

新税制 纳税及会计处理

董树奎 主编

94

企业纳税指导 ● 新税制会计处理与审计 ●

中国商业出版社



中财 B0003700

新税制纳税及会计处理

主 编 董树奎
副主编 徐志宏
冬小柏
高培勇

中国商业出版社

京新登字：073 号

责任编辑：刘树林

封面设计：李 强

新税制纳税及会计处理

*

中国商业出版社出版发行

(北京复兴门内大街 45 号)

邮政编码：100301

各地新华书店经销

*

水电印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 11 印张 250 千字

1994 年 2 月第 1 版 1994 年 2 月第 1 次印刷

印数：20000 册 定价：10.50 元

ISBN 7-5044-2273-8/F·1438

内 容 提 要

本书根据 1994 年 1 月 1 日实施的新税收条例及其细则，以及新税制会计处理规定，通过举例对如何依新税法纳税进行指导，并对税制改革后的增值税、营业税、消费税等会计帐务处理、发票使用进行示范性的介绍。此外，还对偷、漏税及避税的防范进行了探讨。本书权威性、实用性较强，是广大税务、财会人员必读的工具书，并可作为培训辅导书。

编委会

主编：董树奎

副主编及编写：

徐志宏 冬小柏 高培勇

武彦民 刘植才 高树兰

傅建设 凌 岚 刘思专

刘秀丽 于 华 李玉兰

目 录

第一部分 新税种的计算与征收

第一章	我国税制改革概述	(1)
第一节	我国税制改革的内容.....	(1)
第二节	我国新旧税制的比较.....	(6)
第二章	增值税	(18)
第一节	增值税概述	(18)
第二节	增值税基本要素	(28)
第三节	增值税计算与征收	(42)
第四节	增值税的特殊规定	(48)
第三章	消费税	(51)
第一节	消费税概述	(51)
第二节	消费税的税制要素	(54)
第三节	消费税的计算与征收	(60)
第四节	消费税课征制度的特殊规定	(66)
第四章	营业税	(77)
第一节	营业税概述	(77)
第二节	营业税的税制要素	(80)
第三节	营业税的计税依据与特殊规定	(94)
第四节	营业税的计算与征收	(98)
第五章	企业所得税	(102)
第一节	企业所得税概述.....	(102)
第二节	企业所得税的课征制度.....	(111)
第三节	企业所得税的计算与征收.....	(122)

第六章	外商投资企业和外国企业所得税 ·····	(132)
第一节	外商投资企业和外国企业 所得税概述·····	(132)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的 税制要素·····	(135)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的 计算与征收·····	(141)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的 特殊规定·····	(154)
第五节	税收征管和违章处理·····	(156)
第七章	个人所得税 ·····	(158)
第一节	个人所得税概述·····	(158)
第二节	个人所得税的税制要素·····	(168)
第三节	个人所得税的计算与征收·····	(173)
第八章	资源税 ·····	(179)
第一节	资源税概述·····	(179)
第二节	资源税的税制要素·····	(184)
第三节	资源税的计算与征收·····	(189)
第九章	发票管理 ·····	(195)
第一节	发票管理概述·····	(195)
第二节	发票管理的内容·····	(201)
第三节	增值税专用发票管理·····	(211)
第二部分 新税制会计处理与审计		
第十章	新税制会计处理 ·····	(225)
第一节	新税制会计处理概述·····	(225)

第二节	流转税的核算	(230)
第三节	企业所得税的核算	(255)
第十一章	新税务审计	(275)
第一节	新税务审计概述	(275)
第二节	流转额课税的审计	(284)
第三节	企业所得税的审计	(294)
第三部分	对偷、漏税及避税方法的鉴别与防范	

第十二章	偷、漏税的防范	(299)
第一节	偷、漏税的鉴别	(299)
第二节	税务违章的处理	(306)
第十三章	企业避税基本方法的防范	(309)
第一节	企业避税方式的鉴别	(309)
第二节	企业避税基本方法的鉴别	(312)
第三节	外商在我国避税手法的鉴别	(322)
第四节	反避税对策	(325)

附录：

一、关于增值税会计处理的规定	(330)
二、关于增值税会计处理的补充通知	(336)
三、关于营业税会计处理的规定	(337)
四、关于消费税会计处理的规定	(339)

第一部分 新税种的计算与征收

第一章 我国税制改革概述

第一节 我国税制改革的内容

一、我国税制改革的总体原则

1993年12月国务院发布了《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》等五个新税收条例，从1994年1月1日起实施，这标志着我国税制改革进入了实施阶段。

这次税制改革，包括以全面实行增值税为主要内容的流转税制改革，以统一和规范内资企业所得税为主要内容的所得税制改革，和与之相配套的其他各税制改革。这次税制改革调整了一些税种，简并了一些税种，新开征了个别税种。从它所涉及的范围来看是前所未有的。

这些税制改革，主要是税制结构的调整。在税收负担上保持原有的总体税负不变，既不增加企业的总体负担，又不减少国家财政收入。因此，税制改革不会也不应该影响物价的变动，它是一场涉及许多经济部门、许多经济利益实体的

许多领域分配关系上的一场革命，必然要改变原有分配格局形成的各种不合理分配关系。在一些产品、少数企业之间，税收负担发生变化，也是不可避免的。

二、税制改革的主要内容

（一）流转税制的改革

这次流转税改革贯彻了普通征收和适应竞争机制简并税种的原则，总体税收负担基本保持现有水平。主要内容是，在生产环节和批发零售商业企业全面实行增值税；在实行增值税的基础上选择少数消费品再征收一道消费税；对提供劳务、转让无形资产和销售不动产征收营业税。在这次流转税制改革中，增值税被列为核心内容。

（二）增值税的改革背景

我国十几年的实践证明，增值税对鼓励公平竞争、促进对外贸易的发展和稳定财政收入等方面起了重要的作用。但我国增值税还存在许多问题：一是征税范围窄，工业生产环节产品税和增值税并存，互不交叉，商品流通环节征收营业税，对涉外企业征收工商统一税，税政很不统一；二是税率档次过多，12档税率使得增值税既起普遍调节作用又发挥特殊调节作用；三是计税方法复杂，实耗扣税法和购进扣税法并存；四是没有扣税的专用凭证，依靠会计方法计算扣税。这些问题的存在，使我国增值税计算复杂、缺乏准确性，并失去了中性原则，带来许多矛盾，成了一种“争执税”，很不规范。因此从完善税制本身来讲，改革增值税势在必行。

建立社会主义市场经济体制目标的确立，给我们的税制改革提出了新的要求，也创造了必要条件。市场经济一个最

基本的特点，是鼓励公平竞争。过去不规范的增值税已不能适应新形势下经济发展需要，如不改革，将会对市场经济发展起阻碍作用。经过十几年的探索，社会各界对推行规范化的增值税已趋于共识。因此，规范和完善增值税制，与国际惯例接轨，是客观经济形势发展的必然要求。

（三）增值税改革的必要性

增值税是以商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值为征税对象的一种流转税。它克服了传统的流转税制对已纳税销售额重复征税、税上加税的弊端，使同一产品不受生产流通多少的影响，始终保持同等的税收含量，不致出现应税产品因生产环节的变化，税务时重时轻的问题，同时又保持了流转税征收范围广泛和收入及时、稳定的特点，从而体现了主体税制与市场机制相适应的原则。

增值税是国际公认的一种透明度比较高的“中性”税收，它不仅有利于组织财政收入，而且有利于鼓励企业按照经济效益原则选择最佳的生产经营组织形式，也有利于按国际惯例对出口产品实行彻底退税，增强本国产品在国际市场上的竞争力。一般而言规范化的增值税在操作上不是凭借计算增值因素征收，而是以商品销售额为计税依据，同时允许从税额中扣除上一道环节已经缴纳的税款，从而实现对增值额征税的目的。但是我国过去试行的增值税由于观念和实践中都不具备公平税负的条件，征收范围上只是局限于部分工业产品，并且税率档次设置过多，导致计税复杂、扣税失真等问题，其作用没有充分发挥。市场经济体制的确立对增值税的规范化提出了迫切要求，也创造了必要的条件。

（四）增值税的改革与企业税负

改革后的增值税，实行价外征收，与过去价内税征收制度相比，是一个重大变化。其目的是改变价税不分、纳税人负税人不明确的弊端和严格控制减免税等，而不是增加企业的税负。首先，从税率上看，是本着基本保持原税负的原则设计的，17%的税率是由原价内税条件下14%的标准税率换算过来的；再则，现行价外征收的增值税并非企业负担，而是由产品的最终消费者负担的，因此，不涉及企业的税负问题，企业只是起代垫税款的作用。税收负担的变化，只是体现在不同产品的税收含量上，体现在最终消费者身上。由于贯彻国务院关于税收负担总体上不增不减的精神，产品的税收含量以及最终消费者的税收负担总体上也不会发生大的变化。当然，因税制结构的变化、纳税环节的改变，企业之间的应纳税款、不同产品之间的税收含量将发生一些适当的变化，这符合税制改革的要求，是税收政策向鼓励公平竞争转变的体现。

（五）增值税改革中的主要变化

这次改革，首先扩大了增值税征税对象和纳税人的范围，取消了产品税、工商统一税和对商品流通环节征收的营业税，把从事经营应税项目的纳税人摆在同一起跑线上，公平竞争。其次，将原12档税率简化为2档，即一般税率为17%，低税率为13%，另对出口产品实行零税率，体现了增值税的中性原则。三是统一实行购进扣税法，并建立了增值税凭专用发票注明税款扣税的制度。纳税人销售货物或者提供应税劳务，除属于免税项目和直接提供给消费者，以及小规模纳税人只开具普通发票外，都应向购买者填开增值税专用发票，并在专用发票上分别注明销售额和销项税额。上个环节如不含税，

下个环节也就不能获得税款抵扣的权利。因此，与过去采用的会计扣税方法相比，是突破性的进步，也是我国增值税与国际惯例接轨的一项重要内容。

增值税改革体现了统一税政、公平税负、简化征收等原则。它在流转税体系乃至整个工商税制中都处于举足轻重的地位，对发展社会主义市场经济和稳定国家财政收入将发挥重要作用。

三、所得税制的改革

（一）企业所得税的改革

企业所得税改革是合并国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税为统一的内资企业所得税，改变目前按不同所有制的企业实行不同的税种和税率的情况。统一后的内资企业所得税实行 33% 的比例税率，与外商投资和外国企业所得税税率一致。所得税的税前列支要按税法规定办理，为了提高企业投资性贷款还款能力，除了可适当加速折旧和贷款利息可进成本外，从 1994 年起免除国有企业在税后利润中上缴的能源交通重点建设基金和预算调节基金。统一内资企业所得税的同时要规范企业基建和技改贷款还款机制；实行新的所得税办法后停止执行目前承包企业所得税的做法。

（二）个人所得税的改革

个人所得税改革的宗旨是调节个人收入分配，缓解社会分配不公的矛盾。具体做法是修改个人所得税法，废止个人收入调节税和城乡个体工商户所得税，形成统一的个人所得税制。个人所得税采用超额累进的征收办法，主要是对收入较高者征收，对中低收入者少征或不征。

第二节 我国新旧税制的比较

征税是国家直接进行的一种分配活动。为了使这种分配活动能够有秩序的进行,国家必须对征税做出各种规定。作为征税规范的税收体制,其具体内容表现为我国有关的征税法律、法令和规章制度。一个国家为了从各方面发挥税收作用,需要同时设置许多种税收,有一种税,就要有一种相应的税收制度。随着税种的增加,税收体制的内容也会越来越丰富。截止到1993年底,我国的税收体制大体有4大类36个税种。简称旧税收体制。

一、旧税收体制

(一) 流转税制

在生产和流通领域收入形成过程中对商品和非商品流转额课征的税种共9个

1. 产品税

产品税是对在我国境内从事生产和进口应税产品的单位和个人,一般就其产品销售收入或购进商品支付金额征收的一种税。于1984年10月1日起征收。开始设24类270个税目,除后来改征增值税的税目外,尚保留96个税目,税率从3%至60%不等,但有重复计税因素。

2. 增值税

增值税是以商品价值中的增值额为征税对象的一种税。它是为了促进专业化协作的发展,从原工商税中分解出来的新税种。1980年开始在机械行业试点,1983年扩大到机器机

械、农业机具和自行车、缝纫机、电风扇，后来又不断地在几个比较成熟的行业和产品中推行，共 29 个税目，采用购进或实耗扣税结，消除了重复计税因素。

3. 营业税

营业税是对我国境内从事商业和各种服务业的单位和个人，就其营业收入征收的一种税。1950 年开征，1984 年独立，共设 11 个税目，实行差别税率，最低 3%，最高 15%。

4. 盐税

盐税是以盐为征收对象的一种税。1950 年开征。分别不同产区制定税额，从量征收。每吨最高税额 160.8 元，最低 40 元。

5. 资源税

资源税是对在我国境内从事资源开发的单位和个人，因占有国有自然资源的丰厚程度不同和开采条件差异所形成的级差收入而征收的一种税。1984 年 10 月 1 日开征，仅限于原油、天然气、煤炭、金属矿产品。

6. 农业税

农业税是国家向一切从事农业生产、有农业收入的单位和个人征收的一种税。目前仍执行 1958 年国务院制定的农业税条例。

7. 关税

关税是由海关对进出我国关境的货物和物品征收的一种税。1950 年开征，1985 年和 1987 年又作了个别调整。

8. 特别消费税

特别消费税是对在中国境内从事生产和进口税法列举的应税产品征收的一种税。1989 年 2 月 1 日在全国范围内开

征，当时有彩色电视机和小轿车，1992 年对彩电停征，仅对小轿车征收。

9. 工商统一税

工商统一税是以工艺品、部分农产品和商业零售、交通运输和服务业务的流转额为征税对象，实行两次课征制的一种流转税。1958 年在原来的货物税、商品流通税、营业税和印花税四种税的基础上合并而来。1973 年工商税制改革时，工商统一税并入工商税，对国内的纳税单位和个人不再适用，只对中外合次经营企业、外国企业继续征收。

（二）所得税制

在所得额形成后，对生产经营者和个人的纯收入进行调节的税种共有 8 个：

1. 国营企业所得税

国营企业所得税是对国营企业生产经营所得和其他所得征收的一种税。是 1983 年第一步利改税中开征的一个新税种。按国营企业规模大小确定不同的税率制度，实行按年计征，按月预缴税款，年终汇算清交，多退少补的征收方法。

2. 国营企业调节税

国营企业调节税，是对有盈利的大中型国营企业，超过合理留利的部分征收的一种税。于 1983 年开征，1984 年又作了调整，将计算方法由环比改为定比，增长利润减征比例提高到 70%。

3. 集体企业所得税

集体企业所得税，是对集体企业就其生产经营所得和其他所得征收的一种税。1985 年以前，向集体企业征收所得税是通过工商所得税这个税种。1985 年后，同小型国营企业一

样，按新八级超额累进税率征收。

4. 私营企业所得税

私营企业所得税是对私营企业的生产经营所得和其他所得征收的一种税。于 1988 年开征采用统一比例税率，税率为 35%。

5. 城乡个体工商业户所得税

城乡个体工商业户所得税，是对经工商行政管理部门批准的城乡个体工商业户征收的一种税。于 1986 年开征。采用十级超额累进税率，最低一级 7%，最高一级 60%。

6. 个人收入调节税

个人收入调节税，是对在我国境内有住所、取得个人收入的中国公民征收的一种税。于 1987 年 1 月 1 日开征，根据个人收入来源的不同，分别采用比例税率和超倍累进税率。最低 20%，最高 60%。

7. 外商投资企业和外国企业所得税

外商投资企业和外国企业所得税是对在中国境内的外商投资企业和从中国境内取得应税所得的外国企业征收的一种税。于 1991 年 7 月 1 日起施行。

8. 个人所得税

个人所得税，是对居住在我国境内的个人所得和虽不在我国居住但有来源于我国的个人所得征收的一种税。1980 年开征，起初不分国籍，1987 年后，只限于外籍人。

（三）财产税制

属于财产税的税种有 7 个：

1. 房产税

房产税是对在城市、县城、建制镇、工矿区的房产，按