

# 税收理论与税收管理

主编 谷义

SHUISHOU LILUN YU SHUISHOU GUANLI

2



NEUPRESS  
东北大学出版社

# 财政系统在职干部培训系列教材

## 编审委员会

主任：梅长松

副主任：夏静文 周万春 张国生 王建新

委员：贾萌 梁峰 郑永海 张锐

程林 索宪立 李宝玉 王昆盛

姚增利 李庆成 高洪典 郭世荣

李金雷 韩国华 王文田 徐桂清

徐凤山 王晓峰 王宝石 赵锦贤

谢志忠 赵守明

---

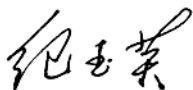
## 序

在历史即将告别 20 世纪的最后几年里，中国面临着为 21 世纪的腾飞构筑现代社会主义市场经济的框架体系的历史重任。

社会主义市场经济体制是社会主义基本制度与市场经济的内在统一，在积极有效的国家宏观调控下，市场机制对资源配置起基础性作用，能实现效率与公平高度结合的经济体制。在我国建立这样一种新的体制，是本世纪最有意义的一个伟大的开创性的历史事业，是一项艰巨而复杂的社会系统工程。近年来，我国一系列重大的经济改革均有一个共同的趋向，就是逐步向市场经济迈进，逐步与国际经济接轨。比如，以核算损益为核心的全面会计制度改革；以分税制为核心的全面财税体制改革；以体制变迁为核心的金融体制改革；以投资主体多元化为核心的投资体制改革；以逐步使人民币成为可兑换货币为核心的外汇体制改革等等，无一不是如此。学习和掌握市场经济规律，对于我们来说，已不是“远在天边”，而是“近在眼前”的迫切任务。仅此而言，我们编写和出版这套财政系统在职干部培训教材就有着深远的意义。

很明显，财政部门在我国社会主义经济生活中有着重要的地位和作用，财政干部是社会主义市场经济建立和发展的中坚和骨干，而财政干部要真正做到这一点，就必须认真学习当代经济理论，学习经济运行的基本知识，学习科技知识，学习社会主义市场经济基本知识。只有如此，才有利于我们提高对市场经济的认识和参与市场经济的能力，才有利于我国社会主义市场经济的建立和发展。不学习和掌握这些经济理论和知识，我们在工作中遇到的很多新困难、新问题就难以解决，就难以担负起建设有中国特色的社会主义的历史使命。

基于这一认识，我们组织编写和出版了这套财政系统在职干部培训教材。这套教材涵盖了市场经济理论知识和财经管理理论知识及其相关知识，运用通俗易懂的语言，科学系统地阐述了各学科的基本原理和基本知识，特别是突出了市场经济主要组成部分及其运作规律的研究，并试图联系我国经济改革的实践作一点具体分析。希望它的出版能为财政干部在当前正在进行的社会主义市场经济知识和财经管理业务知识的学习活动起到积极的作用。



1995年8月

## 前 言

为了适应辽宁省财政系统在在职干部岗位培训的需要,在省财政厅教育中心的统一组织下,我们编写了《税收理论与税收管理》一书。本书主要是供我省财政系统在职干部岗位培训使用,也可作为对各类财会人员开展继续教育使用,还可作为各类经济管理人員知识更新的自学用书。

1994年我国对税收制度进行了一次全面性、结构性、整体性重大改革,初步建立了一个具有中国特色的、适应社会主义市场经济体制要求的新税制调节体系。新税制是建立在新的税收理论基础之上的,并吸收了其他国家税制改革经验和国际惯例的全新体系,为使广大财政、税务干部能对新税制从理论到税制内容有个全面了解,我们编写了《税收理论与税收管理》一书。

本书体系结构上分为上、中、下三篇,共十三章。上篇为税收基础理论,从市场经济的一般原理讲起,明确市场经济条件下加强税收制度建设的客观必然性,介绍了税制结构和税制原则等基本原理;中篇为税收制度,对商品课税、所得课税、资源课税等税制内容做了系统的介绍。下篇为税收管理,对税收管理的主要内容,特别是税收征管改革的思路及趋势作了介绍。通观全书,既重视了理论的探讨,也注重务实性和操作性,同时,我们虚心吸取了同类书籍在结构体系上和内容上的新颖之处,使本书内容及其表达更易于为读者所理解和掌握。

辽宁省财政厅厅长纪玉英同志为本书作序,本书主要由谷义、马云峰、毛泽、程林编写,此外,参加编写的人员还有:郭世荣、

贾萌、徐桂清、周伟红。由于我们的理论水平和实践知识有限，加之时间仓促，书中难免有不妥之处，敬请读者斧正，编者在此表示谢意。

编者

1995年7月

# 目 录

## 上篇 税收基础理论

第一章 税收导论.....	1
第一节 对税收历史考察的结论.....	1
第二节 市场失灵与税收.....	8
第三节 税收术语 .....	15
第四节 税收分类 .....	20
第二章 税收负担和税收效应分析 .....	26
第一节 税收的转嫁与归宿 .....	26
第二节 税收负担水平 .....	30
第三节 税收效应 .....	37
第三章 税制结构理论 .....	43
第一节 税制结构的基本含义 .....	43
第二节 制约税制结构的因素 .....	47
第三节 我国税制模式选择 .....	50
第四章 税收原则理论 .....	57

第一节	税收原则理论的演进 .....	57
第二节	我国税收制度建立的原则 .....	69
第五章	我国税制体系的重构 .....	77
第一节	税制改革的客观必然性 .....	77
第二节	税制改革的指导思想和原则 .....	83
第三节	新税制的结构特征及改革的主要内容 .....	87

## 中篇 税收制度

第六章	商品课税体系 .....	94
第一节	商品课税的特点和功能 .....	94
第二节	增值税 .....	99
第三节	消费税 .....	109
第四节	营业税 .....	115
第五节	关税 .....	119
第七章	所得课税体系 .....	129
第一节	所得课税的特点与功能 .....	129
第二节	企业所得税 .....	134
第三节	外商投资企业和外国企业所得税 .....	141
第四节	个人所得税 .....	151
第五节	社会保障税 .....	158
第八章	资源、财产、特定行为与目的的课税体系 .....	162
第一节	资源、财产课税的一般特征 .....	162
第二节	资源税 .....	165
第三节	土地增值税 .....	167
第四节	土地使用税 .....	170
第五节	对财产的课税 .....	172
第六节	特定行为、目的税 .....	181
第九章	农业税收体系 .....	190
第一节	农业税的政策原则 .....	190



第二节	农业税制的主要内容	196
第三节	农业税制改革问题	206
第十章	国际税收	213
第一节	国际税收的含义	213
第二节	税收管辖权	218
第三节	国际重复征税及其消除	224
第四节	国际税收协定	231

## 下篇 税收管理

第十一章	税收管理体制	238
第一节	税收管理体制变革概况	238
第二节	分税制——市场经济条件下税收体制的抉择	244
第十二章	税收征管法律制度	252
第一节	税收征管的意义和特点	252
第二节	税收征管的原则	254
第三节	税收征管法的基本内容	256
第十三章	税收征管方式的改革	268
第一节	税收征管方式改革的指导思想和总体思路	268
第二节	加速税务代理制度的实施	273

# 上篇 税收基础理论

## 第一章 税收导论

### 第一节 对税收历史考察的结论

#### 一、税收是国家政治权力在经济利益上的体现

税收是一种分配，分配表现为将一定量的社会产品划归不同的经济利益主体，实质是社会产品量占有权和支配权的单方面转移，其结果必定是经济利益的此得彼失。当社会处在各个经济利益主体利益独立化的情况下，分配总是要凭借一定的权力。正如马克思所言：“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。”<sup>①</sup>任何一种权力都不是虚幻的，都要在经济利益上得到体现。依据所有者的权力在经济利益上则表现为所有者的地租、利润、利息、工资；依据国家政治权力在经济利益上则表现为国家税收。国家是特定历史阶段的产物，以国家政治权力为后盾而进行的税收分配，也不是从来就有的。

#### （一）税收是一个历史的范畴

人类社会至今已有 300 万年的历史，而税收的出现只不过是几千年的事。人类社会开始以后的一段十分漫长的岁月里，由于

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第 1 卷，第 170 页。

生产力水平低下，没有剩余产品、没有私有制、没有阶级、没有国家，也不存在税收。

随着社会的发展，生产力水平的提高，社会产品有了剩余，为税收分配提供了物质前提。社会产品有了剩余，产生了私有制、阶级，“为了使……这些经济利益互相冲突的阶级，不致在无谓的斗争中把自己和社会消灭，就需要有一种表面上驾驭社会之上的力量，……这种从社会中产生但又自居于社会之上并且日益同社会脱离的力量，就是国家。”<sup>①</sup>国家产生以后，就需要建立国家机器，使社会公共需要的规模庞大和经常化。而经常化的社会公共需要是税收产生和存在的社会前提。

社会公共需要是早在原始社会中期就已经存在的一种人类社会的客观需要（如兴修水利、祭祀等）。但受生产力水平的制约，公共需要还不可能从当时的社会总需要中分离出来，从而满足社会公共需要的分配形式，也不需要和不可能从满足社会总需要中分离出来。而经常化的社会公共需要（如：国防、治安、大兴水利、教育等等）才决定了税收分配形式的必要性。经常化的社会公共需要是指这种客观需要是在范围上的广泛性、时间上的连续性和数量上的稳定性，客观需要总是与满足这种需要的物质条件和物质分配手段一同产生和发展的。因此，经常化的公共需要的满足，除了必须有经常化的社会剩余产品的生产为其物质基础外，还必须有和满足生产需要和劳动者个人需要所不同的特定的分配手段和分配形式。税收就是为满足经常化的社会公共需要筹集资金的最强有力的分配手段。而税收这种分配能成为现实，就需要凭借国家政治权力通过立法，将剩余产品的一部分用以满足社会公共需要。

（二）税收的本质特征是国家政治权力对私有权力的适当否决而取得物质财富

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第4卷，第166页。

剩余产品的存在是税收产生的物质前提，经常化的社会公共需要是税收产生的社会前提，但税收分配能成为现实必须凭借国家政治权力。以国家政治权力为后盾才能实现这种强制的无偿性的产品分配。

国家政治权力是税收产生的现实条件，缘于这样一种历史事实，税收是随着私人财产制度的确立而产生和发展的。当社会没有分解形成经济利益各自独立的私人经济，没有私有制的时候，生产资料共同占有、共同生产、共同消费，也就没有一种满足社会公共需要的特殊分配了。随着生产力的发展，剩余产品的出现，私人财产制度逐步确立，社会公共需要就从个人的生产需要和生活需要中分离出来，为满足这种社会公共需要，就要从经济利益各自独立的私人手中占有一部分剩余产品，这是一种无偿的占有，必须要有一种强制力才能成为现实。在私有财产制度神圣不可侵犯的社会里，只有国家政治权力才能驾驭住私有制这一“天神”。形成政治权力对私有财产权的侵犯、适当否决而取得财富，这不仅是国家政治权力在经济利益上的体现，也是国家政治权力高于私有权的体现。

凭借政治权力取得产品，也不能无限度，要在保护私有财产制度的前提下进行。而私有者能容许的分配数量只能在剩余产品量的限度内。社会产品在分解为  $c$ 、 $v$ 、 $m$  三部分的情况下， $c$  和  $v$  是补偿生产成本的，不能用来满足社会公共需要，只能用于满足简单再生产和生活的需要，而可用于社会公共需要的只是  $m$  部分，但  $m$  部分如果全部用于社会公共需要消费掉了，没有积累，生产不能得到发展，社会也不会有前途。所以，凭借政治权力的税收分配，其对象只能是剩余产品，而且其分配的量限只能小于剩余产品量。

## 二、税收是政治权力加以规范的社会费用补偿形式

### (一) 税收是历史的经济范畴

税收是凭借国家政治权力而形成的一种特殊分配方式，国家是特定历史阶段产生和存在的，税收随国家而产生，所以税收是一个历史的范畴。但税收从它一产生就是一个内在于社会再生产的分配形式，所以税收又是一个经济的范畴。

社会再生产，广义地说可以分为三个层次，即人口及劳动力的再生产，物质资料的再生产和社会共同体的再生产。其中物质资料的再生产是社会再生产的核心部分，是劳动力的再生产和社会共同体再生产的基础，这三部分各自独立但又彼此联系的再生产构成了社会再生产的总体，并由相对独立的社会单位来承担。人口及劳动力的再生产由家庭单位承担，物质资料的再生产由经济组织，在现代社会里是企业来承担，社会共同体的再生产由社会公共组织来承担，在以往的阶级社会和现代社会里，国家始终是社会公共组织的正式代表。正如恩格斯指出的：“国家是整个社会的正式代表，是社会在一个有形的组织中的集中表现。”<sup>①</sup> 人类除了满足劳动力再生产和物质资料再生产的客观需要之外，要维持社会再生产的连续性就必须满足社会共同体和社会关系存在和发展的需要。这种需要就是通常所说的社会公共需要，满足社会公共需要的劳动耗费就是社会共同费用，简称为社会费用。满足社会公共需要的社会费用不可能由单个家庭、生产单位按市场交易办法来直接提供，而只能由社会组织从剩余产品分配中占有和支配一定份额来提供；又由于代表社会执行社会职能的社会组织或国家，并不是直接从事物质资料的生产者，社会费用的补偿只能来自处于生产者地位的社会成员所创造的物质资料。这样，社会的正式代表——国家就要以一定的分配形式占有和支配一定数量物质资料。而这种分配方式就是税收。可见税收分配是内在于社会再生产过程的，是经济的范畴。

## （二）满足公共需要的社会费用补偿需要规范的税收分配

---

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第3卷，第438页。

在迄今为止的社会里，社会组织或其正式代表——国家为补偿社会费用而占有和支配剩余产品，有许多方式，包括地租、利润、捐献、摊派、掠夺等。但最终主要采取何种形式是由社会公共需要这种费用性质决定的。社会公共需要是一种经常性需要，就要求有经常化的收入予以补偿，而捐献、摊派、掠夺等收入方式难以满足经常性的需要，如果经常使用会招致社会成员的不满和反抗，甚至可能引致社会动乱。利润、地租又是凭借所有权而取得的，在私有财产制度下补偿社会公共需要的费用靠所有权来取得，获得收入的范围和渠道就小了，难以满足需要。同时社会公共需要的又是一个相对稳定的量。为保证这种经常性的相对稳定的需要能得以满足，就必须凭借国家政治权力，通过立法，确定经济组织或社会成员对国家的义务缴纳关系。这种法律规范使经济组织和社会成员有所遵循，使补偿社会公共需要的费用在剩余产品量中占有相对固定的份额。而且规范的分配方式对社会经济组织和社会成员也有着特别重要的意义，规范的分配方式意味着，国家立法确立了这种形式，不仅要求经济组织和社会成员依法办事，同时也约束国家本身遵守自己制定的法律，按照法律规定取得剩余产品，不能超过法律规定的限度来任意攫取。也只有这样才能保证经济组织稳定地占有剩余产品的相应份额，保证经济组织的生存和发展。这种由政治权力加以规范的义务缴纳的社会费用补偿形式就是税收。

### 三、对税收的定义

#### (一) 税收的特殊性

税收是满足社会公共需要，补偿社会费用的主要形式，但不是唯一形式，如古代的官产收入，现代的利润上缴，捐献，摊派，规费收入等。税收与其它形式相比具有其特殊性，即强制性、无偿性、固定性。

税收的强制性指的是国家以社会代表的身份，凭借国家政治

权力，通过颁布法律而征税，任何经济组织和个人都必须依法行事。税收的强制性包括三层含义：其一，国家征税是凭借政治权力，而不是生产资料所有权。征税不同于“管产收入”、“利润上缴”等收入形式，这两种收入形式凭借的是生产资料所有权，税收则是作为社会正式代表的国家不受生产资料所有权归属的限制而取得剩余产品。不管生产资料所有者愿意不愿意，国家征税权是凌驾于生产资料所有权之上的占有和支配剩余产品的权力，国家征税权对不同所有者都是可以行使的。其二，税收分配关系是一种国家和社会成员都必须遵守的权利义务关系，是一种社会再生产的经济强制。国家作为社会的正式代表，执行社会职能，提供共同需要的生产条件和生活设施，是作为社会正式代表的国家应尽的义务。国家尽了这个义务，发生了社会费用，就有权力要求社会成员缴纳一部分剩余产品，补偿社会费用，以维持社会的生存发展和社会再生产的正常运行。而享受或消费国家提供的公共设施和劳务，是每一个社会成员的平等权利。享受这种权利的同时，也要尽义务，即分担一部分社会费用。这种权利与义务关系的分配形式是税收分配形式特征的最基本的方面。而税收分配形式所以能是权利与义务的分配关系，归根到底是由公共需要的性质决定的。社会成员承担的社会费用不能用等价交换的市场方法来解决，而只能由国家规定社会成员义务缴纳的办法来解决。所以征税是作为社会正式代表的国家的权力，纳税是每一个社会成员应尽的义务。税收分配关系是社会正式代表和社会成员都必须遵守的强制性的权利义务关系，而且是一种再生产的客观规律的强制。其三，税收这种权利和义务关系是通过法律加以规范的。这种规范的法律形式最直接的表现就是税法，税法从征税和纳税两方面来规范、制约、保护当事者的权利和义务。国家征税如受到抵制，国家就可以运用法律制裁，就纳税一方面的社会成员来看，需依法纳税，同时对国家也是一个约束，不能越权征税，并要保护社会成员的正常生活和生产的正常经营及对社会秩序、共同生

产条件、生活设施的享用。

税收的无偿性指的是国家征税是社会产品所有权或支配权的单方面转移，即国家不付任何代价而从社会成员手中取得产品。税收的无偿性是针对缴纳产品的具体的社会成员而说的，纳税后并未获得任何报酬。就这一点而论，税收与规费收入明显不同。规费收入是以国家为社会成员提供特定服务为前提的，因而不是完全无偿的。税收这种无偿的性质也是由社会费用补偿的性质决定的。由于公共需要的设施和服务是共享的，社会成员从公共需要的设施和服务中得到的利益是无法计量的，这就决定了国家对社会成员提供的公共服务只能是无偿的。相应的，国家要从社会成员那里筹集满足公共需要的社会费用也只能采取无偿原则。但是，这种对具体社会成员的无偿分配，不能排除国家对全体社会成员的有偿分配。这种有偿是全体社会成员直接或间接地享受社会公共服务等项目的有偿。而这种有偿对于某一个社会成员而言，决不是等价的有偿。

税收的固定性指的是国家征税预先就以法律形式规定了征税对象及征税标准。税收的固定性即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。税收的固定性首先意味着作为征税对象的各种收入、财产或行为是经常的、普遍存在的，而且一经国家法律规定为征税对象，就连续有效，因而能保证国家及时占有和支配剩余产品，及时补偿社会费用。其次税收的固定性还意味着课税对象和征税数量之间的比例关系是固定的，它一方面能够保证国家足额地占有和支配剩余产品，足额地补偿社会费用，另一方面也可以保证经济组织按一定标准纳税有稳定的可支配的收入用于发展经济。从这个意义上说，税收的固定性就包含税收在时间上的连续性和征收比例上的限度性。税收这种固定性，对于社会成员来说是容易接受的。因为它明确了社会成员的义务，保证了社会成员的利益，使社会成员避免无规则的干扰和苛敛。税收的固定性是指税法规定的内容相对稳定，而



不能理解为固定不变。事实上，随着客观经济条件的变化，税收的征税对象与计征标准是要变化和调整的。当然这种变化和调整是要与客观经济情况相适应，又要通过法律程序来进行的。

## （二）税收的定义

对税收这一事物的定义，应抓住以下几个要点：

1. 构成税收这一事物的主体是国家。征税权力只属于国家，其他任何组织或机构均无征税权。

2. 国家征税凭借的是国家政治权力的强制征收。在私有制的条件下，征税是对私有财产的侵犯，在国家政治权力和私有财产权的对应之中，不实行强制就不可能占有私人的一部分产品。即使在非私有制的条件下，只要家庭、经济组织、国家的经济利益是相对独立的，税收的强制课征就是必然的。税收这种强制征收的具体表现，就是国家以法律形式颁布税收制度和法令。

3. 税收的目的是为满足社会公共需要，社会成员和经济组织生活和生产所必需的公共需要由国家提供，其社会费用就需要税收予以补偿，以保证社会再生产的顺利进行。

4. 税收是无偿的，但无偿征收不能是无限度的。满足社会公共需要的支出是无偿的，弥补这种支出的税收也必定是无偿的，无偿的征收不能是无限度的。无限度征收的结果是破坏了社会再生产的顺利进行，甚至引起社会动荡不安。因此，征税必须按法律规定的标准进行。

根据以上要点我们可以对税收定义作如下表述：

税收是国家为满足社会公共需要，凭借政治权力，按照规定的标准，强制、无偿地取得财政收入的一种方式。

## 第二节 市场失灵与税收

上节通过对税收历史考察结论的分析明确了税收存在的一般条件，本节将进一步分析市场经济条件下税收存在的客观必然性。