

税收学

SHUISHOU
XUE

朱明熙 刘蓉 蒙长海 编著

西南财经大学出版社



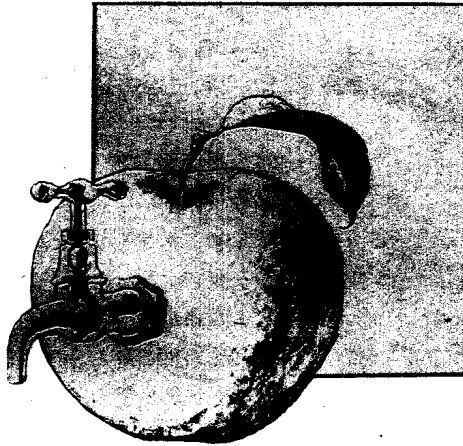
税收学

SHUI SHOU
XUE

朱明熙 刘蓉 蒙长寿 编著

西南财经大学出版社

XAX3618



责任编辑:黄小平
封面设计:穆志坚

书 名:税收学

作 者:朱明熙 刘 蓉 蒙长寿

出版者:西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编:610074 电话 (028)7763785

排 版:西南财经大学出版社照排部

印 刷:成都五洲彩印厂

发 行:西南财经大学出版社

四 川 省 新 华 书 店 经 销

开 本:787×1092mm 1/32

印 张:8.25

字 数:160千字

版 次:1996年1月第1版

印 次:1996年1月第1次印刷

印 数:10000册

定 价:9.50元

ISBN7—81055—007—1/F·6

1. 为保证教材质量,请认准封底贴有的防伪标志。
2. 版权所有,翻印必究。

前 言

自党的十四大确立我国经济改革的目标是社会主义市场经济以来,我国的经济、政治和社会发展又进入一个新的发展时期,经济体制改革正向纵深发展,新鲜事物层出不穷。经济生活的变化必然要反映到经济理论上来,社会主义市场经济必然要求与之相适应的经济理论来反映和指导市场经济体制改革,税收学作为经济理论中的一个重要部分也不例外。为此,我们重新编写了《税收学》,作为大学本科或专科用的教材。

《税收学》与《中国税制》、《税务管理》、《纳税检查》是相互依存的有机整体,《税收学》反映的主要是关于税收的基本理论,而《中国税制》、《税务管理》、《纳税检查》所讲的主要是税收的实践活动,前者是后者的理论基础,后者是前者在实践上的继续,这二者共同构成了税收这门学科的完整的基本理论、基本知识和基本技能。

在《税收学》的编写过程中,我们在许多方面吸收了改革开放十余年来,我国税收理论界在税收理论方面的深入探讨和创新的成果,同时也借鉴了国外在该领域的优秀成果,比如,在编写过程中,我们参考和吸收了刘志诚主编的《社会主义税收理论若干问题》、王佩苓主编的《税收学》、侯梦蟾著的《税收概论》等教材和专著。在此,谨向他们以及税务理论界的其它同仁致以深深的谢意,同时,也向出版这本教材的西南财

大出版社的同志以及支持出版的四川省自考委和西南财大成人教育处的同志,表示感谢。

本书是集体合作的结晶,朱明熙同志承担第一、四、六、十三章的编写,刘蓉同志承担第二、五、七、十、十二章的编写,蒙长寿同志承担第三、八、九、十一章的编写,最后由朱明熙同志统纂。由于水平有限,缺点和错误在所难免,欢迎广大读者和同仁批评指正。

编者

1995年9月

目 录

第一章 税收的本质.....	(1)
第一节 税收是特定的分配范畴.....	(1)
第二节 税收的形式特征.....	(8)
第三节 税收的社会特殊性	(13)
第二章 税收的起源和发展	(16)
第一节 税收的起源	(16)
第二节 税收的发展	(27)
第三节 社会主义条件下税收存在的必然性	(34)
第三章 税收的职能和作用	(38)
第一节 税收的职能	(38)
第二节 社会主义市场经济条件下税收的作用 ...	(47)
第四章 税收原则	(55)
第一节 西方的税收原则	(55)
第二节 我国的税收原则	(62)
第五章 税收的来源	(72)
第一节 税收收入的价值构成	(72)
第二节 税收收入的所有制构成	(78)
第三节 税收收入的部门构成	(82)
第六章 税收负担	(88)
第一节 税收负担概述	(88)
第二节 税负转嫁	(97)

第三节 避税与逃税·····	(104)
第七章 税式支出·····	(110)
第一节 税式支出的概念与特点·····	(110)
第二节 税式支出的形式·····	(114)
第三节 税式支出的管理·····	(118)
第八章 税收制度·····	(123)
第一节 税收制度的概念和性质·····	(123)
第二节 税收制度的作用·····	(129)
第三节 税收制度的内容·····	(136)
第九章 税收分类·····	(147)
第一节 税种构成·····	(147)
第二节 税种分类·····	(157)
第三节 我国现行税种分类·····	(165)
第十章 税制结构·····	(172)
第一节 税制结构及其类型·····	(172)
第二节 税制结构的制约因素·····	(176)
第三节 我国税制结构的建立与发展·····	(179)
第十一章 税收法律·····	(187)
第一节 税法的概念和特点·····	(187)
第二节 税收法律关系·····	(195)
第三节 税法的制定和实施·····	(204)
第十二章 税收管理·····	(212)
第一节 税收管理体制·····	(212)
第二节 税收征收管理·····	(226)
第十三章 税收的国际关系·····	(225)
第一节 税收国际关系的研究对象·····	(225)

第二节	国际税收·····	(237)
第三节	涉外税收·····	(240)
第四节	关税·····	(245)

第一章 税收的本质

税收是一个分配范畴,也是一个历史范畴。税收自产生以来,已经经历了不同生产方式的社会,奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会都存在税收。同时,税收又是人们十分熟悉的一种社会经济现象,无论是政府机器的运转,还是一般公共需要的满足;无论是社会经济的发展,还是人民生活和社会福利的改善,都与税收有着密切的联系。

对税收本质的理解应当从两个方面进行分析:一方面是从各种不同社会形态下税收所存在的共性,即税收区别于其它经济范畴的基本特征来分析,这包括税收是特定的分配范畴和税收的形式特征;另一方面是从不同社会制度下税收所存在的不同性质,即税收的社会特殊性来分析。

第一节 税收是特定的分配范畴

税收作为特定的分配范畴,是社会生产力发展到一定历史阶段的产物,是社会再生产的客观需要,也是社会发展不可缺少的组成部分。因此,只有通过分析社会再生产和社会发展的各种需要,才能正确认识税收区别于其它经济范畴的一般属性和特征。

社会再生产,广义地说可以大致分为三个层次,即人口及劳动力的再生产、物质资料的再生产以及社会共同体的再生

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社会中的家庭组织或家庭单位来承担;物质资料的再生产由社会中的经济组织,在现代社会中主要是企业来承担;社会共同体的再生产由社会公共组织来承担。在以往阶级社会和现代社会里,国家(或政府)始终是社会公共组织的正式代表。正如恩格斯所说的:“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”^①。整个社会组织,即家庭、企业和社会公共组织都有各自相对独立但又彼此联系的再生产过程,并由此产生相应的三种不同的需求,即家庭生活需求、生产单位的生产需求和社会共同体的公共需求。而满足社会的这三种需求所耗费物质资料就形成社会再生产的三种费用,即家庭生活费用、经济组织的生产费用和社会共同体的公共费用。

人类在其生存和发展过程中,必须用自己的智慧和劳动创造自己所需要的生活资料和生产资料,不断地与自然界进行物质交换。然而,人类物质资料的生产从一开始就不是单纯的人与自然的关系,而是同时具有社会性质的关系。为了从事物质资料的生产,人们必须结成各种社会关系,组成一定的社会共同体,如氏族、部落,乃至后来的民族和国家等等。社会共同体是生产力和生产关系发展的产物,是一种不以人们的意志为转移的客观存在。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正常运行,还

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷,第438页。

必须满足社会共同体的存在与发展的需要,这种需要就是通常所说的社会公共需要,而这种社会公共需要是社会再生产需要的有机组成部分。比如,为了维护国家安全,维持社会正常的工作、生活秩序,使人民能够安居乐业,就必须建立一整套包括军队、警察、法庭、行政等在内的国家机器。而国家机器的运转必然相应地耗费一定的社会产品,满足这种社会公共需要而耗费的社会产品就是社会公共费用。

社会公共费用随着社会的产生而产生,也随着社会的发展而扩大。比如,在生产水平较低的奴隶社会和封建社会,生产对技术和知识的要求较低,劳动力再生产基本上可以由家庭来完成。随着生产力的发展,生产对技术和知识的要求越来越高,劳动力再生产中劳动技能、知识的传授,逐渐由以家庭为主转化为以社会为主。普及教育、技术训练以及高等教育成为社会再生产和社会发展的公共需要,相应地这部分以前以家庭为主的劳动力再生产费用也就成为以社会为主的公共费用的组成部分。再如,在以自然经济为主的奴隶社会和封建社会,生产条件比较简单,劳动者有简单的工具就可以在土地或作坊中进行生产,由社会支付的公共费用基本上限于灌溉、筑路、灾荒赈济和国家机器生存等几个方面。而到了以商品经济为主的社会化大生产阶段,如资本主义社会和社会主义社会,由于生产的社会化程度越来越高,对生产的外部条件的要求也越来越多,如对铁路、公路、水运等交通和邮电通讯等基础设施的建设,对城市的建设,对环境的治理等,由此导致不能由私人支付的社会公共费用也越来越大。同时,由于社会化大生产的发展,为了减少或缓和市场经济的波动,在现代社会中,各国政府都以社会整体利益的代表身份,在不同程度和范

围上对经济进行干预、调节、计划、组织,甚至出现各国政府为了稳定和发展本国经济,在世界范围和地区范围内的相互协调。这也是引起社会公共费用增加的又一重大原因。此外,在现代社会里,为了使社会再生产及社会发展顺利进行,除了为生产过程创造各种外部和内部条件以外,还需要支付大量的社会维系费用,如对维持正常生产和生活秩序支付的国防、治安、行政费用,对丧失劳动能力或无劳动能力的人支付的救济金,对天灾人祸支付的社会保险费,对退休人员支付的养老金,对病人支付的医疗保健费等。所有这些费用在现代社会都属于社会公共费用的范围,都是社会再生产和社会发展所必需的。没有一定的公共费用,任何社会制度都不能存在和发展,社会再生产也不能顺利进行。

马克思在《哥达纲领批判》中谈到社会总产品分配时就明确指出:“如果我们把‘劳动所得’这个用语首先理解为劳动的产品,那么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(直接)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 限于当时的历史条件,马克思没有预见到现实的社会主义社会仍存在国家,敌视社会主义的势力还未消除,因此,社会公共费用还应包括

^① ① 《马克思恩格斯选集》第3卷,第9—10页。

国防、安全费用。虽然马克思概括的社会产品的扣除原理是对设想的未来社会说的,但是,如果从社会产品扣除的结果来看,马克思的上述原理是任何社会都适用的。马克思还指出过:“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;在这里我们撇开用于生产消费的部分不说”。^① 这就是说,社会公共需要以及满足这种需要的公共费用,是不同社会形态社会所共有的一种客观存在,是不以人的意志为转移的。

在现代社会中,社会公共费用主要包括如下项目。(1)社会行政费用。任何社会,即使是未来的共产主义社会都不会没有社会行政管理,从而必然在不同程度上发生社会行政费用。(2)社会安全费用。社会是具有地域性和民族性的共同体,为了保证社会免受其它共同体和民族的骚扰和侵袭,就必然产生以国防为主的社会外部安全费用。同时良好的社会内部秩序也是一切社会生产与发展不可缺少的条件,如防止和制裁斗殴、凶杀、抢窃、人身侵犯、破坏和侵吞公共财产等犯罪活动,为所有社会成员创立安定的生产和生活秩序,创造这种社会内部秩序所发生的费用就是社会内部安全费用。(3)社会发展费用。社会不仅需要行政管理和社会安全,还需要创立基本生产和生活的共同条件,要执行计划、统计、管理、调节、科技、

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷,第992—993页。

文化、教育、卫生保健、社会赡养与赈济等职能。完成这些职能必需耗费一定的物质资料,这些耗费也就构成了社会公共费用。

整个社会的生存与发展,不仅要求家庭生活费用和经济组织的生产费用得到及时足额的补偿,而且要求社会组织的正式代表——国家以一定的分配形式参与社会总产品的分配与再分配,从而占有和支配一部分剩余产品,以满足社会的公共需要,维持社会的生存与发展。这里所说的分配形式既是占有和支配剩余产品的形式,同时也就是社会费用的补偿形式。在现实生活中,社会再生产与社会发展的三种费用各有自己的补偿来源和补偿形式。家庭生活费用的补偿来源是必要劳动,其补偿形式在现代社会中主要是工资等劳动收入和其它非劳动收入形式;经济组织的生产费用以及扩大再生产的来源是归企业支配的物化劳动、必要劳动和一部分剩余劳动,其补偿形式是产品销售收入或其它业务收入中的成本扣除和留利;社会费用的补偿来源只能是一部分剩余产品,其补偿形式主要是税收。

在迄今为止的社会里,社会组织的正式代表——国家为补偿社会公共费用而占有和支配一部分剩余产品,从现象看虽有许多形式,如税收、上交利润、规费、捐献、摊派、掠夺、发行公债等,但其中最主要的形式则是税收。为什么社会公共费用的主要补偿形式是税收,而不是其它形式呢?这主要是由为满足公共需要而提供的公共产品和服务的特点以及税收本身所具有的特征所决定的。首先,满足社会公共需要的公共产品或服务具有不同于一般产品或服务的共享性和外部性,由此也就决定了国家占有、支配剩余产品不可能通过一般的市场

买卖方法,即通过市场机制的办法来解决,而只能主要使用超经济的分配手段,即国家依据社会管理职能,凭借公共权力,确定经济组织或社会成员对国家的义务缴纳关系。这种分配方式的具体表现就是税收。一方面国家可以利用这种形式强制地从一切经济组织和社会成员中获取剩余产品;另一方面,一切经济组织和社会成员都必须按照这种形式所规定的额度向国家缴纳一部分剩余产品。其次,由于满足社会公共需要的公共活动的经常性和连续性,因而要求社会公共费用的补偿形式能保证稳定地、经常性地获取剩余产品,这就决定了社会公共费用的补偿形式必须是规范的而不是任意的,是经常的而不是间断的。规范的、经常性的社会公共费用补偿形式意味着,国家一旦以立法形式确立了这种形式,就必须按照法律的规定取得剩余产品,而不能超过法律规定的限度任意攫取。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,保证经济的有序发展。同时也意味着,国家一旦以立法形式确立了这种义务缴纳关系,任何社会组织、社会个人就有义务缴纳相关的税收,而不能偷税、漏税甚至骗税、抗税,这种由国家以立法或其它形式加以规范的义务缴纳的社会公共费用补偿方式就是税收。

综上所述,税收的本质可概括为:国家为满足一般的社会公共需要,补偿由此发生的社会公共费用,按照法律规定的对象和标准,占有和支配一部分剩余产品而形成的一种特定的分配形式。

这一概念告诉我们作为税收共同的、一般的,区别于其它分配范畴的基本属性包括了以下三层含义:

一、税收不是任何社会组织都可运用的分配手段,而只是

作为社会正式代表,具有公共权力的社会组织才可使用的分配手段。在国家产生之后,只有国家才是社会的正式代表,所以税收与作为社会正式代表的国家历史地联系在一起,在以往的阶级社会和社会主义社会里,税收都是国家税收。

二、满足公共需要的税收不是人们的主观愿望和意志,而是社会再生产和社会发展的客观产物,即随着社会生产力的发展,社会公共需要的逐渐经常化,满足这种需要的分配也逐渐从一般分配中独立出来,当这种分配采取以社会公共权力为后盾,并以强制、无偿、固定为其特征的规范化形式时,这种分配形式就成为税收。

三、税收是对社会产品中新创造的价值,特别是对剩余产品价值进行的分配,而不是对全部社会产品进行的分配。生产创造出的社会总产品在价值形态上分成两大部分,一部分是消耗掉的生产资料的转移价值,一部分是劳动者新创造的价值。生产资料的转移价值只能留在生产部门内,用于重新购置生产资料,以保证简单再生产的连续进行,这并不属于纯粹意义上的分配。纯粹意义上的分配,主要是指对新创造价值的分配。而税收的分配对象只能是新创造的价值,尤其是剩余产品价值的分配。

第二节 税收的形式特征

税收的形式特征是税收本质的外在表现,是区别于其它财政分配范畴的,如上缴利润、规费、摊派、公债等。只有具备了这些形式特征才成其为税收,否则就不是税收。

如前所述,税收是国家以社会正式代表的身份,为补偿社

会公共费用而占有和支配剩余产品的基本形式。税收的形式特征是由公共需要和公共费用的性质决定的。一般认为,税收的形式特征可以概括为“三性”,即强制性、无偿性和固定性。

一、税收的强制性

税收的强制性是指国家以社会代表身份,凭借社会公共权力,以法律形式确定征税人和纳税人权利和义务关系。税收的强制性包括两层含义:

(一) 税收分配关系是一种社会正式代表和社会成员必须遵守的权利义务关系。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。国家在履行这些职能和义务时,必然要消耗一定的物质资料,即社会公共费用,因而就有权力要求社会成员缴纳一部分剩余产品,补偿公共费用,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产品和服务,是每一个社会成员的平等权利。作为这种权利的对面,是每个社会成员有义务向国家缴纳一部分剩余产品,有义务分担一部分社会公共费用,这种权利和义务关系是税收分配形式特征的最基本方面。而税收分配形式之所以只能是这种权力与义务的分配关系,归根到底是由公共产品和服务的消费和享用的共享性和外部性所决定的,使社会成员承担社会公共费用不能用等价交换的市场方式来解决,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权力,而纳税则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——国家和社会成员都必须遵守的一种强制性的权利义务关系。这种税收分配关系又是由国家法律加以规范和制约的,具有法律的约束力和强制作用,这种规范的