



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

“十一五”高等院校经管类专业规划教材

新编税收学

——税法实务

主 编 蒋大鸣



南京大学出版社



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

“十一五”高等院校经管类专业规划教材

新编税收学

——税法实务

主 编 蒋大鸣
副主编 李淑萍

 南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

新编税收学:税法实务 / 蒋大鸣主编. —南京:南京大学出版社, 2010. 3

“十一五”高等院校经管类专业规划教材

ISBN 978-7-305-06760-0

I. ①新… II. ①蒋… III. ①税收理论—高等学校—教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 033043 号

出 版 者 南京大学出版社
社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093
网 址 <http://www.NjupCo.com>
出 版 人 左 健
丛 书 名 “十一五”高等院校经管类专业规划教材
书 名 新编税收学——税法实务
作 者 蒋大鸣
责任编辑 唐甜甜 编辑热线 025-83594087
照 排 南京南琳图文制作有限公司
印 刷 扬中市印刷有限公司
开 本 787×1092 1/16 印张 24.5 字数 611 千
版 次 2010 年 3 月第 1 版 2010 年 3 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-305-06760-0
定 价 45.00 元
发行热线 025-83594756
电子邮箱 Press@NjupCo.com
Sales@NjupCo.com(市场部)

* 版权所有,侵权必究

* 凡购买南大版图书,如有印装质量问题,请与所购
图书销售部门联系调换

前言

经过各方努力,作为普通高等教育“十一五”国家级规划教材的《新编税收学——税法实务》终于出版了,这是很令人感到欣慰的一件事情!这本教材不仅可作为高等院校经管类和法学类专业学生学习税收、税法课程的教材,也可作为广大财务会计人员、税务人员参加中国注册会计师(CPA)考试、中国注册税务师考试和会计师、高级会计师考试的辅助教材,另外也可作为财政税务部门、法制部门培训专业人员和在公民中普及税收、税法知识的学习教材。

本教材具有以下几个特点:

第一,结构合理,突出重点。本教材重点放在对各个税种所有知识的全面而详细的介绍上,对每一个税种的征税范围、征税对象、纳税人、税率、计税依据、应纳税额的计算、税收优惠、税收管理、纳税申报与缴纳等都作了详尽介绍,以帮助学习者掌握各个税种的重点内容。

第二,注重实务,精选案例。对税收、税法知识的学习,重在掌握对每个税种应纳税额的计算、纳税申报以及税款的缴纳等实务操作能力,特别是中国注册会计师(CPA)考试,非常注重对实务操作能力的考核。因而,为兼顾这方面的需要,我们在编写中遵循“注重实务,提高能力”的原则,紧密结合实际,精选一些典型案例,以帮助学习者尽快熟练掌握各个税种应纳税额的计算、纳税申报以及税款的缴纳等实务操作技术。

第三,政策介绍,全面具体。作为纳税人,无论是企业(公司)、个体工商户,还是个人,都希望在依法纳税的同时,能全面而具体地了解涉及自身利益的税收优惠政策。以往的一些教材,不太注意社会各界对这方面的需求,因而很少介绍或根本不介绍。

本书在这方面有所突破,尽最大努力介绍国家最新颁布实施的有关税收优惠政策,特别是对国家2010年最新的税收优惠政策作了详细介绍。虽然从长远来看,税收优惠政策会随着客观情况的变化而变化,但在一定时期内还是稳定的。全面了解税收优惠政策及相关变化情况,更好地利用税收优惠政策,做好税务筹划,做一个“明白的纳税人”。这一点对每一个纳税人来说,都是十分重要的。

第四,如同手册,检索方便。本书虽是教材,但在编写体例上,参考了一般手册的写法,尽可能使读者在查找某一个税种时,能够快速便捷地查找到所要了解的内容。因而在编写中尽量避免繁琐拖沓的叙述,采用简洁明快的语言。所以,无论哪方面的读者,都可以把本书作为一本手册来使用。也正是基于这点考虑,所以本书在《新编税收学》书名下署以“税法实务”副名。

另外,特别想向所有财经类、管理类和法学类专业的同学们提出一点看法,无论是大学本科、专科还是中专生,进行税收、税法知识的学习,都是十分重要的。道理很简单:人们生活在

现实经济社会中,任何人都与税收有着千丝万缕的联系。因而,税收、税法知识不仅是每个公民应当学习、了解甚至应当掌握的社会必备知识,作为一门课程,更是所有经济类、管理类和法学类专业的本科和大、中专院校学生都应该作为必修课学习并应当熟练掌握的课程。一个学习经济学、财政学、金融学、保险学、会计学、审计学、经济管理、企业管理、市场营销、国际贸易、电子商务、法学等专业的学生,如果没有系统学习过税收、税法知识和相关的税收实务技能,那么他们的专业知识结构体系就不可能是健全完整的。假如一个学习会计学、审计学专业的学生,不系统学习税收、税法知识和相关技能,那么也不可能做好会计、审计工作,推及上述其他专业亦然。

最后,要向一直关心和支持这本教材编写及出版的南京大学出版社领导和编辑致以最诚挚的谢意!特别要感谢唐甜甜编辑,是她辛勤、认真、负责的劳动,使本书得以顺利出版!另外,也向关心和支持这本教材编写及出版的南京审计学院各级领导和有关老师表示感谢!

蒋大鸣

2010年元月于南京审计学院

目 录

第一章 税收概论	1
第一节 税收的起源与发展	1
第二节 税收的特征与职能	5
第三节 税收的分类及税制构成要素	9
第二章 税收原则	21
第一节 西方税收原则理论	21
第二节 我国的税收原则	25
第三章 税收负担	28
第一节 税收负担的概念及衡量税负的指标体系	28
第二节 影响税收负担的因素	31
第三节 税负的转嫁与归宿	35
第四章 增值税	39
第一节 增值税概述	39
第二节 增值税纳税人与征税范围	44
第三节 增值税税率与征收率	49
第四节 增值税的计算	52
第五节 增值税税收优惠	61
第六节 出口货物退(免)税	63
第七节 增值税的征收管理	74
第八节 增值税专用发票的使用和管理	80
第五章 消费税	89
第一节 消费税概述	89
第二节 纳税人与征税范围	91
第三节 税目与税率	93
第四节 计税依据	99
第五节 应纳税额的计算	104
第六节 出口应税消费品的退税	111
第七节 税收征管	112
第六章 营业税	117
第一节 营业税概述	117
第二节 营业税的征税范围	118
第三节 营业税的纳税义务人、扣缴义务人	129
第四节 营业税的税目、税率	133
第五节 营业税的计税依据	134

第六节	营业税的减税与免税	146
第七节	营业税的申报与缴纳	152
第七章	关 税	155
第一节	征税对象及纳税义务人	155
第二节	进出口税则	156
第三节	关税完税价格	161
第四节	应纳税额的计算	166
第五节	关税减免	167
第六节	行李和邮递物品进口税	170
第七节	关税征收管理	172
第八章	企业所得税	174
第一节	企业所得税概述	174
第二节	应纳税所得额的计算	175
第三节	应纳税额的计算	181
第四节	资产的税务处理	183
第五节	税收优惠	187
第六节	特别纳税调整	191
第七节	税收征管和纳税申报	193
第九章	个人所得税	195
第一节	个人所得税概述	195
第二节	征税对象	197
第三节	纳税义务人	206
第四节	个人所得税的税率	209
第五节	应纳税所得额的确定	211
第六节	应纳税额的计算	215
第七节	税收优惠	237
第八节	纳税申报与缴纳	240
第十章	城市维护建设税	249
第一节	纳税义务人与税率	249
第二节	计税依据	249
第三节	应纳税额的计算	250
第四节	税收优惠	250
第五节	征收管理与纳税申报	250
第十一章	资源税	252
第一节	纳税义务人	252
第二节	税目、单位税额	252
第三节	课税数量	253
第四节	应纳税额的计算	254
第五节	税收优惠	254

第六节 征收管理与纳税申报·····	254
第十二章 土地增值税 ·····	256
第一节 土地增值税概述·····	256
第二节 征税范围、纳税义务人与税率·····	258
第三节 应税收入与扣除项目的确定·····	260
第四节 应纳税额的计算·····	264
第五节 减免税优惠·····	266
第六节 征收管理与纳税申报·····	267
第十三章 城镇土地使用税 ·····	276
第一节 纳税义务人·····	276
第二节 征税范围·····	276
第三节 应纳税额的计算·····	276
第四节 税收优惠·····	277
第五节 征收管理与纳税申报·····	278
第十四章 房产税 ·····	279
第一节 纳税义务人·····	279
第二节 征税范围·····	279
第三节 计税依据和税率·····	279
第四节 应纳税额的计算·····	280
第五节 税收优惠·····	280
第六节 征收管理与纳税申报·····	281
第十五章 车船税 ·····	282
第一节 纳税义务人与征税范围·····	282
第二节 税目与税率·····	282
第三节 应纳税额的计算·····	283
第四节 税收优惠·····	284
第五节 税收征管与纳税申报·····	284
第十六章 印花税 ·····	286
第一节 纳税义务人·····	286
第二节 税目、税率·····	286
第三节 应纳税额的计算·····	288
第四节 税收优惠·····	291
第五节 征收管理与纳税申报·····	292
第十七章 契 税 ·····	294
第一节 征税对象·····	294
第二节 纳税义务人与税率·····	296
第三节 应纳税额的计算·····	296
第四节 税收优惠·····	297
第五节 纳税申报与征收管理·····	298

第十八章 车辆购置税	299
第一节 纳税义务人	299
第二节 征税范围	299
第三节 计税依据与税率	300
第四节 应纳税额的计算	301
第五节 税收优惠	303
第六节 征收管理与纳税申报	304
第十九章 燃油税	306
第一节 纳税义务人	306
第二节 征税范围	306
第三节 计税依据与税率	307
第四节 应纳税额的计算	308
第五节 税收优惠	308
第六节 征收管理与纳税申报	309
第二十章 税收征收管理制度	311
第一节 税务管理	311
第二节 税款征收	317
第三节 税务检查	321
第四节 税务代理	322
第五节 违反税收征收管理的法律责任	325
第六节 危害税收征管罪	328
第二十一章 税务行政法制	332
第一节 税务行政处罚	332
第二节 税款行政复议	336
第三节 税务行政诉讼	340
第四节 税务行政赔偿	344
第二十二章 国际税收	350
第一节 国际税收概述	350
第二节 国际重复征税及其产生	353
第三节 国际重复征税消除的主要方法	358
第四节 国际避税与反避税	366
第五节 国际税收协定	373

第一章 税收概论

第一节 税收的起源与发展

一、税收概念

所谓税收是国家为实现其职能,满足社会公共需要,凭借国家政治权力,运用法律手段,按照固定标准,以价值形式强制地、无偿地集中部分社会产品所形成的特定的分配关系。

对税收这一概念应从以下几个方面加以分析和理解。

(一) 征税的主体是国家

税收是由政府所属的税务机关负责征收的,而税收的征收办法是由国家立法机关或国家行政机关(政府)制定的。征税活动由政府所属的税务机关具体组织进行,取得的税收收入形成政府的财政预算收入,然后再通过政府财政预算安排预算支出,以实现国家职能,满足社会公共需要。所以说征税的主体是国家。

(二) 征税的目的是为了实现国家职能,满足社会公共需要

公共需要或公共物品与劳务,不能由市场机制形成与提供,必须由政府提供。政府提供公共物品与劳务要花费人力、物力、财力等,而政府本身不从事生产,不创造财富,所以它必须以某种形式取得一定的收入,这样就产生了税收。可以说,国家征税是为了实现国家职能,向社会提供公共物品与劳务,满足社会公共需要。

(三) 征税凭借的是国家政治权力

国家参与社会产品的分配,一般依据两种权力:一是国有资产的财产所有权,二是国家的政治权力。国家拥有国有资产的财产所有权,因此可以直接参与生产经营成果的分配。但国家拥有的国有资产价值量毕竟是有限的,并且国家拥有或占有国有资产,以此参与市场竞争,不是市场经济制度条件下社会资源优化配置的主要方式。市场才是市场经济制度条件下社会资源优化配置的主要方式。国家以国有资产所有者身份参与社会产品分配取得的收入是有限的,无法达到实现国家职能,满足社会公共需要的目的。所以,国家必须凭借国家政治权力,运用法律手段,以价值形式强制地、无偿地集中部分社会产品,形成政府的财政收入,以保证国家实现其职能,满足社会公共需要。

(四) 征税的方式是运用法律手段强制地、无偿地征收

政府为了向社会提供公共物品与劳务,必须取得公共物品与劳务的价值补偿。然而由于公共物品与劳务的利益外在性,它无法通过市场以价格的形式得到补偿,所以必须通过政府无偿取得的税收收入来补偿。税收是无偿取得的,因此必须强制征收,并且要预先规定一个标准,以税法的形式规定征纳双方的权利和义务。概括起来说,就是税收具有强制性、无偿性和固定性三个基本特征。

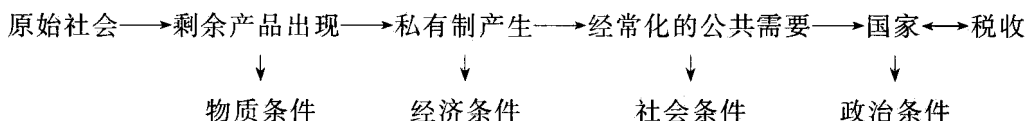
(五) 征税的本质是一种特殊的分配关系

“分配”在经济学中是指确定社会产品归谁占有和占有多少。如在社会产品的初次分配

中,根据财产所有权和劳动力所有权,将 W 分为 C、V、M 三部分,国家再将原来属于个人和企业所有的新创造的价值分割一块出来归国家占有,这样取得的收入就是税收。显然国家取得税收收入的过程,也是国家参与社会财富二次分配的过程,说明税收的本质其实与财政一样,也是一种分配关系。由于 C 部分是对物质消耗的补偿,是维持简单再生产需要的,国家不能直接参与它的分配,主要对 V 和 M 部分进行分配。而在 V 和 M 中,主要是对 M 的分配。至于国家在分配中占有多大份额,则涉及税收的宏观税率问题,也就是整个社会的税收负担问题。

二、税收的产生

税收既是一个经济范畴,也是一个历史范畴,它是人类社会发展到一定时期,即原始社会末期出现私有制以后,随着国家的产生而产生的。当然,这个产生过程是极其漫长的。其产生过程可大致描述如下:



(一) 税收产生的一般前提条件

1. 物质条件——广泛的剩余产品的出现

从上面叙述中我们可以看出,剩余产品的出现是税收产生的一个基本条件,如果没有出现剩余产品,就不会有后面一系列历史范畴的出现,也就不会出现税收。税收分配的物质来源只能是剩余产品,因为社会产品必须首先满足维持简单再生产和人们生存的需要。当然,税收并不是在剩余产品一出现的时候就产生的,其间经历了一个漫长的历史过程。也就是说,剩余产品只是税收产生的必备条件之一。

2. 经济条件——独立的经济利益主体(财产私有化)

人类社会发展到原始社会中期以后,发生了二次社会大分工,出现了以个体家庭为单位的个体生产,而分工和交换的发展,又加速了财产的私有化,即经济利益主体独立化,同时产生了各经济组织和社会成员共同享用的公共设施和公共服务(如祭祀、战争)。这种共同享用的部分,一开始是以“贡”的形式出现,当它凭借强制性的公共权力并按事先规定的标准来征收时,就成了税收。因此,经济利益主体的独立化,也是税收产生和存在的条件之一。

3. 社会条件——经常化的公共需要(阶级对抗)

税收本质是为了满足公共需要的,如果没有公共需要,也就没有必要存在税收。在人类社会早期,随着氏族组织的发展和剩余产品的出现,逐渐出现了生产活动以外的共同利益和公共事务,如祭祀、对外宣战、媾和等,这些事务有的必须从劳动成果中分出一部分来专门满足其需要。当这种需要逐渐经常化以后,它就要求其分配从满足生产和生活的分配中独立出来,成为一种固定的分配,这就为税收的产生准备了社会条件。同样,这也只是税收产生的条件之一,因为满足社会公共需要的方式不只是税收一种。

4. 政治条件——强制性的公共权力(国家政权)

由于税收是社会产品占有权和支配权的单方面转移,所以必须有一种超越财产所有权和劳动力所有权的力量介入,这就是政权。在对历史发展规律的研究中,我们已经知道国家是阶

级矛盾不可调和的产物,是统治者镇压被统治者的工具。国家机器的运转需要大量的人力、物力和财力,也派生出庞大的“公共需要”,这样税收才应运而生。所以说,国家强制性的公共权力是税收产生的决定性条件。

税收产生的这四个条件中,剩余产品的出现和国家的产生是两个基本条件。在这里要注意的是,国家与税收的关系并不是因果关系,而是互为前提,相互依存的,如果没有国家,税收的征收就失去了强有力的后盾,税收就无法正常收纳;而如果没有税收,国家机器就无法正常运转。所以两者是互相依存的关系,是社会经济发展的两种必需结果。

(二) 我国税收的产生

1. 税收雏形的出现——“贡”、“助”、“彻”

据史籍记载,夏朝是中国古代最早出现的国家。当时夏朝实行井田制,土地是国有的(“溥天之下,莫非王土,率土之滨,莫非王臣”),诸侯大臣不拥有土地所有权,不能自由买卖土地,但却拥有土地使用权和土地上产物的所有权,所以这种公田上收获的粮食要以税收的形式上缴一部分给国王作为财政收入。夏朝的贡赋包括两个方面内容:(1)与耕种土地相联系的贡,主要是对农产品的征收,即自由民耕种土地向国王的贡纳。(2)与主从关系相联系的贡,主要是由各地方臣属向中央贡献的土特产品,称之为“土贡”,如兖州的漆丝,青州的贡盐、海物等。土贡没有固定性,土特产品多时多贡,少时少贡,遇到天灾人祸,也有不贡的情况,因而收入很不稳定。土贡到了商朝和周朝时,有了很大的发展,分为九类,称作“九贡”,贡品包括牲畜、丝织品、用器用具、服饰、珠宝、珍品等。

到了商朝,贡演变为助法,是有助耕形式纳税。当时实行井田制,将土地分为公田和私田,平民无偿地耕种公田,公田的收获全部归王室所有。周朝时,助法又演变为彻法,即每户平民耕种土地,要以一定的产量交纳给王室。“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”。彻法按土地数量进行征纳,比贡法和助法有了很大进步。

由于在奴隶社会,国王既是最大的奴隶主,又是最高的统治者,所以国王对土地经营者的征收既有地租的特征,也有税的特征,是租税不分的。正因为如此,所以我们说,贡、助、彻只是最早税收的雏形。

2. 最早的农业赋税制度——“案田而税”和“初税亩”

春秋以前,我国实行井田制,土地归王室所有,到春秋时期,由于生产力的发展,特别是铁制农具的广泛使用,在井田之外开垦的私田越来越多,私田上的收获全部归私田所有者。私田的不断扩大,已经冲击到奴隶制经济的基础。当时的齐国在齐桓公十九年(公元前667年)实行“案田而税”(按田亩征税)。这是史籍上最早关于对田亩征税的记载。在齐国实行“案田而税”73年后,另一个主要诸侯国鲁国,为了增加财政收入,抑制私田开垦,在鲁宣公十五年(公元前594年)也开始对私田征税。宣布无论公田私田,一律按亩征税,史籍称之为“初税亩”。齐国的“案田而税”和鲁国的“初税亩”,在我国历史上被看作是从奴隶社会进入封建社会的标志,同时也是我国农业赋税由雏形阶段进入成熟阶段的标志。

3. 我国最早的工商税收——关市之赋、山泽之赋

我国对商业、手工业活动征税起始于周朝。周以前已经有了商业、手工业活动。特别是商朝,商业经营已经有了较大发展,但当时多为官家经营,没有征税。到了周朝,商业、手工业活动有了更大发展,周开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”,对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”,这就是我国最早的工商税收。

三、税收的发展

税收产生以后,先后经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会、社会主义社会等发展阶段。税收随着社会形态的演变,一步步从简单到复杂,从初级到高级发展起来。

整个发展过程可从以下几个不同的方面来说明。

1. 从税收法制建设程度的差别看

税收是国家凭借政治权力并依法强制征收的,但不同社会不同发展时期,国家的法制建设程度不同,国家行使政治权力的情况不同,因而行使课税权的程序也必然存在差别。

在奴隶社会,税收虽初步形成独立的分配形式,但很不完善。国家行使征税权,是与纳贡者自由贡献相结合的。封建社会建立了中央集权,一方面,军事、政治开支和王室费用不断增加,另一方面,君主权力日益扩大,形成王权至高无上的封建专制制度。在这种政权制度下,国家为了增加财政收入,一方面实行专制课税,另一方面给统治阶级以减免税特权,以维护其统治利益,减少征税阻力。在奴隶社会和封建社会,征税与否是由国王决定的,根本谈不上税收的法制建设。

资本主义制度确立后,废除了封建专制制度、等级制度和都会的神权统治,实行了资产阶级的民主制,国家征收任何税收,都必须经过立法程序,完成立法手续,各项税法只能由议会制定,君主和国家元首不能擅自决定征税。这与封建专制征税相比,是一个巨大进步。

2. 从税收制度结构变化看

税收产生以来,随着经济发展和统治阶级的政策需要,税收制度结构也是多种多样的,一般可分为三种类型。

(1) 以古老的直接税为主的税制结构。

奴隶社会和封建社会,商品经济不够发达,统治者只能采用直接对土地和人丁课征的直接税为主要税种。在我国,税收主要是对耕地征收土地税——田赋,对人丁征收人头税——算赋、更赋、口赋等。当时虽然也对城市商业、手工业和进出口贸易征税,但税额很小,在税收总额中不占主要地位。

(2) 以间接税为主的税制结构。

资本主义社会,由于商品经济的迅速发展,古老的直接税逐渐被取消或降到次要地位,而对商品课征的间接税,即工商税,则逐渐上升到主要地位,形成了以间接税为主的税制结构。

间接税是对商品的课征,税款包含在商品价格中,因而税收的最终负担者是消费者,而不是资本家,所以在资本主义社会出现了大量的间接税,如消费税、销售税、营业税、关税、盐税等。

(3) 以现代直接税——所得税为主的税制结构。

资产阶级国家长期、广泛实行间接税制度,给资本主义经济的发展和资产阶级的经济利益带来了一些不利的影响,主要有以下几个方面:

第一,间接税是对商品的流转额课征的。商品在进行消费前,要经过多次流转,每次流转都要征税,流转次数越多,所征税额越多,商品价格越高。而价格高则需求量会下降,不利于商品参与市场竞争,也不利于扩大生产。

第二,对消费品课征间接税,相应提高了消费品价格,这就迫使资本家必须提高工人的名义工资,以维护工人的生活水平。而提高工资就会提高资本家的生产成本,从而影响资产阶级

的经济利益收入。资本主义国家为了维护本阶级的利益,增加财政收入,曾陆续进行了一些改革税制的措施:如提高土地税、地租税的税率,开征土地增值税等等。

所得税只是一种临时税,遇到财政困难时才征收。经过几十年的时征时停,所得税才成为永久性税收。目前资本主义国家的所得税种类繁多,主要有:对个人的各项所得课征的个人所得税;对公司、企业利润课征的公司(法人)所得税等。采用所得税为主的国家,一般都辅之以消费税、销售税、营业税、财产税、遗产税、赠与税等税收。

3. 从国家课税权范围发展看

国家课税权是国家政治权力的重要表现,它一般在国家政治权力所涉及的范围内使用。

在封建社会、奴隶社会和资本主义社会前期,国际间经济往来不够发达,国家行使课税权只限于对本国商品的流转、所得或财产课税。关税出现后,也只对本国进出口商征税。

进入资本主义后期——垄断阶段以后,国际间经济联系不仅限于商品贸易,而且出现了资本输出,进而出现了生产领域的跨国经营。这样,国家的课税权就超越了本国领土的范围,从而出现了国际间的税务关系问题,即国际税收问题。

4. 从税收征收形式的演变看

随着社会经济的发展,税收的征收形式也有一个发展演变过程。从历史上看,税收的基本形式有三种:实物形式、力役形式和货币形式。

奴隶社会和封建社会初期,自然经济占主导地位,商品经济不发达,税收征收形式以实物和力役为主,即所谓“粟米之征”、“布缕之征”、“力役之征”。货币征收形式,仅限于对商业、手工业征收的商税、物产税等方面,但当时并不占主要地位。

到封建社会后期,进入明清时代,商品经济日益发达,逐渐占统治地位,税收征收形式也逐步过渡到以货币形式为主。

5. 从税收名称的演变看

历史上税收先后有过许多名称,如贡、助、彻、税、赋、租、捐、课、调、银、钱等,其中广泛使用的主要为贡、税、赋、租、课、捐几种。这些名称反映了不同历史时期税收的经济内容和特征,也从一个侧面反映了税收的发展历史。

第二节 税收的特征与职能

一、税收的特征

税收的形式特征通常概括为“三性”,即税收作为一种分配形式,同其他财政收入形式相比,具有强制性、无偿性和固定性。

(一) 无偿性

税收的无偿性,是指国家征税不向纳税人支付任何报酬和代价,征税后税款即为国家所有,不再直接归还给纳税人。列宁曾说:“所谓赋税,就是国家不付任何报酬,而向居民取得东西。”

具体来说,这一概念包含了两层含义:

1. 税收对某一具体纳税人而言是无偿的。即政府与具体纳税人之间的权利和义务关系

是不对等的,政府向纳税人征税不是以具体提供公共物品为依据,而纳税人向政府纳税也不是以具体分享多少公共物品为前提的。这是税收最本质的特征,也是税收“三性”的核心。

2. 税收对全体纳税人而言又是有偿的。因为国家提供的公共物品与劳务是由全体社会成员享受的,按照“谁受益谁负担”的原则,国家在提供这些公共物品与劳务时所付出的成本,当然也应由全体社会成员来补偿,而能使全体社会成员都参与补偿的形式就是税收。

税收的无偿性是由税收收入作为国家预算的主要收入,再通过国家预算安排支出使用的无偿性决定的。国家财政支出大多采取无偿的方式,如对行政机构、司法机构、军队、国防、公安、警察等的经费拨款,一般是纯消费性的,是一种价值的单方面转移。而这些机构是国家职能的具体执行机构,是代表国家向全体社会成员提供公共物品与劳务的。某一具体纳税人在享受国家提供的公共物品与劳务时是无偿的,而国家本身不创造财富,为了保持财政收支平衡,只能采取无偿的方式取得收入,在所有收入方式中覆盖面最广的就是税收。所以说,税收的无偿性是由财政支出的无偿性决定的。

(二) 强制性

税收的强制性,是指国家征税是凭借国家政治权力,通过颁布法律、法规的形式进行的。税收的法律、法规是国家法律的重要组成部分,任何单位和个人都必须遵守,都必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。税收的这一特征应该包括三层含义:

1. 以法律的形式规范了征纳双方权利和义务的对等关系。政府作为征税人,具有向全体社会成员征税的权利,同时承担向全体社会成员提供公共物品与劳务的义务;而全体社会成员作为纳税人,具有分享政府提供的公共物品与劳务的利益的权利,同时有义务补偿政府为提供公共物品与劳务所付出的成本,其补偿的方式就是向国家纳税。

这种权利和义务关系是对等的,没有哪一方可以只享受权利而不履行义务。

2. 政府征税是凭借国家政治权力强制执行的,而不是凭借财产权或某种协议。而这种强制是以国家、政府作后盾,它的强制力要高于任何规范。如合同也有强制性,但合同的强制力要比国家征税差多了。

3. 征纳双方的关系是以法律形式确定的,这种法律规范对双方当事人都具有法律上的约束力,任何一方违反税法都要受到法律的制裁。

税收的强制性是由其无偿性决定的。由于国家是无偿征税,如果没有强制力作保证,税款将很难征收上来,从而会影响财政收入的可靠和稳定取得。所以我国《宪法》第五十六条也明确规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。

(三) 固定性

税收的固定性,是指在征税前政府就以税法的形式,预先规定了征税的标准,并按此标准征收。它也包含三层含义:

1. 以税法的形式明确了纳税人、征税对象、应征数额等内容。这些内容既然是以税法的形式加以规定的,一般来说是不能随意变更的。

2. 税收的征收标准在一定范围(一个国家或地区)内是统一的。从我国目前来看,这个范围是指大陆地区,不包括港澳台地区。

3. 征纳双方的税收法律关系,在一定时期内是相对稳定的,但不是一成不变的。在税法延续期间,其内容大体不变,以便征纳双方共同遵守。但这并不是说税法是一成不变的,因为任何一项法律都有一个从不完善到完善的过程,这个过程就是税法不断修改的过程,但修改是

为了使税法更完善,而不是从根本上改变税法。

税收的固定性是由其无偿性和强制性共同决定的。税收是强制、无偿地征收,而且依据的是国家政治权力,所以如果没有一个事先确定的标准,则很可能造成税收的滥征、随意加征,就会加重纳税人的负担,甚至激起人民的不满和反抗,导致社会动荡不安。所以,为了避免这种情况的发生,必须事先确定一个标准,让征纳双方共同维护,以保持社会稳定。

这三个特征是税收的基本特征,缺一不可,也是税收与其他财政收入相区别的主要内容。它们之间的关系是无偿性决定强制性,无偿性和强制性共同决定了固定性。在这三个特征中,无偿性是核心。

二、税收的职能

税收职能一般指税收这种分配关系本身,在一定社会制度下所固有的职责与功能,是事物的一种长期固定属性。职责指税收在社会再生产中所承担的根本任务,表明税收应该做什么;功能指税收完成任务的能力,表明税收能够做什么。一般说税收有两大职能:财政职能、调节经济职能。

(一) 财政职能

税收的财政职能,是指税收具有组织财政收入的功能,即税收作为参与社会产品分配的手段,能将一部分社会产品由社会成员手中转移到国家手中,形成国家财政收入的能力。

税收之所以具有财政职能,是因为税收是一种国家凭借其政治权力进行的一种强制、无偿的分配形式,可以将一部分社会产品以价值形式由分散的社会成员手中转移到国家手中,形成可供国家支配的财政收入,以保证国家行使其职能和满足社会公共需要。

税收的财政职能具有以下特点:

1. 适用范围的广泛性

由于税收是国家凭借政治权力向纳税人进行的强制征收,因此,从纳税人看,包括国家主权管辖范围内的一切企事业单位、经济组织和个人,没有所有制、行业、地区、部门的区别和限制。从征税对象看,征税范围十分广泛,既包括流转额、财产额,还包括针对某些特定行为和特定目的征税。

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成立的时间和纳税期限,保证了税收收入及时、均衡入库。如流转税以纳税人实现销售收入为纳税义务成立的时间,纳税人只要实现销售收入,不论盈亏与否都要依法纳税,又如纳税结算期和缴款期的规定,对纳税人缴纳税款的时间给予了严格的限制,有利于国家及时取得财政收入,以保证财政支出的需要。

3. 征收数额上的稳定性

由于税法明确规定了各税种的纳税人、征税对象和税率,因而确定了各税种在国民收入分配中的相对比例。并且由于税收具有固定性特征,使税收在征收时间上具有连续性,保证了国家财政收入的稳定性。

(二) 调节经济职能

税收的调节经济职能是指税收在组织财政收入的过程中,改变国民收入原有的分配格局,从而对经济产生影响的能力。这种影响是客观存在的,是税收反作用于经济,因而其影响可能是积极的,也有可能是消极的;可能促进经济发展,也可能破坏经济发展;经济的调节可能是有

意识的,也有可能是无意识的。所以国家必须认识税收调节经济的职能,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平衡的调节

实现总需求与总供给的平衡,对于经济的稳定发展,保证充分就业和物价稳定,意义十分重大。如果总需求与总供给失衡,就会严重破坏经济的正常运行。

国家可以运用税收和财政支出手段,直接调节社会消费总量和投资总量,使总需求和总供给达到均衡。大体上有两种情况:① 当社会总需求大于总供给,出现总需求膨胀时,国家可以采取紧缩性财政政策,通过增加税收,减少企业和个人手中的可支配收入,使消费需求和投资需求下降,从而降低社会总需求,抑制通货膨胀。② 当社会总需求严重低于总供给,出现总供给过剩时,国家可采取扩张性财政政策,通过减税(包括免税、退税),增加企业和消费者手中的可支配收入,使消费需求和投资需求上升,以助于克服经济衰退。当然,这只是从理论上来讲的。在实践中,当社会总需求和总供给失衡时,不一定非要机械地采取与上述相吻合的措施,而要根据具体情况采取不同的方法。如1999年我国恢复对存款利息所得征税,应该属于增加税收,但当时实施的却是扩张性财政政策,因为政府希望将居民手中的储蓄转化为需求。

2. 税收对资源配置的调节

税收对资源配置的调节,是通过对投资产生影响而实现的:

(1) 对投资收入进行不同的处理。任何投资者的投资目的,都是要取得收益。根据收益取得的保险程度不同,可将投资分为安全性投资和风险性投资。一般而言,资本总是向那些风险小、收益高的地方流动。如果税收对这些投资收入的处理方式不同,就会引起资本向不同方向流动。例如,国家对所有的投资收益征税,但是在计算投资应税收入时,针对不同的投资者或不同的投资方向,对投资者发生的投资损失给予不同的处理方式,即是否允许投资者将投资损失从投资收益中扣除,这样会直接影响投资者的预期投资收益,也就必然影响投资者的投资方向。

(2) 对不同的部门和地区实行不同的税收优惠措施。投资者是以追求最大利润为唯一标准的,这种受利益驱动而引起的资源流动,有时对国家或对整个社会来说不一定有利,也不一定会使社会资源得到有效配置。这时,就需要国家介入调节,在国家的各种调节措施中,税收是一个很重要的经济杠杆。税收对部门或地区之间的资源流动的影响,主要在于使部门或地区之间的税负不同,从而引导投资者资本的投入或退出。通过财政税收手段,是可以使不发达地区变成发达地区的。

(3) 不同税种对资本投资的影响是有所不同的。例如直接税,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使资本流动,影响投资倾向。再如间接税,直接影响的是消费水平,通过消费水平的变化来影响投资规模的变化,从而达到影响投资倾向。因此,政府应该充分运用税收手段,制定合理的税收政策,以维持投资水平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

在市场经济条件下,收入的初次分配主要取决于两个因素:① 所拥有的经济资源的多少,这里的经济资源包括财产、劳动能力、受教育程度等等;② 上述资源在市场上的价格。而人们所拥有的经济资源的多少,并不完全取决于人们自己的主观努力,如劳动能力,年幼的孩子和年老的老人基本没有劳动能力,但这与他们本身的主观努力无关,而是一种自然规律。这种由