

中国税制新编

马海涛 邵书辰 编著

12

中国财政经济出版社

前 言

1994年我国进行了重大的税制改革,这是我国建立和完善社会主义市场经济体制的重大举措,它是我国税收工作的一个重要转折点。这次改革涉及面之广,内容之丰富,变革之深刻,都是我国税制建设史上所罕见的。因此,1994年的税制改革将成为新中国税制建设史上的里程碑。

为了适应新税收制度的改革和实施,搞好税收征收管理工作,我们根据新颁布的税制条例,在总结教学和实践的基础上,编写了《中国税制新编》一书。本书编写过程中注意由浅入深,通俗易懂,理论联系实际,对我国税制建设有关理论问题进行了必要的探讨。本书适用于广大财税干部、企业财会管理人员,也适用于各类财政、金融、经济、企业管理院校师生及关心和了解我国税制改革的人员。

本书由马海涛、郝书辰共同编著,其中第一、二、七、八章和第四章的第一节、第六章的第一、五、六节由马海涛编写,第三、五章和第四章的第二、三、四、五节及第六章的第二、三、四节由郝书辰编写。最后由马海涛负责全书统稿。在编写过程中借鉴了有关税收制度的著述,得到了有关专家、教授的指导和帮助,在此一并感谢。由于我们水平有限,书中欠妥之处在所难免,敬请读者不吝赐教。

编 者

1994年12月

· 1 ·

目 录

第一章 中国税收制度概论	(1)
第一节 税收制度的一般原理.....	(1)
第二节 我国税制的建立和发展过程	(19)
第三节 社会主义市场经济与税收	(25)
第四节 市场经济条件下的税制改革	(35)
第二章 流转税类	(47)
第一节 概述	(47)
第二节 增值税	(50)
第三节 消费税	(79)
第四节 营业税	(97)
第五节 关 税.....	(114)
第三章 所得税类	(139)
第一节 概述.....	(139)
第二节 企业所得税.....	(142)
第三节 个人所得税.....	(160)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税.....	(172)
第五节 农业税.....	(185)
第四章 资源税类	(197)
第一节 概述.....	(197)
第二节 资源税.....	(199)
第三节 土地使用税.....	(209)
第四节 耕地占用税.....	(213)

第五节 土地增值税·····	(217)
第五章 财产税类·····	(222)
第一节 概述·····	(222)
第二节 房产税·····	(225)
第三节 车船税·····	(227)
第四节 契税·····	(230)
第六章 行为税类·····	(235)
第一节 概述·····	(235)
第二节 固定资产投资方向调节税·····	(237)
第三节 印花税·····	(241)
第四节 屠宰税·····	(250)
第五节 筵席税·····	(252)
第六节 城市维护建设税·····	(254)
第七章 税收管理体制·····	(261)
第一节 税收管理体制的概念和内容·····	(261)
第二节 我国税收管理体制的沿革·····	(264)
第三节 税收管理体制的改革·····	(269)
第四节 分税制的基本内容·····	(279)
第八章 税收征收管理制度·····	(282)
第一节 税收征收管理概述·····	(282)
第二节 税收征收管理制度的改革·····	(286)

第一章 中国税收制度概论

第一节 税收制度的一般原理

一、税收制度的概念

(一) 税收的定义

税收,历史上又称“赋税”、“租税”、“捐税”,也简称“税”,英文 taxation,含有负担、重负之意。国家为满足社会公众需要,依据其社会职能,按照法律规定,参与国民收入中剩余产品分配,强制、无偿地取得财政收入的一种规范形式。

税收是一个历史范畴,是人类社会经济发展到一定阶段,有了剩余产品,产生了私有财产,社会分裂为阶级,出现了国家以后产生的。

税收是一种经济范畴,不仅是国家取得财政收入的一种方式,而且是国家调节经济的重要杠杆。税收在社会再生产过程中是属于分配环节的一种分配形式,它体现着以国家为主体的特定分配关系。

税收是由国家或者说是由政府来征收的。税收的主体是国家或政府,征税权力只属于国家,包括中央政府和地方政府。此外,其他任何组织或者机构均无征税权。税收的征收,实质上是国家参与社会产品,主要是剩余产品的分配,而社会产品的分配总是要凭借一定的权力来进行。马克思说:“在我

们面前有两种权力：一种是财产权力，也就是所有者的权力；另一种是政治权力，即国家的权力。”^① 利润是资本（资金）所有权在经济上借以实现的形式；利息是借贷资本（资金）所有权在经济上借以实现的形式；地租是土地所有权在经济上借以实现的形式；工资是劳动力所有权在经济上借以实现的形式。而作为阶级统治机器的国家，为了维持它的存在和实现其职能，只能凭借国家的政治权力把社会成员占有的社会产品的一部分以税收的形式变为国家所有。税收是为了满足国家或政府实现其政治、经济和社会职能的需要而征收的。正如马克思所说：“国家存在的经济体现就是捐税”。^② “捐税体现着表现在经济上的国家的存在。官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官价表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^③

税收区别于其他财政收入形式的特征，是它具有强制性、无偿性和固定性。所谓强制性，是指税收的征收依靠的是国家的政治权力。这种强制性具体表现为，税收是通过国家法律形式予以确定，纳税人必须根据税法的规定照章纳税，违反的要受到法律的制裁。所谓无偿性是指国家取得税收收入既不需要偿还，也不需要向纳税人付出任何代价。税收的这种无偿性特征，是针对具体的纳税人来说的，即税款交纳后和纳税人之间不再有直接的返还关系。所谓固定性，是指在征税前，就要通过法律形式，预先规定课征对象和征收数额之间的数量比

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年5月版，第170页。

② 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年5月版，第181页。

③ 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年5月版，第181页。

例,不经国家批准不能随意改变。税收的上述三个特征是密切联系的。税收的强制性,决定着征收的无偿性。而税收的强制性和无偿性又决定和要求征收的固定性。税收是强制性、无偿性和固定性的统一,缺一不可。只有同时具备这三个特征才构成税收。

西方税收学界一般从国家征税的依据出发表述税收的概念。他们往往从市场失灵(market failures)和公共物品(public goods)的需求两个方面论证政府征税的必要性。他们的观点是,市场机制虽然能有效地调节供给和需求,使社会资源得到合理配置,从而有效地提供商品和劳务,但同样存在市场失灵的问题,一个突出的表现就是公共物品不能通过市场机制来提供。因此,在市场经济条件下,政府的职能就是提供不能由私营部门通过市场提供的公共物品。这也是政府的财政支出,其资金来源是以税收为主要内容的政府收入。由于税收是政府强制课征的,不会给政府带来额外负担,不会凭空扩大社会购买力,并可为政府支出提供财力保证,因此,它就成为政府获得财政收入的最佳形式。

(二) 税收制度的概念

1. 税收制度的定义

税收制度,简称税制,它是国家规定的各种税收法令和征收办法的总称,是国家处理税收分配关系的规范,是国家财政经济制度的重要组成部分。税收制度既是国家向纳税单位和个人征税的依据和工作规程,又是纳税人履行纳税义务的法定准则。它包括国家的各种税收法规、税收管理体制、征收管理制度以及税收机关内部管理制度等。另外,税收制度还有另外一种含义,即指国家税收制度的结构体系,也就是各税类、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、以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,等等。它的研究对象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,研究税种、税目、税率的配置和设计,为税制改革、税收立法提供理论和可行的依据。

2. 税制与税法

税制是国家规定的征税规范,税法是由立法机关制定并由国家政权保证执行的征税与纳税行为的规则。税法是税收制度的核心。税法是一个总称,在实践中,它是通过多种法规来体现的。一方面体现在宪法、民法、刑法等国家的基本法规和概括性税法中,另一方面则体现在各种单行税法中,一般来讲,有一个税种,就有一个单行税法。从狭义的角度来看,税收制度又称为税收法律制度,它的调整对象是经济活动中所发生的以征税和纳税为内容的权利和义务关系。我国现行税收法律制度包括三种表现形式:

(1)由全国人民代表大会及其常务委员会或其授权国务院批准颁布的税收法律、条例、规定和办法,如《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国增值税暂行条例》等。

(2)由财政部或国家税务总局制订的各种税法的实施细则以及对各种税法和实施细则的具体补充规定,如《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《增值税若干具体问题的规定》等。

(3)由地方各级政府或地方税务机关制定的地方性税收法规。

3. 税收法律关系组成要素

税收法律关系同其他法律关系一样,是由主体、客体和内容三要素组成的,缺少任何一个要素都不构成税收法律关系。

(1) 税收法律关系的主体是指在税收法律关系中税收权利的享有者和税收义务的承担者。税收法律关系的主体可分为征税主体和纳税主体。征税主体是代表国家的各级税务机关，纳税主体是有纳税义务的法律和自然人。

(2) 税收法律关系的客体是指税法所规定的征税对象，即对什么东西征税。

(3) 税收法律关系的内容是指征税主体享有权利和纳税主体承担义务的具体内容。

二、税收制度的构成要素

税制要素，就是构成税收制度的基本要素，是一切税收制度的共性。在不同的社会经济制度下，税收制度所反映的关系，所发挥的作用有着很大的差别，但任何一个国家的税收制度又都具有共同的基本结构，并由固定的要素构成，这些要素就是税制要素。它是规范征纳双方权利和义务的法律规范的具体表现。由于税收制度具备法律特征，因而税制要素实际也就是税法构成要素。它主要包括征税对象、纳税人、税率、减税免税、征收方法、违章处理等项。现将主要要素分别介绍如下：

1. 征税对象

征税对象即课税对象，是征税的根据，即确定根据什么征税，是纳税的客体。征税对象规定着征税的范围，是确定税种的主要标志。一种税区别于另一种税主要起因是课税对象的不同。在现代社会，国家的征税对象主要包括所得、商品和财产三大类，国家的税制往往也是以对应于这三类课税的所得税、商品税和财产税为主体。

与课税对象相关的是税源。税源是指税收的经济来源或

最终出处，各种税有不同的经济来源。有的税种的征收对象与税源是一致的，如所得税的征税对象和税源都是纳税人的所得。有的税种征税对象与税源不同，如财产税的征税对象是纳税人的财产，但是税源往往是纳税人的收入。由于税源表明税收收入的来源，税源是否丰裕直接制约着税收收入规模，因而研究和掌握税源的发展变化，积极培育税源始终是税收征管工作的一项重要任务。

与征税对象相联系的另一个概念是税目。税目是征税对象的具体项目或征税对象的具体划分。税目规定了一个税种的征税范围，反映了征税的广度。设置税目一般有两种方法：一种是列举法即按照每种商品或经营项目、所得项目等分别设置税目，必要时还可以在税目之下划分若干细目。列举法的优点是界限清楚，便于掌握；缺点是税目过多，不便查找。另一种设置税目的方法是概括法，即按商品大类或行业或其他性质相近的项目归类设置税目。概括法的优点是税目较少，便于查找；缺点是税目设置过粗，不便于贯彻国家政策。这两种方法各有优点和缺点，在具体运用上，应有有机结合起来，灵活运用。

2. 纳税人

纳税人又称为纳税主体，它是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人可以是自然人，也可以是法人。所谓自然人，一般指的是公民个人。所谓法人，是指依法成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织，如企业、社团等。我国的纳税法人主要是指企业法人。按其性质可以分为国有企业法人、集体企业法人、国内股份制企业法人、中外合资企业法人和外国投资企业法人等。我国纳税自然人主要指我国公民、居住在我国的外国人和无国籍人，以及属于

自然人范围的企业，如个体企业、私营独资企业、农业经营承包户、个人合伙企业和其他不属于法人性质的企业等。

与纳税人有联系的一个概念是负税人。负税人是指最终负担税款的单位和个人，它与纳税人有时是一致的，如在税负不能转嫁的条件下；有时是分离的，如在税负可以转嫁的条件下。

与纳税人有关的另一个概念是扣缴税款义务人。扣缴税款义务人既不是纳税人也不是负税人，而是按照税法的规定，负有代扣代缴税款义务的单位和个人。这是为了实行源泉控制，保证国家财政收入。扣缴义务人直接负有税款的扣缴义务，应当按照税法规定代扣税款，并在规定期限内按期足额地缴库。对不履行扣缴义务的，给予一定的法律制裁。完成扣缴义务的，有按规定取得一定比例手续费的权利。

3. 税率

税率是指国家征税的比率。征税对象与税率的乘积就是应纳税额，反过来说，税额与征税对象之比即为税率。税率是国家税收制度的核心。它反映征税的深度，体现国家的税收政策。一般来说，税率可划分为比例税率、定额税率和累进税率三类：

(1) 比例税率。

比例税率是对同一征税对象，不论其数额大小，统一按一个比例征税。在具体运用上又可分为几种类型：行业比例税率，即按行业的差别规定不同的税率；产品比例税率，即按产品的不同实行不同的税率；地区比例税率，即对不同地区实行不同的税率。在比例税率下，同一征税对象的不同纳税人的负担相同，具有鼓励生产、计算简便的优点，也利于税收征管，一般应用于商品课税。比例税率的缺点是有悖于

量能纳税原则，且具有累退性质。

(2) 定额税率。

定额税率是按单位征税对象直接规定的一个固定税额，而不采取百分比的形式。定额税率和价格没有直接联系，它一般适用于从量定额征收，因而又称为固定税额。定额税率在计算上比较便利，它的缺点是负担不尽合理，因而只适用于特殊的税种。

(3) 累进税率。

累进税率是就征税对象数额的大小规定不同等级的税率。征税对象数额越大，税率越高；数额越小，税率越低。也就是说，征税对象数额小的税负轻，数额大的税负重。它一般适用于对所得额的课征，以所得额的大小来确定高低不同的税率，既可适应纳税人的负担能力，又便于充分发挥税收调节纳税人收入的作用。因此，采用累进税率能较好地贯彻税收合理负担的原则。累进税率主要有全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率和超倍累进税率。

全额累进税率，指以征税对象的全部数额为基础按与之相应的等级的税率计征税额。其计算公式为：

$$\begin{aligned}T_1 &= r_1 G_1 \\T_2 &= r_2 G_2 \\&\dots\dots\dots \\T_n &= r_n G_n\end{aligned}$$

超额累进税率，就是分别以征税对象数额超过前一等级的部分为基础按相应等级税率计征税额，各等级税额之和就是应征税额。其计算公式为：

$$T = r_1 G_1 + r_2 (G_2 - G_1) + \dots + r_n (G_n - G_{n-1})$$

全额累进税率和超额累进税率都是按量能纳税的原则设

计的，但二者又有不同的特点。首先，全额累进税率的累进程度高，超额累进税率的累进程度低，在税率级次和比例相同时，前者的负担重，后者的负担轻。其次，在所得额级距的临界点处，全额累进会出现税额增长超过所得额增长的不合理情况，超额累进则不存在这个问题。再次，全额累进税率在计算上简便，超额累进税率计算复杂。为了解决计算税款复杂的问题，实际工作中采用了速算扣除数办法，采用速算扣除数的计税公式为：

应纳税额 = 应税收入额 × 适用税率 - 速算扣除数

“速算扣除数”，就是按照全额累进税率计算的税额和按照超额累进税率计算的税额相减后的差额。只要确定了超额累进的税率表，根据税率表中划分的级距和每一个级距的税率，就可以预先求出这个差额。如级距与税率不变，“速算扣除数”也是不变的。因此，在实际运用中，并不需要逐级计算。这样，既可以发挥超额累进的优点，又可避免其缺点。所以，在实际税制中，全额累进税率很少应用，一般是实际超额累进税率。

超率累进税率就是以征税对象数额的相对率为累进依据，规定若干等级和等级税率，各就其超过部分分别适应相应的等级税率征税。

超倍累进税率就是以征税对象数额相当于计税基数的倍数确定适用税率。

应当指出，比例税率、定额税率、累进税率都是法律上的税率形式，即税法中可能采用的税率。若从经济分析的角度考察税率，则有另外的种类和形式，主要包括名义税率、实际税率、边际税率、平均税率等。名义税率即为税率表所列的税率，是纳税人实际纳税时适用的税率。实际税率是纳税

人真实负担的有效税率，在没有税负转嫁的情况下，它等于税收负担率。有的税种由于实行免税额、税前扣除和超额累进征收制度，纳税人负担的税款低于按税率表所列税率计算的税款，形成名义税率比实际税率高。边际税率本来是指按照边际效用相等原则设计的一种理论化税率模式，其主要功能是使社会福利牺牲最小，实质上是按照纳税人收益多寡分等级课税的税率。由于累进税率大体上符合边际税率设计原则，因而西方国家在经济分析上往往就是指累进税率。平均税率是实纳税额与课税对象的比例，它往往低于边际税率，比较两者之间的差额，是分析税率设计是否合理，税制是否科学的主要方法，一般来说，平均税率接近于实际税率，而边际税率类似名义税率。

4. 纳税环节

纳税环节是税法对处于商品流通过程中的征税对象规定应予征税的环节。对征税对象（产品或服务性业务收入）规定其在哪个环节纳税，哪个环节就是纳税环节。纳税环节一般是根据有利于生产及商品流通、便于征管和保证收入等原则确定的。如增值税在工业品产制各环节、商品批发和商业零售环节以及工业性加工、修理修配环节就增值额普遍征收，道道征收；消费税只在应税消费品的出厂销售环节或报关进口环节征收。

5. 纳税期限

纳税期限是根据税法规定纳税人在发生纳税义务以后，应缴纳税款的期限。它是根据各税种的特点确定的。纳税人不接纳税期限缴纳应纳税款的，要加收滞纳金。征管法规定，税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的，可以在规定的纳税期限之前，责令限期缴纳应纳

税款。纳税期限包括纳税计算期和税款缴库期。

6. 加征与减免

加征和减免是国家根据一定时期的社会经济政策对生产经营活动中的某些特殊情况所采取的加重、减轻或免除税收负担的措施。

(1) 加征。

加征是在应纳税额基础上加征一定比例税额的措施。

(2) 减免。

减免即减税和免税。减税是对应征税款减少征收一部分，免税是对应征税款全部予以免征。减免主要有法定减免、特定减免和临时减免三种形式。1994年税制改革以后，除法定减免外，各级政府和部门都不得自行规定减税和免税。

7. 违章处理

违章处理是对纳税人违反税法行为的处置。它对维护国家税法的强制性和严肃性有重要意义。

纳税人的违章行为通常包括偷税、抗税、漏税、欠税等不同情况。偷税是指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。抗税是指纳税人有意识地采取非法手段对抗国家税法拒绝纳税的违法行为。漏税是指纳税人出于无意而未交或少交税款的违章行为。欠税即拖欠税款，是指纳税人不按规定期限交纳税款的违章行为。

《中华人民共和国刑法》、《中华人民共和国税收征收管理法》和《中华人民共和国全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》都对违反税法、直接逃避纳税义务和违反税务管理规定的行为的处罚作出了明确的规定。对违章行为一般采取批评教育、征收滞纳金、处以税务罚款、追究刑事责任等处理措施。

三、税收制度的分类

一个国家的税收制度种类繁多,内容复杂,经常变化。为了正确制定国家的税收制度,加强税收管理,以便从各个不同角度来掌握税收的发展变革过程、税收的负担情况、税制的总体结构、中央财政和地方财政的收入划分、国内税收与涉外税收的关系等等,就有必要对整个税收进行分类研究。由于分析的角度不同,就有各种不同的分类方法。一般分类方法有以下几种:

(一)按照征税对象的性质不同分类,可分为所得税类、商品税类和财产税类

所得税类是指以纳税人的纯收益或纯收入为征税对象的税收,一般包括个人所得税、企业所得税等。商品税类(流转税类)包括所有以商品为征税对象的税种,如增值税、营业税、消费税、关税等。财产税类是指以各类动产和不动产为征税对象的税收,如一般财产税、遗产税、赠与税等。我国税种按征税对象不同一般分为流转税类、所得税类、资源税类、财产税类和行为目的税类五大类。

(二)按税收收入的形态不同分类,可分为实物税和货币税

实物税是纳税人以各种实物缴纳的税收。凡是以现金、支票、银行划拨转帐等货币形式缴纳的税收属于货币税。随着商品经济和货币交换的发展,税收从实物税逐步转变为货币税。西方各国都早已全部改为货币税了。我国1985年以前,农业税贯彻国需民用原则,以征收实物(粮食)为主,其余各税均为货币税。

(三)按税收的计税标准不同分类,可分为从价税和从量税

从价税,是以征税对象的价格为标准来计征的各种税,如

我国现行的增值税、营业税等。从量税,是以征税对象的重量、容积、面积、数量等为标准来计征的各种税,如我国的盐税、车船使用税等。

(四)按税负是否转嫁为标准分类,可分为直接税和间接税

直接税和间接税是西方财政学中通常使用的一种分类。所谓直接税,一般指税款不能转嫁,须由纳税人直接负担的税收。所谓间接税,是指税款可以转嫁给其它人负担,即纳税人与负税人不一致的税收。当然在两者划分的具体标准上,西方学者的看法也不尽一致,如有主张以立法者的预期为标准,凡立法者预期不会发生转嫁的税,就为直接税,反之则为间接税;有的提出以税收来源为标准,认为凡直接来源于生产经营所得或财产所得的税为直接税,反之则为间接税。

(五)按照税收与价格的关系不同分类,可分为价内税与价外税

凡税金构成价格组成部分的,称为价内税;凡税金作为价格之外附加的,称为价外税。与此相适应,价内税的计税依据称为含税价格,价外税的计税依据称为不含税价格。一般认为,价外税比价内税更容易转嫁,价内税课征的侧重点为厂商或生产者,价外税课征的侧重点是消费者。我国1994年税制改革的增值税,在零售以前各环节采取价外税,在零售环节采取价内税。

(六)按税收的隶属关系不同分类,可分为中央税、地方税和中央与地方共享税

中央税是指由中央立法、收入划归中央并由中央管理的税收。地方税则是税收管理权和收入支配权划归地方各级的税收。中央与地方共享税是指某种税税收收入支配由中央和地方按比例分享。把全部税种划分为中央税、地方税和共享