

中国现行税收制度

主编 古建芹

ZHONG GUO XIAN XING
SHUI SHOU ZHI DU



河北人民出版社

前 言

根据自1993年12月下旬以后发布、1994年1月1日起开始施行的增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税等暂行条例和实施细则,运用马克思主义税收基本原理,结合我国实际情况,我们编写了这本《中国现行税收制度》,它系统而深入地地向各位读者介绍了我国的新税制。

本书既有一定的理论阐述,又有实例,力图使大家懂得为什么纳税和怎样纳税。它不仅可以做为大专财税专业、会计专业、审计专业和法律、贸易等专业的教科书,可以做为税务干部和其他办税人员的业务培训教材,而且可以做为广大经济工作者、各类法人和自然人的纳税指南。

本书各章编写者是:第1—3章、第5—10章,古建芹(河北财经学院);第11—13章,孙健夫(河北大学);第14章,门生贵(河北省财政厅);第15、16章,高德义(河北省财政厅);第4章,李雪筠(河北财经学院);第17、18章,刘德成(河北财经学院)。全书由古建芹同志修改定稿。

由于水平有限,加之时间仓促,书中恐有不妥之处,诚恳希望广大读者予以批评指正。

目 录

第一章 税收制度概论	(1)
第一节 税收和税收制度	(1)
第二节 税法及税收法律关系	(4)
第二章 税收制度的构成要素	(11)
第一节 课税对象和纳税人	(11)
第二节 税率	(14)
第三节 税收优惠	(18)
第四节 法律责任	(19)
第五节 其他税制要素	(21)
第三章 建立税收制度的原则	(22)
第一节 财政原则	(22)
第二节 公平原则	(23)
第三节 效益原则	(24)
第四节 简化原则	(25)
第五节 国际原则	(25)
第四章 我国税收制度的建立和发展	(27)
第一节 我国社会主义税收制度的建立及其修正	(27)
第二节 1958 年和 1973 年的税制改革	(32)
第三节 1979 年以后的税制改革	(36)
第五章 现行税收制度的分类	(45)

第一节	按课税对象分类	(45)
第二节	按税收管理和使用权限分类	(53)
第六章	增值税	(54)
第一节	增值税的由来和特点	(54)
第二节	增值税的发展过程及其设计原则	(56)
第三节	增值税的征税范围、纳税人和税率	(60)
第四节	增值税的计算	(61)
第五节	增值税的免税和退税	(67)
第六节	增值税的征收管理	(69)
第七章	消费税	(74)
第一节	消费税的概念和特点	(74)
第二节	消费税的课税对象和纳税人	(75)
第三节	消费税的税目、税率和纳税环节	(76)
第四节	消费税的计算征收	(78)
第八章	营业税	(83)
第一节	营业税的特点和作用	(83)
第二节	营业税的纳税人和课税对象	(85)
第三节	营业税的税目和税率	(87)
第四节	营业税的计算和征收	(90)
第五节	营业税的减免税	(92)
第九章	关税和船舶吨税	(95)
第一节	关税	(95)
第二节	船舶吨税	(101)
第十章	城乡维护建设税和教育费附加	(104)
第一节	城乡维护建设税	(104)

第二节	教育费附加·····	(106)
第十一章	企业所得税·····	(107)
第一节	企业所得税的概念及其原则·····	(107)
第二节	企业所得税的征税范围、纳税人和 税率·····	(110)
第三节	企业所得税的计算征收·····	(111)
第四节	企业所得税的减免税和亏损抵补·····	(115)
第十二章	外商投资企业和外国企业所得税·····	(118)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税的产 生及其立法原则·····	(118)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的 纳税人及其纳税义务·····	(120)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的 课税对象和税率·····	(122)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的 减免优惠·····	(123)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税的 计算·····	(125)
第六节	外商投资企业和外国企业所得税前 成本费用等的税务处理·····	(129)
第十三章	个人所得税·····	(140)
第一节	个人所得税的发展及其原则·····	(140)
第二节	个人所得税的纳税人和课税对象·····	(144)
第三节	个人所得税的税率和计算征收·····	(146)
第四节	个人所得税的减免税·····	(148)

第十四章 农业税	(152)
第一节 农业税的概念和特点	(152)
第二节 农业税的政策原则	(153)
第三节 农业税的课征制度	(154)
第四节 牧业税	(156)
第五节 农林特产税	(157)
第十五章 资源税	(158)
第一节 资源税的发展和作用	(158)
第二节 资源税的课征制度	(162)
第十六章 对土地征税	(167)
第一节 土地使用税	(167)
第二节 土地增值税	(168)
第十七章 对财产征税	(172)
第一节 房产税	(172)
第二节 车船税	(173)
第三节 契税	(174)
第四节 遗产及赠与税	(175)
第十八章 对特定行为征税	(176)
第一节 固定资产投资方向调节税	(176)
第二节 印花税	(213)
第三节 屠宰税	(218)
附录	(219)
中华人民共和国增值税暂行条例	(219)
中华人民共和国消费税暂行条例	(226)
中华人民共和国营业税暂行条例	(230)

中华人民共和国企业所得税暂行条例·····	(234)
中华人民共和国外商投资企业和外国企业所 得税法·····	(238)
中华人民共和国个人所得税法·····	(246)
中华人民共和国资源税暂行条例·····	(251)
中华人民共和国土地增值税暂行条例·····	(254)
中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行 条例·····	(257)
中华人民共和国印花税暂行条例·····	(261)

第一章 税收制度概论

第一节 税收和税收制度

一、税收制度

税收制度,简称税制。它是国家依据税收分配规律制定的、调整税收分配关系的规范。其主要内容包括:税收法规、条例、实施细则等。

在税收分配过程中,税收制度具有十分重要的地位和作用。从税收的产生和发展史中我们可以清楚的看到,征税权是国家这个公共权力的重要的、须臾不可离开的组成部分。而这种征税权的实现,是以社会产品和国民收入的一部分由社会成员所有转变为国家所有为目的的。要处理好这种物质利益关系,调整各种税收分配关系使之符合国家的要求,需要制定具体的规范作为依据和准绳。在国家之间的经济交往中,税收制度体现和保障着国家的主权和经济利益,是保护民族经济、促进对外经济交流的重要手段。税务执法机关做为国家职能机构,担负着为国家组织财政收入、监督经济活动正常进行的任务。其具体职责、其履行职责的程序、办法,都需要在税收制度中加以明确规定。纳税人做为交纳税款的主体,做为不同的所有者和物质利益主体,有自己的权利。要他们将本来属于自

己所有的社会产品或国民收入的一部分,无偿的缴纳给国家,没有明确的事先规定的强制执行的法规是根本行不通的。这就是说,税收制度不仅是对国家及国家税务执法机关的规范,也是对纳税人、扣缴义务人的规范。这种规范不仅只涉及本国自己的企业和个人,而且还涉及与本国经济活动有关的外国企业和个人。因此,以国家为主体,以国家与不同纳税人的不同关系为基点,以国家对不同产业、不同产品的不同政策及各产业、各产品的经营现状、趋势为依据,明确规定国家和纳税人权利和义务的税收制度,是国家的一项重要财经制度。

税收制度属于经济管理范畴。世界各国的税收制度有其相同点和区别。就其相同点来看,任何国家任何时期的税收制度,都受其生产力的制约。因为根据马克思主义政治经济学的基本原理,一定的生产,决定一定的分配,决定一定的分配方式。税收制度做为税收分配关系的具体体现,决定于社会生产力发展水平,反映着客观经济规律的要求。在生产力水平较低的情况下,税收制度的完善程度就差,反之,则较好。在以剩余价值规律为主要经济规律的社会,税收制度必然反映牟取剩余价值阶层的利益;在以国民经济有计划按比例发展规律和价值规律为主要经济规律的社会,税收制度必然反映社会整体利益。任何社会形态下的税收制度,不论其税种名称是什么,各税种的内容的粗细,都是由纳税人、课税对象、税率等税制要素构成的,没有这些要素的存在,税收制度也就失去了其存在的意义。就其区别来看,税收制度做为上层建筑的组成部分,必然体现国家统治阶级的利益,必然反映国家的政治、经济政策。当本国的政治、经济情况发生变化时,其税收制度也

要适时的加以改革。因此,不同社会形态下的不同国家或地区,同一社会形态下的不同国家或地区,同一国家或地区的不同历史阶段,税收制度都呈现出不同的特性。如社会主义国家税收制度就体现着社会主义税收分配关系,旨在促进社会主义经济的发展,并随着社会主义国家各个时期的政治经济情况而不断进行改革和完善。

二、税收和税收制度的关系

通过税收学的学习,大家知道,税收是国家凭借政治权力,按照预定标准,无偿地征收实物或货币,取得财政收入的一种形式。它体现着特定的分配关系。税收具有强制性、无偿性、固定性三个基本形式特征。

税收制度则是国家征税、纳税人履行纳税义务的规范,它是国家重要的财经制度,是国家征税权的具体化、条文化。

税收和税收制度既有联系又有区别。税收和税收制度做为经济范畴,两者有着密切的联系。都要受社会生产力发展水平、生产关系的性质和形式的制约,都随着社会经济的发展而产生、存在、发展和完善。而且,税收和税收制度相互依存。没有税收,没有税收分配,就不需要有关于税收分配的规范;反过来,没有税收制度,税收的基本形式特征就得不到具体体现,税收这一特殊的分配关系也就难以真正形成和实现。另外,根据马克思主义关于经济基础决定上层建筑的基本原理,税收分配关系的运动规律,决定税收制度。从税收和税收制度所属的具体范畴来看,两者又是有区别的,税收做为一种分配关系,它属于经济基础,客观性强。税收制度做为一种对税收

征纳过程的管理制度,则属于上层建筑,其主观作用的因素更大些。正确认识税收和税收制度的这种相互联系和相互区别的关系,有助于我们对理论上的税收与实际中的税收之差异的理解,提高不断完善税收制度、使其日趋理想化的自觉性。

第二节 税法及税收法律关系

一、税法及其特征

税法,即税收法律、法规的简称。它是国家调整税收分配关系的法律规范。是国家法律体系的重要组成部分。就名称来讲,它包括经过立法程序批准的税法、税则、条例等;就形式来讲,它包括宪法、刑法、民法等国家基本法规中的税收条款和各个单行税法。就单行税法的构成来讲,它包括单行税法本身和与其相配套的施行细则、补充规定等。

税法是国家法律体系中经济法系列的一种法规。和其他法规一样,它不是从来就有的,也不是永恒存在的。而是生产力发展到一定水平,产生了私有制和阶级对立,为了适应统治阶级自身的需要,才产生的特殊社会现象。因此,它具有一般法规所具有的四大特征,即任何法规都是统治阶级意志的体现,都具有鲜明的阶级性,都是统治阶级维护自己的利益、巩固自己统治的工具;任何法规都是和国家紧密相联,由国家制定或认可的;任何法规都是靠国家强制力保证实施的。在这里,国家强制力和国家法规是相互依存的。国家强制力使国家法规得以成立和实现,国家法规使国家强制力得到法律上的

具体体现。没有国家强制机构,任何法规都等于零。没有法规,国家的强制力也难以具体表现出来;任何法规都是某种特定行为的规则,其约束力具有普遍性。

然而,税法是调整国家与其社会成员之间的经济利益的特定法规,它具有与一般法规不同的特征:

第一,税法以税收分配的具体表现过程——税收征纳过程为活动范围,以参与税收征纳过程的国家税务执法机关和社会成员为约束对象。以国家为一方,以其社会成员为另一方的税收分配,是一种强制的、无偿的经济利益分配。这一特定的经济利益分配,需要特定的法规来约束;这一特定的经济利益分配过程的各种矛盾,需要特定的法规来协调解决。

第二,税法所规定的当事人的权利义务具有一定的不平等性。作为税法当事人的国家、国家税法执行机关和纳税人,在社会政治、经济生活中,在税收分配关系中的地位是不平等的。因此,税法中所规定的其各自享有的权利和承担的义务也是不平等的。国家、国家税收立法机关享有决定性的权利,它可以单方面的决定产生、变更或终止征纳双方的权利义务关系(当然,这种单方面的决定权利,也不是毫无顾忌的),纳税人一方则不具有这种权利。

第三,税法是实体法和程序法的结合体。就一个国家的税法构成体系来看,不仅设计有单行税收法规,如增值税法规、农业税条例等,而且还设计有如何对各个单行税法进行征收管理的法规,如征收管理法等。就每部单行税法来看,不仅有什么征税、由谁纳税、纳多少税、谁来组织征收等项内容,而且还有如何征税、如何纳税等有关内容。

第四,税法具有相对稳定性和相对灵活性。做为国家法律体系的一部分,税法要保持其威严,在一定时期内稳定不变。国家及其代表机关依照税法征税,不得任意变更征税范围和征税数量;纳税人必须依照税法按期足额缴纳税款,不得拖欠税款,更不允许偷税、抗税。但是,税法是经济法的一种,它与社会经济生活联系十分密切。社会经济情况瞬息万变,日新月异,税法在这方面要适时做出反应,以避免或减少征税对社会经济生活产生的消极影响,这就使税法在保持稳定的基础上,具有了一定程度的灵活性。

二、税法和税收制度的关系

税法和税收制度都是国家为调整税收分配关系而制定的规范,都是税收政策的具体化、条文化。两者都属于上层建筑。税法是税收制度的核心。一般地讲,税收制度同时也就应该是税法,两者是统一的,这是税收这种特殊分配本身的客观要求。但是,因为任何事物的产生、发展都需要有一个过程,税收制度之发展成为税法,亦不例外。这就造成税法与税收制度的不一致。税法一般都是通过正式立法程序确定的税收制度,它是国家法律体系中经济法系列的组成部分,通常具有稳定性的特点。税收制度则一般是指国家税收实务结构的总体内容,它包括税法和除税法以外的、围绕税法制定的有关行政规范,如有关解释、解答等,是国家财政经济制度的重要组成部分。其中的行政规范部分相对于税法和施行细则来讲,具有灵活、变动性大等特点。讲税收制度主要是讲税法。

三、税收法律关系及其构成

税收法律关系,是国家和纳税人之间依据税收法律规范而形成的一种具体的权利和义务关系。法学原理告诉我们,任何法律关系都是由主体、客体、内容(即权利和义务)三个要素构成的。税收法律关系也是这样。因此,要了解税收法律关系,就要知道其构成要素,就要知道参与税收征纳过程的当事人及其各自的权利和义务。

税收法律关系的主体,是指参与税收法律关系的当事人,即税收法律关系中权利的享有者和义务的承担者。它包括征税主体和纳税主体。征税主体指负责制定和执行税法的国家机关,包括:

(一)制定税收法规和行政规范的权利机关和国家行政管理机关。如全国人民代表大会及其常务委员会和国务院。

(二)执行税法和税收行政规范,履行税收公务的职能机关。如国家各级财政机关、税务机关、海关等。

纳税主体指负有纳税义务的企业、单位和个人。包括:全民所有制企业、集体企业、外商投资企业和外国企业、行政机关和事业单位、私营企业、各种经济联合体、股份制企业、个体工商户和个人。

税收法律关系的客体,是指税收法律关系主体的权利和义务所共同指向的对象,即标的。包括货币、实物、行为、智力成果等。如流转税法中规定的应税产品或劳务的经营收入额,车船税法中规定的应税车、船等。

税收法律关系的内容,是指税收法律关系主体(包括征税

主体和纳税主体)所享有的权利和所应该承担的义务。这是税收法律关系中最实质性的、核心的东西。从现实情况看,制定税法和税收行政规范的权利机关和国家行政管理机关的权利和义务,在宪法和国家其他基本法中都有明确规定,而且这些内容并不构成现实的税收征纳关系。因此,税收法律关系的内容,主要是指税务执法机关和纳税主体的权利和义务。根据我国税法规定,其各自的权利和义务主要有:

税务机关的权利有:办理并审核税务登记;核定纳税期限;审核纳税申报表;在必要时确定纳税主体的应纳税额或征收率;及时足额征收税款并解缴入库;必要时采取纳税保证、税收保全措施和税收强制执行措施;审批、监督和管理发票;进行税务检查等。

税务机关的义务有:宣传税法、解答有关纳税问题;依法办理征税、减免税和退税;保障纳税人、扣缴义务人、代征人的合法权益;对纳税主体的账务保密;对协税、护税有功者给予奖励或表扬,并为其保密;对纳税主体的询问、请求和申诉及时予以明确答复或报请上级机关处理。

海关机关的权利有:对进出口货物和物品施行监督管理;对进出口货物和物品查验征税;查禁和处理走私案件、违法案件。

海关机关的义务有:严格依法监督,守好祖国大门;维护进出口货物和物品当事人的正当利益;退还多征税款。

纳税主体的权利有:依法申请减税免税和退税;就有关税务问题向税务执法机关提出咨询、请求;发生税务争议时,在缴纳税款、罚款、滞纳金后,于法定期限内有权要求税务复议

和向法院起诉；有权对税务执法人员的违法行为进行检举、控告。

纳税主体的义务有：依法在规定期限内进行税务登记；按规定期限申报纳税事项并及时足额缴纳税款；按规定建立健全帐簿；按期如实报送财务会计报表及有关纳税资料；接受税务检查；执行税务执法机关的处罚决定，按期缴纳罚款和滞纳金。

与其他经济法律关系相比，税收法律关系具有自身的特征。

第一，税收法律关系中，征税主体始终是固定的，纳税主体则是变动的。一方面，为了国家的存在和行使职能的物质需要，国家在任何时候、任何情况下，都不能须臾摒弃税收这种分配方式。而不论是哪种社会形态下的国家，不论这个国家实施什么样的统治，税收征纳关系都只能以国家为一方，以其社会成员为另一方才能形成。离开了国家这个主体，失去了国家所独有的政治权力的庇护，决不可能进行强制、无偿的分配，也决不可能形成税收法律关系。另一方面，作为税收法律关系另一方的纳税主体，笼统的说是国家所辖的社会成员。就国家来讲，对其所辖社会成员中的哪些人（包括法人和自然人）征税，是随国家政治、经济政策而不断变化的；对社会成员来讲，由于政治、经济、社会等各方面因素的影响，他们在经常重复着产生、发展、消亡的过程，永远不会、也不可能静止不变。

第二，税收法律关系始终和物质利益相联系。征税就是为了满足国家存在和行使职能的物质需要，即为了取得国家所需。因此，不论国家税法规定向谁征税，对什么征税，都必然引

起征纳双方以及纳税主体之间的物质利益多少的变化。

第三,税收法律关系是一个纵向的法律关系,即只有在国家和其所辖的纳税主体之间才能形成税收法律关系,才具有税收法律上的权利和义务。尽管由于税收分配的进行,会引起纳税主体之间的物质利益关系,但这种关系只能是税收分配关系的一部分,而不是税收法律关系。尽管在税收分配全过程中,由于税负转嫁的客观存在,负税人(在经济活动中实际承担税款的单位和个人)确是税收分配活动中的一部分,但从税收法律角度讲,负税人无论如何也不会成为税收法律关系中的当事人。因为古今中外没有哪个国家的哪部税法中有关于负税人的规定。

另外,由于征纳主体的法律地位的差异,税收法律关系中征纳主体的权利和义务不对等。