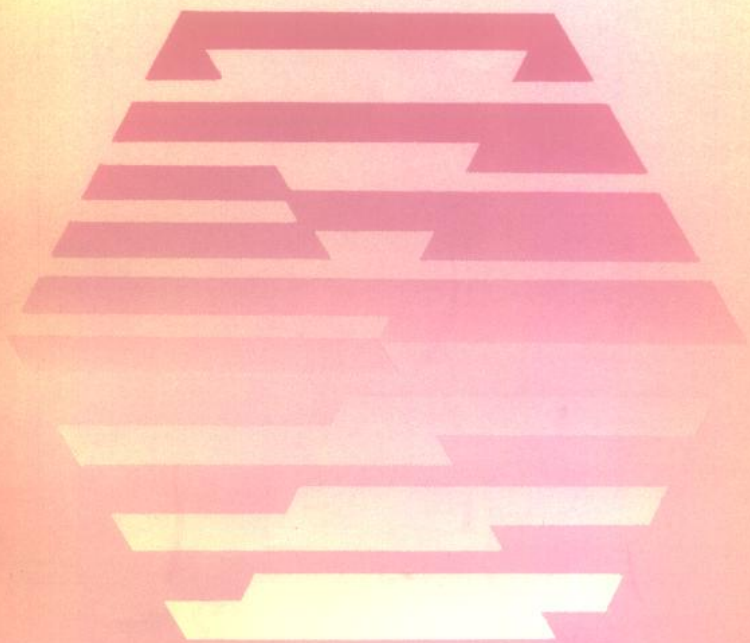


纳税人纳税指南 财经人员业务手册



中国税制实务

●杨 斌●雷根强 编著

中国审计出版社

中国税制实务

杨 斌 雷根强 编著

中国审计出版社

(京) 新登字 043 号

中国税制实务

杨斌 雷根强 编著

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京市密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 11.125 印张 263 千字

1994 年 4 月北京第 1 版 1994 年 4 月北京第 1 次印刷

印数: 1—11,000 册 定价: 8.00 元

ISBN7-80064-302-6/F·195

前 言

1994 年的税制改革是建立社会主义市场经济体制的一项重大举措，这一次改革的深度和广度都是空前的，必将对我国社会经济产生重大和深远的影响。为帮助有关部门工作人员、企业人员和院校师生学习了解改革后我国税收制度各项政策规定，我们编写了这本《中国税制实务》。本书主要根据税制改革后新近正式公布的，以及过去正式公布仍有法律效力的税法、条例、实施细则、征税办法等规范化文件编写。本书内容涉及我国现行税制所有税种，包括由中央和地方税务部门征收的增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等工商各税，由海关征收或代征的关税、船舶吨税，由财政部门征收的农业各税。书中还阐述了出口退（免）税制度，对将要出台的税种就其制度设计提出设想建议，对新税制在实行中可能遇到的问题也作了一定的评述。为了便于读者准确地贯彻执行税法规章，本书在阐述中对已正式颁布施行的税法规章均注明其条文出处。作者还附录了财政部关于增值税、消费税、营业税会计处理的规定。作者在写作本书过程中力求做到资料权威、正式、最新，阐述系统、全面、清晰，内容详细、准确、实用，理论联系实际，注重业务操作。本书可作纳税人纳税指南，财政、税务、海关、审计、司法等系统的干部和企业人员的业务手册，大中专院校财经、法律专业教科书。

本书由厦门大学财政金融系教授杨斌博士和副教授雷根强硕士共同编著。厦门市税务局经济师曹凌硕士参加书稿讨论并给予许多具体协助，中国审计出版社黄树平审读了全书，张桂琴副编

审、杨寿疆高级审计师做了许多有益的工作，在此深表谢意。内容若有不妥之处，概由编著者负责。欢迎读者批评指正。

本书有关税法及规章文件资料截止 1994 年 2 月 8 日。

编著者

1994 年 2 月 8 日于厦门大学海滨新村

目 录

导 论	(1)
一、税收制度及构成要素	(1)
二、税制设计和实施的基本原则	(6)
三、我国税收制度发展概述	(10)
第一章 增值税	(15)
第一节 增值税的产生及特点	(15)
第二节 增值税的征税对象范围及纳税人	(24)
第三节 增值税税率	(30)
第四节 增值税的应纳税额计算	(37)
第五节 增值税的纳税时间及地点	(44)
第六节 增值税专用发票使用制度	(47)
第七节 电力产品征收增值税的特殊规定	(51)
第二章 消费税	(54)
第一节 消费税征税对象范围、税率及纳税人	(54)
第二节 消费税应纳税额计算	(70)
第三节 消费税纳税时间和地点	(79)
第三章 营业税	(83)
第一节 营业税的由来和特点	(83)
第二节 营业税征税对象范围	(85)
第三节 营业税的减税免税规定	(99)
第四节 营业税应纳税额的计算	(101)
第五节 营业税纳税时间及地点	(104)
第四章 出口退(免)税制度	(108)
第一节 出口退(免)税范围及退(免)税额计算	(109)

第二节	纳税人办理出口退(免)税的程序规范	… (116)
第三节	征收机关管理出口退(免)税办法	… (122)
第五章	资源税	… (131)
第一节	资源税征税对象范围、纳税人和税率	… (132)
第二节	资源税应纳税额计算及纳税时间、地点	… (136)
第六章	城乡维护建设税	… (141)
第一节	城乡维护建设税的征税对象、税率、纳税人 及减免税规定	… (141)
第二节	城乡维护建设税应纳税额计算及纳税 时间、地点	… (143)
第七章	关税和船舶吨税	… (144)
第一节	关税意义和关税基本要素	… (144)
第二节	关税税则归类和进口货物原产地的确定	… (151)
第三节	关税完税价格的审定办法	… (162)
第四节	旅客行李物品和个人邮递物品进口税 征收制度	… (168)
第五节	关税的减税免税	… (170)
第六节	船舶吨税	… (175)
第八章	个人所得税	… (180)
第一节	个人所得税的纳税人、征税对象范围 及税率	… (180)
第二节	个人所得税的减免税规定	… (186)
第三节	个人所得税应纳税额计算和征收	… (187)
第九章	外商投资企业和外国企业所得税	… (195)
第一节	涉外企业所得税的纳税人、征税对象 和税率	… (195)
第二节	涉外企业所得税的税收优惠措施	… (198)
第三节	涉外企业所得税应纳税所得额规则	… (206)

第四节	涉外企业所得税应纳税额计算与缴纳	(222)
第五节	关联企业业务往来的税务调整	(226)
第十章	企业所得税	(231)
第一节	企业所得税纳税人、征税对象及税率	(231)
第二节	企业所得税应纳税所得额计算	(234)
第三节	企业所得税应纳税额计算与缴纳	(247)
第十一章	农(牧)业税、农林特产税	(251)
第一节	农(牧)业税	(251)
第二节	农林特产税	(267)
第十二章	财产及行为税(上)	(272)
第一节	土地增值税	(272)
第二节	房产税	(278)
第三节	土地使用税	(280)
第四节	耕地占用税	(283)
第五节	契税	(289)
第十三章	财产及行为税(下)	(293)
第一节	车船使用税	(293)
第二节	印花税	(296)
第三节	固定资产投资方向调节税	(309)
第四节	证券交易税的设想	(320)
第五节	遗产税的设想	(323)

附录 财政部关于增值税、消费税、营业税会计处理的规定

导 论

一、税收制度及构成要素

（一）税收制度概念和本书研究范围

税收是国家政治权力主体与具有独立经济利益的交纳主体之间分割剩余产品价值而形成的分配关系。税收制度正是税收分配关系的法律表现，是规范征税主体和纳税主体之间有关税收征纳的权力义务关系的行为准则。

税收制度（以下简称税制）从狭义上讲可以指单个税种的法律规范，如所得税制、增值税制、营业税制等；从一般意义上讲，它是一个国家税收法律关系的总称。税制从其内容看，可分为实体规定和程序规定。所谓实体规定就是有关纳税人、征税对象、税率和计税依据及应纳税额计算等方面的规定；而程序规定就是有关税务登记、纳税申报、税款征收、税务检查、违章处罚、税务复议及诉讼等方面的进行次序与规则。本书主要研究税制的实体规定。

从法律渊源看，税制是一个由不同名称、不同法律效力、自上而下严密统一的、多层次的税法及规章组成的体系。其第一层次是全国人大及其常委会通过的税法，如《个人所得税法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》。第二层次是国务院根据全国人大的授权而发布的各种税收条例、根据税法制定的实施细则，以及其他有关税收的决定命令，这是目前我国税收法律的主要渊源。第三层次是财政部、国家税务总局、海关总署在其职权范围内制

定和发布的规定、规则办法、实施细则等称部门规章。同属于这一层次的还有地方（主要是省一级）人大及其常委会，在与宪法、税法、国务院行政法规以及其他法律没有抵触的条件下，制定发布的地方性税务法规；民族自治地区人大制定发布的有关税收的自治条例和单行条例；地方（主要是省一级）政府根据法律、行政法规制度发布的地方税实施细则以及其他有关税收的规定、规则、办法，称地方政府规章。第四层次是财政部、国家税务总局、海关总署及其被授权分支机构对税法及其实施细则、条例及其实施细则以及其他部门规章进行解释的规范性文件，称部门的行政解释；司法机关在审结税务纠纷案件时进行司法解释而形成的规范性文件。此外我国与其他国家签订的国际条约或协定，如避免双重征税协定，也是税收法律的渊源之一。本书主要研究税法、税务行政法规、税务的部门规章以及财政部、国家税务总局、海关总署的解释性执行性文件。

中国税制从地理角度讲，还应包括台湾税制、香港税制和澳门税制。本书主要研究中国大陆地区的税收制度。

（二）税制的构成要素

税制构成要素包括：纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税、违章处理等。其中，纳税人、征税对象、税率是税制的三个基本要素。

1. 纳税人

纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人，它是缴纳税款的主体。每一种税都有关于纳税义务人的规定。如果不履行纳税义务，即应由该行为的直接责任人承担法律责任。

2. 征税对象及其税目、计税依据

征税对象又称课税对象、征税客体。是指对什么征税，即征税的标的物。通过规定课税对象，确定根据什么东西征税。不同的税种有不同的征税对象，它是一个税种区别另一个税种的主要

标志。征税对象在质上通过税目加以具体化，在量上通过计税依据加以具体化。

税目是税法规定征税对象的具体项目，反映具体的征税范围，代表征税的广度。

计税依据又称税基，是计算应纳税额的根据，反映具体征税范围内征税对象的应计税金额或数量。

例如所得税以所得额为征税对象，税目解决哪一些所得项目要纳税问题，而计税依据回答应税所得项目中有多少所得额应纳税。流转税以商品劳务流转额（销售毛收入）为征税对象，税目解决哪些商品劳务的流转额要征税，而计税依据回答有多少流转额要征税。

3. 税率

税率一般情况下是应纳税额与计税依据之间的比例。在增值税制度下，税率是至纳税阶段止，应税货物或劳务全部已纳税额与该阶段计税依据的比率^①。税率是计算应纳税额的标准，是税收制度的中心环节。税率的高低，体现着征税的深度，反映着国家在一定时期内的税收政策和经济政策，直接关系到国家的财政收入和纳税人的税收负担。

税率就其具体形式可分为比例税率、定额税率和累进税率三种。

（1）比例税率。比例税率是对同一笔计税依据，不论数量大小，都按同一比例征税的一种税率制度。其主要特点是税率不随计税依据数额的变动而变动。在其具体运用上，包括单一比例税率和差别比例税率两种。其中差别比例税率又可分为产品差别比例税率、行业差别比例税率、地区差别比例税率和幅度比例税率四种。

^① 参见本书第一章第三节。

(2) 定额税率(固定税额)。定额税率是税率的一种特殊形式,它是按征税对象的一定计量单位规定固定税额,而不是征收比例。即以绝对金额表示的税率,一般适用于从量计征的某些税种。在具体运用上,也可分为单一定额税率和差别定额税率、幅度定额税率和分类分级定额税率几种。

(3) 累进税率。累进税率是随着计税依据数额的增大而提高的税率。它按计税依据数额的大小,划分若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,计税依据数额越大税率越高。征税对象数额越小税率越低。累进税率又主要有全额累进税率和超额累进税率两种。

全额累进税率,即对计税依据的全额都按照与之相应等级的税率计算税额。在征税对象提高到一级距时,对计税依据全都按提高一级的税率征税。

超额累进税率,即把计税依据按数额大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,每个等级分别按该等级的税率计征。

4. 纳税环节

所谓纳税环节是税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。广义的纳税环节指税种在社会再生产各个环节的分布状况,如所得税分布在分配环节、流转税分布在交换环节、消费税分布在消费环节、资源税分布在生产环节等,它制约着税制结构。狭义的纳税环节指应税商品或劳务在流转过程中应纳税的环节,是流转税制的特有要素。在整个商品或劳务流转过程中,可以选定在工业产制环节或第一次批发环节征税,对其他环节不征税,此即所谓的“一次课征制”。也可以选定在产品出厂销售时征一次工业环节的税,经过商业零售时再征一次商业零售环节的税,对商业批发等中间环节不征税,即所谓的“两次课征制”。还可以在商业批发和商业零售等环节都征税,即所谓实

行“多次课征制”。由此可见，纳税环节的确定，主要是要解决征一道税、两道税，还是需要道道征税以及确定在哪个环节征税的问题。

5. 纳税期限

纳税期限是指纳税人发生纳税义务后向国家缴纳税款的期限。各种税收都需要明确规定缴纳税款的期限，这是税收的及时性所决定的。规定纳税期限，是为了促使纳税人及时依法纳税，以便及时地保证国家财政支出的需要。同时，也是税收强制性和固定性的体现。关于如何确定纳税期限的问题。首先，纳税期限是根据国民经济各部门生产经营的不同特点和不同征税对象决定的。如农业税一般分夏秋两季征收；企业所得税按全年所得额计算征收，实行按季或按月预征，年终汇算清缴，多退少补。其次，根据纳税人缴纳税款数额的多寡决定纳税期限。如消费税要根据企业经营情况和税额大小，分别规定具体的纳税时间，可以以一天、三天、五天、十天、十五天、一个月为一期，但不得再延长。再次，根据应纳税行为发生的特殊情况，实行按次征收，如契税、印花税等，应于每次应纳税行为发生后立即进行征收，以免发生偷漏税行为。

6. 减税免税

减税免税是对某些纳税人或征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。它是把税收的严肃性和必要的灵活性结合起来制定的措施，它能够使税收制度按照因地制宜和因事制宜的原则，更好地贯彻国家的税收政策。减税，是对应纳税额少征一部分税款；免税，是对应纳税额全部免征。减免税主要包括以下内容：

(1) 减税和免税。减税是对应纳税额少征一部分税款；免税是对应纳税额全部免征。除税法列举的免税项目外，一般减税、免税都属于定期减免性质，规定有具体的减免期限，到期就应当恢复征税。

(2) 起征点。起征点是征税对象达到征税数额开始征税的界限。征税对象的数额未达到起征点的不征税；达到或超过起征点的，就其全部数额征税，而不是仅就超过起征点的部分征税。

(3) 免征额。免征额是在征税对象总额中免予征税的数额。它是按照一定标准从征税对象总额中预先减除的数额。免征额部分不征税，只对超过免征额部分征税。

7. 违章处理

违章处理是税务机关对纳税人违反税法的行为采取的处罚性措施，这种处罚是税制当中不可缺少的要素，是税收强制性特征在税收制度上的体现。它主要解决不缴、少缴、迟缴、偷漏税款怎么办的問題，是维护国家税法的严肃性，完成税收任务，严肃财经纪律的保证。

二、税制设计和实施的基本原则

(一) 税制设计的基本原则

税制设计就是制定和解释税法、税务行政法规和规章以及税收政策的过程。税制要遵循下列基本原则：

1. 合宪性原则。宪法是国家的总章程和根本大法，是一切法律的母法和依据。任何违宪的法律都是无效的。因此，税制的设计也要遵从宪法，具备合宪性。在我国，税制合宪性的具体含义在于，税制要有利于社会主义制度的发展壮大，促进社会主义市场经济体制的建立和发展；维护和发展社会主义精神文明；体现计划生育和保护环境等基本国策；维护和发展以工农联盟为基础的人民民主专政的国家制度。

2. 可行与稳定原则。我国还处在社会主义初级阶段，税制的制订过程中既要学习借鉴先进国家的经验，又要充分考虑我国生产力落后、商品经济不发达以及人民的思想意识、生活习惯和文化教育水平等制约因素，坚持从实际出发，深入调查研究，进行反复论证，使税制切合实际，有利于执行和遵守。当然税制也不

能迁就落后，应当把经济的发展、民众文化水平的提高和观念意识的变化等因素考虑进去，使税制具备一定的预见性和超前性，以保持一定的稳定性，避免税制朝令夕改，使纳税人有所遵从。

3. 确定、便利和最小税收成本原则。这一原则也可以叫税收效率原则。税制运行，需要一定的物质投入，即需要成本开支（税收成本），税制的设计一定不能忽视税收成本问题。良性的税制是税收成本最小的税制。税收成本的节约不仅表现为征收管理费用的节省，而且还表现为征税过程对社会经济阻碍小，促进大。为此，税制的各项规定都要明确、清晰，不能含混不清，模棱两可。征税主体、征税客体、纳税义务发生的条件、纳税数量或计算方法、纳税的地点时间、方式等等都要规定得确实明了。税制规定越明确，执法人员斟酌使用权力，专断妄为的可能性就越小；纳税人钻税制空子进行避税的可能性也越小，从而税制对社会经济运行不良干扰也就越能得以避免。为了使税制明确，税制要简化，税种要少，税制规定既要具体详细，又要防止过于繁杂、不易掌握。特别在纳税手续、办法的规定上要尽量予纳税人以方便，以减少其纳税之外的额外负担。

4. 统一与公平原则。由于税收是公共利益和个体（集团）利益矛盾的产物，交纳主体向国家纳税是无偿交纳，因此，税收这个分配方式持续存在和发展并被人们所认可的前提条件，还建立在它具有统一性、公平性基础上。如果税制不公平、不统一，不能做到一视同仁，税负畸轻畸重，那么公共利益和个体利益的矛盾就不可调和，税收的存在就成问题。税制的统一与公平，首先意味着税制在其制订者的管辖权范围内是管束税收领域内一切事件的普遍一致的规范，税制不统一、不公平，各地税种不一，同样的产业、企业税负不同，会引起资金的不合理转移，会破坏地区间经济的均衡发展和全国统一市场的形成。其次，在税法 and 法规的条文中要全面体现同种产品、同种行为、同样或同类征税对

象、相同纳税能力的纳税人纳一样和同量税的原则。当然，税制统一和公平也不是绝对的。我国是多民族国家，幅员辽阔，地区经济发展十分不平衡，产业结构也不合理，许多特殊问题靠税制中一般性、普遍性条款难以进行全面规范。因此，在制订税制时，基本方面、主要方面要坚持统一、公平原则，也要讲适当的灵活性，达到原则性和灵活性的和谐。也就是说，除了一般性条款外还要规定适当的特殊条款，以保证统一税法具有更大的适应性和可行性。

5. 收入规模适度原则。税制的直接目的是取得足额的财政收入，以满足社会公共需要。税收收入总规模占国民生产总值或国民收入的比重为总税率，总税率确定后才能确定各税种的税率。确定总税率是税制设计的关键或核心问题。从社会总体来看，税收是非生产费用，是对剩余产品价值的扣除。在剩余产品价值总量为一定的情况下，税收总量与可用于扩大再生产的积累总量之间存在着此消彼长的关系。如果税率过高、税负过重，投资者生产者的积极性会受到损害；反之如果税率过低、税收收入规模太小，生产的一般公共条件必然不足，会导致社会经济的不协调甚至出现秩序紊乱。或者国家为了保证公共需要而采取发行纸币或借债形式筹措经费，而为弥补财政赤字发行纸币实际是一种隐蔽的税收，借债最终又得通过税收来归还。这就是说，税率低，主观安排的税收规模小，并不会实际降低税负，一定要提供的一定数量规模的税收会从一种直接的、公开的、可见的公平的形式变为一种后果上难以预测的、间接的、隐蔽的形式，这必然会干扰社会经济的运行，使其扭曲。因此，税收收入规模要适度，其宏观税率应当在公共需要满足的必要量与一定生产力水平下剩余产品价值生产能力及其分配方式所决定的可能限量之间进行均衡。

（二）税制实施的基本原则

税制一经制订，就有一个付诸实施的问题。制订和颁布税法、

法规、规章只是事情的开始，关键是使税制在实际生活中得以实施。税制的实施首先是国家专门机关及其授权单位按税法面前人人平等的要求，将税制规范运用于具体的征纳活动中；其次是国家机关及公职人员、企业和个人都自觉地遵守税法、法规和规章。其中国家专门机关正确运用税制规范是税制实施的主要工作。税制规定是多层次的，且不断交替变化，税制运用要遵循下列基本原则：

1. 国际法优于国内法。我国与许多国家签订了双边税收协定，还参加或即将参加某些有关税收的多边协定。在税收领域客观地存在着国际法与国内法的关系问题。在国际法与国内法有矛盾冲突时，要贯彻“条约必须遵守”的国际法优先原则。也就是说国际税收协定所确定的原则和所作出的规定，作为缔约国应当严格遵守，不能用国内法的规定加以改变或否定，不能以本国法律规定为理由来拒绝履行缔约国自己所承担的涉外义务。^①例如，对特许权使用费征收的预提所得税，我国国内税法规定税率为20%，而与多数国家签订的国际税收协定规定按10%的限制税率征税。那么，根据国际法优于国内法原则，对这些缔约国对方居民从我国取得的特许权使用费要按10%征税。但如果我国实行更低税率对非居民从我国取得的特许权使用费征税，则适用这个更低税率进行征税。因此，实际上实行的是国际法优于国内法，但二者从轻征税原则。

2. 层次高的规定优于层次低的规定。我国税制是多层次的。全国人大或其常委会通过的税法为其第一层次，法律效力最高；其他层次，依次为国务院行政法规、部门规章和地方政府（主要是省一级）行政解释。其法律效力也依次递减。层次低的规定不得与层次高的规定相抵触，否则就无效。部门规章与地方政府（主

^① 王选汇等主编《外商投资企业和外国企业所得税及税收协定》，东北财经大学出版社，1992年版，第331页。