

SHUI SHOU JING JI XUE DAO LUN

税收经济学导论

侯梦蟾



中国财政经济出版社



中财 B0002874

税收经济学导论

侯 梦 蟾

中央财经金融学院图书馆藏书章

总 号 370432

书 号 F810.42/b1

中国财政经济出版社

税收经济学导论

侯 梦 塘

*

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

牛栏山印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 9.25印张 218 000字

1990年6月第1版 1990年6月北京第1次印刷

印数：1—5000 定价：4.40元

ISBN 7-5005-1042-X/F·0980

作者的话

近年来，我国新出版的各种“经济学”名目繁多，如“生产力经济学”、“消费经济学”、“劳动经济学”、“人口经济学”、“基本建设经济学”以至于“教育经济学”等等，不下数十种。但是税收类的论著基本上还是限于对现行制度和管理业务的阐释，还没有提到经济学的地位。在政治经济学中，税收问题被忽视几乎近于空白。这种状况和税收在社会主义有计划商品经济中的地位、作用是极不相称的。

大家知道，从资产阶级古典经济学派到马克思，从来都是把税收问题作为政治经济学的重要组成部分。亚当·斯密在他的《国富论》一书中就以大量篇幅论述税收问题。李嘉图的《政治经济学及赋税原理》更是把税收问题和其他经济问题并列。马克思在《政治经济学批判导言》中谈到研究内容分篇时也列出：“(3)资产阶级社会在国家形式上的概括。就它本身来考察。‘非生产’阶级。税。国债。公的信用。殖民地。向外国移民。”按照马克思原来设想，税收问题的研究应是《资本论》巨著的续篇，只是由于健康的原因未能实现。既然税收问题如此重要，那么还原税收问题在经济学中的应有地位就应该是税收理论研究的重要任务。本书冒昧叫做《税收经济学导论》就是基于这种考虑。当然，把税收问题提到经济学的高度来研究，也包含如下意思，即研究税收问题不能就税论税，而应该从宏观经济和微观经济的角度去深入分析。至于本书的内容由于作者水平有限达不到这个要求那是另外的问

题，也是意料之中的。只要读者能谅解作者的初衷，我是乐于接受本书名不符实的批评的。

作 者

1989年6月

目 录

第一章 税收本质分析	(1)
第一节 引言.....	(1)
第二节 税收是个分配范畴.....	(3)
第三节 税收的形式特征.....	(10)
第四节 税收范畴的要素.....	(20)
第五节 税收的社会特殊性.....	(27)
第二章 税收的起源与发展	(35)
第一节 税收的起源问题.....	(35)
第二节 税收的发展.....	(42)
第三节 社会主义社会税收存在的客观必然性.....	(50)
第三章 税收分类	(63)
第一节 税收分类的依据.....	(63)
第二节 商品流转课税 I	(68)
第三节 商品流转课税 II ——增值课税.....	(76)
第四节 收益的课税.....	(83)
第五节 支出的课税.....	(89)
第六节 财产课税和行为课税.....	(94)
第四章 税收的职能作用	(99)
第一节 税收职能作用概述.....	(99)
第二节 调节收入正确处理分配关系.....	(103)
第三节 税收是一个重要的经济杠杆.....	(107)

第四节	税收杠杆的调节机制·····	(114)
第五节	税收杠杆作用的效果·····	(120)
第六节	税收信息和税收监督·····	(125)
第五章	税收原则·····	(130)
第一节	税收原则概述·····	(130)
第二节	公平税负·····	(138)
第三节	税收的效率原则·····	(147)
第六章	税制结构·····	(153)
第一节	税制结构与经济结构·····	(153)
第二节	税制结构理论的沿革·····	(161)
第三节	税制结构与社会再生产过程·····	(165)
第四节	税制结构合理化的基本要求·····	(170)
第五节	我国税制结构中主体税的模式·····	(175)
第六节	我国社会主义税制结构的发展·····	(181)
第七章	税收负担水平和税率设计·····	(190)
第一节	税收负担的总水平问题·····	(190)
第二节	税率设计·····	(198)
第三节	国有企业税外利润的分配问题·····	(208)
第四节	我国农民的农业税负担问题·····	(212)
第五节	税收的减免问题·····	(218)
第六节	逃税与避税·····	(221)
第八章	社会主义税负转嫁问题·····	(225)
第一节	问题的提出和解决问题的理论依据·····	(225)
第二节	资本主义国家税负转嫁学说简介·····	(231)
第三节	我国商品流转税在总体上不是全部转嫁 的·····	(235)
第四节	税负的局部转移和转嫁·····	(244)

第九章 税收管理体制	(250)
第一节 税收管理体制的内容.....	(250)
第二节 税收管理体制的基本原则.....	(255)
第三节 税收收入划分的形式.....	(260)
第十章 税收的国际关系	(269)
第一节 税收国际关系涉及的对象.....	(269)
第二节 国际税收.....	(271)
第三节 涉外税收的政策原则.....	(278)
第四节 关税的国际关系.....	(282)

第一章 税收本质分析

第一节 引言

税收本质分析主要是解决什么是税收的问题。应该指出，这并不是概念游戏或过时的思维方式。它涉及很现实的经济体制改革问题。现在人们都公认，从国家两种职能分开和企业两权分离出发，国有企业上缴国家的收入，或国家参与国营企业收入的分配，应该税、利分流。而税、利分流首先要求税、利内涵的客观界限明确。否则象过去出现过的那样，或者税、利合一，以利代税；或者利全部改为税，以税代利，都会造成不应有的混乱和对经济的不利影响。

那么，作为税收经济学的开篇为什么必须从分析税收本质开始？有人主张，税收本质是在税收产生发展之后概括出来的，因此，要认识税收本质首先要以税收的产生、起源开始，即要先论述税收的起源、发展，然后再分析税收的本质。但是这样叙述立即会遇到一个不可克服的矛盾。因为在你还不知道什么是税收之前，你怎么去论述它是怎样产生的呢。换言之，当你断定历史上你认为是税收的范畴的产生和起源时，你已经先有了一个税收概念的内涵与外延。即根据你所认为的税收概念的内涵与外延去分析、判断历史上哪种分配现象是税收，哪种分配现象不是税收，然后才能断定税收是在什么条件下产生的。例如我国奴隶制社会的“贡”、“助”、“彻”，有的说是税，有的说不是税，这种“是”与

“不是”就是以人们所认定的税收概念的内涵与外延为根据的。可见，客观范畴本身的产生、存在和发展的顺序和对客观范畴的叙述的顺序可以是不一致的。

此外，分析税收本质还要分清税收的共性和社会的特殊性问题。税收不仅是一个分配范畴，而且是一个历史范畴。税收从它产生以后，经历了各种不同生产方式的社会。奴隶社会、封建社会、资本主义社会都存在税收。社会主义社会也存在税收。社会主义税收这个概念就是从旧社会沿用下来的，它一方面保留了旧的形式，另一方面又渗透了社会主义生产关系的新内容。因此，社会主义税收的本质也和其他许多经济范畴如利润、工资、利息等一样，通常总是从两个方面去剖释：一方面是，税收作为经济范畴区别于其他经济范畴的特殊性质，即构成税收内涵的基本属性，而舍象了不同社会税收所体现的生产关系的本质差别。另一方面是，不同社会制度下税收的社会特殊性，例如社会主义税收和资本主义税收的区别。社会主义税收的本质应该是上述作为经济范畴的基本属性和它所体现的生产关系的社会特殊性的统一。不过作为税收一般，即不同社会税收的共性，首先需要剖释的是前一方面的问题，即税收概念内涵的质的规定性，然后才可能在此基础上再分析不同社会税收的社会特殊性。应该明确，这是两个不同层面的问题，是不能混淆的。只强调后者而否认前者往往会造成不必要的误解。如在说明社会主义税收本质时，用人民性去否定强制性就是混淆了这两个不同层面的问题。根据上述的逻辑顺序，本章的前三部主要说明头一个问题，第四节说明后一个问题。

第二节 税收是个分配范畴

税收的最基本属性是分配

什么是税收？概括地说，税收是国家为满足一般的社会共同需要，按事先确定的标准，对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配。这个定义说明，理解税收的本质也要分层次。税收的最基本属性首先是社会产品的分配，其次才是为什么目的分配，谁来分配，如何分配。关于税收内涵质的规定性，迄今，有关税收及经济学的论著有不同的概括。最常见的是：有的说税收是国家取得财政收入的一种方式^①；有的说税收是国家向纳税人征收实物和货币^②；有的说税收是国家征收实物和货币形成的分配关系^③；等等。尽管这些概括都从某一个侧面反映税收的内涵，但都是不全面或不确切的，因而都不能从最本质方面揭示税收的本质。税收虽然是财政收入的一种形式，但财政是什么，在这里并没有得到解决。况且在现代社会里，税收的意义远不止于财政收入，把税收只看作是财政收入的一种形式，也不足以反映税收调节经济的重要意义。税收是一种分配关系，这也是无疑的。但是税收不仅是分配结果所凝结的分配关系，它还包含分配过程，就如生产不仅指生产关系还包括生产力一样。而且把税收归结为分配关系，也容易导致只从社会特殊性方面去理解税收本质的片面性。把税收看作只是国家取得的货币或实物收入更是不妥的。就税收收入来说，当然不是钱就是物，但税收并不能等同于税收收

① 《国家税收》，中央广播电视大学出版社1985年版，第3页。

② 《政治经济学辞典》，人民出版社1981年版，第500页。

③ 《国家税收》（修订本），中国财政经济出版社1984年版，第3页。

入。这是两个概念，不能混淆。可见，只有从社会产品分配的角度去理解税收，才能从根本上揭示税收的本质。即税收范畴的最基本属性是社会产品的分配。

为了从最本质方面理解税收的本质，首先需要对社会产品的一般分配过程以及税收在这一分配过程中的地位作简要的描述。社会的再生产过程，在自给自足的自然经济条件下，是由生产、分配和消费等环节构成的，在个体生产中甚至可以简化为生产—消费。而在商品经济条件下，中间多一个交换环节。不论什么社会，从社会再生产过程看，分配总是处于生产和消费之间的中介地位。社会产品只有经过分配，才能最后进入消费，再生产才算最后实现。不同的是，在自然经济条件下，分配既解决社会成员对社会产品量的需要，同时也解决对社会产品质的需要，质和量的解决是统一在分配过程之中。而在商品经济的条件下，上述分配过程分解为二：一是专门解决社会产品价值量的分割；一是专门解决使用价值的转移，后者就成为交换。社会成员要满足消费的需要，首先要取得无差别的以货币或一般价值形态为代表的社会产品价值量，然后再去交换所需要的使用价值。因此，在商品经济条件下，分配就是专门指社会产品价值量的分割，即只解决社会产品归谁占有和支配以及占有和支配多少的问题。

社会产品价值量的分割最终总是以社会产品最后进入消费（包括生产的消费）为目的的。社会产品按最后用途来划分，概括地说可以分为补偿、积累和消费三个部分。补偿是弥补生产过程中已消耗的生产资料部分，它是简单再生产赖以继续进行的保证。积累是以社会财富的形式用于社会扩大再生产的追加部分，包括生产性积累和非生产性的积累。它是社会发展和进步的物质前提。消费，一部分是劳动者及其家属的个人消费，另一部分是社会消费。它也是社会再生产赖以进行的内在的和外在的前提条

件。但是社会产品最终分为补偿、积累和消费并不是停留在观念上的，从实践的角度说，由谁去补偿、积累、消费，必须最后落实到具体单位和个人。这就需要经过一系列的分配过程。如果说在自然经济和产品经济条件下，这种分配过程还相对简单，那么在商品经济条件下，这种分配过程就是非常复杂的。

首先看补偿部分，即社会产品中 C 的价值部分。这部分价值既然是用于弥补生产过程中的生产资料的消耗，那么在一般情况下，这部分价值的分配是在生产单位内部进行的，即生产单位直接从所生产并实现的社会产品价值中扣除归生产者自己支配使用。当然，这并不排斥这部分补偿基金也可以通过信用等形式在生产单位之间的调剂使用，也不排斥个别情况下的补偿如特大自然灾害损失的重建要通过社会再分配来解决。

再看劳动者个人及其家属的消费部分，即社会产品中 V 的价值部分。在商品经济的条件下，这部分价值或者是通过劳动报酬形式由生产单位分配给劳动者个人，或者是由劳动者直接从他所生产和实现的社会产品价值中扣除。因此，这部分价值的分配，一般地说也是在生产单位内部进行的。

社会产品扣除了上述 $C+V$ 两部分价值之后，剩余部分就是剩余产品价值即 M 部分。这部分 M 价值的最终用途不是用于积累就是用于一般社会消费。就积累部分来说，除一部分可以在原生产单位直接进行外，相当大部分要在地区之间、部门之间、单位之间以及个人之间进行再分配来解决。就社会消费部分来说，由于社会文教、行政管理、国防等非物质生产部门不直接从事物质生产的，它们的消费需要只能通过社会的再分配来解决。

既然积累和社会消费的大部分需要通过再分配来解决，那么社会产品 M 价值的大部分必然需要有一个集中的过程，先集中起来，然后再分配到使用单位，最后才能用于积累和社会消费。社

会产品价值的这种分配可以有許多不同渠道。有非集中性的分配，有集中性的分配。就集中性分配而言，有由国家政府为主体进行的无偿分配，有由银行信用进行的有偿分配。在社会主义公有制为主导的有计划的商品经济条件下，由政府进行的集中性分配占有重要地位。不仅社会消费、非生产性积累的主要部分要通过政府集中分配，而且扩大再生产的积累，主要是基础设施和重点骨干企业的基本建设投资的相当部分也要通过国家集中分配。这种以国家为主体所进行的社会产品集中性的分配就构成财政。财政分配就其过程说又分解为两个阶段，一是收入阶段，一是支出阶段。税收就是国家集中分配的最主要形式之一。从上面所说可以看到，税收是一个分配范畴。税收的最本质属性是，作为公共权力的国家为满足一般的社会共同需要对社会剩余产品所进行的一种社会扣除。至于税收的形式特征以及财政收入的主要部分为什么要采取税收形式，以后各节还要进一步剖释。

社会扣除的必要性

明确税收的最基本属性及其在整个社会产品分配中的地位之后还要进一步分析为什么要进行这种分配。

从税收的最后用途来看，它是维持社会存在和保证社会发展绝对必需的。只有从社会扣除的角度来认识税收的性质，才能从理论上高屋建瓴正确认识税收的重要性。特别是对社会主义税收的认识更是如此。马克思在《哥达纲领批判》中，对拉萨尔的“不折不扣劳动所得”批判时曾对社会主义社会产品的分配作了一个著名的科学概括。马克思指出：“如果我们把‘劳动所得’，这个用语首先理解为劳动的产品，那末集体的劳动所得就是社会总产品。现在从它里面应该扣除：第一，用来补偿消费掉的生产资料的部分。第二，用来扩大生产的追加部分。第三，用来应付不幸

事故、自然灾害等的后备基金或保险基金。……剩下的总产品中的其他部分是用来作为消费资料的。在把这部分进行个人分配之前,还得从里面扣除:第一,和生产没有关系的一般管理费用,……第二,用来满足共同需要的部分,如学校、保健设施等。……第三,为丧失劳动能力的人等等设立的基金。”^①马克思当时没有预见到在特定情况下国防费用的需要。但从现阶段社会主义社会发展的情况看,只要世界上还存在帝国主义和霸权主义,国防费用是绝对必需的,而且少了还不行。应该指出,马克思概括的社会产品的分配公式是就产品经济社会说的。但是如果不是从社会产品的扣除的顺序,而是从社会产品扣除的结果来看,马克思上述概括的分配公式对商品经济的社会主义社会也是适用的。而且在社会主义条件下,社会总产品在用于劳动者个人消费之外的各项扣除,除补偿基金和一部分生产性积累外,相当大部分如上所述是需要由国家来集中进行的。这是因为:第一,有些事业如国防、行政管理、环保卫生等等是社会成员共同享用的,即消费具有明显的外在性而不是排它性的。这些事业是不可能通过个人、集体和企业单位直接投资来解决的。第二,有些事业由于关系国计民生、风险极大以及天然垄断性等原因,不宜于或不适于完全通过市场原则来解决,也必须由国家集中进行。第三,在商品经济条件下,初次分配中存在的财富分配不公平的问题也需要通过国家的再分配来解决。尽管需要通过国家集中分配来满足的公共需要的范围和数量会因市场的发育程度而有所不同,但需要由国家集中扣除一部分社会产品用于公共需要则是不可能被取消的。因此,社会主义税收存在的必要性应从满足社会共同需要的角度去理解。就这一点说,税收也可以说是社会维持费用和发展费

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷,第9—10页。

用的筹集形式。即使在阶级社会里，税收的用途归根到底是有利于统治阶级利益的，也不能因此就否定社会公共需要的客观存在。问题只是统治阶级如果不执行一般的社会职能，其统治是维持不了的。只是在这个意义上，一般的社会公共需要才带有有利于统治阶级的阶级性。

强调税收是必要的社会扣除，对征纳双方来说都有重要意义。应该看到，在社会主义社会化大生产的条件下，每个生产者，不论是公有还是私有，不论是集体还是个体，从生产、交换到其他经济活动都需要一系列的外部条件。从直接的能源、交通、通讯、环保等到间接的科学、教育、卫生以至于文化、艺术、国家机器等，缺一不可。而要保证这些事业的发展就需要庞大的费用和投资。因此，从微观角度来说，作为社会成员的生产者负担国家税收，实际上也是维持他本身的存在与发展的需要。生产者以自己创造的社会产品价值的相应部分向国家缴纳税收绝不是额外的负担。在经济体制改革过程中，有一些单位和个人往往把由社会提供条件而创造的剩余产品看成完全是自己劳动的成果而不愿负担国家的税收，甚至自觉和不自觉地偷漏税，这是完全错误的。反过来，从税务部门来说，在执行税收政策时，如果没有真正把社会主义税收看成是一种必要的社会扣除，只强调在征税问题上要反对单纯的“仁政”观点，也是不正确的。因为在社会主义条件下，税收用于社会的公共需要应该是名符其实的，不是带引号的。对纳税人来说，税收负担的多少实际上是正确处理集中与分散、宏观与微观、整体与局部的关系问题，而不是什么“仁政”不“仁政”的问题。当然，也要强调指出，如果一个国家的政府以公共需要之名掩盖不适当的奢侈浪费，那是根本违背税收的目的的，纳税人有监督政府合理征税的权利与义务。特别是在民主法制还不健全的国度里，这个问题更显得重要。

税收的价值实体是 M

税收即然是社会产品的社会扣除，那么从上述分析我们可以看到，就社会产品的价值构成来说，税收所代表的社会产品价值归根到底是M部分。不管不同社会税收的具体对象和课征方法如何多样、差别多大，税收的价值实体只能是剩余产品这一点则是共同的。马克思曾经说过：“在任何社会生产（例如，自然形成的印度公社，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，一个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，总是用来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”^①。明确税收的价值实体是剩余产品，对于理解税收的产生和存在的条件是极为重要的。因为只有当社会生产力发展到存在剩余产品的时候，税收才可能产生。同时，也只有明确税收的价值实体是剩余产品，才能正确认识和处理税收与促进生产提高经济效益的关系，才能正确地贯彻税收的原则和政策。因为只有生产发展了，经济效益提高了，社会的剩余产品多了，税收的增长才有坚实的基础。

当然，这样说并不排斥在特定的情况下，税收的价值体也可能包括小量的C的价值。如我国向各种所有制企业单位征收的能源交通基金，其中就包括一部分企业的折旧基金的价值。

需要提出的是，由劳动者劳动报酬收入缴纳的税收是不是也属于M的价值。回答是肯定的。因为社会产品只有最终归劳动者个人及其家属消费的部分才是V的价值，超出的部分就是M，不能把劳动报酬收入看成一定都是V的价值。这里有一个分配

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷，第992—993页。