

国家税收

成人高等教育系列教材

42

主 编 朱庄勤 陈建新

山东人民出版社

97
F812.42
377
2

成人高等教育系列教材

国 家 税 收

主 编 朱庄勤 陈建新
副主编 张吉轩

Handwritten signature or mark



山东人民出版社
1996年·济南

C 711.12.42

成人高等教育系列教材

国家税收

主 编 朱庄勤 陈建新

副主编 张占轩

*

山东人民出版社出版发行

(社址:济南经九路胜利大街39号 邮政编码:250001)

新华书店经销 山东日照印刷厂印刷

*

890×1168 32开本 11.25印张 260千字

1996年8月第1版 1996年8月第1次印刷

印数 1—5000

ISBN7-209-01952-9

F·593 定价:14.00元

编写说明

本书是根据财政部制定的《全国财政系统成人高等学历教育对口专业主干课程教学大纲》，结合实际情况和成人教育特点，略做调整后编写的。

该书重点阐述了税收的基本理论；系统介绍了主要税种的税制内容、计算方法；在介绍现行税制的同时，对某些地方税的改革趋向做了简略的探讨。该书具有理论性、可操作性、适用性和一定程度的超前性。可供高等成人学历教育、干部培训和自修使用。

该书共分三篇十八章。第一、二、四、六章由陈建新编写；第三、八章由王欣编写；第五章由张吉轩编写；第十七、十八章由朱庄勤编写；第七、十一章由丛建阁编写；第九、十、十三章由神方立编写；第十二章由王晓红编写；第十四、十五章由于宁文编写；第十六章由王美玲编写。最后由朱庄勤、陈建新对全书进行了修改、总纂和定稿。

本书在编写过程中，得到山东省教委成教处、山东财政学院成教处和省税务部门的大力支持，参阅了许多专家学者的科研成果，在此表示衷心地感谢。

由于作者水平所限，加上时间仓促，疏漏和错误之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

1996年5月

目 录

第一篇 税收概论	(1)
第一章 税收的本质、起源和发展	(1)
第一节 税收的本质和特征	(1)
第二节 税收的起源	(9)
第三节 税收的发展	(15)
第二章 税收的职能和作用	(21)
第一节 税收的职能	(21)
第二节 社会主义市场经济条件下税收的地位和作用	(24)
第三章 税制要素、分类和原则	(30)
第一节 税制要素	(30)
第二节 税收分类	(39)
第三节 税收原则	(42)
第四章 税收负担	(47)
第一节 税收负担概述	(47)
第二节 影响税收负担的基本因素	(53)
第三节 税收负担的转嫁	(58)
第五章 我国社会主义税收制度的建立和发展	(66)
第一节 新中国税收制度的建立	(66)
第二节 1958~1978 年的税制演变	(70)
第三节 1984 年工商税制改革	(73)
第四节 1994 年税制改革	(76)

第二篇 税收制度篇	(83)
第六章 增值税	(83)
第一节 增值税概述	(83)
第二节 增值税税制的基本内容	(89)
第三节 增值税应纳税额的计算	(94)
第四节 增值税的征收管理	(100)
第七章 消费税	(108)
第一节 消费税概述	(108)
第二节 消费税税制的基本内容	(112)
第三节 消费税计税依据的确定	(117)
第四节 消费税的计算与征收	(121)
第八章 营业税和城市维护建设税	(129)
第一节 营业税税制的基本内容	(129)
第二节 营业税的计算与征收	(136)
第三节 城市维护建设税	(140)
第九章 关税	(144)
第一节 关税概述	(144)
第二节 关税税制的基本内容	(149)
第三节 关税的完税价格、计算与征收	(152)
第四节 非贸易性进口物品的征税	(154)
第五节 船舶吨税	(156)
第十章 企业所得税	(159)
第一节 企业所得税概述	(159)
第二节 企业所得税税制的基本内容	(161)
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定	(164)
第四节 企业所得税应纳税额的计算与征收	(173)
第十一章 外商投资企业和外国企业所得税	(176)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述	(176)

第二节	外商投资企业和外国企业所得税税制的基本内容	(179)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的确定	(184)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算与征收	(195)
第十二章	个人所得税	(199)
第一节	个人所得税概述	(199)
第二节	个人所得税税制的基本内容	(202)
第三节	个人所得税应纳税额的计算与征收	(208)
第十三章	农(牧)业税	(214)
第一节	农业税概述	(214)
第二节	农业税税制的基本内容	(215)
第三节	农业税的计算与征收	(220)
第四节	农业特产税	(224)
第五节	牧业税	(229)
第十四章	资源税收	(236)
第一节	资源税	(236)
第二节	土地增值税	(249)
第三节	耕地占用税	(257)
第四节	城镇土地使用税	(262)
第十五章	财产税收	(267)
第一节	房产税	(267)
第二节	车船使用税	(271)
第三节	契税	(275)
第十六章	行为税收	(279)
第一节	固定资产投资方向调节税	(279)
第二节	印花税	(288)

第三节	屠宰税和筵席税.....	(297)
第四节	证券交易税.....	(300)
第三篇	税务管理.....	(305)
第十七章	税收管理体制.....	(305)
第一节	税收管理体制概述.....	(305)
第二节	新中国税收管理体制的建立与发展.....	(311)
第三节	1994 年财税管理体制改革的改革	(314)
第十八章	税收征收管理.....	(320)
第一节	税收征收管理概述.....	(320)
第二节	税务登记和纳税申报制度.....	(324)
第三节	税款征收制度.....	(331)
第四节	税务检查和税务行政复议制度.....	(336)
第五节	帐簿、凭证和发票管理制度	(341)
第六节	税收法律责任制度.....	(345)
第七节	税务代理制度.....	(348)

第一篇 税收概论

第一章 税收的本质、起源和发展

第一节 税收的本质和特征

一、税收的一般概念

税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,对社会产品进行的一种规范性分配。它是国家按照法律规定,强制、无偿地取得财政收入和调节社会经济生活的重要手段。

税收在现代经济生活中占有十分重要的地位。国家职能的履行、经济单位的生产经营活动以及居民的收入和消费水平等无不与税收密切相联。没有税收,社会再生产就难以顺利进行,国家就会丧失其存在的物质基础。税收是国家存在的经济体现。

(一)税收是国家取得财政收入的一种方式,属于分配范畴

古今中外不同社会制度的国家取得财政收入有多种方式,例如,官产收入、债务收入、国有企业上缴利润等,但存在时间最长、适用范围最广、取得财政收入最有效的方式,则是税收。

作为国家取得财政收入的一种方式,税收在社会再生产过程中属于分配范畴。社会再生产是生产、分配、交换、消费的统一体。其中,分配是把社会在一定时期内新创造出来的产品或价值

分为不同的份额,并决定各个份额归谁占有的一个重要环节。分配具有两个显著特点:第一,从分配的过程来看,它是产品或价值的单方面转移。这与交换不同。第二,从分配的结果来看,它既不会增加也不会减少现存的社会总产品或总价值。这是分配与生产和消费相区别的标志。税收完全具备分配的两个特点。从国家征税的过程来看,税收就是把一部分社会产品强制地转为国家所有,归国家支配使用;征税的结果,既没有增加也没有减少当年的社会总产品或总价值,只是使国家占有的社会产品从无到有,从少到多。使社会成员占有的社会产品从多到少,改变了原有的分配结构,形成一种新的分配结构。显然,税收在社会再生产中既不属于交换,也不属于生产或消费,只能属于分配范畴。

(二)税收分配实现的依据是国家的政治权力,是一个特殊的分配范畴

税收分配的结果,使社会成员占有的社会产品由多到少,国家占有的社会产品从无到有,由少到多,把原来属于社会成员所有的一部分社会产品转归国家所有。然而,在国家与社会成员之间,前者为什么能够把后者的一部分社会产品通过税收集集中到自己手里?这就是税收分配实现的依据问题。

社会产品的分配总是要以一定的权力或权利为依据。“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,即国家权力。”^①广义地讲,财产权还包括劳动力所有权。社会产品的分配不是凭借财产权力,就是凭借政治权力,两者必居其一。凭借资本所有权可以取得利息、利润;凭借土地所有权可以取得地租收入;凭借劳动力所有权可以取得工资收入。利息、利润、地租和工资等分配方式与税收同属于分配范

① 《马克思恩格斯选集》第1卷,第170页。

畴。但利息、利润等一般是以财产所有权为其分配依据。税收则不同,国家征税是把一部分原本属于社会成员所有的产品无偿地转归国家所有。在这里,其分配实现的依据既不是生产资料所有权,也不是劳动力所有权,只能是国家的政治权力。正因为如此,税收又是特殊的分配范畴。

(二) 税收是以国家为主体进行的集中性分配

税收分配实现的依据是国家的政治权力。因此,它作为一种分配方式并非任何社会成员或社会组织都可以运用,只有作为社会正式代表的国家才能运用税收这一分配方式。换言之,税收分配的主体只能是国家。

国家之所以利用税收这一分配方式取得财政收入,其目的是为了保障国家行使职权、履行职责的需要。社会再生产的正常运行必须具备一定的外部条件,如和平的环境、安定的社会秩序以及各种便利的公共设施等。这种外部条件表现为全体社会成员的共同需要。这种需要不是某个经济组织能够提供的,更不是某个社会成员个人能够提供的,它必须依赖于社会的公共权力机构。在阶级社会里,国家就是以“公共权力”的面目出现的,社会成员的共同需要就直接表现为国家需要。为了满足这种共同需要,社会产品的一部分就必须集中到国家手中,由国家统一安排使用。这就使税收分配成为以国家为主体在全社会范围内进行的集中性分配。

(四) 税收分配的对象是社会总产品,其价值的最终来源是剩余产品部分

税收分配的对象是社会总产品,即社会在一定时期内所生产的全部物质资料的总和。社会总产品在价值上可分为:生产过程中生产资料的转移价值 C 、用于补偿活劳动消耗的价值 V 和剩余产品价值 M 。其中, C 和 V 是保证社会简单再生产顺利进行的条件,不能构成税收分配价值的最终来源,能够作为税收分

配价值源泉的只能是剩余产品价值 M。

我国理论界对于税收分配的对象有许多不同的解释。有人认为是国民收入，即 $V+M$ 部分，有人认为是剩余产品 M 部分等等。这些观点既混淆了税收分配对象与其价值源泉的区别，也不符合税收实践活动。从实际来看，我国既对国民收入征税（例如，增值税），也对社会总产品征税（例如，农业税、消费税），还对剩余产品价值部分征税（例如，所得税）。如果认为税收分配对象是国民收入或剩余产品，就无法回答农业税、消费税等征税对象选择的问题。所以，作为对税收实践活动的高度理论概括，税收分配的对象应是社会总产品。这也是税收作为一个特殊分配范畴与一般分配范畴相区别的重要标志之一。当然，税收尽管以社会总产品为分配对象，但其最终价值来源只能是剩余产品价值。可见税收分配对象与其价值源泉是两个不同的理论范畴，而理论界往往混淆这两个理论范畴，并由此得出错误的结论。

（五）税收是国家调节社会经济活动的重要经济杠杆

税收不论在任何社会制度的国家中，对社会经济活动都有调节作用，在现代社会经济活动中，税收已成为国家凭借政治权力，调节社会经济活动的重要经济杠杆。

二、税收的本质

从现象来看，税收分配表现为国家占有了若干货币和实物，引起一部分社会产品从社会成员手中转移到作为社会代表的国家手中。实质上，这种剩余产品的转移体现了入与入之间的经济关系即分配关系，也就是代表社会整体的国家与处在生产地位的经济组织以及居民个人之间的分配关系。因而这种剩余产品的转移仅是税收分配关系的物质载体。税收的本质既不是钱，也不是物，而是国家与有关方面所形成的分配关系。这种分配关系的入格化代表即分配主体，一方是社会正式代表的国家，另一方

是经济组织和居民个人。前者代表社会整体利益(在阶级社会里,国家代表社会的整体利益并不是纯粹的,也就是说,税收也有以社会整体需要的名义用来满足统治阶级特殊利益的一面),是征税人,后者代表集体或个人利益,是纳税人。

任何形式的分配所引起的社会产品的转移都体现着不同主体的分配关系。税收分配关系与利息、利润、地租等以财产所有权为基础形成的一般分配关系不同,它是一种特殊的关系。它需要国家凭借政治权力,借助于法律形式强制地予以保证,而不需要分配关系的另一方——经济组织和居民个人认同。纳税人与国家之间形成的分配关系,并不是一种契约式或出自纳税人自愿、自发地结合,而是国家凭借政治权力强制地实现的。这是税收分配关系区别于一般分配关系的特有属性。所以,税收的本质是国家凭借政治权力,在参与社会产品分配过程中形成的特殊分配关系。

三、税收的特征

税收的特征可以从两方面来认识:一是税收的形式特征或叫基本特征,这是指税收作为不同社会制度的各类国家普遍采用的一种财政收入方式与其他财政收入方式相比有什么不同的特点;二是税收的社会特征,这是指在不同的社会制度下,税收反映的经济关系在性质上的区别。在此,我们重点探讨税收的形式特征。与其他财政收入方式相比,税收的形式特征表现为无偿性、强制性和固定性。

(一)税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后,税款即归国家所有,既不需要再归还给纳税人,也不需要向纳税人付出任何代价,是一种无偿征收。列宁指出:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居

民取得的東西。”^① 稅收的無償性特徵，是針對具體納稅人來說的。在徵稅過程中，國家不需要對某個納稅人提供相應服務，也不給予其某種特許權利。稅款交納之後，即轉歸國家所有，不再直接歸還給納稅人。然而，就國家與全體納稅人的一般性利益關係而言，或許會得出相反的結論。社會成員把一部分收入以稅收的形式繳付給國家，使國家有財力履行其職能，為全體納稅人提供各種服務，包括和平的環境、安定的社會秩序和便利的公共設施等。從這個角度來看，納稅人的支付是有償的，而不是無償的。不過，納稅人得到的和平環境、安定的社會秩序等是歸社會全體成員共同享用的，不能分成各個份額并使每個份額歸各個納稅人分別享用。由此看來，這種有償實質上是一種整體有償——國家對全體納稅人的一般利益返還，不是對某個納稅人直接、個別的利益返還。所以稅收的無償性是針對具體納稅人而言的，否定稅收的無償性也就否定了稅收的存在。

（二）稅收的強制性

稅收的強制性是指國家以社會正式代表的身份，凭借政治權力並以法律形式確立和保證稅收分配的實現。

稅收的強制性具體表現在，稅收分配通過法律形式予以確立，納稅人必須根據稅法的規定照章納稅，違反者要受法律制裁。

稅收的強制性是與國家的政治權力緊密聯繫在一起的，即強制性的核心在於國家徵稅以其政治權力為實現依據。它包含了兩層含義，第一，稅收分配關係具有強制性，是國家凭借政治權力強制地確立起來的，不管納稅人願意與否和自覺納稅程度的高低。第二，稅收的徵收具有強制性，是國家借助於稅法形式來保證稅收分配的實現。納稅人必須依法納稅，否則要受法律制

^① 《列寧全集》第32卷，第275頁。

裁。这就是说,税收的强制性是以其客观分配关系的强制性为基础,没有税收分配关系的强制性,当然也就不存在以税法为表现形式的强制性。

值得注意的是,人们常常把税收的强制性仅仅解释为纳税人必须依法纳税,否则要受到法律制裁。这种理解是不全面的,没有抓住问题的实质。因为,在现实经济活动中,任何合法的经济交往都必须在国家法律允许范围内进行并受法律保护。例如,各种公司的经济活动必须遵守国家的公司法,股份公司法人必须依照规定支付股东的股息,否则,也要受到国家法律的制裁,但不能由此得出股息的支付也具有税收的强制性。只有全面地理解税收强制性的内在形成机制及其表现形式,才能准确地掌握其全部含义。

(三)税收的固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式预先规定征税对象、纳税人和征税标准等征纳行为规则,征纳双方都必须遵守,不得随意改变。

税收的固定性首先表现为税法的相对稳定性。税法一经公布实施,征纳双方都要共同遵守,不能随意变动。纳税人取得了应税收入或发生了应税行为,必须按照预定标准如数缴纳税款。作为征税主体的国家有义务保证税法在一定时期内相对稳定,不能朝令夕改。其次,税收的固定性还表现为征收数量上的有限性,即征税对象和征收数额之间的数量关系具有一定的限度。在无偿性、强制性存在的前提下,征税决不能无限地征收,只能按照事先规定的、国家与纳税人在经济上都能接受的标准有限度地征收。

税收的固定性具有重要意义。它既可以使纳税人在税收负担上有个明确的数量界限,避免非规范地摊派和苛敛,又能够保证国家稳定地取得财政收入,并适时地调整和促进国民经济的

发展。

对税收固定性的理解不能绝对化,随着社会生产力和生产关系的发展变化,经济发展状况以及国家利用税收调节经济的需要。税收的征税对象、范围和征收标准等,不可能永远固定不变。不过,税制的改革和调整以及课税对象、税率的相应改变,却必须通过法律形式予以确定,并在一定时期内稳定不变。因此税收的固定性只能是相对的。

税收的上述三个特征密切相联、不可分割。只有同时具备这三个特征的财政收入形式才是税收,否则,就不是税收或不是严格意义上的税收。这是因为,国家机器的非生产性决定了税收的无偿性。税收的无偿性又决定着税收的强制性。国家征税对纳税人来说是无偿地缴纳,因而国家必须凭借政治权力,依照法律强制地实现无偿征收。没有无偿性,也就不需要强制性。税收的无偿性和强制性又决定了税收的固定性。如果税收仅有无偿性和强制性,不具有固定性,国家就可能随意地无偿地、强制地征税,就会侵犯、剥夺现存的所有制关系,使正常的经济活动无法维持下去,从而会危及国家政权本身的存在。当然,国家的征税权高于生产资料所有权,任何形式的生产资料所有权都必须服从社会正式代表的征税权。从这个意义上讲,征税本身也是对所有制的一种侵犯。但由于税收的固定性,则把这种侵犯限制在所有制允许的范围之内。所以,税收是无偿性、强制性和固定性的统一体。鉴别一种财政收入是不是税收,不是看它的名称如何,而是看它是否同时具备这三个特征。

第二节 税收的起源

一、税收产生与存在的基本条件

税收的产生和存在,取决于相互制约着的两个条件:一是国家的产生,这是税收产生的社会条件;二是私有财产制度的产生,广泛的私有财产制度的存在和发展是税收产生的经济条件。这两个条件互相制约,互相影响。只有人类社会同时存在着这两个条件,税收才能得以产生和存在。

国家的产生和存在是税收产生的社会条件。首先,税收是国家实现其职能的物质基础,只有出现了国家之后,才有为满足国家政权行使职能而征税的客观需要。其次,税收是以国家为主体,以国家政治权力为依据的特定产品分配。只有产生了国家,才有征税的主体——国家,才有征税的依据——国家的政治权力,从而使税收的产生成为可能。没有国家的存在就没有税收,国家是税收产生的必要条件。

然而,国家作为税收产生的社会条件,仅是指国家的产生和存在决定了国家必然需要利用某种分配方式参与社会产品的分配,以满足其执行职能的客观需要,从而形成了税收分配的依据即国家的政治权力,使税收的产生具有了可能性,但不能说明国家的产生必然导致税收的产生。税收的产生还需要一定的经济条件,这就是普遍的财产私有制度。

税收本身是个分配问题,属于经济范畴,它的产生必然要受客观经济条件的制约。在以自然经济条件为特征的古代社会,主要生产部门是农业,人类最基本的生活资料来源于劳动和土地的结合。与此相适应,国家财政收入的主要来源也必须和土地发生直接关系。如果土地不是普遍的归个人分散占有,而是归国家