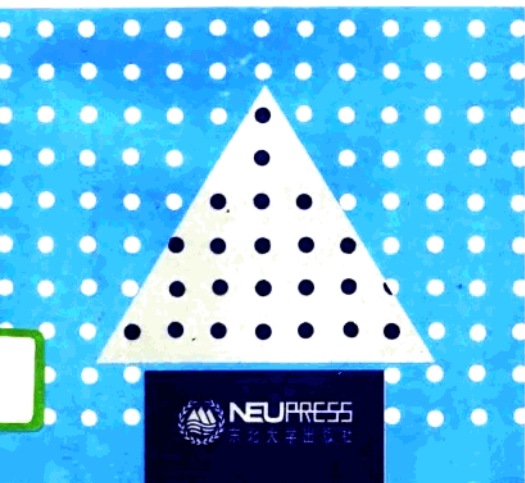


国家税收

主编 刘树彬 陈福文

主审 白 野 夏振杰



编写说明

《国家税收》教材是按照新税制内容编写的。本书既可作为财经类学校教学用书,也可供在职人员培训和自学之用。

本书由刘树彬、陈福文主编,白野、夏振杰主审,范保学、齐玉村、刘晓梅任副主编。参加编写的人员有:陈福文编写第一、三、十五章;张洁编写第二章;范保学编写第四、八、九、十七章;齐玉村编写第五、十三章;刘树彬编写第六章;满艳霞编写第七章;刘晓梅编写第十、十一章;刘玉平编写第十二章;郑玉芹编写十四章;张其明编写十六章。最后由陈福文、刘树彬总纂定稿。

本书在编写过程中,曾得到有关方面的关怀和支持,在此谨表谢意。由于编者水平所限,书中错误疏漏之处在所难免,敬请读者批评指正。

编者

一九九四年十月一日

目 录

第一章 税收的产生和发展

- 第一节 税收的一般概念..... (1)
- 第二节 税收的产生与发展..... (4)
- 第三节 我国税收存在的客观必然性 (11)

第二章 我国税收的职能和作用

- 第一节 我国税收的职能 (15)
- 第二节 我国税收的作用 (17)
- 第三节 税收与经济的关系 (24)

第三章 我国税收制度

- 第一节 我国税收制度建立的原则 (30)
- 第二节 税法的构成要素 (35)
- 第三节 税收的分类 (45)
- 第四节 我国税收制度的建立和发展 (50)

第四章 增值税

- 第一节 增值税的意义和特点 (65)
- 第二节 增值税的征税范围、纳税人和税率..... (67)
- 第三节 增值税的计算方法 (71)
- 第四节 增值税的减免和发货票的使用范围 (77)
- 第五节 增值税的纳税地点和纳税期限 (79)

第五章 消费税

- 第一节 消费税的意义 (81)
- 第二节 消费税的纳税人、征税范围和税率 (83)
- 第三节 消费税的纳税环节和计税依据 (85)
- 第四节 消费税的计算和征收 (89)

第六章 营业税

- 第一节 营业税的意义 (94)
- 第二节 营业税的纳税人、征税范围和税目税率
..... (96)
- 第三节 营业税的计税依据和减税免税 (105)
- 第四节 营业税的计算与缴纳 (110)

第七章 关税

- 第一节 关税的意义 (113)
- 第二节 关税的征收制度 (116)
- 第三节 船舶吨税 (123)

第八章 土地增值税和城乡维护建设税

- 第一节 土地增值税 (126)
- 第二节 城乡维护建设税 (135)

第九章 企业所得税

- 第一节 企业所得税的意义 (139)
- 第二节 企业所得税的征税范围、纳税人和税率
..... (141)
- 第三节 企业所得税的征税对象和计税依据 (144)
- 第四节 企业所得税的计算和抵免 (151)
- 第五节 企业所得税的税收优惠和亏损弥补 (154)
- 第六节 企业所得税的征收管理 (155)

第十章 外商投资企业和外国企业所得税

- 第一节 外商投资企业和外国企业所得税的立法原则
..... (157)
- 第二节 外商投资企业和外国企业所得税的纳
税人、征税对象和税率 (160)
- 第三节 外商投资企业和外国企业所得税的优
惠待遇..... (162)
- 第四节 外商投资企业和外国企业所得税的
计税依据..... (167)
- 第五节 外商投资企业和外国企业所得税应纳
税额的计算与征收管理..... (177)

第十一章 个人所得税

- 第一节 个人所得税的立法原则与意义..... (183)
- 第二节 个人所得税的纳税义务人与征税对象
..... (188)
- 第三节 个人所得税的税率与减免税..... (191)
- 第四节 个人所得税的计算与征收管理..... (194)

第十二章 资源税

- 第一节 资源税的特点和作用..... (202)
- 第二节 资源税的征税范围、纳税人和税率 (205)
- 第三节 资源税的计算和征收..... (207)

第十三章 农业税和农林特产税

- 第一节 农业税的特点和作用..... (213)
- 第二节 农业税的基本政策..... (217)
- 第三节 农业税的征收制度..... (219)
- 第四节 农林特产税..... (223)

第十四章 对财产征税

第一节	房产税	(226)
第二节	车船税	(228)
第三节	契税	(232)
第四节	遗产与赠与税	(234)
第十五章 对特定行为征税		
第一节	固定资产投资方向调节税	(236)
第二节	土地使用税	(244)
第三节	耕地占用税	(248)
第四节	印花税	(251)
第五节	证券交易税、屠宰税和筵席税	(260)
第十六章 税收管理体制		
第一节	税收管理体制的意义和基本原则	(264)
第二节	我国税收管理体制的演变	(266)
第三节	分税制	(270)
第十七章 税收征收管理		
第一节	税收征收管理的意义和基本原则	(277)
第二节	征收管理制度	(281)
第三节	发票的管理	(292)
第四节	经济税源调查研究	(296)

第一章 税收的产生和发展

第一节 税收的一般概念

一、税收的定义及本质

税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力参与社会剩余产品分配,按照法律规定标准,无偿地取得财政收入的一种形式。

税收作为一种财政收入形式,它既是一个经济范畴,又是一个历史范畴。国家征税的目的,是为了实现其职能的需要。在原始社会,由于生产力水平很低,人们只能集体劳动,共同分配劳动成果,没有阶级,没有国家,也就没有税收。到了原始社会末期,随着社会生产力的发展,出现了剩余产品,产生了私有制,社会也逐渐分裂为奴隶和奴隶主两个敌对阶级,从而产生了奴隶制国家。国家为了其自身的存在和实现对内对外的镇压职能,就必须建立警察、军队、法庭、监狱等专政机构,建立一些国家行政管理机构,这些机构和人员必然要消费一定的物质资料,为了满足这些物质需要,国家除了凭借对生产资料的占有权直接取得收入外,还必须凭借政治权力征收各种赋税。

税收在社会再生产过程中处于分配环节,它与工资、利润、利息、地租一样,都是进行国民收入分配和再分配的一种形式,所不同的是其它分配形式是以生产资料的占有权和人们在生产中的地位为前提,而国家征税凭借的是政治权力。国

家征税的过程,实质上就是把一部分社会产品由社会成员手中转变为国家所有的过程。凭借政治权力取得收入,必须经过立法程序,要有法律作为保证。

税收分配的主体是国家,分配的对象是社会剩余产品。因为在社会物质生产部门创造的社会总产品中,首先要扣除用以补偿已消耗掉的生产资料价值,以保证社会简单再生产的顺利进行;其次要扣除在生产过程中已消耗掉的劳动力价值,以保证劳动力再生产的物质需要,从社会总产品中扣除 $C+V$ 的部分,剩下的就是社会剩余产品,税收只能对这一部分社会剩余产品进行分配。当然在实际工作中,税收的征税对象可以是国民收入,如增值税,但实际分配的是国民收入中的社会剩余产品;也可以社会总产品为征税对象,如消费税、关税等,而其实际分配的则是社会总产品中的社会剩余产品;还可以各种动产和不动产为征税对象,如各种财产税,其分配的对象则是各种财产所带来的纯收益或财产所有人所获得的纯收益,实质也是社会剩余产品。尽管各种税的征税对象不一致,但税收的分配对象即最终来源则是一致的,都是社会剩余产品。

从形式上看,税收是国家凭借政治权力取得财政收入的一种手段,是一部分物资或代表物资的货币由纳税人手中转移到国家手中的过程,是一种物资分配转移。去掉其外表的形式,税收的本质是以国家为主体对社会剩余产品进行分配的一种特定分配关系。国家对各类经济组织征税,体现了国家与各类经济组织之间的分配关系;对个人征税,则直接体现了国家与个人之间的分配关系。本质是事物的根本属性,在一般情况下是不会改变的,任何社会制度下税收的本质都是以国家为主体对社会剩余产品进行分配的一种特定分配关系。但是,

税收的性质却是随着社会制度的变更而改变的，不同社会制度下的税收具有不同的性质。资本主义社会的税收，具有明显的为资产阶级利益服务的性质；社会主义税收的性质，则是为全体劳动人民大众利益服务的。

二、税收的基本形式特征

税收的基本形式特征是税收区别于其它财政收入的基本标志，也是鉴别一种财政收入是不是税收的基本尺度。其具体特征如下：

（一）强制性

税收的强制性是指税收是国家凭借政治权力，按照法律规定标准征收的，纳税人必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁。凭借政治权力取得财政收入的前提，是要有法律保证，否则收入就无法实现。税法是国家法律的重要组成部分，它要求任何单位和个人都必须遵守执行，违反税法，就要受到法律的相应制裁。税收的这种强制性，可以保证税收收入的顺利实现。

（二）无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后，税款就成为国家的财政收入，不再直接归还纳税人，也不向纳税人支付任何代价或报酬。列宁说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得的东西”^① 税收的这种无偿性，同国家债务收入所具的偿还性是截然不同的。

（三）固定性

税收的固定性是指国家在征税之前，就预先规定了征税对象以及统一的比例或数额，按预定标准征收。税法所规定的

^① 《列宁全集》第32卷，第275页，人民出版社1958年版。

征收标准,国家和纳税人双方都要严格遵守。纳税人只要取得了税法规定的应纳税收入,发生了应该纳税的行为,拥有了应该纳税的财产等,就必须按照规定的标准如数纳税,不得违反这个标准。同样,国家对纳税人也只能按预定标准征税,不能任意降低或提高预定的征收标准。如有客观情况变化,只有在国家修订税法时,才能调整征税的标准。

税收的三个基本形式特征是一个统一的整体,没有强制性就不能无偿地取得固定的税收收入,没有无偿性税收的强制性和固定性也就失去了意义,固定性则是强制性和无偿性所要达到的目标。税收的三个基本形式特征是不同社会制度下税收所共有的,不论是奴隶社会、封建社会、资本主义社会,还是社会主义社会,尽管税收的社会阶级性质不同,但其基本形式特征都是一样的。区别一种财政收入是否具有税收性质,不取决于它的名称是什么,而主要看它是否同时具有这三个基本形式特征。

第二节 税收的产生与发展

一、税收产生的前提条件

(一)国家的产生是税收产生的政治前提

由于税收是国家凭借政治权力参与社会剩余产品分配的一种工具,因而使税收与国家之间存在着一种不可分割的内在联系。首先,国家的产生和存在需要税收提供物资保证。国家产生之后,为了行驶其职能,必须建立军队等专政机构和管理国家事务的行政机构,这些国家机构和常设公职人员,并不直接从事物质生产,但却要耗费大量的物质财富,为了保证这种物质需要,国家就必须凭借政治权力向社会成员征收赋税。

其次,税收分配必须依靠国家政权力量来进行。国家本身不从事物质生产,而又必须参与社会产品分配,取得所需要的社会产品,这种分配必然是强制的、无偿的;在国家产生之前,没有一种政治权力做依托,没有法律保障,是根本无法实现的。只有在国家产生之后,才既需要税收提供物质保证,同时也为税收的实现提供了法律保证。

(二) 剩余产品的出现是税收产生的经济前提

从税收的分配对象看,税收主要来源于社会剩余产品,在生产力发展水平十分低下,社会产品只能维持人类生存,没有剩余产品的条件下,税收是不能产生的。只有当社会生产力发展到一定水平,出现了社会剩余产品,才为税收的产生提供了物质基础。同时,就是私有制、阶级、国家这些影响税收产生的直接条件,也是由于社会剩余产品的出现而导致的结果。可以说,生产力的发展,社会剩余产品的出现,是税收产生的最根本的原动力。

二、税收的发展

税收产生以后,随着生产方式的变革和国家的更迭,税收的发展经历了一个由简单到复杂,由不完善到较为完善的发展过程。按照社会形态划分,税收的发展过程可分为以下四个阶段:

(一) 奴隶制社会的税收

奴隶制社会是人类历史上第一个以生产资料私有制为基础的阶级社会,奴隶制国家是最早的国家形态,所以,奴隶制社会的税收也是历史上最早的税收,这就在客观上决定了奴隶制社会税收还是一个不发达、不完善的税收。奴隶制社会的税收主要有以下几类:

1. 土贡。土贡是被征服的藩属和分封的诸侯国向王室进

献的土特产品、珍宝、财物的一种贡纳。它是税收的一种特殊形式。土贡早在夏代已经出现,到了周代有了很大的发展。周代土贡分为九类,包括祭祀用的牲畜、皮革、宗庙用的用具、彩绘丝织品、木材、珠玉龟贝、服饰、羽毛、土特产品等,称为“九贡”。土贡是奴隶制国家的重要财政收入。

2. 对土地课征的农产物。夏、商、周三代实行的贡、助、彻均属于这一类。贡是王室统治者对其所属部落及本国平民强制课征的土特产品。助是商代实行的助法,它是把境内的土地划分成若干“井”字型方块田,中央为公田,周围为私田,公田上的收获物全部归贵族或王室所有,实质上是一种力役之征。彻是周代实行的赋税制度,它是对国王直接管理的王畿之内的土地,按土地数量进行课征的制度,每年大约征收土地实际产量十分之一的收获物。从总体上看,夏、商、周三代实行的贡、助、彻都是较为简单、原始的征收形式,它们既有地租的因素,也含有赋税的因素,因此,它们并非完全意义上的税收,一般认为,贡、助、彻是我国税收的雏形。

3. 对商人和手工业者征收的赋税。在周代以前,商业和手工业就有了一定的发展,但那时多为官家所经营,一般是不征税的。到了周代后期开始出现了“关市之赋”、“山泽之赋”等,这是我国最早的工商税收。

由于奴隶制社会的政治经济状况,决定了奴隶制社会税收具有如下特点:一是租税混淆,处于税收雏形阶段;二是采取古老的直接税形式;三是采取实物课征形式为主,兼有力役课征形式。

(二)封建制社会的税收

到了封建社会,社会经济状况有了很大的变化。封建社会已经确立了土地私有制,商业和手工业有了进一步发展,并且

出现了国际间的商业往来。这些变化使赋税的课征领域扩大了，赋税的种类也随之增多了，赋税的征收形式也不仅限于实物和力役，很多赋税采取了货币形式，赋税在财政上已经占有重要地位。封建社会几次影响较大的税制变革主要包括：

1. 春秋末期鲁国的“初税亩”。春秋末期，是我国由奴隶制社会向封建制社会转变的时期。这一时期，由于社会生产力的不断发展，铁制农具的广泛使用，在井田以外开垦了许多私田，这些私田不属于奴隶主所有，也不向王室交纳贡赋，全部收获物归私田所有者支配，严重地冲击了奴隶制社会的经济基础。为了顺应客观经济形势，公元前594年（鲁宣公15年），鲁国实行了“初税亩”。其主要规定是承认土地私有合法化，宣布不论公田、私田一律按土地的亩数征税。“初税亩”按土地数量征税，首次以法律形式承认了土地私有权和地主经济的合法地位，冲破了春秋以前“溥天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”的框框，顺应了土地私有制这一必然发展趋势，促进了我国奴隶社会向封建社会的转变，是我国正式农业赋税制度的开始，标志着我国农业赋税制度进入了成熟阶段。

2. 唐初的租、庸、调。租、庸、调是在计口受田的均田制基础上建立起来的一种赋役制度。它规定田有租，户有调，身有庸，外加杂徭。田租每丁纳粟二石（岭南诸州纳米）；调，随乡土所产，每丁每年纳绢（或绫、缣）二丈，绵二两，或纳布二丈五尺，麻三斤；庸，就是力役，每丁每年无偿为官府服劳役二十天，不服劳役的，则以绢代纳，一天折绢三尺（江南可以米代庸）。还规定：凡劳役超过三十五天的，免其调；超过五十天的，租调俱免。

租、庸、调制度对于唐初农业生产的恢复和发展，起到了积极的促进作用。由于这一制度基本上做到了在农民阶级内

部实行均田均税,使初唐一百二十余年间,经济逐步上升,户口逐年增加,财政年有结余,国库日益丰富,出现了“贞观之治”和“开元之治”的盛世。但到安史之乱以后,由于地主阶级兼并土地严重,均田制名存实亡。农民实际负担日益加重,租庸调制也就瓦解了。

3. 中唐时期的“两税法”。唐德宗建中元年(公元780年)杨炎废除租庸调制,确立了两税法。它的主要内容包括:①根据国家财政支出计算出应征赋税总额,各地按照中央分配的数额征收;②不论主户客户一律按人丁和财产多少划分等级交纳赋税;③纳税时间分夏、秋两季,夏税六月前,秋税十一月纳毕;④没有固定住处的商人,由所在州县按其收入征收十分之一的税。

两税法将原来的地税、户税及各种杂税,合并为夏、秋两次征收,简化了税制;不分主户、客户,同等纳税,扩大了征税面;按贫富等级征收,能够适应农民的负担能力;农商兼征,使纳税人之间的负担相对公平。总之,两税法的实施在一定程度上缓和了阶级矛盾,使农民能够安于生产,不致轻易离开土地,这在当时确是一项进步的措施和重大的改革。但两税法也存在着一些弊端:一是逐级摊派税额,不能真正按财产多少和负担能力大小纳税;二是两税法之外,地方又征苛捐杂税,徭役重新复活,人民的负担并未减轻;三是以货币计税,纳税时又折征实物,易生弊端,增加农民的负担。后来由于战争频繁,人户逃亡,各地乱搞附加预征,两税法也就名存实亡了。

4. 明代的“一条鞭法”。明朝嘉靖以后,豪强地主兼并土地剧烈,土地大量集中,豪强地主有田不纳税;农民失去土地,交不起沉重的租税,破产流亡;赋税收入锐减,朝廷财政枯竭。为了改变这种局面,明神宗万历九年(公元1581年),宰相张

居正推行了“一条鞭法”赋役制度。其主要内容是：以州县为单位，把田赋正税、附加、摊派、徭役等统统合并起来，编为一条，按照当地的粮额和丁额，平均分派，折银交纳。由于它把各项负担统统编为一条，所以被称为“一条编”，后来又转为“一条鞭”。

“一条鞭法”的实施，对我国封建社会的赋税制度产生了深远影响。第一，推行“一条鞭法”前，对土地进行了清丈，清出了大量隐瞒的土地，使税负相对均衡；第二，由于赋役合一，役归于地，计亩征收，把力役改为雇役，由政府雇人代役，使人民生活稍为安宁；第三，计亩征银，实现了实物税向货币税的重大转变。因此，在一个时期里，改变了财政连年亏空的局面，出现了生产恢复，国库充裕的景象。但是，由于统治阶级的腐败，宦官专权，于田赋之外又肆意搜刮，新法只实行了几十年，在张居正死后不久，新税制便遭到了破坏。

5. 清代的“地丁合一，摊丁入地”。清朝雍正初年（公元1723年—1729年），清朝统治者为了缓和阶级矛盾，实行了“地丁合一，摊丁入地”的赋税制度。其主要内容是把康熙五十年的丁银三百三十五万两固定下来，平均摊入各地的田赋银中，统一征收。这实际上是“一条鞭法”的继承和发展。两者的共同之处是都将地赋（正税）和丁银（人头税等杂税）合并，实行按田亩计算征收。两者的主要区别是“一条鞭法”系按支出需要摊派，税额经常变动；而“地丁合一，摊丁入地”则是把原来每亩征收的定额地税，再加上丁银重新折算成田亩定额，比较固定。

“地丁合一，摊丁入地”将农民的一般徭役都并入地亩之内，彻底废除了简单粗糙的人头税，同时取消了地主豪绅的免役特权，对促进农业生产的发展，增加田赋收入起到了一定的

积极作用，出现了清代前期经济一度迅速上升的局面。

我国封建社会除了对农业税进行多次变革外，其他工商税收也有了很大的发展。秦汉两代曾征收过盐税、酒税、铁税、渔税等；唐代征收过茶税、矿税、间架税、除陌钱等；宋代商业较为发达，征收过住税、过税、牙税、契税等；清代征收过关税、商税、船税等。

封建制社会税收的主要特点是：第一，田赋成为封建制国家的主要税收；第二，实物税逐渐向货币税转化，封建社会末期货币交纳开始占居主导地位；第三，随着商品生产的发展，工商税收逐渐增多。

（三）资本主义社会的税收

在资本主义社会，社会生产力得到了很大的发展，商品生产已成为社会普遍的、占统治地位的生产形式。资本主义税收也较之奴隶社会和封建社会的税收更加完善，并且成为国家财政收入的主要形式，成为资本主义国家政权赖以存在的物质基础。税收收入已全部采取了货币形式。资本主义国家的税制结构，随着资本主义经济的发展和演变，目前已形成了一个庞大的体系，税种繁多，税制复杂。按征税对象划分，可分为：对商品的课税，如消费税、增值税、销售税、关税等；对所得的课税，如公司所得税、个人所得税等；对财产的课税，如房屋税、土地税、遗产税或继承税、赠与税等。按征收管理机构不同，可分为中央税和地方税。按税收负担的归宿划分，可分为直接税和间接税等等。

资本主义国家的税收，不仅是资本主义国家取得财政收入的主要形式，而且还是其调节经济的重要手段。在本世纪三十年代，资本主义国家普遍利用税收杠杆调节经济，以刺激经济的发展。但是税收的调节作用是有限的，不能从根本上消除

资本主义的经济危机。资本主义的生产方式和社会制度，决定了资本主义税收具有如下特点：第一，在整个税收体系中，对商品课税和对所得课税成为主体税种；第二，征收制度越来越复杂；第三，随着商品经济的发展，货币税完全代替了实物税；第四，税收成为调节经济、缓和危机的一种手段。

（四）社会主义社会的税收

社会主义社会的税收发展演变情况，我们将在以后的有关章节中具体介绍。

第三节 我国税收存在的客观必然性

奴隶社会、封建社会和资本主义社会都是以生产资料私有制为基础的社会，而我国是以生产资料公有制为主体的社会主义社会，那么，在生产资料公有制的国家里是否还需要税收的存在？我们从税收的产生与发展的历史来考察，任何社会形态下，税收的存在都是由国家行使职能的需要和社会经济发展的客观需要所决定的。以生产资料公有制为主体的国家，也要实现其职能，也要调节社会经济活动，就必然需要税收的存在。我国税收存在的客观必要性主要表现在以下几个方面：

一、以国家为主体进行“社会扣除”的需要

什么是“社会扣除”？马克思在《哥达纲领批判》中指出，在一个集体的、以共同占有生产资料为基础的社会里，劳动者所得不是“不折不扣”的，而是“有折有扣”的，社会总产品在进入劳动者个人消费资料分配之前，必须进行一系列扣除：“第一，用来补偿消费掉的生产资料的部分；第二，用来扩大再生产的追加部分；第三，用来应付不幸事故、自然灾害等的后备基金或保险基金”。“剩下的总产品中的其他部分是用来作为消费