



ZHONG ZHUAN

山东省成人中等专业学校教材

国家税收

主编/范仲延 副主编/王友云 孟霄冰



天津人民出版社

《山东省成人中等专业学校教材》

编审委员会

主 任:刘鸣泽

副主任:于树立 董树平 周佳敏

委 员:(以姓氏笔划为序)

于树立 牛瑞州 王茂胜 王英琴 王明祥

王炳美 王理政 孙思炯 刘鸣泽 刘敬博

李清园 李本振 张士瑞 张长庚 张少荣

张树恭 杨成蔚 宗希兴 周佳敏 郭一峰

赵常立 赵柱臣 高凯亮 盖剑平 董树平

前 言

为全面提高各类成人中专(干部中专、职工中专、县办成人中专、广播电视中专、函授中专、普通高校、成人高校普通中专、职业中专和县级党校举办的成人中专班)的教育质量,培养合格的中等专业人才,适应改革开放和现代化建设的需要。我们组织了多年从事成人教育工作且有着丰富教学经验和研究能力的专家、学者编写了经济管理、财务会计、现代文秘、计算机及应用、工业与民用建筑、机电一体化等专业配套教材。

本教材,遵循党的教育方针,突出成人教育的特点,重在应用。教材的内容贯彻了少而精和理论联系实际的原则,注意能力的培养,富有较强的时代性、实用性和针对性,它不仅可作为各类成人中专的通用教材,也可以作为广大干部、职工和农民的自学用书。

本书在编写过程中,根据教学大纲的基本要求,参考和借鉴了有关教材,同时得到了省财政厅和有关院校的支持和帮助。我们表示衷心感谢。由于时间仓促,加之水平有限,书中难免有不足之处,敬请广大读者提出宝贵意见。

山东省成人中等教育
教材编审委员会
一九九六年六月

目 录

第一篇 税收基础理论.....	(1)
第一章 税收的概念与本质.....	(2)
第一节 税收的概念与特征.....	(2)
第二节 税收的产生与发展.....	(8)
第二章 税收的职能与作用	(16)
第一节 税收的职能	(16)
第二节 税收的作用	(18)
第三章 税收制度	(25)
第一节 税收制度的概念	(25)
第二节 税收制度的构成要素	(26)
第三节 税收制度的分类	(39)
第四节 税制原则	(45)
第四章 税收负担	(50)
第一节 税收负担概述	(50)
第二节 税收负担的量度指标及主要影响因素	(54)
第三节 税负转嫁与归宿	(59)
第二篇 我国现行税制	(67)
第五章 增值税	(68)
第一节 增值税概述	(68)
第二节 增值税税制内容	(73)
第三节 增值税的征收	(89)
第六章 消费税	(96)
第一节 消费税概述	(96)
第二节 消费税税制内容	(99)

第三节	消费税的征收	(107)
第七章	营业税	(111)
第一节	营业税概述	(111)
第二节	营业税税制内容	(113)
第三节	营业税的征收	(121)
第八章	城市维护建设税和教育费附加税	(125)
第一节	城市维护建设税	(125)
第二节	教育费附加	(129)
第九章	关税	(131)
第一节	关税概述	(131)
第二节	关税税制内容	(134)
第三节	非贸易性进口物品的征税	(142)
第四节	关税的征收	(144)
第十章	企业所得税	(147)
第一节	企业所得税概述	(147)
第二节	企业所得税税制内容	(152)
第三节	企业所得税计算和征收	(161)
第十一章	外商投资企业和外国企业所得税	(179)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	(179)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税税制内容	(182)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的征收	(201)
第十二章	个人所得税	(204)
第一节	个人所得税概述	(204)
第二节	个人所得税税制内容	(206)
第三节	个人所得税的征收	(215)
第十三章	农(牧)业税	(218)

第一节	农业税概述·····	(218)
第二节	农业税税制内容·····	(223)
第三节	农业税计算与征收·····	(227)
第四节	农业特产税·····	(230)
第五节	牧业税·····	(235)
第十四章	资源税·····	(238)
第一节	资源税概述·····	(238)
第二节	资源税税制内容·····	(244)
第三节	资源税的计算与征收·····	(248)
第十五章	土地增值税·····	(251)
第一节	土地增值税概述·····	(251)
第二节	土地增值税税制内容·····	(252)
第三节	土地增值税的征收·····	(257)
第十六章	土地使用税与耕地占用税·····	(259)
第一节	土地使用税·····	(259)
第二节	耕地占用税·····	(262)
第十七章	其他各税·····	(268)
第一节	房产税·····	(268)
第二节	车船税·····	(271)
第三节	固定资产投资方向调节税·····	(275)
第四节	印花税·····	(282)
第五节	屠宰税·····	(292)
第三篇	企业纳税制度·····	(296)
第十八章	企业纳税制度·····	(297)
第一节	税务登记·····	(297)
第二节	纳税申报·····	(301)
第三节	税款缴纳·····	(304)
第四节	帐簿票证管理·····	(308)

第五节	纳税检查.....	(310)
第六节	税收法律责任.....	(315)
第七节	税务代理.....	(318)
第十九章	税务行政复议及诉讼.....	(323)
第一节	税务行政复议.....	(323)
第二节	税务行政诉讼.....	(330)

第一篇 税收基础理论

所谓理论,不过是对客观事物本质的说明。本篇所要解决的中心问题是国家为什么要征税,与此相对应的则是纳税人为什么要纳税。有关税收的基础理论,就是揭示税收的概念、特征、本质;税收的产生与发展;税收的职能与作用;税收制度及其构成要素;税收负担与转嫁等等。

本篇共分四章。第一章阐述税收的概念与本质。我们将采用抽象到具体的分析方法,即先给出税收的一般概念,然后对税收现象进行理论说明。第二章阐述税收的职能与作用。随着我国社会主义市场经济的确立,以及九五计划和 2010 年发展纲要的实施,对认识税收的职能与作用,提出了更新的要求。我们将紧紧围绕党和国家的方针政策 and 社会主义市场经济理论,阐述税收的职能以及现阶段税收的作用。第三章阐述税收制度。一个国家建立一种什么样的税收制度除了遵循一定原则外,还要以科学理论为依据。本章重点分析了税制建立的原则以及构成税制的各个要素。因为这些要素的掌握,是学习第二篇我国现行税制的基础。第四章阐述税收负担。纳税必然形成负担,这是任何人不能回避的事实。因此,衡量税收负担的有关指标,影响税收负担的有关因素以及税收负担的转嫁也就构成本章的重点。

第一章 税收的概念与本质

第一节 税收的概念与特征

一、税收的一般概念

税收是国家为满足社会公共需要,依据政治权力,按照税法规定的标准,从社会产品中无偿地取得财政收入的一种形式。

对税收概念的含义,可以从以下四个方面来理解:

(一)国家始终是税收分配的主体

税收同国家的关系是密不可分的。马克思说过:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。”①“国家存在的经济体现就是捐税。”②列宁指出:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”③根据马克思和列宁对税收的论述,我们可以从如下两个方面来阐述税收同国家的关系。首先,国家的存在必然以税收为基础,税收是国家履行职能的物质保证,离开了税收,国家的机构难以生存,国家的职能也难以实现。其次,税收分配必须以国家为主体,就是说,税收的存在同样也离不开国家的存在。因为税收是无偿地向纳税单位和个人征收,征收的对象是劳动者所创造的物质财富。一般情况下,由劳动者自觉地按期地奉献一定数量的劳动产品是很困难的,必须有一种强制性的措施做保证。这种强制性措施只能是来源于国家的政权力量,而不是其他东西。因此说,税收分配的主体必然是国家。对谁征收,征什么,征多少,什么时间征,都只能由国家通过税收法律来决定,税收的征纳关系也只能在国家同纳税人之间存在,国家当然也就成为税收分配的

主体。

(二)税收分配的目的在于国家为满足社会公共需要

社会再生产的需要,基本上分为家庭生活需要、生产单位的需要和社会公共需要。随着社会的发展,形成了从生产单位和消费单位独立出来的社会公共需要,也就是产生了日益具有独立性的社会费用(比如用于军队、警察、行政、科教、卫生、公共设施、公共福利等方面的开支)。社会费用概括起来主要包括:社会行政费用、社会安全费用和社会发展费用。值得注意的是,社会费用的取得和支用,尽管是由国家分配完成的,但社会费用又是全社会的公共需要,也就是与劳动人民的生产、生活息息相关。这在客观上也就产生了经济组织和社会成员为国家纳税的义务。随着社会生产力的发展,社会公共需要逐渐经常化,客观上要求社会费用需要有不断的来源予以补偿,这就要求代表社会的国家运用税收形式参与社会产品的分配和再分配,从而占有一部分剩余产品,以满足社会公共需要,维持社会的生存和发展。

德国公需论的代表人物柯劳克认为: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,则不得称为正当的租税。因此,税收作为一种分配手段,满足社会的公共需要,是其分配的主要目的。

(三)税收分配凭借的是国家的政治权力,遵循的是法律规定

税收分配的结果,使社会成员占有的社会产品由多到少,国家占有的社会产品从无到有,由少到多,把原来属于社会成员所有的一部分社会产品转归为国家所有。然而,在国家与社会成员之间,前者为什么能够把后者的一部分社会产品通过税收分配收集到自己手里,这就是税收分配实现的依据问题。

社会产品的分配总是要以一定的权利为依据。“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,即国家权力。”④广义地讲,财产权还包括劳动力所有权。

社会产品的分配不是凭借财产权力,就是凭借政治权力,两者必居其一。凭借资本所有权可以取得利息、利润,凭借土地所有权可以取得地租收入,凭借劳动力所有权可以取得工资收入。利息、利润、地租和工资等分配方式与税收同属于分配范畴,但利息、利润等一般是以财产所有权为其分配依据。税收则不同,国家征税是把一部分原本属于社会成员所有的产品无偿转归国家所有。在这里,其分配实现的依据既不是生产资料所有权,也不是劳动力所有权,只能是国家的政治权力。

国家的政治权力可以理解作为一种强制力,这种强制力如果运用不当,可能造成任意征收或者负担过重。因此,国家依据政治权力参与社会产品的分配,还必须遵循法律规定,也就是按照税法规定的标准和比例征收。这是因为:从国家需要的角度分析,国家必须有经常性的稳定的税收来源,保证国家实现职能的基本需要;从纳税人的角度分析,国家无偿征税必须有一定数量的限度,即充分考虑纳税人的承受能力。如果课税无度,超过了纳税人的负担可能,必然导致税源枯竭,社会再生产萎缩,最终制约一国经济的发展。

(四)税收分配的对象是社会总产品,其价值的最终来源是剩余产品

税收的分配对象是社会总产品,即社会在一定时期内所生产的全部物质资料的总和。马克思曾说:“捐税的来源是国民的劳动”。只有劳动才能创造社会产品,因此,社会产品是一切分配活动赖以进行的物质基础和前提条件。社会总产品的价值可以分为C、V、M三部分。C用于补偿生产过程中的物质消耗;V作为社会成员的生活资料,用于补偿劳动的消耗;M属于剩余产品价值。其中,C和V是保证社会简单再生产顺利进行的条件,不能构成税收收入价值的最终来源,能够作为税收分配价值源泉的只能是剩余产品价值M。

我国理论界对于税收分配对象往往有不同的解释。有人认为是国民收入,即 $V + M$ 部分,有人认为是剩余产品即 M 部分。这些观点即混淆了税收分配对象与其价值源泉的区别,也不符合税收实践活动。从实际来看,我国既对国民收入征税(例如,增值税),也对社会总产品征税(例如,农业税、消费税),还有对剩余产品价值部分征税(例如,所得税)。如果认为税收分配对象是国民收入或剩余产品,也就无法回答农业税、消费税等征税对象选择问题。所以,作为对税收实践活动的高度理论概括,税收分配的对象应是社会总产品。当然,税收尽管以社会总产品为分配对象,但其最终价值来源只能是剩余产品价值。

二、税收的形式特征

税收的特征可以从两方面来认识:一是税收的形式特征或叫基本特征,主要研究不同社会制度下税收的共性;二是税收的社会特征,主要研究不同社会制度下税收的特性。在此,我们重点探讨税收的形式特征。与其他财政收入形式比较,税收的形式特征表现为强制性,无偿性和固定性。

(一)税收的强制性

税收的强制性是指国家凭借政权力量,用法律形式,对征、纳双方权利与义务的制约。它包括两方面的内容:一是依法征税;二是依法纳税。无论是征税不依法还是纳税不依法,都应受到法律制裁。

社会产品的分配,是解决社会产品价值量归谁占有,归谁支配,以及占用多少支配多少的问题。分配的结果要发生社会产品所有权、占有权或支配权的转移。征税的结果必然引起有关当事人物质利益的得失,作为纳税人必然具有一种尽量保护自身收入的本能。因此,离开法律强制,税收分配活动就无法进行,财政收入也就不能及时、足额、稳定的取得。

(二) 税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后，无需直接返还纳税人，也不付出任何形式的直接报酬，纳税人只是单方面地向国家履行纳税义务。

由于国家本身不从事物质资料的生产，但要维持国家机器的正常运转，又必须以物质资料做保证，这对矛盾决定了国家征税必须是无偿地征收。

税收的无偿性，是税收的关键特征，也是税收三个形式特征的核心，它决定了税收是筹集财政收入的主要手段并成为调节经济和矫正社会分配不公的有力工具。

有的同志认为，税收的“无偿性”与我国社会主义税收的“取之于民，用之于民”相矛盾。我们认为，税收的“无偿性”与社会主义税收的“返还性”并不矛盾。社会主义国家是以生产资料的社会主义公有制为基础，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、科技、卫生保健，以及城乡建设、环境保护、安全保卫和社会保障等方面，处处为广大人民谋福利，为社会再生产的顺利进行创造和提供必不可少的外部条件。首先，从税收的最终用途来看，社会主义税收确实具有“返还性”的特点。但是，税收的“无偿性”是指各个社会形态下税收的共性而言，而税收的“返还性”则是指社会主义税收的特性而言。其次，税收的“无偿性”是指从取得财政收入的过程而言，而税收的“返还性”则是指的财政支出的用途而言。再者，税收的“返还性”是对整体纳税人而言。由于看问题的角度不同，因此得出的结论不同，其实二者并不矛盾。

(二) 税收的固定性

税收的固定性，一般是指国家征税必须通过法律形式，事先规定征税对象和征收比例(税率)，以使征纳双方共同遵守。由于税收是无偿征收，同纳税人的经济利益关系极大，如果没有一个预先由法律规定的标准，任意征收或者随意交纳，其结果不是产生税负

失平,就是难以确保财政收入任务的完成。为了实现公平税负、合理负担和有利于组织财政收入,也就要求税收必须具有固定性的特征。不能把“固定性”理解为固定不变,只能是在一定时期内相对稳定,因此,这同国家税法的某些变化,税目税率的调整以及一定时期的税制改革等并不矛盾。

上述税收的三个形式特征是有机联系的整体,无偿性对强制性来说是目的,强制性是无偿性实现的有力保证,强制性、无偿性决定了税收具有固定性。税收的三个形式特征是衡量“税”与“非税”的尺度,也就是说凡是具备这三个特征的财政收入就是税收,不具备或不完全具备这三个特征的财政收入则不是税收。比如各种罚没收入,虽然是强制的、无偿的,但由于不固定也不规范,也就不能称作税收收入形式。再比如各种收费,由于收费是指国家机关为单位和个人提供某种服务或允许使用某些权力而收取的费用,虽然也具有一定的强制性,但它确是有偿的,非固定的,在征收上同样存在不规范的问题,因此也不能称作税收收入形式。另外象利润上缴收入和各种承包收入与税收比较,除了分配凭借的依据不同外,利润上缴和各种承包收入虽然也是无偿的,也有一定的强制性,但由于非法律强制,也不具有固定性,同样不能称作税收收入。研究税与非税的意义在于:一方面,在一定时期内,一个国家可以有多种财政收入,但由于税收的“三性”决定了最主要的财政收入形式应该是税收收入;另一方面,有利于准确衡量纳税人的真实税收负担,在这里显然不包括非税负担。

三、税收的本质

本质是客观事物本身所固有的规定性。它由事物本身固有的特殊矛盾决定。税收这一事物,不同于其它事物的特殊矛盾,就是国家与纳税人在征税、纳税上所表现出来的利益分配的矛盾。处于支配地位的矛盾主要方面是国家通过制订法律,强制、无偿地征

收;处于被支配地位的矛盾次要方面则是纳税人必须依照税法规定,及时,足额地把所创造的一部分剩余产品上缴国家。因此,税收本质反映一种特殊分配关系,这种特殊性表现在以下几个方面:

1. 税收分配是以国家为主体所进行的分配,而一般经济活动中的分配关系,是以经济单位为主体通过等价或不等价交换所发生的分配关系。

2. 税收分配是依据国家的政权力量,而不是依据财权力。

3. 税收分配的目的是为满足社会公共需要,不单独满足人们生存的需要。

应该指出,税收概念和税收本质是既有联系又有区别的两个不同的概念。前者主要概括税收是什么,后者则揭示税收所反映的特殊分配关系,两者不能混淆。

第二节 税收的产生与发展

一、税收的产生

税收是一个历史范畴。它的起源在于国家的产生。

在原始社会的蒙昧时代,人类获取生活资料的方式以采取天然食物和渔猎为主,没有畜牧业,也没有种植业,生产力水平极其低下。劳动所得的产品必须平均分配,才能维持其生存。在这一时代,人们过着原始的共产主义生活,没有剩余产品,没有阶级,没有国家,也没有税收。

经过漫长的蒙昧时代,人类社会进入到野蛮时代,人们获取生活资料的方式有了显著的进步。从驯养动物到畜牧业的发展,从冶炼技术的产生到金属加工,从种植植物到农业生产的发展,使生产力得到了大幅度的提高,产品出现了剩余,人类社会出现了第一次社会大分工(畜牧业和农业的分工)。以氏族为单位的集体生产

逐渐被以家庭为单位的个体生产所代替,私有制逐渐取代了原始公有制。到第二次社会大分工(手工业和农业的分工)出现以后,氏族部落之间的战争目的不再是为了报复和侵略,而是为了掠夺财产和奴隶,以致大量的生产资料(包括奴隶)掌握在少数人手里。从此,奴隶制成为社会制度的一个本质的组成部分,人类步入了有阶级、有剥削、有压迫的社会。

阶级产生以后,奴隶主阶级要维持自己的利益和统治地位,就需要一系列的暴力工具,诸如:军队、警察、监狱和法庭等等,用来保证统治制度的合法化、固定化。至此,国家就产生了。国家与氏族组织的根本区别就在于公共权力的建立。国家公共权力建立以后,为了行使其职能,必须保证专政机构和管理国家事务行政机构的物质需要,“但这些机构的官吏及公职人员并不直接从事物质生产,为了维护这种公共权力,就需要公民缴纳费用”⑤“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉,一句话,它是行政权力整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一概念。”⑥

综上所述,税收的产生是由于剩余产品的出现和国家的产生。其中,国家是税收产生的前提条件,剩余产品的出现是税收产生的经济条件。

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几种不同的社会形态。从社会历史发展的角度来考察税收的发展,大体可分为三个阶段:税收雏形阶段、封建制国家税收;资本主义时期国家税收。

(一)税收的雏形阶段。

奴隶社会是税收产生的初期阶段。同现代税收相比较,奴隶社会税收种类较少,征收方法简单,在许多方面带有雏形的特点。

我国奴隶社会的税收,大体可以分为以下几类:

1. 土贡。土贡是中国奴隶制社会对联盟所属部落和被征服的部落征收的土特产品、珍宝财物等贡物。从夏代开始征收,到了周代有了很大的发展。根据《周礼》记载,周有“九贡”,就是祭祀用的牲畜、皮革、宗庙用的用具、彩绘丝织品、木材、珠宝龟贝、服饰、羽毛、土特产品等。土贡是奴隶制国家的重要财政收入,但同现代税收相比较,课税的数量和对象不具备严格的固定性。

2. 早期的田赋——贡、助、彻

据《孟子·滕文公》记载:“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。”司马迁在《史记》里说:“自虞、夏时,贡赋备矣。”尽管对这些说法史学界尚有争议,但说明至少夏朝开始中国有了田赋制度。“夏后氏五十而贡”,是指平民耕种土地向国王的贡纳,种田 50 亩以 5 亩的收获量贡纳,其比例是 1/10。到了商代,贡法演变为助法。助法是借助平民耕种公田的力役课征,是在井田制度基础上实行的劳役形式赋税。其主要内容如古书记载的:“方里而井,井九百亩,其中间为公田,八家皆私百亩,同养公田,公事毕,然后敢治私事。”到了周代,助法又进一步演变为彻法,所谓“百亩而彻”也就是“民耕百亩者彻取十亩以为赋”。同助法相比较,彻法按照土地数量,课征收获物的 1/10,比劳役形式的助法又进了一步。

3. 工商税收的出现

周代以前,我国商业、手工业已有一定的发展。但因为当时官家经营较多,所以没有征收赋税。在市场上交换物品不征税,经过关卡的物品,只进行检查也不征税。到了周代,为了抑商,开始征收“关市之赋”,即对经过关卡或上市交易的物品征税,以及“山泽之赋”,即对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征税。这是我国最早出现的工商税收。

我国奴隶社会的国家税收尽管经过了夏、商、西周三代的发展,但仍然是不成熟的、简单的和低级的。同现代税收相比较,具