

税收学

杨晓明
程 扬 编著
程明红

数字工业出版社

编写说明

随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立,税收在国家宏观调控体系中的地位与作用日益增强,税收理论与实务也不断得到更新。为了满足财经专业各层次的教学需要,也使社会各界更多地了解我国的税收政策和税法规定,我们编著了这本《税收学》。

全书分为三篇十八章。理论篇主要阐述社会主义市场经济体制下税收的职能作用,课税原则,宏观与微观税收负担,我国税收制度的建立与改革等问题。税制篇系统介绍我国最新税收制度,包括各税种的立法精神、征收制度及税额计算。管理篇主要阐述税收管理体制的原则和内容,税务征收管理的基本制度以及征管改革的最新内容。本书力求理论实务并蓄,体系结构严谨,内容新颖翔实。

本书可供高等及大中专院校财经专业应用,也可作为税务干部和企业财务及管理干部培训用书。

本书由杨晓明(第二、三、五、六、七、八、九、十六章)、程扬(第一、十、十二、十三、十四、十五、十七章)、程明红(第四、十一、十八章)编著。全书由杨晓明进行修改和总纂。由高级经济师、副教授萧承龄同志审定。

本书在编著过程中汲取了经济理论界的一些研究成果,得到南京航空航天大学工商学院杨为柱、金学禹、刘益平等同志的支持和指导,在此一并表示谢意。由于我们水平有限,书中欠妥之处在所难免,恳请读者批评指正。

编著者

1994年12月

目 录

第一篇 理论篇

第一章 税收概述	(2)
第一节 税收的起源和发展	(2)
第二节 税收的本质	(8)
第三节 税收在社会产品分配中的地位	(17)
第二章 税收职能	(21)
第一节 税收职能概述	(21)
第二节 税收组织财政收入的职能作用	(24)
第三节 税收调节经济的职能作用	(27)
第四节 税收监督的职能作用	(36)
第三章 税收原则	(39)
第一节 税收原则理论主要流派观点介绍	(39)
第二节 社会主义市场经济体制下的税收原则	(44)
第四章 税收负担	(52)
第一节 税收负担的概念及衡量指标体系	(52)
第二节 影响税收负担的主要因素	(58)
第三节 确定税收负担的基本原则	(61)
第四节 税收负担的转嫁与归宿	(64)
第五章 税收制度	(71)
第一节 税收制度的构成要素	(71)
第二节 税种分类	(77)

第三节 税制结构	(81)
第四节 我国的税制建设与改革	(87)

第二篇 税制篇

第六章 增值税	(98)
第一节 增值税概述	(98)
第二节 增值税的征收制度	(106)
第三节 增值税的计算	(113)
第四节 增值税的征收管理	(121)
第七章 营业税	(125)
第一节 营业税概述	(125)
第二节 营业税的征收制度	(127)
第三节 营业税的计算与缴纳	(134)
第八章 消费税	(137)
第一节 消费税概述	(137)
第二节 消费税的征收制度	(140)
第三节 消费税的计算与缴纳	(147)
第九章 关税	(153)
第一节 关税概述	(153)
第二节 贸易性货物进口税	(157)
第三节 非贸易性物品进口税	(161)
第四节 贸易性货物出口税	(163)
第十章 企业所得税	(166)
第一节 企业所得税概述	(166)
第二节 企业所得税的征收制度	(169)
第三节 企业所得税的计算与征收	(172)

第十一章	外商投资企业和外国企业所得税	(184)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述.....	(184)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的征收制度	(186)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的计算与征收	(192)
第四节	国际税收协定.....	(200)
第十二章	个人所得税	(207)
第一节	个人所得税概述.....	(207)
第二节	个人所得税的征收制度.....	(209)
第三节	个人所得税的计算与征收.....	(216)
第十三章	农业税	(221)
第一节	农业税概述.....	(221)
第二节	农业税的征收制度.....	(225)
第三节	农业税的计算与征收.....	(228)
第四节	牧业税.....	(230)
第五节	农业特产税.....	(232)
第十四章	资源课税	(235)
第一节	资源税.....	(235)
第二节	土地增值税.....	(240)
第三节	城镇土地使用税.....	(243)
第四节	耕地占用税.....	(245)
第十五章	财产课税	(248)
第一节	房产税.....	(248)
第二节	车船使用税.....	(251)
第三节	契税.....	(255)
第十六章	行为目的课税	(257)
第一节	固定资产投资方向调节税.....	(257)

第二节	城市维护建设税·····	(262)
第三节	印花税·····	(267)
第四节	屠宰税·····	(272)
第五节	筵席税·····	(273)

第三篇 管理篇

第十七章	税收管理体制·····	(276)
第一节	税收管理体制概述·····	(276)
第二节	我国税收管理体制的发展演变·····	(279)
第三节	分税制管理体制的建立·····	(282)
第四节	税式支出制度的建立与管理·····	(286)
第十八章	税收征收管理制度·····	(291)
第一节	税收征收管理概述·····	(291)
第二节	税收征收管理基本制度·····	(294)
第三节	税务代理·····	(306)

第一篇 理论篇

第一章 税收概论

第一节 税收的起源和发展

税收的产生和发展是一个历史的过程,通过对税收产生、发展的历史演变过程的考察,有助于加深对税收的本质、特征及其职能等基本理论问题的理解,有助于把握税收的发展变化规律。

一、税收产生的前提条件

税收的产生主要取决于政治和经济这两个相互影响、互为制约的因素,即税收的产生是政治条件和经济条件相结合的产物。

(一) 税收产生的政治条件

原始社会末期,随着社会生产力的不断发展和剩余产品的出现,原始公社的氏族经济逐渐解体,并产生了私有财产制度。人类社会分裂为两个在经济利益上根本对立的阶级——奴隶阶级和奴隶主阶级。奴隶主阶级为了维护他们的统治地位,就需要拥有一种暴力统治的工具,以镇压奴隶阶级的反抗。于是,便产生了国家。正如列宁所说:“国家是阶级统治的机关,是一个阶级压迫另一个阶级的机关,是建立一种‘秩序’,来使这种压迫合法化、固定化,使阶级冲突得到缓和。”^① 国家的产生和存在,就需要有一批脱离物质

^① 《列宁全集》第25卷,第375~376页。

生产、专门从事统治机构工作的人员，还要有物质的附属物，如监狱、法庭等各种强制机关。国家为了维持其存在和执行职能的物质资料消费的需要，就必须参与社会产品的分配并占有一部分社会产品，这样便出现了依靠国家政治权力参与社会产品分配的形式——税收。由此可见，国家的存在是税收产生的政治条件。

（二）税收产生的经济条件

在原始公社制度下，社会生产力低下，氏族部落成员共同劳动，共同占有劳动成果，平均分配产品，以维护生存的需要，几乎没有剩余。到了原始公社后期，由于生产力的发展，人们共同劳动所获得的劳动成果，除了满足自身需要以外，开始有了剩余。随着社会剩余产品的出现，社会分工和商品交换也开始产生，氏族部落内部出现了私人占有劳动成果的现象，此时，原始公社的共产制经济逐渐转变为私有制经济。这时，国家要占有和支配一部分社会产品，只能用强制的、无偿的手段取得。从这个意义上说，征税就是国家对私有财产的一种“侵犯”。氏族部落酋长之所以能利用手中的权力，变社会产品公有为私人占有，是因为社会生产力的发展导致了剩余产品的出现。而国家又需要运用税收方式对私有财产行使支配权。由此可见，剩余产品和私有财产制度的出现是税收产生的经济条件。

综上所述，税收是社会生产力和生产关系发展到一定阶段的产物。它是当人类社会生产力发展到能为社会提供剩余产品，产生私有制并进一步导致阶级、国家的出现后产生的。国家为了其存在和执行职能的需要，必须运用其政治权力参与社会产品的分配，取得它所需要的物质资料。这种为了国家的需要，由国家直接参与的分配从社会产品分配中产生并渐渐独立出来的过程，就是税收起源的过程。

二、我国税收产生的历史过程

我国税收的产生,经历了一个由不完全形态到完全形态的历史演变过程。据史料记载,我国自夏代开始进入奴隶制社会,具备了产生税收的政治条件和经济条件,夏王朝用贡赋形式向臣民进行征收,这是我国古代最早的赋税形态,并且已经具有了强制性、无偿性等赋税的一般特征。

(一)税收的雏形阶段

据史书记载,我国在奴隶社会曾实行过贡、助、彻的制度。《孟子·滕文公上》说:“夏后氏五十而贡、殷人七十而助、周人百亩而彻,其实皆什一也”。其中,贡是耕种王室或贵族土地的平民向王室或贵族献纳农作物。助是借助农户耕种公田的力役课征。彻是按耕种地收获物的数量进行课征。总之,贡法、助法、彻法都是对土地的较为原始、简单的课征形式,是一种不完全形态的税收,税收这段尚未成熟的发展过程,称为税收的雏形阶段。

(二)农业赋税——初税亩

由于社会生产力的发展,奴隶制社会到了春秋时期,铁制农具日益广泛使用,开垦私田现象十分普遍,而私田里的收获物不纳赋税,这就造成奴隶制国家难以维持日益庞大的财政支出,严重地冲击奴隶制国家的经济基础。于是,当时主要诸侯国之一的鲁国,在公元前594年,率先实行了“初税亩”,即不论公田、私田,一律每亩纳税。这样,税收课征制度由不完全形态过渡到了完全形态,它以土地私有制为基础、土地所有者只要依法纳税,税后的全部农产品收获物均归自己支配,并且土地可以自由买卖和出租,地租随之变成合法形式。

(三)商业和手工业税收

西周后期,由于农业和手工业产品的交换活动日益增多,除了官营的商业和手工业之外,还出现了私营的家庭手工业作坊。奴隶

制国家为了满足日益增加的财政开支的需要,开始对参加商品交换的物品征税,其内容主要包括关税和山泽税两种。关税是对经过关卡的货物征税;市税是对上市交易的商品征税。山泽税,即对山林、园池水泽的各类出产所征的税。这些实际上是我国最早出现的工商税收。

三、各社会形态下税收的发展

人类社会自阶级出现以后,经历了奴隶制社会、封建制社会、资本主义社会和社会主义社会四个阶段。税收作为一种分配范畴,随着社会历史的发展,也经历了从简单到复杂、从原始形式到现代形式的四个发展阶段。从性质上看,前三个阶段属于私有制国家税收,而社会主义国家税收,则是建立在公有制基础上的国家税收。

(一)奴隶制国家税收

从税收的性质上说,奴隶制国家税收体现了奴隶主对自由民、自耕农的一种剥削关系,也是奴隶制国家无偿占有—部分中、小奴隶主剩余产品的一种方式。奴隶社会生产关系的特点,奴隶主既是土地的私有者又是国家权力最高的主宰者,奴隶劳动的成果及奴隶本身均是奴隶主阶级的私有财产。这样,税收收入在奴隶制国家财政收入中仅占次要地位。

奴隶社会税收具有以下特点:第一,地租与赋税混淆不清。奴隶社会的土地分封制和王田制是贡、助、彻的经济基础,国王利用政治权力和土地所有权,对使用土地的臣民收取土地上的收获物,可以称为“地租”,也可以称为“赋税”。第二,采用最古老最原始的直接税。奴隶社会由于商品货币经济不够发达,国家的课税办法也极其简单,一般都是以课税对象的外部特征为标志直接课征,如对土地课征的土地税,以人为征税对象的人头税等。这样就不可能做到税负的公平合理。第三,纳税形式较为低级。虽然我国是世界上最早使用货币的国家之一,但由于奴隶制社会商品经济很不发达,

各种赋税基本上完全采取实物形式，有的还采取力役形式。如商朝的“助”法，就是把土地划分为井字形方块，中央一块为公田，周围八块为私田，耕作私田的八户人家，必须先出劳力耕好公田，而后才能耕种私田，这就是一种力役课征形式。

（二）封建制国家税收

封建社会生产关系的基础是封建主占有生产资料——土地和不完全占有劳动生产者。封建社会的经济特征是自给自足的自然经济，农民被束缚在小块田地上，生产的农业收获物和自制手工业品除了少量供自身及家庭生存的需要外，大部分被封建统治者占有。封建制国家税收与奴隶制国家税收相比，也具有了新的特点：

第一，对土地的课税逐渐成为国家财政收入的主要来源之一。由于封建社会的田赋是建立在封建土地所有制和农民依附土地的基础之上，它逐渐成为封建国家最重要的税收。田赋的课征对象是土地，但税收负担的实际承受者是佃农，因为地主本身不从事生产劳动，他们所缴纳的田赋实质上是佃农提供的地租的一部分。田赋是农民剩余劳动价值的转化形态，即所谓“税出于租”。

第二，随着商品经济的发展，工商业税收等间接税日益增多。封建制社会早期，就曾出现过关市之征、山泽之征、布缕之征，以后又逐渐增加盐铁茶酒之征，名目日渐繁多，税负日益加重。到了宋代，工商业税收已成为国家财政的又一重要来源，规模仅次于田赋。到清代乾隆、嘉庆时，中央财政收入的十分之一左右来自于工商业税收。工商业税收实质上是封建国家对小生产者的剥削，并通过它来分取贵族消费者剥削来的一部分所得。封建制社会工商税收的不断增长反映了商品经济的不断发展。

第三，纳税形式由实物交纳逐渐向货币交纳转化。税收的实物交纳是以自然经济为前提条件的，主要交纳的是农副产品和部分家庭手工艺品。随着封建社会商品经济的不断发展，纳税形式也逐渐演变，由实物形式过渡到货币形式。在商品经济发达的地方，甚

至货币税取代了实物税，成为纳税的主要形式。但是在中国，直至半殖民地半封建社会，货币纳税仍然只是补充形式。

(三)资本主义社会国家税收

同封建社会相比，资本主义社会的生产力有了极大的发展，生产关系也随之发生的重大的变化。在生产力方面，机器作业取代了手工作坊，社会化大生产方式取代了自给自足的小生产方式。在生产关系方面，生产资料归资本家所有，劳动者摆脱了对土地所有者的人身依附关系，可以自主地支配自己的劳动力。与此同时，商品经济得到充分发展，整个社会财富表现为庞大的商品堆积，对外经贸往来日益发达。与这种生产方式相适应，资本主义国家的税收也发生了重大变化。

资本主义国家的税收制度主要经历了两个发展阶段：第一，自由资本主义时期的税制。资产阶级推翻了封建统治，建立起资产阶级政权之后，为了免除资产阶级税收重负促进资本主义经济的迅速发展，同时又保证国家财政收入的稳定，建立和发展了以商品为课税对象的间接税制度。商品课税税源广阔，且易于转嫁，税收负担者主要是消费者。因此在18世纪前后，间接税制度已在资本主义各国得到了广泛的推行。第二，垄断资本主义时期的税制。随着自由资本主义向垄断资本主义过渡，社会财富两极分化日趋严重，阶级矛盾非常尖锐，广大劳动人民反对累退性质的间接税制度，要求对富有的资产阶级开征高额累进的所得税和财产税。一些资产阶级工商业者也认为间接税多环节、多次征，阻碍了商品生产和商品流通的进一步发展，影响了国际市场的开拓，间接税还影响到工资和物价水平的上升，从而减少资本家的经营利润。因此他们也主张用现代直接税取代间接税。经过近百年反复多次的斗争，许多资本主义国家确立了以现代直接税为主体税种的税收制度。

资本主义国家税收具有以下特点：第一，税收征纳形式已完全货币化。由于资本主义社会是高度商品化的社会，所以，资本主义

国家税收已实现了完全的货币化,并且税收与成本、利润、价格、银行信用等范畴之间的相互结合和相互渗透日益加强。第二,以商品税和所得税为基础。在大多数资本主义国家里,以所得税为主体税种,所得税税额在税收总额中占有很大比重,但商品课税也并没有放弃,所占比重仅次于所得税。在资本主义税收制度的演变过程中,先以商品税为主而后才逐渐转变为以所得税为主。所以,资本主义国家的税收制度是以所得税和商品税为基础确立起来的。第三,税收制度的法律化。资本主义制度确立以后,废除了封建专制制度,实行了资产阶级民主制。在资产阶级民主制度之下,国家征税均须由议会制定税法,再依法课征,国家元首或君主不能擅自决定征税。当然,资产阶级的民主制度和立宪课税有其虚伪和欺骗性,但与封建社会的专制课税相比不能不说是巨大的进步。第四,税收被作为经济杠杆加以运用。税收具有灵活性和敏感性,长期以来被资本主义国家作为调节经济的“内在稳定器”加以运用。特别是二次世界大战后,各主要资本主义国家,经济危机频繁发生,通货膨胀不断加剧,资本主义国家政府常常运用税收作为抵制经济危机和通货膨胀的手段。在经济危机时期为了刺激经济复苏,实行减税,以增加社会需求;在通货膨胀时期,增加税收,以减少社会需求,使税收成为政府有效地执行经济政策的工具。

第二节 税收的本质

一、税收的一般概念

税收在人类历史上已经存在了几千年,过去称它为赋税、租税或捐税等等。所谓税收,就是国家为了行使其职能的需要,凭借政治权力,按照预定标准,无偿集中一部分社会产品形成财政收入的

一种分配方式，它也是国家用以控制和调节经济的重要工具。对税收概念的内涵与外延，可以从以下几个方面去理解。

（一）税收的产生和存在是国家为了实现其职能的需要

社会经济发展到一定的阶段出现了国家。国家产生之后，就要建立管理国家行政事务的行政机构和专政机构以行使公共权力。而建立这些机构和供养这些机构的人员，就需要有经济基础作为其物质生活源泉。那么，国家靠什么来作为这种物质生活源泉呢？那就是要向人民收取捐税。任何一个国家政权机构，没有人民的赋税作为其经济基础，便不能维持其生存，因而也就不可能行使其公共权力。恩格斯指出：这种公共权力在每一个国家里都存在。“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税”。^① 马克思说：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”。^② 由此可见，税收是国家为了维持其自身存在，并得以行使公共权力的职能需要而采取的取得财政收入的一种方式。

（二）国家征税凭借的是政治权力，是一种特殊的分配关系

关于国家权力，马克思指出：“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 国家所以能够强制地无偿地征收捐税，凭借的就是国家的政治权力，而不是财产权力。这种凭借政治权力的无偿征收，是国家参与社会产品和国民收入分配的一种特殊的分配关系。国家征收捐税就是把一部分社会产品和国民收入强制地转变为国家所有，归国家分配使用。国家征税的过程，就是把一部分社会产品和国民收入从社会成员的手中转变为国家预算收入的分配过程。

（三）税收是国家按照法律规定向经济单位或个人无偿地征收实物或货币

① 《马克思恩格斯选集》第四卷，人民出版社 1972 年版第 167 页。

② 《马克思恩格斯选集》第三卷，人民出版社 1972 年版第 22 页。

③ 《马克思恩格斯选集》第一卷，人民出版社 1972 年版第 170 页。

税收是依据国家法令规定征收的。税法是国家法律的组成部分。国家向经济单位或个人征收每项税收，都由税法预先规定标准以及如何纳税等等。纳税人向国家纳税是应尽的义务，它不同于公债、利润上交等其它组织财政收入的手段，法制性比较强。特别是随着社会生产力的发展和各个社会政治经济情况的发展变化，税收的法制程度也经历了一个从简单到复杂，从低级到高级的发展过程。在奴隶社会和封建社会初期，税收法制尚不成熟，国家行使征税权是同纳贡者的自由贡献结合在一起的。封建国家建立中央集权制度以后，王权至高无上，实行专制征税制度。资本主义社会制度确立以后，无论是采用君主立宪制，还是采用议会共和制，一般都要制定宪法和法律，实行法制。国家开征每一种税都必须经过立法程序，健全了税收法制，政府征税和人民纳税都必须遵守税收法规，依法征收和依法缴纳。

税收的征收形式，从历史上看，在奴隶社会和封建社会初期，由于自然经济占统治地位，商品经济不够发达，税收是以实物形式和力役形式为主，货币征收形式不占主要地位。从封建社会末期开始，特别是到了资本主义社会，由于商品经济日益居主导地位，税收的征收形式也逐步过渡到以货币形式为主，甚至基本上全部征收货币。目前一些国家里，只对个别税种（如农业税）采取征收实物或按实物折征货币的办法，力役征收形式已很少见，因此可以说税收是国家依照法律规定向经济单位征收实物或货币。

（四）税收是国家用以调节经济的一种工具

税收作为一种分配形式，就其与生产的关系来说，一方面要受生产的决定和制约，另一方面又积极影响生产。恩格斯说过，分配并不仅仅是生产和交换的消极的产物；它反过来又同样地影响生产和交换。税收影响生产，首先表现在国家可以运用税收分配政策调节社会的需求总量，实现社会经济的稳定。其次，国家可以通过税收收入结构的变化去影响社会经济结构的变化。例如，在商品经

济条件下,国家可以对不同产品分别实行高低不等的税率,直接影响每种产品生产的发展,从而影响社会的产品结构。另外,国家还可以采用轻税或重税政策,鼓励或限制某一产业或行业的发展,从而改变产业结构。

二、税收的形式特征

税收的形式特征,是指税收这种财政收入形式区别于其他财政收入形式的基本标志,是税收本身所固有的表象特征。具体而言,是指税收的强制性、无偿性和固定性。税收的这种形式特征,是不同社会制度下的税收所共有的,因此,它也是税收的共性。

(一) 税收的强制性

税收的强制性,是指国家通过法律形式规定经济单位和个人有依法向国家纳税的义务。不按规定履行纳税义务的,要受到法律制裁。

从前面税收的一般概念中我们已经知道,税收是按照国家法律的规定强制征收的,一切负有纳税义务的单位和个人,都必须依法纳税,否则就要受到国家法律的制裁。税收所以具有强制性,是由税收这种特定分配关系固有矛盾所决定的。在税收发展过程中始终贯穿着征纳双方的矛盾。在剥削阶级占统治地位的国家里,税收体现着阶级剥削关系,国家凭借政治权力征税是对劳动人民的超经济剥削。在这种阶级对立条件下,税收是为剥削阶级的利益服务的,国家征税必然要采取强制征收,离开强制性,税收就失去了保证,也就不能成为国家组织财政收入的重要手段。

在社会主义制度的国家里,税收的性质转变成成为全体人民的利益服务,国家征税已不存在剥削阶级社会那种征纳双方的对抗性矛盾了,然而还存在着在劳动人民根本利益一致基础上的整体利益与局部利益之间,长远利益与眼前利益之间的矛盾。正是由于有这种矛盾的存在,社会主义国家也经常发生纳税人偷税、漏税、