



普通高等教育“十一五”国家级规划教材
教育部高职高专规划教材

税收应用基础

主编 汤贡亮 计金标

SHUISHOUYINGYONGJICHU
(第2版)



中国财政经济出版社

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

教育部高职高专规划教材

税收应用基础

(第2版)

汤贡亮

江苏工业学院图书馆
十金标 藏书章

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收应用基础/汤贡亮, 计金标主编. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2006.8

普通高等教育“十一五”国家级规划教材. 教育部高职高专规划教材

ISBN 7-5005-9107-1

I. 税… II. ①汤…②计… III. 税收管理—中国—高等学校: 技术学校—教材 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 049774 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行电话: 88190616 88190655 (传真)

慧美印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 20.5 印张 305 000 字

2006 年 10 月第 2 版 2006 年 10 月北京第 1 次印刷

定价: 25.00 元

ISBN 7-5005-9107-1/F·7923

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

出版说明

教材建设工作是整个高职高专教育教学工作的重要组成部分。改革开放以来,在各级教育行政部门、学校和有关出版社的共同努力下,各地已出版了一批高职高专教育教材。但从整体上看,具有高职高专教育特色的教材极其匮乏,不少院校尚在借用本科或中专教材,教材建设仍落后于高职高专教育的发展需要。为此,1999年教育部组织制定了《高职高专教育基础课程教学基本要求》(以下简称《基本要求》)和《高职高专教育专业人才培养目标及规格》(以下简称《培养规格》),通过推荐、招标及遴选,组织了一批学术水平高、教学经验丰富、实践能力强的教师,成立了“教育部高职高专规划教材”编写队伍,并在有关出版社的积极配合下,推出一批“教育部高职高专规划教材”。

“教育部高职高专规划教材”计划出版500种,用5年左右时间完成。出版后的教材将覆盖高职高专教育的基础课程和专业主干课程。计划先用2~3年的时间,在继承原有高职、高专和成人高等学校教材建设成果的基础上,充分汲取近几年来各类学校在探索培养技术应用性专门人才方面取得的成功经验,解决好新形

势下高职高专教育教材的有无问题;然后再用2~3年的时间,在《新世纪高职高专教育人才培养模式和教学内容体系改革与建设项目计划》立项研究的基础上,通过研究、改革和建设,推出一大批教育部高职高专规划教材,从而形成优化配套的高职高专教育教材体系。

“教育部高职高专规划教材”是按照《基本要求》和《培养规格》的要求,充分汲取高职、高专和成人高等学校在探索培养技术应用性专门人才方面取得的成功经验和教学成果编写而成的,适合高等职业学校、高等专科学校、成人高校及本科院校举办的二级职业技术学院和民办高校使用。

教育部高等教育司

再版前言

党的十六届三中全会对税制改革作了全面规划,提出了“分步实施税收制度改革”,东北地区率先进行增值税由生产型改为消费型、将设备投资纳入增值税抵扣范围的试点。在改革出口退税制度,调整个人所得税费用扣除标准,调整消费税,推进内外资企业所得税“两税合并”等方面都有许多新的进展。本书此次再版正是为了适应我国税制改革与征管改革新的发展,适应全国财经类高职高专财税、会计、财务管理等专业学生学习我国税收应用基础知识的需要而进行的。

本教材的编写以1994年我国税制改革后的税收制度和最近几年税制方面改革与调整的内容为依据。其主要目标是使学生通过本教材的学习,能够掌握税收运用,包括税收基本原理、我国现行税制、税收管理等方面的基本政策和方法,能够将学到的税收基本知识运用到不同的经济管理岗位中去,以适应经济管理对税务知识运用的要求。

本教材此次再版保留了内容准确、体现高职高专人才培养模式的基本特征,突出了实用性和技术性,重点放在对我国现行税收制度与征收管理实务的掌握上,从纳税人和税务机关两方面相结合的角度讲述税收应用的基础知识,增加了许

多案例,对于应掌握的重要名词概念、基本理论、重点难点等问题都有较为明显的标识,在版式设计上也有新的尝试。对于读者而言,本书的结构和内容安排比第一版有较突出的新颖性和合理性。

本教材第一版由汤贡亮、计金标教授主编,撰稿人有汤贡亮、计金标、熊少平、焦东瑞。

本教材第二版由博士生导师汤贡亮教授编写第一、五章,博士生导师计金标教授编写第二、三、四、七章,计金标和钱兴祥、杨根荣共同编写第六章,计金标和张磊、林玲、曹贺共同编写第八章,熊少平副教授编写第九、十章,梁俊娇副教授编写第十一、十二和十三章。全书由汤贡亮教授和计金标教授主编并负责总纂。

本教材的编写参考了有关的税收法规、教材和考试用书,但没有一一注明出处,在此谨向相关的参考书作者表示感谢。由于对高职高专教材的定位、难度的把握等方面还有待研究,本教材的编写也会存在不足之处,再加上税收实践变化很快,教材中难免存在疏漏之处,请读者不吝赐教。

编 者

2006年3月30日

录

第一章 税收基础理论	(1)
第一节 税收基本概念	(1)
第二节 税收制度与税法	(8)
第三节 我国现行税制体系与税收管理体制	(20)
第二章 增值税	(27)
第一节 增值税基本要素的规定	(28)
第二节 增值税应纳税额的计算	(31)
第三节 增值税的出口退(免)税	(46)
第四节 增值税的缴纳与征收管理	(49)
第三章 消费税	(54)
第一节 消费税基本要素的规定	(55)
第二节 消费税应纳税额的计算	(60)
第三节 消费税的缴纳与征收管理	(67)
第四章 营业税	(71)
第一节 营业税基本要素的规定	(71)
第二节 营业税计税依据及计算	(82)
第三节 营业税的缴纳与征收管理	(90)

第五章 关税	(95)
第一节 关税概述	(95)
第二节 关税基本要素的规定	(99)
第三节 关税计税依据、应纳税额的计算及减免	(103)
第四节 关税征收管理	(107)
第六章 企业所得税	(110)
第一节 企业所得税基本要素的规定	(110)
第二节 企业所得税应纳税所得额的确定	(112)
第三节 企业所得税应纳税额的计算	(130)
第四节 企业所得税的优惠政策	(137)
第五节 企业所得税的缴纳与征收管理	(141)
第七章 外商投资企业和外国企业所得税	(146)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税基本要素	(147)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的计算	(150)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税税收优惠	(167)
第四节 外商投资企业和外国企业所得税缴纳与征收管理	(172)
第八章 个人所得税	(177)
第一节 个人所得税基本要素的规定	(178)
第二节 个人所得税的计算	(183)
第三节 个人所得税的征收管理	(196)
第九章 资源课税制度	(201)
第一节 资源税	(201)
第二节 城镇土地使用税	(209)
第三节 土地增值税	(213)
第四节 耕地占用税	(221)

第十章 财产、行为课税制度.....	(227)
第一节 房产税.....	(227)
第二节 契税.....	(231)
第三节 车船使用税.....	(236)
第四节 车辆购置税.....	(241)
第五节 印花税.....	(246)
第十一章 税收征收管理.....	(254)
第一节 税收征管基础制度.....	(254)
第二节 税收违法行为的法律责任.....	(271)
第三节 税务行政复议.....	(277)
第四节 税务行政诉讼.....	(283)
第五节 税务行政赔偿.....	(287)
第十二章 税务代理基础知识.....	(292)
第一节 税务代理概述.....	(292)
第二节 税务代理范围与代理关系确立.....	(294)
第三节 税务代理的法律责任.....	(296)
第十三章 税收筹划.....	(298)
第一节 税收筹划概述.....	(298)
第二节 税收筹划的基本方法.....	(308)

第一章

税收基础理论

内容提示

税收是国家取得财政收入的主要方式。本章主要阐述税收的概念、税收职能、税收原则、税收负担等税收的基础理论，为以后各章阐述现行税收制度的有关规定提供一个基础。首先简要解释了税收的基本涵义和基本特征；然后分析了税制各要素的构成和基本涵义，并对我国现行税收法律制度体系和税收管理体制进行了分析。

第一节

税收基本概念

· 2005 年 12 月 29 日下午 3 时许，十届全国人大常委会全体组成人员在第十九次会议的表决程序中高票通过了关于废止《中华人民共和国农业税条例》的决定。施行近 50 年的《农业税条例》完成了它的历史使命，从 2006 年 1 月 1 日起，农业税这一有着 2600 年历史的古老税种被取消了，“皇粮国税”成为历史。

· 2005 年全国税收收入突破 30000 亿元。

· 2005 年全国人大高票通过修改《个人所得税法》的决定，个人所得税工资薪金所得费用扣除标准从每月 800 元提高到每月 1600 元。

· 个人所得税法的修法听证会上传出公众声音。

从上面来自“博士山”杯 2005 年全国十大税收新闻的四则新闻中，我

们可以深切地感受到在社会主义市场经济条件下税收已渗透到社会经济、政治生活的各个方面,受到社会各界的广泛关注。那么,什么是税收?税收有哪些职能?如何确定合理的税收负担?我国现在有哪些税种?我国现行的税收管理体制又有哪些特点?

一、税收的基本概念

税收是以国家为主体,为满足社会公共需要,实现国家职能,按照法律规定,参与社会产品的分配,强制、无偿地取得财政收入的一种规范形式。

古今中外,对税收的含义有多种论述。在汉语中“税”字最早见于春秋时期鲁宣公十五年(公元前594年)“初税亩”记载。“税”字,从“禾”从“兑”,其中“禾”指收获的农作物,“兑”字有收取的意思,“税”意为国家向农民收取农作物。对应于“税”,英文中为“tax”,该词源于拉丁词根“taxre”,原意为收取。这是从词源角度对税收含义的初步理解。即无论是汉语中的“税”字或是英语中的“tax”,其基本意思是国家或政府向社会成员收取收入的一种方式,也就是社会成员向国家或政府缴纳收入的一种方式。

税收概念无论如何表述,作为税收共性的、以体现税收基本内涵的有以下几点:

1. 税收的主体是国家或政府

税收与国家有本质联系,税收作为取得财政收入的一种手段,其掌握者和运用者只能是国家,可包括中央政府和地方政府,除此以外任何别的机构或组织均不能享有和行使征税权。

2. 税收的主要目的是满足社会公共需要

所谓公共需要是同个人消费需要相对应的,它指不能或不能完全通过市场提供用于社会全体成员共同满足的需要。税收正是国家为满足公共需要参与国民收入分配的一种手段。

3. 税收具有与其他财政收入形式不同的特征

一般认为税收的特征表现为税收的“三性”即税收具有无偿性、强制性、固定性。所谓税收的强制性指税收是依靠法律形式对纳税人征收,具有硬约束,任何纳税人都必须依法纳税。税收的无偿性是指国家征税以后税款即从纳税人方单方面转移到政府手中,不直接归还给纳税人。税收的固定性

是指国家在征税之前,就通过法律形式具体规定对什么征税、由谁缴纳、征收多少税及如何征税。这三种特征基本能解释税收作为一个经济范畴与其他财政收入形式如利润上缴、收费等的区别。

二、税收的职能

税收的财政职能是指税收客观存在的固有职责和功能。税收具有两项基本职能:财政收入职能、经济调节职能。

税收的收入职能也称为财政职能,即税收通过参与国民收入的再分配,具有为国家组织财政收入的职能。从税收产生起,取得财政收入满足公共需要,就是其最基本的职能。税收的经济调节职能亦称税收宏观调控的职能,指国家征税、取得财政收入同时,客观上会改变各阶层纳税人原有的收入状况,改变各部门、单位、个人及地区间的收入状况,对国民经济的地区分配格局、产业结构、居民消费结构等进行调节,进而影响国民经济的运行的职能。

税收是重要的经济调节杠杆,它是调节收入再分配的重要手段,通常累进的个人所得税和遗产税等财产税具有此种功能。税收又是促进经济稳定的重要手段。税收政策的松紧会直接影响总需求,从而影响经济波动的程度。通货膨胀时期,通过增税,可减少社会总需求,控制物价上涨;而在经济繁荣时期,通过减税,刺激社会总需求,刺激投资,扩大就业,从而刺激经济增长。

三、税收原则

税收原则是税收分配所应遵循的基本指导思想,是评价税收制度优劣的基本理论标准。在历史发展的不同时期,税收理论学者提出了不少税收原则。

英国古典经济学的代表人物亚当·斯密第一次将税收原则提到理论的高度。他在《国民财富的性质和原因的研究》中提出了著名的税收四原则,对后世的税收理论影响较大(亚当·斯密,1776)。(1)平等原则指“一国国民,都须在其可能的范围内,按照各自能力的比例,即按照各自在国家保护下获得的收入的比例,缴纳国赋,维持政府。”(2)确实原则。它是指“各国国民应当纳的赋税,必须是确定的,不得随意变更。完纳的日期,完纳的方法,完纳的数额,都应当让一切纳税人及其他的人了解得十分清楚明白。”

(3) 便利原则。即指“各种赋税的完纳日期及完纳的方法须予纳税人以最大便利。”(4) 最少征收费用原则。也称为节约原则,是指“一切赋税的征收,需设法使人民付出的,尽可能等于国家所收入的。”

19世纪末20世纪初,德国社会政策学派的代表人物瓦格纳在斯密的税收四原则的基础上提出了新的四原则:(1) 财政政策原则。又称财政收入原则,即认为税收的主要目的是筹集财政收入。(2) 国民经济原则。即课税不能损害国民经济的发展。(3) 税负公平分配原则。(4) 税务行政原则。包括三个具体的原则:第一,课税确定性原则,即税收制度应简单明确,在纳税时间、地点、程序等方面应使纳税人清楚明白,不得随意变更;第二,课税便利性原则,即课税应在纳税时间、地点、程序等方面尽量给纳税人以便利;第三,最少征收费用原则。即税务机关的税收稽征费用和纳税人在纳税过程中负担的各种直接与间接费用应尽可能节约。

现代税收原则主要指税收的公平原则和效率原则。

(一) 公平原则

税收公平原则是现代税收理论和税收实践推崇的一个重要税收原则。其基本含义是指国家征税时应使每一个纳税人的税收负担与其经济能力相适应,并保持税负均衡,从横向角度来看,纳税能力相同的人应当缴纳相同的税收,此为“横向公平”;从纵向来看,纳税能力不同的人应当缴纳数量不同的税收,此为“纵向公平”。那么怎么才算公平税负呢?这涉及到公平税负的衡量问题。一般有两个衡量标准即受益标准和负担能力标准。受益标准,即根据纳税人从政府所提供的公共服务中享受利益的多少,判定其税负的高低。享受利益多的应多缴税,反之则少缴税。负担能力标准,指根据纳税人的纳税能力,确定其税负的高低。纳税能力大的应多纳税,反之则可少纳税。衡量负担能力的客观说认为应以纳税人拥有财富的多少作为测量其纳税能力的标准。而财富又可通过收入、支出、财产等反映。

(二) 效率原则

税收的效率原则是指税收应不妨碍经济资源配置和经济运行,即应使税收额外负担最小与额外收益最大。它包括税收经济效率和税收征收效率。

税收的经济效率原则,旨在考察税收对经济资源配置和经济机制运行的影响。而检验税收经济效率的标准,在于税收的额外负担最小化和额外收益最大化。

税收征收的效率主要是指税收征收成本占税收收入的比重为最少。

四、税收负担

(一) 税收负担概述

税收负担是指一定时期内纳税人因国家课税而承受的经济负担。税收负担可从两个方面来考察：从绝对的角度看，它是指纳税人应支付给国家的税款额；从相对的角度看，它是指税收负担率，即纳税人的应纳税额与其计税依据价值的比率。由于税收受国民经济发展状况的影响，因此在衡量税收负担水平时多采用比率的形式。

税收负担是税收制度和税收政策的核心。从一定意义上说，税收制度和税收政策制定的目的归根结底是为解决两个问题：一是如何确定税收负担的总量；二是如何将税收负担总量进行合理的分配。因此，税收负担的合理化与税制设计的合理以及税收政策的贯彻，具有密切的关系。

(二) 税收负担的指标体系

无论什么类型的税收负担，总存在一个轻重高低的衡量问题，在一国经济不断发展变化的情况下，实践中一般采用相对数，即用税收负担率来衡量税收负担。以税收负担率衡量税收负担，可以有很多指标，按照税收负担层次分类的方式，可具体分为以下几种：

1. 衡量宏观税收负担的指标

它是从宏观即全社会的角度来衡量税收负担，综合、全面地反映一个国家税收负担的总体状况。其具体是指全社会税收总额与社会产出、总量或总经济规模的对比关系。目前，衡量全社会经济活动总量比较通行，可进行国际比较的指标有：一是国民生产总值（Gross National Product，简称 GNP）或国内生产总值（Gross Domestic Product，简称 GDP），二是国民收入（National Income，简称 NI）。因此，衡量宏观税负的指标主要是国民生产总值（或国内生产总值）负担率和国民收入负担率。

国民生产总值负担率是指一定时期（通常指一年）一国税收收入总额占该国同期国民生产总值的比率。该指标反映的是一国在一定时期内所有产品和服务负担税收的程度，通常代表一国的积累程度和税收总水平。其计算公式为：

国民生产总值税负率 = 税收总额 / 国民生产总值

国民收入负担率是一定时期内一国税收收入总额占该国同期国民收入总值的比率。国民收入只包括一定时期内新创造的或进入最终消费的产品和服

务的价值,不包括中间产品的价值。而中间产品,严格地说,属于投入而不是产出,不属于税收的来源,因此,同国民生产总值负担率相比,国民收入税负率更能准确地衡量一国总体的税收负担水平,其计算公式为:

$$\text{国民收入税负率} = \text{税收总额} / \text{国民收入}$$

2. 衡量微观税收负担的指标

它是从微观角度或从某一具体方面反映一定的税收负担状况,主要是指纳税人负担率,即一定时期内某纳税人(包括企业和个人)缴纳税额占其收入的比率。

由于在微观层次上存在商品劳务税的税负转嫁问题,纳税人缴纳的税收并不一定等于其承担的税负,因此衡量微观税收负担比衡量宏观税收负担复杂,要使用量化的指标准确地计量间接税转嫁的程度很不容易,这造成微观税收负担的衡量指标往往只能作为参考性的指标,具体指标如下:

(1) 全部税收负担率。全部税收负担率即企业(或个人)缴纳的各项税收的综合负担与企业总产值(或个人毛收入)的比率。其计算公式为:

$$\text{全部税收负担率} = \frac{\text{企业(或个人)各项税收之和}}{\text{企业总产值(或个人毛收入)}}$$

此外,在具体应用中,针对各种统计分析的要求,还可以全部税收负担总和与企业净产值(个人净收入)、企业增加值(个人增加收入)相比,得出不同的税收负担比率,其意义都是为考察企业(或个人)的总体税收负担状况。

(2) 直接税负担率。直接税负担率即企业(或个人)缴纳的全部直接税与其收入的比率。由于直接税是不转嫁税,其纳税人与负税人一致,则纳税人所缴纳的直接税与其所实际负担的直接税是相同的,因此,在直接税方面可以直接衡量纳税人的真实税收负担。由于直接税(主要是所得税)主要与纳税人的所得额,即除去成本、费用后的纯收入相关,所以实践中多采用纯收入直接税负担率的指标。其计算公式为:

$$\text{纯收入直接税负担率} = \frac{\text{企业或个人一定时期内缴纳的所得税(包括财产税)}}{\text{企业或个人一定时期获得的纯收入}}$$

五、国际税收关系

(一) 税收管辖权

1. 税收管辖权的概念及种类

税收管辖权是指国家在税收领域中的主权，是一国政府行使主权征税所拥有的各种权力。

税收管辖虽是一国主权，但它的确定也需遵循一定的原则。税收管辖权不能超越该国政治权力所及的范围。一国的政治权力范围包括两方面：一是该国领土的地域范围；一是该国所有的公民或居民的属人范围。对应这两方面，税收管辖权的确定原则也可分为属地主义原则和属人主义原则。相应，税收管辖权可分为收入来源地管辖权和居民管辖权。

(1) 收入来源地管辖权，亦称“地域管辖权”，是按照属地原则确立的税收管辖权，即一国政府只对来自或被认为是来自本国境内的所得拥有征税权力。或者换一种说法，就是对跨国纳税人来自本国境内的收入或在本国境内从事经济活动，不论其居住地是否在该国，是否为该国居民，一律行使课税权力。

(2) 居民管辖权，是按照属人主义原则确立的税收管辖权，即一国政府对本国居民的全部所得拥有征税权，无论该收入是否来源于该国。

2. 税收管辖权的选择

在税收管辖权中，各国根据本国的利益需要会有不同的选择，但几乎所有国家都实行了收入来源地管辖权，它被认为既体现了国际间经济利益分配的合理性，又在税务行政管理上较为方便，故而被各国普遍采用。但是，许多国家还认为，收入来源地国家并不能独占征税权力，对于本国居民在他国取得的收入的征税权力并不想放弃，于是，在实行收入来源地管辖权的同时也实行居民管辖权。目前，多数国家包括我国，都是同时实行属人和属地两类税收管辖权。

(二) 国际税收

国际税收是指两个或两个以上国家政府在对跨国纳税人进行分别课税而形成的纳税关系中所发生的国家之间的税收分配关系。国际税收是由于各相关国家的跨国经济活动而形成的一种税收分配关系。国际税收不能离开跨国纳税人这一因素，若纳税人不具备跨越国境的课税要素，则通常只承担一个国家的纳税义务，也不涉及别国的财政利益，国际税收关系就无从发生。

(三) 国际重复征税

国际重复征税是指两个或两个以上国家对跨国纳税人的同一征税对象或税源进行分别课税所形成的交叉重叠征税。在一般情况下，这种重叠征税是由两个国家产生的，所以，又被普遍称为国际双重征税。