

主审 蔡文斌

税收制度 与 帐务处理

主编 张全胜



西北大学出版社

税收制度与帐务处理

主 审 蔡文斌

主 编 张全胜

副主编 肖慧侠 郝社鹏

景红英 张永利

西北大学出版社

责任编辑 李宝宁
封面设计 张全胜

税收制度与帐务处理

蔡文斌 主审

张全胜 主编

西北大学出版社出版发行

(西北大学校内 邮编 710069 电话 8302589)

新华书店经销 杨陵科技印刷厂印刷

850×1168 毫米 1/32 开本 17.5 印张 437 千字

1997 年 6 月第 1 版 1997 年 6 月第 1 次印刷

印数: 1—4000

ISBN 7-5604-1194-0/F·126 定价: 21.80 元

序

随着社会主义市场经济的建立和发展,随着新税制的实施和不断完善,我国经济体制改革已步入新的历史阶段。1994年建立起来的新的税收制度是比较科学、合理、规范的,它必将对推动社会主义市场经济的发展,促进企业公平、合理的竞争,完善企业自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的经济机制,对充分发挥中央和地方两个积极性起巨大的促进作用。为了使广大税务人员、财会人员、财经类院校师生及广大公民更好地了解、掌握、运用新税制的基本知识和基本技能,陕西省财贸管理干部学院张全胜同志组织编写了《税收制度与帐务处理》一书,这是作者对宣传税法、普及税法、加强税务管理而做的一项有益工作。

该书以税收的基本理论、基本知识、基本技能和税收在实践过程中的具体运用为基础,全面系统地论述了现阶段我国的全部税种,包括税制改革中酝酿的新税种,并对其帐务处理作了介绍,而且列举了大量的征收实例,较好地做到了税收理论与税收实务的统一,内容充实、表达通俗、概念准确。同时,每章后面都附有复习思考题,以便读者了解基本问题、掌握疑难问题、巩固所学知识。该书既可作为广大税务干部及其他经济工作者的业务用书,也可作为财经类院校、管理干部类院校的教材。

希作者再接再厉,不断进取,为税制改革和税收知识的普及做出更大的贡献。

国家税务总局扬州培训中心税务系主任

胡湘桂 教授

1997年4月28日

目 录

序	(1)
第一章 新中国的税制沿革.....	(1)
第一节 新中国的税制改革史.....	(1)
第二节 1994 年税制改革	(9)
第三节 我国现行税制体系	(14)
第二章 增值税及其帐务处理	(16)
第一节 增值税概述	(16)
第二节 增值税的基本要素	(22)
第三节 增值税的计算及税收优惠	(32)
第四节 增值税的征收管理	(47)
第五节 增值税的帐务处理	(54)
第六节 增值税的计算及帐务处理范例	(58)
第三章 消费税及其帐务处理	(63)
第一节 消费税的基本要素	(63)
第二节 消费税的计算及征收管理	(77)
第三节 消费税的帐务处理	(85)
第四节 消费税的计算及帐务处理范例	(89)
第四章 营业税及其帐务处理	(95)
第一节 营业税的基本要素	(95)
第二节 营业税的计算及征收管理.....	(100)
第三节 营业税的帐务处理.....	(103)
第四节 营业税的计算及帐务处理范例.....	(104)
第五章 资源税及其帐务处理.....	(108)
第一节 资源税的基本要素.....	(108)

第二节	资源税的计算及征收管理·····	(113)
第三节	资源税的帐务处理·····	(115)
第四节	资源税的计算及帐务处理范例·····	(116)
第六章	企业所得税及其帐务处理·····	(119)
第一节	企业所得税的基本要素·····	(119)
第二节	企业所得税应纳税所得额的计算·····	(124)
第三节	企业所得税的计算及征收管理·····	(140)
第四节	企业所得税的帐务处理·····	(148)
第五节	企业所得税的计算及帐务处理范例·····	(150)
第七章	外商投资企业和外国企业所得税及其帐务处理 ·····	(155)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税的基本要素 ·····	(155)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得 额的计算·····	(165)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的计算及征 收管理·····	(175)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算及帐 务处理范例·····	(179)
第八章	个人所得税及其帐务处理·····	(188)
第一节	个人所得税的基本要素·····	(188)
第二节	个人所得税的计算及征收管理·····	(202)
第三节	个人所得税的帐务处理·····	(210)
第四节	个人所得税的计算范例·····	(212)
第九章	土地增值税及其帐务处理·····	(216)
第一节	土地增值税的基本要素·····	(216)
第二节	土地增值税的计算及征收管理·····	(229)
第三节	土地增值税的帐务处理·····	(232)
第四节	土地增值税的计算及帐务处理范例·····	(234)

第十章	固定资产投资方向调节税及其帐务处理·····	(239)
第一节	固定资产投资方向调节税的基本要素·····	(239)
第二节	固定资产投资方向调节税的计算、征收管理 及帐务处理·····	(261)
第三节	固定资产投资方向调节税的计算及帐务处理 范例·····	(264)
第十一章	城乡维护建设税与教育专项资金及其帐务处理 ·····	(269)
第一节	城乡维护建设税及其帐务处理·····	(269)
第二节	教育专项资金及其帐务处理·····	(276)
第十二章	土地使用税、耕地占用税及其帐务处理 ·····	(281)
第一节	土地使用税及其帐务处理·····	(281)
第二节	耕地占用税及其帐务处理·····	(287)
第十三章	车船税、房产税及其帐务处理 ·····	(293)
第一节	车船税及其帐务处理·····	(293)
第二节	房产税及其帐务处理·····	(299)
第十四章	印花税、契税及其帐务处理 ·····	(305)
第一节	印花税及其帐务处理·····	(305)
第二节	契税及其帐务处理·····	(321)
第十五章	进出口关税及其帐务处理·····	(327)
第一节	关税的基本要素·····	(327)
第二节	关税的计算·····	(330)
第三节	关税的征收管理及减免优惠·····	(332)
第四节	关税的计算及帐务处理范例·····	(336)
第五节	船舶吨税·····	(339)
第十六章	农(牧)业税·····	(342)
第一节	农业税的特点和政策原则·····	(342)
第二节	现行农业税的主要内容·····	(345)
第三节	农业特产税·····	(351)

第四节 牧业税.....	(356)
第十七章 屠宰税和筵席税.....	(360)
第一节 屠宰税.....	(360)
第二节 筵席税.....	(363)
第十八章 酝酿中的新税种.....	(367)
第一节 社会保险税.....	(367)
第二节 证券交易税.....	(371)
第三节 遗产税与赠与税.....	(375)
第十九章 发票管理.....	(379)
第一节 发票管理的意义和内容.....	(379)
第二节 发票管理程序.....	(383)
第三节 发票检查.....	(393)
第四节 发票违章处理.....	(400)
第二十章 税收征收管理.....	(406)
第一节 税收征收管理概述.....	(406)
第二节 税务登记及纳税申报.....	(408)
第三节 帐簿、凭证管理	(413)
第四节 税款征收、税务检查及法律责任	(415)
第二十一章 税务代理.....	(423)
第一节 税务代理概述.....	(423)
第二节 税务代理的工作机构和业务范围.....	(426)
第三节 税务代理关系的确立和终止.....	(428)
第四节 税务代理的权利、义务和法律责任	(429)
附 录	
一、中华人民共和国增值税暂行条例	(432)
二、中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	(436)
三、中华人民共和国消费税暂行条例	(442)
四、中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	(446)
五、中华人民共和国营业税暂行条例	(450)

六、中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	(453)
七、中华人民共和国资源税暂行条例	(458)
八、中华人民共和国资源税暂行条例实施细则	(460)
九、中华人民共和国企业所得税暂行条例	(462)
十、中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则	(465)
十一、中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得 税法	(474)
十二、中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得 税法实施细则	(479)
十三、中华人民共和国个人所得税法	(497)
十四、中华人民共和国个人所得税法实施条例	(501)
十五、中华人民共和国土地增值税暂行条例	(507)
十六、中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则 ...	(509)
十七、中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行 条例	(513)
十八、中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行 条例实施细则	(515)
十九、中华人民共和国印花税暂行条例	(518)
二十、中华人民共和国印花税暂行条例施行细则	(521)
二十一、中华人民共和国税收征收管理法	(525)
二十二、中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(534)
二十三、全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、 抗税犯罪的补充规定	(545)
后记	(547)

第一章 新中国的税制改革

我国的税收制度,有一个历史的发展过程。随着各个历史时期政治经济形势的发展变化,经历过多次改革。从新中国成立到1994年,大体经历了统一全国税政,建立新税制;修正税制;改革工商税制和统一全国农业税制;试行工商税制;国营企业实行两步利改税和工商税制改革;1994年税制改革等六个过程。这些改革既反映了各个历史时期政治和经济的实际情况,也反映了人们对于税收客观规律的认识和掌握程度的变化情况。其间有成功的经验,也有失误的教训。

第一节 新中国的税制改革史

一、1950年统一全国税政,建立新税制

新中国建立初期,全国税收制度很不统一。在老解放区,继续沿用各革命根据地时期的税收制度和税收政策;在新解放区,除对国民党所实行的反动的不合理的苛捐杂税等进行废除外,暂时保留了旧税法。不统一的税制,不仅不利于组织收入,也不利于全国物资交流和经济恢复。因此,1950年1月中央人民政府政务院颁布了《全国税制实施要则》,它是根据全国政协会议《共同纲领》第40条“国家的税收政策应以保障革命战争的供给,照顾生产的恢复和发展及国家建设的需要为原则,简化税制,实行合理负担”的精神制定的。它是统一全国税政,建立新税制的标志,明确规定了新中国的税收政策、管理体制、组织机构等。《要则》规定,除农业税外,全国征收14种中央税和地方税,即货物税、工商业税、盐税、关

税、存款利息所得税、薪给报酬所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地产税、特种消费行为税、使用牌照税。其中，除薪给报酬所得税、遗产税外，其它各税都相继公布了税法 and 实施细则，在全国范围内统一执行，后来又公布了《契税暂行条例》，开征了契税。

统一后的新税制的一个重要的特点就是“多税种，多次征”的复税制体系。这一体系适应了当时多种经济成份并存的经济情况。随着新税制同党和国家其他一系列政策措施相结合，迅速扭转了建国初期财政经济困难的局面，1950 年上半年就实现了“财政收支接近平衡、通货停止膨胀和物价趋向稳定”的局面。

1950 年 7 月中央对税收作了进一步的调整，以克服经济恢复中工商业遇到的困难。主要内容有：一是简并税种，将房产税和地产税合并为城市房地产税。这样加上没有开征的薪给报酬所得税和遗产税，税种由原来的 14 个减为 11 个；二是简化税目，即货物税的税目由原来的 1136 个减为 358 个，印花税的税目由 30 个减为 25 个；三是降低税率，增加所得税级距，把盐税、所得税、货物税和房地产税的某些税率调低。1951 年 4 月，为了配合棉纱统购统销政策和保证财政收入，又开征了棉纱统销税。

二、1953 年修正税制

1952 年底，我国胜利地完成了恢复国民经济的任务。社会主义经济壮大了，社会经济结构、经营方式和商品流通形式发生了很大的变化。原来的税收制度已不能适应变化的经济情况，出现了“经济日益繁荣，税收相对下降”的现象。为了保证国家有计划地大规模建设，依据“保证税收，简化税制”的精神，对工商税收制度进行了若干修正，要求从 1953 年 1 月 1 日实行。主要内容有：

（一）试行商品流通税。其基本特征是商品从生产到零售环节实行一次课征制。即把卷烟、熏烟叶、酒、面粉、水泥等 22 种商品从

原来生产环节缴纳的货物税、营业税、印花税,以及在商业批发和零售环节缴纳的营业税、印花税合并为一种税。

(二)修订工商业营业税。将工商业应纳的营业税、印花税及营业税附加,并入营业税征收,统一调整营业税税率。已纳商品流通税的商品,不再缴纳营业税。已纳货物税的货物,在商业零售时仍纳营业税。不纳商品流通税和货物税的商品无论工业销售或商业零售,均须纳营业税。

(三)修订货物税。将应税货物在工业环节和商业批发环节原来缴纳的营业税及其附加和印花税,并入货物税一起征收,相应调整税率。

(四)其他各税的修订。取消特种消费行为税,将其中电影、戏剧和娱乐部分的税目,改征文化娱乐税,对筵席、旅馆、舞厅征收的特种消费行为税,并入营业税;粮食、土布交易税改征货物税,停征药材交易税,从此原来的交易税只保留了牲畜交易税一种。

这次税制的修正,在保证财政收入方面起了一定作用。

三、1958年改革工商税制和统一全国农业税

1956年我国基本上完成了对私营资本主义工商业进行社会主义改造,极大地鼓舞了全国人民。但同时也存在着一些问题,反映在生产上搞浮夸,所有制上急过渡,在税收上搞“以利代税”。这次改革的方针是“基本上在原有税负基础上简化税制”。1958年9月经全国人大常委会审议原则通过,由国务院公布了《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》,在全国范围内试行工商统一税,同时改革农业税。主要内容有:

(一)合并税种。将原来的商品流通税、货物税、营业税、印花税合并为工商统一税。

(二)改革纳税环节。对工、农业产品征税选择产制和零售两个环节,实行两次课征制,取消批发环节的税收。

(三)调整部分税率。

(四)工商所得税成为独立的税种。由于原来工商业税中的营业税部分并入了工商统一税,原来工商业税中的所得税成为一个独立的税种,主要是针对个体经济、集体经济征收的。

(五)其他工商税的改革。1959年停征了利息所得税;1962年为了配合农村集市贸易的管理,限制由于投机牟取暴利而妨碍正常的物资交流,于该年4月开征了集市交易税;1966年又停征了文化娱乐税。这样我国工商税收减为10个税种。即工商统一税、工商所得税、盐税、车船使用牌照税、城市房地产税、集市交易税、牲畜交易税、屠宰税、契税、关税。

(六)改革农业税。改革的核心是统一全国农业税。建国初期,由于老解放区和新解放区的情况不同,采用的农业税制度也不相同。1956年农业合作化以后,不论老解放区还是新解放区,个体经济都走上了合作化道路,成为集体经济,富农经济已经消灭,所以农业税改革势在必行。1958年6月国家公布了《中华人民共和国农业税条例》,废除了原来在新解放区实行的累进税制,全国统一实行地区差别比例税率,并按常年产量计税,继续实行“稳定负担,增产不增税”的政策。

(七)调整、改进工商所得税的负担和征收办法

50年代,工商所得税实行全额累进税率,除国营企业外,不分经济性质和经济业务,一律适应二十一级的全额累进税率。对私改造基本完成以后,工商所得税的纳税人主要是集体经济,原所得税制已不适应社会经济结构变化的情况。国务院于1963年10月颁布了《关于调整工商所得税负担和改进征收办法的试行规定》,对于工业合作社、交通运输合作社实行八级超额累进税率,对合作商店实行九级超额累进税率,对个体经济实行十四级全额累进税率。

四、1973 年试行工商税

十年动乱期间,在“左”倾错误路线影响下,我国社会主义税收被当作资本主义来批。那时的税收工作受到了极大的冲击,已经过于简化了的税制还被视为“繁琐哲学”,搞所谓的一个税、一个率,把已经放松了的管理称为“管、卡、压”。在这种情况下,1973 年的这次改革提出的原则是“在基本上保持原税负的前提下,合并税种,简化征税办法”。主要内容是:

(一)合并税种。把企业缴纳的工商统一税及其附加、城市房地产税、车船使用牌照税、盐税、屠宰税合并为工商统一税。合并以后,国营企业只需缴纳一种工商税,集体企业只需缴纳工商税和工商所得税两种税。

(二)简化税目、税率。税目由工商统一税的 108 个减为 44 个;税率由 141 个减为 82 个,而且很多是相同的,实行不同的税率只有 16 个。

这次改革,由于当时的历史原因,片面追求税制简化,不适当地合并税种,大大削弱了税收调节经济的作用。1958 年“四税合一”实行了工商统一税,1973 年又来了个“五税合一”的工商税,以致对整个商品流转额只征一种税,使工商税的内容十分庞杂,并且由于把原来属于地方财政固定收入的地方税,也并入工商税,挫伤了地方组织财政收入的积极性。

五、1979 年以后的税制改革

1978 年 12 月,党的十一届三中全会召开,会议决定把党的工作重心转移到以经济建设为中心的轨道上来,吹响了对内搞活、对外开放的号角。从此,我国呈现了经济成分多元化、生产组织多形式、经营流通多渠道、分配办法多样化的格局。而经济体制改革的一个核心问题就是如何搞活国营企业尤其是国营大中型企业,同

时由于外商纷纷来华投资生产经营,所以对内经济和对外经济均发生了前所未有的变化。为了真正搞活国营企业,为了更好地吸引外商、外资,必须真正改变以前高度集中型的计划经济,彻底扭转国家对国营企业“统收统支”、“吃大锅饭”的收入分配体制,必须对税收制度进行深入、彻底的改革。

(一)两步“利改税”的实施

1983年4月,国务院发出《转批财政部〈关于全国利改税工作会议的报告〉和〈关于国营企业利改税试行办法〉的通知》,对国营企业实行第一步利改税。

这次改革的指导思想和原则是,要把国家、企业、职工三者的利益分配关系处理好。最重要的是管住两头:一头是把企业搞活;一头是国家要得大头,企业得中头,个人得小头。

改革的主要内容是把国营企业过去上交国家的利润改为普遍征收所得税。对大中型国营企业按55%的比例征收所得税,税后利润除了企业合理留利外,采取递增包干、定额包干、固定比例和调节税等多种形式上交国家;对小型国营企业、县以上供销社实行较彻底的利改税,根据实现的利润按8级超额累进税率交纳所得税,交税以后,由企业自负盈亏,国家不再拨款;对营业性的宾馆、饭店、招待所和饮食服务公司,按15%税率交纳所得税,国家不再拨款;军工、邮电、粮食、外贸、农牧、劳改等企业,仍按原办法执行。

第一步利改税取得的成就和存在的问题:

取得的成就:

1. 由于企业的大部分利润以税收形式上交国家,国家和企业的分配关系基本固定下来。
2. 较好地处理了国家、企业、职工三者之间的利益关系。
3. 扩大了企业的财权,调动了企业和职工的积极性。

存在的问题:

1. 税种单一,很难发挥税收的调节作用。

2. 企业之间留利过分悬殊的问题仍没有解决。

针对第一步利改税存在的问题,1984年9月,国务院又发出了《批转财政部关于在国营企业推行利改税第二步的报告的通知》,财政部制定了《国营企业第二步利改税试行办法》。第二步利改税的指导思想是:进一步处理好国家同企业的分配关系,从根本上解决企业吃国家大锅饭的问题,既要保证国家财政收入的稳定增长,又要使企业在经营发展上有一定的财力保证和自主权。

利改税第二步的基本内容是:将国营企业应上交国家的财政收入按10个税种向国家交税,也就是由“税利并存”逐渐过渡到完全的“以税代利”,税后利润归企业自己安排使用。具体内容包括:

1. 对原工商税按性质分为产品税、增值税、营业税和盐税等四个税种。

2. 对某些采掘业开征资源税,以调节由于自然资源开发条件的差异而形成的级差收入,促进企业加强经济核算,有效地管理和利用国家资源。

3. 恢复和开征房产税、土地使用税、车船使用税和城市维护建设税等四种地方税,以通过合理地使用土地、房产,适当解决城市维护建设的资金来源。

4. 对国营大中型企业按55%的比例税率交纳所得税,税后利润再征收调节税,调节税税率按企业的不同情况分别核定,其基本方法是以核定的1983年利润为基数,对基数部分依率征税,增长的部分减征60%~70%。对国营小型企业按新的八级超额累进税率交纳所得税,并适当放宽小型企业的标准,使更多一些企业能够逐步过渡到国家所有、自主经营、依法纳税、自负盈亏的管理体制。

另外,对亏损企业实行亏损包干、超亏不补、减亏分成,一定三年不变的办法。对微利企业,根据不同情况,在一定期限内,予以适当的减免,并在此基础上实行微利包干、减收不补、超收分成,一定三年不变。

第二步利改税的评价：

这次利改税的主要成就是：国家与企业的分配关系用法律形式固定下来；企业从新增利润中所得的收益增加；通过税收杠杆的调节作用缓解了价格不合理所带来的矛盾。但是第二步利改税仍然留有计划经济体制的痕迹。

（二）涉外税收制度的建立

为了适应改革开放的新形势，为了维护我国的主权和经济利益，为了更好地吸引外商、外资和国外的先进技术、设备和管理经验，应尽快建立健全我国的涉外税收制度。1980年9月，五届人大三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》，决定从1981年起对在中国境内的中外合资经营企业及其分支机构的生产经营所得和其他所得，征收中外合资经营所得税；对在中国境内居住满一年的个人，从中国境内、外取得的个人所得，征收个人所得税。1981年12月，五届人大四次会议又通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》，从1982年起对在我国境内开办的外商独资企业和中外合作生产企业中的外商征收所得税。除了上述所得税方面外，对涉外企业的流转额课税和财产、行为税方面也加以规定：流转税按1958年9月国务院公布的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》执行；财产、行为税按1951年8月和9月国务院公布的《城市房地产税暂行条例》和《车船使用牌照税暂行条例》执行。至此，我国涉外税收体系已基本建立起来。

（三）1979年以来全面税制改革及税种设置

1. 1980~1981年涉外税收制度的建立。

2. 1983年对国营企业实行第一步利改税，国营企业所得税和调节税基本形成。

3. 1984年对国营企业实行第二步利改税和工商税制改革，开征了产品税、增值税、营业税、资源税、盐税、国营企业所得税、国