

新税制操作指南

XINGSHUIZHICAOZUOZHINAN

主编 吴联生

中国商业出版社

42-62

新税制操作指南

顾问 许善达 刘兴德
主编 吴联生
副主编 彭俊臣 熊宏军
编委 (按姓氏笔画顺序)
王继荣 王仁森 伍敬勇 刘仁桂
张莎丽 吴尚亿 吴联生 宋桂福
杨叔云 罗兆勋 陈安平 钟林庆
钟志荣 唐小平 葛炳南 彭俊臣
谢玉骥 熊宏军 滕德运

序

湖南省人大常委会主任

刘夫生

市场经济呼唤已久的新税制已于1994年1月1日正式运转施行。这是我国继本世纪80年代前期税制改革后的又一大税制改革举措,是我国税制建设史上的一个新的里程碑。

党的十四大明确提出,我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济。制定和实施新税制是我国经济体制改革的一项重要内容。它是按照社会主义市场经济的内在要求,本着“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、规范分配方式、保证财政收入”的指导思想,建立的适应和促进社会主义市场经济发展的科学税制体系,既注重与国际惯例接轨,以有利于对外开放和国际间经济往来,又联系了我国的实际,适应了新的社会经济关系。它的颁布实施,对于加强中央宏观调控能力,促进经济结构调整,理顺分配关系,扩大对外开放,提高经济效益,保证国家财政收入,都具有十分重要的意义,必将对我国的社会经济发展产生深远的影响。

为了帮助广大纳税人、社会各界人士、大中专院校学生、企业财务人员特别是税务干部深入理解和掌握新税制,并付诸实际操作,几十位从事税收工作的专家、学者经过近半年

的辛勤笔耕，编撰了这本《新税制操作指南》。该书紧密联系我国社会主义市场经济的新形势和税收工作的实践，以国家最新颁布的税收法律、法规为依据，从理论和实践的結合上，系统地阐述了新税制的一般知识，实行新税制后如何进行税收征管、税务检查、税务审计，如何处理税务违章行为、查处税务案件、进行纳税申报等问题；特别是对实行新税制后各税种的应纳税额如何计算、会计处理怎么搞等一系列实际操作问题作了详尽的介绍。在体系上，该书创造性地将一般理论知识与实际操作方法结合在一起进行阐述，从而增强了全书的实用性。

该书不仅是广大税务干部和纳税人掌握新税制的必备工具书，而且是各级领导和从事经济工作、法律工作、财税工作人员以及其他人士了解新税制和税收政策的好顾问。基于此，我乐于为该书作序并向读者同志们推荐此书。

1994年元月

目 录 (下册)

第十六章 资源土地税	(1)
第一节 资源税.....	(2)
第二节 城镇土地使用税.....	(13)
第三节 土地增值税.....	(22)
第十七章 财产税	(32)
第一节 房产税.....	(33)
第二节 车船使用税.....	(39)
第三节 遗产税 (存目)	(46)
第十八章 行为税	(50)
第一节 固定资产投资方向调节税.....	(50)
第二节 印花税.....	(63)
第三节 屠宰税.....	(71)
第四节 筵席税.....	(73)
第五节 证券交易税 (存目)	(76)
第十九章 其他税	(79)
第一节 城市维护建设税.....	(79)
第二节 关税.....	(83)
第二十章 农业税	(95)
第一节 农 (牧) 业税.....	(95)
第二节 农业特产税.....	(102)
第三节 耕地占用税.....	(107)
第四节 契税.....	(110)

第二十一章 政策调整增补	(114)
第一节 增值税政策增补.....	(114)
第二节 消费税和营业税政策增补.....	(128)
附录：现行主要税收法规	(131)
国家税务总局关于印发《营业税税目注释》 （试行稿）的通知	(131)
中华人民共和国印花税法暂行条例.....	(139)
中华人民共和国印花税法暂行条例施行细则.....	(143)
中华人民共和国固定资产投资方向调节税 暂行条例.....	(148)
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.....	(165)
中华人民共和国农业税法.....	(168)
国务院关于对农业特产收入征收农业税 的规定.....	(173)
财政部关于农业特产税征收具体事项的通知.....	(176)
中华人民共和国耕地占用税暂行条例.....	(179)
契税暂行条例.....	(181)
中华人民共和国进出口关税条例.....	(183)
国家税务总局关于印发《出口货物退（免）税 管理办法》的通知.....	(190)
财政部 国家税务总局关于企业所得税若干优惠 政策的通知.....	(199)
国家税务总局关于劳改、劳教企业征免所得税 问题的通知.....	(205)
财政部 国家税务总局关于企业所得税若干政策 问题的规定.....	(206)

国家税务总局关于企业所得税若干问题 的通知.....	(209)
国家税务总局关于印发《征收个人所得税若干 问题的规定》的通知.....	(211)
财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策 问题的通知.....	(219)
国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干 问题的通知.....	(221)
国家税务总局关于个人所得税有关政策衔接 问题的通知.....	(223)
国家税务总局关于在中国境内无住所的个人取得 工资薪金所得纳税义务问题的通知.....	(224)
增值税小规模纳税人征收管理办法.....	(229)
增值税一般纳税人申请认定办法.....	(231)
财政部 国家税务总局关于调整农业产品增值税 税率和若干项目征免增值税的通知.....	(234)
国家税务总局关于境外团体或个人在我国从事 文艺及体育演出有关税收问题的通知.....	(236)
国家税务总局关于退还外商投资企业改征增值 税、消费税后多缴税款若干具体问题的通知	(238)
湖南省屠宰税征收暂行办法.....	(240)
资源税税目税额明细表.....	(242)
几个主要品种的矿山资源等级表.....	(254)
后 记.....	(275)

第十六章 资源土地税

资源土地税是以资源或土地为课税对象的各税种的统称。资源，一般是指自然界存在的天然物质财富，它包括土地、地下资源、地上资源、空间资源、海洋资源。作为课税对象的资源土地，是具有商品属性的资源土地，即具有使用价值和交换价值，所以对资源土地的课税是有选择的。一是选择丰盛的资源，利用资源优势，通过课税来充实国家财政收入。二是运用税收工具，保护和促使资源土地的及时、合理开发与有效利用。

我国对资源土地的课税由来已久。春秋时期的“官山海”，以专卖之名，行征税之事，可说是资源税的萌芽。自春秋时期国家凭借政权从盐、铁等资源取得收入以来，历代王朝大都相沿行之。对土地的课税有两种类型：一类是对农村土地的课税，在历史上一般称为田赋或农业税，如夏、商、周的贡、助、彻，晋朝的户调法，唐代的租庸调和两税法，明代的一条鞭法以及我国现行的耕地占用税等，因这类税既有资源土地税的性质又有农业税的性质，为叙述的方便，对农村土地的课税放在农业税的一章中。另一类是对城镇土地的课税，一般称为地产税和土地使用税，属于级差资源土地税类型。我国对城镇土地课税，始于民国时期，1930年国民政府曾制定土地法，在部分城市开征地价税和土地增值税。

新中国成立后，政务院发布的《全国税政实施要则》中，明确将盐税和地产税列为开征税种，使对盐资源和土地的课

税制度延续下来。党的十一届三中全会后，为适应商品经济的发展的需要，完善我国的税收制度，国务院于1984年9月颁发了《中华人民共和国资源税条例（草案）》和《中华人民共和国盐税条例（草案）》，1988年9月27日又颁发了《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》。随着社会主义市场经济的建立与发展，为建立新的资源土地税体系，国务院于1993年12月13日颁发了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》；1993年12月25日发布了新的《中华人民共和国资源税暂行条例》，将属于资源税课税性质的盐税并入了资源税，形成了以资源税、城镇土地使用税、土地增值税组成的资源土地税体系。

第一节 资源税

一、资源税概述

（一）资源税的概念及开征依据

资源税是指对在我国境内从事矿产品开采及生产盐的单位或个人，就资源税条例列举应税资源的级差收入征收的一种税。《中华人民共和国资源税暂行条例》于1993年12月25日颁布，自1994年1月1日起施行。

资源税的开征依据是《中华人民共和国矿产资源法》“国家对矿产资源实行有偿开采，开采矿产资源，必须按照国家有关规定缴纳资源税和资源补偿费”的规定。

（二）资源税的历史沿革

国务院于1984年颁发了《中华人民共和国资源税条例（草案）》。资源税作为一个独立税种，它是在1984年第二步

利改税时期创建的新税种。我国的自然资源分布不均，资源的天然条件和社会条件差别很大，企业的盈利水平常因资源条件的不同而相差悬殊。资源税是为适应经济体制改革的需要，针对企业实行独立核算、自主经营、自负盈亏的情况而设置的。通过资源税的征收，把由于自然资源条件不同所产生的级差收入，以税收形式收归国家，使企业的盈利水平不再取决于级差收入的大小，而取决于企业的自身努力，促使企业加强经济核算，努力提高经济效益。资源税的开征，在中国工商税制整体结构上加入了新的内容，使其在经济领域里的调节职能有新的发展。

从理论上讲，对资源课税应包括一切开发和利用的自然资源，但由于当时资源税尚处于试行阶段，不能将课税范围定得过宽，只列举了原油、天然气、煤炭等几个课税项目。社会主义市场经济的发展，从事矿产资源开发的非国有企业和个人越来越多，资源税有必要扩大课税范围，保证国家作为资源所有者的级差收入不受损失。同时，我国中西部地区资源丰富，扩大资源税课征面，有利于这些地区增加财政收入，加快经济发展。因此，1994年税制改革时将资源税的课征范围扩大到所有金属矿产品和非金属矿产品，将盐税并入资源税，进一步规范了我国的税收体系。

（三）资源税的特点和意义

我国现行资源税主要有以下几个特点：

1. 只对特定资源课税。资源的范围十分广泛，有矿产资源、海洋资源、土地资源、水利资源、动植物资源等。新的资源税既不是对各种自然资源都征税，也不是对所有具有商品属性的资源都征税，而是主要选择对矿产资源进行征税，即规定对所有的矿产资源征收资源税，具体操作时对矿产资源

的绝大多数主要矿种采取列举品目的办法征收。未列举品目的矿种主要是税源不大、不具代表性的矿种，对这部分品目征收资源税或者缓征资源税的权限适当下放。

2. 具有受益税的特点。从自然资源的所有权关系分析，若课税资源非国家所有，则这类资源课税属于国家单纯凭借政治权力的课税，因而属于严格意义上的税；反之，若课税资源属国有资源，则这类资源课税虽然形式上也是国家凭借政治权力的课税，但具有资源有偿使用性质。我国的资源税兼有国家政治权力和所有权双重职能，它一方面体现了对国有自然资源实行有偿占用；另一方面，体现了税收强制性、固定性的特征。所以说，我国资源税具有受益税的特点。

3. 具有差别税的特点。由于资源自身贫富和贮存状况、开采条件、选矿条件、地理位置等因素的影响，造成各资源开发占用者的资源丰瘠和收入的多寡相差悬殊，出现级差收入。资源税除对资源占用、使用课税外，还对资源开发取得的级差收入课税。根据各矿山的资源级差状况，对资源条件好、开采条件优越、资源级差大的，相应确定高的税额；对资源条件差、开采条件恶劣、资源级差小的，相应确定低税额。

4. 实行从量定额征收。即按资源品种的不同和资源条件及开采条件的不同，确定不同的单位税额标准计算征收。采用这种方法，增利不增税，有利于调动企业加强经营管理、降低开采成本、增加利润的积极性；减利不减税，有利于暴露矛盾、鞭策落后，稳定国家与企业的分配关系，简化征管手续，减少税企矛盾。

课征资源税的意义主要在于促进国有资源合理开采，节约使用，有效配置；合理地调节由资源条件差异形成的资源

级差收入，促使资源开采企业在同一起跑线上公平竞争；有利于实施分税制，增加地方税收比重，把中西部地区的资源优势变为经济和财政优势，缩小地区间的经济发展的差距；为国家取得一定的财政收入。

二、资源税的适用范围

（一）资源税的纳税人

根据条例规定，资源税的纳税义务人应包括从事应税资源开采或生产而进行销售或自用的所有单位和个人。单位是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其他企业及其他单位；个人是指个体经营者和其他个人。

对外商投资企业和外国企业也同样适用资源税暂行条例。同时对 1994 年前仍在缓征、减征的天然气和几个小油田的原油全部按《资源税税目税额明细表》规定的税额标准征收资源税。

此外，取消盐税，将盐税纳入资源税的征收范围后，将分配销售盐的运销单位、国家指定的盐收购单位、改变减免税盐用途的单位、动用储备盐的单位、进口盐的单位，统统从盐资源的纳税人中剔除出去，确定了以盐场（厂）为盐资源税的唯一纳税义务人，改变了以往缴纳盐税与盐场（厂）脱节的状况，为真正实现盐资源税的就场征收和调动盐（厂）纳税的积极性创造了有利条件。同时，从税制上能够确保盐资源的源泉控管，而不必再专门制定单独的盐的稽征管理办法，来对盐的生产、运销、储存、使用等诸多环节进行税收监督和管理，从而大大简化了日常征管工作，堵塞了易偷漏盐税的漏洞。

此外，《条例》还对资源税的扣缴义务人作了规定。即收购未税矿产品的单位为扣缴义务人。

（二）资源税的课税范围

资源税的课税范围应当包括一切开发和利用的国有资源。考虑到我国开征资源税还缺乏经验，所以《条例》规定的资源税的征收范围只包括具有商品属性的矿产品、盐等。

1. 矿产品包括原油、天然气、煤炭、金属矿产品和其他非金属矿产品等。

原油，系指开采的天然原油，不包括以油母页岩等炼制的原油。

天然气，系指专门开采与原油同时开采的天然气，暂不包括煤矿开采的天然气。

金属矿产品和其他非金属矿产品均指原矿。

金属矿产品原矿，系指纳税人开采后自用、销售的，用于直接入炉冶炼或作为主产品先入选精矿、制造人工矿，再最终入炉冶炼的金属矿石原矿。

2. 盐，系指固体盐、液体盐。具体包括：海盐原盐、湖盐原盐、井矿盐等。

（三）资源税的税率

资源税采用从量定额的办法征收，实行“普遍征收，级差调节”的征收原则。所谓“普遍征收”，一是对在我国境内开发的一切资源都纳入资源税征收范围；二是每一资源税应税产品的所有开采者或者生产者都要依法缴纳资源税。所谓“级差调节”，就是运用资源税对因资源贮存状况、开采条件、资源本身优劣、地理位置等客观存在的差别而产生的资源级差收入进行调节。调节级差在税收上具体体现，就是实施差别税额标准。资源条件好的，税额高些；资源条件差的，税额则相应低些。

差别税额是依据资源等级确定的，而资源等级是组织专

家根据资源的贮存状况、开采条件、资源自身的优劣性、稀缺性、价值的高低等多项经济、技术因素划分矿山资源等级的。此外，税额的高低，还考虑了一部分金属和非金属矿的深加工产品实施增值税或规范增值税后转移过来的税负。有些深加工产品的税负前移到了矿产品上，有些深加工产品的税负前移到矿产品的过多，考虑其矿产品税负承受能力，将其前移的部分税负转由同类的其他矿产品来承担。深加工产品的税负前移到矿产品，以征收矿产品资源税的形式，推动矿产品价格的提高，其深加工产品的价格不动，从而拿回深加工产品降低的税负。但矿产品税额的确定有一个原则，即矿产品的市场价格加上资源税税额，不高于进口同类产品的价格。

另外，将盐税纳入增值税后，用两碱产品税改征增值税后转移过来的税负，适当提高了工业用盐的税额，统一了工业用盐与食盐的税额，并将原来盐税的几十个税额档次简并到盐资源税的三个税额档次，克服了以往多税额和工业用盐与食用盐税差大带来的一系列弊端。

资源税实施细则所附《资源税税目税额明细表》和《几个主要品种的矿山资源等级表》。对各种品种各等级矿山的税额作了明确规定。对《资源税税目税额明细表》中未列举名单的纳税人适用的税额，由各省、自治区、直辖市人民政府根据纳税人的资源状况，参照该表中确定的邻近矿山的税额标准，在浮动 30% 的幅度内核定。(94) 财税字第 041 号文规定，对独立矿山应纳的铁矿石资源税减征 40%，按规定税额标准的 60% 征收。

资源税税目税额幅度表见上册 536 页。

(四) 资源税的计税依据

资源税采用从量定额计征办法。纳税人开采或者生产应税产品销售的，以销售数量为课税数量；纳税人开采或者生产应税产品自用的，以自用数量为课税数量。具体如下：

1. 原油、天然气。纳税人对外直接销售的，以实际销售数量为课税数量；自产自用的，以自用数量为课税数量；因无法准确掌握纳税人销量或自用量的，以其产量为课税数量。原油中的稠油、高凝油与稀油划分不清楚或不易划分的，不再区分稠油量、高凝油量，统按原油稀油的数量课征。

2. 原煤。纳税人直接对外销售的，以实际销量为课税数量；纳税人以自产原煤连续加工洗煤、选煤或用于炼焦、发电、机车及生产生活等用煤，均以动用时的原煤量为课税数量；对于连续加工前无法正确计算原煤动用量的，可按加工产品的综合回收率，将加工产品实际销量折算成原煤动用量作为课税数量。

3. 金属矿产品和非金属矿产品原矿。纳税人对外直接销售的，以实际销售量为课税数量；自产自用的，以实际移送使用数量为课税数量；因无法准确掌握纳税人销售或移送使用金属和非金属矿产品原矿数量的，可将其精选矿按选矿比折算成原矿数量作为课税数量。

4. 盐。纳税人直接销售海盐原盐、湖盐原盐、井矿盐和液体盐的，以其销售数量为课税数量；以自产盐加工精制盐后销售或直接用于制碱及加工其他产品，均以自用移送使用量为课税数量；以自产的液体盐加工成固体盐销售的，以固体盐的销售量为课税数量。

5. 资源税扣缴义务人计税依据的确定。独立矿山、联合企业收购未税矿产品的单位，按照本单位应税矿产品税额标准，依据收购的数量代扣代缴资源税；其他收购单位收购的

未税矿产品，按主管税务机关核定的应税产品税额标准，依据收购的数量代扣代缴资源税。

6. 纳税人开采或者生产不同税目产品的，应分别核算不同税目应税产品的课税数量；未分别核算或不能准确提供不同税目应税产品的课税数量的，从高适用税额。

（五）资源税的减税免税

《条例规定》：纳税人因意外事故、自然灾害等不可抗拒的原因遭受重大损失，需要减税免税的。可由省、自治区、直辖市人民政府酌情给予减税或者免税照顾。这是因为资源税的纳税人大多是矿山和盐场，容易受自然界因素影响，经常发生矿井塌方、冒水、瓦斯爆炸、水灾、海潮袭击等灾害；且小矿众多，对自然灾害的承受能力较差。此外，对开采原油过程中用于加热、修井的原油，给予免税。中外合作油（气）田开采的原油、天然气暂不征收资源税。

湖南省规定，为扶持支农等工业的发展，对磷矿石、雄磺矿石暂缓征收资源税；对纳税确有困难的企业，或纳税人在开采和生产应税产品的过程中因意外事故、自然灾害等原因遭受损失的，可由企业向当地税务机关申请，逐级上报省税务局审批减免其资源税。

（六）资源税的纳税地点和纳税期限

1. 纳税地点。《条例》规定：纳税人应纳的资源税，应当向应税产品的开采或者生产所在地税务机关缴纳。纳税人在本省、自治区、直辖市范围内开采或者生产应税产品，其纳税地点需要调整的，由省、自治区、直辖市人民政府确定。《细则》还明确规定：跨省开采的矿山或油（气）田（独立矿山或独立油、气田，联合企业），其下属单位与核算单位不在同一省、自治区、直辖市的，对其开采的矿产品，一律在开

采地纳税，其应纳税款，由独立核算、自负盈亏的单位（如独立矿山或独立油、气田，联合企业），按照采掘地各矿井的实际销售量（或自用量）及适用的单位税额计算划拨。

2. 纳税期限。资源税纳税人的纳税义务发生时间为：纳税人销售应税产品，其纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天；纳税人自产自用应税产品，其纳税义务发生时间为移送使用应税产品的当天。

资源税的纳税期限，由主管税务机关根据纳税人或者扣缴义务人应纳税额的大小分别核定为1日、3日、5日、10日、15日或者一个月。不能按期计算纳税的，可以按次计算纳税。

以一个月为一期的纳税人或者扣缴人，于期满后10日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为一期的纳税人或扣缴人，纳税期满后5日内预缴税款，次月1日起10日内申报纳税并结清上月税款。

三、资源税的计算与会计处理

（一）资源税应纳税额的计算

资源税应纳税额的计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{课税数量} \times \text{单位税额}$$

即资源税的应纳税额等于资源税应税产品的课税数量乘以规定的单位税额标准。

例1. 某油田销售原油10000吨，按《资源税税目税额明细表》（以下简称《明细表》）规定，其适用的单位税额为8元/吨，则该油田应纳的资源税税额为：

$$10000 \times 8 = 80000 \text{（元）}$$

例2. 北方某盐场自销海盐原盐20000吨，移送使用海盐原盐30000吨加工精制盐。根据《明细表》规定，该盐场销售和自用的盐适用的单位税额为25元/吨，则该盐场应纳的