

XINSHUIZHI ZHIDAO 经济管理出版社

新税制 指导

稅稅稅稅稅稅稅稅稅稅

新 税 制 指 导

《新税制指导》编写组编写

经济管理出版社

(京)新登字 029 号

责任编辑:徐海鸿 石 刚

封面设计:孙 宇

新税制指导

《新税制指导》编写组编写

出版:经济管理出版社

(北京市西城区新街口红园胡同 8 号 邮政编码:100035)

发行:经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷:机械工业出版社印刷厂

787×1092 毫米 32 开 18 印张 532 千字

1994 年 1 月第一版 1994 年 1 月北京第一次印刷

印数:1~30000 册

ISBN7-80025-872-6/F·728

定价:16.00 元

前 言

为了适应建立社会主义市场经济体制的需要,1993年下半年,我国对工商税制进行了改革,并于1994年1月1日开始实施。这是建国以来规模最大、范围最广泛、内容最深刻的一次税制改革,它必将有力地促进我国社会主义经济持续、快速、稳定地发展。

现行的工商税制是在1984年利改税和工商税制全面改革后形成的。它以流转税和所得税为主体税种,其他辅助税种相配合,共有32个税种,是一个多税种、多环节、多层次课征的复合税制。现行税制基本上适应了我国十年来经济发展和经济体制改革的需要,但是,也存在着一些不完善之处,特别是与发展社会主义市场经济的要求不相适应,在处理国家、企业、个人的分配关系和中央与地方的分配关系方面,难以发挥应有的调节作用,必须对现行税制进行改革。

这次税制改革本着统一税法、公平税负、简化税制、合理分权,理顺分配关系,保障财政收入的基本原则,对流转税、所得税、资源税以及其他税种进行了全面的改革。在流转税方面,在商品的生产、批发、零售和进口环节全面实行增值税,对原征收产品税的产品中那些由于改征增值税而税负大为降低的少数消费品再征一道消费税,营业税的征收范围大为减少。在所得税方面,统一了内资企业所得税,修改了个人所得税法。另外,扩大了资源税的征收范围,开征土地增值税,准备开征证券交易税和遗产税,取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金税和工资调节税,等等。改革后,我国工商税制中的税种将由32个减少到18个,税制结构趋于合

理,并初步实现高效和简化。

为了宣传新税制,方便广大纳税人和税务工作人员学习和了解新税制,我们组织编写了《新税制指导》一书。本书力求用简明、通俗的语言,对新税制下各税种的基本概念、纳税人、征税范围、税目、税率(或税额)、计税依据和计税方法进行了全面的介绍。

由于对商品的生产、销售和进口全面实行增值税,并且增值税很复杂,而且涉及面又广,我们重点对增值税的一般纳税人和小规模纳税人、征税范围、税率、进项税额和销项税额的计算、计税方法、增值税专用发票的使用、新旧税制衔接等具体问题作了详细的解说,并用实例加以说明,作为大家学习、了解新税制的参考。

为了保证本书的完整性,我们对目前尚未改革但仍在使用的税种也作了简单介绍。

由于编者水平有限,时间仓促,书中不足和错漏之处在所难免,敬请读者批评指正。

《新税制指导》编写组

1994年1月

目 录

第一章 税制一般	1
第一节 概述	1
第二节 税制要素	2
第三节 税收分类与税制类型	10
第四节 新中国税制演变	14
第二章 税制改革总论	37
第一节 税制改革的必要性	37
第二节 改革的指导思想和基本原则	45
第三节 税制改革的主要内容	46
第三章 新旧税制比较和对 1994 年 1 月 1 日以前 税制的评析	54
第一节 1994 年 1 月 1 日前后税制的对比	54
第二节 对 1994 年 1 月 1 日以前的税制评析	71
第四章 增值税	101
第一节 增值税概述	101
第二节 增值税纳税人	104
第三节 增值税税率	106
第四节 一般纳税人应交税金的计算	110
第五节 小规模纳税人应缴纳税金的计算	119
第六节 进口货物应交税金的计算	120
第七节 增值税的减税免税	120
第八节 增值税专用发票的办法	122
第九节 增值税纳税地点和纳税义务发生时间 ...	129
第十节 增值税的纳税申报	130

第十一节	电力企业征收增值税的规定	136
第十二节	关于流转税新老税制衔接的几个问题...	139
第五章	消费税	143
第一节	消费税的概念及特点	143
第二节	开征消费税的意义	146
第三节	消费税的主要内容	149
第六章	营业税	171
第一节	营业税的概念	171
第二节	营业税的纳税人和征收范围	171
第三节	营业税税目和税率	175
第四节	营业税的计税依据	178
第五节	营业税的征收管理	179
第六节	营业税的计算	182
第七章	资源税	189
第一节	资源税的立法依据和征收目的	189
第二节	资源税的纳税人和征税范围	191
第三节	资源税的税目、税额	192
第四节	资源税的计税依据	194
第五节	资源税的征收管理	195
第六节	资源税的减税、免税	197
第七节	资源税的计算	197
第八章	企业所得税	198
第一节	企业所得税的概念	198
第二节	企业所得税的纳税人和征税对象	198
第三节	企业所得税的税率和税负	202
第四节	企业所得税准予从收入总额中 扣除的项目	203
第五节	企业资产的税务处理	212
第六节	内资企业所得税的会计处理	215
第七节	内资企业所得税的征收管理	216

第九章 个人所得税	219
第一节 个人所得税的概念	219
第二节 个人所得税的纳税人和征税对象	220
第三节 个人所得税的税率和税负	227
第四节 应纳税所得额的计算	230
第五节 个人所得税的减免与税收抵免	234
第六节 个人所得税的征收管理	238
第十章 涉外企业所得税	241
第一节 涉外企业所得税的概念及涉外企业 所得税法	241
第二节 涉外企业所得税的纳税人和征税对象	244
第三节 涉外企业所得税的管辖权	245
第四节 涉外企业所得税的税率和税收优惠	247
第五节 涉外企业所得税的计征	253
第十一章 地方税	264
第一节 固定资产投资方向调节税	264
第二节 土地增值税	267
第三节 城市维护建设税	272
第四节 房产税	275
第五节 土地使用税	281
第六节 印花税	286
第七节 车船使用税	299
第十二章 新税制下的税收征收管理	305
第一节 税务登记	305
第二节 纳税申报	307
第三节 税款征收	308
第四节 税务检查与违章处理	311
第五节 发票管理	314
第十三章 新税制下若干税种的会计处理办法	322
第一节 增值税会计处理办法	322

第二节 消费税会计处理办法	330
第三节 营业税会计处理办法	332
附录一：增值税	334
一、中华人民共和国增值税暂行条例	334
二、中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	338
三、增值税专用发票使用规定(试行)	344
四、增值税部分货物征税范围注释	348
五、增值税若干具体问题的规定	352
六、关于进口货物征收增值税、消费税 有关问题的通知	353
七、全国人大常委会关于外商投资企业和外国 企业适用增值税、消费税、营业税集税收 暂行条例的决定	354
附录二：消费税	356
一、中华人民共和国消费税暂行条例	356
二、中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	360
三、消费税若干具体问题的规定	364
附录三：营业税	368
一、中华人民共和国营业税暂行条例	368
二、中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	371
附录四：资源税	377
一、中华人民共和国资源税暂行条例	377
二、中华人民共和国资源税暂行条例实施细则	379
附录五：所得税	411
一、中华人民共和国企业所得税暂行条例	411
二、全国人大常委会关于修改《中华人民共和国 个人所得税法》的决定	413
三、中华人民共和国个人所得税法	417
四、中华人民共和国外商投资企业和外国 企业所得税法	421

五、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	426
附录六：地方税和特别税	445
一、中华人民共和国固定资产投资方向调节税	
暂行条例	445
二、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	475
三、固定资产投资方向调节税石油行业	
税目注释	477
四、固定资产投资方向调节税铁道行业详目	480
五、固定资产投资方向调节税铁道行业税目	
税率注释	493
六、固定资产投资方向调节税旅游类税目注释	495
七、固定资产投资方向调节税科学类税目注释	497
八、固定资产投资方向调节税教学、卫生、体育类	
税目税率注释	498
九、固定资产投资方向调节税商业、物资供销类	
税目注释	499
十、固定资产投资方向调节税治理污染、保护环境	
和节能项目等三个税目注释	502
十一、固定资产投资方向调节税民政类	
税目注释	503
十二、固定资产投资方向调节税文化、新闻、出版类	
税目税率注释	504
十三、中华人民共和国土地增值税暂行条例	507
十四、中华人民共和国城市维护建设税	
暂行条例	508
十五、中华人民共和国房产税暂行条例	509
十六、中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例...	510
十七、中华人民共和国印花税暂行条例	511

十八、中华人民共和国车船使用税暂行条例	516
十九、中华人民共和国印花税法暂行条例实施细则...	518
附录七：征收管理	523
一、中华人民共和国税收征收管理法	523
二、中华人民共和国税收管理法实施细则	532
三、国家税务总局关于贯彻实施税收征管法 及其实施细则若干问题的规定	543
四、中华人民共和国发票管理办法	546
五、中华人民共和国发票管理办法实施细则	550
六、税务行政复议规则	558

第一章 税制一般

第一节 概述

税制是一个国家或者一个地区在一定的历史时期,根据自己的社会、经济和政治的具体情况,以法律形式确定下来的税收体系。它需要解决的问题是开征哪些税种,征税范围是什么,向谁征税,如何征税,怎样保障国家或者地区税收的实现等。税种、纳税人、征收范围、纳税环节、纳税时间、纳税地点、税率、计税、征税、免税、减税、退税、违章处理等等都是税制的内容。

任何一个国家或地区,其税制的确立都有自己特定的经济、政治目的,并恰如其份地考虑到当时的各种社会因素。不同的国家或地区,其税制不一样;同一国家或者地区在不同的历史时期,其税制也不一样。其主要原因在于经济、政治和社会因素的变化。一是税收作为经济杠杆,国家在确立税制时,必然考虑到怎样使税制为宏观调控和管理经济服务,为促进经济发展服务。二是税收属于经济利益的再分配范畴。

国家在设计税制时,必然考虑到它所代表的阶级或阶层的利益。在多民族国家,为了维护与促进各民族的团结,税制的确定还要根据各民族的不同情况加以区别对待。三是国家为了实现其管理职能,满足其财政支出的需要,必须筹集一定的资金。而税收恰恰是国家财政收入的主要来源。因此,确立税制时,必须充分考虑到国家财政状况。四是税收直接来源于各种经济组织和个人,即税法规定的纳税义务人(简称纳税人)。税率的高低,税负的轻重直接涉及到纳税人的利益。国家在确定税制时,必须恰如其份地考虑到纳税人的经济状况、纳税意识、习俗、心理状态等社会因素。可以说,经济原则、政治原则、财政原则和社会原则是税制建设的四个基本原则。科学合理的税制是在综合考虑经济、政治、财政、社会因素的基础上建立起来的。任何强调某一方面而忽视另一方面的理论都是错误的,并且以此

错误理论为前提的税制是不科学 不合理的。

第二节 税制要素

税种、纳税人、征税对象、税目、税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、免税减税、违章处理等是税制的组成要素。

一、税种

税种即税收种类。一个国家或地区根据其本身的政治经济条件，用法律规定开征的所有税种总和即构成这个国家或地区的税制。所以说，税种是构成税制的最直接因素。每个税种的主要组成因素有纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、计税、征税、免税、减税和违章处理。税种之间的区别主要在于课税主体（即纳税人）和课税客体（即征税对象）的不同。税种的确定主要以当时当地的政治经济环境为依据。不同的国家或地区，其税种一般都不一样；同一个国家或地区，在不同的历史时期，其税种也很可能不一样，主要原因在于政治经济条件的变化。我国在不同的历史时期，税种也不一样。奴隶社会、封建社会、半殖民地半封建社会、社会主义社会等历史时期税种都在不断变化。在中国历史上，开征新税种，取消或恢复旧税种的事例屡见不鲜。仅就 1949 年

新中国成立以来，税种的变化就很快。1953 年、1958 年、1963 年、1973 年、1984 年等几次大的税制改革都对税种进行了调整。1993 年，我国对税制又作了一次根本性的改革，以使税制适应当前建立社会主义市场经济的需要。改革后的税种有：增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税、土地增值税、城乡维护建设税、固定资产投资方向调节税、印花税、房产税、车船使用税、土地使用税、证券交易税、遗产税、屠宰税、筵席税等。

二、纳税人

纳税人，又称“课税主体”。纳税人是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人，包括自然人和法人。自然人指公民个人，法人指依法成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织，如企业、事业单位、社团等。不同税种的纳税人是由课税对象的性质决定的，如增值税的纳税人是中中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人；个人所得税的纳税人是公民个人

或者家庭；企业所得税的纳税人为企业单位；外商投资企业和外国企业所得税的纳税人为在我国境内设立的外商投资企业，在我国境内设立的机构场所从事生产、经营的外国企业和虽未设立机构、场所，而有来源于我国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。纳税人，可以按照不同的标准进行分类。按经济性质分，纳税人可分为国有企业、集体企业、私营企业；按行业分，可分为工业、商业、建筑业、交通运输业、服务业等；按民族分，可分为汉族与少数民族；按人的身体状况分，可分为一般人和残疾人；按国籍分，可分为国外和国内，等等。对纳税人进行科学合理的分类，便于在税收政策的制定上区别对待和对经济的宏观调控。

纳税人与负税人是两个不同的概念。当纳税人所缴纳的税款是由自己负担时，纳税人同时为负税人；当纳税人通过一定方法将所纳税款转嫁给他人时，纳税人就不是负税人。可以说，每个公民不一定是纳税人，但基本上都为负税人。因为每个公民都需要消费，差不多都需要购买含税消费品，负担价内税或价外税。

与纳税人概念有关的还有代扣代缴义务人（简称扣缴义务人）和代收代缴义务人。代扣代缴义

务人是税法规定的有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业或单位。代收代缴义务人是税法规定的有义务借助经济往来关系向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的企业或单位。代扣代缴义务人与代收代缴义务人的区别在于，代扣代缴义务人持有纳税人的应税收入，而代收代缴义务人不持有纳税人的应税收入。税法对代扣代缴义务人和代收代缴义务人的确定，是为了便于控制税源，简化征税手续，减少税款流失。

三、征税对象

征税对象，又称“课税客体”、“课税对象”。它是税法规定的征税的标的物，即征税的客观对象。税法对征税对象的确定，是解决对什么征税的问题，如增值税是对销售或进口货物，提供加工、修理修配劳务的征税；企业所得税是对企业的生产、经营所得和其他所得征税；土地增值税是对土地增值额的征税。征税对象是区别税种的主要标志之一，不同的征税对象决定不同的税种。但是征税对象还比较抽象，它只是解决了征税客体的一般外延范围，所以税法还必须对它进行具体化，其结果就是税目。

征税对象的选择与确定，必须遵循有利于保证财政收入，有

利于宏观经济调控,有利于税制简化的原则。为了保证财政收入,应该选择确定经常而普遍存在的经济活动及其成果作为征税对象。为了利于对经济的宏观管理和调节生产、流通、分配、消费等环节,征税对象的确定,应该具有广泛性和多样化,不能单一化。但是,从税制建设角度来考虑,不能太繁琐,对征税对象的确定,要适当注意简化。

四、税目

税目,也叫“课税品目”,是征税对象的具体化。它是税法规定的同一征税对象范围内的具体项目。税目的确定进一步明确了征税范围,使人们对税法规定的征税范围一目了然。哪些项目需要纳税,哪些项目不需要纳税,以及不同项目的税率差别等问题只有通过确定税目才能解决。

确定税目的基本方法一是列举法,二是概括法。列举法是将需要征税的项目一一列举出来。如果项目很多,可对项目,按概括法或演绎法进行分类。概括法是先确定需要征税的子目,然后按子目的属性进行概括,确定子目的上位概念,即项目。演绎法是先确定上位概念项目,然后对项目,按其外延进行演绎,列举出其下位概念,即子目。子目、项目共同组成税目体系。通过列举法确定的

税目,列举出来的,需要征税;没有列出来的,不需要征税。列举法适用于税源大,界限清楚的征税对象。概括法是指按照商品大类或者行业来确定税目。这种方法只适用于课税品种类别繁多、界限不容易划分清楚的征税对象。

五、税率

税率是税法规定的应纳税款与应纳税额之比,或是一定数量的应税客体的纳税数量。税率所解决的问题是“征多少税”,它是计算税额的尺度。税率直接反映国家的经济政策,影响到国家的财政收入和纳税人的利益。科学合理确定税率是正确处理国家与纳税人的分配关系,充分发挥税收经济杠杆作用的关键。税率从形式上分有三种:以百分比的形式表现出来的比例税率和累进税率,以纳税的绝对数量表现出来的定额税率,这种定额税率往往被称为税额或固定税额。

(一) 比例税率

比例税率就是对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例的税率。比例税率的特点,一是同一征税对象的不同纳税人税收负担相同,有利于公平税负和合理竞争,能鼓励先进,鞭策落后。二是便于计算,有利于税收的征收管理。比例税率的缺点在于没有考虑到不同纳税人的负担能

力。

比例税率可分为统一比例税率和差别比例税率。统一比例税率是指一个税种只设一个比例税率,所有纳税人都按相同的税率纳税。1993年12月发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》运用的就是统一比例税率,规定税率为33%。差别比例税率是指一个税种设有两个或两个以上的比例税率。它是根据具体的征税项目来确定的,不同项目的纳税人分别适用不同的比例税率。实行差别比例税率有利于贯彻区别对待、公平税负的原则,也有利于实现税收的经济调控作用和实行奖限政策。差别税率有四种类型。

1. 产品差别比例税率。是指按照产品大类和品种分别设计不同的比例税率。这种税率有利于调节不同产品因原料、价格等原因所形成的不同盈利,为企业创造平等竞争的环境。1993年12月发布的《中华人民共和国消费税暂行条例》对应税消费品不但按产品大类分设税率,而且对同一产品按质量级次或型号规定了不同的税率。

2. 行业差别比例税率。是指按行业的不同,分别规定不同的比例税率。不同的行业,其盈利程度,即利润率不同,有必要规定不

同的税率,加以调节。如消费税条例对卷烟行业、酿酒行业、汽车行业等规定了不同的比例税率。

3. 地区差别比例税率。是指对不同的地区设计不同的比例税率,同一地区税率相同。

4. 幅度比例税率。是指税法对某一征税对象只规定一定的税率幅度。确定最高税率和最低税率。各地方政府根据当时当地的具体情况,在税法允许的幅度范围内,确定本地的比例税率。1993年12月发布的《中华人民共和国营业税暂行条例》对娱乐业就规定了5~20%的幅度税率。

(二) 累进税率

累进税率是指对同一征税对象,按数量的增加级次而规定不同的税率。数量少,级次低的税率低;数量多,级次高的税率高。一般分最低税率、中间税率、最高税率,也有不规定最高税率的。实行累进税率,有利于解决纳税人收益高低悬殊大的问题。累进税率分超额累进税率、全额累进税率、超率累进税率和全率累进税率四种。

1. 超额累进税率。是指分别以征税对象数额超过前级的部分为基础计算应纳税额的累进税率。实行超额累进税率,对计税额的不同级次规定不同的税率。在计算应纳税额时,把各级次的税额

加起来,即等于全部税额。1993年12月发布的《中华人民共和国个人所得税法》规定对个人所得税的征收采用超额累进税率。

2. 全额累进税率。是指以征税对象的全部数额为基础计征税款的累进税率。征税对象的全部数额都按照同一个税率来计征税款,计算起来比较简单。但是,全额累进税率很不合理。尤其是当征收对象的数额处于级次分界的上下左右时,可能会出现增加有税额甚至超过征税对象数额的增加部分。比如,10000元以下的税率为5%;10000元以上(含10000元)的税率为8%。当甲纳税人的计税数额为9900元时,应纳税额为495元,当乙纳税人的计税数额为10000元时,应纳税额为800元,结果是乙纳税人的计税数额比甲只多100元,而税却要多交305元,扣除税款后,乙的收入反而比甲少。全额累进税率,由于其不合理性,在新税制中没有采用。

3. 超率累进税率。是指以征税对象数额的增长比例为依据,按级确定不同的累进税率。在按超率累进税率计征应纳税额时,把不同级次的计税数额按各自的税率分别计算,然后把各级次的应纳税额加起来,即等于全部应纳税额。1993年12月发布的《中华人

民共和国土地增值税暂行条例》对土地增值税采用超率累进税率。

4. 全率累进税率。是指以征税对象数额的增长比例为依据,分级次对全部计税数额确定征税比例的累进税率。全率累进税率同全额累进税率一样具有计算简便的特点,但也同时具备全额累进税率的不合理性。因此,新税制中也没有采用这种税率。

为了克服超额累进税率和超率累进税率带来的计税繁琐的缺点,我们可以使用速算扣除的方法。

(1) 对于采用超额累进税率的税种,在计算应纳税额时,先计算出速算扣除数,再计算应纳税额,计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应税征税对象数额} \times \text{最高限适用税率} - \text{速算扣除数}$$

速算扣除数的计算分直接计算法和间接计算法两种。其计算公式分别为:

$$\text{本级速算扣除数} = \text{本级全额累进税额} - \text{本级超额累进税额}$$
$$\text{本级速算扣除数} = \text{前级征税对象数额最高限} \times (\text{本级税率} - \text{前级税率}) + \text{前级速算扣除数}$$

在实际工作中,事先计算好各级速算扣除数,附于税率表后,以便于操作。