

中国税制

ZHONGGUO SHUIZHI

李海波 刘学华 主编



立信会计出版社

中国税制

ZHONGGUO SHUIZHI

李海波 刘学华 主编

立信会计出版社

前 言

新税制的正式实施,标志着我国税收制度朝着规范化、科学化、法制化方面迈出了关键一步。它在我国税制史上树立了一个重要的里程碑。进行全面的税制改革,是对我国经济建设实行改革开放政策的客观要求,也是推进社会主义市场经济发展与完善的重要举措。

为了适应新税制实施后的教学之需,我们组织有关专家、学者以及一些长期从事税收实务和教学并取得突出成果的同志编写了《中国税制》一书。本书编写立足于法规,着眼于新颖,注重于实用。在具体编写过程中本着理论联系实际的原则,力图使本书内容简明、准确、实用、深入浅出。本书可作为各类院校教学以及职业技术教育、上岗培训等教科书,也可作为广大财税工作者、经济工作者以及各类管理人员自学、培训、进修和提高业务水平的读物。

本书由李海波、刘学华任主编,宋胜菊任副主编。参加编写人员的具体分工为:李海波编写第1章,刘学华编写第2~17章,宋胜菊编写18、22章、曹庆越编写19~21章。

本书的编写出版得到财政部、国家税务总局、教育部、全国成人高校财会研究会、立信会计出版社和上海经济书店等有关同志的大力支持,在此谨表谢意!

本书难免存在疏漏和不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 绪论	1
第一节 税收与税制	1
第二节 我国的税制改革与现行税制体系	11
第二章 增值税	20
第一节 增值税的纳税人	20
第二节 增值税的征税范围	25
第三节 增值税税率的确定	26
第四节 增值税应纳税额的计算	28
第五节 几种经营行为的税务处理	40
第六节 减税、免税	43
第七节 征纳管理	44
第三章 消费税	55
第一节 纳税义务人、税目和税率	55
第二节 应纳税额的计算	58
第三节 征纳管理	68
第四节 金银首饰应征消费税的若干规定	70
第四章 营业税	76
第一节 纳税义务人和扣缴义务人	77
第二节 征税范围、税目和税率	78
第三节 应纳税的计算	83

第四节	几种经营行为的税务处理	86
第五节	税收优惠和减税、免税	89
第六节	征纳管理	92
第五章	关税	95
第一节	纳税人及征税对象	96
第二节	税则、税目和税率	97
第三节	计税依据	100
第四节	应纳税额的计算	104
第五节	减税、免税	106
第六节	征纳管理	107
第六章	企业所得税	110
第一节	纳税人、课税对象和税率	111
第二节	应纳税所得额与应纳税额的计算	113
第三节	资产的税务处理	122
第四节	税额扣除	126
第五节	减免税优惠	129
第六节	征纳管理	134
第七章	外商投资企业和外国企业所得税	137
第一节	纳税人、征税对象和税率	137
第二节	应纳税所得额和应纳税额的计算	141
第三节	资产的税务处理	153
第四节	税收优惠	156
第五节	征纳管理	168
第八章	个人所得税	171

第一节	纳税人	172
第二节	征税对象	174
第三节	税率	178
第四节	应纳税所得额和应纳税额的计算	180
第五节	税收优惠	202
第六节	征纳管理	205
第九章	资源税	212
第一节	纳税人、税目和单位税额	212
第二节	应纳税额的计算	226
第三节	减税、免税	229
第四节	征纳管理	229
第十章	城镇土地使用税	232
第一节	纳税人和纳税对象	232
第二节	应纳税额的计算	233
第三节	减税、免税	238
第四节	征纳管理	240
第十一章	土地增值税	243
第一节	纳税人及征税范围	243
第二节	增值额的确定	246
第三节	应纳税额的计算	251
第四节	减免税优惠	258
第五节	征纳管理	261
第十二章	固定资产投资方向调节税	263
第一节	纳税人与征税对象	264

第二节	税目、税率	265
第三节	应纳税额的计算	280
第四节	征纳管理	283
第十三章	耕地占用税	288
第一节	纳税人及课税对象	288
第二节	应纳税额的计算	289
第三节	减免税与征纳管理	290
第十四章	城市维护建设税与教育费附加	294
第一节	城市维护建设税	294
第二节	教育费附加	298
第十五章	车船使用税	299
第一节	纳税与课税范围	299
第二节	应纳税额的计算	300
第三节	减免税	304
第四节	征纳管理	305
第十六章	房产税	307
第一节	纳税人、课税对象与课税范围	308
第二节	应纳税额的计算	309
第三节	减税、免税	311
第四节	征纳管理	315
第十七章	印花税	317
第一节	纳税人与纳税范围	317
第二节	应纳税额的计算	320

第三节	纳税方法·····	326
第四节	免税项目与违章处罚·····	328
第十八章	契 税 ·····	330
第一节	纳税人及征税对象·····	330
第二节	应纳税额的计算·····	331
第三节	减税、免税及征纳管理 ·····	333
第十九章	农业税 ·····	335
第一节	纳税人及课税对象·····	335
第二节	应纳税额的计算·····	336
第三节	减税、免税 ·····	338
第二十章	农业特产税 ·····	340
第一节	纳税人及课税对象·····	340
第二节	应纳税额的计算·····	342
第三节	减税、免税及征纳管理 ·····	344
第二十一章	牧业税 ·····	346
第一节	纳税人、计税依据及税率 ·····	346
第二节	应纳税额的计算·····	347
第二十二章	税收征收管理法 ·····	349
第一节	税务管理·····	350
第二节	税款征收·····	359
第三节	税务检查·····	366
第四节	法律责任·····	368
第五节	文书送达·····	373

第一章 绪 论

第一节 税收与税制

税制与税收密不可分,税制是税收的法律制度表现形式,税收则是税制所确定的具体内容。因此,在介绍税制有关问题之前,先了解税收的本质与特征是非常必要的。

一、税收

(一) 税收的概念和特征

税收,是国家为了实现其职能,凭借政治权力参与社会产品和国民收入分配,按照法律规定的标准,强制性地无偿取得财政收入所发生的一种分配关系。包括以下几个方面的内容:

1. 税收属于分配范畴,是社会再生产过程分配环节的一个组成部分,这是税收的基本属性;
2. 税收分配的主体是国家;
3. 税收分配的前提是国家政治权力,表现为国家以政权身份、用颁布税收法令和制度等法律形式来规范、约束、保护和巩固这种分配关系,任何单位和个人都必须遵守;
4. 税收分配的依据是国家法律规定的标准,对什么征税和征多少税,是通过法律形式事先规定的,征纳双方都必须遵守;
5. 税收分配是无偿的,国家取得税收收入不需要向缴纳单位和个人付出任何代价;
6. 税收分配的目的在于满足国家行使其职能时的物质需要。

税收的实质是国家为了行使其职能,取得财政收入的一种方式。它的特征主要表现在三个方面:

1. 强制性。主要是指国家以社会管理者的身份,用法律、法规等形式对征收捐税加以规定,并依照法律强制征税。

2. 无偿性。主要指国家征税后,税款即成为财政收入,不再归还纳税人,也不支付任何报酬。

3. 固定性。主要指在征税之前,以法的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等。

(二) 税收的职能

税收的职能是税收这种分配关系本身所固有的内在功能,它是税收本质的具体体现。一般讲,税收有以下两项基本职能:

1. 组织收入的职能,即税收作为一种分配手段,具有从各类纳税人那里取得收入的功能。

税收是为满足国家实现其职能的物质需要而产生和存在的,因此,长期以来,税收都是国家组织收入的一个主要手段。税收组织收入的职能是通过设置不同的税种,参与社会产品和国民收入的分配来实现的。从社会再生产的各个环节来看,税收渗透到物质生产、商品流通、收入分配、社会消费等各个领域。由于税收具有强制性、无偿性和固定性的特征,而且组织收入具有十分广泛的领域,它是其他组织收入形式所不可替代的重要手段,因此,税收收入职能的强化与削弱,对于国家职能的强化与削弱具有十分重要的影响。

2. 调节经济职能,即税收作为一种分配杠杆,具有可以通过对利益的分配影响各类纳税人的经济活动能力和行为的功能。

税收在组织收入过程中,必然会引起各地区、各部门以及各阶层、各类纳税人经济利益的变化,进而也必然对社会政治经济状况产生某些影响。国家正是通过这种影响来实施一定的政策,达到一定的政治经济目的。在我国社会主义市场经济条件下,税收的调节

经济职能是我国宏观经济调控的重要手段。

税收调节经济的职能寓于组织收入的过程中,是在组织收入的过程中实现的。因此,税收调节经济与组织收入的职能是不可分割、相辅相成、互为依存的两个方面。

(三) 税收的作用

税收的作用是税收职能在一定经济条件下的具体体现。在不同的历史阶段,税收职能发挥着不同的作用。在现阶段,税收的作用主要表现在以下几个方面:

1. 税收是国家组织财政收入的主要形式和工具。税收在保证和实现财政收入方面,起着重要的作用,主要表现在以下两个方面:一是由于税收具有强制性、无偿性和固定性,因而能保证其收入的稳定;二是税收的源泉十分广泛,能从多方筹集财政收入。

2. 税收是国家调控经济的重要杠杆之一。国家通过税种的设置以及在税目、税率、加成征收或减免税等方面的规定,可以调节社会生产、交换、分配和消费,促进社会经济健康地发展。例如,国家对新兴产业需要扶植和支持,可以采用优惠税率、降低税率、免税等支持和保护措施。

3. 税收具有维护国家政权的作用。国家政权是税收产生和存在的必要条件,而国家政权的存在又有赖于税收的存在。没有税收,国家机器就不可能有效运转。同时,税收分配不是按照等价原则和所有权原则分配的,而是凭借政治权力,对物质利益进行调节,体现国家支持什么、限制什么,从而达到维护和巩固国家政权的目的。

4. 税收具有监督经济活动的作用。国家在征收税款过程中,一方面要查明情况,正确计算并征收税款;另一方面又能发现纳税人在生产经营过程中或是在缴纳税款过程中存在的问题。国家税务征收部门对征税过程中发现的问题,可以采取纠正措施,也可以通知纳税人或政府有关部门及时解决。

(四) 税收的分类

我国对税种的分类,根据不同的依据,主要有以下几种方法:

1. 按课税对象的不同,全部税种可以划分为流转税、所得税、财产税、资源税和行为目的税五种类型。

(1) 流转税,是以商品生产、商品流通和劳动服务的流转额为课税对象的各个税种组成的总体,包括增值税、消费税、营业税等。流转税类以商品交换为前提,征收的税额作为商品价格和劳务收费标准的组成部分,不受纳税人经营成本、费用水平的影响,税源比较稳定,税基广阔,是我国最主要的税种。

(2) 所得税,是以单位或个人在一定时期的所得额为征税对象的各个税种组成的总体,包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。所得税属于终端税种,由于它体现了纳税能力负担的原则,即所得多的多征、所得少的少征、无所得的不征,因此,目前已经成为世界各国税收制度中的主要税种。

(3) 财产税类,是对单位和个人拥有或使用的财产课税的各个税种组成的总体,包括房产税、契税等。

(4) 资源税,是指对在中国境内从事法定资源开发的单位和个人,就其级差收入额为课税对象的税种,包括资源税、城镇土地使用税等。

(5) 行为目的税类,是对经济活动中某些特定行为征收的各种税种的总称,包括固定资产投资方向调节税、印花税、城市维护建设税、土地增值税、车船使用牌照税、筵席税、屠宰税等。

2. 根据税收的征收权限和收入支配权限,可以把税收划分为中央税、地方税和中央地方共享税。凡是收入归中央政府征收的税种,属于中央税;凡是收入归地方政府征收的税种,属于地方税;凡是收入按一定比例分别归中央和地方政府分享征收的税种,属于中央地方共享税。这种划分,明确了在财政收支管理权上中央与地方的关系,有利于调动中央和地方的积极性。

3. 根据计税标准不同,可以把税种划分为从价税和从量税。从价税是指作为征税对象的商品、财产或所得是以价值量(或者价格)为依据,按一定比率计算征收的税种,如增值税、营业税等;从量税是指征税对象的商品和财产等是以实物的量如重量、体积、面积等为依据来计算征收的税种,如资源税等。

4. 根据税收与价格的依存关系,可以把税种划分为价内税和价外税。价内税是把税额作为价格的组成部分包括在商品价格之内,价外税是税收附加在价格之外的税种。

此外,还有根据税收收入的形态分为实物税和货币税,根据征税的法定期限分为经常税和临时税,根据税收管辖对象分为国内税收和国外税收,根据税收用途分为一般税和特定税等等。

二、税制

(一) 税制的概念

税制即税收法律制度,是国家制定的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。它是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则,其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益,维护正常的税收秩序,保证国家的财政收入。

(二) 税收法律关系

国家征税与纳税人纳税在形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确其双方的权利与义务后,这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,都是由权利主体、客体和法律关系内容三方面构成的,但在三方面的内涵上,税收法律关系则具有特殊性。

1. 权利主体,是指税收关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中,权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家税务机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关;另

一方是履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人,以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

在税收法律关系中权利主体双方法律地位平等,只是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,双方的权利与义务不对等,因此,与一般民事法律关系中主体双方权利与义务平等是不一样的。这是税收法律关系的一个重要特征。

2. 权利客体,即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,也就是征税对象。税收法律关系客体是国家利用税收杠杆调整和控制的目标,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,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

3. 税收法律关系的内容,它是权利主体所享有的权利和所应承担的义务,这是税收法律关系中最实质的东西,它规定权利主体可以有什么行为,不可以有什么行为,若违反了这些规定,须承担什么样的法律责任。

国家税务主管机关的权利主要表现在依法进行征税、进行税务检查及对违章者进行处罚上;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缴国库,依法受理纳税人对税收争议申诉等。

纳税义务人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、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、接受税务检查、依法缴纳税款等。

(三) 税制的构成要素

税制的构成要素,是指税制应当具备的必要因素和内容。税制的构成要素一般包括:征税人、纳税义务人、征税对象、税目、税率、

计税依据、纳税环节、纳税期限、减免税、违章处理等。其中,纳税义务人、征税对象、税率是税制三个最基本的构成要素。

1. 征税人,又称征税主体,是指按照税法的规定代表国家直接行使税收征管职权的国家税务机关和其他机关。因税种的不同,可能有不同的征税人。我国的单项税法中都有有关征税主体的规定。如增值税的征税主体是税务机关,关税的征税主体为海关。

2. 纳税义务人,也称纳税主体,是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税义务人可以是自然人,也可以是法人。纳税义务人是税收制度中区别不同税种的重要标志之一。因此,每个税种都应明确规定各自的纳税义务人。

3. 征税对象,又称课税对象,税法规定必须征税的客观对象即课税对象,指的是国家对什么样的标的物征税。它是区别不同类型税种的主要标志。不同的征税对象构成不同的税种。比如,增值税的征税对象,是商品或劳务在生产和流通过程中的增值额;营业税的征税对象,是提供劳务和销售不动产等;企业所得税的征税对象就是应税所得。

4. 税目,是指税法中规定的征税对象的具体项目,是征税的具体根据。它规定了征税对象的具体范围。制定税目的基本方法一般有两种:一是列举法,即按照每种商品或经营项目分别设置税目,必要时还可以在一个税目下设若干子目;二是概括法,即把性质相近的产品或项目归类设置税目,如按产品大类或行业设置税目等。规定税目的目的有两个方面:一是为了明确征税的具体范围,二是为了对不同的征税项目规定不同的税率。如营业税的税目分为交通运输业等 9 个,并分别情况规定了三档税率。

5. 税率,是指应纳税额与征税对象的比例或征收额度。它是计算税额的尺度。税率是税制的核心要素,税率的高低,直接关系到国家收入的多少和纳税义务人的负担轻重,因此,每一种税的适用税率都必须在税法中事先明确规定。我国现行税率主要有以下

三种：

(1) 比例税率，是指不论征税对象数量多少，数额大小，都按同一个比例征税。在具体运用中又可分为：

第一，单一比例税率。一个税种只规定一个比例税率。

第二，差别比例税率。一个税种分别采用不同比率的比例税率。如产品差别税率，按不同产品划分税率等。

第三，幅度比例税率。指在税法规定的税率幅度内，由经过授权的地方政府根据实际情况因地制宜地自行确定本地区适用的比例税率，或在实际征收时根据不同征收对象确定不同的具体适用税率。

我国的增值税、营业税、资源税、企业所得税等采用的是比例税率。

(2) 定额税率，是指对单位征税对象规定固定的税额，而不采用百分比的形式。它适用于从量计征的税种。具体可分为：

第一，地区差别税额，即对同一征税对象按照不同地区分别规定不同的征税数额。

第二，幅度定额税率，即在统一规定的征税幅度内，根据纳税人的具体情况，确定纳税人具体适用税额。

第三，分类分级定额税率，即对同一征税对象在分类分级的前提下规定不同的税额。如车船使用税中的机动船舶按净吨分级，非机动船舶按载重量吨位分级，分别规定不同的税额。

第四，单一定额税率，即对某种税的单位征税对象只规定一个征税数额，如屠宰税。

(3) 累进税率，是指按征税对象的多少划分若干等级，分别规定不同的税率，随征税对象而递增。征税对象数额越大，税率越高。这种税率制度可以有效地调节纳税人的利益水平，一般适用按所得额课税的税种。累进税率可分为：

第一，全额累进税率。它是指对征税对象的全部数额按照与此

相适应的等级税率计算征税的一种累进税率,即把征税对象的数额划分为若干个等级,然后就征税对象全额按相应的等级税率征税,其特点是累进的速度急剧。

第二,超额累进税率。它是指对征税对象的全部数额分别按规定的各个级距的适用税率征收的一种累进税率,即把征税对象的数额划分为若干个等级,各等级分别适用相应的等级税率征税。当征税对象越过某一级距时,仅就越过的一部分按较高一级的税率计税,而不像全额累进那样全部都按较高一级税率计税。

第三,超率累进税率。它是以征税对象数额的相对率为累进依据,按累进方式计算应纳税额的税率。采取超率累进税率,首先需要确定征税对象数额的相对率,然后再把征税对象的相对率从低到高划分若干级次,分别规定不同的累进税率。计税时,先按各级相对率计算出应纳税的征税对象数额,再按对应的税率分别计算各级税额,最后汇总求出全部应纳税额。

第四,超倍累进税率。它是以征税对象数额相当于计税基数的倍数为倍进依据,按超累方式计算应纳税额的税率。采取超倍累进税率,首先必须确定计税基数,然后把纳税对象数额按相当于计税基数的倍数划分为若干等级,分别规定不同的税率,再分别计算应纳税额。

6. 计税依据,也称计税标准,是指按征税对象计算应纳税额的数量标志。计税依据与计税对象虽然同样反映征税客体,但两者解决的问题不同。征税对象规定对什么征税,计税依据则在确定征税对象之后解决如何计量的问题。如消费税的征税对象是税法列举的产品,而计税依据则是产品的销售收入。计税依据可以分为从价计征和从量计征两种类型。

(1) 计税金额,是从价计征应纳税额的计税依据。主要计税金额有收入额、收益额、财产额、资金额等。它的计算公式为:

$$\text{计税金额} = \text{征税对象的数量} \times \text{计税价格}$$