



国家税收

guojiashuishou 陈纪瑜 张宇蕊 编著

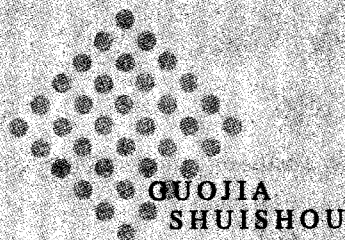
湖南人民出版社



国家税收

（第二版）

中国税务出版社



国家税收

陈纪瑜 张宇蕊 编著

湖南人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

国家税收 / 陈纪瑜, 张宇蕊编著. — 长沙: 湖南人民出版社, 2006.2

ISBN 7-5438-2577-5

I. 国... II. ①陈...②张... III. 国家税收
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 24004 号

责任编辑: 唐 艳

装帧设计: 尹文君

国 家 税 收

陈纪瑜 张宇蕊 编著

*

湖南人民出版社出版、发行

网址: <http://www.hnppp.com>

(长沙市营盘东路 3 号 邮编: 410005)

湖南省新华书店经销 湖南望城湘江印刷厂印刷

2006 年 2 月第 1 版第 1 次印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 12.25

字数: 301,000 印数: 1-5,000

ISBN 7-5438-2577-5

F·415 定价: 19.50 元

前 言

在新的“十一五”规划时期，我国社会经济迈进到一个承上启下、继往开来的发展阶段，税收作为国家保障财政收入、进行宏观调控的主要手段，发挥着日益重要的作用。在新时期，构建一套适应我国社会经济需要的税收理论体系和制度框架，具有十分重要的理论与现实意义。

本书对我国的国家税收理论体系和结构进行融合和调整，形成了自己的特色：其一，本书在吸收西方国家成熟理论方法的基础上，对现代税收理论作了提纲挈领的介绍，并引入了较新的理论研究成果，使本书更加丰富充实，更具前瞻性和预见性；其二，本书着重把握社会主义市场经济下的税收发展规律、变化趋势和最新动态，积极探索现行税制的热点和难点问题，力求建立求实、创新，对实践具有指导意义的税收制度框架和内容体系；其三，本书对我国现行税制最权威的制度规定和最新的制度改革内容做了详尽介绍，并配备有相应习题，力求使读者系统掌握现行税制下的税收实务操作知识，提高理论联系实际的综合运用能力。

根据税收体系的有关内容与逻辑关系，全书分为八章。第一章为税收概述，包括税收概念及分类、税收原则、税收转嫁与归宿、税收效应等内容，全面系统地阐述了税收基本理论问题；第

二章为税收制度，主要包括税制要素、税制结构、税制优化理论、我国税制改革实践等内容；第三章为商品与劳务税类，具体包括增值税、消费税、营业税、关税等；第四章为所得税类，具体包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、农（牧）业税等；第五章为财产、资源税类，具体包括资源税、房产税与城市房地产税、城镇土地使用税等；第六章为行为、目的税类，具体包括城市维护建设税、土地增值税、印花税、契税、车船使用税和车船使用牌照税等；第七章为税收征收管理；第八章为国际税收。

本书适合用作高等院校财政、税收及其他经济管理类专业本、专科生教材，也宜作为财政、税务等经济工作者自学和培训用书。本书作者长期在高校从事财税专业教学研究工作，现将多年的教学科研心得汇集成书，希望能对广大读者有所裨益。参与本书编撰工作的还有作者的博士研究生张宇蕊，硕士研究生高春、易玉珏、杨美英、陈建华、张清莲。书中谬误不当之处，恳请读者和专家学者指正。

编著者

2005 年 12 月于湖南大学

目 录

第一章 税收概述	(1)
第一节 税收的概念与分类.....	(1)
第二节 税收原则.....	(7)
第三节 税收转嫁与归宿.....	(24)
第四节 税收效应.....	(38)
第二章 税收制度	(50)
第一节 税制要素.....	(50)
第二节 税制结构.....	(61)
第三节 税制优化理论.....	(64)
第四节 我国税制改革实践.....	(68)
第三章 商品和劳务税类	(75)
第一节 增值税.....	(75)
第二节 消费税.....	(103)
第三节 营业税.....	(115)
第四节 关 税.....	(135)
第四章 所得税类	(151)
第一节 企业所得税.....	(153)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税.....	(170)

第三节	个人所得税	(185)
第四节	农(牧)业税收	(197)
第五节	社会保障税	(209)
第五章	财产、资源税类	(214)
第一节	资源税	(214)
第二节	房产税与城市房地产税	(219)
第三节	城镇土地使用税	(223)
第四节	遗产与赠与税	(228)
第五节	燃油税	(232)
第六节	物业税	(235)
第六章	行为、目的税类	(241)
第一节	城市维护建设税	(241)
第二节	土地增值税	(244)
第三节	印花税	(249)
第四节	契税	(255)
第五节	车船使用税和车船使用牌照税	(260)
第六节	车辆购置税	(266)
第七节	船舶吨税	(269)
第八节	耕地占用税	(270)
第九节	固定资产投资方向调节税	(273)
第十节	屠宰税	(276)
第十一节	筵席税	(279)
第十二节	证券交易税	(281)
第七章	税收征收管理	(283)
第一节	税收征收管理概述	(283)

第二节	税收征收管理制度·····	(287)
第三节	税务行政司法·····	(310)
第八章	国际税收·····	(356)
第一节	国际税收概述·····	(356)
第二节	国际重复课税及其免除·····	(362)
第三节	国际避税与反避税·····	(371)
参考文献 ·····		(381)

第一章 税收概述

第一节 税收的概念与分类

一、税收的概念

税收，也称租税、赋税和捐税，它是国家为满足社会公共需要而以政权为凭借，按法定程度和预定标准向其管辖下的社会成员取得的一种财政收入，是国家参与国民收入分配和再分配形成的一种特定分配关系。

税收是一种凭借国家政治权力的特殊分配，是国家取得财政收入的主要形式，同其他分配形式相比，它具有无偿性、强制性、固定性的特征。

（一）无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后既不需偿还，也不需对纳税人付出任何代价。它是由财政支出的无偿性决定的，这是因为，国家为实现其职能，需要大量的物质资料，而国家本身又不能从事物质生产，创造物质财富，所以只能通过征税来满足。通过税收这种无偿的分配方式，可以有效地贯彻国家政策，改变国民收入使用额的比例和构成，改变社会财富分配的苦乐不均。可见，税收的无偿性体现财政分配的本质，它是税收“三性”的核心。税收的无偿性使税收与有偿性的公债和以获取服务为报偿的收费等财政收入形式区别开来。

（二）强制性

税收的强制性是指国家征税是通过颁布法律、法令，凭借政治权力强制征收，任何单位和个人在发生纳税行为时，除依法履行纳税义务外，别无选择，否则就要受到法律制裁。这是因为在市场经济条件下，征税必然引起有关当事人物质利益的得失。纳税人常有一种尽量避开税收，保护自身收入的本能，因而离开强制性，税收这种分配活动就无法进行。国家为了征税，对每个税种和征收管理都制定了相应的法律条令。同时为了保证税法的贯彻实施，在我国宪法、刑法中都有关于税收的条款。税收的强制性使税收与公债、收费和捐赠等财政收入形式区别开来。与税收相比，收费取决于人们享受特定政府服务的意愿，公债和捐赠收入的取得则取决于公众对政府信誉的评价和捐赠者自身的热情，它们都采取自愿的形式，而非强制性地征收。

（三）固定性

税收的固定性是指征税前国家以法律形式预先规定征税对象及统一的征收比例或数额，并按此固定标准征收。税收的固定表现在两个方面：一是指国家和纳税人在分配关系上的固定，即国家通过法律形式规定了经济组织和个人应不应该纳税，纳什么税，纳多少税等；二是指纳税人只要取得了税法规定的应税收入，或发生了应税行动，或拥有了应税财产等，都必须按规定的比例或定额如数纳税，一般不受客观因素影响。同样，国家对纳税人只能按规定的标准征税，不能任意降低或是提高征收标准。税收的固定性特征将其与货币的财政发行、摊派和罚没收入等财政收入形式区别开来，与税收相比，后几种财政收入形式均不具备固定性的特征。

税收的无偿性、强制性、固定性是密切联系的，构成一个统一整体。税收的无偿性，决定了税的强制性，而税收的无偿性和强制性又决定了税收的固定性。税收的“三性”是统一的，缺一

不可的。只有同时具备以上三个特征才能构成税收。税收三个特征的高度统一，是税收区别于其他财政收入形式的根本所在。

二、税收的分类

一国的税收一般由许多税种构成。世界各国的税收制度不同，税种名称、税种数量也千差万别。为了分析、研究和比较，需从不同的税种中找出它们的共同点，进行一定的归类，这就是税收分类。由于分类依据不同，存在多种分类方法。

（一）按课税对象分类，分为所得课税、财产课税和商品（劳务）课税

西方经济学家强调，尽管税种的分类可采用不同的标准，但最基本的分类还是按课税对象性质的不同来划分。以课税对象的性质为标准，可将税收划分为所得课税、财产课税和商品（劳务）课税。

凡对纳税人的所得额或利润额课征的税收，为所得课税；凡对纳税人的财产按数量或价值额课征的税收，为财产课税；凡对商品或劳务买卖的流转额课征的税收，为商品（劳务）课税。

西方经济学家之所以重视按课税对象的性质分类，其原因不外三点：其一，税收制度的核心要素是课税对象，不同的税种以课税对象作为相互区别的主要标志，并以此规定税名。按课税对象分类，不仅易于区分税种，也易于被人掌握。其二，不同的税种因课税对象不同，作用就不同，具体的征收管理办法也不同。只有按课税对象分类，才能充分把握税收的具体作用，并据此制定体现政府政策意图的税收制度。其三，现实中各国的税制基本上就是以课税对象作为分类标准的。

按课税对象性质不同，我国现行税种分为四大税类。这是一种最基本的分类方法。

1. 商品与劳务税类。即以商品或劳务为课税对象的税收税

类。包括增值税、消费税、营业税、关税等。

2. 所得税类。即对纳税人的各种收入或所得（利润）等征的税。包括企业所得税、个人所得税、社会保障税、农牧业税等。

3. 财产、资源税类。财产税类指对纳税人拥有的动产、不动产的征税。包括房产税、遗产与赠与税等。资源税类指对纳税人开采、使用国家资源征的税。包括资源税、土地使用税等。

4. 行为、目的税类。行为、目的税类指为了实现某种特定的目的，对纳税人的某一特定行为征的税。包括印花税、屠宰税、证券交易税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税。

（二）按课税的主客体分类，可分为对人税和对物税

关于对人税与对物税，至少有三个不同的观点：第一，最自然的含义，对人税包括人头税与基于个人特征所课征的税收。对物税则是基于外形标准所征的税收（如所得、房租或卷烟量等）。但由此项含义，一般税收均为对物课税，对人课税的极少，而且显得无关紧要，那么这种区分也没有意义。但英国国民保险分担金，与人头税征收形式是一样的，根据上述观点，可以被认为是对人税。又如彼得大帝课征一种胡须税，借以禁止留须，保持清洁，这种课税也可视为对人税。第二，另一种观点认为，某些税收是由人缴纳的，即为对人税；而由物缴纳的，视为对物税。但这种观点也是一个极大的错误。就课税基础而言，包括对土地课税，对进口货物课税，对产业课税乃至对贸易课税。但土地、货币、产业、贸易等都是无生命或抽象之物，本身不会有钱袋或银行账户，离开人的关系而能自行付税。一切税收都由人缴纳，而不是由物缴纳。第三，认为对人税即直接税，对物税即间接税，但此处所讲的“直接”与“间接”，特别侧重于“行政的意义”，如巴斯泰布尔认为：“实际的财政家……对永久而且反复发生的事项所课的税收为直接税；对偶然而且特别之事项所课的税收为

间接税。”而按这种观点，此处所讲的直接税与间接税，与转嫁论上所谓的直接税与间接税，根本没有理论上的联系，因此这种观点应该放弃。

由上述总结可知，对人税与对物税的区分，是以课税品为标准的，如果课税对象为人，则为对人税；如果课税对象为物，则为对物税。例如所得税为对人税，而收益税、交通税、交易税等则为对物税。

（三）按税收收入归属分类，可分为中央税和地方税

以税收收入归属为标准，由中央政府所征的税种为中央税，而由地方政府所征的税种为地方税。

中央税与地方税的划分，是现代各国政府税收制度设计的一个重要内容。各国的划分制度有三种：第一类，税源划分制，也称独立税制，又称地方特别税制，其含义为中央税与地方税各自独立。第二类，附加税制，也称集权税制，即地方政府无独立税源，一切税源均由中央保留，而地方政府的收入，仅从国税的附加中取得。第三类，分税制，即收入共分割制，其含义是某种税收由中央或地方征收，但其税收收入由中央和地方按比例分成。

在我国，按税收收入归属权分类，可分为中央税、地方税、中央地方共享税。

1. 中央税。中央税是指由中央政府征收管理和使用的税种，一般包括具有税源集中、收入较大特征的税种，如关税，消费税，海关代征的增值税，铁路、银行、保险部门集中缴纳的营业税等。

2. 地方税。地方税是指由地方政府征收管理和使用的税种，一般包括税源分散且与地方经济利益紧密联系的税种，如营业税（铁路、银行、保险部门集中缴纳除外）、车船使用税、城市维护建设税及其他地方税种。

3. 共享税。共享税是指那些既能兼顾各方面经济利益，又

有利于调动地方组织收入积极性的税种。包括增值税、企业所得税、个人所得税、证券交易税、资源税等。

(四) 按税负能否转嫁分类，可分为直接税与间接税

以税负能否转嫁为标准，可分为：

1. 直接税。直接税是指税负由纳税人直接负担，不能转嫁的税种。如所得税、财产税等。

2. 间接税。间接税是指纳税人能将税负转嫁给他人负担的税种，如增值税、消费税、营业税等。

第一次将税收划分为直接税与间接税的是穆勒。他在 1848 年所著的《政治经济学原理》一书中，根据立法的观点，认为立法者在制定税法时，如果某种税收不是由纳税人负担，而可以转嫁给他人，这种税即可称为间接税。反之，纳税人为负税者，即课税的对象就是负税的对象，此种税即可称为直接税。

税收划分为直接税与间接税，并不是绝对的。例如在间接税中由于供求关系的变动或其他因素，不一定能转嫁。消费税通常是间接税，但如果是直接向消费者课征，就不会发生转嫁关系，便具有了直接税的性质。同时，在直接税中也存在很多转嫁的例子。比如在封建社会，土地税可由地主转嫁给佃户，营业税也可由店主转嫁给店员或商品购买者。

(五) 按计税依据分类，可分为从价税与从量税

以计税依据为标准，可分为：

1. 从价税。即以课税对象的价格为依据，按一定比例计征的税种，亦称“从价计征”。它受价格变动影响，且与课税对象的价格有紧密关系。如营业税、关税、增值税等。

2. 从量税。即以课税对象的数量（重量、面积、件数、容积等）为依据，按固定税额计征的税种，也称“从量计征”。它不受价格变动影响，却与课税对象的数量直接相关。如资源税、车船使用税、土地使用税等。

(六) 按税收与价格的关系分类, 可分为价内税与价外税
以税收与价格的关系为标准, 可分为:

1. 价内税。价内税是指税额包含在课税对象价格当中的税种, 如营业税、消费税等。

2. 价外税。价外税是指税额不包含在课税对象价格当中而作为价外附加的税种, 如增值税。

除以上分类外, 还有其他分类方法, 如分为货币税、实物税; 国内税、涉外税; 一般税与特定目的税等等。

第二节 税收原则

一、税收原则理论的演进

(一) 古典税收原则

第一次将税收原则提到理论的高度, 明确而系统地加以阐述者是英国古典政治经济学家亚当·斯密。作为新兴资产阶级的代表人物, 斯密极力主张“自由放任和自由竞争”, 政府要少干预经济。斯密在其经济学名著《国民财富的性质和原因的研究》中提出了税收的四项原则。

1. 平等原则。指国民应按其国家保护下所获收入的多少来确定纳税的数额。平等原则并非亚当·斯密所首创, 而是脱胎于法国经济学家佛本与德国官房学派的代表人物攸士第的学说。佛本列举的税收原则有三条, 而其中一条就是平等原则。攸士第列举的税收原则有六条, 第一条和第二条讲的就是平等原则。平等原则的含义是: 人民分担税收, 支持政府, 其分担量与个人的能力成比例。分担的依据是由于国家的保护而享有的收入的多少, 并按比例征收。对平等原则的分析包括两点: 第一, 君主有权课税, 人民有纳税义务, 故此种分担为强制的性质。第二, 征

税的税率实行比例税，这即是平等的原因。所谓比例税，即不管是奢侈品、必需品或剩余品都按相同的税率课税。

2. 确实原则。指国民应纳税额及缴纳方式（时间、地点、手续等），都应清楚明确，不要轻易变动。确实原则脱胎于意大利经济学家伏利五大税收原则的第三条，以自由主义为背景，排斥官吏的专擅行为。此原则的含义是，个人应纳的税收，必须力求确实，不可任意变更。即在支付时间、支付方法以及支付数量上，应使纳税人明白了解。亚当·斯密认为此项原则非常重要，因为“大量的不平等所导致的罪恶，还比不上小量的不确实所导致的罪恶”。由于不确实，会导致三个方面的后果：一是课税客体不容易发现。二是对客体的价值发生怀疑。三是税吏与纳税人狼狈为奸，导致估价过低。

3. 便利原则。指政府征税的时间、地点、方法等应尽量从简，让纳税人感到便利。如房产税的征收，要顾及适宜的时间。而消费税的纳税方法是最为便利的，因为消费税的纳税方法，是在每次购买物品时一点一滴付纳的，且该商品的购买与否，纯粹出自个人的自由。因此，消费税虽然是一个重要的税种，但所遇到的抵抗最小。确实原则的内容与便利原则相比较，主要区别体现在表 1-1 中。

表 1-1 确实原则与便利原则的比较

确实原则	便利原则
(一) 支付时间的确实	(一) 最便利的时间支付
(二) 支付方式的确实	(二) 最便利的方式支付
(三) 支付数量的确实	

上表所谓最便利的方式支付，即指税收应以货币支付，而不宜以实物支付。如英国古时的土地税课征产物的 1/10，但是运费昂贵，而且农民要跋涉数十里运粮食纳税，这样就导致了税收