

中国税制新论

汤贡亮 杨志清 编著

航空工业出版社

1 9 9 4

前 言

1994年的中国税制改革是新中国税制建设的一个重要里程碑。新税制的全面实施，在我们面前展现出在党的十四大所确立的社会主义市场经济理论指导下，中国税收课征制度、税收体系的基本框架和中国税制新的、令人鼓舞的发展前景。新施行的复合税制体系蕴含着中国税收理论的新的突破，体现出中国最新的税收政策与纳税实务，为世人所瞩目。1994年的税制改革对于中国税收制度和税收理论建设的推进作用，将是历史性的。

财税体制改革是经济体制总体配套改革的重点，而税制改革又是财税改革的“重中之重”。中国新的税收制度无疑将成为国家宏观调控体系和整个社会主义市场经济体制的一个重要支柱。现在，全世界都在关注着中国的税制改革。无论是中国各级经济部门的领导人还是外国的企业家，无论是从事财税工作的同志还是在其他部门工作的同志，无论是企业、事业单位还是个人，为了投身于中国的经济改革，或是为了了解中国的经济改革，都应当了解和懂得中国的现行税制。

为了满足这种需要，也是为了学习、宣传、贯彻新税制，我们编著了《中国税制新论》一书，力求以社会主义市场经济理论为指导，在阐述税制与税法、税制要素、税制原则等税制基本原理的基础上，全面论述中国现行税收制度，包括税收法律制度、税收征管制度和税收管理体制的基本内容，对现行税制的全部税种（包括工商税收、农业税和关

税)作较详尽的学理性介绍,并按照“复关”和建立社会主义市场经济体制的要求,在分析现代税制的特点和作用的基础上,展望了中国税制未来的发展,以期为建立一个与市场经济体制相适应的,既符合国际惯例,又符合中国国情的规范化的税收制度尽我们的一份微力。本书可作为大专院校经济类专业教学和研究用书,也可供各级干部、广大经济工作者和各类纳税人阅读。

本书由中央财政金融学院税务系汤贡亮副教授(第一、二、五、七章)、杨志清副教授(第三、四、六、八章)编著,由汤贡亮负责全书统稿。

本书在编著过程中汲取了理论界、税务界的一些研究成果,在此表示感谢。由于我们水平所限,书中欠妥之处在所难免,谨请读者批评指正。

作者

1994年5月1日

目 录

第一章 中国税收制度概论 (1)

 第一节 税收制度的一般原理 (1)

 第二节 中国社会主义税收制度的建立与发
 展 (22)

 第三节 1994 年的税制改革与中国现行税制
 概述 (28)

第二章 流转税类 (42)

 第一节 流转税类概述 (42)

 第二节 增值税 (49)

 第三节 消费税 (74)

 第四节 营业税 (89)

 第五节 关税 (101)

 第六节 土地增值税 (114)

 第七节 城乡维护建设税 (120)

 第八节 证券交易税 (124)

第三章 所得税类 (138)

 第一节 所得税类概述 (138)

 第二节 企业所得税 (150)

 第三节 外商投资企业和外国企业所得税 (171)

 第四节 个人所得税 (185)

 第五节 农业税 (215)

 第六节 社会保障税 (233)

第四章 资源税类 (241)

第一节	资源税类概述.....	(241)
第二节	资源税.....	(250)
第三节	土地使用税.....	(262)
第四节	耕地占用税.....	(272)
第五章	财产税类.....	(284)
第一节	财产税类概述.....	(284)
第二节	房产税.....	(289)
第三节	契税.....	(296)
第四节	遗产税.....	(300)
第六章	行为税类.....	(311)
第一节	行为税类概述.....	(311)
第二节	固定资产投资方向调节税.....	(314)
第三节	车船税.....	(321)
第四节	印花税.....	(326)
第五节	屠宰税和筵席税.....	(336)
第七章	税收征管制度与税收管理体制的改革.....	(341)
第一节	税收征管制度的改革.....	(341)
第二节	税收管理体制与分税制改革.....	(345)
第八章	中国税制建设成就及其展望.....	(365)
第一节	中国新税制体系及其作用.....	(366)
第二节	中国新税制结构.....	(376)
第三节	现代税制的特点和作用.....	(378)
第四节	中国税制建设的成效与启示.....	(387)
第五节	社会主义市场经济税制建设展望.....	(393)

第一章 中国税收制度概论

在市场经济体制下，税收不仅是政府组织财政收入的基本手段，而且在优化资源配置、贯彻产业政策、实现公平分配、促进经济增长等方面具有重要作用，是政府进行宏观经济调控的有力工具。税收制度是保障市场秩序不可缺少的法律规范。进一步深化税制改革，对于社会主义市场经济体制的建立，理顺各方面的分配关系具有重要意义。本章主要论述税制的一般原理、税制与税法的关系、构成税制的要素及税制的分类、原则，并概述我国税制的沿革和新税制。

第一节 税收制度的一般原理

一、税收制度的概念

1. 什么是税收

税收（taxation），史称“赋税”、“租税”、“捐税”，简称“税”。它是国家为满足社会公共需要，依据其社会职能，按照法律规定，参与国民收入中剩余产品分配，强制、无偿地取得财政收入的一种规范形式。

税收是人类社会经济发展到一定阶段，有了剩余产品，产生了私有财产，出现了阶级和国家以后产生的。

税收由国家或者说由政府征收。税收的主体是国家或政府，征税权力只属于国家，包括中央政府和地方政府。“捐

税体现着表现在经济上的国家存在。”

现代西方税收学往往从市场失灵和公共物品（公共产品或劳务）的需求两个方面论证政府征税的必要性。他们的观点是，市场机制虽然能有效地调节供给和需求，使社会资源得到合理配置，从而有效地提供商品和劳务，但同样存在市场失灵的问题，一个突出的表现就是公共产品或劳务不能通过市场机制来提供。因此，在市场经济条件下，政府的职能就是提供不能由私营部门通过市场提供的公共物品。这也是政府的财政支出，其资金来源是以税收为主要内容的政府收入。由于税收是政府强制课征的，不会给政府带来额外负担，不会凭空扩大社会购买力，并可为政府支出提供财力保证，因此，它就成为政府获得财政收入的最佳形式。

2．税收制度的概念

税收制度，简称税制，是一个历史的、财政的范畴，是国家财政经济制度的重要组成部分，是国家处理税收分配关系的规范。它既是国家向纳税人征税的法律依据和税收工作的规程，又是纳税人履行纳税义务的法定准则。

税收制度的概念可从广义和狭义两种角度理解。广义的税收制度是指税收的各种法律制度的总称，包括国家的各种税收法规、税收管理体制、征税管理制度以及税务机关内部管理制度等。具体可分为： 税收法律制度，亦称“税收法规”，即调整税收征纳关系的规范性法律文件，包括各种税法、条例、实施细则、规定、办法、协定、换文，等等。税收管理体制，在中央和地方之间划分税收管理权限和立法权的制度。 税务机构和人员制度，即有关税务机构的设

《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第181页。

置、分工、隶属关系以及税务人员的职责、权限等的制度。

税收征收管理制度。 税收计划、会计、统计工作制度。
狭义的税收制度就是指税收法律制度，主要是从税政管理的角度来研究的税制。

税收法律制度可从税种、课税对象、税率等多方面具体研究。若从税种方面研究，每个具体的税种都有相应的税收制度，如《中华人民共和国增值税暂行条例》等。若从课税对象方面研究，有商品流转课税制度、所得课税制度、财产课税制度等多种税制。若从税率方面研究，有比例税制、累进税制和定额税制等多种。

税收制度又有另一种含义，即指一个国家在一定的历史条件下所形成的税收制度的结构体系，即各税类、税种、税制要素等相互配合、相互协调构成的税制体系，如分别以所得税、流转税为主体的税制、以流转税和所得税并重为主体的税制等。它的研究对象是根据一个国家现实的生产力发展水平和经济结构等情况，研究税种、税目、税率的配置和设计，为税制改革、税收立法提供理论和可行的依据。

税制的两种含义既有明显区别，又有内在联系。后者是指一个国家根据其经济条件和财政需要所采用的税制的构造体系；前者则是税制的法律形式，使税制成为税收分配活动的法律规范。任何税收制度，只有得到法律的确认、保护和推动，才能充分发挥其功能。因此，历史上的税制改革总是和改变税法联系在一起，而税制建设也总是和税收法制建设密不可分的。

3．税制与税法

税收制度是国家规定的征税规范，税法是由立法机关制定并由国家政权保证执行的征税与纳税行为的规则。广义的

税法就是狭义的税收制度，税法是税收制度的核心。税收的强制性，主要表现为征税是以国家法律作保证，通过立法程序，使税收制度成为税法。许多税收制度开始即以正式税法的形式出现，有些则以行政法规的形式作为过渡。税收立法是税收工作的基本建设。

税法是一个总称，在实践中，它是通过多种法规来体现的。一方面体现在宪法、刑法、民法等国家的基本法规和概括性税法中，另一方面则体现在各种单行税法中。一般讲，有一个税种，就有一个单行税法。

按立法主体不同，税法可分为三个层次：第一个层次是指由国家最高权力机关制定并颁布执行的税收法律，如我国的《中华人民共和国个人所得税法》等。第二个层次是指由国家最高行政机关及其有关的职能机关制定并颁布执行的行政性税收法规，如我国的《中华人民共和国消费税暂行条例》等。第三个层次则是由地方权力机关和行政机关制定并颁布执行的地方性税收法规。税法一经制定公布，在其适用的范围内对所有法人和自然人都有约束力，任何人都没有超越税法的特权。

税收制度是税收分配的法律依据，是征税机关的工作规程，是贯彻执行国家税收政策和有关经济政策的重要保证，又是维护国家权益的重要手段。作为国家整个法律制度的重要组成部分，税收制度在税收分配活动中的作用极其重要。

二、税收制度的构成要素

税制构成要素，亦称“税法构成要素”，指组成税收法律制度的共同因素。虽然各国税法内容不同，但税法总是由一些共同要素，简称税制要素构成的。它们包括：

1. 税收制度的基本要素

指纳税人、征税对象和税率。由于这三个要素回答了由谁纳税，对什么征税，征多少税这些最基本的税收问题，能够直接反映税收分配关系，所以相对于其他税制要素而言是最基本的要素，也是税制诸要素的核心与重点内容。

（1）纳税人

亦称“纳税义务人”或“纳税主体”，指税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人，它规定了税款的直接承担者。不同的税种有不同的纳税人。纳税人必须依法纳税并服从国家税务管理，如有违犯，税务机关有权依法给予处罚。

纳税人可以分为“法人”和“自然人”两类。法人依法对国家负有纳税的义务，我国的纳税法人主要是指企业法人。按其性质可以分为国有企业法人、集体企业法人、国内股份制企业法人、中外合资企业法人和外国投资企业法人等。纳税自然人是指负有法定纳税义务的个人或相当于个人的经济组织。我国税法中的纳税自然人具体指我国公民、居住在我国的外国人和无国籍人，以及属于自然人范围的企业，如个体企业、私营独资企业、农村经营承包户、个人合伙企业和其他不属于法人性质的企业等。

纳税人尽管是税款的直接承受者，但却不一定是最终负担者。这与税负转嫁有关。当税负部分转嫁时，纳税者既是纳税人也是负税人。同时，有关第三方也成为负税人。这时，纳税人与负税人的分离只是部分的、有限的；当税负完全转嫁时，纳税人与负税人完全分离，纳税人不再是负税人。没有税负转嫁时，纳税人与负税人是合一的，不发生分离。尽管可能出现纳税人与负税人的不一致，但在任何情况下，纳税义务都是由纳税人承担的，在征纳过程中发生了违法行为

只能由纳税人承担责任。

此外，扣缴税款义务人与纳税人和负税人也有区别。它既不是纳税人也不是负税人，而是按照税法的规定，负有代扣代缴税款义务的单位和个人。目的是为了实行源泉控制，保证国家财政收入。扣缴义务人直接负有税款的扣缴义务，应当按照税法规定代扣税款，并在规定期限内按期足额地缴库。对不履行扣缴义务的，给予一定的法律制裁。完成扣缴义务的，也有按规定取得一定比例手续费的权利。

（2）征税对象

亦称“课税客体”，指对什么课税，即国家征税的标的物。它规定了每一种税的征税界限，是一种税区别于另一种税的主要标志。每一种税一般都有特定的征税对象，如增值税的征税对象是增值额。

征税对象划定了征税与否的基本界限。对哪些征税，哪些不征税，都是通过征税对象确定的。征税对象是征税与否的分界线。

征税对象从总体上确定了一个税种的征税范围，税种的名称也常常是以征税对象为根据来确定的。

征税对象可以从质和量两方面进行划分，其质的具体化是征税范围和税目，量的具体化是计税依据和计税单位。它们与税类、税种、税源、税本等共同补充或延伸了征税对象的功能并使其具体化。

征税范围。亦称“课税范围”，指税法规定的征税对象的具体内容或范围，即课征税收的界限，凡是列入征税范围的，都应征税。

税类。国家税收制度中的税收类别的简称。世界各国普遍实行复税制，税收分类是税收征管科学化的前提。为

了研究对比和加强管理的需要，常按一定的标准把各种基本相同或类似的税种归为一类，形成各个税类，亦称“税系”。每一税类中可以只包含一个税种，也可以包含数个税种。税类之间的相互联系、相互配合，构成税制结构的一个最基本层次。

税种。国家税收制度中的税收种别的简称。主要是根据征税对象的不同，税收划分为若干不同的税种。一个税种（一种税收）一般由若干税制要素构成。随着政治经济形势的变化，税制的不断改革，税种几经变更，我国目前实行的税种有20多种。税种的增设或停征，是根据社会经济发展的情况、国家管理经济和组织财政收入的要求决定的。

税目。亦称“课税品目”、“征税品目”，是税法上规定应征税的具体项目，是征税对象的具体化。税目体现了征税的广度，反映各税种具体的征税范围。广义的税目可分为三个层次：第一层次为征税的基本项目；第二层次为基本项目下的分支项目；第三层次为分支项目下的明细项目。设置税目的目的，一方面是征税技术上的需要，便于划清征免界限，明确征税范围。另一方面又是贯彻国家政策的需要。通过对不同税目制定不同的税率，便于贯彻国家的经济政策。设置税目的方法有概括法和列举法两种。

计税依据。指计算应纳税额所根据的标准，即根据什么来计算纳税人应缴纳的税额。一般地说，从价计算的税收以计税金额为计税依据，计税金额是指征税对象的数量乘以计税价格的数额；从量计征的税收以征税对象的重量、容积、体积、数量为计税依据。有些税种的计税依据与征税对象是一致的，例如我国所得税的征税对象是所得额，计税依据也是纳税人的应纳税所得额。有些税种的计税依据与征税

对象则不一致，例如农业税的征税对象是农业收入，计税依据则是常年产量。

计税标准。计税标准有两个含义，一是指划分课税对象适用税目税率所依据的标准；二是指计算应纳税额的依据，与计税依据同义。

税源。指税收的源泉，即税收的最终出处。从根本上说，税源来自当年创造的社会剩余产品。具体到每种税，则有各自的经济来源，例如增值税的税源是应税产品销售收入中的增值额。税源与课税对象有密切联系，但不是同一概念，因为有的税种，税源与课税对象并不一致。征税对象只是表明对什么征税，税源则表明税收收入的来源。研究和把握税源的发展变化，对于制定相应的税收政策和税收制度，涵养税源，开辟新税源，以及增加税收收入都有重要意义。

税本。指产生税源的物质要素和基础条件。税源是税本所产生的果实，有税本才有税源，有税源才有税收。资产阶级学者通常把产业称为工商税收的税本，各种收入和所得则是由税本产生的税源。我国学者一般把人力、资金、资源等生产要素作为税本。因为通过这些生产要素的运用和有机结合才能生产社会产品，进而提供丰富的税源。

（3）税率

指应纳税额与征税对象数额（量）之间的法定比例，是计算应纳税额和税收负担的尺度，体现征税的程度，是税收制度的中心环节，是税制中最活跃、最有力的因素。税率的高低，直接关系到国家财政收入和纳税人的负担，同时也反映着国家经济政策的要求。在征税对象既定的前提下，税率形式的选择和税率档次的设计，决定着税收规模和纳税人负担水平以及纳税人之间的税负公平。税率一般分为比例税

率、累进税率、累退税率和定额税率。不同税率又可细分为若干种税率形式。税率的基本形式有：

比例税率。指对同一征税对象，不论数额大小，均按同一比例计征的税率。一般适用于商品流转额的课税。在具体运用上，比例税率又可分为产品比例税率（即一种或一类产品采用一个税率）、行业比例税率（即对同一行业采用同一个税率）、地区差别比例税率（即对同一征税对象，按照不同地区的生产水平和收益水平，采用不同的税率）、幅度比例税率（即对同一征税对象，税法只规定最低税率和最高税率，在这个幅度内，各地区可以根据实际情况确定适当的税率）。

累进税率。指随着征税对象数额或相对比例的增大而逐级提高税率的一种递增等级税率。即按征税对象数额或相对比例的大小，划分为若干不同的征税级距，规定若干个高低不同的等级税率。征税对象数额或相对比例越大，规定的等级税率越高，反之，税率越低。这种税率能适应纳税人的负担能力，可以较好地起到调节收入、调节利润的作用，因而能使税负较为合理。适用于对收益额、财产课税。累进税率根据划分级距的标准不同和累进方式不同，又可分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率、超率累进税率、超倍率累进税率等几种。其中使用时间较长和应用较多的是超额累进税率。

全额累进税率指按征税对象的绝对数额划分征税级距，就纳税人的征税对象全部数额按与之相适应的级距税率计征的一种累进税率，即一定征税对象的数额只适用一个等级的税率。

超额累进税率指按征税对象的绝对数额划分征税级距，

就纳税人征税对象全部数额中符合不同级距部分的数额，分别按与之相适应的各级距税率计征的一种累进税率，即一定征税对象的数额会同时适用几个等级的税率。

全额累进税率和超额累进税率累进方式不同。在累进级距的临界点附近，全额累进可能出现税负增加超过所得额增加的不合理现象，超额累进税率则避免了这种缺陷；全额累进程度比较急剧，超额累进程度比较缓和，在边际税率相同的情况下全额累进税负重，超额累进税负轻；全额累进税率计算考虑简单，超额累进税率计算较为复杂。超额累进税率所具有的优点对于调节纳税人所得，平衡税负是至关重要的。超额累进制在我国及许多国家的所得税体系中得到了较好的应用。

为了解决超额累进税率按原理计税在技术上的复杂性，实际工作中通常采用经过简化的计税方法，即“速算扣除数法”。其基本原理是先按全额累进方法确定该课税数额的税率，并计算出一个税额，然后减去相应的速算扣除数，结果即为按超额累进方法计算出的税额。计算公式为：

应纳税额 = 全年应税所得额 × 税率 - 速算扣除数

其中，速算扣除数可按下列公式确定：

$$\text{本级速算扣除数} = \left(\text{本级税率} - \text{上级税率} \right) \times \text{上级课税对象的最高数额} + \text{上级速算扣除数}$$

超率累进税率指按征税对象的相对比划分征距，就纳税人的征税对象全部数额中符合不同级距部分的数额，分别按与之相适应的各级距税率计征的一种累进税率，它以征税对象的某种比率（如工资增长率、销售利润率等）作为累进依据。

全率累进税率指按征税对象相对比例划分征税级距，就

纳税人的征税对象全部数额按与之相适应的级距税率计征的一种累进税率。

超倍累进税率则是以按征税对象的一定数额确定的计税基数为起点，就超过这个起点的倍数作累进的依据。

定额税率。又称“固定税额”，指对每一单位的征税对象直接规定固定税额的一种税率。它是税率的一种特殊形式，一般适用于量计征的税种。具体运用时，又可分为地区差别定额税率、幅度定额税率和分类分级定额税率等形式。

地区差别定额税率，即地区差别税额，指根据不同地区的自然资源、成本水平和盈利水平的情况，分别制定不同的税额。

幅度定额税率，即幅度（弹性）税额，指税法统一规定税额幅度，各地区在规定的幅度内自行规定本地区税额的定额税率。

分类分级定额税率，指按照征税对象的不同种类和不同等级，分别规定不同税额的定额税率。

除税率的基本形式外，税率还有其他形式：

名义税率与实际税率

名义税率与实际税率是分析纳税人负担时常用的概念。名义税率是指税法规定的税率；实际税率是指实征税额与其征税对象实际数额的比例，即实际负担率。实际税率是衡量纳税人实际税负程度的主要标志，也是研究和制定税收政策制度的重要依据之一。区分名义税率和实际税率，对于确定纳税人实际负担水平和税负结构，为设计合理可行的税制提供依据是十分必要的。

边际税率与平均税率

边际税率指在征税级距既定条件下，纳税人增加或减少一个单位的征税对象所引起的征税对象级距的变化而最后适用的那个税率。如某应税所得距为800元以下免税；801元至1500元，税率为5%；1501元至3000元，税率为10%；3001元至6000元，税率为20%。当某纳税人的应税所得额从3000元增加一个单位时，则最后适用的税率，即边际税率为20%；而当其所得额从3001元减少一个单位时，则最后适用的税率，即边际税率为10%。边际税率又指累进税率表中的最高一级税率，即最后一级税率。

平均税率是相对于边际税率而言的，它是指全部税额与全部收入之比。

税率的几种特殊形式

一是附加与加成。附加是在正税之外附征一部分税款。加成征收是在依率计征税额的基础上，再征收一定成数的税款。附加与加成是通过税率的延伸增加纳税人负担的特殊税率形式。二是综合负担率。它是为了征收管理上的需要，把几种税的税收负担折合成一种计税依据的比例综合征收，适用于一些收入少、征收难的税种。

2. 税收制度的其他要素

(1) 纳税环节

指在税法规定的商品整个流转过程中，应当缴纳税款的环节。商品从生产到消费要经过许多流转环节，如工业品一般要经过工业生产、商业批发、商业零售等环节。许多税种往往只选择其中的某个环节纳税。按照确定纳税环节的多少，可分为“一次课征制”、“两次课征制”、“多次课征制”。

(2) 纳税期限

一般指税法规定的纳税人申报纳税的间隔时间。纳税期