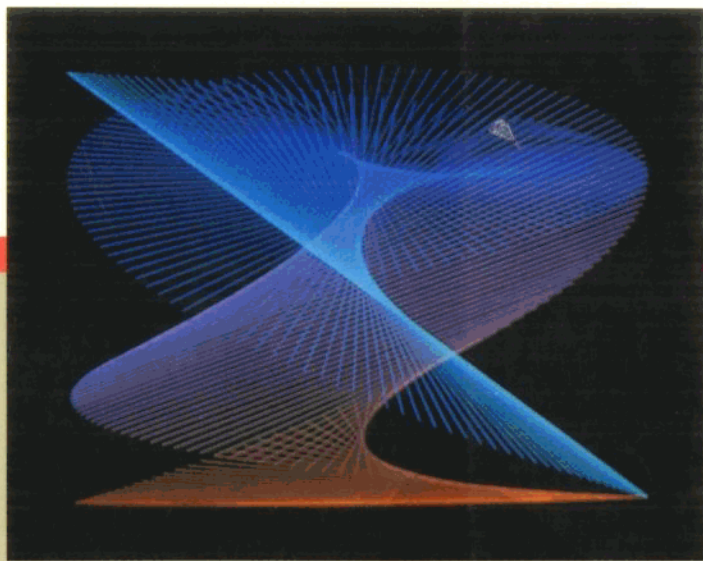


上海财经大学财政教材系列丛书

税收学教程

胡怡建 朱为群 ● 著



*Cai Zheng Gong Gong Ke
Jiao Cai Ji*



上海三联书店

税收学教程

著 者/胡怡建 朱为群

特约编辑/朱 皓

责任编辑/倪为国

装帧设计/桑吉芳

责任制作/钱震华

封面摄影/王 均

出 版/上海三联书店

(200233) 中国上海市钦州南路 81 号

发 行/新华书店上海发行所

上海三联书店

印 刷/华东师范大学印刷厂

版 次/1994 年 10 月第 1 版

印 次/2002 年 7 月第 7 次印刷

开 本/850×1168 1/32

字 数/373 千字

印 张/14.5

印 数/41201—43300

ISBN 7 - 5426 - 0807 - X
F·213 定价 25.00 元

上海财经大学财政教材系列丛书

总 序

80年代以来,我国经济经历了一场根本性的变革,计划机制正在逐步地被市场机制所取代。与此同时,世界各国也在重新评价政府与市场在经济运行中的作用和关系。人们已越来越多地达成了这样一种共识:为了促进资源的有效配置和经济的稳定发展,必须让市场机制在更多的方面和更大的程度上发挥其调节作用。

这一变革使我们感到,财政理论的更新已经迫在眉睫。为此,我们编写了这套教材。它在理论上以基本肯定市场机制同时又注意市场和政府各自的局限性为前提,来分析政府的行为对整个国民经济可能产生的影响,并对哪些事该让政府去干以及政府应该如何去干提出理论分析的基本框架和指导思想。本系列教材的基本理论尽可能地吸收各方面的观点,并以国际通用的市场经济理论规范来进行阐述。

我国改革开放以来,财政方面的政策制度已发生了很大的变化。本系列教材将从理论和实践两个层面,系统地论述我国在税收、财政支出、公债、国有企业管理、中央与地方的财政关系等方面在政策和制度上的最新发展,以便让读者能够对我国政府在干些什么以及怎样干有一个全面的了解。同时,我们运用市场经济的财政基础理论对现行政策制度在资源配置和收入分配上的影响进行分析和评价,以促使读者对进一步的改革作更深层的思考。

显然,政府的管理远比家庭或企业的管理要困难和复杂得多,它将会涉及到许多专门的技能。例如,政府部门会计和审计方法,税收政策执行和税务管理方法,公共项目评估和以盈利为目标的

一般项目评估的方法,国有企业和资产的管理以及资产价值的恰当评估方法,等等。本系列教材将介绍符合国际规范的财政管理方法,以培养具有这方面的专门技能的人材。

本系列教材旨在培养两类专门人才。一类是贯彻执行政府财政制度和法规的专门人才。除了其他相关知识和技能之外,这些人应精通政府制定的各项财政制度和法规,如税法制度、预算管理制度、国有企业及其资产管理制度等,并熟练掌握各种专门技能,具有成为税务管理人员、税务代理人员、公共项目的评估人员、政府部门的会计人员、国有企业的经营管理人员、资产评估人员所必需的知识结构。另一类是分析、评价和制定政府政策的专门人才。这类人才不仅需要了解现行的政策、制度和法规,同时还应具有较高的理论水准,具有分析和预见政府政策可能产生的结果的能力,并能够以全社会的利益为原则评价现行政策,进而设计出更好的政策。各级政府的主要负责人、政府各部门的主管人员、政府政策的顾问以及政府政策的评论家都应具有这样的能力。

尽管一个社会中能成为政府政策的制定者和执行者的人仅是一小部分,然而我们仍希望这套系列教材能够拥有更多的读者。所有的人都生活在受到政府政策影响的环境中,但并非单纯处在被动的接受者地位上。当大家意识到政府活动所花费的资金来自每一个公民——即纳税人的口袋,它所带来的好处与每一个公民的切身利益有直接关系时,就自然会想了解政府在干些什么以及在怎样干,就自然会思考这样的问题:即这些事政府该不该干,是否还能干得更好些。大家都来关心这些问题,并对政府的行为给予更多的理解、支持或者批评、建议之时,就是我国财政健康发展之日。我们本着这样的心愿将这套财政系列教材奉献给广大读者。

上海财经大学财政教材系列丛书编委会

1994年10月

前 言

税收历来是国家财政最主要收入来源,也是政府用以调节经济的重要政策手段。在中国,随着改革开放、社会主义市场经济的发展、新税制体系的建立和完善,税收不但已成为国家和企业收益分配的基本形式,而且渗透到个人生活,对社会资源配置、收入分配、经济稳定发展产生着越益重要的影响。

税收学是一门介绍税收基础知识,揭示税收分配规律,分析税收经济影响,比较税收政策选择,探讨税制设计方法,介绍现行税收制度的科学,也是经济类学科学生必须修读的课程。根据税收的内容范畴和逻辑关系,税收学教程体系可分为税收学导论、税收职能和效应、税收原则、税收负担和归宿、税制结构和改革、商品税、所得税、财产税、其他税、税收管理、国际税收关系等18章。本教材在编写时,力求体现作者以下思想和意图:一是立足于社会主义市场经济,探讨分析市场经济国家所共同面临的税收理论、政策和制度问题;二是在揭示共性问题 and 国际规范税收政策制度基础上,分析介绍中国税收政策、制度的现状和发展,以反映中国税收政策制度的特点;三是注重分析方法,力求避免学术性的观点分歧和理论探讨,尽可能多地介绍税收理论分析方法,政策制度设计原理,税收国际规范做法,税收制度实务内容,从而使税收学既来自于实践总结,又能指导实践。

本书在编写中参考了国内外有关文献资料,吸收社会已有研究成果,并得益于席克正教授、葛惟熹教授、李儒训教授、苏挺教授、曹立瀛教授、王传曾教授、陈纪昌教授等导师的悉心指导。本书

为经济类本科税收学课程而编写,也可作为其他层次税收学课程教材或教学研究参考资料。本书由胡怡建设计编写大纲。具体编写分工:胡怡建编写第一、二、三、四、五、六、八、十、十一、十七、十八章及第七章第一节、第八章第一节;朱为群编写第九、十二、十三、十四、十五、十六章及第七章第二、三节,第八章第二、三节。最后由胡怡建审稿定稿。

在此,要感谢责任编辑倪为国先生的精心组织 and 安排,以及上海财经大学领导的大力支持,使本教材能在较短时间内得以顺利出版。

作者

1994,9

目 录

第一章 税收学导论	(1)
第一节 税收必要性.....	(1)
第二节 税收要素	(11)
第三节 税收分类	(19)
习 题	(24)
第二章 税收职能和效应	(25)
第一节 税收职能	(25)
第二节 税收财政效应	(29)
第三节 税收经济效应	(32)
第四节 税收社会效应	(51)
习 题	(58)
第三章 税收原则	(60)
第一节 税收原则概述	(60)
第二节 税收财政原则	(61)
第三节 税收经济原则	(66)
第四节 税收社会原则	(82)
习 题	(91)
第四章 税收负担和税负归宿	(92)
第一节 税收负担分析	(92)
第二节 税负归宿分析.....	(103)

习 题	(120)
第五章 税制结构及其改革	(122)
第一节 税制结构分析	(122)
第二节 税制结构模式	(132)
第三节 90年代中国税制改革	(137)
习 题	(142)
第六章 商品税概论	(144)
第一节 商品税性质和特点	(144)
第二节 商品税制设计	(146)
第三节 商品税类型	(152)
第四节 商品税制模式选择	(158)
第五节 中国商品税制改革和发展	(160)
习 题	(164)
第七章 增值税	(166)
第一节 增值税概述	(166)
第二节 增值税基本制度	(172)
第三节 增值税的计算与缴纳	(180)
习 题	(187)
第八章 消费税	(190)
第一节 消费税概述	(190)
第二节 消费税基本制度	(193)
第三节 消费税的计算与缴纳	(200)
习 题	(204)

第九章 营业税	(206)
第一节 营业税概述.....	(206)
第二节 营业税基本制度.....	(207)
第三节 营业税的计算与缴纳.....	(214)
习 题.....	(216)
第十章 关税	(217)
第一节 关税概述.....	(217)
第二节 中国关税制度的建立和发展.....	(223)
第三节 贸易性进出口关税制度.....	(226)
第四节 非贸易性进口关税制度.....	(236)
习 题.....	(237)
第十一章 所得税概论	(239)
第一节 所得税性质和特点.....	(239)
第二节 所得税类型.....	(241)
第三节 企业所得税制设计.....	(245)
第四节 个人所得税制设计.....	(256)
习 题.....	(262)
第十二章 企业所得税	(264)
第一节 企业所得税概述.....	(264)
第二节 企业所得税的纳税人、征税范围和税率.....	(267)
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定.....	(268)
第四节 企业所得税的优惠规定和税额计算.....	(278)
习 题.....	(281)
第十三章 外商投资企业所得税	(283)

第一节	外商投资企业所得税概述·····	(283)
第二节	外商投资企业所得税的纳税人、征税范围和税率·····	(286)
第三节	外商投资企业所得税应纳税所得额的确定·····	(289)
第四节	外商投资企业所得税的优惠规定·····	(299)
第五节	外商投资企业所得税的计算与缴纳·····	(304)
	习 题·····	(307)
第十四章	个人所得税 ·····	(309)
第一节	个人所得税概述·····	(309)
第二节	个人所得税的纳税人和征税范围·····	(312)
第三节	个人所得税的征税对象和税率·····	(314)
第四节	个人所得税应纳税所得额的计算·····	(317)
第五节	个人所得税的减免规定和税额计算·····	(320)
第六节	个人所得税的征收与缴纳·····	(324)
	习 题·····	(326)
第十五章	财产税 ·····	(328)
第一节	财产税概述·····	(328)
第二节	财产税基本类型·····	(334)
第三节	财产税基本制度·····	(341)
	习 题·····	(355)
第十六章	其他税 ·····	(357)
第一节	其他税概述·····	(357)
第二节	资源税基本制度·····	(360)
第三节	农(牧)业税基本制度·····	(363)
第四节	特定目的税基本制度·····	(371)

习 题	(385)
第十七章 税收管理	(386)
第一节 税收管理体制	(386)
第二节 税收征管制度	(395)
第三节 税收行政司法制度	(401)
习 题	(410)
第十八章 国际税收关系	(412)
第一节 国际税收问题分析	(412)
第二节 国际关税壁垒及其避免	(420)
第三节 国际重复征税及其避免	(430)
第四节 国际避税和反避税	(442)
习 题	(450)
主要参考书目	(452)

第一章 税收学导论

什么是税收？政府为什么必须征税？征哪些税？如何征？这不仅是税收学所涉及的基本问题，也是税收学必须予以首先解答的常识问题。

第一节 税收必要性

一、税收定义

税收，也称作赋税，是“作为公共部门的政府，为达到向社会成员提供公共品目的，凭借政府行政权力，运用法律手段，按预定标准，向社会成员进行的强制征收”。

税收的英文可用“Tax”或“Taxation”表示。其中，“Tax”的含义是“Money paid by citizen to the government for public purposes”，即为了公共目的由居民向政府支付的货币；而“Taxation”的含义是“The act of taxation or system of raising money by taxes”，即征税活动或以税收筹集资金的制度。如果结合“Tax”和“Taxation”两者含义，我们可把税收看作政府收入形式，征税活动和税收制度的统称。

税收定义是高度的抽象，包含着丰富的内涵，具体内容大致可归纳为以下6个方面：

1. 行使征税权的主体是政府。税收总是由政府征收，具体地说，就是征税办法由政府制定，征税活动由政府组织进行，税收收入由政府支配管理。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政

府。

2. 征税对象为社会成员。税收总是由社会成员缴纳,包括个人和各类经济组织。由于政府向社会成员提供公共品,社会成员从政府提供的公共品分享利益,同时缴纳并承担政府税收,以补偿公共品成本,作为取得公共品的代价。

3. 政府征税目的是为提供公共品。政府提供公共品具有两方面涵义:一方面说明政府征税的原因是由于提供公共品;另一方面也反映了政府征税要受到公共品目的制约,政府税收必须用于提供公共品。

4. 政府征税依据是政府行政权。政府具有两重身份,既是公共品提供者,又是财产所有者,因而,也就能同时行使两种权利,行政权和所有权。政府凭借财产权分享财产收益,凭借行政权取得税收。政府征税权利来自向社会提供公共品。

5. 税收是按预定标准,强制征收。政府为了向社会提供公共品,必须取得公共品的价值补偿。然而,由于公共品利益外在性特点,无法通过市场,以出价形式实现公共品的价值补偿。因此,必须由政府通过税收立法,按法定标准,而不是随意标准,强制征收,而不是自由支付。税收法律对征税机关和纳税人具有同等约束力。

6. 税收是政府收入形式、征税活动和税收制度的统一。税收是政府收入的一种形式,政府除了从税收取得收入以外,也运用其他形式取得收入,但是税收是政府收入中最为重要的一种形式。政府征税也要通过税收法律制度来实施,税收制度是税收收入,税收活动的法律依据和法律保证。政府征税同时又是一种分配活动,把资源从企业和个人部门转向政府部门,又通过政府支出,把资源从政府部门转向企业个人部门,引起社会经济运行及政府企业和个人三者之间的分配关系变化。见图 1.1、图 1.2 所示:

图 1.1 是两部门经济运行图。如果没有政府,整个经济可归为个人家庭和企业部门两大主体,以及商品市场和要素市场两类市

场。整个经济运行反映为：个人家庭通过要素市场向企业部门提供生产要素，企业部门通过商品市场向个人家庭提供商品，这个运动过程称为商品运动，在图上反映为逆时针方向运动。同商品运动相对应的是货币运动，在个人家庭通过要素市场向企业部门提供生产要素同时，企业部门也通过要素市场向个人家庭支付货币；在企业部门通过商品市场向个人家庭提供商品同时，个人家庭部门也通过商品市场向企业部门支付货币。货币运动在图上反映为顺时针方向运动。

图 1.1 两部门经济

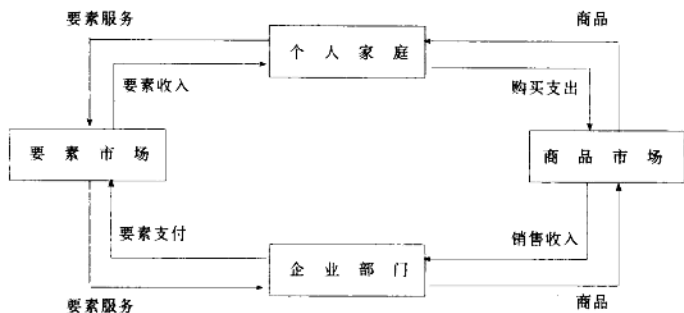


图 1.2 三部门经济

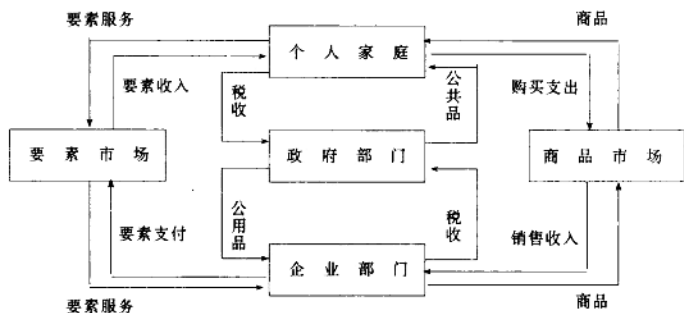


图 1.2 是三部门经济运行图。由于政府部门的介入，整个经济由个

人家庭和企业部门两大主体,变为个人家庭、企业部门和政府部门三大主体。整个经济运行也由于政府部门介入而发生变化,除了个人家庭和企业部门通过要素市场和商品市场相互提供商品、要素和支付货币外,增加了政府部门和个人家庭、企业部门之间提供公共品和支付税款之间的关系。由政府部门向个人家庭和企业部门提供公共品,同时,由个人家庭和企业部门向政府支付税款。

二、税收必要性

只要有政府的存在,就必然有税收的存在,这已成为一种普遍的社会现象。因为不可能存在不征税的政府,也不可能存在脱离政府的税收。然而,税收和政府的关系毕竟只是一种现象关系,政府征税的原因并不在于政府的本身,而在于政府提供公共品。因此,分析税收原因不能仅从政府本身去寻找,需要从公共品开始。

(一) 公共品及其特点

公共品的英文为“Public goods”,意指由公共部门提供的产品或劳务。公共品是相对于私人品而言的。私人品是指在使用价值上具有排斥性和竞争性特征的商品(包括劳务)。由于受资源条件制约,可供消费的社会商品数量是有限的,当消费商品得到的受益内在化时,意味着任何个人消费了某一种商品也就同时排斥任何其他个人消费同种商品,由于排斥性的存在,使消费同种商品的不同个人为取得商品而相互竞争,按市场原则,由出价最高的消费者取得商品。私人品包括衣服、食品、住房、交通工具等各种供个人消费的商品和劳务。而公共品是指在使用价值上具有非排斥性和非竞争性的商品(包括劳务)。由于商品消费受益的外在化,使任何个人消费了某种商品并不排斥任何其他个人消费同种商品。这样,消费同种商品的不同个人就不会为消费同种商品而相互竞争,因而,消费者个人也不可能为消费公共品而自愿出价。

公共品按其使用价值特点可分为纯公共品和准公共品两类。

所谓纯公共品是指同时具有非排斥性和非竞争性特征的商品。例如国防、治安、航海灯塔,同时满足公共品的上述两个特点:任何个人从中享有的安全受益都不排斥其他人同时从中受益;任何个人也不会为享有安全受益而相互竞争。而准公共品是指不同时具有非排斥性和非竞争性特征的商品,或者是非排斥性却具有竞争,或者是不具有竞争性却可以排斥。对于准公共品,一般来说排斥是可行的,但却是不合理的或是低效率的。例如,一条并不拥挤的公路实行收费,从而排斥一部分人的使用是可行的,但却是无效率的,因为使用公路增加的边际成本很低,而排斥成本却很高。如果对于一条十分拥挤的公路,由于竞争性的存在,收费是必要的,但由于收费的成本代价太高从而使收费不可行,因为收费将可能使得公路更为拥挤。准公共品包括公路、桥梁、教育、医疗等供个人和企业享用的设施和服务。纯公共品、准公共品和私人品分类见表 1.1 所示:凡同时具有非排斥性和非竞争性特征的商品即为公共品;同时具有排斥性和竞争性的商品即为私人品;同时具备公共品和私人品两种商品特征的,或处于两者之间的商品称为准公共品。

表 1.1 公共品和私人品分类

产品分类 产品特征	纯公共品	准公共品		私人品
排斥性	×	√	×	√
竞争性	×	×	√	√

(二) 公共品的提供

就私人品而言,由于商品所具有的排斥性和竞争性特征,适宜于按市场原则,通过价格竞争来决定谁消费、消费多少,生产者也根据消费者出价所显示的消费者偏好,来决定生产什么、生产多少,并使资源得到有效配置。然而,就公共品而言,由于商品所具有的非排斥性和非竞争性特征,按市场原则,通过价格竞争所决定的商品提供方式变得不可行,或者非效率。这是因为对于非排斥性的