



北京高等教育精品教材
BEIJING GAODENG JIAOYU JINGPIN JIAOCAI

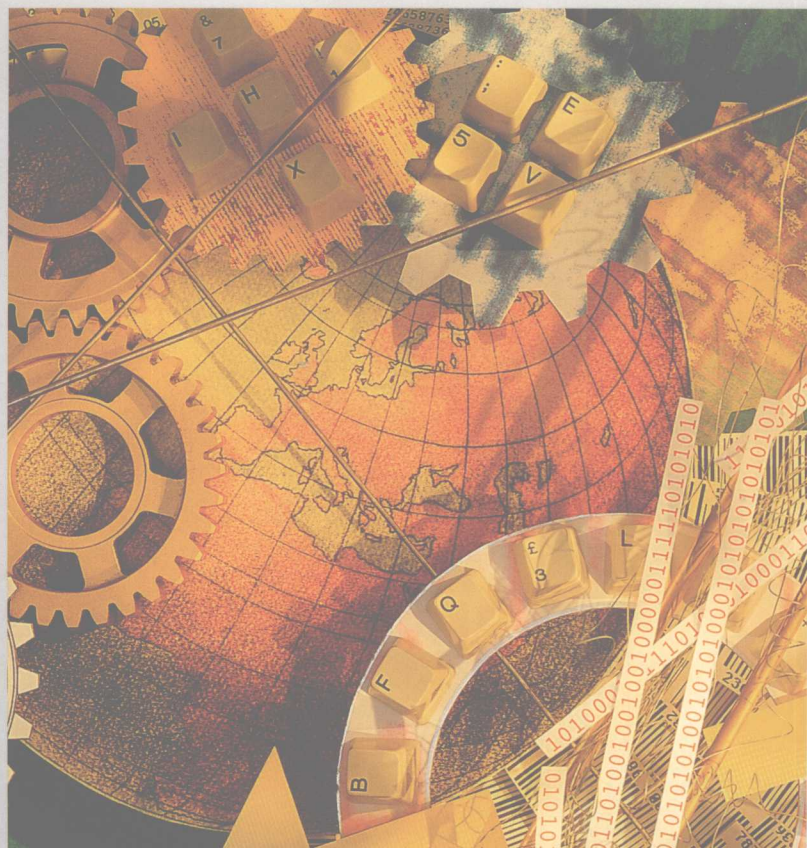
21世纪高职高专精品教材

新税制纳税操作实务系列

总主编 苏春林

税法与纳税操作

(第二版)



主编 / 苏春林

中国人民大学出版社

21世纪高职高专精品教材·新税制纳税操作实务系列

税法与纳税操作 (第二版)

本书编写的着力点放在训练学生的纳税操作能力上,使得学生逐步具备学习能力,学会学习。

本书有以下两大突出的特点:

1. 围绕最新出台的税法,体现时效性。2007年的重大改革成果是新《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的出台,本书严格以法律为依据,诠释讲解,给出案例。既有利于学生阅读,又为教师同行提供适用的教学资料。

2. 体例新颖,具有可读性。教材的每章讲解之前,有学习目的和导入案例,使读者明了要达到的目标并激发其学习兴趣。在每章的内容中穿插练习题、操作案例以及“资料链接”,有利于学生自学。每章后的练习题,供读者选择使用。

相信本书的出版,能为在新税法下大专院校会计、税务及相关专业学生提供一本不错的教科书,也是相关专业人士学习税法的良好参考书籍。

21世纪高职高专精品教材·新税制纳税操作实务系列

中国税制

税务管理

国际税收

纳税会计实务(第二版)

税法与纳税操作(第二版)

税收征管案例解析(第二版)(普通高等教育“十一五”国家级规划教材)

纳税模拟(第二版)

税务代理操作实务(第二版)(普通高等教育“十一五”国家级规划教材)

纳税筹划实务(第二版)(普通高等教育“十一五”国家级规划教材)

纳税会计与纳税申报实训操作

纳税会计与纳税申报实训教程

本书配有电子教案,请登陆www.crup.com.cn“资源中心”获取

策划编辑 李丽虹

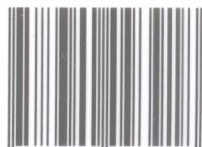
责任编辑 沈和 张颖

封面设计 金星工作室

版式设计 赵星华

ISBN 978-7-300-09391-8/F · 3237

ISBN 978-7-300-09391-8



9 787300 093918 >

定价:29.00元

北京市精品教材立项项目
21 世纪高职高专精品教材·新税制纳税操作实务系列
总主编 苏春林

税法与纳税操作(第二版)

主 编 苏春林
副主编 奚卫华

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税法与纳税操作 (第二版) / 苏春林主编
北京: 中国人民大学出版社, 2008
北京市精品教材立项项目
21 世纪高职高专精品教材·新税制纳税操作实务系列
ISBN 978-7-300-09391-8

- I. 税…
II. 苏…
III. ①税法-中国-高等学校: 技术学校-教材
②税收管理-中国-高等学校: 技术学校-教材
IV. D922.22 F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 079721 号

北京市精品教材立项项目
21 世纪高职高专精品教材·新税制纳税操作实务系列
税法与纳税操作 (第二版)
主 编 苏春林
副主编 奚卫华

出版发行 中国人民大学出版社
社 址 北京中关村大街 31 号
电 话 010-62511242 (总编室)
010-82501766 (邮购部)
010-62515195 (发行公司)
网 址 <http://www.crup.com.cn>
<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)
经 销 新华书店
印 刷 北京东君印刷有限公司
规 格 185 mm×260 mm 16 开本
印 张 18
字 数 418 000

邮政编码 100080
010-62511398 (质管部)
010-62514148 (门市部)
010-62515275 (盗版举报)

版 次 2004 年 8 月第 1 版
2008 年 8 月第 2 版
印 次 2008 年 8 月第 1 次印刷
定 价 29.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

编委会名单

主 任 苏春林

编 委 (按姓氏笔画排列)

于久洪 王希颖 王学梅 冯秀娟

朱红云 乔梦虎 苏春林 杨 博

奚卫华 徐 伟 黄玉双 韩建勋

蔡 昌

前言

一切教育活动都应该是以学生为主体展开的,当然包括职业教育。所谓以学生为主体,就是尊重学生在教学过程的主动者地位,通过调动学生的学习兴趣,引导学生充分参与教学过程、自主学习,从而学到活的知识,具备解决实际问题的能力。要调动学生的学习主动性和积极性,教材的编写是非常重要的环节,要求所编写的教材生动、新颖、可读,适合学生的自学。

本教材编写的着力点就放在调动学生学习税法的兴趣,训练学生的纳税操作能力上。

本书力求突出以下三大特点:

1. 围绕最新出台的税法,体现时效性。2007 年的重大改革成果是新的《中华人民共和国企业所得税法》和《〈中华人民共和国企业所得税法〉实施条例》的出台,本书严格以法律为依据,诠释讲解,给出案例。既有利于学生阅读,又为教师同行提供适用的教学资料。

2. 体例新颖、编排精心,能调动学生的阅读兴趣。教材的每章讲解之前,编有学习目的和导入案例,使读者明了要达到的目标并激发其学习兴趣。在每章的难点和重点之处穿插练习题、操作案例以及“资料链接”,使得学生兴趣盎然地阅读学习。每章后附有实际税法案例,起到巩固学习效果、了解实际纳税运作的目的,最后的税法练习题,经过了精心挑选,供读都选择使用。

3. 注重对学生自我获取知识能力的培养。每章内容中有相应的图表,最后附列每个税种的纳税申报表。教师在教学中可以提供具体的纳税资料,引导学生自己填写纳税申报表。使学生通过自己动手把握税法规定,进而具备处理涉税事务的能力。

本书共分九章,第一章为税法的准备知识,是以后各章学习的基础;第二章至第九章基本是按税种进行编排的,每章又分为税种的主要法律规定、应纳税额的计算、申报与缴纳三部分,着力体现高职教育操作类教材的特色。

本书由苏春林任主编,拟定了全书的编写体例和编写原则,并负责第一章、第二章、第四章、第五章、第八章、第九章的编写,最后对全书进行了统纂定稿。奚卫华任副主编,负责第六章和第七章的编写。冯秀娟负责第三章的编写,并编写了练习题和部分章节的“资料链接”部分。

在本书的编写过程中,作者参阅了大量近年来出版的税法类专著、教材和论文,同事们在本书的写作过程中给予了许多关心和鼓励,中国人民大学出版社的编辑也给予很大支

持并提出不少有见地的建议,借此机会向他们表示衷心的感谢。同时也感谢编者所任课的各类班级的同学,他们在探讨问题的过程中给了我们不少启发并提供了许多鲜活的案例。

尽管我们尽了努力,但由于水平所限,仍难免有疏漏和不足,希望读者朋友不吝指正。

苏春林

2008年7月于北京

目 录

第一章 税法基础知识	(1)
第一节 税法的含义	(2)
第二节 税种构成基本要素	(8)
第三节 税种分类	(14)
第四节 国际税收	(17)
第二章 增值税法与纳税操作	(21)
第一节 增值税概述	(21)
第二节 增值税主要法律规定	(24)
第三节 增值税应纳税额的计算	(34)
第四节 增值税出口货物退(免)税及操作	(50)
第五节 增值税的申报与缴纳	(57)
第六节 增值税专用发票的使用和管理	(72)
第三章 消费税法与纳税操作	(83)
第一节 消费税概述	(83)
第二节 消费税的主要法律规定	(85)
第三节 消费税应纳税额的计算	(91)
第四节 出口应税消费品退税操作	(100)
第五节 消费税的申报与缴纳	(101)
第四章 营业税法与纳税操作	(107)
第一节 营业税概述	(108)
第二节 营业税主要法律规定	(109)
第三节 营业税应纳税额的计算	(117)
第四节 营业税的申报与缴纳	(126)
第五章 关税法与纳税操作	(132)
第一节 关税概述	(132)
第二节 关税的主要法律规定	(136)
第三节 原产地规则	(143)
第四节 关税完税价格	(145)

第五节 关税应纳税额的计算	(148)
第六节 关税的申报与缴纳	(150)
第六章 企业所得税法与纳税操作	(155)
第一节 企业所得税概述	(156)
第二节 企业所得税主要法律规定	(157)
第三节 企业所得税的计税依据——应纳税所得额	(160)
第四节 资产的税务处理	(170)
第五节 企业所得税应纳税额的计算	(176)
第六节 税收优惠	(180)
第七节 特别纳税调整	(185)
第八节 企业所得税的申报与缴纳	(189)
第七章 个人所得税法与纳税操作	(195)
第一节 个人所得税概述	(195)
第二节 个人所得税的主要法律规定	(198)
第三节 个人所得税的计税依据	(204)
第四节 应纳税额的计算	(208)
第五节 税收优惠	(218)
第六节 个人所得税的申报与缴纳	(221)
第八章 财产、资源税法与纳税操作	(227)
第一节 资源税	(227)
第二节 城镇土地使用税	(232)
第三节 土地增值税	(236)
第四节 房产税	(245)
第五节 契税	(250)
第六节 车船税	(253)
第九章 行为税法与纳税操作	(262)
第一节 印花税	(262)
第二节 城市维护建设税	(271)
附:教育费附加有关规定	(274)

【学习目的】

通过本章的学习，你应当能够：

1. 说明什么是税法，一个国家为什么需要征税；
2. 在自学一部税法的时候，会抓住核心内容；
3. 解释税率和税收收入的关系；
4. 熟练运用超额累进税率，计算出所得税额；
5. 描述税收原则在不同时期的演变，并从中找出规律；
6. 理解国际税收的含义；
7. 解释国际重复征税的产生原因和避免的方法。

【导入案例】

帕瓦罗蒂是世界最著名的男高音歌唱家。1999年，意大利税务机关怀疑帕瓦罗蒂逃税，对其进行起诉，法院受理了此案。

帕瓦罗蒂于1983年正式登记成为摩纳哥王国蒙特卡罗的合法居民，并在摩纳哥拥有一座价值20万英镑，占地面积近1000平方米的公寓。帕瓦罗蒂认为，他是摩纳哥居民，不必就其在国外所得在意大利纳税。他的律师也坚持帕瓦罗蒂不再是意大利的居民。律师说：“我并不是排除他在停止歌唱生涯后回到意大利，但现在他是一个游历世界的人。”

但意大利税务当局坚持对其财产状况进行调查，帕瓦罗蒂的家庭和所有在意大利的社会关系，包括他本人、他的前妻、现在的未婚妻和以前的秘书都受到调查，以确认意大利是否有他的永久居住地，这是调查的关键所在。

税务官调查的情况是，帕瓦罗蒂在摩纳哥的那座价值20万英镑的公寓占地面积不到1000平方米，对于这位身躯如此庞大的歌唱家来说不能算是一个永久居住的地方。他们在一份报告中说，这栋4层的公寓既没有为佣人和保安准备房间，又没有适合像帕瓦罗蒂这样的艺术家招待客人的房间，而且也没有可以用来排练的地方。

但是，帕瓦罗蒂在意大利的那栋房子却不一样，它有15个房间和1个花园，这一房产由帕瓦罗蒂和前妻共同拥有，价值200万英镑。帕瓦罗蒂在意大利还有1处海滨别墅，价值120万英镑。它有6间卧室，旁边还连着3栋小公寓，1个可以放6辆

车的车库, 1 个游泳池。另外, 帕瓦罗蒂还动用 70 万英镑, 正为自己和未婚妻建造 3 栋房子。他还有 1 个赛马场和 1 家餐馆。由此, 意大利税务当局认定帕瓦罗蒂属于意大利居民, 应就其全部所得向意大利政府纳税。

你认为帕瓦罗蒂是摩纳哥居民还是意大利居民, 应该在哪个国家纳税?

第一节 税法的含义

一、为什么要征税?

在探讨什么是税法之前, 从逻辑上讲, 必须研究清楚一个基本理论问题: 国家为什么征税? 纳税人为什么纳税? 这是不能回避的基本理论问题, 却又观点各异, 存在争论。目前, 被国内外税法研究者所普遍接受的观点是市场失灵 (Market Failure) 和公共物品 (Public Goods) 理论。

一般情况下, 人们可以通过市场的买卖机制, 解决个人的吃、住、行等基本生存问题。只是对于市场实在无力解决的难题, 才会寻求市场之外的组织, 比如政府的帮助。

其中有一种产品难以通过市场的买卖关系获取, 那就是公共产品。什么是公共产品? 按照美国经济学家萨缪尔森给出的定义, 纯公共产品就是指这样的产品: 每个人消费这种产品不会导致他人对该产品消费的减少。比如宽阔的马路, 他人在路上骑车不影响你的骑行。因此, 公共产品和私人产品相比, 具有效用的不可分割性、消费的非排他性和受益的不可阻挡性。正因为公共物品的特殊性, 满足自己需要的同时也能够满足他人的需要, 没有哪一个厂商愿意或有能力单独提供公共产品, 如交通、环境保护、公共安全等, 这就会出现“公共的悲哀”。

公共产品须臾难以离开, 厂商和个人又不愿提供, 那就只能由公共部门——政府提供。政府提供公共产品, 公众必须为消费这些公共产品付出必要的代价——缴纳税收。也就是说, 税收是政府为补偿公共产品成本向公共产品的消费者收取的一种特殊形式的价款。

需要指出的是, 尽管政府是一个抽象的主体, 但政府中的行为主体却是一个个普通的人。如果没有对政府的强力约束, 可以预计的结果是, 政府会尽量扩大税款征收, 抽取社会财富, 其规模会越来越膨胀, 权力难以控制。如何驯服政府这头“怪兽”, 保障纳税人的权利不受过度侵犯, 必须在制度设计上采取“对峙”的形式设置权利“制衡链”。如针对立法权, 纳税人有参与权; 针对征收权, 纳税人有抗辩权; 针对处罚权, 纳税人需要有救济权。通过这种对税收法律关系中征纳双方权利的合理分配, 实现双方的互相制约和相互激励。

通过以上的分析, 纳税人为什么需要纳税, 逻辑线条就比较清晰了: 政府提供公共产品, 包括有形的商品和无形的劳务, 纳税人付出税款的代价。税收存在的必要性可以说是出于弥补政府提供公共产品成本的需要, 但是, 税收一旦存在就不仅仅起公共产品成本的补偿功能了。税收已经成为政府实施宏观调控的重要政策工具, 它担负着公平分配收入、稳定经济等多方面的功能。

二、什么是税法?

税款是纳税人为购买政府的公共服务所支付的代价, 但纳税毕竟导致公民财产的减

少,对公民而言是一种剥夺,所以法治国家对征税一般采取慎之又慎的态度,以增加纳税人的合作意识,减少对抗情绪。由此,各国在立法过程中普遍遵循税收法定主义原则。所谓税收法定主义原则,就是要求纳税人、课税对象、纳税期限、纳税地点、减免税等要素,只能由立法机关通过立法程序制定。

资料链接 1—1

1242年,因英国国王未满足议员对公布赋税开支情况的要求,议会曾拒绝批准开征新税,开创了“拒批”的先例。到1297年时,英王爱德华一世制定了《无承诺不征税法》,承认“国民同意”即是议会批准,从而标志着议会批税权的正式确立,批准赋税的开征成为议会的一项主要职能。

严格地讲,税收法定主义原则应当反对授权政府进行税收立法。这是因为除了行政立法在程序上缺乏公正、透明、辩论等民主机制,更主要的在于政府是税法的执行机关,自己制定规则,自己执法,很难保证规则的公平合理。

就中国的税法立法实践而言,全国人民代表大会及其常务委员会作为最高立法机关,应该是税法的立法机构。但在中国仍存在人大及其常务委员会授权国务院立法的现实。因此,在我国税法的立法过程中,形成了许多效力范围不同的税收法律规定,这些都是纳税人在纳税过程中要遵循的依据。根据制定税法的机关及法律级次的不同,可以将我国税法划分为下述四个层面。

(一) 全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会制定的税收法律

在税法体系中,凡是基本的全局性的问题,都需要由全国人大及其常务委员会以税收法律的形式制定实施。除《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)外,由于我国没有设置专门的税收基本法,税收法律在税法体系中具有最高的法律效力,是其他机关制定税收法规、规章的法律依据,其他各级机关制定的税收法规、规章,都不得与《宪法》和税收法律相抵触。

现行税法中,《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)、《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)、《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)等都属于税收法律的范畴。

(二) 全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会授权立法

授权立法是指全国人民代表大会及其常务委员会根据需要,授权国务院制定的具有法律效力的暂行规定或条例。国务院根据授权所制定的规定与条例和税收行政法规的法律效力不同,它的法律地位高于行政法规,具有国家法律的地位,立法程序上需报全国人大常委会备案。授权立法的暂行条例通过实施逐渐成熟后,再提请立法机关审议通过,从而上升为正式的税收法律。

国务院在1994年税制改革中制定实施的增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税等暂行条例都属于授权立法。

(三) 国务院制定的税收行政法规

行政法规作为一种法律形式,在我国法律体系中处于低于宪法、法律和高于部门规

章、地方法规的地位,也是在全国范围内普遍适用的。

税收行政法规主要是国务院根据税收法律制定的具体实施细则,如《〈中华人民共和国企业所得税法〉实施条例》(以下简称《〈企业所得税法〉实施条例》)就是以国务院令 第 512 号的形式于 2007 年 12 月 6 日颁布的。

(四) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章

制定税收规章的范围包括对有关税收法律、法规的具体解释,税收征收管理的具体规定、办法等。税收部门规章在全国范围内具有普遍适用的效力,但如与税收法律、行政法规相抵触时则无效。有权制定税收部门规章的税务主管部门是财政部和国家税务总局。财政部颁发的《〈中华人民共和国增值税暂行条例〉实施细则》(以下简称《〈增值税暂行条例〉实施细则》)、国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》等都属于税收部门规章。

除了以上四个层面的具有全国效力的税收法律法规外,地方立法机构和地方政府也可依法制定地方性的税收法规。由于我国在税收立法中坚持“统一立法”的原则,地方的税收立法权限受到比较大的限制。国家税收法律、法规和地方税收法律、法规共同构成完整的法律体系,是征税人及纳税人要共同遵守的行为准则。

综上所述,税法是国家制定的用以调整国家和纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。严格按照税收法定主义原则的话,只有全国人民代表大会及其常务委员会才可以代表国家制定税法。但在我国也存在授权立法,即人大授权国务院制定税收行政法规。通俗地讲,税法就是国家有关征税的法,是征税人——政府与纳税人依法征税、依法纳税的行为准则。

三、税法与税收的关系

探讨税法,不能不涉及另一个重要概念——税收。税收是经济学概念,税法则是法学概念。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。因此,了解税收的本质与特征对于理解税法是十分必要的。税收的实质是国家为了提供公共物品而取得可支配收入的一种方式,其特征主要表现在下述三个方面。

(一) 强制性

强制性主要是指国家以社会管理者的身份,用法律、法规等形式对税款征收加以规定,并依照规定强制课征。纳税人不履行纳税义务,就要受到法律的制裁。

但我们上文谈到,征税是对公民财产权的强力剥夺,必须通过法律程序进行,否则过度强行征税会引发尖锐的社会矛盾,严重的会造成社会动荡。

◎ 资料链接 1—2

英法战争(1756—1763 年)结束后,英国政府苦于无力承担驻美军费开支,分别于 1764 年和 1765 年在北美殖民地强制征收砂糖税和印花税。砂糖税针对输往殖民地的糖浆和其他物资课征,每加仑征收三便士,征税对殖民地糖酒工业造成极大损害。印花税则将殖民地所有印刷品和法律文书纳入征税范围,其影响远远超过砂糖税,因此激起了殖民地更强烈的反抗。在殖民地人民的强大压力下,英国议会虽然当时出于妥协撤销了《印花税法》,但 1767 年又故伎重演,试图对殖民地的玻璃、铅、茶叶、纸张等开征一系列的税

收,使得其与殖民地的关系越来越紧张。

1773年,英国议会颁布《茶税法》,意在通过向殖民地征收进口茶税,帮助陷入困境的东印度公司起死回生。波士顿市民一怒之下,将价值10万英镑的英国茶叶倾倒在查尔斯河里。英国议会随即通过了一系列被殖民地视为“不可容忍的法令”,如英军进驻波士顿,关闭港口,强行改变马萨诸塞宪章的规定,取消殖民地议会的开会权,取消殖民地居民选举参事会成员的权利,给予总督不经议会认可任命法官的权利,将西北土地划归英占魁北克管辖。这些措施激起了殖民地人民更为激烈的反抗,促进了各殖民地之间的团结与联合。1775年3月19日,英军在莱克星顿与北美民兵交火,北美独立战争正式爆发。

在战争过程中,殖民地人民通过一系列历史文献表达自己的意见和主张,最有名的是《弗吉尼亚权利法案》和《独立宣言》。《独立宣言》写明:“政府的正当权力,则系得自被统治者的同意。”北美殖民地向“公正的世界人士”所控诉的英王专制事实之一即是“他不得到我们的允许就向我们强迫征税”。战争以英国失败而告终,1783年9月3日,英国不得不承认美国独立。

资料来源:刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,101~102页,北京,北京大学出版社,2004。

(二) 无偿性

无偿性也称不直接偿还性,指国家征税后,税款即成为财政收入,不再归还给纳税人,也不支付任何报酬。而且纳税多少与取得政府提供的公共服务多少没有直接关系。

理解税收的无偿性应注意,税收就具体纳税人而言是无偿的,不需要直接偿还,但就纳税人整体而言是有偿的。政府所征收的税款应当用于提供公共产品,如建立社会保障体系。

(三) 固定性

固定性指国家在征税之前,以法的形式预先规定了纳税人、课税对象和征收方法等。

税收的固定性对征纳双方都有约束力。一方面,纳税人只要有应税行为,就应当承担纳税义务,按照法定标准缴纳税款;另一方面,国家对纳税人征税也只能按照预定的标准进行,不能够随意提高征收标准。

因此,税法也可以这样定义:税法是国家凭借公民赋予的权力,利用税收这种收入工具的强制性、无偿性和固定性的特征,参与社会财富分配的法律规范的总称。

四、税收原则

税收原则就是建立税收制度和执行税法时所应遵循的指导思想和价值理念。税收是国家通过强制手段对国民财富进行强制性地再分配,势必影响财富的分配格局和经济的运行。合理科学的税收制度对市场运行的扭曲最小,并能自动调节市场运行,反之征税可能损害经济的整体效率,最终导致税收收入的下降。要处理好征纳关系,使税收发挥积极的作用,就要明确并遵循一定的原则。

曾经有学员在课堂上提出这样的问题:“现在的税制太复杂,税种太多,短时间学明白太难,操作也有难度。政府征税不就是收钱吗,干吗那么麻烦,规定一个税种把所有的税收齐不就行了吗?”实际上他的问题涉及建立一个什么样的税制的理论问题。因此,研究税收原则也是现实的需要。西方有一则关于征税的谚语,说征税是拔鹅毛的艺术,要达

到一定的境界,必须“既拔到鹅毛又不叫鹅叫”,也就是政府既能足额征税,又对经济的损害最小,同时纳税人的抱怨反对之声也最小。为使征税达到这样的境界,经济学家、税收学家对税收原则作了许多建设性的思考。

(一) 西方经济学家有关税收原则的理论

1. 亚当·斯密的税收四原则

亚当·斯密是自由经济学开山鼻祖式的人物,他在其名著《国民财富的性质和原因的研究》一书中列举了税收的四原则。(1) 平等原则,即任何纳税人应按其收入的一定比例负担税收。(2) 确实原则,即应纳税额及缴纳方式应该确定明白。一就是一,二就是二,且不能随意变更。(3) 便利原则,即各种税的纳税方法应尽可能为纳税人提供便利。(4) 最少征收费用原则,即征税和纳税的各种耗费要最小,要使纳税人付出的尽可能等于国家收入,不产生税收以外的负担。斯密的税收原则是和他的经济政策主张相适应的。斯密主张自由放任的经济政策,并认为国家的职能是作为“守夜者”管理好国家安全和社会秩序,而不应干预市场对资源的有效配置,财政支出应降低到最低限度,建立“廉价政府”。他的经济思想和税收思想至今看来仍显示出天才的真知灼见。

2. 以凯恩斯为代表的税收干预经济原则

市场经济国家在经过一段“田园牧歌”式的经济发展后,到上个世纪 20 年代末遭受了重大打击,爆发了席卷整个西方世界的“大危机”,经济运行靠市场调节可以自动达到完全均衡的理论也随之受到质疑。在这种条件下,凯恩斯主义的经济理论应运而生。凯恩斯学派虽然没有对新的税收原则提出明确的表述,但从他们的论著里可以看出,他们非常强调税收调节经济运行的功能,认为税收应成为政府宏观调节的工具。凯恩斯明确指出:“国家必须用改变租税体系、限定税率以及其他方法,指导消费倾向”。^① 他主张实行机动税率的税收政策,繁荣时多征税,限制消费和投资;萧条时期少征税,刺激消费,鼓励投资。现代西方经济学家还把税收当作经济运行的“内在稳定器”。如萨缪尔森就曾说过:“我们目前的税收制度是一个有力的迅速的内在稳定器”,“是稳定经济活动和减轻经济周期波动的一个有力因素”。^② 所以,凯恩斯学派认为,税收的重要原则之一就是要积极干预经济。

3. 当代西方税收原则理论

20 世纪 70 年代以来,西方经济出现了滞胀——发展停止伴随通货膨胀,凯恩斯主义的需求管理政策和理论受到严重挑战。以供给学派为代表的新自由主义经济理论开始风行。他们主张减税,增加厂商的可用资金进而增强其活力;国家应当减少对经济的干预,政府征税应当是中性的,即征税不能扭曲市场的运行走向,不要影响纳税人在生产、投资、消费等方面的决策行为。

美国哈佛大学教授里查·马斯格雷夫在他的《美国财政理论与实践》一书中所提出的“合适的”税制要求是有代表性的税制原则理论。他写道:“下面这些要求虽非包括一切,但却极为重要。

(1) 税负的分配应是公平的。应使每个人支付他合理的份额。

^① [美] 凯恩斯:《就业、利息和货币通论》,321 页,北京,商务印书馆,1963。

^② [美] 萨缪尔森:《经济学》,287 页,北京,中国发展出版社,1992。

(2) 应该对税种进行选择,以便尽量不影响有效市场的经济决策。税收的过度负担应减少到最低限度。

(3) 如果税收政策被用于其他目标(如提供投资刺激),在这样做时,必须使对税制公平性的干扰达到最小。

(4) 税收结构应有利于财政政策的运用,而这一政策是为了达到稳定与增长的目标。

(5) 对税收制度应进行有效而不是专断的管理,税制应为纳税人所理解。

(6) 和其他目标相适应,管理及征纳费用应该尽可能地减少。”^①

从西方国家的税收原则理论的发展过程可以看出人们对税收的认识实际上走了一个循环,从起点又回到起点。中国要建立市场经济机制,作为市场机制重要组成部分的税制建设可以从税制原则的演变中得到一些有益的启示。

(二) 当前我国主流税收原则理论

目前,我国税收理论界普遍认为在设计税制、选择税种时,应坚持财政原则、效率原则、公平原则和便利原则。

1. 财政原则

所谓财政原则,是指税收应能够提供满足国家行使职能需要的资金。组织财政资金是税收的基本属性。因此,财政原则是建立税收制度基本的、首要的原则。税收的财政原则有以下四个方面的含义:

(1) 税源充裕。在选择税种时,应当优先选择那些税源充裕的税种作为主体税种,以便国家获得一定规模的稳定的税收收入,保证政府的用度需要。

(2) 富有弹性。税收收入应当随着国民财富的增长而增长,从而可以适应随着经济规模的扩大而不断扩大的政府需求。例如增值税是目前中国收入来源最大的税种,该税种的征收税基是纳税人的销售金额。国民财富增加,企业的销售额增加,增值税收入随之水涨船高。所以,增值税是富有弹性的税种。

(3) 保护税本。各种税的课征客体必须是税源,而不能是税本。通俗地说,就是只能对产生的收益征税,而不能对产生收益的本源征税。如果征税损害税源,无异于竭泽而渔,泽干而鱼死。

(4) 适度合理。税率设计要适度,过低不能保证收入,过度征税则会伤害纳税人的生产动力和能力,伤害经济机体的运行机制。过度征税还会引发纳税人的“偷税”冲动,增加征税成本。

2. 效率原则

效率原则是指税收制度的设计和税种的选择应当将对经济的损害降至最低限度,并且有利于征管,保证税收的行政效率。因此,税收的效率原则包括经济效率和行政效率两层含义。

(1) 经济效率。在市场经济条件下,市场机制决定产品的生产规模和结构以及分配结构,价格信号决定市场主体的行为取向。由于税收这只政府有形之手的强行介入,一方面迫使纳税人损失了必须缴纳的税款金额,另一方面,税收将影响经济主体的各项经营决策,实际上破坏了市场机制的有效运行和资源的合理配置,导致整个社会福利受损。因

^① [美] 马斯格雷夫:《美国财政理论和实践》,189页,北京,中国财政经济出版社,1987。