

新税收制度讲解

《新税收制度讲解》编写组



气象出版社

42

新税收制度讲解

《新税收制度讲解》编写组编

气象出版社

(京) 新登字 046 号

图书在版编目 (CIP) 数据

新税收制度讲解 / 《新税收制度讲解》编写组编. —北京: 气象出版社, 1994. 2

ISBN7—5029—1566—4

I. 新… II. 新… III. 税收制度-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (94) 第 03765 号

气象出版社出版

(北京西郊白石桥路 46 号 邮政编码: 100081)

北京华都印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 全国各地新华书店经销
开本: 787×1092 毫米 印张: 13.125 字数: 320 千字

1994 年四月第一版 1994 年四月第一次印刷

印数: 1—5000 定价: 11.80 元

前 言

从1994年1月1日起,我国开始全面实行新税制。这次税制改革在广度和深度上都是前所未有的,对我国经济生活将会产生广泛而深远的影响。改革之后,国家税务总局系统主管的税种由原来的32种调整成为17种,其中除合并了一些税种外,取消了12种,新增加4种,保留原名称的税种在内容上也作了很大的变动和调整。

为了配合这次税制改革,做好新税制的宣传、普及工作,帮助广大财政、税务、企业管理人员及其他有关人员尽快学习和掌握新税制,气象出版社组织出版了这本《新税收制度讲解》。本书由财政部、国家税务总局和中国人民大学等单位参与新税收制度起草、修订工作的专家、学者共同编写。在编写过程中,我们本着权威性、实用性、可读性的原则,对新税制进行了全面系统的讲解。改革后的诸税种,除遗产税和证券交易税因条例尚未出台而未涉及外,其余15个税种均作了全面的讲解,包括立法精神、课税对象、纳税人、税率、计算方法、征收管理等。同时,考虑到农业税、契税虽不是由国家税务总局系统主管,但它们仍然有效,也是新税制的组成部分。因而,本书对这两个税种也进行了详细的讲解。

本着对读者负责的态度,本书的讲解尽量以国务院正式颁布的新税收法规条例为依据,以避免因目前市场上普遍的粗制滥造而对读者发生的误导。但需要提请读者注意的是,城乡维护建设税、土地使用税、房产税和车船税的改革方案虽已

上报国务院,但到本书交稿时还未正式颁布。因而,对这四种税的讲解是根据上报国务院的讨论稿完成的,其内容与今后颁布的税收条例如有不一致之处,均以正式颁布的条例为准。

本书在编写过程中,得到了国家税务总局李永贵副局长的精心指导,在这里表示诚挚的感谢。另外,陈朝阳、张卫东两位同志对于本书的出版也作了大量的协助工作。

本书由中国人民大学的边作新同志最终总纂定稿。

由于时间仓促,本书对一些问题的论述可能不够全面,个别地方也难免产生疏漏,敬请读者批评、指正。

《新税收制度讲解》编写组

1994年4月

目录

第一讲 税制改革与市场经济.....	(1)
第一节 税制改革是发展市场经济的需要.....	(1)
第二节 税制改革的指导思想与基本原则	(42)
第三节 新税制的基本内容	(44)
第二讲 增值税	(49)
第一节 立法精神	(49)
第二节 纳税人	(52)
第三节 课税对象	(54)
第四节 税目和税率	(57)
第五节 应纳税额的计算	(60)
第六节 减税、免税.....	(69)
第七节 税款的缴纳	(71)
第八节 增值税专用发票的使用与管理	(73)
第三讲 消费税	(82)
第一节 立法精神	(83)
第二节 纳税人和课税对象	(84)
第三节 税目和税率	(88)
第四节 计税方法	(91)
第五节 减税、免税.....	(96)
第六节 税款的缴纳	(97)
第四讲 营业税.....	(100)
第一节 营业税在我国的发展情况.....	(100)

第二节	纳税人和征收范围·····	(101)
第三节	税目和税率·····	(115)
第四节	计税依据和计算方法·····	(119)
第五节	减税、免税·····	(122)
第六节	征收管理·····	(124)
第五讲	企业所得税·····	(127)
第一节	立法精神·····	(127)
第二节	纳税人·····	(129)
第三节	课税对象·····	(131)
第四节	税率·····	(131)
第五节	计税方法·····	(134)
第六节	征收管理·····	(152)
第六讲	外商投资企业和外国企业所得税·····	(154)
第一节	立法精神·····	(154)
第二节	纳税人·····	(157)
第三节	课税对象·····	(160)
第四节	税率·····	(160)
第五节	计税方法·····	(161)
第六节	减税、免税·····	(183)
第七讲	个人所得税·····	(188)
第一节	立法精神·····	(188)
第二节	纳税人·····	(193)
第三节	课税对象·····	(194)
第四节	税率·····	(196)
第五节	费用扣除和减、免税·····	(198)
第六节	税额计算·····	(201)

第七节	征收管理	(204)
第八讲	资源税	(208)
第一节	立法精神	(208)
第二节	征收范围和纳税人	(211)
第三节	课税对象	(212)
第四节	税目和税率	(213)
第五节	计税方法	(215)
第六节	减税、免税	(217)
第七节	税款的缴纳	(217)
第九讲	土地增值税	(221)
第一节	立法精神	(221)
第二节	土地增值税的有关问题和基本内容	(228)
第三节	税款的缴纳	(234)
第四节	土地增值税实施的难点和配套措施	(235)
第十讲	固定资产投资方向调节税	(238)
第一节	立法精神	(238)
第二节	固定资产投资方向调节税的基本内容	(243)
第三节	征收管理	(251)
第十一讲	农(牧)业税	(254)
第一节	立法精神	(254)
第二节	农业税的主要内容	(261)
第三节	牧业税的主要内容	(271)
第十二讲	其他税收制度	(276)
第一节	城乡维护建设税	(277)
第二节	土地使用税	(284)

第三节	耕地占用税·····	(289)
第四节	房产税·····	(292)
第五节	契税·····	(296)
第六节	车船税·····	(298)
第七节	印花税·····	(305)
第八节	屠宰税·····	(312)
第十三讲	税收征收管理法·····	(315)
第一节	立法精神和适用范围·····	(316)
第二节	税务管理·····	(321)
第三节	税款征收·····	(323)
第四节	税务检查·····	(332)
第五节	法律责任·····	(335)
第六节	关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定·····	(339)

附 录

附录一	中华人民共和国增值税暂行条例·····	(343)
	中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 ·····	(349)
附录二	中华人民共和国消费税暂行条例·····	(359)
	中华人民共和国消费税暂行条例实施细则 ·····	(362)
附录三	中华人民共和国营业税暂行条例·····	(369)
	中华人民共和国营业税暂行条例实施细则 ·····	(372)
附录四	中华人民共和国资源税暂行条例·····	(381)

	中华人民共和国资源税暂行条例实施细则	(383)
附录五	中华人民共和国企业所得税暂行条例	(387)
附录六	中华人民共和国个人所得税法	(391)
附录七	中华人民共和国土地增值税暂行条例	(396)
附录八	关于增值税会计处理的规定	(399)
附录九	关于营业税会计处理的规定	(406)
附录十	关于消费税会计处理的规定	(408)

第一讲 税制改革与市场经济

新的税收制度于1994年1月1日起全面实施了。这次税制改革,是发展社会主义市场经济的重大举措,其所涉及的范围及变革的深刻性不亚于以往任何一次。1994年,是我国税收工作的一个重要转折点;新的税制,是新中国税制建设史上的一个重要里程碑,具有深远的历史意义。

第一节 税制改革是发展市场经济的需要

在邓小平同志建设具有中国特色的社会主义理论的指导下,经过十五年的改革,我国的经济体制发生了巨大变化。以公有制为主体的多种经济成份共同发展的格局初步形成,农村经济体制的改革不断深入,国有企业经营机制正在转换,市场在资源配置中的作用迅速扩大,对外经济技术交流与合作广泛展开,计划经济体制逐步向社会主义市场经济体制过渡。

邓小平同志1992年初的南巡讲话发表后,全国上下出现了迅猛的改革大潮。党的十四大明确提出了建设社会主义市场经济体制的目标,这是我国在计划和市场关系问题上的一次重大理论突破,是改革开放十五年以来的实践发展和我们对社会主义经济规律深化认识的结果,这必将对加快改革开放的步伐,加快经济发展产生极其重要的影响,具有深远的历史意义。

建立社会主义市场经济体制,就是要使市场在国家宏观调控下对资源配置起基础性作用。为实现这一目标,必需坚持以公有制为主体,多种经济成份共同发展的方针,进一步转换国有企业的经营机制,建立适应市场经济要求,产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学的现代企业制度;建立统一开放的市场体系,实现城乡市场紧密结合,国内市场与国际市场相互衔接,促进资源的优化配置;转变政府管理经济的职能,建立以间接手段为主的完善的宏观调控体系,保证国民经济的健康运行;建立以按劳分配为主体,效率优先、兼顾公平的收入分配制度,鼓励一部分地区一部分人先富起来,走共同富裕的道路;建立多层次的社会保障制度,为城乡人民提供同我国国情相适应的社会保障,促进经济发展和社会稳定。这些主要环节是相互联系和相互制约的有机整体,构成社会主义市场经济体制的基本框架。

商品经济是相对自然经济,市场经济则是相对于计划经济的。市场经济以市场为核心,以市场机制为主要手段,实现社会资源的有效配置。运用价值规律、供求规律、竞争规律等经济规律在市场上的相互作用来有效配置社会资源,是市场经济的主要运行功能。同时,市场经济不能脱离政府的宏观调控,如财政、税收、信贷等经济杠杆。政府必须运用宏观经济手段来干预市场,以补足市场的缺陷。

改革开放十四年来的实践表明,市场经济在配置资源时比传统的计划经济有更高的效率,更能有力地促进社会生产力的发展。

社会主义市场经济主要有四个方面的特征。第一,市场主体平等。市场主体是市场关系的参加者,在市场经济活动中的

法律地位是平等的。不因生产资料所有权的不同,企业的生产经营范围不同,企业本身规模大小的不同而有所差异。等价交换的原则是市场经济活动中所普遍遵守的原则。在商品的交易过程中,买卖双方平等自愿,任何人以非经济的方式占有他人的劳动都是非法的。第二,企业自主经营。企业是市场活动的主体,也是主要参加者。企业自主经营、活动自由,整个经济才能有活力。在市场经济活动中,无论是国营企业还是私营企业,作为一种生产经营组织,其地位是平等的。只有企业自主经营,才是构成市场经济的基础条件。第三,具备完备的竞争机制。任何社会只需存在商品生产和商品交换,价值规律就客观地存在并发挥作用,而价值规律又是通过竞争发挥作用的。社会分工越细,商品经济越发展,价值规律发挥的作用也越大,竞争也就越来越激烈。竞争机制是市场经济中主要的、也是最引人注目的经济机制。它发挥作用也要具备一定的经济条件,如主体平等、企业活动自由、市场开放、价格放开、健全的法律等。第四,市场空间开放。商品经济和自然经济不同。自然经济是一种封闭的经济,它的特点是划地为牢、互相封锁、闭关自守,因而制约了生产力的发展。而市场经济是一种开放的经济,市场要向所有生产者、经营者、消费者开放,要打破狭隘的地区市场,而且还要走出国内市场,开拓国际市场,实现货畅其流。第五,要素市场齐全。市场是商品生产和交换的产物,它包含多种经济关系,如交换关系、生产关系、分配和消费关系。没有完备的市场体系,企业无法进行产供销活动,生产要素无法实现优化与组合。齐全、完备的要素市场如生产资源市场、消费品市场、金融市场、信息与技术市场、房地产市场等,是市场经济的又一特征。

一、市场经济与税制原则

根据市场经济的要求,现代税收应建立在税收的公平和效率原则的基础之上。

(一)公平原则

公平原则是税收负担的分配的问题。在市场经济体制下,税收的公平原则是设计和实施税收制度的首要原则。其重要性在很大程度上决定于政府和纳税人对公平的自然愿望。早在十八世纪,古典经济学的创始人亚当·斯密在他著名的《国民财富的性质和原因的研究》一书中就将公平原则列为税收四原则之首。到了现代社会,无论是资产阶级经济学家还是社会主义经济学家,尽管其立场和目的是根本不同的,但几乎不约而同地坚持税收必须公平的观点。从另一个方面看,从古至今,横贯东西方国家的税收实践表明,税收公平与否是检验税制和税收政策好坏的标准。当然,世界上根本没有绝对公平的税制,但在西方国家由于税负不公而引起社会矛盾乃至政权更迭的事例却屡屡可见。所以,各国政府普遍地把公平原则作为设计税制所追求的目标之一。从微观的角度看,税收不仅反映征纳双方的利益分配关系,而且也涉及到纳税人之间的利益关系。如果相同条件的纳税人受到了不相同的税收待遇,那么便形成了对部分纳税人的税收歧视,进而给纳税人进行公平竞争带来困难,损害了多纳税的单位和个人的生产经营与投资的积极性。

一般地说来,税收公平原则包含普遍征税和平等征税两个方面。所谓普遍征税,通常是指征税遍及税收管辖权之内的所有法人和自然人,换言之,所有有纳税能力的人都毫无例外

地纳税。当然征税的普遍性也不是绝对的,国家出于政治、经济、国际交往等方面的考虑,给予某些特殊的纳税人以特殊的照顾,并不违背普遍性原则,而是对这一原则的灵活运用。例如对外交使节的税收豁免待遇就是绝大多数国家的通行作法。所谓平等纳税,是指国家征收时应使各个纳税人承受的负担与其承受能力或经济状况相适应,并使各个纳税人之间的税收负担水平大体均衡。它一般有两方面的含义,一是经济能力或纳税能力相同的人应当缴纳同等量的税收,即以同等方式对待同等条件的人;二是经济能力或纳税能力不同的人应缴纳不同量的税收,即不同的人给予不同的税收待遇。前者为“横向公平”,后者为“纵向公平”。如果说不同性质的纳税人之间处理税负横向公平问题比较复杂,公平应包括必要的区别对待的内容,那么,同一性质纳税人的横向公平则是比较简单的。那就是负担能力相同的应缴纳同一数量的税收。但是,用什么标准衡量“纵向公平”则是比较困难的。

横向公平和纵向公平是公平税收的关键,因为这是人们普遍衡量的标准。但很难测定什么是横向公平的“相同”和纵向公平的“不同”。人们把探索的焦点集中在了“纳税能力原则”和“受益”原则基础之上,以衡量“相同”和“不同”。除此之外,还有“同等牺牲的原则”。

1. 纳税能力原则

即税收应按纳税人的支付能力进行税负分配,纳税人的能力越大,应纳税也应相应地增加,无纳税能力则不纳税。那么衡量纳税人的能力又以什么为标准呢?不同的历史阶段有不同的标准,大致有:

(1)人头税阶段。即丁税阶段。古代社会,经济不发达,各

人占有的财产区别不大,收入都从劳动而来,所以以人头为纳税能力标准。

(2)财产税阶段。随着生产力的发展,产生了私有制,人们占有的财产多寡开始悬殊,人头税不能作为主要的标准了。此时私人财产主要是土地及其附属物,因而这时的财产税是不动产税。

(3)消费税阶段。随着工商业的发展,财产税失去了公平意义,因为财产相同,收入未必相同。但是,无论是穷人还是富人都要消费,穷人消费少,富人消费多,消费税自然成为人们纳税能力的标准。

(4)产品收入税阶段。尽管穷人富人都要消费,但是许多穷人的收入全部消费掉仍然不足,而富人只消费掉其收入的一部分,于是从相对意义上说穷人税重,富人税轻。而产品收入税课财产之产出,而不是课财产之本身,课物而不课人。根据财产的多少,即产品收入的多少课税,财产没有收入就不课税。

(5)所得税阶段。产品收入税只对物不对人,但税是人缴纳的,产品收入相同的情况下,人的收入未必相同,例如,某人的某种产品收入未经努力而得来,另一个人的相同产品收入经过很大努力得来,即产品收入相同,而产品的成本不相同,所以,以净所得为纳税能力标准有一定的合理性。

以所得为衡量纳税能力标准,意味着有高收入的人纳税能力强,应该多交税,反之则少交税。但收入高多交税、多到什么程度呢?在税收实践中采用了三种税率结构。第一是累进的税率结构。累进税率是随着课税对象的增大而提高的税率。第二是比例的税率结构。比例税是不管课税的基数的大小,均

按一个固定不变的税率征税,通常是用一个百分比表示。第三为累退的税率结构。根据税基越大而税率越低这个定义,则实际上不存在存在累退税。通常所说的累退税是指该税率结构是与纳税人的净收入进行比较的。所以表面上是比例税的课税对象,如与纳税人的净收入相比则是累退税。从这个定义出发,营业税、消费税和财产税等都是累退税。例如资源税中对盐的课税,穷人和富人消费一样多,纳同样的税,但所缴纳的税收占穷人净收入的比重大,并且越穷所占的比重越大;它占富人净收入的比重小,并占越富所占的比重越小。

2. 受益原则

受益原则即以纳税人从政府所提供的公共服务中享受利益的大小,来判定其应纳多少税,享受利益多者多纳税,享受利益少者少纳税,不享受利益者不纳税。赞成这种原则的人认为,人们常会把所得和所付连结起来,只有当他们认为付税是值得的时候才愿意纳税。但是,这种以受益人受益大小作为衡量纳税人应纳多少税的原则虽然有公正和公平的含义,但缺乏现实的可行性。一方面,它只能用来解释某些特定的场合,而不能推而广之适用所有场合。如国防、教育等政府服务项目就无法确定每个人的受益情况,进而也就不能根据受益大小来课税。另一方面,受益的大小有时并不能代表纳税人纳税能力的大小。例如多子女的人家享受了更多的国家义务教育,但通常地,多子女的家庭的税收负担能力却小于少子女的家庭。所以,就个别税种来说按受益的原则征税是可能的,而且也是必要的,如汽油消费税;但就税收的整体而言,按受益的原则分摊税负是不合理的,也是不可能的。

受益原则的理论早于能力原则。一位政治经济学家曾提