

中

国

税

制

编
著

于	海	峰
石	卫	祥
阎	学	英

中山大学出版社

中国税制

于海峰 石卫祥 阎学英 编著

中山大学出版社

· 广州 ·

版权所有 翻印必究

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制/于海峰, 石卫祥, 阎学英编著. —广州: 中山大学出版社, 1997.8

ISBN7-306-01349-1

I. 中… II. ① 于… ② 石… ③ 阎… III. ① 税收制度—中国
② 税收管理—中国 IV. F812.42

中山大学出版社出版发行

(地址: 广州市新港西路 135 号 邮编: 510275)

电话: 020-84111998, 84037215)

广东新华发行集团股份有限公司经销

广东番禺市市桥印刷厂印刷

(地址: 广东省番禺市市桥环城西路 201 号 邮编: 511400 电话: 020-84881937)

850 毫米×1168 毫米 32 开本 13.75 印张 340 千字

1997 年 8 月第 1 版 2001 年 4 月第 6 次印刷

印数: 13001-16000 册 定价 17.50 元

如发现因印装质量问题影响阅读, 请与承印厂联系调换

目 录

第一章 税收制度概述	(1)
第一节 税收制度及其构成要素.....	(1)
第二节 税制结构与税收分类	(17)
第三节 税收制度建立的原则	(22)
第二章 新中国税制的建立与发展	(30)
第一节 税制的建立与修正	(30)
第二节 税制的简化	(36)
第三节 税制的全面改革	(41)
第四节 九十年代的税制改革	(47)
第三章 增值税	(56)
第一节 增值税的沿革	(56)
第二节 增值税的征税范围和纳税人	(64)
第三节 增值税的计税依据和适用税率	(69)
第四节 增值税的计算与征收管理	(73)
第四章 消费税	(96)
第一节 开征消费税的意义	(96)
第二节 消费税的征税范围和纳税人	(99)
第三节 消费税的计税依据和适用税率.....	(101)
第四节 消费税的计算与征收管理.....	(113)
第五节 出口退(免)税制度.....	(119)
第五章 营业税	(139)
第一节 营业税的沿革.....	(139)

第二节	营业税的纳税人和征税范围·····	(141)
第三节	营业税的计税依据和适用税率·····	(145)
第四节	营业税的计算与征收管理·····	(149)
第六章	资源税·····	(155)
第一节	资源税的沿革·····	(155)
第二节	资源税的征税范围和纳税人·····	(158)
第三节	资源税的计税依据和税率·····	(161)
第四节	资源税的计算与征收管理·····	(166)
第七章	企业所得税·····	(170)
第一节	企业所得税的沿革·····	(170)
第二节	企业所得税的纳税人和征税对象·····	(172)
第三节	企业所得税的计税依据和适用税率·····	(174)
第四节	企业所得税应纳税额的计算与征收管理·····	(188)
第五节	企业所得税的税收优惠·····	(197)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税·····	(203)
第一节	涉外企业所得税的沿革·····	(203)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的纳税人和 征税范围·····	(204)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的计税依据 和适用税率·····	(208)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算与征 收管理·····	(228)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠·····	(237)
第九章	个人所得税·····	(242)
第一节	个人所得税的沿革·····	(242)
第二节	个人所得税的纳税人和征税范围·····	(244)
第三节	个人所得税的计税依据和适用税率·····	(247)
第四节	个人所得税的优惠规定·····	(252)

第五节	个人所得税的计算与征收管理	(253)
第十章	财产税	(261)
第一节	财产税概述	(261)
第二节	土地增值税	(267)
第三节	房产税	(278)
第四节	契税	(289)
第十一章	行为税	(295)
第一节	行为税概述	(295)
第二节	固定资产投资方向调节税	(301)
第三节	城镇土地使用税	(309)
第四节	耕地占用税	(315)
第五节	车船税	(322)
第六节	印花税	(330)
第七节	城市维护建设税	(340)
第八节	教育费附加	(347)
第九节	屠宰税	(350)
第十节	筵席税	(350)
第十二章	关税	(357)
第一节	关税概论	(357)
第二节	进口关税	(367)
第三节	出口关税	(375)
第四节	进出口关税的减免税与退税规定	(378)
第五节	对入境旅客行李物品和个人邮递物品征收的 进口税	(382)
第六节	船舶吨税	(387)
第十三章	农业税	(392)
第一节	农业税概述	(392)
第二节	农业税政策	(396)

第三节	农业税的征收制度.....	(400)
第四节	农业特产税.....	(410)
第五节	牧业税.....	(417)
第六节	我国农业税制存在的问题及改革设想.....	(424)
后记		(433)

第一章 税收制度概述

第一节 税收制度及其构成要素

一、税收制度的概念

税收制度，简称“税制”。它是规范国家与纳税人之间税收分配关系的各种法律、法规、条例、实施细则和征收管理制度的总称，是国家税收政策的具体化。税务机关和纳税人都必须按照税收制度的有关规定征税和履行纳税义务。

税收制度的核心内容是税法，它是国家整个法律制度的重要组成部分。广义的税收制度包括税收基本法（如宪法等统领各项税收法律制度的基本大法）、税收程序法（如税收征收管理法等规范征纳税程序的法律制度）和税收实体法（即规定各个独立税种的征纳税规范的法律制度）。狭义的税收制度一般仅指税收实体法，即国家设置的具体税种的课征制度。本书所涉及的内容，主要是后一种涵义上的税收制度。

二、税收制度的意义

税收制度作为规范国家和纳税人之间税收分配关系的法律制度，在现实经济生活中具有十分重要的意义。

（一）税收制度是维护国家权益的重要保障

征税权是国家权力的重要方面，任何国家都有权对其管辖权

范围内的单位和个人行使征税权力。而征税权力的行使最终都要通过税收制度反映出来，没有相应的税收制度，国家征税就缺乏必要的依据，税收收入的取得就没有保障。所以，根据国家的具体情况，在经济政策和税收政策的指导下，制定符合本国国情的税收制度，对满足国家财政需要、充分维护国家的经济政治权益具有十分重要的现实意义。税收制度不完善或不健全，国家的征税权力就很难充分发挥出来，税收应有的职能作用也会受到相应的影响。

（二）税收制度是国家经济政策的重要体现

在不同时期和不同的经济条件下，国家为了实现一定的经济目标和社会目标，必然会制定相应的经济政策。在总经济政策下，还需制定相关的分经济政策，如财政政策、货币政策、投资政策、税收政策等。各项经济政策的实施均需依赖于相应的经济制度的确定，税收制度就是其中的一个方面。通过制定税收制度，可以把国家在一定时期内的经济政策，如对鼓励发展或优先发展的产业、项目的税收优惠政策以及公平税负、合理负担、促进平等竞争等经济政策在各项具体的税收法律规定中体现出来。同时，在社会主义市场经济条件下，税收作为国家对国民经济进行宏观管理和调节的重要经济杠杆，其调节作用的发挥，也必须建立在相应的税收制度的基础之上。

（三）税收制度是国家处理税收分配关系的重要法律依据

税收是国家筹集财政收入的重要手段之一，在税收分配的过程中，必然会涉及各方面的经济利益关系，如，国家、企业、个人之间的关系，企业与企业、个人与个人之间的关系，积累与消费之间的关系，等等。再加上国家征税不能是随意性的，这就需要制定相应的税收法律制度，并在此制度当中将国家处理各项分配关系的政策加以规范，使其具体化。同时，建立起相应的税收制度，也使税务机关征税和纳税人履行纳税义务有了法律依据。

总之，税收制度是税收职能作用得以充分实现的基础，没有税收制度，征税机关就缺乏行使征税权力的依据，纳税人也无法正常履行纳税义务。同时，没有税收制度，国家的经济政策也很难得以实现，国家的财政收入就很难及时足额地筹集上来，税收调节的功能也不可能得到充分的发挥。由此可见，税收制度在现实经济生活中确实不可缺少，健全和完善税收制度具有十分重要的意义。

三、税收制度的构成要素

税收制度的构成要素，即税制要素，它是税收制度的组成内容。一般来说，税收制度的构成要素主要有以下7种。

（一）纳税人

纳税人也称纳税义务人，即税法中所规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人包括自然人和法人两种。其中：自然人是指公民个人，即能够以个人身份独立承担法律责任和履行义务的普通人；法人是社会组织在法律上的人格化，指依法成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的企业和社会团体等。

纳税人是交纳税款的主体，是税收制度的基本构成要素之一。在税收制度当中，只有明确规定对哪些人征税，即哪些人应该履行纳税义务，税收收入才能够有所保证。否则，没有税款缴纳的主体，税收收入就无从取得，税收调节的目标就不能实现。凡属税法中所规定的纳税人，都必须依法履行其应尽的纳税义务，否则，将受到法律的制裁。

为了方便税收征管，简化纳税手续，确保国家的财政收入，税法中在规定纳税义务人的同时，一般还有代扣代缴义务人和代收代缴义务人的规定。代扣代缴义务人和代收代缴义务人统称为扣缴义务人。前者是指税法中所规定的有义务从其持有的纳税人收入中扣除应纳税款并代为缴纳的单位和个人。如我国现行的个

人所得税法规定，个人所得税以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。后者是指税法中所规定的有义务借助其经济往来关系向纳税人收取应纳税款，并代为缴纳的单位和个人。如：我国现行的消费税暂行条例规定，委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。扣缴义务人必须按税法的规定履行其代扣代缴或代收代缴义务，否则也会受到相应的法律制裁。扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时，纳税人不得拒绝，税务机关可按有关规定付给扣缴义务人所代扣、代收税款一定比例的手续费。

另外，与纳税人和扣缴义务人相联系的，还有负税人的概念。负税人即最终负担税款的单位和个人，是纳税人缴纳税款和扣缴义务人扣缴税款的最终负担者。扣缴义务人只履行扣缴税款的义务，其既不是纳税人也不是税款的负担者。纳税人则不同，有些纳税人同时也是税款的最终负担者，如所得税的纳税人；而有些纳税人则不一定是税款的最终负担者，如流转税的纳税人为从事应税行为的单位和个人，负税人是消费者。虽然，负税人不是税收制度的构成要素，国家在制定税法时，只规定税款由谁缴纳，不用规定税款最终由谁来负担，但在制定税收政策和设计税收制度时，必须充分考虑税款的最终负担者及其负担能力。

（二）征税对象

征税对象也称“课税对象”，是税收分配关系的客体，即征税的标的物。税法中除规定由谁缴纳税款以外，还必须规定征税的客体，即对什么征税。征税对象作为税收制度的基本构成要素之一，表明国家征税的具体界限。它是不同税种之间相互区别的主要标志，也是决定税收属性和税种名称的主要依据。一般来说，可以选定作为征税对象的有：商品、所得、收益、资源、财产和行为等。各个具体的税种都有其特定的征税对象，如：财产税以财产为征税对象；所得税以所得为征税对象。

与征税对象有关的概念包括：

1. 征税范围

征税范围也称“课税范围”，是征税对象的具体界限，表明税收课征的广度。就某一具体税种而言，凡列入征税范围的，都应该征税，未列入征税范围的，则不征该税。如：我国现行增值税的征税范围，包括动产货物和加工、修理修配劳务，不动产货物不属于增值税的征税范围。因此，凡在我国境内销售动产货物或者提供加工、修理修配劳务的单位和个人，都必须按照增值税暂行条例的规定缴纳增值税。

通常情况下，征税范围除特指征税对象的具体范围以外，有时也指纳税人的范围。如：我国现行的外商投资企业和外国企业所得税的纳税人为外商投资企业和外国企业，其中外商投资企业包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业；外国企业包括在中国境内设立机构、场所，从事生产、经营和虽未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。这些都是指纳税人的具体范围。不过，在本书无特别说明的情况下，征税范围特指征税对象的范围。

2. 税目

税目即征税对象的具体品目。它是征税对象的具体化，反映每一具体税种的征税范围，代表国家征税的广度。一般来说，征税对象比较简单、明确的税种（如房产税），没有另行规定税目的必要性，但对征税对象比较复杂的税种，将征税对象具体划分为若干税目，有利于明确征税对象的界限，在税收征管过程中也便于操作。另外，通过规定税目，对具体的征税对象进行归类，便于针对不同的税目确定不同的税率，可以充分体现国家的经济政策和税收政策。

确定税目通常采取两种方法，一种是“列举法”，即按商品或经营项目对征税对象进行分类列举，规定不同的税目，在必要

时还可以在税目下划分若干细目，凡属列举范围之内的都必须征税，不在列举范围之内的则可以不征税；另一种是“概括法”，即按商品的大类或行业设计税目，其适用于征税对象品种繁多、不易划分的税种。以上两种方法，“列举法”界限明确，便于掌握，但税目过多，不便查找；“概括法”税目简单，查找方便，但税目过粗，界限不明。在实际运用时，可以根据具体情况来定，也可以将两种方法结合起来使用。

3. 计税依据

计税依据即计算应纳税额的根据，它是征税对象在量上的具体化。计税依据既可以用价值量的形式来表示，如销售收入额、所得额、增值额、营业收入额等；也可以用实物量来表示，如征税对象的面积、体积、长度、重量、数量等。

一般来说，无论用何种形式规定计税依据，都必须确定相应的计税单位。在采用价值量为计税依据时，计税单位就是货币单位，如人民币“元”；在采用实物量为计税依据时，计税单位就是自然量度单位，如件、只、头、辆、吨、公斤、亩、升、立方米等。

在采用价值量作为计税依据时，除需规定计税单位以外，一般还要规定计税价格。计税价格即计算应纳税额时使用的价格，包括含税价和不含税价两种。含税价是指税款包括在价格之中；不含税价是指税款不包括在价格之中。如我国现行的消费税以含税价为计税价格，增值税以不含税价为计税价格。含税价换算为不含税价的公式为：

$$\text{不含税价} = \text{含税价} \div (1 + \text{税率})$$

另外，在征税对象的实际价格不易确定的情况下，也可以使用组成计税价格。组成计税价格即按照税法所规定的因素组成计算作为确定计税依据的价格。

(三) 税率

税率即税收课征的比例或额度，表明应纳税额与计税依据之间的比例关系，是国家税收课征深度或纳税人税收负担程度的外在表现。税率是税收制度的中心环节和核心要素，在其他要素确定的条件下，税率的高低直接关系到纳税人税收负担的轻重和国家税收收入的多少。

税率既可以用相对数来表示，也可以用绝对数来表示。其具体形式主要有比例税率、累进税率和定额税率等。

1. 比例税率

比例税率即对同一征税对象，不论其数额大小都规定相同征收比例的税率形式。实行比例税率征税，税收收入会随征税对象数额的增加而等比例增加，有利于保证国家财政收入的稳定增长。

在具体运用上，比例税率包括统一比例税率和差别比例税率两种。统一比例税率又称“单一比例税率”，是指一个税种只规定一个征税比例，所有的纳税人都按照相同的比例缴纳税款。差别比例税率是指一个税种规定两个或两个以上的征税比例，不同的纳税人或不同的应税品目适用不同的比例征税。差别比例税率还包括：① 产品差别比例税率，即按照产品大类或品种分别设计的税率；② 行业差别比例税率，即按照应税产品或经营项目所属的行业分别设计的税率；③ 地区差别比例税率，即按照纳税人所处地区的不同分别设计的税率；④ 幅度差别比例税率，即税法中只规定从最低到最高的统一比例幅度，实际执行时，由地方政府或征税机关根据具体情况在此幅度内确定的税率。

比例税率的优点在于计算简便，有利于税款的征收与缴纳，便于纳税人在同等条件下开展竞争。其不足之处在于税收负担与纳税人的纳税能力不完全适应，很难体现税收负担的纵向公平原则。

2. 累进税率

累进税率是随征税对象的数额的增大而逐级提高的税率，即将征税对象按数额大小划分为若个级次，每一级次分别规定从低到高的征税比例，征税对象的数额越大，适用的税率就越高。实行累进税率，税收收入会随征税对象数额的增加而增加，可以更有效地调节纳税人的收入水平，充分体现税收负担的纵向公平性。

按照税率累进依据的不同，累进税率可以分为“额累”和“率累”两种。额累是按征税对象数量的绝对额分级累进；率累是按征税对象数额的相对数分级累进。

根据累进方式的不同，额累可以分为“全额累进税率”和“超额累进税率”两种形式；率累可以分为“全率累进税率”和“超率累进税率”两种形式。

全额累进税率即征税对象的全部数额都按相应级次的税率征税的累进税率形式。对具体的纳税人而言，征税对象的数额确定之后，就可根据其所适用的累进级次选择税率，直接计算应纳税额，计算方法比较简单。但是，实行全额累进税率的情况下，纳税人的税收负担不尽合理，特别是在累进级点附近。税收负担的变化过于剧烈，会产生纳税人税后收益倒挂的情况。假定全额累进的税率表如下：

表 1-1 假定的全额累进税率表

级次	所 得 额 级 距	税率 (%)
1	全月所得额在 1 000 元以下 (含 1 000 元)	5
2	全月所得额在 1 001~5 000 元的	10
3	全月所得额在 5 001~10 000 元的	15
4	全月所得额在 10 001~20 000 元的	20
5	全月所得额在 20 000 元以上的	25

按上表所规定的税率，如果纳税人的月所得额在 1 000 元以下，如 800 元，则其应纳税额为： $800 \times 5\% = 40$ （元）；如果纳税人的月所得额超过 1 000 元，假定为 4 000 元，则其需按第 2 级的适用税率计税，应纳税额为： $4\,000 \times 10\% = 400$ （元）；如果两个纳税人甲、乙的全月所得额正好在某一累进级点附近，如：甲为 5 000 元，乙为 5 001 元，则其应分别适用不同的税率计税，甲的应纳税额为： $5\,000 \times 10\% = 500$ （元），乙的应纳税额为： $5\,001 \times 15\% = 550.15$ （元）。由此可见，在实行全额累进税率征税的情况下，累进级点附近的税收负担存在着严重的不合理现象，纳税人乙比甲的月所得额多 1 元，却要多负担 50.15 元的税收，税后收益还没有甲多。由于全额累进税率存在上述明显的弊端，故在实际运用时极少采用这一税率形式。

超额累进税率，即每一级次范围内的征税对象分别适用各级次税率征税的累进税率形式。假定上表所规定的税率为超额累进税率，则月所得额为 800 元的纳税人，应纳税额为： $800 \text{ 元} \times 5\% = 40$ （元），月所得额为 4 000 元的纳税人，应纳税额为： $1\,000 \times 5\% + 3\,000 \times 10\% = 350$ （元）；纳税人甲的应纳税额为： $1\,000 \times 5\% + 4\,000 \times 10\% = 450$ （元）；纳税人乙的应纳税额为： $1\,000 \times 5\% + 4\,000 \times 10\% + 1 \times 15\% = 450.15$ （元）。由此可见，超额累进税率与全额累进税率相比，税收负担更为合理，纳税人乙比甲的月所得额多 1 元，税收负担多 0.15 元，不会产生税后收益倒挂的情况，故在实际运用时多采用这种税率形式。但是，超额累进税率也有其自身的缺点，就是在计算应纳税额时，比全额累进税率麻烦得多，征税对象的数额越大，计算就越复杂。为了解决这一矛盾，人们通常事先计算各级次的速算扣除数，将计算方法简化。

速算扣除数是用全额累进的方法计算超额累进税额时所使用

的扣除数额，即用全额累进税率计算的应纳税额与用超额累进税率计算的应纳税额之间的差额。速算扣除数可用以下两种方法计算：

速算扣除数 = 本级全额累进税额 - 本级超额累进税额

本级速算扣除数 = 前级征税对象数额的最高限 $\times$ (本级税率 - 前级税率) + 前级速算扣除数

引入速算扣除数后，超额累进税额的计算就大大简化了，超额累进税额的计算公式为：

超额累进税额 = 全额累进税额 - 速算扣除数

全率累进税率即以征税对象的相对数确立累进级次，纳税人的全部征税对象数额均按相应级次的税率计税的税率形式。因全率累进税率与全额累进税率的累进方式相同，故优缺点也基本类似，此处不再赘述。

超率累进税率，即以征税对象的相对数为累进依据，每一级次范围内的征税对象均按该级次税率征税的累进税率形式。如我国现行土地增值税的税率就属此类，税率表如下：

表 1-2 我国现行土地增值税税率表

级次	级 距	税率(%)
1	增值额未超过扣除项目金额 5% 的部分	30
2	增值额超过扣除项目金额 50%，未超过 100% 的部分	40
3	增值额超过扣除项目金额 100%，未超过 200% 的部分	50
4	增值额超过扣除项目金额 200% 的部分	60

实行超率累进税率计税，首先需要确定征税对象的相对率。如：土地增值税要先计算增值额占扣除项目金额的比率，然后再按其适用的级次确定税率，分别计算各级次的应纳税额。