

普通高等教育税收类规划教材

马国强 主编

税收概论

中国税务出版社

0.42

编 审 说 明

本书是国家教委“八五”期间普通高等教育税收类规划教材，供普通高等院校税收专业使用，也可供财经院校其他专业使用。

参加本书编写的有：东北财经大学马国强、王春雷，长春税务学院李万甫，扬州大学税务学院周志年。全书由马国强进行总纂定稿。

本书经国家税务总局教材编审委员会审定通过，侯梦蟾和刘心一担任主审。书中如有不妥，请读者批评指正，以便再版时修订。

国家税务总局教材编审委员会

1995年10月24日

目 录

第一章 税收的本质	(1)
第一节 税收的必要性.....	(1)
第二节 税收的根据.....	(5)
第三节 税收的特征.....	(11)
第四节 税收的定义及其说明.....	(15)
第二章 税收的存在形式	(18)
第一节 税收的确立方式.....	(18)
第二节 税收的要素.....	(23)
第三节 税收的种类.....	(31)
第三章 税收的职能与原则	(35)
第一节 税收的职能.....	(35)
第二节 税收的原则及其发展演变.....	(41)
第三节 社会主义市场经济条件下的税收原则.....	(49)
第四章 税收水平	(54)
第一节 税收水平的衡量指标.....	(54)
第二节 税收水平的决定因素.....	(56)
第三节 税收水平的最高限度.....	(62)
第四节 税收水平的国际比较.....	(67)
第五章 税收负担的分配：一般方法	(72)
第一节 税收负担分配依据.....	(72)
第二节 税收负担分配的横向公平.....	(76)

第三节	税收负担分配的纵向公平	(78)
第六章	税收负担的分配：局部调整	(84)
第一节	重复征税及其免除	(84)
第二节	税式支出及其管理	(89)
第三节	避税与反避税	(96)
第七章	税收负担的转嫁与归宿	(104)
第一节	税负转嫁的客观性	(104)
第二节	税负转嫁的制约因素	(108)
第三节	税负转嫁与归宿的局部均衡分析	(115)
第四节	税负转嫁与归宿的一般均衡分析	(126)
第八章	税收与资源配置	(132)
第一节	资源配置效率及其对税收的要求	(132)
第二节	税收的超额负担	(135)
第三节	税收中性与非中性	(137)
第九章	税收与经济稳定	(141)
第一节	经济稳定的目标、条件与政策手段	(141)
第二节	税收在经济稳定中的作用	(144)
第十章	税收与经济增长	(153)
第一节	经济增长及其决定因素	(153)
第二节	税收与储蓄	(155)
第三节	税收与投资	(157)
第十一章	税收的总体结构	(161)
第一节	税制的基本类型	(161)
第二节	税种的分布领域	(165)
第三节	主体税种	(169)
第十二章	商品课税的内部结构	(173)
第一节	商品课税概述	(173)

第二节	国内商品税.....	(176)
第三节	关税.....	(181)
第十三章	所得课税的内部结构.....	(187)
第一节	所得课税概述.....	(187)
第二节	个人所得税.....	(190)
第三节	公司所得税.....	(201)
第四节	社会保险税.....	(209)
第十四章	财产课税的内部结构.....	(213)
第一节	财产课税概述.....	(213)
第二节	一般财产税.....	(216)
第三节	特种财产税.....	(219)
第四节	财产转移税.....	(224)
后记		(228)

第一章 税收的本质

第一节 税收的必要性

税收，中国古代又称税、租税、赋税与捐税，既是一种延续了几千年的财政收入形式，又是现代各国共有的社会经济现象。无论是政府机器的运转，还是人民的生产与生活，都与税收具有密切的联系。

税收的存在，最直观地看是由国家的存在决定的。国家在本质上是公共事务的执行人。公共事务是满足公共需要的活动。所以，从根本上说，税收的存在是由公共需要决定的。

一、社会需要的两个部分：私人需要与公共需要

一切经济活动，都从需要开始。

作为经济范畴，需要是主体对客体的依赖关系。根据主、客体的性质，可将人类的需要分为两个部分：

（一）私人需要

私人需要即家庭或厂商的需要。内容包括：（1）人口或劳动力的再生产。其主体是个人或由个人组成的生活单位，在现代经济学中习惯上称作家庭。客体主要是吃、穿、住、用等生活资料。（2）物质资料的再生产。其主体是生产单位，在现代经济学中习

惯上称作厂商。客体是获取生活资料所必需的各种生产要素。

（二）公共需要

公共需要即社会整体的需要。内容是人口或劳动力再生产与物质资料再生产共同外部条件的再生产。其主体是整个社会的生活单位与生产单位，客体是生活与生产的共同外部条件，具体包括社会和平、社会秩序、公共工程与公共事业，在以社会化大生产为基础的商品经济条件下，还包括国民经济的合比例发展。

公共需要同私人需要相比，具有两个方面的特性：

1. 主体的集合性

公共需要的主体既不是社会中的某个人，也不是某个生活单位和生产单位，而是社会整体。即便在存在经济利益对立关系的社会也是如此。列宁说过：“在劳动农民那里，同地主有某种，有一些，有 a/n 的共同性。”^① 通常所说的公共需要，就是社会整体的需要。

2. 客体的不可分性

公共需要的客体不能分成不同的份额并将每个份额划归不同的人所有。这种不可分性在消费方面表现为非竞争性，如一条并不拥挤的大街，张三行走不妨碍李四行走，李四行走不妨碍王五行走；在供给方面表现为非排他性，如国防为北京的天安门广场提供和平，并不能排除为沈阳的红旗广场提供同样的和平，法律规范着东单地区的社会秩序，并不能排除给西单地区带来同样的效应。

二、社会活动的两种形式：私人事务与公共事务

需要的存在决定了满足需要的活动的存在。需要的性质不同

^① 《列宁全集》第1卷，第52页。

决定了满足需要的活动的形式也不同。与社会需要分为私人需要与公共需要相适应，整个社会活动也分为私人事务与公共事务两部分。

私人事务是满足私人需要的社会活动。其内容包括两个方面：

- (1) 生活资料的生产活动。其目的是满足家庭对生活资料的需要。
- (2) 生产要素的供给活动。其目的是满足厂商对生产要素的需要。

私人事务的執行者，一般为家庭与厂商，在现代经济学中习惯上称作私人部门。其中，家庭的职能是消费生活资料，同时为厂商提供生产要素。厂商的职能是消费生产资料，由此为家庭提供生活资料。

公共事务是满足公共需要的社会活动。其内容主要是提供生活与生产的共同外部条件，具体包括国防事务、法律事务以及兴建公共工程和举办公共事业，在以社会化大生产为基础的商品经济条件下，还包括对国民经济进行的调节与控制。

公共事务的執行者，既不可能是某个家庭，也不可能是某个厂商。原因在于：家庭或厂商都属于民间经济主体，一方面不具有至高无上的权威，一方面又具有独立的经济利益。由家庭或厂商提供生活和生产的共同外部条件，必须并且只能采取收费的形式弥补所发生的各种费用。但由于生活和生产的共同外部条件在供给方面具有非排他性，消费者即使不付费也可享受这些条件。即所谓“免费搭车”。这使家庭或厂商用收费的形式弥补费用支出不具有可行性。同时，生活和生产的共同外部条件在消费方面又具有非竞争性，在有可能排除的情况下，将消费者排除在外也不符合“效率”的要求。即所谓“一个羊是放，两个羊也是放”。因此，公共事务的執行者，只能是国家或政府，在现代经济学中习惯上称作公共部门。

三、资源配置与税收

经济学中所说的资源包括土地、资本与劳力。它是生产的基本要素。私人部门执行私人事务要占有和支配一部分经济资源，国家执行公共事务也要占有和支配一部分经济资源。但无论技术、经济、社会发展到什么程度，与生产的需要相比，资源总是稀缺的。因此，为满足生产的需要，必须将有限的资源在国家和私人部门之间进行合理的配置。

国家取得经济资源或其支配权的常用方式有公产收入、专卖收入、货币发行、借债等。公产收入是国家直接占有土地和森林、矿山、河流等自然资源的收入。它有利于保证公共需要的供给，有利于调剂盈虚、平抑物价，也有利于缩小分配不均的程度。但随着公共事务范围的扩大和规模的增加，却难以满足国家的需要。专卖收入是独占某些商品的生产和经营所获取的收入。它能为国家带来一部分收入，但由于独占的范围具有较大的限制，也无法从根本上解决国家收入不足的问题。货币发行是在没有物质保证的情况下通过发行货币来取得资源的支配权。这是国家取得资源支配权的最省费、最简便的办法，但却容易导致通货膨胀，影响经济的稳定。借债是以还本付息为条件获取资源支配权的一种方式。它以债权人自愿出借为前提，社会阻力较小，但由于借债总要归还并需支付利息，因而，债务规模过大，会使国家陷入债务危机，同时也不利于财政收入的稳定。

相对而言，税收在取得资源或其支配权方面具有许多明显的优越性：(1)它可普遍地作用于社会的所有成员，不象官产收入、专卖收入那样受产权和经营范围的限制；(2)它可形成稳固的收入，不象公债那样需要到期归还并支付利息；(3)它可保持经济稳定，不象货币发行那样会导致物价上涨和通货膨胀。因此，各国在取得

经济资源或其支配使用权时,均把税收作为一种主要方式。

第二节 税收的根据

税收的根据是指国家为什么有权利向人民征税或人民为什么有义务向国家纳税。它是税收本质的核心内容,也是税收学说史中争论最多的一个问题。

一、西方学者有关税收根据的各种学说

西方学者对税收根据的探讨始于17世纪,主要有以下三种学说:

(一) 利益说

这是用国家与人民之间的互利关系解释税收根据的学说。根据这种学说,国家之所以有权利向人民征税,是因为国家为人民提供了某种利益,人民之所以有义务向国家纳税,是因为人民享受了国家提供的利益。

利益说最早见于英国哲学家霍布斯(Thomas Hobbes, 1588—1679)的有关论述。他说:“人民为公共事业缴纳税款,无非是为换取和平而付出代价,分享这一和平的福利部门,必须以货币或劳动之一的形式为公共福利,作出自己的贡献。”^①又说:“直接税与间接税,无非就是为不受外敌入侵,人们以自己的劳动向拿起武器监视敌人的人们提供的报酬,而不是别的。”^②略晚于霍布斯的另一位英国哲学家洛克(John Locke, 1632—1704)也说:政府的主要职能是保护私有财产。“政府没有巨大的经费就不能维持。

① 霍布斯:《利维坦》,商务印书馆1930年版,第22页。

② 霍布斯:《利维坦》,商务印书馆1930年版,第144页。

凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。”^①

利益说有各种不同的表述方式：（1）社会公共需要说。这是从人民角度说明税收根据的学说。其表述方式为：人民具有某种共同需要；为满足这种需要，就要由国家执行相应的职能；而由国家执行相应的职能，就要使其拥有一定的资财；从而，人民就要向国家纳税。（2）国家勤劳费用说。这是从国家角度说明税收根据的学说。其表述方式为：国家执行职能要发生各种费用；由于国家执行职能为人民带来了利益，由此发生的费用就应由人民来分担。所以，国家有理由向人民征税。（3）交换说。这是从国家与人民之间关系的角度说明税收根据的学说。其表述方式为：国家为人民提供利益，人民以税收形式付给国家以资财；税收的实质是国家为人民提供的利益与人民付给国家的资财相交换。

（二）所有权说

这是用人民及其财产对国家的隶属关系解释税收根据的学说。根据这种学说，国家是社会的最高组织形式，人民是国家的成员。不仅人民本身，而且人民的财产，在一定意义上都归国家所有。因此，国家有权利向人民征税，人民有义务向国家纳税。

由于在人民及其财产归国家所有这一事实的具体性质方面存在着不同认识，所有权说又有三种不同的表述方式：（1）共有权说。重农学派的创始人，法国资产阶级古典政治经济学派的主要代表魁奈（Francois Quesnay，1694—1774）在论述其著名的土地单一税时说：土地的所有权不属于土地所有者绝对专有。国家即君主和私人一样，对土地也有所有权，即拥有共有权。基于土地共有权，君主有权获得土地即资本的纯产品，亦即收益中的一部

^① 洛克：《政府论》下篇，商务印书馆1983年版，第88页。

分。^① (2) 间接所有权说, 又称一般所有权说。德国著名的重商主义经济学家尤斯蒂 (Johann Heinrich Gottlob von Justi, 1720—1771) 认为: 整个社会的财产分为公产和私产两大类别; 二者均归国家所有, 其中, 公产归国家直接所有, 属于国家的特有财产, 私产归国家间接所有, 属于国家的一般财产; 税收的根据就是国家对私产的间接所有权或一般所有权。^② (3) 最高所有权说。马克思主义的创始人之一恩格斯 (Friedrich Engels, 1880—1895) 在评述与税收根据有关的问题时曾经说过: “一切国家的征税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。”^③

(三) 掠夺说

这是用剥夺关系解释税收根据的学说。根据这种学说, 国家是阶级统治的工具。无论在哪个国家和时期, 税收负担的大部分都落在被统治阶级身上, 统治阶级则很少承受税收负担。国家的税收政策也都有利统治阶级, 不利于被统治阶级。因此, 税收总是掌握政权的统治阶级对被统治阶级的剥夺。

二、国内学者有关税收根据的各种学说

国内学者对税收根据的探讨始于 80 年代, 主要有以下三种学说:

(一) 国家社会职能说

这种学说认为: 税收属于再生产中的产品分配; 在社会正义

① 《魁奈经济著作选集》, 商务印书馆 1979 年版, 第 309 页。

② 《早期经济思想》, 商务印书馆 1985 年版, 第 327 页。

③ 《马克思恩格斯全集》第 2 卷, 第 615 页。

的范围内，参与分配的根据只能是参与生产；国家是以执行社会职能、为再生产提供必要外部条件的形式参与生产的；因此，税收的根据只能是国家的社会职能或公共事务职能。^①

（二）国家最高所有权说

这种学说认为：“无论哪一个阶级的国家，在财政关系中都是以最高所有者（不管是直接所有者还是间接所有者）的身份出现的。奴隶主的国家是按照“普天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”的原则来取得贡物的；封建主义的国家是（皇帝）是按照“朕即国家”、“朕富有天下”的原则征税的；……资本主义国家是作为一国领土和居民的最高所有者参与剩余价值的分配过程的。”^② 因此，税收的根据，就是国家最高所有权。

（三）国家政治权力说

这是在财政税收学界占统治地位并广为流行的学说。《财政学》教科书中说：国家是一个阶级压迫另一个阶级的工具；国家不参与社会产品的生产，但为了满足其行使职能的物质需要，却要参与社会产品的分配；国家参与社会产品分配的依据就是其政治权力。《国家税收》教科书中说：国家参与社会产品的分配总要凭借某种权力；在我们面前有两种权力，一种是财产权力，一种是政治权力；国家征税凭借的不是财产权力，而是政治权力。^③

三、对税收根据的基本认识

从中外学者有关税收根据的各种学说可以看出，对税收根据的认识，首先取决于对国家本质的认识。凡认为国家在本质上是为满足公共需要而执行公共事务的社会集团的，会从互利关系或

① 马国强：《税收学原理》，中国财政经济出版社 1991 年版，第 26—27 页。

② 王绍飞：《财政学新论》，中国财政经济出版社 1984 年版，第 45 页。

③ 《国家税收》，中国财政经济出版社 1988 年版，第 2 页。

所有关系出发认识税收的根据，主张或赞同利益说和所有权说，反对掠夺说。凡认为国家在本质上是阶级压迫工具的，则会从剥夺关系出发认识税收的根据，主张或赞同掠夺说，反对利益说和所有权说。因此，要搞清税收的根据，首先要搞清国家的本质。

对于国家的本质，恩格斯有过明确的论述。他说：“问题从分工的观点来看是最容易理解的，社会产生着它所不能缺少的某种共同职能，被指定去执行这种职能的人，就形成社会内部分工的一个新部门。这样，他们就获得了也和授权给他们的人相对立的特殊利益，他们在对这些人的关系上成为独立的人，于是就出现了国家。”^① 恩格斯的论述，与世界各文明古国的实际情况完全吻合。在古埃及，国家分为许多部门，水利灌溉和土地的重新丈量是最重要的项目，并由国家的最高官吏负责监督。在古巴比伦，城邦领袖称“恩西”，原义是率领人民从事建筑的祭司，以后则赋予首领、统治者的涵义。在中国，甲骨文中的国字写作“𠄎”，是用武力保卫人口或土地的意思。根据恩格斯的论述和世界各文明古国的实际情况，把国家概括为由社会内部分工所形成的专门执行公共职能的部门，应当说是合适的。根据这一认识，税收的根据就要么是国家与人民之间的互利关系，要么是国家对人民及其财产的所有关系，而不是国家作为剥夺者的权力或国家的政治权力。

对税收根据的认识，还取决于对国家职能的认识。凡认为国家的职能是单纯地为社会服务的，会把税收的根据归结为国家与人民之间的互利关系，主张或赞同利益说，反对所有权说。凡认为国家的职能是单纯地对社会进行管理的，会把税收的根据概括为国家对人民及其财产的所有关系，主张或赞同所有权说，反对利益说。因此，要搞清税收的根据，还必须搞清国家的职能。

① 《马克思恩格斯选集》第4卷，第482页。

国家的职能包括保护社会和平、维持社会秩序、兴建公共工程、举办公共事业、调节经济运行几个方面。这些职能不仅具有服务的属性，而且同时具有管理的属性。其中，兴建公共工程和举办公共事业是直接为人民的生活和生产提供服务，保护社会和平、维持社会秩序和调节经济运行是以管理的形式为人民的生活和生产提供服务。它们既是为社会服务，同时又是对社会进行管理。这使税收的根据既包括国家的服务性职能及由此产生的国家与人民之间的互利关系，也包括管理性职能及由此产生的国家对人民及其财产的所有关系。只把税收的根据归结为国家与人民之间的互利关系而排除国家对人民及其财产的所有关系，或者只把税收的根据归结为国家对人民及其财产的所有关系而排除国家与人民之间的互利关系，都是不完整的。

在国家与人民之间的互利关系和国家对人民及其财产的所有关系这两种关系中，互利关系是最基础、最广泛的关系。恩格斯说：“政治统治到处都是以执行某种社会职能为基础，而且政治统治只有在它执行了它的这种社会职能时才能持续下去。”^① 这里所说的政治统治，主要指管理性职能，这里所说的社会职能，主要指服务性职能。这表明，税收的根据首先是国家的服务性职能及由此产生的国家与人民之间的互利关系。在此基础上，根据社会经济发展的需要，国家也可在一定范围和限度内以其管理性职能或由此产生的国家对人民及其财产的所有关系为依据，向人民征税。

综合上述分析可以看出：把税收的根据归结为国家的社会公共事务职能，简称社会职能或公共职能，是比较完整的。它不仅包括了国家的服务性职能及由此产生的国家与人民之间的互利关

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，第219页。

系，而且包括了国家的管理性职能及由此产生的国家对人民及其财产的所有关系。同时，把税收的根据归结为国家的社会公共事务职能，也符合马克思主义关于只有参与生产，才能参与分配的原理，符合社会经济的基本规律，因而又是比较准确的。如果说，劳动力的所有者以劳动的形式参与生产，就以工资的形式参与分配，资本的所有者以资本的形式参与生产，就以利润的形式参与分配，土地的所有者以土地的形式参与生产，就以地租的形式参与分配，那么，国家以执行社会公共事务职能的形式参与生产，就以税收的形式参与分配。其间的道理，是完全一致的。

第三节 税收的特征

税收的特征是由税收的根据所决定的税收区别于其他财政收入的标志。它同税收根据问题一样，也是税收理论中争议较多的一个问题。

一、西方学者对税收特征的研究

西方学者对税收特征的研究，主要是具体分析税收与其他财政收入形式的区别。这种分析集中于以下三个方面：

（一）税收与公有财产及公有企业收入的区别

亚当·斯密认为，公有财产及公有企业收入是国家取自于己的收入，而税收则是国家取自于民的收入。瓦格纳认为，公有财产及公有企业收入属于契约性收入，而税收则是国家按其单方面确定的标准取得的收入。以后的学者，多接受瓦格纳的说法。

（二）税收与规费收入的区别

德国官房学派的学者除区别税收与公有财产收入、公有企业收入等私经济收入之外，还特别注重税收与规费收入的区别。劳

(Rau)认为,规费体现着国家与人民之间的对等给付关系,税收则具有非对等给付的性质。以后的学者,一方面承认税收具有非对等给付性,一方面寻求科学地表述这种非对等给付性。有的站在人民的角度将其表述为人民应尽的义务或人民应当承受的负担,有的站在国家的角度将其表述为非特殊报偿性。瓦格纳将其表述为一般报偿性。瓦格纳的说法,为其后的不少学者所采纳。

(三) 税收与罚款收入的区别

现代学者开始注意税收与罚款的区别。有的将其归结为非惩罚性,有的将其归结为以取得收入为目的。后一种说法为多数学者所接受。

二、国内学者对税收特征的研究

国内学者对税收特征的研究不是具体分析税收与其他财政收入形式的区别,而是直接概括税收的特征。目前流行的说法是税收具有以下三个特征:

(一) 无偿性

所谓税收的无偿性,一般包括两层涵义。其一是指税收是国家不付任何报酬而取得的。这使税收与公有财产收入和公有企业收入区别开来。其二是指国家征税之后,也不将税款归还给原来的纳税人。这使税收与公债收入区别开来。

一些学者不同意税收具有无偿性的提法。理由是:国家提供的和平、秩序、公共工程和公共事业是人民生活与生产的必要外部条件。没有这些条件,人民生活与生产就无法进行。国家以这些职能为根据向人民征税,不是不付任何报酬的。如果说税收是国家不付任何报酬而取得的,就会把税收与劫掠混淆起来,不利于宣传税收的正义性,也不利于开展税收工作。至于公债,严格地说不属于国家的收入,而属于国家的借款,不属于分配范畴,而