



SHUISHOULI UNYUSHIWU

# 税收理论与实务

主编 黄仕明 孙廷喜

河南大学出版社

## 前 言

新税制实施一年多来,通过不断调整和完善,已基本实现了新旧税制的平稳过渡,新税制公平税负、促进竞争的优点正逐步显示出来。但是,贯彻新税制是一个长期的过程,要从根本上提高对新税制的理解,就需要税务干部、纳税人以及企业办税人员重新学习。特别是随着税务代理制度的推行,迫切需要税务代理人熟悉和掌握新税制的各项规定。总之,通过深入细致的学习,使税务干部真正做到懂税收政策,会计算应征税额,懂财务会计,会检查帐目,懂征管程序,会办理各种税收征管手续;使纳税人逐步适应“自行计算税额、自行填开缴款书、自行向银行缴款”的新的申报制度的要求,做到依法纳税;使税务代理人熟悉税收政策、熟悉办税程序,做到依法代理。

为满足税务干部和广大纳税人全面学习新税制和对税务代理人进行执业培训的需要,我们组织有关人员编写了这本《税收理论与实务》。本书结合一年多来新税制的运作情况,理论联系实际,详细阐述了现行税制各税种的政策规定及调整内容。介绍了各项征管制度。本书是对税务干部和企业办税人员进行业务培训以及对税务代理人进行执业培训的最新教材,也可作为财经院校教学和企业管理人员的业务参考用书。

本书共分三编十六章。第一编由陈红卫同志编写;第二编由王少华、叶继海、李正奎、赵长江、王苏慧、王琨璋、杨翠芹等同志编写;第三编由卢红丽、杨贵荣、郑青华、刘成军同志编写。初稿编写之后,由黄仕明、孙廷喜同志对全书进行了总纂。

本书在编纂过程中,曾得到了省国税局和地税局领导及有关

业务处室的大力支持,在此对他们一并表示感谢。

由于编者水平有限,本书若有疏忽、遗漏的地方,希望读者批评指正。

编 者

1995年5月

# 目 录

## 第一编 总 论

第一章 税制改革	(1)
第一节 建国以来我国税收制度的建立与发展	(1)
第二节 社会主义市场经济条件下税制改革的必然性及主要内容	(7)
第二章 税收管理体制改革	(15)
第一节 我国税收管理体制的变革	(15)
第二节 实行分税制管理体制的必然性及主要内容	(20)
第三章 税收征管改革	(25)
第一节 税收征管改革的背景	(25)
第二节 税收征管改革的必要性	(27)
第三节 税收征管改革的主要内容	(30)
第四节 税收征管改革的配套措施及实施步骤	(36)

## 第二编 现行税收制度

第一章 增值税	(39)
第一节 增值税概述	(39)
第二节 我国现行增值税的基本规定	(66)
第三节 增值税的会计处理	(104)
第二章 消费税	(111)
第一节 消费税的概念和开征消费税的意义	(111)
第二节 消费税的纳税义务人、税率和计税依据	(114)
第三节 消费税纳税义务发生的时间、纳税期限、纳税地点和征税方法	(124)

第四节	委托加工应税消费品的规定	(127)
第五节	消费税的会计处理	(128)
<b>第三章</b>	<b>出口货物退(免)税</b>	(138)
第一节	概述	(139)
第二节	出口货物退(免)税的政策规定	(142)
第三节	出口货物退(免)税的计算	(145)
第四节	特殊形式出口货物退(免)税政策和管理	(149)
第五节	出口货物退(免)税管理	(159)
<b>第四章</b>	<b>营业税</b>	(171)
第一节	营业税的征收范围和纳税人	(171)
第二节	营业税的税目、税率	(177)
第三节	营业税的起征点和税款的计算	(179)
第四节	营业税纳税义务发生的时间、纳税期限和地点	(183)
第五节	营业税的减免税规定	(185)
第六节	营业税的会计处理	(187)
<b>第五章</b>	<b>企业所得税</b>	(190)
第一节	企业所得税改革的必要性和立法原则	(190)
第二节	企业所得税的征税范围、纳税人和税率	(192)
第三节	企业所得税的计税依据	(195)
第四节	企业资产的税务处理	(203)
第五节	关联企业的业务往来	(207)
第六节	境外所得已缴税款的扣除	(209)
第七节	企业所得税的减免税优惠政策	(210)
第八节	企业所得税的计算与缴纳	(215)
第九节	企业所得税的会计处理	(224)
<b>第六章</b>	<b>外商投资企业和外国企业所得税</b>	(229)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税的纳税人、	

	适用税率和征税对象·····	(230)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的计算·····	(237)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的减免税及其他税收优惠·····	(249)
第四节	中国对外税收协定·····	(255)
<b>第七章</b>	<b>个人所得税</b> ·····	(268)
第一节	个人所得税的概念和特点·····	(268)
第二节	个人所得税的纳税义务人、扣缴义务人和征税对象·····	(271)
第三节	个人所得税的税率·····	(275)
第四节	个人所得税的计算缴纳·····	(279)
第五节	个人所得税的减免税优惠·····	(289)
第六节	对外国个人计征个人所得税的专门规定·····	(291)
第七节	个人所得税的征收管理规定·····	(298)
<b>第八章</b>	<b>资源税、城镇土地使用税</b> ·····	(304)
第一节	资源税·····	(304)
第二节	城镇土地使用税·····	(315)
<b>第九章</b>	<b>固定资产投资方向调节税、土地增值税、城市维护建设税、教育费附加</b> ·····	(320)
第一节	固定资产投资方向调节税·····	(320)
第二节	土地增值税·····	(355)
第三节	城市维护建设税·····	(360)
第四节	教育费附加·····	(362)
<b>第十章</b>	<b>房产税、车船使用税</b> ·····	(365)
第一节	房产税·····	(365)
第二节	车船使用税·····	(371)
<b>第十一章</b>	<b>印花税、屠宰税</b> ·····	(377)

第一节	印花税	(377)
第二节	屠宰税	(390)

### 第三编 税收征收管理

<b>第一章</b>	<b>税收征管法律、法规</b>	(395)
第一节	《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则	(395)
第二节	《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则	(405)
<b>第二章</b>	<b>税收征管制度</b>	(411)
第一节	税务登记	(411)
第二节	帐簿、凭证管理	(444)
第三节	发票管理	(451)
第四节	增值税专用发票的管理	(467)
第五节	纳税申报	(492)
第六节	税款征收	(521)
第七节	税务检查	(536)
第八节	税务行政复议与诉讼	(607)

# 第一编 总 论

## 第一章 税制改革

本章在回顾建国以来我国税收制度建立与发展过程的基础上,阐述社会主义市场经济条件下税制改革的必然性和必要性,并从总体上对这次税制改革的主要内容作一介绍。

### 第一节 建国以来我国税收制度的建立与发展

我国税收制度在建国后 40 多年时间里,随着政治、经济形势的发展变化,经历了一个建立和不断发展的过程。概括起来,可分为以下几个阶段:

#### 一、1950 年统一全国税政,建立社会主义新税制

1949 年新中国成立后,从全国情况看,各地税收制度很不统一,革命根据地仍继续沿用原来各自单独制定的税收制度,办法不一;新解放区税收在税种、税目、税率和征管方法等方面也不一致。



仅当时执行的税种就达 50 多个,这种情况与全国统一后的新形势很不适应,影响地区间、城乡间的物资交流,不利于生产的恢复和发展。因此,必须统一全国税政,建立新的税制。依据中华人民共和国政治协商会议通过的《共同纲领》第 40 条关于“国家的税收政策,应以保障革命战争的供给,照顾生产的恢复和发展及国家建设的需要为原则,简化税制,实行合理负担”的规定,中央人民政府于 1950 年 1 月颁布了《全国税政实施要则》,明确规定了新中国的税收政策、税收制度及管理体制、组织机构等一系列重大原则,进而着手建立了我国第一个全国统一的新税收制度。除农业税外,规定全国只征收 14 种税,即:货物税、工商业税、盐税、关税、存款利息所得税、薪给报酬所得税、印花税、遗产税、交易税(未公布全国的统一税法)、屠宰税、房产税、地产税、特种消费行为税、使用牌照税。后决定暂不开征薪给报酬所得税和遗产税,房产税和地产税合并为城市房地产税。至此,一个统一的“多税种、多次征”的复合税制建立起来,对于加强国家对各种经济成分的财政监督,限制违法活动,促进企业加强经济核算,提高经济效益起了重要作用。

## 二、1953 年修正税制

1953 年,为了使税收制度适应经济形势的发展并满足国家财政的需要,依据“保证税收、简化税制”的原则,对原来的工商税制作了若干修正。其主要内容,一是试行商品流通税,对卷烟、熏烟叶、酒、麦粉、水泥等 22 种基本上可以由国营经济控制的产品,从产到销各个环节,把应纳的各税,包括原来征收的货物税,工业、商业营业税,印花税等加以合并,只征收一次商品流通税;棉纱统销税、棉花交易税合并为商品流通税的一个税目。二是调整货物税税目、税率,将税目从原来的 358 目改为 36 项 174 目,产制应税货物的工厂原来缴纳的营业税、营业税附加、印花税均并入货物税内征收。三是修订营业税,将工商企业原来缴纳的营业税、营业税附加

和印花税,均并入营业税内一并交纳,变更营业税纳税环节。四是取消特种消费行为税,将其中电影、戏剧及娱乐部分的税目,改征文化娱乐税,其余税目并入营业税内征收。五是整顿交易税,将粮食、土布交易税改征货物税,停征药材交易税,原交易税中只保留牲畜交易税。这次税制修正后,工商税收的税种减少为 12 种。

### 三、1958 年改革工商税制

1956 年,我国基本上完成了生产资料私有制的社会主义改造,从 1958 年起,进入了第二个五年计划建设时期。当时人们认为,原来配合对生产资料私有制的社会主义改造的多种税、多次征的税收制度,已不适应社会主义经济的新情况。为此,工商税收制度进行了一次重大的改革,采取了“基本上在原有税负基础上简化税制”的方针,试行了工商统一税。改革的内容主要是:将工商企业原来缴纳的商品流通税、货物税、营业税、印花税合并为“工商统一税”,在工业产制环节和商业零售环节各征一次。将原工商业税中的所得税改为一个独立税种,称为“工商所得税”。1958 年的工商税制改革,虽然受了“左”的思想影响,不适当地简化了税制,但在取消商品流通税,改征工商统一税时,把原来的 22 种产品一次课征制改为两次课征制,则是一个进步。但总的来说,这次以简化税制为主要目的的税制改革,使税收的经济杠杆作用受到了较大削弱。

### 四、1973 年简并税制

在“文化大革命”这一特定历史时期,根据“合并税种、简化征税办法”的指导思想,对工商税制又进行了一次改革。其主要内容是:

(1)合并税种。把企业缴纳的工商统一税及其附加、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税等合并为工商税,盐税也并为工商

税的一个税目(实际未执行)。合并以后,对国营企业只征收一种工商税,对集体所有制企业只征收工商税和工商所得税两种。

(2)改革征收制度。这次工商税收制度的改革,过于强调合并税种,简化征收办法,显然是受了当时“左”的指导思想的影响。这种近乎单一的税制,极大地限制了税收经济杠杆作用的发挥。经过1973年的税制改革,我国在较长的一个时期内只剩下11种税:工商税、工商所得税、盐税、关税、农(牧)业税、屠宰税、城市房地产税、车船使用牌照税、牲畜交易税、集市交易税、契税。

## 五、新时期税制的全面改革

党的十一届三中全会以后,党和国家的工作重点转移到社会主义现代化建设上来,以经济建设为中心,经济体制改革从农村到城市全面展开。适应经济体制改革的需要,税收制度也进行了全面的改革。

### (一)开征涉外所得税,建立涉外税制

1980年9月10日,五届全国人大第三次会议审议通过并颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》。1981年12月13日,五届全国人大第四次会议又审议通过并颁布了《中华人民共和国外国企业所得税法》。上述税法公布后,经国务院批准,财政部分别公布了上述3个税法的实施细则,还明确了对涉外企业征收工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税,从而初步形成了比较完整的涉外税制,促进了对外开放。

1991年4月,七届全国人大第四次会议审议通过了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,自同年7月1日起施行;同时废止中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法,为统一企业所得税制打下了基础。

### (二)实行利改税,建立企业所得税制

经济体制改革开始以后,通过对一些地区部分国营企业进行征收所得税试点,1983年4月,国务院批转了财政部《关于国营企业利改税试行办法》,对国营企业开始征收所得税,迈出了利改税的第一步。之后,国务院又于1984年9月发布了《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》和《国营企业调节税征收办法》,并从同年10月1日起开始实行第二步利改税。两步利改税的推行,用法律的形式把国家与企业的分配关系确定下来,打破了几十年的统收统支财政体制,突破了对国营企业不能征收所得税的禁区,扩大了企业的自主权,为国营企业逐步成为相对独立的商品生产者和经营者创造了条件。

为了公平税负、促进竞争,需要平衡集体企业的税收负担。为此,1985年4月,国务院发布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》,对原工商所得税的税收进行了适当调整,使集体企业与国营小型企业税收负担水平基本上保持一致。七届人大一次会议通过的修改宪法案中确立私营企业的法律地位以后,1988年6月,国务院发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》,对促进私营企业的健康发展起到了重要作用。

### (三)建立新的流转税体系,全面改革工商税制

工商税是在经过1958年和1973年两次大的税种简并、简化征税办法后全面试行的。由于课税内容复杂,实际上成了性质不清的多种税的综合体,影响原有各税应有作用的发挥。为了使税制结构合理,适应经济改革的需要,国务院于1984年9月发布了产品税、增值税、营业税和盐税等4个条例(草案),将原工商税一分为四,使不同税种在不同经济领域里发挥特定的调节作用。国务院还发布了《资源税条例(草案)》,对资源的级差收益进行调节。此外,拟定了城市维护建设税、土地使用税、房产税和车船使用税等条例(草案),由于条件不完全具备,决定保留税种,暂缓开征。以后,城市维护建设税、房产税、车船使用税等3个暂行条例,分别于1985

年2月和1986年9月由国务院发布实施。流转税体系的建立和工商税制的全面改革,从根本上改变了我国税制单一的面貌,初步实现了从较为单一的税制向复合税制的转变。

#### (四)进一步完善工商税制

为了适应经济体制改革的需要,更好地发挥税收组织收入和宏观调控的作用,在税制改革过程中,还陆续开征了其他一些税种。1982年4月经国务院批准征收烧油特别税,以促进企业以烧煤代替烧用汽油。1983年9月,国务院发布了《建筑税征收暂行办法》,1987年改为《中华人民共和国建筑税暂行条例》。为了更好地贯彻国家产业政策,加强对固定资产投资的宏观调控,针对建筑税存在的不足之处,国务院于1981年4月发布了《中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例》,同时废止建筑税。1984年6月,国务院发布了《国营企业奖金税暂行规定》,1985年国务院发布了《国营企业工资调节税暂行规定》,对实行工效挂钩的国营企业征收工资调节税;同年,国务院还先后发布了《集体企业奖金税暂行规定》、《事业单位奖金税暂行规定》,对集体企业、事业单位开始征收奖金税。1986年1月,国务院发布了《中华人民共和国城乡个体工商户所得税暂行条例》,同年9月,又发布了《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》,从1987年起开始征收个人收入调节税。1988年9月,国务院发布了《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》和《中华人民共和国筵席税暂行条例》,条例规定施行日期由各省、自治区、直辖市人民政府确定。1988年8月,国务院发布了《中华人民共和国印花税暂行条例》,自1988年10月1日起恢复征收印花税。为了调节某些特定消费品的生产和消费,1989年2月1日起开征了特别消费税。

截至1993年底,我国工商各税共有32个税种,初步形成了一个以流转税和所得税为主体税种,其他各税相互配合的复合税制。尽管这个税收制度还存在某些不完善之处,但从整体上看基本上

适应了经济发展和经济体制改革的需要。这些税种按其性质和作用大致可分为6个类别：

(1)流转税类，计有产品税、增值税、营业税3种。

(2)资源税类，计有资源税、城镇土地使用税、盐税3种。

(3)所得税类，计有国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得税、城乡个体工商户所得税、个人收入调节税6种。

(4)特定目的税类，计有国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税、烧油特别税、筵席税、城市维护建设税、特别消费税9种。

(5)财产和行为税类，计有房产税、车船使用税、印花税、屠宰税、集市交易税、牲畜交易税6种。

(6)涉外税类，计有外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税5种。

## 第二节 社会主义市场经济条件下 税制改革的必然性及主要内容

### 一、社会主义市场经济条件下税制改革的必然性

党的十四大提出，我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。市场经济，就是通过市场机制组织经济运行，使市场对资源配置起基础性作用的一种经济体制。在市场经济条件下，政府收入将更多地依靠税收筹集，税收调节经济的范围将扩大到全部生产要素，同时税收制度也将成为保证市场秩序不可缺少的法律规范。适应社会主义市场经济的要求，税制必须进一步改革。

首先，市场经济体制要求税收制度在总体上体现公平税负、促进竞争的精神。在市场经济条件下，企业作为自主经营、自负盈亏

的商品生产者和经营者,生产什么,生产多少,主要取决于市场。企业在市场竞争中生存发展,优胜劣汰,竞争是发展市场经济的一个必要的前提条件。但竞争必须是公平的,不平等的竞争必然会阻碍市场经济的健康发展。税收作为市场经济条件下国家与企业分配关系的主要形式,能否做到公平税负,对于保证公平竞争至关重要。然而,由于种种原因,我国80年代后逐步形成的税制从总体上来说,不利于企业平等竞争,主要表现在企业所得税按不同所有制分别设置税种,税率不一,优惠各异,地区之间政策也有差异,造成企业所得税税负不平。流转税税率档次过多,高低差距太大,也不利于企业的公平竞争。因此,必须对税制进行改革,以适应发展社会主义市场经济的需要。

其次,建立社会主义市场经济离不开宏观调控,特别是在新旧体制转换过程中加强宏观调控尤其是中央的宏观调控能力显得十分迫切,这就需要调整税制结构,合理划分税种和确定税率,实行分税制,理顺中央与地方的分配关系。通过税制改革,提高税收收入在国民生产总值中的比重,合理确定中央财政收入和地方财政收入的比例。

第三,市场经济体制要求规范国家与企业的分配关系。税制改革前,国家与企业的关系犬牙交错,很不规范,导致名义税率高,实际税负低。例如,国营企业所得税名义税率为55%,过高的税率使企业难以承受,于是制定了名目繁多的优惠政策,结果财政又难以承受,再通过开征“两项基金”等形式从企业拿回一部分,使企业实际税负与名义税率差距较大。流转税和其他各税也程度不同地存在着实际税负明显低于名义税率的问题。因此,通过税制改革,将国家与企业的分配关系稳定下来,规范起来,显得十分迫切。

按照发展社会主义市场经济的要求,总结我国建国以来特别是党的十一届三中全会以来税制改革的经验,税制改革总的指导思想是: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,保障财政收入,强化宏观调控,建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。

根据上述指导思想,税制改革要遵循以下原则:

(1)税制改革要有利于加强中央的宏观调控能力。

(2)税制改革要有利于发挥税收调节个人和地区间差距的作用,促进社会经济协调发展,促进实现共同富裕。

(3)实现公平税负,促进平等竞争。

(4)体现国家产业政策,促进经济结构的调整,促进国民经济持续、快速、健康发展和整体效益的提高。

(5)要简化、规范税制。

(6)要充分调动中央和地方组织税收的积极性。

税制改革的目的是在我国逐步建立起一个具有中国特色的、符合社会主义市场经济要求的税收体系,强化流转税和所得税,完善地方税,使各税种的功能充分发挥,以规范化的税制增强税收的聚财和调控功能,使税收收入随着国民经济的持续增长而持续、稳定增长。

## 二、1994年税制改革的主要内容

### (一)流转税的改革

流转税是对商品生产、商品流通和提供劳务的销售额或营业额征税的各个税种的统称。流转税改革的目标是:按照公平、中性、透明、普遍的原则,建立增值税、消费税、营业税三税并立的流转税制格局。

#### 1. 增值税的改革

(1)推行规范化的增值税,增值税在工业生产和商业批发、零售环节普遍征收。

(2)在商品价格主要由市场机制作用而形成的情况下,彻底简化增值税的税率,即从12档简化为两档,对税负进行有升有降的



调整,使增值税趋于中性。

(3)增值税税率采取基本税率再加一档低税率的模式。按照总体上基本保持原法定税负的原则,确定增值税的基本税率。对基本食品和农业生产资料等,再设一档低税率。

(4)增值税在零售环节实行价内税,零售以前环节实行价外税。

(5)实行凭发票注明税金、进行税款抵扣的制度。

(6)对生产经营规模较小、会计核算不健全的纳税人,采取国际通行的简便征税办法,即按销售或经营收入及税法规定的征收率计征增值税。

## 2. 消费税的改革

(1)用消费税对某些消费品进行特殊调节。这也是全面推行增值税、减并税率后,保证财政收入的重要措施。消费税的征收范围主要包括:原产品税税率较高的商品,如烟、酒等;某些高档、奢侈的消费品,如化妆品、小轿车等;其他国家需要进行宏观调控的商品,如汽油等。

(2)消费税采用从量定额和从价定率两种征收办法。采用从价征收办法的,以含有消费税税金在内的价格为税基。

(3)消费税主要在生产和进口环节征收。

## 3. 营业税的改革

(1)营业税主要以商品流通以外的第三产业为课税对象,包括交通运输业、建筑业、邮电通讯业、金融保险业、文化娱乐业以及服务业等。

(2)营业税仍采用按含税价依率计征的方法,对税目和部分行业的税率做必要的调整。

(3)对于某些高消费的营业项目如卡拉OK歌舞厅等,制定幅度税率,可由地方决定按营业额征收较高税率的税金。

## (二)企业所得税的改革