

国家税收概论

主 编 张培森 袁东瑞
副主编 赵迎春 胡彦炜

2.42

中共中央党校出版社

55
F812.42
375
2

国家税收概论

主 编 张培森 袁东瑞
副主编 赵迎春 胡彦炜

YD264/11



中共中央党校出版社

C

364941

责任编辑：项镜泉
刘扬名

图书在版编目 (CIP) 数据

国家税收概论/张培森主编·-北京：中共中央党校出版社，1996.5
ISBN 7-5035-1408-6

I. 国… II. 张… III. 税收理论-中国 IV.F812.12

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 05688 号

中共中央党校出版社出版发行
(北京市海淀区大有庄 160 号)

沈铁锦州印刷厂印刷 新华书店经销

1996 年 3 月第 1 版 1996 年 4 月第 1 次印刷

开本：787×1092 毫米 1/32 印张：8.75

字数：188 千字 印数：1—220000 册

定价：7.80 元

说 明

本书是为中共中央党校函授学员学习而编写的教材。

全书依据邓小平同志建设有中国特色的社会主义理论、社会主义市场经济理论及1994年税制改革后的新情况、新问题编写而成。主要阐述了税收基本理论、中国现行税制、税务管理、税收法律等内容。

本书由国家税务总局张培森研究员和财政部机关党校袁东瑞副校长任主编，长春税务学院赵迎春、胡彦伟副教授任副主编。具体编写分工是：胡彦伟编写第一、二、三、四、五、六章；赵迎春编写第七、八、九、十、十二章；王向东编写第十一章；张松编写第十三章。全书由张培森同志修改、总纂、定稿。

本书在筹划和编写过程中，得到长春税务学院副院长程永昌教授、长春税务学院税务系主任张大龙教授的指导与帮助，财政部财政科研所项镜泉研究员对本书的结构提出了建议，在此一并表示感谢！

由于时间仓促，加之水平有限，书中缺点和错误在所难免，恳切希望函授教师、学员和读者批评指正，以便进一步修订。

中共中央党校出版社

中共中央党校函授学院

1996年4月

目 录

第一章 税收概述	1
第一节 税收的概念和本质	1
第二节 税收的特征	4
第三节 税收的产生	9
第四节 税收的发展	13
第二章 税收与社会再生产	20
第一节 税收与生产	20
第二节 税收与分配	24
第三节 税收与交换	28
第四节 税收与消费	29
第三章 税收在社会主义市场经济中的地位 and 作用	33
第一节 税收在社会主义市场经济中的地位	33
第二节 市场经济条件下税收的职能和作用	37
第四章 税收原则	47
第一节 税收原则概述	47
第二节 西方学者的税收原则理论	50
第三节 社会主义市场经济条件下的税收原则	60
第五章 税收政策	67
第一节 制定税收政策的必要性和指导思想	67
第二节 税收政策的具体内容	73
第三节 税收政策的实现	79

第六章 税收负担与转嫁	86
第一节 税收负担概述	86
第二节 税收负担的指标体系及影响因素	90
第三节 税收负担的转嫁与归宿	100
第四节 社会主义市场经济条件下的 税负转嫁问题	105
第七章 税收制度概述	112
第一节 税收制度构成要素	112
第二节 税收分类	121
第三节 税制结构	127
第八章 新中国税制的发展和改革	131
第一节 新中国税制的建立与发展	131
第二节 适应社会主义市场经济体制的税制改革	142
第九章 我国现行的工商税制（上）	150
第一节 增值税	150
第二节 消费税	160
第三节 营业税	164
第十章 我国现行的工商税制（下）	171
第一节 企业所得税	171
第二节 个人所得税	177
第十一章 税务管理	185
第一节 税务管理概述	185
第二节 税收管理体制	191
第三节 税收计划、会计、统计指标及核算	198
第四节 税源分析及收入预测	207
第十二章 税收效率	216

第一节	税收效率概述·····	216
第二节	税收效率的评价·····	221
第三节	税收最佳效率的实现·····	229
第十三章	税收法律 ·····	236
第一节	税法概述·····	236
第二节	税收立法·····	246
第三节	税收执法·····	252
第四节	税收司法·····	265

第一章 税收概述

本章主要阐述税收的概念、本质、特征及税收的产生和发展等问题。

第一节 税收的概念和本质

一、税收的概念

人们在日常的经济生活中,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居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取得收入须向国家纳税,居民个人发生某些收支活动也须向国家纳税,非物质生产部门,如国家机关、学校、医院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。全国的各个税务机关把企业、单位或个人为社会创造的一部分剩余产品价值通过税收形式纳入国库,形成国家巨额的财政收入。这说明,所谓税收就是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律的规定,强制无偿地参与社会剩余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,可从以下三个方面进行分析和理解:

其一,税收分配的目的首先是满足国家公共支出的需要。税收是国家取得财政收入的主要形式。从税收产生之日起,其首要目的就是为了取得收入来满足国家的公共支出需

要。国家的产生及其职能的实施，客观上需要大量的资财来维持其专政机构、行政机构的正常活动和满足某些公共支出。这种需要只能由社会成员来提供。而且在私有制条件下，这种需要只有通过国家政治权力以强制征收的形式，才能得到满足。随着社会经济的发展，国家虽然也通过增发货币、举借公债、实行收费等形式取得一定的收入，但都不能取代国家通过课征税收将社会成员所实现的收入的一部分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，是通过法律规定课征一定数额，为国家支出提供充足的资金来源。所以税收始终是国家取得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，但为满足国家公共支出需要而取得财政收入仍然是税收分配的基本目的。

其二，税收分配的主体是国家，其依据是国家政治权力。社会产品的分配可以分为两类：一类是凭借财产权力的分配；一类是凭借政治权力的分配。国家通过税收取得财政收入，是要使一部分社会产品的所有权或支配权向国家转移。国家之所以要征税，是因为它专门执行社会职能；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设施为之服务，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治权力。如果没有国家的政治权力为依据，征税就难以实现。

其三，税收分配的客体是社会剩余产品。剩余产品是相

对于必要产品而言的，是全社会一定时期内的总产品扣除补偿经济活动中的物化劳动耗费和活劳动耗费以后的剩余部分。税收分配的物质来源只能是剩余产品。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下来，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)也要扣除下来，用于劳动者及其家属的消费，否则简单再生产也无法维持。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。这里应注意的是，税收分配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、税收的本质

税收属于经济范畴，从分配意义上体现着某种特定的关系。在经济生活中，分配的实质是利益关系的改变。国家向纳税人征税，是把一部分社会产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。这一过程，就是改变产品或利益所有权的过程，体现着国家与纳税人之间的分配关系。同时，国家的征税活动，还会改变不同纳税人对社会产品或既得利益

占有的比例，使不同纳税人由于税负的变化而带来净收益的变化。因此，国家向纳税人征税的过程又是调整产品或利益占有比例的过程，体现着国家在参与社会产品分配、调节经济生活的活动中而与不同纳税人之间形成的分配关系。所以，税收这一经济范畴的本质，就是国家凭借政治权力，在参与社会剩余产品分配和调节经济生活中所形成的国家与纳税人之间的以国家为主体的分配关系。

第二节 税收的特征

税收是国家财政收入的主要形式。作为分配范畴，税收具有区别于其它收入形式的特征。

税收的特征，人们通常把它概括为强制性、无偿性和确定性或固定性。

一、强制性

税收的强制性是指国家以社会管理者身份，凭借国家政治权力，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：首先，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，是作为社会正式代表的国家应尽的义务。国家代表社会履行了社会职能，提供了共同的生产条件和生活设施，发生了社会费用，以维持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设施和劳务，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

剩余产品，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。公共需要的享用是非排他性的，因此，社会成员承担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，纳税是每一个社会成员应尽的义务。只有把税收的强制性正确理解为由客观规律所产生的强制性权利义务关系，才能使国家以法治税，让社会成员依法纳税。其次，税收分配关系是国家凭借政治权力进行的强制分配，而不是依据生产资料所有权。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剩余产品。不管生产资料所有者愿意或不愿意，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。再次，税收关系是一种由国家法律加以规范、制约、保护和巩固的分配关系，具有法律的约束力和强制作用。税收既然是一种权利和义务的分配关系，那么，这种权利和义务就必须通过法律加以规范。就征税者而言，法律规范是国家运用征税权利的后盾，当征税受到阻挠，出现违法行为时，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，另一方面纳税人的正当经营和对社会秩序、共同生产条件及生活设施的享用可以得到法律保护。

我国学术论坛上，有的同志认为，强调以政治权力为依据的强制性会使纳税人产生被迫感和重负感，最终导致征纳双方关系紧张，因而否定税收具有强制性特征，主张观念“更新”，提倡税收具有自愿贡纳特征。持这种观点者的主观愿望是好的，人人自愿纳税求之不得。但税收的强制性是几千年税收历史的客观事实。在法制社会中，强调税收的法律

强制性不会导致征纳关系的紧张，反而有利于征纳关系的协调和民众纳税意识的培养，因为征税方按税法规定的行为准则行事，纳税方就有安全感，产生被迫感、重负感的只是不按税法办事的偷税漏税抗税者。在当前的生产力水平和社会状况下，否定税收的强制性、过分宣传自愿纳税只会使偷税漏税抗税更加严重。西方国家的税务管理实践证明，自愿报税的前提是对偷漏抗税的严厉惩处，是法律威慑和强制的结果，而不是宣传自愿贡献的结果。要做到纳税人自愿上门报税纳税，必须建立公平明确的税法体系，形成严格执行税法的执法、司法及中介代理机构，构造疏而不漏的税收信息系统，推行普遍的源泉控制办法，使纳税人的一切经营收入情况都处于征收机关监控之下，同时征收机关的一切行为也在人民代表机关及法律行政监督机关监督之下。总之，强制性是税收的固有特征，宣传这一特征有利于培养公民纳税意识，抑制偷税、漏税、抗税行为。

二、无 偿 性

税收的无偿性，是指国家不需对具体纳税人像借贷关系那样，具有借入和偿还的关系。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。相应的，国家要筹集满足公共需要的社会费用也只能采取无偿形式。

税收的无偿性有两层含义：一是征税对具体纳税人不存在直接偿还问题。国家征税时不需向纳税人付出任何代价或

等价物。就国家与全体纳税人的利益关系而言，税收是有偿的。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、共同的生产条件和生活设施等各种服务，纳税人整体则又享受了这种服务。从这个意义上说税收对全体纳税人而言是有偿还性的。但税收整体偿还性是税收的深层次的本质问题，不是税收的形式特征。税收的形式特征是说明税收与其他收入形式的区别，如税收的无偿性与公债的有偿性的区别。应把税收对具体纳税人的无偿性与公债的有偿性区别开来，不能用后一种意义的偿还性来否定税收的无偿性。二是体现国家税收收入为用而征，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，每年取得的税款按照国家预算规定的程序拨付出去，用于国家各个方面的支出，从这个意义出发，国家向纳税人所征收的税款就无需直接偿还，也不能直接偿还；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或相应的等价物返还给纳税人，国家税收也就失去了其存在的主要意义。

我国有的学者认为税收不具有无偿性特征，其理由是：税收是国民个人和经济实体因享受和消费国家提供的社会劳务和公共项目而分担的社会共同费用，与购买商品和劳务支付货币一样体现等价交换原则，是有偿的。这实质上是西方的“利益交换说”。利益交换说由古希腊先哲伊壁鸠鲁提出，17、18 世纪在西方盛行，霍布斯、孟德斯鸠、亚当·斯密等曾系统阐述，核心思想是公众应按各自从国家公务活动中享受利益的多寡缴纳税收。这种思想的主要缺陷是混淆了公共需要和个人需要的差别。事实上，国家以税款建立行政机关、举办公共工程、提供公共需要到底给每一个纳税人提供多少利

益无从计量，等价交换因无从谈起；这一利益如可计量就完全可按商品市场通行做法那样一手交钱一手交货，又何必建立这么复杂的税收制度？正是因为公共需要领域无法进行等价交换才需要税收这一财政收入形式。而且否定无偿性，强调利益等价交换，对征税实践也会带来危害。因为按等价交换原则，其征税的前提条件是国家要给纳税人与税款等价的利益，否则纳税人可以拒绝纳税。而实际上国家不可能给纳税人与其所付税款等价的利益。

还有的学者认为税收具有“整体有偿性”特征。这种观点至少不确切。从社会主义财政是“取之于民，用之于民”的本质论证社会主义财政具有整体有偿性特征还说得过去，但财政包括收入、支出两个方面，且有多种收入形式，税收毕竟只是财政收入形式之一，从“收”这一角度谈不上有偿，纳税人纳税当时并未得到任何回报。纳税的最直接表现是对国家的无偿贡献，因为将来从国家使用税款而提供的公共需要中能否获得利益，获得多少利益，在纳税时是不确定的。因此，“整体有偿性”也不是税收的基本特征。

三、确定性或固定性

税收的确定性或固定性是指国家在征税之前，通过法律形式具体规定了纳税人、征税对象、征收比例和征收办法等。

税收的确定性或固定性有三层含义：一是国家税收制度要素是以法律形式事先规定的。二是征税对象与征税额度之间的量限。这从法律上既保证了国家财政收入的稳定可靠，又避免了国家的任意征收以至超过客体的承受程度。三是各种征税对象或列入征税范围的物质内容是经常和普遍存在的。

而且一经法律形式确定为征税对象、征税范围，其物质内容就得经常、连续承受税收负担，国家的征税活动也将经常、连续有效。

有的同志认为税收不具有固定性特征。其理由是税收制度和政策都不是固定不变的。这种观点是只从字面意义上理解。所谓固定性实际上指税法的确定性，不能误解成永远固定不变。确实，税收制度和政策要随社会生产力和社会生产关系的变化而改革、发展，不可能一成不变，而改革和发展的结果要体现在税法中，但在一定时期内要保持稳定，不能朝令夕改。因此，确定性或固定性是税收的固有特征之一。

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强制征收。而税收的强制性和无偿性又决定和要求征收的确定性或称固定性。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、无偿性和确定性或固定性是统一的，缺一不可。一种财政收入形式是否是税收，决定于它是否同时具备上述 3 个基本特征。

第三节 税收的产生

税收是人类社会发展到一定历史阶段的产物。在国家没有产生以前的原始社会是没有税收的。恩格斯曾指出：“捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^①一般说来，税收的产生，取

^① 《马克思恩格斯选集》第 4 卷，人民出版社 1972 年版第 167 页。

决于两个相互制约、相互影响的前提条件：一是经济条件，即私有制的存在，二是社会条件，即国家的产生和存在。只有同时存在这两个前提条件，税收才能产生。可以说，税收是私有财产制度和国家政权相结合的产物。

一、税收产生的条件

（一）税收产生的社会条件

税收产生的社会条件是国家公共权力建立，即国家的产生和存在。

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，但却需要耗用一定的物质资料。为了满足这种需要，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。

（二）税收产生的经济条件

税收的产生，除了取决于国家公共权力这个前提条件以外，还取决于一定的客观经济条件，即生产资料私有制的存在。税收是社会再生产中的一种分配形式，是一个经济范畴。一个经济范畴的出现，必然有其内在的经济原因。前已讲到，税收是国家凭借政治权力而不是财产权力进行的分配，这种