

税收理论与 中国税制

黄静 著

贵州人民出版社

税收理论与 中国税制

黄静 著

贵州人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收理论与中国税制/黄静著. —贵阳:

贵州人民出版社, 2001. 5

ISBN 7-221-05433-9

I. 税... II. 黄... III. ①税收理论②税制改革—

中国 IV. F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 20164 号

责任编辑 程 立 金海洋

封面设计 张 彪

书 名 税收理论与中国税制

著 者 黄 静

出版发行 贵州人民出版社

社址邮编 贵阳市中华北路 289 号

邮 编 550001

印 刷 贵州新华激光照排印刷厂

850×1168 毫米 32 开本 10.75 印张 265 千字

2001 年 5 月第 1 版 2001 年 6 月第 2 次印刷

印数:1501—2500 册

ISBN 7-221-05433-9/F·265 定价:21.00 元

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。税收既是国家在促进经济发展、提高经济效益基础上组织财政收入的基本工具,又是国家用来贯彻方针政策,正确处理各方面的利益分配关系,干预经济活动,加强宏观调控,调节社会集团和成员的收入分配,指导、促进经济结构和资源配置合理化,持续、快速、健康发展国民经济的一个主要杠杆和重要监督手段。1994年我国的税制进行了全面、深刻的改革,实施了新税制。几年来通过对新税制的不断修订、巩固和完善,构建了社会主义市场经济体制下财税体制的基本框架。

本书分为税收理论篇和中国税制篇两部分。在税收理论篇中,作者尽量将自己多年来发表的论文和研究的课题融于其中,较为系统地论述了税收的基本原理和基础知识。而在中国税制篇中,作者又力求将各种重要的、现行的法律法规纳入其中。但由于我国税收制度仍处于不断变革和完善的过程中,加之本人水平有限,因此,书中疏漏和不妥之处在所难免,敬请广大读者批评指正。

作 者

2001年1月

目 录

前 言	(1)
-----------	-------

税收理论篇

第一章 税收概述	(3)
----------------	-------

第一节 税收的概念与特征	(3)
--------------------	-------

第二节 税收的产生和发展	(7)
--------------------	-------

第三节 税收存在的必要性	(14)
--------------------	--------

第四节 税收的职能	(18)
-----------------	--------

第二章 税收原则	(21)
----------------	--------

第一节 税收原则概述	(21)
------------------	--------

第二节 西方学者的税收原则理论	(22)
-----------------------	--------

第三节 我国市场经济条件下的税收原则	(31)
--------------------------	--------

第三章 税收负担与税负转嫁	(37)
---------------------	--------

第一节 税收负担的分类	(37)
-------------------	--------

第二节 宏观税收负担水平分析	(40)
----------------------	--------

第三节 税负转嫁分析	(46)
------------------	--------

第四章 税制要素与税制结构	(58)
---------------------	--------

第一节 税制要素	(58)
----------------	--------

第二节 税收分类	(64)
----------------	--------

第三节 税制结构	(66)
----------------	--------

第五章 税法体系	(70)
----------------	--------

第一节 税法概述	(70)
----------------	--------

第二节 税收法律关系	(76)
------------------	--------

第三节 税法体系	(81)
----------------	--------

第四节 税收实体法与税收程序法	(85)
-----------------------	--------

中国税制篇

第六章	中国税制的建立与发展	(93)
第一节	新中国税制的建立与发展	(93)
第二节	社会主义市场经济体制下新税制的建立	(102)
第七章	增值税	(109)
第一节	增值税概述	(109)
第二节	增值税制度的基本内容	(115)
第三节	增值税专用发票	(136)
第四节	出口货物退(免)税制度	(142)
第八章	消费税	(152)
第一节	消费税概述	(152)
第二节	消费税纳税人、征税范围及税率	(157)
第三节	消费税的计算与缴纳	(161)
第九章	营业税	(172)
第一节	营业税概述	(172)
第二节	营业税的纳税人、征税范围及税率	(174)
第三节	营业税的计算与缴纳	(180)
第十章	关税	(189)
第一节	关税概述	(189)
第二节	中国关税制度的建立及关税政策与作用	(195)
第三节	海关进出口税则	(200)
第四节	关税制度的基本内容	(203)
第五节	入境旅客行李物品和个人邮递物品进口税及船舶吨税	(212)
第十一章	企业所得税	(217)
第一节	企业所得税概述	(217)
第二节	企业所得税纳税人、课税对象及税率	(219)
第三节	企业所得税应纳税所得额的确定	(221)
第四节	企业所得税的计算与缴纳	(235)
第十二章	外商投资企业和外国企业所得税	(242)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	(242)

第二节	外商投资企业和外国企业所得税纳税人、 课税对象及税率	(244)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的确定 ..	(246)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算与缴纳	(253)
第十三章	个人所得税	(261)
第一节	个人所得税概述	(261)
第二节	个人所得税纳税人、课税对象及税率	(264)
第三节	个人所得税应纳税所得额的确定	(270)
第四节	个人所得税的缴纳	(272)
第十四章	农业税	(281)
第一节	农业税	(281)
第二节	农业特产税	(287)
第三节	牧业税	(291)
第十五章	资源课税	(293)
第一节	土地增值税	(293)
第二节	资源税	(299)
第三节	城镇土地使用税	(304)
第四节	耕地占用税	(307)
第十六章	财产课税	(310)
第一节	房产税	(310)
第二节	契税	(313)
第十七章	行为课税	(317)
第一节	印花税	(317)
第二节	车船使用税	(325)
第三节	城市维护建设税	(329)
第四节	屠宰税和筵席税	(332)
参考书目		(336)



税收理论篇

第一章 税收概述

第一节 税收的概念与特征

一、税收的概念

人们在日常经济生活中,经常会遇到一些税收问题,看到一些税收现象,国民经济每个部门甚至每个公民都直接或间接地与税收发生联系。例如,企业从事生产经营活动要纳税,公民个人有时也要纳税;非物质生产部门,如国家机关、学校等主要靠财政拨款来维持和发展,而财政资金主要通过税收形式取得。那么,什么是税收呢?

所谓税收就是国家为了满足社会公共需要,根据其社会职能,凭借政治权力,按照法律的规定,强制、无偿地参与社会产品分配而取得财政收入的一种规范形式。

对税收这一概念,应从以下三个方面分析和理解:

1. 税收分配的目的首先是满足社会公共需要

执行公共事务、满足社会公共需要是国家的主要职能,包括提供平安定的社会环境、保持良好的社会秩序、兴建公共工程、举办公共事业等。这些均是社会生产和人民生活所不可缺少的外部条件,税收分配的目的正是为了满足这些社会公共需要。

此外,国家也可以通过增发货币、举借债务、实行收费等形式取得一定的收入,但都不能取代国家通过征税将社会成员的一部分收入无偿地转移给国家支配这一形式。因为税收这一形式,一是

不会发生凭空扩大社会购买力,引起通货膨胀;二是不会给政府带来额外负担;三是税收是一种强制征收,是通过法律课征一定数额的社会财富取得国家财政收入的最佳形式。当然,随着国家职能的扩大,又赋予了税收促进资源的有效配置、调节收入分配、稳定经济等目的,但为满足社会公共需要而取得财政收入仍然是税收分配的基本目的。

2. 税收分配的主体是国家,其根据是社会职能,凭借的是国家政治权力

社会再生产可分为三部分:一是人口及劳动力的再生产,其主体是家庭;二是物质资料的再生产,其主体是企业或称厂商;三是社会共同体再生产,其主体只能是国家。国家之所以要征税,是因为它是社会共同体再生产的主体,执行社会职能;社会成员之所以要纳税,是因为他们从事生产经营活动需要得到国家的保护,并得到国家提供的公共产品为之服务,因而有纳税的义务。国家征税既是所有权的一种转移,又是利益的再分配,所凭借的只能是国家政策权力,靠人们的自愿缴纳当然不行。如果没有国家的政治权力为依托,征税就难以实现。

3. 税收分配的客体是社会产品

社会产品是全社会一定时期内的总产品。税收分配的物质来源只能是社会产品,其中主要是剩余产品。这是因为,社会产品中用于补偿生产过程中物质耗费的部分(c)在产品分配中必须扣除,否则,简单再生产就无法维持。同样,社会产品中补偿生产过程中活劳动耗费的部分(v)也要扣除,用于劳动者及其家属的消费,否则简单再生产也无法进行。这决定了 $c+v$ 部分的分配只能在物质生产领域内部进行,税收不直接参与分配。按照理论分配顺序,社会剩余产品 m 先凭借财产权力进行分配,形成利润、利息、地租等,然后再由国家凭借政治权力进行分配,主要是通过征税,取得剩余产品(m)中的一部分。这里需要注意的是,税收分配的客体是

社会剩余产品,并不是指每一种税的具体征税对象都是剩余产品,因为实际征税活动是多种多样的。一般可以归纳为三种情况:一种是对社会剩余产品的直接征收,如企业所得税等;一种是对社会剩余产品的间接征收,如增值税、消费税、营业税等;一种是对积累形成财产的社会剩余产品的征收,如房产税等。

二、税收的基本特征

税收的基本特征是指税收作为一种财政收入形式,与其他财政收入形式相比具有的特殊属性。具体可以概括为:

1. 强制性

税收的强制性是指国家根据其社会职能,凭借其政治权力,以法律形式确定征税人和纳税人的权利和义务关系。

税收的强制性有三层含义:(1)税收分配关系是一种国家和社会成员必须遵守的权利义务关系。执行社会职能,提供共同需要的生产条件和生活设施,是国家的职责。国家履行了社会职能,提供了共同需要的生活和生产条件,以维护社会的生存发展和社会再生产的正常运行,而享受或消费国家提供的公共产品是每一个社会成员的平等权利。作为这种权利的对应,就是每个社会成员有义务向国家缴纳一部分社会产品,分担一部分社会共同费用。税收分配形式之所以只能是权利与义务的分配关系,归根到底是由公共需要的性质决定的。社会成员承担公共需要的社会费用只能由国家规定社会成员义务缴纳的办法来解决。所以征税是国家的权利,纳税是每个社会成员应尽的义务。税收的强制性是由客观规律所产生的强制性权利义务关系。(2)税收分配关系是国家凭借政治权力进行的,而不是依据生产资料所有权进行的。税收是国家不受生产资料所有权归属的限制,超越一切生产资料所有权而取得的社会产品。国家征税权是凌驾于生产资料所有权之上的,任何生产资料所有权必须服从国家的征税权。(3)税收关系是一种由国家法律

加以规范和保护的分配关系,具有法律的约束力和强制作用。就征税者而言,法律规范是国家征税权力的后盾,当出现税务违法行为时,国家就可以依法进行制裁;就纳税人而言,一方面要依法纳税,另一方面纳税人的合法权益应得到法律的保护。

2. 无偿性

税收的无偿性,是指国家不需要对单个具体纳税人付出任何代价而占有和支配一部分社会产品,即社会产品从单个纳税人手中无偿地转移给国家。税收的无偿性是由社会费用补偿的性质决定的。由于公共需要的设施和服务是共享的,社会成员从公共需要的设施和服务中得到的利益是无法直接计量的,这就决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应地,国家要筹集满足公共需要的社会费用,也只能采取无偿的形式。

税收的无偿性有两层含义:一是税收的无偿性是就国家(征税人)和具体纳税人对社会产品的占有关系而言的,而不是对国家与全体纳税人的归宿利益关系而言的。就国家与全体纳税人的利益关系而言,税收是有偿的,即税收整体的有偿性。国家征税使纳税人失去部分剩余产品所有权,国家为全体纳税人提供社会秩序、公共安全、共同的生活和生产条件等,纳税人整体则享受了这种服务。从这个意义上说,税收对全体纳税人而言是有偿的。但税收整体的有偿性是税收的深层次的本质问题,不是税收的基本特征。二是国家税收收入不能直接偿还。国家征税是为了实现其职能,满足社会公共需要,每年取得的税款用于国家预算支出。从这个意义上说,如果国家征收的税款在征收时或征收后直接以相等的代价返还给纳税人,国家税收也就失去了其存在的意义。

3. 固定性

税收的固定性,是指税收是按照国家法令预定的标准征收的,即课税对象、税目、税率、纳税义务人、计算纳税办法和期限,都是税收法令预先规定了的,有一个比较稳定的适用期间,是一种固定

的连续性收入。只要出现了税法规定应当纳税的情况,纳税义务人应当依据税法预先规定的纳税比例或数额,按期足额纳税,税务机关也必须依法征税。对于税法预先规定的标准,征税和纳税双方都必须共同遵守。非经国家法令修订或调整,征、纳税任何一方都不得违背或改变这个固定的比例或数额以及其他制度规定。它与没有预先规定长期固定标准的一些分配形式,如摊派、罚没和财政货币发行等是不同的。税收的固定性是导源于国家为实现其职能,需要不间断地、无偿地取得社会集团和社会成员的一部分收入,而这种收入的取得,又是要由社会集团和社会成员作出相应的牺牲或贡献,这是涉及国家与人民收入分配的重大问题,必须要有法令预定标准的制约,这是税收本质属性所表现出来的共性特征。

税收的上述三个特征是相互联系的。税收的强制性,决定着征收的无偿性,因为如果是有偿的话就不需要强制征收。而税收的强制性和无偿性又决定和要求征收的固定性。否则,如果可以随意征收,那就会侵犯、剥夺现存的所有制关系,使正常的经济活动无法维持下去,从而危及国家的稳定和存在。可见税收的强制性、无偿性和固定性是统一的,缺一不可。一种财政收入形式是否是税收,决定了它是否同时具备上述三个基本特征。

第二节 税收的产生和发展

一、税收的产生

1. 税收产生的条件

(1) 税收产生的社会条件。税收是一个古老的经济范畴。从人类发展的历史看,税收是与国家有本质联系的一个历史范畴,是随着国家的形成而产生的。从税收同国家的关系看,国家的存在同税收的产生具有本质的联系。首先,税收是实现国家职能的物质基

础,只有出现了国家之后,才有为满足国家政权行使其职能的客观需要。国家为了行使其职能,就必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构,建立管理国家公共事务的行政管理机构。这些机构和人员,并不从事物质生产,但却需要耗费一定的物质资料。为满足这种需要,就需要向社会成员征税。其次,税收是以国家为主体,以国家政治权力为依据的一种特定产品分配方式。只有产生了国家和国家权力,才有征税的主体和依据,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。

(2)税收产生的经济条件。税收产生的经济条件是私有制的存在。在私有制中,社会产品的分配是以生产资料私人占有为依据,即以财产权力进行分配。国家参与社会产品分配则有两种权力,即财产权和政治权力。国家凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入,是国家的公产收入,而不是税收。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力的分配。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使用的社会产品才是有意义的。也就是说,当社会存在着私有制,国家动用政治权力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,税收这种分配形式就产生了。因此,国家征税实际上是对私有财产的占有。

综上所述,税收是人类社会发展到一定阶段的产物。税收的产生,取决于相互制约的两个前提条件,一是国家公共权力的建立,二是私有制的出现。税收是国家公共权力与私有制存在的必然产物。

2. 税收产生的历史过程

关于税收产生的实际历史过程,由于各个国家具体历史条件不同,因而也不完全相同。

欧洲古希腊和古罗马等奴隶制国家,在奴隶制初期,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、寺院地产经济以及家庭奴隶制等私有经济。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”。当时的国王对其所拥有的土地,除了一小部分由王室直接管理外,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度之下,中国税收的产生同西方奴隶制国家有所不同,经历了一个独特的演变过程。

早在夏代,我国就已经出现了国家凭借政治权力进行强制课征的形式——贡。一般认为,贡是夏代王室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上缴给夏代王室的农产品。到商代,贡逐步演变为助。助是指农户提供力役共同耕种公田,公田的收获全部归王室所有,实际上是一种力役之征。到周代,助又演变为彻。所谓彻,就是每个农户耕种的土地要将一定数量的土地收获量缴纳给王室,即“民耗百亩者,彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的贡、助、彻,都是王室作为土地所有者对土地收获原始的强制课征形式。在当时的土地所有制下,其基本特征是地租。从税收起源的角度看,由于王室又是国家代表,因此,贡、助、彻也具有一些税收萌芽的原始形式,是我国税收产生的起源。

春秋时期,鲁国适应土地私有制发展实行的“初税亩”,标志着我国税收的产生。春秋以前,没有土地私有制。由于生产力的发展,到春秋时期,在公田以外开垦私田增加收入,鲁宣公十五年(公元前594年)实行了“初税亩”。宣布对私田每亩征税,即“履亩十取一也”。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制,是历史上一项重要的经济改革措施,同时也是税收起源的一个里程碑。

除上述农业赋税外,早在商代,商业和手工业已经有所发展,但当时还没有征税,即所谓“市廛而不税,并讥而不征”。到了周代,为适应商业、手工业的发展,开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”,对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”。

这是我国工商税收的起源。

二、税收的发展

随着社会生产力的发展,税收也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。税收的法制程度、税制结构、征纳形式等几个方面,能够较充分地反映税收的发展情况。

1. 税收法制的发展变化

税收法制的发展变化,主要体现在行使征税权力的演变方面,大体可以分为以下几个时期:

(1)自由纳贡时期。在奴隶社会时期,国家的收入主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品和劳力。

(2)承诺时期。随着国家的发展、君权的扩大,财政开支和王室费用都随之增加,单靠自由纳贡已难以维持,于是封建君王设法增加收入。特别是遇有战争等特别需要,国君更需要增加临时收入以应急需。当时,由于领地经济仍处主导地位,王权有一定的限制,课征新税或开征临时税,需要得到由封建贵族、教士及上层市民组成的民会组织的承诺。

(3)专制课征时期。随着社会经济的逐步发展,封建国家实行了中央集权制度和常备军制度。君权扩张和军费膨胀,使得国君不得不实行专制课征。一方面笼络贵族和教士,尊重其免税特权,以减少统治阶级内部的阻力;另一方面则废除往日的民会承诺制度,不受约束地任意增加税收。税收的专制色彩日益增强。

(4)立宪课税时期。取消专制君主的课税权曾是资产阶级革命的重要内容之一。资产阶级夺取政权以后,废除封建专制制度和教会的神权统治,实行资产阶级民主制和选举制。现代资本主义国家,不论是采取君主立宪制,还是采取议会共和制,都要制定宪法和法律,实行法治,国家征收任何税收,都必须经过立法程序,依据法律手续,经过由选举产生的议会制定。君主、国家元首或行政首