

税收概论

《税收概论》编写组 编著

高等财经专科学校试用教材



中国财政经济出版社

高等财经专科学校试用教材

税 收 概 论

《税收概论》编写组 编著

中国财政经济出版社

(京)新登字038号

高等财经专科学校试用教材

税 收 概 论

《税收概论》编写组 编著

中国财政经济出版社 出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县觅子店印刷厂印装

850×1168毫米 32开 7.625印张 178 000 字

1991年3月第1版 1992年5月北京第2次印刷

印数: 15 500—21 500 定价: 2.20元

ISBN 7-5005-1216-8/F·1143 (课)

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为高等财经专科学校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

1990年8月1日

前 言

税收是社会再生产过程中一个重要的分配范畴，在它产生发展的漫长历史中，体现着不同社会经济制度下错综复杂的分配关系。税收作为一门独立的学科所要研究的首先就是税收分配活动及其体现的分配关系发生发展的规律性。虽然这种分配活动也是财政学科研究的一个重要内容，但它与财政学科要研究的其它分配活动对比起来，具有更多的特殊性和一定的独立性。其次，税收学科还要研究国家对税收分配活动所制订的一系列方针、政策、制度，诸如税收原则、税收政策、税收法规、征收管理办法等等。这些虽然属于上层建筑的范畴，但它们与税收分配有着密切的关联，其内容既广泛又具体。特别是当前我国处于社会主义初级阶段，存在着以公有制为主体的多种经济成份，为了正确处理国家与它们的分配关系，客观上要求我们深入研究与之有关的各种经济现象和经济规律，从而，从理论到实践，给税收学科提出了不少新的课题，其中许多问题也不是财政学科所能包括的。

研究税收理论必须以马克思主义的辩证唯物主义和历史唯物主义为指导思想和方法论，从纷繁错综的税收现象中分析税收分配的规律性；要坚持理论联系实际，既总结历史经验教训，又密切联系我国发展社会主义有计划商品经济的现状，以马克思主义的政治经济理论为依据，遵循客观经济规律的要求，去探索认识并正确发挥税收的职能作用，为社会主义现代化建设服务。

本书系根据财政部教育司1986年7月忻州会议上制定的“全国

财政专科学校统编教材编写规划”编写。为了加强税收专业的教学内容，财政部教育司制定的财经专科学校全日制教学方案，已把《国家税收》分设为：税收概论、中国税制、税务管理和纳税检查四门课程。这本税收概论教材，集中阐述税收的基础理论和基本知识，内容包括：（一）税收本质；（二）税收的产生发展；（三）税收与经济的关系；（四）税收的职能作用；（五）税收原则；（六）税收制度；（七）税收分类；（八）税收负担；（九）国际税收。以我国社会主义税收为教学研究重点，同时，也有目的地借鉴一些西方国家的税收理论与有益的经验，以求洋为中用，开扩视野。

当前，我国社会主义有计划的商品经济正在发展，治理整顿与经济体制改革正在深化，税收理论体系正在逐步建立，很多税收基础理论问题还在探索研讨之中，本教材编写中除尽量吸收理论界的最新研究成果之外，还适当介绍学术研究上的一些主要不同观点，以贯彻“百花齐放，百家争鸣”方针，鼓励学生比较研究，为进一步提高自学能力和进行税收理论研究提供有利条件。

参加本书编写的有：浙江财经学院叶新、湖南财税专科学校晏金平、吉林财税专科学校舒纪宣三同志。由叶新同志负责总纂。浙江财经学院黄董良同志参与了修改。

本书总纂修改过程中得到财政部教材编审委员会中专专科财税专业教材编审小组组长胡乐亭同志的大力帮助，承周剑璧同志提出了很多宝贵意见，对此，我们表示衷心感谢。

由于我们学识水平所限，书中肯定有不少缺点错误，欢迎读者批评指正。

《税收概论》编写组

1990年5月

目 录

第一章 税收的本质	(1)
第一节 税收的定义:	(1)
第二节 税收的本质	(4)
第三节 税收的形式特征	(8)
第四节 税收依据	(12)
第二章 税收的产生与发展	(19)
第一节 税收的产生	(19)
第二节 税收的发展	(24)
第三节 我国社会主义税收存在的必然性及其 性质	(34)
第三章 税收与经济的关系	(43)
第一节 税收与社会再生产诸环节的关系	(43)
第二节 税收分配与其他分配形式的关系	(58)
第四章 税收的职能作用	(64)
第一节 税收职能及其与作用的关系	(64)
第二节 税收组织财政收入的职能作用	(69)
第三节 税收调节经济的职能作用	(71)
第四节 税收监督管理的职能作用	(86)
第五章 税收原则	(94)
第一节 我国古代思想家的税收思想	(94)
第二节 西方资产阶级学者的税收原则理论	(96)

第三节	我国的社会主义税收原则·····	(105)
第六章	税收制度 ·····	(111)
第一节	税制要素·····	(111)
第二节	税制结构·····	(126)
第三节	我国社会主义税收制度的建立与发展·····	(137)
第七章	税收分类 ·····	(147)
第一节	税收分类的方法·····	(147)
第二节	流转额课税·····	(154)
第三节	收益额课税·····	(164)
第四节	财产课税和行为课税·····	(172)
第八章	税收负担 ·····	(178)
第一节	税收负担的意义·····	(178)
第二节	怎样分析宏观经济的税收负担·····	(181)
第三节	怎样分析微观经济的税收负担·····	(185)
第四节	税收负担的转嫁与归宿·····	(192)
第五节	税源选择与税率设计·····	(202)
第九章	国际税收 ·····	(214)
第一节	国际税收的形成·····	(214)
第二节	税收管辖权和国际双重征税·····	(218)
第三节	国际避税、逃税与国际避税地·····	(223)
第四节	国际税收协定·····	(226)
第五节	处理国际税收关系的若干准则·····	(230)

第一章 税收的本质

第一节 税收的定义

税收是一个历史悠久的经济范畴，远在奴隶社会就已经出现，在封建社会、资本主义社会以及社会主义社会，税收不仅始终存在，而且随着社会经济的发展，发挥着越来越重要的作用。

什么是税收？怎样正确地表述税收的概念，历来是中外学者探索研究的问题。

一、资产阶级学者对税收定义的表述

资产阶级学者由于所处的时代不同，对国家征税的依据认识不同，因而对税收定义的表述也不完全相同。例如：

美国经济学家塞里格曼认为：赋税是政府对于人民的一种强制征收，用以支付谋公共福利所需的费用；此种征收，并无给付特种利益的关系存在。

日本学者小川乡太郎认为：“税收就是国家公共团体为了支付一般经费的目的，运用财政权力向人民强制征收的财物。”^①英国道尔顿也说：“所谓租税，系公共机关的一种强制征收，租税的本质异于政府其他收入者，即在纳税人与政府间并无直接的同等交换物的存在。”^②

① 小川乡太郎：《租税总论》，商务印书馆1935年版，第11页。

② 道尔顿：《财政学原理》，正中书局1969年版，第16页。

《美国经济学辞典》(1983)认为:“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶而也采取实物或劳务的形式)。”^①

以上资产阶级学者给税收所下的定义的共同点是:(一)强调国家和政府是课税的主体,但离开了国家的阶级本质来谈论公共福利的需要,掩盖了资本主义税收的剥削关系;(二)强调税收的强制性与无偿性,揭示了税收与其它分配形式的不同特征。

二、苏联经济学界对税收定义的表述

苏联长期以来,在高度集中的经济管理体制下,一直以所有权是否转移作为划分“税”与“非税”的标准,因此,把国营企业上交预算的周转税称为义务交款而实质上不是税。例如苏联《大百科全书》第29卷税收条目注释说:“在苏联形式上存在着国营企业上交预算的税收,而实际上,这些收入就其经济本质来讲,并不是税收,因为它们的所有制形式并没有改变,国家不会自己向自己征税。”至于什么是税,苏联《简明经济辞典》说:“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。”^②苏联的“非税论”对我国的税制建设产生了消极影响,显然,按照这种观点对税收概念的表述是不够正确的。

三、我国学术界对税收概念的表述

当前我国学术界对税收定义的表述方法很多,归纳起来,主要有:

1. 把税收归属为一种财政收入。认为:“税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法定标准和程序,强制地、无偿

① 转引自《比较财政学》,邓子基主编,中国财经出版社1987年版,第176页。

② 苏联《简明经济辞典》,人民出版社1962年版,第377页。

地取得的财政收入。”^①

2. 称税收是一种分配或分配方式。认为：“税收是国家为满足一般的社会共同需要，按事先确定的对象和比例，对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配。”^②

3. 把税收称为一种财政收入方式。认为：“税收是国家为了实现其职能，按照法律规定，向经济单位和个人无偿征收实物与货币，以取得财政收入的一种方式。”^③

4. 称税收为一种分配关系。认为：“税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中一部分社会产品形成的特定的分配关系。”^④

形式逻辑告诉我们，定义的任务是揭示概念的内涵。概念的内涵，就是概念所反映的事物的本质属性。从这一要求出发，比较以上四种定义，第一种把税收归结为一种财政收入，显然含义太窄一些。第四种把税收表述为国家为主体的特定分配关系是直接以税收的本质作为税收的定义，但一般认为税收本质与税收概念是应该有区别的。第二种、第三种定义的表述，都揭示了税收是国家凭借政治权力，按照预定标准的无偿课征这一本质属性，区别在于他们对定义的归属上的不同。列宁曾经指出：“下‘定义’是什么意思呢？这首先就是把某一概念放在另一个更广泛的概念里。例如，当我下定义说驴是动物的时候，我是把‘驴’这个概念放在更广泛的概念里。”^⑤ 列宁同志在这里说的定义方法，就是邻

① 《财会知识手册》(财政分册)，天津科技出版社1983年版，第69页。

② 侯梦瞻：《税收概论》，中国人民大学出版社1986年版，第1页。

③ 电大教材《国家税收》(修订本)，中央广播电视大学出版社1986年版，第3页。

④ 高等财经院校试用教材《国家税收》(第二次修订本)，中国财政经济出版社1988年版，第9页。

⑤ 《列宁选集》第2卷，第146页。

邻近属加种差的定义方法。这种定义的形式，可以用一个公式来表示：被定义项=邻近属+种差。

按形式逻辑的这一要求，把税收定义为一种财政收入形式似乎比定义为一种分配或分配形式更邻近一些。但从另一方面看，把税收定义为国家征收实物与货币以取得财政收入的一种方式，似乎又比较偏重于反映它财政职能方面的属性，而对税收是一个重要经济杠杆的本质属性没有能明确地概括进去。基于以上的考虑，综合比较国内学者关于税收定义的结果，我们认为税收定义应作如下表述：税收是国家凭借政治权力，按照法律规定标准，对一部分社会产品进行无偿分配，以取得财政收入的一种形式。

以上定义表明：1. 税收是一个分配范畴，它既是社会再生产中分配环节的一个组成部分，也是国家取得财政收入的一种形式；2. 税收是以国家为主体，凭借政治权力，按照法律规定的标准进行的分配，它具有强制性、无偿性、固定性的特征；3. 税收分配的对象是一部分社会产品，主要是社会总产品中的剩余产品的价值部分。

第二节 税收的本质

一、税收是一个分配范畴，是国家参与社会产品分配的重要形式

在社会再生产的生产、分配、交换、消费诸环节中，税收属于分配环节。国家征税的过程，就是把一部分社会产品从纳税人所有转变为国家所有的过程。

社会物质生产部门劳动者在一定时期内（通常指一年）所生

产的物质资料的总和称为社会总产品，在不同的社会制度下，由于生产资料所有制的性质不同，社会总产品的分配也具有不同的性质与形式。例如，在资本主义社会，社会总产品的分配，体现着资本家对雇佣劳动的剥削关系。社会产品生产出来以后，即被资本家凭借生产资料所有权而无偿占有与支配。资本家在对其进行分配时，首先，要扣除补偿已消耗的物质资料，如原材料、燃料、动力、包装物及房屋机器设备的折旧价值；其次，以工资形式付给工人相当于可变资本部分的价值。扣除这两部分后的剩余价值，则在各类资本家中进行分配，借贷资本家取得利息，房地产资本家得到租金，商业资本家分取商业利润，产业资本家得到产业利润。而资产阶级国家则在社会产品初次分配的基础上，凭借政治权力，以税收的形式，通过再分配无偿占有有一部分。

在我国社会主义条件下，社会总产品生产出来以后，首先在各物质生产部门间进行分配。国营企业生产的社会总产品，扣除补偿消耗的物质资料后，一部分属于劳动者为自己劳动创造的产品，以工资形式支付给企业职工，余下部分是劳动者为社会劳动创造的产品，表现为企业纯收入，其中大部分要以税收和上交利润的形式上交国家，成为国家集中的纯收入，剩余部分以企业留利的形式，留在企业作为发展生产、职工福利、职工奖励等项基金。集体所有制企业的社会总产品扣除补偿部分后，一部分作为劳动者的报酬分配给企业的成员，一部分以税收形式上交国家，税后利润留归企业作为公积金、公益金，满足扩大再生产和集体福利的需要。城乡个体经济和私营企业生产的社会产品，除用于补偿生产消耗与个人消费外，也要通过税收把一部分收入上交国家。通过税收分配集中的资金，不论在现代资本主义国家还是在我国社会主义初级阶段，在国家财政收入中都占了极大的比重。马克思说：“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特式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物，于胚胎时期就已经安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^①可见，税收是国家存在的物质基础，税收是国家参与社会产品分配的重要形式。

同时，上述不同社会制度下社会总产品的分配情况说明，税收分配的对象不是全部社会总产品，而是社会总产品中的国民收入部分，而且主要是其中属于剩余产品的部分。因为在一定时期内物质生产部门生产出来的社会总产品中，首先要扣除补偿已消耗掉的生产资料价值，这部分补偿价值（C）是维持社会再生产所必需的，税收不能把这一部分也无偿地转变为国家所有，否则，社会再生产就难以继续进行。社会总产品扣除补偿部分的价值后，剩下的物质生产部门劳动者创造的新价值（ $v+m$ ），即国民收入，才可以作为税收分配的对象。尽管各种税的课税对象各不相同，如流转税类的产品税、增值税、营业税、关税等是对商品销售额或商品销售收入中的增值额课征的；所得税是对利润所得和其它所得课征的；财产税（房产税等）是按财产的价值课征的，但税收的最终来源都是国民收入，不过其中有的是当年创造的国民收入，有的是过去积累下来的国民收入而已。进一步看，在国民收入（ $v+m$ ）中的 v 的价值部分属于劳动者的报酬，是劳动者及其供养的家属的生活费用的主要来源。虽然，税收可以对其进行适当的调节，但其必要的部分，同样是维持社会再生产所必需的，国家也不能对其过度进行无偿分配。因此，国家通过税收形式进行分配的，主要是国民收入中的剩余产品（ m ）部分。

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，第181页。

二、税收的本质体现着以国家为主体的特定分配关系

国家征税，强制地把一部分社会产品从社会成员手中转变为国家所有，从而改变了社会成员各自占有的社会产品份额，从现象上看，是征收了若干钱与物，实质上，国家征税的过程，反映的是社会再生产过程中人与人之间的利益分配关系。具体地说，就是国家与各类纳税人之间、国家各级政权之间以及纳税人相互之间的一系列分配关系。这种分配关系是国家凭借政治权力以法律形式确定的。社会产品的分配，总是要以一定的权力为依据的，或者是依据生产资料所有权，或者是依据国家的政治权力。与地租、利息、利润等以财产所有权为依据进行的分配不同，税收是以国家的政治权力为依据的分配。恩格斯曾经指出过：“纳税原则本质上是纯共产主义的原则，因为一切国家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可见，国家凭借政治权力征税，可以不受生产资料所有权归属的限制。通过税收可以把分别属于不同所有者的一部分社会产品转变为国家所有，供集中性的需要。国家凭借政治权力并以法律形式规定，使税收分配关系具有了与一般分配关系相区别的特有属性。所以说，税收的本质体现的是国家为主体的特定分配关系。

分配关系是社会生产关系的组成部分。在不同的社会制度下，由于生产关系的性质不同，税收体现的分配关系的性质也不同，在以私有制为基础的剥削制度下，税收体现的是阶级剥削关

^① 《马克思恩格斯全集》第2卷，第615页。

系，在以公有制为基础的社会主义制度下，税收体现的不再是剥削关系，而是国家与社会成员之间，在根本利益一致基础上的整体与局部的关系。

第三节 税收的形式特征

税收作为国家凭借政治权力，参与社会产品分配，以取得财政收入的重要形式，具有强制性、无偿性、固定性三个形式特征。

一、强制性

税收的强制性指国家税收以法律形式规定，具有极大的权威性。在税法规定的范围内，任何单位和个人都必须依法纳税，否则，就要受到法律的制裁。

税收的强制性依据的是国家的政治权力。由于国家政治权力可以凌驾于财产权力之上，因而，它不受生产资料所有权归属的限制，对不同所有者都可以行使这种权力。在财产私有的条件下，国家不直接占有生产资料，国家征税不是依据财产所有权，就只能依据政治权力，这一点是显而易见的。在社会主义制度条件下，国家对集体经济或个体经济征税，凭借的是政治权力，税收的强制性也比较容易理解。关键是在社会主义全民所有制内部，国家是全民所有制的代表，怎样正确理解税收的强制性的问题。以前在统收统支的管理体制下，企业只是主管部门的附属物，没有独立的经济利益，企业的收入全部上交，支出全部由国家拨给，那就根本无所谓强制性不强制性。但在社会主义商品经济条件下，为了搞活企业，提高效益，必须实行企业所有权与经营权的分离，国营企业作为自主经营、自负盈亏的经济实体，对

国家担负着各种应尽的经济责任，也享有本身相对独立的局部的经济利益。国家向国营企业征税，仍然体现一部分产品分配权和使用权的转移，而征税多少也会影响到企业单位与职工的经济利益，同样存在着征税与纳税的矛盾，因而，税收对国营企业同样具有法律强制性。

税收因具有强制性而与自愿认购的国库券、公债等收入形式有明显的区别，同时，它也不同于罚款、没收等惩罚性手段。在明确税收具有强制性的同时，强调税收的非惩罚性，是十分必要的。因为税收是纳税人按照法律规定应尽的义务。作为一个应税的企业单位来说，他向国家交纳税款，仅只是把销售收入中包含的劳动者为社会劳动而创造的社会纯收入的一部分交给国家，由国家集中支配使用。国家征税的目的在于筹集必要的资金，而不是对纳税人的惩罚。而罚款和没收则主要是为了制止某种违法行为的发生而作出的经济处理。两者虽然都具有强制性，但性质和作用是完全不同的，在工作中如果滥用税收手段作为惩罚性措施，显然是不恰当的。当然，为了“寓禁于征”，对于某种商品或行为实行特别高的税率，以限止这种商品的消费和行为的发生，最后达到禁止的目的，那是另外一回事。只有在这种情况下，税收的强制性才具有惩罚的性质。

二、无偿性

税收的无偿性是指国家取得税收，既不需要偿还，也不需要向纳税人付出任何代价。正如列宁所说的：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^①从这一点来说，税收与国债收入、货币发行以及规费收入等是不同的。国家发行公债和国

① 《列宁全集》第32卷，第275页。