


会计学国家级教学团队系列教材

 暨南大学成人教育会计本科系列教材

Tax System of China


中国税制

张 珊 编著



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

会计学国家级教学团队系列教材

 暨南大学成人教育会计本科系列教材

中国税制

张 珊 编著

Tax

System

of

China



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制/张珊编著. —广州:暨南大学出版社, 2013. 6
(暨南大学成人教育会计本科系列教材)
ISBN 978 - 7 - 5668 - 0550 - 8

I. ①中… II. ①张… III. ①税收制度—中国—高等学校—教材 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 086885 号

出版发行:暨南大学出版社

地 址:中国广州暨南大学
电 话:总编室(8620) 85221601
营销部(8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)
传 真:(8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)
邮 编:510630
网 址:<http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版:广州市天河星辰文化发展部照排中心
印 刷:佛山市浩文彩色印刷有限公司

开 本:787mm × 1092mm 1/16
印 张:18.875
字 数:450 千
版 次:2013 年 6 月第 1 版
印 次:2013 年 6 月第 1 次
印 数:1—3000 册

定 价:39.80 元

(暨大版图书如有印装质量问题,请与出版社总编室联系调换)

暨南大学成人教育会计本科系列教材编委会

主任：宋献中

副主任：韩兆洲 罗其安

编委：（按姓氏笔画排列）

王丹舟	毛 铮	吕国民	邬励军	刘国常
李 贞	肖继辉	宋献中	沈洪涛	张传忠
张 珊	陈 鹭	罗其安	罗绍德	罗淑贞
胡玉明	郭翠梅	黄力平	黄微平	萧松华
韩兆洲	曾 牧	谭小平	潘敏虹	

总 序

会计作为经济信息系统的重要组成部分和一种国际商业语言，将会计主体的财务信息真实、完整、及时地传递给外部财务信息使用者和内部财务信息使用者，并满足这些财务信息使用者决策的需要，其对政府、投资者、债权人、管理者来说是非常重要的。近年来，我国资本市场的诞生、规范和发展，彻底改变了我国企业传统的财务管理理念与方法，企业的投融资管理面临新的环境、方式和方法。财务与会计执业者所面临的各种外部环境（包括经济、政治、法律、文化环境等）发生了深刻变化，在经济全球化和信息复杂化的时代，会计人才不仅应具有系统、完备的有关我国会计与公司理财等方面的知识和技能，而且还必须具备国际视野，全面掌握国际会计准则，懂得国外主要经济体的相关会计法规、国际资本市场运行规律和其他相关知识与技能。在这种背景下，为了满足会计人员不断学习、及时更新知识的需要，暨南大学会计学系、暨南大学教育学院、暨南大学出版社共同筹划了“暨南大学成人教育会计本科系列教材”，邀请暨南大学会计学系在各个学科具有丰富教学经验、有影响力的专家组成教材编写委员会，组织编写该系列教材，力求推出一套“理论与实务并重，本土化与国际化相融合，能够反映当前学科发展前沿水平，符合成人教育会计学本科特点的精品系列教材”。

“理论与实务并重”就是要针对会计学是实务性很强的经济管理科学这一特点，研究各成教会计教材所涉及的相关理论、方法及其应用，分析每一本教材的特点、难易程度和导读规律，既要讲清楚理论概念，又要设计必要的实例，通过案例教学，培养学生的实务操作能力。

“本土化与国际化相融合”就是要针对会计准则国际趋同化与财务管理国际化等趋势，在教材中充分借鉴国际标准、国外知名企业的先进管理理念和方法，并充分体现中国会计的特色和经验，力争做到本土化与国际化的有机结合。

“能够反映当前学科发展前沿水平”是指本系列教材应该在继承现有教材的优点和特色的基础上，吸收当前相关理论和实务操作的最新研究成果和发展动态，补充和修改相关教材体系与内容，其目的是使本系列教材能够更好地适应新的环境变化，满足学生获取更多知识、增强专业技能的要求。

成人教育会计本科系列教材建设是一项长期且十分艰巨的任务，多年来我们为此作了不懈的努力。我国经济发展与改革日新月异，环境变化多样且复杂，相关理论和实务操作的研究成果不断涌现，由于我们的水平有限，本系列教材不周之处在所难免，恳请读者批评指正。

暨南大学成人教育会计本科系列教材编审委员会

2011年3月

前 言

税收制度是国家用以体现其宏观调控政策，引导经济运行，调整产业结构和优化社会资源配置的重要经济、法律手段，国家通过不同的税制规定可产生不同的调节效果。税收制度使国家确立了参与社会产品分配的合法权利。国家通过分配关系将一部分社会产品从企业单位或个人向国家转移，根据纳税人的税收负担能力征纳不同的税收。在当今社会中，税收已渗透到经济生活的方方面面。因此，了解税收知识，掌握税收理论，操作税收实务，已经成为经济工作者必备的技能。

自中共中央十六届三中全会通过《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》以来，为了建立一套适应完善的社会主义市场经济体制的税制体系，充分发挥税收在社会主义市场经济中的作用，我国按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则，推行了一系列税收制度改革。

我国的税收制度正处在一个新的变革与发展时期，近年来推出了许多重大税制改革举措：统一各类企业税收制度，改革出口退税制度，增值税由生产型转为消费型，完善消费税，适当扩大税基，改革资源税，改进个人所得税制，试行房产税改革，营业税改征增值税等。这一系列的税制改革极大地丰富和完善了我国的税收制度，满足了我国改革发展的需要，也促进了我国财政收入的大幅增长。

本教材在写作过程中，仔细查考了近年来税收法规的最新规定，充分吸收了税制改革的精神和理论精髓，体现了本教材的时效性和前瞻性。但是需要指出的是，我国税制改革正处在一个分步推进的时期，许多税种的改革正在酝酿中或处在改革进程中，教材中的部分内容必然会失去其“时效性”，因此在教学中应注意税制改革的最新动向，以便与时俱进。

本书是一本适用于经济类和管理类本科学生的中国税制教材，以税种为基本分类准则，主要讲解中国税收政策与制度的理论和实务、各主要税种的具体规定与应用，以便读者能通过本教材掌握中国税制的基本理论和实务操作，应对工作之需，进一步提升相关知识。

本书是作者集二十多年的教学经验，参考国内外同类教材和最新税收法规，结合本科教育的特点，精心写作而成。本书内容涵盖的范围和深度以适用为原则，在诠释税收理论

和实务操作的过程中辅以每章的学习要点、小结、关键术语和概念、复习思考题、拓展阅读等，增加了教材的趣味性和实用性。

本教材在写作过程中参考了大量的教材和文献，在此对相关作者表示深深的谢意！同时对暨南大学出版社潘雅琴主任对本书的仔细编审表示衷心的感谢！

由于编者水平有限，书中难免存在不足之处，敬请专家、读者批评指正。

张 珊
2013年3月

目 录

总 序	1
前 言	1
第一章 税收制度总论	1
第一节 税收制度的概念	1
第二节 税收制度的构成要素	3
第三节 税制原则理论	7
第四节 我国现行税收制度	10
第五节 我国税收制度的变革历程	13
第二章 增值税	22
第一节 增值税概述	22
第二节 增值税的征税范围及纳税义务人	25
第三节 增值税税率与征收率	30
第四节 一般纳税人增值税的计算	33
第五节 小规模纳税人应纳税额的计算	41
第六节 进口货物应纳增值税的计算	42
第七节 出口货物退（免）税	44
第八节 增值税税收优惠	50
第九节 增值税征收管理	53
第三章 消费税	58
第一节 消费税概述	58
第二节 消费税的纳税义务人和征税范围	60
第三节 消费税的税目和税率	61
第四节 消费税应纳税额的计算	67
第五节 消费税的征收管理	76
第四章 营业税	82
第一节 营业税概述	82

第二节	营业税的征税对象和纳税义务人	83
第三节	营业税的税目与税率	85
第四节	营业税的计算	89
第五节	营业税的税收优惠	98
第六节	营业税的征收管理	101
第五章	城市维护建设税与教育费附加	105
第一节	城市维护建设税概述	105
第二节	城市维护建设税的纳税义务人与征税范围	106
第三节	城市维护建设税的计税依据与税率	106
第四节	应纳税额的计算与减免	107
第五节	城市维护建设税的征收管理	108
第六节	教育费附加	109
第六章	关税	113
第一节	关税概述	113
第二节	关税制度基本要素	115
第三节	关税完税价格与应纳税额的计算	119
第四节	关税的减免	122
第七章	资源税	127
第一节	资源税概述	127
第二节	资源税的纳税义务人与税目、税率	128
第三节	资源税的计税依据与应纳税额的计算	131
第四节	资源税的税收优惠和征收管理	133
第八章	土地增值税	137
第一节	土地增值税概述	137
第二节	土地增值税的纳税义务人与征税范围	138
第三节	土地增值税税率和税收优惠	140
第四节	增值额的确定与应纳税额的计算	142
第五节	土地增值税的征收管理	145
第九章	房产税、车辆购置税和车船税	152
第一节	房产税	152
第二节	车辆购置税	157
第三节	车船税	161

第十章 城镇土地使用税和耕地占用税	171
第一节 城镇土地使用税	171
第二节 耕地占用税	175
第十一章 印花税和契税	182
第一节 印花税	182
第二节 契税	191
第十二章 企业所得税	199
第一节 企业所得税概述	199
第二节 企业所得税的纳税义务人、征税对象与税率	201
第三节 应纳税所得额的确定	203
第四节 资产的税务处理	214
第五节 企业所得税的税收优惠	218
第六节 企业所得税应纳税额的计算	226
第七节 特别纳税调整	233
第八节 企业所得税的征收管理	236
第十三章 个人所得税	253
第一节 个人所得税概述	253
第二节 个人所得税的纳税义务人与征税对象	255
第三节 个人所得税税率与应纳税所得额的确定	263
第四节 个人所得税应纳税额的计算	268
第五节 个人所得税特殊情况的计税方法	277
第六节 个人所得税税收优惠	282
第七节 个人所得税的征收管理	285
参考文献	293

第一章 税收制度总论

【学习要点】

- ◆ 税收制度的概念与特征
- ◆ 税收制度的构成要素
- ◆ 税制原则理论
- ◆ 我国现行税收制度

第一节 税收制度的概念

一、税收制度的概念

税收制度，简称“税制”，是国家征收税款的各种法令法规以及税收管理体制的总称。

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。国家为了履行其职能，必须有一定的财政收入作为保障，取得财政收入的方式多种多样，但目前大部分国家取得财政收入的方式主要是税收。国家通过征税，参与社会产品的分配，将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有，国家利用征集的税款，履行其公共职能，提供公共产品，调节经济运行，促进公平分配。

为了维护正常的税收秩序，保证国家的税收收入，保障国家利益和纳税人的合法权益，国家通过制定税法，构建国家与纳税人依法征税、依法纳税的行为准则，规范税收分配活动中征纳双方所应遵守的行为。税法是税收制度的核心内容，是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面权利及义务关系的法律规范的总称。

税收制度有广义和狭义之分。广义的税收制度指国家设置的所有税种组成的税收体系及各项征收管理制度。内容包括税收基本法规，税收征收管理制度，税务机构和税务人员制度，税收计划、会计、统计制度等。狭义的税收制度指国家设置某一具体税种的课征制度。它由纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税、违章处理等基本要素构成。国家设置税种征税，必须对这些要素以法律或制度的形式作出明确的规定。

国家税收制度的确立，要根据本国具体的政治、经济条件而定。由于各国的政治、经济条件不同，其税收制度也不尽相同。就同一个国家而言，其各个时期不同的政治、经济条件也使得各个时期的税收制度有所差异。可见，因时因地制宜地制定适合一国国情的税收制度非常重要。

二、税收制度的特征

税收是国家依据政治权力参与社会分配，取得财政收入的一种形式。税收具有无偿性、强制性和固定性的特征，这是税收分配形式不同于其他分配形式的本质区别。

（一）税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税后不需要对具体的纳税人有直接的偿还，也不需要支付任何直接形式的报酬，纳税人从政府支出所获收益与其支付的税款不存在对应的比例关系。无偿性是税收的关键特征，这也是税收明显区别于其他财政收入的根本特征。

（二）税收的强制性

税收的强制性是指税收是国家凭借政治权力，通过法律形式参与社会产品的强制性分配，而非纳税人的自愿缴纳，纳税人必须依法纳税，否则会受到法律制裁。强制性是国家权力在税收上的法律体现，是国家取得税收收入的根本前提。

（三）税收的固定性

税收的固定性是指国家征税是通过法律形式预先规定了对什么征税、对谁征税、征收比例等税制要素，并保持相对连续性和稳定性。国家征税一定是依据已经制定颁布的法律法规执行。

三、税收制度的意义

（一）税收制度是国家取得财政收入的保证

国家为了保证日常工作的正常运转和应付不时之需，为了提供公共产品的需要和促进国民经济协调发展，需要筹集大量资金，即组织国家的财政收入。长期以来，我国财政收入主要通过税收形式取得，税收收入占财政收入的比重基本维持在90%以上。为了保证税收的职能发挥，国家必须通过制定税法，以法律的形式确定国家与纳税人的征纳关系，征税的税种、税目和税额等，以保证及时、足额地取得财政收入，保证国家依法征税，纳税人依法纳税。

（二）税收制度是国家实现调控经济的法律手段

国家通过税收制度体现其宏观调控政策，运用经济、法律的手段引导经济运行，调整产业结构和优化社会资源配置，国家通过不同的税制规定产生了不同的调节效果。例如，规定对烟、酒等特殊消费品征税，可以调节这些消费品的消费及生产，从而可以调整产业结构，优化社会资源配置。

（三）税收制度可促进社会公平竞争

税收制度使国家确立了参与社会产品分配的合法权利。国家通过分配关系将一部分社会产品从企业单位或个人向国家转移，根据纳税人的税收负担能力征纳不同的税收，如规定对企业和个人征收所得税，可以调节社会成员的收入水平，公平纳税人的税收负担，平衡社会财富，鼓励公平竞争。

（四）税收制度可保护纳税人的合法权益

征税是国家税务机关依法向纳税人征收税款，纳税是各企业单位或个人依法履行纳税义务。税收制度就是税收征纳工作的法律依据。税收制度在确定税务机关征税权力和纳税人纳税义务的同时，相应地规定了税务机关应尽的义务和纳税人享有的权利，严格规定了对税务机关执法行为的监督制约制度。因此，税收制度也是纳税人保护自身合法权益的重要法律依据。

第二节 税收制度的构成要素

税收制度的构成要素是指各种单行税法所具有的共同的基本要素的总称。税收制度的构成要素一般包括总则、纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税、罚则、附则等内容。

一、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

二、纳税人

纳税人即纳税义务人，又称纳税主体，是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。每个税种首先要解决的就是对谁征税的问题。纳税人是税收制度最基本的要素之一。

从法律角度划分，纳税人分为法人和自然人两种。法人是指按照法律程序设立，具备必要的生产经营条件，实行独立经济核算并能独立承担经济责任和行使经济权利的单位。我国的法人主要有四种：机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。自然人是指基于自然规律出生的，有民事权利并承担民事义务的主体，包括本国公民，也包括外国人和无国籍人。

各项税收一般由纳税人直接申报缴纳或由税务机关直接征收，但为了简化纳税手续，方便征收管理，有效控制税源，税法还规定了代扣代缴义务人和代收代缴义务人。

代扣代缴义务人是指按税法规定在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人，如企事业单位代扣代缴个人工资薪金所得的个人所得税。代收代缴义务人是指按税法规定在向纳税人收取商品或劳务收入时，有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。如委托加工应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴委托方应缴纳的消费税。代收代缴和代扣代缴义务人虽不承担纳税义务，但必须履行代收代缴或代扣代缴义务，否则也应承担法律责任。

另一个与纳税人有关的概念是负税人。负税人一般是指实际负担税款的人。在实际生活中，有的税收由纳税人自己负担，纳税人本身是负税人；有的税收虽然由纳税人交纳，但纳税人可将其所缴纳的税款通过各种方式转移给他人负担，纳税人本身不负担税款，即通常所说的税负转嫁。因此纳税人并不一定就是负税人。

三、征税对象

征税对象是税法规定的征税的目的物，亦称课税对象、征税客体。

征税对象是一个税种区别于另一个税种的主要标志，是税收制度的基本要素之一。国家为了筹集财政资金和调节经济的需要，可以根据客观的经济需要选择多种多样的征税对象。

征税对象体现着一个税种征税的基本界限，决定了某一税种的基本征税范围，同时也决定了各个不同税种的名称。如消费税的征税对象是消费税条例所列举的应税消费品，个人所得税的征税对象是个人取得的各项所得，关税的征税对象是进出我国国境的货物和物品。这些税种因征税对象不同，性质不同，税名也就不同。

税基是与征税对象相关的一个概念。税基又称计税依据，是据以计算征税对象应纳税款的直接数量依据，是对征税对象的量的规定。如企业所得税的计税依据，即税基，是应纳税所得额。计税依据按照计量单位的性质划分，有价值形态和物理形态两种。价值形态包括销售收入、营业收入、应纳税所得额等，以价值形态为税基计税称为从价计征方法；物理形态包括面积、体积、容积、重量等，以物理形态为税基计税称为从量计征方法。

四、税目

税目是征税对象的具体项目，它具体规定一个税种的征税范围，体现了征税的广度。有些税种征税对象简单、明确，没有必要另行规定税目。有些税种征税对象复杂，或者需要针对不同的征税对象设置不同的税率，这就需要规定税目。如消费税以消费品为征税对象，但对哪些消费品征税，就需要通过税目来规定。营业税以应税劳务为征税对象，但需根据不同行业的应税劳务设置不同的税率，因此对应应税劳务设置了7个税目。

设置税目有两种基本方法：一种是列举法，即按照每一种商品或经营项目分别设计税目，必要时还可在税目之下再划分若干个细目；另一种是概括法，即按照商品大类或行业设计税目。列举法的优点是界限清楚，便于掌握，对号入座；概括法的优点是税目较少，简单明了。

五、税率

税率是应纳税额与征税对象之间的比例，是应纳税额计算的尺度。它既体现了征税的深度，也是衡量税负轻重的重要标志。我国现行的税率分为以下几种：

（一）比例税率

比例税率是对同一征税对象不论数额大小，规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税目前采用的是比例税率。比例税率在具体运用上可分为以下几种：

1. 单一比例税率

单一比例税率是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率，即一种税只采用一种税率。

2. 差别比例税率

差别比例税率是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例税率。具体又分为三种类型：

(1) 产品差别比例税率。

产品差别比例税率是对不同产品分别规定不同税率，同一产品采用同一税率，我国的消费税、关税采用此税率。

(2) 行业差别比例税率。

行业差别比例税率是对不同行业分别规定不同的税率，同一行业采用同一税率，我国的营业税采用此税率。

(3) 地区差别比例税率。

地区差别比例税率是对不同地区分别适用不同的税率，同一地区采用同一税率，如我国的城市维护建设税就是按纳税义务人所在地区的不同来设置不同的税率。

3. 幅度比例税率

幅度比例税率是指对同一征税对象，税法中规定一个税率的幅度，各地可以根据本地区实际情况，在税法规定的幅度内确定具体的适用税率，我国营业税的娱乐业税目采用此税率。

比例税率的优点是同一征税对象不同纳税人的税收负担相同，税负比较均衡合理，有利于纳税人在同等条件下公平竞争；计算简便，税负透明度高，有利于税收的征收管理，符合税收效率原则。但是比例税率的税收负担与纳税人的负担能力不相适应，不能体现负担能力强者优先多征、负担能力弱者少征的原则，税收负担程度不尽合理，在调节纳税人的收入水平方面存在局限性。

(二) 累进税率

累进税率是指按征税对象数额的大小划分若干等级，不同等级的课税数额分别适用不同税率，征税对象数额越大，适用税率越高。累进税率因计算方法和依据的不同，又可分为以下几种：

1. 全额累进税率

全额累进税率是把征税对象的数额划分若干等级，对每个等级分别规定相应税率，当征税对象数额达到某一级距时，对征税对象全额都按该级距的相应税率征税。

2. 超额累进税率

超额累进税率是把征税对象按数额大小划分为若干等级，每个等级由低到高地规定相应的税率，当征税对象数额提高一个级距时，只对超过部分按照提高一级的税率征税，每个等级分别按该等级的税率计税。我国的个人所得税工资薪金税目采用此税率。

3. 超率累进税率

它与超额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不是征税对象的数额，而是征税对象的某种比率。

超率累进税率是以征税对象数额的相对率划分若干级距，分别规定相应的差别税率，相对率每超过一个级距时，对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前我国的土地增值税采用此税率。

累进税率一般适合在所得税中使用，优点是可以充分体现对纳税人收入多的多征、收入少的少征、无收入的不征的税收原则，从而有效调节纳税人的收入水平，正确处理税收负担的纵向公平问题。全额累进税率的计算简便，但在两个级距的临界点，税负不合理。超额累进税率和超率累进税率的计算比较复杂，但累进程度缓和，税收负担较为合理。

（三）定额税率

定额税率是按照征税对象的计量单位直接规定一个固定税额，一般适用于从量计征的税种。

定额税率的优点是计算简便，税额不受征税对象价格变化的影响，负担相对稳定。但是，由于税额一般不随征税对象价值的增长而增长，不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长，所以在调节收入和适用范围上有局限性。

（四）名义税率与实际税率、边际税率与平均税率

为了分析的需要，税率还可分为名义税率与实际税率、边际税率与平均税率等。

名义税率即法定税率，也就是税法规定的税率；实际税率是税收实际负担率。由于存在税前扣除、税收优惠、通货膨胀等因素，名义税率与实际税率之间会产生较大的差异。

边际税率是指最后一个计税依据所适用的税率，平均税率是全部应纳税额与计税依据总额的比率。边际税率与平均税率之间存在着紧密的联系。在累进税率情况下，平均税率随边际税率的提高而提高，但平均税率低于边际税率；在比例税率情况下，边际税率就是平均税率。

六、纳税环节

纳税环节是指税法规定的征税对象从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节，如流转税在生产和流通环节纳税，所得税在分配环节纳税。任何一种税都要确定纳税环节，以便明确纳税责任和方便征收管理。按照某种税征税环节的多少，可以将税种分为一次课征制和多次课征制。

七、纳税期限

纳税期限是税法规定的纳税人缴纳税款的期限。从原则上讲，纳税人在取得应税收入或发生纳税义务后，应当立即向国家缴纳税款。但是，由于纳税人取得应税收入或发生纳税义务有阶段性，不可能每取得一次应税收入或发生一次纳税义务就立即缴纳一次税款。为了简化纳税手续，便于纳税人经营管理，同时保证税款及时纳入国库，国家有必要根据各种税的不同特点和纳税人的具体情况分别规定不同的纳税期限。

税法对于纳税期限的规定涉及三个概念：一是纳税义务发生时间，即应税行为发生的时间；二是纳税期限，即按期纳税或按次纳税；三是缴库期限，即税法规定的纳税期满后，纳税人将应纳税款缴入国库的期限。

八、减税免税

减税免税是对某些纳税人和课税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。减税是