

第1章 税收概论



学习目标

- ▶▶ 了解税收产生的条件；
- ▶▶ 掌握税收的概念；
- ▶▶ 掌握税收的三个特性；
- ▶▶ 了解税制要素；
- ▶▶ 掌握税制结构的概念和决定因素。

1.1 现实中的税收问题

《墨子》有言：“外收敛关市、山林、泽梁之利，以实仓廩府库”，“官府实则万民富”。本杰明·富兰克林亦称：“世界上只有两件事不可避免，那便是死亡和税收。”古今中外，多少名人名著都指出了税收的重要性。

从私有制和国家出现开始，税收与人类社会就难以分开了，而且税收的功能和重要性不断扩大和提升，及至现代人类社会，我们已可以看到，无论是政府、企业还是个人都无法离开税收。一方面，税收为政府职能的实现提供了主要的财力基础。例如，2019年中国的一般公共预算支出为238 874.02亿元，用于教育、科学技术、文化体育与传媒、社会保障和就业、医疗卫生、节能环保、城乡社区、住房保障、农林水、交通运输等公共事务，主要的财力支撑来自于一般公共预算收入190 382.23亿元，这其中税收收入为157 992.21亿元，占一般公共预算收入的83%。另一方面，税收使得企业和个人拥有享用公共产品和服务的权利。当今时代，企业和个人的生存和发展强烈地依赖于国家提供的国防、法律、教育、卫生、基础设施、社会保障等公共事务，而税收相当于企业和个人为此支付了费用，从而被赋予了使用的权利。同时，税收也发挥着调节社会经济活动的作用。就个人而言，政府对特定商品课税会提高商品的价格，影响消费者的消费决策。例如，我国每次燃油消费税的调整都会引发广大车主的关注，影响着其出行决策；政府对劳动所得课税，关系劳动的实际收益，影响劳动者的劳动供给决策和消费决策，我国每次个人所得税改革都会引发市场的巨大关注；课征利息税提高了未来的消费成本，影响着储蓄者的跨期消费选择；就企业而言，所得税的亏损结转弥补政策形成了对企业风险投资的激励，促进了企业进行技术

研发；对中间产品课税提高了企业的生产成本，影响企业的生产定价决策。诸如此类，不胜枚举。因此，税收深刻地影响着社会经济活动，税收政策的变动也一直都是社会关注的焦点。



专栏 1-1

个人所得税免征额^①变动对居民消费的影响

个人所得税免征额直接影响收入获得者是否要交税、交多少税的问题。一般情况下，如若保持税率不变，提高个人所得税免征额能够减轻甚至消除纳税人的税收负担，因而个人所得税免征额的变动一直备受关注。部分学者（王鑫和吴斌珍，2011）运用规范分析和实证分析的方法对个人所得税免征额与居民消费之间的关系进行了研究，结果发现提高个人所得税免征额能够显著刺激居民消费。其主要原因便是个人所得税免征额的提高有助于增加居民的可支配收入（岳希明等，2012；李国锋和刘黎明，2015），进而产生刺激消费的作用。

资料来源：作者根据相关资料整理。

大到国家治理，小到柴米油盐，税收在社会经济中扮演着极为重要的角色，深刻地影响着我们的生活。从微观层面看，学好税收知识有助于居民和企业在日常生活和生产经营活动中做出合理的决策；从宏观层面看，能否运用好税收工具事关国家整体的宏观调控与社会治理。

1.2 税收的产生和发展

税收是经济社会发展到一定阶段的产物。早期人类社会并不存在税收，该时期主要依靠直接支配群体成员的劳动成果、战争掠夺等方式组织财政收入。随着私有制的产生和发展，并在国家出现以后，税收才得以产生，并逐渐成为国家组织财政收入、调节经济的重要工具。

1.2.1 社会条件

国家的出现是税收产生的社会条件。

一方面，国家的出现是税收产生的先决条件。只有产生了国家和国家权力，才会产生为各社会主体所接受的征税主体和征税依据。没有国家，税收便无从谈起。另一方面，国家的出现引致税收需求的产生。国家需要借助军队、警察、监狱、司法机

^① 在相关参考文献中，很多题目中写的是“个税起征点”，这些其实是税法中个税免征额的概念，由于媒体报道中经常将税法中的个税免征额的概念说成“个税起征点”，人们也就经常这样使用。

关、行政机关等国家机器履行公共职能，维护公共利益，确保国家长治久安，而国家机器的正常运转便需要一定的经济收入作为保障，故而国家的出现产生了对税收的需求。例如《汉书·食货志》便有言：“税给郊，社，宗庙，百神之祀，天子奉养、百官禄食庶事之费。”

因此，国家的出现是税收产生的前提，国家亦需通过征税的方式组织财政收入以维持国家正常运转。

1.2.2 经济条件

私有制的产生和发展是税收产生的经济条件。

一方面，国家本身便是私有制发展到一定阶段的产物，如若没有私有制的产生与发展，国家就不会产生，便也不存在税收产生的社会条件。另一方面，私有制基础上的个人财产是税收的来源。国家组织财政收入有两种方式：一是借助财产所有权，例如收取土地出让金、取得国企经营利润等；二是借助政治权力，例如以征税、罚款等方式取得财政收入。税收本质上便是国家凭借政治权力将本不属于国家所有的私人财产转变为国家财产，并由国家支配使用的过程。因此，当私有制出现并广泛发展时，国家便需借助税收这一工具获取维持国家运转所必需的经济收入。

1.3 税收的概念和特性

1.3.1 税收的概念

税收是一个古老的经济范畴，以汉字“税”的会意性即可以看出古代中国对于税收的认知，“税”字由“禾”字（意为粮食）和“兑”字（意为交换）组成，意思是耕种者用一部分粮食去向耕地所有者交换使用耕地的权利，也就是土地税的含义。伴随着历史的前行和社会形态的发展，人们对于税收的认知也在变化。从亚当·斯密认为税收是“人民拿出自己一部分私有的收入，给君主或国家，作为一笔公共收入”，到现代经济学家普遍接受的“税收是个人和企业不能等价交换商品和服务而向政府按法律规定进行的非自愿支付”，税收的概念也在演变。

然而，税收的内涵用一两句精练的定义不足以全面反映，对于税收概念的理解还应该从如下三个方面展开^①。

第一，税收与国家的存在直接关联，它是政府机器赖以存在并履行其职能的经济基础，或者说是为政府提供公共产品和服务筹措资金的一个手段。

第二，税收是一个收入分配范畴，是政府参与并调节国民收入分配的一种工具，更具体地说，是一种收入再分配工具。

第三，国家在征税过程中形成了一种以国家为主体的分配关系，因而税收的性质取决于社会形态和国家性质。

^① 这一内容参考了中国人民大学吕冰洋教授的税收学课堂讲义。

1.3.2 税收的特性

政府筹集财政收入的工具具有多种，税收是其中最主要的工具。同样是以国家为主体获得收入，税收有什么特别之处？应该说税收之所以能被称为税收是因为其同时具备三个特性，其中任何一项不具备都不能称为税收。这三个特性分别是强制性、无偿性、固定性。

税收的强制性是指政府的征税活动是以国家的法律法规为依据开展的，任何单位和个人都必须依法履行纳税义务，否则就会受到法律的制裁。现代税法对征税者和纳税人的行为规范都做出了相应规定，政府和纳税人都必须履行法律规定的义务，并依法享有相应的权利。作为征税方的政府应履行法律规定的义务，提供满足社会公众需要的公共产品，并依法享有征税权，为其公共职能的实现提供经济保障；纳税人在享受政府部门提供公共产品的同时，应自觉分担一部分公共产品的成本，依法履行纳税义务。由于公共产品具有非排他性和非竞争性的特征，容易产生“搭便车”行为，如若不依靠法律的强制性组织税收收入，则政府很难筹集足够的财力以向社会公众提供必要的公共产品，故而政府需要依照法律规定动用政治权力强制征税。税收的这种强制性是人们感觉到的税收最为明显的特征，也是税收同规费收入、国有资产收入、公债收入等其他形式的财政收入最显著的区别点。

税收的无偿性是指政府征税之后税款即为国家所有，归国家自主支配和使用，国家无须将税款等额直接返还给纳税人，也不用向纳税人支付任何报酬。

从宏观角度来看，现代社会的税收并不是无偿的。政府获取税收收入后要向社会公众提供公共产品，税款相当于公共产品的价格，社会公众向政府缴纳税款以“购买”政府提供的公共产品。税收的无偿性主要是针对具体的纳税过程和纳税主体而言的。在具体的征纳税过程中，政府向特定的纳税主体征税并不需要给予其补偿。例如，政府向单个纳税人征税后无须直接向其提供补偿，但就全社会而言，政府征税后需要向社会提供公共产品。

税收的固定性是指政府在征税以前就以法律形式制定了税收制度，规定了各项税制要素，并按这些预定的标准进行征收。税法具有稳定性，税法一经公布施行，征纳双方就必须严格遵守。政府作为征税方不能朝令夕改，不得随意加征或减赋，纳税主体亦应严格遵守税法规定，切实履行纳税义务。

1.4 税制要素

税收的实现需要税收制度的确立，每一税种都有相应的具体税收制度，它们虽然内容不同且各有特点，但税收制度的构成要素相同。任何一种税收制度都要确定税制要素，即规定向谁征税、对什么征税、征多少税、如何征税等内容。税制要素包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税、违章处理、纳税地点等内容。其中，纳税人、征税对象、税率是税制的基本要素。

1.4.1 纳税人

纳税人是税法规定的直接负有纳税义务的企业、团体或个人，也就是直接与税务机关产生征纳关系的微观经济主体。每个税种都有纳税人，如果其不履行纳税义务，就要承担相应的法律责任。纳税人包括法人和自然人（个人），法人是指依法成立并能独立地行使法定权利和承担法律义务的社会组织，包括企业、社会团体等。

与此相关的还有两个概念：一是负税人，指税款的实际负担者，而不管税款是否由其直接缴纳给税务机关。这一概念与纳税人既有联系又有区别。有些情况下，税款最终由纳税人自己承担，那么纳税人就是负税人。有些情况下，纳税人可以通过各种方式将税款完全转嫁给别人负担，那么纳税人就不是负税人。下面举个例子进行说明，某商场销售一款家用电器，未征税之前，售价为 1000 元。假设政府对商场销售这款家用电器开始征收 10% 的税收，其售价就可能发生变化。如果征税后的售价变为 1100 元，那么税款全部转嫁给消费者，消费者是负税人。如果征税后的售价依然为 1000 元，那么税款由商场完全承担了，商场是负税人。如果征税后的售价在 1000～1100 元，那么消费者和商场都是负税人。但不管负税人发生什么变化，税法规定的纳税人一直是商场。

二是扣缴义务人，指税法规定的在其经营活动中负有代扣税款并向国库缴纳税款义务的单位和个人，其既不是法律规定的直接税款义务人，也不是税款的最终负担者，只是代税务机关向纳税人征税，同时又代纳税人向税务机关缴纳税款。扣缴义务人的设置有利于减少逃避税行为，简化征纳程序，降低税务成本。

1.4.2 征税对象

征税对象又称作课税对象或征税客体，是指对什么事物或什么活动征税，即征税的标的物。每一种税都要明确对什么征税，每种税的征税对象都不会完全一致，它是区别不同税种的主要标志，也因此决定了税种的名称和性质。与征税对象的概念密切相关的是税目、税源和税基，辨析这些概念有利于更加深入地理解征税对象。

税目是指税法对征税对象细化所形成的具体征税项目，它规定了一个税种的征税范围，反映了征税的广度。有些税种的征税对象简单明确，不需要再划分税目，但多数税种的征税对象比较复杂，需要细化为具体税目。规定税目是为了满足税收制度执行的需要，这样可以明确并细化各税种的征收边界，以及对不同税目课征不同的税率。同时，规定税目为国家灵活地运用税收工具以调节经济提供了更多途径，也使得人们更透彻地了解税收制度。并不是所有的税种都需要设置税目，例如我国现行的烟叶税便没有设置税目，而消费税则有十五个税目（截至 2020 年年底）。

税源是指税收的经济来源。有的税种的税源与征税对象是一致的，例如，个人所得税的税源与征税对象都是纳税人的收入。有的税种的税源与征税对象则不一致，例如，房地产税的征税对象是纳税人持有的房地产，但税源是房地产所带来的收益；再如，商品税的征税对象是各种商品和服务，但税源是这些商品和服务的销售收入。

税基的概念往往具有两重含义。一重含义是指被征税的项目或经济活动，也就是税收的经济基础，这是在税收经济分析时经常使用的一般性解释，与征税对象的概念比较相近。另一重含义是指计算税额的基础或依据，即计税依据，用以计算应纳税额。计税依据可分为两类：一是计税金额，适用于从价计征的税种，计税金额与对应税率的乘积便是应纳税额；二是计税数量，适用于从量计征的税种，计税数量与适用税额的乘积便是应纳税额。



专栏 1-2

消费税的征税对象、税目、计税依据

我国现行的消费税是针对特定消费品按其销售额或销售数量征收的一种流转税，主要范围包括一些对人体健康有害的消费品、污染环境的消费品、奢侈品、耗费过多自然资源的消费品等。消费税的征税对象为在中国境内生产、委托加工和进口应税消费品以及相关法规确定的销售特定消费品的活动，其计税依据是应税消费品的销售额或销售数量。我国现行消费税包括烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、成品油、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料等十五个税目，《中华人民共和国消费税法（征求意见稿）》（2019年）中对不同税目消费品的计税依据、税率等做了具体的规定。

资料来源：作者根据相关资料整理。

1.4.3 税率

税率是对应税对象的税款征收比例，计税依据与税率的乘积便是应纳税额。税率的高低反映着税收负担的大小，体现着国家的政策意图，并影响财政收入。从形式上看，税率大体可分为以下三类。

1. 比例税率

比例税率是指按照固定的比例征税，即对同一税基，无论数额大小，均规定同一征收比例。我国税法中的比例税率还有单一比例税率、差别比例税率、幅度比例税率之分。例如，我国企业所得税税率统一为25%，这便是单一比例税率；而我国消费税对不同的应税消费品规定不同的税率，这便是产品差别比例税率；我国曾经实行的营业税对娱乐业规定5%~20%的税率，由省、自治区、直辖市政府在该幅度内自行决定当地适用税率，这便是幅度比例税率。

2. 定额税率

定额税率是指对一定计量单位的税基规定固定的税额，该种税率主要适用于从量计征的税种。定额税率还可分为单一定额税率、地区差别定额税率、幅度定额税率和分类分级定额税率四类。例如，我国现行的消费税规定每吨黄酒的消费税税额为240元^①，

^① 《中华人民共和国消费税暂行条例》（2008年修订）。

这便是单一定额税率；我国现行耕地占用税规定人均耕地不超过1亩的地区每平方米土地税额为10~50元，人均耕地超过1亩但不超过2亩的地区每平方米土地税额为8~40元^①，这便是地区差别定额税率；我国现行的城镇土地使用税规定大城市每平方米土地税额为1.5~30元，各省、自治区、直辖市人民政府可在该幅度内自行决定当地适用税额^②，这便是幅度定额税率；我国现行车船税先将车辆分为乘用车、商用车、挂车等类型，对于乘用车再按照排量进行细分，每一排量等级的乘用车适用于不同的定额税率，这便是分类分级定额税率。

3. 累进税率

累进税率是指随税基数额增大而提高的税率。累进税率具体还可分为全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率。在累进税率的情况下，税基按数额从小到大被划分为若干档次，档次越高税率越高。若采用全额累进税率，则意味着税基的全部数额都按照税基数额达到的最高一档税率计征税额；若采用超额累进税率，则应纳税额为每一档次内的税基数额与该档次对应税率乘积之和；若采用超率累进税率，则是将税基数额的相对率划分为若干档次，每个档次对应不同的税率，每一相对率档次内的税基数额与该档次对应税率的乘积之和即为应纳税额。

在分析问题的过程中，还常常会用到名义税率与实际税率、平均税率与边际税率的概念。名义税率是税法所规定的税率，实际税率是税务机关实收税额与税基的比率。从理论上讲，实际税率应等于名义税率，但在现实中，可能会出现名义税率与实际税率不一致的情况，且往往是实际税率低于名义税率，其一般由税收优惠、税务机关征税努力不足等因素导致。平均税率是全部税额与税基总额的比率。边际税率是指当税基数额达到一定水平时，由税基数额的增长引致的新增税额与新增税基数额的比率。当实行比例税率或定额税率时，边际税率和平均税率相等；当实行累进税率时，边际税率大于或等于平均税率。



专栏 1-3

国际税收竞争——税率与税基

为吸引投资，促进经济发展，诸多国家都加入了国际税收竞争的行列。由于税率具有明示性，降低税率较易为投资者所关注，低税率对投资者的吸引力较大，因而英国、美国等国家多采用降低税率的方式吸引投资。但降低税率毫无疑问会对国家财政收入产生负面影响。为降低该负面影响，部分国家在降低税率的同时拓宽了税基。例如奥地利、美国、芬兰等国家在降低公司税税率的同时，采取了限制折旧率提高、减少或取消投资抵免等措施以拓宽税基。由于拓宽税基不易被投资者所察觉，而降低税

^① 《中华人民共和国耕地占用税法》（2019年施行）。

^② 《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》（2019年修订）。

率能给投资者带来直接的减税信号，因而降低税率、拓宽税基是国际税收竞争的重要形式之一。

资料来源：郑新业，张力，张阳阳．全球税收竞争与中国的政策选择[J]．经济学动态，2019（2）：31-46．

1.4.4 其他税制要素

1. 税收优惠

税收优惠是指国家出于某种经济社会发展需要而给予纳税人的税负减免，一般表现为税基式优惠、税率式优惠、税额式优惠、递延式优惠等四种形式^①。

税基式优惠主要是指通过收窄税基的方式所达成的税收优惠，主要包括提高起征点、提高免征额、扩大费用扣除、实行盈亏互抵等方式。税率式优惠是指通过降低税率的方式达成的税收优惠。税额式优惠是指通过减少应纳税额的方式达成的税收优惠，包括退税、税收抵免、减免税等具体措施。递延式优惠主要是指通过延长纳税期限或允许纳税人分期纳税的方式给予纳税人的税收优惠。

税收优惠政策的主要目标包括：减轻纳税人的税收负担，提高纳税人的满意度和获得感；减轻企业成本，提高居民可支配收入，刺激生产、投资、消费，促进经济增长；支持特定产业发展，调整和优化产业结构；增加低收入者的收入，促进收入分配公平；吸引外来投资；等等。税收优惠政策在达成上述正面效应的同时也会带来一定的负面影响：就政府而言，税收优惠政策在短期内造成财政收入下降，且使得税法执行复杂化，同时还会损害公平原则，频繁变动的税收优惠政策对政府的公信力也会造成负面影响；就全社会而言，税收优惠政策不利于市场机制发挥作用，不利于资源优化配置。总体来看，税收优惠政策有利有弊，政府在出台税收优惠政策之前应综合考虑各方面因素，如若确需实施特定的税收优惠政策，应尽力将负面影响降至最低。

2. 纳税环节

纳税环节是指税法规定的经济活动中应缴纳税款的环节。广义的纳税环节是指生产、分配、流通、消费等经济环节中应纳税的环节，例如所得税在分配环节纳税，商品税在流通环节纳税；狭义的纳税环节特指商品流通过程中应纳税的环节，包括商品的生产（进口）、批发、零售等环节，例如我国消费税主要在生产（进口）环节征收，增值税在生产、批发、零售等多环节征收。确定纳税环节主要是为了解决“对哪个环节征税”的问题。



考 1-4

我国消费税的纳税环节问题

一般情况下，消费税可在批发、零售环节或生产（进口）环节征收。大多数国家

^① 万莹．税收经济学[M]．上海：复旦大学出版社，2016：145．

选择在生产环节征收消费税，也有部分国家选择在批发、零售环节征收消费税。消费税征税环节的选择既要考虑财政收入、征税成本、税收征管水平等因素，又要考虑在不同环节征收消费税所带来的不同的经济影响。

我国现行消费税主要在商品的生产（进口）环节征收，对于少部分消费品而言，如金银首饰、钻石等在零售环节征收消费税，对于卷烟则在批发环节加征一道从价税。2019年，国务院发布《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》，其中提出要“后移消费税征收环节并稳步下划地方”“在征管可控的前提下，将部分在生产（进口）环节征收的现行消费税品目逐步后移至批发或零售环节征收”。与在生产环节征税相比，在批发、零售环节征收消费税，首先提高了对税务征收机关税收征管水平的要求，提高了征税成本。在生产环节征收消费税便于税务征收机关进行税源控制，征税成本较低，而在批发或零售环节征税则提高了消费税征管难度。其次，在商品供求价格弹性较小的情况下，在批发、零售环节征收消费税能够扩大税基。以白酒为例，如若在生产环节征收消费税，其计税依据（从价定率部分）往往为白酒的出厂价，而若在零售环节征收消费税，其计税依据则变成了白酒的零售价，而零售价一般高于出厂价，因而消费税征税环节后移能够起到扩大税基的作用，有助于提高消费税税收收入，同时也增大了消费者的税收负担，有助于抑制有害消费品的消费。此外，在将消费税下划地方的情况下，后移消费税征税环节还会对地方政府行为产生影响。出于财政收入因素的考量，如若在生产环节征收消费税，地方政府往往会注重发展制造业，以提高消费税税收收入；如若在批发或零售环节征收消费税，地方政府则会着力优化消费环境，发展第三产业，以吸引消费，进而提高消费税税收收入。

总体来看，后移消费税征税环节并下划地方有助于提高地方政府财力，引导地方政府合理发展消费经济，同时也可抑制消费者的不合理消费行为，符合我国当下国情要求。

资料来源：国家税务总局税收科学研究所课题组．消费税征收环节及收入归属的国际比较研究与借鉴[J]．国际税收，2015（5）：6-10；苏国灿，童锦治，黄克琬．我国消费税税率与征税环节的改革及其福利效应分析——以烟、酒和成品油为例[J]．财政研究，2016（9）：19-29．

3. 纳税地点

税法规定的纳税人应缴纳税款的地点即为纳税地点。为便于税务机关税收征管工作的开展，方便纳税人缴纳税款，税法一般都会明确规定纳税地点。大多数情况下，纳税地点与纳税人纳税义务发生地一致，但也有不一致的情形。例如，在部分情况下，外地分公司需要与总公司在总公司所在地汇总纳税。

4. 纳税期限

纳税期限是指纳税人纳税义务发生后应缴纳税款的期限。纳税期限的设置主要是为了督促纳税人及时缴纳税款。纳税人需要在纳税期限内完税，否则会受到相应的惩罚。例如，我国现行个人所得税规定纳税人应于次月一日起十五日内申报纳税并结清上月应纳税款。

5. 违章处理

违章处理是指税务机关对违反税法规定的行为实施的处罚措施。明确违章处理措施的主要目的是督促相关主体切实履行纳税义务，保障税款及时足额入库。例如，《中华人民共和国税收征收管理法》对于未按规定进行税务登记、逃税、抗税、非法印制发票等违规违法行为均做出了处罚规定。例如，对于非法印制发票行为，税务机关应销毁非法印制的发票，没收违法所得和作案工具，并处一万元以上五万元以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

1.5 税 收 分 类

1.5.1 以征税对象为标准

以征税对象为标准，可将税收划分为商品税、所得税、财产税、行为税等。商品税是指征税对象为商品或劳务的一类税种，其计税依据一般是商品或劳务的成交额。我国现行的增值税、消费税、关税等均属商品税。所得税是指以纳税主体所得为征税对象的一类税种，我国现行的个人所得税、企业所得税均属于所得税。财产税是指以纳税人持有的特定财产为征税对象的一类税种，其计税依据一般为特定财产的价值、数量等。我国现行的房产税、契税、车船税等均属财产税。行为税是指以特定行为为征税对象的一类税种，我国现行的印花税便属于行为税。

1.5.2 以税收负担是否容易转嫁为标准

以税收负担是否容易转嫁为标准，可将税收划分为直接税和间接税。税收负担的转嫁是指某纳税主体将本应由自己承担的税负转嫁给其他市场主体，使该税负由其他市场主体承担。直接税是指税收负担不易转嫁的一类税种，所得税是一种典型的直接税，例如我国现行的个人所得税、企业所得税便属于直接税。间接税是指税收负担较为容易转嫁的一类税种，一般情况下，商品税的税负较易转嫁，属于间接税，例如我国现行的增值税、消费税、关税等。

1.5.3 以管理权限为标准

以管理权限为标准，可将税收划分为中央税、地方税、中央地方共享税。中央税是指由一国中央政府征管并支配其税款的税种，我国现行的消费税、关税、车辆购置税等税种属于中央税。地方税是指由一国地方政府征管并支配其税款的税种，我国现行的城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税等税种属于地方税。中央地方共享税是指中央和地方按照一定标准分享税收收入的税种。我国现行的增值税、个人所得税、企业所得税等税种便属于中央地方共享税。

1.5.4 以征收实体为标准

以征收实体为标准，可将税收划分为实物税和货币税。实物税是指征纳形式为实

物的税收,多出现在商品经济不发达的时代。例如我国春秋时期鲁国的“初税亩”、秦汉的“田租”皆为实物税。货币税是指征纳形式为货币的税收,征收货币税对经济的货币化程度有一定的要求。我国在秦汉时期便已大规模征收货币税,即口赋和算赋。口赋最早是春秋战国时期秦国征收的一种人头税,秦汉时期持续征收。秦国商鞅变法时规定,针对宗室富户,“以其食口之数,赋而重使之”,故称口赋。秦代《秦律》明确规定,“官府受钱者,千钱一畚”,可见口赋最迟在秦代已成为货币税^①。算赋是汉代向成年人征收的人头税,由秦代的口赋演变而来,汉高祖四年“初为算赋”,规定“民年十五以上至五十六出赋钱,人百二十为一算,为治库兵车马”,即年龄在15~56岁的成年男女每人每年要向朝廷缴纳120钱,主要用于国防开支^②。古代社会有时会同时存在实物税和货币税,现代社会一般以货币税为主。

1.5.5 以计税依据为标准

以计税依据为标准,可将税收划分为从价税和从量税。从价税是指以征税对象的价格为计税依据的税种。我国现行的增值税等税种便属于从价税。从量税是指以征税对象的非价格计量单位为计税依据的税种,其计税依据一般为征税对象的个数、面积、体积、重量等。我国现行的车船税、耕地占用税等税种便属于从量税。



专栏 1-5

车船税

我国现行车船税于2007年开征,是一种特殊财产税,属于地方税,实行从量征收。其中对于乘用车按照排量大小征收不同的税额,排量越大,税额越高(具体的车船税税目税额表请见表1-1)。其主要目的是促进节能减排,同时由于一般情况下排量较大的车辆价格也较高,故而该项税制设计亦有助于促进收入分配公平。但也有学者(曹静韬,2010;付小青等,2014)对该项税制设计提出了质疑,其主要观点如下:(1)车船税的功能定位应是财产税,不应将节能环保作为其主要目的。车船税应当着力发挥促进收入分配公平的作用,以车辆价格为标准实行从价征收更有助于发挥车船税调节收入分配的作用,节能环保责任可进一步赋予现有的消费税,或者在购买环节就通过车辆购置税来抑制对高污染车辆的购买。(2)车辆排量的大小与车辆形成的污染物数量之间没有必然联系,车辆污染物排放量更多地与车辆使用频率相关,同时随着技术的发展,汽车排量与污染之间的关系将更加弱化,故而以排量为标准征收车船税究竟能在多大程度上促进节能环保尚未可知。(3)未对排放标准进行区分有损公平。例如,相同排量的汽油车和柴油车在功率和扭矩等方面有很大差别,所形成的污染物种类、各污染物的比重也不尽相同,实行统一标准有失公允。

^① 黄天华.中国税收制度史[M].上海:华东师范大学出版社,2007:73.

^② 黄天华.中国税收制度史[M].上海:华东师范大学出版社,2007:98.

表 1-1 车船税税目税额表

税 目		计 税 单 位	年基准税额	备 注
乘用车（按发动机汽缸容量（排气量）分档）	1.0 升（含）以下的	每辆	60 元至 360 元	核定载客人数 9 人（含）以下
	1.0 升以上至 1.6 升（含）的		300 元至 540 元	
	1.6 升以上至 2.0 升（含）的		360 元至 660 元	
	2.0 升以上至 2.5 升（含）的		660 元至 1200 元	
	2.5 升以上至 3.0 升（含）的		1200 元至 2400 元	
	3.0 升以上至 4.0 升（含）的		2400 元至 3600 元	
	4.0 升以上的		3600 元至 5400 元	
商用车	客车	每辆	480 元至 1440 元	核定载客人数 9 人以上，包括电车
	货车	整备质量每吨	16 元至 120 元	包括半挂牵引车、三轮汽车和低速载货汽车等
挂车		整备质量每吨	按照货车税额的 50% 计算	
其他车辆	专用作业车	整备质量每吨	16 元至 120 元	不包括拖拉机
	轮式专用机械车		16 元至 120 元	
摩托车		每辆	36 元至 180 元	
船舶	机动船舶	净吨位每吨	3 元至 6 元	拖船、非机动驳船分别按照机动船舶税额的 50% 计算
	游艇	艇身长度每米	600 元至 2000 元	

注：表中内容来源于《中华人民共和国车船税法》（2019 年修订）。

综合来看，我国现行车船税确有不足之处，如若后续进行改革，可实行双轨征收，例如以车船价值为主要计税依据，综合考虑排气量、使用频率、排放标准等因素，如此既能坚持车船税的财产税定位，又有助于促进节能减排，且在澳大利亚、新西兰等国已有成功经验，不失为一种选择。

资料来源：曹静韬．我国车船税改革的最佳取向[J]．中国财政，2010（17）：48-49；付小青，赖萍宜，戴琼燕，等．车船税税收政策存在的问题及对策[J]．税务研究，2014（12）：93．

1.5.6 以税收与价格的关系为标准

以税收与价格的关系为标准，可将税收划分为价内税和价外税。价内税是指在计算应纳税额时，税金包含在计税价格之内的税种。我国现行的消费税便是价内税。价外税是指在计算应纳税额时，税金不包含在计税价格之内的税种。我国现行的增值税

便属于价外税。从本质上讲,价内税与价外税只是两种不同的计税方法,并无优劣之分,如何选择要根据现实经济情况来判断。



专栏 1-6

消费税的价内税与价外税之争

我国现行消费税为价内税,即商品的消费税税金包含在其计税价格之内。部分学者认为将消费税的计税方法由价内税改为价外税能够实现价税分离,使消费者更为清晰地认识到自己负担了多少消费税,进而引导正确的消费需求。直观上看,将消费税改为价外税的确会有助于产生上述作用,但结合我国国情来看,想要达成上述目的,首先要将消费税征税环节由生产环节后移至零售环节。其次,在我国实行价税合一的标价方法的情况下,还要配合开具“消费税发票”,注明商品不含税价格、增值税税额、消费税税额。暂且不论后移消费税征税环节、开具“消费税发票”的难易程度,将消费税改为价外税本就会“牵一发而动全身”。例如,我国在计算增值税应纳税额时,对于需缴纳消费税的商品而言,增值税计税价格为包含消费税而不包含增值税的商品价格,在消费税实行价内税的情况下,消费税计税价格与增值税计税价格一致,倘若消费税实行价外税,则会导致消费税计税价格与增值税计税价格不一致,将会引发混乱,要想解决该问题,则需要改变增值税计税方法,这又会引发其他一系列问题。

因此,将消费税改为价外税并非易事,还需从长计议。

资料来源:刘磊,丁允博.减税降费背景下的消费税问题探讨[J].税务研究,2020(1):39-43;王明茹.不宜盲目将消费税由价内税改为价外税[J].中国财政,2012(4):50-52.

1.6 税制结构

1.6.1 税制结构的概念

税制结构是指由多个税种组合而成的税收体系。出于调控经济、调节收入分配、组织财政收入的需要,现代政府往往会设置多个税种,不同税种的组合、相同税种不同程度的组合形成了类型各异的税制结构。一国的税制结构可以直观地反映出各税种在该国税收体系中的重要程度。以税种的多寡为标准,可将税制结构分为单一税制和复合税制。单一税制是指由单一税种或单一税类组成的税收体系。例如单一消费税制、单一所得税制。由于单一税制征税范围小,难以全面调节经济活动,且对单一主体集中征税不仅易使税源枯竭,不利于筹集足够的税收收入,更会导致收入分配不公,诱发社会矛盾,因而单一税制往往只是理论构想。复合税制是指由多个税类的多个税种组成的税收体系。实行复合税制有利于更好地调控经济,促进收入分配公平,

筹集充足的税收收入，进而促进经济社会的发展。

1.6.2 税制结构的决定因素

不同国家有不同的经济发展水平和社会文化底蕴，因而它们常常会有不同的适合本国国情的税收体系。具体而言，一国税制结构的选择主要受以下因素的影响。

1. 财政收入因素

发展中国家由于经济实力较弱，需要更多地依靠税收组织财政收入。以印度为例，2018 年印度财政收入为 24.926 万亿卢比，其中税收收入达 22.713 万亿卢比^①，税收收入占财政收入的 91%以上。因而以印度为代表的一众发展中国家需要选择能够带来较为稳定税收收入的税种作为其主体税种以保证财政收入的稳定性。一般情况下，间接税税基较广，税收收入稳定，因此发展中国家多选择以间接税为主体税种的税制结构。发达国家经济实力强，可以通过多种渠道组织财政收入，税收收入占其财政收入的比重相对较小。以美国为例，2019 年美国财政收入为 3.741 万亿美元，其中税收收入 2.148 万亿美元^②，税收收入占财政收入的 57.4%，因而以美国为代表的一众发达国家在选择主体税种时，无须像发展中国家那样高度重视财政收入因素，可以更多地关注税收在宏观调控、调节收入分配等方面的作用。

2. 税收征管因素

间接税对税收征管水平的要求较低^③，而直接税的征收需要较高的税收征管水平。一般情况下，发展中国家税收征管水平较低，故而其只能选择对税收征管水平要求较低的间接税作为其主体税种，否则将会出现一系列问题。因此，间接税在发展中国家的税收体系中地位一般较高，例如印度的税制结构便以间接税为主体税种，间接税税收收入占总税收收入的 60%以上^④。发达国家税收征管水平较高，有能力将对税收征管能力要求高的税种作为其主体税种，故而发达国家在主体税种的选择上较为灵活。例如美国便以直接税为主体税种，近几十年来直接税税收收入占到了总税收收入的 80%以上^⑤，而德国则是“双主体”税制结构，直接税与间接税并重。

3. 经济调控因素

累进的所得税被称为“自动稳定器”。以超额累进的个人所得税为例，在经济过热时，居民收入水平提高，个人所得税的边际税率将相应提高，整体税负便会提升，税负的提高致使社会总体可支配收入水平的提高速度低于经济增长速度，能够起到抑制经济过热的作用；在经济下行时，居民收入水平降低，个人所得税的边际税率将相应降低，整体税负便会降低，税负的降低致使社会总体可支配收入水平的降低速度低于

^① 数据来源于国际货币基金组织的《政府财政统计年鉴》。

^② 数据来源于国际货币基金组织的《政府财政统计年鉴》。

^③ 这一论断也渐渐地变得不是那么绝对，例如现代商品税法体系中的增值税也要求较高的税收征管水平，这从中国的金税工程就足以看出这一点。

^④ 葛玉御，樊丽明。印度税制结构嬗变分析[J]。国际税收，2015（4）：43-47。

^⑤ 数据来源于国际货币基金组织的《政府财政统计年鉴》。

经济衰退速度，能够起到抑制经济进一步衰退的作用。故而累进的所得税能够调节经济，促进宏观经济平稳运行，而流转税一般无此功能。若出于经济调控因素的考量，发挥所得税“自动稳定器”功能，可相应提高所得税的比重，以所得税为主体税种。但发展中国家受限于较低的税收征管水平，可供其调整的范围有限。

4. 收入分配因素

一般而言，累进的所得税、财产税等税类能够在促进收入分配公平中发挥较大的作用。出于收入分配因素的考虑，可提高此类税种在整体税收体系中的比重。例如大多数发达国家已完成经济发展任务，在进行税制结构设计时往往更注重公平因素，故而其在选择税制结构时往往将所得税作为主体税种，以实现促进收入分配公平的目的，而发展中国家由于面临较大的发展压力，其在进行税制设计时更多地考虑效率因素，故而发展中国家往往以商品税作为其主体税种。需要注意的是，尽管所得税、财产税等税种在调节收入分配中的作用理论上优于其他税种，现实中某一税种是否能够发挥促进收入分配公平的作用，能够发挥多大作用，还要看一国的国情和其具体的税制设计。例如李绍荣等（2005）利用我国1997—2002年的相关数据进行实证分析，发现样本期内我国的财产税不仅不会起到促进收入分配公平的作用，反而扩大了收入分配差距，而特定目的税类、行为税类则起到了促进收入分配公平的作用。

需要说明的是，上述税制结构的选择仅限定于如何从已有税种中进行考虑，并未涉及税制创新因素。



本章小结

1. 税收在当今国家治理和人民日常生活中扮演着极为重要的角色。
2. 税收具有强制性、固定性、无偿性的特性。
3. 税制要素包括纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税地点、纳税期限、税收优惠、违章处理等内容。其中，纳税人、征税对象、税率是税制的基本要素。
4. 税收类型多种多样，可按照征税对象、税收负担是否容易转嫁、计税依据、管理权限等标准对税收进行分类。
5. 不同的税种组合形成各异的税制结构，一国税制结构的选择取决于财政收入、税收征管、经济调控、收入分配等多种因素。



思考题

1. 什么是税收？税收有哪些特性？
2. 阅读材料，回答问题

唐德宗时期，宰相杨炎上疏“遂作两税法”，其在奏章中给出了这样的税制设计：“凡百役之费，一钱之敛，先度其数而赋于人，量出以制入。户无主客^①，以见居为

^① 唐代户籍分主户和客户，在两税法颁行之前的租庸调制之下，主户需纳税，客户则不需要。——作者注

簿；人无丁中^①，以贫富为差。不居处而行商者，在所郡县税三十之一，度所与居者均，使无饶利。居人之税，秋夏两征之，俗有不便者正之。其租庸杂徭悉省，而丁额不废，申报出入如旧式。其田亩之税，率以大历十四年垦田之数为准而均征之。夏税无过六月，秋税无过十一月，逾岁之后，有户增而税减轻，及人散而失均者，进退长吏，而以尚书度支总统焉。”

——摘编自《旧唐书·杨炎传》

- (1) 杨炎的奏章中明确了哪些税制要素？
- (2) 实施两税法有何积极意义？
3. 税制结构是一成不变的吗？试论述我国近年来税制结构的变迁及影响因素。



本章阅读与参考文献

- [1] 安体富，王海勇．世界性公司所得税改革趋势及对我国的启示[J]．涉外税务，2007（1）：15-23．
- [2] 曹静韬．我国车船税改革的最佳取向[J]．中国财政，2010（17）：48-49．
- [3] 樊丽明，李昕凝．世界各国税制结构变化趋向及思考[J]．税务研究，2015（1）：39-47．
- [4] 付小青，赖萍宜，戴琮燕，等．车船税税收政策存在的问题及对策[J]．税务研究，2014（12）：93．
- [5] 葛玉御，樊丽明．印度税制结构嬗变分析[J]．国际税收，2015（4）：43-47．
- [6] 国家税务总局税收科学研究所课题组．消费税征收环节及收入归属的国际比较研究与借鉴[J]．国际税收，2015（5）：6-10．
- [7] 胡怡建．税收学教程[M]．上海：格致出版社，2008．
- [8] 黄天华．中国税收制度史[M]．上海：华东师范大学出版社，2007．
- [9] 靳东升．国际税收领域若干发展趋势[J]．国际税收，2013（7）：26-29．
- [10] 李国锋，刘黎明．个税起征点改革对纳税能力的影响：基于居民收入分布的估算[J]．数量经济技术经济研究，2015，32（8）：25-40，56．
- [11] 李绍荣，耿莹．中国的税收结构、经济增长与收入分配[J]．经济研究，2005（5）：118-126．
- [12] 刘磊，丁允博．减税降费背景下的消费税问题探讨[J]．税务研究，2020（1）：39-43．
- [13] 刘蓉．税收优惠政策的经济效应与优化思路[J]．税务研究，2005（11）：11-15．
- [14] 苏国灿，童锦治，黄克珑．我国消费税税率与征税环节的改革及其福利效应分析——以烟、酒和成品油为例[J]．财政研究，2016（9）：19-29．
- [15] 童锦治，舒逸之，余杨飞云．公司所得税改革的世界趋势：价值取向与具体

^① 古代课税时以年龄为标准将纳税人分为小、中、丁等类别，一般情况下设置不同的税率。——作者注

措施[J]. 涉外税务, 2010 (2): 37-40.

[16] 万莹. 税收经济学[M]. 上海: 复旦大学出版社, 2016.

[17] 王明茹. 不宜盲目将消费税由价内税改为价外税[J]. 中国财政, 2012 (4): 50-52.

[18] 王玮. 税收学原理[M]. 2版. 北京: 清华大学出版社, 2012.

[19] 王鑫, 吴斌珍. 个人所得税起征点变化对居民消费的影响[J]. 世界经济, 2011, 34 (8): 66-86.

[20] 杨斌. 税收学[M]. 2版. 北京: 科学出版社, 2011.

[21] 杨志勇, 张馨. 公共经济学[M]. 4版. 北京: 清华大学出版社, 2018.

[22] 杨志勇. 税收经济学[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2011.

[23] 岳希明, 徐静, 刘谦, 等. 2011年个人所得税改革的收入再分配效应[J]. 经济研究, 2012, 47 (9): 113-124.

[24] 郑新业, 张力, 张阳阳. 全球税收竞争与中国的政策选择[J]. 经济学动态, 2019 (2): 31-46.