

# 国家税收

*Guojia Shuishou*

贾仕平 戴正华 ● 主编

立信会计出版社

夏仕平 戴正华 ● 主编

# 国家税收

*Guojia Shuishou*

立信会计出版社

# 国家税收

夏仕平 戴正华 主编

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

上海申松立信印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 9.5 插页 2 字数 232,000

1997 年 8 月第 1 版 1997 年 8 月第 1 次印刷

印数 1-6,000

ISBN7-5429-0510-4/F·0474

定价:15.30 元

# 前 言

新税制的推广和税务机构的分设,经过两年多的运行基本上实现了平稳过渡。我们以教学经验和教学实践活动为基础,编写了《国家税收》这本教材。全书分为税收基本理论、现行税收制度和纳税程序三部分。税收基本理论部分,应用马克思主义的基本原理,结合我国税收实践,对税收的本质、税收作用、税制结构及其演变趋势、税收负担及其转嫁等问题进行了深入浅出的分析及探讨,通俗易懂、有所创新;现行税收制度部分,以税法为准绳,详实地介绍了现行税收制度的基本内容,内容新颖;纳税程序部分,以税务实践为基础,对纳税的全过程及其法律规范进行了详尽的阐释,可操作性强。

本书是一本经济类各专业开设《国家税收》课程较为理想的教材,也可作为广大在职干部、企业财务人员及其他涉税人员的学习参考和培训教材。

本书由夏仕平、戴正华任主编。夏仕平拟定本书编写大纲并对各章初稿进行审定修改,本书各章由李级民、夏仕平、戴正华编写,最后由戴正华总纂。

由于税收理论问题尚待探索,税收制度随着经济形势的变化也有待进一步完善,加之作者水平有限,因此,本书疏漏和不妥之处在所难免,欢迎读者批评指正。

编 者

# 目 录

|                             |    |
|-----------------------------|----|
| <b>第一章 税收的本质与特征</b> .....   | 1  |
| 第一节 税收的概念.....              | 1  |
| 第二节 税收的产生和发展.....           | 5  |
| 第三节 税收的本质 .....             | 10 |
| 第四节 税收的特征 .....             | 15 |
| 第五节 税收的分类 .....             | 21 |
| <b>第二章 税收的职能与作用</b> .....   | 25 |
| 第一节 国家征税的必要性 .....          | 25 |
| 第二节 税收的职能和作用 .....          | 29 |
| <b>第三章 税收制度及其构成要素</b> ..... | 38 |
| 第一节 税收制度的构成要素 .....         | 38 |
| 第二节 市场经济条件下税制建立的原则 .....    | 42 |
| 第三节 我国税制的演变简介 .....         | 44 |
| 第四节 “九五”期间税制改革的趋势 .....     | 51 |
| <b>第四章 税收负担及其转嫁</b> .....   | 59 |
| 第一节 税收负担的一般概念 .....         | 59 |
| 第二节 税负转嫁 .....              | 61 |
| 第三节 影响税负转嫁的因素 .....         | 66 |

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| <b>第五章 增值税</b>               | 70  |
| 第一节 增值税的特点和作用                | 70  |
| 第二节 增值税税制要素                  | 77  |
| 第三节 增值税计算及举例                 | 82  |
| 第四节 增值税专用发票管理                | 91  |
| <b>第六章 消费税</b>               | 97  |
| 第一节 消费税的特点和意义                | 97  |
| 第二节 消费税税制要素                  | 101 |
| 第三节 消费税的计算及举例                | 108 |
| <b>第七章 营业税</b>               | 114 |
| 第一节 营业税概述                    | 114 |
| 第二节 营业税的基本要素                 | 116 |
| 第三节 营业税的计算及举例                | 125 |
| <b>第八章 关税和船舶吨税</b>           | 132 |
| 第一节 关税的基本要素                  | 132 |
| 第二节 关税的计征                    | 135 |
| 第三节 旅客行李物品和个人邮递物品进口税征收<br>制度 | 140 |
| 第四节 船舶吨税                     | 142 |
| <b>第九章 个人所得税</b>             | 145 |
| 第一节 个人所得税概述                  | 145 |
| 第二节 个人所得税的基本要素               | 147 |
| 第三节 个人所得税的应纳税额计算及举例          | 158 |

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| <b>第十章 企业所得税</b> .....            | 171 |
| 第一节 企业所得税概述.....                  | 171 |
| 第二节 企业所得税的基本要素.....               | 173 |
| 第三节 企业所得税的计算及举例.....              | 177 |
| <b>第十一章 外商投资企业和外国企业所得税</b> .....  | 193 |
| 第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述.....         | 193 |
| 第二节 外商投资企业和外国企业所得税的基本要素.....      | 196 |
| 第三节 外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠.....      | 205 |
| 第四节 外商投资企业和外国企业所得税的计算及<br>举例..... | 209 |
| <b>第十二章 其他税种</b> .....            | 219 |
| 第一节 城乡维护建设税.....                  | 219 |
| 第二节 土地增值税.....                    | 221 |
| 第三节 房产税.....                      | 224 |
| 第四节 土地使用税.....                    | 225 |
| 第五节 车船使用税.....                    | 227 |
| 第六节 印花税.....                      | 229 |
| 第七节 固定资产投资方向调节税.....              | 234 |
| 第八节 资源税.....                      | 236 |
| 第九节 农业税.....                      | 239 |
| 第十节 牧业税.....                      | 241 |
| 第十一节 农林特产税.....                   | 242 |
| 第十二节 耕地占用税.....                   | 245 |
| 第十三节 契税.....                      | 247 |
| <b>第十三章 纳税程序及规范</b> .....         | 249 |

|      |                      |     |
|------|----------------------|-----|
| 第一节  | 税务登记制度·····          | 249 |
| 第二节  | 纳税申报制度及规范·····       | 254 |
| 第三节  | 税款征收制度及规范·····       | 256 |
| 第四节  | 税收票证管理及规范·····       | 263 |
| 第五节  | 纳税担保制度及规范·····       | 266 |
| 第六节  | 税收保全措施及规范·····       | 269 |
| 第七节  | 税务强制执行措施及规范·····     | 272 |
| 第八节  | 税务违章行为及处罚规范·····     | 274 |
| 第九节  | 税务代理制度及规范·····       | 278 |
| 第十节  | 税务行政复议·····          | 282 |
| 第十一节 | 税务行政诉讼及行政侵权赔偿责任····· | 286 |
| 第十二节 | 发货票管理制度及规范·····      | 292 |

# 第一章 税收的本质与特征

## 第一节 税收的概念

### 一、一个十分熟悉的财政范畴

在现代经济社会中,国家征税可以说涉及到经济活动的各个方面。比如开办一个公司(企业),不仅要到工商管理部门注册,还要到税务部门登记。当其开展正常的生产经营活动时,不仅要按国家税法的规定缴纳各种流转税,而且要就其生产经营所得缴纳所得税。就居民个人来说,当其收入达到国家规定的纳税标准时,也需缴纳个人所得税。因此,无论对公司(企业)还是居民个人来说,税收都不是一个陌生的问题。

### 二、税收的概念

所谓税收,是国家为了实现其职能,按照法定标准,无偿取得财政收入的一种手段,是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配形成的一种特定分配关系。

这个定义包含了以下内容:

(1) 明确了税收的目的。为实现国家的职能和任务服务,这是所有国家税收的共性。不管它是奴隶制国家、封建制国家、资本主义国家,还是社会主义国家,为了维持自身的存在和发展,必须耗用一定的物资和资金,因而必须采用适当的方式取得财政收入。税收就是在一定客观经济条件下取得财政收入的一种方式。

(2) 明确了征税的主体是国家。国家征税凭借的是政治权力。国家取得任何一种财政收入,总是要凭借国家的某种权力。如国家

的土地收入、国有企业利润收入,凭借的是国家对土地和其他生产资料的所有权;特产收入,凭借的是国家对山林、水产、矿藏等资源的拥有权等等。国家的权力,归根结底不外乎两种:一是财产权力,二是政治权力。国家取得各种财政收入,所凭借的不是财产权力,就是政治权力。国家征税凭借的就是政治权力。当然,从根本上说,国家的任何财政收入,包括以财产权力为依据的各种财政收入,都离不开政治权力,都带有一定程度的政治强制。但是比较起来,税收是最典型的以政治权力为依据而取得的财政收入。

(3) 明确了税收是按法定标准征收的。凭借国家的政治权力,把劳动者创造的一部分产品用税收的形式集中到国家手中,是依靠法定的标准进行的。如果没有国家规定的法定标准,不论是集团还是居民都是无法纳税的。国家征税一方面是以承认社会产品归不同所有者占有为前提;另一方面又否定不同所有者占有社会产品的不可侵犯性。如果社会产品本来就是国家占有的,就无所谓征税;如果不同所有者占有的社会产品是神圣不可侵犯的,当然也就不能征税。正因为税收具有不受所有制限制,并对不同所有者普遍适用的性质,所以,它才是国家用法定的标准取得财政收入最稳定的形式。

(4) 明确了税收分配的对象是国民收入,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。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,是在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。

(5) 明确了税收是一种特定的分配关系。社会再生产包括生产、分配、交换、消费四个环节,税收属于分配范畴。分配是把社会产品和国民收入分为不同的份额,并规定各个份额归谁占有的环

节。国家通过征税参与社会产品和国民收入的分配,把一部分社会产品或国民收入强制地转化为国家所有,然后根据国家的意志进行支配和使用。这种分配必然引起社会成员之间占有社会产品和国民收入比例的变化,一部分社会成员占有的比例会增加,另一部分社会成员占有的比例会减少。所以,税收体现了一种特定的分配关系。

### 三、对税收概念的不同表述

古今中外众多的政治家、哲学家、经济学家、伦理学家乃至神学家们一直在探究税收的奥秘,即国家何以要向居民征税、居民何以要向政府纳税这个看似简单实为复杂的问题。在不同的社会发展阶段,由于生产力发展水平不同,社会制度性质不同,以及国家职能的差异,人们对税收的认识也在不断发展变化。

西方财政学的创始人亚当·斯密于 1776 年最早回答了什么是税收的问题。他指出:“公共资本和土地,即君主或国家所特有的二项大收入泉源,既不宜用以支付也不够支付一个大的文明国家的必要费用,那么,这必要费用的大部分,就必须取给于这种或那种税收,换言之,人民须拿出自己一部分私的收入,给君主或国家,作为一笔公共收入。”(《国民财富的性质和原因的研究》(下册)第 383 页,商务印书馆 1974 年版)德国财政学家海因里希·劳于 1832 年在《财政学》一书中指出:“税收并不是市民对政府的回报,而是政府根据一般市民的义务,按着一般的标准,向市民的课征。”(《财政学》第 383 页,德文版)

美国的《现代经济学词典》中指出:“税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性,它可以直接向居民个人或公司课征。”(The Concise McGraw-Hill Dictionary of Modern Economics, McGraw Hill Book Company 1984, P. 347)日本的《世界大百科事典》对税收的阐释则更为详细:“所谓税收,就是国家及其他公共团体以满足其一般经费开支为目的

而运用财政权力向人民强制地征收金钱或实物。税收既不同于捐款这种体现提供者单方面意志表示的奉献收入,也不同于公有财产收入和公共事业收入这种根据提供者与作为接受者的国家及其他公共团体之间的合同而取得的合同收入。它是不必得到纳税者承诺的强制性收入。……税收并不像手续费、公共设施使用费和受益费那样仅仅向获得特别利益的人征收,它是以支付国家及其公共团体的经费开支为目标的一般性收入。为了特殊的经费而课征的特定的税收称为目的税,这是一种例外。”(《世界大百科事典》18卷第44页,株式会社平凡社1972年版)

在中国税收发展史上,使用的税收名称曾不尽相同。譬如:贡、助、彻、赋、租、捐、役、银、钱、课、调等,都是税收的别称。其中,对后来影响较大的概念是赋税、租税和捐税。

现代我国经济学界在对税收的认识也不尽一致。一种比较有代表性的观点是:把税收看作是一种特定的分配关系。如把税收定义为:“税收是国家凭借政治权力,按照预定标准,无偿地集中一部分社会产品形成的特定分配关系。”(《国家税收》(第二次修订本)第9页,中国财政经济出版社1988年版)也有与此类似的定义:“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。”(《国家税收》第1页,武汉大学出版社1995年版)另一种有代表性的观点则不同意把税收说成是一种分配关系,认为从概念上说,税收只能是国家取得财政收入的一种形式,因而把税收定义为:“国家为满足社会公共需要,依据其社会职能,按照法律规定,参与国民收入中剩余产品分配的一种规范形式。”(《中国税务百科全书》第1页,经济管理出版社1991年版)也有与此类似的定义:“税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定强制地取得财政收入的一种形式。”(《税收经济学》第8页,中国人民大学出版社1995年版)

## 第二节 税收的产生和发展

### 一、税收的起源

税收是一个历史的经济范畴,是社会生产力发展到一定阶段,产生凌驾于社会之上的阶级统治机关即国家时,才出现的一种特定分配形式。

在人类社会发展的最初阶段即原始社会中,生产力发展水平很低,人们过着一种原始的群居生活,基本上靠猎取自然界的天然产物为生。由于劳动成果极为有限,就只能在社会成员之间进行平均分配,以维持人们最低限度的生存需要。因而在这时还不存在剩余产品,也就不可能形成建立在剩余产品基础之上的社会公共需要。当原始社会发展到中期和后期阶段时,先后发生了两次社会大分工:第一次社会大分工是畜牧业和农业的分离,第二次社会大分工是手工业和农业的分离。这两次社会大分工,既是社会生产力发展的结果,又是社会生产力得以进一步发展的原因。由于社会分工的发展,出现了直接以交换为目的的商品生产。商品生产的出现标志着人类社会进入了一个新的发展阶段。这时人们的劳动产品除了维持自身的最低生活需要外,开始有了剩余,即出现了剩余产品,剩余产品既成为整个社会发展的基础,又为私有制和剥削的产生提供了物质条件。随着私有制和剥削的产生,人类社会也就开始分裂为利益对抗的阶级,即剥削阶级和被剥削阶级,因而也就有了阶级矛盾和阶级冲突。为了调和阶级矛盾和阶级冲突,就需要有一种凌驾于社会之上的机构,国家就应运而生了。国家作为一种公共权力并不是抽象的存在,而是由军队、警察、监狱、法庭等政权机构和各种行政机构所组成,这些机构的存在是执行国家的各种职能所不可或缺的。要维持这些机构的存在并正常地发挥职能,就需要占有和消耗一定数量的社会产品。但国家机构本身并不直接从事

物质资料的生产,只能凭借其所拥有的政治权力,强制地去占有一部分社会产品。这样在国家产生以后,社会产品的分配也发生了重大变化,即形成了由国家直接参与的分配活动,并从一般的社会产品分配中独立出来,成为一个特殊的分配领域,我们称之为财政。国家财政参与社会产品分配的基本手段就是税收。所以,不难看出,税收是随着国家的产生而产生的。正如恩格斯在阐述家庭、私有制和国家起源问题时所指出的:“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。但是现在我们却十分熟悉它了。”(恩格斯:《家庭、私有制和国家的起源》,《马克思恩格斯选集》第4卷第66页,人民出版社1972年版)捐税是历史上最早出现的,也是最典型的一个财政范畴。在数千年前的古希腊、古罗马和古埃及就已存在税收。我国从夏代开始有“任土作贡”即按土地好坏分等征税之说。《孟子》一书中有这样的记载:“夏氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆什一也,”如果从春秋时代的鲁宣公(公元前594年)实行“初税亩”作为我国税收正式形成的标志,那么,距今已有近2600年的历史了。

## 二、税收产生的条件

从上述税收的起源,我们不难看出税收的产生必须具备以下三个基本条件:

(1) 国家的出现及其职能的实现是税收产生的前提条件。社会经济发展史表明,税收与国家有着本质联系。首先,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,这就要求有固定性特征的税收分配形式予以满足。其次,作为非生产性政权机构,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。再次,在私有制的条件下,国家要获取报酬,必须将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,只有国家的出现,才有可能产生征税的需要以及征税的主体和征税的权力。

(2) 剩余产品的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:首先,剩余产品是满足国家公共需要的物质基础。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。其次,剩余产品构成税收的直接源泉。在原始社会中,由于人们的劳动生产率很低,他们的劳动物品基本上只能满足自身生存的需要,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他人的必要产品。因此,只有当人类劳动能够提供超过自身生存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,还不能产生完全意义上的税收。例如,在东方社会的亚细亚生产方式下,实行土地王室所有制,就会派生出带有租税双重性质的贡赋等。因此,只有在出现私有制后,才会分裂为私有财产权和国家政治权力的对立。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。正如恩格斯所指出的:或者是私有制神圣不可侵犯,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。

### 三、税收的发展

#### (一) 税收形成的三个阶段

现代意义上的税收,就其起源看,大都经历了由低级到高级、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，除了凭借其政治权力，对土地和奴隶实行强制占有，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。

商代实行助。助即“借民力而耕之”。这是与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，平民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，将全部土地分给平民耕种，收获农产品后，要从中提取一定的数额交给王室。

总之，我国奴隶社会的课征制度都是较为原始的、初级的税收形式，它们是一种租税不分的形式，是税收的雏型阶段。

### 2. 关市之赋是我国工商税的萌芽阶段

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。只是到了周代，才开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”。前者属于关税，后者属于资源税。这是我国最早的工商税。

### 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的大量逃亡，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：首次以法律形式承

认土地私有制的合法性。从此开始了我国封建社会的历史进程。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,进入了成熟时期。

## (二) 各时期税收制度与演变

随着社会经济的不断发展,为适应不同社会制度下的政治、经济条件以及统治阶级的政策需要,历代社会经历了多种多样的税收制度。

### 1. 以古老直接税为主的税收制度

在奴隶社会和封建社会,由于商品货币经济不够发达,统治者只能以对土地和人丁课征的直接税为主课税。我国奴隶社会和封建社会的税收,主要是对耕地征收的土地税和对人丁征收的人头税等。虽然也对城镇商业、手工业和进出口贸易开征商税,但税额很少,在税收总额中不占主要地位。

### 2. 以间接税为主的税收制度

对商品课征间接税,在封建社会已经出现,到资本主义社会由于商品货币经济的迅速发展,古老的直接税逐渐被取消或降到次要地位,而对商品课征间接税则逐渐上升到主要地位,形成了间接税为主的税收制度。因为,间接税适应了资本主义商品生产的经济条件,同时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。因此,随着资本主义经济的发展,间接税被广泛采用,形成了种类繁多的间接税体系。

### 3. 以现代的直接税——所得税为主的税收制度

在资本主义生产关系与封建生产关系斗争的过程中,间接税曾发挥了很大作用。但是,随着资本主义经济的发展,资本主义国家长期广泛实行间接税,也给资本主义经济的发展和资产阶级的经济利益带来一些不利的影响。例如:间接税是对商品流转的一种课征,而税金又是价格的组成部分,因此,不利于资本主义的市场竞争;对消费品课征间接税,相应提高了消费品价格,从而迫使工