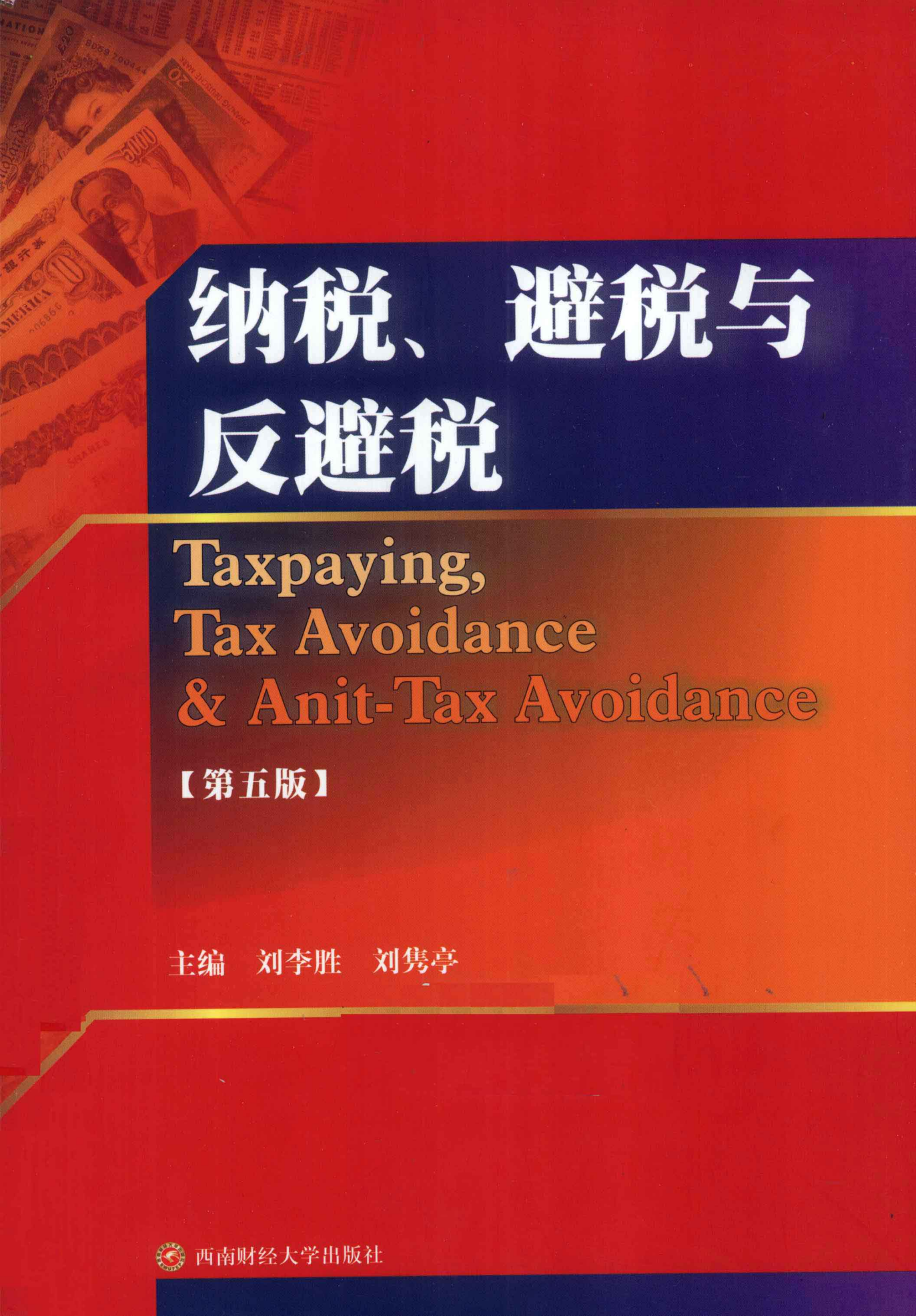




纳税、避税与 反避税

Taxpaying,
Tax Avoidance
& Anit-Tax Avoidance

【第五版】

主编 刘李胜 刘隽亭



西南财经大学出版社

纳税、避税与 反避税

**Taxpaying,
Tax Avoidance
& Anit-Tax Avoidance**

【第五版】

主编 刘李胜 刘隽亭



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

纳税、避税与反避税/刘李胜,刘隽亭主编. —成都:西南财经大学出版社,2012.3

ISBN 978 - 7 - 5504 - 0503 - 5

I. ①纳… II. ①刘…②刘… III. ①税收管理—基本知识—中国
②避税—基本知识—中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 258223 号

纳税、避税与反避税

主编:刘李胜 刘隽亭

责任编辑:孙 婧

助理编辑:王旭中

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街55号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	185mm*260mm
印 张	18.5
字 数	420千字
版 次	2012年3月第5版
印 次	2012年3月第1次印刷
印 数	1—4000册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 0503 - 5
定 价	33.80元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

前言

税收作为国家参与社会产品分配的手段，与纳税人密切相关。税收政策的制定，不仅影响着社会经济发展的速度，也直接或间接地影响社会的和谐。从纳税人的角度看，税款的征收无论怎样公平、公正、合理，在一定程度上都是纳税人的直接经济利益损失，减轻或免除税负自然成为纳税人的诉求。因此，纳税与征税、避税和反避税在国家或地区税收征管中一直是紧密相连的一场博弈。

影响企业税收负担的原因很多，包括企业所在国的产业政策、所处地区劳动力价格、所产出产品的优劣、企业营销策略、融资方式和投资方案等。因此，一个成功的企业要降低本企业的税收成本，仅仅注意经营过程中避免额外税收负担是不够的，必须要在企业决定所有经营策略之前就对该问题加以考虑，也就是要与企业经营策略同步进行。尤其是在市场竞争日益激烈的今天，通过税收规划和税收风险控制有效降低税收负担，往往能成为企业竞争成功的关键。

纳税人减轻税负的方法五花八门，概括起来无非是逃避税款缴纳和避税。在中国税收法制日臻完善的情况下，逃避税款缴纳这种行为，因为触犯国家法律，已经为企业经营者所弃用，税收筹划—避税成为企业必然的选择。随着中国市场经济的逐步发展，经济对外合作力度的不断加大，国外投资者和中国的一些企业的避税问题也日益突出，并严重影响了中国的利益，已经引起了中国政府的高度重视，中国政府已经将反避税工作作为近年税收工作的重点。这具体体现在：一是《中华人民共和国税收征管法》、《中华人民共和国企业所得税法》等税收法律、法规中分别加入了反避税的章节和条款；二是根据国际惯例和中国的具体情况，我国专门成立了反避税机构具体督导中国反避税工作。

避税和反避税作为纳税人与税收征管部门之间无法回避的主题将长期存在于各国的经济生活中。在经济全球化的挑战下，企业在市场竞争中的经营风险不断加大，最大限度地控制和降低税务风险，是企业在市场竞争中立于不败之地的基本需要和必备条件。公平税负，正确处理好税收收入和依法治税的关系，用税收政策促进经济发展，引导产业进步，也是税务机关的责任。企业要客观看待避税的作用，在避税过程中不要被短期的避税利益所吸引，触犯法律。如何合理控制和降低自身税负，同时又不违反国家的税收法律，是企业将要面临的重要挑战。

由刘李胜、刘隽亭主编的《纳税、避税与反避税》，因其简明、全面、实用的风格，受到广大读者的欢迎，已经四次修订再版。前四次的修订中，刘隽亭教授做了很多工作。考虑到近几年来我国税法经历较大的修订和调整，这次由刘李胜教授主持做

了第五次全面的修订；由丁淑芬总纂并对第六章进行了修改和补充；由丁淑芬、马万信、许振玲、刘铮、汤国明担任副主编；周维、吕冠男、刘李红、李明磊、刘芮华、苑苑、张可、杜宇、王莉、舒学健、朱山、吴亮、李斌、卢星、关书宾等参加编写工作；丁淑芬负责思考题的编写。本书作为高等学校、机关和企事业单位的教材及参考书，得到了许多优秀教师的极大认同和支持，受到许多国内外专家、学者、企业家、税务人员的重视和喜爱。在本书的修订和编著中，我们参考了大量文献资料和最新研究成果，在此向这些作者和所有者表示衷心的感谢。

作者

2011 年 10 月

目 录

第一章 中国现行税收制度	(1)
第一节 中国税制改革概述	(1)
第二节 税收概念及一般特征	(3)
第三节 税收制度的构成要素	(7)
第四节 税负转嫁	(14)
第五节 税收制度的分类	(17)
第六节 税收在社会主义市场经济中的地位和作用	(20)
第二章 货物和劳务税	(23)
第一节 货物和劳务税概述	(23)
第二节 增值税	(25)
第三节 消费税	(49)
第四节 营业税	(62)
第五节 关税	(73)
第三章 所得税	(86)
第一节 企业所得税	(86)
第二节 个人所得税	(108)
第四章 财产税、行为税和其他税	(117)
第一节 财产税、行为税概述	(117)
第二节 房产税	(119)
第三节 契税	(123)
第四节 车船税	(128)
第五节 印花税	(132)
第六节 车辆购置税	(137)
第七节 城市维护建设税	(139)
第八节 教育费附加	(142)
第九节 资源税	(144)
第十节 土地增值税	(149)

第十一节	耕地占用税	(159)
第十二节	城镇土地使用税	(161)
第十三节	烟叶税	(166)
第五章	税收征管制度	(168)
第一节	税收征管概论	(168)
第二节	税务管理	(172)
第三节	税款征收	(183)
第四节	税务检查	(188)
第五节	违规、违规处罚及法律责任	(189)
第六节	税务代理	(195)
第七节	税收征管体制改革展望	(197)
第六章	国际税收	(201)
第一节	国际税收的形成与研究对象	(201)
第二节	税收管辖权	(204)
第三节	国际重复征税	(207)
第四节	税收协定	(218)
第五节	国际税收管理的经验	(226)
第七章	国内避税和反避税	(230)
第一节	避税概述	(230)
第二节	内资企业常用的避税方式	(231)
第三节	外资企业的避税方式	(240)
第四节	个体工商户避税方式	(246)
第五节	个人避税方式	(248)
第六节	中国的反避税	(250)
第八章	国际避税和国际反避税	(263)
第一节	国际避税概述	(263)
第二节	国际避税的方式	(267)
第三节	国际反避税	(276)
参考文献		(287)

第一章 中国现行税收制度

第一节 中国税制改革概述

我国改革开放三十多年来，税制改革总是与经济体制改革发展相联系的。它已经成为我国促进经济体制改革，推动经济发展的不可缺少的手段。纵观中国的税制改革历程，大致包括四个阶段。

第一阶段是1978年到1982年。这是中国改革开放以后税制改革的酝酿与起步阶段。这一时期，中国的税制改革取得了第一次全面重大突破。一是适应中国对外改革开放的需要，初步建立了涉外税收制度。1979年先行一步改革的涉外税制主要包括：在货物和劳务税方面，暂时沿用1958年实施的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》，对涉外企业销售收入和货物征收工商统一税；在财产税方面则沿用1951年公布的《城市房地产税暂行条例》和《车船使用牌照税暂行条例》，对涉外企业的房产和车辆征税；在企业所得税上则积极开展立法工作。1980年先后颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》及其实施细则。1981年则颁布了《中华人民共和国外国企业所得税法》。据此包括货物和劳务税、所得税和财产税在内的一套比较完整的涉外税收制度建立起来。二是根据国内经济发展的实际情况，积极开展国内税制改革研究与试点。在货物和劳务税上，在对商品销售、劳务服务征收工商税时，提出将工商税按照性质划分为产品税、增值税、营业税和盐税四个税种的构想，并扩大了工商税的征税项目。在所得税上，将改革的中心定为国有企业利改税，对国有企业征收所得税。在其他税种上，恢复和开征包括城市房地产税、车船使用牌照税、印花税等一些地方税种，并将国有企业缴纳的固定资产占用费改为固定资产税。这期间颁布的一系列改革措施、政策为后来的税制改革打下了坚实的基础。

第二个阶段是1983年到1993年。这是中国改革开放以后税制改革全面展开的阶段。一是实行工商税收制度的全面改革。其一，包括：1984年国务院发布了《中华人民共和国产品税条例（草案）》、《中华人民共和国增值税条例（草案）》、《中华人民共和国盐税条例（草案）》、《中华人民共和国营业税条例（草案）》、《中华人民共和国资源税条例（草案）》和《国营企业调节税征收办法》，根据国务院颁布的税收法规，同年财政部颁布了相应的实施细则。1985年国务院发布《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》，1986年发布了《中华人民共和国房产税暂行条例》、《中华人民共和国

车船使用税暂行条例》，1988 年发布了《中华人民共和国印花税暂行条例》、《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》。其二，在颁布上述工商税收制度的法律后，对增值税、产品税、营业税、资源税在征税范围、税目、税率、计税方法和征税管理方面不断完善。二是完善所得税制度。包括 1984 年《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、1985 年《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》、1986 年《中华人民共和国城乡个体工商业户所得税暂行条例》、《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》、1988 年《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》、1991 年《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》统一。三是调节投资和消费的税收措施。包括 1983 年国务院发布《建筑税征收暂行办法》，开征建筑税。1991 年国务院发布《中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例》，自 1991 年开始实行，《建筑税征收暂行办法》同时废止。四是开征奖金税和工资调节税。1984 年国务院发布《国营企业奖金税暂行规定》，1985 年又先后发布了《集体企业奖金税暂行规定》、《事业单位奖金税暂行规定》，开始对超限额发放的奖金征税。五是保护耕地资源，1987 年国务院发布了《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》。六是开征了特别消费税和筵席税。

第三阶段是 1994 年到 2000 年。这是中国改革开放以后税制改革的深化阶段。从 1994 年起全面推行新税制，初步建立了适应社会主义市场经济体制需要的新税制。在流转税方面规定改革后流转税由增值税、消费税和营业税组成。在工业生产领域和批发、零售商业普遍征收增值税，对少量消费品征收消费税，对不实行增值税的劳务和销售不动产征收营业税。1993 年国务院发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》。在所得税上：一是从 1994 年起统一内资企业所得税。1993 年国务院发布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，同时废止《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》和《国营企业调节税征收办法》。二是统一个人所得税制度。1993 年全国人大颁布了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，并于 1994 年起实行，1994 年国务院发布《中华人民共和国个人所得税法实施条例》，同时宣布废止《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》和《中华人民共和国城乡个体工商业户所得税暂行条例》。其他税种：一是发布《中华人民共和国资源税暂行条例》，同时宣布废止《中华人民共和国资源税条例（草案）》和《中华人民共和国盐税条例（草案）》；二是发布《中华人民共和国土地增值税暂行条例》。根据国务院颁布的税收法规，同年财政部颁布了相应的实施细则。根据全国人大常委会的规定，1994 年国务院发布了《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例有关问题的通知》，指出除适应上述条例外还适用土地增值税、资源税、印花税、城市房地产税等暂行条例；同时对外资企业由于税制改革提高的税负给予了妥善解决的方法。由此适应社会主义市场经济体制要求的新税制体系初步形成。

第四阶段是 2001 年到 2010 年。这是中国改革开放以后税制改革的完善阶段，改革

的目标是建立适应完善的社会主义市场经济体制税收制度。2001年以后,中国为完善社会主义市场经济的需要,在农村税费改革、货物和劳务税改革、所得税改革、财产税改革,取得了一系列改革。一是货物和劳务税。增值税转型改革从2004年起在东北三省实行,从2007年、2008年继续扩大范围开始,2008年国务院公布修订《中华人民共和国增值税暂行条例》以后,自2009年起在全国所有地区、所有行业进行增值税转型改革,允许企业抵扣新购入设备所含的增值税。完善消费税。从2006年起,开始调整部分税目、税率。营业税:2008年国务院公布修订了《中华人民共和国营业税暂行条例》,从2009年开始实行。企业所得税:合并内资企业所得税与外资企业所得税。2007年第十届全国人大个人第5次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》,并从2008年1月1日起执行。个人所得税:中国从2005年起到2011年先后4次修改所得税法,从2011年9月1日起,将个人所得税的起征点从2000元提高到3500元。农村税费改革,废止农业税。从2001年开始,国家开始农村税费改革,2002年开始税费改革全面推开。2005年全国人大常委会通过了关于废止《中华人民共和国农业税条例》的决定,从2006年开始废止农业税。

2011年后税制改革的目标是,适应新的形势需要,建立起符合社会主义市场经济体制要求的科学的税制体系。重点解决合理调整税负,优化税制结构,完善各个税种包括考虑开征物业税、社会保障税,从而建立起符合社会主义市场经济体制要求的、符合国际惯例的税收制度。有关的课题讨论已经列上日程。相信我国新阶段的税制改革必将根据经济社会发展的需要取得丰硕的成果。

第二节 税收概念及一般特征

一、税收定义

税收是国家为实现其职能,凭借其政治权力,按照法定标准,依法参与单位和个人的财富分配,强制、无偿取得财政收入的一种形式,是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配形成的一种特定分配关系。此定义包含以下内容:

(一) 税收是国家取得财政收入的一种基本方式

税收是为实现国家的职能和任务服务的,这是所有国家税收的共性。历史上的任何一个国家(地区),不论其性质如何,为了维持自身的存在和发展,都必须耗用一定的物质和资金,因而必须采用适当的方式取得财政收入。税收就是在一定的经济条件下取得财政收入的一种方式。

(二) 国家征税凭借的是政治权力

征税主体是国家,国家征税凭借的是政治权力。国家取得任何一种财政收入,总是要凭借国家的某种权力。而政治权力是国家权力,是在一种可以超越所有权让,向纳税人实施强制、无偿征收的一种权力,也就是这种政治权力,才使得税收具有强制

性和无偿性的特征。

（三）税收必须借助法律形式进行

国家凭借政治权力把劳动者创造的一部分产品用税收的形式集中到国家手中，必须按照法定的标准进行。只有通过法律形式，才能使强制合法进行，才能规范和协调征纳双方的权利义务关系。

（四）国家征税的目的是满足社会公共需要

国家通过征税参与社会产品和国民收入额分配，把一部分社会产品或国民收入强制性地转化为国家所有，然后根据国家的意志支配、使用，以满足社会公共需要。

二、税收的基本特征

税收作为国家凭借政治权力进行的特殊分配，作为国家取得财政收入的一种特殊方式，具有某些显著的特征。这些特征是税收区别于其他财政收入方式的基本标志。

（一）强制性

国家征税是通过颁布法律、法令，凭借政治权力强制征收，任何单位和个人都必须依法遵守，否则会受到法律的制裁。国家为了征税，要制定一系列税收法律和法令，并纳入国家法律体系的组成部分。国家为了保证税法的贯彻与实施，在宪法和有关法律中都有税收条款。例如，中国宪法中就明确规定“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》修改后在第二编第三章第六节里规定了“危害税收征管罪”（第二百零一条至第二百一十二条）。可见，纳税是纳税人必须履行的法定义务，不以纳税人的意志为转移。

（二）无偿性

税收的无偿性是就具体的征税过程来说的，表现为国家作为统治阶级的代表，征税以后税款即为国家所有，并不存在对纳税人的偿还问题。对具体纳税人来说，纳税后并未取得任何报酬。从此意义上来说，税收不具有偿还性和返还性，是无偿的。但是从财政活动的整体过程看，税收取之于民，用之于民，政府征收的税款必须用于对公共社会提供公共物品和社会服务。从这方面来说，税收的无偿性又是相对的。税收无偿性的性质在一定范围和程度上，对改变社会财富分配的不合理状况，贯彻国家各项方针、政策起到了重要的作用。税收的无偿性是税收的其他特性的基础，因为只有无偿征收，才能体现国家的职能作用。

（三）固定性

税收的固定性是指国家在征税前，以法律形式设定了课税对象及每一单位课税对象的征收比例或征收数额。其固定性表现在两个方面：一是对国家来说，由于通过法律形式规定了纳税环节、征税范围、征税对象和征收比例等，这样一来，经济组织和个人应不应该纳税、纳什么税、纳多少税、应在什么时间纳税等，都是固定的，不可以随意变更，所以只能按照预定标准征收，而不能无限度征收。二是纳税人只要取得

了税法规定的应税收入，或者发生了应税行为，拥有了应税财产等，就必须按规定标准（比例或定额）如数纳税，而不能改变这个标准。税收的这一特征同无偿征收是分不开的。因为既然是无偿征收，就同纳税人的经济利益关系极大，如果没有一定的预定标准，任意征收，必然遭到纳税人的反对。同时税收的固定性也不能绝对化，随着社会经济条件的变化，具体的征税标准是可以改变的。比如修订税法，调高或者降低税率等，但这些只是变动征收标准，而不是取消标准，和税收的固定性并不矛盾。

税收的上述特征只是税收在形式上与其他财政收入的区别，并不反映不同社会制度下税收体现的不同经济关系。因此，在不同的社会制度下，尽管税收体现的经济关系不同，但其特征则是共同的。鉴别一种财政收入是不是税收，不能看它的名称，只能看它是否同时具备税收的三个特征。凡同时具备这三个特征的就是税收，否则就不是税收。

三、税收与其他财政收入形式的区别

（一）税收与国家财政发行的区别

财政发行是国家为了弥补财政赤字而发行货币用以取得财政收入的行为。同税收一样也具有一定的强制性和无偿性。它的强制性表面上不明显，但其是国家运用政治权力强制流通的，它的无偿性表现为是国家通过发行货币取得的收入，没有缴纳收入的具体对象，所以也不存在返还的可能，所以被人们称为隐蔽的税收。财政发行与税收也存在着一定的区别，最大区别一是税收是以社会总产品作为基础，是国民收入的一部分，有物质保证；而增加纸币发行，则没有相应的社会产品做基础。二是只有税收才是国家稳定、可靠的收入来源。虽然增发货币取得财政收入的办法最为简便，收款（效）也最快，但其后果却很严重。在商品数量和货币流通速度不变的情况下，物价高低与货币多少成正比例。而滥发纸币，造成虚假的购买力，势必导致货币贬值，物价上涨，社会经济秩序紊乱。所以，一般国家都不敢贸然采用此法。只有税收才是筹集财政资金的正常渠道和基本手段。

（二）税收与国家信用的区别

国家信用通俗称国债，是国家以债务人的身份，运用信用方式筹集财政资金的一种方式，包括内债和外债。通常内债是以发行公债和国库券取得，外债则是以发行国际债券和贷款方式取得。税收与国家信用二者的区别在于：一是财政作用不同。国家信用虽然也是一种聚财之道，可以暂时解决一定时期的财政困难，但一般不能从根本上改善国家的财政收支状况。因为不论是募集公债还是利用外资，都属于信用关系，必须有借有还，并支付利息，一般称之为税收的预征。税收则既不需要偿还，又不支付利息，它是当年实际的财政收入，反映一个国家的真实财力。二是特征不同。从强制性看公债作为一种信用关系，发行公债者与认购公债者双方在法律上处于平等地位，因此只能坚持自愿认购的原则，不能强行推销。而税收则是强制征收，只要坚持依法办事、依率计征的原则，就可以征收而不必考虑纳税人是否自愿。

（三）税收与国有企业上缴利润的区别

税收与利润上缴是国家参与企业收入分配的形式，但二者有着明显的不同，是两个不同的经济概念。从适用范围看，税收是国家依靠社会公共权力，根据国家法律、法规，对纳税人包括法人企业、非法人企业和自然人强制无偿征收的，在税收、税法面前，各类企业包括国有企业处于同等地位。只要符合国家法律规定，既可以对国有企业征税，也可以对非国有制的单位和个人征税。上缴利润是社会主义国家国有企业上缴国库一部分企业纯收入。利润上缴只能适用于国家所有制企业，这是国家参与国有资本的收益的分配，行使的是国有资产所有者的权益，所以不适用于集体企业、外商投资企业和私营企业等。从强制性看，税收具有法律强制性质。纳税人必须按期、足额地缴纳税款，否则就要加收滞纳金或罚款。由于利润属于同一所有制内部的分配，所以不具备强制性，这使财政收入远不如税收那样及时、稳定和可靠。从固定性看，由于税收是按照预先规定的征收比例或征收数额进行征收（尤其是货物劳务税是针对流转额征收的，不论企业有无赢利和获利多少，都必须按照规定的统一比例如数缴纳），所以保证了国家税收收入可以稳定可靠地取得。利润上缴则是以企业实现的利润为依据，利润多则多缴，利润少则少缴，无利润和亏损则不缴，而且上缴的比例和数额还经常进行调整，因此，利润上缴的数额很不稳定，这样就使得国家与企业的分配关系也难以稳定下来。1994年税制改革之际，我国政府为了“激励企业改革和发展”，暂停向国有企业收缴利润，14年后，随着国有企业总体走出困境，我国政府宣布将重新启动国企向国家上缴利润政策。2007年9月，国务院发布了《国务院关于试行国有资本经营预算的意见》，决定中央直接管辖的国有资本经营预算从2007年起进行试点，2008年开始实施。2007年12月中旬，财政部和国资委制定发布了《中央企业国有资本收益收取管理暂行办法》，规定根据不同行业，分三类执行：烟草、石油石化、电力、电信、煤炭等资源型企业，上缴比例为10%；钢铁、运输、电子、贸易、施工等一般竞争性企业上缴比例为5%；军工企业、转制科研院所等企业，上缴比例三年后再定。

（四）税与费的区别

费的名目很多，大体上可以分为两类：一是经营业务费用；二是行政事业性收费。经营业务费用主要是指在经济活动中，由于一方当事人向另一方当事人提供某种劳务或者某种资源的使用权而所收取的费用。这属于纯商业问题，在此不加讨论。行政事业性收费是指政府机关为单位和居民个人提供某种特定服务或批准使用国家的某些权力等而收取的一种费用。由于其也和税收一样是国家取得财政收入的一种形式，而且名目繁多，甚至有些还和税收难以加以区分，所以需要二者加以讨论。从目前各地区、各部门收费的内容来看，大体上可以分为以下三种：第一种是事业收费，如房管部门收取的房租，城建部门收取的地段租金，环保部门收取的排污费等；第二种是规费，它包括由公安、民政、司法、卫生和工商行政管理等部门向有关单位和个人收取的工本费、手续费、诉讼费、化验费、商标注册费和市场管理费等；第三种是资源管理收费，例如国家有关部门向开采石油的企业收取的矿区使用费，集体单位经批准开

采国家矿藏等资源向国家有关部门缴纳的矿山管理费、沙石管理费等。税与费的主要区别是：一是征收的主体不同。凡是代表政府所属的各级税务机关、海关收取的一般是税，由其他机关、各经济部门和事业单位收取的一般是费。二是是否有偿性。国家征税过程强调无偿性，费则是提供服务的部门向受益者收取的一种报酬。有偿的是费，无偿的是税。三是用途不同。缴入国库的税款一般是由国家预算，通过财政支出，满足公共需要；而费则多用于提供服务本身义务所付出的成本的支出。

（五）税收与罚没收入的区别

罚没收入是罚款和没收收入的简称，是指国家主管部门和机关（如公安、工商、税务、海关）对违反法规的单位和个人实施的罚款及没收财务的惩罚性措施，是国家财政收入的主要来源之一。税收法律、法规中就设有罚没的条款。从税收管理上讲，罚没比税收具有更加明显的强制性和无偿性。但是，罚没不同于税收，它缺乏固定性，只是对被处罚人的一次性处分，不存在固定连续取得收入的特性，对取得财政收入缺乏稳定、可靠的保证，与税收相差很多，甚至是无法比较的。因而只适宜作为行政管理和财政管理的辅助手段，而不宜作为取得财政收入的经常手段和主要手段。在特定的历史条件下，它可以发挥其独特的政治、经济作用。所以，它在维护国家各项法律的严肃性、保证税法的顺利实施方面，有着独特的作用。特别是在经济领域对打击严重经济犯罪活动方面，罚没手段仍具有一定的威慑力和惩罚作用。

第三节 税收制度的构成要素

税收制度是国家以法律形式规定各种税收法令和征收办法的总称，包括税收法律、法规、条例、实施细则、税收管理体制、征收管理办法等，是国家法律的有机组成部分，起着规范征税主体和纳税主体之间有关税收征纳的权利义务关系的行为准则的作用。从税收制度的形式看，一个国家的税收制度，可以按照构成方法和形式分为简单型税制及复合型税制。结构简单的税制主要是指税种单一，结构简单的税收制度；而结构复杂的税制主要是指由多个税种构成的税收制度。在现代社会中，世界各国一般都采用多种税并存的复税制税收制度。税收制度不仅在不同社会制度的国家（地区）有所区别，而且在同一社会制度的国家（地区），甚至在一个国家（地区）的不同历史时期，由于政治经济条件和政治经济任务不同，税收制度也有着或大或小的差异。因此，税收制度是具体的，是不断发展变化的。

税收制度由若干要素构成，这些要素可以分为实体要素和程序要素两类。在任何一个国家，不论采用何种税收制度，构成税种的要素都不外乎包括以下几项：纳税人、征税对象、税目、税率、计税方法、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税、免税和法律责任。

一、纳税人

纳税人也称课税主体，是税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人，包括法

人和自然人。

（一）自然人和法人

自然人一般是指公民或居民个人，是指在法律上成为一个权利和义务主体的普通人，以个人身份来承担法律所规定的纳税义务。

法人是指依法成立并能以自己行使权利和负担义务的组织。作为纳税人的法人，一般是指经工商行政机关审查批准和登记，具有必要的生产手段和经营条件，实行独立经济核算并能承担经济责任，能够依法行使权利和义务的单位、团体。法定纳税人负有直接缴纳税款的义务。一般地说，它是所纳税款的实际负担者，即负税人，纳税人与负税人是一致的。但是，在某种情况下，纳税人可以通过一定的方式把缴纳的税款转嫁给他人负担，这样，纳税人就不是所纳税款的实际负担者，从而与负税人不一致。

（二）扣缴义务人

扣缴义务人是按照税法的规定，负有代扣税款并向国家缴纳税款义务的单位和个人。扣缴是国家为了保证财政收入，简化纳税环节和计征手段，加强税收的源泉控制，对某些税目规定由支付单位在支付款项时负责代扣和代缴纳税人应缴纳的税款。如个人所得税规定由支付所得单位代扣代缴。扣缴义务人必须依法履行代扣、代收税款义务，否则也要承担相应的法律责任。

二、征税对象

征税对象也称征税客体，是课税的标的物，即规定对什么东西征税。每一种税的征税对象都规定或体现着它的征税范围，凡是列入征税对象的就属于该税的征收范围。

国家按照政治、经济的需要和征收某种税的目的，打算对什么征税，原则上要确定征收范围。不同的课税对象和征收范围构成不同的税种，在税率等条件不变的情况下，征税数额的多少直接取决于课税对象数量的变化，因此，课税对象在税收制度中占有重要的地位。确定课税对象，首先要选定税源。税源是国民经济各部门在分配过程中形成的各种收入。税源是税收收入的来源，即各种税收收入的最终出处。每种税收收入在经济上都有其各自的来源。如企业所得税的税源，是企业的经营利润；个人所得税，是个人取得的各种收入。税源可以是直接的课税对象，也可以不是直接的课税对象。例如征收所得税，税源和课税对象是一致的，都是纳税人的利润所得。而对财产的征税，课税对象是财产的数量或价值，税源则是财产带来的收益或财产所有人的收入。由此可见，课税对象与税源是两个既相互联系又相互区别的不同概念。因此在设计税制时，必须依据客观经济形势，注意税源的发展变化，选择适当的课税对象，设置适当的税种。如果课税对象选择不当，不仅发挥不了税收的作用，甚至可能导致税源萎缩，税收枯竭。课税对象往往决定了本税种的性质和作用，甚至决定了本税种的名称，因而是税制中的基本要素。

（一）税目

税目是税法规定的统一课税对象范围内的具体征税项目。反映具体的征税范围，

体现了征税的广度。有些税的课税对象简单、明确，例如房地产税、烟叶税等，当然没有另行规定税目的必要。但从大多数税种来看，课税对象都比较复杂，在征税时，还需要对这些税的课税对象做进一步的详细划分，并做出具体的界限规定，这个规定的界限范围就是税目。规定税目是税收技术上的需要。通过规定税目，可以划分各税征免的界限。凡属于税目之内的商品或经营项目就要征税，不属于这些税目的就免于征税。规定税目也是贯彻国家政策的需要。对有些税目要制定较高的税率，有些税目可以制定一般的税率，有些税目则可以制定较低的税率，通过不同税率的制定，便于贯彻一定时期的经济政策和税收政策。

制定税目通常有两种方法：一是列举法，即按照每一种商品的经营项目或收入项目分别设计税目。列举法又有正列举法和反列举法之别。正列举法就是列举的征税，没有列举的不征税。反列举法就是列举的不征税，没有列举的都征税。列举法的优点是税目界限明确，便于掌握；缺点是税目繁杂，不便查找。二是概括法，即按照商品大类或行业设计税目。其优点是税目较少，便于记忆；缺点是税目设置过粗，不便于贯彻国家的经济政策。

（二）计税依据

计税依据是指计算应纳税额的根据。计税依据是课税对象的量的表现。计税依据的数额同税额成正比例，计税依据的数额越多，应纳税额也越多课税对象同计税依据有密切的关系。前者是从质的方面对征税的规定，即对什么征税；后者则是从量的方面对征税的规定，即如何计量。

三、税率

税率是应纳税额占课税对象之间的比例，它决定单位课税对象所征收的税额。在征税对象已经确定的前提下，国家征税的数量和纳税人负担水平取决于税率，国家一定时期的税收政策也体现在税率方面。因此说它是税收制度的中心环节。经济主体从事各种生产经营活动，它们在遵守国家法律和法规的前提下，所关心的主要是能够获取一定的利润和收入。如果投入多，产出少，必然会大大减弱或停止该项经营活动。这样，税率的高低就成为经济主体推测未来经济活动是否合算的主要依据，税率就成为影响企业和个人经济行为的极为重要的手段。因此，在税法中对税率的规定就显得特别重要。税率有多种表示方法，其中比例税率、累进税率和定额税率是税率的三种最基本形式。中国目前税率也是按照比例税率、定额税率和累进税率这三种形式分类的。

（一）比例税率

比例税率是指同一课税对象不论数额大小都按同一比例征税。实行这种税率，其税额随课税对象等比例增加，是应用最广泛的一种税率。在具体运用时，按对征税对象或纳税人的使用方式划分有统一比例税率和差别比例税率。统一比例税率，即一个税种只规定一个比例税率。例如，烟叶税采用20%的比例税率。差别比例税率，即一个税种分别采用不同的比率的比例税率。差别比例税率按其作用范围又分为：产品差

别比例税率，即对同一产品采用同一税率，不同产品采用不同的税率。例如消费税中，酒按类设计税率，粮食白酒、薯类白酒、黄酒和啤酒分别适用不同的税率；小汽车按排气量分档设计税率；化妆品按 30% 税率征收等。行业差别比例税率，即对同一行业采用同一税率，不同行业采用不同的税率。例如，营业税对建筑业、金融保险业、交通运输业、服务性行业等行业采用各自不同的行业税率。地区差别比例税率，即为了照顾不同地区的生产水平和收益分配上的差别，区分富裕、贫穷、落后等不同情况制定高低不同的税率，如城市维护建设税和城镇土地使用税。幅度比例税率，也称弹性比例税率，即由中央规定一个税率的幅度，在此幅度内由各地因地制宜地自行确定本地区适用的税率。例如，营业税中的娱乐业的税率规定为 5% ~ 20%，由各省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况在规定的幅度内自行确定娱乐业适用的税率。从经济方面看，比例税率除有计算比较简便的优点外，可以使税收负担随经济的变化而变化，收入多者多负担，收入少者少负担，有利于企业在大体相同的条件下展开竞争，努力提高经济效益。因为同种产品相应地承担同等纳税义务，就必须尽力设法降低成本，提高产品质量，才能在竞争中不至于失利。但在贯彻社会政策方面由于收入多者和收入少者负担能力不尽相同，按照同一比例征税，存在着表面平等掩盖实际不平等的弊病。因此在实际运用中，比例税率主要适用于对商业、劳务的课税，而对所得或财产的课税则大多使用累进税率。

（二）累进税率

累进税率是将课税对象按照数额的大小划分为若干个等级，每一等级分别设计不同的税率。随着课税对象数额的递增，税率逐级提高，课税对象的数额越多，适用税率越高。它把税率的变动与课税对象数额的变动联系起来，包括最低税率、最高税率和若干等级的中间税率。一般多在收益课税中使用。由于累进税率有一个累进最高点，超过最高点的部分实际上又变成了比例税率。累进税率按照累进依据的不同可分以下 5 种形式：

1. 全额累进税率

全额累进税率是将课税对象的全部数额按照与之相适应的等级税率计税，计算简便，但累进程度急剧，特别是在两个级距临界点附近会出现税额的增加超过课税对象数额增加的不合理现象。

2. 超额累进税率

超额累进税率是按课税对象数额大小划分为若干等级，对每个等级分别规定相应的税率，分别计算税额，然后再加以汇总，于是课税对象数额越大，适用的等级越多，甚至适用全部等级的税率。它在计算上比较复杂，但累进的程度较为缓和，在实际工作中，为了解决超额累进税率计算税额的复杂性，常采用速算扣除数计税法解决。

3. 全率累进税率

全率累进税率是按课税对象的全部销售利润率（或产值利润率、资金利润率）找出适用税率，再直接用全部销售收入额（或产值、资金额）来乘以适用税率，即等于应纳税额。全率累进税率，至今只是在理论上存在，还没有哪个国家采用过。