

国家级重点学科·税收学系列教材

Taxation of China

中国税收

(第三版)

马国强 主编

© 马国强 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收 / 马国强主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 1
(国家级重点学科·税收学系列教材)

ISBN 978-7-5654-0654-6

I. 中… II. 马… III. 税收管理-中国-高等学校-教材 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 265728 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 563 千字 印张: 28 3/4 插页: 1

2012 年 1 月第 3 版

2012 年 1 月第 7 次印刷

责任编辑: 时 博

责任校对: 百 果

封面设计: 肖抗抗

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0654-6

定价: 42.00 元

国家级重点学科·税收学系列教材

Taxation of China

马国强 主编

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

大 连

国家级重点学科·税收学系列教材

编审委员会

主 任

马国强 教授 博士 博士生导师

委 员

(以姓氏笔画为序)

方红星	教授	博士	博士生导师
孙 开	教授	博士	博士生导师
吕 炜	教授	博士	博士生导师
刘明慧	教授	博士	博士生导师
吴旭东	教授	博士	博士生导师
李松森	教授	博士	博士生导师
苑新丽	教授	博士	硕士生导师
寇铁军	教授	博士	博士生导师

总序

一篇优秀的论文，代表着某一课题的最新研究成果，可能会影响技术、经济与社会的进步；一部优秀的教材，代表着某一领域的完整知识体系，可能会影响几代人、十几代人甚至几十代人的成长。

不仅如此，科学研究的最新成果要成为能够影响技术、经济与社会进步的力量，首先必须转化为人们的知识。而实现这一转化的重要载体，就是教材。同时，科学研究要实现可持续发展，必须不间断地培养一批又一批创新人才。而培养创新人才的重要工具，也是教材。

一部好的教材，至少应当符合以下几项要求：

第一，完整、准确地反映已有研究成果。所谓完整，不仅包括本人的研究成果，而且包括他人的研究成果，不仅包括某一学派的研究成果，而且包括各个学派的研究成果，不仅包括国内的研究成果，而且包括国外的研究成果。只有完整地反映已有的研究成果，才能用人类的全部知识武装学生的头脑。所谓准确，是指要对已有的研究成果进行甄别、鉴定，实现去伪存真、去粗取精。只有准确反映已有研究成果，才能使學生掌握一门科学的基本概念和基本理论。

第二，符合人类的认知规律。要根据科学知识的内在联系确定教材的体系，要按照由表及里、由浅入深的路径展开分析过程，要能形成关于事物本质与规律的基本认识。

第三，理论联系实际。在传授知识的同时，要结合实际应用知识，以培养学生发现问题、分析问题和解决问题的能力，实现传授知识与培养能力的统一。

第四，适应不同层级、不同类型人才培养的需要。为本科生编写的教材应当不同于研究生教材。为培养应用型人才编写的教材应当不同于培养研究型人才教材。

目前，国内高等学校的教材大致有以下几个来源：一是引进的国外原版教材，其优点是能够反映国外的最新研究成果，缺点是没有联系中国实际；二是教育行政部门组织编写的统编教材或规划教材，其优点是能够保证教材的质量，缺点是难以适应不同类型人才培养的需要；三是各个学校的自编教材，其优点是能够适应不同类型人才培养的需要，缺点是难以保证教材的质量。

东北财经大学财政学（含税收学）学科是国家级重点学科。几年前，根据教

材建设的需要，我们组织编写了“国家级重点学科·财政学系列教材”。这次推出的“国家级重点学科·税收学系列教材”则是“财政学系列教材”的姊妹篇，包括《中国税收》、《税收学原理》、《税收制度》、《税收管理》、《发达国家税收》、《国际税收》、《税务稽查》、《税务筹划》、《税务会计》等。

我们希望，本套系列教材的编写能够达到高水平教材的标准，本套教材的出版能够满足广大高等院校人才培养的需要。

马国强

2011 年 12 月

第三版前言

关于教材的名称，首先要做一些说明。20 世纪 80 年代和 90 年代前期，讲述中国税收的教材几乎都称做《国家税收》。90 年代中期之后，类似的教材又在一定范围内称做《税法》。我们将本教材命名为《中国税收》而非《国家税收》或《税法》，主要有以下原因：

第一，税收问题属于经济管理问题，研究税收问题的学科属于经济管理学科，将教材的名称定为《中国税收》而不是《税法》，更符合税收的学科属性。

第二，税收从来就是国家税收或政府税收，在税收之前加上国家或政府二字，不仅没有必要，而且不符合课程的命名规范，甚至会使人产生歧义。

第三，税收学科的研究方向，以知识的逻辑关系为标准，可以划分为税收学原理（税收总论）、税收制度（税收各论）和税收管理；以知识的时间维度为标准，可以划分为税收史和现代税收；以知识的空间维度为标准，可以划分为中国税收、外国税收和国际税收。将本教材命名为《中国税收》，也符合细分税收学科研究方向的要求。

本教材的内容包括三个部分：第一部分是税收概论，包括税收基础理论和税收基本问题两章；第二部分是税收制度，包括商品税、所得税、财产税和其他税四篇，每篇基本上按现行税种设章，共十二章；第三部分是税收管理，包括税收征收管理和税务行政救济两章。

与其他教材相比，本教材的主要特点是：

第一，较好地处理了税收法律、法规与税收制度的关系。对于税收制度的叙述，根据税收法律、法规的规定，按照税收制度要素的逻辑关系，统一分三个层次进行：一是征税对象、纳税人与纳税义务发生时间；二是税基、税率与税额计算；三是纳税期限与纳税地点。对于税收征收管理体制的叙述，根据《税收征收管理法》的规定，按照税收征收管理要素的逻辑关系，分为户籍管理、税源监控、税款征收、税务稽查、税收奖励与税收处罚五个方面。

第二，较好地处理了税收理论与税收实务的关系。在税收理论方面，根据税收的职能与原则，深入分析了各个税种的基本原理与特殊作用，并将它们体现在各个要素的论述之中，实现理论与实践相结合的第一次飞跃。在税收实务方面，根据税收的基本法律、法规，设计了一些具体的案例和习题，试图在运用税收的基本法

律、法规分析和解决具体实际问题方面，实现理论与实践相结合的第二次飞跃。值得一提的是，在税收制度的讲授与学习中引入案例分析，可能是我们的一项创造。

第三，较好地处理了科学研究与教学的关系。在本教材编写中，我们努力将科学研究的最新成果恰当地体现在教材之中。比较明显的地方是：在税收本质分析中，我们将税收概括为强制征收，将税收依据归结为政府职能，用一般报偿性替代了以往的无偿性；在税收职能分析中，我们将税收职能定义为税收具有的满足政府执行职能需要的能动性，并从政府执行职能需要和税收的相对优越性两个方面来分析税收的职能；在税收原则分析中，我们将公平原则与效率原则划分为税收的和经济的两个方面；在税收水平分析方面，我们提出了税收水平的演变轨迹和现实税收水平与理想税收水平的差异问题；在税收体系分析方面，我们对税收体系的决定因素进行了新的总结与概括，并将税收体系的演进历程分为要素税、产业税、流程税三个阶段；在税收结构分析方面，我们对税收结构的决定因素进行了新的总结和概括；在税收制度分析方面，我们对一些税种的类型进行了新的划分；在税收优惠分析方面，我们将其划分为财政性优惠、政策性优惠、管理性优惠、外交税收豁免四种基本类型；在税收征收管理分析方面，我们将其确定为户籍管理制度、税源监控制度、税款征收制度、税务稽查和税收奖励与处罚五个系列。将这些研究成果体现在教材中，不仅可以更好地解释中国的实际问题，而且有利于提高教学质量。

本教材由马国强教授主编。在第一版的编写中，马国强、王春雷、田雷、刘红雨、朱晓波、谷成、李晶、李维萍、张炜、苑新丽、金哲、赵恒群提供了初稿，王春雷、苑新丽、赵恒群担任副主编并协助主编完成了初稿的修改工作。在第二版的编写中，第一篇的两章及其他一些章的第一节的部分内容由马国强教授编写，第二篇除第六章外由王春雷教授编写，第二篇第六章与第四篇、第五篇由苑新丽教授编写，第三篇与第六篇由赵恒群教授编写。全书统一由马国强教授修改定稿。

本版为本教材的第三版。在本版编写中，我们以截至 2011 年 12 月颁布的税收法律法规为依据，补充和修改了税收制度与税收管理部分的相关内容。田雷博士参与了第六篇的修订工作。王春雷教授协助主编总纂了书稿。

本书可作为高等学校经济管理类专业讲授与学习中国税收课程的教科书，也可作为经济管理部门干部培训的教材。

由于时间与水平有限，书中疏漏在所难免，恳请读者批评、指正。

马国强

2011 年 12 月
大连·黑石礁

目录

第一篇 税收概论

第一章 税收基础理论	1
第一节 税收的本质	1
第二节 税收的职能	9
第三节 税收的原则	14
复习思考题	21
第二章 税收基本问题	23
第一节 税收水平	23
第二节 税收体系与结构	30
第三节 法定税收要素	36
第四节 税收优惠	39
复习思考题	42

第二篇 商品税

第三章 增值税	44
第一节 税种的设置	44
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时点	49
第三节 税基与税率	55
第四节 税收优惠	63
第五节 税额计算	69
第六节 税款的缴纳	73
第七节 出口退税	74
复习思考题	78
案例分析参考答案	78
第四章 营业税	81
第一节 税种的设置	81

第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时点	83
第三节 税基与税率	89
第四节 税收优惠	93
第五节 税额计算	98
第六节 税款的缴纳	99
复习思考题	100
案例分析参考答案	101
第五章 消费税	103
第一节 税种的设置	103
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时间	106
第三节 税基与税率	112
第四节 税额计算	120
第五节 税款的缴纳	124
第六节 出口退(免)税	125
复习思考题	126
案例分析参考答案	126
第六章 其他国内商品税	128
第一节 车辆购置税	128
第二节 城市维护建设税	134
第三节 文教费附加	136
第四节 烟叶税	138
复习思考题	140
案例分析参考答案	140
第七章 关税与保税制度	141
第一节 关税	141
第二节 保税制度	151
第三节 船舶吨税	163
复习思考题	167
案例分析参考答案	167

第三篇 所得税

第八章 企业所得税	169
第一节 税种的设置	169
第二节 纳税人、征税对象与所得来源地	173

第三节 税基与税率·····	175
第四节 资产的税务处理·····	193
第五节 特殊事项的税务处理·····	199
第六节 特别纳税调整·····	228
第七节 税收优惠·····	234
第八节 税收抵免·····	250
第九节 税额计算·····	255
第十节 税款的缴纳·····	261
复习思考题·····	265
案例分析参考答案·····	265
第九章 个人所得税 ·····	267
第一节 税种的设置·····	267
第二节 纳税人、征税对象与所得来源地·····	270
第三节 税基与税率·····	276
第四节 税收优惠·····	285
第五节 税收抵免·····	290
第六节 税额计算·····	291
第七节 税款的缴纳·····	300
复习思考题·····	302
案例分析参考答案·····	303

第四篇 财产税

第十章 资源税 ·····	310
第一节 税种的设置·····	310
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时间·····	313
第三节 税基与税率·····	315
第四节 税收优惠·····	321
第五节 税额计算·····	321
第六节 税款的缴纳·····	322
复习思考题·····	323
案例分析参考答案·····	323
第十一章 土地税 ·····	324
第一节 耕地占用税·····	324
第二节 城镇土地使用税·····	329
第三节 土地增值税·····	334

复习思考题·····	351
案例分析参考答案·····	352
第十二章 房屋税 ·····	354
第一节 房产税·····	354
第二节 契税·····	359
复习思考题·····	364
案例分析参考答案·····	365
第十三章 车船税 ·····	369
第一节 税种的设置·····	369
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时间·····	370
第三节 税基与税率·····	371
第四节 税收优惠·····	373
第五节 税额计算·····	375
第六节 税款的缴纳·····	376
复习思考题·····	377
案例分析参考答案·····	377

第五篇 其他税

第十四章 印花税 ·····	378
第一节 税种的设置·····	378
第二节 征税对象与纳税人·····	380
第三节 税基与税率·····	383
第四节 税收优惠·····	386
第五节 税额计算·····	387
第六节 税款的缴纳·····	388
复习思考题·····	390
案例分析参考答案·····	390

第六篇 税收管理

第十五章 税收征收管理 ·····	392
第一节 税收征收管理的目的与内容·····	392
第二节 户籍管理制度·····	395
第三节 税源监控制度·····	398
第四节 税款征收制度·····	403

第五节 税务稽查·····	413
第六节 税收奖励与税收处罚·····	416
复习思考题·····	421
案例分析参考答案·····	422
第十六章 税务行政救济 ·····	424
第一节 税务行政复议·····	424
第二节 税务行政诉讼·····	437
第三节 税务行政赔偿·····	440
复习思考题·····	444
案例分析参考答案·····	444
主要参考文献 ·····	446

第一篇 税收概论

第一章

税收基础理论

主要内容

- 税收的本质
- 税收的职能
- 税收的原则

第一节 税收的本质

税收本质即税收的根本性质，是税收现象中最深刻、最稳定的方面。明确税收本质，有利于明确税收发展变化的总方向，把握税收的运动规律。

一、税收的实在性

税收是文明的代价。任何一个文明社会，要想存在与发展，都不能没有税收。原因是：人们要生存与发展，首先必须进行生产与消费。为了进行生产与消费，不仅要有土地、资本等生产资料和吃、穿、住、用等消费资料，而且要有和平的社会环境、安定的社会秩序和便利的公共设施等生产与消费的共同外部条件。和平的社会环境依靠政府执行国防事务职能。政府为执行国防事务职能，需要建立强大的常

备军，购置先进的武器装备，建设功能完备的军事设施，组织各种形式的军事演练，由此发生的开支主要来自税收。安定的社会秩序来自政府执行法律事务职能。政府为执行法律事务职能，需要设置完备的立法机关、行政机关和司法机关，供养大批精明强干的议员、行政官员、法官、警察和狱吏，制定各种各样的法律、法规，召开各种各样的会议，处理各种各样的日常事务，由此发生的开支也主要来自税收。便利的公共设施来自政府兴建交通、通讯等公共工程和举办文化、教育、科技、卫生等公共事业。政府为兴建公共工程和举办公共事业，需要编制科学的发展规划，占有充足的人力、物力资源，组织公共工程与公共事业的建设，实施公共工程与公共事业的管理，由此发生的开支仍然主要来自税收。如果没有税收，政府将无法执行国防事务、法律事务、兴建公共工程和举办公共事业等公共职能，社会将不会有和平的环境、安定的秩序和各种便利的设施，生产与消费将难以顺利进行，人们的生存与发展将陷入困境之中。

事实上，自人类进入文明社会之后，无论在地球的哪个角落，无论在经济与社会发展的哪个阶段，税收都是客观存在的。文明之初，宗教领袖与政府首脑合二为一，教会与朝廷融为一体，出于对神灵的崇拜与敬畏，在世界各国，人们曾自发地向统治者贡献一部分劳动或物品。这种自由贡献可视为税收的胚胎。后来，随着政府职能的扩大和政治权力的扩张，自由贡献的劳动转化为“役”，如兵役、衙役、力役等，自由贡献的物品转化为按照人身或财产课征的税收。在漫长的农业社会中，几乎所有的国家，每个有劳动能力的人都要按照性别和年龄缴纳一定数额的人头税，每块用于耕作的土地都要按照等级和面积缴纳一定数额的土地税，原始的手工业和服务业也要缴纳一定的工商业税。进入工业社会后，随着物质财富规模、种类的增加和经济活动主体的多元化，税收的种类和数量发生了重大变化。企业生产销售的货物或提供的服务要按照货物或服务的种类与数量缴纳一定数额或比例的商品税，实现的利润要按照利润的大小缴纳一定比例的所得税，占有的财产要按照财产的种类与数量缴纳一定数额或比例的财产税。同时，个人从事劳动、投资和经营要按照收入的多少缴纳一定比例的所得税，到市场购买货物或服务要承担货物或服务的价格中包含的商品消费税，占有的财产也要缴纳一定数额或比例的财产税。

中国是一个历史悠久的文明古国。相传，自夏代开始，中国就有了“贡”。在夏、商、西周三代，“贡”是政府收入的主要来源。春秋战国时期，随着生产力水平的提高和生产关系的变革，各国相继进行了财政制度改革，如齐国实行了“相地衰征”（前 685 年）、鲁国实行了“初税亩”（前 594 年）和“作丘甲”（前 590 年）、郑国实行了“作丘赋”（前 538 年）、秦国实行了“初租禾”（前 408 年）等，初步确立了按照土地征收“税”或“赋”的税收制度。秦汉时期，在对农田继续征收土地税（称田租）的同时，开始按照人口征收人头税（称赋，包括口赋与算赋），形成了以土地税和人头税为主的税收制度。在土地税和人头税之外，还

对矿产、渔猎、农林等资源产品及手工业、服务业等征收一定数量的工商业税。这种以人头税与土地税为主、工商业税为辅的税收制度，一直延续到了清代前期。清代康熙年间，面对“户口日增，地未加广”和土地分配严重不均的情况，为减轻无地、少地农民和工商业者的税收负担，实行了“摊丁入地”的税收制度改革，将“丁银”摊入田亩征收，不再单独征收人头税。至此，以土地税和人头税为主、工商业税为辅的税收制度转变为以土地税（农业税）和工商业税为主、房屋及车船等财产税为辅的税收制度。民国时期，借鉴西方各国税收制度建设的成功经验，对税收制度进行了重大改革，在工商税收领域，增设了商品税、所得税等现代税种，为建立现代税收制度奠定了重要基础。中华人民共和国成立后，在 2005 年，为减轻农民的税收负担，又取消了农业税（土地税），与农业税并列的工商税亦随之消亡。至此，农业税、工商税、财产税并列的税收制度进一步转变为商品税、所得税、财产税并列的现代税收制度。目前，在中国的税收制度中，属于商品税的主要有增值税、营业税、消费税等；属于所得税的主要有企业所得税、个人所得税等；属于财产税的主要有土地使用税、房产税、车船税等。

二、有关税收本质的各种认识

在税收学说史上，许许多多的著名学者，包括法学家、政治学家、经济学家、财政学家，都曾站在各自的立场上，用各种不同的方式，表达过自己对于税收本质的认识。

在西方，早期学者对税收本质的认识主要集中在税收根据方面。例如，英国著名哲学家、政治理论家托马斯·霍布斯（Thomas Hobbes, 1588—1679）说：“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷。”^① 法国著名法学家、政治学家孟德斯鸠（Charles Louis de Secondat Montesquieu, 1689—1755）说：税收是“公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产”^②。18 世纪后，经济学家对税收本质的认识，除包括税收根据外，还包括税收与国有资产收益的区别。例如，最早使经济学成为独立学科英国经济学家、古典学派经济学的主要代表亚当·斯密（Adam Smith, 1723—1790）说：税收是“人民须拿出自己一部分私的收入，给君主或国家，作为一笔公共收入”^③。法国著名经济学家萨伊（Jean Baptiste Say, 1767—1832）说：“所谓课税，是指一部分国民产品从个人之手转到政府之手，以支付公共费用或提供公共消费。”^④ 19 世纪后，经济学家对税收本质的认识，除包括税收根据、税收与国有

① [英] 托马斯·霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，269 页，北京，商务印书馆，1985。

② [法] 孟德斯鸠：《论法的精神》（上册），张雁深译，213 页，北京，商务印书馆，1997。

③ [英] 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下卷），郭大力、王亚南译，383 页，北京，商务印书馆，1974。

④ [法] 萨伊：《政治经济学概论》，陈福生、陈振骅译，501 页，北京，商务印书馆，1963。

资产收益的区别外,还包括税收与政府行政收费的区别。例如,最早使财政学成为独立学科的德国经济学家、财政学家劳(Karl Heinrich Rau, 1790—1870)说:“税收并不是市民对政府的回报,而是政府根据一般市民的义务,按照一般的标准,向市民的课征。”^①在劳之后,德国著名经济学家、社会政策学派财政学的主要代表瓦格纳(Adolph Heinrich Gotthelf Wagner, 1835—1917)说:“从纯粹财政的意义上说,税收是国家及其他强制团体为支付一般经费,利用其主权,以对于国家给付全部的一般报酬及经费代价为由,根据一般原则与标准,在一方所定的方法及程度内,强制地令个人经济(个人)负担的公共课征。”^②在瓦格纳财政理论的熏陶下,从19世纪末起,英、美学者开始建立自己的财政理论体系。他们对税收本质的认识,除包括税收根据、税收与国有资产收益及政府行政收费的区别外,还间或地提到了税收与罚款的区别。例如,英国著名财政学家、英国财政学的创立者巴斯特布尔(Charles Francis Bastable, 1855—1945)说:“所谓税收,就是个人或团体为履行公共权力所进行的公共活动,在财富方面被强制分担的贡献。”20世纪上半叶,英国财政学的主要代表多尔顿(Edward Hugh John Neale Dalton, 1887—1962)说:“所谓税收,就是政府向人民征收的一种强制负担。它与政府给予纳税人的劳务报酬的多寡没有关系,也不同于对违法者征收的罚款。”^③美国著名财政学家、美国财政学的创立者亚当斯(Henry Carter Adams, 1851—1921)说:“税收最初是人民向政府捐赠的贡物,随着国家职能的扩大和对财政支出需要的增加,税收就演变为政府求之于人民提供的资助,最后税收更进一步变为人民对国家的牺牲或应尽的义务。”20世纪上半叶,美国财政学家的主要代表塞里格曼(Edward Robert Anderson Seligman, 1861—1939)说:“税收是一种强制的贡献,用于支付公共利益的一切经费,而与纳税人所获得的特殊利益无关。”^④

中华人民共和国成立前,大学财政、税收教科书对税收本质的概括与西方学者的概括大体相同。例如,尹文敬著的《财政学》称:“租税者,国家或地方政府,为充给一般支出与实施经济或社会政策,依一般标准,定期继续地分赋于所统治者之强制负担,且恒以各负担者之各自经济能力为限度,而依货币表示者也。”^⑤胡善恒著的《赋税论》称:“赋税为国家公共机关,谋共同之利益,根据于国家之总制权,遵照国家之经济政策,布定适当方法,所征收之国民财富。”^⑥中华人民共和国成立后,各类教科书、辞书对税收本质的概括则存在较大的差异。例如,20世纪80年代,许涤新主编的《政治经济学辞典》称:税收是“国家按照法律规定

① [德] 劳:《财政学原理》,德文版,383页,莱比锡,莱比锡出版社。

② [德] 瓦格纳:《财政学》,第2卷,德文版,210页,莱比锡,莱比锡出版社。

③ [英] 多尔顿:《财政学原理》,21页,台北,正中书局,1960。

④ [美] 塞里格曼:《租税各论》,632~635页,上海,商务印书馆,1934。

⑤ 尹文敬:《财政学》,231页,上海,商务印书馆,1935。

⑥ 胡善恒:《赋税论》,13页,上海,商务印书馆,1934。