

国家税收学



GUOJIA SHUI SHOU XUE

马鸿飞
刘 萍
田 明 ● 编著
田明升 ○ 主审

黑龙江人民出版社

编写说明

随着我国市场经济的发展,新税制的实施,税收已成为人们日常生活中不可缺少的内容。税收学也作为经济管理类专业必设的课程,在各类高等院校、中等专业学校里开设。结合近年来教学的实践,我们编写了这本《国家税收学》,涉猎了税收理论、中国税制、税务管理方面的内容,通过税收理论和法规的介绍,使人们获得解决实际征纳问题的能力。本书既可以作为教材,也可成为有关单位及个人学习税收知识的参考书。

编写过程中我们参考了有关的文件、法规,研究了当前税收工作的需要,参考了大量此类书籍,博采众长,把着眼点放在实用性上,尽量使内容易懂、易记、易用,并在每一章之后适当做一些习题,以便于教学。

由于我们理论水平 and 实践知识有限,书中不适当、不完善之处在所难免,恳请读者批评指正。又由于参考书籍较多,难以一一列举,敬请有关作者见谅。

本书由马鸿飞编写设计大纲和总纂。参加编写人员具体分工为:马鸿飞编写第一、五、六、七章(哈尔滨理工大学),刘萍编写第八、九、十、十一章(哈尔滨理工大学),白明编写第

二、三、四章(哈尔滨理工大学),马鸿凌编写第十二章(烟台市商业学校),管力洁编写第十五章(黑龙江商学院),乔立群编写第十三章(哈尔滨工业大学),田楠编写第十四章(黑龙江会计师事务所)。

本书由哈尔滨理工大学经济管理学院副院长宋加升主审。

编 者

1998.8

目 录

第一章 税收与税收制度

第一节 税收必要性	1
第二节 税收制度及构成要素	9
第三节 税收分类	18
第四节 税收职能和效应	24
第五节 我国税收制度建立的原则	31
第六节 我国税制的建立与发展	35
习题	46

第二章 增值税

第一节 增值税的基本原理及产生	47
第二节 我国增值税的建立	52
第三节 增值税的征收制度	56
第四节 增值税应纳税额的计算	63
第五节 增值税的征收与管理	69
第六节 出口退税	73
习题	80

第三章 消费税

第一节 消费税的意义及特点	82
第二节 消费税的征收制度	86

第三节	消费税的计算	92
第四节	消费税的征收与缴纳	98
	习题	101
第四章	营业税	
第一节	营业税意义及特点	103
第二节	营业税的征收制度	105
第三节	营业税的减免	114
第四节	营业税的计算与征收	116
	习题	117
第五章	企业所得税	
第一节	企业所得税的特点及作用	119
第二节	企业所得税的征收制度	122
第三节	企业所得税应纳税所得额的计算	126
第四节	企业所得税应纳税额的计算和征收	139
	习题	144
第六章	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意义	146
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的征收制度	148
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的计算	160
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的征收管理	174
	习题	176
第七章	个人所得税	
第一节	我国个人所得税的演变	178

第二节	个人所得税的特点及作用	181
第三节	个人所得税的征收制度	183
第四节	应税所得额和应纳税所得额的计算	197
第五节	个人所得税的征收管理	207
	习题	211
第八章 关 税		
第一节	关税的意义	214
第二节	关税的征收制度	219
第三节	关税的计算	223
第四节	非贸易性进口物品的征税	225
第五节	船舶吨税	226
	习题	229
第九章 农(牧)业税		
第一节	农业税的特点和政策原则	230
第二节	现行农业税的主要内容	235
第三节	农业特产税	240
第四节	牧业税	245
	习题	250
第十章 财产税		
第一节	财产税的特点	252
第二节	财产税的征收制度	254
	习题	276
第十一章 资源税		
第一节	资源税的意义	278
第二节	资源税的征收制度	283

第三节	资源税的计算和缴纳	321
习题		324
第十二章	特定目的税	
第一节	固定资产投资方向调节税	325
第二节	城乡维护建设税	334
第三节	印花税	339
第四节	屠宰税	348
习题		351
第十三章	涉外税收概述	
第一节	涉外税收的意义	352
第二节	涉外税收的基本内容	355
第三节	国际税收协定	366
习题		375
第十四章	税收管理体制	
第一节	税收管理体制的意义及原则	376
第二节	我国税收管理体制的发展演变	378
第三节	分税制	383
习题		393
第十一章	税收征管制度	
第一节	税收征管的意义及原则	394
第二节	税收征管的法律依据	397
第三节	税收征管的基本制度	301
第四节	税务行政复议	412
第五节	税务代理	417
习题		422

第一章 税收与税收制度

第一节 税收必要性

税收历来是国家财政最主要的收入来源,也是政府用以调节经济的重要政策手段,同时也是人们在日常生活中经常接触到的一种财政现象。那么,什么是税收?税收是怎样产生与存在的?税收的必要性体现在哪些方面?这是我们首先要把握的问题。

一、税收的概念

英国的《新大英百科全书》中税收的定义为:“在现代经济中,税收是国家财政收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收;它通常被认为是对政府财政收入的捐献,用以满足政府开支的需要,而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的,它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入不大相同,如出售公共财产或发行公债等等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收,每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税义务”。

美国《现代经济学词典》税收的定义为:“税收的作用在于

为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性,它可以直接向居民或公司征收。”

日本《现代经济学词典》对税收的定义为:“税收是国家或地方公共团体为筹集满足社会共同需要的资金,而按照法律的规定,以货币的形式对私人的一种强制性课征。”

以上几种表述,我们可综合概括如下:

税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定,向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。

税收概念包含着丰富的内涵,我们大体可从以下几方面去理解?

1. 行使征税权的主体是国家,征税对象为社会成员

从古至今税收都是由国家掌握,具体地说,征税办法由国家制定,征税活动由国家组织进行,税收收入由国家支配管理。其他任何社会成员都不能征税。国家在整个税收活动中都处于主体地位,由于税收与国家紧密联系在一起,所以,一般称税收时,往往冠以国家二字,称为“国家税收”。

国家征税的对象为社会成员。税收的交纳者包括个人和各类经济组织。因为,国家征税就是把一部分社会产品或国民收入转变为国家所有,那么社会产品或国民收入由谁生产出来和由谁掌握呢?就生产来说是物质生产领域的单位和个人,如各生产企业和从事物质生产的各类经济组织,通过社会产品的初次分配掌握一部分社会产品;非物质生产领域的单位和个人,通过社会产品的再分配掌握一部分社会产品,而国家掌握的这部分社会产品,则是参与物质生产领域的单位和

个人创造的社会产品的初次分配和非物质生产领域的单位和个人取得收入的再分配而形成的。所以,国家要掌握一部分社会产品或国民收入,必须向生产和掌握社会产品或国民收入的单位和个人来收取,包括用税收形式来收取,而税收的交纳者也只能是单位和个人。

2. 税收是以国家的政治权力为依据

国家政权为了行使它的职能,维持其正常活动,必须占用一定的物质资财,而国家自身不会产生物质资财,因而必须采取适当的方式取得这些物质资财,就是国家集中支配的财政收入,税收就是国家取得财政收入的最主要的方式。

国家征税所凭借的不是所有者的权力(财产权力),而是国家的政治权力。国家向纳税人征税,是按国家税法征收的,法律体现了统治集团的意志,是国家政治权力集中的突出表现。通过税收国家直接对社会剩余产品进行集中性分配。税收分配的主体是国家而不是生产者,分配过程是由国家通过财政集中进行,而不是由为数众多的生产者进行。征税过程所发生的纳税人相互之间占有社会产品的比例变化,也是通过国家与纳税人之间的分配关系的体现,而不是纳税人相互之间直接发生分配关系。可见,税收是一种以政治权力为依据的分配形式,征税是国家权力机制运行的表现。

3. 税收具有强制性、无偿性和标准性的形式特征

税收是建立在不同社会制度上国家普遍采用的一种财政收入的形式,但税收与其他财政收入方式相比,具有以下三个基本形式特征:

① 强制性

强制性是指国家征税是以立法的形式规定的,税收的法律和法令,是国家法律的组成部分。有纳税义务的单位和个人,按法定标准依法纳税,否则就会受到法律制裁。

②无偿性

无偿性是指国家在征税以后不再直接偿还给原来的纳税人,也不向纳税人支付任何代价或报酬。国家各种财政收入(包括税收在内收入),主要用于发展社会生产力,逐步提高人民的物质文化生活水平,每个社会成员共同享受着国家行使其职能过程中所提供的各种利益。国家财政支出采取无偿拨付的方式,同时确立了税收必须采取无偿征税的原则。税收的无偿性是税收“三性”中的第一位属性。

③标准性

标准性指征税前税法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。税收的纳税人、课税对象、税率或税额、纳税期限等必须通过税法明确规定下来,税法不变,这些纳税行为的规则也不变。当然,国家规定向征税标准并不是一成不变的,有时由于客观情况变化,或者实行某些政策的需要,国家可以修订税法,更改某些征收标准,以适应社会生活发展的需要。

税收的上述特征,是鉴别一种财政收入是不是税收的基本尺度,一般地说,同时具有这三个形式特征的才是税收,税收的无偿性是税收这种特殊分配形式本质的体现,强制性是实现税收这种无偿征收的保证,标准性是无偿性和强制性的必然要求。三个特征同时存在税收这一整体中,不具有这三个特征的,无论叫什么名称,实际上都不是税收。

4. 税收体现一定的社会产品的分配关系

税收作为一种财政收入,是通过参与社会产品或国民收入的分配取得的。国家税收无论征收实物还是货币,都代表一部分社会产品或国民收入。征税过程,就是一部分社会产品和国民收入从纳税人手中转变为国家所有的分配过程。这样,把税收放在社会再生产过程中来看,在生产、分配、交换、消费这四个环节中,税收就是分配环节上的一种分配形式。税收分配与价值分配、信贷分配、工资分配、企业财务分配等共同构成社会再生产分配环节的分配体系。

征税的过程,就是改变一部分社会产品所有权的分配过程,征税这种分配,不仅涉及国家与纳税人之间的关系,而且还涉及不同纳税人之间的分配关系。国家对纳税人征税的结果,会引起各纳税人之间占有社会产品比例的变化,一部分纳税人占有比例增加,另一部分纳税人占有比例缩小。各纳税人占有社会产品比例的这种变化,实际上就是社会产品在纳税人之间的一种分配。可见税收分配关系是社会产品分配关系的一部分。

分配关系是社会生产的一个组成部分,人类一般的社会分配关系,早在原始社会就已经存在,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征的分配关系,税收是一种特定的分配关系,这种分配关系在不同的社会经济制度下,必然与该社会生产关系的性质相适应,体现着性质不同的分配关系。在我国社会主义条件下,税收体现着国家与纳税人之间在根本利益一致基础上的整体与局部的分配关系,体现着

“取之于民、用之于民”的社会主义财政分配关系。

二、税收产生与存在的基本条件

任何事物的产生和发展都有其基本条件,税收得以产生,并发展至今,也必然有它产生和生存的条件。国家的产生是税收产生的一个前提条件。国家公共权力建立以后,为了行使其职能,需耗用一定的物质资财,如对外防御外敌入侵以维护本国安全,对内实行行政管理以维护统治阶级的利益。为了维护这种公共权力的需要,国家就必须凭借其政治权力,向社会成员征收赋税。只要有国家存在,就必然有税收的存在,这已成为一种社会现象。具体来说,税收产生和存在的经济条件是:

1. 剩余产品是税收产生和发展的物质基础。

税收是社会生产力发展到一定水平,人类社会发展到一定历史阶段的产物。

原始社会生产力极其低下,人们利用简陋的工具进行生产,同时共同占有生产资料,平均分配劳动产品,没有剩余产品,没有私有制,没有阶级和国家,因而也没有税收。

原始社会末期,随着生产力的发展出现了剩余产品,产生了私有制,人类社会分裂为奴隶主和奴隶两个对立阶级,产生了奴隶制国家。奴隶制国家为了实现其职能,需要消耗大量的物质资料,必须通过无偿征收的形式,从进行物质生产的人们手中强行征集一部分剩余产品,于是税收开始登上人类的历史舞台。在社会再生产过程中,产品价值的三个组成部分,即物化劳动的转移价值(C)要用于补偿已经消耗的生产资

料,必要劳动的价值(V)要用于活化劳动的消耗,这两部分为社会进行简单再生产所必需,不能成为真正的税收源泉,只有剩余产品价值(M)的相当部分可用于实现国家职能和满足公共需要。正如恩格斯指出的:“劳动产品超出维持劳动的费用而形成的剩余,以及社会生产基金和后备基金从这种剩余中形成的积累,过去和现在都是一切社会的政治的和智力的继续和发展的基础”。因此,剩余产品是税收产生和发展的物质前提。

2. 所有权与经营权的分离与私有制的存在是税收产生和存在的必要条件

我国古代实行井田制,即土地王有制,在所有权和经营权合为一体的情况下,也就没有与地租、利润不同的赋税。实际上,任何一个大奴隶主、国王都不可能把全部土地交给其奴隶直接生产,而是绝大部分土地分给若干中小奴隶主诸侯负责经营,这就最早地出现了所有权与经营权的分离。在所有权与经营权相分离的情况下,国家要向土地经营者直接取得一部分剩余产品,就需要用税收形式。从这个意义上说,税收是随着所有权与经营权的分离而产生,又随着所有权与经营权的发展而发展。

从我国历史发展来看,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的现象日益普遍。私田不必交纳贡赋,全部收获归私田所有者支配。当时主要诸侯国之一的鲁国,为了抑制开垦私田,增加收入,于鲁宣公十五年(公元前 594 年)实行了“初税亩”,宣布对私田按亩征税,即“履亩十取一也”。土地私有制大量出现,是税收

产生和发展的必要条件。

3. 商品经济的发展加速了税收发展的进程

税收作为一种社会现象其发展的原因是多面的,从社会发展进程来看,生产力的发展水平决定了税收的具体内容,其中商品经济起了非常重要的作用,首先,商品经济改变了征税的形式,使税收由实物税变成货币税,这种变化不仅克服了征收实物税的局限和各种困难,而且提高了征税的欲望,为税收的扩展创造了主观和客观条件。同时,货币税迫使纳税人出卖产品换取货币,又推动了商品经济的发展;其次,商品经济扩大了征税范围,原来征税的主要对象是土地和人口,随着商品经济的发展,征税对象主要转向商品与货币收入,产生许多新税种,有产品税、营业税、关税等,都是商品经济发展的产物;第三,商品经济改变了征税环节,使税收的课征由生产过程转向流通过程,以商品是否销售为征税界限,销售即征税,不销售不征税,使税收与商品销售产生依存关系。可见,商品经济的发展是税收发展的重要原因之一。

从我国社会发展的过程,漫长的封建社会以自给自足的农业为主体,使商品经济的发展缓缓而行。而且税收主要通过田赋的形式来征收,田赋被视作正税,把对商业和手工业产品课征的税收作为杂税。直到近代社会以后,外国资本的涌入,民族资本兴起,封建经济的体制逐渐解体,商品经济对商品课征的税收才开始有了较快的发展,可见,对商品流转额的课征,是商品生产、商品流通发展的必然结果。

税收的出现和存在是以经济条件为内在依据,以国家这个政治条件为外在前提的。没有国家这一前提条件,固然不

会出现税收,如果缺少必要的经济条件,也根本谈不到税收的产生和发展。在税收发展的过程中,经济条件和国家的存在二者是相互制约关系并共存于税收这个同一整体中。

三、税收的必要性

税收与国家的关系作为一种社会现象存在于社会发展中,但国家征税的原因并不在于国家本身,而在于国家为社会提供公共品。

公共品“Public goods”,指由公共部门提供的产品或劳务。公共品在使用价值上具有非排斥性和非竞争性的商品或劳务。如国防、航海灯塔等,每个人都会从中受益也不排斥他人受益同时也不会因受益而相互竞争。而公共品的提供,要花费成本,付出代价,市场无法提供,国家作为提供公共品的公共部门行使职责,税收则是政府补偿公共品的成本向公共品的消费者收取的一种特殊形式的价格,这种价值格不是消费者自愿付出的,而是由政府强行征收的。税收的必要性可以说是为了弥补政府提供公共品的需要,但税收的职能不仅限于这一方面,关于税收的其它职能在本章第四节中再进一步阐述。

第二节 税收制度及构成要素

税收制度是指一个国家或者地区在一定的历史时期,根据自己的社会、经济和政治的具体情况,以法律、法规形式规定的各种税收法规的总称。

一个国家为了取得财政收入或调节社会经济活动,必须设置一定数量的税种。同时,还要规定每种税的征税办法,包括对什么征税、向谁征税、征多少税以及何时纳税、何地纳税、按什么手续纳税、不纳税如何处理等,这些就构成了税收制度的内容。

税收制度的核心是税法。税法是指国家税收活动的法律规范或者说是国家调整税收关系的法律规范。对税法的理解应包括三个层次:一是税法是一种行为规范。人们税收活动不得超越的界限,超越了就要受到制裁。二是税法是由国家制定的,它代表了国家意志。三是税法是凭借国家政治权力制定和实施的。

税法包括税法通则、各税税法(条例)、实施细则、具体规定四个层次。税法通则规定国家的税种设置及每种税的立法精神。各税税法(条例)分别规定每种税的征税办法。实施细则是对各种税法(条例)的详细说明和解释。具体规定是根据不同地区、不同时期的具体情况所制定的补充性法规。目前,世界上只有少数国家单独制订税法通则,大多数国家是把税法通则的有关内容包含在各税税法(条例)之中。我国的税法就属于这种情况。

税收制度是由若干要素构成,税制要素是组成税制的基本单位。构成税制的要素主要有课税对象、纳税人、税率、税目、纳税环节、纳税期限、减税免税和违章处理等,其中课税对象、纳税人和税率,是构成税收制度最基本和最主要的要素,一般称为“税收三要素”。