



ZHONGGUO
SHUIZHI GAIGE YANJIU

中国税制改革研究

李晶/著



经济科学出版社
Economic Science Press

中国税制改革研究

李 晶 著

经济科学出版社

责任编辑：李 军 刘明晖

责任校对：王凡娥

版式设计：代小卫

技术编辑：邱 天

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制改革研究 / 李晶著. —北京：经济科学出版社，
2009. 5

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8306 - 2

I. 中… 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 (2009) 第 105264 号

中国税制改革研究

李 晶 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

北京印之泰科技有限公司印装

787×1092 16 开 21 印张 210000 字

2009 年 5 月第 1 版 2009 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8306 - 2 定价：30.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

作为经济体制改革和政治体制改革的交汇点，三十年来，税收制度改革进行了多次重大变革，并与价格、国有企业、货币金融等各领域的改革相配合，推动了中国经济体制的根本性转变，在中国经济和社会的大环境下，不同阶段的税收制度改革重点有着明显的时代烙印。与中国总体的市场化改革道路相一致，中国的税收制度改革同样走的是波浪式前进、阶梯式上升的道路，财政体制从行政性分权走向经济性分权，税收制度从侧重于对流转征税转向偏重于对要素征税，预算管理从高度机密逐步公开透明。对中国税收制度改革进行回顾和总结，理清其脉络和明确下一步要完成的道路，无疑对新形势下税收制度改革的继续深化具有重要意义。

随着我国社会主义市场经济的发展，税收的地位、功能和作用越来越重要。在近二十年的教学科研活动中，强烈地感受到税收制度正在不断地发展和成熟之中。欣慰地看到，前进中的中国，法制化进程正在不断深入，税收制度正在不

断成熟，税收政策正在不断发挥着重要的调控作用，民众的税收意识正在觉醒并清醒，欣慰地看到，今天的中国，税意正浓。

与此同时，不得不面对的问题是，今天发展中的中国税收制度，仍存在着许多需要改进之处。比如房地产税收制度中仍然存在着重复征税问题与课税不公问题，比如资源税制度中仍然存在着税收缺位现象，比如企业所得税和个人所得税制度中仍然存在着调控乏力问题。随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善，特别是我国加入世界贸易组织后，我国企业制度改革和社会经济发展呈现新的特点，客观上要求建立公平、统一、透明的税收制度与之相配套，同时实现国家政策调整目标。本书正是对于上述问题的认真思考。

本书对于中国目前税收制度改革的热点进行了深入研究与探讨。第一章介绍中国改革开放以后的税收制度改革历程，第二章主要研究房地产税的困境，通过分析我国房地产的税收与收费情况，指出房地产改革的发展方向。第三章主要研究资源税的改革问题。对于不可再生或很难再生资源品，我国资源税的调控作用亟待加强。第四章主要研究中国交通和车辆税收问题，在中国已经进入大众汽车消费时代，税收政策对于大众消费和汽车产业发展都将产生重要影响。第五章主要研究股票期权的个人所得税问题，第六章主要研究遗产税与个人所得税的改革问题。这是关注国计民生的大问题，也是解决社会产品和社会财富均等化的大问题。

随着岁月的深沉和年龄的增长，越来越强烈地感受到，此生最幸福的事，是将教学做成事业，将科研做成兴趣，将税收做成了与自己水乳交融、不可分割的一部分。欣慰的是，此生有机会从事税收工作，并有能力对于税收敏察，多读，常思；欣慰的是，此生有机会与诸多同仁畅谈税收事业发展，有机会追随各位恩师探索税收真谛。

目 录

第一章

改革开放后的中国税制	1
第一节 改革开放后的税制改革历程	1
第二节 中国现行税收制度问题分析	8
第三节 未来税收体制改革展望	12

第二章

中国不动产税制改革	22
第一节 中国房地产税收的变迁	22
第二节 房地产与地方税收的相关性	35
第三节 我国房地产税收现状	38
第四节 房地产税收征收环节与各环节税负水平	45
第五节 对我国房地产税收的客观评价	50
第六节 影响房地产发展的非税因素	54

第七节	国外房地产税费概况	58
第八节	香港地区的房地产税收政策	62
第九节	构建我国房地产税收体系	73

第三章

中国资源税制改革	84
----------------	----

第一节	对我国资源品征税和收费现状的评价与分析	85
第二节	对资源品的征税与收费分析	94
第三节	资源税费改革及资源税优越性分析	96
第四节	促进可持续发展资源税改革设想	98

第四章

中国交通和车辆税收探讨	115
-------------------	-----

第一节	我国汽车消费概况	116
第二节	大众汽车消费与税收相关性分析	117
第三节	引导大众汽车消费的税收政策措施	124

第五章

中国股票期权个人所得税研究	130
---------------------	-----

第一节	股票期权激励的含义及理论基础	131
第二节	股票期权激励的发展轨迹与实践障碍	138
第三节	工资薪金与股票期权的薪酬激励差异	147
第四节	股票期权激励税收政策分析	161
第五节	股票期权激励税收对策的国际研究	169
第六节	股票期权激励的政策建议	173

第六章

中国个人所得税与遗产税研究	181
第一节 高收入群体的纳税状况分析	181
第二节 高收入群体纳税不实的制度类型缺陷 分析	183
第三节 高收入群体纳税不实的其他因素分析	187
第四节 强化高收入群体税收征管的政策措施	190
第五节 个人所得税与遗产税的相互配合	197
第六节 提高整个社会的个人所得税管理水平	211
主要参考文献	214

第一章

改革开放后的中国税制

第一节

改革开放后的税制改革历程

一、1984 年税制改革

改革开放之后第一次税制改革始于 1984 年，主要贡献是建立了涉外税收体系。

为适应社会主义有计划商品经济发展的需要，按照《关于改革工商税制的设想》，与第二步利改税同时进行的一次工商税制的全面性改革。为了促进城市经济体制改革，进一步搞活经济，调整和完善国家与企业之间的分配关系，保证国家财政收入的稳定增长，并使企业在经营管理和发展上有一定的财力保证和自主权，调动企业和职工搞好生产经营的积极性，国

务院于1984年9月18日在批转了财政部《国营企业第二步利改税试行办法》的同时，发布了有关税收条例（草案），其中有《中华人民共和国产品税条例（草案）》、《中华人民共和国增值税条例（草案）》、《中华人民共和国营业税条例（草案）》、《中华人民共和国盐税条例（草案）》、《中华人民共和国资源税条例（草案）》、《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》和《国营企业调节税征收办法》。并规定“城市维护建设税、房产税、土地使用税和车船使用税，保留税种，暂缓开征”，“屠宰税、烧油特别税、建筑税以及奖金税等，仍按原规定征收”。这次税制改革是将原工商税按照征税对象划分为产品税、增值税、营业税和盐税；增加资源税、城市维护建设税、房产税、土地使用税和车船使用税；将第一步利改税设置的国营企业所得税和调节税加以改进。这样，在这次全面改革中，共推出了11个税种。上述几种税均从1984年10月1日起实施。作为保留税种的城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税后来也陆续开征。这样，1984年工商税制全面改革，就从根本上改变了中国税制的面貌。由原来适应产品经济的单一税制，转向适应社会主义有计划商品经济发展需要的多税种、多层次、多环节发挥调节作用的复税制；由原来的流转税为主体的税制体系向以流转税和所得税为主体，其他税种相配合的新的税制体系，从而使中国的工商税制步入新的轨道。

二、1994年税制改革

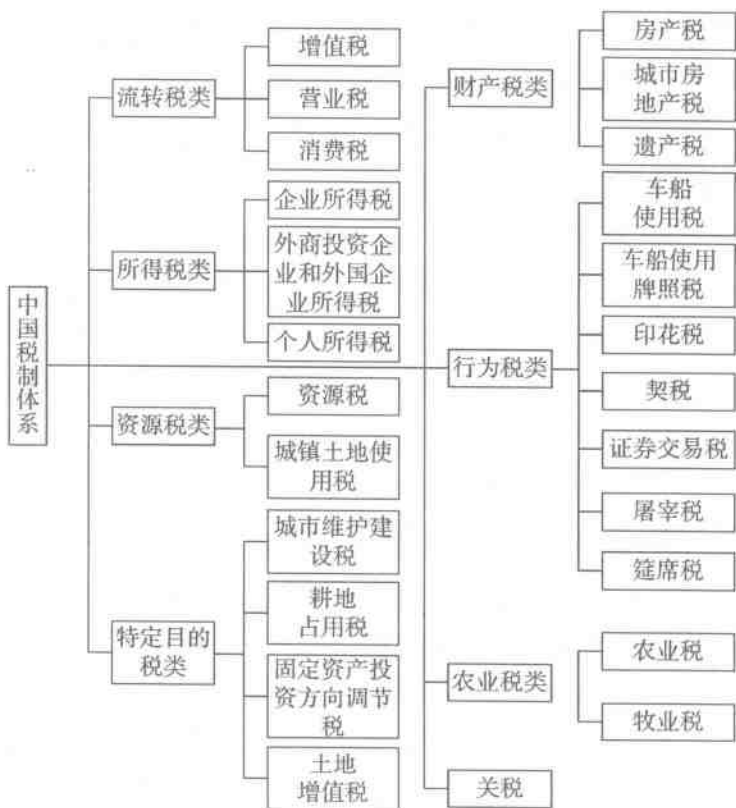
改革开放之后第二次税制改革始于1994年，主要贡献是普遍推广增值税。其主要内容是全面改革工商税收制度，以适

应建立社会主义市场经济体制的要求。

1992年，宏观经济由前两年高度紧缩的局面转向通货膨胀趋势，但价格放开的趋势并未停止，1992年在社会商品零售总额中，市场调节价的比重由1978年的3%提高到75%。这时，摆在决策者面前的是一个重大的选择：以新的宏观调控方式控制需求，同时建立长期起作用的工商税制和财政管理框架。在邓小平南方谈话和中共十四大精神的指引下，1994年，中国进行了价格、税收、财政和金融体制的配套大改革。

1994年，我国在实行分税制财政体制改革的同时，根据事权与财权相结合的原则，对税制进行了全面而重大的改革。以推行增值税为核心，相应设置消费税、营业税，建立起新的三税并列的流转税制格局，统一适用于内外资企业，取消原来设置的产品税、增值税、营业税、特别消费税、工商统一税。内资企业实行统一的企业所得税。取消原来设置的国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税和私营企业所得税；同时不再执行企业承包上交所得税的办法。对个人收入和个体工商户的生产经营所得税统一实行修改后的个人所得税法。取消个人收入调节税和城乡个体工商户所得税。个人所得税主要对收入较高者征收，对中低收入者少征或不征。调整、撤并和开征其他一些税种。对原有资源税和盐税合并为资源税，扩大征收范围，简并税率，适当调整税负，进一步完善计征办法；对原有城市维护建设税是扩大税基，调整税率结构，适当调整税负，在未改革前，暂按原规定执行。原三税中的产品税，改为消费税；对原有外商投资企业和外国企业所得税、固定资产投资方向调节税、印花税、房产税、车船使用税、土地使用税和屠宰税、筵席税都保留。对原有筵席税、烧油特别税、集市交易税、牲畜交易税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资奖金调节税等采取或

并、或停、或撤的办法；对外商投资企业和外籍人员，统一实行房产税和车船使用税，不再征收城市房地产税、车船使用牌照税。开征土地增值税，是在房地产交易环节，对开发经营房地产的增值部分征收，实行超额累进税率；还准备开征证券交易税，遗产与赠与税。上述税制改革方案到位后，我国工商税制的税种锐减。另外，教育费附加按增值税、消费税、营业税三种税额的3%，仍由税务机关征收。由于种种原因，这些改革并没有完全实施。



中国现行税制体系图

注：1. 屠宰税、筵席税、牧业税现由地方政府管理。征收与否，由各省、自治区、直辖市人民政府根据当地具体情况自行决定。

2. 遗产税、证券交易税尚未立法开征。

1994年工商税制改革是国民收入分配格局的一次较大调整。在总体上不增加企业的税收负担，又不减少国家财政收入，但具体到一些地方、部门和企业乃至个人的利益发生变化是不可避免的。据测算，企业流转环节的税收负担与改革前基本持平，在利润分配环节的税收负担有所下降，具体到每一产品和每一企业，税收负担的变化是有升有降的。纳税人的税收负担从不公平到较为公平，逐步理顺分配关系，必然要对原税制中某些不太合理的部分进行必要的调整，因此，完全保护原有的利益格局是不可能的。

税收优惠政策是发挥税收宏观调控作用的重要手段之一。这次税制改革规定，除税法、税收条例所列的减税免税项目外，在执行中不准随意减税免税，为了不使现在的利益格局发生大的变化，国家采取必要的过渡性措施，例如对过去统一规定政策性减税免税，在一定时期内采取先征税，后返还的办法，这样做的好处是，税务机关可以做到一律依法征税，有利于税制的规范化和公平税负，同时，也照顾了企业的实际困难。

1994年分税制改革是中国历史上规模最大、影响最深远的一次税制改革。可以说，我国现行税收制度体系正是1994年正式推开的税制改革打下的基础，这一次税制改革奠定了今天税收制度结构的基础。

三、2004年税制改革

改革开放之后第三次税制改革始于2004年，主要贡献是统一内外税收制度，其主要内容是统一税制，以适应加入世贸组织和中国经济高速发展的要求。

2004 年税制改革是在 1994 年税制改革的基础上调整、优化、完善的渐进式改良,是在已有税收制度基本框架之内作进一步的小幅度的回调,因而,与 1994 年税制改革相比,2004 年税制改革是渐进型的税制改革。具体改革内容如下:完善出口退税制度;统一内外资企业所得税,2008 年 1 月 1 日起施行新的《中华人民共和国企业所得税法》;2004 年 7 月 1 日起,在东北老工业基地率先试点消费税增值税;改革消费税,2006 年 4 月 1 日起,实行新的消费税暂行条例;2008 年 9 月 1 日起,调整不同排量小汽车的消费税税率;2006 年 1 月 1 日起,工资、薪金所得以每月收入额减除费用 1600 元后的余额为应纳税所得额;2008 年 3 月 1 日起,个人所得税工资、薪金所得费用扣除标准由 1600 元提高到 2000 元;2005 年起,平均关税水平从 15.3% 降至 9.9%,逐步兑现加入世界贸易组织的关税减让承诺;2007 年 1 月 1 日起,推出新的《中华人民共和国车船税暂行条例》、《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》;2008 年 1 月 1 日起,新的《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》实施;2004 年始,启动资源税改革;2006 年 1 月 1 日起,废止农业税条例,新设烟叶税;2006 年 2 月 17 日起,废止屠宰税暂行条例。

如上所述,就实体法而言^①,中国现行税收制度体系是新中国成立后经过几次较大的改革逐步演变而来的。目前,中国采取的仍然是多种税并存的复税制税收制度,税收制度体系由多个税种构成。截至 2008 年 9 月 1 日止,我国共有 19 个税收实体法。按照性质和作用,可以将其分为五大类。

^① 按照税法的职能作用不同,可以将现行税收制度体系分为税收实体法和税收程序法。税收实体法是指确定税种立法,具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等的税法。税收程序法是指税务管理方面的法律。本文主要探讨税收实体法的有关内容。

第一，流转税类。包括增值税、消费税、营业税和关税 4 种税。增值税、消费税、营业税通常是在生产、流通或者服务中，按照纳税人取得的销售收入或者营业收入征收的。关税是对进出中国国境的货物、物品征收的。

第二，所得税类。包括企业所得税（适用于国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业等各类内资企业）、个人所得税 2 种税。这些税种是按照生产、经营者取得的利润或者个人取得的收入征收的。

第三，资源税类。包括资源税和城镇土地使用税 2 种税。这些税种是对从事资源开发或者使用城镇土地者征收的，可以体现国有资源的有偿使用，并对纳税人取得的资源级差收入进行调节。

第四，特定目的税类。包括土地增值税、车辆购置税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税 5 种税。这些税种是为了达到特定的目的，对特定对象进行调节而设置的。

第五，财产行为税类。包括房产税、车船税、印花税、契税、烟叶税 5 种税。这些税种是对特定的行为征收的。

我国现行税收制度体系

税 类	税种名称
流转税类	增值税、消费税、营业税、关税
所得税类	企业所得税、个人所得税
资源税类	资源税、城镇土地使用税
特定目的税类	土地增值税、车辆购置税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税
财产行为税类	房产税、车船税、印花税、契税、烟叶税

注：《中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例》自 2000 年 1 月 1 日起暂停征收。自 1994 年 1 月 1 日起，筵席税下放地方管理，各省、自治区、直辖市人民政府可以根据本地区经济发展的实际情况，自行决定继续征收或者停止征收。

目前中国有权制定税法或者税收政策的国家机关主要有：全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局、国务院关税税则委员会、海关总署等。其中，税收法律由全国人民代表大会制定，如《中华人民共和国个人所得税法》，或者由全国人民代表大会常务委员会制定，如《中华人民共和国税收征收管理法》；有关税收的行政法规由国务院制定，如《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》、《中华人民共和国个人所得税法实施条例》、《中华人民共和国增值税暂行条例》；有关税收的部门规章由财政部、国家税务总局、国务院关税税则委员会、海关总署等部门制定，如《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《个人所得税自行申报纳税暂行办法》；税收法律的制定要经过提出立法议案、审议、表决通过和公布四道程序，税收行政法规和规章的制定要经过规划、起草、审定和发布四道程序。上述程序都将按照法律、法规和制度进行；此外，根据中国法律的规定，省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会、民族自治地方人民代表大会和省级人民政府，在不与国家的税收法律、法规相抵触的前提下，可以制定某些地方性的税收法规和规章。

第二节

中国现行税收制度问题分析

中国税制改革虽然取得了进展，但与建立市场经济体制的要求相比还远未完成，税收中尚存在着诸多不足，几个主要税种如企业所得税、个人所得税、增值税等税种在税收立法、征收项目、征收范围等方面仍需要进一步改革和完善。这些不足主要表现在：

一、企业所得税普遍缺乏可操作性

2008年,我国正式实现了企业所得税的两法合一,内资、外资企业适用统一的企业所得税法、统一的企业所得税税率、统一的税前扣除办法和标准、统一的税收优惠政策。新企业所得税法取消了外资在各地享受的税收超国民待遇,减弱了地方政府的引资偏好,淡化了对各地的引资数量考核指标,有力地促进了各地由行政引资、追求外资规模引资向遵循市场经济规律引资的转变^①,形成了内外资企业政策一致、公平竞争的市场经济环境。可以说,新企业所得税法代表着中国企业所得税法历史性的进步,标志着企业所得税制度适应企业经营国际化的趋势、在体现国际税收中性原则和国民待遇原则方面迈出了重要一步,对增强企业国际竞争力、优化利用外资格局方面必将产生积极的影响。

一项制度的顺利实施,离不开相关配套制度的辅助与保障。不可否认的是,目前的企业所得税制度中存在着诸多疏漏和空白,完全缺乏配套制度,对相关原则与概念缺乏具体细化,对其专业性和复杂性缺乏操作细则的解释,有待于制定和完善配套制度和办法,及时补充和明确具体政策,使其更具有操作性并体现立法精神。

如新企业所得税法对于“固定资产”的界定存在着许多的疏漏。具体而言,新企业所得税法规定,在计算应纳税所得额时,企业按规定计算的固定资产折旧,准予扣除;而固定资产指企业为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的、

^① 商务部:《利用外资战略将向遵循市场经济规律引资转变》,路透社,2008.6。