

会计实务丛书

企业纳税会计实务

张志芳 主编





会计实务丛书

企业纳税会计实务

张志芳 主编

C0116/28

中央财经大学图书馆藏书章

登录号 469213

分类号 F275.2/46

浙江人民出版社

责任编辑:杨林海

封面设计:孙 璐

责任校对:傅锡年

会计实务丛书
企业纳税会计实务
张志芳 主编

浙江人民出版社出版发行

(杭州体育场路 347 号)

杭州大众美术印刷厂印刷

杭州万方装订厂装订

(杭州谢村电厂路)

(杭州袁浦)

开本 850×1168 1/32 印张 12.5 字数 30.7 万 印数 10101—17100

1996 年 10 月第 1 版 1997 年 10 月第 2 次印刷

ISBN 7-213-01421-8/F·215 定价:17.00 元

《企业纳税会计实务》作者名单

主 编 张志芳

编写者 (按编写章序排列)

张志芳 叶 潘 钱建平

陈海洪 钱乐洋 吴应和

钱彦富

前 言

1994年1月1日开始实施的税制改革,是国家为了建立健全社会主义市场经济体制而进行的宏观经济改革的重要组成部分。新税制实施后,不仅从税制上体现了中性、普遍征收、公平公正的原则,有效地制止了乱开减免税口子的现象,杜绝了税收的不公平待遇;而且它内在要求严格税收征管,推行依法治税,较好地堵住了税收征管上的漏洞,从而为企业在市场经济中合法、合理、公平竞争提供一个良好的税收环境。可以这么说,税收对企业的生产经营和效益的影响,从来也没有像现在这样重要。

但是,目前有很大一部分企业,尤其是中小企业,对新税制了解不多,理解不深,依法纳税观念不强和利用法律权利保护自己的合法权益不够,难以在会计业务上正确处理各项纳税实务。这不仅造成国家税收的流失,而且使国家的税收政策不能得以正确贯彻,既扰乱了国家宏观经济秩序,又扭曲了企业微观经营行为和经营成果。因此,我们编写此书,不仅是为了向企业介绍新税制的重要精神和内容,更重要的是阐述税收与会计的关系,正确处理企业纳税会计实务的重要意义,详细介绍企业纳税会计实务的核算内容和核算方法。

本书不是解决理论问题,而是解决实际问题,着重介绍企业在纳税方面的会计实务,前后举了大量的实际例子,以期对企业会计,特别是中小企业会计如何进行纳税会计处理有些指导作用。同时,对基层税务工作人员如何从实际出发搞好税收征管,对企业进

行纳税辅导也有所帮助。另外,它也可作为中等专业学校的教学参考书。

本书由张志芳主编。第一章由张志芳编写,第二、三章由叶潘编写,第四、八章由钱建平编写,第五、九章由陈海洪编写,第六、七章由钱乐洋编写,第十章由吴应和编写,第十一章由钱彦富编写。全书由张志芳审核定稿。在编写过程中,尽管我们作了很大努力,但由于水平有限,时间仓促,本书可能还会存在不少问题,敬请各位读者批评指正。

编 者
1996 年 5 月

目 录

第一章 总 论

- 第一节 税收概论..... (1)
- 第二节 纳税会计实务概论 (17)
- 第三节 办税事项 (24)

第二章 增值税会计处理

- 第一节 增值税概述 (41)
- 第二节 增值税专用发票管理 (56)
- 第三节 增值税应纳税额的计算 (65)
- 第四节 增值税的会计处理 (76)

第三章 消费税会计处理

- 第一节 消费税概述..... (104)
- 第二节 消费税应纳税额的计算..... (114)
- 第三节 消费税的会计处理..... (120)

第四章 营业税会计处理

- 第一节 营业税概述..... (131)
- 第二节 营业税应纳税额的计算..... (139)
- 第三节 营业税的会计处理..... (153)

第五章 资源税会计处理

- 第一节 资源税概述..... (170)
- 第二节 资源税应纳税额的计算..... (181)
- 第三节 资源税的会计处理..... (184)

第六章 企业所得税会计处理

- 第一节 企业所得税概述…………… (188)
- 第二节 企业所得税应纳税额的计算…………… (203)
- 第三节 企业所得税的会计处理…………… (214)

第七章 外商投资企业和外国企业所得税会计处理

- 第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述…………… (239)
- 第二节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的
计算…………… (253)
- 第三节 外商投资企业和外国企业所得税的会计处理… (260)

第八章 个人所得税会计处理

- 第一节 个人所得税概述…………… (263)
- 第二节 个人所得税应纳税额的计算…………… (274)
- 第三节 代扣代缴个人所得税的会计处理…………… (287)

第九章 土地增值税会计处理

- 第一节 土地增值税概述…………… (303)
- 第二节 土地增值税应纳税额的计算…………… (311)
- 第三节 土地增值税的会计处理…………… (319)

第十章 关税会计处理

- 第一节 关税概述…………… (323)
- 第二节 关税应纳税额的计算和会计处理…………… (333)

第十一章 其他税收会计处理

- 第一节 印花税的会计处理…………… (344)
- 第二节 土地使用税的会计处理…………… (352)
- 第三节 车船使用税的会计处理…………… (357)
- 第四节 城乡维护建设税的会计处理…………… (363)
- 第五节 房产税的会计处理…………… (367)
- 第六节 固定资产投资方向调节税的会计处理…………… (374)
- 第七节 其他税费的会计处理…………… (385)

第一章 总 论

第一节 税收概论

一、税收基本概念

(一) 什么是税收？

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法规规定的标准，强制地对一部分社会产品——国民收入进行分配，无偿地取得财政收入的一种形式。它体现着以国家为主体的特定分配关系。

理解什么是税收要把握以下三个基本点：

第一，税收的目的是国家为了满足其实现职能的物质需要。我国是社会主义国家，它的基本职能是对外防御侵扰，保卫领土的安全与完整，对内镇压反动势力的捣乱破坏，维护社会秩序。同时，还要组织经济建设和文化建设，保证现代化建设顺利进行。要实现这些职能，就需要大量的财政资金，而税收是最主要的财政收入。

第二，税收参与分配的对象不是社会产品的全部，而是其中一部分——国民收入。社会总产品的价值构成包括三个部分： C 、 V 、 M 。其中， C 表示补偿生产过程中的物质消耗，是再生产的必备物质条件，不能成为税收分配的对象； V 表示补偿劳动消耗； M 表示剩余产品，用于扩大再生产。 V 和 M 构成了国民收入。可见税收只能参与国民收入的分配，不能参与全部社会产品的分配。

第三,税收参与一部分社会产品分配,既不是凭借财产所有权、劳动占有权和经营权,而是凭借超经济的政治权力,依照法律强制实现。

(二) 税收的社会性质。

税收既然是国家为了满足公共需要而对国民收入进行的强制性分配,它必须受国家的性质所制约。也就是说,不同社会性质的国家,其税收的社会性质也必然不同。

我国是以工人阶级为领导、工农联盟为基础,生产资料公有制占主导地位的社会主义国家,国家与人民的根本利益是一致的,国家的国防建设、经济建设、精神文明建设和维护社会稳定等都与每一个公民息息相关,国家为实现职能而进行征税,在根本上说是与纳税人的利益相一致的。因此,在社会主义国家,税收“取之于民,用之于民”。

(三) 税收特征。

税收分配与其他经济分配不同的标志在于税收具有三个基本特征:强制性、无偿性和固定性。

1. 强制性。税收参与一部分社会产品的分配,是凭借国家的政治权力,而最能体现国家意志的就是法律。因而,国家为了确保税收收入,就必须以法律法规的形式加以规定,对纳税人实行强制征收。强制性的具体表现就是国家颁布的税法。在税法规定的范围内,任何纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。

2. 无偿性。税收的无偿性是指依照国家税法规定,纳税人一旦发生纳税义务,其应缴纳税款的所有权就随之发生转移,国家不需向纳税人支付任何报酬就可对其进行征收。税款缴纳入库后,也不需直接归还纳税人。

3. 固定性。税收的固定性是指国家在征税之前,通过法律法规形式把每种税收的征税对象及其征收数或比例作了统一规定,不受时间、地点和纳税人的经营状况的变化而变化。当然,税收的

固定性不是绝对的。从静态看,任何一个税法都有一个稳定的适用期限。从动态看,随着社会经济的变化,为了更好地发挥税收的职能作用,还要进行改革和完善,因而它又有相对性。但是在税法的稳定适用期间,固定性是绝对的。税收固定性的绝对性是寓在相对性之中的。

二、税收的职能作用

(一) 税收的职能。

税收的职能,是指税收本身固有的功能。税收作为一种分配形式,一方面要对部分社会产品进行分配,取得财政收入,因而具有筹集资金、组织财政收入的职能;另一方面,在组织财政收入过程中,税率高低会影响不同产品的盈利水平和市场竞争力,因而也具有调节经济的职能;同时,国家通过征税,可以反映不同部门的生产经营状况和对企业生产经营的合法性和财务状况予以监督,因而又具有反映监督职能。

1. 组织财政收入职能。国家为实现其职能,必须通过税收手段,筹集国家财政收入,以满足各方面的财政支出需要。目前,国家财政收入 90% 以上来自于税收。

2. 调节经济职能。国家征税之后,必然会对生产流通部门和企业的资金流向、生产消费结构、盈利水平和留利水平产生影响。当前,税收已成为国家宏观经济调控的主要手段之一。

3. 反映监督职能。国家征税涉及国民经济各个部门和社会再生产各个环节,税收的数量和结构必然反映出社会经济各方面的状况。因此,税收是国民经济的一个重要信息系统。同时,国家征税时,必然要对纳税人的经济管理活动进行监督,以进一步促进企业依法经营,依法纳税。因而,税收也就成为国家对各种经济活动的重要监督手段之一。

(二) 税收的作用。

税收的作用,是指税收的职能在一定的社会政治经济条件下,其具体体现和运用的结果。在新时期,税收的作用有以下几方面:

1. 组织财政收入的作用。无论何种社会制度,由于税收的本质特征,始终使它成为国家取得财政收入最主要、最直接、最有效、最可靠的手段。税收成了国家存在和活动的物质基础。在社会主义条件下,税收因国家职能的变化,更是成为国家取得财政收入的最广泛、最稳定、最及时、最可靠的工具。同时通过税收的调节经济作用,还能够促进财政源泉不断丰裕。

2. 调节经济的作用。税收作为国家的一个重要经济杠杆,通过设置不同税种,规定不同征税范围,制定高低不同的税率,广泛参与国民收入的分配和再分配,必然改变社会产品在各部门、各单位、个人以及各经济成分之间的占有比例关系,从而调节经济运行,促进经济发展。税收调节经济作用主要表现在对宏观经济的调节和对微观经济的调节两方面。

税收对宏观经济的调节,主要是调节社会总供给和总需求,促进社会供需平衡;促进国民经济结构合理化;促进社会经济结构合理化;调节公民个人收入,实现社会分配公平化;维护国家权益,促进对外经济交往的发展。一是通过征税直接调节了纳税人的收入。税收的征多、征少与纳税人税后支配的财力呈相互消长关系。所以,多税种、多层次、多环节的复合税制,能够发挥不同税种的配合作用,调节国民收入初次分配中 V 和 M 的总量比例,改变国民收入的原有分配结构,调节引导国民收入合理使用,促使积累和消费比例趋向合理,实现社会总供给和社会总需求的平衡。二是国家根据不同时期的产业政策,对不同产业和不同产品制定相应高低不同的税率,同时采取减免税等相应措施,调节不同产业和产品盈利水平,就能促进农业、工业、交通运输业、建筑业、商业、服务业之间以及各物资生产领域内部之间比例关系的合理化和产业结构的合理化,使第一产业、第二产业、第三产业协调发展。通过征收增值

税,协调“全能厂”与“专业厂”的税负,促进社会经济组织的专业化、现代化。三是国家可以根据不同时期、不同经济成分的地位和作用,对不同经济成分采取不同的税收政策,就能调节社会经济结构比例。在社会主义初级阶段,必然存在着多种经济成分,这就要求税收在贯彻“一视同仁”、公平税负的前提下又要有一定的区别对待,使它们广泛开展合作和社会主义竞争,共同为发展社会主义市场经济作贡献。四是社会主义的目标是实现全体人员共同富裕,但是,必须使一部分人先富起来,才能带动大家共同富裕。因此,既要合理地拉开收入差距,又要防止贫富悬殊,体现社会分配公平。目前,通过征税,对那些收入过高的进行调节,就能促进社会分配公平化。五是在对外经济交往中,国家运用税收手段,通过与外国签订税收协定,对进口的不同产品征收不同的税收,对境内的外资企业和外国人的收入所得征收所得税,出口产品实行退税,对引进外国先进技术、设备和资金予以税收优惠等政策,不仅使我国在国际经济交往中坚持独立自主、平等互利的原则,维持国家权益,而且能大力促进我国对外开放,有利于我国经济在世界经济中不断壮大和发展。

税收对微观经济的调节集中体现在坚持公平税负、一视同仁、依法征税上。通过征税,对企业利润进行调节,促进企业加强经济核算,改善经济管理,降低成本费用,提高经济效益。

3. 反映监督的作用。税收的反映监督包括信息反映和监督两管理两方面。信息反映是指通过税收的征管工作,税收部门能够掌握大量的经济信息,如税收的规模能够反映经济结构等等。这些信息就为国民经济决策提供了依据。监督管理是指通过税收日常管理,能够监督各项经济活动,同经济领域中一切违法违纪行为作斗争,保证国家的财政收入不受损失,维护财政纪律的严肃性,稳定社会经济秩序。

三、税收法制

税收法制是指国家为了实现其职能,取得稳定可靠的财政收入,通过一系列税收立法、执法、司法等活动,保证国家税收政策得以正确、全面地贯彻落实。要想搞清税收法制的含义,首先必须了解税收、税法和税收制度的关系。

(一) 税收、税法和税收制度的关系。

税收是以国家为主体的一种分配,体现特定的分配关系,属于经济的范畴。税法是以宪法为依据,调整国家与社会成员在纳税上的权利和义务,维护社会经济秩序和纳税秩序,保障国家和纳税人合法权益的法律规范总称,是国家税务机关和纳税人依法征税、依法纳税的行为规则,是国家法律法规的重要组成部分,它属于上层建筑范畴。税收制度,简称“税制”,它是一个国家以法律法规的形式规定的税收种类和征税办法的总和,包括税法、税则、条例、施行细则、征收管理办法等等。

税收和税法是相辅相成、紧密相联的两个范畴。税收是税法的经济内容和存在依据,没有税收就不需要税法;而税法则是税收参与分配的依据和法律体现。税收制度有广义和狭义之分。广义的税收制度是指税收的各种法律制度和其他同税收分配有关的制度,具体可分为:税收法律法规,包括各种税法、条例、细则、规定、办法、协定等等;税收管理体制;税务机构和人员制度;税收计划、会计、统计制度。狭义的税收制度就是指税收的法律制度。税法是税收制度的核心。

(二) 税法的特征和层次。

税法是国家法律制度的重要组成部分,因而具有一般法律的普遍性:其一,它是指导、规范和约束人们行为的行为规范。其二,它是广大人民共同意志的体现。其三,它是由国家制定或认可,具有国家意志的属性。其四,它是以国家强制力为后盾来保证实施。

但是,税法是在调整征税和纳税行为过程中形成的法律关系。所以,它又具有自己的特征。税法的特征表现为以下几方面:

1. 税法调整的对象是社会产品分配中的经济关系,以取得财政收入为目的,属于经济法或财政法的范畴。它明确地肯定了在这种经济关系中处于不同地位的主体的权利和义务,无论是征税主体的国家税务机关,还是纳税主体的纳税人,都要遵守执行。

2. 税法的主体是不平等的。税法是以国家政治权力为后盾,强制参与一部分社会产品的分配,既不是协商自愿,也不是等价有偿。因此,税法的主体——国家和纳税人的地位是不平等的,国家有征税的权利,纳税人有纳税的义务。国家享有决定性的权利,可以单方面决定产生、变更、停止征纳权利和义务关系。当然,在社会主义国家,国家的利益和人民的利益在根本上是一致的,国家税法必须体现人民的根本意志,而不是从根本上违背人民的利益。

3. 税法是实体法和程序法的结合。税法一般除了规定法律关系主体的权利和义务等内容外,还规定了主体权利的实现和义务履行过程的基本程序。

我国税法是由法律、法规和规章组成的一个统一的法律体系。由于国家的立法权不同,税收法律也表现为不同层次:第一个层次是全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律,如《税收征收管理法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》和《个人所得税法》等。在税收法律体系中,除宪法外,这些法律具有最高的法律效力和地位,其他税收法规都不得与之相抵触。第二个层次是全国人大及常委会授权立法,如现行施行的增值税、消费税、营业税、资源税、土地增值税和企业所得税等六个条例都是由全国人大常委会授权国务院颁布实施的。经授权制定的条例和规定具有国家法律的性质和地位。第三个层次是国务院制定的税收行政法规,如《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》、《税收征管法实施细则》等。这些法规作为一种法律形式,尽管地位次于宪法和法律,

但在全国范围内也是普遍适用的。第四个层次是国务院税务主管部门制定的税收部门规章。我国有权制定税收部门规章的税务主管机关是财政部和国家税务总局,其制定的规章范围包括税收法律、法规的具体解释、税收征收管理的具体办法规定等。这些规章在全国范围普遍适用,但不得与法律法规相抵触,否则无效。第五个层次是地方性税收法规。这是地方人大及其常委会制定的,在地方具有普遍效力,如《浙江省个体税收征收管理条例》等。第六个层次是地方政府制定的税收地方规章。地方政府制定的地方税收规章首先必须是法律法规授权的,其次不得与法律法规相抵触,否则是无效的。

(三) 税法的作用。

由于税法调整的对象涉及社会经济活动的各个方面,与国家的整体利益及企业单位和个人的直接利益有着密切关系,在建立和巩固完善社会主义市场经济体制中,国家将通过税收来加强宏观经济调控。因此,税法具有重要的作用;它是国家组织财政收入的法律保证,是国家宏观调控经济的法律手段,对维护经济秩序有重要的作用,是保护纳税人合法权益的有效手段,税法是维护国家权益、促进国际经济交往的可靠保证。

(四) 税法制裁和税法适用。

1. 税法制裁。它是对违反税法者依其所应负的法律責任而实施的惩罚性措施。违法行为是税法责任的前提,税法制裁又是追究税法责任的实际后果。由于违法行为的性质、情节不同,违法者承担的责任也不同,继而税法制裁也不一样。根据税法责任的类型,税法制裁可分为行政制裁和刑事制裁两类。行政制裁是国家税务机关对违反税收行政法规的行为所采取的强制措施,主要有罚款、加收滞纳金、银行强制扣款、扣押货物、吊销税务登记证等。刑事制裁是国家司法机关对纳税人的税收犯罪所采取的惩罚性措施,主要有拘役、有期徒刑、无期徒刑、死刑等。实施刑事制裁时,也可采

取没收财产、处以罚金等附加刑。

2. 税法适用。它是税务机关和其他有关国家机关及其工作人员,按照法定权限,为了完成其特定的职责和任务而把税收法律规范应用于具体的人和事件,并依法作出具有法律效力的判决、裁定或决定的活动过程。它包括执法和司法两个部分。税法适用与对税法的自觉遵守不同,它是税务机关和其他有关国家机关及其工作人员以国家的名义所进行的公务活动,是严格按照法定的职权范围和法定程序进行的,其结果必将产生一定的法律后果。因此,税法适用必须遵循以下原则:

(1) 税法面前人人平等。税法对于全体纳税人都适用,凡有违反税收法规行为的,都必须依法予以追究,不允许有任何人超越税法,凌驾于税法之上。

(2) 以事实为根据,以法律为准绳。税法适用时,必须以客观事实为依据,严格按法律的规定办事,不能任意解释税法和错误地适用税法。

(3) 保护合法权益,打击违法经营。税法适用中,必须严格保护当事人的合法权益,杜绝侵犯纳税人合法权益的行为。同时,对那些非法经营和违反税法的行为,要依法予以打击,维护国家税法的严肃性和经济秩序的正常健康。

四、税收制度的构成要素

税收制度包括税收体系和税制要素两方面的内容。税收体系是指税种、税类的构成及其相互关系,即一个国家建立哪些税种和税类,这些税种各自所处的地位如何。税制要素是指构成每一种税的纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减免税、违章处理等基本要素。

(一) 纳税人。

纳税人也叫纳税义务人,是税法规定直接负有纳税义务的单