

国家税收

GUOJIASHUISHOU

郝如玉 主 编

刘 越 副主编

中央广播电视大学出版社

前 言

本教材是为中央广播电视大学经济类专业的学生学习税收课程编写的教科书。

税收是我国财政收入的重要支柱,又是国家宏观调控的重要经济杠杆,还是企业会计核算时需要考虑的重要问题,税收与每一个人的利益息息相关。学习税收理论,普及税收知识,培养公民良好的纳税意识,对于税收工作的开展,对于我国经济的繁荣富强,都有着十分重要的意义。因此,国家税收课程不仅是财税专业学生的必修课,也是会计专业的学生,乃至整个经济类专业学生的必修课。

1994年我国实行了一次全面的税制改革,这次税制改革是国家发展社会主义市场经济的重大举措,无论是税收理论还是税制建设方面都有重大突破。原国家税收教材经过几年的使用,已不能适应改革后教学工作的需要,为此,中央广播电视大学组织高等财经院校的部分教师编写了这本新教材。

在编写本教材时,作者注意体现结构体系的合理性:教材分为上中下三篇。上篇“税收概论”主要讲述税收基本理论;中篇“中国现行税制”全面介绍了我国现行税制体系,以及现行22个税种的

作用和主要规定；下篇“税务管理”讲授税收征收管理方面的知识。上中下三篇存在着有机的联系，学习上篇为学习中下篇打下基础，学好中下篇才能更好地理解上篇的内容。在编写本教材时，作者还注意体现内容的普遍性和时代感。由于税收理论中争论的问题较多，本书在编写时注意使用多数学者公认的观点，使该书具有一般性、普遍性的特点；本书在编写时还注意吸收税收理论研究的新成果和反映税制改革、征管改革的新动态。本教材体现了远距离教学的要求，通过学习本教材，学生可以较好地掌握税收的基本理论、税制概况和计算征收技能。

本书由中央财经大学税务系主任郝如玉教授任主编，中央广播电视大学刘越副教授任副主编，具体分工如下：郝如玉编写1~4章，吕术业编写5~8章，刘越编写9~11章，刘桓、张伟、刘晓光编写第12~14章。另外，国家税务总局张培森研究员、中国人民大学杨秀琴副教授及首都经贸大学丁芸副教授对本教材及教学大纲进行了认真的审定，中央广播电视大学的朱露明为本书的编写提供了资料收集、检索等服务，在此表示感谢。

作 者

1998年3月

目 录

上篇 税 收 概 论

第一章 税收的概念	(2)
第一节 税收的定义	(2)
第二节 税收与其他财政收入形式的比较	(13)
第二章 税收要素与税收分类	(20)
第一节 税收要素	(20)
第二节 税收分类	(42)
第三章 税收的职能和作用	(45)
第一节 税收的职能	(45)
第二节 我国社会主义市场经济下税收的作用	(50)
第四章 税收原则	(59)
第一节 西方税收原则	(59)
第二节 我国社会主义市场经济下的税收原则	(71)
第五章 税收负担与税负转嫁	(78)
第一节 税收负担	(78)
第二节 税负转嫁	(82)
第六章 新中国税制的建立与发展	(88)
第一节 1950~1957 年的税制	(88)
第二节 1958~1978 年的税制	(91)

第三节	1979~1993 年的税制	(97)
第四节	1994 年税制的重大改革	(101)

中篇 中国现行税制

第七章	对流转额的征税类	(106)
第一节	概述	(106)
第二节	增值税	(115)
第三节	消费税	(145)
第四节	营业税	(156)
第五节	关税	(164)
第八章	对所得额的征税类	(183)
第一节	概述	(183)
第二节	企业所得税	(188)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税	(209)
第四节	个人所得税	(241)
第五节	农业税	(258)
第九章	对资源的征税类	(272)
第一节	概述	(272)
第二节	资源税	(276)
第三节	耕地占用税	(285)
第四节	城镇土地使用税及改革	(288)
第五节	土地增值税	(295)
第十章	对财产的征税类	(306)
第一节	概述	(306)
第二节	房产税及改革	(311)

第三节	契税	(315)
第四节	车船使用税及改革	(319)
第十一章	对行为的征税类	(324)
第一节	概述	(324)
第二节	固定资产投资方向调节税	(330)
第三节	印花税	(338)
第四节	城市维护建设税及改革	(346)
第五节	屠宰税	(355)
第六节	筵席税	(356)
第十二章	中国现行税制综述	(359)
第一节	中国现行税制体系	(359)
第二节	中国现行税制结构	(363)
第三节	中国现行税制的完善	(367)

下篇 税 务 管 理

第十三章	税收管理体制与分税制	(372)
第一节	税收管理体制	(372)
第二节	我国分税制改革	(378)
第十四章	税收征收管理	(382)
第一节	税收征收管理的意义	(382)
第二节	税收征收管理的内容	(386)
第三节	税收征管模式的改革	(402)

上篇 稅收概论

稅收概论主要讲授稅收的基础理论,包括稅收的概念、稅收的要素、稅收的职能作用、稅收的原则、稅收负担与转嫁以及新中国稅制的沿革等,是稅收的基础篇,为学习后面的内容打下了理论基础。

第一章 税收的概念

第一节 税收的定义

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。

税收的定义表述如下: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。

对于税收的定义,可从以下几个方面来理解:

一、税收是国家取得财政收入的一种重要手段

我们从最直观的角度来看,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,国营企业上交利润、国债、货币发行、罚款及各项收费都是国家的财政收入。税收

在不同的历史时期,在各种不同的国家里,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,至今仍然发挥着重要作用,显示了它的旺盛的生命力。目前,税收收入在我国国家财政收入中已占 95% 以上,在日本占 91%,英国占 96%,美国占 98%。

马克思认为,税收是国家的经济基础。国家为了维持其正常活动,行使专政和管理经济的职能,需要耗费大量的物质资料,国家必需采取一定的方式来取得财政收入。国家取得财政收入的形式虽然多种多样,但由税收自身的特点决定税收是国家一种重要的财政收入。

二、税收交纳的形式是实物或者货币

从古至今,税收的交纳形式无非是实物或者货币。从这个角度来看,税收的物质形态就是实物或货币,只不过作为税收的实物或货币,是国家用特殊方式取得的。所以我们也可以说,税收是国家用特殊方式取得的实物或货币。

税收最早是以实物形式交纳的,如英国的羊毛税,法国的兽皮税,瑞士的麻布税,北美的牦牛税,我国古代所谓的“布缕之征,粟米之征”。史书上记载的周代的九贡都是实物征收形式,从吃的、穿的、用的到祭祀物品。宋代实物收入的内容更广泛而具体,分为谷、帛、金、铁物产四大类。谷类包括粟、稻、麦等 71 种;帛类包括绫、罗、绸、绢纱等 10 种;金铁类包括金、银、铁等;物产类包括牲畜、茶、盐、竹、木等 6 种。在自给自足的自然经济条件下,社会再生产过程包括生产、分配和消费等环节,交换只是偶有发生。因此,那时作为连接生产与消费的中间环节的分配,还只能是实物形态的使用价值的分配,从而用于交纳税收的也只能是实物。随着商品货币经济的发展,税收的货币交纳形式产生了。起初,货币还只是限于用来交纳各种次要的杂税,正税仍旧征收实物。我国从

周代开始对商税、市税(“关市之征”),征收布钱,战国广行圆钱。自从明朝开始实行正税折银征收以后,我国货币税的基础才正式奠定下来。在一个漫长的历史时期里,税收交纳形式都是实物和货币并存。我国农业税在1985年以前还是采取实物交纳的形式。在商品货币普遍存在的今天,世界上大多数国家的税收都普遍实行了货币交纳形式。从上述历史过程来看,税收交纳形式的发展经历了如下的过程:实物交纳——实物和货币二者兼有交纳——货币交纳。

税收的实物交纳形式是一定历史条件下的产物,是税收的低级形式;货币交纳形式的发展有利于财政统一结算,方便了人民交纳并能够避免运途损耗。货币交纳形式的发展,使税收的作用范围扩大了。税收交纳形式的发展过程,是税收从低级向高级发展的过程。

三、税收在本质上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,是国家用特殊方式取得的实物或货币。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。简单地讲,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”,就意味着这部分原来属于纳税人占有或支配的实物或货币,纳税人失去了它的占有权和支配权,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,以税收的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,是要依据一定的权力的。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,之所以特殊,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,保证法律的实施。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,从而参与社会的分配。

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形式的体现。

四、税收的形式特征

税收具有无偿性、强制性、固定性的形式特征。

税收作为一种凭借国家政治权力所进行的特殊分配,必然具有它自己鲜明的特征。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,其收入就成为国家所有,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。税收这个特征,是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交纳的税收。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。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状况,在阶级存在的情况下,改变阶级占有财富的状况。可见税收的无偿性是至关重要的,它体现了财政分配的本质,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,否则就要受到法律的制裁。国家征税的方式之所以是强制的,就是由于税收的无偿性这种特殊分配形式决定的。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又是无偿的,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》设立了“危害税收征管罪”规定,违反税收法规偷税、抗税的,除按照税收法规补税并

且可以罚款外,对直接责任人员,视情节轻重处有期徒刑,无期徒刑,乃至死刑。”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,对准征和征多少,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,国家要维持一大批公职人员、军队、警察的生活,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,既然征税上是强制的就不能没有限度,乱征一气,引起纳税人的反对。必须有个限度,有个依据,有个标准,使征纳双方都便于遵守。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、不以人们的意志为转移的。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”成为区别税与非税的重要依据。判断什么是税,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三个特征。在我国历史上,既有名称为税而实际不是税的现象,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,经久不衰,税收的“三性”是税收的优点和长处所在。在我们的现实工作中,更有必要强化税收的“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。

五、税收名词的演进

我国历史上税收有过各种各样的名称。除“税”这个词外,还称作赋、租、捐、课、调、算、庸、粮、榷布、钱等等,有时它们之间还发生混用或联用的现象。在中国历史上混用或联用最多的词是

“赋税”、“租税”和“捐税”。

(一)税

“税”字最早出现在《春秋》所记鲁宣公十五年的“初税亩”(公元前 594 年),这是春秋时期鲁国对农业赋税制度的改革。实行“初税亩”后,土地所有者只要交税,全部收获就可以归自己支配,首次以法律形式承认了土地私有。“税”字是由“禾”、“兑”两个字组成。“禾”指农产品,“兑”有送达和交换的意思,因而送交农产品的为税。当然在现代,税的范围决不仅限于对农产品的征收,而是国家对整个社会产品和国民收入再分配的一种手段。

(二)租税

租在现代与税的含义是不同的。租是指财产的所有者,在一定时期内让渡财产使用权而取得的代价和报酬。租是经济利益的有偿交换,税是国家无偿的征收,二者的概念是有区别的。因此把租和税合起来(称为租税)概括税收这种特殊分配形式,显然是不合适的。但是在古代,税与租是通用的。这是因为在我国奴隶社会,有一种土地王有制的概念,即“普天之下,莫非王土,率土之滨,莫非王臣”。在这种观念下,国家向诸侯、公卿、大夫征税,同天子以土地所有者的身份,向诸侯、公卿、大夫收租是等同的。这就是所谓的租税合一,在很长一段时期里人们一直使用“租税”这个名称。现在看来,使用这个名称是不科学的。

(三)捐税

捐与税的含义本来是不同的。捐是一种自愿的交纳。捐亦称捐纳、捐输,始于战国时代。捐最初是国家授爵的一种方式,是自愿的、临时财政收入。以后各代政府除了利用捐纳授爵以外,还经常以捐的形式征集财源,满足特定用途的需要,如筹措军饷、赈济灾民、举办工程等,从而使捐纳带有强制性。明代以后,捐纳盛行,逐渐成为政府的经常性财政性收入。并且各级地方政府往往巧立

名目，征收苛捐，以至捐与税难以划分，故统称为捐税。

(四)赋税

赋在古代有特定的含义。税收产生初期用来满足军事需要征收的军需品叫做赋。如征用的兵车、武器、衣甲等，所以赋字由“贝”加“武”二字组成，即货币用于战争的意思。而中国古代的税最早是指对土地产品和工商业的征收，用于国家一般经费。正如《汉书·刑法志》的记载：有税有赋，税以足食，赋以足兵。鲁国实行“初税亩”以后，各国的军赋改为按田亩征用，如鲁国的丘甲规定方一里为井，十六井为丘，每丘出戊子一匹，牛三头。由于按田亩征收军赋，赋和税的名称才逐渐混用，统称赋税。

(五)课税

课税有两种含义：

1. 将“课”作为名词，即指某种税，是我国旧时税收的一种。如我国历史上的芦课、渔课、盐课及灶课，分别是我国旧时历代政府对芦田、渔业、矿业、食盐产制运销及食盐生产者盐户所征的税。

2. 将“课”作为动词，是“征收”的意思，“课税”则为一动宾短语，即“征税”。

六、我国社会主义税收的性质

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。税收的本质与税收的性质不同。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，这种特殊的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。

社会主义社会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。