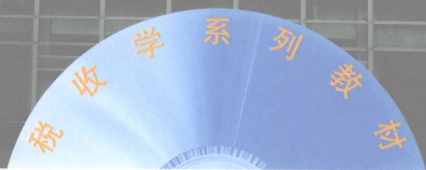




普通高等教育“十一五”国家级规划教材



税收学原理

送教学资源

杨斌 著



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

税收学系列教材

国家自然科学基金资助项目 (70573086)

税收学原理

送教学资源

杨斌 著



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

内容简介

本书是普通高等教育“十一五”国家级规划教材。本书主要阐述税收基本概念、税收类型、现阶段中国税收的基本概况,研究税收历史、政府课税的依据和税收主要特征,提供判断税制优劣和税收政策好坏的标准,阐明用于分析中国现实社会经济文化下税收效应的思路、方法和理论模型,系统论述主要税种的制度设计原理和中国税制改革的方法、思路。本书是作者30年来从事财政经济理论学习、研究和教学的结晶,在写作过程中尽可能吸收古今中外理财治税的优秀思想、典范性实践经验和最新研究成果。突出基本理论、基本知识和基本技能,注重知识点的成熟性、凝练性、时代性,强调教材内容的逻辑性、系统性、开放性,在此基础上,还试图达到如下特点:全面性和真实性、论辩性和智慧性、创新性和本土性、通俗性和透彻性。

本系列教材包括《税收学原理》、《中国税收法律制度》、《税收管理与税收筹划》三本,是为综合性大学和高等财经院校经济类、工商管理类、公共管理类、法学等各专业同学学习税收基本理论、中国现行税法、税收管理而编写的教材,可供国家税收、税收学或税收概论、中国税制、税法、税务管理、税收筹划等课程作本科或研究生教学用书,也可作为财税部门、企业单位和法律工作者的学习材料。

本书配套教学课件,免费赠送给教师,详情请看看书后的“教学支持说明”或向高教社驻当地的教学服务中心咨询。

图书在版编目(CIP)数据

税收学原理/杨斌著. —北京:高等教育出版社, 2008.7

ISBN 978-7-04-024405-2

I. 税… II. 杨… III. 税收理论-高等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第067144号

策划编辑 权利霞 责任编辑 赵鹏 封面设计 刘晓翔 版式设计 张岚
责任校对 王超 责任印制 陈伟光

出版发行	高等教育出版社	购书热线	010-58581118
社 址	北京市西城区德外大街4号	免费咨询	800-810-0598
邮政编码	100120	网 址	http://www.hep.edu.cn
总 机	010-58581000		http://www.hep.com.cn
经 销	蓝色畅想图书发行有限公司	网上订购	http://www.landracom.com
印 刷	涿州市星河印刷有限公司		http://www.landracom.com.cn
		畅想教育	http://www.widedu.com
开 本	787×1092 1/16	版 次	2008年7月第1版
印 张	23.5	印 次	2008年7月第1次印刷
字 数	570 000	定 价	35.00元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 24405-00

人类与动物界的本质差别是人类组成社会，每一个人都生活在与他人的关系之中，除了个人、家庭和社团(包括企业)需要外，不可避免地存在公共需要。由于市场存在失灵或市场体系不发达、不健全，公共需要无法通过市场加以满足，政府作为社会管理的机关，就主要地承担了提供公共产品、满足人们公共需要的职责。政府要履行其职责，就需要社会成员通过一定形式缴纳费用，以供其需，这是人类社会必然要付出的代价。税收就是政府进行这种费用筹集活动的主要形式。

如果政府仅仅为了获得经费，可以采用摊派的办法，例如按人口均摊政府支出，那么政府筹集经费或资金的活动就十分简单了。但是现实社会是分阶层的，有穷人、有富人，有青壮年、有老人和小孩，同量货币或财产价值对他们的效用不同，他们对均摊政府支出的承受能力存在很大差别，采用人均摊派(人头税)的办法会导致一部分社会成员无力支付税收，而一部分社会成员负担很轻，这样要么政府不能获得足够的收入，要么没有负担能力的社会成员将承受极大的痛苦，从而造成严重的社会福利损失。在具体征收过程中，对谁征收、以什么为课税对象、课征的数量和方式等都会对经济活动主体产生不同影响，征税本身也需要耗费成本，也会造成福利损失。因此，政府筹集资金的活动就不能只考虑获得一定量的收入，还得考虑其对社会福利的影响，要找到对社会福利影响最小的办法。要做到这一点，就要研究税收的本质属性，选择合适的税基，设计合理的制度，确定适度负担规模，明了税收的作用效应。因此，就需要一门专门的学问——税收学。税收学主要应用经济学基本原理、法学理论和其他相关学科知识，基于税收实践，研究税收本质属性和运动规律，提供指导、分析、评价税收实践的概念和方法，阐述税制设计的依据和原则。

本书是为本科相关专业编写的税收学原理性教材，主要阐述税收的基本概念、税收类型、现阶段中国税收的基本概况，研究税收历史、政府课税的依据和税收的主要特征，提供判断税制优劣和税收政策好坏的标准，阐明用于分析中国现实社会经济文化下税收效应的思路、方法和理论模型，系统论述主要税种的制度设计原理和中国税制改革的方法、思路。

本书是笔者30年来从事财政经济理论学习、研究和教学的结晶，是在其主持的多项国家自然科学基金和社会科学基金项目成果积累的基础上完成的，也是国家自然科学基金项目“农村地区非对称型财政的机理分析和乡村财政制度设计”(编号70573086)的基础性成果之一。笔者在写作过程中尽可能吸收古今中外理财治税的优秀思想和典范性实践经验，特别注意归纳整理近几年经济理论界、法学界的最新研究成果，关注中国财税管理实践中遇到的问题，注重澄清某些流行观点，按照经济学、管理学、法学各专业学生和从业人员学习税收学的需要，突

出基本理论、基本知识和基本技能，注重知识点的成熟性、凝练性、时代性，强调教材内容的逻辑性、系统性、开放性。在上述基础上，本书还试图达到如下特点：

1. 全面性和真实性

中国政府课征的税收表现方式多样，既有以税收名称出现的，也有以其他名称出现的；既有依据全国人民代表大会通过的税法征收的，也有依据中央政府制定的税收条例征收的，还有依据部门规章或红头文件征收的；既有由专门税务机关负责征收管理的（大部分正税），也有直接由收入使用部门负责征收管理的（主要为杂税）；既有正税，也存在名目繁多的杂税。不少的教科书和文章只将具有税收名称的财政征收当作税收，实际上这样所提供的信息既不真实、也不全面。本书从税收的本质特征出发，不仅将以税收名义出现的税收纳入研究考察范围，而且将不以税收名义出现而具有税收实质的所有财政征课加以研究，这主要包括以费、政府性基金等名义出现的财政收入项目，例如各种政府性基金、社会保险费、排污费等，它们没有以税收名义出现，有的也不归专门的税务机关负责征管，但却具有税收的所有性质。只有这样从税收实质而不是从名称出发，才能反映税收的全面、真实情况，才能了解税收负担全貌，才能正确地并且有可比性地计算税收占 GDP 和政府收入的比重。

2. 论辩性和智慧性

税收学作为经济学的分支，在经济学基本原理没有新突破的时候也难以完全更新。本书作为本科阶段的教科书，仍然需要将已经成熟的、公认的税收学基本知识和原理作为基础内容，但本书尽可能注意到理论原则的假定前提、制度政策的社会文化背景，通过对重要的理论和制度政策模式的辨析，告诉读者谨慎地对待所有的基本原理，不仅让学生掌握税收学的基本原理和知识，而且着力提高他们对理论原则和制度政策模型的判别能力，避免在应用于中国实际时出现差错。古人云，“知有所合谓之智”，一种理论、一门知识只有在与实际吻合时，包括从历史中得出经验、从实践中得到招数，回到实践能够启迪思维、判别是非曲直、更新观念，才能上升到智慧层面，而只有用包含智慧的理论和知识作为教材，才能让读者具有及时发现问題、正确分析问題和妥当处理问題的思路和方法，从而达到增强能力、提高素质的教学目的。基于这样的考虑，本书自始至终关注分析方法，不厌其烦地告诉读者政府征税有成本，税收制度设计和政策的选择不能只是考虑财政利益，不能只考虑与国际接轨、健全法规，只考虑对经济增长的效应，还要考虑对绝大多数人民群众幸福程度的影响。任何税收制度和政策的改变都有成本，即产生降低社会福利的负面影响，希望读者通过学习掌握“两害相权取其轻”的思维方法，当遇到制度变革和政策改变时善于找到代价较低的方案，以此达到实际增进社会福利的目的。

3. 创新性和本土性

作为应用经济学分支的税收学，不可避免地要高度关注当前财政经济实际，从实际中获得问題，为解决问题而检验理论、创新理论。本书将分析和解决当前遇到的重大财政税收问題作为贯穿教材的一个主线，尽可能给出各种理论模式和已经或正在实践的各种方案，通过比较评论，以启迪正确思维和可行方案的产生，提高学习者的理论应用能力。在分析当前中国财税问題时，他国经验教训应当借鉴，本书着力吸收西方财税文献特别是已出版的教科书中蕴含智慧之光的思想和实践成果，力求内容上体现先进性和前沿性。但科学的财政税收理论的任何结论都是基于严格假定前提的，前提变了，结论就不正确。而前提所反映的往往是那个时代、那个

国家的人的活动行为中最普遍的特征，因此，经济学作为社会科学是民族的、时代的，不存在能够解释、处理经济财税问题的普世皆准的经济学说和财税原理。财政税收实践也是具体的、民族的、时代的，每一个时代、每一个国家都有其特殊的财政税收行为，财政税收制度和政策的产生都有其经济社会背景，只有在特定的文化环境中才能有效运行。英语国家（尤其是美国）的财政税收制度，是基于英美等国经济社会文化条件制定的，往往不是很适合于中国。在这个背景下产生的财政税收理论，要么因为不能解释中国现实问题或者不能为解决问题提供有用的思路和方略而变得无用，要么因为读者囫囵吞枣、食洋不化、生搬硬套而对财政税收实践产生弊害。中国的税收学需要研究中国特殊的税收现象、特有的税收行为。中国仍属于不发达市场经济国家，存在着与西方国家很不相同的独特的文化体系和人际关系机制。受经济、社会、文化的影响，中国还存在许多特殊的税收现象，如促使财富从农村地区和相对不发达地区向大中城市流动的非对称财政税收机制、税收制度的字面规定与实行结果的较大差异、正税不轻“苛捐杂税”很重、“暗税”的存在等。税收学只有对一个国家实际存在的特殊税收现象加以充分的阐述，才能具有智慧之学、经世之学的功能，税收学的有用性才得以体现。分析研究中国国情下的特殊税收现象，发现其特征、揭示其规律是中国税收学的重要任务。因此，本书致力于构建一套能解释中国不发达市场经济条件下税收的特殊现象的概念和逻辑体系，从而培养学生掌握中国现实条件下税收学理论范式、税收制度设计的原则和方法、处理税收问题的思维方式。

4. 通俗性和透彻性

一方面，数学化使经济学更加严密和富有逻辑，在一些场合会使复杂问题变得简洁、确定，但在不少场合也往往使简单问题复杂化，简洁的语言就能说清楚的事情，可能用了十分复杂的数学公式，在貌似高深的表面背后只是一种数学游戏。另一方面，在应用场合，往往更需要文字表达。因为对多数人而言，习惯于文字思维方式，而不习惯于符号表达方式，对没有学过数学或数学知识有限的人更是如此。本书作为一本入门式教科书，在阐述原理时尽可能少用或不用数学和曲线，对来源于用高深数学表达的理论原则，也通过理解辨析，抽取其中的思想精华，用文字表述展现。在本书写作过程中，笔者总是尽可能站在读者立场，使本书读起来轻松、易懂，富有启发性，努力做到概念准确、逻辑清晰、文字简练、阐述通俗，在通俗中体现透彻、体认深邃。

总而言之，笔者想给广大同学和学界同仁提供一本好的中国税收学教材，这个愿望能否实现，只有等待读者来评判。感谢高等教育出版社相关编辑不遗余力的帮助，使本书能够列为普通高等教育“十一五”国家级规划教材并顺利出版。

杨斌

2008年2月20日

第一章 税收概念和中国税收概况	1	均衡分析	113
第一节 税收的概念和分类	1	第三节 一般均衡框架下的税负归宿 分析	120
第二节 中国税收概况	9	第七章 宏观税收负担的衡量	128
第二章 税收大历史：中西治税实践的 经验和教训	18	第一节 宏观税收负担水平的测算和 轻重判断方法	128
第一节 国家(政府)、财政和 税收的起源	18	第二节 宏观税负与微观税负的差异 及其原因	135
第二节 中国税收的起源与发展	20	第三节 税收增长和国内生产总值增 长的相关性分析	138
第三节 中华人民共和国成立以后的 税收发展	31	第八章 税制结构分析与比较	144
第四节 西方税收的起源与发展	38	第一节 税制结构类型	144
第三章 税收存在的依据及其质的规 定性	48	第二节 发达国家与发展中国家 税制结构比较	153
第一节 国家的公共权力与税收	48	第九章 流转税设计原理	161
第二节 税收与剩余产品价值	52	第一节 流转税主要类型的 比较分析	161
第三节 政府公共权力主体与社会 财富拥有者的关系	56	第二节 增值税原理	168
第四章 税收制度设计的五项原则	61	第三节 中国现行增值税的制度 设计	194
第一节 公平原则	61	第四节 中国营业税和消费税的制 度设计	201
第二节 效率原则	74	第五节 燃油税和资源税改革的 讨论	206
第三节 适度原则	82	第六节 关税原理	213
第四节 法定原则	85	第十章 所得税和社会保险税设计 原理	228
第五节 合情原则	92	第一节 个人所得税原理	228
第五章 最优税收理论	101	第二节 企业所得税原理	247
第一节 最优商品税收理论	101		
第二节 最优所得税理论	106		
第六章 税负的转嫁与归宿	111		
第一节 税负转嫁与归宿概述	111		
第二节 税负转嫁与归宿的局部			

第三节	社会保险税原理	264	第一节	税收管辖权及其运用	
第十一章	财产税设计原理	274		实施规则	297
第一节	财产税概论	274	第二节	避免双重征税的办法和外	
第二节	房地产税原理和制度设计 ...	278		国税收抵免制度	318
第三节	遗产税和赠与税原理	289	第三节	国际逃税和避税的防止	
第十二章	所得税和财产税的国际			措施	330
	问题	297	参考文献		356

第一章 税收概念和中国税收概况

本章为读者提供入门性的主要概念，首先阐述税收的内涵和外延，纳税人、税基、税率等税收要素以及税收类别。其次概述中国当前主要的税收事实，从广义角度弄清政府征收了哪些税收，分析政府获得的狭义的和广义的税收，以及正税、杂税、暗税总量占国内生产总值的比重、占政府收入的比重，分析政府对新增国民财富的占用情况。另外还简要讲述税收管理和税制改革的情况。

第一节 税收的概念和分类



一、税收的概念和特征

(一) 税收的概念

从汉字的解析角度看，税从“禾”、从“兑”，本义是田赋，就是政府征收的农产品。最初是税、租同义，《说文解字》的解释为“税，租也”，都是表示抽取农产品的一定比例或数额。后来赋、税、租稍有差别，敛财曰赋，敛谷曰税，田税曰租^①。赋主要用于军队给养，而税和租满足政府一般开支。“税谓公田什一及工、商、衡虞之人也。赋共车马、兵甲、士徒之役，充实府库、赐予之用。税给郊、社、宗庙、百神之祀，天子奉养、百官禄食庶事之费。”^②再后来对租、税、赋就不加严格区分，习惯上将税、税收、租税、赋税当成一回事，也与西方关于税收(tax^③)的概念一致，即税收是政府对其管辖下的经济活动主体(包括个人、团体、企业等)所拥有的货币、实物或劳动力本身按一定比例或数量的征收，是经济活动主体为维持政府满足公共需要所作的贡献。税收按其征收的对象、征收方式、税款用途、立法层次的不同存在很多具体的表现方式和名称，如人头税、力役，所得税、工薪税，田赋、财产税，营业税、增值税、关税、消费税，社会保险税或社会保险捐，比例税、累进税，基金、正税、杂税、暗税等。

税收天然地与政府相联系，经济活动主体只有对政府所作的贡献才能被称为税收。例如，居民为社区(如居住小区)的服务缴纳的货币(如物业费)尽管也有明确的计收对象和比例，也用于社区公共需要，但不属于税收；某些经济行为如稿酬，按销售码洋的一定比例抽取，虽称之为版税，但属于类比说法，不属于税收范畴。政府的某些征收有时并不以税的名

① 史游：《急就篇》。

② 班固：《汉书》，卷二十四上，《食货志》第四上。

③ Tax is a contribution for the support of a government required of persons, groups, or businesses within the domain of that government(《美国传统词典》)。

称出现，但由于是政府按比例或数量对特定对象的无偿占有，实际上也是税收，如目前中国中央政府或地方政府为特定目的而向企业、个人征收的各种“基金”、“费”，名称不为税，但本质上是税收。

在法制比较健全的社会中，政府不论以税收名义还是以其他名义的任何课征均需要通过议会正式立法才能推行。但在法制不够健全的社会中，经常出现一部分财政收入形式（往往以税为名）通过议会或其他形式的人民代表机构立法，而一部分财政收入形式（往往以费或基金等名称）由政府或其下属部门、甚至地方各级政府或部门通过文件通知形式决定课征，其中有的属于临时性质，有的永久开征，往往形式多样、负担不轻，甚至在数量上超过法定的税收。在这种情况下，我们一般称通过正式立法的税收为正税，而未通过正式立法的各种具有税收性质的课征为杂税（或杂项负担）。历史上力役是很重要的一项杂税负担形式。力役又称劳役，就是直接征用劳动力进行道路、水利、楼堂馆所或其他公共工程建设或服务。

在中国特定的历史时期，政府还通过价格机制向特定的经济活动主体征集货币或实物。例如，在对粮食等主要农作物实行统购统销、对农用工业品实行计划调配的体制下，政府通过人为提高农用工业品的价格，以高于其价值的价格出售给农民，而同时人为降低粮食等农产品价格，让其销售价格低于其价值，从而获得价格“剪刀差”。由于其实质是对农民课征间接税，而“纳税人”并不知觉，学术界将这种课征方式称为“暗税”。在当代中国，在工业化和城市化过程中，农民不仅不能获得土地升值收益，而且还由于其被征用的土地资源补偿不足而造成财富流失。这种人为的不平等法律安排本质上也是设置了对农民征收“暗税”的规则^①。

为了厘清各种错综复杂的政府课征现象，从现象看本质，有必要进一步弄清税收的基本特征，以便区分税收与其他财政收入形式的区别，从实质上弄清税收的规定性，从而发现其数量特征。

（二）税收的特征

税收是最主要的财政收入形式，与其他财政收入形式相比具有强制性、无偿性、确定性、均一性 4 个基本特征。

1. 强制性

税收的强制性特征体现于依法征税。税与法有不可分割的联系，政府要征税必须颁布税收法律、法令，并通过专门机构执行，因为税收只存在于政府公共利益与个体（集团）利益有差别的场合，公共利益与个体（集团）利益的矛盾使缴纳主体不可能在没有法律威慑的情况下自愿地将其拥有的财富无偿贡献给政府，必须通过税法协调课征主体和缴纳主体的利益冲突。税法是政府法律体系的重要组成部分，是规范征税主体和纳税主体的行为准则，税法一经颁布就体现政府意志。政府征税机关、司法审判机关必须依法办事，不能以个人或单位意志代替政府意志、以个人或小组利益侵害整体利益，也就是说政府公共权力主体以法治税而非以权治税；缴纳主体必须依法纳税，偷、逃、抗税要受到制裁。征纳双方均须依法办事，不能讨价还价、以情代法、以权代法，违反税法要受处罚，这就是税收的强制性，这一特征使税收有别于

^① 笔者曾经估算出，1987—2001 年间，平均每年被征用的耕地为 214 万亩，每年平均通过耕地征用补偿不足向农民索取的“暗税”至少为 1 712 亿元。参见：杨斌，《将农民缴纳的“钱”还给农民——逐步建立解决“三农”问题的财政机制》，《涉外税务》，2004 年第 3 期。

公债、国有资产股息红利、上交利润等财政收入形式。

学术界有人认为，不适当地渲染税收以公共权力为依据的强制性会使纳税人产生被迫感和重负感，最终导致征纳双方关系紧张，因而要否定税收具有强制性特征的说法，主张观念“更新”，提倡税收具有自愿贡纳特征。持这种观点者主观愿望是好的，人人自愿纳税求之不得，但税收的强制性是几千年税收历史的客观事实。在法制社会中，强调税收的法律强制性不会导致征纳关系的紧张，反而有利于征纳关系的协调和民众纳税意识的培养，因为征税方按税法规定的行为准则行事，纳税方就有安全感，产生被迫感、重负感的只是不按税法办事的偷、逃、抗税者。在当前的生产力水平和社会状况下，否定税收的强制性、过分宣传自愿纳税只会使偷、逃、抗税的情况更加严重。为了使征税成本降低，我们希望越来越多的人能够自愿报税、纳税。但西方国家的税务管理实践证明，自愿报税的前提是对偷、逃、抗税的严厉惩处，是法律威慑和强制的结果。这种情况的出现基于法治文化，也基于将偷、逃、税视为偷盗公共利益、将诚信纳税视为美德的信任文化。要做到纳税人自愿报税，还必须建立公平明确的税法体系，形成严格执行税法的执法、司法及中介代理组织，构造疏而不漏的税收信息系统，推行普遍的源泉控制办法，使纳税人的一切经营、收入情况都处于征收机关控制之下，同时征收机关的一切行为、政府对税款的使用也在人民代表机构及法律、行政监督机关的监督之下。也就是说，自愿报税的税收文化环境的形成仍然有赖于强制性，强制性是税收的固有特征。

税收具有强制性特征，并不意味着强制性是好东西，只是说明其客观存在，是事实。税收是历史的产物，人类的理想社会是无税社会，世界上尽管存在很不相同的世界观，有许多的思想体系，而对无税社会的向往与对税收的憎恶却是相同的。富兰克林说过，世界上只有两件事是不可避免的，那就是税收和死亡。在中国古代，轻徭薄赋成为历代志士仁人的共同理想追求。因此，强调强制性的目的还在于提醒目前和将来的税收决策者、立法者和执法者注意税收的弊害，要尽可能选择社会福利损失最小的税收制度和政策。

2. 无偿性

税收基本特征之二是无偿性，或称不直接返还性，体现于政府征税时不向纳税人支付等价物或报酬。政府取得的税款转化为财政支出，用于提供各种公共产品，满足社会公共需要，单个纳税人或多或少从中获得利益，但其所获利益与所纳税款价值上不一定相等，纳税多者之所获不一定较多，纳税少甚至不纳税的人却可能获得较多的公共产品利益。税收的不直接返还性由公共产品的非竞争性和非排他性等特点决定。

中国有的学者认为税收不具有无偿性特征，认为税收是经济活动主体因享受和消费政府提供的公共产品而分担的社会共同费用，因此税收是公共产品的价格，与购买商品和劳务支付货币一样体现等价交换原则，是有偿的。这实质上是西方的“利益交换说”。利益交换说由古希腊先哲伊壁鸠鲁提出，17—18世纪在西方盛行，霍布斯、孟德斯鸠、亚当·斯密等曾系统阐述，核心思想是公众应按各自从政府提供的公共产品中享受利益的多寡缴纳税收，主要缺陷在于混淆公共需要和个人需要的差别。由于公共产品的非竞争性和非排他性特征，公共产品无法定价，政府以税款建立行政机关、举办公共工程、提供公共需要到底给每一个纳税人提供多少利益无从计量，等价交换因而无从谈起。如果每个人从政府公共产品的提供中获得的利益可以计量，那么就完全可按商品市场通行的做法那样一手交钱一手交货，就没有必要建立这么复杂的财政税收制度。正是因为公共产品领域无法进行等价交换才需要税收这一财政收入形式。

否定无偿性，强调利益等价交换，对征税实践也会带来危害。如果贯彻等价交换原则，那么征税的前提条件是政府要给纳税人与税款等价的利益，否则纳税人可以拒绝纳税。而实际上政府不可能给纳税人与其所付税款等价的利益，税收因而无法征收。

有的学者认为税收具有“整体有偿性”特征。这种观点从整个财政体系的应有性质即“取之于民，用之于民”的角度，是可取的，也是有意义的。但仅指税收特征就不够恰当。财政包括收入、支出两个方面，且有多种收入形式，税收毕竟只是财政收入的形式之一，从“收”这一角度谈不上有偿，纳税人纳税时并未得到任何报酬或代价，纳税的最直接表现是对政府的无偿贡献，将来从政府使用税款即提供公共产品中能获得多少利益，纳税时是不确定的。整体有偿性作为治税思想有积极意义，因为其希望人民缴纳的税收不被政府随意使用，税款要用在使人民得益的场合，征税的总体数量应该不能超过人民所得到的利益。但整体有偿性不是税收的基本特征，而无偿性或不直接返还性使得税收与公债、规费等财政收入形式区别开来，才是税收的基本特征。

3. 确定性或固定性

税收是政府公共权力主体对缴纳主体的财富所有权或占有权的一种“侵犯”，是利益的分配，征税过程始终贯穿着公共利益和个体(集团)利益的矛盾。为了使这种矛盾降至最低限度，税款的征收不能是随意的、可多可少的，而应是确定或固定的，对什么人征、对什么客体征、征多少、征税办法、征税的时间和地点、征税机关的权利和义务，都要通过税法明确规定。纳税人只要发生应税的业务、收入或行为就必须按税法规定按时如数纳税，不得不纳、少纳或迟纳。征税机关必须按税法规定行使征税权，不能随意改变征税标准，不得多征、随意减免或改变纳税时间和地点。

有人把固定性误解成永远固定不变，认为税收制度和政策都不是固定不变的，因而认为税收不具有固定性特征。这种观点持有者只从字面意义上理解固定性，固定性实际上指税法的确定性，因而说确定性更准确、更容易理解。税收制度和政策随社会生产力和社会生产关系的变化而改革、发展，不可能一成不变，但改革和发展的结果要体现在税法中，并在一定时期内保持稳定，不能朝令夕改。因此，确定性或固定性是税收的固有特征之一。

4. 均一性

既然税收是公共利益和个体(集团)利益矛盾的产物，缴纳主体向政府纳税是无偿缴纳，那么税收存在并被人们认可的一个前提条件是均一性，均一性因而构成税收的一个基本特征。征税不均一，不能做到一视同仁，税负畸轻畸重，公共利益和个体利益的矛盾就不可调和，税收的存在就成问题。税收的均一性要求同种产品、同种行为、同种或同类征税对象、同等纳税能力的纳税人纳一样或同量的税。税法体现了这一特征。例如，增值税、货物税法一般规定以货物销售为征税对象，同种应税货物销售适用同一税率；自产货物用于投资、生产者集体福利、生产者个人消费以及无偿赠送他人等实际上等于将自己生产的货物销售给自己，不属对外销售，视同对外销售，纳入征税范围；所得税法规定统一的征税范围、费用扣除标准、税率和计税办法，使实质相同的同量所得、有相同纳税能力的人缴纳同样同量的税。不体现均一性特征的财政收入征集形式不属于税收范围。例如，1994年税收改革中废止的《国营企业调节税征收办法》规定：“调节税以纳税人年度应纳税所得额为计税依据”，税率“由财税部门同企业主管部门核定”，“核定调节税税率时，先核定企业的基期利润。企业一九八三年实现利润，调

整由于变动产品税、增值税、营业税税率以及开征资源税而增减的利润后，为核定的基期利润，核定的基期利润扣除按 55% 计算的所得税和一九八三年合理留利后的余额，占核定基期利润的比例，为调节税税率。没有余额的，不核定调节税税率。”国有企业调节税以国营大中型企业所得税后利润超过企业合理留利水平的部分为征收对象，合理留利一般以 1983 年企业实际留利为基数核定，而这一基数一个企业一个样，因此调节税只能以一户一率形式出现，做不到同类对象同样征税，实质上是利润上交而不是税。均一性特征不仅使税收与一户一率分配形式区别开来，而且使之与规费、摊派等财政收入形式区别开来。明确认识税收的均一性特征对建立规范化的税收制度具有重要意义。

总之，一种财政收入形式是否为税收决定于其是否同时具备上述 4 个基本特征。同时具备上述 4 个特征，即使没有税的名称也是税；否则，即使冠以税的名称，也不是税。

二、税收的基本要素

按照税收的概念，税收涉及征收主体、纳税主体、征收客体、征收程度等内容，相应地其基本要素包括税收管辖权、纳税人、税基和税率等。

（一）税收管辖权

税收的征收主体是政府，政府独立自主地制定法律、设立机构对特定的经济活动主体（包括个人、企业、团体）征收税收的权力就是税收管辖权（jurisdiction to tax）。政府行使税收管辖权，可以基于两个基本因素。

第一，一国政府可以基于它所管辖的人的范围实施税收管辖权。一个国家的政府可以对受本国管理的所有人包括个人居民或公民、企业、团体等行使税收管辖权。就是说，只要是本国居民或公民，不论其所获取的收入或财产是否来源于本国，都要对本国承担纳税义务。一个纳税人是否成为一国的税收管辖对象，在自然人方面，就看是否为本国居民或公民，其主要判断标准是纳税人在征税国存在住所、居所或具有征税国国籍。在法人方面，就看是否在征税国注册或在征税国设有总机构或设有管理控制中心等。这种按照属人主义原则，以国家主权所能达到的人员范围为依据，以居民或公民为标准行使的税收管辖权就称为居民或公民税收管辖权。在行使这种税收管辖权的情况下，一个国家的政府可以要求纳税人就其来源于境内和境外即世界范围内的所得或财产承担纳税义务。

第二，一国政府还可以基于它所管辖的地域范围（包括领土、领海、领空）来实施其税收主权。即一国政府可以对与本国有经济源泉关系的所得或财产行使税收管辖权，只要所得或财产来源于本国境内，本国政府就有权对其征税，而不论所得的获得者或财产的拥有者是否为本国居民或公民。对非居民纳税人而言，只有在所得来源国或财产所在国履行了纳税义务，才能将有关所得或财产转移出境。这种按照属地主义原则，以国家主权所能达到的地域范围为依据，基于所得来源地或财产所在地而行使的税收管辖权，就称为收入来源地税收管辖权（source jurisdiction to tax）。在行使这种税收管辖权的情况下，对来源国而言，非居民纳税人只承担部分纳税义务，即只就其在来源国境内获取的所得或拥有的财产承担纳税义务，该纳税人在这个来源国境外获得的所得或拥有的财产，则不在该国税收管辖权管辖范围之内。

目前绝大多数国家都是两种管辖权并用。一方面，作为居住国要求本国的居民纳税人就其从世界范围获得的所得或拥有的财产承担纳税义务；另一方面，作为收入来源国要求从境内获

得各种所得或在境内拥有财产的非居民纳税人承担纳税责任。但仍有少数国家和地区只实行收入来源地税收管辖权。

（二）纳税人

从税收的概念中可以看到，税收是由政府管辖下的个人、企业或团体支付的，但并不是所有的个人、企业或团体都当然地是纳税人。纳税人(taxpayer)又称纳税义务人，是税法规定的直接负有纳税义务的个人、企业或团体，是缴纳税款的主体，包括自然人和法人两类。每一种税都有关于纳税义务人的规定，如果不履行纳税义务，则该行为的直接责任人应承担法律责任。但是纳税人不一定就是负税人。在存在税负转嫁的情况下，纳税人不是负税人；在不存在税负转嫁的情况下，纳税人与负税人一致。因此，纳税人是法定的税收缴纳者，而负税人是指最终实际负担税收的人，是经济意义上的税收缴纳者。本书将在第六章分析纳税人与负税人分离的情况与规律。不过本书在多数场合，特别是在将税收缴纳主体作为整体进行理论分析时，所采用的纳税人概念往往等同于负税人即经济意义上的税收缴纳者。

（三）税基

纳税人向政府缴纳税收不是任意、随便的，而是按税法规定从征税对象中抽取一定比例或一定数额上缴政府。征税对象又称课税对象、征税客体，是指对什么征税，即征税的标的物，包括应税的项目、事件、交易、行为等，不同的税种有不同的征税对象。例如，消费税的征税对象是应税商品或劳务项目，流转税(营业税、周转税)的征税对象是商品或劳务交易额，所得税的征税对象是一定时期纳税人的净收入，财产税的征税对象是纳税人的财产权。征税对象在质上通过税目(tax item)加以具体化，在量上通过计税依据加以具体化。税目是税法规定的征税对象的具体项目，反映具体的征税范围，代表征税的广度。计税依据又称税基(tax base)^①，是计算应纳税额的根据，反映具体征税范围内征税对象的应计税金额或数量。例如，财产税的税基是应税财产权的货币价值。

（四）税率

税率(tax rate)也是税收领域最常见的名词之一。税率一般情况下是应纳税额与计税依据的比率；但增值税税率是至纳税阶段止，应税货物或劳务全部已纳税额与该阶段计税依据的比率。税率的高低，体现着征税的深度，反映着国家在一定时期内税收政策的趋势，关系着国家财政收入与纳税人负担水平。同一性质的计税依据，不论数量大小，都按同一比例征税的制度为比例税率(flat rate or proportional rate)；按征税对象的一定计量单位规定固定税额的为定额税率。税基或计税依据数额由小到大划分若干级距或档次(bracket)，对不同级距的税基适用不同税率的制度为累进税率(graded rate or progressive rate)。在实行累进税率时，税基越小，税率越低；税基越大，税率也逐级递增。累进税率通常多用于所得税和财产税。

累进税率又可分为全额累进税率和超额累进税率。全额累进税率是以税基的全额作为累进依据，当税基超过某个级距时，就以全额适用相应级距的税率征税；超额累进税率是以税基超额的部分作为累进依据，税基每超过一个级距时，其超额的部分分别适用相应级距的税率征税。其税率形式一样，但征税结果不同。例如，某纳税期适用于所得税的累进税率如表 1-1

^① 税基可分为广义、中义、狭义三种。广义的税基又被称为税源或税本；中义的税基指的是征税对象；狭义的税基即计税依据。这里我们指的是狭义的税基。

所示。

表 1-1 所得税的累进税率表

应纳税所得额(元)		税率(%)	应纳税所得额(元)		税率(%)
超过	不超过		超过	不超过	
0	600	5	1 000	15	
600	1 000	10			

假定某纳税期应纳税所得额为 2 000 元,按照表 1-1 中的税率,若采用全额累进税率方式,则其应纳税额为 300 元,即 $2\,000 \text{ 元} \times 15\% = 300 \text{ 元}$;若采用超额累进税率方式,则其应纳税额为 220 元,即 $600 \text{ 元} \times 5\% + 400 \text{ 元} \times 10\% + 1\,000 \text{ 元} \times 15\% = 220 \text{ 元}$ 。

三、税收类别

为便于研究和统计,往往从不同角度对税收进行归类,主要类别如下:

(一) 流转税、所得税和财产税

征税对象是进行税收分类的主要依据。按照征税对象的不同,税收可分为三大类。一是流转税类(turnover taxes),为以商品劳务流转额(销售毛收入或增值额、销售数量、收购金额)为征税对象的一类税收,如销售税、周转税、增值税、消费税、营业税等。中国目前的资源税的税基是应税资源性产品的销售数量,虽然采用从量税,但也属于流转税。二是所得税类(income taxes),为以本国居民或非居民获得的毛收入扣除成本费用或个人宽免额的余额即纯收入为征税对象的一类税收,如企业所得税、个人所得税等。三是财产税类(property taxes),为以不动产或动产的存量(价值或数量)为征税对象的一类税收,如房地产税、遗产税等。习惯上把政府出于特定目的,对特定行为,就其收入或财产存量征收的税归为特定目的行为税类(behaviour taxes)。从严格意义上讲,特定目的行为税可按其实际征税对象性质归入上述 3 大类税收。划出特定目的行为税是为了研究方便。

(二) 从量税和从价税

根据税基是按货币价值还是按实物单位计量,税收可分为从量税(specific tax)和从价税(ad valorem tax)。从量税是以税基的数量(如重量、件数、容量、长度、面积等)为计量标准、按法定的税额计征的税。例如,对麦芽酿造的啤酒的普通进口关税按每升 7.5 元计征,黄酒的消费税按每吨 240 元计征,大城市的城镇土地使用税按每平方米 1.5~30 元计征(具体标准由各省、市、自治区确定),对未曝光窄短彩色胶卷的普通进口关税按每平方米 433 元计征,对原油按每吨 8~30 元课征资源税,等等。从价税是以税基货币价值为计量标准、按法定税率计征的税。目前大部分税种都是从价税,如增值税、营业税、消费税、企业所得税、个人所得税等。某些税种对某些税目还采用了从价和从量相结合的方法。例如,对粮食白酒、薯类白酒的消费税既要按 20% 的税率征收从价税,还要按每 500 克 0.5 元的定额税率征收从量税;对广播级磁带录像机的普通进口关税,完税价格不高于 2 000 美元/台的,按 130% 税率征收从价税,完税价格高于 2 000 美元/台的,既要按 6% 的税率征收从价税,还要按每台 20 600 元的标准征收从量税。这种征收方式被称为复合税。

对从价税，以税收与价格关系为标准，还可区分为价内税(taxes included in price)和价外税(taxes excluded from price)。税金包含在价格之中的税为价内税；税金作为价格附加的税为价外税。

(三) 直接税和间接税

以税收负担是否转嫁为标准，可把税收分为直接税(direct tax)与间接税(indirect tax)。直接以个人收入、企业财产、自有财产为征税对象，税负不能转嫁给他人的税为直接税；以商品劳务流转额为征税对象，税负可以转嫁给他人的税为间接税。

(四) 正税和杂税

从税收立法的层次角度看，税收可分为正税和杂税。一切经过人民代表大会及其常务委员会通过，或由其授权中央政府、地方人民代表大会立法的税收均属于正税。目前中国全部以税收名称出现的税收以及社会保险费、排污费等均属于正税。正税有一些显著特点，如：存在系统规范的法律，包括人大制定的税法或国务院授权制定的条例、实施条例或细则、解释性部门规章(红头文件)；存在专门的征收管理机构(包括国家税务局、地方税务局、各级海关、社会保险费征收机关、排污费征收机关)，非专门征收管理机构无权征税；存在的时间比较长，法律规则和基本政策长期保持稳定。正税之外所有具有税收性质的征课方式均属于杂税。它们的名称没有冠以税收，往往以政府性基金、费、资金等形式出现，决定开征的权力主体不是人民代表机构，而是中央政府或地方各级政府，更多的是中央有关部委，征收的法律依据往往是红头文件。杂税一般以满足某种建设项目或某一方面发展需要为名目，有一定存在期限，且款项由使用单位负责征收。

(五) 中央税和地方税

以税收管辖权的层次来划分可将税收划分为中央税(central taxes)和地方税(local taxes)。由中央政府立法并获得收入使用权的税种为中央税(在联邦制国家叫做联邦税，即 federal taxes)。由地方政府立法并获得收入使用权的税种为地方税。目前在中国，从正税角度而言，税收立法权归中央，省级政府只有对某些小税种(如城镇土地使用税、房产税等)税率和政策进行微调的权力，不存在严格意义上的地方税。目前所谓的中央税和地方税，主要从税款归属哪一级政府而言，归属中央政府列入其本级预算的为中央税，归属地方政府列入其预算的为地方税，一部分归属中央政府、一部分归属地方政府的税为共享税。

(六) 一般税和专用税

以是否在征收时规定税款的用途来区分，税收可分为一般税(non-earmarked taxes)和专用税(earmarked taxes)。大多数列入一般预算不指定用途的税种为一般税，这些税多属于正税范畴。而指定用途专款专用的税种为专用税，例如船舶吨税征收后交交通部专款专用，用于港口建设维护及海上干线公用航标的建设维护。在中国很多以基金或费的名义征收的财政收入多属于专用税，也可归入杂税范畴。例如，农网还贷资金是对农网改造贷款“一省多贷”的省、自治区、直辖市(指该省市区的农网改造工程贷款由多个电力企业承贷)电力用户征收的专用税(官方归类属于政府性基金)，专项用于农村电网改造贷款还本付息。再如民航机场管理建设费(简称机场建设费)是政府征收的专项用于机场建设的专用税。

(七) 事件税和累计税

按税基发生的周期性可将税收分为事件税(event based taxes)和累计税(activity based taxes)

两类。事件税指每一次应税事件或交易发生都要课征的一类税，如遗产税和赠与税在出现财产所有人死亡或生前赠与时发生纳税义务。累计税指对一个周期内进行中的各种活动累积结果征收的税收，如所得税需要在一个周期(纳税期)汇总收入和费用以其累计的净收入为税基，税基具有过程性和周期性特征。

第二节 中国税收概况

在了解了税收的基本概念之后，知晓中国当前税收的概况，对进一步学习研究税收其他问题是必要的。因此，本节用图表形式概述最近年份中国税收情况，包括税收结构、税收总额以及占政府收入和 GDP 的比重、税收的管理征收情况。

税收结构

为全面反映中国当前的征税情况，以下首先阐述正税结构，然后说明杂税(政府性基金)的具体项目。

(一) 正税结构

下面将人大立法和国务院发布条例征收的财政收入项目归入正税。这除了以税名称征收的税收以外，还包括社会保险费和排污费。以征税对象为依据，可将它们分类列举如下：

(1) 流转税类：增值税、消费税、营业税、关税、资源税、城市维护建设税、烟叶税、车辆购置税。

(2) 所得税类：个人所得税、企业所得税、社会保险费。

(3) 财产和行为税类：房产税、城市房地产税、契税、印花税、土地增值税、土地使用税、耕地占用税、船舶吨税、车船税、排污费。

2005 年，各类正税扣除出口退税以后的实际征收数额为 36 432.74 亿元，占 2005 年全部政府收入 55 528.89 亿元^①的 65.61%，占 GDP183 867.9 亿元的比重为 19.81%。如果不包括社会保险费和排污费，正税总额为 28 778.54 亿元，占政府收入的比重为 51.83%，占一般预算收入(即通常意义的财政收入)31 649.29 亿元的 90.93%，占 GDP 比重为 15.65%。说明一般预算的主要收入来源是正税。社会保险费在正税中的权重已经相当大，但社会保险费不在一般预算中体现。下面按包含社会保险费和排污费的数据，对税收结构进行分析。就三大类税收的结构看，在 36 432.74 亿元的正税总额中，流转税占 51.62%，所得税(含社会保险费)占 41.09%，财产税和行为目的税只占 7.29%，反映出中国的税制结构为典型的流转税和所得税双主体特征，见表 1-2 和图 1-1。从主要税种的构成看，增值税收入最多，达到了 10 933.54 亿元^②，占 30.01%；社会保险费收入 7 531 亿元，占 20.67%，居第二位；企业所得税收入 5 343.92 亿元，占 14.67%，排行第三；第四位为营业税，收入 4 232.22 亿元，占 11.62%；

^① 政府收入包括一般预算收入(即通常意义的财政收入)、基金预算收入(包括社会保险基金和其他政府性基金)、债务预算收入和预算外收入，但不包括所谓制度外无法统计的政府收入以及采取坐收坐支办法的未列入基金预算管理的收入。具体计算方法和数额参见：杨斌，《财政学》，东北财经大学出版社，2007 年版，第一章。

^② 包括海关代征的进口增值税，但已扣除出口退税。