



普通高等教育“十五”国家级规划教材

(高职高专教育)

中国税收

李国淮 主编



高等教育出版社

普通高等教育“十五”国家级规划教材

(高职高专教育)

中国税收

李国淮 主编

高等教育出版社

内 容 提 要

本书是普通高等教育“十五”国家级规划教材(高职高专教育),是根据教育部《高职高专教育税收课程教学基本要求》编写而成的。

本书从高职高专教育的特点和技能型、应用型人才培养的要求出发,在“理论以必需、够用为度”的编写原则下,整合了当前税收理论、税收制度的最新内容,并突出税收实务,具有一定的应用性、实践性和可操作性。

本书共分 15 章,包括税收基础知识、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、资源税类、特定目的税类、财产和行为税类、农业税收、税收征收管理程序、税收法律责任和处罚、税务行政争议等。各章均配有典型例题及课后练习题,便于学生掌握和理解所学内容。

本书可作为高等职业院校、高等专科学校、成人高校、民办高校及本科院校举办的二级职业技术学院经管类各专业的税收课程的教材,也可供五年制高职、中职学生及经济管理人员参考。

图 书 在 版 编 目 (CIP) 数 据

中国税收/李国淮主编. —北京:高等教育出版社,
2005.4

ISBN 7-04-016499-X

I. 中... II. 李... III. 税收管理—中国—高等学校:
技术学校—教材 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 020814 号

策划编辑 赵 洁 责任编辑 陈瑞清 封面设计 张 楠
版式设计 胡志萍 责任校对 殷 然 责任印制 孔 源

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100011
总 机 010-58581000

经 销 北京蓝色畅想图书发行有限公司
印 刷 北京星月印刷厂

购书热线 010-58581118
免费咨询 800-810-0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>

开 本 787×1092 1/16
印 张 21
字 数 510 000

版 次 2005 年 4 月第 1 版
印 次 2005 年 4 月第 1 次印刷
定 价 24.20 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 16499-00

出版说明

为加强高职高专教育的教材建设工作,2000年教育部高等教育司颁发了《关于加强高职高专教育教材建设的若干意见》(教高司[2000]19号),提出了“力争经过5年的努力,编写、出版500本左右高职高专教育规划教材”的目标,并将高职高专教育规划教材的建设工作分为两步实施:先用2至3年时间,在继承原有教材建设成果的基础上,充分汲取近年来高职高专院校在探索培养高等技术应用性专门人才和教材建设方面取得的成功经验,解决好高职高专教育教材的有无问题;然后,再用2至3年的时间,在实施《新世纪高职高专教育人才培养模式和教学内容体系改革与建设项目计划》立项研究的基础上,推出一批特色鲜明的高质量的高职高专教育教材。根据这一精神,有关院校和出版社从2000年秋季开始,积极组织编写和出版了一批“教育部高职高专规划教材”。这些高职高专规划教材是依据1999年教育部组织制定的《高职高专教育基础课程教学基本要求》(草案)和《高职高专教育专业人才培养目标及规格》(草案)编写的,随着这些教材的陆续出版,基本上解决了高职高专教材的有无问题,完成了教育部高职高专规划教材建设工作的第一步。

2002年教育部确定了普通高等教育“十五”国家级教材规划选题,将高职高专教育规划教材纳入其中。“十五”国家级规划教材的建设将以“实施精品战略,抓好重点规划”为指导方针,重点抓好公共基础课、专业基础课和专业主干课教材的建设,特别要注意选择一部分原来基础较好的优秀教材进行修订使其逐步形成精品教材;同时还要扩大教材品种,实现教材系列配套,并处理好教材的统一性与多样化、基本教材与辅助教材、文字教材与软件教材的关系,在此基础上形成特色鲜明、一纲多本、优化配套的高职高专教育教材体系。

普通高等教育“十五”国家级规划教材(高职高专教育)适用于高等职业学校、高等专科学校、成人高校及本科院校举办的二级职业技术学院、继续教育学院和民办高校使用。

教育部高等教育司

2002年11月30日

前 言

本书是普通高等教育“十五”国家级规划教材(高职高专教育),是为高职高专教育及成人高校经济管理类专业开设税收课程而编写的。

随着我国社会主义市场经济体制的不断完善,税收制度也在不断地完善之中。这就要求相关教材的编写紧跟时代步伐,反映最新税收理论和税收制度改革动向。同时,高职高专教育近年来大力推进教学改革,其课程体系和教学模式都发生了较大变化,更加突出应用性和技能型人才的培养,这也对教材编写提出了新的要求。在这样的背景下,本书的编写坚持以精炼理论、缩减历史、突出实务为原则,整合了税收制度改革的新内容,结构上与传统税收教材相比有所调整,吸收了最新的实例。在编写过程中注重应用性、实践性和可操作性,旨在帮助学生更好地理解 and 掌握教学内容,进一步增强学生的分析能力和应用技能。

本书由李国淮教授主编,拟订全书大纲和总纂定稿,并编写第一章和第二章;王红晓副教授编写第十二章、第十三章、第十四章和第十五章;韦运仁副教授编写第三章、第四章和第十一章;周德怀副教授编写第六章和第七章;覃庆寅编写第五章和第八章;刘镇编写第九章和第十章。本书由广西财经学院李家瑗教授主审。

由于编者的水平有限,书中难免存在一些不足之处,甚至是缺点和错误也在所难免,恳请读者原谅,并予以批评指正。同时,希望各学校在学的过程中,能及时根据税收理论的发展和税收制度的变化,对教材进行修正与补充,以最新的税制内容充实课堂教学。

编 者

2005年1月

目 录

第一章 税收基础知识	1	第四节 关税完税价格和应纳税额的计算 ...	120
第一节 税收概述	1	第五节 关税减免	122
第二节 税收制度的构成要素	10	第六节 关税征收管理	126
第三节 我国现行税制体系	15	第七节 行李和邮递物品进口税	127
第四节 税收征收机构和征收管理范围的划分	17	第八节 船舶吨税	128
第二章 增值税	20	第六章 企业所得税	131
第一节 增值税概述	20	第一节 企业所得税概述	131
第二节 增值税的征税范围、纳税人和税率	26	第二节 企业所得税的纳税人、征税对象和税率	132
第三节 增值税计税销售额的确定	36	第三节 企业所得税应纳税所得额的计算 ...	133
第四节 一般纳税人应纳税额的计算	40	第四节 资产的税务处理	138
第五节 小规模纳税人应纳税额的计算	46	第五节 企业所得税应纳税额的计算和税额扣除	140
第六节 增值税的减税、免税	48	第六节 企业所得税的税收优惠	141
第七节 出口退(免)税	50	第七节 企业所得税的纳税申报与税款缴纳	144
第八节 增值税的征收管理	56	第七章 外商投资企业和外国企业所得稅	147
第三章 消费税	61	第一节 外商投资企业和外国企业所得税概述	147
第一节 消费税概述	61	第二节 外商投资企业和外国企业所得税的征税对象、纳税人和税率	149
第二节 消费税的征税范围、纳税人和税率	63	第三节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额的计算	150
第三节 消费税的计算	72	第四节 资产的税务处理	154
第四节 消费税的申报与缴纳	81	第五节 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	157
第五节 金银首饰消费品的计税	83	第六节 外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠	160
第四章 营业税	90	第八章 个人所得税	165
第一节 营业税概述	90	第一节 个人所得税概述	165
第二节 营业税的征税范围、纳税人和税率	91	第二节 个人所得税的纳税人、征税对象和税率	168
第三节 营业税的计算	97	第三节 个人所得税的税收优惠	175
第四节 营业税的减税、免税	104		
第五节 营业税的缴纳	107		
第五章 关税	111		
第一节 关税概述	111		
第二节 关税的征税对象和纳税人	113		
第三节 进出口税则	113		

第四节	个人所得税应纳税额的计算方法	177	第七节	屠宰税	263
第五节	个人所得税的纳税申报 和税款缴纳	192	第十二章	农业税收	268
第九章	资源税类	196	第一节	农业税	268
第一节	资源税	196	第二节	牧业税	271
第二节	城镇土地使用税	202	第十三章	税收征收管理程序	274
第十章	特定目的税类	208	第一节	税收确定程序	274
第一节	土地增值税	208	第二节	税收征收程序	283
第二节	耕地占用税	219	第三节	税收检查程序	286
第三节	城市维护建设税	223	第四节	税收执法保障	289
第四节	车辆购置税	226	第十四章	税收法律责任和处罚	293
第五节	筵席税	229	第一节	税收行政法律责任	293
第十一章	财产和行为税类	233	第二节	税收刑事法律责任	296
第一节	房产税	233	第三节	税务行政处罚	303
第二节	城市房地产税	238	第十五章	税务行政争议与救济	309
第三节	契税	239	第一节	税务行政复议	309
第四节	车船使用税	245	第二节	税务行政诉讼	316
第五节	车船使用牌照税	250	第三节	税务行政赔偿	324
第六节	印花税	253	主要参考文献		329

第一章 税收基础知识



学习目标

通过本章的学习，要求理解税收的形式特征、分类、职能与作用以及税制分类，掌握税制要素和我国现行税制体系的构成，了解我国税收征收机关和征管范围的划分。

第一节 税收概述

税收是一个历史范畴，它在国家产生之初就已出现。税收也是一个人们十分熟悉的经济范畴，它存在于不同的社会形态之中。那么，什么是税收？这是学习税收基础知识必须首先予以解答的问题。

一、税收的一般概念

税收是一种由政府不直接偿还的强制性征收。古今中外，人们对税收含义的认识很不一致，因而对税收的概念从多个侧面进行了说明和解释。在我国历史上，税收亦称为“赋税”、“租税”、“捐税”等等。社会主义税收的概念是从历史上沿用下来的，既保留了旧的形式，又融合了社会主义生产关系的新内容。

在市场经济条件下，市场可能是提供公共品的无效方式。这就为市场的提供方式留下空间，在这个空间里由政府来提供物品。税收正是为政府提供公共品筹集资金的一种最主要形式，表现为政府提供公共品的“价格”，在财政理论上称之为“税收价格”。因为社会可用经济资源是有限的，所以政府支出的增加往往意味着私人支出的减少。税收是政府将资源从私人部门转移到公共部门的重要手段。因此，在社会主义市场经济条件下，所谓税收，就是国家或政府为向社会提供公共品，凭借政治权力，按照法律预先规定的标准，参与单位和个人的财富分配，强制和无偿地取得财政收入的一种主要形式。

对税收概念可以作进一步的阐述，具体包括以下几个方面的内容。

（一）国家是行使征税权的主体

政府收入主要是税收收入，其余部分是非税收入。只有政府才能征税，

非营利组织的全部收入都是非税收入。因此,税收总是与国家紧密联系在一起的,古今中外,绝无例外。任何税收活动的发生过程中,都涉及税收的征收方和税收的缴纳方。前者是国家,代表整个社会的利益,为履行提供公共品的职能而强制性地征收税收。后者是经济组织、单位和个人,代表自身的利益,由于享受了国家所提供公共品的利益,因此有义务及时、足额地缴纳税款。国家在税收活动中始终处于主动地位,即税收法律由国家制定和颁布,征税活动由国家组织实施,税收收入由国家支配和管理。这就决定了行使征税权的主体必须是国家。由于政府是国家的形式和现实体现,因此征税权是由政府行使的。税收的缴纳方在税收活动中始终处于被动地位,必须依据税法的规定服从和配合征税方,以保证税收征纳活动的正常进行,绝无讨价还价的余地。

(二) 国家征税的目的是为社会提供公共品

国家作为政权组织和社会管理者,在履行其职能过程中必须要有相应的人力和物力消耗,由此形成一定的支出。税收则是国家机器赖以存在并实现其职能的物质基础。在市场经济条件下,它又集中表现为税收作为公共品的“价格”,是以满足国家提供公共品的需要为目的的。公共品提供的特殊性,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、单位和个人来负担。因此,一方面,国家征税的目的是为了满足提供公共品的需要,为实现政府弥补市场失效的目的服务;另一方面,国家征税要受到提供公共品这一目的的制约。国家的税收必须用于满足提供公共品需要,而非公共品的财政支出一般不宜由税收来提供,而应当采用其他方式来解决。这是一切市场经济条件下的国家税收的共性,既是税收的始发目的,也是税收的最终目的。

(三) 国家征税所凭借的是政治权力

税收是最为典型的一种国家凭借政治权力而取得的财政收入。国家一般具有双重身份,既是社会管理者,又是公共财产的所有者。作为社会管理者,国家拥有至高无上的政治权力;作为公共财产的所有者,国家拥有公共财产的所有权。国家可以同时凭借这两种权力分别取得财政收入。在财产归属国家所有的前提下,国家对其拥有的财产可以凭借财产所有权取得财产收益。例如,国家作为国有企业的所有权代表,可以凭借财产所有权要求国有企业上缴利润,以实现相应的财政收入。税收则不同于这种一般的分配形式。国家取得税收收入是凭借其政治权力来实现的。国家对其所行使政治权力管辖范围内的经济组织、单位和个人,都可以凭借政治权力取得税收收入,而不受财产所有权的限制,并且对不同所有者普遍适用。应当说明的是,国家凭借政治权力征税不是惩罚性的,而是强制性地实现从私人部门向国家公有部门的资源转移。

(四) 税收是一种特定的分配关系

税收首先是一种分配关系。国家征税,纳税人纳税,在这样一个征纳过程中,就必然产生对社会产品的分配关系。国家征税的过程,就是一部分社会产品由生产经营单位或个人所有转变为国家所有,资源向国家转移。国家征税的结果,必然会引起社会成员之间实际占有社会产品份额的变化。税收从产生到现在,经历了几千年的发展。在不同的社会发展阶段,税收性质有所不同,税制结构也存在差异,但税收作为国家参与社会产品分配的一种手段,作为政府财政收入的一种主要形式,则是共同的。

税收一方面体现着以国家为主体的集中性分配关系,另一方面体现着国家凭借其政治权力

进行的特定的政府分配行为。它表现了国家与纳税人之间在征税、纳税和利益分配上的一种特殊矛盾，形成了一种特定的分配关系。这种特定分配关系就是税收本质的体现。因为，税收是社会整个产品分配关系的有机组成部分，是社会整个生产关系的有机组成部分，所以，不同社会制度下的生产关系性质不同，决定了不同社会制度下的税收体现着不同性质的特定分配关系。

二、税收的形式特征

税收的形式特征是指税收自身所固有的强制性、无偿性和固定性。它是税收本质的外在表现，是税收本质属性的重要方面。只有同时具备了这“三性”的以国家为主体的分配形式，才成其为税收，而缺少其中任何一项都不成其为税收。这是税收分配形式区别于其他任何分配形式的标志，它不受社会制度的影响。在市场经济条件下，税收的形式特征是由公共需要和公共费用的性质决定的。由于国家税收的经济前提是国家不直接占有生产资料和不直接从事生产活动，因此国家征税只能凭借政治权力而不是财产权力。这就决定了国家只能采取强制的、无偿的和固定的形式进行征税。税收的形式特征是不同社会制度下税收的共性。

（一）税收的强制性

税收强制性的核心是税收分配的直接依据为国家的政治权力。所谓税收的强制性，是指国家的征税活动是以国家的法律为依据实施的，任何单位和个人都必须依法履行纳税义务；对拒不纳税或逃避纳税者，国家则依法强制征收或进行法律制裁。税收强制性是税收法律地位的体现，它与国家是否占有生产资料无关。理解这一点，对在理论上确定纳税人的法律义务，增强其纳税观念具有特殊的重要意义。

税收的强制性体现在分配关系实现的前提上。任何分配关系的实现都必须以某种权力为前提，而所有权力都带有一定的强制性，只不过是依据的权力不同，所表现出来的强制性的强弱程度也不同而已。税收分配关系的实现也必须凭借某种权力，这是税收强制性的基础。税收作为一种特定分配关系必须凭借国家的政治权力，这是税收强制性的本质体现。

税收的强制性也体现在国家法律和征收机关的强制依法征收上。国家依据政治权力征税是通过制定法律来达到其目的的。税法最直接地体现了税收分配所具有的强制性特征。税收征收机关代表国家行使征税的权力。税收的法律约束是实现国家征税的保证，缺少这种保证，税收分配就难以实现。

税收的强制性还体现在纳税人依法纳税的无选择性上。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品利益，相应地就必须承担向国家缴纳公共费用的义务，即纳税义务。但是，对于具体纳税人来说，纳税义务和享受公共品利益的权利在量上不是直接的对等关系，不能表现为直接的交换关系。因此，国家通过税法规定各类纳税人的纳税义务，而不管具体纳税人享受公共品利益量的差异。纳税人享受公共品利益量的大小不是确定其纳税义务多少的依据。归根结底，纳税人的纳税义务是法律规定的，具有强制性而绝无选择性。

（二）税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后，纳税人缴纳的实物或货币随之转变为国家所有，国家不

需要直接付给纳税人任何代价或报酬，也不再直接返还给纳税人。税收的无偿性不受社会制度的限制，不因社会形态的性质不同而变化。在征纳税过程中，国家不给予单个纳税人任何承诺，也不付任何代价；单个纳税人也不能在法律规定的权利之外提出任何利益要求和回报。

税收的无偿性是由社会公共费用补偿的性质决定的。由于社会成员从公共品中获得的受益无法直接计量，因而公共费用的补偿不能采取等价交换的买卖方式，只能采取间接的税收形式。因为，国家向纳税人征税不是以具体提供公共品为依据，纳税人向国家纳税也不是以具体分享公共品利益为前提，所以，就国家和具体纳税人的关系而言，纳税人从公共品中分享的利益是无偿的，那么国家向纳税人征税也应该是无偿的。

正因为税收是无偿征收，是对纳税人部分利益的“剥夺”，所以对于纳税人来说是实实在在可感知的。也正因为税收是无偿的，纳税人才容易产生误解而把纳税看成是额外负担，从而产生逃避纳税的动因，所以国家征税必须以规范的法律为标准，用法律强制的手段作为保证。由此说明，税收的无偿性和税收的强制性是密切联系的，没有税收的强制性，税收的无偿性也就不存在了。

（三）税收的固定性

税收的固定性是指国家在征税前就以法律形式规定了每种税的征收范围和标准。既然税收是一种采取法律强制手段的无偿征收，就必然需要确定征纳双方共同遵守的法律规范。这一法律规范应该是相对固定的，而不是随时或随意变动的。税法一旦公布施行，征纳双方都必须严格遵守。纳税人只要取得了应当纳税的收入，发生了应当纳税的行为，拥有了应当纳税的财产，就必须按照预先规定的标准纳税。税务机关必须依法征税，不得擅自减免，也不能超越法律的授权擅自征收。

税收的固定性表明，作为征税对象的各种收入、财产及有关行为是经常地、普遍地大量存在的，从而是可以规范的。它们一经法律规定便连续有效，即具有时间上的连续性。税收的固定性特征最重要的内容是表明征税对象和征税额度之间量的关系是固定的、有限的，即具有征收比例上的限度性。这种比例上的限度性是具有法定标准的。这种法定标准在一国或一个地方范围内是统一的。

税收的固定性特征并不等于征税对象、征收范围和征收比例等都是不变的。随着社会生产力和生产关系的发展变化，税收的征税对象、征收范围、征收比例是不断变化的。但是，这种变化也总是要通过法律形式事先加以明确，是准确的、具体的，而不是模棱两可的；并且在一定时期内要保持相对稳定，不能朝令夕改。因此，税收的固定性特征与税收制度改革、国家税法的某些变动并不矛盾。

三、税收的起源与发展

（一）税收的起源

税收并不是人类社会一开始就有的，而是人类社会发展到一定阶段的历史产物。世界各国的历史条件不同，而各国税收产生的过程也不尽相同。我国税收的产生与西方奴隶制国家税收的产生有所不同。我国历史上奴隶制确定后相当长的时期内保留着奴隶主国家的土地所有制，在这个阶段中，国家征集的收入基本上是租、税不分。直至春秋时期，我国税收才逐步跨入成熟阶段。

1. 我国税收的雏形阶段

历史学家一般认为,夏朝的“贡”、商朝的“助”、周朝的“彻”,是我国历史上税收起源的最早形式,是不成熟的税收,是税收的雏形。“贡”是夏代王室对其所属部落以及本国平民征收的农产品。“助”是商代王室借助农户的力役耕种公田,其收获量全部归王室所有,实际上是一种力役之征。“彻”是周代对每户平民耕种的土地要求以一定的产量交纳给王室,即“民耕百亩者,彻取十亩以为赋”。彻法按土地数量征收而较贡法、助法有了很大进步。

2. “初税亩”是我国税收成熟的标志

春秋时期,由于铁制农具的广泛使用,在井田以外开垦私田的现象日益增多。私田不属王室所有,不向王室缴纳贡赋,从而造成国家财政状况恶化。为了增加财政收入和抑制私田开垦,鲁国于鲁宣公十五年(公元前594年)开始对井田以外的私田征税,宣布不论公田和私田一律按亩征税,“履亩十取一也”。这种以土地面积为依据定量征税的形式,称为“初税亩”。它是我国历史上一项重要的经济改革,标志着我国税收已从雏形转向成熟,税收制度从不规范走向较为规范。

3. 工商税收的出现

除农业赋税外,我国早在周代就已经开始征收“关市之赋”、“山泽之赋”。对经过关卡或交易的物品,以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等等,都要征税,这是我国最早出现的工商税收。

(二) 税收的发展

税收产生以后,经历了不同的社会形态。随着社会生产力的发展和社会政治经济的变革,税收也经历了一个从简单到复杂、从原始形式到现代形式的漫长的历史发展过程。

1. 奴隶社会的税收

奴隶社会生产力水平十分低下,没有更多的社会剩余产品。农业自然经济决定了奴隶社会税收的特点:一是税种少、征税数额小,缺乏固定性。具体表现为租、税不分,国家行使征税权同贡纳者的自由贡纳相结合,税制不健全,处于雏形阶段。二是采用实物或力役形式。自然经济决定了税收的征收形式必然是实物形式或力役形式。各种贡赋主要征收土特产品、珍宝、兵车、武器等实物,田赋主要征收农产品,国家征调的军赋、力役等赋役属于“力役之征”。

2. 封建社会的税收

在我国封建制度下,农民对地主阶级存在着人身依附关系。农民被束缚在小块土地上,生产的农产品和手工业品除养活自己及其家属外,大部分供奉封建统治阶级。商品生产和商品交换在整个经济中不起决定作用。这种自给自足的自然经济决定了税收制度将土地和人丁作为主要征税对象。封建社会的税收将对耕地征收的田赋作为主税,辅之以人头税和徭役。同时,伴随着商业、手工业经济的发展,被称为杂税的各种工商税收也日益增多。由此决定封建社会税收的主要特点是:第一,税制结构以古老的直接税为主。这个时期虽然开征一些对商品课征的间接税,但不占主要地位。直到封建社会末期,由对物对人并行的赋役制度逐步向完全对物课征过渡。第二,税收仍以交纳实物为主,但已出现货币形式。

3. 资本主义社会的税收

我国虽然没有经历资本主义社会发展阶段,但在现代税收的发展过程中,资本主义社会税收是一个非常重要的时期。资本主义高度发展的商品经济反映在税收上,除税收形式完全货币

化外,更重要的是课税对象的变化。在商品经济条件下,一切商品从生产到消费都要通过流通环节,因而促进了税收制度的变革。

从税收制度结构上看,由于各资本主义国家的历史条件的差异,各国的税制结构也有很大的差别。但目前普遍征收的税种有:对各种所得课征的所得税、对商品流转额和劳务收入额课征的流转税、社会保险税、各种财产税、其他辅助税等。

从课税权的行使看,资本主义税收课税权的行使已进入立宪型征税阶段。资本主义制度确立以后,实行了资产阶级民主制,不论是采取君主立宪制或议会共和制,任何税收的征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,君主或国家元首不能自行决定。

四、税收的分类

古今中外人们对税收分类的标准和角度进行了很多有益的探索,提出了许多税收分类的标准和方法。目前我国常用的分类标准一般有以下几种:

(一) 以征税对象为标准的税收分类

以征税对象为标准,税收可以分为流转税类、所得税类、资源税类、财产税类和行为税类等。流转税一般是指对商品的流转额和非商品的营业额征收的那一类税收。它是我国现行的最大的一类税收,增值税、消费税、营业税、关税等都属于这一类。所得税一般是指对纳税人的各种所得征收的那一类税收。我国现行的企业所得税、个人所得税、农业税等都属于这一类税收。资源税一般是指以自然资源及其级差收入为征税对象征收的那一类税收。我国现行的资源税、耕地占用税、土地使用税等都属于这一类。财产税一般是指对属于纳税人所有的财产或归其支配的财产的数量或价值额征收的那一类税收。我国的现行房产税、契税、车船使用税等都属于这一类。行为税一般是指以某些特定行为为征税对象征收的那一类税收。我国现行的印花税、城市维护建设税、屠宰税等都属于这一类。

(二) 以计税依据为标准的税收分类

以计税依据为标准,税收可以分为从价税和从量税两大类。从价税一般是指以征税对象及其计税依据的价格或金额为标准,按一定比例税率征收的那一类税收。我国现行的增值税、营业税、关税等都属于这一类。从量税一般是指以征税对象的数量、重量、容积、面积、体积等为标准,采用固定税额计征的那一类税收。我国现行的资源税、车船使用税等都属于这一类。

(三) 以税收负担是否转嫁为标准的税收分类

以税收负担是否转嫁为标准,税收可以分为直接税和间接税两大类。直接税一般是指税负无法转嫁,而由纳税人直接负担的那一类税收。我国现行的各种所得税、土地使用税、房产税等都属于这一类。间接税一般是指纳税人能够将税负转嫁给他人负担的那一类税收。我国现行的消费税、营业税、关税等都属于这一类。

(四) 以管理权限为标准的税收分类

以管理权限为标准,税收可以分为中央税和地方税以及中央地方共享税。中央税一般是指由中央政府管理并支配其收入的那一类税收。地方税一般是指由地方政府管理并支配其收入的那一类税收。中央地方共享税一般是指由中央政府与地方政府共同管理并按一定比例分别支配其收入的那一类税收。

（五）以税收与价格的关系为标准的税收分类

以税收与价格的关系为标准，税收可以分为价内税和价外税。价内税一般是指税金作为商品价格的组成部分的那一类税收。价外税一般是指税金作为商品价格之外的附加额的那一类税收。

（六）其他几种分类标准

以税收交纳形式为标准，税收可以分为实物税和货币税。实物税一般是指以实物形式交纳的那一类税收。货币税是以货币形式交纳的那一类税收。

以税收用途为标准，税收可以分为一般税（普通税）和目的税（特别税）。一般税是指用于国家一般经费开支，没有专门用途的那一类税收。目的税一般是指具有专门用途的那一类税收。

以税款的确定方法为标准，税收可以分为定率税和配赋税。定率税一般是指国家事先在税法中按照征税对象规定税率计征的那一类税收。配赋税一般是指国家采取分摊税款的办法征收的那一类税收。

五、税收的职能与作用

（一）税收的职能

税收职能是指由税收本质所决定的，内在于税收分配过程中的基本功能。它是税收自身固有的，因此是抽象的、无条件的。不论什么社会形态下的税收都存在其基本职能，这是共同的。它包含税收作为政府提供公共品的价值补偿所具有的功能和税收作为政府履行职责的政策工具所具有的功能两个方面。税收的这些功能可概括为财政职能、经济职能和监督管理职能。

1. 税收的财政职能

税收的财政职能是指税收具有从社会成员和经济组织手中强制性地取得一部分收入，用以满足国家提供公共品需要的职责和功能。税收自产生之日起，就是为国家筹集收入的。如果税收无财政职能，就没有存在的客观必要。税收的财政职能是税收的第一个职能，也是税收最基本的职能。就税收与国家的关系而言，税收分配过程就是国家集中收入的过程，税收表现出来的第一个结果就是国家财政收入的形成。税收奠定了国家存在的经济基础，维持了国家的存在。也正因为税收具有财政职能，使其在不同的社会形态下都是国家财政收入的重要支柱，在政治经济生活中具有十分显著的地位。然而，税收自产生以来几千年间的发展，主要表现在为国家筹集财政收入的具体方式的发展上。

2. 税收的经济职能

税收的经济职能是指税收分配过程对生产经营单位和个人的经济行为所产生的影响。税收在执行财政职能的过程中，一方面为国家取得了财政收入；另一方面直接改变了一部分产品的所有权和支配权归属，形成了经济单位和个人新的收入格局。这种收入新格局的形成是不可避免和必然的，也是客观的。它对经济产生的影响，可能是积极的，也可能是消极的；可能是促进经济发展，也可能是破坏经济发展；可能是有意识的调节，也可能是无意识的调节。国家正是利用税收具有调节经济的职能，通过税种、税目、税率的设计和调整，通过征税对象的选择以及税收优惠措施的运用等，实现国家的经济政策目标，调节不同主体的经济利益，从而协调社会经济的发展。

3. 税收的监督管理职能

税收的监督管理职能是指税收在取得收入的过程中,能够借助它与经济的必然联系来反映国民经济运行和企业生产经营中的某些情况,发现存在的问题,并为国家和企业解决这些问题提供线索和依据。列宁说:“要使税收实际可靠,不至落空,就必须实行实际的而不是停留在纸上的监督。”^①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,如纳税检查、税务稽查、税源调查与预测等一系列工作,以正确反映国民经济动态和对经济活动进行有效的监督。

税收三个职能之间的关系是辩证统一的关系。其中起支配作用的始终是税收的财政职能,因为税收分配规律始终是取得收入的规律,是取得收入的具体方式演变的规律,而不是税收调节的规律,也不是税收监督管理的规律,只是在取得收入的同时连带地具有调节经济和监督管理的功能。经济职能和监督管理职能不可能脱离财政职能而独立存在。税收调节经济始终是在以取得收入为目的的具体方式中进行的,只有借助于这种方式才称得上是税收调节,否则,税收调节就会失去可以依托的对象。同样道理,只有借助于取得收入的具体方式以及在这些方式上存在的税收与经济的具体联系,才能对经济进行监督管理;离开财政职能,税收的监督管理就成了一句空话。此外,经济职能和监督管理职能之间没有直接的关系。它们之间没有像它们对财政职能的那种依存关系。

(二) 税收的作用

税收作用是指税收职能在一定社会经济条件下具体运用时所反映出来的效应或效果,是税收内在功能的外在表现,是对象化了的税收职能。它是具体的,并受社会的主客观条件以及税收制度的制约。在不同的社会制度、不同的生产力发展水平和不同的经济运行模式下,由于经济条件不同和运用税收的主观认识上的差别,税收的具体作用必然存在广度和深度上的差别。因此,税收作用是主观见之于客观的东西,是人的主观能动性的反映。在社会主义市场经济下,税收发挥着以下五方面的作用。

1. 组织财政收入,保证国家实现其职能的资金需要

税收组织财政收入的作用在任何社会形态下、在同一社会形态下任何历史发展时期都是共同的,只是因经济发展水平、经济运行机制、财政收支状况的不同,其作用的程度存在不同而已。所谓税收组织财政收入的作用,是指通过税收收入的筹集,来满足国家为执行其职能而产生的对资金的需要,它与税收的财政职能是相对应的。在社会主义市场经济条件下,税收将继续发挥为国家财政及时、足额取得收入的作用。

我国社会主义市场经济体制的建立,使税收组织财政收入的作用更显重要。首先,对财政资金的需求日益增加。社会主义市场经济体制建立后,国家对财政资金的需求远比以前加大。国有企业的改革、改组,现代企业制度的建立,市场体系的培育和发展,宏观调控体系的建立与健全,分配结构和分配方式的完善,社会保障体系的建立,人民生活水平的提高,社会稳定的巩固等等,无一不需要雄厚的资金作后盾。因此,在社会主义市场经济条件下,税收组织财政收入的作用只能加强,不能削弱。其次,“聚财”对象更为广泛。在市场经济条件下,经济多元化,出现了多种经济成分长期竞争发展的新格局。国家的“聚财”对象不仅包括国有企业、集体企业、私营企业、个体户,而且包括了“三资”企业、混合经济企业、联营企业、居

^① 《列宁选集》,第3卷。北京:人民出版社,1995,261。

民等。因此，只有进一步强化税收的财政职能，加大税收征管力度，才能更好地发挥税收组织财政收入的作用。再次，“聚财”范围日益广阔。在市场经济条件下，生产、流通领域迅猛扩展，新的领域不断开拓。发达的金融保险业，新兴的证券业，崛起的房地产业，以及劳务、科技、信息、遗产和个人的高收入等，都使税收“聚财”的覆盖面迅速扩大，为发挥税收组织财政收入的作用提供了更加广阔的空间。

2. 鼓励市场的公平竞争

市场的公平竞争是优化资源配置的前提。市场竞争的公平环境由多方面因素组成，而税收是市场公平竞争的外在环境的重要组成部分。因此，社会主义市场经济要求必须实行公平税负，发挥税收鼓励市场公平竞争的作用。

税收要发挥鼓励市场公平竞争的作用，必须做到税负公平。税负公平是相对于纳税人的纳税条件而言的，不仅仅是税收本身的绝对负担问题。条件相同的纳税人纳同样的税，条件不同者纳不同的税。在社会主义市场经济条件下，必须营造平等竞争的税收环境，使不同的纳税人都能在同一起跑线上竞争。要做到这一点，就必须根据公平竞争的市场规则，对不同的所有制形式、不同的地区和不同的商品种类等，实行公平税负、一视同仁。首先，对同一课税对象，不论其所有制如何，都应适用同一种税征收。其次，在税率设计方面，体现量能负担的原则，具有同等纳税能力的负税人应负担等量的税收，具有不同纳税能力的负税人应负担不等量的税收。再次，应坚持税权适当集中、分级管理、税收政策统一的原则。不同地区的税收政策，除极个别特殊的地区外，应大体一致，这样可以起到清除地方割据，促进大市场、大流通格局形成的作用。

对于市场竞争而言，公平和平等的税收待遇，可以排除因客观原因所形成的利润差异，促使企业把竞争的重点放在自身的主观努力上，强化管理意识，加强经营管理，提高技术水平和产品的科技含量，开发新产品，做好售后服务，以此提高企业的经济效益，并带动整个国民经济效益和质量的提高，推动经济的整体进步。

3. 贯彻产业政策，调整和优化经济结构

在市场经济中，经济结构的调整必须以市场为导向。在科技进步，发挥各地优势推动区域经济协调发展，转变经济增长方式的基础上，经济结构的调整主要依靠企业之间的竞争和由竞争引起的资源在各产业部门之间的转移。价格的自由化和由竞争引起的利润平均化，是形成和调整产业结构的基本前提。商品供不应求的短线部门，供求关系引起价格上涨，利润率上升，吸引资本转入，从而扩大生产规模。反之亦然。

但是，市场机制对资源的配置也存在缺陷，由市场机制所形成的经济结构并不能完全符合经济效益的要求，因而有利用税收杠杆进行再调整的必要。在市场经济中，有些部门不具有充分的竞争性。例如，垄断经营部门就不受竞争的约束；资本在产业之间的转移，受资本原先投入的实物形态的制约，如投在纺织机上的资本无法转移到仪器生产上；有些部门在市场竞争中可以达到供求的均衡和利润的平均化，但无益或少益于国计民生。诸如此类，仍需要国家运用产业政策和税收政策对经济结构进行调整和优化。

通过征税可以引导投资方向，鼓励企业向短线生产部门投资，对长线投资进行限制，以调整投资结构。例如，对不同的产业规定不同的折旧率，对短线生产部门实行税收优惠等措施，可以起到引导投资方向的作用。通过征收消费税，可以引导消费方向，从而间接引导投资方

向。此外,采取有利于竞争和对不同产业区别对待的税收政策,对调整资产存量结构也可以发挥一定作用。

应强调指出,市场经济体制下的税收调节机制与计划经济体制下的税收调节机制相比,其调节的范围大为缩小,调节的方向更加明确,调节的重点更加突出,调节的效果更加明显。

4. 调节个人收入差距,实现社会共同富裕

以按劳分配为主体,多种分配方式并存,是我国在社会主义市场经济条件下必须坚持的一条重要原则。这是由公有制经济在国民经济中居于主导地位所决定的。在现阶段,必须立足于多种经济成分共同发展和由此决定的多种分配方式并存的现实,依法保护合法收入,允许和鼓励一部分人通过诚实劳动和合法经营先富起来,允许和鼓励资本、技术等生产要素参与收益分配。但是,相应地也带来了居民收入差距呈不断扩大的趋势等一些问题。这些问题如果不能得到正确解决,不仅会影响经济发展,而且还会造成社会的不稳定,这不符合社会主义的本质要求。税收作为调节个人收入分配不公的最后手段,其作用越来越显得重要。因此,利用税收手段建立一个从收入分配到消费再到财产积累和转移的多环节、多层次的税收调节机制,可以发挥税收调节个人收入差距,实现社会共同富裕的作用。

首先,运用个人所得税在收入分配环节对纳税人的合法收入中过高的部分进行调节。其次,运用消费税在消费环节进行再次调节,既可以弥补个人所得税在调节力度上的不足,又可以抑制过分的畸形消费行为。再次,运用财产税在财产积累和转移环节进行最终调节。一方面起到均衡社会财富、改良社会的作用,另一方面,遗产税将在两代人之间传递的财产的相当一部分收归社会所有,起到降低第二代人走食利阶层的可能性,确保实现分配公平的作用。

5. 在融入经济全球化的过程中,维护国家权益

加入 WTO,对我国税收制度改革和税收作用无疑产生了深刻的影响。但是,对一国政府而言,税收主权是至高无上的。即使在经济全球化的进程中,税收主权也必然是各国经济主权中受全球波及最小或最迟的部分,是应对经济全球化对本国经济冲击的最强有力的堡垒。因此,一方面,经济全球化的发展趋势及 WTO 所构建的多边贸易自由化体制要求一国必须遵循市场规律,利用市场机制配置资源;另一方面,加入 WTO 并不意味着主权国家放弃经济管理的权利。相反,随着经济全球化的深入,经济中的变数和风险因素也在增加,这对政府的宏观调控能力提出了更高的要求。我国是发展中国家,国内市场发育不成熟,市场规则不完善,政府运用宏观调控手段显得尤其重要。税收杠杆是国家宏观调控手段中最主要的内容。因此,应当客观地认识我国加入 WTO 后现行税制面临的挑战和机遇,进一步优化税制;应当研究 WTO 的协议规则以及其所代表的经济全球化进程对我国税源变化、税种设置和结构带来的影响,并做出相应调整;根据 WTO 的贸易自由化和透明度原则要求,增加我国税制的透明度,并提高税收征管效率,加快依法治税的步伐。

第二节 税收制度的构成要素

税收制度是一个国家根据其税收政策、税收原则,结合本国的国情和财政需要所制定的各项税收法规及征税办法的总称。税收制度简称税制,亦称税收法律制度。税收作为国家凭借政治权力获得的无偿分配,必须借助于一定的法律形式,对税务机关代表国家征税的行为和企事