



中国税制

孙文基
许冠亭 主 编
刘建中

中国审计出版社

编 者 的 话

1994年新税制的推行是我国税制历史上一项具有重大意义的改革,对增加国家财政收入,充分发挥税收杠杆在宏观调控中的作用具有深远影响。新税制实施两年多来,针对运行中存在的问题,进行了若干修正,使其更加完善。为了全面反映中国现行的税收制度,我们编写了《中国税制》一书,本书紧扣我国新税制的内容,深入浅出地介绍了我国新税制,重点论述了纳税人、课征对象、税率、纳税期限、减免税规定等基本内容,同时本书还全面介绍了仍在继续实施的其他税制。本书可作为全日制大中专院校及成人教育的财经类专业教材,也可作为财经干部培训的教材和广大自学者的参考读物。

本书各部分内容分别由下列同志执笔:孙文基编写第一章、第三章、第七章、第十七章;许冠亭编写第二章、第四章、第五章、第八章;刘建中编写第六章、第十章;曹健编写第九章;毕竞艳编写第十一章;刘志明编写第十二章;宋建英编写第十三章、第十四章;徐建军编写第十五章、第十六章。

由于作者水平有限,对本书的不当之处恳请读者和各位同仁不吝赐教,深表感谢!

编 者

1996年8月于苏州

目 录

第一章 税收基本理论.....	(1)
第一节 税收的一般概念.....	(1)
第二节 税收的职能、作用.....	(4)
第三节 税收负担与转嫁.....	(7)
第四节 治税思想和原则	(11)
第二章 税收要素和税制结构	(17)
第一节 税制构成要素	(17)
第二节 税收分类	(21)
第三节 税制结构	(24)
第四节 现行税制改革	(27)
第三章 增值税	(34)
第一节 增值税概述	(34)
第二节 增值税的基本要素	(38)
第三节 增值税的缴纳	(43)
第四节 外商投资企业多缴税款的退还	(50)
第五节 增值税的减免和出口退(免)税	(53)
第四章 消费税	(63)
第一节 消费税概述	(63)
第二节 消费税的基本要素	(65)
第三节 消费税的计算和缴纳	(70)
第五章 营业税	(77)
第一节 营业税概述	(77)

第二节	营业税的基本要素	(78)
第三节	营业税的计算与缴纳	(84)
第四节	营业税的减免	(88)
第六章	关税	(90)
第一节	关税概述	(90)
第二节	关税的基本要素	(92)
第三节	关税的计算与缴纳	(98)
第四节	非贸易性进口物品的征税	(101)
第五节	船舶吨税	(102)
第七章	企业所得税	(105)
第一节	企业所得税概述	(105)
第二节	企业所得税的基本要素	(105)
第三节	资产的税务处理	(114)
第四节	企业所得税的减免	(118)
第五节	企业所得税的征收管理	(124)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税	(130)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	(130)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的基本要素	(133)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠	(140)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算和缴纳	(146)
第九章	个人所得税	(151)
第一节	个人所得税概述	(151)

第十五章 印花税	(215)
第一节 印花税概述	(215)
第二节 印花税的基本要素	(215)
第三节 印花税的计算、缴纳及征收管理	(220)
第十六章 其他各税	(224)
第一节 城市维护建设税	(224)
第二节 房产税	(226)
第三节 城市房地产税	(230)
第四节 契税	(231)
第五节 车船使用税	(234)
第六节 车船使用牌照税	(238)
第七节 耕地占用税	(240)
第八节 屠宰税	(245)
第九节 筵席税	(246)
第十七章 税务管理	(248)
第一节 税务管理概述	(248)
第二节 税收征收管理	(250)

第一章 税收基本理论

第一节 税收的一般概念

一、税收的产生

在现代社会经济中，国家征税涉及到社会经济生活的各个方面。如开发一个公司，不仅要到工商管理部门注册，还要到税务部门登记，领取税务登记证。当其开展生产经营活动时，不仅要按国家税法规定缴纳流转税，而且要就其生产经营所得缴纳所得税等其它税收。就居民来说，当其收入达到国家规定的标准时，要向国家缴纳个人所得税。虽然我们对税收这一社会经济现象已相当熟悉了，但它不是从来就有的，其产生经历了一个漫长的发展过程。

总的来说，税收的产生是社会生产力发展到一定阶段，并出现凌驾于社会之上的阶级统治机关国家时才产生的。

在人类社会发展的最初阶段即原始社会中，生产力发展水平很低，劳动成果极为有限，勉强维持人们最低限度的生存需要，故不存在剩余产品。当原始社会发展到中期和后期阶段时，先后发生了两次社会大分工，第一次社会大分工是畜牧业和农业的分离，第二社会大分工是手工业和农业的分离。这两次社会大分工既是生产力发展的结果，又是社会生产力得以进一步发展的原因。由于生产力的发展，人们的劳动产品除满足自身的需要外，有了剩余，即出现了剩余产品。剩余产品的出现一方面为社会的发展提供了基础，又为私有制和剥削的产生提供了物质条件。随着私有制和剥削的产生，人类社会就开始分裂为利益对抗的两大阶级，即剥削阶级和被剥削阶级，因而也就有了阶级矛盾和阶级冲突，为了调和阶级矛盾和阶级冲突，就必然出现国家，

正如列宁所指出的：“国家是阶级矛盾不可调和的产物”，“国家是阶级统治的机关，是一个阶级压迫另一个阶级的机关，是建立一种秩序，来使这种压迫合法化、固定化，使阶级冲突得到缓和。”^①国家作为阶级统治机关并不是抽象的存在，而是由军队、警察、法庭、监狱等政权机构和各种行政机构所组成，要维持这些机构的存在并正常地发挥职能，就需要占用并消耗一定数量的社会产品。但国家机构本身并不直接从事物质资料生产，只能凭借其政治权力，强制地去占有有一部分社会产品。我们把凭借国家政治权力所进行的分配称之为财政，而财政参与社会分配的基本手段是税收。正如恩格斯所指出的：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前氏族社会完全没有的。但是现在我们却十分熟悉它了。”^②应当说捐税是历史上最早出现的，也是最典型的一个财政范畴。数千年前的古希腊、古罗马和古埃及就已存在税收。如果把我国春秋时的鲁宣公在公元前594年实行“初税亩”作为我国税收正式形成的标志，我国的税收也有近2600年的悠久历史。

二、税收的定义

（一）税收一词释义

据历史学家考察，税收一词最早见之于《春秋》所记鲁宣公十五年的“初税亩”。初是开始的意思，税亩，则是对土地征税。据东汉时期许慎编写的《说文解字》中说：“税”是个形声字，字的左边“禾”取其意，指田禾，即农作物，右边“兑”取其音，有送达的意思。“税”字的本意，就是社会成员把以土地为基础的农产品上缴给国家。

在中国历史上，税收有各种各样的名称，最常见的是赋税、租税和捐税，现说明如下：

1. 赋税。中国古代的税最早是征自土地产品，用作国家一般经费。而赋专指军赋或兵赋，包括君主对臣民征发的军役和军

^① 《列宁选集》第3卷，人民出版社1972年版 P175、176

^② 《马克思选集》第9卷，人民出版社1972年版第167页

用品，所以赋字从“武”。春秋后期，军赋逐渐以田亩征收，并逐渐演变为税的通称，常连称“赋税”，田税即称田赋。此外，汉代有“算赋”、“口赋”、“更赋”、“户赋”等名目。

2. 租税。租指田赋。是建立在王田制基础上的称谓。“溥天之下，莫非王土”。百姓耕种了国王的土地，便要向国王交租，实质上还是税。汉武帝时征收的渔税，称作“海租”；元朝征收的房地产税，称作“房地租”。租与税两字连用，成为一切课税的总称。例如唐朝诗人杜甫《兵马行》中说：“县官急索租，租税从何出？”该租税就是泛指一切课税。我国台湾省现在的各种文件和出版物，对一切课税，仍叫作“租税”，与税收同义。

3. 捐税。“捐”字本义是自愿捐助之意，不带强制性。清代后期，因财政拮据而大开捐例，使捐成为一种普遍的、经常的、强制征收形式，逐渐成为税名。例如房捐、亩捐、花捐等。捐与税两字连用，称作“捐税”或“税捐”，成为一切课税的总称。

（二）税收的定义

自税收产生以来，从古到今，从国外到国内，由于人们认识水平的差异，对税收有若干不同的定义。就我国目前的情况看，比较一致的税收定义是：税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，强制地无偿地参与国民收入分配而取得财政收入的一种形式，也是国家调节经济的重要杠杆。

三、税收的形式特征

税收作为财政收入的一种主要形式，与其它财政收入（如专项收入，国有资产上缴收益）相比，具有强制性、无偿性、固定性三大特征，简称税收三性。

（一）税收的强制性。这是指税收是国家以社会管理者的身份，凭藉政治力量，依据政治权力，通过颁布法律或政令来进行强制征收，负有纳税义务的社会集团和社会成员，都必须遵守国家强制性的税收法令，依法纳税，否则就要受到法律制裁，这是税收具有法律地位的体现。

（二）税收的无偿性。这是指国家通过税收形式向社会集团

或成员征收的收入，就转归国家所有，不向原纳税人支付任何报酬或代价，也不再直接偿还给原纳税人。正如列宁所指出的那样：“所谓赋税，就是不付任何报酬而向居民取得的东西”。^①

（三）税收的固定性。这是指税收是按国家法令预定的标准征收的，即课税对象、税目、税率，纳税义务人，纳税办法和期限，都是税收法令预先规定了的，有一个比较稳定的适用期间。当然，税收的固定性并不等于税法固定不变，由于经济发展情况的变化，以及国家利用税收杠杆的需要，税制构成要素也会相应地调整，这种对税收的改革和调整，都必须通过法律形式确定下来，并在一定时期内稳定不变。

上述三个特征是统一的整体，是税收区别于其他财政收入形式的基本标志，也是鉴别一种财政收入是不是税收的基本尺度。

第二节 税收的职能、作用

一、税收的职能

（一）概念

税收职能一般是指税收分配活动本身，在各种社会制度下所固有的和经常起作用的特定本能和功能，是税收这个特定事物的一种长期固定属性。

（二）税收的三项职能

1. 财政职能。税收作为由国家强制地，无偿地取得收入的一种手段。能够把纳税人的应纳税款征收过来，保障国家财政收入。

2. 调节职能。国家征税取得财政收入的过程，必然要改变各种阶级、阶层纳税人的收入分配，改变各经济部门、单位、个人以及地区之间收入的分配，进而必然对经济情况产生某种影响。国家正是通过这种影响，来贯彻它的一定政策，达到其特定

^① 《列宁全集》第32卷，第275页秩序。

的政治经济目的。

3. 监督职能，国家在征税取得收入过程中，必然要建立在日常深入细致的税务管理基础上，具体掌握税源，了解情况，发现问题，督促纳税人依法纳税，并同违反税收法令的行为进行斗争，从而监督社会经济活动，维护社会秩序。

简单地来说，税收的财政职能即指组织财政收入，调节职能指调节经济，监督职能指监督管理社会经济活动。在这三项职能中，调节职能是基本职能，这是因为税收是国家调节经济的重要杠杆，一切税收制度要从有利于发展经济、调节经济出发，而不是从财政收入多少出发。

二、税收的作用

税收的作用是税收职能在一定经济条件下具体表现出来的效果，是在一定政治和经济条件下的产物，随着不同历史时期的经济条件以及政治经济任务的变化而变化。在我们社会主义市场经济条件下，税收的作用是：

（一）组织财政收入的作用

税收从它产生之日起，就是国家强制地、无偿地取得财政收入的主要形式，是保证国家实现其职能的物质基础。社会主义市场经济的确立和完善，使税收组织财政收入的任务显得更加重要，这是因为：（1）市场经济的发展，赋予税收更加重要的组织财政收入的任务。因为现代市场经济是国家进行宏观调控的市场经济，要实现资源合理配置，收入分配公平，经济稳定增长，国际收支均衡的宏观调控目标，需要国家有更充裕的财力。（2）在市场经济条件下，多种经济成份并存的格局，使得税收组织财政收入的对象更加复杂，范围更加广阔，要求组织财政收入的功能更加强化。（3）随着与市场经济体制相适应的现代企业制度的建立，税收有利于正确处理国家、企业之间的分配关系，保证财政收入的增长。（4）在市场经济体制下，通过分税制规范了中央与地方的分配关系，有利于调动各级政府组织财政收入的积极性。

（二）资源配置的作用

市场机制按照价值规律的要求自我配置社会资源的流向、流量和分布。同计划机制相比是一种高效的资源配置方式，但也存在着自发性和盲目性。并且，受利益机制的驱动，各生产要素一般流向投资少、周期短、见效快、获利大的产业，而不愿流向投资大、周期长、见效慢的基础产业和公共设施等国民经济急需或必需发展的产业。这就需要干预，需要另一种方式的资源配置，而税收是其干预方式的重要组成部分。

在社会主义市场经济条件下，税收的资源配置作用主要通过税种和税率来实现。一是创造条件，消除市场机制的盲目性和自发性对资源配置的影响，促进社会资源的合理配置；二是对市场资源配置进行政策引导。通过税收政策来达到行业间、部门间以及地区间的区别对待，从而使资源在行业、部门以及地区间合理配置。

（三）收入再分配和公平负担的作用

市场经济要求公平竞争，没有公平竞争，各市场主体就失去了均等发展的条件，最终导致社会分配不公和市场经济的无序化。通过征税，既可给纳税人创造平等的竞争环境，又有利于提高资金使用效益，而且可体现党和国家一系列社会和经济政策。

税收发挥收入再分配和公平负担的作用，主要通过以下三个途径：一是实行普遍征税；二是实行量能负担，达到税负上的横向公平和纵向公平；三是要注意税收优惠，不能走“高税率、多优惠、低税负”的老路。

（四）稳定和发展经济的作用

在市场经济条件下，多元化的投资格局、投资主体的趋利行为、资金流动的频繁化和多样化，都对经济稳定产生影响。这种不稳定性要求国家进行宏观调控，而税收是国家进行宏观调控的重要工具。

税收发挥稳定和发展经济作用的途径主要是逆经济周期而改变税收这个变量。当社会总需求大于总供给时，国家一方面运用税收政策刺激经济以增加社会总供给；另一方面通过运用税收

杠杆，对总需求进行控制；反之，当社会总需求少于总供给时，可通过少征税，扩大纳税人的购买能力，促进社会总需求和总供给的平衡。

（五）维护国家权益的作用

积极参与国际分工和交换，扩大贸易和技术交流，实现国际间生产要素的优化组合，是现代经济发展的客观要求，也是促进经济发展的必要途径。但在促进世界经济国际化、一体化的同时，也要注意维护国家主权和经济利益。税收作为国家掌握的重要经济杠杆，在维护国家主权和经济利益，配合对外贸易制度，争取税收上的优惠，以及在增加财政收入和外汇资金，保证涉外经济计划统一实现等方面都发挥着重要作用。

（六）反映和监督管理的作用

在社会主义市场经济条件下，税收反映和监督管理作用显得非常重要。国家征税涉及国到国民经济的各个部门和社会再生产的各个环节，税收的数量和构成必然反映出社会经济各个方面的状况，反映出各部门的比例关系和社会再生产各个环节是否协调。因此，信息反映是市场经济条件下税收的重要特征。

市场经济是法制经济，税收的监督管理作用就显得更加重要。强调依法治税，运用税收法律调节、规范经济运行，有利于维护市场规则，加强法制建设。

第三节 税收负担与转嫁

一、税收负担

（一）税收负担的概念

税收负担简称税负，是纳税人向国家缴纳税款所承受的经济负担程度或负担水平。

税收负担实质上反映了在国民生产总值或国民收入分配中，国家、企业（集体）、个人三者之间的分配关系，以及地区间、部门、行业间、经济成份和阶级、阶层间的分配关系。

（二）税收负担的分类

根据考察的层次和角度的不同，把税收负担划分为：

1、宏观税收负担，即全社会总税收负担。

2、局部或中观税收负担，即某个地区或某个税种的税收负担；同一类型纳税人，如同种经济成份、同一部门、同一行业，以及某个阶级、阶层的税收负担。

3、微观税收负担，即单个企业、农民或城镇居民个人的税收负担。

另外，依据实际缴税情况的不同，还可分为名义负担和实际负担。

（三）我国的宏观税收负担

宏观税收负担一般用税收总收入与国民生产总值比来衡量。我们改革开放以来的宏观税收负担如图表 1—1。

图表 1-1

1978—1993 年税收收入占国民生产总值比重表

年 度	国民生产 总值(亿元)	国内财政收入占 国民生产总值 %	税收总额占 国民生产总值 %	工商税收占 国民生产总值 %
1978	3588.1	31.25	14.47	12.88
1979	3998.1	26.71	13.45	12.06
1980	4470.0	23.32	12.79	11.42
1981	4773.0	21.30	13.20	11.47
1982	5193.0	20.68	13.48	12.00
1983	5809.0	28.85	13.35	11.86
1984	6962.0	21.07	13.61	11.63
1985	8557.5	21.47	23.85	14.00
1986	9696.3	22.53	21.56	13.40
1987	11301.0	20.02	18.94	12.26
1988	14018.2	17.73	17.08	11.25
1989	15916.3	17.64	17.30	11.87
1990	17686.1	17.72	15.96	11.44
1991	20236.3	16.95	14.78	10.25
1992	24378.9	16.18	12.80	9.40
1993	31342.3	15.09	13.58	10.62

资料来源：1994 年和以前年度《中国统计年鉴》、《中国财政统计(1950—1971)》。1978—1985 年工商税收根据《三十六年工商税收统计资料》，表内计算比例时，国内财政收入未包括外债收入，工商税收未包括国营企业所得税、调节税收入，但包括盐税、烧油特别税、建筑税收入。

从图表 1—1 可看出,我国的宏观税负较低,大大低于高收入发达国家 35—45% 的比重,也低于低收入发展中国家 20% 左右的比重。因此,采取切实有效的措施,以利于迅速提高税收占国民生产总值的比重,应是我国当前税收工作的一个重要任务。

二、税收转嫁

(一) 税收转嫁的含义

税收转嫁亦称为税负转嫁,这是指纳税人在缴纳税款后,通过经济交易过程,将所缴税款的部分或全部转移给他人负担,自己不承担或少承担税收的经济现象。

(二) 税收转嫁的种类

在经济交易过程中发生税收转嫁的途径是不同的,归纳起来大体上有以下几种:

1. 前转。就是税收负担向前转嫁,故又称之为顺转。即纳税人将其所缴纳的税款,通过提高商品或生产要素价格的方法,向前转嫁给商品与生产要素的购买者或最终消费者负担。

2. 后转。就是税收负担向后转移,故又称之为逆转。即纳税人不能采取提高商品或劳务价格的方法向前转嫁税收的情况下,为了保证自己的利益不受损失,可以向后转嫁税收负担。比如政府在零售环节对某种商品征税,但该种商品由于供求关系的作用并不能因征税而相应地提高价格,零售商就可以通过压低进货价格把税收负担转嫁给批发商,批发商也可以通过压低进货价格把税收负担转嫁给制造商,制造商再通过压低原材料和劳动力的价格把税收负担转嫁给原材料和劳动力的供应者。

3. 散转。散转又称为混转。即一部分税款前转,一部分税款后转。

4. 消转。是指纳税人对所缴纳的税款,既不采取向前转嫁也不采取向后转嫁,而是通过改善经营管理、革新生产技术等方法弥补其纳税损失,使税收负担在生产发展和效益提高中自行消失。

5. 税收资本化。税收资本化又称为资本还原，是一种特殊的税收转嫁。即生产要素的购买者将购买的生产要素在未来要缴纳的税款，通过从购进价格中预先扣除，即压低生产要素购买价格的方法，向后转嫁给生产要素的供给者。

（三）税收转嫁的条件

转嫁税负是纳税人的一般行为倾向，由于政府征税会减少纳税人的经济利益，在利益机制的驱动下，纳税人必然千方百计地将税收负担转嫁给他人负担，以维护和增加自身的经济利益。但纳税人要将转嫁愿望变为现实，并不是一件容易的事。因为税收能否发生转嫁，要受种种条件的制约。最基本的条件是商品或要素的价格能否自由变动，只有在价格可自由变动的情况下才存在转嫁条件。在存在转嫁条件的情况下，税收转嫁的程度还要受其他诸多因素的制约，如供求弹性的大小、税种的不同，征税范围的宽窄等。

一般来说，商品课税转嫁易，所得课税转嫁难；供给弹性较大，需求弹性较小的商品或要素的课税较易转嫁，供给弹性较小，需求弹性较大的商品或要素的课税不易转嫁；课税范围宽的商品或要素较易转嫁，课税范围较窄的商品或要素不易转嫁。

第四节 治税思想和原则

一、治税思想

思想也称观念，是人们对客观事物的一种理想认识。所谓治税思想，就是用什么样的思路、方法和手段治理税收事务，指导税收工作。新时期的治税思想可概括为：坚持“八字方针”、正确处理“六个关系”。

八字方针是：法治、公平、文明、效率。

法治，就是依法治税，不得以权代法、以言代法和自立章法，不准随意减、免、缓、欠税款，必须做到执法必严，违法必究。