

税制转轨与企业纳税

方 轩 主编

中国统计出版社

税制转轨与企业纳税

主编：方 轩

编委：方 轩 吕乃玮 刘彦新 张晓放
姚 巍 天 虹 周 仪 董仕军

中国统计出版社

(京)新登字 041 字

图书在版编目(CIP)数据

税制转轨与企业纳税/方轩等编. —北京:中国统计出版社,1994. 4

ISBN 7-5037-1480-8

I. 税…

II. 方…

III. ①税收制度-中国②企业-税收管理

IV. F812.42

中国统计出版社出版

(北京三里河月坛南街 38 号 100826)

新华书店经销

天津武青瑞华印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 15 印张 35 万字

1994 年 4 月第 1 版 1994 年 4 月北京第 1 次印刷

印数:1-5000

ISBN 7-5037-1480-8/F·644

定价:15 元

前 言

目前,新的税收制度已在全国范围内实施,为了系统地宣传介绍这次较为复杂的税制改革,我们邀请了参与税制改革方案研究设计的财政部、国家税务总局、财政部研究所的部分专家、学者以及管理经验丰富的基层财税干部,共同编写了《税制转轨与企业纳税》一书,谨向广大财税干部、纳税人、财经院校教学及理论工作者提供参考。

该书的内容体系包括三个层次:

一、在对现行各个税种进行详细讲解的基础上,重点阐述实施新税制后对企业纳税的影响,具体内容包括各税种的立法原则、征税对象、征收范围、税率设置、应纳税额的计算以及税收征管等,并选取各种题例作示范分析,大大增强了本书的可操作性。

二、对即将开征的新税种,从其现实可能性出发,提出原则设计与具体构想。

三、介绍我国现行税收管理体制,详细阐述了税收征收管理的全过程,包括税务登记、纳税申报、税款征收、税务检查以及在税收征管过程中纳税人、扣缴义务人、税务人员因违反有关税收法规规定所应承担的法律责任等,在此基础上,探索了纳税人实现自我管理的途径。

该书具有内容翔实、实用性强的特点。我们每一位编者在编写过程中都以严肃、认真的态度,力求完善,但由于新税制刚刚实施,有些税收法规尚在不断补充、完善之中,加之编写时间仓促,书中错误、疏漏之处在所难免,欢迎广大读者提出宝贵意见。

编 者

1994年3月

目 录

第一章 新税制概述.....	(1)
第一节 税制改革的背景.....	(1)
第二节 税制改革的主要内容.....	(12)
第三节 税制改革的意义.....	(21)
第二章 增值税.....	(26)
第一节 增值税的基本内容.....	(26)
一、增值税的概念及意义	(26)
二、课征范围	(28)
三、纳税义务人和扣缴义务人	(29)
第二节 增值税的计算与题例分析.....	(30)
一、一般纳税人应纳增值税的计算	(30)
二、一般纳税人计算增值税的特殊方法	(52)
三、小规模纳税人计算增值税的方法	(52)
四、进口货物增值税的计算方法	(55)
五、一般纳税人和小规模纳税人税额计算之异同的 比较.....	(55)
六、增值税例题分析	(56)
七、出口退税问题	(58)
第三节 增值税的会计处理.....	(59)
一、会计科目设置	(59)

二、帐务处理	(60)
第四节 增值税的管理	(76)
一、增值税一般纳税人申请认定办法	(76)
二、起征点	(79)
三、纳税义务发生的时间、纳税期限和报缴期限	(79)
四、纳税地点及征收机关	(80)
五、关于征税范围的补充规定	(81)
六、增值税的减免税	(82)
七、增值税专用发票的使用与管理	(83)
第三章 消费税	(94)
第一节 消费税的基本内容	(94)
一、消费税一般	(94)
二、我国开征消费税的意义	(96)
三、消费税的纳税义务人	(98)
四、税目、税率	(98)
五、征税范围	(100)
第二节 消费税的计算与会计处理	(114)
一、消费税的计税依据	(114)
二、消费税的计算及题例分析	(116)
三、消费税的会计处理	(119)
第三节 消费税的征管	(122)
一、纳税环节	(122)
二、纳税地点	(122)
三、纳税时间与纳税期限	(123)
四、报缴税款	(124)

五、两个特殊问题的处理	(124)
第四章 营业税	(128)
第一节 营业税的基本内容	(128)
一、营业税的概念	(128)
二、营业税的改革要点	(130)
三、纳税义务人	(132)
四、税率及征收范围	(133)
第二节 营业税的计算与会计处理	(145)
一、营业税的计税依据	(145)
二、营业税计算方法与题例分析	(148)
三、营业税的会计处理	(149)
第三节 营业税的征管	(151)
一、纳税地点	(151)
二、纳税期限	(151)
三、纳税时间	(152)
四、减免税优惠	(152)
五、扣缴义务人	(153)
六、起征点	(154)
七、两个特殊问题的处理	(154)
第五章 企业所得税	(158)
第一节 企业所得税概述	(158)
一、企业所得税概念	(158)
二、统一内资企业所得税的原因	(158)
三、企业所得税的立法原则与改革的主要内容 ...	(160)
第二节 企业所得税的内容	(163)

一、纳税人和征税范围	(163)
二、计税依据和税率	(164)
三、税收优惠	(166)
四、税额扣除	(167)
五、征收管理	(168)
第三节 企业所得税的计征规则.....	(172)
一、资金的筹集	(172)
二、资产分类及税务处理	(173)
三、收入	(178)
四、成本和费用	(178)
五、利润	(181)
六、应纳税所得额	(182)
第六章 外商投资企业和外国企业所得税.....	(184)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的基本内容	(184)
一、涉外企业所得税的沿革	(184)
二、外商投资企业和外国企业所得税基本内容 ...	(187)
三、税收优惠	(192)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的计算与征管	(199)
一、应纳税所得额的计算	(199)
二、纳税申报与税款缴纳	(207)
第七章 个人所得税.....	(212)
第一节 修改个人所得税法的意义.....	(212)
一、修改个人所得税法的必要性	(212)

二、修改个人所得税法的指导思想和基本原则 ...	(213)
三、个人所得税法修改的主要内容	(214)
第二节 个人所得税的主要内容	(216)
一、纳税义务人和扣缴义务人	(216)
二、征税范围	(217)
三、计税依据和适用税率	(219)
第三节 个人所得税的计算方法与征管	(221)
一、计算方法	(221)
二、减免税	(224)
三、缴纳方法与申报纳税期限	(225)
第八章 土地增值税	(227)
第一节 开征土地增值税的意义及其主要内容	(227)
一、开征土地增值税的意义	(227)
二、土地增值税的设计原则	(228)
三、土地增值税的主要内容	(228)
第二节 土地增值税的计算方法及征管	(232)
一、土地增值税的计算方法	(232)
二、土地增值税的减免税	(232)
三、征收方法	(233)
四、其它规定	(233)
第九章 资源税	(237)
第一节 资源税改革的意义	(237)
第二节 资源税改革的主要内容	(242)
第三节 资源税的计算与征管	(246)

第十章 其它税收制度	(250)
第一节 固定资产投资方向调节税.....	(250)
第二节 印花税.....	(255)
第三节 其他税种.....	(261)
一、城市维护建设税	(261)
二、城镇土地使用税	(264)
三、房产税和城市房地产税	(268)
四、车船使用税和车船使用牌照税	(271)
第十一章 新税种的设计与构想	(274)
第一节 遗产税的设立.....	(274)
第二节 社会保障税的设立.....	(276)
第三节 证券税制的建立与完善.....	(286)
第十二章 税收管理体制	(295)
第一节 税收管理体制的涵义.....	(295)
第二节 实行分税制是税收管理体制的重大改革.....	(299)
第三节 分税制的国际经验.....	(302)
第四节 我国分税制模式的选择.....	(308)
第五节 我国分税制的实施.....	(313)
第十三章 税收征收管理体系	(319)
第一节 税收征收管理的主要内容.....	(319)
一、税务管理	(319)
二、税款征收	(325)
三、税务检查	(334)

四、法律责任	(336)
第二节 西方税收征管简介	(343)
一、纳税申报	(343)
二、评估税	(344)
三、举证义务	(344)
四、税务检查	(345)
五、处罚	(346)
六、税务诉讼、.....	(346)
七、纳税人的权利	(347)
第三节 建立科学严密的税收征管体系	(348)
一、当前征管工作存在的主要问题	(348)
二、建立科学严密的税收征管体系	(349)
第十四章 纳税人的自我管理	(353)
第一节 纳税人自我管理的涵义	(353)
第二节 实现纳税人自我管理的途径	(357)
第三节 税务代理制度	(362)
一、推行税务代理制度的必要性	(362)
二、国外的税务代理制度	(363)
三、我国税务代理试点暴露出的问题	(365)
四、我国税务代理制度的建立	(367)

第一章 新税制概述

第一节 税制改革的背景

党的十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，确立了“社会主义市场经济体制是同社会主义基本制度结合在一起的。建立社会主义市场经济体制，就是要使市场在国家宏观调控下对资源配置起基础性作用”作为国家重要宏观调控手段之一的税收自然也必须适应社会主义市场经济体制的这一要求。

我国改革前的税收制度是在党的十一届三中全会以后，适应我国改革、开放新形势的要求，由过去计划经济体制下税种过分单一的单一化税制，逐步形成的适应有计划商品经济发展的多税种、多环节发挥作用的复税制。换句话说，原有的税制是按照“计划经济与市场调节相结合”的经济体制要求设计的，发挥了它应有的作用。一是建立的涉外税制，促进了对外开放；二是利改税改革，突破了对国有企业不征所得税的框框，使企业向独立的商品生产者和经营者的方向迈出了实质性的一步；三是全面改革了工商税制，使之适应了多层次调节；四是新设立的一些特定项目的税种，达到了特殊调节目的。总之，原来的税制使税收渗透到了社会再生产的各个环节，其经济调节作用得到了较好的发挥，并且这次的税制改革为企业改革、价格改革等提供了一定的支持，保证了财政收入的稳定增长，促进了国民经济的持续发展。

然而，原来的税制明显保留着计划经济模式中国家用行政手

段管理经济的痕迹。特别是在当前加快改革开放的新形势下,已难以适应社会主义市场经济体制的要求,难以起到社会主义市场经济体制下的宏观调控的作用。具体从以下几个方面阐述。

一、社会主义市场经济对税收制度的新要求

市场经济,是通过市场机制组织经济运行,使市场对资源配置起基础性作用的一种经济体制。首先,市场是统一的,而不是分割的,不受地区界限的制约,不受行政命令、行政管理等形式下地方保护主义的影响,否则就会阻碍市场经济体制的建立、完善与发展。第二,市场是开放的,而不是封闭的。市场经济发展的客观要求是经济不受地域和国界的限制,封闭的市场经济是没有前途的。第三,市场是竞争的,而不是垄断的。竞争是市场经济固有的基本特征。只有竞争,才能促进市场的活跃、经济的发展,从而推动社会生产力水平的不断提高。第四,市场是按照客观经济规律运行的,但同时离不开国家的宏观控制。市场经济的运行有其自身的规律,即它主要靠价值规律自发调节,但这种自发调节的市场经济又常常有盲目性等弱点,需要国家运用经济的、法律的和必要的行政手段对其进行宏观调控。资本主义的市场经济已经做到了运用宏观调控手段对市场经济进行必要的调节,社会主义条件下发展市场经济,更有必要也有可能把宏观调控与市场调节有机地结合起来,限制市场经济中的消极因素,以保证市场机制更好地发挥作用。

在社会主义市场经济条件下,税收一方面要保证市场经济健康运行,促进市场机制的形成和完善,另一方面税收还应调节社会分配以达到共同富裕。市场运行要求有一个健全的法制基础,坚持依法治税的原则任何时候都不能动摇;市场是统一的,因而税法必须是统一的;市场是开放的,税制结构、税收征管必须适应开放的要求,并逐步与国际税收惯例对接;市场是竞争的,税收要体现公平税负的原则;市场是按照客观经济规律运行的,税收应当在加强宏观调控和促进微观搞活上发挥更大的作用。

二、治理整顿、宏观调控、理顺分配关系要求税制改革

建立社会主义市场经济体制,理顺国家、企业、个人之间的分配关系,更主要地通过经济手段而不是行政手段来调节经济的运行,政府主要通过税收手段取得收入,税收调节经济的范围也将扩大到全部生产要素,要求税收制度成为保证市场秩序不可缺少的法律规范。

而我国原来的税制是在计划经济向市场经济的转轨过程中,税收为了对社会经济中逐步出现的经济现象进行调节而设立的。由于社会主义市场经济是初步尝试,没有任何经验、教训,所以对事物的认识有偏差。如在国家与国有企业关系的认识上,由计划经济时的完全的否定税收对国有企业的调节作用,在第二步利改税时一下子变为对国有企业征收 55% 的所得税,税后利润再征一道调节税,使企业所得的税收负担高达百分之八九十。一方面,过高的税收负担使企业的税后利润所剩无几,企业缺乏自我改造、自我发展的能力,难于发挥企业作为独立商品生产者与经营者应有的作用;国有企业作为社会管理者和资产所有者的双重职能与作用。由于企业税负过重,难以调动企业积极性,所以,后来为了解决这一问题,许多企业实行了承包制,实行承包实际上在很大程度上等于否定了第二步利改税对国有企业征收所得税,因为承包制是企业与财政部门或上级主管部门核定一个利润上缴数,以此为基数上缴。因此,要适应社会主义市场经济发展的需要,理顺国家与企业之间的分配关系,切实通过经济手段来调节经济,现行税制必须改革。

目前我国的财政收中入有 90% 以上来自税收和非税收形式的财政收入(如能源交通建设基金和预算调节基金、教育费附加等),企业除了负担这些以税收或非税形式向国家的税收缴纳和财政缴款外,还要负担地方政府以及其它社会部门的一些集资、摊派。据我们对全国七个城市 451 户工业企业的抽样调查,1992 年

这 451 户工业企业的可支配财力中有 10.91% 为地方政府的集资和社会上集资摊派; 32.81% 为国家取得的税收; 2.39% 为国家获得的利润上缴等非税收形式的财政费款; 企业自己留存的为 34.14%。企业可支配财力, 是指企业每年创造出的价值总量在进行必要扣除(主要是对物质消耗部分和进入成本中的活劳动消耗的扣除)后的剩余部分, 是各种利益主体(包括企业、职工、国家、银行、其它企事业单位、主管部门、地方政府、社会团体等)参与企业生产经营成果分配的基本分配对象, 大体上是各种分配方式参与企业利益分配的分配总量。从以上这个分配比例来看, 首先, 由于前面谈到的, 国有企业的所得税实际上采取的是利润承包的形式, 所以, 虽然税率较高, 但由于采取了变通措施, 企业的实际税收负担并不高; 其次, 由于变通措施, 企业自己留存的财力比较高; 第三, 企业负担的各种集资、摊派占的比例虽不算太大, 但增长幅度却比较大, 如这 451 户企业 1991 年缴纳的由地方征集的各种资金和社会的各种集资、摊派总额为 10.61 亿元, 比上年增长了 12.16%, 1992 年这一总额为 15.56 亿元, 比上年增长了 46.65%, 而这么高的增长比例中主要是地方政府的集资、摊派的增长。因为这 46.65% 的增长比例中, 由于这几年的治理整顿, 社会性的集资摊派比上年下降了 76.11%, 地方政府和部门征集的资金却比上年增长了 61.71%。可以看出, 一方面企业的社会负担在加重; 另一方面, 由于地方税收收入规模较小, 满足不了地方政府的需要, 于是通过地方行政命令等方式, 向企业集资、摊派。

因此, 要治理整顿、加强宏观调控, 理顺国家与企业的关系, 更主要地通过经济手段而不是行政手段管理经济, 强化税收的法律效力, 也必须进行税制改革。要理顺国家与国有企业的分配关系, 需要划分国家与国有企业之间两个层次的分配关系, 一是国家作为社会管理者以所得税的形式参与国有企业利润的分配; 二是国家作为资产所有者以承包费、租金、股息红利、上缴利润等形式参与企业的利润分配。这也就是一般所说的“税利分流”。为了改变

目前国营企业所得税税率过高,名存实亡的状况,应该降低企业所得税税率,同时取消似税非税的能交基金和预算调节基金,强化税收的法律效力。

主要通过经济手段而不是行政手段管理经济,一方面要治理整顿,严厉制止各种乱集资、乱摊派,另一方面还应考虑广大地方税收收入规模,实行中央政府与地方政府的“分税制”,做到财权与事权统一。

我们知道,近几年,随着我国改革、开放的不断深化,我国的房地产业、金融业都有了很快的发展,但税收对这些新兴行业的调节却明显不足。据国家统计局的资料表明,1992年我国工业部门的工商税收占工业增加值的比重为17.06%,而金融保险、饮食业等的工商税收占本部门增加值的比重都在10%以下,房地产业只有1.27%。可以看出,税收对土地市场和资金市场等领域调节还远远没有到位,税收调控的范围和程度不能适应生产要素全面进入市场的要求,需要研究相应的对策。

三、税负不平,不利于企业平等竞争

1. 企业所得税

我国原来企业所得税按不同所有制分别设置税种,税率不一,优惠各异,地区之间政策也有差别,造成企业所得税税负不平。

根据规定,国营大中型企业按照55%的比率税率缴纳所得税,税后利润再按一户一率的调节税缴纳。国营小型企业和集体企业按八级超额累进税率缴纳,最低一级是10%,最高一级为55%。私营企业按35%的比例税率缴纳。外商投资企业和外国企业按33%的比例税率缴纳。除了税率上的差别外,还有税收减免等优惠上的不同。如规定部分国营企业和城镇集体企业可以在企业所得税前归还企业贷款;外商投资企业和外国企业可以有五年的减免税期间,即前两年免征所得税,后三年减半征收所得税。对外商投资企业和外国企业的税收减免,主要是为了吸引外资、引进国外的

先进科学和技术,以促进我国国民经济的快速发展。但是对部分国营企业和城镇集体企业的税前还贷规定,实质上是用国家的应收税款归还企业的贷款,企业实际上并不承受多少经营风险,银行也有税收这个强大的后盾作担保,当然也愿意把资金贷给企业。这样做的结果是企业和银行都从中受益,而受损失的是国家。这种无风险投资机制的必然结果还有投资结构的不合理,投资效益差;这种盲目投资还会导致投资规模膨胀,不利于国家的宏观调控。这样做同样也不利于企业间平等竞争。

除了因企业的所有制不同,税率不同,税收优惠不同外,我们国家还根据地区的不同而规定有不同的税收优惠。比如有对深圳、珠海、厦门、汕头、海南等四个经济特区的税收优惠,还有对大连、秦皇岛、天津、烟台、青岛、连云港、南通、宁波、福州、广州、湛江、上海、北海等 14 个沿海开放城市的税收优惠,此外还有沿海经济开放区、经济技术开发区、高新技术产业开发区等等都有不同的税收优惠。

以上种种不同规定形成的企业税负不同,是特定历史时期的产物。然而,历史发展到今天,社会主义的市场经济要求有企业间平等竞争的环境,按企业所有制不同、地区不同规定的所得税制,其后果只能是人为地造成不平等竞争环境,违背市场经济条件下的公平税负原则。

2. 流转税

我国原来实行的流转税有两套,一套是适用于内资企业的产品税、增值税、营业税;一套是适用于外商投资企业和外国企业的工商统一税。就外商投资企业与外国企业调查,内资企业适用的产品税、增值税、营业税等的平均税率为 8%,而外商投资企业适用于工商统一税的平均税率却在 10% 左右,高出产品税、增值税、营业税的平均税率约 2 个百分点。

造成外商投资企业流转税平均税率高于内资企业流转税平均税率的主要原因在于(1)基本的经济政策不同。工商统一税是五