

第1章 税收导论



学习目标

- ▶▶ 掌握税收产生的原因与税收存在的必要性；
- ▶▶ 掌握税收的概念与形式特征；
- ▶▶ 掌握税收法定原则的价值内涵；
- ▶▶ 掌握市场经济条件下的税收根据与利益赋税思想的合理内核；
- ▶▶ 掌握税收的职能与作用。

古今中外的政治家、哲学家、经济学家和史学家，都曾不懈地探索过税收的奥秘。然而，直到步入农业文明中晚期和工业文明的早期后，人们才开始逐步形成对税收范畴相对科学的认识。

1.1 税收的产生与发展

税收是人类文明的产物。在几千年的历史长河中，人类从最初的原始文明过渡到农业文明，再经过工业文明最终进入如今的后工业文明。正是在人类文明不断演进的过程中，税收得以产生，并不断得到发展。

1.1.1 税收的产生

人类进入现代文明社会之后，无论在地球的哪个角落，也不管是处于哪种社会形态、何种经济体制之中，税收都是一种客观存在，以致后来出现了“税收是人类为文明社会所付出的代价”的论断。^①

1. 人类社会最早税收的产生

据考证，世界上已知最早的税收制度，是古埃及在公元前 3000 年至公元前 2800 年间创立的。^②

公元前 3100 年左右，随着社会贫富的分化和阶级矛盾的发展，作为人类文明发源地之一的古埃及由氏族部落逐步演化为统一的奴隶制国家。古埃及的最高统治者是专

^① 这是 19 世纪美国最高法院法官、著名法学家小奥利弗·W. 霍尔姆斯（Oliver Wendell Holmes, Jr.）的话语，原文为“Taxes are the price we pay for a civilized society”。

^② 参见维基百科“税收”（<http://en.wikipedia.org/wiki/Tax>）。

制君主法老,他代表奴隶主阶级掌握全国的政治、军事和司法等权力,除占有奴隶的劳动产品外,还强迫平民缴纳谷物、蔬菜、皮革和酒等物品,法老每两年到全国各地巡视一次,向平民收取税收,这是人类社会有历史记载以来最早征收的实物税。《圣经》中《创世纪》第47章第24节中的“谷物成熟后,将其中的1/5交给法老”,就是对这一早期税收活动的记载。古埃及土地的最高所有权属于专制君主法老,其中有很大一部分土地构成法老控制下的“王庄”,由王室派官员经营,收取贡赋;此外,也有大片土地归公社占有,由公社农民使用,农民通过公社乃至州的管理机构向法老缴纳租税并为国家服役。^①

2. 中国税收的产生

根据《史记》中“自虞、夏时,贡赋备矣”^②的记载,中国的税收产生于夏代。中国早期的税收,与当时的土地制度紧密联系在一起。

在夏代,中国开始实行“井田制”。在“井田制”下,土地由国王所有,但国王并不直接经营土地,而是将大部分土地赐给诸侯作为他们的俸禄,诸侯们要从这些“公田”的收获物中拿出一部分,以“贡”的形式缴纳给国王作为财政收入。到了商代,“贡”法演变为“助”法,“助”也是一种与“井田制”联系在一起的力役课税制度,即“借民力而耕之”,助耕公田收获物中的一部分要上缴,成为国王的租税收入。到了周代,土地课征制度由“助”法进一步演变为“彻”法,开始打破井田内“公”与“私”的界限,将全部的公田分给平民耕种,收获农产品后,彻取一定的数额交给王室。国家以“贡”“助”“彻”等形式取得土地收获物,在一定意义上已经具有了税收的某些特征,但其中也包含租的成分。“贡”“助”“彻”虽然可以说是中国税收的雏形,但由于它们具有租税不分的性质,所以还不是纯粹意义上的税收。

进入春秋时期,中国的社会生产力得到进一步的提高,私田迅速扩张,作为奴隶制经济基础的“井田制”开始瓦解。公元前594年,鲁宣公宣布实行“初税亩”,不论公田和私田,一律按田亩课征田赋。“初税亩”首次承认了土地私有制的合法性,表明中国的税收已基本脱离租税不分的阶段,从而初步确立了完全意义上的税收制度。



专栏 1-1

“税”字的由来

汉语中的“税”字在殷墟甲骨文和商周金文中都没有出现过,它最早见于孔子所修编年史《春秋》一书中关于“初税亩”的记载。“税”由“禾”与“兑”两个字组成,其中“禾”泛指农产品,而“兑”有送达的意思。“税”的字面含义就是社会成员向政府缴纳一部分农产品或者说是政府从社会成员那里取走一部分农产品。

在中国古代税收发展历程中,“税”还有其他各种各样的名称,如“赋”“租”“捐”“课”“调”“算”“庸”“粮”“榷布”等。有的情形下,“税”字还经常与“赋”“租”和“捐”等连用,形成“赋税”“租税”“税捐”等。直到今天,中国的港台地区

^① 崔连仲. 世界通史(古代卷)[M]. 北京: 人民出版社, 2004: 54-55.

^② 史记·夏本纪. 转引自: 王成柏, 孙文学. 中国赋税思想史[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1995: 1.

仍在使用“赋税”和“租税”等表述。

虽然中国古代既有“税”字，又有“收”字，但却从未将两者连缀成词。1916年，贾士毅在《民国财政史》一书中首次使用“税收”一词，此后“税收”一词的使用范围不断扩大，并为人们普遍接受。

资料来源：根据马国强. 税收学原理[M]. 北京：中国财政经济出版社，1991：14-16等编写整理。

1.1.2 税收产生的条件

税收是一个非常古老的范畴，但并非是一有人类社会就有了税收。税收是人类社会发展到了特定阶段、具备了一定的政治、经济和社会等方面的条件后才产生的。税收与社会公共需要之间存在本质联系，具有独立形态的社会公共需要的形成，是税收产生的基本前提条件。

1. 社会公共需要与税收的产生

人类包括税收在内的一切经济活动，都是从人的“需要”(wants)开始的。根据主体的不同，人类的需要可以区分为“私人个别需要”(private wants)和“社会公共需要”(public wants)。每一种需要的存在，都必然与满足这种需要的活动紧密联系在一起。需要的性质不同，满足需要活动的形式也就不同。与人类需要被区分为私人个别需要与社会公共需要相对应的是，整个满足人类需要的活动也被分为“私人事务”与“社会公共事务”两个方面。

私人个别需要具体包括个人的生存需要和发展需要。在现实生活中，生存需要主要表现为劳动力的再生产。劳动力再生产的主体是个人或由个人组成的生活单位，其客体主要是吃、穿、住、用、行等方面的生活资料。发展需要在现实生活中主要表现为物质资料的再生产。物质资料再生产的主体是生产组织，其客体是获取生活资料所必需的各种生产要素。私人事务是满足私人个别需要的社会活动，其执行者为家庭(household)或厂商(firm)。私人事务具体包括生活资料的生产和生产要素的供给两个方面。生产生活资料的目的，是满足家庭对生活资料的需要，家庭消费生活资料，以维持劳动力的再生产，同时为厂商提供生产要素；供给生产要素的目的，是满足厂商对生产要素的需要；厂商利用各种生产要素来完成生产资料的再生产，同时为家庭提供生活资料。

相对于私人个别需要而存在的社会公共需要，是以整个社会为单位而产生的需要，它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。在任何国家、任何时期，社会公共需要都是一种客观存在，即便是在利益严重对立的社会也是如此。社会公共需要与社会成员生产生活的共同外部条件密切相关，主要包括由不同社会共同体之间的矛盾冲突产生的需要、由同一社会共同体内部不同个人或集团之间的矛盾冲突产生的需要、由人和自然之间的物质变换即共同的生产和消费活动产生的需要以及由人的自身发展所产生的需要等。^①作为满足社会公共需要的活动，社会公共事务具体包括四个方面：一是保卫社会和平，以解决不同社会共同体之间的

^① 马国强. 税收学原理[M]. 北京：中国财政经济出版社，1991：4.

矛盾冲突，为社会提供和平的环境；二是维持社会秩序，以解决同一社会共同体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；三是兴建公共设施和公共工程，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；四是举办文化、教育、卫生等公共事业，以保护并促进人类自身的发展。^①满足社会公共需要的客体，一般是不能被划分成若干份额的，更不能划归某一主体所占有而排斥其他主体的同时享用。

社会公共需要与人类社会具有同样悠久的历史。在人类社会的早期阶段，受生产力水平低下等因素的制约，社会公共需要并没有与私人个别需要明确分离开来。随着社会经济的不断发展，社会公共需要逐步在时间上具有了连续性、在数量上具有了稳定性、在范围上具有了广泛性，从而成为一种经常性的需要。正是在这样一种情形下，社会公共需要与私人个别需要才完全区别开来，并取得独立形态。

与社会公共需要一样，独立形态社会公共事务的产生，也经历了一个较长的历史过程。在早期，社会公共需要较为简单，社会公共事务是由全体或部分社会成员兼职承担的，如部落间发生战争就由社会成员组成军队，并且战争所需的武器和粮食也都由参战的社会成员自己准备。在不断发展的社会经济中，社会公共需要的外延逐步扩张，与此同时，社会公共事务也日渐复杂。这样，由社会成员兼职承担社会公共事务，已难以满足人类发展的需要。于是，原来由社会成员兼职执行的社会公共事务，开始改由一部分社会成员专职执行，这部分社会成员也因此分化出来，不再直接从事物质生产活动。“政府”就是在这样一种背景下应运而生的，它是社会公共事务由社会成员兼职执行向由相关组织和机构专职执行演变的产物。社会公共事务的专职执行机构不直接从事物质生产活动，但在承担社会公共事务的过程中又不可避免地会消耗一定的物质财富，因而它必然要在社会产品分配中占有一定的份额以补偿其消耗。税收就是与政府执行社会公共事务有着本质联系的一种产品分配形式，它是在原始社会末期的社会公共事务执行者发展演变为政府的过程中，为满足政府执行社会公共事务的需要，而从社会产品分配的一般形式中逐渐分化并独立出来的。

2. 税收产生的其他条件

尽管税收是一个与社会公共需要有着本质联系的范畴，但这并不意味着只要有社会公共需要，就必然产生税收。事实上，税收的产生和存在是由经常化的社会公共需要、一定的经济发展水平以及独立经济利益主体的存在等多方面因素共同决定的。

作为一种分配形式，税收必须有被分配的对象。如果一个社会不能生产出在范围上具有广泛性、在时间上具有连续性以及在数量上具有稳定性的物质财富，那么税收分配的基础就是不稳固的。而物质财富具备广泛性、连续性和稳定性等特征，又是以一定程度的经济发展为前提的。只有当经济发展到一定水平，才能为税收提供坚实的基础。

私有制的出现，是税收产生和存在的另一个重要条件。只有在财产私有制度产生以后，才会出现私有财产权利与社会公共需要之间的对立。政府唯有通过强制性的税

^① 马国强. 税收学原理[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1991: 6.

收课征,才能将属于私人所有的资源或产品中的一部分转由政府支配,以满足社会公共需要。如果社会成员或经济组织不具有独立的利益,那么他们生产的产品和提供的服务就不具有排他性,满足其生产和生活的需要就会与社会公共需要混淆在一起,因而也就没有必要存在为满足社会公共需要而进行分配的税收。



专栏 1-2

短命的“无税王朝”

明朝末年,课征在农民身上的税收负担已经非常重了。到崇祯年间,为了抵御辽东清兵、镇压农民起义和训练新兵,明廷又按田亩先后加征“辽饷”“剿饷”和“练饷”,税收负担超过了常赋的一倍多。而当时天灾不断、粮食连年歉收,再加上地方官吏又私加暗派或提前预征,使得农民叫苦不迭,对繁重的赋税和劳役深恶痛绝,也导致农民起义此起彼伏。贫苦百姓出身的起义军领袖李自成,目睹了重赋带给劳动人民的种种苦难,敏锐地捕捉到了普通民众最质朴的需求,在听取了牛金星和宋献策等底层知识分子的意见后,提出了“均田免粮”的口号。“均田”就是夺取地主豪绅的土地分给农民,而“免粮”则意味着起义军不课征任何赋税。一句十分朴素的口号,迎合了广大农民的迫切愿望,产生了巨大的政治影响力。在各地民众“杀牛羊、备酒浆、开了城门迎闯王、闯王来了不纳粮”的欢呼声中,李自成领导的起义大军浩浩荡荡地杀入北京,一举推翻了明朝的统治。

李自成建立“大顺政权”后,起义军的规模发展到近百万人。政权运转需要钱,军队维持需要钱,封赏将士也需要钱,然而在“均田免粮”的旗帜下,这些钱不能通过向普通民众征税获得,于是李自成采取了“追赃助饷”的政策。“追赃助饷”政策的核心就是通过抄没明朝宗室、官员以及富豪等的资财的方式来满足军需和政权的开支。为确保“追赃助饷”的顺利进行,李自成在“户政府”下设立“摧饷司”,专管其事;又在“刑政府”下设立“比饷镇抚司”,配合刑追。

李自成的“追赃助饷”政策,最初使得从重税下挣脱出来的老百姓喜笑颜开。但是,以打土豪、吃大户、斗地主为主要特征的劫掠之策却不具有可持续性,日久天长难免劫掠无门。这种情况在攻占北京后尤为严重,虽然征得钱财无数,但没有从根本上解决“大顺政权”的财政需要,于是矛头不仅指向全部官绅,也不可避免地波及广大普通商民。过于激烈的劫掠行为、过大的打击面,迅速激化了社会矛盾,引起了社会的动荡不安,而李自成对此没有采取任何应对措施,不久后就遭到了报应。当李自成的军队受挫于山海关,在清军的追赶下撤离北京时,京城百姓已对其“恨入骨髓矣”,纷纷拿出床桌等物,“室塞巷口,或以白挺从小巷突出,击其下马,立杀之”。李自成撤离北京回西安后,不得不下令全面停止“追赃助饷”,以期稳定后方。尽管后来李自成逐步实行改按田亩征税来满足财政需求,但为时已晚,在清朝八旗军队的乘胜追击之下,李自成的军队惨遭失败。

在“均田免粮”政策的麻痹和掩盖下,起义军的税制体系长期处于真空状态,以至于粮饷不保、赈济无力。李自成最初在采纳“均田免粮”口号时可能压根就没想过攻占紫禁城之后他的大顺政权靠什么维持的问题。难道那么大一堆国家机器、那么大

一群文臣武将都跟着他喝“西北风”？历史已经表明，一个无税的朝廷，必定是一个没有根基的短命朝廷。如果说崇祯皇帝死于横征暴敛，那么李自成就死于免税劫掠。各走极端的税收政策，最终使大明王朝和大顺政权走向殊途同归的败亡之路，这是一出“成也税收、败也税收”的悲剧。从短命的“无税王朝”中，我们可以清楚地看到税收存在的必要性，因为赋税和财政供给制度是一个政权健康发展不可或缺的保障。

资料来源：根据曾耀辉. 李自成农民起义兴亡的税收诱因[J]. 经济研究参考, 2014(40): 56-59 编写整理。

1.1.3 人类文明的演进与税收的发展

在人类文明的演进过程中，各个阶段的政治进程、经济发展水平和文化建设等诸多方面都各不相同，由此决定了各个文明时期税收的观念、存在形态、征管方式和制度安排等方面都存在较大的差别。原始文明时期，有原始文明的税收形式；农业文明时期，有农业文明的税收特色；工业和后工业文明时期，有工业和后工业文明的税收形态。^①

在税收漫长而复杂的发展历程中，税收的名称、征收方式、计税依据、规模、结构和确立方式等，都发生了较大的改变，其中对人类文明的发展与社会进步有着至关重要意义的是税收确立方式的变化。税收确立方式指的是政府与社会成员之间税收关系成立的途径，它的变化与整个社会形态的演进是紧密联系在一起。从确立方式来看，税收经历了从“自由贡献”到“请求援助”、再从“专制课征”到“立宪协赞”这样一个发展过程。^②

1. 自由贡献阶段的税收

原始文明和农业文明初期，社会生产力低下、物质财富匮乏。这一时期人类公共资源的积累，主要来自基于崇拜的纳贡、建立在武力基础上的战利品以及基于集体活动的劳役，这三种形式可以说是原始形态的税收。由于此时的公共权力机构是由原始部落联盟演变而来的，所以其收入中有一部分来自于社会成员和被征服部落的“自由贡献”是很自然的。

“自由贡献”表明这一时期的税收体现的是一种“由下敬上”的关系。在这种“由下敬上”的关系中，社会成员贡献何物、贡献多少以及何时贡献，都具有较强的自发性和随意性，并不十分严格，因而这时的税收在人们的观念中包含有“馈赠”的意思。在欧洲，古拉丁语中的“donûm”和英语中的“benevolence”都曾用来表示税收，它们的本意就是“自愿献纳”。^③中国夏代的“贡”，其字面意思也是将产品献给国

^① 许国云. 税收与文明演进[M]. 北京：中国税务出版社，2007：6.

^② 美国著名财政学家塞利格曼（Seligman）根据确立方式的不同将税收的演进分为捐赠时期（gift）、供给时期（support）、牺牲时期（sacrifice）、资助时期（assistance）、义务时期（obligation）、强制时期（compulsory）和依率课征时期（rate or assessment）等七个不同的阶段（参见塞利格曼. 租税各论[M]. 胡泽，译. 北京：商务印书馆，1934：7-9）。在塞利格曼的基础上，日本财政学者小川乡太郎进一步将税收的演进归纳为任意献纳、税收承诺、专制课征和立宪协赞等四个阶段（参见小川乡太郎. 租税总论[M]. 萨孟武，译. 北京：商务印书馆，1934：37-38）。

^③ 小川乡太郎. 租税总论[M]. 萨孟武，译. 北京：商务印书馆，1934：39；徐祖绳. 比较租税[M]. 北京：商务印书馆，1933：10.

王或君主。

自由贡献阶段的税收征缴，以实物和力役形式为主。这一时期的税收具有较强的临时性，收入规模也比较小，财政支出需求更多的依靠公产收入等收入形式。自由贡献阶段的税收并不是真正意义上的税收，或者说这一时期的税收还处于萌芽阶段。

2. 请求援助阶段的税收

人类步入农业文明初期之后，许多国家在社会形态上都已经演进到奴隶社会。随着奴隶制国家王室费用和军事费用的急剧增加，仅靠公产收入、社会成员和被征服部落的贡纳已难以满足财政支出需求。正是在这种背景下，税收从最初的自由贡献阶段发展到请求援助阶段。在这一阶段，每当国王或君主遭遇紧急事故或发生临时的财政需要，便向社会成员提出请求，社会成员承诺之后，便将税款分摊下去，然后再把筹集上来的资财交给国王或君主。

请求援助阶段的税收不再是完全自发的“由下敬上”，而是先由上对下提出请求，再由下对上给予援助；下对上援助什么、援助多少以及何时援助，是按照一定的标准进行的，而不再是完全随意的。在欧洲，拉丁语中的“*precarium*”和“*adjutorium*”，英语中的“*aid*”“*subsidy*”和“*contribution*”以及德语中的“*bede*”，都曾表示过税收，它们的本意都是“请求援助”或“给予资助”。^①中国商代的“助”，也是一种带有鲜明援助性质的收入形式。

请求援助阶段的税收在某种程度上已经具有了税收的一些性质，但还不是很完备的征税方式，如强制性不够，而且其课征更多地基于某种特定的目的，而不是为了应付一般性的财政支出。

3. 专制课征阶段的税收

到了奴隶社会末期和封建社会初期，各国陆续建立起中央集权制度和常备军制度，不仅王权得到极度扩张，军费开支亦不断膨胀。为了应对不断增长的财政支出需求，国王或君主一方面废除了往日的税收承诺制度，开始实行专制课税，使纳税成为社会成员必须履行的义务；另一方面为了笼络贵族和僧侣阶层，赋予他们享有税收豁免的特权。

相对于自由贡献和请求援助而言，专制课征的税收是单纯的“由上取下”。至于取什么、取多少和何时取，完全取决于至高无上的专制权。在欧洲，英语中的“*impost*”和“*rato*”，法语中的“*impôt*”和“*taxe*”以及德语中的“*abgabe*”，都表示过税收，它们的本意均为“强制课征”。^②中国历史上，周代的赋税被称为“彻”。学术界虽对“彻”的理解存在较大分歧，但一般都认为“彻”中含有强制的意思。

当税收进入专制课征阶段时，农业文明已经发展到了一定程度，不断进步的农耕技术使得农业成为社会财富最主要的来源，此时的税收主要针对农产品以及与农业紧密联系在一起的土地来课征。这一时期，税收由临时性的课征变成经常性的课征，收入规模也不断扩大。虽然如此，但受农业生产有限性的制约，农业文明时期的税收并

^① 小川乡太郎. 租税总论[M]. 萨孟武, 译. 北京: 商务印书馆, 1934: 39; 徐祖绳. 比较租税[M]. 北京: 商务印书馆, 1933: 10.

^② 同^①。

没有成为最主要的财政收入形式，财政收入中仍然有相当一部分来自公产收入、特权收入和其他形式。由于农业文明时期，自然经济占统治地位，物物交换是其主要特征，因而尽管对商业、手工业和财产或经营行为课征的各种税，有以货币形式征收的，但占主体地位还是实物和力役形式，而且多以“包税制”（Tax Farming）等简单的形式征收。进入专制课征阶段，是税收从不成熟走向成熟的标志。

4. 立宪协赞阶段的税收

封建社会末期，随着生产力的进步和私有财产权的发展，税收在政府财政收入中所占的比重越来越大，并最终成为政府的主要收入来源；与此同时，税收成了私人财产权固定和经常性的负担。在这种情况下，社会成员建立相应的制度对封建君主随意征税的行为进行适当约束的愿望也越来越强烈。新兴资产阶级力量的不断壮大，逐步改变了纳税人与专制君主之间的力量对比，并最终导致约束或限制封建君主征税权的财政立宪制度的确立。

“财政立宪”是在宪法中确立财政收支法定的原则，并建立相应的保障体系，以确保纳税人及其代表控制政府财政收支活动的一种制度安排。^①税收发展到立宪协赞阶段是财政立宪的核心内容之一，而税收法定原则的确立，又是税收进入立宪协赞阶段的主要标志。

税收法定原则（Tax Legalism）指的是税收活动主体的权利和义务必须由法律加以规范，税收制度的各个构成要素必须并且只能由法律予以明确规定，没有法律依据，任何主体都不得征税，社会成员也不得被要求缴纳税款。^②税收法定原则具体包括课税要素法定、课税要素明确和课税程序合法等内容。^③“课税要素法定”指的是纳税人、征税对象和税率等税制要素，必须要由国家权力机关制定的法律予以规范。税收行政法规和规章，不能作为政府征税的依据。“课税要素明确”指的是法律对税制要素的规定必须尽可能的明确，不致于因表述上的歧义而使纳税人误解、使权力不当行使甚至滥用。除了要求由正式的法律来明确规范税制要素外，税收法定原则还要求在立法过程中对课税的程序进行明确的规定，政府征税、纳税人纳税以及对税务纠纷的处理，不仅要遵循税收实体法，而且应当按照相关程序法的规定来进行。

虽然税收法定原则非常强调“政府依法征税”和“纳税人依法纳税”，但它的意义却不仅局限于此，其更为重要的价值内涵是强调社会成员在税收活动中能够对政府征税权进行必要的约束和限制。国家的课税权不再操之于封建君主，而是操之于代表社会公众利益的民意机关，是立宪协赞阶段的税收区别于专制课征阶段税收的根本性标志。进入立宪协赞阶段后，政府课税权的行使必须得到社会公众的认可，政府的税收活动，无论是开征新税、废除旧税，还是调整税率或税收优惠方面的规定，都必须以不违反宪法为原则，并经过民选代议机关的同意。

税收的确立方式从专制课征过渡到立宪协赞，意味着税收步入最高发展阶段。在

^① 翟继光. 财税法原论[M]. 上海：立信会计出版社，2008：108.

^② 张守文. 论税收法定主义[J]. 法学研究，1996（6）：57-65.

^③ 陈清秀. 税法总论[M]. 台北：元照图书出版有限公司，2010：38；中里实，弘中聪浩，渊圭吾，等. 日本税法概论[M]. 郑林根，译. 北京：法律出版社，2014：17-18.

这一时期,任何一个阶级或阶层都不再享有豁免税收的特权,征税普遍性原则得到广泛实行;税收法定原则也使得社会成员经济行为的税收负担具有了确定性和可预测性,从而为近代社会经济的快速发展提供了基础性的条件;在经济发达国家,税收法定原则的确立还成为其民主政治的重要基石之一,并帮助建立起了有效防止税收负担过重的机制。^①



专栏 1-3

“税收法定原则”的产生及其在中国的实现

税收法定原则起源于英国。中世纪及更早以前的英国王室,基本遵守“国王生计自理”的惯例,王室开支和军费开支主要由王室的地产收入、法庭收入和贡金等来支撑,除非发生对外战争,一般不得向臣民征税。进入封建社会后,英国的国家权力逐步掌握到国王手中,征税权也不例外。由于王室奢侈、战争等方面的原因,王室的收入难以维持其支出的需要。为了缓解财政上的紧张局面,国王开始在自有收入之外巧立名目肆意征税,这使得英国民众与国王之间的矛盾逐渐加深,并就课税权与国王展开了斗争。随着斗争的深入,自视为国民代表的大贵族开始寻求建立未经批准国王不得擅自征税的制度,同时将税收批准权归属于他们可以参加的机构(即议会的前身)。通过这一机构,封建贵族和新兴资产阶级形成了对王权强有力的限制。1214年贵族会议拒绝了诺曼王朝约翰王提出的征税要求,双方关系进一步紧张,并导致了内战的爆发。在领主、教士和市民的联合压力下,约翰王被迫于次年签署了《大宪章》。《大宪章》第12章中“除非得到普遍的赞同,否则在王国中既不应征收兵役税,也不应征收协助税”的规定,对英国国王征税权问题作出了明确的规范和限制。这是人类历史上首次以法律形式确认“非赞同毋纳税”原则。1225年,英国重新颁布了《大宪章》,并补充了御前会议有权批准赋税的条款,进一步明确了征税权的归属。

虽然英国早在13世纪就以法律形式确认了“非赞同毋纳税”的原则,但这一原则在相当长一段时期内并未得到很好的遵守。后来,英国在议会与国王之间长达几个世纪的持续斗争过程中,又先后制定了《无承诺不课税法》(1295年)、《权利请愿书》(1628年)和《权利法案》(1689年)等一系列在税收上限制王权的文件,这些文件都无一例外地阐述了“税收课征的合法性来自被课征者的同意”。直到英国资产阶级革命之后,尤其是1689年英国国会制定的《权利法案》重申“国王不经国会同意而任意征税即为非法”之后,“非赞同毋纳税”原则才逐步开始真正执行。至此,税收法定原则在英国最终得以确立。

税收法定原则在英国得以确立后,先后被美国、法国及其他大部分经济发达国家和发展中国家所接受,并在宪法中加以确认。有学者曾对亚、欧、美和大洋洲等111个国家的宪法文本进行考察,其中规定税收法定原则的国家占80%以上;部分国家,如德国、俄罗斯等,虽然没有在宪法中明确税收法定原则,但也在税收基本法中确定

^① “罪行法定原则”和“税收法定原则”的确立,对人类近现代发展进程有着非常重要的意义。这两项原则分别担负了维护社会成员的人身权利和财产权利不受随意侵犯的重任。

了税收法定原则。

在1949年后的相当长一段时间里，中国既未在理论上接受税收法定原则，也没有在税收活动中践行这一原则。从改革开放一直到2012年，中国只有个人所得税、企业所得税、车船税等少数税种的征税办法完成了立法程序。2013年，中共十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，明确提出要“落实税收法定原则”，这是该原则第一次在中国被写入执政党的纲领性文件。2015年，第十二届全国人民代表大会第三次会议通过的经过修改之后的《中华人民共和国立法法》明确规定，“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度必须制定法律”，从而在法律层面将税收法定原则确立下来。

为全面落实依法治国的基本方略、加快建设社会主义法治国家，中国全国人大常委会于2015年发布了《贯彻落实税收法定原则的实施意见》，明确开征新税应当通过全国人大及其常委会制定相应的税收法律，同时对原有税收条例修改上升为法律或者废止的时间做出了安排。此后，在保持税制基本框架和税负水平总体不变的前提下，中国采用“制度平移”的方式陆续将烟叶税、耕地占用税、车辆购置税、船舶吨税、资源税、契稅、印花稅和城市维护建设稅等稅种的征税办法从“暂行条例”上升为“税法”。截至2024年8月，中国现行18个税种中已有13个税种实现了有“法”可依。尽管在践行税收法定原则的过程中已经迈出了坚实的一大步，但中国在有效约束政府课稅权等方面仍任重道远。

资料来源：根据张馨. 部门预算改革研究[M]. 北京：中国财政经济出版社，2001：7-20 和刘剑文. 落实税收法定原则的意义与路径[J]. 中国人大，2017（19）：35-41 等编写整理。

立宪协赞阶段的税收主要存在于工业文明和后工业文明时期。进入工业文明后，工业以及由工业化衍生出的发达的商业和服务业，突破了土地等自然资源的束缚，为社会提供了大量的物质财富，成为人类文明发展的主要支柱，此时商品税和所得税的地位日渐凸显，而农业税和土地税日渐式微。由于工业文明和后工业文明时期货币经济占据统治地位，货币成为主要交易媒介，税收的征缴也相应地转变为以货币形式为主，实物和力役等征收形式所占的份额逐渐降低，目前相当一部分国家是税收已经完全实现了货币征收。伴随着数字经济的发展，税收的征管方式还有可能进一步多元化和复杂化。工业文明和后工业文明时期，各国的经济都实现了长期增长，再加上税收的普遍课征，所以税收的收入规模也持续扩大，逐渐成为当今世界最主要的财政收入形式，税收不仅是应对一般性财政支出需要的主力，而且整个国家财政都以税收为中心来展开。

1.2 税收的概念

长期以来，人们对“什么是税收”这一看似简单实际非常复杂的问题，做了相当多的探讨。在不同的社会发展阶段，由于经济发展水平、社会制度以及政府职能等方面的差异，人们对税收的认识各不相同，并不断发生着变化。

1.2.1 西方社会对税收范畴的界定

在不同的历史时期，西方哲学家、经济学家、政治学家和法学家等都曾站在各自的立场上，用不同的方式表达了自己对税收范畴的认识。

1. 早期西方社会对税收范畴的认识

在古典经济学诞生之前，西方社会对税收范畴的界定，主要是由一些政治家、法学家和哲学家做出的。英国著名政治学家、哲学家托马斯·霍布斯（Hobbes）在 1651 年出版的《利维坦》中指出，“主权者向人民征收的税，不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷”。^①法国路易十四时期的政治家科尔伯特（Colbert）则形象地将政府征税比喻成拔鹅毛：“征税的艺术就是拔最多的鹅毛又使鹅叫声最小的技术”。^②法国著名法学家、政治学家孟德斯鸠（Montesquieu）在 1748 年出版的《论法的精神》中写道，税收是“公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产”。^③

早期西方社会对税收的认识，从经济学的角度看虽然不够完备，但其中却包含了一些精髓的税收思想，如霍布斯对税收的认识就是在现代税收理论中仍占据重要地位的“利益赋税论”的思想源头。

2. 近代西方社会对税收范畴的认识

古典经济学诞生之后，西方社会对税收范畴的界定，更多是由经济学家做出的。不同国家、不同时期的经济学家，都给出了自己对税收的看法。

英国经济学家亚当·斯密（Adam Smith）是西方较早明确回答“什么是税收”的经济学家。斯密在《国民财富的性质和原因的研究》中指出，“作为君主或政府所持有的两项收入源泉，公共资本和土地既不适合用以支付，也不够支付一个大的文明国家的必要开支，那么这些必要开支的大部分，就必须取决于这样或那样的税收。换言之，人民必须从自己私有的收入中拿出一部分上缴给君主或政府，作为公共收入。”^④

法国经济学家让·巴蒂斯特·萨伊（Jean-Baptiste Say）在《政治经济学概论》中指出，“所谓赋税，是指一部分国民产品从个人之手转到政府之手，以支付公共费用或提供公共消费”。^⑤在该书中，萨伊还提到赋税是“政府向人民征收他们的一部分产品或价值”。^⑥

德国社会政策学派的主要代表阿道夫·瓦格纳（Adolph Wagner）在《财政学》中，从财政和社会政策两个层面对税收进行了界定：“从财政意义上来看，赋税是作为对公共团体事务设施的一般报偿……公共团体为满足其财政上的需要，以其主权为基础，强制地向个人征收赋课物。从社会政策意义上来看，赋税是在满足财政需要的同

^① 霍布斯. 利维坦[M]. 黎思复, 黎廷弼, 译. 北京: 商务印书馆, 1936: 269.

^② 转引自: ROSEN H, GAYER T. Public Finance[M]. New York: McGraw-Hill Education, 2013: 301.

^③ 孟德斯鸠. 论法的精神: 上册[M]. 张雁深, 译. 北京: 商务印书馆, 1997: 213.

^④ 斯密. 国民财富的性质和原因的研究[M]. 唐日松, 译. 北京: 华夏出版社, 2005: 580.

^⑤ 萨伊. 政治经济学概论[M]. 陈福生, 陈振骅, 译. 北京: 商务印书馆, 1982: 501.

^⑥ 同^⑤: 516.

时，或者说无论财政有无必要，以纠正国民所得的分配和国民财产的分配，调整个人所得和以财产的消费为目的而征收的赋课物”。^①

近代西方社会对税收概念的表述虽有差别，但基本都认识到税收是社会产品或资源从私人部门向政府的一种转移，同时也大体上指出了政府征税的目的是为了补偿公共费用，或者说是为了公共消费，但这一时期对税收概念的定义在完备性上还有所欠缺。

3. 现代西方社会对税收范畴的认识

20 世纪上半叶，英国财政学的主要代表巴斯特布尔（Bastable）指出，“所谓赋税，就是个人或团体为履行公共权力所进行的公共活动，在财富方面被强制分担的贡献”。^②同一时期美国财政学的主要代表塞利格曼认为，“赋税是政府对于人民的一种强制征收，用以支付谋取公共利益的费用，其中并不包含是否给予特种利益的关系”。^③

20 世纪 50 年代后，西方经济学者对税收范畴的认识进一步趋同。例如，日本财政学家井手文雄认为，“所谓租税，就是国家依据其主权，无代价地、强制性地获得的收入”；^④英国税收问题专家西蒙·詹姆斯（Simon James）和克里斯托弗·诺布斯（Christopher Nobes）将税收定义为“由公共政权机构不直接偿还的强制性征收”。^⑤此外，税收是“纳税人为享用政府提供的公共产品和服务而支付的价格”（prices paid for public goods and services）的界定，也为当前的西方税收学界普遍接受。

现代西方社会对税收概念的界定已较为完备，不仅明确地回答了“税收是什么”的问题，而且在相当大程度上指出了税收的特征、目的、用途以及税收与其他财政收入形式之间的差别。

1.2.2 中国对税收范畴的界定

中国古代社会，一般把税收界定为“征收”或“征敛”，如《周礼·地官·里宰》中就有“以待有司之政令，而徵敛其财赋”的表述；《墨子·辞过》中有“以其常征，收其租税，则民费而不病”的主张；《孟子·尽心下》中也有“布缕之征，粟米之征，力役之征”的说法。类似的表述，在中国历代古籍中还有许多，如明朝何良俊的《四友斋丛说·史三》的“然今之征收，甚至一户之田有数十处分纳者”等。

清朝末年，体系化的财税理论作为舶来品引入中国，一直到 20 世纪 40 年代末，中国财政学界主要都是在做引进、翻译和介绍日本以及欧美国家财税理论的工作，因而这一时期中国对税收概念的表述与当时西方学者的认识大体相同，一般都把税收界定为政府施加给人民的强制征收。“赋税为国家公共机构，谋共同之利益，根据于国家

^① 转引自：坂入长太郎. 欧美财政思想史[M]. 张淳，译. 北京：中国财政经济出版社，1987：304-305.

^② 同①：366.

^③ 原文为“A compulsory contribution from the person to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all without references to special benefits conferred”（参见：SELIGMAN E R A. Essays in Taxation[M]. London: Macmillan, 1925: 10）。

^④ 井手文雄. 日本现代财政学[M]. 陈秉良，译. 北京：中国财政经济出版社，1990：254.

^⑤ 原文为“A compulsory levy made by public authorities for which nothing is received directly in return”（参见：JAMES S. NOBES C. Economics of Taxation[M]. Fiscal Publications, 2015: 10）。

之总制权，遵照国家之经济政策，布定适当方法，征收国民之财富”^①，就是这一时期对税收概念界定的一种有代表性的表述。

新中国成立后，受苏联的财税理论的影响，“非税论”得以在较大范围内传播。^②与此同时，伴随着计划经济体制的建立，国有企业的利润上缴也取代税收成为最主要的财政收入形式。在整个计划经济时期，中国学者对税收范畴的认识都较为模糊。直到改革开放以后，税收再次成为中国主要的财政收入形式后，税收理论研究才重新受到重视并逐步深入，中国学者对税收概念的理解和把握亦逐渐加深。改革开放以来，中国学者对税收范畴的界定，概括起来主要可以分为以下两类。

1. 将税收界定为一种财政收入

在这一类界定中，有代表性的观点有：

(1) “国家为满足公共需要，凭借政治权力，按预定的标准，向居民和经济组织强制、无偿地征收取得的一种财政收入。”^③

(2) “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。”^④

2. 将税收界定为一种分配

在这一类界定中，也有一些不同的观点表述：

(1) “政府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。”^⑤

(2) “政府凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中一部分社会产品形成的特定分配关系。”^⑥

(3) “国家为满足一般的社会公共需要，补偿由此发生的社会公共费用，按照法律规定的对象和标准，占有和支配一部分剩余产品而形成的一种特定的分配形式。”^⑦

1.2.3 对税收范畴的共识

到目前为止，中西方仍未对税收范畴做出一个被广为接受的界定，但中西方对税收范畴的不同认识都在一定程度上反映出了税收的本质，其中就包含了一些在现代社会得到普遍认同的观点。

1. 税收是以政府为主体进行的课征

在任何一个国家、任何时期，税收总是与政府联系在一起的。只有政府才具有征税权 (tax raising power)，其他任何组织或机构均无权征税。在多级政府体系下，不仅中央政府享有征税权，而且地方政府也有权征税。也只有经济活动主体向政府所做的

^① 胡善恒. 赋税论[M]. 北京：商务印书馆，1934：13.

^② 对“非税论”的介绍，参见第1.4.2小节。

^③ 胡怡建. 税收学[M]. 北京：中国财政经济出版社，1996：1.

^④ 董庆铮. 国家税收[M]. 大连：东北财经大学出版社，1991：1.

^⑤ 侯梦蟾. 税收经济学导论[M]. 北京：中国财政经济出版社，1990：3.

^⑥ 王诚尧. 国家税收[M]. 北京：中国财政经济出版社，1988：9.

^⑦ 朱明熙. 税收学[M]. 成都：西南财经大学出版社，1996：7.

贡献，才有可能真正意义上的税收。

2. 税收是以公共权力为依托进行的强制的、无偿的课征

虽然税收并不是公共权力的产物，但两者之间却存在不可割裂的关联。在现实中，任何一个国家的政府征税都以公共权力为依托，强制向社会成员进行的课征，任何不履行纳税义务的组织和个人，都会被政府采取强制性措施来履行纳税义务，而且政府征收的税款在征收时或征收后都不会直接以对等的代价返还给纳税人。

3. 现代社会政府征税的目的是为了满足社会公共需要

从本质上看，政府是社会公共事务的执行人，其活动的主要目的是满足社会公共需要。为了实现满足社会公共需要的目的，政府在履行其职能的过程中必然要消耗一定数量的社会资源，税收就是政府占有有一部分社会资源的手段。正因如此，现代社会政府征税的主要目的是满足社会公共需要。

1.2.4 对税收范畴认识差异的分析

古今中外的许多学者虽然都认识到“税收是政府进行的一种强制征收”这一表象，但对税收范畴的认识却仍存在较大的分歧。对税收范畴认识存在差异的原因是多方面的，其中最关键的一点就在于不同的学者认识税收的角度不同。与大部分中国学者主要从“分配”角度认识税收范畴不同的是，西方学者更多地从“生产”或“交换”的角度来认识税收范畴。

1. 从“分配”角度认识税收

在税收实践中，一方面是政府在征税，另一方面是社会成员在缴税，这一征一缴导致资源或财富从私人部门手中转移到政府手中。政府以税收手段占有和支配一部分社会资源，实际上就是税收参与国民收入分配的过程，参与分配的最终结果就表现为政府获得了一定的财政收入。从“分配”角度可以将税收范畴界定为“政府为了满足社会公共需要，凭借其在社会经济生活中所发挥的作用，以公共权力为依托，按照法律规定的标准，向社会成员强制地征收而取得的一种不直接偿还的财政收入”。

作为一个分配范畴，税收是分配形式、分配活动和分配关系的统一。从税收在社会再生产中的地位看，它就是一种分配形式。社会再生产中的分配形式相当复杂，具体包括工资、价格、利润和租金等多种。税收是整个分配体系中的一个重要的组成部分，是诸多分配形式中的一种。从实质上看，税收也体现出一种分配关系。其实，任何分配所引起的产品或资源的运动都体现着不同主体间的分配关系。税收分配引起社会资源在政府和社会成员之间流动的背后，就是政府与社会成员之间的分配关系以及由此而派生出的不同社会成员之间的分配关系。



专栏 1-4

税收与国家治理

2013 年 11 月，党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，提出了“财政是国家治理的基础和重要支柱”的论断。之所以说财政

是国家治理的基础,是因为在任何经济社会和任何发展阶段,国家治理的主体都是政府,财政则是政府履行职能的基础所在;之所以说财政是国家治理的重要支柱,是因为在构成现代国家治理体系的诸种要素中,财政几乎是最重要的一个。

“财政是国家治理的基础和重要支柱”的论断,将以往作为经济范畴、经济领域要素之一的“财政”提升到国家治理层面,放在国家治理的总棋局中定位,使其功能 and 作用得到全面提升和拓展。

作为现代社会政府取得财政收入的基本形式,税收理所当然也是国家治理的基础和支柱之一。

资料来源:根据高培勇.为什么说财政是国家治理的基础和重要支柱[N].中国财经报,2014-01-18等编写整理。

2. 从“生产”角度认识税收

经济学意义上的“政府”就是在社会大分工中专门为社会成员提供其生产生活所不可或缺的公共产品和服务的部门。政府在提供公共产品和服务的过程中,必然会产生一定的成本和费用。从“生产”的角度看,税收可以被视为政府向社会成员提供公共产品和服务的成本费用的一种补偿,也可以说税收是社会成员对社会公共费用的一种强制分担。

3. 从“交换”角度认识税收

从“交换”的角度看,一方面政府向社会成员提供公共产品和服务,另一方面享用了公共产品和服务的社会成员也要向政府缴纳税款,这实际上可以被看作社会成员以纳税的方式与政府提供的公共产品和服务进行交换,这种交换与普通市场上私人产品的买卖极为相似,于是税收就表现为公共产品和服务的价格,即税收是纳税人享受政府提供的公共产品和服务而支付的对价。

4. 从不同角度认识税收范畴背后的“政府观”

在近代社会,主要有“机械论”(Mechanistic View of Government)和“有机论”(Organic View of Government)两种不同的政府观。^①“有机论”认为,社会实际上是一个有机的统一体,每个人、家庭和企业都是这个有机体的一个部分,政府是这个有机体的心脏;在这样的社会中,个人、家庭和企业只有作为这个有机体的一部分才有意义,在这个有机体中,社会实际上是凌驾于个体之上,个体利益必须服从整体利益。而“机械论”则认为,在整个社会中,处于中心地位的是个人,政府是个人为了更好地实现个人目标而创立的机构,它是满足个人需要的手段。

从不同角度对税收范畴进行的界定,其蕴含的政府观是不同的。从分配角度认识税收范畴,在逻辑上与“有机论”的政府观保持一致;而从生产和交换角度界定税收范畴,则与“机械论”的政府观是相吻合的。长期以来,“有机论”一直是中国居主流地位的政府观,而在西方国家“机械论”是占主导位置的政府观,这大概就是中西方学者分别从不同视角来界定税收的深层次原因之一。

^① ROSEN H, GAYER T. Public Finance[M]. New York: McGraw-Hill Education, 2013: 3-5.

从不同的角度来认识税收范畴、得出的存在一定差异的结论并非绝对对立、相互间完全不能调和的，从某种意义上可以说这是对税收范畴认识的拓展和深化。

1.2.5 税收的形式特征

在近现代，税收的形式特征通常被概括为无偿性、强制性和确定性，它体现的是税收与其他财政收入形式之间的区别。一般认为，只有同时具备无偿性、强制性和确定性这三方面特征的财政收入形式才是税收。

1. 税收的无偿性

税收的无偿性（unrequited）是指在形式上政府不需要向纳税人直接付出任何代价就占有和支配其拥有的一部分社会资源。税收的无偿性仅仅是就政府和具体纳税人对社会资源的占有关系而言的，它体现在政府取得税收收入的不直接偿还上。如果政府征收的税款在征收时或征收后直接以对等的代价返还给纳税人，那么税收也就失去了其存在的意义。

就政府与全体纳税人之间的关系看，税收也体现出了一种利益关系。虽然政府征税使纳税人丧失了部分经济利益，但政府用所取得的税收收入为全体纳税人提供了公共安全、社会秩序和基础设施等公共产品和服务，而纳税人也“无偿地”享受了政府提供的公共产品和服务所带来的利益。从这个意义上来说，税收对全体纳税人而言是有偿的，即“整体有偿性”或“共同报偿性”；但对具体的某一位社会成员来说，税收并不像商品交易中的等价交换那样体现出的是一种完全对等的利益关系，而是一种不完全对等的利益关系。所谓不完全对等的利益关系指的是，现实中不同的经济活动主体总是有的纳税多，有的纳税少，而纳税多的经济活动主体并不必然从政府提供的公共产品和服务中享受较大的利益，纳税少的经济活动主体并不必然享受较小的利益。

税收整体上的有偿性是税收深层次的本质问题，而不是税收的形式特征。但税收形式上的无偿性与本质上的整体有偿性之间也存在着一定的关联，这是因为整体利益的层次越高、范围越广，整体利益与个人利益之间的相关性就越低，在形式上就越表现为“无偿”。

2. 税收的强制性

税收的强制性（compulsory）是指任何按照法律的相关规定负有纳税义务的单位和个人都必须依法纳税，否则就要受到法律的制裁。税收的强制性，具体包括纳税义务形成上的强制性和纳税义务履行上的强制性两方面的内容。

在现代社会，强制性是税收作为公共产品和服务的价格这一基本性质所决定的。因为公共产品和服务在消费上具有非竞争性和非排他性的特征，所以公共产品和服务在其提供过程中经常会出现“搭便车”的行为。如果单凭社会公众“自觉”纳税，则必然产生大量的偷、逃税现象，使得政府缺乏足够的财力为社会公众提供其生产生活所必不可少的公共产品和服务。政府往往利用手中的公共权力采取强制性的方式，来克服“搭便车”可能带来的种种困难和问题。当然，政府强制性的课税行为也不是不受任何约束，它必须获得代议机关的同意或授权。

拓展阅读 1-1



税收为民生撑起一片“绿荫”

3. 税收的确定性

税收的确定性（certainty）指的是纳税人从事某一经济活动是否需要缴税、要缴什么税、要缴多少税、何时缴税以及按照什么程序缴税等，都事先由相应的法律做出明确的规定。在具体的税收征缴过程中，任何组织、机构和个人都不能随意改变或调整法定的征税标准、范围和程序等。

税收的确定性不仅有约束纳税人履行纳税义务的一面，也有约束政府必须正常有度地进行征税活动的一面，它既能保证政府获得稳定可靠的财政收入以更好地提供公共产品和服务，又能防止政府侵害纳税人的合法权益。

并不是所有社会形态下的税收都具有“确定性”的形式特征。税收的确定性与税收法定原则是紧密联系在一起。只有在税收法定原则得到落实之后，税收才真正具有了“确定性”的特征。

4. 税收与其他财政收入的区别

古往今来，被政府用来取得财政收入的形式非常多。进入近代社会后，仍然存在并保持一定规模的财政收入形式，主要有税收、政府收费、政府公债、国有企业利润上缴、公有财产收入、罚没收入、捐赠收入以及货币的财政发行等。虽然在直观上各种财政收入形式都表现为社会财富由非政府性的经济活动主体向政府的转移，但不同的财政收入形式之间还是存在或大或小的区别。税收的形式特征，是将税收与其他财政收入形式区分开来的主要判断标准。

政府收费是各级政府部门在一定范围内提供某些特定的服务或规制某些经济行为，而向相关经济主体收取的一种费用。在市场经济条件下，规范的政府收费只有使用者收费（user charges）和规费（fees）两种形式。^①政府收费具有直接有偿性，政府收费的缴款人可以从政府的行为或提供的服务中直接获得收益或报偿，如缴纳了商标注册费的生产者，就可以在规定的时间内合法地独占该商标的所有权及相应的受益权，即特定的费与特定的服务往往具有对称性。而在税收活动中，征纳双方之间是不存在对等的利益报偿关系的，也就是说纳税人缴纳的税收与国家提供的公共产品和服务之间不具有对称性。政府收费的直接有偿性有别于税收形式上的无偿性和本质上的整体有偿性，这是区分税收和政府收费的重要标志。从某种程度上说，政府收费是非强制性的，因为经济行为主体可以通过他们的行为自主地决定是否缴纳政府收费，但税收却是强制的。政府收费无论是确立还是废止以及收费标准的调整等，基本上无须经过立法机关以法律的形式批准，从而具有较大的灵活性，这与税收所具有的确定性截然不同。^②

政府公债是政府以债务人的身份、以信用为基础取得的一种财政收入。政府发行公债只是将本来属于企业和居民所有的资金的使用权在一定时期内让渡给政府，债务到期后政府必须连本带息一并归还给企业或居民。政府公债具有直接有偿性的特点，这与税收形式上的无偿性和本质上的整体有偿性形成鲜明对照。在市场经济条件下，政

^① FISHER R. State and Local Public Finance[M]. New York: Routledge, 2022: 188.

^② 政府收费与税收的不同，决定了政府提供纯公共产品所发生的费用，只能以税收方式来补偿，而不能用政府收费来补偿；而政府提供混合产品所发生的费用，也不能全部用税收来补偿，应当由税收和政府收费来共同补偿。

府公债的发行一般都是建立在自愿原则的基础上的，^①由企业或居民自由认购；而税收则不同，只要发生应税行为，纳税人不论是否愿意，都必须及时、足额地缴纳税收，否则就要受到相应的处罚。税收是按照事先确定的标准连续取得的财政收入，而政府公债的发行在相当大的程度上取决于政府的财力状况和宏观经济调控方面的考虑，并不具有确定性的特征。

税收的形式特征也可将税收与其他财政收入形式区分开来。税收形式上的无偿性和本质上的整体有偿性，可将税收与罚没收入、特许权收入等收入形式区分开来。税收的确定性使税收与货币的财政发行、摊派和罚没收入等区分开来，货币的财政发行、摊派和罚没收入等都不是具有确定性的财政收入形式。^②税收的强制性使税收与捐赠收入等区别开来。与税收相比，捐赠收入取决于捐赠者的意愿，它是自愿的。



专栏 1-5

明税与暗税

“明税”与“暗税”是相对应而存在的。“明税”（visible taxes）一般是指以正式颁布的税收法律法规作为征收依据，它同时具有强制性、无偿性和确定性等特征，既有“税”之名，也有“税”之实。在现代社会，“明税”是政府取得财政收入的主体。

所谓的“暗税”（hidden taxes）通常没有相应的税收法律法规作为征收依据，它虽无“税”之名，而且社会成员不容易感受到其存在，但它却导致财富或资源强制、无偿地从社会成员转移到政府手中，在很大程度上有“税”之实。在很多国家的税收发展史中，“暗税”都曾是一种客观存在，只不过存在的方式有所不同而已。“通货膨胀税”是各国普遍存在的一种暗税形式。市场经济体制下的政府财政收支，应是依法“明取明予”的，所以政府不应过多地依赖“暗税”来筹集财政收入。

虽然中国历史上曾经存在“黄宗羲定律”所揭示出的“明税轻、暗税重、横征杂派是个无底洞”的弊端，但市场化改革后中国政府一直致力于税收分配的明晰化和规范化。随着法治化和民主化进程的不断深入，“暗税”在中国的生存空间必定越来越小。

资料来源：根据高培勇. 论更新税收观念[J]. 税务研究，1999（2）：2-6 和杨斌. 将农民缴纳的“钱”还给农民[J]. 涉外税务，2004（3）：5-9 等编写整理。

5. 税收是现代社会政府取得财政收入的基本形式

除了将税收与其他财政收入形式区分开来，无偿性、强制性和确定性等形式特征也使得税收具有了收入来源的广泛性、及时性和稳定性等相对其他财政收入形式而言的优势，从而使其成为现实中运用最广泛、筹集财政资金最有效的一种财政收入形式。

税收是强制征收的，在现代社会税收可以普遍课征于所有的社会成员和全部的社会经济活动，这使得税收收入具有了来源的广泛性，它不像国有企业利润上缴和公共财产收入那样受所有制的限制，也不像政府收费那样受可收费行政服务范围的限制，亦不像专卖收入那样受经营范围的限制。只要国民经济正常运行，政府就能够持续、

^① 以强制方式发行的政府公债不是真正意义上的公债，它在很大程度上已经具有了税收的性质。

^② 罚没和税收虽然都同时具有无偿性和强制性的特征，但罚没有着明显的惩罚性，而税收具有的却是非惩罚性。

稳定地获得较大规模的税收收入。

税收是无偿征收的，政府通过税收取得的收入或社会财富是不直接返还给纳税人的，不像政府公债那样需要到期归还本金并支付相应的利息，而是由政府永久占有和支配使用，从而形成稳定的财政收入。其他收入形式因有偿或其他原因而难以持续获得。

在进入立宪协赞阶段之后，税收也具有了确定性的特征。由于政府征税直接减少了纳税人的经济利益，只有在税收具有确定性的情况下，生产者才能从长远角度安排自己的生产经营活动，消费者才能从长远角度安排自己的消费活动；也只有在税收具有确定性的情况下，经济才能持续发展，社会才能不断进步。税收确定性的特征，还大大降低了不确定因素对税收的影响。此外，政府征税在取得正常收入的同时，也不会凭空扩大购买力、进而引起严重的通货膨胀。

1.3 税收根据

在现实中，税收的征纳直观地表现为政府“无偿地”从经济活动主体取走收入或财富，这就是政府对经济活动主体利益的一种直接“侵犯”。税收根据理论要解决的是政府和社会成员之间税收分配关系形成和存在的根本原因，或者说回答政府为什么有权利向社会成员征税或社会成员为什么有义务向政府缴税。

1.3.1 西方的税收根据理论

虽然税收是一个已经存在了数千年的社会经济现象，但直到四百多年前人类社会才开始对“政府征税侵犯私人利益是否具有合法性”的问题做出解释和说明。在西方税收理论数百年的发展过程中，先后出现了“公共需要说”“利益说”“牺牲说”“保险说”“掠夺说”“社会政策说”“经济调节说”等形形色色的税收根据理论和学说。

1. 公共需要说

“公共需要说”（public demand theory）是西方早期的税收根据理论，它也被称为“公共福利说”。“公共需要说”最早是官房学派学者于17世纪提出的，德国的克洛克（Klock）、法国的波丹（Bodin）和卜攸（Beaulieu）以及意大利的柯萨（Cossa）等是“公共需要说”的主要代表人物。

“公共需要说”认为，人民具有某种公共需要，为满足这种需要，就要由政府履行相应的职能；而要由政府履行相应的职能来增进公共福利，就要使其拥有一定的资财，人民就要向政府纳税，因而税收存在的客观依据就在于公共需要或公共福利的存在。德国学者克洛克曾指出，“租税如不是出于公共福利的公共需要，即不得征收，如果征收，则不得称为正当的征税，所以征收租税必须以公共福利的公共需要为理由”。^①

2. 利益说

“利益说”（benefit theory）产生于“社会契约论”盛行的17世纪，主要代表人物

^① 转引自：小川乡太郎．租税总论[M]．萨孟武，译．北京：商务印书馆，1934：57．

有英国的霍布斯和亚当·斯密、法国的卢梭（Rousseau）和蒲鲁东（Proudhon）等，它亦被称为“交换说”（Exchange Theory）。

“利益说”最早见于英国哲学家霍布斯的有关论述：“人民为公共事业缴纳税款，无非是为换取和平而付出代价，分享这一和平的福利部门，必须以货币或劳动之一的形式为公共福利做出自己的贡献”。^①法国启蒙思想家卢梭也赞同“利益说”的观点，他认为国家是人民契约而成的，人民的利益要由国家来保障，所以人民应以其部分财产作为国家保护利益的交换条件，这样国家征税和人民纳税就与法律上的买卖契约相同。可见，“利益说”认为政府征税的根据就是政府维持社会秩序为人们提供利益的交换代价。

在西方当代财政税收理论中占有重要地位的“税收价格说”，是由瑞典经济学家威克塞尔（Wicksell）和林达尔（Lindahl）等在“利益说”的基础上发展起来的，它也被称为“新利益说”。“税收价格说”立足于市场等价交换的角度来说明问题，它认为政府的征税权利来自为社会提供公共产品和服务。

3. 义务说

“义务说”（obligation theory）产生于“国家主义”思潮兴起的19世纪，主要代表人物有法国的萨伊、英国的穆勒（Mill）和巴斯特布尔等，它又被称为“牺牲说”（Sacrifice Theory）。

“义务说”认为，国家由人民共同组成，所有成员理应对其组成的团体的财政需要负有共同分担的义务；也就是说，缴纳税收是国民对国家应尽的义务，也是必要的牺牲。法国经济学家萨伊最早明确指出，“租税是一种牺牲，其目的在于保存社会与社会组织”。^②在萨伊的基础上，英国经济学家穆勒发展了“牺牲说”，他依据纳税人的量能负担原则提出了均等牺牲的观点。英国财政学家巴斯特布尔则进一步阐述了穆勒的均等牺牲学说。他认为，“均等牺牲原则不过是均等能力原则的另一种表现。均等能力意味着负担牺牲的能力均等”。^③

4. 其他学说

“保险说”（insurance theory）认为国家如同一个保险公司，国家保护人民的生命财产，人民因受国家保护而向国家缴纳税收，如同被保险人向保险公司缴纳保险费一样。“国家勤劳费用说”（cost of service theory）认为，政府向人民提供了公共服务，于是人民应当依据各人从政府提供的服务中的获益程度来承担政府提供公共服务的费用。从实质上说，“保险说”和“国家勤劳费用说”都是在“利益说”基础上发展出来的分支学说。

“掠夺说”（exploitation theory）产生于19世纪，其主要代表人物是空想社会主义者圣西门（Saint-Simon），这一学说是用剥夺关系来解释政府的征税行为的，它认为税收是一个阶级掠夺其他阶级财产的一种手段。

产生于19世纪末的“社会政策说”的主要代表人物是德国的瓦格纳和美国的塞利

^① 霍布斯. 利维坦[M]. 黎思复, 黎廷弼, 译. 北京: 商务印书馆, 1936: 22.

^② 萨伊. 政治经济学概论[M]. 陈福生, 陈振骅, 译. 北京: 商务印书馆, 1982: 509-510.

^③ 转引自: 坂入长太郎. 欧美财政思想史[M]. 张淳, 译. 北京: 中国财政经济出版社, 1987: 367-368.

格曼,“社会政策说”认为税收应是矫正社会财富与所得分配不公的手段,是实现社会政策目标的有力工具。

“经济调节说”产生于20世纪30年代,主要由凯恩斯学派的经济学家所倡导,它认为国家征税除了为筹集公共需要的财政资金,更重要的是全面地运用税收政策调节经济运行;也就是说,通过税收调整资源配置以实现资源的有效利用,通过税收进行国民收入与财富的再分配以提高社会福利水平以及通过税收调节有效需求以稳定经济发展。

在西方学者提出的诸多税收根据学说中,影响最大的是“利益说”和“公共需要说”,它们在相当大程度上揭示出政府征税合法性命题的真谛;而“社会政策说”和“经济调节说”等只是在一定程度上阐明了在当时社会经济形势发生变化以后税收应当发挥的作用,并未真正回答“政府为什么有权征税”的问题,严格说来它们并不是真正意义上的税收根据理论。

20世纪五六十年代,西方税收学在步入现代发展阶段后,就极少再涉及税收根据问题,而更多地侧重于从“市场失效”(market failure)的角度来阐明税收存在的必要性。由于完全竞争市场是不存在的,现实生活中市场的资源配置很难达到帕累托最优状态,必然出现垄断、公共产品、外部性、不完全信息、不确定性、收入分配不公平以及宏观经济运行不稳定等市场失效。市场失效问题,从根本上是不可能依靠市场自身解决的,只能由政府以非市场的方式来弥补,以使得市场运行重新恢复到正常有效的状态上来。税收是政府干预或弥补市场失效的重要手段。

1.3.2 中国的税收根据理论

长期实行的计划经济体制,直接导致了中国税收理论的贫乏和滞后。除传统的“国家分配论”^①简单地把税收根据归结为国家的政治权力外,基本上没有成形的税收根据理论。改革开放后,中国学者才开始对税收根据理论进行了系统的研究,先后提出了“国家职能说”和“国家最高所有权说”^②等;进入20世纪90年代后,中国税收学界就税收根据又提出了一些新的论说或就以前提出的观点做了补充论述,如“国家社会职能说”“法律权利交换说”“独立经济利益说”^③“税收债务关系说”^④等。

^① “国家分配论”是中国在计划经济体制下形成的一种“财政本质”学说,其核心命题是“财政是以国家为主体的分配,它体现了以国家为主体的分配关系”。

^② 王绍飞.财政学新论[M].北京:中国财政经济出版社,1984:45.

^③ 叶子荣.税收分配与税制结构研究[M].成都:西南财经大学出版社,1997:14.

^④ “税收债务关系说”认为,政府之所以有权征税、人民之所以有义务纳税,是因为政府与人民之间存在一种债务,政府征税只是在行使债权人的权利,人民纳税只是在履行债务人的义务。政府是人民为了获得幸福、安全、自由、福利等而共同设立的一个公共机构,人民为了使这一公共机构——政府能够为人民提供幸福、安全、自由和福利等公共产品和服务,就自愿同意缴纳一定的财物给政府,人民的同意是通过代议机关制定的宪法和法律来体现的。这样,就在政府与人民之间形成了一种债权债务关系,双方互负债务、互享债权。政府的债权是征收税款,政府的债务是提供公共产品和服务,人民的债权是享受公共产品和服务,人民的债务是缴纳税款(参见刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004:63-67)。“税收债务关系说”最早源于德国1919年制定的《帝国税收通则》,它实际上是“税收利益说”的一种逻辑引申,被引入中国后更多地流行于法学界。

1. 国家政治权力说

“国家政治权力说”认为，国家参与社会产品的分配总要凭借某种权力，在我们面前有两种权力，一种是财产权力，另一种是政治权力，国家征税凭借的不是财产权力，而是政治权力。^①“国家政治权力说”一度在中国财税学界广为流行。

中国确立建立社会主义市场经济体制的目标后，部分“国家分配论”者也逐步将利益因素引入“国家政治权力说”中，提出了所谓的“权益说”。“权益说”仍然坚持“国家政治权力说”的核心命题，同时承认社会主义国家与纳税人之间也存在着利益关系，但又认为这种利益关系不同于等价交换的利益关系，而是长远利益与眼前利益、整体利益与局部利益、国家利益与个人利益的关系，或者说是“取之于民，用之于民”的利益关系。“权益说”强调“国家政治权力说”是以“利益说”为前提的，两者是统一的。^②

2. 国家职能说

“国家职能说”认为，国家为满足实现其职能的需要就必须以强制的、无偿的方式参与对社会产品的分配，即政府征税的根据是满足国家实现其职能的需要。这一学说也被称为“国家需要说”。

后来，有学者对“国家职能说”做了补充论证：税收分配形成对社会产品的扣除，依据的是现有的生产规模、生产能力、国家的需要和可能以及在实践中摸索出来的规律性，这些都是凭借国家职能才能解决的；法律上的国家职能外化成法权，于是税收就成为一种权利和义务法律关系，而在事实上国家职能外化为宏观生产要素，依据受益原则构成整个社会经济活动的一部分成本，即税收。国家职能的外化形式法权和宏观生产要素，构成国家课税的直接依据。^③

3. 国家社会职能说

“国家社会职能说”提出，在社会正义的范围内参与分配的根据只能是参与生产，国家以执行社会职能为社会再生产提供必要外部条件的形式参与生产，所以税收根据是国家的社会职能。

“国家社会职能说”将国家的社会职能区分为服务性职能和管理性职能。税收根据首先是国家的服务性职能及由此产生的国家与人民之间的互利关系；在此基础上根据社会经济发展的需要，国家也可在一定范围和限度内以其管理性职能为根据向人民征税。国家执行其社会职能是其课税的权利，国家拥有政治权力是其课税的力量保障，权利与权力的统一，构成国家课税的事实。^④尽管也是从国家职能的角度来论证税收根据，但“国家社会职能说”在理论基础和逻辑推理等方面，与“国家职能说”有着很大的区别。

4. 法律权利交换说

“法律权利交换说”认为，税收之所以存在，除了国家的存在，还在于人民的权利

^① 王诚尧. 国家税收[M]. 北京：中国财政经济出版社，1988：10-11.

^② 邓子基. 社会主义市场经济与税收基础理论[J]. 当代经济科学，1993（4）：3-9.

^③ 喻雷. 再谈课税依据[J]. 财经问题研究，1993（8）：36-38.

^④ 马国强. 税收学原理[M]. 北京：中国财政经济出版社，1991：26-27.

需要得到政府的确认和保护；税收就是个人和企业为获得各种权利而承担的义务并付出的一种费用，它是一种超经济法权关系的体现。^①

“法律权利交换说”不仅希望在总体上解释国家课税的根据，而且力求说明各具体税种开征的原因。这一学说认为，不同的人（包括法人）所享有的权利是不同的，按权利与义务对等的原则，他们应当承担的税收义务或者说国家应开征的税种也应不同，例如企业享有自然资源开采权，国家就应开征资源税；企业享有利润支配权，国家就可开征所得税；而企业享有经营权，国家就可以开征流转税。

中国传统的税收理论认为利益赋税思想是对等价交换法则的滥用、将利益交换关系引入政府征税中有损税法的严肃性。改革开放以后中国学者提出的税收根据理论，已不再简单地认为税收只是人民对国家的一种无偿支付了，而都不同程度地认同政府与人民之间的税收关系包含利益因素在内的观点，并且在解释税收根据时或多或少地吸纳了利益赋税或利益交换的思想。如果说“国家职能说”中体现的利益赋税思想还有些模糊的话，那么在“国家社会职能说”和“法律权利交换说”等论说中，这一思想就已经相当明确了。随着市场经济体制的建立与逐步完善，中国的税收根据理论吸收利益赋税和利益交换的思想是很自然的，而且似乎也是一种必然。

1.3.3 对市场经济条件下税收根据的基本认识

中国的税收根据理论研究，尽管从不同的侧面立论并得出不尽相同的结论，但总体上看大多立足于一般意义上的税收，力图概括几千年来不同社会形态下国家课税根据的共性，而较少与特定的经济体制联系起来，致使税收根据理论的现实解释力较差。从税收确立方式的演变过程来看，成熟形态的税收主要存在于普遍推行市场经济体制的立宪协赞时期。也只有在市场经济条件下，税收才真正成为政府唯一的基本财政收入形式，而且不再像自然经济、简单的商品经济和计划经济条件下经常出现租、税、赋、利等范畴在事实上难以区分的情形。正因为这样，对税收根据的研究大可局限在市场经济条件下税收根据的诠释上。

税收根据有一般外在表象，它在不同制度环境中与特定的经济运行体制及其相适应的价值观念、道德规范相结合后也会有特殊表象。市场经济就是利益经济，其等价交换的基本法则表现为利益的等价交换。现代市场经济体制得到充分发展后，等价交换的市场观念渗入社会经济生活的每一个角落，一切经济和非经济关系都被打上了市场交换的烙印。尽管税收是非市场行为，不受纯市场机制的调节，但从根本上看却是服从和服务于市场经济体制的，仍要受准市场机制的约束。这样，非市场性的税收关系也不例外地被包容进了市场关系，或者说是准市场化了。市场经济条件下通行的等价交换原则，在本质上要求政府模拟市场价格机制来征税，即通过类似于利益交换的方式，来筹集提供公共产品和服务所需的财政资金；市场经济所包含的消费者主权的哲学思想也要求政府按个人对公共产品和服务的效用评价来征税。在这种制度背景下，将政府行使其职能为市场提供公共产品和服务与纳税人的纳税视为双方进行市场

^① 马国贤. 政府经济学[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1995: 258-261.

式的交换活动，就不是什么不着边际的奇想了^①，此时政府征税的根据在现象上也就表现为一种利益交换了。可以说，政府与纳税人之间在公共产品和服务提供过程中的利益交换，就是税收根据在市场经济条件下的特有表象。

市场经济也是法治经济，各种经济利益关系在法律层面上表现为各项权利与义务。市场经济条件下税收关系中所体现出来的利益交换，从法律角度看，实际上也是一种权利与义务的对等交换：政府享有向社会成员征税的权利，同时负有向社会成员提供公共产品和服务的义务；而社会成员负有向政府纳税的义务，同时享有政府提供公共产品和服务带来各种利益的权利。

拓展阅读 1-2



中国确立“利益赋税”思想难在哪里？

1.4 税收职能与作用

税收职能是税收范畴所固有的职责和功能，它内在于税收分配过程之中，体现着税收的基本属性。准确把握税收职能，全面认识税收在社会经济生活中发挥的作用，对于建立起符合客观经济规律的税收制度和制定恰当的税收政策都是极其重要的。

1.4.1 税收职能

在参与社会产品分配的过程中，税收使政府获得一定数额的财政收入，同时对社会经济发展产生影响，这种影响具体体现为影响收入分配和作用于社会经济运行。尽管自产生之日起，税收就具有取得财政收入和对社会经济运行产生一定影响的能力，但主流经济理论对税收职能的认识，却是随着社会经济形势的变化而逐步深化的。

1. 税收的财政收入职能

税收的财政收入职能是指税收参与社会产品的分配从而占有一部分社会资源的功能，它是税收最基本的职能。无偿性、强制性和确定性的形式特征，决定了税收在取得财政收入方面具有及时、可靠和均衡等特征，这就使得税收成为政府取得财政收入的首选形式。在现代社会，税收的收入职能日益突出并不断得以强化，使得税收成为“政府机器的经济基础”。“税收国家”（tax state）的称谓^②，就是在这样一种背景下出现的。

从亚当·斯密创立古典经济学到 19 世纪下半叶，主流经济理论一直将税收职能仅定位为取得财政收入。之所以如此，首先要归因于当时人们对政府的认识。这一时期，经济自由主义（liberalism）在理论和实践上都占据着统治地位。经济自由主义认为政府应尽可能地不对经济运行进行干预，基本上只需充当“守夜人（night watchman）”的角色。此时，政府对市场活动的干预，被认为是对社会经济发展起消

^① 张馨. 个人课税：权利、义务、职责[J]. 涉外税务, 1998（2）：4-8.

^② “税收国家”概念是从收入层面对国家进行的定位。据考证，“税收国家”一词最早见于德国著名经济学家熊彼特（Schumpeter）1918 年所著的《税收国家的危机》（Die Krisis des Steuerstaats）。熊彼特认为，“财税与现代国家有着密不可分的关系，以至于可以把现代国家称为‘税收国家’”。后来，“税收国家”概念被日本知名税法学者北野弘久用来指税收构成政府财政收入最主要来源的国家，从而被广泛接受和使用。

极作用的异己因素。另外一个原因在于这一时期的生产力水平相对低下,收入和社会财富的分配差距从总体上不是非常大,无须借助政府的力量加以矫正;与此同时,生产和消费基本上都是以家庭为单位来进行,生产和消费间的联系是非常直观的,一般不会发生脱节现象,也不需要由政府进行太多的调节与控制。当然,也不否认这一时期有个别国家自发地利用税收手段来作用于社会经济的发展,但并不具有政策导向的性质,也不具有经常性。

2. 税收的社会公平职能

税收的社会公平职能是指税收所具有的调节收入分配的功能。尽管一定的收入分配差距对保持市场机制的有效运行是不可或缺的,但过大的收入分配差距也会对国民经济的平稳运行产生不利的影响,并造成社会成员之间的矛盾和冲突,导致社会的不稳定。为了防止这种状况的出现,就要由政府对市场机制所形成的收入分配进行适当的调节,以使得现实中的收入分配差距控制在社会各阶层所能接受的状态。在征税的过程中,政府通过征与不征、多征与少征等方式,是可以影响和改变不同社会成员之间的收入分配状况的。^①



专栏 1-6

税收与三个层次的收入分配

2021年,中共中央财经委员会第十次会议指出,“要坚持以人民为中心的发展思想,在高质量发展中促进共同富裕,正确处理效率和公平的关系,构建初次分配、再分配、三次分配协调配套的基础性制度安排”。税收在三个层次的收入分配中都发挥着重要的作用。

1. 初次分配

市场经济条件下,国民收入初次分配的基本原则是按照生产要素进行分配,即根据劳动、资本、土地、知识、技术、管理、数据等生产要素在生产过程中的贡献进行收入分配。通过市场机制实现的初次分配,体现的是效率原则和市场竞争的结果。

在现实生活中,人与人之间占有的生产要素本来就存在较大差异,加上由于各种生产要素在生产中的贡献不同而使得各自获得的单位报酬率也不相同,再加上初次分配在很大程度上还受到市场供求关系等因素的影响,所以国民收入初次分配的结果必然是人与人之间存在着或大或小的差距。

2. 再分配

再分配是政府在初次分配结果的基础上,通过税收、财政支出、社会保障等手段对各经济主体在初次分配中获得的要素收入进行的调整。再分配强调的是公平原则,其目的是为了缩小初次分配所形成的不均衡,体现了政府促进社会公平和稳定的意图。

3. 第三次分配

第三次分配是指社会组织和个人以捐赠、慈善等方式进行的分配。第三次分配以

^① 对实现社会公平的税收机制、税收对微观经济运行的调节手段以及税收对宏观经济运行的影响等的详细论述,分别参见第12.3.2小节、第3.4.1小节和第12.2节。

自愿为原则、以道德力为驱动，不带有强制性，参与第三次分配的社会组织和个人通常是出于对社会的责任感和使命感。第三次分配既有助于克服市场机制分配所带来的弊端，还能够在一定程度上弥补政府调节机制的不足，它是对初次分配和再分配的有益补充。

在实践中，三个层次的分配并不是依次进行的，而是互相交错并行不悖的。税收参与了三次分配的全过程。在初次分配中，税收以生产税（produce tax）净额的形式参与分配，体现了政府生产要素的提供者身份。在再分配中，税收以转移税（transfer tax）形式参与分配，体现了政府管理者身份。在第三次分配中，税收主要以通过税收优惠引导和激励社会资源流向第三次分配领域的方式参与分配，体现了政府对公益事业发展的导向。

注：生产税的重要标志是“其应该发生在生产者营业利润之前，在一定程度上可以附加于产品价格之上，通过生产产品的出售转嫁给购买者”。“生产税净额”是政府部门在初次分配收入中获取的净收入，即生产和进口税与生产和进口补贴之间的差。

资料来源：根据梁朋. 重视发挥第三次分配在国家治理的作用[J]. 中国党政干部论坛，2020（2）：33-36 和梁季. 税收促进第三次分配与共同富裕的路径选择[J]. 人民论坛，2021（10 上）：34-39 等编写整理。

从 19 世纪下半叶开始，主流经济理论逐步认识到，税收职能不应仅停留在取得财政收入上，政府还应当运用税收手段来调节社会财富的分配以贯彻社会政策。推动主流经济理论做出这一转变的是德国社会政策学派。从 19 世纪中叶开始，德国的资本日益集中，人与人之间财富占有的差距越来越大，资产阶级、工人阶级以及专制主义的政权机构形成三足鼎立的复杂社会结构，日趋尖锐的阶级对立不仅妨碍了经济的发展，而且威胁到社会的稳定。为了促进经济发展并保持社会稳定，德国著名财政学家瓦格纳提出，政府要制定相应的社会政策来承担起调节财富分配的任务。在其他经济发达国家，也先后出现了资本集中、财富分配两极分化和社会矛盾异常突出等问题。正是在这样一种背景下，税收的社会公平职能被纳入主流经济理论的框架。

3. 税收的经济调节职能

税收的经济调节职能是指税收提高微观经济运行效率、促进宏观经济平稳运行的功能。在取得财政收入的同时，政府征税也改变了各经济活动主体的利益，而利益的多寡又直接影响到他们的行为。在这样一种情况下，政府就可以有目的地利用税收手段来影响和改变各经济活动主体的利益，以使他们的行为尽可能地符合政府相关的社会经济政策，与此同时也实现宏观经济的平稳运行。

从微观层面看，市场经济条件下的经济活动主体都是以利润最大化为活动目标的，此时资源配置主要取决于经济活动主体自身收益与成本的对比关系。然而某些产品与服务的生产，不仅给生产者自身带来收益或成本，而且给他人或社会带来收益或成本，即存在外部性。当出现正外部性时，生产者以自身收益为依据安排的生产活动对社会而言会显得过少，没有充分利用现有的经济资源最大限度地满足人们的需要；而当出现负外部性时，生产者以自身成本为依据安排的生产活动对社会而言又会显得过多，造成了经济资源的浪费。为了实现整个社会经济资源的有效配置，需要由政府

对资源配置进行适当的调节。税收就是政府调节资源配置的一种重要手段,出现正外部性时可以采取低税、减税或免税的办法,而出现负外部性时则可以采取征税或加重税负的办法。

从宏观层面看,市场经济的自发运行总是会出现周期性的波动。从根本上说,宏观经济运行不稳定是由社会总供给和社会总需求失衡造成的。但是宏观经济总量失衡又不是市场机制本身所能有效解决的,而只能由政府来进行适当的干预和调节。政府对社会总供求进行调节可以运用货币政策,也可以运用财政政策,更多的时候是两者相互配合。运用财政政策来调节社会总需求又有财政收入与财政支出两种手段。由于支出的刚性较强,所以财政支出手段的作用力度在一定程度上受到限制,此时财政收入手段的作用就显得相对突出。在现代市场经济条件下,税收占财政收入的比重基本保持在90%左右,财政收入的作用主要体现为税收的作用。政府为保持宏观经济的平稳运行,必然把税收作为一个重要的工具。

20世纪30年代爆发的席卷全球的经济危机,使人们从“市场万能”的迷信中醒悟过来,认识到仅依靠市场机制这只“看不见的手”是不能自发地保持宏观经济的平稳运行的,政府还必须对经济运行进行必要的干预,而税收恰恰是政府干预和调节经济运行的一个重要手段。在这样一种背景下,税收还具有调节经济运行的职能,就成为主流经济理论的共识。

1.4.2 税收作用

税收作用(role of taxation)是政府税收活动与社会经济环境相结合所产生的效果,它是税收职能的外在表现。要有效地发挥税收的职能,就必须正确认识税收的作用,既不能忽视税收对社会经济生活所产生的影响,也不能任意夸大税收的作用。

1. 税收作用是有限的

在社会经济发展过程中,税收的存在是客观的、税收的作用是现实的,但税收也不是万能的,同其他所有事物一样,税收作用是相对的、有限的。

税收作用之所以具有局限性,原因有四。

首先,在于税收功能自身的局限性。任何一个税种的征税对象都是特定的,税收作用的发挥只能限定在征税范围之内,其作用对象也只针对特定的纳税人,对于不属于征税范围的领域或不是纳税人的经济活动主体,税收的作用就无从谈起。

其次,税收作用受到征税深度的限制。由于税收作用是通过税收负担水平的界定和调整来实现的,所以税收作用的力度就会受到纳税人缴纳税额的限制。税收作用的有效性不单取决于政府,还有赖于纳税人对税收政策或税收制度调整带来的税收负担变化的敏感性;有时,纳税人对税收负担变化的行为选择,会使得税收作用达不到预期的效果。

再次,税收制度设计和实施过程中存在的问题,也可能限制税收作用的发挥。在一些国家,由于多方面的现实原因,有时甚至是受既得利益的影响而在税收制度设计时就没有达到最优,在这样一种情况下,税收的作用必然也是具有局限性的。在现代

社会，税收制度是经过法定程序批准的，在一定时期内应具有相对稳定性，而不能频繁地调整。即使要调整，也需要经过法定程序批准，由此也决定了税收作用于千变万化的社会经济时存在着明显的时滞。

最后，税收作用的发挥还要受到一定征管水平和税收成本的制约。离开现实的税收征管水平、不问税收成本，也不可能发挥税收应有的作用。

2. 中国对税收作用认识的演进

中国对税收作用的认识，随着意识形态和经济体制模式的变迁发生了较大的变化，同时在相当大的程度上制约着中国的税收实践。1949年以来，中国对税收作用的认识先后经历了三个阶段。

1) “税收无用论”阶段

“非税论”在20世纪50年代初期由苏联传入中国，并很快被全盘接受。“非税论”是以否定国有经济税收和社会主义税收必要性为主要内容的一种理论，它认为在社会主义公有制条件下，政府向国有企业征税已失去税收所固有的强制转移所有权关系的特性，使得基于这一特性的税收对财政和经济的特殊作用已不复存在，或者说税收的作用完全可以被诸如计划价格和利润上缴等其他分配范畴所取代。

“非税论”及由其引申出的“税收无用论”，是中国计划经济时期历次税制简化、直至取消税收的理论基础。1950年颁布实施的《全国税政实施要则》规定，除农业税外，全国范围内统一开征货物税、工商业税、盐税、关税、薪给报酬所得税、存款利息所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地产税、特种消费行为税和使用牌照税等14种工商税。1953年，中国按照“保证税收，简化税制”的原则，对原工商税进行了一些修订，保留了12种工商税。1958年，又本着“基本上在保持原有税负的基础上简化税制”的方针，对《全国税政实施要则》规定的税制体系做了相当大的调整，其中一项重要内容就是把原来对产品销售实行一次性课征的商品流通税、对一部分工业品所征收的货物税、对工商企业按销售额征收的营业税以及印花税简并为“工商统一税”，改革后只保留了9个税种。1959年中国停征了存款利息所得税，1966年又废除了文化娱乐税。1973年的工商税制改革把工商统一税及其附加、城市房地产税、车船使用牌照税、盐税和屠宰税等5个税种合并为“工商税”，合并后对国营企业只征收工商税，对集体企业只征收工商税和工商所得税；与此同时，各税种的税目和税率也被简化，税目由原来的108个减为44个，税率由原来的141个减为82个。在整个计划经济阶段，税收制度多次被简化至近乎单一税制，税收的作用几乎被全盘否定，税收也被视为与公有制经济和社会主义分配关系不相融的“异物”。

2) “税收万能论”阶段

1978年12月党的十一届三中全会召开以后，全国上下都解放了思想，对过去几十年的税收理论和税收实践的经验教训进行了总结，“税收无用论”受到了批判，税收作为重要经济杠杆的地位被确立下来。在“税收杠杆论”思想的指导下，税收实践也发生了巨大变化，这集中体现在1984—1993年的税收制度上。

进入20世纪80年代后，中国首先废止了1973年出台的“工商税”，接着又围绕

两步“利改税”^①对税收制度进行了较大幅度的调整，改革的主要内容包括两个方面：一是预算内国营企业由上缴利润改为征收国营企业所得税，税后利润归企业支配，紧接着又推行承包制和实行一户一个税率的国营企业调节税；二是出台产品税、增值税、营业税、盐税、国营企业奖金税、建筑税（后改为“固定资产投资方向调节税”）、城市维护建设税、国营企业工资调节税、城乡个体户所得税、私营企业所得税、中外合资企业所得税、外国企业所得税、个人收入调节税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、特别消费税、资源税、烧油特别税、城镇土地使用税、集体企业所得税、工商统一税、印花税、牲畜交易税、屠宰税、筵席税、集市交易税、车船使用税、房产税、城市房地产税、个人所得税等多个税种。到1993年12月，中国共开征了五大类42个税种。

拓展阅读 1-3



是是非非“筵席税”

虽然在“税收杠杆论”的指导下，改革开放后中国的税收制度从计划经济时期的单一税制恢复为复合税制，为进一步深化税制改革做了前期准备，但是在批判“税收无用论”的过程中，中国并没有很好地解决税收在社会经济中作用的合理定位问题。在对税收作用的认识上，中国刚走出“税收无用论”的极端，又渐渐步入“税收万能论”的极端，过分夸大税收的功能和作用，把税收视为解决改革中出现种种问题的“灵丹妙药”，主张用税收来解决现实经济生活中的一切问题。在实践上，“税收万能论”导致一遇到问题，首先想到的便是税收，进口调节税、国营企业工资调节税、个人收入调节税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、特别消费税、烧油特别税和筵席税等税种就是在这种指导思想下出台的。此时，税收杠杆常常超越自身能力代替其他经济杠杆“工作”，其直接结果是税种越来越多、税制越来越繁复以及税制越来越不规范。

3) 辩证认识税收作用阶段

“税收无用论”和“税收万能论”尽管在表现形式上截然相反，但都是人们在税收作用认识方面所反映出来的形而上学观点，这两种态度显然都是不可取的。以这样的思想指导实践，只会给政府财政和社会经济运行带来不良的后果。只有辩证、客观地认识税收的作用，才能正确地指导税制改革。

1994年中国对税收制度进行了较大幅度的调整，建立了以规范化的增值税为核心，消费税、营业税相互协调配套的商品税体系，统一了个人所得税和内资企业所得税，同时也取消了集市交易税、牲畜交易税、资金税和工商调节税，调整了城市维护建设税，新开征了土地增值税。进入21世纪后，中国又启动了新一轮税制改革，先后完善了消费税制度，取消了农业税和农林特产税（除烟叶外），停征了屠宰税和筵席税，新开征了车辆购置税和环境保护税，实现了增值税的转型，统一了内外资企业所得税，推出了资源税改革，完成了“营改增”以及个人所得税模式的转变，与此同时也在积极酝酿房产税的改革。1994年及其后的历次税制改革，是中国进入科学、理性地认识税收在社会经济中的作用阶段的具体体现。

^① 两步“利改税”，指的是中国1983年和1984年分两个步骤将国营企业上缴的利润改为缴纳税收的改革。



专栏 1-7

拥堵税：治理城市交通拥堵的良药？

2003年，英国伦敦正式引入“拥堵税（London Congestion Charge）”，目的是为了缓解伦敦中心城区的交通状况。起初，在拥堵税的作用下，伦敦的交通拥堵情况确实有所缓解，中心城区的行车速度一度从 8.69 英里/小时提高到 10.56 英里/小时，市中心拥堵减少了 30%。然而，仅 4 年后，伦敦中心城区的行车速度就又回到 9.32 英里/小时的“前拥堵税速度”。伦敦决定课征拥堵税的另一大理由是促进“减排”，但 2012 年部分环境学家的追踪结果却是“效果几乎没有”。

在中国，伴随着快速城市化进程，越来越多城市的道路拥堵问题也凸显出来。在城市道路愈发拥挤的背景下，不少城市、官员和学者提出通过采取道路拥堵税或费的方式，来限制城市道路高峰期的车流密度，达到缓解城市交通拥挤的目的。住房和城乡建设部前副部长仇保兴在“2015 年城市发展与规划大会”上发表演讲，建议用征收汽车拥堵税的办法解决交通拥堵问题，并称人口比伦敦多三倍的广州更应该征收汽车拥堵税。2016 年，北京市出台了《关于推进价格机制改革的实施意见》，也明确提出要研究交通拥堵收费政策。

近些年来，美国纽约、加拿大多伦多和温哥华等多个城市都曾论证过“拥堵税”，但除了新加坡等个别例外，大多数提案都“胎死腹中”，被市民公投或地方议会否决。中国是否利用税收手段来治理城市交通拥堵，还是应慎之又慎，否则又有可能陷入“税收万能论”的窠臼。

资料来源：根据陶短房，“伦敦拥堵税”几乎是失败案例[N]，新京报，2015-07-24 等编写整理。



重要概念

税收 社会公共需要 税收法定原则 明税 暗税 无偿性 整体有偿性 强制性 确定性 税收根据 公共需要说 利益说 交换说 税收职能 税收作用 税收国家 税收无用论 税收万能论



复习思考题

1. 什么是税收？请分别从分配、生产和交换等角度来界定。
2. 简述税收存在的必要性。
3. 税收与社会公共需要之间存在什么关系？
4. 就确立方式而言，税收的发展与演进经历了哪几个阶段？不同阶段的税收各自具有什么特点？

5. 应如何理解税收形式上的无偿性和本质上的整体有偿性?
6. 为什么说税收是现代社会政府取得财政收入的基本形式?
7. 什么是利益赋税思想? 如何理解市场经济条件下的税收根据?
8. 在现代社会, 税收有哪些职能? 为什么说税收在社会经济运行中的作用是有限的?



课堂讨论

请结合以下案例材料, 并联系现实, 就“税收在实现中国式现代化过程中应发挥怎样的作用”进行讨论。



案例材料

中国式现代化

习近平总书记在庆祝中国共产党成立 100 周年大会上提出了“中国式现代化”这一重要论断。党的二十大报告在擘画新时代新征程的宏伟蓝图时, 深入阐述中国式现代化理论, 着重强调了中国式现代化的五个方面的中国特色、九个方面的本质要求和必须牢牢把握的五个重大原则。

中国式现代化的特色包括: 中国式现代化是人口规模巨大的现代化; 中国式现代化是全体人民共同富裕的现代化; 中国式现代化是物质文明和精神文明相协调的现代化; 中国式现代化是人与自然和谐共生的现代化; 中国式现代化是走和平发展道路的现代化。

资料来源: 根据共产党员网相关资料编写整理。



参考文献与延伸阅读资料

1. 弗里斯比. 权力的钥匙: 世界税收史[M]. 刘生孝, 译. 杭州: 浙江人民出版社, 2022.
2. 内格尔, 墨菲. 税与正义[M]. 许多奇, 萧凯, 译. 上海: 上海三联书店, 2023.
3. SLEMROD J, BAKIJA J. Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes[M]. Cambridge: The MIT Press, 2017.
4. JAMES S, NOBES C. Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice[M]. Bath: Fiscal Publications, 2018.
5. AMBROSIO F. Principles of Taxation in the United States: Theory, Policy, and Practice[M]. New York: Routledge, 2020.



网络资源

<http://www.chinatax.gov.cn>

中国国家税务局网站

<https://ntanet.org/publications/ntj/>

国家税收杂志（*National Tax Journal*）网站