

全国注册税务师资格认定考试辅导教材

中国税制简明教程

ZHONG GUO SHUI ZHI JIAN MING JIAO CHENG

国家税务总局注册税务师管理中心 编

中国税务出版社

全国注册税务师资格认定考试辅导教材

中国税制简明教程

国家税务总局注册税务师管理中心 编

责任编辑：王静波

责任校对：于 玲

技术设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制简明教程/国家税务总局注册税务师管理中心编.
—北京：中国税务出版社，1998.4
全国注册税务师资格认定考试辅导教材
ISBN 7-80117-196-9

I. 中...

II. 国...

III. 税收制度-中国-资格考核-教材

IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 07531 号

中国税制简明教程

国家税务总局注册税务师管理中心 编

中国税务出版社 出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码:100053)

各地新华书店经销

清华大学印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 总印张:21.875 总字数 510 千字

1998 年 4 月第 1 版 1998 年 5 月北京第 3 次印刷

印数:59001—64000

ISBN 7-80117-196-9/F·156

总定价:50.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前 言

随着社会主义市场经济的建立和发展,我国于1994年建立了税务代理制,并在全国试行。这对于保证税收法律、法规的正确实施,维护纳税人的合法权益,深化税收征管改革,促进社会主义市场经济服务体系的发展,具有重要意义。

近年来,税务代理行业发展很快,代理人队伍也在逐步壮大。为了加强对税务代理行业的管理,提高税务代理专业技术人员的素质,规范税务代理行为,1996年11月,人事部和国家税务总局联合发布了《注册税务师资格制度暂行规定》,并据此于1998年3月发布了《关于实施注册税务师资格认定考试工作的通知》,决定于今年6月20日举行注册税务师资格认定考试。

为配合此次考试工作,更好地为广大考生服务,国家税务总局注册税务师管理中心组织专家、教授编写,并经总局有关业务司审定了这套辅导教材,作为注册税务师资格认定考试的指定用书。这套教材以税务代理实务和简明税制为主要内容,分为《税务代理实务》、《中国税制简明教程》、《全国注册税务师资格认定考试复习大纲》、《全国注册税务师资格认定考试习题集》4部分。全套教材力求突出注册税务师应具备的基本知识和操作技能,内容翔实、具体,具有较强的权威性、适用性和操作性。此套教材既可

作为税务代理人员的应考、工作用书，也可作为纳税人学习税法、掌握纳税技能的工具书。

由于编写时间紧迫，书中的疏误之处，恳请读者指正。

编 者

1998年3月

目 录

第一章 中国税制概述	(1)
第一节 税制的构成要素	(1)
第二节 税种分类	(6)
第二章 流转税税收制度	(9)
第一节 增值税	(9)
第二节 消费税	(46)
第三节 营业税	(59)
第四节 资源税	(70)
第三章 所得税税收制度	(76)
第一节 企业所得税	(76)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税	(91)
第三节 个人所得税	(109)
第四章 其他税税收制度	(122)
第一节 固定资产投资方向调节税	(122)
第二节 印花税	(126)
第三节 土地增值税	(131)

第一章 中国税制概述

税收制度简称税制,是国家各种税收法规、制度的总称。包括税收法律、法令、条例、实施细则、征收管理制度、税收管理体制等。它是税收征纳双方必须遵守的法律规范,是征收机关依法征税、纳税人依法纳税的法律依据。

税收制度是国家一项重要的法律制度。税收制度的制定,必须按照立法程序进行。在我国,各税的基本法规,一般由全国人民代表大会或其常务委员会审议通过并公布实施;税法的实施细则以及系统解释,一般授权财政部、国家税务总局根据各种税的立法精神加以制定并公布实施;各种税法的具体解释和征收管理制度,一般由国家税务总局或海关总署作出规范的解释和规定;有关地方各税的实施细则和征收管理办法,一般由省级人大或人民政府作出规定。税收法律一经确定,便形成了国家与企业、单位、个人之间的税收法律关系,即以征税和纳税为内容的权利和义务关系,对国家权力范围内的所有成员都有约束力。未经立法机关授权,任何地区、部门和单位都无权改变。税法执行机关必须依法办事,依率计征;一切纳税单位和个人必须依法自觉履行纳税义务,依法纳税。否则,将承担法律后果。

第一节 税制的构成要素

税制的组成包括一个个具体的税种及其征管制度,其

中税种是税制的核心。在某种意义上,税种是国家税收的具体表现形式,又是税制的最基本组成要素。当然税种也是相对抽象的范畴,它也有特定的构成要素。这些要素对于多个税种具有普遍适用性,因此也可视为税制要素。

一般认为,构成一个税种的基本要素是课税对象、纳税人和税率,它们分别规定对什么征税、由谁纳税和征多少税,下面依次分析。

一、课税对象

课税对象是税法规定的征税目的物,或称课税客体。课税对象反映了一个税种征税的基本范围和界限。一般说来,凡列为某一税种征收范围的课税对象均要征税,否则就不征税,也就是说,课税对象是区分对某种事物征税与不征税的基本界限。国家对什么征税,对什么不征税,都可以通过课税对象来加以确定。在整个国民经济运行过程中,课税对象的选择可以是多方面的。概括起来,课税对象一般有以下几类:①商品或劳务。即以生产或销售的商品或提供的劳务为课税对象,一般按其流转额课征,所以也称为流转额课税。②收益额。即对经营的总收益或纯收益课税。总收益指经营收入,从中不扣除成本、费用。纯收益是经营总收入扣除成本、费用之后的余额,一般称为所得额。③财产。即对财产的价值或收益课税。按财产的性质,财产可分为动产或不动产。前者指可以移动的财产,如股票、债券、银行存款等,后者指不能移动的财产,如土地、房屋或建筑物等。按财产是否静止或流动划分,财产可分为静态财产或动态财产。前者指在一定时期内静止的财产,如没有买卖、赠与、继承的土地、房屋等;后者指转移、变动的财产,如赠与、继承财

产等。④行为。即对经济行为或社会行为课税，它包括生产行为、销售行为、使用行为、消费行为等，目前各国选择较多的是消费行为和使用行为。⑤资源。即对自然资源的使用行为课税，资源包括国家拥有的各种矿藏、森林、土地、水流等。⑥人身。即以人为课税对象。⑦受益。即对享受的利益课税。课税对象是一种税区别于另一种税的主要标志。一般来说，税种的名称主要取决于课税对象，以产品为课税对象的税称为产品税，以所得为课税对象的税称为所得税，以财产为课税对象的税称为财产税，等等。

二、纳税义务人

纳税义务人是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人，简称纳税人，亦即纳税主体。纳税人是履行纳税义务的法律承担者，明确规定纳税人，才能确定向谁征税或由谁来纳税。每一种税都必须明确规定纳税人，因此它也是税种的基本构成要素之一。纳税人分为自然人和法人两大类。

自然人是指在法律上独立享有一定权利、承担纳税义务的公民或居民。从税收角度看，公民或居民的确定主要有以下三个标准：一是以公民身份作为确定纳税人的标准。也就是说，凡是本国公民，都要向本国政府承担纳税义务，而非公民则不承担纳税义务。二是以居民身份作为确定纳税人的标准。凡是本国居民，都要承担纳税义务，而非居民一般则不承担纳税义务。三是以公民与居民相结合的身份作为确定纳税人的标准。它要求自然人必须同时满足两个条件：①本国公民；②同时又是本国居民。否则将不承担纳税义务。

法人是按照有关的法律规定，在国家的有关机关登记，

经国家批准建立,享有法定权利,独立承担法律义务的社会组织。如各种企业、公司、团体等。法人一般应该有独立取得财产、支配财产的资格,有独立承担偿还债务的义务,能够以自己的名义在法院起诉和应诉以及进行民事活动等等。法人在税收上是否成为纳税人主要有如下几个标准:一是常设机构标准,即法人在某国境内是否设有固定的常设机构;二是注册标准,即法人在某国是否办理了注册登记;三是经营活动地标准,即法人在某国是否有经营活动场所。

三、税率

税率是税额占计税标准的比率或数额,即单位计税标准所包含的税额,它是计算税额的尺度,决定着课税的深度和负担程度。

从税率的历史发展来看,主要有三种类型。

1. 定额税率(或固定税额)

定额税率是对单位计税标准直接规定一定数量的税额,它是一种古老的税率形式,在社会生产力水平较低和经济不发达时期,以课税对象的自然数量为单位规定一个纳税额度,既简单又直观。在现代社会,这种税率不受价格和收入多少的影响,有利于促进企业提高产品质量、改进包装和装潢,也有利于税务机关稽征管理。

2. 比例税率

比例税率是按计税标准规定一个征税比率,它是在定额税率的基础上发展演变而成的。比例税率具有计算简便、有利于鼓励先进、鞭策落后等优点,但不能体现出对负担能力大者多征、负担能力小者少征的原则,即在税收负担上具有一定的累退性,收入越高负担越轻,税收负担不尽合理。

它一般适用于商品劳务课税,即流转课税。

3. 累进税率

累进税率是根据与课税对象相联系的某一标志的数量多少,分别规定若干个等级并相应规定税率,其税率水平是随着这一标志的数量的增加而递增的。这种税率形式是为了避免比例税率的累退性而产生的,体现了纳税负担能力大者多纳税、负担能力小者少纳税的原则。它一般适用于所得课税和财产课税。累进税率有按额累进、按率累进、按倍累进等形式。

除上述三个基本构成要素外,还有纳税环节、纳税期限、减税免税和违章处理等构成要素。作为课税对象的目的物,一般都是不断运动的,都存在着许多运动环节,如工业产品一般要经过工业产制、商业批发、商业零售等环节。社会产品或国民收入在不同流转环节上分布是不均衡的。因此,对征税目的物在什么环节纳税就构成了税种的要素,即纳税环节。根据纳税环节的多少,在一个环节上征税称为一次课征制,在两个环节上征税称为两次课征制,在多个环节上征税称为多次课征制。纳税人发生纳税义务后,在什么时间纳税,属于纳税期限,它是税收强制性和固定性在时间上的体现。按照纳税义务是否具有连续性,纳税期限可以分为按期纳税和按次纳税两种。前者是对连续性的纳税义务,根据纳税人收入的多少,国民经济各部门生产经营的不同特点等确定纳税时间的一种方法。后者是对那些不经常发生的纳税义务,每发生一次就应确定为一个纳税期,按次缴纳。每一个税种的征收制度都是根据国民经济的一般情况制定的,具有普遍性。而国民经济又会有一些个别的、特殊的或临时的情况(如自然灾害等),因此必须对纳税人的特

殊情况给予照顾,即减税免税。纳税是纳税人应尽的义务,违反税法规定就要给予惩罚或制裁,以体现税收的强制性。这种对纳税人违反税法的行为的惩罚措施就是违法处理,它也是税种的构成要素之一。违章处理形式一般为加收滞纳金、处以罚款和依法追究刑事责任三种。

第二节 税 种 分 类

一个国家的税收制度,在复合税制条件下总是由许多税种构成的,各税种之间既有共同性,又有差异性。为了全面体现税收的性质和发挥税收的作用,不仅要科学地确定某一税种的各个要素,更要研究各税种之间的区别与联系,以便组成合理的税收体系。因此,进行税种分类是税收制度建设的一个重要问题。

我国目前对税种的分类有多种不同的方式。其中,按课税对象性质进行税种分类,可以充分体现税收的具体作用和反映税收负担状况。因此,以课税对象性质为标准进行的税种分类是最重要的一种。我国现行税制按这一标准可以分为流转课税、所得课税、财产课税和其他课税。

一、流转课税

流转课税又称为商品课税,是对商品或劳务的流转额课征的一类税收。它主要包括增值税、消费税、营业税、资源税、关税等。商品课税的商品、劳务不仅品种、项目多,而且流通过程也比较复杂。如何确定商品课税的征税范围,对各种商品税如何确定纳税环节等等,是商品课税中的重要问题。对商品课税并不是所有的商品、劳务流转额都是实际的

课税对象,而要根据取得收入和调节经济的需要合理确定征税范围。从各国情况看,有的国家只选择少数消费品课税,有的选择全部消费品课税,有的则对全部消费品和有关的生产品课税。流通过程中的商品要经过多少不等的生产、流通环节,合理确定纳税环节是非常必要的。从各国情况看,有的国家只选择产制环节征税,有的选择产制、商业零售两道环节征税,也有的选择所有流转环节征税。纳税环节的选择是根据商品或劳务在各个流转环节上的国民收入分布状况和国家调节经济的需要确定的。商品课税是以交换商品或提供劳务为前提,它一般在实现商品交换或劳务完成时缴纳,一旦实现了商品交换或完成劳务服务,不管是盈是亏,均要按规定纳税。

二、所得课税

所得课税是对单位和个人取得的所得征收的一类税收。它主要包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等。所得税是各国普遍征收的一种税。所得课税的税额大小取决于所得的有无或多少,一般是有所得的才征税,无所得的不征税,所得多的多征,少的少征。所得课税一般是在国民收入初次分配的基础上课征的,属于对国民收入的再分配,一般不会造成税收收入的虚假现象,有利于保证国家财政收入的真实、可靠,但要受成本、费用影响,收入不够均衡、稳定。因此,一般采用分期预缴、年终汇算清缴的征收办法,防止收入不均衡现象。为了体现公平合理的原则,所得课税多数采用累进税率。

三、财产课税

财产课税是对单位和个人拥有或支配的财产课征的一类税收。它主要包括房产税、车船使用税、契税等。财产课税与财产的有无与多少有着密切联系,其目的是为了调节财产所有者的收入水平,限制财产的不必要占有量,提高财产的使用效果以及有利于国家对财产的监督与管理。财产的种类很多,分类方法也各有不同。从课税对象的属性差别上分,财产税一般可以分为一般财产税、财产收益税、财产转移税和财产增值税等。

四、其他课税

其他课税主要包括农(牧)业税、固定资产投资方向调节税、印花税、屠宰税、筵席税、土地增值税等。

第二章 流转税税收制度

第一节 增 值 税

增值税是以商品和劳务价值中的增值额为课税依据而征收的一种流转税。

一、纳税义务人和扣缴义务人

1. 纳税义务人

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《条例》)的规定,凡在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税义务人。具体包括:单位、个人、外商投资企业和外国企业、承租人和承包人。

2. 扣缴义务人

境外的单位或个人在境内销售应税劳务而在境内未设有经营机构的,其应纳税款以代理人为扣缴义务人;没有代理人的,以购买者为扣缴义务人。

二、征税范围

在中华人民共和国境内销售的货物或者提供的加工、修理修配劳务以及进口货物,为增值税的征税范围。

上述所称货物是指有形动产,包括电力、热力、气体在

内。

加工是指受托加工货物,即委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。

修理修配是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。

销售货物是指有偿转让货物的所有权。

提供加工、修理修配劳务,是指有偿提供加工、修理修配劳务。但单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务,不包括在内。

所谓有偿,是指从购买方取得货币、货物或其他经济利益。

增值税的征税范围除上述一般规定外,还有以下几种特殊规定:

1. 视同销售货物行为

视同销售,就是将不属于销售范围或尚未实现的销售货物,视同销售处理,纳入增值税的征税范围。

单位或个体经营者的下列行为,视为销售货物:

(1)将货物交付他人代销;

(2)销售代销货物;

(3)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;

(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目;

(5)将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;

(6)将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资

者;

(7)将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;

(8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

2. 混合销售行为

混合销售行为,是指一项销售行为既涉及货物,又涉及非应税劳务。

所谓非应税劳务是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。混合销售行为所涉及到的货物和非应税劳务是针对一项销售行为而言的,且提供非应税劳务和销售货物二者之间是紧密相连的从属关系。

对从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者以及以从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非应税劳务,不征收增值税。上述所称“以从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务”,是指纳税人年货物销售额与非应税劳务营业额的合计数中,年货物销售额超过 50%,非应税劳务营业额不到 50%。

《条例》实施细则还规定,以从事非增值税应税劳务为主,并兼营货物销售的单位和个人,其混合销售行为应视为销售非应税劳务,不征收增值税。但如果其设立单独的机构经营货物销售并单独核算,该单独机构应视为从事货物的生产、批发或兼营的企业、企业性单位,其发生的混合销售行为应当征收增值税。