

《税收理论与实践》系列丛书

流转税 理论与实践

靳万军 周华伟 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

《税收理论与实践》系列丛书

流转税理论与实践

靳万军 周华伟/主编

经济科学出版社

责任编辑：刘欣欣

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

流转税理论与实践

靳万军 周华伟/主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

永胜装订厂装订

880×1230 32 开 14.375 印张 380000 字

2007 年 12 月第一版 2007 年 12 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 978-7-5058-6704-8/F·5965 定价：23.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

《税收理论与实践》

系列丛书编辑委员会

顾问	解学智		
编委会主任	苏道俨	卢献匾	李三江
	刘佐		
编委会副主任	吴殿禄	蒙启华	王继德
	靳东升	靳万军	
编委会委员	洪训昌	冯传授	汪星明
	李本贵	周华伟	石坚
	彭宁	陈琍	

前 言

党的十六届五中全会确立了“十一五”时期经济社会发展的指导思想、原则、主要目标和任务，明确了推进税制改革的主要任务，并对加强税收征管、发挥税收作用提出了具体要求。十届全国人大四次会议通过的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十一个五年（2006～2010年）规划纲要》，明确和细化了“十一五”时期推进财税体制改革、完善税收制度的具体任务。根据“十一五”规划的指导思想，国家税务总局确定了“十一五”时期税收发展与改革的总体要求：以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导，全面落实科学发展观，认真贯彻执行党中央、国务院的一系列方针政策和对税收工作的各项要求，坚持聚财为国、执法为民的税务工作宗旨，进一步推进依法治税，深化税收改革，强化科学管理，加强队伍建设，确保税收收入稳定较快增长，充分发挥税收调节经济和调节分配的作用，为全面建设小康社会、构建社会主义和谐社会做出新的、更大的贡献。

当前，全国税务系统在创建学习型税务机关的过程中，为增强广大税务干部在新的税收征管环境中的应变能力，采取了多种措施提高干部综合素质。作为一名税务工作者，最基本的素质就是过硬的税收业务能力，这就需要全面、系统地掌握税收基本理论及其最新发展，税收政策的调整，各税种的征管业务，等等。为此，国家税务总局税收科学研究所和广西壮族自治区地方税务局联合组织编写出版《税收理论与实践》系列丛书，以满足税收工作和税务工作人员的实际需要。

本套丛书在立足权威性、高档次、高质量的同时，注重实用性和针对性。内容涉及所得税、流转税、财产税、税收管理，等等，既全面反映税收理论与税制发展的历史轨迹和当前国内外最新研究成果，又介绍各国税务当局在税收管理上的先进做法和成功经验。

本套丛书不仅有助于税务人员提高税收理论水平和实际工作能力，也可供各类科研机构 and 高等院校的专家、学者从事经济和税收理论研究时参考。

由于我们水平和某些客观条件所限，丛书中难免存在一些不足之处，恳请读者谅解，并批评指正。

《税收理论与实践》系列丛书编辑委员会

2007年10月1日

目 录

第一章 流转税的起源与发展	1
第一节 西方国家流转税的起源与发展	2
第二节 中国流转税的起源与发展	12
第三节 流转税的发展趋势	29
第二章 流转税理论基础	35
第一节 流转税的特点及意义	35
第二节 流转税各税种之间的关系及与 其他税类的关系	38
第三节 中国流转税理论	42
第四节 当代西方流转税相关理论分析	50
第三章 流转税的税制要素	75
第一节 流转税的征税对象	75
第二节 流转税的纳税人	84
第三节 流转税的税率	87
第四节 流转税的纳税环节	91
第五节 流转税的纳税期限	94
第六节 流转税的减税、免税	96
第七节 税制优化	99

第四章 流转税的经济效应	106
第一节 流转税对经济效率的影响.....	106
第二节 流转税对收入分配的影响.....	124
第三节 关税效应.....	135
第四节 中国流转税经济效应实证分析.....	138
第五章 中国增值税制度	153
第一节 增值税概述.....	155
第二节 增值税制度的主要内容.....	166
第三节 增值税的征收管理.....	179
第四节 增值税制度的改革方向.....	197
第六章 中国营业税制度	208
第一节 营业税概述.....	208
第二节 营业税制度的主要内容.....	211
第三节 营业税的征收管理.....	257
第四节 营业税制度的改革方向.....	264
第七章 中国消费税制度	269
第一节 消费税概述.....	269
第二节 消费税制度的主要内容.....	272
第三节 消费税的征收管理.....	288
第四节 消费税制度的改革方向.....	292
第八章 中国车辆购置税制度	296
第一节 车辆购置税概述.....	296
第二节 车辆购置税制度的主要内容.....	298
第三节 车辆购置税的征收管理.....	303
第四节 车辆购置税制度的改革方向.....	304

第九章 中国进出口税收制度·····	307
第一节 关税制度·····	307
第二节 保税制度·····	334
第三节 出口货物退（免）税管理 ·····	344
第十章 流转税的国际比较及中国流转税制改革方向·····	367
第一节 流转税的征税模式·····	368
第二节 流转税的征税体系·····	371
第三节 流转税的税收负担·····	400
第四节 流转税的征收管理·····	413
第五节 流转税的国际协调·····	420
第六节 中国流转税制改革方向·····	428
参考文献·····	441
后记·····	446

第一章

流转税的起源与发展

流转税又称流转课税、流通税，指以纳税人商品销售额或者数量以及提供的劳务的营业额为征税对象的一类税收。从流转税的定义来看，流转税的课税对象实际上包括了商品和劳务。因此，中国的流转税概念，实际上就是国际上通行的货物和劳务税。但本书按中国的习惯，通称流转税。按税收负担能否转嫁来划分，流转税属于间接税。

从国内外的情况来看，如果对流转税进行细分，可以有如下税种：周转税（Turnover Tax），是对商品生产、分配各个环节的流转总额课征的销售税，相当于中国 1994 年新税制实施以前的产品税。增值税（Value Added Tax），是对商品生产、分配各个环节的新增价值额课征的销售税。生产环节销售税（Manufacture Sale Tax），是在应税商品的产制阶段以制造商的销售额为课税基础，按比例税率课征的税收，相当于中国目前对烟、酒等征收的消费税，只在生产环节征收。批发环节销售税（Wholesale Tax），是在批发阶段对批发商品销售额按比例税率课征的税收。零售环节销售税（Retail Sale Tax），是在零售阶段就一般商品的销售额按一定比例税率课征的税收。消费税（Excise Tax），是选择特定商品课征的销售税，也是各国广泛实行的税种。关税（Customs Duty），是对入境、出境、过境的商品课征的税收，是各国普遍开征的一个税种。劳务税（Service Tax），是对提供各种劳务课征的税种。中国历史上流转税

税种名称很多,但现行的流转税主要税种有增值税、消费税、营业税、车辆购置税、关税等。

第一节 西方国家流转税的起源与发展

流转税是商品生产和商品交换发展的产物,已经有了几千年的历史。各国开征的各种流转税目前已是政府财政收入的重要来源。尽管目前一些发达国家以所得税为主体税种,但是流转税在税收体系中仍然占有重要的地位。

一、流转税的起源

对商品流转额的课税,最早是以入市税的形式出现的,即当商品所有者携带商品进城或入市进行交易时,由管理者在城门及入市关口对商品所有者要交易的商品进行课征。古代的印度、埃及、希腊等国曾对盐课征过盐税。罗马帝国在奥古斯都·恺撒皇帝统治时期(公元前27年左右),就曾对各种商品课征过1%的消费税,法国和西班牙随后也开征此税^①。但由于这一时期社会生产力水平不高,可以用来进行交换的商品有限,数量也不多,因而,入市税等各种流转税的收入并不高,也不固定。

在自然经济状态下,西方许多国家的税收主要来源于对人征税和对财产征税。直接税作为一种最简单的征税形式,也是一种最原始、最古老的形式,是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。这一时期,主要税种有人头税、土地税、房屋税、窗户税等。人头税是按每个家庭人口多少来征税,除特殊规定外,不论男女老少均要纳税。土地税是按土地面积大小或收益多少或土地上的

^① 孟庆胜、朱庄勤编著:《外国税制》,山东人民出版社1996年版,第67页。

财产价值多少征税，它是一种早期的财产税，如英国的“什一税”和“十五抽一税”就是一种土地税，它是根据土地生产的产品和个人拥有的财产价值征收 1/10 或 1/15 的税。房屋税是按房子面积和间数征收，如英国早期的灶税、窗户税就是房屋税的两种形式^①。这些税大都是在农村征收。随着经济的发展，城市经济开始兴旺起来，社会财富的结构也发生了变化，一些国家也开始对城市小手工业者和其他阶层征税，但仍然是以直接税为主。

早期的直接税制非常简单，其纳税依据完全是按征税对象的某些外部标志来规定税额，并不考虑纳税人的负担能力，极不公平。同时，这种简单的直接税制税率固定，没有什么弹性，无法满足国家日益增加的支出需要。

随着社会生产力水平的提高和经济的发展，许多国家先后对一些商品，如烟、酒、茶、咖啡等开征了消费税。法国是这一时期广泛推行间接税的主要代表。法国自大革命后，先后补充和增设了酒税、酒精税、糖税、盐税、烟草税、火柴税、奶油税、印花税、营业执照税等，加上原来的关税，税收收入也远远大于直接税的收入。1908 年，流转税等间接税年收入达 20 多亿法郎，而直接税年收入只有 5.6 亿法郎，间接税收入要多于直接税 2 倍多。流转税成为当时各主要西方国家的主要财政收入来源。如 19 世纪末至 20 世纪初，流转税收入占全部税收收入的比重，英国约为 79%、法国约为 82%。^②

（一）关税的起源与发展

从关税的起源角度来分析，关税可分为国境关税和国内关税。国境关税又称为外部关税，是货物通过国境时征收的关税。国内关税又称内部关税，是指货物在国内流通时征收的关税。关税的最初

^① 董庆铮主编：《外国税制》，中国财政经济出版社 1993 年版，第 49 页。

^② 同上，第 51 页。

形式都是国内关税。如前所述,实际上是一种入市税,是在货物进入城市或通过重要关卡时征收的。关税在西方国家最早产生于古希腊时期,那时城邦之间的物物交换已十分普遍,城邦之间对通过各自港口、桥梁、道路、关卡的实物都以一定比例征收通过税,即关税。例如,古希腊时,爱琴海、黑海一带的城邦对往来的进出口货物按5%~10%的比例征收关税。其后,在古罗马和十字军时期,欧洲的关税都有着较大的发展。^①在欧洲大陆,关税是国库收入和皇室收入的重要来源,封建帝王随时都可能加征关税比例。4世纪初,古希腊仅雅典市每年的关税收入就占全年对外贸易额的1/5。到了古罗马时期,国家用来改建关卡、道路、建筑栈道、修建桥梁的费用便大多取自关税收入。而且关税税率已同产品品种和负担能力相结合,复杂的关税税率和不同对待方式使关税对经济及贸易的影响大大超过原有的范围和程度。例如,202年,在努米底亚边境,关税实行分类税率:第一类税率适用于奴隶、马、骡、牛、驴;第二类税率适用于农产品;第三类适用于皮革;第四类适用于其他货物。古罗马时期,罗马政府为了防止大量贸易发展背离统治愿望和掠取大量财政收入,对往来贸易实行严格的监督和管制。11世纪制定的关税通则规定,除了帝国的信使以外,一切贸易项目都须缴纳进出口税,甚至外国君主及他们的使节随身携带的物品也须纳税。在古代欧洲,内部关税和外部关税作为国家关税制度的构成要素,均由国家统一规定纳税产品种类、税率范围及其有关主要内容,解释税则和修改税率的权限原则上或名义上由国家控制。

在17世纪,西方国家市场经济处于发展初期,重商主义盛行,重商主义围绕着如何增加国家的货币财富这一共同目标,都主张积极运用税收手段,保护本国对外贸易,促进国内生产和商品交换的发展。重商主义的核心是关税保护政策。重商主义者认为:在封建

^① 徐信艳等:《中西方古代关税思想特色比较》,载《怀化师专学报》2002年第2期。

社会的母体内，资本主义的经济只有经过资本原始积累才能迅速发展起来，而对外贸易则是增加资本原始积累的重要工具之一，于是提出了保护关税理论。通过奖出限入的保护关税政策，实现对外贸易的出超，以便将更多的货币财富留在国内。托马斯·孟主张，当商品输出时，国家全部或部分地退还资本家原先已纳的税款；同时，对输入本国的外国商品课以高额关税或禁止性关税，保护本国工业发展，当进口商品经过加工重新输出时，国家则应退还这些商品在输入时缴纳的关税。受重商主义理论及其政策的影响，加上西方国家经济的高速发展，到了17世纪末，欧美各国的关税收入多占全国财政收入的80%以上，个别国家如英国甚至高达95%以上，1790年，美国的关税收入是其他各项财政收入总和的5倍以上。^①

到了19世纪初，西方市场经济在英国取得了空前的成功，使英国在世界工业生产和贸易中获得了相对稳固的垄断地位。对于英国来说，这时的保护关税政策不但失去了实际意义，而且成为其进行大规模对外扩张的障碍。于是，从19世纪20年代始，英国极力主张推行自由贸易政策，与当时各主要贸易国先后订立了互惠关税协定，逐渐降低一些商品的关税税率，或者干脆取消某些商品的关税。在英国的影响下，法国、德国、俄国等也曾先后实行过各自的自由贸易政策，但是随着西方各国经济发展不平衡的加剧，20世纪初，各国保护关税政策又一度再次抬头。直到第二次世界大战结束，西方国家间的关税关系才趋于缓和。

第二次世界大战结束后，1947年，关税和贸易总协定（GATT）的建立对协调西方国家之间、发展中国家之间、西方国家与发展中国家之间的国际贸易关系、关税关系起到了毋庸置疑的积极作用。在这一国际经济组织的协调下，各国相继进行了多次有关相互降低关税的谈判，从而使使得当今世界各国的关税水平出现普遍而明显的下降。1995年1月1日，世界贸易组织（WTO）正式开始运作，

^① 喻雷等著：《外国税收制度》，东北财经大学出版社1989年版，第100页。

负责管理世界经济和贸易秩序。1996年1月1日,世界贸易组织正式取代关贸总协定临时机构,与关贸总协定相比,世界贸易组织涵盖货物贸易、服务贸易以及知识产权贸易,而关贸总协定只适用于货物贸易。世界贸易组织的重要职责之一就是协调各成员关税政策。近年来,随着经济全球化及区域经济一体化的发展,区域内相互降低关税、减免关税、完全取消关税的种种做法进一步削弱了关税对国际贸易产生的消极影响。

(二) 货物税的起源与发展

早在古罗马帝国时就有对一般商品征收工商税(即一般货物税)的记录。由于当时规定这类税收必须用贵金属缴纳,不能以实物替代,而且只有退伍士兵和教士可以豁免,该税给工商业者、国内“中产阶级”带来极大负担,以致对国民经济发展产生了极为不利的影响。鉴于这一原因,这种税收在6世纪就被取消了。

在法国历史上有长期对葡萄酒征税的记录,这是一种典型的特种货物税,类似现代的消费税。中世纪的法国,政府对葡萄酒从最初的葡萄栽培、酿制、运输,到最后销售各个环节要进行一系列课税,总称葡萄酒税。葡萄酒税一般包括:“葡萄税”或“葡萄园税”,即栽种葡萄的农民要向领主缴纳实物地租,并须在领主的葡萄园内服若干天的劳役;“酿酒税”,即领主土地上的农民要为使用领主的酿酒机与量具支付实物捐税;“酒税”,即领主土地上的酒店业主或其他酒商缴给领主的葡萄酒销售税。另外,领主还可以在自己领地范围内对任何进入的酒商征收一定数量的“市场税”。除此之外,葡萄酒税还包括酒类在运输过程中通过桥梁、港口与关卡时必须缴纳的“通行税”。例如,当时进出巴黎的葡萄酒每车须缴纳一定数额的“车轮税”,来往于塞纳河和缪因河的葡萄酒也要缴纳一定数额的“运酒税”。在当时法国国王还拥有每船葡萄酒征“酒税”的特权。1121年,路易六世将这一特权转赐给巴黎商人公会。

英国在 17 世纪 60 年代对茶叶、咖啡和含酒精饮料课征的“产品税”也属于特种货物税。当时，“产品税”的税收负担有一半是落在主要由劳动者饮用的啤酒上。到 19 世纪，英国开始对生活必需品（如食品）以外的所有产品征收产品税。到 1940 年，为了应付战争开支需要，英国开始课征“购买税”，它适用于大宗购买的消费品，并在批发环节按批发价格的一定百分比征收。最初规定有两种税率，分别为 16% 和 33%；随后几年里税率有所调整，到 1947 年，有的商品“购买税”税率高达 125%。到 1958 年英国的购买税税率被调整为 3 种：10%、15% 和 25%。25% 的税率只适用于奢侈品。1970 年后税率又增加到 4 种，从最低的 13% 到最高的 55%。1973 年英国进行了税制改革，购买税被增值税所取代。

在美国，课征选择性货物税（类似中国的消费税）已有近 200 年的历史。美国在建国初期，由于生产力水平低下，联邦政府的财政收入主要来自关税和选择性货物税。随着生产力的发展，选择性货物税内容不断变换。1865 年，美国的选择性货物税收入已占税收收入总额的 55%。^①近年来，美国货物税的课征对象除了烟、酒外，还包括汽车、汽油、化学产品、体育用品、电话设备、原油开采、航空运输，等等。其中烟、酒、汽油等消费品的税收就占美国各级政府的全部选择性货物税税收收入的 60%（1987 年）。随着美国税制的不断演变，选择性货物税在联邦税收总收入中的比重不断下降，这一比重从 1935 年的 51.5% 的绝对优势下降到 1945 年的 12.5%，到 1975 年进一步下降为 9%，而 1987 年进一步缩小为 3%，其绝对值大约为 300 亿美元，2005 年，选择性货物税达 751 亿美元，依然占联邦税收收入（22868 亿美元）的 3%，表明选择性货物税的比重占美国联邦税收收入的比重已相对稳定。^②

就各国的一般情况来看，不同的国家征收货物税的范围不同，

① 喻雷等著：《外国税收制度》，东北财经大学出版社 1989 年版，第 101 页。

② 参见美国国家税务局网站（IRS）：<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/histab21.xls>，<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/histab18.xls>。

各国往往根据国情和传统习惯，对不同的商品课征货物税。例如，小轿车在一些国家被划为奢侈品类，而在另一些国家则被划入消费品类。另外，随着经济的发展和时间的推移，各国货物税应税商品类型也处于不断调整之中。近年来，在多数西方国家中，征收国内货物税的主要产品是汽车、矿产燃料、烟、酒等，但对诸如咖啡、糖、盐、醋、火柴及娱乐活动等某些特殊商品征收货物税的现象也很普遍。货物税在许多国家特别是在发展中国家的政府财政收入中仍然占有相当的比重。

虽然自 19 世纪中叶以来，在经济发达国家以所得税为主体的直接税税制获得了极大的发展，货物税作为间接税税制的主体，在这些国家税收收入中所占比重也已经大幅下降，但是，不可否认，货物税本身所具有的独特的经济调节作用至今仍然受到西方国家政府的普遍重视。

（三）增值税的起源与发展

增值税最早于 1918 年由德国企业家西门子提出，他主张用增值税代替多阶段课征的货物税。^① 1954 年，法国首先实行增值税，获得了很大成功。相对流转税的其他税种，增值税出现得较晚，其发展也不过几十年的历史，但是它对西方国家经济生活有着重要影响，引起了各国政府的普遍重视。

增值税是对商品在生产与流通中各个环节上新增加的价值的课税，它实际上是货物税的一种特殊课征方式。增值税在法国的产生有其相应的背景，它是为了适应经济发展的要求和政府财政需要，是对原来征收的货物税的改进。早在商品经济初期，经营单位的生产、销售活动较为简单和直接，按经营单位的销售收入全额课税具有许多优点，尤其是管理方便，销售行为一旦发生，只需对其全部

^① 世界著名税收专家、美国的佩奇曼（J. Pechman）教授，将这一功劳归属于 1918 年的德国企业家西门子（Welhelm Von Siemens）。参见孙凯编著：《财政学》，经济科学出版社 1999 年版，第 331 页。