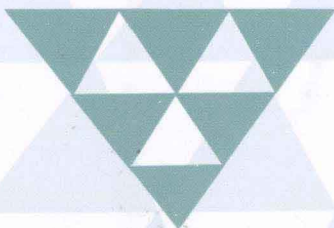


税收原理与中国税制

(第四版)



庞凤喜 主 编
薛 钢 高亚军 副主编



中国财政经济出版社

税收原理与中国税制

(第四版)

 庞凤喜 主 编
薛 钢 高亚军 副主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收原理与中国税制/庞凤喜主编. —4 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 1

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4947 - 6

I. ①税… II. ①庞… III. ①税收制度 - 研究 - 中国 - 高等学校 - 教材 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 276715 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 郁 佳

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 23.5 印张 650 000 字

2014 年 1 月第 4 版 2014 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 50.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4947 - 6 / F · 4013

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

反盗版举报热线: 88190492 88190446

前 言

与我国经济体制的市场化改革同步，自1984年、1994年连续两次大规模的工商税制全面改革，以及自2003年启动，2008年国际金融危机冲击下加速推动的新一轮税制改革以来，我国企业、个人与政府之间的经济关系，已越来越明显地转变为单一的征纳税关系。其基本表现是：税收收入日益成为政府最主要的收入来源，上缴税金成为企业对政府最基本的支出，而个人收入中支付或实际负担税款的绝对额和相对额也逐渐有所增加。其基本效应是：税收与企业、税收与个人的关系较之以往变得空前密切，也使得了解税收，关注税收成为社会各界及公民个人最基本的共识。在高校，税收课程是经济学、管理学、法学等学科中十分重要的学习课目。

《税收原理与中国税制》（第四版），是在2006年1月、2008年1月、2010年7月由中国财政经济出版社出版的同名教材基础上修订而成的，其内容结构为：税收基本理论——各税种立法精神、税制基本规定——税收征管制度基本规定。它囊括了税收知识的三个基本方面。着重介绍、解释税收基本概念、基本理论、基本原理与中国现行税收制度。此种安排的主要考虑是，对税收基本知识的学习，尤其是对纳税人利益具有实质性影响的现行税制的学习，必须以掌握税收最基本的概念、理论与原理为基础。其编写遵循税收学的教学规律，注重税收理论学习与税制学习的循序渐进。

教材的编写与修订中，我们力求反映税收理论发展的最新研究成果和国家税收政策、税收制度的最新内容，使学生的所学尽可能跟上

税收发展的步伐。在内容安排上，我们尽可能兼顾不同专业学习税收知识的需要。对于财政学、税收专业的学习来说，在学完《财政学》的基础上，可再系统、深入地学习本教材所涉及的税收学基本原理，之后进入《中国税制》的学习。对于非财税专业，可通过本教材前半部分粗略掌握税收知识学习最常用的税收术语、税收基本理论与原理之后，主要学习现行税收制度。

为体现教材的实用性，并努力提高学生分析问题、解决问题的能力，本教材在每章内容后附有复习与思考，分基本概念、思考题与计算题等三种题型，供学生课前、课后学习、复习使用。本教材适合高校各财经类专业、管理类专业、法学专业的本科生学习使用，以及 MBA、MPAcc 等研究生学历层次和在职培训学习使用。

本教材由中南财经政法大学财政税务学院庞凤喜主持编写和修订。具体分工是：庞凤喜：第一章至第三章；薛钢、庞凤喜：第四章、第七章；孙静：第五章；李波：第六章；高正章、范信葵：第八章；薛钢：第九至第十二章；俞杰：第十三章；刘孝诚：第十四章；高亚军：第十五章至第十八章；王宝顺：第十九章；高亚军、解洪涛：第二十章；李大明：第二十一章；庄佳强：第二十二章。全书由庞凤喜总纂定稿。非常感谢刘孝诚、薛钢、高亚军、范信葵、庄佳强、王宝顺等老师在本次教材修订中作出的重要贡献。

在写作与修订本书的过程中，我们参考了各兄弟院校同类教材中成熟的内容，因多种原因未能一一列示，在此一并表示衷心地感谢！也特别感谢中国财政经济出版社及责任编辑樊清玉女士多年以来的大力支持。由于能力及掌握资料所限，加之我国税制正处于不断调整、改革与完善之中，书中不足之处在所难免，敬请专家和读者指正，不胜感谢。

庞凤喜

2013年11月于武昌南湖

目 录

第一章 税收及其本质	(1)
第一节 税收源流简考	(1)
第二节 政府征税的必要性	(4)
第三节 税收的基本含义	(10)
第四节 税收的基本特征	(14)
第五节 税收的职能	(23)
第六节 税收的本质	(27)
复习与思考	(32)
第二章 税收常用术语	(33)
第一节 税制要素	(33)
第二节 税制类型	(49)
第三节 税收体系	(53)
复习与思考	(63)
第三章 税收效应	(65)
第一节 税收效应类型	(65)
第二节 税收的微观经济效应	(67)
第三节 税收的宏观经济效应	(85)
复习与思考	(107)

第四章 税收负担与税负归宿	(108)
第一节 税收负担及其衡量	(108)
第二节 税收负担的影响因素	(114)
第三节 税负水平和税负结构	(118)
第四节 税负转嫁与税负归宿	(123)
第五节 税负转嫁与税负归宿的影响因素	(128)
复习与思考	(139)
第五章 税收原则	(140)
第一节 税收原则理论的发展脉络	(140)
第二节 税收的财政原则	(148)
第三节 税收的公平原则	(153)
第四节 税收的效率原则	(159)
复习与思考	(166)
第六章 税收政策	(167)
第一节 税收政策类型及其选择	(167)
第二节 税收政策构成要素	(173)
第三节 税收政策作用与地位	(180)
复习与思考	(187)
第七章 税制结构	(188)
第一节 税制结构及其类型	(188)
第二节 税制结构的影响因素	(192)
第三节 税制模式的形成与发展	(196)
第四节 税制模式的选择	(200)
复习与思考	(204)

第八章 国际税收关系	(205)
第一节 国际税收关系的产生	(205)
第二节 国际税收与国家税收的关系	(207)
第三节 税收管辖权	(212)
第四节 国际双重征税及其避免	(216)
第五节 国际避税与反避税	(225)
第六节 国际税收协定	(235)
复习与思考	(241)
第九章 税制的功能及中国现行税制体系	(242)
第一节 税制及其功能	(242)
第二节 税制与税法	(243)
第三节 建国以来税制的形成与变迁	(251)
第四节 现行税制体系	(261)
复习与思考	(262)
第十章 增值税	(263)
第一节 增值税概述	(263)
第二节 增值税的征税范围、纳税人与税率	(273)
第三节 增值税的计算	(288)
第四节 增值税的减免税与出口退税	(306)
第五节 增值税的征收与缴纳	(320)
第六节 增值税专用发票的使用和管理	(323)
复习与思考	(328)
第十一章 消费税	(332)
第一节 消费税概述	(332)
第二节 消费税的征税范围、纳税人和税率	(336)
第三节 消费税的计算	(345)

第四节	消费税的减免税和出口退(免)税	(360)
第五节	消费税的征收与缴纳	(363)
	复习与思考	(365)
第十二章	营业税	(368)
第一节	营业税概述	(368)
第二节	营业税的征税范围、纳税人和税率	(371)
第三节	营业税的计算	(381)
第四节	营业税的减免税	(389)
第五节	营业税的征收与缴纳	(396)
	复习与思考	(400)
第十三章	城市维护建设税和教育费附加	(402)
第一节	城市维护建设税	(402)
第二节	教育费附加	(408)
	复习与思考	(410)
第十四章	关 税	(412)
第一节	关税概述	(412)
第二节	关税的征税范围、纳税人与税率	(421)
第三节	关税的计算	(423)
第四节	关税的减免税	(427)
第五节	关税的征收管理	(429)
第六节	行李和邮递物品进口税及船舶吨税	(431)
	复习与思考	(434)
第十五章	企业所得税	(436)
第一节	企业所得税概述	(436)
第二节	企业所得税的纳税人、征税对象和税率	(439)

第三节	企业所得税的计算	(443)
第四节	企业所得税税收优惠	(478)
第五节	特别纳税调整	(485)
第六节	企业所得税的征收与缴纳	(490)
复习与思考		(499)
第十六章	个人所得税	(502)
第一节	个人所得税概述	(502)
第二节	个人所得税的征税对象、纳税义务人和税率	(505)
第三节	个人所得税的计算	(517)
第四节	个人所得税的减免税	(561)
第五节	个人所得税的征收与缴纳	(564)
复习与思考		(570)
第十七章	资源税	(573)
第一节	资源税概述	(573)
第二节	资源税的征税范围、纳税人和税率	(576)
第三节	资源税的计算和减免税	(579)
第四节	资源税的征收与缴纳	(583)
复习与思考		(585)
第十八章	土地增值税、城镇土地使用税和耕地占用税	(586)
第一节	土地增值税	(586)
第二节	城镇土地使用税	(605)
第三节	耕地占用税	(613)
复习与思考		(617)
第十九章	房产税、契税和车船税	(619)
第一节	房产税	(619)

第二节	契 税	(626)
第三节	车 船 税	(631)
复习与思考	(637)
第二十章	其他各税	(639)
第一节	印花 税	(639)
第二节	车辆 购置 税	(654)
第三节	烟 叶 税	(665)
复习与思考	(667)
第二十一章	纳税程序与税收管理	(669)
第一节	税务 登记	(669)
第二节	账簿 及 凭证 管理	(675)
第三节	纳税 申报	(680)
第四节	税款 征收 缴纳	(686)
第五节	税务 检查	(700)
复习与思考	(708)
第二十二章	税收法律责任与税收法律救济	(709)
第一节	税收 法律 责任	(709)
第二节	税收 法律 救济	(724)
复习与思考	(740)

第一章

税收及其本质

第一节 税收源流简考

一、税收像国家一样古老

税收是一个古老的范畴。它是一国公共部门或政府通过政治权力，采取强制手段，向政治权力所及范围的国民、企业、机构等经济主体征收国家所需的人、财、物的一种社会分配方式。

国家无论通过什么途径形成，总的情形是，一经形成，就同时存在两个方面的需要：一是一部分人脱离生产领域，进入到国家公共部门，从事公共事务管理，而这部分人的生存需要必须得到保障；二是全体国民的共同需求，如为防止或抵抗外来侵犯所组织的武装力量，采取的武装措施，为共同的信仰所进行的祭祀等等。

所有的国家需要都可以归结为国家职能的要求。国家职能是国家固有的职责和功能。它是国家存在的基本依据。国家所有的需要最终都将表现为对物质财富的需求。问题是，所有这些物质需求的满足，并不能依靠国家自身生产加以实现，而是凭借全体国民或传统赋予的权力，对物质财富的生产者和拥有者进行征集取得。国家这种凭借政治权力向社会征集物质财富的行为就是税收。中国历史五千年，据考证，国家的产生至迟不迟于虞、夏，《史记》记载：“自虞、夏时，

贡赋备矣”。^①

纵观世界历史的发展过程，由于人类社会长期以来一直以国家的形态存在，因此，最直观地看，税收的存在是由国家的存在决定的。也就是说，税收是与国家相伴而生的，而且税收与国家也是相互依存的。换言之，税收的产生与存在必须以国家的存在为前提，而国家没有税收则难以生存。正如马克思所指出的那样：赋税是喂养政府的乳娘。

可以说，国家的历史有多悠久，税收的历史就有多悠久，税收如国家一样的古老。

二、税收在不同的历史阶段表现出不同的特征

任何事物都有一个从初级到高级，从粗糙到完备的历史过程，税收也不例外。

国家初期的税收，其形式特征突出地表现为它的强制性。这是由国家初期的文明程度和税收功能决定的。按照马克思主义的观点，国家是阶级斗争的产物，而阶级斗争缘于剩余产品和私有制的出现，即人们在生存竞争过程中，取胜并成为统治者的那部分人，为了能够占有大多数被统治者的一部分剩余产品而采取一些制度化的手段，这些制度化的能够占有大多数被统治者一部分剩余产品的手段，可以理解为也就是现在所说的税收。不过，这时税收的主要功能首先是为了保障统治阶级的生活需要，其次是原始宗教的牺牲需要。而这两方面的需要都足以强化税收的强制性。

但国家初期，税收强制性的突出，并不否定它作为一种制度化的分配手段的规范性，只是这一时期税收的规范性，往往被统治阶级及税收制度的实施者所忽视或受到人为的践踏。税收规范是否得到遵循，取决于社会的政治文明和法制文明。在奴隶制和封建制国家时期，统治阶级将财政需要作为税收的首要目标，同时加上浓厚的人治

^① 《史记》（一）。

环境，所以，当时的税收规范对税收制度的执行者而言，几乎没有约束力。以税收征课的数量规范为例，中国古代各历史时期都有超量征课的记载。如：春秋战国时期，人们尚奉农业税什一税率为不可逾越的古典规范，但实际上各诸侯国多已超越这个界限。^①秦汉以后，封建国家在专制统一的前提下，基层官吏或为讨好上级，或为中饱私囊，常常无视数量规范。^②

此外，在早期国家，税收主要用于满足统治阶级个人的生存需要，因此，税收更多地体现为强制掠夺或无偿征收，随着政治文明和法制文明水平的不断提高，税收的整体有偿性则日益明显。

三、税收自古就是国家实现社会政策目标的重要工具之一

税收作为一种财政分配手段，自存在开始就深入参与社会经济利益的分配活动，因此，它不可避免地具备了作用社会的内在功能。也正因为如此，税收自古以来就在国家社会政策目标的实现过程中扮演着重要的角色。

但在早期的国家，税收对社会政策目标的作用并不突出。其原因在于，一方面早期税收来源单一，作用面小。以中国古代国家为例，传说夏王朝赖以生存的主要财政来源是“贡”。“贡”或许是征课于王畿（王朝直接统治的区域）平民的税收形式，但据研究，“贡”更主要的是王朝周边部落或各国向夏王朝表示臣服或屈服而向夏王朝提供人财物的方式，而且这种来源于周边部落或各国的人财物还是夏王朝主要的财政依赖。因此，征课于王畿的“贡”其实主要是特产方

① 有一次鲁哀公问孔子的学生有若：年成不好，国用不足，怎么办？有若回答：怎么不用“彻”法（意为征1/10的税），哀公回答说：我现在征2/10的税都不足用呢。（原文：哀公问于有若曰：年饥用不足，如之何？有若对曰：盍（同何）彻乎？哀公曰：二尤不足）见《论语·颜渊》。

② 1973年在湖北江陵凤凰山出土了一批汉景帝时期的简牍，其中有关于当时当地征收算赋的记录。就记录中的一个征收对象看，仅上半年就征收了14次，累计征收算赋227钱，而当时的法定标准是120钱。此外，被世人称作“黄宗羲定律”的历代税收现象更是明证。

物（也就是所谓的“任土作贡”），只是王朝财政的补充。显然，如果仅是特产方物，则其作为税收功能的作用力也就十分有限。另一方面还在于早期国家职能狭窄，它只需按照习惯或传统实施祭祀，组织居民抵抗外族侵扰，维持国内秩序安定即可。而税收保证这些公共需求，本身就是当时最大的社会目标。

然而，随着文明的日益推进，随着社会政治经济生活内容的日益丰富，随着国家职能的日益扩展，税收职能也相应得以扩大，再也不仅仅是满足统治阶级的生存需要和简单的公共需求，而是在其深入社会居民及各经济领域的分配过程中相应衍生着作用和影响社会行为的功能。

税收的这种衍生功能，早已为古人所认识。例如，在中国东周时期（公元前 770 年—公元前 221 年）诸侯争霸天下的基础是“富国强兵”。因此，“富国强兵”就成为各诸侯国争相追求的社会政策目标。至于应如何实现富国强兵，则不同流派有不同的认识。儒家认为应轻徭薄赋、藏富于民；而法家认为税赋重在公平，负担上宜重不宜轻，税赋轻，不仅不能富国，而且百姓易生懒惰。实践中，当法家成为秦国的统治者后，就主要通过税收政策来实现其重农抑商策略，从而达到富国强兵的目标，并在富国强兵的基础上翦并六国，统一天下。再如各朝代初期，往往是经过长期战乱，国贫民弱，社会最需要的是休养生息，而明智的君王也是通过轻徭薄赋以予民休息。到了近现代，税收更是国家实现社会政策目标不可或缺的重要手段。

第二节 政府征税的必要性

税收的发展历史表明，税收是一个延续了几千年的财政收入范畴，是当代世界各国共有的一种经济现象。无论是在古老的奴隶社会，还是当代资本主义社会和社会主义社会，税收都与政府机器的运转，社会的生产、生活具有十分密切的联系。尤其是在现代经济社会

中，国家征税更可以说是涉及到经济活动的各个方面。例如，对于企业来说，企业开办时不仅要到工商管理部門办理工商注册登記，而且还要到稅務部門辦理稅務登記；在企业的生产经营过程中，不仅要按国家稅法繳納各种商品勞務稅、財產稅、行为目的稅，而且还要就其生产经营利潤繳納所得稅。对居民个人来说，不仅消费商品或勞務时要直接繳納或間接承擔商品勞務稅，而且收入达到规定的标准时，还需繳納个人所得稅，且对个人拥有的財產需要繳納財產稅等。总的来讲，无论称谓如何，无论种类多少，稅收都表现为国家或公共权力组织向居民和经济组织强制征收取得的一种收入。

国家就其性质而言，具有双重性。即它既是维护占统治地位阶级的利益及其社会秩序的暴力机关，又是满足社会公共需要，组织社会经济生活的最高社会组织形式。由于统治阶级利益及其社会秩序在大多数场合都是以社会公共需要的名义表现出来，因此，从根本上说，政府征稅的必要性或稅收存在的客观必然性是由社会公共需要所决定的。

一、稅收是政府提供公共商品的主要財力来源

从经济学的角度看，人的需要既包括个体需要，也包括群体需要。前者即为个人需要或私人需要，后者即为社会需要或公共需要。

其中，私人需要主要表现为家庭或企业的需要。就家庭而言，它是指家庭对食物、衣着、住房、医药等生活资料的需要。而公共需要则是指一定范围内社会的整体需要，也就是家庭及企业对消费与投资的共同外部条件的需要。如和平的环境、安定的社会秩序、洁净的空气、日益增长与完善的公共工程、公共事业等。显然，公共需要不等于私人需要。它有两个显著特性：一是主体具有集合性。即公共需要的主体既不是社会中的某个人，也不是社会中的某个生产经营单位，而是一定范围内的个人及生产经营单位的集合。无论这些个人及单位分属何种阶层、部門，其经济地位如何，他们对某种、某些商品及勞務的需要是共同的。二是客体具有不可分性。即公共需要的客体是作

为一个整体提供给一定范围内的所有个人、家庭及生产经营单位的，而不能分成若干不同的份额，并将每一份额划归不同的个人、家庭及单位所有。

人的需要的存在决定着满足人的需要的活动的存在，以及满足人的不同需要的商品的存在。相应地，一定社会活动生产的社会商品可分为私人商品和公共商品。

所谓私人商品，是公共商品的对称，它是由企业和家庭经济部门通过市场提供的用以满足私人需要的产品和劳务。这些商品中的每一种都能够加以分割，因而每一部分都能分别按竞争价格卖给不同的人。而且只要某一消费者从某种商品的某一部分受益，那么就严格排斥了另一消费者再从这种商品的同一部分受益。即消费受益被严格地内部化了。而公共商品则是社会许多成员，甚至所有成员同时消费以满足社会需要的商品。公共商品的效益往往牵涉到对一个人以上的不可分割的外部消费效果，因而私人商品和公共商品之间存在着根本的区别。即私人商品具有效用的可分割性、以及消费的竞争性与排他性。与此相反，公共商品具有效用的不可分割性、消费的非竞争性与非排他性。

由于私人商品与公共商品之间存在的这些差异，因而获得两类商品的方式往往也是有区别的。对私人商品而言，由于消费受益被严格内部化了，消费者获得这类消费品必须采用出价竞争的方法，以明确表达他们的消费需求，这就具备了由市场机制来解决这类消费品供需问题的基础。具体来说，私人对其认为有价值的产品必然会投出他的“货币选票”，而只要私人的“货币选票”超过厂商的成本，厂商必然进行生产，且任何时候都会采用成本最低的生产技术，以获得最大利润，从而由市场机制提供的私人商品就能较好地解决私人需要的问题。但公共商品的供应则不然。由于公共商品在消费上的非排他性和非竞争性，使得人们在公共商品的消费上往往存在着普遍的“搭便车”心理，没有人愿意真实地显示其对公共商品的实际需求，因而不容易获得公共商品的市场价格，也无法通过价格机制实现资源的最