DI YI ZHANG

第1章

税收优惠政策概论

1994 年税制改革以来，我国为适应经济和社会发展态势，相继出台了一系列税收优惠政策，并及时予以公告。但这些政策散见于各种文件之中，日积月累，益显零乱。随着形势的变化，有的政策已被停止使用，有的被修订后重新解释，个别政策甚至出现前后解释不一的情况。这不仅给税务工作者执法带来不便，而且给各企业单位运用和享受优惠政策造成困难，该享受优惠政策的反而未及时运用优惠政策，白白失去了为企业谋利益的机会。正因如此，我们将按税种分别重新整理，按章论述，阐明主旨，以便大家用好政策、用足政策，促进企业经济健康发展。

第一节　税收优惠政策的含义

税收优惠政策，是指税法对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。

国家为了扶持某些特定地区、行业、企业和业务的发展，或者对某些具有实际困难的纳税人给予照顾，在税法中作出某些特殊规定，比如免除其应缴纳的全部或者部分税款，或者按照其缴纳税款的一定比例给予返还等等，从而减轻其税收负担。这种在税法中规定的用以减轻某些特定纳税人税收负担的规定，就是税收优惠政策。从严格意义上讲，税收优惠是税法组成部分，属于法的范畴，不属于政策的范畴。但是在实际生活中，我们总是将税收优惠叫做税收优惠政策，这是因为：

首先，在我国，税法本身就是党和国家政策的具体落实和体现。为了保证党和国家制定的各项政策得到贯彻执行，国家有关部门制定相应的税收法律、法规和规章，使各项政策能落到实处。

其次，国家确定的某些税收优惠方面的政策，直接被赋予以法的含义，直接构成税法的一部分。

税收优惠政策正是税收调节经济职能的具体手段。国家通过税收优惠政策，可以扶持某些特殊地区、产业和产品的发展，促进产业结构的调整和社会经济的协调发展；国家通过税收优惠政策，可以增加某些特殊社会成员的收入，提高其收入水平，实现社会公平，促进共同富裕；国家通过税收优惠政策，可以促进某些特殊产品和服务的流通，促进商品交换的发展和市场的繁荣；国家通过税收优惠政策，可以刺激某些特殊产品和服务的消费，促进消费结构的合理化和消费水平的不断提高。

第二节　税收优惠政策的内容

凡是只有特定纳税人和征税对象才能享受的各种鼓励性和照顾性的规定，都属于税收优惠的范畴。减税、免税和出口退税是税收优惠的主要内容，但税收优惠的范围要比减税、免税和出口退税的范围广。除了减税、免税和出口退税以外，税收优惠还包括其他一些内容。

（一）免税，是指对某些特殊纳税人和征税对象免征某种税收的全部税款的规定。

[案例一]：

长江福利纺织工厂 1998 年实现利润 100 万元，企业所得税税率为 33%，则应当缴纳企业所得税 33 万元。税法规定，民政部门举办的福利工厂，凡安置“四残”人员占生产人员总数 35% 以上的，免征企业所得税，该福利工厂为此就安置“四残”人员占生产人员总数 40%，经批准免征所得税，则该

福利工厂可以免缴全部 33 万元企业所得税。

（二）减税，是指对某些特殊纳税人和征税对象免征某种税收的部分税款的规定。

[案例二]：

税法规定，民政部门举办的福利工厂，凡安置“四残”人员占生产人员总数的比例超过 10% 未达到 35% 的，减半征收企业所得税。长江福利纺织工厂如果安置“四残”人员占生产人员总数 20% ，经批准减半征收所得税，则该福利工厂实际应当缴纳企业所得税 16.5 万元，可以少缴企业所得税 16.5 万元。

（三）退税，是指税务机关按照规定将已经征收的税款，部分地或全部地退还给纳税人。退税有多种情况，如出口退税、先征后返等。其中，出口退税是国家为了鼓励出口，加强出口产品在国际市场上的竞争能力，而退还已经征收的增值税、消费税等。先征后返是先按规定如数征收，然后经一定程序退还已经征收的税款，如增值税、所得税等。

[案例三]：

荣达进出口纺织公司 1998 年按税法规定向税务机关缴纳增值税 100 万元，经批准该单位享受先征后退优惠政策，年末税务机关将 100 万元增值税全部退还给该单位。

（四）优惠税率，是指税法在规定某一税种的基本税率的基础上，规定一个或若干个低于基本税率的税率，对某些特殊纳税人和征税对象按照这种较低的税率征税，作为对其的一种鼓励和照顾。比如，增值税的基本税率为 17% ，除此之外，税法还规定了二档优惠税率，即 13% 和零税率。纳税人销售粮食、自来水、图书、报纸、杂志、饲料、化肥、农药等等按 13% 税率计算征收增值税；纳税人出口货物，除国务院另有规

定者外，税率为零。

（五）起征点，是指对征税对象开始征税的起点数额。征税对象达到起征点的就全额征税，未达到起征点的不征税。税法对某些税种规定了起征点，比如，营业税的起征点幅度为：按期纳税的起征点为月营业额 200～800 元，按次纳税的起征点为每次（日）营业额 50 元。各省、自治区、直辖市人民政府所属税务机关在上述规定幅度内根据实际情况确定本地区适用的起征点。

（六）免征额，是指税法规定的征税对象中免予征税的部分。凡规定有免征额的，对免征额部分不征税，仅就超过免征额部分征税。

[案例四]：

个人所得税法规定，对于工资、薪金所得，免征额为 800 元，（注：深圳 1600 元，北京 1000 元，内地 800 元）司马剑男当月获得工资收入 1200 元，则只就其超过部分即 400 元（1200－800）征税。

（七）缓交税款，是指纳税人因资金周转发生困难，经税务机关批准，推迟缴纳税款的行为。缓交税款是税务机关对资金有困难的纳税人的一种照顾。它与减免税绝对地少缴税款不同，缓交税款只是推迟税款的缴纳，缓解其资金周转困难，缓交期满后必须如数缴纳全部税款。

[案例五]：

九江浔庐实业公司 1998 年全年实现利润 200 万元，按规定应当缴纳所得税 66 万元，但企业资金周转发生困难，经税务机关批准，缓交税款，缓交期为 6 个月。缓交期满后企业如数缴纳税款 66 万元。虽然从绝对数来看，纳税人应当缴纳的税款并没有减少，但是从资金运动的角度来看，企业因推迟税

款的缴纳而节约了一笔开支或者取得了一笔收入。

[案例六]：

江西德安机械公司因无钱缴纳税款而只得向银行申请一笔贷款，金额为 66 万元，期限为 6 个月，年利率为 10%，则六个月后应当支付利息 33 000 元（660 000 × 10% ÷ 2）。企业享受缓交税款优惠，就等于节约了一笔 33 000 元的开支。反过来，江西德安机械公司有这 660 000 元，因缓交税款而将其用于购买期限为 6 个月、年利率为 10% 的债券，则六个月后企业出售债券可以得到投资利润 33 000 元。这 33 000 元即为企业因缓交税款而取得的收入。

（八）税额扣除，是指按照税法规定，纳税人在计算缴纳税款时，对于以前环节缴纳的税款准予扣除。比如，企业所得税法规定，纳税人来源于中国境外的所得，已在境外缴纳的所得税税款，准予在汇总纳税时从其应纳税额中扣除。

[案例七]：

江西美星对外经济合作公司 1998 年实现利润 300 万元，其中有 100 万元为其美国分公司的经营利润，已经在美国缴纳所得税 20 万元，则在汇总缴纳税款时，该 20 万元税款可以扣除，则企业实际应当缴纳税款 76 万元（300 × 33% － 20）。税额扣除的目的是为了避免重复征税，减轻纳税人的税收负担，从而对纳税人的某些经济行为加以鼓励和照顾。

（九）税项扣除，是指对于某些特定地区、产业、企业、产品、业务和服务，纳税人在计算缴纳税款时，对于构成计税依据的某些项目，准予从计税依据中扣除，从而减轻纳税人的税收负担。所得税法规定，纳税人为其银行、保险企业和非银行金融机构的，其按规定提取的坏账准备金和呆账准备金、投资风险准备金、未决赔偿准备金等，准予在计算应纳税所得额

时扣除。

（十）加速折旧，是指在计算缴纳所得税时，税法规定，对某些特殊行业、企业的固定资产或者企业的某些特殊固定资产允许采取加速折旧的方法。对于所得税来说，折旧是一项重要的扣除项目。采用加速折旧的方法，可以使纳税人在固定资产使用的前几年成本费用增大，相应地其利润就会减少，因而其应纳税所得额会减少，从而减轻纳税人的税收负担，同时也会使其资金回收的速度加快。

（十一）后进先出法计算发出存货的金额。在物价比较平稳的条件下，发出同样的存货，采用不同的计价方法，其结果差别不大因而对所得税不会产生多大影响。但在通货膨胀较为严重的情况下，物价呈上升趋势，采用不同的存货计价方法，其结果有很大的差别。其中，采用后进先出法，发出同样的存货，其成本最高，相应地本期企业的成本费用将上升最多，企业的利润将相应地减少最多，因而所得税将最少，对企业最为有利。

（十二）盈亏互抵，是指在计算缴纳所得税时，准许纳税人在某一年度发生的亏损，用以后年度的盈利去弥补，从而减少以后年度的应付税款的规定。现行企业所得税法规定，纳税人发生年度亏损的，可以用下一年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足以弥补的，可以逐年延续弥补，但弥补亏损期不得超过 5 年。

（十三）税收饶让，是指在计算缴纳所得税时，对纳税人来源于境外的所得，其在境外所得享受的减税免税、纳税后又得到补偿以及由他人代为承担税款等税收优惠，可在合并纳税时视同在境外已经缴纳的税款，准予扣除。这项规定适用于收入来源国与我国已经签订避免双重征税协定的情况。

第三节　税收优惠政策的分类

税收优惠政策可以从不同的角度进行不同的分类。

（一）按性质分类

税收优惠政策按照具体优惠的性质不同，可以分为税基优惠、税率优惠、税额优惠和时间优惠。税基优惠是指通过直接缩小计税依据的方式来减轻纳税人的税收负担的税收优惠。起征点、免征额、免税、减税、税额扣除、税收饶让等均属于税额优惠。缓交税款、加速折旧、后进先出法计算存货价值等均属于时间优惠。

（二）按税种分类

按照税种不同，税收优惠政策可以分为增值税税收优惠政策，消费税税收优惠政策、营业税税收优惠政策、企业所得税税收优惠政策、外商投资企业所得税税收优惠政策、个人所得税税收优惠政策、资源税税收优惠政策、固定资产投资方向调节税税收优惠政策等等。

（三）按纳税人分类

按照享受税收优惠政策的纳税人不同，税收优惠政策可以分为本国纳税人享受的税收优惠政策和外国纳税人享受的税收优惠政策两大类。外国纳税人享受的税收优惠政策是指只有外商投资企业、外国企业和外籍人员才能享受的税收优惠政策，具体又可分为外商投资企业所能享受的税收优惠政策、外国企业所能享受的税收优惠政策和外籍人员所能享受的税收优惠政策。

（四）按业务分类

按照享受税收优惠政策的业务性质不同，可以将税收优惠政策分为国内业务税收优惠政策和涉外业务税收优惠政策两大

类。国内业务税收优惠政策是指纳税人所从事的国内业务活动所能享受的税收优惠政策；涉外税收优惠政策是指纳税人从事涉外经济业务，如进出口贸易、引进外资、对外投资、对外劳务输出等所能享受的税收优惠政策。

（五）按享受期限分类

税收优惠政策按照其享受期限可以分为长期优惠政策和定期优惠政策两种。定期优惠是指明确规定享受期限的税收优惠政策。定期优惠政策分为两种情况：一是税法规定在某一段确定时期内纳税人所能享受到的税收优惠政策，

比如现行税法规定，农村信用合作社 1999 年底以前营业税税率为 6%，2000 年底以前营业税税率为 7%，2000 年以后营业税率恢复为 8%；税法规定某些纳税人可在规定的期限内所能享受到的税收优惠政策。现行税法规定，新办的从事咨询业、信息业、技术服务业的企业和经营单位，自开办之日起免税 2 年。

（六）按程序分类

税收优惠政策可分为自然享受的税收优惠政策和经批准享受的税收优惠政策。自然享受的税收优惠政策是指无须经税务机关批准即能享受到的税收优惠政策，比如个人所得税，税法规定的免征额，纳税人在计算缴纳个人所得税时，无须经过税务机关批准即可从所得收入中扣除免征额。经批准享受的税收优惠政策是指必须经税务机关批准才能享受的税收优惠政策，比如现行税法规定，新办的从事公用事业、商业、物资业、对外贸易业、仓储业、居民服务业、饮食业、教育事业、文化事业、卫生事业的事业和经营单位，经过税务机关批准，可自开业之日起减税或免税一年。

（七）按法律地位分类

按照在税法中的地位不同，税收优惠政策可以分法定优惠政策、特定优惠政策和临时优惠政策。法定优惠政策是指在各税种的基本法规定的税收优惠政策。在大部分税种的基本法中都规定了相应的税收优惠政策。比如《中华人民共和国增值税暂行条例》是增值税的基本法，在其中明确规定，农业生产者销售的自产农业产品免征增值税的特定优惠有两种情况：一种是基本法出台后，由于客观形势的变化而作出的作为法定优惠的补充的税收优惠；另一种是在税收基本法中对税收优惠不能或不宜一一列举，基本法出台后，对法定优惠进行解释的补充规定。临时优惠政策是为了照顾纳税人的某些特殊的、暂时的困难而临时规定的税收优惠政策。临时优惠政策，一般是定期的、经批准享受的税收优惠政策。

第四节　税收优惠政策的目的

税收优惠政策，可以将税收制度的统一性、固定性和相对灵活性结合起来，在保持税收的统一性和固定性的基础上，因地制宜，因事制宜，对某些特殊地区、产业、企业、产品、业务和服务等给予一定的鼓励，对某些特殊纳税人和征税对象加以照顾，更好地贯彻执行国家的税收政策，更充分地发挥税收调节社会经济的作用。具体来讲，国家实行税收优惠政策的目的主要是：

(一)促进产业结构的调整

国家可以通过税收优惠政策，扶持某些特定产业、企业、产品、业务和服务的发展，实现产业结构的调整。国家对高新技术企业给予减税免税的优惠，就可以吸引更多的资金投入到高新技术产业中去，从而促进高新技术产业的发展。

（二）促进社会经济的协调发展

国家为了促进老少边穷地区社会经济的发展，特别是西部地区的开发，对老少边穷地区和西部地区给予一定的税收优惠政策，可以减轻这些地区企业事业单位和个人的税收负担，吸引更多的投资者到老少边穷地区进行投资，促进这些地区社会经济的发展。国民经济不同产业、行业之间由于种种原因也产生比例失衡现象，国家可以通过税收优惠政策，减轻相对落后的产业、行业的税收负担，吸引更多的资金投入到这些产业、行业中去，促进这些产业、行业的发展，从而实现社会经济的协调发展。

（三）实现社会公平

国家通过税收优惠政策，给予某些特殊社会成员以税收上的优惠，比如对残疾人员提供的劳务免征营业税，对于进口残疾人专用物品免征进口关税，对吸收残疾人员进行生产经营的福利企业给予免征所得税优惠；又比如现行税法对下岗工人从事经营活动免征营业税，等等，可以增加某些特殊社会成员的收入，提高其收入水平，实现社会公平，促进共同富裕。

（四）促进商品流通，实现市场繁荣

国家可以根据某一时期市场状况，对某些特殊产品或服务流通给予税收优惠政策，这样就可以促进某些特殊产品和服务流通，促进商品交换的发展和市场的繁荣。

（五）刺激消费

国家可以根据某一时期消费市场的特定的情况，通过税收优惠政策，刺激某些特殊产品和服务的消费，促进消费结构合理化和消费水平的不断提高。

此外，国家通过实施税收优惠政策，还可以起到保护民族工业，吸引外国资金的目的。

企业税务会计原理

DIERZHANG 第2章

第一节　企业税务会计的基本概念

企业税务会计是近代新兴的一门边缘学科，是融税收法令和会计核算为一体的一种特种专业会计。它是以国家现行税收法令为准绳，以货币计量为基本形式，运用会计学的理论和核算方法，连续、系统、全面地对税款进行计算和缴纳，即税务活动引起的资金运动进行核算和监督的一门专业会计。

财务会计与税务会计分立是我国会计改革和税制改革的要求。体现在会计上，就应做到财务与财政分离、会计与财务分离，企业会计工作以企业会计准则为指导，这些改革就必然要求税务会计与财务会计分立。

税务会计与财务会计分立，符合税制改革和市场经济的要求。税法是刚性的，又是公平的，对任何企业都应一视同仁；作为纳税义务人的企业，不论其经营范围和所有制性质，都需要建立统一的税务会计，都可以进行以节税为目的的纳税筹划，以适应企业的需要。再者，税制的改革，使我国的税种、税目、税率以及纳税细则等越来越完善、越来越复杂，从完善我国会计学科体系、开展会计理论研究等需要出发，建立我国独立的税务会计也是历史的必然。

财务会计与税务会计分立是适应我国加入世界贸易组织的要求。人类进入 21 世纪后，税务会计尤其是所得税会计逐步完善。受到普遍重视，已经发展成为重要的会计分支。我国实行改革开放以后，外商投资企业和外国企业越来越多，其投资额也越来越大，而我国在国外投资业务也逐年增多。为了适应我国入世，符合税收国际惯例，改善投资环境，防止国际避

税，维护我国经济权益和企业利益，进一步扩大我国经济往来，建立独立的税务会计也是非常必要的。

一、税务会计的特点

税务会计与其他专业会计相比，既有共同性，也有特殊性。税务会计主要特点有：

● 法律性

税务会计以国家现行税收法令为准绳，这是它区别于其他专业会计的一个最重要的特点。税务会计必须在遵守国家现行税收法令的前提下选择。企业也不得拒绝执行税法规定、不履行纳税义务。当财务会计制度的规定与现行税法的计税方法、计税范围等发生矛盾时，税务会计必须以现行税收法规为准，作适当调整、修改或补充。由此可见，严格受税收法律的制约是税务会计的一个最显著特点。

● 广泛性

我国宪法规定中华人民共和国每个公民都有纳税义务，而企业更负有纳税义务。这就是说，所有自然人和法人都可能是纳税义务人。由于法定纳税人的广泛性，决定了税务会计的广泛性。

● 统一性

税务会计是融各类会计和税收法规于一体的会计，税法的统一性决定了税务会计统一性的特点。

这就是说，同一种税对不同企业的规定都是一样的。当然，在统一性的前提下，也不排除特殊情况下的灵活性，如减免税规定、计税价格、个体工商户确实无力建帐的经批准可暂免建帐等。

●独立性

税务会计是会计学科的一个重要分支，与其他会计比较，除共性外，还有其相对独立性和特殊性。对某些税种来说，其计税依据与财务会计帐面记录提供的依据可能并不完全相同，不能满足计税的要求。

为了平衡各企业、各时期的税收负担，必须有一个统一的计税标准，而这个计税标准一般与企业帐面实际支付的数额有出入，使得企业必须按税法规定的计税标准计算和调整应纳税所得额。

二、税务会计的职能

税务会计的基本职能与一般会计相同，主要也是反映和监督两大职能。税务会计与税收联系密切，其具体职能、作用又与一般会计有所不同。

●反映税务活动

税务会计根据国家的税收法规、会计准则和会计制度等，全面、真实、系统地记录和核算企业生产经营过程中的税务活动，为国家组织税收提供可靠的依据。通过税务会计反映的税务活动及其提供的资料进行分析，为企业改善经营管理、提高经济效益，进一步扩充税源提供保证。

●监督税务活动

根据国家的税收法令和有关的方针、政策、制度等，通过税务会计的一系列核算方法，监督企业应纳税款的形成、计算和解缴情况，监督企业的收益分配，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及其提供的税收信息，保证国家税收法令的贯彻实施和适时修正。