



华东地区大学出版社第七届优秀教材

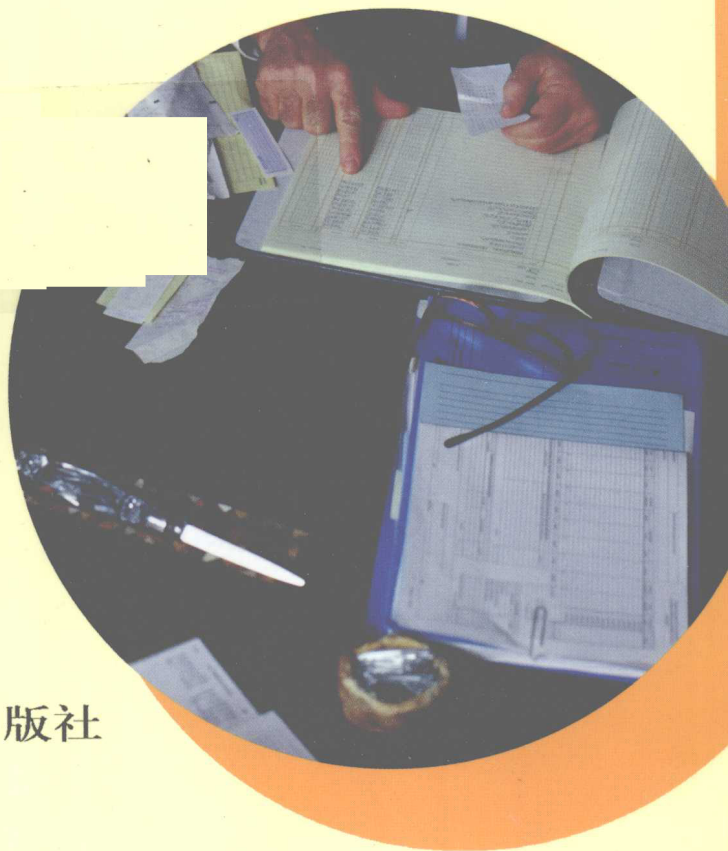
高等职业教育经济管理类专业系列教材

SHUI SHOU SHI WU

税收实务

(第2版)

杨晓明 主编



东南大学出版社

高等职业教育经济管理类专业教材

——荣获华东地区大学出版社第七届优秀教材奖

税 收 实 务

(第二版)

主 编：杨晓明

副主编：张佳佳

参 编：(按姓氏笔画排序)

吴永贺 夏志勤 徐桂峰 韩艳翠

"

东南大学出版社

·南 京·

内 容 提 要

本书包括税收理论和税收实务两部分内容,重点突出税收实务。在税收理论方面,主要阐述税收的本质、职能以及与税收制度建立、涉税业务运用有关的基础理论和基本知识。在税收实务方面,系统反映和介绍税收实体法和税收程序法的最新内容,包括每一税种的立法精神、征收制度、税额计算和申报缴纳方法、主要税种的会计处理以及我国税收管理体制、征收管理法规和税务行政司法制度。

本书体系结构严谨,内容新颖翔实,突出应用性特点,通过各章的案例设计和习题设计,加强学生应用能力的训练,提高学生理解、运用和执行国家税法的水平,以满足其将来从事经济管理工作的需要。

本书为高等职业教育经济管理类专业教材,也可作为成人教育及国家公务人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

税收实务 / 杨晓明主编. —2 版. —南京:东南
大学出版社,2010.2

ISBN 978-7-5641-2065-8

I. ①税… II. ①杨… III. ①税收管理-中国
IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 025101 号

税收实务(第二版)

出版发行 东南大学出版社
出 版 人 江 汉
社 址 南京市四牌楼 2 号
邮 编 210096
网 址 <http://press.seu.edu.cn>

经 销 江苏省新华书店
印 刷 丹阳兴华印刷厂印刷
开 本 16
印 张 16.5
字 数 412 千字
版 次 2010 年 2 月第 2 版
印 次 2010 年 2 月第 4 次印刷
书 号 ISBN 978-7-5641-2065-8
印 数 9001—13000
定 价 29.00 元

(本社图书若有质量问题,请与读者服务部联系。电话:025-83792328)

高等职业教育经济管理类专业教材编委会

主 任 宁宣熙

副主任 (按姓氏笔画排序)

王传松 王树进 迟镜莹 杭永宝

都国雄 钱廷仙 詹勇虎 王维平

秘书长 张绍来

委 员 (按姓氏笔画排序)

丁宗红 王水华 邓 晶 华 毅 刘大纶 刘金章

刘树密 刘葆金 祁洪祥 阮德荣 孙全治 孙 红

孙国忠 严世英 杜学森 杨晓明 杨海清 杨湘洪

李从如 吴玉林 邱训荣 沈 彤 张 军 张 震

张建军 张晓莺 张维强 张景顺 周忠兴 单大明

居长志 金锡万 洪 霄 费 俭 顾全根 徐汉文

徐光华 徐安喜 郭 村 黄宝凤 梁建民 敬丽华

蒋兰芝 缪启军 潘 丰 潘绍来

出版说明

“高等职业教育经济管理类专业教材编委会”自2003年3月成立以来,每年召开一次研讨会。针对当前高等职业教育的现状、问题以及课程改革、教材编写、实验实训环境建设等相关议题进行研讨,并成功出版了《高等职业教育经济管理类专业教材》近60种,其中33种被“华东地区大学出版社工作研究会”评为优秀教材。可以看出,完全从学校的教学需要出发,坚持走精品教材之路,紧紧抓住职业教育的特点,这样的教材是深受读者欢迎的。我们计划在“十一五”期间,对原有品种反复修订,淘汰一批不好的教材,保留一批精品教材,继续开发新的专业教材,争取出版一批高质量的和具有职业教育特色的教材,并申报教育部“十一五”规划教材。

“高等职业教育经济管理类专业建设协作网”是一个自愿的、民间的、服务型的、非营利性的组织,其目的是在各高等职业院校之间建立一个横向交流、协作的平台,开展专业建设、教师培训、教材编写、实验与实习基地的协作等方面的服务,以推进高等职业教育经济管理专业的教学水平的提高。

“高等职业教育经济管理类专业建设协作网”首批会员单位名单:

南京正德职业技术学院

南京钟山职业技术学院

江苏经贸职业技术学院

南京应天职业技术学院

无锡商业职业技术学院

南京化工职业技术学院

常州建东职业技术学院

常州工程职业技术学院

南京交通职业技术学院

江阴职业技术学院

扬州职业大学

天津滨海职业技术学院

安徽新华职业技术学院

山东纺织职业技术学院

浙江机电职业技术学院

南京商友资讯电子商务应用研究所

东南大学出版社

南京工业职业技术学院

南京金肯职业技术学院

南通纺织职业技术学院

镇江市高等专科学校

常州轻工职业技术学院

常州信息职业技术学院

常州纺织服装职业技术学院

南京铁道职业技术学院

无锡南洋职业技术学院

南京信息职业技术学院

黄河水利职业技术学院

江苏农林职业技术学院

黑龙江农业经济职业学院

东南大学经济管理学院

广东番禺职业技术学院

苏州经贸职业技术学校

江苏海事职业技术学院

高等职业教育经济管理类专业教材编委会

2010年1月

序

高等职业教育是整个高等教育体系中的一个重要组成部分。近几年来,我国高等职业教育进入了高速发展时期,其中经济管理类专业学生占有相当大的比例。面对当前难以预测的技术人才市场变化的严峻形势,造就大批具有技能且适应企业当前需要的生产和管理第一线岗位的合格人才,是人才市场与时代的需要。

为培养出适应社会需求的毕业生,高等职业教育再也不能模仿、步趋本科教育的方式。要探索适合高等职业教育特点的教育方式,就要真正贯彻高等职业教育的要求,即“基础理论适度够用、加强实践环节、突出职业技能教育的方针”。为此,有计划、有组织地进行高等职业教育经济管理类专业的课程改革和教材建设工作已成为当务之急。

本次教材编写的特点是:面向高等职业教育系统的实际情况,按需施教,讲究实效;既保持理论体系的系统性和方法的科学性,更注重教材的实用性和针对性;理论部分为实用而设、为实用而教;强调以实例为引导、以实训为手段、以实际技能为目标;深入浅出,简明扼要。为了做好教材编写工作,还要求各教材编写组组织具有高等职业教育经验的老师参加教材编写的研讨,集思广益,博采众长。

经过多方的努力,高等职业教育经济管理类专业教材已正式出版发行。这是在几十所高等职业院校积极参与下,上百位具有高等职业教育教学经验的老师共同努力高效率工作的结果。

值此出版之际,我们谨向所有支持过本套教材出版的各校领导、教务部门同志和广大编写教师表示诚挚的谢意。

本次教材建设,只是我们在高等职业教育经济管理类专业教材建设上走出的第一步。我们将继续努力,跟踪教材的使用效果,不断发现新的问题;同时也希望广大教师和读者不吝赐教和批评指正。目前我们已根据新的形势变化与发展要求对教材陆续进行了修订,期望它能在几番磨炼中,成为一套真正适用于高等职业教育的优秀教材。

宁宣熙

2010年1月

再版前言

高等职业教育具有重实践、重应用、重技能的教育特点,其培养的学生应具有较强的操作能力与应用能力,达到社会对职业技术人才的要求。因此,编写适应职业技术人才培养需要的教材,加强学生应用能力的训练,以实现特定的职业教育目标,是发展我国高等职业教育事业的重要一环。《税收实务》的编写初衷正是基于这一考虑。

近年来,随着我国社会主义市场经济的不断发展,税收制度也在不断改革和完善。为了反映市场经济发展的新情况,充分体现我国税收改革的最新政策和成果,我们对2003年出版的《税收实务》进行了全面修改。本次修改在基本保持原书体系和特色的前提下,增加了税收法规和政策调整的新内容,更改和删除了部分陈旧过时的制度规定,使修改后的教材更贴近税收改革与制度运行的实际,具有较强的可操作性和实用性。随着我国税收制度改革的深入及税制结构调整的需要,今后还会有新的税收法规和政策陆续出台,我们将密切跟踪税制的每一变化,并及时对本书作出修订。

再版的《税收实务》由南京航空航天大学经济与管理学院副教授杨晓明任主编,镇江市高等专科学校讲师张佳佳任副主编,负责编写大纲设计和全书总纂。参加本书编写的人员有:杨晓明(第1、2、3、4章),张佳佳(第5、12章),江苏农林职业技术学院徐桂峰(第6、11章),南京航空航天大学金城学院韩艳翠(第7章、第10章第4节),南京正德职业技术学院吴永贺(第8、13章),南京交通职业技术学院夏志勤(第9章、第10章第1、2、3节)。

本书在编写过程中参阅、借鉴了大量的文献资料,汲取了经济理论界的一些研究成果,在此谨向这些资料的作者致以衷心的感谢!由于我们水平有限,书中欠妥之处在所难免,恳请同行专家和广大读者批评指正。

编 者
2010年1月

目 录

1 税收概论	(1)
1.1 税收的涵义	(1)
1.2 税收的产生与发展	(3)
1.3 税收职能	(7)
1.4 税收要素	(12)
2 税收负担	(17)
2.1 税收负担及其衡量	(17)
2.2 影响税收负担的因素	(20)
2.3 税收负担选择	(22)
2.4 税负转嫁和税负归宿	(24)
3 税制结构	(29)
3.1 税收原则	(29)
3.2 税收分类	(34)
3.3 税制结构	(36)
3.4 我国税收体系的演变	(38)
4 增值税	(45)
4.1 增值税概述	(45)
4.2 增值税基本制度	(50)
4.3 增值税的计算	(55)
4.4 增值税的征收管理	(63)
4.5 增值税的会计处理	(68)
5 消费税	(78)
5.1 消费税概述	(78)
5.2 消费税基本制度	(79)
5.3 消费税的计算	(84)
5.4 消费税的征收管理	(91)
5.5 消费税的会计处理	(92)
6 营业税	(98)
6.1 营业税概述	(98)
6.2 营业税基本制度	(99)
6.3 营业税的计算与征收	(104)
6.4 营业税的会计处理	(107)

7 关税	(110)
7.1 关税概述	(110)
7.2 关税基本制度	(114)
7.3 关税的计算	(118)
7.4 关税的征收管理	(122)
7.5 关税的会计处理	(123)
8 企业所得税	(127)
8.1 企业所得税概述	(127)
8.2 企业所得税基本制度	(128)
8.3 企业所得税应纳税所得额的确定	(131)
8.4 企业所得税的计算与征收	(141)
9 个人所得税	(147)
9.1 个人所得税概述	(147)
9.2 个人所得税基本制度	(149)
9.3 个人所得税的计算	(158)
9.4 个人所得税的征收管理	(172)
10 资源课税	(177)
10.1 资源税	(177)
10.2 土地增值税	(181)
10.3 城镇土地使用税	(189)
10.4 耕地占用税	(192)
11 财产课税	(196)
11.1 房产税	(196)
11.2 车船税	(200)
11.3 契税	(203)
12 行为课税	(209)
12.1 城市维护建设税	(209)
12.2 印花税	(211)
12.3 车辆购置税	(220)
13 税收管理	(224)
13.1 税收管理体制	(224)
13.2 税收征收管理	(226)
13.3 税务行政司法	(243)
13.4 税务代理	(250)
参考文献	(255)

1.1 税收的涵义

1.1.1 税收的一般概念

税收是历史上最早出现的财政范畴,曾被称为赋税、租税或捐税等。它是国家为向社会提供公共产品,凭借政治权力,按照法定标准,强制地、无偿地参与国民收入分配而取得财政收入的一种分配方式,它也是国家用以控制和调节经济的重要工具。

对税收概念的内涵与外延,可从以下几个方面去理解。

1) 税收是国家取得财政收入的一种方式

从最简单最直观的现象看,税收首先是国家取得财政收入的一种方式。从纵向角度看,历史上不同社会制度的国家为取得财政收入曾采用多种方式,但其中都包括税收这种方式。从横向角度看,在现代经济社会,国家财政收入除了税收以外,还有债、费、利等多种形式,但不论是什么类型的国家都把税收作为组织财政收入的主要手段。

2) 国家征税的目的是为社会提供公共产品

税收作为一种分配形式,从本质上说是以满足社会公共需要为基本目的的。公共需要作为一种社会的客观需要,它的物质内容表现为公共产品和公共服务。这类公共产品具有非排他性和非竞争性的特点,由此决定了社会成员不可能通过市场交换的方式来取得公共产品,也决定了满足公共产品需求的分配必须由履行社会公共职能的国家来执行。国家征税,取得财政收入不是目的,而只是一种手段,其目的是为社会提供公共产品。国家在提供公共产品和公共服务的过程中要有相应的人力和物力消耗,形成一定的支出。对这类支出的补偿正是国家征税的目的所在。

3) 国家征税的依据是政治权力

国家取得任何一种财政收入,总要凭借某种权力。而国家权力归根结底不外乎两种,即财产权力和政治权力。国家要取得财政收入,所依据的不是财产权力就是政治权力,两者必居其一。例如:奴隶制国家的王室土地收入凭借的是国家对土地的所有权;封建制国家的官产收入凭借的是国家对生产资料的所有权;社会主义国家的国有企业上缴利润收入也是凭借国家对生产资料的所有权。这些收入依据的都是国家的财产权力。税收则不同,它所依据的是国家的政治权力。也就是说,国家征税带有政治强制性,这种政治权力是通过法律来执行的。因为征税使一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有,必然会引起国家与纳税人的利益冲突。国家只有运用法律的权威性,才能把税收秩序有效地建立起来;也只有通过法律形式,才能保证及时、足额地取得税收,并使国家在税收上的意图得到贯彻执行。

4) 税收是国家调节经济的重要工具

税收作为一种财政分配形式,就其与生产的关系来说,一方面要受生产的决定和制约,另一方面又积极影响生产。恩格斯说过,分配并不仅仅是生产和交换的消极的产物,它反过来又同样地影响生产和交换。税收影响和调节经济,首先表现在国家可以运用税收分配政策调节社会的需求总量,实现社会经济的稳定。例如,在经济萧条时期,国家可以采用减税的方法刺激投资和消费,刺激经济增长。其次,国家可以通过税收收入结构的变化影响社会经济结构的变化。例如,在市场经济条件下,国家可以采用轻税或重税政策,鼓励或限制某一产业或行业的发展,从而改变产业结构。

1.1.2 税收的形式特征

税收的形式特征,是指税收这种财政收入形式区别于其他财政收入形式的基本标志,是税收本身所固有的表象特征。具体而言,是指税收的强制性、无偿性和固定性。

1) 税收的强制性

税收的强制性,是指税收依靠国家权力的强制征收而取得,国家以法律形式来确定政府作为征税者和社会成员作为纳税人之间的权利和义务关系。任何组织和个人都必须依法履行纳税义务,否则就会受到法律的制裁。不论何种社会,税收之所以成为财政收入的强有力的形式,就在于它有法律保证。税收的这种强制性与公债收入、规费收入、公有财产收入等其他财政收入形式有明显的区别。

税收所以具有强制性,是由税收作为补偿公共产品价值的这一分配性质所决定的。由于政府提供的公共产品具有非排他性、非竞争性的特点,因此社会成员在消费公共产品时是不会自愿付费的,政府只有通过强制征税的方式才能使公共产品的价值得以补偿。

2) 税收的无偿性

税收的无偿性,是指国家征税后,既不需要偿还,也不需要向纳税人付出任何报酬。正如列宁所说的:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”(《列宁全集》第32卷,275页)税收的无偿性是就政府与具体纳税人之间关系而言的,二者权利和义务关系是不对等的。政府向纳税人征税,不是以具体提供公共产品和公共服务为依据;而纳税人向政府纳税,也不是以具体分享公共产品和公共服务利益为前提。就税收的这种无偿性而论,税收和其他财政收入形式是明显不同的。例如:国家发行公债,取得债务收入,国家是作为债务人对债券持有者具有直接的偿还关系,即公债收入是有偿的,必须按期还本付息。规费收入也体现一种有偿性,它是以国家机关为居民提供某种服务为前提的。

税收的无偿性是由财政的无偿分配所决定的。国家财政支出体现着国家在实现其公共职能过程中所耗费的物质资财,财政支出是无偿分配的,因此国家凭借政治权力取得用于这种支出的财政收入——税收,也只能是无偿的。

3) 税收的固定性

税收的固定性,是指国家通过法律形式,预先规定征税的对象以及征收的比例或数额,并按预先确定的标准实施征税。税法一经公布实施,征纳双方都必须严格遵守。纳税人必须依法纳税,不得偷漏和拖欠。税务机关也必须依法征税,不得随意降低或提高征收标准。税收的固定性,既有利于纳税人生产经营活动的正常开展,也有利于国家财政收入的稳定。同时,对征纳双方的法律约束也符合市场经济发展的要求。

应该指出的是,对税收的固定性不能误解为课税对象和征收比例永远固定不变。事实

上,随着社会经济的发展变化以及国家经济政策的改革和调整,税收的课税对象和征收比例是不断变化的。但课税对象和征收比例的调整变化是要通过法律形式事先规定的,而且在一定时期内要求相对稳定。因此,税收的固定性特征是相对的。

上述税收的三个形式特征是税收的一般特征,是任何社会制度下税收所共有的特征。同时,这三个特征是缺一不可的统一整体,是税收区别于其他财政收入的基本标志,也是鉴别一种财政收入是不是税收的基本尺度。因此判断一种财政收入是否是税收,不能看它的名称,也不能用其他标准,只能看它是否同时具备这三个形式特征。同时具备这三个特征的才是税收,否则就不能算作税收。

1.2 税收的产生与发展

税收不仅是一个经济范畴,而且是一个历史范畴。它是人类社会发展达到一定历史阶段的产物。也就是说,税收这种分配并不是自人类社会产生以来就有的,而是国家出现以后的产物,并随着国家的发展而发展。税收产生后,经历了几千年的发展,经历了几种不同性质的社会,逐渐完成由简单到复杂、由低级到高级的演变。

1.2.1 税收起源

税收的起源是指税收从整个社会产品分配中分离出来,成为一种独立分配形式的过程。这个过程并不是突然出现的,而是同其他经济范畴的起源一样,经历了一个从不完全形态到完全形态的发展演变过程。正如恩格斯所说:“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。”(《马克思恩格斯选集》第4卷,第167页)

1) 税收产生的前提条件

税收的产生主要取决于政治和经济这两个相互影响、互为制约的因素,即税收的产生是政治条件和经济条件相结合的产物。

(1) 税收产生的政治条件 原始社会末期,随着社会生产力的不断发展和剩余产品的出现,原始公社的氏族经济逐渐解体,并产生了私有财产制度。人类社会分裂为两个在经济利益上根本对立的阶级——奴隶阶级和奴隶主阶级。奴隶主阶级为了维护他们的统治地位,就需要拥有一种暴力统治的工具,以镇压奴隶阶级的反抗,于是便产生了国家。正如列宁所说:“国家是阶级统治的机关,是一个阶级压迫另一个阶级的机关,是建立一种‘秩序’,来使这种压迫合法化、固定化,使阶级冲突得到缓和。”(《列宁全集》,第25卷,第375~376页)国家的产生和存在,就需要有一批脱离物质生产、专门从事统治机构工作的人员,还要有物质的附属物,如监狱、法庭等各种强制机关。国家为了维持其存在和执行职能的物质资料消费的需要,就必须参与社会产品的分配并占有有一部分社会产品,这样便出现了依靠国家政治权力参与社会产品分配的形式——税收。由此可见,国家的产生,公共权力的建立是税收产生的政治条件。

(2) 税收产生的经济条件 在原始公社制度下,社会生产力低下,氏族部落成员共同劳动,共同占有劳动成果,平均分配产品,以维护生存的需要,几乎没有剩余。到了原始公社后期,由于生产力的发展,人们共同劳动所获得的劳动成果,除了满足自身需要以外,开始有了剩余。随着社会剩余产品的出现,社会分工和商品交换也开始产生,氏族部落内部出现了私人占有劳动成果的现象,此时原始公社的共产制经济开始逐渐转变为私有制经济。这时,国

家要占有和支配一部分社会产品,只能用强制的、无偿的手段取得。从这个意义上说,征税就是国家对私有财产的一种“侵犯”。氏族部落酋长之所以能利用手中的权力变社会产品公有为私人占有,是因为社会生产力的发展使得剩余产品出现,而国家又需要运用税收方式对私有财产行使支配权。由此可见,剩余产品和私有财产制度的出现是税收产生的经济条件。

综上所述,税收是社会生产力和生产关系发展到一定阶段的产物。它是在人类社会生产力发展到能为社会提供剩余产品,产生私有制并进一步形成阶级、国家后产生的。国家为了其存在和执行职能的需要,必须运用其政治权力参与社会产品的分配,取得它所需要的物质资料。这种为了国家的需要,由国家直接参与的分配从社会产品分配中产生并逐渐独立出来的过程,就是税收起源的过程。

2) 我国税收产生的历史过程

我国税收的产生,经历了一个由不完全形态到完全形态的历史演变过程。据史料记载,我国自夏代开始进入奴隶制社会,就具备了产生税收的政治条件和经济条件。夏王朝用贡赋形式向臣民进行征收,这是我国古代最早的赋税形态,并且已具备强制性、无偿性等赋税的一般特征。

(1) 税收的雏形阶段 据史书记载,我国在奴隶社会曾实行过贡、助、彻的制度。《孟子·滕文公上》说:“夏后氏五十而贡、殷人七十而助、周人百亩而彻,其实皆什一也。”其中,贡是耕种王室或贵族土地的平民向王室或贵族献纳农作物;助是借助农户耕种公田的力役课征;彻是按耕种地收获物的数量进行课征。总之,贡法、助法、彻法都是对土地的较为原始、简单的课征形式,是一种不完全形态的税收。税收这段尚未成熟的发展过程,称为税收的雏形阶段。

(2) 农业赋税——初税亩 由于社会生产力的发展,奴隶制社会到了春秋时期,铁制农具日益广泛使用,开垦私田现象十分普遍,而私田里的收获物不纳赋税,这就造成奴隶制国家难以维持日益庞大的财政支出,严重地冲击了奴隶制国家的经济基础。于是,当时主要诸侯国之一的鲁国,在公元前 594 年,率先实行了“初税亩”,即不论公田、私田,一律按亩纳税。这样,税收课征制度由不完全形态过渡到了完全形态。它以土地私有制为基础,土地所有者只要依法纳税,税后的全部农产品收获物均归自己支配,并且土地可以自由买卖和出租,地租随之变成合法形式。

(3) 商业和手工业税收 西周后期,由于农业和手工业产品的交换活动日益增多,除了官营的商业和手工业之外,还出现了私营的家庭手工业作坊。奴隶制国家为了满足日益增加的财政开支的需要,开始对参加商品交换的物品征税,其内容主要包括关市税和山泽税两种。关市税中的关税是对经过关卡的货物征税,市税是对上市交易的商品征税。山泽税,是对山林、园池水泽的各类产出所征的税。这些税可以看做是我国最早出现的工商税收。

1.2.2 税收发展

税收产生以后,随着社会的发展,也经历了从简单到复杂、从原始形式到现代形式的不同发展阶段。

1) 奴隶制国家税收

奴隶社会生产关系的特点是,奴隶主既是土地的私有者又是国家权力最高的主宰者,奴隶劳动的成果及奴隶本身均是奴隶主阶级的私有财产。因而在奴隶社会,国家财政收支同国王私人的收支是不分的。国家财政收入主要是依靠拥有土地所有权而获得的“地租”性质

的收入、直接占有奴隶的劳动成果、降服国的贡纳等，而税收收入在奴隶制国家财政收入中仅占次要地位。

奴隶社会税收具有以下特点：

(1) 地租与赋税混淆不清 奴隶社会的土地分封制和王田制是贡、助、彻的经济基础，国王利用政治权力和土地所有权，对使用土地的臣民收取土地上的收获物，可以称为“地租”，也可以称为“赋税”。

(2) 采用最古老最原始的直接税 奴隶社会由于商品货币经济不够发达，国家的课税办法也极其简单，一般都是以课税对象的外部特征为标志直接课征，如对土地课征的土地税，以人为课税对象的人头税等。这样就不可能做到税负的公平合理。

(3) 纳税形式较为低级 虽然我国是世界上最早使用货币的国家之一，但由于奴隶制社会商品经济很不发达，各种赋税基本上完全采取实物形式，有的还采取力役形式。如商朝的“助”法，就是把土地划分为井字形方块，中央一块为公田，周围八块为私田，耕作私田的八户人家，必须先出劳力耕好公田，而后才能耕种私田，这就是一种力役课征形式。

2) 封建制国家税收

封建社会生产关系的基础是封建主占有生产资料(土地)和不完全占有劳动生产者。封建社会的经济特征是自给自足的自然经济，农民被束缚在小块田地上，生产的农业收获物和自制手工业品除了少量供自身及家庭生存的需要外，大部分被封建统治者占有。封建制国家税收与奴隶制国家税收相比，也具有新的特点：

(1) 对土地的课税逐渐成为国家财政收入的主要来源之一。由于封建社会的田赋是建立在封建土地所有制和农民依附土地的基础之上，它逐渐成为封建国家最重要的税收。田赋的课征对象是土地，但税收负担的实际承受者是佃农，因为地主本身不从事生产劳动，他们所缴纳的田赋实质上是佃农提供的地租的一部分。田赋是农民剩余劳动价值的转化形态，即所谓“税出于租”。

(2) 随着商品经济的发展，工商业税收等间接税日益增多。封建制社会早期，就曾出现过关市之征、山泽之征、布缕之征，以后又逐渐增加盐铁茶酒之征，名目日渐繁多，税负日益加重；到了宋代，工商业税收已成为国家财政的又一重要来源，规模仅次于田赋；到清代乾隆、嘉庆时，中央财政收入的十分之一左右来自于工商业税收。封建制社会工商税收的不断增长反映了商品经济的不断发展。

(3) 纳税形式由实物交纳逐渐向货币交纳转化。税收的实物交纳是以自然经济为前提条件的，主要交纳的是农副产品和部分家庭手工艺品。随着封建社会商品经济的不断发展，纳税形式也逐渐演变，由实物形式过渡到货币形式。在商品经济发达的地方，甚至货币税取代了实物税，成为纳税的主要形式。

3) 资本主义社会国家税收

同封建社会相比，资本主义社会的生产力有了极大的发展，生产关系也随之发生了重大的变化。在生产力方面，机器作业取代了手工作坊，社会化大生产方式取代了自给自足的小生产方式。在生产关系方面，生产资料归资本家所有，劳动者摆脱了对土地所有者的人身依附关系，可以自主地支配自己的劳动力。与此同时，商品经济得到充分发展，整个社会财富表现为庞大的商品堆积，对外经贸往来日益发达。与这种生产方式相适应，资本主义国家的税收也发生了重大变化。

资本主义国家的税收制度主要经历了两个发展阶段：

(1) 自由资本主义时期的税制 在资本主义发展初期,古老的直接税逐渐被取消,建立和发展了以商品为课税对象的间接税制度。这是因为商品课税税源广阔,且易于转嫁,税收负担者主要是消费者,既有利于减轻资产阶级的税收负担,促进资本主义工商业发展,又有利于保证国家财政收入。因此在 18 世纪前后,间接税制度已在资本主义各国得到广泛的推行。

(2) 垄断资本主义时期的税制 随着自由资本主义向垄断资本主义的过渡,社会财富两极分化日趋严重,阶级矛盾非常尖锐,要求对富有的资产阶级开征高额累进的所得税和财产税,以解决社会分配不公的改良主张盛行。同时,长期实行的间接税由于多环节、全额课征,也阻碍了商品生产和商品流通的进一步发展,影响了国际市场的开拓。因此,许多资本主义国家又逐渐确立了以现代直接税为主体税种的税收制度。

资本主义国家税收具有以下特点:

(1) 税收征纳形式已完全货币化 由于资本主义社会是高度商品化的社会,所以税收已实现了完全的货币化,并且税收与成本、利润、价格、银行信用等范畴之间的相互结合和相互渗透日益加强。

(2) 以所得税和商品税为基础 在大多数资本主义国家里,以所得税为主体税种,所得税税额在税收总额中占有很大比重,但商品课税也并没有放弃,所占比重仅次于所得税。在资本主义税收制度的演变过程中,先以商品税为主,而后才逐渐转变为以所得税为主。所以,资本主义国家的税收制度是以所得税和商品税为基础确立起来的。

(3) 税收制度的法制化 资本主义制度确立以后,废除了封建专制制度,实行了资产阶级民主制。在资产阶级民主制度之下,国家征税均须由议会制定税法,再依法课征,国家元首或君主不能擅自决定征税。这与封建社会的专制课税相比不能不说是巨大的进步。

(4) 税收被作为经济杠杆加以运用 税收具有灵活性和敏感性,长期以来被资本主义国家作为调节经济的“内在稳定器”加以运用。特别是二次世界大战后,各主要资本主义国家经济危机频繁发生,通货膨胀不断加剧,资本主义国家政府常常运用税收作为抵制经济危机和通货膨胀的手段。在经济危机时期,为了刺激经济复苏,实行减税,以增加社会需求;在通货膨胀时期,增加税收,以减少社会需求,使税收成为政府有效地执行经济政策的工具。

4) 社会主义国家税收

我国作为社会主义国家的代表,实行以生产资料公有制为主体、多种经济成分并存的社会经济制度。随着社会主义市场经济体制的逐步建立,国家与微观经济主体的分配关系更多地采用规范的税收形式,也逐步形成一套科学、完善的复合税收制度。社会主义市场经济体制下的税收,不仅是国家筹集财政收入的主要形式,同时也是国家调节经济的重要工具。

1.2.3 税收的演变

纵观税收的发展历史,可以归纳出税收的几大演变:

1) 税收名称的发展变化

从名称上看,税收经历了由非税名称向税的名称演变的过程。由于生产方式与社会经济形态的不同,历史上政府的无偿征收曾采用过多种形式,因此税收也曾有过多种名称。在自然经济占统治地位的社会,政府征收更多地采用非税名称,例如我国的贡、赋、租、捐等。但随着商品经济的发展与完善,非税名称逐渐与税的名称结合运用,如赋税、租税、捐税,并向单纯的税收名称转化。

2) 税收征收形式的发展变化

从征收形式看,税收经历了由实物征收向货币征收的演变过程。在自然经济条件下的奴隶社会和封建社会,货币和信用体系还不发达,税收的征收形式主要采用实物形式和力役形式。随着商品经济的发展,货币和信用体系已经深入到社会经济生活的各个方面。与之相适应,税收的征收形式也逐渐由实物、力役征收过渡到货币征收。

3) 税收法制的发展变化

从法制建设的程度看,税收经历了由专制征收向法制征收的演变过程。在奴隶社会和封建社会初期,税收制度并不完善,税收收入在很大程度上是由国家行使征税权同贡纳者的自由贡献相结合而实现的。在封建国家中央集权制度确立后,税收征收体现为专制课征。随着商品经济的发展,资本主义制度的确立,废除了封建专制制度,建立起了较为健全的税收法律制度,国家征税的法制化程度大大加强。

4) 税制结构的发展变化

从税制结构看,税收经历了由古老直接税向间接税,再向现代直接税的演变过程。在自然经济条件下的奴隶社会和封建社会,商品经济还不发达,只能实行直接对人或物征收的人头税、土地税。在资本主义社会,由于商品经济的发展,对商品课征的销售税、消费税等间接税取代了古老直接税,从而上升为主要税收。随着现代经济的发展,税制结构又由商品课税为主向所得课税为主转变,并正进一步向构建现代直接税和现代间接税并存的税制体系发展。

5) 税收地位的发展变化

从税收作用看,税收经历了一个由单纯财政收入形式向重要经济调节工具的演变过程。虽然税收分配本身具有调节经济的功能,但在自然经济条件下,税收对经济的调节影响力比较小。在商品经济发展前期的自由竞争阶段,人们注重用价值规律这只无形的手来调节和影响社会经济运行。随着商品经济进一步向垄断竞争的发展,市场在资源配置、收入分配以及经济稳定方面的缺陷和矛盾日益突出,市场调节的局限性日益暴露,政府逐渐开始重视自觉运用财政、税收等手段来调节经济,这使税收在经济运行中的地位也变得日益重要。

1.3 税收职能

税收职能是指由税收本质所决定,内在于税收分配过程中的职责与功能。税收职责是指税收在社会再生产中所承担的根本任务,表明税收应该做什么的问题。税收功能是指税收完成其根本任务的能力,表明税收能够做什么的问题。两者的结合构成了税收的职能。

税收职能可以从两个方面考察:一是税收作为政府提供公共产品,满足社会公共需要的价值补偿所具有的功能;二是税收作为政府履行职责的政策工具所具有的功能。具体可分为筹集资金职能、资源配置职能、收入分配职能和宏观调控职能。

1.3.1 筹集资金职能

税收的筹集资金职能,是税收所具有的从社会成员处强制性地取得一部分收入,用以满足国家为履行公共事务职能、提供公共产品所需物质的功能。

1) 税收筹资的特点

在现代经济社会,国家筹集财政资金的手段除税收外,还有公债、利润上缴、专项基金、

规费等多种形式。但除税收以外的其他形式收入都难以为政府提供持续、稳定、足额的收入来源,唯有税收能担当为政府筹集财政资金的职能。现代国家之所以越来越依赖于税收方式筹集收入,税收占财政收入的比重越来越大,是与税收收入的特点密不可分的。与其他财政收入形式相比,税收筹集收入有以下特点:

(1) 来源的广泛性 从社会再生产各环节看,国家既可以在生产领域征税,又可以在流通领域、分配领域、消费领域征税。从产业构成看,国家既可以对农业、工业等第一、第二产业部门征税,也可以对商业、服务业等第三产业部门征税,所有产业部门均可划定在国家的征税范围之内。从课税对象看,国家既可以选择对商品劳务征税,也可以选择对所得额征税,还可以选择对各种资源、财产、行为征税。由此可见,税收深入到社会经济生活的各个角落,保证了财政收入拥有广泛普遍的来源,这是其他任何一种财政收入形式所不及的。

(2) 形成的稳定性 首先,由于税收来源广泛,使不确定因素对税收影响较小。其次,税收是凭借国家的政治权力依法征收的,因而不受财产权力的限制。任何人只要发生了应税收入、所得、财产、行为就必须依法纳税,税款归国家所有,不再直接返还给纳税人,这就使税收收入建立在稳定、可靠的基础之上。

(3) 获得的连续性 税收由不同的经济组织和个人直接缴纳,但最终来源于国民收入。只要社会再生产连续不断地进行,国民经济正常运行,国民收入被源源不断地创造出来,政府就能持续地获得税收收入。

2) 税收筹资的规模

新中国成立以来,特别是经济体制改革以来,我国税收在筹集财政资金方面发挥了重要作用。从数量上看,至 2006 年,年税收收入总额已达 34 809.7 亿元,占 GDP 的比重为 16.5%。在财政收入中,税收收入的占比已达到 90%,税收逐渐成为国家财政收入的重要支柱。为发展我国的社会主义事业,满足国家行使公共事务职能的物质需要,今后还将筹集更多的税收收入。

但是,政府的税收收入规模究竟有多大,并不是政府主观意愿所决定的,而是由政府为社会提供公共产品的需求和政府取得收入的可能两方面因素共同决定的。

(1) 税收收入规模取决于政府为社会提供公共产品的财力需求。公共产品又分为纯公共产品和准公共产品两类。纯公共产品是同时具备非竞争性和非排他性的产品和服务,比如国防、司法、行政管理等。纯公共产品一般情况下无法由市场提供,而只能由政府提供,因此,满足纯公共产品的社会需求是政府税收收入规模的最低需求。准公共产品是不完全具备非竞争性和非排他性,或只具备两个特征之一的产品和服务,比如医疗、教育、交通等。准公共产品可以由市场提供,也可以由政府提供,选择哪一种提供方式主要取决于效率、公平等多种因素的考虑。如果准公共产品由政府提供比市场提供效率更高,或更有利于公平,那么,税收收入规模就要考虑政府提供准公共产品的需求。

(2) 税收收入规模还取决于政府取得收入的可能。税收收入的增长是受一定条件制约的。从客观条件看,税收收入的多少是由经济发展水平决定的,经济发展的规模和增长速度以及经济效益的水平决定了税收收入的规模和增长速度。从主观条件看,税收收入的增长还受到政府税收政策实施、税收制度建设状况以及税务征收管理水平的制约。只有建立完善公平的税收制度、科学高效的征收管理体系,才能够保证税收收入的有效增长。

3) 税收筹资的实现

要顺利实现税收筹集财政收入的职能,除了要正确处理税收增长与经济发展的关系,通