



财政干部培训系列丛书

税收制度 与改革

于国安 / 主编

SHUISHOU ZHIDU YU GAIGE



经济科学出版社

财政干部培训系列丛书

税收制度与改革

李国健 王丽华 魏光明等 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收制度与改革 / 于国安主编. —北京: 经济科学出版社, 2005. 2

(财政干部培训系列丛书)

ISBN 7-5058-4702-3

I. 税... II. 于... III. 税制改革-研究-中国
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 009957 号

编委会成员名单

主任委员：于国安

副主任委员：宋新生

委 员：王 宁

文新三

李国健

张光月

邵泽武

赵明亮

韩 炜

郝书辰

王 沛

冯桂华

任贤德

张向阳

庞敦之

姜 龙

韩成峰

聂培尧

王玉华

李齐云

朱德云

张魁珍

胡乐亭

姜 凝

韩丽华

樊丽明

王慎民

李华忠

张玉成

宋文旭

胡积健

寇尊宪

窦玉明



为适应山东省财政干部教育培训工作的需要，按照“十五”财政干部教育培训规划提出的“实施主体岗位培训、专项培训和技能培训”的要求，山东省财政干部教育培训教材编审委员会于2002年组织编写了《西方财政学》、《经济法律教程》、《社会主义市场经济理论》、《实用英语初级教程》、《公共财政学》、《乡镇财政管理与农村税收》、《计算机应用新编》、《财政改革与发展教程》首套共八本基础理论系列培训教材，较好地满足了山东省财政干部教育培训的需求。为适应中央关于大规模开展干部培训的要求，今年山东省财政厅又组织编写了《政府公共支出管理与改革》等适应公共财政框架建立和各项改革需要的系列培训教材。这套教材由山东省财政厅各业务处室从事主要管理工作的业务骨干主笔编写。教材坚持理论与实践相结合，注重时效性和针对性，知识面广，内容紧跟财政金融体制改革步伐，具有较强的指导意义。

本套教材包括：《政府非税收入管理》、《国有资产运营与监管》、《政府公共支出管理与改革》、《财政投融资管理与实务》、《会计制度建设与会计改革》、《农业税收征管》、《财政监督概论》、《税制与税收制度改革》、《财政干部职业道德与廉洁从政》、《县级财政管

理》、《社会保障制度发展与创新》、《政府采购理论与制度建设》、《财政支持企业改革与发展的理论与实践》、《政府外债管理》、《财政投资评审教程》、《财政教科文管理与改革》、《财政教育培训管理与创新教程》、《“十五”财政教育培训战略与管理》和《理论与实践——财政经济建设管理》等。

为切实保证本套教材质量，山东省财政厅聘请由山东省知名专家、教授组成的专业审稿组，对教材的内容、结构和形式进行了认真修改审定。在此，谨向参与本套教材审稿的各位专家、教授表示衷心的感谢！我们相信，本套教材的出版，将为各级财政部门开展干部教育培训和干部自修学习提供一套较适用的教材。同时，也可为高等财经院校提供教学参考并可作为社会各界人士研究学习之用。

由于我们水平有限，教材中难免有疏漏之处，敬请广大读者批评斧正！

第二届山东省财政干部教育培训教材编审委员会

2004年2月

前 言

我国税收制度是经济体制的重要组成部分，与经济体制的发展变化密切相联。随着社会政治、经济条件的变化，税收制度也不断进行调整和改革。建国以来，我国的税收制度顺应经济体制发展变化的要求，大致经历了三个发展阶段，即从新中国成立到1978年，为适应传统的计划经济而进行的建立新中国的税收制度、调整与修正、片面简并税制的阶段；1979~1993年，为适应有计划的商品经济体制需要进行的“两步利改税”及原有税制的不断调整阶段；1994年后按照建立社会主义市场经济体制要求全面改革税制阶段。尤其是1994年的税制改革，在实行依法治税、促进国有企业经营机制转换和经济结构调整、简化税制、统一税政、调动中央和地方两个积极性以及进一步与国际税收惯例接轨等方面都取得了突破性进展。但随着我国社会主义市场经济体制的建立和社会经济的发展以及改革开放形势的变化，现行税制中存在的一些深层次的矛盾和问题逐渐暴露出来。继续深化税制改革，进一步调整和完善税制体系，已成为当前面临的一项重要任务。为此，党的十六届三中全会把分步实施税收制度改革，作为进一步完善国家宏观调控体系的一项重要内容写进了决议。

深化税制改革应以公平为基本原则，以有利于提高经济主体自主能力、税源和税收增长的可持续为目的，以宽税基、低税率、少优惠、强征管为目标，在征管水平提高的基础上，适当降低目前的名义税率，逐步调整、改革和完善税收制度。

为全面总结和继续探索新形势下的税收制度与税制改革，满足培养造就一支适应社会主义市场经济需要的高层次、复合型高素质财政干部队伍的需要，我们编写了《税收制度与改革》一书。本书力求全面阐述现行的税收制度，并参考税制改革的最新资料及资讯对税制改革的方向及前沿问题进行了有益的探索，不但使读者对我国的税收制度有一个全面、系统

的了解，而且对我国今后税制改革的方向也会有一个较深刻的把握。

本书作为山东省财政干部培训系列教材，接受山东省财政厅干部教育中心的委托编写。本书由李国健、王丽华、魏光明同志对章节结构和编写要求进行总体策划和设计，由李国健、王丽华、魏光明、杨博、张励、陈伟、李中元、廖华、吕富祯、王友志等同志负责编写，最后由魏光明同志对全书进行修改和总纂。

由于本书撰写时间比较仓促，加之水平有限，难免有不足或疏漏之处，敬请广大读者批评指正。

编 者



第一章 我国税收制度概述	1
第一节 我国税收制度构成及分类.....	1
第二节 我国税制沿革.....	8
第三节 我国税制改革展望	17
第二章 商品与劳务课税制度	29
第一节 增值税	29
第二节 消费税	56
第三节 营业税	69
第四节 资源税	90
第五节 关税	97
第三章 所得课税制度	118
第一节 企业所得税.....	118
第二节 外商投资企业和外国企业所得税.....	136
第三节 个人所得税.....	154
第四章 财产行为课税制度	175
第一节 房产税.....	175
第二节 城镇土地使用税.....	181
第三节 车船使用税.....	184
第四节 城市维护建设税.....	189
第五节 土地增值税.....	192
第六节 印花税.....	198
第七节 车辆购置税.....	206

第八节 契税	211
第五章 农（牧）业、耕地占用税课税制度	220
第一节 农业税	220
第二节 牧业税	229
第三节 农业特产税	234
第四节 耕地占用税	246
第五节 农村税费改革	257
第六章 国际税收制度	266
第一节 国际税收概述	266
第二节 税收管辖权	270
第三节 国际避税与反避税	275
第四节 国际税收协定	288
第七章 税收征管制度	302
第一节 税收征管制度概述	302
第二节 税收征管制度的基本规定	304
第三节 税收征管制度改革	326
第八章 税收管理体制	337
第一节 我国税收管理体制沿革	337
第二节 税收管理权限的划分	346
第三节 税收管理体制改革的展望	356
第九章 税务代理制度	362
第一节 税务代理制度概述	362
第二节 税务代理的范围与形式	374
第三节 税务代理的程序	376
第四节 我国税务代理制度改革与发展	379

第一章 我国税收制度概述

税收制度简称税制，是指国家各种税收法令和征收管理办法的总称。它包括税收法规（含税种根本法、条例及条例草案、施行细则及一般征税法令和解释）、税制结构、税收管理体制和征收管理制度。

税制是一个国家或者地区在一定的历史时期，根据其的社会、经济和政治的具体情况，以法律、法规形式所做的规定。不同的国家或地区以及同一国家或地区在不同的历史时期，税收制度是不相同或不完全相同的。由于税收是国家组织财政收入和调控经济的手段，税收制度使这种手段法律化、制度化，使其行之有效。国家税收制度的确立，要根据本国的具体政治经济条件而定。各国的政治经济条件不同，所以税收制度也不尽相同。就一个国家而言，由于各个时期的政治经济条件不同，税收制度也有差异；税收制度不同，税种规定、征收管理办法等也就千差万别，各具特色。可见因时因地制宜，是税收制度的特点。

第一节 我国税收制度构成及分类

一、税种构成

税种即一个国家或地区税收体系中的具体税收种类。每个税种由纳税人、课税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、计税依据、减免税和违章处理等具体要素构成。

（一）纳税人

纳税人亦称纳税义务人，是税法规定的直接负有纳税义务的单位或个人。它是税收制度构成的最基本的要素之一。纳税人并不一定就是负税

人，负税人一般是指税收的实际负担者。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，但实际上并不是负税人，这就是通常所说的税负转嫁。为了简化纳税手续，有效地控制税源，方便纳税人，税法还规定了代扣（收）代缴义务人、税务代理人、委托代征人。代扣（收）代缴义务人是指税法规定的向纳税人支付款项或向纳税人取得收入时代扣（收）代缴应纳税款的单位或个人。税务代理人是指经有关部门批准，依照税法规定，在一定的代理权限内，以纳税人、扣缴义务人自己的名义，代为办理各项税务事宜的单位或个人。税务代理是一种民事代理行为，应享受我国民法通则所规定的关于代理人的各项权利，履行一定的义务，承担一定的法律责任。委托代征人是指按照税法规定，受税务机关指派和委托，代税务机关收缴税款的单位或个人。代征人一般要由税务机关发给代征税款委托证书。

（二）征税对象

征税对象是指对什么征税，即课税的客体，这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。国家为了筹措财政资金和调节经济，可以根据客观的经济需要选择多种多样的征税对象。征税对象与税源紧密相关，各种税因征税对象的不同，都有不同的收入来源。因此，掌握和了解税源的发展变化是财税工作的重要内容，它对制定税收政策和税收制度，开辟和保护税源，增加财政收入等都具有重要意义。

（三）税目

税目是征税对象的具体项目，它具体地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，没有必要再另行规定税目。有些税种征税对象复杂，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，需要通过税目来规定。

（四）税率

税率是应纳税额与征税对象应纳税额之间的比例，是应纳税额计算的尺度。它体现征税的深度，反映国家有关的经济政策与社会政策，它直接关系到国家财政收入的规模和纳税人的税收负担，是税收制度的中心环节。我国现行税率大致可分为三种：

比例税率。即对同一征税对象不论数额大小，只规定同一比例的税

率。比例税率的优点：一是同一征税对象不同纳税人税收负担相同，税负比较均衡合理，具有鼓励先进、鞭策后进的作用，有利于在同等条件下开展竞争；二是计算简便，有利于税收的征收管理。但是，比例税率的税收负担与负担能力不相适应，不能体现负担能力大者多征、负担能力小者少征的原则，税收负担程度不尽合理，调节收入有局限性。

累进税率。即按征税对象数额的大小，划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，征税对象数额越大税率越高。累进税率因计算方法和依据的不同，又可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率。全额累进税率，即对征税对象的全额按照与之相应等级的税率计算税额。在征税对象数额提高一个级距时，对征税对象全额都按提高一级的税率征税。超额累进税率，即把征税对象按数额大小划分为若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，在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。全率累进税率，与全额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不同，全率累进税率的对象是某种比率，如销售利润率、资金利润率等。超率累进税率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。全额累进税率和全率累进税率的优点是计算简便，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计算比较复杂，但累进梯度缓和，税收负担较为合理。

定额税率。亦称固定税额，是税率的一种特殊形式。它按征税对象的一定计量单位规定固定税额，而不是规定征收比例。定额税率一般适用于从量计征的某些税种。定额税率一是计算简便；二是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，在调节收入和适用范围上有局限性。

（五）纳税环节

纳税环节是征税对象在运动过程中缴纳税款的环节。任何一种税都要确定纳税环节，有的税种纳税环节比较明确、固定，有的税种则需要许多流转环节中选择和确定适当的纳税环节。

（六）纳税期限

纳税期限是税法规定的纳税单位和个人缴纳税款的期限，它是税收的

固定性、强制性在时间上的体现。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其阶段性，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，同时有利于税款及时缴入国库，有必要根据各种税的不同特点以及纳税人的具体情况分别规定不同的纳税期限。具体可以分为按期纳税和按次纳税两种。按期纳税，即以纳税人发生纳税义务的一定时期如1天、5天、10天、1个月、1年等作为纳税期限，按次纳税，即以纳税人发生纳税义务的次数作为纳税期限。

（七）减税免税

减税免税是税收制度中对某些纳税人和课税对象给予的优惠和照顾。减税是只对一部分应纳税额征收，免税是对全部应纳税额免于征收。从某种意义上讲，减税和免税也是税率的一种辅助和补充手段。由于税率是根据社会经济发展的一般情况和社会平均负担能力来确定的，它可以适应普遍性、一般性的要求，而不能适应个别性、特殊性的要求。具体情况不同的纳税人和课税对象，由于受各种客观因素的影响，其负担能力往往有差别。这就需要在统一税法的基础上，有一种与这种差别相适应的灵活性来加以补充。因此，减免税是税法的严肃性和必要性相结合的体现，是因地制宜、因时制宜的原则的体现，是符合特殊情况特殊调节的一种手段。减税免税作为税法构成的一个特殊组成部分，要注重经济效益和社会效益，严格按照税收法规和税收管理体制的规定执行。减税免税包括起征点、免征额和减税免税规定。

（八）违章处理

违章处理是对纳税人违反税法行为所采取的教育处罚措施。它体现了税收的强制性，是保证税法正确贯彻执行、严肃纳税纪律的重要手段。通过违章处理，可以加强纳税人的法制观念，提高依法纳税的自觉性，从而有利于确保国家财政收入并充分发挥税收的职能作用。纳税人违反税法的行为主要有：

1. 违反税收管理程序的行为。纳税人不按规定办理税务登记；不按规定设置、保管账簿或者记账凭证和有关资料；不按规定将财务、会计制度或财务、会计处理办法报送税务机关备查；不按规定申报纳税等。

2. 妨害税款征收的行为。主要有偷税、逃避追缴欠税、骗税和抗税行为。偷税是指纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿或记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者进行虚假的纳税申报的手段,不缴或者少缴应纳税款的行为。逃避追缴欠税是指纳税人欠缴应纳税款,采取转移或者隐匿财产的手段,致使税务机关无法追缴欠缴税款的行为。骗税是指企业、事业单位采取对所生产或者经营的商品假报出口等欺骗手段,骗取国家出口退税。抗税是指以暴力、威胁等方法拒不缴纳税款的行为。

3. 妨害发票管理的行为。

4. 其他违法行为。国家对纳税人发生违法行为规定的处罚措施主要有:强制执行、征收滞纳金、罚款、判处有期徒刑或拘役等。

税种之间的区别,主要体现在课税主体(纳税人)和课税客体(课税对象)的不同。一个国家或地区根据本身的社会、政治、经济条件,用法律、法规形式开征的所有税种的总和,即构成这个国家或地区的税制。因此,税种是形成税制的最直接因素,也是税制结构的基础。

二、税收分类

目前世界各国大都实行由多税种组成的复合税制,我国也不例外。我国现行的税收种类很多,可根据不同的标准,进行多种形式的分类。

(一) 按课税对象分类

按课税对象可将全部税种分为流转税类、收益税类、财产税类、资源税类和行为税类。

流转税类。流转税是以流转额为课税对象的税种,流转额包括商品流转额和非商品流转额两种。商品流转额是指商品交换的金额。对销售方来说,是销售收入额;对购买方来说,是商品的采购金额。非商品流转额是指各种劳务收入或者服务性业务收入的金额。流转税类都具有一个基本的特点,即以商品流转额或非商品流转额作为计税依据,在生产经营及销售环节征收,收入不受成本费用变化的影响,而对价格变化较为敏感。我国现行的增值税、消费税、营业税、关税都属于这类税收。

收益税类。它是以纳税人的各种收益额为课税对象的税种,收益税类也称为所得税类。对纳税人的应纳税所得额征税,便于调节国家与纳税人

的利益分配关系，能使国家、企业、个人三者的利益分配关系很好地结合起来。收益税类的特点是：征税对象不是一般收入，而是总收入减除各种成本费用及其他扣除项目以后的应纳税所得额，征税数额受成本、费用、利润高低的影响较大。我国现行的企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、农（牧）业税都属于这类税收。

资源税类。它是以自然和某些社会资源为课税对象的税种。资源税类带有受益税的性质，并且税源比较广泛，合理开征资源税既有利于财政收入人的稳定增长，也有利于合理开发和保护利用国家自然资源和某些社会资源。我国现行的资源税属于这类税收。

财产税类。它是以纳税人拥有的财产数量或财产价值为课税对象的税种。对财产的课税，有利于公平税负和缓解财富分配不均的现象，有利于发展生产、限制消费和合理利用资源。这类税收的特点是：税收负担与财产价值、数量关系密切，能体现量能负担、调节财富、合理分配的原则。我国现行的房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、城镇土地使用税都属于这类税收。

行为税类。也称为特定行为目的税类，它是国家为了实现某种特定的目的，以纳税人的某些特定行为为课税对象的税种。开征行为税类的主要目的在于国家根据一定时期的客观需要，限制某些特定的行为。这类税收的特点是：征税的选择性较为明显，税种较多，并有着较强的时效性，有的还具有因时因地而异的特点。我国现行的屠宰税、筵席税、城市维护建设税、固定资产投资方向调节税（暂停征收）、印花税、契税、土地增值税、耕地占用税都属于这类税收。

（二）按征收管理体系分类

按征收管理体系我国的税收可以分为工商税收、关税和农业税收三大类。

工商税类。工商税收由税务机关负责征收管理。工商税收是指以从事工业、商业和服务业的单位和个人为纳税人的各种税的总称，是我国现行税制的主体部分。具体包括增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、城市维护建设税、房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、土地增值税、城镇土地使用税、印花税、固定资产投资方向调节税（暂停征收）、屠宰税、筵席税等 18 个税种。工商税收的征收范围较广，既涉及社会再生产的

各个环节,也涉及生产、流通、分配、消费的各个领域,占税收总额的比重超过90%以上,是筹集国家财政收入,调节宏观经济最主要的税收工具。

关税类。关税类的税收由海关负责征收管理。关税是对进出境的货物、物品征收的税收总称,主要是指进出口关税,也包括由海关代征的进口环节增值税、消费税和船舶吨税(1986年以前,船舶吨税列入国家预算中的“关税”收入科目,所征税款全都上交中央金库。1986年6月,国务院决定将船舶吨税划归交通部管理,仍由海关代征,目前,船舶吨税收入已纳入中央预算外财政资金专户管理,实行收支两条线,专项用于海上干线公用航标的维护 and 建设。因此,国家预算内资金不反映这笔收入),以及对入境旅客行李物品和个人邮递物品征收的进口税。关税是中央财政收入的重要来源,也是国家调节进出口贸易的主要手段。

农业税类。农业税收在1995年12月31日以前由财政部门负责征收管理,从1996年1月1日起,原由财政部管理的农业税收征收管理职能划归国家税务总局。但省以下有关农业税收征管工作的归属由地方政府根据实际情况确定。目前省级(省、自治区、直辖市、计划单列市)农税征管机构已划归地方税务局的有吉林、辽宁、大连、山西、内蒙古、四川和甘肃,其他省级的农业税收征收管理职能仍在财政系统。农业税收是指参与农业收入分配和调节农业生产的各种税收的总称,主要是指农(牧)业税(包括农业特产税)、耕地占用税和契税。农业税收占税收总额的比重虽然不大,但其政策性较强。

(三) 按税收收入的支配权限分类

按税收收入的支配权限全部税种可以分为中央税、地方税和中央地方共享税。

中央税是指由中央立法、收入划归中央并由中央管理的税收,如我国现行的关税、消费税等税种。

地方税是指由中央统一立法或授权立法,收入划归地方,并由地方负责管理的税收,如我国现行的房产税、车船使用税、土地增值税、城镇土地使用税、屠宰税、筵席税等税种。

共享税是指税收收入由中央和地方按比例或按法定方式分享的税收。我国共享税由中央立法、管理,如现行的增值税、所得税、印花税、资源税等税种。