

· 全国高等院校经济管理类本科教材 ·

中国税制

ZHONG GUO SHUI ZHI

李国淮 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

全国高等院校经济管理类
本科教材

1 0105

全国高等院校经济管理类本科教材
ISBN 978-7-302-88113-3

ISBN 978-7-302-88113-3
定价：35.00元

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税制

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷


中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

中国税务出版社 (2008) 年 12 月第 1 版 (2008) 年 12 月第 1 次印刷

(本书责任编辑：李国瑞)

 经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制 / 李国淮主编. —北京: 经济科学出版社,
2010. 1
全国高等院校经济管理类本科教材
ISBN 978 - 7 - 5058 - 8913 - 2

I. ①中… II. ①李… III. ①税收制度 - 中国 - 高等
学校 - 教材 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 229179 号

中国税制

李国淮 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: 100142

教材编辑中心电话: 88191344 发行部电话: 88191540

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 16.5 印张 390000 字

2010 年 1 月第 1 版 2010 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8913 - 2 定价: 29.80 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

本书是为全国高等院校经济管理类本科专业讲授与学习税收课程编写的教科书，也可作为经济管理部门干部培训的适用教材。随着经济社会的发展，税收在经济社会生活中的地位和作用越来越重要。在现代社会中，税收已日益深入到人们经济、社会生活的每一个方面，成为解决好民生问题的一大热点。依法纳税已成为公民的义务，人们迫切地要求掌握税收政策，了解税收制度内容，熟练计算纳税的方法，以确保在正确履行纳税义务的同时，能维护自身的税收权益。因此，本书不仅仅是作为高等院校的专业课程教材，而且还可以作为广大纳税人掌握税法内容和技能的知识读本。

教材出版的周期性与税法内容的“多变性”的矛盾历来存在，使税收教材长期以来难以解决时效性的问题。本书已于2006年由国家级出版社正式出版，并在相关的院校中使用至今。近年来，随着我国新一轮税制改革的逐步推进，税收制度发生了巨大的变化。为了满足教学的需要，作者对该书内容进行了全面修订，并将反复修订后的书稿交付出版社正式出版。

全书共十二章及两个附录。内容包括：税收基本理论知识、税收制度基础知识、增值税制度、消费税制度、营业税制度、关税制度、企业所得税制度、个人所得税制度、资源税制度、土地增值税制度、城镇土地使用税制度、耕地占用税制度、房产税制度、车船税制度、船舶吨税制度、契税制度、城市维护建设税制度、印花税制度、车辆购置税制度、烟叶税制度和教育费附加等。即书中涵盖了我国现行税收制度18个税种的全部内容及教育费附加。

本书具有较为鲜明的特色：第一，具有编写的专业性和权威性。本书作者长期从事税收专业教学工作。第二，具有内容的系统性和新颖性。本书没有简单地停留在对税收条例和实施细则的解释上，而是力求系统深入介绍我国税收制度知识，注重知识的系统性；并根据税收制度的变化及时反映最新的内容，即本书介绍和引用的税法法律、法规截至2009年11月的最新内容。第三，具有阅读的通俗性和操作的实用性。为了满足不同读者的需要，书中运用了大量的例题与案例，并对内容进行科学的组织和编排，力求表达的通俗化；在技能操作层面上，侧重于对读者的“有用”或者说“实用”，突出可操作性。

本书的特点决定了其适用范围的广泛性。它既可以作为高等教育的教材，也可以作为各行业广大从业人员、企业财会人员的学习参考用书及培训用书，尤其适用于广大自学者使用。这也是本书写作的初衷和目的所在。

本书由李国淮担任主编，对全书进行总纂定稿，并负责编写第一章和第二章。其余各章编写的分工是：覃庆寅负责编写第三章和第十章；韦宁卫负责编写第四章、第十二章和第九章第一节；蒙强负责编写第五章；王红晓负责编写第六章和第十一章；韦坚负责编写第七章；安仲文负责编写第八章和第九章第二节。

本书不仅仅体现了作者个人的学术观点，而且反映了学术界成熟的研究成果和税收实务工作经验、方法。因此，在本书的编写过程中，我们吸收了同行专家、学者的大量研究成果；为了充分体现本书能做到“内容最新”的时效性，并能及时满足用书的需要，经济科学出版社的领导和教材中心对该书的出版给予了全力的支持和帮助。在此，一并表示感谢！

由于我们的水平有限，书中不可避免地存在不足和这样或那样的缺点及错误，恳请同行与读者提出批评意见。

编者
2010.1

第1章 绪论	/ 1
第一节 税收制度概述	/ 1
第二节 税收制度和税法	/ 9
第三节 税收制度的构成要素	/ 15
第四节 税制结构	/ 25
第2章 中国税收制度的历史沿革与发展	/ 30
第一节 税收制度发展与演变的历史分析	/ 30
第二节 新中国税收制度的建立与税制修正	/ 32
第三节 1958~1978年：改革工商税制和统一全国农业税制	/ 36
第四节 1979~1993年：工商税制重大改革	/ 39
第五节 1994年：建立与社会主义市场经济相适应的税收制度	/ 42
第六节 2004年以来的新一轮税制改革	/ 44
第3章 增值税	/ 47
第一节 增值税概述	/ 47
第二节 增值税的征税范围、纳税人和税率	/ 54
第三节 增值税的减税免税	/ 59
第四节 增值税应纳税额的计算	/ 60
第五节 出口货物的退（免）税	/ 68
第六节 增值税的征收管理	/ 75
第七节 增值税专用发票的使用与管理	/ 76
第4章 消费税	/ 78
第一节 消费税概述	/ 78
第二节 消费税的征税范围、纳税人和税目税率	/ 81
第三节 消费税的纳税环节和计税依据	/ 87
第四节 消费税应纳税额的计算	/ 91
第五节 出口应税消费品的退（免）税	/ 100

第六节	消费税的征收管理	/ 102
第5章	营业税	/ 104
第一节	营业税概述	/ 104
第二节	营业税的征税范围、纳税人及税目税率	/ 106
第三节	营业税的减税免税	/ 112
第四节	营业税应纳税额的计算	/ 113
第五节	营业税的征收管理	/ 118
第6章	关税	/ 120
第一节	关税概述	/ 120
第二节	关税的征税对象、纳税人、税则、税率	/ 124
第三节	关税的税收优惠	/ 131
第四节	关税的完税价格	/ 135
第五节	进境物品进口税	/ 137
第六节	关税的征收管理	/ 138
第7章	企业所得税	/ 141
第一节	企业所得税概述	/ 141
第二节	企业所得税的征税对象、纳税人和税率	/ 143
第三节	企业所得税应纳税所得额的确定	/ 145
第四节	资产的税务处理	/ 155
第五节	企业所得税应纳税额的计算	/ 159
第六节	企业所得税的税收优惠	/ 164
第七节	关联交易的特别纳税调整	/ 169
第八节	征收管理	/ 172
第8章	个人所得税	/ 175
第一节	个人所得税概述	/ 175
第二节	个人所得税的纳税人、征税对象和税率	/ 176
第三节	个人所得税的减免税	/ 180
第四节	个人所得税的计算	/ 182
第五节	个人所得税的申报与缴纳	/ 196
第9章	资源税和土地增值税	/ 199
第一节	资源税	/ 199
第二节	土地增值税	/ 206

第 10 章	城镇土地使用税和耕地占用税	/ 213
第一节	城镇土地使用税	/ 213
第二节	耕地占用税	/ 217
第 11 章	房产税、车船税、船舶吨税和契税	/ 220
第一节	房产税	/ 220
第二节	车船税	/ 225
第三节	船舶吨税	/ 229
第四节	契税	/ 230
第 12 章	城市维护建设税、印花税和车辆购置税	/ 236
第一节	城市维护建设税	/ 236
第二节	印花税	/ 239
第三节	车辆购置税	/ 245
附录 1:	烟叶税	/ 249
附录 2:	教育费附加	/ 251
后记		/ 253

绪 论

【内容提要】 税收是国家或政府为满足社会公共需要，凭借政治权力，按法定标准强制、无偿地参与国民收入分配，取得财政收入的一种形式。税收自身具有强制性、无偿性和固定性的形式特征。这是现代世界各国税收所共同具有的特征，也是税收区别于其他财政收入的基本标志。一般地说，税收作为财政收入的一种最主要形式，是国家组织财政收入和调控经济的手段。只有当这种形式和手段具有法律化、制度化的时候，才能行之有效，才能由理论转换为现实。当今世界，各个国家都是通过确立税收制度来达到这一目的的。

第一节 税收制度概述

一、税收制度的概念

税收制度简称税制，是国家以法律形式规定的各种课税办法的总称。它既是国家向纳税人征税的法律依据和税收工作的规程，又是纳税人履行纳税义务的法定准则。税收制度作为国家财政经济制度的重要组成部分，体现了国家处理税收分配关系的规范性。

税收制度的概念可从广义和狭义两个角度理解。广义的税收制度是指国家设置的所有税种的法律法规和各项征收管理制度的总称。其具体内容有：各种税收的基本法规，包括已经完成和尚未完成全部立法程序的各种税法、条例、实施细则、办法、暂行规定、协定、换文等；税收管理体制，即在中央和地方之间划分税收管理权限和立法权的制度；税收征收管理制度，即税收程序法方面的各项制度；税务机构和税务人员制度，即有关税务机构的设置、分工、隶属关系以及税务人员的职责、权限等方面的制度；税收计划、会计、统计工作制度等。狭义的税收制度是指税收法律制度，即国家设置某一税种的课征制度，包括税种设置、各个税种的具体内容，如征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、违章处理等。本书所研究的税收制度是指狭义的税收制度。

无论是广义的税收制度还是狭义的税收制度，它们都是指税制的法律形式，通过法律形

式使税制成为税收分配活动的规范。如果从整个国家税制建设层面上理解，税收制度则是指一个国家在一定历史条件下所形成的税收制度的结构体系，即各税类、税种、税制要素等相互配合、相互协调构成的税制体系。如以所得税为主体的税制体系、以流转税为主体的税制体系、以流转税和所得税并重为主体的税制体系等。因此，从这一层面上理解税收制度概念，不能脱离一个国家现实的生产力发展水平和经济结构等情况；从这一层面上研究税收制度，可为税制改革、税收立法提供可行的理论依据。

二、税收制度的分类

税收制度的分类是指按照一定的标准对税收体系中性质相同或相近的税种进行的归类。对税收制度进行分类的意义在于进行分类后，便于对不同类别的税种及其收入、税源、税负、税收管理权限等问题进行分析、研究、比较和评价。从而为研究税收问题提供方便条件，为建立合理的税收体系提供依据，使税收在各个经济发展时期都能够充分发挥作用。

根据税收的基本理论，按征税对象的性质对税收进行分类，可将税种分为流转税、所得税、资源税、财产税和行为税五大类。与此相对应，税收制度的分类也可分为流转税制、所得税制、资源税制、财产税制和行为税制五大类。尽管各国划分的类别多少不一，但这是世界各国普遍采用的税收制度分类方式，也是各国税制分类中最基本、最重要的方式。通过这种分类方式，可以体现各国税制结构的模式。研究我国的税收制度问题，也必须根据征税对象的性质对我国税制进行分类。将我国现行税制分为流转税制、所得税制、资源税制、财产税制和行为税制五大类，可以体现我国税制结构的模式。

（一）流转税制

流转税制是以商品或劳务流转额为征税对象的那一类税收制度的统称。根据税收原理，流转税的经济前提是存在商品的交换和劳务的提供，其计税依据是商品或劳务的流转额。流转额又分商品流转额和非商品流转额。商品流转额是指在商品交换过程中发生的交易额。对卖方来说，具体表现为商品销售额；对买方来说，具体表现为购进商品支付的金额。对商品流转额征税，既可以卖方实现的销售收入额为征税对象，称卖方税制；也可以买方发生的购进支付额为征税对象，称买方税制。非商品流转额是指单位和个人向社会提供劳务服务取得的邮政电讯、金融保险、文化体育、娱乐与服务等各项劳务性收入额。对非商品流转额征税，一般是以提供劳务方发生的营业额为征税对象。此外，流转税制既可以全部流转额为征税对象，又可以部分流转额为征税对象。增值税就是以新创造的那部分流转额为征税对象的。

（二）所得税制

所得税制是以所得额为征税对象的那一类税收制度的统称。所得额包括利润所得和其他所得两大类。利润所得是指从事生产经营活动的企业和个体经营者获得的经营收入扣除为取得这些收入所支付的各种成本费用以及流转税税款后的余额。其他所得是指工资、劳务报酬、股息、利息、租金、转让特许权力所得等。所得税制是世界各国普遍实行的税收制度，

也是许多国家特别是经济发达国家主要实行的税收制度。从世界各国看，所得税制主要包括企业所得税制（也称公司或法人所得税制）、个人所得税制和社会保险税制（也称工薪税制）。目前，我国只建立了企业所得税制和个人所得税制。

（三）资源税制

资源税制是以资源的绝对收益和级差收益为征税对象的那一类税收制度的统称。作为征税对象的自然资源是指那些具有商品属性的资源，即具有交换价值和使用价值的自然资源。因此，各国对资源的征税是有选择的，而不是对所有的资源都征税。建立资源税制是为了促使人类合理开发和节约使用自然资源，避免资源的无效损耗，调节资源的级差收入，为达到这一目的，各国对资源征税时，通常都遵循受益原则、公平原则和效率原则。具体讲就是：列入资源征税范围的应当是那些因开发和利用自然资源而受益的单位和个人；政府必须参与调节资源开发者和使用者所获得的级差收入，为实现平等竞争创造公平的社会环境；由于资源的不可再生性，对稀缺资源除用税收手段限制外，还需配以行政手段予以管理。

资源税制可分为一般资源税制和级差资源税制两种类型。一般资源税制是以自然资源的开发和利用为前提，无论资源的好坏和收益的多少，都对开发利用者所获取的绝对收益进行征税。级差资源税制则是根据开发和利用自然资源的等级以及收益的多少所形成的级差收入为征税对象来进行征税。资源税制一般具有征税范围固定、采用差别税率、实行从量定额征收的特点。我国现行的资源税制中由资源税、城镇土地使用税、土地增值税、耕地占用税等税种的税收制度组成。

（四）财产税制

财产税制是指以纳税人拥有或支配的财产为征税对象的那一类税收制度的统称。作为征税对象的财产包括不动产和动产两大类。不动产是指不能移动或移动后会损失其经济价值的财产，如土地和地上附着物等。动产是指除不动产以外的，各种可能移动的财产，包括有形动产和无形动产。有形动产如车辆、船舶等；无形动产如股票、债券、银行存款等。由于财产的种类繁多，存在形态的多样性，一些财产的价值难以估算，一些财产又易于转移和隐匿，因此，要对纳税人的全部财产征税是困难的。一般说来，各国的财产税制并不规定对所有的财产都征税，而只是选择某些特定的财产进行征税，其中主要以对不动产征税为主。我国现行的财产税制由房产税、契税等税种的税收制度组成。

（五）行为税制

行为税制是指以某些特定行为作为征税对象的那一类税收制度的统称。世界各国普遍实行对行为课税制度，其目的除了为增加地方财政收入外，更主要的是为加强对某些特定行为的监督、限制和管理，或者是对某些特定行为的认可，从而实现国家政治或经济上的某种特定目的或者管理上的某种需要。虽然由于国情的差异及历史因素的影响，各国的行为税制选择征税的行为差异较大，但各国的行为税制都具有征税对象单一、税源分散、税种灵活的特点。作为征税对象的行为名目繁多，从某种意义上说，几乎所有税收都是行为税，如在生产环节征收的税收可以说成是对生产经营行为征税、在消费环节征收的税收可以说成是对消费行为征税、对投资征收的税收可以说成是对投资行为征税、对娱乐业征收的税收可以说成是

对娱乐行为征税，等等。因此，行为税不是对所有的行为征税，而是仅对行为税制规定的某些特定行为征税。例如，一些国家开征的赌博税、彩票税、狩猎税、犬税等。我国现行的行为税制由车船税、印花税、城市维护建设税等税种的税收制度组成。

三、优化税收制度的原则

税收制度属于上层建筑的范畴，是经济基础决定的、不同的历史时期人的利益及其选择的结果。建立最大限度地符合当前经济条件及人们利益选择的税收制度，是税制优化的基本要求。但是，税收制度的优化与否是一个价值判断问题，古今中外，仁者见仁，智者见智，各有各的说法，很难完全统一。从重商主义一开始，许多杰出的经济学家都曾经思考过这个问题。比较全面的有代表性的表述主要有 18 世纪英国经济学家亚当·斯密的“税收四原则”和 19 世纪德国经济学家瓦格纳提出的“税收四原则”。亚当·斯密的税收四原则是：平等原则，即每一个有收入的人都应当按比例、平等地向国家纳税；确实原则，即税收制度要使纳税人确切地了解确实应该缴纳的税收，征收制度和方式都应该让纳税人知道；便利原则，即要从便利纳税人的角度确定什么时候缴税、在哪里缴税、用什么方式缴税；节省原则，即最小征收费用原则，就是政府征税所花的费用要尽可能最小，因为费用过大，最终将会给纳税人造成沉重的负担。瓦格纳的税收四原则是：财政收入原则，即税收收入要充分且要有弹性；经济政策原则，即税收制度要保护资本，税种的选择要不妨碍经济发展，对所得税课税要不侵蚀资本；社会政策原则，即征税要普遍，要考虑到纳税人的不同支付能力；税务行政原则，即征税数额要确实，要便利纳税人，征收费用要最小。由于人们受当时的市场观和政府观所限，亚当·斯密没有将保证财政收入作为税制建设所应遵循的原则。其“确实、便利、节省”三项原则，实际上是对税收管理提出的原则要求。瓦格纳关于税制设置的原则的论述，除了公平原则和管理原则外，还突出了国民经济原则，强调减少效率损失的必要性。

19 世纪末，英国新古典学派对税制原则研究的重点也转向“效率原则”。马歇尔运用近代效用理论、消费者盈余与供需弹性等基本概念，首次详细地研究了税收可能带来的效率损失，提出了税收额外负担的概念。此后，不少新古典经济学家致力于研究如何设置税制，选择税种，以降低效率损失。至 19 世纪末，效率、公平与管理原则已成为西方财税学界普遍接受的税制建立原则。现代经济学家在前人的基础上，对税制建立的原则又进行了深入研究，几经变化不断充实。但是，所思考的方面和得到的结论大同小异，基本上还是围绕效率和公平两个大的方面来立论。

在现代市场经济条件下，税收已成为国家调控经济的重要手段。税制设置不仅要从减少税收对经济的扭曲、减少效率损失角度来考虑，还应从宏观的角度考虑增加税收带来的收益。在税制设计和调整中，充分考虑税收对微观经济主体行为选择产生的影响，使税制设置所形成的税收运行机制能够在社会资源配置及矫正和激励某种经济行为方面产生一定作用，使之能够充分体现国家的宏观经济政策，符合国家的整体利益。实践证明，在现实的市场经济环境中，税制建设仅仅立足于减少市场经济运行中的效率损失已不能适应当前要求提高经济增长质量，谋求经济可持续增长，形成合理的经济发展结构和态势的要求。因此，人们已明确提出了税制优化的概念和税制优化的理论。对税制优化问题的研究并不仅仅限于对税制

建设原则的研究，西方税制优化理论的精髓是：既然扭曲性税收所带来的效率损失是不可避免且可能很大，税制优化的任务就是尽量使这些损失降至最小。在最简化的优化税制模型中，将效率损失降到最小就是唯一的目标。而在较为复杂的优化税制模型中，则应在效率损失最小化和税收公平、福利的社会分配方面寻求一个平衡点。

应该强调指出，世界上并不存在也难以形成一个永远适用、具有范例性质的标准化的税制模式。税制优化并不是形成一个无可比拟和替代的税制模式，而是一个动态过程。它是要求随着客观条件和环境的变化而及时地对税制做出相应的调整。一个国家的税收制度始终是处于不断调整和演进的过程中，现行税制实质上是处于不断优化过程中的一个暂停点。归根结底，税制优化就是根据客观环境和社会政治经济发展的要求而对现行税制不断完善的过程。

新中国的税制变迁，实际上就是在税收制度的外在政治、经济和社会环境发生变化时，国家相关的经济政策、目标发生了变化，因而引起税收政策目标的变化。进而根据税收政策目标的变化对现行税制进行优化，以适应变化了的政治、经济和社会环境对税制的需要，建立有利于经济进一步发展的新的税收制度。在我国税制变迁或优化的不同时期，都提出了不同的税制建设原则。例如，1950年，根据《中国人民政治协商会议共同纲领》第40条规定的“国家的税收政策，以保证革命战争的供给，照顾生产的恢复和发展及国家建设的需要为原则，简化税制，实行合理负担”方针，统一全国税政，建立新税制。从理论上可以将它概括为保障供给、发展经济、简化税制、合理负担的原则。^①又例如，1953年，我国提出了“保证税收，简化税制”的税制修正原则；1958年，我国提出了“在基本保证原税负的基础上简化税制”的税制改革原则；1994年税制改革时，中央提出了“统一税制、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、保证财政收入”的指导思想，从理论上也可以概括为税制改革的原则。从2004年开始，我国实行新一轮税制改革，中央提出的税制改革的原则是：“简税制、宽税基、低税率、严征管”。按照新一轮税制改革的原则，经过五年左右时间的努力，我国将建立起适合我国国情的，有利于推动市场经济发展和构建社会主义和谐社会的完善的税收制度。

四、影响税收制度的因素

根据税制优化理论，一国的税收制度必须随着客观条件和环境的变化及时地进行调整。而税收制度无论是建立还是调整，都会受到诸多因素的影响。这些影响因素既有国内的，也有国际的，既有经济的、政治的、社会的，也有税收征收管理自身因素。因此，税收制度的建立和调整是多因素综合影响的结果。一般来说，影响一个国家税收制度的主要因素有：

（一）世界税制改革趋势的影响

经济全球化引发了生产要素自由流动，形成了各国经济紧密依存和联系发展的关系。无论是物的国际流动，还是人员、资本的国际流动，都与税收有着千丝万缕的联系。在经济全球化的作用下，各国为了吸引国际流动资本、国际流动贸易等流动性生产要素，促进本国的

^① 张馨等：《当代财政与财政学主流》，492页，大连，东北财经大学出版社，2000年。

经济增长，而通过降低税率、增加税收优惠甚至实行避税的税制模式，以减少纳税人的税收负担，形成国际税收竞争。实践证明，经济全球化带动了世界性税制改革的发展。

自 20 世纪 80 年代以来，以美国为首的经济发达国家率先掀起了历史上规模最大、持续时间最长的税制改革浪潮。这次税制改革不仅蔓延整个 90 年代，而且还在向本世纪波及。在经济全球化的背景下，一个具有强大国际影响力国家的税制变动，必然会引起与其经济关系密切的国家采取相应的税制改革举动，最终导致税制改革的国际化和税收制度的国际化。可以肯定地说，20 多年来，世界上大大小小的国家几乎都进行了不同程度的税制改革，对各国和世界经济的发展产生了深刻的影响。尽管各国都有自身的具体情况，税制改革的措施千差万别，但是改革的起因却相似并具有共同点。一般来说，发达国家税制改革的共同点是：降低所得税税率、拓宽其税基，普遍开征增值税且提高增值税的标准税率，个人所得税与公司所得税一体化，普遍采取税收指数化措施。发展中国家税制改革在 20 世纪后期分为两个阶段：第一阶段是从 70 年代中后期到 80 年代末，第二阶段是 90 年代的 10 年。在后一阶段的税制改革呈现的特征是：增值税被广泛采用，税基逐步拓宽，税率降低，纳税档次减少，降低税收优惠，减少税基侵蚀。

我国税收制度的改革和完善，就是要增强国民经济的持久的竞争力，使我国在国际竞争中永远立于不败之地。因此，这场税制改革的浪潮对我国税制的改革与完善产生直接的影响。1994 年的税制改革，使我国初步建立了以增值税、所得税为主体的税制模式，基本适应了我国经济发展的需要。但是，经过十多年的运行，现行税制需要进一步优化和调整。2003 年 9 月底，国务院公布了我国新一轮税制改革的方案，并从 2004 年 1 月 1 日起实施。随着新一轮税制改革的逐步深入，我国税收制度的开放性和国际性特征将越来越明显。

（二）社会经济发展水平的影响

税收制度确立了政府在整个社会产品分配中取得多大的份额，从哪一个环节取得必要的份额，如何取得必要的份额。因此，税收制度总是在一个国家一定时期的经济环境中运作的。社会生产力发展水平决定着经济发达程度、经济结构、收入水平、经济运行状况以及政府的宏观经济政策和目标，从而构成了一个国家在一定时期的经济环境。随着社会生产力的发展，人类社会的经济环境在不断地发生变化，人们之间的利益分配关系也在不断地变化。由于经济环境的变化，因此要求重新界定人们之间的利益分配关系，形成新的制度安排，以使经济进一步地发展。税收制度作为国家经济制度的重要组成部分，以经济环境为根本而建立。当经济环境发生变化时，必然要求对税收制度进行调整和改革，以形成有利于经济发展的新的税收制度。

由此可见，一个国家在选择税收制度时，必须综合考虑国家的总体经济发展水平。一个国家的社会经济发展总体水平，可以通过国民生产总值和人均国民生产总值这两个综合指标来反映。国民生产总值特别是人均国民生产总值，最能反映一个国家的富裕程度。一般而言，在人均国民生产总值比较高的国家，个人的税负承受力较强，就有征收所得税的可能。相反，在人均国民生产总值比较低的国家，个人的税负承受力较弱，所得税的收入比重一般都不大，国家的税收收入主要来源于流转税。世界银行的调查资料也表明，人均国民生产总值较高的国家，一般实行以所得税为主体的税收制度；人均国民生产总值较低的国家，一般实行以流转税为主体的税收制度。

我国人均国民生产总值比较低，属于发展中国家。如何选择我国的税收制度、如何确定主体税种，不取决于人们的主观愿望而取决于经济环境。如果首先考虑我国社会经济发展水平，片面地追求税收制度的先进性，使税收制度的选择超出了经济发展水平，势必会阻碍社会经济的发展。

（三）国家宏观经济政策的影响

税收作为政府宏观调控的重要手段，税收制度的设置与调整必须服务于政府的宏观经济目标和政策。在市场经济条件下，市场虽然是配置资源的较好机制，但市场也有缺陷，会产生市场失效，导致经济的低效率。市场的失效，必须由政府来弥补。通过建立国家宏观调控体系，发挥政府的资源配置功能，提高经济效率，就是一种选择。因此，任何国家为了发展经济，必须综合运用各种经济、法律以及行政手段，来强化宏观调控体系。宏观调控体系建立的依据是国家的宏观经济政策目标，而宏观经济政策目标是与现实的经济环境紧密联系在一起的。在不同的经济环境下，国家宏观调控的重点迥然不同。税收制度作为国家宏观调控体系的重要内容，国家将根据经济环境的变化，适当地对税收制度进行调整，使之有利于促进社会经济的发展。因此，税收制度在某种程度上不可避免地会受到国家宏观经济政策的影响。

（四）税收征收管理能力的影 响

税收征收管理能力是指税务机关的行政执法能力，是一个国家依法治税水平、公民纳税意识、税收工作规程、税务人员素质、现代化的征管手段等因素的综合反映。一般说来，一个国家的税收征收管理能力越强，税收的流失就越少，税收收入就越能得到保证。国家的税收征收管理能力对税收制度确定的影响主要体现在：一个国家的税收征收管理能力越强，在制定税收制度时更多地考虑社会经济发展的需要，选择税种的余地较大，而不必过多考虑能否将税款征收上来；而在一些税收征收管理能力较差的国家，可选择的税种有限，勉强开征一些税种也很难保证税收收入，选择税收制度的余地就较小，只能选择一些征收管理简单的税种，而不能过多地考虑是否对经济发展有利。

五、税收制度的作用

税收制度属于上层建筑范畴。税收制度的作用，是上层建筑对经济基础的反作用在税收分配关系上的具体体现。作为国家经济制度的重要组成部分，税收制度不仅反映在一定社会条件下国家与纳税人之间以及纳税人相互之间的分配关系，而且反映国家的政治制度、经济制度、社会制度和法律制度。税收制度具体体现着税收的职能和作用，必然对经济的发展和 社会进步有着重大影响。因此，国家根据一定时期的政治、社会经济形势要求制定本国的税收制度，并利用税收制度来贯彻一定的方针政策，达到政治上和经济上的目标，促使社会经济朝着预定的方向发展。

但应强调指出，同国家的其他经济制度一样，一国的税收制度也有好坏之分。凡体现生产力发展水平，与经济运行相适应的税收制度就是好的税收制度；反之，就是不好的税收制度。好的税收制度可以充分体现税收的职能与作用，推动社会经济的发展。这是税收制度作

用的正效应。不好的税收制度对社会经济的发展起破坏作用，甚至危及社会稳定和国家政权的巩固。这是税收制度作用的负效应。从税收制度发展与演变的历史看，在一定的历史时期内，税收制度具有相对的稳定性，但各项具体税收制度则应随着政治和社会经济形势的变化而变化。这正是税制改革的客观要求，目的是要建立起与经济发展相适应的税收制度，以便更好地发挥税收制度的作用，推动社会经济的发展。

（一）税收职能必须通过税收制度才能得以实现

在一定意义上说，税收制度是税收作用的载体，只有通过税收制度的建设，税收作用才能得以发挥。税收作用是税收职能在一定社会经济条件下具体运用时所反映出来的效应或效果，是税收内在功能的外在表现，是对象化了的税收职能。因此，它是具体的、有条件的，受到人们的主观意志、社会的客观条件以及税收本身的具体制度所制约。实质上，所谓税收本身的具体制度就是指税收制度。税收职能是由税收本质所决定的，内在于税收分配过程中的基本功能，是抽象的、无条件的，是不同社会形态下税收共同具有的基本职能。它是一个客观存在，不以人们的主观意志为转移，甚至也不以国家的意志为转移。人们为了达到某种目的，对税收提出这样或那样的要求，但这些要求都必须是在税收职能范围之内。税收职能包括财政职能、经济职能和监督管理职能，国家不能为税收创造职能，只能是对税收职能的认识和利用。国家对税收职能的利用，就是通过制定税收制度来发挥税收的作用。而不同的税收制度规定产生的税收作用效果是不完全相同的。因此，离开了税收制度的具体规定，税收的职能只能是一种潜在的功能，而无法现实地发挥作用。

（二）税收分配关系只有通过税收制度才能得以实现

任何分配关系的背后都体现着一定政治权力或财产权力。税收分配关系是一部分社会产品由各类企业单位或个人向国家转移的过程，其背后体现的是国家的政治权力。税收分配关系是通过税收制度加以规定，并按照税收制度的有关规定来进行的。离开了税收制度的规定，这些社会产品的转移就无法实现，税收分配关系就无法体现出来。因此，税收制度是税收分配关系的体现形式，体现了国家与纳税人之间的分配关系。要正确处理税收分配关系，就必须建立合理完善的税收制度。

（三）税收制度是征纳双方共同遵守的法律规范

税收行为涉及征纳双方的利益，而征纳双方作为不同的利益主体，是一对矛盾的统一体。征纳双方既有共同利益，也存在着利益矛盾，科学合理的税收制度符合征纳双方的共同利益。征税人是政府，税务机关代表政府，具体执行税收征收职能。政府通过税收实现收入目标和政策调控目标。因此，政府要求税收制度能够为其取得充足的税收收入，以满足政府支出的需要；能够成为政府宏观经济政策的有效载体，促进资源的有效配置，能够成为经济稳定和经济增长的推动力；便于税务机关有效地实施征收管理，准确有效地掌握纳税人的有关信息，有效地降低税收征管成本。纳税人不同于征税人，其追求的是在一定条件下尽可能少纳税或不纳税。但是，在纳税成为不可避免的条件下，纳税人就希望有一个符合其愿望的好的税收制度。因此，纳税人要求税收制度能够使税负水平较低；方便的纳税方式和较低的纳税成本；所有纳税人具有相同的税收待遇，税收制度要公平。既然双方是矛盾的统一体，

双方都有不同的利益追求，那么，无论是征税行为还是纳税行为都必须有所依据、有所遵循，不能凭主观意志行事。税收制度就是税收征纳工作的法律依据。在国家征税过程中，向谁征、征多少、何时征等，都必须在税收制度中加以规定；同样，纳税人在履行纳税义务时，如何纳、纳多少、何时纳等，也要严格按照税收制度的规定进行。

第二节 税收制度和税法

税收制度和税法是一个问题的两个方面。从学科方向来界定，税收制度属于经济学二级学科应用经济学的范畴，而税法则属于法学学科的范畴。经济学的研究对象是社会物质资料的生产、交换、分配与消费的活动规律及其运行方面的经济现象。法学的研究对象是法律现象及其发展规律。研究税收制度离不开经济学的基本理论和方法，研究税法现象离不开法学的基本理论和方法。在任何国家，税收制度的确立总是以法律形式来加以体现的，这种法律就是税法。税法付诸实施后，就转化为税收制度，成为社会经济秩序的有机组成部分。

一、税法的概念

税法是国家制定的用于调整国家税收分配关系的法律规范的总称，是税收制度的法律体现形式。税法亦有广义和狭义之分。广义税法是指调整一切涉及税收关系的法律规范的总称，体现在宪法、刑法、民法等国家的基本法规和概括性税法中。狭义税法则仅指调整税务机关与纳税人等税务管理相对人之间权利义务关系的法律规范的总称，体现在各种单行税法中。一般地说，有一个税种就有一个单行税法，狭义税法是冠以“税法”等规范名称的法律。

任何法律都有一定的调整对象。法律的调整对象是该法律所以需要设置和发挥作用的前提，也是区别不同法律部门的主要标志。税法作为一个独立的法律部门，其调整对象是税收关系。税收关系的核心内容就是税收利益的分配，是税收利益在各个相关主体之间进行分配时所产生的各种关系的总称。更具体地说，税收关系就是国家、税务机关、纳税人之间在税收利益分配中所产生的各种关系。因此，税法的调整对象：第一，调整国家与税务机关之间的授权关系。因为只有国家才拥有税收利益的所有权，税务机关代表国家履行征税职能，所以税务机关的征税权不是与生俱来的，而是国家授予的。国家授权关系在前，税收关系在后。因此，国家与税务机关的授权关系成为税法首要的调整对象。第二，调整税务机关与纳税人之间的征纳关系。税收征纳关系是在税务机关与纳税人之间因征税、纳税而发生的各种关系。通过税法的调整，形成税收征纳主体之间各自的权利和义务。由于税务机关与纳税人之间的征纳关系是税收关系中最直观的一面，因此也是税法最主要的调整对象。第三，调整其他税收关系。其他税收关系是指税收关系的衍生关系。如中央政府与地方政府之间的税收归属关系、税务机关与委托代征人的行政委托关系、税务机关与其他行政机关的行政协调关系、代扣代缴义务人与税务机关以及与纳税人之间的代扣代缴关系等。税法调整这些衍生关系时，很多不具有鲜明的强制性特征，通常不能规定过于苛刻的条件和罚则。

税收制度建设与税收法制建设密不可分，税制改革总是与税法的制定、修订联系在一起的。每开征一个新税种就要制订一个新税法；每变更一种税的征收内容，就要对税法作相应