

高等财经院校试用教材

GAODENG CAIJING YUANXIAO SHIYONG JIAOCAI

中国税制

潘明星 主编

ZHONGGUO SHUIZHI



东北财经大学出版社

高等财经院校试用教材

中国税制

潘明星 主编

东北财经大学出版社

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材，经审阅，我们同意作为高等财经院校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

前 言

本书是列入《财政部“九五”重点教材建设规划》的高等财经院校税务专业本科教材,也可作为非税务专业师生、科研人员、财税干部、企业管理人员的学习研究用书。

本书是以自编教材《中国税制》为基础编写的。《中国税制》自1994年11月由中国财政经济出版社出版以来,已连续印刷8次,发行近5万册,受到读者和同行的好评,并获国家税务总局优秀教材成果奖。这次重新编写,在基本保持原有体系结构的同时,对其内容做了较大调整、修改和补充,吸收了近几年来税制理论的新成果和税制改革的新内容,以适应高等财经院校培养高级税务专门人才的需要。

本书的主要内容是我国现行税制及其政策精神。本书将我国现行税制按征税对象分类布篇设章,除绪论外,分为4篇,即流转税制、所得税制、财产税制和行为税制,共设16章。在税种的编排上,我们考虑了以下几点:(1)未设资源税制一篇,而是将其归入流转税制。主要是因为,资源税与消费税同属于在增值税普遍征收基础上,以销售环节为纳税环节,以销售数量或金额为计税依据进行特殊调节的税种。(2)对兼有不同税类特征的税种,择其主要属性或按其习惯归类。如土地税收中,耕地占用税和土地使用税具有限制耕地和土地占用的行为税的特征,土地增值税则具有一定的流转税或所得税的特征,但它们同属于对土地资产的征税,故将土地税收统一归入财产税制。再如农业税的归类问题,农业税视其征税对象,既不是典型的流转税或所得税,也不是财产税,更不是行为税,而是兼有几个税类的特征,但人们习惯于将其归入所得

(收益)税类 在本书中,我们还是按传统做法,将农业税放在所得税制一篇中

本书的编写,除绪论部分集中阐述税制基本理论问题外,现行税制部分以税制构成要素为主线,将各税税法、实施细则及有关税收规定的内容、政策精神和税制原理融会贯通,力求内容全面,结构严谨,循序渐进,操作性强,便于学习、理解和记忆。

本书的编写,注意了与税务专业的税收学、外国税制、比较税制等本科课程的衔接。同时,还附有必要的注释、税率表等,既便于学生全面详尽了解现行税收法规,又大大精炼了有关章节内容。

本书1994年版由潘明星教授任主编,杨殿国、张国云任副主编。编写分工为:绪论,潘明星;第一章,潘明星;第二、三、四章,张国云;第五章,潘明星;第六章,刘元、孟庆胜;第七章,温希波;第八章,杨殿国、潘明星;第九章,潘明星;第十章,孟庆胜;第十一章,潘明星、张培青;第十二章,张培青;第十三、十四章,潘明星;第十五、十六章,王欣。杨殿国、张国云参加了部分初稿的修改,全书由潘明星教授修改、总纂、定稿。

本书的重新编写仍由潘明星教授任主编,陈建新、徐健副教授分别修改了第十五、十六章,全书由潘明星教授修改、定稿。

在本书的编写过程中,青岛海关徐国宁同志提供了资料并提出了修改意见,山东财政学院副院长胡乐亭教授审阅了全部书稿,在此表示感谢。

由于作者水平所限,书中不足之处在所难免,敬请读者批评指正。

需要说明的是,到本书发稿时止,新的城乡维护建设税、房产税、车船税、土地使用税、遗产和赠与税、证券交易税制度尚未正式发布实施。书中内容是根据全国税制改革会议精神编写的。待新的税收法规公布后,应以新税法的内容为准。

作 者

目 录

绪论

第一篇 流转税制

第一章 增值税	(13)
第一节 增值税概述	(13)
第二节 增值税的基本内容	(22)
第三节 增值税的计算	(28)
第四节 增值税的征收	(38)
附 1—1 增值税专用发票格式	(49)
附 1—2 增值税部分货物征税范围注释	(50)
附 1—3 农业产品征税范围注释	(56)
第二章 消费税	(61)
第一节 消费税概述	(61)
第二节 消费税的基本内容	(64)
第三节 消费税的计算和征收	(76)
附 2—1 消费税征收范围注释	(80)
附 2—2 国家计划内卷烟生产企业名单	(94)
第三章 资源税	(96)

第一节 资源税概述	(96)
第二节 资源税的基本内容	(100)
第三节 资源税的计算和征收	(106)
第四章 营业税	(108)
第一节 营业税概述	(108)
第二节 营业税的基本内容	(109)
第三节 营业税的计算和征收	(122)
附 4—1 营业税税目注释	(124)
第五章 城乡维护建设税	(134)
第一节 城乡维护建设税概述	(134)
第二节 城乡维护建设税的基本内容	(136)
第六章 关 税	(139)
第一节 关税概述	(139)
第二节 关税的基本内容	(147)
第三节 入境旅客行李物品及个人邮递物品 进口税	(158)
第四节 船舶吨税	(162)

第二篇 所得税制

第七章 企业所得税	(169)
第一节 企业所得税概述	(169)
第二节 企业所得税的基本内容	(172)

第三节	企业所得税的计算和征收	(181)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税	(199)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	(199)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的 征税对象、纳税人和税率	(201)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的 税收优惠和亏损弥补	(206)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的 计算和征收	(213)
第九章	个人所得税	(231)
第一节	个人所得税概述	(231)
第二节	个人所得税的基本内容	(234)
第三节	个人所得税的计算和征收	(243)
第十章	农业税	(256)
第一节	农业税概述	(256)
第二节	农业税的基本内容	(262)
第三节	农业特产税	(269)

第三篇 财产税制

第十一章	房产税、契税和车船税	(279)
第一节	房产税	(279)
第二节	契税	(282)

第三节	车船税	(288)
第十二章	耕地占用税	(292)
第一节	耕地占用税概述	(292)
第二节	耕地占用税的基本内容	(294)
第三节	耕地占用税的计算和征收	(299)
第十三章	土地使用税	(300)
第一节	土地使用税概述	(300)
第二节	土地使用税的基本内容	(301)
第十四章	土地增值税	(305)
第一节	土地增值税概述	(305)
第二节	土地增值税的基本内容	(307)
第三节	土地增值税的计算和征收	(314)

第四篇 行为税制

第十五章	固定资产投资方向调节税	(321)
第一节	固定资产投资方向调节税概述	(321)
第二节	固定资产投资方向调节税的基本内容	(323)
第三节	固定资产投资方向调节税的计算和征收	(328)
第十六章	印花税	(348)
第一节	印花税概述	(348)
第二节	印花税的基本内容	(350)
第三节	印花税的计算和征收	(354)

绪 论

一、税制概念

税制，是税收制度的简称。主要有两种含义：

一是指税制结构，即一个国家一定时期的税收体系，如单一税制和复合税制，以流转税为主体的税制，以所得税为主体的税制，以流转税和所得税为主体的税制，等等。它主要表明税类的总体布局和税种的设置，便于探讨税制与政治经济的关系，总结税制发展的规律性，为税制改革提供科学依据。

二是指一个国家有关税收的法律规章。这又有广义与狭义之分。

广义的税制，是国家的税收法律法规、税收管理体制和征收管理方法的总称。税收法律法规，是指各税种的法律法规。税收管理体制，是指在中央和地方各级税务机关之间划分税收管理权限的行政规范。征收管理办法，是指税收行政管理方面所规定的有关纳税登记、纳税申报、纳税检查和票证管理等各项制度。

狭义的税制，是指各税种的税收法律法规，即税法。税法是国家调整税收经济关系的法律规范，是国家法律的重要组成部分。税法同其他法律一样，导源于国家的根本大法——宪法。《中华人民共和国宪法》第五十六条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这是税收立法的根本依据。

税法从法律规范的性质上看，属于实体法的范畴。在过去的

较长时期内，由于我国没有制定专门的税收管理法律法规，税法除了规定实体部分外，还规定了执行程序，是实体法与程序法的结合。自1993年1月1日起实施的《中华人民共和国税收征收管理法》，全面规定了税收征收管理和违章处理、税务纠纷、税务复议和违法制裁等一系列解决纠纷的程序，属于程序法。与之相适应，新的税法已不再单独规定有关征收管理的事项，而专门规定如征税主体、征税客体、税率等实体部分，成了专门阐述税收法律规范的条文，即法的内容的法律，属于实体法。

税法按照不同的立法权限和法律效力，主要有：由立法机关，全国人民代表大会及其常务委员会审议通过公布的税收法律，如《中华人民共和国个人所得税法》；由全国人民代表大会授权国务院制定颁布的行政性税收法规，如《中华人民共和国增值税暂行条例》；由财政部、国家税务总局根据税法和条例中的授权，制定和颁布的税收规章，如《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》，以及由各级税务机关制定的规范性文件，如就某项税收规定在权限范围内所作的解释、补充等。同时，还有地方人民代表大会制定和颁布的地方性税收法规，地方人民政府制定和颁布的税收规章，等等。上述各种法律规范的形式，在税法体系中处于不同的地位，具有不同的法律效力。其法律效力的层次依次是税收法律、税收法规、税收规章和规范性文件。税收法律在税法形式上具有最高的法律效力，全国人大授权国务院制定的税收法规，在我国目前情况下也具有与法律同等的效力。地方性法规，超出本地区范围或与法律、法规相抵触的，在法律上无效。部门规章和规范性文件只要不与法律、法规相抵触，也具有法律效力。

税法就其内容层次来看，包括税收基本法、各税税法（条例）、实施细则、补充性规定四个层次。税收基本法规定国家的税种设置及每种税的立法精神；各税税法（条例）分别规定每种

税的征税内容；实施细则是对税法（条例）的解释和详细说明；补充性规定是对税法（条例）和实施细则的进一步解释和说明。目前我国的税收基本法尚未出台，而是把税收基本法的有关内容包含在各税税法之中。一般地说，各税税法（条例）及实施细则相对稳定，而补充性规定则变化较多。要全面掌握一部税法，必须把税收基本法律法规、实施细则、补充性规定统一学习领会。

本书所讲的税制，是就狭义税制概念而言的。中国税制，在很大程度上是指中国税法。

二、税制要素

每一税种的税收制度（即税法），虽然内容不同，但构成税制的要素是相同的。税制要素主要包括纳税人、征税对象、税率、减税免税、纳税期限等等。

纳税人，是纳税义务人的简称，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。

纳税人可以是自然人，也可以是法人。自然人，是指法律上独立享有一定权利，承担法定义务的公民或居民。法人，一般指依法成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织，如企业、社团等等。

纳税义务人与扣缴义务人不同。扣缴义务人是税法上规定的负有代扣代缴税款义务的单位和个人。二者的区别在于，纳税人是承担纳税义务的纳税主体，而扣缴义务人则是为便于税款征收实行的税收源泉控制而规定的代征人。

纳税人与负税人也不是同一个概念。负税人是实际负担税收的单位和个人，与纳税人可以是一致的，也可以是背离的，这涉及税负转嫁问题。研究纳税人与负税人的联系和区别，对于研究税收负担状况、税负运动规律、发挥税收的职能作用具有重要意义。

征税对象，又称课税对象、征税客体，是指对什么征税，即征税的标的物。征税对象规定着税种的作用领域和税种名称，是一税种区别于另一税种的主要标志。税种征税对象的具体范围，通常需要设置税目予以规定。

税率，是应纳税额占征税对象数额的比例，是计算税额的尺度，反映了征税的深度。在征税对象数额既定的情况下，税额的多少取决于税率的高低。因此，税率直接关系到国家财政收入和纳税人的负担，集中体现了税收政策，是税收制度的中心环节。我国税率从形式上可分为三种，即比例税率、累进税率和定额税率。

比例税率，是不分征税对象数额大小，只规定一个比例计税的税率。比例税率是一种应用最广、最常见的税率制度。在具体运用上，比例税率又可采用多种形式，如统一比例税率、产品比例税率、行业比例税率、地区差别比例税率等。

累进税率，是随着征税对象数额的增大逐级提高的税率。累进税率分为全额累进税率和超额累进税率两种。二者的差别在于：全额累进税率是把征税对象的全部数额都按其相应等级的税率计征；超额累进税率则是按征税对象数额大小所分的等级，每个等级部分分别按其相应等级的税率计征，一定数量的征税对象，可能同时适用于几个等级部分的税率。在累进级距的临界点上，全额累进税率可能出现税额增加超过征税对象数额增加的不合理现象。因此，我国现行税制采用的是超额累进税率，而未采用全额累进税率。累进税率除上述按征税对象绝对量作为累进依据分为全额累进税率和超额累进税率外，还可以征税对象相对量如利润率等作为累进依据，分为全率累进税率和超率累进税率。累进税率体现了量能负担的原则，对调节纳税人的利润和收入有特殊作用，多适用于所得税。

定额税率，是按单位征税对象数量直接规定一定数量的税

额，而不采用百分比的形式，所以又称固定税额。定额税率在具体运用上又可分为分类分级税额、地区差别税额和幅度税额等形式。定额税率实行从量计征，税额不受价格变化的影响，税负稳定、计算简便。但其税额与征税对象价值的变化不适应，在调节纳税人的收入方面有局限性。它多适用于从量计征的流转税和财产税等。

减税免税，是指减少或免除纳税人的应纳税额。减税免税体现了国家对某些纳税人和征税对象的照顾和鼓励。减税免税按其政策目的，主要包括补救性减免、困难性减免、照顾性减免、激励性减免、投资性减免等；按其减免的具体方式，包括税基式减免如起征点、免征额、项目扣除和跨期结转等，税率式减免和税额式减免等。

纳税期限，是指税法规定的纳税人缴纳税款的期限，包括多长时间纳一次税和在什么时间纳税。它是税收强制性、固定性在时间上的体现，是保证国家税收收入及时稳定的重要措施。

三、税制分类

一个国家的税收制度，在复合税制条件下，总是由许多税种构成的，各个税种之间既有共同性，又有差异性。税制不仅要规定税种的构成，而且要明确各税种之间的区别与联系，这就必须进行税制分类。由于税制分类的目的和方法不同，分类标准不一，分类结果也有很大差别，从而形成许多种税制分类方法。

以税收收入的形态为标准，可以分为实物税与货币税。在自然经济条件下，货币关系不发达，税收收入必然要以实物形式征收。而在商品经济条件下，税收收入逐步转为主要以货币形式征收。目前我国除农业税采用实物形式外，其他税收均实行货币征收。

以税收的计税依据为标准，可以分为从价税与从量税。以征

税对象的价格或金额为计税依据的税收，称为从价税，即从价计征。以征税对象的数量、面积等实物单位为计税依据的税收，称为从量税，即从量计征。在商品货币经济条件下，绝大多数商品、劳务、财产、所得都是以价格或金额来计量的，因此绝大多数税收是从价税。我国现行税制以从价税为主。

以税收与价格的关系为标准，可以分为价内税和价外税。在商品货币经济条件下，税收与价格的关系极为密切。税金既可以包含在价格之中，也可以在价格之外作为价格的附加。税金包含在价格之中的称为价内税，税金不包含在价格之中的称为价外税。在我国计划经济条件下，多数商品的价格是计划价格，计划价格采用含税价格，即由成本、税金和利润构成。税金和利润一样来源于计划价格中所包含的纯收入，从而使流转税金成为价格的内涵。1994年实施的新增值税制，将价内税改为价外税。

以税收的管理使用权限为标准，可以分为中央税、地方税和中央地方共享税，这种分类与分税制财税体制密切相关。原则上讲，收入支配权和管理权归中央的税种，为中央税；收入支配权和管理权归地方的税种，为地方税；由中央和地方共同管理、收入按一定比例分配的税种，为共享税。从我国现行分税制财税体制来看，管理权，特别是税收立法权较为集中。不仅中央税和共享税的立法和管理权归中央，而且地方税的立法等主要权限也基本由中央统一掌握。因此，我国属于集权型的分税制。

以征税对象的不同性质为标准，可以分为流转税、所得税、财产税和行为税。流转税，又称为商品、劳务课税，是对商品或劳务的流转额课征的一类税收。流转税的经济前提是商品货币关系，纳税环节是在商品销售或提供劳务取得收入的环节，计税依据一般是商品销售额或提供劳务收入额，一般采用比例税率或定额税率。流转税征税范围广，涉及商品生产和流通的各环节，依销售收入或营业收入计税，一般不受成本费用的影响。流转税对

于国家及时稳定地取得财政收入，调节生产、流通和消费具有重要意义。流转税是我国现行税制的主体。我国现行流转税主要有：增值税、消费税、资源税、营业税、城乡维护建设税、关税。

所得税，是对所得额征收的一类税收。所得额，主要指纳税人从事生产经营的利润收入和个人的工资薪金收入。所得税宜采用累进税率，有利于贯彻公平税负原则，对处理国家与纳税人之间的分配关系，调节纳税人的收入有特殊作用。所得税在我国现行税制中占有重要地位。现行所得税主要有企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等。

财产税，是对单位和个人拥有或支配的财产征收的一类税收。财产税一般根据财产的数量或价值征税，有利于提高财产的使用效果，限制财产的不必要占有，调节财产所有者的收入，增加财政收入。我国现行财产税主要有房产税、契税、车船税、土地税等。

行为税，是对特定行为课征的一类税收。行为税一般具有较强的目的性，同国家政策紧密相关，可以限制、调节某种行为，因而又称为特定目的税。我国现行行为税主要有固定资产投资方向调节税、印花税等。

由于征税对象是一种税区别于另一种税的主要标志，因此按征税对象性质分类是税收最基本的分类。所以本书结构体系按流转税、所得税、财产税、行为税布篇设章。

四、新税制体系的建立

党的十一届三中全会以来，我国税制改革取得了很大进展，建立了一个以流转税和所得税为主体、其他税种相配合的，多税种、多环节、多层次征收的复合税制。党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的目标以后，我国经济体制改革进入了一个新

的阶段。以往的税制已经明显不能适应发展市场经济的需要，主要表现：一是税负不平，不利于企业平等竞争；二是国家和企业的分配关系犬牙交错，很不规范；三是中央、地方在税收收入和税收管理权限的划分上，不能适应分税制的需要；四是税收调控的范围和程度不能适应生产要素全面进入市场的要求；五是内外资企业分别实行两套税制，不利于公平税负、简化税制；六是税收征管制度不严，征管手段落后，税收流失较为严重。

上述问题说明，进一步深化税制改革既十分必要，又十分紧迫。为此，按照统一税法、公平税负、简化税制、合理分权，理顺分配关系，保障财政收入，建立符合社会主义市场经济要求的税制体系的指导思想，对工商税制进行了全面改革。

税制改革遵循的基本原则是：有利于加强中央的宏观调控能力，通过调整税制结构，合理划分税种和确定税率，理顺中央与地方的分配关系，理顺国家、企业、个人的分配关系；实现公平税负，为企业在市场中实现平等竞争创造条件；有利于发挥税收调节个人收入相差悬殊和地区间经济发展差距过大的作用，促进协调发展，实现共同富裕；体现国家产业政策，促进经济结构的有效调整；简化、规范税制，维护税法的统一性和严肃性。

工商税制改革的主要内容，在流转税的改革方面，建立了增值税、消费税、资源税、营业税四税并存、交叉征收的模式。即在工业生产领域和批发零售商业普遍征收增值税的基础上，再对少量需要特殊调节的最终消费品和资源产品分别征收消费税和资源税，对不实行增值税的劳务和销售不动产征收营业税。同时，取消了对外商投资企业和外国企业征收的工商统一税，内外资企业实行统一的流转税制，并将原来征收产品税的农、林、牧、水产品，改征农业特产税。我国这次流转税改革，总体上保持了原税负水平，并体现了公平、中性、透明、普遍的原则，确立了增值税的主体税种地位，对增值税制进行了重大调整。在所得税改