



现代经济与管理类规划教材

新编税法教程

段治平 主编 陈 昕 副主编



清华大学出版社 · 北京交通大学出版社

◇现代经济与管理类规划教材

新编税法教程

段治平 主 编

陈 昕 副主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书以现行税收法律为依据,力争用活泼、生动、简洁的语言,图表、专题与案例,准确阐述税收经济学、税收法学和税收会计学的一般规律、基本理论、基本业务和基础知识,重点反映税收税法问题在经济学、法学和会计学上的相互关联性和系统性,以及当前我国税收税法领域热点问题,新一轮税制改革重点、难点问题。在编写的过程中,注重历史与现实、理论与实践、国内与国外等不同视角,尽量体现“新颖”、“全面”、“实用”的精神,做到深入浅出、通俗易懂,使读者在较短的时间内,对我国现行税法有一个比较全面的了解。

本书是为学习税法、国家税收、中国税制等课程编写的教科书。除作为财政、税收、会计专业教材外,还可作为高等院校一般经济管理专业(如工商管理、国际贸易、电子商务、金融等)、法学专业教学用书,也可作为注册会计师、注册税务师、会计专业技术资格考试参考用书和广大经贸财会从业人员的学习参考书及培训用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

新编税法教程/段治平主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社,2009.4
(现代经济与管理类规划教材)

ISBN 978-7-81123-525-8

I. 新… II. 段… III. 税法-中国-高等学校-教材 IV. D922.22

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第034142号

责任编辑:吴嫦娥

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969 <http://www.tup.com.cn>
北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414 <http://press.bjtu.edu.cn>

印刷者:北京东光印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印张:24.25 字数:544千字

版 次:2009年4月第1版 2009年4月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-525-8/D·48

印 数:1~4 000册 定价:36.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前言

税收是一个经济范畴，也是一个历史范畴。税收随着国家的产生而产生，是国家赖以生存的基础，具有筹集财政收入、调节经济运行、调节收入分配的重要职能。目前，我国的税收收入已占财政收入的95%左右，是财政收入最主要的来源。

税法是国家法律体系的重要组成部分，是调整税收关系的法律规范的总称。其中，税务、海关等部门代表国家行使税收权利，依照法律筹集财政收入，国家通过预算安排用于财政支出，提供公共产品和公共服务；纳税人依法经营，照章纳税，既是履行国家法律规定应尽的义务，又是为享受公共产品付出的代价。

市场经济是法制经济，而公共财政也是具有法制性特征的财政模式。因此，市场经济与税收是具有天然联系的两个范畴。应当看到，随着社会主义市场经济体制的建立和不断完善，税收在我国经济生活中的地位和作用越来越重要，许多高校除财政、税收、会计专业外，对一般经济管理类专业（如工商管理、国际贸易、电子商务、金融等）、法学专业本科生开设了“税法”或“国家税收”、“中国税制”等相关课程。尤其作为注册会计师、注册税务师必考内容，每年都要出版专门的税法教材及相关的辅导材料。

本书主要有以下特点。

(1) 在对现行税收法律有所侧重情况下，坚持遵循税法学的一般分析框架，基本主线是：税法概述—税收实体法与税收会计—税收征收管理与税务行政法制—税收筹划与税务代理—国际税法及国际税收竞争与协调。

(2) 从编写内容上，以全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局、海关总署发布的现行有效的税收基本法律、法规、规章和有关权威性资料为依据，并在基本概念和基本理论尽量简化明晰的同时，考虑将税收经济学、税收法学和税收会计学等与税收关联性密切的内容糅合在一起，适当引入“财税效应分析”、“财税趋向性改革分析”、“税收筹划、避税与反避税”、“税务代理”、“税务征管”、“税法的历史演进”、“比较税法”等内容，以适应学生不同层次的需要。

(3) 在编写方式上，力争用活泼、生动、简洁的语言，图表、案例和大量的计算题，增加实用性、可读性和启发性。除正文外，适当加入了下列模块：学习目的、开篇导言、专题、实例、案例、本章小结、关键词、思考题等。

全书分5部分，共11章。

第1部分即第1章税法概述,具体包括税收与税收负担、税法及税法原则、税法构成要素与税法体系、税收管理体制及税收征管制度四部分。

第2部分为税收实体法,具体包括第2~8章。其中,第2~7章分别是增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税等6个税种,具体内容包括概述、我国具体征收制度、适用案例三大部分;第8章是其他各税,具体包括城市维护建设税及教育费附加、资源税、城镇土地使用税、房产税、土地增值税、车船税、印花税、车辆购置税、契税、船舶吨税、耕地占用税与烟叶税等12个税种。

第3部分即第9章税收征收管理与税务行政法制。首先介绍税收征收管理法,包括税收征收管理法概述、税务管理、税款征收、税务检查、法律责任、纳税评估管理办法、纳税担保办法等内容;其次介绍税务行政法制,包括税务行政处罚、税务行政复议、税务行政诉讼、税务行政赔偿等内容。

第4部分即第10章税收筹划与税务代理,主要介绍税收筹划和税务代理的相关理论和基础知识。

第5部分即第11章国际税法,主要介绍国际税收协定、国际重复征税的产生及消除、国际避税及反避税等方面的相关内容。

本书由段治平担任主编,陈昕担任副主编。书稿写作分工如下:第1章、第11章由段治平、聂国栋编写;第2章、第6章、第10章由陈昕编写;第3章、第7章由朱海涛、张福俊编写;第4章由孙玉红编写;第5章由刘进涛编写;第8章由吕君编写;第9章由刘鹏编写。

本书在编写过程中,参考借鉴并引用了目前有关税法教材及学术杂志发表的研究成果,特此说明,并向有关作者表示感谢。我们还要感谢北京交通大学出版社吴嫦娥女士,由于她的辛勤努力,才使本书得以顺利出版。

由于编者理论水平和实践经验有限,疏漏或错误在所难免,恳请广大读者批评指正。

编 者

2009年4月

目 录

第1章 税法概述	1
◇ 学习目的	1
◇ 开篇导言	1
1.1 税收与税收负担	2
1.2 税法及税法原则	12
1.3 税法构成要素与税法体系	22
1.4 税收管理体制及税收征管制度	36
◇ 本章小结	47
◇ 关键词	48
◇ 思考题	48
第2章 增值税	49
◇ 学习目的	49
◇ 开篇导言	49
2.1 增值税概述	49
2.2 我国增值税的具体征收制度	56
2.3 增值税适用案例	87
◇ 本章小结	95
◇ 关键词	96
◇ 思考题	96
第3章 消费税	97
◇ 学习目的	97
◇ 开篇导言	97
3.1 消费税概述	98
3.2 我国消费税的具体征收制度	101
3.3 消费税适用案例	118
◇ 本章小结	122
◇ 关键词	123

◇ 思考题	123
第4章 营业税	124
◇ 学习目的	124
◇ 开篇导言	124
4.1 营业税概述	124
4.2 我国营业税的具体征收制度	127
4.3 营业税法适用案例	142
◇ 本章小结	145
◇ 关键词	146
◇ 思考题	146
第5章 关税	147
◇ 学习目的	147
◇ 开篇导言	147
5.1 关税概述	148
5.2 我国关税的具体征收制度	157
5.3 关税法适用案例	173
◇ 本章小结	175
◇ 关键词	176
◇ 思考题	176
第6章 企业所得税	177
◇ 学习目的	177
◇ 开篇导言	177
6.1 企业所得税概述	177
6.2 我国企业所得税的具体征收制度	182
6.3 企业所得税法适用案例	205
◇ 本章小结	210
◇ 关键词	211
◇ 思考题	211
第7章 个人所得税	212
◇ 学习目的	212
◇ 开篇导言	212
7.1 个人所得税概述	212
7.2 我国个人所得税的具体征收制度	220
7.3 个人所得税适用案例	244
◇ 本章小结	250

◇ 关键词	250
◇ 思考题	250
第8章 其他各税	251
◇ 学习目的	251
◇ 开篇导言	251
8.1 城市维护建设税及教育费附加	252
8.2 资源税	255
8.3 城镇土地使用税	259
8.4 房产税	261
8.5 土地增值税	264
8.6 车船税	270
8.7 印花税	273
8.8 车辆购置税	279
8.9 契税	281
8.10 船舶吨税	284
8.11 耕地占用税与烟叶税	285
◇ 本章小结	288
◇ 关键词	289
◇ 思考题	289
第9章 税收征收管理与税务行政法制	290
◇ 学习目的	290
◇ 开篇导言	290
9.1 税收征收管理概述	291
9.2 税收征收管理	294
9.3 税务行政法制	301
◇ 本章小结	314
◇ 关键词	315
◇ 思考题	315
第10章 税收筹划与税务代理	316
◇ 学习目的	316
◇ 开篇导言	316
10.1 税收筹划概述	316
10.2 主要税种的税收筹划	323
10.3 税务代理	340
◇ 本章小结	346

◇ 关键词	347
◇ 思考题	347
第 11 章 国际税法	348
◇ 学习目的	348
◇ 开篇导言	348
11.1 国际税法概述	349
11.2 税收管辖权及其应用	351
11.3 国际重复征税的产生和消除	356
11.4 国际避税与反避税	360
11.5 国际税收协定	365
◇ 本章小结	371
◇ 关键词	372
◇ 思考题	372
附录 A 应纳税额计算公式汇总	373
参考文献	377

第1章

税法概述

【学习目的】

了解税收的起源与发展、税收法律关系、税法与其他法律的关系，掌握税收与税法的概念及其特征、税收负担与税收效应、税法基本原则和适用原则、税法分类、税法构成要素、税法的效力与解释等基本内容，熟悉我国现行税法体系及税收管理体制。

【开篇导言】

税收是一个古老的经济范畴。在我国，税的名称最先出现于春秋时期鲁宣公十五年（公元前594年）的“初税亩”，即初次实行按亩征税。“税”字左边为“禾”，右边为“兑”，有输送之意。“税”字一出，便广泛应用开来，直至今日。

税收是由国家（或政府）征收的，是国家参与社会产品分配的一种主要形式。其目的是为了国家（政府）经费开支的需要，以维持国家的存在，实现国家的各种职能。美国著名政治家富兰克林曾经说过：“人生中只有两件事不可避免，那就是死亡和纳税。”我国也流传着“皇粮国税，古已有之”的谚语。税收与我们的日常生活息息相关。有人根据中国税率计算出的一些日常商品中的含税份额：一袋价格为2元的盐，包含大约0.29元的增值税和0.03元的城建税；你去餐馆吃饭，最后结账时不论多少，餐费的5.5%是营业税及城建税；如果你吸烟，每包烟若为8元，其中大约4.70元是消费税、增值税和城建税；如此等等。

税收既影响每个人的收入，又影响每个人的支出，是对人们福利状况影响最大的一种社会关系行为。试想，一个人一年到头辛辛苦苦地挣了一笔钱，可能很多，也可能很少。税务官马上就跑过来找你，要求你拿出部分交给政府。如果你不给，他可以强制你。如果你再不掏钱，税务局可能罚你的款，甚至把你关入监狱。难怪有人讲，“征税的艺术就是拔最多的鹅毛又使鹅叫声最小的技术”。正因为如此，人们长期以来一直致力于征税效率与公平的研究，并希望通过更好的税法设置来完成效率与公平更合理的搭配。

税法是以税法和税收法律现象为研究对象的法律科学，是调整税收关系的法律规范的总称。当然，在奴隶社会和封建社会，征税与否是由国王决定的，国王的意志就是法律。现代宪政主义的税制起源于中世纪的英格兰。1215年6月19日，约翰国王与25名贵族代表在泰晤士河畔的尼米德草地签署了《大宪章》。自此，“没有共同协商，不得征税”、“无代表

权不纳税”等理念，逐步成为英国宪政的基本原则。应当指出，资本主义制度确立后，国家征收任何税收都必须经过一定的立法程序，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。但综观世界各国，国家在征税过程中所形成的特殊分配关系，使得税收的性质取决于社会经济制度的性质和国家的性质，各国的税收制度都取决于本国国情、经济发展水平及其政治制度。在中国几千年悠长的岁月中，税收逐渐形成了自己独特的文化、完备的体系，并在国家的政治、经济生活中发挥着不可替代的作用。新中国成立以来，我国的税收制度历经了几次变革，已从计划经济体制下的商品流转税为主体的单一税收制度，发展成为社会主义市场经济体制下的以流转税、所得税为主体的复合税收制度，税收法制化管理正逐步加强。目前，我国新一轮税制改革正在紧锣密鼓地进行之中。

本章首先介绍税收的起源与发展、税收概念及其特征、税收负担及其转嫁，接着就税法概念、税收法律关系、税法分类、税法与其他法律的关系、税法的特点、税法基本原则和适用原则展开论述，之后则是我国税法构成要素、税制改革状况、税法体系、税收管理体制及税收征管制度等相关内容。本章内容对全书具有提纲挈领的作用。

1.1 税收与税收负担

1.1.1 税收的起源与发展

1. 西方国家的税收起源和发展

早在四五千年前，欧洲的古希腊、古罗马和非洲的古埃及等一些奴隶制国家，就已经出现了税收。以欧洲的税收产生为例，具有现代意义的税收形式大都经历了3个阶段：一是自由纳贡时期，这时税收含有临时性捐赠、馈赠的意思；二是承诺纳税阶段，这一时期的税收初步摆脱了贡赋不分的状态，开始具有契约式的约束性和固定性；三是欧洲封建专制课税时期，这时的税收已经具有国家政治权力与私有财产权利相对抗的典型特点。

资本主义国家建立后，其税制发展经历了从以消费税和关税为主体到以所得税为主体的3个阶段。以美国为例，其税收制度的发展大体经历了以下3个阶段。①以关税为主体的间接税阶段（1783—1861）。1787年，美国成立联邦共和国，通过了新宪法。新宪法规定，联邦政府拥有独立的课税权，各州将进口关税让渡给联邦政府，作为联邦政府的主要收入来源。到1861年平均税率已达24%左右，其所组织的收入约是其他财政收入的5~10倍，关税成为这一时期美国税收制度中最重要的税种。②以商品税为中心的复税制阶段（1861—1913）。从1861年起，联邦政府扩大了国内消费税的课征范围并提高了税率，使关税收入历史性地退居次要地位，从而逐步确立了以商品税为主体税种的税制框架。③以所得税为主体的复税制阶段（1913年以后）。1913年，美国宪法修正案重新恢复开征所得税，从而逐步确立了以商品税为主体税种的税制框架，这一年是美国税制从以商品课税为主走向以所得课税

为主的分界线^①。但此时,所得税的纳税户仅占全国总户数的1%,其收入占联邦税收的比重也仅为5%。1913年所得税收入只有0.35亿美元,到1920年就达到49亿美元,到1927年所得税收入占税收总收入的比重达到64%。1943年又从立法角度确立了凡有收入必须纳税的付税原则,从而使所得税比重继续上升,到1975年已达72%。与此同时,政府于1924年开征联邦赠与税,1937年又开征社会保险税。到60年代社会保险税已上升为联邦税收中仅次于个人所得税的第二号税种。只是从80年代起,减税改革使所得税比重有所下降,但美国现行税制仍是以所得税为主体的复税制结构。

2. 我国税收的产生和发展

我国最早的税收形式为春秋战国时期的“初税亩”^②,而之前的“井田制”^③及“贡”、“助”、“彻”等形式在一定意义上说,已经含有税收的某些特征,可以说是我国税收的雏形。

在我国漫长的封建社会中,税收制度大致沿着以人头税、力役之征为主体—人头税和土地税并重—土地税为主体的轨迹发展,其分水岭为唐德宗建中元年(公元780年)杨炎推行的“两税法”^④和明嘉靖年间实行“一条鞭法”^⑤及清康熙时期实行的“摊丁入地、地丁合一”制度。我国封建社会除了上述按土地和人丁课征的赋税外,伴随商业和手工业的发展,被称为杂税的各种工商税收也日益增多,如盐税、牙税等,但税额在税收总额中还不占主要地位。

我国半殖民地半封建社会税收制度的主要特点是各种新旧苛捐杂税并存,包括田赋、工商杂税、关税、厘金^⑥、土药税^⑦等,形成一套苛重扰民的税收制度。这一时期,税收的主要特征表现为:首先,税负沉重,不断加重旧税(最显著体现在田赋和盐税上)、开征新税(以关税和厘金最显著);其次,国家部分征税权力和税款支配权力丧失。这一时期,帝国主义强制清政府以税收作为赔款的担保,使中国关税由自主独立变成“协定关税”,并进而夺取中国海关的行政管理权和关税支配权。

新中国成立之初的1950年,在总结老解放区税收制度建设的经验和清理旧中国税收制度的基础上,根据当时的政治经济状况,建立了一套以多种税、多次征为特征的复合税制。

① 1861年美国南北战争爆发,为了筹措经费,经国会通过,联邦政府开始对年所得在800美元以上的个人征收3%的个人所得税。1862年,对个人所得税法进行了修改,规定对超过1万美元的年所得,税率提高为5%,从而使个人所得税稍具累进性。战争结束后,个人所得税遭到了纳税人的一致反对,1872年个人所得税法被废止。

② 春秋战国时期鲁国在鲁宣公十五年(公元前594年)实行的制度,即不论公田、私田一律按亩征税。

③ 西周时期典型的土地制度。井田“一井”九百亩,8家农户各分百亩私田;剩余的百亩公田由8家共耕,公田的农产品归奴隶主国家所有的制度。

④ 唐德宗建中元年杨炎改革税制,实行劳动力不分年龄大小,一律按贫富,也就是按拥有土地和财产的多少征税,夏秋两次征收,纳税物变为按户等纳钱或按田亩纳米粟,货币税和实物税并重。

⑤ 明嘉靖年间,变田有赋、人有役为赋役合一,使劳役逐渐消失,农民对封建国家的人身依附关系得到一定程度的松弛;变对人税为对物税或曰变实物缴纳与货币缴纳并重为货币缴纳,是走向近代税制的开端。清康熙时期,把丁银完全摊入地银征收,实现人丁税、土地税并重为主体的税制向土地税为主体的税制的彻底转变,是中国封建社会税制发展的最高水平。

⑥ 清朝后期为对付太平天国运动筹集财政资金,对各种货物在产、运、销各环节道道课征、层层盘剥所征收的税金,是破坏经济最重、遗害百姓最深的一种恶税。

⑦ 清朝后期对鸦片征收的特别税。

之后,则是由繁到简再由简到繁地多次改革和调整。其中,1958年到1978年底是中国税制曲折发展的时期,当时由于“左”的指导思想的作用和原苏联经济理论及财税制度的影响,税制几经变革,走的都是一条片面简化的路子,税种越来越少,税制越来越简单,税务机构被大量撤并,大批税务人员被迫下放、改行,从而大大缩小了税收在经济领域中的活动范围,严重地影响了税收职能作用的发挥。1978年改革开放以后,首先是适应对外开放需要,建立涉外税收制度为突破口的。后经充分酝酿与起步,实行了“利改税”和全面的工商税制改革,尤其是经过1994年的近乎推倒重来的大规模改革,已从计划经济体制下的商品流转税为主体的单一税收制度,发展成为社会主义市场经济体制下的以流转税、所得税为主体的复合税收制度。这一时期税收的特点主要表现为:①税收、利润分配、收费等多种分配形式并存,但以税收作为主要的分配手段和财政收入形式;②税种较多,征税对象以流转额、所得额为主,财产、资源和特定目的为辅;③税收主要来源于工业和第三产业;④税收优惠较多,偷逃税也比较普遍;⑤税收法制化管理正逐步加强。目前,我国新一轮税制改革正在紧锣密鼓地进行之中。

3. 税收产生和发展的前提条件

税收是一个历史范畴。税收的产生是国家政治权力干预私有财产权利的必然结果,是人类社会发展到一定历史阶段的产物。综合起来,税收的产生和发展是由以下条件共同决定的。

(1) 社会公共需要是税收产生和存在的社会条件。社会公共需要,作为一种社会客观需要,它的物质内容表现为社会公共设施和社会公共消费。公共需要对受益者来说不可能通过市场交换的方法来解决,也决定了满足公共需要的分配必须由社会公共权力机构来执行,而不可能由具有独立经济利益的生产者自己进行分配。税收就是为满足经常化的社会公共需要筹集费用的最强有力的分配手段^①。

(2) 广泛的剩余产品生产是税收产生和存在的物质条件。税收作为一种特定的分配关系,必须要有被分配的对象物,也就是要有分配的物质来源。剩余产品是全社会在一定时期内创造的总产品扣除补偿经济活动中的物化劳动耗费和活劳动耗费以后的剩余部分。剩余产品构成了税收分配的物质来源,是满足国家公共需要的物质基础。

(3) 财产私有制度是税收产生和存在的经济条件。生产资料和社会产品私人占有的财产私有制度是税收产生和存在的经济条件。出现私有财产制度以后,国家只有通过强制性的税收进行课征,才能将属于私人占有的剩余产品的一部分转化为由国家支配,以满足社会公共需要。因此,财产私有制以及由此而产生的经济利益独立化是税收产生和存在的决定性条件之一。

(4) 国家公共权力是税收产生和存在的政治条件。任何社会制度下的税收都是凭借国家

^① “公需说”认为,税收存在的依据在于纳税人对公共需要和公共福利的要求,国家的职能是满足公共需要和增进公共福利,这一职能的实现需要税收来提供物质资源。“交换说”认为,税收是纳税人为获得国家提供的安全保护和公共秩序等公共品所付出的一种代价,国家和纳税人之间是一种利益交换关系,国家征税的依据是其向纳税人提供了公共品。林达尔在“公需说”和“交换说”的基础上,进一步系统地提出了“税收价格论”。“税收价格论”认为税收是纳税人为消费公共品而向政府支付的“价格”,税收征纳双方在本质上是平等的交换关系。

化的社会公共权力,任何征税权的行使都是以强制性的公共权力为后盾的。而强制性的社会公共权力是由具有政治权力的国家来代表的。而国家化的公共权力有一整套强制机关,包括警察、监狱、法庭、军队等。这种国家化的公共权力的存在,就为税收的产生和存在提供了最后的决定性条件。

1.1.2 税收概念及其特征

1. 税收概念

税收是世界各国最重要的财政收入形式。无论是对国家、企业还是公民,税收都是一个十分重要的概念。但不同国家、不同历史时期,乃至不同的学者对税收概念的界定却不尽相同。

我国历史上,税收曾被称为赋税、租税、捐税等,是一个最古老的财政范畴。

在西方,最早回答什么是税收的经济学家是18世纪古典经济学的代表人物亚当·斯密。1776年,他在《国民财富的性质和原因的研究》一书中指出,税收即“人民必须拿出自己一部分私人的收入,给君主或国家,作为一笔公共收入”。

美国财政学家塞里格曼(Seligman)则于1895年指出:“赋税是政府对于人民的一种强制征收,用以支付谋取公共利益的费用,其中并不包含是否给予特种利益的关系。”

美国《现代经济学词典》给税收下的定义是:“税收的作用在于应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式)。它征收的对象是财产、收入或资本收益,也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”

马克思把税收定义为:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。”^①“国家存在的经济体现就是捐税。”^②根据马克思主义学说,我国学者一般认为,税收是国家为了满足公共需要(或实现其职能),凭借其政治权力,运用法律手段,按预定标准,强制无偿地向全体社会成员集中部分社会产品所形成的特定的产品分配关系。1991年年底出版的《中国税务百科全书》把税收定义为:“国家为满足社会公共需要,依据其社会职能,按照法律规定,参与国民收入中剩余产品分配的一种规范形式。”

尽管东西方经济学家们对税收的概念表述不一,但我们仍然可以从中看到一些带有共同性的认识,这就是:税收是由国家或者说是由政府征收的;国家征税凭借的是其拥有的政治权力,并以法律的形式予以明确规定;国家征税的目的是为了满足国家(政府)经费开支的需要,以维持国家的存在,实现国家的各种职能;税收是一个分配范畴,是国家参与社会产品分配的一种主要形式。由此,本书给出税收一个简单而明确的定义:税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定,强制地参与社会产品分配而取得财政收入的一种形式。

2. 税收的特征

税收作为财政收入的一种形式,具有区别于其他财政收入形式的特征。这些特征可概括

① 《马克思恩格斯全集》第19卷,北京:人民出版社,1972:32.

② 《马克思恩格斯全集》第4卷,北京:人民出版社,1972:342.

为强制性、无偿性和固定性。

(1) 税收的强制性。税收的强制性,是指国家征税是凭借政治权力,通过颁布法律或法令实施的,任何单位和个人都不得违抗。在对社会产品的分配过程中,存在着两种权力:所有者权力和国家政治权力。前者依据对生产要素的所有权取得收入,后者凭借政治权力占有收入。税收的强制性是由它所依据的政治权力的强制性决定的。在税收分配上,国家政治权力是高于所有权的。

(2) 税收的无偿性。税收的无偿性,是指国家征税以后不向纳税人直接支付任何代价或报酬。当然,税收的无偿性也是相对的,因为从个别的纳税人来说,纳税后并未直接获得任何报偿,即税收不具有偿还性。但是若从财政活动的整体来考察,税收的无偿性与财政支出的无偿性是并存的,这又反映出有偿性的一面,即“取之于民,用之于民”。从这个意义上说,有的学者提出税收具有“个别无偿性,整体有偿性”的看法也是不无道理的。

(3) 税收的固定性。税收的固定性,是指国家在征税前就以法律或法规的形式预先规定了征税的标准,包括征税对象、征收的数额或比例,并只能按预定的标准征收。纳税人只要取得了应当纳税的收入,或发生了应当纳税的行为,或拥有了应当纳税的财产,就必须按规定标准纳税。同样,征税机关也只能按规定标准征税,不得随意更改这个标准。由此还可看出,税收的固定性还暗含了税收是连续征收和缴纳的意思,这使税收能成为经常性的财政收入。

应当指出,税收的上述“三性”是相互关联、密不可分的统一体,并被集中概括为税收的权威性。税收的权威性源于国家政权的权威性,因此在税收征纳过程中出现的纳税人不依法纳税、征税人不依法征管等无视税收权威性的现象,均是无视国家法律和政权的权威。而加强税收规范化和法制化,正是维护税收权威性的重要保证。

有关税收的概念与特征,参见图 1-1。

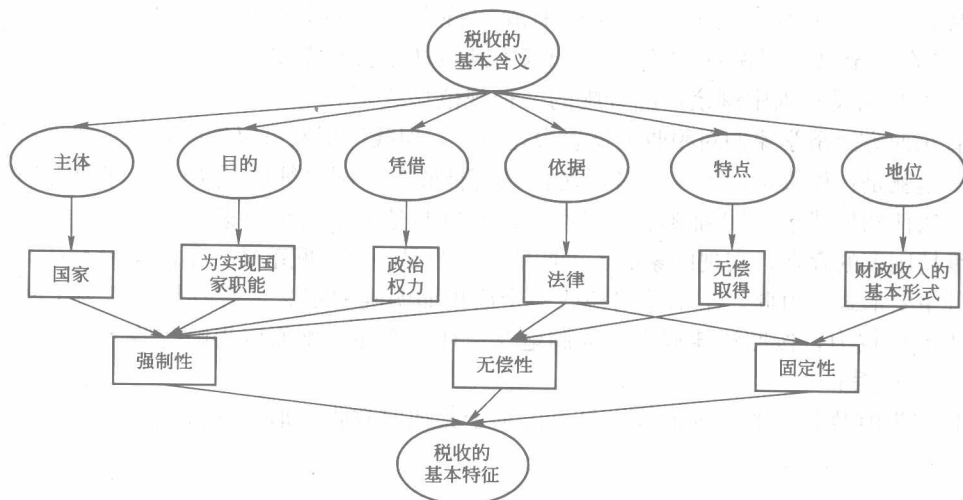


图 1-1 税收的概念与特征

专题 1-1

税收与其他财政收入形式的比较

税收是财政收入的主要形式,从组织收入的角度看,它同其他财政收入形式的作用一样,都能使国家在一定时期内取得财政收入,满足国家公共需要。但税收的3个特征,决定了它与其他财政收入形式又有区别。

(1) 与国有资产收益的区别。分配的广度不同:国有资产收益凭借的是资产所有权,因而除国有企业及国家参股企业外,对其他企业和个人,国家不能以所有者身份参与其纯收入的分配。征收的手段不同:国有资产收益属同一所有制内部的利益分配,不带有强制性。固定性不同:企业实现利润多则收益多,利润少则收益少,稳定性较差。

(2) 与财政性收费^①的区别。征收主体不同:税收由各级财税机关、海关征收,而财政性收费由经济部门和事业单位收取。偿还性不同:财政性收费是以国家提供某种特定的服务为前提,是等价有偿的。

(3) 与财政发行^②的区别。物质基础不同:税收形成的财政收入是以社会产品为基础,有相应的物质资料作保证,而财政发行是一种超经济发行,它所形成的财政收入没有相应的物质作基础,因而形成的是一种虚假的购买力,从而表现为货币贬值,物价上涨。固定性不同:财政发行作为一种非生产性发行,其主要目的是为了弥补赤字,因此只有在必要时国家才会采用这种形式取得收入,其收入是不固定的,也没有一个事先确定的标准,而税收收入是有固定性的。

(4) 与国家信用^③的区别。强制性不同:国家信用作为一种信用关系,发行方与认购方在法律上处于平等地位,因此只能坚持自愿认购的原则,而不能强迫推销。偿还性不同:国家信用反映了认购方和国家之间的债权债务关系,是有借有还的,要还本付息。固定性不同:国家信用由于是自愿认购,因此认购者可以多购也可以少购,它所形成的财政收入也是不稳定的,而税收收入由于有事先确定的标准,具有固定性。

^① 这里的“费”专指政府机关为单位和居民个人提供某种特定的服务时,所收取的工本费、手续费。包括事业收入、规费收入和资源管理费收入。

^② 财政发行是指用发行货币的办法来弥补财政赤字或增加财政收入,是一种超经济发行,其结果必然引起货币贬值和物价上涨。它与税的共同之处是都具有无偿性和强制性。财政发行只要开动机器印制钞票即可增加财政收入,国家基本不需付出代价。它的强制性虽不明显,但却很强,因为不管你是否愿意,你手中收入就贬值了,因而人们称之为“隐蔽的税收”。

^③ 国家信用是指国家以债务人的身份取得或以债权人的身份提供的信用,这里主要是指为了经济建设和财政预算的需要,国家以债务人的身份,运用发行公债、国外借款等方式筹集资金的一种借贷关系。由于公债是要还本付息的,最终仍然要以征税方式取得的财政收入偿还,因而又称“税收的预付”。

(5) 与罚没收入^①的区别。它们的主要区别在固定性上。罚没收入是以发生违法行为为前提的,有违法行为才有可能有罚没收入,因而不具备连续性和固定性;而税收是按规定标准无偿取得的,具有连续性和固定性。

(6) 与专卖收入的区别。强制性不同:专卖收入是国家通过对某些商品的生产、收购和销售,实行完全或非完全的垄断而获得的高额利润,它反映的是商品交易中的买卖关系,不带有强制性,而税收反映的是一方强加于另一方的征纳关系,具有明显的强制性。偿还性不同:在专卖过程中,国家一手收钱一手交货,通过出售某种货物来取得收入,是有偿的,而税收则是无偿的。收入稳定性不同:专卖收入要受到物品种类的限制,还要受到专卖物品的成本变化影响,因此其收入不够稳定,而税收的课征对象很广泛,又是按预定标准征收的,收入比较稳定。

3. 税收的职能与作用

税收职能是指税收所具有的内在功能,税收作用则是税收职能在一定条件下的具体体现。税收的职能与作用主要表现在以下几个方面。

(1) 税收是财政收入的主要来源。组织财政收入是税收的基本职能。税收具有强制性、无偿性、固定性的特点,筹集财政收入稳定可靠。税收的这种特点,使其成为世界各国政府组织财政收入的基本形式。目前,我国税收收入已占国家财政收入的95%左右。

(2) 税收是调控经济运行的重要手段。经济决定税收,税收反作用于经济。这既反映了经济是税收的来源,也体现了税收对经济的调控作用。税收作为经济杠杆,通过增税与减免税等手段来影响社会成员的经济利益,引导企业、个人的经济行为,对资源配置和社会经济发展产生影响,从而达到调控宏观经济运行的目的。政府运用税收手段,既可以调节宏观经济总量,也可以调节经济结构。

(3) 税收是调节收入分配的重要工具。从总体来说,税收作为国家参与国民收入分配最主要、最规范的形式,规范政府、企业和个人之间的分配关系。从不同税种的功能来看,在分配领域发挥着不同的作用。如个人所得税实行超额累进税率,具有高收入者适用高税率、低收入者适用低税率或不征税的特点,有助于调节个人收入分配,促进社会公平。消费税对特定的消费品征税,能达到调节收入分配和引导消费的目的。

(4) 税收还具有监督经济活动的作用。税收涉及社会生产、流通、分配、消费各个领域,能够综合反映国家经济运行的质量和效率。既可以通过税收收入的增减及税源的变化,及时掌握宏观经济的发展变化趋势,也可以在税收征管活动中了解微观经济状况,发现并纠正纳税人在生产经营及财务管理中存在的问题,从而促进国民经济持续健康发展。

^① 罚没收入一般是指对违反国家有关规章制度的行为进行的一种经济处罚。它与税收一样,都具有无偿性和强制性。