

中国 税制

ZHONGGUO
SHUIZHII

瞿炎辰 ◎主编



华东理工大学出版社
EAST CHINA UNIVERSITY OF SCIENCE AND TECHNOLOGY PRESS

中国 税制

ZHONGGUO
SHUIZHI

瞿炎辰 主编



华东理工大学出版社
EAST CHINA UNIVERSITY OF SCIENCE AND TECHNOLOGY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

中国税制/瞿炎辰编著. —上海:华东理工大学出版社,
2009.9

ISBN 978-7-5628-2586-9

I. 中… II. 瞿… III. 税收制度—中国
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 124402 号

中国税制

.....

编 著 / 瞿炎辰

责任编辑 / 李 骁

责任校对 / 张 波

封面设计 / 陆丽君

出版发行 / 华东理工大学出版社

社 址:上海市梅陇路 130 号,200237

电 话:(021)64250306(营销部) (021)64252174(编辑室)

传 真:(021)64252707

网 址:www.hdlgpress.com.cn

印 刷 / 常熟华顺印刷有限公司

开 本 / 787 mm×1092 mm 1/16

印 张 / 19

字 数 / 475 千字

版 次 / 2009 年 9 月第 1 版

印 次 / 2009 年 9 月第 1 次

印 数 / 1—4000 册

书 号 / ISBN 978-7-5628-2586-9/F·213

定 价 / 34.00 元

(本书如有印装质量问题,请到出版社营销部调换。)

内 容 提 要

《中国税制》是针对高等院校经济类、管理类专业的本科生而编写的教材。本教材共分十五章。大体分三个部分。第一部分税制概论,介绍了税收制度的基本概念和基本理论问题,主要包括税收制度的概念、税制构成要素、税制的分类以及税收管理体制等。从第二章到第十四章为第二部分。以我国现行的税收政策法规为依托,详细介绍了我国现行税收体系中各种税种的主要内容以及税款的计算和缴纳等各项具体规定。其中,第二章到第五章为流转税类,第六章到第七章为所得税类,第八章到第十一章为房地产税类,第十二章到第十四章为其他税种。第三部分主要介绍了税收征收管理法。本书适用于从事税务工作的读者参阅。

本教材的编写,力求反映国内外税制改革的新情况,吸纳税制研究的新成果,并加入作者在教学和科研中的收获。从内容上本书注重阐述税制的基本理论和基本常识,注重分析各种税收法律政策精神,以及现行税制的难点和重点问题。

第一章 税制概论 /001

- 第一节 税收的概念 /001
- 第二节 税收原则 /004
- 第三节 税制体系 /008
- 第四节 税收要素 /012
- 第五节 税收管理 /018

第二章 增值税 /026

- 第一节 增值税概述 /026
- 第二节 征税范围及纳税人 /030
- 第三节 应纳税额的计算 /036
- 第四节 出口货物退(免)税 /045
- 第五节 征收管理 /054
- 第六节 增值税专用发票的使用及管理 /056

第三章 消费税 /065

- 第一节 消费税概述 /065
- 第二节 征税范围和纳税人 /067
- 第三节 税目和税率 /068
- 第四节 计税依据 /072
- 第五节 应纳税额的计算 /074
- 第六节 出口应税消费品退(免)税 /081
- 第七节 征收管理 /082

第四章 营业税 /086

- 第一节 营业税概述 /086
- 第二节 纳税人和征税范围 /087
- 第三节 税目和税率 /091
- 第四节 计税依据和应纳税额的计算 /096
- 第五节 税收优惠 /102
- 第六节 征收管理 /106

第五章 关税 /111

- 第一节 关税概述 /111
- 第二节 征税对象与纳税人 /112
- 第三节 进出口税则 /113
- 第四节 关税完税价格和税额计算 /115
- 第五节 税收优惠 /122
- 第六节 征收管理 /124

第六章 企业所得税 / 127

- 第一节 企业所得税概述 / 127
- 第二节 纳税人、征税对象和税率 / 130
- 第三节 应纳税所得额的计算 / 131
- 第四节 资产的税务处理 / 137
- 第五节 税收优惠 / 142
- 第六节 应纳税额的计算 / 145
- 第七节 征收管理 / 148

第七章 个人所得税 / 153

- 第一节 个人所得税概述 / 153
- 第二节 纳税义务人 / 155
- 第三节 征税项目 / 157
- 第四节 税率 / 161
- 第五节 计税依据和应纳税额计算 / 163
- 第六节 税收优惠 / 178
- 第七节 征收管理 / 180

第八章 土地增值税 / 184

- 第一节 土地增值税概述 / 184
- 第二节 纳税义务人和征税范围 / 186
- 第三节 应纳税额的计算 / 189
- 第四节 征收管理 / 192

第九章 契税 / 195

- 第一节 契税概述 / 195
- 第二节 纳税人、征税范围和税率 / 196
- 第三节 应纳税额的计算 / 197
- 第四节 征收管理 / 199

第十章 城镇土地使用税 / 201

- 第一节 城镇土地使用税概述 / 201
- 第二节 纳税人、征税范围和税率 / 202
- 第三节 应纳税额的计算 / 204
- 第四节 税收优惠 / 205
- 第五节 征收管理 / 208

第十一章 房产税 / 210

- 第一节 房产税概述 / 210
- 第二节 纳税人、征税对象和税率 / 211

- 第三节 计税依据和应纳税额的计算 / 212
- 第四节 税收优惠 / 215
- 第五节 征收管理 / 216

第十二章 印花税 / 218

- 第一节 印花税概述 / 218
- 第二节 纳税义务人和征税范围 / 220
- 第三节 税目和税率 / 221
- 第四节 应纳税额的计算 / 225
- 第五节 税收优惠 / 229
- 第六节 征收管理 / 230

第十三章 车船财产税 / 234

- 第一节 车船税 / 234
- 第二节 车辆购置税 / 239

第十四章 其他税种 / 245

- 第一节 城市维护建设税 / 245
- 第二节 资源税 / 249
- 第三节 耕地占用税 / 254
- 第四节 烟叶税 / 257

第十五章 税收征收管理法 / 262

- 第一节 税收征收管理法概述 / 262
- 第二节 税务管理 / 265
- 第三节 税款征收 / 272
- 第四节 税务检查 / 285
- 第五节 法律责任 / 287

参考文献 / 293

第一章 税制概论

本章学习要点:

- ★ 税收的概念和性质
- ★ 税收的职能和原则
- ★ 税收的分类和税制结构
- ★ 税收要素
- ★ 税收管理体制

第一节 税收的概念

税收是一个人们十分熟悉的经济范畴,从它产生发展到如今,经历了不同的社会形态,有了几千年的历史。税收是当今世界各国最重要的财政收入形式,其占各国财政收入的比重都在 60%~90% 之间。在现代经济社会中,税收无论是对于企业还是对于公民来说都是一个十分重要的概念。

一、税收的概念

税收是国家为满足公共需要,凭借公共权力,按照法律所规定的标准和程序,强制和无偿地取得财政收入的基本形式。

1. 税收是国家取得财政收入的基本形式

国家的存在并履行其职能,都离不开一定的物质基础。为了满足国家的一般社会公共需要,税收、公债、国有企业利润上缴等多种形式都曾经被政府采用以取得必要的物质资财。这些财政收入形式中,产生最早、运用最普遍、筹集财政资金最有效的形式首推税收,税收始终是各国政府财政收入的最重要来源。

2. 政府征税凭借的是公共权力

在现代社会中,政府可以凭借两种权力来取得财政收入,即公共权力和财产权力。公共权力与财产权力的最大区别在于,前者是强制的,它的行使不必经过被执行者的同意,而财产权力的行使则是建立在自愿、有偿基础上的。税收分配可以超越所有制形式,向单位和个人征收实物和货币。

3. 政府征税的目的是为了实现其公共职能的需求

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,税收也是为了全体纳税

人的福利而征收的,税收应该取之于民、用之于民。

另一方面,国家的职能是多方面的,而税收一般是用于满足属于公共职能范围的支出,不属于此范围的支出,就不应用税收来满足,而应当用其他方式来解决。如果国家把任何支出都用税收来筹集,势必会加重纳税人的负担,破坏经济关系。

4. 税收必须借助法律形式来进行

政府为行使职能和满足社会公共需要,凭借公共权力,强制地向经济单位和个人征税以取得财政收入,但这种收入的取得必须在一定的法律规范之内进行,征税主体既不可多征,纳税主体也不可少纳,双方的权利义务关系通过税法来规范、约束和调整。税收只有通过法律形式,才能使统治阶级各个成员在利益上得到统一,并通过政府使每个纳税人接受。

二、税收的性质

税收作为国家最重要的财政收入形式,它具有强制性、无偿性、固定性的特点,称为税收的“三性”。“三性”是税收区别于其他财政收入的形式特征,不能同时具备“三性”的财政收入就不成其为税收。

1. 税收的强制性

税收的强制性指的是征税凭借政府的公共权力,通常颁布法令实施,任何单位和个人都不得违抗。税收的强制性来自政府公共权力的强制性。税收是一种以政府为主体的收入形式和分配活动。在税收分配活动中,政府是征税主体,单位和个人是纳税主体,两者并非处于一种完全平等的地位,而是一种权利与义务的关系,是一种强制性缴纳关系。

2. 税收的无偿性

税收的无偿性指的是国家征税以后,税款即为国家所有,既不需要偿还,也不需要向纳税人付出任何代价。税收的无偿性是相对的,对具体的纳税人来说,纳税后并未获得任何报酬,从这个意义上说,税收是不具有偿还性或返还性的。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,实际上政府从社会取得的一切税款都会通过财政支出的安排直接或间接地返还给社会,这里又反映出有偿性的一面,但这种返还决不是对每个纳税人所缴税款的等价补偿,而是从社会公共需要出发,集中统一支配使用。

3. 税收的固定性

税收的固定性,也称规范性,指的是征税前就以法律的形式规定了征税对象以及统一的比例或数额,并只能按预定的标准征税。一般说来,纳税人只要取得了税法规定的收入,发生了应税的行为,拥有了应税财产,就必须按规定标准纳税,不得违反。同样,政府也只能按预定标准征税,不得随意更改。

税收的强制性必须以法律形式加以规范和约束。税收是一种典型的依法分配的财政收入形式,为了防止税收强制性的滥用,就需要国家制定科学、公正、规范的法律制度,把国家的征税权力与纳税人的纳税行为纳入法律的轨道。

三、其他财政收入形式

1. 国家信用

国家信用是国家以债务人的身份,通过发行公债筹集财政收入的一种形式。与税收相

比,发行国债必须按约定的期限归还并支付利息,不具有无偿性。债权人自愿购买发行的国债,债权人与债务人双方平等互利,必要时通过协商达成一致,不像税收那样具有强制性和固定性。

2. 国有企业上缴利润

利润上缴是国家凭借生产资料所有权提取国有企业利润收益的一种分配形式。税收与利润上缴虽然都是国家参与企业纯收入分配的形式,但两者有明显的区别。税收分配是以国家公共权力为依托,以国家法律为后盾,适用于不同所有制经济成分,同时具有强制性和固定性;而利润上缴只适用于国有企业的利润分配,在实行现代企业制度的条件下,其强制性相对较弱,其有偿性和灵活性比较明显。

3. 政府性收费

政府性收费是政府机关为单位和居民个人提供某种特定服务,或是批准使用国家的某些权力等而收取的报酬或经济补偿。政府性收费目前大体有以下几种:规费,指政府机关向公民提供特定服务,而向受益人收取的费用,如牌照工本费、手续费等;事业收费,指政府下属的事业单位为公民提供公益服务而收取的费用,如医药费、学杂费等;国有资源和财产的使用权转让收费,如林木采伐费、土地使用权出让费等。

政府性收费属于国家财政收入的一种形式,但“费”与税两者也是有区别的:税是无偿的、固定的,一般由税务部门集中征收,国家统筹使用;而费的基本特征是有偿的,收费的标准随提供服务的内容和数量有一定的灵活性,而且一般由提供服务的政府机关实行定向收费、专款专用。

4. 罚没收入

罚没收入是对违章、违规行为实施的一种经济处罚,罚没收入比税收具有更明显的强制性和无偿性,是财政收入的一种特殊形式。与税收相比,罚没收入缺乏固定性,具有定向性、一次性的特征,对取得财政收入缺乏稳定可靠的保证。

5. 财政发行

财政发行是国家利用货币发行权,以弥补财政赤字为目的而增加货币发行、筹集财政收入的一种形式。税收与财政发行具有明显的区别:税收对现有社会产品在国家和纳税人之间的分配,不改变社会产品的价值总量,而财政发行必然会使被分配的名义价值量发生虚增;税收和财政发行都会引起商品物价的变动,但税收对物价的影响是局部和结构性的,而财政发行对物价的影响则是全局的、普遍性的,由于增发的货币没有相应的社会产品作基础,容易出现盲目膨胀的趋势,其结果必然是导致货币贬值、物价上涨和社会经济生活的紊乱。

四、税收的职能

税收的职能是指税收这种分配本身所固有的功能,它是指由税收本质所决定,存在于税收分配过程中的功能。税收的职能可从两个方面加以考察:首先,税收作为政府提供的公共品,有满足社会公共需要的价值补偿所具有的功能;其次,税收作为政府履行职责的政策工具所具有的功能。税收的这种功能可概括为财政收入职能、调节经济职能、监督反映职能。

税收的职能是税收本质所固有的内在属性。税收本质是国家为向社会提供公共品,而对社会产品进行的强制、无偿和规范的分配。税收的这种本质属性,必然要体现在税收的职能之中。税收职能与税收共生共存,不可分割。西方经济学一般认为,税收有四个职能:

(1) 筹集资金的职能:税收是国家财政收入的主要来源和满足财政支出的主要手段。

(2) 资源配置的职能:税收在筹集财政资金的过程中,客观上改变了经济资源原来的配置。西方学者认为,在市场有效的前提下,税收应尽量减少对资源配置的干扰;在市场失效的情况下,就要有目的地运用税收这一职能,来改变原有的资源配置。

(3) 再分配的职能:税收可以改变国民收入或社会财富的分配情况,从而适当调整由市场机制造成的收入分配不平等情况。

(4) 经济稳定的职能:增加税收会减少私人消费支出;反之,减少税收会增加私人消费支出。通过改变私人的需求水平,税收可以稳定经济,发挥“内在稳定器”的自动调节功能。

第二节 税收原则

税收原则是一个国家制定税收政策、建立税收制度的指导思想,也是指导税收政策和税收征管等一系列税收活动的行为准则。税收原则产生于一定经济条件之下,随着经济的发展而不断发展变化,从早期税收原则的产生到现代税收原则的成熟,经历了不同时期和不同流派的发展过程。

一、西方税收原则

1. 亚当·斯密的税收原则

西方经济学界公认的首位明确、系统地阐述税收原则的是古典政治经济学派创始人亚当·斯密。亚当·斯密处于资本主义上升时期的自由竞争阶段,在《国民财富的性质和原因的研究》一书中,主张自由放任和自由竞争,认为政府应减少干预或不干预经济。从这种经济自由主义的立场出发,亚当·斯密在《国富论》中提出了税收“平等、确实、便利、最少征收费用”四个原则。

平等原则(principle of equality),是指国民应依其所得收入多少向国家缴纳租税。亚当·斯密的平等原则认为,税收应保持“中性”,不能因征税改变财富分配的原有比例。同时认为应该量能纳税,合理负担。

确实原则(principle of certainty),指国民所纳税目与条例应当确实,纳税的时间、地点、数额、手续等都应明确规定。

便利原则(principle of convenience),指政府规定的纳税时间、地点、方法等都应尽量方便纳税人。

最少征收费用原则(principle of minimum cost)也叫征收经济原则(principle of economy in collection),是指在税收的征收过程中,税务部门所耗用的费用应降到最低的程度。

2. 瓦格纳的税收原则

德国社会政策学派代表人物阿道夫·瓦格纳提出,国家对经济活动具有积极的干预作用,在这种思想指导下,他提出了财政、经济、公正、行政四项税收原则。

财政原则,是指税收收入应充足而灵活地保证政府财政的需要,同时税收收入要有弹

性,能随经济增长而自动增加。

经济原则,是指国家征税不能阻碍国民经济的发展,而应该有助于资本形成,促进国民经济的增长。

公正原则,是指税收应该体现普遍负担和平等负担的精神,税收应毫无遗漏地遍及社会上每一个人,同时又应按其能力的大小实行累进税率。

行政原则,是指税法的制定和实施都应当便于纳税人履行纳税义务。

与亚当·斯密的税收原则相比,阿道夫·瓦格纳的税收原则有了较大的完善,它要求税收收入既要充分又要灵活,同时明确提出培植税源的思想。阿道夫·瓦格纳的税收原则为以后税收理论的发展奠定了基础,如财政原则奠定了弹性税制的理论基础,公平原则为建立累进税率制度奠定了理论基础。

3. 马斯格雷夫的税收原则

凯恩斯主义认为,经济危机和失业的根本原因是有效需求不足,而解决之道是国家干预,因此强调的是税收的宏观效率原则。在凯恩斯主义和福利经济学说的影响下,理查·A·马斯格雷夫提出了公平和效率两原则。

税收公平原则是指税收负担的公平分摊。税收公平的标准可以表现为受益、支付能力两项原则。受益原则,指纳税人缴纳的税收应当和享受政府活动产生的受益相一致,多受益者多纳税,少受益者少纳税。支付能力原则,指税收应按照支付能力体现横向和纵向公平。横向公平,指如果具有同等支付能力,则应当承担同等税负。纵向公平,指如果支付能力不同,则应按能力强弱承担不同的税负。

税收效率原则包含经济效率和行政效率两个方面。经济效率,指税收应有利于资源配置达到最优,从而实现经济的有效运行。行政效率,指应当尽量提高税收征收的效率,减少征收费用。

二、我国税收原则的发展

中国经历了漫长的封建社会,伴随着改朝换代,在不同阶段产生了种种各异的税收原则理论。例如,儒家的“薄敛”,法家的“重税”,墨家的“常征”,以及征之以度,公平负担等等不一而足。

建国以后,我国的税收原则也随着政治经济的发展而有所变化。

国民经济恢复时期,为适应国家财政和恢复经济的需要,实行简化税制、合适负担的税收原则,极大程度上保障了生产的恢复和国家建设的需要。

社会主义改造时期,我国实行的税收原则是“积累资金”和“公私区别对待,繁简不同”,其目的是为了配合“三大改造”和国家重点建设,达到税收的合理负担。

1956年到十一届三中全会以前,受到“左”的“非税论”的影响,我国于1958年和1973年进行了两次税制简并,强调减少税种,简化税制,甚至提出“以利代税”。在这种税制原则的指导下,税制结构受到了破坏,税种的作用也被严重削弱了。

1978年以后,我国税制建设得到全面加强,在市场经济的税收原则指导下,建立起一套与社会主义市场经济相适应的税制体系。

进入20世纪90年代后,党的十四届三中全会提出“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的税收原则。随着市场经济的不断深入,党的十六届三中全会通过的《关于完善社

会主义市场经济体制若干问题的决定》，作出“分步实施税收制度改革”的战略部署，确立了“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税收原则。

三、税收原则的内容

在现代财政理论中，较为重要的三个税收原则是：效率原则、公平原则、稳定原则。

1. 效率原则

效率是指成本与效益、投入与产出之间的比例关系。税收效率原则就是指税制建设和税收政策要符合税务活动的节俭和经济有效性的要求。税收效率原则包括经济效率和行政效率。

(1) 税收的经济效率。税收作为一种重要的再分配工具，具有改变资源配置的作用，使用得好能够促进资源配置合理化，刺激经济增长；使用得不好，则可能扭曲资源配置格局，阻碍经济发展。如果税收起到的是前一种作用，就是有效率的；如果起到后一种作用，就是无效率的。如果经济运转本身已经是高效率的，税收活动就以不干扰经济运转为有效率；如果经济运转是低效率甚至是无效率的，税收效率就体现在它对经济活动有效的干预上。

(2) 税收的行政效率。税收的行政效率也叫税收征收效率，它通过税收成本和税收收入的比较进行衡量，税收成本与入库税收收入的比率越小，税收的行政效率就越高，反之则越低。税收成本指国家为征收税款而耗费的一切费用，包括管理费用或征收费用、纳税费用以及政治费用。在税收收入相同的情况下，税收成本越低，税收行政效率就越高。

影响税收行政效率的主要因素有：税务机关的设置及职能的划分，税收征管方法和税务规章的制定，税务机关的办事效率及征收的质量效率。因此，要提高税收行政效率，应首先优化税务机关的设置和职能划分，明晰各部门权责，做到“各司其职”，“各负其责”；其次，要完善税收征管方法和征管制度，随经济条件的发展变化适时调整；再次，必须加强对税务工作人员的职业培训，提高其工作效率，优化征收管理，达到节约征收费用、降低税收成本，从而提高税收行政效率的目的。

2. 公平原则

税收学界一直将公平原则作为设计税制的基本原则和基本目标。税收公平与否，往往是检验税制和税收政策好坏的标准。公平是指税收对所有纳税人必须公平、平等。税收的公平原则一般包括普遍征税和平等征税两个方面。

(1) 普遍征税，是指征税遍及税收管辖权范围内所有法人和自然人，所有的有纳税能力的人只要发生了纳税义务，都必须毫无例外地依法纳税。

普遍征税原则要求在纳税义务方面没有特权阶层，对所有人一视同仁征税，排除各类区别对待措施，只以是否发生纳税义务作为判定是否缴税的标准。普遍征税的原则也非绝对，国家出于政治、经济、国际交往等方面的考虑，也会给予某些特殊的纳税人以减免税照顾，这只是对普遍征税原则的灵活运用。

(2) 平等征税，包括横向公平(horizontal equity)和纵向公平(vertical equity)两个方面。横向公平是指具备相同的纳税能力的人应当负担相同的纳税额，也就是说如果税前两个人具有相同的福利水平，那么税后他们的福利水平也应该相同。

纵向公平，是指应当根据纳税人的能力，合理地承担税负，纳税能力强者多纳税、能力弱者少纳税或者不纳税。纵向公平中，纳税人纳税能力强弱的衡量是政府决策税负轻重的重要

要依据,但如何衡量不同人的纳税能力,是较为复杂的问题。一般来说,纳税人能力的考察主要有两个标准:一是纳税人收益标准,收益高者相对税负可以重些,收益低者相对税负可以轻些;二是纳税人受益标准,即视纳税人享受公共设施以及公共服务的多寡而确定。

公平原则还体现在政府应该通过其税收制度为纳税人创造公平的竞争环境,即起点的公平,经济环境的平等是纳税人平等竞争及平等纳税的前提和条件。因此,国家应该通过税收制度的建立和税收政策的推行,排除客观因素对纳税人利润水平的影响,从而真正体现税收的公平原则。

3. 稳定原则

税收稳定原则是税收原则之一,指通过税收加强对宏观经济的干预,减少经济波动,实现经济稳定的原则。这一税收原则的理论依据是税收有负乘数作用,是一种平抑经济周期的自动稳定器,在对个人征收累进所得的前提下,经济繁荣时期会自动增加税收,从而抑制经济的过度扩张;经济萧条时期会自动减少税收,从而阻止经济的进一步衰退。为了发挥税收的这种稳定作用,应当加强税收对宏观经济的干预。

税收是总供给的一个组成部分,同时,税收又直接或间接地影响总需求中的消费、投资等因素。因此,在宏观经济方面,税收应同财政支出、货币等其他政策手段协调配合,依据稳定准则调节经济,实现稳定经济的宏观政策目标。

(1) 调节价格稳定。当总需求和总供给共同决定的国民收入水平已经达到潜在国民收入水平时,继续增加总需求就会使总需求大于总供给,引起价格水平上升。这种需求拉动的通货膨胀是由于总需求和总供给已经达到充分就业均衡状态,即资金、劳动力和生产能力等资源已被充分利用。在这种情况下,进一步扩大需求不能使产出增加,只能使价格上升。税收是总需求构成中的重要变量因素,提高所得税税率能减少总需求,减少通货膨胀,稳定价格。

成本推动的通货膨胀是由于生产投入要素,包括自然资源和劳动力资源的价格提高使生产成本上升。在企业按边际收入和边际生产成本来决定产出和价格时,企业的生产成本上升导致了价格上升,这种由于成本上升而引起的价格上升称为成本推动的通货膨胀。税收不但是总需求构成中的重要变量因素,也是成本构成中的重要变量因素。通过调整税率结构,降低对生产投入要素征税,包括降低商品征税和工资征税,能降低企业生产成本,控制成本推动的通货膨胀,稳定价格。

(2) 实现充分就业。税收对需求不足的失业能发挥一定的调节作用。国民收入水平可分为现实的国民收入水平和潜在的国民收入水平,当总需求等于总供给时,决定了国民收入水平。在总需求等于总供给时所决定的国民收入水平为现实的国民收入水平。同现实的国民收入水平相对的是潜在的国民收入水平,也就是当资源达到充分利用时的国民收入水平。现实的国民收入水平和潜在的国民收入水平可能是一致的,也可能不一致。当现实的国民收入水平低于潜在的国民收入水平时,由于资源没有得到充分利用,就会发生有效需求不足的失业。税收作为总需求的一个重要变量因素,税收变动会直接影响总需求的变动,并间接影响就业水平的变动。当现实国民收入水平小于潜在国民收入水平时,降低税率、减少税额,有利于扩大需求,增加产出,增加就业;反之,提高税率、增加税额,就会减少产出,减少就业。如果当现实的国民收入水平小于潜在的国民收入水平,从而导致因需求不足的失业出现时,降低税率或减少税额,增加总支出,能使现实国民收入水平等同于潜在国民收入水平,实现充分就业。

(3) 促进经济增长。税收可以在劳动供给、储蓄、投资和技术进步等方面产生影响。

税收对劳动供给的影响。对劳动所得征税,会同时产生增加工作的收入效应和减少工作的替代效应,纯效应取决于劳动者个人对收入和闲暇的偏好。虽然税收会影响劳动供给的增加或减少,但劳动供给的增减是否影响经济增长,又取决于生产的技术构成所决定的劳动和资本比例。如果劳动供给已超出资本对劳动的要求,增加劳动供给并不能增加产出。只有当劳动供给低于资本对劳动的要求,劳动供给已足以影响产出时,通过税收激励增加劳动供给才对产出增长起作用。

税收对储蓄的影响。对个人所得征收个人所得税,会减少个人收入,减少储蓄报酬率,减少储蓄水平;对企业利润征收企业所得税,会减少企业税后利润,减少企业储蓄。税收一方面减少个人储蓄和企业储蓄,另一方面又增加政府储蓄。政府储蓄被看作政府税收减去政府消费支出的余额。因此,从社会储蓄角度分析,如果个人边际储蓄倾向、企业边际储蓄倾向大于政府边际储蓄倾向,减税有利于增加社会储蓄;反之,如果个人边际储蓄倾向、企业边际储蓄倾向小于政府储蓄倾向,征税有利于增加社会储蓄。

税收对投资的影响。投资既是可动用资金的函数,又是预期报酬率的函数。税收征收既减少可动用资金来源,又降低预期投资报酬率。因此,税收减少个人投资和企业投资。但是,税收一方面减少个人投资和企业投资,另一方面又增加政府投资。因此,从社会投资角度考虑,如果个人边际投资倾向和企业边际投资倾向大于政府边际投资倾向,减税有利于增加社会投资;反之,个人边际投资倾向和企业边际投资倾向小于政府边际投资倾向,征税有利于增加社会投资。虽然税收会影响投资,但投资对经济增长的影响还取决于资本同劳动两种经济投入要素的协调。在生产的技术构成既定的情况下,只有当社会资本小于劳动对资本的要求时,通过税收激励、扩大投资才会对经济增长产生作用。并且,也只有当政府投资效益大于个人和企业投资效益时,通过税收减少个人和企业投资、扩大政府投资才会有利于经济增长。

税收对技术进步的影响。技术进步既是经济发展水平的标志,又是经济发展的条件。在同样资金和劳动投入的情况下,整个社会的技术水平高低决定着经济增长率的高低。因为技术进步决定资本生产率,决定着经济增长率。由科技进步所决定的生产的技术构成也决定着资本劳动的构成比例、产业结构以及经济结构。因此,科技进步成为经济发展的关键。技术进步虽然是科学技术问题,由科技发展所决定,但也受到科技政策的导向作用。如果对于新兴产业、企业技术改造、新产品开发给予税收优惠政策,对于高风险的科技产业给予特定税收政策,也会起到鼓励技术进步、促进科技发展的作用。

第三节 税制体系

一、税收的分类

现代国家的税制普遍实行复合税制,就是一个国家的税收制度由多个税种组成。各税种既互相区别又密切相关,以一定的标准将各税种分别归类,是研究和建设税制的重要

前提。

1. 以课税对象为标准

按照课税对象的性质,可以将各税种分为商品税、所得税、财产税、资源税和行为税五大类。商品课税,包括所有以商品为课税对象的税种,如增值税、营业税、消费税、关税等。对商品流转额征税,不受企业产品成本和利润水平变化的影响,能够保证国家财政收入的及时稳定。所得课税,是指以纳税人的净所得(纯收益或纯收入)为课税对象的税种,一般包括个人所得税、企业所得税等。对所得课税,是国家调节企业收入和居民个人收入的重要手段。财产课税,是以各类动产和不动产为课税对象的税种,如一般财产税、遗产税、赠与税等。财产税对于调节财富分配,限制不劳而获,促进财产有效使用有特定作用。资源税,是以纳税人利用国有矿产等资源获得的级差收益为课税对象的税种,如资源税、城镇土地使用税等。资源税重在调节非主观努力形成的级差收益,为纳税人公平竞争创造条件,并能起到保护资源、提高资源利用效率的作用。特定目的行为税,是对企业和个人的特定行为征收的一类税收,如印花税。对行为征税,可以调节纳税人的某些经济行为,实现社会资源的优化配置。

2. 以税收负担是否转嫁为标准

以税收负担是否转嫁为标准,可以把税收分为直接税和间接税。这种税收分类方法由来已久,早在18世纪,许多学者就把税源稳定、可以持久课征的税种称为直接税,而对偶然课征、难以稳定的税种称为间接税。后来,又有人将对财产的课征和对所得的课征称为直接税。到了现代社会,直接税和间接税的划分方法随着税收理论的发展而进一步完善,并最终以税负能否转嫁为标准进行划分,即凡是税负能够转嫁的税种,归属于间接税,凡是税负不能转嫁的税种,归属于直接税。一般认为,所得税和财产税属于直接税,商品税属于间接税。

3. 以税收管理和支配权限为标准

以税收管理权限为标准,可将税收划分为中央税、地方税和共享税。按税收管辖权,凡是由中央政府征收,其收入归中央政府支配的税种,为中央税,如消费税。凡由地方政府征收,其收入归地方政府支配的税种,为地方税,如房产税等。凡由中央政府征收,其收入由中央政府和地方政府之间按比例分成,或共享同一税源的,为共享税,如增值税。

4. 按照课税标准分类

按照课税标准分类,可以将税收划分为从量税和从价税。从量税以征税对象的数量(重量、面积、容积、体积)为依据,按单位固定税额计征。从量税的税额随课税对象数量的变化而变化,计算简便,但税负水平固定,不尽合理,只有少数税种采用这种计税方法,如我国的资源税、车船税等。从价税是以征税对象的价格为依据,实行按比例计征。从价税的税额多少取决于商品的价格和数量,比较而言,更适应市场经济的要求,因而大多数税种都采用这一计税方法。

5. 以税收与价格的关系为标准

以税收与价格的关系为标准,可将税收分为价内税和价外税。凡税金构成价格组成部分的,称为价内税,如消费税、营业税;凡税金作为价格之外附加的,称为价外税,如增值税。一般认为,价外税比价内税更容易转嫁。

6. 以税收收入形态为标准

以税收收入形态为标准,税收可以分为实物税和货币税。我国的农业税在取消之前仍保留一定比例的实物缴纳,这有利于国家直接获取粮食,但实物税存在运输困难、易损耗等缺点;而货币税以货币结算税额,计算方便,税款易于保存和转移。从实物税向货币税的转

变,是商品经济发展的必然结果。

二、税制结构

税制结构,是指构成税制的各税种在社会再生产中的分布状况及相互之间的比重关系。

税制结构的研究范围主要包括主体税种的选择以及主体税与辅助税的配合等问题。一般而言,税制的类型根据一国开征税种的多少和类别,分为单一税制与复合税制。单一税制是指以一种课税对象为基础设置税种所形成的税制,它表现为单一的土地税、单一的财产税、单一的消费税、单一的所得税等较为单纯的税种构成形式;复合税制则是指由多种征税对象为基础设置税种所形成的税制,它是由主次搭配、层次分明的多个税种构成的税收体系。在实践中,单一税制由于其自身缺乏弹性,难以发挥税收筹集财政收入和调节经济的作用,还从未被哪一个国家真正采用过。因此,只有在复合税制下才涉及税制结构问题,即税制体系内部税种之间的协调与配合问题,特别是税收体系中主体税种的选择及与其他税种的相互关系问题。由主体税种特征所决定的税制结构大体可归纳为以下三种类型:

1. 以商品和劳务税为主体的税制结构

以商品和劳务税为主体的税制结构就其内部主体税种特征而言,又称以间接税为主的税制结构,还可以进一步分为以下两种类型:

(1) 以一般商品和劳务税为主体。也就是对全部商品和劳务,在产制、批发、零售及劳务服务等各个环节实行普遍征税。一般商品税具有普遍征收、收入稳定、调节中性等特点。一般商品税在课税对象确定上,既可以对收入全额征税,也可以对增值额征税。前者称为周转税(产品税),征收简便易行,但重复课税,不利于专业化协作;后者称为增值税,可避免重复征税但对征管有较高要求。

(2) 以选择性商品和劳务税为主体。也就是对部分商品和劳务,在产制、批发、零售及劳务服务等环节选择性征税。选择性商品税具有特殊调节作用。

2. 以所得税为主体的税制结构

以所得税为主体的税制结构就其内部主体税种特征而言,又称以直接税为主的税制结构,可进一步分为以下三种类型:

(1) 以个人所得税为主体。以个人所得税为主体税种一般是在经济比较发达的国家,个人收入水平较高,收入差异较大,需运用个人所得税来稳定财税收入,促进个人收入的公平分配。

(2) 以企业所得税为主体。在经济比较发达,又实行公有制经济的国家,在由间接税制向直接税制转换的过程中,有可能选择以企业所得税而不是个人所得税为主体税。

(3) 以社会保障税为主体。在部分福利国家,政府为实现社会福利经济政策,税制结构已由个人所得税为主体转向社会保障税为主体。

3. 商品劳务税和所得税双主体的税制结构

双主体税制结构,是指在整个税制体系中,商品劳务税和所得税占有相近比重,在财政收入和调节经济方面共同起着主导作用。一般说来,在由商品劳务税为主体向所得税为主体的税制结构转换过程中,或由所得税为主体,扩大到商品劳务税的过程中,均会形成双主体税制结构。从发展的角度看,这种税制结构是一种过渡性税制结构,最终会被其中一种主体税取代其双主体地位。