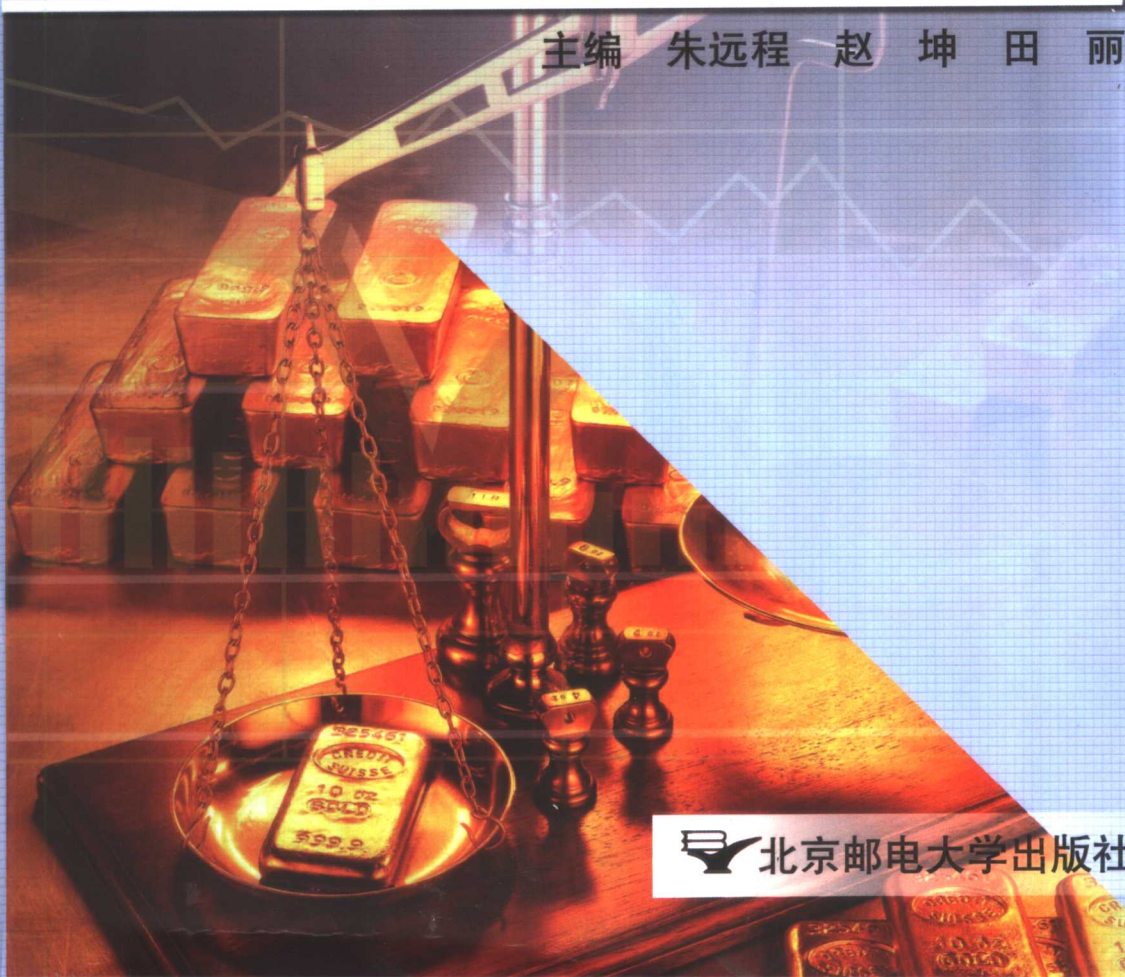




21 世纪中等职业教育系列教材
中等职业教育系列教材编委会专家审定

税收基础

主编 朱远程 赵 坤 田 丽



北京邮电大学出版社

中等职业教育系列教材
中等职业教育系列教材编委会专家审定

税收基础

主 编 朱远程 赵 坤 田 丽

北京邮电大学出版社
· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

税收基础/朱远程主编. —北京:北京邮电大学出版社,2006

ISBN 7-5635-1305-1

I. 税... II. 朱... III. 税收管理—中国—专业学校—教材 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 082663 号

书 名 税收基础

主 编 朱远程 赵 坤 田 丽

责任编辑 周 堃 陈 欣

出版发行 北京邮电大学出版社

社 址 北京市海淀区西土城路 10 号 邮编 100876

经 销 各地新华书店

印 刷 北京市彩虹印刷有限责任公司

开 本 787 mm × 960 mm 1/16

印 张 12.25

字 数 252 千字

版 次 2006 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

书 号 ISBN 7-5635-1305-1/F·76

定 价 15.00 元

如有印刷问题请与北京邮电大学出版社联系

电话:(010)82551166 (010)62283578

E-mail:publish@bupt.edu.cn

Http://www.buptpress.com

版权所有

侵权必究

出版说明

本书是根据教育部颁发的《中等职业学校会计专业教学指导方案》中主干课程《税收基础教学基本要求》，并参照现行税制编写的。

在税收学专家和工作者的不懈努力下，我国的税收制度和税收理论在不断完善。我们在前人研究的基础上编写本书，力求从内容上把握税收的基本理论、基本方法以及基本知识的运用。为了方便教师教学和学生自学的需要，我们尽可能在编写过程中加入实例，使学生能比较容易地理解税收学的基本理论和方法。同时，我们追随国家税制的变化，力求将最新的税制改革内容添加进去，使之更完善、更准确。

本书分为九章，主要内容有：税收概述、增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税和其他税种；全书概念明确、篇幅适中、结构合理，并注重实际技能的培养，具有较强的实用性和应用性。

本书是中等职业学校会计专业和财经类其他专业的基础课教材，也可作为在职财会、税务人员的岗位培训教材或自学用书。

本书由朱远程、赵坤、田丽主编。参加本书编写的还有：许静、赵冲、俞洋、孙浩、李靖、刘燕、汤建军、石冉、王昭。

我们在编写过程中参看了许多税收学的书目和财政部、国家税务局的文件。这些书目和文件均列于本书的参考文献中，在此对这些编著者深表感谢。

由于时间仓促，在编写过程中难免有些缺点、错误，敬请读者批评指正。

编 者

目 录

第一章 税收概述	1
第一节 税收基础知识	1
第二节 税收原则	5
第三节 税收职能	7
第四节 税制要素	9
第五节 税收分类	13
第二章 增值税	17
第一节 增值税概述	17
第二节 增值税纳税人	19
第三节 增值税征收范围	20
第四节 增值税税率和应纳税额的计算	22
第五节 增值税的减免税和出口退税	30
第六节 增值税专用发票的使用和管理	32
第七节 增值税的申报和缴纳	35
第三章 消费税	38
第一节 消费税概述	38
第二节 纳税人、征税范围和税目、税率	40
第三节 消费税的计税依据及应纳税额的计算	45
第四节 消费税的减免税及出口退(免)税	52
第五节 消费税征收管理	54
第四章 营业税	56
第一节 营业税的纳税人	56
第二节 营业税的税目、税率	58
第三节 营业税的计税依据	60
第四节 营业税应纳税额的计算方法	64
第五节 营业税的税收优惠	65
第六节 营业税的申报缴纳	68
第五章 关税	71
第一节 关税概述	71
第二节 关税的种类	73
第三节 关税的征税对象及纳税义务人	75
第四节 海关税则、征收方法和通关手续及税率	75

第五节	原产地规定	80
第六节	关税完税价格	81
第七节	关税应纳税额的计算	84
第八节	关税减免	85
第九节	行李和邮递物品进口税	89
第十节	关税征收管理	89
第六章	企业所得税	92
第一节	企业所得税概述	92
第二节	企业所得税应纳税所得额的确定	97
第三节	企业资产的税务处理	108
第四节	企业所得税的税收优惠政策	112
第五节	企业所得税应纳税额的计算	115
第六节	企业所得税的申报缴纳	119
第七章	外商投资企业和外国企业所得税	123
第一节	外商投资企业和外国企业所得税概述	123
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的纳税人和征税对象	125
第三节	外商投资企业和外国企业所得税税率	127
第四节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的计算	128
第五节	外商投资企业和外国企业资产的税务处理	136
第六节	外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算和税额扣除	139
第七节	外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠	142
第八章	个人所得税	148
第一节	个人所得税概述	148
第二节	个人所得税的纳税义务人	151
第三节	个人所得税的应税所得项目	153
第四节	个人所得税所得来源地的确定	155
第五节	个人所得税税率	156
第六节	个人所得税应纳税额的计算	157
第七节	个人所得税的税收优惠	174
第八节	个人所得税的纳税申报和税款缴纳	176
第九章	其他税种	178
第一节	土地增值税	178
第二节	资源税	180
第三节	车船使用税	182
第四节	印花税	183
第五节	城市维护建设税	186
第六节	农业税	187
第七节	其他税费	187

第一章 税收概述

本章学习要点

本章主要介绍税收的概念、税收的特征、税收的原则和职能等重要基础知识,着重介绍税制要素和分类,做为以后各章学习的基础。

第一节 税收基础知识

一、税收的产生

税收,历史上又称“纳贡”、“赋税”、“租税”、“捐税”,简称“税”,最早见于中国文字记载并有历史典籍可查的是《春秋》所记鲁宣公十五年(公元前 594 年)的“初税亩”。在中国古代,“税”字的本意就是社会成员将以土地为基础的农产品上缴给国家。

税收是一个历史的经济范畴。从人类发展的历史来看,税收是与国家有着本质联系的一个分配范畴,它是随着国家及政府的形成而产生的,在国家的发展中发挥着重要的作用,体现了政府和社会成员之间的经济关系。在奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会,税收始终存在,并且随着社会的发展,其作用也越来越重要。到现代社会,税收已成为国家对经济进行调节的重要手段。

税收的产生有两个前提条件:一是经济条件,即私有制的存在。国家参与社会产品分配有两种权力,即财产所有权和政治权力。国家凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入,是国家的公产收入,而不是税收。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力进行的分配。这种分配是国家凭借政治权力对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品进行的分配。也就是说,当社会存在着私有制,国家将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有的时候,国家便动用政治权力,而税收这种分配形式就产生了。二是社会条件,即国家的产生和存在。历史上,私有制先于国家形成,但只有这两个前提条件同时存在,税收才能产生。

从税收和国家的关系来看,国家的存在同税收的产生有着本质的联系。首先,税收是实现国家职能的物质基础。国家为了行使其职能,必须建立军队、警察、法庭、监狱等国家专政机构,同时还要建立管理国家公共事务的行政管理机构,所有这些公共需求都要耗用一定的物质资料。国家一般并不直接从事社会生产,因此,就需要向社会成员征税以满足这种需要。其次,税收是以国家为主体,以国家权力为依据,参与社会产品分配而形成的一种特定的产品分配方式。任何私人对社会产品的分配显然不具备这样的权力和依据。只有产生了

国家和国家权力,才有各社会成员认可的征税主体和依据,从而使税收的产生成为可能。

综上所述,税收是人类社会发展到一定阶段的产物,是私有财产制度和国家政权相结合的产物。只有这两个前提同时存在,税收才能产生。

二、税收的概念

税收是国家为了满足社会公共需要,通过法律规定赋予政府的一种无偿参与社会剩余产品分配以取得财政收入的权力;或者说,税收是以政府为主体,凭借政治权力进行的一种分配,分配的对象是剩余产品价值,分配的目的在于满足社会公共需要。

税收的概念,包括了以下的多层含义。

(一) 税收是取得财政收入的主要形式

在任何社会形态下,国家的存在并履行其职能都离不开一定的物质基础,而国家本身是非生产性的,其自身并不能生产物质财富以满足自己的需要。税收是作为国家财政收入的一种形式而存在的。财政收入是国家参与社会产品的一种分配,是社会产品的一部分。国家征税的过程,实际上就是国家把一部分社会产品以税收的形式集中由政府掌握,来满足社会公共需求的过程。

税收不但是财政收入的形式,而且是财政收入的主要形式。国家取得财政收入,也可以采取其他多种形式,如国债、规费、资产收益等。在各种财政收入形式中,税收所占的比重是最大的,是财政收入的最重要来源。从目前情况看,我国的税收收入占财政收入的90%以上,在国家财政收入中占居绝对主导地位。

(二) 国家是行使征税权的主体

税收是国家凭借政治权力所获得的收入,它以国家为征收主体,税收发生的过程涉及税收征纳双方。税收的征收方代表整个国家的利益,是为了满足政府提供公共产品或服务而强制进行税款的征收活动。纳税方则代表各经济主体的个人经济利益,由于它们享受到政府提供的公共产品与服务的利益,因此有义务及时足额地缴纳税款。在征纳双方关系中,征税方总是处于主动地位的。例如,国家可以根据政府实现其职能的需要制定相关的税收法律法规,要求纳税人无条件接受,服从税务管理机构的管理,依法履行纳税义务。当然,国家征税也必须做到取之有理,征之有度,依法办事。经济组织、单位和个人作为税收的纳税方必须依据法律的规定服从和配合征税方,以保证税收征纳活动顺利完成。

(三) 国家征税的目的是为了满足社会公共需要,为社会提供公共产品

所谓社会公共需要,是为了满足社会公众生产、生活方面的共同需要,维护正常的经济、社会秩序。社会公共需要在任何社会形态下都是存在的,只是随着社会生产的发展,社会公共需要的范围和内容在不断地发生变化。

国家是以履行社会公共职能为基础的行政权力机关。国家在履行其公共职能的过程中形成一定的公共支出。由于公共产品提供的特殊性,决定了国家履行公共职能的公共支出一般

不可能采取自愿出价的方式,而只能采取强制征税方式,由经济组织、单位、个人来负担。

(四)国家征税的依据是国家政治权力

税收是一种强制性而非惩罚性的、无偿的财政收入,是强制地实现从私人部门向国家公有部门的资源转移。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。作为政治组织和社会管理者的政府取得税收收入,是最为典型的一种以国家的政治权力为依据的财政收入。国家对其行使政治权力管辖范围以内的经济组织、单位、个人,凭借政治权力取得税收收入,是不受财产所有权限制的。国家凭借政治权力从事税收活动过程中,通常要通过制定法律或行政法规来体现和规范这种政治权力。法律是国家意志的体现,纳税者必须依法纳税,不依法纳税就要受到法律的制裁。总之,税收就是在国家机器的保证下,通过法律体现国家意志,为实现其公共职能的需要,强制取得的财政收入。

(五)税收体现着一定的分配关系

税收从产生至今,经历了几千年的发展,在不同的历史时期,税收的性质有所不同,税制的结构也存在着差异。但是,税收作为国家参与社会产品分配和作为政府财政收入的一种主要形式,则是共同的。国家征税,就是运用政治权力强制的占有一部分社会产品,在社会范围内统一分配使用。国家征税,纳税人纳税,在这样一个征税过程中,就必然产生对社会新的分配关系。作为一种分配形式,税收体现着以国家为主体的集中性分配关系,而且,这种分配关系体现着国家凭借其政治权力进行的特定的政府分配行为。不同社会制度下的税收,体现着不同性质的特定分配关系,它是整个社会产品分配关系中的有机组成部分。

三、税收的特征

税收作为国家最重要的财政收入形式,与其他分配方式相比,具有强制性、无偿性和固定性的特征,这三个特征是税收区别于其他财政收入的基本标志,习惯上称之为税收的“三性”。

(一)税收的强制性

税收的强制性是指税收以国家政治权力为依托,表现为国家以法律的强制形式来规范、制约、保护和巩固这种分配关系,任何单位和个人都必须遵守国家制定的税收法律、行政法规,否则就要受到法律的制裁。税收的强制性主要表现在以下几个方面。

第一,税收的强制性直接来自于国家的政治权力的强制性。国家的政治权力就是以国家权力和利益形式表现出来的公共职能方面的权利。国家所拥有的这种权利是神圣不可侵犯的。国家本身不可能通过自身的活动,获取社会财富来维持其正常的运行,必须以一定的形式来参加社会产品的分配,而各个经济主体者是从自身经济利益出发,它不可能自愿地把自己生产经营的产品交给政府使用。因此,国家只能凭借自身的权威,用法律的形式,强迫他们缴纳,以维持国家的存在。

第二,税收的强制性体现在它不受生产资料所有制的限制。税收凭借的是国家的政治权力,只要发生了应税行为,就必须依法纳税,而不受所有制的限制。也就是说,无论何种所

有制形式的企事业单位,符合税法规定的标准,发生应税行为或从事应税活动就都应该依法纳税。

第三,税收的强制性体现在税收具有法律上的严肃性和权威性,是财政收入的可靠来源。它不仅体现在税法的制定上,而且也体现在税法的执行上,即它依靠国家的权威来保证其实施,并确保国家的财政利益不受侵犯,从而保证了国家的财政收入。

第四,税收的强制性体现在纳税人依法纳税的无选择上。纳税人必须依法纳税是税收强制性的重要组成部分。社会成员既然有权享受国家提供的公共产品,相对应就要承担国家公共费用的义务,即纳税义务。纳税人的纳税义务是法律上规定的,具有强制性与无选择性。

(二) 税收的无偿性

它是指国家取得税收收入不需要直接向纳税人付出任何代价,纳税人缴纳的货币或实物即转变为国家所有。税收的无偿性特征是从直观的角度对具体的纳税人来说的。

税收的无偿性是由政府提供公共产品的性质所决定的。政府无偿地向社会提供公共产品,以满足社会的公共需要。这些公共产品具有共享性与外部性,是全体社会成员共同享用的。由于社会成员从公共产品中获得的收益无法直接计算,很难通过等价交换的买卖方式来实现,必须有相应无偿的收入来源保证其实现。因此,纳税与分享公共产品之间不存在对等关系。

税收的无偿性也是由税收凭借政治权力而建立起来的分配关系这一性质决定的。以产权所形成的经济利益分配关系,具有自愿、公平、有偿的特征,而凭借政治权力所进行的分配,必须以无偿为基础,税收实际上就是一种超越一般经济分配关系的无偿性分配关系。

税收的无偿性,使得国家可以把分散的资产集中起来统一安排利用。这种无偿的分配,可以贯彻国家的政策,改变国民收入使用额的构成和比例,正确处理积累和消费的比例关系,同时也能改变财产分配的状况。在阶级存在的情况下,还会改变阶级占有财富的状况。税收的无偿性体现了财政分配的本质,是税收“三性”的核心。

(三) 税收的固定性

它是指对什么征税、征多少税是通过法律形式事先规定的,征纳双方都不能随意改变,都必须遵守。国家通过制定法律来征税,法律的特点是,一经制定就要保持它的相对稳定性,不能“朝令夕改”。税法的实质就是以法律的形式将政府和纳税人之间的征税关系相对固定下来,征纳双方不得超越法律规定而随意改变,即税法一旦公布实施,征纳双方都必须严格遵守,纳税人必须依法纳税,不得偷税、拖欠和抗拒;税务机关也必须依法征税,不得擅自减免,也不能超越法律的授权征收。

税收的固定性是国家财政收入的需要,它可以使国家根据一定时期政治经济与社会发展的任务提出的税收要求和纳税人的纳税能力,预先合理确定各项征收比例或征收数额,以保证国家机器的正常运转,满足国家行使其职能的需要。也正是由于税收的固定性特征,对

纳税人来说,使其在履行纳税义务时便于操作,便于各经济主体预测生产经营成果和确定税负水平;对国家来说,可以保证财政收入的稳定增长,从而有利于编制政府财政预算。

税收的“三性”是相互联系、密不可分的,它们是税收的固有特征。某种政府收入是不是税收,应主要看它是否同时具备这“三性”。如果同时具有“三性”,不论这种收入的名称是什么,都属于税收;如果不同时具有“三性”,即使其名称叫税,实际上也不是税。

第二节 税收原则

税收原则又称税收政策原则或税制原则。它是制定税收政策、设计税收制度的指导思想,也是评价税收政策好坏、鉴别税收优劣的标准。税收原则是税收行为的准则,税收行为包括税收立法、执法和守法及其征收管理等各个过程,整个税收表现为一个有机的统一体,它需要遵循一定的原则才能协调有效地开展活动。因此,税收原则是治税思想的高度概括,是具体社会经济条件下税收实践经验的总结。税收原则具有一定的普遍性和共性,但在不同的社会形态及其不同的历史发展时期税收原则又具有不同的侧重点与内涵。

在社会主义市场经济条件下,税收是满足社会公共需要、实现公平与效率的统一、调整经济运行的重要杠杆。因此,国家在制定税收制度时,必须坚持财政、公平、效率、稳定的原则。

一、财政原则

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财政收入,亦即保证国家各方面支出的需要。

组织财政收入是税收的重要职责,保证国家的财政收入是税务部门的义务与责任,也是制定税收政策,设计税收制度的基本出发点和依据。税收制度的效率原则、公平原则等都只能在组织财政收入的过程中实现。从这个意义上说,财政原则是税制的基本原则。

二、公平原则

从税收的角度看,公平是指纳税负担同纳税人的纳税能力相同,它包括纵向公平和横向公平。纵向公平是指具有不同纳税能力的纳税人必须得到不同的税收待遇,即对具有不同纳税能力的人征不同的税;横向公平是指具有同等纳税能力的人给予相同的税收待遇,征税后,纳税人之间的生活水平或收入水平比率不发生变化。由市场决定的收入分配从公平分配的意义上来看,存在很大的局限性。这种市场分配的缺陷不可能通过市场本身来解决,而需要由政府运用税收来予以解决。因此,建立税收制度必须要体现公平原则。

由于公平分配实现与否取决于社会的价值判断,因此,对于税制公平原则来说,中外税收理论都提出了不同的衡量标准。在我国计划经济体制下,社会分配的主要问题是平均主

义,大体上没有依靠税收去调节收入的贫富差距。改革开放以来,社会成员之间的贫富差距迅速扩大,利用税收调节社会的分配状态的必要性已日益突出。因此,在我国的社会主义市场经济体制下,税收也应贯彻公平原则。首先,税收的征税要具有普遍性。对具有纳税能力的人无一例外地一律征税,消除税收上的一切特权,充分体现税法面前人人平等的思想。其次,要实现税负公平。在普遍征税的基础上,对具有同等负担能力的纳税人应同等纳税,以体现税收的横向公平;对具有不同负担能力的纳税人应区别纳税,负担能力大的则多纳税,负担能力小的则少纳税,以体现税收的纵向公平。

三、效率原则

税收的效率原则是指税收的效率损失与税收收益的比率应最小化的原则。它包括行政效率原则和经济效率原则两个方面。行政效率是指税制在保证政策贯彻执行、完成任务的前提下,使征收费用降低到最低程度。经济效率是指因税收征收活动所导致的市场资源配置效率损失最小,这是效率原则的最高要求。国家征税的过程中,一方面取得一定的财政收入,另一方面又必须付出一定的征收费用。前者称为税收收益,后者称为税收成本。税制效率就是通过税收成本和税收收益之间的比例关系来加以衡量的。

国家征税直接减少了纳税人开展市场活动的资源和要素量,引起纳税人的市场活动和行为的改变,都或多或少地对市场效率产生扭曲。这就要求在制定具体的税收制度,建立具体的税收体系时,必须确保税收对企业和个人的市场活动的影响最小化,对市场效率危害的最小化。首先,要合理确定税收的总体规模。税收应取之有度,征收率不能过高,要尽可能避免过度征收而伤害到企业和个人的积极性,影响经济的稳定和持续发展,最终影响税收收入的增长。其次,对正常的市场活动应采取不介入的中性税收。当市场价格作为最基础的资源配置方式已经使资源达到最优配置状态时,税收应避免或减少对经济的干预,以避免或减少效率的损失。这时,应选择中性税收,以取得财政收入为目的,减少税收对经济的干预。再次,税收成本最小化。税收成本包括征税成本和纳税成本。征税成本是税务机关因征税而发生的支出,而纳税成本是纳税人因纳税而发生的支出。在完成税收任务的前提下,应节约开支,降低税收成本,提高效率,做到税收成本最小化。

四、稳定原则

保持经济的稳定增长是政府长期应该坚持的原则之一,税收是稳定经济的重要杠杆。税收稳定性原则是指税收对经济发展进行宏观调控时,必须促进经济稳定发展。

税收稳定原则对经济的稳定作用可以从以下两个方面来看。一是发挥税收的相机抉择作用,税收通过自身主动地增加或减少,依照经济周期的波动状态,有意识地对宏观经济不稳定状态进行干预和调节,如政府在经济衰退时期可以采取减税政策,以刺激社会有效需求,促进投资的扩大,而当经济出现通货膨胀时,政府可以采取增税的政策,减少通胀对经济的不利影响;二是税收发挥着自动稳定器的作用,税收在既定的制度下,能够自动地随着经

济周期的变化,而反向地、更大地发生变化,自动地调节着宏观经济的运行状态。

第三节 税收职能

一、税收职能概述

税收职能是指税收作为一种分配范畴所固有的职责与功能,反映了税收在分配过程中所具有的基本属性,它是由税收的本质所决定的。税收的职责与功能可以从两方面进行分析:一是税收作为政府提供公共产品的价值补偿所具有的职能与功能。从这一角度看,税收的职能就是向社会提供公共产品与服务。二是税收作为政府履行职责的政策工具所赋予的职责和功能。从这个角度看,税收的职能是履行政府的职责。

一般来说,税收职能具有内在性、稳定性和客观性三大特点。

1. 内在性。内在性是指税收职能是税收内在本质的反映,受税收本质的决定和制约,是税收内在的基本属性。

2. 客观性。客观性是指税收不以人们的主观意志为转移,只要有税收存在,就有税收职能。与此同时,人们不能创造税收职能,只能随着社会发展,客观地认识和利用税收的职能。

3. 稳定性。稳定性是指税收职能的内涵和外延都是相对稳定的,不会因国家需要的变化而变化。

税收的本质问题是分配问题。税收分配的结果必将产生三个方面的影响:一是国家取得财政收入;二是对纳税人的经济利益和经济行为产生影响;三是反映和监督纳税人的生产经营和经济运行的某些情况。由此得出税收具有筹集财政收入、调节社会经济和对经济的监督管理等三种职能。

二、税收的三大职能

(一) 税收的财政职能

1. 税收的财政职能又称为税收的收入职能,是指税收具有从纳税人手中按照一定的原则和标准,强制取得一部分收入,用以满足社会公共需要的功能。它是税收最基本的职能。税收之所以具有财政职能,是因为税收客观上具有满足国家履行社会公共需要的收入职责,也具有满足国家履行公共需要的收入能力。从税收产生之日起,就是为国家筹集财政收入服务的。

2. 税收财政职能具有适用范围的广泛性、取得财政收入的及时性和征收数额上的稳定性等特点。

(1) 适用范围的广泛性。税收是凭借国家的政治权力向纳税人进行的强制征收,因此,

从纳税人来看,包括国家主权管辖范围内的一切企业、单位和个人。从征税的对象来看,征收范围也十分广泛,既包括流转额、所得额,也包括财产税,还包括对某些特定目的和行为的征税。

(2)取得财政收入的及时性。由于税法中明确规定了纳税义务发生的时间和税款缴纳的期限,保证了税收及时、均衡地入库。

(3)征收数额上的稳定性。税收的稳定性是由以下因素决定的:首先,税收来源广泛,使不确定因素税收的影响可以相互抵消。其次,税收是按法定标准征收的,税法明确规定了各种税的征收数额或比例,只要有稳定的税基,就会有稳定的收入。最后,税收具有强制性,以法律作为后盾,从而保证税收收入的稳定实现。

(二)税收的经济职能

1. 税收的经济职能是税收调节经济的职能,是指在税收分配过程中对各经济主体行为所产生的影响。这种影响是客观存在的,可能是积极影响,也可能是消极影响,因此,国家必须认识税收的经济职能,自觉地运用税收这个经济杠杆调节经济。税收调节经济的职能主要表现在以下几个方面:

(1)税收对总需求与总供给均衡的调解。当社会总需求大于总供给,国家可采取紧缩性财政政策,通过增加税收,使消费减少,致使企业削减投资。或者,通过减少财政支出,压缩居民消费和限制企业投资,降低总需求水平来消除通货膨胀。当社会总需求低于社会总供给,国家可采取扩张性财政政策,通过减税(包括免税、退税),使消费增加,使企业增加投资;或者通过扩大财政支出,增加居民消费和促进企业投资。

(2)税收对资源配置的调解。不同税种对资本投资的影响是有所不同的:直接税主要是各种所得税,直接影响投资报酬率,由于投资报酬率的不同而致使资本流动,影响投资倾向;间接税直接影响的是消费水平,消费水平的变化进而影响投资规模的变化,同样影响投资倾向。因此,政府应该充分运用税收手段,制定合理的税收政策,以维持投资的合理性和资源配置的有效性。

(3)税收对社会财富分配的调节。市场基础上的收入和财富分配往往带来过大的差距,超过社会价值所能认可的程度。大多数人的贫穷和少数人的暴富在许多国家引发严重的社会问题,损害了经济发展和成长。政府可以通过税收措施,缩小市场基础上的收入和财富分配中的过大差距,让富人比穷人承担更多的税负,如直接税实行累进税率,税率随着财富或收入的增长而相应提高,从而缩小贫富差距。对于间接税而言,累进性是通过消费支出结构的税收措施实现的。如对奢侈品征收重税,使得奢侈品的税负高于必需品的税负,从而缓解贫富差距。

2. 税收调节经济职能的特点。税收经济职能具有调节主体的集中性、调节范围的广泛性和调节方式的灵活性的特点。所谓调节主体的集中性是指税收调节是由国家集中进行的,而不是由任何经济单位和个人进行的。所谓调节范围的广泛性,是指税收调节可以涉及

社会再生产过程的各个环节以及社会生活的各个领域。所谓调节方式的灵活性是指国家可以根据某一时期的政治经济任务和政策,运用不同的税率、减免等多种手段,对不同的纳税人、产品、行为、产业进行不同的调节。

(三) 税收的监督管理职能

1. 税收的监督管理职能是指税收在参与社会产品分配,取得财政收入的过程中具有的对经济运行过程进行监督管理的职责与功能。这一职能是社会主义市场经济得以顺利发展的有力保证。监督管理职能可以在一定程度上消除市场带来的消极影响,监督和遏制各种偷税行为,有利于形成良好的经济秩序,为市场经济保驾护航。它一方面能够反映有关的经济动态,为国民经济管理提供依据;另一方面能够对经济组织、单位和个人的经济活动进行有效的监督。历史上任何一个国家的税收都具有监督管理职能。

2. 税收之所以具有监督管理职能,是因为税收一方面具有满足国家对社会经济运行监督管理需要的职责,另一方面也具有对社会经济进行有效监督的能力。在税收的征收过程中,需要对纳税人的经济活动进行税务管理,如通过纳税检查、税务审计、税源调查、税源预测等一系列工作,正确反映国民经济的动态以及对经济活动实行有效的监督。

上述税收的财政、经济及监督管理职能不是孤立的,而是一个统一的整体,统一在税收的分配手段中。

第四节 税制要素

税制要素是构成税收制度,尤其是构成税种的基本要素,也是进行税收理论分析和税制设计的基本工具。税制要素是为规范征纳税行为所必需的,也是实现税收规范化、科学化、制度化的基本要求。它一般包括纳税人、课税对象、税率、纳税期限、纳税环节、减免税、违章处理等,其中纳税人、课税对象、税率是税制的三个基本要素。

一、纳税人

纳税人,即纳税义务人,又称纳税主体,是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人。它主要解决的是向谁征税或由谁纳税的问题。纳税人可以分为自然人和法人。自然人是在法律上形成一个权利与义务的主体的普通人,即居民个人。法人是具有民事权利能力和民事行为能力,依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织,如企业、社会组织和社团等。法人相对于自然人而言,是社会组织在法律上的人格化。《宪法》第56条规定,“公民有依照法律纳税的义务”。不论是自然人还是法人,凡发生应税行为、取得应税收入的,都必须依照税法规定履行纳税义务,否则,就要承担法律责任。

纳税人一般是应纳税款的缴纳者,但在某些特殊场合,纳税人并不直接向税务机关缴纳

税款,而是由代扣代缴人代为缴纳。所谓扣缴义务人,是指税法规定的,在其经营活动中负有代扣税款并向国库缴纳义务的单位和个人。它并不一定是纳税义务人,自身也不发生纳税义务,有可能仅是代行税务机关职责从纳税人那里扣收税款的中介人。如我国现行的个人所得税制度中规定,其纳税人为获得所得的自然人,而其扣缴义务人则是支付所得的单位或个人。税法规定扣缴义务人的目的,是为了实行源泉控制,保证国家财政收入。

与纳税人既相联系又相互区别的一个税收概念是“赋税人”。赋税人是税款的实际承担或者负担税款的经济主体。纳税人与赋税人是否一致,以税赋能否转嫁为依据进行划分,这主要取决于税种的性质。在纳税人缴纳的税款无法转嫁时,纳税人同时又是赋税人;当纳税人能够把所纳税款转嫁给他人负担时,纳税人和赋税人则属于不同的主体。税法一般只规定纳税人,而不规定赋税人。

二、课税对象

课税对象也称课税客体,是征税所指向的目的物,表明对什么进行征税。它是一个税种区别于另外一个税种的根本标志,其他要素的内容一般都是以征税对象为基础确定的,是税收分类的主要依据。征税对象可以是商品、货物、所得、财产,也可以是资源、行为等。不同的税种有不同的征税对象,凡属于课税对象范围的,就应该征税;不属于征税对象范围的,则不征。课税对象按其课税范围划分为:以应税产品的增值额为对象进行课征;以应税货物经营收入为对象进行课征;以提供劳动取得的收入为对象进行课征;以特定的应税行为为对象进行课征;以应税财产为对象进行课征;以应税资源为对象进行课征。

三、税目

税目亦称课税品目,指某一税种的具体征税项目。它具体反映某一单行税法的适用范围,是税法中对征税对象分类规定的具体征税品种或项目,是课税客体的具体化。但不是所有的税种都规定税目。划分税目的主要作用:进一步明确征税范围;解决征税对象的归类问题,并根据归类确定税率。

税目可以分为两类;一类是列举品目,它是采用一一列举应税商品、经营项目的办法所规定的税目,必要时还可以在税目下面进一步划分若干子目,这种方法主要适用于那些税源较大、征免界限清楚的征税对象,如消费税就是采用这种方法设计税目的。另一类是概括税目,即采用概括应税商品或经营项目的大类所规定的税目,这种方法主要是用于应税项目的品种、类别复杂、征税界线不易划清的征税对象,营业税就是按这种方法来设计行业征税项目的。

四、税率

税率是应纳税与课税对象之间的比率。它是计算税额的尺度,是税法中的核心要素。我国现行税率主要有比例税率、定额税率和累进税率三种。

(一) 比例税率

比例税率:对同一征税对象,不论其数额大小,都使用相同征收比例的税率。其特点是,对同类征税对象实行等比负担,有利于鼓励规模经营和平等竞争,是体现国家经济政策的重要工具。相对而言,比例税率计算简便,符合效率原则。

比例税率可分为:

1. 单一比例税率,即一种税只设一个比例税率。
2. 差别比例税率,即一种税设两个或两个以上的比例税率。按适用范围可分为:
 - (1) 产品差别比例税率,如消费税;
 - (2) 行业差别比例税率,如营业税;
 - (3) 地区差别税率,如农业税。
3. 幅度比例税率,国家只规定最低税率和最高税率,各地可以因地制宜在此幅度内自由确定一个比例税率,如以前娱乐业营业税。

(二) 累进税率

累进税率,随着征税对象数额增加而提高征收比例的税率。即按征税对象数额大小将计税依据分为若干档次,不同档次适用由低到高的不同税率。其特点是,按纳税能力确定税收负担,收入多的多征,收入少的少征,是政府调节收入、分配财富,体现税收负担均衡的手段。按纳税其形式有:

全额累进税率,当计税依据达到某一档次时,计税依据总额全部适用与之相应的最高税率。

全额累进税率的计算方法近似比例税率,就是将课税对象作为一个整体,直接乘以适用税率。只是全额累进税率是由课税对象数额的大小所确定的,额小率低,额大率高,率随额变。而比例税率却是固定不变的,对同一课税对象不论数额大小都按统一比例征税。表 1-1 为五级累进税率表。下面举例说明全额累进税率的计算。

表 1-1 五级累进税率表 单位:元

级次	全年应纳税所得额级距	税率(%)	速算扣除数
1	5000 以下的部分	5	0
2	5000—10000 的部分	10	250
3	10000—50000 的部分	20	1250
4	50000—100000 的部分	30	6250
5	100000 以上的部分	35	11250

【例 1】 王某和李某两位纳税人的月纳税所得额分别为 10000 元和 10001 元,按照全额累进税率计算王某和李某两人各自的应纳税额。

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率

王某应纳税额 = $10000 \times 10\% = 1000$ (元)

李某应纳税额 = $10001 \times 20\% = 2000.2$ (元)

由此可见,全额累进税率的优点是计算简便。缺点是在累进交叉点处税负不合理。李某仅比王某多收入 1 元应纳税所得额,却要多交 1000.2 元的税款,显然税负较重且不合理。正因为此,在世界税制中只有很少国家使用全额累进税率进行所得税方面的征收。