

普通高等教育“九五”国家级重点教材

九五



国家 税收

GUOJIA SHUISHOU · GUOJIA SHUISHOU
GUOJIA SHUISHOU · GUOJIA SHUISHOU
GUOJIA SHUISHOU · GUOJIA SHUISHOU

◆ 主 编 许善达

◆ 副主编 胡彦炜

中国税务出版社

普通高等教育“九五”国家级重点教材

国 家 税 收

主 编 许善达

副主编 胡彦炜

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

国家税收/许善达,胡彦炜编著.修订版.-北京:中国税务出版社,2002.2

ISBN 7-80117-448-8

I. 国… II. ①许… ②胡… III. 国家税收-高等学校-教材
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 006045 号

版权所有·侵权必究

书 名: 国家税收(修订版)

作 者: 许善达主编 胡彦炜副主编

责任编辑: 王静波 刘美英

责任校对: 于 玲 安淑英

技术设计: 桑崇基 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: // www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

电话: (010) 63182980(发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京大地印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 15.75

字 数: 380000 字

版 次: 2002 年 2 月第 1 版 2004 年 4 月北京第 5 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-448-8/F·380

定 价: 22.00 元

如发现印有装错误 可随时退本社更换

编 审 说 明

本书是国家教育部审批立项的普通高等教育“九五”国家级重点教材,供普通高等院校财政学专业使用,也可供财经院校其他专业使用。

参加编写的人员有:国家税务总局许善达、王陆进、靳东升、杨元伟、刘磊,长春税务学院胡彦炜。全书由主编许善达、副主编胡彦炜总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过,国家税务总局教育中心程永昌副主任担任主审。书中如有不妥,请读者批评指正,以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

1998年12月25日

前 言

《国家税收》是教育部审批立项的“九五”普通高等教育国家级重点教材。本书供普通高等院校财政学专业使用,也可供财经院校其他专业使用。

本书共分十三章,主要阐述了税收的概念和特征、税收的产生和发展、税收的必要性和根据、税制要素与税制结构、税收负担、税法体系、税权、商品和劳务税类、所得税类、财产税类、其他税类、税收征管制度、税务违法与处罚、税务行政复议与诉讼、国际税收等内容,力求反映近年来我国税收理论与实务方面的新观点、新问题和新规定。与同类教材相比,本书在内容上有以下几个特色:一是在税收负担部分,编者尝试着从宏观税收负担水平、行业税收负担水平、地区间税收负担水平等方面介绍一些新的研究成果。二是增加了税法体系和税权部分,并吸收了各方面的最新研究成果。三是加重了税务管理部分的分量,对税收征管制度、税务违法及处罚、税务行政复议与诉讼等内容均设专章作详细介绍。四是在税收的国际关系部分,增加了世界贸易组织和欧盟的税收一体化等内容。

本书第一章、第二章、第六章第一节第一部分、第九章第六节、第七节和第十三章第一节、第二节、第三节、第四节由胡彦炜编写;第三章由杨元伟编写;第四章和第七章由刘磊编写;第五章由靳东升起草,许善达主持多人讨论修改;第六章(第一节第一部分除外)、第八章第二节、第三节第四部分和第九章第一节、第五节由靳东升编写;第八章第一节、第三节、第四节、第五节和第九章第二

节、第三节(第四部分除外)、第四节由王陆进编写;第十章、第十一章和第十二章由范坚编写;第十三章第五节由陈丹峰编写;第十三章第六节由贾志刚编写。全书由许善达担任主编,胡彦炜担任副主编,胡彦炜对全书按照教材体例作了修改。本书由程永昌担任主审。

本书在编写过程中得到了国家税务总局教育中心和有关业务司的大力支持,参阅并吸收了国内外有关国家税收方面的研究成果。在统稿和审稿过程中,国家税务总局刘心一研究员、辽宁税务高等专科学校魏秋萍副教授、湖南税务高等专科学校谭光明副教授、长春税务学院赵迎春副教授、中南财经大学许建国教授提出了许多宝贵意见。还有一些人参加了一些章节的讨论修改。在审稿过程中,青海省国家税务局、福建省国家税务局提供了许多便利条件。在此一并深表谢意。

由于编者水平有限,难免会有缺点和错误,敬请读者赐教。

编 者

1998年10月

目 录

第一章 税收概述	(1)
第一节 税收的概念与特征	(1)
第二节 税收的产生和发展	(6)
第三节 税收存在的必要性	(13)
第四节 税收的根据	(18)
复习思考题	(22)
第二章 税制要素与税制结构	(23)
第一节 税收制度要素	(23)
第二节 税收分类	(29)
第三节 税制结构	(31)
复习思考题	(42)
第三章 税收负担	(43)
第一节 税收负担的分类	(43)
第二节 宏观税收负担水平分析	(47)
第三节 我国行业间的税收负担水平	(55)
第四节 我国地区间的税收负担水平	(57)
复习思考题	(61)
第四章 税法体系	(62)
第一节 税法概述	(62)

第二节 税收法律关系	(65)
第三节 税法体系	(70)
第四节 税收实体法与税收程序法	(74)
复习思考题	(80)
第五章 税权	(81)
第一节 税权概述	(81)
第二节 税收立法权	(86)
第三节 税收执法权	(97)
第四节 税收司法权	(102)
第五节 税法解释权	(108)
复习思考题.....	(112)
第六章 商品和劳务税类	(113)
第一节 增值税.....	(113)
第二节 消费税	(136)
第三节 营业税.....	(146)
第四节 关税.....	(161)
复习思考题.....	(178)
第七章 所得税类	(179)
第一节 企业所得税	(179)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税	(195)
第三节 个人所得税.....	(209)
复习思考题.....	(223)
第八章 财产税类.....	(224)

第一节	房产税和城市房地产税·····	(224)
第二节	契税·····	(229)
第三节	车船使用税和车船使用牌照税·····	(233)
第四节	船舶吨税·····	(240)
第五节	城镇土地使用税·····	(241)
第六节	土地增值税·····	(246)
	复习思考题·····	(253)
第九章	其他税类·····	(254)
第一节	资源税·····	(254)
第二节	城市维护建设税·····	(260)
第三节	印花税·····	(262)
第四节	固定资产投资方向调节税·····	(269)
第五节	农业税、牧业税和农业特产农业税·····	(274)
第六节	耕地占用税·····	(293)
第七节	屠宰税和筵席税·····	(295)
	复习思考题·····	(300)
第十章	税收征管制度·····	(301)
第一节	税收征管制度概述·····	(301)
第二节	税务登记制度·····	(302)
第三节	账簿、凭证管理制度·····	(308)
第四节	发票管理制度·····	(312)
第五节	纳税申报制度·····	(317)
第六节	税款征收制度·····	(321)

第七节 税务检查	(330)
复习思考题	(336)
第十一章 税务违法及处罚	(337)
第一节 税务违法及处罚概述	(337)
第二节 税务违法的种类	(338)
第三节 税务违法的处罚	(345)
复习思考题	(361)
第十二章 税务行政复议与诉讼	(362)
第一节 税务行政复议与诉讼概述	(362)
第二节 税务行政复议	(364)
第三节 税务行政诉讼	(379)
复习思考题	(388)
第十三章 税收的国际关系	(389)
第一节 国际税收概述	(389)
第二节 税收管辖权	(391)
第三节 国际重复征税的产生与免除	(393)
第四节 国际避税与反避税	(403)
第五节 世界贸易组织	(406)
第六节 欧洲联盟的税收一体化	(411)
复习思考题	(423)
附录	(424)
参考文献	(493)
后记	(494)

第一章 税收概述

第一节 税收的概念与特征

一、税收的概念

人们在日常经济生活中，经常会遇到一些税收问题，看到一些税收现象，国民经济每个部门甚至每个公民都直接或间接地与税收发生联系。例如，企业从事生产经营活动要纳税，公民个人有时也要纳税；非物质生产部门，如国家机关、学校等主要靠财政拨款来维持和发展，而财政资金主要通过税收形式取得。那么，究竟什么是税收呢？

所谓税收就是国家为了满足社会公共需要，根据其社会职能，凭借政治权力，按照法律的规定，强制、无偿地参与社会产品分配而取得财政收入的一种规范形式。

对税收这一概念，应从以下三个方面分析和理解：

（一）税收分配的目的首先是满足社会公共需要

执行公共事务，满足社会公共需要是国家的主要职能，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所不可缺少的外部条件，税收分配的目的正是为了满足这些社会公共需要。

此外，国家也可以通过增发货币、举借债务、实行收费等形式取得一定的收入，但都不能取代国家通过征税将社会成员的一部分收入无偿地转移给国家支配这一形式。因为税收这一形式，一

是不会发生凭空扩大社会购买力，引起通货膨胀；二是不会给政府带来额外负担；三是税收是一种强制征收，是通过法律课征一定数额的社会财富取得国家财政收入的最佳形式。当然，随着国家职能的扩大，又赋予了税收促进资源的有效配置、调节收入分配、稳定经济等目的，但为满足社会公共需要而取得财政收入仍然是税收分配的基本目的。

（二）税收分配的主体是国家，其根据是社会职能，凭借的是国家政治权力。

社会再生产可分为三部分：一是人口及劳动力的再生产，其主体是家庭；二是物质资料的再生产，其主体是企业或称厂商；三是社会共同体再生产，其主体只能是国家。国家之所以要征税，是因为它是社会共同体再生产的主体，执行社会职能；社会成员之所以要纳税是因为他们从事生产经营活动需要得到国家的保护，并得到国家提供的公共产品为之服务，因而有纳税的义务。国家征税既是所有权的一种转移，又是利益的再分配，所凭借的只能是国家政治权力，靠人们的自愿缴纳当然不行。如果没有国家的政治权力为依托，征税就难以实现。

（三）税收分配的客体是社会产品

社会产品是全社会一定时期内的总产品。税收分配的物质来源只能是社会产品，其中主要是剩余产品。当然，国家在参与社会产品分配中，可采取多种分配形式，如实物、货币等。在商品经济不发达时，税收分配主要采用实物形式；在商品经济发达时，多采用货币形式。但都不否认税收分配的客体是社会产品这一事实。

二、税收的基本特征

税收的基本特征是指税收作为一种财政收入形式，与其他财政收入形式相比具有的特殊属性。具体可以概括为：

（一）强制性

税收的强制性是指国家根据其社会职能，凭借其政治权力，以法律形式确定征税人和纳税人的权利和义务关系。

税收的强制性有三层含义：首先，税收分配关系是一种国家和社会成员必须遵守的权利义务关系。执行社会职能，提供共同需要的生产条件和生活设施，是国家的职责。国家履行了社会职能，提供了共同需要的生活和生产条件，以维持社会的生存发展和社会再生产的正常运行，而享受或消费国家提供的公共产品，是每一个社会成员的平等权利。作为这种权利的对应，就是每个社会成员有义务向国家缴纳一部分社会产品，分担一部分社会共同费用。税收分配形式之所以只能是权利与义务的分配关系，归根到底是由公共需要的性质决定的。社会成员承担公共需要的社会费用只能由国家规定社会成员义务缴纳的办法来解决。所以征税是国家的权利，纳税是每一个社会成员应尽的义务。税收的强制性是由客观规律所产生的强制性权利义务关系。其次，税收分配关系是国家凭借政治权力进行的，而不是依据生产资料所有权进行的。税收是国家不受生产资料所有权归属的限制，超越一切生产资料所有权而取得的社会产品。国家征税权是凌驾于生产资料所有权之上的，任何生产资料所有权必须服从国家的征税权。再次，税收关系是一种由国家法律加以规范和保护的分配关系，具有法律的约束力和强制作用。就征税者而言，法律规范是国家征税权力的后盾，当出现税务违法行为时，国家就可以依法进行制裁；就纳税人而言，一方面要依法纳税，另一方面纳税人的合法权益得到法律的保护。

我国有的学者认为，强调以政治权力为依据的强制性会使纳税人产生被迫感和重负感，最终导致征纳双方关系紧张，因而否定税收具有强制性特征，主张观念“更新”，提倡税收具有自愿贡

纳特征。持这种观点者的主观愿望是好的，人人自愿纳税求之不得。但税收的强制性是几千年税收历史的客观事实。在法治社会中，强调税收的法律强制性不会导致征纳关系的紧张，反而有利于征纳关系的协调和民众纳税意识的培养，因为征税方按税法规定的行为准则行事，纳税方就有安全感，产生被迫感、重负感的只是不按税法办事的偷税抗税者。在当前的生产力水平和社会状况下，否定税收的强制性、过分宣传自愿纳税只会使偷税抗税更加严重。西方国家的税务管理实践证明，自愿报税的前提是对偷税抗税的严厉惩处，是法律威慑和强制的结果，而不是宣传自愿贡纳的结果。要做到纳税人自愿上门报税纳税，必须建立公平明确的税法体系，组建严格执行税法的执法、司法和中介代理机构，建立完善的税收信息系统，推行源泉控制办法，使纳税人的一切经营收入情况都处于征收机关监控之下，同时征收机关的一切行为也在最高权力机关及法律行政监督机关监督之下。总之，强制性是税收的固有特征，宣传这一特征有利于培养公民纳税意识，控制偷税、抗税行为。

（二）无偿性

税收的无偿性，是指国家不需要对单个具体纳税人付出任何代价而占有和支配一部分社会产品。即社会产品从单个纳税人手中无偿地转移给国家。税收的无偿性是由社会费用补偿的性质决定的。由于公共需要的设施和服务是共享的，社会成员从公共需要的设施和服务中得到的利益是无法直接计量的，这决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应地，国家要筹集满足公共需要的社会费用也只能采取无偿形式。

税收的无偿性有两层含义：一是税收的无偿性是就国家（征税人）和具体纳税人对社会产品的占有关系而言的，而不是就国家与全体纳税人的利益归宿关系而言的。就国家与全体纳税人的

利益归宿关系而言,税收是有偿的,即税收整体的有偿性。国家征税使纳税人失去部分剩余产品所有权,国家为全体纳税人提供社会秩序、公共安全、共同的生活和生产条件等,纳税人整体则享受了这种服务。从这个意义上说,税收对全体纳税人而言是有偿的。但税收整体的有偿性是税收的深层次的本质问题,不是税收的基本特征。二是国家税收收入不能直接偿还。国家征税是为了实现其职能,满足社会公共需要,每年取得的税款用于国家预算支出。从这个意义上说,如果国家征收的税款在征收时或征收后直接以相等的代价返还给纳税人,国家税收也就失去了其存在的意义。

(三) 确定性

税收的确定性是指国家通过法律形式具体规定了纳税人、征税对象和征收办法等。税收的确定性有两层含义:一是国家税收制度要素是以法律形式事先规定的。二是征税对象与征税额度之间量的关系是有固定限度的。这既保证国家财政收入的稳定可靠,又防止国家侵害纳税人的合法权益。

传统观点认为税收具有固定性特征。固定性容易使人产生误解,似乎一个国家税制确定后固定不变。事实上,一个国家税收制度和政策要随着生产力和生产关系的变化而改革、发展,改革、发展的结果要体现在税法中,明确每种税的纳税人、征税对象、税率等内容。因此,确定性更能准确地反映税收的内在属性。

税收的上述三个特征是相互联系的。税收的无偿性决定着税收的强制性,因为如果是有偿的,就不需也不能强制征收。而税收的强制性和无偿性又要求征收的确定性。否则,如果可以随意征收,那就会侵犯现存的财产关系,使正常的经济活动无法维持下去,从而危及国家的稳定和存在。可见,税收的强制性、无偿性和确定性是统一的,缺一不可。一种财政收入形式是否为税收,

决定于它是否同时具备上述三个基本特征，而不是取决于它的名称。

第二节 税收的产生和发展

一、税收的产生

(一) 税收产生的条件

1. 税收产生的社会条件

税收是一个古老的经济范畴。从人类发展的历史看，税收是与国家有本质联系的一个历史范畴。它是随着国家的形成而产生的。

国家是在氏族公社制度的废墟上兴起的。它与旧的氏族组织的不同在于：第一是按地域来划分它的国民，而不是如氏族公社那样以血缘关系维系的原始制度；第二是公共权力的设立。这种权力是为适应和满足社会的公共需要而产生的。恩格斯曾谈到过这种权力的来源：“在每个这样的公社中，一开始就存在着一定共同利益，维护这种利益的工作，虽然是在全社会的监督之下，却不能由个别成员来担当：如解决争端；制止个别越权；监督用水，特别是在炎热的地方；最后，在非常原始的状态下执行宗教职能。这样的职位，在任何时候的原始公社中，……还可以看到的。这些职位被赋予了某种全权，这就是国家权力的萌芽。”^①

恩格斯还指出：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”^②

① 《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社1972年版，第218页。

② 《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第162页。

可见，国家公共权力的设立是以社会的需求为基础的。出现了国家，就出现了满足国家行使其公共权力的客观需要。从税收和国家的关系看，税收的产生同国家的产生具有本质的联系。首先，税收是实现国家职能的物质基础。国家为了行使其职能，必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构和管理国家公共事务的行政管理机构。为了满足这种需要，就需要征集一定量的社会财富。其次，税收是以国家为主体凭借政治权力参与社会产品分配的一种特定分配方式。任何私人对社会产品的分配显然不具备这样的权力。只有产生了国家和公共权力，才使税收的产生成为可能。

2. 税收产生的经济条件

税收产生的经济条件是私有制的存在。在私有制中，社会产品的分配是以生产资料私人占有为依据，即以财产权力进行分配。国家参与社会产品分配则有两种权力，即财产权力和政治权力。国家凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入，是国家的公产收入，而不是税收。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力的分配。这种分配只有对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品才是有意义的。也就是说，当社会存在着私有制，国家动用政治权力将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有的时候，税收这种分配形式就产生了。因此，国家征税实际上是对私有财产的占有。

综上所述，税收是人类社会发展到一定阶段的产物。税收的产生，取决于相互制约的两个前提条件，一是国家公共权力的建立，二是私有制的出现。税收是国家公共权力与私有制存在的必然产物。

（二）税收产生的历史过程

关于税收产生的实际历史过程，由于各个国家具体历史条件