



博学·财政学系列

中国

Boxue · Caizhengxue Xilie

Zhongguo Shuizhi

税制

杜莉 徐晔 主编

 復旦大學出版社
<http://www.fudanpress.com.cn>



博学·财政学系列

中国

Boxue · Caizhengxue Xilie

Zhongguo Shuizhi

税制

杜莉 徐晔 主编

 復旦大學出版社

<http://www.fudanpress.com.cn>

图书在版编目(CIP)数据

中国税制/杜莉,徐晔主编. —上海:复旦大学出版社,2006.1
(博学·财政学系列)
ISBN 7-309-04845-8

I. 中… II. ①杜…②徐… III. 税收制度-中国-高等学校-教材 IV. F812.422

中国版本图书馆CIP数据核字(2005)第146054号

中国税制

杜莉 徐晔 主编

出版发行 **复旦大学出版社** 上海市国权路579号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 罗翔
总编辑 高若海
出品人 贺圣遂

印刷 上海肖华印务有限公司
开本 787×960 1/16
印张 23.25
字数 417千
版次 2006年1月第一版第一次印刷
印数 1—5 100

书号 ISBN 7-309-04845-8/F·1090
定价 35.00元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究



“博学而笃志，切问而近思。”

(《论语》)

博晓古今，可立一家之说；
学贯中西，或成经国之才。

复旦博学 · 复旦博学 · 复旦博学 · 复旦博学 · 复旦博学 · 复旦博学

作者简介

杜莉，1993年7月获复旦大学经济学学士学位，1996年7月获复旦大学经济学硕士学位，2002年11月获复旦大学经济学博士学位。曾赴德国康斯坦茨大学经济与统计系访问进修一年。现为复旦大学经济学院副教授，公共经济学系副主任。有《国际税收学》、《双重汇率制度研究》、《现代公共财政学》等著作六部（其中两部独著），在“金融研究”、“世界经济文汇”等国家权威及核心期刊发表论文十余篇（其中四篇被人大复印报刊资料转载），获得上海市哲学社会科学优秀成果论文类三等奖（独立）、上海市普通高校优秀教材二等奖（合作）、上海市优秀教学成果三等奖（合作）等多项奖励。

徐晔，1994年7月获西安交通大学工学学士学位，1999年7月获复旦大学管理学硕士学位。现为复旦大学经济学院讲师，公共经济学系系主任助理。有《高级财务会计》、《财务会计研究》、《会计学原理》等著作三部，《会计学原理习题指南》工具书一部。在“会计研究”、“世界经济”、“财经研究”、“当代财经”等国家权威及核心期刊发表论文三十余篇，获得2003年中国财经出版社优秀论文二等奖。任教的《统计学》课程于2005年被评为上海市精品课程。

内容提要

本书是一部系统完整地介绍中国税收制度的著作。全书内容安排如下：第一章简述税收制度的基础理论；第二章回顾中国税收制度的历史沿革；第三至第六章介绍中国现行税收制度的具体规定，其中第三章为商品、劳务税，介绍增值税、营业税、消费税、关税；第四章为所得税，介绍个人所得税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税；第五章为财产税，介绍房产税、车船税、土地税；第六章为其他税，介绍资源税、印花税、城市维护建设税、契税等税种。第七章，介绍和分析中国的行业和政策性税收制度；第八章简析新一轮税制改革的基本方向；第九章补充介绍港澳台税收制度。

本书是2005年中国个人所得税调整后出版的第一本中国税制方面的教材，可供财经类师生使用，也可供相关领域的研究人员参考。

前 言

《中国税制》一书是 2002 年 5 月与复旦大学出版社达成出版意向的,而到书稿正式交付出版,时光已过去了三年多。我们为什么用了三年多的时间完成此书?究其原因,除了作者其他工作任务繁忙,使得写作经常被打断外,更重要的一点,是我们一直在思索怎样使这本书能够富有新意。毋庸讳言,国内已有不少优秀的介绍中国税制的著作,如果我们的书没有新的内容,没有自己的特色,那就没有必要出版。而这两个问题怎样解决呢?不外乎有两个途径:一是国家税收制度的调整或改革赋予我们新的内容;二是通过研究发现新的视角,形成自己的特色。

目前呈现在读者面前的这本《中国税制》,我们认为至少已形成了两个较为突出的特点。

第一,本书反映了我国 1994 年以来税制调整的最新情况,特别是反映了 2004 年启动的新一轮税制改革的主要内容。其中比较重要的新内容包括新开征的车辆购置税制度、对合伙企业合伙人征收个人所得税的制度、东北地区扩大增值税抵扣范围的规定、个人所得税免征额和申报制度调整的规定、2005 年房地产税制调整的内容等。

第二,本书增加了对税收制度的细节的介绍和分析,这主要是通过第七章“行业和政策性税收制度”来体现的。一个国家的税收体系往往是为实现政府的多元化的政策目标服务的,而从每一个目标出发又会形成涉及多个税种的一系列的具体规定。我们认为理解这些体现政府特定政策目标的规定对于全面认识我国的税收制度是十分必要的,因此专辟了一章来介绍我国的金融税制、房地产税制、环境税制、科技税制和涉外税制这五个受到较广泛关注而又有一定复杂性的行业和政策性税收制度。

此外,由于 2004 年启动的新一轮税制改革是分步进行的,不少改革方案还处于讨论和研究之中,社会各界对此都十分关注。我们在第八章简要介绍了当前我国税收理论界对于新一轮税制改革的主要看法,为读者把握我国税制的未来发展方向提供参考。

总体上说,我们希望本书能完整地介绍中国的税收制度,全书不仅涵盖了现行的各个税种,还理出了其历史发展脉络,并补充了港澳台税制的内容。为

了使读者深入理解现行税制,我们在第三至六章介绍现行税制的部分几乎每个要点后都举了实例,并在章末附了大量习题。

我们还希望能以流畅简明的语言使有些烦琐的税制规定变得通俗易懂,当然这一点是否做到了,还有待读者进行评判。

我们写作的基本思路是:

第一章,简要概括关于税收制度的基础理论;

第二章,回顾中国税收制度的历史沿革;

第三至六章,介绍中国现代税收制度的具体规定;

第七章,介绍中国的行业和政策性税收制度;

第八章,简析中国新一轮税制改革的主要方向;

第九章,补充介绍港澳台税收制度。

参与本书写作的人员有:杜莉(第一、二章)、徐晔(第三、四章)、方倩(第五、六章)、宋芳(第七章)、侯志宏(第八章)、孙琳(第九章),由杜莉设计提纲,提出写作思路并将各章修改定稿。

本书写作中参考了不少专家学者的著作和文章,在此一并致谢。

限于作者水平,本书一定还有不少缺陷,敬请读者和专家批评指正。

编者

2005年11月于复旦

目 录

前言	1
第一章 税收制度的基础理论	1
第一节 税收分类和税制要素	1
第二节 税收效应	6
第三节 税收原则	17
本章习题	26
第二章 中国税收制度的历史沿革	27
第一节 计划经济体制下税收制度的演变	27
第二节 1978—1993年的税收制度改革	31
第三节 1994年的税制改革	40
第四节 1995年以来的税制调整	44
本章习题	49
第三章 商品、劳务税	50
第一节 商品、劳务税概述	50
第二节 增值税	52
第三节 营业税	75
第四节 消费税	89
第五节 关税	103
本章习题	115
第四章 所得税	134
第一节 所得税概述	134
第二节 个人所得税	137

第三节	企业所得税	171
第四节	外商投资企业和外国企业所得税	194
	本章习题	199
第五章	财产税	210
第一节	财产税概述	210
第二节	房产税	212
第三节	车船税	217
第四节	土地税	227
	本章习题	236
第六章	其他税	240
第一节	资源税	240
第二节	印花税	243
第三节	城市维护建设税	247
第四节	屠宰税、筵席税、契税	249
	本章习题	254
第七章	行业和政策性税收制度	257
第一节	金融税制	257
第二节	房地产税制	271
第三节	环境税制	279
第四节	科技税制	284
第五节	涉外税制	287
	本章习题	289
第八章	新一轮税制改革简析	291
第一节	增值税制的改革	291
第二节	消费税制的改革	295
第三节	个人所得税制的改革	297
第四节	企业所得税制的改革	301
第五节	其他税制改革措施	305

本章习题	307
第九章 港澳台税制	309
第一节 香港税制	309
第二节 台湾税制	319
第三节 澳门税制	328
附录一 中国税收制度的沿革	334
附录二 中华人民共和国税收征收管理法	339
附录三 中国各项税收收入情况(1994—2004)	349
参考文献	352
部分习题参考答案	356

第一章 税收制度的基础理论

税收制度是在一个课税主权之下的各种税收组织体系,是国家以法律程序规定的征税依据和规范,税务机关依法征税和纳税人依法纳税的法律依据、工作准则和规程。它由国家的一整套税收法规组成,包括各税法规、税制结构、税收管理体制和征收管理办法。可见,广义地说,税收制度的具体内容是很广泛也很复杂的。而在一本书中,我们不可能面面俱到,本书所称的税收制度主要指对于各个税种的具体规定。如对纳税人、课税对象、课税依据、税率的规定等。在开始介绍中国的税收制度之前,本章将对关于税收制度的基础理论作一简要概括,以便于读者更好地理解下文的有关内容。

第一节 税收分类和税制要素

税收是国家为了实现其职能,按照法律预先规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。根据多年来各国税收理论与实践的发展与完善,伴随着征税环节在国民经济运行发展中的逐渐渗透,税收从原先简单的单一税种日益发展成为一个集个人所得税、公司所得税、社会保险税、财产税、遗产和赠与税、一般消费税、特别消费税、增值税及关税等于一体的多税种的税收体系。

一、税收分类

税收是一个总的范畴,一个国家的税收是由许多不同的具体税种构成。构成一个完整税收体系的各税种根据不同的标准可以有不同的分类,比较重要的分类方法有:

1. 根据课征对象的不同我们可以将税收划分为所得税、流转税、财产税等。

这是划分不同税种最主要的依据。所得税,也称收益税,是直接依据纳税人的所得额或收益额征收的税;流转税,也称商品税、货物税、营业税或销售税等,依各国具体税收制度而有不同的名称,这是依据商品或劳务买卖中的流转额或增值额课征的一种税;财产税,是对纳税人拥有或支配

的财产征收的一种税;资源税,是对从事资源开发的单位和个人就列举的应税资源课征的一种税;行为税,是以纳税人的某种特定行为作为课税对象的一种税。

2. 产品税与要素税。

所谓产品税,指在产品货物市场上课征的税收。所谓要素税,指在要素市场上课征的税收。另外,依税负覆盖范围不同,这两类税又可分别细分为一般税与特定税。在要素市场上,如果不存在储蓄,对要素购买征收一般税和对要素收入征收一般税,具有等效性。了解这一点,有助于我们分析税收之间的相似性与差异,有助于我们分析纳税人对税收影响的反应。

3. 对人税与对物税。

这是按是否直接依纳税人的纳税能力课税而划分的。对人税是根据人的纳税能力课税,对物税是根据经济活动,例如购买、销售或对财产持有而课税,不在于交易者或所有者的特性,而在于物的本身。根据这一标准,对物税可以对家庭,也可以对企业征收;对人税则必须对交易的个人或家庭征收。对人税与对物税的区分是很重要的,因为它涉及到税制的公平性。所有的税包括对物税的负担者都是人,考虑税制的公平性时必须考虑税收的最后负担者是谁。从这个角度看,对物税就不如直接根据纳税能力征自特定个人的对人税。

4. 直接税与间接税。

这是按税负是否可以转嫁来划分的。直接税指税负难以转嫁的税种,通常包括直接对纳税人(个人与家庭)课征的税收,如个人所得税、财产税等;而间接税是指税负相对比较容易转嫁的税种,主要包括对商品或劳务的交易课征的税收,如营业税、消费税、关税等。

5. 按税收的计征标准可分为从价税和从量税。

凡是以课税对象的价格为标准,按一定比例计算征收的税为从价税;凡以课税对象的重量、容积、面积、数量等为计征标准的税为从量税。

6. 按税收与价格的关系分类,可分为价内税和价外税。

价内税的税金是作为价格的组成部分,如消费税;价外税的税金是作为价格以外的附加,如增值税。

7. 按税收用途分类,可以划分为一般税和特定税。

一般税,是指满足一般性财政需要的税收。特定税是指满足特定财政需要的税收,如社会福利税。

8. 按税收的归属关系分类,可分为中央税、地方税及共享税。

9. 按税率分类,可分为累进税与比例税。

二、税收的要素

(一) 税收的基本要素

每一税种都离不开三方面的内容,即对什么征税、征多少、由谁缴纳,因此从法律角度而言,税收制度有三个基本要素,即纳税人、课税对象和税率。

1. 纳税人。

纳税人即纳税义务人,亦称课税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位或个人,也称法定直接纳税人。纳税人可以是自然人,即指公民个人,也可以是法人,即依法成立并能独立行使法定权力和承担法律义务的社会组织。法律上的课税主体和经济上的课税主体是有区别的,经济上的课税主体是税收的实际负担人也称负税人。法定直接纳税人与负税人不一定一致,这涉及到税收负担的转嫁与归宿问题。只有当纳税人不能将所纳税款转嫁他人时,才成为负税人。

2. 课税对象。

课税对象也称课税客体,是国家征税的基本依据,即对什么进行征税。课税对象规定着征税的范围,是确定税种的主要标志。不同的课税对象,决定着税收的不同种类以及各种税收的征税特点。如所得税的课税对象是所得额,财产税是以财产的数量或价值为课税对象。就像法定直接纳税人并不等同于负税人一样,课税对象也不同于税源。税源是税款的最终来源,所得税的税源就是所得额,流转税则虽以商品的销售额或增值额为课税对象,却部分或全部地以商品购买者的收入为税源。真正的税源只有在实际的负税人那里才能查明。从课税对象到税源,如同从纳税人到负税人中间有一个复杂的再分配过程。

课税对象量的表现称为课税基数或计税依据。所得税的课税对象是所得额,这只是一个质的规定。为了明确纳税人到底应交多少税,还必须依照税法规定计算出他的所得额到底是多少,这就是课税对象的量——计税依据。计量计税依据的单位有两种,一种是按财产或商品的自然单位来计量,另一种是按货币单位来计量。采用前一种计税单位来征税称为从量计征,采用后一种计税单位来计量称为从价计征。

课税对象很笼统,为此还需要将课税对象进一步划分,在税法中具体规定应当纳税的项目,以明确征税的具体范围、界限和类别,还可以确定不同的税率,这就是税目。比如,所得税的对象是所得额,这个所得额可以划分为工资收入、租金收入、利息、股息等。规定税目,一方面是课税技术上必需,另一方面对不同税目可以区别对待,有目的地贯彻执行税收政策。

3. 税率。

税率是税额与课税对象数额之间的比例。在课税对象既定的条件下,税额和税负的大小就决定于税率的高低。税率的高低,直接关系到国家财政收入和纳税人的负担。因此,税率是税收政策制度的中心环节,被称为“税收的眼睛”。税率可分为三种。

(1) 比例税率。它是不论课税对象的数额大小,只规定一个比例的税率。一般运用于课征流转税,如营业税、关税等。

(2) 累进税率。它是按课税对象数额大小,规定不同等级的税率。课税对象数额越大,税率越高。累进税率又分全额累进税率和超额累进税率两种。全额累进税率是课税对象的全部数额都按照与之相适应的等级的一个税率征税,课税对象数额越大,所适用的税率越高。超额累进税率是把课税对象按数额的大小划分为若干不同等级部分,对每个等级部分分别规定相应的税率,分别计算税额。一定数额的课税对象可以同时使用几个等级部分的税率,每一等级部分都有相应税率,分别计算的税额加在一起,即为应纳税额。与超额累进相类似的还有超率、超倍累进税率等。

全额累进计算比较简单,取得税收多,但全额累进税负担不尽合理,主要表现在累进分界点上下负担相差悬殊。超额累进的幅度比较缓和,一定程度上克服了全额累进的缺陷。在超额累进的情况下,要采用平均税率的概念来反映纳税人的真实负担。平均税率等于实际缴纳税款与应税所得额的比率。容易看出,超额累进的平均税率往往要低于全额累进的平均税率。目前各国所使用的累进税率,主要是超额累进税率。累进税率由于具有很强的再分配效应,所以多用在所得税上。

与累进税相反,累退税率也是按课税对象数额大小,规定不同等级的税率。但是,课税对象数额越大,税率越低。在各国财政中,严格符合定义的累退税是比较少的,所以累退税通常也指一些具有累退性质的税。比如某些比例税,如与纳税人的净收入相比,则为累退税。以盐税为例,穷人和富人盐的消费量一样多,因此要纳同样多的税。但是,盐税占穷人净收入的比重较大,且越穷所占比重越大;它占富人净收入的比重较小,且越富所占比重越小。

(3) 定额税率。它是按单位课税对象直接规定一个固定税额,实际上是比例税率的一种特殊形式。定额税率同价格没有直接联系,一般适用于从量税的征收。如一辆汽车缴纳一定的牌照税,一个个体业主缴纳一定的营业执照税,每进口一立升酒缴纳一定的进口税等等。

(二) 税收的其他要素

除以上三个最基本的要素外,具体的税法中通常还包括以下的一些基本

内容。

1. 附加或加成。

这是税率之外调整纳税人负担的措施。附加是地方附加的简称,是地方政府在正税以外,附加征收的一部分税额。税制上通常把按国家税法规定的税率征收的税款称为正税,而把正税以外征收的税款称为副税。例如,我国的城市维护建设税就是由地方财政在增值税、营业税等流转税的税收收入基础上,附加一定比例征收的。

加成,是加成征税的简称,它是对特定纳税人的一种加税措施,加一成等于加正税税额的10%。例如,我国个人所得税法中规定,劳务报酬所得,适用比例税率,税率为20%。对于劳务报酬所得一次收入畸高的,可以实行加成征收。超过2万元至4万元的,按税法规定计算的税额,加征二成,超过4万元至6万元的,加征五成;超过6万元的,加征十成。

2. 减税与免税。

减税是减征部分税款,免税是免交全部税款。减免税是为了发挥税收的奖限作用或照顾某些纳税人的特殊情况而作出的规定。

3. 起征点或免征额。

起征点是税法规定的开始征税时课税对象应达到的一定数额。课税对象的量未达到起征点的不征税,达到起征点时全部课税对象都要征税。免征额是税法规定的课税对象数额中免于征税的数额。免征额部分不征税,仅就超过免征额部分征税。

我们可以运用实例进一步说明起征点和免征额的区别。比如如果所得税法规定800元为起征点,800元以上征收20%的所得税,则1000元应税所得额须缴纳200元的所得税。而如果税法规定800元为免征额,800元以上征收20%的所得税,则如果某人的应税所得额是1000元,他的应纳税额仅为 $(1000-800) \times 20\% = 40$ 元。在各国税收实践中,一般多在所得税中规定免征额,在流转税中规定起征点。

4. 纳税环节。

这是指税法规定的商品从生产到消费的流转过程中缴纳税款的环节。工业品一般要经过生产、批发、零售等环节。同一税种只在一个环节征税的,称一次课征制;在两个环节征税的,称两次课征制;在每个环节都征税的,称为多次课征制。正确确定纳税环节对于平衡税负、保证收入、便于管理有重要意义。我国1994年以来实行的新税制中,增值税是在生产、批发、零售、进口四个环节课征,而消费税只在生产和进口两个环节课征。

5. 违章处理。

这是对纳税人违反税法行为的处理。纳税人的违章行为通常包括：偷税，即纳税人有意识地采取非法手段不交或少交税款的违法行为；欠税，即纳税人拖欠税款，不按规定期限交纳税款的违章行为；抗税，即纳税人对抗国家税法拒绝纳税的严重违法行为；骗税，指企、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，骗取国家出口退税款。对上述现象根据情节轻重可分别采取限期缴税、加收滞纳金、罚款、扣押或查封财产、通知纳税人开户银行暂停付款等惩罚措施直至追究刑事责任。

第二节 税收效应

税收究竟使私人经济部门的各种行为以及重要的经济变量造成怎样的影响，这是政策当局和纳税人都十分关心但也非常复杂的一个问题，本节就将简要介绍关于税收效应的理论和实证研究的一些基本结论。

一、税收的转嫁与归宿

政府课税最直接的效应就是给纳税人造成税收负担，但是某一种税的最终负担者，往往并不是法定直接纳税人，这就需要研究税收的转嫁与归宿，找出税收负担的最终归着点，从而分析各种税收对于收入分配的最终影响，为进行最优的税制设计提供依据。

（一）税收转嫁的类型^①

1. 前转(Forward Shifting)。

前转亦称“顺转”。这是指在经济交易过程中，纳税人通过提高其所提供的商品或生产主要素价格将所纳税款向前移给商品或生产要素的购买者或最终消费者的一种形式，即由卖方向买方转嫁。

一般认为，前转是税收转嫁的最典型和最普遍的形式。例如，在产制环节对消费品课征的税款，产制厂商就可以通过高商品出厂价格，把税负转嫁给批发商，批发商再把税负转嫁给零售商，最后零售商再把税负转嫁给消费者。这样，消费者必须付出包括部分税收或全部税收在内的价格购得商品或劳务，名义上纳税人是商品或劳务的出售者，实际的税收负担者是商品或劳务的购买者。

2. 后转(Backward Shifting)。

^① 一些文献中还提到消转(Diffused Shifting)，又称“税收的转化”。这是指纳税人通过改善经营管理或生产技术降低成本，补偿纳税损失，从而使税收负担自行消失。然而，在“消转”的情况下，税收本质上还是纳税人自己负担的，所以并未发生税收的转嫁。