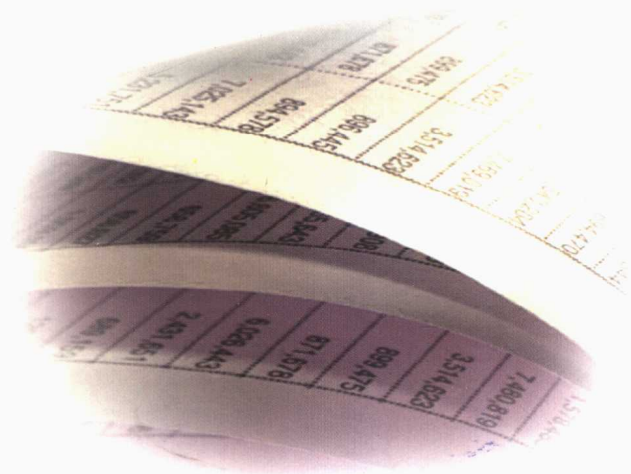


税收制度 改革与发展研究

SHUISHOU ZHIDU GAIGE YU
FAZHAN YANJIU

李国健 著



山东人民出版社



税收制度 改革与发展研究

SHUISHOU ZHIDU GAIGE YU
FAZHAN YANJIU

李国健 著

山东人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收制度改革与发展研究/李国健著. —济南: 山东人民出版社, 2004. 12
ISBN 7-209-03719-5

I. 税... II. 李... III. 税制改革—研究—中国
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 058138 号

山东人民出版社出版发行

(社址: 济南经九路胜利大街 39 号 邮政编码: 250001)

<http://www.sd-book.com.cn>

新华书店经销 青岛星球印刷有限公司印刷

*

787×1092 毫米 16 开本 29.5 印张 2 插页 340 千字

2004 年 12 月第 1 版 2004 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—5000 定价: 48.00 元

序

财政是国家的一项重要职能,是政府实施宏观调控的重要政策工具。充分发挥财政的职能作用,促进经济和社会各项事业的健康发展,是财政工作的基本目标和要求。我国社会主义市场经济体制的建立和社会经济的发展、经济结构的战略性调整、经济国际化的进一步加快,对财税制度的改革、发展与创新提出了新的更高的要求。面对新的社会经济形势,我们应该适应财政经济工作的需要,逐步增强改革、发展、创新意识,对财税制度改革不断进行新的探索和创新。

作者李国健同志在省级财政税务机关工作二十多年,在实际工作中一直密切关注我国及世界财政税收领域的改革与发展,在财政税收改革理论研究与实践方面也有许多研究成果,有些获得了山东省社会科学优秀成果奖励、财政部或山东省财政税收理论研究成果奖励。近两年,作者回顾总结从事财政税务工作的学习体会和研究成果,按照市场经济体制新形势的要求,对财政税收改革与发展问题又进行了进一步学习研究,在此基础上形成了《税收制度改革与发展研究》和《财政改革与发展研究》两部专著。

作者在对财政税收改革与发展问题进行分析研究时,遵循市场经济体制的基本理论,力求客观恰当并有针对性地认识和

分析财政税收运行及改革过程中存在的现实问题,提出改革与发展思路 and 方向的意见和建议。《税收制度改革与发展研究》一书以全面阐述现行的税收制度为基础,参考国际国内税收制度改革的最新资讯,结合税收制度运行中出现的一些深层次问题和矛盾,对税收制度改革的方向及前沿问题进行探索,对继续深化税收制度改革、进一步调整和完善税收制度体系进行探讨。力图使读者对我国的税收制度有一个全面的把握,对我国今后税收制度改革与发展的思路 and 方向有一个基本的了解。《财政改革与发展研究》一书注重理论与实践相结合,内容涵盖财政工作主要领域,立题体现时代特色,观点突出改革创新。对我国财政改革的路径及政策进行比较深入的分析,对财政理论研究与实际工作中的一些热点、难点问题进行全面深入的探讨,对财政改革与发展的现实问题进行认真的研究。既有理论上的探索,也有实践中的体会,并尽可能地突出研究成果对实践的指导性和应用性。《税收制度改革与发展研究》和《财政改革与发展研究》的出版,期望能引发和促进更多的理论和实务工作者对财政税收制度改革与发展问题进行更深入的思考和研究,使财政税收理论研究更好地为财政税务中心工作服务,更好地为建立平衡、稳固、强大的财政服务,更好地为经济社会快速、持续、稳定、健康发展服务。

黄少军

2004年12月

目 录

● 序	1
● 我国税收制度改革与发展综述	1
一、我国税收制度构成及分类	2
二、我国税收制度的沿革	10
三、我国税收制度改革与发展展望	22
● 商品劳务课税制度与改革	37
一、增值税税制与改革	37
二、消费税税制与改革	70
三、营业税税制与改革	84
四、资源税税制与改革	109
五、关税税制与改革	117
● 所得课税制度与改革	144
一、企业所得税税制与改革	144
二、外商投资企业和外国企业所得税税制与改革	167
三、个人所得税税制与改革	189
● 财产行为课税制度与改革	215
一、房产税税制与改革	215
二、城镇土地使用税税制与改革	222

三、车船使用税税制与改革	225
四、城市维护建设税税制与改革	230
五、土地增值税税制与改革	235
六、印花税税制与改革	242
七、车辆购置税税制与改革	252
八、契税税制与改革	257
● 农(牧)业、耕地占用税课税制度与改革	268
一、农业税税制与改革	269
二、牧业税税制与改革	279
三、农业特产税税制与改革	284
四、耕地占用税税制与改革	299
五、农村税费改革	313
● 国际税收制度与改革	324
一、国际税收概述	324
二、税收管辖权	329
三、国际避税与反避税	335
四、国际税收协定	352
● 税收征管制度改革与发展	370
一、税收征管制度概述	370
二、税收征管制度详述	373
三、税收征管制度改革与发展	400
● 税收管理体制制度改革与发展	414
一、我国税收管理体制沿革	414
二、税收管理权限的划分	426
三、税收管理体制制度改革与发展	429
● 税务代理制度改革与发展	436
一、税务代理制度概述	437

二、我国税务代理制度的建立	441
三、税务代理的原则	444
四、税务代理的特性	446
五、税务代理的作用	448
六、税务代理的范围与形式	453
七、税务代理的程序	456
八、我国税务代理制度改革与发展	458
● 后 记	465

我国税收制度改革与发展综述

税收制度简称税制,是指国家各种税收法令和征收管理办法的总称。它包括税收法规(含税种根本法、条例及条例草案、施行细则及一般征税法令和解释)、税制结构、税收管理体制和征收管理制度。

税制是一个国家或地区在一定的历史时期,根据其社会、经济和政治的具体情况,以法律、法规形式所作的规定。不同的国家或地区以及同一国家或地区在不同的历史时期,税收制度是不相同或不完全相同的。由于税收是国家组织财政收入和调控经济的手段,税收制度使这种手段法律化、制度化,使其行之有效。国家税收制度的确立,要根据本国的具体政治经济条件而定,各国的政治经济条件不同,所以税收制度也不尽相同。就一个国家而言,由于各个时期的政治经济条件不同,税收制度也有差异;税收制度不同,税种规定征收管理办法等也就千差万别、各具特色。可见,因时因地而异,是税收制度的特点。

一、我国税收制度构成及分类

(一) 税种构成

税种即一个国家或地区税收体系中的具体税收种类。每个税种由纳税人、课税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、计税依据、减免税和违章处理等具体要素构成。

1. 纳税人。纳税人亦称纳税义务人,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。它是税收制度构成的最基本的要素之一。纳税人并不一定就是负税人,负税人一般是指税收的实际负担者。在实际生活中,有的税收由纳税人自己负担,纳税人本身是负税人;有的税收虽然由纳税人缴纳,但纳税人实际上却并不是负税人,这就是通常所说的税负转嫁。为了简化纳税手续,有效地控制税源,方便纳税人,税法还规定了代扣(收)代缴义务人、税务代理人、委托代征人。代扣(收)代缴义务人是指税法规定的向纳税人支付款项或向纳税人取得收入时代扣(收)代缴应纳税款的单位或个人。税务代理人是指经有关部门批准,依照税法规定,在一定的代理权限内,以纳税人、扣缴义务人自己的名义,代为办理各项税务事宜的单位或个人。税务代理是一种民事代理行为,应享受我国民法通则所规定的关于代理人的各项权利,履行一定义务,承担一定法律责任。委托代征人是指按照税法规定,受税务机关指派和委托,代税务机关收缴税款的单位和个人。代征人一般要由税务机关发给代征税款委托证书。

2. 征税对象。征税对象是指对什么征税,即课税的客体。这是一个税种区别于另一个税种的主要标志,是税收制度的基本要素之一。国家为了筹措财政资金和调节经济,可以根据客

观的经济需要选择多种多样的征税对象。征税对象与税源紧密相关,各种税因征税对象的不同,都有不同的收入来源。因此,掌握和了解税源的发展变化是财税工作的重要内容,它对制定税收政策和税收制度、开辟和保护税源、增加财政收入等都具有重要意义。

3.税目。税目是征税对象的具体项目,它具体地规定一个税种的征税范围,体现了征税的广度。有些税种征税对象简单、明确,没有必要再另行规定税目。有些税种征税对象复杂,需要规定税目,如消费税以消费品为征税对象,但对哪些消费品征税,需要通过税目来规定。

4.税率。税率是应纳税额与征税对象应纳税额之间的比例,是应纳税额计算的尺度。她体现征税的深度,反映国家有关的经济政策与社会政策,直接关系到国家财政收入的规模和纳税人的税收负担,是税收制度的中心环节。我国现行税率大致可分为三种:

比例税率。即对同一征税对象不论数额大小,只规定同一比例的税率。比例税率的优点,一是同一征税对象不同纳税人税收负担相同,税负比较均衡合理,具有鼓励先进、鞭策后进的作用,有利于在同等条件下开展竞争;二是计算简便,有利于税收的征收管理。但是,比例税率的税收负担与负担能力不相适应,不能体现负担能力大者多征,负担能力小者少征的原则,税收负担程度不尽合理,调节收入有局限性。

累进税率。即按征税对象数额的大小,划分若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,征税对象数额越大税率越高。累进税率因计算方法和依据的不同,又可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率。全额累进税率,即对征税对象的全额按照与之相应等级的税率计算税额。在征税

对象数额提高一个级距时,对征税对象全额都按提高一级的税率征税。超额累进税率,即把征税对象按数额大小划分为若干等级,每个等级由低到高规定相应的税率,在征税对象数额提高一个级距时,只对超过部分按照提高一级的税率征税,每个等级分别按该等级的税率计税。全率累进税率,与全额累进税率的原理相同,只是税率累进的依据不同,全率累进税率的对象是某种比率,如销售利润率、资金利润率等。超率累进税率,与超额累进税率的原理相同,只是税率累进的依据不是征税对象的数额,而是征税对象的某种比率。全额累进税率和全率累进税率的优点是计算简便。但在两个级距的临界点税负不合理。超额累进税率和超率累进税率计算比较复杂,但累进梯度缓和,税收负担较为合理。

定额税率。亦称固定税额,是税率的一种特殊形式。它按征税对象的一定计量单位规定固定税额,而不是规定征收比例。定额税率一般适用于从量计征的某些税种。定额税率一是计算简便,二是税额不受征税对象价格变化的影响,负担相对稳定。但是,由于税额一般不随征税对象价值的增长而增长,不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长,在调节收入和适用范围上有局限性。

5. 纳税环节。纳税环节是征税对象在运动过程中缴纳税款的环节。任何一种税都要确定纳税环节,有的税种纳税环节比较明确、固定,有的税种则需要许多流转环节中选择和确定适当的纳税环节。

6. 纳税期限。纳税期限是税法规定的纳税单位和个人缴纳税款的期限。它是税收的固定性、强制性、强制性在时间上的体现。从原则上讲,纳税人在取得应税收入或发生纳税义务后,应当立即向国家缴纳税款。但是,由于纳税人取得应税收入或发生纳税

义务有其阶段性,不可能每取得一次应税收入或发生一次纳税义务就立即缴纳一次税款。为了简化纳税手续,便于纳税人经营管理,同时有利于税款及时缴入国库,有必要根据各种税的不同特点以及纳税人的具体情况分别规定不同的纳税期限。具体可以分为按期纳税和按次纳税两种。按期纳税,即以纳税人发生纳税义务的一定时期,如1天、5天、10天、1个月、1年等作为纳税期限;按次纳税,即以纳税人发生纳税义务的次数作为纳税期限。

7. 减税免税。减税免税是税收制度中对某些纳税人和课税对象给予的优惠和照顾。减税是只对一部分应纳税额征收,免税是对全部应纳税额免予征收。从某种意义上讲,减税和免税也是税率的一种辅助和补充手段。由于税率是根据社会经济发展的一般情况和社会平均负担能力来确定的,因而它可以适应普遍性、一般性的要求,而不能适应个别性、特殊性的要求。具体情况不同的纳税人和课税对象,由于受各种客观因素的影响,其负担能力往往有差别。这就需要在统一税法的基础上,有一种与这种差别相适应的灵活性来加以补充。因此,减税免税是税法的严肃性和必要性相结合的体现,是因地制宜、因时制宜的原则的体现,是符合特殊情况特殊调节的一种手段。减税免税作为税法构成的一个特殊组成部分,营注重经济效益和社会效益,严格按照税收法规和税收管理体制的规定执行。减税免税包括起征点、免征额和减税免税规定。

8. 违章处理。违章处理是对纳税人违反税法行为所采取的教育处罚措施。它体现了税收的强制性,是保证税法正确贯彻执行、严肃纳税纪律的重要手段。通过违章处理,可以加强纳税人的法制观念,提高其依法纳税的自觉性,从而有利于确保国家财政收入并充分发挥税收的职能作用。纳税人违反税法的行为

主要有:

违反税收管理程序的行为。纳税人不按规定办理税务登记;不按规定设置、保管账簿或者记账凭证和有关资料;不按规定将财务、会计制度或财务、会计处理办法报送税务机关备查;不按规定申报纳税等。

妨害税款征收的行为。主要有偷税、逃避追缴欠税、骗税和抗税行为。偷税是指纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿或记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者进行虚假的纳税申报的手段,不缴或者少缴应纳税款的行为。逃避追缴欠税是指纳税人欠缴应纳税款,采取转移或者隐匿财产的手段,致使税务机关无法追缴欠缴税款的行为。骗税是指企业、事业单位采取对所生产或者经营的商品假报出口等欺骗手段,骗取国家出口退税。抗税是指以暴力、威胁等方法拒不缴纳税款的行为。

妨害发票管理的行为。

其他违法行为。

国家对纳税人发生违法行为规定的处罚措施主要有:强制执行、征收滞纳金、罚款、判处有期徒刑或拘役等。

税种之间的区别,主要体现为课税主体(纳税人)和课税客体(课税对象)的不同。一个国家或地区根据其社会、政治、经济条件,用法律、法规形式开征的所有税种的总和,即构成这个国家或地区的税制。因此,税种是形成税制的最直接因素,也是税制结构的基础。

(二)税收分类

目前,世界各国大都实行由多税种组成的复合税制,我国也不例外。我国现行的税收种类很多,可根据不同的标准,进行多种形式的分类。

1.按课税对象分类。可将全部税种分为流转税类、收益税类、财产税类、资源税类和行为税类。

流转税类。流转税是以流转额为课税对象的税种。流转额包括商品流转额和非商品流转额两种。商品流转额是指商品交换的金额。对销售方来说,商品流转额是销售收入额;对购买方来说,商品流转额是商品的采购金额。非商品流转额是指各种劳务收入或者服务性业务收入的金额。流转税类具有一个基本的特点,即以商品流转额或非商品流转额作为计税依据,在生产经营及销售环节征收,收入不受成本费用变化的影响,而对价格变化较为敏感。我国现行的增值税、消费税、营业税、关税都属于这类税收。

收益税类。它是以纳税人的各种收益额为课税对象的税种。收益税类也称为所得税类。对纳税人的应纳税所得额征税,便于调节国家与纳税人的利益分配关系,能使国家、企业、个人三者的利益分配关系很好地结合起来。收益税类的特点是:征税对象不是一般收入,而是总收入减除各种成本费用及其他扣除项目以后的应纳税所得额,征税数额受成本、费用、利润高低的影响较大。我国现行的企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、农(牧)业税都属于这类税收。

资源税类。它是以自然资源和某些社会资源为课税对象的税种。资源税类带有受益税的性质,并且税源比较广泛,合理开征资源税既有利于财政收入的稳定增长,也有利于合理开发和保护利用国家自然资源和某些社会资源。我国现行的资源税属于这类税收。

财产税类。它是以纳税人拥有的财产数量或财产价值为课税对象的税种。对财产的课税,有利于公平税负和缓解财富分配不均的现象,有利于发展生产、限制消费和合理利用资源。这

类税收的特点是:税收负担与财产价值和数量关系密切,能体现量能负担、调节财富、合理分配的原则。我国现行的房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、城镇土地使用税都属于这类税收。

行为税类。也称为特定行为目的税类,它是国家为了实现某种特定的目的,以纳税人的某些特定行为为课税对象的税种。开征行为税类的主要目的在于国家根据一定时期的客观需要,限制某些特定的行为。这类税收的特点是:征税的选择性较为明显,税种较多,并有着较强的时效性,有的还具有因时因地制宜的特点。我国现行的屠宰税、筵席税、城市维护建设税、固定资产投资方向调节税(暂停征收)、印花税、契税、土地增值税、耕地占用税都属于这类税收。

2.按征收管理体系分类。我国的税收可以分为工商税收、关税和农业税收三大类。

工商税收类。工商税收由税务机关负责征收管理。工商税收是指以从事工业、商业和服务业的单位和个人为纳税人的各种税的总称,是我国现行税制的主体部分。具体包括增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、城市维护建设税、房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、土地增值税、城镇土地使用税、印花税、固定资产投资方向调节税(暂停征收)、屠宰税、筵席税等 18 个税种。工商税收的征收范围较广,既涉及社会再生产的各个环节,也涉及生产、流通、分配、消费的各个领域,占税收总额的比重超过 90% 以上,是筹集国家财政收入,调节宏观经济最主要的税收工具。

关税类。关税类的税收由海关负责征收管理。关税是对进出境的货物、物品征收的税收的总称,主要是指进出口关税,也

包括由海关代征的进口环节增值税、消费税和船舶吨税(1986年以前,船舶吨税列入国家预算中的“关税”收入科目,所征税款全都上交中央金库。1986年6月,国务院决定将船舶吨税划归交通部管理,仍由海关代征。目前,船舶吨税收入已纳入中央预算外财政资金专户管理,实行收支两条线,专项用于海上干线公用航标的维护 and 建设。因此,国家预算内资金不反映这笔收入),以及对入境旅客行李物品和个人邮递物品征收的进口税。关税是中央财政收入的重要来源,也是国家调节进出口贸易的主要手段。

农业税收类。农业税收在1995年12月31日以前由财政部门负责征收管理,从1996年1月1日起,原由财政部管理的农业税收征收管理职能划归国家税务总局。但省以下有关农业税收征管工作的归属由地方政府根据实际情况确定。目前省级(省、自治区、直辖市、计划单列市)农税征管机构已划归地方税务局的有吉林、辽宁、大连、山西、内蒙古、四川和甘肃,其他省级的农业税收征收管理职能仍在财政系统。农业税收是指参与农业收入分配和调节农业生产的各种税收的总称,主要是指农(牧)业税(包括农业特产税)、耕地占用税和契税。农业税收占税收总额的比重虽然不大,但其政策性较强。

3.按税收收入的支配权限分类。全部税种可以分为中央税、地方税和中央地方共享税。

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。如我国现行的关税、消费税等税种。

地方税。是指由中央统一立法或授权地方立法、收入划归地方,并由地方负责管理的税收。如我国现行的房产税、车船使用税、土地增值税、城镇土地使用税、屠宰税、筵席税等税种。

共享税。是指税收收入由中央和地方按比例或按法定方式