

94

新税制实用丛书

李万甫 主编

企业纳税 与征收管理



.42

辽宁人民出版社

序

社会主义市场经济体制的确立，为我国税收工作揭开了新的一页。税收作为国家筹集财政资金、调节经济的重要手段，将日益发挥越来越重要的作用。

1994年，大规模、全面的税制改革将进入实施阶段，这是适应经济机制转换国家在税收领域的一项重大举措。正确地、全面地、深入地贯彻执行，并借以调整税收的征纳行为、规范税收的征纳关系、建立新型的税收征纳制度，是摆在广大税务工作者和纳税人面前的一项重要任务。

《‘94新税制实用丛书》，以国家新颁布的有关税收法规为依据，结合企事业单位和税务系统的工作实际，运用通俗的语言，扼要地介绍了各税种的基本规定、征纳管理及核算等。这套丛书，首次将国家税收基本规定与企业纳税核算有机地结合起来；首次将新颁布实施的税务条例与刚实施不久的会计制度相对接；既有纳税的基础知识，又有征税的基本规定，既有计算与核算，又有实例与案例。这套丛书的出版，对于工商企业界、财务人员以及各级政府的行政、执法等部门学习新的税收政策、法规，解决税收征纳工作中的疑难问题，定会大有裨益。

李万甫

1994年元月

目 录

序

第一章 税收概述	(1)
第一节 税收的产生及特征	(1)
第二节 税收的职能与作用	(6)
第三节 国家征税的客观依据	(13)
第四节 税收法治	(16)
第二章 企业税制	(23)
第一节 企业税制的基本构成要素	(23)
第二节 企业税制构成的其他要素	(29)
第三节 企业税制的分类与建立原则	(35)
第四节 企业税制的建立和发展	(42)
第五节 企业现行税制	(52)
第三章 企业纳税的量限	(58)
第一节 企业税收负担概述	(58)
第二节 企业税收负担的原则	(62)
第三节 影响企业税负的主要因素	(70)
第四节 企业纳税的量限分析	(78)

第五节 企业税收负担状况	(83)
第四章 税收管理体制	(88)
第一节 税收管理体制概述	(88)
第二节 税收管理体制的建立和发展	(94)
第三节 分税制	(99)
第五章 税收征收管理	(113)
第一节 税收征收管理概述	(113)
第二节 税收征收管理制度	(118)
第三节 税收征管体系	(132)
第四节 税务专管员责任制度	(139)
第六章 税务行政复议与诉讼	(143)
第一节 税收征纳双方的权利和义务	(143)
第二节 税务行政复议概述	(153)
第三节 税务行政复议的程序	(158)
第四节 税务行政诉讼	(163)
第五节 税务行政复议与诉讼案例	(168)
附录	
中华人民共和国税收征收管理法	(186)
全国人大常委会关于惩治偷税、抗税犯罪 的补充规定	(199)
税务行政复议规则	(201)

第一章 税收概述

第一节 税收的产生及特征

一、税收的产生及含义

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按预定标准，无偿地、强制地对社会剩余产品进行分配而取得财政收入的一种形式。

税收早在我国古代奴隶社会就已产生。最早见于《春秋》所记鲁宣公十五年（公元前 594 年）的“初税亩”。“税”由“禾”与“兑”组成。“禾”为谷物，泛指土地出产。“兑”有送达的意思。“税”的本义是社会成员以占有土地为基础把一部分农产品缴给国家，是国家取得财政收入的一种形式。“赋”的本义是军赋，指君主或国王向臣属本身征发的军役和军用品，与“税”有明显的区别。春秋后期，各国对臣属征发的军赋常按田亩计征，使“赋”与“税”渐趋结合，形成“赋税”一词。“租”的本义是土地所有者让渡土地使用权取得的收入。我国古代的王室拥有土地的所有权，把土地让农民租种，收取地租，这时的税和租的含义基本相同，从而使租和税成为一体，称为“租税”一词。清代后期，因财政拮据而大开捐例，使捐成为普遍、经常的、强制的收入形

式，以致捐和税难以分清，形成“捐税”一词，这里“捐”的含义是自由献纳。捐与不捐，捐多捐少，皆由应捐者自决。“税收”一词最早使用于贾士毅《民国财政史》，意谓税的收入。目前使用的税收，是广义的。

二、税收的特征

税收是国家财政收入的主要形式。如果从为国家筹集财政资金的角度看，税收和其他财政收入是无差别的。税收作为特定的财政收入形式与其他财政收入形式相比，还有其自己的特点，那就是税收的强制性、无偿性和固定性。

（一）税收的强制性

税收的强制性是国家以社会代表身分凭借国家公共权力以法律形式确定征税人和纳税人的权利和义务关系。税收的强制性包括三层含义：首先是国家凭借政治权力强制征税。不论生产资料所有者是否愿意，凭借政治权力征税而形成的强制性征税权是凌驾于生产资料所有权之上的。二是纳税人必须依法履行纳税义务。纳税是权利与义务的统一。纳税人有权利享受国家提供的社会生产条件、生活设施等，就有义务向国家缴纳自己的一部分剩余产品。纳税是每一个社会成员应尽的义务，必须依法照章纳税。三是国家法律予以保证。强制征收和义务缴纳是通过法律形式给予保障的。就征税活动而言，这种法律保证是国家运用和实现征税权利的后盾。当征税活动遇到阻力，出现违章行为时，依法进行制裁，可以保证税款及时、足额地征收上来。就纳税活动而言，这种法律保证是督促纳税人依法纳税的手段，在保护纳税人合法经营的情况下，促使其按税法规定缴纳税款。

税收强制性的多层含义是一个相互联系、不可分割的整体。明确界定税收强制性的含义，正确认识税收特征，对税

收理论与实践是十分重要的：第一，税收是一种权利与义务的分配关系，税收的强制性和国家对违法行为的罚款，是有严格区别的。国家对违法行为不能用征税办法来解决，否则就等于从税法上承认违法行为，使违法行为合法化。第二，不能以纳税人自愿纳税和非自愿纳税作为判断税收强制性的标准，不能把强制性曲解为强迫性。更不能以社会主义国家和人民利益的一致性为理由否定社会主义国家税收的强制性。第三，把税收强制性仅仅归结为依法纳税也是不确切的。因为社会主义全民所有制内部，作为经营者的企业向作为所有者的国家上缴利润，也是要受法律约束，不履行上缴任务，也要承担法律责任。如果把强制性仅仅解释为依法，就不能说明税收和上缴利润的本质区别。

（二）税收的无偿性

税收的无偿性是指国家不需要对单个具体纳税人付出任何代价而占有和支配一部分剩余产品，即剩余产品从单个纳税人手中无偿地转移到征税人手中。税收的无偿性首先区别于其他规费或者其他收费。规费是以国家为经济组织或居民个人提供特定服务为前提的，一方面是一部分剩余产品所有权或支配权转移到国家手中，一方面是国家为他们提供相应的服务。这与税收这种剩余产品所有权无条件单方面转移是不同的。税收的无偿性又是指征税对具体纳税人不存在直接的偿还问题。税收的这种无偿性也是由社会费用补偿的性质决定的。由于公共需要的设施和服务是共享的，社会成员从公共需要的设施和服务中得到的利益是无法直接计量的，这决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应的，国家要筹集满足公共需要的社会费用也只能采取无偿原则。

税收的无偿性，第一，是就国家（纳税人）和具体纳税

人对剩余产品的占有关系来说的，而不是就国家与全体纳税人的利益归属关系来说的。就国家与全体纳税人即社会整体的利益关系而言，税收也可以说是有偿的。国家征税使纳税人失去部分剩余产品所有权，国家为全体纳税人提供各种服务，包括社会秩序、公共安全、共同的生产条件和生活设施等，纳税人整体则又享受了这种服务，从这个意义上说税收对全体纳税人而言是有偿还性的。还应指出，这种对整体纳税人的偿还性是税收的深层次的本质问题，不是税收的形式特征。税收的形式特征是解决税收与其他分配范畴的区别，所以问题的关键就是要把税收的对具体纳税人的无偿性同对整体纳税人的偿还性区别开来，不能用后一种意义上的偿还性来否定税收的无偿性。第二，税收无偿性是就税收作为分配范畴说的，不是就税收作为历史范畴说的。有人认为，无偿性是剥削阶级社会的特征，不符合社会主义税收的本质。这就把两个不同性质的问题混为一谈了。税收的无偿性是税收作为分配范畴的形式特征，无论处于何种社会形态中的税收，就征税人与具体纳税人对剩余产品的占有关系来说，都是剩余产品所有权和支配权的无偿转移，不因税收所处的社会形态的性质而变化。

（三）税收的固定性

税收的固定性，是指国家征税以前，通过法律形式具体规定对什么征税、由谁纳税、征多少税以及如何征税，要求人们照章执行。固定性的具体表现就是征（纳）税事项的规范化、制度化和法律化，三者的统一使税收具有固定性的特征。

税收的固定性有三层含义：一是国家税收制度要素是以法律形式事先规定的。国家征税是强制和无偿的，客观上要求以征纳双方能够共同接受的形式加以规定，而且必须在征

(纳)税活动进行之前规定下来。既保证税款的应收尽收，又避免税款的取之过度。这种都可以接受的形式就是法律形式。二是征税对象与征税额度是有限量的。国家税收整体的征税对象或客体是社会剩余产品，具体税种的征税对象则分别指销售收入、所得额以及财产等。无论是整体的还是具体的征税对象在一定时期都是一个既定的量，因此决定了税收分配所占有的份额只能是其中的一个部分，是一个有限量。三是各种征税对象或列入征税范围的物质内容是经常的和普遍存在的。就整体而言，国家征税所涉及的一切征税对象或征税范围的物质内容，如各种收入、财产、使用或消费的特定物品等应该是经常发生或经常出现，至少在一定范围内是普遍存在的。正因为这样，通过法律形式规定的税收制度才有存在的意义。从另一个角度说，只要一经法律形式确定为征税对象或征税范围，其物质内容就得经常、连续承受税收负担，国家的征税活动也将经常、连续有效。

税收的固定性，并不是指税收制度要素的规定永远不变。实际上，随着社会生产力和生产关系的发展变化，随着国家政治、经济形势的不同要求，不仅征税对象的内容会发生改变，就是具体的税制要素规定也会根据经济发展水平、国家需要情况以及税收调节程度进行必要的调整 and 改革，并在一定时期内稳定下来。这不仅不违背税收的固定性特征，相反，还使税收固定性的内涵有了积极的意义。

税收的三个特征属于一般意义上税收的标志，并不反映在不同社会制度下税收所体现的分配关系。在漫长的阶级社会里，尽管各社会税收的分配关系性质不同，但其特征是基本相同的。税收的三个特征是统一的整体，是鉴别一种财政收入形式是不是税收的基本标志。是与社会再生产具有内在必然联系的税收的一本质的外化属性。同时具备以上特征的

分配范畴就是税收，否则就不是。

第二节 税收的职能与作用

一、税收职能

税收职能是内在于税收范畴的，因而税收职能的特征在于它的内在性和客观性，是税收本质的反映。税收职能的内在性指税收职能是税收本质的具体体现。税收的本质是国家为了满足公共需要对社会剩余产品所进行的强制、无偿地分配，这种本质必然要体现在税收职能之中，有税收就必然有税收的职能，这两个方面是共同生存、不可分割的。客观经济条件的发展变化决定税收形式产生、存在的同时，也就决定了税收职能的产生、存在。税收职能的客观性，指税收职能不是以人的意志和外在客观经济条件为转移的，它是由税收职能的内在性决定的。税收是经济社会发展到一定阶段的产物，税收一经产生，就承负了经济社会赋予的分配公共产品满足公共需要的职能。公共需要是客观的，国家权力是客观的，征税人与纳税人之间的纵向分配关系也是客观的，这说明决定税收存在的客观条件的客观性。尽管在不同的社会形态和经济形态下，税收反映和体现的分配关系在表现形式上各不相同，但税收属于分配范畴则是不变的，在本质属性上，税收永恒地反映着社会产品的纵向分配关系。因此，税收职能具有不变性，它不是人的主观意志和外在客观经济条件所能改变的。

人们对税收职能的认识，经历了一个漫长的历史阶段。在国家产生之初，人们认识到，国家存在，就要有可供国家实现其职能的物质基础，在生产水平极其低下，社会产品较

为贫乏的条件下，要满足国家的庞大开支，就必须凭借国家的政治权力强制地、无偿地取得社会产品，而唯有税收能够保证满足这种需要。所以不论在国家产生的奴隶社会，还是在封建社会以及资本主义社会，统治者都能掌握和运用这一工具，为维护统治阶级的利益服务。

税收一般具有三个职能，即财政职能、经济职能、监督职能。

（一）税收的财政职能

指税收具有组织财政收入的功能，它是税收的基本职能。因为税收是国家实现其职能的物质前提，也是社会维持和发展费用的筹集形式，税收财政职能一般具有以下几个特点：

1. 适用范围广泛。由于税收是凭借政治权力向纳税人进行的强制征收，只要在国家主权管辖范围内的一切企业、单位、个人均可成为纳税人。从征税对象来看，从税收开始出现时主要以纳税人的土地、人口等为主征收原始的直接税，发展到资本主义时期对商品征税和对所得征税，征税范围不断扩大，现代税收征税依据范围更广，既包括流转额、所得额，还包括财产额及某些特定的目的或行为。

2. 取得财政收入及时。税法明确规定纳税义务的成立时间及纳税期限。在实践上，为征收管理上的严密，税法规定了纳税期限，以保证财政支出的正常需要。纳税期限的规定即使企业交纳税款有了时间上的限制，也适应了企业盈利结算时间的局限，有利于国家及时取得财政收入。

3. 征收数额稳定。这首先体现在国家税法在某一税种实施前明确规定了纳税人、征收范围、税率，确立了该税种在国民收入分配中的相对比例。在经济发展比较正常、征管工作比较完备的状态下，在一定时期内税收收入总额是一定的。

税收财政职能的这些特点为税收调节经济职能的实现提

供了前提条件。同时，这些特点的存在使税收作为取得财政收入最主要手段的地位得以确定。

（二）税收的经济职能

指税收在参与社会剩余产品分配中，可改变国民收入在各部门、各地区、各纳税人之间的分配比例，从而改变利益分配格局，进而引导企业、国民经济和社会行为的合理化。

税收的经济职能是税收固有的，虽然税收首先表现为财政职能，但在财政职能出现的同时，也相应出现了经济职能，这是与税收的本质分不开的。税收是国家运用强制手段参与社会剩余产品分配所形成的特定分配关系。通过征税，不可避免地影响各方面的利益分配格局，客观上能影响纳税人的行为，从而达到一定的调节目。当然，税收调节经济职能的内涵是不断发展的，人们对它的认识和运用也是不断发展的，但它是税收一个独立的职能是不容置疑的。

（三）税收监督职能

指利用税收可对国民经济总体运行和纳税人的行为进行监督、控制和为经济社会提供决策信息或政策反馈。

税收监督可以分为两个层次：一是宏观层次。通过税收收入总量分析可窥测国民经济发展总体状况，如经济增长速度及与税收增长的关系，通过税收收入结构分析可从部门结构、行业结构的变化看出产业结构的变化，通过收入速度的情况可分析年度经济发展的均衡状况，从中可以找到经济发展中若干问题的信号，所以税收可为国民经济和社会宏观决策提供信息。另外，国家重大经济政策的施行，也可从税收方面看到政策实施的效应，为政策修订与完善提供资料；二是微观层次。通过征税过程，对日常税收活动进行有计划的组织、管理、检查等措施，指导纳税人正确履行纳税义务，遵守国家财经纪律。税收监督主要表现在税务登记、纳税鉴定、

纳税申报、纳税辅导、发货票管理、税收会计统、税源调查、纳税检查等具体方面。

税收的三个职能，是统一的整体。国家向纳税人征税，从国家方面看，可以形成财政收入；从纳税人方面看，可以因改变其经济利益而影响经济生活。与此同时，也就自然反映着纳税人的经济情况，制约着纳税人的经济活动。在这三个职能之间，存在着互相制约、相辅相成的关系。调节和监督寓于组织收入之中，没有组织收入，也就没有对经济的调节和监督。同时，调节和监督又能更好地保证组织收入，没有调节和监督，就难以保护并扩大税源，更谈不上组织收入。就调节和监督的关系来说，调节要以监督所反映的情况和提供的信息为依据，同时，监督又能更好地保证调节的顺利实现。因此，这三个职能是缺一不可的，统一于税收分配活动的全过程。

二、税收的作用

税收作用是税收职能在一定社会经济条件下的发挥，对社会经济生活产生的各种影响或效果。不同国家或同一国家的不同历史时期，由于社会政治经济条件不同，国家赋予税收的任务不同，税收发挥的作用也不同。预期的税收作用，是借助于正确的税收政策、优化的税收制度以及严格执行税法等具体措施得以实现的。

税收的作用主要表现在以下几个方面：

（一）组织收入作用

它作为税收的基本作用，是与税收的收入职能相对应的。税收收入作用的实现就是参与剩余产品的分配，通过税收集聚的收入，成为国家满足公共需要的主要财力保障。税收组织收入作用，在任何社会形态和经济形态下都存在，只不过

因经济发展水平、社会经济形态、经济运行机制、财政收支平衡状况的不同，作用的程度有所不同而已。

在市场经济条件下，随着所有权与经营管理权的逐步分离，税收组织收入的作用必须进一步加强。

（二）调节经济作用

调节经济作用作为税收的基本作用，是与税收的调节职能相对应的，它是税收调节职能的直接外化和对象化。税收调节经济的作用，在宏观目标上体现在以下几个方面：

1. 对经济总量的调控。税收对经济运行总量的调控，就是政府通过对税收收入额度的增减，在宏观上刺激或限制社会总供给和总需求，使之向平衡点运行。税收总量调控是通过提高或降低税率，扩大或缩小税基来减少或增加人们货币支付或购买能力，达到抑制需求或刺激需求的目的，求得社会总供给和总需求在总量上的平衡。

税收对经济总量的调控还表现为经济参数的调控。即国家依据税收在经济运行中与其他有关经济变量的相互联动的数量关系，设计符合政府宏观意图的税收参数，输入社会经济活动之中，从而起到内在稳定器的作用。这一作用发挥的如何，主要在于设计税收参数时所形成的税收与经济的关联程度。

2. 对经济结构的调控。指国家通过合理设置税种、制定科学的差别税率和各种不同的税收政策、法令等，形成税收上的利益差别机制，然后，通过平衡利润率规律的作用，引导经济资源的移动和组合，实现资源的有效配置和经济结构的优化组合，达到地区布局、产业结构、产品结构、消费结构等的合理化。税收的这一作用主要表现在流通环节和分配环节中，在税收利益机制引导下，使资金流动和投资方向向国家要求的目标靠近。

生产力在不同地区的分布状况，不仅受自然资源、交通运输、技术基础以及经济协作等客观因素制约，也要受到税收政策的影响。如对客观条件较差、经济发展落后地区给予一定优惠，就会促进这些地区的经济发展，使生产力地域结构更趋合理。对不同行业、不同产品制定差别税率，可以引导产业和产品结构优化。税收对调节消费结构也有重要作用。

3. 对经济规模的调控。就是国家通过增减税种、调高调低税率、调整税收政策以及减免税等手段的相互配合，使社会经济生活中的两大经济规模即投资规模和消费规模与国民经济的发展速度和国民收入的增长速度相适应。恰当地设计投资税将有利于控制基本建设投资的过度膨胀，通过征收个人收入调节税、消费税，以及其他由消费者承担的间接税等，可实现税收对消费基金总额的控制。

（三）政治作用

指税收具有维护和体现国家政权统治的作用，它是由税收特性决定的。

1. 国家政权是税收产生和存在的必要条件，而国家政权的存在又有赖于税收的存在。尽管不同社会制度的国家政权本质完全不同，但任何国家政权都需要三大支柱，即军警、机关和税收。这三大支柱互相依存，没有军警和机关的支持，就不可能有税收，但是，没有税收，军警和机关的存在以及国家机器的运转也是不可能的。

2. 税收承担着国家处理阶级关系的任务，通过税收直至瓦解对立阶级的经济基础，为新的上层建筑服务。任何国家的政治，都必须解决国家的权力和利益分配问题，有效地处理各个阶级和阶层的关系。税收是国家政权实行利益分配的最有力的手段。税收分配不是按等价原则和所有权原则分配的，而是凭借国家的政治强力，对物质利益进行调节。这种

分配可以实行对不同阶级、不同纳税人税收负担上的倾斜，以反映统治阶级在政治上支持、鼓励什么，反对、限制什么的政治目的。社会主义国家要承担国家政权处理阶级关系的重要职责。

3. 国家征税必须充分考虑它的政治影响。如果征税不当，就可能增加威胁政权的不稳定因素；征税适当，就能够扶持和扩大积极因素，提高政府的威信，巩固政权。因此，不能只看到税收对财政和经济影响，不注意税收对人心向背的影响，对阶级关系的影响，对政权、国家和社会的影响，不能片面地根据财政经济状况实施“仁政”或“重税”而不顾及加税或减税造成的政治影响。

（四）调整社会分配关系的作用

在社会经济生活中，一方面存在着国家、企业、个人三者的纵向利益分配关系，另一方面存在着企业之间、个人之间的横向利益分配关系。历史经验说明，只有恰当地理顺这两方面的利益分配关系，才能有效地调动各方面的积极性和创造性，促进经济持续、稳定地发展。过去我国税收在理顺分配关系方面发挥了积极作用，今后还应进一步发挥这种作用。特别是当前，社会分配不公、收入相差悬殊的现象已引起人们普遍关注和不满的情况下，如何运用税收手段，减少、缓解社会上分配不合理、不公平带来的矛盾，将是税收的一项重要任务。

（五）处理对外经济关系的作用

税收是国家对外开放和实施贸易保护的重要手段。在对外开放中，既可以实行税收优惠以引进外资、先进技术和设备等；也可以实行出口退税，鼓励国内产品走向国际市场，提高其在国际市场上的竞争能力。在贸易保护中，既可以利用进口关税保护国内市场和企业，也可以征收出口税阻止国内

必需品和初级产品等流入国际市场。同时，国家，可以运用税收主权处理国际间的重复课税问题。更重要的是作为一个主权国家，可独立自主地对外行使税收管辖权，以维护国家权益。

（六）监督经济活动作用

在征管活动中，一方面，为了贯彻税收政策、法令和实现税收计划任务，税收征管人员必然要依法办事，依率计征，对纳税人经营收入进行核查，对纳税人违章行为进行制裁，这就在客观上必然对纳税人的生产经营活动发挥监督作用；另一方面，税收征管人员从税收工作的角度主动协助指导纳税人健全财务制度，遵守财经纪律，保证其生产经营活动沿着正常轨道进行，也是对纳税人经济活动的监督。税收的监督作用存在于整个税收分配过程中，即寓监督于分配活动之中。

以上是税收作用的主要内容。随着经济发展的需要和人们认识水平的不断提高，税收作用的内容将会不断充实和扩展。

第三节 国家征税的客观依据

国家征税的客观依据，也可以说是税收存在的客观依据，是说明国家为什么要征税的问题。

一、西方经济学者关于税收存在依据的论点

一些西方经济学者认为，税收存在的条件是消费公共商品的成本。他们认为，作为社会成员，一般具有两类消费需求：一类是个人商品，例如满足个人消费的衣、食、住、交通工具等；一类是公共商品，他们把政府提供的劳务称之为公共商品，例如国防产生的安全、安定劳务及政府管理提供