

■ 21世纪应用型本科财税系列规划教材

TAX THEORY AND PRACTICE

税收理论与实务

(第二版)

杨莹莹 朱利荣 李敏 编著



21 世纪应用型本科财税系列教材

税收理论与实务

(第二版)

杨莹莹 朱利荣 李敏 编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

图书在版编目(CIP)数据

税收理论与实务 / 杨莹莹, 朱利荣, 李敏编著. —2版.
—大连: 东北财经大学出版社, 2015.9
(21世纪应用型本科财税系列规划教材)
ISBN 978-7-5654-2061-0

I. 税… II. ①杨… ②朱… ③李… III. ①税收理论-
中国-高等学校-教材 ②税收管理-中国-高等学校-教材
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 180894 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连永盛印业有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm 字数: 449千字 印张: 14 3/4

2015年9月第2版

2015年9月第2次印刷

责任编辑: 田玉海

责任校对: 惠恩乐

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 26.00元

第二版前言

本教材是针对应用型本科院校的经济类和管理类相关专业的教学要求及特点而编写的,讲授税收理论与实务。本教材既重视对税收基本理论的阐述,又注重税收实务的应用,力求简明扼要、具体务实,并反映我国税制改革方面的最新内容。

本教材出版以来,被广大教师选用,这是对我们的厚爱,更是对我们的鞭策,让我们不能有丝毫懈怠。衷心感谢读者和出版社给予我们机会,让本书有改进和再版的机会。

本教材基于如下基本出发点编写:通过对知识的学习,使学生具备从事经济类和管理类相关专业的具体业务所必需的税收基本理论、基本知识和基本技能,熟悉我国现行税收制度和税收法规的基本内容;通过案例分析,使学生能够更好地理解和掌握税收的理论与实务,从而增强他们的理论分析能力、动手操作能力和解决实际问题的能力。

在本教材编写中,我们一是坚持创新原则,创新教材内容和结构体系;二是坚持理论阐述以“够用”为原则,选取一种简洁的理论框架,突出知识点;三是坚持与就业岗位相对接的原则,教材内容充分满足学生就业岗位的需要;四是坚持留有余地的原则,以利于教师的课堂讲授,且可以根据我国税收制度改革及时调整教学内容。

本教材在编写过程中按照本科教育的培养目标要求,突出应用型教育教学特色,具体编写特点体现在以下四个方面:一是创新模式,整合内容。创新教材编写模式,更新和整合内容,在结构上每章都设有“学

习目标”、“重要提示”、“知识拓展”、“知识点应用”、“案例分析”、“本章小结”、“练习与思考”，使教材能够同时满足课堂教学和学生自学的需要。二是注重实务，应用性强。坚持以能力为本位，在注重基本理论、基本知识介绍的同时，更加突出基本技能的训练，案例丰富，实用性强，能够满足培养高质量、高素质应用型人才的需要。三是简明扼要，内容准确。适当压缩理论阐述内容，以够用为原则，准确表述主要知识点。四是“政策最新，体现税改”。我国目前正处于税收制度不断完善时期，本教材力求做到政策最新，及时反映我国税收制度改革最新动态。为方便教学，本书配有电子课件，请授课教师登录 www.dufep.cn 下载，课件中除有关知识要点外，还包含章后练习题的答案。

本教材由吉林工商学院杨莹莹教授、朱利荣教授和李敏教授共同编写完成，具体分工是：杨莹莹教授负责编写第一、三、四、五、六章；朱利荣教授负责编写第二、七、八、九章；李敏教授负责编写第十、十一、十二、十三章。

在本教材的编写过程中，我们参考了已出版的相关教材，借鉴了相关学者已有的研究成果，在此向他们表示衷心的感谢。

由于我国税收法规正处于改革和完善阶段，税收政策不断更新，同时作者水平有限，编写时间仓促，教材中难免会有不当之处，敬请广大读者批评指正。

编者
2015年夏

目 录

第一章 税收总论	1
学习目标	1
重要提示	1
第一节 税收的概念与特征	2
第二节 税收的职能和作用	12
第三节 税收原则	18
本章小结	21
练习与思考	21
第二章 税收制度与税制结构	26
学习目标	26
重要提示	26
第一节 税收制度	27
第二节 税制结构	37
本章小结	41
练习与思考	42
第三章 增值税	47
学习目标	47
重要提示	47
第一节 增值税概述	48
第二节 增值税基本制度	54

第三节	增值税的计算	66
第四节	增值税出口货物退（免）税	81
第五节	增值税的征收管理	86
本章小结	.....	94
练习与思考	.....	94
第四章	消费税	101
学习目标	.....	101
重要提示	.....	101
第一节	消费税概述.....	102
第二节	消费税基本制度	104
第三节	消费税的计算	111
第四节	出口应税消费品退（免）税	124
第五节	消费税的征收管理	126
本章小结	.....	129
练习与思考	.....	129
第五章	营业税	136
学习目标	.....	136
重要提示	.....	136
第一节	营业税概述.....	137
第二节	营业税基本制度	139
第三节	营业税的计算与征收	158
本章小结	.....	160
练习与思考	.....	161
第六章	城市维护建设税和教育费附加	167
学习目标	.....	167
重要提示	.....	167
第一节	城市维护建设税	168
第二节	教育费附加.....	173
本章小结	.....	175
练习与思考	.....	175

第七章 关 税	181
学习目标	181
重要提示	181
第一节 关税概述	182
第二节 关税的基本制度	187
第三节 关税的计算	191
第四节 关税的征收管理	199
本章小结	201
练习与思考	201
第八章 企业所得税	205
学习目标	205
重要提示	205
第一节 企业所得税概述	206
第二节 企业所得税的基本制度	209
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定	214
第四节 资产的税务处理	236
第五节 企业所得税的税收优惠	242
第六节 企业所得税应纳税额的计算	254
第七节 企业所得税的征收管理	261
本章小结	264
练习与思考	264
第九章 个人所得税	272
学习目标	272
重要提示	272
第一节 个人所得税概述	273
第二节 个人所得税基本制度	276
第三节 个人所得税应纳税额的计算	290
第四节 税收优惠	313
第五节 个人所得税的征收管理	318
本章小结	329
练习与思考	329

第十章 资源课税	336
学习目标	336
重要提示	336
第一节 资源税	337
第二节 土地增值税	346
第三节 城镇土地使用税	353
第四节 耕地占用税	359
本章小结	363
练习与思考	364
第十一章 财产课税	372
学习目标	372
重要提示	372
第一节 房产税	373
第二节 车船税	379
第三节 契 税	388
本章小结	395
练习与思考	395
第十二章 行为课税	401
学习目标	401
重要提示	401
第一节 印花税	402
第二节 车辆购置税	413
本章小结	420
练习与思考	420
第十三章 税收征收管理法	426
学习目标	426
重要提示	426
第一节 税收征收管理法概述	427
第二节 税务管理	430
第三节 税款征收	435
第四节 税务检查	446

第五节 法律责任	450
本章小结	458
练习与思考.....	459
主要参考文献	462

第一章

税收总论

学习目标

税收是国家财政收入的重要来源，通过本章的学习，应掌握税收的概念、认识税收的特征、了解税收的职能作用和原则，为本课程后续内容的学习打下良好的基础。

重要提示

几千年来，不管社会形态如何变迁，国家形式如何变化，税收始终是国家财政收入的主要形式。因此，税收对国家来说具有特别的重要性。这是因为，国家要生存和发展，就需要设置相应的机构、配备相应的人员，这些机构和人员需要耗费一定的物质财富，但国家又不生产物质财富，这个矛盾怎样解决呢？在这种情况下，国家就依靠国家的权力，强制地、无偿地占有和支配一部分剩余产品，以满足现实需要。这种对剩余产品的索取形式就是税收，国家如果没有税收作为收入来源，就不可能存在和发展下去。这种税收与政府的关系，正如马克思所说：“赋税是喂养政府的奶娘。”

第一节 税收的概念与特征

一、税收的概念

税收是国家为了实现其职能，满足社会公共需要，凭借国家的政治权力，依据一定的法律标准，强制、无偿地集中部分社会产品所形成的特定的分配关系。

税收是一个历史范畴，同时也是一个经济范畴。从人类发展的历史来看，税收与国家有着本质的联系。它作为国家参与分配的主要形式，是随着国家的形成而产生的。初期的国家，社会需求主要是以武力保卫国民的社会安全、维持公共秩序、兴建水利灌溉和宗教祭祀的公共工程和公共事业，以及对外发动战争等。所以，国家是以地域划分国民、设立公共权力、调节社会矛盾、维护公共秩序、兴办公共工程、处理公共事务、维持国家安全的权力机构。它的基本职能是对内维持公共秩序、兴办公共工程和公共事业，对外维护国家的安全。而税收实际上就是国家为实现其职能，以政治权力参与社会产品分配而形成的分配关系，它反映了国家和社会成员之间的经济利益关系。

马克思指出：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”“国家存在的经济体现就是捐税。”恩格斯指出：“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”19世纪，美国大法官霍尔姆斯说：“税收是我们为文明社会付出的代价。”这些都说明了税收对于国家经济生活和社会文明的重要作用。

对税收的内涵，可以从以下几个方面来理解。

（一）征税的主体是国家

税收是由政府所属的职能部门负责征收的，而税收的征收办法是由国家立法机关或国家行政机关（政府）制定的。征税活动由政府所属的相关职能机关具体组织进行，取得的税收收入形成政府的财政预算收入，然后再通过政府财政预算安排预算支出，以实现国家职能，满足社会公共需要，所以说征税的主体是国家。

（二）征税的目的是为了实现国家职能，满足社会公共需要

税收是为实现国家职能服务的，这是所有国家税收的共性。国家为了维持自身的存在和发展，必须耗用一定的资金和公共物品，而这种资金和公共物品不能由市场机制形成和提供，必须由政府提供。政府提供公共物品与劳务要花费人力、物力、财力等，而政府本身不从事生产，不创造财富，所以它必须以某种形式取得一定收入，这样就产生了税收。可以说，国家征税是为了实现国家职能，向社会提供公共物品与劳务，满足社会公共需要。

（三）征税凭借的是国家政治权力

税收存在于社会再生产的分配环节，本质上是一种以国家为主体的特殊分配关系，分配是解决社会产品归谁占有、由谁支配以及占有多少的问题。这就说明，社会产品分配的实现总要依据一定的权力，或是依据国有资产的财产所有权，或是依据国家的政治权力。作为国家，取得任何一种财政收入总是凭借国家的某种权力，国家征税的过程也是税收分配的过程，它凭借的是国家的政治权力而不是财产权利。在征税时国家的政治权力以法律、法规的形式来实现。

（四）征税的方式是依据法律标准强制、无偿地征收

法律是体现国家意志、强制调整人们行为的规范。税收作为一种凭借国家政治权力进行的社会产品分配形式，本身具有鲜明的特征，也就是政府为了向社会提供公共物品与劳务，必须取得公共物品与劳务的价值补偿。然而，由于公共物品与劳务的利益外在性，它无法通过市场以价格的形式得到补偿，所以必须通过政府无偿取得的税收收入来补偿。税收是无偿取得的，因此必须强制征收，并且要预先规定一个标准，以法律的形式规定征纳双方的权利和义务。这就是税收区别于其他财政收入的基本标志，概括起来说，就是税收具有强制性、无偿性和固定性三个基本特征。

（五）征税的本质是一种特定的分配关系

税收作为国家组织财政收入的一种形式，在社会再生产过程中属于分配环节，分配在经济学中是指确定社会产品归谁占有和占有多少的问题。如按马克思关于社会总产品的价值理论，社会总产品 $(W) = C + V + M$ ，在社会产品的初次分配中，根据财产所有权和劳动力所有权，

将W分为C、V、M三部分，国家再将原来属于个人和企业所有的新创造的价值分割一块出来归国家占有，这样取得的收入就是税收。显然，国家取得税收收入的过程也是国家参与社会财富二次分配的过程，这说明税收的本质其实与财政一样，也是一种分配关系。同时，国家征税是凭借政治权力强制和无偿进行的，这体现出其分配的特殊性。

【知识点应用】

税收是国家凭借（ ）取得财政收入的一种形式。

- A. 国有资产所有权 B. 国家对纳税人提供的服务
C. 政治权力 D. 债权

【答案】C

知识拓展

我国税收发展历程的三个阶段

1. “贡”、“助”、“彻”是我国税收的雏形阶段

夏王朝是中国的第一个奴隶制国家。夏朝统治者为满足其财政需要，除了凭借对土地和奴隶的占有，直接剥夺奴隶的劳动成果外，还凭借其军事实力进行强制课征，“贡”就是这种强制课征的最初形式。“贡”大致可以分为两类：一类是夏朝对联盟所属部落和被征服部落征收的土贡，即土特产品；另一类是由耕种土地的平民向贵族的贡纳。到了周朝，这种贡纳发展成为受分封的各个诸侯国向王室的进贡。

到了商朝，“贡”法逐渐演变为“助”法。“助”即“借民力而耕之”，这是和商朝的井田制相联系的一种力役税形式。“方百里而井，井九百亩，其中为公田，八家皆私百亩，同养公田。公事毕，然后敢治私事。”其中，农户助耕公田上的收获物上交给国家，成为国王的租税收入。

周朝的土地课征制度是“彻”法。“彻”法是按田亩征收实物的税收制度，即每户平民耕种的土地要以一定的产量缴纳给王室。“彻”法按土地数量进行课征，比“贡”法和“助”法都有了很大的进步。

上述这些形式都是较为原始低级的税收形式，它们既有税的因素，也含租的成分。但从税收的起源来看，它们都属于税，是税收的雏形阶段。

2. “关市之赋”是我国工商税收的萌芽阶段

我国对商业手工业征收赋税始于周朝。在此之前，城镇内的工商各业虽有所发展，但多为管家经营，所以对这些行为都不征税。经过市界、国界的物品虽要进行检查，但也不征税。到了周朝才开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”。其中，前者属于商旅税，后者包括对矿产、林业、渔业及盐的课税。这是我国最早的工商税收。

3. “初税亩”标志着我国税收进入成熟阶段

春秋时期是我国奴隶制社会向封建社会转变时期，为了适应这一变革，税收制度也发生了巨大变革，尤以鲁国的改革最为突出。

由于生产力的进一步发展和奴隶的大量逃亡，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，诸侯国之一的鲁国决定不论公田还是私田，一律按田亩课征田赋，历史上称为“初税亩”。“初税亩”的历史意义在于：首次以法律的形式正式承认土地私有制的合法性，开始了我国社会封建化的历史进程；对私田课税，表明我国税收开始脱离租税不分的雏形阶段，进入成熟时期；按田亩征税，开创了我国田赋制度之先河。

我国税收就是这样随着生产力的发展而发展，随着商品经济的发展而成熟的。

二、税收的特征

税收作为国家筹集财政收入的一种规范形式，具有区别于其他财政收入形式的特点。与其他分配方式相比，税收具有无偿性、强制性和固定性的特征，这三个特征通常被称为税收的“三性”。

（一）无偿性

税收的无偿性，是指国家征税后税款即为国家所有，一律纳入国家财政预算，由财政统一分配，不向纳税人支付任何报酬和代价，征税后不再直接归还给纳税人。列宁曾说：“所谓赋税，就是国家不付任何报

酬，而向居民取得东西。”

税收的无偿性包含了以下两层含义：

1. 税收对具体纳税人而言不具有直接偿还性

税收对某一具体纳税人而言是无偿的，即政府与具体纳税人之间的权利和义务关系是不对等的，政府向纳税人征税不是以具体提供公共物品为依据，而纳税人向政府纳税也不是以具体分享多少公共物品为前提的。税收的无偿性表明了税收是价值的单方面运动，纳税人在纳税的时候，不能取得任何等价物。这是税收最本质的特征，也是税收“三性”的核心。

2. 税收对全体纳税人而言又具有间接的偿还性

因为国家提供的公共物品与劳务是由全体社会成员享受的，国家征税虽然不对具体纳税人进行直接偿还，但纳税人可以享用国家用税收兴办的各项公共事业，此时在量上可能不存在直接对等关系，但是税收的间接偿还性已得到了体现。

税收的无偿性是由税收收入作为国家预算的主要收入，再通过国家预算安排预算支出使用的无偿性决定的。国家财政支出大多采取无偿的方式，如对行政机构、司法机构、军队、国防、公安、警察等的经费拨款，一般是纯消费性的，是一种价值的单方面转移。而这些机构是国家职能的具体执行机构，是代表国家向全体社会成员提供公共物品与劳务的。某一具体纳税人在享受国家提供的公共物品与劳务时是无偿的，而国家本身不创造财富，为了保持财政收支平衡，只能采取无偿的方式取得收入，在所有收入方式中覆盖面最广的就是税收。所以说，税收的无偿性是由财政支出的无偿性决定的。

（二）强制性

税收的强制性，是指国家征税是凭借国家政治权力，以法律、法令形式对税收征纳双方的权利与义务进行制约，既不是由纳税主体按照个人意志自愿缴纳，也不是按照征税主体随意征税，而是通过国家颁布法律、法规的形式进行的。税收的法律、法规是国家法律的重要组成部分，任何单位和个人都必须遵守，都必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁。

税收的强制性包括以下三层含义：

1. 凭借国家政治权力征税

在对社会产品分配过程中，通常存在着两种权力：一种是所有者权力；另一种是政治权力。国家征税是以社会管理者的身份凭借其政治权力，而非财产所有者权力；国家征税所依据的政治权力作为社会最高管理者所拥有的社会公共权力凌驾于所有权之上，可以对一切所有者行使，不受任何财产所有权和生产资料所有制形式的制约。依据政治权力强制征税是税收作为一种财政范畴的前提条件，也是政府满足公共需要的必要保证。

2. 纳税人负有纳税的义务

《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）明确规定，我国公民有依照法律纳税的义务，纳税人必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁。税收的强制性是社会资源从具体的纳税人手中，无偿地转移到政府手中。就本质上而言，任何纳税人都不会自愿纳税，而必须通过强制手段来实现。从另一角度分析，每一个社会成员都享受国家举办的社会公共需要的产品或质量，同时必须负担满足社会公共需要的资金，即负有纳税的义务。

3. 征纳双方的分配关系以法律形式加以规范和制约

税收强制性的具体体现，就是以法治税。税收分配的实质是一种法律关系，是由税法所调整的税收征纳双方的权利和义务关系，任何一方，只要不遵守这种以法律规范的权利与义务的关系，都要受到法律的制裁。需要说明的是，税收的强制性亦称强制而非惩罚性。它与国家凭借其政治权力，对各种违法活动进行的罚款及没收收入等形式有着根本的区别。在财政收入中，虽然税收与罚没收入都具有强制性，但罚款和没收的前提是主体违反了法律和行政法规，而税收是国家对正常经营活动的主体依法征税。

税收的强制性是由其无偿性决定的。税收的强制性说明，依法纳税是人们不应回避的法律义务，由于国家是无偿征税，如果没有强制力作保证，税款将很难征收上来，从而会影响财政收入的可靠和稳定取得。所以《宪法》第五十六条明确规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”