

1997 年度河北省教委学术著作出版基金资助出版
河北省教委社科计划项目

中国税制导论

孙健夫 著

河北大学出版社

责任编辑 习毅

封面设计 赵谦

中国税制导论

孙健夫 著

※

河北大学出版社出版发行
(保定市合作路4号河北大学院内)
邮政编码:071002 电话:5018523
全国新华书店经销
厂印刷

开本:850×1168 1/32 印张:9.75 字数:250 千字
1998年9月第1版 1998年9月第1次印刷
印数:1—1000册

ISBN7—81028—470—3/F·41

定价:15.00

前 言

税收制度是国家运用税收手段参与社会产品分配和调节国民经济运行的法律规范。在现代市场经济体制中,无论是国家为了更加有效地发挥税收在社会经济生活中的作用,还是纳税人为了更加公平地履行其纳税义务,都要求在税收制度的建设方面向着更加规范的目标迈进。因此,关于税收制度问题的研究,也必然是财政税收学界乃至整个经济学界和法学界一项长期的重要任务。《中国税制导论》就是作者在教学科研过程中,为完善我国税收制度理论体系、丰富税收制度研究内容以及探索税收制度改革方向所做的一种尝试。

在我国,自1978年实行改革开放政策以来,国家税收制度建设和有关税收制度的学术研究都取得了长足的进展。特别是1994年新税制的实行,使我国税收制度的规范化建设又登上了一个新的台阶。作为建国以来涉及面最广、内容最深刻、力度最大的一次税制改革,新的税收制度从其理论基础到设计原理都给我们提供了一次很好的学习机会。同时,由于我国经济体制尚处于由计划经济向社会主义市场经济转换的过程之中,难免使新的税收制度仍然存在着各种不确定性的因素,从而需要我们在总结这次税制改革经验教训的基础上,进一步探索未来税收制度的发展方向。

本书共分为十五章。其中,前三章主要是考察了税收制度的基本理论和新中国税收制度发展演变的历史。第四章至第十四章按照流转课税、收益课税、资源课税、财产课税和行为课税的顺序,分别对新税制的各个税种进行了分析评价。第十五章则专门对税收征管制度给予比较系统的阐释。

学术研究是应该不断有所创新的。在本书中作者始终注意体现这一原则。但由于作者的能力所限,有些问题应该讲的,可能没有讲到,应该讲透的,可能还比较浅薄,甚至还会出现谬误之处。因此,衷心期望得到各位同仁的批评指教。

在本书的写作过程中,除了以国家颁布的税收法律、法规为基本依据外,还参考了一些专家学者的有关研究成果,作者在此表示衷心感谢。

作者

1997年3月

目 录

第一章 税收制度概论	(1)
第一节 税收制度的概念	(1)
第二节 税收制度结构	(5)
第三节 税收制度的建立原则	(13)
第二章 税收制度构成要素	(17)
第一节 纳税人与课税对象	(17)
第二节 税率	(20)
第三节 税负调整要素	(27)
第四节 其他税制要素	(30)
第三章 我国税收制度的演变	(33)
第一节 建国初期我国税制的建立与调整	(33)
第二节 五十年代末期到七十年代中期的 税制改革	(39)
第三节 社会主义建设新时期税收制度的改革	(44)
第四节 面向社会主义市场经济的税制改革	(52)
第四章 增值税	(61)
第一节 增值税的发展及其优点	(61)
第二节 我国现行增值税的基本制度	(69)
第三节 增值税的计税方法	(79)
第四节 增值税的减免与缴纳	(87)
第五节 增值税专用发票的使用制度	(91)
第五章 消费税	(94)
第一节 消费税概述	(94)
第二节 消费税的基本制度	(96)

第三节	消费税税额的计算与缴纳	(100)
第六章	营业税	(108)
第一节	营业税的概念与特点	(108)
第二节	营业税的基本制度	(109)
第三节	营业税税额的计算与缴纳	(114)
第七章	关税	(120)
第一节	关税概述	(120)
第二节	我国关税制度的基本内容	(126)
第三节	关税的计算和缴纳	(129)
第四节	关税的减免与保税制度	(134)
第五节	入境旅客行李物品和个人邮递物品 的进口税	(137)
第六节	船舶吨税	(138)
第八章	企业所得税	(139)
第一节	企业所得税概述	(139)
第二节	企业所得税的基本制度	(142)
第三节	企业所得税的计算与缴纳	(149)
第九章	外商投资企业和外国企业所得税	(163)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	(163)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税 的基本制度	(166)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税 的计算与缴纳	(173)
第十章	个人所得税	(185)
第一节	个人所得税概述	(185)
第二节	个人所得税的基本制度	(189)
第三节	个人所得税的计算与缴纳	(198)
第十一章	农(牧)业税	(207)

第一节	农业税	(207)
第二节	农业特产税	(215)
第三节	牧业税	(218)
第十二章	资源税类	(220)
第一节	对资源课税的意义和作用	(220)
第二节	资源税	(223)
第三节	城镇土地使用税	(230)
第四节	土地增值税	(234)
第五节	耕地占用税	(241)
第十三章	财产税类	(246)
第一节	财产税的类型及其优缺点	(246)
第二节	我国现行财产税的主要内容	(249)
第三节	建立遗产税制度	(256)
第十四章	行为税类	(260)
第一节	固定资产投资方向调节税	(260)
第二节	印花税	(265)
第三节	车船使用税	(271)
第四节	城市维护建设税	(275)
第五节	屠宰税和筵席税	(279)
第六节	证券交易税	(281)
第十五章	税收征收管理制度	(284)
第一节	税收征收管理制度的意义及发展	(284)
第二节	《税收征管法》的主要内容	(286)
第三节	税务代理制度	(302)

第一章 税收制度概论

本章的目的在于界定税收制度的概念,探讨税收制度的结构与类型,以有助于使读者从总体上把握税收制度的基本性质和基本内容。

第一节 税收制度的概念

一、从税收的性质与特征谈起

要确切地认识税收制度,应该首先分析税收的性质及其特征。

从一般意义上讲,税收是一种经济范畴。如果把税收与整个社会再生产的运动过程联系起来,我们可以将税收定位在分配领域,即税收是对社会产品分配的一种形式。至于为什么会存在税收分配形式,目前我国理论界的认识并不一致。主要观点有两种:一种观点认为,税收分配是由国家履行其职能对社会产品的依赖性所决定的;另一种观点则认为,税收分配是由社会公共需要对社会产品的依赖性所决定的。其实,这两种观点并非是完全互相排斥的。因为社会公共需要除在较小的范围内可以由某些社会团体解决外,大部分都必须通过国家来解决。这是因为,所谓社会公共需要就是不能通过市场机制供给的、由社会成员共同享用的产品(包括物质产品和精神产品)需求。在西方经济学中,常称为“公共产品”或“公共品”。能够列入公共需要的项目有很多,诸如国防、安全、行政管理、环境保护、气象、公共卫生、义务教育、公共道路乃至水利设施、农产品价格补贴等等。

作为典型的社会公共需要,其特点可以概括为:(1)具有消费

的非排他性。不论社会成员是否愿意,公共产品都无法由个人垄断享用。最具典型意义的项目是国防。只要国家建立了防务体系,就几乎不可能排除任何居民不受该体系的保护,除非将部分居民逐出境外。不仅如此,公共产品在消费上的非排他性,还表现为另一种情况,即只要存在于一定的社会内部,社会成员就无法拒绝对公共产品的享用。他如果不愿享用国防保护,只有迁居境外。

(2)消费的非对抗性。公共产品并不会由于新增加他人的消费,而减少其他任何个人对该产品的消费量。如不拥挤的道路和桥梁等,就属此类。

(3)由以上两点决定,社会成员享受公共需要的利益是不直接付费的。既然公共产品在消费中不发生排他性,甚至不影响他人的消费量,因此消费者不需要也不可能象购买商品一样直接付费。这就可能产生所谓“搭车”现象。

由上述社会公共需要的特点所决定,公共产品不可能按市场机制去提供,社会公共事业只能是非经营性非盈利性的事业。在这种情况下,举办社会公共事业只能通过作为社会管理者的国家采取非市场方法筹集费用来实现。也就是说,在国家存在的条件下,社会公共需要与国家履行其职能的需要具有一致性。当然,由于国家本身的性质不同,其所代表的公共利益是有差别的。那么,国家又如何采取非市场的方法筹集社会公共需要的费用呢?就一般而言,作为决定每个社会成员自身经济利益大小的分配形式,单纯采用伦理道德机制是无法实现的。自愿的馈赠和捐献值得提倡和鼓励,但对于有着既定公共消费支出的国家来说,是不可能得到满足的。此时,客观上就决定了解决公共需要的分配,必然要介入政治过程以取代市场机制。

众所周知,任何分配问题都涉及到经济利益的得失,参与分配的所有当事者都需要凭借一定的权力。其中,财产所有者可以凭借财产所有权,分享生产经营的收益;劳动者可以凭借劳动力的所有权,取得工资或薪金收入;国家则可以凭借双重权力参与分配。

即对国有经济来说,国家作为所有者的终极代表,可以凭借财产所有权以不同的形式参与生产经营成果的分配。同时,国家作为社会管理者,可以凭借社会所赋予的政治权力,对各种所有者占有和支配的社会产品进行分配。这种由国家凭借其政治权力进行分配的形式就是税收分配。

关于税收分配的形式特征问题,在理论界多有争议。从主要观点看,税收的形式特征表现为强制性、无偿性、固定性三个方面。强制性是指税收是国家依据政治权力征收的,不受财产所有权归属的限制,对于任何负有纳税义务的社会集团和社会成员都是适用的。但是,强制性并不表明国家征税可以是随意的,恰恰相反,税收分配必须以法律形式加以规范,征税方和纳税方都应依法征税和依法纳税。因此,强制性就是法律的约束性。无偿性是指国家征税的过程,是社会产品价值量单方面转移的过程,国家不向纳税人支付任何报酬或代价,也不再直接将税款偿还给原来的纳税人(即税收具有间接偿还性)。固定性是指税收分配是规范性的分配形式,是国家按照法定的课税对象、纳税人和税率标准进行的分配。在一定时期内,非经国家法令修订或调整,征纳双方都必须严格遵守法定的分配要求。税收的三个形式特征是相辅相成的,它们共同构成税收分配与其他分配形式之间相区别的标志。

二、税收制度是实现税收分配的法律规范

从税收分配的基本性质和形式特征中,我们可以把握住这样一条线索,即税收分配是须臾也不能与国家法律分开的。缺少法律约束的税收分配将会变得无所适从,征纳双方的行为必然出现盲目和随意,并最终对社会和经济的发展造成破坏性影响。可见,法律规范对税收分配的顺利实现是多么重要。

在现实生活中,无论哪个国家都十分重视有关税收的立法。在我国,除去文化大革命那段不正常的时期之外,国家在税收法制建设方面做了大量工作。尤其是1978年以后,伴随经济改革开放

的历史进程,我国的税收法制建设取得了相当可喜的成果。如从中外合资经营企业所得税法、外国企业所得税法的建立到外商投资企业与外国企业所得税法的统一,从税收征收管理暂行条例的实施到税收征收管理法的出台,以及许多税种的暂行条例及实施细则的颁布,都标志着我国税收法制建设正在日益走向成熟。

在现有的税收法律体系建设中,就其严谨程度和立法级别而论,可以大体分为四个层次:一是由全国人民代表大会或其常务委员会批准通过并发布实施的税法,如上面提到的外商投资企业和外国企业所得税法、税收征收管理法等,都属于此种性质。这一层次的法律具有高度的严谨性和权威性。二是由全国人民代表大会授权国务院批准通过并发布的税收条例(或暂行条例)、征收办法和规定等,如现行的企业所得税暂行条例、增值税暂行条例、消费税暂行条例、营业税暂行条例等,都属于这个层次。比较而言,这一层次的法规在严谨性和稳定性方面不及正规的法律。三是由财政部或国家税务总局根据税法、税收条例、征收办法和规定等基本法规制定的各种税的实施细则或其他类似管理办法。这一层次的法规是对税法、税收条例等基本法规的解释和说明,是基本法规的具体化。通常情况下,任何一种税法或条例,都应有相配套的实施细则。但是,有些较小的地方性税种只有基本法规,而不规定实施细则。此外,由国家财政部或税务总局负责,还常对某些税收法规的具体问题以补充规定、通知、批复等形式作出规定并发布实施。如国家税务总局《关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》,《关于电力产品征收增值税的具体规定》等,也都属于第三层次的法规。四是由各省、自治区、直辖市根据中央统一的税收法规和税收管理规定制定的适于本地区的税收法规和具体执行办法。

以上四个层次的税收法规,根据传统的习惯,只有第一、二层次被冠以税法的称呼,其他两个层次则难以兼顾。正是为了解决这样的问题,同样也是根据传统的习惯,人们就把所有四个层次的

税收法规统称为税收制度。如果我们要给税收制度下一个定义,就可以归纳为:税收制度是国家制定的税收法律和各种税收法规的总称,是国家征税和纳税人纳税以及处理各种税收分配关系的法律规范。

需要指出的是,在社会经济活动中,特别是在学术讨论中,人们对税收制度这一概念的运用是相当灵活多样的。既有从税收总体上运用的,如中国税收制度、国家税制改革等;也有从某一税种或税收要素方面运用的,如所得税制度、资源税制度、减免税制度、税收优惠制度等。此外,税收制度也常与税收体系的构成(税制结构)混合使用,如单一税制、复合税制;中央税制、地方税制;工商税制、农业税制等。但无论如何运用税收制度的概念,其共性都是以税收法律、法规的内容为依据的。

本书所要研究的税收制度,是从总体与个体相结合的角度,以国家税收的基本法律(包括税法、税收条例)、实施细则及征管办法为主要对象来展开的。除在必要之处进行比较研究外,基本上不涉及外国税收制度和历史上的税收制度,而是将重心放在中国现行税收制度的形成及其内容的研究上。

第二节 税收制度结构

税收制度结构是指一个国家根据其经济发展的要求,按照不同税种的功能,所建立的相互协调、相互补充的税收体系。不同的税制结构反映出国家不同的经济政策和对税收作用的要求。税制结构是否合理,是税收制度是否健全和完善的基本标志。

一、静态税制结构

静态税制结构是指按照税收种类的不同性质而形成的税收体系,旨在考察税种布局的相互关系及其合理性问题。

(一)按照税收课征对象的性质不同,税制结构可以包括流转

税、收益税、资源税、财产税和行为税。这是最具代表性的税收分类方法,也是本书后面分类研究税制使用的方法。

流转税是以商品或劳务的流转额为课税对象的一类税。由于流转额是与商品或劳务的交易过程相联系的,因此也有人称流转税为销售税。流转额,对于商品而言,可以是销售额,也可以是购进额,或者是销售额或购进额的特定组成部分,如增值额;对于非商品而言,流转额是指从事劳务服务和其他业务经营而取得的商业性业务收入金额。对流转额的课税,前提是存在商品经济,否则,就不会产生流转额的问题。流转税的重要特点,是在税率既定的条件下,税额的多少只与流转额的大小相联系,一般不受成本和盈利水平高低的影响。这个特点决定了流转税具有重要的财政意义。同时,流转税一般不是对消费者的直接课征,征税阻力较小。我国现行的增值税、消费税、营业税和关税,均属流转税类。

收益税是以纳税人取得的收益额为课税对象的一类税。其中主要是对纳税人的纯收益即所得额的征税。所得额是国民收入分配后由企业和个人占有和支配的份额。所得额的大小可以清楚地表明企业或个人的负税能力。因此,所得税可以实行累进征收制度,以调节纳税人之间的收入水平。我国现行的企业(内资)所得税、外商投资企业和外国企业所得税及个人所得税,均属所得税类。此外,收益税还可以对纳税人的毛收益或总收益课征,这种收益额不扣除生产经营及其他必要的成本费用。我国现行的农(牧)业税就具有这样的性质。

资源税是以自然资源及其初级加工产品为课税对象的一类税。其中有的旨在调节资源开采者的级差收入,有的旨在为保护和开发资源而筹集补偿性收入。我国现行的资源税、土地使用税、耕地占用税、土地增值税均可列入资源税类。

财产税是以纳税人拥有或支配的财产为课税对象的一类税。财产税对于调节纳税人的收入水平有积极意义。我国现行的财产

税制度还不完善,已开征的只有房产税和契税,规模很小。

行为税是以纳税人的某种特定行为作为课税为对象的一类税。这类税往往具有特定目的,因此,有人也称其为特定目的税。这些税种一般比较分散,或规模较小,只能充当辅助税种。我国现行的固定资产投资方向调节税、车船使用税、印花税、屠宰税、筵席税、城市维护建设税,均可列入行为税类。

(二)按照税种的多少,税制结构可以分为单一税制和复合税制。

单一税制是指税种设置很少的税收制度。这种税制缺乏有效的调节功能,税种之间不能相互支持和补充,适应能力很差。除特殊情况外,现代各国均不使用单一税制。

复合税制是指多税种配合、多环节征收、多层次调节的税收制度。由于现代社会经济生活的复杂性,各国都必须构建复合税制。但是,复合税制的模式需要因国而异。这里主要有一个如何确定主体税种的问题。所谓主体税种是指能够在整个税收体系中充当主要收入手段和调节手段的税种。从世界性的税制发展历程考察,客观上有一个从古老的直接税(土地税、人头税)为主向现代间接税(流转税)为主,又从现代间接税为主向现代直接税(所得税)为主转变的趋势。目前,一些发达国家都是把所得税、尤其是个人所得税作为主体税种加以运用。但是,在发展中国家,则较为普遍地实行以流转税为主体税种的制度。我国自建国以来所实行的税制,也一直是流转税为主体的。1978年之后,随着税制和国有企业分配制度的改革,所得税制度的重要地位不断提高,以致于我们可以将现行税制结构称为以流转税和所得税为双重主体的税制。

(三)按照税收收入的归属关系不同,税制结构可以由中央税、地方税以及中央和地方共享税组成。

中央税是税收收入归中央政府支配的税种。一般是把收入较

大、征收范围较广、需要在全国实行统一政策的税种划为中央税。我国现行的关税、消费税等都属于中央税。

地方税是税收收入归属地方政府支配的税种。这些税种的税源比较分散、收入零星,各地不平衡,适宜由地方征收管理。我国现行房产税、土地使用税、城市维护建设税、印花税、车船使用税、农(牧)业税、契税、屠宰税等都属于地方税。

中央和地方共享税是收入由中央政府和地方政府共同分享的税种。一般是把那些收入较大,便于兼顾各方面利益,有利于调动中央和地方建设税源、组织收入积极性的税种划为此类。按我国1994年改革后的办法规定,有三个税种属于中央和地方共享税,即增值税、资源税和证券交易税。

(四)按照税收与价格的关系不同,税制结构可由价内税和价外税组成。这种分类方法主要是考察流转税类当中税种的配合问题。

价内税是税收作为价格组成要素的税种。商品的价格不仅包含成本和利润,而且也包含税金,即 $\text{价格} = \text{成本} + \text{税金} + \text{利润}$ 。如果价格是一定的,税收征收的多少就决定了利润的规模。我国的流转税长期以来都是采用价内税的制度,在新的税收制度中,除增值税外,其他流转税仍然属于价内税性质。

价外税是税收与商品价格分离的税种。商品价格只有成本和利润两项因素,然后在价格以外征收税款。目前我国的价外税只有增值税一种。

(五)按照税收计税依据的不同,税制结构可由从价税和从量税组成。

从价税是指以课税对象的价格为依据计算征收的税种。在市场经济中,商品的价格会发生经常的变动。以课税对象的价格作为计税依据,就可以使商品的税收负担相对均衡合理,并且可以保证财政收入与财政支出的相互适应。我国现行的增值税、营业税、

消费税等都是从价征收的。

从量税是指以课税对象的实物单位为依据计算征收的税种。如我国现行的土地使用税、耕地占用税以平方米作为计税依据，资源税以应税资源产品的销售数量、自用数量为计税依据等等。从量税的优点是简便易行，但在运用上有较大的局限性。

(六)按照税收负担的归宿不同，税制结构可由直接税和间接税组成。

这种划分税制的方法流行于资本主义国家，近年来，在我国的税收学术讨论中也不断地使用。国家征税必然有个税收负担问题。从一般意义上理解，国家对谁征税，谁就要承受税收负担，或者说，纳税人与负税人是一致的。但西方经济学家认为，在实际生活中，税收负担在不同的税种上归宿点是不一样的。在对商品的课税即流转税方面，商品生产经营者作为纳税人向国家缴纳税款，然后他可以将税款随着商品价格的调整转嫁给购买者，即税收负担由购买者而不是销售者去承受。因此，这种税实际上是间接对购买者征收的。而对所得和财产的课税，纳税人作为所得和财产的支配者，在一般情况下，税收负担是无法转嫁于他人的，他既是纳税人，也是负税人。可见，从税收负担的归宿点来看，所得税和财产税都是直接税。关于直接税与间接税的分析，往往是判断一国税收政策倾向的重要方法。

除上述分类方法外，税制结构还可从收入形态上划分为货币税与实物税；从税率形式上划分为比例税、累进税与定额税；从适用范围上划分为国内税与涉外税等等。

二、动态税制结构

税收分配的对象是社会产品，在市场经济条件下，就是以货币资金形态表现的产品价值，在社会再生产过程中，货币资金必须存在于每一个环节当中，并形成合理的配置，以求得最佳的经济效益。我们为了考察税收在发挥其宏观调控功能、促进货币资金配