



税收理论与实务丛书

税收概论

沈肇章 编著

暨南大学出版社

807

F-810.42
54461

·税收理论与实务丛书·

税收概论

沈肇章 编著

暨南大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收概论/沈肇章编著. —广州:

暨南大学出版社, 1998.8

(税收理论与实务丛书)

ISBN 7—81029—570—5

I. 税…

II. 沈…

III. 税收理论

IV. F810.42

出 版 /暨南大学出版社 (广州·石牌)

丛书策划 /刘蔚绥

责任编辑 /刘蔚绥

排 版 /暨南大学出版社照排中心排版

印 刷 /广东省农垦总局印刷厂印刷

经 销 /新华书店

开 本 /850×1168 1/32

印 张 /9.5

字 数 /230 千

版 次 /1998年8月第1版 1998年8月第1次印刷

印 数 /1—5000 册

定 价: 14.50 元

前 言

税收是国家财政最主要的收入来源，也是政府调节经济的重要的政策手段。随着我国税收制度的不断完善，税收日益渗透到社会经济生活的各个方面，对经济资源配置、社会财富分配、宏观经济稳定产生着深远的影响。

税收概论是一门介绍税收基础知识、基本理论，揭示税收分配规律，分析税收经济影响的科学。税收理论研究是经济理论研究中不可缺少的一个方面，税收理论研究状况，反映了人们对税收事物的认识水平，直接影响着国家的税收制度建设，很难想象在一个税收理论落后的国家里，会有一个良好的、完善的税收制度。税收理论建设，也直接影响着国家的经济政策，关系到人们能否正确认识税收在社会经济生活中的地位和作用，并能动地运用税收杠杆调节社会经济生活。因此，加强税收理论研究，对促进我国经济体制改革，完善现行税制，有着重要的意义。

本书在充分继承我国税收理论研究成果的基础上，吸收了其他国家成熟的税收理论和方法，深入探讨和分析了税收的本质、税收原则、税负转嫁、税式支出、逃税与避税，以及商品税、所得税和财产税的课征制度等税收问题。并体现作者的如下思想意图和特点：

1. 以社会主义市场经济为背景，以市场经济条件下各国共同面临和需要解决的税收问题为研究对象，阐述税收的一般原理。

2. 方便读者更好地学习和掌握税收基本理论，力求避免对有争议的学术观点的介绍和理论探讨。

3. 注重理论联系实际，增强本书的可读性和实用性。

本书是以高等院校财经类学生为主要对象编写的，也可以作为财税工作人员、企业财会人员和有关研究人员，学习和研究税收问题的参考书。

限于作者的理论和业务水平，本书的错漏之处在所难免，敬请广大读者批评指正。

作 者

1997 年 12 月于暨南园

第一章

税收的本质和特征

在现代经济社会中，税收对人们来说，是一个熟悉又陌生的概念。国民经济的各部门、各企业和各单位，以至每个人都与税收有着密切的关系，无论对企业、单位，还是居民个人来说，税收都不是一个陌生的问题。现代税收制度是十分细密复杂的，它渗透到社会经济活动和人们日常生活的各个方面。无怪乎在经济发达的国家流行着这样一句富有哲理的名言：“任何人有两样东西逃脱不掉：一是死亡，二是税收。”例如，居民个人的收入达到一定的数额，要缴纳个人所得税。开办一个公司或企业，不仅要到工商管理部门注册，还要到税务部门办理税务登记。公司在开展正常的生产经营活动时，要缴纳增值税、营业税和消费税。进出口商品，要缴纳进出口关税。取得经营利润，要缴纳企业所得税。继承财产，也要缴纳遗产税。税收涉及

到国民经济的各个方面，必然会影响到企业、单位和个人经济利益，由此又产生了偷税与反偷税，避税与反避税的斗争。然而，到底什么是税收？政府为什么要对纳税人征税？对许多人来说却是一个比较陌生的问题。

通过本章读者可以了解：税收的本质和特征；税收是如何产生和发展的；不同社会形态下，税收的特征；市场经济条件下，政府为什么要征税等问题。

第一节

税收的发展历程

一、税收的产生

税收是一个历史范畴，它并不是从有人类社会以来就有的，而是人类社会发展到一定历史阶段的产物。从古到今，税收经历了一个漫长的发展过程，税收究竟始于何时？迄今尚无定论。然而，可以这样认为，税收的历史几乎与国家的历史一样久远。

在原始社会，由于社会生产力水平极其低下，人们使用石器、木器等简陋的生产工具劳动，没有剩余产品，也没有私有财产，为了维持极低下的生活需求，人们只能共同占有生产资料，共同劳动，共同分享劳动成果。这个时期没有阶级，没有国家，公共事务是在部落首领主持下进行，支出在部落成员共同占有的劳动成果中扣除，没有对社会产品进行集中性分配的必要性，自然也就没有税收。到了原始社会后期，随着社会生产力的发展，劳动生产率的提高，社会产品在维持人们的生活需要以外逐渐出现了剩余，为私有制的产生和发展提供了物质基础。私有制的发展，终于使人类社会从无阶级的原始社会过渡到有阶级的奴隶社会，随之产生了国家，以国家权力为依据的税收也应运而生。

国家是以执行公共职能为基础的阶级统治机关，国家公共权力的建立与税收的产生有着本质的联系。构成这种公共权力的实体是军队、警察、法庭、监狱和行政机关等，为了维持这些机构的存在和正常运转，国家需要掌握有一定的人力和经费，需要掌握一定量的社会产品，由此产生了国家课税的需要。国家公共权力的建立，也使税收的产生成为可能。因为国家机构都不直接从事物质资料的生产，又要消耗大量的社会产品，这种支出的无偿性就决定了国家只能强制地、无偿地占有一部分社会产品。只有建立国家公共权力，才能为这种强制的、无偿的课征提供有力的保证。

私有财产的出现是税收产生的另一个必要的前提条件。国家产生以后，为了实现其职能，维持国家机器的存在和运转，需要占有一定的社会产品。但是，国家筹集财政收入，有多种方式可供选择。例如，在奴隶社会，奴隶制生产关系的基本特征是奴隶主占有生产资料 and 直接占有生产者即奴隶。奴隶制国家的国王不仅是掌握政治权力的统治者，而且本身就是最大的奴隶主，占有大量的土地和奴隶。因此，奴隶制国家的财政收入主要是国王凭借其对土地和奴隶的占有权，强制奴隶为他从事各种生产劳动取得的王室土地收入，税收还处于雏形阶段。可见，即使建立了国家公共权力，还不能说就具备了税收产生与发展的必要条件。税收的产生和发展还要与一定的经济条件相联系，这种经济条件就是私有财产和独立经济利益的存在。在这种情况下，国家不能直接支配使用归私人所有的财产或产品，只能凭借政治权力，采取税收这种方式，对私有财产进行强制征收，可以说税收是国家对私有财产行使支配权的表现。

可见，税收是人类社会发展到一定历史条件下的产物，税收的产生必须具备两前提条件：一是国家公共权力的建立；二是私

有财产和独立经济利益的存在。

二、税收的发展

税收产生以后，经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会几个不同的社会制度。随着社会生产力的发展和各个时期社会政治经济情况的发展变化，税收从形式到内容都处于不断发展变化的过程中。

1. 奴隶制国家税收

奴隶制国家是人类历史上第一种国家形式，奴隶制国家产生以后，就产生了税收。在我国，据《孟子·滕文公上》中记载：“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。”照《孟子》的说法，我国夏、商、周时期就有了类似税收的课征，什（十）一是指缴纳的数额相当于收入的十分之一。贡、助、彻都是税收的雏形，不过这三者的含义却有不同。

夏是我国的第一个奴隶制国家，夏建立以后，就实行了公田制。夏王既是国家的最高统治者，也是最大的奴隶主，是全国土地和人口的所有者，即所谓“普天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”。夏王维持其国家的存在和王室开支的需要，除了凭借对土地和奴隶的占有，直接占有奴隶的劳动成果外，就已经有了贡。夏代的“贡”有两种：一种是“土贡”，是国王对其部属的一种强制课征。《尚书·禹贡》中记载“禹别九州，随山浚川，任土作贡”，这里“任土作贡”是指禹建立了各地奴隶主庄园必须向国家缴纳贡品的制度，贡品一般都是当地的土特产。土贡具有明显的强制性，但没有严格的固定性。土贡在商、周时期有了很大的发展，周代还将土贡分为九类，称为“九贡”。在我国封建社会的各个朝代，土贡也始终存在。另一种是平民对国王的贡

纳，是国王对平民的强制课征，贡纳的主要是农产品，并有一定的征收比率。

商代的“助”是一种力役形式的课征，就是借助平民之力耕种公田，公田的收获全部归国王所有。最典型的是当时的“井田制”，即所谓“方里而井，井九百亩，其中为公田，八家皆私百田，同养公田。公事毕，然后敢治私事。”就是说将田地划分为“井”字状，中间一块为公田，其余八块分给八家，为私田。公田由八家合力耕种，先耕种公田，然后才能耕种私田，公田的收获物归国家所有。所以，“助”实质上是一种力役形式的税收。

到了周代，除了贡、助之外，又实行了“彻”，即所谓“民耕百亩者，彻取十亩以为赋”，也就是说平民耕种土地，要将一定的收获缴纳给国王。“彻”是以土地的数量为课征依据，较之贡、助有了很大的进步。这一时期，随着商业和手工业的发展，又出现了对进出关卡的货物和集市上的商人课征的“关市之赋”；对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等课征的“山泽之赋”，它们可以说是我国最早的工商税收。

一般认为，我国税收由雏形阶段进入成熟时期，始于春秋时期鲁国的“初税亩”。当时我国社会正处在由奴隶制向封建制的转变，由于生产力的发展，特别是铁器的使用，使农业得到了较快的发展。随着荒地的开垦，私田日益增多，由于私田不向国王缴纳贡赋，严重影响了奴隶制国家的财政收入，极大地冲击了奴隶制的经济基础。为了开辟财源，鲁国在宣公十五年七月（公元前594年）开始对井田以外的私田课征赋税，宣布不论公田还是私田，一律每亩征税，即“公田之法，十足其一；今又履其余田，复十取其一。”称为“初税亩”。“初税亩”的实行首次以法律形式承认了土地的私有和地主经济的合法地位，标志着我国封建社会农业赋税的形成。早期，“赋”与“税”还有明显的区

别，主要是体现在征收的目的和用途上，即所谓“有税有赋，税以足食，赋以足兵”，“初税亩”以后，各国将军赋、军役也改按田亩征收，赋与税的名称逐渐开始混用，统称赋税。

在西方，虽然奴隶制国家建立以后就确认的庄园主的土地私有权，没有实行公田制，但税收的发展也经历了自由贡献时期。各国君主因公共需要不足，也常常要用臣民贡献的劳力和物品来补充其财政收入。例如，在公元前六世纪，罗马的部落就规定，按占有财产的多少，将公民划分为五个等级负担兵役（包括自备全套的武器装备）。其中，最富有的一个等级组成为80个“百人队”，18个“骑兵百人队”，这些人后来发展形成了一个新兴的骑士阶层，在罗马帝国的税收发展史上，扮演了重要的角色。经过连年的征战，罗马人逐步统一了意大利，消灭了迦太基，侵占了小亚细亚，建立了横跨欧亚非的奴隶制帝国。战争和扩张加强了奴隶主的政治地位和经济地位，税收成为他们掠夺被征服地区的重要手段。罗马帝国的税收极为繁苛，课征范围包括田地、人头和商品等。帝国的中央政府分别给各地区定出应征税款，由骑士担任“包税人”，包收各地区的税款。所收税款一部分按规定上交中央政府，其余归包税人所有。后来包税人为了自身利益，往往不顾税法规定，任意加重纳税人的负担。

在古代伊斯兰国家，税收更是根据伊斯兰教的最高经典《古兰经》来执行的。伊斯兰教有五大纲领，或称五大宗教义务，其中之一就是规定信仰伊斯兰教的穆斯林必须缴纳“天课”，即税收。在穆斯林看来，纳税是“上天”的旨意，自然必须遵守，不容有任何怀疑。

奴隶制国家税收一开始并不具有强制性，这是与奴隶社会的政治、经济特征相适应的。奴隶社会的生产力虽然比原始社会有了很大的进步，但是就总体而言，当时的社会生产力仍然很低

下，剩余产品的数量很少，这就限制了一家一户的小生产经济的发展，决定了奴隶社会必然以奴隶主庄园的形式进行生产活动。每一个奴隶主庄园都是一个自给自足的单位，它们生产的产品主要满足其自身消费，很少用于交换。奴隶主阶级是统治阶级，他们不仅占有奴隶的劳动成果，而且占有奴隶的人身。奴隶没有人身自由，他们像牲畜和劳动工具一样，属于奴隶主的财产，奴隶主可以任意处置。在奴隶社会里也存在少量的自由民，但他们也依附于奴隶主庄园。奴隶制国家建立的是经济与行政合一的政权机构，国王是国家的最高统治者，本身也是最大的奴隶主。而诸侯和庄园主既是奴隶主，拥有当地的奴隶和庄园财产，也是地方行政长官，负责管理地方的公共事务。因此，奴隶社会的国家职能比较狭窄，王室或国王的开支费用和国家支出没有明确的划分，财政支出主要用于王室消费、祭祀支出和军事开支。国家财政收入的来源，主要是王室收入，即国王强制奴隶劳动取得的收入，以及特权收入。贡只是一种次要性的财政收入形式，从性质上说，它是国家凭借政治权力和所有权合一的权力形式所取得的，兼有国家权力收入——即税收，和财产报酬的性质特征。贡虽非严格意义上的税收，但实属税收的起源。所以，在这个时期税收已初步成为一种独立的分配形式，但尚不完善，国家行使课税权是同纳贡者的自由贡献相结合的。

从税收征收形式来看，由于奴隶制社会商品经济很不发达，占统治地位的是自给自足的自然经济，因此，税收的征收形式只能以实物和力役为主。例如，我国夏代的贡，主要是征收各地的土特产品、兵车、武器等实物；商代的助，是一种力役地租；周代的彻，则是一种实物地租。与此相应，税收制度也以对土地和人口课征的古老的直接税为主体税。这一时期，虽然也开征如“关市之赋”这类工商税收，但是税额很少，在税收总额中不占

主要地位。

2. 封建制国家税收

在封建社会由于铁器冶炼技术的发明，大大提高了劳动生产力，虽然自然经济仍占统治地位，但与奴隶制的自然经济也不相同。奴隶社会庄园式的生产方式，已让位给家庭式的生产方式，一家一户就是一个自给自足的生产和消费单位，其生产和生活所需要的绝大部分必需品，都由家庭自己生产，产品也很少用于交换。封建社会的结构是以家庭为中心的模式为基础，一个家庭就构成一个生产和消费单位，家庭的中心是家长，他是家庭的统治者。而整个国家就是家庭的放大，以皇帝为中心，通过封建行政关系建立一套严密的统治制度。封建社会建立了中央集权制度，削弱了地方和宗族势力。地方行政官员由中央委派，从而实行了国家权力和财产权的初步分离，为税收制度的发展奠定了基础。随着封建经济和国家政治制度的发展，国家职能在内涵和外延两方面都有了较大的发展，国家财政收支与国王个人的开支也逐步分离。

与封建社会的政治和经济特点相适应，封建国家的税收比奴隶制国家也有了很大的发展。原来作为主要财政收入来源的官产收入已不能满足国家财政开支的需要，税收由于其课征的普遍性和收入的稳定性，逐渐成为主要的财政收入形式。这一时期，税收的强制性已相当明显，随着封建中央集权制的建立，王权至高无上，在这种政权制度下，国家为了增加财政收入，往往都凭借其封建专制政权的力量，实行专制课征，课征什么税，课征多少，全凭国王的专断，成为封建国家税收的一个主要特征。同时，为了维护统治阶级的利益，减少征税的阻力，国家一方面加重平民百姓的税负，另一方面又给予贵族、骑士免税特权。封建国家这种无度的横征暴敛和极端的不公平，往往成为农民起义的

导火线。

封建社会的生产力水平虽然有了较大的提高，但从总体而言，封建社会的生产力仍然是不发达的，无法摆脱自给自足的自然经济的模式，商品货币经济发展缓慢。由于农业人口占绝大多数，所以，对耕地征收的土地税、田赋，和对人丁征收的人头税等古老的直接税仍占主要地位。

3. 资本主义国家税收

资本主义国家税收，是在封建制国家税收的基础上发展形成的。在封建社会末期，已经孕育着资本主义生产关系，如保护关税制度等，既促进了资本的原始积累，对封建国家税收向资本主义国家税收的过渡，也起到了积极的作用。资本主义革命最终促成了资本主义国家税收的形成。

资本主义国家建立以后，到19世纪60年代，资本主义处于自由竞争时期。社会经济发展迅速，生产技术不断变革，社会生产力获得了前所未有的发展。税收作为国家最主要的财政收入形式，比封建社会得到了更加广泛的运用。这一时期，各个经济部门都拥有着众多的资本家，但单个资本家的资本都不大，还不足以控制整个部门的生产和经营。因此，资产阶级学者主张建立所谓的“廉价政府”，要求政府节约开支，以免多取于民，妨碍私人的生活和私营企业的生产经营，提倡个人自由，主张国家采取放任政策，对私人生活和经营活动不加干预。国家的职能基本上限于“维护社会秩序”和“保护国家安全”，在经济和社会福利等方面很少有所作为，因而财政支出的规模也很小。由于商品货币经济的迅速发展，古老的直接税逐渐被取消或降至次要地位，而对商品课征的间接税，逐步发展成为主体税种。间接税以流通中的商品为课征对象，没有直接课及资本，而且税负一般可以转嫁，在资本主义社会初期，对削弱封建势力，促进资本主义经济

的发展，发挥了重要作用。

19世纪60年代以后，资本主义从自由竞争时期进入垄断时期，社会的政治经济局面发生了很大的变化。在国内，分配失平，财富日益集中到少数人手中，社会贫富悬殊，资产阶级和无产阶级的矛盾越来越尖锐；在国际上，帝国主义国家与殖民地国家、发展中国家的矛盾也越来越突出。资产阶级学者为了维护资本主义制度，缓和阶级矛盾，提出了社会改良的思想观点，主张现存的国家组织根据社会主义精神，运用政府权力解决社会问题。尤其是1929年爆发的世界性经济危机，对国家干预调节经济的呼声日益高涨，各国为了遏止经济衰退和缓和阶级矛盾，不得不扩大政府的活动范围，不断强化国家的职能，资本主义国家税收也因此进入了一个新的发展阶段。

由于国家职能的不断扩大，实现这些职能所需要的经费开支也相应上升，以商品税为主体的税收体系，已经不能满足日益增长的国家财政的需要。

从税收法律制度来看，资本主义国家建立以后，废除了封建专制制度和封建特权，实行法制，提倡在法律面前人人平等。体现在税收方面，就是国家依法征税，纳税人依法纳税。国家开征什么税收，课征多少，都需要经过立法程序，完成立法手续，国家领导人或税务机关均无权擅自变更税收法规。

税法的立法程序是指国家制定、修改和废止税法所经过的步骤和履行的手续。从世界各国的情况来看，税法的立法程序，一般要经过四个阶段：

(1) 提议阶段。有关税收制度改革的提议一般由政府行政部门提出，各部门的提案拟定以后，均要提请总统考虑。待总统作出决定后，即明确陈述最后的改革方案，并以税收咨文的形式提交国会或议会。在我国，税收法律法规修改草案通常由国家税务

总局草拟，财政部审签后提交国务院审查。国务院法制局将草案发送国务院各部委、各省级政府征求意见，修改后提交国务院审议。通过后以议案形式提交全国人民代表大会常务委员会审查。

(2) 审议阶段。议会或国会的财政委员会或税收委员会在收到行政部门的税收提案后，需召集意见听证会。参加听证会的有政府部门代表、银行家、工商界重要人物、律师、经济学家以及各种利益集团的代表，代表们可以从自身利益出发充分发表意见。听证会结束以后，由财政委员会或税收委员会对议案进行修改，并将修改后的方案提交议会或国会通过。我国是由全国人民代表大会常务委员会法制工作委员会在收到议案后，负责将议案发送国务院各部委和省级人民代表大会征求意见，修改后提交全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会审议通过。

(3) 通过阶段。在议会或国会上对财政委员会或税收委员会提交的税收议案进行辩论，并对议案进行必要的修改，然后交付议会全体会议表决。如果表决失败，该税收改革议案就此撤销；如果表决通过，再交由总统处理。在我国，是在全国人民代表大会或全国人民代表大会常务委员会开会期间，听取国务院关于税法议案的说明，然后经过代表或委员的讨论和辩论，以简单多数方式进行表决。

(4) 发布阶段。议会或国会通过的文件要送交总统签署，原则上总统对议会的文件也可以行使否决权。议会通过的文件经总统签署之后即成为法律。在我国，全国人民代表大会通过的税法要送交国家主席，并以国家主席的名义发布实施。在新的税收法律法规生效之前，财政部和税务局要进行一系列的准备工作，包括发表新的税法规章对新税法进行解释，编制新的报税表格，对纳税人进行必要的指导，或对代理机构作新的指示。这些工作通常很耗费时间，有时要长达一年。待这些工作完成以后，才能将