

21世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材

税 收

董文毅 主编



清华大学出版社 · 北京交通大学出版社

21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材

税 收

董文毅 主 编

朱顺贤 副主编

李洪禄 刘松松 参 编
臧萃妮 钱 雨

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书是为高等院校非财政、税务专业编写的税收教科书。以“税收基础理论”——“税收制度理论”——“税收制度”——“税收征纳管理”为逻辑主线,具体包括税收基础理论概述、税收制度概述、增值税、消费税、营业税、城市维护建设税和烟叶税、关税、企业所得税、个人所得税、资源税类、财产税类、特定行为税类、税收征纳基本程序和制度、税收权利义务与法律责任共14章的内容。本着重在应用的原则,本书重点讲解了主要税种的计算和征管。对重点税种在其章后编写了计算练习题。对税收征纳程序和制度,对纳税人和税务机关及人员的权利、义务和法律责任进行了重点分析和讲解,使本教材能更好地满足应用型人才培养目标的需要。

本书适合作为高等院校非财政、税务专业的税收教科书,还可作为有关单位和个人了解税收理论和制度、处理相关税收业务的参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

税收 / 董文毅主编. — 北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2010.12

(21世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材)

ISBN 978-7-5121-0406-8

I. ① 税… II. ① 董… III. ① 税收管理-中国-高等学校-教材 IV. ① F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第234515号

责任编辑:刘 洵

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969 <http://www.tup.com.cn>
北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414 <http://press.bjtu.edu.cn>

印刷者:北京瑞达方舟印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:17 字数:425千字

版 次:2011年1月第1版 2011年1月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-0406-8/F·762

印 数:1~4 000册 定价:28.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监局反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前言

前言

税收是国家为了实现其职能,按照法律规定,向单位和个人无偿征收实物或货币,以取得财政收入的一种方式。它尤如分割经济果实的一把利器,在为国家割取财富的同时,对社会经济产生重大而广泛的影响。税收理论指导这把税收利器的方向,税收制度则具体操持着这把利器的运行。本书将从理论和制度两个方面向人们介绍这把税收利器。试图告诉人们在经济果实分割中应履行的税收义务和享有的税收权利。

学习税收知识既有非常专业性的全面深入的学习,又有概括性的大体了解式的学习,还有二者之间的情形。在高等院校中,财政、税务专业要学较多和较深的税收知识,其课程设置一般有:税收学、中国税制、税收管理、国际税收等。而非财政、税务专业显然不能学习这么多税收方面的课程,对他们来说大概属于上述二者之间的情形,学一门税收方面的课程就可以了。但是,现行税收方面的教材,大多适合财政、税务专业系统性学习之需求,各课程及教材有相互衔接性,只有先学习税收学,即主要学税收理论,然后,再学习中国税制、税收管理等,其顺序不能乱,像一段一段的接力赛。那么,非财政、税务专业学哪一段,用哪一段的教材呢?恐怕用哪一段的教材都不合适。税收学偏重税收理论;中国税制偏重税收制度;税收管理偏重税收征管。非财政、税务专业学习税收知识需要各方面兼顾,并不需要就某个方面过深过细地学习。正是基于这些考虑,我们才编写了这本《税收》,窃以为适合高等院校非财政、税务专业使用。当然,因为比较偏重实践性,也可以为有关单位和个人了解税收理论和制度、处理相关税收业务提供参考。

税收具有较强的政策性、综合性和操作性。笔者在本书的编写中注重突出以下特色。

一是内容丰富。既涉及税收基本理论,又涉及税收制度,还涉及税收征收管理。兼顾通用性与专业性相结合、理论性与应用性相结合。适合非财政、税务专业学习税收知识需要各方面兼顾、内容广泛的要求。

二是内容新颖。力图贴近市场经济与中国现实,吸收税收理论发展与税收制度及政策创新的最新成果,以求能够较好地反映当代税收的一般原理、制度与政策。在理论上通俗易懂;在制度、政策上兼顾一般原理与中国的现实,体现我国税制改革的最新内容。

三是注重实践。本着重在应用的原则,重点讲解主要税种的计算和征管。对重点税种在其章后编写了较多的计算练习题。对税收征纳程序和制度,对纳税人和税务机关及人员的权利、义务和法律责任进行了重点分析和讲解,使本书能更好地满足应用型人才培养目标的需要。

本教材共分14章,大体分为三个部分。第一部分为前两章,主要论述税收基础理论和税收制度理论,包括税收含义及对税收应有的基本认识、税收起源与发展、税收职能和作用、税收负担、税法与税收法律关系、税收制度及其构成要素、税收分类等。第二部分为第三章到第十二章,主要论述我国现行税收制度构成,较为详细地介绍了我国各个税种的内

容。对每个税种主要从三个方面讲解：一是该税的含义及立法依据；二是该税的制度构成；三是该税的计算和征收。第三部分为最后两章，主要论述税收征收基本程序、制度和税收权利、义务及法律责任，包括税务登记、纳税申报、税款征收、账簿凭证管理、发票管理、纳税人的权利义务和法律责任、税务机关及人员的权利义务和法律责任等。

本教材由董文毅教授担任主编，朱顺贤副教授担任副主编。具体分工如下：董文毅负责编写第一章的一、二、四节和第二章、第八章；朱顺贤负责编写第一章的第三节和第三章、第四章、第五章；臧萃妮负责编写第六章和第九章；刘松松负责编写第七章和第十二章；钱雨负责编写第十章和第十一章；李洪禄负责编写第十三章和第十四章。全书由主编负责修改和定稿。编者工作单位除李洪禄为威海市高区国税局外，其他人均为山东大学。

本教材在编写中引用并参考了大量有关税收方面的书籍、资料和网络资源，汲取了经济理论界和业务部门的一些研究成果，在此，谨向所有参考文献的作者致以诚挚的谢意！

总而言之，编者想给广大同学和学界同仁提供一本较好且适用的税收教材，这个愿望能否实现，只有等待读者来评判。一些错误和疏漏之处还恳请读者批评指正。

编 者

2011. 1

目录

第一章 税收基础理论概述	(1)
第一节 税收的含义	(1)
一、税收的征收者是国家,缴纳者是单位和个人,物质内容是实物或货币	(1)
二、税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,取得财政收入的一种方式	(2)
三、税收具有强制性、无偿性和法律标准性的形式特征	(2)
四、税收是一个分配范畴,体现着特定的分配关系	(3)
第二节 税收的起源与发展	(4)
一、税收的起源	(4)
二、税收的发展	(6)
第三节 税收的职能与作用	(7)
一、税收的职能	(7)
二、税收的作用	(9)
三、税收职能与作用的关系	(11)
第四节 税收负担	(11)
一、税收负担的概念和分类	(11)
二、税收负担的衡量指标	(12)
三、影响税收负担的主要因素	(13)
四、确定税收负担的基本原则	(14)
五、税收负担的转嫁与归宿	(16)
复习思考题	(20)
重要名词和术语	(21)
第二章 税收制度概述	(22)
第一节 税法与税收法律关系	(22)
一、税法的含义和特征	(22)
二、税法体系的构成及模式	(23)
三、税收法律关系	(25)
第二节 税收制度及其构成要素	(26)
一、税收制度的含义	(26)
二、税收制度的构成要素	(27)
第三节 税收分类	(30)
一、税种分类	(30)
二、税制结构分类	(32)

三、我国现行税收体系	(34)
复习思考题	(35)
重要名词和术语	(35)
第三章 增值税	(36)
第一节 增值税概述	(36)
一、增值税的概念及类型	(36)
二、增值税的基本原理	(37)
三、增值税的产生	(37)
第二节 增值税的特征和作用	(39)
一、增值税的特征	(39)
二、增值税的作用	(40)
三、我国增值税制度简况	(42)
第三节 增值税的征收制度	(43)
一、增值税的征税范围	(43)
二、增值税的纳税人	(44)
三、增值税的税率和征收率	(45)
四、增值税的纳税环节	(45)
五、增值税的减免税	(46)
第四节 增值税的计算	(46)
一、一般纳税人应纳税额的计算	(46)
二、小规模纳税人应纳税额的计算	(50)
三、进口货物应纳税额的计算	(50)
四、出口退(免)税	(50)
第五节 增值税的征收管理	(51)
一、增值税的纳税义务发生时间	(51)
二、增值税的纳税地点	(52)
三、增值税的纳税期限	(52)
复习思考题	(53)
重要名词和术语	(53)
计算练习题	(53)
第四章 消费税	(56)
第一节 消费税的特点和作用	(56)
一、消费税的概念	(56)
二、我国现行消费税的特点	(56)
三、现行消费税的作用	(57)
第二节 消费税的征收制度	(58)
一、消费税的纳税人	(58)
二、消费税的征税范围	(58)
三、消费税的税率	(59)

四、消费税的纳税环节	(61)
五、消费税的减免税和出口退税	(61)
第三节 消费税的计算和征收	(61)
一、消费税基本计算公式、计税依据和已纳税款扣除	(61)
二、出口应税消费品退税额的计算	(65)
三、消费税的征收	(65)
复习思考题	(66)
重要名词和术语	(67)
计算练习题	(67)
第五章 营业税	(68)
第一节 营业税的特点和作用	(68)
一、营业税的概念	(68)
二、营业税的特点	(68)
三、营业税的作用	(69)
第二节 营业税的征收制度	(69)
一、营业税的纳税人	(69)
二、营业税的征税范围	(71)
三、营业税的税率	(72)
四、营业税的税收优惠	(73)
第三节 营业税的计算与征收	(74)
一、营业税的计算	(74)
二、营业税的征收	(76)
复习思考题	(77)
重要名词和术语	(77)
计算练习题	(77)
第六章 城市维护建设税和烟叶税	(79)
第一节 城市维护建设税	(79)
一、城市维护建设税的概念和特点	(79)
二、城市维护建设税的征收制度	(80)
三、城市维护建设税的计算和征收	(81)
第二节 烟叶税	(81)
一、烟叶税的概念、意义和特点	(81)
二、烟叶税的征收制度	(81)
三、烟叶税的计算和征收	(82)
复习思考题	(82)
重要名词和术语	(82)
第七章 关税	(83)
第一节 关税概述	(83)
一、关税的含义	(83)

二、关税的特点	(84)
三、关税的作用	(85)
四、关税的分类	(85)
第二节 关税的征收制度	(88)
一、关税的征税对象和纳税人	(88)
二、关税税则	(88)
三、关税税率	(88)
四、原产地规定	(90)
五、关税的减免税	(91)
第三节 关税完税价格	(94)
一、一般进口货物的完税价格	(94)
二、特殊进口货物的完税价格	(97)
三、出口货物的完税价格	(98)
四、进出口货物完税价格中的运输及相关费用、保险费的计算	(99)
五、完税价格的审定	(99)
六、非贸易性进口物品的完税价格	(100)
第四节 关税应纳税额的计算和征收	(105)
一、关税应纳税额的计算	(105)
二、关税的征收	(106)
复习思考题	(107)
重要名词和术语	(107)
第八章 企业所得税	(108)
第一节 我国企业所得税制度的沿革及特点	(108)
一、原内资企业所得税制的建立过程	(108)
二、原外商投资企业和外国企业所得税的建立过程	(110)
三、新企业所得税的建立过程	(110)
四、企业所得税的特点	(111)
第二节 企业所得税的征收制度	(112)
一、纳税人	(112)
二、征税对象	(112)
三、税率	(113)
四、税收优惠	(113)
第三节 企业所得税的计算	(117)
一、应纳税所得额的计算	(117)
二、应纳税额的计算	(126)
第四节 境外所得税抵免与特别纳税调整	(127)
一、境外所得税抵免	(127)
二、特别纳税调整	(128)
第五节 企业所得税征收管理	(131)

一、源泉扣缴	(131)
二、外币折算	(132)
三、纳税地点	(132)
四、纳税年度	(133)
五、纳税期限	(133)
复习思考题	(133)
重要名词和术语	(134)
计算练习题	(134)
第九章 个人所得税	(136)
第一节 我国对个人所得征税制度的演变	(136)
一、原个人所得税和个人收入调节税的建立过程	(136)
二、城乡个体工商业户所得税制的演变	(137)
三、《个人所得税法》的修订	(138)
第二节 个人所得税的特点和作用	(139)
一、个人所得税的特点	(139)
二、个人所得税的作用	(140)
第三节 个人所得税的征收制度	(140)
一、个人所得税的征税对象	(140)
二、个人所得税的纳税人和征税范围	(143)
三、个人所得税的税率	(145)
四、个人所得税的减税、免税	(146)
第四节 个人所得税的计算和征收管理	(148)
一、应纳税所得额的计算	(148)
二、个人所得税应纳税额的计算	(152)
三、个人所得税计算中的境外税收抵免问题	(153)
四、个人所得税的缴纳	(154)
复习思考题	(155)
重要名词和术语	(155)
计算练习题	(155)
第十章 资源税类	(157)
第一节 资源税	(157)
一、资源税的概念和作用	(157)
二、资源税的征收制度	(158)
三、资源税的计税依据和应纳税额的计算	(160)
四、资源税的征收管理	(160)
第二节 土地增值税	(162)
一、土地增值税概述	(162)
二、土地增值税的征收制度	(165)
三、土地增值税应纳税额的计算	(167)

四、土地增值税的缴纳	(168)
第三节 城镇土地使用税	(168)
一、城镇土地使用税概述	(168)
二、城镇土地使用税的征收制度	(169)
三、城镇土地使用税应纳税额的计算	(171)
四、城镇土地使用税的征收管理	(171)
第四节 耕地占用税	(171)
一、耕地占用税概述	(171)
二、耕地占用税的征收制度	(172)
三、耕地占用税应纳税额的计算	(174)
四、耕地占用税的征收管理	(174)
复习思考题	(174)
重要名词和术语	(175)
第十一章 财产税类	(176)
第一节 房产税	(176)
一、房产税的概念和作用	(176)
二、房产税的征收制度	(176)
三、房产税应纳税额的计算	(178)
四、房产税的征收管理	(178)
第二节 车船税	(179)
一、车船税的概念和作用	(179)
二、车船税的征收制度	(179)
三、车船税应纳税额的计算	(182)
四、车船税的征收管理	(182)
第三节 契税	(183)
一、契税的概念和作用	(183)
二、契税的征收制度	(183)
三、契税应纳税额的计算	(186)
四、契税的征收管理	(186)
复习思考题	(186)
重要名词和术语	(186)
第十二章 特定行为税类	(187)
第一节 印花税	(187)
一、印花税概述	(187)
二、印花税的征收制度	(188)
三、印花税应纳税额的计算	(193)
四、印花税的征收管理	(194)
第二节 车辆购置税	(195)
一、车辆购置税概述	(195)

二、车辆购置税的征收制度	(196)
三、车辆购置税应纳税额的计算	(198)
四、车辆购置税的征收管理	(199)
第三节 船舶吨税	(199)
一、船舶吨税的概念	(199)
二、船舶吨税的征收制度	(200)
三、船舶吨税应纳税额的计算和征收	(201)
复习思考题	(201)
重要名词和术语	(201)
第十三章 税收征纳基本程序和制度	(202)
第一节 税务登记	(202)
一、开业税务登记	(202)
二、变更、注销税务登记	(204)
三、停业、复业登记	(206)
四、外出经营报验登记	(206)
五、非正常户处理	(206)
第二节 纳税申报和税款征收	(207)
一、纳税申报	(207)
二、税款征收	(208)
第三节 账簿、凭证与发票管理	(215)
一、账簿、凭证管理	(215)
二、发票管理	(216)
复习思考题	(218)
重要名词和术语	(218)
第十四章 税收权利、义务与法律责任	(219)
第一节 纳税人的权利、义务与法律责任	(219)
一、纳税人的权利	(219)
二、纳税人的义务	(222)
三、纳税人的法律责任	(223)
第二节 税务机关及人员的权利、义务与法律责任	(229)
一、税务机关及人员的权利	(229)
二、税务机关及人员的义务	(234)
三、税务人员的法律责任	(234)
复习思考题	(235)
重要名词和术语	(235)
附录 A 中华人民共和国税收征收管理法	(236)
附录 B 中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(247)
参考文献	(260)

第一章

税收基础理论概述

第一节 税收的含义

世界各国都存在税收。税收是人们在日常生活中经常接触到的一种财政现象，它不但是国家取得财政收入的重要方式，而且是国家干预经济活动、调节和控制经济运行的重要手段。那么，什么是税收呢？这是认识和研究税收这一事物，首先遇到的问题。

什么是税收？税收是国家为了实现其职能，按照法律规定，向单位和个人无偿征收实物或货币，以取得财政收入的一种方式。

对税收的基本含义，可以从以下四个方面来认识和把握。

一、税收的征收者是国家，缴纳者是单位和个人，物质内容是实物或货币

税收活动是由征纳双方构成的，那么它的征收者是谁呢？是国家。从古至今税收都是由国家掌握的。税收由国家来征收，也只有国家才能征税，其他任何单位和个人都不能征税，他们虽可以取得多种形式的收入，但都不是税收。国家不但是税收的征收者，而且在整个税收活动中占主导地位。税收制度、法令、征收管理方法等都是由国家来制定、颁布和组织实施，国家占统治地位的阶级的意志体现在税收制度之中。正因为税收与国家密切相连，国家是税收活动的主持、掌握和支配者，所以，一般称税收时，往往冠以国家二字，称为“国家税收”。

国家向谁征税呢？这就涉及税收的缴纳者。税收的缴纳者是谁呢？是单位和个人。国家征税过程就是把一部分社会产品或国民收入转变为国家所有的过程。那么，社会产品或国民收入由谁生产出来和由谁掌握呢？就生产来说，是物质生产领域的单位和个人，如各生产企业和从事物质生产的个体经济；就掌握来说，包括国家、单位和个人。物质生产领域的单位和个人，通过社会产品的初次分配掌握一部分社会产品；非物质生产领域的单位和个人，通过社会产品的再分配掌握一部分社会产品，而国家掌握的这部分社会产品，则是参与物质生产领域的单位和个人创造的社会产品的初次分配和非物质生产领域的单位和个人取得收入的再分配而形成的。所以，国家要掌握一部分社会产品或国民收入，必须向生产和掌握社会产品或国民收入的单位和个人来收取，包括用税收形式来收取，而税收的缴纳者也只能是单位和个人。

税收的物质内容是指税收收上来的东西，从物质上看是什么。是什么呢？无非两种：一种是实物，如粮食、布匹、牲畜、土特产品等；另一种是货币。税收的物质内容与商品货币经济发展的程度有关。在自然经济占统治地位，商品货币经济不够发达的古代社会，税收的

征收形式必然以实物形式为主、货币形式为辅，即所谓“布缕之征”、“粟米之征”等。在商品货币经济高度发达的近代社会和现代社会，社会产品或国民收入的价值主要由货币形式来体现，税收的征收形式也必然转为以货币形式为主、实物形式为辅，甚至完全货币化。

二、税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，取得财政收入的一种方式

从最简单、最直观的现象看，税收首先是国家的一种财政收入，是国家取得财政收入的一种方式。历史上不同社会制度的国家取得财政收入有多种方式，如古代奴隶制国家的王室土地收入，封建制国家的官产收入、专卖收入和特权收入，近代国家的债务收入、发行纸币收入、国有企业利润收入，等等。税收同这些收入一样是国家取得财政收入的一种方式，而且是古今中外不同社会制度的国家普遍采用的一种主要方式。我国近年来税收收入占财政收入的比重一直在 90% 左右，税收成为财政收入的主要支柱。

国家征收税收，是为了维持国家自身的存在和满足实现其职能的物质需要。众所周知，国家是阶级斗争的产物，是阶级统治和行政管理的工具。国家政权为了行使它的职能，维持它的正常活动，必须耗用一定的物质资财，因而必须通过一定的途径，采取适当的方式，取得这些物质资财，这就是国家集中支配的财政收入，而税收就是国家取得财政收入的一种方式。至于国家的职能，在不同社会制度的国家中和不同的经济体制下，不尽相同。一般来说，执行公共事务、满足社会公共需要是國家的主要职能，包括提供和平安定的社会环境、保持良好的社会秩序、兴建公共工程、举办公共事业等。这些均是社会生产和人民生活不可缺少的外部条件。同时，国家为了对经济实行有效的管理，除了采取行政手段外，还必须采取一系列经济手段，而税收则是最有效、最灵活的经济手段。国家利用税收形式参与社会产品分配，一方面可以取得国家所需要的物质资财，为国家存在和行使其职能提供物质保证；另一方面还可以处理各类纳税人之间的利益关系，在取得收入的过程中起到调节经济、实现有效管理的作用。这是因为国家对纳税人征税的结果，不仅会改变国家与纳税人占有国民收入的份额，而且还会改变各类纳税人之间占有国民收入的比例，引起各类社会成员经济力量的相互消长，使其在社会经济中所处地位发生变化，影响其经济发展和整个国民经济状况，从而影响社会生产力能否正常发展和社会的稳定。由此可见，税收这种以国家为主体的分配形式，不但取得的收入为国家行使职能提供资财，而且取得收入的过程也是国家实现社会管理职能的表现形式。

国家参与社会产品的分配，要使一部分社会产品的所有权或支配权发生转移，必须凭借某种权力。在国家具有的两种权力中，征税凭借的是政治权力，而不是财产权力。这是因为，国家向纳税人征税，是按照法律规定进行的。法律体现了统治阶级的意志，是国家政治权力集中的和最高的表现。同时，税收不仅向生产资料所有权归国家所有的国有企业征收，而且对各种经济成分、对不同的社会集团和个人征收，如果不凭借政治权力，那么对生产资料所有权不归国家所有的非国有单位和个人将无法进行，税收的无偿性也难以体现。所以，税收是一种以政治权力为依据的分配形式，征税是国家权力机制运行的表现。

三、税收具有强制性、无偿性和法律标准性的形式特征

税收是建立在各种社会制度上的国家普遍采用的一种财政收入形式。但它与其他财政收

入形式比较,有其固有的形式特征。

(一) 强制性

税收的强制性,是指国家征税,是以国家法律、法规的形式加以规定的,是国家凭借其政治权力依照法律强制课征的。凡是有纳税义务的单位和个人,都必须依法纳税,否则就会受到法律制裁。所谓“协商办税”,在任何社会制度下的任何国家都是行不通的。

(二) 无偿性

税收的无偿性,是指国家征税以后,税款即成为国家所有,不再直接归还给纳税人,也不向纳税人直接支付任何报酬和代价。我国社会主义税收,虽然不以直接方式偿还给每个纳税人,但它是“取之于民,用之于民”的,国家将包括税收在内的各种财政收入,主要用于发展社会生产力、逐步提高人民的物质文化生活水平,全体人民共同享受着国家行使其职能过程中所提供的各种利益。

(三) 法律标准性

税收的法律标准性,是指在征税之前,以法律形式规定了征税对象及统一的征收比例或数额,并按照预定标准征收。由于税收通过法律形式规定了纳税环节、征税范围、征税对象和征收比例等构成税收制度的各种要素,因此,各单位和个人应不应该纳税、纳什么税、纳多少税、应在什么时间纳税等,都是明确和固定的,不可以随意变更。当然,国家规定的征税标准并不是一成不变的,有时由于客观情况变化,或者实行某些政策的需要,国家可以修订税法,更改某些征收标准。但这只是变动征收标准,而不是取消征收标准,因而同税收的法律标准性并不矛盾。对税收的法律标准性,一些人称之为税收的“固定性”,但从解释来看仍然是指税收征收的法律标准,这样本书认为:不如就直接称之为法律标准性,更易于人们理解和明确,可以避免不必要的但又易产生的误解。称之为法律标准性,可以从字面上直接表达两层含义:一是税收征收要有一定标准,不能任意征收或缴纳;二是这一标准是由法律规定的,违背这一标准属于违法行为。

在税收的三个形式特征中,无偿性是最主要的,它是税收“三性”中的核心。因为只有无偿征收,才能体现税收保证国家行使其职能而提供物质资财的职能作用,同时,无偿征收,就同纳税人的经济利益关系极大,作为纳税人来说,往往有着一种尽量保护自身经济利益的本能,因此,由无偿征收所决定:一方面须辅之以一定的法律保证,离开强制性,税收这种分配活动就无法进行;另一方面须规定一定的征收标准,如果没有一个预定标准,任意征收、苛求不已,必然受到纳税人的反对。有了法律规定的征收标准,既限制了国家不能无限地任意征收,也限制了纳税人不能随意改变这个标准少缴税款,征纳双方都必须按法律标准来办事。

上述税收的三个形式特征是同时具备的统一的整体,是税收区别于其他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,其他财政收入不具备或不完全具备税收的这“三性”。

四、税收是一个分配范畴,体现着特定的分配关系

税收作为一种财政收入,是通过参与社会产品或国民收入的分配取得的。国家税收无论征收实物还是货币,都代表一部分社会产品或国民收入。征税过程,就是把一部分社会产品和国民收入从纳税人手中转变为国家所有的分配过程。这样,把税收放在社会再生产过程中

来看,在生产、交换、分配、消费这四个环节中,税收就是分配环节上的一种分配形式。税收分配与价格分配、信贷分配、工资分配、企业财务分配等共同构成社会再生产分配环节的分配体系。

税收既然是一种分配,就要和分配的对方发生关系,即分配关系。如国家与社会各阶级、阶层、单位及个人之间的分配关系等。在这些分配关系中,有两个重要的特征:一是,国家始终居于分配关系的主导地位上,分配政策、分配方式、分配比例或数额等,都是由国家确定,受国家意志支配,纳税人处于服从的被动地位,这在任何社会制度下都是如此;二是,这种分配关系在不同社会制度下体现着不同的性质。这是因为,税收分配关系是社会产品分配关系的一部分,社会产品分配关系又是社会生产关系的组成部分,所以,税收作为一个分配范畴,在不同的社会制度下,必然与该社会生产关系的性质相适应,体现着性质不同的分配关系。

在我国社会主义条件下,国家代表人民的利益行使管理社会的权力,与人民的利益是一致的,国家不可能单纯地为了加强政府的力量而不顾人民的利益来征税。在我国的社会主义条件下,税收体现着国家与纳税人之间在根本利益一致基础上的整体与局部的分配关系,体现着“取之于民、用之于民”的社会主义财政分配关系。

第二节 税收的起源与发展

一、税收的起源

(一) 税收产生的条件

税收在社会再生产过程中属于分配范畴,同时它也是一个历史范畴,它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。恩格斯说:“捐税是以前的氏族社会完全没有的,但是现在我们却十分熟悉它了。”

任何经济范畴的产生都取决于一定的客观条件,包括政治条件和经济条件。税收是以国家为主体的产品分配形式,所以国家的产生是税收产生的一个基本前提。在原始社会,由于生产力水平极其低下,人们的劳动成果很少,几乎没有剩余产品,人们只有依靠集体劳动同大自然作斗争,才能生存。当时的生产资料所有制是“公有”,所有成员平均分享劳动成果。因此,在原始社会不存在私有制,没有阶级和国家,所以也没有税收。随着生产力的不断发展,到原始社会末期社会分工愈来愈细,人们的劳动能力得到加强,剩余产品出现了,于是出现了私有制。私有制的出现和形成,使社会逐渐分裂为奴隶主和奴隶两大对立的阶级。为了镇压奴隶阶级的反抗,加强奴隶主阶级的统治,产生了奴隶制国家。国家的产生标志着公共权力的建立。国家公共权力建立后,为了有效地行使其职能,必须建立管理国家行政事务的权力机构和维持这种权力的专政机构——军队。这些机构的成员并不直接从事物质生产,只是消耗财富,这就需要有一个提供这种物质财富的固定渠道和方式,以获得国家存在与发展的物质基础。于是,国家就凭借政治权力,向社会成员征收捐税。

税收的产生不仅取决于国家权力这个政治条件,还取决于财产所有制这个经济条件。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力进行的社会产品分配形式。这种分配只有对那些不属于国家所有的社会产品才有存在的意义和必要性。而在私有制的条件下,国家要将一部分人

所有的社会产品转变为国家所有，就必须运用税收，以实现国家对私有财产的占有。可见，私有制是税收产生的客观条件。

综上所述，税收产生的条件有两个：一是国家的产生，二是私有制的出现。税收是国家权力和私有制存在的必然产物。

（二）税收产生的历史过程

关于税收产生的历史过程，由于各个国家的社会发展条件不同而各具特色。

我国自夏代开始进入奴隶社会。土地归王室所有，国王不仅是全国的最高统治者，也是全国土地的所有者。国王对其拥有的土地，除留小部分由王室直接管理外，大部分分封给诸侯和属臣，也有少量的授给平民耕种。夏代王室征集的贡，就是凭借政治权力进行强制课征的形式，即税收的胚胎。《尚书·禹贡》中记述了夏禹“任土做贡”的办法，规定了“五服制度”，将各诸侯国的土地按距离王城的远近，划分为：“甸、侯、绥、要、荒”。按不同的要求向诸侯征集实物、劳役、军役等。《孟子·滕文公章句上》中记载：“贡者校数岁中以为常”。这表明夏代的“贡”是一种按照常年产量课征的实物税。到商代，贡法逐渐演变成助法。例如，在土地制度上实行了“井田之制”，即依井字划为九个区，其中外八区为私田，分给八户农民耕种。中一区称为公田，由八户农民义务助耕，收获归奴隶主及其国家所有。由“井田制”形成的征税办法称为助法，是奴隶以提供劳务的形式取代实物形式缴纳的税收，实质上是一种力役之征。到了周代，助法又逐渐演变为彻法。彻法仍是一种田赋制。《孟子》一书中记载：“周人百亩而彻。”朱熹也有“通力合作，计亩均收，大率民得其九，公取其一”的说法。可见彻法是每个农户耕种土地，将一定数量的土地收获缴纳给王室的一种土地税。

夏、商、周三代的贡、助、彻，都是对土地原始的强制课征形式。虽然其中包含有地租的因素，但更突出的是具有了赋税的某些特征。从税收产生的角度看，它们是税收的原始形式，是税收发展的雏形阶段。

春秋时期，鲁国适应土地私有制的发展实行“初税亩”，标志着我国税收从雏形阶段进入了成熟时期。春秋以前，土地一律归王室所有。随着生产力的不断进步，“蓬蒿藜藿”之地，“狐狸所居，豺狼所嗥”之野，逐渐得到垦辟。荒田的开垦使西周末期以来的私田急剧增加，土地私有制的趋势日益加剧。到春秋末期，土地的让渡转移和宅圃的买卖得以公开进行。同时，由于奴隶不断怠工、逃亡，土地占有者只好把井田上的土地划分为小地，找来奴隶或破产平民耕种，从而收取地租。井田制随之土崩瓦解了。私田不缴纳贡赋，公田不治，王室的财政收入得不到保证。基于上述情况，公元前594年（鲁宣公十五年），鲁国孙氏掌权时，为了抑制开垦私田、增加财政收入，颁布了“初税亩”的法令，对公私田一律按亩征税，即“履亩十取一也”。“初税亩”首次从法律上承认了私田的合法存在，这是历史上一次重要的经济改革措施。“初税亩”是我国历史上第一部正式的税收法令，它标志着我国农业税收的正式产生，是税收史上的一个里程碑。

除上述农业赋税外，早在西周时期就开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”、“币余之赋”等。其中的“关市之赋”，就是对经过关卡或上市交易的物品进行检查和征税，这是我国最早的关税形式。“山泽之赋”即对山里的林户和川泽的渔民从事的伐木、采矿、狩猎、捕捞、煮盐等经营活动的课税。“币余之赋”指的是不属于以上各类情况的其他赋税。这三赋，是目前我国施行的工商各税的最早形式。另外还产生了力役之征、军赋、罚课等形式。