

新

税制 征纳实务

段捷庆 冯登坤 主编
王著义 丁 峙

● 云南大学出版社

95
F812.42
142

2

新 税制 征纳实务

段捷庆 冯登坤 主编
王著义 丁 峙

XAK54/123



3 0106 2481 9

● 云南大学出版社



C

154100

滇新登字 07 号

责任编辑: 张丽华

封面设计: 丁群亚

责任校对: 段建堂

何传玉

新税制征纳实务

段捷庆 冯登昆 王著义 丁峙 主编

*

云南大学出版社出版发行

(云南大学校内)

云南大学出版社印刷厂印刷

*

开本: 850×1168 1/32 印张: 12.2 字数: 300 千

1994 年 9 月第 1 版 1994 年 9 月第 1 次印刷

印数: 00001~50000

ISBN 7-81025-472-3/F·63

定价: 12.00 元

前 言

1994年1月1日起，我国开始实施适应社会主义市场经济体制的新税制。这在我国税史上是一个重要的转折点。它不仅标志着新税制将在促进市场经济的健康发育，进一步扩大对外开放，而且还将统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、规范分配方式和保证财政收入等方面发挥出良好的能动作用。

新税制在税制结构、税收法律法规、征纳方式以及会计处理方法都发生了很大的变化，涉及到社会再生产各个领域、各个方面的经济利益。新税制的实施要求我们建立和发展新的征纳关系。为此，要求税务干部尽快熟悉新税制，调整思维定式、执法力度、工作方式。还需要税务机关按照新税制要求落实征纳双方的权利和义务，将税务机关的依法征税和纳税人的自觉依法纳税统一起来。广大纳税义务人也需要调整自己的思维定式，学会新的经营之道，掌握新税法，理解新税制，适应新税制的新要求。所有这些，对人们来说都是陌生的课题。为了有助于各级党政领导、税务工作者、纳税义务人以及社会各界人士尽快了解和掌握新税制的内容，我们特编写这本书。

本书以全国统一的税收法律法规以及根据国务院授权范围，结合云南省情所制定的税收法规为依据，详细介绍了各个新税种的计税依据、计算方法、减免税规定、会计处理方法以及纳税人在税务行政复议、诉讼方面须知的有关内容。

新税制目前包括18个税种。其中，由于下述原因云南省未开征的有8个税种。

1. 国家尚未公布的2个新税种：遗产税、证券交易税；

2.属于尚需进一步改革、完善后才能公布的4个税种：城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税、车船使用税；

3.已经颁布了暂行条例尚未公布实施细则而暂不开征的1个税种：土地增值税。

4.云南省决定不再征收的1个税种：筵席税。

在上述税种的新条例尚未颁布实施前，国家税务总局作了如下过渡性措施：城市维护建设税从1994年1月1日起，暂按原税率和纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税三税税额为依据计算征收；城镇土地使用税、房产税、车船使用税暂按原税法规定执行（编者按：请查阅1993年2月云南人民出版社出版的《税的理论与征纳》一书的有关部分）。鉴于上述，本书着重介绍10个正式公布实施的新税种、出口产品退税管理办法和税收征收管理法。

为力图使本书能够成为满足云南省各行各业切盼全面了解新税制这一期望的权威性读物，本书由云南省国家税务局局长段捷庆、云南省地方税务局局长冯登坤、云南省税务局老领导王著义、云南财贸学院教授丁峙等同志担任主编；由原云南省税务局各税收业务处室主管业务同志参加编写，最终由王著义、丁峙、邱克勤总纂。本书内容新颖，通俗易懂；在一些可能使人费解之处，都作了举例详述，实务性强。本书既可作为提高税务工作者业务素质和纳税义务人办税能力的良师益友，也可作为科研单位、财经院校、经济管理部门、培训中心以及税收理论研究者的参考资料。

本书的编辑出版得到了云南省国家税务局、云南省地方税务局、云南省税务学会、云南财贸学院的大力协助，我们在此一并致谢。

本书是我省继反映旧税制的《税的理论与征纳》一书出版之后的一本全面反映新税制的普及性读物。关于税收理论条目，我们考虑已在上述一书中作了较为详尽的介绍，本书不再编列；有兴趣于税收理论研究的同志，如需了解某些方面的税收理论条目，请参阅

上述一书。

由于时间仓促，本书若有不足之处，殷盼各界专家、读者不吝赐教。

《新税制征纳实务》编委会

概 论

党的十一届三中全会以来，我国经济领域发生了历史性的巨大变化，经济体制已由单一化的封闭型计划经济逐步向着多样化开放型的有计划的商品经济乃至社会主义市场经济转变。作为必须置身于整个改革开放之中，并服务和服从于改革开放全局的税制，也随之由税种过分单一，调节面过分狭窄的单一型税制，逐步向着社会再生产各个领域渗透的多税种、多环节、多次征的复税制方向发展。十多年来，在深化改革的进程中，我国税制经历了1984年和1994年两次全面性的结构改革。就这两次税改的深度和广度而言，各有其不同的历史背景和不同的历史特色。而后一次改革所形成的新税制，是在社会主义发展史上具有划时代意义的重要时刻出台的，所以这个新税制本身也就明显地具有划时代的重要意义。而新税制所具有的这种划时代的重要意义，通过对1984年以来所形成的旧税制的回顾和剖析，即可一目了然。

一、对1984年利改税和工商税制全面改革以来的回顾

过去，对非全民所有制和集体所有制经济采取的是限制政策。国家参与企业分配，主要有两个途径：一是集体企业，在流通环节对其征收工商税，对其实现的利润征收所得税；二是国有企业，只就流通环节征收工商税。当时认为，国有企业是国家的企业，其实现的利润是国家的利润，如果对国有企业征收所得税，就等于国家对自己征税。故认为，对国有企业是不能征所得税的。企业实现的利润只能直接交给国家。

党的十一届三中全会以后，对国有企业上缴利润制度进行过多

次改革，终因上缴利润弹性大，拖欠、挪用、截留现象较为普遍，不能保证利润及时足额入库。从1983年1月1日起，国家对国有工业、商业、交通等企业实行第一步利改税，把国有企业上缴利润改为依法缴纳所得税。这一改革，从理论到实践突破了不能对国有企业征收所得税的传统观点，开始建立起国家与企业之间以法律为依据的利益分配关系。但第一步利改税对税后利润所采取的递增包干、交纳调节税等分配办法，仍然较为复杂，而且极不规范。在总结第一步利改税经验的基础上，1984年第四季度又进行了第二步利改税，同时，对工商税制也进行了全面改革。

第二步利改税，对国有大中型企业按55%的比例税率计征所得税之后，对其交纳所得税后的剩余利润，再征一道调节税；对国有小型企业，按八级超额累进税率计征所得税。在这之后，一般均由企业自负盈亏，国家不再拨款。

与第二步利改税同步进行的工商税制改革，制定了11个税收条例。其中3个是恢复的老税种：营业税、盐税、车船使用牌照税。这都是50年代行之有效的税种，而在过去简并税制时先后被合并了。有3个税种是在老税种的基础上，经过改进而成的：产品税，是在原来按产品课税的货物税、商品流通税、工商统一税、工商税的基础上演变而成的；房产税、城镇土地使用税，是由原城市房地产税分解改进而成的。有5个税种是根据经济发展和改革的需要所设置的：增值税、资源税、城市维护建设税、国营企业所得税和国营企业调节税。

新设置的增值税，是一个“引进”税种，是一个较为科学、合理的税种。这个税种以流转额作为计税依据，实行多环节课征，它与阶梯式流转税（如产品税）的区别，在于税款扣除。就其原理而言，这种税是对纳税人所生产经营商品或劳务的销售额同他购入价格之间的差额征税，也就是只对其增值的部分征税。所以，同阶梯式流转税相比，它就具有两个主要优点：

(一) 它只就销售额中由纳税人自己创造而尚未征过税的部分征税，对于销售额中已由以上诸环节的纳税人缴过税的部分则不再征税。这就克服了阶梯式流转税对已税销售额重复征税的弊端。

(二) 增值税的税率是按商品的总体税负设计的，出口商品在出口以前环节所缴的税款可以一次全部计算退清，不象阶梯式的流转税，出口时税款无法全部计算退清。所以增值税有利于我国商品不含税进入国际市场，参与国际竞争。再则，阶梯式流转税税率在设计上都自然要低于增值税税率，如果实行阶梯式流转税，对进口商品就计税额乘税率征一次税，其实际税负比我国国内几经重叠征税的商品明显要低，而不利于国内商品同进口商品的公平竞争。实行增值税，就能做到税负相同而有利于保护国内同类产品的生产及其与进口商品的竞争。

不难看出，设置增值税，实际上是对我国传统流转税进行彻底改革的一个重要步骤。

新设置的资源税，是对因资源开采条件差异而形成的级差收入进行调节的一种税种。这个税种的建立，有利于促使合理开发和合理利用国家资源，使我国宝贵的自然资源尽量减少因“挑肥丢瘦”所造成的浪费。因而，这个税种能起到一种保护国家资源的积极作用。

随着改革开放的不断深化，在1984年第二步利改税和工商税制全面改革的基础上，又经过这几年的调整、补充，最终形成了一个包括6个税类、32个税种的税制体系。这个税制体系基本适应了10多年来经济体制改革和经济发展的需要。但是，由于这10多年间的经济体制改革，是在自下而上的自发推动和自上而下的放权让利中进行的，基本上是“单项式”的改革。税制在与这些单项改革相配套的自我改革中，不可避免地会出现以下一些问题：

1. 税种重复设置和设置不当，如企业所得税按不同所有制分别设置，税率不同，优惠各异，宽严不一，导致税负不平，既影响了

国有企业的发展，又难以在不同所有制之间进行公平竞争，又如为了控制消费基金膨胀，设置了3个奖金税和1个工资调节税，但消费基金并未因此而得到有效控制，反而影响了企业内部激励机制的正常发挥，影响了企业的生产经营。在流转税方面，增值税、产品税和营业税，三税并立，互不交叉，特别是增值税征收面过窄，税率档次过繁，计算难度过大，妨碍了增值税作用的正常发挥。

2. 税种之间的调控功能互不协调，调控范围和调控程度无法适应生产要素的优化配置和合理流动，不利于市场经济的规范和发展。

3. 奖限和减免政策不规范，加大了分配关系错位和税负不公的矛盾。

二、社会主义市场经济条件下工商税制的总体性结构改革

党的十四大根据邓小平同志建设有中国特色的社会主义理论，提出了建立社会主义市场经济体制的宏伟目标，给我国经济体制改革揭开了新的历史篇章。新的历史进程要求税收必须适应市场经济的要求，要有助于促进市场体系发育和规范市场经济秩序，把调控范围扩大到全部生产要素，进一步处理好国家、集体、个人之间的分配关系和中央与地方的分配关系。在这一新的历史条件下，对原有工商税制必须从总体上进行全面的结构性改革，以建立起一个符合社会主义市场经济体制要求的新税制。

根据社会主义市场经济体制的要求，在全面总结以往经验，借鉴国外成功做法，联系我国国情，经过反复试验论证的基础上，成功地制定了具有社会主义市场经济特色的新税制。根据十四届三中全会《决定》提出的整体推进，重点突破的战略方针，经国务院批准，这个新税制作为深化改革的一个重要环节，在1994年1月1日率先实施。

由于新税制是在这次整体推进中制定实施的，就必须同相关的

改革在整体推进中协同配套。这是新税制明显地区别于以往那种分项目改革，缺乏协调的旧税制的显著特点。

社会主义市场经济实质上是一种法制经济。因此，对改革本身来说，不仅需要整体推动，重点突破，而且还必须依靠法律推动。这就要求税法必须统一，税法的刚性必须强化。只有这样，才能有助于打破地区间人为的分割，以效率优先，兼顾公平的原则，促进全国统一市场的形成。同时，还必须简化税制，精简、撤并一些不适时宜的税种，使其结构简练，优化税种之间的相互协调，促进资源优化配置，促进市场经济健康发展。

根据上述原则，新税制改革的主要内容是：

（一）流转税制

流转税历来是我国税制结构中的主体部分。它税源广阔，在整个工商税收收入中所占比重最大，而旧税制中流转税存在的问题也较多，所以这次便把对流转税制的改革作为一个重要内容。新的流转税制除了保留原先的增值税和营业税，并在内容上对它们作了极大的变动外，废止了原先的产品税和工商统一税，增设了消费税。新税制实施后，内外资企业统一执行同一个新的流转税，为内外资企业提供了一个相同的起路线，使他们在同等条件下平等竞争。

新流转税制的三个税种分别具有不同的特点：

1. 增值税

新的增值税遵循普遍征收的原则，现在先在工业生产、商品流通、加工修理修配劳务以及进口货物等这几个方面征收增值税，以后还可能逐步推广到所有劳务服务行业。新的增值税实行中性原则，体现了对各种经济成分的一视同仁；新的增值税只实行两档税率，即对生活必需品、支农产品、图书报纸杂志等执行 13% 的低税率；其它应税产品和劳务执行 17% 的基本税率。对于年销售收入小于规定额度特别是会计核算不健全的小规模纳税人，实行按销售收入以 6% 的征收率计算应纳税额的简易办法，促进他们积极创

造条件，力争尽可能多的小规模纳税人转变为会计核算健全的一般纳税人。

具体说来，新增值税有以下特点：

(1) 实行价外税，把税金从价格中分离出来，放在价格之外，使增值税以不含增值税税金的销售收入为计税依据。这样，就能比较彻底地解决对商品重复课税以及同一种产品由于企业生产结构不同而导致税负不平的问题，进而有助于促进专业化生产的发展。

(2) 从工业生产到商品批发、零售这一全过程都执行增值税，每个环节都以其增值部分作为计税依据，大大克服了原增值税那种计算复杂，扣税失真，负担不平的问题，充分体现出它固有的中性原则。

(3) 实行价税分开，对出口商品执行零税率，这就能做到原增值税无法做到的出口商品彻底退税。与外贸改革相配套，使我国商品能够不含税走向国际市场，参与国际竞争，发挥我国经济的比较优势。此外，对进口商品按新的增值税计算征收，从而克服原流转税无法克服的进口商品税负低于国内产品的弱点，从而有助于我国产品与进口商品的公平竞争，促进市场经济的正常发展。

(4) 通过专用发票，把税金和价格的界限明显地区分开来，让人们一目了然地看到，增值税不是企业所创，也不由企业负担，而是实实在在落在购买者和消费者的身上。这就有助于从实践到理论弄清楚：增值税是没有任何理由申请减免税的。

(5) 把税金和价格分开之后，就可避免税收对企业成本和市场价格的扭曲，有利于企业的成本核算，使其更好地投入市场竞争。

2. 消费税

消费税是适应改革需要而新设置的一个税种。增值税是对经济活动进行普遍且带中性调节的手段，而消费税则是对特定消费品和消费行为进行特殊调节的手段，其目的除了保证财政收入外，还在于引导消费，调节消费结构，从而优化产业结构和经济结构。消费

税作为一种经济杠杆，是同增值税相互交叉地发挥作用的。消费税的特点是：

(1) 消费税就其表现形式看是一个新税种，但就其内涵看，却是老内容。新中国成立以来，曾先后实行过的货物税、商品流通税、工商业税、工商统一税、工商税、产品税以及原增值税，都设计有高低不等的多档税率。对生活必需品和一般消费品、一般消费行为都实行低税率；对非生活必需的特殊或高档消费品、高消费行为都以较高的税率征税。这实际上都包含着对高档消费品和高消费行为进行特殊调节的性质。只不过那些税种把税收的特殊调节和普遍调节的功能都包括在同一个税率里面而没有加以区别显示出来而已。现在的消费税，实际上是把上述税种中起特殊调节作用的那部分税率单独分离出来，并与新增值税进行协同调节，交叉征收的一种税种。所以从总体上说，消费税既不会增加企业也不会增加消费者的税收负担，因而也不会影响物价的波动。

(2) 消费税的征税对象有鲜明的选择性。它只对少数特定的消费品和消费行为征税，总共有 11 个税目。对于已经成为人们生活所必需的包括档次较高的家电等类在内的大量消费品，都不征消费税。

(3) 消费税实行价内税。从价定率征收的消费品，以含消费税税金但不含增值税税金的价格为计税依据。消费税在生产环节一次课征，流通环节不再征收。

(4) 消费税分从价定率和从量定额两种办法。对一些价格差异不大、计量单位较为规范的消费品，采取从量定额的办法；其他消费品则实行从价定率的办法。按从价定率办法征税的消费品，其税率按不同档次从 3% 到 45% 共设置了 10 个。这就能较好地配合国家的消费政策，根据消费品的成分含量、结构性能、豪华程度等情况，运用不同档次的税率进行调节，以有效地引导消费，调节供求关系，优化消费结构和产业结构。

(5) 应税消费品出口，除国务院另有规定的外，都与增值税的政策相配套，免征消费税。这就有利于我国产品参与国际竞争，发挥我国资源和经济的比较优势。对于进口应税消费品，也与增值税规定相配套，由海关代征，而有利于国内产品与进口产品公平竞争。

3. 营业税

新的营业税同原营业税在征收范围上发生了巨大的变化。原营业税对商品销售和各種服务业务取得的收入都征收营业税。新的营业税只对提供劳务、转让无形资产和销售不动产三个部分征税。

新的营业税对交通运输、建筑安装和群众性文化体育场所的税率从低设计。如铁路运输和管道运输，原税率为 15%，新税率为 3%。作了大幅度降低税负之后，将有利于促进交通运输业的发展，进而有助于促进我国大市场的形成。为体现国家对群众性的游乐场、影剧院等文化体育业的优惠照顾，新税率都定为 3%；对歌厅、舞厅、卡拉 OK 歌舞厅等高消费场所的税率就较高，最低起点为 5%，最高定到 20%，目的在于控制高消费游乐设施的过快增长。

对于一些收入水平较低，或者还需要国家扶持的公益性较强的经营活动，诸如托儿所、幼儿园、养老院、医院、诊所和其他医疗机构、学生勤工俭学、纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆等的服务、门票收入免征营业税。

新的营业税除条例中列举的免税项目外，减税、免税权都集中在国务院，任何地区、部门都无权规定和批准减免税，这就消除了人为因素带来的税负不平。

(二) 所得税制

所得税分企业所得税和个人所得税两个部分

1. 企业所得税

新税制把国有、集体、私营三个企业所得税合并为一个内资企

业所得税；把原先几个所得税税率和税前扣除办法都作了统一规定，把过去计税依据服从于企业财务会计制度的被动状况，转变为以税法规定为准则的新局面。

新的企业所得税的特点是：

(1) 统一了税率（33%），规范了税前扣除，体现了对不同经济类型内资企业的公平对待，一视同仁，为平等竞争提供了公平合理的起跑线。

考虑到部分盈利水平低的企业的实际困难，国家另设 27% 和 18% 两档过渡性的照顾税率。

(2) 同财政体制分别建立政府公共预算和国有资产经营预算的改革举措相配套，新的企业所得税对国有大中型企业在取消能源交通重点建设基金和预算调节基金的同时，还取消了国有企业调节税。国家以其社会管理者的身份，对国有大中型企业实现的利润，依法征收所得税；对于企业的税后利润，国家以投资者的身份参与分配，既理顺和规范了国家同企业的分配关系，也增强了作为法人实体和市场竞争主体的企业，在自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束等方面的自主意识。

(3) 取消了税前还贷。这一举措从财政资金渠道堵塞了对不同类型企业区别对待的不公待遇，消除了企业在市场竞争中的深层不公因素。同时，随着政策性银行和商业性银行的分别建立，企业竞争性项目所需资金，可以向商业性银行告贷，由此也有助于新的金融体系的确立，促进资本市场的发展。

(4) 规范了国家同承包企业的分配关系。原来的国有企业承包企业所得税的办法，也就失去了继续存在的依据。这又从另一个侧面消除了不同类型企业间蕴于深层次的税负不平因素，而且从某种意义上说，这在客观上还会同取消国营企业调节税相配套地对促进政企分开起到积极的推动作用。

2. 个人所得税

个人所得税是世界各国普遍征收的税种。建国以来，在一个较长的时期内，由于受到经济发展条件的制约，实行的是低工资制度，因而一直没有开征这个税。党的十一届三中全会以后，对外贸易和对外经济往来不断扩大，外籍人员来中国工作，提供劳动取得各种收入的情况日益增多。根据国际惯例，1980年9月10日，我国第五届全国人大通过并公布了个人所得税法。这是我国第一部个人所得税法，它适用于外籍人员。随着我国公民收入的逐步提高，有相当一部分人的收入已明显增加，为缓解社会分配不公的矛盾，1986年9月25日，我国又公布了个人收入调节税，它适用于中国公民。

随着改革开放的不断深化，原有的个人所得税制，已与新形势不相适应。1993年10月31日第八届全国人大常委会第四次会议通过并公布了新的个人所得税法，把原先的个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商户所得税三个税法并于一体，形成一个规范的、内外适用的新的个人所得税法。新的个人所得税法具有以下几个特点：

(1) 增列了应税项目。对事业单位的承包和承租经营所得、财产转让所得和偶然所得都要依法缴纳个人所得税。

(2) 实行分项定率、分项征收。即工资、薪金所得适用5%至45%的9级超额累进税率；个体工商户的生产经营所得和企事业单位的承包经营及承租经营所得适用5%至35%的5级超额累进税率；劳务报酬和其他应税项目适用20%的比例税率。这样，有利于区别情况，分别对待，更好地发挥税收的调节功能。

(3) 调整了费用扣除额。原先工资、薪金所得的每月费用扣除额为400元，新税制调整到800元；对外籍人员的每月费用扣除额，在800元的基础上再加附加扣除额3200元。

(4) 对劳务报酬一次收入畸高的，实行加成征收。这可以有效地调控过高收入，防止社会分配不公，维护社会安定和保护广大人

民的劳动积极性。

(5) 对稿酬所得适用 20% 的比例税率，并按应纳税额减征 30%。这体现了国家对知识性劳动成果的优惠。

(6) 对个体工商业户的生产经营所得，原执行的是 7% 到 60% 的 9 级超额累进税率，年所得额超过 5 万元的部分，还要按 10%—40% 的比例进行加成征收。新税制把个体工商户的生产经营所得纳入个人所得税征收范围，超额累进税率为 5% 到 35%，这就从总体上减轻了个体工商户的税收负担。

(三) 其他税种

新税制对不适应市场经济要求的税种作了调整、简并、停止或废止；根据深化改革的需要，开征一些新税种。与旧的其他税种相比，新的其他税种已经和将要发生以下变化：

1. 旧税制中明显不符合市场经济要求的牲畜交易税和集市交易税、烧油特别税，予以取消。

2. 原国有企业、集体企业、事业单位 3 个奖金税和国有企业工资调节税，影响企事业内部激励机制的正常运用和发挥，影响其内部人力资源的合理配置和企业自身素质的有效提高，因而取消了这些税种。

3. 将屠宰税和筵席税的管理权下放地方，由各省、自治区、直辖市人民政府根据地区经济发展的实际情况自行决定开征与否。

4. 将特别消费税并入消费税。

5. 将原带有地方税附加性质的城市维护建设税，有步骤地改为独立的税种。

6. 调整城镇土地使用税原来显著不适应的税额。

7. 取消对外资企业、外籍人员征收的城市房地产税和车船使用牌照税，统一实行新的房产税和车船使用税。

8. 在上述变化的基础上，根据市场经济的客观要求，并将开征以下新税种：