

税收学

主编 刘建民 副主编 曹燕萍

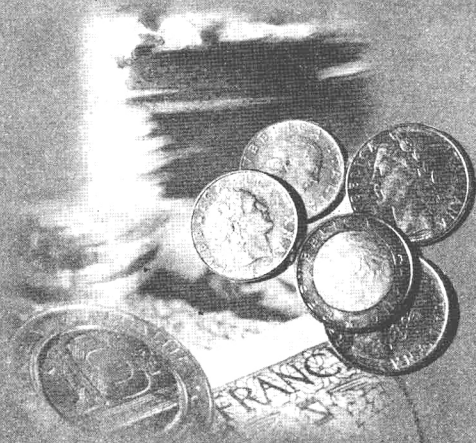


西南财经大学出版社

F810.42

税收学

主编 刘建民 副主编 曹燕萍



西南财经大学出版社

责任编辑：邓康林

封面设计：郭海宁 梁建成

书 名：税收学

主 编：刘建民 副主编：曹燕萍

出 版 者：西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮政编码：610074 电话：(028) 7353785

排 版：西南财经大学出版社激光照排中心

印 刷：西南财经大学印刷厂

发 行：西南财经大学出版社

全 国 新 华 书 店 经 销

开 本：850mm×1168mm 1/32

印 张：14.625

字 数：361千字

版 次：2000年9月第1版

印 次：2000年9月第1次印刷

印 数：4000册

定 价：24.00元

ISBN 7-81055-704-1/F·575

1. 如有印刷、装订等差错，可向本社发行部调换。
2. 版权所有，翻印必究。

编著者说明

在社会主义市场经济条件下,税收作为政府筹集财政资金的主要手段和对国民经济实行宏观调控的重要杠杆,发挥作用的领域越来越广阔。税收几乎涵盖了所有的经济活动,税收的作用日益显现和突出,也越来越受到社会各界的重视和注目。相应地,许多税收理论工作者在探索如何建立起科学的税收学理论体系进行了不懈努力,现在呈现在读者面前的《税收学》一书,正是为了适应这种需要而编著的。

本书集税收理论与实践、历史与现实于一体,从不同层面详细介绍了我国税制的历史演变过程和现行税制,提出了今后税收改革和发展的方向。

本书不仅可以作为高等学校财政、税收、会计专业及其他经济类专业研究生和本、专科生教材,还可作为财政、税务、会计等经济工作者自学和培训参考用书。

本书由刘建民任主编,曹燕萍任副主编。参加编写的人员有江子福(第一章)、黄忠设(第二章、第九章)、张艳纯(第三章、第七章)、刘宛晨(第四章、第十七章)、李文经(第五章)、郭平(第六章)、李志慧(第八章、第十二章)、谭光荣(第十章、第二十三章)、刘建民(第十一章、第十五章、第十八章、第十九章、第二十一章)、曹燕萍(第十三章、第十四章、第十六章、第二十章)、吴金光(第二十二章)。

企业所得税

—编著者

2000.4.6 于长沙

目 录

第一章 税收导论	(1)
第一节 税收的内涵和特征	(1)
第二节 税收的产生和发展	(9)
第三节 税收的职能和作用	(13)
第二章 税收原则	(20)
第一节 税收原则的发展	(20)
第二节 税收的公平与效率原则	(27)
第三节 西方现代税收原则的调整	(36)
第三章 税收负担	(38)
第一节 税收负担分析	(38)
第二节 税负转嫁与归宿	(47)
第四章 税收效应	(54)
第一节 税收对消费的影响	(54)
第二节 税收对生产的影响	(56)
第三节 税收对储蓄的影响	(59)
第四节 税收对投资的影响	(62)
第五节 税收对宏观经济的影响	(65)
第五章 税式支出	(70)
第一节 税式支出的概念和特点	(70)
第二节 税式支出的手段	(76)
第三节 税式支出的管理	(79)
第六章 税收成本与效率	(84)

第一节	税收成本与效率的基本内涵	(84)
第二节	税收成本与效率影响因素分析	(91)
第三节	降低成本提高效率对策研究	(95)
第七章	税收制度概述	(100)
第一节	税制构成要素	(100)
第二节	税收分类	(111)
第三节	税制结构	(115)
第八章	中国税收制度建设	(121)
第一节	计划经济体制下的中国税收制度	(121)
第二节	有计划商品经济体制下的中国税收制度	(127)
第三节	社会主义市场经济体制下的中国税收制度	(133)
第九章	增值税	(139)
第一节	增值税的征收制度	(139)
第二节	增值税的的计算与缴纳	(144)
第三节	几种经营行为的税务处理	(151)
第四节	出口货物退(免)税	(153)
第五节	进口货物征税	(161)
第十章	消费税	(163)
第一节	消费税的基本原理	(163)
第二节	消费税的征收制度	(167)
第三节	消费税的计算与缴纳	(171)
第十一章	营业税	(182)
第一节	营业税基本原理	(182)
第二节	营业税的征收制度	(184)
第三节	营业税的计算与缴纳	(194)
第十二章	关 税	(199)

第一节	关税概述.....	(199)
第二节	中国关税制度的建立和发展.....	(203)
第三节	关税制度的基本内容.....	(209)
第四节	入境旅客行李物品和个人邮递物品进口税	(217)
第五节	船舶吨税.....	(219)
第十三章	企业所得税.....	(223)
第一节	企业所得税基本原理.....	(223)
第二节	企业所得税的征收制度.....	(228)
第三节	企业所得税的计算与缴纳.....	(233)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税.....	(243)
第十四章	个人所得税.....	(254)
第一节	个人所得税基本原理.....	(254)
第二节	个人所得税的征收制度.....	(257)
第三节	个人所得税的计算与缴纳.....	(265)
第十五章	农(牧)业税.....	(274)
第一节	农业税.....	(274)
第二节	牧业税.....	(285)
第三节	农业特产税.....	(288)
第十六章	资源课税.....	(294)
第一节	资源税.....	(294)
第二节	土地增值税.....	(300)
第三节	城镇土地使用税.....	(307)
第四节	耕地占用税.....	(310)
第十七章	财产税类.....	(315)
第一节	房产税.....	(315)
第二节	契 税.....	(321)
第三节	车船使用税.....	(327)

第四节	遗产与赠与税·····	(332)
第十八章	行为税类·····	(339)
第一节	行为税基本原理·····	(339)
第二节	固定资产投资方向调节税·····	(341)
第三节	印花税和证券交易税·····	(346)
第四节	屠宰税和筵席税·····	(351)
第五节	城市维护建设税·····	(353)
第十九章	税种结构优化·····	(358)
第一节	税种结构优化概述·····	(358)
第二节	西方最优税制理论·····	(363)
第三节	中国税种结构优化·····	(369)
第二十章	国际税收·····	(377)
第一节	国际税收概述·····	(377)
第二节	国际重复征税及其免除方法·····	(382)
第三节	国际避税与反避税·····	(388)
第二十一章	税收管理体制·····	(396)
第一节	税收管理体制概述·····	(396)
第二节	我国税收管理体制的建立和发展·····	(400)
第三节	分税制税收管理体制·····	(404)
第二十二章	税收征收管理·····	(412)
第一节	征收管理制度·····	(412)
第二节	帐簿凭证管理·····	(421)
第三节	发票管理·····	(423)
第四节	税务行政复议与诉讼·····	(430)
第二十三章	税收筹划·····	(439)
第一节	税收筹划的基本原理·····	(439)
第二节	税收筹划的研究方法及其运用·····	(450)
第三节	税收筹划的案例分折·····	(456)

第一章 税收导论

第一节 税收的内涵和特征

一、税收的内涵

税收,也称租税、赋税和捐税。它是政府为满足社会公共需要而以政权为依据,按法定程序和预定标准向其管辖下的社会成员强制无偿地取得财政收入的一种形式和手段。

1. 课税主体是国家或政府。税收是由政府征收的,征税办法的制定、征税活动的组织以及税收收入的支配管理与政府紧密相联。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府,除此之外,其他任何组织机构均无权征税。

2. 纳税主体是社会成员。税收是主权国家管辖下的社会成员缴纳的,包括自然人和法人。社会成员在享受政府提供的公共品利益的同时,也承担向政府纳税以补偿公共品成本的义务。

3. 课税的目的是为了满足社会公共需要。社会公共需要是通过政府部门的活动来实现的。政府部门为了维持其有效运转和实现其职能,就需要耗费一定的人力、财力、物力,而所有这些经费开支的主要来源是税收。

4. 课税的凭借是国家政权。税收的征收实际上也是国家参与社会产品分配的一种形式,社会产品的分配总是要依据一定的

权力来进行的。在市场经济条件下,微观经济主体即企业、家庭、个人等私人部门,其参与社会产品的分配过程主要是依据对土地、资本和劳动力等生产要素的所有权及各生产要素在国民收入生产中所做的贡献来进行的;而作为阶级统治机器的国家,主要是依据政治权力来取得财政收入,即凭借国家政权把私人占有的社会产品的一部分变为国家所有的。

5. 税收的课征是强制无偿的。在市场经济条件下,各个经济主体之间经济利益是对立的,在劳动成果的占有上也是排他性的,如果不采取强制性的征收,国家就不可能在国民收入已分解为工资、利息、地租和利润的情况下实行再分配,就不可能占有私人的部分收入。另外,税收的征收也是无偿的,即国家征税之后,税款即为国家所有,国家既不需要任何偿还,也不需要向纳税人付出任何代价。也正如列宁所说的:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬向居民取得东西”。

6. 税收也是政府收入形式、征税活动和税收制度的统一。税收是政府取得财政收入的一种形式,政府除了以税收取得收入以外,也运用其他形式得到收入,但是税收是政府收入中最重要的一种形式。政府征税主要通过税收法律制度来实施,税收制度是税收收入、税收活动的法律依据和法律保证。政府的征税活动实际上又是一种分配活动,它把资源从企业和个人部门转向政府部门,又通过政府支出把资源从政府部门转向企业和个人部门,引起社会经济运行及政府、企业和个人三者之间分配关系的变化。

二、税收的特征

税收是强制性、无偿性和固定性特征的统一,它是区别税与非税、税收分配范畴与其他财政分配范畴的重要标志。

1. 强制性。所谓税收的强制性,是指国家征税依据是国家的政治权力,并通过法律形式颁布实施。纳税人必须依法纳税,违者

要受到法律的制裁。税收的强制性表明国家征税与生产资料的占有无关,它可以超越所有权的限制,对不同的所有者均可行使其征税权。税收的强制性其实质是由社会公共需要的特征决定的,反映了政府作为征税人与社会成员作为纳税人的权利与义务关系的统一。即:政府具有向社会成员征税的权利,同时也承担向社会成员有效提供公共品的义务,而社会成员在享受政府提供公共品利益的同时,也理所当然要承担向政府缴纳提供公共品所需要税收的义务。然而这种经济上的权利与义务关系,受公共品特征的制约,是不能用道德规范来维持的,必须依靠法律形式制约,并且要使得全体公民在这种权利与义务关系上处于同等地位。

2. 无偿性。所谓税收的无偿性,是指国家不需要对具体的纳税人付出任何代价而占有和支配一部分剩余产品。政府向纳税人征税,不是以具体提供公共品为依据,而纳税人向政府纳税,也不以具体分享公共品利益为前提。因此,就政府和纳税人之间具体关系而言,纳税人消费公共品并分享公共品利益是无偿的,政府向纳税人征税也是无偿的。税收的无偿性也是由社会公共需要的特征所决定的,税收作为提供公共品成本的价值补偿,尽管在价值上与公共品是对等的,否则公共品无法提供,但政府对消费者的受益量却是无法测度的,因而不能采取直接的价格形式,只能采取间接的价格形式,从而决定了税收无偿性的特点。

3. 固定性。所谓税收的固定性是指政府要以法律形式,按事先确定的标准实施征税。税收固定性首先表现为对什么征税和征多少税以及由谁征税都必须事先明确,而不能随意确定;其次,税收的课征标准也必须是统一的;第三,税收征纳关系是以法律为依据,是相对稳定的。税收的固定性既是税收补偿公共品成本的内在要求,同时也为政府提供公共品创造了条件。

三、市场经济条件下的税收必要性分析

从税收的概念阐述中我们不难看到,只要有政府存在,就必然有税收存在。然而,在市场经济条件下,税收和政府的关系只是一种现象的关系,政府课税的原因不是由于政府的本身,而是由于社会公共需要的客观存在,并以公共品为载体。因此,分析政府课税的原因,不仅从政府本身去寻找,还需从社会公共需要开始。

一切经济活动,都从需要开始,作为经济范畴,需要是主体对客体的依赖关系。根据主、客体的性质,人类的需要分为私人需要与社会公共需要两部分。

1. 私人需要和私人品。私人需要包括:(1)人口和劳动力再生产的需要。其主体是个人或由个人组成的生活单位——家庭,客体主要是吃、穿、住、用等生活资料。(2)物质资料再生产的需要。其主体是生产单位,在现代社会习惯上称为厂商,客体是为获取生活资料所必须的各种生产要素。

私人需要具体形式表现为以私人品为载体。私人品是指在使用价值上具有排斥性和竞争性特征的商品(包括劳务)。由于受资源条件的制约,可供消费的社会商品数量是有限的,当消费商品得到的受益内在化时,意味着任何个人消费了某一种商品,也就同时排斥任何其他个人消费同种商品,由于排斥性的存在,使消费同种商品的不同个人为取得商品而相互竞争,按市场原则,由出价最高的消费者取得商品。私人品包括衣服、食品、住房、交通工具等各种供个人消费的商品和劳务。

2. 公共需要和公共品。社会公共需要是指人口和劳动力再生产与物质资料再生产的共同外部条件需要。其主体是整个社会的生活单位与生产单位,客体是生活与生产的共同外部条件,在以社会化大生产为基础的商品经济条件下;还包括国民经济的按比例发展。社会公共需要不以人们的主观意志为转移,是社会自身

存在和发展的一种客观需要,其具体形式表现为以公共品为载体。公共品是相对私人品而言的,它是指由政府(公共)部门提供的在使用价值上具有非排他性和非竞争性的商品和劳务。非排他性是指一部分社会成员对该公共品的享用并不排除其他的社会成员也同时享用;非竞争性是指增加一个社会成员的消费并不减少其他任何一个社会成员对该公共品的消费量。由于商品消费受益的外在化,使任何个人消费了某种商品并不排斥任何其他个人消费同种商品,这样,消费同种商品的不同个人就不会为消费同种商品而相互竞争。因而,消费者个人也不可能为消费公共品而自愿出价。

公共品按其使用价值特点可分为纯公共品和准公共品两大类。所谓纯公共品是指同时具有非排他性和非竞争性特征的商品。例如国防、行政、治安、司法、环境保护、卫生防疫、基础科学研究等,都同时能满足公共品的上述两个特点:任何个人从中享受的利益都不排斥其他人同时从中受益;任何个人也不会为享受该商品的利益而相互竞争。准公共品是指不同时具有非排他性和非竞争性特征的商品,即便排斥在技术上是可行的,但在经济上也是不合理的或者是低效率的。准公共品包括公路、桥梁、高等教育、医疗保健等供个人和企业享用的设施和服务。

3. 公共品的提供和税收的课征。需要的存在决定了满足需要的活动的存在。为满足家庭和个人对生活资料的需要,就要有生活资料的生产活动。为满足厂商对生产要素的需要,就要有生产要素的供给活动。同理,为满足整个社会的生活单位与生产单位对生活与生产所必须的共同外部条件的需要,就要有社会公共事务的存在。所谓社会公共事务,就是指社会公共需要提供客体的活动,内容包括国防事务、法律事务以及兴建公共工程和举办公共事业等。在以社会化大生产为基础的商品经济条件下,还包括对国民经济进行的调节与控制。

由于公共品具有非排他性和非竞争性的特征,消费者(社会成

员)即使不付任何代价和费用也可以享受公共品的利益,即“免费搭车”,因此,就决定公共品的提供、社会公共需要的满足不可能依靠微观经济主体按市场原则通过价格竞争的方式来进行,而只能通过非市场原则的方式依靠政府部门来进行。原因在于:一方面,由众多的家庭、个人和厂商组成的微观经济主体不具有至高无上的权威,不可能强制性地向公共品的受益者收取费用;另一方面,微观经济主体之间的经济利益是相互独立的,利润最大化是其经济活动的主要目标,受投资能力及风险承担能力的制约,对耗资巨大、投资回报率低的社会事业、基础设施等领域,既不愿意也没有能力去涉足。所有这些表明,市场规则难以维持公共部门经济的有效运转。

但是,政府为满足社会公共需要而提供公共品必须要有一定的经济基础为前提,即必须要占有与支配一部分经济资源,以便提供相应的资金去弥补提供公共品的成本。税收实际上也就是政府为了弥补公共品成本而向公共品的消费者收取的一种特殊形式的价格,这种价格不是由消费者自愿支付的,而是由政府强制征收的。所以,税收与政府的关系,不是因为有了政府,政府就必须征税,而是因为政府作为公共部门需要以非市场的方式为社会提供具有非排他性和非竞争性的公共品,才必须用税收来作为公共品的价值补偿的。

四、税收与其他财政收入形式的比较

仅仅从社会公共需要的满足和公共品的提供角度还不足以阐明政府应当课税的理由。在税收与其他政府财政收入形式相比较分析的过程中,这种必要性便可得到进一步的体现。政府为满足社会公共需要而取得财政收入的形式,其选择可以是多种多样的,除税收之外,还可以有货币发行、举借公债、征缴国有企业利润、公产收入、专卖收入、规费收入等多种形式。但世界上绝大多数国家

最终都将税收作为其主要收入形式。除税收形式外,其他的财政收入形式能否替代税收成为“主角”呢?

1. 财政性货币发行。所谓财政性货币发行即是指政府完全视财政支出需要而发行货币的经济行为,这是政府取得财政收入最简便的办法。但是由于货币发行是在没有物质保证的情况下通过发行货币来取得经济资源的支配权的,因此,很容易导致通货膨胀,极不利于经济的稳定发展。在物价因此而飞涨的情况下,还可能诱发社会动乱。并且国家财政支出的巨额资金需要也显然是不能完全通过依赖发行货币的方法来筹集的。所以,只有在万不得已的情况下,政府才通过财政透支的办法来弥补短期的财政赤字。

2. 举借公债。政府也可以债务人的身份,依据有借有还的信用原则,向国内外发行国家公债来取得相应财政资金。债务收入与货币发行相比主要是不会导致通货膨胀,但是,由于举债终究是要还本付息,债务规模过大也会使国家陷入债务危机,不利于财政收入的稳定。并且由于债务收入也是一种经济资源由私人部门向政府部门的转移,债务收入规模过大也会对私人资本产生“挤出效应”,不利于经济资源的优化配置。此外,由于举债是采取自愿认购的方式,组织财政收入也带有不稳定性。

3. 企业收入。企业收入主要是指国有企业上缴的利润收入。在我国实行计划经济体制的相当长时期内,我国的财政收入大部分来自国有企业上缴的利润。但随着计划经济向市场经济的过渡,产业结构和所有制结构发生了巨大变化,以企业收入形式为主筹集财政收入存在问题:一方面,目前我国的国有企业经营机制和管理体制相对呆板、僵化,企业经济效益低下,亏损面广,亏损额大,以企业收入为主势必影响财政收入的及时、均衡、稳定性,不能满足国家财政支出呈刚性化不断增长的需要,从而也就会影响政府政治、经济和社会职能的履行。另一方面,政府为满足社会公共需要而提供的公共产品和劳务,其受益范围是整体性,不论国有

企业还是非国有企业,都能获得利润,因此,政府提供公共品的资金来源形式也应该具有整体性的特征。如果只依靠国有企业上缴利润上来筹集财政收入,势必导致国有企业和非国有企业之间不平等的竞争,阻碍国有经济的健康发展。此外随着社会主义市场经济的发展,公有制的比重特别是国有经济的比重将进一步降低,部门分布将趋向集中于基础性、公益性、服务性的部门,其相应的企业收入只能作为财政收入的一种补充形式,而不是主要形式。

4. 其他收入。其他收入主要包括规费收入、罚没收入、国有资源管理收入、公产收入和专卖收入等。规费收入是指国家机关为居民或单位提供某些特殊服务时所收取的手续费和工本费;罚没收入是指工商、税务、海关、公安、司法等国家机关和经济管理部门按规定依法处理的罚款和没收品收入,以及各部门、各单位依法处理追回的赃款和赃物变价款收入;国有资源管理收入是指各单位经国家批准开采国有矿藏等资源,按规定向国家交纳的管理费,如矿山管理费、沙石管理费等;公产收入是指国家直接占有土地、森林、矿山、河流等自然资源取得的收入和政府部门主管的公房和其他公产的租赁收入,以及公产变价收入等;专卖收入是指政府独占某些商品的生产与经营所获取的收入。上述各种收入形式虽然名目众多,但小额、零星,也不及时、均衡和稳定可靠,其性质决定了它们不可能在财政收入中占很大比重,难以充当满足国家财政支出需要的主要财政收入形式。

由于税收是政府依据政权按法定程序和预定标准强制、无偿地取得的,具有强制性、无偿性和固定性的特征,因此,与其他财政收入形式相比较,具有筹集财政收入的足额、及时、均衡和稳定可靠的优越性,不会导致通货膨胀,也不会给政府带来额外的债务负担,因此,它是政府为满足社会公共需要的主要资金来源形式,从而也是最佳的财政收入形式。

第二节 税收的产生和发展

一、税收的产生

税收并不是从有人类社会以来就有的,而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所完全没有的。”^①它是在氏族社会以后随着国家产生而产生的。

氏族社会属于原始社会。原始社会是人类历史上最初的社会形态,延续约两百万年之久,包括原始群和原始公社两个时期。在氏族社会时期,社会的基本单位是一个独立的氏族组织,生产资料公有,人们集体劳动,产品共同消费。由于生产力极其低下,没有剩余产品,因此也就没有私有制,没有阶级划分,也没有作为阶级压迫的国家,自然也就不可能产生和存在税收。

国家是阶级统治的暴力机关,它是适应阶级斗争的需要而产生的,但同时也伴随着一定的社会经济条件,就是剩余产品和私有制。恩格斯在论述国家同氏族组织的区别时,把国家视作“特殊的公共权力”,并说:“构成这种权力的不仅有武装的人,而且还有物质的附属物,如监狱和各种强制机关,这些东西是以前的氏族社会所没有的。”^②国家主要由政府、军队、警察、法庭、监狱等机构组成。这些机构为统治阶级实行其政治统治和维护统治阶级的经济利益服务。这些机构及其人员并不从事物质资料的生产,但却要消耗一定的物质资料。为了满足这种需要,国家就凭借政治权力,无偿、固定地向社会成员征收剩余产品。这种征收就是税收。在这里,税收作为国家取得财政收入的手段而产生,没有国家也就无

^① 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社,1972,162页。

^② 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社,1972,167页。