

国家税收新编

GUOJIASHUI SHOXINBIAN

戴正华 主编



上海交通大学出版社

国家税收新编

主 编 戴正华

上海交通大学出版社

内 容 提 要

本书对国家税收的基本理论和现行税收制度进行了详实的介绍和深入浅出的分析、探讨。全书共分 15 章,内容包括:国家税收概述、税收制度概述、税收体系和结构、增值税、消费税、营业税、关税、个人所得税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、资源税类、财产税类、行为税类、农业税类、税收负担与税负转嫁、避税与反避税等。本书通俗易懂,并在编写上有所创新,是一本经济类各专业开设“国家税收”课程较为理想的教材,也可作为广大在职干部、企业财务人员及其他涉税人员学习的培训教材或参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

国家税收新编/戴正华主编. —上海:上海交通大学出版社,2000

ISBN 7-313-02367-7

I. 国… II. 戴… III. 国家税收 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 10174 号

国家税收新编

戴正华 主编

上海交通大学出版社出版发行

(上海市番禺路 877 号 邮政编码 200030)

电话: 64071208 出版人: 张天蔚

立信会计常熟市印刷联营厂印刷 全国新华书店经销

开本: 850mm×1168mm 1/32 印张: 10 字数: 257 千字

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月第 1 次印刷

印数: 1~5050

ISBN 7-313-02367-7/F·339 定价: 13.50 元

版权所有 侵权必究

前 言

1994年税制改革经过5年的运行,对保证国家财政收入,充分发挥税收杠杆作用,促进国民经济持续协调发展起到了重要作用。1998年以来,国家为了有效地维护社会主义市场经济机制的运行,对各级政府及有关部门和单位的各项收费行为及收费标准进行了清理与规范,启动了“费改税”的改革工程。

为了进一步宣传国家税法和促进“费改税”的改革,贯彻“费改税”的政策,我们以多年积累的教学经验和教学活动为基础,组织编写了这本《国家税收新编》教材。全书对国家税收的基本理论和现行税收制度进行了详实的介绍和深入浅出的分析、探讨,本书通俗易懂,在编写上有所创新。

本书是一本经济类各专业开设“国家税收”课程较为理想的教材,也可作为广大在职干部、企业财务人员及其他涉税人员学习的培训教材或参考用书。

本书由刘红、李圣军、李级民、林莎、夏仕平、盛国才、戴正华编写,由戴正华同志任主编。本书在编写出版过程中,得到了湖北省经济管理干部学院院长叶远胜教授的指导和支持,在此表示衷心感谢。

由于税收理论在不断发展,税收制度也在不断改革和完善,加上编者水平有限,因此,本书疏漏和不妥之处在所难免,欢迎读者批评指正。

编 者

目 录

1 国家税收概述	1
1.1 税收的产生和发展	1
1.2 税收的概念	8
1.3 税收的本质	11
1.4 税收的特征	14
1.5 税收的职能与作用	21
2 税收制度概述	35
2.1 税收制度的概念	35
2.2 税收制度构成要素	37
2.3 税收制度原则	48
2.4 我国税制的演变过程	53
3 税收体系和结构	62
3.1 税收的分类	62
3.2 税收制度结构	69
4 增值税	74
4.1 增值税的特点和作用	74
4.2 增值税税制要素	81
4.3 增值税计算征收及举例	87
4.4 增值税专用发票管理	101
5 消费税	107
5.1 消费税的特点和意义	107
5.2 消费税税制要素	110

5.3	消费税的计算征收及举例	116
6	营业税	126
6.1	营业税概述	126
6.2	营业税的基本要素	127
6.3	营业税的计算征收及举例	134
7	关税	140
7.1	关税概述	140
7.2	关税的基本要素	143
7.3	关税的计算征收及举例	147
8	个人所得税	151
8.1	个人所得税概述	151
8.2	个人所得税的基本要素	154
8.3	个人所得税的计算征收及举例	164
9	企业所得税	174
9.1	企业所得税概述	174
9.2	企业所得税的基本要素	177
9.3	企业所得税的计算征收及举例	180
10	外商投资企业和外国企业所得税	196
10.1	外商投资企业和外国企业所得税概述	196
10.2	外商投资企业和外国企业所得税的基本要素	198
10.3	外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠	201
10.4	外商投资企业和外国企业所得税的计算征收及 举例	204
11	资源税类	221
11.1	资源税	221
11.2	土地增值税	224
11.3	城镇土地使用税	229
11.4	耕地占用税	234
12	财产税类	239

12.1	房产税	239
12.2	契税	241
12.3	车船使用税	244
12.4	遗产和赠与税	247
13	行为税类	252
13.1	印花税	252
13.2	固定资产投资方向调节税	259
13.3	燃油税	263
13.4	城乡维护建设税	266
14	农业税类	270
14.1	农(牧)业税	270
14.2	农林特产税	274
15	税收负担与税负转嫁	278
15.1	税收负担	278
15.2	税负转嫁	283
16	避税与反避税	298
16.1	避税的内涵	298
16.2	税收筹划	300
16.3	反避税的一般方法	308

1 国家税收概述

1.1 税收的产生和发展

1.1.1 一个古老而又熟悉的财政范畴

税收是一个历史的经济范畴,是社会生产力发展到一定阶段后产生了凌驾于社会之上的阶级统治机关即国家时,出现的一种特定分配形式。

在人类社会发展的最初阶段即原始社会,生产力发展水平很低,人们过着一种群居生活,基本上靠猎取自然界的天然产物为生。由于劳动成果极为有限,只能在社会成员之间进行平均分配,以维持社会成员的最低限度的生存需要。由于不存在有剩余产品,没有私有,没有阶级,没有国家,也不可能形成建立在剩余产品基础上的社会公共需要。因此,原始社会没有税收。

当原始社会发展到中后期时,先后发生了两次社会大分工:农业和畜牧业的分工,农业和手工业的分工。这两次社会大分工对社会生产力的发展起到了极大的促进作用。由于社会分工的发展,生产力的提高,又出现了直接以交换为目的的商品生产。商品生产和商品交换的出现,标志着人类社会进入到了一个新的发展阶段。这时,人类的劳动产品除了维持自身的生存外,开始有了剩余,即出现了剩余产品。由于剩余产品的出现和逐渐增加,社会就出现了剩余产品的占有、分割问题,在占有分割过程中,一方面出现了私有制,另一方面存在占有分割不均的问题。剩余产品的私有和分配不

均,就导致了贫富差别与对立,人类社会也就分裂为利益冲突对抗的阶级,即剥削阶级和被剥削阶级。列宁说:“所谓阶级,就是这样一些集团,由于他们在一定社会经济结构中所处的地位不同,其中一个集团能够占有另一个集团的劳动。”(《列宁选集》第4卷,第10页)人类社会最早的阶级是奴隶阶级和奴隶主阶级。有了阶级,就有了阶级矛盾和阶级冲突。为了调和阶级矛盾和阶级冲突,就产生了国家。

所谓国家,是一种强权机关,是阶级矛盾不可调和的产物,是一个阶级压迫另一个阶级的工具,是企图建立起一种秩序,使这种压迫合法化和固定化。国家作为一种公共权力,并不是抽象的存在,而是由军队、官吏、监狱等政权机构和各种行政机构所组成,这些机构的存在是执行国家的各种指南所不可缺少的。要维持这些机构的存在并正常地发挥职能,就需要占有和消耗一定数量的社会产品。但国家机器本身并不直接从事物质资料的生产,只能凭借其所拥有的政治权力,强制地去占有有一部分社会产品。这样,在国家产生以后,社会产品的分配也发生了重大变化,即形成了由国家直接参与的分配活动,并从一般的社会产品分配中独立出来,成为一个特殊的分配领域,我们称之为财政。国家财政参与社会产品分配的基本手段就是税收。社会经济发展史表明,税收与国家有着本质的联系。

一方面,国家的产生和存在,需要税收。这是因为:首先,国家履行专政及公共职能,形成了以国家为主体的集中性、经常性的公共需要,这就要求有固定性特征的税收分配形式予以满足。

其次,作为非生产性的政权机构,既不直接占有生产资料,又不直接从事物质生产活动,从而需要依靠无偿性的税收直接占有和支配一定的社会产品。

再次,在私有制的条件下,国家要获得提供公共产品的补偿,必须将一部分私有产品转化为国家所有,从而需要带有法律强制性的税收保证所有权转换的顺利实现。

所以,不难看出,税收是随着国家的产生而产生的一种经济范畴。正如恩格斯所说:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。但是我们现在却十分熟悉它了。”(《马克思恩格斯选集》第4卷,第66页,人民出版社1972年版)捐税是历史上最早出现的财政范畴之一,也是最典型的财政范畴。在数千年前的古希腊、古罗马和古埃及就已存在有税收。我国从夏代开始就有“任土作贡”。《孟子滕文公上》有这样的记载:“夏氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆什一也。”就是从春秋时代的鲁宣公(公元前594年)实行“初税亩”作为我国税收正式形成的标志,距今也有2600年的历史了。

在现代社会经济生活中,国家征税可以说涉及到社会经济生活的各个领域、各个方面。比如,注册一个公司(企业),甚至开设一个经营摊点,都要到税务部门办理税务登记。开展了生产经营活动,有了经营收入,就要依法缴纳各种税收。就居民个人来说,不仅当其收入达到一定标准时要缴纳个人所得税,在发生了其他有关应税行为时,还要缴纳其他有关税收。如:购买车辆,要缴纳车船税;购买有价证券,要缴纳证券交易税;等等。因此,无论对公司(企业)还是对居民个人来说,税收都是一个十分熟悉的问题。

1.1.2 税收产生的条件

税收是一个历史的经济范畴,是社会生产力发展到一定阶段的产物。税收的产生需要具备一定的历史条件。这些条件归纳起来主要是以下三个方面。

1.1.2.1 税收产生和存在需要具备的前提条件

国家的出现与存在是税收产生和存在必须具备的前提条件。税收属于分配范畴,一种分配形式的存在,第一,需要有组织分配的主体,国家正是进行这种分配最合适的分配主体,它能保证税收分配公正、有效的进行;第二,需要有进行分配的必要。国家履行专政及公共职能,形成了以国家为主体的集中性、经常性的公共需

要,国家要获得提供公共产品的补偿,必须将一部分私有产品转化为国家所有,要求直接占有和支配一定的社会产品,但作为非生产性的政权机构,既不直接占有生产资料,又不直接从事物质生产活动,从而需要依靠无偿性的税收。所以,只有国家的出现,才有可能产生征税的需要以及征税的主体和征税的权力。

1.1.2.2 税收产生和存在需要具备的必要条件

剩余产品的出现是税收产生和存在的必要条件。因为,一种分配形式的存在,必须要有被分配的对象,税收分配也不例外。税收作为满足社会公共需要的分配形式,不仅要有被分配的对象,而且被作为分配对象的主要来源只能是满足社会公共需要的剩余产品。一方面剩余产品是满足社会公共需要的物质基础。从理论上讲,在社会产品价值中,生产资料价值 C 和劳动价值 V 都具有专门的用途,必须用于社会再生产过程中的补偿,只有剩余产品价值 M 可以用于全社会范围的分配;从社会实践来看,没有剩余产品,就不会有国家,也就不会产生国家征税的需要。另一方面,剩余产品构成税收的直接源泉。社会发展史已经证明,只有当人类劳动能够提供超过自身生存需要以外的剩余产品时,这种以满足国家需要及社会公共需要为目的的税收分配才有可能。所以,税收的产生和存在必需要有剩余产品的出现。

1.1.2.3 税收产生和存在需要具备的充分条件

私有制的产生是税收产生和存在的充分条件。仅有国家和剩余产品,还不能产生完全意义上的税收。因为,如果国家直接占有剩余产品,或国家对剩余产品拥有所有权,国家采用强制形式的税收来占有剩余产品的必要性,就有疑问了。或者说,国家可以通过其他形式进行分配,以满足其需要。这也就是在早期社会的奴隶制国家,其财政收入中税收的比重较低,而现代社会各个国家,税收均是最主要财政收入的重要原因。因此,只有在出现私有制后,才会分裂为私有财产权和国家政治权力的对立,也就有了国家凭借税收这种强制形式占有剩余产品的必要。

1.1.3 税收的发展

随着社会进步、经济发展和国家职能的演化,税收的发展经历了一个由低级到高级、由简单到复杂、由不完善到完善的过程。税收的发展表现在许多方面。我们将从税收的形成过程、分配形态、税收制度的演变这三个方面来阐述税收的发展。

1.1.3.1 税收形成的两个阶段

(1) 我国税收的雏形阶段:

①“贡、助、彻”法是我国农业税收(田税)的雏形。贡、助、彻都是在当时社会历史条件下,国家进行强制课征的形式。但由于在我国的奴隶社会,社会制度表现为一种“三位一体”的制度,即国家、国王、生产资料所有者表现为一体,所以贡、助、彻只是一种原始、初级的、租税不分的形式,是税收的雏形。

②关市之赋是我国工商税收的萌芽阶段。我国对商业、手工业征收赋税始于周代。在此之前,工商各业虽有发展,但多为官家经营,故实行“市廛而不税,关讥而不征”政策。只是到了周代,才开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”。前者属于关税,后者属于资源税。这是我国最早的工商税收。

(2)“初税亩”标志者我国税收开始进入成熟阶段。春秋时期是我国奴隶社会向封建社会转变的时期。由于生产力的进一步发展和奴隶的大量逃亡,私田大量被开垦出来,奴隶社会的经济基础——井田制开始土崩瓦解。公元前594年,当时的诸侯国——鲁国决定不论公田和私田,一律按田亩课征田赋,史称“初税亩”。初税亩的历史意义在于首次以法律形式承认土地私有制的合法性。从此开始了我国封建社会的历史进程。初税亩对私田课税,表明我国农业税(田税)开始脱离租税不分的雏形阶段,进入成熟阶段。

1.1.3.2 税收的分配形态

税收的分配形态经历了力役形态、实物形态、货币形态三种形态。

纳税人以提供劳动力(劳务)的形式充当纳税人缴纳税款的税收分配形式,即为力役形态的税收。力役形态的税收是在早期社会经济发展水平相对低下的条件下所采用的一种税收征收形式。在我国最为典型的是奴隶社会时期的商朝社会的“助”。当时国家(奴隶主)将土地按井字形进行划分,周围八块为私田,由平民或自由民租种,中间一块为公田,由在周围八块土地上租种的平民或自由民耕种,实行“七十而帮助”,即每租种七十亩私田,必须耕种一亩公田,且“先事公田,后事私田”,私田的收获物归自己所有,公田上的收获物归国家(奴隶主)所有。这就是“助”。

纳税人以各种实物的形式充当应缴纳税款的税收分配形式,即为实物形态的税收。实物形态的税收是在商品经济不发达条件下的国家普遍采用的一种税收征收形式。我国最早的实物税一般认为是奴隶社会时期的西周时代的“彻”。我国目前征收的农(牧)业税基本上属于实物税的范畴。

纳税人以货币形式缴纳税款的税收分配形式,即为货币形态的税收。货币形态的税收是商品经济发展的产物,是目前各国税收的主要征收形式。我国现行工商各税及关税均采用货币形态征收。

一国采用什么形态的税款征收形式,一方面取决于经济发展水平,另一方面取决于财政收支管理的要求。

1.1.3.3 各个时期税收制度的演变

随着社会经济的不断发展,为适应不同社会制度下的政治、经济条件以及统治阶级的利益需要,税收制度经历了一个从古老直接税到间接税、又由间接税到现代直接税的演化过程。

(1) 以古老直接税——土地税和人头税为主的税收制度。在奴隶社会和封建社会,由于商品货币经济不发达,统治者只能以土地和人丁为对象课征的直接税作为税收收入的主要来源。我国奴隶社会和封建社会的税收,主要是对耕地征收的土地税和对人丁征收的人头税等。虽然也对城镇商业和手工业征工商税收,但税额很少,在税收总额中比例很小。这种古老的土地税和人头税制度,

一方面适应当时的经济发展水平,另一方面能在征收管理水平较低的情况下保证国家税收收入。

(2) 以间接税——国内商品税和关税为主的税收制度。对商品课征间接税,在封建社会已经出现,到资本主义社会,由于商品货币经济的迅速发展,古老的直接税逐渐被取消或降到次要地位,而对商品课征的国内商品税和关税等间接税则逐渐上升到主要地位,形成了以间接税为主的税收制度。因为间接税对资本主义经济发展和制度的建立有着重要的作用:

① 可以转嫁的间接税,减轻了资产阶级的税收负担,适应了资本主义经济的发展。

② 对消费课税,加重了封建贵族的支出负担,打击了封建势力。

③ 贸易税和关税,保护了本国经济的发展。

因此,随着资本主义经济的发展,间接税广泛采用,形成了种类繁多的间接税体系。

(3) 以现代的直接税——所得税为主的税收制度。在资本主义生产关系与封建生产关系斗争的过程中,间接税曾发挥了很重要的作用。但是,随着资本主义经济的发展,资本主义国家长期广泛实行间接税,也给资本主义经济的发展和资产阶级的经济利益带来了一些不利的影响。例如,不利于资本主义的市场竞争;对消费品课征间接税,相应提高了消费品价格,从而迫使工资上升和成本上升,影响了资产阶级的经济利益。为了维护自身利益,几经反复,最终确立了以所得税为主体的直接税体系,其优势为:

① 所得税体现了按能负税、公平税负的原则。

② 所得税体现了税收的中性原则,减少了对商品价格的影响、对市场的干预,有利于市场公平竞争。

③ 所得税有利于调节社会财富分配不公,缓解严重激化的社会矛盾。

目前资本主义国家开征的所得税种类繁多,但主要是个人所

得税、公司(法人)所得税等。

1.2 税收的概念

1.2.1 什么是税收

所谓税收,是指国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法定标准,强制、无偿地参与国民收入分配和再分配,组织财政收入的一种形式。

把握这一定义,必须明确以下要点。

1.2.1.1 税收分配的目的

税收分配的目的在于保证国家实现其职能的需要和满足社会公共的需要,这是所有国家税收的共性。不管它是资本主义国家,还是社会主义国家,为了维持国家自身的存在和发展,满足社会公共需要,必须耗用一定的物资和资金,因而必须采用合适的方式取得财政收入。税收就是在一定客观条件下取得财政收入的一种方式。

国家的需要实质上表现为社会公共需要,即包括纯公共需要、半公共需要以及大型公共工程设施的建设。

1.2.1.2 税收分配的主体

税收分配的主体是国家。在社会再生产中,分配方式多种多样,如利润、利息、工资等,这些分配方式,都是以财产所有者为主,凭借财产权力进行分配的。而税收分配是以国家为主体,依据政治权力,强制地把一部分社会产品和国民收入转变为国家所有,归国家支配、使用的分配方式。在整个税收分配过程中,对什么征税,征多少税,如何征税,都体现了国家的意志,即国家在税收分配过程中始终处于主导地位。

1.2.1.3 税收分配的依据

国家征税凭借的是国家的政治权力。国家取得任何一种财政

收入,总要凭借国家的某种权力。如国家的土地收入、国有企业利润收入,凭借的是国家对土地和其他生产资料的所有权;特产收入,凭借的是国家对山林、水产、矿藏等资源的拥有权等等。国家的权力,归根结底不外乎两种:一是财产权力,二是政治权力。国家取得各种财政收入,所凭借的不是财产权力,就是政治权力。国家征税凭借的就是政治权力。当然,从根本上说,国家的任何收入,包括以财产权为依据的各种财政收入,都离不开政治权力,都带有一定程度的政治强制性。但是比较起来,税收是最典型的以政治权力为依据而取得的财政收入。

1.2.1.4 税收分配的标准

税收是按照税法事先规定的标准进行征收的。凭借国家政治权力,把劳动者创造的一部分社会产品用税收的形式集中到国家手上,是依靠税法事先规定的标准进行的。如果没有国家规定的法律标准,不论是纳税人纳税,还是税务机关征税,都会十分困难。

1.2.1.5 税收分配的对象

税收分配的对象是国民收入或社会产品的一部分,是社会产品扣除补偿生产过程中消耗掉的价值部分以后的余额。税收一般不课及资本。作为税收的来源,可以是当年创造的国民收入,如增值税、消费税、所得税等;也可以是过去年度积累下来的社会财富,如各种财产税。税收参与国民收入分配,是在各种生产要素凭借其所有权在经济领域对国民收入进行初次分配的基础上进行的。因此,税收分配具有国民收入再分配的性质。

1.2.2 对税收概念的不同表述

古今中外,众多的政治家、哲学家、经济学家、伦理学家乃至神学家,都一直在探究税收的奥秘,即国家何以要向居民征税、居民何以要向政府纳税这个看似简单实为复杂的问题。在不同的社会发展阶段,由于生产力发展水平不同,社会制度性质不同,以及国家职能的差异,人们对税收的认识在不断发展变化。

西方财政学的创始人亚当·斯密于1776年在他的名著《国民财富的性质和原因的研究》中回答了税收的问题。他指出：“公共资本和土地，即君主或国家所特有的两项大收入泉源，既不宜用以支付也不够支付一个大的文明国家的必要费用，那么，这必要费用的大部分，就必须取给于这种或那种税收，换言之，人民须拿出自己一部分私的收入，给君主或国家，作为一笔公共收入。”（《国民财富的性质和原因的研究》下册，第383页，商务印书馆1974年版）德国财政学家海因里希·劳于1832年在《财政学》一书中指出：“税收并不是市民对政府的回报，而是政府根据一般市民的义务，按着一般的标准，向市民的课征。”（《财政学》，第383页，德文版）

美国的《现代经济学词典》中指出：“税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性，它可以直接向居民个人或公司课征。”（The Concise McGraw-Hill Dictionary of Modern Economics, McGraw-Hill Company 1984, P. 347）日本的《世界大百科事典》对税收的阐述则更为详细：“所谓税收，就是国家及其他公共团体以满足其一般经费开支为目的而运用财政政权向人民强制地征收金钱或实物。税收既不同于捐款这种体现提供者单方面意志表示的奉献收入，也不同于公有财产收入和公共事业这种根据提供者与作为接受者的国家及其他公共团体之间的合同而取得的合同收入。它是不必得到纳税者承诺的强制性收入。……税收并不像手续费、公共实施使用费和受益费那样仅仅向获得特别利益的人征收，它是以支付国家及其公共团体的经费开支为目的的一般性收入。为了特殊的经费而课征的特定的税收称为目的税，这是一种例外。”（《世界大百科事典》18卷，第44页，株式会社平凡社1972年版）

在我国税收发展史上，使用的税收名称曾不尽相同。譬如：贡、助、彻、赋、租、捐、役、银、课、调等，都是税收的别称。其中，对后来影响较大的概念是赋税、租税和捐税。我国现代经济学对税收的认识也不尽相同。一种比较具有代表性的观点是把税收看作是一种