

《税收理论与实践》系列丛书

税收理论与实践

靳万军 石 坚 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

《税收理论与实践》系列丛书

税收理论与实践

靳万军 石 坚/主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收理论与实践 / 靳万军, 石坚主编. —北京:
经济科学出版社, 2010. 1

(税收理论与实践系列丛书)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8999 - 6

I. ①税… II. ①靳…②石… III. ①税收管理 - 中国 -
IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 007516 号

责任编辑: 刘欣欣

责任校对: 王苗苗

版式设计: 代小卫

技术编辑: 董永亭

税收理论与实践

靳万军 石 坚/主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: esp@esp.com.cn

北京联兴盛业印刷股份有限公司印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 16 印张 430000 字

2010 年 1 月第 1 版 2010 年 1 月第 1 次印刷

印数: 0001—4000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8999 - 6 定价: 25.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

《税收理论与实践》 系列丛书编辑委员会

顾问	张志勇		
编委会主任	苏道俨	卢献匾	关礼
	刘佐		
编委会副主任	吴殿禄	蒙启华	李早春
	郑文临	李伟	靳东升
	靳万军		
编委会委员	洪训昌	冯传授	汪星明
	江燕	高丽峰	李本贵
	周华伟	石坚	陈琍
	伦玉君		

前 言

党的十六届五中全会确立了“十一五”时期经济社会发展的指导思想、原则、主要目标和任务，明确了推进税制改革的主要任务，并对加强税收征管、发挥税收作用提出了具体要求。十届全国人大四次会议通过的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十一个五年（2006~2010年）规划纲要》，明确和细化了“十一五”时期推进财税体制改革、完善税收制度的具体任务。根据“十一五”规划的指导思想，国家税务总局确定了“十一五”时期税收发展与改革的总体要求：以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导，全面落实科学发展观，认真贯彻执行党中央、国务院的一系列方针政策和对税收工作的各项要求，坚持聚财为国、执法为民的税务工作宗旨，进一步推进依法治税，深化税收改革，强化科学管理，加强队伍建设，确保税收收入稳定较快增长，充分发挥税收调节经济和调节分配的作用，为全面建设小康社会、构建社会主义和谐社会做出新的、更大的贡献。

当前，全国税务系统在创建学习型税务机关的过程中，为增强广大税务干部在新的税收征管环境中的应变能力，采取了多种措施提高干部综合素质。为了帮助广大税务工作者全面、系统地掌握税收基本理论及其最新发展，了解税收政策的调整，熟悉各税种的征管业务，国家税务总局税收科学研究所和广西壮族自治区地方税务局组织编写了《税收理论与实践》系列丛书。

本套丛书在立足权威性、高档次、高质量的同时，注重实用性和针对性。内容涉及货物和劳务税、所得税、财产税、税收管理，



等等，既反映税收理论与税制发展的历史轨迹和当前国内外最新研究成果，又介绍各国税务当局在税收管理方面的成功做法和先进经验。

丛书不仅有助于税务人员提高税收理论水平和实际工作能力，也可供有关科研机构 and 高等院校的专家、学者从事经济和税收理论研究时参考。

由于我们水平和某些客观条件所限，丛书中必然存在一些不足之处，恳请读者谅解，并批评指正。

《税收理论与实践》系列丛书编辑委员会

2007年10月1日

目 录

第一章 税收基本理论.....	1
第一节 税收的概念与特征.....	1
第二节 税收的产生与发展	15
第三节 税收的职能与作用	30
第二章 税收原则	47
第一节 税收原则发展概述	47
第二节 效率原则	61
第三节 公平原则	66
第四节 财政原则	72
第五节 稳定原则	75
第三章 税收法治	78
第一节 税法原则	78
第二节 税收法律关系	85
第三节 税收立法	97
第四节 税法适用.....	109
第四章 税收政策.....	121
第一节 税收政策与宏观调控.....	121
第二节 税收政策与财政政策.....	131
第三节 税收政策与货币政策.....	134

第五章 税收制度	139
第一节 税收制度要素	139
第二节 税收制度分类	148
第三节 税制结构	153
第四节 税收制度的改革与完善	183
第六章 货物和劳务税	202
第一节 货物和劳务税概述	202
第二节 货物和劳务税的实践模式	216
第三节 中国的货物和劳务税制	231
第四节 货物和劳务税的若干理论与现实问题	262
第七章 所得税	276
第一节 所得税概述	276
第二节 企业所得税	291
第三节 个人所得税	316
第四节 所得税的一体化	332
第八章 财产税和其他税	340
第一节 财产税	340
第二节 行为税	359
第三节 其他税	368
第九章 税收管理	375
第一节 税收管理概论	375
第二节 税源基础管理	381
第三节 税款征收管理	403
第四节 税务稽查	424
第五节 税收管理信息化	439

第六节 税收管理体制	445
第十章 国际税收关系	459
第一节 国际税收关系概述	459
第二节 税收管辖权	466
第三节 国际间双重课税及其消除	472
第四节 国际避税与反避税	477
第五节 国际税收协定	489
后记	501

【第一章】

税收基本理论

第一节 税收的概念与特征

一、税收概念的界定

税收是一个古老的财政范畴，当公共需求产生时税收也就随之产生。税收产生之后，人们就一直对税收的客观规律进行研究和探索，随着经济社会的不断发展和进步，人们对税收的认识不断更新和完善。

（一）马克思主义对税收定义的表述

马克思主义认为，税收既是一个与人类社会形态相关的历史范畴，又是一个与社会经济相联系的经济范畴。因此，“赋税是政府机器的经济基础。”^①“所谓赋税，就是国家不付任何报酬向居民取得东西。”^②“为了维护这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”^③可见，马克思主义认为，税收是实现国家职能的物质基础，

① 《马克思恩格斯选集》（第4卷），人民出版社1995年版，第167页。

② 《列宁全集》（第32卷），人民出版社1988年版，第275页。

③ 《马克思恩格斯选集》（第3卷），人民出版社1995年版，第22页。

只有出现了国家,才有通过征税来满足国家政权行使其职能的物质需要。税收作为分配范畴与国家密不可分。由此,国家分配论和国家意志论成为中国税收和税法本质学说的支配观点。^①

(二) 国外学者对税收定义的表述

国外学者对税收定义的表述历来众说纷纭,其中有代表性的说法为:

英国著名经济学家、古典学派经济学的主要代表人物亚当·斯密,在1776年对什么是税收进行了解释,他认为:税收是“人民须拿出自己一部分私有收入,给君主或国家,作为一笔公共收入”。^②德国著名经济学家、财政学的主要创始人之一阿道夫·瓦格纳(Adolf Wagner, 1835~1917)给税收下的定义是:“所谓租税,从财政意义上讲,就是公共团体为满足其财政上的需要,凭借其主权,作为对公共团体的事务性设施的一般报偿,依据一般原则和准则,以公共团体单方面所决定的方法及数额,强制地征自个人的赋课物;再从社会政策的意义上说,所谓赋税,就是满足财政上的必要的同时,或不问财政上有无必要,以纠正国民收入的分配及国民财富的分配,借以矫正个人所得与个人财产的消费为目的所征收的赋课物”。^③

英国的财政税收学者道尔顿认为:“所谓租税是政府向人民所征收的一种强制分担,与政府将给予纳税人劳务报偿的多寡无关,亦异于对任何违法者所征收的罚金。”

英国现代税收专家西蒙·詹姆斯在其所著的《税收经济学》一书中给税收所下的定义是:“税收是由政权机构实行不直接偿还

① 刘剑文:《财税法专题研究》,北京大学出版社2007年版。

② 亚当·斯密著,郭大力、王亚南译:《国民财富的性质和原因的研究》(下卷),商务印书馆1997年版,第383页。

③ <http://bike.baidu.com/view/1249748.htm>

的强制性征收。”^①

日本学者金子宏认为：“税收不是作为国家对特别支付的一种报偿，而是国家以实现提供公共服务而筹集资金这一目的，依据法律规定向私人所课的金钱给付。”^② 日本财政学者井手文雄认为：“所谓租税，就是国家依据其主权（财政权），无代价地、强制性地获得的收入。”^③

美国的塞里格曼认为：“税收是政府对于人民之一种强制征收，用以支付谋公共利益所需之费用，其中不包含是否给予特种利益的关系。”^④

以上是西方学者对税收定义的简单概括，反映了西方著名学者从各自的视角对税收的认识。一些专业工具书对税收的定义则是更为全面的阐述。

英国的《新大英百科全书》对税收的定义是：“在现代经济中，税收是国家财政收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收；它通常被认为是对政府财政收入的捐献，用以满足政府开支的需要，而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的，它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同，如出售公共财产或发行公债，等等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收，每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税义务。”

美国的《现代经济学词典》对税收的定义是：“税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性，它可以直接向居民或公司征收。”

《美国经济学辞典》对税收的定义是：“税收是国家或地方公

① 西蒙·詹姆斯、克里斯托弗·诺布斯著，罗晓林、马国贤译：《税收经济学》，中国财政经济出版社1988年版，第11页。

② 金子宏著，战宪斌等译：《日本税法》，法律出版社2004年版，第7页。

③ 井手文雄著，陈秉良译：《日本现代财政学》，中国财政经济出版社1990年版，第254页。

④ 塞里格曼：《租税各论》（英文版），第432页，转引自杨元杰：《税收学》，经济管理出版社2002年版，第4页。

共团体为筹集满足社会共同需要的资金，按照法律的规定，以货币形式对私人的一种强制性课征。”

日本《世界大百科字典》对税收的定义是：“所谓税收，就是国家及其他公共性团体以满足其一般经费开支为目的而运用财政权力向人民强制地征收金钱或实物。”《大日本百科事典》中也说：“税收又常称为税或税金，它是国家和地方自治团体为了维护其经费开支的需要而运用权力对国民的强制性征收。”

综观西方有关税收的定义表述，可以发现他们有以下几个共同点：一是税收征收的主体是国家或政府来征收（但亦有个别认为除政府外还包括公共团体）；二是税收的特征之一是强制征收或强制分担，不论纳税者是否愿意，均须按规定纳税；税收既不同于捐款这种仅体现提供者单方面意思表示的奉献收入，也不同于公有财产收入和公共事业收入，它是不必得到纳税者承诺的强制性收入。当然，这也并不意味着税收与作为纳税人的国民意志毫不相干。在民主主义国家，作为征税基本依据的税法就要由国会或地方议会来制定。从这个意义上说，税收也间接地体现了国民的意志；三是税收特征之二是无偿的，它不存在任何等价交换或等价报偿关系；四是税收课征的目的是为了满足政府经费支出的需要，或是为了满足社会的公共需要。

（三）中国学者关于税收定义的各种表述

中国学者对税收的定义亦进行了许多有益的探讨。有以下几种观点：认为税收是政府为满足费用开支的需要而对人民进行的一种强制征收或强制分担。持这种观点的，大多是早期的经济学者，他们大多受西方税收学者观点的影响，具有代表性的表述为：

《税收经济学导论》一书中对税收做了以下界定：“税收是国家为了满足一般的社会共同需要，按事先预定的标准，对社会剩余产品进行的强制、无偿的分配。”^①

^① 侯梦麟：《税收经济学导论》，中国财政经济出版社1990年版，第3页。

《中国税务百科全书》把税收定义为：“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。”^①

中国《政治经济学辞典》对税收的定义是“税收是国家按照法律规定对经济单位和个人无偿征收的实物和货币。”^②

胡中流、董庆铮编著的中央广播电视大学《国家税收》教科书定义为“税收是国家为实现其职能，按照法律规定，向经济单位和个人无偿征收实物或货币，以取得财政收入的一种方式”。

许善达主编的《国家税收》对税收的定义是“税收是国家为了满足公共需要，根据其社会职能，凭借政治权力，按照法律的规定，强制地、无偿地参与社会产品分配取得财政收入的一种规范形式”。^③

在中国，对税收定义尽管具有不同的表述甚至不同的观点，但分析一下却仍有如下共同点：税收是国家或政府的一种强制征收；税收是国家的主要财政收入来源；税收是无偿的；税收是一种分配关系。

因此，税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，强制、无偿地对社会产品进行的一种分配。而这里的职能从某种角度讲就是公共需要的反映。

二、税收的形式特征

税收作为一种凭借国家政治权力所进行的特殊分配，必然具有它的鲜明特征。税收同国家取得财政收入的其他方式相比，一般认为税收具有三个特征，即强制性、无偿性和固定性，这也就是人们

① 金鑫、刘志城、王绍飞：《中国税务百科全书》，经济管理出版社 1991 年版，第 1 页。

② 许涤新：《政治经济学辞典》，人民出版社 1980 年版。

③ 许善达：《国家税收》，中国税务出版社 2007 年版。

通常说的税收“三性”。但随着人们对税收理论认识的不同,税收的“三性”特征也发生了变化,如税收的有偿性^①、税收的规范性^②等特征。目前,税收的“三性”特征还没有定论,本书仅以传统的税收“三性”做阐释。

(一) 税收的强制性

税收的强制性是指国家依据法律征税,而并非一种自愿交纳,纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。

国家征税的方式之所以是强制的,是由税收的无偿性这种特殊分配形式决定的。国家征税就必然要发生社会产品所有权或支配权的单方面转移,国家得到这部分社会产品的所有权,纳税人失去了对这部分社会产品的所有权。特别是这种所有权或支配权的单方面转移又是无偿的,国家征税以后,既不向纳税人支付任何报酬,也不直接归还纳税人。所有这一切就决定了国家征税只能凭借政治权力,把分散在不同所有者手里的一部分社会产品无偿集中起来,满足国家行使职能的需要。

具体来看,国家是通过法律规定,依靠法律的强制作用来征税的。法律是由国家机关制定或认可,并用国家权力保证执行的一种行为规则。法律告诉人们应该做什么,不应该做什么。《中华人民共和国宪法》第五十六条明确“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。《中华人民共和国刑法》在第二编第三章中设立了第六节“危害税收征管罪”,为税收的征收提供了法律保证,同时也表明纳税人必须依法纳税,否则就要受到法律的制裁。

税收的强制性表现为国家征税的直接依据是政治权力而不是生产资料的直接所有权,国家征税是按照国家意志依据法律来征收,而不是按照纳税人的意志自愿交纳的。

① 李炜光:“税收‘三性’的再认识”,载《书屋》2007年第5期。

② 庞凤喜:《中国税制》,中国税务出版社2008年版。

（二）税收的无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后，其收入就成为国家所有，不再直接归还纳税人，也不支付任何报酬。税收的无偿性特征是从直观的角度对具体的纳税人来说的。税收的这个特征，是国家财政支出的无偿性来决定的。

从税收的产生来看，国家为了行使其职能，需要大量的物质资料，而国家机器本身又不进行物质资料的生产，不能创造物质财富，只能通过征税来取得财政收入，以保证国家各种职能的作用发挥。这种支出只能是无偿的，国家拿不出任何东西来偿还公民缴纳的税收。

税收的无偿性，使得国家可以把分散的资财集中起来统一安排使用。这种无偿的分配，可以贯彻国家的政策，改变国民收入使用额的构成和比例，同时也能改变财产分配状况。可见税收的无偿性是至关重要的，它体现了财政分配的本质，是税收“三性”的核心。

（三）税收的固定性

税收的固定性是指国家征税以法律形式预先规定征税范围和征收比例，便于征纳双方共同遵守。

这种固定性主要表现在国家通过法律把对什么征、对谁征和征多少，在征税之前就固定下来。税收的固定性既包括时间上的连续性，又包括征收比例的限度性。国家通过制定法律来征税，法律一经制定就要保持它的相对稳定性。国家通过法律形式规定了征收范围和比例，在一段时期内相对稳定，纳税人就要依法纳税。税收的固定性也包括时间上的连续性，它区别于一般规费以及对违法行为的罚款没收等。

税收通过法律规定了征收比例，使其具有限度性，对纳税人来说比较容易接受，对税务机关也有征税的尺度，便于征纳双方共同

遵守。

国家依据法律征税，连续地、经常地取得财政收入，同时满足了国家行使其职能的需要，国家不仅要维持政府的日常经费支出，如一般公共服务支出，还要满足外交、国防、社会文教、经济建设等政府支出，这就必然要求国家取得财政收入的重要工具——税收也必须具有固定性的特征。此外，税收的固定性也同强制性特征相联系，既然征税上是强制的就不能没有限度，引起纳税人的不满。征税必须有限度、有依据、有标准，使征纳双方都便于遵守。这个标准一经确定，就具有相对的稳定性和连续性，国家依据这个标准征税，纳税人依据这个标准纳税。

税收的“三性”是税收这种特殊分配形式的重要特征，正是由于税收具备这“三性”，才使税收成为国家一种重要的财政收入，使得税收经历了几千年的历史，在不同的社会形态、不同的国家里，都成为国家财政收入的支柱。它作为税收本身所固有的特性，是客观存在、不以人们的意志为转移的。无偿性是税收这种特殊分配手段的本质体现，国家财政支出采取无偿拨付的特点，要求税收必须采取无偿征收的原则。征税的无偿性，必然要求征税方式的强制性。强制性是无偿性和固定性得以实现的保证。国家财政的固定需要决定了税收必须具有固定性特征，税收的固定性也是强制性的必然结果。税收的三个特征相互依存、缺一不可。

三、税收与其他财政收入形式的比较

（一）税收与国有企业上缴利润的比较

上缴利润是社会主义国家国有企业上缴国库的一部分企业纯收入。税收与上缴利润是社会主义国家参与企业纯收入分配的两种方法。正确处理国家与国有企业之间的分配关系，是中国经济管理体制改革的重大课题。理解税收与上缴利润的联系和区别，具有十分