

第七章 税收制度

学习目标

(一)知识目标

- 掌握税收制度的基本含义以及税制影响因素；
- 了解税制基本结构及税收模式的发展趋势；
- 熟悉并掌握流转课税、商品课税以及其他税种的基本要素。

(二)技能目标

- 能够很好地进行流转税、所得税、财产税等应纳税额的计算。

开篇案例

不要拔金天鹅的毛

佛教很善于用寓言故事来宣传自己的教义。流传在泰国、缅甸、柬埔寨、斯里兰卡这些信仰小乘佛教国家的《佛本生故事》就是一个例子。这本书讲的是如来佛释迦牟尼前生的故事，其中有许多故事寓意深远，超出了佛教教义，至今仍受人们欢迎。

有则“金天鹅本生”的故事说，一位菩萨死后转生为只记得自己前生的金天鹅，它的羽毛都是经过锤炼的金子。他寻找自己的妻女，每次留下一根金羽毛，让她们快活生活。他的妻子贪得无厌，想把他的金羽毛全拔下来。尽管女儿反对，妻子仍在他来时抓住他，把他所有的金羽毛都拔了。但这样做违背了菩萨的本意，金羽毛也就变得跟鹭鸶的毛一样，一文不值了。金天鹅飞不走，妻子喂他。他又长出白色羽毛，飞走，再也不回来了。

这个故事启示我们税制设置的重要性。提高税率，利用权力收取苛捐杂费并不是增加政府收入的正确做法。把纳税的主体搞垮了，挤走了，税收由何而来？

第一节 税收制度概述

一、税收制度的含义

一个国家的税收制度，一般是指国家对税收这种无偿、强制和规范性的分配活动以法律或法规形式制定和颁布的一整套具体课税办法的总称，或者说是国家以法律形式确定的各种课税制度的总和，是规范国家征税和纳税人纳税的法律规范。它规定了国家与纳税人之间的

征纳关系,成为征纳双方共同遵守的法律依据。税收制度属于上层建筑的范畴,由国家制定,体现国家的意志,反映了国家和纳税人之间的相互关系。通过确立税收制度,一方面可以以法律形式约束纳税人,规定纳税人必须履行的纳税义务;另一方面也是为了以法律形式约束税务机关,规定税务机关必须履行的征税职责。可见,作为征税和纳税规范的税收制度是税收分配活动的具体体现,是处理征纳双方分配关系的法律依据。

税收制度又简称税制,对这一概念的使用比较广泛。从广义上理解,它可以是对一个国家以法律形式规定的税种设置及各项税收征收管理制度的总称,如中国税收制度、德国税收制度等。从狭义上理解,是指国家设置某一独立的税种的课征制度,如增值税制度、营业税制度、企业所得税制度等。这些制度通常由纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减免税、违章处理等要素构成。一个国家要设置税种征税,必须以法律或制度的形式对这些要素作出明确的规定。从税收制度的形式来看,一个国家的税收制度,可按照构成方法和形式分为单一型税制和复合型税制。单一型税制主要是指税种单一、结构简单的税收制度;而复合型税制主要是指由多个税种构成的税收制度。

二、影响税收制度的因素

一个国家选择何种税制结构取决于多种因素,它除了受制于国家宏观经济政策和政府收入的需要等主观因素之外,还受到许多客观经济条件的制约,主要有:

(一)经济发展水平

经济发展水平是决定一国税制结构的重要因素,它制约着税收收入总量。经济发展水平的重要标志是人均国民生产总值,它直接制约着税收收入占国民生产总值比重的高低,从而制约着税种的选择和配置,以及税目、税率的确定和组合,最终对一国选择何种税制起制约作用。资料表明,人均国民生产总值在 300 美元以下的国家,税收收入占国民生产总值的比重一般为 15%左右;人均国民生产总值在 1 500 美元以上的中等发达国家,比重一般在 20%以上;人均国民生产总值在 1 万美元以上的发达国家,比重则高达 30%左右。人均国民生产总值不仅决定税收收入水平,也决定税种的选择。例如,在不发达国家中,因人均国民生产总值较低,就不大可能普遍开征个人所得税,因而只能实行以流转税为主要税种的税收制度。反之,发达国家因人均国民生产总值较高,就具备了实行累进的个人所得税制度的基础条件。

(二)国民经济结构

国民经济结构,是指国民经济各部门的生产组织结构,它以产业结构为中心,反映国民经济各部门的生产力构成及其比例关系。国民经济结构有着丰富的内涵,因此,它对税制结构的影响表现在多个方面。首先,产业结构对税制结构有制约作用。伴随着科学技术不断提高,生产社会化程度也更高,产业结构日趋复杂。由于各个产业特点不同,它们创造、实现国民收入和参与国民收入分配方式各不相同,要能有效组织收入和调节经济,就必须建立与产业结构相适应的税制结构。其次,产品结构对税制结构有制约作用。以我国为例,由于工农业产品比价关系的现状,直接来自于农产品的税收很少,税收主要来自工业产品的生产、流通和消费环节。而在工业产品的内部,国家又对价高利大的产品征收较多的税,包括在生产、销售、消费阶段征收的流转税和在利润实现阶段征收的所得税等。因此,产品结构尤其对于税种的设置、税率的高低和税基的宽窄有重要的制约作用。再次,生产组织结构制约税制结构。一个国家的生产组织结构,必然要求建立适应该种组织形式的税制结构及其征税办法。

(三) 社会经济形态

社会经济形态不同,在很大程度上决定了税制结构的不同。例如,在封建社会,自然经济居主导地位,商品经济不发达,国家主要把税收作为筹集政府收入的手段。这时大多实行以土地为征税对象的田赋、以人口为对象的丁税和以个人财产为对象的财产税为主的税制结构。到了资本主义社会,商品经济有了很大发展,以商品生产和商品流通为课税对象的流转税比重逐渐上升,成为主要税种。随后,随着商品经济的进一步发展,以及私有企业利润的绝大部分以红利、股息等形式为个人所占有,又为个人所得税成为资本主义社会的主体税种提供了经济前提。在中国,实行的是建立在生产资料公有制基础上的市场经济,国家要运用各种经济杠杆实现对经济的间接调控,其中流转税就是一个不可或缺的经济杠杆。由于流转税自身的特点,国家运用它可对生产和流通的各个阶段及环节实施全面的调节。这一方面是为了满足国家筹集收入的需要,另一方面则是为了保证经济的健康运行和快速发展。此外,由于我国目前的生产力水平还比较低,个人收入分配以按劳分配为主并且收入水平不高,因而使个人所得税税基的广泛性受到一定限制,还不能形成以个人所得税为主体税种的税收制度。但随着经济的发展和收入水平的普遍提高,个人所得税在税收制度中的地位 and 重要性将日益突出。

(四) 经济运行机制

在不同的经济运行机制下,税收发挥职能作用的经济条件是有差别的,因而所要求的税制结构也就有一定的差异。不同的税制结构与不同的经济运行机制相适应,前者受后者的制约。在高度集中的运行机制下,国民经济运行过程从宏观到微观的各个环节,均在国家的直接计划控制之下,税收仅仅被视为组织政府收入的手段。从这一点出发,税制结构必然极其简化。从另一方面讲,国有企业的生产经营和分配活动也都处于国家的直接控制和管理下,企业多交税就少交利,交税交利对企业没有什么利益上的差别,税制结构的日益简化就是很自然的了。我国实行经济体制改革以来,国民经济的运行机制有了根本性的转变,由过去国家的指令性计划管理为主转变到依靠市场引导和指导性计划管理为主的轨道上来,由过去的行政性管理转变到主要运用经济手段配之以必要的行政手段和法律手段管理经济上来,由对宏观和微观经济的直接调节转变到主要实施总量调控和间接调节上来。企业开始成为具有独立经济利益的经济实体和市场主体,实现了所有权和经营管理权的分离,逐渐理顺了企业与国家之间的分配关系。经济运行机制的转变,不仅要求税收成为国家组织政府收入的主要手段,同时还要真正成为调节经济的杠杆,即通过税收调节各方面的利益关系,协调积累与消费、社会总供给与总需求、产业结构及对外经济往来等国民经济重大比例关系,保证经济健康、快速发展。很显然,旧的运行机制下过于简化的税制结构不能保证税收的经济杠杆作用充分发挥出来,而必须代之以多渠道征收、多环节调节、全方位协调的税制结构。这样,在税制结构的构成上,一方面,针对性强、便于选择性调节的流转税必然成为我国的主体税种;另一方面,适应多种经济成分、鼓励公平竞争、具有总量调节功能和适应市场经济要求的所得税也必将成为我国的主体税种。因此,我国市场经济体制下的经济运行机制客观上要求实行流转税和所得税为主体税种的税制结构。

(五) 管理水平

税收的管理能力对税制结构也会产生一定影响。流转税一般对商品销售或经营取得的收入征税,征收管理比较简单;而所得税一般对企业利润所得或个人收入征税,征收管理比较

复杂。因此,征收所得税往往受到征收管理水平、征收管理能力和征收管理成本的制约而难以推行,流转税的推行就相对容易。世界银行的发展报告也指出,收入应通过一些基础广泛的渠道来筹集,但由于缺乏训练有素的征管人员,加之纳税人账目的复杂性,许多发展中国家不能采用税基很广的个人所得税。相反,只能依靠贸易税、商品税或公司所得税。发展中国家受人员限制和资源限制,税制改革也必须优先考虑选择那些简单和便于征管的税种。

三、我国税制的历史演进

各国的税收和税收法律制度都是为实现一定的政治经济目的,并随着政治经济形势的变化而变化发展。建国以来,我国税收法律制度也经历了一个不断改革、不断发展和不断完善的过程。

(一) 税收政策的统一与社会主义新税制的建立时期(1950—1952年)

新中国成立以后,为适应全国政治上统一、经济上迅速恢复和发展的要求,根据《共同纲领》的精神,1950年1月政务院发布了《关于统一全国税收政策的决定》,同时制订并公布了《全国税政实业要则》和《全国各级税务机关暂行组织规程》,规定在全国除农业税之外,统一征收14种税,即货物税、工商业税、盐税、关税、存款利息所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地产税、特种消费行为税、薪给报酬税、车船使用牌照税(薪给报酬所得税和遗产税后未开征),随后还公布了各种税的暂行条例。这标志着全国统一的税收政策和社会主义新税制的正式建立。这一时期税制的基本特征是一种以流转税为主要税种的多种税、多环节征收的复合税制。这种税制符合当时的客观情况,在确保财政收入、争取财政经济状况的根本好转、促进国民经济的迅速恢复和发展、协调公私关系、配合资本主义工商业的社会主义改造等方面都发挥了重要作用。

(二) 税制的修正和简化时期(1953—1978年)

总的来说,这一时期我国税制变化的主要趋势是不断地修正、简化税制,使建国初形成的复合税制变成单一的工商税制。税收调节、监督经济的职能大为削弱,税收基本上成为一种单纯取得财政收入的工具。具体来说,主要有以下几次大的改革:

1. 1953年的工商税制改革

新中国的经济状况经过三年的经济恢复发生了很大的变化,公私经济的比重、生产环节等均与建国时不同,原有税制已与新的经济形势有所脱节,出现了“经济日益繁荣,税收相对下降”的情况。于是,1952年12月31日政务院财政经济委员会发布《关于税制若干修正及实行日期的通告》,宣布从1953年1月1日起对税制进行修正。修正的主要内容是:开征商品流通税;修正货物税和工商业税中的营业税;将特种消费行为税改称文化娱乐税,部分税目不变,部分税目并入营业税中;取消或停征牲畜交易税以外的其他交易税等。至1957年,我国共有16种税收:货物税、工商业税、商品流通税、牲畜交易税、盐税、利息所得税、城市房地产税、车船使用牌照税、印花税、契税、屠宰税、文化娱乐税、农业税、牧业税、关税、船舶吨税。

2. 1958年的工商税制改革

1956年我国社会主义改造的完成使得基本单一的社会主义公有制取代了原有的多种经济成分并存的格局,原有建立在旧的经济结构之上的税制又与新的政治经济形势产生了矛

盾,同时,前苏联的“非税论”亦开始影响中国的税制建设。在这一背景下,中国又实施了一次新的税制改革。这次税制改革的方针是“积极简化税制与适当调整税利比例相结合”,主要内容为:将货物税、商品流通税、营业税、印花税合并简化为工商统一税;将原商品流通税中的所得税部分独立为工商所得税等。这次税制改革后,我国共有 14 种税,即:工商统一税、牲畜交易税、工商所得税、利息所得税、盐税、城市房地产税、车船使用牌照税、契税、屠宰税、文化娱乐税、农业税、牧业税、关税和船舶吨税。

3. 1973 年工商税制改革

1966 年中国进入了“文化大革命”时期,“左”的思想泛滥,税收制度被称为是“繁琐哲学”、“管、卡、压”,被认为“只有利于资产阶级权威把持财务实权,不利于工人阶级的领导”,同时,由于税务机构和企业科室大量撤并,税务人员和企业财会人员大量下放,征纳双方执行税收制度的能力亦大打折扣。在这种情况下,按照“合并税种,简化征收方法,改革不合理的工商税收制度”的指导思想进行的又一次大规模税制改革付诸实施。这次税制改革的主要内容是合并税种、税目,简化征税方法,具体而言,即将工商统一税及其附加、车船使用牌照税、城市房地产税、盐税、屠宰税合并为工商税,合并后对国营企业只征收工商税,对集体企业只征收工商税和工商所得税,城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税只对个人和外侨继续征收。税种合并后,同原来的工商统一税相比,税目由 108 个减为 54 个,税率由 141 个减为 82 个,多数企业可以简化到只用一个税率征税。同时,在统一税收政策的前提下,将一部分税收管理权限下放给地方。这次改革实际上是对原有的相对完善的税收制度的严重破坏,使税收成为仅仅为政府聚敛收入的手段之一,严重削弱了税收在国民经济中的地位和作用。

(三) 税制的健全与发展时期(1979—1993 年)

1978 年 12 月召开的十一届三中全会决定把党的工作重心转移到经济建设上来,并决定从 1979 年起开始全方位的经济体制改革。此后随着对外开放、对内搞活方针政策的实施,我国经济领域发生了深刻的变化,出现了多种所有制形式、多种经营方式、多条流通渠道、多种分配方式。这种变化从客观上要求改革过于单一的税收制度,建立适应改革开放要求的健全的税收体系和税收制度。

因此,从 1979 年开始,我国税收制度也进入了健全与发展的崭新阶段。这一时期我国税制改革的主流是恢复一些税种,开征一些新税,对有些老税种作适当的调整。具体来说主要有以下几个方面:

1. 初步建立了涉外税收制度

随着对外开放政策的贯彻执行,前来我国投资兴办企业的外商不断增加。为适应对外开放,调节中外合资经营企业、中外合作经营企业、外商独资企业的盈利水平,维护国家权益,1980 年和 1981 年我国先后公布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》。这些税法的颁布实施,标志着我国涉外税收制度的初步建立。1991 年,为进一步完善涉外税收制度,七届全国人大四次会议通过并公布了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,这标志着统一、健全的涉外企业所得税制度在我国正式建立。

2. 对国有企业实行了两步“利改税”

国有企业利改税是国家与国有企业之间分配关系的重大变革,也是改革开放后经济体制

改革的重要组成部分。为配合经济管理体制改革,正确处理国家与国有企业之间的分配关系,我国于1983年对国有企业实行了“利改税”的第一步改革,将国有企业原来上缴利润逐步改为按照国家税法规定缴纳税款,税后利润完全归企业自己支配,从而把国家与国有企业的分配关系用税收形式固定下来。对国有企业普遍征收所得税,其中,国有大中型企业按55%的比例税率向国家缴纳所得税,国有小型企业和集体企业都按八级超额累进税率缴纳所得税。税后利润在保证企业合理留利后,再按固定比例、定额包干、递增包干和征收国有企业调节税等多种办法上缴财政。经过利改税的第一步改革,企业的大部分利润以税收的形式上交,国家与企业之间的分配关系基本固定下来。但由于税种单一,很难发挥税收的调节作用,所以企业之间留利过分悬殊的问题仍没有得到彻底解决。针对“利改税”第一步改革的不足之处,1984年10月1日在全国范围内进行第二步“利改税”,将“税利并存”逐步过渡到完全的“以税代利”。

3. 1984年全国改革工商税

为适应社会主义有计划商品经济的发展,根据改革工商税制的总体设想,1984年在第二步利改税的同时,对工商税制进行了全面改革,先后推出了产品税、增值税、营业税等十几个税种,并颁布了相应的税收法规。具体来说主要有以下内容:

(1)将工商税按性质划分为产品税、增值税、营业税和盐税四种税,并调整了产品税的税目、税率。

(2)对原油、天然气、煤等采掘业开征资源税,以调节由于自然资源开采条件的差异而形成的级差收入,以促进企业加强经济核算,有效地利用国家资源,为企业开展公平竞争创造良好的外部条件。

(3)恢复和开征房产税、车船使用税、土地使用税、城市维护建设税等四种地方税,以利于合理地使用土地、房产,适当解决城市维护建设的资金来源,为实行按税种划分中央和地方财政收入的财政管理体制创造条件。

(4)进一步完善国有企业所得税制。重新设计了国有小型企业的八级超额累进税率,提高了累进起点,拉大了级距。国有大企业仍按55%的比例税率缴纳所得税,税后利润超过合理留利的部分征收调节税。调节税税率以1983年的利润为基数核定,对基数部分依率计征,超过基数的部分减征70%,以鼓励先进和增强企业的后劲。

4. 开征一些新税种

从1982年到1984年,我国先后开征了牲畜交易税、烧油特别税、建筑税。从1985年到1993年,又先后开征了集体企业所得税、私营企业所得稅、城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、国有企业工资调节税、国有企业奖金税、集体企业奖金税和事业单位奖金税、印花稅、筵席稅等。

5. 改革并完善税收征收管理制度

1989年国务院发布《中华人民共和国工商税收征收管理条例》。1992年9月14日七届全国人大常委会第27次会议通过的《中华人民共和国税收征收管理法》,自1993年1月1日起施行,这标志着我国税收征收管理工作初步实现了规范化、制度化和法律化。

经过两步“利改税”和1984年的工商税制改革及1985年以后的调整,我国已初步形成了以流转税和所得税为主体,其他税种密切配合的多种税、多层次、多环节征收的复合税制结构,并建立了权限法、税收实体法和税收程序法的税法体系。到1993年,我国共开征38种

税,即:产品税、增值税、营业税、关税、进口调节税、工商统一税、城市维护建设税、集市交易税、牲畜交易税、国有企业所得税、国有企业调节税、集体企业所得税、城乡个体工商户税、中外合资经营企业所得税、外国企业所得税、私营企业所得税、个人所得税、个人收入调节税、农(牧)业税、资源税、盐税、耕地、城镇土地使用税、房产税、契税、城市房地产税、烧油特别税、建筑税、屠宰税、车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、印花税、筵席税、国有企业奖金税、国有企业工资调节税、集体企业奖金税、事业单位奖金税。

(四)1994年税制的重大改革

党的十四大明确提出建立社会主义市场经济体制的目标和十四届三中全会做出《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》之后,我国的经济体制改革进入了一个新的时期,原工商税制仍存在一些不完善之处,不能完全适应发展市场经济的要求。主要表现在:

(1)税负不公平,不利于不同所有制、不同地区、不同企业和产品之间的公平竞争。

(2)一方面,国家和企业的分配关系错综复杂,很不规范:国家除向企业征税外,还向企业征收能源交通重点建设基金和预算调节基金,地方政府和主管部门又用多种名义征集各种形式的基金和管理费,增加企业负担;另一方面,名目繁多的优惠政策又使财政难以承受。

(3)中央与地方在税收收入与税收管理权限划分上,不能适应分税分级财政体制的要求,地方税收体系不健全,规模过小,权力有限。

(4)税收调控的范围和力度,不能适应生产要素全面进入市场的要求,税收对资金市场和房地产市场等领域的调节,还远远没有到位。

(5)内外资企业分别实行两套税制,矛盾日益突出。

(6)税收征管制度不够科学严密,征管手段落后,税收流失现象较为严重。

这次工商税制改革的总的指导思想是:统一税法,公平税负,简化税制,合理分权,理顺分配关系,保障财政收入,建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。遵循的基本原则是:

(1)加强税收的宏观调控功能。主要通过调整税制结构,合理划分税种和确定税率,理顺国家、企业、个人的分配关系,适度提高税收收入占国民生产总值的比重;同时,合理划分中央税种和地方税种,为理顺中央与地方分配关系创造条件。

(2)体现公平税负,促进公平竞争。主要是统一企业所得税,完善流转税,改变按不同所有制、不同地区设置税种和税率的问题,使各类企业之间税负大致公平,为企业平等竞争创造条件。

(3)发挥税收对个人收入和地区经济发展的调节作用,使个人收入分配保持合理差距,促进地区协调发展,实现共同富裕。

(4)体现国家产业政策,促进经济结构的调整,促进国民经济持续、快速、健康地发展和整体效益的提高。

(5)简化、规范税制。主要是取消与经济发展不相适应的税种,合并重复的税种,开征必要的新税种,并重视参照国际惯例,采用较规范的税收方式,以保护税制的完整,维护税法的统一性和严肃性。

这次工商税制改革的基本内容包括以下几个方面:

(1)流转税制的改革。建立以增值税为主体,并与消费税、营业税相配套的新的流转税体系,即在生产环节、商品批发和零售环节普遍实行增值税;在此基础上,选择少数消费品再征收一道消费税;对不实行增值税的劳务交易,以及转让无形资产和销售不动产的,征收营业税;取消对外资企业征收的原工商统一税,统一实行新的流转税制。

(2)企业所得税制的改革。对内资企业实行统一的企业所得税,取消原来按所有制分别设置的国有企业所得税、国有企业工资调节税、集体企业所得税和私营企业所得税。同时,国有企业不再执行承包企业所得税的做法。

(3)个人所得税制的改革。改革的基本原则是调节个人收入差距,缓解社会分配不公的矛盾。为此,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。改革的主要内容是将原来的个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商户所得税合并统一为新的个人所得税。

(4)其他税种的改革。调整、撤并和新开征了一些税种。例如,调整了资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、车船使用税;取消了集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金税和工资调节税;开征了土地增值税、证券交易税、遗产税等。

以上各项改革内容全部到位之后,我国的税收制度将由原来的 32 种税收(不包括特别消费税和对涉外企业及外籍人员征收的工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税)减少到 22 种。这 22 种税是增值税、消费税、营业税、关税、资源税、企业所得税、外商投资企业与外国企业所得税、个人所得税、土地增值税、农业税、固定资产投资方向调节税、印花税、城乡维护建设税、土地使用税、房产税、车船税、耕地占用税、契税、证券交易税、遗产税、屠宰税、筵席税。1994 年税制改革时,上述 22 个税种中,证券交易税和遗产税尚未开征,几个地方税的改革也未到位,屠宰税、筵席税属于完全下放给地方的税种。至此,我国税制初步实现了税制的简化和高效的统一。

(五)废止农业税条例

2005 年 12 月 29 日,第十届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议决定,自 2006 年 1 月 1 日起,废止 1958 年 6 月 3 日通过的《中华人民共和国农业税条例》。

(六)合并内外资企业所得税

中华人民共和国第十届全国人民代表大会第五次会议于 2007 年 3 月 16 日通过《中华人民共和国企业所得税法》,自 2008 年 1 月 1 日起施行。企业所得税法分为 8 章,共计 60 条。该法规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法。企业所得税的税率为 25%。

(七)营业税改征增值税

2011 年底,国家决定开展营业税改征增值税(以下简称“营改增”)的工作。2012 年 1 月 1 日起,上海市率先开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。2013 年 8 月 1 日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内开展。2014 年 1 月 1 日起,铁路运输和邮政服务业纳入“营改增”试点。2014 年 6 月 1 日起,电信业纳入“营改增”试点范围。2016 年 3 月 24 日,财政部、国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》财税[2016]36 号,经国务院批准,自 2016 年 5 月 1 日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税(即“营改增”)试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。至此,我国增值税全面取代了营业税。

第二节 流转课税

流转课税是以商品和劳务的流转额为课税对象的各个税种的总称。因为它涉及商品流通的某一环节或各个环节,故称之为流转税。由于其与商品和劳务的交易有关,所以在国际上还统称为“商品和劳务税”,从税收负担的最终归宿来看其税负易转嫁,故有时又称之为“间接税”;流转课税主要包括增值税、消费税、营业税和关税。

一、流转税的特点

流转课税起源很早,是各国政府的主要收入来源之一。流转课税是与商品和劳务的交易行为紧密相连,伴随着商品经济的发展而产生并不断得到完善的。威廉·配第对流转税的评价是,每个人按其实际享受纳税,符合自然的正义。如果征收合理,可以促进勤俭和富国。

与其他类型的税收相比较,流转税的主要特点包括:

(一) 流转税以商品和劳务的流转额为课税对象

流转税的课税对象复杂多样,范围宽窄不一;课税环节灵活,可课于生产到销售的各个环节;课税基数既可以是商品或劳务的营业总额或周转额,也可以是扣除了某些项目的增值额,由此形成了课税的不同类型。

(二) 流转课税税负普遍而隐蔽

对商品或劳务征税,表面上看其课税负担是由商品的生产者或销售者所承担,但实际上厂商等可以将所纳税款部分或全部加到征税商品的卖价上,结果课税负担便逐步转嫁给消费者承担。尽管税后商品的价格提高了,然而消费者,作为税负的实际承担者,却难以体验到如在直接税情况下发生的那样明显的收入转移,这充分反映了流转课税税负的隐蔽性。流转课税税负普遍而隐蔽的这一性质使得政府在推行或改进货物税时,受到的社会阻力较小。这是货物税在大多数国家得以广泛应用,甚至在政府推行其某种财政政策时往往成为首选政策工具之一的重要原因。

(三) 流转课税税负分配呈累退性

在流转课税的税率结构安排上,目前各国普遍采取比例税率,即对流通环节中被纳入货物税范围的不同商品,或是按照其数量征收一个固定数额的税款,即从量征收,或是按照其单价征收一个固定比例的税款,即从价征收。但是,无论是从量征收,还是从价征收,都会造成不同消费者之间在所承担的货物税税负对其个人总收入的比例上出现较大的差异。这是因为在一般情况下,一个人的收入越高,其消费性开支占个人收入的比重就相对越低;反之,收入越低,所占比重就相对越高。消费性开支占个人收入的比重相对越高,该消费者所承担的税负对其总收入的比例也就会变得越高;反之,消费性开支在个人收入中所占比重相对越低,该消费者所承担的税负对其总收入的比例也就变得越低。因此,比较个人在一定时期中所承担的货物税税负与其在同样时期内所获得的总收入,人们很容易发现,流转税的税负分配实际上呈明显的累退性。

(四) 流转课税是对物税

一般商品征税较多地偏重于生活资料,而生活资料又可以划分为生活必需品和非必需品两个大类。由于不同类型商品的需求的价格弹性不同,纳税货物的税负向前转移的程度,即税负转移给消费者的程度,就会有所不同。一般来说,与生活非必需品相比,生活必需品的需求的价格弹性较小,表示消费者对这类消费品价格上调不会作出大量削减需求数量的反应,这样货物税的税负向前转移就比较容易,消费者因此比生产者或原材料供给者,承担了较大的税负。所以,对生活必需品广泛征税,就会导致税负更多地落在那些将个人收入的大部分用于基本生活开支的广大低收入者身上,这使税负分配有违社会公平原则。为此,各国政府一般不对食品类的生活必需品课征货物税,对食品以外的生活必需品征税则采取较低税率,只是在对生活必需品以外的商品征税时才采取较高税率。

(五) 流转课税计征方便

对商品征税,不论是对商品或劳务的流转总额进行征税,还是对商品或劳务的流转增值额进行征税,实际上政府税务当局所面对的纳税人只是数量相对较少的商品经营者,即生产者、批发商、零售商等。相比其他一些以个人收入、财产为征税对象的税种来说,这在很大程度上简化了税收的征收工作,节约了征税成本,同时也便于税务部门对纳税人进行监督管理。可能正是因为流转税具有这种税务征管相对简单、有效的特点,导致西方国家各国政府在 20 世纪 90 年代的税制改革中,对曾经一度被忽视的间接税给予了高度重视。

二、流转税主要税种

(一) 增值税

1. 增值税理论构建

随着我国“营改增”全面展开,增值税的重要性进一步得到彰显,同时增值税的概念也相应地发生了变化。在我国现阶段,增值税是指对在我国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的单位和个人,就其货物、劳务、服务、无形资产、不动产的增值额和进口货物金额为计税依据而课征的一种流转税。下面可用假设从棉农收获棉花到棉花被制成成衣卖给消费者的例子说明增值税的理论构建,如表 7-1 所示。

表 7-1 棉花加工流程表

单位:元

从生产到消费的过程	销售收入	增值额
环节 1(棉花)棉农	3 500	3 500
环节 2(棉布)棉花加工厂	4 100	$600=4\ 100-3\ 500$
环节 3(花布)印染厂	4 800	$700=4\ 800-4\ 100$
环节 4(服装)服装加工厂	5 600	$800=5\ 600-4\ 800$
环节 5(劳务)商店	6 100	$500=6\ 100-5\ 600$
消费者面临的最终价格	6 100	
所有价值的增加额		6 100

如表 7-1 所示,若是传统的商品税制,每个环节得到的销售收入都要被征税,所征的税款

会成为下个环节的税基被再次征税,环节越多,重复征税的情况就越严重,从而扭曲企业的行为。增值的税基则是增值额,即生产者出售产品和劳务得到的收入在扣除成本和费用后的余额。增值额等于工资加利润,或者说产出减投入。这就完全消除了传统商品税带来“流转环节越多,整体税负越重;流转环节越少,整体税负越轻”的不合理现象,从而有助于抑制企业在经营活动中搞“大而全,小而全”的倾向。

2. 增值税的特点

(1)实行“税额扣除原则”是增值税在实际操作中区别于其他商品税课税制度的最明显,也是最重要的特征。增值额对纳税人来说是其销售收入额中属于本企业创造的、没有征税的那部分销售额,而总体销售额中由其他企业转移过来的、已征过税的那部分销售额则不再课税。这样,应税商品的整体负担一旦由税率确定下来,无论流转环节如何变化,它始终保持不变。

(2)增值税具有广泛的税基,可以遍及到工业、农业、商业以及服务业中的各个行业和部门,并且适用于商品和劳务从生产、批发到零售的每一流通环节。

(3)增值税在某种程度上体现税收中性原则,资源配置的扭曲作用被降到最低限度。

(4)增值税在税务征管上具有简便性及严密性的特点。

3. 增值税分类

虽然增值税以商品增值额为其课税对象,但是各国在税务处理上对增值额具体范围的规定却存在一些差别。以增值额中对固定资产的处理办法为依据,可将增值税划分为:

(1)消费型增值税。这种类型的增值税,允许将纳税期内购置的用于生产应税产品的全部固定资产价款在纳税期内一次全部扣除之后纳税。这样做的结果,对于企业来说,用于生产的全部外购生产资料价款均不在课税范围之内;对于整个社会来说,课税对象只限于国民收入中用于消费资料的部分,故而称之为消费型增值税。这种类型的增值税最能体现按增值额征税的计税原理,有利于鼓励投资,加速设备更新。西方国家多采用这种类型的增值税。

(2)收入型增值税。这种类型的增值税,不允许将当期购入的固定资产价款一次全部扣除,只允许扣除纳税期内应计入产品价值的固定资产折旧部分。这样的结果,对于企业来说,只有当期提取的固定资产折旧费,才能作为当期允许扣除的固定资产价值;对于整个社会来说,作为课税对象的增值额实际上相当于国民收入额,故而称之为收入型增值税。此种类型增值税其法定增值额与理论增值额一致,从理论上讲是一种标准的增值税,但由于外购固定资产价款是以计提折旧的方式分期转入产品价值的,且转入部分没有合法的外购凭证,故给凭发票扣税的计算方法带来困难,从而影响了这种方法的广泛采用。

(3)生产型增值税。这种类型的增值税,不允许扣除任何固定资产的价款,只允许扣除生产资料中属于流动资产的部分。这样做的结果,对于企业来说,允许计入扣除额的生产资料价值中不包含任何固定资产价值的因素;对于整个社会来说,作为课税对象的增值额实际上相当于国民生产总值,故而称之为生产型增值税。由于生产型增值税仍具有明显的重复征税因素,因而这是一种不彻底的增值税。这种增值税对资本有机构成低的行业及劳动密集型的生产行业有利,所以一些经济不发达的国家选择这种类型的增值税。

自2009年1月1日起,我国的增值税由生产型增值税转型为消费型增值税,使购入固定资产(除自用的应征消费税的汽车、摩托车、游艇外)的进项税额可以全部予以抵扣。自2013年8月1日起,购入的自用的应征消费税的汽车、摩托车、游艇,其进项税额也允许予以抵扣。

4. 增值税税制主要内容

增值税税制的主要内容如下：

(1)征收范围。2016年5月1日起,我国“营改增”工作全面展开,增值税全面取代了营业税。目前,我国增值税的征税范围进一步扩展如下:销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物、销售服务、销售无形资产、销售不动产、视同销售行为、特殊经营行为和产品的税务处理。

(2)纳税人。凡在我国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的企业单位及个人,均为增值税的纳税人。增值税的纳税人分为小规模纳税人和一般纳税人。

(3)税率。按照简化税制、规范管理的目标,我国现行增值税设置了两档比例税率,其中:16%的基本税率适用于纳税人销售或进口货物(另有列举的货物除外)、提供劳务或进口货物;10%的低税率适用于五个项目(A. 粮食、食用植物油;B. 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品;C. 图书、报纸、杂志;D. 饲料、化肥、农药、农机、农膜;E. 国务院规定的其他货物)。“营改增”试点一般纳税人增值税税率:①销售交通运输,税率为10%;②销售邮政服务,税率为10%;③销售基础电信服务,税率为10%;销售增值电信服务,税率为6%;④销售建筑业服务,税率为10%;⑤销售金融服务,税率为6%;⑥销售现代服务(租赁服务除外),税率为6%;有形动产租赁服务,税率为16%;不动产租赁服务税率为10%;⑦销售生活服务,税率6%;⑧销售无形资产(土地使用权除外),税率6%;销售土地使用权,税率10%;⑨销售不动产,税率10%。对于小规模纳税人,则实行按3%征收率的简易计算办法。对出口货物则实行零税率,即对一般出口货物在产品报关出口时免征增值税。提供交通运输业服务、邮政业服务、基础电信服务,税率为10%。提供现代服务业服务(有形动产租赁服务除外)、增值电信服务,税率为6%。

(4)应纳税额的计算。我国现行增值税应纳税额的计算,因一般纳税人和小规模纳税人而异。

对一般纳税人采用购进扣税法,即根据增值税专用发票上注明的税款进行抵扣,销项税额与进项税额之差为应纳税额。即:

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

$$\text{当期销项税额} = \text{当期销售额} \times \text{税率}$$

$$\text{当期进项税额} = \text{当期购入价} \times \text{税率}$$

这里,销项税额是指纳税人销售货物或提供应税劳务,按销售额和适用税率计算,并向购买方收取的增值税额。而进项税额则是指纳税人在经营活动中购进货物或者接受应税劳务时支付或负担的增值税额。应注意的是,2009年1月1日开始,我国增值税开始在全国范围内实行消费型增值税,纳税人购进固定资产所支付或负担的增值税额可以从当期销项税额中扣除。

对小规模纳税人采用简易征收法,即小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务时,按其销售额和规定的征收率计算应纳税额,但不得抵扣进项税额。即:

$$\text{应纳税额} = \text{当期销售额} \times \text{征收率}$$

(二)消费税

消费税是对我国境内外从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人就其销售额或销售数量,在特定环节征收的一种税,是1994年工商税制改革中新设的一种商品税,在立

法过程中本着体现消费政策,调整产业结构;正确引导消费,抑制超前消费;稳定财政收入,保持原有负担;调节支付能力,缓解分配不公的立法精神。具有征税项目选择性、征税环节单一性、征收方法多样性、税收调节特殊性、消费税转嫁性的特点。以下是一些我国消费税税制的主要规定。

1. 消费税的征税范围

消费税征税范围可以概括为:生产、委托加工和进口应税消费品。从消费税的征收目的出发,目前应税消费品被定为 15 类货物,即消费税有 15 个税目。

我国消费税的原征税范围包括烟、酒及酒精、化妆品、护肤护发品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、汽油、柴油、汽车轮胎、摩托车、小汽车等 11 个征税品目。2006 年对消费税税目的改革内容是:新增高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板税目;取消汽油、柴油税目,增列成品油税目,汽油、柴油改为成品油税目下的子目,另外新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油五个子目;取消护肤护发品税目,将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目;取消小汽车税目下的小轿车、越野车、小客车子目。在小汽车税目下分设乘用车、中轻型商用客车子目;将摩托车税率改为按排量分档设置;将汽车轮胎税率下调;调整白酒税率。自 2009 年 5 月 1 日起,在卷烟批发环节加征一道 5% 的从价税。根据《财政部 国家税务总局关于调整消费税政策的通知》(财税〔2014〕93 号)规定,从 2014 年 12 月 1 日起,取消 250 毫升(不含)以下小排量摩托车、汽车轮胎、含铅汽油、酒精等税目消费税。对电池、涂料征收消费税,是 2015 年消费税改革的内容之一,把高耗能、高污染产品纳入征收范围。根据财政部、国家税务总局发布的《关于对电池、涂料征收消费税的通知》,自 2015 年 2 月 1 日起,将电池、涂料列入消费税征收范围,在生产、委托加工和进口环节征收。2015 年 5 月 10 日起,卷烟批发环节消费税改从价计征为混合计征,比例税率由 5% 提高至 11%,并按 0.005 元/支加征从量税。经过调整后,现行消费税共设置 15 个税目。

2. 消费税的纳税人

消费税的纳税人在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品(以下简称应税消费品)的单位和个人。这表明我国消费税的纳税环节实行单环节征收,外商企业和外国企业也是消费税的纳税人。

3. 消费税的税率

我国目前消费税实行比例税率和定额税率两种。对价格差异不大、计量单位规范的消费品如啤酒、黄酒、成品油实行定额税率;烟、白酒两种应税消费品实行定额税率与比例税率相结合的复合计税;其他多数消费品采用比例税率,税率从 1% 至 56% 不等。

(三) 关税

关税是对进出境或关境的货物和物品征收的一种税。关税又被称为税境或海关境域,是一个国家的关税法令完全实施的境域。关税充分体现了一国的主权,国家征税的目的不仅是为了取得财政收入,而且要贯彻国家外交政策、外贸政策和促进国内经济发展服务;关税的征收方法比较简单,而且税负比较容易转嫁。

我国关税制度的主要内容如下:

1. 关税的征税对象和纳税人

关税纳税人为进口货物收货人、出口货物发货人、进出境物品的所有人。关税的征税对

象是准允进出境的货物和物品。货物是指贸易性商品;物品是非贸易性商品,包括入境旅客随身携带的行李和物品、个人邮递物品、各种运输工具上的服务人员携带进口的日用物品、馈赠物品以及其他方式进入国境的个人物品。

2. 关税的税率

关税的税率包括进口关税税率、出口关税税率以及特别关税税率。进口关税分为最惠国税率、协定税率、特惠税率、普通税率、关税配额税率共五栏税率,一定时期内可实行暂定税率。出口关税税率基本上采用比例税率(20%~40%)。特别关税包括报复性关税、反倾销税与反补贴税、保障性关税等。

第三节 所得课税

所得税又称收益税,这类税收的课税对象为纳税人的所得额或收益额(往往是“净所得”、“净收益”),对企业来说,这种所得额是指企业销售收入扣除成本、费用以及流转税金后的余额;对个人而言,这种所得额是指个人的各项应税收入减除有关费用之后的余额。所得税1799年创始于英国。由于这种税以所得的多少为负担能力的标准,比较符合公平、普遍的原则,并具有经济调节功能,所以被大多数西方经济学家视为良税,得以在世界各国迅速推广。进入19世纪以后,大多数资本主义国家相继开征了所得税,并逐渐成为大多数发达国家的主体税种(主要是个人所得税和企业所得税)。所得课税包括个人所得税、公司所得税、社会保障税,有的国家还对资本利得(即资本资产的增值部分)征收资本利得税。所得课税是发达资本主义国家的最重要的税收来源。

一、所得课税的特点

所得课税与其他税类相比,具有以下几个特点:

(一) 税负不易转嫁

由于所得税的课税对象是对所得额的课税,属于直接税,一般税负不易进行转嫁,纳税人就是最终的负税人,征纳双方关系明确。这有利于政府直接对纳税人的收入进行调节,缩小收入差距,以实现税收的公平原则。在采用累进税率的情况下,调节的作用更加突出。而且税收的增减变动对物价也不会产生直接的影响,有利于更好地发挥税收的调节作用。

(二) 一般不存在重复征税,税负较公平

所得课税以取得所得者为纳税人,课税环节单一,只要不存在两个以上的课税主体,一般不存在重复课税的问题,也不会直接影响市场价格。另外,所得税一般以净所得为计税依据,与生产、经营者的经济效益和财务管理水平、个人收入水平关系密切,体现了量能负担的原则。

(三) 税基广泛,课征有弹性

所得税以实现的所得为课税对象,税基十分广泛,有利于政府取得财政收入,易于对企业和个人进行管理和监督。此外,由于所得税的税负不易转嫁,税收效应较为清晰,政府可以根

据需要比较灵活地调整税负,有利于实现税收政策的目标。

(四)通常采用累进税率

所得税通常按累进税率课征。如今实行累进税率是大多数国家所得课税的一大特点,并且大多又以超额累进税率为主。累进税率弹性较大,因而可以量能负担,但过高的边际税率会在一定程度上打击纳税人的劳动积极性。

(五)促进企业规范管理

应纳税所得额的计算涉及纳税人的成本、费用的各个方面,有利于加强税务监督,促使纳税人建立、健全财务制度和改善经营管理。

二、所得税制度的模式

(一)分类所得税制

所谓分类所得税制,是指将各种所得分为若干类别,对各种来源不同、性质不同的所得,分别设置不同的税目或设计不同的税率计税的一种所得税课征制度。我国现行个人所得税就是采用的这种征收制度。

(二)综合所得税制

所谓综合所得税制,也称一般所得税制,是指综合纳税人全年各种不同来源的所得,从其所得总额中减去各种免税额、减税额及扣除额,就其余额课税的法律制度。综合所得税制是对纳税人的总所得征收,一般实行累进税率。美国现行个人所得税,就是典型的综合所得税制。

(三)分类综合所得税制

所谓分类综合所得税制,又称混合所得税制,它是将分类和综合两种所得税制度的优点兼收并蓄,实行分项课征和综合计税相结合的一种所得课税制度。这种类型的所得税,是先将纳税人有连续来源的各类所得,按标准税率实行源泉课征,再综合全年各种来源的所得,对总额达到某一确定数额以上者采用累进税率,实行综合课征。

目前世界上几乎没有一个国家实行纯粹的综合制,亦无一个国家实行纯粹的分类制。一般均为综合与分类的混合制,区别在于有的以综合制为主,有的以分类制为主,两者所占的分量有所差别。

三、所得课税的主要税种

我国现行税制中属于所得课税的税种包括企业所得税、个人所得税等。

(一)企业所得税

现代意义的公司所得税开始于1947年的英国。在这之前,对公司利润的征税与个人所得税是一体的。公司所得税是对公司的生产、经营所得和其他所得征收的一种税。公司所得税有时被等同于企业所得税,这实际上是不确切的。因为企业泛指一切从事生产、流通或服务活动,以谋取经济利益的组织。企业除公司制外,还有个人出资、个人经营管理的业主制企业和共同出资、合伙经营的合伙制企业。由于各国税法一般将后两种形式的企业所得归入个人所得税征税的范围,而只对公司所得征收企业所得税,所以通常企业所得税指的就是对公司所得的征税。

我国现行企业所得税是在 1993 年 12 月根据国务院发布的《企业所得税暂行条例》的基础上,由中华人民共和国第十届全国人民代表大会第五次会议于 2007 年 3 月 16 日通过《中华人民共和国企业所得税法》,自 2008 年 1 月 1 日起施行。包括所有实行独立核算的企业和组织(包括外商投资企业和外国企业)。其主要内容如下:

1. 纳税人

在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法,而适用个人所得税法。企业分为居民企业、非居民企业。居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

2. 企业所得税的计税依据

企业所得税的计税依据是企业取得的生产经营所得和其他所得,是扣除成本费用后的纯收益,可以来源于中国境内和中国境外,但必须具有合法来源。

生产经营所得是指企业从事物质生产、商品流通、交通运输、劳务服务以及其他盈利事业取得的所得。其他所得包括企业取得的财产转让所得、利息所得、租赁所得、特许权使用费所得、股息所得、红利所得以及因固定资产盘盈等原因导致的其他所得。

企业的应纳税所得额的计算公式为:

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} - \text{准予扣除项目金额}$$

其中收入包括企业的生产经营收入和其他收入,准予扣除项目为企业发生的与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的成本、费用、税金和损失,对准予扣除的具体项目、有关项目的扣除标准以及不得扣除的项目,税法中均进行了明确的规定。

3. 税率

企业所得税的税率为 25%。

4. 企业所得税应纳税额的计算

企业所得税应纳税额的计算公式如下:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{税率}$$

企业所得税实行按年计算、分期(月或季)预缴、年终汇算清缴(多退少补)的具体征收办法。

(二)个人所得税

个人所得税于 1799 年首创于英国,20 世纪以来,被世界各国广泛采用。目前,世界上有 140 多个国家和地区政府征收所得税,而在包括全部经济发达国家在内的 39 个国家里,所得税收入是其政府财政收入中的第一位,也是最重要的来源。我国现行个人所得税制度主要内

容如下:

1. 纳税人

个人所得税的纳税人包括中国公民、个体工商户、个人独资企业、合伙企业投资者、在中国有所得的外籍人员(包括无国籍人员)和香港、澳门、台湾同胞。个人所得税的纳税人依据住所和居住时间两个标准,区分为居民个人和非居民个人,分别承担不同的纳税义务。

(1)居民个人。在中国境内有住所,或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满 183 天的个人,为居民个人。居民个人从中国境内和境外取得的所得,依照《个人所得税法》的规定缴纳个人所得税。纳税年度,自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

(2)非居民个人。在中国境内无住所又不居住,或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计不满 183 天的个人,为非居民个人。非居民个人从中国境内取得的所得,依照《个人所得税法》的规定缴纳个人所得税。

2. 个人所得税的征税范围

个人所得税的征税对象是各项个人所得,具体包括:

- (1)工资、薪金所得;
- (2)劳务报酬所得;
- (3)稿酬所得;
- (4)特许权使用费所得;
- (5)经营所得;
- (6)利息、股息、红利所得;
- (7)财产租赁所得;
- (8)财产转让所得;
- (9)偶然所得。

工资、薪金所得,劳务报酬所得,稿酬所得,特许权使用费所得等 4 项劳动性所得(以下称综合所得)纳入综合征税范围,适用统一的超额累进税率,居民个人按年合并计算个人所得税,非居民个人按月或者按次分项计算个人所得税。经营所得,利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得,偶然所得及其他所得,仍采用分类征税方式,按照规定分别计算个人所得税。

3. 个人所得税的税率

个人所得税的税率根据不同的所得项目,分别采用超额累进税率和比例税率两种形式。各种所得项目确定的税率如下:

(1)综合所得适用税率。综合所得适用 3%~45% 的超额累进税率,如表 7-2 所示。

表 7-2 个人所得税税率表(一)
(综合所得适用)

级 数	全年应纳税所得额	税率(%)	速算扣除数
1	不超过 36 000 元的	3	0
2	超过 36 000 元至 144 000 元的部分	10	2 520
3	超过 144 000 元至 300 000 元的部分	20	16 920
4	超过 300 000 元至 420 000 元的部分	25	31 920

续表

级 数	全年应纳税所得额	税率(%)	速算扣除数
5	超过 420 000 元至 660 000 元的部分	30	52 920
6	超过 660 000 元至 960 000 元的部分	35	85 920
7	超过 960 000 元的部分	45	181 920

注:本表所称全年应纳税所得额是指依照《个人所得税法》第六条的规定,居民个人取得综合所得以每一纳税年度收入额减除费用 6 万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额。非居民个人取得工资、薪金所得,劳务报酬所得,稿酬所得和特许权使用费所得,依照本表按月换算后计算应纳税额。

(2)经营所得适用税率。经营所得,适用 5%~35%的五级超额累进税率,如表 7-3 所示。

表 7-3 个人所得税税率表(二)
(经营所得适用)

级 数	全年应纳税所得额	税率(%)	速算扣除数
1	不超过 30 000 元的	5	0
2	超过 30 000 元至 90 000 元的部分	10	1 500
3	超过 90 000 元至 300 000 元的部分	20	10 500
4	超过 300 000 元至 500 000 元的部分	30	40 500
5	超过 500 000 元的部分	35	65 500

注:本表所称全年应纳税所得额是指依照《个人所得税法》第六条的规定,以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额。

(3)利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得和偶然所得。利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得和偶然所得适用比例税率,税率为 20%。自 2008 年 10 月 9 日起暂免征收储蓄存款利息的个人所得税,对个人出租住房取得的所得减按 10%的税率征收个人所得税。

4. 计税方法

(1)适用累进税率时,计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{税率} - \text{速算扣除数}$$

应纳税所得额计算方法如下:

居民个人的综合所得,以每一纳税年度的收入额减除费用 6 万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额,为应纳税所得额。其中,劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入减除 20%的费用后的余额为收入额。稿酬所得的收入额减按 70%计算。专项扣除,包括居民个人按照国家规定的范围和标准缴纳的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险等社会保险费和住房公积金等。专项附加扣除,包括子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等支出。

非居民个人的工资、薪金所得,以每月收入额减除费用 5 000 元后的余额为应纳税所得额;劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得,以每次收入额为应纳税所得额,其扣除标准同居民个人。其适用税率和速算扣除数需要根据表 7-3 的标准按月换算。

经营所得,以每一纳税年度的收入总额,减除成本、费用及损失后的余额,为应纳税所得额。

(2)适用比例税率时,计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{税率}$$

财产租赁所得,每次收入不超过 4 000 元的,减除费用 800 元;4 000 元以上的,减除 20% 的费用,其余为应纳税所得额

财产转让所得,以转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额,为应纳税所得额。利息、股息、红利所得,偶然所得,以每次收入额为应纳税所得额。

第四节 其他税种简介

一、资源课税

(一)资源课税的性质和功能

资源课税是以自然资源为课税对象的税类。自然资源是指未经人类加工而可以利用的天然物质资源,它的范围很广泛,包括土地、矿藏、水流、森林、草原、野生生物、海洋以及阳光、空气、风能等地面、地下、海底和空间等的一切资源。作为课税对象的资源是指那些具有商品属性的自然资源,即具有交换价值和使用价值的资源。因此,各国对资源的征税都是有选择的,而不是对所有的资源都征税。资源课税可分为一般资源税和级差资源税两种类型。一般资源税是以自然资源的开发和利用为前提,而不管资源的好坏和收益的多少,其课征对象是绝对地租收入,带有资源补偿性质的征税;级差资源税是根据开发和使用自然资源的等级以及收益的多少而进行的课征,其课征对象是级差地租收入。世界各国大都将这两种类型的资源税结合在一起征收。资源税的功能主要在于:促进资源的合理开发和有效使用;合理调节资源级差地租收入,创造公平竞争环境;增加财政收入,等等。

(二)资源课税的主要税种

我国现行税制中,属于资源课税的税种有:资源税、土地增值税、耕地占用税和城镇土地使用税等。这里主要介绍资源税和土地增值税的基本内容。

1. 资源税

资源税是对在我国境内从事应税矿产品开采和生产盐的单位和个人课征的一种税。其属于对自然资源占用课税的范畴。根据财政部、国家税务总局《关于资源税改革具体政策问题的通知》财税[2016]54号,我国自 2016 年 7 月 1 日起全面推进资源税改革。此次改革主要内容是资源税从价计征改革及水资源税改革试点,先在河北省开展水资源税试点。

已实施从价计征的原油、天然气、煤炭、稀土、钨、钼等 6 个资源品目资源税政策暂不调整,仍按原办法执行。原油和天然气实行 5%~10%的比例税率,煤炭实行 2%~10%的比例税率,轻稀土按地区执行不同的适用税率,其中,内蒙古为 11.5%、四川为 9.5%、山东为 7.5%,中重稀土资源税适用税率为 27%;钨资源税适用税率为 6.5%;钼资源税适用税率为 11%。其他 21 种资源品目和未列举名称的其他金属矿也改为实行从价计征为主、从量计征为辅。

2. 土地增值税

土地增值税是以转让房地产所取得的增值额为课征对象的一种税,它是 1994 年税制改

革中新开征的一个税种。开征这种税的目的是为了规范土地、房地产市场交易秩序。合理调节土地增值收益,维护国家权益和增加财政收入。土地增值税具有资源课税和收益课税的双重性质:从它是对开发和利用土地资源课税的角度看,应属于资源课税;从它是对土地转让的纯收益即土地增值额课税的角度看,应属于所得课税。

土地增值税的纳税人是转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物(简称转让房地产)并取得收入的单位和个人。土地增值税的课税对象是转让房地产的增值额,即转让房地产所取得的收入,减除规定扣除项目金额后的余额。计算增值额的扣除项目包括:

- (1)取得土地使用权所支付的金额;
- (2)开发土地的成本、费用;
- (3)新建房及配套设施的成本、费用,或者旧房及建筑物的评估价格;
- (4)与转移房地产有关的税金;
- (5)财政部规定的其他扣除项目。

土地增值税实行四级超率累进税率。增值额未超过扣除项目金额 50%的,税率为 30%;土地增值额超过扣除项目金额 50%的,未超过 100%,税率为 40%;增值额超过扣除项目金额 100%未超过 200%的,税率为 50%;增值额超过扣除项目金额 200%,税率为 60%。其计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{增值额} \times \text{适用税率} - \text{扣除项目金额} \times \text{速算扣除系数}$$

二、财产课税

(一)财产课税的特征及功能

财产税是以纳税人拥有或支配的财产为课税对象的税类。其特征是课税不普遍,具有选择性;税负不易转嫁,课税比较公平;税收弹性差,税源有限,具有作为地方税种的特征。

财产税主要功能体现在可以增加财政收入,成为财政收入的补充来源;适当调节财产拥有人的收入,控制财富的集中;加强国家对财产的监督和管理,提高财产使用效果,特别是对土地、房屋征税,有利于对土地、房屋的合理、节约使用。

(二)我国目前财产课税的主要税种

1. 房产税

房产税是对我国境内拥有房产所有权的内资企业和其他单位以及中国籍居民,以房屋的计税余值或租金收入为征税对象课征的一种财产税。我国现行房产税的征税范围为纳税人坐落在城市、县城、建制镇和工矿区的房产,在农村的房产暂不征税。房产税的税率按房产余值计征的,年税率为 1.2%;按房产出租的租金收入计征的,税率为 12%。但对个人按市场价格出租的居民住房用于居住的,可暂减按 4%的税率征收房产税。

2. 契税

契税是国家的土地、房屋出让、买卖、赠与或交换,发生权属转移行为时,向产权承受单位和个人征收的一种税。我国现行契税是在 1950 年的《契税条例》和 1954 年的《关于契税暂行条例若干条文修改的通知》的基础上进行不断改进、完善而形成的,并于 1997 年颁发了《契税暂行条例》及其条例细则。契税的征税对象为土地使用权和房屋所有权权属转移的土地和房屋。其征税范围具体包括:

(1)国有土地使用权出让。

(2)土地使用权转让,包括出售、赠与和交换,但不包括农村集体土地承包经营权的转让。

(3)房屋买卖(按现行税法规定,以房产抵债或实物交换房屋;以房产作投资或作股权转让;买房拆料和翻建新房,均视同买卖房屋,应照章征收契税)。

(4)房屋赠与(以获奖方式取得的房产,视同赠与房产,应照章纳税)。

(5)房屋交换。

契税的税率为3%~5%的幅度比例税率。

三、行为课税

对行为的课税,是指以纳税人的某种特定行为作为课税对象的税类。它是当今世界各国广泛征收的税种。可以作为课税对象的行为很多,如特定的生产和生活消费行为、特定的销售行为、特定的投资行为、特定的分配行为、特定财产的使用行为、商业经营单位的开业行为、牲畜屠宰行为,等等。甚至有的国家为了鼓励人口增长,将公民的无子女和少子女行为也作为课税对象。

对特定行为征税,除了可以扩大财政收入的来源外,主要目的是为了通过征税对某种行为加以限制或加强监督管理。由于行为税是以特定行为为课税对象,是为特定目的服务的,因此,它具有分散、灵活的特点。所谓分散,是指税源不普遍、不集中;所谓灵活,是指可以因时因地制宜,需要时就开征,不需要时就停征。它不像流转税和所得税那样普遍、集中和稳定。

我国开征的属于行为税的税种主要有印花税、城市维护建设税等。

本章小结

税收制度一般是指国家对税收这种无偿、强制和规范性的分配活动以法律或法规形式制定和颁布的一整套具体课税办法的总称,或者说是国家以法律形式确定的各种课税制度的总和,是规范国家征税和纳税人纳税的法律规范。

通常所说的税收制度实际上是就复税制而言的,税收制度是生产力发展水平、生产关系性质、经济管理体制、经济政策以及历史情况等多种因素共同决定的。一般而言,社会经济发展的状况决定着税收制度。一个国家的税收制度选择必须遵循以下两条原则:一是税收制度设计要符合本国国情,税收制度应相对稳定,新旧税制的跨度空间不宜太大,不管是补充还是创造,尽量与原有制度相近,要保证税收制度的延续性和衔接性;二是新旧税制的跨越空间不宜太大,要保证税收制度的延续性和衔接性。

流转课税是以商品劳务流转额为课税对象的税种体系,主要有增值税、消费税、营业税、关税等。

所得课税是以纳税人的所得额为课税对象的税种体系,主要有个人所得税、企业所得税等。

资源课税是以自然资源为课税对象的税种体系,主要有资源税、土地增值税、耕地占用税和城镇土地使用税。

行为课税是指以纳税人的某种特定行为作为课税对象的税种体系,主要有印花税、城市维护建设税等。

思考练习

1. 试述税收制度的影响因素。
2. 简述流转税的特点。
3. 简述所得税的特点。
4. 简述资源税的特点。
5. 简述行为税的特点。
6. 简述财产税的特点。
7. 比较三种类型的增值税。
8. 试分析我国现行税制结构的特点。

案例分析

我国农业税改革

十届全国人大常委会第十九次会议高票通过决定,自2006年1月1日起废止《农业税条例》,这意味着在中国延续两千多年的农业税正式进入历史。

《农业税条例》自1958年开始施行,五十多年来,中国经济社会状况已发生了重大变化。在建立起比较完整的工业体系的同时,农业与工业、农村与城市差距逐步扩大、“三农”问题依然制约着中国经济和社会发展。

资料显示,2002年我国财政收入为18 914亿元,其中农业税收入仅为500亿元,占全国财政收入的比重仅为2.6%。每年国内生产总值超过10万亿元,财政收入占国内生产总值的比例只要提高0.5个百分点,就足以弥补由于取消农业税带来的财政收入缺口。当今世界上主要农产品生产国如美国、德国、法国等,不仅不向农民征收税费,反而给予农民大量的直接补贴。许多比中国落后的发展中国家也都早已取消了农业税。

案例评析:

随着农村经济的发展,农业实际税率与名义税率的差距却越来越大。特别是随着我国工业化的发展,农业税收入的相对规模越来越小。即使在分税制后,作为乡镇财政主要收入的农业税,其比重也逐年下降,基本失去了调节农村居民收入、配置农村资源的功能。农业税改革势在必行,但其要遵循税收原则。

税收原则是制定、评价税收制度和税收政策的标准,是支配税收制度废立和影响税收制度运行的深层观念体系。正确认识税收原则的科学内涵,实现治税观念的转变,对于完善税制、充分发挥税收的职能作用,具有极为重要的现实意义。农业税改革的最终目标应是统一城乡税制、取消农业税、调整国家与农民的分配关系,以达到优化农业产品结构、促进农业经济发展、切实减轻农民负担,这充分反映了税收效率、公平、财政原则。

税收效率指的是以尽量小的税收成本取得尽量大的税收收益。税收效率一般通过税收成本与税收收益的比率衡量;更严格地说,用成本的增量与收益的增量之比来衡量。农业税的征收成本主要体现在征期(即每年的夏收、夏种、夏征期)。在农业税征收期间,仅仅依靠农税人员,是不可能完成任务的,必须借助政府有关部门的力量;此外还需要部分宣传经费、办公经费等。除了上述直接征收成本外,农业税征收,还包括了更多难以统计的间接成本。如农民为缴税而耗费的时间等。这些间接成本很难量化,但却是农民负担增加、农村经济发展

滞缓等一个不可忽视的因素。从效率角度看有必要进行农业税改。

税收公平包含税收负担的公平、税收的经济公平和税收的社会公平三个层次。三个层次是渐进的,三者同时达到税收公平才算实现。根据国际经验,当工业产值超过农业产值时,应结束提取农业剩余支援工业,转为工业反哺、支援农业。现在我国的农业份额已经降到15%左右,工农业产值在社会总产值中的地位已发生了根本性变化,工业已具备自我积累能力,可以不再依赖农业剩余。另外,纳税人负担能力受生产力发展水平制约。中国农民的人均收入水平低于全国平均水平,其负税能力低下。同时,税制的设置受市场经济规律的制约,这种制约是多方面的,最明显的是要求税收制度为市场主体的公平竞争创造条件,促进资源在全国的优化配置,从而为税收的增长创造可能性。我国农业落后,农民收入低,导致税源萎缩,从公平角度看有必要进行农业税改。

农业税的财政职能已十分微弱甚至被扭曲,农业税占总税收和占地方可支配财政收入的比重将越来越小。从财政原则上看也有必要对其进行改革。

从以上案例提供的改革后一系列数据看,农业税改的确取得了很大的成效。

思考题:

1. 为什么之前的农业税政策制定以及改革不提倡免税?
2. 免征农业税是否会制约财政的足额稳定?