

国家税收

GUOJIASHUI SHOU

谷 义 主 编



延边大学出版社

编写说明

我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制,使市场在社会主义国家宏观调控下对资源配置起基础性作用。适应客观经济形势变化的需要,我国对现行税收制度进行了结构性调整,构建了一个新的税制体系,并于1994年1月1日起正式在全国实行。为全面反映我国税制改革的新成就和适应教学急需,我校组织了担任《国家税收》课程教学任务的几位青年教师编写了这本教材。

本书与《国家税收》同类教材相比具有以下特点:第一,对国家税收基本原理的阐述,从税收的最基本属性谈起,力求理论系统化,并反映了经济体制改革以来税收理论的研究成果。第二,对税收制度的阐述,按照税制改革后的新的税种体系分章论述,并兼顾了理论与实际业务的需要,注重基本知识和基本技能的培养。第三,适应对外开放的需要,把我国税制改革放在国际经济的大背景中去观察,国际惯例是我国税制中应充分体现的,为此在本书编写过程中适当地介绍了这方面的内容,以拓宽读者的知识面。纵观全书,即重视了对理论的表述,更注重实务性和操作性,同时,我们虚心吸取了同类教材在结构体系上的新颖之处,以使内容表述更易于理解和掌握。

本书编写人员的分工是:第一、二、三、六、八章由谷义同志编写;第四、五、十、十四章由佟玉凯同志编写;第七、九章由张晶同志编写;第十一、十二、十三章由秦家顺同志编写。本书由谷义同志任

主编,佟玉凯同志任副主编。

本书在编写过程中得到了辽宁省税务局和延边大学出版社有关同志的大力支持,在此表示诚挚的谢意。

由于我们的理论水平和实践知识有限,书中不妥之处难免,敬请读者斧正。

编者

于辽宁财政高等专科学校

1993年11月

目 录

第一章 税收原理

- 第一节 税收的基本属性..... (1)
- 第二节 税收的共性及社会特殊性..... (6)
- 第三节 税收的起源和发展 (12)
- 第四节 我国现阶段税收存在的客观必然性 (18)
- 第五节 税收的职能与作用 (22)

第二章 税收制度概论

- 第一节 税收制度的构成要素 (29)
- 第二节 税收制度建立原则 (34)
- 第三节 税制分类及马斯格雷夫税制体系 (37)
- 第四节 税收负担水平 (43)
- 第五节 我国税收制度的建立与发展 (51)
- 第六节 90年代我国税制的结构性改革 (55)

第三章 增值税

- 第一节 增值税原理 (66)
- 第二节 我国增值税改革的原则和意义 (75)
- 第三节 增值税税制的基本内容 (79)
- 第四节 增值税的计算方法 (86)
- 第五节 增值税的征收管理 (95)

第四章 消费税

第一节 概述	(101)
第二节 消费税的纳税人和征税范围	(109)
第三节 消费税的税目、税率	(111)
第四节 消费税的纳税环节和计税依据	(116)
第五节 消费税的计算	(119)
第六节 消费税的减免与征收	(124)

第五章 营业税

第一节 概述	(129)
第二节 营业税的纳税人和征税范围	(133)
第三节 营业税的税目税率	(134)
第四节 营业税的减免税和起征点	(138)
第五节 营业税的计算与征收	(140)

第六章 关税

第一节 关税的意义	(145)
第二节 关税的分类及国际间的关税合作	(148)
第三节 我国关税制度的变革及关税政策	(154)
第四节 关税制度的基本内容	(159)
第五节 完税价格的审定和计税方法	(165)
第六节 关税的减免与退补	(168)
第七节 非贸易性进口物品的征税	(169)
第八节 船舶吨税	(171)

第七章 企业所得税

第一节 概述	(174)
第二节 企业所得税的征税范围、纳税人和征税对象	(180)
第三节 企业所得税税率及税收减免	(182)
第四节 企业所得税的计算	(184)

第五节	企业所得税的征收管理	(193)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税	
第一节	外商投资企业和外国企业所得税的立法精神	(195)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的纳税人	(200)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的征税对象	(202)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的适用税率和税收优惠	(213)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得税额的计算与缴纳	(217)
第九章	个人所得税	
第一节	个人所得税的意义	(220)
第二节	个人所得税的征收对象、纳税人和征税范围	(223)
第三节	个人所得税的税率及减免税	(227)
第四节	个人所得税的计算与征收	(230)
第十章	农业税	
第一节	农业税的意义、特点和政策原则	(237)
第二节	农业税的征收制度	(243)
第三节	农业税的征收管理与优待减免	(251)
第四节	农林特产税	(257)
第十一章	资源课税	
第一节	概述	(264)
第二节	资源税	(268)
第三节	土地增值税	(276)
第四节	耕地占用税	(286)

第五节	土地使用税.....	(289)
第十二章	财产课税	
第一节	概述.....	(292)
第二节	房产税.....	(295)
第三节	契税.....	(298)
第四节	车船税.....	(300)
第十三章	行为课税	
第一节	概述.....	(303)
第二节	固定资产投资方向调节税.....	(304)
第三节	印花税.....	(309)
第四节	城乡维护建设税.....	(313)
第十四章	税收管理与法制	
第一节	税收管理的意义、内容和原则	(318)
第二节	税收征收管理制度.....	(322)
第三节	税收管理体制.....	(328)
第四节	税收法制的性质、原则	(335)
第五节	税收法制的内容.....	(338)
第六节	税收法制与税收管理的关系.....	(344)

第一章 税收原理

本章通过税收基础理论的研究，揭示税收的本质。

第一节 税收的基本属性

税收是国家为满足一般的社会共同需要，通过立法无偿的占有和支配一部分剩余产品而形成的一种分配。

税收作为一种分配，属于经济范畴，对税收概念的理解，同其它许多经济范畴一样，重要的是找出税收不同于其它经济范畴的特殊规定性，即剖析构成税收内涵的基本属性。

一、税收是内在于社会再生产过程的分配范畴

税收范畴的最基本属性是社会产品的分配，是与社会再生产相联系的经济范畴。马克思指出：“经济范畴只不过是生产的社会关系的理论表现”^①，“人们按照自己的物质生产的发展建立相应的社会关系，正是这些人又按照自己的社会关系创造了相应的原理、观念和范畴”^②。由于税收范畴是社会再生产中的客观分配关系的理论表现，因此，只有从社会再生产的客观分配关系入手，才能揭示税收的内在属性及其与社会再生产的内在联系。

税收作为分配范畴，是社会生产力发展到一定历史阶段的必

① 《马克思恩格斯选集》第一卷，第108页。

② 《马克思恩格斯选集》第一卷，第108页。

然结果，是社会再生产的客观需要，也是任何社会再生产不可缺少的组成部分。

（一）社会再生产三个层次的划分

社会再生产，广义地说可以分为三个层次，即人口及劳动力的再生产，物质资料的再生产和社会共同体的再生产。其中物质资料的再生产是社会再生产的核心部分，是劳动力的再生产和社会共同体再生产的基础，这三部分各自独立但又彼此联系的再生产构成了社会再生产的总体，并由相对独立的社会单位来承担；人口及劳动力再生产由社会中的家庭组织或家庭单位承担；物质资料的再生产由社会中的经济组织，在现代社会里主要是企业来承担；社会共同体的再生产由社会公共组织来承担，在以往的阶级社会和现代社会里，国家始终是社会公共组织的正式代表。正如恩格斯指出的：“国家是整个社会的正式代表，是社会在一个有形的组织中的集中表现”^①。整个社会的多重组织，即家庭、企业和社会组织都有各自的相对独立但又彼此联系的再生产过程和特殊需要。相应的满足这种需要就形成各不相同但又彼此关联的再生产费用。整个社会再生产的特殊需要基本上可以分为三种，即家庭生活需要、生产单位的生产需要和社会的公共需要。

（二）税收是社会再生产顺利进行的必要条件

人类除了满足劳动力再生产和物质资料再生产的客观需要之外，要维持社会再生产的连续性就必须满足社会共同体和社会关系存在和发展的需要。这种需要就是通常所说的社会公共需要。社会公共需要是内在于社会再生产的有机组成部分，是维持一定社会共同体的存在和社会再生产的正常进行，由社会正式代表集中组织和满足的需要。正如满足生产过程的劳动耗费是生产费用一样，满足社会公共需要的劳动耗费就是社会共同费用，简称为社

^① 《马克思恩格斯选集》第三卷，第438页。

会费用。社会费用是超出家庭生活费用和经济组织生产费用之外的社会生存和发展的费用。只要社会存在，只要家庭、经济组织和社会共同体组织是相对独立的，社会费用就始终是社会再生产费用中相对独立的重要组成部分。

马克思在《哥达纲领批判》中谈到社会产品分配时，明确地指出社会产品的一部分必须作为社会费用用于满足社会公共需要，并列举社会费用具体项目，即消费资料进行个人分配之前，要进行三项扣除：“第一，和生产没有关系的一般管理费用。……第二，用来满足共同需要的部分，如学校、保健设施等。……第三，为丧失劳动能力的人等等设立的基金。”^① 马克思当时没有预见到现实的社会主义社会仍存在国家，国防费用是必需的。虽然马克思概括的社会产品的扣除原理是对设想的未来社会说的，但是如果不是从社会产品的扣除顺序，而是从社会产品扣除的结果来看，马克思的上述原理是任何社会都适用的，也就是说公共需要以及满足公共需要的社会费用是不以人的意识为转移的客观存在。整个社会的生存和发展不仅要求家庭生活费用和生产费用得到足额及时补偿，而且要求社会费用也要得到足额及时补偿。即要求社会组织或其正式代表——国家以一定分配形式参与社会总产品的分配和再分配，从而占有和支配一部分剩余产品，以满足社会公共需要，维持社会的生存和发展。这里说的分配形式即是占有和支配剩余产品的形式，也是社会费用补偿形式。社会费用的补偿是社会再生产运行的最高层次，是社会再生产运行的连续性和整体性的客观要求。

由于社会公共需要对经济组织和劳动者个人来说是一种可以共同享受的外部条件，因此满足这种公共需要的社会费用不可能由单个家庭、生产单位按市场交易办法来直接提供，而只能由社

① 《马克思恩格斯选集》第三卷，第9—10页。

会组织从社会总产品分配中占有和支配一定份额来提供。又由于代表社会执行社会职能的社会组织或国家并不是直接从事物质资料的生产者，它的消耗只能来自处于生产者地位的社会成员所创造的物质资料。这样，社会组织就要以一定的分配形式占有和支配一定数量的物质资料，以补偿社会生存和发展所耗费的物质资料。而这种分配方式就是税收。可见税收分配是内在于社会再生产过程的。

二、税收是以剩余产品为分配对象以国家为主体的特殊分配范畴

（一）税收分配的对象只能是剩余产品

社会再生产的三种费用各有自己的补偿来源和补偿形式。家庭生活费用的补偿来源是必要劳动，即 V 的部分；其补偿形式在现代社会中主要是工资等劳动收入形式和其它非劳动收入形式；经济组织生产费用补偿以及扩大再生产追加积累的来源是归经济组织支配的物化劳动、剩余劳动，即 C 和部分 M ；其补偿形式是产品销售收入中的成本扣除（折旧及消耗的原材料、能源等物化劳动价值）和经济组织留利；社会费用的补偿来源只能是剩余劳动或剩余产品，即部分 M ；其补偿形式主要是税收。

社会再生产要连续不断地进行，社会总产品也必须不断地分为 C 、 V 、 M 三部分。 C 和 V 都有固定的用途。

任何一个社会，要想维持物质资料的再生产过程的连续性，就必须把社会产品中 C 与 V 两部分用来补偿生产成本，而不能把它们用来补偿社会费用。社会总产品只有补偿了生产成本后的余额即剩余产品，才可以脱离各个生产单位用于满足社会的公共需要，补偿社会费用。如果社会费用超过剩余产品的限度，就会破坏物质资料和劳动力的简单再生产过程的连续性，就会损害整个社会生存的物质基础。

社会费用的补偿来源是剩余产品，界定了税收的分配对象只

能是M部分。如果没有剩余产品的存在，税收就没有可分配的对象，这一事物也就没有存在的前提和基础了。

社会费用补偿来源是剩余产品，但并不是全部剩余产品，就是说：税收的分配对象是剩余产品的一部分。这就要求对剩余产品的分配要处理好量的比例，以满足社会公共需要和兼顾经济组织及个人的利益关系。这些都是社会再生产顺利进行的必要条件，不可偏废。

如何兼顾两者关系，客观上需要一种规范的而不是任意的形式，而社会公共需要的共享性和外部性决定支配剩余产品不可能通过市场机制，由交换法则来解决，只有使用超越经济的分配手段，凭借公共权力，通过立法，确定经济组织或社会成员应承担的补偿社会费用的份额，使社会费用的补偿能连续、稳定的进行，又不因权力任意滥用而侵犯经济组织和社会成员个人的利益。

（二）税收是以国家为主体的分配

税收分配对象是剩余产品，规定了税收分配的客体和量的界线，同时客观上又要求这种分配使用超越经济的手段并要规范，所以税收是一种只能凭借公共权力，通过立法而取得剩余产品的特殊分配方式。这样一种分配方式不是任何社会组织都可以运用的。只能是作为社会的正式代表，具有公共权力的社会组织才可以使用。在国家产生以后，只有国家才是社会的正式代表，所以税收与作为社会正式代表的国家历史地联系在一起，成为构成这一分配的主要方面，称之为国家税收。国家凭借政治权力参与剩余产品的分配，使剩余产品从经济单位或个人手中转移到社会正式代表的国家手中，其实是这部分剩余产品所表现的人与人之间的经济关系即分配关系，是代表社会整体的国家与处于生产者地位的经济组织和个人之间的纵向分配关系，这种分配关系的特点就是：分配的主体是国家；分配的客体是剩余产品；分配的目的是满足社会公共需要。而且这种分配关系在不同的社会形态下，性质是

不同的。(以后章节中述及)

第二节 税收的共性及社会特殊性

一、税收的共性

上一节我们从社会再生产的最一般的意义上说明税收的最基本属性，即说明税收是属于分配范畴，是为满足社会公共需要而参与剩余产品的分配。是取得财政收入的一种主要方式。如果从税收所代表的社会产品价值来看，和其他财政收入一样，在质上是无差别的。而税收作为特定的财政收入形式和其他财政收入如官产收入、现代的国营企业利润上缴、公债收入、发行货币、捐献、规费收入等分配范畴又有不同，其特殊性就是税收分配的形式特征不同于其他财政收入的形式特征，这是研究税收基本属性问题要进行的第二层次剖析。

税收的形式特征，是不同社会形态下的税收所共有的，并不因社会制度的不同而不同，因此，也称为税收的共性。通常概括为：强制性、无偿性、固定性。税收的这三个特征是作为分配范畴的税收所固有的标志，一种财政收入的分配方式，具备这些形式特征就是税收分配范畴，否则就不是税收分配范畴。

(一) 税收的强制性

税收的强制性指的是国家以社会代表的身份，凭借国家政治权力，通过颁布法律而征税，任何经济组织和个人都必须依法行事。税收的强制性包括三层含义，其一，国家征税是凭借的政治权力，而不是生产资料的所有权。征税不同于“官产收入”、“利润上缴”等分配，“官产收入”、“利润上缴”两种方式是生产资料所有者凭借所有权获得的收入，税收则是作为社会正式代表的国家不受生产资料所有权归属的限制，超越一切生产资料所有权而

取得的剩余产品。不管生产资料所有者愿意不愿意，国家征税权是凌驾于生产资料所有权之上的占有和支配剩余产品的权力，国家征税权对不同所有者都是可以行使的。其二，税收分配关系是一种国家和社会成员都必须遵守的权利义务关系，是一种社会再生产的经济强制。国家做为社会的正式代表，执行社会职能，提供共同需要的生产条件和生活设施，是作为社会正式代表的国家应尽的义务。国家尽了这个义务，发生了社会费用，就有权力要求社会成员缴纳一部分剩余产品，补偿社会费用，以维持社会的生存发展和社会再生产的正常运行。而享受或消费国家提供的公共设施和劳务，是每一个社会成员的平等权利。享受这种权利的同时，也要尽义务，即分担一部分社会费用。这种权利与义务关系的分配形式是税收分配形式特征的最基本的方面。而税收分配形式所以能是权利与义务的分配关系，归根到底是由公共需要的性质决定的。如前所述，公共需要的享用是非排他性的，因此，社会成员承担社会费用不能用等价交换的市场方法来解决，而只能由国家规定社会成员义务缴纳的办法来解决。所以征税是作为社会正式代表的国家的权力，纳税是每一个社会成员应尽的义务。税收分配关系是社会正式代表和社会成员都必须遵守的强制性的权利义务关系。税收的这种强制性首先表现为一种再生产的强制，无论是社会正式代表还是社会成员不尊重社会再生产的客观规律，不遵守这种强制性的权利义务关系，都必然受到惩罚。其三，税收这种权利和义务关系是通过法律加以规范的。这种规范的法律形式最直接的表现就是税法，税法从征税和纳税两方面来规范、制约、保护当事者的权利和义务。国家征税如受到抵制，国家就可以运用法律制裁，就纳税一方面的社会成员来看，需依法纳税，同时其正常生活和生产的正当经营及对社会秩序、共同生产条件及生活设施的享用也可以得到法律保护。

税收的强制是客观经济规律的体现，税收强制性的法律表现

是客观经济规律为基础的，是一种客观现实，不能以纳税人自愿纳税和非自愿纳税作为判断税收强制性的标准，更不能以社会主义社会国家和人民利益的一致性为理由否定社会主义国家税收的强制性。

（二）税收的无偿性

税收的无偿性指的是国家征税是社会产品所有权或支配权的单方面转移，即国家不付任何代价而从社会成员手中取得产品。税收的无偿性是针对缴纳产品的具体的社会成员而说的，纳税后并未获得任何报酬。就这一点而论，税收和国债收入、货币发行、规费收入是明显不同的。国家发行公债，国家就成为债务人对债券持有者具有直接的偿还关系。国家发行货币，在其经济发行的限量内，虽然事实上是无需偿还，但也不可否认货币的发行也总是意味着国家对现钞持有者的负债。规费收入是以国家为社会成员提供特定服务为前提的，因而不是纯粹的无偿性。

税收的这种无偿性是与其它财政收入方式相比较而言的，是科学的，也是实际的。这种无偿的性质也是由社会费用补偿的性质决定的。由于公共需要的设施和服务是共享的，社会成员从公共需要的设施和服务中得到的利益是无法直接计量的，这就决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应的，国家要从社会成员那里筹集满足公共需要的社会费用也只能采取无偿原则。但是，这种对具体社会成员的无偿分配，不能排除国家对全体社会成员的有偿分配。特别是在社会主义条件下，如马克思所言的：“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^① 这种有偿是全体社会成员直接或间接地享受社会公共服务等项目的有偿。而这种有偿对于某一个社会成员而言，决不是等价的有偿，

^① 《马克思恩格斯选集》第三卷，第19页。

这与其他财政收入方式是截然不同的。

(三) 税收的固定性

税收的固定性指的是国家征税预先就以法律形式规定了征税对象以及征税标准。税收的固定性即是税收区别于其他财政收入的重要标志，也是国家取得财政收入的可靠保证。税收的固定性首先意味着作为征税对象的各种收入、财产或行为是经常的、普遍存在的，而且一经国家法律规定为征税对象，就连续有效，因而能保证国家及时占有和支配剩余产品，及时补偿社会费用。其次税收的固定性还意味着课税对象和征收数量之间的比例关系是有固定限度的，它一方面能够保证国家足额地占有和支配剩余产品，足额地补偿社会费用，另一方面也可以保证经济组织按一定标准纳税后有稳定的可支配的收入用于发展经济。从这个意义上说，税收的固定性就包含税收在时间上的连续性和征收比例上的限度性。税收这种固定性，对于社会成员来说是容易接受的，因为它明确了社会成员的义务，保证了社会成员的利益，使社会成员避免无规则的干扰和苛敛。在社会主义国家里，税收所以是正确处理国家、企业及个人之间的分配关系的重要形式，并成为调节经济的有力杠杆，实际上都是和税收的固定性特征直接联系的，离开了税收的固定性，税收的使用以及税收征管中的各种问题也就无从谈起。现实生活中存在着一种“包税”的说法，实际上就是要取消固定性，其结果必然是使税收收入流失或征收无节制，这不仅破坏了税收分配的规范性，否定了税收形式，也必将给经济带来严重损害。

税收的固定性是指税法规定的内容相对稳定，而不能理解为固定不变。事实上，随着客观经济条件的变化，税收的征税对象与计征标准是要变化和调整的。当然这种变化和调整是要与客观经济情况相适应，又要通过法律程序来进行的。

二、税收的社会特殊性

税收是以国家为主体的对社会剩余产品的强制扣除，体现的是国家与社会成员之间的纵向分配关系，这种分配关系在不同社会形态下其性质是不同的。在生产资料私有制社会中，与社会再生产相联系的社会费用具有二重性，即除了社会共同性之外，还有特殊的阶级内容即阶级性。这样为补偿社会费用所发生的分配关系，就有了特定的阶级内容。社会主义社会生产资料公有制占主导地位，工人阶级和其他劳动人民占统治地位，工人阶级和劳动人民的共同需要也就是社会再生产的共同需要，两者是一致的。

生产资料所有制的性质不同，决定了建立在不同生产资料所有制基础上的国家的性质不同，使得不同社会形态下的税收就存在着本质区别，这就是税收的社会特殊性，我们以资本主义社会的税收代表生产资料私有制为基础的国家税收与社会主义国家税收进行比较，不难看出其社会特殊性表现在以下几个方面：

（一）国家征税权的实际依据不同

国家征税凭借政治权力，通过税法表现出来，税法是统治阶级意识在分配关系上的具体体现。在资本主义社会，生产资料归资本家私人占有，国家政权掌握在资产阶级手里，资产阶级国家是维护资产阶级利益的工具，国家在立法征税时就要体现资产阶级的意识，保证资本的边际收益率，这就是资本主义国家历届政府立法征税的基本依据。美国的税制革命、英国的人头税之争都说明了这些问题。

社会主义国家是建立在生产资料公有制基础上的，社会主义社会不存在根本利益对立的阶级，劳动人民就是国家的主人，国家是代表人民利益的，因此，国家立法征税要体现广大劳动人民的意识，依据于有利于全体劳动人民的长远利益，并兼顾当前利益的基本原则。这一点和资本主义国家立法征税的依据是截然不