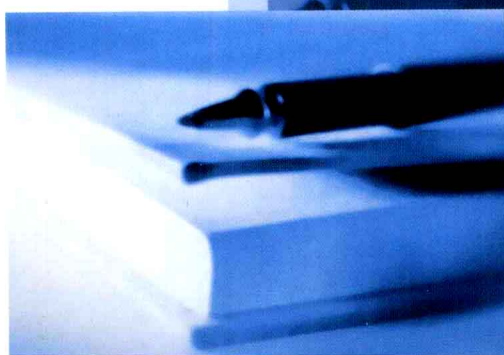


财 政 部 规 划 教 材  
全国高等教育应用型财税系列教材

# 实用税收基础

马克和 主编 刘 珺 游振宇 副主编



经济科学出版社

财政部规划教材  
全国高等教育应用型财税系列教材

# 实用税收基础

马克和 主 编  
刘 珺 游振宇 副主编

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

实用税收基础 / 马克和主编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 8  
财政部规划教材. 全国高等教育应用型财税系列教材  
ISBN 978 - 7 - 5058 - 9500 - 3

I. ①实… II. ①马… III. ①税收管理 - 中国 - 高等学校 - 教材 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 105334 号

责任编辑: 张惠敏  
责任校对: 徐领弟  
版式设计: 代小卫  
技术编辑: 李长建

## 实用税收基础

马克和 主 编

刘 珺 游振宇 副主编

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

教材编辑中心电话: 88191306 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esbj3@ esp. com. cn](mailto:esbj3@esp.com.cn)

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 18 印张 350000 字

2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9500 - 3 定价: 31.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 编 审 说 明

本书由财政部教材编审委员会组织编写并审定，同意作为全国高等院校财经类通用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

# 编写说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国高等院校财经类教材。

现代高等教育特别强调和重视“宽口径、厚基础”的人才培养模式。基于应用型人才培养目标，许多高校在课程体系设计上都不再局限于本专业，并鼓励学生跨学科选修课程，以拓宽知识视野，夯实专业基础，适应市场对人才知识结构的立体化需求。《实用税收基础》这门课程就此应运而生。

教材建设是课程建设的核心，是开展教学工作、稳定教学秩序和提高教学质量的重要保证。我们编写的《实用税收基础》教材立足应用型人才培养目标，体现应用型本科教育的办学特色，以普及税收基础知识为载体，定位为素质化通识教育。本教材打破传统税收学教学的常规思路，旨在帮助学生（特别是非财经专业学生）建立正确的税收观念，知晓必要的税收理论，掌握基本的税收业务，并能运用所学知识解释身边的税收现象及更好地理解国家税收制度和政策，为搭建科学合理的多元化知识结构奠定基础。

在内容体系上，力求凝练税收领域的基本理论和实务，既涵盖全面，又突出重点。原理部分我们以一种简明清晰的思路将理论知识点连接在一起，并注重理论的相对完整性，由浅入深、循序渐进，看似无章，实则有序；实务部分结合最新税收法规和政策，使教材内容充分反映我国税制改革的最新动态和发展方向，并处理好基本内容和新知识之间的关系；基本理论和实务之外我们还增加了税收法制、税收筹划及国际税收等相关专题，以拓展学生的税收视野，架构更为完整的税收知识框架。

在体例编排上，体现易教易学的要求，力求创新。在“本章导读”界定基础上，我们针对税收原理和实务部分采取了差别化的体例设计。

原理部分我们不主张过于艰深的理论阐释，力求简洁实用，增强对相关理论的感性认识，并采用问题导向，给教师和学生预留一定思考空间；为满足不同层次学生的需要，对专业性较强的难点问题我们以“资料链接”形式加以补充介绍和点评；通过“应用案例”，将与税收理论密切相关的税收实践活动引入各章节，即达到了例证的目的，又保持了理论知识的紧凑性，较好地体现理论与实践的结合；通过课后的“补充阅读”，将与章节内容相关的时事讯息补充进来，以提供学生自主学习的素材，并真正做到学以致用。

实务部分我们以现行税制中的流转税和所得税为主体，以实例、实训贯穿教材始终，增强教材的应用性。通过每一章的“本章导读”，帮助学生对流转税制、所得税制等的整体了解和认识，并在介绍主体税种基本征收制度基础上，以突出实践性教学的要求，用“实例”贯穿全书。在实例、案例、实训内容的选取上，本书强调典型性和现实性，使学生能结合社会现实灵活运用税收知识，学会处理企业涉税事务，增强分析问题和解决问题的能力，从而

适应应用型人才培养需要。

每章结束后均附有“本章小结”、“应用训练”及“案例分析”。其中“本章小结”主要概述本章的主要内容，以便学习者扼要掌握本章内容。“应用训练”和“案例分析”的设计是提供巩固知识的平台，可以辅助教师和学生提高章节知识的应用能力，加深学生对所学知识的认知和理解，并达到应用所学知识分析、解决实际问题的目标。

在行文规范上，力求概念准确，语言精练，层次分明，通俗易懂，兼顾税收基础知识的严肃性与趣味性，以符合通识性教育教学的心理特征；并借助相对生动活泼的版面设计增强本书的可读性，便于学生在课堂教学之余也能通过自学方式较好地掌握书中知识。

本书由马克和教授任主编，刘珺、游振宇任副主编，全书共分八章，主要包括税收原理；税收制度（包括流转税制、所得税制和其他税制）；税收管理；税收救济；税收筹划与国际税收等有关内容。其中安徽铜陵学院马克和教授编写第一章第一、二节、第二章、第四章、第五章；安徽铜陵学院刘珺副教授编写第一章第三、四节、第三章、第七章；东北财经大学博士生罗鸣令和安徽省宿州市国税局侯伟编写第六章，西南财经大学博士生游振宇和太原大学高丽霞编写第八章。最后由马克和修改并总纂定稿。

本书在威海召开的财政部学历教材审稿会上得到了黄衍电教授和黄书猛教授的指导，对他们提出的宝贵意见深表谢意！在编写过程中，本书参阅、引用了许多税务专家的专著、教材和研究成果，在此表示衷心的感谢！本书的缺点与遗憾之处，承望有关专家与读者提出宝贵意见，以便修正。

为方便读者使用本书，编者特意制作了课件并编写了思考案例的参考答案，需要者可发邮件免费索取：[makehe@sina.com](mailto:makehe@sina.com)。

**编 者**

# 目 录

第一章 税收原理 .....	1
【本章导读】 .....	1
第一节 税收内涵与税收要素 .....	1
第二节 税收职能与税收效应 .....	13
第三节 税收原则与税收负担 .....	19
第四节 税制结构与税制沿革 .....	28
本章小结 .....	37
思考案例 .....	37
应用训练 .....	38
第二章 流转税制 .....	39
【本章导读】 .....	39
第一节 增值税 .....	39
第二节 消费税 .....	64
第三节 营业税 .....	76
第四节 关税 .....	90
本章小结 .....	97
思考案例 .....	98
应用训练 .....	99
第三章 所得税制 .....	100
【本章导读】 .....	100
第一节 企业所得税 .....	100
第二节 个人所得税 .....	129
本章小结 .....	154
思考案例 .....	154
应用训练 .....	155

<b>第四章 其他税制</b> .....	156
【本章导读】 .....	156
第一节 资源税制 .....	156
第二节 财产税制 .....	171
第三节 行为税制 .....	181
本章小结 .....	189
思考案例 .....	190
应用训练 .....	191
<b>第五章 税收管理</b> .....	192
【本章导读】 .....	192
第一节 税务登记：纳税身份的确认 .....	192
第二节 纳税申报：纳税义务的计量 .....	196
第三节 税款征收：纳税义务的履行 .....	198
第四节 税务检查：纳税义务的监督 .....	204
第五节 税收处罚：征纳双方的约束 .....	209
第六节 税务代理：征纳双方的桥梁 .....	220
本章小结 .....	222
思考案例 .....	222
应用训练 .....	223
<b>第六章 税收救济</b> .....	224
【本章导读】 .....	224
第一节 税务行政复议 .....	224
第二节 税务行政诉讼 .....	227
第三节 税务行政赔偿 .....	232
本章小结 .....	236
思考案例 .....	237
应用训练 .....	237
<b>第七章 税收筹划</b> .....	238
【本章导读】 .....	238
第一节 税收筹划概述 .....	238
第二节 税收筹划策略 .....	246
第三节 税收筹划的成本与收益 .....	251
本章小结 .....	254
思考案例 .....	254
应用训练 .....	255



第八章 国际税收 .....	256
【本章导读】 .....	256
第一节 国际税收的一般概念 .....	256
第二节 税收管辖权 .....	258
第三节 国际重复征税及其避免 .....	261
第四节 国际避税与反避税 .....	262
第五节 国际税收竞争 .....	266
第六节 国际税收协调 .....	268
本章小结 .....	274
思考案例 .....	274
应用训练 .....	275
参考文献 .....	276

# 第一章 税收原理

## 【本章导读】

### 身边的税收现象

税收是一个古老的经济范畴。从人类发展的历史看，税收是与国家有着本质联系的一个分配范畴，是随着国家的形成而产生的。在我国，税的名称最先出现于春秋鲁宣公十五年（公元前594年）的“初税亩”，即废除以井田制为基础的土地公有制，实施“履亩而税”。“税”字左“禾”右“兑”，有输送农产品之意，也蕴涵着我国最古老的实物课税形式。“税”字一出，便广泛应用开来，直至今日。

当今社会，税收这个古老的范畴正受到前所未有的重视，税收已成为现代经济社会的一种普遍现象。打开电脑，税收类专业网站比比皆是；翻开报纸，税收新闻不断，各种税收案例层出不穷；公民在领取工资时，越来越关注自己应缴纳多少个人所得税；市民在买卖房屋时，也会计算和讨论税收成本。

“有国必有税”。税收作为政府取得财政收入最主要、最稳定的来源，是联系公民与社会的枢纽，是支撑国家生存和发展的支柱，是推动民族走向繁荣富强的不竭动力。无论是对于纳税人而言，还是对于政府以及代表政府行使征税权的税务机关来说，税收都无时不在、无地不有，已成为大家越来越关注的话题。哪些行为或财产需要缴税？该缴多少税？税务机关怎样才能及时足额地把税收上来？怎样的税制设计才是最优的？作为政府调控经济的重要工具，税收在促进资源优化配置、调节收入公平分配以及引导经济的稳定和发展等方面该如何发挥作用？怎样约束税务官员滥用职权、违法行政，又该如何防范纳税人逃避纳税义务？如何帮助纳税人代理各项涉税事宜，纳税人怎样在合法前提下合理减轻自身的税收负担？……

一句话，税收作为一个古老的话题，正焕发着青春的魅力。

## 第一节 税收内涵与税收要素

### 一、税收的定义

长期以来，世界各国学者对税收的定义先后进行了深入的探讨和研究。从理论上讲，较

为系统地对“什么是税收”“政府为什么要收税”的问题进行研究，始于资本主义生产方式确立以后，代表性的有“交换说”、“牺牲说”等等。

社会契约论认为，国家起源于原初状态下的人们相互缔结的契约；当国家作为一个政治实体产生以后，人民与国家又缔结了一个规定彼此基本权利义务的契约，这就是宪法，其中有关税收的条款，可以认为是人民与国家之间的“税收契约”。西方以社会契约论为基础的税收本质理论主要有交换说和公共需要论。交换说认为税收是人民获得国家保护所应付出的代价；国家征税和人民纳税是一种权利和义务的相互交换，通过这种“自愿”进行的交换，不仅社会资源得到充分、有效的利用，而且交换双方都认为其利益会因为交换而得到满足，从而在对方的价值判断中得到较高的评价。公共需要论则认为，由于人民对“公共物品（或服务）”的需要——“公共需要”无法通过“私人生产部门”来满足，只能由“国家和政府”作为集体的代表来承担公共物品生产者的责任，其资金即通过税收制度来筹措。社会契约观念集大成者的卢梭（Rousseau）就认为国家征税是为了能够有效地、最大限度地满足人们对国家的要求。无论如何，纳税和征税二者在时间上的逻辑关系应当是人民先同意纳税并进行授权，然后国家才能征税；国家征税的意志以人民同意纳税的意志为前提，“因为如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课赋税而无需取得人民的那种同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的”<sup>①</sup>。所以，人民之所以纳税，无非是为了使国家得以具备提供“公共服务”（public services）或“公共需要”（public necessity）的能力；国家之所以征税，也正是为了满足其创造者——作为缔约主体的人民对公共服务的需要。

始于19世纪欧洲的牺牲说，认为税收是国家的强制征收，是人民利益的一种牺牲。其代表人物主要有法国的萨伊和英国的穆勒，等等。萨伊认为，“租税是一种牺牲，其目的在于保存社会与社会组织……”<sup>②</sup>，穆勒发展了萨伊的牺牲说，提出了依据纳税人的能力来负担税款的理论，并提出了居民要均等牺牲的观点。

19世纪末至20世纪中叶，随着资本主义从自由走向垄断，西方资本主义国家也逐步从经济自由主义转向国家干预经济的凯恩斯主义；与此同时，作为国家宏观调控的经济手段之一的税收，其经济调节等职能被重新认识并逐渐加以充分运用。今天，在现代市场经济日益向国际化和全球趋同化方向发展的趋势下，世界各国在继续加强竞争立法，排除市场障碍，维持市场有效竞争，并合理有度地直接参与投资经营活动的同时，越来越注重运用包括税收在内的经济杠杆对整个国民经济进行宏观调控，以保证社会经济协调、稳定和发展，也就满足了人民对经济持续发展、社会保持稳定的需要。

马克思主义的国家学说和国家分配论则认为，国家起源于阶级斗争，是阶级矛盾不可调和的产物，是阶级统治、阶级专政的工具；因此，税收就是国家凭借政治权力对社会产品进行再分配的形式。虽然，马克思也指出“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切（即税收——引者注），又或直接或间接地为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”<sup>③</sup>我们从中也可以看出纳税人和国家在某种意义上的权利义务的对应。但是，在过分强调税收的“政权依据”及其“强制性”和“无偿性”特征的情况下，纳税人的义务被“充分”强调，

① [英] 洛克：《政府论》下篇，北京，商务印书馆，1964，第88页。

② [法] 萨伊：《政治经济学概论》，郑学稼译，北京，商务印书馆，1997，509~510页。

③ 《马克思恩格斯选集》，第3卷，北京，人民出版社1995，第10页。

而与其形成巨大反差的是国家的“义务”被弱化，甚至忽略；导致了在税收活动中纳税人与国家（及其税收征管职能部门）法律地位的极度不平等。经过比较，可以发现，马克思主义税收学说始终是从“国家本位”，即国家需要的角度来阐述税收的缘由，从而说明税法的本质；而交换说和公共需要论却主要是从“个人本位”，即人民需要的角度，并结合国家提供公共需要的职能来说明税收的起源和本质，而税法不过是以人民的授权为前提，将其意志法律化的结果，从而保证其对公共服务的需要能够得到持续的、有效的满足。

近年来，随着我国社会主义市场经济的不断发展，国内学者也有一些新的学说产生，但是受西方学者影响的比较多，比如“社会公共需要说”。该观点认为“税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，按照法定标准，向社会成员强制无偿地征收而取得的一种公共收入。”<sup>①</sup>。

我们认为：税收是国家为了满足社会公共需要，凭借政治权力，运用法律手段，按照事先约定的标准，强制、无偿地参与国民收入分配以取得财政收入的一种方式 and 重要的宏观调控工具。

具体来说，税收内涵包括以下几方面的内容：

### （一）征税主体是国家

税收是以国家为主体，凭借其政治权力进行的特定的政府分配行为。在征税过程中，征收者是国家和政府，缴纳者是纳税人，即经济组织、单位和个人。政府征税是为了履行提供公共产品和服务的职责，经济组织、单位和个人享用了政府提供的公共产品和服务并得到满足，因此，有义务及时足额地缴纳税款。在征纳双方的关系中，政府处于主动地位，纳税人则处于相对被动的地位。

### （二）国家征税凭借的是其政治权力

政府既是政权组织，又是社会管理者，它可以凭借政府行政权力通过立法程序来规范征纳双方应履行的权利与义务，并以此取得税收收入。通常，政府同时还具有另外一种身份，即代表国有资产的所有者来取得相应的收益。但严格来说，政府凭借国有资产所有权所取得的收益与凭借政治权力所取得的税收收入，其性质是不同的。

### （三）征税目的是为了满足不同社会公共需要

一般来说，税收是为了满足政府履行其经济和社会管理职能的需要而征收的。在市场经济条件下，税收表现为政府作为公共产品和服务的供给者而向需求者（即社会公众及组织）开出的“价格”。在市场失灵的情况下，政府为弥补市场缺陷，必须提供一些公共产品和服务，而税收则是政府提供这些公共产品和服务的收入保证。因此可以说，国家征税的最终目的是为了满足不同社会公共需要。

### （四）税收体现着特定的分配关系

由于税收将原本属于纳税人的一部分国民收入转归政府所有和支配，因而它体现了国民

<sup>①</sup> 谢秋朝、侯菁菁：《公共财政学》，北京，中国国际广播出版社，2003，306页。

收入的一种再分配关系。税收属于分配范畴，但税收同工资、地租、利润、利息等一般意义上的分配不一样，它是国家凭借社会公共权力进行的，是超经济的分配，这是由国家的非生产性质决定的。同时，政府为了更好地实现社会公平，也会有意识地利用税收来调整国民收入在不同社会成员之间的分配状况。

#### （五）税收是国家取得财政收入的最主要来源

税收不仅是政府取得财政收入的主要方式，而且还是最好的方式。运用税收来筹集财政收入具有其他财政收入形式不可比拟的稳定而又可靠的优点。现代社会的政府可以通过举债和发行纸币来取得财政收入，但是，政府举债终究是要还本付息的，还本付息的压力制约着政府债务收入的规模；政府也可以通过发行纸币来增加财政收入，但过量的发行纸币会造成通货膨胀，极不利于经济的稳定。相比之下，政府运用税收取得财政收入，这意味着社会产品的所有权无偿地由纳税人手中转移到政府手中，这既不需政府付出任何代价，增加偿债负担，又不会引起通货膨胀和经济不稳定。同时，随着经济的发展，税收总是保持稳定增长，因而可为政府支出提供充足的经费来源。

#### （六）税收是国家干预和调控经济的重要杠杆

在现代市场经济中，税收不仅是政府取得财政收入的主要方式，而且还是政府干预和调控经济的重要杠杆。市场机制并不是完美无缺和无所不包的，市场机制在资源合理配置、收入公平分配和经济稳定增长等方面还存在种种缺陷，因而，客观上需要政府借助于税收这一重要经济杠杆来弥补市场机制的缺陷。譬如，运用税收手段来筹集政府提供公共产品和服务所需要的资金，并间接地引导非政府部门的资源配置，促进产业结构的合理化；运用税收来调节经济组织和国民个人之间收入和财富分配的差距，以实现公平分配的社会目标；运用税收来调节社会总供给和总需求，以促进经济稳定增长。

### 资料链接

我国对于税收概念的认识经历了一个从以往的“国家分配论”税收观到“公共需要论”税收观转变的过程。两种不同的税收观的区别评价如下：

（1）对税收目的的强调各有侧重：前者强调“满足政府执行职能的需要”，指出税收是国家履行各项职能的资金来源；后者以公共品的供给为理论出发点，强调征税最终的目的是“满足社会公共需要”。

（2）税收立法宗旨的不同：前者把税收法律关系理解为国民对国家课税权的服从，国家总是以优越的权力主体的身份出现，体现为典型的权力关系，并将税收立法宗旨确定为对国家财政收入的保护；后者则体现了广泛的“契约精神”，突出税收立法中相关主体的平等地位以及税收法律法规权利义务的平等分配。

（3）“公共需要论”更强调税收本质上的返还性以及对纳税主体自觉遵从意识的要求，更能体现人性化管理的要求，更有利于税收推动和谐社会的建设。

资料来源：根据相关资料整理

## 二、税收的形式特征

通过税收定义的内涵解读我们可以进一步抽象出税收的三个形式特征，我们习惯上称之为“三性”特征：

### （一）税收的强制性

税收的强制性是指税收是国家以社会管理者的身份，凭借政权力量，依据政治权力，通过颁布法律或政令来进行强制征收。负有纳税义务的社会集团和社会成员，都必须遵守国家强制性的税收法令，在国家税法规定的限度内，纳税人必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁，这是税收具有法律地位的体现。强制性特征体现在两个方面：一方面税收分配关系的建立具有强制性，即税收征收完全是凭借国家拥有的政治权力；另一方面是税收的征收过程具有强制性，即如果出现了税务违法行为，国家可以依法进行处罚。税收的强制性，不仅体现在要求纳税人必须依法纳税，对征税机关来说，税收也是强制的，如不依法征税，无论是多征了，还是少征了，都要受到相应的制裁。

### （二）税收的无偿性

税收的无偿性是指通过征税，社会集团和社会成员的一部分收入转归国家所有，国家不向纳税人支付任何报酬或代价。税收的这种无偿性是与国家凭借政治权力进行收入分配的本质相联系的。无偿性体现在两个方面：一方面是指政府获得税收收入后无需向纳税人直接支付任何报酬；另一方面是指政府征得的税收收入不再直接返还给纳税人。税收无偿性是税收的本质体现，它反映的是一种社会产品所有权、支配权的单方面转移关系，而不是等价交换关系。税收的无偿性是区分税收收入和其他财政收入形式的重要特征。虽然，税收的无偿性是指国家征税后，税款即成为财政收入，不再归还纳税人，也不支付任何报酬。但在总体上，税收又具有间接返还性。我国税收体现了“取之于民、用之于民”的基本特点。

### （三）税收的固定性

税收的固定性是指在征税之前，以法律形式预先规定了课税范围、计税标准及征收比例或数额，按预定标准征收。也就是说，税收是按照国家法令规定的标准征收的，即纳税人、课税对象、税率、计税办法和纳税期限等，都是税收法令预先规定了的，有一个比较稳定的试用期间，是一种固定的连续收入。对于税收预先规定的标准，征税和纳税双方都必须共同遵守，非经国家法令修订或调整，征纳双方都不得违背或改变这个固定的比例或数额以及其他制度规定。这些标准在一定时期内，具有相对的稳定性。

税收的强制性、无偿性、固定性是相互联系、密不可分的统一体，其中，强制性是实现税收无偿征收的强有力保证，无偿性是税收本质的体现，固定性是强制性和无偿性的必然要求。税收的“三性”特征是税收存在的充分必要条件，是一切税收的共性，是税收区别于其他财政收入形式的重要标志。正是这三个基本特征，才使得税收成为财政收入最主要的组成部分。

课堂讨论：如何理解税收的强制性与纳税人自觉纳税意识的培养、税收的无偿性与间接返还性以及税收的固定性与灵活性之间的关系？

## 资料链接

### 收费与税收的区别与联系

税收与收费均属于政府收入，是政府为取得必要的财力以保证其社会职能的实施所采取的必要手段。税收和收费又是不同范畴的两个概念，二者既有区别又有联系。

第一，费税调整的范围和属性存在根本区别。税收的课征主要是为一般公共利益服务的，而政府收费是与国民的特殊利益联系在一起。税收面向全体国民普遍征收，而政府收费只对部分特定国民征收。政府收费直接根据受益原则，而税收主要体现的是支付能力原则。收费制度运行的领域是市场领域和非市场领域的交集，收费某些方面兼有税收和价格的双重性质，既掺杂着价格的某些补偿因素又渗透着税收的某些分配合计，遵循分配机制与交换机制的双重运行，体现了政府干预和市场调节的结合，遵循了“效率”与“公平”原则，与税收一起共同维持公共财政的正常运转和政府职能的履行。

第二，从提供公共产品和服务的资金来源或资金的使用对象看，纳税与公共产品和服务的具体受益人不发生直接对应性，税收更多的是提供纯公共产品和服务或具有较大区域范围的准公共产品和服务；而缴费则与公共产品或公共服务的具体受益人存在直接的对应性，收费更多的是提供一定区域范围内的准公共产品和服务。从这点来看，政府层级越高，对税收的依存度越大；政府层级越低，对收费的依存度越大。

第三，从收费的管理看，收费的价格属性是就收费的行为而言的，是向接受服务的一方收取成本补偿，这与商品价格是一致的；而收费的财政属性是对收费的结果而言的，收费资金应纳入政府预算管理，这与税收是一致的。由此决定了收费行为管理与收费资金管理是既相联系又相区别的两个过程，是收费管理的两个方面。

第四，从收费的规范性及法理依据看，其征收虽同样具有强制性，但规范性及法理依据要比税收弱。因此，其收入可能性边界较大，征收额大小同征收主体的努力关联度极大，往往没有十分确切的制度约束。正因为如此，在通常情况下，由于税收制度的调整决策时间较大，地方政府往往倾向于收费。

资料来源：根据网上资料整理

## 三、税收渊源

税收是一个古老的政治经济范畴。从人类发展的历史看，它随着国家的产生而出现，并依靠国家强权实施的一个分配范畴。从它产生起，无论是依据“交换说”还是“国家分配说”，都体现为国家从个人财产中获取一定比例的索取。这种税收索取的总量往往是由国家根据王室开支、战争需要和国内财政需要来确定，至于对什么征税、以什么形式征税和征税的比例，都是随着这些需要的强度来改变，并往往以国家法令的形式颁布。由此可见，私有财产是税收产生的物质条件，国家公共权利的形成是税收产生的社会条件。税收是以国家的

产生为前提，同时又为国家的存在提供物质基础。

### （一）西方国家税收发展的四个阶段

1. 自由贡纳时期。在氏族社会末期和奴隶制社会初期，国王因公产收入难以满足公共需用的增加，逐渐开始依赖人民自由贡献的劳力和物品。那时，税收在人们的观念上含有捐赠、馈赠的意思。

2. 税收承诺时期。随着国家的发展，君权的扩大，以及公共费用和王室费用的急剧增加，单靠人民的自由贡纳难以满足需要，特别是一些临时性的财政急需，往往需要开征新税。但开征新税需要得到民会的承诺。因此，这一时期可称为政府恳请人民帮助或人民帮助政府的时期。

3. 专制课税时期。至中世纪，欧洲国家中央集权制度和常备军制度都已确立，由于君权极度扩张，政府军费膨胀，国王实行专断课税。废除了往日民会税收承诺制度，使纳税成为人民在法律上必须履行的义务和对国家所作的牺牲。但贵族、僧侣阶层享有豁免税收的特权。

4. 立宪课税时期。近代资产阶级国家，凡开征新税、废除旧税，或制定、修改税法，都须以不违宪为原则，并经民选的议会审议通过。贵族、僧侣等阶层不再享有豁免税收的特权，纳税普遍原则和征税确定性原则得到广泛承认。

### （二）中国税收发展的历程

夏、商、周时代的贡、助、彻，是我国税收的雏形。《孟子·滕文公上》记载：“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也”。夏王朝的贡赋分为两种：一种是王室对其所属部落，以及用武力征服的部落所强制征收的土贡。另一种是平民因耕种土地而向贵族或王室的贡纳。到了商代，贡法演变为助法，后者是与井田制相联系的一种力役课税制度。及至周代，助法进一步演变为彻法，每户农奴或平民耕种的土地，在收获之后，要以其中一定的产量交纳给王室。国家以贡、助、彻形式征收土地产物，既有税的因素，又有租的成分，具有租税不分的性质。

到了春秋时期，鲁宣公十五年（公元前594年）实行了“初税亩”，开始对私田按亩征税，才正式确立起了以私有制为基础的，完全意义上的税收制度。

从税收的历史可以看出，世界大多数国家的税收，大都经历了一个由自愿贡纳到强制课征，再到立宪征收的逐渐进化过程。在这个过程中，国家始终是课税的主体，国家政治权力对税收的约束力也由小变大，由弱到强，最终形成国家至高无上的课税权。

### 【应用案例】

#### 制度建设与纳税意识的培养

##### 故事一：电影《后天》片断

2004年夏在中国热映的好莱坞大片《后天》里有这样一组镜头：在国家图书馆里，为了抵御寒冷，大家开始烧书取暖。图书管理员舍不得烧掉心爱的图书，这时，一个流浪汉高声地叫道：“看，这里有一套《税收百科全书》可以烧掉！”这一提议遭到了大家的一致激烈反对。



### 故事二：巴西队捧回世界杯照章纳税

1994年世界杯赛，巴西队捧回金杯的同时，也带回了据说17吨重的物品，装了5大卡车。按照巴西税法，每位本国居民只要在国外购买价值500美元以上的商品就得缴纳关税。巴西足球队此次从国外带回的冰箱、彩电、录像机等物品，共须缴纳100万美元的关税。海关税官依法执法，不纳税就不放行。巴西足球队当时就炸开了，自恃功高的足球明星们威胁不参加盛大的庆祝游行，球星罗马里奥扬言要退回总统弗朗哥亲自授予他的体育勋章……但是，铁面无私的海关税官毫不动摇。

事情最后闹到总统那里，总统亲自出面要求海关放行，忠于法律和职责的税务局长无奈宣布辞职。视足球为生命的巴西人狂欢后开始清醒，就此事举行全国民意调查，结果有79%的人认为足球队员应该依法纳税。巴西政府后来也从善如流，终于在1994年7月22日改变以前的立场，决定对足球队征税。

### 故事三：美国富翁因偷税被判刑105年

1986年，美国纽约州一名叫罗伯特的富翁因偷税被判刑105年，令其倾家荡产补缴偷税款后，仍被判刑10年。1989年，美国副总统奎尔及其夫人玛里琳也因漏税被罚2.5万美元。

上面的三个故事表面上毫不相关，但是我们把这三个故事放在一起总有我们的理由。从第一个故事中我们知道，无论是中国人还是外国人，大家对税收都怀有同样的感情。有一句名言说：人生有两件事不可避免，就是死亡和税收。除非死亡，活着就要纳税。税收是人生中不可避免的事情，但又是大家想极力避免的事情。“故事二”中的巴西足球队和大部分人一样怀着能不纳税就不纳税的心理，他们碰到了铁面无私的税官，碰到了从善如流的政府和从狂欢中清醒的人民，最后补缴了税款。连劳苦功高的巴西足球队都不能例外，税法的尊严再一次体现。从“故事三”中我们知道偷税会在美国受到极严的惩罚，这种惩罚平等地适用于任何人，如中国古话所说“王子和庶民同罪”。

对税收大家都怀有相同的复杂的感情，但是各个国家对税法的遵从程度却不一样。我们有时候把这种原因归咎于纳税意识，这一无法用言语准确形容的思想境界。我们总是把我国偷税漏税问题归咎于我国公民纳税意识不高，因此，在做税法宣传时，往往打出“提高纳税意识，依法纳税是每个公民应尽的光荣的义务”等口号。而纳税意识的培养并不是一朝一夕的事，甚至，如果没有有效的制度规范、没有健全的社会环境，纳税意识永远不可能强化。“故事二”中的巴西足球队的纳税意识同样不高，但是他们面临的是严格的税法和铁面无私的税官；社会公众的纳税意识并不高，但是他们懂得反省；政府官员的纳税意识也不高，但是他们及时改正并没有横加干涉。可以预期的是，经过这一事件的巴西人今后会更加自觉地遵守税法，而这样的社会环境一定会促使人民纳税意识得到进一步提高，这是一个良性循环。“故事三”中的美国政府用严格的惩罚手段使逃税者付出了代价，也警示了潜在的逃税者，提高了他们逃税的边际成本。

总之，纳税意识不是自发形成的。一般来讲，培养纳税意识有两条途径：一条是制定科学的法律、培养严格的执法者，另一条是采用严厉的惩罚手段。国外公民自觉纳税意识靠的是制度和环境的约束。因此，要提高我国公民的纳税意识，我们不仅要积极宣传，提高个人觉悟，还要从制度和社会大环境入手，对个人的行为做一定的约束。人都是一样的，但是不同制度下生活的人做出的行为是不一样的，这就是制度的魅力所在。

资料来源：根据网上资料整理