

税收制度学

阮宜胜 著

中国商业出版社

95
F810.42
90
2

税收制度学

阮宜胜 著



中国商业出版社

一九九四·北京



C 173540

税 收 制 度 学

阮宜胜 著

中国商业出版社出版

(北京广安门内报国寺1号)

新华书店北京发行所发行

三八六七二部队印刷厂印刷

787×1092毫米 1/32 12.5印张 300千字

1994年7月第一版 1994年7月第一次印刷

印 数 1—3000册

ISBN7-5044-2782-9/F· 1650 定价:9.50元

目 录

绪 论	(1)
第一章 税收制度总论	(5)
第一节 税收制度及其特点	(5)
第二节 税收制度术语	(9)
第三节 税制分类	(20)
第四节 税收的效率与公平	(28)
第五节 我国社会主义税制的建立和发展	(33)
第二章 增值税	(49)
第一节 增值税的特点和性质	(49)
第二节 增值税的优点	(56)
第三节 增值税课征制度	(60)
第四节 增值税征收管理	(78)
第五节 增值税的会计处理	(83)
第三章 消费税	(89)
第一节 消费税的特点和功能	(89)
第二节 消费税课征制度	(93)
第三节 消费税的会计处理	(110)
第四章 关税	(114)
第一节 关税的概念和特点	(114)
第二节 关税的分类和作用	(119)
第三节 关税课征制度	(127)

第五章 营业税	(140)
第一节 营业税的特点和功能	(140)
第二节 营业税的课征制度	(143)
第三节 营业税会计处理	(168)
第六章 企业所得税	(171)
第一节 企业所得税的特点和功能	(171)
第二节 企业所得税课征制度	(176)
第七章 外商投资企业和外国企业所得税	(203)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述	(203)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税课税制度	(207)
第八章 个人所得税	(230)
第一节 个人所得税的特点和功能	(230)
第二节 个人所得税课征制度	(235)
第九章 农(牧)业税	(255)
第一节 农业税政策原则	(255)
第二节 农业税课征制度	(261)
第三节 农业特产税	(266)
第四节 牧业税	(274)
第十章 资源课税	(278)
第一节 资源课税概述	(278)
第二节 资源税	(285)
第三节 城镇土地使用税	(297)
第十一章 财产课税	(301)
第一节 财产课税概述	(301)
第二节 房产税	(308)
第三节 契税	(312)

第四节	土地增值税	(314)
第十二章	特定行为课税	(320)
第一节	特定行为课税概述	(320)
第二节	固定资产投资方向调节税	(324)
第三节	耕地占用税	(326)
第四节	车船使用税	(333)
第五节	印花税	(338)
第六节	城市维护建设税	(345)
第七节	其他税及附加	(347)
第十三章	台湾香港澳门税收制度	(352)
第一节	台湾税收制度	(352)
第二节	香港税收制度	(365)
第三节	澳门税收制度	(382)
第十四章	比较税制	(389)
第一节	比较税制概述	(389)
第二节	主要税种的国际比较	(395)

绪 论

税收是国家政治权力作用于社会经济的产物。它作为一种分配方式，显然是抽象的、理性的。而税收制度则是这种抽象的、理性的税收分配方式的载体。所以说，税收制度的历史可以与税收的历史追溯到同样的久远。中国早在公元前 21 世纪第一个奴隶制国家夏王朝建立时，就有了税制即史典上的详细记载。到了周代，更有了“九赋”、“九贡”制。贡与赋都是对土地出产物的征税，即既有后世专指的田赋，又有随后才独立出来的工商税收。到了中国历史上大变革的春秋战国时期，税收制度也相应出现了大变革，首先是随着井田制的崩溃，对土地的征税相继改为按亩征税。其中最典型的是鲁宣公 15 年的初税亩，即履亩而税。“税”的名称亦最早见诸如此。外国早在公元前 30—27 世纪古埃及早期王国时期，法老之下就设有最大的行政部门——财政机构负责清查全国的人口、土地、牲畜和一切财富，并确定租税数额。埃及的古王国时期便明确规定向农民征收收获物五分之一的租税。到公元前 18 世纪，古巴比伦王国以汉谟拉比国王的名字命名的汉谟拉比法典中，更有了税收的条法。

所有这些，都说明了税收制度是税收的伴生物，从而也证明了有税必有法（税法或税制）的历史渊源。当然，几

千年的税制史是浩繁的，这里不可能也没有必要多加赘述。但是，有一点是肯定的，那就是在漫长的奴隶制社会和封建制社会里，由于生产力水平低下，经济发展缓慢，以及国家管理的简单化，税收制度也只能是简单的、粗糙的。

严密的、规范的、科学的税收制度是到了近代资本主义社会才开始逐渐形成的。随着资本主义生产方式的建立和发展，从而也带来了社会生产力的大发展。经济的发展，财富的积聚，国民收入的增加，一方面为税收提供了充裕的来源，为新税种的开征提供了可能；另一方面也为国家对社会经济生活的管理提出了更多更高的要求。严密的、科学的税收制度正是为适应这种发展的形势而逐步建立和完善起来的。首先是随着商品经济的发展而建立和逐步完善起商品课税制度；其次是随着经济技术水平的提高和人均国民生产总值的大幅度增长而建立和逐步完善起所得课税制度等，以至逐步形成完整的规范的税收制度体系。

我国税收制度在改革开放以前，由于受原苏联模式的影响，没有一个完整的体系结构。改革开放以来，税制发展变化很快，主要表现在：（1）建立健全涉外所得税制，并在1991年统一了对外资企业征收的所得税；（2）把所得税机制引入国有企业，推动了国有企业税收制度的完善；（3）引进了增值税制度，并结合我国国情建立并逐步完善起我国增值税课征制度；（4）先后开征了有利于国家宏观经济调控的固定资产投资方向调节税、耕地占用税等。尤其是按照发展社会主义市场经济的要求而进行的1994年工商税制改革，更是把我国税收制度建设推向了一个新阶段。从而使我国税制向规范化、科学化迈出了一大步。

长期以来，税收制度学一般都是和税收学合并在一起研究，取名“国家税收”。随着税收理论与实践的全国而又深入地发展，研究税收分配一般规律的税收学已独立为一门学科。1989年经济科学出版社已公开出版的拙著《税收学》，多少也说明了笔者在这方面的主张。这部《税收制度学》算是她的姊妹篇。

税收制度学是研究税收分配和税收分配关系规范性、操作性及其发展规律的科学。其研究对象是税收制度建立的依据、建立的原则等税制一般原理和各税种制度要素的具体规范和操作规则。税收制度学的研究对象表明，税收制度学是一门多学科的边缘学科。它以税收学为其理论基础和依据；是法学、制度学的专业化即税收专门化；涉及到国家管理、经济管理、理财、会计、国际关系，甚至理、工学科等诸多方面。从这个意义上说，税收制度学是具有丰富内涵的学科。从规范税收分配关系，作为征纳双方的税收行为准则看，税收制度学是税收主体国家所特别关注的，因为任何一个国家一个政权都企盼建立既能满足国家财政、经济、社会诸方面要求而又不致引起社会震动的良税制；同时，也是纳税主体即在法律面前处于平等地位的广大纳税义务人（包括法人和自然人）所必须熟知和掌握的群众性学科，因为任何一个纳税义务人都必须而且也应该依法履行纳税义务。可见，权威性、广泛性、群众性是税收制度学的鲜明特点。

本《税收制度学》的内容主要有四个部份：第一部份，是税收制度总论，包括税制的性质、特征、建立依据和建立原则，同时也介绍了税制要素的基本知识和我国税制建立与发展过程。第二部份，是全面研究和介绍现行各税种税制要

素的具体规范和操作规则，同时分析各税种的性质、特点与功能。此外，为增强其操作性和实用性，还介绍了有关税种的会计处理。这部份是全书的最基本内容。第三部份，是介绍台湾香港澳门税收制度。专列一章，原因是众所周知的。亚洲的“四小龙”这里就有两个，其税制的个中体味，读者是明了的。第四部份，是比较税制。这是《税收制度学》的又一关键性内容。目的是为了放开眼界把中国税制放到世界各国税制比较中去研究、去探索，以求建立起既真正具有中国特色，又符合国际税收惯例的税收制度。

限于作者的水平，书中谬误和不足在所难免，欢迎大家批评指正。同时，税收制度是不断发展变化的，因此，现行税制也难以以最新面孔出现在读者面前，故请鉴谅。

第一章 税收制度总论

第一节 税收制度及其特点

一、什么是税收制度

税收制度，亦称税收法律制度，简称税制，是国家以法律形式规定的税收征纳双方权利与义务的规范，包括各种税收法律、法规、条例、实施细则和征收管理制度等。一个国家为了筹集财政资金或调节社会经济行为，必须以法律形式规定税收征纳的具体事项，这些规定就形成了一个国家的税收制度。它一方面要求纳税人按规定履行纳税义务，另一方面又要求税务机关按规定征税并贯彻国家的经济政策和税收政策。所以，它是征纳双方共同的工作规程和行为规范。

税收制度又有广义和狭义之分。广义的税收制度，是指国家按一定的政策原则设置的所有税种组成的税收体系和税收管理制度，既包括税收基本法规即已全部完成立法手续的税收法律和尚未全部完成立法手续的条例、办法、暂行规定等；又包括税收管理制度诸如征收管理制度、税收计划、会计、统计制度等。狭义的税收制度，是指国家设置具体税种的课征制度，包括纳税人、课税对象、税率、纳税期限和地点等。

税收制度与税收是既相互联系又相互区别的两个概念。

税收，是国家凭借政治权力、按照预定的对象和标准、非惩罚性地参与社会产品分配的一种形式。其本质是以国家为主体的分配关系。而税收制度则是税收分配形式和税收分配关系的法律化、制度化和规范化。税收作为分配方式和分配关系，是抽象的、不确定的。而税收制度则是具体的、确定的和可操作的。两者的区别是明显的，同时，两者的联系亦在其中。如果没有税收分配，也就无所谓税收制度；而如果没有税收制度，则税收分配也就没有形式上的载体。

诚然，对于税收制度还可以从理论的角度来理解，即认为税收制度亦即税收结构，是指由各种税收配合而成的一个有系统的组织，其核心是主体税的选择和辅助税的配置问题。显然，这种认识是以税收活动的经济意义为中心的。本书所指的税收制度不是指的这种理解，而是前述的税收制度，即主要是从法律性和规范性来研究税收制度的。

二、税收制度的特点

税收制度或称税收法律制度，属于上层建筑范畴。它体现着统治阶级的根本意志，有着鲜明的阶级性。在社会主义中国，税收制度反映了最广大人民的意志，体现广大人民同国家之间在根本利益上的一致性。

税收制度是国家管理制度的组成部份，它不同于一般管理制度的特点是：

1. 税收制度所规定的权利义务关系不是对等的。税收制度不是按等价交换的原则建立的，不是协商、自愿的结果，而是凭借国家政治权力建立起来的。因此，从权利主体关系看，征税主体总是处于主动的、决定性的位置；而纳税主体

总是处于被动的、服从性的位置，权利主体关系的不对等，并不意味着可以忽视纳税主体的权利，相反，在制度规定的范围内，必须尊重和保护纳税主体的合法权利。

2. 税收制度的核心是税法，税法是实体法与程序法的综合，实体法是在实际内容上规定人们之间的权利与义务的本体及其产生、变更和消亡的法律，如宪法、民法等。程序法是为保证实体法的实施而制定的诉讼程序的法律，如刑事诉讼法等，而税法则是实体法兼程序法，税法除规定纳税人、课征对象、税率等实际内容外，还规定有纳税手续、税务纠纷和复议等执行程序。

3. 税收制度有独特的构成体系。目前我国税收制度体系包括五个层次：第一层次是国家根本法即宪法，如我国宪法规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这是我国税收制度的根本或母体。第二层次是国家最高权力机关及其常设机构正式完成立法程序的各种税收方面的法律，如外商投资企业和外国企业所得税法，个人所得税法，税收征收管理法等。第三层次是国家税收行政法规，即由国家立法机关授权国家最高行政机关（国务院）制定或批准实行的各种税收的暂行（或试行）条例、规定、办法等，如增值税暂行条例、消费税暂行条例、土地增值税暂行条例等。第四层次是部门税收法规，即由财政部、国家税务总局制定的诸如实施细则、各种具体规定等。第五层次是地方税收法规，即主要指省级权力机关和省级行政机关制定的有关税收的规定，包括根据全国性税收规定制定的具体办法和规定及全国性地方税以外的地方税法规等。从而构成了我国税收制度的独特的完整体系。随着税收法制建设的不断完善，各个层次上的

构成内容将更加充实和完善。

三、税收制度建立的依据

一个国家的税收制度的建立，是由其社会经济条件和税收所担负的基本任务为依据的。税收制度作为上层建筑，必须依据客观变化的政治经济形势的要求而作相适应的改革和调整。税收所担负的基本任务是建立税收制度的主观动因，当然是很重要的方面，特别是对税收作为宏观经济调控的范围和程度不同，税收制度的选择也会有所不同。但是，建立税收制度的根本依据，还是客观的社会经济条件。具体地说：

首先，是由生产力发展水平决定的国民经济结构。国民经济结构包括产业结构、产品结构、地区经济结构等，制约着国民收入分布状况及其表现形式，而国民收入分布状况及其表现形式又决定着课税对象的分布及其表现形式。所以，国民经济结构决定着税种的选择，征税范围的安排和税率的制定，从而决定着一个国家税收制度的建立。

其次，是国民收入初次分配形式结构。国民收入初次分配主要是指国民收入在那些与生产过程相联系的各要素的所有者之间进行的分配。它所形成的国民收入份额与各要素所起的作用是对称的。经过初次分配，国民收入已全部归它的直接形成要素所有者占有。国家的社会职能在国民收入形成中是一种间接的共同要素。所以，国家征税只能主要是一种再分配，即在初次分配基础上的再分配。可见，税收制度的建立要依据国民收入初次分配的形式结构。如封建社会国民收入形成要素的所有者主要是以户为单位的表现形式，所以，其税收制度设计也主要是对户课征；资本主义社会，一

家一户的经济单位解体，形成自然人和法人拥有生产要素，其中主要是自然人，所以，资本主义税收制度设计也主要是对自然人课征。同理，我国的生产要素所有者是以公有制为主体，所以，我国税制设计主要是对法人课税。

再次，是经济管理体制和经济管理水平。在计划经济体制下，由于一切经济活动听命于指令性计划，所以，税制设计也主要是服从计划管理的需要，或者说税制也仅仅是计划管理的工具而已。在社会主义市场经济体制下，税制建设不仅要为市场机制运行提供公平的税收环境，而且更重要的是要为国家宏观经济调控服务，并在市场缺陷的情况下发挥特殊的功能。所以，设计税收制度必须在范围上、程度上与之相适应。此外，税收制度的实施总是通过征纳过程来体现的，而征纳过程中征税人的征收管理水平和纳税人的经济管理水平，也直接关系到某些税制实施的可行性，进而制约着税收制度。

第二节 税收制度术语

一、纳税人

纳税人是法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人，亦称纳税主体。它是税收制度的基本要素之一。

纳税人可以是法人，也可以是自然人。

法人是具有民事权利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单位 and 组织。包括各种类型的企业（如国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、外商投资企业和外国企业），机关、团体、部队、学

校及其他事业单位。它是单位和经济组织在法律上的人格化。法人必须具备的条件：①依法成立；②有必要的财产或经费；③有自己的名称、组织机构和场所；④能独立承担民事责任，能独立起诉和应诉。

自然人是在法律上成为一个权利与义务的主体的普通人，包括能依法独立享有民事权利和承担民事义务的个人、个体工商户和合伙经营的个人。

与税务机关直接打交道的除纳税人之外，还有扣缴义务人，即法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。扣缴义务人是与税收源泉控制征收密切相联系的，扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定代扣代缴、代收代缴税款。

纳税人与负税人是两个不同的概念。纳税人已如前述。负税人是最终负担税款的单位和个人，在税负不转嫁的情况下，纳税人就是负税人。在税负转嫁的情况下，纳税人与负税人便不一致。由于税制上不能规定也无法规定最终负担税款的人，所以，负税人不是税制要素。但是，由于它关系到税收负担的归宿和税负的分布，因此在制定税收制度时必须认真对待之。

二、征税对象

征税对象，俗称课税对象，是指对什么征税，即征税的标的物和行为，亦称征税客体。

征税对象是税收制度的最基本要素。这是因为征税对象规定着不同税种征税的基本界线，反映着征税的范围，体现着征税的广度；征税对象是一种税区别于另一种税的主要标志，反映着不同税种在性质上的差异，甚至还是某些税种名

称的由来；征税对象与税源、税收负担问题有关，税收调节经济的作用点在征税对象上，但作用的归宿在税源上，所以，分析税收调节作用应研究征税对象与税源的关系。

税目，是征税对象的具体化，是税制中规定的应当征税的具体项目或品目。因为它是征税对象的具体化，所以，可不作为税制的独立要素。规定税目，一方面是为了明确具体的征税范围，划分征免界限；另一方面是为了区别征税对象不同的质以设计高低不同的税率，贯彻国家的经济政策和税收政策。税目的设置可以采取列举法，也可以采取概括法。列举法即对界限清楚的货物或项目实行一物一目或一项一目。概括法即对不易区分的货物或项目按大类或行业设目。

计税依据，是计征应纳税额的依据或标准，亦称计税标准。如消费税的计税依据为应税消费品的销售额。有时计税依据与课税对象也不相一致，如农业税的征税对象为农业收入，而其计税依据却是常年产量。

三、税率

税率是征税的比例，即对征税对象或税目从价或从量规定的征收比例。这个比例通常采用百分率。

税率是计算应纳税额的尺度，反映征税的深度；税率的高低直接关系到国家的财政收入和纳税人的负担水平；税率体现着国家的税收政策。所以说，税率是税制的核心要素或中心环节。

从税收负担上看，税率有名义税率与实际税率之分。名义税率是指税目税率表上的税率。实际税率是指纳税人的实际负担率，实际负担率是实纳税额与实际征税对象数量之