

中國大陸與港、澳、台地區法律比較叢書

Law and Justice in Hong Kong, Macao and Taiwan



稅法比較研究

Direito Fiscal

劉華著



澳門基金會

顧肖榮、吳志良、費成康主編

中國大陸與港、澳、台地區法律比較叢書

稅法比較研究

作 者：劉 華

特約編審：楊允中

封面設計：譚頌華

出 版：澳門基金會（澳門郵政信箱 3052 號）
E-mail: fmac@macau.ctm.net

版 次：1997 出 9 月第一版

印 數：1, 500 本

排 版：新藝電腦植字排版公司

印 刷：華輝印刷有限公司

發 行：澳門文化廣場有限公司

定 價：澳門幣 75 元

ISBN 972 - 658 - 023 - 4

© 版權所有，翻印必究

總 序

中國內地與香港、澳門、台灣地區都有各自的法律制度。即使在1997年、1999年香港、澳門分別回歸中國後,這兩個特區仍將保持各自特殊的法律制度。其中香港的法律屬英美法系、澳門的法律屬大陸法系。因此,中國一國之內將長期並存英美法系、大陸法系與社會主義法系三大法系和四種法律制度。

這些法律制度雖有很多共通之處,但彼此也有不少差異。近年來,隨著各種交往的日益發展,法律差異所導致的區際法律衝突逐漸增多。有些行為在內地是合法的,在香港卻是非法的;另一些行為在澳門是合法的,在台灣則是非法的。因此,甲處某個守法的居民會因不知乙處法律的特殊規定,而誤犯了乙處的法律;或者是因而未能有效地維護自己的合法權益,造成在財產、名譽或其他方面不應有的損失。

鑒於上述情況,開展對這四種法律制度的比較研究是意義深長的。這一研究將指明中國內地與港澳台常用法律的主要差異。這對普通公民和法律工作者有著十分積極的意義。同時,研究者也可利用這些研究成果,向有關的立法機構提出建議,以便這些機構在修訂舊法、訂立新法之際注意這些法律之間存在的差異,並探索解決這些法律衝突的有效途徑。

內地與台灣地區都用中文立法,香港地區則用眾多中國學者都能研讀的英文。同時,這些法律都已結集出版,

研究者對它們都較為熟悉,並已作過相當的研究。澳門法律包括葡萄牙的法律與澳門本地的法律兩部分。它們數量眾多,系統整理以及法律本地化工作尚在進行中。特別是它們均用葡文書寫,有些尚無中文譯本,致使內地及台灣、香港地區都鮮有能夠全面原文研讀澳門法律的學者。因此,澳門法律與其他法律的比較,是本項目的難點,也是本項目的重點。

上海社會科學院法學研究所與澳門基金會在1994年開始醞釀有關合作,進行法律比較研究。1995年初,合作課題正式啟動。在開展此項研究的過程中,我們得到了國務院港澳事務辦公室、新華社澳門分社、澳門立法事務辦公室、澳門法律翻譯辦公室、澳門大學、香港大學、香港城市大學等機構和眾多法律界同行的大力支持,致使我們能克服各種困難,順利地推進這一研究。在這一研究的成果——“中國大陸與港、澳、台地區法律比較叢書”陸續出版之際,我們向所有支持、幫助過我們的人們表示由衷的感謝。

在確定這套叢書的選題時,我們優先選擇了貼近民眾日常生活、實用性較強的法律。日後我們還將逐步擴大選題的範圍。由於內地與香港、澳門、台灣地區的法律差異和衝突不會在短期內消失,本叢書的出版,只是有關研究的開端。我們希望這套叢書能起到拋磚引玉的作用,吸引更多的學者來研究這一時代賦予當代法律學工作者的重大課題。

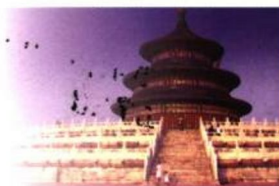
顧肖榮 吳志良 費成康

1997年5月

顧肖榮

吳志良

費成康 主編



中國大陸與港、澳、台地區 法律比較叢書系列

刑法比較研究

金融法比較研究

家庭婚姻法比較研究

旅遊法比較研究

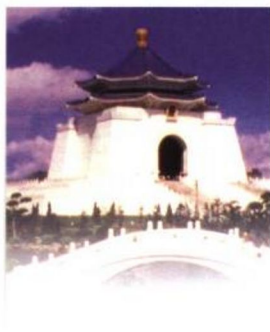
勞動法比較研究

稅法比較研究

債法比較研究

繼承法比較研究

刑事訴訟法比較研究



目 錄

第一章 稅法淵源與沿革	1
1.1 中國稅制的四個發展階段	1
1.2 澳門稅制的兩次改革過程	5
1.3 香港稅法的淵源	7
1.4 台灣稅法的演進	9
第二章 稅制內容與特色	12
2.1 稅法的體例.....	13
2.2 稅制的特徵.....	18
2.3 稅制的原則.....	26
2.4 稅法的內容.....	32
第三章 稅收立法制度	50
3.1 稅收立法機關.....	50
3.2 稅收立法權限.....	56
第四章 稅收管理制度	63
4.1 稅收管理機構的建制與職責.....	63
4.2 稅收徵管稽查的內容和操作.....	69
4.3 稅務機關的權力和限制.....	76

第五章 個人所得稅法比較	83
5.1 個人所得稅法概述	83
5.2 個人所得稅法的內容	90
5.3 個人所得稅的徵納	100
第六章 企業所得稅法比較	106
6.1 企業所得稅法概述	106
6.2 企業所得稅法的內容	109
6.3 企業所得稅的徵納	127
6.4 澳門的專利稅	130
第七章 房產稅法比較	134
7.1 房產稅法概述	134
7.2 房產稅法的內容	137
7.3 房產稅的徵收	143
第八章 營業稅法比較	145
8.1 營業稅法概述	145
8.2 營業稅法的內容	147
8.3 營業稅的徵納	153
第九章 消費稅法比較	156
9.1 消費稅法概述	156
9.2 消費稅法的內容	158
9.3 消費稅的徵納	165
第十章 印花稅法比較	167
10.1 印花稅法概述	167

10.2 印花稅法的內容.....	169
10.3 印花稅的徵納.....	173

附錄一

附表 1:中國大陸稅種分類示意表(一)	175
附表 2:中國大陸稅種分類示意表(二)	176
附表 3:澳門地區稅種分類示意表	177
附表 4:香港地區稅種分類示意表	178
附表 5:台灣地區稅種分類示意表(一)	179
附表 6:台灣地區稅種分類示意表(二)	180
附表 7:中國大陸稅務機關行政組織系統	181
附表 8:澳門地區稅務機關行政組織系統	182
附表 9:香港地區稅務機關行政組織系統	183
附表 10:台灣地區稅務機關行政組織系統	184

附錄二

1.《中華人民共和國個人所得稅法》.....	185
2.《中華人民共和國外商投資企業和 外國企業所得稅法》	190
3.《中華人民共和國企業所得稅暫行條例》.....	197
4.《澳門職業稅章程》.....	201
5.《澳門所得補充稅章程》.....	230
6.《香港稅務條例》節錄.....	259
7.《台灣所得稅法》.....	328

後記.....	375
---------	-----

第一章 稅法淵源與沿革

衆所周知，由於歷史原因，中國大陸、澳門地區、香港地區以及台灣地區法律制度的產生和發展是相互獨立的，稅收法律制度亦然。四地稅收淵源不同，稅制沿革過程各異，因此在稅收法律制度上，也形成一個國家，四個地區，四套稅法體系的現狀。下面，我們分別考察中國大陸、澳門地區、香港地區和台灣地區的稅法淵源以及稅制變革過程。

1.1 中國稅制的四個發展階段

1949 年，新中國成立，標誌中國政權性質和法律制度的根本轉變。中國稅制以 1950 年全國統一稅政為標誌，迄今為止，中國稅收法律制度經歷了 1950 年全國統一稅制；1953 年修正稅制；1958 年改革工商稅制；1973 年簡化稅制；80 年代以來稅制調整以及 1994 稅制改革，初步地建立了市場經濟體制下的稅制體系。中國稅收法律制度主要經過四個發展階段。

50 年代中國稅制

1950 年，政務院頒佈了《全國稅收實施要則》（以下簡稱《要則》）。該要則共 12 條，是統一全國稅收、建立新的稅收法律制度的標誌。要則規定，全國徵收 14 種稅。1950 年至 1951 年間，政務院共發佈 12 個稅收法規。實際開徵 15 個稅種，它們是工商業稅、印花稅、貨物稅、交易稅、棉紗統銷稅、使用牌照稅、屠宰稅、房產稅、地產稅、特種行為消費稅、存款利息所得稅、鹽稅、關稅、農牧業稅、契稅。要則規定的薪給報酬稅和遺產稅沒有開徵。

50 年代，中國稅制有過兩次改革，第一次是 1953 年稅制改

革，這次稅制改革重點在於對一部分主要產品試行了商品流通稅，實行從產到銷一次徵收。經過這次稅制改革，稅種減為 13 種。第二次是 1958 年稅制改革。這次稅制改革包括兩個方面：一是改革工商稅制，其特點是實行“四稅合一”，即將商品流通稅、營業稅、貨物稅、印花稅合並為工商統一稅。二是統一全國農業稅制。1958 年 6 月，全國人大常委會通過了《中華人民共和國農業稅條例》，統一適用於全國的農業稅收。這次稅制改革以後，稅種還有 12 種。

60-70 年代中國稅制

60 年代，中國曾開徵集市貿易稅，但是很快停徵；曾臨時徵收暴利稅。繼利息所得稅停徵以後，1966 年又停徵文化娛樂稅。1973 年，稅制又進行了一次改革，方向還是簡化稅制。其重點是實行“五稅合一”，即把鹽稅並入原“四稅合一”的工商統一稅，改稱為工商稅。工商稅變成了性質不清、結構複雜的綜合稅。經過這次稅制改革，稅種祇有 11 種。

一般認為：50 年代至 70 年代間，中國稅制對於當時社會經濟發展起了一定積極作用，但是，應當指出，當時，稅收的本質和意義沒有得到正確認識，稅制的職能和作用受到很大限制。因此出現一次再次不適當的簡化稅制，不合理的合並稅種，造成稅種少，稅目粗，稅率簡單、稅收僵化等等弊端。^①

80 年代中國稅制

隨着中國實行對內搞活，對外開放經濟政策，80 年代，中國稅制發展進入一個新的時期。國務院、財政部通過立法，頒佈了一系列稅收暫行條例，主要在工商稅收和涉外稅收方面進行了較大的改革和調整。在工商稅收上，通過立法正式開徵了 17 個新稅種：即增值稅、燒油特別稅、牲畜交易稅、建築稅、國營企業獎金稅、國營企業工資調節稅、集體企業所得稅、城鄉個體工商業戶所得稅、房產稅、車船使用稅、個人收入調節稅、私營企業所得稅、私營企業投資者個人收入調節稅、印花稅、筵席稅、小轎車特別消費稅和國

家能源交通重點建設基金。在涉外稅收上,1980年和1981年,全國人大分別頒佈了《中外合資經營企業所得稅法》、《外國企業所得稅法》和《個人所得稅法》;1985年,國務院公佈了新的《進出口關稅條例》和《海關進出口稅則》。

80年代,中國稅制改革獲得相當成就,其突出表現是:稅收聚財功能提高;稅收法制觀念增強,新的稅制框架初步建立。但是,稅種設置、稅率規定以及內外稅收統一方面仍然存在諸多問題。

90年代中國稅制

90年代中國經濟在完成了由計劃經濟向有計劃的商品經濟轉換的基礎上,進一步向社會主義市場經濟轉換發展。爲了適應社會主義市場經濟要求,加快與國際稅收規範接軌的步伐,1994年,依據統一稅政、合並稅種、擴大稅基、降低稅率、減少優惠和加強徵管的原則,中國稅制進行了重大的改革。這次改革,無論涉及的範圍還是變革的深度都是前所未有。其成果是初步地建立了適應社會主義市場經濟發展的新稅制體系。可以說,1994年稅制改革,是中國稅制建設的一個重要的里程碑。

1993年,國家稅務總局提出《工商稅制改革實施方案》,稅制改革就此拉開序幕。1993年10月12日,全國人大常委會、國務院、財政部、國家稅務總局分別發佈了一系列重要稅收法規。具體立法措施是指:修正統一《個人所得稅法》;頒佈新的增值稅、營業稅、消費稅、資源稅、企業所得稅和土地增值稅等6個暫行條例以及實施細則;作出《關於外商投資企業和外國企業適用增值稅、消費稅、營業稅等稅收暫行條例的決定》。以上稅法規定都於1994年1月1日生效。1994年2月,國務院發出了通知,宣佈取消5個稅種,即獎金稅、工資調節稅、燒油特別稅、集市交易稅和牲畜交易稅;即將開徵遺產稅、證券交易稅。

1994年稅制改革,取消了一些與形勢不相適應稅種,調整了若干重複設置或者設計不規範的稅種。94稅制改革以前,中國稅

種共有 35 個(不包括能源交通建設基金和教育費附加),經過稅制改革,稅種減為 22 個(包括正在立法中的證券交易稅和遺產稅), 94 稅制改革的主要內容是:

第一、以擴大和規範的增值稅為核心,建立流轉稅新格局。改革後的流轉稅由增值稅、消費稅、營業稅、關稅和城鄉維護建設稅等稅種組成。證券交易稅即將開徵。其中增值稅是流轉稅的主體稅。

第二、以統一稅制、降低稅率為原則,規範所得稅制。所得稅制改革包括兩個內容,一是統一內資企業所得稅。不再按照財產所有關係不同,分別徵收“國營企業所得稅”、“集體企業所得稅”、“私營企業所得稅”,而是改為統一徵收內資企業所得稅;並且降低稅率,統一實行 33% 稅率。二是統一個人所得稅。將原來對外國公民徵收的“個人所得稅”,對本國公民徵收的“個人收入調節稅”,合併徵收“個人所得稅”;對於個體工商業戶,原來視同企業,徵收“城鄉個體工商業戶所得稅”,現在按照國際規範,徵收個人所得稅,不徵企業所得稅。

第三,以擴大稅基,調整稅種為指導,改革財產稅制。主要是將“城市房地產稅”、“房產稅”和“城鎮土地使用稅”統一為“房產稅”和“城鎮土地使用稅”,並開徵“土地增值稅”;準備開徵遺產與贈與稅。所以,我國現行財產稅制則由土地使用稅、土地增值稅、房產稅以及遺產與贈與稅組成一個完整體系。

第四,以規範稅制,簡化稅種為方向,調整行為稅制。主要合併了“車船使用稅”和“車船使用牌照稅”,統一徵收“車船使用稅”;取消了“工資調節稅”和“獎金稅”;並將“筵席稅”和“屠宰稅”下放到地方稅局管理。

此外,在稅收管理體制上,94 稅制改革確定中國按照稅種劃分中央稅收、地方稅收以及中央、地方共享稅收;分設中央稅收管理機構和地方稅收管理機構兩套體系。

1.2 澳門稅制的兩次改革過程

澳門地區稅制的沿革

從澳門歷史看，澳門稅收制度經歷了不同的發展階段。明清政府曾在澳門設立海關、稅館，實施稅務管轄。16世紀中葉，葡萄牙人抵達澳門，在相當長時間內仍然向當時中國政府繳納地租以及商稅。但是，19世紀中葉，澳門單方面地成為葡萄牙國海外屬地之一，葡國政府派出總督，加強對澳門的管制，其中稅務方面主要措施是頒佈殖民地徵稅法，停止向清政府繳納地租，驅逐清朝官員，查封清朝海關。自1846年始，葡國政府直接在澳門行使稅收管轄權。^②以此作為開端，澳門稅制發展可以分為兩個階段。

第一，從屬葡國稅制階段。從19世紀中葉至20世紀60年代，葡國“4·25革命”之前。這一時期，澳門並沒有獨立的稅收制度，而是遵從葡國稅法，制定或者修改澳門稅法。1893年和1901年曾經分別制定稅收章程，徵收房屋稅、營業稅、物業轉移稅、遺產與贈與稅和印花稅等稅項。1964年，追隨葡國稅制改革，澳門也對有關稅法章程重新作了規定。自從1961年葡國通過法律，特別規定澳門為旅遊區，鼓勵發展賭業以後，賭稅便成為澳門財政收入的主要來源。賭稅主要通過合同徵收。博彩業的發達，使澳門成為葡國在遠東的聚寶盆。

第二，稅制相對獨立階段。1974年，葡萄牙國發生4.25革命，葡國對澳門的政策作了重大調整。1976年《葡萄牙共和國憲法》第292條明確規定“澳門地區仍受葡萄牙行政管理時，由適合其特別情況之通則約束。”同年，葡萄牙共和國議會頒佈憲法性的文件《澳門組織章程》，該章程第2條規定：澳門地區為一內部公法人，享有行政、經濟、財政及立法自主權。根據《澳門組織章程》，澳門成立了立法會，設立了財政司。為使稅制體現澳門特色，不再追隨葡國稅制，70年代末期，澳門政府在原有稅制基礎上，對原有的

稅務章程進行了修改和補充。澳門稅制進入相對獨立階段。

澳門地區稅制的改革

“稅制修訂實施之方式基本有兩個方向：一個總體之改革在短期實施，或一個漸進式之改革，定訂一個指導方向並逐步修改稅制”^③一般認為，澳門從來沒有進行大規模的稅制改革，而是不斷進行漸進式的修訂。60年代以來，澳門稅制共有兩次重要修改。

60年代澳門稅制改革。60年代以前，澳門稅種主要包括物業轉移稅、遺產及贈與稅、房屋稅、營業稅、印花稅和博彩稅等。葡國60年代實行稅制改革，作為殖民地的澳門也遵循其改革方向，進行稅法修改。60年代澳門稅法修改具有兩個特點：一是系統地頒佈了若干稅務章程。《都市房屋稅規章》、《所得補充稅規章》、《職業稅規章》和《營業稅規章》都是1964年集中通過立法條例所頒佈的稅務法規。這些新的規章對原有的稅務規章作了一些修改，例如，將營業稅和職業稅分開課徵，規定固定稅率；對房屋稅實行比例稅率。二是開徵新的稅種。所得補充稅就是1964年開始徵收的新稅種，所得補充稅又稱純利稅。

70年代澳門稅制改革。70年代末期，澳門政府獲得財政自主權後，開始結合澳門實際，進行稅制改革。這次稅制改革主要針對原來稅務規章的缺陷和漏洞，進行修訂或者補充。1977年至1978年間，所修訂的稅務規章主要包括《營業稅章程》、《職業稅章程》、《市區房屋稅章程》和《所得補充稅章程》等法例。

80年代以來，澳門主要稅務規章的修訂和補充一直沒有停止，其中，《營業稅章程》進行了3次修改；《職業稅章程》經歷了10次修改；《所得補充稅》和《都市房屋稅》也作了多次修改。1988年開始頒佈系統的印花稅法規，即《印花稅規章》和《印花稅總表》。但是，《物業轉移稅》、《遺產及贈與稅》至今沿用1901年頒佈的法律。

雖然澳門稅法作了多次修訂，但是，稅制基本框架沒變。還是

葡國早年為澳門設立的稅制。但是澳門現行稅法體系僅與葡萄牙國早期稅制體例相似。如今，葡國稅制發生很大變化，澳門並未追隨，所以葡國現行稅制已與澳門稅制存在相當差別。例如，葡國自1989年起，已頒佈統一的所得稅法，將所得稅分成兩項：一是團體法人所得稅；二是個人所得稅；徵個人所得稅，以個人的總收益為徵稅對象。澳門則是根據收益的來源與性質分別徵收職業稅和所得補充稅。80年代，澳門稅務部門提出稅制改革兩點設想：一是增加間接稅；二是合並直接稅。但是，設想沒有得以實施。^④人們還是習慣現行稅制，希望保留既定稅制。一般認為：澳門可能出於本地區的政治、經濟、文化、地理等等特殊情況考慮，不去追隨葡國稅制變化。

1.3 香港稅法的淵源

香港地區稅法的來源

英國侵佔香港以後，則將它的法律制度引入香港。所以，香港在法律體系上屬於普通法系，具有極濃厚的英國法律特色，稅法亦然。香港稅法具有兩個法律來源：一是源於英國以及英聯邦國家的成文稅法。香港1940年的《備戰稅例》和1947年的《稅務條例》分別是根據英國1803年和1915年的稅法制定的。香港稅法歷年都有修訂，但是，新的稅法條款，則往往是參照英聯邦各國（特別是澳洲）有關稅法規定而訂立的。二是源於英國以及英聯邦國家的稅務判例。香港法院稅務案例較少，由於香港稅務法規源於英國以及英聯邦國家，稅法用語基本相同，所以，香港稅務部門在解釋和執行稅務法規時，在很大程度上依賴於英國、澳大利亞以及南非的稅務判例。

香港地區稅法的沿革

據說，英國統治香港以後，第一個關於稅負的法律規定，源於1841年2月所發佈的《義律公告》^⑤，19世紀中期開始，香港已有

若干單行稅收法規。例如，1845 年的《差餉條例》、1869 年的《釀酒業牌照稅條例》。20 世紀 30 年代，香港也頒佈了一些稅收法規。譬如，1930 年的《娛樂稅條例》；1932 年的《博彩稅條例》。1940 年，香港曾經頒佈一個《備戰稅例》，是一個臨時的稅法。

然而，香港系統進行稅收立法始於 1947 年。1947 年香港頒佈《稅務條例》和《稅務規則》及其他稅務單行法規。稅務條例規定了薪俸稅、利得稅、物業稅和利息稅的內容，是香港重要的所得稅法。稅務規則則是對稅務條例的解釋和補充。一般認為，香港正式引進稅法，始於 1947 年，以《香港稅務條例》頒佈為標誌。^⑥

香港現行稅制採用的英聯邦國早期稅制模式，隨着社會發展，英國稅制已經進行多次改革。然而，香港稅法制度建立以來，從來沒有進行稅制模式改革。所以，香港現行稅制和英國現行稅制差異較大。例如，如今英國所得稅制已從分類所得稅制轉向綜合所得稅制，香港至今仍然實行分類所得稅制，而且僅對部分收益徵稅。又如，香港 1915 年制定的《遺產稅條例》以英國 1894 年的《遺產稅條例》為藍本，經 1932 年修訂後沿用至今。然而，英國早已取消了遺產稅，而改徵“資產轉讓稅”，不論生前饋贈，還是死後饋贈，一律徵收“資產轉讓稅”。1976 年，香港稅務條例復審委員會曾經指出：鑒於香港經濟環境要求，香港稅制應符合三個條件：以較低水平的直接稅為主；稅率合理，增加收入；徵稅方式簡單經濟。^⑦現行香港稅法是基本符合以上要求的，現行稅制模式雖顯陳舊但合港情，故而得以長期保留。

雖然稅制結構不變，但是稅法個別條款的修改或增訂，歷年都在進行。香港稅收法律修改，一般是由香港總督任命有關人員成立臨時的稅務條例復審委員會，通過該委員會的調查和討論，提出修改稅法建議報告。稅務條例佈以來，港督曾經三次任命有關人員組成稅務條例復審委員會，徵求社會各界對稅法的批評意見，據此提出稅務法規修改草案，由立法局決定修改稅法。第一次稅務

條例復審委員會 1954 年提出稅法修改報告；第二次稅務條例復審委員會 1964 年提出稅修改報告；第三次稅務復審委員會 1978 年提出稅法修改報告。香港稅法較重要的修改分別是在 1955 年、1965 年、1971 年、1975 年以及 1979 年。^③

1.4 台灣稅法的演進

台灣地區稅法的發展

日本侵佔台灣期間，1920 年至 1921 年間，台灣分別開徵了法人所得稅和個人所得稅。1945 年，國民黨政府統治台灣，開始實行當時國民政府已頒佈的各種稅收法規。主要包括 1931 年的《營業稅法》；1934 年的《印花稅法》；1940 年的《契稅條例》；1943 年的《所得稅法》、《娛樂稅法》、《房屋稅條例》；1946 年的《使用牌照稅法》、《貨物稅條例》、《證券交易稅條例》。

1967 年，台灣公佈並實施《關稅法》，系統地規範關稅徵收法律。1973 年，頒佈《遺產及贈與稅法》，1976 年發佈《土地稅法》，分別開徵遺產稅、贈與稅和地價稅和土地增值稅，同時頒佈了《稅捐稽徵法》，規範稅收稽徵行為。

台灣地區稅法的改革

台灣稅法改革和台灣經濟發展關係密切，以貿易為導向，台灣經濟發展可以分為 5 個階段^④，稅收調整修改幾乎同步進行。

第一階段（1949 年－1958 年）為第一次替代進口時期。這一時期，台灣出於充裕當局稅收目的，通過修改稅法，擴大稅目，提高稅率。對於進口關稅，改從量課稅為從價課稅，並且提高稅率。1956 年修改所得稅，確立了“綜合所得稅”和“營利事業所得稅”平行徵收的體制。還有就是修改營業稅法和貨物稅法，其內容也是增加稅目，提高稅率。

第二階段（1958 年－1961 年）是財經改革及經濟轉型時期。這一時期，台灣稅法體系最大的變動是發佈《獎勵投資條例》，並且