

科学版精品课程立体化教材

税收理论与实务

(第二版)

王 韬 陈平路 编著



科学出版社

013025996

F812.42-43
09-2

科学版精品课程立体化教材

税收理论与实务

(第二版)

王 韬 陈平路 编著



F812.42-43

科学出版社

北京



北航

C1632945

内 容 简 介

本书系统介绍了中国现行税收制度中各个税种的构成要素和计算方法、税收法规政策的更新变动,以及主要税种在各种情形下的实际税务处理方法。本书的特点是好用好读。好用表现在本书充分考虑到教学的实际需要,尽力做到各章内容相对独立,篇幅大体均衡,便于教师根据不同的学时和教学节奏安排讲授内容;各章配有适量的习题、例题和案例分析;此外还给教师提供教学课件与习题解答。好读表现在本书尽量避免税法条文的罗列,合理组织章节内容,辅以大量案例和专栏,语言明晰流畅。

本书既可作为大专院校财经管理类专业学生和 MBA 的“税收理论与实务”、“中国税收”或“税收学”等课程的教学用书使用,也可作为企业涉税人员和税务机关工作人员的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

税收理论与实务/王韬,陈平路编著.--2版.--北京:科学出版社,2013.3

科学版精品课程立体化教材

ISBN 978-7-03-036927-7

I. ①税… II. ①王…②陈… III. ①税收理论—中国—高等学校—教材②税收管理—中国—高等学校—教材 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 042314 号

责任编辑:陈 亮 张 宁 / 责任校对:刘文娟

责任印制:徐晓晨 / 封面设计:蓝正设计

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

北京市文林印务有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2007 年 1 月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2013 年 3 月第 二 版 印张:23 1/2

2013 年 3 月第八次印刷 字数:557 000

定价:45.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

第二版前言

本版主要做了以下两个方面的修订：

其一是税收法规内容上的更新。税收的理论与法规是随着经济和人文理念的进步而改变的，因而世界上没有哪个国家的税制会长期稳定不变。中国正处在转型期，税制变革的速度自然会更快，力度会更大。自本书第一版出版以来，中国的主要税种几乎都有较大变更，作为一本以介绍中国现行税收制度为主的教材，本版对相关内容都做了更新，包括目前最新的营业税改征增值税试点。

其二是编写质量上的改进。在本书第一版前言中，作者曾指出一本好的教材至少要满足三个条件：介绍的理论与方法有一定难度；内容取舍和章节安排与教学节奏大体吻合；文字上具有一定的可读性。税收制度本身是由巨量繁琐枯燥的条文构成的，因而达到这三个条件并非易事，只能逐步改进。本版在这三个方面，尤其是可读性方面又做了更大的努力。

参加本版修订工作的有：刘华教授（第1章）、陈平路副教授（第2、3章）、张睿博士（第4章）、罗光博士（第5、6章）、刘芳副教授（第7章）、林颖教授（第8、10章）、郑红霞副教授（第9、11章）。全书由王韬统筹、定稿，陈平路协助修订中的组织协调工作。

许多兄弟院校和培训机构在税收教学中都采用了本书作为教材，作者特借此机会向所有使用本书的师生表示衷心的感谢。同时希望选用本书的教师能通过电子邮件告知您的姓名与工作单位，以便作者加强与您的联系，通过多种途径共同探讨税收课程的教学内容与方法。

邮箱：王韬 taowang@mail.hust.edu.cn；陈平路 chen.pinglu@mail.hust.edu.cn。

王 韬

华中科技大学管理学院

财政金融管理系

2013年1月

第一版前言

中国在 20 世纪 80 年代完成“利改税”改革之后，税收就变为政府取得财政收入和宏观调控的主要工具。因此，政府对税收从那时起就十分重视，甚至偏重，以至于税收增长速度长期远远超过国民经济的增长速度。有意思的是中国的纳税人，在很长一段时期里，虽然缴纳的税是越来越多，可思维却沉浸在无税的计划经济里，对税收相当麻木。所以，那时我们上课总要花不少时间强调税收对企业、对个人的重要性。

今天，我们已不必介绍税收对于纳税人的重要性了。学生们，特别是那些来自企业的 MBA 和 EMBA 的学生们，他们强烈要求开设税收课程的行为表明，从事经济活动的人们已经完全明了税收与他们那种千丝万缕、挥之不去的密切关系。税收是经营者强制性的、无偿的成本支出，随着中国市场经济改革的深入和普及，经营者对此再也不可能熟视无睹了。于是他们有了掌握税收知识的渴望，于是税收学也就渐行渐热了。

“税收理论与实务”这门课程，作者大约是在 1997 年开始讲授的，从那时起，一直在准备资料和讲义，酝酿编写这本教材。显而易见，准备过程实在是太长了，个中原因除了工作牵扯之外，主要是写好这本教材并非易事。作者以为，一本好的教材至少要满足三个条件：

教材是用于课堂教学的，教材的内容就应当由具有一定难度的理论与方法构成，一般学生需要老师的讲解并做相当多的练习才能掌握这些理论和方法，这就要求教材一定要有适当的习题。从本质上说，教材正是为了帮助学生能回答这些问题而编写的。如果一本书只是告诉读者一些知识，读者一看就懂，那就是一本知识普及读物，而不适宜作为教材。税法本身只有条文，习题必须设计编选，这本教材名为《税收理论与实务》，因此还应该有关实例和案例。编选习题、收集案例都需假以时日。所以，早期许多税收教材甚至没有习题，现在大多数税收教材的习题也显不足或不配套。

教材要受学时和篇幅的双重约束，内容的取舍不仅要考虑字数限制，更要考虑与学时相适应。非但如此，课堂教学一般是以两个或四个学时为单元的，为了配合教学节奏，教材的章节还应尽可能大体均衡，便于教师根据学时要求取舍讲授内容，并尽可能保持每一单元课堂内容的相对完整性。“税收理论与实务”是关于现行税收法规及其理论的学科，现行税收法规成千上万，再加上理论，内容庞杂，取舍困难自是不言而喻。此外，现行税种有二十多个，复杂的如企业所得税和增值税，相关的法规与日俱增；简单的如城市房地产税和船舶吨税，寥寥千言，还是新中国成立初期就颁布执行的，至今未变。这对于保持教材的章节均衡与教学节奏显然是很大的障碍。

教材还应该具有一定的可读性，除了结构合理，语言准确流畅之外，还应尽可能增加内容的知识性与生动性。税收法规本身是条文规定，使用的语句生涩难懂，要使税收教材具有可读性，就要对这些法规条文加以归纳、整理、改写，同时增加解释、例子和必要的背景资料。税收教材毕竟不是税收法规集，其主要目的是阐释现行税收的基本规

定和计算方法,使学生通过学习而掌握查找、理解、运用税收法规的能力。简而言之,税收教材不是用于作为税收征纳法规依据的,而是用于教给学生上述能力的,因而可以在不背离税收法规原意的前提下,兼顾逻辑、易懂和可读性。

这本《税收理论与实务》教材正是基于上述考虑来编写的,所以编写周期很长。全书分为十一章,重要而复杂的税种各占一章,如增值税、营业税、消费税、关税、个人所得税等;企业所得税实际上占用了几乎两章;其他小而简单的税种则根据税收分类合并划分为三章;税收的基本原理占用一章。各章内容相对独立、大体均衡,便于教师根据学时要求确定教学内容和节奏。每章都编选了适量的习题,包括判断题、选择题和计算题。每章都根据内容需要编选了例题和案例,同时还编选了部分兼顾知识性和趣味性的专栏文章。

为了方便教师使用这本教材,作者组织编写了本书的 PowerPoint 课件、补充案例与习题、习题解答、教学安排推荐方案以及各章相关税收法规目录,放置在我们的网页上,教师可以登录 <http://finance.hust.edu.cn>, 下载这些文件,也可以直接向科学出版社索要相关课件(电子邮箱: jingguanfa@mail.sciencep.com)。

读者可以登录国家税务总局的网站 <http://www.chinatax.gov.cn>, 点击法规库查到各章相关税收法规文件的原文。事实上,国家税务总局的网站建设较之过去有了长足的进步,其中的法规库几乎囊括了全部的中国税收法规,而且更新及时,因而是所有涉税人员最为重要的资料来源。

本书的初稿是在作者多年教学所积累的讲义及著作的基础上,根据作者的上述思路和要求增补更新而成的。增补的内容主要是习题、案例和专栏等;更新主要是反映税收法规和政策大量的变动,如房产交易的营业税新规、个人所得税的新扣除标准、农业税的废除等。所以,本书所介绍的税收法规是目前截止最新的。对于初稿,作者又邀请具有长期税收课程教学经验的老师进行了审核、讨论和修改。在此基础上,作者最后完成本书的修改、润色和定稿。

参加本书增补更新的有:刘华(第1章)、许评(第2~4章)、罗光(第5、6章)、任常军(第7、8章)、郑红霞(第9~11章);研究生汪丽华、饶慧协助参与了第3、4、9、11章的增补更新工作。参加初稿审核修改的老师有:刘芳、刘华、陈平路、陈卫华、张睿和罗光。财政金融管理系的博士和硕士研究生试做了全部习题,给出了习题答案。博士生许评还协助作者做了大量文字编辑工作。此外,本书的完成还曾受益于许多教师、学生和友人的帮助,尤其是科学出版社的陈亮编辑,没有他的热心关注与敦促,本书拖延的时间将会更长。

作者在此谨向所有参与和帮助本书编写的老师、同学和朋友们表示由衷的感谢。

虽然作者已经竭尽所能编写本书,然而即便是从作者自己设定的标准来看都还有不少未尽人意之处,遑论完全满足广大读者的要求了。好在税制是不断改革的,税收教材内容就必须适时更新,因而总有修改再版的机会。作者诚恳地希望使用本书的师生不吝赐教,将对本书的意见和要求及时告诉作者,以便作者不断改进本书,使之成为一本真正好用的《税收理论与实务》教材。作者的电子邮箱: tao.w@263.net。

王 韬

2006年8月

目 录

第二版前言

第一版前言

第 1 章

税收导论	1
1.1 税收的特征	1
1.2 税收评价标准	9
1.3 税收制度	13
1.4 税收种类的划分	21
1.5 我国税收管理体制	25
习题	29

第 2 章

增值税	32
2.1 增值税概述	32
2.2 纳税人	40
2.3 征税范围和税率	42
2.4 一般纳税人应纳税额的计算	47
2.5 小规模纳税人应纳税额的计算	57
2.6 特定行为的增值税处理	58
2.7 进口货物的增值税处理	60
2.8 出口货物退（免）税	62
习题	65

第 3 章

消费税	71
3.1 消费税概述	71
3.2 消费税纳税人和征税范围	75

3.3	税目和税率	76
3.4	应纳税额的计算	80
3.5	特定行为的消费税处理	84
3.6	进出口中的消费税计算	89
	习题	91

第4章

	营业税	95
4.1	营业税概述	95
4.2	征税范围和纳税人	97
4.3	税目和税率	100
4.4	计税依据及应纳税额的计算	105
4.5	特定行为的营业税处理	112
4.6	减免税优惠	115
4.7	营业税改征增值税试点改革	118
	习题	123

第5章

	关税	126
5.1	关税概述	126
5.2	关税制度	134
5.3	关税完税价格	141
5.4	原产地规则	144
5.5	关税的计算与征收	147
	习题	149

第6章

	个人所得税	153
6.1	个人所得税概述	153
6.2	纳税人	158
6.3	征税范围与税率	162
6.4	应纳税额的计算	168
6.5	特定所得的个人所得税处理	180
6.6	个人所得税优惠及申报缴纳	184

习题	188
第7章	
企业所得税	192
7.1 企业所得税概述	192
7.2 企业所得税的基本要素	195
7.3 应纳税所得额的确定	197
7.4 支出项目的税前扣除	203
7.5 企业资产的税务处理	214
7.6 企业所得税的税收优惠	220
7.7 企业所得税应纳税额的计算	229
7.8 企业所得税的征收管理	234
习题	235
第8章	
企业特定业务的所得税处理	239
8.1 权益性投资的所得税处理	239
8.2 债务重组的所得税处理	244
8.3 股权/资产收购的所得税处理	249
8.4 合并和分立的所得税处理	257
8.5 企业清算的所得税处理	264
习题	273
第9章	
特定目的与行为类税	277
9.1 城市维护建设税及教育费附加	277
9.2 印花税	281
9.3 契税	293
习题	299
第10章	
资源类税	303
10.1 资源税	303

10.2	土地增值税	311
10.3	城镇土地使用税	323
10.4	耕地占用税	328
	习题	330
第 11 章		
	财产类税	333
11.1	房产税	333
11.2	车船税	340
11.3	船舶吨税	344
11.4	车辆购置税	346
	习题	351
主要参考文献		355
附录		356



税收导论

在我国，中央与地方政府每年的开支都在数万亿元以上。为了筹集资金，满足政府职能的需要，政府就要对各种社会经济活动征税。作为商场的经营者，应就商品销售额缴纳相关的增值税、城市维护建设税(简称城建税)及教育费附加、企业所得税等。作为酒店的经营者，应就酒店所提供的服务缴纳相关营业税、城建税及教育费附加、企业所得税等。作为企业员工或政府雇员，应就所取得的工资薪金收入缴纳个人所得税。即使是自谋职业的个体经营者，也要就其经济活动类型缴纳相关税收。只要能列举的经济活动，政府都可以对其征税。因此，本章将着重介绍税收的定义、特征及评判标准，并在此基础上分析税收的职能、税收制度及其构成要素等。具体税种将在以后章节介绍。

1.1 税收的特征

对税收的定义，我国学者在认识上基本没有差异，大都认为税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，依据法律规定，强制、无偿地取得财政收入的一种方式。我国学者对税收的这种定义与美国国家税务局对税收的定义几乎是一致的。美国国家税务局对税收的定义为：“依据立法机关行使课税权强制征收的，为获得用于公共或政府目的的收入而征收的一种强制性捐献。税收不是为取得某些特权或享受服务的付款，因此它和依据政府的专门职能和权力征收的其他各种目的的收费是不同的。”^①从我国学者与美国国家税务局对税收的定义来看，两者均强调：谁是税收征收主体，为什么征税以及凭借什么征税。

国家是税收征收的唯一主体。国家是政治权力的象征，其他任何组织和个人都不具备这种政治强权。在税收征收过程中，国家委托税收征收部门，对纳税义务人(简称纳税人)的应税收入依法进行征收，形成国家最重要的财政收入。在我国，国家主要委托

^① 墨菲 K E, 希金斯 M. 美国联邦税制. 解学智, 夏琛舸, 张津译. 大连: 东北财经大学出版社, 2001.

税务机关、财政部门和海关系统等国家行政机关,对税收进行征收管理。由于征税主体与纳税主体是管理与被管理的关系,纳税人在税收征管过程中处于被动地位,应主动根据国家法律规定缴纳税收。

税收的目的是国家实现其职能。在日常生活中,我们很难离开国防、道路、学校、失业保障等各种服务,而这些服务大多是由政府提供的。人们关心的是此类服务能否由经济组织与个人来提供。答案是否定的。原因在于国防、道路、学校、失业保障等服务产品具有显著外溢性,经济组织与个人无法获得提供这类服务产品的全部收益,造成其缺乏提供这类服务的动力。而政府提供这些公共产品,需要耗费一定的人力、物力与财力,但政府本身并不从事生产活动,它需要获得财政收入。为了满足社会公共服务要求,社会的一部分产品必须以税收的形式集中到国家手中。

国家凭借政治权力征税。一般来说,国家权力可归纳为政治权力和财产权力。通过政治权力,国家无偿地参与社会产品的分配,将纳税人支配的部分经济资源转移到国家手中。通过财产权力,国家参与国有企业利润分配,取得利润分红。很显然,国家政治权力是高于国家财产权力的,国家征税唯一凭借的是政治权力,而不是财产权力。

专栏 1-1

我国税收的起源与发展

税收,我国古代又称贡、助、彻、租等。我国最早的税收始于夏代,夏“贡”是我国税收的最初形式。其主要形式包括以下两种:一是被征服的部落,必须以土地产品进贡;二是本部落的臣属要将自有土地上的一部分物产进行纳贡。到了商代,“贡”逐渐演变为“助”。“助”是指种私有田者必须耕种一定比例的公田,公田的收获全部归王室所有,私田收获归耕种者所有。到了周代,“助”又演变为“彻”。“彻”是指贡与助的混合,即不同的人口、耕地和地区,可以采用贡或助的纳税方法。春秋时期,鲁国地区适应土地私有制的发展,实行了“初税亩”,即土地不再区分公田与私田,均采用“履亩而税”的征税方式。“初税亩”的出现,标志着我国税收从雏形阶段进入了成熟时期。

经过三国、两晋、南北朝、隋朝的税收制度发展,我国唐朝初期建立了“租庸调制”,实行有田则有租、有家则有调、有身则有庸的税收制度。在这里,“租”是指田租,“调”是指缴纳部分土地所产,“庸”是指役力税。公元780年,唐德宗废除“租庸调制”,推行“两税法”,即一律按财产、人丁确定等级,进行夏、秋两次征税。两税法对税收制度的重大贡献在于首次采用实物、货币双重计税单位。唐朝以后的五代、宋朝、元朝直至明朝中期都沿用“两税法”。明朝万历年间,实行“一条鞭法”,将田赋和徭役合二为一,按亩缴纳。

1840年鸦片战争后,我国沦为半殖民地半封建社会,我国税收制度也体现出了这个特征。除关税由外国列强控制,也产生了为解决财政困难而设立的商业税——厘金及对鸦片征收的土药税。民国时期,我国全面引进西方近代税收制度,逐渐建立了两套税收体系:一套是以关税、盐税、直接税、货物税四大类税为体系的中央税收体系;另一套是以田赋、营业牌照税、使用牌照税、筵席及娱乐税、屠宰税、契税等为体系的地方税收体系。

新中国成立后,我国建立了社会主义新税制。经过多次改革和调整,我国的税收制度逐渐走向完善。例如,1973年改革工商税制,进行税种合并,以降低征税成本;在20世纪80年代初实行“两步利改税”,促进了我国复税制体系的建立;为适应当时经济发展状况,在1994年转而推行分税制,这使得增值税成为第一主体税。我国的税收制度在不断向前发展,但是仍存在一些问题需要进一步调整解决。

1.1.1 税收的形式特征

税收的形式特征是指税收区别于国家信用、财政发行、国有企业利润上缴等其他财政收入形式的基本标志。税收的形式特征是由其分配本质决定的。理论界通常把税收的形式特征概括为无偿性、强制性和固定性,即所谓的“税收三性”。从税收的形式特征中,我们可以理解其为什么能够成为我国财政收入的最主要形式。

1. 税收的无偿性

税收的无偿性,是指国家征税后既不直接向纳税人返还税款,也不直接向纳税人支付任何报酬或劳务。由于公共产品具有非排他性和非竞争性,因而政府只能无偿提供公共服务,故筹集其费用也只能以无偿为主。无偿性是税收的关键特征,它使税收明显区别于国债、国有企业利润上缴等其他国家财政收入形式,这决定了税收是国家筹集财政收入的主要手段。

理解税收的无偿性,应注意以下几个问题。其一,税收的无偿性主要针对纳税人的具体纳税行为而言。但就整体纳税人而言,纳税人的纳税行为则是有偿的。原因在于国家通过税收无偿筹集财政收入后,还要通过财政预算,以政府购买或转移支付的形式把财政收入花费出去。不管国家财政以何种方式支出,其受益人将是整体纳税人,尽管具体的纳税人从中所获得的收益是有差异的。其二,税收的无偿性并不意味着国家可以随意参与社会产品的分配,相反,只能按照法律规定的水准,取得纳税人的经济资源。当然,国家参与社会产品分配的程度,取决于国家对社会经济调控的力度。其三,我们强调具体纳税人纳税的无偿性,并不意味着国家不需要为纳税人服务。恰恰相反,国家需要为纳税人提供优良的纳税服务,从而方便纳税人纳税。例如,我国税务机关设立的“12366 纳税服务热线”,全程为纳税人提供纳税咨询、办税指南、涉税举报、投诉监督等各种服务,并取得了良好的社会效果。目前,“12366 纳税服务热线”已成为税务机关向纳税人提供纳税服务的重要手段和税务机关与纳税人、社会各界相互沟通的桥梁。

2. 税收的强制性

税收的强制性,是指国家凭借政治权力,通过法律形式对社会产品进行的强制性分配,而非纳税人的一种自愿缴纳行为。国家征税之所以具有强制性,就在于税收的无偿性这种特殊分配形式。国家通过税收无偿筹集财政收入,提供公共产品与服务,履行国家职能;对纳税人而言,其权利是享受国家提供的公共产品与服务。离开了税收的强制性,国家税收筹集财政收入的职能将无法实现,国家其他职能的实现也会受到影响。因

此,对于纳税人不履行其纳税义务的行为,各国都会依据法律法规进行处罚,我国也不例外。例如,2006年5月~2009年2月,东星航空公司采取隐匿、转移经营收入等方式,逃避了5000多万元的纳税义务。据此,武汉中院一审判处公司实际控制人、董事长兰世立有期徒刑4年^①。

我国税收的强制性表现为国家征税的直接依据是政治权力而不是生产资料的所有权,国家征税是按照国家意志依法进行征收,而不是按照纳税人的意志来征缴。

3. 税收的固定性

税收的固定性是指国家预先通过法律形式,对征收对象、纳税人、征收比例、纳税期限等税制要素进行统一规定,并在一定的时期内,保持这些税制要素的相对稳定性与连续性。税收的固定性对国家与纳税人双方都具有重要意义。对纳税人而言,税收固定性的重要性主要体现在两个方面:一是纳税人合法权益得到保障。纳税人只需要按照国家税法规定纳税,超出法律规定的税收或负担,纳税人有权拒绝缴纳与承担。二是有利于纳税人的生产经营活动。纳税人税收负担不仅与生产产品、提供服务的类型相关,而且还与其经营规模、经营方式等密切相关。税收的固定性,有利于纳税人选择合理的生产经营方式,从而有利于纳税人生产与经营的发展。如果税收没有固定性,任由国家税收征管部门确定征收数额,则纳税人不仅谈不上税收合法权益,而且其经济资源配置效率也会受到损害。

对国家而言,税收固定性的重要性也体现在两个方面:一是保证国家财政收入稳定与可靠。征收对象、纳税人、征收比例、纳税期限等税制要素的稳定性,决定了国家参与社会产品分配的广度与深度,也保证了国家财政收入的稳定性。二是有利于国家规范执法。税收的固定性要求国家对纳税人征税,只能按预先规定的标准进行,不得随意提高或降低预定的征收标准。

强调税收的固定性,并不意味着税收的征税对象、征收比例与征收范围等长期固定不变。事实上,随着社会经济条件的变化,税收的征税对象、征收比例与征收范围等也在发生变化。我国增值税与消费税改革就是一个很好的例证。但任何税制的改革,都必须在法律许可的条件下,且需保持相对的稳定性。

税收在征收上的强制性、在缴纳上的无偿性、在征收范围与比例上的固定性,是税收的三个形式特征。税收的“三性”成为区别税与非税的重要依据。判定什么是税,什么不是税,不在于它的名称是什么,而是要看它是否同时具有税收的三个形式特征。目前,我国地方税务系统所征收的教育费附加,虽然名称上不叫税,但具备税收的三个典型形式特征,因此,教育费附加应该是一种税收。

1.1.2 税收与其他财政收入的区别

除通过税收筹集财政收入外,国家还可以通过国家信用、财政发行、国有企业利润

^① 张真真,原东星航空负责人兰世立获刑4年.湖北日报,2010-04-11.

上缴、收取政府规费等方式来筹集财政收入。税收的形式特征使税收与其他政府财政筹集方式有明显区别,这种区别又是它在财政收入方面的特征。把税收与国家信用、财政发行、国有企业利润、政府规费等财政收入形式进行区别,有利于我们更好地了解税收的特征。

1. 税收与国家信用的区别

当政府的财政收入与实际的财政支出存在缺口时,政府必须考虑税收以外的其他筹集方式,如国家信用、财政发行、国有企业利润上缴等。从各国的实践来看,通常采用的是国家信用方式。即国家通过债务市场,借入债权人的资金,并按市场要求,支付债权人的本金及利息。一般来说,国家信用包括内债与外债。通常内债以发行公债、国库券的方式取得;外债是以发行国际债券、国外贷款方式取得。很显然,税收与国家信用明显不同。首先,税收具有很强的强制性,而国家信用则没有这种强制性。投资者购买国家公债,主要是出于经济利益上的考虑。国家不能通过强制措施来影响投资者的投资行为。在理论上,投资者与国家是买者与卖者的关系,双方的法律地位完全平等。其次,税收具有无偿性,而国家信用则具有鲜明的有偿性。国家通过税收筹集财政收入,不需要直接向纳税人支付任何报酬,是国家对纳税人经济资源的无偿占用。而国家信用不仅需要偿还信用的本金,而且还要按规定支付利息。我国的国内公债一般是到期偿还本金及一次性支付利息。最后,税收具有固定性,而国家信用则不具有固定性。国家只要按照税法规定征税,就可以取得固定性的财政收入。而国家发行国债,不仅要受到国家财政赤字规模、不同政治派别、社会闲置资金数量、银行利率、物价水平的影响,而且还受国债发行规模及发行时间的影响。因此,国家信用不具有固定性。

我国国家信用主要以国内公债为主,对外也发行少量的国债。自1979年恢复国债发行到2010年,我国共发行国债173 890亿元,其中截止到2010年年底国债余额规模达67 548.11亿元^①。

2. 税收与财政发行的区别

除采用税收、国家信用筹集财政收入外,国家还可能采用财政发行方式。所谓财政发行,是指国家为弥补财政赤字而开动印钞机印制钞票的行为。与税收相比,国家财政发行具有两个显著特点:一是税收涉及国家参与纳税人经济资源分配,而财政发行涉及国家参与所有居民经济资源分配。国家税收不管表现形式如何,总是以具体的税种形式出现,而任何一个具体税种的纳税人和征税对象都是特定的,因此,税收总是涉及国家参与具体纳税人经济资源的分配。财政发行涉及对象不局限于纳税人,而是涉及所有的居民,不仅包括纳税人,也包括非纳税人。二是税收具有固定性,而财政发行不具有固定性。为了保障国家财政收入的稳定性,也便于纳税人纳税及保护纳税人的正当权益,税收必须具有固定性。否则,既会影响国家财政收入稳定,从而影响国家职能的履行,又会损害纳税人的正当权益,特别是纳税人税收筹划的权利。财政发行虽然与国家税收

^① 根据历年的《中国统计年鉴》的数据整理计算而得。

一样,也能为国家筹集财政收入,但由于财政发行没有相应的物资保障,往往会造成通货膨胀,从而扰乱社会经济资源配置效率及正常社会秩序。因此,是否使用财政发行政策及确定财政发行的数量应经过慎重考虑。我国只在1958~1960年、1968~1975年、1985年后的几年中出现过数额不等的财政发行,其方式主要是财政部向中国人民银行的借款和存款账户透支,从而出现财政发行^①。

3. 税收与国有企业利润的区别

国有企业利润一般是指国有企业上缴利润而形成的财政收入。在20世纪80年代前它曾经是我国财政收入最重要的来源,虽然目前国有企业利润上缴收入在国家财政收入中的地位已大不如前,但仍然是国家财政收入的一个经常性来源渠道。国有企业利润与税收相比,具有显著的区别,突出表现在以下三个方面:第一,从强制性来看,在国有企业中,国家凭借财产权力参与企业利润的分配,而不是凭借其政治权力。如果国家没有投资或入股,则国家便不再享有企业利润分配的这种权利。而税收则不同,其具有很强的强制性。只要纳税人的经济活动符合税法规定的纳税条件,就需按税法规定进行纳税。第二,从固定性来看,税收对征税对象、征税范围、税率、纳税期限以及征收管理办法等都从法律上做了严格规定。但国有企业利润与税收不同,其上缴比例、上缴期限、扣除项目等并没有严格约束,上缴利润是以企业实现的利润为依据,利润多的多缴,利润少的少缴,无利润的则不缴。而且,不同时期、不同地区利润上缴方法也都不一致。因此,国有企业利润上缴不具有固定性。第三,从无偿性来看,税收参与社会产品的分配,不存在直接向纳税人支付报酬问题,具有明显的无偿性。而国有企业上缴利润与此不同,国家要取得企业利润,必须投资于企业,有投资才有回报,不存在无偿性分配问题。

目前,我国国有企业利润上缴比例过低是一个不争的社会现实。根据中国工商银行、中国石油与中国移动2012年公布的2011年年报,三家国有企业分别取得税后利润2 084亿元、1 460亿元与1 259亿元,合计4 803亿元,但出资比例均超出70%的大股东——国家,却只获得1 469亿元的分红,仅为税后利润总额的30%。

4. 税收与政府规费的区别

与国有企业利润一样,政府规费也是国家财政收入的一个经常性来源渠道。所谓政府规费,是指经法律法规授权由政府有关部门对公民、法人和其他组织进行登记、注册、颁发证书时所收取的证书费、执照费、登记费等。目前,国家机关对企业和居民收取的政府规费主要有三类:一是事业性收费,其主要包括房屋租金、排污费等;二是对特定收益收取的费用,其主要包括牌照工本费、手续费、诉讼费、商标注册费等;三是资源管理费,其主要包括石油部门收取的矿区使用费、集体企业开采国家资源而缴纳的矿山管理费等。

与国家税收相比,政府规费具有不同特征,具体体现在以下三个方面:一是征收主

^① 潘沛海. 财政理论与实践. 大连:大连理工大学出版社,1992.

体不同。税收的征收主体是国家；而政府规费的征收主体是具体的行政事业单位与行业主管部门。二是两者用途不同。政府规费收入通常是为了满足收费单位的业务支出需要，具有专款专用的性质；而税收作为各种财政支出的主要来源，大多数税种并不与特定财政支出项目相对应。三是有偿性方面。税收收入由国家预算统一安排使用，具有无偿性，纳税人缴纳的税收与国家提供的公共产品和服务之间不具有对称性；而政府规费通常具有补偿性，主要用于成本补偿的需要，特定的政府规费与特定的服务往往具有对称性。目前，政府性收费是我国除税收外最重要的财政收入来源。2010年，我国纳入财政预算的行政事业性收费为2 996.39亿元，贡献财政收入约为3.6%^①。

1.1.3 税收职能

所谓税收职能，是指税收本身具有的内在职责与功能。尽管国内外财税学者对税收职能的表述不尽相同，但大多数学者认同税收具有财政收入职能、经济调控职能与经济信息职能三项职能。但在不同的历史时期，国家对税收职能的利用是不一样的。在市场经济发展水平比较低下的时期，各国政府都比较重视税收的财政收入职能，对税收的经济调控职能与经济信息职能往往重视不够，甚至根本不予考虑。而在市场经济水平比较发达的今天，世界各国政府不仅重视税收的财政收入职能，而且还非常重视税收的经济调控职能与经济信息职能。可以这样说，不同时积极运用税收三项职能的国家是不存在的。当然，世界各国由于所处经济发展水平及经济环境不同，其对税收职能运用的侧重点是有所差异的。

1. 财政收入职能

国家税收与财政收入职能天生是一对孪生姐妹。自国家税收诞生之日起，税收的财政收入职能便产生了。所有开征税收国家的最初目的，都是为了获取国家财政收入。因此，税收的财政收入职能是税收最基本的职能。所谓税收的财政收入职能，通俗地讲，就是税收为国家筹集资金，形成国家财政收入的职能。

国家通常要履行对内职能与对外职能两种职能。其中，对内职能包括政治统治职能、社会管理职能等；对外职能包括保卫职能、交往职能等。不管履行哪种职能，国家都需要筹集一部分社会财富作为物资基础。离开物资基础来谈国家职能，犹如巧妇难为无米之炊。这就要求国家有相应的收入来源，即财政收入。国家取得财政收入的方式，通常有税收、国家信用、财政发行、国有企业利润等方式。其中，税收是国家取得财政收入的主要方式。通过图1-1，我们可以清楚地了解1994~2010年我国税收收入状况及其在我国财政收入中的地位。自1994年以来，我国的税收收入占整个财政收入的比例一直在80%以上。其原因在于税收与其他几种方式相比，具有明显的优点：与货币发行相比，税收不必担心物价的普遍上涨与经济的较大波动；与国家信用相比，税收不会引起财政收入的波动，具有相对的稳定性；与国有企业利润相比，税收不受国有企业经

^① 国家统计局：《中国统计年鉴》，北京：中国统计出版社，2011。