

国家税收

主编 随新玉 杜中强 刘瑞生

西北大学出版社

F810.42
114

国家税收

主 编 随新玉 杜中强 刘瑞生

副主编 徐茂中 肖振西 沈国军 吴秀英

西北大学出版社

(陕)新登字 011 号

国家税收

*

主编 随新玉 杜中强 刘瑞生

责任编辑 杨德生

西北大学出版社出版发行 (西安市太白路)

郑州市南五里堡印刷厂

*

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 12 字数 300 千字

1995 年 12 月第 1 版 1995 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—5000 册

ISBN7—5604—0789—7/F·125

定价:13.80 元

前 言

税收既是一个古老的经济范畴,又是一个现代深奥的哲学命题。从古代的“皇粮”,到当今的“国税”,人们都很熟悉它。但是,税收究竟是什么?政府为什么要征税?政府应当怎样征税?国民应当如何依法纳税?现代税收在市场经济中有什么地位和作用?……等等。对于上述深层的问题并非每个人都是十分清楚的。因而在现实税收实践活动中诱发出国民纳税观念淡薄、偷漏税现象严重、税收职能作用发挥不力等许多矛盾和问题。在 21 世纪的历史钟声即将敲响的时候,随着我国改革开放和经济建设的迅速和深入发展,税收在社会主义市场经济中的地位与作用越来越重要,人们与税收的关系越来越密切。所以,如何深入研究税收理论,大力宣传税收法规,努力培养和提高国民自觉纳税的意识和观念,充分发挥税收在市场经济体制中的职能作用,这就成为摆在我们税收理论和实际工作者面前的一个重要课题。正是基于上述考虑,我们组织编写了《国家税收》这部书。

在本书的创作过程中,我们既重视税收基本理论的分析探讨,更重视税收在实践过程中的具体操作运用。在税收基本理论方面,我们注重对税收的基本概念;税收与社会再生产的关系;税收在市场经济体制下的职能作用;税收原则和税负转嫁等问题进行深刻的分析。在税收实务方面,根据 1994 年我国税制改革的新内容,我们注重对各种税法的意义、特点、纳税人、征税对象、计税依据、税率、税额的计算与征收等方面进行详尽的描述。这样,通过系统的税收理论分析和详尽的税收征纳实务的概括,既有利于提高读者的税收理论修养,又有利于提高税收实务的操作水平,促使税收征纳活动的规范进行。

本书由随新玉、杜中强、刘瑞生任主编，徐茂中、肖振西、沈国军、吴秀英任副主编。全书各章撰写的具体分工是：随新玉（第1、2、3章）；杜中强（第4、5、12章）；刘瑞生（第8、9章）；徐茂中（第7章）；肖振西（第10、11章）；沈国军（第13章）；吴秀英（第14章）；毛晓军（第6章）；刘自警（第15章）；吕泉生（16章）；刘盘根（第17章）；王一（第18章）。

本书在编写过程中，曾参考了有关书刊的内容，在此表示诚挚谢意。同时，对于本书存在的不足之处，欢迎同行专家批评指正。

编 者

1995.12.20

目 录

第一章 税收导论.....	(1)
第一节 税收的概念.....	(1)
第二节 税收的起源与发展.....	(5)
第二章 税收与社会再生产的关系	(12)
第一节 税收在社会产品分配中的地位	(12)
第二节 税收与社会再生产诸环节的相互关系	(15)
第三章 税收的性质、职能和作用.....	(26)
第一节 税收的性质	(26)
第二节 税收的职能	(30)
第三节 税收的作用	(36)
第四章 税制要素与税收原则	(43)
第一节 税收制度构成要素	(43)
第二节 税收分类	(48)
第三节 税收原则	(52)
第五章 税收负担与税负转嫁	(60)
第一节 税收负担	(60)
第二节 税负转嫁	(69)
第六章 我国税收制度的建立和发展趋势	(76)
第一节 新中国税制的建立及修正	(76)

第二节	1958—1978 年的税制	(82)
第三节	1979—1993 年的税制	(87)
第四节	1994 年税制的全面改革	(92)
第七章	增值税	(98)
第一节	增值税概述	(98)
第二节	各国增值税制度比较	(107)
第三节	增值税的征税范围、纳税人和税率	(114)
第四节	增值税的计税依据	(120)
第五节	增值税的计算与征收	(123)
第八章	消费税	(133)
第一节	消费税概述	(133)
第二节	消费税的征税范围、纳税人和税率	(137)
第三节	消费税的计税依据	(143)
第四节	消费税的计算与征收	(149)
第九章	营业税	(154)
第一节	营业税概述	(154)
第二节	营业税的征税范围、纳税人和税率	(156)
第三节	营业税的计税依据	(169)
第四节	营业税的计算与征收	(172)
第十章	关税	(177)
第一节	关税的意义	(177)
第二节	关税税则	(180)
第三节	关税的计算和征收	(186)
第四节	非贸易性进口物品的征税	(190)

第五节 船舶吨税.....	(192)
第十一章 资源税	(195)
第一节 资源税概述.....	(195)
第二节 资源税的征税范围、纳税人和税率	(200)
第三节 资源税的计税依据.....	(204)
第四节 资源税的计算征收.....	(205)
第十二章 企业所得税	(208)
第一节 企业所得税概述.....	(208)
第二节 企业所得税的纳税人、征税对象和税率	(214)
第三节 企业所得税的计税依据.....	(218)
第四节 企业所得税的计算与征收管理.....	(229)
第十三章 外商投资企业和外国企业所得税	(233)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述.....	(233)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的 征税对象、纳税人和税率	(239)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税的 计税依据.....	(243)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税的 计算与征收.....	(253)
第十四章 个人所得税	(261)
第一节 个人所得税的演变和意义.....	(261)
第二节 个人所得税的纳税人、征税对象和税率	(264)
第三节 个人所得税应纳税额的计算.....	(276)
第四节 个人所得税的征收管理.....	(292)

第十五章 农(牧)业税	(295)
第一节 农业税概述.....	(295)
第二节 农业税的征税范围、纳税人、 计税依据和税率.....	(300)
第三节 农业税的计算与征收.....	(304)
第四节 牧业税.....	(306)
第十六章 对财产的征税	(309)
第一节 财产税概述.....	(309)
第二节 土地增值税.....	(311)
第三节 房产税.....	(319)
第四节 车船税.....	(321)
第五节 契税.....	(323)
第十七章 其他各税	(327)
第一节 固定资产投资方向调节税.....	(327)
第二节 印花税.....	(330)
第三节 城乡维护建设税.....	(334)
第四节 土地使用税.....	(336)
第五节 耕地占用税.....	(339)
第十八章 税务管理	(343)
第一节 税务管理概念、内容及原则	(343)
第二节 税收管理体制.....	(347)
第三节 税收的征收管理.....	(352)

第一章 税收导论

第一节 税收的概念

税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,按照法律规范,强制地、无偿地参与社会产品分配的活动。

税收是一个最古老的财政范畴,早在奴隶制社会,伴随着奴隶制国家的出现,税收就已经产生,并随着社会生产力的发展,社会制度和国家形态的变迁,税收分配的形式、内容和性质也在不断地发展变化。在现代社会中,税收是家喻户晓、人人皆知的经济活动,税收不仅是政府取得财政收入最主要的形式,是政府机器和社会公共活动的经济基础,而且还是政府干预和调控经济的重要经济杠杆。因此,正确地理解和把握税收的概念,对于认识税收在市场经济中的地位 and 作用具有十分重要的意义。

一、税收的必要性在于满足社会公共需要

政府为什么要征税?最直接、最简单的解释是满足政府实现其职能的需要,即社会公共需要。社会公共需要是指由政府向社会提供的安全、秩序、公民基本权力和经济发展的必要条件等方面的需要。如国防、外交、公安、司法、行政管理、基础教育、基础科学研究、卫生保健、生态环境保护、城市基础设施等,这些保证国家执行政权职能和社会职能的需要都是典型的社会公共需要。由于社会公共需要与微观经济主体(个人、企业和单位)的个别需要相比,其效用具有不可分割性、非排他性和价值难以通过市场交换得到补偿

的特点,因此,市场机制不能提供为满足上述公共需要的公共产品和服务。所以,政府必须担负起弥补市场机制不能提供公共产品和服务的缺陷的职责,通过征税来保证全体国民对于各类公共产品和服务的需要。

二、税收是政府凭借政治权力参与社会产品的分配活动

政府取得财政收入,意味着一部分社会产品的所有权或支配权的转移,因而取得任何一种财政收入总要凭借国家的某种权力。马克思指出“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。”^① 国家向纳税人征税,一般是凭借政治权力,而不是所有者的权力。国家依据政治权力对纳税人征税,是由政府机器的非生产性质决定的。国家征税的结果,意味着一部分社会产品的所有权从纳税人手中无偿地转移到国家手中,征税的过程就是改变一部分社会产品所有权的分配过程。

三、税收是政府取得财政收入主要的和最好的方式

从历史上看,不同社会制度的国家都采用多种方式取得财政收入。奴隶制国家有王室土地收入,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和纸币发行收入,社会主义国家有国有企业利润收入等。除这些财政收入方式外,各个不同社会制度的国家,都普遍采用税收方式取得财政收入,而且一般均以税收作为政府财政收入的主要来源。税收在各个时期国家财政收入中均占有重要地位。马克思说:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。”^② “捐税体现着表现在经济上的国家存

① 《马克思恩格斯选集》第1卷,人民出版社1972年版,第170页。

② 《马克思恩格斯选集》第3卷,人民出版社1972年版,第22页。

在。官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^①

税收不仅是政府取得财政收入的主要方式，而且还是最好方式。这是因为，运用税收来筹集财政收入具有其他财政收入形式不可比拟的稳定而又可靠的优点。从现代社会而言，政府可以通过举债和纸币发行来取得财政收入，但是，政府举债终究是要还本付息的，还本付息的压力制约着政府债务收入的规模；政府也可以通过纸币发行来增加财政收入，但过量的纸币发行会造成通货膨胀，极不利于经济的稳定。相比之下，政府运用税收取得财政收入，这意味着社会产品的所有权无偿地由纳税人手中转移到政府手中，这既不需政府付出任何代价，增加偿债负担，又不会引起通货膨胀和经济不稳定，同时，随着经济的发展、税收总是保持稳定增长，因而可为政府支出提供充足的经费来源。

四、税收是政府干预和调控经济的重要杠杆

在现代市场经济中，税收不仅是政府取得财政收入的主要方式，而且还是政府干预和调控经济的重要杠杆。政府干预经济的必要性导源于市场机制的缺陷。在现代市场经济条件下，由于受价格机制、竞争机制和供求关系机制的作用，市场在促进资源优化配置和经济增长方面的确具有较高的效率。但是，市场机制并不是完美无缺和无所不包的，市场机制在资源合理配置、收入公平分配和经济稳定增长等方面还存在种种缺陷。因而，客观上需要政府借助于税收这一重要经济杠杆来弥补市场机制的上述缺陷。譬如，运用税收手段来筹集政府提供公共产品和服务所需要的资源，并间接地引导非政府部门的资源配置，促进产业结构的合理化；运用税收来

^① 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第181页。

调节经济组织和国民个人之间收入和财富分配的差距,以实现公平分配的社会目标;运用税收来调节社会总供给和总需求,以促进经济稳定增长。

五、税收具有强制性、无偿性和固定性三个形式特征

税收作为财政收入的主要方式,具有不同于其他财政收入的三个基本形式特征:

(一)强制性

税收的强制性,是指国家征税依靠的是国家的政治权力,通过颁布法律、法令进行的,是一种强制的课征。税收法律和法令是国家法律的组成部分,任何经济组织和个人都必须严格遵守,依法纳税是每个国民应尽的义务,违反税法要受到法律的制裁。税收的这种强制性,是其他财政收入形式,如债务收入、国有企业利润收入等所没有的。

(二)无偿性

税收的无偿性,是指国家取得税收收入归国家所有,既不再归还给纳税人,也不需要向纳税人支付任何代价和报酬。正如列宁所指出的,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,同国家债务收入的偿还性是显然不同的。

还应当指出的是,税收的无偿性是就具体的税收分配过程和相对于具体的纳税人而言的。如果从全社会的角度来观察,就税收分配的实质和全体国民而言,税收也具有有偿性,即政府通过税款的使用,为全体国民提供了公共产品和服务,正如马克思指出的:“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切,又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^①

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷,人民出版社,1972年版,第10页。

(三) 固定性

税收的固定性,是指国家征税是按照预先由法律规定的标准和方法,连续定量征收的。纳税人的纳税义务是相对固定的,税法所规定的征收标准,对国家和纳税人来说都具有约束力,都必须严格遵守。纳税人只要取得税法规定的应税收入,发生了应税行为,拥有应税财产等,就必须按照预定的标准如数纳税;同样,对于国家这个课税主体来说,也只能按照预定的标准征税,不能任意降低或提高预定的征收标准。当然,国家规定的征税标准并不是固定不变的,随着社会政治经济形势的变化,税收制度和税收负担也要作相应的调整。因此,税收的固定性是相对的,并不是永恒不变的。

税收上述三个形式特征是相互联系、密不可分的统一体,是税收存在的充分必要条件。税收的无偿性决定着征收的强制性,因为,如果是有偿的话,就不需强制征收;而税收的强制性和无偿性,又决定和要求征收的固定性,否则,如果国家随意征收和纳税人随意纳税,那么这既会侵犯和损害纳税人的利益,又会影响财政收入的稳定增长。所以,税收是强制性、无偿性和固定性的统一,三者缺一不可,只有同时具备这三个基本形式特征,才是真正意义上的税收。

第二节 税收的起源与发展

一、税收的起源

税收是一个经济范畴,也是一个历史范畴。也就是说,税收不是从来就有的,而是当人类社会发展到一定历史阶段,伴随着剩余产品、私有制、阶级和国家的出现而出现的。

在漫长的原始社会,由于生产工具的落后,生产力水平极其低

下，人们在原始公社内部共同劳动，共同占有劳动成果，平均分配劳动产品，除了维持氏族成员最低限度的生活需要之外，几乎没有剩余产品。因此，在没有剩余产品，没有私有制，没有阶级和国家的原始社会，也就没有税收。

到了原始社会末期，随着生产工具的进步，以及社会分工和商品交换的发展，大大促进了生产力的发展和剩余产品的出现。生产力的发展使单个家庭成为独立的生产单位，产品归家庭所有，从而私有制代替原始公有制成为整个社会的经济基础。私有制的产生及其发展导致社会逐渐出现贫富的分化，促进了人类社会阶级的出现，社会逐渐分裂成两个根本利益相对立的阶级，即奴隶阶级和奴隶主阶级。奴隶主阶级为了维持其既得利益，镇压奴隶阶级的反抗和实现其阶级统治，就需要掌握一种暴力统治工具，这就产生了奴隶制国家。恩格斯说：“国家是社会在一定发展阶段上的产物，国家是表示：这个社会陷入了不可解决的自我矛盾，分裂为不可调和的对立面而又无力摆脱这些对立面。而为了使这些对立面，这些经济利益互相冲突的阶级，不致在无谓的斗争中把自己和社会消灭，就需要一种表面上驾于社会之上的力量，这种力量应为缓和冲突，把冲突保持在‘秩序’的范围以内，这种从社会中产生但又居于社会之上并且日益同社会脱离的力量，就是国家。”^①

国家作为一种暴力统治工具，是由军队、警察、监狱、法庭、官吏等统治机构组成的。国家是一个非生产性机构，本身不创造任何物质资料，但要维持其存在并执行其政权职能和社会职能却要消耗一定数量的物质资料。国家与氏族组织的根本区别在于国家拥有政治权力。因此，为了维持国家的存在并行使其职能，国家就必须凭借其政治权力，向社会成员征收赋税。正如恩格斯说：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏

^① 《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社，1972年版，第166页。

族社会完全没有的。但是现在我们却十分熟悉它了”。^①“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉，一句话，它是行政权力整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。”^②

综上所述，税收的产生是与剩余产品、私有制、阶级和国家的出现密切相联系的。剩余产品的出现，是决定税收产生的经济基础和必要条件；私有制的出现，为税收的产生提供了充分条件；而阶级和国家的出现，则是税收产生的前提条件和直接原因。税收是剩余产品、私有制、阶级和国家产生和发展的必然产物。

现代完整意义上的税收，就其起源来看，大都经历了一个由低级到高级，由不完善到逐渐完善的历史过程。在我国，这一历史过程大致可以划分为三个阶段。

第一，夏商周的“贡、助、彻”是我国税收的雏形阶段。夏朝是我国最早的奴隶制国家。早在夏代，我国就已经出现了国家凭借政治权力进行强制课征的“贡”。一般认为，贡是夏代统治者对其所属部落和平民根据若干年土地收获的平均数，按一定比例征收的农产品。到商代，贡逐渐演变为助法，助法是指借助农户的力役共同耕种公田，公田上的收获全部归王室所有。“借民力而耕之”这实际上是和商代井田制相联系的一种力役税收形式。到了周代，助法又演变为彻法。彻法是指在原井田内打通公田和私田的界限，将全部土地分给农民耕种，收获农产品后，要从中提取一定数量的农产品交纳给王室，即“民耕百亩者，彻取十亩以为赋。”

总之，“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻”的我国奴隶社会的课征制度，都是较为原始的、低级的税收形式，贡、助、彻既有税的因素，也含租的成分，但从税收的起源来看，它们是税收的原始形式，是税收发展的雏形阶段。

① 《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第167页。

② 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第697页。

第二，周代是我国工商税收的萌芽阶段。我国对商业和手工业的课税最早始于周代，在此之前，城镇内的工商业虽有发展，但多为官家经营，故实行“市廛而不税，关讥而不征”的政策。即对出售商品，加工营业等不征税。到了周代，适应商业和手工业的发展，才开始了对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”，对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、制盐等征收“山泽之赋”。这是我国最早的工商税收。

第三，春秋时期的“初税亩”标志着我国税收开始进入成熟阶段。春秋时期是我国奴隶社会向封建社会转变时期。由于生产力的进一步发展和奴隶大量逃亡，在公田以外开垦私田的现象日益普遍，私田如雨后春笋般地发展起来，奴隶社会的经济基础——井田制开始土崩瓦解。公元前594年，鲁国实行“初税亩”，宣布不论公田和私田，一律按田亩课征田赋。初税亩首次以法律形式承认了土地私有制的合法性，这是我国历史上一项重要的经济改革措施，它标志着我国已经开始了封建化的历史进程；初税亩表明我国税收已脱离租税不分的雏形阶段，开始进入实行田赋制度的税收成熟时期。

世界上其它一些国家的税收历史也十分悠久。早在四、五千年前，欧洲的古希腊、古罗马和非洲的古埃及等一些奴隶制国家，就已经出现了税收。这些国家的税收起源也同样经历了由租税不分、贡赋不分到逐渐完善的发展过程。以欧洲的税收产生为例，具有现代意义的税收形式大都经历了三个阶段：一是自由贡纳时期，这时税收含有临时性捐赠、馈赠的意思；二是承诺纳税阶段，这一时期的税收初步摆脱了贡赋不分状态，开始具有契约式的约束性和固定性；三是欧洲封建专制课税时期，这时的税收已经具有了国家政治权力与私有财产权力相对抗的典型意义，税收的产生是国家政治权力干预私有财产权力的必然结果。