



税 收 学

SHUISHOUXUE

时建龙 刘 冰 主编



2

中国商业出版社



编审说明

为适应我国经济体制从计划经济体制向社会主义市场经济体制转变、经济增长方式从粗放型向集约型转变的需要,推进学校教学内容的改革,为二十一世纪培养人才,我司委托全国商专学科建设指导组编写了系列的“高等商科教材”。本书是“高等商科教材”之一。现经审定,同意作为普通高等商业、财经院校有关专业的专业课教材或专业基础课教材,也可作为成人高校同层次的函授、自学考试以及在职培训用的教材。

本书在编写和出版发行过程中,曾得到有关院校、部门以及编审者的大力支持,在此谨致谢忱。

为提高本教材的质量,热诚希望各位读者提出宝贵意见,以便进一步修订和完善。

国内贸易部教育司

一九九七年五月



序

税收是国家最主要的财政收入,又是国家实施宏观调控的直接、有效手段。税收学是研究税收分配关系及其运行规律和税收制度的科学。改革开放以来,税收理论和实际工作者为繁荣和发展税收科学理论作了不懈努力,取得许多成果。社会主义市场经济体制的确立,给税收学的研究提出了新的课题。怎样重新审定原有的税收理论,如何界定社会主义市场经济条件下的税收职能和税收原则等问题,都是新形势下税收学所要研究解决的问题。1994年,我国对工商税收制度进行了大幅度的结构性改革,这标志着我国税收制度朝着规范化、科学化和法制化方面迈出了关键的一步,它成为我国税制史上一个重要的里程碑。为了适应社会主义市场经济对税收学更新的要求和适应税收制度改革与满足教学的需要,时建龙、刘冰两位同志主编了这本《税收学》教材。

本书分四篇,第一篇阐明了税收基础理论,第二篇详细介绍了中国现行税制,第三篇探讨了税收管理,第四篇着重研究了税收的国际关系。纵观全书,内容丰富,观点新颖,结构完整,层次清晰,能从理论和实践两个方面较全面地、系统地阐述社会主义市场经济条件下的税收理论和税收制度。在研究和分析理论时,本书采用了理论联系实际、实证分析与规范分析相结合和比较研究等方法;既注重理论分析,又落实于我国改革开放实际;既重视借鉴和吸收西方税收理论,又坚持马克思主义的税收思想,并有所创新和发展。在阐述税制和管理实务等方面,主要以

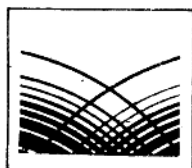
1994 年税制改革后正式公布的税法、条例、实施细则、征税办法等规范性文件为依据,详细介绍现行各个税种的制度、政策规定,并涉及税收管理及税收的国际关系,资料可靠、详细、准确和实用。

本书的编写者都是有关高等院校的青年学者,其中担任主编的时建龙同志曾是我的博士研究生(已于 1995 年获得经济学博士学位)。对于他们的成长我感到十分高兴,乐意向大家推荐他们的教学与科研成果,并欣然为之作序。

邓子基

1997 年 2 月 2 日

注:邓子基,我国著名经济学家、财税学家,中国财政学会、中国税务学会常务理事,中国体制改革研究所、中国财政经济研究所特约研究员,现为厦门大学教授、博士生导师,访问学者导师。



目 录

编审说明	(1)
------	-----

序	(1)
---	-----

第一篇 税收基础理论

第一章 税收概论	(1)
----------	-----

第一节 税收的产生与发展	(1)
--------------	-----

第二节 税收的本质	(19)
-----------	------

第三节 税收原则	(32)
----------	------

第二章 税收负担	(47)
----------	------

第一节 衡量税收负担的指标	(47)
---------------	------

第二节 税收负担选择	(57)
------------	------

第三节 税负转嫁和归宿	(68)
-------------	------

第三章 税收制度	(77)
----------	------

第一节 税制要素	(77)
----------	------

第二节 税制分类	(84)
----------	------

第三节 税制结构	(90)
----------	------

第二篇 中国现行税制

第四章 增值税	(105)
---------	-------

第一节 增值税的形成及特点	(105)
---------------	-------

第二节 增值税的征税范围、纳税人与税率	(111)
---------------------	-------

第三节 增值税应纳税额的计算	(117)
----------------	-------

第四节	增值税的纳税时间及地点·····	(124)
第五节	增值税专用发票·····	(126)
第五章	其他商品税·····	(132)
第一节	消费税·····	(132)
第二节	营业税·····	(142)
第三节	关税与船舶吨税·····	(152)
第六章	企业所得税·····	(165)
第一节	企业所得税的概念及特点·····	(165)
第二节	企业所得税的征税范围、纳税人和税率·····	(167)
第三节	企业所得税应纳税所得额的计算·····	(169)
第四节	企业所得税应纳税额的计算·····	(177)
第五节	企业所得税的征收管理·····	(182)
第七章	其他所得税·····	(185)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税·····	(185)
第二节	个人所得税·····	(196)
第三节	农(牧)业税及农业特产税·····	(205)
第四节	社会保障税·····	(211)
第八章	财产课税·····	(214)
第一节	房产税·····	(214)
第二节	车船税·····	(218)
第三节	契税·····	(222)
第四节	遗产税·····	(225)
第九章	资源课税·····	(229)
第一节	资源税·····	(229)
第二节	土地使用税·····	(235)
第三节	土地增值税·····	(238)
第四节	耕地占用税·····	(242)
第十章	行为课税·····	(246)

第一节	固定资产投资方向调节税	(246)
第二节	印花税	(250)
第三节	城乡维护建设税	(255)
第四节	屠宰税和筵席税	(258)
第五节	证券交易税	(261)

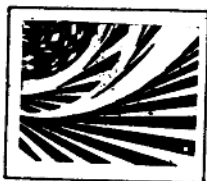
第三篇 税收管理

第十一章	税收管理体制	(265)
第一节	税收管理体制概述	(265)
第二节	我国税收管理体制的发展演变	(269)
第三节	税收管理体制的改革	(274)
第十二章	税收征收管理制度	(284)
第一节	税收征收管理概述	(284)
第二节	我国税收征收管理的改革	(288)
第三节	税收征收管理制度的内容	(301)
第四节	税务代理制度	(313)

第四篇 国际税收关系

第十三章	国际税收	(320)
第一节	税收的国际关系	(320)
第二节	国际重复征税及其减除	(326)
第三节	国际避税与反避税	(335)
第四节	收入和费用的国际分配	(347)
第五节	国际税收协定	(351)
主要参考书目		(356)
后 记		(357)

第一篇 税收基础理论



第一章

税收概论

第一节 税收的产生与发展

一、财政的产生

税收是财政的一项重要内容,税收收入是财政收入的主要形式。而财政是一个历史范畴,它是人类社会形成阶级、出现国家以后的产物。财政与国家有着密切的联系,它随着国家的产生而产生,随着国家的存在而存在,随着国家的发展而发展。

在原始社会,由于社会生产力极其低下,原始人只能过着共同劳动、共同消费的生活,没有剩余产品,没有私有制,没有阶级,因而也就没有国家,当然更没有财政。正如恩格斯所说的:“国家并不是从来就有的。曾经有过不需要国家、而且根本不知国家和国家权力为何物的社会。”^①

到了原始社会末期,由于生产力的发展,出现了剩余产品,加之生产力的发展使单个家庭成为独立的生产单位,产品归家庭所有,这就导致私有制的产生。而商品生产和交换的发展,又

^① 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1972年版,第170页。

加速了私有制的形成。私有制的产生使人类社会出现了阶级——奴隶主阶级和奴隶阶级,形成了奴隶占有制的生产方式。奴隶主为了保持占有生产资料与奴隶主本身的特权,强迫奴隶服从自己统治,镇压奴隶的反抗,必然要组织暴力机关,如监狱、法庭、警察、军队及其他机构。这样,国家就产生了。列宁指出:“国家是阶级统治的工具,是一个阶级压迫另一个阶级的工具,是建立一种‘秩序’,来使这种压迫合法化、固定化,使阶级冲突得到缓和。”^①西方古代的雅典国家、罗马国家以及我国古代的殷商国家就是这样产生的。国家的职能有对内和对外两种:对内就是镇压被统治阶级的反抗,以维护统治阶级在政治上和经济上的统治地位,另外,国家还有干预经济以求得经济均衡、稳定发展的职能;对外就是要防止外敌侵略,保证其权益不受别国侵袭,当然,剥削阶级国家的这一职能还包含征服、掠夺它国的因素。国家为了实现其上述职能,就必须消耗一定的物质资料(社会产品),而国家又是非生产性机构,它本身不能直接从事物质财富的创造。因此,国家只能凭借其政治权力,强制地、无偿地从物质生产领域分配一部分社会产品,以满足其实现职能的需要。这样,就产生了财政。

随着生产力的发展和不同性质国家的更迭,国家财政也得到了发展。从人类社会发展的历史看,除无阶级的原始社会外,迄今不同社会形态的国家都有与其相适应的国家财政,包括奴隶制国家财政、封建制国家财政、资本主义国家财政以及社会主义国家财政。

二、税收的产生

财政的产生并不意味着税收也同时产生,最早期的财政分配中没有税收因素。税收作为财政收入的主要形式,也是人类

^① 《列宁全集》第4卷,人民出版社1959年版,第176页。

社会发展到一定历史阶段的产物。税收的产生,主要取决于两个条件:一是国家的产生和存在;二是私有财产制度的存在和发展。这两个前提条件是相互制约、相互影响的。一个社会只有同时具备这两个条件,税收才能产生。因而税收是国家和私有财产制度同时存在这一特定历史条件下的产物。

(一)国家的出现与税收的产生

国家的出现与税收的产生有着本质的联系。首先,税收是国家实现其职能的物质基础,只有出现了国家之后,才有为满足国家政权行使职能而征税的客观需要。国家为了执行公共职能,就需要有一定的人力和经费,而国家公共支出的无偿性又决定了国家只能凭借自身权威,以税收这一强制、无偿的收入方式来筹集资金。恩格斯指出:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^①其次,税收是以国家为主体,以国家政治权力为依据的特定产品分配,只有产生了国家,才有征收捐税的主体——国家,也才有国家征收捐税的依据——国家政治权力,从而才使税收的产生成为可能。因此,税收为国家的存在和发展提供了物质基础,也是国家权力的强制性的经济体现,正如马克思所说,税收是养活国家的娘奶。恩格斯也曾经指出,强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。

(二)私有财产制度的出现与税收的产生

私有财产制度的出现同税收的产生也有着直接的必然联系。国家取得财政收入,有多种方式,究竟采用何种方式,必然要受到客观经济条件的制约。税收是凭借政治权力而不是凭借财产权力进行的分配,这种分配只有在国家不直接通过财产所有权支配社会产品或国家通过财产所有权所获得的社会产品不

^① 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1972年版,第167页。

足以满足实现其职能需要的场合才有必要。也就是说,只有在社会上存在私有制的条件下,国家的公共利益与居民的个人利益存在不一致,而且必须要将一部分私有的剩余产品集中起来为国家所用时才有必要运用税收。不能把税收等同于任何形式的按比例或定额分配,税收只存在于国家需要将一部分不属于自己所有或者不能直接支配使用的社会产品转变为国家所有的情况中。而那些本来就属于国家所有或国家可以直接使用的社会产品,国家无需再采用税收来征收。因此,只有社会上存在着私有财产制度这样的经济条件,税收才会产生。

三、税收的发展

税收产生以后,随着社会经济的发展,税收无论是形式上还是内容上都得到了不断丰富和完善。统治阶级总是自觉地或被迫地进行税制改革,以便使税收更好地适应社会经济发展的要求。一方面,统治阶级为了稳定社会、维护其统治地位,主动地进行税制改革来调整分配关系,缓和阶级矛盾;另一方面,当税收制度严重不适应甚至阻碍经济发展时,阶级矛盾尖锐,农民因税负过重不得不揭竿而起,最终以改朝换代的方式来迫使新政权改革税制,以适应社会经济的发展。自税收出现以来,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个不同的社会制度。随着社会生产力的发展和各个社会政治经济情况的发展变化,税收也经历了一个由初级到高级、由简单到复杂的演变过程。

(一)奴隶社会税收

奴隶社会生产关系的基本特征是奴隶主占有生产资料和奴隶。国王不仅是掌握政治军事权力的统治者,而且本身就是最大的奴隶主,直接占有大量的土地和奴隶。中国古代所谓的“溥天之下,莫非王土”,就是对这种社会现象的描述。因而在奴隶社会中,国家的财政关系和直接占有奴隶的剩余劳动的过程是

混为一体的,国家财政收支同国王私人的收支是不分的。国家财政收入主要是靠拥有土地所有权而获得的“地租”性质的收入、直接支配奴隶的劳动成果、战败国的贡品和掠夺性收入。当时的财政形式是非常古老和不典型的,以纳贡和力役为主。

纳贡也称贡赋,是税收的原始形式,但它并不能完全等同于税收。因为纳贡的基础是奴隶主庄园制度。在奴隶主庄园中,奴隶主既是地方行政长官,又是庄园的财产(包括奴隶)所有者和管理者。这是一种行政与经济合一的组织方式,尽管奴隶制国家与奴隶主庄园之间的纳贡关系也具有强制性特征,但毕竟是同一阶级内部进行的。贡是国家凭借政权和所有权双重权力所取得的,兼有国家权力的收入——税收和财产报酬性质——占有剩余产品的双重性质。事实上,奴隶社会尚处于野蛮状态,这种权利与义务关系不清的现象是难以避免的。只有人类进入封建社会,政治权力与所有者权力明确区分之后,税收才有可能摆脱原始状态,真正成为国家政治权力的经济体现。因此,在奴隶社会,税收还处于雏形阶段。

此外,作为原始财政形式之一的力役之征与奴隶主对奴隶劳动的直接占有使用不能等同,与作为典型财政收入形式的税收也有差别。中国古代的役有兵役和力役之分,前者用于战争或防卫,后者用于修建皇宫、坟墓、器具以及兴修水利等公共工程。国家采用力役形成的财政过程,是收支同时完成的过程,力役的结果往往是公共工程的竣工或公共服务的产生,也就是财政收支的完成。因此,力役是纳税以外的另一种义务形式。力役曾是我国历史上一种极其重要的财政形式。只有在市场经济充分发展,国家所需要消耗的物资主要来自于市场的情况下,才有可能逐步取消力役之征。

(二)封建社会税收

封建社会生产关系的基本特征,是封建主占有生产资料和

不完全地占有生产劳动者——农奴。同时，社会上还存在着农民和手工业者等小私有经济。国家的财政收入与封建主的地租逐渐分开，于是，财政关系与一般分配关系逐渐分开，国家的一般费用与维持各级官吏的生活费用也逐渐分开。赋税收入、官产收入、专卖收入和诸侯交纳的贡品是国家财政的主要来源。国家财政支出主要用于军事和其他暴力机构支出、王室费用以及封建文化、宗教等支出。

作为典型财政收入形式的税收是在国家公共权力日益增强、土地私有制形成后产生的。封建制国家实现了国家政治权力与财产所有权的分离，因而税收也就产生了。与上述封建社会的财政相适应，封建社会的税收也得到了充分的发展。适应封建社会生产力和生产关系的发展，封建社会的税收呈现以下几个特点：

1. 税收收入成为财政的主要收入。在封建社会，依靠国家政治权力在生产过程之外进行的超经济剥削——赋税，逐步代替了依靠所有权在生产过程之内直接进行的经济剥削——官产收入，而成为封建国家财政的主要收入。税收对封建社会的发展起着重要的支撑作用。马克思说：“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和舞蹈女演员、教师和警察、希腊式博物馆和哥德式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^①

2. 税收收入中以直接税为主。在封建社会，由于商品经济不够发达，统治者只能主要采用直接对土地和人丁课税的直接税。马克思说：“直接税，作为一种最简单的征税形式，同时也是一种最原始最古老的形式，是以土地私有制为基础的那个社会

^① 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第181页。

制度的时代产物。”^①我国封建社会的税收主要是对耕地征收的土地税、田赋,对人丁征收的名目繁多的人头税等。当时虽然也对城市商业、手工业和进出口贸易开征了商税、关税,但税额很少,在税收总额中不占主要地位。

3. 税收的征收形式以实物为主。由于封建社会中自然经济占统治地位,商品货币经济不够发达,税收的征收形式必然以实物形式为主。在中国的封建社会里,除私田以外,还有很多为国家所有的公田。国家把公田招租给农民,收取实物租金;同时,国家对土地课征的税也都是以征收农产品为主。由于租和税都归国库,又都采用实物形式,因而就形成了租税合一的特殊赋税制度。当然,这一时期也存在着货币征收形式,如对商业、手工业和进出口贸易征收的商税和关税,对财产或经营行为征收的各种杂税,一般都是征收货币,但货币形式在当时并不占主要地位。

4. 税收制度逐渐规范化。封建制国家在开征新税种时,一般都公布税收的征收标准和办法,从而使税收比较规范。此外,国家还建立起一套比较严密的考核制度,包括税收入解的情况必须备案向中央汇报,库存的钱银和实物必须报经中央同意才能开支等。在中国历史上,公元前594年鲁国实行了“初税亩”的农业税制,这是最早以税来命名的财政制度,税收成为中央政府考核地方官员业绩的重要标准。税收制度比较规范也是封建制度能够长期存在的重要原因。但是,尽管封建社会的税制比较规范,税制却极不公平。特别是人头税,富人和穷人的负担相同,因而税负主要落在穷人头上。此外,税制也缺乏稳定性,统治者可随意加税加派。在西欧,普遍流行包税制度。包税人可任意指定各种税收项目,盘剥商人和新兴的资产阶级,成为资本

^① 《马克思恩格斯选集》第8卷,人民出版社1961年版,第543页。

主义经济发展的重大阻力。

(三)资本主义税收

资本主义打破了封建生产关系,商品经济得到了充分发展,相应地,财政分配关系也得到了空前的发展。随着生产社会化的发展,国家承担的社会职能也在不断增加。现代资本主义国家财政不仅要供给政府管理经费,而且还要举办不可缺少的社会福利,甚至要承担某些直接经济投资,从而扩大了财政分配的范围,财政在社会经济中的作用也大大增强。财政收入在国民收入中的比重一般已在30%以上,有的已接近50%;财政支出在国民经济中的比重一般也在50%左右。不仅如此,财政已成为政府用以对付经济危机,制止通货膨胀,消除失业的主要手段。“由于现代政府的巨大规模,没有财政政策就等于宣布死亡。”^①

随着资本主义私有制的发展,国家直接占有或经营企业的现象越来越少,资产收益从而无法保证政府的正常运转,私有财产占有者从其根本利益出发,也就容许政府不断提高课税,以满足其日益扩大的职能需要。因此可以说,资本主义税收发展的直接动因是政府职能范围的扩大,深层原因仍是生产力的进步和社会矛盾的发展。资本主义税收具有以下几个特点:

1. 税收征收形式货币化。在奴隶社会和封建社会里,税收的征收形式是以实物形式为主。但到了封建社会末期,由于商品货币经济日益居于主导地位,税收的征收形式也逐步过渡到以货币形式为主。我国封建社会末期除了商税、物产税、各项杂税征收货币形式之外,从明代起,田赋也开始实行折银征收,逐渐增加了货币征收形式。在资本主义社会里,商品货币经济得到了前所未有的高度发展,货币关系已经深入到社会经济生活

^① 萨缪尔森:《经济学》上册,商务印书馆1987年版,第215页。

的各个方面,各项税收也基本上是征收货币,货币形式成为占统治地位的税收征收形式。税收征收形式的货币化是社会进步的重要标志之一,它不仅有利于税收的征管和缴纳,同时对资本主义生产关系的发展也起了重大的促进作用。

2. 税收征收体系的多样化。在资本主义发展初期,古老的直接税逐渐被取消或降到了次要地位,而对商品课征的间接税逐渐上升到主要地位,形成了以间接税为主的税收制度。这是因为间接税是对商品课税,税款包含在商品销售价格之中,税收负担并不是由经营工商业的资本家承担,而是由购买商品的消费者负担。因此,间接税可以减轻资产阶级的税收负担,有利于资本主义工商业的发展。正如马克思所说:“消费税只是随着资产阶级统治的确立才得到了充分的发展。”^① 随着资本主义经济的发展,政府广泛采用了各种间接税,形成了种类繁多的间接税体系。有对消费品课征的消费税,有对商品、劳务经营课征的销售税或营业税,有对盐的生产、运销课征的盐税。当然,除间接税外,也征收土地税、财产税和各种杂税等一些辅助性税种。但是,长期广泛实行间接税税制的结果,给资本主义经济的发展和资产阶级的经济利益也带来了一些不利影响。首先是因为间接税是对商品的流转课征的,每次流转都要征税,流转的次数越多,征税额越大,商品的价格也就越高。这种情况不利于市场竞争和扩大生产,特别是在国家垄断资本主义时代,随着国际竞争的加剧,为了保护本国工商业的地位,各国纷纷采取降价措施,其中最主要的是通过降低间接税来降低本国商品在国际市场上的价格。其次是因为对消费品课征间接税,相应提高了消费品价格,这就迫使名义工资的提高和生产成本的增加,从而影响资产阶级的利益。因此,当代西方资本主义国家税制改革的一大

^① 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1958年版,第179页。

趋势就是提高直接税的比重,降低间接税的比重,从而形成了较为复杂的税收体系。有些国家,如法国等国的税制仍以间接税为主体,亦有一些国家,如美国、日本等国的税制以直接税为主体,大多数国家实行的是以间接税和直接税双主体的税制。

3. 税收征收权范围国际化。在资本主义发展初期,由于国际间经济往来不够发达,国家行使的课税权只限在本国领土范围之内,尽管关税的课征会直接或间接地涉及到其他国家的经济利益,涉及到国家间的利益关系,但就国家课税权的范围来说,由于关税只是对本国的进出口商征税,国家的课税权仍然没有超越本国领土的范围。当资本主义进入垄断阶段之后,国际间的经济联系不仅限于商品贸易,而且出现了资本输出,资本输出又必然推动了生产领域的跨国经营、跨国经营的结果会给投资者或经营者带来跨国收入,即在本国领土范围之外取得的生产经营收入。一些国家为了维护本国主权和经济利益,就开始对跨国收入征税。也就是说,国家不仅对本国公民或公司企业在本国境内取得的收入征税,而且对其在国外取得的跨国收入同样征税;不仅对本国境内的外籍人员或公司企业在本国境内取得的收入征税,而且对其在其他国家取得的收入也同样征税。这样,国家的课税权就超越了本国领土的范围而趋向国际化了。

4. 税制建设法制化。资本主义制度确立之后,废除了封建专制制度、等级制度和教会的神权统治,实行了资产阶级的民主制。针对封建社会税制不完备,政府征税的随意性,包税人横行等问题,资产阶级从夺取政权的初始就把税收立法工作作为重大的政治措施,并把私有财产神圣不可侵犯、依法律规定纳税写进法律,使税法与民法、刑法、行政法并列,成为资本主义四大法系之一。在资本主义民主制度下,国家征收任何税收,都必须经过立法程序,完成立法手续,各项税法只能由议会制定,君主或国家元首不能擅自决定征税。在税收法制建设上,资本主义国