

主编:王庆文

中国新税制实务与操作

SHUI

中国商业出版社

72.42

中国新税制实务与操作

主 编 王庆文

中国商业出版社

(京)新登字 073 号

图书在版编目(CIP)数据

中国新税制实务与操作/王庆文编著, —北京: 中国商业出版社,
1994. 5

ISBN 7—5044—2393—9

I. 中… II. 王… III. 税制改革—税收管理—企业—中国 IV.
F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 02104 号

责任编辑: 马世义

特约编辑: 庄 河

中国新税制实务与操作

主编 王庆文

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店总店北京发行所经销

北京房山区南召印刷厂印刷

1994 年 5 月第 1 版 1994 年 5 月第 1 次印刷

850×1168 毫米 32 开 6.5 印张 168 千字

印数: 1—4,000 册 定价: 6.70 元

* * * *

(如有印装技术问题可更换)

前 言

税制改革是1994年我国五大经济体制改革的重要内容之一,是发展社会主义市场经济的重大举措。

按照服从、服务于改革开放的要求,在总结我国原税制经验的基础上,借鉴国际惯例,建立起一套符合市场经济客观需要的新税制,是这次税制改革的总目标。新的税制体系,有利于健全税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、规范分配格局。对培育完善我国的市场经济将产生重要作用。

为了宣传、贯彻新税法,我们编写了《中国新税制实务与操作》一书,做为培训教材。全书通俗易懂,既有新税法内容,又有实例及会计科目处理,集实用性与可操作性于一体。有助于广大财会人员、广大财政、税务部门人员及我国公民掌握新税法的内容及计算方法。

本书由王庆文、李红、毛夏鸾、张燕飞、杨树相、叶青、李文、王健琪参加编写。全书由王庆文主编。

由于作者水平有限,税制尚在改革过程之中,难免有错误疏漏之处。恳请读者批评指正。

编 者

1994年1月

目 录

第一章 税制改革是发展市场经济的需要

- 第一节 市场经济的特点决定税收的特点..... (1)
- 第二节 税制改革的必要性..... (2)
- 第三节 流转税改革的主要内容..... (5)
- 第四节 所得税改革的主要内容..... (8)
- 第五节 其他税种的改革 (10)

第二章 流转税的改革

- 第一节 增值税 (13)
- 第二节 消费税 (35)
- 第三节 营业税 (48)
- 第四节 关税及船舶吨税 (63)
- 第五节 城市维护建设税 (71)
- 第六节 土地增值税 (72)

第三章 所得税的改革

- 第一节 企业所得税 (77)
- 第二节 外商投资企业和外国企业所得税 (88)
- 第三节 个人所得税..... (103)
- 第四节 资源税..... (112)

第四章 财产税的改革

- 第一节 房产税..... (120)
- 第二节 契税..... (124)
- 第三节 车船税..... (126)

第五章 行为税的改革

- 第一节 固定资产投资方向调节税..... (131)
- 第二节 印花税..... (163)
- 第三节 城镇土地使用税..... (174)
- 第四节 耕地占用税..... (180)

第六章 对农(牧)业的征税

第一节 农业税.....	(185)
第二节 牧业税.....	(193)
第三节 农业特产税.....	(195)

第一章 税制改革是发展市场经济的需要

第一节 市场经济的特点决定税收的特点

我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。这是对马克思主义理论的一个重大突破,它标志着我国的经济建设进入了一个新的历史发展阶段。

市场经济是通过市场机制组织经济的运行,使市场对资源配置起基础性作用的一种经济体制。在这种经济体制下,一切经济活动都直接或间接地处于市场关系之中;所有的经营活动都应建立在比较健全的法制基础之上,高效、紧张而又有序的进行;企业法人是自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的商品生产者和经营者;政府不直接干预企业的生产经营活动,而是通过财政、税收、价格等经济手段规范企业的行为。

现阶段的市场经济,有以下特点:

1. 市场是统一的,而不是分割的。发展市场经济,就要打破地区封锁,形成全国统一的大市场,促进生产要素的合理流动和地区间企业的竞争。人为的地区封锁,运用行政和经济的手段搞地方保护,就会破坏市场机制,影响生产力的发展。

2. 市场是开放的,而不是封闭的。国与国之间的经济往来是商品经济发展的必然结果。市场经济是商品经济发展的高级阶段。市场机制的确立不仅在一国之内要打破地区界限,而且要形成国际大市场。越是市场经济发达的国家,越是通过大规模的国际贸易活动取得最佳经济效益,通过国际竞争,促进本国生产力的发展和科学技术的进步。

3. 市场是竞争的,而不是垄断的。竞争是市场经济最根本的特

征。在平等的条件下,竞争才能优胜劣汰,才能促进企业进步,才能推动社会生产力水平的提高。

税收是国家参与社会剩余产品分配,取得财政收入的主要手段。税收制度(简称税制)是国家税收法令、条例和征收办法的总称。其中税法是核心。通过贯彻执行税收制度完成税收分配。一个国家的税收制度,取决于本国的政治经济制度和生产力发展的水平。

我国市场经济的确立,对我国的税收制度提出更高的要求。

统一的市场,要求统一税政,规范税制。税法是国家法律的重要组成部分。税法不规范,税收政策不统一,政出多门,市场机制所必须的外部环境无保障,就会破坏大市场的形成。

竞争的市场,对于市场的主体——企业法人来说,不仅要有统一明确的竞赛规则,而且要有合理的竞争条件。因此,公平税负则成为企业合理竞争的重要前提。

开放的市场,又要求对各国的税收制度在体现本国经济特点的基础上,与国际惯例衔接。从而有利于本国的企业走向国际市场,参与国际竞争,以促进本国经济的发展和科技进步。

第二节 税制改革的必要性

一、原税制的主要问题

新中国成立后,随着国家政治经济形势的变化,我国的税收制度,经历了多次变革。1979年开始进行经济体制改革以来,传统的计划经济体制下的税收制度,已不适应当时的经济体制。因此,从1979年至1984年,在试点的基础上,完成了以国营企业利改税为核心的全面的工商税制改革。适应有计划的商品经济的发展,建立了以产品税、增值税和营业税为核心的流转税制度;突破了对国营企业不能开征所得税的禁区,针对不同经济性质的企业,开征了多种企业所得税,其中也包括我国历史上首次开征的国营企业所得税;为了达到特殊的调节目的,适应国家用经济手段管理经济的需要,针对不同的行

为,开征了一些新的行为税,如奖金税、烧油特别税、建筑税(后改为固定资产投资方向调节税)等等;适应对外开放的需要,建立了涉外税收体系。形成一个多种税,多环节征收,多层次调节的新税制。使我国的税收制度向适应商品经济的需要迈进了一大步。在一定程度上,发挥了税收的聚财功能和调控功能,为当时的改革开放;提供了物质基础,支持了我国的经济体制改革向纵深发展。

税制改革最终要受经济体制改革总体进程的影响。对于我国市场经济体制的确立,人们有一个认识过程,在当时的历史条件下确立的税制模式,不可避免地带有旧体制的痕迹,与发展社会主义市场经济的需要,有一定的差距。主要问题是:

1. 税收负担不公平。对企业征收的所得税按经济性质分别设置,优惠政策不一。在前几次税制改革中,流转税过分强调保持产品原税负,行业之间、产品之间税负差距较大,不利于企业在市场中平等竞争。

2. 税制不规范,不统一。有的税是高税率多减免,名义税负与实际税负不一致。而且内外有别,既不符合国际惯例,也难以发挥税收有效的调节作用。

3. 税收调控范围和程度,不能适应生产要素全面进入市场的要求。

4. 地方税收收入规模过小,中央与地方的税收管理权限的划分,不利于实行分税制财政体制。

5. 税制偏于繁琐。相同性质的税种重复设置,有些税的税率档次较多,计算不规范、不科学,征纳双方都感到不便。

在市场经济体制下,财政收入将更多地依靠税收来解决,税收调节经济的范围也要扩大到全部生产要素中去,税收制度应成为保证市场秩序不可缺少的法律规范。原税制不适应建立完善市场经济的需要;不适应深化改革,加强整体宏观调控的需要;不适应规范国家与企业、中央与地方分配关系的需要;不适应我国经济进一步走向国际市场,吸引外资,扩大改革开放的需要。改革势在必行。

二、税制改革的指导思想及原则

总结了我国税制改革的经验,根据党的十四大会议精神,1994年税制改革的指导思想是: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,建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。

税制改革遵循的原则是:

1. 税制改革要有利于调动中央和地方两个积极性,加强中央的宏观调控能力。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,逐步提高税收收入占国民生产总值的比重,合理确定中央财政收入和地方财政收入的比例。

2. 税制改革要有利于发挥税收调节个人收入相差悬殊和地区间经济发展差距过大的作用,促进协调发展,实现共同富裕。

3. 体现公平税负,促进平等竞争。公平税负是市场经济对税收制度的一个基本要求,要逐步解决目前按不同所有制企业,不同地区设置税种税率的问题,通过统一企业所得税和完善流转税,使各类企业之间税负大致公平,为企业在市场中实现平等竞争创造条件。

4. 体现国家产业政策,促进经济结构的有效调整,促进国民经济健康发展和整体效益的提高。

5. 简化、规范税制。取消与形势发展不相适应的税种,合并重复设置的税种,开征一些有利于市场经济发展的新税种。实现税制的简化和高效。税收在处理分配关系方面,要重视参照国际惯例,采取较为规范的方式,保护税制的完整,以利于维护税法的统一性和严肃性。

根据上述指导思想和原则进行的税制改革,其涉及范围的广泛性和改革的深刻性,是我国历史上任何一次税制改革所不及的。改革后形成的新税制体系,将对我国的政治经济生活产生重大影响,对促进完善我国的市场经济产生重大作用。成为新中国税制建设中的一

个重要里程碑。

第三节 流转税改革的主要内容

以商品流转额和非商品流转额为征税对象的一类税,一般都归为流转税类(简称流转税)。

流转税是若干税的集合体。流转税的征税对象(也称课税对象,指征税的目的物),是出售商品取得的销售收入(即商品流转额)以及出售劳务取得的营业收入(即非商品流转额)。在流转环节征收。

原流转税体系是1984年进行全面的工商税制改革时建立起来的,主要的税种有:产品税、增值税、营业税、对外商投资企业征收的工商统一税等。这次改革,参照国际通行的做法,根据公平、中性、透明、普遍的原则,保持流转税总体负担原有水平,改变我国以产品税、增值税、营业税为主的原流转税制,建立以规范化的增值税为核心的,与消费税、营业税、资源税相互协调配套的新流转税体系。主要内容是:

一、改革增值税

增值税的征税对象是增值额。增值税的最大优点是可以避免按销售收入全额计税时,所存在的重复征税的问题,有利于专业化协作。

在我国,增值税是在1984年第二步利改税改革过程中,从原工商税中分立出来的一个新税种。当时只在工业环节,选择了部分工业产品开征了增值税,税率档次较多,计算不规范。

这次税制改革,新设置的增值税与原增值税比较,主要区别是:

1. 扩大了征收范围。在货物的生产、批发、零售和进口环节以及加工、修理修配环节普遍征收增值税。把原增值税的征收范围,从工业环节的部分工业品的销售,延扩到全部工业品,以及商业批发和商业零售环节,及部分劳务项目。将来条件成熟后,对全部劳务服务,都

要开征增值税。

2. 简化了税率。新老增值税均采用比例税率。原增值税有 11 档税率,新增值税只设两档正税率。绝大多数商品,实行 17% 的基本税率;对少数与人民生活关系密切的商品,实行 13% 的低税率。

3. 由价内税改为价外税。原增值税是商品价格的组成部分,增值税的税金包含在价格之中。商品销售实现后,按含税价格计税。新增值税不构成商品价格,商品销售实现后,按不含增值税税金的销售额计算销项税额,由买方支付。

4. 规范了计税方法。原增值税的计算,曾采用过购进扣额法、实耗扣税法 and 购进扣税法等。扣税法较之扣额法简便易行,是多数国家采用的办法。但我国原增值税采用的扣税法,不是按照国际通行做法,按发票上注明的税金进行扣除,而是扣额法的变种,很不规范,给实际征收工作带来一定的难度。新增值税使用全国统一的专用发票,按发票上注明的税款进行扣除,简便易行。

5. 划分了小规模纳税人,采用简便办法计算征收。原增值税没有对纳税人进行区分。新增值税规定,生产经营规模小,会计核算制度不健全的纳税人为小规模纳税人。小规模纳税人不使用增值税专用发票,不进行税款抵扣,只按 6% 的征收率计算缴纳增值税。

二、开征消费税

这是对少量消费品在出厂销售和进口时,征收的一种税。开征此税的目的,是调节消费结构,引导消费方向,增加财政收入。

在确定征税产品范围时,参考了国际通行的做法,并结合了我国的具体情况,对征收新的增值税后,税负下降较多的一些奢侈品、高档消费品、不可再生的资源类消费品等,再征收一道消费税。实行从量定额和从价定率两种办法计算征收。

三、改革营业税

新开征的营业税与原营业税比较,主要区别是:

1. 缩小了范围。新营业税由原营业税的 14 个税目减为 9 个税目。

原营业税中的一些税目改征了增值税。如“商品批发”，“商品零售”，“公用事业”税目中的销售水、热、电、气业务；“服务业”税目中的加工和修理修配业务，“典当业”税目中的死当物品的销售，都改征增值税，不再征收营业税。其余征收营业税的税目归并调整，减为 9 个税目。

改革后的营业税，征收范围可原则概括为销售劳务和销售不动产两种经营行为。

2. 调整简化了税率。根据基本保持原税负和中性、简便的原则，改革后的营业税，大部分行业的税率为 5%；一部分行业的税率为 3%。

为了支持铁路和管道运输业的发展，中央铁路运营收入的营业税率由 5% 降为 3%，管道运输税率由 15% 降为 3%。

随着市场经济的发展，代理业已逐步成为经济活动中的一个重要行业，对经济活动的正常运行，有一定的积极作用。代理业与其他服务行业一样，靠提供劳务而取得收入，不必再用高税率进行限制。所以其税率由原来的 10% 调减为 5%。还有一些服务项目收费水平已逐年提高，也不必再给予低税率照顾。如理发、浴池、照像等，税率由 3% 调高为 5%。

还有许多服务活动，是由多种服务业务组成的，原营业税实行分档定率的办法，执行中有困难。这次改革营业税，把原“服务业”的三档税率简并为一档 5%。

在这次改革中，还根据人们消费的变化，在“娱乐业”税目中，增设了一些新项目，如高尔夫球、台球、音乐茶座等，对这样一些较高的消费行为，实行 5%——20% 的幅度税率。

第四节 所得税改革的主要内容

以所得额为征税对象的一类税,归为所得税类,简称所得税。

对所得税的改革,包括对企业征收的所得税的改革和对个人征收的所得税的改革。

原来对企业征收的所得税,包括的税种有:国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税。企业所得税制度的建立,对积累财政资金,直接调节企业的利润水平,适应对外开放的需要,起到了一定的作用。特别是1983年、1984年两步利改税时设立的国营企业所得税,突破了对国营企业利润不能征收所得税的禁区,是对国家与国营企业分配关系进行的重大改革。但是随着经济体制改革的深化,其问题也越来越突出。主要问题是:按企业经济性质的不同,分别设置税种,税率不一,优惠各异。国营大中型企业实行55%的比例税率;小型国营企业和集体企业实行10%—55%的八级超额累进税率;私营企业实行35%的比例税率;外商投资企业和外国企业实行33%的比例税率(所得税及附加)。外资企业比内资企业享有更多的优惠;乡镇企业比国营企业享有更多的优惠,造成税负不平,不利于企业平等竞争。由于各种优惠和减免,企业的实际税负低于名义税率,税收功能被扭曲。国营企业税利不分,国家的双重身份被模糊。国营大中型企业总体负担偏重,企业缺乏自我发展的能力。

个人所得税制度内外有别,既不符合国际惯例,也不规范;免征额偏低,税率较高。由于经济生活的变化,原“个人所得税”和“个人收入调节税”的一些内容,如征税范围、减免税收等等,已不适应当前形势的要求。

针对所得税制度存在的问题,进行了如下改革:

一、企业所得税的改革

1. 统一内资企业所得税,规范税法。取消按企业不同经济性质设置的各种企业所得税,合并设立一个“企业所得税”,适用于国营企业、集体企业和私营企业。条件成熟时,再统一内外资企业的所得税。

2. 调整了税率。原来不同经济性质的企业所得税,采用不同的税率。改革后的企业所得税,统一适用 33% 的比例税率。

税率调整后,不仅与外资企业所得税的税负相衔接,有利于内外资企业公平税负,合理竞争。也与其他多数国家公司所得税的税负相近,有利于扩大开放,吸引外资,有利于本国企业参与国际竞争。调整后的税率与原来企业的实际税负相接近。

为照顾一些利润低,规模小的企业,不至因使用 33% 的统一税率增加负担,按应纳税所得额的大小,再设两档低税率,给予优惠照顾。

3. 规范所得税前的列支项目和标准。市场经济体制下,企业在分配制度上,拥有了更多的自主权,为了保证国家财政收入,稳定和拓宽税基,改变长期以来,应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的做法,新的企业所得税规定,用税法规范企业所得税前的列支项目和列支标准,建立规范化的企业还贷制度,以保证所得税不被侵蚀。

4. 取消对国营企业征收的“能源交通重点建设基金”和“预算调节基金”;取消对大中型国营企业征收的“国营企业调节税”,使企业有一定的财力用于自身的发展。

5. 严格控制税收减免权。必要的减免税政策,在税法中做出明确规定,其他减免税政策一律取消。

二、个人所得税的修订

1. 统一税法。原税制中,对个人征收的所得税包括:对外籍人员征收的个人所得税和对中国公民征收的个人收入调节税。改革后,将“个人所得税”、“个人收入调节税”和“城乡个体工商户所得税”三税合一,统一征收“个人所得税”。对纳税人不再区分国籍,同时废止

了个人收入调节税和城乡个体工商户所得税。

2. 提高了费用扣除标准。原个人所得税中规定的个人工资薪金所得月扣除额为 800 元;个人收入调节税中规定的个人工资薪金所得月扣除额,按不同的工资类别地区,分别确定不同的月扣除额,六至十一类工资地区,月扣除额分别为 400 元、420 元、440 元、460 元。修订后的个人所得税,不再按工资类别划分,不论哪一类地区,月扣除额一律提高为 800 元。对外籍人员,采取加计扣除的办法。

3. 调整了税率。原个人所得税中,对工资薪金所得实行 5%—45%的七级超额累进税率;原个人收入调节税中,对上述所得实行 20%—60%的五级超额累进税率。修订后的新税法,对上述所得统一实行 5%—45%的九级超额累进税率。降低了税负。

原个体工商户所得税实行 7%—60%的十级超额累进税率,超出一定数额的所得额,还要加成征收,税负较重。修订后的个人所得税,对个体工商户的生产、经营所得和企事业单位的承包经营、承租经营的所得,适用 5%—35%的五级超额累进税率,明显地降低了税负,与企业所得税的负担大体相同。

对某些专项收入的税收政策,也进行了调整。如稿酬所得,按应纳税额再减征 30%;劳务报酬所得,一次收入畸高的,实行加成征收等。体现了对收入较高者多征,对中低收入者少征或不征,进一步调节个人收入差距,缓解社会分配不公的立法原则。

第五节 其他税种的改革

除上述改革内容外,根据市场经济发展的需要,和经济活动的变化,开征了一些新税种,取消减并了一些税种,保留了一些税种。

1. 新增设的税种。新增设土地增值税。1987 年,我国对土地使用制度进行了改革,实现了国有土地使用权的有偿出让、转让,使房地产业很快发展起来。房地产市场也正初具规模,但是由于法制不健

全,管理跟不上,也出现了一些问题。由于市场行为不规范,一些单位和个人趁机炒地皮、炒楼花获取暴利,国家土地资产收益大量流失,影响了国家宏观经济的正常运行。为了加强对国有土地的管理,规范房地产市场秩序,进一步调节土地增值收益,促进房地产业的健康发展,在这次税制改革中,开征了土地增值税。根据转让房地产增值的多少确定税率。其原则是:增值多的多征,增值少的少征,不增值的不征。

2. 拟开征的其他新税种。根据我国证券市场的建立与发展,拟开征“证券交易税”;参照国际通行做法结合我国的实际情况,适当时机开征“遗产税”和“社会保险税”。

3. 调整简并一些税种。(1)城市维护建设税。简称城建税。是以纳税人实际缴纳的产品税、增值税、营业税的税额为计税依据而征收的一种税。这是为了扩大和稳定城市维护建设所需要的资金来源,1985年开征的一个税种。它的计算依附于纳税人实际缴纳的产品税、增值税、营业税。名义上是一个独立的税种,实际是上述三税的附加。原产品税、增值税、营业税的税率相差很大,结果城建税的税收负担也相差几十倍。造成地区之间城建资金的苦乐不均。根据规范税制,公平税负,受益多者多负担,受益少者少负担,适度扩大规模,有利于地方政府对税收加强管理的原则,拟改革“城市维护建设税”为“城乡维护建设税”。改革的主要内容是:扩大征收范围,改变计税依据。从征收范围看,拟扩大到农村;从计税依据看,不再以其他税额为计税依据,拟按销售收入的一定比例计征,使其成为一个独立的税种。

(2)资源税。原资源税是对在我国境内从事资源开发的单位和个人征收的一种税。是1984年第二步利改税过程中开征的一个税种。当时因为价格等因素,只限于对原油、天然气和煤炭的征收。1994年改革后的资源税扩大了征收范围,扩大到金属矿产品和其他非金属矿产品,适当调高了固定税额。同时取消盐税,把盐税并入资源税中,成为资源税中的一个税目,简化了盐的子税目和税率。