

■本书分为税收渊源、税收法制、税收制度、税收管理、国外分税制和国际税收等六篇，吸收了当前税收研究的最新成果，对税收工作实际中遇到的一些新问题和新情况进行了有益地探讨，提出了一些新的见解。

税收 新论

夏清成、谢应权 孙廷喜 马学思 张战军 编著

中国税务出版社

税 收 新 论

夏清成 谢应权 孙廷喜 编著
马学思 张战军

中国税务出版社

责任编辑:刘淑民

责任校对:张战军

技术设计:白 沙

图书在版编目(CIP)数据

税收新论/夏清成等编著—北京:中国税务出版社,
1996.8

ISBN 7-80117-071-7

I. 税… II. 夏… III. 税收—概论 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 14914 号

税 收 新 论

夏清成等 编著

中国税务出版社 出版发行
(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码:100053)
各地新华书店经销
郑州市上街区税务局印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 13.625 印张 300 千字
1996 年 8 月第 1 版 1996 年 8 月郑州市第 1 次印刷
印数:1~5000 册

ISBN7-80117-071-7/F·062 定价 19.50 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前 言

社会主义市场经济体制的建立，决定了市场在资源配置中的基础性作用。市场经济，一方面可以促使效率的提高，实现资源的有效配置；另一方面它也具有自身的局限性，存在着市场调节不到的“失灵区域”。这在客观上要求国家对市场经济的运行进行宏观调控，把“看得见的手”与“看不见的手”有机结合起来，保证国民经济的总量平衡与结构协调。市场经济条件下，宏观调控的经济手段主要包括价格、税收、信贷、利率、工资和汇率等。国家宏观经济管理是通过市场向自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的微观经济单位提供信息，并利用上述经济杠杆进行调控的高层次管理活动，在这种宏观管理过程中，税收作为保障、协调社会主义市场经济正常运行的重要经济杠杆，在集聚财力、调节生产、调控分配、公平竞争等方面，都是其它许多调节手段所无法替代的。在新的历史时期，随着改革开放的深入和社会主义市场经济体制的逐步完善，税收在社会经济生活中的渗透性进一步增强，税收调节的涵盖面逐步扩大，税收将成为社会主义市场经济体制构架的大梁。《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》，明确提出了完善税制，依法征税，强化管理监督的目标。完成这些任务和目标，全面适应社会主义市场经济发展要求，有效地服务于计划经济体制向社会主义市场经济体制转变，经济增长方式从粗放型向集约型转变，要求税收工作必须朝着经济社会更深的领域拓展。实现这种拓展，就需要对历史的和现实的，

国内的和国外的税收理论与实践问题进行再学习、再探索、再深化、再提高，在深入研究和系统归纳的基础上，找出内在规律，把握发展态势，一方面为税收适应新的拓展做好充分的思想准备和理论准备；另一方面也为广大税务干部、纳税人及社会各界系统了解税收的现状及其趋势提供参考和借鉴。《税收新论》正是为了满足这种需要而编著的。

《税收新论》分为税收渊源、税收法制、税收制度、税收管理、国外分税制和国际税收等六篇。该书吸收了当前税收研究的最新成果，对税收工作实践中遇到的一些新问题和新情况进行了有益的探讨，提出了一些新的见解。《税收新论》一书具有如下几个特点：一是知识性。该书系统介绍了中国古今税收知识，又对世界尤其是西方国家的税收知识作了全面概述。这些知识既可供学习，又可供借鉴。二是系统性。该书对税收理论、学说、制度等兼收并蓄，进行了系统地归纳、整理，结构新颖，自成体系。三是实用性。该书不仅注重知识性、理论性，而且注重实用性和操作性。税收法制、税收管理、反避税等内容都可以直接应用于税收事务的处理。四是科学性。编著者本着严谨的治学态度，书中的重要数字、资料、史实都经过认真核对，力求无误。该书体系严谨，分类清晰，详略得当，不仅适合广大税务干部学习应用处理税收事务，而且是社会各界及各类纳税人了解税收知识的重要参考书。相信社会各界、广大纳税人和税务人员都能从本书中得到有益的启迪和帮助。

作者

1996年8月6日

目 录

序	(1)
---	-----

第一篇 税收渊源

第一章 税收起源	(1)
第一节 税收产生的条件	(1)
第二节 税收产生的过程	(4)
第二章 税收演变	(9)
第一节 税收概念的变化	(9)
第二节 税收法制度度的变化	(10)
第三节 税制结构的变化	(11)
第四节 税收征收形式的变化	(12)
第五节 国家课税权范围的变化	(12)
第三章 税收理论	(14)
第一节 中国古代税收思想	(14)
第二节 孙中山税收思想	(17)
第三节 西方国家税收理论	(19)
第四节 马克思主义税收理论	(45)

第二篇 税收制度

第一章 税制定义及决定因素	(55)
第一节 税制的定义与内容	(55)
第二节 税制的决定因素	(57)
第二章 税制建立原则	(59)

第一节	效率原则	(59)
第二节	公平原则	(67)
第三节	财政原则	(73)
第四节	法制原则	(76)
第三章	税制结构	(80)
第一节	税制结构类型	(80)
第二节	税制结构的决定条件	(88)
第三节	发达国家与发展中国家的税制结构	(90)
第四节	中国税制结构的优化	(94)
第四章	新中国工商税制演变与完善	(103)
第一节	1993 年年底以前的中国工商税制建设 历程	(103)
第二节	1994 年的工商税制改革	(106)
第三节	中国工商税制的继续改革与进一步完善	(111)

第三篇 税收管理

第一章	税收管理体制	(118)
第一节	税收管理权限的内容	(118)
第二节	税收管理体制建立的依据与原则	(123)
第三节	中国税收管理体制的演变	(125)
第四节	进一步改革中国税收管理体制的设想	(133)
第二章	税收征管	(141)
第一节	征收管理的内容与意义	(141)
第二节	西方国家的征管制度及基本经验	(143)

第一节	中国的税收法制现状·····	(236)
第二节	税收立法·····	(240)
第三节	税收执法·····	(254)
第四节	税务司法·····	(259)
第四章	税务行政复议和行政诉讼·····	(262)
第一节	税务行政复议·····	(262)
第二节	税务行政诉讼·····	(282)
第五章	西方税收法制·····	(290)
第一节	西方税收法系·····	(290)
第二节	西方税收立法·····	(294)
第三节	西方税收执法·····	(297)
第四节	西方税务司法·····	(300)

第五篇 国际税收

第一章	国际税收起源、形成和发展·····	(302)
第一节	国际税收产生的条件·····	(302)
第二节	国际税收的起源与发展·····	(306)
第二章	国际间税收问题的处理原则与惯例·····	(311)
第一节	国际税法的基本原则·····	(311)
第二节	处理国际税收问题的一般惯例·····	(312)
第三章	国际双重征税的产生与免除·····	(323)
第一节	国际双重征税问题的形成原因·····	(323)
第二节	国际双重征税问题的一般处理规则·····	(326)
第三节	国际双重征税的具体处理方法·····	(329)
第四节	免税法和抵免法的比较·····	(334)
第四章	国际税收协定·····	(336)

第一节	国际税收协定形成·····	(336)
第二节	国际税收协定分类·····	(338)
第三节	国际税收协定基本内容·····	(340)
第四节	国际税收协定适用范围·····	(342)
第五节	国际税收协定约束力与国内税法的关系 ·····	(345)
第五章	国际避税与反避税·····	(348)
第一节	国际避税原因·····	(348)
第二节	国际避税主要方法·····	(350)
第三节	国际反避税一般方法·····	(355)
第六章	国际税收管理·····	(365)

第六篇 外国分税制及税制改革趋势

第一章	外国分税制·····	(369)
第一节	外国分税制的确立依据与特点·····	(369)
第二节	外国分税制的基本类型·····	(375)
第三节	部分国家分税制简介·····	(381)
第二章	世界各国税制改革及其趋势·····	(405)
第一节	世界税制改革概况·····	(405)
第二节	世界税制改革的主要内容·····	(408)
第三节	世界税制改革的基本趋势·····	(415)

第一篇 税收渊源

第一章 税收起源

税收既是一个分配范畴，同时又是一个历史范畴，它的产生和发展经历了一个由不成熟到逐步成熟的历史过程。要弄清楚税收是怎样产生的，产生的条件是什么，需要用历史唯物主义的观点加以剖析，这样才能更深刻地理解税收的基本性质以及税收和国家的关系、税收和经济的关系等一系列具有现实意义的理论问题。

第一节 税收产生的条件

税收作为一个历史范畴，不是从来就有的，而是人类社会发展到一定阶段的产物。一般认为，税收的产生应具备以下几个基本条件：

一、社会剩余产品的普遍化

税收分配以国家为主体，而国家是在剩余产品出现，并成为一种经常性、普遍性的经济现象时产生的。没有剩余产品，就不会有国家，也就不会有税收分配的主体。同时，税收分配以剩余产品为对象，没有剩余产品的普遍产生就没有税收分配的源泉。在人类社会的早期，生产力水平低下，人们只能靠集体劳动、共享劳动成果以维持生存。在维持部落

成员的生存需要以后，没有剩余产品，因此没有私有财产，没有阶级，没有国家，当然也不会有税收。随着生产力水平的逐步提高，劳动产品有了剩余。这些剩余产品被少数氏族首领占有，逐渐产生了私有制，出现了剥削，产生了阶级，这样也就产生了对剩余产品进行分配的可能性和必要性。

需要指出的是，剩余产品只是税收产生和存在的一个前提条件，并不是剩余产品一出现就导致税收的产生。从历史发展看，剩余产品存在的历史是远早于税收的。税收的产生还需要一些别的条件。

二、国家公共权力的建立

税收作为一种分配形式和分配手段，本质上是以满足公共需要为目的的。如果不存在公共需要当然也就不会有税收。社会公共需要是早在原始社会中期就已经存在的一种人类社会的客观需要。原始社会的基本单位是氏族组织。随着氏族组织的发展和剩余产品的存在，逐渐出现生产活动以外的共同利益和公共事务。如举行祭祀活动，开展部落战争，进行水利灌溉等。这些公共需要的存在，一方面使税收的产生成为必要，要求必须从共同劳动成果中拿出一部分来专门满足这种需要。另一方面，公共权力的存在，也为税收的产生提供了可能的条件，即国家的征税权。公共权力靠征税权取得赖以存在的物质基础，而征税权则以各种强制性的公共权力为后盾，这样，为了满足社会公共支出的需要和维持公共权力的存在，国家就需要依据政治权力向社会成员征税。

三、财产私有制的存在

财产私有制的存在是税收产生的经济条件。税收的产生不仅要以国家公共权力的存在为前提，而且要以财产私有制

的产生和发展作为经济条件。税收的产生要以国家公共权力为前提，这是从上层建筑对经济基础的作用来说的。税收作为一种经济现象，它的产生条件还应该从经济基础本身去探求，这就是财产私有制的产生和发展。一方面由于国家本来就是在私有制基础上，阶级矛盾不可调和的产物，没有私有制，没有阶级，就没有国家；另一方面，即使有了国家，倘若在奴隶制国家国王，直接据有全国土地，他可以直接取得土地收获物的条件下，当然就不必依赖税收这种形式来取得收入，只有对那些不属于国家所有或国家不能直接经营，因而不能据有的社会剩余产品，才有必要通过征税来使之转为国家所有。从这个意义上说，国家征税就是对私有财产行使了分配权。可见，私有制的存在，是税收产生必不可少的经济条件。

关于税收产生的条件，还有几种不同的观点。

一种是“国家决定论”。认为国家的产生是税收产生的决定因素。因为国家的产生本身已经概括了剩余产品和私有制的出现等经济条件。在国家产生以前，虽然存在剩余产品和私有制，但并没有税收。这说明税收与国家有着本质联系，而与经济因素没有本质联系。

一种是“经济条件决定论”，认为税收是在国家产生以后，又具备一定的经济条件才产生的，决定税收产生的根本因素是社会经济条件。只有在剩余产品归私人占有的条件下，国家取得收入才需要采取税收这种分配手段。经济是基础，税收的产生必须从经济条件寻找根源，而不能从国家这个上层建筑中去探求原因。

还有一种是“国家与经济条件共同决定论”，认为税收的

产生和存在既是国家凭借政治权力的强制无偿性分配，又取决于当时的社会经济条件。税收的产生，由国家的存在所决定，而税收的存在又是全社会经济条件的产物。也就是说，国家和社会经济条件是税收产生的整个决定性因素。

第二节 税收产生的过程

前述税收产生的三个条件：社会剩余产品的普遍化、国家公共权力的建立、财产私有制的存在，不是同时具备的，税收的产生也经历了一个较长的历史过程。美国财政学者塞里格曼曾把税收的产生与发展划分为七个阶段，一是自由献纳，二是政府求助，三是人民补助，四是为国牺牲，五是法律义务，六是强制征收，七是片面课税（《租税各论》商务印书馆1934年版）。日本财政学者把这七个阶段归纳为四个阶段，即任意献纳时代、租税承诺时代、专制赋课时代、立宪协赞时代（《租税总论》，商务印书馆1931年版）。他们对阶段的划分可能不尽科学，但把税收的产生与发展当作一个历史过程却是合理的。

从世界范围看，世界五大文明发祥地都是最早出现税收的地方。

非洲尼罗河流域是世界文明的一个发源地，早在公元前4000年，随着社会贫富的分化和阶级矛盾的发展，埃及逐渐由氏族部落转化为奴隶制国家，进入了古王国时期，埃及土地的最高所有权名义上属于专制君主法老，公社农民使用土地则要通过公社及州的管理机构向法老缴纳租税和为国家服役，以后随着财产私有制和商品经济的发展，古老的农村公

社进一步遭到破坏，农民丧失土地，穷人沦为债务奴隶。据载，公元前 8 世纪后半期，埃及第 24 王朝法老勃克霍里斯为了保持纳税和服役的自由民数量，曾下令禁止将无力还债的埃及人变为奴隶。而在外族入侵时期，如公元前 18 世纪希克索斯人和公元前 6 世纪波期帝国统治时期，则向埃及人征收苛重的贡赋，如波斯帝国每年征收贡赋 700 塔兰特白银，另外还勒索大量谷物，给埃及人民增加了沉重的负担。

在西亚，另一个世界文明发源地西河流域，在公元前 3000 多年乌鲁克文化和捷姆迭特、那包文化时期，随着阶级的产生和阶级矛盾的激化，在巴比伦尼亚地区就先后出现了十几个城市国家，称为苏美尔城邦。在苏美尔城邦经济中，神庙大经济占主要地位，占有了城邦中可灌溉土地的 $\frac{1}{4}$ 至 $\frac{1}{2}$ ，除了神庙所有土地外，其余为农村村社土地，分配给各家族，可以买卖，村社农民则须向国家纳税、服徭役（修建宫殿、寺庙和水利工程）。到了公元前 24 世纪，拉格什城邦统治者（称帕达西），在全国各地遍设税吏横征暴敛，不仅向平民征收贡赋，而且迫使城郊的神庙纳税，引起平民与下层祭司不满，终于被他们联合起来推翻。在公元前 19 世纪建立的古巴比伦王国，依附王室领取土地耕种而缴纳租税的非全权自由民（穆什根努）即被称为“纳贡人”。到了托勒密王朝时期，不仅有按佃耕土地交纳的租税，而且随着奴隶市场的发展，还征收了大量的奴隶买卖税。

在古希腊，公元前 8 至 6 世纪，希腊奴隶制的城邦逐渐形成。氏族内部发生了明显的阶级分化，出现了贵族与平民。原来建立在氏族部落组织基础上的农村公社或氏族公社土地所有制，逐渐被分割成私有财产。公元前 594 年，雅典梭伦

改革的一个重要内容就是按照公民的地产和收入把他们分为4个阶段：500、300及150袋谷物为前三个阶级最低限度的收入额，只有他们才能担任一切官职。地产少于上述数额或完全没有地产的人则不能担任官职。这样，随着氏族制度的消失，国家公共权力的建立，在雅典不仅出现了按土地收获量缴纳的土地税，而且还凭借海上霸权向海上同盟国取得贡金。

在古罗马，从“王政”时代起，就开始了从氏族制度向国家的过渡时期。“王政”时代的罗马，由于铁器工具的普遍使用，社会生产力得到了迅速发展，手工业从农业中分离出来，商品交换也有了初步发展，财富积累不断增加，家长制的家庭逐渐从氏族中分化出来，某些富有家庭利用自己的权势，侵占公有土地和属于氏族的其他财物，并且开始占有和使用奴隶，久之，他们便成为氏族贵族，贫困破产的家族沦为“被保护人”。同时，出现了另一阶层——平民，属于三百氏族以外的罗马居民，他们虽有人身自由，但无氏族成员的权利，特别是无权分得“公地”，但要给城市公社纳税与服兵役。公元前6世纪时，罗马平民的人数已超过贵族，罗马的工商业多由平民经营，税收的很大一部分来自平民。而且据说在罗马“王政”后期，伊达拉里亚人统治时期就有了赋税制度。

中国最早的税收，一般认为始于夏朝。当时臣属向君主进献的土特产和其他财物叫做“土贡”，亦称“贡”。夏代的“贡”就是我国税收的最初形式。商朝征收力役税的形式叫“助”，即从农民助耕的公田上直接取得农产品。周朝征收实物税的形式叫“缴”。此外，君主为了军事的需要，向臣属征

用士卒、牛马、兵车等军需品，叫“军赋”。春秋时，产生了新的赋税形式。如公元前594年鲁国实行“初税亩”，就是按亩收税，叫做税亩制。战国时，七雄并立，赋税制度不一。秦统一中国后，统一了赋税制度，并进行了改革，令人民自报占有田亩数目，实行了土地登记。汉代，农民除向地主交田租外，国家还订有一整套封建赋税徭役制度。所谓赋，是一种人头税，分为算赋、口赋两种。15岁到56岁，每年缴纳算赋；7岁到14岁，每年缴纳口赋。人民从事采矿、打柴、捕鱼、煮盐等活动，还要缴纳租税。此外，成年男子还必须服兵役和徭役。到了魏晋南北朝和隋代，由于均田制的逐步实行，赋税制度又把田税和人头税合并，演变为以户为征收单位的“户调制”。唐初，“户调制”发展为租庸调制，向人民分别征派田租，代替力役的赋税和各种乡土所产。唐中叶均田制名存实亡，土地兼并，人丁流离，户籍不定，租庸制也不适用了。安史之乱后，改行两税法，即分夏秋两次征税的田赋制度。两税法从按人丁课税转到按财产课税，体现了赋税的发展规律，还扩大了纳税面，简化了税制。这种税法的实施是我国封建社会赋税制度的一次大的变革，一直延续了八百多年。到了明代后期，赋税制度又发生了一次大变化。万历九年（公元1581）年实行了“一条鞭”新税法，“鞭”就是“编”也叫“条编法”。其主要特点是简化税制，将徭役逐步并入赋税，将实物税改为货币税。这是继两税法后我国田赋制度的又一次改革。清朝建立后，继续沿用“一条鞭”法，部分丁银摊入田亩征收，部分丁银按人丁征收。但到公元1712年，鉴于“户口日繁，地亩并未加广”的情况，清康熙皇帝宣布：全国丁银额定为永久的丁银征收数额，以后“盛世滋