



博学 · 财政学系列

中国

Boxue · Caizhengxue Xilie

税制

Zhongguo Shuizhi

(第三版)

杜莉 徐晔 主编

 复旦大学出版社
<http://www.fudanpress.com.cn>



博学·财政学系列

中国

Boxue · Caizhengxue Xilie

税制

Zhongguo Shuizhi

(第三版)

杜 莉 徐 晔 主编

 復旦大學出版社
<http://www.fudanpress.com.cn>

图书在版编目(CIP)数据

中国税制(第三版)/杜莉、徐晔主编. —上海:复旦大学出版社,2008.8
(博学·财政学系列)
ISBN 978-7-309-06173-4

I. 中… II. ①杜…②徐… III. 税收制度-中国-高等学校-教材
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 107553 号

中国税制(第三版)

杜莉 徐晔 主编

出版发行 **复旦大学出版社** 上海市国权路 579 号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65100562(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 罗翔

出品人 贺圣遂

印刷 上海浦东北联印刷厂
开本 787 × 1092 1/16
印张 20
字数 474 千
版次 2008 年 8 月第三版第一次印刷
印数 1—5 100

书号 ISBN 978-7-309-06173-4/F · 1394

定价 35.00 元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

A large, faint watermark of the Fudan University seal is centered on the page. The seal is circular and contains the Chinese characters '復旦大學' (Fudan University) in the center, with '1905' at the bottom and '博學切問' (Bo Xue Qie Wen) at the top. There are also two stars on either side of the central characters.

“博学而笃志，切问而近思。”

（《论语》）

博晓古今，可立一家之说；
学贯中西，或成经国之才。

作者简介

杜莉，1993年7月获复旦大学经济学学士学位，1996年7月获复旦大学经济学硕士学位，2002年11月获复旦大学经济学博士学位。曾赴德国康斯坦茨大学经济与统计系访问进修一年。现为复旦大学经济学院副教授，公共经济学系副主任。有《公共经济学》、《国际税收学》、《双重汇率制度研究》、《城市财政学》等著作十余部，在《金融研究》、《世界经济文汇》等国家权威及核心期刊发表论文十余篇，获得上海市哲学社会科学优秀成果论文类三等奖、上海市普通高校优秀教材二等奖、上海市优秀教学成果三等奖等多项奖励。

徐晔，1994年7月获西安交通大学工学学士学位，1999年7月获复旦大学管理学硕士学位。现为复旦大学经济学院副教授，公共经济学系系主任助理。有《高级财务会计》、《财务会计研究》、《会计学原理》（第三版）、《会计学原理习题指南》（第二版）等著作。在《会计研究》、《世界经济》、《财经研究》、《当代财经》等国家权威及核心期刊发表论文三十余篇，获得2003年中国财经出版社优秀论文二等奖。任教的《统计学》课程于2005年被评为上海市精品课程。

内容提要

本书是一本系统完整地介绍中国税收制度的著作，全书内容安排如下：第一章简述税收制度的基础理论；第二章回顾中国税收制度的历史沿革；第三至六章介绍中国现行税收制度的具体规定，其中第三章为商品、劳务税，介绍增值税、营业税、消费税、关税；第四章为所得税，介绍个人所得税、企业所得税；第五章为财产税，介绍房产税、车船税、土地税；第六章为其他税，介绍资源税、印花税、城市维护建设税、契税等税种；第七章介绍和分析中国的行业和政策性税收制度；第八章简析外来税制改革的基本方向；第九章补充介绍港澳台税收制度。

本书反映了包括内外资企业所得税在内的中国税制最新调整内容，同时还配有助教多媒体光盘一张。本书可供财经类师生使用，也可供相关领域的研究人员参考。

PREFACE

前 言

《中国税制》一书是2002年5月与复旦大学出版社达成出版意向的,而到书稿正式交付出版,时光已过去了3年多。我们为什么用了3年多的时间完成此书?究其原因,除了作者其他工作任务繁忙,使得写作经常被打断外,更重要的一点,是我们一直在思索怎样使这本书能够富有新意。毋庸讳言,国内已有不少优秀的介绍中国税制的著作,如果我们的书没有新的内容,没有自己的特色,那就没有必要出版。而这两个问题怎样解决呢?不外乎有两个途径:一是国家税收制度的调整或改革赋予我们新的内容;二是通过研究发现新的视角,形成自己的特色。

目前呈现在读者面前的这本《中国税制》,我们认为至少已形成了两个较为突出的特点。

第一,本书反映了我国1994年以来税制调整的最新情况,特别是反映了2004年启动的新一轮税制改革的主要内容。其中比较重要的新内容包括新开征的车辆购置税制度、对合伙企业合伙人征收个人所得税的制度、东北地区扩大增值税抵扣范围的规定、个人所得税免征额和申报制度调整的规定、2005年房地产税制调整的内容等。

第二,本书增加了对税收制度的细节的介绍和分析,这主要是通过第七章“行业和政策性税收制度”来体现的。一个国家的税收体系往往是为实现政府的多元化的政策目标服务的,而从每一个目标出发又会形成涉及多个税种的一系列的具體规定。我们认为理解这些



体现政府特定政策目标的规定对于全面认识我国的税收制度是十分必要的,因此专辟了一章来介绍我国的金融税制、房地产税制、环境税制、科技税制和涉外税制这五个受到较广泛关注而又有一定复杂性的行业和政策性税收制度。

此外,由于2004年启动的新一轮税制改革是分步进行的,不少改革方案还处于讨论和研究之中,社会各界对此都十分关注。我们在第八章简要介绍了当前我国税收理论界对于新一轮税制改革的主要看法,为读者把握我国税制的未来发展方向提供参考。

总体上说,我们希望本书能完整地介绍中国的税收制度,全书不仅涵盖了现行的各个税种,还理出了其历史发展脉络,并补充了港澳台税制的内容。为了使读者深入理解现行税制,我们在第三至六章介绍现行税制的部分几乎每个要点后都举了实例,并在章末附了大量习题。

我们还希望能以流畅简明的语言使有些繁琐的税制规定变得通俗易懂,当然这一点是否做到了,还有待读者进行评判。

我们写作的基本思路是:

第一章,简要概括关于税收制度的基础理论;

第二章,回顾中国税收制度的历史沿革;

第三至六章,介绍中国现代税收制度的具体规定;

第七章,介绍中国的行业和政策性税收制度;

第八章,简析中国新一轮税制改革的主要方向;

第九章,补充介绍港澳台税收制度。

参与本书写作的人员有:杜莉(第一、二章)、徐晔(第三、四章)、方倩(第五、六章)、宋芳(第七章)、侯志宏(第八章)、孙琳(第九章),由杜莉设计提纲,提出写作思路并将各章修改定稿。

本书写作中参考了不少专家学者的著作和文章,在此一并致谢。

限于作者水平,本书一定还有不少缺陷,敬请读者和专家批评指正。

编者

2005年11月于复旦

第二版说明

《中国税制》一书2006年1月出版后,不足半年便售罄。这充分体现了读者对中国税收制度及其最新调整情况的关注。鉴于本书交稿后至今我国税收制度又发生了若干重要变化,我们特将本书修订再版。

我们的修改主要体现了以下税制调整内容。

(1) 2005年底至2006年上半年《个人所得税法实施条例》等法规对个人所得税费用扣除标准的进一步明确。

(2) 2005年底正式取消农业税。

(3) 2006年2月取消农业特产税。

(4) 2006年2月取消屠宰税。

(5) 2006年4月开征烟叶税。

(6) 2006年4月消费税税目、税率的重大调整。

(7) 2006年6月调整房地产营业税有关政策。

相应地,我们所修改的内容有:

第二章第四节、第三章第四节、第四章第二节、第六章第四节、第七章第二节、第八章第二节、附录一、部分习题和答案以及其他个别文字错误。

希望本次改版能适应学科发展与教学的需要,同时再次敬请读者和专家批评指正。

第三版说明

鉴于我国近年来正处于新一轮税制改革的进程中,《中国税制》第二版出版后我国又推出了内外资企业所得税制合并等重大税制改革措施。为使读者能及时了解中国税制的最新状况,我们将《中国税制》第二版再次进行了修订。

与第二版相比,第三版修改体现的重大税制调整措施主要有:

- (1) 内外资企业所得税的合并。
- (2) 个人所得税中利息所得税率的调整、工资薪金等税目费用扣除标准的调整。
- (3) 城镇土地使用税的调整。
- (4) 耕地占用税的调整。
- (5) 将车船使用税和车船使用牌照税合并调整为车船税。
- (6) 香港遗产税的取消。

相应地,我们所修改的内容主要有:

第二章第四节、第四章第二、三节、第五章第二、三、四节、第七章第一、二、三、四节、第八章第一、二节、第九章第一节、附录一、部分习题和答案、其他个别文字错误。另外,第二版中第四章第四节、第七章第五节和第八章第三节内容删去。

对于本书仍然需要改进之处,敬请各位读者和专家不吝指正。

编者

2008年6月于复旦

CONTENTS

目 录

第一章 税收制度的基础理论	/ 001
第一节 税收分类和税制要素	/ 001
第二节 税收效应	/ 005
第三节 税收原则	/ 014
本章习题	/ 021
第二章 中国税收制度的历史沿革	/ 023
第一节 计划经济体制下税收制度的演变	/ 023
第二节 1978—1993 年的税收制度改革	/ 026
第三节 1994 年的税制改革	/ 033
第四节 1995 年以来的税制调整	/ 036
本章习题	/ 045
第三章 商品、劳务税	/ 046
第一节 商品、劳务税概述	/ 046
第二节 增值税	/ 048
第三节 营业税	/ 067



第四节 消费税	/ 079
第五节 关税	/ 092
本章习题	/ 102
第四章 所得税	/ 116
第一节 所得税概述	/ 116
第二节 个人所得税	/ 118
第三节 企业所得税	/ 148
本章习题	/ 182
第五章 财产税	/ 190
第一节 财产税概述	/ 190
第二节 房产税	/ 192
第三节 车船税	/ 197
第四节 土地税	/ 203
本章习题	/ 211
第六章 其他税	/ 214
第一节 资源税	/ 214
第二节 印花税	/ 216
第三节 城市维护建设税	/ 220
第四节 烟叶税、筵席税、契税	/ 222
本章习题	/ 226
第七章 行业和政策性税收制度	/ 229
第一节 金融税制	/ 229

第二节 房地产税制	/ 239
第三节 资源环境税制	/ 245
第四节 科技税制	/ 249
本章习题	/ 251
第八章 未来的税制改革简析	/ 252
第一节 增值税制的改革	/ 252
第二节 个人所得税制的改革	/ 256
第三节 其他税制改革措施	/ 259
本章习题	/ 261
第九章 港澳台税制	/ 262
第一节 香港税制	/ 262
第二节 台湾税制	/ 270
第三节 澳门税制	/ 277
附录一 中国税收制度的沿革	/ 282
附录二 中华人民共和国税收征收管理法	/ 287
附录三 现行主要税收法规目录	/ 295
参考文献	/ 297
部分习题参考答案	/ 299

第一章

税收制度的基础理论

税收制度是在一个课税主权之下的各种税收组织体系,是国家以法律程序规定的征税依据和规范,税务机关依法征税和纳税人依法纳税的法律依据、工作准则和规程。它由国家的一整套税收法规组成,包括各税法规、税制结构、税收管理体制和征收管理办法。可见,广义地说,税收制度的具体内容是很广泛也很复杂的。而在一本书中,我们不可能面面俱到,本书所称的税收制度主要指对于各个税种的具体规定,如对纳税人、课税对象、课税依据、税率的规定等。在开始介绍中国的税收制度之前,本章将对关于税收制度的基础理论作一简要概括,以便于读者更好地理解下文的有关内容。

第一节 税收分类和税制要素

税收是国家为了实现其职能,按照法律预先规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。根据多年来各国税收理论与实践的发展与完善,伴随着征税环节在国民经济运行发展中的逐渐渗透,税收从原先简单的单一税种日益发展成为一个集个人所得税、公司所得税、社会保险税、财产税、遗产和赠与税、一般消费税、特别消费税、增值税及关税等于一体的多税种的税收体系。

一、税收分类

税收是一个总的范畴,一个国家的税收是由许多不同的具体税种构成。构成一个完整税收体系的各税种根据不同的标准可以有不同的分类,比较重要的分类方法有以下9种。

(一) 根据课征对象的不同分类

根据课征对象的不同我们可以将税收划分为所得税、流转税、财产税等。这是划分不同税种最主要的依据。所得税,也称收益税,是直接依据纳税人的所得额或收益额征收的税;



流转税,也称商品税、货物税、营业税或销售税等,依各国具体税收制度而有不同的名称,这是依据商品或劳务买卖中的流转额或增值额课征的一种税;财产税,是对纳税人拥有或支配的财产征收的一种税;资源税,是对从事资源开发的单位和个人就列举的应税资源课征的一种税;行为税,是以纳税人的某种特定行为作为课税对象的一种税。

(二) 产品税与要素税

所谓产品税,指在产品货物市场上课征的税收。所谓要素税,指在要素市场上课征的税收。另外,依税负覆盖范围不同,这两类税又可分别细分为一般税与特定税。在要素市场上,如果不存在储蓄,对要素购买征收一般税和对要素收入征收一般税,具有等效性。了解这一点,有助于我们分析税收之间的相似性与差异,有助于我们分析纳税人对税收的反应。

(三) 对人税与对物税

这是按是否直接依纳税人的纳税能力课税而划分的。对人税是根据人的纳税能力课税,对物税是根据经济活动,例如购买、销售或对财产持有而课税,不在于交易者或所有者的特性,而在于物的本身。根据这一标准,对物税可以对家庭,也可以对企业征收;对人税则必须对交易的个人或家庭征收。对人税与对物税的区分是很重要的,因为它涉及税制的公平性。所有的税包括对物税的负担者都是人,考虑税制的公平性时必须考虑税收的最后负担者是谁。从这个角度看,对物税就不如直接根据纳税能力征自特定个人的对人税。

(四) 直接税与间接税

这是按税负是否可以转嫁来划分的。直接税指税负难以转嫁的税种,通常包括直接对纳税人(个人与家庭)课征的税收,如个人所得税、财产税等;而间接税是指税负相对比较容易转嫁的税种,主要包括对商品或劳务的交易课征的税收,如营业税、消费税、关税等。

(五) 按税收的计征标准分类

按税收的计征标准可分为从价税和从量税。凡是以课税对象的价格为标准,按一定比例计算征收的税为从价税;凡以课税对象的重量、容积、面积、数量等为计征标准的税为从量税。

(六) 按税收与价格的关系分类

按税收与价格的关系分类,可分为价内税和价外税。价内税的税金是作为价格的组成部分,如消费税;价外税的税金是作为价格以外的附加,如增值税。

(七) 按税收用途分类

按税收用途分类,可以划分为一般税和特定税。一般税,是指满足一般性财政需要的税收。特定税是指满足特定财政需要的税收,如社会福利税。

(八) 按税收的归属分类

按税收的归属关系分类,可分为中央税、地方税及共享税。

(九) 按税率分类

按税率分类,可分为累进税与比例税。

二、税收的要素

(一) 税收的基本要素

每一税种都离不开三方面的内容,即对什么征税、征多少、由谁缴纳,因此从法律角度而

言,税收制度有三个基本要素,即纳税人、课税对象和税率。

1. 纳税人

纳税人即纳税义务人,亦称课税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位或个人,也称法定直接纳税人。纳税人可以是自然人,即指公民个人,也可以是法人,即依法成立并能独立行使法定权力和承担法律义务的社会组织。法律上的课税主体和经济上的课税主体是有区别的,经济上的课税主体是税收的实际负担人也称负税人。法定直接纳税人与负税人不一定一致,这涉及税收负担的转嫁与归宿问题。只有当纳税人不能将所纳税款转嫁他人时,才成为负税人。

2. 课税对象

课税对象也称课税客体,是国家征税的基本依据,即对什么进行征税。课税对象规定着征税的范围,是确定税种的主要标志。不同的课税对象,决定着税收的不同种类以及各种税收的征税特点。如所得税的课税对象是所得额,财产税是以财产的数量或价值为课税对象。就像法定直接纳税人并不等同于负税人一样,课税对象也不同于税源。税源是税款的最终来源,所得税的税源就是所得额,流转税则虽以商品的销售额或增值额为课税对象,却部分或全部地以商品购买者的收入为税源。真正的税源只有在实际的负税人那里才能查明。从课税对象到税源,如同从纳税人到负税人中间有一个复杂的再分配过程。

课税对象量的表现称为课税基数或计税依据。所得税的课税对象是所得额,这只是一个质的规定。为了明确纳税人到底应交多少税,还必须依照税法规定计算出他的所得额到底是多少,这就是课税对象的量——计税依据。计量计税依据的单位有两种,一种是按财产或商品的自然单位来计量,另一种是按货币单位来计量。采用前一种计税单位来征税称为从量计征,采用后一种计税单位来计量称为从价计征。

课税对象很笼统,为此还须将课税对象进一步划分,在税法中具体规定应当纳税的项目,以明确征税的具体范围、界限和类别,还可以确定不同的税率,这就是税目。比如,所得税的对象是所得额,这个所得额可以划分为工资收入、租金收入、利息、股息等。规定税目,一方面是课税技术上必需,另一方面对不同税目可以区别对待,有目的地贯彻执行税收政策。

3. 税率

税率是税额与课税对象数额之间的比例。在课税对象既定的条件下,税额和税负的大小就决定于税率的高低。税率的高低,直接关系到国家财政收入和纳税人的负担。因此,税率是税收政策制度的中心环节,被称为“税收的眼睛”。税率可分为三种。

(1) 比例税率。它是不论课税对象的数额大小,只规定一个比例的税率。一般运用于课征流转税,如营业税、关税等。

(2) 累进税率。它是按课税对象数额大小,规定不同等级的税率。课税对象数额越大,税率越高。累进税率又分全额累进税率和超额累进税率两种。全额累进税率是课税对象的全部数额都按照与之相适应的等级的一个税率征税,课税对象数额越大,所适用的税率越高。超额累进税率是把课税对象按数额的大小划分为若干不同等级部分,对每个等级部分分别规定相应的税率,分别计算税额。一定数额的课税对象可以同时使用几个等级部分的税率,每一等级部分都有相应税率,分别计算的税额加在一起,即为应纳税额。与超额累进



相类似的还有超率、超倍累进税率等。

全额累进计算比较简单、取得税收多,但全额累进税负担不尽合理,主要表现在累进分界点上下负担相差悬殊。超额累进的幅度比较缓和,一定程度上克服了全额累进的缺陷。在超额累进的情况下,要采用平均税率的概念来反映纳税人的真实负担。平均税率等于实际缴纳税款与应税所得额的比率。容易看出,超额累进的平均税率往往要低于全额累进的平均税率。目前各国所使用的累进税率,主要是超额累进税率。累进税率由于具有很强的再分配效应,所以多用在所得税上。

与累进税相反,累退税率也是按课税对象数额大小,规定不同等级的税率。但是,课税对象数额越大,税率越低。在各国财政中,严格符合定义的累退税是比较少的,所以累退税通常也指一些具有累退性质的税。比如某些比例税,如与纳税人的净收入相比,则为累退税。以盐税为例,穷人和富人盐的消费量一样多,因此要纳同样多的税。但是,盐税占穷人净收入的比重较大,且越穷所占比重越大;它占富人净收入的比重较小,且越富所占比重越小。

(3) 定额税率。它是按单位课税对象直接规定一个固定税额,实际上是比例税率的一种特殊形式。定额税率同价格没有直接联系,一般适用于从量税的征收。如一辆汽车缴纳一定的牌照税,一个个体业主缴纳一定的营业执照税,每进口一立升酒缴纳一定的进口税等等。

(二) 税收的其他要素

除以上3个最基本的要素外,具体的税法中通常还包括以下的一些基本内容。

1. 附加或加成

这是税率之外调整纳税人负担的措施。附加是地方附加的简称,是地方政府在正税以外,附加征收的一部分税额。税制上通常把按国家税法规定的税率征收的税款称为正税,而把正税以外征收的税款称为副税。例如,我国的城市维护建设税就是由地方财政在增值税、营业税等流转税的税收收入基础上,附加一定比例征收的。

加成,是加成征税的简称,它是对特定纳税人的一种加税措施,加一成等于加正税税额的10%。例如,我国个人所得税法中规定,劳务报酬所得,适用比例税率,税率为20%。对于劳务报酬所得一次收入畸高的,可以实行加成征收。超过2万元至4万元的,按税法规定计算的税额,加征两成,超过4万元至6万元的,加征五成;超过6万元的,加征十成。

2. 减税与免税

减税是减征部分税款,免税是免交全部税款。减免税是为了发挥税收的奖限作用或照顾某些纳税人的特殊情况而作出的规定。

3. 起征点或免征额

起征点是税法规定的开始征税时课税对象应达到的一定数额。课税对象的量未达到起征点的不征税,达到起征点时全部课税对象都要征税。免征额是税法规定的课税对象数额中免于征税的数额。免征额部分不征税,仅就超过免征额部分征税。

我们可以运用实例进一步说明起征点和免征额的区别。比如如果所得税法规定800元为起征点,800元以上征收20%的所得税,则1000元应税所得额须缴纳200元的所得税。而如果税法规定800元为免征额,800元以上征收20%的所得税,则如果某人的应税所得额是