

高等院校应用型财经专业基础课规划教材

税法

林 权 主 编
夏立新 赵 越 副主编



对外经济贸易大学出版社
University of International Business and Economics Press

013058518

D922. 22
32

高等院校应用型财经专业基础课规划教材

税法

林 权 主 编
夏立新 赵 越 副主编



对外经济贸易大学出版社
中国·北京



北航

C1668669

D922. 22

32

812820310

图书在版编目 (CIP) 数据

税法 / 林权主编. —北京: 对外经济贸易大学出版社, 2013

高等院校应用型财经专业基础课规划教材

ISBN 978-7-5663-0708-8

I. ①税… II. ①林… 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 (2013) 第 128655 号

© 2013 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

税法

林 权 主编

责任编辑: 阮珍珍 强晓洁

对外经济贸易大学出版社

北京市朝阳区惠新东街 10 号 邮政编码: 100029

邮购电话: 010-64492338 发行部电话: 010-64492342

网址: <http://www.uibep.com> E-mail: uibep@126.com

唐山市润丰印务有限公司印装

新华书店北京发行所发行

成品尺寸: 185mm × 260mm

21.75 印张 503 千字

2013 年 7 月北京第 1 版

2013 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5663-0708-8

印数: 0 001 - 3 000 册 定价: 39.00 元

前 言

目前,我国以“税”作为介绍对象的教材,一般是以“税收”、“税法”和“税制”作为书名中的关键词,本书也“不可免俗”,取名《税法》。之所以选择“税法”作为本书书名,是因为在笔者看来,“税”作为人类社会的一种客观现象,既是一种客观的经济现象,也是一种重要的法律现象,所以,介绍“税”的书籍以“税法”作为书名似乎更能反映其本质特征。

本书内容共分为十四章,即:第一章税收导论、第二章增值税、第三章营业税、第四章消费税、第五章其他国内商品税、第六章关税、第七章企业所得税、第八章个人所得税、第九章资源税、第十章土地和房屋税、第十一章印花税、第十二章车船税、第十三章税收管理相关制度和第十四章税收救济制度。

上述十四章可分为税收基础理论、现行税制和税收管理三部分内容,集税收理论与实践为一体,体系完整。第一章为税收基础理论部分,主要阐释了税收的基本原理和税制结构等税收制度的基础理论知识;第二章至第十二章为现行税制部分,是本书的主体部分,其全面、系统地介绍了我国现行税收体系中各税种的主要内容以及税款的计算、缴纳、征收等各项规定;第十三章至第十四章为税收管理部分,介绍了税收管理相关制度和税收救济制度。本书力求突出三大特点:一是理论介绍,为掌握税收实务打基础,既有对税收基本理论的介绍,也有对基于经济实践的税收变革的展望,让读者能够在对税收有一定了解的基础上进行税制学习,从而真正理解税收的基本原则及机理。二是对现行税种的介绍求全求新,对于2012年新颁布的相关法律、法规,本书在相应章节加了“新法速递”环节,以求使学生们能够对新颁布的相关法规有全面的了解。三是注重实务操作。全书编写力求在简明扼要、通俗易懂的同时体现实用性,为此各章都配有思考题,并穿插设计了相关例题,以帮助学生更好地把握我国现行税制。

本书由林权副教授主编,夏立新、赵越副主编。刘东、王颖、吕向一、李晓燕、范成博参与资料的收集和初稿的修改工作。全书统一由林权副教授修改定稿。

客观地说,本教材得以付梓出版,凝聚着作者们数年构思、筹划、编写和修改的艰辛历程,凝练着作者们长期以来对于税收制度的研究心得和勇于探索的精神。从税收的产生和发展、历史使命、基本原则、本质和特征、基本制度和管理与救济制度等方面,作者们都在博采众长、吸收学术界最新成果的基础上,提出了一些新的见解和看法,从整体上反映了税收研究的新动态以及教材编写的最新水平。

由于时间和水平有限,书中疏漏在所难免,恳请读者批评、指正。

林权

2013年6月

大连

目 录

第一章 税收导论	1
第一节 税收的本质	1
第二节 税收的内涵、特征和作用	5
第三节 税收的原则	9
第四节 税收的要素	14
第五节 中国的税收制度	24
第六节 税收的分类	29
第七节 税制结构	32
复习思考题	37
第二章 增值税	39
第一节 增值税概述	39
第二节 增值税的征税范围、纳税人和纳税义务发生时间	46
第三节 增值税的税基与税率	48
第四节 增值税的税收优惠	52
第五节 增值税的税额计算	57
第六节 增值税的缴纳	59
第七节 增值税专用发票的管理	60
复习思考题	63
第三章 营业税	65
第一节 营业税概述	65
第二节 营业税的纳税人、征税对象和纳税义务时间	69
第三节 营业税的税基和税率	72
第四节 营业税的优惠	75
第五节 营业税的税额计算	76
第六节 营业税的缴纳	77
复习思考题	77
第四章 消费税	79
第一节 消费税概述	79
第二节 消费税的纳税人、征税对象和纳税义务时间	82
第三节 消费税的税基和税率	87
第四节 消费税的出口退(免)税	90
第五节 消费税的税额计算	91
第六节 消费税的缴纳	95

复习思考题	95
第五章 其他国内商品税	97
第一节 车辆购置税	97
第二节 城市维护建设税	103
第三节 文教费附加	106
第四节 烟叶税	109
第五节 船舶吨税	112
复习思考题	120
第六章 关税	121
第一节 关税概述	121
第二节 关税的征税对象、纳税人和关税税则	126
第三节 关税税率	127
第四节 关税原产地规定	129
第五节 关税的减免税	130
第六节 关税完税价格	133
第七节 关税应纳税额的计算和征收	140
第八节 保税制度	141
复习思考题	147
第七章 企业所得税	149
第一节 企业所得税概述	149
第二节 企业所得税的纳税人、征税对象与所得来源地	152
第三节 企业所得税的税基与税率	154
第四节 资产的税务处理	166
第五节 特别纳税调整	170
第六节 企业所得税的优惠	174
第七节 企业所得税的抵免	181
第八节 企业所得税的计算	183
第九节 税款的缴纳	188
复习思考题	191
第八章 个人所得税	193
第一节 个人所得税概述	193
第二节 个人所得税的纳税人、征税对象与所得来源地	196
第三节 个人所得税的税基与税率	198
第四节 个人所得税的税收优惠	205
第五节 个人所得税的抵免	209
第六节 个人所得税的计算	209
第七节 个人所得税的缴纳	216
复习思考题	218

第九章 资源税	219
第一节 资源税概述	219
第二节 资源税的纳税人和征税对象	222
第三节 资源税税率和税基	224
第四节 资源税的计算	225
第五节 资源税的优惠	225
第六节 资源税的缴纳	226
复习思考题	227
第十章 土地和房屋税	229
第一节 土地增值税	229
第二节 城镇土地使用税	238
第三节 耕地占用税	244
第四节 房产税	247
第五节 契税	252
复习思考题	260
第十一章 印花税	263
第一节 印花税概述	263
第二节 印花税的征税范围和纳税人	266
第三节 印花税的计税依据、税率和减免税	267
第四节 印花税的计算方法和征收管理	271
复习思考题	275
第十二章 车船税	277
第一节 车船税概述	277
第二节 车船税的征税对象和纳税人	280
第三节 车船税的计税依据和税额	281
第四节 车船税的减免	283
第五节 车船税的征收管理	284
复习思考题	289
第十三章 税务管理制度	291
第一节 税收征管制度概述	291
第二节 税务登记管理制度	293
第三节 账簿凭证管理制度	297
第四节 纳税申报管理制度	299
第五节 涉税发票管理制度	300
第六节 海关监督管理制度	304
第七节 税务稽查制度	306
第八节 税收奖励与税收处罚	308
复习思考题	313

税法

第十四章	税收救济制度	315
第一节	税收诉讼概述	315
第二节	税收诉讼具体制度	318
第三节	税务行政复议	327
第四节	税务的行政赔偿	334
	复习思考题	337
	主要参考文献	338

第一章

税收导论

第一节 税收的本质

税收的本质即税收的根本属性，是纷繁复杂的税收现象中最稳定、最持久、最深刻的部分。掌握税收的本质，有利于明确税收的发展变化总方向，从而揭示税收的运动规律。

一、有关税收本质的各种学说

1. 社会契约论。在税收漫长的发展历史过程的早期，“纳税”似乎是人与生俱来的义务，而“征税”似乎也是国家顺理成章的权利（权力）；但是，这一观念的合理性在14、15世纪文艺复兴运动兴起后开始受到挑战。这一挑战最初来源于对国家的起源问题的探讨。荷兰伟大的法学家和思想家格劳秀斯（Hugo Grotius）把国家定义为“一群自由人为享受权利和他们的共同利益而结合起来的完全的联合”，提出了国家起源于契约的观念。英国思想家霍布斯（Thomas Hobbes）认为，国家起源于“一大群人相互订立信约”，“按约建立”的“政治国家”的一切行为，包括征税，都来自于人民的授权；人民纳税，乃是因为要使国家得以有力量在需要时能够“御敌制胜”。英国资产阶级革命的辩护人、思想家洛克（John Locke）在试图以自然法学说说明国家的起源和本质问题时提到：“诚然，政府没有巨大的经费就不能维持，凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。”18世纪，法国启蒙思想家孟德斯鸠（Montesquieu）在其代表作《论法的精神》中专章论述了“赋税、国库收入的多寡与自由的关系”。他认为，“国家的收入是每个公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产”。而作为社会契约观念集大成者的卢梭（Rousseau）则将国家起源于契约的理论作了最为系统的表述。对他而言，社会契约所要解决的根本问题就是“要寻找出一种结合的形式，使它能以全部共同的力量来维护和保障每个结合者的人身和财富”，“每个结合者及其自身的一切权利全部都转让给整个的集体”。因此，在古典自然法学家们看来，国家起源于处于自然状态的人们向社会状态过渡时所缔结的契约；人们向国家纳税——让渡其自然的财产权利的一部分——是为了能够更好地享有他的其他的自然权利以及在其自然权利一旦受到侵犯时可以寻求国家的公力救济；国家征税，

也正是为了能够有效地、最大限度地满足上述人们对国家的要求。无论如何，纳税和征税二者在时间上的逻辑关系应当是人民先同意纳税并进行授权，然后国家才能征税；国家征税的意志以人民同意纳税的意志为前提，“因为如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课赋税而无需取得人民的那种同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的”。所以，人民之所以纳税，无非是为了使国家得以具备提供“公共服务”（public services）或“公共需要”（public necessary）的能力；国家之所以征税，也正是为了满足其创造者——作为缔约主体的人民对公共服务的需要。

2. 凯恩斯主义。19世纪末至20世纪中叶，随着资本主义从自由走向垄断，西方资本主义国家也逐步从经济自由主义转向国家干预经济的凯恩斯主义；与此同时，作为国家宏观调控的经济手段之一的税收和法律手段之一的税法，其经济调节等职能被重新认识并逐渐加以充分运用。今天，在现代市场经济日益向国际化和全球趋同化方向发展的趋势下，世界各国在继续加强竞争立法，排除市场障碍，维持市场有效竞争，并合理有度地直接参与投资经营活动的同时，越来越注重运用包括税收在内的经济杠杆对整个国民经济进行宏观调控，以保证社会经济协调、稳定和发展，也满足了人民对经济持续发展、社会保持稳定的需要。

3. 交换说。交换说认为国家征税和公民纳税是一种权利和义务的相互交换；税收是国家保护公民利益时所应获得的代价。“交换”（exchange）是经济分析法学派运用经济学的理论和方法来分析法律现象时所使用的的基本经济学术语之一。该学派认为，两个社会行为主体之间的相互行为，可以分为三种类型：第一种是对主体双方都有利的行为；第二种是对主体双方都不利的行为；第三种是对一方有利而对另一方不利的行为。经济分析学家们把第一种行为称为交换，而把后两种都称为冲突。从这个意义上说，税收也可以被认为是交换的一部分。这种交换是自愿进行的，通过交换，不仅社会资源得到充分、有效地利用，而且交换双方都认为其利益会因为交换而得到满足，从而在对方的价值判断中得到较高的评价。而且在这种交换活动中，从数量关系上看，相互交换的权利总量和义务总量总是等值或等额的，所以不存在一方享有的权利（或承担的义务）要多于另一方的情况，也就不产生将一方界定为“权利主体”而将另一方界定为“义务主体”的问题。

4. 公共需要论。经济分析法学派的代表人物波斯纳（R. A. Posner）认为，“税收……主要是用于为公共服务（public services）支付费用的”。一种有效的财政税（revenue tax）应该是那种要求公共服务的使用人支付其使用的机会成本（opportunity costs）的税收。但这就会将公共服务仅仅看作是私人物品（private goods），而它们之所以称其为公共服务，恰恰是因根据其销售的不可能性和不适当性来判断的。在某些如国防这样的公共服务中，“免费搭车者”（free-rider）问题妨碍市场机制提供（公共）服务的最佳量。所以，由于公共服务的消费所具有的非竞争性和非排他性的特征，决定其无法像私人物品一样由“私人部门”生产并通过市场机制来调节其供求关系，而只能由集体的代表——国家和政府来承担公共服务的费用支出者或公共需要的满足者的责任，国家和政府也就只能通过建立税收制度来筹措满足公共需要的生产资金，寻求财政支持。

5. 马克思主义。马克思主义认为,国家起源于阶级斗争,是阶级矛盾不可调和的产物,是阶级统治、阶级专政的工具。“实际上,国家无非是一个阶级镇压另一个阶级的机器。”与此相联系,马克思主义国家税收学说认为,税收既是一个与人类社会形态相关的历史范畴,又是一个与社会再生产相联系的经济范畴;税收的本质实质上就是指税收作为经济范畴并与国家本质相关联的内在属性及其与社会再生产的内在联系;税法本质则是通过法律体现的统治阶级参与社会产品分配的国家意志。由此,国家分配论和国家意志论成为我国税收和税法本质学说的支配观点。根据这一理论,税收作为分配范畴与国家密不可分,“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税”;税收是国家凭借政治权力对社会产品进行再分配的形式;税法是国家制定的以保证其强制、固定、无偿地取得税收收入的法规的总称。

有的学者根据其性质将这些学说归结为“权力关系说”和“契约关系说”两大类,并认为在我国税收理论界,对于税收的定义有两种截然不同的解释。一种是在马克思主义“国家分配论”和“国家意志论”的基础上构建的税法理论体系。此观点认为,税收的本质是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照预定标准,无偿地参与经济单位或个人创造的国民收入分配所形成的特定分配关系。这一定义明确了税收的一些共性,如税收的目的是实现国家职能,税收具有无偿性和强制性等。以此为依据,学者们又有了扩展性的解释,比如:在税收法律关系中,国家和纳税人的“权利和义务不对等”、“税收体现了国家的意志”等等。^①可见,这种对税收的解释是基于国家的政治权力,国家与纳税人之间是“权力义务关系”,即国民对国家课税权的服从关系。西方主流理论界对税收的另一种解释与此截然不同,有代表性的观点主要有^②:一是“公需说”。以17世纪德国的旧官方派柯劳克、20世纪初的日本财政学家小川乡太郎等为代表,认为国家是出于公共需要向居民征税。二是“利益说”。以18世纪资产阶级思想家卢梭、孟德斯鸠等为代表,认为税收是人民获得利益的保障。三是“交换说”。以19世纪法国无政府主义代表人物蒲鲁东为代表,认为国家以一定的成本产生勤劳,卖于人民,故人民应以交税来偿付国家勤劳的代价。四是“义务说”。强调国家与人民是主从关系,纳税是人民应尽的义务。五是“社会政策说”。强调税收是改变收入和财产不平等的一种社会改良政策。六是“债务说”。将国家与纳税人之间的税收法律关系视之为“债”的关系。如德国税法学家阿尔祥特·亨泽尔在1924年出版的《税法》一书中明确指出,税收法律关系在性质上应属于公法的债权债务关系,与行政法律关系应有本质的区别。

在以上各学说中,“义务说”由于将国家凌驾于人民之上而广受批判;“社会政策说”仅仅强调了税收对收入分配的调节职能而存在片面性,所以不被广泛接受;其余四种学说尽管意思不同,但显然都受到了“社会契约论”的影响,把税收视为人民与国家的一种契约,即人民向国家纳税,让渡其自然财产权利的一部分,是为了能够更好地享有其他自然权利以及公力救济,国家征税也正是为了能够有效地、最大限度地满足

① 张继民. 税收学. 成都:西南财经大学出版社,1997:7-10.

② 金人庆. 领导干部税收知识读本. 北京:中国财政经济出版社,2000:21-33.

人民对国家的上述要求。可见西方主流理论界的税收理论体系,是基于“社会契约论”构建的,国家与纳税人之间的关系是“交换关系”、“债务关系”或者“契约关系”。两者比较,“权力关系说”强调了国家的政治权力和公民的义务,而“契约关系说”则强调了税收的公共性、契约性,强调了公民应享有的权利以及国家所承担的责任。“权力关系说”长期以来在我国理论界占统治地位。但随着社会主义市场经济的完善及政府职能的转变,人们对“权力关系说”的批判愈加激烈,越来越多的人倾向于用“契约关系说”来解释税收。其主要理由是:“权力关系说”强调国家单方面的意志,不足以解释社会主义税收“取之于民,用之于民”的性质。其现实原因是:在我国社会进程中出现了一些矛盾,其背景是政府的公共权力过于强势,公民私权对政府公权的监督长期缺位,坚持“权力关系说”会加剧公权与私权之间的失衡。与此相反,“契约关系说”更有利于对公共权力的监督和制约。但用“契约关系说”解释税收有致命弱点。根据《高级汉语词典》的解释,“契约是指双方或多方共同协议订立的有关买卖、抵押、租赁等关系的文书”,根据《中国大百科全书(法学卷)》的解释,“契约即合同”。从历史事实观察,13世纪英格兰出现的《大宪章》第一次明文规定了“国王征税必须征得全体人民的同意”,可以看作是税收“契约”的萌芽。在资产阶级思想启蒙和革命时期,社会契约论被资产阶级当作思想武器,据以挑战封建统治阶级权力的合法性,社会契约论从此开始有深远影响。但社会契约论并不足以解释历史上所有的税收现象。如我国远古的贡、助、彻以及封建社会的赋、租、庸、调、捐、饷等等,完全凭借强制力征收,不能视之为“契约”。西方中世纪的税收充斥着不同阶级的角力和博弈,国王征税主要是凭借“天赋”的王权、强大的国家机器和封建等级,国家与纳税人之间也谈不上“契约”。由于契约论的历史先验性,难以揭示税收的本质。^①

二、税收本质分析

税收的本质,是国家以法律规定向经济单位和个人无偿征收实物或货币所形成的特殊分配关系。这种分配关系集中反映了国家与各阶级、各阶层的经济关系、利益关系,具体表现在如下方面:分配的主体是国家,它是一种以国家政治权力为前提的分配关系;分配的客体是社会剩余产品,不论税款由谁缴纳,一切税源都是来自当年劳动者创造的国民收入或以往年度积累下来的社会财富;分配的目的,是为实现国家职能服务;分配的结果,必然有利于统治阶级,而不利於被统治阶级,因为税收从来都是为统治阶级的利益服务的。不同的社会经济制度和不同的国家性质,决定不同国家税收的本质。

1. 资本主义国家税收的本质

资本主义国家税收,是资本主义国家财政收入的主要来源,是其国家(政府)机器赖以存在并实现一切职能的物质基础。从税收负担来看,不论是直接税或间接税,都要由劳动者来负担。间接税,表面上是由商业资本家来缴纳,但实际上税款又通过消费品的价格转嫁给了广大消费者。列宁在《评国家预算》一文中指出:“征收日用品的间

^① 程建华,武靖州.“权力关系说”与“契约关系说”辨析——基于对税收的本质和性质的理解.科学·经济·社会,2008(1).

接税是极不公平的。它把全部重担转嫁到穷人身上，给富人造成特权。人愈是穷，他愈是要把自己更大一部分收入以间接税形式缴纳给国家。”从税收用途来看，资本主义国家通过税收取得的收入，又通过财政支出为资产阶级利益服务。特别是庞大的军费支出，成了垄断资产阶级发财致富的重要途径。其暴力机关的支出，也是直接或间接地为资产阶级利益服务的。此外，资本主义国家还通过国家干预经济，对那些需要大量投资而私人资本家又不愿投资的项目，如水电站、大坝以及风险较大的尖端技术试验等，通过财政拨款来投资，一方面，使成千上亿的国民收入通过资本主义财政的再分配直接转到资本家的手中；另一方面，维护了资本主义制度，资本主义国家税收就其本质来讲，是资本主义国家的经济基础，是资本主义国家对劳动者的额外剥削，是一种超经济剥削关系。

2. 我国社会主义税收本质

我国是人民民主专政的社会主义国家，是为广大劳动者谋利益的。在我国社会主义制度下，实行生产资料社会主义公有制为主体、多种所有制并存、劳动者是国家的主人、企业的主人。在国家、企业和劳动者之间根本利益是一致的。因此，我国的社会主义经济制度和社会主义国家性质决定了我国社会主义税收与资本主义税收有着截然不同的本质。

从我国社会主义税收的来源看，主要来自社会主义全民所有制的国有企业、集体所有制企业等公有制企业。在我国，公有制经济在国民经济中占主导地位，公有制企业缴纳的税额占税收总额的大部分。我国税收增长，主要依靠社会主义生产的增长，特别是依靠社会主义公有制企业收入的增长。国家对集体经济的征税实行兼顾国家、集体和个人三者利益的原则；对农民缴纳的农业税则实行轻税、稳定负担、增产不增税的政策。而且，随着农业生产的发展，农业税在税收总额中所占比重已经逐渐下降。国家对劳动者和其他个人征税的比重很小。从我国税收的用途来看，我国社会主义税收是为广大劳动者利益服务的，它直接或间接地用于为劳动者造福的各项事业。国家通过税收筹集的资金，按照国家预算的安排，有计划地用于发展社会主义经济，发展社会主义科学、文化、教育、卫生事业，用于加强战备、巩固国防等。这些都是直接关系到劳动者根本利益的。与此同时，国家在生产发展的基础上，还不断提高居民的物质文化生活水平。近年来，国家拿出大量资金用于改善城乡居民的物质文化生活，包括提高农副产品的收购价格、各种价格补贴、提高工资、安置城镇待业青年和新建民用住宅等。从以上我国社会主义税收的来源和用途可以看到，我国社会主义税收的本质，是国家筹集社会主义建设资金的工具，是为广大居民利益服务的，体现了一种“取之于民、用之于民”的社会主义分配关系。

第二节 税收的内涵、特征和作用

一、税收的内涵

税收是国家为满足社会公共需要，凭借公共权力，按照法律所规定的标准和程序，

参与国民收入分配,强制取得财政收入的一种特定分配方式。它体现了国家与纳税人在征收、纳税的利益分配上的一种特殊关系,是一定社会制度下的一种特定分配关系。税收收入是国家财政收入最主要的来源。马克思指出:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西”,“国家存在的经济体现就是捐税”。恩格斯指出:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。”19世纪美国法官霍尔姆斯说:“税收是我们为文明社会付出的代价。”这些都说明了税收对于国家经济生活和社会文明的重要作用。

二、税收的特征

税收与其他分配方式相比具有强制性、无偿性和固定性的特征,习惯上称为税收的“三性”,具体如下:

1. 强制性

税收的强制性是指税收是国家以社会管理者的身份,凭借政权力量,依据政治权力,通过颁布法律或政令来进行强制征收。负有纳税义务的社会集团和社会成员,都必须遵守国家强制性的税收法令,在国家税法规定的限度内,纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁,这是税收具有法律地位的体现。强制性特征体现在两个方面:一方面税收分配关系的建立具有强制性,即税收征收完全是凭借国家拥有的政治权力;另一方面是税收的征收过程具有强制性,即如果出现了税务违法行为,国家可以依法进行处罚。

2. 无偿性

税收的无偿性是指通过征税,社会集团和社会成员的一部分收入转归国家所有,国家不向纳税人支付任何报酬或代价。税收的这种无偿性是与国家凭借政治权力进行收入分配的本质相联系的。无偿性体现在两个方面:一方面是指政府获得税收收入后无需向纳税人直接支付任何报酬;另一方面是指政府征得的税收收入不再直接返还给纳税人。税收无偿性是税收的本质体现,它反映的是一种社会产品所有权、支配权的单方面转移关系,而不是等价交换关系。税收的无偿性是区分税收收入和其他财政收入形式的重要特征。

3. 固定性

税收的固定性是指税收是按照国家法令规定的标准征收的,即纳税人、课税对象、税目、税率、计价办法和期限等都是税收法令预先规定了的,有一个比较稳定的试用期间,是一种固定的连续收入。对于税收预先规定的标准,征税和纳税双方都必须共同遵守,非经国家法令修订或调整,征纳双方都不得违背或改变这个固定的比例或数额以及其他制度规定。

税收的三个基本特征是统一的整体。其中,强制性是实现税收无偿征收的强有力保证,无偿性是税收本质的体现,固定性是强制性和无偿性的必然要求。

三、税收的作用

税收作用的发挥有其理论的背景,所以不同时期的学者对其职能作用会有不一样的

主张和评价。

(一) 西方国家税收作用的变迁

1. 亚当·斯密时期

亚当·斯密生活在资本主义上升的时期,他认为,税收的职能作用有两方面:一方面是给人民提供充足的收入;另一方面是给国家或者社会提供充分的收入。他的财税理论被当时的英国政府和其他一些西方国家的政府所欢迎,这一理论的实施促进了资本主义世界经济的发展。

2. 瓦格纳时期

从19世纪下半叶开始,资本主义由自由竞争转为垄断,贫富差距扩大,阶级矛盾激烈。瓦格纳提出社会改良思想,包括税收政策的改良。他认为,赋税不仅要干涉国民财产所得和分配,还应调节国民的生产和消费,以此来调整社会财富的悬殊。他所提出的税收经济调节作用是税收职能作用的一个发展。

3. 凯恩斯时期

资本主义社会在20世纪30年代陷入了经济危机,为解决当时的社会经济问题,凯恩斯提出,国家应该运用行政、立法的手段干预经济。他主张缩小收入差距,实行收入再分配,扩大消费,增加就业机会。他的思想在一定程度上提高了税收作用的地位。

4. 萨缪尔时期

他赞同凯恩斯对于税收职能作用的理论,指出税收收入关系到国家的福利,认为税收收入是国家福利所需资金的重要来源。在他这一时期,西方国家的财税收入都比较稳定。

5. 斯蒂格利茨时期

在20世纪70年代后,资本主义国家结束了所谓的“黄金时期”,陷入通货膨胀。这一时期的许多学者都认为政府应当出面干预、调节经济,如刺激有效需求,减小国民收入差距,调整产业结构,促进经济的稳定增长。这就形成了现在资本主义国家税收的职能作用。

(二) 我国不同时期的税收作用

1. 新中国成立之初

新中国成立之初,经济基础非常薄弱,国家财政极为困难,再加上投机商引发了物价波动的浪潮,为了克服财政困难,消灭预算赤字,平抑物价,政府统一全国税政,广泛开辟税源,充实和加强税务机构,到1951年,终于实现了收支平衡,略有盈余,把国家财政置于稳固可靠的基础之上。与此同时,随着税收收入的增加,财政支出的规模和结构有了很大改善,为以后的大规模经济建设奠定了基础。总之,这一时期的税收,在消灭预算赤字、平抑市场物价、恢复国民经济、争取整个财政经济状况的根本好转方面发挥了重要的作用。

2. 社会主义过渡时期

社会主义过渡时期的总任务,是要逐步实现社会主义的“三大改造”,因此,这个时期的税收,根据“公私区别对待,繁简不同”的原则,在配合“三大改造”,保护和发展社会主义、半社会主义经济,有步骤、有条件、有区别地利用、限制和改造资本主

义工商业方面发挥了重要作用。

3. 计划经济时期

1978年12月党的十一届二中全会以后,随着改革开放的深入,逐步摆脱了旧的传统体制观念,提出建立计划经济与市场调节相结合的经济体制和运行机制,经济条件起了重大的变化,税收越来越得到人们重视,税收作用日益扩大。特别是1992年10月党的十四大确定要建立社会主义市场经济体制以后,经济形势产生新的重大变化,税收可以起的作用更为广泛。

(三) 当前条件下我国税收的作用

我国的财政收入主要来源于税收。从宏观上预测,未来几年我国税收收入增长势头虽有所放缓,但仍然会有显著的增长。我们既要通过新一轮的税制改革,优化税制结构,为经济的持续、稳定、健康发展打下坚实基础,并且通过增添新税种,加强税收征管力度,确保收入随着经济的发展而稳定增长,不断增强国家财政实力,为提高各级政府公共服务和社会管理的能力,促进和谐社会建设提供财力保证。

1. 税收是调控经济运行的重要手段

经济决定税收,税收反作用于经济。这既反映了经济是税收的来源,也体现了税收对经济的调控作用。税收作为经济杠杆,通过增税与减免税等手段来影响社会成员的经济利益,引导企业、个人的经济行为,对资源配置和社会经济发展产生影响,从而达到调控宏观经济运行的目的。政府运用税收手段,既可以调节宏观经济总量,也可以调节经济结构。

2. 税收是调节收入分配的重要工具

从总体来说,税收作为国家参与国民收入分配最主要、最规范的形式,规范政府、企业和个人之间的分配关系。首先,从不同税种的功能来看,在分配领域发挥着不同的作用。如个人所得税实行超额累进税率,具有高收入者适用高税率、低收入者适用低税率或不征税的特点,有助于调节个人收入分配,促进社会公平。消费税对特定的消费品征税,能达到调节收入分配和引导消费的目的。发挥税收在促进社会安定团结中的作用。其次,还要求我们每一次的税制改革,每一项税收制度、税收法律法规乃至征收管理措施的出台,都应首先考虑是否受到大多数人的拥护,是否严重危及大多数人的利益,是否会促进和保持社会的安定团结。当前,强调发挥税收在促进社会安定团结中的作用,最重要的是适度调整分配格局,为社会和谐当好“减震器”和“调压阀”。

3. 税收还具有监督经济活动的作用

税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域,能够综合反映国家经济运行的质量和效率。既可以通过税收收入的增减及税源的变化,及时掌握宏观经济的发展变化趋势,也可以在税收征管活动中了解微观经济状况,发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题,从而促进国民经济持续健康发展^①。

^① 丁晓东. 浅谈税收的作用. 时代金融, 2011 (3).

第三节 税收的原则

我国历史上的征税原则论是比较丰富的，归纳起来，大致是从四个方面的需要出发而提出来的：一是从争取民心、稳定统治秩序出发，强调征税要合乎道义、公平、为公为民等原则；二是从发展经济的需要出发，强调征税要坚持适时、有度、培养税源等原则；三是从组织财政收入出发，强调征税要采用普遍、弹性、税为民所急等原则；四是从税务管理的要求出发，强调征税要贯彻明确、便利、统一、有常规、有效益等原则。这些原则之间既有相辅相成、相互促进的一面，又有相互矛盾、相互制约的一面，而每一原则又有其特定的意义。现阶段，学者们一般认为税收应该遵循以下原则：

一、财政原则

税收的财政原则的基本含义是：一国税收制度的建立和变革，都必须有利于保证国家的财政收入，亦即保证国家各方面支出的需要。自国家产生以来，税收一直是财政收入的基本来源。

美国供给学派的著名代表拉弗教授长期致力于税收与经济关系的研究，他在对大量材料分析、研究的基础上，发现税率与税收收入、经济增长之间存在一种特殊的函数关系：当税率为零时，市场经济活动或税基为最大，但税收为零，税率稍有提高后，税基会相应缩小，但其程度较小，故税收总额还会增加；当税率上升至某一最适度的点，税收极大化，找到最佳税率。如果超过这一点，继续提高税率，就进入“拉弗禁区”，因税基以更大程度缩小，即市场活力或生产加速萎缩，反而导致税收下降；当税率处于禁区的末端，即税率为100%时，税收也相应降至零。因此，财政原则并不意味着税率越高，税收收入就越大。

二、公平原则

税收公平原则，就是政府征税，包括税制的建立和税收政策的运用，应确保公平，遵循公平原则。

税收的公平原则要求条件相同者缴纳相同的税（横向公平），而对条件不同者应以区别对待（纵向公平）。研究公平问题，必须要联系由市场决定的分配状态，倘若由市场决定的分配状态已经达到公平的要求，那么，税收就应对既有的分配状态作尽可能小的干扰；倘若市场决定的分配状态不符合公平要求，税收就应发挥其再分配的功能，对既有的分配格局进行正向矫正，直到其符合公平要求。

公平是税收的基本原则。在亚当·斯密的税收四原则中，公平原则列为首位。在我国历史上，也多有强调税收公平的论述。在现代社会，税收公平原则更是各国政府完善税制所追求的目标之一。但税收怎样才算公平，在不同时期，往往标准不同，理解也不同。从历史发展过程看，税收公平经历了一个从绝对公平转变到相对公平，从社会公平拓展到经济公平的发展过程。