

高等院校财经类规划教材·财税系列

国家税收学

第三版

罗宏斌 唐明 编著

GUOJIA
SHUISHOU
XUE

湖南大学出版社

高等院校财经类规划教材·财税系列

国家税收学

第三版

罗宏斌 唐明 编著

Guojia
Shuishou
Xue

总主编

王善平 郭平

总策划

罗宏斌

编委

王善平 刘建民 刘宛晨 曹燕萍

陈纪瑜 罗宏斌 郭平 谭光荣

张艳纯 肖海翔 洪源 唐明

湖南大学出版社

内 容 简 介

本书是2003年出版的高等院校财税系列教材《国家税收学》的第三版。全面阐述了税收学的基本原理,系统介绍了我国现行税收制度与税收管理,在广泛吸收国内外最新税收学研究成果的基础上,对内容及框架结构作了大胆的创新,注重实务解析,并分析各税种的来龙去脉及其地位与作用,而不仅仅拘泥于制度与规定的罗列。全书共由八章组成:国家税收导论,税收制度概述,税收负担,税负转嫁与税式支出,商品劳务税类,所得税类,财产税类,其他税类,税收管理。本书适用于高等院校师生与实际工作部门的业务人员使用。

图书在版编目(CIP)数据

国家税收学(第三版)/罗宏斌,唐明编著.

—长沙:湖南大学出版社,2003.1(2008.11重版)

ISBN 978-7-81053-600-4

I. 国... II. ①罗... ②唐... III. 国家税收—高等学校—教材
IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2003)第004092号

国家税收学(第三版)

Guojia Shuishouxue(disanban)

作 者: 罗宏斌 唐 明 编著

责任编辑: 陈建华

封面设计: 吴颖辉

出版发行: 湖南大学出版社

社 址: 湖南·长沙·岳麓山 邮 编: 410082

电 话: 0731-8822559(发行部), 8821327(编辑部), 8821006(出版部)

传 真: 0731-8649312(发行部), 8822264(总编室)

电子邮箱: presschenjh@hnu.cn

网 址: <http://press.hnu.cn>

印 装: 湖南航天长字印刷有限责任公司

开本: 880×1230 32开 印张: 16.75

字数: 450千

版次: 2008年11月第3版

印次: 2008年11月第1次印刷

印数: 1~4000册

书号: ISBN 978-7-81053-600-4/F·39

定价: 32.00元

版权所有, 盗版必究

湖南大学版图书凡有印装差错, 请与发行部联系

前 言

近几年来，我国税收收入步入了持续高速增长期，年增幅均超过 20%。税收的财政收入主体地位更加突出，公共财政框架下的税收理念逐步深入人心，税收政策运用日益成熟，税收制度改革全面启动，税收管理趋于科学合理。由于税收理论研究成果斐然，税收改革实践效果显著，社会各界对税收问题的关注度亦前所未有，特别是税制改革进展顺利，如农业税全面取消，企业所得税内外合一，增值税转型方案正式获批，出口退税相机抉择。这不仅要求税收学教材必须全面更新，而且也为其更新提供了大量的新素材。

针对近年我国税收理论与实践的重大突破和第二版读者所提的宝贵意见，《国家税收学》第三版作了较大的修改，全书由十章改为八章，共由三部分组成，其中第一章至第三章是税收原理部分，主要是分析国家税收基本概念和税收制度的理论概括，并系统介绍了税收的负担、转嫁与税式支出理论；作为全书的引导，本部分重视税收基础理论和学科研究成果的介绍，内容与结构上力求清晰明了，对全书有较好的引导作用和理论指导意义。第二部分是税收实务部分，包括第四章至第七章，较全面地阐述了我国现行各税种的概念、特点、征收制度、计算与申报缴纳；作为全书的重点，本部分注重实务解析，同时讲清楚各税种的来龙去脉，明确各自的地位与作用，而不仅仅拘泥于制度与规定的罗列。最后是对全书的总结，包括第八章，主要从内容、体制、原则等三方面入手对税收管理的基本理论进行了阐述。

在本书的编写与修订过程中，借鉴、参阅和吸收了国内税收学权威专著和教材的精华，在此深表谢意。作为一种尝试，本书有别

于传统的税收学教材，编者希望展现给读者的这部教材既十分重视税收学科理论体系的完整性，又非常强调其对财税等业务部门和企业的实务指导意义，并力求能将两者较好地结合。非常感谢读者对本书前两版的厚爱，并希望继续得到新老读者一如既往的支持。

《国家税收学》第三版的全部修订工作由湖南大学财政税务系主任罗宏斌教授和唐明博士共同完成。由于编者水平有限，书中难免出现疏漏与错误，敬请广大读者批评指正，以便再版时改进。

编 者

2008 年 11 月

目 次

前 言

第一章 国家税收导论	(1)
第一节 税收的概念	(2)
第二节 税收的产生与发展	(6)
第三节 税收的性质及其形式特征	(12)
第四节 税收的职能与作用	(15)
第二章 税收制度概述	(22)
第一节 税收制度的概念	(23)
第二节 税收制度的构成要素	(25)
第三节 税制原则	(41)
第四节 税制结构与税收分类	(45)
第三章 税收负担、税负转嫁与税式支出	(56)
第一节 税收负担分析	(56)
第二节 税负转嫁与税负归宿	(66)
第三节 税式支出	(71)
第四章 商品劳务税类	(80)
第一节 增值税	(81)
第二节 消费税	(153)
第三节 营业税	(189)
第四节 关 税	(224)

第五章 所得税类	(255)
第一节 企业所得税	(258)
第二节 个人所得税	(306)
第六章 财产税类	(362)
第一节 房产税	(363)
第二节 契 税	(375)
第三节 城镇土地使用税	(381)
第四节 耕地占用税	(392)
第五节 土地增值税	(396)
第六节 车船税	(409)
第七章 其他税类	(417)
第一节 资源税	(417)
第二节 车辆购置税	(427)
第三节 城市维护建设税	(443)
第四节 印花税	(452)
第五节 烟叶税	(468)
第六节 其他税费	(470)
第八章 税收管理	(477)
第一节 税收管理概述	(478)
第二节 税收管理体制	(500)
第三节 税收管理原则	(512)
附录：我国税收收入统计表	(519)
参考文献	(524)

第一章 国家税收导论

【内容提要】本章为导论，较为抽象。主要包括：税收的概念、税收的产生和发展、税收与国家的关系、税收的性质及形式特征、税收职能与作用，以及研究我国税收的职能和作用的意义。通过本章的学习，能了解税收的产生、发展及不同观点，熟悉税收职能与作用，掌握国家税收的涵义和我国税收的职能与作用。重点掌握税收与国家的关系和税收的形式特征。本章难点为各基础概念的准确理解和把握。通过学习本章，为以后章节的学习打下基础。

在税收产生至今几千年的历史长河中，人们对什么是税收，国家向居民征税的依据以及国民为何要向国家纳税这些看似简单实为复杂的问题作过很多探讨。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，人们对税收的认识也不相同，并且在不断地发展变化。

在我国社会主义市场经济条件下，税收是政府财政收入的最主要来源，也是国家用以加强宏观调控的重要经济杠杆，对于中国的经济、社会发展具有十分重要的影响。

第一节 税收的概念

一、研究税收概念的重要意义

从马克思主义的认识论来看,某一事物概念的形成是人们对该事物本来面目或事物本质的认识,反映了人们对客观事物的认识程度。只有对事物的本质进行科学认识和正确反映才能形成准确的概念。但就理论研究而言,对税收概念的研究又是进行税收理论研究的起点,因为它是税收理论体系的基础。可以说,对税收定义得准确与否直接关系到税收理论的形成,对于税收概念的研究具有极为重要的意义。在税收实践中,征税主体(政府)和纳税人(企业和居民)的活动深受其对税收认识的影响。征税主体和纳税人对税收认识的不同,对征税和纳税活动的态度及其征纳活动也不相同。就政府而言,满足国家生存需要的收入形式有许多种,科学地认识及确切地定义税收对于指导和约束政府的征税行为,正确处理政府与纳税人之间的分配关系至关重要。在现代市场经济条件下,正确认识税收对于政府科学运用税收手段,有效发挥税收调控作用也具有重要的指导意义。而对于纳税人来说,如果对税收缺乏科学认识,仅仅把税收视为一种额外负担,就不可能自觉纳税。

二、西方学者对于税收概念的看法

在人类社会产生的几千年里,古今中外的许多学者一直在对税收问题进行着不断的研究,但从理论上比较系统地研究税收问题还是资本主义生产方式确立之后的事情。此后,西方学者通过不断的分析,逐渐对税收形成了较为科学的认识。然而,西方财政税收学界对于税收概念的表述历来都是众说纷纭。这里,我们仅选择西方

财政税收学界对于税收概念的一些有代表性的论述作一简要介绍。

古典经济学派的代表人物亚当·斯密认为，税收是“人民须拿出自己一部分私收入，给君主或国家，作为一笔公共收入”。

英国的西蒙·詹姆斯、克里斯托弗·诺布斯对税收作了如下界定：“税收是由政权机构实行不直接偿还的强制性征收。”

美国的财政学者塞里格曼在 1895 年指出：“赋税是政府对于人民的一种强制性征收，用以支付谋取公共利益所需的费用，其中不包含是否给予特种利益的关系。”

日本财政学者井手文雄认为：“所谓租税，就是国家依据其主权（财政权），无代价地、强制性地获得的收入。”

此外，在西方国家的重要工具书中也有一些税收概念的表述：

英国的《新大英百科全书》指出：“税收是强制的、固定的征收，它通常被认为是对政府财政收入的捐献，用以满足政府开支的需要，而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的，它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入不大相同，如出售公共财产或发行公债等。税收总是为了纳税人的福利而征收，每一个纳税人在不受利益支配的情况下承担了纳税的义务。”

《美国经济学词典》认为：“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币（偶尔也采取实物或劳务的形式）。其征收对象是财产、收入或资本收益，也可以来自附加价格或大宗的畅销商品。”

美国《现代经济学词典》中写道：“税收的作用是为了满足政府开支需要而筹集稳定的财政资金。”

日本的《世界大百科事典》不仅界定了税收的概念，而且对税收与其他财政收入形式进行了区别，其中对于税收的表述是：“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权力向人民强制征收的金钱或实物。税收既不同于捐款这种仅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收入这种根据提供者与作为其他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、公共设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他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为目的税，这是一种例外。”

三、税收的概念

（一）国内学者对于税收概念的表述

与西方财政税收学者对于税收概念的表述各异相似，中国财政税收学界对于税收概念的认识也不尽相同。

侯梦蟾在《税收经济学导论》一书中对税收作了以下界定，认为：“税收是国家为了满足一般的社会共同需要，按事先预定的标准，对社会剩余产品进行的强制、无偿的分配。”这一定义明确指出，税收的目的是满足一般的社会共同需要，其分配对象是社会剩余产品。此外，税收具有区别于其他财政收入的形式特征，即强制性、无偿性和固定性。

金鑫等在《中国税务百科全书》中把税收定义为：“国家为满足社会公共需要，依据其社会职能，按照法律规定，参与国民收入中剩余产品分配的一种规范形式。”该定义特别强调了税收的法律规范性，认为税收是国家按照法律规定取得财政收入的规范形式，而且指出国家征税依据的是社会职能。

王佩苓认为：“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按预定标准，无偿地集中一部分社会产品形成的产品分配。”可以看出，该定义包含以下几层意思：（1）税收是国家为了实现其职能取得财政收入的一种形式；（2）国家征税凭借的是政治权力，而不是财产等其他权力；（3）税收是一个分配范畴，它体现特定的分配关系。

袁振宇等在《税收经济学》中则把税收定义为：“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，强制地取得财政

收入的一种形式。”

（二）税收概念的内涵

综上所述，不管是过去的称之为租税、赋税和捐税，还是现代税收，它都是政府为满足社会公共需要而以政权为依据，按法定程序和预定标准向其管辖下的社会成员强制无偿地取得财政收入的一种形式和手段。其内涵包括：

1. 课税主体是国家或政府

税收是由政府征收的，征税办法的制定、征税活动的组织以及税收收入的支配管理都与政府紧密相连。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府，除此之外，其他任何组织机构均无权征税。

2. 纳税主体是社会成员

税收是由主权国家管辖下的社会成员缴纳的，包括自然人和法人。社会成员在享受政府提供的公共品利益的同时，也承担向政府纳税以补偿公共品成本的义务。

3. 课税的目的是为了满足社会公共需要

社会公共需要是通过政府部门的活动来实现的。政府部门为了维持其有效运转和实现其职能，需要耗费一定的人力、财力、物力，而所有这些经费开支的主要来源是税收。

4. 课税的凭借是国家政权

税收的征收实际上也是国家参与社会产品分配的一种形式，社会产品的分配总是要依据一定的权力来进行的。在市场经济条件下，微观经济主体即企业、家庭、个人等私人部门，其参与社会产品的分配过程主要是依据对土地、资本和劳动力等生产要素的所有权及各生产要素在国民收入生产中所做的贡献来进行的；而作为阶级统治工具的国家，主要是依据其政治权力来取得财政收入，即凭借国家政权把私人占有的社会产品的一部分变为国家所有。

5. 税收的课征是强制无偿的

在市场经济条件下，各个经济主体之间经济利益是对立的，在劳动成果的占有上也是排他的，如果不采取强制性的征收，国家就

不可能在国民收入已分解为工资、利息、地租和利润的情况下实行再分配，就不可能占有私人的部分收入。另外，税收的征收也是无偿的，即国家征税之后，税款即为国家所有，国家既不需要直接偿还，也不需要向具体的纳税人付出任何代价。正如列宁所说的：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬向居民取得东西。”

6. 税收是政府收入形式、征税活动和税收制度的统一

税收是政府取得财政收入的一种形式，政府除了以税收取得收入以外，也运用其他形式取得收入，但税收是政府收入中最重要的一种形式。政府征税主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。政府的征税活动实际上又是一种分配活动，它把资源从企业和个人部门转向政府部门，又通过公共支出把资源从政府部门转向企业和个人部门，推动社会经济运行及引起政府、企业和个人三者之间分配关系的变化。

总之，税收对纳税人而言，实质是纳税人换取公共物品或服务的消费权而必须支付的代价；对政府而言，实质是政府部门履行提供公共物品或服务的义务而必须筹措的财源。

第二节 税收的产生与发展

一、税收的产生

税收并不是随着人类社会的产生而产生，而是人类社会发展到一定历史阶段的产物。恩格斯说：“捐税是以前的氏族社会所完全没有的。”它是在氏族社会以后随着国家的产生而产生的。氏族社会属于原始社会，原始社会是人类历史上最初的社会形态，延续约200万年之久，包括原始群和原始公社两个时期。在氏族社会时期，社会的基本单位是一个独立的氏族组织，生产资料公有，人们

集体劳动，产品共同消费。由于生产力极其低下，没有剩余产品，因此也就没有私有制，没有阶级划分，也没有作为阶级压迫的国家，自然也就不可能产生和存在税收。

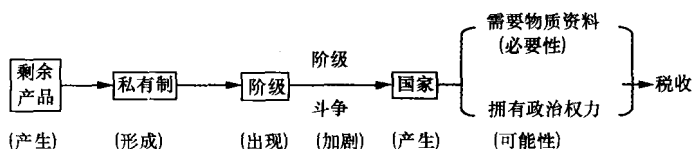
国家是阶级统治的暴力机关，它是适应阶级斗争的需要而产生的，但同时也伴随着一定的社会经济条件，即剩余产品和私有制。恩格斯在论述国家同氏族组织的区别时，把国家视作“特殊的公共权力”，并说：“构成这种权力的不仅有武装的人，而且还有物质的附属物，如监狱和各种强制机关，这些东西是以前的氏族社会所没有的。”国家主要由政府、军队、警察、法庭、监狱等机构组成，这些机构为统治阶级实行其政治统治和维护统治阶级的经济利益服务。这些机构及其人员并不从事物质资料的生产，但却要消耗一定的物质资料。为了满足这种需要，国家就凭借政治权力，无偿、固定地向社会成员征收剩余产品。这种征收就是税收。在这里，税收作为国家取得财政收入的手段而产生，没有国家也就无需这种手段，没有国家也就产生不了这种手段。恩格斯把国家的权力称作公共权力，并说：“为了维护这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”这句话深刻地提示了税收产生的原因。

综上所述，可知税收是由于生产力的发展，剩余产品的产生、私有制的形成、阶级的出现、阶级斗争的加剧、国家的产生而后产生的。税收的产生同国家的产生有着本质的直接的联系。只有国家产生以后，才有征税的必要；也只有产生了国家，才有征税所凭借的政治权力，税收的产生才有可能。税收产生的必要性和可能性都是由国家决定的，国家需要税收手段为其本身生存提供物质基础，税收手段又必须以国家的政治权力为其强制力量。国家的产生是税收产生的决定因素。

下列图示可帮助我们理解税收的产生：

二、税收的发展

税收产生以后，经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和



社会主义社会四种社会制度。随着社会生产力的发展和国家政治经济条件的变化，税收经历了一个从简单到复杂，从低级到高级的发展过程。对于税收的发展过程，可以从以下几方面来认识：

(一) 税收名称的变化

历史上税收有过许多名称。我国曾把税收称为贡、助、彻、租、赋、税、捐、课、绸、役、银、钱等，其中使用范围较广的有贡、赋、税、租、捐几种。贡是最古老的税收名称，后世基本不再使用。赋、税、租、捐则沿用到近代。

1. 赋

“赋”在古代有着特定的含义。“赋”由“贝”和“武”二字组成。古代以“贝”代表珍宝、货币，以“武”说明用于军事、战争，“赋”即向人民征收货币用于军事开支。《汉书·法刑志》有“有税有赋，税以足食，赋以足兵”的记载。春秋时，赋和税逐渐混合。后世赋和税的区别慢慢消失。

2. 税

“税”字最早见于春秋时代鲁宣公 15 年（公元前 594 年）的“初税亩”，“税”字由“禾”和“兑”两字组成。在古代，“禾”代表农产品，“兑”表示交换的意思。“税”即农民缴纳农产品给国君，以换取国君对他们的土地与人身安全的保护。后世税的使用范围不断扩大，泛指国家凭借政治权力对整个社会产品进行课征的手段。

3. 租

“租”字在古代与“税”字通用。按照《说文解字》的解释：

税，租也。租，田赋也。赋，敛也。这就是说，租、税、赋三字的古解是一致的，是通用的。我国奴隶社会有一种土地王有制的观念，在这种观念下，国家向诸侯、公卿、大夫征税似乎同天子以土地所有者的身份向诸侯、公卿、大夫收租是等同的。我国在唐代以前对土地征收的税一直称为租，而在现代，租与税的含义则不同。

4. 捐

“捐”有两方面的含义，一指人民对国家的纳税，二指私人或团体间财富的自愿赠送。在历史上，国家也利用政治权力，采取捐的形式取得财政收入，这种形式的捐与税同义。

上述税收名称，有时在同一时期同时存在，有时互为混用或连用，所以又形成了贡赋、赋税、租税、捐税等几个主要名称。它们反映了不同历史时期税收的经济内容，从一个侧面反映了税收的发展史。现在这些名称已基本被税收所取代。

(二) 税收体系的发展

1. 以古老直接税为主的税收制度

古老直接税建立在奴隶社会和封建社会经济基础之上，它是税收发展的第一个历史阶段。在奴隶社会和封建社会，自然经济处于统治地位，商品经济处于从属地位。在这样的经济条件下，国家只能采用直接对人或对物课征的人头税、户口税、土地税等直接税。马克思说：“直接税，作为一种最简单的征收形式，同时也是一种最原始、最古老的形式，是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。”我国奴隶社会和封建社会都是以这种原始、古老的直接税为主。虽然从西周以后对商业、手工业等征收商税、物产税、关税等，但这些税种所征税额很少，在税收体系中不占主要地位。

2. 以间接税为主的税收制度

间接税是对商品课征的税收，它是税收发展的第二个历史阶段。到了资本主义社会，由于商品经济的发展，对商品课征的销售税、营业税、消费税等间接税就上升到主要地位，而古老的直接税则下降到次要地位。马克思说：“消费税只是随着资产阶级统治的

确立才得到了充分的发展。”我国最早征收的间接税可追溯到西周的“关市之征”，以后历朝都征收过间接税，如汉代的市租，汉以后历代的盐课、矿税、茶税，清代的厘金，国民党政府的统税等。虽然我国未经过资本主义这一历史阶段，但我国的间接税在整个税收体系中的地位也是逐步扩大和提高的。

3. 以所得税为主的税收制度

以所得税为主的税收制度是税收发展的第三个阶段，它是资本主义商品经济进一步发展的结果，18世纪后期开始在英国出现，19世纪中期资本主义国家相继推行，当今已成为世界大多数国家的主要税种。马克思说：“所得税是以不同社会阶级和不同收入来源为前提，就是说，以资本主义社会为前提。”目前世界各国的所得税，主要有个人所得税、公司所得税等。有些国家的所得税在税收中占有很大比重，实行所得税为主的税收制度。我国现行税收体系中，所得税也占有较大的比重，具有十分重要的地位。

（三）税收征收形式的发展

税收在历史上有过三种基本征收形式，即实物形式、力役形式和货币形式。这些征收形式通过发展演变，到今天，力役形式已不复存在，实物形式也降到了十分次要的地位，货币形式成为当今世界各国税收的主要征收形式。奴隶社会和封建社会前期，商品经济不发达，税收的征收形式主要是实物形式和力役形式。如我国早期的贡赋，主要征收农产品、土特产品、兵车兵器等实物。商代的“助”也属于力役形式。到封建社会后期及资本主义社会，税收的征收形式逐渐以货币形式为主。如我国田赋长期征收实物，从明代起实行折银征收。新中国的税收除农业税外，其他税收都采用货币形式征收。税收由实物到货币的征收形式，从一个侧面反映了税收随着商品经济的发展而发展的历史进程。

（四）税收与国家的关系

在人类社会产生以后，社会公共需要也随之产生。相对于个人需要而言，社会公共需要是为了满足社会公众在生产、生活方面的