

新編國家稅收

XINBIANGUOJIASHUI SHOU

主审 譚恩河

主編 陈 俊 随新玉

杨俊超 刘瑞生

东北财经大学出版社

新 编 国 家 税 收

主编 陈 俊 随新玉 杨俊超 刘瑞生
副主编 胡兴旺 孙廷喜 常冶业 田茂林
苏金昌 张建松

东北财经大学出版社

(辽)新登字 10 号

新编国家税收

陈 俊 随新玉 杨俊超 刘瑞生 主编

*

东北财经大学出版社出版发行(大连黑石礁)

河南维思新闻公司印刷厂印刷

*

开本 850×1168 1/32 印张 12 字数 320 千字

1994 年 5 月第 1 版 1994 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑:田世忠 责任校对:李军奇

印数 1—5000

ISBN 7-81005-887-8 定价:12.00 元

前 言

1994 年的税制改革,是我国税制建设史上的一个重要里程碑,是建立和完善社会主义市场经济的客观要求。这次税制改革的主要内容是建立以增值税为主体,消费税和营业税为补充的流转税制度,统一内资企业所得税和个人所得税,改革和完善其他税种;其目的是要建立一个适应社会主义市场经济要求的、现代化的、符合国际惯例和中国国情的税收制度。

为适应新税制改革的需要,帮助读者从理论和实务上尽快地掌握新税制,更好地为我国的经济建设服务,由河南省财政厅副厅长、高级会计师谭恩河主审,河南省人民政府财税大检查办公室主任陈俊、河南财经学院财政教研室主任随新玉、河南维思新闻公司总经理杨俊超、河南财专税务教研室主任刘瑞生等同志组织,编写了《新编国家税收》一书,该书深入分析了新税制改革的重大意义,详细讲述了新税制的结构体系,系统进行了新税制的理论研究,简要介绍了新中国税制的发展过程,是一本全面系统的有关新税制理论与实务的专著。本书既可作为大中专院校师生的使用教材,也可作为广大税务人员和财务人员的业务参考用书。

参加本书编写工作的(以参编的章节为序)有:陈俊(第一、二章)、随新玉(第三章)、杨俊超(第四章)、刘瑞生(第五、六章)、胡兴旺(第七章)、常冶业、田茂林(第八章)、孙廷喜、石明生(第九章)、姚泽有、毛明彦(第十章)、陈华(第十一章)、全胜奇(第十二章)、苏金昌(第十三章)、田中娜(第十四章)、张建松、李勇(第十五章)、申国林、鲁晓红(第十六章)。

本书在编写过程中得到了东北财经大学出版社、河南维思财经新闻公司及河南部分地市财政局、税务局的大力支持,同时参考

了有关税收业务著作,在此一并致以谢意。

由于时间仓促,编写水平有限,书中的疏漏差错之处在所难免,敬请读者提出宝贵意见,以便今后进一步修改完善。

编写组

一九九四年四月

目 录

第一章 税收的一般理论	(1)
第一节 税收的概念	(1)
第二节 我国税收的产生与演变	(6)
第三节 我国社会主义税收存在的客观必然性	(15)
第四节 税收与经济的关系	(20)
第二章 社会主义税收的性质、职能和作用	(30)
第一节 社会主义税收的性质	(30)
第二节 社会主义税收的职能	(34)
第三节 社会主义现阶段税收的作用	(41)
第三章 税制的构成要素及税制原则	(50)
第一节 税制与税制模式	(50)
第二节 税制构成的基本要素	(57)
第三节 税收分类	(70)
第四节 税制建立的原则	(73)
第四章 我国税收制度的建立和发展趋势	(79)
第一节 新中国税制的建立及修正	(79)
第二节 1958—1978 年的税制	(85)
第三节 1979—1993 年的税制	(89)
第四节 1994 年税制的全面改革	(94)
第五章 增值税	(101)
第一节 增值税概述	(101)
第二节 各国增值税制度比较	(111)
第三节 增值税的征税范围、纳税人和税率	(117)
第四节 增值税的计税依据	(122)
第五节 增值税的计算与征收	(126)
第六章 消费税	(137)
第一节 消费税概述	(137)

第二节	消费税的征税范围、纳税人和税率·····	(141)
第三节	消费税的计税依据·····	(148)
第四节	消费税的计算与征收·····	(153)
第七章	营业税·····	(158)
第一节	营业税概述·····	(158)
第二节	营业税的征税范围、纳税人和税率·····	(160)
第三节	营业税的计税依据·····	(174)
第四节	营业税的计算与征收·····	(177)
第八章	关税·····	(182)
第一节	关税概述·····	(182)
第二节	关税的纳税人和征税对象·····	(192)
第三节	关税税则、税目和税率·····	(193)
第四节	关税的计算与征收·····	(197)
第九章	资源税·····	(202)
第一节	资源税概述·····	(205)
第二节	资源税的征税范围、纳税人和税率·····	(205)
第三节	资源税的计算与征收·····	(210)
第十章	企业所得税·····	(213)
第一节	企业所得税概述·····	(214)
第二节	企业所得税的纳税人、征税对象和税率·····	(217)
第三节	企业所得税的计税依据·····	(217)
第四节	企业所得税的计算与征收管理·····	(223)
第十一章	外商投资企业和外国企业所得税·····	(226)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述·····	(238)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的征税对象、纳税人 和税率·····	(242)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的计税依据·····	(242)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算与征收·····	(248)
第十二章	个人所得税·····	(251)
第一节	个人业所得税概述·····	(262)

第二节	个人所得税的纳税人、征税对象和税率·····	(270)
第三节	个人所得税的计税依据·····	(270)
第四节	个人所得税应纳税额的计算·····	(280)
第五节	个人所得税的减免及征收管理·····	(287)
第十三章	农(牧)业税·····	(291)
第一节	农业税概述·····	(296)
第二节	农业税的征税范围、纳税人、计税依据和税率·····	(301)
第三节	农业税的计算与征收·····	(301)
第四节	牧业税·····	(306)
第十四章	对财产的征税·····	(310)
第一节	财产税概述·····	(312)
第二节	土地增值税·····	(315)
第三节	房产税·····	(315)
第四节	车船税·····	(316)
第五节	契税·····	(324)
第十五章	其他各税·····	(327)
第一节	固定资产投资方向调节税·····	(329)
第二节	印花税·····	(333)
第三节	城乡维护建设税·····	(333)
第四节	土地使用税·····	(336)
第五节	耕地占用税·····	(340)
第十六章	税务管理·····	(342)
第一节	税收管理概念、内容及原则·····	(345)
第二节	税务管理体制·····	(349)
第三节	税收的征收管理·····	(357)

第一章 税收的一般理论

第一节 税收的概念

税收是一个古老的财政范畴,自从人类进入了阶级社会,产生国家以来,税收一直存在至今,并且随着社会经济的发展,社会制度和国家形态的更迭,税收的具体形式和社会属性也在不断发展变化着。现在,税收已经是现代社会中家喻户晓、人人皆知的经济范畴,是社会经济生活中十分重要的组成部分,税收也是存在最普遍的财政范畴,当今世界几乎所有国家,不论国家大小,社会制度如何,都有税收存在,并以税收作为最主要的财政收入形式。

什么是税收呢?税收是国家凭借政治权力,按照法律规定的规范和方法,强制地、无偿地、固定地取得财政收入的方式。对于税收概念,我们分以下几个方面来叙述。

一、税收的产生是国家实现职能的需要

税收又称赋税、租税、捐税,它是人类社会发展到一定阶段才产生的,是一个历史范畴。原始社会,生产力水平很低,人们集体劳动,共同分配劳动成果,那时没有私有财产,没有阶级,没有国家,也没有税收。原始社会末期,随着社会生产力的发展,有了剩余产品,社会分工与商品交换逐渐发展,产生了私有制,社会开始分裂为奴隶与奴隶主两个对立的阶级,从而产生了国家。奴隶制国家为了维护自身的存在和实现对内镇压奴隶的反抗,对外进行战争等职能的需要,必须相应地建立军队、警察、监狱等专政机构,建立管

理国家事务的行政管理机构,需要养活一批人,消费一定的物质资料。为了满足物质上的需要,除了凭借对土地和奴隶的占有,直接剥削奴隶取得收入以外,还凭借政治权力,征收赋税。恩格斯指出为了维护这种公共权力,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,但是现在我们却十分熟悉它了。可见,税收是人类历史发展到一定阶段,生产力发展到一定的水平,人类劳动有了剩余产品,产生了私有制,形成了对立的阶级,出现了国家以后才有的。税收的产生是以国家的出现为前提,以社会经济发展到一定水平为条件的。税收的产生和存在是为了国家执行其职能的需要。

二、税收是凭借国家政治权力实现的特殊分配关系

税收是国家取得财政收入的工具,国家通过税收取得财政收入。国家征税,纳税人纳税,在这样一个征税过程中,就必然产生对社会产品的分配关系。分配,实际上就是解决社会产品归谁占有以及从“量”的方面在不同所有者之间分割的比例或份额问题。简单地说,分配问题就是解决社会产品归谁占有,归谁支配,以及占有多少,支配多少。国家征税,纳税人交税,就意味着,纳税人失去一部分原属于他(或她)占有或支配的实物或货币,而国家得到了它的占有权和支配权。这样,不同的阶级、阶层和不同经济部门占有和支配社会产品的比例和份额都会发生变化。比如,建国初期,我国对民族资本家征较高的税,民族资本家占有和支配社会产品的比例和份额都会减少,限制了资本主义经济的发展;而对国营企业,税收上采取优惠政策,国营经济不断发展壮大。由此我们可以看出,只要征税,在不同的所有者之间,就必然发生占有、支配社会产品比例和份额上的变化。所以说,征税的过程,就是国家把一部分国民收入和社会产品,以税收形式转变为国家所有的分配过程。税收作为一种财政收入,在社会再生产的总过程中,是一个分配范

畴。体现着一种特殊的分配关系,它的特殊性,表现在它是凭借国家政治权力实现的分配。

大家知道社会产品的分配和交换是不一样的。交换只解决具体使用价值的问题,在价值量上不存在此失彼得的问题,交换双方的利益实质上是均等的。因此,交换只要遵循等价交换的原则,就可以进行了。分配就不一样了,分配是解决社会产品归谁占有,归谁支配,以及占有多少,支配多少的问题,分配的结果就会发生社会产品所有权或支配权的单方面转移,一方有所得,则另一方就会有所失。这就决定了社会产品分配的实现,要依据一定的权力。在我们面前有两种权力:一种是财产权力,也就是所有者的权力,另一种是政治权力,即国家的权力。凭借财产权力,即生产资料占有权而进行的分配,是社会再生产中的一般分配,比如:在奴隶社会,奴隶主占有生产资料和奴隶本身,他们就占有奴隶的全部劳动成果;在封建社会,地主占有土地,向农民收取地租,占有农民的剩余劳动;在资本主义社会,资本家凭借他们占有的生产资料,占有工人创造的剩余价值。所有这些分配形式,都是以生产资料占有为前提的。税收不同于这种一般的分配形式,税收是一种特殊的分配形式,其所以特殊,就在于税收是凭借国家政治权力,而不是凭借财产权力实现的分配。国家征税不受所有权的限制,对不同所有者普遍适用,税收是国家取得财政收入的最普遍的形式。

那么税收是怎样凭借国家政治权力来参与社会产品的分配呢?具体来说,国家是通过制定法律来征税的,法律是国家意志的体现,一切税收都是站在国家的立场上,按照国家的意志行事的。国家通过制定法律征税,纳税人必须依法纳税,不依法纳税就实行法律制裁。国家机器如警察、法庭、监狱等,就是保证法律实施的。总之,税收就是国家在国家机器的保证下,通过法律体现国家意志,为实现其职能的需要,强制地取得财政收入,以这种特殊的方式参与社会产品的分配。

税收作为一种社会产品的分配关系,无疑是属于经济基础的范畴。但是,税收又是通过国家制定法律来实现的,这种制约税收分配关系的法律制度,则属于上层建筑的范畴。税收分配关系中反映出来的这种辩证统一关系,正是税收这种特殊分配关系的体现。

三、税收具有其固定的形式特征

税收是建立在各种社会经济制度上的国家普遍采用的取得财政收入的形式,它与其他财政收入形式不同,具有着强制性、无偿性、固定性等形式特征。

(一)强制性

税收分配,是不依纳税人的意志为转移的。依法计征,违法必究,是其主要表现形式。强制性是人们感觉到的税收最明显的特征,是税收同公债收入、规费收入、公有财产收入等财政收入形式的最显著的区别。在任何社会形态中(包括社会主义社会),对于纳税人来说,税收分配都是一种不太情愿,被动服从的过程。对于征税机关来说,税收分配又都是一种强制获取的过程。上述税收定义明确指出,税收是国家凭借政治权力分配社会产品的方式,国家征税的直接根据则是有关税收的各项法律、法令和规章制度。纳税人一旦发生应税行为(如销售应税产品、获得利润、个人取得应税收入等),必须按照税法规定,履行纳税义务,决无讨价还价可讲。当然,同其他分配范畴一样,税收分配也是由两种社会主体——纳税人和征税人共同参与构成的分配过程,两者缺一,税收将没有存在的可能。但税收同一般分配过程相区别之处主要在于,征税双方在税收分配过程中所处的地位和拥有的权力不一样。国家作为征税一方,总是处于主导地位,税收分配诸要素,如税种、税目、税率、纳税环节、违章处理等,都由国家规定,纳税人基本上处于从属地位。

(二)无偿性

国家征税,既不需要偿还,也不需要支付代价。可以说,税收无偿性是强制性存在的较深层原因,也是经济原因。列宁指出:“所谓赋税,就是国家不支付任何报酬而向居民取得东西。正因为纳税人明白,只要自己的一部分收入由国家以税收形式取走,这项收入将一去不复返,因为税收分配过程同时是该项收入所有权转移的过程,纳税人已经丧失了对它的所有权和支配权。因此,才会有纳税人很不情愿交纳的本能反应(这同到银行存款时的心理状态形成鲜明对照),也才派生出国家征税的强制性。诚然,人们纳税,并不是说他们从税收使用中,不能获得任何好处,但这同直接意义上的商品交换有明显不同。商品交换是一手交钱,一手交货(或提供劳务),商品的消费具有排他性。但国家尽管通过税收分配和使用,能够为社会提供安全、公正,秩序。创造有利于经济运行的外在环境,甚至其中一部分会给一些企业和公民直接补偿或补助。但一般来说,纳税人从国家获得的服务同他支付的税款之间不一定相等,即二者不存在直接的对等关系。付出较多税款的人,未必会获得相应的公正、安全或经济补偿;不付任何税款的人,也不会因此就被排除在国家提供公正、安全和经济补偿的对象之外,有时二者正好相反。收入较低的人,不仅不能纳税,反而会获得较多的财政补助;收入丰厚的人,不仅需较多地付出税款,反而不会领得任何财政补助。

应当指出的是,税收的无偿性是相对的。它是就具体税收分配过程,相对于具体纳税人而言的。如站在全社会的角度,相对于税收分配整体来说,税收也具有“有偿性”,国家通过税收使用,为社会提供了特殊服务。“个别无偿性”并不否认“整体有偿性”,而“整体有偿性”也不能否认税收有“无偿性”的形式特征。

(三)固定性

国家征税,是按照预先由法律规定的方法和标准,连续定量课征的。国家开征某一税种之前,有关该税种的征税对象、税目、税

率、减免规定、纳税环节、处罚办法等,都要预先以法律、法令形式颁布,而且要有相对的稳定性,不能朝令夕改,使税收分配出现随意性。这样做,首先可以规范征税机关的行为。尽管从整体上说税收分配具有强制性、无偿性的特征,但具体的征税机关和征税人员决不具有任意摆布纳税人和税收分配过程的权力,他们必须根据应税行为的性质及其规定的征收比例,照章征税。其次,这样做也可以规范纳税人的行为。国家公布的税收法规和施行细则中,详细说明了应税行为的范围、课征办法、征收比例、违章处理方式等。公民(或法人)应税行为发生以后,必须按规定履行纳税义务,不允许讨价还价,更不允许采用各种不正当手段,逃避或偷漏国家税款。另外,国家规定的征税标准和完税方法,还应具有连续性,不宜过分频繁地变动。很显然,变动过多的税收法规,会使纳税人无所适从,征税人难以掌握,税收分配陷于混乱。只有征收比例相对稳定才会使征纳双方做到心中有数,不仅有助于他们更好地从事税收分配活动,还能使国家比较准确地编制税收预算,并在不同年度间作纵向比较和分析,也便于纳税人选择有利的经营行为,预计自己在一定时期的经营成果,安排好若干年份的生产经营活动。当然,固定性仅具有相对稳定的意义,人们不可能要求税收制度一成不变,几十年一贯制,随着社会政治经济情况的变化,税收制度也应当作适当变化。

税收的强制性、无偿性、固定性是相互联系、密不可分的统一体,是税收存在的充分必要条件。一个收入形式,只有它同时具备这样三个特征,才能成为税收;同样,如果同时具备这样三个特征,这个收入形式事实上就是税收,而不论其在名义上是否称作“税”。税收的这三个形式上的特征,可以说是税收的一般特征,是任何社会制度下税收的共有特征。

第二节 我国税收的产生与演变

一、贡、助、彻——我国税收的雏形

我国是一个文明古国,我们的祖先也经历了漫长的原始社会。从夏朝起,才进入了奴隶社会,产生了奴隶制国家,开始出现了夏“贡”、商“助”、周“彻”这些税收的雏形。

所谓夏贡,是夏朝统治者为了维持国家政权的存在和实现国家职能的需要,除直接占有奴隶的劳动果实外,还凭借军事政治权力对其臣属的部落及平民进行强制课征。其中,贡是主要形式,内容包括两个方面,一种是所属部落及被其征服的部落要以当地的土特产品纳贡,这种贡具有明显的强制性,如果拒纳,要受到王室的讨伐,但是,在数量上并不严格固定。另一种是平民耕种土地,以农产品向贵族纳贡,这种贡有一定的标准,一般是根据土地若干年的收获量,定出一个平均数,然后确定贡纳的比例,即《孟子·滕文公》中所谓“贡者,较数岁之中以为常”。在《尚书·禹贡》中则有“禹别九州,随山浚川,任土作贡”的记载。

到了商代,实行助法。助,是把境内的土地划分为若干井字型的方块田,中央为公田,周围为私田。每个农业劳动者耕种一块私田,八家共同耕种中间一块公田,公田上的收获全部归贵族或王室所有,即所谓“方里而井,井九百亩,其中为公田,八家皆私八百亩,同养公田,公事毕,然后敢治私事”。这种助法显然是一种力役形式的租税。

到了周代,实行彻法。所谓“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”,这是对国王直接管理的王畿之内的土地,按土地数量进行课征的制度。意思大致是农业劳动者每夫授田一块,每年按土地的产量征收十分之一的农产品。

贡、助、彻都是建立在土地国有制基础上对农业劳动者劳动的直接剥削,由于缺乏确凿的文字史料,对这些课征制度的内容与性质还不很清楚,《孟子·滕文公》中虽有“夏后氏五十而贡,殷人七

十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也”的记载，这种说法也尚待考证，但至少可以说明，我国古代的奴隶制国家，已经有了按土地课征的租税制度。虽然还很不完善，却可以说它们已是税收的雏形。

二、“初税亩”我国正式农业赋税制度的开始

到了春秋末期，生产力进一步发展，铁制农具广泛使用，土地产量提高很快。那时，诸侯相互征战，王室日益衰微，贵族与奴隶主往往强迫奴隶开垦“井田”以外的荒地，私田数量不断增加。私田不属于国君所有，不向国君缴纳贡赋，国君收入相对减少。鲁国为了开辟财政收入的途径，在公元前 594 年（鲁宣公十五年），开始对井田以外的私田征税，宣布不论公田、私田一律“履亩而税”，称为“初税亩”。

“初税亩”按土地数量征税，首次以法律形式承认土地的私有权和地主经济的合法地位，冲破了春秋以前“溥天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”的框框，顺应了土地私有制这一必然发展趋势，促进了我国奴隶社会向封建社会的转变，是历史上的一项重要经济改革，也是我国正式农业赋税制度的开始。

三、封建赋役制度的主要演变

从秦汉至明清，我国历代封建王朝都把对土地征收的田赋作为主税，同时还有按人丁征收的口赋、算赋、更赋等人头税和徭役。其中，唐代的租庸调和两税法、明代的一条鞭法和清代的摊丁入地等，是对封建赋役制度的几次重大改革。

（一）唐代的租、庸、调

唐代沿袭北魏以来的均田制，在计口受田的基础上，实行了租、庸、调的赋役制度，规定田有租、户有调、身有庸，外加杂徭。田租，每丁纳粟二石（岭南诸州纳米）。调，随乡土所产，每丁每年纳绢（或绫、绉）2 丈，绵 2 两，或纳布 2 丈 5 尺，麻 3 斤。庸，就是力役，每丁每年为官府无偿地服劳役 20 天，不去服劳役的，则以绢代纳，

一天折绢 3 尺。官府有事加役 15 天者免其调,加役 30 天者,租调都免。

唐代租庸调法在农民阶级内部均田均税,对唐初农业生产的恢复与发展起了积极作用。从唐高祖李渊、太宗李世民,直到玄宗开元初,一直承袭未变。在这 120 余年间,经济逐步上升,户口逐年增加,国家财政有结余,国库日益丰富,出现了“贞观之治”和“开元之治”的盛世。但到安史之乱后,藩镇任意截留税款,豪强任意兼并农民的土地,均田制有名无实,农民赋役日重,租庸调制就被破坏了。

(二)中唐时期的“两税法”

公元 780 年,唐德宗建中元年,杨炎为相,确立了“两税法”的税制,主要内容是:

1. 实行“量出为入”的原则。即预计国家财政支出的数额作为应征赋税总额,分配各地向民户征收;

2. 不论主户客户,一律按人丁和贫富划分等级缴纳赋税。土地和财产多的多征,土地和财产少的少征。没有固定住处的商人,由所在郡县按收入征三十分之一的税;

3. 纳税期间,分夏、秋两次征收,夏税不超过六月,秋税不超过十一月。

两税法,把原来的地税、户税及一切杂税,合并到夏、秋两次征收,简化了征管手续;不分主户、客户,同样纳税,扩大了征税面;按贫富等级征收,以适应农民的负担能力;农商兼征,使负担不致完全落在农民身上;对纳税时间、纳税数额、纳税手续都有明确规定,便于农民掌握,在一定程度上缓和了阶级矛盾,使农民能安于生产,不致轻易离开土地。这在当时确是一项进步的措施和赋税制度上的一次重大改革。但是两税法也存在一些弊端:一是逐级摊派税额,不能真正按照财产多寡、负担能力大小纳税;二是两税法施行不久,地方又征苛捐杂税,徭役重新复活;三是确定税额时以缗钱