

第一编

税收与经济

第一章 税收概述

第一节 税收的涵义与特征

一、税收的概念

税收，是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，取得财政收入的一种形式。

税收概念的涵义，可以从以下几个方面来理解：

（一）税收是国家取得财政收入的一种主要形式，国家征税的目的是为了实现其职能，满足社会公共需要

首先，税收是国家财政分配的一种形式。它作为一种分配制度被确立下来，其基本出发点就是要为国家取得财政收入。从古至今，国家财政分配形式多种多样，除了税收之外，还有债务收入、利润上交、国家信用等，但运用时间最长、范围最广泛、积累资金最有效的是税收。其次，税收是服务于国家的政治和经济职能的一种手段。在现实社会中，国家承担各种社会公共工程和社会公共事务，履行社会、经济的管理职能。要实现这些职能，满足社会公共需要，就必须有稳定、可靠的物质基础，这个物质基础就是税收收入。所以，税收是保证国家职能实现和社会公共需要得以满足的财力、物力的基本来源。

（二）国家征税凭借的是政治权力，依据的是法律

社会产品的分配必须依据一定的权力，这类权力可大致分为财产权力和政治权力。地租、利息、利润上交收入等，都是凭借对土地、矿藏资源、生产设备或资金的所有权取得的收入。由于国家一般不直接占有生产资料从事物质产品的生产，因此，国家必须以

政治权力为依据参与社会产品的分配。也就是说，税收分配不能凭借财产权力，而只能凭借政治权力。另一方面由于政府征税涉及社会各阶级、阶层、集团的经济利益，税收负担轻重关系着社会经济发展乃至社会安定，因此，国家又都是通过立法的形式，将统治者征税的意志和征税的权力转化为法律的约束力，这就决定了税收的征收与调节必须借助法律形式进行。

（三 税收体现以国家为主体的分配关系

税收分配的主体是国家。它的主要职责是制定和解释税法，组织征管活动，最终以税收的形式取得一部分社会产品。在社会政治、经济活动中，国家具有资产所有者、社会管理者双重身份。作为资产所有者，国家只能以租金、利息、利润等形式而不能以税收形式参与社会产品分配，但是，作为社会管理者，国家通过对社会政治、经济活动的组织管理，为社会成员提供安定的政治、经济秩序和社会生产、生活所必需的外部条件。国家的社会管理职能是某一个人、某一社会集团或组织所不能替代的。所以，国家不仅有必要课税，而且作为税收分配关系主体的也只能是国家，即征税权由国家行使，经济生活中，税收制度由国家制定，征管活动由国家来组织，税收收入也由国家占有。

二、税收的特征

税收作为一种特殊的分配形式，与其他财政收入形式相比，具有无偿性、强制性和固定性的特征。税收的“三性”特征是税收区别于其他财政收入形式的标志，是税收本质的外在表现。

（一）无偿性

税收的无偿性，指国家在依法征税时，无须支付任何报酬。无偿性是税收最重要的形式特征，是“三性”的核心。税收是国家凭借政治权力向纳税人课征的。为保证税收收入的及时、稳定，就必须使税收的课征是价值的单方面转移，而不管某一方面是否愿意，也不能有借有还。税收的无偿性，是说国家在征税后，税款即为国

家所有，无须支付任何报酬。一方面，国家并不直接创造社会产品，通过征税却取得一部分产品的所有权或支配权，并且不必向纳税人承担任何偿还的义务；另一方面，纳税人创造或占有了社会产品，但必须依法向国家纳税，失去了一部分社会产品的所有权或支配权，但不能要求国家偿还。

（二）强制性

税收的强制性，指税收是国家凭借政治权力，依法对产品进行的强制分配，而非自愿捐纳，违犯税法要承担法律责任。对强制性可作两个方面理解：第一，税收是一种特殊分配，结果是使部分社会产品的所有权、支配权由纳税人向国家单方面转移，这就决定了国家必须以政治权力强行征税，只有这样国家才能不受生产资料所有权归属的限制，对不同的所有者行使征税权。第二，税收的强制性是通过法律的约束性体现出来的。国家通过制定税收法律，规定公民的纳税义务，强制纳税人及时、足额的缴纳税款。如果纳税人违犯了税法，就会受法律制裁。

税收的强制性是税收无偿性的必然要求。因为税收分配的无偿性必然使局部利益与整体利益发生矛盾与冲突。因此，税收必须具有法律的强制力才能保证国家收入和社会整体利益不受侵害。

（三）固定性

税收的固定性，指征税的标准是在事先以法律的形式固定下来，在相对稳定的期间内征纳双方共同遵守。具体而言，就是将纳税人、征税的对象、征收的数额和比例、纳税的时间和期限、征收的办法和程序，以及纳税人违章时的罚责等方面的问题，用法律的形式事先予以明确规定，使纳税人能依法纳税，税务机关能依法征税。税收的固定性首先意味着作为征税对象的纳税人的各种收入、财产或行为是经常普遍存在的，而且一经国家法律规定成为征税对象就持续有效。税收的固定性还意味着征税对象和征税的数

额的数量关系是固定比例的，税收不能够超过这个比例的限度来课征。因此，税收的固定性特征就包含时间上的连续性和征收比例上的限度性。

三、税收与其他财政收入形式的区别

国家取得财政收入有许多形式，税收只是其中一种。税收与其他财政收入形式之间的区别，主要体现在其他财政收入形式不能同时具备税收‘三性’特征。

（一）税收与国有企业利润上交的区别

税收和利润上交都是国家参与国有企业纯收入分配的形式，它们之间区别在于：

1. 税收以国家法律为依据，纳税人若不依法律及时、足额缴纳税款，就要受到法律制裁。利润上交则是国家以计划形式下达给企业的产权收益，不具有法律的约束力和强制性，企业拖欠、滞上交利润，通常不会承担法律责任。

2. 税收按照法律标准进行征收，具有固定性。除所得税以外的绝大多数税种，不论纳税人有无盈利或获利多少，都要按规定比例如数缴纳。利润上交则是以企业实现利润为依据，实现利润多的多交，实现利润少的少交，无利润或亏损的就不交，其上交的数额和比例不可能通过有关法律预先规定，所以利润上交不具备固定性的特征。

（二）税收与国家信用的区别

1. 国家信用作为信用的一种形式，必须坚持自愿原则，不能强制认购，只能由单位或居民个人自愿认购；而税收实行国家强制征收，不以纳税人的意志或偏好为转移。

2. 国家信用是一种借贷关系，必须遵守有借有还原则，并且债务人还要向债权人支付利息；税收的征收则是无偿的，税款一经征收入库，就不再直接返还给纳税人本人。

3. 国家信用在一定时期内以信用方式筹措资金的多少受

权人收入水平和主观愿望的影响，对单位和公民不具有法定约束力，收入亦不稳定。税收则依据法定标准，具有固定性，采取税收形式筹集财政资金具有稳定性。

（三）税收与罚没收入的区别

罚没收入与税收相比区别在于罚没收入不具有税收的固定性特征。罚款和没收是对当事人的一次性处罚，不存在时间上的连续性。如果没有违法行为发生，就不会有罚没处罚及其收入产生。所以罚没收入不能成为财政收入的主要形式。

（四）税与费的区别

“费”的形式多种多样，概括起来有两大类：一类是单位或个人之间由于相互提供劳务，按照等价交换原则所收取的费用；另一类费用是政府行政机关、事业单位为单位和居民个人提供某种特定服务或批准使用某些特殊权益而收取的各种费用。后一类收费通常称为规费，它们与税收的主要区别在于：

1. 税收具有无偿性，税收在征纳者之间不存在对等的利益补偿关系；而收费具有偿还性，是向受益者收取的代价，是提供某种服务或准许使用某种权力而获得的补偿。

2. 税收的征收主体是代表国家的各级税务机关及海关，而费的收取主体有的是政府部门，有的是事业单位或其他经济部门。

3. 税收具有稳定性，税法一经颁布就具有统一效力和相对稳定性，而费的收取一般由不同部门、不同地区根据实际情况灵活确定。

4. 税收收入由国家预算统一安排使用，而费一般有着专门用途，实行专款专用。

第二节 税种类型

把税收的全部税种，按照一定的标准和有着相似特点进行

类，便于对不同类别的税种进行比较研究评价，找出不同税种的共性及个性，为完善税制结构提供依据。我国税种可按以下标准进行分类：

一、按课税对象分类

按课税对象不同，税种可以分为流转税、所得税、财产税和行为税。

流转税，也称为对商品、劳务的课税，是以货物或劳务的流转额为课税对象的一个税类。我国现行的增值税、营业税、消费税等都属于流转税。

所得税，是指以纳税人的各项纯所得或利润额作为课税对象的一个税类。我国现行的企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等属于此类。

财产税，是指各类以不动产和动产作为课税对象的税类。我国现行房产税、契税等属于财产税。

行为税，是指以纳税人特定的行为作为课税对象的税类。我国现行的固定资产投资方向调节税、屠宰税等属于行为税。

二、按税收与价格的关系分类

按照税收与价格的关系不同，商品、劳务税可以分为价内税和价外税。

价内税是指税金包含在价格之中，以含税价格作为计税依据的一个税类。我国现行流转税中的营业税、消费税等属于价内税。

价外税是指税金是价格以外的附加，以不含税价格作为计税依据的一类税收。在我国现行税制中，增值税是典型的价外税。

三、按税收的计征标准分类

按税收的计征标准不同，税收可以分为从价税和从量税。

从价税是以征税对象的价格或金额为标准，按一定税率计征的税收。我国现行的营业税、城市维护建设税、房产税等都属于从价税。

从量税是以征税对象的数量为标准，按固定税额计征的一个税类。我国现行的资源税、车船使用税、城镇土地使用税等属于从量税。

四、按税负是否转嫁分类

按税负是否转嫁为标准划分，税种可以分为直接税和间接税。

直接税是指纳税人和负税人一致，一般不会发生税负转嫁的税种。人们通常把对所得的课税和对财产的课税归入直接税。

间接税是指纳税人和负税人不一致，一般容易发生税负转嫁的税种。间接税主要是对流转额的课税。

五、按税收管理权限分类

按税收管理权限不同，税收可以分中央税、地方税和中央地方共享税。

中央税是指由中央集中管理、收入归中央支配使用的一个税类。根据事权与财权相结合的原则，我国将维护国家权益，实施宏观调控所必需的税种划归中央税，主要包括关税、消费税和海关代征的消费税、中央企业所得税等

地方税是指由地方进行征收管理、收入归地方支配使用的一个税类。在我国，地方税主要是那些适合地方征管的税种。包括营业税、地方企业所得税、个人所得税、城镇土地使用税、城市维护建设税、房产税、车船使用税、印花税、屠宰税等。

中央地方共享税是指由国家税务局机关负责征收管理，收入按一定比例在中央和地方分享的一个税类我国现行的资源税、增值税属于中央地方共享税。

第三节 税收职能

税收的职能，可以理解为税收在分配过程中的基本职责与功能。税收一般具有筹集财政收入、调节经济和监督管理三大职能。

（一）财政收入职能

税收的财政收入职能即税收组织财政收入的功能与职责。国家通过税收来实现对社会产品的分配，从而取得财政收入，以实现国家职能和满足社会公共需要。

在国家组织财政收入的形式中，税收一直都是最主要的手段。财政收入职能是税收最基本、最原始的职能。国家取得财政收入有各种形式，税收与其他财政收入形式相比，在取得财政收入的广泛性、及时性、可靠性和均衡性上有着特殊的优势，利用税收取得财政收入也最能保证社会主义经济建设对资金的需要。目前，我国税收收入在财政收入中的比重已占到了 90% 以上。

（二）经济调节职能

税收的经济调节职能是指税收通过其分配来调节再生产过程中的生产、交换、分配和消费，促进经济发展的职责和功能。可以从三个方面来理解税收的经济调节职能。

首先，税收可以体现国家产业政策，促进经济资源的合理配置。这是因为，国家在向经济组织、单位和个人征税的过程中，在把一部分社会产品转化为国家所有的同时，必然要改变原有的分配关系，从而对社会资源配置和收入分配产生一定的影响。因此，国家可以通过差别税率及税收优惠，对一些急需发展的基础产业和薄弱产业实施倾斜政策，促进产业结构的协调发展，提高整个社会的资源配置效率。

其次，税收可以矫正社会分配的不公。社会主义经济发展的根本目的是实现全体人民的共同富裕，体现分配的社会公平。税收作为一种特殊分配手段，可以根据国家的政治、经济政策，直接改变社会财富的分配状况，协调不同经济利益的差异，以实现公平分配。例如，国家可以通过征收个人所得税并实行超额累进税率，来调节不同阶层社会成员的收入水平，实现公平分配的目标，促进社会主义市场经济的良性发展。

再次，税收做为一种经济杠杆，可以调节社会产品的总供给与总需求，促进宏观经济的稳定发展。在市场经济条件下，自发的市场调节虽能保证微观经济的有效运行，但对整个国民经济的平衡能力却十分有限。由于税收是集经济和法律手段于一身的宏观调节手段，通过选择不同的税收总量政策和结构政策，可以影响全社会投资和消费的方向、数量及规模，防止经济大起大落，实现稳定经济的目标。

（三）监督管理职能

税收的监督管理职能是指税收通过征管、稽查等工作对国民经济动态进行正确反应，对经济活动实行有效的监督和管理职责和功能。

税收的监督管理职能存在于税收的征管过程中。一方面，对于整个国民经济来说，税收在参与社会产品的分配过程中，通过税收收入的增减变动，反映国民经济发展规模、过程、方向、结构和国家经济政策的实施效果，既为国家管理决策提供依据，又对整个国民经济的运行实施有效的监督；同时，税收在征收的过程中，通过执行国家的各项政策、法令、法规，可以实现对国民经济各环节、各要素的管理。另一方面，对于每一个纳税人来说，其生产、经营等各项活动都影响着税收的征收，因此，税收能够对纳税人的各项经济活动起到综合监督作用。此外，税务机关通过对纳税人的发票、凭证、帐簿、报表等各种会计资料及其各种经济活动的直接管理，可以对纳税人的各项经济活动是否符合税法或财经纪律进行有效的管理和控制。

第二章 税收制度

第一节 税收制度及其构成要素

一、税收制度的概念

税收制度，简称税制，是国家各种税收法令和征税办法的总称，是国家向纳税人征税的法律依据和工作规程。

税收制度有广义和狭义之分。广义的税收制度是指一个国家依据一定时期政治经济形势的需要，科学地设置各个税种组成的税收体系及各项征收管理制度。其主要内容包括各种税收条例、征税办法、暂行规定等税收基本法规以及税收管理体制、税收征管制度和税收计划、会计、统计制度等。

狭义的税收制度是指国家设置的具体税种的课征制度。它由若干要素构成，如纳税人、课税对象、税率、减免税、纳税期限、纳税环节等。任何税种的设置，都必须对这些要素以法律形式作出明确而详细的规定。

二、税收制度的构成要素

税收制度的构成要素，即税制要素，是构成税种的基本元素，也是进行税收理论分析和税制设计的基本工具。它一般包括纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减免税等。

（一）纳税人

纳税人，又称“纳税主体”，是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人，是税收制度的基本要素之一。它包括自然人和法人。自然人指公民个人，法人指依法成立并能够独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织，如企业、事业单位，社会团体等。

与纳税人有关的概念是负税人，负税人是指税收的实际负担者。纳税人与负税人有时是一致的，有时又不一致，主要取决于税种的性质。对所得和财产征税，纳税人所缴纳的税款一般由自己负担，纳税人同时为负税人，二者是一致的；而对商品和劳务征税，纳税人容易通过一定方式将所纳税款转嫁给他人负担，则纳税人和负税人往往是不一致的。

（二）课税对象

课税对象又称“征税对象”、“课税客体”，它是税法规定的征税的标的物，即征税的客观对象，它解决对什么征税的问题。不同的税种有不同的征税对象，它是一个税种区别于另一个税种的主要标志，是税收的基本要素之一。

课税对象在质上的具体表现就是征税范围和税目。凡是列入征税范围的一般都应征税。税目是征税对象和征税范围的具体化，它是税法规定的同一征税对象范围内的具体项目。

确定税目的基本方法有两种，一是单一系列法，二是概括列举法。单一系列法是指按照每种商品或经营项目分别设计税目的方法。这种方法又具体分为正列举法和反列举法，前者指凡列举的税目，均要征税，而没有列举的税目，就不需征税；后者与之相反。单一系列法适用于税源大，界限清楚的征税对象。概括列举法是指按照商品大类或行业来确定税目的方法。这种方法适用于课税品种、类别繁多，界限不容易划分清楚的征税对象。

课税对象在量上的具体表现就是计税依据。计税依据是计算应纳税额的依据或标准。计税依据按计量单位来划分，可分为从价计征和从量计征两种办法。

（三）税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度，是计算应纳税额的尺度，体现征税的深度，是税制的中心环节。税率有比例税率、累进税率和定额税率三种。

1. 比例税率。是对同一征税对象，不分数额大小，规定相同的征收比例的税率。比例税率可以分为统一比例税率和差别比例税率。其中：统一比例税率是指一个税种只设一个比例税率，所有纳税人都按相同的税率纳税。差别比例税率是指一个税种设有两个或两个以上的比例税率。它是根据具体的征税项目来确定的，不同项目的纳税人分别适用不同的比例税率。差别比例税率主要有四种类型，即产品差别比例税率、行业差别比例税率、地区差别比例税率和幅度比例税率。

2. 累进税率。是指对同一征税对象，按数量或比例的大小规定不同的征税等级和税率，数量或比例越大，征税比例越高。累进税率一般适用于对所得额的课税。累进税率一般可分为全额累进税率和超额累进税率。

全额累进税率是指将征税对象的全部数额都按照与之相应的等级税率课税的累进税率。由于征税对象的全部数额都按照同一个税率计征税额，因而计算起来比较简单。但是，采用全额累进税率计征税款，当征收对象的数额处于两个级次的交叉点附近时，容易出现税负增加额超过征税对象增加额的不合理现象。

超额累进税率是指将征税对象数额分别按照与之相应的等级税率征税的累进税率。采用超额累进税率，同一征税对象可能同时适用几个等级的税率，该征税对象的全部应纳税额为多个等级部分应纳税额的合计数。

超率累进税率是累进税率的变化形式。它是指按征税对象的相对数划分征税等级，将征税对象全部数额分别按照与之相应的等级税率征税的累进税率。我国现行土地增值税采用超率累进税率。超额（率）累进税率克服了全额累进税率在两个级次间税负不均衡的矛盾，但计税方法稍显复杂。为了克服超额（率）累进税率计税繁琐的缺点，实际工作中通常采用速算扣除法，简化应纳税额计算。

计算公式为：

应纳税额 = 征税对象数额 × 适用税率 - 速算扣除数

其中：速算扣除数是按全额累进税率计算的应纳税额与按超额累进税率计算的应纳税额相减后的差额。其计算公式为：

$$\text{本级速算扣除数} = \text{上一级征税对象最高数额} \times \left(\text{本级税率} - \text{上一级税率} \right) + \text{上一级速算扣除数}$$

3、定额税率。是指按征税对象的计量单位直接规定其应纳税额的税率，又称为固定税额。定额税率主要有三种常见形式：

(1) 幅度定额税率。在统一规定的征税幅度内，根据征税对象的具体情况，确定纳税人具体适用的税率。我国现行资源税即采用幅度定额税率，如固体盐每吨税额为 10—60 元，液体盐每吨为 2—10 元。

(2) 分类分级定额税率。把征税对象按一定标准分类、项或级，并按不同的类、项或级分别规定不同的税额。如资源税对矿石资源实行等级定额税率。

(3) 地区差别定额税率。对同一征税对象按不同地区分别规定不同征税数额。

(四) 纳税环节

纳税环节是指税法规定在商品流通过程中和劳务活动中应当缴纳税款的环节。任何一种税都要确定纳税环节，有的税种在一个环节征税，有的税种则要在多个环节征税。根据税法规定的纳税环节的多少不同，税收制度可分为一次课征制、两次课征制和多次课征制。

(五) 纳税期限

纳税期限是指税法规定纳税人应当缴纳税款的期限，它是税收强制性、固定性在时间上的体现。纳税期限一经确定，纳税人就必须严格遵照执行，按期及时缴清应纳税款。纳税人不按纳税期限缴纳税款的，要按日计算加收一定比例的滞纳金。所以，规定纳

税期限有利于促使税款及时入库，保证税收收入。

（六）减税免税

减税免税是税制中对某些纳税人和课税对象给予减少或免除税负的优惠规定。它是税制严肃性和灵活性相结合的具体体现，具有鲜明的政策目的性和较强的针对性。

免征额和起征点是与减免税相关的两个概念。免征额是指税法规定的在征税对象全部数额中免于征税的数额。起征点是指税法规定的征税对象开始征税的数量界限。免征额与起征点的共同点在于，征税对象的数额未超过免征额或起征点时都不征税，区别点是，当征税对象的数额超过起征点时，不但对超过部分要征税，而且对起征点以下的部分也要征税，而当征税对象的数额超过免征额时，只对超过的部分征税。

减免税的具体方式主要有税基式减免、税率式减免和税额式减免三种。税基式减免是指通过缩小计税依据实现的减免税。具体包括起征点、免征额、项目扣除和跨期结转等。税率式减免是指通过降低税率实现的减免税。具体包括重新确定新税率、归入低税率等。税额式减免是指通过减少一部分税额或免除全部税额实现的减免税。具体又分为全部免征、减半征收、核定减征率、核定减征额等。

第二节 税收原则

税收原则，即一国税制建立所依据的准则或规范。要建立科学的税收制度，就需要有一套科学的指导思想和准则，这些指导思想或准则也就是税收原则。税收原则属于上层建筑的范畴，直接体现国家的意志。在我国社会主义市场经济条件下，税收原则主要有以下四方面内容：

一、财政原则

财政原则是指税收制度应当为国家提供稳定、充裕的收入来源。要做到这一点，一是税负总水平应当适度；二是税收收入应有一定弹性。

税收是政府组织财政收入、提供公共产品、满足社会公共需要的基本手段。当前，我国税收收入占国家财政收入比重高达 90% 以上，税收担负着为社会主义现代化建设筹措资金的艰巨任务，税收制度必须适应这种要求，把保证财政收入及时、可靠和稳定增长，作为必须遵循的首要原则。因此，税收筹集财政资金的规模应与一定时期政府提供公共产品所需的资金需求相适应。而且，随着社会经济的发展，单位和个人对公共产品需求的数量、质量、结构都在不断发生变化，要求政府的财政支出不断增加。因此，在设计、完善税收制度过程中，应注意使税收的增长与不断增长的国民收入相适应，保持同步增长。

二、公平原则

税收公平是指税收对所有纳税人都应公平、公正。按照公平原则不断改革和完善税制，是市场经济对税收的基本要求。公平的税收，有利于平等竞争，有利于促进市场经济的发展。税收公平原则包括以下内容：

（一）普遍征收

税收的征收范围应当包括全部的要素收入，所有的流转环节，取消免税特权，实现所有纳税人在税法面前人人平等。普遍征收不仅是实现税收公平的前提，而且是保证国家财政收入的重要条件。

（二）量能负担

根据纳税人负担能力的大小来确定税收负担。它要求具有同等纳税能力的人应负担同等的税收，具有不同纳税能力的人应负担不同的税收。量能负担是税收公平原则的核心内容。

（三）受益负担