

X 全国税务系统基础知识培训系列教材

# BASIC KNOWLEDGE OF TAXATION

国家税务总局教材编写组 编

# 税收

# 基础知识



423-43

中国税务出版社

全国税务系统基础知识培训系列教材

# 税收基础知识

国家税务总局教材编写组 编

 中国税务出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

税收基础知识/国家税务总局教材编写组编.

-北京: 中国税务出版社, 2002.6

ISBN 7-80117-499-2

I. 税… II. 国… III. 税收管理-公务员-技术培训-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 015602 号

**版权所有·侵权必究**

---

**书 名:** 税收基础知识

**作 者:** 国家税务总局教材编写组 编

**责任编辑:** 朱承斌

**责任校对:** 于 玲 安淑英

**技术设计:** 刘冬珂

**出版发行:** **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: // www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph.com

电话: (010) 63182980/1/2 (发行处)

**经 销:** 各地新华书店

**印 刷:** 北京天宇星印刷厂

**规 格:** 787×960 毫米 1/16

**印 张:** 18

**字 数:** 302000 字

**版 次:** 2002 年 6 月第 1 版 2002 年 6 月北京第 1 次印刷

**书 号:** ISBN 7-80117-499-2/F·425

**定 价:** 28.00 元

---

如发现有印装错误 可随时退本社更换

## 编 审 说 明

为了进一步提高全国税务系统公务员队伍的整体素质，根据“十五”期间税务教育工作的总体要求，国家税务总局决定着手构建适合培训与学习需要的新的教材体系框架，即形成以基础知识教材（X）、岗位专业知识与技能教材（Y）、更新知识教材（Z）为一体的，灵活组合（X+Y+Z）、便捷适用的新型教材体系。这套教材包含了全国税务系统公务员一般应具备的基本知识、各岗位所必须的专业知识以及新的知识和新的技能。

基础知识（X）部分共5册，包括《会计基础知识》、《税收基础知识》、《法律基础知识》、《应用文写作基础知识》、《税务信息化基础知识》等。

《税收基础知识》由周开君编写。

本书由钱志平主审，胡彦炜、杨春梅等参加了审定。书中如有不妥之处，请读者批评指正，以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

2002年2月8日

## 前 言

为了满足全国税务系统公务员培训与学习的需要，根据国家税务总局的要求，我们编写了这本《税收基础知识》教材。它是全国税务系统进行基础知识（X）培训的指定教材之一。

本教材具有以下特点：

1. 对税收与政府、经济、制度建设、征管、税收国际化等税收热点问题进行了深入浅出的介绍与分析，内容涵盖税收工作的各个领域，结构新颖，具有广泛的使用面。

2. 在借鉴国外经济理论研究成果的基础上，最大程度地吸收了国内税收理论研究、制度建设和税收征管改革实践的前沿成果，使本书具有鲜明的时代感。

3. 穿插其中的大量税收趣闻、国内外税收史料以及诙谐幽默的写作风格，使本书有较强的可读性。

《税收基础知识》在编写过程中，得到了国家税务总局扬州税务进修学院领导及相关人员的大力支持和帮助，并提出了许多宝贵的意见，在此深表感谢。

由于水平有限，书中不妥之处在所难免，恳请读者在使用教材中提出宝贵意见。

作 者

2002年2月12日

# 目 录

<b>1 税收与社会</b> .....	( 1 )
1.1 身边的税收现象 .....	( 1 )
1.2 税收的悠久历史 .....	( 2 )
1.3 税收与纳税意识 .....	( 5 )
1.4 税收原则：税该如何收 .....	( 10 )
<b>2 税收与政府</b> .....	( 17 )
2.1 税收的基本内涵 .....	( 17 )
2.2 税收与公共需要 .....	( 18 )
2.3 税收与宏观调控 .....	( 22 )
2.4 税收与政府体制 .....	( 25 )
2.5 税收分类与主体税种选择 .....	( 29 )
<b>3 税收与经济</b> .....	( 34 )
3.1 税收与经济稳定 .....	( 34 )
3.2 税收与经济效率 .....	( 37 )
3.3 税收与经济增长 .....	( 41 )
<b>4 税制与税法</b> .....	( 44 )
4.1 法律：为税收保驾护航 .....	( 44 )
4.2 治税方略的历史演进与现实选择 .....	( 47 )
4.3 依法治税，重在治权 .....	( 50 )
4.4 税法体系：税法家族一览 .....	( 58 )
4.5 税收法律关系与税法构成要素 .....	( 60 )
<b>5 税收与制度</b> .....	( 66 )
5.1 源远流长的商品课税 .....	( 66 )
5.2 调节收入分配的所得税 .....	( 105 )

---

5.3	调节收入分配的财产税 .....	(149)
5.4	市场和政府不可或缺的其他税类 .....	(182)
<b>6</b>	<b>面向新世纪的税务管理 .....</b>	<b>(223)</b>
6.1	税收征管的意义 .....	(223)
6.2	税务管理：纳税义务的产生与计量 .....	(227)
6.3	税款征收：纳税义务的履行 .....	(235)
6.4	税务检查：防止纳税义务的消亡 .....	(245)
6.5	法律责任：谁害病，谁吃药 .....	(249)
6.6	科技加管理：税务管理走向现代化 .....	(255)
<b>7</b>	<b>税收国际化 .....</b>	<b>(262)</b>
7.1	经济全球化下的税收 .....	(262)
7.2	税收管辖权 .....	(265)
7.3	国际重复征税及其避免 .....	(268)
7.4	国际避税与反避税 .....	(272)
7.5	国际税收竞争 .....	(278)

# 1 税收与社会

## 1.1 身边的税收现象

在当今社会，税收这个古老的范畴正受到前所未有的重视，税收已经成为中国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，各种税收案件层出不穷；上街打车，出租汽车司机可能会告诉你，每自动打出一张出租车票，他会缴多少多少的税金；领取工资时，越来越多的人会发现，财务部门为你代扣代缴的税金正在不断增加。

对于纳税人而言，“有了纳税人的贡献，才有祖国的繁荣昌盛”已经不再是空洞的口号，而是越来越多纳税人切实的行动。一位外资企业经理级的雇员经常自豪地告诉别人：“我现在每个月缴纳的个人所得税是2400元，大概可以供养一个中等收入水平的政府官员，再过两年，奋斗到高级经理职位，我就可以供养两个政府官员了。”更多的纳税人，尤其是营销员，喜欢将一般纳税人的税务登记号印刷在名片上，依法纳税正在成为新时代的良好社会风尚。1992年，中国的税收收入才2000亿元，到2001年，已经突破15000亿元。其中虽然有经济增长因素和深化税制改革的因素，也有税收征管得到加强的因素，但是，不可否认，纳税人自觉依法纳税是其中不可忽视的重要原因。可以说，企业家们对税收的关注程度可能也超过了以往任何时候，甚至在考虑，能否通过合法的途径少缴一点税？能否找到一点法律依据给自己多一些减免？考虑到自己缴纳税款老是出错，是否可以请专职的税务顾问？事实也是如此，中国仅仅是税务师事务所已经有2000多家，有几万人在从事着帮助别人缴税的职业。

对于税务机关而言，税收工作的压力也越来越大。80年代初期，全国仅仅有20万人在收税，而且工作压力并不是很大，因为那时税制简单，大部分纳税人都是国有企业，税收工作更多表现为入库工作。到2002年，全国税务机关的税务公务员已经达到100余万人，工作的技术难度明显加大，工作要求明显提高。为了适应新时期税收工作的需要，国家税务总局



将 2000 年确定为税务系统的“队伍建设年”，着重解决队伍建设的廉政问题、素质问题；将 2001 年确定为“依法治税年”，着力解决有法可依、执法必严、违法必究问题，解决依法行政和执法规范问题；将 2002 年确定为“科技加管理年”，着力解决税收管理手段现代化问题，进一步完善中国税收征管信息系统，推进税收征管的现代化问题。

对于政府而言，更多的政府官员也更加关注着税务机关报来的税收报表。修桥铺路、市政建设、发展教育等等都需要钱，钱从何来？主要是税收。因此，税收收入的进度如何，关系到财政支出能否得到满足。过去，或许还可以通过集资、收费、办企业来筹措资金，随着政府收入行为的规范化和政府体制的创新，政府的主要收入来源无疑将是税收。2001 年，税收占我国国内生产总值（GDP）的比例已经超过了 15%，税收收入占政府财政收入的比例也逐年提高。

显然，税收在向我们每个人走来。越来越多的中国公民开始关注起税收，政治家们的视野更加开阔。他们已经认识到税收不仅是满足政府财政支出的手段，也是调节经济运行的工具，基于此，税收手段运用得更加广泛，税收收入占国内生产总值的比例也在持续上升。

随着税收收入规模的逐步扩大，需要研究的新问题也越来越多，如：什么是税收？在众多政府收入手段中，为何几乎所有国家把目光都放在税收上？政府到底应该收多少税才是最合理的（收得太少了，满足不了财政需要；收得太多了，纳税人会失去了追求利润的兴趣）？政府到底应该如何收税？中央政府需要收入，地方政府也需要收入，政府税收收入如何在中央和地方之间分割？税制如何优化？怎样的税种设计才是最优的？各种税的计算原理是什么？如何约束税务官员滥用职权、违法行政？如何防范纳税人逃避纳税义务？中国加入 WTO，对税收政策有什么影响？面对电子商务，税收如何应对？

……

毫无疑问，税收作为一个永久的话题，正焕发着青春的魅力。

## 1.2 税收的悠久历史

税收是一个古老的历史范畴，已经有几千年的历史。

在公元 2 世纪时出现的《新约全书》中，就记载着一个税收的故事。《圣经·马太福音》说：耶稣叫彼得到河边钓鱼，可得一块钱，作为税银去

缴“丁税”（人头税）。《圣经·马太福音》中还记载，几个法利赛人和希律当人问耶稣：“纳税给凯撒（古罗马帝国的统帅），可以不可以？”耶稣回答：“凯撒的物当归给凯撒，上帝的物当归给上帝。”《路加福音》中也有类似的记载。《路加福音》中还谈到，耶稣经过耶利正，遇见一名叫撒该的税吏欢欢喜喜地接待耶稣。

在西方国家，税收发展受经济、政治制度变迁的影响较大，大致经历了四个阶段：

第一阶段为自由贡纳时期。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，古拉丁文 *donum* 和古英文 *benevolence* 便含有此意。后世广泛使用的“捐税”一词，多来源于这一时期。

第二阶段为税收承诺时期。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，国家收入愈感不足，这时，单靠人民的自由贡纳已难以满足需要，特别是一些临时性的财政急需，这就需要开征一些有承诺条件的税收。例如，16世纪的德国曾征收过一种“恳请税”，这种税只能在发生以下三大紧急事件时才予以课征：国王被俘、国王嫡亲达到成年和长女结婚嫁人。开征这种税需要得到由贵族、僧侣与自由民等阶层组成的民会的承诺。承诺关系即可视为契约关系，通常只限于征一次。因此，这一时期亦可称为政府恳请人民帮助或人民帮助政府的时期。拉丁文 *precarium* 和在欧洲行用数百年之久的德文 *bede* 等，均含此意。

第三阶段为专制课税时期。时至中世纪，欧洲国家经历宗教改革和国际战争，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。一方面，为笼络贵族僧侣，给予这些阶层减免税特权；另一方面，则废除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。这种意义的税收见于古时法文 *gabelle* 和近代法文 *abgabe*，以及通用的意大利文 *dazio* 等。

第四阶段为立宪课税时期。近代资产阶级国家，不论实行君主制或共和制，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。国家课税权不复操之君主，而是操之民意机关，人民最终掌握了课税权。贵族、僧侣及其他任何阶级、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。近代税收使用的税率（*rate*）、“派税”（*assessment*）以及课税（*tax*）等，均

属现代意义的税收。

· 在中国，税收由原始意义上的租税不分，发展到国家课税权的正式确立，也跨越了两千年的漫长过程。

夏、商、周是我国三个最早的奴隶制国家，当时的税收分别采取了贡、助、彻三种低级形式。《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，贡品通常为当地的土特产品，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。其主要内容如古书记载的：“方里而井，井九百亩，其中为公田，八家皆私百亩，同养公田，公事毕，然后敢治私事。”及至周代，助法进一步演变为彻法。“彻”有彻取之意，即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缴纳给王室，即“民耕百亩者，彻取十亩以为赋”。

贡、助、彻法所以为我国税收的初级形式，是因为在当时的土地王有制或分封制下，国王既是国家政治权力的象征，又是全国最大、最高的土地所有者，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，正如马克思所指出的：“如果不是私有土地的所有者，而像在亚洲那样，国家既作为土地所有者，同时又作为主权者而同直接生产者相对立，那么，地租和赋税就会合为一体，或者不如说，不会再有什么同这个地租形式不同的赋税。”<sup>①</sup> 所以，后世广泛使用的“租税”一词，明显带有那个时代的痕迹，只是到了春秋时代，鲁宣公十五年（公元前 594 年）开始对私田每亩征税，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。中文“税”字，也是最早见之于鲁国的“初税亩”。

在春秋以前，没有土地私有制。由于生产力的发展，到春秋时期，在公田以外开垦私田增加收入。鲁宣公十五年（公元前 594 年）实行了“初税亩”，宣布对私田每亩征税，即“履亩十取一也”。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制，是历史上一项重要的经济改革措施，同时也是税收起源的一个里程碑。

从税收的产生发展历史也可以看出，现今世界大多数国家的税收，大

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社 1974 年版，第 891 页。

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。

### 1.3 税收与纳税意识

一方面，税收支撑着的世界文明和中国文明被人传颂称道，另一方面，税收导致的沉重负担也常常被人咒骂！特别是在中国，苛重的赋税、沉重的徭役不断导致暴风骤雨般的农民起义，一个个腐败的朝代因此而亡，古代中国几千年就这样改朝换代，周而复始。从陈胜、吴广大泽乡揭竿而起对抗徭役，到“开门迎闯王，闯王来了不纳粮”，无不反映了中国人对无税社会的渴望。

“迎闯王、不纳粮”的口号激励了许多热血男儿投身到闯王旗下，令贪官污吏、地主老财闻风丧胆。明王朝覆灭后，李自成加封大顺政权皇帝。他接受明王朝苛捐杂税、横征暴敛、官逼民反而导致垮台的教训，建立政权后，仍遵行“均田免赋，迎闯王，不纳粮”的口号，废除赋税，以向大户逼索浮财来解决财政困难。但随着大顺政权财政拮据，不断扩大逼索大户的范围，从而导致民心不定、收入无着、军心浮动。随着吴三桂勾结清兵，短命的大顺政权崩溃了。

历史学家也许可以总结出许多条李自成兵败京城的教训，但一个不争的历史史实是：同苛捐杂税、横征暴敛必然导致国家政权垮台一样，人为地削弱甚至废除税收，同样会导致国家政权的崩溃。历史的经验不可不取，而历史的教训更不能忘记：无税则不国！

所以，马克思一针见血地指出：“废除捐税的背后就是废除国家。”恩格斯说：“国家和旧氏族组织不同的地方，第一是按地区来划分它的国民，第二是公共权力的建立，构成这种公共权力的，不仅有武装的人——军队，而且还有物质的附属物，如监狱和各种强制机关。”“捐税体现着表现在经济上的国家的存在。”这就是说，国家作为上层建筑，体现在政治上的存在就是行政机关和强制机关，体现在军事上的存在就是军队和国防，而体现在经济上的存在就是税收。

可见，无税不国，但税重也要亡国。于是，税收被越来越多的人所认识、所重视。时间进入21世纪，税收的重要性更加突出。美国，克林顿总统、布什总统上台伊始就开始了税制改革，英国、法国、德国、日本，

税制改革的浪潮席卷世界。在我国，建国 50 年来，已经进行了规模宏大的八次税制改革，面对经济全球化，面对中国加入世界贸易组织（WTO），新一轮的税制改革正在酝酿之中。

### ☞ 税收趣闻：找上帝收税

美国布里斯顿圣约翰教堂的牧师丹伦，于 1992 年的一天，突然接到一张税务局寄来的缴税通知单：征收圣父、圣子、圣灵的三份人头税，共计 521 美元。

丹伦牧师接到税单之后苦笑不得，更不明白税务局为什么把三位一体的上帝拆开来征收 3 份人头税。丹伦牧师说，幸好税务局还体谅圣父、圣子、圣灵没钱，特准“他们”分期付款。牧师认为，若真要征收人头税，应有坎特伯雷大主教负责缴纳，否则便只有派税官前往收税，他相信上帝早已在等候税官了。

税务局的官员则解释，他们之所以向上帝征收 3 份人头税，是因为有人代上帝填报税单，指圣父、圣子、圣灵是布里斯顿的“居民”，因为他无处不在的。所以税务局要按照规定征税。

纳税，是每个纳税人的义务，但是，要让每个人都自觉纳税，却不是一件容易的事。在燃油价格、警察制服等都与国际接轨了的同时，南京某中外合资超市也在与国际接轨！他们在石城率先在商品零售发票上除打出顾客所购每件商品的品名、单价和金额外，还设了一栏应税金额，专门列出了消费者购买商品所含的税款和相应税率。然而，没想到，这样一件很有意义的事情却引来了无尽的烦恼。有细心的消费者发现了该超市的发票与别的商家不同，很快就有人找上门来，最后发展到每天都有顾客来超市大吵大闹，或者退货。对于消费者来说，在发票上注明税款让他们难以接受，他们无法理解与接受的是“为什么买东西还要缴税”？有人认为，我们更关心的是商品的价格是否便宜，而不是自己缴没缴税；有的顾客则认为，商家就是把该企业的税转嫁到了消费者身上：“不是有句老话叫作‘从南京到北京，买的没有卖的精’吗？无论怎样解释，我就不信商家的做法。什么叫‘做个明白的纳税人’，我不想那么多，纳税人有什么权利，我也不关心那么多。”无奈之下，该超市只好顺从消费者的意愿，在 2000 年“十一”长假过后，停止在发票上显示税款这一做法。这项新举措仅仅

实施了半年便被悄然取消了<sup>①</sup>。

这一超市风波清清楚楚地表明，提高国人的纳税意识，我们还有很长的路要走！大城市居民的纳税意识尚且如此，那些中小城市，尤其是相对闭塞落后的小城镇和农村的公民的纳税意识，就可想而知了！

在西方国家公民看来，一张张税单就是事业成功的一个个证明。自己的收入连纳税起点都达不到，连纳税人都不是，在社会上就会被人瞧不起。在美国，每个公民都有税号——就是纳税的号码，就业、升迁都离不开税号，你要想找到重要部门的工作，就得出示 10 年的纳税报告。纳税是一个人最重要的品行，偷税不仅要被罚款，而且会被别人轻视和不信任。

由此可见，中国纳税人的纳税理念与发达国家有很大的差距，这种巨大的差距使得税务管理变得艰难。显然，要使全体民众的公共需要得到满足，就必须提高纳税人的纳税意识。如何提高纳税人的纳税意识，现在看来是一项系统工程，其意义可能不亚于我国目前正在建设的“金税工程”。

首先，要提高纳税人的纳税意识，就必须进行有力的税收宣传。著名经济学家厉以宁认为，社会不能忽视道德调节，因为人类社会生活中，交易活动只占一部分，那些属于交易领域中的公益活动、学术活动等市场调节不起作用，政府调节只规定大的框架。在发展社会主义市场经济的大环境中，我们既要充分发挥市场调节的基础性作用，又要重视政府调节的宏观调控作用，也决不能忽视第三种调节即道德调节的作用。当前纳税人纳税意识不高，一个重要原因是税法宣传不深入，为此，要通过有效的税法宣传，增强全社会的税收法制观念和依法纳税意识，使税法深入人心。宣传形式可以多样化，宣传内容应突出什么是税收，为什么要依法纳税，纳税人的权利和义务有哪些等，并对重大偷抗税案件予以曝光，使纳税人树立起“依法纳税是做人的基本品德，偷税逃税是违法犯罪”这样一种观念，营造一个依法纳税光荣的社会舆论氛围和文明环境。在市场经济大环境下，可以遵循“法制为主，宣传为辅”的原则来实现全民纳税意识的增强。社会舆论是人们言论、行为的导向，通过各种舆论手段形成“依法纳税光荣、偷逃税收可耻”的良好舆论环境，提高遵从税法的纳税人的地位，对税收违法行为产生重重压力，从道德、情操、声誉等非法制方面加大依法纳税的驱动力量，逐渐形成人人懂法、知法、守法、用法的良好社

<sup>①</sup> 2000 年 12 月 25 日《中国税务报·纳税人周刊》。

会环境。

其次，要提高纳税人的纳税意识，就必须有效保护纳税人的税收权益。在加拿大，有一个由政府颁布的令纳税人自豪的《纳税人权力宣言》，它规定纳税人在与联邦税务部处理所得税事务时，有下列重要权利：信息、礼遇与周到服务、公正纳税、诚实假定、个人及财务资料保密、纳税争议、公正复议与官方语言服务。纳税人的权利就是税务机关的义务，不切实履行这样的义务，税务机关也要受到法律的制裁。显然，《纳税人权利宣言》对于协调和规范税收征纳关系，有着极其重要的意义。我们认为，西方国家纳税人之所以自觉纳税蔚然成风，一个重要原因就在于税务机关视纳税人为客户，竭诚为纳税人服务。在税务部，甚至设有客户服务部，接受全国纳税人对税务机关和税务官员的建议与监督。

在当今中国，依法纳税作为一种义务，似乎正在逐步深入人心。纳税人不再仅仅视自觉纳税为光荣，愈来愈多的纳税人开始意识到“社会主义税收取之于民、用之于民”的本质特征，从而将纳税作为义务来履行，税收征纳关系进一步协调，无疑这是社会的进步，也是文明的标志。基于此，深化税收征管改革也就有了良好的基础。

然而，对于成熟的现代税收征管制度来说，仅仅将纳税理解为义务是不够的。因为纳税义务只是单方面约束纳税人的法律规范，它很难规范税务机关的行为，也就难以真正保证纳税人依法纳税。从法理上说，义务应与权利相对，没有义务的权利是虚幻的独裁专权，同样，没有权利的义务也是空洞的强词夺理，难以让人口服心服。从税收的本质特征看，纳税人之所以纳税正是基于纳税人的共同需要即社会的整体需要，他们在纳税后，可以也应该得到国家提供的各种公共服务和社会再生产的共同条件，应该说，这就是纳税人的基本权利，它不仅应作为一种观点，从道德上约束政府行为，也应该成为一个法律条文或条款，成为约束政府行为特别是税务机关行为的法律规范。这是依法治税的要求，也是现代法治国家的共同选择。现代市场经济国家的税收实践和我国的税收征管现实都表明，只有充分享有权利的纳税人，才可能自觉履行纳税义务，实现税收的法治化。可见，健全纳税人权利法规已是当务之急，刻不容缓。

第三，要提高纳税人的纳税意识，就必须加大对偷税的处罚力度。正如美国《基督教科学箴言报》所说，“偷税漏税和填写税单在全世界司空见惯”，偷税也严重干扰着我国的社会主义经济秩序。偷税为何如此肆虐，屡禁屡偷呢？事实上，偷税作为纳税人的一种故意违法行为，只要纳税人

想偷并形成偷税动机，则执法者总是防不胜防的。一旦有合适机会，具有偷税动机的潜在偷税者便会实施偷税行为。

偷税，首先是纳税人的纳税道德败坏。可以设想，如果纳税人均有良好的纳税道德，对随时出现的各种需要进行积极的良性思维，不进行偷税心理思维，不产生偷税动机，即使偷税案查处概率不高，偷税也不会出现。所以，要有效反偷税，必须使纳税人养成良好的纳税道德，在遵守税法的心理结构下，形成“偷税逃税可耻，依法纳税光荣”的思维定向，应该说这是反偷税的基础。

但是，在当今的市场经济社会，不少纳税人基于物质利益的驱动，总是会产生偷税动机。可以肯定，纳税人即使有偷税动机，也不一定就能寻找到偷税机会，有了机会也未必就一定实施偷税行为。因为他在偷税前还必须权衡得失，进行利益比较，只有当预期刑罚（即偷税成本）低于收益值（偷税收益）时，偷税才可能成为现实。看下面的表格<sup>①</sup>：

情形	偷税金额	查处概率	处罚程度	预期偷税成本
A	10000	1	2	20000
B	10000	0.6	2	12000
C	10000	0.5	2	10000
D	10000	0.3	2	6000

注：处罚程度是指补税加罚款占偷税总额的比率。

我们假设某一个纳税人，企图偷税 10000 元，我们假设税务机关对偷税的处罚（含补税）是 2 倍。

在情形 A、B 下，纳税人偷税 10000 元，由于查处概率是 1 和 0.6，处罚比率是 2，则纳税人的预期偷税成本是 20000 元和 12000 元，这时，纳税人的预期偷税成本大于预期偷税收益，不会选择偷税。

在情形 C 下，纳税人偷税 10000 元，由于查处概率是 0.5，处罚比率是 2，则纳税人的预期偷税成本是 10000 元，这时，纳税人的预期偷税成本等于纳税人的预期偷税收益，是否选择偷税，就要看纳税人对风险的偏

<sup>①</sup> 有兴趣的读者可以建立数学模型进行进一步的分析。



好程度，也许会选择偷税，也许不会。

在情形 D 下，纳税人偷税 10000 元，由于查处概率是 0.3，处罚比率是 2，则纳税人的预期偷税成本是 6000 元，这时，纳税人的预期偷税成本小于纳税人的预期偷税收益，纳税人一定会选择偷税。

也许偷税者考虑的因素很多，但大致心理轨迹基本如此。因此，反偷税的关键因素是两个，一是提高查处概率，二是提高处罚程度。但就税收征管原理和中国税收实践而言，提高查处概率是有限的。

理性地判断，我国目前的查处概率是不低的。笔者曾经作过抽样调查，应该说，我国的查处概率大约在 40% 左右，这个水平，即使与西方发达国家相比，也是不低的。美国的查处概率每年为 4%，欧洲为 8%。从这个角度看，提高税务违法案件的处罚程度<sup>①</sup>是让纳税人形成良好纳税意识的关键，惟其如此，才能使纳税人形成“国税不能偷”的思维定向，矫正纳税人的不良纳税意识。2001 年修订颁布的《税收征管法》大幅度提高处罚程度正是出于这方面的考虑<sup>②</sup>。

## 1.4 税收原则：税该如何收

大约在古罗马时代，有这样一个与税收有关的故事。一个皇帝为了增加收入颁布了茅房税，他的儿子有异议，认为这样做不太合理，这位皇帝谆谆教导他儿子说：“钱是没有臭味的。”从税收角度，这个故事说明了合法（在颁布茅房税后——当然今人可对皇帝颁布的法令是否合法提出质疑）不一定合理（从不同的角度：皇帝和他儿子的观点就不同）。

比如美国至今沿用的一百多年前的开矿法就是不合理的典型。一百多年前，当时的美国政府为了鼓励私人或私人企业去西部开发，颁布了开矿法。任何个人或企业只需向联邦政府交一点钱（大概几美分一英亩）就可在联邦的荒山野地上开采金矿及其他矿产。一百多年后的今天，买地开矿费一分没加！

如今各大采矿公司，甚至是跨国公司，都在联邦政府的土地上深挖矿，广积财，美国老百姓和环境保护主义者对此都极为不满。克林顿总统

<sup>①</sup> 1999 年我国税务稽查的平均处罚程度是 1.08，2000 年的平均处罚程度是 1.12，应该说这个比例是比较低的。

<sup>②</sup> 按照《税收征管法》，处罚的程度应当不低于 50%。