

图书在版编目(CIP)数据

中国税制教程/朱为群编著. —上海:上海财经大学出版社,2003.5
(新世纪高校财政学专业系列教材)

ISBN 7-81049-877-0/F·758

I. 中… II. 朱… III. 税收制度-中国-高等学校-教材
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 019349 号

ZHONGGUO SHUIZHI JIAOCHENG

中国税制教程

朱为群 编著

责任编辑 王 平 封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行

(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

上海叶大装订厂装订

2003 年 5 月第 1 版 2004 年 2 月第 2 次印刷

890mm×1240mm 1/32 15.625 印张 435 千字

印数:5 001—10 000 定价:24.00 元

呈现在读者面前的这本教程是介绍和解释当今中国税收制度的教材。以一个比较规范、统一的框架撰写一本对我国现行税收制度进行梳理和解析的教科书,是笔者长久以来的一个愿望。但是,这个愿望却很难实现。不仅因为框架的建立需要仔细的斟酌,没有长期的积累很难形成,而且因为税收制度本身非常复杂,要彻底理清头绪并形成文字也需要消耗时间和精力。还有一个重要原因是,税收制度本身处在不断变化之中,往往需要对已经撰写完成的内容进行修改。这样,本书的写作就基本上处于写写停停的状态之中,无法一气呵成。

笔者希望撰写本教材能达到以下几个目的:

第一,为学生提供理解税收和税收制度的基本概念和基本原理。本教材对中国现行税收制度的介绍和解释建立在对税收的基本概念和税收制度的基本原理的基础之上。本书第一章为学生理解税收提供了一些概念性问题的解释,回答了“什么是税收”、“税收会产生什么影响”和“政府征税有什么正当理由”三个基本税收问题。第二章回答了“怎样的税收制度是好的”、“税收制度有哪些基本类型”、“税收制度由哪些基本要素构成”三个基本的税制建设问题。对这些问题的讨论,使得本书对税收制度具有较为扎实的理论基础。

第二,比较全面、系统和简明地介绍和解释我国现行的税收制度。本书试图囊括所有已颁布的国家税收法规。这些法规不仅包括具体的

税收实体法规,同时也包括程序性的税收法律和行政制度。笔者希望本教材对税收制度的解析是有重点的,同时尽量避免在细节问题上纠缠不清。

第三,用一个统一、规范的分析框架向读者提供中国税收制度的具体内容。本教材试图用纳税人、课税基础、税收负担、税额计算和征收管理这个统一的分析框架对中国税制予以介绍和解释。这样做的目的是为了使得读者对不同的税收制度有一个共同的比较基础,从而避免在阅读税法条文时,往往因无法理清前后条款之间的相互关系而造成对税收制度缺乏总体认识和把握。

第四,以通俗和归纳的写作方式介绍和解释中国税制的具体内容。教材中有不少税法解释是编者多年来在教学过程中的体会,教材中的表格是为方便读者阅读和理解而设计的。

第五,本教材在有关章的后面列有相关的计算题(参考答案请读者关注后续将要配套出版的本教程教辅材料),以使學生通过做题来加深理解所学内容和加强自己的税务运用能力。

尽管笔者为了满足上述目的而耗费了许多时光,但是由于客观上的资料收集困难、税法变动频繁,以及主观上能力有限、动力不足、精力分散等种种原因,而不能使本教材尽善尽美,甚至可能存在着某些不可原谅的错误。希望使用本教材的教师和学生或其他读者,能够指出教材中的不足和错误,笔者一定虚心接受,在今后的版本中加以改进。

我国已经加入 WTO,今后我国的税收制度将会进一步改革和完善。但是,这种改革不可能是“革命性的”,即不会把现有的税收制度推倒,重新建立一套新的税收制度。事实上,我国自 1994 年以后,税收制度的基本框架已经基本与国际接轨。因此,现行税收制度中的大部分内容将会继续发挥它们应有的作用。无论在哪一个国家,税收制度的改革与完善都是一个连续不断、永无终极的过程。我们期待着我国的税收制度更加完善。

作者

2003 年元旦于上海财经大学

目

录

前 言	(1)
第一章 理解税收	(1)
本章学习目的	(1)
本章导读:三个基本税收问题.....	(1)
第一节 税收的概念和特征	(2)
第二节 税收的影响	(5)
第三节 政府征税的理由	(8)
基本概念	(15)
思考题	(15)
第二章 税收制度原理	(16)
本章学习目的	(16)
本章导读:税制建设的基本问题.....	(16)
第一节 税收制度好坏的评价标准	(17)
第二节 税收制度的基本类型	(34)

第三节 税收制度的基本要素	(46)
基本概念	(63)
思考题	(64)
 第三章 商品劳务税制	 (65)
本章学习目的	(65)
本章导读:中国商品劳务税的结构	(65)
第一节 增值税	(66)
第二节 资源税	(109)
第三节 消费税	(117)
第四节 关税	(144)
第五节 营业税	(172)
基本概念	(197)
思考题	(197)
计算题	(198)
 第四章 所得税制	 (204)
本章学习目的	(204)
本章导读:中国所得税的税制结构	(204)
第一节 企业所得税	(205)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税	(256)
第三节 个人所得税	(296)
基本概念	(337)
思考题	(337)
计算题	(338)
 第五章 不动产税制	 (342)
本章学习目的	(342)
本章导读:中国不动产税制的结构	(342)

第一节 房产税	(343)
第二节 契税	(349)
第三节 土地增值税	(355)
第四节 城镇土地使用税	(366)
第五节 耕地占用税	(369)
基本概念	(372)
思考题	(373)
计算题	(373)
 第六章 其他税制	 (375)
本章学习目的	(375)
本章导读:其他税制的范围	(375)
第一节 印花税	(376)
第二节 车船使用税	(387)
第三节 车辆购置税	(393)
第四节 城市维护建设税	(396)
第五节 农(牧)业税	(398)
基本概念	(405)
思考题	(405)
计算题	(406)
 第七章 税收程序法制	 (408)
本章学习目的	(408)
本章导读:纳税人义务、权利和法律责任	(408)
第一节 纳税人义务	(409)
第二节 纳税人权利	(432)
第三节 纳税人的法律责任	(446)
基本概念	(458)
思考题	(458)

第八章 税务行政制度.....	(460)
本章学习目的.....	(460)
本章导读:四项税务行政制度	(460)
第一节 税务行政处罚制度.....	(461)
第二节 税务行政复议制度.....	(468)
第三节 税务行政诉讼制度.....	(479)
第四节 税务行政赔偿制度.....	(485)
基本概念.....	(492)
思考题.....	(492)

本章学习目的

通过本章学习,你应该能够:

- 理解税收的概念及其与其他政府收入的区别。
- 掌握税收的两种基本经济效应。
- 理解税收超额负担的含义及其表现。
- 理解税收对社会生活的影响。
- 理解在市场经济条件下政府征税的正当理由。
- 掌握公共产品、私人产品、外部效应、交易成本、市场缺陷等核心概念。

本章导读:三个基本税收问题

要掌握税收法规,就需要懂得税收方面的基础知识。如果缺乏这种知识,就很难准确地理解税收法规的政策含义,从而无法根据纳税人自身的实际情况判断税收法规对其经济活动和日常生活所产生的影响。所以,本书首先引导读者耐心地思考以下三个基本的税收问题:
(1)什么是税收?(2)税收会产生什么影响?(3)政府征税有什么正当理由?

第一节 税收的概念和特征

本节所要涉及的是最基本的税收问题：(1)如何理解税收的概念？(2)如何把握税收与非税收的原则界限？(3)税收在本质上究竟是什么？

一、税收的概念

税收是一个非常古老的范畴。税收存在的历史非常悠久。一般认为，税收是与国家的出现相联系的。也就是说，税收是在国家产生之后才出现的。也有的学者认为，在原始社会中，虽然没有国家，但就已经存在税收了。本书并不想就此学术上的争论进行展开。作为教科书，我们关心的是究竟如何从本质上来把握税收的概念。

在税收教科书中，税收的概念或定义有好几种表述方式。^①

一种表述是：“税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中一部分社会产品形成的特定分配关系。”^②这个定义强调了以下几点：第一，国家征税的依据是政治权力；第二，税收是按照预先制定的标准收取的，这意味着税额不是随意确定的；第三，税收是一种分配手段，涉及到社会产品的分配问题。

另一种表述是：“税收是国家为了实现其职能、满足社会公共需要，按照法律规定，参与国民收入再分配的一种形式。”^③这个定义强调了以下几层含义：第一，税收是国家取得财政收入的一种形式；第二，国家征税的目的是为了实现其职能，满足社会的公共需要；第三，税收征收主体是国家，征税的依据是国家政治权力；第四，税收借助于法律形式

① 读者如有兴趣，可以去比照不同税收教科书对税收所下的定义，它们虽然给人大同小异之感，但细心的读者还是可以看出不少区别的。

② 王诚尧主编：《国家税收》（第二次修订本），第9页，中国财政经济出版社1988年版。

③ 许建国、李大明、庞凤喜主编：《国家税收》（修订本），第6页，中国财政经济出版社1994年版。

进行征收；第五，税收是对国民收入的再分配。

还有一种表达方式是：“税收是政府依据其行政权力强制地、无偿地取得收入的方式。”^①这个定义简单明了，它强调了以下三点：第一，税收的征收主体是政府，而不是国家。国家是一个抽象的政治概念，而政府是一种具体的政治机构。政府不仅包括中央政府，还包括各个层次的地方政府。这样，税收就不仅仅是国家或中央政府取得收入的一种方式，还包括各级地方政府取得收入的方式。第二，政府征税所依据的是具体的行政权力而不是抽象的政治权力。第三，税收是政府以强制、无偿的方式取得的。

本书赞同最后一种表达方式。理由有二：一是该定义直截了当，浅显易懂；二是它说明了税收与其他政府收入的根本区别。

二、税收的特征

在前面对税收的定义中，都包含着“税收是政府财政收入的一种形式”的含义。要找出税收的特征，就必须与其他财政收入形式相比较。把握税收区别于其他财政收入形式的特征，对于观察和理解政府的经济行为，很有帮助。

不同的教科书对税收与其他财政收入的区分，也没有完全一致的表述。现仍以前面提到的三本教科书所作的归纳为例，通过比较予以说明。

王诚尧先生主编的《国家税收》所作的归纳是：税收作为财政收入的一种方式，有其固有的形式特征。这些形式特征是：强制性、无偿性和固定性。

许建国等主编的《国家税收》所作的归纳是：与其他财政收入形式相比较，税收具有三个基本特征：非直接偿还性、强制性与规范性。

蒋洪等著的《财政学教程》对税收特征所作的归纳是：税收的基本特点是：（1）具有强制性；（2）具有无偿性；（3）税收的主要目的是取得收入。

^① 参见蒋洪等著《财政学教程》，第11页，上海三联书店1996年版。

从以上三种归纳中,可以发现一个共同之处,即都肯定税收是强制性的,这就是说,公民或组织缴纳税收是法律规定的义务,不管愿意还是不愿意,都必须依法纳税,否则,就要受到法律的制裁。不同之处在于对“无偿性”的理解有所不同。许建国等主编的《国家税收》强调了税收的“非直接偿还性”。按照该书作者的说法,税收是整体有偿,而不是个别有偿,税收有偿是非直接意义上的,不存在一一对应的直接偿还关系。笔者认为,如果强调税收的整体有偿性,就无法将税收与公债、收费等其他财政收入形式相区别,因为公债等收入在整体上也是有偿的。我们应该对税收在形式上和实质上的特征加以区别,否则就无法辨别不同财政收入形式上的差别。

事实上,对于强制性和无偿性这两个形式特征,学术界的看法是基本一致的。问题在于对税收的第三个形式特征有着较大的分歧。笔者认为,固定性和规范性并不是税收所固有的特征,其他财政收入形式也有相应的规范和标准。例如,罚款同样具有强制、无偿、固定和规范的特征,但显然不同于税收。罚款的主要目的在于禁止或阻止某种活动。税收与罚款的一个根本性的区别主要表现在征收意图上。虽然政府制定税法时有许多预定目标或借口,但在大多数场合,征税的主要目的就是取得了财政收入。这一点完全是可以通过实际观察得到验证的。

总之,税收区别于其他政府财政收入形式的特征是:

第一,它是强制征收的,而不是可以进行讨价还价进行协商决定的;第二,税收是纳税人向政府的单方面的无偿支付,一般情况下,不会返还给纳税人^①;第三,政府收税的主要目的是取得收入,而不是阻止或禁止某种活动。

三、税收的本质

以上所谈到的税收的特征,主要是税收在形式上与其他财政收入

^① 税收返还的情况在实际中也是存在的,例如,政府收错了税,当然应该退还;此外,政府为了照顾或鼓励某些纳税人,可能会将已经收取的税款再返还给纳税人(如政府为鼓励企业出口而实施的出口退税)。

的区别,而从本质上看,税收实际上就是政府将资源强制地、无偿地从企业、个人转移到它手中的一种方式。税收体现的是一种公与私的经济利益关系。政府税收增加,意味着资源将更多地掌握在公共部门手里,相应地私人部门可以控制与支配的资源就会减少;反之,政府减少税收,意味着政府将放弃一部分资源,私人部门将拥有更多可以支配的资源。

税收的这种本质使人们看到,税收不仅是政府取得收入的一种方式,而且关系到个人、企业的实际切身利益。既然税收与人们的利益关系密切,人们就应该关心这样两个问题:①政府收税对个人、企业、社会经济会产生什么影响?②政府征税有什么正当理由?本章第二节和第三节分别简要地说明这两个问题。

第二节 税收的影响

我们首先思考这样一个问题:如果政府税务官员向某个人征收了一笔税款,则该纳税人将会受到怎样的影响?

宽泛地说,纳税人因此而受到的影响可能是多方面的,甚至是复杂难辨的。为了深入地分析和了解纳税人因缴纳税收而受到的影响,一般可从经济和非经济两个方面来分别考察。经济学家主要关心税收产生的经济影响。当然,税收还会对纳税人产生非经济方面的影响,如心理或精神方面的影响。本节主要说明征税对纳税人所产生的两种不同性质的基本经济影响——收入效应与替代效应,同时也附带地说明税收所产生的非经济影响。

一、收入效应

征税的一个最直接的影响是,纳税人因此而减少了一笔可支配收入,而这笔收入如果不纳税,则可能会被纳税人用于消费或投资。这种影响,税收理论上把它称为征税引起的“收入效应”(Income Effect),其

意思是,纳税人的收入减少了,因而纳税人受到了影响。

一般来说,收入效应的程度可以从所缴纳的税款的多少来衡量。但是,相同数额的税款,对不同的纳税人来说,可能具有不同的收入效应。对于年收入只有几百元的人来说,缴纳 100 元税款可能已很困难,但对于年收入上万元的人来说,就不算什么。因此,当需要比较不同的纳税人的收入效应时,可以用缴纳的税款占纳税人收入的比例来衡量。

二、替代效应

征税除了使纳税人减少了可支配的收入以外,还可能产生另外一种经济上的影响。例如,一个喜欢喝茶的人,在政府征收茶税后可能会减少喝茶的次数或数量,或者转而喝其他的替代饮品。也就是说,政府征收茶税,不仅减少了纳税人可以支配的收入,而且还改变了纳税人的经济行为,使纳税人用一种经济行为去替代另一种经济行为。由于这种经济行为的改变纯粹是由于征税而引起的,因此在税收理论上,把这种经济影响称为税收的“替代效应”(Substitution Effect),其意是,征税使纳税人的经济行为发生了变化。

税收所产生的替代效应将使纳税人承担除缴纳税款以外的其他负担,这种负担在理论上称为“税收的超额负担”(Excess Burden of Taxation)。超额负担首先表现在,纳税人为了缴纳税收而不得不付出许多时间、精力和金钱来对付税务事宜,如自行办理纳税申报、按照税法或税务机关的要求提供相关的信息和资料,或者聘请专门的税务咨询或代理人员料理其纳税事宜,甚至纳税人因不了解税法规定而可能受到处罚,等等。所有这些负担是不能用所缴纳税款的多少来衡量的。有时候,一笔数额极小的税款,也可能给纳税人造成极大的麻烦,从而使其承担很高的超额负担。可以想像,如果纳税人不需要缴纳税收,他就可以免去纳税方面的所有麻烦,从而把宝贵的时间和精力用于他认为有价值的其他方面。

税收的超额负担还表现在,纳税人因纳税而被迫改变了经济选择,从而导致其福利损失。如果我们假定,一个人在征税前能够自由地做

他喜欢的事情,他因此能够享受到最佳的经济福利,那么,政府征税后,就会改变他的经济选择。这样,他就只能用较少的时间去做,甚至根本无法去做他喜欢做的事情,因而“被迫”将时间和精力更多地用于自己并非最喜欢的事情。这种替代效应就使他产生了经济福利损失。

税收的这种超额负担,通常是隐含的,而且很难用数据来衡量^①。虽然纳税人能够感受到这种超额负担,但是它往往会被政策制定者忽视。所以,税收理论家认为,税收的超额负担这个概念必须深入人心。只有这样,才能在设计税收制度时,预先考虑到征税所造成的超额负担,以便将这种负担减少到最低限度。

三、非经济效应

征税除了对纳税人产生经济方面的影响外,还产生精神方面的影响。从整个社会看,征税还会对社会组织、技术和政治等方面产生广泛和深刻的影响。

征税会对纳税人的精神或心理产生一定的影响。通常来说,纳税总是一件不令人愉快的事情,在即将面临或实际处理纳税事宜时,纳税人总会感到某种压力。特别是,当纳税人所从事的经济活动没有依法纳税时,纳税人会产生担心、害怕等不良情绪。在受到不公正的税收待遇时,纳税人往往会产生愤愤不平之感,甚至会产生强烈的对抗情绪。税收对纳税人精神或心理的影响是可以观察到的。但对于这种影响的学术研究,却很少看到。

征税还会对技术产生影响。一方面,税收管理需要相应的技术或方法,需要相应的设施或物质手段。例如,税收管理需要根据纳税人的发票来确定其所从事的经济活动的类型和数量或金额,并以此来确定是否应该缴纳税收、缴纳什么税收和缴纳多少税收。为了防止纳税人利用发票来偷逃税收,税务机关就必须采用先进的防伪技术手段来设

^① 对于超额负担的衡量,税收理论上有专门的研究。读者如有兴趣,可参阅蒋洪等著《财政学》,上海财经大学出版社 2000 年版。

计和印制发票。另一方面,技术的发展反过来影响到税收制度的设计和税收管理。例如,电子商务的开展,使得税收制度和税收管理面临巨大的挑战。电子商务的这些挑战,就会迫使税务机关开发和应用先进的技术手段。这种税收管理上的新要求会刺激技术的开发和应用。

税收对政治的影响是非常深刻的。从历史和现实看,许多政治问题都是由税收所引发的。在历史上,许多农民起义或革命运动都是因人民无法忍受政府的苛捐杂税而发起的。这方面有许多历史事件可以印证。从当今中国的现实来看,老百姓对存在各种税费(特别是农村乱收费)的现象很有意见,这可以说是目前一个非常棘手的政治问题。

总之,税收的影响是广泛而深刻的,不仅涉及具体的纳税人的切身利益,而且事关国家经济、政治等重大问题。所以,税收绝不是征多少或缴多少税这样一个纯数字问题。

第三节 政府征税的理由

一、经济学家对政府征税理由的思考

尽管政府可以凭借它所拥有的政治强权征收税收,但征税毕竟需要正当的理由来支持,否则单凭强权是不能维持的。征税的根据是什么,这是税收理论家必须回答的问题。政府征税的理由必须从政府收税以后干什么来加以分析和考察。如果政府收税后所干的事情是正当的,那么征税就是必要的。如果政府所干的事情是完全不必要的,则征税就没有必要。税收的必要性问题是一个最基本的税收问题,必须给予回答。

经济学家在进行经济分析时,既可以从微观来考察经济中的个体及其相对结构,也可以从总体上来考察经济活动。资源配置和收入分配是微观经济学研究的主题。资源配置涉及的问题是:在给定的资源条件下,生产什么、生产多少和怎么生产?收入分配所涉及的问题则

是：为谁生产？或者说是：谁得益，谁受损？资源配置和收入分配是经济的两个结构性问题，即微观经济问题，而经济稳定则是一个总量问题，即宏观经济问题。

现代市场经济理论认为，如果市场能够合理地配置资源、调节收入分配和实现经济稳定，就不需要政府的干预。而现实表明，市场在上述三方面都存在着缺陷，需要政府的介入或干预。具体地说，在资源配置方面，市场不能提供公共产品或会产生效率损失的问题；在收入分配方面，市场会出现贫富差距过大的问题；而在宏观经济方面，不加控制的市场将会出现通货膨胀或经济萧条。市场在这些方面的缺陷，使人们认识到应该利用政府掌握的工具来对市场经济加以控制和调节。简单地说，市场缺陷的存在是政府活动的前提，而政府活动既然是必要和正当的，那么政府通过征税而取得收入就是正当的。

经济学家对于政府征税的正当性或必要性，一般是从资源配置、收入分配和经济稳定这三个方面来分析的。从根本上说，正是因为需要政府来改进资源配置状况，矫正收入分配差距和稳定经济，所以政府征税才是必要和正当的。

二、政府征税的理由之一：改进资源配置

如果我们放任市场自由配置资源，那么就会出现两种不利情况：一是有许多人们需要的公共产品无法生产出来；二是那些能被生产出来的私人产品可能没有达到理想状态，存在所谓效率损失。这就需要政府力量的介入。

（一）公共产品和私人产品

首先需要说明一个概念：公共产品(Public Goods)。这是一个外来语，有好几种译名，如公共品、公共财、公共财货、公用品等。其理论含义是，这种性质的产品(不一定是具有形体的动产或不动产，也包括无形的劳务)给消费者带来的利益具有非竞争性和非排斥性的特征。所谓非竞争性(Non-rival)是说，某人对公共产品的消费并不影响他人对同一公共产品的消费，也就是说，甲多消费一些并不减少乙消费的数量，