

目 录

第一章 税收的本质和特征	1
第一节 税收的本质.....	1
第二节 税收的特征.....	2
第二章 新中国税制的建立和演变	5
第一节 1950—1957年的税制.....	5
第二节 1958—1978年的税制.....	7
第三节 1979—1993年的税制.....	9
第四节 1994年税制的重大改革.....	12
第三章 增值税	14
第一节 增值税的概念.....	14
第二节 实行增值税的优点.....	15
第三节 我国增值税的建立和发展.....	18
第四节 增值税改革的指导思想和原则.....	21
第五节 增值税改革的主要内容.....	22
第六节 现行增值税的基本内容.....	24
第七节 现行增值税计算方法及实例.....	34
第八节 增值税的会计处理.....	38
第四章 消费税	44
第一节 消费税的概念.....	44
第二节 消费税的基本内容.....	46
第三节 消费税征税、纳税的具体应用.....	52
第五章 营业税	53
第一节 营业税的概念.....	53

第二节 营业税的基本内容	54
第六章 所得税	62
第一节 所得税的概念	62
第二节 企业所得税	64
第三节 外商投资企业和外国企业所得税	73
第四节 个人所得税	81
第七章 其他税种	89
第一节 其他税种改革	89
第二节 资源税	90
第三节 土地增值税	93
第四节 城镇土地使用税	95
第八章 外国税制简介	98
附录	
一、中华人民共和国增值税暂行条例	107
二、中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	114
三、中华人民共和国消费税暂行条例	123
四、中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	128
五、中华人民共和国营业税暂行条例	134
六、中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	138
七、中华人民共和国企业所得税暂行条例	146
八、中华人民共和国企业所得税暂行条例实施 细则	150
九、中华人民共和国外商投资企业和外国企业所 得税法	164
十、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	172
十一、中华人民共和国个人所得税法	201

第一章 税收的本质和特征

第一节 税收的本质

税收属于财政范畴，是财政的有机组成部分，是国家取得财政收入的工具。在奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会，税收始终存在。税收和财政一样，作为一种特殊的分配关系，是伴随着国家的产生而产生，伴随着国家的发展而发展的。

什么是税收，其概念可表述为：税收是一国政府对其管辖下的居民和社会集团的财、物和劳力实行的强制性课征。

在商品经济条件下，税收课征的主要对象是货币，但在古代商品经济很不发达的条件下，税收课征的主要是实物和劳力。

税收是以国家的存在为前提的，是国家凭借政治权力占有一部分社会产品以维护自己存在的手段。税收体现的是分配关系，是解决社会产品归谁占有、归谁支配以及占有多少、支配多少。税收的过程就是国家把一部分国民收入和社会产品，以税收形式转为国家所有的分配过程。简单地说，税收就是国家征税，即以国家（政府）为一方；纳税人纳税，即以纳税人为另一方所形成的一种特殊的分配关系。这就意味着纳税人失去了一部分原属于自己占有或支配的货币或实物，而国家作为征税者，则得到了这部分货币或实物的占有权或支配权。税收的特殊性表现在它是凭借国家政治权力

实现的分配。

国家是怎样保证实现税收来满足自身存在的需要的，具体说，就是通过制定法律来征税的。法律是国家意志的体现，一切税收都是站在国家的立场上，按照国家的意志行事。国家征税通常是用法律作出强制性规定。纳税人必须依法纳税，不纳税就要实行法律制裁。我们说税收是一种特殊的分配形式，就在于税收是凭借国家政治权力，而不是凭借财产权力实现的分配。国家征税不受所有权的限制，对不同的所有者普遍适用，税收是国家取得财政收入的最普遍的形式。所以说税收体现的是一种分配关系。

因此对税收的本质可作如下表述：税收是国家为了实现自己的职能，按照法律的规定，强制地无偿地向居民和社会集团取得财政收入的一种形式。

第二节 税收的特征

国家取得财政收入的形式是多种多样的，而且在不同的国家以及同一国家不同历史时期也是有很大差别和变化的。在当代，税收是世界各国普遍采用的一种财政收入形式。税收作为一种凭借国家政治权力所进行的特殊分配，同国家取得财政收入的其它形式相比，具有以下特征。

第一，税收的强制性。税收是国家凭借政治权力对居民或社会集团的课取，这种课取不以被课取的对象意志为转移。税法是国家法律的组成部分，纳税人必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁，因而具有强制性。

我国宪法规定公民有纳税义务，并且在刑法中规定：“违反税收法规、偷税、抗税、情节严重的，除按照税收法规补税并且罚款外，对直接责任人员，处三年以下有期徒刑

或者拘役。”税收的强制性表现为国家征税的直接依据是政治权力而不是生产资料的所有权，国家纳税是按照国家意志依照法律来征收，而不是按照纳税人的意志自愿交纳。

第二，税收的无偿性。国家依法纳税所取得的税金是一部分社会产品所有权的转移，国家征税以后，税收就成为国家所有，不再直接归还纳税人，国家不必向纳税人付出任何代价，也不需要直接偿还。

税收的这个特征，是由国家财政支出的无偿性决定的，是由社会费用补偿的性质决定的。由于公共需要的设施和服务是共享的，社会成员从公共需要的设施和服务中得到的利益是无法直接计量的，这决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应的，国家要筹集满足公共需要的社会费用也只能采用无偿原则。国家为了满足其行使职能的需要，只能凭借政治权力把分散在不同所有者手中的一部分社会产品无偿地集中起来，集中到国家财政，以保证国家机器的正常运转。这种支出只能是无偿的，因此，国家征税也只能是无偿的，国家拿不出任何东西来偿还公民缴纳的税款。

第三，税收的确定性。每种税的征税范围和征税标准都是以法律的形式预先规定的，而且具有长时间的法律效力。国家只能按规定的标准征收，不能随意改变，纳税人也必须按预定标准纳税，征、纳双方要共同遵守。

这种确定性，表现在国家通过法律的形式，把征税对象、征税标准，在征税之前就固定下来，而且在时间上具有连续性，在征收比例上具有有限度性。这种确定的形式，纳税人比较容易接受，纳税部门也有征收标准，便于征、纳双方共同遵守。

对国家来说，必须有确定的财政收入，用以维持国家机

器的正常运转以及行使职能的需要。

上述3个特征是税收的一般特征，是不同社会制度下的税收共有的特征。由于税收具有这样的特征，不受生产资料所有制的限制，所以它是国家取得财政收入的一种最有效最普遍的形式。

税收同工资、利润、利息、地租等分配范畴一样，是国民收入分配和再分配的一种形式。征税的过程就是把一部分经过初次分配的国民收入以税收形式转变为国家所有的再分配过程。

税收同工资、利润、利息、地租等分配范畴相比较，也有自己的特点。工资分配以劳动者出卖劳动力或者为社会提供劳动为依据。而税收分配则是以国家拥有政治权力为依据。国家征税，一方面以承认并保护生产资料和社会产品归不同所有者占有为前提，另一方面又否定这样占有的不可侵犯性。正因为税收具有不受所有制限制这个特点，所以它是各种不同性质的国家取得财政收入普遍采用的形式，近代以来已经成为最重要的形式。

目前，在我国税收已占国家财政收入的95%以上，在日本占91%，在英国占96%，在美国占98%。

第二章 新中国税制的建立和演变

我国的税收制度是根据各个发展时期政治经济形势的需要制定的。建国以后的40多年来，随着新中国的诞生和我国政治经济形势的发展、变化，我国税收制度经历了一个建立和演变的过程。这个过程大体上分为4个阶段，即1950—1957年的税制；1958—1978年的税制；1979—1993年的税制和1994年税制的重大改革。

第一节 1950—1957年的税制

1950年全国统一税政，建立新税制。

1949年，新中国成立，国民党留给我们的的是一个百业待兴的破烂摊子。解放战争的继续；农村灾民的救济；铁路、交通的恢复及经济建设都需要巨额资金的投入。1950年1月，政务院根据中华人民共和国政治协商会议通过的《共同纲领》，即“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”的精神，制定和颁布了《关于统一全国税政的决定》的通令，并同时颁布《全国税收实施要则》，统一了全国税政。这两个文件是整理和统一全国税政的综合性法规，明确确定了新中国税收政策、税收制度和税务机构建立的原则等重大问题。《要则》规定，除农业税以外，全国统一的工商税收（或叫中央税和地方税）共14种：即货物税、工商业税（包括工商营业税、工商所得税、摊贩牌照税、临时

商业税)、盐税、关税、薪给报酬所得税、存款利息所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地产税、特种消费行为税、使用牌照税。其中薪给报酬所得税和遗产税没有开征。不久将房产税、地产税合并为房地产税。所以实际上工商税收只有11种。

以上各税在全国统一施行后，统一了全国税政，标志着新中国税收制度的建立。当时税收制度的特点是“多税种，多次征”。对同一个商品，在从产到销的整个流通过程中，规定征收几种税、几次税。产品出厂和销售时，要征收工业营业税、印花税，对有些商品还要征收货物税。经过商业批发、零售环节，每周转一次，就要征收一次商业营业税、印花税，同时还要按规定征收所得税和房地产税等其他税。从生产、批发、零售、所得、财产以及消费、使用、商事凭证等各个环节来征税。这种“多税种、多次征”的复税制体系，适应当时我国多种经济成分并存的经济情况，使得解放初期的困难局面迅速扭转，财政收支接近平衡，通货停止膨胀、物价趋向稳定。

1953年对工商税制进行了修订。从1953年起我国进入大规模经济建设时期。建国初期所建立起来的税收制度，已出现了不相适应的地方。为了适应有计划大规模经济建设的新形势，根据“保证税收、简化税制”的原则，国家对原工商税收制度作了若干重要修订，并于1953年1月1日开始实行。修订的内容主要是试行商品流通税。同时还简化和调整了某些税种的征收制度。

商品流通税是对某些特定商品按其流转额从生产到消费实行一次课征的税收。它是把商品在生产环节应纳的货物税、营业税、印花税以及在商业批发环节和商业零售环节交

纳的营业税、印花税合并为一种税，在生产环节销售时一次征收。凡已纳商品流通税的商品，在流转过程中，都不再征收所有属于流转额的税收。其重要特点就是：从生产到零售环节，实行一次征收制。

商品流通税的征税范围包括：烟、酒、麦粉、火柴、棉纱、水泥、酸、碱、化肥、原木、钢材、生铁、矿物油等22种产品。

经过这次税制修订，税制确有很大的简化，减少了纳税环节和征税手续，对于促进社会主义经济的发展发挥了重要作用。

第二节 1958—1978年的税制

一、1958年改革工商税制和统一全国农业税

1956年，我国基本上实现了对农业、手工业和资本主义工商业的社会主义改造，国民经济的构成发生了根本的变化。包括国营企业、合作社和公私合营企业在内的社会主义经济所占的比重已达93%，社会经济结构由多种经济成分并存变为基本上是单一的经济成分，税收征纳关系也由以资本主义工商业为重点变为以社会主义全民所有制和集体所有制经济为重点。因此，原来多种经济成分并存条件下的税收制度已不适应新的经济情况。1958年，开始执行发展国民经济的第二个五年计划，本着“基本上在原有税负基础上简化税制”的方针，对工商税制进行了一次较大的改革，改革主要是将工商企业原来交纳的商品流通税、货物税、营业税和印花税合并为工商统一税，同时也简化了某些征税办法，调整了税率。

1959年，停止了利息所得税，1962年在全国范围内开征

了集市交易税，1966年停止了文化娱乐税。

1958年，在改革工商税收制度的同时，还改革了农业税制。

全国解放后，老根据地继续沿用解放战争时期各根据地原来制订的征收制度，而新解放区，在土地改革以前，中央人民政府政务院颁布《新解放区农业税条例》，实行了差距很大的农业税全额累进制。1956年农业合作化后，全国农村个体经济都成了集体经济，实行两种税已无必要。1958年6月，由毛泽东同志亲自批准公布了《中华人民共和国农业税条例》，统一了全国农业税制，实行分地区的差别比例税制，并继续采取“稳定负担、增产不增税”的政策。这次农业税制的重大改革，对于巩固和发展农村集体经济、鼓励增产、掌握实物、积累资金、调节收入；对于正确处理国家和广大农民在收入分配上的关系，加强工农联盟，在长时期内都起到了重要的作用。

二、1973年进一步改革工商税收制度，试行工商税

1973年，在当时的政治经济形势下，税收被当作资本主义来批判。把当时的税收制度批判为“有利于资本主义，不利于社会主义”，是“繁琐哲学”，认为随着国营经济的进一步扩大和非社会主义经济的进一步缩小，社会主义税收除了在积累国家资金方面仍能发挥作用以外，在调节经济方面的作用就没有了。因此，本着“基本坚持原税负，简化税制”的原则，对工商税制度进行了一次较大的改革。当时财政部拟定了《中华人民共和国工商税条例（草案）》，国务院于1972年3月20日批转，1973年起在全国试行。

改革的主要内容是：试行工商税，即把原来对工商统一税及其附加、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税以及

盐税合并为工商税，其中盐税仍然单独征收。合并以后，国营企业只需缴纳一种工商税，集体企业只缴纳工商税和工商所得税两种税。同时，简化了税目和税率。与工商统一税相比，税目由过去的108个减为40个，税率由过去的141个减为82个。在82个税率中，很多是相同的，实际上不同的税率只有16个。

经过这次改革，我国工商税收虽然还有9种，但对工商企业基本上只征收单一的工商税。

1973年的税制改革，在当时的政治和经济形势下，片面追求税制简化，不适当地合并税种，大大削弱了税收调节经济作用的发挥。

以上税制的三次重大修订和改革，都是遵循“基本保持原税负，简化税制”的原则进行的。这几次改革的重大问题，就是忽视了税收的调节作用，尤其忽视了税收对国营经济的调节作用。

第三节 1979—1993年的税制

1979年以来，为了贯彻执行对外开放，对内搞活的方针，促进经济体制的改革，我国有步骤地对税收制度作了一系列的调整和改革，主要有以下几个方面：

1. 以利改税为中心的税制改革。其核心是实行利改税，把原来国营企业向国家上交利润的办法改为征税办法。

1979年开始试点，取得了较好的效果。1982年11月，全国人大五届五次会议通过《关于第六个五年计划报告》，在报告中提出由于价格体系没有理顺，利改税要分两步走。对国营大中型企业，第一步实行利税并存，即在企业实现利润中，先征收一定比例的所得税和地方税，对税后利润采用多

种形式在国家和企业之间合理分配；第二步，在价格体系基本趋于合理的基础上，再根据留利多少征收累进所得税。

1983年，实行第一步利改税，对国营小型企业按八级超额累进税率（最高税率为55%）征收所得税，税后利润留归企业，企业自负盈亏；对国营大中型企业按55%的比例税率征收所得税，税后利润再在国家与企业之间实行分成。1984年第4季度开始实行第二步利改税，对国营大中型企业先按55%的比例税率征收所得税，对税后利润再按相应的税率征收调节税。

2. 改革工商税。随着国营企业利改税第二步的全面实施，国家对工商税进行了改革，把综合性的单一工商税按不同性质和不同情况分解为产品税、增值税、营业税和盐税等4种税。同时，把产品税的税目划细，适当调整税率，以发挥税收调节生产和流通的杠杆作用。

3. 建立某些新税种。国家根据经济发展和调节经济生活的需要，陆续设置了一些新税种：为了合理使用能源，促进企业以煤代油，1982年7月1日起开征烧油特别税；为了加强固定资产投资的管理，于1983年开征建筑税；为了从宏观上控制消费基金的过快增长，1984年开始对国营企业开征奖金税，从1985年起对实行工资改革的国营企业开征工资调节税，同时对集体企业和事业单位分别开征集体企业奖金税和事业单位奖金税；为了调节资源级差收入，随着国营企业利改税第二步的实施，还新设置了资源税。从1987年起，开征印花税。

4. 改革和完善地方税种。过去，属于地方税种的仅有屠宰税（只对居民和伙食单位征收）、城市房地产税（只对城市房产部门、有房产的个人或外侨征收）、车船牌照税

(也主要是对居民个人征收)、牲畜交易税、集市交易税 5 种,税源很小不能满足地方各项事业的需要。随着利改税第二步的全面实施,地方政府对企业恢复征收房产税、车船使用税、土地使用税,同时新建立城市维护建设税,从1987年起开征一次性的耕地占用税,从1988年开征筵席税。

5. 建立和完善涉外税制。除了对关税的征收作了相应的改进外,政府还先后颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国外国企业所得税法》。此外,适用于涉外企业的税种还有工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税和印花税。

经过多年的税制调整 and 改革,我国税制结构已逐步趋向合理和健全,由原来的以流转税和所得税为主的单一税制,初步转化为以流转税和所得税为主体的多种税相互配合的复税制体系。共有29个税种,若按征税对象的属性来划分,大体上可以划分为以下几类:流转税类、所得或收益税类、资源税类、财产税类、凭证税类、行为税类和目的税类。

但是,随着改革开放,随着我国市场经济的建立,随着财会制度的改革,现行税制已明显不适应了,主要表现为:

第一,税制设计对整体配套注意不够,许多税种往往是针对当时出现的某些经济现象一个一个出台的,因而存在某些不合理的地方。

第二,过分突出了区别对待,税收公平原则体现不够,不利于社会主义商品经济的发展。

第三,产品税比过去的工商税划细了税目,增加了税率档次。这在价格还没有理顺的条件下,可以在某种程度上缓解价格不合理的矛盾。但是,产品税仍然按产品(包括中间

产品和最终产品)销售全额计征,因而存在着重叠征税现象,不利于生产专业化的发展。同时,由于税目过细,税率档次多,不利于逐步向增值税过渡。

第四节 1994年税制的重大改革

党的十四届三中全会的决定明确指出,要按照统一税法、公平税负、简化税制和合理分权的原则,改革和完善税收制度。《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》等税法条例相继颁布,并于1994年1月1日起实施,这标志着我国的税制改革进入了新的阶段。

这次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,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。

税制改革的内容如下。

一、所得税

1. 企业所得税改革。第一步,从1994年起统一内资企业所得税,以后待条件成熟再统一内外资企业所得税。统一内资企业所得税后,取消国营企业调节税和国有企业上缴的国家能源交通重点建设基金和预算调节基金,同时,用税法规范企业所得税前的列支标准,并取消税前还贷。

2. 个人所得税改革。把原来的个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商户所得税合并,建立统一的个人所得税。

二、流转税

建立一个以规范化增值税为核心的与消费税、营业税互相协调配套的流转税制。增值税征收范围延伸到批发和零

售，消费税同增值税交叉征收，服务业继续征收营业税。流转税改革后适用于内外资企业。

三、其他税种的改革

1. 开征土地增值税。
2. 研究开征遗产税和赠与税。
3. 抓紧改革城市维护建设税。

4. 合并税种。第一，取消盐税、筵席税、集市交易税、特别消费税、烧油特别税、奖金税和工资调节税，其中特别消费税和烧油特别税并入起特殊调节作用的消费税，盐税并入资源税。第二，选择适当时机取消对外商投资企业和外籍人员征收的城市房地产税和车船使用牌照税，统一实行房产税和车船使用税，并将现在已经偏低的税率或税额适当调高。第三，选择适当时机调高土地使用税的税额。第四，下放屠宰税。

这次税制改革的重要意义在于：实行分税制，有利于打破地区分割，形成全国统一市场；统一内资企业的所得税，改变了按所有制性质设置税种的作法，有利于公平税负和促进平等竞争；采用了国际上比较规范的以增值税为主体的流转税制，减少了重复征税，有利于资源的优化配置和专业化协作。随着改革的深入和市场化程度的提高，这次税制改革的意义也会越来越充分地显示出来。

这次税制改革的许多内容是新的，当前首要的问题是学习、认真领会税制改革基本精神，做好新旧税制的衔接和过渡工作，促使企业尽快适应新形势的要求，进入市场，公平竞争。

第三章 增 值 税

第一节 增值税的概念

增值税是以商品生产流通和劳务服务各个环节的增值因素为征税对象的一种流转税。所谓“增值”，是指一个纳税人在其生产、经营活动中所创造的新增价值或商品的附加值，即纳税人在一定时期内销售产品或提供劳务所取得的收入大于购进商品或取得劳务时所支付的金额的差额。就一个生产经营单位而言，是该单位经营收入额扣除其他单位转移过来的价值(相当于物化劳动转移价值)后的余额。这个余额大体相当于由本单位活劳动所创造的价值额。就商品生产流通的全过程而言，一个商品进入消费时的最后销售额，相当于该商品从生产到流通过程中，各个经营环节的增加值之和。由于增值因素是一个难以准确计算的数据，增值税的计算，大都采用间接计算办法，即以商品销售额为计税依据，同时允许从税额中扣除上一道已经缴纳的税款，借以实现按增值因素征税的原则。实行增值税的国家和地区，对于已税因素的扣除范围不尽相同，它被大部分国家用来调节经济，贯彻国家的某些政策意图服务。如有的国家为鼓励扩大投资，允许对外购固定资产的价值部分所含的税收在当期一次扣除，而不问其在多长时期内消耗掉，而有些国家则不允许扣除。对已税因素的扣除范围有的宽一些、有的窄一些，都是由各自的税法加以规范的。允许将购入的固定资产已纳的税款一次性全

部扣除的称为“消费型”增值税；允许将购入的固定资产中折旧部分已纳税款扣除的称为“收入型”增值税；不允许扣除购入的固定资产已纳税款的称为“生产型”增值税。

与传统的流转税相比，增值税具有以下特点：

1. 因只就销售额中由生产经营单位创造的、尚未征过税的增值部分征税，不会出现对已纳税销售额重叠课税的现象。

2. 因一个商品的最后销售额相当于该商品各个生产经营环节的增值额之和，所以按照一个商品的最后销售额乘以增值税税率所计算出来的增值税税额与该商品在各个生产经营环节缴纳的增值税税额之和相等，即商品的总税负是由该商品各个生产经营环节的增值税税负积累而成。因而使这种课税具有商品规定税率与该商品的实际整体税负相一致的特征。换句话说，一个商品的增值税税率一经确定，不论其是由一个企业生产还是由几个企业协作生产，也不论其经过了多少生产经营环节，只要商品售价相同，税收负担始终保持一致。由于按增值额征税商品整体税负不变，所以对于不同的生产组织方式和不同的流通渠道而言，可以体现公平税负的原则；对于商品出口退税而言，可以做到准确彻底。这就是我国选择增值税作为流转税制基本税种的原因所在。

增值税是商品经济发展到一定阶段的产物，是流转税制适应竞争机制要求的产物。它是对传统的流转税制的重大改革，但不是对原税制的全面否定，而只是通过克服原税制所存在的税上加税、重复征税的弊端，使税制与市场机制的原则相统一。

第二节 实行增值税的优点

增值税与其他流转税种相比，有其特点和优点。一般来