



GUO JIA SHUI
SHOU

主 编 胡中流
董庆铮

国家税收

中央广播电视大学出版社

96
F810.42
139
Z

国家税收

胡中流 董庆铮 主编

XAL35/14

中央广播电视大学出版社

(京)新登字 163 号

图书在版编目(CIP)数据

国家税收/胡中流,董庆铮主编. —北京:中央广播电视大学出版社,1994. 5

ISBN 7-304-01023-1

I. 国… II. ①胡… ②董… III. 税收-电视大学-教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 06686 号

国 家 税 收

胡中流 董庆铮 主编

中央广播电视大学出版社出版

社址:北京西城区大本仓 39 号北门 邮编:100032

北京密云胶印厂印刷 新华书店北京发行所发行

开本 850×1168 1/32 印张 13 千字 315

1994 年 2 月第 1 版 1994 年 5 月第 1 次印刷

印数 1— 33000

定价:7.70 元

ISBN 7-304-01023-1/F·284

编写说明

本书是为中央广播电视大学国家税收课程所编写的教材,也可作为在职干部自学国家税收的参考书。

税收不仅是国家财政收入的主要支柱,而且也是由国家所掌握、运用为市场经济服务的一个重要经济杠杆。随着我国经济体制改革的进展和社会主义市场经济体制的确定,税收在国民经济中的地位更加重要,税收问题越来越受到社会各界极大的重视,为了适应中央广播电视大学教学工作的需要,根据党的“十四”大政治报告和全国人大八届一次会议的《政府工作报告》中对经济体制改革和进一步改革和完善税制提出的政策精神,我们对原《国家税收》教材作了全面的修订和补充,希望本书能对读者有所裨益。

本书由胡中流、董庆铮主编,郝如玉、刘越参加编写。另外,杜凌峰教授、侯梦蟾教授,韩壁教授、於鼎丞副教授参予了教学大纲及教材的审定,在此表示感谢。本教材中涉及税制改革的内容限于1993年12月底之前公布的部分。在教材编写中,曾吸收一些同志的研究成果,尤其是得到国家税务总局领导的帮助和支持,在此谨向有关同志表示谢意。同时,由于修编时间比较紧迫,我们的水平所限,本书一定会存在许多缺陷和问题,希望读者批评指正。

编者

1993年12月

目 录

第一章 税收导论	(1)
第一节 税收的本质和特征.....	(1)
第二节 税收产生和发展的必要性	(21)
第三节 我国社会主义税收存在的客观依据	(36)
第四节 社会主义市场经济条件下税收的地位 和作用	(40)
第二章 税收制度	(60)
第一节 税收制度概论	(60)
第二节 税法的组成要素和分类	(62)
第三节 税收制度的建立原则	(84)
第四节 我国税制的结构体系	(93)
第三章 对流转额、增值额课税类各税种	(113)
第一节 流转税、增值税概述	(113)
第二节 增值税.....	(124)
第三节 消费税.....	(138)
第四节 营业税.....	(150)
第五节 关税.....	(160)
第六节 其他流转税类的税种.....	(178)
第四章 对所得额、收益额课税类各税种	(187)
第一节 对所得额、收益额课税概述	(187)
第二节 内资企业所得税.....	(195)

第三节	外商投资企业和外国企业所得税.....	(217)
第四节	个人所得税.....	(235)
第五节	农(牧)业税.....	(256)
第五章	对自然资源课税类各税种.....	(285)
第一节	资源税概述.....	(285)
第二节	现行资源税的主要内容.....	(302)
第三节	其他资源类的税种.....	(307)
第六章	对财产、行为课税类各税种	(316)
第一节	财产税各税种.....	(316)
第二节	行为税的主要税种.....	(326)
第三节	行为税的其他税种.....	(346)
第七章	税务管理.....	(368)
第一节	税务管理体制.....	(368)
第二节	征收管理.....	(374)
第三节	内部管理.....	(401)

第一章 税收导论

第一节 税收的本质和特征

一、税收的定义

定义反映事物的本质,它是为阐明事物的本质服务的。由于各个历史时代的背景不同,人的阶级立场不同,所以,在不同的社会制度下,人们对税收所下的定义自然有所不同。即使处在相同的社会制度下和同时代的人,由于人们对事物认识的角度有所不同,对税收的定义也会有不同的表述。在一个较长的时期里,西方经济学家都是以征税依据为出发点来论述税收的定义。这里,举有代表性的几例,对比分析如下:

(一)公需说

此说起源甚早,十七世纪德国旧官方学派柯劳克等倡之在先,十九世纪庸俗经济学家又鼓吹于后。时至今日,仍为不少资产阶级学者所信奉遵守。此说的中心是,税收出于国家的公共需要。国家的职责在于增进公共福利,而执行此项任务,不能不开支经费,所以必须向人民课税,以应付政府活动经费的需要。如柯劳克说:“租税如不是出于公共需要公共福利者,即不得征收;如果征收,则不得称之为正当的租税。所以征税必须以公共福利及公共需要为征税的理由。”^①

^① 小川乡太郎:《租税总论》第57页,商务印书馆1935年版。

公需说的特点,是把资产阶级的国家描绘为超阶级的、全民的国家,甚至有些人还把资产阶级国家的政府官员、军人等人员的活动,说成是什么“生产性劳动”,所以说税收是满足“公共需要”的代价。这就从根本上否定了资本主义国家税收的剥削性。

(二)利益说

十八世纪法国小资产阶级思想家卢梭,认为国家是由于人们的自觉意图而产生的,他拥护保证资产阶级民主权利的国家,提出税收是人民获取利益的保障。如法国孟德斯鸠说:“租税是市民欲求财产安全或欲求由财产而享安乐,乃分割其一部分,供给国家”之意。^①

利益说的特点,在于否认国家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。在资本主义制度下,征税不可能对全体人民有利,而只会对资产阶级有利。因此,这种学说也无法说明税收的产生以及资本主义国家存在税收的真实意义。

(三)交换说

十九世纪初,法国蒲鲁东从无政府主义立场出发,否定国家存在的必要性。但他同时又向拿破仑第三的政府阿谀逢迎,提出什么“税收是国家勤劳的代价”。他说:“赋税是交换的代价,国家以一定成本产生勤劳,卖之于人民,故人民应用交税来偿付代价”。

交换说的特点,是把国家和个人看成互相独立的个体,把个人对政府的交纳赋税看成是契约上的一种等价交换。实际上,在资本主义国家,广大劳动人民是税收的主要承担者,而且在经济上又遭受资产阶级的残酷剥削,他们的所失大于其所得甚多,此种交换根本不能成立。

(四)义务税

^① 小川乡太郎:《租税总论》第2页,商务印书馆1935年版。

十九世纪后期,资本主义广泛流行义务说,如考沙、斯华、波略等人均曾大肆鼓吹过这种学说。他们反对以社会契约说为理论基础的“交换说”、“保险说”等等,提出纳税为人民应尽的义务,任何公民不得例外。这种学说的名称也很多,有“分担说”、“牺牲说”等。如十九世纪德国的劳吾说:“租税是根据一般市民的义务,按一定标准,向市民征收的公课”。^①本世纪初美国的裴伦说:“所谓赋税,乃是用强迫方法征收人民的财富,以供全国居民谋普通利益之用。”^②这些观点都是属于“义务说”的。

义务说的特点,首先承认国家为“万能的主宰”,人民是为国家而存在。国家属于公共集体,人民不过是这个公共集体的一分子,国家与人民是一种主从关系,而不是平等关系。因此,国家可以强制交纳赋税,人民纳税只是本身应尽的一份义务,与能否享受到某种利益并无关系。从一般情况而言,纳税为一国公民应尽的义务,自然无可非议。问题是这个国家是否真正代表全体人民的利益。在代表全体人民利益的社会主义国家,当然是这样。但是,在代表资产阶级利益的社会制度下,提出公民纳税“义务说”,就使人有些牵强附会之感了。

(五)社会政策说

进入二十世纪以来,资产阶级学者为了缓和阶级矛盾,企图通过税收作为进行社会改良的工具。他们认为,国家通过课税,可以改变收入和财产上的不平等。特别是运用累进课征的所得税制可以防止贫富悬殊。例如美国的赛里格曼、汉森等人都提出过这种主张,一般被称为“社会政策学派”。

社会政策说的特点,是要以税制的点滴改良,作为矫正社会财

① 尹文敬:《财政学》第229页,商务印书馆1935年出版。

② 裴伦:《财政学大纲》第63页,世界书局1935年出版。

富与所得分配不均的手段,实际上,在资产阶级无论在经济上和政治上都占统治地位的情况下,税收怎能违背剥削阶级的利益去替无产阶级说话呢?因此,社会政策说不仅在理论上只是空想,而且在实践上所能发生的作用也极为有限。归根结底,其目的仍是为维护资本主义制度进行辩解。

(六)近代资产阶级学者对税收定义的提法

日本小川乡太郎于本世纪初在其所著的《租税总论》一书中,提出:“税收就是国家为了支付行政经费而向人民强制征收的财物。”^①这是多数资产阶级学者一般采用的定义,直到今日,仍旧是大同小异。例如美国经济学教授萨缪尔森说:“国家需要钱来偿付它的帐单,它偿付它支出的钱主要来源就是赋税。”“如何把满足社会需要的资源从各个家庭中取出,从他们所拥有的企业中取出,以备作为公有物品和劳务来使用,这就是赋税的经济性质。”^②

由上可见,资产阶级学者在给税收下定义时,最主要的特点就是抹煞国家和税收的阶级性,往往把满足资产阶级国家的需要,描绘成是为了“公共需要”。在资本主义制度下,一方面由于社会生产力和商品经济的高度发展,税源较前日益增多;另一方面,资本主义国家的职能,从原有对内暴力统治与对外进行战争的基本职能,逐步向调节经济的职能发展。在这种情况下,财政支出不断膨胀,迫使税收的种类和征收的数额在不断扩大。为了维护资本主义制度,他们必然回避税收的实质。而在表面现象上兜圈子,竭力为资产阶级政府日益增多的赋税进行辩护。

(七)我们对税收所下的定义

我们认为,税收是国家为了实现其职能,按照法律规定,向经

① 小川乡太郎:《租税总论》第11页,商务印书馆1935年版。

② 萨缪尔森:《经济学》上册第228页,商务印书馆1979年版。

济单位和个人无偿征收实物或货币,以取得财政收入的一种方式。

这个定义包含以下内容:

1. 定义明确了税收的目的,是为实现国家的职能和任务服务,这是所有国家税收的共性。但是,“共性存在于个性之中”,资本主义国家的税收集中体现为“取之于民,用之于己”的性质;我国社会主义制度的税收,集中体现为“取之于民,用之于民”的性质,这是二者的根本区别。

2. 定义明确了征税的主体是国家,纳税的主体是经济单位和个人。税收的本质是一种分配关系,依法征税是国家政治权力的表现,依法纳税是公民应尽的义务,这是有关税收的内涵。

3. 定义以“法律规定”反映了税收具有强制、无偿和固定性的特征,这是区别税与非税的主要标准,也是有关税收的外延。

4. 定义还明确了税收的物质内容是实物或货币,它反映了由实物税向货币税发展演变的历史过程。

二、税收的本质

(一)什么是税收的本质

“本质”,是指经济范畴所体现的经济关系。因此,税收的本质就是以国家为主体对社会剩余产品进行分配的一种特定的分配关系。

社会总产品可以分为C、V、M三部分。C用于补偿生产过程的物质消耗,是经济单位进行再生产的物质条件;V作为社会成员的生活资料,用于补偿劳动消耗,保证劳动力再生产的需要;M是可供社会支配的剩余产品,用于非生产消费和积累,它是税收赖以存在的物质基础。没有社会剩余产品,就不可能产生税收,社会剩余产品愈多,税收的来源愈多。因此,对税收的本质必须从国家对社会剩余产品进行分配这一特定的前提来认识。

剩余产品是由经济单位和个人创造的,需要通过一定的形式

把它集中起来,才能成为国家的财政收入,而税收就是国家集中支配剩余产品以取得财政收入的较好形式。一方面由于税收具有明确的征税对象和税率,可以稳定纳税人的负担,使税收随着经济的发展情况而升降。在生产发展的基础上,剩余产品增加了,税收会随着增加;假如生产下降,剩余产品减少了,税收也将随着减少。这样可以协调纳税人的经济收益与国家的共同需要。另一方面,税收是以法律形式存在的,要征哪几种税,征多少税,必须有税法为依据。这样既可以使纳税人事前做到心中有数,不致于因无法确定税收负担而不敢大胆地放手经营,有利于调动人们生产经营的积极性;又可以使纳税成为法律规定的义务,使国家财政收入具有法律保证。

我们知道,生产、交换、分配、消费是社会再生产得以进行的基本环节。而税收、利润、工资、利息、地租等都是国民收入分配和再分配的形态。马克思说:“所谓的分配关系,是同生产过程的历史规定的特殊社会形式,以及人们在他们的生活的再生产过程中互相所处的关系相适应的,并且是由这些形式和关系产生的。这些分配关系的历史性质就是生产关系的历史性质,分配关系不过表示生产关系的一个方面。”^① 分配问题,实质上就是解决社会产品归谁所有、支配,以及从“量”的方面在国家、企业集体、个人之间分割的比例或份额问题。从表面上看,这是人和物的关系,实质上是物质资料再生产过程中人与人之间的一种相互关系。钱和物的转移,代表着占有权或使用权的转移,所以,分配关系是社会生产关系的一个组成部分。人类一般社会分配关系,早在原始公社时代就已经存在,而税收这种分配关系,则是国家出现以后的产物,它是从一般社会分配关系中分离出来,并逐渐形成一种具有自身特性的分配关系。所

① 《马克思恩格斯全集》第25卷,第998页。

以税收是一种特定的分配关系。以示与一般社会分配关系有别。

(二)明确税收本质的重要意义

第一,研究税收的本质,为的是区别事物的现象和本质属性。

现象是事物的外部形式,它可以直接通过感官去感觉。例如,人们常说:“税收是国家筹集经费的一种财政手段”,“税收是国家为了维持政权机关的存在而对人民所进行的一种强制征课”等等,这些提法也未尝不可,但这些都是现象。而事物的本质是隐蔽的,是不能靠简单的直观去认识的。从表面上看,税收是国家凭借政治权力,用法律强制手段所取得财政收入的一种形式。但是,从本质上看,税收则是国家参与国民收入分配过程中所体现的一种经济关系。这表明国家通过税收在参与国民收入分配和再分配过程中,必然发生国家(包括中央和地方政府)、经济单位与个人之间,(所属行业不同、生产产品不同、经营方式不同以及规模大小不同等情况),还有纳税人与纳税人之间(包括不同阶级、阶层以及收入来源、收入多寡等不同情况)等一系列的经济利益关系。

第二,研究税收的本质,有助于明确税收的本质和性质二者之间的区别和联系。

本质是事物的根本属性,在一般情况下,本质是不变的。从税收来说,不论社会制度如何,税收的本质始终是以国家为主体的特定分配关系。但是,税收的性质却是随着社会制度的变更而改变的。资本主义社会的税收,具有鲜明的为资产阶级利益服务的性质;到了社会主义阶段,税收就转变为为全体人民利益服务的性质。不同社会制度下的税收,具有根本不同的性质,这是完全正确的。如果说,在资本主义社会里是税,到了社会主义社会就变为“非税”,这就不对了,这是把本质与性质二者混淆起来的结果。

三、税收的特征

(一)税收的强制性

马克思曾经指出,“在我们面前有两种权力,一种是财产权力,也就是所有者的权力;另一种是政治权力,即国家的权力”^① 国家要取得财政收入,总要凭借某种权力。一般来说,对不同所有者来说,税收所凭借的主要是国家的政治权力;对国有经济或国有企业课征的税收,都必须有国家的法律作依据,都具有一定的强制作用。

税收的强制性是国家法律的意志体现。近代各国的有关法律都明确规定,在法律面前人人平等,任何单位和个人都必须依法纳税,否则就要受到法律制裁。以当代多数发达国家而言,不仅一般公民要遵章纳税,政府首脑也是一样。在社会主义社会,由于法律本身的强制性,这就决定了纳税人除依法纳税外,并无他途可供选择。同时,由于税收具有法律强制的特性,使它具有对各种经济成分,各种不同的情况的纳税人普遍适用的性质,也使它成为国家取得财政收入的最广泛、最可靠和最持久的形式。

(二) 税收的无偿性

所谓无偿性,一般是指国家征税以后,纳税人交纳的实物和货币随之就转变为国家所有,不付给任何报酬,也不再直接还给纳税人。

税收的无偿性,有利于把分散的资财集中起来归国家统一安排使用,因此,它是集中国家财力的最有效的方式。同时,这种无偿分配方式,还能在一定范围内和一定程度上,改变社会财富分配的不合理状况,以贯彻国家各项方针政策的要求。如果税款有借有还,这和发行公债有什么两样? 因此,无偿性是税收固有的特性之一。

我们认为,税收的无偿性不仅是税收本身的一种属性,而且是

^① 《马克思恩格斯全集》第4卷,第330页。

税收“三性”的核心。因为只有无偿征收,才能体现财政的职能作用;而要无偿地取得收入,就须辅之以一定的法律保证。如果税收有借有还,纯属双方自愿,也就用不着任何强制手段了。所以,无偿性是税收“三性”的核心,占有重要的地位。

如前所述,税收的无偿性是一切社会税收的共性。而在社会主义条件下,从税收的最终用途来看,税收又具有“偿还性”的特点。社会主义国家既是以生产资料公有制为基础,社会主义税收必然会通过国家财政支出用于发展经济、文化、教育、卫生等为广大人民谋福利。在这里,税收的“无偿性”和“偿还性”讲的是两回事,二者之间并不矛盾。

(三)税收的固定性

所谓固定性,一般是指国家在征税之前,就通过法律形式,把每种税的征收对象及其征收数额或征收比例都规定下来,以便由执法的税务机关和纳税人共同遵守。税收的三个基本要素是纳税人、征税对象和税率,税收的固定性主要体现在这三个基本要素上。如果离开这三个要素,税收的固定性也就无从表现出来。

税收的这一特性,也是同无偿性征收分不开的。既然是无偿征收,就同纳税人的经济利益关系极大,如果没有一个预定标准,任意征收,苛求不已,必然受到纳税人的反对,这就要求税收必须具有固定性的特征。这样,既限制了国家不能无限度地任意征收,也限制了纳税人不能随意改变这个标准。这个标准一经确定,就具有连续性的含义,除非税法有所改变,提高或者降低某些征收标准,所以,这同税收的固定性也并不矛盾。

研究税收特征有什么必要呢?主要体现在以下几方面:

第一,区别什么是税,什么不是税,最主要的,不在于生产资料所有权是否转移,而在于它是否同时具备税收的这三个特征。

从我国历史上看,有许多没有称为税,实际上是税的事例。例

如：贡、助、彻、租、课、算缗、租庸调等等。除了三代的“贡、助、彻”法是不是税，目前学术界仍然存在不同观点外，其他都属于税收，早已成为定论。看一种事物是不是税，不是看它的名称，而是看它是否同时具备税收的“三性”。凡是同时具有“三性”特征的，就是税收；否则，就不是税收。这是研究税收特征问题时应注意的一个问题。

第二，税收的特征体现了税收不同于其他财政收入的独特功能和作用，因而也是决定税收适用范围广、存在时间长的一个重要原因。

当代各个国家取得财政收入的办法很多，例如，国家财政发行、国家信用、国家专卖、国有企业上缴利润、某些行政事业单位的收费以及罚没收入等项。如果把这些同税收对比，为什么税收适用的范围最广，存在的时间最长？主要的原因，就在于税收具备了“三性”，而其他财政收入形式则不完全或者根本不具有这些特征。长期的历史实践证明，税收的“三性”正是税收的优点和长处所在。在保证国家财政收入方面，税收的普遍性、及时性和稳定性的特点，正是税收“三性”的具体体现。如果削弱或者否定税收的“三性”，就会削弱税收的优点，影响税收可能发挥的作用。这一点很值得引起重视。

第三，由于税收的特征是一切社会税收的共性，所以，各种性质不同的国家，都力图运用税收为其本国的政治经济制度服务。正因为如此，在不同社会制度下，税收的“三性”会呈现出各种不同的色彩。在社会主义条件下，强制性与自觉性相结合，无偿性与返还性相结合，固定性与灵活性相结合，因而使社会主义税收的特征，不断地充实和丰富新的形式和内容。

有的同志认为，税收的“三性”或者税收的“无偿性”是剥削阶级国家税收的特点，不符合社会主义税收的特征。实际上这是把税

收的共性与特性混为一谈。税收的“三性”指的是一切国家税收的共性。至于税收是否具有返还性,那是从税收是否完全“用之于民”的角度来分析的,它所指的是不同社会制度下税收的特性,如果可以用个性代替共性或者以共性代替个性,那么在税收等问题上的理论研究也会成为多余的了。

还有的同志把税收的“三性”与税收的职能作用完全等同起来,认为“三性”只是税收财政职能的内在体现。既然“三性”不能体现税收的经济职能,因此就要求在“三性”之外再增加一个“调节性”,有的为了强调税收的经济杠杆作用,甚至提出要以“调节性”来取代税收的“三性”。我们认为,税收的“三性”既贯穿于税收的财政职能之中,又贯彻于税收的经济职能之中。大家承认,税收作为一种经济杠杆,它与其他经济杠杆的显著区别,就在于它具有“强制性”的特点,就足以说明税收的“三性”存在于税收的一切职能和作用之中。我们应当十分重视税收对经济的调节作用,但不能据此就以“调节性”来取代税收的“三性”。

这里,再把税收与其他财政收入形式的区别辨析如下:

(一)税收与国家财政发行的区别

国家通过财政发行而取得财政收入,也能够无偿地分配一部分国民收入,它也具备无偿性,人们叫它“发行税”。它的强制性表面不明显,实际是很强的,人们又叫它是“隐蔽的税收”。

财政发行与税收的最大区别,就在于税收是以社会总产品作基础,是国民收入的一部分,有物质保证;而增加纸币发行,则没有相应的社会产品作基础。在商品数量和货币流通速度不变的情况下,物价高低和货币多少成正比例,滥发纸币造成虚假的购买力,必然导致货币贬值,物价上涨,社会经济紊乱。

马克思指出:“这种使本国货币贬值的措施,也许是在征税方