

“荣获全国普通高等学校
税收类优秀教材二等奖”

ZHONGGUO
XIN
SHUIZHI

中国 新税制

郝如玉 王国华 编著
经济科学出版社

.42
2

中国新税制

郝如玉
王国华 编著

经济科学出版社

责任编辑:王 丹
责任校对:舒 文
封面设计:张卫红
版式设计:代小卫
技术编辑:刘 军

中国新税制

郝如玉 王国华 编著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
中国人民解放军第一二〇二工厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 9.5 印张 240000 字

1994 年 2 月第一版 1997 年 2 月第四次印刷

印数 16001—18000 册

ISBN 7-5058-0697-1/F·548 定价:13.70 元

图书在版编目(CIP)数据

中国新税制/郝如玉,王国华编著. —北京:经济科学出版社,1994

ISBN 7-5058-0697-1

I. 中… II. ①郝… ②王… III. 税收制度-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (94) 第01482 号

前 言

1994 年我国实行了新税制,这次税制改革是国家发展社会主义市场经济的重大举措。其意义无论是从它所涉及的范围还是从它变革的深刻性来说,都不亚于利改税和 1984 年的工商税制改革,它将成为我国税收工作的一个重要转折点,将是新中国税制建设历史上的一个重要里程碑。

税收是国家财政收入的重要支柱,税收是企业会计核算的重要组成部分,税收与每个公民的利益息息相关。随着市场经济的发展,税收的重要性会日益明显。全国人民都应该认真学习和掌握税收理论知识。

本书深入分析了新税制改革的重大意义,尤其是对新税制实施的步骤进行了透彻分析,详细讲述了新税制的结构体系,系统进行了新税制理论研究,简要介绍了新中国税制的发展过程,为新税制的顺利实行提供了可靠依据,是一本具有权威性的全面、系统的有关新税制理论与实务的专著,可使大专院校的师生、税务机关工作人员、广大财务会计工作者以及公民个人很好了解新税制,学好税收理论。

本书由中央财金大学税务系主任郝如玉教授和王国华副教授编著,山东省烟台机械进出口公司冯磊参加了修订。具体分工为:郝如玉编写 1—2 章、5—6 章,冯磊编写 3—4 章,王国华编写 7—8 章。另外,吕术业、丁芸、黄立君、仇瑞敏等为本书提供了资料,并编写了部分章节:第 5 章的 3、4 节和第 6 章的 2、4 节。

目 录

上篇 税收概论

第一章 税收理论基础.....	1
第一节 税收的概念	1
第二节 税法构成要素	11
第三节 税收的分类	33
第二章 新中国税制的建立和发展	38
第一节 1950—1957 年的税制	38
第二节 1958—1978 年的税制	41
第三节 1979—1993 年的税制	46
第四节 1994 年税制的重大改革	52

下篇 中国新税制

第三章 对流转额的征税	57
第一节 概述	57
第二节 增值税	63
第三节 消费税	90
第四节 营业税	102
第五节 关税	109
第四章 对收益额的征税.....	127
第一节 概述	127
第二节 企业所得税	131
第三节 外商投资企业和外国企业所得税	149

第四节	个人所得税	180
第五节	农业税	193
第五章	对资源的征税	208
第一节	概述	208
第二节	资源税	212
第三节	耕地占用税	220
第四节	城镇土地使用税及改革	223
第六章	对财产的征税	230
第一节	概述	230
第二节	房产税及改革	235
第三节	契税	238
第四节	车船使用税及改革	239
第五节	土地增值税	244
第七章	对行为的征税	254
第一节	概述	254
第二节	固定资产投资方向调节税	260
第三节	印花税	267
第四节	城市维护建设税及改革	275
第五节	屠宰税	283
第六节	筵席税	285
第八章	我国新税制综述	287
第一节	我国新税制体系	287
第二节	我国新税制结构	291
第三节	我国新税制的完善	295

上篇 税收概论

第一章 税收理论基础

第一节 税收的概念

税收是最早出现的一个财政范畴,随着国家的产生,它就产生了。在奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会,税收始终存在,并且随着社会的发展,其作用显得日益重要。

税收的概念表述如下:税收是国家凭借政治权力,无偿地征收实物或货币,以取得财政收入的一种工具。

对于税收的概念,可以从以下几个方面来理解:

一、从直观来看,税收是国家取得财政收入的一种重要工具

我们从最直观的角度看,税收就是国家的一种财政收入,或者说是国家取得财政收入的一种工具、一种手段。国家取得财政收入的手段,可以多种多样。从历史上看,奴隶制国家有王室收入,封建制国家有官产收入、特权收入、专卖收入,资本主义国家有债务收入、发行纸币收入;从新中国建立以后看,国营企业上缴利润、国债、货币发行、罚款及各项收费都是国家的财政收入。但是,税收在不同的历史时期,在各种不同制度的国家里,都普遍存在,并且在国家财政收入中占有重要的地位。税收随着国家的产生就产生了,

经历了几千年的历史,经久不衰,至今依然发挥着重要作用,显示了它旺盛的生命力。目前,在我国,税收已占国家财政收入的95%以上;在日本占91%,在英国占96%,在美国占98%。

二、从本质来看,税收是凭借国家政治权力实现的特殊分配关系

如前所述,从直观的角度来看,税收是国家一种重要的财政收入。但是,从本质上来看,税收体现一种特殊的分配关系。

(一)税收体现分配关系

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,纳税人失去了一部分原属于他(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,我国对资本家征较高的税,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,税收上采取优惠的政策,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。

(二)税收是凭借国家政治权力实现的特殊分配

税收是个分配范畴,但是,税收是一种特殊的分配,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、从形式特征来看,税收具有无偿性、强制性和固定性

税收作为一种凭借国家政治权力所进行的特殊的分配,必然具有它自己的鲜明特征。税收同国家取得财政收入的其它方式相比,具有三个特征,即无偿性、强制性和固定性。这也就是人们通常说的“税收三性”。这三个形式特征是税收本身所固有的,是一切社会形态下税收的共性。

(一) 税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后,税款就成为国家所有,不再直接归还纳税人,也不支付任何报酬。税收的无偿性特征是从直观的角度,对具体的纳税人来说的。税收的这个特征,是由国家财政支出的无偿性决定的。从税收的产生来看,国家为了行使其职能,需要大量的物质资料,而国家机器本身又不进行物质资料的生产,不能创造物质财富,只能通过征税来取得财政收入,以保证国家机器的正常运转。这种支出只能是无偿的,国家拿不出任何东西来偿还公民缴纳的税款。当然,国家征税也只能是无偿的,正如列宁所说:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得的东西。”^①税收的无偿性,使得国家可以把分散的资财集中起来统一安排使用。这种无偿的分配,可以贯彻国家的政策,改变国民收入使用额的构成和比例,正确处理积累和消费的比例关系;同时,也能改变财产分配的苦乐不均,在阶级存在的情况下,改变阶级占有财富的情况。可见,税收的无偿性是至关重要的,体现了财政分配的本质,它是税收“三性”的核心。

(二) 税收的强制性

税收的强制性是指国家依据法律征税,而并非一种自愿交纳,纳税人必须依法纳税,否则就要受法律的制裁。国家征税的方式之所以是强制的,这是由于税收的无偿性这种特殊分配形式决定的。

^① 《列宁全集》第32卷,人民出版社1958年版,第275页。

国家征税就必然要发生社会产品所有权或支配权的单方面转移,国家得到这部分社会产品的所有权,纳税人失去了对这部分社会产品的所有权。特别是这种所有权或支配权的单方面转移是无偿的,国家征税以后,既不向纳税人支付任何报酬,也不直接归还纳税人,所有这一切就决定了国家征税只能凭借政治权力把分散在不同所有者手里的一部分社会产品无偿集中起来,满足国家行使职能的需要。具体来看,国家是通过法律规定,依靠法律的强制性作用来征税的。法律是由国家机关制定或认可,并用国家权力保证执行的一种行为规则,法律告诉人们应该做什么,不应该做什么,纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。我国宪法规定公民有纳税的义务,并且在刑法第 121 条中规定:“违反税收法规,偷税、抗税,情节严重的,除按照税收法规补税并且罚款外,对直接责任人员,处三年以下有期徒刑或者拘役。”税收的强制性表现为国家征税的直接依据是政治权力而不是生产资料的直接所有权,国家征税是按照国家意志依据法律来征收,而不是按照纳税人的意志自愿交纳。

(三) 税收的固定性

税收的固定性是指国家征税以法律形式预先规定征税范围和征收比例,便于征纳双方共同遵守。这种固定性主要表现在国家通过法律,把对什么征,对谁征和征多少,在征税之前就固定下来。税收的固定性既包括时间上的连续性,又包括征收比例上的限度性。国家通过制定法律来征税,法律的特点是,一经制定就要保持它的相对稳定性,不能“朝令夕改”。国家通过法律形式,规定了征收范围和比例,在一段时期内相对稳定,纳税人就要依法纳税。税收的固定性也包括时间上的连续性,它区别于一次性的临时摊派以及对违法行为的罚款、没收等。税收通过法律规定了征收比例,使其具有限度性,对纳税人来说比较容易接受,对税务机关来说也有征税的尺度,便于征纳双方共同遵守。

税收的固定性是国家财政收入的需要。国家的存在,国家机器

的正常运转以及国家行使其职能,对于财政收入的需要是固定的,国家要养活一大批公职人员、军队、警察,国家机器的附属物——监狱、法庭、各种设施需要大量的物质资料,国家用在这些方面的支出一天也不能缺少,国家必须有稳定可靠的收入来源,国家财政需要的这种固定性,必然要求国家取得财政收入的重要工具——税收也必须具有固定性的特征。国家依据法律征税,连续地经常地取得财政收入,满足了国家行使其职能的需要。此外,税收的固定性也同强制性特征相联系,既然征税上要强制就不能没有限度,乱征一气,引起纳税人的反对,而必须有个限度,有个依据,有个标准,使征纳双方都信于遵守。这个标准一经确定,就具有相对的稳定性和连续性,国家依据这个标准征税,纳税人依据这个标准纳税。

税收的“三性”,如同税收本身一样,随着国家的产生而产生,由税收这种凭借国家政治权力征收的特殊分配形式而决定,它作为税收本身所固有的特性,是客观存在,不以人们意志为转移的。无偿性是税收这种特殊分配手段的本质体现,国家财政支出采取无偿拨付的特点,要求税收必须采取无偿征收的原则。征税的无偿性,必然要求征税方式的强制性,强制性是无偿性和固定性得以实现的保证。国家财政的固定需要,决定了税收必须具有固定性特征,税收的固定性也是强制性的必然结果。税收的三个特征,相互依存,缺一不可。

税收在征收上的强制性,在交纳上的无偿性,在征收范围和比例上的固定性,是税收的三个形式特征,是古今中外税收的共性,税收的“三性”已成为区别税与非税的重要依据。判定什么是税,什么不是税,不在于它的名称是什么,而要看它是否同时具有税收这三个特征。在我国历史上,既有名称为税,实际不是税的现象,也有名称不是税,而实际是税的现象。

税收的三性是税收这种特殊分配形式的重要特征,正是由于税收具备这三性,才使税收成为国家一种重要的财政收入,使得税

收经历了几千年的历史,在不同的社会形态,不同的国家里,都成为国家财政收入的支柱,沿续持久。税收的“三性”是税收的优点和长处所在。在我们现在的实际工作中,尤其有必要强化税收的“三性”,任何削弱和否定税收“三性”的做法,都会影响税收作用的发挥。

四、从职能来看,税收具有组织收入,调节经济和反映监督的职能

税收职能是指税收这种分配关系本身所固有的功能和职责,是税收的一种长期固定的属性。是客观存在,不以人的意志为转移的。

一般地讲,税收有三种职能。

(一)组织财政收入的职能

税收作为国家取得财政收入的重要工具,可以把分散在各个纳税人手中的一部分国民收入,集中到国家财政,用以满足国家行使职能的需要。组织财政收入是税收的基本职能。从税收的产生来看,首先就是为了集中收入来满足国家的需要,国家财政的需要,产生了税收。在各种不同的社会制度下,在各种不同的国家里,税收都在财政收入中占有重要地位。

税收是凭借国家政治权力实现的特殊分配,对各种不同的所有制普遍适用,它是国家取得财政收入的最普遍形式。

税收具有强制性、无偿性、固定性的形式特征,与国家取得财政收入的其他形式(如国债、罚没收入等)相比,税收是国家比较及时、可靠、稳定的财政收入。

对商品流转额征收的税种,如国外的销售税、营业税,我国的增值税、消费税等,是按照商品流转额计算征收的,不论企业生产成本高低,盈亏与否,只要发生了营业行为并取得收入,就必须依法纳税。这样,国家取得财政收入,不受企业成本变化的影响,也不受企业盈利结算时间的限制,突出地表现了税收在组织财政收入

上的及时和稳妥。

(二)调节经济的职能

税收调节经济的职能是税收组织财政收入职能派生的。国家征税,取得财政收入,必然就同时改变了社会财富的原有分配状况。包括社会财富在不同经济领域之间的分配,在不同生产部门之间的分配,在不同阶级、阶层的纳税人之间的分配,以及在不同的地区之间的分配等等。这样,就必然要对经济情况产生某种影响。国家就是通过这种影响,来实现它的一定政策,达到一定的政治目的。国家按照自己的意志,通过税收的一征一免,多征少征,调节纳税人的经济利益,就会直接影响经济。但是,这里要说明的是,国家通过征税来对经济进行调节,不论成效如何,调节经济都是税收本身固有的一个重要属性。我国封建社会统治者就实行过重农轻商的税收政策,鼓励农业的发展,抑制商业的发展。还采取过一些轻税政策,使人们能够休养生息,发展生产,出现了唐、西汉那样的盛世之年。也有很多封建统治者,苛捐杂税,横征暴敛,破坏了社会经济,甚至不得不改朝换代。资本主义社会创立了各种税收理论,对社会经济发展产生了影响。我们社会主义国家,自觉地运用税收来调节经济,实现国家的宏观制约和微观搞活。税收本身具有的这种调节经济的职能,使税收成为国家手中的重要经济杠杆。

(三)反映与监督的职能

税收反映与监督的职能也是派生的职能,是税收的财政职能所派生的,也就是在征税的过程中,在国家组织财政收入的过程中,通过税收的征收管理,反映有关的经济动态,为国民经济管理提供信息。在国民经济活动中,可提供信息的方面很多,税收所提供的信息是十分重要的一方面,它具有广泛性、及时性和可靠性的特点。

通过税收日常的征收管理,可以对企业的经营活动进行监督,看其是否遵守财政纪律和税收制度。这种监督保证了税收作用的实现,是实现税收财政职能和经济职能的必要条件。税收还可以对

非法经营活动和经济领域里的犯罪活动进行打击,保证经济的健康发展。

五、从性质来看,我国社会主义税收的性质是“取之于民,用之于民”

税收在不同的社会制度和不同的国家中,反映了不同的经济关系和阶级属性。我们把税收的这种阶级属性称为税收的性质。税收的本质和税收的性质不同。税收的本质,即在任何国家、任何社会,它都是国家凭借政治权力所形成的一种特殊的分配关系,这是不因国家不同,社会不同而改变的。但是,这种特殊分配关系的阶级属性,却因生产关系的性质不同,即社会制度和国家不同而不同。

资本主义社会的生产关系,主要是资本家对工人的剥削关系,资本主义税收是资产阶级之间瓜分剩余价值的一种形式,是对工人必要劳动价值的超经济剥削。简而言之,一句话,就是“取之于民,用之于己”。

我国社会主义是以生产资料公有制为基础的生产关系,是社会成员之间在根本利益一致基础上结成的平等、互助合作的关系。社会主义税收的性质,用通俗、简要的语言来概括,就是“取之于民,用之于民”。

(一)社会主义税收的“取之于民”反映社会主义税收是在国民收入分配中劳动者局部利益与整体利益、目前利益与长远利益的正确结合;是满足全社会共同需要而进行必要扣除的一种形式。

我国是社会主义国家,生产资料的社会主义公有制,是我国经济制度的基础。不存在根本利益对立的阶级。我们国家的一切权力属于人民,人民是国家的主人,国家是为人民利益服务的,必须集中一部分资金,促进生产的发展,保证满足人民不断增长的物质、文化需要。由此而决定,我国税收在征税与纳税的矛盾上,反映的是在根本利益一致基础上的一种非对抗性矛盾。它是代表人民

整体利益、长远利益的国家需要,与纳税单位、个人的局部利益、眼前利益的矛盾。我国社会主义税收体现着在国民收入分配中,国家与纳税人在根本利益一致基础上的整体与局部,长远与眼前利益的正确结合。

社会主义税收的“取之于民”,也反映了社会主义税收是满足全社会共同需要必要扣除的一种方式。社会主义社会人民当家作主,不存在经济剥削关系,但这并不意味着要把劳动者创造的社会产品,不折不扣地全部分配给劳动者。马克思在《哥达纲领批判》里,批判了拉萨尔学派的错误观点,指出在社会主义社会对于社会产品或国民收入,在用于个人消费以前,必须进行若干扣除。没有这些扣除,不但社会生产不能发展,而且连简单再生产也不能维持,广大劳动人民的物质、文化生活不能得到满足,国家机器不能正常运转,甚至连社会主义国家都不能存在。因此,这些扣除是必不可少的扣除,是必要的扣除,是满足全社会共同需要的必要扣除,并且主要是通过税收对国民收入进行扣除,从分散的、各种不同的纳税人手中,集中到国家财政,来满足全社会的共同需要。社会主义税收是进行必要扣除的一种重要形式。

(二)社会主义税收的“用之于民”反映了税收所代表的这部分社会产品或国民收入,归全社会共同占有,为全体劳动人民的利益服务。

我们的社会主义国家,人民当家作主了,国家的财产就是全国人民的财产。国家通过税收集中起来的资金,归全国人民所有。通过财政预算的再分配,为全国人民的利益服务。国家通过预算支出的安排,把税收集中的资金,用于巩固国防和维护人民民主专政的国家政权,用于发展社会主义的科学、教育、文化、卫生事业,用于国家的经济建设,不断提高人民的物质文化生活水平。我们已经建立了自己独立的比较完整的工业体系和国民经济体系。其中工业固定资产,从建国初期(52年)的152亿元,增长为现在的5000多亿元,增长了30倍。国家还拿出大笔资金直接用于提高人民生活,