

北京市成人中等专业学校教材

税收学基础

北京市成人教育教学研究室组编

北京工业大学出版社

北京市成人中等专业学校教材

税 收 学 基 础

北京市成人教育教学研究室组编

刘书明 主编

北京工业大学出版社

(京)新登字 212 号

北京市成人中等专业学校教材

税收学基础

刘书明 主编

*

北京工业大学出版社出版发行

各地新华书店经销

北京育才印刷厂印刷

*

1994 年 8 月第 1 版 1994 年 8 月第 1 次印刷

787×1092 毫米 32 开本 7 印张 157 千字

印数:1~10500 册

ISBN7-5639-0397-6/F·56

定价:5.80 元

前 言

党的十四届三中全会制定了建立社会主义市场经济的总体蓝图,为了推进我国经济体制改革,中央提出了税制改革方案,建立以增值税为主体的商品和劳务税制度,统一了内资企业所得税和个人所得税。其他税种的改革将陆续出台。为了使成人中等专业学校教学适应改革的需要,及时反应改革的成果,我们组编了《税收基础知识》一书,做为成人中等专业学校教材。同时,也可以做为经济工作者的参考资料。

本书是在教学实践的基础上写成的,在编写中,力求反应成人教育的特点,增强实用性,并尽可能吸收了改革的新成果。教师在使用时要注意联系实际,结合新内容进行讲授。

本书由刘书明老师撰写,并经王建田老师审阅。在编写中孙红健、姚小龙、陶鸣、刘淑文等先生的协助誊写,在此,一并表示谢意。由于编写时间仓促,水平所限,缺点错误在所难免,望广大教师批评指正。

北京市成人教育教学研究室

1994年5月

目 录

第一章 税收的本质.....	(1)
第一节 税收的概念.....	(1)
第二节 税收的产生和发展.....	(9)
第二章 税收的职能和作用	(17)
第一节 税收的职能	(17)
第二节 税收的作用	(21)
第三章 税收负担	(27)
第一节 税收负担概述	(27)
第二节 整体税收负担	(30)
第三节 个体税收负担	(35)
第四节 重复征税	(37)
第五节 避税	(40)
第六节 税收负担的转嫁	(43)
第四章 税收制度	(49)
第一节 税收制度的概述	(49)
第二节 税种的构成要素	(54)
第三节 税制结构	(60)
第五章 我国税制的建立和改革	(64)
第一节 我国税制的建立	(64)
第二节 适应计划经济体制进行的税制改革	(69)
第三节 适应有计划商品经济进行的税制 改革	(73)
第四节 建立社会主义市场经济进行的税制 改革	(79)

第六章 商品和劳务税	(88)
第一节 商品和劳务税的概述	(88)
第二节 营业税	(94)
第三节 增值税	(104)
第四节 消费税	(118)
第五节 城市维护建设税	(127)
第七章 所得税	(131)
第一节 所得税的概述	(131)
第二节 企业所得税	(133)
第三节 个人所得税	(142)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税	(150)
第八章 资源税	(157)
第一节 资源税概述	(157)
第二节 资源税	(159)
第三节 土地增值税	(167)
第四节 土地使用税	(174)
第九章 财产税	(179)
第一节 财产税概述	(179)
第二节 车船税和房产税	(183)
第十章 行为税	(189)
第一节 行为税概述	(189)
第二节 固定资产投资方向调节税	(193)
第三节 印花税	(199)
第十一章 税务管理	(208)
第一节 税务管理概述	(208)
第二节 税务管理制度	(212)

第一章 税收的本质

第一节 税收的概念

一、税收的定义

税收的概念是人们对税收本质的理性认识。他既是对税收进行深入研究的结果,又是对税收进行理论思维的逻辑基础。当我们还不能正确地认识什么是税收时,是难以阐述税收理论的。因此,本书就以税收的概念作为开篇。

明确税收的概念的方法是定义和分类。通过定义可以反映他的内涵,揭示他的特有属性,从而说明税收是什么。通过分类可以反映他的外延,确定所有具备他的特有属性的事物,从而说明哪些事物是税收。

定义税收使用的是属加种差的逻辑方法,首先确定税收属于哪类事物;然后说明税收与同属事物的根本差别,揭示税收的特有属性,从而使税收区别于同属事物。

(一) 税收的类属

税收是一个历史悠久的经济范畴,在中国至少有三千年以上的历史。古代汉语中的“赋”、“税”、“租”、“捐”等,后来被联用,形成“赋税”、“租税”、“捐税”等词汇,其含义都是指财政收入。后来,税收的含义逐渐发生了变化,不仅表示税的收入,也表示税的征收,与收税,征税,课税的含义相同。但是,在税收学已从财政学中分离出来,形成一门独立的学科的条件下,

如果再把税收作为财政收入或取得财政收入的方式,显然不能正确地反映其类属了。目前流行的观点是把税收作为一种分配关系或一种分配形式。

从税收在社会再生产中的地位看,税收是一个分配范畴,属于社会再生产过程中分配环节上的一种分配形式。分配一般是指把国民收入分割为不同的份额、并且决定归谁占有的一个环节。尽管在不同的时代或国家,税收的具体形式可能不同,但都是一种社会财富的转移活动。征税就是一部分社会财富从社会成员手中转为政府所有。税收属于分配范畴,但从不同的角度考察,可以把他归于不同的类属。如从社会分配体系方面看,税收是整个社会分配体系中的一种,因此可以把他归属于分配形式。如从社会经济关系方面看,税收体现政府和社会成员之间的一种分配关系,因此也可以把税收归属于社会分配关系。但是这些归属只反映了税收的某一侧面。全面地考察税收,他应该是分配形式和分配关系的统一,属于一种分配活动。

(二)税收的特征

把税收归属于分配活动,这只是界定税收的第一步,还需要在此基础上明确税收的特征,从而把税收与其他分配活动区别开来。税收与其他分配活动相比有不少特点,但是只有法治性是其本质特征,是税收区别其他分配活动的根本标志。

税收的法治性首先表现在法定性上,即各种税收制度都是以法律或法令的形式制定的,属于法律的一部分,被称为税法。其次,税收活动是依法进行的。政府的征税机关依法行使自己的税收权力,社会成员依法履行自己的纳税义务,任何一方都不能违反税法规定,否则就要受到法律的制裁。除税收以外的其他分配活动都不具有法治性。一般以财产所有权关系

为基础的分配活动都采取社会契约形式,按等价交换的原则进行。尽管这种分配也必须在法律允许的范围内进行,但这种活动本身并不是法治活动。只有分配活动的当事人发生了纠纷,才需要由法律解决。或者这种分配活动触犯了法律,才会受到法律的制裁。可见,只有税收才具有法治性。因此,法治性是税收的特征。

关于税收的特征,税收学界还有多种观点,其中以税收具有强制性、无偿性、固定性的观点最为流行。

税收的强制性指政府征收捐税是以国家的法律、法令的形式加以规定的,是政府依照法律的强制保证。

税收的无偿性指政府征税以后,税款即成为政府所有,不再归还给纳税人,也不支付任何报酬,是一种无偿征收。

税收的固定性指政府在征税之前,以法律形式规定了征税对象以及征收的额度,按预定的标准征收。

从以上对税收强制性、无偿性、固定性的阐述中可以看出,这三性仅是税收法治性的具体体现,不是税收的本质特征。

综上所述,可以对税收定义如下:税收是政府进行的法治性的分配活动。

二、税收的分类

税收是由许多具体的税种组成的,因此要说明税收的本质,还必须明确税收概念的外延。为了避免一一列举所有的税种,可以通过把这些税种分类,按照大类来反映税收概念的外延。所以,税收分类和税收定义一样都是为了明确税收概念,反映税收本质的。当然强调分类是说明税收概念的一种逻辑方法,并不否认分类的其他目的。税收分类可以有助于研究税

收发展的过程、研究税收的负担转嫁以及设计税收制度等等。

(一) 税收分类的多种方法

税收的分类方法有很多种,为了达到不同的目的,可以采用不同的分类标准进行分类,常见的有以下几种:

1. 按税收收入形态分类

以税收收入型态为标准可以把税收分为力役税、实物税和货币税。力役税和实物税都是自然经济的产物,在商品货币交换不发达的条件下,税收一般以直接征用劳动力和实物为主。我国古代的田赋在明朝中叶以前一直直接征收农产品,徭役(包括兵役和力役)即是直接征用劳动力从事各种劳务活动。随着市场经济的发展,税收收入型态逐渐由力役和实物为主转为货币为主。我国在明朝中叶实行“一条鞭法”时才完成这一转变。当代,除了一些发展中的国家的农业税仍征收实物外,税收基本上都是货币税。

2. 按计税依据分类

以计税依据为标准可以把税收分为从量税和从价税。从量税以征税对象的实物计量包括面积、体积、重量、容积以及数量为计税依据。从量税也是自然经济的产物。在商品货币交换不发达的条件下,税收主要按实物计征。我国古代的田赋是按亩计征,人丁税是按人丁的数量计征,房产税是按房屋间数计征。随着市场经济发展,从量税的范围也逐渐缩小。现在只有少量税仍属从量税,大部分税收是按征税对象的价值计征,属于从价税。如商品和劳务税按流转额计征,所得税按所得额计征,财产税按财产的价值额计征。

3. 按税率分类

按税率可以把税收分为定额税和定率税。定额税是按单位征税对象直接规定一个固定的税额而计征。一般从量税都

属于定额税,如田赋一般是以亩产的平均数作为固定的税额,人丁税是按人丁规定若干钱作为固定的税额。定率税采用百分比作为税率而计征。现在多数税是定率税。定率税可以细分为比例税和累进税两种。

4. 按税收收入用途分类

税收收入是国家的财政收入,在实行复式预算制度时,税收一般是经费预算的收入来源,主要用国家经费开支。其中有一部分税收的收入有专门的用途,不得挪用于其他开支。因此,按税收收入的用途可以把税收分为一般税和特定税。一般税是指其收入没有指定专作某种特定用途的税,绝大多数税收都是一般税。特定税,又称目的税,是专门为满足特定经费开支而开征的税。这种税数量较少,社会保险税和城市维护建设税属于特定税。

5. 按纳税人与税负的关系分类

有些税收的负担不能转嫁,由纳税人直接承担税负,这类税收属于直接税。有些税收的负担可以转嫁,纳税人可以把税负转嫁给他人负担,相当于国家间接向负税人征税,因而称为间接税。一般来讲,所得税和财产税因不易转嫁则属于直接税,而商品和劳务税因可以转嫁则属于间接税。

6. 按税收管辖权分类

税收管辖权可以分别归属于中央政府和地方政府,也可以由中央政府和地方政府共享。所以,按税收管辖权可以把税收分为中央税、地方税和中央地方共享税。有些国家还把地方税再按行政区划分两级地方税。

(二)按征税对象分类

征税对象是构成税法的最基本要素,是区别不同税收的最主要标志。一般来讲,某种税叫什么名称,就是由这种税的

征税对象决定的。所以，按税收的征收对象分类是明确税收概念外延的最好的方法。

1. 我国目前按征税对象分类的状况

由于征税对象的种类繁多，对他本身的分类就有不同的方法，相应地按征税对象的税收分类也有不同的方法。我国目前最为流行的分类方法是把税收分为以下几种：

(1)商品和劳务税。凡是以商品和劳务为征税对象的各种税都属商品和劳务税。他包括增值税、营业税、消费税等。

(2)所得税。凡是以所得额或收益额为征税对象的各种税都属于所得税。他包括企业所得税和个人所得税，我国的农业税也属于所得税。

(3)资源税。资源税是以各种资源为征税对象的税收。资源包括人力资源、自然资源和资产资源。目前我国只对少数自然资源征税。包括资源税、城镇土地使用税、农村耕地占用税和土地增值税等。

(4)财产税。财产税是以财产为征税对象的税收。他包括房产税、契税、城市房地产税和车船使用牌照税等。

(5)行为税。行为税是以纳税人的某种特定行为为征税对象的税收。他包括固定资产投资方向调节税、车船使用税、屠宰税以及印花税等。

上述分类方法虽然广泛流行，但绝非尽善尽美。他只是适应了我国现阶段税收现状的一种分类。他的明显缺点是没有超前意识，如无法包括即将开征的社会保险税，因而难以和国际惯例接轨。

2. 经济合作与发展组织的税收分类

经济合作与发展组织(OECD)1976年采用的税收分类也是以征税对象为标准，他把税收分为商品和劳务税、所得税、

利润或资本利得税、净财富税、社会保险税、对雇主课税、资本交易税以及其他税等七大类,每一大类中又进一步作了划分。具体分类方法如下:

经济合作与发展组织的税收分类②

1000 对商品和劳务课税

1100 对商品生产、销售、转让、租赁、交货和劳务提供课税

1110 一般税

1120 特殊商品和劳务税

1121 产品税

1122 专卖税

1123 关税和进口税

1124 进口税

1125 特殊劳务税

1126 其他税

1200 对商品的所有权及其使用或许可使用课税或对行为课税

1210 经常税(即周期税)

1211 家庭用机动车税

1212 其他用机动车税

1213 其他商品经常税

1220 其他税

2000 对所得、利润和资本利得课税

2100 家庭和组织缴纳的税

2110 所得税和利润税

2120 资本利得税

2200 公司企业缴纳的税

2210 所得税和利润税

2220 资本利得税

3000 社会保险税

3100 由雇员支付的

3200 由雇主支付的

3300 由自营者或非雇用者支付的

4000 按工资表或劳动力对雇主课税

5000 对净财富和不动产课税

5100 净财经常税

5110 由家庭和组织支付的

5120 由公司企业支付的

5200 不动产经常税

5210 由家庭支付的

5220 由企业支付的

5230 由组织支付的

5300 净财富和不动产一次性税

5310 净财富税

5320 不动产税

6000 对赠与、继承、和对资本及财务交易课税和印

花税

6100 对赠与和继承课税

6110 赠与税

6120 继承税

6200 对资本及财务交易课税

7000 其他税

7100 单独由企业支付的税

7200 其他

以上我们通过定义和分类明确了税收概念的内涵和外延。综上所述,税收是政府进行的法治性分配活动。他包括商品和劳务税、所得税、资源税、财产税和行为税等。

第二节 税收的产生和发展

一、税收的产生

税收不是人类社会从来就有的,而是社会发展到一定历史阶段的产物,这个问题主要包括税收产生的条件和税收产生的必要性两个方面,是涉及到税收本质的重要问题。

(一)税收产生的条件

税收既然是政府以法治形式进行的分配活动,他的产生必然需要国家和私有制的存在作为条件。

1. 国家是税收产生的社会条件

国家的出现与税收的产生有着密切联系。税收是以政府为主体的分配活动,没有国家的出现,就没有税收分配的主体,自然也就不可能出现税收。尽管在原始社会的末期,为了满足社会公共需要,出现了在各氏族内部分配之外的社会集中性分配活动。但是这种分配活动的主体是原始的农村公社,而不是政府。因此,不能把这种分配活动视为税收。同时,税收又是一种法治性的分配活动。而法律是国家制定或认可并由国家强制力保证实施的行为规范。原始社会并不存在法律,那种集中性分配活动是由习俗和习惯来规范的,因此他不是税收。只有在国家产生以后,才有可能出现以政府为主体的具有法治性的分配活动。正如恩格斯在分析国家的特征时所指出的:“捐税是以前的氏族社会完全没有的。但是现在我们却

十分熟悉他了”。③

2. 私有制是税收产生的经济条件

税收是一种分配活动,属于经济现象。他的产生以国家的出现作为条件,是从上层建筑作用于经济基础而言的。税收作为一个分配范畴,他所形成的分配关系是社会生产关系的组成部分。因此,税收的产生是由社会生产力的发展水平决定的,他的产生是社会生产力发展的必然结果。社会生产力发展的水平可以用不同的指标来衡量,其中对税收产生具有决定作用的就是私有制。社会生产力发展水平决定税收产生,具体地表现在私有制决定了税收的产生。第一,私有制作为社会生产力发展的标志直接导致了国家的产生。从政治角度分析,是私有制的产生加速了贫富分化,使氏族内部形成阶级,阶级和阶级矛盾产生了国家。从经济角度分析,私有制的产生使一部分氏族成员能够占有较多的社会财富,从兼职执行社会公共事务转变为专职执行,不再直接从事物质生产活动,形成一个专门执行社会公共事务的特殊集团。国家是社会公共事务的执行人,他的形成不过是社会生产力发展出现了新的社会分工。第二,私有制,主要是土地私有制直接导致了税收的产生。在古代自然经济的国家中,主要生产部门是农业,因此,财政收入的主要来源也必然与土地有关。如果土地由国家直接占有,政府就可以直接支配土地的产品,而不需要采用税收的方式。只有在土地实行私有制,或者土地虽然实行国有制但由私人经营,政府不能直接占有土地的产品时,才有可能采用征税的方式。

(二)税收的必要性

国家和私有制的存在只是为税收产生提供了必要的条件。政府可以通过多种形式取得财政收入,之所以采用税收这

种形式,主要原因在于税收与其他财政收入形式相比,是最有效和最佳的收入形式。

政府增加财政收入有多种方式,如发行货币、举借债务、经营国有产业、收取费用、摊派和捐献等。但是,政府征税与这些收入形式相比则具有明显的优势:

(1)政府征税是以法治形式进行的。其权力管辖范围内全体社会成员都是纳税人,收入的来源广泛,可以为政府提供足够的资金来源。

(2)政府征税的规则是法定的。可以保证征纳双方的合法权益,减少矛盾和阻力,保证征收顺利进行。

(3)政府征税是把社会成员的一部分收入转移给政府支配,所以不会增大社会购买力而引起通货膨胀。

二、税收的发展

税收的发展是指他的正向变化过程,作为一个经济范畴,他适应社会生产力和生产关系,在漫长的历史时期中不断地发展,从萌芽阶段到雏形阶段,再到成熟阶段。从社会经济形式方面看,最初的税收是自然经济税收,随着自然经济解体,又形成了市场经济税收;从社会形态方面看,最初是奴隶社会税收,然后是封建社会税收,近代又出现了资本主义税收和社会主义税收。现从以下几个方面概括地说明税收的发展过程:

(一)税收法制度度的发展

税收是政府以法律形式进行的分配活动,自然具有法制性,所谓税收的法制性即是指税收制度具有法定性,是以法律形式体现的,并且,政府和社会成员都要遵守税法,依法治税。由于在不同的历史时期社会的法制程度不同,因此,税收的法制程度也存在着一个由低到高的发展过程。实行自然经济的