

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (9501) 第 00000 号

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 摇摇东北财经大学出版社发行

幅面尺寸：员圆皂伊圆愿皂摇 字数：源园千字摇 印张：怨页插页：员
圆四年 员月第 员版摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇摇圆四年 员月第 员次印刷

责任编辑：于印辉摇卢晗莹摇郝摇茜摇摇摇摇责任校对：贺摇荔
封面设计：冀贵收摇摇摇摇摇摇摇摇摇版式设计：钟福建

定价：¥59.00元

前言

本书是为高等学校经济管理类专业教授与学习税收制度与管理课程编写的教科书，也可作为经济管理部门干部培训的教材。

关于书的名称，首先要做一些说明。很多年前，与此类似的书几乎都称作《国家税收》。很多年来，为满足注册会计师考试的需要，与此类似的书又在相当大的范围内被称作《税法》或《税收法》。我们将书的名称定为《中国税收》，而不再称作《国家税收》或《税法》、《税收法》，主要是出于以下几点考虑：

首先，税收制度与管理问题属于经济管理问题，研究税收制度与管理的学科属于经济管理学科。将本书的名称定为《中国税收》，而不是《税法》或《税收法》，更符合税收制度与管理的学科属性。

其次，税收的课征主体具有唯一性。过去，人们习惯于将税收的课征主体称作国家，而更准确地说，税收的课征主体则应当是政府。无论是将税收的课征主体称作国家还是称作政府，由于税收的课征主体具有唯一性，在税收之前加上国家或政府总是有些多余的。国家税收就是税收，政府税收就是税收，在现实世界中不存在一个税收之外的国家税收或政府税收。

再次，从税收学科的研究方向来看。根据税收知识的表述顺序，可将税收学科的研究方向划分为税收原理、税收制度和税收管理三个层次。根据税收知识所涉及的时序内容，可将税收学科的研究方向划分为税收史和现代税收两个部分。根据税收知识所涉及的截面内容，可将税收学科划分为中国税收、外国税收和国际税收三个部分。本书将书名定为《中国税收》，使其与《外国税收》、《国际税收》并列，也符合划分税收学科研究方向的要求。

最后，本书是作为经济管理类专业的公共课或学科基础课的教材而编写的，而不是作为财政税收专业的专业课教材而编写的。对财政或税收专业而言，可以按照知识的表述顺序，分别编写《税收原理》、《税收制度》和《税收管理》等教材。而对于其他各经济管理类专业，则更需要一本包括税收原理、税收制度、税收管理等内容在内的通用教材。本书就是为满足这一需要而编写的。

根据学习对象的学习需要，本书的内容主要包括三个部分。第一部分是税收概论，包括税收基础理论和税收基本问题两章。第二部分是税收制度，包括商品税、所得税、财产税及其他各税三篇。每篇基本上按照税种设章。第三部分是税收管理，包括税收征收管理和税务行政救济两章。

为更好地满足学习对象的学习需要，本书的编写体例，特别是税收制度部分的编写体例，力求做到以下几点：

第一，按照税收制度构成要素的层级性和逻辑关系展开论述。税收制度由税收体系构成，税收体系由税种构成，税种由征税对象、纳税义务人、纳税义务发生时间等质的规定性要素和税基、税率、税额计算方面等量的规定性要素构成。本书的篇、章、节、项、目

的设置，基本上与税收制度的构成保持一致。

第二，对理解和应用税收法律、法规起到指导作用。编写税收制度与管理方面的教材，必须以税收法律、法规为依据，否则就不具有使用价值，同时又不能成为法律、法规的汇编或简编，否则就不如指导学生直接阅读税收法律、法规原文。根据这一思路，在准确叙述法律、法规的基础上，我们努力揭示法律、法规的立法依据，以使学生对法律、法规的规定有一个更深层次的理解，同时对法律、法规的应用给出一些经验性的提示或经典性的案例，为学生应用税收法律、法规奠定良好的基础。

本书由马国强教授担任主编，王春雷教授、苑新丽教授、赵恒群副教授担任副主编。参加本书编写的是东北财经大学财政税务学院从事税收教学与研究的教师。按照主编要求，马国强、王春雷、田雷、刘红雨、朱晓波、李晶、李维萍、谷诚、张炜、苑新丽、金哲、赵恒群等教师分别为本书提供了初稿。在此基础上，由马国强、王春雷、苑新丽、赵恒群分别编写了本书的第二稿。其中，第一篇由马国强教授编写，第二篇第三章至第五章、第七章由王春雷教授编写，第二篇第六章及第四篇由苑新丽教授编写，第三篇和第五篇由赵恒群副教授编写。全书由马国强教授总纂定稿。

本书在编写过程中，参考、借鉴了有关教材和学术研究成果，特此说明并表示感谢。由于时间仓促，本书难免有疏漏，恳请读者批评指正。

编摇者

目录

第一篇摇税收概论

第一章摇税收基础理论	员
第一节摇税收的本质	员
第二节摇税收的职能	远
第三节摇税收的原则	员
第二章摇税收基本问题	员
第一节摇税收水平	员
第二节摇税收体系与结构	员
第三节摇税种的基本要素	员
第四节摇税式支出	员

第二篇摇商品税

第三章摇增值税	员
第一节摇税种的设置	员
第二节摇征税对象、纳税人与纳税义务发生时间	猿
第三节摇税率与征收率	猿
第四节摇税收优惠	猿
第五节摇应纳税额计算	源
第六节摇税款的缴纳	缘
第七节摇增值税专用发票使用管理	缘
第八节摇出口货物退（免）税管理	缘
第四章摇营业税	远
第一节摇税种的设置	远
第二节摇征税对象、纳税人与纳税义务发生时间	苑
第三节摇税基与税率	愿
第四节摇税收优惠	愿
第五节摇应纳税额计算	怨
第六节摇税款的缴纳	怨
第五章摇消费税	怨
第一节摇税种的设置	怨
第二节摇征税对象、纳税人与纳税义务发生时间	员
第三节摇税基与税率	员

第四节摇应纳税额计算	摇圆
第五节摇税款的缴纳	摇苑
第六节摇出口应税消费品退（免）税	摇愿
第六章摇其他国内商品税	摇圆
第一节摇车辆购置税	摇圆
第二节摇烟叶税	摇苑
第三节摇城市维护建设税	摇愿
第四节摇教育费附加	摇员
第七章摇关税	摇源
第一节摇税种的设置	摇源
第二节摇征税对象、纳税人和税率	摇苑
第三节摇关税完税价格的确定	摇员
第四节摇关税的减免	摇源
第五节摇进境物品进口税	摇缘
第六节摇关税的计算与缴纳	摇苑

第三篇摇所得税

第八章摇企业所得税	摇圆
第一节摇税种的设置	摇圆
第二节摇纳税义务人	摇圆
第三节摇税基和税率	摇源
第四节摇资产的税务处理	摇愿
第五节摇特别纳税调整	摇猿
第六节摇税收优惠	摇源
第七节摇税额计算与缴纳	摇苑
第九章摇个人所得税	摇怨
第一节摇税种的设置	摇怨
第二节摇纳税人及其纳税义务	摇圆
第三节摇应税所得和适用税率	摇圆
第四节摇税收优惠	摇苑
第五节摇个人所得税的计算	摇圆
第六节摇个人所得税的缴纳	摇圆

第四篇摇财产税与其他各税

第十章摇资源税	摇缘
第一节摇税种的设置	摇缘
第二节摇征税对象、纳税义务人与纳税义务发生时间	摇苑
第三节摇税基、税率和税收优惠	摇怨
第四节摇税额计算	摇员
第五节摇纳税期限与纳税地点	摇圆

第十一章 土地增值税	猿猿
第一节 土地税种的设置	猿猿
第二节 土地征税对象和纳税义务人	猿猿
第三节 土地税基、税率和税额计算	猿猿
第四节 土地税款的征收与缴纳	猿猿
第十二章 城镇土地使用税和耕地占用税	猿猿
第一节 城镇土地使用税	猿猿
第二节 耕地占用税	猿猿
第十三章 房产税与车船税	猿猿
第一节 房产税	猿猿
第二节 车船税	猿猿
第十四章 印花税和契税	猿猿
第一节 印花税	猿猿
第二节 契税	猿猿

第五篇 税收管理

第十五章 税收征收管理	猿猿
第一节 税收征收管概述	猿猿
第二节 税务管理	猿猿
第三节 税款征收	猿猿
第四节 税务检查	猿猿
第五节 法律责任	猿猿
第十六章 税务行政救济	猿猿
第一节 税务行政复议	猿猿
第二节 税务行政诉讼	猿猿
第三节 税务行政赔偿	猿猿
主要参考文献	猿猿

第一篇摇税收概论

第一章

税收基础理论

第一节摇税收的本质

一、税收的实在性

税收是文明的代价。在文明社会，无论纳税的组织与个人如何厌恶税收，税收总是不可避免的。十分明显，人们要生存和发展，不仅要有吃、穿、住、用等生活资料和用于生产生活资料的土地、资本等生产资料，而且要有和平的社会环境、安定的社会秩序和便利的公共设施等生活与生产的共同外部条件。和平的社会环境来自政府执行国防事务职能。政府为执行国防事务职能，需要建立强大的常备军，购置先进的武器装备，组织各种形式的军事训练和演习，由此发生的开支主要来自税收。安定的社会秩序来自政府执行法律事务职能。政府为执行法律事务职能，需要建立完备的立法机关、行政机关和司法机关，供养大批精明强干的议员、行政官员、法官、警察和狱吏，制定各种各样的法律、法规，召开各种各样的会议，处理各种各样的日常事务，由此发生的开支主要来自税收。便利的公共设施来自政府兴建交通、通讯等公共工程和举办文化、教育、科技、卫生等公共事业。政府为兴建公共工程和举办公共事业，需要编制科学的发展规划，占有充足的人力、物力，组织公共工程与公共事业的建设，实施公共工程与公共事业的管理，由此发生的开支也主要来自税收。如果没有税收，政府就无法执行其国防事务职能、法律事务职能和兴建公共工程与举办公共事业的职能，社会就不会拥有和平的环境、安定的秩序和各种便利的设施，人们就将长期处于动荡不安和愚昧、贫弱的状态。

事实上，自人类走出野蛮、步入文明之后，无论分布在地球的哪个角落，处于经济与社会发展的哪个阶段，税收总是客观存在的。例如，在文明之初，世界各国普遍存在着自

由贡献的制度。在长达千余年的自然经济中，几乎所有国家，每个有劳动能力的人都要按照性别和年龄缴纳一定数额的人头税，每块用于耕作的农田都要按照等级和面积缴纳一定数额的土地税。在商品经济条件下，企业生产销售货物或提供服务要按照货物或服务的种类与数量缴纳一定数额或比例的商品税，实现的利润要按照利润的大小缴纳一定比例的所得税，占有的财产要按照财产的种类与数量缴纳一定数额或比例的财产税。同样，个人从事劳动、投资和生产经营要按照收入的多少缴纳一定比例的所得税，到市场上购买货物或服务要承担货物或服务价格中包含的消费税，占有的财产也要缴纳一定数额或比例的财产税。中国现阶段，属于商品税的主要有增值税、营业税、消费税、关税等，属于所得税的主要有企业所得税、个人所得税等，属于财产税的主要有土地税、房产税、车船税等。

二、有关税收本质的各种认识

在税收学说史上，许许多多的著名学者，包括政治学家、经济学家、财政学家，都曾站在各自的立场上，从政府或经济活动主体的角度，用定义或类似定义的方法，表达过自己对税收本质的认识。

在西方，早在 17 世纪，英国著名哲学家、政治理论家托马斯·霍布斯（托马斯·霍布斯，1632—1680）就说过：“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷。”^① 18 世纪，英国著名经济学家、古典学派经济学的主要代表亚当·斯密（亚当·斯密，1723—1790）说过：“税收是‘人民须拿出自己一部分私的收入，给君主或国家，作为一笔公共收入’”^②。19 世纪下半叶至 20 世纪初，德国著名经济学家、新历史学派和社会政策学派经济学的主要代表、财政学的主要创始人阿道夫·瓦格纳（阿道夫·瓦格纳，1868—1920）说：“从纯粹财政的意义上说，税收是国家及其他强制团体为支付一般经费，利用其主权，以对于国家给付全部的一般报酬及经费代价为由，根据一般原则与标准，在一方所定的方法及程度内，强制地令个人经济（个人）负担的公共课征。”^③ 在瓦格纳财政学说的熏陶下，20 世纪末至 21 世纪上半叶，英国著名财政学家、英国财政学的创立者巴斯特布尔（巴斯特布尔，1868—1920）说：“所谓税收，就是个人或团体为履行公共权力所进行的公共活动，在财富方面被强制分担的贡献。”^④ 在巴斯特布尔之后，英国著名财政学家多尔顿（多尔顿，1868—1920）说：“所谓税收，就是政府向人民征收的一种强制负担。它与政府给予纳税人的劳务报酬的多寡没有关系，也不同于对违法者征收的罚款。”^⑤ 美国著名财政学家、美国财政学的创立者亚当斯（亚当斯，1868—1920）说：“税收最初是人民向政府捐赠的贡物，随着国家职能的扩大和对财政支出需要的增加，税收就演变为政府求之于人民提供的资助，最后税收更进一步变为人民对国家的牺牲或应尽的义务。”^⑥ 在亚当斯之后，美国著名财政学家塞里格曼（塞里格曼，1868—1920）说：“税收是一种强制的贡献，用于支付公共利益的一切经费，而与纳税人所获得的特殊利益无关。”^⑦

① [英] 托马斯·霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，1632 页，北京，商务印书馆，1986 年。

② [英] 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》，下卷，郭大力、王亚南译，163 页，北京，商务印书馆，1979 年。

③ [德] 瓦格纳：《财政学》，德文版，第 10 卷，163 页，莱比锡，莱比锡出版社。

④ [英] 巴斯特布尔：《财政学》，英文版，163 页。

⑤ [英] 多尔顿：《财政学原理》，163 页，台北，正中书局，1980 年。

⑥ [美] 亚当斯：《财政学》，英文版，第 10 卷，第 163 页。

⑦ [美] 塞里格曼：《租税各论》，163 页，北京，商务印书馆，1986 年。

在中国,中华人民共和国成立之前,大学财政学教科书中关于税收的定义几乎与 19 世纪后英、美学者的税收定义完全相同。19 世纪 30 年代,中国人民大学财政教研室编写的《财政学》(初稿)称:税收“是国家为了维持它的存在,用来取得收入的一种手段”^①。19 世纪 80 年代,许涤新主编的《政治经济学辞典》称:税收是“国家按照法律规定对经济单位和个人无偿征收实物和货币,是国家凭借政治强制力,参与国民收入分配和再分配,以取得财富的一种形式”^②。王诚尧、胡中流、王佩苓等人编写的《国家税收》教科书称:“税收是以国家为主体,为实现国家职能,凭借政治权力,按照预先规定的标准,无偿地取得财政收入所进行的一种特殊分配活动,表现了国家与纳税人在征税、纳税利益分配上的一种特殊矛盾,体现了一定社会制度下的一种特定分配关系。”^③ 19 世纪 90 年代,金鑫、刘志诚、王绍飞主编的《中国税务百科全书》称:税收是“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”^④。王传伦、王平武主编的《中国新税制业务全书》称:“税收是国家为实现其社会经济目标,按预定的标准对私人部门进行的非惩罚性和强制性的征收;是将资源的一部分从私人部门转移到公共部门。”^⑤

综观中外学者的税收定义,我们可以发现,人们对于税收本质的认识,在几乎所有的要件上,还存在着很大的差异。例如,对于税收的基本属性,有的说是公共收入,有的说是公共课征,有的说是强制负担、强制贡献或牺牲,有的说是取得收入或参与分配的一种形式、手段或活动。对于税收的基本要素,就征收主体而言,有的说是主权者,有的说是国家或强制公共团体,有的说是政府,就缴纳主体而言,有的说是人民,有的说是私人经济、个别经济或个人经济,有的说是私人部门,就税收客体而言,有的说是财富,有的说是资源,有的说是国民收入,有的说是国民收入中的剩余产品。对于税收的目的,有的说是为满足社会公共需要,有的说是为维持国家的存在,有的说是为实现国家的职能,有的说是为了实现国家的社会经济目标,有的说是为了支付国家或公共权力、公共团体的必要费用、一般费用或满足公共利益的一切费用,有的说是为取得财富。对于税收的依据,有的说是依据国家执行公共职能,有的说是依据国家保卫平民的安全,有的说是付给国家的经费代价,有的说是凭借国家的政治权力。对于税收的特征,从利益关系层面看,有的说具有非对等给付性,有的说具有一般报偿性,有的说具有无偿性,从征收标准层面看,有的说是按照一般原则与标准,有的说具有固定性。为了正确揭示税收的本质,需要在税收定义中对这些分歧问题做出正确的回答。

三、税收的定义及说明

根据各文明社会普遍存在的税收现象,借鉴中外学者对于税收本质的认识,遵从运用定义方法揭示事物本质的逻辑规则,我们可将税收定义为:税收是政府为满足其支出需要,依据其执行公共职能产生的一般利益,按照法律事先确定的范围与标准,向经济活动主体强制地征收一部分收入的课征形式。

上述定义对构成税收本质的各个要件重新做了统一的概括。为了更好地理解税收的本质,有必要对这些要件进行一些说明。

① 中国人民大学财政教研室:《财政学》(初稿),1930 年,北京,中国财政经济出版社,页 100。

② 许涤新:《政治经济学辞典》(下),1980 年,北京,人民出版社,页 101。

③ 国家税收编写组:《国家税收》,1981 年,北京,中国财政经济出版社,页 100。

④ 金鑫、刘志诚、王绍飞:《中国税务百科全书》,1984 年,北京,经济管理出版社,页 100。

⑤ 王传伦、王平武:《中国新税制业务全书》,1984 年,北京,中国金融出版社,页 100。

二、税收的基本属性

定义表明：税收是一种课征形式，属于财富转移现象。财富转移是财富在不同主体之间的运动过程。在文明社会，财富的转移有两种基本类型：一种是以权利义务关系为根据的转移，简称正义财富转移；另一种是不以权利义务关系为根据的转移，简称非正义财富转移，包括抢劫、盗窃、诈骗、赖账等。正义的财富转移又分为两种基本类型：一种是在经济活动主体之间发生的转移，包括财富的分配、借贷与交换等；另一种是在政府与经济活动主体之间发生之间的转移，包括一次性的罚没、连续的课征和与经济活动主体之间财富转移相类似的借贷、交换等。其中，连续的课征又分为征用与征收两类。征用的对象包括人力与物力，人力的征用主要采取兵役、衙役、力役等形式，物力的征用主要采取永久或临时征用土地、房屋等形式。征收的对象主要是物力，包括实物形态的物力与货币形态的物力，它们有的称为费，有的称为税收。

三、税收的主体与客体

主体是人，客体是物。税收的主体又分为课征主体和缴纳主体。根据定义：

（一）税收以政府为课征主体

政府是国家的权力机关和管理机关，也是社会分工形成的一个部门。广义的政府，不仅包括中央政府，而且包括各级地方政府，不仅包括立法机关、行政机关、司法机关，而且包括军队、警察、监狱等。政府为执行职能，管理国家，首先需要占有一部分财富或经济资源，而为了占有这部分财富或经济资源，就必须向经济活动主体征税。同时，政府执行其公共职能，满足了社会的公共需要，保护和增进了经济活动主体的利益，由此也取得了征税的权力。因此，只有政府，才能成为征税的主体。

（二）税收以经济活动主体为缴纳主体

经济活动主体是从事经济活动的各类组织与个人。它们（他们）占有经济资源，创造物质财富，在财富分配中获取一部分收入，运用自己的收入从事各种消费活动。只有经济活动主体，才具有纳税的能力，才有可能成为纳税的主体。同时，经济活动主体从事经济活动，离不开政府提供的和平的环境、安定的秩序和便利的设施。在经济活动主体创造的财富和实现的收入中，包含着政府提供的和平的环境、安定的秩序和便利的设施做出的贡献。任何一个经济活动主体，都应作为纳税的主体，将一部分收入交给政府。

（三）税收以国民收入为客体

国民收入是社会在一定时期内由劳动者利用土地与资本等生产资料创造的物质产品及其价值表现形式。国民收入具有实物与价值两种形态。实物形态的国民收入包括新创造的生产资料产品与生活资料产品，价值形态的国民收入就是新创造的价值。经过分配过程，新创造的产品和价值转化为经济主体的收入。它们不仅代表着经济活动主体的纳税能力，而且反映着经济活动主体的纳税义务。因此，收入的一部分应当和可以缴纳给政府，作为政府的收入。

四、税收的目的

税收的目的是取得财政收入，满足政府的支出需要。作为税收的课征主体，政府的根本任务是为社会提供公共物品，满足公共需要，为此，政府就要执行国防事务职能，提供和平的社会环境，执行法律事务职能，提供安定的社会秩序，建设和管理公共工程与公共事业，为社会提供各种便利的设施，在商品经济条件下，还包括运用法律的、行政的和经济的手段对经济活动和社会生活进行必要的调节。为执行这些职能，政府要占有一定的经济资源，包括人力资源与物力资源。政府占有人力和物力资源有两种办法：一种是征用，

即直接占有人力和物力；另一种是征收，即先向经济活动主体征收一部分收入，然后运用取得的收入到市场上购买相应的人力与物力。在市场经济条件下，为保护而不是破坏市场机制的运行，政府占有经济资源主要采用征收的方式，而不是采用征用的方式。为此，政府就必须运用税收形式，向经济活动主体强制地征收一部分收入。

一、税收的依据

税收的依据是政府执行公共职能产生的一般利益。政府执行公共职能，为社会提供了和平的环境、安定的秩序和便利的设施，满足了社会的公共需要，根据正义的要求，获得了向经济活动主体征收一部分收入的权力。税收的依据，只能是政府的公共职能。具体地说，政府执行公共职能会给经济活动主体带来两种不同性质的利益：一种是所有经济活动主体共同享受的利益，如和平、安定、便利等，简称一般利益；另一种是公共职能当事人享有的利益，如获得了证照、通过了检验、保护了被侵犯的权益等，简称特殊利益。在政府的征收形式中，以公共职能产生的一般利益为依据的征收形式是税收，以公共职能产生的特殊利益为依据的征收形式是费。换言之，税收的依据，不是政府执行公共职能产生的特殊利益，而是所有经济活动主体共同享有的一般利益。

二、税收的特征

与其他收入形式相比，税收具有一般报偿性、确定性、强制性的特征。

（一）税收的一般报偿性

税收的一般报偿性包括两层含义：第一层含义是，税收所体现的政府与经济活动主体之间的利益关系是一种互利关系。从政府角度看，政府一方面向经济活动主体提供和平、秩序和便利，另一方面向经济活动主体征税，二者的关系是一种互利关系。从经济活动主体角度看，经济活动主体一方面向政府纳税，另一方面享受政府提供的和平、秩序与便利，二者的关系也是一种互利关系。第二层含义是，政府与经济活动主体之间的互利关系是一种不对等的互利关系。在商品交换中，每个消费者支付的货币与得到的商品是完全等价的。在税收关系中，每个经济活动主体缴纳的税收与获得的利益并不是完全相等的。纳税多的并不意味着享受的利益大，纳税少的并不意味着享受的利益小。对于税收的这种不对等的互利关系，早期学者曾将其概括为非对等给付性。意思是说，政府对经济活动主体是有给付的，经济活动主体对政府也是有给付的，只是二者的给付不对等而已。后来，为了避免使用否定式的表述形式，一些学者将非对等给付性表述为无偿性，另一些学者则将非对等给付性表述为一般报偿性。我们认为，将税收的非对等给付性概括为无偿性，不仅扭曲了税收的互利属性，而且会使人们产生误解，把税收这种正义的财富转移形式与抢劫、盗窃等非正义财富转移形式混淆起来。比较而言，将税收的非对等给付性概括为一般报偿性，还是比较科学的。恩格斯说：“纳税原则本质上是纯共产主义的原则……我们现在就只要求大家遵守这一原则，要求国家宣布自己是全国的主人，从而用社会财产为全社会谋福利。”^①这里所说的“共产主义原则”或“用社会财产为全社会谋福利”，也就是税收的一般报偿性。

税收的一般报偿性，使税收与国有资源、资产的收益区别开，也使税收与政府的各种行政收费区别开。

（二）税收的确定性

税收的确定性是指税收是按事先确定的范围和标准征收的，如事先确定了征税对象和

^① 恩格斯：《在爱尔斐特的演说》，见《马克思恩格斯全集》，第4卷，254页，北京，人民出版社，1955。

纳税人，确定了税基和税率，确定了纳税的时间与地点等。在税收征收中，任何人都不能改变税收的征收范围和标准，任意向纳税人征税。

税收的确定性是由税收的依据决定的。税收的依据是政府为经济活动主体提供的一般利益。这意味着在税收征收过程中，政府不仅不应当破坏经济活动主体的利益，而且应当保护经济活动主体的利益。这就要求税收必须具有确定性。只有具有确定性，才能使生产经营单位从长安排自己的生产经营活动，消费者个人从长安排自己的消费活动，保护并促进经济的发展和社会的进步。

税收的确定性使税收与货币发行收入、捐赠收入区别开。

（猿）税收的强制性

税收的强制性是指经济活动主体必须按照税收法律、法规的要求准确、及时地履行纳税义务，否则就要受到法律的制裁。

税收的强制性同样是由税收的依据决定的。税收的依据是政府为经济活动主体提供的一般利益。这种一般利益同时是社会的整体利益。它与经济活动主体的特殊利益或局部利益既有一致的一面，也有冲突的一面。为了控制冲突，保持一致，必须使税收具有强制性。

税收的强制性使税收与债务收入和捐赠收入区别开来。

第二节 摇税收的职能

一、 导论

税收职能是税收所具有的满足政府需要的能力。

一个国家的税收具有哪些职能，是由税收的基本属性和政府执行职能的需要决定的。上文分析表明，税收是一种课征形式，属于财富转移现象。它能使税收将一部分收入由经济活动主体占有转归政府占有，形成政府的收入，同时能作用于经济活动主体的行为，影响到经济的发展和社会的进步。税收的这些内在功能构成了税收职能的客观基础。同时，税收又是为满足政府的需要而产生和存在的。政府执行职能的需要构成了税收职能的主导因素。在不同的经济社会，由于政府执行职能的需要不同，税收的职能也是不同的。

从历史上看，在封建社会和资本主义自由竞争时期，政府的职能主要是提供公共物品，满足公共需要。在这种情况下，税收的职能主要是取得财政收入。资本主义由自由竞争进入垄断之后，资源配置、收入分配、经济稳定增长方面的市场失灵日益突出。为实现资源的有效配置、收入的公平分配和经济的稳定增长，政府在提供公共物品的同时，开始运用法律的、行政的和经济的手段对经济运行进行调节。在这种体制下，税收不仅是政府取得收入的主要手段，而且成为政府调节经济活动与社会生活的重要杠杆。中国现阶段的税收职能，同样包括收入手段和调节手段两个方面。

二、 税收的收入手段职能

政府取得收入的手段多种多样，如占有自然资源与资产，收取一定的租金，直接经营企业，收取一定的利润，借助行政性服务，收取一定的费用，以及超经济需要发行货币和向国内与国外借债等。与其他各种收入手段相比，税收手段具有较大的优越性。

来源的广泛性

政府的公共职能惠及所有的经济活动主体。所有的经济活动主体都有义务向政府缴纳税收。相对而言，政府租金要受到政府占有自然资源与资产的限制，政府利润要受到直接经营企业的限制，政府收费要受到可收费行政服务的限制。

数额的确定性

税收是按事先确定的标准征收的。政府的收入具有确定性，可以有计划地安排政府支出。纳税人的负担也具有确定性，可以有计划地安排生产与生活。这是保持经济稳定增长的必要条件。相对而言，超经济需要发行货币，则会导致经济的波动，造成纳税人负担的不确定。

占有的长久性

税收是一种课征形式。由税收形式形成的收入，可以归政府永久性占有和支配使用。相对而言，借债需要归还，还本付息的支出最终还是来自税收。

在各国历史上，税收一直是财政收入的重要组成部分。自然经济占统治地位时期，政府一方面向土地所有者收取地租，另一方面向工商业者征收税收，地租与税收占财政收入的比重不相上下。这个时期的财政收入也因此被统称为租税。商品经济时期，地租占财政收入的比重不断下降，税收占财政收入的比重持续上升，最终成为财政收入的主要来源。中国现阶段，税收占财政收入的比重，一直高达 80% 以上，见表 1-1。

表 1-1 1993—2004 年税收收入占财政收入的比重 单位：亿元

年度	财政收入	税收收入	税收收入占财政收入比重（豫）
1993	苑园.苑	远.远	怨.怨
1994	愿.苑	愿.苑	怨.怨
1995	怨.怨	怨.怨	怨.怨
1996	员.源	员.远	怨.怨
1997	员.怨	员.怨	怨.怨
1998	员.怨	员.怨	怨.怨
1999	员.怨	员.怨	怨.怨
2000	员.怨	员.怨	怨.怨
2001	员.怨	员.怨	怨.怨
2002	员.怨	员.怨	怨.怨
2003	员.怨	员.怨	怨.怨
2004	员.怨	员.怨	怨.怨

资料来源：国家统计局：《中国统计年鉴》，北京，中国统计出版社，2005。

三、税收的调节手段职能

税收的调节手段职能包括以下三个方面：

（一）调节资源配置的职能

由于不完全竞争、不完全信息和外部性等方面原因，完全由市场调节资源配置无法实现资源配置的理想状态，因此需要由政府 对资源配置进行必要的调节。政府对资源配置的调节主要有三种手段：其一是法律手段。例如，制定《反托拉斯法》、《反不正当竞争法》。其二是行政手段。例如，通过行政命令控制污染，限制某些产品的进口。其三是经

济手段，主要是税收和财政支出。政府用经济手段调节资源配置，必然使税收具有调节资源配置的职能。

税收对资源配置的调节主要有以下几个方面：

（一）调节产品结构

产品结构的含义十分宽泛，如精神产品与物质产品的关系、生活资料与生产资料的关系、必需品与奢侈品的关系、基础工业与加工工业的关系。由于市场失灵需要由税收调节的产品结构主要是，基础产业与一般产业的关系，新兴产业与传统产业的关系，以及外部性产品与一般产品的关系。

（二）调节生产力布局

生产力布局主要指生产力在不同地区的分布。中国现阶段，由于市场失灵需要由税收调节的生产力布局主要是，东部与中、西部之间的布局或沿海与内地之间的布局，少数民族地区与汉族地区之间的布局，经济特区、经济开发区与老市区之间的布局。

（三）调节要素组合方式

土地、资本、劳动力及科学技术等生产要素的组合有各种不同的方式。中国现阶段，由于市场失灵需要由税收进行调节的要素组合方式主要是，粗放经营与集约经营的关系，劳动密集型生产与资本密集型生产的关系，高科技产业与一般产业的关系，专业化生产与自给性生产的关系，土地的水平利用与垂直利用的关系，以及稀缺资源与丰裕资源的替代问题。

（四）调节市场结构

市场结构主要是指生产同一产品的生产者的数量以及不同规模生产者的分布。它决定市场行为，并通过市场行为决定市场结果。由于市场失灵需要由税收调节的市场结构主要是，竞争企业与垄断企业的关系以及与之类似的中小企业与大、中型企业的关系，独立企业与企业集团的关系。

（二）调节收入分配的职能

完全由市场机制决定的收入分配无法达到收入分配的理想状态，因此需要由政府进行适当的调节。政府对收入分配的调节主要有三种手段：其一是法律手段，如劳动者最低工资制度。其二是行政手段，如农产品价格支持政策。其三是经济手段，主要是遗产税、累进的所得税、差别的消费税等税收以及教育支出、价格补贴和转移支付等财政支出。政府用经济手段调节收入分配，必然使税收具有调节收入分配的职能。

税收对收入分配的调节主要有以下几个方面：

（一）调节不同个人或家庭之间的收入分配

由生产要素占有量和生产要素单位报酬率不同造成的收入分配不平等首先表现为不同个人或家庭之间收入分配的不平等。政府运用税收调节收入分配，首先必须调节不同个人或家庭之间的收入分配。在国民经济统计中，不同个人或家庭之间的收入分配主要表现为不同阶层之间的收入分配。由此所决定，税收对收入分配的调节效果，也主要表现为不同阶层之间收入分配状况的变化。

（二）调节不同地区之间的收入分配

由于各地区资源的稀缺程度不同，资源在各地区之间自由流动的限制，由生产要素占有量和生产要素单位报酬率不同造成的收入分配不平等必然表现为不同地区之间收入分配的不平等，如城乡之间收入分配的不平等、沿海与内地之间收入分配的不平等、少数民族地区与其他地区之间收入分配的不平等。政府运用税收调节收入分配，必须调节不同地区

之间的收入分配。

调节不同部门之间的收入分配

由于各部门的资源禀赋不同，价格政策不同，要素自由流动的限制，由生产要素占有量和生产要素单位报酬率不同造成的收入分配不平等必然表现为不同部门之间收入分配的不平等，如直接生产部门与非直接生产部门之间收入分配的不平等，农业生产部门、工业生产部门与商品流通部门之间收入分配的不平等。政府运用税收调节收入分配，必须调节不同部门之间的收入分配。

（三）调节经济总量的职能

经济的稳定分为内部稳定和外部稳定。内部稳定有两方面含义：一是价格稳定；二是产量或所得的稳定。价格的稳定主要取决于社会总需求和货币量的变动。要稳定价格，就要防止发生通货膨胀或通货紧缩。产量的稳定与生产要素的投入具有直接的函数关系。要保持产量的稳定，就要实现充分就业。外部经济稳定是指对外均衡，即本国对外国商品和劳务的需求与外国对本国商品和劳务的需求保持平衡。要保持外部稳定，就要实现国际收支的平衡。在市场经济条件下，单纯依靠市场机制无法保证经济的稳定，在经济衰退时会出现大规模失业，经济扩张时会出现严重的通货膨胀。为了避免出现大规模失业和严重的通货膨胀，必须由政府对经济总量进行适当的调节。政府对经济总量的调节既可以运用财政政策，也可以运用货币政策，更多的时候是二者同时运用。运用财政政策调节经济总量有税收和财政支出两种手段，这使税收具有调节经济总量的职能。

具体地说，税收对经济总量的调节主要是调节总产出和总物价水平。由于总产出和总物价水平取决于社会的总供给和总需求，所以要调节总产出和总物价水平，就必须对社会总供给和总需求进行适当的调节。

调节总需求

总需求是一个社会在一定时期内能够并且愿意支付的货币购买力总量。一个社会的潜在的总供给，只有通过人们的购买，才能转化为实际的总产出。在潜在的总供给既定时，实际的总产出由总需求决定。只有设法变动总需求，才能使总产出发生变动。在封闭经济中，总需求由总消费和总投资所构成。要调节总需求，就要调节总消费和总投资，在需求过剩时需要限制消费和投资，在需求不足时需要鼓励消费和投资。

调节总供给

总供给是一个社会潜在的生产能力。总需求大于总供给时，改变总需求只能改变价格总水平的变动幅度，不能改变实际的总产出。只有增加潜在的总供给，才能提高实际的总产出水平。在封闭经济中，在自然资源既定的条件下，总供给主要取决于劳动供给、资本形成和技术进步。要增加总供给，就需要鼓励就业，增加劳动供给，鼓励储蓄和投资，增加资本形成，鼓励技术进步，提高劳动和资本的生产率。

调节进出口

在开放经济中，出口构成总需求，进口构成总供给。要调节社会的总供给与总需求，必须同时调节进口与出口。在国内总需求过大、总供给不足时，需要鼓励进口，限制出口；反之，则要限制进口，鼓励出口。

第三节 摇税收的原则

一、导论

税收原则是在运用税收取得收入和调节经济时，为正确处理政府需要与经济发展、社会进步的关系所必须遵循的准则。它是制定税收制度的指导思想，也是判断税收制度是否完善的标准。

在税收学说史上，许多著名经济学家都曾针对税收原则问题发表过自己的见解，其中，最有代表性的和影响最大的是亚当·斯密、阿道夫·瓦格纳和理查德·马斯格雷夫等所提出的税收原则。亚当·斯密提出的税收原则包括平等、确实、便利、纳税人付出与政府收入相等四项内容。它们较好地反映了运用税收取得收入时正确处理政府需要与经济发展、社会进步关系的要求，在很长时期内被众多经济学家所接受，也被许多国家的政府所遵从。阿道夫·瓦格纳提出的税收原则包括四组九项内容。其中，第一组是财政政策原则，包括收入要充分、收入要有弹性两项原则。第二组是国民经济原则，包括慎重选择税源、慎重选择税种两项原则。第三组是社会正义原则，包括普遍、平等两项原则。第四组是税务管理原则，包括确实、便利、节省征收费用三项原则。它们较好地反映了运用税收取得收入和调节收入分配时正确处理政府需要与经济发展、社会进步关系的要求，也在很长时期内被众多经济学家所接受，被许多国家的政府所遵从。理查德·马斯格雷夫所提出的税收原则包括税收负担的分配应当公平，将税收的额外负担应减少到最低程度，在运用税收刺激投资时不应破坏税收的公平，应当有利于运用财政政策实现经济的稳定与增长，应当为纳税人所理解，管理和征收的费用应当节省等内容。它们较好地反映了运用税收取得收入和全面干预经济活动时正确处理政府需要与经济发展、社会进步关系的要求，也为众多经济学家所接受，为许多国家的政府所遵循。

中华人民共和国成立后，在政府的有关法律、法规和大学的税收教科书中，多次从税收收入、税收负担分配、税收调节和税收管理方面对税收原则进行了阐述。税收收入方面的原则，在国民经济恢复时期主要是保障革命战争的供给；在国民经济有计划发展时期主要是保障社会主义建设所需要的资金积累；在有计划商品经济时期主要是保证国家有充足而稳定的财政收入；在社会主义市场经济时期主要是正确处理政府、企业、个人之间的利益关系。税收负担分配方面的原则，在国民经济恢复时期主要是合理负担；在国民经济有计划发展时期主要是区别对待；在有计划商品经济时期主要是公平税负、鼓励竞争；在社会主义市场经济时期主要是公平税负、促进竞争。税收调节方面的原则，在国民经济恢复时期主要是照顾生产的恢复和发展；在国民经济有计划发展时期主要是调节各阶级收入，保护和发展社会主义、半社会主义经济，有步骤、有条件、有区别地利用、限制、改造资本主义经济；在有计划商品经济时期主要是调节社会供应总量和需求总量、积累和消费等重大比例关系，调节财力、物力和人力的流向，调节产业结构和生产力的布局，调节市场供求，调节对外经济往来；在社会主义市场经济时期主要是资源的有效配置、收入的公平分配、经济的稳定增长。税收管理方面的原则，在国民经济恢复时期主要是简化税制；在国民经济有计划发展时期主要繁简不同；在有计划商品经济时期主要是合理设置税种；在社会主义市场经济时期主要是合理设置税种、确定税率。

根据税收原则的规定性，借鉴各国学者对税收原则的表述，参考中国历次税收制度改革的思想，可将中国现阶段的税收原则划分为税收总量方面的原则、税收分配方面的原则、税收经济效应方面的原则和税收管理方面的原则四类。税收总量方面的原则主要是适度原则，税收分配方面的原则主要是公平原则，税收经济效应方面的原则主要是效率原则，税收管理方面的原则主要是确定原则和简便原则。

二、税收的适度原则

税收的适度原则是指税收的总规模既不能过大，也不能过小，税收占经济总量的比重既不能过高，也不能过低。过大或过高，不利于经济发展和社会进步，过小或过低，无法满足政府的需要。为保证经济的发展和社会的进步，满足政府执行职能的需要，税收的规模和比重必须适度。

适度的标准包括以下两个方面：

（一）规范分析标准

现代经济学将税收规模和比重问题理解为经济资源在公共部门与私人部门之间的配置问题，并以资源配置的效率准则为根据对税收的规模和比重进行了有益的探讨。

庇古指出：以税收形式将资源由私人部门转移到公共部门会产生正负两种效用。正效用是财政支出带来的利益，负效用是税收产生的负担。在正效用大于负效用时，扩大税收规模或提高税收比重可以增加社会的经济福利，因此应当扩大税收规模或提高税收比重。在负效用大于正效用时，缩小税收规模或降低税收比重可以增加社会的经济福利，因此应当缩小税收规模或降低税收比重。在正效用与负效用相等时，经济资源在公共部门与私人部门之间的配置达到最优状态。这时的税收规模和税收比重就是税收的效率水平。

林达尔、鲍温认为，如果纳税人能够显示他们对于公共物品的偏好，则可从公共物品的供给与需求角度分析公共物品的最优规模。供给与需求相等时的公共物品数量是公共物品的最佳规模，供给与需求相等时的公共物品价格是税收的最佳水平。

萨缪尔森则运用一般均衡分析方法从公共物品的边际收益与边际成本角度分析公共物品的最优规模与税收的最佳规模。边际收益与边际成本相等时的公共物品规模是公共物品的最佳规模，与此对应的税收水平是税收的最佳水平。

（二）实证分析标准

从实证角度分析税收的适度规模与比重主要是确定税收的限量，包括税收的最大限量和最低限量。

税收的最大限量主要是由以下因素决定的：（员）劳动力再生产的需要。为保证劳动力的再生产，税收就不能侵蚀劳动者的必要生活费用。（圆）资本的再生产。资本的再生产分简单再生产与扩大再生产。为保证资本的简单再生产，税收就不能侵蚀资本。为保证资本的扩大再生产，税收就不能妨碍民间投资。（猿）劳动力与资本的跨国流动。为保持并促进经济发展与社会进步，税收就不能驱使劳动力和资本外流。

税收的最低限量可从财政支出的功能与项目两个角度进行分析。从财政支出的功能来看，税收必须能够满足政府执行国防事务职能的最低需要，执行法律事务职能的最低需要和兴建公共工程与举办公共事业的最低需要。从财政支出的项目来看，税收必须能够保证非物质生产部门非生产性基本建设和更新改造的最低需要，保证维持政府日常运转的经常性费用的最低需要和对经济运行进行调节的最低需要。