

高等财经专科学校教材

税收概论

(第三版)

主编 李国淮

中国财政经济出版社

S
H
U
I
S
H
O
U
G
A
I
L
U
N

高等财经专科学校教材

税 收 概 论

(第三版)

李国淮 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收概论/李国淮主编. - 3 版. - 北京: 中国财政经济出版社, 1998

高等财经专科学校教材

ISBN 7-5005-3995-9

I. 税… II. 李… III. 税收理论 - 高等学校: 专业学校 - 教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 28368 号

中国财政经济出版社出版

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

e-mail: cfeph@dre.go.cn.net

(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

北京印刷二厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 7.375 印张 171 000 字

1998 年 11 月第 3 版 1998 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1-4 555 定价: 9.30 元

ISBN 7-5005-3995-9/F·3637

(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专科学校教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

1998 年 8 月 25 日

前 言

本书为全国高等财经专科学校税务专业《税收概论》课程的统编教材，也可作为在职税务人员培训、自学的参考书。

本书的基本任务在于完整、准确地阐述税收学的基础理论和基本原理。而作为全面介绍税收学目的、对象、方法以及描述税收活动基本规律与基本特征的税收学理论知识，是一切从事税收理论研究和税收实践的人们所必须具备的。只有具备了这方面的知识，才能去观察税收现象、研究税收问题、贯彻落实税收政策和税收制度。

本书的重点在于运用邓小平建设有中国特色社会主义理论探索在社会主义市场经济条件下的税收理论建设与创新。我国正面临着从计划经济向市场经济、从粗放型经济向集约型经济和从不发达、不完善的社会主义向比较发达、比较完善的社会主义转变。如何完成这一转变，西方经济学和传统的马克思主义经济学都没有现成的答案，需要我们去探索，去实践。邓小平建设有中国特色社会主义理论，特别是他的经济理论的核心——社会主义市场经济思想，突破了传统马克思主义理论和现代西方经济学的框框，为我们指明了前进的方向，展现出经济学发展的无限广阔的前景。税收学是经济学的一个分支，如何重塑社会主义市场经济体制下的税收理论体系既是当前税收理论研究的重点，也是本教材的重点所在。

本书的难点在于衔接和处理两个关系：一是传统的税收理

论、税收观念与社会主义市场经济条件下税收理论创新、转变税收观念的关系；二是建设具有中国特色的税收理论体系与吸收西方税收理论精髓的关系。任何学科的基础理论与基本原理，都不应该存在派别与观点之分，只能从中吸收不带偏见的营养来丰富和完善它，也就是说学科的基础理论与基本原理具有相对的稳定性。因为它是人类长期实践活动和科学探索的结晶，是相对成熟的科学知识。社会主义市场经济体制下税收理论的创新，就要坚持对传统税收理论的扬弃，不能割断历史。现代西方税收理论，虽然难免带有意识形态的局限性，但就其基本内容而言，则是现代市场经济的反映。借鉴并不等于照搬，关键在于从中国的税收实践出发，善于发现问题，并找出解决中国税收问题的方法。

本书是在财政部培训中心的主持下，对 1995 年版《税收概论》统编教材的修订本。由广西财政高等专科学校李国淮同志任主编，湖南财经高等专科学校晏金平同志、河南财税高等专科学校张继民同志、吉林财税高等专科学校杨莹莹同志、辽宁财政高等专科学校谷义同志、广西财政高等专科学校王红晓同志参加了编写。

本书在修订、总纂过程中，得到了财政部教材编审委员会、培训中心教材处有关同志的指导和帮助，我们表示衷心感谢，并对原教材主编舒纪宣同志表示诚挚的谢意！

本书在写作过程中，参考了国内外有关文献资料和论文、专著，吸取了不少学者的研究成果，在此表示诚挚地感谢！

由于我们水平有限，书中存在的缺点敬请读者批评赐教。

编 者

1998 年 8 月

目 录

第一章 税收本质	(1)
第一节 税收的概念.....	(1)
第二节 税收要素.....	(5)
第三节 税收的形式特征.....	(17)
第四节 税收根据.....	(25)
第二章 税收的起源与发展	(33)
第一节 税收的起源.....	(33)
第二节 税收的发展.....	(41)
第三节 现代社会税收存在的必然性.....	(50)
第三章 税收的职能	(54)
第一节 税收的财政职能.....	(55)
第二节 税收的经济职能.....	(58)
第三节 税收的监督管理职能.....	(71)
第四节 税收各职能的相互关系.....	(73)
第四章 税收原则	(75)
第一节 税收原则的概念及其意义.....	(75)
第二节 西方经济学家的税收原则理论.....	(76)
第三节 我国古代理财家的税收思想.....	(83)

第四节	社会主义条件下我国政府的税收原则·····	(87)
第五章	税收负担和税负归宿·····	(97)
第一节	税收负担及其量度指标·····	(97)
第二节	影响税收负担的主要因素·····	(107)
第三节	税收负担的转嫁与归宿·····	(111)
第六章	税收的经济影响·····	(122)
第一节	税收影响经济的机制·····	(122)
第二节	税收对宏观经济影响的分析·····	(130)
第三节	税收对微观经济影响的分析·····	(138)
第七章	税制结构·····	(146)
第一节	税收制度概念与意义·····	(146)
第二节	税制结构概念与意义·····	(148)
第三节	税制结构分类·····	(151)
第四节	税制结构目标模式的选择·····	(154)
第八章	税制体系·····	(163)
第一节	税收分类·····	(163)
第二节	流转额课税·····	(168)
第三节	收益额课税·····	(174)
第四节	资源课税·····	(181)
第五节	财产课税和行为课税·····	(184)
第九章	税收管理·····	(190)
第一节	税收管理概述·····	(190)

第二节	税收管理体制·····	(193)
第十章	税收的国际关系·····	(200)
第一节	税收国际关系的分析·····	(200)
第二节	国际税收·····	(202)
第三节	进出口商品税的国际关系·····	(215)

第一章 税收本质

第一节 税收的概念

税收是国家为行使其职能的需要，凭借政治权力，按照法律规定的标准，对社会产品所作的一种强制的、无偿的分配。税收是社会生产力发展到一定历史阶段的产物。税收的产生发展经历了不同的社会形态。奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会都存在税收。同时，税收又是人们十分熟悉的一种社会经济现象，国家机器的运转，社会经济的发展，人民生活和社会福利的改善，都与税收有着密切的关系。因而，税收既是一个历史的范畴，又是一个经济的范畴。

一、税收是国家取得财政收入的主要形式

人类社会的生产包括三个层次。即人口及劳动力的再生产、物质资料的再生产和社会共同体的再生产。与此相应地要发生家庭生活费用、创造物质财富的生产费用和社会费用。社会共同体的再生产由社会公共组织来承担。在以往阶级社会和现代社会里，国家始终是社会公共组织的正式代表。正如恩格斯所说：“国家是整个社会的正式代表，是社会在一个有形的组织中的集中表现。”^①

① 《马克思恩格斯选集》，人民出版社 1972 年版第 3 卷，第 438 页。

人类物质资料的生产从一开始就不是单纯的人与自然的关系，而是同时具有社会性质的关系。为了从事物质资料的生产，人们必须结成各种社会关系，组成一定的社会共同体，如氏族、部落，乃至后来的民族和国家等。社会共同体是生产力和生产关系发展的产物，是一种不以人们的意志为转移的客观存在。因而，人类除了满足劳动力再生产和物质资料再生产的客观需要之外，要维护社会再生产的正常进行，还必须满足社会共同体的存在和发展的需要，这种需要就是社会公共需要。它是社会再生产需要的有机组成部分。满足这种社会公共需要所耗费的社会产品就是社会公共费用。

社会公共费用随着社会的产生而产生，也随着社会的发展而扩大。历史上不同社会制度的国家为补偿社会公共费用，必须采取适当的方式参与社会产品的分配。如奴隶制国家的王室土地收入，封建制国家的官产收入、特权收入、专卖收入，资本主义国家的债务收入和发行纸币收入；社会主义国家的国有企业利润收入，等等。税收不仅同这些收入一样，是国家取得财政收入的一种形式，而且是古今中外不同社会制度的国家普遍采用的一种财政收入形式。随着社会的发展，税收收入在财政收入中的地位越来越重要。正如马克思指出：“国家存在的经济体现就是捐税”。^①“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、希腊式的博物馆和歌特式的尖塔、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安睡在一个共同的种子——捐税之中了”。^②

^① ^② 《马克思恩格斯选集》，人民出版社 1972 年版，第 1 卷，第 181 页、第 170 页。

二、税收课征的依据是国家的政治权力

税收内在于社会再生产的分配环节之中，本质上是一种以国家为主体的特殊分配关系。分配是解决社会产品价值量归谁占有、归谁支配以及占有多少支配多少的问题。分配的过程是一方之所得便是另一方之所失。分配的结果会发生社会产品所有权、占有权或支配权的单方面转移。这就决定了社会产品分配的实现总是要依据一定的权力，或是依据生产资料的所有权，或是依据作为上层建筑的政治权力。

马克思指出：“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。”^①国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。而国家的权力，归根结底不外两种，即财产权力和政治权力。不论是历史上国家的王室土地收入、官产收入，还是现在的国有企业利润收入，凭借的都是国家对土地和其他生产资料的所有权。国家征税的过程，也就是税收分配实现的过程。在这一过程中，一部分社会产品由企业单位及个人所有转变为国家所有，从而改变了社会组织及成员各自占有的社会产品份额。实现税收分配过程凭借的是国家政治权力，而不是财产权力。在征税时，国家的政治权力以法律、法规形式来表现。

税收课征的依据是国家的政治权力，这决定着税收分配关系中国家处于主导地位。税收不是任何社会组织都可以动用的分配手段，而只是作为社会正式代表，具有公共权力的社会组织（即国家）才可使用的分配手段。也就是说，税收总是由国家征收

^① 《马克思恩格斯选集》，人民出版社 1972 年版，第 1 卷，第 181 页、第 170 页。

的，更具体地说，就是征税办法由国家制定，征税活动由政府组织进行，税收收入由政府支配管理。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府。

税收作为一种分配范畴，其本身就是一种经济关系。从政治是经济的集中表现这个意义上说，国家本身也是一定经济关系的产物，是反映经济关系的一个主体。可见，国家征税是直接凭借国家的政治权力，并不意味着国家政治权力可以脱离经济关系而为所欲为，也不意味着税收可以由人们的意志随意决定。因为，政治权力必须按照客观经济发展的要求起作用，国家征税也不能违反或破坏客观经济规律。

正是由于国家凭借政治权力并以法律形式规定征税，使税收分配关系具有了与其他分配关系相区别的特殊属性。国家为了向社会提供公共品，必须取得公共品的价值补偿。然而，由于公共品利益外在性特点，无法通过市场以出价形式实现价值补偿。因此，必须凭借国家的政治权力，通过税收立法，按法定标准，而不是随意标准，强制征收，而不是自由支付。税收法律对征税机关和纳税人具有同等约束力。

三、新创造的价值是税收分配的对象，满足社会公共需要是税收分配的目的和结果

国家税收分配的对象是社会总产品，主要是其中属于剩余产品的部分。生产创造出的社会总产品在价值形态上分成两大部分，一部分是消耗掉的生产资料的转移价值，另一部分是劳动者新创造的价值。生产资料的转移价值只能留在生产部门内部，用于重新购置生产资料，以保证简单再生产的连续进行。这并不属于纯粹意义上的分配。税收不能把这一部分转移价值无偿地转变为国家所有，否则社会再生产的维持就难以顺利进行。社会总产

品扣除转移的补偿价值后，剩余的是物质生产部门劳动者创造的新价值（ $V + m$ ），即国民收入。在国民收入中， V 的价值部分属于劳动者的报酬，是劳动者及其供养的家庭生活费用的主要来源。税收虽然可以对其进行适当的分配和调节，但其必要的部分，同样也是维护社会再生产所必需的，国家也不能对这部分价值进行过度的无偿分配。因此，纯粹意义上的税收分配，主要是指对新创造价值的分配。而税收的分配对象只能是新创造的价值，尤其是对剩余产品价值的分配。正如马克思指出的那样：在任何社会生产（例如，自形成的印度公社，或秘鲁人的较多是人为发展的共产主义）中，总是能够区分出劳动的两个部分，一部分的产品直接由生产者及其家属用于个人的消费，另一部分即始终是剩余劳动的那个部分的产品，总是用于满足一般的社会需要，而不问这种剩余产品怎样分配，也不问谁执行这种社会需要的代表的职能；在这里我们撇开用于生产消费的部分不说。

社会的总需要包括个人生活需要、生产需要和社会公共需要三部分。而这三部分需要都必须用社会总产品来满足。其中，社会公共需要主要是通过税收形式参与社会产品的分配来满足。因此，税收作为一种分配形式，从本质上说，是以满足社会公共需要为基本目的的。

第二节 税收要素

税收要素是税收范畴的具体体现，是构成税收的基本因素。税收要素是内在于税收之中的，离开了税收要素也就无所谓税了。税收本质上是国家参与社会产品的一种特殊分配。因而，就必须有分配的主体、分配的对象、分配的量度界定。这些内容，

在税收的实际征收过程中则体现为对什么征税，由谁交纳，纳多少或者说征多少。一般地说，课税对象、税率和纳税人构成了税收三要素。税收三要素不但回答税收的基本问题，也是税收理论分析，政策制定，制度设计的基本工具，是税收的基本范畴。

一、课税对象

课税对象又称课税客体，是征税的目的物和国家据以征税的依据。通过确定课税对象，解决对什么征税的问题。它是税收的最基本要素。每一种税都有自己的课税对象，否则，这种税便失去了存在的意义。课税对象的全体（集合）即构成该种税的征税范围。凡是列为课税对象的，就属于该税种的征税范围；凡未列为课税对象的，就不属于该税种的征税范围。不同的课税对象构成不同的税种。

课税对象随着社会生产力的发展变化而变化。在自然经济中，土地和人丁是主要的课税对象。在商品经济中，商品的流转额、企业的利润所得和个人所得是主要的课税对象。选择课税对象一般应遵循有利于保证财政收入，有利于调节经济和适当简化的原则。要保证财政收入，就必须选择经常而普遍存在的经济活动及其成果为课税对象。要调节国民经济中生产、流通、分配、消费，课税对象就不能是单一的，而应该多样化。为了节省征税成本和避免税收负担的重复，又必须注意适当简化课税对象。

从理论上分析，课税对象的具体量化为税基，税基就价值构成而言来自税源，从税源到税基，从税基到课税对象，是课税对象生成和存在的一条红线。以下我们沿着相反方向对这根红线作具体分析。

（一）税基

税基是征税的基础，是据以计算应纳税额的基数，包括实物

量与价值量两类。前者诸如土地的亩数、牲畜的头数、车船的辆数及吨位数等；后者诸如商品的销售收入金额、购买商品支付金额、个人工薪收入额等。

税基可以有广义和狭义不同的理解。广义税基是抽象意义上的税基，包括以国民收入、国民消费支出和社会财富为课税基础。狭义税基即是指计算税额时的课税基础，是计算国家税收收入和纳税人税收负担的重要因素。狭义税基即计税依据。如果说税基也可以计算应纳税额的话，那么指的就是狭义税基。人们平时习惯上讲的税基一般是指狭义税基，讲扩大税基是指扩大课税对象中的征税部分，讲税基侵蚀是指课税对象中应征税部分被缩小。

（二）税源

税源是税收的最终出处，即税收的源泉。它是物质生产部分的劳动者所创造的国民收入。更具体地说，税源是指在国民收入初次分配中已经形成的各项收入，表现为工资、利息、利润、地租等等。有时候，税源可以是直接的课税对象，因而人们往往把课税对象称为税源，以为二者是一回事。其实不然，在绝大多数情况下，税源不是直接的课税对象。例如，财产税的课税对象是特定的财产，而其税源只能是各种收入，等等。只有在少数情况下，课税对象同税源才是一致的。例如，企业所得税的课税对象和税源是一致的。而对大多数税种来说，二者并非一致。课税对象解决的是课税的直接依据问题，税源则是解决税收收入的最终来源问题。

（三）税本

税本是生产税源的要素，是形成税收收入的经济基础。它包括国民经济生产力中的人力、资本、土地三个要素。从表面现象上看，这些要素与税收无直接联系，更不构成税收的内容。其实

不然，因为，税源是一部分国民收入，而国民收入是由生产劳动者和生产资料相结合创造出来的。这样，生产劳动者和生产资料就是生产税源的要素，也就是税本。税源和税本是紧密联系的，税本是基础，税源是这个基础产生的事实。有税本才有税源，有了税源才能征税。因此，保护和壮大税本，对丰裕税源，充实税基，增加税收收入具有举足轻重的作用。

二、纳税人

纳税人也是税收的基本要素之一，主要是解决对谁征税，谁负有纳税义务的问题。因为税收是一种特定的分配关系，其分配对象总是在其持有人的手中，通过税收分配，政府取得了税收收入，对持有人便是一种付出。所以，不论什么税，总是要有关的义务人来承担的。而承担了纳税义务的单位和个人便称为纳税人。概括地说，所谓纳税人是指税法上规定的拥有课税对象从而必须履行纳税义务的单位和个人。如果说课税对象称为纳税的客体，那么，纳税人则是纳税的主体。任何一种税收总是要有具体的纳税人缴纳的。而具体的纳税人又是税法上明确规定了的。如果纳税人不按规定履行纳税义务，则要承担相应的法律责任。

纳税人可以是法人，也可以是自然人。所谓法人，一般是指依法成立，能够独立地支配财产，并能以自己的名义行使法定权利和承担民事法律义务的社会组织。例如，我国的国有企业、集体企业、合资企业等，都是以其社会组织的名义承担民事责任的，因而都属于法人，也都负有依法向国家纳税的义务。自然人是指依法享有民事权利，并承担民事义务的公民个人。例如，我国从事个体经营的工商业户的个人，以及工资和劳务报酬的获得者等，都是以个人身份来承担法律规定的民事责任的，都必须依法对国家负有纳税义务。应该指出的是，税务机关在征税过程