

DANGDAI SHUISHOU LILUN YANJIU

当代 税收理论研究

郝如玉/曹静韬 编著



中国财政经济出版社

当代税收理论研究

郝如玉 曹静韬 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

当代税收理论研究/郝如玉, 曹静韬编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 4

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0584 - 7

I. 当… II. ①郝… ②曹… III. 税收理论 - 研究 - 中国
IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 038869 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 28 印张 420 000 字

2008 年 4 月第 1 版 2008 年 4 月北京第 1 次印刷

定价: 49.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0584 - 7 / F · 0477

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

随着社会主义市场经济的不断完善，中国的税收体系也在不断地进行相应的调整：增值税转型的试点、企业所得税的统一、消费税的改革以及个人所得税的改革等等；随着信息网络技术的不断进步，中国的税收征管工作也发生了质的飞跃，“金税工程”等现代信息技术的应用极大地提高了中国的税收征管效率。但是，在新的历史时期、新的经济形势下，中国经济社会发展面临着不断变化的国际环境，中国微观经济社会主体的生产经营环境更是瞬息万变，新情况、新问题层出不穷，这为中国构筑适合新时期经济社会发展的税收体系带来了前所未有的难度。

对中国而言，构建一个适应新时期发展特点、适应中国国情的完善的税收体系是一项前所未有的伟大事业，这就要求我们加强调查研究，从理论上把一些新情况、新问题搞清楚。只有把理论问题搞清楚了，税收工作才有明确方向，才能增强工作的预见性，减少盲目性，才能使税收工作符合新历史时期、新经济形势的要求。理论研究要以研究现实问题作为出发点，不能脱离现实就理论而研究理论。理论无论多么抽象，都是源于实践并服务于实践的，一旦脱离实际，理论便失去了意义而成为了空谈。税收科学理论来源于税收工作实践，同时又对整个税收工作具有重大的指导作用。综观中国社会主义税收事业

发展过程中正反两方面的历史经验与教训，我们备感加强税收理论研究工作的重要性。随着税收工作的发展和税收理论研究水平的不断提高，税收理论对税收实践的指导作用越来越明显。税收理论研究必须具有预见性和前瞻性，特别是在经济全球化程度不断加深、经济发展环境变化更加剧烈、市场竞争更为激烈的今天，更需要我们认真研究税收理论、税收征管和税制发展的趋势和走向；同时结合中国国情，深入研究世界各国税收理论与实践的经验和教训，进行深入的比较和鉴别，这也是当前开放的世界、开放的中国对我们税收理论工作者的要求。因此，本书写作的原则就是要做到基本理论充实，兼顾不同观点的介绍，尤其突出新历史时期税收理论与实践中新的发展动向，如国际税收的发展、税收数据分析理论等，这些理论反映了税收理论研究的最新成果，成为本书的一大亮点。

本书作者是郝如玉、曹静韬。郝如玉教授是全国人大常委、全国人大财经委副主任委员、中国注册税务师协会副会长、首都经济贸易大学副校长、博士生导师。参与本书部分章节编写的还有首都经济贸易大学、中央财经大学税收研究所李钰、郭顺民、于子洋、吴凡、刘颖等。

目 录

第一章 税收的概念 (1)

第一节 税收的定义 (1)

第二节 税收的本质 (7)

第三节 税收的形式特征 (12)

第二章 税收的职能和作用 (21)

第一节 税收的职能 (21)

第二节 中国现阶段税收的作用 (29)

第三章 税收政策 (42)

第一节 税收政策的目标和作用 (43)

第二节 税收政策作用原理 (54)

第三节 税收政策与其他财政政策工具的配合 (60)

第四节 建国以来中国税收政策的调整 (63)

第四章 税收原则 (70)

第一节 税收原则的发展 (70)

第二节 中国社会主义市场经济下的税收原则 (80)

第五章 税负转嫁与税收归宿 (88)

第一节 税收负担 (89)

第二节 税负转嫁	(93)
第三节 税负转嫁与税负归宿的均衡	(103)

第六章 税收成本

(111)

第一节 税收成本概述	(112)
第二节 税收成本理论分析	(119)
第三节 税收成本的优化	(130)

第七章 税法要素和税收分类

(147)

第一节 税法要素	(147)
第二节 税收分类	(164)

第八章 税收管理

(170)

第一节 税收管理概述	(170)
第二节 税收征收管理	(174)
第三节 税收行政管理	(189)
第四节 中国的税收管理	(192)

第九章 税制结构

(203)

第一节 税制结构概述	(203)
第二节 税制结构的国际比较	(210)
第三节 税制结构的优化	(215)
第四节 税制结构与税法体系	(221)

第十章 商品劳务课税 (227)

第一节 商品劳务课税概述 (227)

第二节 中国的商品劳务税 (239)

第十一章 所得课税 (265)

第一节 所得税概述 (265)

第二节 法人所得税 (275)

第三节 个人所得税 (282)

第十二章 其他税类 (291)

第一节 财产税制 (291)

第二节 行为税制 (299)

第三节 税制革新 (303)

第十三章 国际税收理论 (362)

第一节 税收管辖权与国际重复征税 (362)

第二节 国际避税与反避税 (372)

第三节 国际税收协定 (379)

第四节 中国企业“走出去”的国际税收问题 (389)

第十四章 税收数据分析理论与方法 (402)

第一节 税收数据分析基础 (403)

第二节 税收数据分析方法 (410)

第三节 税收数据分析案例 (424)

第一章

税收的概念

第一节 税收的定义

税收是最早出现的一个财政范畴，随着国家的产生而产生。在奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会，税收始终存在，并且随着社会的发展，其作用显得日益重要。

一、税收的定义

税收是国家凭借政治权力，无偿地征收实物或货币，以取得财政收入的一种工具。

对于税收的定义，可从以下几个方面来理解：

（一）税收是国家取得财政收入的一种重要手段

从最直观的角度来看，税收是国家的一种财政收入，或者说是国家取得财政收入的一种工具、一种手段。国家取得财政收入的手段，可以多种

多样。从历史上看,奴隶制国家有王室收入,封建制国家有官产收入、特权收入、专卖收入,资本主义国家有债务收入、发行纸币收入;从新中国建立以后看,国营企业上缴利润、国债、货币发行、罚款及各项收费都是国家的财政收入。税收在不同的历史时期,在各种不同的国家里都普遍存在,并且在国家财政收入中占有重要的地位。税收随着国家的产生而产生,经历了几千年的历史,经久不衰,至今仍然发挥着重要作用,显示了它旺盛的生命力。目前,税收收入在中国国家财政收入中已占95%以上,在日本占91%,英国占96%,美国占98%。

马克思主义认为,税收是国家的经济基础。国家为了维持其正常活动,行使专政和管理经济的职能,需要耗费大量的物质资料,因此必须采取一定的方式来取得财政收入。国家取得财政收入的形式虽然多种多样,但由税收自身的特点决定税收是国家一种重要的财政收入。

(二) 税收的缴纳形式是实物或者货币

从古至今,税收的缴纳形式无非是实物或者货币。从这个角度来看,税收的物质形态就是实物或货币,只不过作为税收的实物或货币,是国家用特殊方式取得的。所以也可以说,税收是国家用特殊方式取得的实物或货币。

税收最早是以实物形式缴纳的,如英国的羊毛税、法国的兽皮税、瑞士的麻布税、北美的牦牛税以及中国古代所谓的“布缕之征,粟米之征”等。据史书记载,中国周代的九贡都是以实物征收形式的,从吃的、穿的、用的到祭祀物品。宋代的实物收入广泛而具体,分为谷、帛、金铁、物产四大类:谷类包括粟、稻、麦等71种;帛类包括绂、罗、绸、绢纱等10种;金铁类包括金、银、铁等;物产类包括牲畜、茶、盐、竹、木等6种。在自给自足的自然经济条件下,社会再生产过程包括生产、分配和消费等环节,交换只是偶有发生。因此,那时作为连接生产与消费的中间环节的分配,还只能以实物形态的使用价值来分配,从而用于缴纳税收的也只能是实物。随着商品经济的发展,税收的货币缴纳形式产生了。起初,货币还只是限于用来缴纳各种次要的杂税,正税仍旧征收实物。中国从周代开始对商税、市税(“关市之征”),征收布钱,战国广行圆钱。自

从明朝开始实行正税折银征收以后,中国货币税的基础才正式奠定下来。在一个漫长的历史时期里,税收缴纳形式都是实物和货币并存。中国农业税在1985年以前还是采取实物缴纳的形式。在商品货币普遍存在的今天,世界上大多数国家的税收都普遍实行了货币缴纳形式。从上述历史过程来看,税收缴纳形式的发展经历了如下的过程:实物缴纳——实物和货币二者兼有缴纳——货币缴纳。

税收的实物缴纳形式是一定历史条件下的产物,是税收的低级形式;货币缴纳形式的发展有利于财政统一结算,方便了人民缴纳并能够避免运途损耗。货币缴纳形式的发展使税收的作用范围扩大了。税收缴纳形式的发展过程是税收从低级向高级发展演变的过程。

二、税收名词的演进

中国历史上对税收有过各种各样的名称。除“税”这个词外,还称为赋、租、捐、课、调、算、庸、粮、榷布、钱等等,有时它们之间还发生混用或联用的现象。在中国历史上混用或联用最多的词是“赋税”、“租税”和“捐税”。

(一) 税

“税”字最早出现在《春秋》所记鲁宣公十五年的“初税亩”(公元前594年),这是春秋时期鲁国对农业赋税制度的改革。实行“初税亩”后,土地所有者只要缴税,全部收获就可以归自己支配,首次以法律形式承认了土地私有。“税”字是由“禾”、“兑”两个字组成。“禾”指农产品,“兑”有送达和交换的意思,因而送交农产品的为税。当然在现代,税的范围决不仅限于对农产品的征收,而是国家对整个社会产品和国民收入再分配的一种手段。

(二) 租税

租在现代与税的含义是不同的。租是指财产的所有者,在一定时期内让渡财产使用权而取得的代价和报酬。租是经济利益的有偿交换,税是国

家无偿的征收，二者的概念是有区别的。因此把租和税合起来（称为租税）概括税收这种特殊分配形式显然是不合适的。但是在古代，税与租是通用的。这是因为在中国奴隶社会，有一种土地王有制的概念，即“普天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”。在这种观念下，国家向诸侯、公卿、大夫征税，同天子以土地所有者的身份，向诸侯、公卿、大夫收租是等同的。这就是所谓的租税合一，在很长一段时期里人们一直使用“租税”这个名称。现在看来，使用这个名称是不科学的。

（三）捐税

捐与税的含义本来是不同的。捐是一种自愿的交纳。捐亦称捐纳、捐输，始于战国时代。捐最初是国家授爵的一种方式，是自愿的、临时财政收入。以后各代政府除了利用捐纳授爵以外，还经常以捐的形式征集财源，满足特定用途的需要，如筹措军饷、赈济灾民、举办工程等，从而使捐纳带有强制性。明代以后，捐纳盛行，逐渐成为政府的经常性财政性收入。并且各级地方政府往往巧立名目，征收苛捐，以至捐与税难以划分，故统称为捐税。

（四）赋税

赋在古代有特定的含义。税收产生初期用来满足军事需要征收的军需品叫做赋。如征用的兵车、武器、衣甲等，所以赋字由“贝”加“武”二字组成，即货币用于战争的意思。而中国古代的税最早是指对土地产品和工商业的征收，用于国家一般经费。正如《汉书·刑法志》的记载：有税有赋，税以足食，赋以足兵。鲁国实行“初税亩”以后，各国的军赋改为按田亩征用，如鲁国的丘甲规定方一里为井，十六井为丘，每丘出戍子一匹、牛三头。由于按田亩征收军赋，赋和税的名称才逐渐混用，统称赋税。

（五）课税

课税有两种含义：（1）将“课”作为名词，即指某种税，是中国旧时税收的一种。如中国历史上的芦课、渔课、盐课及灶课，分别是中国旧

时历代政府对芦田、渔业、矿业、食盐产制运销及食盐生产者盐户所征的税。(2) 将“课”作为动词，是“征收”的意思，“课税”则为一动宾短语，即“征税”。

三、关于税收定义的不同观点

(一) 国外学者对税收所下定义

日本神户正雄：“赋税为统治团体，以财政收入之目的，对于团体成员立于同一地位者，依非报偿关系而课之有形财产，普遍以货币为方便。”

美国塞里格曼：“赋税是政府对于人民之一种强制征收，用以支付谋公共利益所需要之经费，此种征收，并无给付特种利益与否之关系存在。”

德国瓦格纳：“由纯财政的意义言之：租税者，国家及其他强制团体，以支給一般经费之故，用其主权，在一方的所定之方法及程度内，并以对于国家给付全部之一般报酬及经费代偿之意，根据一般原则及标准，而由个人经济（个人）强制的令其分担，所征收之公课也。”

英国亚当·斯密：“官有地及资本收入，对于支付给大文明国之必要经费，非徒不当，且亦不足，故此必要费用之大半，必出自租税，即人民贡其私的收入之一半，以作君主或共和国之公共收入也。”

以上是西方经济学家给税收所下定义，其最主要的特点就是把满足国家需要，作为满足“公共需要”放在第一位。

(二) 国内对税收定义的不同观点

国内对税收的表述归纳起来有四种不同观点：手段论、收入论、活动论和分配关系论。实际上是从不同角度，对税收问题做出的阐述，反映了中国当前的几种税收思想。

1. 手段论。这种观点认为税收是“国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照预先规定的标准，强制地参与国民收入分配与再分配，取得财

政收入的一种手段。”

税收的这一定义，包含了丰富的内容，它表明：

第一，税收是一种手段，也可称为工具或方式，这是税收定义的核心。税收这种手段的目的是为国家取得财政收入，从而实现国家职能。

第二，税收与国家有着本质的联系。国家是征税的主体，税收这种手段的掌握者和运用者是国家，而且也只能是国家，只有国家才享有和行使征税权。国家征税凭借的是政治权力，而不是财产权力，任何其他主体单位都没有这种政治强权，因而也就没有征税权。

第三，制定税法，并依法征税是国家行使征税权的体现，从而使税收这种手段具有强制性、无偿性和固定性的特征。手段论是税收理论界比较权威的一种观点，它包含了征税主体、课税依据、税收本质、课征目的等几个方面的内容，是一种较全面的观点。

2. 收入论。收入论的核心是把税收看成“财富”、“货币和实物”、“财政收入”，即把税收看作是一种物。有代表性的表述有以下几种：

《赋税论》中：“赋税是国家公共机关，谋共同之利益，根据于国家之总制权，遵照国家之经济政策，选择适当的方法，所征国民之财富。”

《辞海》的定义：“国家对有纳税义务的组织和个人所征收的货币和实物”。

《财会知识手册》的定义：“国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法定标准和程序，强制地、无偿地取得的财政收入。”

收入论的观点旨在说明税收是“财政收入”，但没有反映出税收作为取得财政收入的工具这一现象，也没有反映出税收是调节经济的杠杆这一特性。因而也难以准确地、全面地反映税收范畴的外部表象。

3. 活动论。活动论的核心是把税收看做一个动态的过程或一种活动。有代表性的观点是将税收表述为：“国家按法律规定对经济单位和个人无偿征收实物或货币”，并认为该定义表明了“税收是对实物和货币的征收，是一个过程，一种活动”。

活动论的观点用在给税务工作下定义更确切一些，税收是国家取得财政收入的工具，是对经济活动进行间接调控的杠杆。国家制定税法、依法

征税的一系列活动就构成了全部税务工作，因此，税务工作就是依据税法进行征税的活动或过程。

4. 关系论。关系论的核心是把税收看做一种分配关系。其代表性的表述是：“税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地征收实物或货币所形成的特定分配关系。”

关系论的观点与其说是给税收下定义，不如说是说明税收本质。定义与本质是两个既有联系又有区别的概念，前者说明税收是什么，反映范畴的现象；后者说明税收所反映的经济关系，反映范畴的本质。把现象与本质合二为一，往往会造成一些不合逻辑的解释，并把概念抽象化。总之，给税收下一个正确的定义，要结合税收的整体概念来理解，包括税收的本质、形式特征等，重要的是掌握税收的整体概念。

第二节 税收的本质

毛泽东同志指出：“任何运动形式，其内部都包含着本身特殊的矛盾。这种特殊的矛盾，就构成一事物区别于他事物的特殊本质”。这就是说，分析事物的本质，应当从分析事物的特殊矛盾入手。税收的特殊矛盾主要是来源于国家与纳税人之间利益上的矛盾。从直观现象上看，国家征税和纳税人纳税只是一种货币或实物的转移形式，但透过现象深入考察，就会发现在这种货币或实物转移的后面深藏着一定的社会产品分配关系。

税收在本质上是凭借国家政治权力实现的特殊分配关系。分配问题是解决社会产品归谁占有、归谁支配，以及占有多少、支配多少。只要存在征税，在不同的所有者之间，就必然会发生占有、分配社会产品和份额上的变化。征税的过程是国家把一部分国民收入和社会产品，以税收的形式转变为国家所有的分配过程。由于税收分配所具有的特殊性决定了这种社会产品分配关系不是一般的分配关系，而是一种特殊的分配关系。

一、税收是对社会产品的分配

物质资料的生产活动是人类最基本的实践活动。从生产到消费的循环往复构成社会再生产过程。分配是将社会产品划分为不同份额，并决定各份额归谁占有的一种活动，分配环节是社会再生产的一个重要环节。尽管分配的具体形式很多，但就分配的对象来说，不外乎是对社会产品使用价值的分配和对社会产品价值的分配。在市场经济条件下，分配主要是指对社会产品价值的分割和其归属的确定。

社会产品价值按最终用途划分，可分为补偿基金、积累基金和消费基金。补偿基金是弥补生产过程中已消耗的生产资料部分，它是简单再生产赖以继续进行的保证。积累基金是扩大再生产的追加部分，它是社会发展和进步的物质前提。消费基金包括劳动者及其家属的个人消费和社会消费。它也是社会再生产赖以进行的内在和外在前提条件。从分配方面看，补偿基金部分，在一般情况下由生产者自行分配，即生产经营单位直接从社会产品价值中扣除归其自己支配使用。消费基金中的个人消费部分，大部分也由生产者自行分配，即生产经营单位通过劳动报酬的形式分配给劳动者，或者由劳动者直接从生产经营的产品价值中扣除。积累基金中的一部分也可以由生产经营者根据国家政策、法律规定进行分配。但积累基金的大部分、社会消费基金的全部和个人消费基金的小部分则由国家以社会管理者的身份或生产资料所有者的身份来进行集中性分配。这种以国家为主体所进行的社会产品集中性分配就构成了财政。就财政分配的过程来看，包括收入分配和支出分配两方面，税收则是财政收入分配方面的一种最主要的分配形式，所以说税收属于分配范畴。税收是国家取得财政收入的工具，国家通过税收取得财政收入。国家征税、纳税人纳税，在这样一个征税过程中就必然产生对社会产品的分配关系。“国家征税，纳税人交税”意味着这部分原来属于纳税人占有或支配的实物或货币，纳税人失去了它的占有权和支配权，而国家得到了它的占有权和支配权。这样，不同的阶级、阶层和不同经济部门占有和支配社会产品的比例和份额都会发生变化。比如，建国初期，中国对资本家征较高的税，资本家占有和支配

社会产品的比例和份额都会减少，限制了资本主义经济的发展，而对国营企业，税收上采取优惠的政策，国营经济不断发展壮大。由此可以看出，只要征税，在不同的所有者之间，就必然发生占有、支配社会产品和份额上的变化。所以说，征税的过程，就是国家把一部分国民收入和社会产品，以税收的形式转变为国家所有的分配过程。税收作为一种财政收入，在社会再生产的总过程中是一个分配范畴。

税收分配是以社会产品为对象的。社会产品价值由 C 、 V 、 M 三个部分组成。 C 是生产中被消耗掉的产品价值补偿部分； V 是必要产品，用来满足劳动者及其家属的生活、学习和劳动力再生产的需要； M 是剩余产品价值，是劳动者的剩余劳动时间创造的那部分社会产品，称做剩余产品，用来满足社会或统治者的需要。税收是要用来维持公共权力，实现国家职能的，显然，它主要应以剩余产品为分配对象。但是，由于劳动者及其家属自身各种需要的水平有较大的可伸缩性，在必要产品和剩余产品之间，并无确定的数量界限。特别是在现实生活中，随着经济的发展，人们收入水平的提高，直接对劳动者的劳动报酬征收所得税的情况已日益普遍，并在税收收入总额中日益占据重要地位，甚至在某些情况下，还会出现向补偿生产资料 C 的部分征税，如规定的固定资产折旧率标准较低，不足以补偿消耗掉的生产资料时的征税；对提取的折旧基金，按预定标准采取税的形式集中等。对于这种征税，没有理由否认它不是税收，因而税收的实际分配对象，包括了全部社会产品，最低限度也是包括了国民收入组成的 V 和 M 两个部分。

如前所述，从直观的角度来看，税收是国家取得财政收入的一种重要方式；税收收入是国家用特殊方式取得的实物或货币。但是，从本质上来看，税收体现了一种特殊的分配关系。

二、税收是凭借国家政治权力实现的特殊分配

税收是个分配范畴，但是税收不是一般的分配，它是一种特殊的分配。它是以国家为主体，凭借国家政治权力，以实现国家职能为目的的一