

税务系列丛书

新编中国税制

XINBIANZHONGGUOSUIZHI

中国税务出版社

前 言

为了适应社会主义市场经济对财税工作的新要求,促进和保证改革开放的顺利进行,我国对财税体制进行了一系列的重大改革。1993年相继颁布实施了《税收征收管理法》、《企业财务通则》和《企业会计准则》,1994年又对税收制度进行了整体结构性的重大改革,建立了一套符合中国国情和国际税收惯例、有利于宏观经济调控和微观经济发展的财税体制。

为了配合这次财税制度的重大改革,使广大财税工作者和纳税人系统地学习和掌握新税制的知识和新财会制度,尽快适应财税工作的需要,同时解决教学中的教材急需,华北四省(市、区)税务学校组织一批税务教学骨干,在河北省税务局的大力支持和积极参与下,我们联合编写了这套《新编税收系列丛书》,包括《新编中国税制》、《新编税务管理》、《新编纳税检查》。

本系列丛书由税务系统专家主编、审定,力求内容完整、知识新颖、表达确切,简明易学易懂,适合用于大、中专院校财税专业普教、成教、培训教材或教学参考书,也适合广大财税工作者和纳税人自学之用。

《新编中国税制》紧紧围绕建立社会主义市场经济体制下的税收制度这个中心,对1994年税收制度重大改革的指导思想、改革的范围以及改革之后新税制的流转税、所得税、财产税和行为税等各项制度的基本内容进行了详细系统的介绍,对各税种的税款计算方法进行了细致讲解,并列举了大量的实际应用例题。

本书编写人员分工如下:第一、二章宋晓阳,第三章董彦会,第四、十三章赵兰英,第五章霍变,第六章张志杰,第七章(海关总署)刘平,第八章张咸春、史建宏,第九章樊敬周,第十章赵珊,第十一

章王进,第十二章郭军英,第十四章彭娟,第十五章陈度。

编 者

1994 年 3 月

目 录

第一篇 绪论

第一章 税收制度概述	(2)
第一节 税收制度概念	(2)
第二节 税收制度的类型	(3)
第三节 税制构成要素	(6)
第二章 我国税收制度的演变	(12)
第一节 新中国税收制度的建立	(12)
第二节 我国税制建设上的几次简并	(13)
第三节 八十年代的税制改建	(17)
第四节 1994 年的税制改革	(21)

第二篇 对流转额的征税

第三章 增值税	(31)
第一节 增值税的概念和特点	(31)
第二节 增值税制度内容	(39)
第三节 增值税的计算与征收	(51)
第四章 消费税	(59)
第一节 消费税的意义、特点	(59)
第二节 消费税的课征制度	(64)
第三节 消费税的计算与征收	(72)
第五章 营业税	(79)
第一节 营业税的概念和特点	(79)
第二节 营业税的征税范围和纳税人	(81)
第三节 营业税的计税依据、税率和减免税	(88)
第四节 营业税的计算与征收	(95)

第六章 资源税	(99)
第一节 资源税的意义	(99)
第二节 资源税的课征制度	(103)
第三节 资源税额计算与征收	(109)
第七章 关税	(111)
第一节 关税的概念和作用	(111)
第二节 关税的征收制度	(117)
第三节 关税税额的计算与缴纳	(122)
第四节 船舶吨税	(124)

第三篇 对所得额的征税

第八章 企业所得税	(129)
第一节 企业所得税的意义	(129)
第二节 企业所得税的建立与发展	(131)
第三节 企业所得税的纳税人和征税对象	(138)
第四节 应纳税所得额的确定	(140)
第五节 资产的税务处理	(148)
第六节 企业所得税会计	(155)
第七节 企业所得税税率及税款计算	(157)
第八节 减免税和税收优惠	(164)
第九节 企业所得税的征收管理	(166)
第九章 外商投资企业和外国企业所得税	(168)
第一节 概念和意义	(168)
第二节 纳税人、征税对象和税率	(171)
第三节 税收优惠政策	(174)
第四节 计税依据	(178)
第五节 税额的计算和征收	(188)
第十章 个人所得税	(193)

第一节	个人所得税的意义·····	(193)
第二节	个人所得税的课税制度·····	(196)
第三节	个人所得税的优惠政策·····	(208)
第四节	个人所得税的计算征收·····	(210)

第四篇 其他税类

第十一章	固定资产投资方面调节税和印花税·····	(217)
第一节	固定资产投资方向调节税·····	(217)
第二节	印花税·····	(250)
第十二章	房产税、契税、车船税、屠宰税·····	(258)
第一节	房产税·····	(258)
第二节	契税·····	(265)
第三节	车船税·····	(271)
第四节	屠宰税·····	(277)
第十三章	城乡维护建设税和教育费附加·····	(282)
第一节	城乡维护建设税·····	(282)
第二节	教育费附加·····	(288)
第十四章	土地使用税、土地增值税和耕地占用税·····	(291)
第一节	土地使用税·····	(291)
第二节	土地增值税·····	(296)
第三节	耕地占用税·····	(308)
第十五章	农牧业税·····	(315)
第一节	农业税的意义·····	(315)
第二节	农业税的征收制度·····	(319)
第三节	牧业税·····	(326)

第一篇 绪 论

税收制度作为国家财政经济制度的重要组成部分,为实现国家的财政经济目标服务,并在一定程度上受经济制度和其他各种因素的制约。因此,根据国家不同时期生产力发展水平状况,建立一套科学、合理、完整的税收制度是我们研究税收理论的目的之一。本篇就是在讲述我国现行税收制度之前,集中阐述有关税制的基本理论和基本知识。

第一章 税收制度概述

第一节 税收制度概念

税收制度,简称税制,是国家制定的征税规范,是国家财政经济制度的重要组成部分。

征税是国家直接参与一部分社会产品、收益分配的活动。为了使这种分配活动能够有秩序的进行,国家必须对征税做出各种规定。一方面规定纳税人必须遵守的纳税义务,另一方面也规定国家征税机关的权限和工作规则。明确地说,税制是国家制定的体现税收分配关系的有关法律、法令和征收办法的总称,是国家向纳税人征税的法律依据和工作规程。

根据上述表述,可以这样理解税制的概念:

首先,作为国家制定的征税规定,税制体现了统治阶级的意志,为统治阶级的最大利益服务。也就是说,不同社会制度国家税收的性质是不同的,就是在相同社会制度的国家之间,以及在同一国家的不同历史时期的税制,也是不尽相同的。不同国家由于国情和经济发展水平的不同,税制会有所差异。而同一国家在不同的历史时期的政治经济任务不同,税收制度必须做出与之相适应的变革。例如,我国在建国初期,为了适应多种经济成分并存情况和争取财政经济情况根本好转的需要,实行了以“多种税,多次征”为特征的复合税制,对不同产品和行业分别制定高低不同税率的政策,促进国民经济的恢复与发展;在社会主义改造时期,为了适应党在过渡时期总路线和总任务的要求,实行“公私区别对待、繁简不同”的税收政策,从而推动了生产资料私有制的社会主义改造;现

阶段我国已确定了社会主义市场经济的主导地位,税收制度也必须相应变革,建立一套符合市场经济要求的、规范完善的税制。

其次,税制是体现税收分配关系的法律规范。有关税收分配的政策、原则、方式、方法等都体现在税制的各项具体规定中,所以税制与税收是两个不同的概念,二者不能混淆。税收分配决定税制,税制反作用于税收分配,影响调整税收分配关系。

需要指出的是,税收制度一词,有时是指一个国家在一定的历史条件下所形成的税收体系,包括税收参与国民收入分配的总格局和税种、税率的配置及设计,以及税收体系的结构和特点等。比如,是以流转税为主体建立税收体系,还是以所得税为主体建立税收体系等。本书所讲的税收制度主要不是探讨税收体系本身,而是着重分析一定税收体系下的具体的税收制度。

第二节 税收制度的类型

从古至今,许多经济学者为寻求建立科学、健全的税收制度,对税制结构及分类进行了大量的研究和探索,提出过各种理论,对税制的发展起到了推动作用。

一、按税制结构,分为单一税制和复合税制。

(一)单一税制

所谓单一税制,就是一个国家在一定历史时期内实行只有一个税种的税制。

在法国路易王朝时代,税制极为混乱,苛捐杂税丛生。为纠正这种弊端,法国重农学派首先提出土地单一税,主张只有土地所有者的土地收益课税,废除其他各种税收。以后随着时间的推移,又出现了消费单一税,所得单一税,资本单一税等主张。值得一提的是,马克思和恩格斯曾在1850年提出在资本主义社会条件下实行资本单一税的主张,指出“资本税作为单一税,可以一举而消灭所

有庞杂的耗费巨大的税务机构,对生产、流通和消费的正常进程产生最小的影响,并且和其他一切捐税不同,征收范围也包括投入奢侈品方面的资本。”^①

以上提到的各种单一税制,其出发点主要是憎恶苛捐杂税,力求减轻人民负担。从这个角度看,是有一定进步意义的,但在实际上不可能采用。因为,首先国家征税的首要目的是为了取得财政收入,不论哪一种单一税制,都无法保证收入的稳定、可靠和充足;其次税收,除了是国家取得财政收入的主要形式外,还是实现社会经济目标的重要手段,任何单一税制都不可能充分发挥这一作用;再次单一税制使税收负担集中在某一点上,不符合税收普遍原则,而且容易产生税负不平之弊。所以,在税制发展史上,单一税制只是一种关于税制理论的学说,任何国家都没有实际采用过,又被称作“单一税论”。

(二)复合税制

所谓复合税制,简称复税制,指一个国家在一定时期内实行的一种由若干税种组成的税收制度。这些税种有主有次,相互配合,结构严密。所以复税制与杂乱无章的苛捐杂税制是有本质区别的。

复税制是当代世界各国普遍采用的税制,这既有其历代相沿因素,理论依据也是很充分的。从历史上看复税制的发展,税收产生最初就有土地税和人头税并存;近代又有所得税、商品税与财产税的并立;进入资本主义社会后,商品流转税上升为主要税种,但财产税仍然保留,所得税逐渐兴起。现在许多经济发达的国家,虽以所得税为主体税种,但商品流转税和财产税仍居辅助税种的地位。总之,随着生产力的发展,经济结构的变化,税收制度不断变革,但实行复合税制从未变化过。从理论上讲,所有学者都认为一个理想的税制,必须符合税收的各项原则,必须适应经济的发展和

^① 《马克思、恩格斯全集》第一卷第340页

财政的需要。但是要找到一个完全符合上述条件的万能税种实际上是不可能的。因此,税制必须由若干性质、作用不同的税种复合组成,使税制结构兼容并蓄,互相补充,相辅相成。

二、现代资本主义国家税制类型

现代资本主义国家税制结构,大体上可分为以下三种类型:

(一)以所得税为主体税种的税制结构

如美国、英国、加拿大、丹麦、瑞典等国家,这些国家的所得税收入,一般占其税收总收入的 50%左右。

(二)对所得课税与对商品课税并重的税制结构

较有代表性的国家有德国、荷兰、意大利、挪威等国,这些国家对所得课税与对商品课税的比重之差不超过 10%。

(三)以对商品课税为主体税种的税制结构

除经济发达的法国、奥地利以外,多数发展中国家也采用这一种税制模式。

三、关于我国税制模式的研究

近几年来,我国税收理论界对我国的税制模式进行了有益探索,归纳起来有以下四种观点:

(一)以所得税为主体的税制模式。

(二)以资源税为主体的税制模式。

(三)以流转税为主体的税制模式。

(四)建立流转税和所得税并重的税制模式。

其中第四种观点为多数人所认同,认为这种模式适应我国现阶段生产力水平低的状况,适应现阶段多种经济成分并存的经济结构。我国税收除了保证财政收入稳定增长以外,还要对经济从宏观上起到调节作用。税收的这种双重作用,无论是流转税还是所得税,都是无法单独完成的。所以,必须实行以流转税和所得税相结

合的主体税制,才能兼容并蓄,相得益彰。

第三节 税制构成要素

税制的法律形式是税法,所以税制要素又称税法要素,是指构成每一种税法的必要元素。一般来说,税法构成要素,包括征税对象、纳税人、税率三个基本要素和纳税环节、减免税、违章处理等其他要素。

一、征税对象

征税对象又称“课税对象”,是指对什么课税,是课税的客体或标的物。征税对象是区别不同税种的主要标志,也往往是税种名称的由来,比如,对增值额征税叫增值税,对企业或个人所得征税叫所得税。征税对象是税制要素中一个基础性的元素,对其他税制要素有很大的制约作用。有了征税对象才好确定纳税人、税率等,因为,纳税人就是拥有既定征税对象的单位和个人,税率就是征税对象与应纳税额之间的比例。所以,在制定税法前,一般是先选定征税对象。

与征税对象有关的内容包括:

(一)税目

税目是征税对象的具体化,即税法规定的征税项目的具体划分,体现征税的广度。有些税种的征税对象比较具体,其本身就是税目。但就大多数税种而言,征税对象较为复杂,为便于确定征免界限和设计税率,对其征税对象还需要进一步划分。税目的设置方法主要有列举法和概括法两种。

(二)计税依据

计税依据指计算应纳税额的数量依据。有的税种的计税依据与征税对象是一致的,如所得税、房产税等。而农业税的征税对象是农业收入,计税依据则是常年产量,二者是不一致的。当计税依

据与征税对象不一致时,不同的计算方法会影响纳税人的实际负担。这是分析税收负担时应注意的一个问题。计税依据有两种形态,一种是价值形态,另一种是实物形态。

二、纳税人

纳税人是依照税法规定直接负有纳税义务的单位和个人,又称“纳税义务人”或“纳税主体”。每个税种的税法都要明确规定它的纳税人,纳税人不依法纳税要受到法律的制裁。

税法规定的纳税人包括自然人和法人。“自然人”是人在法律上的称谓,指依法在民事上享有权利或承担义务的个人。“法人”是自然人的对称,是以法律形式赋以人的资格,从而形成一个等同于人的独立的权利和义务的社会组织。法人应具备以下几个条件:第一,必须依法进行登记并经批准;第二,具有独立支配的财产;第三,能够独立承担民事义务并以自己的名义参加民事诉讼活动。

负税人与纳税人是两个不同的概念。负税人是指税收的实际负担者。一般地说,纳税人应该是负税人,但有的税种纳税人应纳的税款可以通过某种途径将其转嫁给别人负担,纳税人并没有负担或没有全部负担,在这种情况下,纳税人就不是负税人。

纳税人与代征人也是既有联系又有区别的。代征人是负有代征、代扣、代缴税款义务的单位 and 个人的简称。国家为了加强对税收的征收管理,实行税收源泉征收办法,在税法中规定了代征税款义务人,代征人必须按规定履行代征、代扣、代缴税款义务,办理有关手续,否则也将承担法律责任,有关违章处理规定与纳税人违章处理基本相同。代征人按规定履行代征、代扣、代缴税款义务,可由税务机关付给一定比例的手续费。

三、税率

税率是税法规定的应纳税额与计税依据之间的法定比例,是

计算应纳税款的尺度,体现征税的深度。税率的高低直接体现国家的税收政策,关系到国家的财政收入,关系到纳税人的税收负担。因此正确确定税率,是处理好国家与纳税人双方经济利益的核心问题,是制定税法、执行税法的中心环节。

我国现行税率有以下三种:

(一)比例税率

比例税率是对同一征税对象不论数额多少,只规定一个比例的税率,税率不因征税对象多少、大小而变化,具有收入固定、负担平均、计算简便的特点,适用面较广。比例税率制具体运用中又分为几种不同形式:

①单一比例税率,即一个税种只规定一个比例税率。②差别比例税率,即一个税种按照使用范围或对象,分别制定高低不同的比例税率。③幅度比例税率,即规定高低不同的比例税率幅度。④有免征额的比例税率,即先从征税对象中扣除一个法定的免征额,再对其余征税对象按统一规定的比例税率征税。

(二)累进税率

累进税率是按征税对象的大小实行等级递增的税率制度。即把征税对象由低到高分若干等级,分别规定递级递增税率。累进税率具有适应性强、负担相对合理的特点,特别对调节纳税人收入有较大的作用,一般适用于对所得和财产的征税。累进税率又可分为:

1. 全额累进税率

全额累进税率是一种将征税对象由低到高分若干等级,每一等级规定一个适用税率,当征税对象升高一级时,全部征税对象按高的一级税率计税的税率制度。这种税率计算简便,收入较多,但累进程度较为急剧,尤其在两个等级临界处,税额呈不合理的跳跃增长状。

2. 超额累进税率

超额累进税率是将征税对象划分为若干等级，并分别规定税率，与全额累进税率不同的是，超额累进税率是当征税对象由低一级上升到高一级时，仅就超过部分适用高一级税率，所以叫“超额累进”。这一特点，可避免全额累进在两级临界处出现应纳税额增长超过征税对象增长的不合理现象，而且在累进方面比较缓和，为多数国家所采用。另外，超额累进税率又有超率累进税率和超倍累进税率等特殊形式。

（三）定额税率

又称为“固定税额”。是按征税对象的标准单位直接规定一个固定的税额，一般适用于从量征税，优点是简单明确，税负稳定。缺点是不能适应纳税人负担能力的变化和商品价格升降的情况。具体又有地区差别固定税额、幅度固定税额、分类分级固定税额等。

四、纳税环节

商品从生产到消费要经过许多环节，如工业品，一般要经过工业生产、商业批发和零售等环节。纳税环节是税法规定的商品流转过程诸环节中应当缴纳税款的环节。确定在哪个环节或哪几个环节征税，是设计流转税时一个十分重要的问题，它关系到财政收入的及时定额入库，是否方便纳税人，是否有利于生产发展和商品流通等。

纳税环节的选择有：一次课征制，即只对商品流转过程中的一个环节征税，优点在于税源集中，可避免重复征税，如建国初的货物税、商品流通税。二次课征制，即在商品流转环节中选择两个环节课征，优点在于可以适应产品的价格结构，平衡税收负担。多次课征制，亦称道道课征，即一种税在商品流转各环节多次课税。主要弊病是造成重复课税，有碍生产的专业化和协作。

五、减免与加征

减免与加征是发挥税收特殊调节作用的重要手段,是税收的严肃性和必要灵活性相结合的体现。因为税法规定的税种税率只能根据经济发展的一般情况和社会平均负担能力设计,对于个别的特殊的情况则不能适应,这就需要在统一税制基础上有一种特殊调节手段来补充。因此,减免与加征规定成为税法构成中必不可少的因素。

减免税是指为体现国家的社会经济政策,对有利于社会经济发展的某些行为或为照顾纳税人的特殊情况而给予的税收优惠和照顾,具体包括:

(一)减税、免税,即对纳税人应纳税额部分或全部不征。

(二)免征额,即税法规定的征税对象全部数额中免于征税的数额,仅就超过的部分征税,免征额部分不征税。

(三)起征点,即就税法规定的对征税对象开始征税的数额,征税对象数额未到起征点的不征税,达到起征点的就全部征税对象征税。

加征,是指为了体现国家的社会经济政策,限制纳税人某些不利于国家和社会的行为,或为调节某些纳税人收入,除按税法规定的税率征税外,另按情况轻重或获利大小,再加征一部分税款。

税收的减免与加征,前者体现了国家税收的奖励政策,后者则体现了国家税收的限制政策。减免与加征是税率的补充手段,有利于实现税制税率的相对稳定性。

六、违章处理

违章处理是税法规定的对违反税收法规行为所采取的处罚措施。纳税人偷税、欠税、抗税及不遵守税收征管规定等,都属违章行为。税法对不同违章行为,分别规定了不同的处理办法,如加收滞

纳金、补税、罚款、移交司法机关追究法律责任等。对违章行为的处理规定是确保税收法令的正确贯彻、严肃纳税纪律的必要手段,体现了国家税收的强制性。所以,违章处理也是税制构成的要素之一。