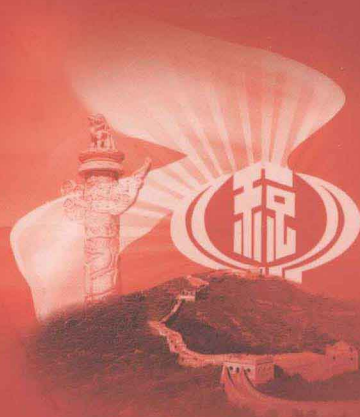




税法

瞿炎辰 徐鸣 编著

- ★ 解析核心的税收理论
- ★ 呈现最新的税收法规



华东理工大学出版社
EAST CHINA UNIVERSITY OF SCIENCE AND TECHNOLOGY PRESS

税法

瞿炎辰 徐 鸣 编著



华东理工大学出版社
EAST CHINA UNIVERSITY OF SCIENCE AND TECHNOLOGY PRESS

· 上海 ·

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 瞿炎辰, 徐鸣编著. —上海: 华东理工大学出版社, 2012. 8

ISBN 978-7-5628-3354-3

I. ①税… II. ①瞿… ②徐… III. ①税法-中国-高等学校-教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 185034 号

税 法

编 著 / 瞿炎辰 徐 鸣

责任编辑 / 李 骁

责任校对 / 陈孟昀

封面设计 / 裘幼华

出版发行 / 华东理工大学出版社有限公司

地 址: 上海市梅陇路 130 号, 200237

电 话: (021)64250306(营销部)

(021)64252716(编辑室)

传 真: (021)64252707

网 址: press.ecust.edu.cn

印 刷 / 上海展强印刷有限公司

开 本 / 787 mm×1092 mm 1/16

印 张 / 19

字 数 / 473 千字

版 次 / 2012 年 8 月第 1 版

印 次 / 2012 年 8 月第 1 次

书 号 / ISBN 978-7-5628-3354-3

定 价 / 39.80 元

联系我们: 电子邮箱 press@ecust.edu.cn

官方微博 e.weibo.com/ecustpress

前言

PREFACE

《税法》是针对高等院校经济类、管理类专业的本科生而编写的教材。本教材着重介绍并解释税法的基本概念、基本理论、基本原理与中国现行税收法律制度。教材分为两个部分。第1章到第5章为第一部分,介绍了税法的基本理论,主要包括税收的性质和职能、税法的构成要素、税收的经济效应、税收的征收管理等。第6章到第13章为第二部分,以我国现行的税收法律法规为依托,详细介绍了我国现行税收体系的主要内容以及税款的计算和缴纳等各项具体规定。其中,第6章到第8章为流转税类,第9章到第10章为所得税类,第11章到第13章为其他税种。本教材也适用于从事税务工作的读者参阅。

本教材力求反映国内外税法改革的新情况,吸纳税法研究的新成果,并加入作者在教学和科研中的收获;从内容上注重阐述税制基本理论和基本常识,注重分析各种税收法律政策精神,以及现行税制的难点和重点问题。

在写作与修订本书的过程中,我们参考了各兄弟院校同类教材中成熟的内容,因多种原因未能一一列示,在此一并表示衷心的感谢!也特别感谢华东理工大学出版社多年以来对我们的大力支持。由于编者水平有限,书中疏漏和错误在所难免,恳请同行专家和读者批评指正。

第一章 税收的基本原理 / 1

第一节 税收的概念 / 1

第二节 税收原则 / 4

第三节 税收负担与转嫁 / 8

阅读材料:税收取之于民、用之于民、造福于民 / 12

第二章 税收要素和税制结构 / 14

第一节 税收要素 / 14

第二节 税制结构 / 20

阅读材料:2011 年税收收入增长的结构分析(缩写) / 24

第三章 税收经济效应 / 27

第一节 税收经济效应的基本原理 / 27

第二节 税收的经济效应 / 31

阅读材料:梁发芾:从窗户税到房产税 / 38

第四章 税收法制 / 41

第一节 税法的特征和地位 / 41

第二节 税法的渊源和效力 / 44

第三节 税收法律关系 / 49

阅读材料:税收基本法框架及内容逐渐清晰 / 55

第五章 税收管理 / 57

第一节 税收管理的概念和内容 / 57

第二节 税收管理体制 / 61

第三节 我国的税收管理体制 / 63

阅读材料:美国税务管理 / 68

第六章 增值税 / 70

第一节 增值税概述 / 70

第二节 征税范围及纳税义务人 / 75

第三节 应纳税额的计算 / 81

第四节 出口货物退(免)税 / 91

第五节 征收管理 / 100

第六节 增值税专用发票的使用及管理 / 102

阅读材料:上海营业税改增值税试点 3 个月,减轻税负 20 亿元 / 109

第七章 消费税 / 111

第一节 消费税概述 / 111

第二节 纳税义务人和征税范围 / 113

- 第三节 税目和税率 / 114
- 第四节 计税依据 / 119
- 第五节 应纳税额的计算 / 121
- 第六节 出口应税消费品退(免)税 / 127
- 第七节 征收管理 / 128
- 阅读材料:“抑大扬小”汽车消费税调整或难彰实效 / 129

第八章 营业税 / 132

- 第一节 营业税概述 / 132
- 第二节 纳税义务人和征税范围 / 133
- 第三节 税目和税率 / 137
- 第四节 计税依据和应纳税额的计算 / 142
- 第五节 税收优惠 / 148
- 第六节 征收管理 / 152
- 阅读材料:取消营业税改革试点明年启动 / 154

第九章 企业所得税 / 156

- 第一节 企业所得税概述 / 156
- 第二节 纳税人、征税对象和税率 / 159
- 第三节 应纳税所得额的计算 / 161
- 第四节 资产的税务处理 / 167
- 第五节 税收优惠 / 171
- 第六节 应纳税额的计算 / 175
- 第七节 征收管理 / 177
- 阅读材料:新企业所得税法精神宣传提纲(节选) / 180

第十章 个人所得税 / 183

- 第一节 个人所得税概述 / 183
- 第二节 纳税义务人 / 185
- 第三节 征税项目 / 187
- 第四节 税率 / 190
- 第五节 计税依据和应纳税额计算 / 193
- 第六节 税收优惠 / 207
- 第七节 征收管理 / 209
- 阅读材料:个税起征点“落定”,收入差距调整任重道远 / 211

第十一章 关税 / 214

- 第一节 关税概述 / 214
- 第二节 征税对象与纳税义务人 / 215
- 第三节 进出口税则 / 216

第四节	关税完税价格和税额计算 / 218
第五节	税收优惠 / 225
第六节	征收管理 / 227
阅读材料:	WTO 与我国关税改革,二十三年风雨兼程 / 228

第十二章 房地产税 / 230

第一节	土地增值税 / 230
第二节	契税 / 240
第三节	城镇土地使用税 / 244
第四节	房产税 / 251
第五节	耕地占用税 / 257
阅读材料:	房产税第二季:京穗进入试点阵容 / 260

第十三章 其他税种 / 262

第一节	车船税 / 262
第二节	车辆购置税 / 267
第三节	印花税 / 272
第四节	城市维护建设税 / 283
第五节	资源税 / 287
第六节	烟叶税 / 292
阅读材料:	新资源税暂行条例全面施行影响几何? / 294

第一章 税收的基本原理

本章学习要点:

- ★ 税收的概念和性质
- ★ 税收的职能和原则
- ★ 税收的负担和转嫁

第一节 税收的概念

税收是一个人们十分熟悉的经济范畴,从它产生发展到如今,经历了不同的社会形态,有了几千年的历史。税收是当今世界各国最重要的财政收入形式,其占各国财政收入的绝大部分。在许多国家,这一比重在 90% 以上。在现代经济社会中,税收无论是对于企业还是公民来说都是一个十分重要的概念。

一、税收的概念

税收是国家为满足公共需要,凭借公共权力,按照法律规定的标准和程序,强制地、无偿地取得财政收入的一种基本形式。

1. 税收是国家取得财政收入的基本形式

国家的存在并履行其职能,都离不开一定的物质基础。为了满足国家一般的社会公共需要,税收、公债、国有企业利润上缴等多种形式都曾经被政府采用,以取得必要的物质资财。在这些财政收入形式中,产生最早、运用最普遍、筹集财政资金最有效的形式首推税收,税收始终是各国政府财政收入的最重要来源。

2. 政府征税凭借的是公共权力

在现代社会中,政府可以凭借两种权力来取得财政收入,即财产权力和公共权力。公共权力与财产权力最大的区别在于,前者是强制的,它的行使不必经过被执行者的同意,而财产权力的行使则是建立在自愿、有偿基础上的。税收分配可以超越所有制形式,向单位和个人征收实物和货币。

3. 政府征税的目的是为了实现其公共职能的需求

税收的作用在于应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金,税收也是为了全体纳税人的福利而征收,税收应该取之于民、用之于民。

另一方面,国家的职能是多方面的,而税收一般是用于满足属于公共职能范围的支出,

不属于此范围的支出,就不应通过税收来满足,而应当通过其他方式来解决。如果国家把任何支出都通过税收来筹集,势必会加重纳税人负担,破坏经济关系。

4. 税收必须借助法律形式来进行

政府为行使职能和满足社会公共需要,凭借公共权力,强制地向经济单位和个人征税,以取得财政收入,但这种收入的取得必须在一定的法律规范之内进行,征税主体既不可多征,纳税主体也不可少纳,双方的权利义务关系通过税法来规范、约束和调整。税收只有通过法律形式,才能使统治阶级各个成员在利益上得到统一,并通过政府使每个纳税人接受。

二、税收的性质

税收作为国家最重要的财政收入形式,它具有强制性、无偿性、固定性的特点,称为税收的“三性”。“三性”是税收区别于其他财政收入的形式特征,不同时具备“三性”的财政收入就不成其为税收。

1. 税收的强制性

税收的强制性,指的是征税凭借政府的公共权力,通常颁布法令实施,任何单位和个人都不得违抗。税收的强制性来自政府公共权力的强制性。税收是一种以政府为主体的收入形式和分配活动。在税收分配活动中,政府是征税主体,单位和个人是纳税主体,两者并非处于一种完全平等的地位,而是一种权力与义务的关系,是一种强制性缴纳关系。

2. 税收的无偿性

税收的无偿性,指的是国家征税以后,税款即为国家所有,既不需要偿还,也不需要向纳税人付出任何代价。税收的无偿性是相对的,对具体的纳税人来说,纳税后并未获得任何报酬,从这个意义上说,税收是不具有偿还性或返还性的。从财政活动的整体来考察,税收的无偿性与财政支出的无偿性是并存的,实际上政府从社会取得的一切税款都会通过财政支出的安排,直接或间接地返还给社会,这里又反映出有偿性的一面,但这种返还决不是对每个纳税人所缴税款的等价补偿,而是从社会公共需要出发,集中统一支配使用的。

3. 税收的固定性

税收的固定性,也称规范性,指的是征税前就以法律的形式规定了征税对象以及统一的比例或数额,并只能按预定的标准征税。一般说来,纳税人只要取得了税法规定的收入,发生了应税的行为,拥有了应税财产,就必须按规定标准纳税,不得违反;同样,政府也只能按预定标准征税,不得随意更改。

税收的强制性必须以法律形式加以规范和约束。税收是一种典型的依法分配的财政收入形式,为了防止税收强制性的滥用,就需要国家制定科学、公正、规范的法律制度,把国家的征税权力与纳税人的纳税行为纳入法律的轨道。

三、其他财政收入形式

1. 国家信用

国家信用是国家以债务人的身份,通过发行公债筹集财政收入的一种形式。与税收相比,发行国债必须按约定的期限归还并支付利息,不具有无偿性。债权人自愿购买发行的国债,债权人与债务人双方平等互利,必要时通过协商达成一致,不像税收那样具有强制性

和固定性。

2. 国有企业上缴利润

利润上缴是国家凭借生产资料所有权提取国有企业利润收益的一种分配形式。税收与利润上缴虽然都是国家参与企业纯收入分配的形式,但两者有明显的区别。税收分配是以国家公共权力为依托,以国家法律为后盾,适用于不同所有制经济成分,同时具有强制性和固定性;而利润上缴只适用于国有企业的利润分配,在实行现代企业制度的条件下,其强制性相对较弱,其有偿性和灵活性比较明显。

3. 政府性收费

政府性收费是政府机关为单位和居民个人提供某种特定服务,或是批准使用国家的某些权利等而收取的报酬或经济补偿,目前大体有以下几种:规费,指政府机关为公民提供特定服务,而向受益人收取的费用,如牌照工本费、手续费等;事业收费,指政府下属的事业单位为公民提供公益服务而收取的费用,如医药费、学杂费等;国有资源和财产的使用权转让收费,如林木采伐费、土地使用权出让费等。

政府性收费,属于国家财政收入的一种形式,但“费”与税两者也是有区别的:税是无偿的、固定的,一般由税务部门集中征收,国家统筹使用;而费的基本特征是有偿的,收费的标准可随提供服务的内容和数量变化,有一定的灵活性,而且一般由提供服务的政府机关实行定向收费,专款专用。

4. 罚没收入

罚没收入是对违章、违规行为实施的一种经济处罚,罚没收入比税收具有更明显的强制性和无偿性,是财政收入的一种特殊形式。与税收相比,罚没收入缺乏固定性,具有定向性、一次性的特征,对取得财政收入缺乏稳定、可靠的保证。

5. 财政发行

财政发行是国家利用货币发行权,以弥补财政赤字为目的而增加货币发行、筹集财政收入的一种形式。税收与财政发行具有明显的区别:(1)税收对现有社会产品在国家 and 纳税人之间的分配,不改变社会产品的价值总量;而财政发行必然会使被分配的名义价值量发生虚增。(2)税收和财政发行都会引起商品物价的变动,但税收对物价的影响是局部和结构性的;而财政发行对物价的影响则是全局的、普遍性的,由于增发的货币没有相应的社会产品作基础,容易出现盲目膨胀的趋势,其结果必然导致货币贬值、物价上涨和社会经济生活紊乱。

四、税收的职能

税收的职能是指税收这种分配本身所固有的功能,它是由税收本质所决定的,内在于税收分配过程中的功能。税收的职能可从两个方面加以考察:首先,税收作为政府提供的公共品,有满足社会公共需要的价值补偿所具有的功能;其次,税收作为政府履行职责的政策工具所具有的功能,税收的这种功能可概括为财政收入职能、调节经济职能、监督反映职能。

税收的职能是税收本质所固有的内在属性。税收的本质是国家为向社会提供公共品,对社会产品进行的强制、无偿和规范的分配。税收的这种本质属性,必然要体现在税收职能之中。税收职能与税收共生共存,不可分割。西方经济学一般认为,税收有四个职能:

(1) 筹集资金的职能。税收是国家财政收入的主要来源和满足财政支出的主要手段。

(2) 资源配置的职能。税收在筹集财政资金的过程中,客观上改变了经济资源原来的配置。在市场有效的前提下,税收应尽量减少对资源配置的干扰;在市场失效的情况下,就要有目的地运用税收这一职能,来改变原有的资源配置。

(3) 再分配的职能。税收可以改变国民收入或社会财富的分配情况,从而适当调整由市场机制造成的收入分配不平等情况。

(4) 经济稳定的职能。增加税收会减少私人消费支出;反之,减少税收会增加私人消费支出。通过改变私人的需求水平,税收可以稳定经济,发挥“内在稳定器”的自动调节功能。

第二节 税收原则

税收原则是一个国家制定税收政策、建立税收制度的指导思想,也是指导税收政策和税收征管等一系列税收活动的行为准则。税收原则产生于一定经济条件之下,随着经济的发展而不断发展变化,从早期税收原则的产生到现代税收原则的成熟,其间经历了不同时期和不同流派的发展过程。

一、西方税收原则

1. 亚当·斯密的税收原则

西方经济学界公认的首位明确、系统地阐述税收原则的是古典政治经济学派创始人亚当·斯密。亚当·斯密处于资本主义上升时期的自由竞争阶段,在《国民财富的性质和原因的研究》一书中,主张自由放任和自由竞争,认为政府应减少干预或不干预经济。从这种经济自由主义的立场出发,亚当·斯密在《国富论》中提出了税收“平等、确实、便利、最少征收费用”四个原则。

平等原则(principle of equality),是指国民应依其所得收入多少向国家缴纳租税。亚当·斯密的平等原则认为,税收应保持“中性”,不能因征税改变财富分配的原有比例;同时认为应该量能纳税,合理负担。

确实原则(principle of certainty),指国民所纳税目与条例应当确实,纳税的时间、地点、数额、手续等都应明确规定。

便利原则(principle of convenience),指政府规定的纳税时间、地点、方法等都应尽量方便纳税人。

最少征收费用原则(principle of minimum cost),也叫征收经济原则(principle of economy in collection),是指在税收的征收过程中,税务部门所耗用的费用应减到最低的程度。

2. 瓦格纳的税收原则

德国社会政策学派代表人物阿道夫·瓦格纳提出,国家对经济活动具有积极的干预作用,在这种思想指导下,他提出了财政、经济、公正、行政四项税收原则。

财政原则,是指税收收入应充足而灵活地保证政府财政的需要,同时税收收入要有弹

性,能随经济增长而自动增加。

经济原则,是指国家征税不能阻碍国民经济的发展,而应该有助于资本形成,促进国民经济的增长。

公正原则,是指税收应该体现普遍负担和平等负担的精神,税收应毫无遗漏地遍及社会上每一个人,同时又应按其能力的大小实行累进税率。

行政原则,是指税法的制定和实施都应当便于纳税人履行纳税义务。

与亚当·斯密的税收原则相比,阿道夫·瓦格纳的税收原则有了较大的完善,它要求税收收入既要充分又要灵活,同时首次提出了培植税源的思想。阿道夫·瓦格纳的税收原则为以后税收理论的发展奠定了基础,如为财政原则奠定了弹性税制的理论基础,公平原则为建立累进税率制度奠定了理论基础。

3. 马斯格雷夫的税收原则

凯恩斯主义认为,经济危机和失业的根本原因是有效需求不足,而解决之道是国家干预,因此强调的是税收的宏观效率原则。在凯恩斯主义和福利经济学说的影响下,理查·阿贝尔·马斯格雷夫提出了公平和效率两原则。

税收公平原则是指税收负担的公平分摊。税收公平的标准可以表现为受益、支付能力两项原则。受益原则,指纳税人缴纳的税收应当和享受政府活动产生的受益相一致,多受益者多纳税,少受益者少纳税。支付能力原则,指税收应按照支付能力体现横向和纵向公平。横向公平,指如果具有同等支付能力,则应当承担同等税负。纵向公平,指如果支付能力不同,则应按能力强弱承担不同的税负。

税收效率原则包含经济效率和行政效率两个方面。经济效率,是指税收应有利于资源配置达到最优,从而实现经济的有效运行;行政效率,是指应当尽量提高税收征收的效率,减少征收费用。

二、我国税收原则的发展

中国经历了漫长的封建社会,伴随着改朝换代,在不同阶段产生了各异的税收原则理论。例如,儒家的“薄敛”、法家的“重税”、墨家的“常征”,以及“征之以度、公平负担”等等不一而足。

新中国成立以后,我国的税收原则也随着政治经济的发展而有所变化。

国民经济恢复时期,为适应国家财政和恢复经济的需要,实行简化税制、合适负担的税收原则,极大程度上保障了生产的恢复和国家建设的需要。

社会主义改造时期,我国实行的税收原则是“积累资金”和“公私区别对待,繁简不同”,其目的是为了配合“三大改造”和国家重点建设,达到税收的合理负担。

1956年到十一届三中全会以前,受到“左”的“非税论”的影响,我国于1958年和1973年进行了两次税制简化与合并,强调减少税种,简化税制,甚至提出“以利代税”。在这种税制原则的指导下,税制结构受到了破坏,税种的作用也被严重削弱了。

1978年以后,我国税制建设得到全面加强,在市场经济的税收原则指导下,建立起一套与社会主义市场经济相适应的税制体系。

进入20世纪90年代后,党的十四届三中全会提出“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的税收原则。随着市场经济的不断深入,党的十六届三中全会通过的《关于完善社

会主义市场经济体制若干问题的决定》，做出“分步实施税收制度改革”的战略部署，确立了“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税收原则。

三、税收原则的内容

在现代经济理论中，较为重要的税收原则有：效率原则、公平原则、稳定原则、法定原则。

1. 效率原则

效率是指成本与效益、投入与产出之间的比例关系。税收效率原则就是指税制建设和税收政策要符合税务活动的节俭和经济有效性的要求。税收效率原则包括经济效率和行政效率。

(1) 税收的经济效率。税收作为一种重要的再分配工具，具有改变资源配置的作用，使用得好，能促进资源配置合理化，刺激经济增长；使用得不好，则可能扭曲资源配置格局，阻碍经济发展。如果税收起到的是前一种作用，就是有效率的；如果起到后一种作用，就是无效率的。如果经济运转本身已经是高效率的，税收活动就以不干扰经济运转为有效率；如果经济运转是低效率甚至是无效率的，税收效率就体现在它对经济活动有效的干预上。

(2) 税收的行政效率。税收的行政效率也叫税收征收效率，它通过税收成本和税收收入的比较进行衡量，税收成本与入库税收收入的比率越小，税收的行政效率就越高；反之，则越低。税收成本，是指国家为征收税款而耗费的一切费用，包括管理费用或征收费用、纳税费用以及政治费用。在税收收入相同的情况下，税收成本越低，税收行政效率就越高。

影响税收行政效率的主要因素有：税务机关的设置及职能的划分，税收征管方法和税务规章的制定，税务机关的办事效率及征收的质量效率。因此，要提高税收行政效率，首先应优化税务机关的设置和职能划分，明晰各部门权责，做到“各司其职”，“各负其责”；其次，要完善税收征管方法和征管制度，随经济条件的发展变化适时调整；再次，必须加强对税务工作人员的职业培训，提高其工作效率，优化征收管理，达到节约征收费用，降低税收成本，从而提高税收行政效率的目的。

2. 公平原则

税收学界一直将公平原则作为设计税制的基本原则和基本目标，税收公平与否往往是检验税制和税收政策好坏的标准。公平是指税收对所有纳税人必须公平、平等。税收的公平原则一般包括普遍征税和平等征税两个方面。

(1) 普遍征税。是指征税遍及税收管辖权范围内所有法人和自然人，所有的有纳税能力的人只要发生了纳税义务，都必须毫无例外地依法纳税。

普遍征税原则要求在纳税义务方面没有特权阶层，对所有人一视同仁征税，排除各类区别对待措施，只以是否发生纳税义务作为判定是否缴税的标准。普遍征税的原则也非绝对，国家出于政治、经济、国际交往等方面的考虑，也会给予某些特殊的纳税人以减免税照顾，这只是对普遍征税原则的灵活运用。

(2) 平等征税。包括横向公平(horizontal equity)和纵向公平(vertical equity)两个方面。横向公平，是指具备相同的纳税能力的人应当负担相同的纳税额，也就是说如果税前两个人具有相同的福利水平，那么税后他们的福利水平也应该相同。

纵向公平，是指应当根据纳税人的能力，合理地承担税负，纳税能力强者多纳税，能力

弱者少纳税或者不纳税。在衡量纵向公平中,纳税人纳税能力强弱是政府决策税负轻重的重要依据,但如何衡量不同人的纳税能力,是较为复杂的问题。一般来说,对纳税人能力的考察主要有两个标准:一是纳税人收益标准,收益高者相对税负可以重些,收益低者相对税负可以轻些;二是纳税人受益标准,即视纳税人享受公共设施以及公共服务的多寡而确定。

公平原则还体现在政府应该通过其税收制度为纳税人创造公平的竞争环境,即起点的公平,经济环境的平等是纳税人平等竞争及平等纳税的前提和条件。因此,国家应该通过税收制度的建立和税收政策的推行,排除客观因素对纳税人收入水平的影响,从而真正体现税收的公平原则。

3. 稳定原则

税收稳定原则是税收原则之一,指通过税收加强对宏观经济的干预,减少经济波动,实现经济稳定的原则。这一税收原则的理论依据是税收有负乘数作用,是一种平抑经济周期的自动稳定器,在对个人征收累进所得的前提下,经济繁荣时期会自动增加税收,从而抑制经济的过度扩张;经济萧条时期会自动减少税收,从而能阻止经济的进一步衰退。为了发挥税收的这种稳定作用,应当加强税收对宏观经济的干预。

税收是总供给的一个组成部分,同时,税收又直接或间接地影响总需求中的消费、投资等因素。因此,在宏观经济方面,税收应同财政支出、货币等其他政策手段协调配合,依据稳定准则调节经济,实现稳定经济的宏观政策目标。

4. 法定原则

税收法定原则是税法的基本原则,是民主和法治等现代宪法原则在税法上的体现,对保障人权、维护国家利益和社会公益具有举足轻重的作用。正因为如此,各国宪法一般对其加以肯定,且都是从征税主体的征税权和纳税主体的纳税义务这两方面予以规范,尤其强调征税权的行使必须限定在法律规定的范围内,确定征纳双方的权利、义务必须以法律规定为依据,任何主体行使权利和履行义务均不得超越法律的规定,从而使当代通行的税收法定原则具有了宪法原则的位阶。

税收法定原则的内容,一般由以下三项具体原则组成。

(1) 税收要素法定原则。税收要素法定原则要求纳税人、征税对象、计税依据、税率、税收优惠等税收要素只能由立法机关在法律中加以规定,即只能由狭义上的法律来规定税收的构成要件,并依此确定纳税主体纳税义务的有无及大小。在税收立法方面,立法机关根据宪法的授权而保留专属自己的立法权力,除非它愿意就一些具体而微的问题授权其他机关立法,任何主体均不得与其分享立法权力。行政机关不得在行政法规中对税收要素做出规定,至于部委规章、法院判决、习惯等更不得越雷池半步。

立法机关之所以严格保留税收要素的立法权,是因为税法同刑法一样,均关系到相关主体的自由和财产权利的限制或剥夺。税收法定原则同刑法上的罪刑法定主义的法理是一致的,凡涉及可能不利于国民或加重其负担的规定,均应严格由人民选举出来的立法机关制定,而不应由政府决定。

(2) 税收要素明确原则。依据税收法定原则的要求,税收要素、征税程序等不仅要由法律做出专门规定,而且还必须尽量明确,避免出现漏洞和歧义,给权力的恣意滥用留下空间。所以,有关税收要素的法律规定不应是模糊的一般条款,否则便会形成过大的行政自由裁量权。当然,税收要素的绝对明确也是很难做到的。为了实现税法上的公平正义,在一定的条件下和范围内使用一些不确定的概念也是允许的,如“在必要时”,“基于正当的理

由”等。但是,不确定概念的使用,应该做到根据法律的宗旨和具体的事实可以明确其意义。

(3) 征税合法性原则。在税收要素及与其密切相关的、涉及纳税人权利义务的程序法要素均在形式意义上的法律明确规定的前提下,税务机关必须严格依据法律的规定征收税款,无权变动法定税收要素和法定征收程序,这就是征税合法性原则。据此,没有法律依据,税务机关无权开征、停征、减免、退补税收。依法征税既是其职权,也是其职责,税务机关无权超越法律决定是否征税及何时征税,不允许征纳双方之间达成变更税收要素或征税程序的税收协议。只不过,为了保障公平正义,该原则的适用在如下几种特殊情况下应当受到限制:第一,对于纳税人有利的减免税的行政先例法成立时,应适用该先例法;第二,税务机关已通常广泛做出的有利于纳税人的解释,在相同情况下对每个特定的纳税人均应适用;第三,在税法上亦应承认诚实信用原则和禁止反悔的法理,以进行个别救济,因而在个别情况下,诚信原则应优先适用。

第三节 税收负担与转嫁

税收负担,简称“税负”,是纳税人因履行纳税义务而承受的一种经济负担。但是这种经济负担并非由纳税人全部负担,往往可以以各种形式转移出去。转移的过程被称为税收转嫁,转移的结果被称为税收归宿。

一、税收负担

1. 税收负担的概念

税收负担是指纳税人承担的税收负荷,亦即纳税人在一定时期应缴纳的税款,简称税负。税收负担是在一定时期内因国家征税而形成的人力、物力和财力的负担。税收负担的主体是负税人,如果指的是一个国家的负税人整体,税收负担就是指这个国家的总体税收负担;如果指的是一个国家的某一经济成分、某一行业、某一阶级阶层、某一企业或个人,那么,税收负担就是指这个国家的某一经济成分、行业、阶级阶层、企业或个人的税收负担。

税收负担从绝对额考察,它是指纳税人缴纳的税款额,即税收负担额;从相对额考察,它是指纳税人缴纳的税额占计税依据的比重,即税收负担率。税收负担具体体现国家的税收政策,是税收的核心和灵魂,直接关系到国家、企业和个人之间的利益分配关系,也是税收发挥经济杠杆作用的着力点。

税收负担的轻重,同国家财政收入的多少、经济调控的力度和政权的兴衰等都有密切关系,因此,它历来是税收理论研究和税收制度设计的一个重要问题。中外古今学者对税收负担都曾提出过各种不同的见解:有主张“敛从其薄”,即轻税负;有主张“取民有度”,即税负要符合能力原则;还有主张“世有事即役繁而赋重,世无事即役简而赋轻”,即税负轻重应视国家需要而定;更有探求“最佳税负”,即某种能够带来国家财政收入最大化的税负量度。

2. 衡量税收负担的指标

税收负担是高还是低,要通过对比来说明。社会或某一纳税人的负担,往往用国家征集的税额与社会或纳税人产出总量或总经济规模的对比关系来衡量。

(1) 衡量宏观税收负担的指标。宏观税收负担是一定时期内(通常是一年),税收收入总额在整个国民经济体系中所占的比重。这实际上是从全社会的角度来考核税收负担,从而可以综合反映一个国家或地区的税收负担总体情况。

衡量全社会经济活动总量比较通行,并可进行国际比较的指标,一是国内生产总值GDP,二是国民收入NI。因而衡量宏观税收负担状况的指标主要有两个:国内生产总值税收负担率(GDP 税负率)和国民收入税收负担率(NI 税负率)。

$$\text{国内生产总值税负率} = \text{税收总额} / \text{国内生产总值}$$

$$\text{国民收入税负率} = \text{税收总额} / \text{国民收入}$$

在开放经济中,为避免双重征税,各国政府在征税时均优先行使地域税收管辖权。其税收基础即国内生产总值。而居民税收管辖权只适用于本国居民在外国投资或提供劳务所取得的所得,征税的多少一般取决于本国税率高于外国税率的幅度,在许多情况下为零。这使税收只与国内生产总值而非国民生产总值具有对应关系,以国内生产总值税负率衡量税收总水平相对而言更准确。国际经济组织对各国税收水平的衡量,主要使用国内生产总值税收负担率。

(2) 衡量微观税收负担状况的指标。微观税收负担,是指纳税人实纳税额占其可支配产品的比重。由于流转税存在税负转嫁问题,因此,衡量微观税负比衡量宏观税负更为复杂。

衡量企业和个人税负水平首先要考虑直接税的负担情况。直接税不转嫁,纳税人与负税人是一致的,纳税人实际缴纳的税款占其获得的收入的比重可以反映其直接税负担水平。直接税(主要是所得税和财产税)负担率,可用纯收入直接税负担率。

$$\text{纯收入直接税负担率} = \frac{\text{企业或个人一定时期实纳的所得税和财产税}}{\text{企业或个人一定时期获得的纯收入}}$$

纯收入直接税负担率说明,在企业或个人拥有的纯收入中,有多大份额以直接税形式贡献于国家。这一指标既可用于不同企业、不同个人税负轻重的对比;又可用于说明同一微观经济主体不同历史时期的税负变化;还可用于说明法定或名义税负水平与纳税人实纳税款的差距,这一差距反映国家给予纳税人的各种税收优惠以及非法的税收漏洞。

除直接税负率指标外,通常还会用总产值(或毛收入)税负率、增加值税负率、净产值税负率作为参考性指标:

$$\text{总产值(毛收入)税负率} = \text{企业(或个人)缴纳的各项税收} / \text{企业总产值(或个人毛收入)}$$

$$\text{增加值税负率} = \text{企业缴纳的各项税收} / \text{企业增加值}$$

$$\text{净产值税负率} = \text{企业缴纳的各项税收} / \text{企业净产值}$$

全部税负率指标只能作为衡量微观税负的参考性指标,纳税人到底负担多少间接税要看间接税转嫁或被转嫁的程度,这是不容易量化确定的。总产值、增加值、净产值全部税收负担率只是名义负担率,而非实际负担率。通过这一差异的分析,可以看出税负在各行业、企业的分布状况,了解税负的公平程度以及税收政策的实施状态,为税制的进一步完善提

供决策依据。

3. 税负水平的影响因素

税收负担的轻重,受到经济制度、经济发展水平、体制结构等各种因素的多重影响和共同制约,因此,不同国家、地区的税收负担往往差别很大。应根据具体国情具体分析税负水平及其形成原因,才能合理确定税收负担水平。影响税收负担水平的主要因素有以下几点。

(1) 社会经济发展水平。一个国家的社会经济发展总体水平,可以通过国民生产总值和人均国民生产总值这两个综合指标来反映。国家的国民生产总值越大,总体负担能力就越高。特别是人均国民生产总值,最能反映国民的税收负担能力。一般而言,在人均国民收入比较高的国家,社会经济的税负承受力较强。世界银行的调查资料表明,人均国民生产总值较高的国家,其税收负担率也较高;人均国民生产总值较低的国家,其税收负担率也较低。

(2) 国家的宏观经济政策。任何国家为了发展经济,必须综合运用各种经济、法律以及行政手段,来强化宏观调控体系。国家会根据不同的经济情况,而采取不同的税收负担政策。如在经济发展速度过快过热时,需要适当提高社会总体税负,以使国家集中较多的收入,减少企业和个人的收入存量,抑制需求的膨胀,使之与社会供给总量相适应。此外,还要根据经济情况的发展变化,在税收征收中实行某些必要的倾斜政策和区别对待办法,以利于优化经济结构和资源配置。

(3) 税收征收管理能力。一个国家的税收征收管理能力,有时也对税收负担的确定有较大的影响。一些国家的税收征收管理能力强,在制定税收负担政策时,就可以根据社会经济发展的需要来确定,而不必考虑能否将税收征上来;而在一些税收征管能力较差的国家,可选择的税种有限,勉强开征一些税种,也很难保证税收收入,想提高税收负担也较困难。

二、税负转嫁

税负转嫁(tax shifting),是指税法上规定的纳税人将自己所缴纳的税款转移给他人负担的过程。税负归宿(tax incidence)是税收负担的最后归着点,即税收负担运动的最后归着环节,表明全部税收负担最后是由谁来承担的。

1. 税负转嫁的形式

根据税负转嫁的不同途径,税负转嫁的形式大致有五种。

(1) 前转是指税收负担向前转嫁,又称为顺转,即纳税人将其缴纳的税款,通过提高商品或生产要素价格的方法,向前转移给商品或生产要素的购买者。如果加价的额度小于税款,则完成了税负的部分转嫁;如果等于税款,则实现了充分转嫁;如果大于税款,纳税人除实现了税负转嫁,还获得了额外利润,称为超额转嫁。前转是最常见的税负转嫁形式。

(2) 后转是指税收负担向后转嫁,又称为逆转,即纳税人将其缴纳的税款,通过压低生产要素价格或降低工资等方法,向后转移给生产要素的供给者。后转往往是通过厂商和销售商进行谈判达成的,以解决税负无法前转的问题。

(3) 混转,又称为散转,即纳税人同时采用前转和后转的方式,把税收负担既提高销价转给消费者,又压低进价转给供应者,从而将税收负担分散转嫁。