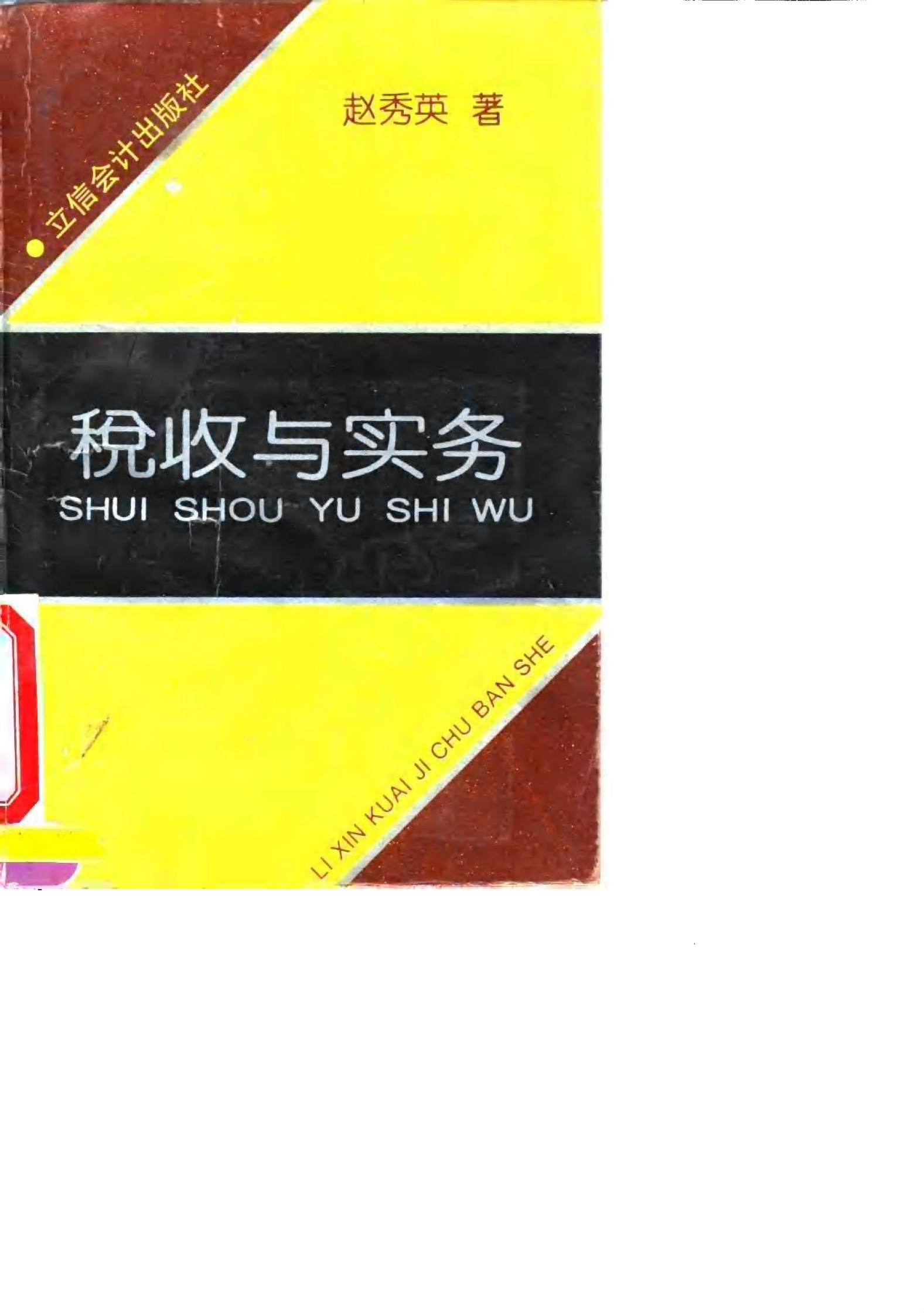




赵秀英 著

税收与实务

SHUI SHOU YU SHI WU

LI XIN KUAI JI CHU BAN SHE



中财 B0003108

税 收 与 实 务

赵秀英 著

C0288/23

中央财经大学图书馆藏书

总 号



书 号

440530

立信会计出版社

(沪)新登字 304 号

税 收 与 实 务

赵秀英 著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

上海曙光印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 11.5 字数 280,000

1994 年 12 月第 1 版 1994 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—5,000

ISBN7-5429-0249-0/F·0241

定价:11.00 元

前 言

新的税收制度已于1994年正式实施。到目前为止,我国已先后发布了《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》、《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国资源税暂行条例》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》,这样,税制改革涉及的主要税种已全部出台。

到底税制发生了哪些变化,新税制对企业税负有何影响以及如何正确运用新税制等,是企业十分关心的问题。为了回答这些问题及解决一些实际操作问题,特编写了《税收与实务》一书,书中主要讲解了税收的一般知识、企业与税收的关系、企业应缴纳的税种、企业税收法律问题以及“入关”对企业的影响等。此书内容完整、全面、实用,论述简明,适合广大企业领导、财会人员、税务人员和其他读者使用。

本书在撰写过程中,参考借鉴了国内外许多专著、教材,并得到了中央财政金融学院、立信会计高等专科学校、立信会计出版社等有关领导、专家、学者的大力支持和帮助,尤其是会计学专家李海波同志提出了许多宝贵意见,在此谨表谢意。

由于编写时间仓促,又限于水平,难免存在缺点和错误,请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 税收的基本知识	1
第一节 税收的概念、本质和特点	1
第二节 税收的起源和存在的条件	7
第三节 税收的性质和作用	14
第四节 税收同国家的关系、税收同经济的关系	22
第五节 社会主义国家税收存在的必然性	26
第六节 税收制度的分类	29
第二章 企业与税收的关系	36
第一节 企业应缴纳的税收	36
第二节 企业纳税的一般程序和方法	38
第三章 1994 年税制改革概论	63
第四章 流转税	70
第一节 增值税	71
第二节 营业税	90
第三节 消费税	104
第五章 所得税	123
第一节 所得税概述	123
第二节 企业所得税	126
第三节 外商投资企业和外国企业所得税	145
第六章 资源税、财产行为及其他税	167
第一节 资源税	167
第二节 固定资产投资方向调节税	196

第三节	印花税	216
第四节	土地增值税	224
第五节	屠宰税	228
第六节	城市维护建设税及其改革	229
第七节	城镇土地使用税及其改革	236
第八节	车船使用税及其改革	241
第九节	房产税及其改革	244
第七章	关税	249
第一节	关税的概念、特点和作用	249
第二节	关税制度的基本内容	252
第八章	企业与关贸总协定	256
第一节	关贸总协定概述	256
第二节	关贸总协定对中国经济的影响	262
第三节	企业与关贸总协定	267
第九章	企业税收法律问题	284
第一节	税法的概述	284
第二节	企业违反税法的行为及其处理	289
第十章	税务行政复议与诉讼	295
第一节	复议与诉讼概说	295
第二节	税务行政复议规则	297
第三节	税务行政诉讼	307
第十一章	国际税收	314
第一节	国际税收概述	314
第二节	国际双重征税及其免除	320
第三节	国际收入与费用的分配	332
第四节	国际避税与国际反避税	337
第十二章	税务检查	344
第一节	纳税检查的概念、意义、作用和特点	344

第二节	纳税检查的基本内容	347
第三节	纳税检查的基本方法	348
第四节	纳税检查的基本步骤	350
第五节	纳税检查的结束工作	353

第一章 税收的基本知识

第一节 税收的概念、本质和特点

一、税收的概念

税收的概念,古今中外有各种不同的表述。不同的表述,不仅反映不同时代的历史背景和时代观念,也反映了表述者的立场观点和学术思想。这里,将目前西方和我国学者的几种有代表性观点做一下简单的介绍。

(一)西方税收学界关于税收概念的表述

西方税收学界对税收概念的表述历来众说纷纭,莫衷一是。以下是其中一些有代表性的说法:

英国的财政税收学者道尔顿认为,税收乃公共团体所得之强制捐输,不论是否对纳税人予以报偿,都无关紧要。但也不是因违法所征收的罚金。

美国的财政税收学者塞里格曼认为,税收是政府对人民的一种强制征收,以供支付谋取公共利益所需要的费用。但此项征收究竟能否给予被强制者以特殊利益,则并无关系。

日本的财政税收学者小川乡太郎认为,税收是国家为支付一般经费需要,依据其财政权力而向人民强制征收的财物或货币。这是多数资产阶级学者一般采用的定义。直至今日,仍旧是大同小异。

比较起来,现代西方一些国家经济类工具书有关税收概念的表述更为完备些:

英国的《新大英百科全书》给税收作了如下定义：“在现代经济中，税收是国家财政收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收；它通常被认为是对政府财政收入的捐献，用以满足政府开支的需要，而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的，它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同，如出售公共财产或发行公债等等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收，每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税义务”。

美国的《现代经济学词典》给税收下的定义是：“税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性，它可以直接向居民或公司征收。”《美国经济学辞典》则认为：“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币（偶尔也采取实物或劳务的形式）。它的征收对象是财产、收入或资本收益，也可以来自附加价格或大宗的畅销货”。

日本的《现代经济学辞典》对税收的定义亦有较详细的表述：“税收是国家或地方公共团体为筹集满足社会共同需要的资金，而按照法律的规定，以货币的形式对私人的一种强制性课征。”

上述几种表述虽然较完备，但作为概念，未免太繁琐，不能一针见血地揭示出税收这一概念的本质。

（二）我国税收学界关于税收概念的表述

目前，我国税收学界关于税收概念的表述存在着分配论、手段论、收入论、活动论、关系论等几种观点。

1. 分配论认为，税收是国家为了实现其职能凭借政治权力参与国民收入再分配的一种形式。

税收的这一定义表明：

第一，税收是一种再分配的形式。

第二，税收征税的主体是国家。

第三，税收征税的目的是为了实现国家职能。

第四, 税收征税的依据是国家权力。

第五, 税收分配的对象是以货币或实物表现的国民收入。

2. 手段论认为, 税收是国家为了实现其职能, 制定并依据法律规定的标准, 强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。

税收的这一定义表明:

第一, 税收是一种手段, 也可称为工具或方式。税收这种手段的目的是为国家取得财政收入, 从而实现国家的职能。

第二, 税收这种手段的掌握者和运用者是国家。国家是征税的主体, 只有国家才能享有和行使征税权。

第三, 制定税法, 并依据税法征税是国家行使征税权的体现, 从而使税收这种手段, 成为具有强制性、固定性、无偿性特征的法律手段。

3. 收入论认为, 税收是国家为了实现其职能, 凭借政治权力, 按照法定的标准和程序, 强制、无偿取得的财政收入。

收入论的核心是把税收看作“财富”、“货币和实物”、“财政收入”, 即把税收看作是一种物。这种观点与其说是给税收下定义, 不如说是给税收收入下定义。这种观点既不能反映税收是取得财政收入的工具, 也不能表达税收是调节经济的杠杆。

4. 活动论认为, 税收是国家按照法律规定对经济单位和个人无偿地征收实物和货币。

活动论的核心是把税收看作一个过程或一种活动。这种观点与其说是给税收下定义, 不如说是给税务工作下定义。税收是国家取得财政收入的工具, 是对经济进行间接调控的杠杆。国家制定税法, 依法征税的一系列活动, 就构成了全部税务工作。因此, 税务工作就是运用税收手段进行征税的活动或过程。

5. 关系论认为, 税收是国家凭借政治权力, 按照预定的标准无偿地征收实物或者货币所形成的特定的分配关系。

关系论的核心是把税收看作一种分配关系。这种观点与其说

是给税收下定义,不如是说明税收的本质。税收和税收本质是两个既有联系又有区别的不同概念,前者说明税收是什么,后者说明税收所反映的经济关系,两者不可混淆。

以上五种观点中,分配论和手段论为多数学者所认可。

二、税收的本质

税收的本质是国家为了实现其职能凭借政治权力对社会剩余产品进行分配所形成的一种特定的分配关系。具体表现为:

(一) 凭借政治权力是国家征税的主要依据

马克思说:“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,即国家权力”。国家征税所凭借的不是所有者的权力,而是国家的政治权力。这同工资、利润、利息、地租等分配范畴是不一样的,因为这些都是凭借劳动消耗和生产资料及资金的占有所取得的一部分国民收入。有人认为,国家对国有企业的征税,凭借的是政治权力和所有者权力的两重权力。在社会主义国家的双重职能(即一般社会管理职能和国有资产管理职能)没有明确分离之前,从国有企业缴纳的税款并不改变全民所有制的性质来看,这话也有一定的道理;但是从所有权和经营权相分离的情况来看,国有企业向国家缴纳税款,仍然体现一部分产品的支配权和使用权的转移。而这种转移同样要以国家税法及政治权力为依据。所以,凭借政治权力是国家征税的主要依据。

(二) 剩余产品的价值是税收的基本源泉

马克思说:“税收的来源是国民的劳动。”(马克思:《弗里德里希·威廉四世答市民自卫团代表团》,1848年10月18日,《马克思恩格斯全集》第5卷第511页,人民出版社1958年11月第1版)只有劳动才能创造社会产品。因此,社会产品是一切分配活动赖以进行的物质基础和前提条件。社会总产品的价值可以分为C、V、M三部分。C用于补偿生产过程中的物质消耗,这种补偿生产

过程中的再生产费用,是经济单位和个人进行再生产活动的物质前提;V 作为社会成员的生活资料,用于补偿活劳动的消耗,它是保证劳动力再生产的基本需要。这两部分都有明确的用途,不能成为税收的源泉;能够成为税收源泉的只有是 M 部分,也就是社会剩余产品部分。尽管不同的社会和同一社会不同时期的课税对象和征税方法有很大的不同,从表面上看,有对 C 的征税,如房产税、财产税等;有对 V 的征税,如个人所得税等。但是从税收的源泉看,税收所代表的社会产品价值主要是 M 部分。因此,社会剩余产品的价值是税收的基本源泉。

(三)税收体现一定的社会产品的分配关系

我们知道,生产、交换、分配、消费是社会再生产得以进行的基本环节。而税收、利润、工资、利息、地租等都是国民收入分配和再分配的形态。分配问题,实际上就是解决社会产品归谁占有、支配,以及从“量”的方面在国家、企业、集体、个人之间分割的比例或份额问题。从表面上看,这是人和物的关系,实质上是物质资料再生产过程中人与人的关系。钱和物的转移,代表着占有权或使用权的转移,所以,分配关系是社会生产的一个组成部分。人类一般的社会分配关系,早在原始社会时代就已经存在,而税收这种分配关系,则是国家出现以后的产物。它是从一般社会分配关系中分离出来,并逐渐形成一种具有自身特性的分配关系。所以,税收是一种特定的分配关系。

三、税收的特点

税收的特点,就是税收的本质属性,是由税收的本质决定的。税收具有强制性、无偿性、固定性三个特点,即税收的“三性”。

(一)税收的无偿性

税收的无偿性是税收这种特殊分配形式本质的体现。它是指国家在征税以后不再直接偿还给原来的纳税人。国家财政支出采取无偿拨付的特点,要求税收必须采取无偿征收的原则。税收的

无偿性是税收“三性”中的第一位属性。

(二) 税收的强制性

税收的强制性是实现税收这种无偿征收的保证。因为, 税收这种以国家为主体的、无偿地对国民收入进行再分配的手段, 是凭借国家政治权力, 依靠制定法律来实现的。国家税法同国家制定的其他法律一样, 都是由国家强制力保证执行的行为规则, 它既不区分纳税人的所有制形式, 也就是说国有企业纳税同样是凭借国家政治权力实现的; 也不区分纳税人自觉纳税的程度, 也就是说对不同纳税人具有同样的强制力, 对其中的违反税法者要给以法律的制裁。

(三) 税收的固定性

税收的固定性是无偿性和强制性的必然要求。固定性就是指税收的纳税人、课税对象、税率或税额、纳税期限等征纳行为规则必须通过税法明确规定下来, 税法不变, 这些纳税行为的规则也不变。即税收的固定性是指法律的固定性和连续性。应该说, 越是无偿地、强制地征收, 越需要通过法律明确规定由征纳双方共同遵循; 反之, 有偿地(即有借有还)自愿地分配, 往往不需要法律的固定性。

理论界曾存在过对税收“三性”的争论, 争论的焦点是社会主义国家税收是否存在无偿性、强制性和固定性。有人认为, 社会主义国家税收是“取之于民、用之于民”, 纳税是人民的需要, 不是国家占有人民的收入; 既然社会主义税收具有偿还性, 纳税是公民的义务, 纳税是自愿的, 而不是强制的; 并且社会主义税收的税率和税额, 经常随经济情况的变化而调整, 因而也不具有固定性的特点。对于社会主义税收, 也有些人提出新的特点, 如人民性、合理性、经济决定性、调节性等等。我们认为, 分析一个事物的特点, 有许多侧面, 事物不同侧面的属性往往没有可比性。税收的“三性”是税收的本质属性所体现出来的特点。我们认为, 社会主义税收

也具有税收的本质,自然也具有税收的“三性”。至于用社会主义税收的性质所表现出的某些特性,如人民性、合理性;或者把税收的作用所表现出的某些特性,如调节性,同税收的本质属性对比,甚至强调社会主义税收的某些特性,而否定税收的共性,是不妥当的。

正确认识税收的定义、本质和特点,对于划分税与非税,对于明确税收与国家和经济的关系,对于指导税收工作的实践都有重要意义。明确了税收是国家取得财政收入的手段,就决定了税收的首要职能是财政职能,要充分发挥税收为国家筹集和积累资金的作用。明确了税收本质是一种特殊的分配关系,这种再分配可以改变初次分配所形成的比例关系,成为影响、调节、控制国民经济发展运行的经济杠杆,这就决定了税收的重要职能是经济职能,要充分发挥税收的经济杠杆作用。明确了税收具有“三性”的特点,就要求我们必须完善法制,以法治税,加强监督,组织财政收入,实现国家的经济政策。

第二节 税收的起源和存在的条件

一、税收的起源

判断税收的起源,应该有一个标准,即看它是不是一种凭借国家政治权力,强制地、无偿地、固定地取得国家财政收入的分配形式,而不是看它叫什么名称,也不是看其中有没有税字。

我国历史上曾经出现过“贡”、“助”、“彻”、“租”、“赋”、“税”、“调”、“课”等多种分配形式,它们是不是税收,目前学术界尚有许多争论。较为普遍的观点认为,夏代的“贡”是我国税收的起源。

我国奴隶社会的主要生产部门是农业,主要的生产资料是土地,主要的生产者奴隶,全国土地和奴隶被若干大大小小的奴隶主所分割占有。国王除占有直接经营管理的王田和奴隶外,并在

名义上占有全国的土地和奴隶,而实际上这些都归各级的奴隶主、诸侯、公卿、大夫所占有。在这种土地制度下,对国王臣服的各级奴隶主按土地的质量、数量及其产品的种类,依一定的量或比例向国王上“贡”。这时,“贡”已基本上具备了强制性、无偿性、固定性的特点。因此,“贡”是我国税收最古老的形式。

“税”,最早出现于春秋时代鲁宣公 15 年(公元前 594 年)“初税亩”。按照《说文解字》的解释:税,租也。租,田赋也。赋,敛也。这就是说,税、租、赋三字的古解是一致的,是通用的。三个字共同的含义就是“敛”,即集中、取得、征收的意思。

“租”,古代与税字通用。我国奴隶社会,有一种土地王有制的观点。在这种观念下,国家向诸侯、公卿、大夫征税似乎同天子以土地所有者的身份,向诸侯、公卿、大夫收租是等同的。现代与古代不同,“租”与“税”的含义不同。租是指财产的所有者,在一定时期内将财产的使用权交给别人而取得的代价和报酬。租是有偿的经济利益交换,税是国家无偿的征收,二者的概念是有区别的。因此把租和税合起来概括国家无偿取得财政收入这种手段,显然是不合适的。

“捐”,通常既可用于人民对国家的纳税,也可用于私人或团体间财富的自愿赠送。可见,“捐”的含义既包括强制的,也包括自愿的;既包括国家与人民之间的经济关系,也包括人民与人民之间的经济关系。因此,用“捐”字来命名国家与人民间的这种强制性的分配关系,也是不确切的。

“赋”,在古代有特定的含义。《汉书·食货志》说:“税谓公田什一及工商衡虞之人,赋共车马甲兵士徒之役”。就是说,“税”和“赋”是有区别的。古代,赋是用来供应战争军费需要的、有特定含义的一种税收。以后,赋和税的这一区别逐渐消失了。

总而言之,“贡”、“助”、“彻”、“租”、“赋”、“捐”、“调”、“课”等都在一定程度上具备了税收的特性,因而可以说,它们都是税收的一

种形式。

有人认为，“贡”、“助”、“彻”都不是税而是租。认为当时的“溥天之下、莫非王土”是土地国有制。贡是一种凭借财产权力的分配，或者最多是一种“租税不分”的混合物，不是纯粹意义上的税收。只有到了公元前594年（鲁宣公15年）“初税亩”时，才产生了真正意义的税收，因为这个时期才产生了土地私有制。

我们认为，中、小奴隶主对代表国家权力的最高奴隶主纳贡，并不是凭借财产权力，而是凭借政治权力。当国王的政治权力衰微，统治力量不足时，中、小奴隶主就不肯纳贡，这时国王只能通过武力征伐才能实现年年纳贡的局面。

二、税收的发展

税收既然是一个历史范畴，在一定的历史条件下产生，当然也会在一定的历史条件下存在和发展。税收的发展，从简单到复杂，从原始形式到现代形式，归根到底是由社会生产力及生产关系的发展决定的。社会主义以前的税收发展大致经历了三个阶段：

（一）税收发展的雏形阶段

奴隶制社会的税收是处于原始的雏形阶段的，它是不成熟的、简单的和低级的。奴隶制国家由原始社会部落联盟演变而来的。中央集权制度还没有形成，奴隶制国家的初期收入主要来自被征服国家的贡，其特点是有什么就贡什么，收多贡多，收少贡少，没有固定对象和固定比例。随着生产力的发展，奴隶制国家统治权力的逐渐加强和国家开支的逐渐加大，国家收入逐渐由不固定过渡到相对固定的定量、定率的征收形式。但是，这种定量、定率仍然是不确定的，多与少没有统一的标准，所以这时的税收尚处在雏形阶段。我国夏、商、周时期的“贡”、“助”、“彻”就是雏形阶段的赋税。

（二）自然经济的封建制税收阶段

由奴隶制社会过渡到封建社会是生产关系的重大变化，必然

伴随着税收制度的变化。如果说土地私有制的确立,表明地主经济的正式成立,那么,以土地面积为依据定量征税,可以说是税收由雏形阶段向成熟阶段的过渡。课税对象的普遍化和固定化,一方面有利于增加国家的固定收入,同时在税率固定的条件下,产量越高,地主阶级和农民的收入也越多,这对促进地主经济的发展也起积极作用。

封建社会的生产关系是农民对地主阶级的人身依附关系。商品交换在整个经济中不起决定作用。这种自给自足的自然经济反映在税收制度上表现为:从课税对象看:主要是土地和人丁,对耕地征收的田赋是封建国家的主要税收,以人丁为课税对象的人头税也是封建社会税收的一个重要特点。在封建社会后期,由于商品交换的发展,税制也发生了重大变化。主要特点是把农民的各种徭役并入地亩之中;税收由实物形式向货币形式过渡。这就为商品经济的发展创造了更有利的条件。我国明代实行的“一条鞭法”以及在此基础上由清朝推行的“摊丁入地”就是这一阶段的税收形式。

(三)资本主义商品经济的税收阶段

资本主义经济是高度发达的商品经济。社会产品商品化的结果,除了税收完全货币化以外,最主要的就是课税对象的变化。在资本主义上升时期,封建社会的土地税和人头税逐渐被取消或降到次要地位,而对商品销售课征的流转税则成为主要的税收种类。而征收进口税,能使进口商品价格高于本国市场价格,以保护本国资本主义工商业。随着资本主义经济的发展,资本主义国家都广泛实行流转税并形成种类繁多的流转税体系。一直到现在,流转税仍然是资本主义国家的主要税种之一。流转税本身也有发展,最重要的变化就是由营业税类型发展为增值税类型。增值税是法国在1954年最先实行的,现在欧洲共同体国家普遍推行。资本主义国家除了征收流转税外,还广泛实行对所得的课征。如果