

高等财经院校教材

GAODENG CAIJING YUANXIAO JIAOCAI

董庆铮 汤贡亮 杨志清 计金标 编著

税收理论研究

SHUI SHOU LI LUN YAN JIU

高等财经院校教材

税 收 理 论 研 究

董庆铮 汤贡亮 杨志清 计金标 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收理论研究/董庆铮等编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2001.7

高等财经院校教材

ISBN 7-5005-5184-3

I. 税… II. 董… III. 税收理论—研究—高等学校—教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 038227 号

~~中国财政经济出版社出版~~

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@cfeph.gov.cn

(~~版权所有~~ ~~翻印必究~~)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 16.125 印张 383 000 字

2001 年 6 月第 1 版 2001 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2060 定价: 24.50 元

ISBN 7-5005-5184-3/F·4616

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

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院校教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

2001 年 3 月 8 日

前 言

《税收理论研究》一书，是列入财政部“九五”重点教材建设规划，供财政、税收专业硕士研究生使用的教材。本教材由董庆铮教授、汤贡亮教授、杨志清教授、计金标教授共同编著，董庆铮教授负责总纂。全书共十六章，编写分工如下：

董庆铮教授负责：第一章、第二章、第四章、第十六章。

汤贡亮教授负责：第三章、第六章、第十四章、第十五章。

杨志清教授负责：第八章、第十一章、第十二章、第十三章。

计金标教授负责：第五章、第七章、第九章、第十章。

滕霞光博士参与了第十六章的资料整理和编写工作。

本书在讨论、审定过程中，东北财经大学马国强教授、江西财经大学匡小平副教授提供了许多有益的修改意见，在此一并致谢。

本书除供财政、税收专业研究生使用外，还可作为财政、税务部门县以上基层领导干部的培训教材。

本书限于编者水平，尚有许多不足之处，欢迎读者批评、指正。

编 者

2000年12月

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 税收理论研究的对象和体系.....	(1)
第二节 税收的本质.....	(3)
第三节 税收的起源.....	(19)
第四节 税收的性质.....	(29)
第二章 税收根据理论	(36)
第一节 西方学者关于税收根据的学说.....	(36)
第二节 我国现代税收根据理论.....	(40)
第三节 关于对税收根据理论探讨中的几个基本问题的评析.....	(45)
第三章 税收原则理论	(52)
第一节 税收原则理论的形成与发展.....	(52)
第二节 现代税收原则.....	(59)
第三节 税收中性、税收调控与深化税制改革.....	(65)
第四章 税收职能与税收效应理论	(85)
第一节 税收的职能.....	(85)
第二节 税收效应概述.....	(89)
第三节 西方税收效应理论.....	(95)
第四节 税收的财政效应.....	(100)
第五节 税收的经济效应.....	(106)
第五章 税收负担与税负转嫁理论	(125)

第一节	关于税收负担的一些基本理论问题·····	(125)
第二节	我国宏观税负问题·····	(129)
第三节	税负转嫁与归宿理论的形成与发展·····	(139)
第六章	税制结构理论·····	(154)
第一节	影响税制结构的因素分析·····	(154)
第二节	经济转轨时期我国税制结构的选择·····	(157)
第三节	建立保证与国民经济同步增长的税收体系 和税收制度·····	(171)
第七章	商品课税理论·····	(180)
第一节	商品课税论析·····	(180)
第二节	增值税理论与实践·····	(184)
第三节	消费税、营业税研究·····	(207)
第四节	关税理论与实践·····	(212)
第八章	所得课税理论·····	(218)
第一节	所得课税论析·····	(218)
第二节	企业(公司)所得税理论·····	(221)
第三节	个人所得税理论与实践·····	(232)
第四节	社会保障税研究·····	(245)
第五节	农业税问题研究·····	(257)
第九章	财产课税理论·····	(269)
第一节	财产课税论析·····	(269)
第二节	遗产税研究·····	(276)
第三节	房产税·····	(289)
第十章	生态税收理论和资源课税理论·····	(295)
第一节	生态税收理论的形成和发展·····	(295)
第二节	对资源课税的理论与实践的研究·····	(302)
第三节	国外生态税收的理论与实践对我国的借鉴	

意义·····	(318)
第十一章 行为课税理论 ·····	(326)
第一节 行为课税论析·····	(326)
第二节 对我国行为课税问题的研究·····	(331)
第三节 费改税理论研究·····	(335)
第十二章 税式支出理论 ·····	(343)
第一节 税式支出理论的形成与发展·····	(343)
第二节 税式支出分析·····	(349)
第三节 税收优惠问题研究·····	(359)
第十三章 国际税收理论 ·····	(377)
第一节 国际税收的概念和研究对象·····	(377)
第二节 税收管辖权·····	(383)
第三节 国际重复征税·····	(387)
第四节 国际避税及其防范问题·····	(395)
第五节 国际税收协定研究·····	(402)
第十四章 税收法学理论 ·····	(412)
第一节 税法及其在我国法律体系中的地位·····	(413)
第二节 坚持税收法定主义原则·····	(420)
第三节 建立完整的、科学的税法体系·····	(425)
第四节 各国税法体系的比较·····	(429)
第五节 推进税收立法, 加强税收法制建设·····	(440)
第十五章 税收管理体制 ·····	(452)
第一节 税收管理体制理论分析·····	(452)
第二节 分税制的理论与实践·····	(457)
第十六章 税收征收管理及税收征管改革 ·····	(470)
第一节 税务管理的概念和内涵·····	(470)
第二节 税收征收管理概述·····	(473)

第三节	我国税收征管模式的历史演进·····	(481)
第四节	新的税收征管模式的建立·····	(488)
第五节	深化税收征管改革的设想·····	(494)
参考书目	·····	(502)

第一章 导 论

第一节 税收理论研究的 对象和体系

一、税收理论研究的对象

一个客观存在着的事物，自它的诞生到今天，已经经历了数千年的历史而长盛不衰。在地球的任何一个角落，都有它的影子。它既推动着社会的发展和进步，又在一定的时期和情况下阻碍社会的发展；它既是国家及一切上层建筑存在与发展的源泉和物质基础，又是在一定情况下导致国家政权更迭和破坏的一个因素；它既是促进经济发展的积极因素，又可能给经济的发展带来消极的影响；它既能给人民的物质生活和精神文化生活带来幸福，又可能给人民造成沉重的负担而带来痛苦和灾难。每一个人从降生到老死的全过程中，都同它发生着密切的关系。为此，社会各界都十分关心它；国家和政府的决策者重视它；理论界人士研究它；社会公众切身感受到它的影响和存在而注视着它。它是什么？它就是今天人们称谓的税收。

对于这样一个存在数千年之久，影响巨大而深远，看不到摸不着而真实存在着的税收进行理论研究，是有一定难度的，而且越是高度抽象和概括，难度越大，观点越分歧。

《税收理论研究》的任务就是：要从理论上揭示税收运动的一般规律和特殊规律；认识其在不同社会形态和生产关系下的共性和特性；了解其产生与存在的条件和发展的轨迹；掌握其职能和作用及运用的艺术；研究其负担总量和归宿以及税制结构的合理化；研究国际间税收分配关系的处理原则和惯例；研究强化法治建设和征收管理模式的重大措施等等。总之，这一切的目的在于使税收更好地为国家的政治、经济和社会服务。

二、税收理论研究的体系

为了对税收这个事物有一个全面的、概括的理性认识，我们设想《税收理论研究》的理论体系大致可划分为以下方面：

1. 关于税收定义、本质、特征、性质的理论研究；
2. 关于税收根据的理论研究；
3. 关于税收原则的理论研究；
4. 关于税收职能和税收效应的理论研究；
5. 关于税收负担与税负转嫁的理论研究；
6. 关于税制结构的理论研究；
7. 关于对商品课税的理论研究；
8. 关于对所得课税的理论研究；
9. 关于对财产课税的理论研究；
10. 关于生态税收和资源税收的理论研究；
11. 关于对行为税收的理论研究；
12. 关于税式支出和优惠的理论研究；
13. 关于国际间税收关系的理论研究；
14. 关于税收管理体制的理论研究；
15. 关于税收征收管理的理论研究；
16. 关于税收法学的理论研究。

上述十六个方面，基本上涵盖了税收总论、税收分论、国际税收、税收管理和税收法学等基本范畴。

三、税收理论研究的方法

《税收理论研究》是供高等院校和科研机构财政税收专业的研究生使用的教材，也可作为财政税务部门具有较高理论和业务素质的在职干部进修和深造的读物。由于在税收的基础理论上存在着许多不同的学说和学派，观点分歧，争论较大；由于不同国家处于不同的经济和社会发展阶段，实行不同的政治和经济体制，以及自然和人文条件的差别，对税种、税基、税率、征管等都有许多不同的选择；等等。为此，本书采取广泛介绍，分类比较研究，适当表达作者倾向性意见的论述方式。同时，希望读者独立思考，大胆探索，实事求是，认真读书而不唯书，形成自己的观点。

第二节 税收的本质

一、税收的定义

税收定义应该回答不同社会形态和不同国家的税收共性。

税收的定义，古今中外有各种不同的回答。不同的回答，不仅反映不同时代的观念、历史的局限性，也反映着回答者的立场、观点和学术思想。

税收的定义，概括地说有以下四种：

（一）手段论

“税收是国家为了实现其职能，制订并依据法律规定的标准，

强制地、无偿地取得财政收入的一种手段”。^①

类似的观点有：

“税收是国家凭借政治权力，按照法律规定的规范和方法，强制地、无偿地、定量地取得财政收入的方式”。^②

“国家为满足社会公共需要依据其社会职能按照法律规定参与国民收入中剩余产品分配的一种规范形式”^③等。

总之，手段论的基本观点认为税收是一种工具、方式和形式。手段论的观点被《新税务大辞海》所采用。税收的这一定义表明：

第一，税收是一种手段。税收这种手段的目的是为国家取得财政收入，从而实现国家的职能。

第二，税收这种手段的掌握者和运用者是国家。国家是征税的主体，只有国家才能享有和行使征税权。

第三，国家征税是凭借着政治权力，通过制定和执行法律实现的。从而使税收这种手段具有强制性、无偿性和固定性的特征。

（二）收入论

“税谓公田什一及工商虞衡之人也”。^④

“人民贡其私的收入之一部，以作君主或共和国之公共收入也”。^⑤

“税收是人民或私人团体为供应公共机关的事务费用而被强

① 董庆铮著：《税收理论研究》，中国财政经济出版社1991年版，第1页。

② 王亘坚主编：《税收学》，武汉大学出版社1993年版，第7页。

③ 《中国税务百科全书》，经济管理出版社1991年版，第1页。

④ 《汉书》（四），中华书局1963年版，第1120页。

⑤ 亚当·斯密：转引自《租税总论》小川乡太郎著，商务印书馆1933年版，第3页。

制征收的财富。”^①

“赋税为国家公共机关，谋共同之利益，根据于国家之总制权，遵照国家之经济政策，布定适当方法，所征收国民之财富”。^②

“国家对有纳税义务的组织和个人所征收的货币和实物”^③等等。

总之，收入论的核心是把税收看作“财富”、“货币和实物”，看作财政收入。收入论与手段论的重大区别在于它把税收看作是一种物，即通过税收手段取得的货币和实物，而不是手段本身。这种观点与其说是给税收下定义，不如说是给税收收入下定义。这种观点否定了税收的职能和作用，否定了税收是取得财政收入的工具和调节经济的杠杆。

（三）活动论

有的同志在《税、税收、税收本质》一文中说：“只有《政治经济学辞典》中的税收定义，才堪称真正的税收定义”^④。《政治经济学辞典》中税收的定义是：“国家按法律规定对经济单位和个人无偿征收实物或货币”^⑤。作者认为这个定义表明“税收则是对实物和货币的征收，是一个过程、一种活动”。^⑥

活动论是把税收看作一个过程或一种活动。这种观点与其说是给税收下定义，不如说是给税务工作下定义。因为，税务工作就是按照国家制定的税法——即运用税收手段，依法征税所进行

① 《中国税务百科全书》，经济管理出版社 1991 年版，第 1 页。

② 胡善恒著：《赋税论》，商务印书馆 1934 年版，第 13 页。

③ 《辞海》（经济分册），上海辞书出版社 1980 年版，第 433 页。

④ 《中国税务》，1985 年第 5 期，第 21 页。

⑤ 《政治经济学辞典》（下），人民出版社 1981 年版，第 500 页。

⑥ 《中国税务》，1985 年第 5 期，第 21 页。

的一系列活动和全部过程。活动是对手段运用的过程，而不是手段本身。

此外，《政治经济学辞典》关于税收的定义属于手段论的范畴，绝非活动论。因为，它在紧接前面所引用的那段话后又称：“税收是国家凭借政治权力，参与国民收入分配和再分配，以取得财富的一种形式”。^①

（四）关系论

“税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地征收实物和货币所形成的特定分配关系”^②。

类似的观点还有一些。值得指出的是，这类提法往往并不严格区分税收和税收本质这两个不同的概念。税收和税收本质是两个既有联系又有区别的不同概念。税收定义回答税收是什么，而税收本质则回答征税所反映的经济关系。我们说，税收是国家取得财政收入的手段，而由于这种手段运行的结果，必然形成一系列的经济关系，即物质财富和收入转移的关系。税收是一种分配关系的概念，是税收的本质，而不是税收的定义。

关系论，与其说是给税收下定义，不如说是对税收本质的论述。把税收定义为分配关系，其后果是把税收是为国家取得财政收入的工具这样一个明确、简单、通俗的概念抽象化了。而且，还将因果颠倒把因征税而形成的各种经济关系，误解为是税收本身。

总之，我们认为手段论把税收是什么的问题，归结为手段、工具、形式、方式等，是从税收本身来认识税收，因而是科学的，正确的。收入论、活动论、关系论则是从税收这个手段运行

① 《政治经济学辞典》（下），人民出版社 1981 年版，第 500 页。

② 《国家税收》（修订本），中国财政经济出版社 1984 年版，第 3 页。

的结果、运行的过程、运行的效应上来给税收下定义，显然是不正确的。

在这里应该指出，在西方经济学涉及的税收理论中，对于税收定义的回答，一般持收入论观点的居多。兹举有代表性的两例如下：

法国人孟德斯鸠说：“租税者、市民欲得财产安固，或欲由财产而享安乐，乃割其一部供给国家也”。^①此种观点，把税收定义为市民割出的一部分“财产”，显然属于收入论。

英国人巴斯特布尔说：“赋税是人民或私人团体为供应公共机关的事务费用而被强制征收的财富”。^②

在西方，还有一种“公课论”或“分担论”的观点。如德国“讲坛社会主义”者瓦格纳说：租税是“根据一般原则和标准，而由个人经济（个人）强制的令其分担，所征收之公课也”。瓦格纳的观点是沿袭德国官房学派主要代表人物劳的公课说和洛瑟的分担说而形成的。从政府方面考察，税收是公课，以区别于私人经济的收入；从纳税人方面考察，税收则是纳税人的负担（即分担）。实际是一个问题的两个不同视角。然而“公课”的概念是模糊的。“公课”一词从立论者的原意来看，是为了区别税收与其他私人经济收入的不同，因此，可以解释为公共收入，亦应属于收入论的范畴。但是，正如日本小川乡太郎指出的“公课”、“分担”是暧昧之词，但从“所征收之公课”一语而论，“公课”二字只能理解为是征收来的公共收入，而不是其他。

① 转引自《租税总论》，小川乡太郎著，商务印书馆1933年版，第2页。

② 转引自《赋税论》，胡善恒著，商务印书馆1934年版，第15页。

二、税收的本质

税收的本质是国家凭借政治权力，参与国民收入再分配所形成的特殊的分配关系。

关于税收的本质是特殊的分配关系，理论界的认识是比较一致的。其争论主要在以下几个方面：

（一）为什么是特殊的

在商品经济社会，分配一般都是凭借财产权力进行的，如商品、劳务、财产、货币等之间的交换都是按等价交换的原则进行。国家征税则不同，它是凭借国家政治权力进行的，这种分配并不体现等价交换的关系，是单向的价值转移，是一种权力和义务的关系，因而它是特殊的分配关系。“特”就特在是凭借政治权力的分配。

有学者不承认税收是凭借政治权力进行的分配，而认为是纳税人用货币与国家提供的服务相交换。果然如此，则税收分配也就没有什么特殊性可言了。

（二）为什么是凭借政治权力进行的分配

有学者认为国家的政治权力是上层建筑，而税收分配关系属于经济基础范畴，上层建筑决定经济基础不符合马克思主义基本原理。关于政治权力能否决定税收的问题，马克思恩格斯早有论述。马克思说：“在我们面前有两种权力：一是财产权力，也就是所有者的权力；另一种是政治权力：即国家的权力……财产的手中并没有政治权力，甚至政治权力还通过如任意征税……等办法来捉弄财产”。^① 恩格斯也说过：“纳税原则本质上是体现共产主义的原则，因为一切国家的征税权利都是从所谓国家所有制来

^① 《马克思恩格斯全集》第1卷，人民出版社1972年版，第170页。