

稅收概論



侯夢蟾 著

中國人民大學出版社

稅收概論

侯夢蟾 著

中國人民大學出版社

税 收 概 论

侯梦麟 著

•

中国人民大学出版社出版

(北京西郊海淀路39号)

中国人民大学出版社印刷厂印刷

(北京鼓楼西大石桥胡同61号)

新华书店北京发行所发行

•

开本：850×1168毫米32开 印张：6.25 插页2

1986年10月第1版 1986年10月第1次印刷

字数：153,000 册数：1—10,000

统一书号：4011·541 定价：1.40元

作 者 的 话

随着我国经济体制改革的深入发展，国营企业“利改税”的普遍推行，税收在国民经济中的地位作用更加重要。加强社会主义税收理论建设是刻不容缓的。为此，税收理论单设一门课程的必要性也提到日程上来。本书就是适应高等院校财政、税收专业教学需要而编写的。本书对社会主义税收理论有关问题的论述只是探索性的。由于笔者水平有限，时间也不允许作过细地推敲，因此本书从内容到观点存在疏漏和错误是意料之中的。现在把它公之于众，也是希望能够得到更多读者和专家的批评指正。只要能为我国社会主义税收理论建设铺一块那怕很粗糙的石头，本书的目的就算达到了。

社会主义税收理论很多方面都要以有计划商品经济条件下的经济体制为立论的基础。尤其是价格体制及企业资金支配权范围和税收的关系最为密切。我国经济体制改革正在深入发展。虽然总的目标模式是清楚的，但具体形式，特别是经济体制有关子系统的具体形式，还有待从改革实践中不断总结。因此，就难免存在本书付梓后有关立论不完全符合经济体制改革的实践的情况。这也只好俟之将来再修改时来补救了。

目 录

第一章 税收的本质.....	1
第一节 税收是个分配范畴	1
第二节 税收的形式特征	8
第三节 税收的要素	13
第四节 税收的社会特殊性	21
第二章 税收的起源和发展.....	29
第一节 税收的起源问题	29
第二节 税收的发展	36
第三节 社会主义社会税收存在的客观必然性	43
第三章 税收的作用.....	52
第一节 集中收入是税收的基本职能和作用	52
第二节 税收是一个重要的经济杠杆	54
第三节 税收调节经济作用的表现	59
第四节 税收信息和税收监督	70 ✓
第四章 税收的分类.....	75
第一节 税收分类的依据	75
第二节 商品流转的课税	79
第三节 增值的课税	85
第四节 收益的课税	90
第五节 财产课税和行为课税	94
第六节 消费支出课税问题	98
第五章 税制结构.....	102
第一节 税制结构与经济结构.....	102
第二节 税收在社会再生产过程中的分布.....	109

第三节	税制结构合理化的基本要求	113
第四节	我国社会主义税制结构的建立和发展	120
第六章	税收负担原则和税率设计	128
第一节	税收负担的总水平	128
第二节	税收负担的平衡问题	133
第三节	税率设计	139
第四节	国营企业税后利润的调节问题	146
第五节	我国农民的农业税负担问题	151
第六节	税收的减免问题	157
第七章	社会主义税负转移和转嫁问题	161
第一节	问题的提出和解决问题的方法	161
第二节	资本主义国家税收转嫁学说简介	166
第三节	我国社会主义税收在总体上不存在转嫁问题	170
第四节	社会主义税负转移和转嫁的具体条件	175
第八章	税收的国际关系	181
第一节	进口关税的国际关系	181
第二节	所得课税的国际关系	185
第三节	涉外所得税的政策原则	190

第一章 税收的本质

第一节 税收是个分配范畴

割释税收本质的方法

税收是一个分配范畴，而且是一个历史范畴。税收从它产生以后，已经经历了不同生产方式的社会。奴隶社会、封建社会、资本主义社会都存在税收。社会主义社会也存在税收。社会主义社会税收这个概念就是从旧社会沿用下来的。社会主义税收，一方面是保留了旧的形式，另一方面又渗透了社会主义生产关系的新内容。因此，社会主义税收的本质也和其他许多经济范畴如利润、工资、利息等一样，通常总是要从两个方面来割释。一方面是，税收作为经济范畴区别于其他经济范畴的特殊性质，即构成税收内涵的基本属性，而舍象了不同社会税收所体现的生产关系的本质差别。另一方面是，不同社会制度下税收的社会特殊性，具体说主要是社会主义税收和资本主义税收的本质区别。社会主义税收的本质就是上述作为经济范畴的基本属性和作为生产关系的社会特殊性的统一。不过作为税收的一般，即不同社会税收的共性，首先需要割释的是前一方面的问题，即税收概念内涵的质的规定性。本章的前三节主要是说明头一个问题，第四节说明后一个问题。

税收范畴的最基本属性

什么是税收？概括地说，税收就是国家为满足一般的社会共同需要，按事先确定的对象和比例，对社会剩余产品所进行的

强制、无偿的分配。因此，税收范畴的最基本属性是社会产品的分配。为了从最本质方面理解税收的性质，首先需要对社会产品的一般分配过程以及税收在这一分配过程中的地位作简要地说明。我们知道，社会的再生产过程，在自给自足的自然经济条件下，是由生产、分配和消费等环节构成的，而在商品经济条件下，中间多一个交换环节。不论什么社会，从社会再生产过程看，分配总是处于生产和消费之间的中介地位。社会产品只有经过分配，才能最后进入消费，再生产才算最后实现。不同的是，在自然经济条件下，分配既是解决社会成员对社会产品量的需要，同时也是解决对社会产品质的需要，质和量的解决是统一在分配过程之中。而在商品经济的条件下，上述分配过程分解为二：一是专门解决社会产品价值量的分割，一是专门解决使用价值的转移，后者就成为交换。社会成员要满足消费的需要，首先要取得无差别的以货币或一般价值形态为代表的社会产品价值量，然后再去交换所需要的使用价值。因此，在商品经济条件下，分配就是专门指社会产品价值量的分割，即只解决社会产品归谁占有和支配以及占有和支配多少的问题。

社会产品价值量的分割最终总是以社会产品最后进入消费（包括生产的消费）为目的的。社会产品按最后用途来划分，概括地说可以分为补偿、积累和消费三个部分。补偿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。积累是以社会财富的形式用于社会扩大再生产的追加部分，包括生产性积累和非生产性的积累。它是社会发展和进步的物质前提。消费，一部分是劳动者及其家属的个人消费，另一部分是社会消费。它也是社会再生产赖以进行的内在的和外在的前提条件。但是社会产品最终分为补偿、积累和消费并不是停留在观念上的，从实践的角度说，必须最后落实到具体单位和个人。这就需要经过一系列的分配过程。首先看补偿部分，即社会产品中C

的价值部分。这部分价值既然是用于弥补生产过程中的生产资料的消耗，那么在一般情况下，这部分价值的分配是在生产单位内部进行的，即生产单位直接从所生产的社会产品价值中扣除归生产者自己支配使用。当然，这并不排斥这部分补偿基金也可以通过信用等形式在生产单位之间的调剂使用，也不排斥个别情况下的补偿如特大自然灾害损失的重建要通过社会再分配来解决。再看劳动者个人及其家属的消费部分，即社会产品中 V 的价值部分。在商品经济的条件下，这部分价值或者是通过劳动报酬形式由生产单位分配给劳动者个人，或者是由劳动者直接从他所生产和实现的社会产品价值中扣除。因此，这部分价值的分配，一般地说也是在生产者内部进行的。社会产品扣除了上述 $C+V$ 两部分价值之后，剩余部分就是剩余产品的价值即 M 部分。这部分 M 价值的最终用途不是用于积累就是用于一般社会消费。就积累部分来说，除一部分可以在原生产单位直接进行外，大部分要在地区之间、部门之间、单位之间进行再分配来解决。就社会消费部分来说，由于社会文教、行政管理等非物质生产部门是不直接从事物质生产的，它们的消费需要更是只能通过社会的再分配来解决。既然积累和社会消费的大部分需要通过再分配来解决，那么社会产品 M 价值的大部分必然需要有一个集中的过程，先集中起来，然后再分配到各单位，最后才能用于积累和社会消费。社会产品价值的这种集中性分配尽管存在不同渠道，如资本主义条件下的银行信用以及证券市场等，但相当部分，特别是社会消费部分是必须由国家来进行则是无疑的。在社会主义公有制的有计划的商品经济条件下，由国家进行这种集中性的分配更是占重要地位。不仅社会消费、非生产积累的主要部分要通过国家集中分配，而且扩大再生产的积累，主要是基本建设投资的大部分也要通过国家集中分配。这种以国家为主体所进行的社会产品集中性的分配就构成财政。财政分配就其过程来看又分解为两个阶段，

一是收入阶段，一是支出阶段。税收就是财政收入的一种最主要形式。从上面所说可以看到，税收作为一个分配范畴，最本质的属性就是，国家为满足一般的社会需要对社会剩余产品所进行的一种社会扣除。至于税收的形式特征以及财政收入为什么要采取税收形式，在以后各节还要进一步剖释。

从社会扣除的角度认识税收本质的重要意义

明确税收的基本属性及其在整个社会产品分配中的地位是很重要的。

首先，从税收的最后用途来看，它是维持社会存在和保证社会发展绝对必需的。

只有从社会扣除的角度来认识税收的性质，才能从理论上高屋建瓴正确认识税收的重要性。特别是对社会主义税收的认识更是如此。马克思在《哥达纲领批判》中，对拉萨尔的“不折不扣劳动所得”批判时曾对社会主义社会产品的分配作了一个著名的科学概括。马克思指出：“如果我们把‘劳动所得，这个用语首先理解为劳动的产品，那末集体的劳动所得就是社会总产品。现在从它里面应该扣除：第一，用来补偿消费掉的生产资料的部分。第二，用来扩大生产的追加部分。第三，用来应付不幸事故、自然灾害等的后备基金或保险基金。……剩下的总产品中的其他部分是用来作为消费资料的。在把这部分进行个人分配之前，还得从里面扣除：第一，和生产没有关系的一般管理费用。……第二，用来满足共同需要的部分，如学校、保健设施等。……第三，为丧失劳动能力的人等等设立的基金。”^①马克思当时没有预见到在特定情况下国防费用的需要。但从现阶段社会主义社会发展的情况看，只要世界上还存在帝国主义和霸权主义，国防费用是绝对必需的，而且少了还不行。在社会主义条件下，上述马克思所指出的社会总产品在按劳分配之前所作的各项扣除，除补偿基金

① 《马克思恩格斯选集》第3卷，第9—10页。

外，相当大部分都是需要由国家来集中进行的。社会主义税收存在的必要性，首先就要从满足社会共同需要的角度去理解。从这个意义上说，税收也可以说就是社会维持费用和发展费用的筹集形式。即使在阶级社会里，税收的用途归根到底是有利于统治阶级的利益的，也不能因此就否定社会一般需要的客观存在。应该看到，在社会主义社会化大生产的条件下，每个生产者，不论是集体还是个体，从生产、交换到其他经济活动都需要一系列的外部条件。从直接的能源、交通、通讯、环保等到间接的科学、教育、卫生以至于上层的文化、艺术、国家机器等，缺一不可。而要保证这些事业的发展就需要庞大的费用和投资。因此，从微观角度来说，作为社会成员的生产者负担国家税收，实际上也是维持他本身的存在与发展的需要。生产者以自己创造的社会产品价值的相应部分向国家交纳税收绝不是额外的负担。在经济体制改革过程中，有一些单位和个人往往把由社会提供条件而创造的剩余产品看成完全是自己劳动的成果而不愿负担国家的税收，甚至自觉和不自觉地偷漏税，这是完全错误的。反过来，从税务部门来说，在执行税收政策时，如果没有真正把社会主义税收看成是一种必要的社会扣除，只强调在征税问题上要反对单纯的“仁政”观点，也是不正确的。因为在社会主义条件下，税收用于社会的公共需要是名符其实的，不是带引号的。对纳税人来说，税收负担的多少实际上是正确处理集中与分散、宏观与微观、整体与局部的关系问题，而不是什么“仁政”不“仁政”的问题。

其次，明确税收在社会产品分配中的地位，我们可以看到，从社会产品的价值构成看，税收所代表的社会产品价值归根到底是M部分。不管不同社会税收的具体对象和课征方法如何多样和差别，税收的价值实体只能是剩余产品这一点则是共同的。马克思曾经说过：“在任何社会生产（例如，自然形成的印度公社，或秘鲁人的较多是人为发展的共产主义）中，总是能够**区分**出劳

动的两个部分，一个部分的产品直接由生产者及其家属用于个人的消费，另一部分即始终是剩余劳动的那个部分的产品，总是用来满足一般的社会需要，而不问这种剩余产品怎样分配，也不问谁执行这种社会需要的代表的职能”。^①明确税收的价值实体是剩余产品，对于理解税收的产生和存在的条件是极为重要的。因为只有当社会生产力发展到存在剩余产品的时候，税收才可能产生。同时，也只有明确税收的价值实体是剩余产品，才能正确认识和处理税收和促进生产提高经济效益的关系，才能正确地贯彻税收的原则和政策。因为只有生产发展了，经济效益提高了，社会的剩余产品多了，税收的增长才有坚实的基础。

第二节 税收的形式特征

税收范畴第二层次的基本属性

上一节我们是从最一般的意义上说明税收的最基本性质，但还没有解决税收范畴本质的全部问题。上面我们提出过税收

是财政收入的主要形式。如果从税收所代表的社会产品价值来看，它和其他财政收入一样，在质上是无差别的。税收作为特定的财政收入形式和其他财政收入形式如国营企业上交利润、公债收入、发行货币等所以存在区别，就在于税收的形式特征和其他财政收入的形式特征是不同的。因此，要解决税收范畴的性质问题，还要进行第二个层次的剖释，即还要进一步从税收的形式特征来说明。构成税收范畴的形式特征，通常概括为强制性、无偿性和固定性。税收的这三个形式特征是从上述税收的基本性质派生出来的。也就是说，国家为了满足社会的公共需要而参与社会产品的分配，在国家不直接占有生产资料直接从事生产的条件下，只能

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷，第992—993页。

采取强制、无偿和固定的形式。

税收的强制性

所谓强制性是指税收这种分配是以国家的政治权力为直接依据的，而不是以生产资料直接所有权为依据的。我们知道，社会产品的分配和交换不一样。交换是解决具体的使用价值问题，而在价值量上一般不存在此得彼失的问题。除非不等价交换，交换双方的利益本质上是均等的，不存在国家强制的问题。社会产品的分配则不同。分配是解决社会产品价值量归谁占有归谁支配以及占有多少支配多少的问题。分配的结果要发生社会产品所有权、占有权或支配权的单方面转移。就分配过程本身来看，一方之所得即是另一方之所失。这就决定了社会产品分配的实现总是要依据一定的权力，或是依据生产资料的所有权，或是依据作为经济基础上层的政治强制权。例如，从资本主义社会来说，依据资本的所有权，可以取得利润、利息的收入，依据土地的所有权，可以取得地租的收入，而国家作为阶级统治的机器则可以依据政治权力取得财政收入，即通过国家的政治权力把私人占有的社会产品的一部分变为国家所有。税收就是国家以政治权力为依据所进行的一种分配。恩格斯曾经指出过：“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。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。”^①这就是说，国家征税的直接依据可以是政治权力而不必是生产资料的直接所有权。国家征税是不受生产资料直接所有权归属的限制的。国家征税权对不同所有者都是可以行使的。税收强制性的具体表现就是国家以法律形式颁布税

^① 《马克思恩格斯全集》第2卷，第615页。

收制度和法令，纳税人必须依法纳税。不论何种社会，税收之所以成为财政收入的强有力的形式，就在于它有法律保证。需要说明的是，我们说国家征税是直接依据国家的政治权力，并不是说国家政治权力可以脱离经济关系而为所欲为。从政治是经济的集中表现这个意义上说，国家本身也是一定经济关系的产物，国家也是反映经济关系的一个经济主体。既然如此，政治权力就必须按照客观经济发展的要求来起作用。我们这里说的税收强制性的形式特征只是说明国家征税的直接依据问题，即国家征税是以生产资料直接所有者身分进行的呢，还是以超越生产资料直接所有者的政治权力身分进行的。这样说并不意味着税收是人们意志决定的，并不否定税收本身是一种经济关系。有一种观点认为，国家征税的依据不是政治权力而是国家主权。但是国家主权的行使又是依据什么呢？在国家不是生产资料直接所有者的情况下，难道能离开政治权力吗？马克思指出：“在我们面前有两种权力：一种是财产权力，也就是所有者的权力，另一种是政治权力，即国家的权力。”^①在财产私有条件下，国家征税既然不是依据财产的直接所有权，就只能依据国家的政治权力，这是很明白的。在历史上国家对生产资料的占有关系存在两种情况：国家不直接占有生产资料和国家对生产资料有直接的所有权。由于国家政治权力可以凌驾于财产权力之上，因而不论哪种情况，国家征税权的直接依据都可以看成是政治权力。不同的是，前者只依据政治权力，而后者则是生产资料所有权和政治权力结合在一起。

既然税收强制性的含义只是指国家征税在形式上是以什么为依据的问题，就不能把强制性作庸俗的解释：国家和纳税人是不是剥削被剥削关系，纳税人向国家纳税是自愿的还是被迫的，等等。即使在资本主义国家里，国家征税是劳动人民的沉重负担，

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，第170页。

是对资本家私有财产的侵犯，而不是出于纳税人的自愿，也不能以此来解释税收的强制性。明确这一点对于理解社会主义税收范畴的性质是非常重要的。有一种观点认为，在社会主义社会，国家和人民的利益是根本一致的，不存在剥削被剥削关系，人民向国家交税不存在强制与被强制的问题，因此，社会主义税收是人民性而不是强制性。这就是把作为税收一般形式上的特征和不同社会制度下税收所体现的生产关系这两种不同性质的问题混淆了。

我们说社会主义税收形式特征之一也包括强制性，首先是指国家征税形式上也是以政治权力的身分出现的，而不是以生产资料直接所有者身分出现的。税收形式所以区别于国营企业利润上交形式，其根本标志也就在这里。这个问题对集体或个体经济来说是清楚的，容易理解的。需要说明的是，在社会主义全民所有制内部如何正确理解国家对国营企业征税的依据问题。应该指出，在社会主义全民所有制内部，在所有权和管理权分离的条件下，国营企业是自主经营、自负盈亏的经济实体。在这种情况下，国家对国营企业征税，首先应该承认，在形式上也是以政治权力的身分出现的。但是这绝不等于和国家作为生产资料全民所有总代表的地位完全割裂开。事实上，在全民所有制内部，国家的税收政策、税制结构、税率高低以及征收管理办法等方面都是不可能脱离全民所有制特点的。例如在国营企业纯收入中，税占多少，利占多少，所以不存在不可逾越的界限；在经济管理体制改革中，利（上交利润形式）所以可以改税，归根到底还是要从全民所有制的特点来考虑问题的。在推行利改税过程中，利润调节税所以可以根据不同企业的盈利水平和留利需要量的差别来分别确定，一户一率，也是和全民所有制特点直接联系的。利润调节税形式上是税，但又带有利润分成制度的某些特点，不能说和生产资料全民所有没有关系。严格地说，在全民所有制内部，国家既是以政治权力身分参与分配，同时又是以生产资料所有者身

分参与分配。因此，对社会主义全民所有制内部税收强制性绝不能作简单化和绝对化的理解，否则也会得出歪曲的结论。

税收的无偿性

税收的无偿性是指国家取得税收收入既不需要偿还，也不需要向纳税人付出任何代价，即列宁所说的：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^① 税收的无偿性形式特征是对具体纳税人说的。就这一点而论，税收和国债收入、货币发行以及规费收入等是明显不同的。国家发行公债，国家是作为债务人对债券持有者具有直接的偿还关系。国家发行货币，在货币流通量最低余额的限度内，虽然事实上是无需偿还的，但货币的发行也总是意味着国家对现钞持有者的负债。规费收入则是以国家机关为居民提供某种服务为前提的，因而不是纯粹意义上的无偿性。类似的问题应该提出的还有，国家针对国营企业占用国家资金所征收的收入是“税”还是“费”的问题。应该说从实践的角度看，叫“资金税”还是叫“资金占用费”并没有什么不可逾越的界限。如果说两者有区别主要也是从形式上的有偿性和无偿性的角度来说的。如果叫“资金占用费”，在这里国家则是以生产资料所有者的身分出现的，即以国家向企业拨付投资为前提的。就这一点而论，它和税收的无偿性的前提条件是不一样的。因而“资金占用费”只适用于国营企业而对非全民所有的企业就不适用。如果国家对国营企业收取的这部分收入叫“资金税”而不叫“资金占用费”，那么它就相当于财产税。在这里，至少在形式上国家也是以政治权力身分出现的，而不单是以投资者的身分出现的。正因为如此，“资金税”从名称来说，既适用于国营企业，也适用于非全民所有制企业。

应该强调指出的是，社会主义税收也具有无偿性的特征是直

^① 《列宁全集》第32卷，第275页。

观地对具体纳税人来说的，绝不能把它和社会主义税收“取之于民，用之于民”这种阶级本质意义上的返还性对立起来。有一种观点认为，社会主义税收具有马克思所说的“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”^①的性质，因而不是无偿的。这也是把两种不同性质的问题混同了，即把作为税收范畴的一般形式特征问题混同于税收的社会区别问题。

税收的固定性

税收的固定性形式特征是指国家通过法律形式事先规定对什么征税以及征收比例。税收的固定性特征既是税收区别于其他财政收入的重要标志，也是国家取得财政收入的可靠保证。因此，在强制、无偿的前提下，固定性也可以说是税收的最重要的形式特征。离开固定性特征，税也就不成其为税了。税收的固定性首先意味着作为课税对象的各种收入、财产或有关行为是经常、普遍存在的，而且一经国家法律事先规定作为课税对象，就连续有效。税收的固定性还意味课税对象和征收额度之间的量的关系是有固定限度的。从这个意义上说，税收的固定性特征就包含时间上的连续性和征收比例上的限度性。税收的这种固定性，对纳税人来说比较容易接受，对国家来说可以保证财政收入的稳定。在社会主义国家里，税收所以是正确处理国家、企业及个人之间的分配关系的重要形式，并成为调节经济的有力杠杆，实际上都是和税收的固定性特征直接联系的。离开了税收的固定性特征，税收的作用以至税收征收管理中的各种问题也就无从谈起了。在经济体制改革过程中，有的地方曾经试图抛弃税收的依率计征而采取按绝对额包干的办法，实际上就是否定了税收的固定性特征，从而也就否定了税收形式。

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，第10页。