



新税制

实务指南

XIN SHUI ZHI SHI WU ZHI NAN

董庆铮 主编

汤贡亮 杨志清 副主编

中央广播电视大学出版社



中财 B0003803

新 税 制 实 务 指 南

主 编 董庆铮

副主编 汤贡亮

杨志清

C0174/28

中央广播电视大学图书馆藏书

总 号 429104

书 号 7-812.42/168

中央广播电视大学出版社

(京)新登字 163 号

图书在版编目(CIP)数据

新税制实务指南/董庆铮主编. —北京:中央广播电视大学出版社, 1994. 7

ISBN 7-304-01086-X

I. 新… I. 董… Ⅲ. ①税收制度-中国-手册②税收管理-中国-手册 IV. F812.42-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 09002 号

新税制实务指南

主 编 董庆铮

副主编 汤贡亮

杨志清

中央广播电视大学出版社出版

社址: 北京西城区大木仓 39 号 邮编: 100032

北京密云胶印厂印刷 新华书店北京发行所发行

开本 850×1168 1/32 印张 14.5 插页 1 千字 351

1994 年 7 月第 1 版 1994 年 7 月第 1 次印刷

印数 1—5000

定价: 11.80 元

ISBN 7-304-01086-X/F · 302

中国税务学会用笺

适应社会主义市场经济的需要，国家税收进行了深化改革，它的调控功能将更加强化。

为发挥其应有作用，中财学院董庆铎教授等专家学者编撰了《新税制实务指南》。这本书内容充实，阐述明晰，具有较好的实用价值，祝贺它的出版发行，预期会给广大读者提供有益的帮助。

刘志城
九九〇.五.

前 言

从1994年1月1日起,我国开始施行适应社会主义市场经济体制的新税制。目前正面临着全面贯彻实施新税制的时期,与此同时,金融、投资、外汇、外贸等领域的体制改革也将继续深化。税制改革的率先出台,充分说明了税制改革在整个经济体制改革中的重要地位。改革开放以来,我国对税收制度(特别是工商税制)进行了一系列的改革,初步建立起以流转税和所得税为主体,其他税种相配合的复税制体系,并在参与社会产品分配,组织财政收入,调节社会再生产,促进国民经济持续、健康、快速发展等方面发挥了重要的积极作用。但是,随着社会经济的不断发展,特别是党的十四大确立社会主义市场经济体制的目标后,各方面的改革步骤明显加快,转换企业经营机制和促进生产要素市场发展等措施纷纷出台,税收制度已难以适应经济体制改革的要求,矛盾日益突出,诸如税制不统一,税制结构和税种设置不合理等等,既影响了税制整体效率的发挥,也不利于社会主义市场经济体制的建立与发展。因此,我国于1993年年底,对税收制度进行了结构性的重大改革和完善。

新税制充分体现了统一税法,公平税负,简化税制,合理分权的原则精神。它对于增强国家的宏观调控能力,合理调节分配关系,确保国家的繁荣昌盛和长治久安,都具有十分重要的意义。新税制将是我国税制建设的一个重要里程碑,它必将为我国扩大对外开放,以及社会主义市场经济的健康发展发挥积极的促进作用。

贯彻实施新税制涉及面广,政策性强,直接关系到国家、企

业和个人三者的利益，是全国人民经济生活中的一件大事。当前，学习和贯彻实施新税法，是全国各级税务机关和企事业单位、广大纳税人面临的紧迫任务，只有经过征纳双方的共同努力，才能使新税法得到全面正确的贯彻落实。学习新税法，并认真贯彻执行，依法征税，应当成为税务干部的应尽职责。同样，学好新税法，并依法纳税，应当成为广大纳税人的应尽义务。正是为满足学习贯彻新税法的迫切需要，我们编撰了《新税制实务指南》这本书。

本书系统介绍了社会主义市场经济新税制的政策精神和主要内容，全面介绍了各税种的征纳实务。对办理税务登记，纳税申报，正确计算缴纳税金，并进行会计处理等，也作了详尽的说明。全书内容丰富，具有很强的针对性和实用性，可操作性强，相信她定能成为各级税务干部依法征税，维护国家权益，以及广大纳税人依法纳税保护其合法权益的良师益友。本书亦可供财经大专院校和各类成人教育的教学使用。

原税务总局局长，中国税务学会副会长刘志城同志对本书的编撰热情关怀、大力支持，并在百忙中为本书题词，对此我们表示衷心的感谢！

本书由中央财政金融学院税务系董庆铮教授担任主编，汤贡亮副教授、杨志清副教授担任副主编。具体撰写分工是：第一章、第二章（第一、二节）、第三章（第四节）由董庆铮撰写，第二章（第三至八节）由汤贡亮撰写，第三章（第一、二、三、五、六节）由杨志清撰写，第四章由杨志清、温丽燕撰写。第五章由汤贡亮、张晓霞撰写，第六、七章由计金标撰写，第八章由董庆铮、秦瑞宁、夏志良撰写。

本书在编撰过程中，参考了理论界、实务界的一些研究成果，在此表示感谢。由于时间仓促，书中缺点和不足之处在所难免，恳

请广大读者批评指正。

编 者
一九九四年三月

目 录

第一章 新税制概述	(1)
第一节 税法的组成要素.....	(1)
第二节 税制改革的必要性.....	(13)
第三节 税制改革的指导思想和原则.....	(21)
第四节 新税制的主要内容.....	(25)
第二章 流转税类	(32)
第一节 流转税类概述.....	(32)
第二节 增值税.....	(46)
第三节 消费税.....	(85)
第四节 营业税.....	(106)
第五节 关税.....	(121)
第六节 土地增值税.....	(144)
第七节 城市维护建设税的改革.....	(154)
第八节 证券交易税及其开征设想.....	(158)
第三章 所得税类	(169)
第一节 所得税类概述.....	(169)
第二节 企业所得税.....	(180)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税.....	(205)
第四节 个人所得税.....	(228)
第五节 农业税.....	(247)
第六节 社会保障税及其开征的必要性.....	(265)
第四章 资源税类	(270)

第一节	资源税类概述·····	(270)
第二节	资源税·····	(273)
第三节	城镇土地使用税的改革·····	(280)
第四节	耕地占用税·····	(284)
第五章	财产税类·····	(290)
第一节	财产税类概述·····	(290)
第二节	房产税的改革·····	(293)
第三节	契税·····	(299)
第四节	遗产税及其开征设想·····	(302)
第六章	行为税类·····	(310)
第一节	行为税类概述·····	(310)
第二节	固定资产投资方向调节税·····	(316)
第三节	印花税·····	(326)
第四节	屠宰税和筵席税·····	(334)
第七章	税收征管制度·····	(336)
第一节	税收征收管理的意义和法律依据·····	(336)
第二节	税务登记和纳税申报·····	(342)
第三节	税款征收和减税、免税、退税·····	(350)
第四节	征纳双方的合法权益和法律责任·····	(358)
第五节	帐簿、凭证管理和税务机构的设置·····	(362)
第八章	企业纳税的会计实务·····	(365)
第一节	增值税的会计处理·····	(365)
第二节	消费税的会计处理·····	(372)
第三节	营业税的会计处理·····	(378)
第四节	企业所得税的会计处理·····	(381)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税的会计处理 ·····	(383)

第六节 其他税收的会计处理·····	(387)
第七节 企业纳税的综合会计实务·····	(390)
附录 ·····	(394)
中华人民共和国增值税暂行条例·····	(394)
中华人民共和国消费税暂行条例·····	(401)
中华人民共和国营业税暂行条例·····	(406)
中华人民共和国企业所得税暂行条例·····	(411)
中华人民共和国个人所得税法·····	(415)
中华人民共和国土地增值税暂行条例·····	(421)
中华人民共和国资源税暂行条例·····	(424)
全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和 外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂 行条例的决定·····	(427)
中华人民共和国税收征收管理法·····	(429)
中华人民共和国发票管理办法·····	(442)
增值税专用发票使用规定（试行）·····	(449)

第一章 新税制概述

第一节 税法的组成要素

税制是税收制度的简称。税收制度是国家各种税收法律、法令、条例、细则、办法和规定的总称。

在国家存在的条件下，国家通过税收分配占有一部分社会产品和国民收入，是不以人们的意志为转移的客观存在的经济和财政范畴。为了实现税收这种分配，就必须建立相应的税收制度。税收制度就是从法律上反映这种分配关系的上层建筑，使税收这个以国家为主体，参与国民收入再分配，以取得财政收入的工具具有法律的权威性。制定税收制度的目的，就是明确规定国家和纳税人的征纳关系，使这些关系法律化、制度化、规范化、具体化，成为征纳双方共同遵守的法律依据。

税收制度既然是上层建筑，它必须与经济基础相适应。税制的改革和发展，既受一定经济条件的制约，又对一定的经济条件发生影响。良好的税制是促进经济高速、健康发展的经济杠杆。在我国实行社会主义市场经济体制的条件下，税制必须相应进行改革，使之成为国家对经济进行宏观调控的重要手段之一。“新税制”就是在我国实行社会主义市场经济体制后，于1994年初通过重大改革所建立起来的，适应市场经济要求的税收制度。这次税制改革在我国税制发展史上具有里程碑的重大意义。

在税收制度中，其主要部分也是与纳税人的关系最直接的部分是税收实体法——即各税种的税法、条例和细则和税收行政法

——即税收征收管理法及其实施细则两类法规。税收行政法是税收实体法贯彻执行的重要保证。税收实体法，可简称税法，尽管不同税种的具体内容不同，但是，它们都包含着基本的共同的内容，称为税法的组成要素。

所谓税法的组成要素，是指各个税种在立法时必须载明的、不可缺少的内容，比如：对什么征税、由谁缴纳、征收多少、如何缴纳税以及征纳双方的法律责任等。这些必不可少的内容，表现在税法上，就是课税对象、纳税人、税率、申报纳税的期限和地点、违章处罚条款等。1992年9月《中华人民共和国税收征收管理法》公布后，有关如何纳税及征纳双方法律责任已载入该法，因而各税种实体法，主要由纳税人、课税对象、税率三个基本要素组成。分述如下：

一、课税对象

课税对象即征税的依据。每一个税种首先必须回答的问题就是对什么征税，亦叫课税客体。课税对象是区分不同类型税种的主要标志。

（一）课税对象的种类

1. 对流转额的课税类

流转额就是商品在流通领域内进行交换的金额，从商品的价值构成上考察，包括 $c+v+m$ 三部分。凡以商品销售收入额、提供劳务收入额为课税对象的税种，不论从量计税还是从价计税均属此类。如我国的营业税、消费税、关税等。

2. 对增值额的课税类

增值额是指商品在生产过程和流通过程中新增加的那部分价值的金额，从商品的价值构成上考察，是指商品总值扣除 c 的部分后， $v+m$ 那部分价值。凡以纳税人销售商品的总值扣除税法规定的扣除项目金额后的余额为课税对象的税种均属此类。从理论上

讲，增值额与流转额的概念不能混淆，但在实际工作中由于增值税由流转税转化而来，往往也视为流转税类，如我国的增值税。

3. 对收益额的课税类

收益额就是企业和个人的纯收入，或叫所得额、利润额，从商品的价值构成考察，单指 m 部分或 v 的部分。凡以纳税人纯收入为课税对象的税种均属此类。如我国的个人所得税、企业所得税等。农业税为了征管方便，以标准总收入为课税对象，既不是流转额，也不是增值额，亦属此类。

4. 对财产的课税类

财产指一切有价值的财产，不论是固定的、流动的、有形的、无形的财产均在内，如房屋、车船、设备、原材料、股票、证券、版权、专利权、各种使用权等。凡对各种有价值的财产课税，包括对财产的占有、转移、增值等的课税均属此类。如我国的房产税、遗产与赠与税等。

5. 对资源的课税类

资源指一切社会公有和国家所有的自然资源，如土地、矿山、河流、领海、森林等。凡以各种自然资源及其初级产品为课税对象的税种均属此类。如我国的资源税、耕地占用税、土地使用税等。

6. 对行为的课税类

行为是指特定行为而言，即国家对纳税人所发生的某一种应课税的行为所征收的税统称行为税。行为的概念可以极其广泛，人们的经济活动、社会活动、文化体育娱乐活动等都可以解释为各种行为。流转税可解释为对经济行为的课税；收益税可以解释为对营利行为的课税，如此等等。因此，对行为的课税类，是指对特定行为的课税，在分类上带有其他类的性质。如我国的印花税、屠宰税、车船使用税、固定资产投资方向调节税等。

（二）税目

税目是课税对象的具体化。税目的作用在于明确课税对象的范围或区别课税对象的不同情况，制定高低不同的税率。

（三）计税依据

计税依据是课税对象的计量单位和征收标准。比如，以流转额为课税对象的税种，其计税依据，有的可以从价、有的可以从量；以所得税为课税对象的税种，其计税依据是应纳税所得额；以增值额为课税对象的税种，其计税依据是扣除法定扣除项目的增值额，等等。

（四）纳税环节

纳税环节是对处于不断运动之中的课税对象，选定应该纳税的环节。比如：以商品流转额为课税对象的税种，在产制、批发、零售、收购等环节上都有流转额，因此需要解决在哪些环节上课税或者在所有环节上课税的问题；以所得额为课税对象的税种，可根据不同情况选择所得额的创造、支付或收到环节课税；以财产为课税对象的税种，财产有买卖、租赁、使用、赠与、继承等环节，财产的买卖还存在一个在买进环节或者卖出环节课税的问题。确定纳税环节对于确定纳税人或者代扣代缴义务人以及纳税地点有直接关系。

（五）起征点和免征额

起征点是课税对象开始征税的量限，未达到这个量限的不征税、达到这个量限的，就全部课税对象征税。免征额是允许纳税人从其课税对象中扣除不纳税的数额，纳税人仅就其扣除免征额后的余额纳税。

二、纳税人

（一）纳税人

纳税人简称纳税人，就是依照法律和行政法规直接对国

家负有纳税义务的单位和个人，也称课税主体。

纳税人可以是法人，也可以是自然人。自然人是指具有权利主体资格、能够以自己的名义独立享有财产权利，担负义务，并能在法院和仲裁机关起诉、应诉的个人。法人是指经过一定法律程序，经主管机关的批准建立的社会组织。法人就是社会组织在法律上的人格化、使社会组织具有自然人的权利主体资格。税法上规定的“单位”就是指法人，“个人”就是指自然人。法人和自然人都有依法纳税的义务。

纳税义务人与税收的实际负担人是不同的概念。二者有时是一致的，如个人所得税的纳税义务人就是实际负担人；有时是不一致的，如增值税的纳税义务人是销售应税产品的企业，而实际负担人则是商品的最终消费等。

（二）扣缴义务人

扣缴义务人是依照法律和行政法规规定，负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。

扣缴义务人本身并不负有其负责扣缴税种的纳税义务，只是由于与纳税义务人存在某种业务联系和款项支付关系，依照法律和行政法规负有向纳税义务人代收、代扣和代缴税款的责任。但是，扣缴义务人应收未收、应扣未扣或者未按规定向税务机关报缴则应负相应的法律责任。

三、税率

税率是对课税对象征税的比率，也就是纳税人应纳税额占课税对象的比率，它代表着课税的深度，关系着国家的收入和纳税人的负担。

税率有名义税率和实际税率之分。名义税率是税法规定的税率。实际税率即实际负担率，系指因计税标准、免税额、税率制度等不同原因，所形成的纳税人的实际收入与实纳税额的比率。在

研究制定税收制度时，必须注意名义税率与实际税率的差别，真实反映纳税人的负担。不同税率制度的运用和税率高低，是税收制度的核心。

税率基本上可分为以下三种：

（一）比例税率

不论课税对象数额的大小，只规定一个比例的就叫比例税率。这种税率，税额随课税对象的量等比例增加，在一般情况下，名义税率与实际税率相同。

尽管比例税率不区分课税对象的量规定不同税率，但在实际运用上，能够区分课税对象的质规定不同税率。这种税率一般称为差别比例税率，它是把税率在量上的变动或差别同课税对象在质上的差异联系起来。我国现行税制有以下几种差别比例税率：

1. 不同消费品或行业差别比例税率，如消费税、营业税、关税等。
2. 不同地区差别比例税率，如农业税。
3. 不同等级差别比例税率，如卷烟的消费税税率。
4. 有一定幅度的差别比例税率，如农林特产税。
5. 有免征额的比例税率，如个人所得税的劳务报酬所得的税率。等等。

比例税率的优点是：计税简便；透明度高；不受通货膨胀和汇率变动的影响；不受组织规模大小和调整变动的影响；不会影响纳税人改善经营提高效益的积极性；有利于公平税负。

比例税的缺点是：调节收入的作用较差。

（二）累进税率

按课税对象数额的大小，划分若干级距，不同级距规定高低不同的税率，课税对象的数额越大，税率越高，就叫累进税率。累进税率与比例税率的区别就在于它区分课税对象的量，规定高低

不同的税率，而比例税率则不区分课税对象的量。累进税率的实际税率一般等于或小于名义税率。

累进税率同样可以区分课税对象的质规定不同的累进税率表。如：个人所得税的工资、薪金所得和经营所得分别订定不同的累进税率表。

累进税率按其累进依据和累进方式的不同，可分为全额累进、超额累进、全率累进、超率累进四种。我国现行税制中有以下几种累进税率。

1. 全额累进税率

全部课税对象都适用课税对象所达到的最高一级税率。“全”字就代表着全部课税对象用一个税率计税。因此，全额累进税率实际上是按课税对象的数额分等级的差别比例税率。我国企业所得税实行单一的比例税率，但对利润小的企业，另设两档低税率，按应纳税所得额的数量分档定率，实际上从整体看是全额累进税率。

2. 超额累进税率

将全部课税对象分割成若干段，分段使用不同等级的税率，各段课税对象应纳税额的总和，就是全部课税对象的应纳税额，“超”字就代表着全部课税对象分别用若干税率计税。我国个人所得税的工资、薪金所得和经营所得就采用的超额累进税率。

超额累进税率的计算较全额累进税率复杂，在实际工作中可采用简化的计算方法，通常多采用速算扣除数法。所谓速算扣除数法，即按全额累进计税，减去全额累进比超额累进多征的那一部分常数（即速算扣除数）。速算扣除数的计算公式如下：

$$\text{本级速算扣除数} = \text{上一级最高所得额} \times (\text{本级税率} - \text{上一级税率}) \\ + \text{上一级速算扣除数}$$

3. 超率累进税率