

经济日报出版社

新税制 纳税计算 与 会计处理

税
税
税
税
税
税
税

新税制纳税计算与会计处理

主编 卜祥来

经济日报出版社

(京)新登字 102 号

责任编辑:门睿

新税制纳税计算与会计处理

卜祥来 主编

经济日报出版社出版发行

(北京市崇文区龙潭西里 54 号)

新华书店北京科技发行所总经销

中央电报印刷厂印刷

787×1092 毫米 1/32 8.75 印张 170 千字

1994 年 4 月第 1 版

1994 年 4 月第 1 次印刷

印数 1—5000 册

ISBN 7-80036-850-5/F·428 定价:9.80 元

前 言

自 1994 年 1 月 1 日起，我国实行新税收制度，这是加快社会主义市场经济体制建设的重大举措，具有深远的意义。

新税制的主要内容是：建立以增值税为基础和主体，消费税、营业税为补充的流转税制；统一内资企业所得税；统一个人所得税；还开征了新税种，合并、调整或取消了一些老税种。新税制中的一些基本规定，如征税范围、计税依据、税率、优惠政策等都有了较大变动，尤其是增值税改用国际通行但我国纳税人陌生的发票注明税款抵扣的办法计算纳税。在新税制下，如何准确地计算纳税？如何正确地进行相应的会计处理？关系到新旧税制的平衡过渡和新税制的顺利实施，关系到国家和纳税人双方的经济利益。因此，我们编写了《新税制纳税计算与会计处理》这本书。参加本书编写的有：中国人民大学财政金融系的卜祥来（第一章、第三章）、张文春（第四章、第五章、第八章）；中央财政金融学院税务系的计金标（第二章、第六章）；财政部农业税征收管理局的黄家玉（第七章）。全书由卜祥来同志总纂而成。

在本书付梓时，由于资料有限、时间仓促，书中难免有不妥之处，请读者批评和指正！

编者

1994 年 2 月 3 日

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 新税制的主要内容.....	(1)
第二节 纳税计算的基本方法.....	(7)
第三节 我国税务会计处理原理	(11)
第二章 流转税的计算与会计处理	(16)
第一节 增值税的计算与会计处理	(16)
第二节 消费税的计算与会计处理	(60)
第三节 营业税的计算与会计处理	(86)
第四节 城市维护建设税的计算与会计处理.....	(111)
第五节 关税的计算与会计处理.....	(112)
第三章 所得税的计算与会计处理	(115)
第一节 企业所得税的计算与会计处理.....	(115)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的 计算与会计处理.....	(121)
第三节 个人所得税的计算与会计处理.....	(134)
第四章 资源税的计算与会计处理	(153)
第一节 资源税的计算与会计处理.....	(153)
第二节 土地增值税的计算与会计处理.....	(157)
第三节 城镇土地使用税的计算与会计处理.....	(161)

第五章 财产税的计算与会计处理	(172)
第一节 房产税的计算与会计处理.....	(172)
第二节 车船使用税的计算与会计处理.....	(176)
第六章 行为税的计算与会计处理	(183)
第一节 印花税的计算与会计处理.....	(183)
第二节 固定资产投资方向调节税的计算与 会计处理.....	(192)
第七章 农业税收的计算与会计处理	(206)
第一节 农业税的计算与会计处理.....	(206)
第二节 牧业税的计算与会计处理.....	(215)
第三节 农林特产农业税的计算与会计处理.....	(219)
第四节 耕地占用税的计算与会计处理.....	(226)
第五节 契税的计算与会计处理.....	(235)
第八章 其它税、费、基金的计算与会计处理	(241)
第一节 筵席税的计算与会计处理.....	(241)
第二节 屠宰税的计算与会计处理.....	(243)
第三节 船舶吨税的计算与会计处理.....	(246)
第四节 教育费附加的计算与会计处理.....	(249)
第五节 “两金”的计算与会计处理.....	(251)
附录一：关于增值税会计处理的规定	(259)
附录二：关于营业税会计处理的规定	(267)
附录三：关于消费税会计处理的规定	(269)

第一章 概 述

第一节 新税制的主要内容

一、十四年税制改革的简要回顾

党的十一届三中全会以后，我国开始了全面的经济体制改革，农村经济体制改革先行，城市经济体制改革是重点，税制改革是城市经济体制改革的突破口。十四年来的税制改革简要回顾如下：

1. 对工商税制进行了全面改革。1984 年将对原流转环节征收的工商税一分为四，设立产品税、增值税、营业税和盐税。以后还陆续开征了资源税、城市维护建设税、车船使用牌照税、城市房地产税、城镇土地使用税、烧油特别税、固定资产投资方向调节税（曾取名为建筑税）、国营企业奖金税、国营企业工资调节税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、印花税、筵席税等。

2. 建立了内资企业所得税制。1983 年改变了建国以来对国有企业一直实行利润上交的办法，开征国营企业所得税；次年开征国营企业调节税。之后，改革原工商所得税，征收集体企业所得税。

3. 建立了个人所得税制。为调节公民收入，先后开征了

个人所得税、城乡个体工商业户所得税和个人收入调节税。

4. 建立并改进了涉外税制。为适应和促进对外开放、引进外资和先进技术的需要，对外商投资企业生产与进口产品和经营业务，开征了低于国内企业税负的中外合资经营企业所得税、外国企业所得税；对拥有并使用车船和房地产的，征收车船使用牌照税和城市房地产税；对外籍人员所得，征收个人所得税。1991年改进涉外企业所得税，将原来的两个涉外企业所得税合并为外商投资企业和外国企业所得税。

5. 恢复和改进了关税。在制定《中华人民共和国海关法》和两次修订《中华人民共和国进出口关税条例》的基础上，采取了大范围、大幅度地降低进口关税的举措，以适应“复关”的需要。

6. 通过恢复征收契税，开征农林特产农业税和耕地占用税及改革农业税的征收方式，完善农业税制。

总之，通过一系列的改革，一个以流转税、所得税为主体，多种税相配合的多税种、多环节、多层次征收的复税制体系已具雏形。

二、深化税制改革的必要性和紧迫性

党的十四大确立了建社会主义市场经济体制的主题，党的十四届三中全会又具体做出了关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定。

经过十四年的税制改革，尽管其主流是摆脱计划经济的束缚，适应市场经济的要求，但仍然存在不少问题。具体表现为：

1. 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。如国营大中型企业的税率为55%，还再加一道约15%的国营企业调节税，集体企业实行10~55%的八级超额累进税率，私营企业执行35%的比例税率，外商投资企业和外国企业执行33%的比例税率。税种的差异，税率的差异，优惠政策的差异，形成了一个税负不公的局面，极不利于各类企业开展平等竞争。再说，作为国民经济中占主导地位的国有企业，由于过重的税负，严重地削弱其自我积累、自我改造、自我发展的能力，动摇其主导地位。现行税制的这种不公平问题，必须尽快予以纠正。

2. 国家与企业的分配关系很不规范。过高的企业所得税名义税率使国有企业和集体企业难以承受，于是出台名目繁多的优惠，如税前还贷等多种税前列支措施。顾此失彼，财政又面临困难。于是，中央财政以能源交通重点建设基金和预算调节基金等形式从企业应得收入中再拿回一块收入。国有企业实行承包后，所得税成为承包的范围，上交承包收入代替了上交所得税，使所得税名存实亡，税收的刚性大大削弱。这样，国家与企业的分配关系，尤其与国有企业的分配关系，变得混乱。

3. 税收调节的范围有限，应延长调节“触角”。税收是分配环节的重要组成部分，对分配环节的其他组成部分，对生产、流通、消费三个环节应具有调节性。然而在新情况、新业务面前，原税制不适应，如当证券业和房地产业兴起后，只能望之兴叹，仓促出台些临时性措施。尽快健全税收系统以

提高其调节能力和适应性，刻不容缓。

4. 税收增长过慢，中央财政调控乏力，迫切需要改革税制。近年来，我国税收增长明显滞后于经济增长，以1986~1990年为例，税收收入实际增长率分别为2.40%、2.30%、11.60%、14.10%和3.40%，而同期国民生产总值的实际增长率分别为14.85%、20.90%、26.27%、15.80%和10.10%。这种税收收入的实际下降态势，不可避免地引发财政困难。财政体制采取包死中央一头的承包制，使得中央财政收入固定，在事关全局的经济建设和各项改革事业对财政资金的需求面前，显得力不从心，无能为力。提高税收收入占国民生产总值的比重，提高中央财政收入占整个财政收入的比重，是进行税制改革的一个重要目标和特点。

三、新税制的主要内容

1. 建立了以增值税为主体、消费税和营业税为补充的流转税制度。将增值税范围扩广到商业批发和零售、加工、修理修配领域；设置17%和13%两档税率，17%为普通调节税率，13%为优惠税率；由原来的价内税，改行价税分流的价外税，采用发票注明税款的抵扣制度。除商业批发和零售外的劳务提供部门，转让无形资产和销售不动产，征收营业税。对少数特别消费品、非生活必需品等特别产品，在普征增值税的基础上，再征一道消费税，取消小汽车特别消费税和烧油特别税。

2. 扩大资源税征收范围，取消盐税。将原来的资源税征税范围——原油、天然气、煤炭，扩展到其他非金属矿原矿、

黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿、盐，取消了盐税。

3. 统一内资企业所得税。将原来的国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税合并为企业所得税，实行33%的比例税率。

4. 统一个人所得税。将对外籍人员征收的个人所得税与对本国公民征收的个人收入调节税和对个体户征收的城乡个体工商户所得税，统一为个人所得税。

5. 开征土地增值税。就转让房地产的增值额实行30~60%的超率累进税率计征土地增值税，以规范土地、房地产市场交易秩序，维护国家权益。

6. 统一对内和涉外的两套税制。外商投资企业和外国企业适用国务院规定和发布的税收暂行条例（在有关税收法律制定以前），取消工商统一税及其附加、车船使用牌照税和城市房地产税，改征增值税、消费税、营业税、印花税、车船使用税、房地产税等税种。

7. 取消国营企业奖金税、国营企业工资调节税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、集市交易税、牲畜交易税。

8. 还拟对证券交易所得征收所得税；改进城市建设维护税、车船使用税、房地产税等税种；适时出台遗产赠与税、社会保险税等新税种。

9. 逐步降低关税，改革农业税种。

总之，建立新税制需要一个过程，应正确理解其主要内容，不断地改进、调整、补充的内容，仍应视为新税制的内容。

附：新旧税制对照表：

新旧税制对照表

改革前的税种	十四年改革	1994 年税收
1. 关税	1. 关税	1. 关税
	2. 对台调节税	2. 对台调节税
2. 船舶吨税	3. 船舶吨税	3. 船舶吨税
3. 农业税	4. 农业税(含农林特产农业税)	4. 农业税
4. 牧业税	5. 牧业税	5. 牧业税
	6. 耕地占用税	6. 耕地占用税
5. 契税	7. 契税	7. 契税
6. 工商税	8. 产品税	8. 增值税
	9. 小轿车特别消费税	
	10. 增值税	9. 消费税
	11. 营业税	
	12. 筵席税	10. 营业税
	13. 城市维护建设税	
	14. 盐税	11. 筵席税
	15. 资源税	
	16. 印花税城市维护	12. 建设税
	17. 国营企业所得税	
7. 工商所得税	18. 国营企业调节税	13. 资源税
	19. 集体企业所得税	
	20. 私营企业所得税	14. 印花税
	21. 城乡个体工商业户所得税	
	22. 个人收入调节税(含私营企 业投资者个人收入调节税)	15. 企业所得税
	23. 国营企业工资调节税	16. 个人所得税
	24. 奖金税(含国营企业奖金 税、集体企业奖金税、事业 单位奖金税)	17. 固定资产投资方向调 节税
		18. 房产税

(续表)

改革前的税种	十四年改革	1994 年税收
8. 集市交易税 9. 牲畜交易税 10. 屠宰税	25. 烧油特别税 26. 固定资产投资方向调节税 27. 房产税 28. 城镇土地使用税 29. 车船使用税 30. 集市交易税 31. 牲畜交易税 32. 屠宰税	19. 车船使用税 20. 城镇土地使用税 21. 车船使用税 22. 屠宰税
11. 工商统一税	33. 工商统一税 34. 外商投资企业和外国企业 所得税 35. 个人所得税	23. 土地增值税
12. 城市房地产 税 13. 车船使用牌 照税	36. 城市房地产税 37. 车船使用牌照税	

第二节 纳税计算的基本方法

一、掌握纳税计算方法的重要意义

纳税计算方法,就是纳税单位和个人计算其应缴纳税款的方法。纳税计算方法掌握与否,直接影响着会计核算的准确性和自行申报纳税的正确性。不准确的会计核算资料和报表,无助于加强本单位的财务管理和有关报表接受单位和部门的财务考核和监督,或多或少地申报纳税,或损害自己的利益或损害国家的利益。可见,了解和掌握纳税计算方法,具

有重意义。

二、纳税计算方法的种类

纳税计算的通用公式为：应纳税额=计税依据×适用税率。

1. 从价计算与从量计算。计税依据，有用价格计算和确定的，有用数量计算和确定的。按计税依据的量的确定方式不同，可分为从价计算方式和从量计算方式。

(1) 从价计算。就是计税依据用价格计算和确定的，即计税金额，用计税金额乘以适用税率，得出应纳税额。

从价计算，是一种基本而又普遍的方式。在实行市场经济的国家，财富的价值化、货币化程度较高，征税对象和计税依据大都是价值化和货币化的，如商品销售、劳务提供、利润取得、财产转让等都能用货币衡量。因此，在我们的税制计征体系中，基本或完全体现为从价计算，从价计征。

(2) 从量计算。就是对课税对象的数量，如吨、升、担等数量单位，采用单位税额计税。这充分考虑课税对象的特点和设置税种的目的，还有特定的经济条件。如资源税，就是考虑同量不同质的产品，从价计征税收，不利于达到设立税种本身的目的。设立资源税的目的是调节资源级差收入，增加财政收入。由于各地资源的蕴藏条件不一，包括蕴藏量的多少，品位的高低，资源地的地理位置如何，这些因素决定了如不加区别地对某一资源采用“一刀切”的从价计算税款，就有失公允。

还如对汽油、柴油按升计征消费税，就是考虑对其征税，

免受其价格升降的影响,稳定对汽油和柴油的消费调节功能。再如,我国过去推行的征收“公粮”的农业税制度,就是考虑农村的自然经济条件,随着农业产品商品化进程的开始,就改行折征代金制度。

2. 累进计算、比例计算与固定税额。根据适用税率的种类,区别计算方法。由于税率有累进税率、比例税率、固定税率之分。不同税率的特点决定了计算方法的差异。

(1) 用累进税率计算。累进税率,即随课税对象数额的增大而逐级提高的税率,是根据课税对象的大小划干若干个等级,并分别相应规定每一等级的税率。累进税率,依据其累进的幅度分为全额累进税率和超额累进税率,或全率累进税率与超率累进税率。全额累进税率,即当课税对象数额增高到某一级税率时,就全部课税对象按该级税率计税;而超额累进税率,即将课税对象分级距适用相应的税率,超过一个级距,就超过部分适用该级距的税率计税,然后累加。全额累进税率较超额累进税率的累进幅度大,尤其在级距临界点,税负更呈跳跃式上升。这一不合理性,决定了在调节个人收入分配的个人所得税制中运用超额累进税率,淘汰了全额累进税率。全率累进税率和超率累进税率,与全额累进税率和超额累进税率的区别,在于划分级距时不是根据课税对象的相对指标的大小,如增长率、利润率。全率累进税率与超率累进税率的区别,与全额累进税率与超额累进税率的区别相同。在现行税制中,如土地增值税的税率,是采用超率累进税率的。

超额累进税率的计算运用是复杂一些，但这一缺点通过计算技术处理即可解决。具体来说，就是“速算扣除数”的运用。用超额累进税率计算应纳税额的公式为：

应纳税额 = 全年应纳税所得额 × 税率 - 速算扣除数

本级速算扣除数 = $\left(\frac{\text{本级税率} - \text{上级税率}}{\text{税率} - \text{税率}} \right) \times \text{上级课税对象的最高数额} + \text{上级速算扣除数}$

由本级速算扣除数的计算公式可知，多级速算扣除数为一常数。在附有多级速算扣数的税率表中，可按上述公式简单地计算出应纳税额。如无现成的速算扣除数，或按上述速算扣除数公式算出多级速算扣除数，然后计算应纳税额；或就一步一步地将课税对象按税率表的级距分若干段，每段适用该级税率，然后用累加就可算出应纳税额。

超率累进税率计算时，课税对象的某种相对指标，如倍数、增长幅度，是用来确定适用税率的，用确定了适用税率乘以相应级距内的课税对象数额，然后累加，就得出用超率累进税率计算的应纳税额。

(2) 用比例税率计算。比例税率，即不论课税对象数额的大小，均采用同一百分比形式的税率。这一税率的特点，同一课税对象的税负相同，有利于鼓励规模经营和平等竞争，计算便捷。因此，这一比例被运用得较多。用此税率计算应纳税额，直接将课税额乘以比例税率算得。

(3) 用固定税率计算。固定税率，又称单位税率，按课税对象的数量单位确定应征税额的一种税率，不用百分比表示。这一税率适用于从量计征的各种税收，如资源税等，使

课税对象不受价格、价值变化的影响，可以获得稳定的财政收入，且计算简便。用这一税率计算应纳税额时，直接用课税对象的数量乘以税率算得。

在运用“应纳税额=计税依据×税率”的公式时，要特别注意税收法令、规定、条例和政策等对确定计税依据时的特别规定，哪些要纳入课税对象的范围，哪些可以不纳入，哪些适用原税率，哪些可享用优惠税率等。可以说，应纳税额的计算，是一个简单的数学计算问题，但却是一个复杂的税收业务问题。在不熟悉税收业务的情况下，即使是数学家，也算不出正确的应纳税额。因此，在讲解每种税计算业务的前面，我们特地安排了该种税的基本规定，以构成任何一节内容不可或缺的重要组成部分。

第三节 我国税务会计处理原理

一、税务会计处理的重要意义

纳税人的经济活动，必须通过会计记录、反映、核算。纳税活动，是纳税人经济活动的、法定而又强制的组成部分。现代社会，政府职能的行使和作用的发挥，离不开纳税人纳税这一财力基础。正如恩格斯所言，国家存在的经济体现就是捐税。从事生产经营和其他经济活动的单位和个人，不能不如实地记载和核算自己的经济活动，不能不据以计算其应纳税额和记载其纳税活动。税务会计处理过程，就是国家税法 and 税政的实施过程，是国家税法和税政最后的、最根本的着