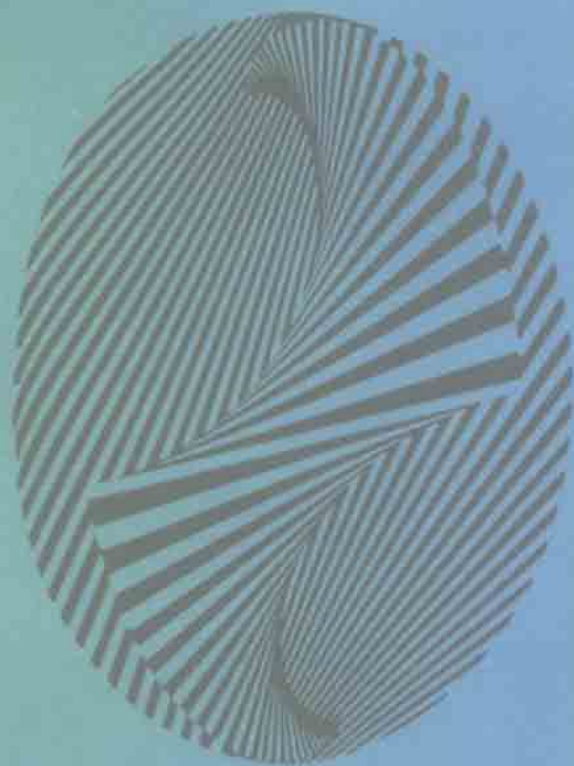


★ 主编 王诚尧

中国新税制



经济日报出版社

中国新税制

主编 王诚尧

经济日报出版社

(京)新登字 102 号

责任编辑:王 含

责任校对:陈 林

中国新税制

ZHONGGUO XINSHUIZHI

王诚尧 主编

经济日报出版社出版

(北京市崇文区龙潭西里 54 号)

新华书店总店北京发行所

京安印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开本 11 印张 300 千字

1994 年 3 月第 1 版 1994 年 3 月第 1 次印刷

印数 0001—5000 册

ISBN 7-80036-848-3/F·427 定价:9.80 元

前 言

基于充分发挥税收在建立和发展社会主义市场经济中的重要宏观调控作用,依据《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》确定的税制改革方向、目标模式和政策原则,最近我国的税收制度主要是工商税收制度进行了一次全面性、结构性、整体性的重大改革,初步建立了一个具有中国特色的、适应社会主义市场经济要求的新税制调节体系。它是建立健全我国宏观经济调控体系的重要一环,关系到国家与各部门、各地区,以及广大纳税人利益的合理分配,对社会经济的各方面,都将产生重要促进作用。本书分四篇十六章,力图全面系统阐述税制的基本原理、基础知识和1994年税制改革的指导思想、原则、基本内容;全面性税制改革后现行23个税种的设计原则、课征制度、计算缴纳方法及其政策精神。其中对经重大改革和新开征的7种主要工商税收(增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、土地增值税)和农业特产税作了重点阐述。其余现行各税一般也都依据近年来税制的调整、改革情况,作了较详细的阐述,以期完整实用。对税制改革方案确定要进行改革,但尚未公布新条例,仍然适用原税法的税种,采取了既讲改革的方向、政策精神和主要内容,又讲现行制度规定的办法,使读者能了解今后改革的方向,并掌握现行制度规定。

本书由王诚尧主编。各章具体分工是:王诚尧编写第一、二、三、八、十四等5章;郑宁军编写第四、五、六、七、九、十六等6章;刘怡编写第十、十一、十二、十三、十五等5章。由于作者水平限制,成书时间又仓促,书中不当之处在所难免,敬请读者多提宝贵意见,批评指正。

编 者

1994年2月

目 录

第一篇 新税制的基础理论和知识

第一章 社会主义市场经济下的税制原理	(1)
第一节 税收概念和税收存在的客观基础	(1)
第二节 新形势下的税收性质和职能作用	(5)
第三节 税收工作任务和税收政策	(14)
第四节 税收负担的概念、衡量指标和税制 改革前后的税负水平	(22)
第二章 税制及其结构	(35)
第一节 税制、税制结构和税收分类	(35)
第二节 税制要素	(40)
第三节 中国税制建设和发展的回顾	(57)
第三章 全面改革,建立新税制	(62)
第一节 税制全面改革的必要性和紧迫性	(62)
第二节 新形势下税制改革的指导思想和原则	(66)
第三节 改革旧税制,建立新税制的基本内容	(69)

第二篇 流转税制

第四章 流转税制概述	(84)
第一节 流转税的概念	(84)
第二节 流转税制设计	(87)
第五章 增值税	(92)
第一节 增值税概述	(92)
第二节 我国增值税改革的指导原则和 现行增值税的特点	(98)

第三节	增值税的征税范围和纳税人	(100)
第四节	增值税的税率和计税依据	(104)
第五节	增值税应纳税额的计算	(107)
第六节	增值税的减免规定	(111)
第七节	小规模纳税人的征税办法	(112)
第八节	增值税的出口退税	(114)
第九节	增值税的缴纳和管理	(115)
第十节	增值税专用发票的使用	(117)
第十一节	增值税的会计处理	(122)
第六章	消费税	(128)
第一节	消费税概述	(128)
第二节	消费税的征税范围和纳税人	(130)
第三节	消费税的税目税率	(132)
第四节	消费税的计税依据和税额计算方法	(134)
第五节	消费税的纳税环节和纳税义务发生时间	(138)
第六节	消费税的出口退税	(140)
第七节	消费税的缴纳	(141)
第八节	消费税的会计处理	(143)
第七章	营业税	(146)
第一节	营业税概述	(146)
第二节	营业税的征税范围和纳税人	(148)
第三节	营业税的税目税率	(150)
第四节	营业税的计税依据和应纳税额的计算	(156)
第五节	营业税的减免规定	(158)
第六节	营业税的缴纳	(160)
第七节	营业税的会计处理	(162)
第八章	关税	(164)
第一节	关税的意义、作用和政策原则	(164)
第二节	关税的纳税人、征税货品和税率	(169)
第三节	关税的完税价格	(175)

第四节	关税的计算缴纳、减免和违章处理	(177)
第五节	行邮税	(182)
第六节	船舶吨税	(185)
第九章	城乡维护建设税	(187)
第一节	城乡维护建设税的改革方向	(187)
第二节	现行城市维护建设税	(187)

第三篇 所得、收益税制

第十章	所得税制概述	(189)
第一节	所得税的概念	(189)
第二节	所得税制设计	(193)
第十一章	企业所得税	(197)
第一节	企业所得税概述	(197)
第二节	企业所得税的纳税人和课税对象	(202)
第三节	企业所得税应纳税所得额的计算	(203)
第四节	企业所得税的税率与税额计算方法	(213)
第五节	企业所得税的优惠规定	(215)
第六节	关联企业转让定价的税务处理	(216)
第七节	企业所得税的缴纳	(217)
第十二章	外商投资企业和外国企业所得税	(219)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税 的建立及其意义	(219)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税 的纳税人和课税对象	(222)
第三节	外商投资企业和外国企业应纳税 所得额的计算	(224)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税 的成本、费用计算	(227)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税的 税率和税额计算	(233)

第六节	外商投资企业和外国企业 所得税的优惠规定·····	(234)
第七节	外商投资企业和外国企业所得税的缴纳·····	(241)
第十三章	个人所得税·····	(244)
第一节	个人所得税概述·····	(244)
第二节	个人所得税的纳税人和课税对象·····	(248)
第三节	对工资、薪金所得的计算征税·····	(252)
第四节	对生产、经营所得和承包、承租经营 所得的计算征税·····	(253)
第五节	对劳务报酬等其他所得的计算征税·····	(256)
第六节	对所得归属的认定·····	(259)
第七节	个人所得税的减税免税规定·····	(262)
第八节	个人所得税的缴纳·····	(264)
第十四章	农业各税·····	(267)
第一节	农业税的意义和政策原则·····	(267)
第二节	农业税的课征制度·····	(269)
第三节	农业特产税·····	(275)
第四节	牧业税·····	(280)
第五节	耕地占用税·····	(282)

第四篇 其他税制

第十五章	资源课税·····	(288)
第一节	资源税·····	(288)
第二节	土地使用税·····	(300)
第三节	土地增值税·····	(303)
第十六章	财产、行为课税·····	(311)
第一节	财产课税概述·····	(311)
第二节	房产税和车船税·····	(317)
第三节	契税·····	(322)
第四节	固定资产投资方向调节税·····	(323)

第五节	印花税.....	(326)
第六节	屠宰税.....	(330)

第一篇 新税制的基础理论和知识

第一章 社会主义市场经济下的税制原理

第一节 税收概念和税收存在的客观基础

一、税收概念和特点

税收全称“国家税收”。简称“税”。是国家为实现其职能,凭借政治权力,依法取得财政收入的一种规范性特殊分配。它表现了国家与纳税人之间在征税、纳税的利益分配上的一种特殊矛盾,体现了以国家为主体,在国家与社会集团、社会成员间所形成的一种国民收入特定分配关系。也是以纳税人、课税对象和税率等为基本要素所构成的一种实体。一般认为它具有强制性、无偿性、固定性三个固有的形式特征。该强制性,是指国家以社会管理者的身分,凭借政治权力,而不是凭借财产所有权,通过制订法律、法规,对社会集团和成员行使征税权,任何单位和个人都必须依法纳税,否则就会受到法律制裁。该无偿性,是指国家通过征税取得税款,对具体的原纳税人不需要直接偿还,也不付出任何形式的直接报酬,即列宁所说:“所谓赋税、就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^①该固定性,是指纳税人、课税对象、税目税率、计税方法和纳税期限等,都是法律、法规预先规定了的,有一个比较稳定的适用期间,是一种规范性、连续性收入。税收的这三个形式特征,是税收作为特定分配范畴的质的规定性,为不同社会制度下的税收所共有,这使它与其他事物或收入分配形式如利

^① 《列宁全集》第32卷,第275页。

润上交、公债、摊派、罚没、财政发行、利息等区别开来。也有些同志对税收的强制性、无偿性、固定性，有不同看法，认为它只是剥削阶级占统治地位的国家的税收所固有。在我国社会主义制度下，税收的本质特征，或应表现为人民性、合理性和经济决定性，或应表现为计划性、调节性。

在不同社会制度下，税收的性质不同。一般地说，在以生产资料私有制为基础的剥削阶级统治的国家，税收是剥削阶级国家对劳动人民的第二重剥削，体现着阶级剥削关系。在生产资料公有制为基础的社会主义国家，税收是正确处理国家、集体（企业）、个人三者利益分配，动员社会主义资金积累，贯彻国家政策，调节经济活动，加强宏观调控的重要经济杠杆。

税收是个历史范畴，有它的产生和发展的过程。这它作为以国家为主体进行的一种特殊分配，是国家出现以后的产物。“捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^① 只是在国家出现以后，有了维持公共权力的资金需要，又具备一定的社会经济条件，才逐渐产生的，并是随着经济的发展而相应发展的。就征税形式而言，在自然经济条件下，税收主要采取实物形式；随着商品货币经济的发展，它也逐渐过渡到货币形式。就征税制度而言，世界各国早期的税收，多半是以土地、财产和人丁为课税对象；商品经济发达以后，以商品及其流转额为课税对象的税种逐步出现和发展。自第一次世界大战以后，美、英等国的税制，已从原来以商品流转额征税（有各种消费税、营业税、关税等）为主体，转到以所得额征税（有个人所得税、公司所得税等）为主体。日本在第二次世界大战以后，也转到以所得税为税制结构的主体。随着美国在1986年进行的税制改革，日本中曾根政府提出，日本扩大征收消费税和实行日本式的增值税，按流转额征税的税种，在其税制结构中的地位，又有提高，但仍是以所得税为主体。世界其他国家包括我国在内，则大多仍以商品及其流转额征税为主，或是与所得额征税并重。在我国历史上，税收有各种名称，如称为赋、租、税、捐、调、

^① 《马克思恩格斯全集》第4卷，第167。

课、算、庸、粮、徕、布、钱、钞、估等等，在不同的历史时期，不同的名称，虽各有其一定特点，或特定的内容，但它们之间往往互相混用或连用，把税收称作“赋税”、“税捐”、“租税”。直至 20 世纪 40 年代末期，税收一词才成为我国经济生活中的普遍用语，是各种税的总称，而不是指税的收入或税款收入，约定俗成，为社会公认和共同使用。

二、社会主义市场经济下税收存在的客观基础

我国社会主义税收的存在，如同其他社会制度下的国家税收存在一样，是以国家的存在为前提条件，以我国社会主义初级阶段的经济条件为决定依据。税收的存在，应当以国家的存在为前提，由国家掌握运用，为实现国家职能服务，离开国家存在这个前提条件，就不可能有以国家为主体和政治权力为依托来进行的这种特殊分配关系。但是，决不能认为，只是由于国家存在，实现职能需要，就决定了税收存在。依据生产与分配（或经济与财税）、经济基础与上层建筑的辩证关系，税收的存在还是决定于本国当时的社会经济条件。总之，国家的存在及其对资金的需要，是税收存在的外部条件，而现实的经济条件，是决定税收存在的内在依据，这样一种客观现实，决定了我国社会主义税收的必然存在。在过去的传统计划经济体制下是这样，在现在建立和完善社会主义市场经济体制下，同样是这样。主要就是：

1. 国家存在对资金的需要。这种需要表现为：第一，国家具有保障社会安全安定，维护社会秩序以及提供公共劳务的职能，相应就需要有国防、行政、科教、文卫等方面的支出，以保持国家机器的正常运转。第二，国家具有生产性、建设性投资的职能。这些投资需求，主要是关系到社会发展战略和重大国计民生的产业项目或产品。第三，国家要防灾、救灾，要对丧失劳动能力或遇到意外灾害的公民提供生活保障。所有以上这些支出的资金，都要依靠税收来筹措。

2. 多种经济成分并存的需要。我国实行以公有制为主体、多种经济成分并存、协调发展的方针，对全民所有制以外的各种形式的经济，国家要无偿地取得它们的一部分收入，并在取得收入中，贯彻国

家的各项方针政策,实行国家的宏观调控,进行必要的调节、指导和监督,不可能对它们平调、摊派、没收,或者上交利润,而只能采用为各个方面所易于理解和接受的税收分配形式。同时,国家要为各种所有制形式创造平等竞争的环境,也需要依靠统一的税收政策进行调节。对于国际经济间的交往,更是要有税收的对等待遇。在这里,税收之所以必然要存在,是基于必须发展社会主义市场经济,必须发展社会生产力,必须积极发展多种经济形式和经营方式,必须在独立自主、自力更生、平等互利、互守信用的基础上,积极发展对外经济合作和技术交流。在这方面,税收是不可缺少的最直接、有效、可靠的一种必要分配方式。

3. 正确处理国有企业经济实体地位的需要。我国国有企业是国家领导和管理下的自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的法人实体和市场竞争主体,并承担国有资产保值、增值的责任。有它本身应有的生产经营自主权,享有本身应有的、局部的经济利益,担负着对国家应尽的各种经济责任,在国家与企业之间,生产者与消费者之间,仍然存在根本利益一致基础上的全局利益与局部利益的差别和矛盾,长远利益与当前利益的差别和矛盾。另一方面,基于国家是全民所有制经济的生产资料所有者和整个社会的管理者,国家又必须成为经济调节的中心,国有企业必须是在国家的计划和政策指引管理下,开展经济活动和取得自身利益。我们的任务,就是要引导国有企业在服从国家整体利益的前提下,追求本身的利益,并把两者适当地结合起来。因此,国家必须遵循社会主义基本经济规律和国民经济有计划按比例发展规律的要求,自觉依据和运用价值规律,通过税收等多种经济杠杆,来调节各方面的经济利益,处理好整体利益与局部利益、长远利益与当前利益的关系,把生产、流通、分配、消费置于国家宏观调控之下,促进社会主义市场经济的发展。在这种调节中,往往要按照国家政策需要办事,尽管从全局看,这种调节是必要的,符合全体人民的根本利益,却决不是所有人都能自愿接受的。在这种情况下,就需要一种以国家权力为依托的具有强制性的税权杠杆的分配,把国家与企业、个人的收入分配关系加以规范化。

4、运用价值规律的需要。在社会主义市场经济条件下,价值规律有重大作用,国家必须自觉掌握运用价值规律,加强宏观调控。税收不直接干预企业的投资权、经营权和财务处理权,它一般只是企业自主经营的外部约束条件。这样既可以贯彻政府调控意图,又可以确保企业面向市场自主经营的地位。另外,税收是价格的组成部分,可以和价格相配合,对价值规律自觉掌握运用。改革开放以来,我们正是运用税收这个经济杠杆来驾驭价值规律,并使之与国民经济有计划按比例发展规律的作用,向着同一方面发展,从而为社会主义市场经济服务的。通过税收的各种调节,贯彻国家的有关政策,使企业生产各类产品在同等经营条件下,都有一个相对合理的盈利水平,有利于鼓励先进,促进落后,并自觉地发挥价值规律对生产与需求的调节作用,使之符合有计划按比例发展规律和价值规律的要求,从而调动企业执行国家政策和宏观调控要求的积极性,限制因盲目追逐利益而背离政策和宏观要求的消极性,有利于正确处理国家与企业在收入分配中的关系,促进建立和完善企业的经济责任制,加强经济核算,提高经济效益,便利国家对国有企业有计划管理和监督,既适应企业扩大自主权的要求,把微观经济搞活,又加强国家的宏观控制和调节,并把两者很好地结合起来,从而促进企业在国家宏观决策的指引下,真正把微观经济搞活。

第二节 新形势下的税收性质和职能作用

一、社会主义市场经济下的税收性质

税收性质或称税收的社会性质,是税收本质在不同社会制度下,反映该特定社会的社会性,主要是社会阶级性的具体体现。众所周知,税收本质是指的体现着作为主体的国家,与社会集团、社会成员间的一种特殊分配关系。具体地说,税收的这种分配,是以国家为主体,为实现国家职能,在国家与纳税单位和个人之间,通过进行一种特殊的分配活动形成的,表现了国家与纳税人在征税、纳税和利益分

配上的一种特殊矛盾。这个矛盾区别于其他事物的矛盾是，矛盾的两个方面，处于支配地位的主要方面，是国家凭借着它的政治权力，制订法律，进行强制的、无偿的征收；处于被支配地位的次要方面，则是纳税人必须遵照国家法令规定，如期足额地把自己的一部分收入，义务地交给国家。它体现着一定社会制度下，国家在取得财政收入的国民收入分配和再分配活动中，同社会集团、社会成员之间所形成的一种特定分配关系，是社会整个产品分配关系的有机组成部分，也是社会整个生产关系的有机组成部分。税收的这种特定分配关系，在不同社会制度下，由于社会的生产关系，主要是生产资料所有制的性质不同，生产决定分配，整体决定局部，税收这种特定分配关系所体现的社会阶级性也就不同。由于国家是建立在社会的一定生产关系（主要是生产资料所有制）基础上的，而税收又是以国家为主体的征收，直接决定着税收政策和制度，国家政权的性质，也制约了税收的性质。这就是说，归根结底，税收的社会性质，是由社会的生产关系，主要是生产资料所有制以及建立在这个基础上的国家政权性质决定的。

在一切以生产资料私有制为基础的国家，表现在征税、纳税上的特殊矛盾或特定分配关系，是由奴隶主、封建主、资本家等不同的剥削阶级占有生产资料的性质，以及他们处于统治地位的国家政权的阶级本质决定的。就其主要或基本的方面来说，它是代表不同的剥削阶级利益，掠夺劳动人民的收入，对劳动人民进行的一种压榨剥削，是整个剥削阶级在生产资料私人占有的生产关系以外，凭借政治权力，对劳动人民进行的第二重剥削或追加剥削，体现着阶级剥削关系，是取之于民，用之于己，维护私有制和保障剥削阶级实行专政的物质需要。在我国社会主义制度下，随着生产资料占有制和国家政权性质的根本改变，税收的性质也起了根本变化。表现在征税、纳税上的特殊矛盾，是代表人民整体利益和长远利益的国家需要，与纳税单位、个人的局部利益和眼前利益的一种矛盾，是整体与局部、长远与当前利益的矛盾，是在根本利益一致基础上的一种非对抗性的矛盾。不但不再表现为任何剥削关系，相反的，还要用来限制剥削、消灭剥削，实行社会公平分配，保护劳动人民的利益；不但不再破坏资金的

积累,相反的,还要用来保证实现国家的宏伟社会主义现代化建设,促进发展生产,增加社会财富。我国社会主义税收,作为一种必要的社会扣除,从全社会来说,是要偿还的。它“从一个处于私人地位的生产者扣除的一切,又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^①并且由于征税使用的富有效益,偿还的数额还会远远超过征收数额。税收对于纳税人来说,是应尽义务和权利享受的一个紧密联系整体。在我国社会主义制度下,税收是作为国家对国民收入直接进行的一种有计划分配,是正确处理国家、集体(企业)、个人三者利益分配,动员社会主义资金积累,贯彻执行国家的方针政策,加强宏观调控,按照法令规定标准,在向纳税人无偿地取得一部分收入中所发生的一种特定分配关系。它的征税和使用,服从于人民的根本利益,是取之于民,用之于民,维护社会主义生产关系,保障人民民主专政的需要,是加强宏观调控,指导、促进发展国民经济,不断提高人民物质文化生活的需要。

在社会主义市场经济条件下,我国税收的社会性质是否有改变呢?回答是完全否定的。这是因为计划和市场都是经济手段。计划多一点,还是市场多一点,不是社会主义与资本主义的本质区别。建立社会主义市场经济体制,是要使市场在国家宏观调控下对资源配置起基础作用。其本质规定性只是资源配置的市场化,而不涉及社会基本制度的改变。我国的社会经济结构,在过去传统的计划经济体制下,是呈现生产资料公有制单一化的倾向,而在社会主义市场经济体制下,则是公有制为主体,多种经济成分共同发展。也就是“以公有制为主体的现代企业制度是社会主义市场经济的基础。”这在我国经济制度方面,同过去一样,都是《中华人民共和国宪法》规定的“以生产资料社会主义公有制为基础”,都是“全民所有制为国民经济的主导力量”,是不存在任何本质上的区别的。至于国家政权,过去和现在都是以工人阶级为领导、以工农联盟为基础,坚持人民民主专政,更无任何区别。邓小平同志早在1985年就提出社会主义的两条根本原

^① 马克思:《哥达纲领批判》,《马克思恩格斯选集》第3卷,第10页。

则,“一条是公有制经济始终占主体地位,一条是发展国民经济要走共同富裕的道路,始终避免两极分化。”^① 1992年在提出建立社会主义市场经济体制时,又进一步把它升华,精辟地指出:“社会主义的本质,是解放生产力,发展生产力,消灭剥削,消除两极分化,最后达到共同富裕。”^② 在社会主义市场经济条件下,我国税收只是在职能作用的广度、深度和如何加强宏观调控,使市场对资源配置起基础作用方面,同过去有所不同,而其社会性质,却仍然是为公有制为主体的社会主义生产关系所决定,必须遵循社会主义本质的要求,通过集中财政资金和调节社会收入分配,维护社会主义生产关系的经济基础,巩固人民民主专政的上层建筑,既促进国民经济持续、快速、健康发展,又缓解收入分配不公,消除两极分化,达到全国各族人民共同富裕。这也正是社会主义税收的社会阶级性的具体体现。

现在有的同志在税收本质和税收性质方面,是把税收同商品经济紧密联系起来,而不同一定社会的生产关系,主要是生产资料所有制,以及国家联系起来,称税收是商品经济的产物,它的产生和存在,是基于商品生产、交换过程中所形成的共同需要,是以社会职能为依据,而不是以国家职能为依据;在一切以私有制为基础的社会,征税只是保护商品生产、交换者的利益,也是社会全体成员的共同需要,而不是超阶级剥削。这是漠视了社会生产关系,主要是生产资料所有制对社会分配的决定作用,把社会职能完全混同于国家职能,对几千年来剥削阶级统治的国家,通过税收压榨剥削劳动人民的残酷事实视而不见。当然,在剥削阶级统治的社会,国家征的税,也有一小部分,是要用来满足社会成员共同需要的,诸如农田水利、公共工程、福利救济等的支出,但这一小部分,明显地不能替代用来供剥削阶级穷奢极欲和对人民进行残酷专政的那个大部分,并且即使前述那个对人民有利的小部分,也是为了维护剥削阶级统治所必要,决不能从全社会税收的整体上,改变它所体现的阶级剥削关系。正如马克思指出的:“政府的监督劳动和全面干涉包括两个方面;既包括执行由一切

① 《邓小平文选》第三卷,第149页。

② 《邓小平文选》第三卷,第373页。