

中国工商税制

主 编 周志年

南京大学出版社

1993·南京

前言

我们编著《中国工商税制》的目的，是为了宣传新税法，贯彻新税法，为财经院校财政税收专业提供新的教材，同时也为税务干部提供学习新税法的参考资料，为广大纳税人提供了解新税法的读物。

本书主要介绍1994年税制改革，着重阐述了改革前由税务机关征收的31种工商税改革为17种工商税的新内容。全书贯穿了社会主义市场经济条件下的税收理论和观点，对新税制进行探索和研究，内容新颖，结构完整。

本书共三篇分八章阐述，第一编共二章，主要介绍工商税制的基础理论。如：税制的概念、分类、模式、法律形式、税种的构造、税收术语以及我国工商税制的演变过程。第二篇按国际通行的税收分类方法，将17种税分别归属于对商品、所得、财产及行为课税，分四章详细叙述，对个别尚未正式颁布的新税种，也作了原则介绍，第三篇共两章，主要内容是税收管理体制的改革，重点介绍了分税制的改革，对征管制度的改革也作了适当介绍。

本书由周志年主编。编写分工为：周志年编写第

一、二、四、七章，以及第三、五、六各章中的第一节和第八章中的第一、三、四、六节。其余各章节均为周开君编写。完稿后，由周志年修改总纂定稿。

本书在编著过程中，得到了主管部门有关领导的大力支持。国家税务总局教育中心郜更顺主任为之作序，扬州大学税务学院陈树勋院长及税务学院学术委员会副主任胡湘桂教授审阅了全部书稿，并提出了宝贵意见，另外，我们还借鉴了国内外同行、专家、学者的一些科研成果，在此一并表示谢意。

由于我们理论水平和实践知识有限，书中谬误之处在所难免，欢迎读者批评指正。

编者

一九九三年十二月

序

郜 更 顺

我国的工商税收制度经历了一个曲折发展的过程。从新中国工商税制的建立，到1953年工商税制的修正；从1958年工商税制的调整，到1973年工商税制的简并；从1979年的两步利改税，到1994年税制的全面改革，几经变革，历尽艰辛，终于在1994年以崭新的面目出台了。新的工商税制，是发展我国社会主义市场经济的重大举措，是我国税收工作的一个重要转折点，也是我国工商税制建设的一个重要里程碑。

目前，我国市场发育程度还较低，国家需要迅速和大量地投入必要的资金，以大力培育市场。同时，随着我国社会主义市场经济的发展，市场调节的范围将不断拓展，国家对市场的宏观调控应不断加强。税收则是国家掌握进行宏观调控的最直接、最有力的手段。因此，在新的形势下，国家的财政收入将更多地依靠税收手段来筹集，税收调节的范围将扩大到全部生产要素，税收制度也将成为保障市场经济秩序不可缺少的法律规范。

《中国工商税制》这本书是以社会主义市场经济理论为指导，在较好地理解税制改革精神的基础上

编写的。本书具有以下三个特色：

一、结构严谨，逻辑性强。本书分三篇，上篇简要论述了工商税制的基本原理，是学习工商税制的必备基础理论知识；中篇用大量的篇幅详细归类介绍了税制改革后的工商各税的情况，内容丰富；下篇根据广义税收制度的内涵，对工商税收管理体制和征收制度的配套改革作了必要的介绍，结构完整，层次清晰。

二、文字简炼，内容翔实。本书编写的目的是为了保证新税法的贯彻实施，使广大税务干部、纳税人，以及社会各界其他人士学习新税法，了解新税法，执行新税法，因此，在内容安排上，尽量考虑其实用性，如对一些与税制相关的术语作了必要的专门介绍，同时对重点、难点部分还作了适当的举例，做到深入浅出，明白易懂。

三、观点新颖，颇具创意。如提出了“税收是个相对独立的经济过程”的观点；提出了“税收制度是以税种为核心，以法律为形式，以行政为手段”的观点；提出了“我国目前是以商品税为主体，所得税为辅助，财产和行为税为补充的税制模式”等观点。这些观点贯穿于全书始终，令人耳目一新，有一定的说服力。

这本书既是财经院校的理想教材，也是税务干部学习新税法的必备资料，同时还是纳税人了解新税法的普及读物。基于此，欣然为之作序。

目 录

前言	(1)
序	(1)

上 篇

第一章 税收基础理论	(1)
第一节 税收制度的概念	(1)
第二节 税收制度的分类	(4)
第三节 税收制度的模式及其选择	(9)
第四节 税制的法律形式	(13)
第五节 税种的内部构造	(21)
第六节 税收术语	(29)
第二章 我国工商税制的建立和演变	(37)
第一节 新中国税制的建立和修正	(37)
第二节 1958年—1978年的税制	(43)
第三节 1979年—1993年的税制	(46)
第四节 1994年的税制改革	(54)

中 篇

第三章 商品课税	(65)
第一节 概述	(65)
第二节 增值税的基本原理	(71)
第三节 增值税的征收制度	(81)
第四节 消费税	(100)

第五节	营业税	(112)
第四章	所得课税	(123)
第一节	概述	(123)
第二节	企业所得税	(136)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税	(156)
第四节	个人所得税	(169)
第五章	财产课税	(184)
第一节	概述	(184)
第二节	房产税	(191)
第三节	土地增值税	(195)
第四节	车船税	(203)
第五节	遗产税	(205)
第六章	行为课税	(209)
第一节	概述	(209)
第二节	资源税	(213)
第三节	土地使用税	(223)
第四节	城乡维护建设税	(226)
第五节	固定资产投资方向调节税	(230)
第六节	印花税	(238)
第七节	证券交易税	(243)
第八节	屠宰税	(245)

下 篇

第七章	工商税收管理体制	(248)
第一节	概述	(248)
第二节	我国工商税收管理体制的演变	(251)
第三节	分税制的概念及实施意义	(254)
第四节	分税制确立的条件和原则	(257)
第五节	分税制的形式和内容	(261)
第八章	工商税收征管制度	(269)
第一节	概述	(269)
第二节	税务登记与纳税申报制度	(276)
第三节	发票管理制度	(280)
第四节	税款征收制度	(293)
第五节	税务检查制度	(300)
第六节	法律责任	(302)
第七节	税务代理制度	(305)

上篇

第一章

税制基础理论

第一节 税收制度的概念

在现代市场经济中，税收是一种经济现象。它是国家为满足社会公共需要参与社会产品分配的形式。社会产品按最终使用可分为生产需要、个人消费需要及社会公共需要三个方面。社会公共需要不同于生产需要和个人消费需要，它在西方经济学中又可视为“公共产品”。由于公共产品的非排他性和非对抗性的特征，导致市场价格机制的失效，使产品提供者无法向消费者索取应有的价格，这就必须由国家通过非市场方式来筹集费用，以保证公共产品的提供。这种方式就是税收。从这个角度看，税收是国家提供公共产品而实行间接偿还的强制征收。它既反映了国家提供公共产品的经济成本，同时也从整体上反映了纳税人对公共产品的边际价值。因此，税收是

个相对独立的经济过程，无怪乎现代国家往往称为“租税国家”。

税收的基本职能是聚财，即为国家组织财政收入，以满足其对公共产品经济成本的支付。税收另一个职能是调控，即充当国家实行社会政策和经济政策的手段，用以弥补市场机制的缺陷，促进资源的优化配置。税收调控职能寓于税收聚财职能的全过程之中，是聚财职能的派生职能。税收的这两大主要职能，随着社会主义市场经济的确立和发展，将不断得到强化。

税收职能要想得以实现，必须通过一定的方式，这就要建立相应的税收制度。所谓税收制度，它是一个国家以法的形式确立并通过行政手段实施的各种课税办法总称。人们简称为“税制”。

税收制度有广义和狭义的区别：

所谓广义的税收制度是指国家的各项税收法规、税收管理体制以及税收征收管理制度的总称。

所谓狭义的税收制度是指国家颁布的具体税种的课征制度。

一个国家的税收制度，是根据这个国家的社会经济条件和财政政策的需要而建立起来的。它属于上层建筑的范畴。由于各国的社会制度、经济结构之差异，各国的税收制度也有差别。但是，无论哪一个国家，税收制度都必须以税种为核心，以法律为形式，以行政为手段来付诸实施。

税种是税收制度的核心内容。一个国家的税收制度，包括三个层次的内容：第一层次是各种税类间的地位、配置及其相互协调的构成模式。具体说，就是在一个国家的税制中，共有

哪几类税，哪一类或哪几类税为主，哪一类或哪几类税为辅，哪一类或哪几类税为补，主体税、辅助税、补充税如何配置，比例关系怎样，相互之间如何协调等等。第二个层次是每一类税中的各税种间的地位、配置及其相互协调的构成体系。第三个层次是每一税种各个要素的配置及其相互联系协调的内部构造。具体说，就是在每一个税种中，如何选择确定纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税等要素，各要素相互之间怎样配置、联系和协调等。在这三个层次中，第一层次是一个国家税制的整体，系统结构。第二层次和第三层次是分、子系统结构。

税收制度的确立都是以法律为形式，这种形式就是税法。它是国家取得财政收入的一种法律规范，也是国家利用税收进行宏观调控经济的有效表现形式。我国的税法，建立在社会主义经济基础之上，是国家整个法律体系中的重要组成部分。

税法制定后便要付诸实施，一般均是以行政手段来进行的，故称之为税务行政。它具体包括税收管理体制的确定，税务机构的设置，税务人员的招聘，以及各种税收征收管理的活动等。它是社会经济活动的有机组成部分。

一个国家建立什么样的税收制度，应由其各个历史时期的社会经济条件决定。第一，税收制度要与生产力的发展水平相适应。第二，税收制度要与一定社会的所有制结构相适应。第三，税收制度还要与经济管理体制相适应。

一个国家完善的税收制度，首先必须保证国家能够及时、均衡、稳定地取得财政收入，只有财政收入比较充裕，国家的职能才能顺利行使，公共产品才能得到满足；其次要有利于社会经济的发展，有利于社会秩序的安定；另外，还要方便税款

的征收工作。因此，完善的税收制度，应该充分体现公平、效率的税收原则，并通过税制模式的设计、各税种内部的构造，税务行政的实施，使税收公平与效率得到最佳结合。

第二节 税收制度的分类

税收制度从总体上看，可分为单一税制和复合税制。所谓单一税制，是指一个国家在一定时期内实行一种税的税收制度。它在税收理论上由来已久，主张颇多，主要有单一消费税论、单一土地税论、单一资本税论、单一所得税论，这些税收理论，在历史上曾有一定的地位，但是，从未有哪个国家付诸实施。所谓复合税制，是指一个国家在同一时期内实行由若干税种组成的税收制度。现今世界各国，一般都实行这种多税种的复合税制。因此，通常所称的税收制度，均是指复合税制而言。

随着市场经济的发展，各国税收制度日趋庞杂。为了进一步认识税收的性质，正确发挥税收的职能作用，建立合理的税收制度，首先有必要对税收制度进行科学的分类。

从不同的角度，依据不同的标准，对税收制度进行科学的分类，可以比较、分析、研究不同国家、不同时期、名称繁多，内容复杂的各种税收制度，它对于鉴别一国税制的总体设计是否合理、税源分布是否均衡，税收负担孰轻孰重等方面均有一定的指导意义。

税收制度的分类有许多方法，同一种税可以依据不同的

标准确定其所属类型。采用何种标准，主要取决于分类的目的和必须说明的问题。不同的分类方法，在税制研究分析上具有不同的意义。

一、以税收的形态为标准

以税收的形态为标准，可分为劳务税、实物税与货币税。

劳务税是指纳税人以提供劳务代替缴纳税款的税。例如我国商代时期的“助”，就是一种典型的劳务税。劳务税是一种原始的税，现在各国已不再课征。

实物税是纳税人以实物形式缴纳的税。如我国最早对土地征收的“贡”等。实物税在商品货币经济不发达的时代或国家中，是最主要的税收形式；在商品经济较发达的国家中，除了要掌握某些特定实物如农业税外，一般不再征收实物税。

货币税是纳税人以货币形式缴纳的税。我国汉代征收的“算缗钱”是较早的货币税。货币税是商品经济发展的必然产物，随着商品货币经济的发展，货币税已成为世界各国税收的主要形式。它不仅便利纳税人缴纳，而且有利于国家财政收支管理。

二、以税收的计税依据为标准

以税收的计税依据为标准，可分为从价税和从量税。

凡是以课税对象的价格或金额为计税依据课征的税，称为从价税。如我国现行的增值税、营业税等。从价税的应纳税额随征税对象价格的变化而变化。

凡是以课税对象的自然计量单位为标准课征的税称为从量税。如我国现行的资源税、车船税等。自然计量单位可以是课税对象的件数、重量、容积、面积或长度。从量税的应纳税额随课税对象的数量变化而变化。

从价税受价格影响较大，增强了税收的调节职能。从量税对价格和成本的变化几乎没有反应，其税额的增减只取决于产量、重量、体积等因素，因此，税收调节职能弱化。

三、以税收与价格的关系为标准

以税收与价格的关系为标准，可分为价内税与价外税。

凡是税金构成价格的内涵，作为课税对象价格的组成因素的税种，称为价内税。我国现行的消费税、营业税等，都属于价内税。价内税的应纳税金是价格的组成部分，价格实现税金随之实现，因而它有利于国家及时取得财政收入。

凡是税金不包括在课税对象价格之中的税种，称为价外税。例如我国现行的增值税，是价外税，价外税把税金与价格分开，使商品生产者的成本、核算、经营效益不受税收的影响，可以更鲜明地体现税负转嫁，说明不是经营者创造了税金，而是消费者负担了税金。

四、以税收课征的存续时间为标准

以税收课征的存续时间为标准，可分为经常税和临时税。

经常税是指国家每年依照税法连续课征的税种。它经过立法程序开征以后，在没有宣布废止前，年年均可继续征收。如我国现行的大多数税种，都属于经常税。

临时税是指国家规定只有一定时期暂时征收的税或一次性征收的税。通常是国家为了解决某些特定的或临时的支出需要，或为了推行某项临时政策而开征的税。从历史经验看，临时税往往会发展为经常税。

五、以税收负担是否容易转嫁为标准

以税收负担是否容易转嫁为标准，可分为直接税与间接税。

凡是纳税人缴纳并直接负担税金的税种，称为直接税。一般认为，直接税是纳税人缴过税后，难以把税负转嫁给他人的税种。如所得税，财产税等。

间接税是指纳税人不是税收的实际负担人，它能把税收负担转嫁给别人的税种。大多数对商品课税的税种都属于间接税，如现行的增值税便是典型的间接税。

当然，税负转嫁是有条件的，在某种特定的情况下，也有可能所得税能转嫁出去，而增值税反而不能转嫁出去。

六、以税收的管理和使用权限为标准

以税收的管理和使用权限为标准，可分为中央税、地方税、中央与地方共享税。

中央税又称国税，是由一国的国家政府或中央一级政府征收管理和使用的税。它属于中央级政府的财政收入。一般是收入较大，征收范围广，政策上需要全国统一，宜于全国统一立法、统一征收管理的税种。如我国现行的消费税等。

地方税是由一国的地方政府征收管理和使用的税。它属于地方政府的财政收入。一般是收入分散零星，与地方经济及利益关系密切，宜于由地方政府立法或自定办法征收管理的税种。如我国现行的屠宰税等。

中央与地方共享税是指中央和地方共享税收收入的税种。由于经济发展的不平衡，有些地方征收的地方税不能满足地方财政的需要。因此，需要在中央税和地方税之外，将一些直接涉及中央与地方共同利益的税种，作为中央与地方的共享税。其收入按一定比例分配给中央财政和地方财政。

七、以课税对象的不同性质为标准

以课税对象的不同性质，可分为商品税、所得税、财产税

和其他税等。

商品税是指对生产、消费的商品或提供的劳务进行课税。它以商品生产及流通为基础，具体是对商品的交易额或劳务营业额课税。我国习惯上称为对流转额的课税，故称之为流转税。我国现行税制中增值税、消费税、营业税均属商品税。

所得税是指对纳税人的收入或利润课税的税种。企业利润、财产租赁、专利权转让、个人工资薪金、劳务报酬等收入均属于其课征范围。所得税的课税直接依据是应纳税所得额，它是根据税法而确定的，以保证税基不受侵蚀。我国现行税制中，企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税，个人所得税均属于此类税种。

财产税是指对纳税人拥有和支配的财产数量或价值额课税的税种。我国现行的房产税、土地增值税、车船税、遗产税等，均属于财产税。

其他税是指除上述税类的其他税种，在我国主要是指行为税。行为税是以某些特定行为为课税对象的税种。我国现行税制中属于此类税种的有固定资产投资方向调节税、城乡维护建设税，印花税、土地使用税，资源税、证券交易税、屠宰税等。

以课税对象对税制进行分类的方法，是我国目前大多数学者推崇的基本分类方法。采用这种分类方法，不但能充分说明税收的具体作用，而且只有根据不同的征税对象，才能确定具体的征收办法，以保证税收制度的实施。

以课税对象对税制进行分类的方法，大体与国际上经济合作与发展组织（OECD）所采用的分类方法相同。这个国际性经济组织的年度财政统计手册，把成员国征收的税种分为六

类：一是所得税，二是社会保障税，三是薪给及人员税，四是财产税，五是商品及劳务税，六是其他税。税制的分类方法，参照国际上通行的作法，有利于税制进行国际比较、研究和借鉴外国税制的经验。

税收分类除了上述各种分类方法外，还有许多分类方法。例如，依据纳税人的国籍可分为国内税与涉外税；依据课税对象与纳税人的关系可分为对人税与对物税；依据征收办法可分为定率税与配赋税；依据税收来源于工商业或农业，可分为工商税与农业税；依据计税依据是社会产品的不同价值构成部分可分为对W的征税，对c的征税，对V的征税，对m的征税，对V+m的征税等。

第三节 税收制度的模式及其选择

税收制度的模式，是指一个国家在一定时期内实行的不同税类之间相互关系所形成的总体形式。它的核心问题是主体税种的选择。主体税种是指在税收制度中居于主导地位，起主导作用的税种，它是一个国家税制模式的主要标志。主体税种的基本特征是在一个国家全部税收收入中必须占较大比重，同时必须在调节经济职能方面发挥主要作用。一个国家对主体税种的不同选择，就形成了各国不同类型的税制模式。归纳起来，目前世界各国的税制模式大体上有四种类型：