



现代公共管理教材系列

中国税制

(第二版)

林瑞斌 吴俊龙 主编

PUBLIC
MANAGEMENT

格致出版社  上海人民出版社



现 代 公 共 管 理 教 材 系 列

中国税制

(第二版)

林瑞斌 吴俊龙 主编

格致出版社  上海人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税制/林瑞斌,吴俊龙主编. —2 版. —上海:
格致出版社;上海人民出版社,2012
现代公共管理教材系列
ISBN 978-7-5432-2195-6
I. ①中… II. ①林… ②吴… 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(2012)第 263660 号

责任编辑 钱 敏
美术编辑 路 静

现代公共管理教材系列
中国税制(第二版)
林瑞斌 吴俊龙 主编

出版 世纪出版集团 格致出版社
www.ewen.cc www.hibooks.cn
上海人民出版社
(200001 上海福建中路193号24层)



编辑部热线 021-63914988
市场部热线 021-63914081

发行 世纪出版集团发行中心
印刷 上海图字印刷有限公司
开本 787×1092 毫米 1/16
印张 24
插页 1
字数 338,000
版次 2013 年 1 月第 1 版
印次 2013 年 1 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-5432-2195-6/F·600
定价 42.00 元

内容简介

本教材详细介绍了税制理论和中国现行税制两个最重要的教学内容。在税制理论部分，重点阐释税收制度的概念、税制构成要素、税制结构、税制与税法关系、税收原则、税制分类等基本理论和基本知识，概要介绍我国税制的建立演变过程。在现行税制部分，以税制要素为经线，以征税对象划分的税种为纬线，全面系统地介绍我国现行税收体系中各税种的主要内容及税款的计算与缴纳等具体规定。

2008 年以来，中国的税收体制发生了一定的改革和变化，第二版对调整较大的增值税、关税、企业所得税、土地增值税、车船税及行为税作了最新、最权威的更新。

作者简介

林瑞斌 集美大学财经学院副教授。长期从事税收类课程教学。主编参编专著教材十余部，发表论文二十余篇。

吴俊龙 集美大学财经学院财税系主任、副教授，中国注册税务师、注册会计师。长期从事财政税类课程教学。主编参编教材十余部，发表论文二十余篇。

第二版前言

自《中国税制》2009年1月出版发行以来,政府按照构建有利于科学发展的税收体制机制要求,深化税收制度改革,修订完善现行主要税种的税收法律法规制度,加大实施有利于“转方式、调结构、惠民生”的税收政策的力度。为使《中国税制》教材体现和反映我国税制调整改革的新内容,确保课程教学的实务性和教材的实用性,本课程教材编写组根据截至2012年9月的现行税收法律法规,对《中国税制》教材进行修订编写。

参加本书修订编写工作的是集美大学财经学院从事税收教学与研究的教师。具体分工如下:陈庆海编写第一章,林瑞斌编写第二章、第六章、第十二章,吴俊龙编写第三章、第十三章,陈智编写第四章,黄毅凤编写第五章、第九章,施锦明编写第七章、第十一章,雷丹编写第八章、第十章。林瑞斌、吴俊龙负责全书修订稿的总纂定稿。

囿于编者的学识水平、修订编写时间及资料来源,修订编写过程中难免有疏漏和不足,恳请同行专家、读者批评指正。

编 者

2012年11月

前 言

《中国税制》是高等院校经济管理类专业讲授与学习中国税收制度课程的教科书,同时也可作为纳税人和税务人员学习税法知识、探讨税收理论和实务问题的参考用书。

本书根据高等院校财经本科教育层次及培养目标要求,围绕本课程实务性较强的特点,从税制理论及中国现行税制两方面展示课程教学内容与必要的知识点。在税制理论部分,重点阐释税收制度的概念、税制构成要素、税制结构、税制与税法关系、税收原则、税制分类等基本理论和基本知识,概要介绍我国税制的建立演变过程。在中国现行税制部分,以税制要素为经线、以征税对象划分的税种为纬线,全面系统地介绍我国现行税收体系中各税种的主要内容及税款的计算与缴纳等具体规定。由于该部分内容是税制课程的主体,所以在本书编写中力图突出“新”与“实”。“新”,即现行各税种所介绍和引用的规定都是截至2008年11月的现行税收法律法规,体现和反映我国税制改革完善的新内容;“实”,即突出课程的实务性与教材的实用性,在编写中则以较大篇幅重点介绍实际工作中频繁涉及的流转税、所得税等主体税种。同时,为加强学生对本课程的理解掌握,多数税种都结合了适量案例进行介绍分析,并在各章结尾处附有思考与练习题。

本书由林瑞斌、吴俊龙担任主编,参加本书编写的是集美大学财经学院从事税收教学与研究的教师。具体分工如下:陈庆海编写第一章,林瑞斌编写第二章、第六章、第十二章,吴俊龙编写第三章、第十三章,张君伟编写第四章,黄毅凤编写第五章、第九章,施锦明编写第七章、第十一章,雷丹编写第八章、第十章。全书由林瑞斌、吴俊龙总纂定稿。

本书在编写过程中,得到集美大学财经学院领导的帮助和指导,特别是学院院长黄衍电教授对本书的框架设计及内容修改提出许多宝贵的意见。同时,本书的编写也参考借鉴了有关教材和学术研究成果,在此,一并致以衷心的感谢。

中国税制内容丰富,受编者知识结构、编写时间及资料来源所限,书中的疏漏和不足在所难免,恳请同行专家、读者批评指正。

编 者

2008年12月

Contents 目 录

第一篇 导论	1
第一章 税收制度基础理论	3
第一节 税收制度概述	3
第二节 税收制度与税法	18
第三节 税收原则	27
第四节 税收分类	33
思考与练习	36
第二章 新中国税制的建立和发展	37
第一节 新中国税制的建立与修正	37
第二节 新中国税制的简化与合并	41
第三节 适应改革开放要求的税制改革	44
第四节 适应市场经济要求的工商税制全面改革	52
第五节 1995 年以来税制的改革、完善与进一步改革的 展望	54
思考与练习	59
第二篇 流转税制度	61
第三章 增值税	63
第一节 增值税概述	63
第二节 增值税制基本要素规定	72
第三节 增值税的计算和缴纳	82
思考与练习	105
第四章 消费税	109
第一节 消费税概述	109
第二节 消费税制基本要素规定	112
第三节 消费税的计算与缴纳	119
思考与练习	132

第五章 营业税	135
第一节 营业税概述	135
第二节 营业税制基本要素规定	137
第三节 营业税的计算和缴纳	146
思考与练习	152
第六章 关税	155
第一节 关税概述	155
第二节 关税税制基本要素规定	160
第三节 关税的计算与缴纳	169
第四节 进境物品进口税	176
第五节 船舶吨税	179
思考与练习	182
第三篇 所得税制度	185
第七章 企业所得税	187
第一节 企业所得税概述	187
第二节 企业所得税制基本要素规定	192
第三节 企业所得税应纳税所得额计算	206
第四节 企业所得税应纳税所得额计算与缴纳	227
思考与练习	237
第八章 个人所得税	240
第一节 个人所得税概述	240
第二节 个人所得税制基本要素规定	243
第三节 个人所得税的计算与缴纳	254
思考与练习	274
第四篇 资源税制度	277
第九章 资源税	279
第一节 资源税概述	279
第二节 资源税制基本要素规定	281
第三节 资源税计算与缴纳	284
思考与练习	288

第十章 城镇土地使用税和耕地占用税	290
第一节 城镇土地使用税	290
第二节 耕地占用税	296
思考与练习	301
第十一章 土地增值税	302
第一节 土地增值税概述	302
第二节 土地增值税基本要素规定	304
第三节 土地增值税的清算	308
第四节 土地增值税的计算与缴纳	312
思考与练习	322
第五篇 财产和行为的课税	325
第十二章 财产税制度	327
第一节 房产税	327
第二节 契税	333
第三节 车船税	338
思考与练习	345
第十三章 行为税制度	348
第一节 城市维护建设税	349
第二节 印花税	353
第三节 车辆购置税	363
第四节 烟叶税	369
思考与练习	372
参考文献	375

第一篇 导 论

[illegible]

从税收制度的内容来看,税收制度可分为狭义的税收制度和广义的税收制度两个层次。狭义的税收制度是指国家某一税种由若干要素所构成的法律制度。广义的税收制度则是指一国政府在一定历史条件下的税收制度结构,即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。其内容包括:税收基本法规,即已完成全部立法手续的税收法律和尚未完成全部立法手续的条例、办法、暂行规定等;税收管理体制;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。从法律角度看,广义的税收制度一般包括税法通则、各税税法(条例)、实施细则、具体规定四个层次。其中,“税法通则”规定一个国家的税种设置和每个税种的立法精神;各个税种的“税法(条例)”分别

规定每种税的征税办法;“实施细则”是对各税税法(条例)的详细说明和解释;“具体规定”则是根据不同地区、不同时期的具体情况制定的补充性法规。目前,世界上只有少数国家单独制定税法通则,大多数国家都把税法通则的有关内容包含在各税税法(条例)之中,我国的税法就属于这种情况。

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。所以,各国的政治经济条件不同,税收制度也不尽相同,从而具体的征税办法也就千差万别。就一个国家而言,在不同的时期,由于政治经济的条件和任务不同,税收制度也会有或大或小的差异。我国的现行税制就是建国后经过几次较大的改革逐步演变而来的。

二、税收制度的构成要素

税收制度的构成要素,是指狭义的税收制度所必须具备的要素,它是建立税收制度的基本条件,也是税收原则、政策贯彻的基石,是整个税收理论体系中一个十分重要的方面。

税收制度的构成要素包含征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、减免税、违章处理等要素。国家要设置税种征税,必须对这些要素以法律或制度的形式作出明确的规定。

(一) 征税对象

1. 概念

征税对象是征税所指向的客体,表明对什么东西征税,亦称“课税对象”或“课税客体”,是征税的标的物。每一种税都必须明确规定具体的征税对象,征税对象在法律上的确定,是各个不同税种相互区别的主要标志,决定了不同课税对象之间在质上的差别。它是税制构成的基本要素之一,其内容十分广泛,可以是人丁、土地、财产、商品、收入、行为等。在以自然经济为特征的奴隶社会和封建社会,课税对象主要是土地和人丁。随着商品经济的发展,课税对象也在不断地变化和增加。在资本主义社会里,课税对象主要是商品销售收入、增值额或营业额,以及在国民收入分配中形成的各种收入,如利润、地租、利息、股息、薪金和工资等。我国当前存在多种所有制和多门类的生产流通以及服务部门,因而课税对象的范围也是十分广泛多样,商品的销售收入、产品的增值额、企业利润、个人收入、各种财产、土地和自然资源的占用,以及特殊经济行为等,都可以作为课税对象。

但是,可以作为课税对象的并不都能成为国家法律规定的现实课税对象。法律中规定的现实课税对象,是国家根据一定的原则和要求,从诸多课税对象

中选择出来的。国家选择课税对象主要应考虑三个因素:第一,要有利于保证国家及时、足额和稳定地取得财政收入,选择那些经常而又普遍存在的经济活动及其成果作为课税对象。第二,要有利于调控经济,选择那些在国民经济的生产、流通、分配和消费方面需要利用税收予以调节的课税对象来课税。第三,就是要及时捕捉新的课税对象,防止财政收入的流失和在更广阔的范围里发挥税收的调节作用。

2. 与征税对象相关的税目和计税依据

(1) 税目。

税目又称“课税品目”,它规定课税对象的具体项目,是课税对象在应税内容上的具体化。以课税对象命名的税种,只说明课税对象的一般外延界限,是从大的范围明确对什么征税的问题,并没有明确课税对象的具体内容。例如,笼统地说财产税的课税对象就是“财产”,这是不确切的,因为“财产”有国家财产、企业财产和个人财产等,而个人财产又有房屋、车辆、家具、电器等。因此,国家设计税制时,在明确课税对象的同时还需要对课税对象的具体内容作出规定,对课税对象的具体内容作出具体规定就是设计税目。例如,我国消费税的课税对象是应税消费品,在《消费税条例》中按消费品列举了税目,每一税目具体规定了征税的消费品名称和适用的税率。

税目设计应遵循一定的原则,一是税目的划分界限要清楚。不同税目的税率一般是不相同的,税目界限含混不清,在执行中必将发生混乱。二是同一税目的税率水平要接近。同一税目的征税对象一般都适用相同的税率,如果同一税目各具体征税对象的税率水平相差悬殊,那么这必将导致税收负担轻重不一,从而有失税收负担的公平合理。

制定税目的方法有两种:一是“列举法”,即将课税对象的具体项目列举出来,分别成为一个税目,如我国现行消费税便将征税的具体产品列举出来作为税目。列举法又分为正列举法和反列举法。前者是凡列举的要征税,没有列举的不征税;后者是列举的不征税,没有列举的要征税。列举法的优点是界限清楚,便于掌握;缺点是税目过多,不便查找。二是“概括法”,即将课税对象的几个具体项目或某类项目合并列举出来作为一个税目。概括法的优点是税目较少,查找方便,便于征管;缺点是税目设计过粗,不便于贯彻国家政策。制订税目应将这两种方法结合起来灵活运用。

税目和课税对象的关系,用逻辑的语言来表达,就是属概念和种概念的关系,前者的外延窄,后者的外延则较宽。

(2) 计税依据。

计税依据亦称“课税依据”或“课税基数”,是计算应纳税额的根据,即根据

什么来计算纳税人应缴纳的税额。它是税制构成要素中一项十分重要的内容,国家在设计税制时都规定了计税依据。

计税依据和课税对象存在十分紧密的关系,因为计税依据是课税对象的数量表现。例如,我国的消费税的征税对象是应税消费品,其计税依据则是应税消费品的销售收入或销售数量。计税依据与课税对象反映的都是课税的客体,但两者要解决的问题则不同。课税对象解决对什么征税的问题,计税依据则是在确定了课税对象之后,解决如何计量的问题。有些税种,计税依据与课税对象一致,例如,对商业企业征收的营业税,课税对象是营业额,计税依据也是营业额。但多数税种的课税对象与计税依据不同,例如,企业所得税,其课税对象是企业所得额,但并不是所有的所得额都要征税,国家可选择部分所得额来课税,这部分所得额就是计税依据。计税依据按照计量单位来划分,有两种情况:一是按照课税对象的价值即货币单位计算,称为从价计征,例如,我国的企业所得税是以应纳税所得额的多少为计税依据,消费税中的大部分应税消费品以销售数量和单位销售价格的乘积为计税依据;二是按照课税对象的自然计量单位计算,称为从量计征,例如,消费税中的黄酒、啤酒以吨数为计税依据,汽油、柴油以升数为计税依据。采用从价计征还是从量计征,除和课税对象的特殊性质有关联外,更重要的是取决于商品经济的发达程度。在自然经济条件下,一般采用从量计征;而在市场经济条件下,除了一些特殊性质的税种外,绝大多数的税种都采取从价计征。从价计征把不同品种、规格和质量的商品或财产按统一的货币单位确定计税依据,这有利于平衡税收负担和简化征收手续。

与计税依据紧密相关的几个概念有计税单位、计税标准和计税价格。

计税单位亦称“课税单位”,是课税对象的计量单位。一般可分为以货币量为计税单位和以实物量为计税单位。前者是以某种本位币的货币单位计算计税依据的,适用于从价计征的税种,例如,中国现行的增值税、营业税和各种所得税等。后者是以某一实物的自然量度单位计算计税依据,适用于从量计征的税种,例如,中国现行的资源税以“吨”或“立方米”为计税单位,车船使用税以“辆”或“吨位”为计税单位等。

计税标准是计税依据的特定计量标准,也可以说是课税对象的计算征收标准。例如,房地产税的“标准房价”、“标准地价”、“标准租金”等。计税标准与计税依据是两个不同的概念,二者有时一致。例如,中国营业税的计税依据和计税标准都是营业额,体现二者的一致性。

计税价格是课税对象在计算应征税额时使用的价格。例如,消费税以出卖产品的销售价格为计税价格,进口关税以到岸价格为计税价格等。计税价格是

流转税的计税基础,流转税通常都是以产品的销售价格为依据计算应纳税额,所以流转税中计税价格与应纳税额的多少有密切关系。在税率一定的情况下,计税价格越大,应纳税额越多,反之则越少。

计税价格有含税价格和不含税价格两种形式。

含税价格是包含税金在内的商品或劳务的销售价格。它是采用较多的一种计税价格,用公式表示为:

$$\text{含税价格} = \text{成本} + \text{利润} + \text{税金}$$

含税价格中的税金是在企业为产品或劳务定价时,事先根据国家税法规定计算确定并将其嵌入价格之中的。当产品或劳务销售取得销售收入后,国家一般以含税价格为计税基础,含税价格乘以税率即为应纳税金。若作为计税基础的价格应该含税而实际并未含税时,应按一定方法组成含税价格。如果一种商品或劳务是以含税价格对外销售或提供,则取得该商品或劳务销售收入的企业或个人在实现销售的同时,包含在销售价格中的税金就一同实现了,该税金就应及时交给税务机关。

不含税价格是不包含税金在内的商品或劳务的销售价格,即价格由成本和利润两部分组成而不包含税金。它也是一种计税价格,用公式表示为:

$$\text{不含税价格} = \text{成本} + \text{利润}$$

一种商品销售价格中不含税,通常有3种情况:一是国家规定对该产品不征税;二是国家对该产品免税;三是实行价外税制度。前两种情况一般适用于除增值税以外的流转税,第三种情况一般适用于增值税或从量定额计征的税种。

组成计税价格是指将不符合税法规定的价格转化为符合税法规定的计税价格。计税价格是税收制度规定的,然而在有些情况下,商品的价格并不符合计税价格的要求,因而要通过计算增加或减少一定价格部分,使其成为计税价格。如果税法规定要以含税价格计税,当产品价格为不含税价格时,就应按按规定换算成含税价格。如果已知产品的成本和利润,组成计税价格中则应增加税金的内容,其计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{适用税率})$$

组成计税价格一般是将不含税价格转化为含税价格。但如果一种产品的销售价格中已含税,而税法规定必须以不含税价格为基础计算应纳税金,则须将含税价格转换为不含税价格,其计算公式为:

$$\text{不含税价格} = \text{含税价格} \div (1 + \text{适用税率})$$

(二) 纳税人

1. 概念

纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,是纳税义务人的简称,法律术语称为课税主体。纳税人是税收制度构成的最基本的要素之一,任何税种都有纳税人。从法律角度划分,纳税人包括法人和自然人两种。

法人是具有民事权利能力和民事行为能力,依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织。简言之,法人是具有民事权利主体资格的社会组织。根据《民法通则》的规定,我国的法人主要有4种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。

自然人是基于出生而为民事权利和义务主体的人,与法人相对,在中国和其他一些国家称为公民。自然人的能力包括权利能力和行为能力。各国民法典都根据一个人是否具有正常的认识及判断能力,以及丧失这种能力的程度,把自然人分为有行为能力人、无行为能力人和限制行为能力人。在税法和税收条例中所说的个人就是指自然人而言。宪法上所说的有纳税义务的公民也是指自然人,自然人是法律关系的主要参加者,享有法律规定的权利,承担法律规定的义务;在税法上,自然人是指负有法定纳税义务的个人和相当于个人的经济组织,具体如我国公民、居住在我国境内的外国人和无国籍的人、在我国境内从事经营活动并取得收入的非居民、个体经营者及其他不属于法人性质的经济组织。

2. 负税人与纳税人的联系和区别

它们之间的区别是:(1)纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人,负税人是实际负担税款的单位和个人。(2)纳税人是由国家税法规定的,而负税人则是在社会经济活动中形成的。在自然经济中,负税人主要是从事生产经营活动并占有剩余产品的农民;在市场经济下,负税人则包括生产资料的所有者和经营者、劳动力所有者及消费者。

它们之间的联系是:纳税人不一定就是负税人。在税负不能转嫁的条件下,负税人也就是纳税人;在税负能够转嫁的条件下,纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁出去,负税人就不是纳税人,这时的负税人,就是最终承担税款的单位和个人。例如消费税,它的征税主体是生产消费品的企业,即纳税人是生产该消费品的企业,但企业不会自己承担这笔税收,只会作为成本转嫁给销售者,而销售者也同样会将它转嫁给最终购买这件消费品的人,所以消费者成了最终承担这笔税收费用的人,即负税人。在这里,纳税人和负税人不是同一个人。而如果有一个人一个月收入超过2 000元的话,他就得交个人所得税。一般来说,个人所得税的税款,它是无法转嫁给他人的,这个时候,纳税人和负