

普通高等教育公共管理类专业系列规划教材

国家税收

李景平 编著



西安交通大学出版社
XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

普通高等教育公共管理类专业系列规划教材

国家税收

李景平 编著



西安交通大学出版社
XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

· 西安 ·

内容提要

国家税收是本科院校公共管理和财经类专业基础课之一。本书上编《国家税收原理》主要阐述国家税收的概念、本质特征、起源和发展,治税思想与税收原则,税制要素,税收分类,税收的职能、作用及效应,税收政策,税收负担与转嫁,税制结构,税收管理体制,税收效率,税法,国际税收;下编《国家税收实务》主要阐述税务管理、流转税类、所得税类、财产税类、资源税类、特定行为目的税类。本书系统地把国家税收理论与方法相结合、税收与税法相结合、国家税收与国际税收相结合,构成了完整的国家税收框架体系,使学生既能学到国家税收的基本理论,又能掌握国家税收的基本方法。

本书既可供公共管理类、财政经济类本科专业教学使用,也可作为行政管理部门、非政府的公共管理部门业务知识培训教材之用,还可作为党政干部和一般读者了解国家税收理论与实践的读物。

图书在版编目(CIP)数据

国家税收/李景平编著. —西安:西安交通大学出版社,2010.8
普通高等教育“十一五”公共管理类专业系列规划教材
ISBN 978-7-5605-3670-5

I. ①国… II. ①李… III. ①国家税收-中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 144747 号

书 名 国家税收
编 著 李景平
责任编辑 魏照民 史菲菲 祝翠华 葛欢

出版发行 西安交通大学出版社
(西安市兴庆南路 10 号 邮政编码 710049)

网 址 <http://www.xjtpress.com>
电 话 (029)82668357 82667874(发行中心)
(029)82668315 82669096(总编办)

传 真 (029)82668280
印 刷 陕西向阳印务有限公司

开 本 727mm×960mm 1/16 印张 18 字数 331 千字
版次印次 2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-5605-3670-5/F·239
定 价 32.00 元

读者购书、书店添货,如发现印装质量问题,请与本社发行中心联系、调换。

订购热线:(029)82665248 (029)82665249

投稿热线:(029)82668133

读者信箱:xj_rwjg@126.com

版权所有 侵权必究



税收是一门独立的部门经济学,它研究的内容包括与税收这一分配范畴有关的经济理论,国家制定的税收法规、税收政策、稽征管理办法以及国际税收等。税收属最古老的财政范畴。自从人类社会进入阶级社会,产生国家以来,税收一直存在至今,随着社会经济的发展、社会制度和国家形态的更迭,其具体形式和社会属性也在不断发展变化。

在现代社会,税收已是家喻户晓、人人皆知,是社会经济生活十分重要的组成部分;税收也是存在最普遍的财政政策,当今世界几乎所有国家,不论国家大小、社会制度如何,都有税收存在,并以税收作为最主要的财政收入形式。同时,税收也是政府用以调节经济平衡发展的重要政策手段。在我国,随着社会主义市场经济体制的建立和完善,税收不但已成为调节国家和企业收益分配的基本手段,而且渗透到个人生活,对社会资源配置、收入分配、经济稳定发展产生着越来越重要的影响。

因此,加强国家税收理论学习,加深对我国社会主义市场经济体制下税收地位、作用的认识,是国家职能部门自觉、准确地运用税收杠杆,充分发挥其作用,更好地为社会主义市场经济发展服务的一项重要工作,也是纳税人正确理解税收税法、依法纳税的重要前提,同时还是纳税人学会如何依法保护自身利益的有效途径。

国家税收和国家税法的关系十分密切。有税必有税法,国家税收是国家运用政治权力向社会取得收入的行为,但国家征税必须严格依照税法规定的范围、标准、程序进行,税法调整因税收而发生的各种社会关系。税收本身是来源于税法的活动,因此税收和税法的本质、任务、目的和作用等方面的内容是一致的。这是它们之间的内在联系。但是,税收和税法毕竟是两个不同的概念。它们之间的区别在于:税收是属于经济领域内的分配环节,而税法则是反映这一经济活动的上层建筑。税收决

定税法,有什么样的税收,就要制定相应的税法;税法反过来规范税收,为税收服务,以保证税收活动的正常进行。国家税收的对象是一定范围内国家集中的部分国民收入和积累的社会财富,税法的调整对象则是征税过程中的一种社会关系。因此,税收与税法既有联系,又有区别,二者处于一个统一体之中。

本书具有以下特色:第一,把税收与税法有机地结合在一起,税收中有税法,税法中有税收。第二,把税收、税法的原理与实务有机地结合起来,使读者既可学到较深的理论,又能掌握一定的实践操作能力。第三,主要以马克思主义的税收理论为根本指导思想,贯穿始终,同时在有关理论问题上,又借鉴现代西方经济学理论,并以我国社会主义市场经济体制下现行税制作为参照物,构建比较完整的框架结构体系。

在本书的编写过程中,编者参阅了大量的国内外税收学、税法学等方面的著作、教材和最新的学术刊物,从中得到很大启示和帮助,由于篇幅的关系,未一一列明,在此对原作者的劳动表示衷心的感谢。

本书原稿曾在西安交通大学人文学院工商管理专业、成人教育学院会计专业和管理工程专业、网络学院工商管理专业等本科生中讲授,受到学生的普遍好评。今特正式编写成书出版,供本科院校公共管理和财经类专业使用,也可作为税务行政部门、企业管理部门、工商行政管理部门业务知识培训之用。

本书的编写得到了西安交通大学网络教育学院刘洁老师、西安交通大学出版社魏照民老师等的大力支持,在此一并表示衷心感谢!由于编写时间仓促,加之水平有限,书中不足和错误在所难免,恳请广大读者批评指正。

李景平

2010.8



上编 国家税收原理

第一章 税收学	(2)
第一节 税收概述.....	(2)
第二节 税收学概述	(12)
第二章 税收的起源和发展	(22)
第一节 税收的起源	(22)
第二节 税收的发展	(24)
第三章 税收的本质和特征	(34)
第一节 税收的本质	(34)
第二节 税收的特征	(37)
第四章 治税思想与税收原则	(40)
第一节 治税思想	(40)
第二节 税收原则	(41)
第五章 税收制度和税制要素	(45)
第一节 税收制度	(45)
第二节 税制要素	(48)
第六章 税收分类	(55)
第一节 税收分类的概念、作用.....	(55)
第二节 税收分类的主要方法	(55)
第七章 税收的职能、作用及效应	(60)
第一节 税收的职能	(60)
第二节 税收的作用	(61)
第三节 税收的效应	(64)

第八章 税收政策	(70)
第一节 税收政策概述	(70)
第二节 税收政策的制定与实施	(72)
第九章 税收负担与转嫁	(77)
第一节 税收负担	(77)
第二节 税收负担的转嫁与归宿	(81)
第三节 避税	(87)
第十章 税制结构	(92)
第一节 税制结构概述	(92)
第二节 我国税制结构现状、问题及对策	(96)
第三节 税制模式的形成和发展	(99)
第四节 税制结构模式选择	(105)
第十一章 税收管理体制	(114)
第一节 税收管理体制概述	(114)
第二节 分税制	(118)
第十二章 税收效率	(127)
第一节 税收效率概述	(127)
第二节 税收效率评价	(131)
第三节 税收最佳效率的实现	(132)
第十三章 税法	(136)
第一节 税法概述	(136)
第二节 税收法律关系	(139)
第三节 税收立法	(144)
第四节 税收执法	(153)
第十四章 国际税收	(163)
第一节 国际税收概述	(163)
第二节 国际双重征税	(166)
第三节 国际避税与反避税	(169)
第四节 国际税收协定	(172)

下编 国家税收实务

第十五章 税务管理	(177)
第一节 税务管理概述.....	(177)
第二节 税收征收管理.....	(180)
第三节 税收核算管理.....	(183)
第四节 税务稽查.....	(186)
第五节 税务行政复议.....	(192)
第十六章 流转税类	(196)
第一节 流转税类概述.....	(196)
第二节 流转税类分论.....	(197)
第十七章 所得税类	(213)
第一节 所得税类概述.....	(213)
第二节 所得税类分论.....	(218)
第十八章 财产税类	(223)
第一节 财产税类概述.....	(223)
第二节 财产税类分论.....	(226)
第十九章 资源税类	(238)
第一节 资源税类概述.....	(238)
第二节 资源税类分论.....	(240)
第二十章 特定行为目的税类	(246)
第一节 特定行为目的税类概述.....	(246)
第二节 特定行为目的税类分论.....	(247)
附录	(255)
附录一 中华人民共和国税收征收管理法.....	(255)
附录二 中华人民共和国税收征收管理法实施细则.....	(265)
参考文献	(278)

上 编 国家税收原理

第一章 绪论

第一节 绪论

一、国家税收的概念

国家税收是指国家为了满足其公共需要，凭借政治权力，依法强制地、无偿地取得财政收入的一种形式。

国家税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。

国家税收是国家财政收入的主要来源。

国家税收是国家实现其职能的物质基础。

国家税收是国家调节经济的重要手段。

国家税收是国家分配社会产品的一种方式。

国家税收是国家参与社会产品分配的一种形式。

国家税收是国家对国民收入进行再分配的一种手段。

国家税收是国家对国民收入进行分配的一种形式。

国家税收是国家对国民收入进行再分配的一种手段。

国家税收是国家对国民收入进行分配的一种形式。

国家税收是国家对国民收入进行再分配的一种手段。

国家税收是国家对国民收入进行分配的一种形式。

国家税收是国家对国民收入进行再分配的一种手段。

国家税收是国家对国民收入进行分配的一种形式。

国家税收是国家对国民收入进行再分配的一种手段。

国家税收是国家对国民收入进行分配的一种形式。

国家税收是国家对国民收入进行再分配的一种手段。

国家税收是国家对国民收入进行分配的一种形式。

国家税收是国家对国民收入进行再分配的一种手段。



第一节 税收概述

一、税收的概念及涵义

税收,也称作赋税。由于人们所处的历史时代背景和阶级立场的不同,对税收的定义或者涵义也会有不同的表述。这里,我们选择了几位比较有代表性的经济学家对税收的定义,然后再根据马克思主义理论,得出税收定义。

(一)西方学者对税收定义的提法

(1)日本小川乡太郎于20世纪初在其所著的《租税总论》一书中提出:“税收就是国家为了支付行政经费而向人民强制征收的财物。”

(2)美国经济学家萨缪尔森在其所著的《经济学》中说:“国家需要钱来偿付它的账单,它偿付它支出的钱的主要来源就是赋税。”“如何把满足社会需要的资源从各个家庭中取出,从他们所拥有的企业中取出,以备作为公有物品和劳务来使用,这就是赋税的经济性质。”由上可见,西方学者在给税收下定义时,最主要的特点就是强调“公共需要”,政府为社会提供公共品,而抹煞税收和国家的阶级性、税收的历史继承性。

(二)前苏联《简明经济学辞典》中关于税收的定义

《简明经济学辞典》中关于税收的定义是:“税收是私人、企业和机关必须向国家预算或地方预算缴纳的款项。”这个定义概述很不确切。主要是因为税收是一个历史的范畴,征税的主体是国家,而《简明经济学辞典》中恰恰忽视了这两个本质概念,同时还存在很多表述、提法错误。这个定义是前苏联“非税论”的产物,不宜作为税收的定义。

(三)税收的定义及涵义

税收是指国家为了实现其职能,凭借政治权力,按法律规定,向经济组织、法人和个人无偿征收货币或实物的一种特殊分配形式。这个定义包含了以下的要点和内容:

(1)明确了税收的目的是为实现国家的职能和任务服务,这是所有国家税收的共性。

(2)明确了征税的主体是国家,纳税的主体是经济单位和个人。税收的本质是一种分配关系,具体表现为征纳关系,依法征税是国家政治权力的表现,依法纳税是公民应尽的义务,这是有关税收的内涵。

(3)以“法律规定”反映了税收具有强制、无偿和固定性的特征,这是区别税与非税的主要标准,也是有关税收的外延。

(4)还明确了税收的物质内容是实物或货币,它反映了由实物税向货币税发展演变的历史过程。

简而言之,税收的涵义主要有以下三个方面:

第一,税收分配的目的首先是满足国家公共支出的需要。税收是国家取得财政收入的主要形式。

第二,税收分配的主体是国家,其依据是国家政治权力。社会产品的分配可以分为两类:一类是凭借财产权力的分配;另一类是凭借政治权力的分配。国家凭借政治权力参与社会剩余产品的分配。

第三,税收分配的客体是社会剩余产品。剩余产品是相对于必要产品而言的,是全社会一定时期内的总产品扣除补偿经济活动中的物化劳动耗费和活劳动耗费以后的剩余部分。税收分配的物质来源只能是剩余产品。

二、我国历史上的税收概念

税收在历史上曾经有过许多名称,特别是在我国,由于税收历史悠久,名称尤为繁多。但使用范围较广的主要有贡、助、彻、赋、租、捐、役、课、税等几种。贡和赋是税收最早的名称,它们是同征税目的、用途相联系的。贡是向王室进献的珍贵物品或农产品,赋则是为军事需要而征收的军用物品。

税这个名称始于“初税亩”,是指对耕种土地征收的农产物,即所谓“税以足食,赋以足兵”。但我国历史上对土地征收的赋税长期称之为租,租与税互相混用,统称为租税,直至唐代后期,才将对官田的课征称租,对私田的课征称税。

捐这个名称早在战国时代已经出现,但长期都是为特定用途筹集财源的方式,带有自愿性,当时实际上还不是税收。明代起捐纳盛行,而且带有强制性,成为政府经常性财政收入,以致使捐与税难以划分,才统称为捐税。

总之,税收的名称在一定程度上反映了当时税收的经济内容,从一个侧面体现了税收的发展史。

三、税收与其他相关概念的联系、区别

(一) 税与税收

税与税收既有联系又有区别。按照《现代汉语词典》的解释,“税”是“国家向征税对象按税率征收的货币或实物”。“税收”是“国家依法通过征税所得到的收入”。似乎“税”与“税收”是等价概念,一般也把税与税收通用。实际上,二者是有区别的。税是一种实物形式,表现为货币或实物,它是收税的必然结果。

(二) 收税与税收

收税是与税收概念既相联系又相区别的另一个概念。它是指国家依法对纳税义务人征收货币或实物的操作活动过程。而税收不同于税,也不同于收税,它是一个经济学范畴的概念,它是一种分配形式,它体现国家对部分社会产品法定进行的无偿分配。它与国家预算一起构成国家财政形式。它是社会再生产过程中分配环节重要的内容,与国民收入的初次分配和再次分配关系密切。因此,不能把税收与收税、税等概念混同。

(三) 税收与其他概念

1. 偷税(tax dodging)

按照我国的现行税法,偷税是指“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报,不缴或者少缴应纳税款的行为”。

2. 逃税(tax evasion)

逃税是许多国家常用的术语,一般是指纳税人采取漏报、谎报、隐瞒、欺骗等各种非法手段,不缴纳或少缴应纳税款的税务违法行为。对于不构成刑事犯罪的逃税,国外一般采取追缴税款、加收利息并处以罚款等行政、经济处罚措施;对构成刑事犯罪的逃税,按刑事处罚规定处罚。

逃税与偷税在性质上非常类似,比如,我国偷税所指的多列开支、少列收入来少纳税实际上就是一种采取谎报开支、隐瞒收入的非法手段来少纳税,因此,“逃税”按意思可以翻译为“偷税”。所以,我们现在有一种新的通俗说法,把偷税叫做“偷逃税收”。不过,需要一提的是,对逃税还有其他定义,如日本的著名财政学家井水文雄教授1982年在他的《日本现代化财政学》一书中,把偷税和下面要讲的骗税、漏税和避税都归入逃税的范畴里。他认为逃税包括骗税、偷税、漏税和避税。不过,对逃税的这种定义,在世界各国很少见。

3. 骗税(tax fraud)

到目前为止,骗税在我国一般是指骗取出口退税。

骗税在许多国家都是指故意的逃税行为,骗税在这些国家是比逃税更严重的税务违法行为。骗税包括故意地假报、虚报、瞒报,故意地提供假账簿、假凭证等会计记录、资料。尽管我国法律所指的骗税的范围比其他国家的骗税的范围要小,仅局限于在出口退税上进行税收欺诈,但我国骗税所指的假报出口、虚报出口、提供假出口发票等与国外骗税所指的故意地假报、虚报,故意地提供假凭证的行为性质是相同的,可以认定为是故意的税收欺诈。从我国对骗税最重要处10年以上有期徒刑或者无期徒刑,并处罚金或者没收财产来看,我国对骗税也采用了比偷税更严厉的处罚措施。

4. 抗税(tax revolt)

按照我国《税收征收管理法》,抗税是指以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的违法行为。比如,以威胁要打前来执行征税任务的税务人员的手段来抗拒纳税。

在我国,纳税人只要有以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为,就构成抗税罪,但情节轻微、危害不大的不视为犯罪而按一般违法行为处罚。按照我国《税收征收管理法》、《刑法》和《关于惩治偷税、抗税的补充规定》,对于抗税,除由税务机关追缴其拒缴的税款外,情节轻微而未构成犯罪的,处以罚款;情节稍重的,处以有期徒刑;情节严重的,处以有期徒刑并处罚金;以暴力方法抗税,致人重伤或者死亡的,按照伤害罪、杀人罪从重处罚,同时并处罚金。国外往往把以暴力方法拒不缴纳税款的行为归入刑事犯罪行为,而抗税则一般指具体纳税事务以外的一些激烈的反抗或抗议税收行为。欧洲一些国家最近由于燃油税的提高而爆发的纳税人抗议示威,就具有抗税的性质。

5. 漏税(tax negligence)

漏税是我国以前经常使用的术语,它是指并非纳税人故意地不缴或者少缴应纳税款的行为。比如,不熟悉税法规定和财务制度不健全,因工作粗心而漏报应税项目,少报应税数量或金额,错用税率,或计算错误等造成的未缴或少缴税款。漏税与偷税的区别在于:故意者为偷税;非故意者为漏税。由于对是故意还是非故意的判断很难有一个客观的法律标准,主观随意性比较大,因此,我国的现行税法不再采用漏税这一用语。但对由于计算错误等原因造成的未缴或少缴税款,我国《税收征收管理法》仍有规定:税务机关在3年内可追征税款;有特殊情况,追征期可延长至5年;对因税务机关责任的漏征,税务机关可在3年内要求纳税人、扣缴义务人补税,但不得加收滞纳金。

不过,有些国家的税法仍有关于类似漏税的规定,如英国就有专门针对因疏忽或非故意原因而不缴或者少缴应纳税款的漏税和误报(misdeclaration)的判罚,对

它们的处罚轻于逃税。比如,对漏税除了追征外,要加收利息,还可能加处等于漏税额的罚金。又如,对增值税纳税申报中有重要的或多次的疏忽,要追征多退或少纳的税款,并处以流失税收 15% 的罚金。

6. 避税(tax avoidance)

避税原指通过合法手段减轻纳税义务的行为。避税者根据“法律无明文规定者不为罪”原则,认为避税“合法”。在美国,钻漏洞“合法”的法律根据可以追溯到 1947 年一个判例中美国法官汉德的一段话。他说,纳税人“无须超过法律的规定来承担国家税收。税收是强制课征的,而不是自愿捐献。以道德的名义来要求税收,纯粹是侈谈。”许多美国人据此理直气壮地进行国内和国际避税。

到了 20 世纪 70 年代,美国、联邦德国、澳大利亚等一些国家都已经以立法形式否定了避税。1977 年经济合作与发展组织《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》和 1979 年联合国《发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》中的相互协商程序和情报交换条款,被税务专业界广泛地称为反避税条款。20 世纪 70 年代发表的一大批反避税的专著、论文和报告,也表明了国际社会不少人反避税的立场。

在这种形势下,进入 80 年代后,越来越多的国家政府在税法中加入了被税务专业界称为反避税条款的内容。于是,到了 80 年代末避税已有了新的定义,认为它是“错用”或“滥用”税法的行为。避税被定义为:“纳税人通过个人或企业事务的人为安排,利用税法的漏洞、特例和缺陷,规避或减轻其纳税义务的行为”(《国际税收辞汇》)。这里的人为安排指虚假安排,税法漏洞指由于各种原因税法遗漏的规定或规定的不完善之处,税法特例指规范的法里因政策等需要而对某种特殊情况所作出的某种不规范规定,税法缺陷指税法规定的错误之处。国际财政文献局的观点代表了许多国家政府和专业人士的观点,比如,加拿大魁北克大学会计系教授雷内·霍特在他编写的《理解所得税》一书中也指出:“避税不违法,但被政府认为是企图绕过税法规定,这样,错用或滥用税法的避税所可能带来的利益就会被政府已经制定的一般反避税法(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)所取消。”由此可见,避税已不再是中性的行为,而是政府反对的行为。

在我国,至今还没有关于避税的法律定义,但我国税法中已有了被税务专业界称为反避税条款的内容。由于避税是纳税人在不违法的情况下,利用税法的漏洞和缺陷来减少税收,所以我国对避税并没有规定法律责任,但是还是采取了可以对纳税人进行强制调整,要求纳税人补缴税款的反避税措施。比如,在我国的《增值税暂行条例》中都有主管税务局有权核定和调整企业产品销售价格的规定,这些规定都是被税务专业界称为反避税条款内容的规定。

7. 缓税(tax mitigation)

缓税亦称为税收缓解,指通过合法手段减轻纳税义务的行为。由于许多国家制定了反避税法或条款,一些人就用“缓税”来表示通过合法手段减轻纳税义务的行为。但缓税与避税的界限非常模糊不清,因而缓税常被视为只是避税的一种委婉说法。

8. 节税(tax saving)

节税亦称为税收节减,是指以遵循税收法规 and 政策的合法方式少缴纳税收的合理行为。节税是合法而且合理的行为,节税的合理行为是指符合法律精神的行为。比较典型的节税例子有:考虑公司与合伙企业纳税的不同,选择采用公司这种组织形式;考虑存货估价中先进先出法与后进先出法纳税的不同,选择采用先进先出法;考虑生产污染环境产品要缴纳较重的环境保护税,选择生产其他产品等。由于节税不但要合法,还要合理,因此节税常与“绿色”、“环保”、“高科技”、“出口”、“促进就业”、“基础设施”等各国政府鼓励的项目、行业和企业行为等联系在一起。

9. 蔽税(tax shelter)

蔽税也称为税收屏蔽或税收庇护。一般认为蔽税有两种不同的含义:一是相当于节税;二是避税的一种委婉说法。称避税为“税收屏蔽”起始于美国,后来在高税的发达国家里流行,但现在在税务专业界里往往已成为取代“避税”的行话。

(四) 税收筹划与逃税、避税、节税之间的关系

税收筹划与节税之间不能划等号,因为逃税和避税也要筹划,所以,国际上对税收筹划的定义一般都只提及少缴纳税收,而不涉及它是否合法。比如,国际财政文献局的“税收筹划是使一个人的经营和(或)私人事务缴纳尽可能少的税收的安排”,其中并不提及税收筹划是否合法就是一个典型例子。但是,以遵循税法 and 反避税法及其政策为基础的税收筹划,已经在实践上和理论上发展了多年,并为大多数国家政府所接受和认可。比如,英国特许注册会计师公会的《税收筹划》教材就处处强调要遵循税法 and 反避税法及其政策,美国 BNA 公司的子公司英国 BNA 国际公司的《税收筹划国际评论》也一直在探讨如何遵循各国的税法 and 反避税法及其政策,等等。可以这样说,税收筹划在实践上几乎已成了节税筹划、甚至节税的代名词。

值得注意的是,我国在实践上是把税收筹划等同于节税筹划的。我国的税收筹划是合法而合理地少纳税的运筹,即是节税筹划。然而,实践上的某些做法毕竟不能代替科学概念,严格来讲,税收筹划和节税毕竟是两个不同的概念。逃税和避税都会使国家的财政收入和纳税人的税收负担减少,但是两者的性质却不一样,对它们的处理也不一样。对于逃税,一般除了追缴税款和加处罚金外,还要追究法律

责任;而对于避税,由于其不违法,则一般只是进行强制调整,要求纳税人补缴税款。节税与避税的区别在于:节税是合法而合理运用税法的行为,符合法律精神;而避税则是错用或滥用税法的不违法行为,违背法律精神。

我们可以举一个例子来说明这三者的区别。比如,一个国家对生产某种严重污染环境的产品要征收环保税,一个纳税人可以采用三种方法来少缴纳或不缴纳税收:一种是去积极研制开发并生产绿色产品来取代污染环境产品,不再生产污染环境产品;另一种是钻“严重污染环境”标准的空子,继续生产不“严重污染环境”产品;还有一种是通过隐瞒污染的手段,继续生产该类产品。尽管这三种方法都可以使纳税人少缴纳或不缴纳环保税,但显而易见这三种行为的性质是不同的:我们把第一种行为称为节税,把第二种行为称为避税,把第三种行为称为逃税。因为第一种行为既合法又符合法律精神;第二种行为尽管“合法”,但违背了法律精神;第三种行为是非法行为。也正因为节税、避税和逃税的性质不同,世界上所有国家对逃税都根据税法或刑法严加惩处,对避税很多国家都根据反避税法或反避税条款采取强制调整、追缴税收的措施,并对税法进行修改、补充和完善,而至今还未有国家制定反节税法或反节税条款的,有些国家的税务局甚至还向纳税人宣传节税,因为节税是一种合理的财务行为。

应该指出几点:一是在避税问题上,许多会计师和税务顾问与各国政府的态度是有区别的,在许多国家政府对避税持反对态度的同时,会计师和税务顾问等往往强调避税的合法性,认为法律只承认事实,不承认应该;二是各个国家对于避税,甚至对于节税的态度也是有区别的;三是各国对于避税的定义还有分歧;四是在现实生活中有些纳税人的行为究竟是节税还是避税,或究竟是避税还是逃税,其界限是模糊的。

(五)税与费的区别

费的种类很多,大体上可以分为以下两类:

一类是经济活动中,由于相互交换劳务向企业和个人所收取的费用。如企业支付的运输费、保险费、专利费、手续费、佣金,医院收取的挂号费、门诊费、住院费等。又如在国外广泛流行的旅馆、餐馆等服务人员付给的“小费”等,这些费用纯属经济生活中的劳务报酬性质,有的直接属于业务经营费用,它完全不同于税收,故勿须加以区别。

另一类是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利等而收取的一种费用。它属于国家财政收入的一种形式,不仅名目繁多,而且有些税费之间还发生重复,所以有加以区分的必要。

目前,从各地区、各部门收费的内容来看,大体上可以分为以下三种:

一种是事业收入。如公路部门收取的养路费,房管部门收取的房租,城建部门收取的地段租金,环境保护部门收取的排污费等,大都属于自收自支,专款专用,或者是以收抵支,弥补本身的业务开支。

第二种是规费收入。它包括由公安、民政、司法、卫生和工商管理等部门,向有关单位和个人所收取的工本费、手续费、诉讼费、化验费、商标注册费和市场管理费等各项费用。

第三种是资源管理费收入。例如,石油部门收取的矿区使用费,集体企业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、沙石管理费等各项费用。如何区分税与费呢?一是看是否具有无偿性质,税收具有无偿性,费是向受益者收取的一种代价,是有偿的。二是看征收的主体是谁,属于各级税务机关、海关收取的一般是税,由经济部门和事业单位收取的一般是费。由此可见,从“三性”来看,无偿征收的是税,有偿收取的是费,这是二者的主要不同点。

四、税收的动因

知道了税收的概念和涵义之后,人们就会自问:国家为什么要收税?其动因是什么?这是学习税收必然要提出的问题。关于税收的动因,有各种各样的说法和解释。这里仅介绍一些比较典型的、有代表性的理论学说。

(一)西方学者关于税收动因的理论

西方学者对税收存在的必要性问题,曾进行过长期的探讨。其主要学说,大体说来,有以下几种:

1. 公需说

此学说起源甚早,17世纪德国旧官房学派柯劳克等倡之在先,19世纪庸俗经济学家又鼓吹于后。时至今日,仍为不少西方学者所信奉遵守。此学说的中心是税收出于国家的公共需要。国家的职责在于增进公共福利,而执行此项任务,不能不开支经费,所以必须向人民课税,以应付政府活动经费的需要。如柯劳克说:“租税如不是出于公共福利需要者,即不得征收;如果征收,则不得称为正当的租税。所以征税必须以公共福利及公共需要为征税的理由。”公需说的特点是把西方国家的政府官员、军人,都说成“生产性劳动”。所以说税收是满足“公共需要”的代价。这就从根本上否定了资本主义国家税收的剥削性。

2. 利益说

18世纪法国小资产阶级思想家卢梭,认为国家是由于人们的自觉意图而产生的,他拥护保证资产阶级民主权利的国家,提出税收是人民获取利益的保障。如法国孟德斯鸠说:“租税是市民欲求财产安全或欲求由财产而享安乐,乃分割其财产