

第一章 中国现行工商税收 法规体系概况

税收是国家财政收入最主要的来源，也是国家用以加强宏观经济调控的重要杠杆，对于国家的经济、社会发展具有十分重要的影响。为了适应建立社会主义市场经济体制，深化经济体制改革的需要，更好地发挥税收的职能作用，从 1994 年 1 月 1 日起，中国的工商税收制度实行了全面的改革。改革之后，全国工商税制共设 20 种税，按其性质和作用可以分为五类：

一、流转税类。包括增值税、消费税和营业税等 3 种税。这些税种是在生产和流通领域中，按照销售收入或者营业收入征收的。

二、资源税类。包括资源税和城镇土地使用税 2 种税。这些税种是对从事资源开发和使用城镇土地者征收的，可以对纳税人取得的资源级差收入进行调节。

三、所得税类。包括适用于国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业等各类内资企业的企业所得税；适用于外资企业的外商投资企业和外国企业所得税；个人所得税等 3 种税。这些税种是对生产经营者的利润和个人的收入征收的。

四、特定目的税类。包括固定资产投资方向调节税、城市维护建设税和土地增值税等 3 种税。这些税种是为了达到特

定的目的，对特定的对象进行调节而设置的。

五、财产和行为税类。包括房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、遗产税、印花税、证券交易税、屠宰税和筵席税等 9 种税（其中，遗产税和证券交易税尚未立法开征）。

以上工商各税，并不是所有企业、单位和个人都要缴纳。一般来说，工业、商业企业应当缴纳增值税，交通运输、建筑安装、金融保险、服务等类企业应当缴纳营业税，工商企业还要缴纳城市维护建设税、房产税、车船使用税、城镇土地使用税，盈利的企业应当缴纳企业所得税。此外，生产应税消费品的企业应当缴纳消费税，采矿企业应当缴纳资源税，从事固定资产投资的企业和单位应当缴纳固定资产投资方向调节税，企业的生产、经营帐册和签订的各类合同应当缴纳印花税。公民个人收入超过一定标准的，应当缴纳个人所得税。

除了上述工商各税之外，由国家税务总局组织征收的还有国家能源交通重点建设基金、国家预算调节基金、教育费附加和矿区使用费等项目。

1993 年，由全国各级税务机关组织的各项收入总额达 4078.9 亿元，占当年全国财政收入总额（不包括债务收入）的 93.8%。

此外，关税由海关征收，农业税、契税、耕地占用税由财政部门或者地方税务部门征收。

表 1—1 中国现行工商税收法规体系一览表

法规类别和名称	备 注
一、流转税类	
1. 中华人民共和国 增值税暂行条例	1993 年 12 月 13 日国务院发布,自 1994 年 1 月 1 日起施行。 1993 年 12 月 25 日,财政部颁发《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》。
2. 中华人民共和国 消费税暂行条例	1993 年 12 月 13 日国务院发布,自 1994 年 1 月 1 日起施行。 1993 年 12 月 25 日,财政部颁发《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》。
3. 中华人民共和国 营业税暂行条例	1993 年 12 月 13 日国务院发布,自 1994 年 1 月 1 日起施行。 1993 年 12 月 25 日,财政部颁发《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》。
二、资源税类	
4. 中华人民共和国 资源税暂行条例	1993 年 12 月 25 日国务院发布,自 1994 年 1 月 1 日起施行。 1993 年 12 月 30 日,财政部颁发《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》。
5. 中华人民共和国 城镇土地使用税暂行条例	1988 年 9 月 27 日国务院发布,自 1988 年 11 月 1 日起施行。
三、所得税类	
6. 中华人民共和国 企业所得税暂行条例	1993 年 12 月 13 日国务院发布,自 1994 年 1 月 1 日起施行。 1994 年 2 月 4 日,财政部颁发《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》。

续表

法规类别和名称	备 注
7. 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	1991 年 4 月 9 日第七届全国人民代表大会第四次会议通过,自 1991 年 7 月 1 日起施行。 1991 年 6 月 30 日,国务院发布《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》。
8. 中华人民共和国个人所得税法	1980 年 9 月 10 日第五届全国人民代表大会第三次会议通过,即日起施行。 1993 年 10 月 31 日第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议修改并重新公布,自 1994 年 1 月 1 日起施行。 1994 年 1 月 28 日,国务院发布《中华人民共和国个人所得税法实施条例》。
四、特定目的税类	
9. 中华人民共和国城市维护建设税暂行条例	1985 年 2 月 8 日国务院发布,自 1985 年度起施行。
10. 中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例	1991 年 4 月 16 日国务院发布,自 1991 年度起施行。 1991 年 6 月 18 日,国家税务局颁发《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》。
11. 中华人民共和国土地增值税暂行条例	1993 年 12 月 13 日国务院发布,自 1994 年 1 月 1 日起施行。 1995 年 1 月 27 日,财政部颁发《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》。

续表

法规类别和名称	备 注
五、财产、行为税类	
12. 中华人民共和国房产税暂行条例	1986 年 9 月 15 日国务院发布,自 1986 年 10 月 1 日起施行。
13. 城市房地产税暂行条例	1951 年 8 月 8 日政务院公布,即日起施行。现此税暂继续适用于外商投资企业、外国企业和外籍人员。
14. 中华人民共和国车船使用税暂行条例	1986 年 9 月 15 日国务院发布,自 1986 年 10 月 1 日起施行。
15. 车船使用牌照税暂行条例	1951 年 9 月 20 日政务院公布,即日起施行。现此税暂继续适用于外商投资企业、外国企业和外籍人员。
16. 遗产税	法规待制定。
17. 中华人民共和国印花税法暂行条例	1988 年 8 月 6 日国务院发布,自 1988 年 10 月 1 日起施行。 1988 年 9 月 29 日,财政部颁发《中华人民共和国印花税法暂行条例实施细则》。
18. 证券交易税	法规待制定。
19. 屠宰税暂行条例	1950 年 12 月 19 日政务院公布。此税现由地方管理。
20. 中华人民共和国筵席税暂行条例	1988 年 9 月 22 日国务院发布。此税现由地方管理。

续表

法规类别和名称	备 注
六、征收管理类	
1. 中华人民共和国税收征收管理法	1992 年 9 月 4 日第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议通过, 自 1993 年 1 月 1 日起施行。此法实施之前公布的各项税收法规中有关税收征收管理的部分, 现均改按此法的有关规定执行。 1993 年 8 月 4 日, 国务院发布《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》。
2. 全国人民代表大会常务委会员关于惩治偷税抗税犯罪的补充规定	1992 年 9 月 4 日第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议通过, 自 1993 年 1 月 1 日起施行。
3. 中华人民共和国发票管理办法	1993 年 12 月 12 日国务院批准, 1993 年 12 月 23 日财政部发布施行。
4. 税务行政复议规则	1993 年 11 月 6 日国家税务总局颁发, 即日起执行。

在上述税收法律、条例中, 已明确适用于外商投资企业 (包括在中国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业) 外国企业 (包括在中国境内设立机构、场所, 从事生产、经营和未设立机构、场所, 但有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织 或者外籍人员的税种有 11 项:

1. 《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税

法》。

2. 《中华人民共和国个人所得税法》。
3. 《中华人民共和国增值税暂行条例》。
4. 《中华人民共和国消费税暂行条例》。
5. 《中华人民共和国营业税暂行条例》。
6. 《中华人民共和国土地增值税暂行条例》。
7. 《中华人民共和国资源税暂行条例》。
8. 《中华人民共和国印花税法暂行条例》。
9. 《屠宰税暂行条例》。
10. 《城市房地产税暂行条例》。
11. 《车船使用牌照税暂行条例》。

第二章 现行工商各税简介

一、增 值 税

1993年12月13日国务院发布《中华人民共和国增值税暂行条例》自1994年1月1日起施行。

(一) 纳税人

包括在我国境内销售、进口货物、提供加工、修理修配劳务的国有企业、集体企业、私营企业、外商投资企业、外国企业、股份制企业、其他企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体、其他单位、个体经营者和其他个人。

单位或者个人的下列行为 视同销售货物 将货物交付他人代销 销售代销货物 设有两个机构并实行统一核算的纳税人 将货物从一个机构移送其他机构用于销售 相关机构设在同一县、市的除外)将自产或者委托加工的货物用于非应税项目、集体福利或者个人消费 将自产、委托加工或者购买的货物作为投资 提供给其他单位、个体经营者 分配给股东、投资者 无偿赠送他人。

如果一项销售行为既涉及货物又涉及非应税劳务，即为混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售者 包括以货物生产、批发、零售为主 兼营非应税劳务者 的混合销售行为 视为销售货物 应当按其全部销售收入征收增值税 其他企业、单位、个人的混合销售行为 不征增值税。

纳税人兼营非应税劳务的 应当分别核算货物、应税劳务和非应税劳务的销售额。不分别核算或者不能准确核算的，其非应税劳务应当与货物、应税劳务一并征收增值税，且非应税劳务从高适用税率。

企业租赁、承包给他人经营的 以承租人、承包人为纳税人。

(二) 税目、税率

1. 纳税人出口货物 税率为零 但原油、糖、援外货物和国家禁止出口的货物 包括天然牛黄、麝香、铜、铜基合金和白金等 除外。

2. 纳税人销售或者进口下列货物，税率为 13%：

(1) 农业产品、粮食复制品、食用植物油。

(2) 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品。

(3) 图书、报纸、杂志。

(4) 饲料、化肥、农药、农业机械、农用塑料薄膜。

(5) 金属矿采选产品、非金属矿采选产品、煤炭。

(6) 国务院规定的其他货物。

3. 除上述货物外，纳税人销售或者进口货物，税率为 17%。

4. 纳税人提供加工、修理修配劳务（以下简称应税劳务）税率为 17%。

增值税税率的调整，由国务院决定。

纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务时，应当分别核算其销售收入金额（以下简称销售额）。如果不分别核算销售额 从高适用税率。

(三) 计税方法

1. 一般纳税人的计税方法：

一般纳税人在计算应纳增值税税额时，应当先分别计算其当期销项税额和进项税额，然后以销项税额抵扣进项税额后的余额为实际应纳税额。应纳税额计算公式：

应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

当期销项税额 = 当期销售额 × 适用税率

当期销售额包括纳税人当期销售应税货物、应税劳务从购买方取得的全部价款和价外费用（包括价外收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、延期付款利息、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项等费用）纳税人按此计算当期销项税额 在向买方收取货款、劳务收入之外同时收取。

销售额以人民币计算。纳税人以外汇结算销售额的 可以按销售额发生的当天或者当月 1 日国家外汇管理部门公布的外汇牌价（原则上为中间价）折合成人民币计算纳税。纳税人应当在事先确定采用何种折合率，确定后 1 年内不能变更。

纳税人销售应税货物或者应税劳务的价格明显偏低，又无正当理由；或者有规定的视同销售货物行为而无销售额的，主管税务机关有权按照纳税人当月同类货物的平均销售价格、纳税人近期同类货物的平均销售价格或者组成计税价格确定其销售额。

纳税人购进货物或者应税劳务所支付或者负担的增值税税额为进项税额。

可以从销项税额中抵扣的进项税额限于下列项目：

(1) 纳税人购进货物或者应税劳务（包括外购原材料、燃料、动力等），从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值

税税额。

(2) 纳税人进口货物 从海关取得的完税凭证上注明的增值税税额。

(3) 纳税人购进免税农业产品和向小规模纳税人购买的农业产品的进项税额 按买价 包括支付的价款和按规定代收代缴的农业特产税 和 10% 的扣除率计算 计算公式 进项税额 = 买价 $\times$ 10%)。

(4) 纳税人外购货物 不包括固定资产 和销售货物所支付的运输费用 根据运费结算单据 普通发票 所列运费金额 (不得包括随运费支付的装卸费、保险费等杂费) 依 10% 的扣除率计算进项税额 (计算公式 : 进项税额 = 运费金额 $\times$ 10%), 但是 纳税人购、销免税货物所付运费不得计算进项税额抵扣。

纳税人购进货物或者应税劳务, 未按照规定取得并保存增值税扣税凭证, 或者增值税扣税凭证上未按照规定注明增值税税额及其他有关事项的, 其进项税额不能从销项税额中抵扣。

下列项目的进项税额不能从销项税额中抵扣:

(1) 购进固定资产 包括使用期限超过 1 年的机器、机械、运输工具和其他与生产、经营有关的设备、工具、器具 单位价值在 2000 元以上 并且使用期限超过 2 年的不属于生产、经营主要设备的物品)

(2) 用于非应税项目 包括提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等 的购进货物或者应税劳务。

(3) 用于免税项目的购进货物或者应税劳务。

(4) 用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳

务。

(5 非正常损失 如由于自然灾害、管理不善等原因造成的损失等) 的购进货物。

(6 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

如果纳税人将已经抵扣进项税额的购进货物、应税劳务用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费或者发生非正常损失, 应当将有关购进货物、应税劳务的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。

现以服装生产、经营过程为例 简单地说明一下增值税应纳税额的计算方法:

例 1 某农场向纺织厂销售棉花一批 售价 100 万元。按照税法规定, 该农场的这笔收入免征增值税。

例 2: 纺织厂用从农场购入的棉花制成棉布向服装厂销售 售价 200 万元, 销项税额为: $200 \text{ 万元} \times 17\% = 34 \text{ 万元}$ 价税合计 234 万元; 允许扣除的免税农业产品进项税额为: $100 \text{ 万元} \times 10\% = 10 \text{ 万元}$; 该纺织厂应纳的增值税税额为: $34 \text{ 万元} - 10 \text{ 万元} = 24 \text{ 万元}$ 。

例 3: 服装厂用从纺织厂购入的棉布制成服装向商场销售 售价 400 万元 销项税额为: $400 \text{ 万元} \times 17\% = 68 \text{ 万元}$ 价税合计 468 万元; 允许扣除的进项税额为 34 万元 该服装厂应纳的增值税税额为: $68 \text{ 万元} - 34 \text{ 万元} = 34 \text{ 万元}$ 。

例 4 商场将从服装厂购入的服装全部售出 收入 500 万元, 销项税额为: $500 \text{ 万元} \times 17\% = 85 \text{ 万元}$ 价税合计 585 万元; 允许扣除的进项税额为 68 万元; 该商场应纳的增值税税额为: $85 \text{ 万元} - 68 \text{ 万元} = 17 \text{ 万元}$ 。按照我国现行价格体制, 零售环节的价格是含税价格, 即不含税价格加销项税额之和。

这就是说，零售商店卖给消费者的这批服装的价格为：500 万元 + 85 万元 = 585 万元。

上述计算举例可以参看表 2—1：

表 2—1 增值税计算举例 (单位：万元)

企 业	商 品	销售价格 (不含税)	增值税(税率 17%)		
			销项税额	进项税额	应纳税额
农 场	棉 花	100	0	0	0
纺织厂	棉 布	200	34	10	24
服装厂	服 装	400	68	34	34
商 场	服 装	500	85	68	17

销项税额 = 销售价格 × 17%

应纳税额 = 销项税额 - 进项税额

从以上例子可以看出，虽然每个纳税人都按照销售额和 17% 的税率计算销项税额，但是由于每个销售环节都允许扣除上一个环节已经缴纳的增值税税额，纳税人只需要按照销项税额减去进项税额后的余额纳税。最终税负全部是由消费者负担的，负担率为 17%。所以说，实行增值税既不会发生重复征税，加重纳税人的负担，也不会引起物价全面上涨。

纳税人在计算其应纳增值税税额时，如果当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

纳税人因销货退回或者折让而退还给购买方的增值税税额，应当从当期的销项税额中扣减；因进货退出或者折让而收回的增值税税额，应当从当期的进项税额中扣减。

如果纳税人符合一般纳税人条件，但不办理有关认定手续或者其会计核算不健全不能提供准确的税务资料只能按照销项税额纳税不能抵扣进项税额也不得使用增值税专用发票。

生产下列货物的一般纳税人，除按上述方法计算纳税外，也可以采用简易办法依照 6% 征收率计算纳税（计税方法选定后 3 年内不能改变）并可以开具增值税专用发票：

- (1) 县以下小型水力发电单位生产的电力。
- (2) 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。
- (3) 以自己采掘的砂、土、石料或者其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰。
- (4) 原料中掺有煤矸石、石煤、粉煤灰、烧煤锅炉的炉底渣和其他废渣生产的墙体材料。
- (5) 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。
- (6) 自来水。

2. 小规模纳税人的计税方法 小规模纳税人包括以下三类：

(1) 生产应税货物或者提供应税劳务的纳税人 以生产应税货物或者提供应税劳务为主（即这部分销售额超过全年应税销售额的 50%），兼营货物批发或者零售的纳税人 年应税销售额在 100 万元以下的。

(2) 从事应税货物批发或者零售经营，年应税销售额在 180 万元以下的纳税人。

(3) 年应税销售额超过上述标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业 视同小规模纳税人。

小规模纳税人销售货物或者应税劳务取得的销售额，按

照简易办法计算应纳税额，即按 6% 的征收率计税（征收率的调整由国务院决定）连同销售价款一并向买方收取，然后上缴税务机关。应纳税额计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 6\%$$

小规模纳税人因销货退回或者折让退还给购买方的销售额，应当从当期的销售额中扣减。

例：某个体工商户经营的商店本月销售额为 9000 元，其应纳增值税税额的计算方法为：

$$\text{应纳税额} = 9000 \times 6\% = 540 \text{（元）}$$

小规模纳税人会计核算健全，能够按会计制度和税务机关的要求准确核算销项税额、进项税额和应纳税额，能够提供准确税务资料的，经当地主管税务机关批准，可以不视为小规模纳税人，按一般计税方法计算应纳税额。

小规模纳税人被认定为一般纳税人后，就不能再转为小规模纳税人。

3. 进口货物的计税方法：

纳税人进口货物，按组成计税价格和规定的适用税率计税，不能抵扣任何进项税额。应纳税额计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{适用税率}$$

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税}$$

例：某外贸公司进口化肥一批，组成计税价格为 500 万元，增值税适用税率为 13%，该公司应纳增值税税额的计算方法为：

$$\text{应纳税额} = 500 \times 13\% = 65 \text{（万元）}$$

（四）免税、减税规定

下列项目免征增值税：

1. 农业（包括种植业、养殖业、林业、牧业、水产业）生产

单位和个人销售的自产初级农业产品。

2. 避孕药品和用具。
3. 向社会收购的古旧图书。
4. 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备。
5. 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。
6. 来料加工、来件装配和补偿贸易所需进口的设备。
7. 由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品。
8. 一般个人纳税人销售的自己使用过的物品（不包括摩托车、应征消费税的汽车等）。
9. 供残疾人专用的假肢、轮椅、矫型器。
10. 残疾人员个人提供加工和修理修配劳务。
11. 国家定点企业生产和经销单位经销的专供少数民族饮用的边销茶。
12. 外商投资企业在投资额度内进口的机器设备和为生产出口产品而进口的原材料。
13. 符合国家规定的若干类报纸、刊物和图书（如政府机关报、机关刊物、学生课本、科技图书等）先征税 后退税。

1993 年 12 月 31 日前批准设立的外商投资企业，由于改征增值税增加税负的，经企业申请，税务机关审批，在已批准的经营期限内，准予退还因税负增加而多缴纳的税款，但最长不得超过 5 年。退税原则上在年终后一次办理。

增值税的其他免税、减税项目由国务院规定。

此外 在 1995 年底以前，国有粮食企业销售给城市居民、军队和返销农村的粮食、食用植物油 饲料 农用塑料薄膜 生产企业生产销售的部分化肥和农药 批发和零售的种子（苗）化肥、农药 黄金、白银 电影拷贝 符合国家规定的国家级新

产品、学校办企业和民政福利生产企业等，也免征增值税（或先征后退）。

个人纳税人销售额未达到财政部规定的起征点的，也免征增值税。现行规定是：销售货物的，起征点为月销售额 600～2000 元；销售应税劳务的，起征点为月销售额 200～800 元；按次纳税的，起征点为每次（日）营业收入 50～80 元。国家税务总局直属分局在上述规定幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点。

如果纳税人兼营免税、减税项目，那么应当单独核算免税、减税项目的销售额。如果不单独核算销售额，则不能免税、减税。

（五）纳税期限和地点

1. 纳税义务发生时间：

（1）纳税人销售货物或者应税劳务，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天，主要分为以下几种情况：①采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或者取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天。②采取托收承付和银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。③采取赊销和分期收款方式销售货物，为合同约定的收款日期的当天。④采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天。⑤委托他人代销货物，为收到代销单位销售的代销清单的当天。⑥销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售额或者索取销售额的凭据的当天。

（2）纳税人进口货物，为报关进口的当天。

纳税人销售货物或者应税劳务，应当向购买者开具增值税专用发票，并在上面分别注明销售额和销项税额。买方可以凭发票所注增值税税额在计算其应纳增值税税额时抵扣。但