

现代税收论

XIANDAI
SHUISHOU
LUN

● 李国淮 著

● 广西人民出版社



现代税收论

李国淮 著

广西人民出版社

(桂)新登字 01 号

责任编辑 董苏煌

责任校对 覃 俭

现代税收论

李国淮 著

广西人民出版社出版发行

(邮政编码:530021

南宁市河堤路 14 号)

850 毫米×1168 毫米 1/32

12.875 印张 310 千字

广西财经学校印刷厂印刷

1998 年 5 月第 1 版

1998 年 5 月第 1 次印刷

印数 1—1000 册

ISBN 7-219-03722-8/F·403

定价: 25 元

序 言

李国淮副校长长期从事税收理论教学和研究工作，成果颇丰。现在由其独立潜心研究的专著《现代税收论》问世了，我为它的出版而高兴。首先，作为学校领导人之一，负责教学和行政管理，工作十分繁忙，在这种情况下写作一本30多万字的税收理论专著，实属不易；其次，在我国税收理论研究没有比较成熟的理论基础和科学完整的研究参考资料条件下，能撰写出一部具有中国特色的税收理论专著更是难能可贵。

阅读了本专著后，使我感受致深、体会颇多的，主要有以下几个方面：

第一，本书是一部专门研究建设有中国特色税收理论体系的专著。我国对税收理论的研究起点低、起步晚，加上经济体制和经济增长方式正在转变过程中，客观上也限制了理论研究的条件，目前仍属初起与探索阶段，距离建立具有中国特色的、科学的、完整的税收理论体系还有很大差距，仍需付出长时间的艰苦探索。作者对此进行了深入的研究和大胆尝试，这不仅表现了他的学术研究勇气，而且对建设有中国特色的科学的税收理论体系有了实质性的进展，表现出研究的超前性，这就值得可喜可贺！

第二，本专著在吸取国内外研究精华的基础上，以社会主义市场经济理论为指导，以税收分配规律为红线，从理论和实践相

结合的高度,有针对性、比较全面系统地研究了改革开放以来税收理论建设,税制改革中的热点。诸如对税收分配依据、税收分配规律、税收作用机制、税负转嫁、税制结构理论、我国税制建设实践的评价、税收分配与法制建设等进行了开拓性的研究,阐述了作者自己的独到见解以及具有创新意义的学术观点。全书主要研究了五个方面的问题:一是完整深入地研究了税收的基本原理,包括税收含义的理论界定、税收产生与发展的历史、税收特征、税收与政府的关系。二是从税收与经济的关系角度,集中研究了税收效应问题,包括税收的作用机制和机理分析、税收转嫁与归宿、税收的经济影响。三是系统地研究了税收制度理论,包括税收原则,税收制度的内容、历史沿革、法律关系,税制类型、结构、模式和课税体系。四是依据国际惯例,系统地研究了税收国际关系理论和税式支出理论。五是深入研究了税收的征收管理理论,包括税收管理体制、征收管理制度、税收行政司法制度、税务代理制等。作者对这些理论问题的研究都是通过对国内外大量资料数据的分析与提炼进行的,从范围上和深度上均下了很大的苦功,不失为一本高水平和大份量的专著。

第三,改变了就税收论税收的传统研究方法,把税收分配规律纳入社会分配规律整体运行中进行研究。本专著的独到之处在于:

一是理论体系的完整性和系统性。迄今为止,国内税收理论研究的成果,包括一些理论专著,大多限于税收的职能作用、税制结构、税收制度、税收政策等方面,而本专著的研究内容已经扩展到税收的经济影响机理、税式支出、税务代理等方面的系统分析与研究,表现出该体系的完整性和系统性。

二是立论的科学性和观点的新颖性。社会主义市场经济条件下的税收实践要求用现代税收理论作指导。《现代税收论》正是适应这一时代使命而立论的,从其理论的完整性和系统性特点来看,充分说明了其立论的科学性;再从它的数据分析、理论阐述上,表现得

相当达理。例如关于税收的职能作用问题，作者冲破了传统的研究方法，从多层面去探讨了税收的作用机理问题。再说，本专著的观点不仅非常鲜明、正确，而且新颖。例如征税依据的现代观点、税收的职能和调控机制的认识、税收的原则和负担的观点、税收的管理制度、国际关系等方面的观点不仅经受住历史的检验，证明其科学、正确，而且新颖、反映了时代主题。

三是理论的创新性。本专著不是就税收而论税收，而是将税收理论置于整个社会主义市场经济理论大范畴中去探索、去分析，紧紧围绕着社会主义市场经济这一时代主题，探索具有中国特色的税收理论体系，如建立适应社会主义市场经济要求的税收五原则、税负转嫁与归宿及其效应分析、我国税制改革模式的选择、税式支出理论与制度的设想等均具有创新性，其理论水准达到社会主义市场经济条件下的新高度、新水平。

四是理论对税收实务的指导性。本专著各个问题的论述，均是现实税收实务的总结与概括，但这一总结的提高或升华，即本专著的出版，对现实税收征管便会产生极有现实意义的指导作用。这是全书各个理论问题强化的本义，而且表现得非常明显。

五是专著结构的合理性和逻辑性。全书布局合理，层次清楚，逻辑性强，文笔清新，行文流畅，令人信服，予人启迪。

当然，随着社会主义市场经济的发展及其体制的深化转变和完善，本专著所阐述的税收理论体系亦会受到新的税收实践的检验，需要进一步深化和完善。是为序。

广西财政高等专科学校教授 周前海

1998年5月

前言

西方学者对税收理论的研究，萌芽于 15 世纪。因为，自那时起，欧洲的城市逐渐兴起、工商业初见繁荣，人民的经济活动范围日趋广阔，人们对国家财政、税收问题的思考，在广度和深度上都有所突破。尽管当时学者们关于税收问题的论述，远不能称之为系统的税收理论，但却为近现代税收学说的建立和发展奠定了基础。以亚当·斯密、李嘉图和萨伊为代表的古典经济学派广泛吸取了前人的思想精华，提出了反映新兴产业资产阶级要求的税收本质观、税收原则观、税制体系设想，并分析了税收负担的转嫁与归宿及其对社会各阶级利益的影响，从而建立起了资产阶级古典学派的税收学体系。亚当·斯密的理论巨著《国富论》是西方税收理论体系建立的标志。

从此以后，西方的经济学家们对税收理论问题进行了广泛的研究。尤其是到了 19 世纪末 20 世纪初，西方经济学家们广泛运用现代经济学方法来研究税收问题，为税收学说的发展开辟了广阔的空间和天地。从凯恩斯革命到供给学派的“反革命”，出现了一个又一个的西方经济学派。在他们的理论体系和政策措施中，或多或少都涉及到税收问题。这些经济学派所提出的税收观点，一方面促进了当代西方税收理论的繁荣；另一方面也为政府征税决策提供了丰富的备选方案。

纵观西方税收理论的发展，我们在感叹之余不难从中获取有益的启迪。毋庸讳言，税收政策中的诸多因素属于政治范畴，要体现阶级和国家的意志。但也不可否认，在各国税制的发展过程中，还存在着独立于政治之外，符合税制自身发展客观规律的制度性、技术性的因素。这些因素反映了现代市场经济对税收制度的必然要求，都可以为任何实行市场经济体制的国家所借鉴，中国也不例外。

中国是一个文明古国。中国立国已有四千余年，有文字记载的历史也有三千余年，经过了几个社会形态。在长达几千年的奴隶社会和封建社会中，出现了一批杰出的理财家和思想家。他们从当时的政治经济实际情况出发，提出了一些财政、赋税建议与措施，为统治阶级出谋划策。尽管他们的赋税思想带有很大的阶级和历史局限性，但其中却不乏深刻而合理的成分。例如，西周时期著名的政治家和理财家周公（姓姬名旦），总结了商纣淫暴贪婪、挥霍无度而导致灭亡的教训，建立了一套有利于巩固周朝统治的典章制度。在贡赋方面，他主张施恩要厚，用民力要平，收租税要轻，不能横征暴敛，竭泽而渔。只有这样，才有利于发展生产，安定人民生活。又例如，春秋前期齐国的宰相管仲主张把税收分为工商税和农业税两类。他说：“租藉者（在工商曰租藉），所以强求也；租税者，所虑而请也（在农曰租税，虑，犹计也；请，求也）”。^① 这里实行的是税收区别对待，农轻于商的原则。对于我国历代政治家和理财学家的税收思想和税收措施，还可以列举很多，由于本书不是探讨赋税发展史问题，因此，不必要都一一列举。

尽管在我国长达几千年的奴隶社会和封建社会中，众多的政治家和理财学家不乏具有科学成分而又深刻的税收思想，但没有

^① 见《管子·国蓄》。

形成较为系统、完整的税收理论体系。

从新中国成立到改革开放前的一段时间里，我国的税收理论研究又是显得那样苍白无力，使税收的实践缺乏必要的理论指导，税收的理论又难以在实践中得到验证。究其原因是多方面的，其中主要原因有二：

一是传统观念对人们认识税收问题的影响。旧中国几千年的税收发展史，是一部对劳动人民残酷剥削和压迫的斑斑血泪史。历史上因税造成家破人亡、妻离子散的事实屡见不鲜；税逼民反，乃至造成政权动摇，改朝换代也非绝无仅有。因而，人民群众对旧中国的苛捐杂税深恶痛绝。在宣传舆论上一直进行着这样一种导向：文学家和文艺家们在其小说中、舞台上、银幕上往往把税收描绘成洪水猛兽，是万恶之源，把税收官员描写成反面人物。时至今日，国民纳税意识淡化，税法观念不强，无不源出于此。在这种传统观念的影响下，税收理论问题的研究缺乏思想基础和群众基础。

二是长期受“非税论”的影响。客观地说，建国前夕和建国初期，我们党和国家对税收是非常重视的。但在政权更替的关键时刻，党和国家对税收的重视主要集中在税收工作本身和税收实践上，来不及将税收实践上升到理论高度进行研究和归纳。社会主义对私改造完成以后，各种形式的社会主义经济成分已占到整个经济的93%，私营经济包括个体经济占不到7%。这种近乎单一成分的经济，再加上经济计划的加强，使税收除了作为简单的敛财手段之外，既没有其他原则需要遵守，也没有其他作用需要发挥了。在理论上，当时受到前苏联“非税论”的影响，认为国家对国有企业征税不发生所有权的转移，是“左口袋”与“右口袋”的关系，主张“以利代税”和“税利合一”，以利润上缴方式代替国家征税。以后，税收制度越改革越简化，税收调控范围越来越窄，调控功能越来越弱。

基于上述原因,加之长期来自“左”的思想干扰,视税收理论研究为“禁区”,人们不可能也不敢涉足于税收理论的系统研究。即使需要进行一些必要的研究时,要么在研究社会主义财政学理论中顺便带上一笔;要么在以阶级斗争为纲的前提下,强调税收作为阶级斗争工具的意义。不仅未能促使对税收理论研究的开展,而且在一定程度上也损害了税收促进经济发展的作用。通过查阅大量的资料表明,我国在改革开放前有关对税收理论问题研究的论文、论著、专著和教科书微乎其微。同时,也缺乏一支数量足、水平高的税收理论研究队伍:传统的税收观误导着人们把税收作为权力的依附物。税收理论研究禁区无法冲破,随心所欲地支配税收,武断、粗暴对待税收成为当时的一种社会时尚。

改革开放给税收理论研究带来了百花齐放的春天,出现了百花吐艳、万木争荣的喜人局面。人们敢于冲破一些理论研究的禁区,还税收经济理论作为经济学理论的重要组成部分的本来面目,确立了税收理论研究的地位和作用,使我国税收理论建设有了相当的发展。一些财经类学术刊物不断登载有关税收学科建设方面的论文,各种税收论著层出不穷,形成各种不同的学术观点,并取得了一大批有价值的理论研究成果,繁荣和发展了我国税收理论与税收学科建设。我们为此而感到欣慰和鼓舞。尤其是随着社会主义市场经济体制的逐步确立,税收理论的研究产生了一个质的飞跃。

但是,由于我国税收理论研究起点低、起步晚,加上人们对客观事物规律性的掌握仍需要一个较长的认识过程和理论探索过程。因此,要建立具有中国特色的、科学的、完整的税收理论体系仍需付出长时间的艰苦探索。

基于上述原因,本书书名不敢冠之为《税收经济学》或《税收学》,而将其定名为《现代税收论》可能更为贴切一些。本书主要是研究我国80年代以来税收理论问题,所以将书名冠之以

“现代”二字。作者只希望通过本书研究和探讨税收理论中的几个问题，而远不是系统税收理论的全部。作者更希望通过本书总结自己多年来的研究体会并引起同行们的共鸣，为繁荣我国税收理论研究尽一份微薄之力。我国社会主义市场经济尚属初建阶段，随着市场经济发育程度的不断提高，税收对经济和社会发展的影响越来越大，这就要求我们从理论上作出分析和回答，以便采取正确的税收政策，促进市场经济的健康发展。本书正是想在这一方面作出一些努力，以达到繁荣我国税收理论研究，为政府进行税收决策提供理论依据之目的。

在本书的写作过程中，得到了同行们的大力支持，也参考了国内外有关文献、著作、论文和资料，吸取了不少学者的研究成果，在此一并表示由衷的谢意！我还要感谢广西人民出版社经济编辑室董苏煌主任，他作为责任编辑，为本书的出版付出了辛勤的劳动。

由于作者能力和水平所限，写作匆忙，书中的缺点和不足在所难免，敬请广大读者批评赐教。作者将在听取各方面意见和进一步研究的基础上再作充实和修改。本人愿与税收理论界的广大同仁们共同努力，为开创我国税收理论建设全面丰收的未来而努力奋斗。

作 者

1998年5月

目 录

序 言	(1)
前 言	(1)

1 绪 论

1.1 税收的一般概念	(1)
1.1.1 对税收含义的理论界定	(1)
1.1.2 对税收含义的进一步理解	(4)
1.2 税收与政府的关系	(8)
1.2.1 税收是政府机器的经济基础	(8)
1.2.2 政府征税依据理论种种	(9)
1.2.3 政府征税依据的现代观点：市场失灵与公共品 或劳务的提供	(11)
1.2.4 政府征税依据的现代观点：税收是对公共品或 劳务成本的补偿	(13)
1.3 税收要素构成理论	(15)

1.3.1	课税对象·····	(15)
1.3.2	纳税人·····	(17)
1.3.3	税率·····	(19)
1.4	税收的形式特征·····	(26)
1.4.1	税收的强制性·····	(27)
1.4.2	税收的无偿性·····	(30)
1.4.3	税收的固定性·····	(32)
1.5	税收的社会特征·····	(35)

2 税收产生与发展的历史考察

2.1	税收产生和存在的一般前提条件·····	(39)
2.1.1	社会公共需要是税收产生和存在的 社会前提·····	(40)
2.1.2	广泛的剩余产品生产是税收产生和 存在的物质前提·····	(41)
2.1.3	财产私有制度是税收产生和存在的 经济条件·····	(43)
2.1.4	国家公共权力是税收产生和存在的 政治条件·····	(44)
2.2	税收产生的历史考察·····	(46)
2.2.1	我国税收的雏型阶段——贡、助、彻·····	(47)
2.2.2	我国税收的成熟阶段——初税亩·····	(47)
2.3	税收发展的历史考察（上）·····	(48)
2.3.1	奴隶社会的税收·····	(48)
2.3.2	封建社会的税收·····	(49)
2.3.3	资本主义社会的税收·····	(50)

2.3.4	旧中国半殖民地半封建社会的税收·····	(52)
2.4	税收发展的历史考察(下)·····	(55)
2.4.1	税收法制的发展变化·····	(55)
2.4.2	国家课税范围的发展变化·····	(55)
2.4.3	税制结构的发展变化·····	(56)
2.4.4	税收形态的发展变化·····	(56)

3 税收的职能及其调控作用机制

3.1	税收的职能·····	(57)
3.1.1	税收的财政职能·····	(59)
3.1.2	税收的经济职能·····	(60)
3.1.3	税收的监督管理职能·····	(61)
3.2	税收调控的作用机制·····	(63)
3.2.1	税收对平衡社会总供给与总需求的 调控作用·····	(65)
3.2.2	税收对经济运行实行调控,以保证实现 宏观管理和微观搞活的有机结合的作用·····	(66)
3.2.3	税收对国民收入分配实行调控,以实现 社会公平分配的作用·····	(67)
3.2.4	税收对特定的经济或社会活动进行 调控的作用·····	(68)
3.3	税收经济杠杆在税收调控过程中的运用·····	(68)
3.3.1	税收经济杠杆的概念·····	(68)
3.3.2	税收经济杠杆的特点·····	(69)
3.3.3	税收经济杠杆的运用方式·····	(70)
3.4	税收调控机制的局限性·····	(71)

3.4.1	税收调控的范围和力度在市场经济条件下 受到严格的界定·····	(72)
3.4.2	税收调控作用的发挥要受到财政收入的制约·····	(73)
3.4.3	税收调控不宜作为短期调控手段·····	(73)
3.4.4	税收调控具有时滞性·····	(73)
3.5	税收调控与其他调控手段的综合运用·····	(74)
3.5.1	调控手段的种类·····	(74)
3.5.2	不同调控手段的综合运用·····	(74)
3.6	社会主义市场经济条件下的税收作用·····	(76)
3.6.1	为国家财政及时足额地取得收入,以增强国家 宏观调控能力·····	(76)
3.6.2	公平税负,鼓励市场公平竞争·····	(79)
3.6.3	贯彻产业政策,调整优化经济结构·····	(79)
3.6.4	调节个人收入差距,实现社会共同富裕·····	(81)
3.6.5	监督社会经济活动,维护正常经济秩序·····	(82)
3.6.6	发展对外经济关系,维护国家权益·····	(84)
3.7	我国现行税制的税收调控作用·····	(85)
3.7.1	我国现行税制下税收调控作用的宏观思考·····	(85)
3.7.2	我国现行税制下各税种调控作用的体现·····	(87)
3.7.3	我国现行税制税收调控作用的不足·····	(90)

4 税收原则理论

4.1	税收原则的概念及意义·····	(93)
4.1.1	税收原则的概念·····	(93)
4.1.2	税收原则的意义·····	(94)
4.1.3	税收原则理论的形成与发展·····	(95)

4.2	西方税收原则：现代观点·····	(98)
4.2.1	效率原则·····	(98)
4.2.2	公平原则·····	(99)
4.2.3	稳定原则·····	(100)
4.3	我国古代税收思想原则的考察·····	(102)
4.3.1	管仲的税收思想·····	(103)
4.3.2	商鞅的税收思想·····	(103)
4.3.3	傅玄的税收思想·····	(104)
4.3.4	刘晏的税收思想·····	(105)
4.3.5	丘浚的税收思想·····	(105)
4.4	我国的社会主义税收原则·····	(107)
4.4.1	国民经济恢复时期的税收原则·····	(107)
4.4.2	社会主义改造时期的税收原则·····	(107)
4.4.3	开始全面建设时期和十年动乱时期的税收 原则·····	(108)
4.4.4	社会主义现代化建设新时期的税收原则·····	(109)
4.4.5	建立适应社会主义市场经济体制要求的税收 原则·····	(110)

5 税收负担理论

5.1	税收负担的一般概念·····	(116)
5.1.1	税收负担的经济含义·····	(116)
5.1.2	研究税收负担的意义·····	(118)
5.1.3	税收负担的分类·····	(120)
5.2	税收负担量度指标体系评析·····	(122)
5.2.1	宏观税负水平的量度指标评析·····	(123)

5.2.2	微观税负水平的量度指标评析	(124)
5.2.3	结构性税负水平的量度指标评析	(125)
5.2.4	合理确定税收负担标准应注意的问题	(127)
5.2.5	对税收负担轻重的正确判断	(128)
5.2.6	正确认识适度的低税与足够的税收收入之间的 辩证关系	(130)
5.2.7	税负偏低对经济增长的消极影响	(131)
5.3	影响税收负担水平的因素分析	(132)
5.3.1	影响宏观税收负担的因素分析	(133)
5.3.2	影响微观税收负担的因素分析	(135)
5.4	税负水平的国际比较分析	(136)
5.5	我国宏观税收负担水平的现状分析	(139)
5.5.1	国内税负比较研究的因素分析	(139)
5.5.2	我国宏观税负水平变化趋势分析	(139)
5.6	税收负担的转嫁与归宿	(143)
5.6.1	税负转嫁与税负归宿的概念	(143)
5.6.2	市场经济中税负转嫁的形式	(145)
5.6.3	税负转嫁的判断标准	(147)
5.6.4	我国税收在总体上是否转嫁	(148)
5.6.5	社会主义市场经济条件下税负转嫁的 客观必然性	(149)
5.6.6	影响税负转嫁的因素分析	(151)
5.6.7	税负转嫁与归宿的效应分析	(157)

6 税收的经济影响

6.1	税收影响经济的机制	(160)
-----	-----------------	-------