

高等院校经济学科系列教材



SHUI SHOU LI JI YU SHU

税收理论与实务

焦克源 编著

兰州大学出版社

税收理论与实务

焦克源 编著

兰州大学出版社

.....
图书在版编目(CIP)数据

税收理论与实务/焦克源编著. —兰州:兰州大学出版社, 2002

ISBN 7-311-02078-6

I. 税... II. 焦... III. ①税收理论—中国②税收管理—中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 097556 号
.....

税 收 理 论 与 实 务

焦克源 编著

兰州大学出版社出版发行

兰州市天水路 308 号 电话:8617156 邮编:730000

E-mail: press@onbook.com.cn

<http://www.onbook.com.cn>

.....
兰州大学出版社激光照排中心照排

兰州市残联福利印刷厂印刷

开本: 850 × 1168 1/32 印张: 9.625

2002 年 11 月第 1 版 2002 年 11 月第 1 次印刷

字数: 239 千字 印数: 1 - 1500 册

ISBN7 - 311 - 02078 - 6 定价: 15.00 元

前 言

经济科学是一个古老的领域。20 世纪后半叶以来,作为最为活跃、发展最快的学科之一,其分化裂变特性比其它科学更为明显,从经济科学之源——传统的政治经济学中分化出来的独立的学科目前已达数十个之多。如果说在斯密时代经济科学就已长大的成树的话,那么今天它已繁衍发展成为一片浩瀚茂盛的森林,成为人们普遍关注并需要探索的广阔世界。经济科学的这一发展状况为高等院校经济学科编写系列教材提供了重要的理论知识素材,同时,只有通过这种系列教材各门具体课程的基本知识、基本理论、基本应用与发展状况的介绍和总结,才能比较全面地反映经济科学本身的全貌,推进经济科学知识的传播和普及。

站在 21 世纪的门槛上,面对我国现代化建设的宏伟蓝图和经济专业人才严重供给不足的现实,我们深感普及经济学知识、加快人才培养之迫切。经济科学知识的传播和普及,经济科学人才的培养,依赖于经济科学教育,教育是人才之本;发展经济科学教育,离不开经济科学教材,教材是教学之本。这就是我们组织编写并出版这套高等院校经济学科系列教材的直接动因。

参与本系列教材编写任务的,均是长期在兰州大学经济学科各专业从事教学的骨干教师。兰州大学作为国

家教委直属的一所综合性重点大学,其经济学科历史悠久,在近百年的发展中经过一代又一代人的辛勤耕耘,形成了朴实、勤奋、严谨的良好学风,素以教学质量高、基础理论扎实而享誉海内外。我们期望通过这套教材的编写,能够把长期的成果加以总结,并能够在推动我国经济知识的传播和普及、培养经济科学理论和管理人才、促进经济科学发展和应用、服务于我国的改革开放和社会主义现代化建设事业等方面尽我们的绵薄之力。

搞好系列教材建设是搞好科学建设的一项重要工作。作为一项综合性的工程,教材建设涉及到教学、科研和师资建设等各个方面。我们在编写全套教材中,力图体现出如下特点:

一、遵循教学规律,反映教学要求。教科书作为最重要的教学工具之一,应该具有适于教学的特点。在内容安排上,必须由浅入深,循序渐进,条理清楚,逻辑严密,分量适当。每本教材,在每章开始都有一个引言,说明本章的基本内容、结构、重点及难点;每本教材均配有教学大纲;每章之后均附有重要词汇和思考题或练习题。

二、博采众长,融合创新。作为教材,我们要尽力吸收国内外各种教材的优点,并给以有机融合。同时我们认为,作为大学经济学科的教科书,也应体现自己的学术风格,具有一定的学术水平,在一些问题上要有作者自己的观点和见解,贯彻“百花齐放,百家争鸣”的方针,不能仅仅满足于别人观点的介绍和重述。

三、注重知识更新,关注学科发展。本系列教材要做

到:知识新,吸收和反映有关学科的最新知识;理论新,吸收和反映国内外有关学科各个方面的最新理论成果;制度、政策、规则新,介绍和反映现实中有关制度、政策、法规等的最新变化;资料新,使用最新的统计数据、资料和实例。

四、适应时代要求,重视新兴学科。传统学科不断分化,新兴学科层出不穷,这是当代科学发展的明显趋势之一。本系列教材的编写将尽力反映新的学科发展状况,力争编写一些比较成熟的新兴学科的教材。同时,注重理论和实践的结合,反映改革实践的要求,为现实经济建设服务。

五、读者对象以本科生为主,兼顾其他读者需要。该系列教材包括专业基础课教材、专业课教材和一些专业选修课教材,主要适合于高等院校经济学科各专业本科生使用,但每本教材由于具有相对的独立性,故也可供专科生、研究生及其他经济工作者使用和参考。

当然,编写一套符合上述要求的系列教材,是一项非常繁重而艰巨的工作,需要克服种种困难,付出艰辛劳动。我们愿竭尽全力为之奋斗。

系列教材编委会

1998年1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 税收的职能和作用.....	(6)
第三节 税收存在的必要性	(11)
第四节 税收原则	(13)
第二章 税收的产生与发展	(21)
第一节 税收的产生	(21)
第二节 税收制度的发展与演变	(26)
第三章 税制要素与税制结构	(29)
第一节 税制要素	(29)
第二节 税收分类	(35)
第三节 税制结构	(38)
第四章 税收负担	(47)
第一节 税收负担概述	(47)
第二节 影响税收负担的主要因素	(50)
第三节 税负转嫁和税负归宿	(54)
第五章 商品和劳务税类	(59)
第一节 增值税	(59)
第二节 消费税	(82)
第三节 营业税	(96)
第四节 关 税	(112)
第六章 所得税类.....	(129)
第一节 企业所得税.....	(129)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税.....	(148)
第三节 个人所得税.....	(164)

第七章 财产税类	(184)
第一节 房产税.....	(184)
第二节 契 税.....	(188)
第三节 车船使用税.....	(192)
第四节 船舶吨税.....	(196)
第五节 城镇土地使用税.....	(199)
第六节 土地增值税.....	(202)
第八章 其他税类	(208)
第一节 资 源 税	(208)
第二节 城市维护建设税.....	(212)
第三节 印 花 税	(214)
第四节 固定资产投资方向调节税.....	(220)
第五节 农业税、农业特产税和牧业税	(223)
第六节 耕地占用税.....	(232)
第七节 屠宰税和筵席税.....	(234)
第八节 车辆购置税.....	(238)
第九章 税收征收管理制度	(242)
第一节 税收征收管理制度概述.....	(242)
第二节 税务管理.....	(243)
第三节 发票管理.....	(248)
第四节 税款征收.....	(252)
第五节 税务检查.....	(257)
第六节 税收法律责任.....	(259)
第十章 税务行政复议与税务行政诉讼	(268)
第一节 税务行政复议.....	(268)
第二节 税务行政诉讼.....	(275)
第十一章 国际税收	(282)
第一节 国际税收概述	(282)

第二节 国际重复征税的产生与避免·····	(285)
第三节 国际避税与反避税·····	(291)
主要参考文献·····	(295)
后记·····	(297)

第一章 税收概述

何谓税收？税收有哪些特征？国家为什么能够征税？这些问题是学习税收理论时，首先而且也是必须要回答的基本问题。税收作为国家取得财政收入的主要形式，有着特定的内涵和特征；税收内在固有的职能及其外在作用的发挥，还是调控国家经济的重要杠杆。国家作为征税的主体，应当建立完善的税收制度，遵循税收的基本原则，确保国家经济的稳定增长。本章主要就税收的概念、税收的职能、税收存在的必要性以及税收原则等问题进行阐述。

第一节 税收的概念与特征

一、税收的概念

税收对我们来讲并不陌生，因为在现实生活当中总会遇到一些税收现象，大到国民经济的各个部门，小到每个公民的日常活动。在现代经济活动中，税收还作为国家调控经济的重要手段予以运用。可以说，税收现象已经渗透到社会经济的各个领域。那么，作为国家财政资金主要渠道的税收究竟是什么呢？

一般来讲，税收是指国家为实现其职能的需要，按照法定的标准，凭借政治权力参与一部分国民收入或剩余产品的分配，强制地、无偿征地取得财政收入的一种形式。

对于税收的概念，我们可从以下几个方面来理解：

首先，税收是一个财政范畴，是国家为实现其职能的需要，以向纳税人征收货币或实物形成一部分财政收入的一种重要方式。

国家的职能也就是国家的社会作用，它可以分为对内对外两个方面。作为对内职能来讲，一是维护自己统治的需要；二是调

节、干预管理和发展经济的需要；三是管理公共事务、维护社会秩序的需要。对外职能主要是组织国防，抵御外敌的侵略和颠覆，确保国家的安全。要实现这些职能，就必须有稳定和足够的财政经费来保障。国家征税的目的是为了满足实现国家的职能，主要是公共职能的需要。因为国家的职能是多方面的，对于公共职能方面的支出，可以用税收来满足，而超出此范围的支出，则不宜用税收来满足，应当用其他方式来解决。例如对于资本性支出国家就应当用债务的方式来解决，并用投资所获得的利润来归还，否则，如果国家把所有支出都加到税收上，就会增加纳税人的负担，并破坏现存的经济关系。

其次，税收是一个分配范畴，是国家参与国民收入分配和再分配的一种规范形式，体现着特定的分配关系。这种分配关系与一般的分配关系完全不同。一般分配关系，如企业和法人之间的关系、企业与银行、房地产出租者与承租者之间的分配关系，都是以经济单位为主体，通过等价交换或不等价交换面发生的。税收的这种分配关系是以国家为主体、采取强制、无偿的形式把一部分剩余产品或国民收入转为国家所有，然后以国家的意志进行支配和使用。因而是一种超经济的分配关系，它超越了一般经济分配关系的范畴。

第三，税收关系通过法律表现为税收法律关系，属于上层建筑范畴，具有“权力关系”的性质。也就是说税收以国家政治权力为依据，体现国家意志。税收的征收只能通过国家的权力才能完成，因此，国家自然就成为征税的主体。

第四，税收分配的客体是剩余产品。税收分配的物质来源是社会产品，其中主要是剩余产品。国家参与分配的形式可以是实物，也可以是货币。在商品经济不发达时期，税收分配主要采用实物形式，比如在奴隶社会、封建社会里，一切赋税都是通过缴纳粮食或服劳役等实物形式来完成；而在商品经济发达的时期，大部分

都采用货币形式。

二、税收的特征

国家取得财政收入的方式不只是税收一种形式,诸如上缴利润收入、国债收入、收费收入等都是财政收入的来源之一,而税收是国家财政收入的主要来源。那么税收与其他财政收入相比究竟有什么不同,即税收到底有什么特征呢?

税收的特征主要包括三个方面:强制性、无偿性和确定性。税收的这些特征是现代意义上的税收所共同具有的,也是税收区别于其他财政收入的基本标志。

(一)税收的强制性

税收的强制性是指国家以政治权力为依托,以法律形式确定征税者和纳税人的权利和义务关系。这种强制性是国家通过制定一系列以强制性法律规范为主的税法,赋予代表国家权力的征税机关征税权而决定的,除此之外的任何机关都无权征税。因此,法律的强制力是导致税收的强制性特征的最直接原因。当然根本原因还是国家为了取得实现其各项职能所需的财政收入的需要。税收的强制性凭借国家的政治权力,它既不分纳税人的所有制形式,即国有企业、集体企业、私营企业乃至公民;也不论纳税人自觉纳税的程度如何,对所有的纳税人都具有同样的强制力。

当然,目前也有一些人提出自愿纳税的主张,淡化甚至否定税收的强制性。从其出发点来讲,这种愿望是好的,但在我国当前生产力水平较低、市场经济不发达,尤其是公民的法律意识不强、国家法制尚不健全条件下,过于强调自愿纳税,只能使偷税、抗税等税收违法现象更加严重。从近些年陆续反映出的国家税收的大量流失,个别地方偷税、漏税,甚至暴力抗税事件屡有发生的事实就足以说明,我国的税收政策,不是要放松,而是要加强,还应当进一步健全税制、完善税法。

(二)税收的无偿性

税收的无偿性是指国家不需要对纳税人征税付出任何代价而占有和支配一部分社会产品。在征税过程中,纳税人将部分财产转移给国家所有,形成国家的财政收入,国家不再把这部分财产直接返还给原纳税人。税收的无偿性源自于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精确计算的。虽然国家为纳税人提供的公共服务或劳务是根据社会共同利益的需要而设定的,但它并不以具体的企业或个人等纳税人缴纳的税收量为前提,也不能因为某人交税而为其提供一项特别的服务,因此,纳税与分享公共服务之间不存在对等关系。国家要发挥其职能,筹集公共需要的社会经费就只能采取无偿的形式。因此列宁说:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^① 这里讲的“赋税”就是税收,“东西”就是国家无偿占有的纳税人的部分社会产品或者财产。

(三)税收的确定性

税收的确定性是指国家按照预先制定的税收法律进行征税,而且税法对纳税人、征税对象和税率等基本课税要素均做了明确规定。税收的确定性是强制性和无偿性的必然要求,不仅纳税人必须严格依法及时足额纳税,而且国家也只能按照这种预定的标准征税,不能随意不征、少征或多征税。目的是保证国家财政收入的稳定可靠,防止侵害纳税人的合法权益。

税收的这些特征统称为税收的“三性”,它是区别税与非税的基本标准,是税收的本质特征。国家的某一财政收入只有同时具备这三个特征,才能称其为税收。税收的“三性”与国家制度无关;而税收的性质则与国家制度密切相联,有什么性质的国家制度,就有什么性质的税收。三者之间还存在着内在的联系:首先,税收的无偿性决定税收的强制性;如果是有偿的,就无需强制征收;其次,

^① 《列宁全集》第32卷,第275页,人民出版社1958年版。

税收的强制性和无偿性又要求征收的确定性;第三,税收的“三性”是一个有机的统一整体,相互联系,缺一不可。

诚然,我们在这里讲的税收的“三性”是在现代意义上讲的税收所具有的。事实上通过对税收发展历史的考察就可以发现,税收的“三性”在古代或非现代意义的税收中都有所体现,但是它的统一整体性程度却有所不同。例如在奴隶社会和封建社会,国家意志体现为奴隶主贵族和国王君主皇帝的意志,为满足他们的奢侈的生活或者进行战争的目的和需要,经常巧立名目,设置各种苛捐杂税盘剥劳动人民,税收的确定性被随意削弱,而其强制性和无偿性都被极大的歪曲和加强。所以在这个意义上讲,税收“三性”作为一个统一体,又是现代意义上的税收与非现代意义的税收相区别的一个重要标志。

三、税收的本质

税收的本质实际上是对税收内涵的进一步揭示。任何国家的税收活动必须体现出以国家为主体的分配关系。国家征税的过程,反映的是社会再生产过程特定的分配关系,这种分配关系是国家凭借政治权力以法律形式确定的。税收作为一种分配形式,从分配意义上体现着某种特定的关系。这种特定的关系就是税收的本质。因为经济分配的实质是利益关系的调整。国家向纳税人征税,是把一部分社会产品或一部分既得利益从纳税人所有转变为国家所有。这一过程就是改变产品或利益所有权的过程,体现着国家和纳税人之间的分配关系。而且国家的征税活动还会改变不同纳税人对社会产品或既得利益占有的比例,使不同纳税人由于税负的变化而带来净收益的变化。所以国家向纳税人征税的过程又是调整产品或利益占有的过程,体现着国家在参与社会产品分配、调节经济生活的活动中与不同纳税人之间形成的分配关系。

税收的本质主要通过所有制形式、税收来源和税款的使用等方面具体体现出来。首先,国家的生产资料所有制性质决定税收

的本质。私有制社会的税收主要体现的是统治阶级的意志,是对劳动人民的额外剥削或超经济剥削,目的是为了维护私有制的统治。社会主义的税收,由于生产资料归全体人民所有,税收分配关系所体现的是国家和人民之间利益完全一致的关系。其次,社会主义的税收与资本主义的税收在税收来源和税款的使用上也反映出本质的不同。资本主义国家税收均来自对人民间接的和直接的利益索取,税收负担由人民额外承受,税款主要用于保护资产阶级的利益和完善私有制社会。社会主义国家税收来源于劳动者为社会创造的纯收入的一部分,目的是满足人民群众日益增长的物质文化生活的需要。

第二节 税收的职能和作用

税收的职能是指税收内在固有的,不以人们的意志和客观经济条件为转移的本质属性。税收的职能和税收的作用是一个问题的两个方面,二者相互联系但不能彼此代替。税收的职能是税收的内在属性,是无条件的,任何社会形态的国家税收所共有。而税收的作用是税收职能的外在表现,是有条件的,受社会客观因素的制约。

一、税收的职能

一般认为税收的职能主要包括财政职能、经济职能和监督职能三个方面。

(一) 财政职能

财政职能是指税收组织国家财政收入,满足国家财政需要的职能。国家的出现是税收产生的前提条件,但它本身并不直接从事物质资料的生产,国家为了实现其职能的需要,必须从通过强制地、无偿地参与国民收入的分配中取得。税收作为一种分配范畴,以其强制性、无偿性和确定性的特征,能够保证国家财政收入的及

时、稳定和可靠的取得,是国家取得财政收入最直接、最稳定和最有效的手段,因此税收已成为当前世界各国财政收入的主要支柱。如英国在 20 世纪 80 年代中期税收收入占财政收入比重的 95.2%,同期美国为 93.4%、法国为 99.5%。

(二)经济职能

经济职能是指税收通过对经济的反作用调节经济的职能。税收作为一个有效的经济杠杆,它是国家宏观调控的一个重要手段。其经济职能对经济的影响主要体现在宏观和微观两个方面。宏观方面对经济的影响主要体现在促进资源的有效配置、调节社会收入分配和促进经济稳定增长等方面。微观方面对经济的影响主要是通过税种、税率、减免税等方式,影响和改变各纳税人之间和纳税人群之间以及纳税地区之间的收入分配比例和格局,调整影响企业的生产规模和投资方向,通过各种税收支出政策达到对企业行为控制的目的,实现国家贯彻社会经济政策的目标。

(三)监督职能

监督职能是指税收对社会经济生活进行监督管理的职能。税收的财政职能包括两个方面,即监督职能和管理职能。一方面,为了达到税收保证国家财政收入的稳定增长,就必须及时全面掌握和了解有关征税的情况,对社会经济生活进行广泛有效的监督,并为国家的宏观决策提供必要的信息和依据。另一方面,国家通过制定与税收相适应和配套的税收法律法规,监督纳税人依法及时纳税,并制裁各种违反税法的行为。

税收的三个职能之间并不是孤立的,而是一个相互联系的整体。税收的财政职能是最基本的职能,是税收其它两个职能的前提。因为税收是财政筹资的主要手段,它为国家经济的正常运转和调整提供了物质基础。税收的经济职能是实现税收财政职能的保障。通过税收对国家经济活动的调节和干预,可以促进生产的健康、有序发展。税收的监督职能是税收财政职能和经济职能正

常运用的条件。税收的监督管理影响到经济活动的各个方面,能够及时反映瞬息万变的经济动态和信息。另外,随着社会的发展以及国家职能在不同时期的需要,各税收职能的地位也会发生变化。在不同的社会制度下,税收职能之间的位置也存在差异。因此,对税收职能应当从动态和静态两方面来辩证的理解。

二、税收的作用

税收的职能决定税收的作用,而税收的作用又体现税收的职能。税收的职能是客观的,不受客观因素的影响,税收的作用则随着国家政治、经济条件的变化而变化。在社会主义市场经济条件下,税收的作用主要表现在以下几个方面:

(一)组织财政收入、满足国家行使职能的物质需要

我国是一个社会主义国家,集中力量办大事,逐步提高广大人民群众的物质文化生活,实现共同富裕,这是社会主义初级阶段的主要任务。随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立,市场主体多元化发展,社会生产领域不断扩大,社会生产力水平有了很大的提高,财政收入稳定增长,这为扩大税源、增加税收奠定了充实的基础。只有通过税收的方式筹集大量的资金,才能满足国家经济建设和社会发展的需要。

(二)实施宏观调控政策、促进经济稳定增长

宏观调控是指政府为实现宏观(总量)的平衡,保证经济持续、稳定、协调增长,运用经济、法律和必要的行政手段对货币收支总量、财政收支总量和外汇收支总量的调节与控制。宏观调控是政府重要的经济职能,它在政府进行经济管理,克服市场失灵方面起着重要的作用。在社会主义市场经济条件下,宏观调控的主要目标,就是促进经济稳定增长,优化产业结构,保持物价总水平的基本稳定,实现充分就业。税收是一个重要的经济杠杆,也是宏观调控的主要内容之一。国家运用税收杠杆对国民经济进行调节,主要是通过设置不同税种、设计不同税率来直接调整不同主体的物