

税收学原理

马国强 著

中国财政经济出版社

税 收 学 原 理

马国强 著

中国财政经济出版社

(京)新登字038号

税 收 学 原 理

马国强 著

*

中国财经出版社出版

(北京东城大佛寺东街3号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

*

850×1168毫米 32开 10印张 237 000字

1991年12月第1版 1991年12月北京第1次印刷

印数：1—5000 定价：5.40元

ISBN 7-5005-1616-9/F·1529

序

这本《税收学原理》是马国强同志多年从事税收教学与科学研究的初步结果，给近几年税收理论研究增加一项新成果。

我国由于商品经济不发达，税收理论研究长期处于滞后状态。中华人民共和国成立前的几十年间，一些学者在学习和传播西方文化的同时，也引进了西方的财政理论和税收理论，翻译和撰写了一些税收学术著作，其内容基本上重述西方学者的观点，很少有自己的创见。中华人民共和国成立初期，为保证革命和建设的需要，在沿用和改革旧税制基础上初步建立新税制，但是由于受“非税论”的影响，税收理论研究始终未能引起人们应有的重视。随着改革开放政策的实行和商品经济的发展，税制改革被提上议事日程，税收理论研究开始进入一个新时期。在最近10年中，无论税制建设和税收理论研究都取得了可喜的成绩，出版了一些有价值的论文集和学术著作。但是，由于研究力量薄弱，研究的内容和范围还是非常有限的，无论就深度和广度来说，远不能适应发展商品经济的客观要求。

马国强的《税收学原理》，试图在税收理论研究中进行一些新的探索。这种执著追求、勇于探索的精神是非常可贵的。与已经出版的同类著作相比，这本书确有不少独到之处。

特别是在税收理论方面有些重要的突破和深化。第一，关于国家征税的依据，这是税收理论中的一个重要问题。以往人们认为，税收是国家凭借政治权力实行的强制征收，政治权力

成为国家取得收入的依据，在理论上违反了历史唯物主义的根本原理。马国强同志提出国家征税的依据是社会职能或称公共事务，不是政治权力，这就比较符合历史唯物主义原理，使人们对税收本质的认识进一步深化。马国强说：“如果国家征税以政治权力为依据，税收的多少就以政治权力为转移，其中的客观规律就看不见了”，征税的正当理由也就随之消失。凭借政治权力取得收入，在理论上讲不通，在实践上是极其有害的，必然会使以权谋私合法化，把政治权力作为谋取收入的手段，破坏社会分配的正常秩序，甚至会再现恩格斯批判的“暴力论”的错误。

第二，《税收学原理》对税收的特征作了新的分析。以往人们认为，税收有三个特征，即强制性、无偿性和固定性。马国强认为，这三性不能反映税收的本质和特殊性，需要重新探索，他指出税收在总体上是有偿的，不是无偿的，并且分析有偿和无偿的区别，这对人们正确认识税收的性质具有重要的意义。更重要的是，只有看到税收的有偿性，才能看到税收作为经济关系的社会性和税收发展的客观规律，避免任意索取的主观唯心论。除了整体有偿性外，还有税收作为社会分配形式的规范性是税收的重要特征。

第三，关于税收的经济内容，这关系到税收分配的性质。一般人认为，税收是国家参与国民收入分配的经济形式，从总体上说并不错。但是，国民收入包括V和m两部分，税收只能参与国民收入中m部分的分配和再分配，不能参与V的分配，这是税收理论研究中一个极其重要的问题。马国强指出：“劳动者个人收入由V和一部分m所构成，其中，V的部分必须用于购买生活资料，保证劳动力的简单再生产，不能成为税收的来源。国家取自劳动者的个人收入，只能是以各种形式流回到劳动者手中的剩余产品价值。”这就从理论上恢复了马克思主义对税收本质的认识，澄清了在这个问题上的糊涂观点。

第四，税收调节的经济效

果，这是税收理论研究中的一个新问题。马国强提出这个问题并作了一些探讨，非常重要。过去，人们只讲税收的调节作用，但对税收调节的效果如何判断没有引起重视，马国强提出这个问题是对税收理论研究的一个重要贡献。第五，社会主义税收转嫁问题，这是长期困扰社会主义税收理论研究的一个重要问题，对税制改革和税收管理有很大影响。马国强对这个问题作了探讨，提出了一些有价值的看法，对深入研究税收转嫁问题会起很大促进作用。总之，马国强写的《税收学原理》在税收理论研究中具有重要突破和深化，读者可以从中得到启示。

《税收学原理》还对税收概念作了比较系统的考证和介绍，从“税”和“税收”的由来到税收概念形成的历史过程都有较为系统的论述，可以为学习和研究税收的人提供比较系统的知识。我相信，看这本书的人会从中得到一些有益的东西。

此外，这本书对税收负担、税收制度、税收管理体制作了较为具体的探索，有许多具体分析可以给人以启示。

当然，我并不认为《税收学原理》写得尽善尽美，也不认为马国强税收理论的造诣达到很高的程度，书中的缺陷是有的，理论弱点也不少，我只是说马国强执著追求，探索真理的精神是可贵的。目前，他正在中国社会科学院研究生院攻读博士学位，深入研究社会主义税收理论，我相信不久的将来他会写出更高水平的税收理论著作。

马国强是个中青年经济学家，在税收理论研究中发表过不少有价值的论文，是中国财政学界的后起之秀，我赞赏他的为人和治学态度，也希望他在学术上取得更大成就。

王绍飞

1991年7月于北京

跋

想写这样一本书，大约是八年前的事。当时，我正在东北财经大学(原辽宁财经学院)攻读硕士学位。我的指导教师之一——马大英教授多次倡议要写一部当代中国的《租税总论》；轰轰烈烈的“利改税”和工商税制改革也要求税收理论有较快的发展，以跟上并指导税收的实践。这促使我下决心完成这一任务。

1984年获硕士学位后，我专门从事税收的教学与研究工作。在此期间，王佩苓老师、王泉老师为我安排了很好的教学机会和科研机会，使我得以与各方面的学员相接触，与国内对税收素有研究的其他老师相接触。他们分别从不同的角度和方面给予我很大的帮助，为我从事本书的写作创造了条件。

1986年前后，我开始利用工作之余撰写本书。在整个写作过程中，中国社会科学院研究员，我现在攻读博士学位的导师——王绍飞老师给予了热情的指导和帮助。他审阅过本书的最初提纲，并提出了宝贵的修改意见。书稿写成后，又在百忙中作序鼓励。本书的一些观点，若无王绍飞老师的启发和支持，也是难以形成并贯彻到底的。

尽管如此，由于本人的知识具有较大的局限性，本书无论在体系方面，还是在内容方面，都存在很多缺陷。明人顾炎武曾说过：“良工不示人以璞”。我自叹不是良工，不得不以璞示人，切望同志们指正。

作者

1991年5月

目 录

导 言	(1)
第一章 税收本质	(14)
第一节 “税”与“税收”	(14)
第二节 税收的属性	(17)
第三节 税收的要素	(22)
第四节 税收的依据	(25)
第五节 税收的特征	(32)
第六节 税收本质特殊	(37)
第二章 税收机能	(42)
第一节 税收在分配体系中的地位	(42)
第二节 税收的职能	(45)
第三节 税种的内部构造	(53)
第四节 税种的具体类型	(68)
第三章 税收收入	(77)
第一节 税收收入的性质与特点	(77)
第二节 税收收入的来源	(80)
第三节 税收收入的制约因素	(86)
第四节 税收收入的进度	(93)
第五节 税收收入的效果	(97)
第六节 税收与其它财政收入形式的关系	(100)
第四章 税收调节	(106)

第一节	税收调节的性质与特点	(106)
第二节	税收调节的政策目标	(111)
第三节	税收调节的适宜范围	(116)
第四节	税收对企业外因收益的调节	(123)
第五节	税收对经济结构的调节	(126)
第六节	税收对社会总供求的调节	(134)
第七节	税收对社会成员财富差距及社会行为的调节	(140)
第八节	税收调节的效果	(144)
第九节	税收与其它调节手段的关系	(150)
第五章	税收负担	(156)
第一节	税收负担的形成	(156)
第二节	税收负担的总水平	(160)
第三节	企业单位及个人的税收负担水平	(169)
第四节	税收负担的分布	(175)
第五节	重复课税	(181)
第六节	税收负担的减免	(185)
第七节	税收负担的规避	(190)
第八节	税收负担的转嫁	(194)
第六章	税收制度设计	(200)
第一节	税收制度的构造与类型	(200)
第二节	完善的税收制度的标志	(205)
第三节	税种的设置	(210)
第四节	资源课税的制度设计	(217)
第五节	商品课税的制度设计	(223)
第六节	所得课税的制度设计	(230)
第七节	其它各税的制度设计	(239)

第八节	税收制度的总体结构·····	(243)
第七章	税收管理体制 ·····	(250)
第一节	税收管理体制的性质与作用·····	(250)
第二节	确立税收管理体制的客观依据·····	(253)
第三节	税收管理体制基本模式的选择·····	(257)
第四节	税收收入的划分·····	(263)
第五节	税收调节范围的划分·····	(269)
第六节	税种的划分·····	(271)
第七节	税收权限的划分·····	(276)
第八节	税务机构的设置·····	(279)
第八章	国际税收关系 ·····	(283)
第一节	国际税收关系的内容·····	(283)
第二节	国际税收关系的影响·····	(288)
第三节	国际税收准则·····	(291)
第四节	跨国商品课税·····	(296)
第五节	跨国所得课税·····	(301)

导 言

常言道，欲审其末者当溯其源。要系统研究现代税收的各种问题，首先必须了解税收产生的历史过程和引起这一过程的根本原因。根据历史唯物主义的基本原理，税收的产生与存在是直接由国家的产生与存在决定的，而国家的产生与存在又是由社会的公共需要及相应的社会公共事务决定的，归根到底，则是由生产的社会性决定的。本书对现代税收的系统研究，就从生产的社会性开始。

一、生产的社会性

唯物史观认为，生产活动是人类最基本的实践活动。人类要生存，就得有生存资料，而要获得生存资料，就必须从事生产。只有首先通过生产解决了吃、喝、穿、住的问题，然后才能从事政治的、科学的、艺术的等等其它各项活动。因此，生产活动构成了社会存在与发展的物质基础，是“一切历史的第一个前提。”^①

生产首先表现为人类利用自然、改造自然以从自然界谋取生存资料的过程。在这一过程中，自始就存在着人们谋取生存资料的需要与能力的矛盾。它使孤立的单个人无法从事生产活动。只

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，第32页。

有与他人结成一定的社会关系并通过这种关系，才能进行生产。因此，生产又始终是社会的生产。马克思说：“人们在生产中不仅仅同自然界发生关系，他们如果不以一定的方式结合起来共同活动和互相交换其活动，便不能进行生产。为了进行生产，人们便发生一定的联系和关系，只有在这些社会联系和社会关系的范围内，才会有他们对自然界的联系，才会有生产。”^①

人们在生产中结成的社会联系和社会关系称作社会生产关系。它是生产社会性的具体体现。一般地说，社会生产关系包括三个相互联系和相互影响的因素：（1）生产的物质条件的所有制关系，包括劳动对象的所有制关系、劳动手段的所有制关系和劳动力的所有制关系；（2）由此产生的各种不同社会集团在生产中的地位以及他们的相互关系；（3）完全以它们为转移的产品分配关系。同时，社会生产关系又包括三个不同的级次。其中，第一级的或原生的生产关系是直接物质生产领域内部的关系；第二级的或派生的生产关系是直接物质生产部门与非直接物质生产部门之间以及非直接物质生产部门内部相互之间的关系；第三级的或转移来的生产关系是一国与其它国家的关系。对于生产关系的这三个级次，马克思曾有明确论述。他说：“第二级的或第三级的东西，总之，派生的、转移来的、非原生的生产关系”。^②又说：“我考察资产阶级经济制度是按照以下的次序：资本、土地所有制、雇佣劳动；国家、对外贸易、世界市场”。^③具体分篇为：“（1）一般的抽象的规定，因此它们或多或少属于一切社会形式。不过是在上面所分析过的意义上。（2）形成资产阶级社会内部结构并且成为基本阶级的依据的范畴。资本、雇佣劳动、土地所有

① 《马克思恩格斯选集》第1卷，第362页。

② 《马克思恩格斯选集》第2卷，第112页。

③ 《马克思恩格斯选集》第2卷，第81页。

制。它们相互之间的关系。城市和乡村。三大社会阶级。它们之间的交换。流通。信用事业（私的）。(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。人口。殖民地。向外国移民。(4) 生产的国际关系。国际分工。国际交换。输出和输入。汇率。(5) 世界市场和危机。”^① 马克思的论述清楚地表明：资本、雇佣劳动、土地所有制等项内容属于第一级的或原生的生产关系，国家、对外贸易、世界市场等项内容则属于第二级或第三级的东西，即非原生的生产关系。后者中，与国家有关的部分属于第二级或派生的生产关系，与世界市场和对外贸易有关的部分则属于第三级的或转移的生产关系。它们都是社会生产关系的有机组成部分，并与社会生产关系的三个因素纵横交织地组合在一起，构成生产关系的完整体系。

二、社会公共需要

生产的社会性使进行生产的人们自觉地结成群体。在每个群体中，人们不仅共同生产，而且共同生活，不仅发生生产的社会关系，而且发生政治、科学、艺术、家庭等其它方面的社会关系。以具有同一规定性的社会关系为前提而结成的群体，就是一个社会。

有社会存在，就有社会的需要存在。所谓社会需要，就是社会中的主体对客体的依赖关系。它是一个庞大的体系。在客体方面，既有物质需要，也有精神需要，物质需要中又包括生产需要和生活需要。在主体方面，既有个体需要，也有群体需要，群体需要又分为集体需要和整体需要。实际生活中的社会需要，是由

^① 《马克思恩格斯选集》第2卷，第111页。

各种各样的具体需要构成的。

社会公共需要是社会需要的一部分。这种需要的主体既不是社会中的某个人，也不是社会中某个集团，而是社会成员整体。即便在存在经济利益对立关系的社会中也是如此。列宁说过：“在劳动农民那里，同地主有某种，有一些，有 a/n 的共同性。”^①这种需要的客体不能分成各个份额，更不能划归某一主体所占有，而排斥其它主体的同时享用。因而，它必然是同衣的需要、食的需要及住的需要等等人类都有的需要所不同的另一种需要。可以说，所谓公共需要，就是社会整体对同一客体的依赖关系。

社会公共需要的内容纷繁复杂，概括起来主要有以下四类：一是由不同社会单位之间矛盾冲突产生的需要，如和平的环境等；二是由同一社会单位内部不同个人或集团之间矛盾冲突产生的需要，如安定的秩序等；三是由人和自然之间的物质变换即共同的生产活动和消费活动产生的需要，具体包括交通、通讯等公共设施以及后来发展起来的经济管理；四是由人的自身发展所产生的需要，具体包括文化、教育、卫生等公共事业。

社会公共需要与社会具有同样悠久的历史，但它的独立形态，却是生产和社会发展到一定阶段的产物。

人类社会之初，人们过着原始群的生活。他们以打制的石器为主要劳动手段，流动于热带或亚热带的森林之中，猎取或采集大自然的天然产物。由这种生产方式所决定，每个原始群的人数不可能很多，各个原始群之间也彼此孤立。因而，一个原始群就是一个生产单位和消费单位，同时也是一个独立的社会组织。在这样的群体中，每个成员的个体需要都同时既是集体需要，又是整体需要；社会的整体需要也同时既是集体需要，又是其中每

① 《列宁全集》第1卷，第52页。

个个体的需要。独立形态的社会公共需要还没有出现。

随着生产力的发展，特别是火的发现和利用，人类食物的范围扩大了，生产的领域拓宽了。由于生活和生产不再受空间限制，原始群开始在一定地域定居下来。慢慢地，处于同一地域的原始群之间取得了联系。为了巩固这种联系，在原始群之间实行了通婚制度，并相应排除了群体内的通婚制度。这时，原来的原始群便转化为氏族，由原始群构成的群落转化为以血缘联系为纽带的部落，人类进入了氏族社会。在氏族社会中，一个氏族是一个生产单位，也是一个消费单位，但不是一个独立的社会组织。只有部落才是独立的社会组织。社会组织结构的这种变化，带来了不同氏族对同一客体的依赖关系，产生了不同氏族的公共需要，并以部落整体需要的形式与构成部落的集体需要分离开来，成为一种具有独立形态的社会需要。

氏族社会后期，生产力水平进一步提高。农业由刀耕火种发展到犁耕，扩大了耕地面积，增加了粮食产量，出现了剩余。与此同时，在具备饲养条件的地方，畜牧业也发展起来。饲养的牲畜除食用外，也出现了剩余。伴随农业和畜牧业的发展及其剩余的出现，以陶器制作和农牧产品加工为内容的手工业也发展起来。于是，在同一部落内先后发生了畜牧业与农业的分工以及手工业与农业的分工。分工的发展使个体劳动的作用加强了。当氏族成员单独生产某种产品时，产品便逐步发展为私人占有的财产。当大量财产集中于一人之手，并且是男人之手，而且这种财产必须传给这一男子的子女而不是其他人的子女时，一夫一妻制的家庭形成了，并作为基本的生产单位和消费单位发挥着功能。适应这种情况，原来的公有土地也转归家庭使用，并慢慢地转归家庭占有。受土地占有权改变的刺激，人们的居住方式发生了变动，打破了按血缘亲属关系聚居的限制，出现了不同血缘关系的

氏族杂居的地区。这样，原先的氏族公社就转变为农村公社。社会组织结构发生了又一次大变化。原来的氏族公社是以血缘关系为纽带建立起来的，现在的农村公社则是不同血缘关系的氏族迁徙到同一地域建立起来的。原来的氏族公社基本上由部落和氏族两级组织构成，现在农村公社的组织结构则分为村社、氏族和家庭三个层次。原来的氏族公社以氏族为基本的生产单位和消费单位，现在农村公社的基本生产单位和消费单位则是家庭。社会组织结构的这种变化，使公共需要发展为既不同于家庭个体需要也不同于氏族集体需要的更高层次的整体需要。

三、社会公共事务

任何一种需要的产生，都必然紧跟着满足这种需要的活动。随着社会公共需要取得独立的存在形态，为这种需要提供客体的活动也产生了。这种活动就是社会公共事务。

社会公共事务的内容是由公共需要的内容决定的。一般地说，它包括以下四个方面：一是保护社会和平，以解决不同社会单位之间的矛盾冲突，为社会提供和平的环境；二是维持社会秩序，以解决同一社会单位内部不同个人或集团之间的矛盾冲突，为社会提供安定的秩序；三是兴建公共工程，以解决人和自然之间物质变换的矛盾，为社会生产和生活提供便利的设施和良好的环境；四是举办各种公共事业，以保护并促进人类自身的发展。

与社会公共需要的形成过程相适应，独立形态的社会公共事务的产生也经历了一个较长的历史时期。

原始群时期，社会公共需要与私人需要及集体需要结为一体。社会成员所从事的一切活动也都既属于私人事务和集体事务，同时又属于公共事务，独立形态的社会公共事务还没有出

现。

氏族公社时期，独立形态的公共需要已经产生，随之出现了独立形态的社会公共事务。但在当时的情况下，生产力发展水平十分低下，剩余产品十分有限，没有可能从社会成员中划出一部分人专门执行社会公共事务。这一时期的社会公共事务，是由社会成员全体或一部分社会成员兼职进行的。例如，在对外方面，如果部落间发生战争，就由社会成员组成队伍去进行。战争所需要的粮食和武器，也由参战的社会成员自己来准备。在对内方面，虽然每个部落一般都设一个最高首领，但他是由氏族酋长之一兼任的，而氏族酋长同时又是氏族中的普通一员。正如恩格斯所说：“在氏族制度内部，权利和义务之间还没有任何差别：参加公共事务，实行血族复仇或为此接受赎罪，究竟是权利还是义务这种问题，对印第安人来说是不存在的；在印第安人看来，这种问题正如吃饭、睡觉、打猎究竟是权利还是义务的问题一样荒谬。”^①

农村公社时期，生产力水平有了较大的提高，带来了较多的剩余产品。于是原来由人们兼职执行的社会公共事务开始由一部分社会成员专职执行了。这部分社会成员也因此从社会中分化出来，不再直接从事物质生产活动，形成了一个专门执行社会公共事务的特殊集团。恩格斯说：“在每一个这样的公社中，一开始就存在一定的共同利益，维持这种利益的工作，虽然是在全社会的监督下，却不能不由个别成员来担当：如解决争端；制止个别人越权；监督用水，特别是在炎热的地方；最后在非常原始的状态下执行宗教职能。这样的职位，在任何时候的原始公社中，例如在最古的德意志的马尔克公社中，甚至在今天的印度，还可以看

① 《马克思恩格斯选集》第4卷，第155页。