

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材

税收学教程

第二版

钱淑萍 主编

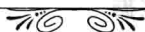
Course of Taxation

014058635

F810.42

86-2

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材



税收学教程

(第二版)

主编 钱淑萍



F810.42
86-2

上海财经大学出版社



北航

C1745051

014028832

图书在版编目(CIP)数据

税收学教程/钱淑萍主编. — 2版. — 上海:上海财经大学出版社, 2014. 6

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材

ISBN 978-7-5642-1927-7/F · 1927

I. ①税… II. ①钱… III. ①税收理论-高等学校-教材
IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 108282 号

责任编辑 顾晨溪

封面设计 张克瑶

SHUI SHOU XUE JIAO CHENG

税 收 学 教 程

(第二版)

钱淑萍 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏启东市人民印刷有限公司印刷装订
2014 年 6 月第 2 版 2014 年 6 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 19 印张 486 千字
印数: 7 001—11 000 定价: 39.00 元

P 第二版前言

REFACE

改革开放以来,尤其是在建立和完善社会主义市场经济体制的过程中,税收的作用越来越被人们所认识。同时,随着现代税收体系的建立和完善,我国税法制度也变得越来越复杂。因此,为了帮助继续教育学院的学生、政府和企业管理人员更深刻、及时、全面地理解和掌握税收基础理论和国家最新的税收政策、制度,作者精心编撰了《税收学教程》一书。

本书在编写时立足于社会主义市场经济,充分吸收传统税收理论的合理成分及当今市场经济国家较为成熟的税收理论,采用深入浅出、简明扼要、具体务实的方式介绍了税收理论、政策和制度,使理论性、政策性和实用性融为一体。本书既可作为高等教育本、专科学生的教材使用,也可作为财税干部、企业财会人员的学习参考用书。

本书原名为《税收学》,由钱淑萍主编,于2005年10月由上海财经大学出版社出版。后来,为了适应我国经济改革发展的需要,扩大对外开放以及与国际惯例接轨,我国对税收政策和税收制度进行了重大调整,尤其是我国消费税、企业所得税和增值税的改革力度较大,原有的教材内容已不能适应改革和发展的需要。因此,2009年10月,作者对原《税收学》教材的体系和内容进行了大幅度的修改,增添了新的内容和资料,由上海财经大学出版社再版,教材更名为《税收学教程》。

近几年,我国对增值税、营业税、个人所得税、资源税和车船税等税制进行了改革,尤其是营业税改征增值税试点后,我国增值税和营业税制度发生了很大变化。因此,作者对《税收学教程》再次进行了修订和完善,本教材第二版比第一版内容更加新颖、丰富和完善。

由于作者水平有限,书中难免会有缺点和错误,敬请读者赐教。

钱淑萍
2014年5月

C 目 录

CONTENTS

| | |
|-----------------------|------|
| 第二版前言 | (1) |
| 第一章 税收概论 | (1) |
| 第一节 税收的概念和特征 | (1) |
| 第二节 税收的产生和发展 | (3) |
| 第三节 税收的职能 | (6) |
| 本章小结 | (7) |
| 思考题 | (7) |
| 第二章 税收原则 | (8) |
| 第一节 西方税收原则理论的发展 | (8) |
| 第二节 税收效率原则 | (12) |
| 第三节 税收公平原则 | (16) |
| 第四节 税收稳定原则 | (19) |
| 本章小结 | (20) |
| 思考题 | (20) |
| 第三章 税收负担 | (21) |
| 第一节 税收负担概述 | (21) |
| 第二节 税负转嫁与归宿 | (24) |
| 本章小结 | (27) |
| 思考题 | (27) |
| 第四章 税收效应 | (28) |
| 第一节 税收与储蓄 | (28) |
| 第二节 税收与投资 | (34) |
| 第三节 税收与消费 | (38) |
| 本章小结 | (40) |
| 思考题 | (40) |

| | |
|----------------------------|-------|
| 第五章 税制要素与税制结构 | (42) |
| 第一节 税收制度的构成要素 | (42) |
| 第二节 税收的分类 | (47) |
| 第三节 税制结构 | (50) |
| 第四节 我国税制的建立和发展 | (55) |
| 本章小结 | (59) |
| 思考题 | (59) |
| 第六章 增值税 | (61) |
| 第一节 增值税概述 | (61) |
| 第二节 增值税的基本制度 | (63) |
| 第三节 增值税应纳税额的计算 | (71) |
| 第四节 出口货物退(免)税 | (78) |
| 第五节 增值税的征收管理 | (83) |
| 本章小结 | (89) |
| 思考题 | (89) |
| 第七章 消费税 | (91) |
| 第一节 消费税概述 | (91) |
| 第二节 消费税的基本制度 | (93) |
| 第三节 消费税应纳税额的计算 | (98) |
| 第四节 消费税的征收管理 | (104) |
| 本章小结 | (106) |
| 思考题 | (106) |
| 第八章 营业税 | (107) |
| 第一节 营业税概述 | (107) |
| 第二节 营业税的基本制度 | (108) |
| 第三节 营业税应纳税额的计算 | (115) |
| 第四节 营业税的征收管理 | (119) |
| 本章小结 | (120) |
| 思考题 | (120) |
| 第九章 营业税改征增值税 | (122) |
| 第一节 营业税改征增值税概述 | (122) |
| 第二节 纳税人和扣缴义务人 | (123) |
| 第三节 应税服务 | (125) |
| 第四节 税率和征收率 | (129) |
| 第五节 应纳税额的计算 | (130) |
| 第六节 试点纳税人的有关政策 | (134) |

| | |
|-------------------------|-------|
| 第七节 原增值税纳税人的有关政策····· | (136) |
| 第八节 税收减免····· | (137) |
| 第九节 征收管理····· | (143) |
| 本章小结····· | (145) |
| 思考题····· | (145) |
| 第十章 关税 ····· | (146) |
| 第一节 关税概述····· | (146) |
| 第二节 关税的基本制度····· | (151) |
| 第三节 关税的计算与征收····· | (156) |
| 本章小结····· | (162) |
| 思考题····· | (163) |
| 第十一章 企业所得税 ····· | (164) |
| 第一节 企业所得税概述····· | (164) |
| 第二节 企业所得税的基本制度····· | (165) |
| 第三节 企业所得税应纳税所得额的计算····· | (167) |
| 第四节 资产的税务处理····· | (175) |
| 第五节 应纳税额的计算····· | (179) |
| 第六节 税收优惠····· | (181) |
| 第七节 特别纳税调整····· | (186) |
| 第八节 企业所得税的征收管理····· | (187) |
| 本章小结····· | (192) |
| 思考题····· | (192) |
| 第十二章 个人所得税 ····· | (194) |
| 第一节 个人所得税概述····· | (194) |
| 第二节 个人所得税的基本制度····· | (195) |
| 第三节 个人所得税应纳税额的计算····· | (200) |
| 第四节 税收优惠····· | (203) |
| 第五节 个人所得税的征收管理····· | (206) |
| 本章小结····· | (208) |
| 思考题····· | (208) |
| 第十三章 资源税 ····· | (210) |
| 第一节 资源税概述····· | (210) |
| 第二节 资源税····· | (213) |
| 第三节 城镇土地使用税····· | (216) |
| 第四节 耕地占用税····· | (219) |
| 第五节 土地增值税····· | (221) |

| | |
|--------------------------|-------|
| 本章小结····· | (224) |
| 思考题····· | (225) |
| 第十四章 财产税 ····· | (226) |
| 第一节 财产税概述····· | (226) |
| 第二节 房产税····· | (230) |
| 第三节 契税····· | (233) |
| 第四节 车船税····· | (238) |
| 本章小结····· | (240) |
| 思考题····· | (241) |
| 第十五章 行为目的税 ····· | (242) |
| 第一节 行为目的税概述····· | (242) |
| 第二节 印花税····· | (244) |
| 第三节 城市维护建设税····· | (251) |
| 第四节 车辆购置税····· | (254) |
| 本章小结····· | (256) |
| 思考题····· | (256) |
| 第十六章 税收征收管理 ····· | (258) |
| 第一节 税收征收管理法概述····· | (258) |
| 第二节 税务管理····· | (259) |
| 第三节 税款征收····· | (264) |
| 第四节 税务检查····· | (267) |
| 第五节 税务代理····· | (269) |
| 第六节 法律责任····· | (273) |
| 本章小结····· | (280) |
| 思考题····· | (280) |
| 第十七章 税务行政 ····· | (281) |
| 第一节 税务行政处罚····· | (281) |
| 第二节 税务行政复议····· | (285) |
| 第三节 税务行政诉讼····· | (289) |
| 本章小结····· | (293) |
| 思考题····· | (293) |
| 参考文献 ····· | (294) |

第一节 税收的概念和特征

一、税收的概念

税收是国家为了满足社会公共需要,凭借政治权力,按照法定标准,向居民和经济组织强制、无偿地征收取得的一种财政收入。

对税收的概念,具体可从以下几个方面进行分析和理解:

(一)税收是国家财政收入的一种形式

国家财政收入可以有多种形式,除税收外,还有债务收入、规费收入、国有企业上缴利润和发行货币收入等。国家通过征税取得收入,一是不会凭空扩大社会购买力引起通货膨胀;二是政府不负任何偿还责任,也不必为此付出任何代价,不会给政府带来额外负担;三是税收是一种强制征收,国家可以制定法律向其行政权力管辖范围内的个人和经济组织课征一定数额的税款,可以为国家财政支出提供充足的资金来源。因此,它是国家财政收入的主要形式。

(二)税收分配的目的是为了满足不同社会公共需要

执行公共事务,满足社会公共需要是国家的主要职能,它包括提供和平安定的社会环境,保持良好的社会秩序,兴建公共工程,举办公共事业等。这些均是社会生产和人民生活所不可缺少的外部条件,税收分配的目的正是为了满足这些社会公共需要。国家在履行其公共职能的过程中必须要有相应的人力和物力消耗,形成一定的支出。但是,国家本身通常不直接占有生产资料,也不直接从事生产劳动,因此,这些支出只能靠税收的形式最终由居民和经济组织来负担。

(三)国家征税的依据是政治权力

行使征税权的主体是国家,而国家一般具有双重身份,它既是社会公共品的提供者,又是公共财产的所有者。因此,国家就能够凭借政治权力和财产所有权这两种不同的权力取得财政收入。在财产归属国家所有的前提下,国家对其拥有的财产凭借所有权取得财产收益,如国有企业上缴利润。国家凭借政治权力,也就是行政管理权,可以对其行政权力管辖范围内的个人和经济组织征税,以满足社会公共需要。

(四)税收必须按照法定的标准进行

税收是国家为了满足社会公共需要,向居民和经济组织征收的财政收入。税收只有按照法定的标准,通过法律形式,才能使社会成员在纳税上得到统一。由于征税会使国家与纳税人之间发生利益冲突,因此,国家只有运用法律,才能把税收秩序有效地建立起来,才能保证及时、足额地取得税收。

二、税收的特征

税收的特征是税收的基本标志,是不同的社会形态下税收所具有的共性,是税收与其他财政收入的重要区别。税收与其他财政收入方式相比,具有强制性、无偿性和固定性三大特征,也就是人们通常说的“税收三性”。

(一) 税收的强制性

税收的强制性是指国家凭借政治权力,以法律形式确定征纳双方的权利和义务关系。

税收的强制性包含两层含义:一是税收分配关系是一种国家和社会成员必须遵守的权利义务关系。国家履行了公共职能,提供了社会成员共同需要的生活和生产条件,以维持社会的发展和社会再生产的正常进行,而享受或消费国家提供的公共产品,是每一个社会成员的平等权利。作为这种权利的对应,就是每一个社会成员有义务向国家缴纳一部分社会产品,分担一部分社会费用。社会成员承担公共需要的社会费用只能由国家规定社会成员义务缴纳的的办法来解决。所以,征税是国家的权利,纳税是每一个社会成员应尽的义务。税收的强制性就是由客观规律所产生的强制性权利义务关系。二是税收的征收具有强制性,即国家借助税法来保证税收征收的实现。就征税者而言,法律规范是国家征税权力的后盾,当出现税务违法行为时,国家就可以依法进行制裁;就纳税人而言,一方面要依法纳税,另一方面纳税人的合法权益将得到法律的保护。税收征收的强制性以其客观分配关系的强制性为基础,没有税收分配关系的强制性,当然也就不存在以税法为表现形式的强制性。

(二) 税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后,税款即归国家所有,既不需要再直接归还给纳税人,也不需要向纳税人支付任何报酬或代价。

税收的无偿性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大多是共享的,社会成员从中得到的利益无法直接计量,这就决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应地,国家要筹集满足公共需要的社会费用,也只能采取无偿的形式。

税收无偿性的特征是针对具体纳税人而言的。也就是说,国家征税不是与纳税人进行利益的等量交换,国家不需要对某个纳税人提供相应服务或给予其某种特许权利,而是纳税人无偿向国家缴纳。税款缴纳之后,即转归国家所有,不再直接归还给某个纳税人,是一种所有权的单方面转移。但从国家与全体纳税人的一般性利益关系来看,国家在履行其职能过程中为全体纳税人提供了和平安定的环境、良好的社会秩序和便利的公共设施等各种服务,由社会全体成员共同享用,从这个意义上讲,税收又具有整体有偿的特点,即税收是国家对全体纳税人的一般利益返还,不是对某个纳税人直接、个别的利益返还。

(三) 税收的固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式预先规定了征税对象和征税标准。征税对象和征税标准确定以后,征纳双方都要共同遵守,不能随意变动。

税收的固定性包含两层含义:一是税法具有相对稳定性。税法一经公布实施,征纳双方都要共同遵守。纳税人只要取得了应税收入,发生了应税行为或者拥有了应税财产,就必须按照预定标准如数缴纳税款。同样,国家对纳税人也只能按预定的标准征税,不能任意降低或提高预定的征收标准。并且,作为征税主体的国家有义务保证税法在一定时期内相对稳定,不能朝令夕改。二是税收征收数量具有有限性。国家税款不能随意征收,征税对象和税款数额之间的数量关系是有一定限度的。在无偿性、强制性存在的前提下,税收只能按照事先规定的、国

家与纳税人在经济上都能接受的标准有限度地征收。

对税收固定性的理解不能绝对化,随着国家政治、经济形势的发展变化,税收的征税对象、范围和征收标准不可能是固定不变的。不过,税制的改革和调整必须通过一定法律程序,以法律、法规的形式予以确定。新的税制应在一定时期内稳定不变。

税收的三个特征是一个统一整体,其有各自的内涵,但三者又是互相联系、互相依赖的。税收的无偿性必然要求征税方式的强制性。强制性是无偿性和固定性得以实现的保证。国家财政的固定需要,决定了税收必须具有固定性特征,税收的固定性也是强制性的必然结果。

第二节 税收的产生和发展

一、税收的产生

(一) 税收产生的条件

税收既是一个分配范畴,也是一个历史范畴。税收的产生和存在,取决于相互制约着的两个条件:一是国家的产生,这是税收产生的社会条件;二是私有财产制度的产生,广泛的私有财产制度的存在和发展是税收产生的经济条件。这两个条件互相制约、互相影响。

国家的产生和存在是税收产生的社会条件。首先,税收是国家实现其公共职能的物质基础,只有出现了国家之后,才产生了为满足国家政权履行其职能而征税的客观需要。其次,税收是以国家为主体、以国家政治权力为依据的特定产品分配。只有产生了国家,才有征税的主体——国家,才有征税的依据——国家的政治权力,从而使税收的产生成为可能。没有国家的存在就没有税收,国家是税收产生的必要条件。

税收的产生除了取决于国家的产生这一前提以外,还取决于一定的客观经济条件,即普遍的财产私有制度。税收是社会再生产中的一种分配形式,属于经济范畴,它的产生必然有其内在的经济原因。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力进行的分配,在生产资料全部归国家直接占有的情况下,国家就可以凭借财产所有权而不是利用税收这种强制、无偿的分配形式来取得财政收入。当社会上广泛地存在着土地及其产品归私人占有制度时,每个财产所有者都是独立的经济利益主体,国家不能直接参与其产品的分配,而拥有政治权力的国家又需要将一部分不属于国家所有的社会产品转变为国家所有、归国家支配,在这种情况下,国家才有必要采用税收这种分配方式,从而普遍的财产私有制成为税收产生的经济条件。

(二) 我国税收的产生

我国进入奴隶制社会以后,在夏、商、周三代,土地均归王室所有,即所谓的“普天之下,莫非王土,率土之滨,莫非王臣”。当时的国王不仅是全国的最高统治者,也是全国土地的所有者。国王对其所拥有的土地,除了一小部分由王室直接管理外;大部分分封给诸侯和臣属,也有一小部分授给平民耕种。在这样的土地所有制度之下,我国税收的产生经历了一个演变过程。

《孟子·滕文公》记载:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻。”这里所指的“贡”,是根据土地若干年收获量的平均数作为征收标准的一种定额贡纳制度。“助”是借助奴隶或农奴耕种公田的一种劳役租赋制度,它实际上是一种力役之征。“彻”是按统一的比例征收实物的租赋制度。彻法按土地数量进行课征,比贡法、助法有了很大的进步。

夏、商、周三代的贡、助、彻是很简单、粗糙和不规范的,都属于一种比较原始的土地税征收

形式,它既包含了地租的因素,也具有赋税的某些特征,如具有强制性和无偿性,但就固定性来看,贡、助、彻是不完备的,征收的多少没有统一的标准,征收数量也不确定。所以,我国夏、商、周的贡、助、彻尚属于不成熟的税收形式,是税收的雏形阶段。

周朝以前,我国的商业、手工业已有一定发展,特别是在商朝,商业经营已经有了很大发展,但因为当时官家经营较多,所以没有征收赋税,在市场上交换物品不征税,经过关卡的物品,只进行检查也不征税。到了周朝,为了抑制商业,开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”。即对经过关卡或上市交易的物品,以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等都要征税。这是我国最早出现的工商税收。

随着生产力的发展,土地的私有制逐渐形成。到了春秋时期,农业赋税制度发生了重大的变革。由于在公田以外开垦私田的现象日益增多,私田不向王室缴纳赋税,全部收获归私田所有者支配,这种情况严重地冲击着奴隶占有制的经济基础,奴隶制国家的财政收入也受到严重的威胁。为了抑制开垦私田,增加财政收入,当时的主要诸侯国之一鲁国于公元前594年开始实行对私田征税,宣布不论公田和私田一律按亩征税,颁布了“初税亩”的法令。

“初税亩”是我国历史上一项重要的经济改革措施,它首次以法律形式承认了土地的私有权和地主经济的合法地位。“初税亩”赋税制度的建立,顺应了土地私有的发展趋势,促进了社会生产力的发展。同时,它也是我国税收从雏形到完全形态的重要标志。

二、税收的发展

随着社会生产力的发展,税收也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。税收的征收形式、法制程度、税制结构、税收地位和作用等几个方面,能够充分地反映税收的发展情况。

(一) 税收名称的发展变化

税收在历史上曾经有过许多名称,特别是在我国,由于税收历史悠久,名称尤为繁多。但是,使用范围较广的主要有贡、赋、租、税、捐等几种。贡和赋是税收最早的起源,贡是向王室进献的珍贵物品或农产品,赋则是为军事需要而征收的军用物品。税这个名称始于“初税亩”,是指对耕种土地征收的农产品,即所谓的“税以足食,赋以足兵”。但我国历史上对土地征收的赋税长期称之为租,租与税互相混用,统称为租税,直至唐朝后期,才将对官田的课征称“租”,对私田的课征称“税”。“捐”这个名称早在战国时代已经出现,但长期以来都是为特定用途筹集财源的,带有自愿性。当时,实际上还不是税收。明朝起捐纳盛行,而且带有强制性,成为政府经常性财政收入,以致使捐与税难以划分,故统称为捐税。因此,税收在名称上经历了由非税名称向税收名称发展的过程。

(二) 税收征收形式的发展变化

在奴隶社会和封建社会初期,自然经济占统治地位,物物交换是其主要特征,税收的征收和缴纳形式基本上以力役形式和实物形式为主。在自然经济向商品货币经济过渡的漫长封建社会中,对土地课征的田赋长期以农产品实物为主。尽管对商业、手工业征收的各种杂税,有以货币形式征收的,但货币征收形式在当时还不占主要地位。直到商品经济发达的资本主义社会,货币经济逐渐占据统治地位,货币不但是一切商品和劳务的交换媒介,而且税收的征收缴纳形式都以货币形式为主。因此,税收在征收形式上经历了由实物和力役等非货币形式向货币形式发展的过程。

(三) 税收法制的发展变化

在自然经济条件下的奴隶社会和封建社会,实行专制制度,法律制度不健全,税法制度不完备,国家凭借专制政权实行专制课税,行使征税权同纳贡者的自由贡献结合在一起,地方政府根据需要任意加税,封建贵族、僧侣享有税收特权。在商品经济条件下的资本主义社会和社会主义社会,在废除封建专制制度的基础上,实行了民主制度,建立起了较为健全的法律制度,税法制度比较完善。国家通过法律程序逐步建立起了税收实体法和程序法,废除了税收特权,国家依据税收法律行使征税。因此,税收在法制上经历了由专制课征向法制课征发展的过程。

(四) 税制结构的发展变化

税制结构的发展变化,体现在各社会主体税种的演变方面,大体可以划分为四个阶段:

1. 以古老的直接税为主体的税制结构

在自然经济条件下的奴隶社会和封建社会,由于农业经济的特点,只能实行以古老的直接税为主的税制结构。古老的直接税不考虑个人的负担能力,以人头、土地为依据征收人头税。

2. 以间接税为主体的税制结构

随着资本主义工商业的发展,逐渐形成了从古老的直接税为主向间接税为主的税制结构的转变。即由人头税向商品税转变,商品税也不考虑商品生产经营者的负担能力,以商品销售额或商品销售量为依据征税。

3. 以现代直接税为主体的税制结构

随着现代经济的发展,税制结构又进一步由间接税为主的税制结构向直接税为主的税制结构转变,即由商品税向所得税转变,主要是向充分考虑个人负担能力的个人所得税转变。

4. 现代直接税和现代间接税并重的税制结构

自1980年以来,西方国家鉴于过高的累进所得税率,不但影响投资者的投资积极性,而且还会影响劳动者的劳动积极性,因而普遍降低个人及公司所得税税率。但因为政府的财政支出不能随之减少,所以,又只能增加商品税的征收。因此,目前世界各国的税制结构正进一步向建立现代直接税和现代间接税并存的税制体系发展,即向建立以增值税为主要特征的间接税和以个人所得税为主要特征的直接税方向发展。随着现代经济社会的发展,增值税和个人所得税适应了市场经济对税制的要求,也有利于保护本国工业的地位、增强国际竞争力,形成相对合理的税制结构。

因此,税收在税制结构上经历了由古老直接税为主体向间接税为主体,并由传统间接税为主体向现代直接税为主体或现代间接税为主体的发展过程。

(五) 税收地位和作用的发展变化

税收不但是国家主要的收入来源,也是国家调节经济的重要杠杆。但在运用税收对经济的调节方面,不同的时期发挥的作用有所不同。在自然经济条件下的奴隶社会和封建社会,由于其经济和社会条件的限制,使得税收对经济调节影响的功能较小。随着商品经济的发展,社会进入自由竞争时期,市场竞争和价值规律像“一只无形的手”,自动地支配和调节社会经济运行,国家一般采取“自由、放任、不干预”的政策。随着社会经济由自由竞争向垄断竞争发展,市场在资源配置、收入分配和经济稳定方面的缺陷和矛盾日益突出,经济危机频繁出现,使得人们更加重视运用财政、税收和信贷手段来干预和调节经济,使税收在经济运行中的地位越来越重要。因此,税收在地位和作用上经历了从忽视税收对经济的调节作用向重视税收对经济的调节作用的发展过程。

第三节 税收的职能

税收的职能是指由税收本质所决定,内在于税收分配过程中的功能。它是税收这个特定事物的一种长期固定属性,在任何社会制度下,税收所固有的这种特定本能或功能都是同样存在的,只是社会制度不同、经济体制不同,它受客观经济条件制约,所体现的功能的重点和包含的具体内容有所不同。

税收有四个主要职能:筹集资金职能、资源配置职能、收入分配职能和宏观调控职能。

一、筹集资金职能

税收的筹集资金职能是指税收所具有的从社会成员处强制性地取得一部分收入,为政府提供公共品,满足公共需要所需物质的功能。它是税收最基本的职能。

在现代经济社会,为履行政府职能而筹集资金的手段除税收以外,还有公债、利润上缴、专项基金、规费等多种形式。但公债、利润上缴、专项基金、规费收入等形式都难以为政府提供公共品筹集持续、稳定、足额的收入来源,只有税收才能担当为政府提供公共品筹集资金的职能,从而使税收成为最主要的财政收入形式。

税收所承担的筹集资金职能,是由于政府向社会成员提供公共品以满足社会公共需要。而公共品的特征决定了政府提供公共品无法通过价格得到补偿,必须通过税收进行价值补偿,以保证政府能够向社会成员提供所需要的公共品。同时,税收所具有的筹集资金功能也是由于税收是政府运用行政手段,通过税收法律形式,强制性征收,具有以政治权力为依据、以法律制度为保证的特点,从而使税收的筹集资金职能得以履行和实现。

二、资源配置职能

税收的资源配置职能是指税收所具有的,在市场对经济资源基础配置的基础上,通过税收政策、制度,对市场所决定的资源配置,在公共部门、私人部门以及不同的私人部门之间进行重新组合安排的功能。

税收对资源的有效利用会产生一定的影响,能够转移资源的用途。这些资源原来利用的效益,可能比它们用于政府部门的效益要小一些。如果税收使资源从最有效的用途中转移出来,就成为资源的无效配置。如果税收将资源转移到政府部门,政府将其支出而得来的收益价值等于或大于这些资源用于私人部门所得到的收益价值,就成为资源的有效配置。

在国家筹集资金的过程中,税收从私人部门中转移资源,假定这些资源在私人部门中已作有效利用,转移资源的首要问题是不干扰或最少干扰私人部门中的资源配置。如果资源在私人部门中不是有效的配置,就可以有目的地运用税收,使它产生非中性影响,即是用税收去改变资源的配置,以便纠正市场的不完全,尽可能促使市场更有效地运转。

三、收入分配职能

税收的收入分配职能是指税收所具有的影响社会成员收入分配格局的功能。

收入再分配的方法有多种,如最低工资制度、农产品价格维持制度等,但最理想的是通过税收,即向富者征收较多的税收,而将其用作各种社会保障。税收的再分配,其产生的摩擦比其他方法小,即对市场经济的干预程度较小。同时,采用税收方法,其再分配效果会涉及所有

的社会成员。

税收的再分配职能可以在纳税人中恰当地分配税收。不同税种和税率的选择,在一定程度上能改变纳税人的收入结构和水平。例如,对个人收入征收所得税,会减少个人可支配收入,既降低了个人收入水平,又调整了个人收入结构,因而会影响个人收入分配差异。所得税对个人收入分配的影响主要通过累进税率进行,累进税率随个人收入增加而递增,对低收入者按比较低的税率征税或不征税,而对高收入者则按比较高的税率征税。例如,对企业销售商品取得的收入或对个人购买商品所支付的金额征收商品税,在商品税由消费者负担的情况下,商品税既减少了个人购买能力,也调整了个人消费结构;又如,对个人收入征收社会保险税,会直接减少个人收入水平。

四、宏观调控职能

税收的宏观调控职能是指税收所具有的,通过一定的税收政策、制度,影响社会经济运行,促进社会经济稳定发展的功能。

税收的宏观调控职能主要通过调节需求与供给来实现宏观经济的平衡。当经济萎缩时,可通过减轻税收负担与增加政府支出来谋求增加私人部门的可支配收入,以刺激投资与消费;当经济膨胀时,可通过增加税收负担、缩小减税规模,并削减政府支出,以谋求减少私人部门的可支配收入,抑制投资与消费。

本章小结

税收是国家为了满足社会公共需要,凭借政治权力,按照法定标准,向居民和经济组织强制、无偿地征收取得的一种财政收入。税收具有强制性、无偿性和固定性三大特征。税收既是一个分配范畴,也是一个历史范畴。税收的产生取决于两个条件:一是国家的产生,二是私有财产制度的产生。夏、商、周的贡、助、彻是我国税收的雏形,周朝的“关市之赋”、“山泽之赋”是我国最早出现的工商税收,春秋时期的“初税亩”是我国税收从雏形到完全形态的重要标志。随着社会生产力的发展,税收名称、税收征收形式、税收法制、税制结构、税收地位和作用等均经历了一个发展变化的过程。税收有四个主要职能:筹集资金职能、资源配置职能、收入分配职能和宏观调控职能。

思考题

一、名词解释

税收 税收的强制性 税收的无偿性 税收的固定性 税收职能 税收筹集资金职能
税收资源配置职能 税收收入分配职能 税收宏观调控职能

二、问答题

1. 试述国家征税的主要目的。
2. 试述国家征税的依据。
3. 税收具有哪些形式特征?
4. 税收如何产生?
5. 在税收发展过程中,征收形式有哪些变化?
6. 在税收发展过程中,税制结构有哪些变化?
7. 试述税收的主要职能。

第二章

税收原则

税收原则是国家制定税收政策、设计税收制度应遵循的基本指导思想或基本准则,也是评价税收政策好坏、鉴别税收制度优劣以及考核税务行政管理状况的基本标准。

制定税收原则的依据是社会经济制度和国家的经济、政策形势及其任务要求。在不同社会制度的国家以及同一社会制度国家的不同历史时期,随着政治、经济情况的发展变化,税收原则也有所不同。

第一节 西方税收原则理论的发展

西方税收原则理论是在 17 世纪中叶开始提出来的,随着资本主义社会政治、经济的发展变化,税收的原则理论也经历了几个发展阶段。较早提出税收原则的人,有英国重商主义财政学家托马斯·霍布斯、经济学家威廉·配第和詹姆斯·斯图亚特、德国后官房学派经济学家尤斯蒂以及意大利财政学者费里等。他们都不同程度地对税收原则提出了一些见解,其中以威廉·配第和尤斯蒂的税收原则较为具体。在他们之后,亚当·斯密的税收原则是对前人的继承和总结,这是税收原则的确立时期;而重大发展时期则是瓦格纳的税收原则,这是适应国家干预经济的需要而提出的税收原则理论。

一、威廉·配第的税收原则

威廉·配第(1623—1687)是古典政治经济学的创始人和财政理论的先驱,其最著名的代表作是《赋税论》和《政治算术》。在这两本著作中,他比较深入地探讨了税收问题,并提出了税收原则的理论。

威廉·配第十分重视国家财税制度对经济的影响,强调税收的经济效果,反对重税负。他认为,过分征收赋税,会使国家资本的生产力相应地减少,是国家的损失,因而主张在国民经济的循环过程中把握住税收的经济效果。他认为,当时的英国税制存在着紊乱、复杂、税负过重且极不平等的弊端,阻碍了经济的发展,应按一定的标准来规范税收制度。因此,他提出税收应当贯彻“公平”、“简便”、“节省”三条标准。他认为,“公平”是指税收要对任何人、任何东西“无所偏袒”,税负不能过重且要适当;“简便”是指征税的手续不能太繁琐,方法要简明,应尽量给纳税人以便利;“节省”是指征税费用不能过多,应尽量注意节约。

二、亚当·斯密的税收原则

西方财税界认为,第一次将税收原则提到理论高度,明确而系统地加以阐述的是英国古典政治经济学家亚当·斯密(1723—1790)。亚当·斯密是英国古典政治经济学派的创始人和杰出代表人物,他极力主张自由放任和自由竞争,认为政府应减少或不干预经济,特别不要去干涉生产自由,要让价值规律这只“看不见的手”来自动调节经济和人们的活动,政府的职能应仅

限于维护社会秩序和国家的安全,充当“守夜人”的角色。在此思想的指导下,他在其 1776 年出版的政治学名著《国民财富的性质和原因的研究》(简称《国富论》)一书中,提出了著名的税收四项原则,具体如下:

(一)平等原则

平等原则是指国民应根据自己的纳税能力来承担政府的经费开支,按照其在国家保护之下所获得收入的多少来确定缴纳税收的额度。亚当·斯密的平等原则包含三层含义:

1. 取消免税特权,即取消贵族僧侣的特权,使他们与普通国民同样依法纳税。
2. 税收“中立”,即征税不改变财富分配的原有比例,不使经济发展受到影响。
3. 按负担能力征税,即按每个国民在国家保护之下所获得的收入课征。

(二)确实原则

确实原则是指应纳税额、纳税方法等必须确实,不得任意改变。亚当·斯密强调确实原则,实质是说明征税要以法律为准绳。其目的在于:一是税制的明确,能使纳税人知道应缴哪些税、应缴多少税、应如何缴税;二是税制的确实,也可以防止税吏任意专断征税、贪赃、勒索等行为。在他看来,税收不确实比税收不平等对国民的危害还要大。

(三)便利原则

便利原则是指征税及其相应的管理手续必须尽量从简,给纳税人以最大的方便。亚当·斯密的便利原则包含以下含义:

1. 在时间上,应在纳税人收入丰裕之时征税,不使纳税人感到纳税困难。
2. 在方法上,应力求简便易行,不让纳税人感到手续繁杂。
3. 在地点上,应将税务机关设在交通方便的场所,使纳税人缴税感到方便。
4. 在形式上,应尽量采用货币形式,以免使纳税人因运输实物而增加额外负担。

(四)最少征收费用原则

最少征收费用原则也称节约原则,是指国家征税过程中要尽量节约开支,所耗用的费用应减少到最低程度。如果人民所付出的多于国家所收入的,那么可能是由于存在以下问题:一是税吏过多,不但薪俸开支过大,而且存在贪污,为获得额外收入另行加征;二是征税可能抑制了人民的劳动积极性,从而影响了经济发展,使可供纳税的资源减少乃至消失;三是对逃税的处罚,没收逃税者的资本,导致他们丧失由使用资本所获的利益,造成社会的损失;四是税吏频繁地稽查常使纳税人遭受不必要的麻烦、困扰和压迫,既分散了纳税人经营精力,又使纳税人承担了一些额外的费用。因此,亚当·斯密认为,从税制的制定上排除这些因素,是贯彻最少征收费用原则的关键所在。

亚当·斯密的税收四原则除了把平等原则作为首要原则加以强调外,基本上属于单纯的税务行政原则,即消极的不干预经济的原则。亚当·斯密的税收四原则在 18 世纪成为各国税收立法的典范,对后世的税收理论产生了深刻的影响。

三、西斯蒙第的税收原则

随着资本主义的深入发展,经过 18 世纪末、19 世纪初的资本主义工业革命后,税收成为资本主义国家财政收入的主要来源,税制日渐复杂,税收原则也得到了进一步的发展。继亚当·斯密之后,法国古典经济学派的代表人物西斯蒙第(1773—1842)从经济观点出发,对其税收四原则进行了补充,提出了以下税收原则: