

J I A O C A I

中

共

甘

肃

省

委

党

校

统

编

教

材

国家 税收

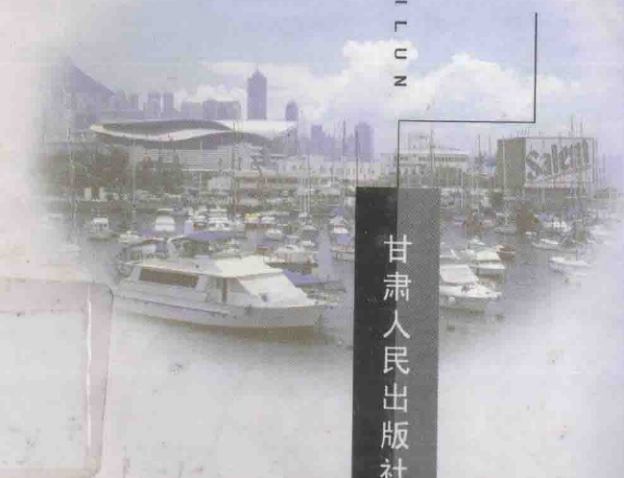
GUOJIA
SHUI SHOU
GAILUN

概 论

主 编 张秀英

副主编 刘金玲 周银霞

甘肃人民出版社



中共甘肃省委党校统编教材

国家税收概论

主 编 张秀英
副主编 刘金玲
周银霞

甘 肃 人 民 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

国家税收概论/张秀英主编. —兰州:甘肃人民出版社, 2002

ISBN 7-226-02626-0

I. 国 ... II. 张 ... III. 国家税收—概论—中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 041557 号

责任编辑:高文波

封面设计:宋武征

国家税收概论

主 编:张秀英

副主编:刘金玲 周银霞

甘肃人民出版社出版发行

(730000 兰州市滨河东路 296 号)

兰州人民印刷厂印刷

开本 850 × 1168 毫米 1/32 印张 9.75 字数 232 千

2002 年 7 月第 1 版 2002 年 7 月第 1 次印刷

印数:1—2,000

ISBN7-226-02626-0/F·312 定价:15.00 元

(若有印刷装订错误,请直接与印刷厂联系)

前 言

在社会主义市场经济条件下,税收的地位和作用越来越重要,税收不仅是国家财政收入的基础,而且作为一种重要的宏观经济政策与杠杆,对于企业的经济活动、居民的切身利益乃至政府的决策行为以及政府对国民经济运行的有效调控都有着重大的影响。面对财政、税收学科理论与实践的发展以及相应地对教学工作提出的挑战,适应包括党校在内的成人教育的目标、教学体制、学科体系的逐步完善对教学内容、教学方法改革提出的新要求,也针对党校及其他各类成人教育财经类学员的学习和工作实际,编写一部适合以上要求、具有新的特点与特色的税收教材已十分迫切。

本着以上的思考与思路,我们编写了这本《国家税收概论》。该教材分税收理论篇、现行税制篇和税收征管篇三大部分。在编写中,我们的基本思路是:系统性与简明性相结合,在简明扼要和重点突出的前提下,尽可能保证教材体系的严密和完整;规范性与前沿性相结合,一方面使教材的基本理论和基本原理的表述严格规范,又尽可能地反映了该学科研究的最新理论成果;理论性与实务性相结合,重在体现应用性和可操作性。通过我们的努力,尽可能使所编写的教材内容系统全面、理论观点鲜明、制度阐释深入、征管操作务实。该教材主要适用于党校财经、财会类专业和其他经管类、财经类院校的教学需要,也适合于财政、税务人员、企业管理人士和财会人员以及成人自学作为参考教材和培训用书。

本教材由甘肃省委党校长期从事财政、税收理论教学与研究的几位教学人员合作完成。由经济学教研部副教授张秀英同志担任主编,负责全书的编写思路和框架结构的设计,并最后统一修改

定稿。管理学教研部讲师刘金玲、周银霞同志任副主编,参与对本教材部分章节的修改,并从事了其他一些具体工作。本教材各章的撰写分工是:张秀英:第一章,第三章,第四章,第五章;马应超:第二章,第六章,第七章;刘金玲:第八章,第九章;周银霞:第十章,第十一章,第十二章,第十三章,第十四章。

作为一本教材,我们在编写中力求体现以下特色:①从思路上讲,在系统性与简明性、规范性与前瞻性、理论性与实用性相结合的前提下,突出重点、突出创新、突出实务。②从内容上讲,在阐明税收基本理论、基本知识的同时,把重点放在税收运作中的实际操作与实务方法的分析与掌握上,特别注重阐释该学科中的重点、难点问题。③从结构上讲,一改以前传统教材中税收理论分量偏重,操作和实务相对薄弱的状况,把对现行税制的介绍和涉税业务的具体操作作为全书的核心和编写重点。同时考虑到教学对象的特殊性,使教材做到既要深浅适度,又有较强的针对性和适用性。但尽管如此,由于我们理论与实践水平的限制,加之我国的税收制度尚处于不断的变革和完善的过程中,书中的疏漏和不妥之处在所难免,我们恳切希望理论界同仁和广大读者提出宝贵意见,以便我们进一步修订和完善。

在教材编写的过程中,我们参考了大量的财政、税收学的教材与其他研究成果(恕篇幅有限,不能一一列出),在本书的编写与出版过程中,甘肃省委党校各级领导给予了大力的支持,在此一并表示感谢。

编者

2002年3月22日

目 录

税收理论篇

第一章 税收概论	(1)
第一节 税收的概念与特征	(1)
第二节 税收的产生与发展	(4)
第三节 税收与社会再生产的关系	(14)
第二章 税收的职能和作用	(22)
第一节 税收的职能	(22)
第二节 税收的作用	(24)
第三节 税收调节经济作用的机制和目标	(30)
第三章 税收制度概述	(38)
第一节 税收制度的构成要素	(38)
第二节 税收制度的分类	(45)
第三节 税制结构	(49)
第四节 我国税收制度的发展演变	(55)

现行税制篇

第四章 增值税	(62)
第一节 增值税概述	(62)
第二节 增值税的纳税人、征税范围和税率	(69)
第三节 增值税应纳税额的计算	(74)

第四节	增值税的征收管理制度	(78)
第五章	消费税	(87)
第一节	消费税概述	(87)
第二节	消费税的义务纳税人和征税范围	(92)
第三节	消费税的税率和计税依据	(94)
第四节	消费税的征收和缴纳	(106)
第六章	营业税	(109)
第一节	营业税概述	(109)
第二节	营业税制的基本要素	(111)
第三节	营业税的计算与缴纳	(117)
第七章	关税	(126)
第一节	关税概述	(126)
第二节	关税制度的基本内容	(134)
第三节	非贸易性进口物品的征税及船舶吨税	(142)
第八章	企业所得税	(149)
第一节	企业所得税概述	(149)
第二节	企业所得税的纳税人、征税对象和税率	(151)
第三节	应纳税所得额的计算	(154)
第四节	资产的税务处理	(170)
第五节	减免税优惠	(173)
第六节	已纳所得税额的扣除	(178)
第七节	应纳税额的计算与缴纳	(183)
第九章	外商投资企业和外国企业所得税	(188)
第一节	纳税人、征税对象和税率	(188)
第二节	应纳税所得额的确定	(192)
第三节	税收优惠	(198)
第四节	应纳税所得额的计算	(204)
第五节	申报和缴纳	(206)

第十章 个人所得税	(211)
第一节 个人所得税概述	(211)
第二节 个人所得税的纳税人	(214)
第三节 个人所得税的征税对象	(215)
第四节 个人所得税的计税依据	(220)
第五节 个人所得税的税率	(222)
第六节 个人所得税应纳税额的计算和征收	(225)
第七节 减免税优惠	(230)
第十一章 资源课税	(232)
第一节 资源税	(232)
第二节 土地增值税	(238)
第三节 城镇土地使用税	(243)
第十二章 财产及行为课税	(248)
第一节 房产税	(248)
第二节 印花税	(252)
第三节 契税	(257)
第四节 车船使用税	(261)
第五节 城市维护建设税	(266)

税收征管篇

第十三章 税收管理体制	(269)
第一节 税收管理体制	(269)
第二节 分税制后的税收管理体制	(275)
第十四章 税收征收管理	(279)
第一节 税收征收管理的概念和目的	(279)
第二节 税务登记	(283)
第三节 账簿、凭证管理	(287)
第四节 纳税申报	(291)

第五节 税款征收	(294)
第六节 税务检查	(299)
第七节 法律责任	(301)
主要参考书目	(304)

第一章 税收概论

第一节 税收的概念与特征

一、税收的概念

税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,按照法律的规定,强制无偿地集中一部分社会产品,取得财政收入形成的一种分配关系。关于税收的这一概念可以从以下几个方面进行分析和理解:

其一,税收分配的目的是为了社会的公共需要。什么是社会的公共需要?简单地讲就是不能通过市场机制提供的由社会成员共同享用的事业,如国防、安全、行政管理、环境保护、公共卫生、义务教育等公共需要。相对于生产经营单位和劳动者个人生活的内部需要而言,公共需要具有消费上的非排他性、社会成员享受公共需要利益的不直接付费性以及由此决定的社会公共需要事业的非经营性和非盈利性。社会公共需要的上述特征决定了它不可能按照市场交换机制来建立,只能由作为社会管理者的国家通过非市场化的形式集中举办,税收则是以满足社会公共需要为目的的一种分配形式。

其二,税收分配的主体是国家,其依据是国家的政治权力。社

会产品的分配可分为两类：一类是凭借财产所有权的分配，一类是凭借政治权力的分配。国家通过税收形式取得财政收入，是通过政治权力使一部分社会产品的所有权和支配权向国家转移。国家之所以要征税，是因为国家要行使社会管理者的各种职能；社会成员之所以要纳税，是因为他们的生产经营活动要受到国家的保护，并享受国家提供的社会公共服务。国家征税既是所有权的一种转移，又是一种利益关系的再分配，所凭借的只能是国家的政治权力，否则征税就难以实现。

二、税收的特征

税收是国家财政收入的主要形式，它具有一系列区别于其他财政分配形式的特征，人们通常把它概括为强制性、无偿性和固定性三个基本特征。

（一）强制性

税收的强制性是指国家以社会管理者的身份，凭借国家的政治权力，以法律形式确定的纳税人和征税人之间的权利义务关系。税收的强制性包含以下含义：其一，税收分配关系是国家和社会成员必须遵守的一种权利义务关系，这是由社会公共需要的性质决定的。由于国家提供的社会公共需要的享用是非排他性的，因此，社会成员承担的消费费用只能用国家规定社会成员义务缴纳的办法来解决。同样，国家利用纳税人缴纳的税收必须提供良好的社会公共服务，其过程必须无条件地接受纳税人的监督，这既是国家的义务又是纳税人的权力。其二，税收分配关系是国家凭借政治权力进行的强制分配，它不受财产所有权归属关系的限制，凌驾于各种生产资料所有权关系之上，任何生产资料所有权都必须服从于国家的征税权。第三，税收关系是通过国家法律、法规加以规范、制约、保护和巩固的一种分配关系，征税人和纳税人都必须依法征税和依法纳税，否则就要受到法律的制裁。税收的这种政治

强制性是国家的其他财政收入形式如国有企业上交利润和国家公债所没有的。

(二) 无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后,税款即为国家所有而不再归还纳税人,也不再向纳税人支付任何代价和报酬。税收的无偿性包括以下两个方面的含义:其一,税收对具体的纳税人不存在直接的偿还问题,即国家在征税时不需要对纳税人付出任何代价和等价物。税收的这一特征,同国家发行公债即国家作为债务人对债券持有者具有的直接偿还关系不同。但从另一方面来讲,税收对于具体纳税人从相对意义上讲又是有偿还性的,但这种偿还是非直接的,主要表现在纳税人纳税和享受公共需要在量上没有直接的对等关系。其二,国家征税对具体纳税人不需要直接提供相应的服务,就此而论,税收与国家为公民提供某种服务而收取的“费”是完全不同的。

(三) 固定性

税收的固定性是指国家在征税之前就通过税法预先规定了纳税人、征税对象以及统一的比例与税率,按预先规定的标准征收,税法所规定的征收标准,国家和纳税人双方都必须严格遵守。税收的固定性包括以下三层含义:一是国家的税收制度要素是以法律形式事先规定的;二是征税对象和征税额度之间量的关系是有固定限度的,这就从法律上保证了国家财政收入的稳定可靠,又避免了国家的任意征税以至于超过客体的承受程度;三是各种征税对象或列入征税范围的物质内容是经常和普遍存在的,而且一经法律确定为征税对象、征税范围,其物质内容就得经常连续承受税收负担,国家的征税活动也将经常、连续和有效。

税收的上述三个特征是相互联系的。税收的强制性决定着税收的无偿性,因为如果税收是有偿的话就不需强制征收。而税收的强制性和无偿性又决定了税收的确定性和固定性。否则,如果

可以随意征收,就会侵犯纳税人的正常权益,危及经济生活的正常运行。在这里要说明的是:税收的这三个特征只是税收区别于其他财政收入的形式特征,并不反映税收在不同社会制度下所体现的不同的经济关系。税收在不同的社会制度下,所体现的经济关系是不同的,但其形式特征并没有区别。因此,税收这三个形式特征是鉴别一种财政收入形式是否是税收的基本尺度,一般地讲,同时具有这三个特征的才是税收,不具有这三个特征的,无论叫什么名称,它都不是税收。

税收这种国家财政收入的方式,从经济实质上看属于社会再生产的分配范畴。社会再生产包括生产、交换、分配、消费四个环节,税收是这个分配环节上的一种形式。国家向纳税人征税,就是把一部分社会产品从纳税人手中转变为国家所有。这种分配过程不仅涉及到国家和纳税人之间的分配关系,还涉及到不同纳税人之间的利益分配关系。国家对纳税人征税的结果,会引起各纳税人占用社会产品比例的变化,实际上就是社会产品在纳税人之间的一种重新分配,所以它属于一种分配关系和范畴。

税收作为一种分配范畴,在不同的社会制度下所体现的分配关系是不同的,它总是与该社会不同的生产关系性质相适应的。如在以私有制为基础的资本主义社会,税收是瓜分剩余价值的一种形式,体现着资本主义剥削关系。在社会主义条件下,税收不再体现剥削关系,它所体现的是社会成员在根本利益一致基础上整体利益和局部利益之间的关系。尽管在不同的社会制度下,税收具有共同的形式特征,但所体现的社会经济关系的性质却是不同的。

第二节 税收的产生与发展

税收是一个历史范畴,是人类社会发展到一定阶段的产物。

恩格斯曾指出,“捐税是以前的氏族社会完全没有的,但是现在我们却十分熟悉它了。”^①

一、税收的起源

(一)税收产生的条件

任何经济范畴的产生,都需要一定的客观条件,税收是以国家为主体的产品分配关系,国家的产生是税收产生的一个重要的前提条件。在原始社会,生产力的发展水平极其低下,人们为了生存集体劳动,平均分享劳动成果,没有私有制,也没有阶级和国家,在这样的社会条件下,就没有税收。后来,随着生产力的发展,到了原始社会末期,在社会产品逐渐出现剩余的情况下,就产生了私有制。随着私有制的发展,社会逐渐出现了贫富分化,从而出现了阶级和国家。国家是在旧氏族制度内部阶级对立中产生的,是阶级矛盾不可调和的产物。国家的公共权力和氏族机关权力的根本区别就在于前者是阶级统治的机器,具有强制手段。国家的公共权力建立以后,为了行使其职能,就必须建立军队、警察、法庭等专政机构以及管理国家公共事务的行政机构。这些国家机构和常设的公职人员,并不从事物质资料的生产,却要耗费一定的物质资料。为了维持这种公共权力的需要,国家就必须凭借其政治权力,向社会成员征收赋税。同时,国家这种公共权力也为税收的存在提供了可能的条件,即强制性的征税权。这是因为税收是以国家为主体、以国家权力为依据的一种分配关系,只有产生了国家和国家的权力,才有征税的主体与依据,从而使税收的产生成为可能,可见,国家的存在是税收产生的前提条件。

税收的产生除了取决于国家公共权力这个前提条件以外,还取决于一定的客观经济条件,这主要是剩余产品的出现以及在此

^① 《马克思恩格斯全集》第4卷,人民出版社,1972年版,第167页。

基础上产生的生产资料的私有制。剩余产品是相对于必要产品而言的,是全社会在一定时期扣除物化劳动和活劳动以后的剩余部分,而税收分配的物质来源在数量规定上只能是剩余产品。在人类社会早期,生产力发展水平极其低下,所获取的食物除了维持最低生存以外别无剩余,当然就没有税收产生的客观物质条件。只有当生产力发展到了一定的水平,在出现了剩余产品的基础上产生了生产资料私有制的条件下,税收的产生才有必要和可能。这是因为税收是社会再生产中的一种分配形式,和其他的分配形式不同,税收是国家凭借政治权力而不是财产权力进行的分配,这种分配只有对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配的社会产品才有必要。换句话说,只有当社会上存在私有制,国家将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有的时候才有必要运用税收,税收这种分配形式才能得以产生。即国家征税实际上是对一部分私人产品行使支配权,是对私有财产的一种“侵犯”。正如恩格斯指出:“纳税原则本质上是纯共产主义的原则,因为一切国家的征税的权利都是从所谓的国家所有制来的。的确,或者是私有制神圣不可侵犯,这样就没有什么国家所有权,而国家也就无权征税,或者是国家有这种权力,这样私有制就不是神圣不可侵犯的,国家所有制就高于私有制而国家也就成了真正的主人。”^①由此可见,税收的产生必须具备这样的客观经济条件,即剩余产品的出现特别是在此基础上产生的生产资料私有制,而私有制又不是神圣不可侵犯的,国家就可以凭借其政治权力,对部分私有产品行使支配权。如果没有私有制,国家对本来就属于自己的产品无需征税;同样如果私有制是神圣不可侵犯的,当然也就不可能产生税收。

综上所述,强制性公共权力的代表—国家的建立,是税收产生的社会条件;社会剩余产品的出现是税收产生的物质前提;私有制

^① 《马克思恩格斯全集》第2卷,人民出版社,1958年版,第615页。

的产生导致经济利益独立化是税收产生的经济条件,也是起决定性作用的条件。税收是一个历史的范畴,是社会经济、政治发展到一定阶段的产物。

(二)税收产生的历史过程

关于税收产生的实际历史过程,由于各个国家具体的历史条件不同,这个过程也就不完全相同。欧洲古希腊和古罗马的奴隶制国家确定奴隶占有制度初期,就出现了土地和奴隶的私有制,形成了城邦经济、奴隶主大庄园经济、氏族大地产经济以及家庭奴隶制等私有经济,在欧洲奴隶制国家形成以后,随即出现了对私有土地征收的税收。

我国自夏代开始进入奴隶制社会以后,在夏、商、周三代,土地均归王室所有,即所谓“溥天之下,莫非王土,率土之滨,莫非王臣”。当时的国王不仅是全国的最高统治者,而且也是全国土地的所有者。国王对其拥有的土地除了一小部分由王室直接管理以外,大部分分封给诸侯和臣属,也有一小部分授给平民耕种。在这样的土地所有制下,我国税收的产生,就经历了一个与西方奴隶制国家有所不同的演变过程。早在夏代我国就已经出现了国家凭借其权力的力量进行强制课征的形式一贡。其具体内容目前虽没有充分可靠的资料可供考证,但人们一般认为,贡是夏代王室对其所属部落或平民根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产品。到了商代,贡逐渐演变为助法。助法是借助农户的力役共同耕种公田,公田上的收获全部归王室所有,实际上是一种力役之征。到了周代,助法又演变为彻法。所谓彻法就是每个农户耕种的土地,将一定数量的土地收获量交给王室,即“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的贡、助、彻都是对土地原始的强制课征形式,在当时的土地所有制下,地租和赋税还难以严格划分,贡、彻、赋既包含有地租的因素,也具有赋税的某些特征,从分析税收起源的角度看,它们属于税收的原始形式,也可视为税收发展的

雏形阶段。到了春秋时期,鲁国适应土地所有者的发展实行的“初税亩”,标志着我国税收从雏形阶段进入了成熟时期。春秋以前,没有土地私有制。随着生产力的发展,到了春秋时期,在公田之外开垦私田的现象已日益普遍,私田不必交纳贡赋,全部收入归私田所有者占有。当时主要的诸侯国之一的鲁国,为了抑制开垦私田,增加收入,于鲁宣公十五年(公元前 594 年)实行了“初亩税”,宣布对私田每亩征税,即“履亩十取一也”。“履亩税”首次从法律上承认了私有制,是历史上一项重要的经济改革措施,也可称作我国税收起源的一个里程碑。

除上述农业赋税外,早在商代我国已经出现了商业和手工业赋税,商业和手工业在商代已经有了一定程度的发展,但当时还没有征收赋税。到了周代,为适应商业和手工业的发展,开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关山之赋”,对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”,这是我国最早的工商税收。

二、税收的发展

税收产生以来,随着社会政治经济情况的发展变化,税收也经历了由简单到复杂、由低级到高级、由原始形式到现代形式的发展演变过程,其发展史也是很漫长的。从社会历史发展的角度来考察税收的发展,可以把社会主义以前的税收发展过程大体划分为奴隶制社会形态下的税收,自然经济条件下的封建制税收和资本主义商品经济条件下的税收三个阶段。

奴隶社会处于税收产生的雏形阶段,由于税收的种类较少,征收方法比较简单,征收形式主要是实物和力役,税收收入在国家的财政收入中也不占主要地位。奴隶社会的税收体现了奴隶主阶级及其国家无偿占有奴隶劳动的成果和对其他平民劳动者的剥削关系。

奴隶社会的税收主要有以下几种形式: