

 世纪高等开放教育系列教材

税收理论与实务

(第三版)

SHUISHOU LILUN YU SHIWU

主编 张莹



 中国人民大学出版社

21 世纪高等开放教育系列教材

税收理论与实务

(第三版)

主 编 张 莹

副主编 李晓丹 桑 凌

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税收理论与实务/张莹主编. —3 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2016. 9

21 世纪高等开放教育系列教材

ISBN 978-7-300-23374-1

I. ①税… II. ①张… III. ①税收理论-中国-高等学校-教材 ②税收管理-中国-高等学校-教材
IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 217972 号

21 世纪高等开放教育系列教材

税收理论与实务 (第三版)

主 编 张 莹

副主编 李晓丹 桑 凌

Shuishou Lilun yu Shiwu

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

电 话 010-62511242 (总编室)

010-82501766 (邮购部)

010-62515195 (发行公司)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京七色印务有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

印 张 17.25

字 数 410 000

邮政编码 100080

010-62511770 (质管部)

010-62514148 (门市部)

010-62515275 (盗版举报)

版 次 2010 年 9 月第 1 版

2016 年 9 月第 3 版

印 次 2016 年 9 月第 1 次印刷

定 价 38.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换



出版说明

1999 年教育部颁布了《面向 21 世纪教育振兴行动计划》，明确提出了实施“现代远程教育工程”。全国教育系统迅速行动起来，在短短的几年时间里，就初步形成了我国开放式的教育网络，搭建了远程教育平台，在构建终身学习体系方面做出了重要的贡献。

随着我国教育的不断深入，教育技术的不断更新，社会各界对远程开放教育的认识也在不断加深。开放教育、远程教育，涉及办学的开放、专业的开放、课程的开放、教育教学手段与方式的变革。高等远程开放教育对振兴我国教育、普及我国高等教育产生了极其深远的影响。

开展高等远程开放教育，涉及的教育教学改革与建设是多方面的，高等远程开放教育的教材建设是其重要环节之一。高等远程开放教育的教材建设要能充分体现现代远程教育的特点，充分考虑远程学习者的特点，满足现代开放教育的需求。为了促进远程开放教育的发展，满足开放教育学习者的需要和教学需要，我们编辑出版了 21 世纪高等开放教育系列教材。该系列教材主要是针对经济类专业课程的教材进行了一体化的设计，在突出课程教材应用性、实践性、普及性和可操作性上下工夫，在体现远程开放教育环境下对学习者的应用能力的培养下工夫。

该系列教材具有以下特点：

1. 充分体现当前经济类学科的最新研究成果；
2. 充分体现远程开放教育的特点，有利于学习者的自学；
3. 充分体现了与经济类各专业基础课、专业课的衔接性、配套性；
4. 在教材编写过程中尽量以案例分析阐述理论，便于学习者理论联系实际；
5. 教材建设中配备了 PPT 讲稿或 CAI 课件、操作练习光盘等，便于教师讲课和学员自学。

该系列教材的建设是远程开放教育教学改革中的初步尝试，是破土而出的幼苗，需要呵护和培养，也需不断修正和完善，希望其在远程开放教育的教学改革中发挥出应有的作用。



第三版前言

《税收理论与实务》2010年9月出版了第一版，2012年9月出版了第二版。近5年来我国税收法律、法规、政策变化较大，本次修订是以截至2016年7月出台的法律、法规为依据，对前两版教材进行的补充和完善。本书删除了过时的内容，补充了新知识，增加了大量案例和习题，强调税收法律、法规的应用，部分重要章节增加了纳税申报表填报实例，加深了学生对理论知识的理解，更加突出了本教材实务的特色，充分体现了新颖性和实用性。本书适合作为大学本科、专科、中专等院校以及税收爱好者的学习教材。

第三版修订的内容主要有以下几部分：

1. 根据财税〔2016〕36号文件，全国实施全面营改增政策，因此教材删除了营业税内容，更新了增值税内容。本次修订我们把营改增的内容整理后，全部列入增值税。
2. 根据财税〔2016〕53号文件，更新了资源税。
3. 对于流转税和所得税中重要的税种，增值税、消费税和企业所得税增加了纳税申报表的编制示例。
4. 个人所得税和企业所得税增加了大量的案例，便于学习者理解相关法律条文。
5. 增加了课后练习题（练习题答案请登录 www.crup.com.cn/jiaoyu 获取）。

第三版修订由云南开放大学张莹老师总纂。第一章由云南大学桑凌老师做了修订，第二章增值税第一节到第五节由桑凌老师修订，张莹老师编写了第六节；第七章第一节资源税由张莹老师重新编写；第五章企业所得税和第六章个人所得税由张莹老师进行了修订；第十章由江苏电大刘培强老师和张莹老师更新了部分内容。习题部分由三位老师共同进行了补充和完善。

近几年我国经济发展较快，税法的变动也是常态，在本书的编写过程中我们虽然已经竭尽全力，力求使教材内容及时反映最新的变化，但是由于税收法律、法规变化较快，加之作者水平有限，难免挂一漏万，书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正，以使我们的教材再版时更加完善。

我们的联系方式：872172467@qq.com。

编者

2016年8月



第一版前言

俗话说：民以食为天，国以税为本。税收之于国家，犹如血液之于人体。一个人血液充足，血脉畅通，富有活力；一个国家税源滚滚，则国脉畅通，民富国强。税收无论对国家，还是对个人而言都非常重要。经济类各专业学生需要深入理解税收的相关知识，掌握我国现行税制的主要内容，为今后从事实务工作打下良好的基础。也正是基于此目的，我们组织了一批教学经验丰富的教师编写了这本教材。

本教材既可作为经济类本、专科各专业学生的教学用书，也可供税务执法人员、税务知识学习者、会计实务工作者以及参加注册会计师、注册税务师考试的人员做参考用书。

我国近几年来税制改革的力度较大，而且在未来相当长的时间内税制改革还将会进一步深化。我们编写的教材以 2010 年 8 月前公布的相关法律法规为基础，以现行的税收相关法规为依据，重点突出了增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税等税种，对于较小的税种则简要介绍。

本教材内容包括税收基本理论、现行的主要税种和税收征收管理三部分，共 11 章，第一章是税收基本理论，第二章至第十章是各税种基本内容，第十一章是税收征收管理。

本教材有以下特点：

一是税收知识较新。由于税收法律、法规更新较快，我们在教材的编写过程中注意吸收最新的税收法规和理论研究成果，力求使学生通过学习掌握最新的知识。希望读者能关注最新动态，推荐关注国家税务总局网站。

二是教材既注重学生对基础知识的掌握，又注重培养学生的实践操作能力。本书奉行理论以够用为原则，每一章中都有大量的实务操作题，尤其是重点问题配有大量的例题和习题。理论与实践紧密联系是本书的一大特色；除此之外，书中还设有想一想、练一练、比一比、最新政策、资料卡、政策解读等小模块，帮助学生加深对知识的理解，同时提高实践操作能力，通过各模块的相互配合，我们相信一定能使读者在较短的时间掌握相关的知识。

三是教材体系设计新颖，为了配合读者自学的需要，每一章前面都有本章要点提示、本章内容简介，每一章结束都有本章小结等内容，读者在学习的过程中要特别留意这些部分，它们是每一章的要点，是必须重点掌握的内容。为了使读者更好地了解相关的知识，我们还设计了小提示、知识链接等内容，知识链接分为资料卡、政策解读、最新规定等内容，这些知识点的拓展对学生理解各章知识将会有很大的帮助。

本书的编者都是从事一线教学的教师并兼做实务工作，有丰富的教学和实践经验。本书由云南广播电视大学张莹老师担任主编，各章的编写分工是：张莹老师编写大纲和样章，并编写了第四、六、七、十一章以及第十章中的车船购置税、城市维护建设税部

分,云南广播电视大学李晓丹老师编写了第三章,云南大学桑凌老师编写了第一、二章,云南广播电视大学杨丹华老师编写了第五章,云南财经大学徐郑锋老师编写了第十章中的印花稅,宁夏广播电视大学李建忠老师编写了第九章中的房產稅、車船稅和第十章中的契稅,山西广播电视大学高瑞老师编写了第八章和第十章中的土地增值稅。全书由张莹老师总纂,并对部分章节进行了修订,桑凌老师对全书的修订做了大量的工作。

在本书的编写过程中,我们参阅了大量的税法文献,虽然已经在参考文献中列出了大部分,但是对于那些为我们提供了思路,而没有能一一列出的文献作者,我们在此也一并表示感谢,正是因为有了你们的前期工作,才使我们的教材能博采众家之所长。

在本书的编写过程中,我们虽然已经竭尽全力,力求使教材内容及及时反映最新的变化,但是由于稅收法律、法規变化较快,加之作者水平有限,难免挂一漏万,书中的疏漏、错误之处,恳請读者指正,以使我们的教材再版时更加完善。

编者



目 录

第一章 税收总论	1
第一节 税收的概念和特征	2
第二节 税收的分类	7
第三节 税收要素	10
第二章 增值税	19
第一节 增值税概述	20
第二节 增值税纳税人、征税范围及税率	23
第三节 增值税应纳税额的计算	40
第四节 增值税的出口退（免）税	54
第五节 增值税的征收管理	59
第六节 增值税纳税申报举例	63
第三章 消费税	72
第一节 消费税纳税人、征税范围及税率	72
第二节 消费税应纳税额的计算	77
第三节 出口应税消费品退（免）税	86
第四节 消费税的征收管理	87
第五节 消费税纳税申报举例	89
第四章 关 税	92
第一节 关税概述	92
第二节 关税纳税人、征税范围及税率	95
第三节 关税应纳税额的计算	98
第四节 关税的征收管理	105
第五章 企业所得税	109
第一节 企业所得税的纳税人、征税范围及税率	109
第二节 企业所得税应纳税额的确定	111
第三节 资产的税务处理	117
第四节 特别纳税调整	120

第五节 企业所得税税收优惠	122
第六节 企业所得税计算运用举例	128
第七节 企业所得税的征收管理	135
第六章 个人所得税	138
第一节 个人所得税的纳税人、征税范围及税率	138
第二节 个人所得税应纳税额的计算	143
第三节 个人所得税计算的特殊规定及税收优惠	151
第四节 个人所得税的申报与缴纳	157
第七章 资源类税	163
第一节 资源税	163
第二节 城镇土地使用税	170
第三节 耕地占用税	173
第四节 烟叶税	175
第八章 财产类税	178
第一节 房产税	178
第二节 车船税	184
第九章 行为类税	188
第一节 印花税	188
第二节 契税	194
第三节 土地增值税	197
第四节 车辆购置税	202
第五节 城市维护建设税	203
第十章 税收征收管理	208
第一节 税务管理	209
第二节 税款征收	214
第三节 税务检查	219
第四节 法律责任	220
附录一: 本教材中相关的税种适用法律、法规及其生效日期	225
附录二: 练习题	227
参考文献	264



第一章 税收总论



本章要点提示

- 税收的概念
- 税收的特征
- 税收的分类
- 税收要素
- 税收的原则



本章内容

美国历史上著名的政治思想家本杰明·富兰克林说过，“人的一生有两件事是无法避免的，一件事是死亡，另一件事是纳税”。

税收，是指国家为了实现其公共职能，凭借其政治权力，根据法律法规，利用税收工具的无偿性、强制性、固定性的特征，参与社会剩余产品分配和再分配，并且取得财政收入的一种方式。2013年11月，中国共产党十八届三中全会明确提出要落实税收法定原则。国家征税必须按照一定的程序和条件，这些条件和程序统称为课税要素。纳税人和税务机关是税法的主体要素，征税对象是税法的客体要素，是区分不同税种的主要标志。计税依据是合理负担税收的重要标志。税目是课税对象的具体化，代表征税的广度。税率是指应纳税额与计税金额之间的比例。税率的高低直接关系到国家财政收入的多少和纳税人的负担程度。税收基本原则是税收立法、执法、司法和守法的灵魂。亚当·斯密在他的《国富论》中首次提出了税收四原则。2015年修订的《立法法》明确提出：税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度只能制定法律，这标志着我国向税收法定原则迈出了重要一步。

税收，这个与国家密不可分，与社会发展休戚与共，与国民生活息息相关，然而又总是在幕后默默奉献的英雄，却常常被人们所忽视……让我们一起走近税收，解读税收，关注税收，展望税收。

第一节 税收的概念和特征

一般认为,税收存在的必要性在于它是满足公共欲望、提供公共物品最有效、最重要的手段。它能够在一定程度上缓解在公共物品领域存在的市场失灵问题,并且通过对收入的分配和再分配,进而成为宏观调控、保障经济与社会稳定的政策工具。

税收因其历史悠久,因而关于其概念的表述也是莫衷一是。税收是税法产生、存在和发展的基础,是决定税法性质和内容的主要因素。税法是税收的法律形式,是国家凭借其政治权力,利用税收工具的强制性、无偿性、固定性特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。从权利义务关系上看,税法也是国家制定的用以调整国家与纳税人在征纳税方面的权利及义务关系的法律规范的总称。^①

税收的概念既是税收学的逻辑起点,也是税法学的研究前提。

想一想

税收和税法是什么关系?

一、税收概念的经济学解释

马克思曾说过,国家存在的经济体现就是捐税。美国经济学家塞利格曼(E. R. Seligman)认为,“税收是政府为了满足公共利益的需要而向人民强制征收的费用,它与被征收者能否因其而得到的特殊利益无关”^②。英国学者道尔顿(Dalton)认为,“税收是公共团体强制课征的捐输,不论是否对纳税人予以报偿,都无关紧要”^③。日本学者汐见三郎认为,“税收是国家及公共团体为了支付其一般经费,依财政权向纳税人强制征收之资财”^④。德国学者海因里森·劳认为,“税收是政府根据一般市民的标准而向其课征的资财,它并不是市民对政府的回报”^⑤。

上述学者因其各自所处的时代和国家不同,所以对税收概念的认识也不尽相同,但可以概括出以下几点共识:第一,税收是代表国家的政府来征收的;第二,政府征税的目的是满足公共利益的需要;第三,政府征税是强制的;第四,政府征税是无偿的,不是也不需要“对纳税人予以报偿”,或者“与被征收者能否因其而得到的特殊利益无关”;第五,政府征税依靠的是财政权——一种法律赋予的政治权力。

我国学者对于税收概念的概括也是众说纷纭,但是已经形成了许多共识。现择其要者,列举如下:

① 中国注册会计师协会编:《税法》,1页,北京,经济科学出版社,2008。

② 徐孟洲主编:《税法原理》,3页,北京,中国人民大学出版社,2008。

③ 王培勇:《西方税收——理论与政策》,10页,北京,中国财政经济出版社,1993。

④ 国家税务总局税收科学研究所编著:《西方税收理论》,60页,北京,中国财政经济出版社,1997。

⑤ 转引自徐孟洲主编:《税法原理》,4页,北京,中国人民大学出版社,2008。

王传纶、高培勇认为：税收是政府为实现其职能的需要，凭借其政治权力，并依照特定的标准，强制、无偿地取得公共收入的一种形式。^①

刘剑文认为：税收是指国家为了实现其职能的需要，按照法律规定，以国家政权体现者身份，强制地向纳税人征取货币或者实物所形成的特定的分配关系。^②

张守文认为：税收是国家或公共团体为实现其公共职能，而按照预定的标准，强制地、无偿地从私人部门向公共部门转移的资源，它是国家参与社会产品分配和再分配的重要手段，是财政收入的主要形式。^③

严振生认为：税收是为了满足一般的社会公共需要，凭借政治权力，按照国家法律规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。在这种分配关系中，其权利主体是国家，客体是人民创造的国民收入和积累的社会财富，分配的目的是为了满足不同的一般的社会公共需要。^④

徐孟洲认为：税收是以实现国家公共财政职能为目的，基于政治权力和法律规定，由政府专门机构向居民和非居民就其财产或者特定行为实施的强制、非罚与不直接偿还的金钱课征，是一种财政收入的形式。^⑤

从上面的分析看出：对税收概念的认识很难形成一致意见，但是有一点是相同的。对政府而言，税收是国家财政收入的主要来源，是发挥其国家职能的重要经济基础。正如美国法学家奥利弗·W·霍姆斯（O. W. Holmes）所说：“税收是我们为文明社会付出的代价。”对纳税人来说，依法纳税是其应尽的法定义务。

税收是但不仅仅是一种个人对国家所作出的牺牲，更是一种享用国家提供的公共物品的代价。正如法国杰出的启蒙思想家孟德斯鸠在《论法的精神》中所说：“国家的收入是每个公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余的财产的安全或快乐地享用这些财产。”^⑥

议一议

1. 结合所学经济学的知识，谈谈你是如何理解税收的。
2. 你如何理解“税收取之于民，用之于民”的税收政策？

二、税收概念的法学界定

对于税收的概念，不但可以从税收经济学的角度来讨论，而且还可以从税收法学的视角来界定。

陈刚认为：法律上税的概念，是指作为法律上的权利与义务主体的纳税者（公民），以自己的履行纳税义务作为其享有宪法规定的各项权利的前提，并在此范围内，依照遵从

① 王传纶、高培勇：《当代西方财政经济理论》（下），161页，北京，商务印书馆，1995。

② 刘剑文：《财政税收法》，141页，北京，法律出版社，1997。

③ 张守文、于雷：《市场经济与新经济法》，202页，北京，北京大学出版社，1993。

④ 严振生：《税法》，1页，北京，北京大学出版社，1999。

⑤ 徐孟洲：《税法原理》，8页，北京，中国人民大学出版社，2008。

⑥ [法] 孟德斯鸠著，张雁深译：《论法的精神》（上），253页，北京，商务印书馆，2005。

宪法制定的税法为依据,承担的物质性给付义务。^①

日本学者金子宏认为:捐税乃是国家或者地方公共团体,基于其课税权,以获得其财政收入为目的,而无对待给付的,对于一切具备法定课税要件的人,所课征的一种金钱给付。^②

刘剑文、熊伟认为:税收是国家或者其他公法团体为财政收入或其他附带目的,对满足法定构成要件的人强制课予的无对价金钱给付义务。^③

很显然,法学意义上的税收更多是从权利和义务关系上来界定。

想一想

经济学意义上和法学意义上的税收概念有什么区别?在当前的市场经济条件下,各自有什么样的时代意义?

三、税收的特征

税收的特征,亦称为“税收的形式特征”,是指税收分配形式区别于其他财政分配形式的质的规定性。我国学者一般把税收的特征概括为“税收三性”,即无偿性、强制性和固定性。其中无偿性是核心,强制性是其基本保障。^④

(一) 无偿性

税收的无偿性,是指国家征税以后对具体纳税人既不需要直接偿还,也不需要付出任何直接形式的报酬,纳税人从政府支付所获得利益通常与其支付的税款不完全成一一对应的比例关系。

无偿性是税收的关键特征,它使税收明显区别于国债等财政收入形式,从而决定了税收是国家筹集财政收入的主要手段,并由此成为调节经济和矫正社会分配不公的有力工具。

(二) 强制性

税收的强制性,是指税收是国家凭借其政治权力,通过法律形式对社会产品进行的强制性分配,而非纳税人的一种自愿缴纳。纳税人必须依法纳税,否则会受到法律制裁。

强制性是国家权力在税收上的法律体现,是国家取得税收收入的根本前提。正因为税收具有无偿性,才需要通过税收法律的形式规范征纳双方的权利和义务。

(三) 固定性

税收的固定性,是指国家通过法律形式预先规定了对什么征税及征税比例等税制要素,并保持其相对的连续性和稳定性。即使税制要素的具体内容会因经济发展水平、国家经济政策的变化而进行必要的改革和调整,但这种改革和调整也要通过法律形式事先规

① 陈刚:《税的法律思考与纳税人基本权利的保障》,载《现代法学》,1995(5)。

② [日]金子宏著,战宪斌、郑林根等译:《日本税法》,1页,北京,法律出版社,2004。

③ 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,10页,北京,北京大学出版社,2004。

④ 中国注册会计师协会编:《税法》,1页,北京,经济科学出版社,2009。

定,而且改革调整后要保持一定时期的相对稳定。

税收固定性对国家和纳税人都具有十分重要的意义。对国家来说,税收的相对固定可以保证财政收入的及时、稳定和可靠实现,可以防止国家不顾客观经济条件和纳税人的负担能力,滥用税法权力。对于纳税人来说,税收的相对固定可以保护其合法权益不受非法侵犯,增强其依法纳税的税收意识,同时也有利于纳税人通过税收筹划选择合理的经营规模、经营方式和经营结构等,降低经营成本,从而提高单位的经济效益。

想一想

为什么强调税收的固定性,可以更好地保护纳税人的合法权益不受侵犯?

四、本书对税收概念的认识

通过对税收的经济学解释、法学界定以及税收特征的考察和综述,本书认为:税收,是指国家为了实现其公共职能,凭借其政治权力,根据法律法规,利用税收工具的无偿性、强制性、固定性的特征,参与社会剩余产品分配和再分配,取得财政收入的一种方式。

理解税收的概念,需要注意以下几方面。

(一) 税收的本质是国家参与剩余产品分配、取得财政收入的方式

税收是财政收入的主要来源,是国家参与国民收入分配最主要、最规范的形式。获得财政收入是税收最原始、最基本的职能。当代各国主要通过征税来筹集财政资金,以提供公共物品,满足公共需求。

我国自1994年税制改革以来,税收收入在财政收入的比重基本维持在90%左右。2011年,我国完成财政收入103 740亿元,其中税收总收入89 720亿元,约占财政总收入的86.49%(见图1—1);2010年、2009年、2008年、2007年、2006年这一比例分别为88.11%、86.91%、88.43%、88.90%、89.80%。

(二) 国家征税的依据是政治权力和法律规定

作为这种分配关系与一般的社会分配不同。税收分配是以国家为主体进行的分配。税收分配是国家凭借政治权力,依照法律规定进行的分配。政治权力是税收分配最根本的依据。税法是税收的存在形式,税收之所以必须采用法的形式,是由税收和法的本质与特性决定的。

(三) 征税的目的主要是满足社会公共需要

国家运用税收筹集财政收入,通过预算安排用于财政支出,为社会提供公共产品和公共服务,发展科学、技术、教育、文化、卫生、环境保护和社会保障等事业,改善人民生活,加强国防和公共安全,为国家的经济发展、社会稳定和人民生活提供强大的物质保障。

我国2011年中央财政支出构成情况如图1—2所示。

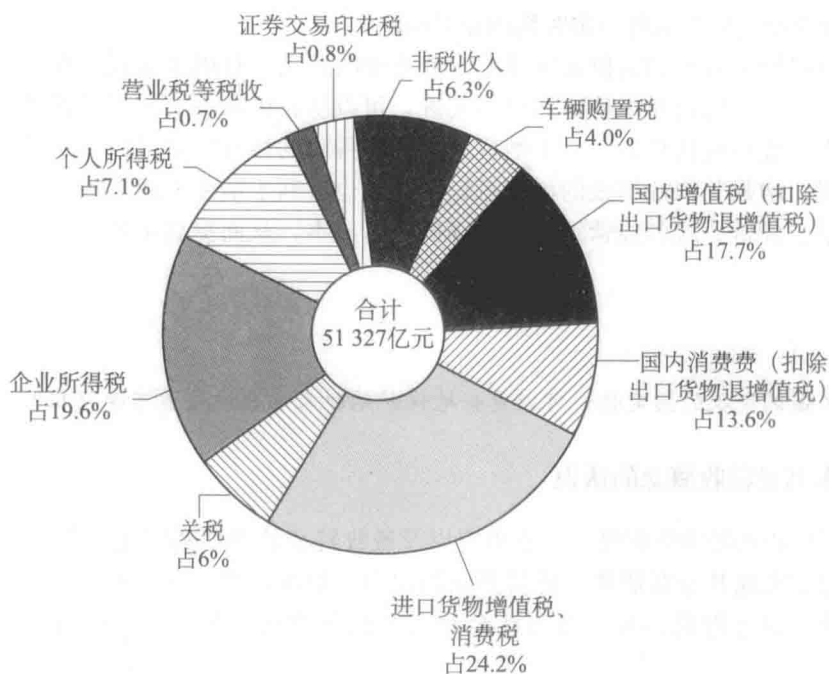


图 1—1 2011 年中央公共财政收入构成

资料来源：财政部部长谢旭人 2012 年 6 月 27 日在第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议上所作的《关于 2011 年中央决算的报告》。

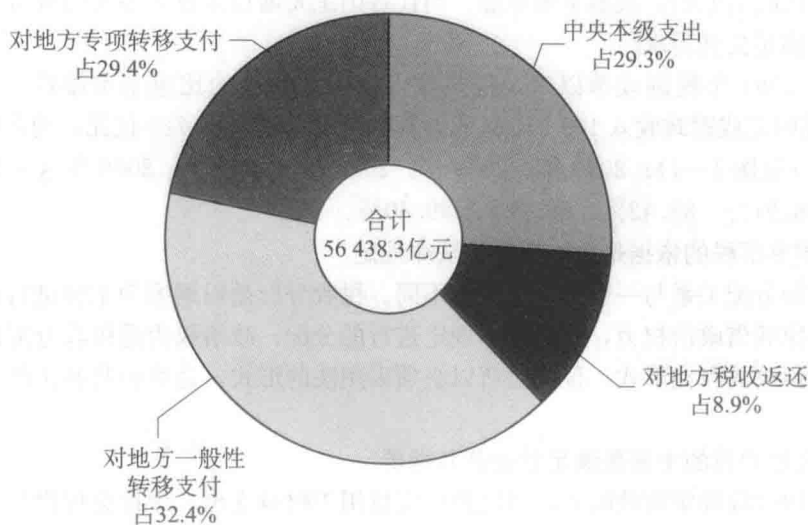


图 1—2 2011 年中央公共财政支出构成

资料来源：财政部部长谢旭人 2012 年 6 月 27 日在第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议上所作的《关于 2011 年中央决算的报告》。

（四）税收具有无偿性、强制性、固定性的形式特征

从形式上来看，税收属性可以概括为“三性”，但从税收的内涵来看，税收的本质属性应该是三个统一，即“无偿性和有偿性的统一”“强制性和自觉性的统一”“固定性和适

变性的统一”。^①

1. 无偿性和有偿性的统一

如果仅仅只考虑税款征收这一环节,税收确实是无偿性的。代表国家行使征税职责的国家机关(国家各级税务机关、海关等)向纳税人征收税款时,没有直接向纳税人支付任何报酬。国家征税以后,税款即成为国家财政收入的一部分,不再归还纳税人。但纳税人缴税,实质上是在购买公共产品和公共服务。这些公共产品和公共服务都是每一个纳税人所需要的,公共产品和服务与税收间反映的是一种特殊的供求关系和有偿交换规则,不同于一般民法、合同法里的等价有偿,这也正是税收存在的合法依据。

纳税人缴纳的税款与获得的社会福利之间不是也不可能形成一一对等的比例关系,这种不均衡是必然的,也是税收本身所固有的属性。

2. 强制性和自觉性的统一

税收的强制性主要表现在法律上。税法是对人们的行为在税收方面的强制性规范,依其合理性和一定的立法程序制定以后,每个人都应遵守。

基于公共物品既无排他性也无竞争性的特征,总有人想“搭便车”,免费享用公共物品,违反税法规定逃避纳税。对这些过于“理性化的经济人”,以法律的形式采取强制性措施加以控制和惩罚是完全必要的。而对于多数人,则要唤起他们的自觉性,形成自觉纳税的意识,这应当是现代税款征收的主流趋向。

3. 固定性和适变性的统一

税收法律法规具有固定性,税收制度在一定时期内要保持稳定,不能朝令夕改,但税收制度也不是一成不变的。税收的固定性是相对的,税收的适变性则是绝对的。税收法律法规理应随着社会经济发展的节奏而改革和调整。

我国社会正处在快速变革的时期和社会主义法律体系的形成过程中,税收领域的调整、变化比较频繁是正常的,这是社会发展的需要。关键是这种改革和调整要通过法律形式事先规定,而且改革调整后要保持一定时期的相对稳定,必要时制定相应的过渡措施和办法。2013年11月,中国共产党十八届三中全会明确提出要落实税收法定原则。2015年修订的《立法法》明确提出:税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度只能制定法律,这标志着我国向税收法定原则迈出了重要一步。

第二节 税收的分类

一、直接税和间接税

根据税负能否转嫁,税收可以分为直接税和间接税。这种分类方法最早由法国重农学派的代表人物魁奈提出,后由英国学者穆勒加以完善。

直接税是指由纳税人直接负担,不易转嫁的税种,如所得税类、财产税类等。直接税的税源比较固定,较易适用累进税率,对经济能起到重要的调节作用。间接税是指纳税人

^① 闻新国:《税收“三性”再辩》, <http://www.china-review.com/eao.asp?id=11034>。

能将税负转嫁给他人负担的税种,一般情况下,各种商品的课税均属于间接税。间接税的征税对象广泛,其税基宽,税收收入随经济的发展而不断增加。

这种分类的意义在于:在存在税负转嫁的情况下,会出现纳税人和负税人不一致的情况。这种情况对于税款征管不会造成影响,但是对于研究税收归宿、税法实效以及对宏观经济的影响等方面具有重要的意义。立法者必须考虑税收的转嫁效果,否则就可能达不到预期的征税目的。

二、从价税和从量税

根据计税依据的不同,税收可分为从价税和从量税。

从价税,也称为“从价计征”,是以征税对象价格为计税依据,其应纳税额随商品价格的变化而变化,能充分体现合理负担的税收政策,因而大部分税种均采用这一计税方法。从量税,也称为“从量计征”,是以征税对象的数量、重量、体积等作为计税依据,其课税数额与征税对象数量相关而与价格无关,如资源税。我国现行税制以从价税为主。

这种分类的意义在于:从价税受价格变动的影响明显,与征税对象的数量也有紧密关系。从价税与差别比例税率配合,可以调节产品利润,调节产品结构;影响价格水平,以间接调节消费方向与结构,最终调节产业结构。在通货膨胀时期,从价税收入随价格上涨而增加,不会像从量税那样,造成税收的明显损失。从价税的计税价格,有含税价与不含税价之分。计税价格不同,税收对经济产生的影响也不同。

三、流转税、所得税、财产税、行为税和资源税

根据征税对象的性质和作用不同,税收可分为流转税、所得税、财产税、行为税、资源税五大类型。

流转税,是指以商品交换和提供劳务为前提,以商品流转额和非商品流转额为征税对象的税种,包括增值税、消费税、营业税、关税。流转税是我国税制体系中的主体税种。

所得税,是指以纳税人的所得或收益额为纳税对象的税种,包括企业所得税和个人所得税,主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

财产税,主要对各种财产征税,包括房产税、车船税。

行为税,主要是通过税法对某些特定的行为征税从而达到不同的立法目的,如印花税、土地增值税、契税、车辆购置税、城市维护建设税及教育费附加。

资源税,是指以占有和开发国有自然资源获得的收入为征税对象的税种,包括资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、烟叶税,主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

四、价内税和价外税

根据计税价格中是否包含税款,从价计征的税种可以分为价内税和价外税。

凡在征税对象的价格之中包含税款的税,为价内税。凡税款独立于征税对象的价格之外的税,为价外税,增值税和关税是典型的价外税,其他从价计征的税种均属于价内税。价内税的税款是作为征税对象的商品或者劳务的价格的有机组成部分,该税款需随商品交换价值或者服务的实现方可收回,随着商品的流转会出现重复征税的可能。而价外税一般不存在重复征税,税负比价内税更容易转嫁。