

SHUI SHOU XUE

王洪金 编 著  
李润身

# 税收学

大连出版社

F810.42

42

2

B545/15

# 税 收 学

王洪金 李润身 编著

大连出版社  
B 513793

# 税 收 学

王洪金、李润身 编著

---

大 连 出 版 社 出 版 发 行  
大 连 船 舶 印 刷 公 司 印 刷

---

字数：200.000 开本：787×1092 1/32 印张：10

印数 1—6.000

1988年 8 月第 1 版

1988年 8 月第 1 次印刷

---

ISBN 7-80555-027-0/F.6

---

定价：2.50元

---

## 序 言

在党的十三大精神指引下，我国进一步贯彻改革、开放的方针，注重运用税收、信贷、价格等经济杠杆来推进以间接控制为主的经济运行，大力发展社会主义的有计划商品经济，在此情况下，税收，作为国家组织财政收入与调节国民经济的一个主要手段和杠杆，发挥着日益重要作用；税收的教学、研究，税收工作的宣传和税务专门人才的培训，其任务十分繁重。

这些年来，随着经济、财税体制改革的深化和税收实践的发展，我国税收理论与税收教材建设都出现了繁荣景象，取得了很多成就。就教材建设来说，在出版了《国家税收》（高等财经院校试用教材）之后，又先后出版了不同版本的《国家税收》和《税收概论》等教材。这些教材体现了“百家争鸣”，各有特色，它们在培训税收专门人才方面发挥着较好的作用。

为了满足教学需要，辽宁税务专科学校王洪金、李润身同志也编写了一本《税收学》，在我国教材“百花园”中又添了一朵鲜花。这本教材同各种版本《国家税收》一样，讲授税收基本理论与基本知识，这是共性。我觉得这本教材也有它的特色：第一，注意比较研究，提出自己见解。如税收的定义、本质、税收产生与发展必然性，税收职能、税收负担与转嫁等，作者能在比较古今、中西各家学说之后，提出自己见解，启人思路。第二，理论密切联系实际。作者在讲述税收基本理论与基本知识时，能从抽象到具体，密切联系

我国税收发展与改革实际，反映改革、开放、搞活的情况。如讲“税制改革的回顾与进一步完善的设想”时，联系了“利改税与承包经营责任制”的改革实际，给人启发。第三，总结过去经验教训，吸收新的科研成果，借鉴国外理论知识。如讲“我国社会主义税制的建立与发展”时，指出经验与教训，成功与失误，让人们明确哪些是正确的，应该继续发展，哪些是失误的，必须深化改革。介绍资本主义税负转嫁理论时，指出哪些应予摒弃，哪些宜加借鉴。作者还从已有的《社会主义财政学》、《国家税收》等教材和有关文章中，吸收它们好的科研成果，加以融汇贯通。第四，增添了新的章节。如第五章治税思想、第六章税收与法律的关系、第十章国际税收一般。虽然有的章节（如税收与法律的关系、国际税收一般）的编列尚可推敲，但它们却扩大了知识领域，丰富了教学内容。

我认为，从总的方面看，这本《税收学》，内容颇丰富，观点对，材料新，层次清晰，文字流畅，加上有上述的四个特色，不失为一本较好教材。它的出版，可作为高等财经院校、管理干部学院、财政、税收专业教学和财税干部业务培训的教材或参考书。故乐为序。

邓子基  
1988年4月  
子厦大学经济学院

# 目 录

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| <b>第一章 税收的一般概念</b> .....          | ( 1 )   |
| 第一节 税收的本质.....                    | ( 1 )   |
| 第二节 税收的形式特征.....                  | ( 8 )   |
| 第三节 税收与其他财政收入形式的区别.....           | ( 14 )  |
| 第四节 税收产生和发展的必然性.....              | ( 23 )  |
| <b>第二章 不同社会制度下税收的性质和特点</b> .....  | ( 32 )  |
| 第一节 奴隶制国家税收的性质和特点.....            | ( 32 )  |
| 第二节 封建制国家税收的性质和特点.....            | ( 38 )  |
| 第三节 资本主义国家税收的性质和特点.....           | ( 49 )  |
| 第四节 社会主义国家税收的性质和特点.....           | ( 53 )  |
| <b>第三章 税收与经济的关系</b> .....         | ( 62 )  |
| 第一节 税收与社会再生产诸环节的关系.....           | ( 62 )  |
| 第二节 税收杠杆与其他经济杠杆的关系.....           | ( 72 )  |
| 第三节 税制结构与经济结构的关系.....             | ( 79 )  |
| 第四节 利改税与经营承包责任制的关系.....           | ( 82 )  |
| <b>第四章 税收的职能和作用</b> .....         | ( 89 )  |
| 第一节 资本主义国家税收的作用.....              | ( 89 )  |
| 第二节 对当代西方经济学家几个主要税收理论<br>的剖析..... | ( 91 )  |
| 第三节 社会主义税收的职能.....                | ( 103 ) |
| 第四节 社会主义税收的作用.....                | ( 106 ) |
| 第五节 税收杠杆作用的限度.....                | ( 117 ) |

|                                   |       |
|-----------------------------------|-------|
| <b>第五章 治税思想</b> .....             | (123) |
| 第一节 轻税、重税及公平税负思想.....             | (123) |
| 第二节 财政、仁政及促进生产发展的思想.....          | (129) |
| 第三节 非税及杠杆论思想.....                 | (132) |
| 第四节 税收的“人治”与法治思想.....             | (135) |
| <b>第六章 税收与法律的关系</b> .....         | (137) |
| 第一节 税法的概念和特征.....                 | (137) |
| 第二节 税法在法律体系中的地位.....              | (143) |
| 第三节 税收法律关系.....                   | (147) |
| 第四节 以法治税.....                     | (157) |
| <b>第七章 我国社会主义税收制度</b> .....       | (166) |
| 第一节 税收制度的概念和意义.....               | (166) |
| 第二节 税收制度的构成要素.....                | (168) |
| 第三节 税收的分类.....                    | (186) |
| 第四节 税制建立的原则.....                  | (195) |
| <b>第八章 我国社会主义税制的建立和发展</b> .....   | (206) |
| 第一节 1949—1957年阶段的税制.....          | (206) |
| 第二节 1958—1978年阶段的税制.....          | (211) |
| 第三节 1979年以来税制的全面改革.....           | (218) |
| 第四节 税制改革的回顾与进一步完善的设想...           | (225) |
| <b>第九章 税收负担与转嫁</b> .....          | (231) |
| 第一节 社会主义的税收负担.....                | (231) |
| 第二节 资产阶级经济学家关于税负转嫁与归宿<br>的理论..... | (244) |
| 第三节 社会主义条件下的税负转嫁.....             | (257) |

|                         |         |
|-------------------------|---------|
| <b>第十章 国际税收一般</b> ..... | ( 272 ) |
| 第一节 国际税收的产生.....        | ( 272 ) |
| 第二节 国际税收的几个基本范畴.....    | ( 281 ) |
| 第三节 国际税收负担原则.....       | ( 291 ) |
| 第四节 国际税收协定.....         | ( 298 ) |

# 第一章 税收的一般概念

## 第一节 税收的本质

### 一、税收的定义

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会有所不同。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) 国外资产阶级经济学家对税收定义的提法

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(James STEUART, 1712—1780年)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。<sup>①</sup> 英国古典经济学杰出代表人物李嘉图 (David

<sup>①</sup> 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。

Ricardo 1772—1823年) 提出:“赋税是一个国家的土地和劳动的产品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”。<sup>①</sup> 美国财政学者塞利格曼(Seligman) 认为赋税是政府对于人民之一种强制征收,用以支付谋公共利益所需之费用,此种征收,并无给付特种利益与否之关系存在。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。”<sup>②</sup>

从以上列举的资产阶级经济学家给税收所下的定义中,可以明确以下几点:

一是揭示了税收的强制性。在以生产资料私有制为基础的社会条件下,国家征税凭借的只能是政治权力。征税的过程就是强制地把一部分社会产品,从私有者手中转变为国家所有,归国家支配使用的过程。马克思说:“赋税是政府机器的经济基础。”<sup>③</sup>

二是在理论上,资产阶级经济学者认为,税收既是有偿的也是无偿的。他们一方面提出国家征税是为了“支付谋公共利益所需之费用”,同时又认为“此项征收并无给付特种利益。”这不能不说在认识上是自相矛盾的。事实上,资产阶级学者提出的“公共利益”,其所指无非是为资产阶级谋福利的公共利益,与劳动人民的根本利益是相违背的。

三是资产阶级经济学者回避税收同国家职能作用之间的关系。国家是阶级统治的工具,由于生产资料占有方式的不

---

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。

③ 《马克思恩格斯全集》第19卷,人民出版社1963年版,第32页。

同，其国家职能也是不同的，而不论是剥削阶级国家还是社会主义国家，作为税收只能是国家实现其职能的物质手段。

由此可见，资产阶级经济学者尽管在一定程度上能够揭示出税收的某些特征，但不能揭示出税收的实质，因而是**不完善的，也是不科学的**。

## （二）苏联《简明经济学辞典》（以下简称《辞典》）中关于税收的定义

《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。”<sup>①</sup>我们认为这一定义的概述也不够科学。

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》未提到国家字样，显然是不确切的。

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》把税收交纳的形式说成是“款项”，也不符合历史事实。历史上的税收交纳形式，先是实物后是货币，由实物交纳到货币交纳，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。

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

---

<sup>①</sup> 苏联《简明经济学辞典》，人民出版社1962年版，第377页。

影响所致。

上面我们列举了国外资产阶级学者和苏联学者对税收定义的提法。税收定义如何提法为好，学术界大体有三种不同的观点：一种是手段论。即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近代，都有不少思想家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。一种是收入论。主张收入论的同志认为，税收是国家取得的收入、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。我们认为，税收的定义以手段论比较恰当。税收理论研究的对象，应以研究如何运用和充分发挥税收手段的财政和经济职能，为国家积累资金和调节、控制经济运行服务。如果不是做为一种手段和形式进行研究，而仅仅把它看成一种收入，就没有进行研究的实际意义了。一种是关系论，即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。持这种主张的同志，一般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本质区分为两个不同的概念。我们认为，税收本质与税收定义其表述是不同的。研究税收本质，为的是区别事物的现象和本质属性，有助于明确税收的本质和性质二者之间的区别和联系。所以不能用对税收定义的概括代替对税收本质的表述。

### （三）我们对税收定义的提法

我们认为，税收是国家为了实现其职能，按照法律规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。

这个定义包含了以下的要点和内容：

1. 定义明确了税收是一种手段。税收本身不是目的，而

是一种手段。税收手段的目的是为国家取得财政收入，从而为实现国家的职能和任务服务。税收手段的运用者是国家，就是说，国家是征税的主体。所以，税收是以国家为主体，取得财政收入的一种手段和方式。

2. “按照法律规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入”，不只反映税收的强制性、无偿性特征，也反映税收的固定性特征，展示了税收的外延，乃是区别税与非税的主要标准。

## 二、税收的本质

“本质”，是指经济范畴所体现的经济关系，是事物的性质以及此一事物与其他事物的内部联系。事物的现象反映事物的本质。对于税收只有透过其现象，才能揭示出税收的本质属性。

“赋税为国家之强制收入，以供国家经费之用”<sup>①</sup>。税收其现象表现，只不过是取得财政收入的一种方式。其本质表现，则是国家凭借政治权力对社会剩余产品进行分配所体现的一种特定分配关系。这种特定分配关系，主要体现在以下三个方面。

1. 凭借政治权力是国家征税的主要依据。马克思说：“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>②</sup>。税收的本质具体表现为征纳关系。国家征税所凭借的不是所有者的权力，而是国家的政治权力。这同工资、利润、利息、地租等

① 胡善恒：《赋税论》，商务印书馆1934年版，第13页。

② 《马克思恩格斯全集》第4卷，人民出版社1958年版，第330页。

分配范畴是不一样的。工资是凭借劳动消耗而取得一部分国民收入的，利润是凭借对生产资料的占有而取得一部分国民收入的，利息和土地是凭借对资金和土地的占有而取得一部分国民收入的。国家凭借政治权力进行征税是一切国家税收的共性。在我国，国家对国营企业征税，从根本上说，所凭借的也是政治权力，因为对国营企业来说，其所有权与经营权是相分离的，国营企业交纳税款体现着一部分产品支配权和使用权的转移，而这种转移的前提则是国家税法及其政治权力，所以，凭借政治权力乃是国家征税的主要依据。

2. 剩余产品是税收赖以存在的物质前提条件。马克思主义认为，捐税的来源是国民的劳动。劳动创造价值，创造社会产品。社会产品是一切分配活动的基础。社会总产品从价值形态上划分为 $c$ 、 $v$ 、 $m$ 三部分。 $c$ 作为再生产费用，是补偿生产过程中物质消耗的，是任何单位和个人进行再生产所必备的物质条件； $v$ 作为社会成员的生活资料，用于补偿活劳动消耗，保证劳动力再生产的需要。这两部分社会产品价值，都有特定的用途，不能成为税收的源泉； $m$ 是可供社会支配的剩余产品，可用于非生产消费和积累，能够成为税收源泉的 $m$ 部分，也就是社会剩余产品部分。税收在不同社会和同一社会的不同历史时期，尽管在课税客体和征税方法上会有很大的不同，从表面现象看，有对 $c$ 的征税，例如房产税、固定资产税；还有对 $v$ 的征税，例如，个人所得税、个人收入调节税等。但是，各种税收的最终源泉无非是 $m$ 这部分价值，因此，社会剩余产品是税收的基本源泉及其价值实体。

3. 税收是一种特定的社会产品分配关系。任何经济范

畴，其本质，通常都是指经济范畴所体现的各种各样的经济利益关系。税收作为社会产品分配的一种范畴，不仅仅是国家支配和占有有一部分社会剩余产品的一种手段或方式，同时还是以国家为主体的特定分配关系。由于税收是分配范畴，国家在征税过程中，必然发生国家同各类纳税人之间的分配关系，不仅有国家与各种不同性质和规模的经济单位之间的分配关系，而且有国家与社会各阶级、阶层居民之间的分配关系。马克思说：“所谓的分配关系，是同生产过程的历史规定的特殊社会形式，以及人们在他们生活的再生产过程中互相所处的关系相适应的，并且是由这些形式和关系产生的。这些分配关系的历史性质就是生产关系的历史性质，分配关系不过表示生产关系的一个方面。”<sup>①</sup>分配问题的实质，从来都是解决社会产品归谁占有和支配，以及在数量上如何在国家、企业和个人之间进行分配的问题。这看起来是人和物的关系，实质上是人们之间的相互关系，是社会产品占有权或支配权的转移。所以，分配关系乃是社会生产关系的一个重要组成部分。然而，税收是一种特定的分配关系，它是区别于人类一般社会分配关系的。一般经济活动中的分配关系，其主体是各种类型的经济单位，分配关系的发生是通过等价或不等价交换而实现的。税收是一种具有自身特性的分配关系，是以国家为主体通过税法强制征收的。同时就分配关系形成的历史看，一般的社会分配关系，早在原始社会就已经产生了，而税收分配关系则是在国家产生之后，逐步从一般分配关系中分离出来的。所以，税收是社会产品的特定分配范畴，是有别于一般社会产品分配关系的。

---

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社1972年版，第998页。

## 第二节 税收的形式特征

税收的形式特征是从税收的本质属性派生出来的，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所体现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。税收作为特定的财政收入形式和其他财政收入形式，如国营企业上交利润，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，主要是针对税收分配关系是以什么作为征税依据而言的。所谓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作为依据的。社会产品分配同交换不同。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，不存在任何强制性。社会产品的分配则不同。分配是解决社会产品归谁支配和占有以及在数量上支配和占有多少的问题。由于分配结果是社会产品所有权的单方面转移，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，把利润和利息收入攫为已有的，土地所有者是凭借对土地的所有权榨取地租收入的。而国家则是以政治权力把一部分社会产品转为国家所有，归国家支配和使用的。税收就是国家以政治权力作为依据而进行的一种分配。恩格斯说：“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力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力，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。”<sup>①</sup>这就告诉我们，国家征税的直接依据可以是国家的政治权力，而不一定必须以生产资料所有权作为直接依据的。生产资料直接所有权对国家征税并没有直接的约束力。国家征税权对不同所有者都具有普遍意义。税收强制性的具体表现就是国家颁布的具有明确规范性的国家税法。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。任何社会形态下的税收，之所以能成为国家财政收入的强有力的和稳定的形式，其根本原因在于有法律保证。在这里需要说明的是，国家依据政治权力进行征税，并不违反经济基础决定上层建筑的理论。我们认为，政治是经济的集中表现，国家及其政治权力都是来源于一定的经济关系，并反映一定的经济关系的。国家凭借政治权力进行征税，也必须按照客观经济发展过程办事。并不意味着人们的主观意志可以决定税收。税收是一种经济关系的论断，是无可置疑的。

---

① 《马克思恩格斯全集》第2卷，人民出版社1957年版，第615页。