

HUISHOU XUE



财政部“十五”规划教材  
全国高等院校财经类专业教材

# 税收学

许建国 薛钢 主编



经济科学出版社

财政部“十五”规划教材  
全国高等院校财经类专业教材

# 税 收 学

许建国 薛 钢 主 编

经济科学出版社

责任编辑：王东萍  
责任校对：杨晓莹  
版式设计：代小卫  
技术编辑：李长建

## 税 收 学

许建国 薛 钢 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销  
社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036  
总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京密兴印刷厂印装

850×1168 32 开 8.5 印张 200000 字

2004 年 8 月第一版 2004 年 8 月第一次印刷

印数：0001 5000 册

ISBN 7-5058-4361-3/F·3633 定价：14.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为全国高等院校财经类专业教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

**财政部教材编审委员会**

2004年7月30日

# 前 言

本书根据财政部“十五”教材建设规划的要求，由财政部教材编审委员会组织编写，作为全国高等院校财经类专业教材。在编写过程中，我们遵循理论与实践、继承与发展、稳定与创新相结合的原则，力图编写出一本在体系、内容方面能够基本反映我国20世纪最后10年税收改革与发展理论成果的教科书。

我在《税务研究》2000年第1期发表的题为“辉煌与思考”的文章中，将新中国成立50年来的税收理论发展过程划分为三个大的阶段。即1952~1977年（计划经济），以“非税论”为主导，以简化税制为特征的税收理论研究“弱化”阶段；1978~1991年（有计划商品经济），以强化税收的经济调控功能、以两步利改税为重心的税收理论研究“宽化”阶段；1992~2000年（社会主义市场经济），以突出税收的公平、效率，全面改革工商税制、完善税收功能为目标的税收理论研究“深化”阶段。

1992年，邓小平同志发表南方讲话，同年召开党的十四大，决定把建立社会主义市场经济体制作为我国经济改革的目标。为实现这一目标所进行的包括税收在内的各项经济改革，提出了一系列需要在税收理论上给予回答和解决的新问题。

——在计划经济下，税收是配合国家计划，调节资源配置的重要工具，起着“第二价格”的作用。在以市场—价格机制主导资源配置的市场经济体制中，税收处于什么地位，应该发挥什么作用？

——市场经济的效率主要来自于公平竞争、优胜劣汰的机制，税收负担能否做到公平、合理，是市场机制有效运行的前提之一。为了促进各种经济成分、经营形式的平等竞争和共同发展，政府应当采取什么样的税收政策和征税办法？

——市场经济是法治经济，要求国家实行依法治税，规范政府财政行为；要求征税机关依法行政，保障纳税人合法权益；要求纳税人依法纳税，及时、足额地缴纳税款。为此，如何建立和完善市场经济所需的税收法律制度和税收法治体系？

——市场经济是效率经济和“民本”经济，要求建立简化、高效、便利、经济的税种体系和税收征管制度。那么，税收效率原则应该如何体现在税制建设之中？

——市场经济又不是万能的，存在着诸如外部效应、分配不公、经济周期等自身难以克服的缺陷。在弥补市场缺陷和矫正市场失灵方面，税收能够发挥什么样的作用，税收杠杆的运作机制如何？

为了回答上述问题，我国税收学术界在整个 20 世纪 90 年代进行了广泛、深入的理论探索。这一时期的税收理论发展轨迹和理论研究成果主要体现在以下方面。包括：税收在社会主义市场经济中的地位与作用；税收中性和税收调控的关系；经济发展与宏观税负水平的关系；公平税负问题；依法治税问题；税式支出问题；税权划分与地方税体系；规范税费关系；税制结构和优化税收以及税收征管体系建设，等等。应当说，以上 10 个方面的研究成果极大地充实和完善了原有税收基础理论，初步形成了社会主义市场经济下的税收理论体系框架。

在这本教材中，我将这一理论体系分类设计为九章。其中，薛钢博士编写第一、二、三、七、九章；王敏博士编写第四章；张雄博士编写第五、六章；李波博士编写第八章。最后，由我修改、总纂定稿。

近年来，我国税收改革与发展进一步加快，税收理论研究又不断取得新成果。我期待着更新、更好的税收教材问世，也敬请各位读者和学界同仁对本教材中的缺陷、错误提出批评和指正。

**许建国**

2004年4月于武汉

# 目 录

<b>第一章 政府与税收</b> .....	( 1 )
第一节 什么是税收.....	( 1 )
第二节 政府征税的本质.....	( 12 )
第三节 税收的基本特征与联系.....	( 19 )
<b>第二章 税收的类型和要素</b> .....	( 26 )
第一节 税收类型.....	( 26 )
第二节 税收要素.....	( 31 )
<b>第三章 税收原则</b> .....	( 48 )
第一节 税收原则概述.....	( 48 )
第二节 法定主义原则.....	( 56 )
第三节 财政政策原则.....	( 59 )
第四节 税收公平原则.....	( 63 )
第五节 税收效率原则.....	( 67 )
<b>第四章 税收职能及其经济效应</b> .....	( 73 )
第一节 税收与资源配置.....	( 73 )
第二节 税收与收入分配.....	( 81 )
第三节 税收与经济稳定.....	( 92 )
第四节 税收与经济增长.....	( 97 )



<b>第五章 税收负担与宏观税负水平</b> ·····	(106)
第一节 什么是税收负担·····	(106)
第二节 宏观税负水平的概念·····	(108)
第三节 合理的宏观税负水平·····	(113)
第四节 中国的税收负担水平分析·····	(120)
<b>第六章 税收转嫁与归宿</b> ·····	(125)
第一节 什么是税收转嫁与税收归宿·····	(125)
第二节 税收转嫁与归宿的经济效应·····	(132)
第三节 税收转嫁与归宿的分析方法·····	(137)
<b>第七章 优化税收与税制结构</b> ·····	(151)
第一节 优化税收问题·····	(151)
第二节 优化税制结构·····	(165)
第三节 中国税制结构的演进·····	(178)
<b>第八章 税式支出</b> ·····	(188)
第一节 什么是税式支出·····	(188)
第二节 税式支出制度的具体内容·····	(197)
第三节 建立中国的税式支出制度·····	(207)
<b>第九章 征税权与国际税收关系</b> ·····	(215)
第一节 征税权概述·····	(215)
第二节 税收立法、执法和司法权·····	(219)
第三节 中央和地方的税权划分·····	(229)
第四节 税收管辖权与国际税收关系·····	(239)
<b>参考文献</b> ·····	(256)

# 第一章

## 政府与税收

### 第一节 什么是税收

#### 一、一个古老的财政范畴

在现代社会中，国家征税涉及社会经济活动的方方面面，与人们的日常生活紧密相连，关系如同欧美流行的一句黑色幽默所述：纳税与死亡一样不可避免。然而，税收并非一个现代概念，它在人类社会已有数千年的历史，经历了漫长的发展过程。

中国自夏代进入奴隶制社会以后，夏、商、周三代的土地均归王室所有，国王对其所拥有的土地，除了部分由王室直接管理外，大部分分封给诸侯，也有一小部分授给平民耕种，在这样的土地所有制度之下，夏代出现了国家凭借政权力量进行强制课征的形式——贡。一般认为，贡是夏代王室对其所属部落或平民根据若干年土地收获的平均数，按一定比例征收的农产物。到商代，贡逐渐演变为助法。助法是指借助农户的力役共同耕种公田，公田的收获物全部归王室所有，它实际上是一种力役税。到周代，助法又演变为彻法。所谓彻法，就是每个耕种王室土地的农户，要将一定数量的土地收获物交纳给王室，即所谓“民耗百亩者，

彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的贡、助、彻，都是对土地收获物的强制课征形式，在当时的土地所有制下，具有地租和赋税的双重特征，但从税收起源的角度看，它们无疑都是税，是税收的原始形式和税收发展的雏形阶段，正如《孟子》所曰：“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”。周代的“彻”法发展到春秋时期，出现了私田不断增多、公田收入下降的新情况，当时的鲁国决定改革周代的“彻”法，实行的“初税亩”。鲁宣公十五年（公元前 594 年），宣布对私田按亩征税，“履亩十取一也”。“初税亩”首开按田亩征收田赋之先河，首次承认土地私有制的合法性，是中国历史上一项重要的财政经济改革举措，它标志着中国税收从雏形阶段进入了成熟时期。

在世界其他国家，税收的历史也十分悠久。欧洲在古希腊和古罗马时期，就出现了土地和奴隶的私有制，形成了城邦经济、奴隶主大庄园经济、寺院地产经济，以及家庭奴隶制等私有经济形式。与之相适应，国家对私有经济实行征税制度，大体上可以分为四个阶段：（1）自由纳贡阶段。在奴隶制时期，国家的赋税主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品和劳力。税收采取了一种没有统一标准的自愿捐赠形式，还不能称作为严格意义上的税收。（2）承诺纳税阶段。随着国家的发展、君权的扩大，财政开支和王室费用都随之增加，单靠自由纳贡已经难以维持，于是封建君主设法增加新税，但课征新税或开征临时税，需要得到由封建贵族、教士及上层市民组成的民会组织的承诺，税收初步摆脱了贡赋不分的状况，开始具有契约式的约束性和固定性。（3）专制课征阶段。随着社会经济的逐步发展，封建国家实行了中央集权制度和常备军制度，君权扩张和政费膨胀使得国君不得不实行专制课征，废除往日的民会承诺制度，不受约束地任意增加税收，税收的专制色彩日益增强，这时的税收已经具有政治权力和私有财产权力对抗的意义。（4）立宪课税阶段。资产阶级夺取政权以

后，废除封建专制制度和教会的神权统治，实行资产阶级民主制和选举制。现代资本主义国家，不论是采取君主立宪制，还是采取议会共和制，一般都要制定宪法和法律，实行法治，国家征收任何税收，都必须经过立法程序，经过由选举产生的议会确定。君主、国家元首或行政首脑不得擅自决定征税。

从世界各国税收的起源和演进分析中，可以发现，税收是社会生产力发展到一定阶段，产生了凌驾于社会之上的阶级统治机关——国家之后，才出现的一个财政范畴。因此，它的产生取决于两个相互影响的前提条件：一是社会条件，即国家公共权力的产生；二是经济条件，即私有财产制度的存在。税收是私有财产制度和国家政权力量相互作用的产物。

#### （一）税收产生的社会条件是国家公共权力

从税收和国家的关系看，国家与税收产生有着本质联系。首先，税收是实现国家职能的物质基础，只有出现了国家，才产生了满足国家政权行使职能的客观需要。国家为了行使其职能，需要建立和维持军队、警察、法庭、监狱等专政机构；需要兴办公共工程，承办公共事务等。所有这一切公共需求，都要耗用一定的物质资财。另一方面，国家作为政权机关和社会的上层建筑，既不直接占有生产资料，更不从事物质资料生产，创造国民财富，于是，为了满足国家机器的运转需要，就有必要以征税的方式从社会成员取得物质财富和劳务。其次，税收课征的主体是国家，征税的依据是国家政治权力，显然，私人和其他社会单位是不具备这种权力的。只有产生了国家和国家公共权力，才使税收成为参与社会产品分配的一种特殊方式。

#### （二）税收产生的经济条件是私有财产制度

在私人经济领域，单位和个人参与社会产品分配，是以生产资料私人占有为依据的，即凭借财产权力进行分配。国家参与社会产品分配则可以依据两种权力，采取两种形式：一种是依据财

产权力，取得租金、利润等形式的公产收入；另一种是依据政治权力，采用征税、罚没等形式，强制性取得收入。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力的分配。这种分配通常适用于那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品。也就是说，在社会存在私有制的情况下，国家若要属于私人所有的财产转变为国家所有，就只能运用政治权力，主要采取征税的形式。因此，国家征税实际上是对私有财产权的一种“侵犯”，即所谓的“超经济的强制”。正如恩格斯所指出：“纳税原则本质上是纯共产主义的原则，因为一切国家的征税权力都是从所谓国家所有制来的。的确，或者是私有制神圣不可侵犯，这样就没有什么国家所有权，而国家也就无权征税，或者是国家有这种权力，这样私有制就不是神圣不可侵犯的，国家所有制就高于私有制而国家也就成了真正的主人。”<sup>①</sup>

税收是国家公共权力与私有制存在的必然产物，这是共性，也是规律。当然，由于不同国家的历史条件存在差异，税收产生发展的具体历史过程也不完全相同。

## 二、税收是政府筹集财政收入的基本手段

在人类社会的发展中，不论社会形态、国家形式发生什么变化，税收始终是政府财政收入的主要形式。关于税收与国家（政府）之间的重要关系，马克思曾作过一系列形象而精辟的阐述。他指出，“赋税是喂养政府的奶娘”；<sup>②</sup>“国家存在的经济体现就是捐税”；<sup>③</sup>“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东

---

① 《马克思恩格斯全集》第2卷，人民出版社，1958年版，第615页。

② 《马克思恩格斯全集》第7卷，人民出版社，1958年版，第94页。

③ 《马克思恩格斯全集》第4卷，人民出版社，1958年版，第342页。

西。”<sup>①</sup>“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和舞蹈女演员、教师和警察、希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官阶表，这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”<sup>②</sup>“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉。一句话，它是行政权力整个机构的生活源泉。强有力的政府和繁重的赋税是同一个概念。”<sup>③</sup>

政府取得财政收入的常用方式除了税收以外，还有公产收入、专卖收入、货币发行收入、债务收入等。公产收入是政府通过直接占有土地、森林、矿山、河流等自然资源，以及政府从国有企业取得的收入。政府直接经营公产取得收入，有利于保障公共需要的供给、调剂盈亏、平抑物价，促进收入公平分配。但是，随着政府管理的社会公共事务范围的扩大，依靠公产收入难以满足国家的全部财政需要。专卖收入是通过独占某些商品的生产 and 经营所获取的收入。这种财政收入形式能为政府带来一部分收入，但由于独占的范围具有较大限制，也无法从根本上解决政府财政收入不足的问题。货币发行是在没有物质保证的情况下通过发行货币来取得资源的支配权。这是政府取得收入的最经济、最简便的办法，但容易导致通货膨胀，影响经济与社会的稳定。政府举债是以还本付息为条件获取资源支配权的一种方式。它以债权人自愿出借为前提，社会阻力较小。但是，由于借债最终需要还本付息，如果债务规模过大，会使政府陷入债务危机和财政的货币发行。

相对而言，税收在取得财政收入方面具有许多上述财政筹资方式不可比拟的优点：（1）税收可以普遍适用于所有的社会成员

---

① 《马克思恩格斯全集》第19卷，人民出版社，1957年版，第32页。

② 《马克思恩格斯全集》第4卷，人民出版社，1958年版，第342页。

③ 《马克思恩格斯全集》第8卷，人民出版社，1958年版，第221页。

和生产经营领域，不像公产收入、专卖收入那样受产权和经营范围的限制；(2) 税收可以形成稳固的收入，不像公债那样需要到期归还并支付利息；(3) 税收在取得正常收入的同时可以保持经济稳定，不像货币发行那样导致物价上涨和通货膨胀。因此，古今中外的各国政府在选择财政筹资手段时，税收无不成为一种最基本、最主要的财政收入方式。

根据国际货币基金组织《政府财政统计（1995）》所提供的数字，各国中央政府税收占中央政府收入（含债务收入）的比重分别为：美国 80.35%（1994），加拿大 73.42%（1992），法国 81.05%（1994），德国 87.0%（1993），英国 79.76%（1993），意大利 75.04%（1994），韩国 85.06%（1995），印度尼西亚 87.19%（1991），菲律宾 81.53%（1993），阿根廷 83.79%（1990）。在中国，税收收入在财政收入中的比重见表 1-1。显然，在当今社会，无论发达国家还是发展中国家，税收收入在财政收入的结构中都占有绝对比重。

表 1-1 部分年度中国税收收入统计

年 份	各项税收收入 (亿元)	税收收入占财政收入的比重 (%)	税收收入占国内生产总值的比重 (%)
1990	2 821.9	96.1	15.2
1991	2 990.2	94.9	13.8
1992	3 296.9	94.6	12.4
1993	4 255.3	97.9	12.3
1994	5 126.9	98.3	11.0
1995	6 038.0	96.7	10.3
1996	6 909.8	93.3	10.2
1997	8 234.0	95.2	11.1
1998	9 262.8	93.8	11.8
1999	10 682.6	93.3	13.0
2000	12 581.5	93.9	14.1

资料来源：刘佐、刘铁英著译《中国税制》，中国税务出版社，2002年版，第176页。

### 三、税收是对公共商品和劳务成本的补偿

税收虽然是政府机器的经济基础，但这种分析的基础是将政府视为一个单纯的政治权力机构而非经济部门。但是，现代经济学在进行宏观经济分析时，已经把政府作为一个重要的经济部门来对待，因此在国家征税的必要性问题上，应该进行相应的经济分析。社会经济部门可以分为三类，即家庭、企业和政府。前两者为私人经济部门，后者是公共经济部门或政府经济部门。私人经济部门生产并提供各种私人商品和劳务，公共经济部门则生产并提供各种公共商品和劳务。

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。前者为个人需要或私人需要，后者为社会需要或公共需要。个体需要或私人需要主要表现为家庭或企业的需要。从社会需要或公共需要来看，它是指一定范围内的社会整体需要，也就是家庭和企业对消费与投资的共同外部条件的需要，如和平的环境、稳定的社会秩序、日益完善的公共工程、公共事业等。显然，公共需要不同于私人需要，它有两个显著特性，一是主体的集合性；二是客体的不可分性。所谓主体的集合性是指公共需要的主体不是社会中的某个自然人或某个生产经营单位，而是一定范围内的个人及生产经营单位的集合。所谓客体的不可分性，是指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。

人的需要存在决定着满足人的需要的活动存在，决定着满足人的不同需要的商品存在。因此，与人的需要分为私人需要与公共需要相适应，社会产品可分为私人商品和公共商品。

所谓私人商品，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商品和劳务。这些商品中的每一种都能够加



以分割，因而每一部分都能够分别按竞争价格出售给不同的人。而且，只要某一消费者从某种商品的某一部分中受益，那么就严格排斥其他消费者再从这种产品的同一部分中受益，即消费受益被严格地内部化了。公共商品则不同，它是一部分社会成员，甚至所有成员同时消费的商品。与私人商品相比，公共商品具有以下三个基本特征：

第一，效用具有不可分割性。私人商品向单个家庭、个人、企业提供，这些产品能被分割成若干不同部分，分别划归不同个人、家庭、企业消费。而公共商品是向一定范围内的所有居民、企业提供的，不能将其加以分割，并分别划归某些个人或企业消费。

第二，消费具有非排他性。私人商品的消费具有严格的排他性，如个人消费的衣物、食品、住房等，如果某一消费者在这类产品消费中受益，那么，就严格排斥其他个人再从中受益。公共商品则不同，某一个人或企业对公共商品的消费，并不影响或妨碍其他个人或企业同时消费该公共商品，也不会减少其他个人或企业消费该公共商品的数量或质量。例如：国防提供的安全劳务，公共道路提供的通行劳务就具有这种性质。

第三，受益具有外溢性。对于私人商品，消费者要获得这类消费品，必须采用出价竞争的方式，一手交钱一手交货，从而受益具有专享性。对于公共商品而言，往往无法将那些拒绝为公共商品付款的个人或企业排除在公共商品的受益范围之外，出现所谓公共商品消费领域的“搭便车”现象。即使勉强排除他人受益，也将付出较高的“排除”成本。

由于私人商品与公共商品之间存在上述差异，因而获得两类商品的方式也是不同的。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。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”，只要私人提供的“货币选票”