

本科教材

税收概论

(试用本)

裴元秀 李秉忠 合编

税 收 概 论

(试用本)

裴元秀 李秉忠 合编

中共中央党校函授学院

一九九四年二月

说 明

根据党的十四大精神和十四届三中全会作出的《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，针对我院教学实际的需要，我们组织编写了这本《税收概论》。这本教材力求以马克思主义税收理论为指导，密切结合我国当前税制改革，较系统地阐述了税收和税收管理的基本理论与知识，也介绍了一点西方税收理论与外国税收管理经验。由于新税制刚刚出台，对不少税收方面的问题尚需继续研究，教材中的不足之处也待修订，请大家在使用中多提宝贵意见。

这本教材由中央党校经济管理教研室裴元秀教授执笔编写第一章和第三至八章，由中央党校经济学教授李秉忠编写第二、九、十章。

中共中央党校函授学院

1994年2月15日

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 马克思主义税收理论的主要内容	1
第二节 西方税收理论的演变	9
第三节 如何学好《税收概论》	13
第二章 税收及其作用	15
第一节 税收的起源	15
第二节 税收的发展	16
第三节 税收的原则	18
第四节 税收的作用	24
第三章 税收制度	29
第一节 税收制度的作用	29
第二节 税收制度的基本要素	30
第三节 税收制度的其他要素	36
第四节 税收制度的分类	39
第四章 建立符合社会主义市场经济的新税制	44
第一节 税制改革是建立与发展社会主义市场经济的需要	44
第二节 税制改革的指导思想与原则	47
第三节 税制改革的基本内容	49
第四节 积极推进税制改革	53
第五章 流 转 税	55
第一节 流转税的产生、发展及特点	55
第二节 流转税改革的必要性	58
第三节 建立以增值税为主体的流转税制度	59
第四节 消费税和营业税	64
第五节 关税和城乡维护建设税	71

第六章 所 得 税 75

 第一节 所得税的产生、发展及一般特点 75

 第二节 我国当前的所得税改革 79

 第三节 我国现行所得税制度 81

第七章 资 源 税 90

 第一节 资源税 90

 第二节 土地增值税 94

 第三节 土地使用税和耕地占用税 98

第八章 农业税和其他税收 102

 第一节 农业税改革的原则 102

 第二节 我国农业税 103

 第三节 农业特产税和牧业税 109

 第四节 财产税 113

 第五节 行为税 116

第九章 税收管理体制 119

 第一节 税收管理体制及其建立的依据、原则和作用 119

 第二节 我国税收管理体制的演变 122

 第三节 实行分税制是建立新的税收管理体制的核心 124

第十章 税收征收管理 134

 第一节 税收征收管理及原则和作用 134

 第二节 我国税收征收管理制度 136

第一章 绪 论

根据教学计划的安排,本期开设税收概论课程。我们编写的《税收概论》是从中央党校函授学院的教学特点出发,主要阐明国家税收及其管理方面的基本理论的一本教材。在编写过程中,我们极其注意以下三个问题:坚持以马克思主义的税收理论为指导;密切结合我国实际,特别是结合当前的税制改革;介绍一点西方税收理论及外国,主要是发达国家管理税收的经验。教材结构以当前税制改革为中心内容,围绕这一中心,安排一定理论分析,论述税收与税收管理的基本理论和基本知识。我们希望通过学习这门课程,能使大家增加税收理论知识,加深对税制改革的认识。

第一节 马克思主义税收理论的主要内容

我们学习税收概论课程,主要是为了掌握税收与税收管理方面的基本理论和基本知识,以适应我国发展社会主义市场经济的需要。为此,在学习中我们必须懂得马克思主义税收理论的主要内容,同时,还应了解一点西方税收理论,借鉴外国税收管理经验,更要密切结合我国实际。

马克思主义的税收理论,是建立在马克思主义的国家学说和再生产理论基础上的,其主要内容有以下几个方面:

一、对税收本质的分析

税收是社会再生产过程中分配环节上的一个分配范畴,又是一个与历史的具体社会形态相联系的历史范畴。税收作为分配范畴的内在属性及其与社会再生产的内在联系,就是税收的一般规定性,即税收本质。在不同历史时期的各社会形态下,税收具有一般的规定性,即具有共同的本质。但是,处于不同社会形态的税收,除了具有它与社会再生产相联系的一般规定性之外,还具有不同社会制度下的社会特殊性。马克思主义关于税收本质的分析,是建立在马克思主义再生产理论的基础上的。其主要内容有以下几点:

(一) 社会再生产过程的四环节及相互关系

社会再生产过程包括生产、分配、交换(流通)、消费四个环节;四个环节相互联系,互为制约,生产决定分配、交换和消费;分配、交换和消费反作用于生产。马克思在《政治经济学批判·导言》中系统地、深刻地论证了生产与分配的关系,阐述分配的性质和分配的方式都是由生产决定的;同时指出,分配反作用于生产,在一定条件下,分配

也决定生产。税收分配是分配环节的一个组成部分，是以国家为主体的分配形式，它与生产的关系是：生产的性质决定税收分配的性质，生产发展的一定水平决定税收的方式；同时，税收反作用于生产，在一定条件下甚至能决定生产发展的规模和速度。

（二）税收是社会再生产中的一种分配形式

社会再生产中的分配有多种形式，如工资分配、价格分配、信贷分配等。马克思和恩格斯都认为，税收是社会再生产中的一种分配形式。“无论在不同社会阶段上分配方式如何不同，总是可以象在生产中那样提出一些共同的规定来，可以把一切历史差别混合和融化在一般人类规律之中。例如，奴隶、农奴、雇佣工人都得到一定量的食物，使他们能够作为奴隶、农奴和雇佣工人生活。靠贡赋生活的征服者，靠税收生活的官吏，靠地租生活的土地所有者，靠施舍生活的僧侣，或者靠统一税生活的教士，都得到一份社会产品，而决定这一份产品的规律不同于决定奴隶等等那一份产品的规律。”^① 所以，官吏、教士和征服者等等是依赖税收分配获得社会产品的。也就是说，在任何社会中，税收都是一种分配形式，而通过税收使国家占有的社会产品，主要用于维持上层建筑运转及有关人员的需要。

（三）税收是对部分剩余产品的分配

税收分配不是对全部社会产品的分配，而只是对部分剩余产品或部分剩余价值的分配。恩格斯在《论住宅问题》中深刻地指出资本主义的捐税是剩余价值的一部分。他说，工人受剥削现象所环绕的关键是：劳动力出卖给资本家，而资本家利用这种交易来强迫工人生产出比构成劳动力的有酬价值多得多的东西。正是资本家与工人间的这种交易创造出随后以地租、商业利润、资本利息、捐税等形式在各类资本家及其奴仆之间进行分配的全部剩余价值。所以，在资本主义社会，资本家上缴的捐税是剩余价值的一部分；对工人征收的捐税则是其劳动力价值即工资的一部分。

（四）税收分配的依据不同于其他分配

税收分配的依据不同于其他分配。资本主义的税收虽然如同商业利润和利息一样，都是剩余价值的一部分，但又有根本区别。利润、利息和地租等的分配，是以财产或资产为依据的，而税收分配的依据则是国家的社会职能与维持公共权力的需要，即恩格斯所说的国家所有制。恩格斯《在爱北斐特的演说》中指出：“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的权利都是从所谓国家所有制来的。”^② 这里所说的国家所有制与通常讲的生产资料所有制具有不同的内涵，它既是一种社会职能，又是一种公共权力。作为社会职能，它是一国公民生产和生活所必需的一般条件。每一个公民的存在都要以承认自己属于哪个国家为前提，因而他所有的一切也都首先归这个国家所有。只有这样，他才能受到国家的保护。国家通过执行社会职能，为公民提供了生产和生活的一般条件，它的存在才能得到公民的承认，从而具有最高的所有权，即国家所有制。因此，国家征税以国家所有制为依据，实质是以国家的社会职能为依据。同时，为维持国家这种公共权力，也需要依靠征收捐税，提供必要的经济条件。在其他社会中，税收分

^① 《马克思恩格斯全集》第46卷（上）第24页。

^② 《马克思恩格斯全集》第2卷第615页。

配也不是以财产或资产为依据的，全是凭借国家的政治权力参与分配，是为实现其社会职能和维持国家机器的运转而征税的。不同社会形态下的国家税收，在这一点上是一致的，即具有共同的一般规定性。

二、对税收作用的阐述

税收的作用不同于税收的职能。税收的职能，是指税收这种范畴本身所固有的内在功能，是事物的一种固定的属性。税收的作用则是指税收职能在一定社会政治经济条件下表现出来的具体效果。

马克思主义关于税收作用的理论是建立在马克思主义国家学说基础上的。其主要内容是：

（一）税收是国家机器的经济基础

马克思主义认为国家是一定阶级的统治机关。统治阶级行使国家权力的工具，包括政府、军队、警察、法庭、监狱等国家机器。国家机器的正常运转需要一定财力物力保证，这些财力物力主要来自税收。当代主要资本主义国家的财政收入约占其国内生产总值的40~50%上下；其财政收入的80%以上，是通过税收取得的。

马克思在批判拉萨尔的机会主义错误时深刻地指出：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^①从历史发展来考察，税收是随着阶级和国家的出现而产生的，其基本功能是从经济上保证国家各项社会职能的实现。从现实来考察，当今世界的所有国家，都是主要依靠税收取得财政收入的。如果不能取得必要的税收收入，不仅财政发生困难，整个国家机器难以正常运转，国家的政治、军事、社会和经济政策都难以贯彻，各项政策目标无法实现。

此外，当一种新的社会制度代替旧制度时，往往将税收作为一种斗争工具。马克思说：“捐税问题始终是推翻天赋的国王的第一个原因。”^②英国革命、北美独立战争及普鲁士革命等，都是从拒绝纳税开始的。当欧洲的资产阶级还处于被统治地位时，他们利用纳税与不纳税，逐渐从封建统治者手中夺取权力。当资产阶级确立了自己的统治地位之后，又利用税收手段进一步巩固自己的统治，剥夺那些只知消费的封建贵族的财富，使捐税战为新兴资产阶级“用来扼杀君主专制的一条金锁链”。所以，马克思和恩格斯在共同撰写的一篇文章中说，“税制改革是一切激进资产者的拿手好戏”。^③无产阶级夺取政权之后，也应当运用税收工具加强自己的统治，从分配方面进行强有力的调节，以实现近期目标和最终目标。马克思和恩格斯在其重要著作《共产党宣言》中提出，实行高额累进税，以限制私有制。列宁曾主张实行特别高的“革命税率”，“使资本家实际等于被剥夺”。^④我国在社会主义改造时期运用税收和其他手段，实现对资本主义工商业的利用、限制、改造。在当前建立和发展社会主义市场经济的新时期，只要我们的税收政策得当，顺

① 《马克思恩格斯选集》第3卷第22页。

② 《马克思恩格斯全集》第5卷第511页。

③ 《马克思恩格斯全集》第7卷第335页。

④ 《列宁全集》第35卷人民出版社1959年版第246页。

利推进税制改革，一定会使税收发挥更大的作用。

（二）税收对社会经济的影响

税收对社会经济具有重要影响。马克思主义认为，分配和税收分配是由生产决定的，税收分配的性质、征收方式和税收的大体数量，都是由生产的性质和一定时期生产力发展水平决定的。离开生产和生产资料占有制问题，孤立地研究分配，或把生产当做由自然规律决定，只有分配才由社会规律决定等等观点，都是错误的。马克思批判一些机会主义者，不触动资本主义的生产资料私人占有制，仅仅要求在分配和税收方面做些调整的错误观点，因为那是不能实现无产阶级夺取政权的目标的。马克思认为：“捐税最多只能在一些次要方面改变直接以资产阶级生产为基础的分配关系，如工资和利润的关系、利润和利息的关系、地租和利润的关系，但是它丝毫动摇不了这些关系的基础。”^①

但是，马克思又着重强调，分配能反作用于生产，在一定条件下决定生产。税收作为分配的一个组成部分和一种形式，其主体是国家，因而是强有力的。它是国家凭借政治权力参与社会产品和国民收入的分配的工具，能对生产起重要的促进或阻碍作用。从一个年度或一定时期来看，生产发展的规模和速度是由税收的多少制约和决定的。税收不仅制约生产和在一定条件下决定生产，对经济产生重要影响，而且还对整个社会生活产生巨大影响。这种影响主要是通过税收政策的贯彻执行体现出来的。古往今来，税收政策的改变与调整，均能有力地调整全社会的利益格局，引导生产要素分配的流向，从而起到促进或抑制经济发展的作用。在现代社会中，税收调节经济的作用日益增强，世界各国普遍地把税收杠杆作为调整宏观经济的主要手段。

马克思和恩格斯在研究经济政策和税收政策时，是围绕着资本主义产生、发展和必然灭亡规律这一中心内容的。所以，他们对税收政策的分析，大量的揭露资本主义税收政策的剥削性质。

恩格斯深刻地指出：“资产者最关心的是在分配社会负担的时候尽可能地少损害他们的利润。”^② 尽可能地减少资产阶级在分配社会负担时的份额，是资本主义国家制定税收政策的根本出发点。在资本主义初期的发展阶段，常通过实行间接税，主要对日用消费品课征，把税收负担转嫁给广大劳动者。后来虽然开征了所得税，又多采用累进税率，并且使这种直接税日益成为主要税种，但却“不能使劳资之间的关系发生根本的变化。”^③ 列宁在《评国家预算》一文中说，在资本主义条件下征收日用品的间接税是极不公平的，因为“它把重担转嫁到穷人身上，给富人造成特权。人愈是穷，他愈是要把自己更大一部分收入以间接税形式缴纳给国家。”当时俄国的少产和无产群众的人口占90%，其收入只占国民收入的20~30%，而他们缴纳的间接税却占90%。恩格斯曾以英国为例，经过计算说明穷人的税负更重。马克思揭露资本主义国家采用间接税的隐蔽性和欺骗性，说明法国人民普遍憎恶酒税的原因，是因为“在这项赋税中集合了法国赋税制度的一切可憎之点”。^④ 因此，法国农民把执行这种税收政策的税吏视为“魔鬼”。

① 《马克思恩格斯全集》第7卷第335页。

② 《马克思恩格斯全集》第4卷第64页。

③ 《马克思恩格斯全集》第16卷第221页。

④ 《马克思恩格斯全集》第7卷第95页。

（三）关税是保护本国利益的重要手段

在马克思和恩格斯关于税收的论述中，关税问题占有很大比重，这是因为当时正进行着一场关于关税保护政策和自由贸易政策的争论。

欧美资本主义国家在发展过程中都曾经实行过保护关税制度。马克思深刻指出，这种关税保护制度从来没有保护过小工业即手工劳动，保护关税派“要求实行保护关税，不过是为了用机器挤掉手工劳动，用现代的生产代替宗法式的生产。一句话，他们是想扩大资产阶级的统治，特别是大工业资本家的统治。”^①但是，各国实行关税保护的结果，不仅阻碍外国工业品的输入，而且也阻碍本国工业的发展。而且一旦实行关税保护制度，保了一个工业部门，同时又会直接或间接地损害其他一切工业部门，于是，不得不再保护起来，使保护关税制度成为“一种无形螺旋，你永远不会知道什么时候才会把它转到头。”^②而自由贸易是现代资本主义生产的正常条件，所以，马克思在这场争论中表示反对关税保护制度，赞成自由贸易。资本主义国家实行自由贸易，即彻底实现自由竞争的原则，一方面使资本家之间更加展开损人利己的竞争，可是另一方面同样也会使工人之间产生更加尖锐的竞争。因而，自由贸易政策并不能立即给工人带来好处，反而可能加剧失业。马克思在《关于保护关税主义、自由贸易和工人阶级的演说》中回答了他赞成自由贸易的理由。他说，我们赞成自由贸易，因为在实行自由贸易以后，政治经济学的全部规律及其最惊人的矛盾将在更大范围内，在更广的区域里，在全世界的土地上发生作用；因为所有这些矛盾拧在一起，互相冲突起来，就会引起一场斗争，而这场斗争的结局则将是无产阶级的解放。

三、关于税制结构变迁的分析

在马克思和恩格斯的税收理论中，对资本主义税制结构变迁的分析占有相当大的比重。所谓税制结构，主要指一个国家的税收由哪些税种构成，以及各税种所占的比重。西方国家为便于对税收的分析与管理，通常以税负是否转嫁为标准，把税收分为直接税和间接税两大类。

税收结构是由一定的社会经济条件决定的。随着社会生产力的发展和社会制度的更替，税收结构也相应地发生变化，不同时代占主导地位的税种也不相同。纵观税收史的发展，最初的税收是直接税；随着资本主义制度的确立和商品经济的发展，向消费品征收的间接税普遍推行；现代工业和大生产出现以后，各国之间经济联系加强，间接税制度不利于国内外竞争和向外出口，于是又出现了近代的直接税，并在税制结构中占主导地位。

（一）直接税是最原始最古老的税收形式

直接税是由纳税人直接负担的各种税，如所得税、财产税等。直接税与间接的区别，主要在于税负能否转嫁，以及纳税人与负税人是否分离。间接税是指纳税人能将税负转嫁给他人负担的各种税。如商品流转税，是在商品生产和流通环节按销售额课征的，纳

^① 《马克思恩格斯全集》第4卷第282页。

^② 《马克思恩格斯全集》第21卷第419页。

税人是商品的生产者或经营者。可是，纳税人通过把税金加入商品价格的办法，能将税金转嫁给消费者，使纳税人与负税人相分离。

从历史考察，最初的税收是直接税。在商品生产出现之后的相当长的时期内，国家税制结构仍以直接税为主。在奴隶社会和封建社会，社会生产力的发展水平不高，商品经济尚未得到充分发展，整个社会是以农业生产为主的自给自足的自然经济，当时的手工业和商业也在发展，但只是从属于农业。这种以土地私有制为基础的农业经济，决定了当时国家财政收入的主要来源是农业。因而，按土地面积课征土地税，或按人口课征人头税曾普遍实行。在欧洲还有按炉灶收税的，其实这也是按户征收人头税。马克思指出：“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。”^①

（二）资本主义的发展促进间接税盛行

列宁说：“间接税就是不直接按地或家业征收的税，而是由人民间接缴纳的，也就是在买东西的时候要付更多的钱。”^②所以，他认为间接税是向穷人征收的最不公平的税。为什么间接税能盛行呢？主要因为资本主义制度确立以后，有力地促进了商品生产和商品交换的发展，使商品流转额迅猛扩大，社会产品从生产到消费经过若干交换环节，客观上为实行对商品课征的间接税制度创造了条件。具体来说，就是对国内生产、销售的产品课征国内消费税；对国外制造和运输进口的工业品课征进口关税。这在当时条件下有一定进步意义。从国家财政的角度来看，只要存在商品交易或经济活动，国家就可以取得稳定的流转税收入；从经营工商业的资产阶级的角度来看，无论是国内流转税，还是关税都是间接税。只要课税商品能按包含税金在内的价格出售，税负就可转嫁给消费者，资产者并不会因税收多少而影响获得利润；从经济政策的角度来看，进口关税可对本国工商业的发展起保护作用。所以，实行消费税是适应资本主义经济早期发展需要的。同时，由于资本主义早期阶段的农村，自然经济还占据相当比重，因而征收间接税，提高日用品价格，对依靠自然经济维持生计的相当数量农民影响并不大。当时购买国内工业产品和进口消费品的，主要还是富裕的贵族和大地主阶级，对消费品，尤其是对奢侈品征收消费税，能在一定程度上实现削弱封建贵族的目的。马克思说：“消费税只是随着资产阶级统治的确立才得到了充分的发展。产业资本是一种靠直接剥削劳动来维持、再生产和不断扩大自己的持重而节俭的财富。在它手中消费税是对那些只知消费的封建贵族们的轻浮、逸乐和挥霍的财富进行剥削的一种手段。”^③随着资本主义的发展和农村自然经济的衰落，向日用消费品征收的间接税，其重担就主要落在广大人民群众身上了。那时扩大间接税征收范围的主要目的是财政原因。恩格斯在《德国农民战争》一文中说，在直接税不够的地方，间接税就实施了；财政上用尽一切巧立名目的办法，以求填满国库漏洞。

（三）近代直接税的发展

近代直接税，主要是指所得税。所得税根据纳税人的所得额或利润征收的一类税。所

① 《马克思恩格斯全集》第8卷第543页。

② 《列宁全集》第6卷人民出版社1959年版第363页。

③ 《马克思恩格斯全集》第4卷第179页。

得税一般包括企业(公司)所得税和个人所得税。所得税实行初期,普遍遭受过不少资本家及其代表人物的反对。从1798年英国初行所得税开始,经过若干曲折和斗争,直至一次大战前后,各发达资本主义国家才普遍实行了所得税。所得税率多为累进税率,对调节收入悬殊具有重要作用。也有的是实行比例税率。

资本主义国家普遍实行近代直接税的经济原因,是现代工业的发展与各国之间经济联系日益紧密的需要。随着近代资本主义经济的发展和世界市场的开拓,国内的生产和流通直接依赖于对外贸易和世界市场,关税保护政策遭到冲击,自由贸易的要求日益强烈。这样,使间接税制度同社会消费发生双重冲突:一方面,在国境上,这种制度体现为保护关税政策,破坏或阻碍同其他国家进行自由交换,尤其是妨碍从国外进口价格低廉的原料和生活用品,使工业生产本可降低的原料支出和工资支出无法实现;另一方面,在国内,这种制度就象“国库干涉生产一样”,破坏各种商品价值的对比关系,损害自由竞争和交换。鉴于上述原因,在资产阶级中有一批议员、学者主张建立现代直接税制度,开征所得税。他们持这种主张还有其社会的或政治的原因。在资本主义制度下,实行直接税“包含着反对教会、大地主和国家有价证券持有者的革命措施。”^①在英国,直接税又是工业资本家使用的对付土地贵族的武器。从无产阶级方面来说,由于“累进所得税,要比间接税公道得多”,所以,“社会民主党人要求取消间接税,实行累进所得税。”^②马克思则认为,直接税是公开征收的,一目了然,因而能促使每个人监督政府。

这里需要着重说明一点,资本主义国家在其发展过程中始终是既征收直接税,又征收间接税。但随着商品经济发展的不同程度及财政和政治、社会需要,其税制结构有时以直接税为主,有时以间接税为主。

四、关于税收负担的论述

税收负担,简称税负,指纳税人因履行纳税义务而承受的一种经济负担。一般以税收负担率表示。税收负担率是指纳税人的税额占其全部收入的比率。税收负担率的高低,直接关系到国家财政收入的多少和纳税人的税负轻重。在马克思主义税收理论中,对税收负担的论述有以下重要观点:

(一)纳税原则本质上是纯共产主义原则

前述恩格斯《在爱北斐特的演说》中指出,纳税原则是纯共产主义的原则。这是因为一切国家征税的权利都是从所谓国家所有制来的。既然在征税时国家以社会公共利益的代表自居,这就与资本主义所宣扬的私有制神圣不可侵犯发生了冲突。恩格斯指出:或者是私有制神圣不可侵犯,这样就没有什么国家所有制,而国家也就无权征税;或者是国家有这种权利,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。根据资产阶级国家凭借其政治权力征税的原则,逻辑推论的结果是,国家是全国的主人,它是用社会财富来为全社会谋福利的代表,因此,应当要求国家“实行一种

^① 《马克思恩格斯全集》第8卷第544页。

^② 《列宁全集》第6卷人民出版社1959年版第364页。

只考虑每一个人的纳税能力和全社会的真正福利的征税办法”。这种真正的公平税收负担，在资本主义社会是做不到的。所以，资本主义税收与征税原则是矛盾的，资本主义国家不是按每个人的能力征税的，税收负担重的，是收入少的广大劳动者；税收负担轻的，反而是收入高的少数有产者。

（二）资本主义的税收负担是极不公平的

资本主义税收负担的不公平性，突出地表现在以下两个方面：

1. 税收重担压在穷人身上。资本主义的税收主要由农民和工人负担。马克思深刻指出，资本家阶级通过国家赋税剥削农民阶级。资本主义赋税的增加，使农民和手工业者“纷纷破产，并被抛入工人阶级的队伍。”^①恩格斯在《法德农民问题》中分析农民破产、小农不可挽回地走向灭亡和沦为无产者的原因时认为，除了歉收、诉讼等原因之外，捐税也是原因之一。

资本主义条件下工人的税收负担，包括工人缴纳的税款和由工人创造的、由资本家缴纳的税款。资本主义征收间接税，对一切日用品课税，大量的税收负担落在工人和其他劳动者身上是显而易见的。资本主义实行直接税，依然能够通过扩大所得税征收范围的办法，加重城市居民和工人的税负。

总之，在资本主义社会，“每出现一种新税，无产阶级的处境就更恶化一些”，这样，“捐税能使一些阶级处于特权地位，使另一些阶级负担特别沉重”。^②

2. 税款的使用与其来源构成不相称。资本主义的税收是由广大人民群众负担的，资产阶级缴纳的有限税款也是工人阶级创造的剩余价值的一部分。但是，资本主义税收的使用构成与来源构成是不相称的，用于整个社会福利方面的支出占的比例太小。列宁说，在资产阶级国家里，资产阶级的确只能把小小的零头用在文化事业上，因为它需要用巨额款项来保证资产阶级的阶级统治。

（三）分析研究资本主义的税收负担，需进行实际税负比较

马克思说：“在估计捐税负担时，应该考虑的主要不是它的名义上的数额，而是捐税的征收方法和使用方法。”^③

（四）研究资本主义税收负担应分析税负转嫁

研究资本主义税收负担，应分析税负转嫁。税负转嫁有广义与狭义之分，广义的税负转嫁包括税负转移与最终归宿两个部分；狭义的税负转嫁仅指纳税人把税收负担转移给负税人的过程。在马克思主义的税收理论中，对税负转嫁问题有许多论述。从间接税来看，商品经营者把间接税的总数加到商品价格中，所以，资本家虽然是间接税的纳税人，却把缴纳的全部间接税都转嫁给消费者了，广大人民群众是大量生活用品的消费者，他们负担了间接税的绝大部分。从直接税来看，资本家缴纳的企业所得税和个人所得税，是从其企业所得和个人所得中拿出一部分完税的，并不能转嫁给他人。有人据此认为，资本主义实行所得税不会触及工人的利益。马克思批判这种“无稽之谈”，他说：“在我们目前的这种企

① 《马克思恩格斯全集》第6卷第639页。

② 《马克思恩格斯全集》第7卷第336页。

③ 《马克思恩格斯全集》第12卷第551页。

业主和雇佣工人的社会制度下,资产阶级在碰到加税的时候,总是用降低工资或提高价格的办法来求得补偿的。”^①

第二节 西方税收理论的演变

税收理论是指研究税收原理和税收实践的理论,其内容十分丰富。税收学、税法学、税制学、税收管理学、税史学和国际税收学等,均包括在税收理论之中。税收学是研究税收原理和税收分配一般规律的科学。税法学是研究税收分配中征、纳双方权利义务法律关系的科学。税制学是研究税收制度的专门科学。税收管理学是研究政府和税务机关对税收分配进行科学管理的理论和方法的科学。税史学是研究和阐述国家税收发展的具体过程及其规律性的科学。国际税收学是研究两个或两个以上国家之间涉及财权利益再分配关系的税收分配活动规律的科学。

税收实践活动产生很早,国家产生之后就有了国家税收。古代在税收实践的基础上曾提出过许多重要的税收思想,但是税收理论形成为一门独立科学,则是在欧洲资本主义发展的初期。西方的税收理论在其产生后的二三百年间发生了不断的演变,反映了欧美资产阶级及其代表人物的税收思想和税收政策的发展变化的原因与过程。

一、重商主义和德国官房学派的税收理论

重商主义是欧洲资本原始积累时期代表商业资产阶级利益的一种经济学说和政策体系。它流行于16—17世纪,是资产阶级对资本主义生产方式最初的理论考察,是在封建社会末期商业资产阶级和封建专制国家狂热追求金银货币的要求在理论和政策上的反映。在税收政策上,早期的重商主义者主张实行高关税税率,限制商品进口,防止金银外流;同时,以奖励出口为辅助,以求换取金银流入。是实行绝对“少买多卖”的保护贸易政策。晚期的重商主义者主张发展工业,扩大出口,限制进口,通过贸易差额,换回大量金银货币流入。

德国官房学派税收理论,是指16—18世纪流行于德国的重商主义的税收思想和政策主张体系。所谓“官房”,在中世纪原指国王的会计室,中世纪以后指国库或泛指宫廷财政。官房学是有关政治、经济知识的总称,包括财政学、国民经济学、私经济经营学和产业行政学等学科。当时德国各大学设官房学一种,主要培养财务行政官吏和君主的财政顾问,故名官房学派。官房学派以重商主义思想阐明财政与国富有不可分离的关系,主张用政治权力谋求经济统一,以增加国库收入和增强国家实力。

所以,包括德国官房学派在内的重商主义学派,在税收理论与税收政策上,主张国家运用税收工具干预经济,强调税收是指导经济发展的重要手段。

^① 《马克思恩格斯全集》第9卷第74页。

二、古典资产阶级经济学的税收理论

古典资产阶级经济学的税收理论产生于资本主义生产方式的建立和上升时期。包括法国重农学派的税收理论和英国古典资产阶级经济学的税收理论。他们的主要观点是反对重商主义的国家干预思想,主张自由放任。在税收方面,要求尽可能少收税,以扩大积累,这是适应资本主义建立初期产业资本发展的需要。

(一) 法国重农主义税收理论

重农主义是18世纪中叶产生于法国的资产阶级古典经济学的主要代表。重农主义税收理论是重农主义的重要组成部分。在17世纪下半叶到18世纪的法国,由于封建王朝实行重商主义政策,农业极度衰落,税制紊乱,苛捐杂税名目繁多。加之又实行租税包征制,人民负担沉重,严重影响工商业发展,使法国财政经济面临严重的危机。为挽救这种危机,重农学派特别重视农业中资本主义发展问题,把农业生产摆到首位,反对重商主义和封建特权,反对国家干预和主张自由放任,力图为资本主义的发展开辟道路,把研究从流通领域转向生产领域。他们在税收方面提出一些重要观点,主要是:税收来自农业部门;应当减轻农民的税收负担;主张实行单一土地税制。这种税收思想和政策主张,反映了新兴资产阶级的利益要求,对促进封建制度向资本主义制度转变有一定的积极作用。

(二) 英国古典经济学派税收理论

英国古典经济学是资本主义处于上升时期的经济学。其创始人是威廉·配第,中间经过亚当·斯密,最后由大卫·李嘉图完成。在财政税收理论方面影响最大的是亚当·斯密。

亚当·斯密是英国资产阶级古典经济学的财政税收理论体系的建立者。他所建立的财政税收理论体系,曾在很长时期内占主导地位,至今仍发生重要影响。这一理论体系主要有以下三方面的内容:

1. 反对国家干预经济,主张用“看不见的手”调节经济,要求政府作一个“守夜者”,以尽量节省经费开支,成为“廉价政府”。

2. 在继承和发展威廉·配第的征税原则的基础上,系统地提出并论证了税收四原则,即:平等原则;确定原则;便利原则;最少征收费原则。

3. 从理论上分析税源问题。亚当·斯密认为,一切税收都直接和间接地来源于工资、利润和地租。于是,他又据此将税收分为三类:地租税、工资税和利润税。在税收政策上,他认为最适宜课税的对象是地租,而不主张对工资和利润课税。其理由是,利润是资本投资风险的报酬,是不该课税的。工资税则会转嫁,或通过提高工资转嫁给雇主;或转嫁到商品价格上,从而影响生产或流通秩序。这充分反映亚当·斯密是维护产业资本家利益的经济学家。

三、庸俗经济学派的税收理论

资产阶级庸俗经济学产生于18世纪末至19世纪初。随着资本主义的发展,阶级斗

争的尖锐化，资产阶级经济学家开始抛弃对资本主义经济的科学研究，转而为资产阶级进行辩护。从而，产生了庸俗经济学派，并逐渐取代古典经济学而占了统治地位。

庸俗经济学派在经济理论上，一方面继承古典学派的一些思想；另一方面又在某些理论上进行歪曲。在税收理论方面，庸俗经济学派一般都反对国家干预，主张自由放任，在税收政策上明显地为资产阶级服务，为资产阶级辩护。如庸俗学派经济学家穆勒认为，累进税是对资产阶级的勤劳节俭积累的资本征税，是不合理的，因而加以反对。再如，另一位有名人物马尔萨斯，他不赞成古典经济学家李嘉图的征税会给资本带来损害的观点，也反对李嘉图关于少征税的政策主张。他强调应把征税给资本带来的损害与征税带来的提高有效需求相比较，从而维持和刺激生产增长的好处加以比较，他主张牺牲前者，以换取有效需求增长和生产发展。所以，他主张增税，不赞成减税。理由是，减税只对依靠固定收入的人们，是一件好事；对商人阶级，则根据不同情况，有时是好事，有时是坏事；对劳动阶级，减税则是十分不利的，因为不管是取消赋税，还是谷物价格十分低廉，都不能补偿缺乏对劳动的需求所带来的损失。

四、凯恩斯主义税收理论

凯恩斯主义是以英国资产阶级经济学家凯恩斯的理论为基础，主张采取国家干预政策，以求实现充分就业和经济增长的一个当代资产阶级经济学流派。凯恩斯主义产生于1929—1933年大危机之后。资本主义空前严重的经济危机，造成了生产倒退和严重失业，有力地冲击了古典经济学关于资本主义制度可以借助市场机制达到充分就业的传统理论，凯恩斯主义应运而生。凯恩斯主义认为，社会的就业量决定于有效需求的大小。所谓有效需求是指预期可给资本家带来最大利润量的需求，它包括消费需求和投资需求两部分。资本主义社会一般经常出现的是有效需求不足，从而导致投资下降，经济衰退，出现大量失业。由于市场自动调节不能解决有效需求和大量失业问题，必须由国家政府出面来干预经济，主要通过各种财政政策，提高有效需求，达到充分就业，缓解资本主义经济危机的各种矛盾。所以，关于税收理论和政策思想是凯恩斯主义的重要组成部分，其主要内容有以下几点：

（一）运用赋税制度改变收入分配

他们认为，在完全依靠市场机制作用的条件，国民收入在各阶级、阶层之间的分配，往往造成贫富差距过大，从而影响整个社会的有效需求量。政府通过开征累进税，对高收入者实行较高的税率，对低收入者实行较低税率，将高收入阶层的一部分收入以税收形式集中于国家，通过财政支出达到再分配目的。这样，有助于解决由消费倾向偏低造成的消费需求不足；有利于缓解收入差距过大带来的社会、政治和经济矛盾。

（二）税收是财政作为“自动稳定器”的重要部件

现代财政具有“自动稳定器”的功能，税收是这种稳定器的重要部件。他们认为，累进所得税制具有自动调节和减轻经济波动的功能，即在经济衰退和国民收入下降时期，税收亦随之下降；税收的下降有利于刺激消费和投资，有助于经济恢复与发展；在经济繁荣和国民收入增长时期，税收亦随之增长，税收的增长有利于抑制总需求和防止通货膨胀

胀，有助于控制经济过快增长和保持经济平稳发展。因此，他们强调运用累进税制，以发挥其内在稳定器的作用，并且认为税收的这种作用发挥的如何，在很大程度上取决于政府对税收体系和税收制度的设计。

(三) 政府根据经济波动，适时调节税率

政府应根据不同时期的经济状况，通过调节税率的“相机抉择”，以“熨平”经济波动。这就是说，政府的税收政策和税率的高低，应根据经济波动的实际情况决定。当经济处于萧条时期，政府可通过降低所得税率，来避免可支配收入的下降，刺激投资和消费的需求，避免衰退的扩大；当经济处于高涨时期，政府可以提高所得税率，控制和减少可支配收入的过度增长，遏制投资和消费的需求膨胀，降低通货膨胀率。

凯恩斯主义的税收理论和政策主张，及其关于国家干预经济的观点，在 50—60 年代的经济危机中曾起到一定程度的缓和作用。但到 70—80 年代碰到“滞胀”问题时失灵了。

五、货币主义和供应学派的税收理论

从 60 年代后期开始，美国及其他发达国家相继陷入了经济“滞胀”的困境，经济发展停滞，通货膨胀严重。根据凯恩斯主义的理论，在经济发展缓慢或停滞的时期，应当不存在通货膨胀问题，或者通货膨胀不严重。可是，严酷的现实证明，凯恩斯主义理论与现实不完全相符，于是，反凯恩斯主义的各种流派广为流行。具有代表性的是货币主义和供应学派。

(一) 货币主义税收理论

货币主义的理论基础是“现代货币数量论”。它强调货币的重要性，认为货币供应量的变动，是影响物价水平和经济波动最根本的原因。主张实行所谓“单一规则”的货币政策，控制货币供应量的增长率，使它与经济增长率大体相适应。还主张尽量减少国家对经济的干预，发挥市场经济的作用，使资本主义经济自然趋向均衡。

货币主义的代表人物弗里德曼，基于其货币主义的经济理论，在税收政策方面持以下主张：

1. 反对用减税政策来刺激经济。他认为，减少个人所得税的目的是为了补充购买力，而现实的问题是购买力过大，通货膨胀。所以，他认为减税达不到刺激经济的目的，只会加剧通货膨胀。

2. 主张降低所得税的高额累进税率。他认为税率过高，会抑制生产性投资，并会引起纳税人设法逃避高税负，结果，只会影响生产发展。

3. 反对对生活贫困者实行差额补助金的社会福利政策。

(二) 供应学派税收理论

供应学派是 70 年代兴起于美国的一个资产阶级学派。它强调“供应创造需求”，认为“资本主义提供的给予，其源泉是经济的供应方面。”他们认为，国民生产增长率的主要决定因素，是一个国家中劳动力和资本的配置及其有效使用。企业和个人提供生产要素和进行生产经营活动，都是为了谋取报酬，取得减去纳税以后的实际收入。所以，为