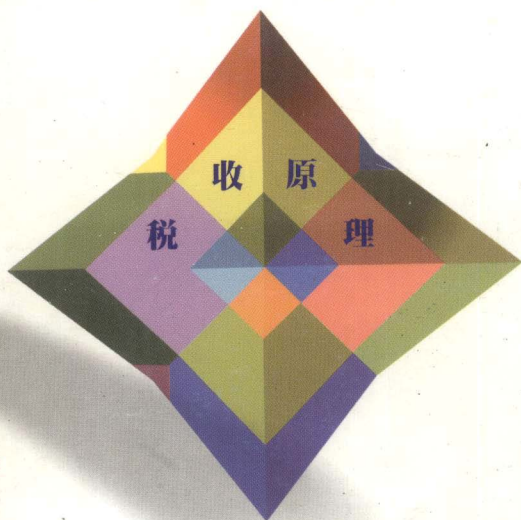


税收原理

王 政 主编



华南理工大学出版社

稅 收 原 理

王 政 主 編

· 廣 州 ·

图书在版编目(CIP)数据

税收原理/王政主编. —广州:华南理工大学出版社, 2000. 10
ISBN 7-5623-1603-1

- I. 税…
- II. 王…
- III. 税收理论
- IV. F810.42

华南理工大学出版社出版发行

(广州五山 邮编 510640)

责任编辑 李彩英

各地新华书店经销

广州市新明光印刷有限公司印装

*

2000年10月第1版 2000年10月第1次印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 9.625 字数: 242千

印数: 1—2000册

定价: 18.80元

前 言

税收是国家财政的最重要支柱，古今中外几乎没有例外。随着我国社会主义市场经济体系的逐步建立和不断完善，税收的作用也日渐突出，并成为国家经济生活的重要组成部分之一。税务问题与人民的生活密切相关。为了适应新形势发展的需要，许多大中专经济类院校相继开设了税收理论课。本书正是为了满足广大在校学生、在职干部和自学青年学习税收理论课的需要而编写的。

本书由广东外语外贸大学国际商务管理学院会计系教师编写，比较详细地介绍了国家税收基本理论、中国现行税收制度（截至2000年7月）、国际税收理论。全书以理论知识为主，同时兼顾实务操作。全书分为上下两篇，共十二章，由王政担任本书的主编，并编写其中的第一、二、三、四、五、八章，蒋树宽副教授任副主编，并编写其中的第九、十章；参加本书编写的成员还有蒋基路（第六、七章）、林丹丹（第十一、十二章）。最后由林丹丹副教授负责修改、补充和审阅。深圳地税局周洪峰同志和广东省地税局郭驰同志为本书的编写工作提供了许多最新资料，在此深表感谢。

由于编写时间仓促，加之编者水平有限，书中难免有疏误之处，敬请读者不吝指正。

编 者

2000年8月

目 录

上篇 国家税收

第一章 税收的本质与特征	1
第一节 税收的起源和发展	1
第二节 税收的本质	6
第三节 税收的特征	8
第二章 税收的职能和作用	13
第一节 税收与社会再生产	13
第二节 税收的职能作用	18
第三节 税收杠杆	28
第三章 税收负担与税负转嫁	42
第一节 税收负担	42
第二节 税负转嫁	48
第四章 税收原则和税收政策	57
第一节 西方税收思想和税收原则	57
第二节 我国历代税收思想和税收原则	63
第三节 西方税收政策和我国税收政策	72
第五章 税收制度	80
第一节 税收制度的构成要素	80
第二节 我国税收制度的建立和发展	92
第三节 涉外税收	101
第六章 税种实务——流转税	106

第一节	增值税	106
第二节	消费税	118
第三节	营业税	126
第四节	关税	132
第五节	资源税	138
第七章	税种实务——所得税	143
第一节	企业所得税	143
第二节	外商投资企业和外国企业所得税	153
第三节	个人所得税	160
第四节	其它税种	171

下篇 国际税收

第八章	税收管辖权	175
第一节	国际税收的产生、发展及研究对象范围	175
第二节	税收管辖权的概念及确定原则	182
第三节	税收管辖权的种类	185
第九章	国际重复征税及其减除	196
第一节	国际重复征税	196
第二节	国际重复征税的减除方式	206
第三节	国际重复征税减除的方法	208
第四节	税收饶让	229
第十章	国际收入和费用的分配	235
第一节	国际联属企业及其转让定价	235
第二节	国际收入和费用分配的原则	242
第三节	国际收入和费用分配的标准	247
第十一章	国际避税与反避税	253
第一节	国际避税与逃税	253

第二节	国际避税和逃税的方法·····	259
第三节	国际避税地·····	271
第四节	国际反避税·····	279
第十二章	国际税收协定·····	284
第一节	国际税收协定的产生和发展·····	284
第二节	国际税收协定的内容、签订·····	288
第三节	我国的国际税收协定·····	294
参考文献 ·····		298

上篇 国家税收

第一章 税收的本质与特征

第一节 税收的起源和发展

一、税收的定义

税收是一个财政范畴，也是一个历史范畴。从其产生到现在，经历了不同的社会形态，具有几千年的历史。在现代经济中，税收是国家财政收入最主要的来源，并且随着社会的发展，税收发挥着日益重要的作用。那么什么是税收呢？一般认为，税收是国家为了实现其职能而制定的，并依据法律规定的标准，强制、无偿地取得财政收入的一种方式。

税收的这一定义，包含了丰富的内容，它表明：

(1) 税收是一种手段，也可称为工具或方式。税收这种手段是为国家取得财政收入，从而实现国家职能。

(2) 税收与国家有本质的联系。国家是征税的主体，税收这一手段的掌握者和运用者是国家，只有国家才享有和行使征税权。

(3) 制定税法，并依法征税是国家行使征税权的体现，从而使税收这种手段具有强制性、无偿性和固定性特征。

二、税收的起源

税收作为历史范畴出现，不是从来就有的，而是人类社会发展到一定阶段的产物。

在原始社会初期，社会的基本单位是氏族组织，受当时的生产力水平所决定。氏族经济是共产制的，集体劳动，共同消费，这时候没有税收。随历史进程的推进，社会分工推动了生产力的发展，原来以氏族为单位的集体生产逐渐变为以家庭为单位的个体生产，随之劳动产品和劳动工具也变为个体家庭的私有财产，加速了私有制的发展。私有制的形成过程，也是氏族组织瓦解，代之以农村公社的过程。虽然氏族公社已经出现国家权力的萌芽，但毕竟作为国家实体的公共权力尚未形成，所以此时也不具备产生税收的条件。氏族公社后期，因交换和私有制的发展，急剧地加速了公社内部的贫富分化。氏族内部形成了剥削与被剥削的阶段对立。于是，作为阶级矛盾不可调和的产物，国家也就在氏族制度内部阶级对立中产生了。国家与氏族制度的根本区别就在于特殊的公共权力。为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。因此，税收作为国家取得财政收入的主要形式，其产生要求具备一定的条件，即国家公共权力的建立，也就是说国家的产生和存在是税收产生和存在的决定因素。国家公共权力的建立，一方面说明税收产生的必要性，即获得维持公共权力的物质基础；另一方面，也为税收提供了可能，即国家的强制性征税权。总之，税收产生的必要性和可能性都是由国家决定的，国家需要税收为本身的生存提供物质基础，税收又必须以国家的政治权力为依据。但是国家产生之后也不一定立即产生税收，税收的产生需要一定的条件，如国家职能的专门化、征税机构的设置等。税收的产生经历了一个较长的历史过程，美国学者塞里格曼曾把税收的产生与发展划分为七个阶段：一是自由献纳；二是政

府求助；三是人民补助；四是为国牺牲；五是法律义务；六是强制征收；七是片面课税。日本学者对此进一步归纳为四个阶段：任意献纳时代、租税承诺时代、专利课税时代、立宪协赞时代。尽管这种划分难说科学，但把税收起源及发展当作历史进程却是合理的。世界各国的税收的起源有不同的历程，我国税收起源的历史进程大致经历了三个阶段：

1. 税收的雏形阶段

我国历史上第一个奴隶制国家——夏朝建立后，为了维护公共权力的存在和进行日常活动的需要，除了凭借对土地和奴隶的占有而直接占有奴隶的劳动成果外，还凭军事、政权的力量进行强制的课征。贡就是这种强制课征的最早形式。到了商代，贡逐渐演变为助；到了周代，助又演变为彻。夏、商、周三代的贡、助、彻都是较为原始的课征形式。它们既有地租的因素，又有赋税的因素。从税收起源的角度看，它们都属于尚未发展成熟的税收，是税收的雏形。

2. 商业、手工业税收的出现

我国对商业和手工业的税收的赋税始于周代。周代之前，商业和手工业已经出现，特别是在商代，商业经营已有一定的发展，但因为官营较多，没有征税。到了周代，开始征收“关市之征”、“山泽之赋”，这是最早的工商税收。

3. 春秋时期鲁国的“初税亩”

春秋时期是奴隶社会向封建社会的转变时期。适应这一转变，我国的农业赋税制度发生了重大变革，鲁国公元前 594 年的改革就体现了这一变革。“初税亩”首次以法律形式承认了土地私有，实行“初税亩”后，土地所有者只要交税，全部收获可以归自己支配。“初税亩”标志着我国农业赋税制度从雏形阶段进入成熟阶段。

三、税收的发展

税收出现以后，经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会几个不同的社会制度。在奴隶社会，税收处于雏形阶段，封建社会才进入税收的成熟期，到了资本主义社会，税收得到了充分的发展。

1. 奴隶社会税收

在奴隶社会，奴隶主占有土地和其它生产资料，并占有直接生产者——奴隶，这种生产关系决定了奴隶社会税收是维护奴隶主阶级统治的工具，是剥削奴隶和平民的工具。

奴隶制国家税收的特点主要体现在以下几个方面：

(1) 生产力水平十分低下，主要是农业等自然经济，这就决定了社会剩余产品有限，税收也不是国家财政收入的主要来源。因此，税种极少，征税数额甚微，税制极不健全，甚至租税不分，税收处在始发的雏形阶段。

(2) 商品货币经济极不发达，主要采取直接对土地和人丁课征的直接税，体现出以古老的直接税为主的税制特征。且征税方法和计税方法极其简单，基本上以课税对象的外部标志为准，如土地面积、家庭人口等。

(3) 采取实物税形式，并杂以力役形式进行课税。

2. 封建社会税收

封建社会以地主占有大量土地为生产关系的基础，地主阶级以地租、高利贷形式残酷剥削劳动人民，国家以徭役、田赋形式加重对农民的剥削。封建社会的税收又绝大部分用于国王、官吏、军队、僧侣等寄生性的生活消费。对劳动人民来说，是一种额外负担，具有明显的剥削和寄生性。因此，封建国家税收的性质，体现封建制国家对广大农民的额外剥削关系。

封建制国家税收特点体现在以下几个方面：

(1) 长期以田赋为主体税收。

(2) 税收法制度逐步加强，税收已由雏形阶段进入成熟阶段。

(3) 仍以实物交纳为主，货币税不占重要地位。

(4) 封建王朝往往给达官贵族、官僚大地主阶层以免税特权，导致社会矛盾不断激化。

3. 资本主义税收

资本主义国家税收的特点：

(1) 税收法制度大大提高。资本主义制度确立以后，废除了封建专制制度、等级制度和教会的神权统治，实行资产阶级民主制。在资产阶级民主制下，国家征收任何税收，都必须经过立法程序，完成立法手续，各项税法只能由议会制定，君主或国家元首不能随意决定征税。

(2) 税制结构发生了巨大变化。资本主义私有制社会是一种发达的商品经济，它结束了长期以来以田赋为主体税的历史，建立了以商品经济为基础的商品课税制度和所得课税制度。早期资本主义，由于商品经济的发展，对商品的课税上开创重要地位，形成了以间接税为主的税收制度。现代资本主义社会，有的国家建立了以新型直接税——所得税为主的税收制度，如美国；有的国家建立了以新型间接税——增值税为主的税收制度，如法国。

(3) 课税范围发生了突破。随着资本主义发展，国际间的经济联系已不仅限于商品交易，出现了资本输出，出现了跨国经营。国家开始对跨国收入课税，对外籍公民课税，于是国家课税的范围就超越了本国领土、本国公民的范围，从而出现了国际间税务问题。

(4) 货币税完全代替了实物税。

(5) 税收还被政府用来作为干预经济、调节经济的重要杠杆。

第二节 税收的本质

从现象上看，税收是国家取得财政收入的一种工具或手段，而取得财政收入的过程，实际上是一种分配过程。这种以征纳形式表现的分配，体现了一种分配关系，这就是隐含在现象之内的税收本质。因此税收的本质就是国家凭借政治权力对国民收入产品进行分配所体现的一种特殊的分配关系。

一、从本质上看，税收体现一种分配关系

税收作为国家的一种财政收入，在社会再生产的总过程中，是一个分配范畴。社会再生产是生产、分配、交换、消费的统一体，税收在这个统一体中，是分配环节上的一种分配形式。

税收分配是以国家为主体的集中性的产品分配。社会物质生产部门劳动者在一定时期内（通常指一年）所生产的物质资料的总和，称为社会总产品。社会总产品生产出来后，首先要在那些与生产过程相联系的阶级和阶层之间进行分配。这种分配，在各个不同社会，由于生产资料占有制度不同，分配的性质、形式和结果也各不相同。以资本主义社会为例，产业资本家首先占有工人阶级创造的全部社会产品，从中扣除补偿已经消耗掉的生产资料部分以后，相当于可变资本的部分，作为工资支付给工人，成为工人的收入；相当于剩余价值的部分，则在资产阶级内部进行分配。产业资本家得到产业利润，商业资本家得到商业利润，借贷资本家得到利息，土地所有者得到地租。经过上述与生产过程相联系的分配以后，为了满足非物质生产部门和不直接参加生产过程的官吏、军警、作家、医生、演员、教师等各类人员的需要，国家必须通过一定方法，向已经分得社会产品的各阶级和阶层收取一部分社会产品，以形成国家财政收入，并通过预算支

出，分配给非物质生产部门和不直接参加物质生产过程的各类人员。税收就是国家进行这种分配的一种重要方式。

其次，税收分配的对象，并不是全部社会总产品，只是社会总产品中的国民收入部分。社会总产品包括已经消耗的生产资料的价值(c)和新创造的价值即国民收入($v + m$)两部分。补偿已经消耗的生产资料的价值，是维持社会再生产所必需的，税收不能把这一部分产品价值无偿地转变为国家所有，否则社会再生产过程就不能继续进行。

税收分配的对象是国民收入，这只能说明税收的最终来源是国民收入，并不是说每一种税的具体征税对象都是当年的国民收入。实际上每一种税的具体征税对象是错综复杂的，例如：各种财产税是直接对各种资产包括生产资料课征；个人所得税是对职工工资课税；企业所得税是对企业的利润课征；增值税等则是直接对国民收入课征等等。无论每一种税的征税对象有何不同，其最终来源，无疑都是物质生产部门劳动者创造的国民收入。

各种税收对国民收入的分配，概括起来，分为以下三种情况：一是对当年国民收入的直接课征，如各种所得税、增值税，征税对象与其最终来源是一致的。二是对当年国民收入的间接课征，如消费税，其直接征税对象是产品总价值，而实际课征的是包含在产品总价值中的国民收入。三是对过去积累下来的国民收入的课征，如各种财产税，其直接征税对象是各种动产与不动产，而这些动产与不动产虽然不一定都是由当年创造的；而是过去国民收入逐渐形成的，是一种积累下来的国民收入。

二、国家征税的依据是凭借政治权力

分配是价值量的转移，是劳动量的转移，分配解决的是社会产品价值量归谁所有，归谁支配，以及占有多少、支配多少的问题。分配的结果必然要发生社会产品的所有权或支配权的单方面

转移。就分配本身来看，一方所得必为另一方所失，这就决定了分配的实现必然依据一定的权力，要么依据经营权，要么依据所有权，要么依据非经济的政治强权。税收分配的实现所依据的正是这种政治强权。马克思说：“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……财产的手中并没有政治权力，甚至政治权力还通过任意征税……等等办法来捉弄财产。”（《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第170页）

税收分配凭借的是国家政治权力，使得税收本质不仅反映着一种分配关系，而且反映着一种特殊的分配关系。这种分配关系之所以特殊，因为它是凭借政治权力实现的。不仅如此，税收分配关系的特殊性，也是税收分配关系与其它分配关系的最根本区别。应该特别指出的是，税收本质与税收性质是两个不同的概念：税收本质反映不同社会制度下税收的共性，是由税收范畴本身所决定的，不受社会制度和国家本质的影响。不管社会制度和国家本质如何，税收都是国家凭借政治权力参与国民收入分配所形成的一种特殊的分配关系。而税收的性质，则反映不同社会制度下税收的特性，与国家制度密切相关，有什么性质的国家制度，就有什么性质的税收。人类社会已有奴隶制国家、封建制国家、资本主义国家和社会主义国家，与此相应的就有奴隶制税收、封建制税收、资本主义税收和社会主义税收。但税收的本质始终不变。

第三节 税收的特征

一、特征

在当今世界里，除少数国家外，税收是财政收入的主要形

式。如果从税收所代表的社会产品价值来看，它和其它财政收入一样，在本质上是无差别的。但如果税收作为特定的财政收入形式和其它财政收入形式来看，是有区别的。税收与其它财政收入比较，具有强制性、无偿性和固定性的特征。税收的这种特征是税收本质的表现。

(1) 强制性。指税收这种分配就其本质来说是以国家政治权力为依据的。国家征税，不区分所有制形式，也不论纳税人自觉纳税的程度，都要凭借国家政治权力来实现。税收强制性的具体表现就是以法律形式颁布的税收制度和法令。每一个国家为了征税，都制定一系列税收法律和法令，并且构成国家法律体系的组成部分，任何单位和个人，都必须依法纳税，否则就会受到法律的制裁。

(2) 无偿性。国家征税以后，税款即成为国家所有，不再归还给纳税人，也不需要向纳税人付出任何代价，是一种无偿征收。列宁说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”（《列宁全集》第32卷，第275页）。税收无偿性的特征是对具体纳税人而言的。应当指出，税收的无偿性，仅仅指税收与其它财政收入在形式上区别而言。就其整体而言，税收不是无偿的，而是有偿的。因为国家为单位和个人提供了和平的生产和生活条件、安定的居住环境，如公共交通、教育、卫生、体育、通信等设施而花费巨额款项。但这种有偿与一般的等价有偿有显著的区别，即其既不是等价的，也不直接偿还给纳税者本人。

(3) 固定性。指对什么征税和征多少税都是通过法律形式事先规定，不能随意变更。具体表现为：固定的税种、固定的税率和固定的纳税期限。这些事先规定的事项对征纳双方都有约束力。固定性是税收所特有的必备的特征。没有固定性，就不是税收。但不能理解为税法规定事项永远固定不变。实际上随着社会生产力和生产关系的发展变化，这些事项都是经常调整的，但从

短期看，税法规定事项具有相对稳定性。

税收的三个特征是统一的整体，强制是实现无偿性的保证，在强调无偿的前提下固定性又显得特别重要。税收形式特征是税收区别于其它财政收入的基本标志，也是鉴别一种财政收入是不是税收的基本尺度。

二、税收与其它财政收入形式的区别

1. 税收与国有企业上缴的利润

税收与利润上缴是社会主义国家参与企业纯收入分配的两种形式，对国有企业纯收入采取什么样的分配形式，是正确处理国家与国有企业分配关系的重大问题。所以，明确税收与利润上缴的联系和区别，有着十分重要的意义。

税收与利润上缴的区别主要还是表现在税收的三个形式特征方面。首先，税收依据政治强权，具有政治强制性，而利润上缴凭借的是财产权力，只具有经济强制性，这决定二者的适用范围不相同；税收对任何企业都具有普遍性，而利润只对投资者有普遍性，税收适用于不同所有制类型的企业，而利润上缴则只适用于国有企业。不仅如此，由于税收具有法律特性，能保证财政收入的及时、稳定与可靠，而利润上缴属于同一所有制内部的分配，在保证财政收入方面，远没有税收那样及时、稳定及可靠。其次，税收具有固定性特征，特别是对流转额课税，不论企业盈利与否，都必须按规定比例如数纳税，而利润上缴则必须以企业实现利润多少为依据，来确定国家所能取得的财政收入。因为利润水平受多种因素影响，因此，通过利润上缴形式取得财政收入不具备固定性特征。

税收与利润是两个不同的经济范畴。从微观角度看，税收与利润在性质、职能、作用和机制各方面都不相同，因此，从国家来说，利润上缴与税收是两种不同性质的收入，这决定了既不能