

税收基础与实务

SHUI SHOU JI CHU YU SHI WU

苏景涛 主编

西北大学出版社



乡财政培训教材编审委员会

主 任	赵德全			
副主任	丁全德	韩志方		
委 员	杨 勇	刘小燕	韩中林	刘生远
	王智才	张富堂	苏景涛	刘玉华
	祁寿洋	袁书群	曹志祥	高 峻



编写说明

为适应建立社会主义市场经济体制的需要,近年来,我国对企业财务制度、会计制度、财政体制、税收制度等进行了一系列重大改革。这些改革,对财经理管理干部提出了更新、更高的要求,因此,学习新制度、掌握新知识、研究新问题,是财经理管理工作者适应市场经济、驾驭市场经济的重要任务。乡镇财政干部是财政管理干部的重要组成部分,目前占我省财政干部总人数的57%。多年来,这支队伍在组织管理财政资金和农村各项税收等方面做了大量工作,取得了重要的成绩,但是,由于日常工作繁忙,加之远离城市,居住比较分散,人员变化较大,大多数人员没有受过系统的专业培训,特别是对财务会计、财政税收方面的新知识了解较少,远不能适应社会主义市场经济发展对基层财政工作的要求。为了搞好乡镇财政干部队伍建设,提高政策水平和业务能力,满足培训、学习的需要,在陕西省财政厅“乡财政干部培训教材编委会”的组织下,由财政厅人教处、预算处、农税处、农财处、税政处会同陕西财政专科学校共同编写了一套培训教材。

针对乡镇财政工作的实际,这套教材突出了以下特点:一是内容新颖。完全以国家颁布的最新法规制度为依据。二是注重实务,便于操作。虽有理论知识,但以基本理论为主,且以必需够用为度;注重实务,侧重于乡财政干部的实际工作业务,并且每章后附有思考题与练习题,既方便操作,也便于巩固所学知识。三是通俗易懂。不仅可作为乡财政干部培训教材,而且也可作为乡财政干部自学

用书。

这本《税收基础与实务》是系列培训教材之一,根据1994年税收改革的新制度编写而成。本教材由苏景涛任主编,刘惠云、乔朴任副主编。全书共九章,其中:第一、二、三、五章由苏景涛执笔;第四章的增值税、城建税由李明怀执笔,消费税由乔朴执笔,营业税由凤亚慧执笔;第六、八章由刘明执笔;第七章的农业税由安升利执笔,农业特产税由任文龙执笔,耕地占用税由贺朴丽执笔,契税由许墨泉执笔,农业税收的会计管理由王晓炎执笔;第九章由姜爱花执笔。最后由苏景涛总纂定稿。

由于作者水平有限,加之时间仓促,书中不尽人意之处在所难免,恳请读者批评指正。

乡财政培训教材编审委员会

1995年9月

目 录

第一章 税收的一般概念.....	(1)
第一节 税收的概念.....	(1)
第二节 税收的本质.....	(4)
第三节 税收的形式特征.....	(5)
第四节 税收的发展.....	(11)
第二章 税收的职能和作用.....	(17)
第一节 税收的职能.....	(17)
第二节 税收的作用.....	(20)
第三章 税收制度概述.....	(27)
第一节 税法构成要素.....	(27)
第二节 税制分类.....	(42)
第三节 新税制改革.....	(48)
第四章 流转税制.....	(56)
第一节 增值税.....	(56)
第二节 消费税.....	(73)
第三节 营业税.....	(88)
第四节 城市维护建设税.....	(98)
第五章 所得税制.....	(103)
第一节 企业所得税.....	(103)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税.....	(118)
第三节 个人所得税.....	(126)
第六章 资源税制.....	(145)

第一节	资源税	(145)
第二节	土地增值税	(151)
第三节	城镇土地使用税	(159)
第七章	农业税制	(165)
第一节	农(牧)业税	(165)
第二节	农业特产税	(179)
第三节	耕地占用税	(192)
第四节	契税	(203)
第五节	农业税收的会计管理	(209)
第八章	财产、行为税制	(223)
第一节	房产税	(223)
第二节	车船使用税	(225)
第三节	印花税	(231)
第四节	固定资产投资方向调节税	(238)
第五节	屠宰税	(244)
第六节	筵席税	(246)
第九章	税收管理	(250)
第一节	税收管理体制	(250)
第二节	税收征纳管理	(254)
第三节	税务代理制	(276)

第一章 税收的一般概念

第一节 税收的概念

提起税收,在一般人的心目中,就是“收钱”。这个在日常生活形成的税收概念,是最直观、最朴素的税收概念,也是人们的感性认识。对财税工作者来讲,这种朴素的感性概念是绝对不能满足工作需要的,我们必须将这种感性认识加以深化,上升为理性认识,得出理性化的税收概念。

古人云:观今宜鉴古,无古不成今。税收从产生到现在,经过了漫长的发展过程,要想知道税收的现在,就必须了解税收的过去,从“鉴古”中“观今”。

税收是一个历史范畴,它是人类社会发展到现在一定历史阶段的产物。在人类社会发展的低级阶段——原始社会初期,社会的基本单位是氏族组织,在生产水平极端低下的情况下,氏族的经济是共产制的,即人们共同劳动,平均分配,共同消费,氏族成员之间没有压迫,没有奴役,没有强加于氏族成员之上的法律、刑罚、军队,也没有凌驾于氏族成员之上的统治者。也就是说,不需要采取任何行政的法律的手段,一切都按照传统习惯行事,氏族成员集体劳动和生活,相互之间和睦相处,没有什么利害冲突。当人类社会发展到原始社会的中期,随着社会生产力的发展,特别是人类社会大分工的发生,引起了氏族制度的变化。原来猎取野兽和进行农业生产需要整个氏族组织的力量,而现在驯养牲畜和进行农业耕种单个家庭就完全可以了。生产单位从集体变为单个家庭,必然破坏生产的共同占有,破坏经济的共产制,于是,劳动工具和劳动产品的家

庭私有必然产生。在原始社会后期,由于私有制和交换的发展,加速了社会成员贫富的两极分化,一些人失去生产资料,失去土地,没有生活资料的来源而沦为奴隶,另一些人则吞并了大量土地和生产资料而变为奴隶主。奴隶主要残酷压榨、剥削奴隶,而奴隶又不是心甘情愿地任其压榨,于是,这两个对立的集团之间就出现了不可调和的矛盾,形成了两大对立的阶级。奴隶主阶级要维护自己的统治,就需要一个能够凌驾于整个社会之上,对自己的统治有利的机构,这样,国家便应运而生。国家的职能就是维护和保证统治阶级的统治,并且使这种统治永久化和坚固化,而要达到这一目的,就必须建立相应的军队、警察、法庭、监狱等专政机构,这些国家机构及其常设公职人员不从事物质资料的生产但却要消耗大量物质资料,因此,国家就必须在凭借对生产资料和奴隶的占有取得收入之外,凭借政治权力而取得一部分收入。这种凭借政治权力而取得收入的方式就是税收。正像恩格斯所说:“为了维护这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前氏族社会所完全没有的。”

从以上对税收起源的考察,我们可以得出以下启示性结论。

一、征税的主体是国家

征税权是国家权力的重要组成部分,征税的主体是国家,而不是某个社会经济组织或社会成员个人。税收由国家征收,表现在现实生活中,是由代表国家的财政机关、税务机关、海关来具体行使征税权的,除此之外的其他任何组织都不能代表国家行使征税权。

二、征税的目的是满足国家实现职能的物质需要

国家要行使它的职能,要保证它的军队、警察、法庭等专政机构和常设公职人员的存在并发挥其作用,就要消耗一定的物质资料,而税收就是满足这一需要的最好方式,征税的目的就是要使国

家存在并实现它的职能。换句话说,税收一旦出现,就成为国家的经济基础,成为国家实现职能的重要工具。任何一个国家,任何一个政权,离开了赋税的支持,其后果都将是不可想像的。正像马克思所说:“赋税是政府机器的经济基础。”“赋税是喂养政府的娘奶。”

三、征税的依据是国家的政治权力

国家的权力,归根到底不外乎两种,即财产权力和政治权力。国家取得收入凭借的不是财产权力就是政治权力。国家征税,由于是将不属于国家所有或国家不能直接支配使用的财富转变为国家所有或归国家直接支配使用的,所以凭借的是政治权力而不是财产权力。

四、征税的方式是强制、无偿的

国家实现其职能,需要税收满足其物质需求,而国家机构及其常设公职人员自身并不从事物质资料的生产,因此,国家征税就必然是无偿的,是不需要给社会成员进行偿还的。由于征税是把属于社会成员所有的一部分物质资料转变为国家所有,并且是无偿的,因此,就必须依据政治权力进行强制。所以,征税的方式是强制、无偿的。从社会成员一面看,向国家缴税就是应尽的义务,这种义务是国家以法律形式规定的。

我们将上述启示性结论加以概括、归纳,就可以给税收如下之定义:税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定的标准,强制、无偿地参与社会产品分配,以取得财政收入的一种方式。

第二节 税收的本质

一、税收属于分配范畴

社会再生产过程是由生产、分配、交换、消费诸环节构成的，其中分配解决的是社会产品归谁占有、归谁支配，以及占有多少、支配多少的“量”的分割问题，国家征税的过程就是把一部分社会产品从社会成员手中强制地转变为国家所有，归国家支配使用的过程。因此，税收属于分配范畴。

税收分配，从其分配的社会产品价值量上看，是对国民收入的分配。我们知道，物质生产部门在一定时期内所生产产品的价值由C、V、M三部分构成，其中C是用来补偿已经消耗掉的物质资料的价值的，它显然不是税收分配的对象。V+M为国民收入，它是劳动者新创造的价值，因此它是税收分配的对象。在国民收入中，V是劳动者为自己劳动创造的价值，用于补偿活劳动的消耗，它不是税收分配的主要对象；M是剩余产品的价值，它是过去、现在乃至将来的一切社会向前发展的物质源泉，因此，税收分配的对象，主要是社会剩余产品。

二、税收分配体现着特定的分配关系

社会产品的分配，从表面现象上看是人与物的关系，其本质却是人与人之间的一种关系，是人和物的关系掩盖下的一种人与人之间的分配关系。税收是对国民收入进行的一种分配，征税的结果，必然引起国家与社会经济组织、社会成员个人之间以及社会经济组织和社会成员个人之间对国民收入占有量和占有比例的变化，国家的占有量增加，社会经济组织和社会成员个人中一部分占有比例相对增加，一部分占有比例相对减少。这种由于征税而引起

的对国民收入的占有量和占有比例的变化关系,就是一种分配关系。这就是说,税收的本质首先体现着一种分配关系。

税收分配所体现的分配关系,又不同于一般的分配关系,而是一种特定的分配关系:

1. 税收所体现的分配关系是以国家政治权力为依据的分配关系。在人类社会,分配关系不外乎两种:一种是以财产所有权为依托所形成的分配关系,另一种是以政治权力为依托所形成的分配关系。一般的分配关系均以财产所有权为依据所形成,如利润、地租、利息等分配方式所体现的分配关系是以产业资本所有权、土地所有权、借贷资本所有权为依据的,而唯独税收分配所形成的分配关系是以国家政治权力为依据的,因而它是特定的。

2. 税收所体现的分配关系是国家出现以后的产物。人类社会凭借财产所有权进行分配所体现的一般分配关系,早在原始社会就已经存在,如原始社会初期,氏族成员共同占有生产资料,共同劳动,平均分配。其平均分配就是共同占有生产资料的体现。而税收这种分配关系,则是国家出现以后的产物,是从一般社会分配关系中游离出来,并逐渐形成一种具有自身特性的分配关系。所以说,与一般社会分配关系相比,税收是一种特定的分配关系。

综上所述,税收的本质是国家凭借政治权力强制地参与国民收入分配过程中所体现的特定分配关系。

第三节 税收的形式特征

一、税收形式特征的内容

(一) 强制性

所谓强制性是指税收这种分配是以国家的政治权力为直接依据,而不是以生产资料所有权为依据。它的具体表现就是国家以法

律、法令的形式规定了税收制度,税法是国家法律的组成部分,任何单位,任何个人,上至政府首脑,下至平民百姓,只要发生了税法规定的应纳税收入或应纳税行为,都必须无条件地履行纳税义务,除此无他路可供选择,否则,就要受到国家法律的强制制裁。

税收之所以具有强制性这一形式特征,是因为税收自身就是一种分配,而分配本来就是解决社会产品价值量归谁占有、归谁支配以及占有多少、支配多少的问题,分配的结果要发生社会产品所有权、占有权或支配权的单方面转移,就价值量来看,必然是一方有所得,一方有所失,而且所得等于所失。对于失去价值量的一方来讲,当然不是心甘情愿的。这就决定了社会产品分配的实现总是要依据一定的权力,或是依据生产资料所有权,或是依据国家的政治权力。由于国家的政治权力是至高无上的,是凌驾于财产所有权之上的,因此,国家要把归社会成员所有的一部分社会产品转变为国家所有,就必须依据政治权力。税收就是国家依据政治权力所进行的一种分配,因而具有强制性的特征。

税收的强制性这一形式特征,与国家取得财政收入的其他方式相比,尤为明显。如与国家信用相比:国家信用即国家举债,国家通过向外举借外债或向内发行债券也可以取得财政收入,但举借外债必须是债权国和债务国双方共同自愿的,向国内发行债券也是自由认购,而不是强制发行的。有人认为我国现在发行的国库券是分配数额,要求保证完成购买任务,所以带有强制性。其实不然,因为国库券作为一种国家公债,虽然采取自愿认购和分配任务相结合的方法发行,但分配认购任务是在自愿认购的基础之上的。在国库券发行条例中,并没有规定如果不认购应如何处理的强制性条文,而在税法中却有纳税人不如期足额纳税应如何处理的明确规定,因而税收具有强制性,国家信用则不具有强制性。再如与上交利润相比:国家通过向企业收取利润也可以取得一部分财政收入,但收取利润依据的是生产资料所有权,对国有企业而言,由于

国家对其拥有生产资料所有权，所以国家可以直接向国有企业取得一部分利润作为财政收入。但对集体经济、个体经济和合资经济，由于国家不拥有它们的生产资料所有权，所以就不能直接收取利润。故上交利润不具有强制性。

（二）无偿性

无偿性是指国家征税以后，税收收入就属国家所有，成为国家的财政资金，国家既不需要对纳税人付出任何报酬，也不需要偿还。正如列宁所说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”税收的无偿性是税收的主要特征，如果税收不具有无偿性，那它也就不成其实质的、真正的税收，也就失去了存在的价值和意义。

需要特别指出的是，有一种观点认为，国家通过税收取得收入，转化为财政资金，然后又通过财政支出的安排，用于社会的众多方面，纳税人会直接或间接地从中受益，因而税收是有偿的。这实际是对税收无偿性的庸俗理解。税收的无偿性应当是对具体的纳税人而言的，“不需要偿还”是指不直接对具体的纳税人偿还。如果将税收的无偿性同税收收入作为财政资金的整体返还性混在一起，以财政资金整体返还性取代无偿性，这实际是将税收范畴的外延扩大到了财政范畴。这种方法对问题的分析是毫无益处的。

既然税收的无偿性特征是针对具体的纳税人来说的，那么，就这一点而论，税收与国家取得财政收入的其他形式如国家信用、规费收入等有明显的区别。国家发行公债，国家就是债务人，它对公债持有者负有偿还的义务，到期不但还本，而且还须付息，具有直接的偿还性。规费收入是指国家机关为居民或集团提供某些特殊服务或实施行政管理所收取的手续费、工本费等。就规费收入而言，虽然国家在取得收入的当时暂时未付报酬，但是它是以国家为居民提供的某种服务为前提的。通俗一点讲，规费收入实际上是国家为居民提供的某种服务的报酬，是国家提供的服务与居民所支

付的费用相交换的，尽管国家提供的某种服务可能无法用货币来度量，也尽管可能国家提供的某种服务与居民所支付的费用在价值数量上是不相等的，但毕竟这种规费收入是以国家提供服务作为前提的，因而不具有纯粹意义上的无偿性。

(三) 固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式事先规定对什么征税、计税标准、征税比例等，如对纳税人取得的销售额征税，每百元销售额征税多少；对利润额征税，每百元利润征税多少；对土地收获量征税，每百斤农产品征税多少等等。这些征税的范围、计税的标准以及征税比例等一旦经法规确定，征纳双方都必须共同遵守，税务机关要严格依此征税，不能随意加收或减收；纳税人只要发生了应纳税行为或取得了应纳税的收入，都应严格按此纳税，不能少缴或不缴。

税收的固定性特征有四个方面的含义：

1. 征税比例的限度性。即是说，对什么应征税，应征多少，国家要有一个明确的规定，而且要将其限定在一个合理的限度之内，以便征纳双方共同遵守，不能无限度地、漫无边际地征收。否则，如果苛征滥征、横征暴敛，征收比例超出了合理的限度，就必然引起纳税人的不满甚至于反抗，危及社会的安定和政权的稳定。

2. 法制规定的预先性和稳定性。即是说税法规定的对什么征税以及征税比例，必须事先规定，以便税务机关有法可依，以法办事，依率计征，也便于纳税人心中明了，有所适从，按数纳税。同时，税收法规一旦预先制定出来，应在一定时期内保持稳定，不能“朝令夕改”。

3. 征收时间的连续性。当国家以法律的形式把应对什么征税的征税对象确定下来以后，随着社会经济的不断发展，作为征税对象的各种收入、所得、财产和行为也是不断地、大量地出现的，只要社会经济的发展不停滞，这些收入、所得、财产和行为也就连续涌

现,这就使国家征税有了时间上的连续性。

4. 财政收入的保证性。由于作为征税对象的各种收入、所得、财产和行为随着社会经济的不断发展而不断出现,而对这些收入、所得、财产和行为应征多少税,国家事先都有明确的规定,这就使得征税可以保证国家财政收入的稳定可靠。

这里要特别强调的是,对税收的固定性特征不能作庸俗的理解,不能把固定性理解为一旦征税对象和征收比例以法律形式确定以后就永久不变。事实上,由于社会经济是不断发展变化的,作为税收制度,也应随着社会经济的发展而进行相应的变革,以适应经济发展的需要。固然,税收制度一旦经过法律程序确定下来,就要有相对的稳定性,但并非是固定不变的。也就是说,既非永久不变,也非朝令夕改,是相对固定的。

税收的固定性特征是税收的一个重要特征,与国家取得财政收入其他方式如货币发行、利润上交、罚没等相比,区别更甚。国家搞财政性货币发行,虽然也可以取得财政收入,而且又较为隐蔽,但是,货币的发行是有限度的,如果财政性货币发行过多,且每年都连续发行,必然引起通货膨胀,影响经济的正常运行和人民生活的安定,因而缺乏固定性;利润上交由于依据的是生产资料所有权而不是国家的政治权力,自身缺乏强制性,因而在财政收入的保证性方面就不及税收可靠;罚没作为财政收入的一种方式,虽然具有强制和无偿性,但一般只能是一次性的或偶然的,缺乏时间上的连续性,对财政收入没有保证性,因而也就不具有固定性。

二、税收形式特征的意义和相互关系

(一) 税收形式特征的意义

1. 税收的形式特征是税收区别于其他财政收入方式的标志。一种财政收入方式是不是税,不是看它的名称,而是看它是否同时具备了这三个特征。同时具备的就是税,不同时具备的就不是税。

国家取得财政收入的方式有许多种,如:利润上交、国债收入、财政性货币发行、规费收入等等,但它们都未同时具备这三个形式特征,因而不属税收范畴;我国历史上存在的许多种国家取得财政收入的方式如:租、庸、调、课、赋、徭、钱、捐等等,它们虽不具有税的名称,但它们同时具备了税收的三个形式特征,故它们属真正的税收范畴。

2. 税收的形式特征是不同社会制度下税收的共有特征。它不因社会制度的不同而不同,不是某一社会制度下税收的独有特征,不论是奴隶社会、封建社会、资本主义社会还是社会主义社会,作为财政收入的一种方式,只要同时具备上述三个形式特征,都应该是税收。有人认为税收的“三性”特征是剥削制度下税收的特征,社会主义税收不存在强制性和无偿性。这种观点的错误就在于混淆了共性与个性的区别。

3. 税收的形式特征是决定税收能够长时间、广范围存在的主要原因。由于税收具有这三个形式特征,征税凭借着国家的政治权力强制进行,所以人们逐渐地形成了“种地缴粮,经商纳税,自古千年,天经地义”的习惯,国家通过这一种形式,保证了财政收入的普遍、及时、稳定地取得,满足了维持国家机器正常运转的物质需要,因而它才随着国家的产生、发展而沿续发展至今。

(二) 税收形式特征的相互关系

税收的三个形式特征,是相互联系、密不可分的整体。无偿性这一特征体现了税收的征之有用的内容,强制性这一特征体现了税收的征之有保的内容,固定性这一特征体现了税收的征之有度的内容。由于税收是为了满足国家实现职能的物质需要而产生的,征税的目的就是为了保证国家的存在并发挥作用,但国家机构自身并不从事物质资料的生产,无法进行偿还,必须进行无偿征收,所以在税收的三个形式特征中,无偿性为核心;因为要无偿征收,无偿分配,社会产品的价值要单方面从纳税人手中转移到国家手

中,所以才需要依据国家权力进行强制,否则,征收将难以进行;又由于要强制、无偿地征收,所以才需要有固定性,有一定的限度,否则,诛求无已,横征暴敛,无限度的征收就会引起纳税人的不满和反抗,进而危及国家的安全。纵观我国历史上的许多次农民起义,大都因朝廷赋繁役重,苛征滥征的缘故,但若轻徭薄赋,征之有度,天下必然太平。所以,无偿性是三个形式特征的中心,是目的;强制性是手段,是保证;固定性是强制性和无偿性的必然要求和结果。

第四节 税收的发展

一、税收名称的发展变化

在我国历史上,税收的名称最初是与征税的目的和税收收入的用途相联系的。由于历史上各个朝代征税的目的和税收的具体用途互不相同,因而就形成了历史上曾有过的许多种税收名称,如:贡、助、彻、租、税、赋、捐、课、庸、调、役、银、钱等。又由于历史上同一朝代同时征收几种税,所以人们有时就将几种税的名称互相混用或连用,于是就逐渐地形成了“赋税”、“租税”、“捐税”等几个主要名称。

1. 赋税。我国的文字有许多是象形文字,从象形文字的字体组合方面看,“赋”字由“贝”和“武”组成,“贝”即贝壳,古时曾作货币使用;“武”指军队、战争或军事。将“贝”与“武”合起来理解,“赋”即为国家征集用于供军队打仗使用的资财,因而古有“军赋”之称。“税”字由“禾”和“兑”组成,“禾”指农作物、农产品;“兑”即兑换、交换,在古时含有交送、交换之意,将“禾”与“兑”合起来理解,“税”即为国家把土地给农民,农民将收获的农产品交给国家。在古代,赋和税的用途是有区别的,“赋”主要用于军事方面,“税”主要用于统治阶级官员的日常消费,所以,《汉书·刑法志》中记述:“有