

张国健 主编

新 税收 基础教程

XINSHUISHOUJICHUJIAOCHENG

中国审计出版社

新税收基础教程

张国健 主编

张精一

徐焕东

张智梅 副主编

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

新税收基础教程/张国健主编. —北京:中国审计出版社, 2001. 7
ISBN 7-80169-055-9

I. 新… II. 张… III. 税收管理—中国—教材
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 052146 号

新税收基础教程

张国健 主编

张精一 徐焕东 张智梅 副主编

出 版	中国审计出版社		
地 址	北京市东城区东四十条 24 号青蓝大厦	邮政编码	100007
发行经销	新华书店总店北京发行所发行	各地新华书店经销	
制版照排	世纪风云图文制作中心		
印 刷	北京密兴印刷厂	版 次	2001 年 11 月北京第 1 版
开 本	850 × 1168 1/32	印 次	2001 年 11 月第 1 次印刷
印 张	12.25	印 数	1 - 5000
字 数	301 千字	定 价	19.8 元
书 号	ISBN 7-80169-055-9/F·028		

版权所有 侵权必究

前 言

为了适应社会主义市场经济体制的需要,我国进行了税制改革,建立了一套符合我国国情的新的税收制度。新税制的建立,对税收理论与实践都产生了重要影响,但在新税制运行过程中,纳税人、税务人员也遇到了不少疑难问题。为了使学生和广大税务人员、纳税人掌握税收基本知识,同时解决实际工作中存在的问题,我们组织了一些高职院校、普通高校的教师、税收理论研究人员、实际工作者,编写了这本《新税收基础教程》。

该书以 2001 年修订的《中华人民共和国税收征收管理法》和其它税收法规、政策为依据,结合税收发展的实践和税收理论研究的最新成果,并在借鉴国际惯例和国外先进经验的基础上,从不同的角度,全面、系统地阐述了税收基本理论和现行税制的主要政策规定,并通过大量实例,详尽地介绍了新税制下各种税征纳实务中的疑难问题及其解决办法。该书每一章的阐述,都是将税收基本知识和实践中应注意的问题结合起来,用理论指导实践,力求使读者能对税收知识和税收工作中的问题有一个全面、深入的理解,既知其然,又知其所以然,以便更好地掌握和学习税收知识,在实践中准确地把握和运用。该书内容丰富,分析问题透彻,知识性、政策性强,对于学生学习税收知识,了解和领会税收工作的难点;对于税务人员精通税收业务,提高税收征管水平;对于纳税人,特别是财务人员掌握税收政策,准确缴纳税款,保护自己的合法权益,都有很好的实用价值。本书可作为高职、中职院校经济类各专业的教学用书,也可以作为一般大中专院校和在职干部培训教材及税务人员、纳税人的参考资料。

本书由张国健副教授主编,张精一、徐焕东、张智梅任副主编。编写人员的具体分工为:张国健编写第一、第二、第五章;张精一编写第三章、第十章;俞津丽编写第四章;郭静娟编写第六章;张智梅编写第七章;徐焕东编写第八章;张涛编写第九章。由张国健负责全书的修改和总纂。

由于作者水平有限,书中错误之处在所难免,敬请读者批评指正,以便日后修改。

作 者

2001 年 10 月

目 录

第一章 税收概论

- 第一节 税收的产生和发展 (1)
- 第二节 税收的本质、职能和作用 (10)
- 第三节 税收原则 (17)
- 第四节 税收分类和税制要素 (33)

第二章 增值税

- 第一节 增值税的基本内容 (47)
- 第二节 增值税征纳实务 (62)

第三章 消费税

- 第一节 消费税的基本内容 (92)
- 第二节 消费税征纳实务 (101)

第四章 营业税

- 第一节 营业税的基本内容 (117)
- 第二节 营业税征纳实务 (129)

第五章 企业所得税

- 第一节 企业所得税的基本内容 (159)
- 第二节 企业所得税征纳实务 (172)

第六章 外商投资企业和外国企业所得税

- 第一节 外商投资企业和外国企业所得税的基本内容 (211)
- 第二节 外商投资和外国企业所得税征纳实务 (223)

第七章	个人所得税	
第一节	个人所得税的基本内容	(257)
第二节	个人所得税征纳实务	(271)
第八章	其他税种	
第一节	资源税	(304)
第二节	土地增值税	(315)
第三节	城市维护建设税	(333)
第四节	印花税	(336)
第五节	农业特产税	(345)
第九章	税收征管制度	
第一节	税收征管的基本内容	(349)
第二节	税收征管实务	(358)

第一章 税收概论

第一节 税收的产生与发展

一、税收的产生

税收是随着社会的发展逐渐演进而来的，它是一个历史范畴，是在国家产生以后，随着社会生产力发展到一定水平，剩余产品普遍出现，形成了专门执行社会职能的公共权利部门，并建立了较为完备的征收组织而产生和发展的。税收的形成与发展同社会生产力的发展、阶级和国家的形成与发展有着内在的联系。对于税收的产生、存在和发展，社会经济条件是内在的、根本的决定依据，国家存在及对资金的需要则是一个必要的前提条件。

（一）国家的出现及政府职能的专门化是税收产生的前提条件

国家是由军队、警察、法庭、监狱等强有力政权机构所组成的一个实体。国家一经形成，就需要在社会分配中占有一部分剩余产品，用以维护它的存在和执行职能的需要。税收正是随着国家的形成而形成，又随着国家的发展而发展，它是维护

统治阶级利益的重要工具，是以国家为主体对社会产品和国民收入进行的一种无偿性、强制性的分配。随着社会的进步，经济的发展，国家产生以后，其职能不断扩大，国家支出逐渐增长，凭借生产资料所有权而取得“王室收入”已不能满足需要，于是国家就凭借其政治权利无偿地从社会产品中取得另一项收入，即税收收入，专门执行社会职能，不再直接参与生产活动，也不再直接占有社会产品。而国家之所以要征税的原因，如前所说是因为它是阶级压迫的工具，为了实现其职能，在其建立后，就须拥有各种暴力机关和提供社会服务的职能部门。为了保证各种职能部门实现其职能的正常开支，应对突发事件的支出，如对外战争等军事开支以及满足国家公职人员的生活需要，国家就需要从生产领域创造的社会财富中取得一部分收入，取得实现它的职能所必需的资金，这在剥削阶级占统治地位的各种社会里有这种需要，在劳动人民当家作主的社会主义制度下也同样有这种需要。但是，只具备国家产生和存在这么一个条件，还并不能决定税收的产生和存在。税收的产生和是否存在是建立在社会的一定经济关系基础之上的，是要看是否具备了它产生、存在的客观经济条件。并不是只要国家存在，就会产生税收，历史上并不是一有了国家，就一律必须征收税收。同时，在国家 and 税收都已经出现以后，在某种特殊情况下，即使取消税收国家仍然可以存在。例如，在列宁领导下的苏联，由于工商经济事业的全部国有化，货币急剧贬值和经济关系的实物化，余粮收集制的实行，以及剥夺资产阶级的任务取得最大胜利，税收实际上被取消了，直至以后过渡到新经济政策时期才又恢复对各税的征收。在取消税收的短暂期间，税收没有了，国家机器照常运转，苏联这个国家依然存在，不因废除税收也相应废除国家。

（二）剩余产品的出现及普遍化是税收产生的一个

物质前提

在原始社会初、中期，由于生产力水平低下，人类都在各个部落里共同居住、共同劳动，平均分配实物，没有剩余产品，没有剥削现象，没有形成阶级，也没有形成国家，因而也就没有税收。在原始社会末期，随着社会生产力的进一步发展，社会出现了三次大分工，社会产品不仅能够维持劳动者的自身需要，而且有了剩余，产生了剩余产品。这些剩余产品被当时占统治地位的部落领袖据为己有，打破了平均分配的格局，于是出现了剥削，在氏族内部形成了剥削与被剥削的对立，产生了私有制、阶级和国家。税收就是在这种演变过程中，伴随着私有制、阶级和国家的产生而逐渐形成的，也就是说只有当生产力发展到一定程度，剩余产品普遍存在时，税收有了征收对象，才会形成税收这种规范化的分配形式。但这并不意味着税收的产生是决定于剩余产品的广泛生产，因为在古代实行土地公有制时已有剩余产品的广泛生产，但这时并未对土地征税，只有在土地私有制出现以后才对土地征税，土地私有制才是土地征税的决定依据。

（三）征税机构的建立是税收产生和发展必须具备的一个外部条件

只有国家机构比较健全，特别是建立了较为完备的征税机构，才能组织征税活动，从而才能存在税收。税收也只有在征收过程中才能不断得到完善和发展。税收正是在这一过程中，伴随着私有制、阶级和国家的形成而逐渐形成的，并随着国家的发展而得到进一步的完善。从此，税收就成为国家取得收入，强制地对社会产品进行分配的工具。

税收的产生、发展不是偶然的，而是由多种因素的共同作用决定的，在其产生过程中应具备多种条件。从本质上说，税收是在国家出现以后，又具备了一定的社会经济条件才产生、存在和发展的。

二、税收在中国的发展

(一) 中国解放前税收发展状况

国家形成以后，税收得到了充分的发展。但是在我国，税收并不是随着第一个奴隶制国家的产生而同时产生的，而是经历了一个较长的历史过程。在国家产生以后，伴随着生产资料私有制，特别是土地私有制的产生、发展以及商人的大量出现，商品交换的扩大，才出现了用税收分配形式来取得一部分财政收入资金的现象。中国的税收发展，经历了一个从简单到复杂、从低级到高级、从很不完善到逐步完善的漫长发展过程。社会主义社会以前的税收发展过程大体可按社会形态划分为以下四个主要阶段：

1. 奴隶社会的税收。奴隶社会的税收处于简单的贡纳时期，是一种最古老的直接税形式，是税收原始的雏形阶段，也是不成熟的、简单的和低级的。奴隶制国家的收入主要来自贵族奴隶主或诸侯以及被征服国家的贡纳。其特点是租、税不分，实物、力役共存，没有固定的对象和固定的比例。随着生产力的发展，奴隶制国家统治权力的逐渐加强和国家开支的逐渐加大，国家收入的征收形式逐渐由不固定过渡到相对固定的定量、定率。但是这种定量、定率仍然是不确定的，多与少没有统一的标准，所以这时的税收尚处在雏形阶段。据《孟子·滕文公》一书记载，我国奴隶社会时期的夏、商、周三个朝代就实行过“贡、助、彻、法”的税收制度。

2. 封建社会的税收。由奴隶社会过渡到封建社会是生产关系的重大变化，是社会形态由低级向高级的发展，必然伴随着税收制度的变化。我国的封建社会税收在此期间经历了十分漫长的岁月，税收形式也多种多样，主要可以分为五个阶段：“租税”阶段（从秦汉到隋唐）；“租、庸、调”阶段（主要在唐朝初期）；

“两税法”阶段（唐朝中期）；“一条鞭法”阶段（明朝万历年间）；“地丁合一”阶段（清朝雍正年间）。如果说土地私有制的确立表明了地主经济的正式形成，那么，以土地面积为依据定量征税，可以称为税收由雏形阶段向成熟阶段的过渡。对耕地征收的田赋是封建国家的主要税收。以人丁为征税对象的人头税也是封建社会税收的一个重要特点。在封建社会后期，由于商品交换的发展，税制也发生了重大变革，主要特点是把农民的各种徭役并入田亩之内，税收由实物形式逐渐向货币形式过渡，为商品经济的发展创造了更有利的条件。

3. 半封建、半殖民地社会的税收。清朝后期，国内经济出现了资本主义萌芽，但清政府一直沿用前清的税制，还征收田赋、盐税、矿税、关税、厘金等。厘金是对日常用品征收的税，其税率不断提高，成为清政府的主要经济来源，但同时也严重阻碍了国内工商业的发展。

4. 国民革命时期的税收。这是我国资本主义经济上升时期，封建社会的土地税和人头税逐渐被取消或降到次要地位，对商品销售课征的流转税则逐渐成为主要的税收。而在对外经济方面，也应通过征收进口税，使进口商品价格高于本国市场价格，以保护本国资本主义工商业的发展，但由于我国政府无能，官僚腐败，税收并没有发挥其应有作用，反而使广大人民群众苦不堪言，受尽压迫。这一时期又可划分为两个阶段：北洋政府统治阶段。当时的税收主要有田赋、盐税和货物税。为保证国家财政收入，北洋政府把税收划分为国家税收和地方税收，至此，税收的管理权限得到了进一步的发展。国民党统治阶段。国民党政府统治区按主管部门划分了关税（含进口税、出口税、战时消费等）、盐税（含盐税及食盐附加税等），货物税（含烟酒税、矿税等），直接税（含多种所得税、过分利得税、营业税、印花税、遗产税等），这四大税类构成它的中央税制；以田赋、土地税、屠宰税、

牌照税、契税、行为取缔税与多种税收构成它的地方税体系。税收收入占财政收入的 80%。税收除正税以外，地方各税、附加税也无数。据史料记载，国民党区域内的捐税名目高达 1756 种，堪称世界之最，摊派勒索到了极点。而在共产党领导下的革命根据地，其财政支出基本依靠生产自给来满足，税收在整个财政收入中所占比重较小。

（二）社会主义时期税收发展状况

1949 年 10 月新中国成立，中国开始进入社会主义时期，一个“取之于民，用之于民”的新的税收体系开始建立并逐步完善，对社会主义经济的发展起了决定性的作用。

1. 社会主义税收的存在，是由社会主义的生产结构所决定的。社会主义税收存在的客观依据主要体现在以下三个方面：

（1）社会主义税收存在的一般条件。剩余产品的广泛生产和经常化的社会公共需要，是产生财政的前提条件，也是税收存在的一般条件。同时，国家公共权力的产生，并由国家来执行公共事务的职能，这是税收存在的直接原因。这些条件，在社会主义社会里仍然存在。马克思在《哥达纲领批判》中指出：在社会主义社会，劳动者的所得不是“不折不扣的”，而是“有折有扣的”。社会产品在进入劳动者个人消费分配之前，要进行各种扣除：①用来补偿消费掉的生产资料的部分；②用来扩大再生产的追加部分；③用来应付不幸事故、自然灾害的后备基金或保险基金。剩下的总产品中的其他部分是用来作为消费资料的。在把这部分社会产品进行个人分配之前，还得从里面扣除：①和生产没有关系的一般管理费用；②用来满足共同需要的部分，如学校、保健设施等；③为丧失劳动能力的人设立的基金。根据马克思上述的分配原理，社会总产品经过分配基本形成四大基金：补偿基金、积累基金、消费基金、后备基金。其中补偿基金基本上属于企业财务分配范畴，其他基金基本属于财政分配范畴。同时，税

收同其他财政收入形式相比，具有“强制性、无偿性、固定性”的特征。这“三性”对于国家取得财政收入来说，最能满足其及时和稳定的要求。从这个角度讲，税收具有其他财政收入形式不可比拟的优越性。因此，税收分配的优越性，决定国家必然利用税收分配工具，而社会产品进入劳动者个人消费之前的“社会扣除”则是社会主义税收存在的物质基础。

(2) 社会主义税收存在的客观经济条件。社会主义经济是市场经济，是国有经济占主导地位，集体、私营、中外合资、合作等多种经济形式共存的混合经济，他们都是独立的经济实体，自主决定生产经营形式。这就决定了税收必然是社会主义国家取得财政收入的重要方式。国有企业是自主经营、自负盈亏，对国家承担资产保值增值的责任，独立地享有民事权利、承担民事责任的企业法人。国有企业不是国家行政机构的附属物。在这种情况下，国家和国有企业之间必然在经济利益上存在整体与局部、长远与当前的矛盾。这就客观上要求采取税收形式把国有与国有企业的经济关系从法律上固定下来，即便于国家稳定地取得财政收入，又保证了企业的局部利益不受损害。对非国有经济，国家凭借政治权力，以税收的形式对其收入进行分配，不仅在税收的强制性上与国有企业完全相同，而且也反映了国家与非国有经济在根本利益一致基础上的整体与局部、长远与当前的经济利益关系。

(3) 社会主义税收存在的外部条件。对外开放的政策是我国一项长期的基本国策，必须坚决加以落实。随着对外开放的发展，合资经营企业、外资企业逐渐增多，来我国工作、讲学的外国人也日益增多。对这些企业和个人的收入，如果我们不征税，这些单位和个人回国后仍需向本国政府申报纳税，我国的经济利益就会受到损害。另外，征税权是国家主权的一个重要组成部分，为了维护国家主权的完整，也必须向外资企业、外国企业以

及合资经营企业征税。与此同时，我国公民去外国工作或我国企业向外国投资也逐渐增多，在异国他乡也要按照外国政府的规定向其申报纳税。因此，向外资企业、合资企业以及外国人征税，是符合经济上、政治上的对等原则，是必要的。

2. 新中国税收发展的四个阶段。

新中国的税收的发展是与各个历史时期政治经济形势发展的需要相一致的。50多年来，随着政治经济形势的发展变化，新中国的税收经历了一个建立和不断发展完善的过程。概括说来，大体可以分为以下四个阶段：第一个阶段是由新民主主义向社会主义过渡时期（1949~1956）。这也就是国民经济恢复和生产资料私有制的社会主义改造时期。这个阶段国家为了争取财政经济状况的基本好转，十分重视税收工作，在取缔国民党政府统治时期各种苛捐杂税名目的基础上，根据当时多种经济成分并存的情况，采取了多种税、多次征的复税制；同时，在税收负担上，根据“工轻于商、生产资料轻于消费资料、日用品轻于奢侈品、有益于国计民生的私营工商业轻于无益或少益于国计民生的私营工商业”的政策原则，对不同行业、不同产品规定了不同的税率。另外，又根据对资本主义经济和个体经济改造的需要，实行了“公私区别对待、繁简不同”的税收政策。这个时期的税制，虽然过于简化，不适应复杂的经济情况，不利于经济调节，在有的工作中有过失误，但总的说来，与当时的经济情况还是基本适应的，加之当时税务机构健全，税务干部力量较强，税收管理也较严格，所以，税收的作用发挥得比较充分。第二个阶段是开始全面建设社会主义时期和十年内乱时期（1956~1978）。这一阶段实行的是计划经济体制，全民所有制经济和劳动人民的集体所有制经济占了绝对优势。但由于思想上受“左”的错误影响，片面强调简化税制和保持原税负，漠视税收的经济杠杆作用，甚至一度搞农村税收包干，对国有企业也一度搞过“税利合一”试点，

打算取消税收。十年内乱期间，又进一步简化和合并税制、税种，结果税种越来越少，税目越来越粗，征收管理办法越来越松，税务机构、税务干部力量和税收管理也已经被削弱，税收在经济领域中的活动范围大大缩小了，严重影响了税收应有的杠杆作用的充分发挥。第三个阶段是改革开放，开始进入社会主义建设新时期（1978~1993）。随着党和国家工作重点转移到社会主义现代化建设上来，随着国民经济调整、改革、整顿、提高方针的提出和贯彻执行，政治经济上出现了新的形势，税收的经济杠杆作用重新被人们去认识和重视。在整个国民经济的调整和经济体制的改革和对外开放中，按照形势发展的需要，从1979年起，在重视发挥税收经济杠杆作用的基础上，增设税种，完善税制，逐步建立了以流转税为主、所得税为辅，配合其他税种的多层次、多税种、多环节的复合税制体系，税务干部力量和税收管理也都得到很大加强，税收的经济杠杆作用已更多地发挥出来。第四个阶段是迈向社会主义市场经济的转轨时期。1992年10月党的十四大确立了建立社会主义市场经济体制的宏伟战略目标，为了适应国家从计划经济向社会主义市场经济过渡的要求，1993年1月党的十四届三中全会通过了《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》。根据《决定》确定了税收指导思想、原则和基本要求，同年12月，税收制度进行了全面的、结构性的改革，从1994年1月1日起推行新税制，一个具有中国特色的、符合社会主义市场经济体制要求的税制调节体系已初步建立。与此同时，一个以现代化技术支持的，相互协调、相互制约的申报代理、稽查相结合的新的征管模式也正在加速建立，以强化依法治税。国家税务总局从1993年12月起，升格为正部级机构，省及省以下分设国家税务局和地方税务局两套税务机构分别征收中央税和地方税，税务干部队伍日益发展壮大，税收征管力量越来越强。税收作为国家的一个重要宏观调控杠杆，也将

在建立和发展社会主义市场经济中，发挥其重大作用，税收事业在我国已进入一个新的发展阶段。

第二节 税收的本质、职能和作用

一、税收的本质

事物的本质是由它本身所包含的特殊矛盾决定的，这一矛盾使它区别于其他事物。税收区别于其他事物的特殊矛盾表现为国家与纳税人在利益或收入分配上的矛盾。税收的本质是以国家为主体，为实现国家职能，满足公共需要，在国家与纳税人之间进行的一种特殊的收入分配活动。它体现着一定社会制度下，国家在取得财政收入的国民收入分配和再分配活动中，同社会团体、社会成员之间的一种特定分配关系。它是社会整个产品分配关系的有机组成部分，也是社会整个生产关系的有机组成部分。

税收性质或称税收的社会性质，是税收本质在不同社会制度下，反映该特定社会的社会性，主要是社会阶级性的体现。也就是说，税收性质就是税收本质在不同社会制度下所体现的特殊性。由于在不同社会制度下，社会的生产关系（主要是生产资料所有制）不同，人们在生产阶级中的地位不同，税收这种特定的分配关系所体现的社会性或阶级性也就不同。同时，由于税收这一活动以国家为主体，为实现国家职能服务，所依据的法令、法规由国家颁布，其性质明显地受制于或决定于国家的阶级本质。换句话说，税收的性质归根到底是由一定的社会生产关系（主要是生产资料所有制）以及建立在这个基础上的国家性质决定的。性质不同的税收必然是为实现不同的国家职能和任务服务，为不