

税收学

陈和平 主编

重庆大学出版社

税 收 学

主 编 陈和平

副主编 莫 云 何万波

重 庆 大 学 出 版 社

(川)新登字 020 号

税 收 学

主编 陈和平

责任编辑 邱慧

*

重庆大学出版社出版发行

新华书店经销

西南农业大学印刷厂印刷

*

开本:787×1092 1/32 印张:13.75 字数:286 千

1996 年 9 月第 1 版 1996 年 9 月第 1 次印刷

印数:1—3000

ISBN 7-5624-1395-9/F·134

定价:14.00 元

前 言

1994年我国实施新税制,为了系统地掌握税收理论知识和谙熟新税制的具体内容,我们组织编写了这本教材。

本教材适用于财经院校大、中专的专业教学之用,亦可作为自学、税务干部的培训之用。

全书由税收理论、税收制度和税收管理三部分组成。在税收理论部分,深入浅出地阐述了中、外税收理论及其发展,在税收制度部分,详尽地介绍了新税制的具体内容及实际运作,客观地分析了我国税制存在的问题,并在进一步优化我国税制结构,充分发挥税收在社会主义市场经济运行中的职能作用等方面,作了大胆有益的探索;在税收管理部分,着重围绕建立、健全适合中国国情的税收征管模式展开论述,通过征管制度的改革,确保我国税制的顺利实施。因此,本书体现了融理论与实践于一体,兼中、西方税收理论于一身,回顾过去,分析现在,前瞻未来等特点,具有很强的可读性。在编写过程中,我们借鉴并合理吸收了理论界同仁的一些观点,并得到重庆商学院教材编写委员会的大力支持,籍此谨表谢忱!

本书由陈和平编写第一、五、七、八章,莫云编写第二、三、十一章,贾鸿编写第四章,廖苏编写第六章,何万波编写第九、十、十五章,张军编写第十二章,周祖德编写第十三章,陈之举编写第十四章。全书由重庆商学院会计系副主任陈和平副教授任主编,莫云、何万波讲师任副主编。

由于时间仓促、水平所限,书中疏漏之处,诚请读者斧正。

编者

1996年5月

目 录

第一章 税收学概念.....	1
第一节 税收的产生与发展.....	1
第二节 税收的涵义及特征.....	9
第三节 税收的职能与作用	14
第四节 税收分类	22
第五节 社会主义税收学及研究对象	29
第二章 税收原则	37
第一节 税收原则概念	37
第二节 西方税收原则	41
第三节 我国现代税收原则	50
第三章 税制要素	56
第一节 税制要素的意义	56
第二节 税制基本要素	57
第三节 其他税制要素	90
第四章 税制结构.....	108
第一节 税制结构概述.....	108
第二节 税制结构的建立.....	116
第三节 我国税制结构模式选择.....	124

第五章 增值税	132
第一节 增值税概述.....	132
第二节 增值税基本制度.....	142
第六章 消费税	163
第一节 消费税概念.....	163
第二节 消费税基本内容.....	167
第三节 消费税计算及减免.....	177
第七章 营业税	186
第一节 营业税概念.....	186
第二节 营业税基本制度.....	189
第八章 关税	204
第一节 关税概述.....	204
第二节 关税基本制度.....	211
第九章 企业所得税	218
第一节 企业所得税概述.....	218
第二节 企业所得税的纳税人、征税对象和税率	224
第三节 企业所得税应纳税额的计算.....	227
第四节 企业所得税的优惠规定及征收管理.....	235
第十章 外商投资企业和外国企业所得税	238
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	

	的纳税人、征税对象和税率	241
第三节	外商投资企业和外国企业所得税 的税收管辖权	244
第四节	外商投资企业和外国企业所得税 额的计算	247
第五节	外商投资企业和外国企业所得税 的优惠规定及征管	255
第十一章	个人所得税	265
第一节	个人所得税的作用及特点	265
第二节	个人所得税的纳税人、下税对象及税率	268
第三节	个人所得税减免及税额扣除的规定	273
第四节	个人所得税的计算	275
第五节	个人所得税的征收管理	279
第十二章	其他税类	282
第一节	财产税类	282
第二节	行为税类	292
第三节	资源税	323
第四节	农牧业税类	330
第十三章	税收负担	343
第一节	税收负担的基本概念	343
第二节	影响税收负担的因素	352
第三节	税式支出	355
第四节	税收负担的转嫁	366

第五节	税收负担的规避.....	372
第十四章	税收管理制度.....	390
第一节	税收管理制度概述.....	390
第二节	税收征管制度.....	392
第三节	税务代理制度.....	403
第四节	税收行政司法制度.....	408
第十五章	国际税收关系.....	417
第一节	国际税收概述.....	417
第二节	国际重复课税及其免除.....	423
第三节	国际避税与国际反避税.....	427

第一章 税收学概论

第一节 税收的产生与发展

一、税收的产生

税收作为一种经济现象,首先应是社会经济发展的产物;其次是由上层建筑的内涵决定。生产力的发展为税收分配提供了必需的物质条件和雄厚的财源,生产力发展到一定阶段,人类社会私有现象的出现,又为税收存在提供了可能条件。

(一)税收产生的条件和前提

早在原始社会末期,因生产力的发展,开始出现剩余产品,对过剩产品的占有形成了私有财产制,然而这一过程相当长时期内并没有相伴出现税收形式,因为奴隶对奴隶主的人身依附关系的形式只是奴隶主一人的事,对奴隶人身的拥有权决定生产力的发展和私有制的产生仅仅为税收产生创造了条件。而税收形式出现的直接前提却是国家和公共责任两个方面。国家是在私有制基础上产生的,她是保护私有权和阶级利用的政体。国家为维持符合统治者利益的社会经济秩序,必

须要有相应的物质基础。通过政治权力征纳的税收就是天然满足这种国家需求的形式。从社会学的意义上说,公共责任的承担只有国家充当其权威代言人,公共利益公平程度也需国家通过国家税收加以调节。因此,国家政权和公共责任是税收产生和存在的必要前提。

1. 税收产生的必备条件

生产力的发展和私有制的出现是税收产生的两个必备条件。生产力的发展是人类社会不断进步的主要标志,各社会制度的演化、各项经济形态的形成无不和生产力状况有关。税收的出现虽然不直接导源于生产力的状况,但生产力的发展却为税收产生创造了可能条件,为税收发展提供了物质上和组织上的有利环境。如果生产力水平不提高,社会生产除满足劳动者消费外(甚至连劳动者消费都不能满足),社会就不可能存在剩余产品,因而也就没有社会价值用来满足社会的公共需要,社会就不可能存在可供税收分配的物质财富,作为无源之本的税收就没有产生的基础。

虽然生产力的发展在奴隶社会没有直接导致产生税收范畴,但它确是引出私有制的第一推动力。私有制的出现为税收产生创造了可能环境。因为私有制将产生生产资料归私人占有,国家作为私人所有制的对立面,不可能将私人生产者手中剩余产品视为己物。但国家要承担公共责任就必须采用政权力量从私人财产中征得部分收入来满足其需要。这种体现出政权意志的财政收入形式适宜私有制的客观要求,因为即使是当今社会主义公有制条件下,税收仍然有存在的必要。

2. 税收产生的关键前提

国家的产生和公共责任的存在是税收产生的两个关键前

提。社会产品出现剩余和私有关系的建立并不同税收出现直接相关,它们只是为税收出现创造出一块滋生的土壤,在此基础上直接导源出税收的应当是国家。国家作为一个阶级统治的工具,需要建立一系列履行其职能的国家专政机构,如军队、法院等。这就要求有大量的费用来维持国家机器的正常运转。而政府取得费用最有效的形式就是税收。因此税收是随满足国家之必需而出现的。

国家一经成立,就具有强制性和权威性,这种政治权力是税收产生的基本条件。也正是因为国家掌握了政治权力,才使得通过税收进行强制地、无偿地取得收入成为可能。从国家职能角度看,世界上任何国家,无论其社会制度存在多大差别,都无一例外地承担主要的公共责任,这些利益必须利用国家所掌握的公共权力去实施和满足,如教育、文化、卫生和国防等公共责任,不可能、也做不到完全由其他非国家的团体或个人去提供。国家公共责任赖以实现的物质基础主要来自税收收入,公共责任和税收紧密相连并且是不可分割的。正如恩格斯所指出的:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。”

(二)税收起源

税收属于财政范畴,是财政收入的主要形式,特别是在近代社会,税收的作用比其他任何财政收入形式不能代替的,自然,财政产生的条件和前提对税收起源来说,也具有同等影响。然而值得注意的是,财政的出现同税收的产生不可同日而语。虽然财政收入可以主要表现为税收形式,但并非一定要采用税收筹集,财政收入中税收所处的重要地位不是先天就有

的,而是在经历过漫长历史的演变而得以确定的。

1. 税收雏形

我国最初的税收形式起源于奴隶制国家。在奴隶社会,国家税收的主要来源是被征服的部落缴纳的“贡”。这种“贡”虽然也具有强制性和无偿性,但固定性并不明显。“贡”只是税收的初级形式。在我国的奴隶制时代的夏、商、周,实行井田制。土地大部分集中在国王手中,但也有一部分赐给诸侯和大臣作为俸禄或赏赐。这些土地就形成了公田。公田中收获的一部分要上缴给国王作为国家财政收入。如夏“贡”、商“助”、周“彻”,无论是从形式上还是从内容上都已经基本具备了税收的内涵,即体现出了税收强制性和初步的固定性。《孟子》中有言,“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。”尽管这种税收是极其原始的和不规范的,但它为以后的税收发展奠定了基础,无疑是现代税收的雏形。

2. 税收的产生

奴隶社会末期至封建社会初期,社会生产力得到长足发展,生产关系也发生了重大变化。与之相适应,税收从萌芽日趋成熟。我国公元前 594 年,鲁国出现“初税亩”,即对公田(井田)以外新开垦出来的私田开始征税。这对税收制度的确立具有历史性意义。“初税亩”意味着第一次采用了税的名称,它也标志着井田制的废除,承认私田和公田的个人所有权,无论公田、私田,一律按土地面积大小缴纳一定数量的农产品,即实物税。“初税亩”使土地私有制确立,封建制度的经济基础也就建立了,它使税收定量化、固定化,有利于增加收入,同时也促进了生产力的发展。

二、税收的发展

自鲁国实行“初税亩”以来,税收随着社会形态的演变,也一步步从简单到复杂,从初级到高级地得以发展。这是与生产力的发展和国家职能的扩充等因素分不开的。阶级统治的加强,经济的繁荣,客观上要求税收形式规范化、多样化。税收的发展在各个历史时期具有不同的特点,总的趋势是朝着逐步健全税制、日渐完善税法的方向发展。

(一)封建社会税收

我国封建社会前后经历约二千余年,各代封建王朝都将税收作为维持国家生存和发展的主要手段,同时也是一种压榨人民血汗的工具。封建社会税收的历史作用呈二面性:一方面,税赋的沉重压力,成为阻碍生产力发展的桎梏;另一方面,税收制度的不断完善,加剧了奴隶制的灭亡,巩固了封建国家的统治,新政权在更高层次上的更迭对促进社会经济的进步起到积极影响。

汉代的主要税收形式是人头税,具体包括三个税种:“算赋”、“口赋”、和“更赋”。“算赋”是对成年人收益的征收,纳税人的年龄一般在15~56岁之间,课税额为每个纳税年度人均120钱,对富裕阶层加倍征收。“口赋”始于汉武帝前后,其名义纳税人是3~15岁的儿童,按人头每人约纳赋20钱,后来人均又增加了3钱,充作军队车马费。“口赋”的实际纳税人是孩子的父母,因此引起人们强烈的不满,后几代汉王朝不得不做了些改进。“更赋”是一种以钱代役的税收。汉代的徭役十

分普遍,有些年老体病的人不能服役,可允许交一定的税收(约每人 300 钱)以代替徭役。

唐代初期实行租、庸、调税收制度,即所谓有田则有租,有家则有调,有身则有庸。“租”指的是田租,规定每丁(男子 21 岁为丁)年交纳粟二石;“调赋”指付产役,规定凡乡土所产,每丁年均需交纳绢二丈,或二丈五尺,绵三两;“庸赋”是指力役税,规定每丁年均必须为国家无偿服役 20 天,不服役者可以纳绢或布代替。此税制使得唐朝经济日益发达,国家十分充裕。此税制大约持续了 120 多年。安史之乱后,公元 760 年唐代出台了两税法,即将地税、户税等税种合并,划分为夏秋两次征收,征收标准按人丁和财产确定等级区别缴纳。此税法首次采用实物、货币双重计税单位,推动了征收管理工作的改革。

明代万历年间,我国税制实行了“一条鞭”制度。将过去的田赋和劳役税合并,将部分丁役负担摊入田亩,一律按田亩计税。采用货币形式纳税,除田赋中交纳政府的米麦外,其余所有原实物税均改为用银折纳,并且将各项赋役核交由地方官吏直接办理,实行“官收官制”。清朝时期,将“一条鞭法”进一步完善,主要措施如“地丁合一”,即简化税种,把原先的以地亩和人为对象的税收合并为地亩税,实际就是“摊丁入地”,此税制相对地削弱了封建人身依附关系,减轻了专职从事工商业者的税负。随着经济的发展,封建社会各朝代还出现了大量的专项性税收,如唐代的盐税、酒税,宋代的商税、契税,明代的矿税和清代的关税等。

综观整个封建社会的税收史,可以看出税收的三大鲜明特征:

①大部分税种都是对田亩征收的,说明土地对当时社会经济发展的重要性;

②税制变更大都和朝代更替有关,税负的轻重与王朝的兴衰相连,一般说,新政权的出现必然伴随新税制的诞生,而新税制的轻税政策又必然和社会经济繁荣相一致。

③实物缴纳逐渐被货币缴纳所取代。从实物计税到货币计税有个折算问题,故称货币税为“折色”,折色现象的转变过程始自唐朝中期,至明末清初货币计税基本占主导地位。据《明史》记载,公元137年准许“天下税粮,以银钞钱钞代输,银一两、钱千文、钞十贯,皆折输米一石。”“折色”出现为税制改革质的飞跃奠定了必要的基础。

(二)资本主义社会税收

资本主义初期,税收已经完全货币化,为税收征管带来了极大方便。商品经济的迅速发展,使得商品流通十分频繁,征税对象的范围更加扩大,这就为开征流转税创造了良好的条件。几个封建社会的主体税均是以土地和资源收益为征税对象,是一种简单的直接税。资本主义上升时期,这种土地税或人头税已不能满足资本主义国家的需要,因此,将产生于流转领域里的大部分财源握于政府手中已成为可能;再者资本主义国家的职能较之封建国家有极大扩充。因此原有的税收远不能适应需求,开拓新的税收渠道满足国家之需尤其重要。另外以间接税代替直接税可以转移税收负担,有利于资本主义工商业的发展,从而以流转税为主体的税收制度得以正式建立。

18世纪末,西方发达国家开始由经济扩张转向领土侵

略,为从物质上保证战争的需要,所得税始得出笼。至资本主义后期,以所得税为主体的直接税逐渐代替了以消费税和关税为主体的流转税。第二次世界大战以后,美国、英国、日本、联邦德国等主要资本主义国家的所得税收入都占国家财政收入一半以上。随着资本主义经济的发展,国家垄断资本主义的出现,国家对经济干预程度的增强,税收已经不仅仅作为筹集财政收入的手段,把税收作为经济政策手段调节经济活动的作用也日益增强。税收逐步在调节分配、资源配置最优化和经济稳定增长方面发挥越来越大的作用。

(三)社会主义社会税收

在社会主义社会,国家既是政治权力的主体,又是全民所有制企业生产资料的所有者。国家不仅具有政治权力方面的职能,而且还具有组织与管理社会主义经济建设的职能。国家机器运转,国家职能的实现,要消耗大量的物质财富。因此,国家要利用税收形式,取得财政收入,以满足国家政治和经济职能的需要。

1950年至1978年我国税制改革基本是沿着削减税种,减小税率的轨迹运动。特别是1958年资本主义工商业改造基本完成以后,公有制经济处于绝对主导地位,理论界认为公有制的企业和公有制的国家不存在直接利益冲突,通过政治权力获取的税收已没有存在的必要,企业是国家的企业,国家负责投资,其收益理当全部上交。在此理论指导下,税种逐渐减少,至70年代国营企业只按一个税率向国家交纳工商税一个税种,其他收入均以利润形式全部上交。1973年税种减少至11种,主要税种只剩工商税和关税两种,税目从1958年的

108 个减为 44 个,不重复的税率从 141 个降为 17 个,税收在财政收入中的比重仅为 42.7%,基本上已经起不到调节经济的作用。

1979 年经济体制改革以来,随着经济理论的突破,承认社会主义存在商品经济,社会主义税收地位和作用逐步得到肯定,税收实践有了较大的发展。经过两次利改税,我国税收收入占财政收入的比重已高达 90%左右。党的十四大明确提出,我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。随着市场经济的发展和各项改革的深化,加快税制改革的必要性和紧迫性日益为人们所认识。1993 年实施的全面税制改革,初步建立了以流转税和所得税为主体,其他各税相配合的多层次、多税种、多环节征收的现代复合税制。它基本上适应了社会主义市场经济新体制的要求。改革后我国工商税制的税种由原来的 32 个减少到 18 个,税制结构趋于合理,并初步实现高效和简化。

从税收的产生和发展的历史情况看,它历来是国家赖以存在的物质基础,与国家的产生、存在和发展紧密联系在一起,它既是一个历史范畴,也是一个经济范畴。可以说,税收与国家有着本质的联系,是国家存在的重要经济条件。

第二节 税收的涵义及特征

一、税收的涵义

税收形态存在已有几千年历史,发展到近代,各国税收形