

'94中国

税收制度
及实务

主 编
何明刚 张思武
文盛贵 王晓冬

42
四川大学出版社

'94 中国税收制度及实务

主编:何明刚 张思武
文盛贵 王晓冬
编著:石兆军 曾 京 蔡文强
任承彝 王 燕 郑卫东
杨 跃 钟 兰 王 辉

四川 大学 出版 社

1994 年 · 成都

(川)新登字 014 号

责任编辑:曾春宁

封面设计:冯先洁

技术设计:罗庆华

’94 中国税收制度及实务

何明刚 张思武 主编
文盛贵 王晓冬

四川大学出版社出版发行 (成都市望江路 29 号 邮编:610064)

四川省新华书店经销 四川省隆昌县印刷厂印刷

787×1092mm 32 开本 12.5 印张 260 千字

1994 年 3 月第 1 版 1994 年 3 月第 1 次印刷

印数: 0001—5 000 册

ISBN 7-5614-1013-1/F·128

定价:8.20 元

序

党的十四大报告明确提出,我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。加速建立和发展社会主义市场经济,为加强税收地位和作用,加快税制改革步伐提供了一个难得的机遇。税制改革是整个经济体制改革的重要环节,财政、金融、外贸、国有资产管理体制的改革,都与税制改革有着密不可分,互为依存,互为促进的关系。

税制改革涉及方方面面的利益调整。’94中国税制改革牵动着亿万人的心,社会各方面都十分关注中国税制的改革,渴望早日了解和掌握中国新税收制度。为适应广大税务工作者,财经类大中专学生以及纳税人的需要,四川省税务局、国家审计署驻成都特派办等部门的中青年学者、专家 and 实际工作者编写出版了《’94中国税收制度及实务》。

这部著作,我感到它有三个鲜明的特点:一是突破了过去税收专著、教材的传统模式,重新构筑了新体系。作者不仅对社会主义市场经济条件下税收制度改革、税收制度建设原则,税收制度要素以及工商各税等,从理论运行到实际操作进行了全面系统地阐述,而且,对税收征管内容做了进一步的充实。并附录了有关税收法律、法规,读者可以前后对照,利于操作,具有很强的针对性和实用性。二是内容新,开拓性强。该书以社会主义市场经济理论为指导,以新税收制度为依据,对

新颁布的工商各税等内容、当前税收工作的热点、难点进行了比较深入而详尽的阐述,颇具自己的特色。三是结合经济和税收工作发展的需要,还对税收的新领域(如税务代理)进行了大胆的探索。

这部著作内容新颖,结构严谨,逻辑性强,文字简明,通俗易懂,融理论性、实用性为一体,符合税务工作者和广大经济工作者及纳税人的需要。我非常愿意为该书作序,并推荐给广大读者,借此机会预祝这本书,在新税制实施过程中,发挥更多、更好的作用。

刘邦驰

1994年1月于西南财经大学

目 录

第一章 税收制度概述

- 第一节 税收制度概念..... (1)
- 第二节 税收制度类型..... (3)
- 第三节 我国税收制度沿革..... (9)
- 第四节 市场经济体制下的税制改革 (17)

第二章 税收制度要素

- 第一节 课税对象 (29)
- 第二节 纳税人 (34)
- 第三节 税 率 (36)
- 第四节 纳税环节和纳税期限 (40)
- 第五节 减税和免税 (43)
- 第六节 违章处理 (44)

第三章 我国税收制度建设的原则

- 第一节 我国税收制度建设原则概述 (48)
- 第二节 税收制度建设的原则 (51)
- 第三节 税制改革的指导思想和基本原则 (55)

第四章 流转课税

第一节	流转税概述	(62)
第二节	增值税	(67)
第三节	营业税	(85)
第四节	消费税	(95)
第五节	关 税	(106)
第六节	城市维护建设税	(126)

第五章 所得课税

第一节	所得课税概述	(133)
第二节	企业所得税	(140)
第三节	个人所得税	(155)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税	(172)
第五节	资源税	(189)
第六节	农(牧)业税	(196)

第六章 财产课税

第一节	财产课税概述	(215)
第二节	房产税	(218)
第三节	土地增值税	(221)
第四节	契 税	(225)

第七章 行为课税

第一节	行为课税概述	(228)
第二节	耕地占用税	(232)

第三节	城镇土地使用税.....	(235)
第四节	固定资产投资方向调节税.....	(238)
第五节	车船使用税.....	(255)
第六节	印花税.....	(259)
第七节	屠宰税.....	(264)
第八节	筵席税.....	(267)

第八章 税收征收管理

第一节	税收征收管理概述.....	(271)
第二节	税务管理.....	(278)
第三节	税款征收.....	(292)
第四节	税务检查.....	(301)
第五节	税务代理.....	(311)
第六节	税务行政复议.....	(321)

附录 1	中华人民共和国税收征收管理法	(328)
附录 2	中华人民共和国发票管理办法	(342)
附录 3	中华人民共和国增值税暂行条例	(350)
附录 4	中华人民共和国消费税暂行条例	(356)
附录 5	中华人民共和国营业税暂行条例	(359)
附录 6	中华人民共和国个人所得税法	(364)
附录 7	中华人民共和国个人所得税法实施条例	(368)
附录 8	中华人民共和国企业所得税暂行条例	(378)
附录 9	中华人民共和国土地增值税暂行条例	(382)
附录 10	中华人民共和国资源税暂行条例	(384)

第一章 税收制度概述

第一节 税收制度概念

一、税 收

税收,是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律的规定,无偿地、强制地向经济组织和居民个人征收实物或货币所形成的特定分配关系。

税收是国家财政收入的有机组成部分,有其本身的基本特征,既是不同社会制度下税收的共性,又是区别其他财政收入形式的基本标志。税收基本特征主要表现在:①强制性。指国家以社会管理者的身份,用法律的形式规范征纳双方权利与义务;国家征税是凭借政治权力,而不是凭借财产所有权;国家征税不受财产所有权限制,对不同所有者都行使征税权;对违反税法规定的,国家依法予以法律制裁。②无偿性。税收分配是价值单方面的转让,国家征税后不再直接偿还纳税人,征税时纳税人不能讲任何条件,国家不付任何报酬。③固定性。国家征税必须通过法律形式,事先规定课税对象和课征额度,未经严格的立法程序,任何单位和个人都不得随意变更或修改。

二、税收制度

税收制度有广义、狭义之分。广义税收制度是国家依据一定时期政治经济形势,科学地设置税种,从而形成相互配合、相互补充的税收体系;狭义税收制度是指某一具体税种的课征制度。总之,税收制度是国家以法律规定的征税依据和规范,也是税务机关向征税单位和个人征税的法律根据和工作规程。税收制度是由一些基本要素构成的,没有这些基本要素就无所谓税收。税收制度基本要素主要包括:①课税对象;②纳税人;③税率;④纳税环节和纳税期限;⑤减税、免税;⑥违章处理。

一个国家的税收制度,与该国的政权性质、经济结构和经济政策有着十分密切的关系,国家也必然要利用税收制度来实现其社会政策和经济政策。确定税收制度,一方面是为了约束纳税人、扣缴义务人,即规定纳税人、扣缴义务人必须按规定履行纳税、扣缴税的义务;另一方面也是为了约束税务机关,即保证税务机关依法正确行使征税权,认真贯彻国家的税收政策。作为征税规范的税收制度,征纳双方都必须遵守和严格执行。

税收制度一词,有时也作为税制结构一词的同义语来使用。税制结构是指一个国家按什么原则建立税收体系。比如经常讲的“以所得税为主体的税制”,“以流转税为主体的税制”,“以流转税和所得税为主体的税制”,等等。其研究对象主要是根据一个国家现实的生产力发展水平和经济结构等情况,研究税种、税目、税率的配置和设计,为税制改革和税收立法提供理论的和可行的依据。

第二节 税收制度类型

一、税收分类

对税收进行科学分类,可以观察税制发展演变过程、税源分布、不同税种的性质、特点、作用,以便分析研究,充分发挥各类税种的独特作用,优化税制。

(一)按课税对象分类

按课税对象划分,可将税收分为四类:①商品流转额的课税。流转额是指商品销售收入额和从事其他经营活动提供劳务取得的收入,即包括商品流转额和非商品流转额。我国对商品流转额征税的税种有增值税、消费税、营业税等。②所得额的课税。所得额就是企业和个人的总收入减除成本、费用以及损失等支出后的余额。③财产的课税。财产包括一切有价值的财产,不论是固定的、流动的,有形的、无形的财产均包括在内。④行为的课税。这里的行为是特定行为。国家对纳税人所发生的某些特定行为所征收的税。

(二)按社会再生产过程的不同环节分类

按社会再生产过程的不同环节可将税收分为四类:①生产环节的课税。生产就是人们以一定的生产关系联系起来,改造自然、创造物质资料的过程。资源税属生产环节的课税。②交换环节的课税。交换就是人们相互交换劳动产品和提供劳务的过程。如营业税属交换环节的课税。③分配环节的课税。分配是指一定时期内创造出来的产品或价值的分配。如所得

税属分配环节的课税。④消费环节的课税。消费从广义角度讲包括生产消费与个人消费,狭义角度讲指个人消费。如消费税属消费环节的课税。

(三)按税收计征标准分类

按税收计征标准可将税收分为从价税和从量税两类。凡是以课税对象的价值或金额为标准,按一定税率计征的税种就是从价税。凡是以课税对象的数量(件数、容积、重量、面积等)为计量标准的有关税种就是从量税,如资源税就是从量征税。

(四)按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系可将税收分为价内税和价外税两类。价内税指税收是构成商品价格的组成因素。价外税指商品价格中不含税金因素,而是作为商品价格的附加,如现行的增值税从生产到批发环节,实行的是价外税,而营业税和消费税则采取价内税形式。

(五)按税收管理权限分类

按税收管理权限可把税收分为中央税、地方税、中央与地方共享税。凡是税收收入归属中央的税种属中央税,如关税、消费税;税收收入归属地方的税种属地方税,如房产税、地方所得税;税收收入由中央和地方分享的税种属中央与地方共享税,如增值税、证券交易税。

(六)按税收形态分类

按税收形态可把税收分为劳役税、实物税和货币税。劳役税指纳税人以劳力代替税款缴纳,它是税收的原始形态,现已基本绝迹。实物税指纳税人以各种实物向国家纳税,如农业税。货币税指纳税人以货币纳税。

(七)按税负转嫁分类

按税负是否转嫁可将税收分为直接税和间接税两类。税负不发生转移而由纳税人实际承担的税种是直接税,如所得税。税负发生转移的税种是间接税,如增值税、消费税、营业税。

二、税收制度类型

从广义税制看,税制(即税收制度)按税种多少可分为单一税制和复合税制。

(一)单一税制

单一税制指由一种税单独组成,或由一种税为主再辅以一个别税种的税收制度。它是西方经济学家提出的一种设想,始终未能在任何国家中实施,其原因在于:难以保证财政收入,税收弹性小,不能普遍课税,阻碍经济协调发展。

对单一税制的设想有四种观点:一是单一消费税制。主张单一消费税的多为重商主义者。他们认为,人人都要消费,按消费品课税能使税收普及于全体人民,没有身份、阶级和职业的区别,使贵族及其特权阶级无法逃避纳税,因而主张国家以消费为唯一课税对象,以消费税取代其它一切税收。二是单一土地税制。主张单一土地税制的主要是重农学派。重农学派从其“土地是一切财富的真正源泉”的基本思想出发,认为只有农业才能创造出纯产品(剩余产品),地主是唯一占有纯产品的阶级,应由占有纯产品的地主阶级负担全部税收,因而主张国家以土地为唯一课税对象,以土地税取代一切税收。三是单一资本税制。主张单一资本税制的主要为美国、法国的一些学者。他们认为,凡拥有资本或财产的人都应纳税,而对其它

所得不予课税,因而主张国家以资本为唯一课税对象,以对资本的课税取代其它一切税收。四是单一所得税制。主张单一所得税的西方学者认为,所得税对少数富有者课征,最符合税收公平原则,且消除了消费税对多数贫民课税的弊端,因而主张国家以所得为唯一课税对象,以所得税取代其它一切税收。

(二)复合税制

复合税制(或复税制)是指由各种不同税收组成并互相补充、互相配合的多税种组合的税收制度。复税制具有税源充裕、弹性较大、各税种互相补充等优点,因而广泛被各国采用。

复税制由多税种组合而成,其中必然有一个在国家税制结构中据主导地位起主要作用的税种,即主体税种;相应有对主体税种起某一方面补充作用的税种,即辅助税种。根据主体税种的选择,主要有以财产税为主体的税制,以增值税为主体的税制、以所得税为主体的税制和以全额流转税为主体的税制等四种类型。

(1)以财产税为主体的税制。财产税以财产的存在为前提,以财产的数量或价值为课税对象和计税依据。在以财产税为主体的税制结构中,财产税充当筹集国家财政收入和调节社会经济生活的主要手段,所得税、增值税等只起补充辅助作用。在封建社会,土地、房屋是财产的主要形态,因而主要以土地和房屋为征税对象的财产税曾是封建社会主体税种。随着经济发展,由于财产税不利于经济效率提高和财政收入增长的缺陷,其地位降低,现在世界各国一般只把财产税作为辅助税种。

(2)以增值税为主体的税制。增值税对商品或劳务流转的增值额征收。以增值税为主体的税制结构中,增值税征税范围

广,涉及生产流通的各个阶段和各个领域,对社会经济生活起普遍调节作用,其税收收入占税收总额的主要部分,而所得税、财产税、行为税等则起辅助作用,补充增值税的不足。增值税自法国产生后,在世界范围内得到较快推广和发展,成为较多国家的主体税种。增值税之所以能在世界广泛推行,原因之一,在于增值税征收对经济运行呈中性影响,即对生产经营者的决策和消费者的选择不会产生干扰、扭曲作用,特别是对企业组织结构的中性影响,客观上会促进专业化分工协作;原因之二,增值税就增值额课征,从而克服全额流转税因税负与商品流转次数有关而造成重复征税、税负不公的弊端,客观上有利于企业按照市场经济内在要求选择生产组织形式,促进企业公平竞争;原因之三,增值税有利于无税出口、奖出限入,加强在国际市场上的竞争能力。

(3)以所得税为主体的税制。所得税是对纯收入征税。在以所得税为主体的税制结构中,个人所得税和社会保险税普遍征收并占主导地位,企业所得税亦是重要税种,通过所得税筹集的税收收入占全部税收收入的主要部分。以所得税为主体的税制,聚财功能较强,但在实现公平和效率目标上存在矛盾,矛盾的焦点在于税率结构选择:选择高税率、多档次的累进税率结构,税制公平性较明显,但可能损害经济效率;选择比例税率或接近比例税率的累进档次少的累进税率制,整个税制公平程度降低,经济效率会提高。

(4)以全额流转税为主体的税制。全额流转税,是指以商品、非商品流转总额为课税对象的税种。如我国曾实行的产品税、货物税,以及现行的营业税、消费税等。以全额流转税为主体的税制中,增值税、营业税、消费税等税种占居主导地位,而

所得税、财产税等起辅助作用。这种税制的优点是：税收收入稳定可靠，便于征管。所以，在很长一段时期里，我国都实行这种税制。但这种税制的最大缺点在于：重复征税，不利企业加强经济核算和企业间专业化分工与协作。这是与社会主义市场经济发展不相适应的，也不利于企业公平竞争。

从各种类型税制看，任何一种税制都有其优势和不足，只不过在程度上存在差异。以所得税为主体的税制在贯彻公平原则、实现税收公平目标上具有优势。以增值税为主体的税制在实现税收效率目标方面占有优势。以全额流转税为主体的税制在实现财政目标上具有优势。在市场经济条件下，除以财产税为主体的税制外，其它类型税制都有较强聚财功能。一个国家选择什么样的税制，不仅取决于对社会经济发展中公平和效率的权衡，更取决于生产力发展水平及相应的生产社会化、商品化、货币化程度的高低。

（三）狭义税制分类

从狭义税制看，我们主要可对所得税制和流转税制进行分类。

（1）所得税制。根据所得税计征方法，可分为分类所得税制、综合所得税制和分类综合所得税制三种类型。

分类所得税制。指将税法规定的各项所得，按所得来源和性质分为若干类别，分别计算征收所得税。如将所得分为工资薪金所得、利息所得、事业所得、财产转让所得等类别，分别按不同税率计征所得税。分类所得税制结构较简单，课税范围较窄，课征比较简便，但难以体现公平原则，也难以满足财政需要。分类所得税制始于英国，为英国等一些欧洲国家采用，被称为“大陆税制”。

综合所得税制。分类所得税制的对称。指将纳税人在一定期间的各项所得综合起来计算征收所得税。综合所得额的课税对象,是纳税人的各种所得,其课征范围较广,较能反映纳税人负担能力;但征管手续较繁锁,容易出现偷漏税。综合所得税制源于德国 19 世纪实行的所得税,后被美、日等国长期采用。

分类综合所得税制。这种制度先将纳税人的有规律性来源所得分类课以比例税率,征收分类所得税,然后于年度终了时,将纳税人全年各项所得综合起来,征收综合所得税,分类课征阶段已纳税款,可抵扣综合课征的税款。

(2)流转税制。根据计税价格是否包含税收因素,可分为价内流转税制和价外流转税制。

价内流转税制。指流转税税种的计税依据,即销售额中包含了税收因素,税收是价格的组成部分。

价外流转税制。指流转税税种的计税价格中不包含税收因素,即税收不是价格的组成部分,税收与价格互不干扰。

第三节 我国税收制度沿革

我国税收制度,自 1950 年统一全国税政,建立新税制以来,经历了几次重大改革。

一、统一税政,建立新税制

早在建国之前,在革命根据地里就建立了以农业税为主体的新型税收制度,它对保障革命战争,取得新民主主义革命