

新编

国家税收

主 编
副主编

胡怡建
陈 琴
黄甫仁
季亚东

0.42



同济大学出版社

前 言

90年代,中国在实现了由计划经济向有计划商品经济转轨以后,进一步提出了发展社会主义市场经济的改革方向。在社会主义市场经济的理论指导下,1994年中国进行了重大税制改革。依据统一税政、合并税种、公平税负、简化税制、严肃税法的政策原则和指导思想,中国将建立起一个讲求效率、有利公平、鼓励竞争、促进稳定、符合国际惯例、适应社会主义市场经济发展要求的新税制体系。

社会主义市场经济的理论和税制改革实践,使原有的《国家税收》教材已经无法适用,客观上要求建立符合社会主义市场经济要求,能对改革实践进行总结,并进而指导实践的税收学教材。为此,我们依据社会主义市场经济理论和新税制改革实践,组织编写了《新编国家税收》。本书编写中,在理论分析上立足于社会主义市场经济,重视总结吸收中国税收理论研究成果,以及市场经济国家成熟的税收理论和方法。在制度描述上尽可能全面、系统、条理地概括改革后新税收制度的主要内容。在编写方法上力求概念表述准确,内容完整充实,逻辑条理清晰,注重分析方法。使教材体现求实、创新的编写指导思想。

根据国家税收的内容和逻辑关系,全书分为18章。第1章至第4章为税收理论,包括税收及其特征、税收职能和作用、税收原则、税收制度等内容,介绍有关税收基础知识和基本理论问题;第5章至第16章为税收制度,包括流转税、所得税、资源税、财产税、土地税、行为税等20个税种,介绍有关税种的基本制度、计征管理方法和会计帐务处理等内容;第17章至第18章为税收管理和国际税收内容。

本书由胡怡建担任主编,陈琴、黄甫仁、季亚东担任副主编。具体编写分工为:第1章,任志民,第2章,杨秀萍,第3章,张廷新,第4章,季亚东,第5章,原玉荣,第6章,杨梅晓,第7章,张秀莲,第8章,杨梅晓、张秀莲,第9章,张燕,第10章,黄甫仁,第11章,安仲文,第12章,杨秀萍,第13章,赵明艳,第14章,朱云霞,第15章,陈琴,第16章,杨秀萍、朱云霞、陈琴、赵明艳,第17章,张廷新,第18章,黄甫仁,陈琴,任志民。

编 者

1995.4

目 录

第一章 税收及其特征	(1)
第一节 税收的概念	(1)
第二节 税收的起源	(3)
第三节 税收的发展	(5)
第四节 税收的特征	(11)
第二章 税收职能和作用	(15)
第一节 税收职能和作用概述	(15)
第二节 税收职能	(19)
第三节 税收作用	(21)
第三章 税收原则	(27)
第一节 税收原则概述	(27)
第二节 税收效率原则	(32)
第三节 税收公平原则	(34)
第四节 税收稳定原则	(39)
第四章 税收制度	(42)
第一节 税制要素	(42)
第二节 税收分类	(50)
第三节 税制改革	(55)
第五章 增值税	(68)

第一节	增值税概述	(68)
第二节	增值税基本制度	(75)
第三节	增值税的计征管理	(83)
第六章	消费税	(97)
第一节	消费税概述	(97)
第二节	消费税基本制度	(100)
第三节	消费税的计征管理	(107)
第七章	营业税	(115)
第一节	营业税概述	(115)
第二节	营业税基本制度	(116)
第三节	营业税的计征管理	(123)
第八章	关税	(127)
第一节	关税概述	(127)
第二节	贸易性进出口关税制度	(130)
第三节	非贸易性进口关税制度	(141)
第九章	企业所得税	(143)
第一节	企业所得税概述	(143)
第二节	企业所得税基本制度	(146)
第三节	企业所得税应纳税所得额的确定	(148)
第四节	企业所得税的计征管理	(158)
第十章	外商投资企业所得税	(167)
第一节	外商投资企业所得税概述	(167)
第二节	外商投资企业所得税基本制度	(170)

第三节	外商投资企业所得税应纳税所得额的确定	(178)
第四节	外商投资企业所得税的计征管理	(188)
第十一章	个人所得税	(193)
第一节	个人所得税概述	(193)
第二节	个人所得税基本制度	(196)
第三节	个人所得税应纳税所得额的确定	(202)
第四节	个人所得税的计征管理	(204)
第十二章	农(牧)业税	(212)
第一节	农(牧)业税概述	(212)
第二节	农业税基本制度	(213)
第三节	农林特产税基本制度	(218)
第四节	牧业税基本制度	(220)
第十三章	资源税	(222)
第一节	资源税概述	(222)
第二节	资源税基本制度	(223)
第三节	资源税的计征管理	(224)
第十四章	财产税	(228)
第一节	房产税	(228)
第二节	契税	(231)
第三节	遗产税	(232)
第十五章	土地税	(235)
第一节	城镇土地使用税	(235)

第二节	耕地占用税	(237)
第三节	土地增值税	(239)
第十六章	行为税	(246)
第一节	固定资产投资方向调节税	(246)
第二节	车船使用税	(252)
第三节	城乡维护建设税	(255)
第四节	印花税	(257)
第五节	屠宰税	(262)
第十七章	税收管理	(264)
第一节	税收管理体制	(264)
第二节	税收征收管理制度	(271)
第三节	税收行政司法制度	(277)
第四节	税务代理制度	(286)
第十八章	国际税收	(290)
第一节	国际税收概述	(290)
第二节	国际重复征税及其避免	(292)
第三节	国际避税和反避税	(303)
第四节	国际税收协定	(312)

第一章 税收及其特征

第一节 税收的概念

税收在历史上也称为税、租税、赋税或捐税。它是国家为满足公共需要,凭借行政权力,按照预定的标准,向居民和经济组织强制、无偿地征收取得的一种财政收入。税收这一概念是高度的抽象,包含着丰富的内涵,具体内容大致可归纳为以下几个方面:

一、税收是国家财政收入的一种形式

税收首先是国家财政收入的一种形式。从字义上解释,税收一词包括“税”和“税的征收”两重含义。其中税是指特定的社会产品,而税的征收是指把这部分社会产品转为国家所有或支配的运动过程和方式。税和税的征收习惯上称为税收,并作为专有名词使用,特指国家财政收入形式。国家财政收入可以有多种形式,税收是其主要形式,除此而外,还有债、费、利等。其中:债是指国家作为债务人,以债券的形式向国内外居民或经济组织发行的公共债务;费是指国家在向社会提供各种劳务和服务过程中,按受益原则所收取的费用;利是指国家从国有企业或国有资产经营收益中获得的利润。税收不但是财政收入的形式,而且是财政收入的主要形式。在上述财政收入形式中,税收所占的比重最大。在我国,税收占财政收入90%以上。在西方国家财政中,税收通常占财政收入的80%—90%。因此,它是国家财政收入的主要形式,而且是古今中外不

同社会制度下的国家普遍采用的主要财政收入形式。

二、行使征税权的主体是国家

税收又称为国家税收,是国家为了履行其职责需要而存在,是随着国家的产生而产生,并随着国家的消亡而消亡。因此,行使征税权的主体必然是国家,也就是征税办法由政府制定,征税活动由政府组织进行,税收收入由政府支配管理。由于政府是国家的具体形式和现实体现,因此,征税权具体由政府行使,包括中央政府和地方各级政府。

三、国家征税所凭借的是行政权

行使征税权的主体是国家,但国家具有双重身份,既是社会公共需要的提供者,又是财产所有者,因而,也就能同时行使两种权利,即行政权和财产权,国家可以凭借两种权利取得财政收入。财产权即财产所有权,国家对其拥有的财产,可以凭借财产权取得财产收益。例如,国家作为国有土地或国家资源的所有权代表,有权要求使用国有土地或矿产资源的个人或经济组织支付土地或矿产资源的使用费;国家作为国有企业所有权代表,要求国有企业上交利润。行政权亦称为国家行政权,国家对其行政权力管辖范围以内的个人或经济组织,可以凭借行政权取得税收收入。国家征税是基于公共权力,在国家为整个社会提供公共商品和公共服务,满足社会公共需要的前提下,由国家作为公共权力的代表来行使征税。

四、国家征税的目的是为了履行其公共职能的需要

国家是以履行社会公共职能为基础的行政权力机关,国家在执行公共职能的过程中必须有相应的人力和物力消耗,形成一定的支出,这些支出只能靠税收的形式最终由居民和经济组织来负担。反过来也就是说,国家征税的目的是为了满足实现国家的职

能,主要是公共职能的财政需要。国家征税的目的主要是为了满足国家公共职能的财政需要具有两方面涵义:一方面说明政府征税的目的是满足国家公共职能的财政需要;另一方面也反映了政府征税要受到公共需要目的的制约,政府税收必须用于满足公共需要,非公共需要的支出不适宜于用税收来满足,而应当用其他方式来解决。例如,对于资本性支出,国家就应当用债务的方式来筹资,并用投资所获得的利润来归还。

五、税收借助于法律形式进行

法律是体现国家意志,强制性地调整人们行为的规范。法律作为体现国家意志的行为规范,用于调整社会生活和经济生活的各个方面,其中调整经济关系是法律规范的重要作用方面。法律调整与其他规范调整相比较,具有体现国家意志,强制性、公正性和普遍适用性特点。这就决定了税收必须借助于法律的形式来进行。税收是国家为实现其职能而向居民和经济组织征收的财政收入,税收只有通过法律的形式,才能使社会成员在纳税上得到统一。由于征税引起企业、经济组织和个人一部分利益的减少,这就必然会与纳税人之间发生利益冲突,国家只有运用法律的权威性,才能把税收秩序建立起来,也只有通过法律形式,才能保证及时、足额地取得税收,并使国家在税收上的意图得到贯彻执行。

通过以上分析和说明,我们可以把税收概念进一步表述为:税收是国家为实现其公共职能,凭借行政权力,借助于法律形式,强制、无偿地取得的一种财政收入。

第二节 税收的起源

税收是一个历史范畴,它是人类历史一定发展阶段的产物。据

文字记载,在中国古代,大约公元前 11 世纪的周朝,就建立了比较规范的“赋”的制度。往前追溯,大约公元前 21 世纪的夏代,已有“贡”这一税收的原始形式。在中国历史上,进入春秋战国时代又出现的“税”一词,“春秋”一书记载了鲁宣公 15 年(公元前 594 年)实行“初税亩”的土地税制度,这是目前我们所见的最早出现的“税”一词。

一、国家的起源

税收是随着国家的产生而产生。在原始社会,生产力极其低下,人类为了生存,就必须联合起来同自然界作斗争,共同劳动,共同分配。原始社会虽然没有阶级和国家,但氏族内部也产生了较严密的组织和分工关系,产生了属于氏族的公共事务,在氏族酋长的主持下进行,其相应的支出,在氏族的总产品中扣除。因此,这一时期不存在国家,也不存在税收。随着生产工具的改进和生产力的发展,氏族社会出现了剩余产品,出现了私有制,进而产生了阶级和国家。国家出现有其政治原因,经济原因和社会原因。

从政治原因来看。奴隶社会是在奴隶主残酷地占有奴隶的基础上建立的,就整个社会而言,存在着奴隶主和奴隶之间两大阶级,以及奴隶主和奴隶主之间,奴隶和奴隶之间的矛盾和斗争,为了使整个社会不致于在这种无谓的冲突中消亡,就必然会产生一个存在于社会之中,又凌驾于社会之上的组织,这一社会组织就是国家。国家通过军队、警察、行政、司法的力量,把各种社会的矛盾和冲突限定在法律允许的范围内,建立起社会正常运行的秩序。

从经济原因来看。随着社会生产力的发展和工具改良,社会出现了剩余产品,并逐步丰富起来,形成了商品生产和商品交换。为了使生产和交换能正常进行,客观上要求成立国家这个机构,由国家发布法律规定,明确交换中的卖买双方的权利与义务。由国家通过修建道路、桥梁,改善交通,进一步扩大地区之间的经济联系。以

及由国家颁布统一的日期、计量、文字等标准。

从社会原因来看。在原始社会,就存在诸如水利、水资源管理,防务、制止内部争端、巫医、占星(气象预测)等公共事务,上述公共事务是社会能够存在和发展的重要条件之一,但这些公共事务由氏族首领在氏族内部组织完成。奴隶制产生后,组织生产活动成为奴隶主的私人事务,与之相联系,上述公共事务也就成为全社会的事务。成立国家组织,可以在更大范围内把公共事务管理起来,以维护整个社会的共同利益需要。

二、税收的起源

随着国家的产生,以国家权力为依据的税收也产生了。由于国家是以执行公共职能为基础的阶级统治机关,无论国家执行政治职能,经济职能,还是公共职能,都需要有一定的人力和经费,而国家公共支出的无偿性又决定了国家只能凭借自身权威,以税收这一强制、无偿的收入方式来筹措资金,维持其生存。从其实质上说,由于奴隶主的统治权力和财产权力需要由国家来确认和保护,奴隶主获得上述权力,必然要求作出相应代价,税收就成为获得这些权利的经济代价。当时,采用的是“贡赋”形式,这更直接地说明了这种权利交换关系,即国家赋予奴隶主统治权力,而奴隶主必须要以“贡”的形式作为回报,否则,就是藐视国家权力,因此,税收为国家的存在和发挥作用提供了物质基础,也是国家权力的强制性的经济体现。正如马克思所说,税收是养活国家的娘奶。

第三节 税收的发展

税收产生以后,随着社会的发展,税收从形式到内容上都处于不断发展的过程中。按经济发展时期和社会形态划分,税收发展可

分为自然经济条件下的税收和商品经济条件下的税收两个时期，每个时期又可分为若干不同的阶段。

一、自然经济条件下的税收

自然经济是指自给自足的经济，从社会形态划分，又可以分为奴隶社会和封建社会。

（一）奴隶社会的税收

1. 奴隶社会的特点。奴隶社会是人类历史上第一个人统治人，人奴役人的社会。奴隶社会有以下特点：生产力很不发达；带有浓厚的自给自足的自然经济色彩；建立在残酷的奴隶制之上；政权与神权合一的政治结构。奴隶主社会的国家政权结构以天子为中心，天子以下是诸侯，诸侯以下是大大小小的奴隶主庄园。天子是最大的奴隶主，是全国的土地和人口的所有者，因此有“普天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”之说。诸侯既是地方的行政长官，也是当地最大的奴隶主。

2. 奴隶社会的税收。与政治、经济的特点相适应，奴隶制国家的收入主要来自于纳贡。纳贡也称为贡或贡赋或贡献等，这是原始的税收形式。中国历史上的夏代有“禹别九州，随山浚川，任土作贡”《尚书·禹贡》。这里“随山浚川”是指大禹在外地视察时，每到一地就把人民组织起来，按照地形开凿和疏浚河流，这是政府把水利作为其公共事务的例证。“任土作贡”是指禹建立了各地的奴隶主庄园必须向国家缴纳贡品的制度，在这里，土字的含义是当地的产品。这就是说，每个诸侯和庄园主必须缴纳的贡品的内容和数量都是事先规定的，贡献是一种强制行为。

在中国古代的公田制下，除纳贡以外，还有“助”的纳税原始形式。所谓助是指在实行井田制下，中间的一块是公田。其余八块田分给八家。公田由八家合力耕种，先耕种公田，然后再耕私田，公田的收获物归国家，这是对奴隶制社会自由民采用的纳税措施。到奴

隶制社会的后期与封建社会前期的周朝，在奴隶制解体过程中，这一制度也扩大到了奴隶主庄园的内部。因此，孟子有“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆十一也”（《孟子·滕文公上》）。这里所说的五十、七十、百亩等，并非现代的亩的概念，十一是指缴税额相当于收入的十分之一。这里所说的“彻”法，是指贡和助的混合，即针对不同的人口、耕地和地区，可以采用贡或助的纳税方法。

除贡、助、彻以外，奴隶主社会还普遍地采用力役的形式。中国古代的役可以分为兵役和工役两类，前一类用于战争或防卫，后一类用于修建皇宫、坟墓、地方军事防御设施和水利等公共工程，以及制造各种器具等。工役也称徭役、力役，它们有些为国家增加了财政收入，有些则为国家节省了财政支出，因此，是纳税以外的另一种义务形式。

（二）封建社会的税收

1. 封建社会的特点。封建社会建立在封建地主阶级对农民的统一统治之上，封建社会的统治基础是封建土地私有制度。封建社会的特点可以归结为：不发达的农业生产力；自给自足的自然经济模式，受生产力水平的限制，封建社会和奴隶社会都属于自然经济社会，但由于生产力水平不同，自然经济模式也不同。封建社会属于生产力水平较高的自然经济模式；稳定的社会结构。封建社会的结构以家庭中心的模式为基础，即一个家庭组成一个生产和消费单位，家长自然就是家庭的统治者，成为家庭的中心，而整个国家就是家庭的放大，以皇帝为中心，通过封建行政关系建立一套严密的统治制度。在封建社会里，为了削弱宗族势力，加强中央政府的统治，地方行政长官由中央委派，地主不再是地方行政长官，从而实行了国家权力与财产权力的初步分离。

2. 封建社会的税收。与上述封建社会的特点相适应，封建社会的税收也有了较大发展，形成了以下特点：

(1) 税收制度逐步规范化。在封建社会,家庭是生产与消费合一的,同时,它初步实现了国家行政权力与财产所有权的分离,这样,国家就有必要,而且主要应当通过税收这一强制和无偿方式来筹集国家存在所必须的社会产品。在中国历史上,公元前594年的鲁国,实行了“初税亩”的农业税制,这是现在所能见到的最早的以税来命名的财政制度。初税亩的初即始,税亩即履亩而税,就是对农民试行按土地面积来征税。它表明当时鲁国的农奴制度已经为封建制度所取代,农民获得了地权,必须按取得的权利承担纳税义务,取代了传统的贡制和助制。在中国古代历史上,比较规范的税收有税和赋两种。税字可作禾兑解释,是指按规定缴纳农产品给国家,用以满足政府正常消费需要。赋字可作贝武解释,是指每户都应当向政府缴纳防务费用,政府用于制造武器、军杖、购买马匹和其他军需品。税和赋都成为经常性税收。以后,税与赋逐渐混同,称为赋税。此外,朝廷还公布了税收的征收标准和办法,从而使税收比较规范。

(2) 税收以实物为主,主要来自于农业收入。封建社会是农业经济社会,这就决定了国家的征收对象主要是农民,缴纳方式主要是实物。在漫长的封建社会里,农民不仅要负担沉重的土地税,而且还要负担按人摊派的人头税(如口赋、算赋、丁税等),此外,还要服徭役。徭役也是一种强制性的税收。服徭役者要无偿地从事修路、建筑防卫工事以及宫殿等,甚至还要自备车马和粮食。在封建社会里,也对商业征税,但比较起来,在总收入中比重较小。为了满足日益奢侈的封建统治者挥霍需要,国家还通过种种极不合理的税收措施来剥削农民,加重农民负担。如北宋规定租税的纳税地不是本地,而是边关某一地,这样,农民必须长途往返,把粮食运往边关。地方官员还通过征收各种附加税和税收加征来提高实际税负。

(3) 除税收以外,还实行官卖等制度。官卖即由政府垄断经营某些行业,如盐的卖买,茶叶的卖买,以及铁的冶炼等。在这种垄断

经营下，国家获利往往数倍于成本，加重了农民的税收负担。在中国，盐税、茶税等都是从官卖转化而来的。

(4) 租税合一。在中国的封建社会，由于战乱、灾荒等，除私田以外，尚有很多为国家所有的公田。国家把公田招租给农民，收取实物租金。由于租和税都归国库，而且都采用实物形式，因此，就形成了租税合一的特殊赋税制度。租税一词也就来自于此。

二、商品经济条件下的税收

(一) 资本主义社会的特征

资本主义社会是在封建社会的基础上产生的，与封建社会相比较，有以下特点：

1. 生产力高度发展。资本主义生产力是建立在科技进步基础上，从蒸气机到电的发明，以及广泛应用于工业、交通等行业，都标志着人类文明程度的大大提高。从此，资本主义生产摆脱了原始自然力条件的限制，可以把应用这一生产技术和生产方式的生产工厂推进到世界任何一个地区。资本主义生产力促进了社会分工的发展，同时，也使商品流通和交换的范围不断扩大，深度加深，并推进到全世界。这些，为资本主义政府开辟了广阔的税源。

2. 生产方式重大变化。资本主义生产方式的特点是资本家获取工人所创造的剩余价值。这同封建社会的生产方式有较大区别。资本主义生产方式建立在“企业”这一特殊的生产单位之上，而封建社会的生产方式建立在农民的土地耕作之上。企业是技术、人力和资本在狭小空间范围内的集中，按照特殊的组织和分工形式，使得相对少的人创造出相对高的劳动生产力。这样，就为资本家带来了丰厚的利润。资本主义分为自由资本主义阶段、垄断资本主义阶段和国家垄断资本主义阶段。从本世纪 30 年代世界性的经济大危机以后，资本主义经济进入了国家垄断资本主义阶段。从企业的组织形式来看，由过去的私人企业和合伙企业发展到股份制企业。从

国家对企业的控制程度来看,由过去奉行不干涉企业的“自由、放任”政策的自由资本主义时代转变为国家以宏观控制名义对企业种种干预的“混合经济”时代。

(二) 资本主义的税收特点

资本主义社会建立在高度发达的商品经济和社会化大生产之上,其税收具有以下特点:

1. 税制建设法制化。资本主义社会是在封建社会的基础上成长起来的,通过资产阶级革命而获得了国家政权。针对封建社会税制不完备,地方政府任意加税,包税人横行等问题,资产阶级从夺权斗争的一开始就把税收立法作为重大的政治措施,并把“私有财产”神圣不可侵犯,依法律规定纳税写入自己的法律。因此,由于历史的原因,资产阶级政府一开始就把税法纳入到法律体系,把它与民法、刑法、行政法并列起来,称之为四大法系。在税收法制建设上,资本主义国家不仅重视税法的建设,而且还重视税收征管的法制建设,把税收征管的法制建设纳入税法建设的范围,使征管工作的透明度提高。此外,与征管相关的税法的解释工作也纳入法制建设的轨道。

2. 税收收入货币化。随着资本主义工商业的发展,货币和信用已经成为资本主义经济关系的纽带,货币关系已经深入到社会经济生活的各个方面。与之相适应,货币也成为资本主义社会税收的纳税依据和结算依据。税收收入的货币化是社会进步的重要方面,它不仅便利了税收的征管和缴纳,而且对资本主义生产关系的完善起到了有力的推动作用。

3. 税收体系逐步完善。在自由竞争的资本主义时期,随着工商业的发展,资本主义税收也从古老的直接税(即人头税)为主向间接税(即商品税)为主转变。在自由竞争的资本主义向垄断资本主义转变过程中,资本主义税收也从间接税(商品税)为主向直接税(所得税)为主转变。目前,资本主义税收正在进一步向发展现代直