



中等财经学校教材

zhongdeng
caijing
xuexiao
jiaocai

税收概论

(第二版)

卢洪友 主编

中国财政经济出版社

中等财经学校教材

税 收 概 论

(第二版)

卢 洪 友 主 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收概论 / 卢洪友主编. — 2 版. — 北京:

中国财政经济出版社, 1999

中等财经学校教材

ISBN 7 - 5005 - 2893 - 0

I. 税… II. 卢… III. 税收理论 - 概论 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (99) 第 13616 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 82626429 82626430 (传真)

北京市友谊印刷经营公司印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 8.125 印张 192000 字

1999 年 12 月第 2 版 1999 年 12 月北京第 1 次印刷

印数: 1—10 060 定价: 11.00 元

ISBN 7 - 5005 - 2893 - 0/F·2737

(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，我们同意作为中等财经学校教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

1999 年 8 月 2 日

编写说明

《税收概论》是为中等财经学校税务专业编写的通用教材，也可供成人中等专业学校学生和财税系统在职人员自学参考。

本教材的编写，以马克思主义和邓小平理论为指导，以社会主义市场经济理论和公共财政原理为基础，按照中等财经学校税务专业培养目标的要求，组织和剪裁教学内容，设计税收理论与知识体系；力求比较完整地反映我国社会主义市场经济体制建设进程中税收理论与知识发展变化的新情况，反映我国税制改革与完善的新内容，并学习和借鉴西方市场经济国家税收理论研究的新成果；把税收置于市场经济中，综合地分析研究税收本质、税收职能、税收原则、税收体系、税收制度、税收负担、税收效应、税收政策以及国际税收等若干税收基本理论问题，着重从理论上弄清和回答诸如政府为什么课税、政府如何课税、政府应课征多少税、政府课税会对经济运行和资源配置以及微观经济主体的经济行为产生什么样的影响等基本问题，为税务专业开设后续专业课程奠定理论基础。

本书第一版由卢洪友同志和贾荣鄂同志编写。

本次修订，由卢洪友同志主编，并编写第一、四、六、七、八章，贾荣鄂同志编写第二、三、五、九章。卢洪友对全书进行修改、总纂和定稿。

本次修订，保留了原来的体系，使其具有连续性和相对稳定性。在此基础上，一是进一步更新、补充和完善原有的税收理论

与知识体系；二是在理论分析和文字表达上，尽力做到深入浅出、通俗易懂。由于我国的社会经济正处于转型之中，社会主义市场经济理论尤其是公共财政原理正在不断地发展和完善，综合配套的经济体制改革不断深化，政府职能与财政职能转变的进程也有所加快，因此，许多税收理论问题、制度问题和政策问题还在变化、探索和完善之中，加之我们对税务专业教材的编写缺乏经验，书中缺点和错误在所难免，恳请使用本教材的广大师生和读者批评指正，以便进一步修订完善。

本书在编写过程中，吸收了财政税收理论界的一些研究成果，同时，得到了财政部教材编审委员会财税编审组和中国财政经济出版社的大力帮助。山东财政学院的胡乐亭教授、广东省财政学校的周剑壁高级讲师主持审查了本书初稿，并对本书编写提出了许多宝贵意见，在此一并致谢。

编 者

1999年6月

目 录

第一章 税收本质	(1)
第一节 税收的一般概念	(1)
第二节 税收的形式特征	(5)
第三节 税收的起源	(12)
第四节 税收的发展	(17)
第五节 税收的本质	(21)
第二章 税收职能	(25)
第一节 税收职能概述	(25)
第二节 税收的财政职能	(29)
第三节 税收的经济职能	(32)
第四节 税收的社会职能	(37)
第五节 税收的监督职能	(39)
第三章 税收原则	(44)
第一节 税收原则概述	(44)
第二节 税收的财政原则	(50)
第三节 税收的公平原则	(55)
第四节 税收的效率原则	(63)
第五节 税收的法治原则	(68)
第四章 税收制度	(73)
第一节 税收制度概述	(73)
第二节 税制要素	(79)
第三节 税种分类	(90)

第四节	税制结构·····	(97)
第五章	税收体系·····	(102)
第一节	税收体系概述·····	(102)
第二节	我国税制体系的建立与改革·····	(110)
第三节	税制体系设计·····	(118)
第四节	税收征收管理体系·····	(129)
第五节	税收管理体制·····	(134)
第六章	税收负担·····	(139)
第一节	税收负担概述·····	(139)
第二节	宏观税收负担·····	(150)
第三节	微观税收负担·····	(160)
第四节	税负转嫁与归宿·····	(170)
第七章	税收效应·····	(180)
第一节	税收效应概述·····	(180)
第二节	税收对价格和生产的影响·····	(185)
第三节	税收对投资、储蓄和消费的影响·····	(189)
第四节	税收对劳动力供给的影响·····	(196)
第八章	税收政策·····	(199)
第一节	税收政策概述·····	(199)
第二节	税收政策目标与税收政策手段·····	(205)
第三节	税收政策与相关财经政策的协调·····	(212)
第九章	国际税收·····	(224)
第一节	国际税收概述·····	(224)
第二节	税收管辖权与国际双重征税·····	(229)
第三节	国际避税与反避税·····	(240)
第四节	国际税收协定·····	(245)

第一章 税收本质

内 容 提 要

在经济和社会生活中，工商企业和城乡居民取得收入以后，必须按照国家规定的税种税率和缴纳期限依法履行纳税义务。本章阐述了什么是税收、税收与政府取得财政收入的其他形式比较有哪些特征、税收是如何产生和发展的、税收的本质是什么等最基本的税收理论问题。

第一节 税收的一般概念

在现实经济社会生活中，不论是工业企业、商业企业，还是从事交通运输、金融保险、建筑以及其他各种服务的公私中外企业，只要取得了销售收入或营业收入，就必须按照国家税法的规定及时、足额地向税务机关申报纳税；农民种植粮食或经济作物获取的收入也要向国家缴纳农业税等，“皇粮国税”自古有之；城乡居民从事各种劳动所取得的劳动收入以及自有财产所带来的收入，也要按国家税法的规定上缴所得税、财产税等。可以说，国家收税与纳税人缴税是一个司空见惯的经济现象，它渗透到社会再生产的各个环节，并几乎涉及到所有的城乡居民。什么是税收？政府为什么要收税？纳税人为什么要缴税？不光不少纳税人

可能不十分清楚，就是中外学者的认识、归纳也并不完全一致。

一般地说，税收是指国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定，对社会产品进行的一种强制、无偿的分配，它是国家取得财政收入的一种重要形式，也是国家调节经济的一个重要手段。

税收的这一定义性的表述包括以下几个要点：

一、税收属于分配范畴

税收作为国家取得财政收入的一种形式，在社会生产过程中属于分配范畴。社会生产是生产、分配、交换、消费的统一体。其中，分配是把社会在一定时期内新创造出来的产品或价值分成不同的份额，并决定各个份额归谁占有和占有多少的一个重要环节。税收就是这个环节上诸种分配形式中的一种特殊分配形式。从直观的现象看，税收就是国家向社会成员征钱征物，或者是社会成员向国家交钱交物。前者通常称为征税，后者通常称为纳税。征税过程实际上就是把一部分社会产品从社会成员手中强制、无偿地转变为国家所有的分配过程，征纳结果必然使社会成员之间占有社会产品的份额或比例发生变化，一部分社会成员占有社会产品的份额会因政府课税而相对增加（税负较轻甚至得到政府免税、补贴的照顾），另一部分社会成员占有社会产品的份额会因政府课税而相对减少。通过国家征税，引起社会产品在社会成员与国家之间以及不同社会成员相互之间的转移以及占有比例的变化，改变了社会产品原有的分配结构，形成了一种新的社会产品占有、支配和使用结构。因此，税收属于分配范畴。

二、税收分配的主体

税收是以国家为主体对一部分社会产品进行的集中性分配。

它与社会成员之间根据生产资料占有关系进行的分散性分配是不同的。税收分配的国家主体性主要表现在：

第一，税收分配关系的形成不是按照协商、等价、有偿等原则建立的，而是国家凭借政治权力，通过立法程序确立的。国家可以根据其政治、经济、财政等需要，通过立法，行使其征税权，税收的缴纳是国家强制性地要求社会成员服从其意志的结果。

第二，税收分配过程是由国家通过财政集中进行的，而不是由为数众多的生产者分散进行的。

第三，征税的结果是一部分社会财富的所有权的单向性转移，由此而引起的社会成员相互之间占有社会产品比例的变化，是通过国家与社会成员之间的分配关系体现的，而不是社会成员相互之间直接发生分配关系。

第四，国家通过征税集中起来的一部分社会产品，按照国家需要在全社会范围内进行集中性分配使用，主要用来满足政府实现其职能的物质需要，在市场经济条件下则主要是为了提供各种公共产品，为企业生产和居民生活提供良好的外部条件。显然，税收分配与再分配所带来的利益不局限于某个社会成员。可见，税收是以国家为主体的、集中性分配。

三、税收分配的对象

社会产品从价值形态上划分，包括生产过程中已消耗的生产资料的转移价值和劳动者新创造的价值两部分。生产资料的转移价值是维持社会简单再生产不间断进行的补偿费用，只能足额扣除后留在生产部门内部进行循环周转，不能分配另作他用。因此，从严格意义上讲，社会产品的分配是指对新创造价值的分配。劳动者新创造的价值又可进一步分为必要产品价值和剩余产

品价值两部分。前者是用来购买必要的生活资料以补偿劳动耗费，保证劳动力再生产的费用；后者则在全社会范围内进行分配，用于社会积累和社会消费，以满足扩大再生产和社会共同需要。可见，社会产品只有足额扣除了用于补偿生产过程中物化劳动和活劳动的消耗后，才能生成纳税能力；也就是说，税收分配的对象归根结底是社会剩余产品或剩余价值。

四、税收分配的依据

社会产品的分配总是要以一定的权力为依托。可以作为凭以分配的权力，不外是财产权力和政治权力。财产权力也就是所有者的权力，凭借资本所有权可以取得利润、利息，凭借土地所有权可以取得地租，凭借劳动力所有权可以取得工资收入。政治权力即国家权力。国家为了实现其职能，参与社会产品分配，既可以凭借拥有的财产权力，也可以凭借其拥有的政治权力。国家凭借财产权进行的分配，有王室土地收入、国有企业利润收入等等；而国家凭借政治权力进行的强制无偿的分配，就是税收；换言之，税收分配的依据既不是生产资料所有权，也不是劳动力所有权，而只能是国家的政治权力。

五、税收分配的目的

从经济角度分析，社会再生产的正常运行必须具备一定的外部条件，如和平的环境、稳定的社会秩序以及各种便利的公共设施和公益性事业等。这种外部条件既不是某个经济组织能够提供的，更不是某个社会成员能够提供的。它必须依赖于社会的公共权力机构，而且也只有通过公共权力机构集中配置这一部分社会经济资源，才能更经济、更合理、有效。在阶级社会里，国家就是以“公共权力”的面貌出现并凌驾于整个社会之上的。因此，

国家一经产生，就不仅仅具有阶级统治职能，同时还具有社会管理职能。国家要实现其职能，如提供各种公共产品和服务、满足社会公共需要等，就必须消耗一定的物质资料，而国家机器本身并不是直接创造物质财富的经济组织，国家消耗的物质资料只能依靠财政分配来筹措。税收就是国家取得财政收入，以满足国家实现其职能的物质需要的一种分配方式，或者说，税收是国家机器存在并发挥其职能作用的经济基础。

六、税收是国家调节经济的重要手段

政府收税会直接影响纳税人的经济利益。收与不收、多收与少收以及在哪些环节收等，不仅直接影响着纳税人的投资能力与消费能力，进而影响着社会需求的总量与结构，而且也直接或间接地影响着不同产业和不同产品的盈利水平以及社会供给的总量与结构。因此，税收是现代市场经济国家用来调节经济运行、收入分配和诱导资源流动的一个重要的手段。

第二节 税收的形式特征

税收的特征可以从两个方面来认识：一是税收的形式特征或基本特征，它是指税收作为不同社会制度的国家普遍采用的一种财政收入形式，与其他财政收入形式相比，所具有的特点；二是税收的本质特征或社会属性，它是指在不同社会制度下，税收反映的分配关系在性质上的区别。后者将在本章第五节加以分析。

一、税收的形式特征

税收的形式特征是指税收与其他财政收入形式比较，所具有

的个性。它是税收形式区别于其他财政收入形式的基本标志。与其他财政收入形式比较，税收具有强制性、无偿性、固定性三大基本特征。

（一）强制性

税收的强制性，是指税收是国家凭借政治权力并运用法律、法规的形式加以规定的，是一种强制性课征。

税收的强制性是与国家的政治权力紧密地联系在一起的，即强制性的依据在于国家征税凭借的是政治权力，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国家征税权。税收的强制性包含两层含义：一是税收分配关系具有强制性，即税收分配关系是国家凭借政治权力、通过立法程序确定的，它不管纳税人愿意与否以及纳税意识程度的高低；二是税收的征收具有强制性，即国家借助于税法形式来保证税收分配的实现，税收征收过程是国家强制地要求纳税人服从其意志的过程，税收征收的结果是一部分社会财富的所有权单向的强制性转移，纳税人必须依法纳税，否则要受法律制裁。

（二）无偿性

税收的无偿性是指国家征税以后，税款即归国家所有，不再直接归还原纳税人，也不直接向纳税人支付任何报酬或代价。正如列宁所说：所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。税收的无偿性特征是针对具体的纳税人而言的。就是说，国家征税不是与纳税人之间进行等量财富的交换或补偿，而是纳税人无偿地向国家交纳财富，国家不需要对原纳税人直接地返还已缴纳的税款，也不需要向原纳税人提供相对应的服务或给予相应的特许权利，是所有权单方面转移。就具体纳税人而言，税收的无偿性一是指国家征税不付任何代价；二是指税款入库后不再直接归还给原纳税人。就国家与全体纳税人的关系而言，税收又

具有整体报偿性特征，即国家将税款用来提供各种公共品，全体纳税人都会从公共品的消费中直接或间接地受益，其差别主要是税款缴纳与公共品受益在量上有所不同。

（三）固定性

税收的固定性是指国家在征税前预先规定了纳税人、征税对象和征税标准等征纳行为规范，征纳双方都必须共同遵守，不能随意变动。税收的固定性包括两层含义：一是税法具有相对稳定性。税收分配是按照税法事先确定的标准和程序进行的，税法是确定和调整税收征纳关系的法律规范，一经公布实施，就具有相对稳定性，不能朝令夕改。当然，税法也不是一成不变的，它作为上层建筑范畴，应当随着社会经济的发展和政治经济条件的变化而调整。但是，税法的调整也要事先经过总体研究与判断之后，通过一定法律程序、以法律法令的形式进行，因而在一定时期内税法还是要求相对稳定。二是税收征收数量具有有限性。税收分配不是随意的、无界定地转移财富的所有权，而是征纳双方必须依照事先确定的法律标准和程序进行分配。纳税人只要取得了应税收入、财产或发生了应税行为，就必须按照预先规定的标准纳税。同样，国家对纳税人征税，也只能按照预先规定的标准进行，不得任意提高或降低这个标准。税收分配的法律标准，体现在征税对象和征收数量之间的量的关系上是有一定限度的，在税收强制性和无偿性存在的前提下，税款决不能无限地征收，只能按照事先确定的、国家与纳税人在经济上都能接受的标准有限度地征收。

税收的上述三个形式特征是一个密切相联、不可分割的统一整体。首先，国家的需要和国家机器非生产性之间的矛盾，决定了税收的无偿性；税收的无偿性又必须以税收的强制性作保障。对纳税人来说，国家征税是无偿地交纳，因而国家必须凭借政治

权力，依照法律强制地实现无偿征收，没有无偿性，也就不需要强制性。税收的无偿性和强制性又决定了税收的固定性。如果税收只具有无偿性和强制性，而不具有固定性，国家随意地、无界定地转移财富的所有权，就会打乱现存的所有制关系，使正常的经济活动无法维持下去，从而会危及国家政权本身的存在。当然，国家的税收权高于生产资料的所有权，任何形式的生产资料所有权都必须服从国家的课税权。从这个意义上讲，国家征税本身就是对所有权的一种侵犯。但由于税收具有固定性，有可能把这种侵犯限制在所有权允许的范围之内，从而有可能保证社会经济的正常运行。

税收的“三性”是不同社会制度下的税收所共有的。尽管奴隶制社会、封建制社会、资本主义社会和社会主义社会的税收所体现的分配关系的性质不同，但其形式特征却没有很大差别。所以，税收的“三性”是所有不同社会制度下税收的共性，它是税收形式区别于其他财政收入形式的基本标志。

二、税收与其他财政收入形式的区别

税收是国家参与社会产品分配取得财政收入的一种重要形式，但不是唯一形式。除了税收外，政府还采用公债、国有资产收益、规费，甚至通过财政性货币发行等多种形式取得财政收入。分析税收与其他财政收入形式之间的区别，有助于明确各种财政收入形式各自的特点、依据、范围、功能及其在财政收入中的地位，以便有效地发挥各种财政收入形式的作用。

（一）税收与公债的区别

公债是国家凭借其信誉采用有借有还的信用方式取得财政收入的一种形式。税收与公债比较，其区别主要有三个方面：

1. 税收具有强制性，公债具有自愿性。公债本质上属于一

种信用关系，即它是国家与公债持有者之间的信用关系。除特殊情况外，这种信用关系一般都是建立在认购者自愿基础上的，买与不买以及购买多少完全由认购者根据自身利益自愿决定，因此，公债一般不具有强制性。税收则不同，它是国家以政治权力为依托进行的强制性分配。

2. 税收具有无偿性，公债具有偿还性。公债作为一种信用形式，具有到期还本付息的特点，具有偿还性；税收则不同，国家征税以后，税款即为国家所有，不再归还给纳税人，具有无偿性。

3. 税收具有固定性，公债具有非固定性。公债的非固定性表现为，公债的发行一般不规定具体的认购人，认购公债数额的多少完全由认购者根据其自身利益自主决定，具有非固定性特征；税收则不同，税收需事先依法规定具体的纳税人、征税对象和征税标准等，纳税人必须按规定的标准及时足额地履行纳税义务，具有固定性特征。

（二）税收与国有资产收益的区别

国有资产收益是指国家凭借资产所有权所获得的经营利润、租金、股息（红利）、资金占用费等收入的总称。在我国社会主义市场经济体制下，国有资产收益仍是较为重要的财政收入来源。

1. 税收与国有资产收益的根本区别在于两者的分配依据不同。税收分配的依据是国家的政治权力，而国有资产收益分配的依据则完全凭借生产资料所有权，因此，国有资产收益不具有强制性。

2. 国有资产收益具有一定意义上的有偿性。如在国有资产租赁经营方式下，国家在一定时期内让渡了国有资产的使用权和经营权，必然要求承租者对国家的这种让渡进行价值补偿；承租