

ZUIXIN SHUIFA JIEXI YU SHIWU

最新税法解析与实务

杨永义 © 编著



中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

最新税法解析与实务

杨永义 编著



中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

最新税法解析与实务/杨永义编著. —北京:
经济科学出版社, 2019. 6

ISBN 978 - 7 - 5218 - 0454 - 6

I. ①最… II. ①杨… III. ①税法 - 研究 -
中国 IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 068483 号

声明: 本出版物所含信息仅供参考之用, 读者应该认识到, 作者与出版者不对任何依据本出版物
内容所采取或不采取行动而导致的直接、间接或意外损失承担责任。

责任编辑: 周国强

责任校对: 王苗苗

责任印制: 邱 天

最新税法解析与实务

杨永义 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcs. tmall. com](http://jjkxcs.tmall.com)

固安华明印业有限公司印装

787 × 1092 16 开 53 印张 1250000 字

2019 年 6 月第 1 版 2019 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5218 - 0454 - 6 定价: 198.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 打击盗版 举报热线: 010 - 88191661)

QQ: 2242791300 营销中心电话: 010 - 88191537

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

前言

本书系统、完整地介绍了税收基础理论、税收实体法和税收程序法方面的知识，分为基础理论、流转税、所得税、财产税、行为税、征管制度六部分，是一部全面解析税法又兼顾基础理论与实务操作的税收工具书。与同类书相比，本书具有以下特点：

1. 知识体系完整。全书重点解析税务机关征管的 16 个税种基本法律制度，同时也系统介绍了税收基础理论、税收征管、涉税账务处理方面的知识。

2. 结构清晰严谨。每个税种均从概述、课税要素、征收管理、会计处理与实务四个基本方面予以解析、阐释，重要税种还有专题知识讲解。

3. 注重实务操作。各章均有一节专门阐述本章税种的涉税业务账务处理与实务操作内容，并配有五个典型案例进行分析。

4. 资料丰富权威。解析各税种课税要素时引用了财政部、国家税务总局下发的几乎所有现行有效的税收规章和其他税收规范性文件，且注明文件标题、发文字号。

本书共分六编十九章。第一编，在吸收税收理论研究新成果的基础上，有选择地介绍税收基础理论知识；第二编，全面解读流转税 2 个税种的基本法律制度；第三编，全面解读所得税 2 个税种的基本法律制度；第四编，全面解读财产税 5 个税种的基本法律制度；第五编，全面解读行为税 7 个税种的基本法律制度；第六编，系统讲解税收征收管理制度。此外，归纳、整理的特定事项税收优惠政策以附录形式附后。

本书采用最新资料，内容丰富、翔实、严谨，具有很强的时效性、实用性和操作性，是税务机关公务人员、企业财会人员、涉税中介机构从业人员学习、掌握现行各税种法律制度及征管规定的理想用书。读者阅读本书时请注意下列提示：

1. 本书引用财税主管部门发布的税收规范性文件时，为叙述方便，对个别文字作了适当处理，读者在实际工作中请以官方文本为准。

2. 本书涉税业务的会计处理均以财政部制定、自 2007 年 1 月 1 日起首先在上市公司施行的《企业会计准则——基本准则》及其后制定的具体准则、应用指南、解释为依据。

3. 作者认为某些税收政策、征管规定值得商榷的，阐明观点时均以“本书认为”形式出现，旨在抛砖引玉、拓展思路，供读者理解相关内容时参考。

4. 特定事项税收优惠政策单独整理以附录形式附后，旨在保证其完整性，并未包

括在相关章节税法解析“税收优惠”部分。

5. 本书引用的税收规章及其他税收规范性文件发布日期截止到2019年3月28日，其后政策调整、变化可能导致书中相关内容失效，请读者注意甄别。

本书在撰写过程中，参阅了大量专家、学者的专著（书名及作者附后），在此向各位专家、学者深表谢意。

书中错漏、疏忽之处在所难免，恳请读者批评指正。

作者电子邮箱：bc_yang@sina.cn；QQ：2113295242（税眼迷离）。

作者

2019年3月28日

目 录

第一编	基础理论 / 1
第一章	税收基础知识 / 2
	第一节 税收概述 / 2
	第二节 税法概论 / 9
	第三节 税法要素 / 20
	第四节 税收法律关系 / 29
	第五节 税制演变 / 39
	第六节 税收管理体制 / 49
第二编	流转税 / 55
第二章	增值税 / 59
	第一节 概述 / 59
	第二节 课税要素 / 62
	第三节 征收管理 / 100
	第四节 专用发票的使用和管理 / 106
	第五节 会计处理与实务 / 121
第三章	营业税改征增值税 / 135
	第一节 概述 / 135
	第二节 课税要素 / 137
	第三节 征收管理 / 166
	第四节 特定项目增值税政策 / 169
	第五节 会计处理与实务 / 185

第四章	消费税 / 193
	第一节 概述 / 193
	第二节 课税要素 / 196
	第三节 征收管理 / 220
	第四节 特定消费品计税规定 / 223
	第五节 会计处理与实务 / 230
第三编	所得税 / 241
第五章	企业所得税 / 245
	第一节 概述 / 245
	第二节 课税要素 / 248
	第三节 资产的税务处理 / 306
	第四节 特别纳税调整 / 320
	第五节 征收管理 / 326
	第六节 会计处理与实务 / 345
第六章	个人所得税 / 359
	第一节 概述 / 359
	第二节 课税要素 / 362
	第三节 征收管理 / 426
	第四节 专项附加扣除 / 437
	第五节 经营所得 / 442
	第六节 会计处理与实务 / 453
第四编	财产税 / 463
第七章	城镇土地使用税 / 466
	第一节 概述 / 466
	第二节 课税要素 / 468
	第三节 征收管理 / 480
	第四节 会计处理与实务 / 482
第八章	房产税 / 485
	第一节 概述 / 485

	第二节 课税要素 / 487
	第三节 征收管理 / 497
	第四节 会计处理与实务 / 499
第九章	土地增值税 / 502
	第一节 概述 / 502
	第二节 课税要素 / 504
	第三节 征收管理 / 521
	第四节 会计处理与实务 / 527
第十章	车船税 / 533
	第一节 概述 / 533
	第二节 课税要素 / 535
	第三节 征收管理 / 541
	第四节 会计处理与实务 / 545
第十一章	资源税 / 548
	第一节 概述 / 548
	第二节 课税要素 / 551
	第三节 征收管理 / 560
	第四节 从价计征改革 / 562
	第五节 会计处理与实务 / 571
第五编	行为税 / 577
第十二章	印花税 / 581
	第一节 概述 / 581
	第二节 课税要素 / 583
	第三节 征收管理 / 598
	第四节 会计处理与实务 / 602

第十三章

契税 / 607

第一节 概述 / 607

第二节 课税要素 / 609

第三节 征收管理 / 625

第四节 会计处理与实务 / 629

第十四章

耕地占用税 / 633

第一节 概述 / 633

第二节 课税要素 / 635

第三节 征收管理 / 642

第四节 会计处理与实务 / 645

第十五章

车辆购置税 / 648

第一节 概述 / 648

第二节 课税要素 / 650

第三节 征收管理 / 656

第四节 会计处理与实务 / 660

第十六章

环境保护税 / 663

第一节 概述 / 663

第二节 课税要素 / 665

第三节 征收管理 / 675

第四节 会计处理与实务 / 677

第十七章

城市维护建设税及教育费附加 / 680

第一节 概述 / 680

第二节 课税要素 / 682

第三节 征收管理 / 686

第四节 教育费附加 / 687

第五节 会计处理与实务 / 690

第十八章

烟叶税 / 693

第一节 概述 / 693

第二节 课税要素 / 694

第三节 征收管理 / 695

第四节 会计处理与实务 / 696

第六编

征管制度 / 699

第十九章

税收征收管理 / 700

第一节 税务登记 / 700

第二节 账簿、凭证管理 / 712

第三节 纳税申报 / 725

第四节 税款征收 / 732

第五节 税务检查 / 749

第六节 税收法律责任 / 757

附录 特定事项税收政策 / 778

参考文献 / 836

第一编 | 基础理论

基础，本为建筑学用语，引申含义为事物发展的根本或起点。税收基础理论是关于税收的基本概念、基本规律的知识，是进一步学习税收实体法和程序法知识的基础。

本章内容属于税收基础理论知识，主要包括税收（税法）概述、税法要素、税收法律关系、税制演变和税收管理体制等几方面内容。了解、掌握本章知识，对学习、理解后面的税收实体法和程序法法律制度大有裨益。

税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力，依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段。税收具有强制性、固定性和无偿性特征。税法则是国家权力机关依法制定调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范的总称。税法是国家向纳税人征税的法律依据，也是纳税人纳税的准绳。税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收则是税法所确定的具体内容。

税法要素，又称课税要素，是指实体税法中基本的必不可少的内容。税法要素包括课税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收特别措施和税收法律责任八部分内容。

税收法律关系简称税收关系，是由税法规范确认和调整的，在税收分配过程中国家与纳税人之间形成的具有权利义务内容的社会关系。税收关系体现为国家、征收机关、税务管理相对人三者之间的权利义务关系。

税收管理体制是在中央和地方各级政府之间划分税收管理权限的制度。它是税收制度的重要组成部分，是正确处理各级政府在税收管理中相互关系的准则。

第一章

税收基础知识

第一节 税收概述

一、税收的概念

税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力，依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段。^①

这一定义说明，征税主体是国家，除了国家，任何组织或机构均无权征税；征税目的是提供公共产品、满足社会公共需要；征税依据是国家的政治权力，而不是财产权利；征税必须依法进行，具有强制性、无偿性、固定性等特征；税收收入是财政收入的一种形式，征税是国家取得财政收入的一种活动或手段。

对于税收的概念，可以结合税收的特征进一步理解。税收的特征是指税收作为一种特殊分配形式所固有的本质特点，是税收区别于其他财政收入形式的基本标志。比较税收与其他财政收入形式的差异，可以将税收的特征概括为以下六个方面：

1. 国家主体性。在征收主体方面，国家是税收的征收主体，征税权只属于国家并由中央政府和地方政府具体行使。国家或政府在税收活动中居于绝对领导地位。税收的国家主体特性非常重要，它使税收具有了自己的性质、目的、手段、征收依据等，从而形成了税收的其他特性。

2. 公共目的性。在征税目的方面，税收作为提供公共产品最主要的资金来源，着重以满足公共需求、实现政府的公共职能为目的。为此，税收必须依据纳税主体的负担能力依法普遍课征，并不具有惩罚性，从而使税收同因处罚违法行为所获得的罚没收入相区别。

3. 政权依托性。在权力依据方面，税收依据的是政治权力而不是财产权利（或称所有者权利），且这种政治权力凌驾于私人财产权之上。征税权是国家主权的一部分，税收作为把私人部门的部分收入转为国有的一种手段，只能以政权为依托才能有效行使。税收的政权依托性使其与各类非强制性收入具有明显的不同。

^① 参见张守文：《税法原理（第二版）》，北京大学出版社2001年版，第7页。

4. 单方强制性。在主体意志方面,税收并不取决于纳税主体的主观意愿或征纳双方的意思表示,而只取决于征税主体的认识和意愿,因而具有单方强制性。这一特征与前述的国家主体性、政权依托性密切相关,是与国家凭借生产资料所有权获取收益等非强制性财政收入形式的重要区别之一。

5. 征收无偿性。在征收代价方面,税收是无偿征收的。即国家征税既不需要事先支付对价,也不需要事后直接偿还或给予各个具体纳税人以相应的资金回报。同时,纳税人缴纳税款的多少与其可能消费的公共产品数量也无直接关系。税收的这一特征使其与因国家机关提供特殊服务而取得的规费收入遵循等价、有偿的交换原则不同。

6. 标准确定性。在征收标准方面,税收的征收标准是相对明确、稳定的,并体现在税法有关课税要素的规定之中,从而使税收具有标准确定性特征。这一特征同税种与实体税法的一一对应关系、税收法定原则的普遍采用、防止征税权滥用和保护纳税人合法权益等密切相关。

当前,我国学者一般将税收的特征概括为“三性”,即强制性、固定性和无偿性。这种“三性”的概括是对税收特征的高度概括,虽然通俗简练,但未免绝对、抽象,既不利于对税收概念的理解,也不利于区别税收与其他财政收入形式的不同。有鉴于此,本书采纳了北京大学法学院张守文教授的观点,将税收的特征归纳为以上“六性”。

二、税收的职能

税收的职能是指税收本身所固有的职责与功能,其具体表现则为税收的作用。一般来说,税收具有以下三个职能:

(一) 财政职能

财政职能,是指国家凭借政治权力,通过税收把经济单位及个人占有的一部分社会产品或价值集中起来,形成由国家集中支配的财政收入,以满足社会公共需要的功能。筹集国家财政收入是税收首要、基本的职能。

管理公共事务、提供公共产品,是国家的主要职能。为了维持国家或政府存续和有效运转,实现上述职能,需要有足够的资财作保障,这就要求国家有相应的收入来源。国家的财政收入来源主要有税收、发行国债、政府收费、增发货币、国企利润等,但主要来源是税收。税收与其他几种财政收入形式相比,具有无偿、及时、充裕、稳定、可靠等特点,且对经济活动负面影响小,因此成为国家取得财政收入的重要手段。目前,世界各国税收占财政收入的比例一般都在90%以上。

(二) 调节职能

调节职能,是指税收所具有的通过税收政策和税收制度,影响个人、企业的物质利益,进而影响经济活动、经济运行以及维护社会公平的功能。经济决定税收,税收对经济具有反作用。税收对经济的反作用,反映了税收所具有的调节功能。

税收的调节职能一般分为经济调节职能和社会公平调节职能两种。税款征收过程中,必然会改变国民收入原有分配格局,从而对纳税人以及全社会的经济活动产生一定影响。如影响投资与储蓄,影响资产结构、产业结构的调整,影响各类资源的配置等。

这种影响既可能是积极的，也可能是消极的。国家正是利用税收这种客观存在的影响，通过增税或减税对总需求和总供给、资源配置进行调节，促进经济在速度、比例和效益上的均衡，使国民经济得以持续、稳定和协调发展。此外，国家还可以通过开征以所得、财产为课税对象的直接税性质的税种，最大限度均衡社会成员之间收入或财富差距，促进社会公平，减少社会矛盾。可以说，税收是政府宏观调控的重要政策工具。

（三）监督职能

税收的监督职能是指国家在征税过程中，通过税收的征收管理，反映经济动态，为国民经济管理提供信息的功能。税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域，因此能够对国民经济的总体运行和纳税人的行为进行监督、控制，为经济管理部门提供决策信息或政策反馈。

税收监督分为微观和宏观两个层次。微观层次，通过对日常税收活动进行有计划的组织、管理、检查等，指导纳税人正确履行纳税义务，遵守国家财经纪律。宏观层次，通过税收收入总量分析可以了解国民经济发展的总体状况及其发展趋势；通过税收收入结构、速度的分析，可以了解产业结构的变化，了解经济发展的均衡状况。所以通过税收，可以反映各行业、各地区经济活动状况以及整个国民经济的运行情况，为国家宏观决策提供信息。另外，国家重大经济政策的实施效应也能够从税收方面反映出来，从而为政策的修订和完善提供依据。

税收组织收入职能、调节社会经济职能和监督经济生活职能的相互关系是：税收的调节和监督寓于组织收入中，没有组织收入，就没有对经济的调节和监督；而调节和监督又能更好地保证组织收入，没有调节和监督，就难以保护并扩大税源，更谈不上组织收入；就调节和监督而言，调节要以监督所反映的情况和提供的信息为重要依据，同时，监督又能更好地保证调节的顺利实施。可见，税收的三个职能是不可分割的统一体，相互联系、相互制约地统一于税收征管过程中。

三、税收的产生

税收并不是从来就有的，它是人类社会发展到一定历史阶段的产物。作为经济范畴的税收的产生，取决于剩余产品、私有制度、公共需要和公共权力四个客观条件。

（一）剩余产品的出现是税收产生的物质条件

税收作为社会再生产的一种分配形式，分配的物质来源只能是社会产品中扣除补偿物化劳动和活劳动耗费以后的剩余部分，即剩余产品。在生产水平极端低下、社会产品仅能满足人类生存而别无剩余的情况下，就不可能有税收产生。因此，随着生产力的发展，原始社会末期剩余产品的出现为税收产生奠定了物质基础，成为税收产生和存在的一个前提。

（二）私有制度的存在是税收产生的经济条件

原始社会末期，社会分工和交换的发展逐渐破坏了生产和占有的共同性，私人占有逐渐占据优势。由于土地等财产归私人占有，或经营权及产品归私人支配，公共团体（最初并不表现为国家）管理公共事务时所需要的资财已经无法通过财产权利取得，只

能向土地和财产占有者或经营者征收一部分财产来解决。也就是说，只有社会上存在私有财产制度这样的经济条件，税收才会产生。

（三）公共需要的产生是税收产生的社会条件

原始社会末期，随着氏族组织的发展，逐渐出现了生产活动以外的公共利益和公共事务。这种社会公共需要通过消费公共产品得以实现，而公共产品的消费具有非排他性和非竞争性，显然私人没有动力提供公共产品，只能由作为社会管理者的公共团体来提供。公共团体各个部门及其常设人员不直接从事生产活动，不创造社会财富。这样，在社会产品归私人所有情况下，公共团体提供公共产品所需资财，只能从社会成员的劳动成果中获取。可见，社会公共需要的产生是税收产生的社会条件。

（四）国家公共权力的建立是税收产生的政治条件

国家出现以后，国家化的社会公共权力需要建立警察、军队、监狱、法庭等专政机构和管理公共事务的行政管理机构。这些国家机构和常设公职人员管理社会公共事务，需要耗用物质资财，因其并不直接创造社会财富，所以只能凭借手中的公共权力向社会索取，而任何私人或组织显然不具备这种权力。可见，公共权力的产生为国家提供了强制性的征税权。国家政治权力是国家征收捐税的政治条件，政治权力、公共权力的形成使税收的产生成为可能。

税收的产生取决于以上四个条件，而且只有这四个条件同时存在、共同作用，才产生了税收。也就是说，当社会经济发展到一定程度，出现剩余产品和私有制并且有了公共需求后，随着国家的出现，国家凭借政治权力将一部分属于私人所有的社会产品转变为公共所有时，税收这种分配形式就产生了。

关于税收在我国产生的具体时间，一般说法是公元前 21 世纪的第一个奴隶制国家——夏代。这一说法主要依据是孟轲所言之“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也”。夏代的贡，商代的助，周代的彻，都是我国税收历史上较为简单、原始的课征形式，是税收的雏形，标志着税收的开端。到春秋时期，随着我国封建社会取代奴隶社会这一历史变革，赋税制度也发生了巨大变化。鲁国从公元前 594 年开始，“无论公田私田”，一律按亩征税，即“履亩十取一也”，史称“初税亩”。这标志着我国税收从雏形阶段发展到了成熟阶段，从此，税收才作为一个完整、独立的财政范畴出现。

四、税收的发展

税收是一个历史范畴，随着社会生产力的发展和国家政治经济条件的变化，任何国家的税收制度都有一个从简单到复杂、从低级到高级的演变过程。在这一演变过程中，不仅税收名称、形态、征收形式、确立方式发生了变化，而且税收制度及其在社会经济生活中所发挥的作用也发生了变化。其中税收确立方式和税收制度的变化，最能充分反映税收的发展历程。

（一）税收确立方式的发展变化

税收确立方式的发展变化，体现在行使征税权力的程序演变方面。以此为标准，税

收的发展大体可以分为以下四个时期：

1. 自由纳贡时期。在奴隶社会初期，由于此时的国家由原始部落联盟演变而来，中央集权制度还没有形成，所以国家的财政收入主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品和劳力。这种以纳贡者自由纳贡的方式所取得的税收，是一种没有统一标准的自愿捐赠，属于税收萌芽阶段，还不是严格意义上的税收。

2. 请求援助时期。随着奴隶制国家的发展、君权的扩大，财政开支和王室费用也随之增加，单靠自由纳贡已难以维持。这一时期，每当国家发生特别事件时，为满足特定情况下财政需要，国王或君主便向社会成员提出请求，社会成员承诺之后，将任务分摊下去，再把筹集上来的资财交付国王或君主。此时税收不再是完全自发地从下到上，而是由上对下提出请求，援助什么、援助多少不再随意，且按照一定的标准进行。

3. 专制课征时期。进入封建社会，封建国家实行中央集权制度和常备军制度。君权扩张和政费膨胀，使国君不得不实行专制课征。一方面废除以前的税收承诺制度，使纳税成为社会成员必须作出的牺牲；另一方面为了笼络贵族和僧侣阶层，赋予其享有免税特权，以减少来自统治阶级内部的征税阻力。专制课征阶段的税收是单纯的由上向下的索取关系，完全取决于至高无上的专制权。进入专制课征阶段，是税收从不成熟开始走向成熟的标志。

4. 立宪课税时期。封建社会末期，社会成员要求建立相应制度对封建君主随意征税的行为进行适当约束的愿望越来越强烈。资产阶级夺取政权以后，不论是君主立宪制，还是议会共和制国家，均在其制定的宪法中规定，开征任何税，必须有法律依据并经过法定程序由选举产生的议会制定，君主、国家元首或行政首脑不得擅自决定征税。在这一时期，人人都有纳税义务，任何一个阶级或阶层均不享有豁免税收的特权，征税的确定性原则和普遍原则得到广泛实行。

（二）税收制度的发展变化

税收制度的发展变化，体现在不同社会制度的主体税种演变方面。历史上税收制度的发展变化，大体可以划分为以下四个阶段：

1. 以简单直接税为主的税收制度。在古代奴隶社会和封建社会，由于自然经济占统治地位，商品经济不发达，统治者只能采取直接对人或对物征收的简单直接税。如按人口课征的人头税、按土地面积或土地生产物课征的土地税等。这种古老的直接税简单而粗糙，不考虑纳税人实际支付税额的能力，也没有任何扣除，很不公平。同时，这种简单的直接税对封建社会末期新兴资产阶级的利益损害极大，阻碍了资本主义工商业发展。

2. 以间接税为主的税收制度。进入资本主义社会以后，商品经济日益发达，社会生产力有了很大发展，客观上为资本主义国家实行间接税创造了条件。这些资本主义国家通过对流通过程中的商品普遍课税，形成了以关税、消费税等间接税为主的税收制度，传统的直接税体系被取代。间接税税收负担较为隐蔽，不易被纳税人察觉，减少了征纳矛盾。同时，作为纳税人的资本家可以将税负全部或部分地转嫁给购买商品的消费者，这对资本主义初期商品经济发展非常有利。

3. 以所得税为主的税收制度。随着资本主义生产力发展和生产方式进一步变革，

以间接税为主的税收制度的弊端日益凸显,既不利于资本主义经济进一步发展,又激化了阶级矛盾。在这一背景下,现代所得税应运而生。与原始的直接税相比,所得税税源广阔、有弹性,能够保证国家取得财政收入,且对经济没有直接妨碍和影响。18 世纪末,英国首创所得税,19 世纪后半期开始,许多国家相继效仿。至此,世界主要资本主义国家逐步建立了以所得税为主体税种的现代税收法律制度。

4. 以所得税和间接税并重的税收制度。这种税收制度在发展中国家较为普遍。不过,当前间接税在发达国家所占比重也有所增加。这主要有两种情况,一是以法国为代表,在传统的间接税范畴内探求消除其固有弊端的途径,改良出全新的增值税,自 20 世纪 50 年代以来,增值税一直是其主要税种;二是以美国为代表,自 1986 年美国里根政府税制改革以后,一些发达国家鉴于过高的累进所得税率,不仅影响投资积极性,还影响脑力劳动者的劳动积极性,因而一方面改革所得税制,使其更趋合理,另一方面又有选择地增加了间接税的征收,如社会保险税。由此,当前一些发达国家出现了间接税有所发展的趋势。

五、税种分类

所谓税种分类,就是按照一定的标准把性质相同或相近的税种归并为一类。

税种分类的前提是实行复合税制。根据一个国家征收的税种多少及其构成,税收制度可以分为单一税制和复合税制。一个国家在一定时期只征收一个或少数几个税种的税收制度称为单一税制。在单一税制下不存在税收分类问题。由于单一税制既难以保证政府稳定取得财政收入,又不利于发挥税收对经济的调节作用;因此,它只是一种理论上的主张,在世界各国从来没有真正付诸实施过。复合税制就是一个国家在一定时期同时征收多个税种的税收制度。复合税制可以从多个方面选择课税对象、设置税种、确定征收办法,使具有不同特点、作用的各个税种相互配合运用,既确保政府及时、稳定地取得财政收入,又可以充分发挥税收对社会经济的调节作用。

近代世界各国普遍实行复合税制,每个国家的税收种类都比较多。虽然每一种税都有各自的特性,相互区别,但各税种之间也存在一定的联系,可以从不同角度、按不同标准将税种划分为若干类。

(一) 流转税、收益税、财产税和行为税

按课税对象性质划分,税收可分为流转税、收益税、财产税和行为税四类,这是我国大多数学者和税收实践主要采用的分类。但也有学者将以上四类归并为商品税、所得税和财产税三类^①,即将资源税、财产税和行为税均归为一类,统称为财产税。因资源实际上是一种财产,而很多行为税都与财产的取得、使用有关,所以将资源税和行为税划入财产税范畴也有一定道理。以课税对象的性质为标准对税制进行分类是世界各国普遍采用的分类方式,也是世界各国税制分类中最基本、最重要的形式。^②

^① 参见张守文:《税法原理(第二版)》,北京大学出版社 2001 年版,第 14 页。

^② 参见王焰:《税收理论与实务》,科学出版社 2007 年版,第 21 页。