



21世纪高等职业技术教育通用教材

税收理论与实务

◆ 张宏伟 展 凯 主编



中国金融出版社


21 世纪高等职业技术教育通用教材

税收理论与实务

主 编：张宏伟 展 凯

副主编：朱玉广 刘爱华 刘志强

主 审：张国健

 中国金融出版社

责任编辑:王 凤 蕾攸倩

责任校对:李俊英

责任印制:尹小平

图书在版编目(CIP)数据

税收理论与实务/张宏伟,展凯主编. —北京:中国金融出版社,2003.7

21世纪高等职业技术教育通用教材

ISBN 7-5049-3124-1

I. 税…

II. ①张…②展…

III. ①税收理论-中国-高等学校:技术学校-教材②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(2003)第 062999 号

出版 **中国金融出版社**

发行

社址 北京市广安门外小红庙南里3号

发行部:66024766 读者服务部:66070833 82672183

<http://www.chinafph.com>

邮编 100055

经销 新华书店

印刷 保利达印务有限公司

尺寸 148毫米×210毫米

印张 11

字数 326千

版次 2003年8月第1版

印次 2003年8月第1次印刷

印数 1-5090

定价 20.00元

如出现印装错误本社负责调换

内容提要

本书结合高职教育的特点，对我国税制改革后的体系进行了系统的阐述，重点介绍增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、农业税、资源税等税种的基本理论、政策、法律法规和征收管理办法，同时适当介绍其他税种，并配有各种实例，将理论与实践相结合，力求使学生更好地理解 and 掌握税收理论与实务，增强学生的理论分析能力、动手操作能力和解决实际问题能力。本书可作为管理类各专业的基础教材，还可供审计、会计、财税、金融等部门干部培训与自学用书。

前 言

本书是 21 世纪高职高专通用教材之一，是由湖北职业技术学院、泰州职业技术学院、浙江长征职业技术学院、长沙民政职业技术学院、山东商业职业技术学院、南昌水利水电高等专科学校等高职（专）院校的专职教师吸取了各校的教学经验，专门为高职高专和成人高校的经济管理类各专业开设税收课程而精心编写的。

随着我国社会主义市场经济体制的建立，税收已经渗透到社会主义经济生活的各个方面。它不仅是政府财政收入的主要形式，涉及国家、企业和个人的经济利益，影响国民经济运行，而且在弥补市场缺陷、调节收入分配和稳定经济等方面发挥着重要作用。因此，无论是制定和执行税收政策、法规的政府管理人员，还是从事生产经营的企业管理人员，都要熟悉、掌握税收理论、政策和法规。在市场经济社会中，企业（单位）、公民个人的涉税行为越来越多，普及税收知识，对于保证国家财政收入、促进国民经济繁荣、培养公民良好的纳税意识和维护国家权益等，都有着十分重要的意义。由此可见，税收课程在高职（专）和成人高校的课程体系和人才培养中处于重要的地位。

作者在编写过程中，严格按照教育部关于高职、专规划教材的编写要求，以最新制定的《高职高专教育税收课程教学基本要求》为依据，明确教材的使用对象，贯彻“必需、够用、实用”的原则精选内容。全书以邓小平理论、社会主义市场经济理论为指导，在对 1994 年税制改革构建的我国税制体系进行系统阐述的基础上，吸收了税收制度的最新内容；坚持精炼理论，缩减历史，突出实务的原则；突出高职高专教育的应用性、实践性和可操作性等特点，理论联系实际。同时，尽量丰富实例，旨在帮助学生更好地理解 and 掌握教学内容，增强学生的分析能力和动手能力，使学生学会如何解决经济活动中的涉税问题。

本书由张宏伟、展凯任主编，朱玉广、刘爱华、刘志强任副主编，张国健主审。

参加本书编写的有：张宏伟（1，4，9）、展凯（1，2）、朱玉广（3）、银样军（5）、刘志强（6，10）、陈秀花（7）、刘建宏（8）、刘爱华（11）。另外，谢毅哲、舒文舟老师也参加了部分编写工作。

由于时间紧迫，书中可能有疏漏和错误之处。敬请读者予以原谅和指正。

本书编写组

目 录

1	税收概论	1
1.1	税收的概念和分类	1
1.2	税收制度及其构成要素	15
1.3	税收的征收管理	24
1.4	新中国税制的建立与发展	45
	【本章习题】	57
2	增值税	58
2.1	增值税的概念、特点和作用	58
2.2	增值税的征税范围、纳税人与税率	64
2.3	增值税应纳税额的计算	70
2.4	增值税的征收管理	78
2.5	案例	86
	【本章习题】	91
3	消费税	99
3.1	消费税的概念、特点及作用	99
3.2	消费税的纳税人、征税范围与税率	101
3.3	消费税的计税依据与计算方法	107
3.4	消费税的征收管理	117
3.5	案例	121
	【本章习题】	123

4 营业税	129
4.1 营业税的概念、特点 and 作用	129
4.2 营业税的征税范围和纳税人	130
4.3 营业税的计税依据、税目税率	132
4.4 营业税的计算与征收管理	136
4.5 案例	139
【本章习题】	142
5 关税	144
5.1 关税的概念、分类与作用	144
5.2 关税的征收制度	155
5.3 关税减免与关税征收管理	169
5.4 船舶吨税	176
5.5 案例	178
【本章习题】	179
6 企业所得税	180
6.1 企业所得税概述	180
6.2 企业所得税的征税对象、纳税人和税率	183
6.3 企业所得税的计税依据和计算方法	187
6.4 企业所得税的征收管理	209
6.5 案例	214
【本章习题】	216
7 外商投资企业和外国企业所得税	218
7.1 所得税的征税对象、纳税人与税率	218
7.2 所得税的计税依据和计算方法	221
7.3 所得税的征收管理	227
7.4 案例	234
【本章习题】	241

8	个人所得税	243
	8.1 个人所得税的概念、特点及作用	244
	8.2 个人所得税的纳税人和征税对象	245
	8.3 个人所得税的计算	251
	8.4 征收管理	260
	8.5 案例	266
	【本章习题】	269
9	农(牧)业税	271
	9.1 农业税	271
	9.2 农业特产税	276
	9.3 牧业税	281
	9.4 案例	282
	【本章习题】	284
10	资源税	285
	10.1 资源税的概念、特点和作用	285
	10.2 资源税的纳税人、征收范围及税目、税额	288
	10.3 资源税的计算与征收管理	290
	10.4 案例	294
	【本章习题】	298
11	其他税种	300
	11.1 土地使用税和耕地占用税	300
	11.2 土地增值税	306
	11.3 城市维护建设税与教育费附加	311
	11.4 房产税和契税	314
	11.5 车船使用税	319
	11.6 印花税	323
	11.7 案例	331

【本章习题】	335
参考文献	342

1 税收概论

1.1 税收的概念和分类

1.1.1 税收的一般概念

税收，在我国历史上又曾称为赋税、租税、捐税等等，是历史上较早出现的一个财政范畴。税收历来是国家取得财政收入的最佳、最有效的形式之一。

在原始社会初期，生产力水平极为低下，人们用原始简陋的生产工具共同劳动、共同消费，以维持最低水平的生活需要。当时没有产品剩余，虽然偶尔存在满足氏族或公共需要，但它并不构成独立的经济活动。

随着劳动工具的改进，在原始社会末期，人类社会发生了两次大分工：先是游牧部落逐渐分离出来，再是手工业与农业分离。社会大分工促进了交换的发展。同时，分工和交换的发展，也加速了氏族公社的瓦解，代之以农村公社。农村公社以地缘关系为基础建立，区别于以血缘关系为纽带的氏族公社。同时，它已不是直接的生产单位，而成为在各个体家庭基础之上，管理公共事务的社会组织了。“在每个这样的公社中，一开始就存在着一定的共同利益。维护这种利益的工作，虽然是在全社会的监督之下，却不能不由个别成员来担当：如解决争端；制止个别人越权；监督用水，特别是在炎热的地方；最后，在非常原始的状态下执行宗教职能。这些职位被赋予了某种特权，这是国家权力的萌芽。”^① 与之相适应，在各氏族内部分配之外，

^① 《马克思恩格斯选集》第三卷，第 218 页，人民出版社 1972 年版。

形成了对一部分剩余产品的集中分配，以满足公社的公共需要。这种为满足公共需要而对一部分剩余产品的集中分配，就是财政分配的萌芽。

氏族公社的后期，由于交换和私有制的发展，加速了公社内部贫富的分化，形成了剥削与被剥削的阶级对立，从而产生了国家。国家是阶级矛盾不可调和的产物。国家不同于氏族组织，一是它按地区来划分它的国民；二是公共权力的设立。恩格斯指出，国家的本质特征，是和人民大众分离的公共权力。由于国家是从控制阶级对立的需要中产生的，同时又是在这些阶级的冲突中产生的，所以，它照例是最强大的、在经济上占统治地位的阶级的国家。这个阶级借助于国家而在政治上也成为占统治地位的阶级，因而获得了镇压和剥削被压迫阶级的新手段。所以，国家的公共权力首先是实行阶级统治的强制手段，这与公社的权力有着根本的区别。构成国家公共权力的，不仅有武装人员，而且还有物质的附属物，如监狱、法院和各种强制机关等。但国家机器本身并不创造物质财富，只能从社会分配集中一部分社会产品维持它的存在，并实现其职能；同时，这时国家又是公共事务的执行者，为满足社会公共需要，原来由纯社会机关集中化分配，逐步转化为国家集中性分配，即国家财政。它是以国家为主体集中一部分产品用于满足社会公共需要的分配。

这里需要指出的是，维持国家的存在并实现其职能的需要，既是社会公共需要的一部分，又是对社会公共需要的一种扭曲。从国家的起源看，国家是社会内部分工的一部分，是维系社会存在的需要。

财政的一般本质是，社会再生产过程中为满足社会公共需要而形成的社会集中化的分配；广泛的剩余产品生产和经常化的社会公共需要，是财政产生的历史条件。税收是财政收入的一种主要方式。因此，财政产生的历史前提，当然也是税收产生的历史前提。但财政的产生并不同时产生税收。在国家出现之前，为满足社会公共需要而形成的集中性的分配，主要是通过从各家庭集中一部分人力耕种一定的公共土地，同时依靠有剩余产品的家庭的志愿贡献来取得，不存在强制征收的税收。当国家这个强制性的社会公共权力形成后，才为税收

的产生提供了可能的条件。但也还不是一出现了国家就同时产生了税收这种分配方式。同其他任何历史事物一样，税收的产生和发展也经历了一个从萌芽到雏形、再到成熟的历史过程。

国家出现之后，以国家为主体集中一部分社会产品的分配，必须借助一定的方式。而国家能够采取一些什么样的方式，主要由当时的经济条件来决定。我国奴隶社会以自然经济为特征，主要生产部门是农业，主要生产资料是土地。所以，最初的国家财政收入只能是来自土地的生产物，取得财政收入的方式由土地所有制决定。在奴隶社会，奴隶主占有生产资料，并直接占有生产劳动者——奴隶。那时的私有制主要是国王所有制，这样的经济、政治条件，决定了当时国家取得财政收入，主要是直接强迫奴隶从事各种生产劳动，并直接攫取其劳动成果。再就是向被征服的弱小部族或国家进行掠夺，并按时收受强派的贡物。总的来说，是生产过程的经济剥削和生产过程以外的超经济剥削结合在一起，租税不分；或者说，在地租以外不存在纯粹意义上的税收。当然，土地国王所有制，也并非国王把全部土地集中在自己手里直接管理，而是把大部分土地分赐给诸侯臣属作为俸禄，也有一小部分分授给自由民耕种。这些奴隶主和自由民，已拥有这部分土地的使用权和产品的私有权，而公田收获的一部分要上交国王，构成国家的财政收入，这就是当时的所谓公田制。这些缴纳在我国奴隶社会称之为贡、助、彻等，它们是我国早期田赋的原始形式，已具有税收的雏形。

随着生产力的发展，私有制逐步摆脱了国王所有制的束缚，统治阶级成员和其他私有者，已经能够完整地支配一定的生产资料和财产。我国春秋战国之交从奴隶制向封建制转变，土地国王所有制日趋瓦解，私有制普遍发展起来。公元前 594 年（鲁宣公十五年）鲁国实行“初税亩”，公元前 408 年秦国实行“初租禾”，说明土地私人所有制已在法律上得到承认，这成为土地私有制确立的标志。在这种经济条件下，国家取得财政收入，就必须更多地依靠其政治权力，按照一定的标准向财产私有者征收一定数额的实物和货币。一般认为，从这个时候起，税收才以独立的范畴出现，成为国家取得财政收入的主要

方式，一直延续至今。

综上所述，税收是一个历史范畴。它的产生，除必然具有财政产生的历史前提外，强制性的国家公共权力的存在是税收产生和存在的政治条件。这种公共权力要靠征税权取得赖以存在的物质基础。另一方面，征税又是以各种强制性的公共权力为后盾的。同时，以土地占有关系为主要标志的私人占有制，是税收产生和存在的经济条件。如果国家直接占有生产资料，并可直接支配社会产品，当然就无需采取税收这种方式。只有当生产资料和社会产品归私人所占有或支配，而国家又需要将一部分不属于自己所有或不能直接支配的社会产品转化为自己所有和支配时，才必然要采取税收这种强制征收方式。

税收又是一个经济范畴。所谓经济范畴，是生产的社会关系的理论表现。生产、分配、交换、消费是社会再生产得以进行的四个环节，其中分配是把社会总产品分为不同的份额，并决定各个份额归谁占有的一个环节。税收就是这个环节中的一种特殊的分配形式。国家征税的过程，就是把纳税人占有的一部分社会产品强制地转变为国家所有的分配过程，并因此形成一种以国家为主体的特定的分配关系，而社会产品分配关系是社会生产关系的组成部分，因此税收也属于经济范畴。税收这种分配，与工资、利润、利息、地租等分配形式的根本区别在于：其他分配形式都是以生产资料的占有和人们在生产中的地位为依据的，而税收则是以国家政治权力为依托的分配。

1.1.2 税收的形式特征

税收是国家取得财政收入的一种主要方式，但与其他方式相比，它具有独有的特征，这就是税收的强制性、无偿性、固定性。人们习惯称为“税收三性”。

1.1.2.1 税收的强制性

税收的强制性，是指税收这种分配方式是国家凭借政治权力，从颁布税收法令和制度等法律手段来规范、制约、保护和巩固国家和纳税人之间的分配关系。国家制定和颁布实施的税收法令和制度，任何

单位和个人都必须遵守和执行，否则就要受到法律的制裁。

国家之所以要强制性征税，一是因为国家的征税权凌驾于生产资料所有权之上，对不同所有者都可以行使；二是因为国家肩负有社会公共事务职能。而享受或消费国家提供的公共设施和事务，是每一个社会成员的平等权利。这种权利的另一面是，每个社会成员都有义务向国家缴纳一部分剩余产品，分担一部分社会费用。但如前所说，公共需要的享受是不可分割和非排他性的。因此，社会成员承担公共需要的费用，不能用等价交换的方法来解决，而只能由国家规定社会成员义务缴纳的办法来解决。国家的征税权利是国家的正当要求，为了保障这种权利就必须运用国家的政治权力。这是因为，税收分配是一种利益分配。在经济单位和个人看来，社会的共同利益是一种虚幻的东西，是“异己的”；他们所追求的仅仅是自己的、特殊的利益，从而会抵制征税。这样，国家就必须运用政治权力来进行实质性的干涉和约束，以保障征税权利，所以税收具有强制性。

国家征税是直接凭借其政治权力，这并不意味着国家可以不顾经济条件而任意征税。经济是政治的基础，“在一无所有的地方，皇帝也和任何其他暴力一样，丧失了自己的权力。从虚无之中，不能产生任何东西，特别是不能产生利润。”^①而且从根本上说，国家也是一定生产方式的产物。每个国家都必须按照本国的具体经济条件来确定对什么征税、征多少税。否则，滥用政治权力横征暴敛，必将导致统治者的覆没和国家的更迭。

税收的强制性，也不只是要求纳税人必须依法纳税。对征税机关来说，税收也是强制的，无论是多征了，还是少征了，也要受到相应的制裁。

1.1.2.2 税收的无偿性

税收的无偿性，是指国家取得税收收入不需要向缴纳的单位和个人付出任何代价，正如列宁所说的：所谓赋税，就是国家不付任何报

^① 《马克思恩格斯选集》，第20卷，第235页，人民出版社1972年版。

酬而向居民取得东西。同时，通过征税，单位和个人缴纳的实物或货币即转变为国家所有，并不再直接归还给缴纳者。就这一点而论，税收与国债收入、对外债务收入、规费收入等有明显的区别。国债收入，国家作为债务人，对债券持有者具有直接的偿还关系。规费收入则是国家对有关当事人提供某种服务而收取的一种报酬，也不具有无偿性。

税收的无偿性，是就国家和具体纳税人对剩余产品的占有关系来说的，而不是对税收与全体纳税人的利益归宿来说的。如果就税收与全体纳税人的整体利益关系而言，税收也是一种有偿分配。因为税收的最终目的是用于满足社会公共需要，纳税人一方面向国家缴纳税款，另一方面享受着国家兴办公共事务所带来的益处，如和平的环境、安定的秩序和便利的公共设施等等。但这种有偿是就税收的目的而言的，同时是整体的，而且还要通过财政支出来实现。

如前所述，国家在执行公共事务的同时，为某个特定阶级、阶层乃至个人的利益服务，使国家职能与社会公共事务发生一定偏离。因此。在不同阶级占统治地位的国家，税收整体有偿的程度比较低；社会主义社会中，国家与人民的整体利益相一致，税收整体有偿的程度就高，具有“取之于民，用之于民”的性质。即使如此，也不能以此来否定税收的无偿性。因为税收的无偿性是对税收作为分配范畴的一般特征说的，而不是对税收作为历史范畴在某一社会的特殊性说的。

作为税收形式特征的无偿性，是由社会公共需要的性质决定的。用于满足社会公共需要的物品和服务，其效用具有不可分割性，即它们是向社会成员提供的，而不只是向某一个人或集团提供；同时又具有非排他性，即某一个人对公共设施和服务的享用并不影响其他人的同时享用，也不会减少其他人享用的数量和质量；对拒绝（或毋须）付款的个人也无法排除在受益范围之外。社会成员从公共设施和服务中得到的利益也不能直接计量。因此，社会公共需要的提供，不能采取市场交换的方法，而只能由国家向全体社会成员无偿提供，相应决定了国家筹集满足社会公共需要的资金也只能采取无偿原则。

税收的无偿性是纳税人可以直接感知的客观存在。正是这种无偿

性，才能使税收成为缓和社会分配不公的“矫正器”，成为影响纳税人行为的经济杠杆；也正是这种无偿性制约着征纳双方的关系，并决定征收管理制度和方法。

1.1.2.3 税收的固定性

税收的固定性，是指对什么征税和征多少税，它是通过法律形式事先规定的，征纳双方都必须遵守。税收的固定性还意味着作为征收对象的各种收入、财产或行为是经常而大量存在的，同时征收数额与征收对象之间的量的关系是相对固定的。从这个意义上说，税收的固定性还含有时间上的连续性和征收比例上的限度性两层意思。这与一次性的临时摊派、对违法行为的罚款、没收等有明显的区别。固定性的税收的一个重要特征，不但是税收区别于其他财政收入的重要标志，更重要的是可以保证国家收入的稳定，并成为协调国家与纳税人关系的重要杠杆。

税收“三性”特征是相互联系、缺一不可的。只有无偿征税才能满足一般的社会公共需要。而要无偿征收取得财物，就必须凭借法律的强制性手段。固定性则又是强制性、无偿征收的必然结果。这是因为，从税收的产生看，税收既是以承认财产私有为前提，但又是国家权力对私有财产的一种“侵犯”。而在私有制社会，国家通过征税对私有财产的这种“侵犯”，其目的还是为了巩固私有制。正因为如此，这种“侵犯”必须有个限度，这就是税收的固定性。征税比例或数额的确定，保证了国家的征税不能越出一定限度，私有财产也不会由于国家滥用权力而受损失，因而缓和了国家同私有者之间的矛盾。同时，也使国家对个人私有者的征税在数额上形成一定的比例，从而也缓和了私有者之间的矛盾。对于剥削者来说，征税比例或数额的事先确定，还便于他们通过提价等，把税收负担转嫁给劳动者而使自己的收入尽可能地不受影响。可见，“三性”是同税收这种分配关系的性质同它产生的客观条件密切关联的，是税收固有的特征。