



北京高等教育精品教材

BEIJING GAODENG JIAOYU JINGPIN JIAOCAI



高等学校经济与工商管理系列教材

GAODENG XUEXIAO JINGJI YU GONGSHANG GUANLI XILIE JIAOCAI

主 编 王冬梅

副主编 姚爱群 张福伟

S
HUI SHOU
LILUN YU SHIWU

税收理论与实务

(第3版)

赠送课件和相关资源



清华大学出版社
<http://www.tup.com.cn>



北京交通大学出版社
<http://www.bjtu.com.cn>



北京高等教育精品教材
高等学校经济与工商管理系列教材

税收理论与实务

(第3版)

主 编 王冬梅
副主编 姚爱群 张福伟

清华大学出版社
北京交通大学出版社

• 北京 •

内 容 简 介

本书主要介绍了税收的基本概念、原理和我国税收体系中主要税种的基本内容。全书分为12章,主要内容为:概论、流转税制、增值税、消费税、营业税、关税、所得税制、企业所得税、个人所得税、资源课税、财产课税和行为目的课税。本书对我国营业税改征增值税的有关规定进行了梳理,相关内容在教材中得到了体现。

本书根据高等院校经济学类和工商管理类专业的教学要求及特点编写,力求简明扼要、重点突出、条理清晰、具体务实,可作为高等院校经济学类和工商管理类各专业本、专科学生教材,也可作为相关专业在职人员的培训教材和自学参考用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

税收理论与实务/王冬梅主编.—3版.—北京:北京交通大学出版社;清华大学出版社,2014.5

ISBN 978-7-5121-1897-3

I. ①税… II. ①王… III. ①税收理论-中国 ②税收管理-中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第078345号

责任编辑:黎 丹 特邀编辑:张 明

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京交大印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印张:22.25 字数:556千字

版 次:2014年5月第3版 2014年5月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5121-1897-3/F·1354

印 数:1~3 000册 定价:42.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

第3版前言

前言

2013年11月

随着我国市场经济的改革和发展,现代税收体系的建立和完善,税法课程已经成为经济学类和工商管理类专业学生的基础必修课程,同时也成为其他专业学生的选修课程。

本书在介绍税收的基本概念和基本理论的基础上,对我国现行税制按照征税对象不同进行分类,并分别进行介绍,这样条理比较清楚,结构也比较紧凑。本书第1章为概论,主要包括税收制度的概念、税制构成因素、税制的分类等。从第2章开始,依据征税对象的不同,按流转税、所得税、资源税、财产税、行为目的税的顺序介绍我国现行税制的主要税种。

本教材具有简明扼要、重点突出、条理清晰、具体务实的特点。每章的结构基本上包括5个部分:学习要求、正文、本章小结、主要法律依据、习题。各章以学习要求作为开始,按照重点掌握、一般掌握、理解、了解4个层次对该章的学习内容作了总括性的要求。

在正文部分,针对重点、难点内容及容易混淆的内容以自问自答的方式设置了小思考问题;为增加教材的可读性,以即问即答的方式引入了小资料,介绍与教材内容相关的小趣闻、税收历史等内容;为了避免对税法条款的枯燥介绍,在编写过程中注意了理论与实务的结合,便于学生对内容的理解。另外,实体税的章节均有例题。

本章小结对该章的内容进行了提炼,便于读者掌握教材的重点,以及对知识进行回顾。

主要法律依据列示了教材在编写过程中依据的主要税收法律、法规,这样可以便于读者进一步深入学习。

每章习题包括:单项选择题、多项选择题、判断题、实务题4种题型,在教材的最后给出了习题参考答案。

本书根据营业税改征增值税改革的有关规定,对相关内容进行了补充和修改,无论正文、法律依据和习题都依据最新的法律规定进行了系统的论述。

本书由北京交通大学经济管理学院王冬梅主编统筹。其中第1、2、3、4章由王冬梅、张福伟编写,第5、7、8、9章由姚爱群编写,第6章由范铁燕编写,第10、12章由钟乐编写,第11章由赵克薇编写,在本书的编写过程中刘静做了大量的资料收集及文字整理工作,在此表示感谢。同时还要特别感谢北京交通大学出版社的黎丹编辑对本书出版给予的指导和帮助。

本书在编写过程中,参阅了大量的书刊和网络资源,在此谨向所有参考文献的作者和网络资源的提供者表示深深的感谢!

目 录

第 1 章 概 论	(1)
1.1 税收的概念	(1)
1.2 税收制度	(14)
1.3 中国现行的税法体系	(24)
本章小结	(35)
习题	(35)
第 2 章 流转税制	(38)
2.1 流转税的性质和特征	(38)
2.2 我国现行的流转税体系	(40)
2.3 流转税制设计	(40)
本章小结	(47)
习题	(47)
第 3 章 增值税	(49)
3.1 增值税概述	(49)
3.2 增值税征税范围、纳税义务人和税率	(54)
3.3 增值税应纳税额的计算	(63)
3.4 增值税的出口货物劳务退(免)税	(74)
3.5 增值税的征收管理	(79)
3.6 增值税专用发票的使用	(80)
本章小结	(88)
主要法律依据	(88)
习题	(89)
第 4 章 消费税	(97)
4.1 消费税概述	(97)

4.2	消费税纳税义务人、税目及税率	(101)
4.3	消费税的计税依据	(106)
4.4	消费税应纳税额的计算	(109)
4.5	消费税的出口退(免)税	(116)
4.6	消费税的征收管理	(117)
	本章小结	(118)
	主要法律依据	(118)
	习题	(119)
第5章	营业税	(125)
5.1	营业税概述	(125)
5.2	营业税纳税义务人、征税范围及税率	(127)
5.3	营业税的应纳税额的计算和计税依据	(136)
5.4	营业税的征收管理	(143)
	本章小结	(144)
	主要法律依据	(144)
	习题	(144)
第6章	关税	(149)
6.1	关税概述	(149)
6.2	关税的征税对象、纳税义务人及税率	(155)
6.3	关税应纳税额的计算	(157)
6.4	关税征收管理	(167)
	本章小结	(169)
	主要法律依据	(169)
	习题	(170)
第7章	所得税制	(174)
7.1	所得税制概述	(174)
7.2	所得税制类型	(177)
7.3	所得税制设计	(180)
	本章小结	(185)
	习题	(186)
第8章	企业所得税	(187)
8.1	企业所得税概述	(187)
8.2	企业所得税纳税义务人、征税对象及税率	(189)
8.3	企业所得税应纳税所得额的确定	(191)

8.4 企业所得税资产的税务处理	(201)
8.5 企业所得税应纳税额的计算	(205)
8.6 企业所得税的征收管理	(211)
8.7 特别纳税调整	(213)
本章小结	(217)
主要法律依据	(217)
习题	(218)
第9章 个人所得税	(222)
9.1 个人所得税概述	(222)
9.2 个人所得税纳税义务人、征税对象及税率	(224)
9.3 个人所得税的计税依据和应纳税额的计算	(233)
9.4 个人所得税的申报缴纳	(252)
本章小结	(255)
主要法律依据	(256)
习题	(257)
第10章 资源课税	(261)
10.1 资源课税概述	(261)
10.2 资源税	(262)
10.3 城镇土地使用税	(268)
10.4 耕地占用税	(275)
本章小结	(278)
主要法律依据	(279)
习题	(279)
第11章 财产课税	(285)
11.1 财产课税概述	(285)
11.2 房产税	(287)
11.3 契税	(293)
11.4 车船税	(299)
本章小结	(301)
主要法律依据	(302)
习题	(302)
第12章 行为目的课税	(306)
12.1 行为目的课税概述	(306)
12.2 印花税	(307)

12.3	土地增值税	(318)
12.4	城市维护建设税及教育费附加	(326)
12.5	车辆购置税	(330)
	本章小结	(336)
	主要法律依据	(336)
	习题	(337)

习题参考答案	(341)
--------	-------

参考文献	(348)
------	-------

第1章

概论

【学习要求】

重点掌握：税收的定义、税制要素的构成

一般掌握：税收的分类、我国现行税法体系、我国税法的制定与实施

理解：税收负担衡量指标、税收原则、我国现行税制结构

了解：税收的特征、税制结构、我国税制改革的趋势

1.1 税收的概念

1.1.1 税收的定义

税收（Tax）是国家为向社会提供公共品，凭借政治权力，按照法定标准向单位和个人强制地、无偿地征收而取得的财政收入。

关于税收的概念，中外学者给出了许多定义表述，但是不很一致。这除了对税收理解的角度不同和表述方面的文字差异外，主要是由于税收本身也是一个发展的概念，因此不同时期的学者对税收的认识和理解就会有差异。

现代西方国家一些工具书中对税收定义的描述比较具有代表性的有以下几种。

《美国经济学辞典》将税收定义为：“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币（在某些条件下也可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其他来源。”

英国的《新大英百科全书》将税收定义为：“在现代经济中，税收是国家收入的最重要的来源，税收是强制地和固定地征收，它通常被认为是政府对政府财政收入的捐献，用于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。税收总是为了全体纳税义务人的福利而征收，每一个纳税义务人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税的义务。”

日本的《现代经济学辞典》将税收定义为：“税收是国家或公共团体为了筹集满足社会公共需要的资金而按照法律的规定，以货币的形式对私营部门的一种强制性的课征。因此，税收与其他财政收入形式相比，具有以下特征：税收是依据课税权进行的，它具有强制的、权力课征的性质；税收是一种不存在直接返还性的特殊课征；税收以取得财政收入为主要目的，调节经济为次要目的；税收的负担应与国民的承受能力相适应；税收一般以货币形式

课征。”

我国经济学界对税收的认识也有所不同的，有代表性的观点如下。

陈共教授编著的《财政学》^①指出：“根据马克思主义学说，可以对税收做如下界定：其一，税收是与国家的存在直接联系的，是政府机器赖以存在并实现其职能的物质基础，也就是政府保证社会公共需要的物质基础；其二，税收是一个分配范畴，是国家参与并调节国民收入分配的一种手段，是国家财政收入的主要形式；其三，国家在征税过程中形成一种特殊的分配关系，即以国家为主体的分配关系，因而税收的性质取决于社会经济制度的性质和国家的性质。”

胡怡建教授编著的《税收学》^②认为：“税收是国家为向社会提供公共品，凭借行政权力，按照法定标准，向居民和经济组织强制地、无偿地征收而取得的财政收入。”

新中国成立后，理论界与实务工作中对于税收基本概念的认识是一个从以往的“国家分配论”税收观向“公共需要论”税收观的转变，这种转变是以我国经济模式转轨为背景的。

（1）不同税收观的共识

① 无论哪一种税收观，对于税收这种特定经济范畴外延的界定都是共同的，都将其界定为“社会再生产的分配范畴”。“国家分配论”直接强调税收是政府财政分配两大环节（财政收入与财政支出）中收入环节的主要手段，并据此强调了税收关系到国民收入“初次分配”与“再分配”的作用与地位。“公共需要论”的税收观则是从公共产品需求的特点出发，强调税收是满足公共产品需要而进行资源配置的手段。

② 两种税收观都明确了税收征收管理的主体是国家，或者是代表国家行使权力的政府。强调政府在税收活动中的主导地位。“国家分配论”从税收分配的集中性，税收是凭借国家政治权力进行分配，税收分配为实现国家职能等角度阐述国家在税收分配中的主导地位。“公共需要论”在对满足公共产品需要的途径进行分析时认为，在现代社会，只有作为社会管理者的国家（或政府）可以通过征收税收的方式实现上述目的，且为保证社会公众的共同利益，政府在税收的征收管理中必须处于主导地位。

（2）不同税收观的不同点

① 对税收目的的强调各有侧重。“国家分配论”的税收观强调税收活动的目的是“满足政府执行职能的需要”，并从国家的政治职能、经济职能、社会职能的不同层面展开分析，指出税收是国家履行各项职能的资金来源。“公共需要论”以公共产品的供求为理论阐述的出发点，论证税收在公共需要满足中的作用，其最终目的是满足社会公共需要。在税收活动中，尽管国家（或政府）始终处于主导地位，但这种主导地位是为公共需要最终目的服务的。

② 不同税收观决定了税收立法宗旨的不同。“国家分配论”把税收法律关系理解为国民对国家课税权的服从关系，而国家总是以优越的权力主体的身份出现，因此体现为典型的权力关系，并将税收立法宗旨确定为对国家财政收入的保护。“公共需要论”则体现了广泛的“契约精神”，突出税收立法中相关主体的平等地位以及涉税法律法规权利、义务的平等分配。

③ “公共需要论”更强调了税收的无偿性、强制性、固定性等形式特征与税收本质上的

① 陈共，财政学，北京：中国人民大学出版社，2012。

② 胡怡建，税收学，上海：上海财经大学出版社，2011。

返还性之间的联系,以及对纳税主体自觉遵从意识的要求,更能体现现代社会人性化管理的要求,更有利于推动和谐社会的建设。

实际上不同税收观对于税收基本概念的认识有很多共识。对于税收的定义,应把握的要点包括以下5个方面。

(1) 税收是国家财政收入的最主要形式

在现代经济社会,国家财政收入除了税收之外,还有债务、收费、利润等多种形式。其中,债务是指国家作为债务人,以债券的形式向国内外居民或经济组织发行,有偿使用,到期还本付息的公共债务;收费是指国家在向社会提供各种服务过程中,收取的工本费或服务费;利润是指国家从国有企业或国有资产经营收益中获得的利润。在上述各种财政收入形式中,税收是取得财政收入的最主要、最普遍和最可靠的形式,也是各国财政最主要的收入来源。20世纪80年代中期以来,我国税收收入占财政收入的比重都在90%以上。

(2) 行使征税权的主体是国家

征税的主体是国家,除了国家之外,任何机构和团体都无权征税。税收又称为国家税收,是国家为了履行其向社会提供公共品职能的需要而存在的,它随着国家的产生而产生,并随着国家的消亡而消亡。因此,行使征税权的主体必然是国家,税收法律由国家制定,征税活动由国家组织进行,税收收入由国家支配管理。由于政府是国家的具体形式和现实体现,因此征税权具体由代表国家的政府行使。

(3) 国家凭借行政权征税

国家征税依据的是其政治权力或者说是公共权力。这种公共权力是社会全体成员集体让渡或授予给政府的,政府凭借这种权力征收税款。这种政治权力凌驾于财产权力之上,没有国家的政治权力为依托,国家征税就无法实现。而与公共权力相对应的必然是对公共产品的提供和管理的义务。所以国家一般具有双重身份,既是社会公共品的提供者,又是公共财产的所有者。

(4) 征税目的是为社会提供公共产品

公共产品是社会全体成员共同享用的产品或劳务。与私人产品相比,公共产品具有以下特征:不可分割性、收益的非排他性、非竞争性。税收活动的根本目的是满足整个社会对公共产品的需要,公共产品的特征决定了只有征税才是其资金提供的最有效方式。

国家在履行其公共职能的过程中,必然会有相应的人力和物力消耗,形成一定的支出。国家履行其公共职能的支出,一般具有受益的非排他性和享用的非竞争性特点,也就是国家提供的公共品能使社会成员普遍受益,不存在一部分社会成员享用,而排斥另一部分社会成员享用。因此,国家履行公共职能的公共支出一般不可能采取自愿出价的方式,只能采取强制征税方式,由居民和经济组织来负担。反过来也就是说,国家征税的目的是为了满足国家提供公共品的财政需要。

西方有一句税收谚语:“税收是我们为文明社会所付出的代价”。美国财政学家薄徕恩新说过:“租税是一种强制性的分担,取自私有财产或所得为公共目的。最主要的目的有三:一是公安;二是公道;三是社会福利。”

(5) 税收必须借助法律形式实施

调整经济关系是法律规范的重要作用之一,法律调整与其他规范调整相比,具有体现国家意志、强制执行、普遍适用的特点。由于征税会引起经济组织或个人一部分利益的减少,

因此必然会使国家与纳税义务人之间发生利益冲突,这就决定了税收必须借助于法律这一手段来实施。国家只有运用法律的权威性,才能把税收秩序有效地建立起来;也只有通过法律形式,才能保证国家及时、足额地取得税收收入。

1.1.2 税收的特征

税收是国家重要的一种财政收入,它体现了以国家为主体,凭借国家政治权力对社会产品进行分配的特殊分配方式。税收作为收入分配方式,既是一个经济范畴,又是一个历史范畴。作为经济范畴,税收具有区别于其他分配形式的特点;作为历史范畴,税收具有一个时期的税收区别于其他时期的税收的特点。前者称之为税收的形式特征,后者称之为税收的本质特征。

1. 税收的形式特征

税收作为凭借国家政治权力所进行的特殊分配,具有自己鲜明的特征。税收同国家取得财政收入其他方式相比,具有无偿性、强制性和固定性的形式特征。这3种特征通常被称为税收“三性”,是税收本身所固有的,是一切社会形态下税收的共性。

(1) 税收的无偿性

税收的无偿性或不直接返还性,即国家或政府征税后,税款作为政府财政收入,用于提供各种公共物品和劳务,满足各种社会需要,不再直接归还给纳税义务人。这种无偿性的特征是由于征税过程和税款使用过程的分离而产生的。由于这两个过程的分离和彼此独立,也使得每个纳税义务人从政府支出中所获利益与所纳税款在价值量上不一定相等,由此在形式上体现为不直接返还性。税收的这一特征也使得税收与公债、规费等其他财政收入形式相区别。

(2) 税收的强制性

税收的强制性是指在国家税法规定的范围内,任何单位和个人都必须依法纳税,否则就要受到法律的追究。纳税义务人在发生纳税行为时,除依法履行纳税义务外,别无其他选择。税收的强制性是税收无偿性的必然要求。因为税收的无偿性必然引起社会的局部利益与整体利益之间的矛盾,整体的规模越大,矛盾就越突出。因此税收必须具有强制性,才能保证国家财政收入的可靠和稳定,才能保证社会整体利益不受侵犯。

(3) 税收的固定性

税收的固定性是指国家通过法律形式,预先规定实施征税的范围和标准,以便征纳双方共同遵守。这种固定性首先表现在国家通过法律,把对什么征税、征多少税和向谁征税等问题在征税之前就明确下来,而不是任意确定;其次,征税的标准必须是统一的;最后,税收征纳关系是以法律为依据,并且在一定时期内是相对稳定的。税收的固定性是国家财政收入的需要,国家的存在、国家机器的正常运转及国家行使其职能都需要稳定可靠的财政收入,财政收入要求的这种固定性,必然要求财政收入的重要来源——税收也必须具有固定性。

税收无偿性、强制性和固定性,是古今中外一切税收的共性,它们是相互联系、相辅相成、密不可分的。其中,无偿性是其核心,强制性是其基本保障。税收的无偿性决定着税收的强制性,强制性和无偿性又决定和要求税收征收的固定性。税收的特征是税收区别于其他财政收入形式,如上缴利润、国债收入、规费收入、罚没收入等的基本标志,集中体现了税收的权威性。

2. 税收的本质特征

从本质上看,税收体现的是一种凭借国家政治权力实现的特殊的分配关系。税收是一个特殊的分配范畴,它的特殊性表现在它是凭借国家政治权力实现的分配。分配解决社会产品归谁占有、归谁支配及占有多少、支配多少的问题。分配的结果必然发生社会产品所有权或支配权的单方面转移,一方有所得,另一方必有所失。这就决定了社会产品分配的实现要依据一定的权力。依据财产权力进行的分配是社会再生产中的一般分配形式,是以生产资料的占有为前提条件的;税收分配不同于这种一般分配形式,而是凭借国家政治权力实现的特殊分配。国家征税不受所有权的限制,对不同的所有者普遍适用,因此国家税收能够成为财政收入的最普遍形式。

1.1.3 税收原则

税收原则(Principle of Taxation)是指政府在设计税收制度、实施税法过程中所应遵循的基本指导思想,也是评价税收制度优劣、考核税务行政管理状况的基本标准。在现代经济社会中,税收是政府实现资源配置优化、收入分配公平、经济稳定和发展的手段。如何使税收制度的建立和实施达到这几个方面的目的,是税收原则讨论的基本内容。

【小资料 1-1】

税收原则的提出和发展

从历史上看,首先比较明确提出税收原则的经济学家是英国重商主义前期的托马斯·霍布斯,重商主义后期的威廉·配第、詹姆斯·斯图亚特及德国新官房学派代表尤斯蒂等。他们的观点对后人的理论产生了重要影响。把税收原则明确化、系统化的第一人是古典政治经济学派的创始人亚当·斯密,他在1776年发表的《国民财富的性质和原因的研究》中,根据他的经济思想提出了平等、确实、便利、最小征收费用四大课税原则。这些原则为理论界对税收原则进行深入研究奠定了基础。之后,英、法、德等国家的经济学家,如西斯蒙第、穆勒、萨伊、赫尔德、诺曼等,又相继提出了一些税收原则,试图从不同角度对斯密的税收原则予以补充。其中,发展最为完备的当属德国社会政策学派的代表人物瓦格纳,他打着社会政策学派的旗帜,反对自由主义经济政策,认为国家对经济活动具有积极的干预作用,应谋求改正收入分配不公的现象。在这种指导思想下,他提出四项税收原则:财政政策原则、国民经济原则、社会公正原则和税务行政原则,极大地丰富了税收原则理论。

从古至今,关于税收原则的讨论,无论是形式上还是内容上都日趋深入,其中有些原则已为世界各国所广泛采用,对各国的税制建设具有重要意义。但是,税收原则又是一定时代的产物,不是永恒不变的,不同国家在不同时期对税收原则的选择往往有所侧重。纵观税收原则发展演变的历史,现代税收原则基本上有公平、效率和稳定三项原则。

1. 税收公平原则

税收公平原则是指政府征税要使每个纳税义务人承担的税收负担与其经济状况相适应,并使各纳税义务人之间的税收负担水平保持均衡。

税收是在市场对个人收入分配已经决定的前提下,对个人收入进行的再分配。在市场经济下,个人收入的初次分配是按要素报酬进行的。劳动取得工资,资本取得利息和股息,土

地供应取得地租。个人的劳动能力、拥有的资本规模大小直接决定了个人收入的水平和结构。由市场决定的个人收入分配,从公平分配的意义上来看存在很大的局限性。这种市场分配的缺陷也不可能由市场本身解决,需要由政府运用税收来予以解决。从纠正市场分配缺陷的角度,税收的公平原则应是创造平等竞争环境,按受益征税,依据能力负担。简单地说,可以概括为竞争原则、受益原则和能力原则。

(1) 竞争原则

税收的竞争原则是着眼于收入分配的前提条件,通过税收为市场经济的行为主体——企业和个人创造平等竞争环境,鼓励平等竞争。因此,在市场已经为行为主体创造了平等竞争环境的前提下,税收不应干预经济活动。对于在由于市场的缺陷而无法为行为主体提供平等竞争环境的前提下,税收应为行为主体的平等竞争创造条件。如由于企业资源条件差异、行业垄断、个人的遗产继承等原因而导致不平等竞争,形成收入和财富的差异,税收就应对形成不平等竞争和收入财富差异的条件进行调节,促进平等竞争。

(2) 受益原则

受益原则是指各社会成员应按各自从政府提供的公共产品中享用的利益来纳税,或者说政府提供公共产品的成本应按各社会成员享用的份额进行承担。显然,这一原则是来自市场经济的“自由交换”的法则,即各社会成员以纳税形式来购买政府提供的公共产品。如果这一原则得以实施,政府提供公共产品的成本就可以同它的边际效益挂钩,而各社会成员若能如实纳税,那么公共产品提供中的“免费搭车”现象就可以避免。

问题在于公共产品是一种集合性消费,通常具有非排他的内在属性,每个人的享用程度难以量化,因而受益原则就难以普遍应用。有些情形受益原则可以直接应用,如对桥梁和公路征收燃油税、实行社会保障制度征收社会保障税等;有些情形由于享用程度不可分解,受益原则则不适用,如国防费和行政管理费等。

【小思考 1-1】普遍征税是税收公平原则的体现吗?

答:所谓普遍征税,通常是指征税遍及税收管辖权之内的所有法人和自然人,换言之,所有有纳税能力的人都应毫无例外地纳税。根据受益原则,享受政府提供公共产品利益的人都应该纳税。这一税收公平原则最初是针对特权阶级如皇室、贵族在税收上享有的不合理豁免权确立的,后来演化为对所有人一视同仁征税。当然,征税的普遍性也不是绝对的,国家出于政治、经济、国际交往等方面的考虑,给予某些特殊的纳税义务人以减免税照顾,并不违背这一原则。相反,这应看成是对这一原则的灵活运用。

(3) 能力原则

能力原则是指税收征收以各社会成员的支付能力为标准,而不考虑各自对公共产品的享用程度。或者说,提供公共产品的成本按各社会成员的实际支付能力分摊。纳税能力大的多纳税,纳税能力小的少纳税,无纳税能力的不纳税。显然,这一原则具有收入再分配的作用,有利于实现社会公平。

按照能力原则,国家征税的比例或数额要与纳税义务人的负担能力相称。被现代社会广泛接受的税收公平原则,具体有两个方面的含义:一是纳税能力相同的人同等纳税,即所谓“横向公平”;二是纳税能力不同的人不同等纳税,即所谓“纵向公平”。

能力原则的关键问题在于如何确定纳税支付能力的标准,也就是按什么标准来度量每个人的纳税支付能力。关于度量标准,有客观说和主观说之分。客观说主张按个人的所得、财产和消费支出为标准;主观说主张以在享用公共物品时个人感受到的牺牲程度为标准。纵观世界各国税制,实际上都是以客观标准作为度量支付能力的标准,主观说难以度量,会演变为人为的标准,难以付诸实施。

反映个人纳税能力的指标主要有所得、支出、财富3种。

① 以个人所得作为衡量纳税能力的指标。所得的主要组成部分是劳动所得、来自资本所有权的所得、资本所得(拥有资本的价值增值)、获得的赠予及遗产等。所得一般被认为是衡量纳税能力的最好尺度,因为所得最能反映一个人在一定时期内的消费或增加财产的能力,所得多的表示能力大,它也最能体现公平合理性。另外,以个人所得作为衡量个人纳税能力的指标,具有资料全面、基础广泛、易于掌握的特点。但也有些人持反对意见,他们认为在纳税义务人的各种所得中,若不区分劳动所得与不劳而获的意外所得或其他所得,而统一按一般所得来征税,也是不公平的;纳税义务人用所得税后的收入而进行投资、储蓄等,若对其所获取的股息、利息征税,这显然存在着重复征税的问题。由于具有同等能力的个人因不同偏好,如对劳动和闲暇的选择偏好不同,从而具有不同收入;同样收入的纳税义务人因不同的个人情况,从而具有不同的纳税能力,因而给纳税能力的确定也带来了技术上的困难。

② 以个人支出作为衡量纳税能力的指标。以支出作为测定纳税能力的标准,是因为消费支出可以充分反映一个人的支付能力。消费多者,其纳税能力大;反之,消费少者的纳税能力小。一般而言,个人支出可以通过纳税义务人的总收入来估算,然后根据消费支出来设计税率。其优点是:第一,不需计算净财富的增加,特别是应计资本利得,可以减轻征管的困难;第二,按消费支出征税可以避免所得税对储蓄决策等的扭曲性。但以支出作为税基也有一些不足,其主要缺陷是:在管理上不如收入易于掌握,这是因为个人收入相对集中,而支出极其分散;具有相同支出的纳税义务人因个人情况(如婚否、子女的多少、健康和疾病等差异)不同,纳税能力也有所不同,由于个人、家庭的消费支出结构的不同,如果按相同支出同样征税会有失公平性。

③ 以个人财产作为衡量纳税能力的指标。财产代表个人的财富,以财产来测定纳税能力是较公平的。对财产征税相当于对个人的未来所得征税,从这一点上说财产税与所得税相同。对财产征税,其理由是:纳税义务人可以利用财产取得收入,且拥有财产也会使其具有某种满足;二是个人通过遗产继承或受赠等而增加的财产拥有量,都会给纳税义务人带来好处而增加其纳税能力。但按纳税义务人的财产来测定纳税能力也有一些缺陷,表现在:第一,数额相等的财产不一定会给纳税义务人带来相等的收益;第二,财产的拥有者中负债者与无债者的情况不同,财产中的不动产与动产情况也不同;第三,财产情形多样,财产估价困难,征管难度较大。

从所得、支出、财富3种指标的比较分析中可以看出,相对而言,所得基础广泛,管理上可行,是反映个人纳税能力的最重要的指标;而支出、财富也是反映个人纳税能力的重要指标,因此公平税收应主要以个人所得为课税基础,同时还可以选择支出和财富为课税基础。

2. 税收效率原则

税收效率原则是指政府课税必须使社会所承受的非税款负担最小,即以较少的税收成本换取较多的税收收益。税收收益不仅包括取得的财政收入,还包括因税收的调节,优化了产业结构,提高了资源配置效率而产生的正效应,即“间接收益”。

征税给社会带来的非税款负担具体可分为两类:一类是税收的超额负担;另一类是征税

过程中本身承担的负担，亦称征纳费用。税收的效率也因此分为税收的经济效率和税收本身的效率（即税收的行政效率）两个方面。

（1）税收的经济效率

税收的经济效率是指税收对经济资源配置、对经济机制运行的消极影响越小越好。税收要促进社会生产力的发展，不影响或很少影响国民经济的正常运行。超额负担越小，税收的经济效率越高；反之，税收的经济效率越低。超额负担是指由于征税所产生的某种影响，这种影响使得社会因征税而付出的代价超过了政府从征税中得到的好处，也可以说是税收给社会带来的福利损失。

在西方经济学家看来，降低税收超额负担的根本途径在于尽可能保持税收对市场机制运行的“中性”。所谓税收中性，包括两方面的含义：其一，政府征税使社会所付出的代价应以征税数额为限，除此之外，不能让纳税义务人或社会承受其他的经济牺牲或超额负担；其二，政府征税应当避免对市场机制运行产生不良影响，特别是不能超越市场而成为影响资源配置和经济决策的力量，而应当依靠市场机制的那只“看不见的手”。后一种含义在西方经济学界占有重要地位。

在现实经济生活中，税收对经济的影响不可能仅限于征税数额本身而保持“中性”，也就是说，税收超额负担的发生通常不可避免。因此，倡导税收中性的实际意义在于尽可能减少税收对经济的干扰作用“度”，尽量压低因征税而使纳税义务人或社会承受的超额负担“量”。

【小资料 1-2】

英国以前开征的“窗户税”

“窗户税”1696年诞生于英国。那时，窗户是富足的象征，富人的住宅大都开有很多漂亮的窗户，而穷人房屋的窗户则很少。当时，具体计算每户居民收入多少比较困难，政府难以依据居民收入多少来确定其税收。这样，用窗户数量作为计税依据便成为一种非常奇特的管理办法，那些住宅窗户多的人，就须缴纳较多的税款，而窗户少的人则少缴税。据研究，“窗户税”并未给政府增加多少财政收入，倒是制造了一个独特的英国式奇观。为了保持房屋的美观，许多人从里面堵上了窗户，却保持了窗户的外体，一些人则干脆在房屋的外墙画上假窗。窗户税的开征一方面政府没有得到税收，另一方面导致人们的居住不舒适。这种福利的损失是无谓的，可视为税收超额负担，违反了税收效率原则。

（2）税收的行政效率

税收行政效率就是要求以尽可能少的税收成本取得尽可能多的税收收入，即单位税收收入的税收成本——税收成本率越低越好。所谓税收成本，是指在税收征纳过程中所发生的各类费用支出，它有狭义和广义之分。

狭义的税收成本亦称“税收征收费用”，是指政府部门在实施税收计划、征管各个税种中所支出的费用，包括税务机关的人员工资、薪金和奖金支出，办公用具和办公设备支出；税务部门在征税过程中因实施或采用各种方法、措施而支出的费用；改变税种和设立新税种所付出的代价等。

广义的税收成本除税务机关征税的行政管理费用外，还包括纳税义务人在按照税法规定的纳税过程中所支付的费用，即西方所称的“税收遵从费用”，如纳税义务人填写纳税申报