

SHUI SHOU XUE

税收学

主编 李润身

SHUI

SHOU

XUE



0.42

大连海事大学出版社

97
F810.42
216
2

税 收 学

主编 李润身

XAL3714



3 0106 2850 5

大连海事大学出版社



C

416748

(辽)新登字 11 号

图书在版编目(CIP)数据

税收学/李润身主编. —大连:大连海事大学出版社

1995.8

ISBN 7-5632-0913-1

I. 税… I. 李… III. 税收理论 IV.F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 14248 号

大连海事大学出版社

(大连市凌水桥 邮政编码 116024)

东北财经大学印刷厂印刷 大连海事大学出版社发行

1995 年 8 月第 1 版 1995 年 8 月第 1 次印刷

开本:787×1092 毫米 1/32 印张:8.5

字数:184 千 印数:0001—2500

定价:9.80 元

ISBN 7-5632-0913-1/F·76

编写说明

为了适应高校税收专业，税收基础理论教学的需要，我们编著了《税收学》教材。

本书是在原版《税收学》多年教学使用的基础上，根据党的十四大提出的社会主义市场经济理论的原则精神重新编写的。在结构体系和内容方面，都进行了较大的修改和补充，力图做到全面、准确、创新。

本书由李润身担任主编，负责全书的总纂定稿，并具体编写第一、二、三、四、六、九、十、十一、十三章；敖汀编写第五、七、十二章；苏丽娜编写第八章。

由于我们的理论水平和实践知识有限，书中肯定有不少缺点和错误，恳切希望读者批评指正。

编者

1995年7月

目 录

第一章 税收的本质.....	1
第一节 税收的定义.....	1
第二节 税收的共性.....	5
第三节 税收的性质	14
第四节 税收与其他财政收入形式的区别	17
第二章 税收的产生和发展	24
第一节 税收的产生	24
第二节 税收的发展	28
第三节 资产阶级税收理论的发展演变	33
第四节 我国社会主义税收存在的客观必然性	40
第三章 税收与经济的关系	45
第一节 税收与社会再生产诸环节的关系	45
第二节 税收分配与其他分配形式的关系	54
第三节 税收是一个重要的经济杠杆	58
第四章 税收的职能和作用	64
第一节 税收的职能	64
第二节 现阶段我国税收的作用	66
第五章 税收原则	79
第一节 治税思想	79

第二节 税收原则	94
第六章 税收政策	109
第一节 税收政策的概念和意义	109
第二节 税收政策的类型和内容	112
第三节 税收政策的功能	116
第四节 税收政策的目标	120
第五节 税收政策的工具和时滞性	122
第六节 税收政策的效应	125
第七章 税收法律关系	128
第一节 税法	128
第二节 税收法律关系	133
第三节 以法治税	137
第八章 我国社会主义税收制度	142
第一节 税收制度的构成要素	142
第二节 税收制度的分类	159
第九章 税收负担	166
第一节 税收负担的意义	166
第二节 衡量税收负担的指标	169
第三节 影响税收负担的因素	173
第四节 我国社会主义税收负担的原则	176
第十章 税负转嫁与归宿	180
第一节 税负转嫁与归宿的理论	180
第二节 资本主义税负是怎样转嫁的	191
第三节 社会主义条件下的税负转嫁	194
第十一章 避税与避税的防范	207
第一节 避税的概念及研究避税的意义	207

第二节	避税的类型和避税产生的原因·····	211
第三节	国内避税及其防范·····	214
第四节	国际避税及其防范·····	221
第十二章	税收支出·····	229
第一节	税收支出概述·····	229
第二节	税收支出的形式·····	232
第三节	税收支出在我国的运用·····	234
第十三章	税收成本·····	240
第一节	广义税收成本的概念·····	240
第二节	税收成本及其研究意义·····	245
第三节	税收成本范围和特点·····	247
第四节	税收成本的考核指标及其影响因素·····	248
第五节	降低税收成本的途径·····	251

第一章 税收的本质

第一节 税收的定义

一、税收定义的不同表述

税收是一个古老的财政范畴。在人类历史上曾经存在过许多不同类型的国家税收，比如奴隶制国家的税收，封建制国家的税收，资本主义国家的税收以及社会主义国家的税收。由于各个历史时代不同，人们的阶级立场不同，所以，在不同的社会制度下，人们对税收定义的表述有所不同。即使是同时代的人，或者是处在相同的社会制度下，由于人们对事物认识的角度或程度不同，对税收所下的定义也会有所不同。

（一）资产阶级学者对税收定义的表述

十八世纪英国著名经济学家、重商主义的最后代表人物之一——詹姆司·斯图亚特给税收下的定义是：“企业或个人按立法机关法律程序，以实物、劳动或货币形式向国家缴纳，用作政府经费开支所作的一定贡献”。^①英国古典经济学杰出代表人物李嘉图提出：“赋税是一个国家的土地和劳动的产品

^① 参见《当代财政学主要论点》中国财政经济出版社1987年版，第449页。

中由政府支配的部分；它最后总是由该国的资本中或由该国的收入中支付的”。^①法国孟德斯鸠说：“税收是市民欲求财富安全，或欲求由财产得到安乐，乃分割其一部分供给国家”。德国罗兹说：“税收是政府行使其支配权，对支配权所及的人民征收的物或货币”。美国塞利格曼说：“税收为政府对人们的一种强制征收，以供公共利益之所需，但其征收能否给予被强制者以特殊利益，则并无关联”。日本小川乡太郎于本世纪初在其所著《租税总论》一书中，提出：“税收就是国家为了支付行政经费而向人民强制征收的财物”。^②

上述资产阶级学者关于税收定义的论述，始终停留在税收形式上的特征，根本没有涉及税收这种特定分配的实质，回避税收同国家职能间的必然联系，因而不完善的，也是不科学的。

（二）原苏联《简明经济学辞典》对税收定义的表述

《辞典》关于税收的定义是：“税收是私人、企业和机关必须向国家预算或地方预算缴纳的款项”。我们认为这一定义的概述也不够科学。这主要是：

1. 对税收的征纳关系的提法不科学。任何国家税收，国家只能是征税的主体，作为私人或企业只能是纳税的主体。《辞典》的定义未提到国家字样，显然是不妥的。

2. 税款是由纳税人向税务部门或国家所属的金库交纳，而《辞典》提出向国家预算或地方预算缴纳，不符合事实，不够确切。

3. 《辞典》把税收缴纳的形式说成是“款项”也不符合

① 李嘉图：《政治经济学及赋税原理》，商务印书馆1962年版，第127页。

② 小川乡太郎：《租税总论》，商务印书馆1935年版，第11页。

历史事实。历史上的税收缴纳形式，先是实物后是货币，由实物缴纳到货币缴纳，反映了税收产生和发展的整个历史过程。若只提“款项”不仅不符合历史事实，也概括不了税收演变的历史过程。

原苏联税收理论界，一直把劳动产品的所有权是否转移作为税与非税划分的标准，这也就是四十年代末五十年代初，在苏联广泛流行着的“非税论”思想。《辞典》对税收定义过于简单化，缺乏完整性和科学性，是长期受“非税论”思想的影响所致。

（三）我国理论界对税收定义的表述

我国理论界关于税收定义，大体上有三种不同的观点：

1. 手段论。这种观点认为，税收是国家取得财政收入的手段、工具或形式。在我国不论是古代还是现代，都有不少把税收说成是手段的例证。国外有关学者关于“分担”、“供给”等提法，也都属于手段论的提法。

2. 收入论。持收入论观点的同志认为，税收是国家取得收入、实物、货币和款项。收入论者把税收看成是通过一定方式取得的收入。

3. 关系论。持关系论观点的同志认为，税收是国家进行国民收入分配所形成的一种特殊分配关系。认为税收的定义和税收的本质是同一个概念，不同意把税收和税收的本质区分为两个不同的概念。

二、税收的定义

我们认为，税收的定义应当作如下表述：税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种方式。

这个定义包含了以下几方面的内容：

1. 国家收税的目的是为了实现其职能的需要。国家的征税行为，应该根据马列主义的国家学说来阐明。马列主义认为，国家是阶级统治的工具，国家政权为了行使其职能，维持其正常活动，必须耗用一定的物质资财，因而必须采取适当的方式取得财政收入，税收就是国家取得财政收入的一种方式。国家有两个基本职能：一个是政治职能，一个是经济职能。税收就是为国家实现上述两个职能服务的。通过征税，可以把分散在企业、经营者及有关方面的一部分物质财富集中起来，供国家使用，保障国家职能的顺利实现。马克思说：“国家存在的经济体现就是捐税”。^①“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊式的博物馆和哥德式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了”。^②

2. 国家征税凭借的是政治权力。国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。国家的王室土地收入、官产收入、国有企业利润收入等，凭借的是国家对土地和其他生产资料的所有权；特权收入凭借的是国家对山林、水流、矿藏等自然资源的所有权；向其统治的氏族或国家收取贡物，凭借的是统治者的权力。国家的权力，归根结底不外两种，即财产权力和政治权力。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，

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第181页。

② 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第181页。

即国家的权力”。^① 国家取得各种财政收入，所凭借的不外乎是这两种权力。国家征收捐税，凭借的是政治权力，而不是财产权力。

3. 税收是以国家为主体的分配。税收是以国家为一方，纳税人为一方所形成的对社会总产品和国民收入的分配关系。在这种分配关系中，国家是征税主体，处于主导地位。

4. 税收是国家取得财政收入的一种方式。历史上不同社会制度的国家取得财政收入有多种方式：如奴隶制国家的王室土地收入；封建制国家的官产收入、特权收入、专卖收入；资本主义国家的债务收入、发行纸币收入；社会主义国家的国有企业利润收入，等等。税收同这些收入一样，是财政收入的一种方式，而且是古今中外不同社会的国家普遍采用的一种方式。

5. 税收的形式特征是区别税与非税的主要标准。税收具有强制性、无偿性、固定性的特征，这是区别税与非税的主要标准，展示了税收的外延。

第二节 税收的共性

税收的共性是指税收的自然属性。它是指税收在不同的社会制度下所共有的特征，是能使税收和其他范畴区别开来的规定性。税收的共性就是税收的本质。

一、税收的最基本属性是对社会产品的分配

我们先对社会产品的分配过程及税收在这一分配过程中

^① 《马克思恩格斯选集》第1卷，人民出版社1972年版，第170页。

的地位，加以简单分析。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，中间多了一个交换环节。不论什么社会，从社会再生产过程来看，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。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，它包括生产性积累和非生产性的积累。它是社会进步和发展的物质前提。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，从实践的角度来说，是由谁去补偿、积累、消费，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。这种分配过程，在商品经济条件下，是非常复杂的。

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并实现的社会产品价值中扣除归生产者自己支配使用。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单位内

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价值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，相当大部分要在地区之间、部门之间、单位之间以及个人之间进行再分配来解决。就一般社会消费部分来说，由于社会文教、行政管理、国防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；然后再分配到使用单位，最后才能用于积累和社会消费。社会产品价值的这种分配可以有许多不同渠道。有非集中性的分配，有集中性的分配。就集中性分配而言，有由国家政府为主体进行的无偿分配，有由银行信用进行的有偿分配。当然，在以公有制为主导的商品经济条件下，由政府进行的集中性分配占有十分重要地位。不仅社会消费、非生产性积累的主要部分要通过政府集中分配，而且扩大再生产的积累，主要是基础设施和重点骨干企业的基本建设投资也要通过国家集中分配。税收就是国家集中分配的最主要形式之一。从上而所说可以看到，税收是一个分配范畴，它的最本质属性是，作为公共权力的国家为满足一般的社会共同需要对社会剩余产品所进行的社会扣除。

这种社会扣除是完全必要的。在社会主义条件下，社会总产品在用于劳动者个人消费之外的各项扣除，除补偿基金和一部分生产性积累外，相当大部分是需要由国家来集中进行的。这是因为：第一，有些事业如国防、行政管理、环保

卫生等等是社会成员共同享用的，这些事业是不可能通过个人、集体和企业单位直接投资来解决的。第二，有些事业由于关系国计民生、风险极大及天然垄断性等原因，不宜于或不适于完全通过市场原则来解决，也必须由国家集中进行。第三，在商品经济条件下，分配中存在的财富分配不公平的问题也需要通过国家的再分配来解决。税收可以说是社会维持费用和发展费用的筹集形式。

税收是社会产品的社会扣除，那么从上述分析我们可以看到，就社会产品的价值构成来说，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、差别多大，税收的价值实体只能是剩余产品这一点则是共同的。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与促进生产提高经济效益的关系，才能正确地贯彻税收原则和政策。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。当然，这样说也并不排斥在特定的情况下，税收的价值实体也可能包括小量的 C 的价值。如我国向各种所有制企业单位征收的能源交通重点建设基金，其中就包括一部分企业的折旧基金的价值。

二、税收的形式特征

税收的形式特征是从税收上述的基本属性派生出来的，税收的本质属性既然是国家凭借政治权力对社会剩余产品进行分配的一种特定分配关系，必然要求税收具有内在的固有

的形式特征，即人们通常称的“三性”：税收征收上的强制性、交纳上的无偿性和征收比例或数额上的固定性。税收这种财政收入形式同其他财政收入形式，比如国有企业上交利润、公债收入、发行货币等所以存在差别，就在于税收的形式特征和其他财政收入的形式特征是根本不同的。税收“三性”是从与其他财政收入形式相比较而抽象出来的，是古今中外税收的共性。税收“三性”，是税收的基本特征，是划分税与非税的基本尺度。

（一）税收的强制性

税收的强制性，是指税收这种分配是以国家的政治权力为直接依据的，而不是以生产资料的直接所有权为依据的。我们知道，社会产品的分配同交换不一样。交换的动因是对方的使用价值，交换双方等价交换，其双方在利益上是均等的，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归谁支配以及在数量上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的分配必须依据某种权力才能实现，或是依据生产资料的所有权，或是依据政治强制权。例如，在资本主义社会，资本家是凭借对资本的所有权，可以取得利润、利息的收入、土地所有者凭借对土地的所有权，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税收，即通过国家的政治权力把一部分社会产品转为国家所有，归国家支配和使用。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：“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的税法。在国家税法规定的限度内，纳税人必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁。不论何种社会，税收之所以能成为国家财政收入强有力的和稳定的形式，其根本原因就在于它有法律保证。

税收的强制性是从税收的法律关系而言的，这不仅对资本主义税收普遍适用，对社会主义税收也是适用的。社会主义税收形式特征之一也包括强制性，国家征税也是以政治权力作为依据的，而不是以生产资料直接所有者的身份出现的。税收形式所以区别于国有企业利润上交形式，其根本标志也就在这里。这个问题对集体或个体经济来说，在理论上是容易理解的，问题在于如何理解国家对国有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，在所有权与经营权分离的情况下，国有企业是相互独立的经济实体。应该说，在全民所有制内部，国家既是以政治权力身份参与税收分配，同时又是以生产资料所有者身份参与利润分配。税收和利润是两个不同的范畴，代表不同的经济主体，反映不同

① 《马克思恩格斯全集》第2卷，人民出版社1957年版，第615页。