

经济管理类课程教材

· 税 收 系 列 ·····

Tax

中国税制

• 主编 杨 虹



 中国人民大学出版社

经济管理类课程教材·税收系列

中国税制

主编 杨 虹

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制 / 杨虹主编.

北京: 中国人民大学出版社, 2009

经济管理类课程教材·税收系列

ISBN 978-7-300-11312-8

I. 中...

II. 杨...

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 (2009) 第 183129 号

经济管理类课程教材·税收系列

中国税制

主编 杨虹

Zhongguo Shuizhi

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511398 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京东方圣雅印刷有限公司

开 本 170 mm×228 mm 16 开本

版 次 2010 年 1 月第 1 版

印 张 23.75

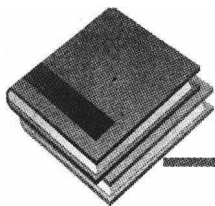
印 次 2010 年 1 月第 1 次印刷

字 数 430.000

定 价 29.80 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

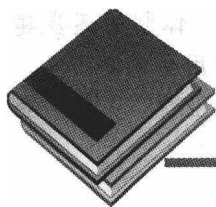


总 序

为了促进我国经济管理类学科建设,提高教学质量,规范教学内容,编写出一套高水平、高质量、上台阶,融理论与实务、知识性与启发性于一体,适合我国经济管理类各专业教学需要的真正的“21 世纪课程教材”,在教育部高教司的直接领导下,我们组织国家税务总局、中国社会科学院、中国人民大学、中央财经大学、中南财经政法大学、东北财经大学、厦门大学、会计师事务所等“政产学”界的专家教授积极开展调查研究,征求各方意见,讨论教材编写大纲和知识点。教材初稿完成后,分别审查了各门教材的初稿,并进行了认真修改和完善,最后定稿。这套教材是教育部重点项目“财税课程主要教学内容改革研究与实践”重要成果之一。它倾注了专家教授的智慧,是集体智慧的结晶。

这套教材与同类教材、出版物相比,具有很高的权威性、准确性、实用性和针对性。我们希望全国各高等院校经济管理专业的广大教师继续关心和支持这项工作,同时将使用这套教材中遇到的问题和改进意见向各位主编反映,以供修订参考。

教学指导委员会



前言



杨虹,中央财经大学税务学院副教授,硕士生导师,中国注册会计师。从事税收理论与教学工作20余年。主讲“中国税制”、“税收学”、“税法”、“税务筹划”等课程,主要研究方向为税收理论与税收实务、税收筹划。主编、参编各种教材、著作数十本;发表论文几十篇;主持、参与省、部级等课题数十项。

税收制度,是一个历史的、财政的范畴,是国家财政经济制度的重要组成部分,是国家处理税收分配关系的规范。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。

广义的税收制度是指税收的各种法律制度的总称,包括国家的各种税收法律法规、税收管理体制、征税管理制度以及税务机关内部管理制度等。狭义的税收制度是指税收法律制度,主要是从税政管理的角度来研究税制。

新中国成立以来,我国税制经历了多次改革,现行税制是经过1994年工商



税制改革后逐步加以完善而形成的。随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立,税收作为组织财政收入、调节经济的重要政策性工具,其作用会愈发凸显。

全书共分十章,介绍了税收制度概述、增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税、资源税制、财产税制和行为税制。

本书的主要特点:

(1) 实用性。根据成人教育的教学特点,突出介绍与实际工作联系密切的实务知识的介绍,在保证学生学好实务知识的前提下,简化相关理论部分的介绍。

(2) 专业性。本书是由有着丰富税收理论知识、税收实务知识,并具有多年教学经验的高等学校的教师编写的,可以保证本书的专业性和权威性。

(3) 前沿性。本书尽可能吸收我国税收制度的最新政策内容。

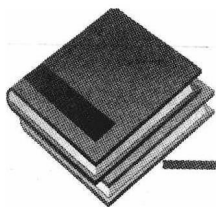
(4) 简明性。本书在编写中遵循简明扼要的原则,力求做到语言表述通俗易懂,文字简练。

为了帮助学生更好地学习中国现行税收制度,准确把握各个税种的基本法规,熟练掌握各税种应纳税额的计算能力,为此,全书在编写中力求做到简明扼要、通俗易懂,各个税种都配有例题和复习思考题。同时,在随书附送的光盘中,收录了相关税种的法律、法规、习题及答案和教学课件。

本教材的编写人员均为中央财经大学税务学院从事税收教学工作20年以上的专业教师,具体包括杨虹、梁俊娇、张广通、黄云。全书由杨虹统筹总纂。

在本书的编写过程中,所有的编著者都付出了极大的努力,我们希望通过我们的努力能够让本书达到预期的目标,能够为读者呈现出一本较为满意的教材。但由于编写者的水平有限,书中的不足之处在所难免,我们欢迎您的批评指正。





目 录

第 1 章 税收制度概述/1

- 1.1 税收制度的概念/1
- 1.2 税收制度的组成要素/6
- 1.3 税收制度的分类/14
- 1.4 税制结构/17

第 2 章 增值税/23

- 2.1 增值税概述/23
- 2.2 征收范围/31
- 2.3 纳税人/35
- 2.4 税率和征收率/39
- 2.5 应纳税额的计算/42
- 2.6 出口货物退（免）税/55
- 2.7 税收优惠/61
- 2.8 征收管理/62
- 2.9 增值税专用发票的使用和管理/67



第 3 章 消费税/75

- 3.1 消费税概述/75
- 3.2 征收范围和纳税人/78
- 3.3 税目和税率/80
- 3.4 计税依据的确定/84
- 3.5 应纳税额的计算/88
- 3.6 出口应税消费品退（免）税/96
- 3.7 征收管理/98

第 4 章 营业税/107

- 4.1 营业税概述/107
- 4.2 征收范围和纳税人/109
- 4.3 税率/115
- 4.4 计税依据的确定/117
- 4.5 应纳税额的计算/124
- 4.6 税收优惠/125
- 4.7 征收管理/131

第 5 章 关税/136

- 5.1 关税概述/136
- 5.2 征税对象和纳税人/140
- 5.3 税则、税目和税率/141
- 5.4 原产地规定/146
- 5.5 完税价格和应纳税额的计算/147
- 5.6 行李和邮递物品进口税/151
- 5.7 税收优惠和征收管理/152



第 6 章	企业所得税/159
	6.1 企业所得税概述/159 6.2 征税对象和纳税人/167 6.3 税率/170 6.4 计税依据的确定/171 6.5 资产的税务处理/183 6.6 关联企业业务往来的税务处理/189 6.7 应纳税额的计算/192 6.8 税收优惠/194 6.9 源泉扣缴/201 6.10 征收管理/202
第 7 章	个人所得税/215
	7.1 个人所得税概述/215 7.2 纳税人/218 7.3 应税所得项目/223 7.4 税率/231 7.5 计税依据的确定/234 7.6 境外所得的税额扣除/239 7.7 应纳税额的计算/241 7.8 税收优惠/254 7.9 征收管理/257
第 8 章	资源税类/265
	8.1 资源税类概述/265 8.2 资源税/268 8.3 城镇土地使用税/280 8.4 土地增值税/290 8.5 耕地占用税/305



第 9 章 | **财产税制/312**

9.1 财产税制概述/312

9.2 房产税/315

9.3 契税/324

9.4 车船税/330

第 10 章 | **行为税制/339**

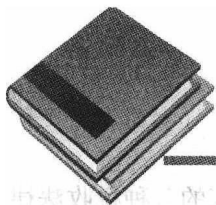
10.1 行为税制概述/339

10.2 印花税/341

10.3 城市维护建设税/357

10.4 车辆购置税/361

参考文献 /367**练习题及
参考答案** /368



第 1 章

税收制度概述

[本章要点提示]

- 税收制度
- 税收法律关系
- 纳税人
- 税率
- 税收分类
- 税法
- 税收制度组成要素
- 征税对象
- 税收优惠
- 税制结构

1.1 税收制度的概念

1.1.1 税收制度的基本概念

税收制度，简称税制，是一个历史的、财政的范畴，是国家财政经济制度的重要组成部分，是国家处理税收分配关系的规范。它既是国家向纳税人征税的法律依据和税务机关税收工作的规程，又是纳税人履行纳税义务的法定准则。



税收制度的概念可从广义和狭义两个角度理解。

1.1.1.1 广义的税收制度和狭义的税收制度

1. 广义的税收制度

广义的税收制度是指税收的各种法律制度的总称,包括国家的各种税收法律法规、税收管理体制、税收征收管理制度以及税务机关内部管理制度。具体可分为:(1)税收法律制度,即调整税收征收关系的规范性法律文件,包括各种税法、条例、实施细则、规定、办法和协定等。(2)税收管理体制,即在中央和地方之间划分税收立法、税收执法和税收管理权限的制度。(3)税收征收管理制度。(4)税务机构和人员制度,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、权限等的制度。(5)税收计划、会计、统计工作制度。

2. 狭义的税收制度

狭义的税收制度是指国家的各种税收法规和征收管理制度,包括各种税法条例、实施细则、征收管理办法和其他有关的税收规定等。

税收制度又有另一种含义,即指一个国家在一定的历史条件下所形成的税收制度的结构体系,即各税种之间相互配合、相互协调共同构成的税制体系,如分别以所得税、流转税为主体的税制、以流转税和所得税并重为主体的税制等。它是根据一个国家现实的生产力发展水平和经济结构等情况,将税种、税目、税率的配置和设计作为研究对象,为税制改革、税收立法提供理论依据。

税收制度的上述两种含义既有明显区别,又有内在联系。前者是税收的法律形式,是税收分配活动的法律规范;后者是指一个国家根据其经济条件和财政需要所采用的税制的构造体系。

1.1.1.2 广义税收制度的四个层次

在广义税收制度下,税收制度可以分为税收法律、税收法规、税务规章和税务行政法规四个层次。

1. 税收法律

税收法律是指享有国家立法权的国家最高权力机关,依照法律程序制定的有关税收分配活动的基本制度。按照我国宪法的规定,只有全国人民代表大会及其常务委员会能够制定法律。我国的税收法律也是由全国人民代表大会及其常务委员会制定的,其法律地位和法律效力仅次于宪法,而高于税收法规、规章。目前,在我国现行税制体系中,属于全国人民代表大会及其常务委员会通过的税收



法律包括《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》等。

2. 税收法规

税收法规是指国家最高行政机关根据其职权或国家最高权力机关的授权,依据宪法和税收法律,通过一定法律程序制定的有关税收活动的实施规定或办法。税收法规的效力低于宪法、税收法律,而高于税务规章。目前,在我国现行税收体系中,绝大多数税种和税收法律的实施细则,都是国务院以税收行政法规的形式制定的。如《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国个人所得税法实施细则》等。

3. 税务规章

税务规章是指根据法律或者国务院的行政法规、决定、命令,在国家税务总局职权范围内制定的,在全国范围内对税务机关、纳税人、扣缴义务人及其税务当事人具有普遍约束力的税收规范性文件,如《税务部门规章制定实施办法》。

4. 税务行政规范

税务行政规范是指对税务机关制定和发布的除税务规章以外的其他税务行政规范性文件的统称。税务行政规范多表现为税务机关对法律、行政法规和规章的说明及阐述,是对法律、行政法规和规章的含义、界限以及税务行政中具体应用相关法律规范所做的说明。如《关于增值税几个税收政策问题的通知》、《关于消费税若干征税问题的通知》、《对〈关于企业亏损弥补问题的请示〉的答复函》及《关于金融、保险企业所得税问题的补充通知》等。由于税收涉及经济生活的方方面面,而对于所有复杂、特殊的情况都应在税收上进行相应的规定,但由于经济社会生活的复杂性和立法上的原因,并非所有的问题都能通过基本法来反映,有些方面也不便写在基本法中。因此需要通过单独行文的方式来加以规定,这既可以维护税收法律的稳定性和严肃性,也有利于税收制度与经常变化的现实经济情况相适应。但这种方式只能在一定程度上采用,如果频繁使用则表明对经济情况的把握不够、认识不足,出台的法律缺陷较多,对具体问题的单独规定则成为弥补税法缺陷的手段,反而有损税收法律的严肃性,不利于保持税收制度的相对稳定。

1.1.2 税收制度与税法

1.1.2.1 税法的概念

税法是税收制度的法律表现形式,它是用以调整国家与纳税人之间在征纳税



方面的权利和义务关系的法律规范的总称。国家在参与国民收入分配、组织财政收入的过程中,必然会发生社会财富在国家与纳税人之间所有权上的转移,发生税收征纳关系,税法正是调整这一征纳关系的法律规范。它是国家依法征税和纳税人依法纳税的行为准则,它一方面可以维护正常的税收秩序、保证国家的财政收入,另一方面还可以维护纳税人的合法权益。

税法作为法律规范,具有与国家法律体系中其他法律部门一样的共性。但由于它所调整的法律关系的对象不同,它又是一个独立的法律部门,具有与其他法律部门不同的特征,具体包括:(1)税与法的共存性。税收是随着国家的产生而产生的,法又是与国家同时存在的,国家为了取得税收,就必须凭借自己的政治权力,以法律形式参与国民收入分配。一方面国家向纳税人无偿取得收入,就必须要有法律的强制力予以保证,另一方面国家征税又必须按照法律标准和规定的程序进行,以保障纳税人的合法权利。正是由于税收分配区别于一般分配的重要标志是国家提供法律参与分配,所以税与法具有共存性。(2)税法关系主体的一方固定性。任何法律关系都是有主体的,税收法律关系也是如此。但税收法律关系的主体有别于其他法律关系的主体,即在税法关系主体的双方当事人中,一方总是代表国家行使征税权的税务机关,而另一方则是各种不同类型的纳税人。也就是说税务机关作为一方当事人是固定不变的,而各类纳税人作为另一方当事人则是可以变更的。(3)税法关系主体权利和义务的不对等性。权利与义务对等,是一个基本的法律原则。但这只是从法律关系主体的全部权利义务来考察的,就某一个具体的法律关系主体而言,其在某一个具体的法律、法规中的权利义务不一定是对等的。就税法而言,纳税人以尽义务为主,因为税法确定的征纳关系不是按照协商、等价和有偿等原则确立的,而是国家凭借政治权力,通过立法程序制定并强制执行的。但就财政而言,纳税人是可以通过国家的财政支出安排获得多项权力的。所以,纳税人权利和义务的统一是从财政的范畴体现的,单从税法的角度看,纳税人的权利与义务具有不对等性。(4)税法结构的综合性。税法不是单行法律,而是由实体法、程序法、诉讼法等构成的综合法律体系。税法是一种实体法与程序法相结合的法律结构形式。税法结构的综合性表明税法在国家法律体系中具有非常重要的地位,税法结构只有具有综合性的特征,才能保证国家正确行使征税权,保障足额取得财政收入,也才能保障纳税人的合法权利。

1.1.2.2 税收制度与税法的关系

从经济学的角度看,税收的本质是国家参与国民收入分配所形成的一种经济利益关系,它包括国家与纳税人之间的税收分配关系以及各级政府间的税收利益



分配关系。税收制度是税收本质的具体体现，也就是说，税收的这种分配关系要得以实现，必须通过具体的、外在化的税收制度加以落实，税收制度正是通过税收构成要素的设置才使得国家和社会经济主体的分配关系确定下来的。

税法是法学的概念，税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。国家与纳税人之间以及各级政府间的税收利益分配关系都是借助于法的形式，即通过设计税收权利义务来实现的。可见，税法调整的是税收权利义务关系，而不直接是税收分配关系。

税收制度与税法密不可分，两者既有相同点又有不同点。相同点主要表现为：（1）税收制度与税法都是以税收征纳关系为调整对象的；（2）税收制度与税法都是由纳税人、课税对象、税率等要素构成的。税收制度与税法的不同点仅仅表现为在税收基本制度和实施细则方面立法权限的不同以及由此产生的法律效力方面的差别。从立法权限看，凡是由我国最高权力机关（全国人民代表大会及其常务委员会）通过并发布的才能成为税法；凡是由权力机关授权行政机关（包括最高行政机关和地方行政机关）制定并发布的，则称为税收行政法规和行政规章。从法律效力来看，税法的地位和效力最高，税收行政法规次之，再次是税收行政规章。

从以上分析可以看出，税收制度与税法所涉及的范围不同。一般来说，所有的税收法律规范都可称为税收制度，具体包括税收法律、法规和规章三种形式在内的所有税收法律规范，而税法一般仅指税收法律这一种形式。例如，《中华人民共和国企业所得税法》既是税收法律，也是税收制度；而《中华人民共和国增值税暂行条例》则仅仅是税收法规，而不是税收法律。

1.1.2.3 税收法律关系

提到税收制度与税法的概念，还涉及另外一个概念——税收法律关系。税收法律关系是指由税收法律规范确认和调整的国家与纳税人之间发生的权利与义务关系。国家征税表现为与纳税人之间的利益分配关系，在通过法律明确双方的权利与义务后，这种关系上升为一种特定的法律关系。这一税收法律关系主要包括以下三个方面：

1. 权利主体

权利主体是指税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。按当事人行为性质的不同，权利主体可分为征税主体和纳税主体。

在我国，征税主体是代表国家行使征税职责的国家税务机关，具体包括各级税务机关、海关和财政机关。纳税主体是指履行纳税义务的单位和个人，具体包



括法人、自然人和其他经济组织等。在我国税收法律、法规中所规定的负有代扣代缴或代收代缴义务的单位和个人也可列为纳税主体。

值得注意的是，在税收法律关系中由于权利主体双方是行政管理者与被管理者的关系，所以双方的权利与义务是不对等的。这与一般民事法律关系中主体双方权利与义务是平等的不同，这是税收法律关系的一个重要特征。

2. 权利客体

税收法律关系中的权利客体是指权利主体的权利和义务所共同指向的对象，具体是指税法要素中的征税对象。

流转税法律关系客体是货物销售收入或劳务收入，所得税法律关系客体是生产经营所得和其他所得，财产税法律关系客体是财产。

与此同时，税收法律关系客体也是国家利用税收杠杆调整和控制经济的目标，例如国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要，通过扩大或缩小征税范围调整征税对象，以达到鼓励或限制国民经济中某些产业、行业发展的目的。

3. 税收法律关系内容

税收法律关系内容是指权利主体依法享有的权利和承担的义务，这是税收法律关系中最实质的东西，也是税法的灵魂。

征税主体的权利主要表现在依法征税，进行税收检查以及对违章者进行处罚；其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法，及时把征收的税款解款国库，依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税主体的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税款、申请复议和提起诉讼权等；其义务主要是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、依法缴纳税款和接受税务检查等。

1.2 税收制度的组成要素

税收制度的组成要素，简称税制要素，是指构成每一具体税种的必要元素。税制的构成要素具体包括纳税人、课税对象、税率三个基本要素和纳税环节、纳税期限、税收优惠、违章处理等要素。世界上的任何一个国家，税收制度可能存在差别，但构成某一具体税种的要素都毫无例外地包括上述这些要素。



1.2.1 纳税人

纳税人是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人的规定解决了对谁征税，或者谁应该交税的问题。纳税人是交纳税款的主体。

1. 自然人和法人

从法律角度划分，纳税人包括自然人和法人两种。作为纳税人，他可以是自然人，也可以是法人，所谓自然人是指在法律上成为一个权利和义务主体的普通人，他们以个人身份来承担法律所规定的纳税义务。例如，有应税收入的个人。所谓法人是指具有民事权力能力和民事行为能力，依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织，法人相对于自然人而言，是社会组织在法律上的人格化，法人应当具备四个条件：（1）正式在工商行政管理部门注册备案。（2）有必要的财产和经费。“财产”一般是针对企业法人而言，“经费”一般是针对机关、事业单位和社会团体法人而言，为了保障社会经济秩序和交易的安全，法人必须有一定的财产或经费作为清偿债务承担风险的后盾。（3）有自己的名称、组织机构和场所。这个规定主要是为了防止“皮包公司”的合法化。（4）能够独立承担民事责任，能独立起诉和应诉。例如，某有限责任公司从事税法规定的应税行为，并取得相应的应税收入。

2. 扣缴义务人

扣缴义务人是指税法规定的，在其经营活动中负有代扣税款并向国家交纳税款义务的单位和个人。税法规定，税务机关应付给扣缴义务人所代扣、代收税款一定比例的手续费。同时，扣缴义务人也必须依法履行代扣、代收税款义务。如果不履行义务，就要承担相应的法律责任。如我国《税收征收管理法》就规定，扣缴义务人如果不履行义务，除对其行为给予处罚外，还应责成扣缴义务人限期将应扣未扣、应收未收的税款补扣或补收。

负税人是指最终负担税款的单位或个人。负税人和纳税人是两个不同的概念。有的税种，如各种所得税，由于税负不能转嫁，纳税人就是负税人。有的税种，如增值税、消费税、营业税等，由于税负能够转嫁给他人，纳税人与负税人就不一致。税法中并没有负税人的规定，但在制定税收政策和设计税收制度时，政策的制定者就要认真考虑和研究负税人的税收负担问题。

1.2.2 征税对象

征税对象是指根据什么征税，是征税的标的物，也就是缴纳税款的客体。每

