

'94

■ 财政部税政司集体编写

新税法辅导

改革出版社

'94 新 税 法 辅 导

财政部税政司集体编写

改革出版社

(京)新登字 053 号

责任编辑 蔺红英

'94 新税法辅导

财政部税政司集体编写

*

改革出版社出版

(北京东城安德里北街 23 号)

新华书店北京发行所发行

机械工业出版社印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 12.5 印张 280 千字

1994 年 1 月第 1 版 1994 年 1 月第 1 次印刷

印数 1—36000 册

ISBN7-90072-547-2/F·306

定价:12.00 元

建立适应社会主义市场经济体制的新税制

(代前言)

韩绍初

党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的战略目标以后,我国经济体制改革的内容发生了划时代的深刻变化,国民经济运行由过去的以指令性计划、行政命令,计划与市场机制并重,转向了以市场机制为主体的运行轨道,国家通过宏观调控手段,作用于市场机制,以实现资源的优化配置,促进国民经济的健康发展。在这种形势下,税收作为宏观调控的重要经济杠杆和筹集财政资金的重要手段,必须适应社会主义市场经济,加快自身建设,这是新的经济体制对税收所提出的必然要求。在1993年召开的十四届三中全会上,决定改革工商税制,税制改革作为增强国家宏观调控能力的重大措施之一,被列入了国家改革的重要议事日程。随后国务院常务会议原则通过了税制改革的实施方案,并于第四季度先后公布了个人所得税、增值税、消费税、营业税、企业所得税、土地增值税、资源税等税收法规和条例,就此我国税制向着建立社会主义市场经济的新税制方向迈出了关键性步伐。

这次税制改革,是建国以来我国税收制度上意义最为深远的一次改革。通过改革,我国税制将发生根本性的变化。

第一,不统一的税制将成为逐步统一的税制。统一的范围包括,统一内外两套流转税制、统一内资企业所得税制、统一

个人所得税制；统一内外两套房地产税、车船使用税制；以及外资企业统一执行其他税收条例、规定等。统一的税制，将为我国建立统一的社会主义大市场，促进市场机制的运行创造良好的外部环境。

第二，税制结构将进一步完善。在保持以流转税、所得税为主，其他税相辅的税制体系基础上，完善了税制结构。流转税由原来产品税、增值税、营业税三税并存，互不交叉的税制结构，改为以增值税普遍调节为主，消费税特殊调节为辅的双层次调节结构，并兼征营业税。企业所得税制改变了原来按经济性质分立税种的结构；个人所得税改变了原来按中国人、外国人和按不同所得分立税种的结构，形成以企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税为主，个人所得税相配合的新的所得税结构。同时通过调整、简并、取消和相应建立新的税种，减少了税种数量，优化了税种组合，消除了因不合理的税种交叉、重叠、空白而导致的税收调控功能扭曲和不到位的矛盾。

第三，合理调整税收负担，整顿税收优惠政策。这次改革，流转税在基本保持总体商品税负的前提下，合理调整了税收负担，简化了税率。企业所得税实行统一的33%的比例税率，就税率水平而言，有较大幅度的下降。个人所得税调整了纳税级距和税前扣除标准，税收负担也有所降低。同时，重新调整了税收优惠政策，取消不合理的减免税政策，建立严格控制减免税制度。这样将使税收在合理负担基础上，更有效地发挥公平税负促进竞争的机制作用。

新税制，在很大程度上改变了过去我国税法不统一，税收不统一，税负不公平，税收调节功能扭曲的状态。它将使税制更符合社会主义市场经济体制的要求，使税收的宏观调控功能和聚财功能得到进一步的增强，有利于促进国有企业转换

经营机制,有利于促进我国统一市场的建立,有利于促进国际间的经济交往,将推动我国经济建设沿着社会主义市场经济的轨道健康发展。

一九九四年元月

目 录

建立适应社会主义市场经济体制的新税制

(代前言) 韩绍初(1)

第一章 税制改革的总体思路..... (1)

第一节 税制改革的大背景..... (1)

第二节 税制改革的目标、指导思想
和基本原则 (13)

第三节 税制改革的总体框架和基本内容 (21)

第二章 流转税 (36)

第一节 增值税 (36)

第二节 消费税 (62)

第三节 营业税 (78)

第四节 进出口税收制度 (92)

第三章 所得税..... (109)

第一节 企业所得税..... (109)

第二节 外商投资企业和外国企业所得税..... (128)

第三节 个人所得税..... (149)

第四章 关 税..... (170)

第一节 健全关税立法,完善关税税制 (171)

第二节 改革进出口关税征收办法..... (178)

第三节 加强关税征收管理..... (182)

第四节 建立保税制度..... (184)

第五节 实施并适时调整关税优惠政策..... (187)

第五章 其他税收	(190)
第一节 资源税.....	(190)
第二节 土地增值税.....	(198)
第六章 税收征收管理	(210)
第一节 税务管理.....	(211)
第二节 税款征收.....	(223)
第三节 税务检查.....	(234)
第四节 税收法律责任.....	(237)
第五节 税务行政复议和行政诉讼.....	(243)
第七章 附 录	(251)
中华人民共和国增值税暂行条例.....	(251)
中华人民共和国增值税暂行条例 实施细则.....	(258)
关于增值税会计处理的规定.....	(267)
增值税若干具体问题的规定.....	(274)
增值税专用发票使用规定(试行).....	(277)
中华人民共和国消费税暂行条例.....	(284)
中华人民共和国消费税暂行条例实施细则.....	(289)
消费税若干具体问题的规定.....	(296)
关于消费税会计处理的规定.....	(301)
中华人民共和国营业税暂行条例.....	(304)
中华人民共和国营业税暂行条例实施细则.....	(309)
关于营业税会计处理的规定.....	(317)
中华人民共和国企业所得税暂行条例.....	(319)
中华人民共和国外商投资企业和外国 企业所得税法.....	(323)
中华人民共和国个人所得税法.....	(331)

中华人民共和国进出口关税条例·····	(337)
中华人民共和国资源税暂行条例·····	(346)
中华人民共和国资源税暂行条例实施细则·····	(349)
中华人民共和国土地增值税暂行条例·····	(352)
中华人民共和国税收征收管理法·····	(355)
中华人民共和国发票管理办法·····	(369)
中华人民共和国发票管理办法实施细则·····	(377)
后记 ·····	(389)

第一章 税制改革的总体思路

第一节 税制改革的大背景

一、及时推进税制改革的必要性和紧迫性

(一)十多年来税制改革的简要回顾。党的十一届三中全会以后,我国开始了全面的经济体制改革。随着经济体制改革和对内搞活、对外开放政策的逐步实施,我国与国外的经济交往、技术合作日益增多,对外贸易有了长足的发展,经济体制由单一、封闭的产品经济,向多样化、开放型的有计划商品经济转变,经济领域发生了一系列深刻的变化,在所有制结构方面,城乡集体所有制经济迅速发展,个体经济、私营经济日益活跃,中外合资、合作经营企业和外商独资经营企业不断增多,形成了以公有制经济为主体,全民、集体、个体、中外合资、外资等多种经济形式共同发展的新局面。这种经济上的发展变化,使上交利润为主的分配制度不能再适应形势发展的要求,需要用税收来重新确立分配体系,规范国家与企业的分配关系。为此,我国对原有的分配制度进行了一系列改革,建立了一整套的税收制度。

1. 建立并改进了涉外税制。80年代初为了使税制有利于促进对外开放政策的落实,全国人大先后颁布了《中华人民共

和《中华人民共和国外商投资企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》，并决定对外商投资企业生产与进口产品和经营业务仍执行 1958 年颁布的《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》；对拥有并使用的车船征收“车船使用牌照税”；对房地产征收“城市房地产税”。形成了一套对涉外企业征收的税收制度。1991 年为了改进涉外企业所得税制度，经全国人大常委会审议通过了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，同时废止了中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法。

2. 建立了内资企业所得税体系。1983 年改进了建国以来对国有企业所实行的利润上交这一传统方式，先后开征了“国营企业所得税”、“国营企业调节税”；并逐步建立了“集体企业所得税”和“私营企业所得税”。

3. 对工商税制进行了全面的改革，将原流转环节征收的工商税一分为四，改为征收产品税、增值税、营业税和盐税；此外，还陆续开征了资源税、城市维护建设税、城镇土地使用税、烧油特别税、固定资产投资方向调节税、国营企业奖金税、国营企业工资调节税、集体企业奖金税、行政事业单位奖金税、印花税、筵席税等税种。

4. 建立了个人所得税制。为了有利于实施对公民个人收入的调节、分配政策，开征了个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商户所得税。

5. 恢复和改进关税制度。在制定《海关法》和两次修订《中华人民共和国进出口关税条例》的基础上，采用《商品名称及编码协调制度》，重新制定和完善了《海关进出口税则》，部分地实现了与国际惯例的接轨。

6. 通过恢复征收契税、开征农林特产农业税和耕地占用

税及改革农业税的征收方式,完善了农业税制度。

经过上述改革,使我国将原来计划经济时期的单一化税制改为以流转税、所得税为主体,关税、农业税等其他税种相互配合的多税种、多环节、多层次征收的复税制体系,税种已由过去的 13 种,增加到 37 种。

(二)税制改革的必要性和紧迫性。由于经济体制改革是一个渐进的过程,在“利改税”基础上形成的税制是在由计划经济转向计划经济与市场经济相结合的阶段产物,它不可避免地具有一定的历史局限性,从某种意义上说,它还具有过渡性的特征。一方面随着改革的逐步推进,它已在很大程度上具有某些适应市场经济的新内容;另一方面,它也保存了某些原计划经济的影响。税制结构不规范、不完善,运用行政手段干预税收执法的现象普遍存在,这些都与新旧体制交替、磨擦有着直接关系。它导致税收应有的调节效能难以得到充分的发挥。从深化改革的要求来看,这个税制存在着以下几个问题,迫切需要解决。

1. 税制不统一,税负不公平,不利于企业公平竞争。首先,从企业所得税制来看,对国有企业,虽然制定了国营企业所得税条例,但其税收负担是通过“倒轧帐”的形式,从原利润上缴中换算过来的,这样,国有企业的所得税负担就带有明显的旧体制特征,特别是实行承包以后,把所得税纳入了承包范围,使所得税机制对国有企业在很大程度上失去了实际意义;对非国有经济的各类企业和外资企业,由于采取按经济性质、按内外资分别确定税种、税率的办法:有的实行比例税率,有的实行超额累进税率,并且地区间优惠政策也各有差别,结果造成税负不平,不利于各类企业进行公平竞争。其次,从流转税制来看,一是内外两套税制,同一课税对象,税制不同,其税

负不同；二是产品税等税种，是在原计划价格体制下，以原来税负为基础按中等偏下的销售利润率设计的，但近年来，我国经济情况有了很大的发展，价格体系也发生了很大的变化。市场供求变化作为影响价格决策的因素作用日趋明显。但是，流转税税率水平却没有作相应的调整，结果使原税法中寓含的调节效能已远远不能满足发展社会主义市场经济体制和加强宏观调控的需要，也不利于企业公平竞争。

2. 税收增长明显滞后于经济的增长，而且税收收入过于依赖全民所有制经济。1986~1990年，税收收入实际增长率分别为2.40%、2.30%、11.60%、14.10%、3.40%，而同期国民生产总值的实际增长率分别为14.85%、20.90%、26.27%、15.80%、10.10%，税收收入的增长速度明显落后于经济的增长速度。这种税收收入的实际下降态势，不可避免地引发了财政困难，严重地制约了经济建设的资金需要。改革开放以来我国已形成了全民、集体、个体和私营经济，多种所有制并存的格局。1990年，全民所有制工业占工业总产值的比重为54.6%，非全民所有制工业所占的比重为45.4%；全民所有制商业占社会商品零售总额的比重为39.6%，非全民所有制商业所占的比重为60.4%。国有经济和非国有经济已形成了均等的态势。但税收因过多地对非国有企业、外资企业使用税收优惠倾斜政策和对这些企业的征管工作不配套，使税收聚财的基点，仍集中于国有经济，税收收入结构并没有随经济结构的变化而有所改变。1990年工商税收收入额中，全民所有制企业实现的税收所占的比重为68.7%，非全民所有制企业实现的税收所占的比重为31.3%，由此可见，这种税收收入的总量和结构特征，不可避免地使我国经济陷入了财政困难与国有企业活力不足的“两难”境地之中。

3. 税收调控功能扭曲,对微观经济的调控能力日趋下降。首先,从税种的设置来看,一方面已设立的税种,存在较大的重叠度。同一性质的税,多税种并立,而且,设置的税种,在处理税种与税种之间的关系上协调不够,造成相互干扰。有的税种,虽立了法,但可操作性不强,给税法的执行带来了很大难度;另一方面,随着市场经济的发展,有些该建立的税种却未能相应建立,如税收对土地增值、社会保险、资金市场等领域的调节还远没有到位,结果使税制处于调节和空白并存的状态,无法形成应有的宏观调控政策合力。其次,从税收负担来看,名义税率与实际税负相脱节,也使税收调控功能处于扭曲和乏力状态,无法准确地体现国家的宏观调节意图。这种名义税率与实际税负相背离的现象,导致同一种税的纳税人,往往因是否享受优惠或享受优惠的程度不同,而负担不同的税收。形成效益好的企业按规定的税率纳税,负担重,效益差的企业少纳税或不纳税,负担轻,这种鞭打快牛的非正常局面,使税收“公平税负,鼓励竞争,优胜劣汰”的积极作用转变为保护落后、打击先进的消极作用。此外,许多地区和部门还利用“投入产出大包干”和“税利统算总承包”等形式,把流转税也列入了企业的承包基数,这种做法助长了企业吃国家大锅饭,弱化了国家聚财功能,严重扭曲了税收对经济的调控作用。

4. 税收秩序不规范、监督管理职能弱化,减免税,偷、漏、欠税现象严重。首先,国家和企业的分配关系极不规范。一方面允许企业以税还贷、税前还贷,大量的使用减免税和税收优惠政策,使国家税法因开口子过多而导致税收大量流失;另一方面为了缓解由此而造成的财政困难,又迫使财政通过开征“国家能源交通重点建设基金”和“国家预算调节基金”等形式从企业应得收入中再拿回一块收入。从而使国家与企业的分

配关系更加混乱。其次,税收法治不完善。不少地区无视税法,擅自越权减免税的现象比较严重,造成减免税范围不断扩大,不仅破坏了税法的严肃性,同时也造成国家税款的大量流失。另外,由于征管机制不严密,征管手段弱化,偷税、漏税、欠税日趋严重,造成税款流失严重。

上述的问题和矛盾充分说明,就税制自身来说,为保证税制的协调性,增强国家宏观调控能力,必须尽快进行税制改革。

二、及时推进税制改革,是社会主义市场经济体制对税制建设提出的要求,也是建立分税制分级预算管理公有制的的基本要求

(一)社会主义市场经济体制对税制建设的要求。社会主义市场经济体制根本不同于社会主义计划经济体制,它不是以指令性计划对资源配置起决定性作用,而是国家运用宏观调控下的市场对资源配置起基础性作用。国家宏观调控手段的实施,主要是通过经济杠杆、法律手段和必要的行政管理来进行的。这种对经济的调控必须遵循价值规律,适应供求关系的变化,尊重市场竞争机制对资源配置的调节作用,必须使所有参与市场竞争的经济单位,成为真正的自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束,能适应市场多种经济信号,及时协调生产和需求状况的市场竞争主体,以促进社会主义市场经济的正常运行。税收作为国家组织收入和实施宏观调控的重要杠杆,必须适应发展社会主义市场经济的客观需要。社会主义市场经济体制对税收至少提出以下三个方面的要求:

1. 市场主体对税制改革的要求。我国的市场经济与资本主义国家的市场经济有所不同,它是与社会主义基本制度相结合的,在所有制结构方面,它是以公有制包括全民所有制和

集体所有制经济为主,个体经济、私营经济、外资经济为补充的多种经济成分长期共同发展的结构。这种经济结构要求构成市场主体的所有经济成分的企业单位,都能在同一市场环境中,按照统一的经济政策和法律规范运行,并充分显示其优越性。其中,作为社会主义特征的主导经济——国有经济能否充分显示其优越性,尤为重要。

长期以来,国有企业是依附于行政部门靠指令性计划运行的。改革开放以后,随着市场经济因素的不断扩大,计划体制、价格体制、分配体制等改革,国有企业经营机制有了很大改变,企业有了一定的财力支配权,但是,计划经济的影响依然存在,行政部门干预企业,企业依赖国家的状况并没有根本消除,不少国有企业在市场竞争中处于低效益运转状态。如何把国有经济从这种状态下摆脱出来,当务之急就是要规范国家与国有企业的分配关系。通过调整分配关系,实行政企分开,使其成为适应市场机制,具有自主权,能接受市场竞争考验的有活力的商品经济实体。要实现这一目标,就税收而言,关键在于运用税收手段理顺政府与企业的关系,把政府征税与企业经营成果区分开来,在分配上使国有企业取得与其他经济实体同样的地位,减少政府对企业的直接干预和企业对国家的依赖,真正把国有企业推向市场,使其在市场机制条件下增强竞争能力;同时,在此基础上,通过理顺产权关系,把国家作为国有企业的所有者,企业作为经营者的关系区别开来,一方面国家作为企业的所有者取得投资增值的权力,另一方面企业作为经营者,取得经营管理企业的权力,成为具有独立个性的商品经济实体。

社会主义市场经济除了要求通过税收规范促进国有企业经营机制转换,充分显示国有企业在市场经济中的活力以外,

还要求税收必须通过建立统一的税制,为包括集体经济、个体经济、私营经济和外资经济在内的所有企业,创造一个统一的、平等的外部环境。使多种经济成份的企业,在同一税收政策条件下,按照市场机制的规律运行。同时,随着改革开放的不断进行,上述各种经济形式的企业通过融通资金、相互参股、直接投资等方法,组成多种联合经营的形式。如合资、合作、联营、企业集团、股份制、出租及承包租赁等等。这种具有混合经济特征的联合经营形式,由于投资来源多元化,使各种所有制之间,外资、内资之间的界限被打破,这也在客观上要求改变原来按投资来源、按内资外资分立税种的税制,以避免因投资结构的变化而产生税收政策上的差异,从而影响市场机制的运行秩序。

再者,在社会主义市场经济条件下,由于经济发展的不平衡性,在个人收入水平上不可能完全贯彻按劳分配的原则。税收作为国家调节收入分配的重要手段,必须体现社会公平,共同富裕的政策目标,在保护个人所取得合理收入的同时,又要防止因收入拉得过大而导致的贫富悬殊。这就对税收如何调节个人收入分配提出了新要求。要求统一国家调节个人收入分配的政策,合理确定个人的税收负担水平,使税收杠杆在缓解个人收入分配不公方面起到应有的作用。

2. 市场经济有效运行对税制改革的要求。实行社会主义市场经济,一个最基本的要求就是必须充分发挥市场在社会主义国家宏观调控下对资源配置的基础性作用。而税收作为国家宏观调控经济的一种主要手段,是通过制定合理的税收负担政策来发挥对经济的宏观调控作用的。也就是说,它是通过对哪些征税,哪些不征税,是征高税,还是征低税,来发挥其经济杠杆作用的。从某种意义上来说,税收的调控功能,寓于