

税收学教程

周剑璧 编著

中共广东省委党校函授学院

税收学教程

周剑壁 编著

中共广东省委党校函授学院

编写说明

本书是受中共广东省委党校函授学院委托编写，供成人本科生使用的教材，也可供其他高校和个人学习、参考。

以党的十四大为标志，我国进入了建立社会主义市场经济体制的新时期。在市场经济中，政府管理经济的职能，主要是制订和执行宏观调控政策，搞好基础设施建设，创造良好的经济发展环境，包括培养市场体系、监督市场运行和维护平等竞争，调节社会分配和组织社会保障，等等。而税收，一方面是政府参与社会剩余价值分配，筹集资金，直接为社会提供和平的环境、安定的秩序和各种便利的生产、生活设施等各种公共产品和劳务的主要手段。同时，税收又是宏观调控体系中的重要组成部分，是政府实施宏观调控的主要手段之一，对保持经济总量的基本平衡，特别是在调节经济结构和社会分配方面有着重要的作用。从这个意义上可以说，在市场经济中，税收是

政府与企业、家庭、个人间相互联结的主要经济纽带。因此，各级党政领导和工作人员，从事经济工作的各个部门、企业人员，乃至家庭个人，都应当了解税收、懂得税收。这就是开设这门课程、编写这本教材的主要目的和立足点。

本书的编写，一是以建立社会主义市场经济体制的理论、方针、政策为指导。也就是从市场经济的角度来阐述税收的理论及其分配活动，同时介绍一些西方市场经济国家的税收理论和有益的实践经验。二是力求以辩证唯物的观点进行分析和阐述。三是坚持理论联系实际，特别是联系 1994 年我国税制重大改革的实际。

全书分为三篇：第一篇税收总论，是税收的基础理论篇，主要讲述什么是税收，政府为什么要征税，国民为什么要向政府缴税，社会主义公有制内部为什么还要税收；税收有什么功能，在社会主义市场经济中应发挥哪些作用；制订和评价税收制度应遵循什么原则；确定税收负担应考虑哪些因素，税收负担又是怎

样在纳税人之间进行再分配的；有关国家对跨国纳税人应如何征税、如何避免国际双重征税和防止国际避税，等等。第二篇税收各论，分别讲述商品课税、所得课税、财产课税三大税系和其他课税。对每一税系作一般分析后，分别讲述了我国 1994 年税制改革后实施的主要税种。第三篇税收征管理论，围绕我国目前推行的申报、代理、稽查三位一体的征管模式，主要讲述税务机关的权限，税务代理和纳税人的基本行为规范。这三篇的内容，简而言之，就是使学习者懂得什么是税，为什么要交税，须交些什么税，及如何缴税。

本书的编写，吸收了税收理论界的一些研究成果，其中主要的，列出书目附于书后。由于理论水平和实践知识有限，书中缺点和错误在所难免，恳请读者批评指正。

编 著 者

1995 年 12 月

(137) 第一章
 (138) 第二章
 (139) 第三章

第一篇 税收总论

(140) 第一章 税收概论 第一章
 (141) 第一节 税收的概念 (1)
 第二节 税收的依据 (19)
 第三节 税收的职能 (26)
 第四节 社会主义市场经济条件下税收的作用 (32)
 (142) 第二章 税收制度
 (143) 第一节 税收制度概述 (39)
 (144) 第二节 税法构成要素 (43)
 (145) 第三节 税种分类 (52)
 第四节 税制结构 (56)
 第五节 我国社会主义税收制度的建立与发展 (64)

第三章 税收原则

- 第一节 税收原则概述 (73)
- 第二节 税收公平原则 (89)
- 第三节 税收效率原则 (94)

第四章 税收负担与税负转嫁

- 第一节 税收负担 (99)
- 第二节 税负转嫁 (115)

第五章 国际税收知识

- 第一节 国际税收的概念及其形成 (123)
- 第二节 税收管辖权及其实施范围 (127)
- 第三节 国际重复征税及其避免 (134)
- 第四节 国际收入和费用的分配 (141)
- 第五节 国际税收协定 (146)

第二篇 税收各论

第六章 商品课税 (上)

- 第一节 商品课税概述 (151)

第二节 增值税 (164)

(285) 第三节 消费税 (177)

(405) 第七章 商品课税 (下)

(005) 第一节 资源税 (185)

第二节 营业税 (191)

第三节 关税 (198)

第八章 所得课税 (上)

(803) 第一节 所得课税概述 (215)

第二节 企业所得税 (223)

(808) 第三节 外商投资企业和外国企业所得税
(413) (232)

第九章 所得课税 (下)

(013) 第一节 个人所得税 (247)

(833) 第二节 土地增值税 (259)

(433) 第三节 农业税和农业特产税 (267)

第十章 财产和其他课税

第一节 财产和其他课税概述 (277)

第二节 房产税和契税 (284)

(164) 第三节 车船使用税、土地使用税和耕地占用
(171) 税 (287)

第四节 固定资产投资方向调节税
(294)

(281) 第五节 印花税 (299)

(191) 营业税 (299)

(189) 第三篇 税收征管论

第十一章 税收征管概述

(212) 第一节 税收征管的内容和作用 (303)

(223) 第二节 税务机关的基本职责和权限
(308)

(232) 第三节 税务代理 (314)

第十二章 纳税人的基本行为规范

(242) 第一节 纳税程序 (319)

(250) 第二节 法律责任 (328)

(262) 第三节 税务行政争议的审理 (334)

第十章

(272) 第一节

(284) 第二节

第一篇 税收总论

第一章 税收概论

第一节 税收的概念

税收，已是现代人们经常碰到的一种经济现象，在西方甚至流传着这样一句名言：只有死亡和纳税是不可避免的。但感觉到了的东西，并不能立刻理解它。究竟什么是税收？政府为何向公民征税；公民为什么要向政府纳税？对于税收理论中这样一个基本问题，自人类社会出现税收后的几千年以来，人们就在不断地探索，并作出了各种不同的解释，而且这种探索至今仍在继续，永无止境。

我们认为，税收是为了满足社会公共需要，由政府按照法律规定，强制、无偿地参与社会剩余产品分配，以取得收入的一种规范形式。

这个定义包含了以下几方面的意思：

一、税收是个分配范畴

众所周知，物质资料的再生产是人类社会赖以生存和发展的基础，是人类最根本的实践活动。社会再生产包括生产、分配、交换、消费等环节，周而复始，循环不息。其中，生产创造社会产品；消费耗费社会产品；在商品经济条件下，分配是对社会产品价值量的分割，并决定归谁占有、各占多少；

交换是将自己占有的价值量去换取自己所需要的产品，解决使用价值的转移。据此，我们凭直观就可以知道，政府征税、公民纳税，既不增加也不减少社会产品的总量，因此，税收不属于生产和消费范畴；它也不采取以物易物或钱物交易的方式，因而也不属于交换范畴。征税，只是从社会产品价值量中分割出一部分集中到政府手中，改变了社会成员与政府各自占有社会产品价值量的份额。显而易见，税收属于分配范畴。

马克思曾指出：“无论在不同社会阶段上分配如何不同，总是可以象在生产中那样提出一些共同的规定来，可以把一切历史差别混合和融化在一般人类规律中。例如，奴隶、农奴、雇佣工人都得到一定量的食物，使他们能够作为奴隶、农奴和雇佣工人来生存。靠贡赋生活的征服者、靠税收生活的官吏、靠地租生活的土地占有者、靠施舍生活的僧侣，或者靠什一税生活的教士，都得到一份社会产品，而决定这一份产品的规律不同于决定奴隶等等那一份产品的规律”。^①恩格斯也曾指出，在资本主义生产方式下，“劳动力出卖给资本家，而资本家利用这种交易来强迫工人生产出比构成劳动力的有酬价值多得多的东西。正是资本家与工人间的这种交易创造出随后以地租、商业利润、资本利息、捐税等形式在各类资本家及其奴仆之间进行分配的全部剩余价值”。^②可见，税收（历史上又曾称为贡赋、捐税等）同地租、商业利润、资本利息一样，都是社会剩余产品的一种分配形式，是社会再生产过程中整个分配体系中的一个组成部分。

^① 《马克思恩格斯选集》第2卷，第90页。

^② 《马克思恩格斯选集》第2卷，第481页。

任何一种分配都引起社会产品价值量的转移，税收分配使一部分社会产品价值量从社会成员手中转移到政府手中。因此，从动态看，税收又是一种分配活动。任何分配所引起的产品价值量的运动又都体现着不同主体间的分配关系。税收分配引起社会产品价值量在政府与社会成员之间的运动，体现着政府和社会成员之间的分配关系。因此，从税收分配活动的实质来看，它又是一种分配关系。

从以上分析可知，税收属于社会再生产的分配范畴。它既是一种分配形式，又是一种分配活动，体现着特定的分配关系，即政府与社会成员之间，并由此引起各社会成员之间，以及国与国之间的税收分配关系；是一种分配方式，分配活动和分配关系的统一。再扩大一点说，税收是一个经济范畴。所谓经济范畴，是生产的社会关系的理论表现。税收分配体现着特定的分配关系，而分配关系是社会生产关系的组成部分，因此税收也属于经济范畴。缩小一点，也就是具体点说，税收分配又是财政分配的一个组成部分。自从有了国家之后，所谓财政，简单地说，就是政府的收支活动。在西方，称之为“公共财政”或“政府财政”；在我国，习惯称之为“国家财政”，简称财政。财政分配包括两个过程：一是通过税收等方式（手段），集中一部分剩余产品价值，形成财政收入，这是组织收入（或聚财）的过程；再是将集中的收入有计划地安排用于社会的各项公共需要，形成财政支出。从总体说，税收属于财政收入范畴（其中税收的各项减免优惠可称之为税式支出，是财政支出的一部分）。筹集财政收入的方式除税收外，还有举债（政府的举债称为公债），国有企业上交利润和收取各种规费等，其中税收是财政收入的主要方式，也就是

政府取得收入的主要方式。

二、征税的目的是为了满足社会公共需要（简称公共需要）。或者反过来说，因为有集中一部分社会产品用以满足社会公共需要的客观存在，才有税收这样一种分配。

前面说过，物质资料的生产是人类最基本的实践活动。生产，首先是人类利用自然、改造自然，从中获取生存资料的过程。在这一过程中，始终存在着人们谋取生存资料的需要与能力的矛盾，而孤立的单个人无法从事生产活动，只有与他人结成一定的社会关系，并通过这种关系，才有能力进行生产。因此，生产又始终是社会的生产。恩格斯曾指出：“由于随着完全形成的人的出现而产生了新的因素——社会”。^① 有社会存在，就有社会的需要存在。经济学上讲的需要，并不是人们在主观上对事物的欲望或要求，而是不以人们的主观意志为转移的客观需求，是社会中的主体对客体的依赖关系。从社会主体方面说，除了个人、家庭、集体的需要之外，又总是客观地存在着社会的公共需要。社会公共需要，并不是人人都需要，在阶级社会里也不完全是各个阶级的共同需要，而是维持一定社会存在、一定社会再生产的正常进行，必须由社会集中组织的事务的需要，是一般的社会需要。正如马克思所说：“在任何社会生产（例如，自然形成的印度公社，或秘鲁人的较多是人为发展的共产主义）中，总是能够区分出劳动的两个部分，一部分的产品直接由生产者及其家属用于个人的消费，另一个部分即始终是剩余劳动的那个部

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，第512页。

分的产品，总是用来满足一般的社会需要，而不问这种剩余产品怎样分配，也不问谁执行这种社会需要的代表的职能”。^① 需要的性质和内容，以及为满足这种需要采取什么样的分配方式，都是由生产决定的。马克思说：“生产资本的迅速增加，就要引起财富、奢侈、社会需要和社会享受等同样迅速的增长。……我们的需要和享受是由社会产生的”。^② 他又说：“分配关系和分配方式只是表现为生产要素的背面。……就形式说，参与生产的一定形式决定分配的特定形式，决定参与分配的形式”。^③ 作为社会需要一部分的公共需要，以及为满足公共需要的分配方式，同样也是生产的产物。下面，我们就简要地阐述一下公共需要的内容、为满足这种需要的分配方式，以及由谁来执行这种分配的演变过程。这同时也是财政、税收的形成过程。

(一) 国家产生前的公共需要，及财政的形成

人类社会的最初阶段，人们过着原始群的生活，他们以自制的石器为主要劳动手段，流动于热带和亚热带森林之中，猎取或采集自然的天然产物为生。这种生产方式决定，每个原始人群的人数不多，一个原始人群就是一个生产单位和消费单位，同时也是一个独立的社会。在这样的群体中，每个成员的个体需要同时既是集体需要，也是整体需要。也就是说，当时不存在独立于生产单位以外的社会公共需要。

随着社会生产力的发展，原始人群构成的群落逐步转化

① 马克思：《资本论》第3卷，第992—993页。

② 《马克思恩格斯选集》第1卷，第367—368页。

③ 《马克思恩格斯选集》第2卷，第98页。

为以血缘联系为纽带的部落，人类进入了氏族社会。在氏族社会中，一个氏族是一个生产单位，也是一个消费单位，但不再是一个社会。只有若干氏族组成的部落才是一个独立的社会。社会组织结构的这种变化，在客观上就发生了独立于生产和消费单位之外的、以部落整体需要的形式出现的公共需要和公共事务。为满足这种公共需要的分配，就是财政的萌芽。但在当时，由于生产力十分低下，剩余产品十分有限，没有可能专门集中一部分剩余产品来用于公共需要，也不可能从社会成员中分出一部分人专门执行公共事务；同时，这一时期的社会公共事务不多、也不经常，因此，可以由氏族成员“兼职”去完成。比如，部落间发生战争，就由社会成员自动参战；战争所需的粮食和武器，也由社会成员自备。这种情形正如恩格斯所说的：“在氏族制度内部，权利和义务之间还没有任何差别；参加公共事务，实行血族复仇或为此接受赎罪，究竟是权利还是义务这种问题，对印第安人来说是不存在的；在印第安人看来，这种问题正如吃饭、睡觉、打猎究竟是权利还是义务的问题一样荒谬”。^①

随着生产力水平的较大提高，分工的发展，剩余产品增多，氏族间以血缘关系结成的部落，逐渐发展为以地域关系结成的不同家族联合体村落，人类社会进入了农村公社。农村公社时期，社会组织结构形成了村社、氏族、家庭三个层次。家庭成为基本的生产单位和消费单位；基本生产资料——土地，由全社会共有转化为村社公有和氏族（家庭）集体所有；随着社会生产规模和内容的扩大，要解决的公共事务也

① 《马克思恩格斯选集》第4卷，第155页。

多了，村社发展成为单纯执行社会公共事务职能的纯社会组织。恩格斯说：“在每一个这样的公社中，一开始就存在一定的共同利益，维持这种利益的工作，虽然是在全社会的监督下，却不能不由个别成员来担当：如解决争端；制止个别人越权；监督用水，特别是在炎热的地方；最后，在非常原始的状态下执行宗教职能。……这些职位被赋予了某种全权，这是国家权力的萌芽”。^① 与此相适应，为了满足执行公共事务的需要，逐渐从各个生产单位内部的分配中分离出一部分社会集中性分配。这在当时，一是实行共耕，即由各家出劳力义务耕种一定的土地，收获归村社和氏族公有；再是由有剩余产品的家庭志愿贡献。这种为满足公共需要而从生产单位内部分离出来的社会集中性分配，标志着财政的形成。为了区别于现代的财政，那时的财政可称之原始财政。

（二）私有制国家产生后的公共需要，及税收的形成

农村公社发展的最后阶段，主要生产资料从氏族公有逐渐转化为家庭私有。随着家庭私有制的出现，各个家庭的贫富差别越来越明显。富裕户凭借其富有，对农村公社公共事务贡献大，而逐渐取得执行公共事务的地位，并将贫困户逐步排挤出去。原始氏族社会逐渐走向解体，人类开始从无阶级社会向阶级社会演变。恩格斯在分析这一演变过程时曾指出：“在实行土地公有制的氏族公社或农村公社中，相当平等地分配产品，完全是不言而喻的；如果成员之间在分配方面发生了比较大的不平等，那么，这就已经是公社开始解体的标志了”。“随着分配上的差别的出现，也就出现了阶级差

① 《马克思恩格斯选集》第3卷，第218页。

别”。^① 随着阶级的出现，最终产生出国家。国家是“靠部分地改造氏族制度的机关，部分地用设置新机关来排挤掉它们，并且最后全部以真正的国家权力机关来取代它们而发展起来的”。^②

由于国家的产生，社会公共需要的性质和内容，以及为满足这种需要所采取的分配方式和手段，都发生了一些变化。

一方面，维持国家的存在和满足其实现职能的需要，成了社会公共需要的一部分。恩格斯指出：“……国家决不是从外部强加于社会的一种力量。……国家是社会在一定发展阶段上的产物；国家是表示：这个社会陷入了不可解决的自我矛盾，分裂为不可调和的对立面而又无力摆脱这些对立面。而为了使这些对立面，这些经济利益互相冲突的阶级，不致在无谓的斗争中把自己和社会消灭，就需要有一种表面上驾于社会之上的力量，这种力量应当缓和冲突，把冲突保持在‘秩序’的范围以内；这种从社会中产生但又自居于社会之上并且日益同社会脱离的力量，就是国家”。^③从这个意义上说，国家存在的本身就是维系阶级社会存在和发展的一种社会共同需要。这是一。其二，国家是社会内部分工的一个部门。恩格斯说：“问题从分工的观点来看是最容易理解的。社会产生着它所不能缺少的某些共同职能。被指定去执行这种职能的人，就形成社会内部分工的一个新部门。这样，他们就获得了也和授权给他们的人相对立的特殊利益，他们在对这些人

① 恩格斯：《反杜林论》第145页。

② 《马克思恩格斯选集》第4卷，第105页。

③ 《马克思恩格斯选集》第4卷，第166页。