



国家税收

GUO JIA SHUI SHOU

许建国 庞国喜 编



国家税收

许建国 庞凤喜 编

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

国家税收/许建国,庞凤喜编·—武汉:武汉大学出版社,
1995.12

ISBN 7-307-02090-4

I. 国…

Ⅰ. ①许… ②庞…

Ⅲ. ①税收收入—中国 ②税收管理—中国

N. F 812.42 F 810.42

武汉大学出版社出版发行

(430072 武昌 珞珈山)

武汉印卷中心印刷厂印刷

1995年12月第1版 1995年12月第1次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:9.125

字数:227千字 印数:1—5000

ISBN 7-307-02090-4/F·447 定价:9.00元

目 录

第一章 税收概述.....	(1)
第一节 税收的概念.....	(1)
第二节 税收的特征.....	(7)
第三节 政府征税的必要性	(11)
第四节 税收的职能与作用	(14)
第二章 税收制度	(18)
第一节 税收制度及其功能	(18)
第二节 税收制度的构成要素	(20)
第三节 税收的分类	(32)
第四节 税收原则	(36)
第五节 中国的税制体系	(39)
第三章 增值税	(49)
第一节 增值税概述	(49)
第二节 增值税的征税范围和纳税人	(59)
第三节 增值税的税率	(64)
第四节 增值税的计算方法	(66)
第五节 增值税减免税及出口货物退(免)税	(76)
第六节 增值税的征收	(81)

第四章 消费税 (84)

第一节 消费税概述 (84)

第二节 消费税的征税范围、纳税人和税率 (88)

第三节 消费税的计算方法 (91)

第四节 消费税的减免税及出口退税 (97)

第五节 消费税的征收 (98)

第五章 营业税 (102)

第一节 营业税概述 (102)

第二节 营业税的征税对象和征税范围 (104)

第三节 营业税的纳税人和扣缴义务人 (110)

第四节 营业税的税率和计税依据 (111)

第五节 营业税的减免税 (117)

第六节 营业税的计算与征收 (119)

第六章 资源税 (123)

第一节 资源税概述 (123)

第二节 资源税的征税范围 (125)

第三节 资源税的纳税人、税率和减免税 (127)

第四节 资源税的计算与征收 (128)

第七章 关税 (132)

第一节 关税概述 (132)

第二节 我国现行关税制度 (137)

第三节 关税的计算与征收 (141)

第四节 非贸易性进口物品的征税办法 (144)

第八章 企业所得税	(146)
第一节 企业所得税概述	(146)
第二节 企业所得税的纳税人和征税对象	(149)
第三节 企业所得税的税率和税收优惠	(150)
第四节 企业所得税应税所得额的确定	(152)
第五节 企业所得税的计算与征收	(162)
第九章 外商投资企业和外国企业所得税	(167)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述	(167)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的征税对象和纳税人	(170)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的税率和税收优惠	(172)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税应税所得额的确定	(177)
第五节 外商投资企业和外国企业所得税的计算与征收	(184)
第十章 个人所得税	(189)
第一节 个人所得税概述	(189)
第二节 个人所得税的课税对象和纳税人	(194)
第三节 个人所得税的税率和减免税	(199)
第四节 个人所得税的计算与征收	(202)
第十一章 土地增值税、城镇土地使用税和耕地占用税	(211)
第一节 土地增值税	(211)
第二节 城镇土地使用税	(221)

第三节	耕地占用税·····	(227)
第十二章	房产税、契税和车船使用税·····	(233)
第一节	房产税·····	(233)
第二节	契税·····	(237)
第三节	车船使用税·····	(241)
第十三章	农(牧)业税·····	(247)
第一节	农业税概述·····	(247)
第二节	农业税征收制度·····	(251)
第三节	牧业税征收制度·····	(255)
第四节	农业特产税的征收制度·····	(258)
第十四章	其他各税·····	(262)
第一节	固定资产投资方向调节税·····	(262)
第二节	印花税·····	(270)
第三节	城市维护建设税·····	(281)
第四节	屠宰税·····	(285)
第五节	筵席税·····	(285)

第一章 税收概述

第一节 税收的概念

一、什么是税收

税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,参与国民收入再分配的一种形式,体现了以国家为主体的分配关系。税收这一概念包含以下几层含义:

1. 税收是国家取得财政收入的一种形式

国家履行其职能需要有一定的财力、物力作保障。从古至今,国家取得财政收入的形式多种多样,如公产收入、债务收入、专卖收入、罚没收入、利润上交等,但使用时间最长、运用范围最广、积累财政资金最为有效的则是税收这种财政分配形式。当今世界多数国家的财政收入的80%以上是来自于各种税收。

2. 税收来源于社会产品或国民收入

税收课征的对象是社会产品,但不是全部社会产品,而只是社会产品扣除补偿生产过程中消耗掉的价值部分以后的余额,即社会新创造的国民收入。税收一般不得课及资本。作为税收来源的国民收入,既可以是当年生产的,如增值税、所得税、消费税等;也可以是过去年度累积下来的,如各种财产税、遗产税等。税收参与国民收入分配,是各种生产要素凭借其所有权在经济领域对国民收入进行初次分配基础上进行的,因此,税收具有国民收入再分配

的性质。

3. 税收的征税主体为国家,征税依据是国家政治权力

税收是社会再生产中分配环节上的一种分配方式,属于分配范畴。分配的方式有多种多样,如利润、利息、工资等,这些分配方式,都是以财产所有者为主体凭借财产权力进行分配的。而税收是以国家为主体,依据政治权力,强制地把一部分社会产品和国民收入转变为国家所有,归国家支配、使用的分配方式。在整个税收分配过程中,对什么征税,征多少税,如何征税,都要体现国家的意志,即国家始终处于主导地位,税收关系体现着一种以国家为主体的分配关系。

二、我国历史上的税收概念

税收是一个古老的财政范畴。在中国税收发展史上,历代使用的税收名称不尽相同。譬如,贡、助、彻、赋、租、捐、役、银、钱、课、调等,都是税收的别称。其中,对后世影响较大的概念是赋税、租税和捐税。

1. 赋税

封建国家早期的赋和税是有区别的,体现不同的征税目的和税款用途。“赋”字从“贝”从“武”,体现征发军赋主要供武装军队和打仗之用;税字从“禾”从“兑”,属于对耕种土地的农民征收的农产品,主要以实物形式“足国用”。这种区别正如《汉书·刑法志》记述的:“有税有赋,税以足食,赋以足兵。”后来,封建统治者实行按田亩征发军赋,赋与税的区别便逐渐消失,统称为赋税。

2. 租税

现代意义上的租与税,其性质明显不同。前者是土地所有者凭借产权向土地租用者收取的租金,后者则是国家依据政治权力向土地使用者的强制课征。但在中国早期社会,两者是混同的。因为我国奴隶制国家实行土地王有制。《诗经》上说:“溥天之下,莫非王

土，率土之滨，莫非王臣。”也就是说，国王不仅是国家权力的代表，又是全国最大的土地所有者。因此，国家取得的财政收入既有税的特征，又有租的性质。但至唐代后期，由于国家对官田的课征称为租，对私田的课征称为税，因此，租与税的名称逐渐分离开来。

3. 捐税

捐亦称捐纳、捐输，最初是国家筹集资金的一种方式，它是自愿的、临时性的财政收入。但由于历代政府常将捐扩大用于特定用途征集财源，如筹措军饷、赈济灾民、兴办公共工程等，从而，使捐助逐步由自愿而变成强制，由临时性而变为固定性，带有明显的税收特征。封建国家征收的所谓苛捐杂税，更使捐税难分。因此，捐税基本上与现代的税收概念同义。

三、税收产生的条件

税收既是一个经济范畴，也是一个历史范畴。也就是说，税收不是从来就有的，而是当人类社会发展到一定阶段，即国家、剩余产品和私有制产生以后所出现的一种特定分配形式。

1. 国家出现及其职能需要是税收产生的前提条件

社会经济发展史表明，税收和国家有着本质联系。在原始氏族社会里，由于社会生产力发展水平极端低下，人类为了生存，必须共同占有生产资料，共同劳动，平均分配劳动成果。在这种生产方式下，没有剩余产品，没有私有制，就不可能设想一部分人占有他人劳动为主的剥削现象，更不可能设想为了维持某一阶级的地位而建立国家机器。氏族社会经历了漫长的岁月发展到末期，社会出现三次大分工，劳动生产力大幅度提高，商品交换逐步兴起，使剩余财富有可能集中到少数氏族领袖或军事首领手中。另一方面，部落间连年战争中的俘虏不再被杀掉，而变成了供他们驱使的奴隶。久而久之，社会的生产关系也开始发生变化，部分人逐渐脱离生产劳动，依靠直接占有别人的劳动来维持自己的生活；另一部分人则

成为被剥削被压迫的工具。结果，人类社会便开始分裂成为两大利益根本对立的阶级，即奴隶主阶级和奴隶阶级。奴隶主阶级为了维持其利益和统治地位，镇压奴隶阶级的反抗，就需要建立专门的暴力机关，这就是国家。

国家产生与税收之间的本质联系表现在以下几个方面：一是国家履行专政及公共职能，形成了以国家为主体的集中性、经常性的公共需要，这种需要要求有固定性特征的税收分配形式予以满足。二是作为非生产性的政权机构，既不直接占有生产资料，也不直接从事物质产品生产，从而需要依靠无偿性的税收直接占有和支配一定的社会产品。三是在私有制条件下，国家要在不支付报酬的情况下，将一部分私有产品转化成国家所有，从而需要有带法律强制性的税收来保证所有权转换的顺利实现。所以，只有国家出现，才有可能产生征税的需要、征税的主体和征税的权力。也正是“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前氏族社会完全没有的”。^①

2. 剩余产品出现是税收产生的必要条件

在任何社会中，人类剩余劳动创造的剩余产品总是推动社会向前发展的物质力量，也是税收得以产生的基本条件。剩余产品与税收之间的决定关系表现在：一是剩余产品是满足国家公共需要的物质基础。如果将税收喻为国家机构及其非生产人员得以生存的胚胎或种子，那么，社会剩余产品便是母体或土壤。没有剩余产品，就不会有国家，也就不会产生国家征税的需要。二是剩余产品构成税收的直接源泉。在原始社会，由于人们的劳动生产率很低，他们的劳动产品基本上是满足自身生存需要的产品，不要说这部分产品不可能提供大规模的公共需要，即使在部落内部，也不可能设想一个成员违背平均分配原则多占有他人的必要产品。当然，在

^① 《马克思恩格斯选集》第4卷，第167页。

原始社会后期,部落也会出现某些劳动产品剩余,但充其量不过是临时性的,主要用于补歉的储备,在生产不足或遇有其他需要时,仍然要平均分配给氏族成员以满足基本生活需要。因此,只有当人类劳动能够提供超过自身生活需要以外的剩余产品时,税收的出现才成为可能。

3. 社会出现私有制是税收产生的充分条件

仅有国家和剩余产品两方面条件,还不能产生完全意义上的税收。例如,在东方社会的小亚细亚生产方式下,实行土地王有制,就会派生出带有租税双重性质的贡赋等。只有在出现私有财产制度后,才会分裂为私有财产权和国家政治权力的对立,对于归私人占有的社会产品,国家若不采取强制性的税收进行课征,就不可能将私有剩余产品的一部分转化为归国家支配的物质财富。税收赖以产生的这种矛盾,正如恩格斯所指出的:或者是私有制不可侵犯,这样就没有什么国家所有权,国家就无权征税;或者是国家有这种权利,这样私有制就不是神圣不可侵犯的,国家所有制就高于私有制,而国家也就成了真正的主人。所以,税收产生是国家政权干预私有财产权的必然结果。

四、税收发展的历史进程

现代意义上的税收,就其起源看,大都经历了一个由低级到高级、由不完善到逐步完善的历史过程。在中国,这一历史过程大致可以划分为三个阶段。

1. “贡、助、彻”法是我国税收的雏型阶段

夏王朝是中国的第一个奴隶制国家。夏朝统治者为满足其财政需要,除了凭借对土地和奴隶的占有,直接剥夺奴隶的劳动成果外,还凭借其军事实力,进行强制课征。贡,就是这种强制课征的最初形式。贡赋的种类很多,主要可以分为两大类:一类是夏朝对联盟所属部落和被征服部落征收的土贡,即土特产品;另一类是由耕

种土地的平民向贵族的贡纳。到周代,这种贡纳发展成为受分封的各个诸侯国向王室的进贡。

商代实行助法。助即“借民力而耕之”。这是和商朝井田制相联系的一种力役税形式。“方里而井,井九百亩,其中为公田,八家皆私百亩,同养公田。公事毕,然后敢治私事。”其中,农户助耕公田上的收获物上交国家,成为国王的租税收入。

周朝的土地课征制度是彻法。“彻”有彻取或提取之意,实行彻法,是在原井田内打通公田和私田的界限,将全部土地分给农民耕种,收获农产品后,要从中提取一定的数额交给王室,即“民耕百亩者,彻取十亩以为赋。”

总之,我国奴隶社会的课征制度,如《孟子·滕文公》中所说:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻。”这些都是较为原始低级的税收形式,它们既有税的因素,也含租的成分,但从税的起源看,它们都属于税,是税收的雏形阶段。

2. 关市之赋是我国工商税收的萌芽阶段

我国对商业手工业征收赋税始于周代。在此之前,城镇内的工商各业虽有所发展,但多为官家经营,故实行“市廛而不税,关讥而不征”的政策。即对出售商品、加工、营业等不征税。经过市界、国界的物品,虽要进行检查但也不征税。只是到了周代,才开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”。其中,前者属于商旅税,后者包括对矿产、林业、渔业及盐的征课。这是我国最早的工商税收。

3. “初税亩”标志着我国税收开始进入成熟阶段

春秋时代是我国奴隶社会向封建社会转变的时期。由于生产力的进一步发展和奴隶大量逃亡,私田如雨后春笋般地发展起来,奴隶社会的经济基础——井田制开始土崩瓦解。公元前594年,当时的诸侯国鲁国决定不论公田和私田,一律按田亩课征田赋,史称“初税亩”。初税亩的历史意义在于:首次以法律形式正式承认土地私有制的合法性,开始了我国社会封建化的历史进程;初税亩对私

田课税,表明我国税收开始脱离租税不分的雏型阶段,进入成熟时期;同时,初税亩按田亩征税,开我国田赋制度之先河。

世界其他一些国家税收的历史也十分悠久。早在四五千年前,古罗马、古西腊、古埃及就已经有了税收。这些国家税收的起源也同样经历了由租税不分、贡赋不分到逐步完善的发展过程。以欧洲税收产生为例,一般经历了三个阶段:一是自由贡纳时代,税收含有临时性捐赠、馈赠的意思;二是承诺纳税阶段,税收初步摆脱贡赋不分状态,开始具有契约式的约束性和固定性;三是欧洲封建社会课税时期,这时的税收已经具有了政治权力与私有财产权力相对抗的典型意义。

第二节 税收的特征

一、税收的基本特征

税收是国家取得财政收入的一种方式,它反映了特定的分配关系。作为财政收入形式,它与其他财政收入形式如利润上交、公债收入、罚没收入、发行货币收入等相比较也具有其自身特点,因此,所谓税收的基本特征就是税收作为一种特定的分配关系所固有的特征,它是税收本质的外在体现,是税收区别于其他财政收入范畴的形式界定。
它是国家为实现其职能,取得财政收入的一种形式

税收具有强制性、无偿性和固定性三个特征。

1. 税收的强制性

税收的强制性,是指在国家税法规定的范围内,任何单位和个人都必须依法纳税,否则都要受到法律的制裁。它要求公民在发生纳税义务后,必须依法纳税,除此之外别无其他选择。

税收强制性的核心问题在于税收分配的直接依据是国家的政治权力。国家依据政治权力征税的直接表现是国家通过制定法律

来达到其目的。法律对其实施范围内的单位和个人具有强制力。它首先由宪法所明确规定。如我国宪法第五十六条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”其次是各种具体的税法，它规定了各种税的纳税人、税率等，还明确规定了有关的罚则。所以，税法最直接地体现了以政治权力为依据的税收分配所具有的强制性特征。

2. 税收的无偿性

税收的无偿性，是指国家征税以后，纳税人交纳的实物或货币随之就转变为国家所有，不需要立即付给纳税人以任何报酬，也不再直接返还给纳税人。即列宁所说的：“所谓纳税，就是国家不付给任何报酬而向居民取得东西。”^①

税收无偿性是税收的一项重要属性，是税收最重要的形式特征。因为税收依据的是政治权力，国家凭借政治强制力向纳税人征税，从而在社会产品分配中取得一定份额来满足实现国家职能所需要的支出。为保证收入的及时、稳定，就必须使税收的征收过程具有价值或使用价值单方面转移的特点，而不管某一方是否自愿，也不能有借有还。所以税收必须依赖法律保证。这又说明税收的无偿性和税收的强制性具有密切联系。正因为税收是无偿征收的，所以必须依据规范的法律标准，必须采用法律强制的手段作保证。没有强制性，税收无偿性也就不存在了。

3. 税收的固定性

税收的固定性，是指国家在征税以前，就通过法律形式，把每种税的纳税人、课税对象及征收比例等都规定下来，以便征纳双方共同遵守。

由于税收是无偿征收，采用法律强制手段，所以必须具有固定性特征，即为征纳双方确定一个可共同遵守的法律规程。这可使国

^① 《列宁全集》第32卷，人民出版社1958年版，第275页。

家根据一定时期政治经济与社会发展的任务提出的税收要求与纳税人的纳税能力,预先合理确定各项征收数额,以满足国家的需要和兼顾纳税人的可能。这样可以避免随意征收,产生税负失平或不能保证财政收入的及时足额,从而影响国家职能的实现。

以上所述税收的三个形式特征是古今中外一切税收的共性,不论是奴隶社会、封建社会和资本主义社会,税收均具有这三个特征。必须指出,这三个特征是一个统一体,只有同时符合这三个特征的财政收入形式才称为税收。

二、税收与其他财政收入形式的区别

为深入理解税收的基本特征,有必要进一步研究税收与其他财政收入形式如利润上交、国家信用和各种收费等的区别与联系。

1. 税收与国有企业利润上交的区别

国家参与国有企业纯收入分配的两种主要形式是税收和利润上交。1979年经济体制改革以前,国家与国有企业的利润分配主要是利润上交方式。当时的经济理论一般认为国有企业归国家所有,原材料供应由国家计划调拨,流动资金由国家拨付,固定资金也由国家无偿提供,所以国有企业创造的利润应该全部上交财政,即所谓“统收统支”。1983年第一步利改税后,税收、利润上交成为处理国家与国有企业分配关系的两种主要方式。

①二者的适用范围不同。

由于税收是以政治权力为依据,凭法律进行的无偿分配,它对各种不同的所有制、不同的企业均可采用,直至对个人征税,但利润上交只适用于国有企业。因为国有企业的固定资产和一部分流动资产属国家所有,国家可凭借对财产的所有权参与国有企业利润的分配。相反,国家对集体企业、外商投资企业、外资企业、私营企业、个体工商户则无权利用利润上交形式参与其利润分配,因为国家对这些企业不具有财产所有权。

②两者的形式特征不同。

税收是按预先规定的标准,按照公平税负的原则向一定的纳税人征收,纳税人必须按期、足额地交纳税款。特别是对流转额征收的税,不论企业有无盈利,赢利多少,只要发生了纳税义务,都必须按照一定的比例如数交纳。所以税收分配具有较强的强制性和固定性,它使财政收入的取得及时、稳定、可靠;相反,利润上交只是发生在国家与国有企业之间,两者存在着“软约束”的经济关系,当国有企业无力或故意推迟上交利润时,国家无法像税收那样采取强硬的手段督促其上交。另一方面利润上交的数额大多是依据“谈判”确定的,国企分配关系不规范、不固定。

③两者参与企业利润分配的层次不同。

国有企业作为相对独立的商品生产者,首先必须向国家履行纳税义务,故税收分配也是第一层次的分配;而利润上交(税后利润的分配)则是第二层次的分配。

2. 税收与国家信用的区别

①国家信用最基本的特点就是有借有还,税收则是无偿的。

国家信用是一国政府以债务人身份,运用信用方式筹集财政资金的一种形式。国家发行公债或国库券,从企业或居民手中取得了一定资金在一段时期内的使用权,但这些资金的所有权并未发生变化,故到期必须连同本息归还给企业或居民。相反,税收是国家凭政治强制力征收用于满足实现国家职能需要的,它是无偿的。国家向纳税人征税后,税款不再直接归还给纳税人,而可在一定时期内根据需要安排使用。这一点是国家信用与税收的最重要区别。

②国家信用必须坚持自愿原则,税收则具有无偿性。

国家信用,以国家(政府)为债务人,要坚持自愿的原则,由企业或居民自愿认购。而税收则是国家依法向纳税人征收的,它对纳税人具有法律的强制力。只要纳税人发生税法规定的纳税义务,就必须及时足额地完成纳税义务,而不论纳税人是否愿意,否则就要