

税收学 概论

马海涛 李保春 周文军 主编

北京经济学院出版社



税收学概论

马海涛 李保春 周文军 主编
陆守爱 副主编

北京经济学院出版社

税收学概论

马海涛 李保春 周文军 主编

北京经济学院出版社出版

(北京市朝阳区红庙)

中国人民警官大学印刷厂印刷

全国新华书店发行

787×1092 毫米 32 开本 9.125 印张 203 千字

1997 年 1 月第 1 版 1997 年 1 月第 1 次印刷

印数:0 001—7000

ISBN 7-5638-0099-9/F·66

定价:12.50 元

前 言

税收是国家财政收入的主要形式,也是政府调节经济的重要手段。改革开放以来,我国税收理论的研究空前活跃,税收科学的发展异常迅速。为了构建适应市场经济发展要求的税收理论体系,满足高校税收教学需要,我们编写了这本《税收学概论》。

本书共分十章,依次为税收本质、税收分类、税收职能与税收效应、税收原则、税收负担、税负转嫁和归宿、税制结构、税式支出、税收管理、国际税收关系等。本书的编写以社会主义市场经济体制的改革目标为理论体系的出发点,借鉴西方税收理论的成果,注重对税收的经济分析,并力求理论分析和实证分析相结合,使该书成为一本既有一定理论深度,又有较强可操作性的实用书籍。

本书由马海涛、李保春、周文军任主编,陆守爱任副主编。参加编写的人员及其分担的内容:马海涛、李保春(第一章和第九章);陈颖(第二章和第十章);宋其超、周文军(第三章和第八章);鲍银胜、陆守爱(第五章和第六章);冯占武、李文志(第四章和第七章)。

本书在编写过程中参考了国内外有关的文献资料,吸收社会已有的研究成果,并得到有关专家、教授的悉心指导,在此一并感谢。

按社会主义市场经济的要求编写税收基础理论方面的教

材是项艰巨任务,由于编著者的税收理论水平有限,加之时间仓促,书中一定存在这样或那样的缺陷,希望专家、师长、同仁及读者指正。

编者

1996年11月

目 录

第一章 税收的本质	(1)
第一节 税收的概念	(1)
对税收概念的不同理解 税收概念的表述与理解	
第二节 税收的必要性	(7)
西方学者对税收的不同界说 国内学者的种种观点	
税收是政府提供公共产品或劳务的价值补偿	
第二章 税收的分类	(14)
第一节 税收分类的依据	(14)
税收分类的基本依据 税收分类的其他依据 选择	
税收分类标准的原则	
第二节 流转课税	(21)
全额流转税 增值税	
第三节 收益课税	(35)
所得税 社会保障税	
第四节 财产税、资源税和行为税	(44)
财产税 资源税 行为税	
第三章 税收职能与税收效应	(52)
第一节 税收的职能与作用	(52)
税收的职能 税收的作用	

第二节 税收效应	(61)
税收与劳动供给 税收与私人储蓄 税收与投资	
税收与收入再分配 税收与经济稳定	
第四章 税收的原则	(76)
第一节 税收的原则及其发展演变	(76)
研究税收原则的意义 西方税收原则理论的演变	
各项税收原则之间的相互关系 中国古代的税收原则	
我国建国后税收原则的演变	
第二节 税收的财政原则	(88)
税收财政原则的含义 如何实现税收的财政原则	
第三节 税收的公平原则	(94)
坚持税收公平原则的意义 税收公平原则的含义	
税收的横向公平与纵向公平 衡量税收公平的标准	
第四节 税收的效率原则	(103)
强调税收效率原则的意义 税收效率原则的含义	
税收的经济效率原则 税收本身的效率原则	
第五章 税收负担	(113)
第一节 税收负担的概念与分类	(113)
税收负担的含义 税收负担的分类及其量度指标	
第二节 税收负担的决定因素	(118)
影响税收负担的宏观因素 影响税收负担的税制因素	
第三节 宏观税收负担分析	(122)
宏观税负水平分析 宏观税负的国际比较 我国宏	
观税收负担水平的实证分析	
第四节 微观税收负担分析	(132)

纳税人税负的衡量 对税收减免的分析 逃税与避税
税制改革以后,我国微观税收负担的实证分析

第六章 税负转嫁与归宿…………… (140)

第一节 税负转嫁与归宿的概念及形式…………… (140)

西方学者关于税负转嫁理论观点的演化 税负转嫁
与归宿的含义及形式

第二节 税负转嫁与归宿分析…………… (146)

商品课税转嫁的一般分析 其他课税的税负转嫁
关于课税归宿的一般归结 我国税负转嫁理论观点
及其实证分析

第七章 税制结构…………… (170)

第一节 税制结构的含义…………… (170)

税制结构的含义 税制结构的发展演变

第二节 税制结构的模式…………… (180)

税制结构模式的内容 税制模式的类型 建立复合
税制模式应注意的问题 税制模式的决定因素

第三节 我国税制结构的改革…………… (187)

1994年税制改革的要点 我国新税制结构的内容
今后税制结构完善的指导思想 我国税制结构的完
善与发展

第八章 税式支出…………… (196)

第一节 税式支出概述…………… (196)

税式支出的概念 税式支出理论的产生及意义
税式支出的利弊分析

第二节 税式支出的分类及形式…………… (203)

税式支出的分类 税式支出的形式	
第三节 税式支出的作用机制.....	(206)
税式支出预算化 税式支出对经济的影响 税式	
支出杠杆与其他杠杆的配合	
第九章 税收管理.....	(213)
第一节 税收管理体制.....	(213)
税收管理体制的概念和内容 我国税收管理体制的	
沿革 税收管理体制的改革 分税制的基本内容	
第二节 税收征收管理制度.....	(232)
税收征收管理概述 税收征收管理制度的改革	
第十章 国际税收关系.....	(243)
第一节 国际税收关系概述.....	(243)
国际税收关系的概念 处理国际税收关系的基本准则	
第二节 国际重复征税及其免除.....	(257)
国际重复征税概述 国际重复征税的免除	
第三节 国际避税与反避税.....	(269)
国际避税概述 国际避税的主要形式 国际避税的	
防范措施	
参考书目.....	(282)

第一章 税收的本质

第一节 税收的概念

一、对税收概念的不同理解

税收,历史上又称“赋税”、“租税”,也简称税,英文 taxation,含有负担、重负之意。税收是一个古老的财政范畴,它是当生产力发展到一定阶段,随着国家的产生而产生的。税收既是一种延续了几千年的财政收入形式,又是现代世界各国共有的社会经济现象。数千年前的古希腊、古罗马和古埃及就已存在税收。我国从夏代开始便建立了“任土作贡”的制度,即按土地好坏分等征税。在汉语中“税”字最早见于春秋时期鲁宣公十五年(公元前 594 年)“初税亩”的记载。

千百年来,古今中外的政治家、经济学家围绕着税收问题争论不休,他们代表着本阶级的利益,从各自的角度对税收进行定义和表述,较有代表性的定义有如下一些:

18 世纪,古典经济学派的代表人物亚当·斯密就曾指出,税收是“人们拿出自己一部分私人的收入,给君主或国家,作为一笔公共收入。”^①

^① 亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》(下册),商务印书馆,1974 年版,第 383 页。

英国的财政税收学者道尔顿认为,税收乃公共团体所课之强制捐输,不论是否对纳税人予以报偿,都无关紧要,但它不是因违法所征收的罚金。

德国财政学家海因里希·劳认为,税收并不是市民对政府的回报,而是政府根据一般市民的义务,按照一定的标准,向市民的课征。

日本财政税收学者小川乡太郎认为,税收是国家为支付一般经费需要,依据其财政权力而向人民强制征收的财物或货币。

美国财政学者塞里格曼认为,税收是政府对人民的一种强制征收,以供支付谋取公共利益所需要的费用。但此项征收究竟能否给予被强制者以特殊利益,则并无关系。

英国的《新大英百科全书》给税收作了如下定义:“在现代经济中,税收是国家财政收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收;它通常被认为是对政府财政收入的捐献,用以满足政府开支的需要,而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的,它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同,如出售公共财产或发行公债等等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收,每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税义务。”^①

美国《现代经济学词典》给税收下的定义是:“税收的作用在于应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性,它可以直接向居民或公司征收。”“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶尔也采取实物或

^① 转引自邓子基:《比较财政学》,中国财政经济出版社,1987年版,第177页。

劳务的形式)。它征收的对象是财产、收入或资本收益,也可以来自附加价格或大宗的畅销货”。^①

日本的《现代经济学辞典》认为:“税收是国家或地方公共团体为筹集满足社会共同需要的资金,而按照法律的规定,以货币形式对私人的一种强制性课征。因此,税收同其他财政收入形式相比,具有以下几个特征:税收是依据课税权进行的,它具有强制的、权力课征的性质;税收是一种不存在直接返还性的特殊课征;税收以财政收入为主要目的,调节经济为次要目的;税收的负担应与国民的承受能力相适应;税收一般以货币形式课征。”^②

正像西方学者对税收的认识众说纷纭一样,我国经济学界对税收概念的表述也不完全相同。我国学者一般立足于税收区别于其他分配范畴的基本特征给税收下定义,或者注重说明税收与国家的关系;或者注重说明税收与经济的关系;或者两者兼而有之,既说明税收与国家的关系,又说明税收与经济的关系。目前具有代表性的观点是:

第一,“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、无偿地取得的财政收入。”^③ 这种说法的核心是把税收看成是“财富”、“货币和实物”、“财政收入”,即把税收看成是一种物。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。这种看法只说明税收是财政收入的一种形式,但没有反映税收作为取得财政收入的工具,也没有反映出税收作为对市场经济进行宏观调控主要手段的

① “The American Dictionary of Economics”, Facts on File Inc. 1983, P311.

② 转引自邓子基:《比较财政学》,中国财政经济出版社,1987年版,第177页。

③ 王亘坚:《财会知识手册》,天津科技出版社,1983年版,第53页。

特性。

第二,“税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按预定标准,无偿地征收实物或货币所形成的特定分配关系。”^①这一定义的核心是把税收看作国家参与国民收入分配所形成的一种分配关系。所谓分配关系实际上是在国民收入分配过程中形成的社会各阶层、国家与社会成员个人、政府各级部门间的社会关系。它是一定社会中生产关系的主要部分。由于上述定义只体现了不同社会制度下特性税收所体现的生产关系,未能回答不同社会制度下税收的共性问题,即税收概念内涵的质的规定性,因此是不恰当的。

第三,“税收是国家为了实现其职能,制定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。”^②这个定义的核心是作为征税主体的国家制定并依据税法行使征税权,从而使税收成为具有强制性、无偿性、固定性特征的法律手段。与此种定义相似的是,税收是“国家为满足社会公共需要,依照其社会职能,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

第四,“税收是国家按法律规定,向经济单位和个人无偿征收实物或货币”。^④这种观点认为:既不能把税收理解为抽象的分配关系,也不宜只从静态考察,把税收看作是国家取得的收入或取得收入的形式,而应从动态上把税收看作是国家依法无偿收税的客观过程。它包括税收法规的制定、实施及其

① 王诚尧:《国家税收》(第二次修订本),中国财政经济出版社,1988年5月版,第9页。

② 《税收理论研究》,中国财政经济出版社,1991年版,第5页。

③ 《中国税务百科全书》,经济管理出版社,1991年12月版,第1页。

④ 许涤新:《政治经济学词典》,人民出版社,1981年版,第131页。

执行结果等税收活动的全过程。这种观点并没有抽象出税收这一经济范畴的内涵,而实际上是描述了税务工作的含义。

二、税收概念的表述与理解

通过以上对税收概念不同理解的介绍和分析,我们倾向于税收是政府满足社会公共需要,参与国民收入分配,取得财政收入的一种手段和方式的观点。作为税收共性的、以体现税收基本内涵的内容,应包括以下六个方面:

(一)税收的主体是国家或政府

税收与国家有本质联系,税收作为取得财政收入的一种手段,其掌握者和运用者只能是国家,也就是说,税收是由国家或政府来征收的,而不是别的什么机构和组织。征税权力只属于国家,包括中央政府和地方政府,具体说就是征税办法由政府组织制定;征税活动由政府组织进行;税收收入由政府支配管理。除此之外,其他任何组织或机构均无征税权。

(二)国家征税凭借的是国家的政治权力

国家要取得任何一种财政收入,都是以其所拥有的某种权力为依托的。这种国家权力归结起来有两种,即财产权力和政治权力。利润是资本所有权在经济上借以实现的形式;利息是借贷资本所有权在经济上借以实现的形式;地租是土地所有权在经济上借以实现的形式;工资是劳动力所有权在经济上借以实现的形式。国家征税,凭借的是政治权力而不是财产权力。也就是说,税收是以国家名义,通过一定的法律程序,按事先确定的标准,强制执行征收的。具体来讲,国家是通过制定法律来征税的,法律是国家意志的体现,一切税收都是站在国家的立场上,按照国家的意志行事的。国家征税不受所有权的限制,对不同所有者普遍适用。政府凭借政治权力征税,即凭借国家政治权力把私人占有的社会产品的一部分变为国家

所有。

(三) 税收的主要目的是满足社会公共需要

所谓公共需要是同个人消费需求相对应的,它指不能或不能完全通过市场提供用于社会全体成员共同满足的需要。

社会公共需要分为三个层次:一是国家保证执行其职能的需要,包括国家执行某些社会职能的需要,诸如国防、外交、司法、行政管理,以及普及教育、卫生保健、基础科学研究和生态环境保护等。这类需要是典型的社会公共需要。二是介于社会公共需要和个人需要之间在性质上难以严格划分的一些需要。三是大型公共设施,甚至包括基础产业和自然垄断产业。由于社会公共需要具有消费的非排他性、效用的不可分割性和受益的不可阻止性,它们不能由市场来提供,只能由国家及其各级政府来提供。而税收正是满足公共需要,参与国民收入分配的一种手段。

(四) 税收是国家参与社会产品分配的一种主要形式

再生产是由生产到消费连续不断、周而复始的过程,一般包括生产、分配、交换、消费等环节。税收是国家向纳税人取得财政收入的一种主要形式,表现为国家凭借政治权力,把私人占有的社会产品的一部分变为国家所有。这样,使一部分社会产品由私人和厂商向国家转移,结果是国家对社会产品的占有由无到有,纳税人对社会产品的占有由多到少。这使税收执行着社会产品分配的职能,属于分配环节上的一种分配形式,并且形成了一种超越于经济关系的分配关系,即超经济分配关系。

(五) 税收具有与其他财政收入形式不同的特征

税收的特征是税收这个经济范畴固有的内在本性。在此问题上尽管有不同的看法,但我们认为传统的税收“三性”,即

税收具有强制性、无偿性、固定性的提法还是基本可取的。这种特征,基本能解释税收作为一个经济范畴与其他财政收入形式如利润上交、国债收入、罚没收入等的区别。

(六) 税收是政府进行宏观调控的主要手段

在社会经济进入社会化大生产阶段,并且市场经济有了相当程度的发展以后,税收便成为政府筹集财政收入的主要手段,并且是政府联系各纳税人、各经济行为主体的一种经济纽带。通过税收,政府可以影响和改变政府与纳税人之间、纳税人与纳税人之间的经济利益,进而影响他们的经济行为。^①政府全面地运用税收政策,调节经济运行,即调整资源配置,实现资源的有效利用;再分配国民收入与财富,提高社会福利水平;调节有效需求,稳定经济发展。

通过以上的分析和比较,我们可以归纳出税收这一经济范畴的概念:税收是国家或政府为了满足社会公共需要,凭借其政治权力,制定并依据法律规定的标准,强制、无偿地取得财政收入的一种方式;同时它也是政府调控社会经济活动的主要手段。

第二节 税收的必要性

西方税收学界一般从国家征税依据开始探讨税收的内涵,对国家凭什么征税,百姓凭什么纳税的问题,一直争论不休,形成许多不同的观点。这些观点主要是受研究者学识水平及个人心理偏好、税收实践发展、税收理论,甚至整个经济理

^① 转引自邵霖、李俊生:《新编财政学》,中国审计出版社,1996年7月版,第153页。

论水平的变化等因素影响形成的。

一、西方学者对税收的不同界说

(一) 公需说

公需说亦称“公共福利说”。它主要产生于 16、17 世纪资本主义初级阶段的重商主义和德国的官房学派的学者,如法国的 J. 波丹(Bodin)、德国的 K. 克洛克(Klock)等。这种学说认为,国家的职责在于增进公共福利,为了实现此目的,所需要的财政资金理应由人民负担。因此,国家向人民征税,就是人们对这种公共需要的共同负担。克洛克认为,租税若非出于公共福利需要者,即不得征收。如果征收,就不能认为是正当的租税。所以征收租税必须以公共福利需要为理由。

(二) 义务说

义务说主要产生于 19 世纪末叶资本主义开始进入垄断阶段的时期。这种学说认为,国家是人类组织的最高形式,个人依存于国家。国家为实现其职能就应有征税权,人民纳税是应尽的义务,任何人不得例外。从国家方面来看,税收是国家对人民的一种强制课征,是履行法律上的义务;从纳税人方面看,税收则是人民的一种义务负担,不仅是道德上的义务,更重要的是法律上的义务履行。如法国的劳吾指出,租税是根据一般市民的义务,按一定的标准向市民征收的公课。

(三) 牺牲说

牺牲说认为,租税是国家的强制、无偿行为,对人民来说是一种牺牲。如法国萨伊曾指出,租税是一种牺牲,其目的在于保存社会与社会组织……这种学说的贡献在于提出税收的强制性和无偿性。

(四) 掠夺说

掠夺说是用剥夺关系解释税收根据的学说。它认为,税收