

税收理论与实务

随新玉 编著

42

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

税收理论与实务

随新玉 编著

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

大 连

© 随新玉 2004

图书在版编目 (CIP) 数据

税收理论与实务 / 随新玉编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2004.6

ISBN 7-81084-410-5

I. 税… II. 随… III. 税收管理—中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 041350 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)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

大连业发印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm 字数: 222 千字 印张: 9 5/8

印数: 1—4 000 册

2004 年 6 月第 1 版

2004 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 于印辉

责任校对: 刘铁兰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 20.00 元

前言

税收是生产力发展到一定阶段的产物，是国家机器存在和发展的物质基础，像百姓离不开饭一样，国家也少不了税，国家的生存和发展需要税收来筹集资金，并通过税法形式来保证税收的取得。从古代的“皇粮”，到当今的“国税”，人们对税收都很熟悉。但是，税收的本质是什么？政府为什么要征税？政府应当怎样征税？国民应当如何依法纳税和行使纳税后的权利？现代税收在市场经济中有何地位和作用？如何发挥税收在现代市场经济中的职能作用……对于上述简单而又深层的问题并非每个人都是十分清楚的，因而在现实税收实践活动中诱发出国民纳税观念淡薄、偷漏税现象严重、税收职能作用发挥不力等许多矛盾和问题。随着我国经济、政治、科学技术和文化的迅猛发展，综合国力日益强大，人均收入不断提高，税收在促进经济增长、调节收入分配、实现效率与公平双重目标中的地位与作用越来越重要，人们与税收的关系越来越密切，所以，深入研究税收理论，大力宣传税收法规，努力培养和提高国民自觉纳税的意识和观念，充分发挥税收在社会主义市场经济中的职能作用，是摆在我国税收理论和实际工作者面前的一个重要课题。基于上述考虑，编写了《税收理论与实务》这部书。

本书既重视税收基本理论的分析概括，更重视税收在实践过程中的具体操作运用。在税收基本理论方面，注重对税收的基本概念，税收与社会再生产的关系，税

收在市场经济体制下的职能作用，税收原则和税负转嫁等问题进行深入的分析。在税收实务方面，根据 1994 年以来我国税制改革的新内容，注重对各种税法的意义、特点、纳税人、征税对象、计税依据、税率、税额的计算与征收等方面进行详尽的描述。这样，通过系统的税收理论分析和详尽的税收征纳实务的概括，既有利于提高读者的税收理论修养，又有利于提高税收实务的操作水平，促使税收征纳工作规范、有序的进行。

在本书的编写过程中，参考了有关书刊的内容，在此表示诚挚谢意。同时，对于本书存在的不足之处，欢迎同行专家批评指正。

作 者

2003.5.4

目 录

1	第一章	税收导论
1	第一节	税收的概念
5	第二节	税收的起源与发展
11	第二章	税收的职能和作用
11	第一节	税收的职能
16	第二节	税收的作用
22	第三章	税制要素与税收原则
22	第一节	税收制度构成要素
27	第二节	税收分类
30	第三节	税收原则
37	第四章	税收负担与税负转嫁
37	第一节	税收负担
45	第二节	税负转嫁
51	第五章	增值税
51	第一节	增值税概述
59	第二节	各国增值税制度比较
64	第三节	增值税的征税范围、纳税人和税率
69	第四节	增值税的计税依据
73	第五节	增值税的计算与征收
83	第六章	消费税
83	第一节	消费税概述
87	第二节	消费税的征税范围、纳税人和税率
93	第三节	消费税的计税依据
99	第四节	消费税的计算与征收

105	第七章	营业税
105	第一节	营业税概述
107	第二节	营业税的征税范围、纳税人和税率
118	第三节	营业税的计税依据
123	第四节	营业税的计算与征收
131	第八章	关税
131	第一节	关税的意义
134	第二节	征税对象及纳税人
135	第三节	进出口税则
140	第四节	原产地规定
142	第五节	关税完税价格
147	第六节	应纳税额的计算
148	第七节	关税减免
150	第八节	行李和邮寄物品进口税
151	第九节	关税征收管理
153	第十节	船舶吨税
156	第九章	资源税
156	第一节	资源税概述
160	第二节	资源税的征税范围、纳税人和税率
164	第三节	资源税的计税依据
165	第四节	资源税的计算与征收
168	第十章	企业所得税
168	第一节	企业所得税概述
173	第二节	企业所得税的纳税人、征税对象和税率
176	第三节	企业所得税的计税依据
193	第四节	企业所得税的计算与征收管理
201	第十一章	外商投资企业和外国企业所得税
201	第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述
206	第二节	外商投资企业和外国企业所得税的征税对象、 纳税人和税率

210	第三节	外商投资企业和外国企业所得税的计税依据
220	第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算与征收
227	第十二章	个人所得税
227	第一节	个人所得税的演变和意义
230	第二节	个人所得税的纳税人、征税对象和税率
240	第三节	个人所得税应纳税额的计算
255	第四节	个人所得税的征收管理
257	第十三章	对财产的征税
257	第一节	财产税概述
258	第二节	土地增值税
266	第三节	房产税
268	第四节	车船税
270	第五节	契税
274	第十四章	其他各税
274	第一节	印花税
277	第二节	城乡维护建设税
279	第三节	土地使用税
282	第四节	耕地占用税
285	第十五章	税务管理
285	第一节	税务管理概念、内容及原则
289	第二节	税收管理体制
293	第三节	税收的征收管理

第一章 税收导论

第一节 税收的概念

税收是国家为实现其职能, 凭借政治权力, 按照法律规范, 强制地、无偿地参与社会产品分配的活动。

税收是一个最古老的财政范畴, 早在奴隶制社会, 伴随着奴隶制国家的出现, 税收就已经产生, 并随着社会生产力的发展, 社会制度和国家形态的变迁, 税收分配的形式、内容和性质也在不断地发展变化。在现代社会中, 税收是家喻户晓、人人皆知的经济活动, 税收不仅是政府取得财政收入最主要的形式, 是国家机器和社会公共活动的经济基础, 而且还是政府干预和调控经济的重要经济杠杆。因此, 正确地理解和把握税收的概念, 对于认识税收在现代市场经济中的地位 and 作用具有十分重要的意义。

一、税收的必要性在于满足社会公共需要

政府为什么要征税? 最直接、最简单的解释是满足政府实现其职能的需要, 即社会公共需要。社会公共需要是指由政府向社会提供的安全、秩序、公民基本权力和经济发展的必要条件等方

面的需要。如国防、外交、公安、司法、行政管理、基础教育、基础科学研究、卫生保健、生态环境保护、城市基础设施等，这些保证国家执行政权职能和社会职能的需要都是典型的社会公共需要。由于社会公共需要与微观经济主体（个人、企业和单位）的个别需要相比，其效用具有不可分割性、非排他性和价值难以通过市场交换得到补偿的特点，因此，市场机制不能提供为满足上述公共需要的公共产品和服务，所以，政府必须担负起弥补市场机制不能提供公共产品和服务的缺陷的职责，通过征税来保证全体国民对于各类公共产品和服务的需要。

二、税收是政府凭借政治权力参与社会产品的分配活动

政府取得财政收入，意味着一部分社会产品的所有权或支配权的转移，因而取得任何一种财政收入总要凭借国家的某种权力。马克思指出：“在我们面前有两种权力：一种是财产权力，也就是所有者的权力；另一种是政治权力，即国家的权力。”^① 国家向纳税人征税，一般是凭借政治权力，而不是所有者的权力。国家依据政治权力对纳税人征税，是由国家机器的非生产性质决定的。国家征税的结果，意味着一部分社会产品的所有权从纳税人手中无偿地转移到国家手中，征税的过程就是改变一部分社会产品所有权的分配过程。

三、税收是政府取得财政收入主要的和最好的方式

从历史上看，不同社会制度的国家都采用多种方式取得财政收入。奴隶制国家有王室土地收入；封建制国家有官产收入、特权收入、专卖收入；资本主义国家有债务收入和纸币发行收入；社会主义国家有国有企业利润收入等。除这些财政收入方式外，各个不同社会制度的国家，都普遍采用税收方式取得财政收入，而且一般均以税收作为政府财政收入的主要来源。税收在各个时期国家财政收入中均占有重要地位。马克思说：“赋税是国家机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^② “捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官阶表这一切重

① 《马克思恩格斯选集》，第1卷，170页，北京，人民出版社，1972。

② 《马克思恩格斯选集》，第3卷，22页，北京，人民出版社，1972。

话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^①

税收不仅是政府取得财政收入的主要方式，而且还是最好方式。这是因为，运用税收来筹集财政收入具有其他财政收入形式不可比拟的稳定而又可靠的优点。从现代社会而言，政府可以通过举债和纸币发行来取得财政收入，但是，政府举债终究是要还本付息的，还本付息的压力制约着政府债务收入的规模；政府也可以通过纸币发行来增加财政收入，但过量的纸币发行会造成通货膨胀，极不利于经济的稳定。相比之下，政府运用税收取得财政收入，这意味着社会产品的所有权无偿地由纳税人手中转移到政府手中，这既不需政府付出任何代价，增加偿债负担，又不会引起通货膨胀和经济不稳定，同时，随着经济的发展、税收总是保持稳定增长，因而可为政府支出提供充足的经费来源。

四、税收是政府干预和调控经济的重要杠杆

在现代市场经济中，税收不仅是政府取得财政收入的主要方式，而且还是政府干预和调控经济的重要杠杆。政府干预经济的必要性源于市场机制的缺陷。在现代市场经济条件下，由于受价格机制、竞争机制和供求关系机制的作用，市场在促进资源优化配置和经济增长方面的确具有较高的效率。但是，市场机制并不是完美无缺和无所不包的，市场机制在资源合理配置、收入公平分配和经济稳定增长等方面还存在种种缺陷，因而，客观上需要政府借助于税收这一重要经济杠杆来弥补市场机制的上述缺陷。譬如，运用税收手段来筹集政府提供公共产品和服务所需要的资源，并间接地引导非政府部门的资源配置，促进产业结构的合理化；运用税收来调节经济组织和国民个人之间收入和财富分配的差距，以实现公平分配的社会目标；运用税收来调节社会总供给和总需求，以促进经济稳定增长。

五、税收具有强制性、无偿性和固定性三个形式特征

税收作为财政收入的主要方式，具有不同于其他财政收入的三个基

^① 《马克思恩格斯选集》，第1卷，181页，北京，人民出版社，1972。

本形式特征：

（一）强制性

税收的强制性，是指国家征税依靠的是国家的政治权力，通过颁布法律、法令进行的，是一种强制的课征。税收法律和法令是国家法律的组成部分，任何经济组织和个人都必须严格遵守，依法纳税是每个国民应尽的义务，违反税法要受到法律的制裁。税收的这种强制性，是其他财政收入形式，如债务收入、国有企业利润收入等所没有的。

（二）无偿性

税收的无偿性，是指国家取得税收收入归国家所有，既不再归还给纳税人，也不需要向纳税人支付任何代价和报酬。正如列宁所指出的，所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得的东西。税收的无偿性，同国家债务收入的偿还性是显然不同的。

还应当指出的是，税收的无偿性是就具体的税收分配过程和相对于具体的纳税人而言的。如果从全社会的角度来观察，就税收分配的实质和全体国民而言，税收也具有有偿性，即政府通过税款的使用，为全体国民提供了公共产品和服务，正如马克思指出的：“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^①

（三）固定性

税收的固定性，指国家征税是按照预先由法律规定的标准和方法连续定量征收的。纳税人的纳税义务是相对固定的，税法所规定的征收标准，对国家和纳税人来说都具有约束力，都必须严格遵守。纳税人只要取得税法规定的应税收入，发生了应税行为，拥有应税财产等，就必须按照预定的标准如数纳税；同样，对于国家这个课税主体来说，也只能按照预定的标准征税，不能任意降低或提高预定的征收标准。当然，国家规定的征税标准并不是固定不变的，随着社会政治经济形势的变化，税收制度和税收负担也要作相应的调整。因此，税收的固定性是相对的，并不是永恒不变的。

税收上述三个形式特征是相互联系、密不可分的统一体，是税收存

^① 《马克思恩格斯选集》，第3卷，10页，北京，人民出版社，1972。

在的充分必要条件。税收的无偿性决定着征收的强制性，因为，如果是有偿的话，就不需强制征收；而税收的强制性和无偿性，又决定和要求征收的固定性，否则，如果国家随意征收和纳税人随意纳税，那么这既会侵犯和损害纳税人的利益，又会影响财政收入的稳定增长，所以，税收是强制性、无偿性和固定性的统一，三者缺一不可，只有同时具备这三个基本形式特征，才是真正意义上的税收。

第二节 税收的起源与发展

一、税收的起源

税收是一个经济范畴，也是一个历史范畴。也就是说，税收不是从来就有的，而是当人类社会发展到了历史阶段，伴随着剩余产品、私有制、阶级和国家的出现而出现的。

在漫长的原始社会，由于生产工具的落后，生产力水平极其低下，人们在原始公社内部共同劳动，共同占有劳动成果，平均分配劳动产品，除了维持氏族成员最低限度的生活需要之外，几乎没有剩余产品。因此，在没有剩余产品，没有私有制，没有阶级和国家的原始社会，也就没有税收。

到了原始社会末期，随着生产工具的进步，以及社会分工和商品交换的发展，大大促进了生产力的发展和剩余产品的出现。生产力的发展使单个家庭成为独立的生产单位，产品归家庭所有，从而私有制代替原始公有制成为整个社会的经济基础。私有制的产生及其发展导致社会逐渐出现贫富的分化，促进了人类社会阶级的出现，社会逐渐分裂成两个根本利益相对立的阶级，即奴隶阶级和奴隶主阶级。奴隶主阶级为了维持其既得利益，镇压奴隶阶级的反抗和实现其阶级统治，就需要掌握一种暴力统治工具，这就产生了奴隶制国家。恩格斯说：“国家是社会在一定发展阶段上的产物，国家是表示：这个社会陷入了不可解决的自我矛盾，分裂为不可调和的对立面而又无力摆脱这些对立面。而为了使这些对立面，这些经济利益互相冲突的阶级，不致在无谓的斗争中把自己

和社会消灭,就需要一种表面上凌驾于社会之上的力量,这种力量应为缓和冲突,把冲突保持在‘秩序’的范围以内;这种从社会中产生但又居于社会之上并且日益同社会脱离的力量,就是国家。”^①

国家作为一种暴力统治工具,是由军队、警察、监狱、法庭、官吏等统治机构组成的。国家是一个非生产性机构,本身不创造任何物质资料,但要维持其存在并执行其政权职能和社会职能却要消耗一定数量的物质资料,因此,为了维持国家的存在并行使其职能,国家就必须凭借其政治权力,向社会成员征收赋税。正如恩格斯说:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。但是现在我们却十分熟悉它了。”^②“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉,一句话,它是行政权力整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。”^③

综上所述,税收的产生是与剩余产品、私有制、阶级和国家的出现密切相联系的。剩余产品的出现,是决定税收产生的经济基础和必要条件;私有制的出现,为税收的产生提供了充分条件;而阶级和国家的出现,则是税收产生的前提条件和直接原因。税收是剩余产品、私有制、阶级和国家产生和发展的必然产物。

现代完整意义上的税收,就其起源来看,大都经历了一个由低级到高级,由不完善到逐渐完善的历史过程。在我国,这一历史过程大致可以划分为三个阶段。

第一,夏商周的贡、助、彻是我国税收的雏形阶段。夏朝是我国最早的奴隶制国家。早在夏代,我国就已经出现了国家凭借政治权力进行强制课征的贡。一般认为,贡是夏代统治者对其所属部落和平民根据若干年土地收获的平均数,按一定比例征收的农产品。到商代,贡逐渐演变为助法,助法是指借助农户的力役共同耕种公田,公田上的收获全部归王室所有。“借民力而耕之”这实际上是和商代井田制相联系的一种力役税收形式。到了周代,助法又演变为彻法。彻法是指在原井田内打通公田和私田的界限,将全部土地分给农民耕种,收获农产品后,要从

① 《马克思恩格斯选集》,第4卷,166页,北京,人民出版社,1972。

② 《马克思恩格斯选集》,第4卷,167页,北京,人民出版社,1972。

③ 《马克思恩格斯选集》,第1卷,697页,北京,人民出版社,1972。

中提取一定数量的农产品交纳给王室，即“民耕百亩者，彻取十亩以为赋。”

总之，“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻”的我国奴隶社会的课征制度，都是较为原始的、低级的税收形式，贡、助、彻既有税的因素，也含租的成分，但从税收的起源来看，它们是税收的原始形式，是税收发展的雏形阶段。

第二，周代是我国工商税收的萌芽阶段。我国对商业和手工业的课税最早始于周代，在此之前，城镇内的工商业虽有发展，但多为官家经营，故实行“市廛而不税，关讥而不征”的政策，即对出售商品，加工营业等不征税。到了周代，适应商业和手工业的发展，才开始了对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”；对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、制盐等征收“山泽之赋”。这是我国最早的工商税收。

第三，春秋时期的初税亩标志着我国古代税收开始进入成熟阶段。春秋时期是我国奴隶社会向封建社会转变时期。由于生产力的进一步发展和奴隶大量逃亡，在公田以外开垦私田的现象日益普遍，私田如雨后天春笋般地发展起来，奴隶社会的经济基础——井田制开始土崩瓦解。公元前594年，鲁国实行“初税亩”，宣布不论公田和私田，一律按田亩课征田赋。初税亩首次以法律形式承认了土地私有制的合法性，这是我国历史上一项重要的经济改革措施，它标志着我国已经开始了封建化的历史进程；初税亩表明我国古代税收已脱离租税不分的雏形阶段，开始进入实行田赋制度的税收成熟时期。

世界上其他一些国家的税收历史也十分悠久。早在四五千年前，欧洲的古希腊、古罗马和非洲的古埃及等一些奴隶制国家，就已经出现了税收。这些国家的税收起源也同样经历了由租税不分、贡赋不分到逐渐完善的发展过程。以欧洲的税收产生为例，具有现代意义的税收形式大都经历了三个阶段：一是自由贡纳时期，这时税收含有临时性捐赠、馈赠的意思；二是承诺纳税阶段，这一时期的税收初步摆脱了贡赋不分的状态，开始具有契约式的约束性和固定性；三是欧洲封建专制课税时期，这时的税收已经具有了国家政治权力与私有财产权利相对抗的典型特点，税收的产生是国家政治权力干预私有财产权利的必然结果。

二、税收的发展

税收是一个历史范畴,这不仅表明它是随着生产力的发展,剩余产品的出现,私有制、阶级和国家的产生而产生的,而且还表明税收从形式到内容,也是随着商品货币经济的发展,社会制度和国家职能的变化而逐步发展并完善起来的。这主要表现在以下几个方面:

(一) 税收课征形式由劳役税、实物税发展到现代的货币税

国家课税的实质是把一部分社会资源由居民和经济组织手中转移到政府手中,由政府支配使用。受生产力发展水平的影响,这种转移形式在不同的历史时期是不一样的。在奴隶社会和封建社会前期,由于自然经济占统治地位,商品货币经济尚不发达,因而,税收课征的形式主要是采用力役和实物形式。所谓“力役之征”、“粟米之征”正是对当时税收课征形式的描述。在当时,尽管对商人、手工业者也征收货币税,但为数极少,力役税、实物税始终是居于主导地位。

从封建社会末期到现代社会,随着生产力和商品货币经济的发展,税收课征形式逐渐以货币税为主。货币税取代力役和实物税,不仅是商品货币经济日益发展的必然结果,同时也是提高政府财政税收管理水平,体现税收公平和效率原则的客观要求。

(二) 主体税制由原始的直接税,经间接税发展到现代的所得税

纵观世界各国的税制发展过程,主体税制大体经历了三个发展阶段。

1. 以古老的原始的直接税为主体的税收制度。在奴隶社会和封建社会,由于商品经济还不发达,国家税收收入主要是来自于对人或物征收的直接税,如人头税、土地税、房屋税等。马克思说:“直接税,作为一个最简单的征税形式,同时也是一种最原始、最古老的形式,是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。”^①

2. 以商品流转额为课税对象的间接税为主体的税收制度。进入资本主义社会之后,随着商品货币经济的迅速发展,同时,也由于政治、经济、财政等多方面的原因,原始的直接税在整个税收结构中的比重逐

^① 《马克思恩格斯全集》,第8卷,543页,北京,人民出版社,1961。

渐下降，以商品流转额为课税对象的销售税、消费税等间接税逐渐成为主体税种。马克思说：“消费税只是随着资产阶级统治的确立才得到了充分的发展。”^①

3. 以所得税为主体的税收制度。从历史上考察，18 世纪末，英国是世界上最早创立所得税的国家，但直到 19 世纪末，开征所得税的国家还为数不多，并且所得税在这些国家税制结构中的地位并不重要。所得税在世界各国的普遍推行，并在各国税制结构中逐渐上升为主导地位则是 20 世纪初第一次世界大战之后的事情。尤其是经过第二次世界大战之后，所得税在许多国家的税制结构中的主体税种地位进一步确立。

（三）税收由单一的财政功能向经济功能、社会功能等多方面发展

税收是为满足国家实现其职能的需要而产生，为保证实现国家职能而筹集财政资金，是税收最基本和最原始的功能。尽管在封建社会国家也运用税收手段来影响经济，但税收作用的范围和深度都是极为有限的。在资本主义社会，尤其是当资本主义由自由竞争进入垄断之后，资本主义社会内部的各种矛盾不断激化，国家职能不断扩展，这客观上要求税收在继续发挥财政功能的同时，进一步发挥经济和社会功能。比如，运用税收手段促进资源合理配置，提高经济效率；运用税收手段调节社会总供给和总需求，促进经济稳定增长；运用税收手段调节收入和财富的分配，实现社会公平分配的目标。在社会主义市场经济体制下，税收在筹集财政收入、优化资源配置、促进经济稳定增长和调节社会成员收入分配等方面，同样发挥着重要的职能和作用。

（四）税收管辖权由一国内部拓宽到世界范围内

在奴隶社会、封建社会和自由资本主义时期，国家之间的经济交往仅仅限于商品贸易领域，尽管各国对进出口商品课征的关税也会影响相关国家的经济利益，但关税的课征毕竟是一国领土范围内的事情，国家的税收管辖权仍然没有跨越本国领土的疆界。

19 世纪末 20 世纪初，资本主义由自由竞争进入垄断阶段之后，资本输出逐渐取代商品输出成为国家之间经济交往的重要形式。随着跨国投资和跨国经营活动的日益发展，出现了大量的跨国所得及其相应的国

① 《马克思恩格斯全集》，第 4 卷，179 页，北京，人民出版社，1958。