

SNAI

上海国家会计学院CFO丛书

Tax Policy
and
Planning

税收政策与税收筹划

上海国家会计学院 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

SNAI

上海国家会计学院 CFO 丛书

税收政策与税收筹划

Tax Policy and Planning

上海国家会计学院 主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收政策与税收筹划/上海国家会计学院主编.

—北京: 经济科学出版社, 2010. 12

(上海国家会计学院 CFO 丛书)

ISBN 978-7-5141-0104-1

I. ①税… II. ①上… III. ①税收管理-财政政策
中国②税收筹划-中国 IV. ①F812.422②F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 219287 号

责任编辑: 白留杰 张占芬
责任校对: 刘 昕 王苗苗
技术编辑: 李 鹏

税收政策与税收筹划

上海国家会计学院 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

教材分社: 88191354 发行部电话: 88191540

网址: www.esp.com.cn

电子邮箱: bailujie518@163.com

北京中科印刷有限公司印装

787×1092 16 开 28 25 印张 690000 字

2011 年 5 月第 1 版 2011 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5141-0104-1 定价: 98.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总序

我国会计人才占全国人才资源总量的近10%，广泛分布在各行业、各领域、各单位，在经济社会发展中发挥着不可替代的作用。深入贯彻落实人才强国战略和《国家中长期人才发展规划纲要（2010-2020）》，努力为经济社会发展培养造就一大批道德优良、业务精湛、作风过硬的会计人才尤其是高层次、复合型、国际化领军人才，是财政部一直高度重视、着力推动的重大战略和重点工作。

近年来，财政部采取了一系列措施大力推进会计人才建设，在财政系统、会计领域乃至全社会引起广泛关注和较好反响。主要包括：

科学制定一个规划。规划是引导和推动工作开展的战略构想。在总结改革开放以来特别是“十一五”期间我国会计人才队伍建设做法经验的基础上，适应“十二五”时期经济社会发展对会计事业、会计人才提出的新任务新要求，结合学习贯彻党中央、国务院《国家中长期人才发展规划纲要（2010-2020年）》，财政部于2010年9月制定发布了《会计行业中长期人才发展规划（2010-2020年）》，明确了会计人才队伍建设的指导方针、发展目标、主要措施等，强调以培养高端会计人才为突破口，着力抓好会计领军人才、大中型企事业单位总会计师、具有国际认可度的注册会计师、会计名家、应用型高级会计学科带头人、现代农村会计人才等六大重点工程，统筹推进会计人才队伍建设，提高会计人才队伍整体水平，努力为经济社会科学发展提供坚实的人才保障和智力支撑。

推进两手考评人才。人才考评机制是科学引导人才成长的基础性制度安排。财政部以两个抓手为重点不断加强完善了会计人才的考评机制建设：一手抓考试工作的巩固完善，健全了由从业资格、会计员、助理会计师到会计师、高级会计师的较为完备的考试、晋升制度，并全力争取正高级会计师评审由点及面尽早实施；一手抓评价工作的开拓创新，创建了考试成绩“金银榜”发布制度，建立了会计人才信息库，加强了人才市场调研和需求分析，打通了会计人才与

用人单位之间的信息通道，促进了会计人才的合理流动和人才资源的有效配置。

建设三大培训基地。国家会计学院是培育会计人才特别是高中级管理人才的重要基地。瞄准“国内一流、国际知名”的发展目标，以市场开拓、课程开发、师资队伍、科研工作和内部管理为主抓手，全面加强北京、上海、厦门三所国家会计学院建设。经过多年辛勤耕耘，国家会计学院已经发展成为我国财会人才继续教育和素质提升的主阵地，成为在经济管理人才教育培训领域的一张靓丽的名片。国家会计学院开发、承办的总会计师、会计领军人才、注册会计师等在职培训，坚持名师名家与名优课程相结合，赢得了广泛盛誉，为各行各业强化财务管理和会计审计监督输送了一大批领导人才和业务骨干。近日，国务院学位委员会第28次会议作出决定，批准国家会计学院为硕士专业学位授予单位，这一国家会计学院发展进程中具有里程碑意义的大事，为今后一个时期实现跨越式发展赋予了新机遇，注入了新活力。

打造四类领军人才。是否培养出人才、培养出多少人才、培养出什么样的人，是检验人才工作成效的关键。着眼培养一批在市场化、信息化、国际化快速发展中勇立潮头、有效发挥引领带动作用的优秀会计人才，自2005年9月起，财政部相继启动了企业类、行政事业单位类、注册会计师类和会计学术类等四个类别的全国会计领军人才培养工程，并积极推动各省、自治区、直辖市和中央有关主管单位组织实施了本地区、本部门会计领军人才培养项目。会计领军人才培养引入国际先进经验，注重制度机制创新，坚持脱产培训与在职跟踪相结合、会计教学与能力培训相结合、案例教学与交流碰撞相结合、分类培训与联合培训相结合、学员使用与考核淘汰相结合，在国家级专业领军人才培养中闯出了一条新路，成为了一个社会认可度较高、影响力较强的知名品牌。截至2010年底，全国会计领军班共招收学员730名，其中领军一期的50名学员率先完成6年一个周期的系统学习培养，满怀收获、自信和期待迈上新的奋斗征程。

贯穿上述工作的一条红线是加快培养高端会计人才，而与上述各方面工作关联交汇的根本点则是科学界定高端会计人才的知识结构和能力框架。这不仅是一个重要的理论问题，更是一个指导高端会计人才健康成长、更好地发挥会计职能作用的重要实践命题。早在2002年，财政部就委托上海国家会计学院开展了“CFO能力框架”重大课题研究。上海国家会计学院历经近4年艰苦攻关，形成了高质量的研究报告《CFO能力框架》。呈现在大家面前的这套CFO丛书，就是上海国家会计学院依托《CFO能力框架》研究成果，借助世界银行的资金支持，采用国际公开招标方式，委托各专业领域的名师名家编写的。这套丛书以各学科前沿理论指导为基础，运用大量案例探讨各学科的应用实践，较好地回答了为什么要培养高端会计人才、什么是高端会计人才、怎么样培养高端会

计人才等问题，是对我国高级经济管理人才培养的一次有益探索和积极创新。

当今世界，经济全球化深入发展，企业跨国经营、资本跨境流动日益频繁，科技进步日新月异，知识经济方兴未艾，会计人才尤其是高端会计人才在经济社会发展中的基础性、战略性、关键性作用将越发凸显。与此同时，不同国度、不同地域、不同经济水平、不同发展阶段、不同经营管理实际可能都会对高端会计人才提出不同的需求和要求。因此，高端会计人才的培养将是一项长期的战略任务和系统工程，对高端会计人才培养、选拔、评价、使用的研究和思考更非一劳永逸。在对这套 CFO 丛书面世给予祝贺和期待的同时，希望籍此引导和推动更多的人来研究它、发展它、完善它，让它吸收更多的养分、汲取更多的智慧、汇聚更多的力量，为推进我国会计人才建设增添新动力，为我国会计事业乃至经济社会发展进步作出新贡献。

是为序。

财政部副部长



2011年4月

前 言

在中国的经济改革大潮中，企业的 CFO 们是一个特殊的群体，他们既要努力克服几十年来中国计划经济传统模式对当今企业运行的影响，又要积极面对市场经济激烈竞争环境对企业生存发展的挑战；他们既掌控与管理着成千上万亿的巨额资产和财富，但又较少参与和主导企业的战略和经营决策。中国的 CFO 们是一个充满着机会和希望、但还没有被人们充分认识的群体，包括 CFO 们自己。

怎样充分发挥中国 CFO 们的价值和作用，有人提出可就 CFO 或总会计师的地位进行新的制度安排，修改总会计师条例，将中国总会计师提到与西方 CFO 一样高的地位，即仅次于 CEO。尽管这种可能是存在的，但我们更关注的是 CFO 们是否具备了这种能力。能力是决定 CFO 们价值和发展空间的关键要素。为此，财政部在 2002 年就确立了《中国 CFO 能力框架》课题，并委托上海国家会计学院进行研究。我们组织了精干的团队，对课题的研究持续了三年多时间，在国务院国资委、证监会、银监会等中央部委和上交所、深交所等单位的支持下，课题组走访了我国 36 个城市的 165 家公司的 CFO 和 33 家公司的 CEO，就 CFO 的工作环境、工作内容、存在的问题和改进想法等一系列的问题进行了较全面的面对面的访谈，从而获取了大量第一手的资料，整理出近百万字的文档；在此基础上，又设计了较为科学完备的问卷，包括了 24 个大问题、190 个小问题，抽样发放了全国 5300 多家企业，回收了 610 份，在 480 份有效问卷的基础上，结合国际 CFO 培训经验和中国 CFO 的现实状况，在 2006 年初完成了这一课题，并出版了《成为胜任的 CFO》的研究报告。

研究报告的完成，使我们对 CFO 的能力需求有了一个较全面的认识。研究报告认为，一个 CFO 要能胜任企业最高财务负责人的角色，并成为 CEO 的得力伙伴，必须具备决策能力、战略规划能力、分析能力、领导能力、协作能力、控制能力和资源管理能力，而决定这些能力的最基本要素是职业知识、技能和职业价值观。其中职业知识是指胜任的 CFO 必须拥有的与其职能相关的知识，

最核心的包括战略管理、公司治理、财务战略、财务报告、成本管理、风险管理、购并与重组、税收筹划、价值管理与全面预算、审计与内部控制、财务分析与预测、财务信息系统、经管责任与资产管理等 13 个模块；技能是指为支持 CFO 感知环境、综合运用知识、形成职业能力的软性特长，核心的技能包括沟通与协调、领导与团队建设、系统思维与问题解决；CFO 的核心价值观主要是 CFO 的职业道德。这些认识的取得为我们思考怎样提升 CFO 的能力及怎样开展培训指明了方向。

在《成为胜任的 CFO》研究报告完成的基础上，我们在财政部的大力支持下，决定利用世界银行对“中国会计改革与发展”项目的支持，开发上述与 CFO 能力相关的全部 17 门课程教材，这是一项十分繁重和艰巨的任务。上海国家会计学院采用全球公开招标的形式招标课程开发单位，并按照研究能力、实际培训经验（包括 MBA 与 EMBA 的教学经验）和低成本的标准评标，最终南开大学、中山大学、同济大学、北京交通大学、中国人民大学、东北财经大学、西南财经大学、上海财经大学等国内知名院校中标。又经过近四年的努力，完成了 CFO 能力框架指引下的全部 17 门课程的培训教材，这就是呈现在我们面前的这套丛书。丛书的编写，注重以国际经济环境为视野，以学科理论体系为基础，以解决实务问题为导向，通过大量的案例来帮助理解理论、解决实际问题。丛书的编写得到了各课题负责人和编写人员的高度重视，教材内容经过试讲和反复研讨修改后最终定稿。

丛书的出版是无数领导、专家、学者和编委会成员共同智慧和努力的结晶，虽然还存在不尽如人意的地方，但这至少是一个开创性的工作，为我国 CFO 的培训提供了一个较为系统并且适应中国企业环境的知识体系，也为落实财政部《会计行业中长期人才发展规划（2010-2020 年）》的战略奠定了基础。

衷心感谢所有为丛书的编撰、出版作出贡献的人们！

衷心感谢财政部王军副部长在百忙之中始终关注这项工作并为丛书热情作序！

也衷心希望所有的读者对丛书的内容和形式提出批评和改进建议，以便今后不断提高完善！

编委会

2011 年 4 月

目 录

· 1 ·

第一章 中国税收制度	(1)
专栏 1-1 财政收入、税收收入和税制结构	(1)
第一节 三大税收体系——流转税、所得税和财产税	(2)
阅读材料 1-1 2009 年的经济发展与税收增长	(9)
第二节 增值税	(15)
透视 1-1 增值税转型改革	(23)
第三节 消费税	(24)
透视 1-2 消费税政策的调整	(24)
第四节 营业税	(30)
第五节 关税	(33)
第六节 企业所得税	(37)
阅读材料 1-2 中国企业所得税制度历史沿革	(37)
第七节 个人所得税	(44)
透视 1-3 国家税务总局致个人所得税纳税人的一封信	(49)
第八节 其他主要税种	(51)
透视 1-4 资源税、环境税和物业税改革进展	(51)
透视 1-5 证券(股票)交易印花税的调整	(60)
本章小结	(62)
关键术语和概念	(62)
选读文献资料	(62)
第二章 现行主要税种计算实例	(64)
第一节 增值税的计算	(64)
第二节 消费税的计算	(70)
第三节 营业税的计算	(78)
第四节 企业所得税及相关税种的计算	(85)
本章小结	(92)
关键术语和概念	(93)

思考题	(93)
选读文献资料	(94)
第三章 税收筹划的理论和方法	(95)
专栏 3-1 1.5 万元 \times 33% > 1.5 万元 \times 27%?	(95)
第一节 税收筹划概述	(95)
第二节 税收筹划与税法	(104)
透视 3-1 英国矿业公司与税务局长诉讼案	(106)
透视 3-2 典型的联邦制国家税法体系——美国税法体系	(108)
第三节 税收筹划要考虑的其他因素	(110)
透视 3-3 某外商投资企业税收筹划的汇率因素	(113)
第四节 税收筹划基本原理	(115)
第五节 税收筹划中级原理	(121)
第六节 税收筹划基本技术	(140)
第七节 税收筹划的特殊计算方法	(148)
第八节 税收筹划人及税收筹划师职业道德	(155)
第九节 税收筹划步骤和控制	(157)
本章小结	(160)
关键术语和概念	(160)
选读文献资料	(161)
第四章 现行税收优惠政策	(162)
专栏 4-1 税收优惠方式	(162)
第一节 科技创新	(163)
透视 4-1 中兴通讯享受的税收优惠	(164)
透视 4-2 中国科技企业孵化器已培育 50 多家上市公司	(167)
透视 4-3 远光软件的税收优惠	(169)
透视 4-4 新企业所得税法对企业技术创新的税收优惠	(175)
第二节 农业	(176)
透视 4-5 新希望的税收优惠	(176)
第三节 基础设施	(181)
透视 4-6 广电网络的税收优惠	(184)
第四节 促进就业	(186)
透视 4-7 三全食品的税收优惠	(186)
阅读材料 4-1 残疾人就业税收政策的调整	(189)
透视 4-8 国家税务总局有关负责人就促进就业相关税收政策 答中国政府网网民问	(190)

第五节 资源综合利用	(193)
透视 4-9 冀东水泥的税收优惠	(193)
第六节 文化宣传、教育和医疗卫生	(196)
透视 4-10 出版传媒的税收优惠	(196)
透视 4-11 通策医疗的税收优惠	(201)
第七节 金融、证券和资本市场	(203)
透视 4-12 中国平安保险的营业税优惠	(207)
第八节 区域优惠	(208)
透视 4-13 迪马股份的税收优惠	(208)
本章小结	(213)
关键术语和概念	(214)
选读文献资料	(214)
第五章 税法和会计处理差异	(215)
专栏 5-1 税法和会计差异——来自中国石油的半年报	(215)
第一节 税法与会计差异概述	(217)
阅读材料 5-1 新企业所得税法与会计基本准则的差异	(221)
第二节 应税收入	(226)
透视 5-1 税法和会计对收入的确认	(226)
透视 5-2 售后租回的处理	(243)
第三节 税前扣除项目	(244)
透视 5-3 股权转让损失可一次性扣除	(260)
第四节 资产处理	(261)
透视 5-4 分期付款购入固定资产	(264)
第五节 投资资产	(273)
透视 5-5 按权益法处理的长期股权投资	(273)
阅读材料 5-2 企业金融工具投资收益的所得税处理	(280)
第六节 所得调整	(282)
本章小结	(296)
关键术语和概念	(297)
选读文献资料	(297)
第六章 税务转让定价	(298)
专栏 6-1 跨国企业“长亏不倒”，遭反避税调整	(298)
第一节 转让定价税收制度	(299)
阅读材料 6-1 会计准则中的关联方披露	(305)
透视 6-1 中国首例双边预约定价安排签署	(314)

透视 6-2 成本分摊问题	(316)
透视 6-3 国际避税地类型	(317)
阅读材料 6-2 外国对受控外国公司的界定	(318)
透视 6-4 资本弱化在江苏的调查情况	(320)
阅读材料 6-3 反避税的“拉姆齐原则”	(321)
第二节 转让定价安排	(322)
第三节 转让定价的风险分析	(332)
案例分析 6-1 A 公司转让定价审计调整分析	(336)
本章小结	(338)
关键术语和概念	(339)
选读文献资料	(339)
第七章 并购重组的税收政策和安排	(340)
专栏 7-1 微软收购雅虎	(340)
第一节 企业重组	(341)
透视 7-1 中海油最大海外项目出现税务纠纷	(342)
第二节 企业以资产投资	(346)
透视 7-2 企业以资产投资的计税基础	(348)
第三节 企业债务重组	(348)
透视 7-3 *ST 长控债务重组	(348)
阅读材料 7-1 债务重组的会计处理及与税法差异	(350)
第四节 股权收购和资产收购	(353)
第五节 企业合并的所得税处理	(355)
阅读材料 7-2 企业合并的会计处理	(360)
第六节 企业分立的所得税处理	(362)
第七节 其他税收问题	(364)
阅读材料 7-3 企业改组改制契税优惠政策	(374)
本章小结	(376)
关键术语和概念	(377)
选读文献资料	(377)
第八章 纳税遵从——程序正义和风险规避	(378)
专栏 8-1 纳税人的合同协议要符合税法	(378)
第一节 纳税人的义务和权利	(379)
案例分析 8-1 征纳双方都不能忽视税务的程序	(381)
第二节 纳税人纳税行为的法律责任	(382)
阅读材料 8-1 “大型支柱企业”骗税	(387)

透视 8-1 税款优先	(389)
案例分析 8-2 税收代位权	(391)
第三节 纳税准备阶段的遵从	(392)
案例分析 8-3 未登记未申报不算偷税	(394)
透视 8-2 电子账簿	(396)
阅读材料 8-2 特大运输发票案	(398)
透视 8-3 接受虚开的发票	(401)
第四节 税款缴纳阶段的遵从	(402)
案例分析 8-4 未申报的法律责任	(404)
透视 8-4 三年和五年	(407)
案例分析 8-5 扣缴义务与委托代征	(408)
透视 8-5 不合法的税务强制执行	(413)
第五节 纳税完成后的遵从	(415)
案例分析 8-6 个案评估与行业纳税调整	(416)
透视 8-6 税务检查的证据	(419)
案例分析 8-7 税务行政处罚中的定性	(421)
透视 8-7 税务听证	(425)
透视 8-8 税务行政复议的期限	(428)
案例分析 8-8 税务行政诉讼中的举证	(429)
第六节 税务代理	(430)
本章小结	(431)
关键术语和概念	(432)
选读文献资料	(432)
后记	(434)

第一章 中国税收制度

专栏 1-1 财政收入、税收收入和税制结构

2009年全国税收总收入完成59 514.70亿元，比上年同期增长9.8%，同比增收5 290.91亿元，增速比2008年的增速回落了9个百分点（2008年税收收入增长18.8%），见图1-1和表1-1。

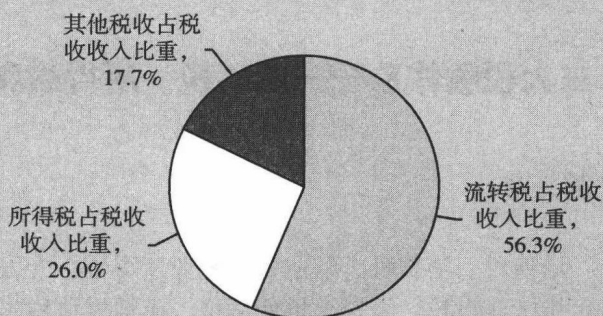


图 1-1

表 1-1

2009年税收总收入和主要税种收入

单位：亿元

税 种	收入	比 2008 年同期增收	增长率 (%)
税收总收入	59 514.70	5 290.91	9.8
国内增值税	18 481.24	484.30	2.7
国内消费税	4 759.12	2 190.85	85.3
进口环节增值税和消费税	7 729.15	338.02	4.6
关税	1 483.57	-286.38	-16.2
外贸企业出口退税	-6 486.56	-620.63	10.6
营业税	9 013.64	1 387.25	18.2
企业所得税	11 534.45	358.82	3.2
个人所得税	3 949.27	226.96	6.1
证券交易印花税	510.47	-468.69	-47.9

续表

税 种	收入	比 2008 年同期增收	增长率 (%)
房产税	803.64	123.30	18.1
车辆购置税	1 163.17	173.28	17.5
城镇土地使用税	920.97	104.07	12.7
土地增值税	719.43	182.00	33.9
耕地占用税	632.99	318.58	101.3
资源税	338.24	36.48	12.1
契税	1 734.99	427.46	32.7
上述税种收入合计	57 287.78	4 975.67	9.5

资料来源：财政部网站，作者整理。

第一节 三大税收体系——流转税、所得税和财产税

一、我国现行税制结构

我国现行的税收有：增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、车辆购置税、印花税、城市维护建设税、城镇土地使用税、土地增值税、房产税、车船税、契税、烟叶税、耕地占用税、筵席税、关税。^①

按照三大税种的划分：

流转税税种设置为：增值税、消费税、营业税、关税、车辆购置税、筵席税、资源税、印花税、城市维护建设税、烟叶税。

所得税税种设置为：企业所得税、个人所得税、土地增值税。

财产税税种设置为：房产税、车船税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税。

二、流转税

流转税，顾名思义，是指对商品或劳务的流转额征收的一类税。古今中外，流转税在各国的税收中占有十分重要的地位，并且曾经是或正是许多国家的主要税收来源。下面就流转税的特点、税制类型和税制结构进行叙述。

（一）流转税的特点

正如上述，流转税是以商品和劳务的流转额为征税对象的一类税。这里的“商品”是

^① 储敏伟、杨君昌：《财政学》，高等教育出版社 2000 年版。

指市场流通中的各种产品，劳务是指市场中各种非商品的服务性活动，只要存在买卖关系，就有商品流转额和非商品流转额（劳务营业额），因此，在习惯上对流转额课征的税称为流转税。

与其他类型课税相比，流转税具有以下几个特点：

课税对象的普遍性。同所得税和财产税相比，流转税是以商品和劳务的交换并形成销售收入为前提，它不仅包括了所有的商品，还包括各种非商品性的服务。市场经济越发达，买卖关系就越多，流转额就越大，流转税税源就越充足。

计税依据的灵活性。流转税的计税依据是商品和非商品的流转额，因此，在具体税制设计时，可以选择所有商品和服务进行征税，也可以选择部分商品和服务进行征税；可以选择商品流通的所有环节进行征税，也可以选择其中某一个或几个环节进行征税；可以选择商品或劳务流转总额进行征税，也可以选择课税对象的增值额进行征税等。

税率主要采用从价比例税率。除了少数税种或税目实行从量征收外，流转税主要适用从价比例税率。由于比例税率又可分为各类差别比例税率，因此，政府可以通过不同的比例税率对经济进行适当的干预，体现鼓励或限制的政策。

征收管理简便。由于流转税是以流转额为计税依据，而与商品成本和盈利水平无关，其税率又采用比例税率和定额税率形式，所以，与所得税和财产税相比，计算较为简单。同时，流转税的纳税人和征税对象相对比较集中，有利于征收管理和节约征纳成本。

税收负担转嫁比较容易，具有隐蔽性。流转税属于间接税，其纳税人与负税人往往并不一致，纳税人可以通过商品或劳务加价的办法将商品税转移给消费者，或者通过压价的办法将税负转移给供应方。正是因为流转税的税负比较容易转嫁，因此，其税负也较隐蔽。具体表现为：纳税人将流转税加入价格，对于消费者来说直接感觉是商品或劳务价格的提高，比较容易接受。至于如何转嫁、其转嫁条件与方式等问题，取决于供求双方的弹性对比。所得税和财产税则不易转嫁。

税收负担具有累退性。由于流转税主要采用比例税率，而不论负税人的收入状况如何，均负担同比例的税收，因此，往往是收入越多，税收实际负担越低，从而具有累退性。

由于流转税税负并不算太高，对消费者来说，也能够承受。所以，推行流转税制度比推行所得税和财产税制度容易得多，尤其是在税制不健全的国家更是如此。

（二）流转税的类型

根据流转税的特点，可以从以下几个方面进行分类：

按征税范围分类，可将流转税分为大范围的流转税和小范围的流转税。如果将一切商品和劳务（包括生产性和消费性）都列为征税对象，可以说是大范围的流转税；如果只将消费性的商品和劳务（既可以是全部消费性的商品和劳务，也可以是一部分消费性商品和劳务）列为征税对象，可以说是小范围的流转税。

按征税环节分类，可将流转税分为单环节征税和多环节征税。前者是在商品流通过程中选择其中一个环节征税，如有些国家开征的制造销售税、批发营业税、零售营业税等；后者是在商品流通过程中选择多个环节征税，如我国现行的增值税。

按计税方式分类，可将流转税分为从价税和从量税。前者是指以商品和劳务的价格为计

税依据，如现行我国的增值税、营业税、关税等；后者是指以商品的实物数量为计税依据，如现行我国对部分消费品开征的消费税。

按征税地点分类，可将流转税分为国内税和国境税。前者是指对在本国生产、销售和消费的商品和劳务征收的流转税；后者是指在国境对进出口商品征收的流转税，如现行的关税。

（三）流转税制结构

尽管各国的流转税类型差别很大，但从其结构上来考察，不外乎三种模式。

周转税税制。这种税制结构税种单一、征管简单、征收范围广，一般是多环节和全额征收。虽然它能保证财政收入的充足和稳定，但由于多环节和全额征收，容易重复征税，不利于经济发展。我国曾经采用过，以前的工商统一税就是这种税制，为了解决重复征税的问题，征税部门要作出大量的减免规定。

销售税和消费税结合制。鉴于周转税的缺陷，许多国家取消了周转税，取而代之以销售税（如货物税、烟税、酒税、营业税等），销售税的特点是：全额征收，征税范围比周转税小一些，选择在产制、批发或零售环节对商品普遍征税，并选择单一或差别比例税率征收，主要发挥流转税的组织财政收入的功能。与此同时，为了加大对商品生产和消费的调节力度，不少国家在征收销售税的基础上再对某些产品征收消费税，从而形成销售税与消费税相结合的流转税制度。当然，具体细分，这种结合又可分为两种情况：一是并行征收，即大多数商品征收销售税，少数商品征收消费税；二是交叉征收，即所有商品征收销售税，在征收销售税的基础上，再选择少数商品征收消费税。

增值税和消费税结合制。由于周转税和销售税全额征收容易导致重复征税，不利于社会化大生产和专业化分工。因此，目前，世界各国正在推广增值税这一优良税种，增值税作为一般商品税，在产制、批发、零售各个环节，按增值额对商品普遍征税，选择单一或差别比例税率征收。然而，由于增值税征管比较复杂，加之征收增值税后会导致政府财政收入总额较征收之前有所减少。所以，为了调节消费和增加财政收入的必要，消费税同样有存在的必要，在产制、零售环节，选择少数商品，按差别税率从价或从量课征，发挥消费税的调节功能。我国现在实行的就是增值税和消费税的结合税制。

三、所得税

对所得课税如今已遍及世界大多数国家或地区，由于其具有聚集财政收入、调节经济和收入等特点，所得税已成为发达国家和许多发展中国家的主体税种。

（一）所得税的含义

所得税是指以所得为课税对象的一类税的总称，如企业所得税、个人所得税、资本利得税等。这里所说的所得通常意义上是指单位和个人在一定时期内取得的可支配收入总和，即收入总和减去各项法定扣除后的余额。如果从税收理论角度来看，所得可以分为五种类型：限制性所得、包括型所得、消费型所得、交易型所得和“H-S”（海格-西