

第一章

总 论

【学习目标】

本章要求重点掌握税收的概念、特征、税制要素的构成；一般掌握税收原则、税收分类及我国的分税制财政体制及其改革趋势；理解税收管辖权、重复征税及其减除的抵免法、税收饶让；了解税法与税收法律关系、税法的制定与实施。

第一节 税收的概念、特征与原则

一、税收的概念

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，按照法律预先规定的标准，强制无偿地参与社会产品分配以取得财政收入的一种形式。税收的概念包含了以下几方面的内容。

（一）税收是国家取得财政收入的一种重要工具，其实质是一种分配关系

国家行使职能必须有一定的财政收入作为保障。国家取得财政收入的形式除税收以外，还有发行货币、国有资产经营收入、债务收入、规费收入、罚没收入等，其中税收几乎是所有国家最主要的财政收入形式。财政部网站公布的 2022 年全国一般公共预算收入决算表显示，全国一般公共预算收入 203 649.29 亿元，其中扣除留抵退税、出口退税后全国税收收入 166 620.10 亿元，非税收收入 37 029.19 亿元，税收收入占公共预算收入的比重为 81.82%。

（二）国家征税的依据是政治权力，它有别于按要素进行的分配

征税的过程实际上是国家参与社会产品的分配过程，国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的分配关系不同。税收分配以国家的存在为前提，由国家来组织，国家在税收分配中居于主导地位，而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体所进行的分配；税收分配是国家凭借政治权力进行的分配，纳税人只能服从国家的意志并依法纳税，而一般分配则是基于生产要素所进行的分配。

（三）税收分配的目的是满足社会公共需要

国家通过税收形式取得财政收入的目的，是保证国家的财政支出以满足社会公共需要，包括政府弥补市场失灵，促进公平分配的需要。满足社会公共需要的物品称社会公共

物品，社会公共物品具有非独占性和非排他性，它只能由社会公共权力机关——国家（或政府）来提供。税收是国家提供公共物品最重要的财力保证。

二、税收的特征

税收的特征是由税收的本质所决定的，通常概括为税收的“三性”：强制性、无偿性和固定性。这是税收分配形式区别于其他财政分配形式的标志，是税收本质属性的外在表现，是区别税与非税的外在尺度和标志。

（一）强制性

强制性是国家凭借政治权力，通过法律形式对社会产品进行的强制性分配，而非纳税人的自愿缴纳。税收的强制性是国家权力在税收上的法律体现，是国家取得税收收入的根本前提。单位和个人都必须依法纳税，否则就会受到法律的制裁。税收的强制性是税收同债务收入、规费收入、国有资产经营收入等显著的区别。

（二）无偿性

无偿性是指国家征税，既不需要直接偿还，也不需要向纳税人付出任何直接形式的报酬。即缴纳税款后国家和纳税人之间不再有直接的返还关系，纳税人丧失了该财产的所有权和支配权。由于税收具有的这种单方面转移价值的特点，才派生出了税收强制性特征。但我国的社会主义税收“取之于民，用之于民，造福于民”，政府收税后，通过为纳税人提供社会公共物品和服务间接地作出了补偿。

（三）固定性

固定性是指国家征税，是以法律形式预先规定的方法和标准，连续规范地定量课征。税收固定性既可以保证国家财政收入的及时、稳定和可靠，也可以保护纳税人的合法权益不受侵犯。

税收的“三性”是一个完整的统一体，它们相辅相成，缺一不可。其中，无偿性是核心，强制性是保障，固定性是对强制性和无偿性的一种规范和约束。

三、税收的产生

税收产生的经济条件是生产力的发展、剩余产品的出现及大量增加。原始社会没有税收，原始社会末期，随着生产工具的进步和第二次社会大分工的出现推动了社会生产力的发展，人们在满足了自身的基本生存需要后尚有部分剩余产品，这为税收的产生提供了必要的物质前提。剩余产品的出现及大量增加引起了人们为了自身的利益占有剩余产品的欲望，这也为私有制和国家的产生准备了物质前提。

税收产生的政治条件是国家的产生。因为生产力的发展使人们可以单独同自然界作斗争而取得劳动成果，无须联合劳动共享成果，但自原始社会以来氏族成员的社会安全等社会公共需要依然存在，而且日益增大，这就形成了整体利益和局部利益的矛盾。为了解决这个矛盾，原始氏族公社的领导成员就只能运用社会公共权力，建立军队、警察等类似的

暴力机器,强制无偿地取得一部分社会财富以满足社会公共需要。这一运用社会公共权力建立军队、警察等暴力机器的过程,也就是国家产生的过程;国家运用政治权力强制无偿地取得的收入,就是税收。

税收同国家一样,也经历了一个产生、形成、发展与完善的过程。奴隶制国家刚形成时,国家财政收入主要包括依靠拥有土地所有权而获得的“地租”性质的收入、直接支配的奴隶劳动成果、战败国献贡品和掠夺性收入。当时的财政形式是非常古老和不典型的,作为典型财政收入形式的税收是在国家公共权力日益增强、奴隶主或自由民土地私有制形成后产生。马克思说:“直接税,作为一种最简单的征税形式,同时也是一种最原始最古老的形式,是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。”总之,土地私有制产生越早越典型的地方,税收的产生也越早越典型。在中国,夏代是第一个奴隶制国家,我国最早的历史文献《尚书·禹贡》有“禹别九州,随山濬川,任土作贡”和“九贡九赋”的记载;《孟子·滕文公上》则说:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆什一也。贡者,校数岁之中以为常。”夏代的“贡”有租税和献纳两种含义,是中国古代税收的雏形。在几千年的发展过程中,我国赋税制度经历了周代的“百亩而彻”“初税亩”,汉代的“算缗”“海税”,唐代的“租庸调法”“两税法”,明代的“一条鞭法”及清代的“摊丁入亩”等各种制度。

四、税收的作用

税收的存在同国家的存在有着本质的、内在的联系,国家的存在是税收存在的决定因素。

(一) 国家财政需要税收

国家要实现其职能,离不开一定的物质基础,税收是国家取得财政收入的重要手段,能够为国家及时、稳妥、有效地取得财政收入,满足国家实现其职能的物质需要。

(二) 社会财富公平分配需要税收

税收是一种凭借政治权力的分配手段,它可以改变社会财富的自然分配状况,改变各阶级、各阶层及个人对社会财富的占有份额,促使社会财富按照社会公认的公平原则进行分配,如企业所得税及个人所得税等。

(三) 经济稳定增长需要税收

国家经济职能的目标是要达到国民经济的稳定增长,要实现这个目标必然需动用一定的经济手段。税收作为一个重要的隐形手段,用于宏观经济调控可以有效地促进国民经济的稳定增长,如消费税、车辆购置税及房产税等。

(四) 国际经济交往需要税收

国际经济交往是发展一国社会生产力的客观要求。各国在国际经济交往中,都涉及一个维护本国主权及经济利益的问题,而税收是维护本国主权及经济利益的最通用、最有效的手段之一,如关税、进口环节增值税和消费税、船舶吨税等。

（五）税收具备的基本特征决定税收必然存在

税收是一种具有强制性、无偿性、固定性形式特征的分配手段。由于这些特征使得税收在实现国家职能中优于其他经济范畴或手段，具有其他经济范畴或手段不可替代的优点，因而税收必然由国家所运用，也必然存在。

尽管税收在现代社会中的地位越来越重要，但它并不是“万能”的。在社会主义市场经济条件下，市场对资源配置起决定性作用，因此，税收不得妨碍市场对资源的有效配置，而只能弥补市场的不足，解决市场失灵问题。

五、税收原则

税收原则是税制的建立、改革、调整、执行和税收措施的采取、实施所遵循的指导思想。制定税收原则的客观依据是生产力发展水平、社会经济制度和国家的经济形势、政治形势及其任务的要求。由于各个国家（地区）的财政税收体制不同，税法的基本原则也有差别。目前学术界对税收原则内容有多种研究成果，下面主要介绍税收法定原则、税收公平原则、税收效率原则和实质课税原则。

（一）税收法定原则

税收法定原则是指征税和纳税都必须有法律根据，并且依法征税和纳税。它是税法中一项十分重要的原则，是现代民主与法制原则在税收关系中的集中体现，如《中华人民共和国宪法》第56条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”此规定体现了税收法定原则的要求，但对依法征税和单位课税未作规定。《中华人民共和国税收征收管理法》第3条规定：“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”2015年3月15日，第十二届全国人民代表大会第3次会议修订的《中华人民共和国立法法》第8条第6款规定“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律。

在我国现有的18个税种中，已有12个完成立法，目前仅有增值税、消费税、关税、土地增值税、城镇土地使用税和房产税这6个税种，仍是由国务院根据原第六届全国人民代表大会在1985年4月10日的授权制定的行政法规性质的暂行条例。且《增值税法》《消费税法》《土地增值税法》等法律草案均曾在2019年面向社会公开征求立法意见，需经过实践检验当条件成熟时将由全国人民代表大会制定为法律。

（二）税收公平原则

税收公平原则是税法的基本原则之一，是国家运用法律手段干预财政经济生活的体现。税收公平是指不同纳税人之间税收负担程度的比较，条件相同的纳税人纳相同的税，条件不同的纳税人纳不同的税，使税负合理。税收公平原则包含税收横向公平和税收纵向公平。

税收的横向公平原则，是指在一个国家内要使税收普遍课之于一切应纳税的自然人和法人，相同的收入缴纳相同的税收，除非法律另有规定，任何企业和个人不得有任何形式

的免税特权。横向公平要从实质上来看,要避免形式公平而实质不公平的情况,如个人所得税计征不仅要考虑纳税人的所得,还要考虑其家庭负担情况的差异,这也是现行《中华人民共和国个人所得税法》增加了三岁以下婴幼儿照护、子女教育、继续教育、住房租金、住房贷款利息、赡养老人、大病医疗等专项附加扣除的原因。

税收的纵向公平原则,是指经济能力或纳税能力不同的纳税人应当缴纳不同的税收,即以不同的方式对待条件不同的纳税人。对纳税能力强的多课税,纳税能力弱的少课税,无纳税能力的则不课税。一般来讲,采取累进税率征税可以较好地满足这种要求。

一般来说,衡量税收公平的标准大体有3种,其一是以受益为标准,其二是以负担能力为标准,其三是以纳税人感受的牺牲程度为标准。

(三) 税收效率原则

税收效率原则要求国家征税要有利于资源的有效配置和经济机制的有效运行,提高税务行政管理效率。税收效率原则可分为税收经济效率原则和税收征管效率原则两个方面。

税收经济效率原则,是指使税收对资源配置和经济机制运行的影响最优化,尽可能保持“税收中性”。税收中性包括两方面的含义:其一是国家征税使社会所付出的代价应以征税数额为限,不能让纳税人或社会承受其他的经济牺牲或额外负担;其二是国家征税应避免对市场机制运行产生不良影响,特别是不能超越市场机制而成为影响资源配置和经济决策的决定力量。税收中性只是一种理想状态,提倡税收中性并不意味着排斥税收调控经济的职能。

税收征管效率原则,是指以最少的税收成本获取最多的税收收入。税收成本包括税收行政成本和税收奉行费用。税收行政成本是指税务机关为行使征税职责而发生的各种费用支出;税收奉行费用是指纳税义务人为履行纳税义务而发生的各种费用支出。降低税收成本,提高税收征管效率的途径主要有:一是要运用先进科学的方法管理税务,以节约征收费用;二是要简化税制,使其尽可能全面、系统、协调、简明、稳定,便于依法执行,尽量使纳税人方便、省时、省事、省征收费用和奉行费用等。

税收公平原则与税收效率原则往往难以同时兼顾。税收公平原则强调通过运用税收杠杆干预经济生活,缩小纳税人收入分配的差距,保持社会和谐稳定。税收效率原则强调税收中性,不干预经济,通过市场机制实现资源的最优配置。一般来讲,西方资本主义发达国家政府寄希望于通过征收所得税、财产税和社会保障税等直接税来缓解收入分配差距所引发的社会矛盾,因而往往更注重税收公平;而发展中国家的首要问题是经济发展问题,所以许多发展中国家的税收政策带有较多的税收效率倾向,通常以增值税、消费税等间接税为主导税种。我国在经历了多年的经济高速发展之后,东西部之间、城乡之间的贫富差距问题日渐严重,党中央提出建立社会主义和谐社会、共同富裕和“两个一百年”等奋斗目标,废除了在我国有数千年历史的农业税,不断提高个人所得税起征点和税前扣除等,意味着我国税制改革将从原先的“效率优先,兼顾公平”转向更为注重税收公平原则。

(四) 实质课税原则

实质课税原则是指当纳税人某种行为所呈现的法律形式与其经济实质不一致时,税务

机关应抛开法律形式的束缚而直接针对其经济进行实质课税。实质课税原则最大的用途在于反避税领域，它是弥补税法漏洞的重要方法，是对形式课税原则的重要补充，并没有违背税收法定原则。在解释此税法时，应依据纳税人的经济事实和实质而不是交易行为的法律形式来判断真实纳税义务。纳税人的税负应该保证实质公平，只要其交易的经济实质相同，即便其法律形式或名义不同，也应作相同处理。所以，坚持实质课税原则体现了对税收公平的法律理念的追求。大陆法系国家的“实质课税原则”，相当于英美法系国家的“实质重于形式原则”。

第二节 税法与税收法律关系

一、税法的定义

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家依法征税、纳税人依法纳税的行为准则，其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益，维护正常的税收秩序，保证国家的财政收入。

税法与税收密不可分，税法是税收的法律表现形式，税收则是税法所确定的具体内容。税法就是国家凭借其权力，利用税收工具的强制性、无偿性和固定性的特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。

二、税收法律关系

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样，都是由权利主体、权利客体和税收法律关系的内容 3 方面构成的，但在论述 3 方面的内涵上，它所具有权利主体的一方只能是国家、体现国家单方面的意志、权利义务关系具有不对等性及财产所有权或支配权单向转移等特点。

（一）税收法律关系的构成

（1）权利主体。权利主体即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。我国税收法律关系中的权利主体一方只能是国家，由国家税务机关包括各级税务机关、海关代表国家来行使征税职责；另一方是履行纳税义务的人，包括法人、自然人和其他组织，在华的外国企业、组织、外籍或无国籍人，以及有来源于中国境内所得的外国企业和组织。

与一般民事法律关系中主体双方权利与义务平等不一样，虽然税法法律关系中权利主体双方的法律地位是平等的，但因为主体双方是行政管理者和被管理者的关系，所以双方的权利和义务是不对等的。这也是税收法律关系中的一个重要特征。

（2）权利客体。权利客体即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象，也就是征税对象。比如，所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得；流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。税收法律关系客体是国家利用税收杠杆调整和控制的目标，国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要，通过扩大或缩小征税范围调整征税

对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

(3) 税收法律关系的内容。税收法律关系的内容即权利主体所享有的权利和所应承担的义务,它规定权利主体可以有什么行为,不可以有什么行为,若违反了这些规定,须承担相应的法律责任。所以,它是税收法律关系中最实质的部分,也是税法的灵魂。《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则和相关税收法律、行政法规规定了税务机关和纳税人的权利义务。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件,但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更和消灭,必须有能够引起税收法律关系产生、变更和消灭的客观税收法律事实。这种税收法律事实,一般是指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为,发生这种行为才能产生、变更和消灭税法法律关系,如纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业就造成税收法律关系的变更或消灭。纳税人履行纳税义务是税收法律关系消灭的最常见的原因。

(三) 税收法律关系的保护

保护税收法律关系实质上就是保护国家正常的经济秩序,保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益。税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《中华人民共和国刑法》对构成逃税、抗税罪给予刑罚的规定,以及《中华人民共和国税收征收管理法》中对纳税人不服税务机关征税处理决定可以申请行政复议或提出诉讼的规定等,都是对税收法律关系的直接保护。这种保护对权利主体双方而言是对等的,不能只保护一方而对另一方不予保护;对权利享有者的保护,就是对义务承担者的制约。

第三节 税 收 制 度

一、税收制度的概念和特征

(一) 税收制度的概念

税收制度简称税制,它有广义和狭义之分。广义的税收制度是指一国的各种税收组织体系,是国家以法律程序规定的征税依据和规范,它由国家的一整套税收法规组成。具体包括各种税法(税收根本法、条例、实施细则及一般征税法令和解释)、税制结构、税收管理体制和征收管理办法等。狭义的税收制度是指一国各种税收及其要素的构成体系,包括税收分类和税制要素。理论界一般都认为税收制度应为广义的税收制度。

(二) 税收制度的特征

(1) 法定性。任何税收制度都必须借助一定的法律形式,对税务机关代表国家征税和纳税人的纳税行为加以规范,借以规范各种税收分配关系。尽管我国还有《增值税暂行条例》等许多税收法规属于行政性税收法规,还不是严格意义上的税法,但同样具有法律效

力，税收征纳双方都必须以此为准则，除非税收法规变动，否则任何部门、单位和个人都不得随意变动，没有选择的自由，只能照章执行。

（2）征纳主体双方地位不平等。现代国家征税，政府须先征得纳税人（人民）的同意，但税收制度一经确定，政府代表国家享有实施权，居于主导地位，政府还可以依法单方面产生、变更和停止执行一些税收制度，而纳税主体（纳税人）只能依法被动地服从国家的意志。

（3）税收制度以税务机关为主，由司法机关协助实施。税务机关（包括海关）是代表国家（政府）实施税收制度的专门机关，是征税的主体。由于征税必然使纳税人无偿地失去一部分财产的所有权，在纳税人的纳税意识不强的情况下，必然会遇到各种阻力甚至暴力，这就需要国家司法机关协助税务机关实施。

二、税制要素

税制要素是税收制度的构成要素，又是税收制度的表现形式。税法“八要素说”认为，税制要素包括课税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收减免和税收加征等。其中，课税对象、纳税人、税率是构成税收制度的三个最基本要素。

（一）课税对象

课税对象又称征税对象，是征税的客体，表明对什么征税，是征税的标的物。某一种税制的全部课税对象构成该税的征税范围。课税对象按其性质不同，通常包括流转额、所得额、财产、资源和特定行为、特定目的等，通常也相应将税收分为流转税、所得税、财产税、资源税、行为税和特定目的税等类别。

与课税对象有关的概念主要有税目、计税依据等。

1. 税目

税目是课税对象的具体项目，反映具体的征税范围，代表征税的广度。除房产税、耕地占用税等少数税种由于征税对象比较简单，征税范围比较明确且易于掌握，没有必要另行规定税目外，大多数税种的征税对象都比较复杂，征税范围内的项目繁多，且税种内不同的项目之间需要采用不同的税率档次进行调节，这就需要对征税对象作进一步的划分，作出具体的界定，这个规定的界限范围就是税目。

设置税目的方法有列举法和概括法两种：

（1）列举法。是将应税商品或经营项目、收入项目等采用一一列举的方法，分别规定税目，必要时还可以在税目之下划分若干个子目，如我国现行消费税采用列举法共设置了15个属于其征税范围的税目。

（2）概括法。就是按照商品大类或行业采用概括方法设置税目，如增值税征收范围概括为销售货物，提供加工、修理修配劳务，销售服务，无形资产或者不动产等。采用概括法设置的税目数量少，查找方便，便于征管，但税目设置过粗，不便于实行差别税率。

2. 计税依据

计税依据又称课税依据，是税收制度中规定的计算征税对象应纳税额的根据，在理论上也被称为税基。在税收制度发展过程中，常被采用的计税依据有人口、财产、收益、消

费、所得等。不同税种的计税依据表现形态一般只有两种：一种是价值形态，即以征税对象的价值为计税依据；另一种是物理形态，即以课税对象的数量、重量、容积、面积等为计税依据。

（二）纳税人

纳税人又称纳税义务人，是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人，是纳税的主体。纳税人包括自然人和法人。

自然人是指依法享有法定权利，并承担法律义务的公民个人。

法人是相对于自然人而言的，是指依法成立，能够独立地支配财产，并能以自己的名义行使法定权利和承担法律义务的社会组织。在我国并不是所有的社会组织都是法人。

与纳税人有关的概念有负税人、代扣代缴义务人、委托代征人。

（1）负税人。负税人是指最终负担税款的单位和个人。纳税人缴纳税款，但不一定就是负税人。

（2）代扣代缴义务人。代扣代缴义务人也称扣缴义务人，是指有义务从所持有的纳税人收入中扣除应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人。扣缴义务人不负有纳税义务，但必须依法代扣代缴税款。

（3）委托代征人。委托代征人是指受税务机关委托代征税款的单位和人员。委托代征是税款征收的一种方式，一般适用于距税务机关较远的地区和零星分散的税源。

（三）税率

税率是应纳税额与课税对象之间的数量关系或比例，是计算税额的尺度。税率的高低直接关系到纳税人的负担和国家税收收入的多少，是国家在一定时期内的税收政策的主要表现形式，是税收制度的核心要素。

按照税率的表现形式，可以分为比例税率、累进税率和定额税率 3 类。

1. 比例税率

比例税率是对同一课税对象不论数额大小，都按同一比例征税，税额占课税对象的比例总是相同的。我国现行的增值税、城市维护建设税、企业所得税等多数税种都采用比例税率。

2. 累进税率

累进税率是按课税对象数额的大小，划分不同的等级，随着课税数额增大而增高的税率。累进税率主要有全额累进税率、超额累进税率和超率累进税率等。

（1）全额累进税率，就是课税对象数额适用某一级税率时，即以全部数额按照与之对应的税率进行计算。

（2）超额累进税率，即把课税对象按数额大小划分为若干级距，分别以不同级距之间的数额为基础计算每一级距的应纳税额，再将分别计算出的税额相加的累进税率制度。现行个人所得税中工资薪金所得和综合所得适用 7 级超额累进税率、劳务报酬适用 3 级超额累进税率。

(3) 超率累进税率,以课税对象数额的相对率为累进依据,按超额累进方式计算应纳税额的累进税率。现行土地增值税以房地产项目土地增值率的不同采用4级超率累进税率。

3. 定额税率

定额税率又称固定税额,是按课税对象的计量单位直接规定应纳税额的税率形式。目前采用定额税率的有城镇土地使用税、车船税,以及消费税中的“成品油”“啤酒”税目等。



拉弗曲线——税率水平的确定

美国经济学家阿瑟·拉弗(Arthur Laffer, 1979)提出税率水平是有限度的,在一定限度内,税率 r 提高,税收收入 R 将增加,因为税源不会因税收的增加而等比例地减少;但当税率提高超过一定限度 m 后,就会影响人们工作、储蓄和投资的积极性,导致税收因税率上升而增加的幅度小于因税基收窄而减少的幅度,税收总收入下降。 m 点之后的区域被称为“税收禁区”(图1-1)。

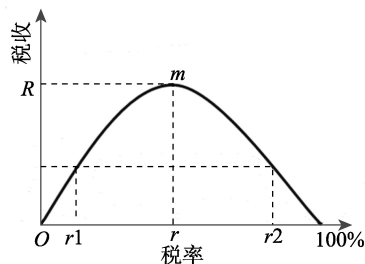


图 1-1 拉弗曲线

(四) 纳税环节

纳税环节是指对处于不断运动之中的课税对象,税法规定应该缴纳税款的环节。

纳税环节应选择在商品流转的必经环节和税源比较集中的环节,税收收入才有保证,并降低征管成本。目前,流转税中的增值税实行“多环节课征制”,消费税实行“单环节课征制”,其他各税种课税通常都属于“单环节课征制”。消费税中的卷烟、电子烟在后期改革为在生产和批发环节均征税,超豪华小汽车在生产和零售环节均征税。

(五) 纳税期限

纳税期限是指纳税人在发生纳税义务后,应缴纳税款的期限。各种税收都必须明确规定税款缴纳的期限,这是税收的固定性特征在时间上的体现。我国现行各税种规定的纳税期限大致有按日缴纳、按月缴纳、按年缴纳和按次缴纳等多种形式。

与纳税期限有关的概念有纳税义务发生时间、纳税申报期等。

(1) 纳税义务发生时间,是指纳税人发生应税行为,应当承担纳税义务的起始时间。

(2) 纳税申报期,亦称为纳税计算期,是指纳税人发生纳税义务后,就计算缴纳税款的内容和有关事项向税务机关提出书面申报的期限。

(六) 纳税地点

纳税地点指纳税人在发生纳税义务后,缴纳税款的地点。确定纳税地点应遵循以下原则:①按隶属地域管辖纳税;②按税种隶属向税务局、海关等不同征收机关纳税;③独立核算的企业在所在地税务机关就近纳税;④特殊行业,如国家铁路集团公司、工农中建等各大银行总行等可由总机构或总公司汇总向总公司或总机构所在地税务机关纳税。

（七）税收减免

税收减免是对某些纳税人和课税对象给予鼓励和照顾而减免税收负担的制度。减免税属于税收优惠措施。

税收减免除税法列举的减免项目外，一般都属于定期减免性质，规定有具体的减免期限，到期就恢复征税。实施减免税的具体形式主要包括减税、免税、起征点和免征额。

（1）减税。减税是对纳税人应纳税额少征一部分税款或者通过降低法定税率而减少纳税人的一部分负担，又称为税收减征。

（2）免税。免税是对纳税人和课税对象免于征税，又称为税收免征。

（3）起征点。起征点是计税依据达到国家规定数额开始全额征税的界限。例如，财政部 国家税务总局公告 2023 年第 19 号规定，2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日，对月销售额 10 万元以下的增值税小规模纳税人，免征增值税。

（4）免征额。免征额是计税依据总额中免于征税的数额。它是按照一定标准从计税依据中预先减除的不予征税的数额，只对超过该数额的部分征税。免征额体现了量能负担的公平原则，保证税收不影响纳税人的基本生活，如个人所得税综合所得中 6 万元/年的基本扣除额。

（八）税收加征

税收加征是国家对某些纳税人和课税对象予以加重税收负担的制度。它在体现财政收入原则和量能负担原则的同时，往往还有“寓禁于征”或限制某些过高收入的目的。主要包括地方附加和加成征收两种形式。

（1）地方附加。地方附加是地方政府按照国家规定的比例在正税之外加征的一部分属于地方财政收入的税款。正税，通常是指按税法规定的税率征收的税款，而将正税以外随正税同时征收的附加称为副税。我国目前主要有教育费附加和地方教育附加。

（2）加成征收。加成征收简称加成，是指在按规定计算出税额后，再加征一定成数的税额，如个人一次取得劳务报酬原适用 20% 的比例税率，但对纳税人一次取得劳务报酬所得畸高时，适用加征五成或十成的办法征收个人所得税，形成事实上的 3 级超额累进税率。

三、税收分类

税收分类是对税种的归类，是根据税制构成的基本要素和基本特征，将性质或特征相同或相近的税种归为一类，以区别于其他税种。这些分类方法不具有法定性，但将各具体税种按一定方法进行分类，在税收理论研究和税制建设方面用途相当广泛，作用很大。

（一）以课税对象的性质为标准分类

我国现行税制按课税对象的性质分为流转税、所得税、资源税、财产税、行为税和特定目的税等六大类。

1. 流转税类

流转税是以商品、劳务和服务在生产或流通过程中的流转额为课税对象的各种税收的统称。流转额包括商品流转额和非商品流转额。所谓商品流转额，一般是指在商品交换过程中，因销售或购买商品而发生的货币收入金额或支付金额。非商品流转额，一般是指因

经营活动所取得的服务或劳务收入金额。我国现行的流转税主要包括增值税、消费税、关税等税种，将分别在本书第二章、第三章和第五章予以介绍。

流转税具有以下特点：

（1）流转税以商品流转额和非商品流转额为课税对象，计算比较简便。

（2）企业只要发生销售商品或者提供劳务和服务的行为，不论盈亏都产生流转税的纳税义务，因而税收收入较为稳定、可靠。

（3）流转税一般都易于转嫁，纳税人往往并不是最终的负税人。

一般来说，发展中国家为了迅速发展经济，税收制度更加注重效率原则，往往以流转税作为税制结构中的主体税种，如我国 2022 年全国税收总收入 166 620.10 亿元中，国内增值税 48 717.71 亿元，国内消费税 16 698.81 亿元，进口货物增值税 18 964.79 亿元、进口消费品消费税 1 029.99 亿元，增值税和消费税合计占当年全部税收收入比重的 51.26%。

2. 所得税类

所得税是以所得额为课税对象的各种税种的统称。所得额是指纳税人的收入总额扣除为取得收入而发生的成本、费用、税金及损失后的余额。我国现行的所得税主要包括企业所得税和个人所得税两个税种，将分别在本书第六章和第七章予以介绍。

所得税具有以下特点：

（1）课税对象是纳税人的所得额。与流转税相比，在税率既定的前提下，所得税额的多少直接取决于纳税人所得的多少，而不是直接取决于商品或劳务的流转额。

（2）所得税一般不易转嫁。所得税的纳税人同时又是负税人，二者通常是一致的。

（3）所得税的计算征收较为复杂。这不但要求懂得税法，而且通常要求懂得会计准则，否则计算的所得额及所得税额就不准确。因此，所得税的课征技术条件要求比较高，容易出现申报不实和稽征较难的弊端。

（4）所得税对经济有稳定作用。所得税的税源较为广泛，负担普遍，加之为了体现量能负担原则，所得税大多数实行累进税率，所得多者多征，所得少者少征，无所得者不征，这使累进税率的所得税制有“内在稳定器”之称。

一般来说，西方发达国家为缓解社会矛盾，税收制度更为注重税收公平原则，往往以所得税作为税制结构中的主体税种，如美国 2021 年在全国税收总收入 42 559 亿美元税收中，个人所得税 32 763 亿美元，占比 76.98%、公司所得税 4 562 亿美元，占比 10.72%。

3. 资源税类

资源税类是以资源的开发和占用为课税对象的各种税收的统称。我国主要对矿产资源和土地资源的开发和占用征税，现行税法体系中属于资源税类的税种包括资源税、土地增值税、城镇土地使用税和耕地占用税。本书将在第八章介绍资源税的相关税种。

一般来说，资源税类税种的征税范围仅限于特定的自然资源，如我国征收资源税的自然资源包括原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿和盐；城镇土地使用税课税对象是城市、县城、建制镇和工矿区内国有和集体所有的土地资源。但由于各种条件的限制，不可能对人们占用和开发利用自然资源的行为全部课税。

4. 财产税类

财产税是对纳税人拥有的或属其支配的财产所征收的一类税收的统称。它并不是对全部财产课税,通常是对某些特定的财产课税。我国现行税制中财产税类只有房产税、契税和车船税,这3个税种将在第九章中予以介绍。

财产税具有以下特点:

- (1) 财产税是对财产的实际数量或实际价值加以课征,是对财产“存数”的课税。
- (2) 财产税的计税价格难经核实,征收较难。
- (3) 财产税是直接税,一般不能转嫁。

5. 行为税类

行为税是国家对某些特定行为课征的各种税收的统称。我国是运用行为税较多的国家。我国现行行为税有车辆购置税、印花税等。本书将在第十章对这两个税种予以介绍。

6. 特定目的税类

特定目的税是国家为达到某种特定的政策目的所课征的各种税的统称。我国的特定目的税主要有城市维护建设税、土地增值税、耕地占用税和环境保护税等。土地增值税和耕地占用税兼有对土地资源征税的资源税作用。本书将在第四章介绍城市维护建设税、第八章介绍土地增值税和耕地占用税、第十章介绍环境保护税。

特定目的税具有以下特点:

- (1) 国家开征某种特定目的税具有特定的政策性目的。它不仅是为了开辟财源,增加财政收入,更主要的是为了配合国家的宏观经济管理需要,贯彻国家的某些经济政策。
- (2) 特定目的税具有因时制宜的特点。特定目的税的设置和废止,往往时间性很强,不像流转税和所得税等税类那样具有较长时间的稳定性。

(二) 以税收权限为标准分类

税收权限包括税收立法权、税收收入归属权和税收征收管理权等。按税收权限,税收可分为中央税、地方税、中央与地方共享税。该分类方法将在本章第四节“税收管理体制”中的“分税制”部分做详细介绍。

(三) 以税收负担转嫁的难易程度为标准分类

根据税收负担转嫁的难易程度,各税种可分为直接税和间接税两大类。

(1) 直接税。直接税是指那些不能转嫁或难以转嫁的税种,其特点是纳税人同时是负税人,一般不发生税负的转嫁,国家与负税人之间的税收分配关系是直接的。一般来说,所得税类和财产税类税种都属于直接税。

(2) 间接税。间接税是指比较易于转嫁的税种,其特点是国家直接向纳税人征税,由纳税人将税负转嫁给负税人,最终由负税人承担税款。由于国家与负税人之间介入了纳税人,国家与负税人之间的税收分配关系变成间接关系。一般来说,对各种商品、劳务、服务所征的流转税属于间接税。

当然,直接税和间接税是相对而言的,事实上,几乎所有的税收都有转嫁的可能。

（四）以税收与价格的关系为标准分类

以税收与价格的关系为标准，税收可分为价内税和价外税。

（1）价内税。价内税是指税款是商品价格的组成部分。我国现行税制中，消费税是典型的价内税。

（2）价外税。价外税是指税款不是商品价格的组成部分，而需要价外征收，即税款是价外附加的。我国现行税制中，增值税是典型的价外税。

（五）以计税依据的表现形式为标准分类

以计税依据的表现形式为标准税收可分为从价税、从量税和复合税。

（1）从价税。从价税是指以课税对象的价格为计税依据的各种税。比如，增值税属于从价税，对课税对象实行从价定率计征。

（2）从量税。从量税是指以课税对象的实物量为计税依据的各种税。从量税实行定额税率，其税额比较稳定，不随价格变化而变化。比如，消费税中的“成品油”“啤酒”“黄酒”税目。

（3）复合税。复合税是指既有从价计征又有从量计征的税种。我国现行消费税中的“卷烟”和“白酒”税目是典型的复合税。其中甲类卷烟在生产环节除 56% 的比例税率外，还征收 150 元/标准箱的定额税率，在批发环节征收 11% 的比例税率和 250 元/标准箱的定额税率；粮食白酒比例税率为 20%，定额税率为 0.5 元/500 克。

第四节 税收管理体制

一、税收管理体制的概念

税收管理体制是在中央和地方之间划分税收管理权限的一项根本制度。它是国家税收制度的组成部分，也是国家财政管理体制的重要内容。为了正确处理我国税收管理体制中的中央集权与地方分权的关系，充分发挥中央和地方的积极性，使税收管理有更高的效率和更高水平，在税收管理体制的建设中必须贯彻执行“统一领导，分级管理”的原则。

二、税收管理体制的基本内容

税收管理体制的核心内容，是各项税收权限在中央与地方之间的合理划分。税收权限主要有：

（一）税收立法权

税收立法权是国家政权代表或政权机关，以政府名义，并以政权强制力为后盾，依据法定程序赋予税收法律效力时所具有的权力。它包括税法制定权、审议权、表决权、批准权及公布权。

（二）税法解释权

税法解释权是指国家政权代表或政权机关，依法在其职权范围内，对有关税收的法律规范所作出有法律效力的解释的权力。它包括税收立法解释权和税收执法解释权。

（1）税收立法解释权。税收立法解释权是指依法有权立法的国家机关（或其常设机构）对所立税法在全国范围内作出解释的权力。立法解释和所解释的税法本身具有同等法律效力。我国的税法解释权一般是由税收立法机关授权给低于立法机关的行政机关或司法机关。

（2）税收执法解释权。税收执法解释权是指依法有权立法的国家机关（或其常设机构），授权执法机关将税法用于具体条件或事项时，对有关税法所作解释的权力。

（三）税种开征停征权

税种开征停征权是指国家政权代表或政权机关以政权名义，并以政权强制力为后盾，依照法定程序，赋予税收法律效力起始与停止的权力。税收开征权行使的时间是某税法法律效力即日起或有明确规定之日起生效。税种停征权行使的时间是某税法或其中某部分条款从即日或有明确规定之日起失效。

（四）税法调整权

税法调整权是指国家法定权力机关对税法及其实施规范作出某种变动的权力，如调整税目、税率、征税范围等。

（五）税收减免权和加征权

税收减免权是指国家法定的权力机关，对纳税人和课税对象的特殊情况给予鼓励、优惠、照顾而减免税额的权力。税收减免权行使的结果是同期纳税人税负减轻而国家税收收入减少。

税收加征权是指税务机关依法对某些纳税人按应纳税额加征一定成数或倍数税额的权力。它是在税法规定税率基础上，再加征一定成数或倍数，这实际上是提高了税率。

（六）税收收入归属权

税收收入归属权是指各级政府拥有并使用税款的权力。

此外，税收权限还包括税务行政处罚权、司法监督权等。

三、我国现行的税收管理体制

从 1994 年起，我国初步实行了分税制。分税制是在中央和地方各级政府之间划分税收立法权限、征收管理权限和税收收入归属权限的一种制度，是税收管理体制的一种形式。

实行分税制是社会公共需要具有层次性的客观要求。根据社会公共需要的层次不同，可分为社会整体性公共需要（如国防、外交等）和社会局部性或区域性公共需要（如城市防洪排涝、公共卫生防疫等）。由于满足区域性公共需要的公共物品一般只有该地区的居民可以消费，这决定了区域性公共物品一般只能由地方政府提供，其费用只能由当地居民

承担(即纳税),否则就是不公平的;而全局性公共需要是全社会每一个成员的共同需要,它具有消费上的非竞争性和非排他性,即由全体社会成员共同消费,这决定了全局性公共物品只能由中央政府提供才可能满足,其费用也应由全社会居民共同承担(即纳税)。为保证中央和地方政府都有固定的财政收入以履行各自的职责,这就要求实行分税制。

在 20 世纪 80 年代,中国改革开放的整体形势是中央向地方放权让利,这极大地调动了各级地方政府的积极性,增强了地方财政实力,却使得中央政府财政收入占全国财政收入的比例不断下降,中央财力捉襟见肘,中央政府用于宏观调控、用于承担改革成本及用于对贫困地区转移支付等用途的资金都难以保证。如表 1-1 所示,从 1994 年开始的分税制改革较好地调动了中央和地方各级政府的积极性,我国的税收收入逐年迅猛增长;中央财政占全部财政收入比重过小的困境得以扭转,极大地增强了中央财政实力。

表 1-1 1980—1998 年中央和地方财政收入及比重表

年份	绝对数(亿元)			比重(%)	
	全国	中央	地方	中央	地方
1980	1 159.93	284.45	875.48	24.5	75.5
1985	2 004.82	769.63	1 235.19	38.4	61.6
1990	2 937.10	992.42	1 944.68	33.8	66.2
1991	3 149.48	938.25	2 211.23	29.8	70.2
1992	3 483.37	979.51	2 503.86	28.1	71.9
1993	4 348.95	957.51	3 391.44	22.0	78.0
1994	5 218.10	2 906.50	2 311.60	55.7	44.3
1995	6 242.20	3 256.62	2 985.58	52.2	47.8
1996	7 407.99	3 661.07	3 746.92	49.4	50.6
1997	8 651.14	4 226.92	4 424.22	48.9	51.1
1998	9 875.95	4 892.00	4 983.95	49.5	50.5

注: 1. 中央和地方财政收入数据来源于《中国统计年鉴》;

2. 中央、地方财政收入均为本级收入;

3. 本表数字不包括国内外债务收入。

(一) 我国分税制对管理权限的划分

《中华人民共和国立法法》第 7 条规定,全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会(以下简称“全国人大及其常委会”)行使国家立法权;第 8 条第 6 款规定,税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度等事项只能制定法律;第 9 条规定,本法第 8 条规定的事项尚未制定法律的,全国人大及其常委会有权作出决定,授权国务院可以根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规。

具体地讲,我国税收立法权划分的层次如下。

(1) 全国性税制的立法权,包括全部中央税、中央与地方共享税及在全国范围内征收的地方税税法的制定、公布和税种的开征、停征权等属于全国人大及其常委会,以保证中央政令统一,



扩展阅读 1.1 《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》国发〔1993〕85 号

维护全国统一市场和企业平等竞争。目前我国有《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国城市维护建设税法》《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国资源税法》《中华人民共和国耕地占用税法》《中华人民共和国契税法》《中华人民共和国车船税法》《中华人民共和国船舶吨税法》《中华人民共和国车辆购置税法》《中华人民共和国印花税法》《中华人民共和国烟叶税法》《中华人民共和国环境保护税法》等 13 部属于全国人大及其常委会制定的税收法律。



扩展阅读 1.2 财政部：
分税制财政管理体制的
调整完善情况及进一步
改革的思路

(2) 经全国人大及其常委会授权，部分全国性税种可先由国务院以“条例”或“暂行条例”的形式发布施行，待成熟后再进行修订并通过立法程序，由全国人大及其常委会正式立法。目前我国的增值税、消费税、房产税、土地增值税、城镇土地使用税和关税等 6 个税种是由国务院根据全国人大的授权而制定的条例或暂行条例。

(3) 经全国人大及其常委会授权，国务院可制定税法的实施条例、增减税目和调整税率。

(4) 经全国人大及其常委会授权，国务院有税法的解释权；经国务院授权，国家税务总局（财政部和国家税务总局）有税收条例的解释权和制定税收条例实施细则的权力。

(5) 省级人民代表大会及其常委会有权在不违背国家统一税法，不影响中央财政收入，不妨碍我国形成统一市场的前提下，开征全国性税种以外的地方税种的税收。税法的公布、开征、停征、税率的调整、减税、免税等规定，由省级地方人民代表大会及其常委会统一规定，所立税法在公布实施前须报全国人民代表大会常务委员会备案。这主要是由于我国地域辽阔，地区间经济发展水平相差很大，经济资源包括税源都存在着较大的差异，这种状况给全国统一制定税收法律带来一定的难度。

(6) 经省级人民代表大会及其常务委员会授权，省级人民政府有本地区地方税法的解释权和制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力，也可在上述规定的前提下，制定一些税收征收办法，还可以在全国性地方税条例规定的范围内，确定本地区适用的税率或税额。上述权力除税法解释权外，在行使后和发布实施前须报国务院备案。

(7) 涉外税收必须执行全国统一税法，涉外税收政策的调整权集中在全国人大常委会和国务院，各地一律不得自行制定涉外税收的优惠措施。

(二) 我国税制对税收收入归属权的具体划分

(1) 作为中央固定收入的税种包括消费税、车辆购置税、关税、船舶吨税、海关代征的进口环节增值税和消费税等，主要涉及国家主权和用于宏观调控。

(2) 作为地方固定收入的税种包括城镇土地使用税、房产税、车船税、耕地占用税、契税、土地增值税、烟叶税、环境保护税等。

(3) 中央财政与地方财政共同收入包括增值税、城市维护建设税、企业所得税、个人所得税、资源税、印花税法。

其中，增值税中央、地方分享比例为 5 : 5；城市维护建设税中由中国国家铁路集团公司、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府；

企业所得税从 2002 年 1 月 1 日起,中央为保证各地区 2001 年地方实际的所得税收入基数,实施增量部分按 6:4 比例分成;资源税按不同的资源品种划分:海洋石油资源税作为中央收入,其余资源税作为地方收入;从 2016 年 1 月 1 日起,证券交易印花税全部调整为中央收入,其他印花税收入归地方财政。

（三）税务机构的设置和税收征管范围划分

1. 税务机构的设置

根据我国实行分税制财政管理体制和政府机构改革的需要,我国现行税务机构的设置是中央政府设立国家国家税务总局(正部级);在“营改增”改革顺利完成后,改革国税地税征管体制,于 2018 年 7 月前将省级和省级以下国税地税机构合并,具体承担所辖区域内的各项税收、非税收入征管等职责。国税地税机构合并后,实行以国家税务总局为主与省(自治区、直辖市)人民政府为辅的双重领导管理体制。



扩展阅读 1.3 《经济日报》权威解读《税收征管体系迈向高效统一》

2. 税收征管范围划分

我国的税收分别由税务局和海关系统负责征收管理。

(1) 国家税务总局及其所属各级税务局负责征收管理的税种有:增值税、消费税、城市维护建设税、企业所得税、个人所得税、资源税、印花税、烟叶税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、车辆购置税、契税、环境保护税,以及相关税收的滞纳金、补税和罚款。按照中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《国税地税征管体制改革方案》要求,从 2019 年 1 月 1 日起,将基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等各项社会保险费交由税务部门统一征收,对依法保留、适宜划转的非税收入项目按“成熟一批、划转一批”的原则,逐步推进。

(2) 海关系统负责征收和管理的项目有关税、行李和邮递物品进口税和船舶吨税。此外,海关负责代征进出口环节的增值税和消费税。

第五节 税收管辖权与国际重复征税的免除

一、税收管辖权的概念

管辖权是国家主权的一个重要方面。所谓税收管辖权,就是一种征税权,它是国家的管辖权在税收上的具体体现。也就是说,任何一个主权国家,在不违背国际法和国际公约的前提下,都有权选择对本国最有利的税收制度。

在漫长的历史发展中,国际社会对税收管辖权已经形成了几条共同的准则,主要包括:

(1) 属地原则。属地原则是指主权国家对其所属领土内所发生的人、财、物和行为,都有权按本国法律实行管辖。属地在这里所指的领土包括国家的领陆、领水、领空及控制的领土,所以该原则也称领土原则或收入来源地原则。

(2) 属人原则。属人原则是指国家有权对具有本国国籍或长期居留权的个人实行法律

管辖,而不必考虑他们是居住在境内还是在境外。也有权对在本国登记注册的企业法人或企业性组织实行法律管辖,而不论其收入是来自境内或境外。

二、税收管辖权的类型

一国的税收管辖权按属地原则和属人原则,分别表现为地域管辖权和居民管辖权,这是国际税收中两种基本的税收管辖权。也有少数国家还承认公民管辖权。

(一) 地域管辖权

一个主权国家按照属地原则(领土原则)所确立起来的税收管辖权,称为地域管辖权。在实行地域管辖权的国家,以收益、所得来源地或财产存在地为征税标志,它要求纳税人就来源于本国领土范围内的全部收益、所得和财产缴税。

地域管辖权实际上可以分解为两种情况:一是对本国居民而言,只需就其本国范围内的收益、财产和所得纳税。即使在国外有收益、所得和财产,也没有纳税义务;二是对于本国非居民(外国居民)而言,其在该国领土范围内的收益、所得和财产必须承担纳税义务。

(二) 居民管辖权

所谓居民管辖权,就是一个主权国家按照属人原则所确立的税收管辖权。该原则规定,在实行居民管辖权的国家,只对本国的居民或者属于本国居民的一切收益、所得和财产征税,而不必考虑是否在本国居住。换言之,一个国家征税的范围可以跨越国境,只要是属于本国居民取得的所得,不论是境内所得还是境外所得,国家均享有征税的权力。

实行居民管辖权的理论基础是国家对居民提供了社会公共服务和法律保护,如中国政府多次在海外发生重大自然灾害或社会动荡时组织撤侨,那么居民就应该对国家履行纳税义务,这是一种权利与义务相对等的关系。因此,对居民的境外收入而言,收入来源国不能独占税收管辖权,税收权益应该在收入来源国和居住国之间进行分配。

那么,如何判断自然人和法人是否是我国居民呢?判定自然人是否构成我国居民的标准主要看其在我国是否有住所或在我国长期居住;判定法人是否构成我国居民的标准,主要看其登记注册地或者实际管理机构所在地是否在本国境内。

(三) 双重管辖权

所谓双重管辖权,就是一国政府同时运用地域管辖权和居民管辖权,即对本国居民,运用居民管辖权,对其境内、境外的收益、所得和财产征税。对本国非居民(外国居民),则运用地域管辖权,对其在本国境内取得的收益、所得和财产征税。

采取双重管辖权的理由是,有一部分国家认为在只运用单一管辖权的情况下,不足以保证本国的税收权益,如只运用地域管辖权,则本国居民的境外的税收就会损失;而只运用居民管辖权,则本国非居民的税收就会损失。因此必须综合运用两种管辖权,以保证本国的经济利益。

在各国都只实行单一的地域管辖权或居民管辖权的前提下,并不会发生重复课税的问题。在两个以上国家都运用双重管辖权的情况下,国家与国家之间的重复课税不可避免。

以 A、B 两国为例，假设在 A 国内有 B 国居民从事贸易活动，在 B 国内有 A 国居民从事贸易活动。那么，A 国和 B 国都会对在 A 国领土内的 B 国居民征税；同理，也会对在 B 国领土内的 A 国居民征税。因此，A 国和 B 国必须协调这种交叉征税的关系，以消除纳税人的不合理负担。

在国际税收的实践中，大多数国家都选择双重管辖权，且对两种管辖权各有侧重：对经济发达国家而言，通常有资本输出和技术输出，居民中从事跨国经济活动的较多，所以发达国家更侧重于维护居民管辖权，从而扩大对本国居民在国外的收益、所得和财产征税的范围；对广大发展中国家而言，由于资金贫乏，技术落后，只能从发达国家引进资金和技术，与此相适应，会经常发生他国居民在本国领土内取得收益、所得和财产，因此发展中国家更加侧重于地域管辖权，从而扩大对别国居民在本国领土内的收益、所得和财产的征税范围。

三、我国对税收管辖权的选择

我国也是选择双重管辖权的国家。以个人所得税为例，《中华人民共和国个人所得税法》第 1 条规定：“在中国境内有住所，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满 183 天的个人，为居民个人。居民个人从中国境内和境外取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。在中国境内无住所又不居住，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计不满 183 天的个人，为非居民个人。非居民个人从中国境内取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。”

我国在以后的国际税收关系中，应坚持选择双重管辖权，同时需要在遵循国际税收惯例的前提下，通过不断扩大同相关国家签订税收协定以消除重复征税，更好地为改革开放服务。

四、国际重复征税的减除

如前文所述，各国行使税收管辖权的交叉重叠，造成了国际重复征税。为了减除国际重复征税，必须在有关国家相重叠的两种（或多种）税收管辖权中进行选择，使其中一种居于优先地位，而另一种对它让步，居于次要地位；或者说由某一国先征税，另一国根据具体情况免税、抵税等。

目前国际上都遵循“属地优先”的原则，即认定收入来源地税收管辖权处于优先行使的地位，纳税人的居住国相应地放弃部分或全部基于居民税收管辖权本来可以取得的税收收入。属地优先原则是世界各国在减除国际重复征税问题上的一个公认和共同遵守的原则，体现了国际税收权益分配的合理性和税务管理的方便性。当然，优先并不等于独占，收入来源地税收管辖权的优先地位，并不排斥纳税人的居住国行使税收管辖权，只是要求居住国在对本国居民来自境外的所得征税时，承认其向收入来源国缴纳的税收，并采取适当的方法免征或减征这部分税收，以减除国际重复征税。

减除国际重复征税的方法，主要有免税法、抵免法、扣除法、减免法 4 种。在上述 4 种减除国际重复征税的方法中，免税法和抵免法比较理想，因而《经济合作与发展组织范本》和《联合国范本》都建议有关国家在免税法和抵免法中，自行选择一种作为消除国际

重复征税的方法。特别是抵免法，既承认了收入来源地税收管辖权的优先地位，又行使了居民税收管辖权，并且起到了减除国际重复征税的作用，同时兼顾了来源国、居住国和跨国纳税人三方面的利益关系，因此已被越来越多的国家所采用。抵免法的基本内容有以下两点。

1. 抵免法的概念

抵免法的全称为外国税收抵免法，是指一国政府对本国居民来自国内外的全部所得征税时，允许纳税人将其在国（境）外已缴纳的税款，从本国应纳税总额中抵扣。

抵免法的基本特征是：对收入来源国行使来源地税收管辖权征税，只承认其优先，不承认其独占。也就是说，对跨国纳税人的同一笔所得，来源国可以优先征税，居住国也不放弃征税权力，但要将来源国已征税款给予抵免。抵免法一般的计算公式如下。

$$\text{居住国应征所得税税额} = \text{居住国内外全部所得} \times \text{居住国所得税率} -$$

$$\text{允许抵免的在国外已纳税额}$$

上列公式反映了抵免法的实质：公式中的“居民国内外全部所得×居住国所得税率”，反映的是居住国政府对本国居民行使居民税收管辖权，就其来自全球的总所得征税；公式中的减去“允许抵免的在国外已纳税额”，表示居住国政府允许纳税人抵免的已缴国外所得税额有一个限度，并不是跨国纳税人在来源国缴纳了多少税额就可以抵扣多少，而是在居住国规定的一定限度内才能允许抵免。

2. 直接抵免法及其分类

直接抵免法是抵免制度中最基本的方法，是指居住国（国籍国）政府允许本国居民（公民）在收入来源国缴纳的所得税，在向本国缴纳的所得税中给予扣除。由于上述公式中“允许抵免的在国外已纳税额”，即抵免限额的计算方法不同，可以把直接抵免法分为全额抵免和限额抵免两种。

全额抵免是指居住国政府对跨国纳税人征税时，允许纳税人将其在收入来源国缴纳的所得税，在应向本国缴纳的税款中全部给予抵免。

限额抵免是指居住国政府对跨国纳税人在国外直接缴纳的所得税税款给予抵免时，不能超过最高抵免限额。这个最高抵免限额是国外所得额按本国税率计算的应纳税额。

$$\text{最高抵免限额} = \text{收入来源国所得} \times \text{居住国税率}$$

如果收入来源国与居住国的税率相同，则抵免限额与纳税人在国外已经缴纳的所得税税款是相等的，那么已纳税款可以全部得到抵免；如果收入来源国低于居住国的税率，则最高抵免限额就大于纳税人在国外已经缴纳的所得税税款，这样纳税人国外所得已纳税款抵免后，还要向居住国补齐差额；如果收入来源国的税率高于居住国，则最高抵免限额就小于纳税人在国外已经缴纳的所得税税款，纳税人国外所得已纳税款应按上述最高抵免限额抵免，国外所得已纳税款超出最高抵免限额的部分当年不得扣除，一般允许向后递延若干年扣除。

上面这段文字其实是在说，跨国纳税人的国外所得在收入来源国已经缴纳的所得税税款，在抵免时应将“在收入来源国已经缴纳的所得税税款”与“最高抵免限额”两者相比较，实际扣除的是其中的金额较低者。为了便于读者理解、记忆，本书在第六章企业所得

税部分，对将在企业所得税和个人所得税中多次出现的这种类似现象进行归纳概括，并借鉴会计上的成本与市价孰低法，称为“孰低原则”。

抵免限额根据限额的范围和计算方法的不同有两种分类方法：根据是否区分来自不同国家的所得计算抵免限额可分为分国限额法和综合限额法；根据是否区分不同项目所得计算抵免限额可分为分项限额法和不分项限额法。一般将这两种分类方法结合运用，如我国企业所得税是综合征收的，其对企业境外所得已纳税款的抵免可采取分国别不分项抵免法（简称分国抵免法）或不分国别不分项的综合抵免方法（简称综合抵免法）；而我国个人所得税采用的综合与分类征收相结合，其对个人境外所得已纳税款的抵免则采取“分国又分项”原则。本书在第六章企业所得税“境外所得已纳税款的抵免”部分对此内容有更具体的介绍。

五、税收饶让抵免

目前世界上许多国家，尤其是发展中国家，为了吸引外国资金和技术来发展本国经济，往往对跨国企业来源于本国境内的所得给予定期减免税的优惠，如我国对设在西部地区从事国家鼓励类产业的企业减按 15% 的税率征收企业所得税，外商投资企业在西部地区新办交通、电力、水利、邮政、广播电视企业经营期在 10 年以上的，自获利年度起实行企业所得税“两免三减半”的优惠。但是，按照前述广泛采用的抵免法，各国准予其居民（公民）纳税人抵免的税额，必须是在有关国家已实际缴纳的税额，且不能超过抵免限额。这种做法虽然使跨国纳税人的国际重复征税得到了减除，但是跨国纳税人从非居住国（非国籍国）政府应该得到的税收减免优惠，在居住国政府给予抵免时，要补征到相当于居住国税法规定的税负水平，从而使得跨国纳税人原已享受的税收优惠政策完全失去了意义。

因此，非居住国（非国籍国）政府如果要使自己的税收优惠措施能够真正加惠于纳税人，以起到引进资金和技术的激励作用，就必须要求居住国（国籍国）政府对这部分优惠减免的税收，视同已经缴纳给外国政府的税额而给予抵免，这就是所谓“税收饶让抵免”。

税收饶让抵免与国际重复征税的减除有密切关系，其是伴随着抵免法的实施而产生的。但它本身又不属于国际重复征税的减除方法。它与抵免法有一定的区别：外国税收抵免的目的是避免国际重复征税，而税收饶让的目的是使收入来源国对外资的税收优惠措施收到实效，使投资者得到实惠；税收抵免法所抵免的，是跨国投资者实际已缴纳的外国所得税额，且规定有抵免限额，而税收饶让所减除的，是跨国投资者并未真正向居住国缴纳的所得税额，所以又有人把税收饶让抵免称作“影子税收抵免”。

居住国可在本国税法中，单方面规定对本国居民来自外国的所得进行抵免以消除国际重复征税。但税收饶让抵免则必须通过非居住国（非国籍国）与居住国（国籍国）政府之间签订双边税收协定加以规定才能实现，也就是说来源国的税收优惠措施只有得到居住国政府的配合才能起到应有的作用。

从英国在 1953 年提出税收饶让抵免开始，世界上大多数发达国家均对税收饶让采取积极配合的态度，其签订的双边税收协定大都含有税收饶让的条款，对外国所得进行饶让抵免已在世界大多数国家实行。但税收饶让抵免并不是所有国家都自动承认的，从已同意

实施税收饶让抵免的国家来看,税收饶让抵免的范围,包括给予饶让的税种、据以计算饶让的预提所得税税率和税收饶让抵免期限都有很大不同,这些必须在两国间签署的双边税收协定中予以载明,如中英两国 1984 年《关于对所得和财产收益相互避免双重征税和防止偷漏税的协定》第 23 条“双重征税的消除”第二款规定:“在中国居民公司支付给联合王国居民公司股息,同时该联合王国居民公司直接或间接控制该支付股息公司至少 10%选举权的情况下,该项抵免应考虑该公司从支付股息利润中缴纳的中国税收〔除根据本款第(一)项的规定可以允许抵免的任何中国税收外〕。第三款则注明,本条第二款中‘缴纳的中国税收’一语,应视为包括任何年度可能缴纳的,但按照中国法律规定给予免税、减税的中国税收数额。”但中英双方在 2011 年续签的协定中,英方取消了关于税收饶让的条款。

复习思考题

1. 如何理解税收的概念?它有哪些特征?
2. 税收产生的条件是什么?税收的存在有什么必要性?
3. 如何理解税收公平原则与税收效率原则的关系?
4. 税收有哪几种分类标准?可以分为哪些类型?
5. 什么是税收管理体制?我国现行的税收管理体制有什么特点?
6. 什么是分税制?我国中央和地方政府的税权是如何划分的?
7. 确定税收管辖权的原则包括哪些?
8. 造成国际重复征税的原因是什么?避免国际重复征税的方法有哪些?
9. 税收饶让抵免与税收直接抵免有什么区别?

即测即练

自
学
自
测



扫
描
此
码