

第一章

纳税实务基础

学习目的

通过本章的学习,您应当能够:

1. 初步理解什么是税法,政府为什么需要征税;
2. 在自学税法的时候,会抓住核心法律内容;
3. 能够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. 熟悉哪些单位和个人需要办理税务登记,税务登记的内容;
7. 知道纳税人在纳税时所享有的权利;
8. 明晰国际税收的含义;
9. 能够解释国际重复征税产生的原因和避免的方法。



导入案例

叙永县针织内衣厂,属一家民营性质的从事腈纶内衣裤生产加工的针织企业,雇有工人20人,注册资金50万元,账务健全,专用发票由丁从雅负责保管、开具及购买。法人代表朱家志。该厂于2007年4月申报办理一般纳税人手续,6月1日开始领购增值税专用发票,到2008年10月20日止,共领购专用发票8本200份。

2008年10月12日,根据举报线索,叙永县国家税务局稽查分局在对该厂进行了税务稽查时,发现有以下情况。

(1) 采用单联填开、大头小尾的方式开具发票。仅从查实的4份专用发票比较,存根联价税合计金额6551.49元,抵扣联价税合计金额70961.20元,价税合计金额相差64409.71元,其中税额相差9329.61元;

(2) 2008年1月,刘永方离开叙永县针织内衣厂时,因为朱家志应付刘永方的钱,刘永方在2008年8月到该厂拿走了3万多元的货抵账,并提出要两份增值税专用发票。丁从雅就撕了两份增值税专用发票给刘永方;厂长朱家志的哥哥朱家明在该厂买了3万多元的货,

除据实开具一份3万多元的发票外,另外又撕出两份空白专用发票给朱家明。

问题:根据以上情况,请分析叙永县针织内衣厂在发票管理上存在着哪些问题。

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:政府为什么征税?纳税人为什么纳税?这是不能回避的基本理论问题,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,个人通过劳动取得收入,通过市场的买卖机制,解决个人的吃、住、行等基本生存问题。只是对于通过市场交易无法解决的难题,才会寻求市场之外的组织,比如政府的帮助。

其中有一类产品难以通过市场的买卖获取,那就是公共产品。什么是公共产品?按照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。比如在宽阔的马路上,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。正因为公共物品的非排他性的特质,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,这就会造成人们所必需的公共产品的短缺,或者称为“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,那也只能由公共部门——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具体的个人。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,征收规模会越来越膨胀,权力难以控制。如何驯服政府这头“怪兽”,保障纳税人的财产权利不受过度侵犯,必须在制度设计上采取“对峙”的形式设置权利“制衡链”,例如针对立法权,纳税人有参与权、决定权;针对征收权,纳税人有抗辩权;针对处罚权,纳税人有寻求救济权。通过这种对税收法律关系中征纳双方的权利的合理分配,实现双方的相互制约和相互激励。

通过以上分析,对于纳税人为什么需要纳税,逻辑线条就比较清晰了:法人和公民个人有公共产品的需求,而由于公共产品的性质,决定其无法从市场交换渠道获取,只能由政府提供,法人和公民为取得政府提供的公共产品缴纳税款。税收存在的必要性可以说是出于弥补政府提供公共产品的需要,但是,税收一旦存在就不仅仅起公共产品成本的补偿职能了。税收已经成为政府实施宏观调控的重要政策工具,它担负着公平收入分配、稳定经济等多方面的职能。

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,可以将税法划分为以下四个层面。

(一) 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律

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《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,《企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》等都属于税收法律的范畴。

(二) 全国人大或人大常委会授权立法

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。国务院经授权立法所制定的规定与条例和行政法规不同,它的法律地位高于行政法规,具有国家法律的地位,立法程序上也还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,在中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》就是以国务院令 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、行政法规抵触则无效。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《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,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,但在中国也存在授权立法,即人大授权国务院制定税收行政法规。通俗地讲,税法就是有权机关据以征税的法律,是征税人征税、纳税人纳税的行为准则。

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,其特征主要表现在三个方面。

一是强制性。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。

尽管税收具有强制性的特征,但征税毕竟是对公民财产的强力剥夺,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 1-2^①

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 3 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力,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》即写明:“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。

二是无偿性。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。

三是固定性。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、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的强制性的再分配,势必影响财富的分配格局和经济的运

^① 刘剑文,熊伟:《税法基础理论》,北京:北京大学出版社,2004

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,使税收发挥出积极的作用,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,干吗搞那么麻烦,规定一个税种,把所有的收入收齐不就行了吗?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,对经济的损害又最小,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做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

西方市场经济国家经过一段“田园牧歌”式的经济发展后,到20世纪20年代末遭受重大打击,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破产。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,但从他们的论著中可以看出,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作为经济运行的“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、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。

① [美]凯恩斯·就业、利息和货币通论·徐毓枬译·北京:商务印书馆,1963

② [美]萨缪尔森·经济学·高鸿业译·北京:中国发展出版社,1992

他们主张减税政策,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动走向,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(R. Musgrave)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。

(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、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。

^① [美]马斯格雷夫. 美国财政理论与实践. 蒋洪译. 北京:中国财政经济出版社,1987

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。因此,税收的经济效率原则就是国家在设计税种以及对纳税人、征税对象及税率等每一个税制要素的选择上应当尽可能减少对市场机制运行的影响,把税收对纳税人以及对经济机体的损伤降到最低限度。

(2) 行政效率

税收行政效率是指税收征收管理部门本身的效率。它主要通过一定时期的征税成本与入库的税收收入来衡量。如果征税成本保持在较低的水平,可以认为税收行政效率高,否则就是税收行政低效率。提高行政效率的主要途径是建立阳光政府、阳光税收,权力在有效的监督之下运行,从而提高执法水平和执法效率。

3. 公平原则

公平与否历来都是设计税制必须考虑的重要因素。如何“既拔到鹅毛,又不叫鹅叫”,第一位的必须恪守的原则是公平原则。公平原则又包括受益原则和能力原则。

(1) 受益原则

受益原则是指纳税人负担税款的多少,应根据纳税人从政府提供的服务中所享受到的利益的多少来确定,也就是说个人承担税收的数量应该与他从公共支出中受益的大小相联系。从政府提供的公共产品中获得利益多的,多缴纳税收,从政府提供的公共产品中获得的利益少的,少缴纳税收。

对受益原则的质疑来自两个方面:第一个方面是纳税人从社会获得的公共产品难以准确衡量,如个人从国防、警察、教育等各项公共支出中得到的利益就难以具体化;第二个方面,部分收入低、没有能力缴纳税款的群体,按照受益原则好似不应从社会得到公共服务,这显然有悖公平原则。因此,根据纳税人的纳税能力来设计税收负担的能力原则受到推崇。

(2) 能力原则

能力原则要求用纳税人的纳税能力来决定其承担税款的多寡。在此原则之下,对税款的承担程度取决于纳税人的纳税能力,而不是其从社会的受益多少。税收与纳税人的能力相联系,而不与公共支出发生关系。

根据能力原则,税收公平包括横向公平和纵向公平两方面的含义。所谓横向公平是指条件相同或纳税能力相同的纳税人,其税收负担也应该相同。横向公平主要保证纳税人在公平的税收负担下平等竞争。纵向公平也称垂直公平,即在纳税人的负担能力不同的情况下,缴纳不同数额的税。纵向公平原则适用于对负担能力不同的个人纳税人的收入进行再分配,削峰填谷,避免贫富差距过大。

4. 便利原则

税收的便利原则是指制定税法,包括实体法和程序法,要有利于税务机关征收,更要便利纳税人的缴纳,即应该具有明确、便利等特点。税法应该明确地规定税制的各个要素和征

收办法,使得征纳双方对相关征税事宜没有模糊之处。税务机关必须依法征税,企业和个人依法纳税,这就可以避免不必要的纷争。另外,税收的缴纳时间、地点和方法应该使纳税人感到便利,减少纳税人在纳税过程中的额外负担。

第二节 税种构成基本要素

按照制定法律的“要素不缺”原则,任何一部税法都应具备必不可少的因素,否则税法就不完备。税收实体法主要规范每一个税种的内容,税法要素也是构成税种的基本元素。任何一个完备的税种,必然包括纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、违章处理等要素。其中纳税人、征税对象、税率称为“三要素”,更是设计税种最基本的构成元素。

要理解税法,掌握每个税种的缴税技术,先从学习税种构成要素开始。

一、纳税人

纳税人是指税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人,也称“纳税主体”。每一个税种首先要规定谁缴纳税款,明确义务和责任的承担者。纳税人包括两类:自然人和法人。自然人指享有民事权利,并承担民事义务的公民个人。我国的流转税和个人所得税都规定个人是纳税人,特别是个人所得税是专门就个人所得征税的税种。成熟市场经济国家个人缴纳的税款占税收收入的大部分,中国个人直接缴纳的税款占税收收入的比重不大,但近几年来上升趋势明显。法人是指依法成立,能够独立支配财产,并能以自己的名义享有民事权利和承担民事义务的社会组织。目前,法人在我国是最主要的纳税主体。

在税收理论与实践,与纳税人有关的还有四类“人”:负税人、代扣代缴义务人、代收代缴义务人、代征代缴义务人。

1. 负税人

顾名思义,负税人就是实际负担税款的单位和个人。也许会有人问,纳税人是负有纳税义务、缴纳税款的单位和个人,承担了纳税义务的单位和个人就负担了税款,二者应该是一类“人”。应该说,在有些情况下,“纳税人”和“负税人”是一致的,比如个人所得税,某人缴纳了税款100元,他是纳税人也是税款的负担者。

但在另一些情况下,纳税人和负税人就不一致。比如,香烟的消费税纳税人主要是生产香烟的单位和个人,但负担税款的却是香烟的消费者,即“烟民”,这就是税收学研究的重要经济现象——税负转嫁。所谓“税负转嫁”就是纳税人通过价格的手段将缴纳的税款转嫁给他人负担。在西方,通常有这样一种说法,人一起床就要“纳税”,指的就是人起床后吃饭、喝水,而食品和水中含有税款,只要消费就要负担其中隐含的税款。这里的“纳税”指的是负税人的概念。

资料链接 1-3

取消农业税后农民依然是负税人^①

当全部取消农业税后,农村是否就成为了无税区?农民就不用再缴税了?取消农业税,减轻农民负担当然是大好事,但如果从此农民没有任何税赋负担,则是对于中国税收制度的重大误解。

^① 阳泉国家税务局网·取消农业税后农民依然是负税人, <http://www.yqtac.gov.cn>. 2006-08-01

农村居民,既是生产者,同时又是消费者,他们无论是购买生产资料还是购买各种生活资料,都要承担零售商在销售环节转嫁的流转税负担。诸如化肥、农药、种子、农机具等生产资料,食品、服装等生活资料,这些生产、生活资料都是农村居民日常的必需品,需求弹性非常小,农民购买商品所付的费用中,必然有一部分是税金。这是没有任何疑问的。无论从农民的生产消费,还是生活消费看,虽然他们不是直接的纳税人,但他们一定是负税人,他们还承担了大量的流转税负担。

因此应该看到,取消农业税后,并不等于农民不为国家作贡献或少为国家作贡献了,农民不再负担任何税赋的观点是错误的,农民作为社会的一分子也是社会的纳税人。

2. 代扣代缴义务人

代扣代缴义务人是指有义务从依法持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人。既然是义务人,代扣代缴人必须严格履行扣缴义务,对拒不履行扣缴义务的单位和个人,税务机关有权根据情节轻重予以处罚,并责令补缴税款。如《个人所得税法》规定,个人所得税以收入的取得人为纳税人,以支付其收入的单位和个人为扣缴义务人。

3. 代收代缴义务人

代收代缴义务人是指有义务借助与纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位,主要有受托加工单位、生产并销售原油、重油的单位等。代收代缴义务人不同于代扣代缴义务人。代扣代缴义务人直接持有纳税人的收入,可以从中扣除纳税人的应纳税款;代收代缴义务人不直接持有纳税人的收入,只能在与纳税人的经济往来中收取纳税人的应纳税款并代为缴纳。例如,在委托加工应税消费品业务中,委托人是消费税的法定纳税人,而受托者则是代收代缴义务人。

4. 代征代缴义务人

代征代缴义务人是指因税法规定,受税务机关委托而代征税款的单位和个人。由代征代缴义务人代征税款,不仅便利了纳税人税款的缴纳,有效地保证了税款征收的实现,而且有利于强化税收征管,有效杜绝和防止税款流失。

二、课税对象

课税对象又称征税对象,是税法中规定征税的目的物,是征税的客体,解决对什么“东西”征税的问题。每一个税种都有自己区别于其他税种的征税对象。比如,我国增值税的征税对象是销售货物、提供应税劳务过程中产生的增值额;消费税的征税对象是应税的特殊消费品。

课税对象的选择是随着生产力的发展和产业结构的变化而有所不同的。在农业社会,土地和人丁是主要的课税对象,对土地和人丁的征税称为古老的直接税。进入工业社会,工业品的销售额成为主要的课税对象,称为现代间接税。目前,人类正从工业社会进入后工业社会即信息社会,产业结构、政府职能正在或即将发生巨大变化,课税对象也转向以个人收入为主,进入现代直接税的征收时期。公民个人所纳税款在国家财政收入中的重要性正在凸显。

与课税对象有关的还有以下三个重要概念。