

国家稅收

GUOJIASHUISHOU • GUOJIASHUISHOU • GUOJIASHUISHOU

杨崇才 刘华 周德怀

主
编

42

武汉工业大学出版社

前 言

为了适应和促进社会主义市场经济的建立与发展,国家决定从1994年起,对我国工商税收制度进行全面改革。

工商税制的改革,是以社会主义市场经济理论为指导,以建立符合社会主义市场经济要求的税制体系为目标,对流转税制、所得税制、其他税种,以及征收管理制度进行了全面的改革。它是建国以来规模最大、范围最广泛、内容最深刻的一次税制改革。

税收制度的变更,特别是税收制度的全面改革,必然要求税收学科的知识体系以及教学内容作相应的变化和调整。为此,我们组织了华中理工大学、中南财大湖北财政分校、武汉市税务局洪山分局、武昌分局、襄樊市税务局樊西分局、《湖北社会科学》编辑部等单位的专业教师和税务工作者,根据改革后的税收制度,编写了《国家税收》这本教材。

《国家税收》是为高等财经院校的各专业编写的教材,也可作为企业经理、厂长、财会人员和广大财税干部的培训教材与自学参考书。

本书共分五编十八章。第一、三、六、八章由周德怀编写,第二、七、九章由熊少平编写,第四、五章由杨崇才编写,第十章由黄兰兰编写,第十一章由刘华编写,第十二章由韩靖桥编写,第十三章由祝焰、曹初编写,第十四章由黄永明、周明达编写,第十五章由黄永明、李荣全编写,第十六章由蒋国雄编写,第十七章由黄罗君、吕游编写,第十八章由罗金鹤编写。全书由杨崇才、刘华、周德怀任主编,李荣全、黄永明、崔登吉、尹公平、周明达、黄兰兰任副主编。最后由杨崇才、周德怀、刘华、熊少平统稿,何传家审定。

本书在编写出版过程中,参考了许多著作和教材,得到了武汉工业大学出版社的支持,在此对有关人员一并表示感谢。

由于时间仓促,水平有限,书中难免有不少缺点和错误,欢迎批评指正。

编 者

1994年1月于武汉

目 录

第一篇 总 论

第一章 税收的本质与特征	(1)
第一节 税收的本质	(1)
第二节 税收的形式特征	(4)
第三节 税收的要素	(5)
第四节 税收的职能	(10)
第二章 税收的产生和发展	(13)
第一节 税收产生的条件和历史过程	(13)
第二节 税收的发展	(16)
第三节 我国社会主义税收存在的必要性与性质	(21)
第三章 税收在社会再生产中的地位和作用	(25)
第一节 税收与社会再生产诸环节的关系	(25)
第二节 税收分配与其他分配形式的关系	(33)
第三节 税收的经济杠杆作用	(36)
第四章 税收制度	(41)
第一节 税收制度的意义和原则	(41)
第二节 税收的分类	(45)
第三节 税收制度的结构	(49)

第二篇 流转额征税

第五章 增值税	(56)
第一节 增值税的意义	(56)

第二节	增值税的征税范围、纳税人和税率·····	(60)
第三节	增值税的销项税额·····	(63)
第四节	增值税的进项税额·····	(68)
第五节	增值税的减税免税·····	(72)
第六节	增值税的计算与征管·····	(73)
第六章	消费税 ·····	(78)
第一节	消费税的意义·····	(78)
第二节	消费税的征税范围和纳税人·····	(80)
第三节	消费税的税目、税率和减税免税·····	(81)
第四节	消费税的计税依据、纳税环节和纳税地点·····	(82)
第五节	消费税的计算与征收·····	(86)
第七章	营业税 ·····	(89)
第一节	营业税的意义·····	(89)
第二节	营业税的征税范围和纳税人·····	(91)
第三节	营业税的征税对象、税率和减税免税·····	(94)
第四节	营业税的计算与征收·····	(97)
第八章	资源税 ·····	(101)
第一节	资源税的意义·····	(101)
第二节	资源税的征税范围和纳税人·····	(104)
第三节	资源税的计税依据、税率和减税免税·····	(105)
第四节	资源税的计算与征收·····	(107)
第九章	关税 ·····	(109)
第一节	关税的意义·····	(109)
第二节	关税的征税对象和纳税人·····	(113)
第三节	关税的税则和税率·····	(114)
第四节	关税的减免和退补·····	(116)
第五节	关税的计算与征收·····	(118)
第六节	船舶吨税·····	(120)

第三篇 所得额征税

第十章 企业所得税	(123)
第一节 企业所得税的特点和意义.....	(123)
第二节 企业所得税的征税范围和纳税人.....	(125)
第三节 企业所得税的征税对象和税率.....	(126)
第四节 企业所得税减税、免税和亏损抵补	(131)
第五节 企业所得税的计算与征收.....	(132)
第十一章 外商投资企业和外国企业所得税	(136)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的意义.....	(136)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的纳税人 和征税对象.....	(138)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的税率 和税收优惠.....	(140)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税 所得额的计算.....	(142)
第五节 外商投资企业和外国企业所得税应纳 所得税额的计算与征管.....	(149)
第十二章 个人所得税	(152)
第一节 个人所得税的意义.....	(152)
第二节 个人所得税的征税范围和纳税人.....	(154)
第三节 个人所得税的征税对象.....	(156)
第四节 个人所得税的税率和减税免税.....	(159)
第五节 个人所得税的计算与征收.....	(162)

第四篇 其他各税

第十三章 农(牧)业税	(166)
第一节 农业税.....	(166)

第二节	牧业税	(177)
第三节	农林特产税	(179)
第十四章	财产税	(181)
第一节	土地增值税	(181)
第二节	房产税	(185)
第三节	车船税	(188)
第四节	契稅	(190)
第十五章	行为目的税	(192)
第一节	印花税	(192)
第二节	土地使用税	(198)
第三节	耕地占用税	(200)
第四节	固定资产投资方向调节税	(204)
第五节	城乡维护建设税	(206)

第五篇 税收管理

第十六章	税收管理概述	(209)
第一节	税收管理的意义	(209)
第二节	税收管理的原则和体制	(211)
第三节	税收管理机构	(213)
第十七章	税收的征收管理	(216)
第一节	税收征收管理形式	(216)
第二节	税收征收管理制度	(218)
第三节	税收法律责任和行政复议	(223)
第十八章	税收计划与核算管理	(225)
第一节	税收计划管理	(225)
第二节	税收会计管理	(230)
第三节	税收统计管理	(232)
第四节	税收票证管理	(237)

第一篇 总 论

第一章 税收的本质与特征

第一节 税收的本质

所谓税收，概括地说，就是国家为了实现其职能，凭借政治权力，参与社会产品分配的一种方式。它体现着以国家为主体的特殊分配关系。可见，税收与国家有着本质的联系。

一、税收是国家参与社会产品分配的一种方式

历史上任何一种社会制度的国家，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，不仅要在政治上加强暴力机器巩固其统治，而且，要在经济上筹集资金和物资来满足自己的需要。这是任何国家赖以存在和发展的前提条件。

国家为了实现其职能，维持正常活动，必须耗用一定的物资和资金，因而必须采取适当的方式参与社会产品的分配以取得一定收入。历史上不同社会制度的国家取得收入有多种方式，如奴隶制国家的王室土地收入；封建制国家的官产收入、特权收入、专卖收入；资本主义国家的债务收入、发行纸币收入；社会主义国家的国有企业利润收入，等等。税收同这些收入一样是国家取得

财政收入的一种方式，而且是古今中外不同社会制度的国家普遍采用的一种方式。正如马克思说：“国家存在的经济体现就是捐税。”^①又说：“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和舞蹈女演员、教师和警察、希腊式的博物馆和哥德式的尖塔，王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^②

马克思说：“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。”^③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。例如王室的土地收入、官产收入等，就是凭借国家占有土地和其他生产资料；特权收入凭借国家对山林、水产、矿藏等资源的拥有权；债务收入凭借的是国家的信用；国有企业利润收入凭借的是生产资料所有权……等等。而国家征收捐税，所凭借的不是财产权力，而是政治权力。

国家运用税收分配的对象是社会总产品，而且主要是其中属于剩余产品的部分。因为在一定时期内物质生产部门生产出来的社会总产品中，首先要扣除补偿已消耗掉的生产资料价值，这部分补偿价值(C)是维持社会再生产所必需的，税收不能把这一部分也无偿地转变为国家所有，否则，社会再生产就难以继续进行。社会总产品扣除补偿部分的价值后，剩下的是物质生产部门劳动者创造的新价值($V + M$)，即国民收入。在国民收入($V + M$)中 V 的价值部分属于劳动者的报酬，是劳动者及其供养的家庭生活费用的主要来源。虽然，税收可以对其进行适当的调节，但其必要的部分，同样是维持社会再生产所必需的，国家也不能对其进行过度的无偿分配。因此，国家通过税收方式进行分配的，主要

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社，1972年版，第181页。

② 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社，1976年版，第161页。

③ 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社，1972年版，第170页。

是社会总产品中的剩余产品部分。正如马克思所说：“在任何社会生产中（例如，自形成的印度公社，或秘鲁人的较多是人为发展的共产主义），总是能够区分出劳动的两个部分，一个部分的产品直接由生产者及其家属用于个人的消费，另一部分即始终是剩余劳动的那个部分的产品，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

二、税收的本质体现着以国家为主体的特定分配关系

在社会再生产的生产、分配、交换、消费诸环节中，税收属于分配环节。国家征税的过程，就是把一部分社会产品从纳税人所有转变为国家所有的过程，从而改变了社会成员各自占有的社会产品份额。从现象上看，是征收了若干钱与物，实质上，反映的是社会再生产过程中人与人之间的利益分配关系。具体地说，就是国家与各类纳税人之间、国家各级政权之间以及纳税人相互之间的一系列分配关系。马克思指出：“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之中。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。”^②恩格斯在分析资本主义条件下剩余价值分配形式时也指出：“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、捐税等等形式在各

① 《马克思恩格斯全集》，第25卷，第992—993页。

② 《马克思恩格斯选集》，第2卷，人民出版社1972年版，第90页。

类资本家及其奴仆之间进行分配的全部剩余价值。”^①当然，捐税这种分配方式与上述地租、利润、利息等分配形式有区别，这些分配方式一般是以财产占有关系为依据，而捐税则是以国家政治权力为依据。正是国家凭借政治权力并以法律形式规定，使税收分配关系具有了与一般分配关系相区别的特有属性。

在不同的社会经济制度下，税收分配体现着性质不同的分配关系。在以生产资料私有制为基础的剥削制度下，税收体现的是阶级剥削关系。在以生产资料公有制为基础的社会主义制度下，税收则不再体现剥削关系，而是国家与社会成员之间，在根本利益一致基础上的整体与局部的关系。

第二节 税收的形式特征

税收作为国家参与社会产品分配的一种形式，如果从社会产品的价值形态来看，和其他财政收入的形式，如公债、利润等是一样的，在质上并无多大区别。但是从其所凭借的依据来看，它又具有自身的，其他财政收入所不具有的形式特征，即强制性、无偿性、固定性。

一、强制性

税收的强制性，指国家征税是凭借国家政治权力，通过颁布法律、法令进行的，是一种强制的课征。税收的法律和法令，是国家法律的组成部分，任何单位和个人都必须遵守税法，依法纳税，否则就要受到法律的制裁。税收的这种强制性是其他财政收入形式，如国有企业上交利润、国家公债等等所没有的。

^① 《马克思恩格斯选集》，第2卷，人民出版社1972年版，第131页。

二、无偿性

税收的无偿性，指国家征税以后，税款即为国家所有，不再归还给纳税人，也不向纳税人支付任何代价或报酬。正如列宁所说的：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^①税收的这种无偿性，同国家债务收入、规费收入等所具有的偿还性是不同的。

三、固定性

税收的固定性，指征税前税法预先规定了征税的对象以及征收的比例或数额，按预定标准征收。税法所规定的征收标准，国家和纳税人双方都必须遵守。税收固定性的特征含有时间上的连续性和征收比例的限度性。纳税人只要取得了应税的收入或发生了应税的行为，就必须按照预定的标准如数纳税。国家对纳税人也只能按预定的标准征税，不能任意降低或提高预定的征收标准。税收的这种固定性，同其他财政收入形式都是不同的。

上述三个形式特征是统一的整体，是税收区别于其他财政收入的基本标志，也是鉴别一种财政收入是不是税收的基本尺度。一般来说，同时具有这三个形式特征的才是税收，不具有这三个特征的，无论叫什么名称，实际上都不是税收。税收的形式特征只是税收在形式上与其他财政收入的区分，并不反映税收在不同社会制度下所体现的不同的经济关系。

第三节 税收的要素

税收的要素是税收形式特征的具体表现，是税收（种）构成

^① 《列宁全集》，第32卷，人民出版社，第275页。

的基本因素。税收作为国家参与社会产品分配的一种形式，实际发挥作用总是离不开具体税种的征收。因此，了解税种的要素，也就成为我们认识和分析税收的基础。税收构成的要素包括：纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税、违章处理等。

一、纳税人

纳税人是纳税义务人的简称，又称纳税主体。它是国家在税法中明确规定直接负有纳税义务的单位和个人。每一种税都有关于纳税义务人的规定，如果不履行纳税义务，即应由该行为的直接责任人承担法律责任。所以，纳税人是税收构成的一个基本因素。

纳税人可以是自然人，也可以是法人。所谓自然人，一般指居民个人。所谓法人，一般是指依法成立并能以自己的名义行使法定权利和承担法律义务的社会组织，如企业、公司等。

与纳税人有关的概念有负税人与扣缴义务人。负税人指税收的实际负担者。如果说纳税人是法律上的纳税主体，负税人则是经济上的纳税主体。纳税人与负税人可以是一致的，也可以是不一致的。扣缴义务人是税法规定负有代扣代缴税款义务的单位。扣缴义务人并不是税法规定的纳税义务人，但是，为了加强税收的源泉控制，保证财政收入，简化征税手续，在某些税法中明确规定了扣缴义务人。

二、征税对象

征税对象又称征税客体，是指对什么东西征税，是征税的标的物。不同的税种有不同的征税对象，它是一个税种区别另一个税种的主要标志，是税收的基本要素之一。

征税对象在质上的具体化就是征税范围和税目。凡是列入征

税范围的一般都应征税。税目是对征税对象和征税范围进行分类的具体项目。设置税目有列举法和概括法两种。

征税对象在量上的具体化就是计税依据。计税依据是计算应纳税额的依据。它可以价值（货币）为计量单位，也可以自然单位作为计量单位。计税依据的计量单位不同，税收的作用也不相同。

三、税率

税率是税额与征税对象之间的比例，是计算税额的尺度。税率的高低体现着国家的政策要求，关系到国家财政收入的多少和纳税人的负担程度。因此，税率是税收的一个核心要素。我国现行税率分为三种：

（一）比例税率

比例税率是不分征税对象的数额大小，只规定一个比例的税率，它一般适用于对流转额的征税。在具体运用上，比例税率又可以分为行业比例税率、产品比例税率、地区差别比例税率、幅度比例税率四种形式。

比例税率的优点，一是同一征税对象的不同纳税人税收负担相同，具有鼓励先进，鞭策后进的作用，有利于在同等条件下开展竞争。二是计算简便，有利于税收的征收管理。但是，比例税率税收负担与负担能力不相适应，不能体现负担能力大者多征，负担能力小者少征的原则。

（二）定额税率

定额税率亦称固定税额，是按征税对象的一定计量单位直接规定固定税额，而不是规定征收比例。定额税率一般适用于从量计征的某些征税对象。定额税率在具体运用上可分为地区差别税额、幅度税额、分类分级税额三种形式。

定额税率的优点，一是它从量计征，而不是从价计征，有利

于鼓励企业提高产品质量和改进产品包装。二是计算简便。但是，由于税额一般不随征税对象价值的增长而增长，不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长。

（三）累进税率

累进税率是对同一征税对象的数额或相对量如利润率等，分别规定从低到高分级递增的税率。征税对象数额越大，税率越高。累进税率可分为全额累进税率、超额累进税率、超率累进税率、超倍累进税率。累进税率一般适用于对所得额的征税。

全额累进税率是就征税对象数额全部按照相应的级距税率征税。超额累进税率是对征税对象的不同级距部分，分别按照各级距适用税率征税。前者的优点是计算简便，但级距临界点会出现税负增加额超过征税对象增加额的不合理现象。后者计算较复杂，但税负比较合理。

超率累进税率、超倍累进税率的设计原理与超额累进税率相似。主要区别在于累进的依据不同。超额累进税率是按征税对象的绝对额作为累进计算的依据；超率累进税率是按征税对象的相对量作为累进计算的依据；超倍累进税率是以超过基数的倍数为依据累进计算。

四、纳税环节

纳税环节一般指商品从生产到消费整个流转过程中，税法规定应当缴纳税款的环节。任何一种税都要确定纳税环节，有的税种纳税环节比较明确、固定，有的税种则需要许多流转环节中选择和确定适当的纳税环节。如对一种产品，在生产、批发、零售诸环节中，可以选择只在生产环节征税，称为“一次课征制”；也可以选择两个环节征税，称为“两次课征制”；还可以实行在所有流转环节都征税，称为“多次课征制”。

确定纳税环节，是流转课税的一个重要问题。它关系到税制

结构和税种的布局，关系到税款能否及时足额入库，关系到地区间税收收入的分配，同时也关系到企业的经济核算和是否便利纳税人交纳税等。所以，选择确定纳税环节，必须和价格制度、企业财务核算制度相适应，同纯收入在各个环节的分布情况相适应，以利于经济发展和控制税源。

五、纳税期限

纳税期限是指纳税人根据规定应当缴纳税款的时间。它是税收强制性、固定性在时间上的体现。确定纳税期限，一般应考虑国民经济各部门的生产经营特点、各种不同征税对象的性质、纳税人发生纳税义务的特殊情况以及纳税人应纳税款的多寡等因素。既要有利于保证国家财政收入及时、稳定入库，又要有利于税务机关征收管理和方便纳税人纳税。我国现行税制规定的纳税期限大致有按天、按月、按年、按次等四种形式。

六、减税免税

减税免税是税制中对某些纳税人和课税对象给予减轻或免除税负的一种优惠规定。减税免税是税制严肃性和灵活性相结合的具体体现，有鲜明的政策目的性和较强的针对性。

减税免税的具体方式主要有三种：①税基式减免。即通过缩小计税依据来实现减税免税，具体又包括起征点、免征额、项目扣除和跨期结转等。②税率式减免。即通过降低税率来实现减税免税，具体包括重新确定新税率、归入低税率和规定零税率。③税额式减免。即通过减少一部分税额或免除全部税额实现减免税，具体又分全部免征、减半征收、核定减征率、核定减征额等。

减税免税直接关系到国家财政收入和纳税人的负担，是一项政策性很强的措施，必须加强管理，严格按照税收管理体制规定的减免税审批权限办事，任何单位和个人都不能超越税收管理体制

制规定的权限，擅自决定减税免税。

七、违章处理

违章处理是对纳税人发生违反税法行为采取的惩罚措施。它是税收强制性在税收制度中的体现。税收上的违章行为，有偷税、抗税、漏税、欠税和不遵守各种税务管理制度等。凡有拖欠税款，逾期不交，偷税漏税等违反税法者，都应受到制裁。对于各种税务违章行为的处理形式，主要有加收滞纳金、罚款和提请司法机关刑事处理三种。

第四节 税收的职能

职能是指事物本身固有的本能，是事物的本质属性。税收职能是税收本质的体现，是内含于税收这一分配范畴的固有功能。它是客观存在的，是不依人们主观意志为转移的经济范畴。一般地说，税收具有三个职能。

一、组织财政收入的职能

税收是国家凭借政治权力，通过法律形式强制、无偿、固定地取得财政收入的一种手段，能够把经济组织、单位和个人的收入征收过来，变为国家的收入，以满足国家实现其职能的需要。自税收产生以来，不论奴隶社会、封建社会、资本主义社会还是社会主义社会，税收都是国家组织财政收入的重要手段。古今中外的税收，在这方面都毫无例外。

由于税收是以国家政治权力为依据的，所以，以税收形式取得财政收入，具有可靠、及时和均衡的特点，能够满足国家实现其职能对财政收入质和量的要求。而这些特点是其他财政收入形式所不具备或不完全具备的。