

第一章 导论

第一节 税收概述

一、税收的概念

税收是国家为了满足其行使职能的需要，凭借政治权力，依据法律对一部分社会产品和国民收入进行分配，无偿地取得财政收入的一种方式。

税收是国家凭借政治权力进行的一种分配，或者说，是国家行使征税权力进行的一种分配。国家的征税权是通过法律、法令、法规等形式得以体现的，即国家为了体现其征税权力，确保财政收入，必然要通过立法机关制订有关征税的法律、法令和法规，预先规定征税的标准作为征税的法律依据和保证，纳税人不依法纳税，将会受到国家有关法律的制裁。同时，税收又是对一部分社会产品和国民收入的分配，或者说是国家参与整个社会产品和国民收入分配与再分配的运动。整个社会产品和国民收入的分配与再分配运动，是社会再生产过程各环节整体运动的一个组成部分，并且社会再生产运动中这部分社会产品和国民收入的分配与再分配，是以国家为主体的。由此可见，税收分配既是社会再生产运动的一部分，又是与国家联系在一起的再生产运动。

税收作为一种特定的分配形式，既是一个历史范畴，又是一个经济范畴。税收之所以是一个历史范畴，因为税收不是自有人类社会就存在的，而是人类社会发展到一定历史阶段的产物。在原始公

社时代，没有剩余产品，没有私有制，没有阶级，也就没有国家税收。奴隶社会时期 税收开始出现了 随着社会经济形态的变换 不同的国家曾使税收比过去更臻完善。因此，税收是伴随国家的产生而产生，随国家的发展而发展，还将随国家的消亡而消亡。税收之所以是一个经济范畴，因为社 会再生产过程 包括生产、交换、分配、消费等四个环节。人们对社会产品的分配属社会再生产过程中的分配运动 是生产关系的一个方面 即分配关系 属经济范畴。同样，国家通过税收对一部分社会产品的分配与再分配成为再生产分配环节的一个特殊部分，或者说，构成生产关系中分配关系一个特殊部分，因此，税收也是一个经济范畴。税收无论作为历史范畴还是经济范畴，在不同的社会形态下，它必然为不同的阶级利益服务，反映不同的生产关系。

税收是国家为实现其职能，参与社会产品和国民收入的分配与再分配的运动。这种表现为货币形式与实物形式的分配运动，仅是税收在运动过程中表现出来的现象，税收的本质，则是以国家为主体，在参与社会产品和国民收入的分配运动的条件下出现的分配关系。毛泽东同志在《矛盾论》中论矛盾的特殊性时指出：“任何运动形式，其内部都包含着本身特殊的矛盾。这种特殊的矛盾，就构成一事物区别于他事物的特殊的本质。”^① 税收的本质 是指税收分配运动内部包含的本身特殊的矛盾，这种特殊的矛盾，规定了税收本身特有的本质。从社会经济发展的过程来看，不同历史阶段的税收分配，存在着质的区别。从同一历史阶段税收的分配运动来看，税收分配与其它经济分配，也存在着质的区别。税收这种特殊的分配关系，不因国家不同，社会不同而改变。但这种特殊分配关系的阶级属性，却因生产关系的性质不同，即社会制度和国家不同而不同。在生产资料私有制条件下 奴隶制、封建制、资本主义的国

^① 《毛泽东选集》第一卷，1966 年版，第 283~284 页。

家税收都反映了一种剥削关系 或者说“取之于民 用之于己”我国社会主义是以生产资料公有制为基础的生产关系，是全体社会成员之间根本利益一致的关系，社会主义税收的性质可以表述为“取之于民 用之于民”。在不同的社会经济条件下 由于国家的性质不同，它所体现的阶级关系不同，制定税收政策和制度也不同，相应地，税收所体现的分配关系也必然不同。

二、税收的特征

任何事物的特征，都是与其他事物相比较所表现出来的，税收的特征 是税收本质的具体表现 是指税收这种分配形式区别于其它分配形式的标志 如财政分配、信贷分配、价格分配等等。一般认为，税收具有强制性、无偿性、固定性三个特征。

（一）强制性

国家征税是凭借政治权力，以国家法令的形式加以规定的，是国家依照法律的强制课征，任何单位和个人，只要取得属于税法规定应该纳税的收入，或发生应该纳税的行为，都必须无条件地履行其纳税义务，不得违抗，否则将会受到法律的制裁。这种分配形式不受所有制形式的限制，同时又不同于以等价交换原则为基础的其他分配形式。税收的强制性是由征税的依据决定的。税收的征税依据是国家的政治权力，它具有明显的强制性。但这种强制采取法律和法令的形式，因而它实际上是一种法律强制。

（二）无偿性

国家征税之后，税款便由纳税人向国家单方面转移而成为国家所有 形成财政收入 国家不须为此向纳税人支付任何代价和提供某种特许权利 发生了所有权的永久转移。它与有代价地取得其他财政收入形式 如公债、国库券、规费等 有根本的区别。列宁曾

经指出：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬面向居民取得的東西。”^①因此，税收具有无偿性。

（三）固定性

国家征税之前，要以法律形式预先规定课税对象及每一单位课税对象的征收比例或征收数额，按照预定标准征收，纳税人只要取得了应该纳税的收入或发生了应该纳税的行为，征纳双方就必须严格按照税法规定的标准征纳，未经国家调整，任何单位和个人以及征收机关均不得任意改变标准，因而，税收具有固定性。

人们通常将税收的上述特征称为“税收三性”特征。税收的强制性、无偿性和固定性是相互联系、相互制约缺一不可的有机整体，但在不同的社会制度下，由于其所体现的分配关系不同，这些特征又具有不同的性质。在私有制条件下，税收所体现的都是“取之于民，用之于己”的具有剥削性质的分配关系；在公有制的社会主义条件下，税收所体现的是“取之于民，用之于民”与人民群众根本利益相一致的分配关系，因而它具有强制性与自觉性相结合，无偿性与返还性相结合，固定性与灵活性相结合的特征。

三、税收的起源和发展

（一）税收及其产生需要具备的条件

税收是以国家为主体的分配活动，它的产生有两个条件，一个是社会经济条件，另一个是政治条件，即国家存在的条件。

社会经济是税收存在的首要条件。物质资料的生产是人类生存和社会发展的基础。只有当社会生产力发展到出现了剩余产品，税收的产生才有可能。剩余产品是产生私有制的物质基础。原始公社时期，生产力水平很低，没有剩余产品，没有阶级，没有国家，自然也就没有国家参与社会物质资料分配的税收存在。

国家的出现，以及国家职能的活动，是税收存在的必要条件。在原始公社末期，由于奴隶主和奴隶的经济利益不可调和，需要有一种日益同社会脱离而又居于社会之上的力量，把阶级冲突保持在“秩序”许可的范围以内。这个力量就是国家。国家为了维持其存在和行使其职能，就有必要对一部分社会产品进行分配和再分配从而产生了税收。恩格斯说：“为了维持这种公共权力 就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^①由此可见，税收是国家参与社会产品分配的一种特殊形式，这种特殊分配形式，是在原始公社崩溃以后的奴隶社会时期才开始出现的，是在国家出现之后才出现的。

（二）税收的发展

税收作为一个分配范畴，它的发展，经历了从简单到复杂、从原始形式到现代形式的发展变化过程，这一过程是社会生产力以及生产关系的发展决定的。税收产生以后的不断发展主要体现在税收性质或体现的分配关系、税收制度的总体结构和税收分配形式的发展变化这三方面。

首先，税收分配性质或体现的分配关系的发展变化。税收产生以后，经历了奴隶制税收、封建制税收、资本主义税收到社会主义税收的发展变化。各个不同社会制度的税收体现着各个不同社会制度的分配关系。建立在生产资料私有制基础之上的奴隶制、封建制、资本主义税收“取之于民 用之于己”体现了私有制国家税收的剥削性质。而社会主义税收“取之于民 用之于民”体现了社会主义税收与广大人民群众根本利益的一致性。

其次，税收制度总体结构的发展变化。税收产生以后，税收制度结构的发展大致经历了三个时期。以古老的直接税为主的时期。在奴隶社会和封建社会，由于商品经济不发达，各个国家只能

《马克思恩格斯选集》第4卷 人民出版社1972年版，第167页。

开征直接对人或对物课征的税收，如对土地课征的土地税，以人为征税对象的人头税 对各种财产征收的财产税等。马克思说：“直接税，作为一种最简单的征税形式，同时也是一种最原始最古老的形式，是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。”^① 这一时期也有对商业、手工业以及进出口贸易开征的各种商品税、物产税等间接税，但这些税种处于次要地位，仅对直接税起补充作用。

以间接税为主的时期。这一时期起源于封建社会末期，盛行于资本主义生产方式确立之后。封建社会末期，封建自然经济逐渐为商品经济瓦解、取代，对商品的课税由此产生并得到发展。各个资产阶级国家采用各种各样的间接税，如对消费品课征的消费税或货物税，对商品销售、劳务经营课征的销售税或营业税，对进出口课征的关税等等。在这一时期，直接税降到了次要地位。 以现代直接税为主的时期。这是现代资本主义商品发展的产物。由于现代生产逐渐国际化，大工业的扩展，社会分工与协作的扩大，世界的出现，间接税与社会消费发生了双重冲突。国际上间接税体现为保护关税，阻碍和破坏了国家间的自由交换，在国内间接税破坏了国内市场商品价值的对比关系。因此，现代直接税继间接税而起，各资本主义国家普遍实行了以所得税为主的税收制度。

再次，税收分配形式的发展变化。在自然经济占统治地位的奴隶社会和封建社会，由于商品经济不够发达，实物和劳役是税收收入的基本形式 如各种农产物、土特产、兵器、牛马、衣甲以及各种军役、劳役、差役等。在商品经济高度发达的资本主义社会和社会主义社会，税收收入形式逐渐货币化，采用征收货币的形式。

（三）社会主义税收存在的必要性

我国目前正在建立社会主义市场经济体制，国家建设资金的绝大部分是通过税收筹集的，税收之所以存在主要基于以下理由：

《马克思恩格斯全集》第 8 卷，1972 年版 第 543 页。

(1)国家行使职能的需要。国家实现其职能需要消耗和占用一定的物质资料,税收所固有的三个特征,使它能够成为保证国家及时、稳定、均衡地取得财政收入,满足国家物质需要的重要手段。

(2)国家处理与不同经济成分之间分配关系的需要。在多种经济成份和多种经营方式并存的条件下,国家以税收形式参与他们的收入分配 既易为其所接受、理解 又利于贯彻公平负担、鼓励竞争的政策,繁荣社会主义经济。

(3)国家调节经济的需要。在社会主义市场经济条件下,税收是一种强制性的调节经济的手段,通过税收有利于调节社会供应与需求总量、积累与消费、国民经济各部门之间等重大比例关系,以及财力、物力和人力的流向等等。

(4)国家在国际交往中维护权益的需要。国家需要运用税收保护本国的权力和利益,实现在平等互利的基础上与各国开展经济技术交往,加速我国社会主义现代化建设。如国家灵活地运用税收政策,通过各种税收优惠的规定,鼓励符合我国需要的外资和国外先进技术的引进;利用税收杠杆配合对外贸易政策,促进外贸事业的发展。

第二节 税收的职能和作用

一、税收的职能

税收的职能是税收的职责和功能。它表示税收在社会经济生活中应该做什么和能够做什么。人们可以对税收提出要求 但这种要求必须是在税收自身所具有的功能范围之内。

税收具有什么样的职能是由税收的本质决定的。马克思主义

认为，在事物的职能和本质之间存在着必然的联系。税收的本质是个分配问题及其关系，由此决定的税收职能是在分配中为国家财政形成收入、调节生产者经济利益和监督经济活动。因此，税收具有收入职能、调节职能和监督职能。

（一）收入职能

税收的收入职能，就是税收在分配中为国家形成收入的职能。税收在分配中将一部分社会产品从生产者手上转移到国家手上，形成国家对社会产品的占有，这种占有就是它的收入职能。任何一种分配形式都具有特定的收入职能。例如，工资为劳动者形成收入，利润为生产资料所有者形成收入，利息为资金所有者形成收入，地租为土地所有者形成收入，等等。税收作为一种分配形式也具有相应的收入职能。与其他分配形式不同的只是，它形成的收入不是归劳动者、生产资料所有者、资金所有者和土地所有者而是归国家。

税收形成的收入归入国家财政，税收成为国家财政收入最基本的来源。所以，税收才成为一个财政范畴，税收的收入职能又叫财政职能。

税收的收入职能是税收最根本的职能。税收作为一个分配范畴，它在分配中首先表现出来的结果，就是把一部分社会产品转移给国家，形成国家的收入。几千年来，税收的存在和它在各种社会经济形态下的发展，都是表现为税收取得收入的具体方式在各种社会经济形态下的发展。同时，也正是这个职能奠定了税收在特定经济形态中存在的基本理由

税收可以为国家形成收入，并成为国家财政收入最基本的来源，但并不是国家财政收入唯一的来源。除了税收收入以外，一国财政收入中或多或少还有一些其他的收入来源。税收收入在国家财政的收入中有其特定的范围，这个范围就是主要用于维持国家政权建设。在确有盈余的情况下，再将盈余部分用于经济建设。

税收的收入职能在数量上通常表现为税收收入占国民生产总值的比重。它表示在一国国民生产总值中有多大的部分转移到了国家手上而为国家所占用。这个比重，目前在不同的国家之间，差距很大 高的在 50%左右 低的在 20% 以下。同时 这个比重 在我国 的过去和今天，差距也很大。一国国民生产总值中，究竟应有多大的比重通过税收成为国家收入，这取决于多种因素。如生产力水平、经济发展程度、国家的职能范围、人口状况和国际环境等。各国只能根据自己的具体国情来确定高低。

（二）调节职能

税收的调节职能，是指税收在分配过程中对生产经营者的经济利益和生产经营活动所产生的影响。税收是一个分配问题 它在分配中除了为国家形成收入以外，还会对纳税人的经济利益和经营决策发生影响。这是一个过程同时产生的两个结果。其中的第二个结果就是税收的调节职能。税收的调节职能，因其调节对象是经济活动，所以又叫经济职能或调节经济的职能。

税收的调节职能，首先表现为对纳税人经济利益如收入水平的调节，然后表现为通过经济利益而对纳税人的经济活动如经营决策发生影响。税收的调节 从其作用对象来看 是单个的具体的企业 但从其结果来看 则是整个的宏观经济。

税收的调节职能 是税收的本质中固有的。它包含在税收的本质中。但从它和税收的收入职能的关系来看，它又是从属于税收的收入职能的。在税收的分配中，取得收入始终是第一位的目标，税收分配规律也就是取得收入的规律。在这个前提下，或在取得收入的过程中 发挥对经济的调节功能。

因此，税收的调节职能是客观的，也是税收一开始就具有的。它的历史和税收的收入职能一样悠久。但是，税收的调节职能有一个从不太明显到逐渐突出的发展过程。在以土地私有制为基础的自然经济形态中 由于经济生活本身的简单化 税收对这种经济活

动的调节，虽然存在，却十分微弱，因此，没有引起人们的广泛注意。在商品经济形态中，情况有了很大的变化。由于商品经济的内部联系和自身的矛盾，商品经济中的税收对商品经济的调节就因其十分广泛和十分突出，而引人注目。税收的调节职能，虽然是在商品经济中才引起人们的广泛关注但它并不是在商品经济中才产生的，而是税收客观具有的，在税收一开始就具有的。

税收的调节，主要是通过它的各种要素来实现的。例如，征税对象、征税范围、税率、减税免税等等。这些要素既是税收执行收入职能的要求，也是税收执行调节职能的要求。如何将两种职能在这些要素上协调一致，是税收调节中要注意的主要问题。

税收的调节职能可以为国家所运用。税收的调节职能是客观的，有它自身的客观规律。国家不能创造这个职能，也不能改变这个职能发挥作用的基本规律，但是，国家可以利用这个职能。国家对税收调节职能的运用，需要两个基本条件。一是经济生活本身提出需要进行调节的问题，即利用税收调节职能的必要性。在自然经济下和商品经济的早期发展阶段，这种必要性并不总是很突出。二是国家对税收调节职能及其作用机制在主观上的认识，即利用税收调节职能的可能性。如果国家对这个职能的本来面目一无所知或知之甚少，那么，国家的利用就具有相当的盲目性，可能达不到预期的目的，反而会产生弊病。

由于税收的调节职能被国家有意识地利用，所以税收在国家手中，除了是获得收入的形式以外，还成为一个重要的经济杠杆。基于经济生活自身提出的问题和国家对税收作用机制的某些认识，税收被国家广泛用来调节经济生活的若干方面，解决经济活动中的许多问题，达到自己的政策目的。资本主义国家利用税收来稳定经济、降低失业率和控制通货膨胀，社会主义国家也运用税收来平衡供求、稳定通货、调节结构和发展对外经济交往。

（三）监督职能

税收的监督职能，是指税收在参与社会产品分配为国家取得收入的过程中，可以反映国民经济和企业经营活动中的某些情况、发现问题，提供解决问题的线索，从而对国民经济和企业经营活动进行监督。税收在为国家取得收入的过程中，它的特定方式要和国民经济的某些方面和企业生产经营活动中的某些环节保持相应的关系，这就可以通过这种关系来反映情况、发现问题，对经济起一种监督的作用。同时还可以通过税收制度的严格执行，如防止偷税漏税，反走私贩私，来维护正常的经济秩序，促进公平竞争。

税收的三个职能，统一于税收的分配过程之中。它们是税收分配过程同时产生的三个结果，因此，也是税收本质的展开和分解。在税收的分配过程中它们结成一个整体。取得收入和调节的过程，在客观上也就是监督的过程，同时，监督也有利于促进更好地达到取得收入和调节经济的目的。

二、税收的作用

税收的作用是税收的职能在特定政治经济条件下的具体表现。因此，税收的作用一方面决定于税收的职能，另一方面也决定于具体的政治经济形势。由于各个国家的政治经济形势并不完全相同，所以税收的作用在各国间存在着差异。同一国家的不同时期，如果具体的政治经济任务有变化，税收在不同时期发挥的作用也就不完全相同。例如在我国，在国民经济的恢复时期、对私改造时期、全面建设社会主义时期、“文革”时期和改革开放时期，税收的作用都有或大或小的差异。

在社会主义市场经济体制下，我国税收发挥的作用主要有：

（一）为国家财政及时足额地取得收入

在社会主义市场经济体制下，国家一方面要进行政权建设，维持国家机器的运转，另一方面还要进行经济建设和宏观调控，这都

需要大量的财政资金。税收将继续发挥为国家财政及时足额地取得收入的作用。税收具有为国家取得收入的职能，同时，它又以国家政治权力为后盾，所以，税收收入历来是国家财政收入的主要来源，在国家财政收入中一直占有重要的比重。改革开放以前的 30 年间，税收收入在财政收入中占到 50% 左右。改革开放以后，由于对国营企业进行利改税，这个比重曾一度急剧地上升到 90% 以上。在社会主义市场经济体制下，由于对国有企业实行税利分流和较多地举债，所以税收收入占财政收入的比重将会有一些下降。但是，由于国有资产收益受国有企业经济效益和经营状况的制约，国债要还本付息，税收收入就仍将是国家财政收入最基本的来源，并将在财政收入中占有较高的比重。

（二）公平税负、鼓励平等竞争

市场经济是自由竞争的经济。竞争必须具有公平的环境。公平税负、鼓励平等竞争，是市场经济对税收的基本要求之一。如果税负在许多方面不公平，高低有别、区别对待，那就不是对自由竞争的鼓励，而是妨碍。因此，也就不符合市场经济的要求。税负的公平，既包括所得课税的公平，也包括商品课税的公平，既包括不同所有制企业的公平，也包括不同地区的公平，总之，它的公平应是全面的。但是，税负的公平，并不妨碍对某些例外情况进行区别对待。在全面公平基础上的某些区别对待和税负不公平，完全是两回事。对某些特殊情况特殊处理，不是对公平的违背，而是灵活运用。

这个作用和过去在计划经济体制和有计划的商品经济体制下相比，有很大的不同。过去对不同的商品课征高低不等的税收，对不同所有制的企业和不同地区的企业实行区别对待，这是与过去的计划经济体制和有计划的商品经济体制相适应的。在市场经济体制下，必须公平税负，对不同的商品、不同性质和不同地区的企业一视同仁，只对个别情况进行调节，以鼓励企业平等竞争。

（三）调节个人收入差距，实现社会主义共同富裕

个人收入分配上的平均主义，不利于调动劳动者的积极性和发展生产力。但是收入差距过大，以致出现贫富悬殊和两极分化，也不利于社会的稳定和经济的繁荣。不利于发挥社会主义制度的优越性。在社会主义制度下，对个人收入的分配，既要反对平均主义，又要反对两极分化，鼓励拉开适当的差距。

在社会主义市场经济体制下，个人收入差距的不断拉大将是不可避免的趋势。这就为税收调节个人收入差距、缩小贫富矛盾、实现社会主义共同富裕提供了广阔的余地。税收可以通过多种手段来发挥这个作用，如可以直接对个人收入征税，可以对个人财产征税，可以对某些消费支出征税等。这将是税收在社会主义市场经济中一个十分突出的作用。

（四）贯彻产业政策、调节宏观经济

在过去的计划体制和有计划商品经济体制下，产业结构的形成和调整基本上依靠国家的计划投资和计划价格。同时，在利用计划价格时，也运用对不同商品课征不等的税收来配合计划价格，这就产生了税收在商品课税上的广泛的区别对待。在市场经济体制下，由于价格的自由化和竞争的开展，产业结构的形成和调整将主要依靠市场，即市场对资源配置起基础作用。这样一来，税收在不同商品课税上的区别对待势必取消，改为公平税负，以利于市场对资源的配置。但是，另一方面，税收对产业结构的调整和贯彻国家产业政策的作用，仍将保留下来，对于那些依靠市场不能进行有效调节的产业部门，例如在市场中发展不起来的短线部门和压不下去的长线部门，仍将依靠国家的税收调节和其他调节。和计划体制下相比，不同的地方只在于，税收调节的范围将大为缩小，并突出调节的重点和方向，而其余的绝大部分产业部门将完全留给市场去调节。

除了产业结构以外，税收也将对国民经济的其他方面进行宏

观调节。如经济发展速度、总供求的平衡状况、地区结构、劳动就业、对外贸易等等。

（五 发展对外经济关系 维护国家权益

我国全面的对外开放已有十多年的历史。在过去的十多年间，对外经济交往方面取得了许多成绩。在发展社会主义市场经济中，对外开放的范围将更加扩大，步伐亦将加快，在对外经济交往中，不论是外国商品和资本输入中国，还是中国商品和资金输往国外，抑或是人员的往来，都要发生相应的税收关系。这些税收关系，既涉及到本国经济的发展，也涉及到对外经贸往来自身的发展，既涉及到本国的政治主权，也涉及到本国的财政利益，所以，必须妥善处理。过去税收在这些方面都发挥了很好的作用，今后将继续和更好地发挥作用。

（六 监督社会经济活动 维护正常经营秩序

税收分配涉及面广，可以涉及到国民经济各部门、社会再生产各环节和企业经营活动的各个方面。税收通过这种联系，在经济的各个方面反映情况、提供信息、发现问题，使有关部门采取相应的措施，从而对国民经济起一种监督作用。例如国民经济各个部门的增长是否正常、税收与相应的经济部门是否成比例，企业的生产经营状况和财务核算是否良好，等等。同时，税收通过严格执行税法、反偷税漏税和骗税、防止走私贩私、严肃征管，也能促使企业合法经营、公平竞争，从而维护正常的经营秩序。

第三节 税制概述

一、税收制度的概念

税收制度是为实现税收职能，由国家以法律形式规定的税种设置及各种课税办法的总和。

税收制度是税收关系的体现形式，也是税收职能的实现方式。之所以说税收制度是税收关系的体现形式，是指税收这一分配范畴是通过具体的税种和每种税的征税对象、纳税人、税率等具体征税办法来体现的；之所以说税收制度是税收职能的实现方式，是指为了实现税收职能，必须选择相应的税收制度。例如，为了保护资源的开发和利用，需要确立对资源课税的制度；为了取得财政收入和调节社会收入分配，需要确立对个人所得课税的制度等等。

税收制度的确立是通过国家法律形式规定的，这种法律就是税法。税法是由立法机关制定的并由国家政权保证执行的征税和纳税的行为规范，一般包括税法通则、各税种的基本法规、实施细则、补充规定等内容。其中，税法通则是一个国家征税的最基本的法律，它主要确定一个国家的税收制度、税制原则、税种设置等。例如我国 1949 年制定的《全国税政实施要则》德国 1919 年制定的《税收通则法》；各税种的基本法规有时直接称为税法或暂行条例，是每一种税的基本法律，它主要规定征税对象、纳税人和税率等内容。例如，《中华人民共和国个人所得税法》，《中华人民共和国消费税暂行条例》。实施细则是对各税种基本法规内容的解释如《中华人民共和国个人所得税法施行细则》，《中华人民共和国增值税施行细则》等等。补充规定是对各种特殊情况所作的适用说明如《关于将屠宰税下放给地方的说明》、《关于取消集市交易税和牲畜交易税的说明》等等。目前世界上只有少数国家单独制定税法通则，绝大多数国家则把税法通则的内容体现或包括在各税种的基本法规中。我国现行税法就采取的后一种作法。

二、税收制度的构成

税收制度是一个复杂的体系，它是由税种设置、税种的内部结构、税种分布、各税种之间的结合方式以及税种的归属等部分组成。

（一）税种设置

税种的设置是指一个国家开征多少税种，开征什么税种。国家的税收制度首先是由税种构成的，开征多少税种，开征什么税种，是税收制度的核心问题。税收是国家取得财政收入的基本形式和国家直接掌握的经济杠杆，但无论运用税收取得财政收入，还是运用税收调节经济运行，都必须服从一个前提，即设置相应的税种。这是因为，税种是国家税收的具体表现形式，也是税收制度的最基本构成要素。

税种的内部结构也是税收制度的构成要素。它是税收制度的第二层要素。税种的内部结构是指一个税种的要素构成及其结合方式。它一般包括对什么征税、对谁征税、税基是什么形式、税率如何确定，在什么时间和什么环节征收等等。其中，最基本的要素有三个：一是对什么征税即确定征税目的物，这是构成一个税种首先要解决的问题，它是征税的依据，是一种税区别于另一种税的主要标志。因此，对什么征税是税种内部结构的基本要素之一。二是对谁征税，即确定纳税义务人，这是税种内部结构应解决的第二个问题。国家所开征的每一种税都必须规定纳税义务人，否则就不能构成一个完整的税种。三是税率如何确定，这是税种内部结构应解决的第三个问题。只有明确规定征税的数量界限，才能使征收机关和纳税人有章可循，按征收标准征收和缴纳。

（二）税种分布与结合方式

税种分布是指税种在社会再生产各环节的分布状况，也就是在社会再生产的各个环节上合理地选择课税点，形成合理的税种布局。不同的税种有不同的征税对象，而各不同的征税对象必然是包含在社会再生产过程的各个环节之中。因此，合理地确定税种在社会再生产过程中所处的位置和对社会再生产各个环节的影响、可以有效地发挥税收取得收入和调节经济运行的作用。

除了必须形成税种的合理布局之外，还必须解决各个税种之

间的优化组合问题，使一个个税种之间相互衔接、相辅相成，并有机地结合起来，构成完善的税收制度。

（三）税种归属

税种归属也是税收制度的一个重要组成部分。所谓税种归属，是指税种设置权是归中央，还是分别归属于中央和地方。一般来讲，税种的设置是与国家的经济管理体制和课税权力相联系的。国家的制度是集权型的，课税权力必然集中于中央，税种设置权归中央。国家的经济制度是分权型的，课税权力必然是分级掌握的，税种的设置权分别归属于中央与地方。总之，税种设置权无论是归属于中央，还是分别归属于中央与地方，都存在税种的归属问题。税种的归属不同，税收制度的构成就不同。

三、税收制度的作用

税收制度的合理与否，不仅决定税收作用的广度和深度。而且制约税收分配关系。因而，建立一个符合社会主义经济发展要求的、合理的税收制度，是进行税制建设和税制改革的出发点，它对社会经济的发展具有重要的作用。

（一）税收制度是实现国家方针政策的手段

国家方针政策的实现，必须通过各项经济制度的制定和实施才能完成，税收制度是国家经济制度的重要组成部分，它必须按照国家方针政策的要求，适应新形势下经济发变化情况的需要，通过不断的变革使其成为实现国家方针政策的手段。因为，税收制度的合理与否，直接关系到能否正确处理中央与地方以及国家、集体、个人的分配关系，关系到企业能否在市场中展开平等竞争，关系到经济结构能否进行有效调整等等重大问题。因此，一个合理的税收制度可以成为实现国家方针政策的重要手段，否则，就会影响国家方针政策的正确贯彻执行。