



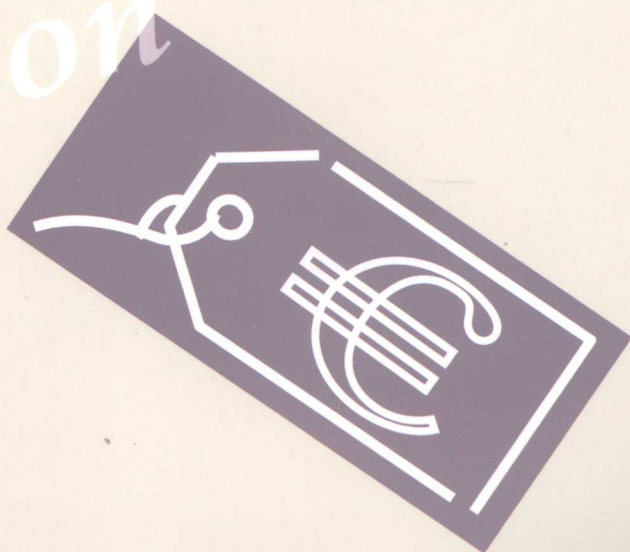
高等院校财政学专业
教材新系

税收学

林江 温海滢 编著

Taxation

Taxation



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

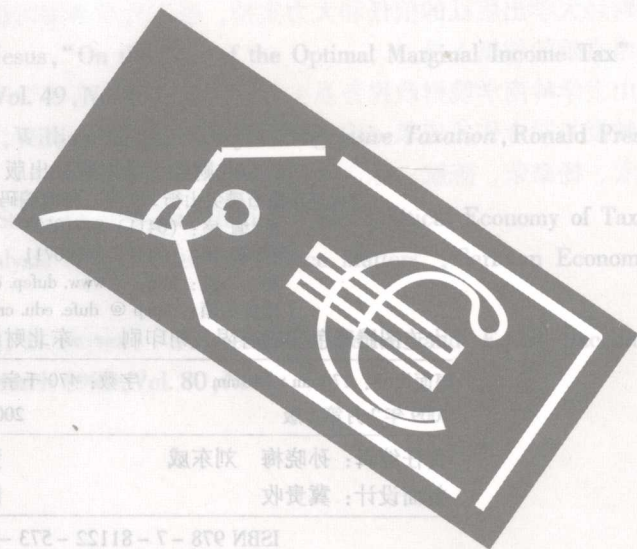


高等院校财政学专业
教材新系

税收学

林江 温海滢 编著

Taxation



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连



© 林江 温海滢 2009

业学学经经经经高等

图书在版编目 (CIP) 数据

教材 财经

税收学 / 林江, 温海滢编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 2
(21 世纪高等院校财政学专业教材新系)
ISBN 978 - 7 - 81122 - 573 - 0

I. 税… II. ①林…②温… III. 税收理论 - 高等学校 - 教材
IV. F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 009775 号

学 经 经 经

教材 财经

noitlxel

东北财经大学出版社出版
(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523
营销部: (0411) 84710711
网 址: <http://www.dufep.cn>
读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 470 千字 印张: 21 1/2
2009 年 2 月第 1 版 2009 年 2 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 刘东威 责任校对: 何 群
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 573 - 0

定价: 34.00 元

东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

东北

序

30年来,在经济市场化和财政公共化改革的过程中,我国税收发生了巨大改变,它作为政府职能的公共收入保障体系和宏观经济调控手段,对社会经济的各方面发挥了强有力的作用与影响。税收理论不仅来源于实践,更可以对实践产生强有力的指导作用。税收学就是税收理论和税收实践的总结与提炼,它不仅是教书育人的重要范本,也对税收研究活动和税收教学活动产生重大影响。作为税收学教科书,它还是高等院校税收学课程的教学目标、教学内容、教学模式和教学方法不断探索和创新的体现。

目前我国设有财政学专业的70多所高校中,税收学通常被列作财政学专业的核心课程和财经管理类本科专业的重要课程。尽管教学方式、教学内容存在差异,如有些学校强调税收学作为财政学的有机组成部分,寓税收学于财政学的教学过程之中;有些学校强调税收学的相对独立性;还有一些学校强调从企业、纳税人的角度来讲授税收学,但是税收学的内容是越来越丰富了,税收学已经超出了西方税收经济学的范畴,而将税务管理、税收筹划、纳税检查等内容融进去,其学科内容也兼顾了管理学、法学等。最近几年,国内的综合性院校财税系和财经院校的财税学院在税收学教学内容和方法方面所进行的探索,有力地推动了税收学教学的发展,使税收学教学活动在中国国情的基础上逐渐与国外税收学教学活动接轨,为培养具有国际视野和一定的研究与实践能力的财政学人才(包括其他经管类专业人才)提供了较好的专业知识平台。

教材是教学内容的重要载体和教学活动的重要构成部分,在教师教学和学生学习的过程中扮演着重要角色。近10年来,与税收学教学活动的改革和发展相适应,税收学教材的编写与选用也在不断变化。从将税收理论与中国税制结合在一起教学,过渡到二者分离和分别编写教材,再过渡到选用英文原版教材,税收学教材不断吸纳国外税收研究的新成果,教学内容逐渐形成体系并不断完善。在丰富了税收学教学内容的同时,通过教材编写方法的改进,部分教材很好地将税收理论与税收实践进行了结合,使高校税收学教材的编写水平不断提高。

对于将税收理论与中国税制结合在一起的教材,目前采用较多的书名为“国家税收”,但这一书名涵盖下的教材,其内容可能过于庞杂和具体,也容易冲淡税收理论的深度,使税收理论知识体系不系统或理论讲解得不透彻;也可能由于兼顾了税收理论的通彻和税制内容的完整,却导致整个教材篇幅过于庞大,使得在规定的学时内难以完成教材预设的全部内容。

对于单独讲解税收理论的教材,目前比较一致的做法是区分为“税收学”和

“税收经济学”两种，但这样做的结果是，丰富教学内容的初衷可能由于教材包罗了税收学几乎所有理论并对其详细阐述而产生冗长的感觉。而直接选用英文原版教材，尽管它开拓了税收学教学活动的国际视野，但是，无论是基于哪个学派的观点编写的原版教材，都可能由于其税收理论与实践和我国税收实践的差异以及学生知识背景的差异，给课堂教学活动带来一定的困难。

林江教授和温海滢副教授编著的这本《税收学》试图解决这些问题，从形式和内容上看，这本教材似乎在走一条中间道路。它既吸收了西方发达国家税收学教材的形式特点和基本知识体系，又结合了我国税收理论和实践的发展，在保证税收学理论框架完整的前提下，凝练税收学的内容，以一种比较清晰的思路将税收学的理论和实践安排在一起，从而在一定程度上克服了上述问题，作出了有益的尝试。

特别值得一提的是本书的特点：（1）本书采用了“问题导向型”方法，从“本章导入场景”开始各章的叙述；（2）各章节均用简洁的语言将税收学的理论知识表达出来，没有过多的铺陈，给教师和学生预留了较大的思考空间；（3）通过“相关知识专栏”，把与各章节相关的内容补充进来，但没有冲淡各章节的主干内容，从而保持了全书脉络简洁的特色；（4）通过“应用专栏”，将与税收理论密切相关的税收实践活动引入各章节，而没有将应用状况铺陈在理论讲解中，既达到了例证的目的，又保持了理论知识的紧凑度，较好地实现了理论与实践的结合；（5）书中“认知题”和“思考题”的设计，为不同授课深度的教学模式提供了知识巩固的平台，部分思考题的设计提示教师在授课过程中可能延伸的理论与实践领域，与全书留有思考空间的特色相符，这一点吸收借鉴了西方教材的优点，对培养我国大学生的思考能力很有益处；（6）“实践教学环节”的设计，可以辅助教师和学生提高章节知识的应用能力，既可以加深学生对知识的感性认识和深入理解，又可以培养学生相应的应用技能，达到应用经济学学科培养学生分析问题和解决问题能力的目标。

总体来看，本书为高校税收学教材的编写作出了有益的尝试，是一本有自身特色和创新特征的税收学教材，我们期待着本书在高校税收学教学活动中取得良好的效果。



2008年10月

前言

税收是国家主权在经济领域的体现，是国家财政最主要的收入来源，也是政府调节经济的重要政策手段。税收学是一门介绍税收基础知识、揭示税收基本规律、研究税制设计、分析税收政策影响、探讨税收管理及其体制的科学，是财政税收专业和其他相关专业的重要课程。

税收学教学与教材现状

近 20 年来，国内的税收学教学和教材可以根据内容分为三种类型：第一种是将税收学放在财政学的框架中，作为财政收入理论、实践和政策的一部分，不再单独开设税收学课程，这种情况一般出现在非财政税收专业的教学活动中；第二种是单独开设税收学课程和采用税收学教材，但是，其教学内容和教材编写往往是在税收理论的基础上更加侧重税收制度的讲解，特别是对中国税制的阐述；第三种也是单独开设税收学课程和采用税收学教材，但是，其教学内容和教材编写更加注重税收理论的系统性和动态性，仅将税收制度作为税收理论的一个组成部分，没有过多着力于税收制度。

随着我国高等教育国际化步伐的加快，借鉴国际经验，近年来，税收学教学内容与教材编写逐渐与国际接轨，逐步过渡到将税收理论与税收制度加以分离，并倾向于对税收理论的深入研究和对税收前沿与边缘问题的深入讨论，很多院校甚至选用英文原版教材作为本科生的主体教材，极大地推动了我国税收学教学内容的改革和教材编写水平的提高。

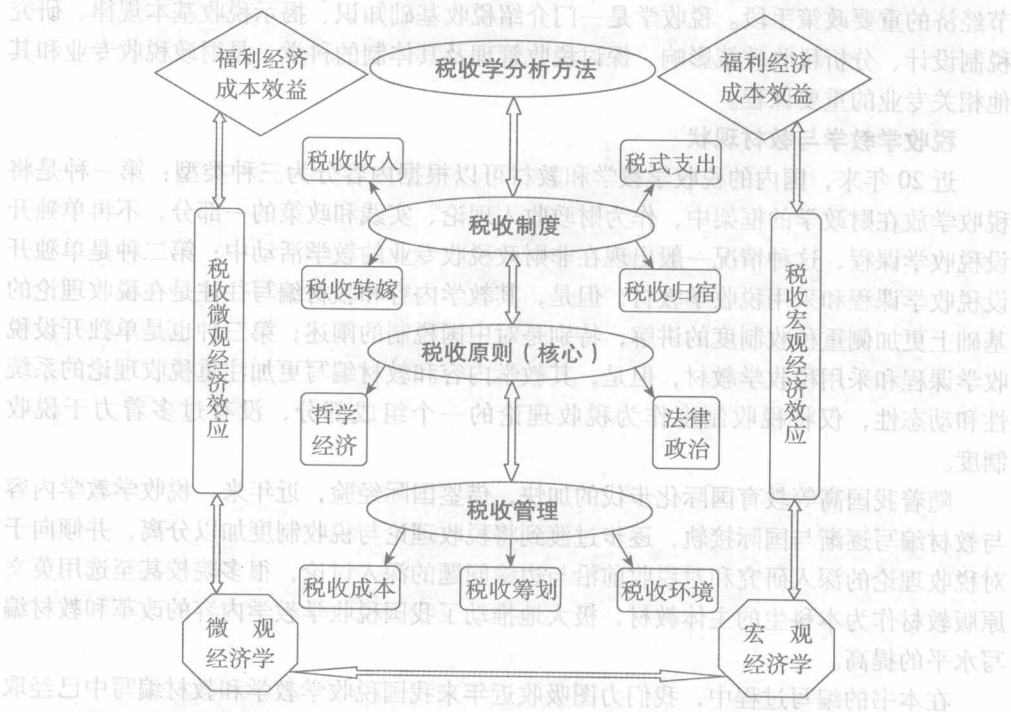
在本书的编写过程中，我们力图吸收近年来我国税收学教学和教材编写中已经取得的成果，并借鉴国外税收学教材编写的经验，更加明确地将税收学的基本理论系统地展现出来，摒除由于现有的税收学教材面面俱到带来的授课时间过长和忽视本科生思考能力与实践能力的培养的问题，在凝练地介绍税收学的基础理论和部分前沿理论的基础上，加强学生思考能力与实践能力的培养，逐渐过渡到注重税收问题量化研究和问题导向型教学的方向上来。

本书的阐述框架

近年来，国内外的税收理论与实践不断影响我国税收学的研究内容和发展方向，特别是随着我国经济模式的转型和经济实践的丰富，这种趋势越来越明显。鉴于这种情况，本书选取了一种简洁的理论框架，试图明了地将税收学的核心知识呈现出来，给学生以清晰的理论轮廓，然后通过“相关知识专栏”和“应用专栏”充实本书的知识体系，较好地将税收学的基本理论、前沿知识和实践加以结合，概括地阐述税收学中的共性问题。

本书的理论框架

税收学是一门拥有深刻理论内涵和丰富实践内容的课程，其核心知识可以概括为税收理论、税收制度和税收管理三个部分。本书以此为线索，阐述了税收学的基本理论、重要实践和研究方法，如税收的经济效应、税收原则、税收转嫁与归宿、税收成本、税收制度、税收管理和税收管理体制、税收筹划等，并以此为基础，吸收了国际上和我国税收研究领域的新成果，介绍了达成共识的部分税收新理论和税收应用知识，如税收收入和支出的测算、税收成本的控制、税收风险的管理和税收环境的治理等，搭建起本书的理论框架，见下图。



本书的写作特色

作者在编写时力图体现如下的思想和意图，以形成自己的写作特色：第一，简明扼要地介绍税收学的理论知识，避免过多的解释性阐述与例证，浓缩税收学的核心知识；第二，将税收问题的分析方法引入教学，力图改变学生完成税收学课程后依然难以运用所学知识解释和分析经济现实的局面，努力培养学生自主分析问题的能力；第三，设计实践教学环节，以增强学生的感性认识，加深学生对知识的理解，提高学生理论联系实际的能力；第四，采用“相关知识专栏”和“应用专栏”对本书的主体部分进行支撑，以保证知识结构的完整性；第五，设计理论性较强的思考题，希望将经济学、财政学和税收学的教学融合起来，培养学生综合运用理论知识全面深入分析问题的能力。在行文中，本书力求概念准确、语言精炼、层次分明和通俗易懂，以便学生通过自学也可以较好地掌握本书的知识。

本书的学习指导

本书的编写以财政税收专业本科教学工作为出发点，同时兼顾选修本课程的相关专业的教学情况。完成本书的学习需要具备较为扎实的微观经济学和宏观经济学理论基础，熟悉和掌握一定的经济学分析方法，了解部分经济学前沿理论，具备一定的逻辑学、哲学、法学和社会学基础知识，深入理解财政学相关理论与政策，并具备能够将税收学置于经济学、财政学、法学和经济学研究方法的框架中进行分析的思维方式。本书教学的目的是使学生熟练掌握税收学的理论和分析方法，并能够独立运用其分析和解决相关问题。

简单的教学计划

关于教学计划，本书建议：对于财政税收专业，完成本书的全部教学内容和实践教学环节大致需要 54 学时；对于开设税收学课程的其他相关专业，可以将教学内容压缩至 30~36 学时，并根据专业需要选择性地开展 2~6 学时的实践教学。

由于笔者水平有限，书中难免有缺点和错误，恳请得到专家和同行的批评指正。

编著者

2008 年 10 月

4.2	税收公平原则	74
	本章小结	82
	思考与实践	82
	推荐阅读资料	83
	网上资源	83
第5章	税收收入与税式支出	84
	教学目的与要求	84
	教学要点	84
5.1	税收收入及其形式	85
5.2	税收收入测算	87
5.3	税式支出及其形式	93
5.4	税式支出的测算	99
	本章小结	111
	思考与实践	112
	推荐阅读资料	112
	网上资源	112
第6章	税收转嫁与归宿	113
	教学目的与要求	113
	教学要点	113
6.1	税收转嫁与归宿的基本问题	114
6.2	税收转嫁与归宿的局部均衡分析	121
6.3	税收转嫁与归宿的一般均衡分析	131
6.4	市场结构对税负转嫁与归宿影响的局部均衡分析	139
	本章小结	145
	思考与实践	145
	推荐阅读资料	146
	网上资源	146
第7章	税收成本	147
	教学目的与要求	147
	教学要点	147
7.1	税收成本及其构成	148
7.2	税收征管成本及其衡量	151
7.3	税收遵从成本及其衡量	157
7.4	税收成本的控制	165
	本章小结	171
	思考与实践	171
	推荐阅读资料	172
	网上资源	172

第8章 税收制度	173
60E 教学目的与要求.....	173
E0E 教学要点.....	173
10E 8.1 税收制度要素.....	174
E0E 8.2 税收制度结构.....	183
81E 8.3 税收制度设计.....	196
4SE 本章小结.....	216
4SE 思考与实践.....	217
2SE 推荐阅读资料.....	217
2SE 网上资源.....	217
第9章 税收管理与税收管理体制	218
8SE 教学目的与要求.....	218
SEE 教学要点.....	218
9.1 税收管理.....	219
9.2 税收管理体制.....	231
本章小结.....	244
思考与实践.....	244
推荐阅读资料.....	245
网上资源.....	245
第10章 税收筹划	246
教学目的与要求.....	246
教学要点.....	246
10.1 税收筹划及其原则.....	247
10.2 税收筹划的途径与方法.....	256
10.3 税收筹划的收益与成本.....	265
本章小结.....	269
思考与实践.....	270
推荐阅读资料.....	270
网上资源.....	270
第11章 税收风险	271
教学目的与要求.....	271
教学要点.....	271
11.1 政府税收风险及其管理.....	272
11.2 企业税收风险及其管理.....	283
本章小结.....	301
思考与实践.....	301
推荐阅读资料.....	302
网上资源.....	302

第12章 税收环境	303
12.1 税收环境的含义与分类	304
12.2 税收环境的评估	309
12.3 税收环境的治理	318
本章小结	324
思考与实践	324
推荐阅读资料	325
网上资源	325
附录 推荐网络资源	326
参考文献	328
后记	332

第 1 章

导 论

教学目的与要求

培养学生认识和理解税收问题的基本能力。重点掌握税收的定义和税收的职能，掌握税收的形式特征，理解西方的课税依据理论，了解我国的课税依据理论。

教学要点

知识要点：税收的定义；税收的形式特征；税收的财政职能、社会职能和经济职能。

能力要点：区分税收与其他财政收入形式。

【本章导入场景】

在 2008 年的“两会”上，全国政协委员张茵提案，建议降低我国累进制个人所得税的最高边际税率及调高最高应税所得区间的最低额度，引起了社会热议。

张茵女士建议，将我国超额累进个人所得税制度的最高边际税率由目前的 45% 降低为 30%，将最高边际税率适用的所得区间起点由目前的月收入 10 万元提高到 15 万元，同时相应地调整现行个人所得税各个累进税率适用的应税所得区间。^① 她的这一提案被认为是给“富人”减税，不仅引致了附和声，也引来了叫骂声一片。有些声音认为，既然有为“富人减税”的诉求，就有其合理的需求背景；有些声音认为，与其为“富人”降税，政府不如采取措施，以合法的税收公平来实现税收法治，在满足财政提供公共基本需求之后，通过全社会的普遍降税来刺激经济增长和增进创业者的活力，而不是简单地、片面地为高收入者减税，并认为这才是市场经济和民主社会的根本，也是现代法治社会的基本诉求。两种声音莫衷一是，难以平衡。

从经济学的角度看，我们认为，这一事件涉及税收的多个问题，如政府征税权和征税限度的问题、税收对企业和居民经济行为的激励和反激励问题、税收公平的规范问题、税收公平的实现途径问题、税收制度设计中公平与效率兼顾的问题、政府税收政策

^① 《政协委员张茵重申：会联名争取为富人减个税》，载《信息时报》，2008-03-08。内容有改动。

目标确立的问题、税收调节力度的问题等。可以看出，所有这些问题，都可以归结为“政府怎样征税”的问题，而这其中，税收激励和税收公平又是这一事件或问题的核心。

要想很好地理解这一事件，理解以上多个关于“怎样征税”的问题，首先要掌握税收学的一些基本知识，即税收是什么？政府为什么要征税？具备了这些基础知识，才能循序渐进地了解其他税收问题。

1.1 税收是什么

1.1.1 税收的含义

1) 税收的产生与发展

税收是一个古老的政治经济范畴，是人类社会发展到一定历史阶段的产物，是随着国家的产生而产生的。私有财产是税收产生的物质基础，国家公权利的形成是税收产生的政治前提。税收以国家的产生为前提，同时又为国家的存在提供物质基础。拥有课税权是国家存在在经济上的体现，也是国家区别于其他社会组织形式的一个重要特征。国家的征税权力使国家得以维持自身的存在并正常地履行其各项职责。

原始社会没有税收，税收始于奴隶社会。无论何种形式的税收，都体现为国家从个人财产中获取的部分。这种税收索取的总量往往由国家根据王室开支、战争需要和国家财政需要来确定，至于对什么征税、以什么形式征税和征税的强度，都是随着王室需要或者国家的需要来改变的，并往往以国家法令的形式颁布，通过国家权力实现税收的获取。随着资产阶级争取限制国王课税权力斗争的胜利，税收进入了有法律限制与约束的阶段，王室随意征税成为历史。在资本主义政权确立以后，特别是现代宪政体制的发展和税收法定主义的确立，使得政府的征税权既受到限制又得到保护，为税收这一经济范畴的健康发展奠定了良好的基础。

2) 税收的定义

长久以来，各国学者都对税收的定义进行了深入的研究。从理论上讲，系统地对“税收是什么”的问题进行研究，始于资本主义生产方式确立以后，较有代表性的有“利益交换说”和“牺牲说”两个理论。“利益交换说”认为，税收是纳税人对国家为其提供公共服务的一种交换；“牺牲说”认为，税收是国家为了实现国家职能，对纳税人强制课征，是纳税人的无偿牺牲。

亚当·斯密认为，税收是“人民须拿出自己的一部分私收入，给君主或国家，作为一笔公共收入”^①。西蒙·詹姆斯和克里斯托弗·诺布斯认为，“税收是由政权机

^① [英] 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下卷），郭大力、王亚南译，383页，北京，商务印书馆，1997。

构实行不直接偿还的强制性征收”^①。塞里格曼认为,“赋税是政府对于人民的一种强制性征收,用以支付谋取公共利益所需的费用,其中不包含是否给予特种利益的关系”^②。日本的神户正雄认为,“赋税为统治团体以财政收入之目的,对于团体成员立于同一地位者,以非报偿关系而课之有形财产,普遍以货币为方便”;井手文雄认为,“所谓租税,就是国家依据其主权(财政权),无代价地、强制性地获得的收入”^③。马克思曾说过,“赋税是政府机器的经济基础”,“国家存在的经济体现就是捐税”^④。

近年来,我国学者提出了“社会公共需要说”和“权益说”。“社会公共需要说”认为,税收是为了满足社会公共需要而采取的分配形式,这是税收最本质的问题;“权益说”认为,税收是国家为了满足其实现职能的需要,在自身不能直接创造物质财富的情况下,凭借其政治权力对纳税人进行的强制课征,是“取之于民,用之于民”的利益关系,不是等价交换。

关于税收定义的表述,《新大英百科全书》指出,“税收是强制的、固定的征收,它通常被认为是政府对财政收入的捐献,用以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。它不通过交换来取得。这一点与政府的其他收入不大相同,如出售公共财产或发行公债等。税收总是为了纳税人的福利而征收,每一个纳税人在不受利益支配的情况下承担了纳税的义务”^⑤。《美国经济学词典》中表述为,“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式)。其征收对象是财产、收入或资本收益,也可以来自附加价格或大宗的畅销商品”^⑥。日本的《世界大百科事典》认为,“所谓税收,就是国家及其他公共团体以满足其一般经费开支为目的而运用财政权力向人民强制征收的金钱或实物。税收既不同于捐款这种仅体现提供者单方面意志表示的奉献收入,也不同于公有财产收入和公共事业收入这种根据提供者与作为其他接受者的国家及其他公共团体之间的合同而取得的合同收入,它是不必得到纳税者承诺的强制性收入……税收并不像手续费、公共设施使用费和受益费那样仅向获得特别利益的人征收,它是以支付国家及其他公共团体的经费开支为目的的一般性收入。为了特殊的经费而课征的特定的税收为目的税,这是一种例外”^⑦。

国内学者对税收的定义也有一些表述。谢秋朝等的《公共财政学》认为,“税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权力,按法定标准向社会成员强制无偿地征收而取得的一种公共收入”^⑧。《税收经济学导论》认为,“税收是国家为了满足一般的社会共同需要,按事先预定的标准,对社会剩余产品进行的强制、无偿的分配”^⑨。

① [英] 西蒙·詹姆斯、克里斯托弗·诺布斯:《税收经济学》,罗晓林译,10页,北京,中国财政经济出版社,2004。

② [美] 本·巴鲁克·塞里格曼:《租税各论》,陈石孚译,432页,上海,商务印书馆,1934。

③ [日] 井手文雄:《日本现代财政学》,陈秉良译,254页,北京,中国财政经济出版社,1990。

④ 王佐云:《税收学》,4页,上海,立信会计出版社,2004。

⑤ The New Encyclopaedia Britannica, Vol. 17, p. 1076, New York, Helen Hemingway Benton Publisher, 1974.

⑥ The American Dictionary of Economics, p. 311, New York, Facts on File Inc. 1983.

⑦ 《世界大百科事典》,第18卷,422页,株式会社平凡社,1972。

⑧ 谢秋朝、侯菁菁:《公共财政学》,306页,北京,中国国际广播出版社,2003。

⑨ 侯梦蟾:《税收经济学导论》,23页,北京,中国财政经济出版社,1991。

《税务辞典》认为,“税收是国家为了实现其职能,按照法律规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种手段;是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配的一种方式”^①。

综合以上观点,我们将税收的定义表述如下:税收是国家为了履行其职能,凭借政治权力,运用法律手段,按照事先约定的标准,强制地、无偿地参与国民收入分配以取得财政收入的一种方式。税收不具有直接的偿还性,纳税人可以通过享受政府提供的公共产品和公共服务获得利益返还,得到一般性的补偿或返还;税收利益返还也不具有对等性,以保证国民收入再次分配效应的实现。

(3) 对税收定义的理解

(1) 税收的主体

税收的征税主体是国家(政府),包括中央政府和各级地方政府;税收的纳税主体是税法上规定负有纳税义务的自然人和法人。在税收主体的两个方面中,各级政府是税收主体的主导方面,它表现为征税办法由国家制定,征税活动由国家组织进行,税收收入由国家支配管理;纳税人是税收主体的另一个方面,是征税活动的作用对象,是税收负担的主要承担者。

(2) 税收的征税对象

税收的征税对象是一部分社会产品或国民收入。社会产品的价值由C、V和M所构成。税收一般不参与C的分配,只有在特殊情况下才调节分配其中的一部分;税收可以直接或间接来自V,但其不可能成为税收的主要来源;税收的主要来源是M。因此,在一般情况下,税收只参与部分国民收入(V+M)的分配。

(3) 税收的实质

税收是国家凭借政治权力实现的一种资源转移。国家取得税收收入从来都是与政治权力相联系的。政治权力为国家所独有,其在经济上最直接的体现就是征税权,即征税权是国家主权在经济领域内的体现。国家必须依赖政治权力,通过税收立法,才能强制征收税收。

(4) 税收征收的目的

税收征收的目的是为政府履行公共职能筹措财政资金。税收是国家借助公共权力将社会资源的一部分从私人部门转移到国家的公共部门。国家或政府一方面通过向社会征税来筹集财政资金以提供公共产品,实现其公共职能;另一方面也通过税收来弥补公共产品的提供成本。

(5) 税收征收的依据

税收的征收以法律为依据。尽管国家依据政治强权征收税收,但是,税收的征收是以法律为依据的,不是随意征收的,即税收必须是合法的。凡是法律规定不允许征收的,一律不得征收;凡是法律要求征收的,必须依法征收。国家通过法律来保证税收征收的合法性,保证纳税人的基本权利。税收法律对国家或政府、对税收征收和管理部门以及纳税人,具有同样的约束力。税法对任何单位和个人均具有强制约束力,

^① 章炜:《税务辞典》,74页,北京,中国财政经济出版社,1989。

以维持一个国家正常的政治经济秩序。

1.1.2 税收的形式特征

税收作为政府提供公共产品的价值补偿,是凭借国家政治权力取得财政收入的一种形式。与财政收入的其他形式相比,税收具有强制性、无偿性和固定性的特征,这被称为税收的三大形式特征。

1) 税收的强制性

税收的强制性,指的是国家凭借其政治权力,通过法律的形式,来确定税收征纳双方的权利和义务关系,并颁布法令强制实施。我们可以从以下三个方面理解税收的强制性:

(1) 税收是国家依靠政治权力进行的强制性分配

在社会产品分配的过程中存在两种权力:一种是所有者权力,另一种是政治权力。财产和劳动力的所有者凭借其对于财产和劳动力的所有权获得收益,而国家则是凭借政治权力通过对各种所有者参与初次分配所占有的社会产品进行的分配来取得收入。国家征税所依靠的政治权力作为社会最高管理者所拥有的社会公共权力,凌驾于所有者权力之上,可以对一切所有者行使,也不受财产所有权和生产资料所有制形式的制约,对各种社会产品的所有者都具有强制性。依靠政治权力强制征税是国家满足社会公共需要的前提条件。税收是国家依靠政治权力而不是所有者权力进行的强制性分配。

(2) 纳税人必须履行相应的纳税义务

对于纳税人来讲,税收的强制性表现为税收是其必须承担的一项义务。既然社会成员具有享受政府提供的公共产品的权利,就必须为公共产品的提供支付资金。公共产品的特征决定了公共产品的消费者不可能自由出价,只能采取强制征税的方式使公共产品的价值得以补偿。权利与义务是对等的统一体,纳税人在享有使用社会公共事业权利的同时,也必须承担相应的纳税义务。

(3) 法律是税收征纳关系的保障

国家征税和纳税人负有纳税义务的关系是用法律的形式来规定的。法律的权威性和严肃性要求国家依法征税,纳税人依法纳税,任何单位和个人都不得违抗,对于拒绝纳税或逃避纳税义务者,国家则依法实施强制征税并给予相应的法律制裁。就此而言,税收的强制性就是法律的约束性。法律保证征纳双方的分配关系,对违反税收分配关系的行为进行约束,从而确保税收分配过程的顺利实现。

税收强制性的这三个方面相互联系、不可分割,形成一个有机的整体。税收在本质上是满足社会公共需要的一种收入分配形式。税收的强制性从根本上说来源于社会公共需要,要满足社会公共需要,必须由国家这一社会性的管理组织依靠其政治权力强制取得所需的资金;纳税人要享受社会公共产品,也必须承担相应的义务。而法律又保证了税收分配关系的实现,国家既不能滥用职权无限制地随意征税,纳税人也不能抗税或不承担纳税义务;否则,就会损害法律的严肃性。在实践活动中,正确理解