

主审 胡秀李晚丹
主编 余启田汪水文
高修清

新 稅 制

理论 政策 实践

中国经济出版社

XPK67/25

新税制：理论·政策·实践

主 审

胡传秀 李晓丹

主 编

余启四 汪水文 高修清



3 0106 2205 2

中国经济出版社



C

163088

(京)新登字第 079 号

新税制:理论·政策·实践

主审 胡传秀 李晓丹

主编 余启四 汪水文 高修清

中国经济出版社出版发行

(北京百万庄北街 3 号)

(邮编:100037)

新华书店经销

武汉市台中印刷厂印刷

850×1168 毫米 1/32 开本 17.25 印张 448 千字

1994 年 4 月第 1 版 1994 年 4 月第 1 次印刷

印数:1—5000 册

ISBN7-5017-3148-9/F·2249

定价:12.00 元

序

随着我国社会主义市场经济体制的发展以及在关贸总协定席位的即将恢复，世界经济必将对我国经济产生巨大的冲击。作为国际通行的分税制在社会经济生活中扮演着越来越重要的角色，作为宏观调控重要手段的现代税收在工商企事业单位的生产经营过程中发挥着越来越重要的作用，而我国传统的财政包干体制不能适应深化经济改革的需要，亟待改革；传统的税收观念不能适应市场经济发展的需要，亟待更新；传统的税收体制不能适应扩大对外开放的需要，亟待接轨。为了使中国税收走向国际，国际税收接纳中国，充分发挥现代税制的积极作用，必须对我国传统的税制进行全方位、多角度、深层次的全面改革，从而加快我国社会主义市场经济的发展。

国家决定，从1994年起对我国现行工商税制进行全面改革和完善。这将是继1984年利改税和工商税制改革后中国税制建设的又一个重要的里程碑，必将对我国税制走向世界、接近国际惯例、加速改革开放步伐、转换企业经营机制、促进我国社会主义市场经济同世界经济接轨，产生历史性的深远影响。中国财税界步入了大规模培训、新知识学习、旧模式转换、新制度建立的大发展时期。

为了配合广大财税干部、企业管理人员和大中专院校师生等各界各行业学习、更新、掌握税收知识和政策，较快地适应新形势的需要，我们特组织湖北省财政厅、湖北省税务局、财政部驻鄂中企处、中南财经大学等单位的专家、学者、教授和具有丰富经验的实际工作者编写了《新税制：理论·政策·实践》一书，以供社会各行业学习、培训使用。

本书得以出版，得到了熊商清和杨风其同志的关心和大力支持，在此表示感谢。

新的税法已陆续颁布，对其学习研究、贯彻执行是一项艰巨的任务和长期的过程。由于时间紧，疏漏和错误之处在所难免，恳请读者批评指正，并望在具体执行中以国家的统一税收法规、政策为准。

编 者

一九九四年二月

目 录

序

· 上 篇

第一章	税收的起源和发展	(1)
第一节	税收的概念和特征.....	(1)
第二节	税收的产生.....	(5)
第三节	税收的发展.....	(8)
第二章	税收的本质与作用	(15)
第一节	税收的本质	(15)
第二节	税收的职能	(25)
第三节	税收的作用	(29)
第三章	税收原则	(46)
第一节	效益原则	(46)
第二节	公平原则	(50)
第三节	激励原则	(54)
第四节	稳定原则	(57)
第四章	税收的分类	(62)
第一节	税收分类的依据	(62)
第二节	对流转额的课税	(66)
第三节	对增值额的课税	(69)

第四节	对收益的课税	(72)
第五节	对财产和特定目的课税	(76)
第六节	对消费课税	(79)
第五章	税制要素结构	(83)
第一节	税制要素	(83)
第二节	税制结构	(89)
第六章	税收负担和税率设计	(95)
第一节	税收负担概述	(95)
第二节	税收负担水平	(100)
第三节	税源选择和税率设计	(105)
第七章	税负转嫁	(118)
第一节	税负转嫁学说简介	(118)
第二节	税负转嫁与归宿	(126)
第八章	税收管理	(137)
第一节	税收管理体制	(137)
第二节	征收管理	(141)
第三节	税收计划、会计与统计	(145)

下 篇

第九章	新税制概述	(149)
第一节	我国税制的沿革	(149)
第二节	1994 年税制改革的原则和意义	(155)
第三节	新税制的主要内容	(158)
第四节	分税制的总体设计	(162)

第十章 营业税	(167)
第一节 营业税的特点和意义	(167)
第二节 营业税的基本内容	(169)
第三节 营业税的减税免税	(176)
第四节 营业税的计算和征收	(182)
第五节 营业税的会计处理	(184)
第十一章 增值税	(186)
第一节 增值税的特点和作用	(187)
第二节 增值税的基本内容	(190)
第三节 增值税的计税方法	(197)
第四节 增值税纳税管理	(206)
第五节 增值税的会计处理	(215)
第十二章 消费税	(221)
第一节 消费税的分类和特点	(221)
第二节 消费税的基本内容	(225)
第三节 消费税的计算与报缴	(230)
第四节 消费税的会计处理	(235)
第十三章 资源税	(239)
第一节 资源税的意义和特点	(239)
第二节 资源税的基本内容	(243)
第三节 资源税的计税方法	(246)
第十四章 企业所得税	(278)
第一节 企业所得税的意义和特点	(278)
第二节 企业所得税的课征制度	(283)

第三节 企业所得税的计算和征收	(287)
第十五章 外商投资企业和外国企业所得税	(298)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税产生的 依据和特点	(298)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的课征制度	(301)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的 计算与征收	(308)
第十六章 个人所得税	(321)
第一节 个人所得税的意义和特点	(321)
第二节 个人所得税的课征制度	(323)
第三节 个人所得税的计算和征收	(327)
第十七章 土地使用税、土地增值税、房产税	(339)
第一节 土地使用税	(339)
第二节 土地增值税	(343)
第三节 房产税	(349)
第十八章 其他各税	(353)
第一节 车船税	(353)
第二节 城乡维护建设税	(357)
第三节 固定资产投资方向调节税	(360)
第四节 印花税	(366)
第五节 屠宰税	(373)

附 录:

1. 中华人民共和国营业税暂行条例	(377)
2. 中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	(381)
3. 中华人民共和国增值税暂行条例	(387)
4. 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	(392)
5. 中华人民共和国消费税暂行条例	(399)
6. 中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	(403)
7. 中华人民共和国资源税暂行条例	(408)
8. 中华人民共和国资源税暂行条例实施细则	(410)
9. 中华人民共和国企业所得税暂行条例	(412)
10. 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	(415)
11. 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则	(420)
12. 中华人民共和国个人所得税法	(440)
13. 中华人民共和国个人所得税法实施细则	(444)
14. 中华人民共和国土地增值税暂行条例	(451)
15. 中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例	(453)
16. 中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例实施细则	(456)
17. 中华人民共和国印花税暂行条例	(459)
18. 中华人民共和国印花税暂行条例实施细则	(461)
19. 中华人民共和国税征收管理法	(466)
20. 中华人民共和国税征收管理法实施细则	(476)
21. 中华人民共和国发票管理办法	(487)
22. 中华人民共和国发票管理办法实施细则	(492)

第一章 税收的起源和发展

税收是一个历史悠久的经济范畴,在人类历史上已经存在了几千年,远在奴隶社会就已经出现,在封建社会、资本主义社会及社会主义社会,税收不仅始终存在,而且随着社会经济的发展,发挥着越来越重要的作用。

第一节 税收的概念

一、税收的一般概念

税收,概括地说,就是国家为了实现其职能,而凭借政治权力参与国民收入再分配的一种形式,也是国家用以控制调节经济的重要手段。具体来说,税收概念应从以下几个方面来理解。

1. 税收是国家为了实现其职能的需要

人类社会发展到原始社会末期,随着生产力的发展,产品出现了剩余,社会分工和商品交换逐步发展,产生了私有制,原始氏族部落划分为奴隶和奴隶主两大对立阶级,人类进入阶级社会,从而产生了国家。国家产生以后,就要建立管理国家行政事务的行政机构和专政机构以行使公共权力,所建立的机构和这些机构的人员都不直接从事物质生产活动,却需要消耗大量资财,国家靠什么来维持这种庞大的开支?那就是向人民收取捐税,任何一个国家机构没有人民的赋税作为其经济基础,便不能维持其生存,因而也就不能行使其“公共权力”。为了维持这种公共权力,就需

要公民缴纳费用——捐税。

2. 税收是凭借国家政治权力进行的财政收入分配

国家取得财政收入的权力主要有两种：财产权力和政治权力。财产权力也就是所有者权力，国家对国营经济的财产拥有所有权，它可以凭借所有者权力占有国营企业的产品。政治权力就是国家政权的权力。对于国家不能直接占有的产品则通过征税的方式转为国家所有。在资本主义制度下劳动者创造的社会价值除一部分用于支付工人工资外，其余部分作为剩余价值在资产阶级内部进行分配，这阶段的分配凭借的是财产所有权。在初次分配后，资产阶级国家还要以税收的形式向已取得产品的全体社会成员征收一部分产品，以满足各类非物质生产部门人员的需要。这个阶段凭借的是政治权力。在社会主义条件下国家可以参与生产领域的分配，通过税收把社会纯收入部分转化为国家集中的纯收入，也可通过税收对各部门、企业、个人取得的收入进行适当的再分配，供国家集中需要。在这里，税收凭借的仍然是政治权力。

3. 税收是国家按法律规定向经济单位或个人无偿征收的实物或货币

税收是依据国家法令规定征收的。税法是国家法律的组成部分。国家向经济单位或个人征收每项税收都由税法预先规定标准以及如何纳税等。特别是随着社会生产力的发展和各种社会政治经济情况的发展变化，税收的法制制度也经历了一个从简单到复杂，从低级到高级的发展过程。在奴隶社会和封建社会初期，税收法制尚不成熟，国家行使征税权是同纳税者的自由贡献相结合；封建国家建立中央集权制后，实行专制征税制度；资本主义制度确立后，一般实行了法制，政府征税和人民纳税都必须遵守税法规定，依法征收和依法缴纳。

税收的征收形式，从历史上看，在奴隶社会和封建社会初期，税收是以实物形式和力役形式为主；从封建社会末期开始特别到了资本主义社会，由于商品经济日益居主导地位，税收也逐步过渡

到以货币形式为主,甚至基本上全部征收货币。因此,可以说税收是国家依照法律规定向经济单位和个人征收的实物或货币。

4. 税收是国家调节经济的重要经济杠杆

经济杠杆是通过对社会产品和国家收入的分配,影响社会的各个组成部分的切身利益,以促进微观经济行为符合宏观决策的要求,从而成为影响和调节经济的手段。税收作为一个分配范畴,必然会反作用于经济。例如,对于国民经济各部门,同样可以通过轻税或重税政策,鼓励或限制某一经济部门的发展,国家可以对各种产品分别实行多征或少征的不同政策,直接影响每种产品生产的发展,从而影响社会的产品结构。再者,在国际经济交往中,一个主权国家可以运用税收,通过征税的高低、优惠待遇的多少进行鼓励和限制,以发展对外经济往来,促进本国经济的发展。可见,税收是国家用以调节经济的重要经济杠杆。

二、税收的形式特征

税收的形式特征,是指税收这种财政收入形式区别于其他财政收入形式的基本标志,是税收本身所固有的形式特征,即税收所具有的强制性、无偿性和固定性。

1. 税收的强制性

税收的强制性,是指税收是依靠国家政治权力按法律规定征收的。纳税人必须依法纳税,否则就触犯了法律,应当受到法律的制裁。任何社会制度下的国家政权都具有专政的职能,为了巩固国家政权,维护统治阶级利益,国家制定的一切法律都具有强制性,税法是国家法律的重要组成部分,当然也具有强制性。在剥削阶级占统治地位的国家里,税收体现了阶级剥削关系,国家凭借政治权力征税是对劳动人民的经济剥削。在这种阶级对立的条件下,税收是为剥削阶级利益服务的,国家征税必然采取强制征收。在社会主义制度的国家里,税收的性质转变成为全体人民的利益服务,国家征税已不存在剥削阶级社会那种征纳双方的矛盾了,但也存在着

在劳动人民根本利益一致基础上的整体利益和局部利益之间的矛盾。正是由于这种矛盾的存在，社会主义国家也经常发生纳税人偷税、漏税、欠税及抗税的情况。国家除了以国家主人的角度教育和调动纳税人自觉纳税的积极性外，还必须以法律规定强制征收，因而强制性也是社会主义税收的特征之一。

2. 税收的无偿性

税收的无偿性，是指国家征税以后，不向纳税人偿还税款或付给报酬。即国家向纳税人征收的税款一律纳入国家财政预算，由财政统一支配使用，不再直接归还给纳税人。税收的无偿性也是由财政的无偿分配所决定的。国家财政支出体现着国家在实现其职能过程中所耗费的物质资财，这种财政支出则是无偿分配的，因此，国家取得用于这种支出的财政收入——税收，也只能是无偿的。有人认为，社会主义税收“取之于民，用之于民”，不存在无偿性，这是把社会主义条件下税收的“特性”与作为税收范畴的一般形式特征的“共性”混淆起来了。确实，建立在生产资料公有制基础上的社会主义税收，最终必然会通过财政支出用于发展社会主义经济，用于科学、文化、教育，用于巩固国防，为人民谋福利。但这种“偿还性”是就整个社会而言的，对具体纳税人来说却是无偿的。因为征税后，国家不直接返还他，或付给他任何报酬。因而社会主义税收也具有无偿性的特征。

3. 税收的固定性

税收的固定性，是指国家征收的税种和每种税的征税对象、纳税人、征税比例等，都通过法律形式固定下来，一般情况下不作变动。这样，使国家税收收入和纳税人的负担也在一定时期内稳定下来。如果没有税收的这种固定性，它和临时摊派也就没有什么区别了。但是，应当指出，税收的这种固定性，随着国家政治经济情况发生变化，要求税法法规也随之相应地改变时，国家也可以改变税法规定，调整征税范围，提高或降低征税标准。在社会主义制度下各项税收，一般都有减税、免税的规定，这就是在统一规定的固定标

准的基础上,根据具体情况,还有一些灵活性。这种改变或灵活规定同税收的固定性并不矛盾。

税收的强制性、无偿性和固定性的特征,通常人们称为“税收三性”。实际上,“税收三性”是相互联系,相互制约的整体,是税收的共同特性,缺少哪一点都将失去税收的属性,都不能够成税收。

第二节 税收的产生

一、税收产生的前提条件

税收是人类社会发展到一定历史阶段的产物,是一个历史范畴。在人类社会发展的低级阶段——原始社会初期,社会的基本单位是氏族组织。在生产力极端低下的情况下,氏族经济是共产制的。人们共同劳动,共同消费,没有私有财产,没有阶级,由氏族成员公推的首长负责处理公共事务。国家没有产生,捐税也还没有必要。直到原始社会末期,由于生产力的发展,特别是金属工具出现以后,原来的以氏族和部落为单位的大集体生产逐渐为以家庭为单位的个体生产所代替。随着劳动产品和劳动工具变成家庭的私有财产,以及分工和交换的发展,生产和占有的共同性遭到破坏,私有制逐渐占了优势,社会出现了贫富分化。不仅原来在部落战争中得到的俘虏成了奴隶,而且在氏族公社内部由于借债等原因破产的贫民也转化为奴隶,社会开始分裂为对立的阶级,奴隶主和奴隶、剥削者和被剥削者。在阶级矛盾不可调和的条件下,国家应运而生。国家和氏族制度的区别,除了国家是按地区划分国民外,最重要的就是在于特殊的公共权力的设立,构成国家公共权力的不仅有武装人员,而且还有一整套强制机关,如监狱、法庭等等。这种公共权力的存在,一方面说明了税收的必要;另一方面,公共权力的存在也为税收的存在提供了可能的条件,即国家的征税权。公共权力和征税权是相互联系的。公共权力靠征税权取得赖以存在的

物质基础，而征税权又是以各种强制性的公共权力为后盾的。可见，税收的产生和国家的出现有着必然的联系，国家是税收产生的前提，而税收的产生正是为了维持国家这个公共权力的存在和实现其职能的需要。

税收的产生不仅要国家权力的存在为前提，而且还需要一定的经济前提，这就是生产资料和社会产品私人占有的财产私有制度。这是因为国家是上层建筑，而税收存在要以国家权力为前提是以上层建筑作用于经济基础来说的。随着财产私有制的产生和发展，一方面由于国家本来就是在私有制基础上，阶级矛盾不可调和的产物。没有私有制，没有阶级，就没有国家。另一方面，即使有了国家，倘若在奴隶制国家直接拥有全国土地，国王可以直接取得土地收获物的条件下，当然就不必依靠税收这种形式来取得收入。只有对那些不属于国王，因而不能为直接拥有的社会产品，才有必要通过征税来使之转为国家所有，从这个意义上说，国家征税就是对私有财产行使了支配权。可是私有制的存在，是税收产生不可缺少的经济条件。

综上所述，税收的产生，取决于两个相互制约的前提条件，一是国家公共权力的建立，二是私有制的存在。税收是二者的产物。

二、税收产生的历史过程

由于世界各国的具体历史条件不同，税收产生的历史过程也很不相同。

在最早的文明古国埃及，从公元前 27 世纪第三王朝起，已经跨进了专制的奴隶制王国时期。埃及的土地除很大部分由专制君主法老作为“王庄”，由王室派官经营，相当数量的土地赏给大臣、贵族和神庙，构成权贵和神庙的农庄外，国内的大片土地仍归公社占有，由公社农民使用。这时，已经开始了土地私有制。公社农民也已经通过了公社和地方管理机构，向法老缴纳租税并为国家服役。

在另一个古代文明的发祥地西亚(两河流域),早在公元前3000年左右,在巴比伦尼亚地区就先后出现了数十个苏美尔城邦(城市国家),每个城邦都是由几个农村公社围绕一个中心城市组成。城市的中心建筑物为神庙,城邦的土地,少则四分之一,多则一半,为神庙所有。作为:(1)神庙公用地,由神庙奴隶耕种;(2)神庙份地,以服务为条件分配给神庙服役人员的份地;(3)神庙出租地,出租给佃户(大多是神庙的服役人员)耕种,收取地租。除神庙占用的土地不得买卖外,其余均作为农村公社的土地,分配给各个家族,可以买卖,村社农民则向国家纳税、服役。

在古希腊,公元前1500年左右,就出现了迈锡尼人建立的奴隶制国家。除公社公有土地外,已有贵族占有的私有土地。公元前八世纪至六世纪,希腊各地先后建立了200多个奴隶制城邦。其中有闻名于世的斯巴达、雅典等。在氏族贵族的统治下,氏族内部分化出贵族与平民。平民有权占有土地、财产,从事农业、手工业和商业,并向国家纳税和服兵役。另外,被他们征服的各邦被称为同盟国,要按期向盟主纳贡。如雅典在公元前443年将同盟国分为5个区,作为纳贡区划。雅典利用同盟国贡金和其他赋税收入,供养雅典公民和军事费用。在公元前5世纪的希腊,赋税已经极为普遍,并且出现了向国家承包赋税的人。

罗马的“五政”时代,是罗马从氏族制度向国家过渡的时期。由于生产力的发展,家长制的家庭逐渐从氏族中分成出来,成为社会的基本经济单位。其中,富有的家庭利用权势侵占公有土地和财物,并且开始占有奴隶,久之成了氏族贵族。随着私有制的出现,形成了以贵族和平民、保护人和被保证人为基础的家长奴隶制。平民虽有人身自由,但无权分得土地,也不能担任公职和与贵族通婚,并且要给城市公社纳税与服兵役。到公元前6世纪时,罗马平民人数已超过贵族,罗马的工商业多由平民经营,赋税的很大部分来自平民。可见,在古希腊、古罗马,随着财产私有制和国家的产生,就出现了平民缴纳的捐税。