

企业

刘勇 饶浩伟 沈祥裕 秦永和 著

QIYE

税务会计

SHUIWU KUAIJI

湖北科学技术出版社

HUBEI SCIENCE & TECHNOLOGY PRESS

企业

刘勇 饶浩伟 沈祥裕 秦永和 著

QIYE

税务会计

SHUIWU KUAJI

湖北科学技术出版社

HUBEI SCIENCE&TECHNOLOGY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

企业税务会计 / 刘勇等著. — 武汉: 湖北科学技术出版社, 2004.2

I. 企... II. 刘... III. 企业—税收会计
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 005208 号

企业税务会计

© 刘 勇 饶浩伟 沈祥裕 秦永和 著

责任编辑: 曾 素 陈智勇

封面设计: 喻 杨

出版发行: 湖北科学技术出版社

电话: 87679468

地 址: 武汉市雄楚大街 268 号湖北出版文化城 B 座 12-14 层

邮编: 430070

印 刷: 湖北科学技术出版社黄冈印刷厂

邮编: 438000

督 印: 刘春尧

787 毫米 × 1092 毫米

16 开

17.25 印张

420 千字

2004 年 2 月第 1 版

2004 年 2 月第 1 次印刷

印数: 0 001-4 000

ISBN 7-5352-3178-0 / F · 423

定价: 28.00 元

本书如有印装质量问题 可找承印厂更换

前 言

税收是国家财政收入最主要的来源,是国家用以加强宏观调控的重要经济杠杆,对于国家的经济、社会发展具有十分重要的影响。企业依法纳税,是企业的义务,认真进行税务会计核算,是保证依法纳税的前提,也是保证会计信息真实性的要求。

本书以最新的税收法律法规及企业会计准则为依据,系统地阐述了企业税务会计的基本理论,详尽地介绍了我国现行各个税种的基本税法规定、应纳税款的计算及会计处理,还专章论述了企业的税务管理。本书主要介绍我国国内企业的税务会计问题,所以本书名为“企业税务会计”,有些无关税种未作介绍,如:与农牧业相关的农业税、农业特产税、耕地占用税、牧业税与屠宰税;又如:与外商投资企业和外国企业相关的船舶吨位税、城市房地产税与车船使用牌照税。另外,固定资产投资方向调节税已于2000年起暂停征收,燃油税、遗产税、社会保障税与证券交易税拟在适当的时候开征,筵席税只有极个别的地方仍在征收。

本书主要适应企业的财会人员、国家财税机关工作者及其他经济管理人员掌握企业税务会计的理论与实务的需要,同时也可作为我国大专院校会计、财务、财政、税收专业的教学用书。

本书由刘勇撰写第1、2、3、4章;饶浩伟撰写第5、6、7章;沈祥裕撰写第8、9、10、11章;秦永和撰写第12、13章。全书由刘勇统稿。

作者

2004年元月

目 录

第一章 概 论	1
第一节 税务会计的概念与特点	1
第二节 税务会计的对象、目标与职能	3
第三节 我国税制的发展	5
第四节 我国现行税制体系及构成要素	9
第二章 增值税的核算	17
第一节 概述	17
第二节 增值税应纳税额的计算	22
第三节 出口货物退税与免税	33
第四节 增值税的会计处理	42
第五节 我国现行增值税存在的主要问题分析	70
第三章 消费税的核算	74
第一节 概述	74
第二节 消费税应纳税额的计算	78
第三节 消费税的会计处理	86
第四章 营业税的核算	96
第一节 概述	96
第二节 营业税应纳税额的计算	103
第三节 营业税的会计处理	110
第五章 关税的核算	113
第一节 概述	113
第二节 关税应纳税额的计算	118
第三节 关税的会计处理	123
第六章 企业所得税的核算	126
第一节 概述	126
第二节 企业所得税应纳税额的计算	133
第三节 企业所得税的会计处理	146
第七章 外商投资企业和外国企业所得税的核算	153
第一节 概述	153
第二节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算	158
第八章 个人所得税的核算	166
第一节 概述	166

第二节 个人所得税应纳税额的计算	172
第三节 个人所得税的会计处理	188
第九章 资源税与财产税的核算	191
第一节 资源税的核算	191
第二节 城镇土地使用税的核算	197
第三节 房产税的核算	201
第十章 行为税的核算	205
第一节 车船使用税的核算	205
第二节 印花税的核算	209
第三节 契税的核算	216
第十一章 特定目的税的核算	220
第一节 土地增值税的核算	220
第二节 城市维护建设税的核算	230
第十二章 税务会计报表	233
第一节 概述	233
第二节 纳税申报表的编制	234
第十三章 纳税管理	252
第一节 概述	252
第二节 纳税筹划	254
第三节 纳税控制与纳税检查	263
第四节 金税工程	265
参考文献	270

第一章 概 论

第一节 税务会计的概念与特点

一、税务会计的产生与发展

研究税务会计的产生首先要研究会计的产生与税收的产生。原始社会的石板记账、结绳记数可以说是会计的雏形,“会计”一词的出现是在西周奴隶社会,《周礼·天官》称:“司会掌邦之六典、八法、八则……而听其会计。”税收的产生是随着国家的产生而产生,是国家财政收入的重要来源。为了计算和记录国家赋税实物或货币的收入和支出,在奴隶社会,就产生了“官厅会计”。我国西周时期,在掌管财政大权的天官冢宰之下,设置“司会”为计官之长,主管朝廷经济收支的全面核算。当时的税制简单,会计方面仅记录税收的征收与财政支出,但这时可以说是税务会计的萌芽。随着社会生产力的进一步发展,会计得以迅速发展,这是税务会计产生的直接动因。

税务会计是社会经济发展到一定阶段,在会计和税收的产生的基础上产生与发展的。从国际上看,18世纪末,英国首创所得税,使税务会计的发展跃上了一个新台阶。随着所得税课税制度的不断完善,西方经济发达国家普遍以所得税取代了流转税而成为税制体系中的主体。所得税因其税款的形成和计算依据直接涉及到企业的筹资与投资,以及企业的供、产、销或商品流转的全过程,从而对税务会计的产生与发展具有重大的推动作用。1954年法国开征增值税,为税务会计提供了更加丰富的内容与更高的核算要求,即要求企业在会计凭证和账簿中提供反映收入的形成和物化劳动转移的价值以及转移价值中所包括的已纳税金情况的信息,只有这样才能正确计算增值额和增值税。

会计发展的历史证明,只有当会计发展到一定的阶段,企业成为独立的法人实体,税务会计才可能从财务会计中分离出来。因为企业作为独立核算、自负盈亏的法人实体,必须作法纳税,而税款的缴纳又会减少纳税人的利益,所以现代企业都非常重视税收问题,纳税已成为企业生产经营决策中的一个越来越重要的因素。企业力求在不违反税法规定的前提下,尽量减少自身的税收负担。税务会计正是适应企业生产经营管理的需要而产生和发展的。

由此可见,所得税课税制度的出现,推动了税务会计的产生;增值税课税制度的出现,促进了税务会计的发展;而税收征纳双方的管理需要则是税务会计产生和发展的直接动因。随着税制的逐步建全与会计核算技术的日趋完善,税务会计最终从财务会计中分离出来,成为一门独立的专业会计。

二、税务会计的概念

税务会计是以国家现行税法为依据,用货币计量,运用会计学的基本原理和核算方

法,连续、系统、全面地对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳,以保障国家利益和纳税人合法权益的一种专业会计。

会计和税收是经济领域中两个不同的分支,分别遵循不同的原则,规范不同的对象,服务于不同的目的。会计核算遵循公认会计原则与会计准则,其对象是资金运动,其目的是向会计报表的使用者(投资人与潜在的投资人,债权人和潜在的债权人,政府有关部门及企业的管理者等)提供真实、可靠和完整的会计信息。税收是国家为了履行其所承担的公共职能,凭借政治权力,按照法律规定标准,对一部分社会产品进行无偿分配,是取得财政收入的一种形式,税收必须依据税法来实行。税法是国家制定的用以调整政府与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务的法律规范,它以课税为目的,根据经济合理、公平税赋、促进竞争的原则,确定纳税人在一定时期内应履行的纳税义务,税法又是企业会计行为的另一种规范。因此,企业的会计行为同时受到会计原则与国家税法两种行为规范的制约。由于受到两种行为规范的制约,会计原则与税法的规定在计算口径与计算时期等方面不一致,从而产生一些差异,这些差异需要通过所得税会计进行调整。

税务会计主要面临两个方面的问题:一是企业会计核算中的涉税问题,即如何在会计收入或会计利润的基础上,依照税法的规定调整、计算应税收入或应税利润,确定应纳税款,正确及时地履行纳税义务;二是企业税款支出中的会计核算问题,即在会计收入或会计利润的基础上,依据税法的规定,当存在不同的纳税方案可供选择的情况下,如何通过包括会计核算在内的各种技术处理方法,以合法减少税款支出,降低税收负担。

税务会计是适应社会经济发展的需要,从传统的财务会计中分离出来的。它是近代兴起的一门边缘学科,是融税法与会计核算为一体的特种专业会计。税务会计与财务会计一样,也是一种管理活动,这种管理活动要求以国家的税法为准绳,并采用会计的专门理论与方法,即要求企业根据会计原则的规定处理会计事项,同时按照税法的要求重新计算、认定会计要素,使会计行为既满足纳税的需要,又能按照会计原则为报表的使用者提供会计信息。因此,当会计原则与税法的规定不一致时,必须采用税务会计进行调整;即使会计原则与税法的规定基本一致时,仍然存在各种应纳税款的计算、申报、缴纳等会计事项。

三、税务会计的特点

税务会计作为会计学科的一个相对独立的分支,除具有其他专业会计的共同特征外,也有其特殊性,主要表现在:

1. 法律性 税务会计的法律性源于税收所固有的强制性、无偿性的形式特征。税务会计必须以现行的税法为依据,接受税法的有关规定的制约。会计核算可根据会计原则,在符合一致性原则的基础上,企业可根据其自身的需要,在多种可供选择的会计处理方法中进行选择。但税务会计必须在符合国家税法的前提下来选择会计处理方法。当会计原则的规定与税法的规定有矛盾时,税务会计必须遵循税法的规定,对有关数据进行调整。因此,税务会计必须以税法为依据,接受税法的规范与制约,这时税务会计区别其他专业会计的基本点。

2. 广泛性 法定纳税人的广泛性,决定了税务会计适用范围的广泛性。就行业而

言,它适用于制造业、矿产业与农业、商业、与服务业,甚至一些涉税的事业单位与国家机关(如个人所得税);就所有制而言,它适用于国有经济、私营经济、个体经济、股份制经济、外商投资经济等各种经济形式。因而,不论是哪个行业,不管是什么经济性质,只要被确定为纳税人,在处理税务事宜时,都必须依照税法的规定,运用会计核算的专门方法,对其生产经营活动或其他经济活动中涉税事项进行核算和监督。

3. 统一性 税法的统一性、普遍适用性决定了税务会计的统一性,即同一种税对于适用的不同纳税人来说,其规定具有统一性、规范性。不区分纳税人的组织形式、经济性质、隶属关系以及生产经营的内容,在税法构成要素如征税对象、税目、税率、征纳办法等方面,均适用统一的税法规定。税法的一致性决定了税务会计在对纳税行为进行核算和监督时的一致性。

4. 独立性 作为会计学科的一个相对独立的分支,税务会计具有自身的相对独立性。具体表现在两个方面:其一,核算方法上,因税法与会计原则所规范的对象不同,所依据的原则不同,对一些经济业务的处理存在一定的差异。如现行增值税法中对视同销售货物行为和征税规定、所得税法要求将税前会计利润调整为应纳税所得额,这说明了税务会计核算方法的相对独立性;其二,在核算内容上,税务会计只对纳税人在税务活动中所表现的有关经济业务进行全面、系统的核算和监督,由此反映了税务会计核算内容的相对独立性。

第二节 税务会计的对象、目标与职能

一、税务会计的对象

税务会计的对象是指纳税人方面因纳税所引起的资金运动,即应纳税款的形成、计算、缴纳、退补及罚款等经济活动的货币表现。税务会计的对象除了包括会计六个要素中的三个要素外,还包括税款的计算与缴纳与税收减免。

1. 收入 收入是企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益总流入。企业的各种收入都是税务会计的对象,因为收入是计算流转税和纳税所得的依据。企业的收入是资金运动的终点,也是下一个资金运动的起点。企业的收入包括主营业务收入、其他业务收入、投资收入和营业外收入。主营业务收入和其他业务收入是经营活动中产生的收入,它通过商品销售或提供劳务等获得现金或取得债权,既包含了用于补偿已消耗的成本费用,也包含实现的流转税与利润。投资收入在会计中称为投资收益,投资净收益是计算纳税所得的项目之一。营业外收入也是一个计算纳税所得的项目,而且还包括流转税中的营业税。

2. 费用 费用是企业在销售商品、提供劳务等日常活动中所发生的经济利益流出。此是会计要素中的费用,其不仅包括期间费用,还包括商品成本,又可称为成本费用。成本费用主要反映企业资金的垫支和耗费、是企业资金补偿的尺度。生产经营的成本费用与经营收入的差别为经营利润,是计算纳税所得的主要依据。企业生产经营过程中成本费用的计算是否合理、合法、准确,直接关系到企业所得税计算与缴纳的正确性。因此,

正确地核算和监督企业生产经营在成本费用,是税务会计的重要内容。

3. 利润 利润是企业在一定时期的经营成果。企业的利润总额(税前利润)是由主营业务利润、其他业务利润、投资收益和营业外收支净额组成。利润总额的形成及其分配的正确性,要影响到企业所得税纳税所得的确定及所得税的计算与缴纳。特别是企业按会计原则确定当期损益、成本费用的扣除,与按税法计算的纳税所得之间往往存在差异,这些差异应按税法的规定予以调整。

4. 税款的计算与缴纳 不同类别的税种,其计税依据、计算方法、征收办法等内容各不相同,因此,各种应纳税款的计算、缴纳方法也不尽一致。负有纳税任务的企业和其他纳税人应严格按照税法的规定,根据会计原则,正确计算出应纳税款,并按照法定程序编制纳税申报表,正确、及时地解缴税款入库。此项以货币表现经济活动的业务工作,只能由税务会计来完成。因此,核算和监督税款的计算、解缴过程及结果,也是税务会计的重要内容。

5. 税收减免 税收减免是国家为了贯彻鼓励和扶持政策,对某些纳税人或征收对象采取减少征收或免于征收的特殊规定。减税免税是税法的原则性和灵活性相结合的具体体现。税收减免,意味着纳税人少缴税款和国家财政收入的减少,它必须严格按照税法规定的管辖权限、减免范围和减免幅度进行计算和审批,要严密防范利用税收减免侵吞国家财产的违法行为。企业对减免税款,应按国家的规定进行会计处理和正确使用。税收减免而引起的纳税人收回退还的税款,是通过税务会计的计算、申报、缴纳和登记的,因此,正确地核算和监督税收减免,也是税务会计的重要内容。

二、税务会计的目标

税务会计的目标是指通过税务会计的工作所要达到的目的,它是会计目标在这一特殊领域内的具体表现。税务会计是企业会计中一个相对独立的部分,其目标就不同于财务会计。企业税务会计提供的财务信息,不仅要满足企业自身经营管理的需要,而且还要服务于企业外部与企业存在密切经济利益关系的税务机关以及投资人债权人等。税务会计的目标主要有以下几个方面:

1. 企业内部经营管理者管理的需要 在我国现代多种税、多次征的复合税制模式下,税收是影响企业财务状况、经营成果和现金流量的一个重要因素。企业的经营管理者的财务目标是股东权益最大化,而过多的纳税则会减少股东权益。在不违反现行税法规定的前提下,能否减少或推迟纳税或争取税收优惠,是企业管理者非常关注的问题。因此,企业的管理者必须明确了解有着应纳税款的形成、计算和解缴等情况,税务会计通过有关核算资料及税务报表,提供有着企业纳税情况的会计信息。

2. 国家税收管理的需要 国家在制定税法、进行税收征管时,一般是以会计记录和会计信息为依据,并在会计信息上作必要的调整,会计信息是国家税收管理的重要依据。企业应当及时向税务机关披露本企业税收的形成、计算和解缴情况,以便税务机关进行稽核和调控。目前我国税收根据财政分权理论分成国税与地税,那么这些税务机关除了了解税收的征收和上缴情况外,还必须详细了解各自税收管辖权限范围内各个纳税人计算缴纳税款的详细情况,以便进行管理、控制、稽核和检查。而这些有关纳税情况的会计

信息应由企业的税务会计资料来提供。

3. 其他有关方面的需要 企业处于一定的社会经济环境中,与其他各个方面有着密切的联系,企业税务会计提供的有关纳税方面的会计信息也要满足他们的某些需要。例如,企业的投资者在进行决策时,必须考虑税收政策,是否能合理运用在“税盾”,正确评价投资风险和投资报酬;企业的各种债权人在进行信贷决策时,应考虑企业的纳税情况,评价信贷风险,分析企业的支付利息及到期偿还本金的能力;企业的供货商和客户在进行商业信用决策时,也需要企业的纳税会计信息。上述各单位虽然首先关注的是自身的获利情况及求偿可能性,因为企业税款的缴纳、应交税金数额将直接导致企业的现金流出,所以他们同样关注企业的税务会计信息。此外,政府的综合经济职能部门也需要借助税务会计信息,了解企业上缴税款的情况,为了便于宏观经济管理和调控。

三、税务会计的职能

税务会计的职能是指其本身所固有的职责和功能。税务会计的基本职能与财务会计相同,即核算与监督,但因其与税收紧密联系,因此,其具体职能与财务会计又有所区别。税务会计的职能主要有:

1. 核算税务活动 税务会计是根据国家税法、会计原则的规定,全面、真实、连续、系统地记录和核算企业生产经营中的税务活动,即税务资金的形成、计算、缴纳、退补、减免等情况,从而为国家的税收收入提供可靠的依据。通过对税务会计所反映的税务活动及其所提供的资料进行分析,可以促使企业改善经营管理,提高经济效益,为进一步扩充税源提供保障。

2. 监督税务行为 税务会计按照税法的规定,通过税务会计的一系列的核算方法,监督企业应纳税款的形成、计算和解缴情况,监督企业收益的分配,实现税收杠杆的经济调节作用。通过税务会计对企业税务活动的监督和控制,从而保证国家税法的贯彻执行和适时修订。税务会计还可以通过采取各种检查监督手段,发现和揭露问题,并为处理问题提供税务会计证据资料,有利于维护税法的严肃性和保障企业合法权益。

3. 参与涉税决策 税务会计可以通税务会计核算,参与涉及纳税的企业生产、经营、财务和其他决策。其参与决策的方式主要体现在为进行决策提供信息支持,税务会计的核算资料是进行涉税决策的客观依据。企业在生产经营各方面都有可能涉及到税务方面的经济决策,例如,企业的现金流量决策,折旧政策的决策,投资决策等。在这些决策中,需要税务会计核算资料,有时还需要运用税务会计的专门技术方法,对未来企业的经营活动的纳税情况进行科学分析和预测,以支持正确的决策。

第三节 我国税制的发展

税收是我国财政收入最主要的来源,也是国家用以加强宏观调控的重要经济杠杆,对于中国的经济、社会发展具有十分重要的影响。

从1949年中华人民共和国成立五十多年来,我国税制改革的发展大致上经历了三个历史时期:第一个时期是从1949~1957年,即国民经济恢复和社会主义改造时期,这

是新中国税制建立和巩固的时期。第二个时期是从1958—1978年底中国共产党第十一届中央委员会第三次全体会议召开以前,这是我国税制曲折发展的时期。第三个时期是1978年底中共十一届三中全会召开、我国实行改革、开放政策以后的新时期,这是中国税制建设得到全面加强,税制改革不断前进的时期。

在上述三个历史时期内,中国的税收制度先后进行了五次重大的改革:第一次是新中国成立之初的1950年,在总结老解放区税制建设的经验和清理旧中国税收制度的基础上建立了人民共和国的新税制。第二次是1958年税制改革,其主要内容是简化税制,以适应社会主义改造基本完成、经济管理体制改革之后的形势需要。第三次是1973年税制改革,其主要内容仍然是简化税制,这是“文化大革命”的产物。第四次是1984年税制改革,其主要内容是普遍实行国有企业“利改税”和全面改革工商税收制度,以适应发展有计划的社会主义商品经济的要求。第五次是1994年税制改革,其主要内容是全面改革工商税收制度,以适应建立社会主义市场经济体制的要求。

(一) 改革开放以前的税制状况(1949~1978年)

从1949年新中国成立到1978年的二十九年间,我国税制建设的发展历程十分坎坷。

新中国诞生后,立即着手建立新税制。中共中央、国务院对此高度重视,并确定由中共中央政治局委员、国务院副总理陈云负责此项工作。1950年1月30日,中央人民政府政务院发布《全国税政实施要则》,规定全国共设十四种税收,即货物税、工商业税(包括营业税和所得税两个部分)、盐税、关税、薪金报酬所得税、存款利息所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地产税、特种消费行为税和使用牌照税。除了上述税种以外的其他税种,由省、市或者大行政区根据习惯拟定办法,报经大行政区或者中央批准以后征收(当时主要有农业税、牧业税、契税等)。

1958年,我国进行了新中国成立以后第二次大规模的税制改革,其主要内容是简化工商税制,试行工商统一税,甚至一度在城市国有企业试行“税利合一”,在农村人民公社试行“财政包干”。至此,中国的工商税制共设九个税种,即工商统一税、工商所得税、盐税、屠宰税、利息所得税(1959年停征)、城市房地产税、车船使用牌照税、文化娱乐税(1966年停征)、牲畜交易税(无全国性统一法规)。其他税种还有:农业税、牧业税、契税(从20世纪50年代中期以后基本停征)、关税、船舶吨税。

1962年,为了配合加强集贸市场管理,开征了集市交易税,1966年以后各地基本停征。

在1966~1976年开展的“文化大革命”当中,已经简化的税制仍然被批判为“繁琐哲学”。1973年,中国进行了新中国成立以后第三次大规模的税制改革,其核心仍然是简化工商税制。至此,中国的工商税制一共设有七种税,即工商税(盐税名义上并入此税,实际上仍然按照原来的办法征收)、工商所得税、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税、工商统一税和集市交易税。对国有企业只征收一道工商税,对集体企业只征收工商税和工商所得税两种税,城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税仅对个人和极少数单位征收,工商统一税仅对外适用。其他税种还有:农业税、牧业税、契税、关税(名存实亡)、船

船舶税。

总的来看,从生产资料私有制的社会主义改造基本完成到1978年的二十多年间,由于“左”的指导思想的作用和原苏联经济理论及财税制度的某些影响,中国的税制建设受到了极大的干扰。税制几经变革,走的都是一条片面简化的路子。同时,税务机构被大量撤并,大批税务人员被迫下放、改行。结果是,税种越来越少,税制越来越简单,从而大大地缩小了税收在经济领域中的活动范围和税收在社会政治、经济生活中的影响,严重地妨碍了税收职能作用的发展。

(二)改革开放初期的税制改革(1978~1982年)

在1978年底至1982年期间,中共十一届三中全会明确地提出了改革经济体制的任务,中国共产党第十二次全国代表大会进一步提出要抓紧制定的总体方案和实施步骤,在第七个五年计划期间(即1986~1990年)逐步推开。这些重要的会议及其所做的一系列重大决策,对于这一期间中国的经济体制改革和税制改革具有极为重要的指导作用。

从税制上来说,财税部门从1978年底、1979年初就开始研究税制改革问题,提出了包括开征国有企业所得税和个人所得税等内容的初步设想与实施步骤,并确定下来,为了配合贯彻国家的对外开放政策,第一步先行解决对外征税的问题。

从1980年9月到1981年12月,第五届全国人民代表大会先后通过并公布了中外合资经营企业所得税法、个人所得税法和外国企业所得税法。同时,国务院明确,对中外合资企业、外国企业和外国人继续征收工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。这样,就初步形成了一套大体适用的涉外税收制度,适应了我国对外开放初期引进外资,开展对外经济技术合作的需要。

在建立涉外税制的同时,财税部门就改革工商税制和国有企业利润分配制度做了大量的调研工作,并在部分地区进行了试点。在此基础上,财政部于1981年8月向国务院报送了《关于改革工商税制的设想》,并很快得到了国务院的批准。

1982年11月,国务院向第五届全国人民代表大会第五次会议上提交的《关于第六个五年计划的报告》提出了今后三年的税制改革的任务,并得到了会议的批准。

在此期间,国务院还批准了烧油特别税,发布了牲畜交易税暂行条例。

(三)改革开放全面展开时期的税制改革(1983~1991年)

在1983~1991年期间,我国社会主义经济理论的发展有了重大的突破,提出了发展有计划的社会主义商品经济,自觉运用价值规律,充分发挥税收等经济杠杆的作用,搞活经济,加强宏观调节。在所有制理论上,提出了所有权与使用权相分离的论点,并肯定了集体经济、个体经济和私营经济存在的必要性,这一切,分别写进了1984年中国共产党第十二届中央委员会第三次全体会议通过的关于经济体制改革的决定、1987年中国共产党第十三次代表大会文件和1988年第八届全国人民代表大会第一次会议通过的宪法修正案等一系列重要文献,从而为这一时期的税制改革提供了强大的理论武器和法律、政策依据。

这一时期是我国税制改革全面展开的时期,取得了改革开放以后税制改革的第二次重大突破。

作为企业改革和城市改革的一项重大措施,1983年,国务院决定在全国试行国有企业“利改税”,即将新中国建立以后实行了三十多年的国有企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税制度,并取得了初步的成功。这一改革从理论上和实践上突破了国有企业只能向国家缴纳利润,国家不能向国有企业征收所得税的禁区。这是国家与国有企业分配关系改革的一个历史性转变。

为了加快城市经济体制改革的步伐,经第六次全国人民代表大会及其常务委员会的批准,国务院决定从1984年10月起在全国实施第二步“利改税”和工商税制改革,发布了征收国有企业所得税、国有企业调节税、产品税、增值税、营业税、盐税、资源税等税收的行政法规。

此后,国务院又陆续发布了关于征收集体企业所得税、私营企业所得税、城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、城市维护建设税、国有企业奖金税(1984年发布,1985年修订发布)、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国有企业工资调节税、固定资产投资方向调节税(其前身为1983年开征的建筑税)、房产税、车船使用税、城镇土地使用税、印花税、筵席税等税收的行政法规,并决定开征特别消费税。

1991年,第七届全国人民代表大会第四次会议将中外合资企业所得税法与外国企业所得税法合并为外商投资企业和外国企业所得税法。

至此,中国的工商税制共有三十二种税收,即产品税、增值税、营业税、资源税、盐税、城镇土地使用税、国有企业所得税、国有企业调节税、集体企业所得税、城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、国有企业工资调节税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税、烧油特别税、筵席税、特别消费税、房产税、车船使用税、印花税、屠宰税、集市交易税、牲畜交易税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。其他税种还有:农业税、牧业税、契税、耕地占用税(为了限制占用耕地而于1987年开征)、关税。

(四)1994年的税制改革

1992年以后,我国的改革开放进入了一个新的历史阶段,税制改革建设也进入了又一个黄金时代。这一时期是我国税制改革全面深化的时期,取得了改革开放以来税制改革的第三次重大突破。

1992年春,邓小平同志视察南方发表重要谈话,中共中央政治局为此召开全体会议以后,中共中央、国务院做出了关于加快改革开放和经济发展的一系列重要决定。从此,在中共中央、国务院的直接领导下,财税部门开始加快税制改革的准备工作。

1993年春,江泽民总书记多次主持召开中央财经领导小组会议,研究财税部门提出的税制改革设想,提出了改革的指导思想和基本原则,并确定由中共中央政治局常委、国务院副总理朱镕基负责此项工作。

同年6月,中共中央、国务院做出了关于加强宏观调控的一系列重要决策,其中的重要措施之一,就是要加快税制改革。

同年8~9月间,国务院常务会议和中共中央政治局常委会议先后通过了关于工商税制改革的方案。同年11月,中国共产党第十四届中央委员会第三次全体会议通过了《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,确定了税制改革的基本原则和内容。到同年12月底,工商税制改革的有关法律、行政法规陆续公布,从1994年起在全国实施。

1994年工商税制改革的主要内容是:第一,全面改革了流转税制,实行了以比较规范的增值税为主体,消费税、营业税并行,内外统一的流转税制。第二,改革了企业所得税制,将过去对国有企业、集体企业和私营企业分别征收的多种所得税合并为统一的企业所得税。第三,改革了个人所得税制,将过去对外国人征收的个人所得税、对中国人征收的个人收入调节税和个体工商户所得税合并为统一的个人所得税。第四,对资源税、特别目的税、财产税、行为税等类税收做了大幅度的调整,如扩大了资源税的征收范围,开征了土地增值税,取消了盐税、奖金税、集市交易税等若干税种,并将屠宰税、筵席税的管理权下放到省级地方政府,新设了遗产税和证券交易税(但是这两种税至今没有立法开征)。

根据2001年3月15日第九届全国人民代表大会第四次会议批准《中华人民共和国国民经济和社会发展第十个五年计划纲要》,在第十个五年计划期间(2001~2005年),中国将深化财税体制改革,积极稳妥地推进税费改革。健全税收制度,改革生产型增值税,完善消费税和营业税,逐步降低关税,逐步统一内外资企业所得税,建立综合与分类相结合的个人所得税制度,适应开征社会保障税和遗产税,完善地方税制。依法加强税收征管,打击偷、漏、骗税的行为,清缴欠税,严禁越权减、免、退税。强化税收对收入分配的调节功能。合理界定中央和地方政府的事权范围,完善分税制和转移支付制度,加强财政再分配功能。保持财政收入稳定增长,提高国家财政收入国内生产总值的比重和中央财政收入占全国财政收入的比重。综合运用计划、财政、金融等手段,发挥价格、税收、利率、汇率等杠杆的作用,加强和改善宏观调控。

第四节 我国现行税制体系及构成要素

一、我国现行税制体系

(一)税种设置

目前,我国的税收制度共设有廿九种税,按照其性质和作用大致可以分为以下七类:

1. 流转税类 包括增值税、消费税、营业税和关税等四种税。这些税种通常是在生产、流通或服务领域中,按照纳税人取得的销售收入、营业收入或者进出口货物的价格(数量)征收的。

2. 所得税类 包括企业所得税(适用于国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业等各类内资企业)、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等三种税。这些税种是按照生产、经营者取的利润或者个人取得的收入征收的。

3. 资源税类 包括资源税和城镇土地使用税等二种税。这些税种是对从事资源开发或者使用城镇土地者征收的,可以体现国有资源的有偿使用,并对纳税人取得的资源级差收入进行调节。

4. 财产税类 包括房产税、城市房地产税和遗产税(其中遗产税没有立法开征)等三种税。

5. 特定目的税类 包括城市维护建设税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税(其中固定资产投资方向调节税目暂停征收)、土地增值税、车辆购置税、燃油税和社会保障税(其中燃油税和社会保障税没有立法开征)等七种税。这些税种是为了达到特定的目的,对特定对象进行调节而设置的。

6. 行为税类 包括车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、印花税、契税、证券交易税(其中证券交易税没有立法开征)、屠宰税和筵席税等八种税。这些税种是对特定的行为征收的。

7. 农牧业税类 包括农业税(含农业特产税)和牧业税等二种税。这些税种是对取得农业收入或者牧业收入的企业、单位和个人征收的。

并不是每个企业、单位、个人都要缴纳上述各种税收。一般说来,工业、商业企业应当缴纳增值税,交通运输、建筑安装、金融保险、服务等类企业应当缴纳营业税,交通运输、建筑安装、金融保险、服务等类企业应当缴纳企业所得税。此外生产应税消费品的企业应当缴纳消费税,采矿企业应当缴纳资源税,转让房地产的企业应当缴纳印花税,拥有房产、车辆、船舶的企业应当缴纳房产税和车船使用税。公民个人取得的收入应当缴纳个人所得税。按照税法的规定,部分纳税人还可以享受一定的免税、减税照顾。

除了税收以外,国家规定统一由税务部门征收的非税财政收入项目有三个:教育附加、矿区使用费和文化事业建设费。省级人民政府还可以规定由税务机关征收社会保险费(目前主要有基本养老保险费、基本医疗保险费和失业保险费三个项目)。

2001年,由我国各级税务机关、财政机关和海关组织征收的各项税收收入共计15301.4亿元,占当年中国财政收入总额的93.4%、国内生产总值的16.0%。在各项税收收入中,增值税收入为6026.6亿元,占39.1%;消费税收入为938.9亿元,占6.1%;营业税收入为2084.7亿元,占13.5%;各类企业所得税收入为2121.9亿元,占13.8%;个人所得税收入为996亿元,占6.5%;农业税收入为286.3亿元,占1.9%;关税收入为840亿元,占5.5%。在税收收入总额中,中央政府收入为8338.6亿元,占54.5%;地方政府收入为6962.8亿元,占45.5%。

另据统计,2002年,我国的税收总额达到17631.5亿元,占当年中国财政收入总额的93.2%、国内生产总值的17.2%。

(二)税收立法

在税收立法与税收政策制定方面,我国实行税权集中,税政统一。目前有权制定税法或者税收政策的国家机关主要有:全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局、海关总署、国务院关税税则委员会等。

(1)税收的基本制度由法律规定。税收法律由全国人民代表大会制定,如《中华人民共和国个人所得税法》;或者由全国人民代表大会常务委员会制定,如《中华人民共和国税收征收管理办法》。

(2)有关税收的行政法规由国务院根据有关法律的规定制定,如《中华人民共和国税收征收管理办法实施细则》;或者根据全国人民代表大会及其常务委员会授权制定,如《中华人民共和国增值税暂行条例》。

(3)有关税收的部门规章由财政部、国家税务总局、海关总署、国务院关税税则委员会等部门根据有关法律、行政法规制定,如《中华人民共和国增值税暂行条例细则》、《个人所得税自行申报纳税暂行办法》。其中,有些重要规章要经过国务院批准以后发布,如《外国公司船舶运输收入征税办法》。

税收法律的制定要经过立法议案、审议、表决通过和公布四道程序。上述程序都应当按照法律、法规和制度进行。

此外,根据中国法律的规定,省、自治区、直辖市和某些较大的市人民代表大会及其常务委员会,可以根据本行政区域的具体情况和实际需要,在不与法律、行政法规相抵触的前提下,按照规定制定某些地方性的税收法规。省、自治区、直辖市和某些较大的市人民政府,可以根据法律、行政法规和本省、自治区、直辖市的地方性法规制定税收规章。香港和澳门两个特别行政区实行独立的税收制度,中央政府不在这两个特别行政区征税。

(三)涉外税收

我国已公布的税收法律、条例、办法中,明确适用于外商投资企业、外国企业或外国人的税种有:《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》、《中华人民共和国进出口关税条例》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国资源税暂行条例》、《城市房地产税暂行条例》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》、《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》、《车船使用牌照税暂行条例》、《船舶吨税暂行条例》、《中华人民共和国印花税法》、《中华人民共和国契税暂行条例》、《屠宰税暂行条例》、《中华人民共和国农业税条例》。

香港、澳门、台湾同胞和华侨投资兴办的企业,香港、澳门、台湾同胞和华侨,在中国内地的纳税事宜,参照外商投资企业、外国企业和外国人的纳税规定办理。

为了更好地实行对外开放政策,引进国外资金、技术、人才,中国在涉外税收方面实行许多优惠政策,并已经先后同日本、美国、法国、英国、比利时、德国、马来西亚、挪威、丹麦、新加坡、芬兰、加拿大、瑞典、新西兰、泰国、意大利、荷兰、捷克、斯洛伐克、波兰、澳大利亚、保加利亚、巴基斯坦、科威特、瑞士、塞浦路斯、西班牙、罗马尼亚、奥地利、巴西、蒙古、匈牙利、马耳他、阿拉伯联合酋长国、卢森堡、韩国、俄罗斯、巴布亚新几内亚、印度、毛里求斯、克罗地亚、白俄罗斯、斯洛文尼亚、以色列、越南、土耳其、乌克兰、亚美尼亚、牙买加、冰岛、立陶宛、拉脱维亚、乌兹别克斯坦、孟加拉国、苏丹、马其顿、埃及、葡萄牙、爱沙尼亚、老挝、塞舌尔、菲律宾、爱尔兰、南非、巴巴多斯、摩尔多瓦、卡塔尔、古巴、委内瑞