

第 1 章

税收基础理论

学习目标

1. 掌握税收的定义及特征；
2. 掌握税收的本质；
3. 掌握税收的职能；
4. 了解政府征税的原因；
5. 了解税收产生的历史过程。

税收是现实社会中普遍存在的一个范畴，每个人都离不开税收。正如美国政治家富兰克林（Franklin）所说：“人的一生有两件事情是不可避免的，一是死亡，一是税收。”那么政府为什么要征税，什么是税收，税收具有什么特征？让我们一起走进奇妙的税收世界，共同开启税收之门。

扩展阅读 1-1



三张票证，揭开一段刻骨铭心的红色“税”月

1.1 政府为什么要征税

回答政府为什么要征税的问题，是税收理论研究的逻辑起点，只有明确了政府征税具有客观的必然性，才有必要进一步去研究什么是税收及政府如何征税的问题，否则，政府的征税行为就是可有可无的，也就没有必要去研究政府征税的相关理论问题。关于政府为什么要征税，我们可以从四个层面去认识：首先是人们的现实生活离不开税收；其次是国外和国内关于政府课税根据的理论；再次是政府征税的直接原因；最后是政府征税的根本原因。

1.1.1 人们的现实生活离不开税收

在日常生活中，我们处处都能感受到税收带来的便利，漂亮的公园，宽阔的大道，优质的义务教育，各种公共设施等，都是税收的功劳。可以说，每个人的衣食住行都离不开税收。

衣：我们买衣服所付款中就包含着税款。即使是妈妈亲手缝制的衣服，所买的布和线也是纳过税的哟。



食：我们吃的大米、面、油、盐、酱、醋，在购买时也含着税款，但须注意：我们从农民伯伯那直接购买的大米、蔬菜等粮食的价格中是不含税款的。

住：我们购买的住房，在房屋的价格中也包含着税款。

行：我们乘坐公共交通工具出行，买票时就缴纳了税款。即使是乘坐私家车，加油时也同样缴纳了税款。

学：我们阅读的课外书本、学校发给我们的学习教材，以及我们购买的学习用具都已经缴纳过税款。

娱：周末父母带我们到游乐园或者是名胜古迹游玩，所购买的门票也都已缴纳过税款了；还有小朋友的玩具，玩具的价格里面也包含着税款。

可见，人们的衣食住行都离不开税收，我们每人每天都在和税收打交道，而且不同的人从不同角度出發，对税收都有不同的认识。例如，政治家认为税收是国家机器的“润滑油”，因为有了税收，国家机器才能够正常运转，保护国家安全的军队才能够拥有先进的装备。企业家认为税收就是生产的成本，因为无论企业生产什么产品，其成本中总有一个相对固定的成本，利润可以少一点，但是税收是少不得的。政府官员认为税收就是收入，因为有了税收收入，政府才能安排财政支出，才能给公务员涨工资，才能增加教育投资或者更好地保护环境。普通百姓认为税收是一种国家福利，因为有了税收，我们才有更好的环境，才有更加宽敞的道路，才感觉到更加安全。法官则认为税收就是法律，每一个税收的规定都是法律的条文，在法律面前，人人平等已经成为铁的法则，无论是谁，敢于偷税的，都要受到法律的制裁。人们从不同的视角认识税收，答案似乎是不统一的，但有一点是完全统一的，那就是我们每一个人都不可避免地都需要缴税，税收与我们的生活如影随形！

不仅如此，在国外，人们对税收有更深层次的认识。例如，19世纪美国大法官霍姆斯（Holmes）说：“税收是我们为文明社会所付出的代价。”这句名言镌刻在了美国国内收入署（internal revenue service, IRS）的入口处。国外人们用来形容纳税范围之广的一句经典名言是：“在我们这里，除去阳光和空气外都要纳税。”马克思也曾经说：“国家存在的经济体现就是捐税。”这充分说明国家与税收是共存亡的，有国家就必然有税收，没有税收也就没有国家的存在。在土耳其洗个脸要付3种税：一是“环境清洁税”（垃圾税），新税法颁布后，该税被纳入到水费中；二是“污水费”，由政府按照自来水费50%的标准收取；三是“增值税”，按照水费的18%收取，不论是家庭还是写字楼都要支付这个费用。有老百姓表示，以后洗脸的时候也要想想，随着哗哗地流水，要不断往外掏税费，实在是心疼！干脆用湿纸巾擦擦算了！

在历史上曾经开征过很多新奇的税种。例如，古希腊征收的开窗税规定，凡是朝着大街和向外打开的窗户，户主要缴纳开窗税。比利时新的法律中规定，父母可以任意给子女改名，但必须缴纳200比利时法郎的“改名税”。美国加州一小市镇规定，凡是住在海滨，住宅面向海洋的居民，每年须缴纳66美元至184美元的风景税。在澳大利亚的新南威尔士州，凡是犯罪者，除被法庭判刑和罚款外，还要缴纳50澳元的税。印度尼西亚西部地区当局下令当地居民必须缴纳“灭鼠税”，才能够耕作、出国旅游、结婚和离婚。可见，自古以来税收始终伴随着国家的存在与发展，也与人们的社会生活紧密相关。

1.1.2 国内外关于政府课税根据的理论

1. 国外关于政府课税根据的理论

从17世纪开始,国外学者就已经开始对国家凭什么征税、百姓凭什么纳税的问题展开激烈的争论,形成了许多有价值的理论和学说,如公共需要说、交换说、保险说、义务说、牺牲说、掠夺说、社会政策说、经济调节说等。

1) 公共需要说

“公共需要说”是西方早期的税收根据理论,它也常常被称作“公共福利说”。“公共需要说”最早是由德国旧官房学派于17世纪提出的一种税收根据学说。德国的克洛克(Klock)、法国的波丹(Bodin)和卜攸(Beaulieu)及意大利的柯萨(Cossa)等人,是“公共需要说”的主要代表人物。

“公共需要说”认为,国家的职责在于增进公共福利,而国家欲尽其职责就必须有各种物质资料,从而产生了公共需要,税收就是为满足公共需要而向人民征收的物质资料,因此税收存在的客观依据就在于公共需要或公共福利的存在。如克洛克说:“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,则不得称为正当的租税,所以,必须以公共福利的公共需要为理由。”

这种学说产生于17世纪初,尚处在君主专制时代,当时资产阶级学者能提出增进公共福利作为征税根据,是比较进步的税收理论,但它把君主专制国家压迫和剥削劳动人民的职能,美化为“增进公共福利”,从而抹杀其税收的剥削性,具有很大的欺骗性。

2) 交换说

17世纪,随着民本主义的契约思想和民生主义的交换意识深入人心,“交换说”日渐流行起来,主要代表人物有亚当·斯密(Adam Smith)、霍布斯(Hobbes)、洛克(Locke)和蒲鲁东(Proudhon)等。

“交换说”或称“买卖说”“利益说”。它认为国家征税和公民纳税是一种权利和义务的相互交换,税收是国家保护公民利益时应获得的权利。国家能够保护个人的生命财产安全,能够为个人提供公共服务,个人必须缴纳相应的税收作为获得公共服务的补偿。这同商品交换一样,需求者要获得商品的使用价值,就必须支付供给者等价的货币。

“交换说”是一种突破了传统劳动价值理论的学说。生产公共服务产品的抽象劳动生产价值,生产公共服务产品的具体劳动生产使用价值,这同生产非公共服务产品的人类劳动应该是一样的。所以,公共服务产品同非公共服务产品一样具有价值和使用价值,能够作为商品生产和商品交换。市场经济是一种商品生产和商品交换的经济,公共服务产品同非公共服务产品一样,都是在交换的制度安排下满足人们的共同需求的,“交换说”是市场经济制度安排下的理论产物。

3) 保险说

18世纪法国的梯埃尔等代表人物提出“保险说”。“保险说”认为国家的存在是保护人民,人民的生命财产受到国家的保护,人民向国家纳税,犹如投保人向保险公司缴纳



保险费用一般，人民应依据所受保护的利益大小按比例纳税。此学说就一般道理而论似乎有一定的合理性，但实际上，国家的活动完全不同于保险公司，人民纳税并不与其受国家保护的利益成比例。

4) 义务说

“义务说”源于19世纪初期盛行于欧洲的黑格尔（Hegel）的国家主义。黑格尔认为，人类为了共同生活必须组织国家，国家是人类社会组织的最高形式。人民是国家共同体的成员，个人的生活有赖于国家的存在。国家为实现其职能，就应该具有征税权，这种征税权是国家生存的条件。在国家主义思潮的影响下，德国的一些学者在税收理论上反对以社会契约说为基础的“交换说”“保险说”，提出纳税是人民应尽的义务，任何公民不得例外。

“义务说”是人类社会历史发展的产物，国家为了实现其职能具有征税权，可以强制公民缴纳赋税，从而提出公民纳税只是他们应尽的一种义务的税收根据，是一种离开国家阶级属性的税收学说。

5) 牺牲说

“牺牲说”的提出始于19世纪，主要代表人物有德国瓦格纳（Wagner）、法国的萨伊（Say）、英国的穆勒（Mill）和巴斯泰布尔（Bastable）。“牺牲说”认为税收是国民应作的牺牲，因为国家的职责在于保卫和谋求全体人民的利益，所以经费开支必须取自全体人民，不过这种分担是国家凭借政治权力以税收形式规定的，是强制的、无偿的，不管纳税人是否自愿和是否享受利益都须做出牺牲。

“牺牲说”与“交换说”相反，它明确提出了国家的课税权与税收的强制性、无偿性。但是它忽视了国家与人民的相互依存关系，而把税收理解为纳税人单方面作出的牺牲，既没有阐明税收的实质，也未能揭示税收的阶级性。

6) 掠夺说

“掠夺说”把税收看作是掌握政权的统治阶级掠夺其他阶级财富的手段。该学说认为，税收是国家实现其职能的公共需要，不过其性质不是义务的分担，而是强制性的掠夺。这一学说是19世纪空想社会主义者欧文（Owen）、圣西门（Saint-Simon）及历史学派的人物提出来的。

“掠夺说”与“公共需要说”的相同之处是它们都把税收看作是国家为了实现其职能的公共需要。“掠夺说”有其独到之见，是认为税收是国家中占统治地位的阶级凭借国家的政治权力，对其他阶级的一种强制性掠夺。

“掠夺说”是一种把税收说成是一个阶级掠夺其他阶级的手段的学说。其认为税收分配是在特定社会条件下，在国家中占有统治地位的阶级，凭借国家的政治权力，支配其他阶级的一种方式。此学说深刻揭露了剥削阶级占统治地位的国家的税收实质，但却不能说明建立在公有制基础上的社会主义税收的分配属性。

7) 社会政策说

“社会政策说”产生于19世纪末。主要代表人物德国社会政策学派的瓦格纳、美国著名的财政学家塞里格曼（Seligman）、汉森（Hansen）等人。

该学说主要强调税收的社会意义，认为社会财富分配不公平是造成社会动荡的根本原

因, 税收可以在一定程度上矫正社会财富与所得分配不均的现象。该学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有力工具。

(8) 经济调节说

“经济调节说”是西方资本主义发展到国家垄断阶段以后产生的, 以英国的凯恩斯(Keynes)、美国的萨缪尔森(Samuelson)为代表人物的理论观点。

该学说认为税收除作为国家筹集财政资金的手段外, 还是国家调节经济运行的重要工具。因此, 税收除实施聚集财政收入等基本职能外, 还参与国家经济的调节, 调节社会总供求及产业结构、地区平衡, 在促进经济稳定增长等宏观经济政策目标发挥作用。

这一学说主张国家干预经济, 强调国家运用财政、税收手段调控市场经济的运行。政府应充分运用税收政策工具, 调节资源配置, 实现社会资源的有效利用, 调节国民收入和财富的分配, 增进社会的福利, 刺激投资和消费需求, 实现充分就业, 从而促进经济的稳定和增长。

总之, 国外关于政府课税根据的理论从不同层面探讨了政府课税的根据, 在税收理论发展过程中做出了积极的贡献, 但又具有一定的局限性, 不能从根本上阐述政府为什么要征税, 纳税人为什么要纳税这一本质问题。“公共需要说”在税收基础理论方面有重要建树。它既肯定了税收的必要性是公共需要, 也提出了征税的可能性是君主并经民会承诺的课税权(即国家权力)的观点。“交换说”为税收根据理论的研究提供了两个新的视角: 一是关于税收的必要性由公共需要变为私人利益的需要, 强调税收是为取得私人利益而付出的报酬; 二是关于税收的可能性由国家权力变为等价交换的财产权力。“义务说”对税收根据理论做了比较科学的论述: 一方面肯定了国民纳税义务的必要性; 另一方面认为征税是国家主权的体现, 是凭借强制力量进行的, 既不是人民对国家的自由献纳, 也不是国家与人民的等价交换。“牺牲说”对税收根据理论具有重要的贡献, 它明确提出国家的课税权与税收的强制性、无偿性。“掠夺说”有一定的片面性, 强调了政府征税的权力, 但忽视了国民纳税的义务; 强调了税收的特性, 但忽视了税收的共性。“社会政策说”值得借鉴, 它在肯定税收财政职能的同时, 从社会正义的角度提出了税收的目的。“经济调节说”是税收根据理论的一个重大发展。随着国家经济职能的不断扩大, 经济不稳定性不断增大, 税收调控经济的功能在不断完善。

2. 国内关于政府课税根据的理论

1) 公民需要论

“公民需要论”认为一个国家的公民要安居乐业, 需要政府提供的公共服务、社会福利, 还需要政府保证公民的人身财产安全。为了满足公民的公共需求, 政府需要向公民征税。

2) 社会职能论

“社会职能论”认为税收具有稳定社会的职能, 通过制定和贯彻实施税收政策制度来稳定社会, 以保证社会政治经济的协调发展, 维护统治阶级的利益。

3) 国家需要论

“国家需要论”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，税收是国家为了实现其职能，依照法律向经济组织或者个人无偿征收收入的一种方式，是国家进行经济管理的一个重要杠杆。

4) 商品交换论

国家的存在能够保护个人的生命财产安全，能够为个人提供公共服务，个人必须缴纳相应的税收作为获得公共服务的补偿。这同商品交换一样，需求者要获得商品的使用价值，就必须支付供给者等价的货币，税收就是这样一种方式。

5) 社会费用论

社会费用又称社会成本，是指生产者或消费者在生产或消费特定物品和劳务中，直接由他们支付的私人费用与由他们造成的外部费用之和。社会费用是经济活动总成本的度量，它与私人费用的差额反映了该经济活动的外部不经济性程度，这种外部不经济性的补偿必须采用税收的形式。

国内关于政府课税依据的理论对我们正确认识税收的本质有重要的意义。

社会费用的补偿论。社会再生产三种费用的内在矛盾，决定国家执行社会公共事务所需费用的补偿必须采用税收的形式。整个社会再生产运动必须满足以下三部分费用才能顺利进行：家庭生活费用、经济组织的生产费用和社会费用。

剩余产品分配论。社会成员和经济组织的经济利益独立化决定国家只能以税收的形式参与其剩余产品的分配。经济利益独立化的经济组织和社会成员也称为独立的经济利益主体，它包括三个要素：①生产经营活动的客观过程决定其客观需要；②能够通过自身的经济活动不断创造出满足其客观需要的物质条件；③能够自主地支配满足自身需要的物质条件。

社会财富公平论。税收是一种凭借政治权力的分配手段，它可以改变社会财富的自然分配状况，社会财富的自然分配状况和社会所需要的分配状况一般是不一致的。

经济稳定增长论。国家经济职能的目标是要达到国民经济的稳定增长，要实现这个目标必须运用一定的经济手段，税收是一个重要的经济手段，运用它可以促进国民经济的稳定增长。

1.1.3 政府征税的直接原因

政府征税的直接原因可以从政治、经济、社会三个层面进行分析。

1. 政治层面：实现政府职能的客观需要

政府作为统治阶级行使国家权力、实施阶级统治的工具，是随着阶级和国家的出现而产生的；随着国家的发展和社会政治、经济生活的日益复杂，政府的职能将不断扩大，机构也逐步完善。政府是国家机器的最主要组成部分，具有鲜明的阶级性，它的职能是代表统治阶级实行政治统治和管理社会公共事务。政府直接指挥国家军队、警察、监狱、法庭等暴力机器，维护有利于统治阶级的社会秩序，进行政治统治。同时，政府还必须管理社会公共事务，这是政府进行政治统治的前提和基础。政府的职权包括对内和对外两个方面：

对内,指挥国家机器,维持统治秩序和社会秩序,调整各种社会关系,管理公共服务事业,发展社会福利等;对外,发展与其他国家的政治、经济、文化交流,保卫本国领土完整和主权不受侵犯,维护国家的独立等。政府的职能随着社会的发展在不断扩大,现代社会中的政府是社会秩序的提供者,公共事务的管理者,而且政府存在的终极意义是使社会更加公平公正,政府的存在是为了能更好地促进社会的发展,规范人的行为准则,带动市场经济的发展,调节市场,为人民争取福利,保护人民的利益不受侵害。所以,政府的存在是非常必要的。而政府的存在和运作是靠赋税来维持的,税收是政府机构存在并发挥职能的物质条件。

2. 经济层面:政府宏观调控的重要手段

现代经济是以市场为基础运行的社会再生产过程,因而被称为市场经济。在市场经济活动中,市场机制对社会资源的配置起基础性作用。参与市场活动的所有生产者和消费者,都以市场为平台,以经济利益为纽带,按照不同的分工和需求,向市场提供着各自拥有的要素资源,并获取相应的利益,最终实现社会资源的有效配置。

理论研究表明,如果社会上的每个市场都能满足以下假定条件,就将使市场在充分竞争原则基础上,实现社会经济资源配置的最佳效率。

第一,在市场上有众多的买者和卖者。这意味着单个卖者所能提供的产品数量与单个买者打算购进的产品数量,在市场总量中所占的份额都是微不足道的,以至于单个卖者或买者增减其供给量或需求量都不足以对市场价格的形成产生任何影响。因此,在市场上,任何一个卖者或买者都只是价格的接受者,而不是价格的决定者。

第二,人力、物力和财力等各种资源都能够自由地通过市场在不同企业、行业和地区间转移,即不存在任何法律的、社会的或资金的障碍,阻止个人和企业进入某一行业。

第三,生产者和消费者知晓有关的市场信息,他们不仅掌握今天的信息,而且了解明天、后天将会发生的情况。

第四,生产者所提供的同种产品是同质的,即同一产品是无差别的。对于消费者来说,他们不会由于自身的消费习惯或偏好而对有着不同品牌、包装、服务等同种产品产生不同的兴趣,从而出现某一厂家的产品因特别受消费者欢迎而占据较大的市场份额,形成某种垄断的现象。

上述四个假设条件,就是所谓完全竞争市场的条件。在这样的市场上,所有生产者和消费者从自身的利益和理性的行为方式出发,相互联系,相互作用,进而推动社会资源的配置达到最优状态。在这一状态下,整个经济都无法通过资源的重新配置在无损于其他社会成员利益的前提下,使其中一个或几个社会成员变得比以前更好。也就是说,社会资源在现有技术条件下已经没有改善的余地了。这就是经济学上所讲的“帕累托效率”。

关于市场有效性的分析,早在自由竞争的资本主义时期,就倍受以亚当·斯密为代表的经济学家们的推崇。他们认为市场经济好像一架精巧无比的机器,所有的市场参与者则如同机器的零部件。在价值规律这只“看不见的手”的牵引下,他们相互之间能够进行精确地自动调整,并保持整部机器的高效运转。只有自由竞争才能带来经济的和谐,而任何



企图通过少数人的智慧来达到控制经济运转的努力都无法达到良好的结果。因此，他们反对人为地干预市场活动，主张高度的自由放任。事实上，由于技术革命的巨大成功，技术与经济融合的结果，也的确使得经济增长充满了活力，推动了资本主义经济的迅猛发展。在一定意义上说，好像是市场有效性理论与实践实现了完美的统一。

然而，市场有效理论的假设条件在实践中是难以找到的。自由资本主义经济运行过程中积累了一系列经济内部和外部的矛盾，最终在 1929 年以经济“大萧条”的方式爆发出来。这场经济危机造成了大量工厂倒闭，大量工人失业，市场极度萧条，大量商品被迫销毁，资本主义经济几乎到了崩溃的边缘。由此可见，所谓市场有效理论只不过是人们的一种美好愿望，完全依靠市场机制来维系庞大的经济机器运转，越来越显示出其内在的脆弱性。经济学家们发现，在一些领域或场合，市场机制本身并不能得到有效发挥，而在另外一些领域或场合，市场机制即使能够充分发挥，也无法达到符合整个社会要求的资源配置结果。这些市场失灵或失效的现象是市场机制自身固有的不可克服的缺陷，它们在任何时候都不能消失，而只会存在程度上的差别。市场失灵主要表现为以下几个方面。

1) 外部效应

外部效应是指某一个体单位从事其经济活动时，对其他个体单位产生了有利或不利的影 响，但该个体单位并不因此而承担相应的成本费用支出或从中分享好处。外部效应有负效应和正效应之分。例如，在河流上游开办化工厂或造纸厂，工厂对生产排出的废物、废水没有采取任何治理措施，而直接排放到河流中。此时，河流下游的企业、居民就无法使用洁净的水源。他们为了使自己的生产和生活不受影响，就需要为获得洁净的水源而投入必要的金钱，消除河水污染，或另寻新的水源。对于化工企业或造纸企业而言，他们的经济活动就产生了负的外部效应。负的外部效应意味着，制造外部效应的个体单位将部分成本强加于他人。正的外部效应也大量存在。例如，某一家庭在住房周围建造花园，该花园不仅使主人欣赏到美景，而且使邻居受到幽雅环境对身心健康带来的益处。此外，养蜂人也能从中受益，他们无须付费就可使自己的蜂蜜产量得到提高。由于花园的主人没有从邻居家和养蜂人处获得相应的报酬，说明他的劳动发生了利益的外溢，即正的外部效应。外部效应可以发生在生产者与生产者之间、生产者与消费者之间，也可以发生在消费者与消费者之间。外部效应的存在，与市场机制下的利益交换原则形成了矛盾。由此就会导致人们只愿意从事具有负外部效应的经济活动，而不愿意从事具有正外部效应的经济活动。

经济学家对外部效应最早的理论研究可以追溯至马歇尔（Marshall）和庇古（Pigou）所在的时期。庇古在其《福利经济学》一书中根据社会边际成本和私人边际成本的比较来说明这个问题。他指出，当社会边际成本大于私人边际成本时，将产生外部不经济，即负的外部效应，供给就会过多；相反，如果社会边际成本小于私人边际成本，则为外部经济，即正的外部效应，供给就会不足。当存在外部效应时，即使是在完全竞争的市场经济中，价格也不会等于社会边际成本，所以不能达到资源的最优配置。

2) 公共产品

公共产品是指具有公共消费或集体受益属性的物品与劳务。例如，国防、社会治安、公共设施、公共环境保护等，都是典型的公共产品。市场机制对于公共产品的提供发生失

灵或失效的情形,非常类似于经济活动的外部效应。按照市场交换原则,一种产品或服务的提供者应当能够通过市场价格机制,从该产品或服务的受益者处获得相应的成本补偿。但由于公共产品的受益者不只是一个或几个社会成员,而是众多的社会成员,只要出现公共产品,每个社会成员都可以享用,且社会成员对公共产品的需求并不一致,这就容易产生免费搭车的现象。因此,就难以保证公共产品的提供者能够按照市场机制从受益者处收回其成本,使公共产品提供者的利益受损,从而使市场提供的公共产品数量不足,甚至使该领域出现资源配置真空的问题。

3) 市场垄断

市场机制有效性的一个重要前提是市场处于完全的竞争状态。这意味着任一经济主体在市场活动中都无法左右价格的形成,它们只能适应市场的价格水平,并以此为依据确定自己的经营目标或消费目标。然而,现实的市场并不具备完全竞争的环境。客观地看,每一种商品都存在差异,它们都在特定的领域内满足人们的需要。当某一行业的产量达到相对较高的规模时,就会出现规模收益递增和成本递减的趋势,从而形成垄断。特别是在城市供水、供电、煤气管道、电话服务等领域,这种垄断的现象比较明显。垄断一经形成,垄断者就可能通过限制产量、抬高价格等手段,使价格高于边际成本,获取额外利润。这种情况表明,市场机制的功能在垄断领域失灵了。

4) 不完全信息

市场机制的有效性需要建立在灵敏而充分的信息来源基础上。生产者需要了解消费者的需求信息,消费者需要知道市场上的产品销售信息,生产者之间也需要相互了解。但从现实来看,尽管生产者和消费者都能在一定程度上得到自己所需的信息,却无法得到完全足够的信息。而且,许多信息的获取需要付出必要的成本。受到信息来源缺失的影响,生产者和消费者的行为决策难免会发生错误,从而进一步影响到市场配置资源的效率。

5) 收入分配不公

分配是经济运行的重要组成部分。收入的公平分配既是社会稳定和谐发展的需要,又是保证市场经济高效率发展的要求。但是,在市场经济运行中,由于社会、政治、经济体制的限制和影响,由于人们的社会地位和自然禀赋方面存在的差异,也由于人们的生活环境、受教育程度、劳动技能、劳动能力等有所不同,使得利润、工资等收入并不能完全取决于竞争条件下的要素价格。结果,经济效率越高,往往伴随着越不公平的分配。显然,这是市场自身的力量难以改变的。

6) 宏观经济的失衡

市场经济稳定运行的基本条件之一是保持总供给与总需求的平衡。但是,由于市场经济内部各种矛盾的相互交织,总供给与总需求之间总是在不平衡到平衡再到不平衡的关系中循环发展的。从1929年“大萧条”开始,宏观经济失衡的各种表现最为明显,即通货膨胀、高失业率及周期性的经济萧条,一直伴随着经济发展的进程,对各个市场经济国家形成了持续的压力。例如,日本就经受了长达10年的经济衰退的困扰。自我国改革开放以来的20多年里,也先后遭遇了20世纪80年代中期和20世纪90年代前期的通货膨胀的困扰,及20世纪90年代后期的通货紧缩、需求不振、失业局面严峻的宏观经济失衡难题,而宏

观经济失衡总是意味着社会经济资源配置中的损失和浪费。

上述市场经济运行中市场机制失灵的问题，都是依靠市场的自身力量无法解决或解决不好的问题。但是，这些问题的存在，又都直接关系到经济运行稳定与成效。面对这样的问题，就不得不促使人们从市场以外的视角寻求另外的解决问题的途径。正是以此为背景，政府的经济功能或作用受到了人们的重视，并将其与市场机制的力量结合起来，弥补市场机制的缺陷，纠正市场机制的偏差，放大市场机制的能量。对市场经济国家而言，政府经济职能主要在于从效率改善、促进公平和稳定经济等方面来弥补市场缺陷。

因此，市场经济的有效运行离不开税收。“市场缺陷”决定了市场经济不能有效提供公共产品和劳务，而税收是政府提供公共产品和劳务的最佳形式。在解决外部效应的需要上，市场经济不能矫正外部性产品的生产和消费，而通过税收可以实现外部性产品的效率均衡。在实现社会总需求和总供给平衡的需要上，市场经济不能自动实现供求的平衡，而税收是社会总需求调节的重要手段。

3. 社会层面：社会保障制度的必要保证

社会保障制度是现代国家的一项基本制度，完善的社会保障制度已经成为社会文明进步的重要标志之一，是建立健全社会主义市场经济体制的内在要求。市场经济是公开、公平竞争的经济，实行优胜劣汰。在市场经济条件下，市场竞争必然会造成一部分劳动者被迫退出或者暂时退出劳动岗位，给本人及其家庭经济和生活带来困难，需要国家提供生活保障。社会成员在年老、体弱、疾病、伤残、遭遇灾害等情况下，也需要国家提供物质帮助或者给予救济，以维持本人及其家庭的基本生活需求。市场经济还要求劳动力能够合理流动。为了免除劳动者的后顾之忧，促进劳动力资源的有效配置，国家需要建立社会保障制度。因此，建立健全社会保障制度是深化经济体制改革、完善社会主义市场经济体制的内在要求。

社会保障制度也是国家调控经济、促进经济发展的重要手段。社会保障资金是通过国家立法，由劳动者、企业、国家按法定比例筹集的。当经济发展、劳动者失业率下降时，社会保障基金的支出就会减少，从而减少社会需求，防止通货膨胀的发生；当经济不景气、劳动者失业率增加时，社会保障基金的支出就会增加，人们的收入增多，进而刺激消费，从而拉动社会需求的增加。因此，社会保障具有平衡社会支出和需求、调控经济过热和过冷，促进经济持续快速健康发展的重要作用。同时，积累的社会保障基金，除用于消费外，国家还可以将其用于投资，这不仅可以使社会保障基金保值或增值，还可以增加社会生产资金，扩大社会再生产，促进经济的发展，实现对国民经济的宏观调控。因此，社会保障制度也是经济发展的推进器。

社会保障制度还是社会稳定和谐的“安全网”和“减震器”。社会保障是维护社会稳定和国家安定的“稳定器”和“安全阀”。社会保障制度通过对丧失生活能力、没有经济来源、失去劳动能力或者工作岗位、遭遇灾害的社会成员给予必要的物质帮助，保证其基本生活需求，增强其对社会的安全感、信任感，消除或者减少社会不稳定因素，

从而维护社会稳定和国家安定。19世纪,资本主义国家之所以要建立社会保障制度,并把社会保障作为公民的基本权利载入宪法,纳入法治化轨道,最根本的原因就是维持资本主义生产方式,缓和社会矛盾,巩固资产阶级的政权和统治。我国是社会主义国家,国家的本质和最终目的就是解放和发展社会生产力,消灭阶级和剥削,实现人的全面发展和社会全面进步。建立健全社会保障制度,有利于促进社会生产力的发展,增进社会福利,从而维护社会稳定。目前,我国正处于经济转轨、社会转型过程中,改革进入攻坚阶段,发展到了关键时期,各种社会矛盾日益突出,为了保障改革顺利进行、经济持续快速健康发展,尤其要高度重视社会保障制度建设,为改革和发展创造稳定的社会环境。

社会保障税是社会保障制度的主要资金来源。要使社会保障体系能够正常的运转并发挥稳定社会的作用,就必须保障稳定的资金来源。作为一种直接税,社会保障税的征收原则是受益原则,指纳税人在获得了某种特定收入的情况下,必须缴纳社会保障税,以此作为社会保险的支出。社会保障税是建立在社会保障体系的基础上的,是社会保障资金的一种重要来源。实行社会保障税能够为社会保障制度的运行提供稳定的资金来源。在美国和西欧等国家中普遍实行的是社会保障税这一筹资方式,也就是通过税务立法来对社会保障资金的来源进行保证。其优点在于能够使社会保障的社会化制度提高,并便于对其进行统一管理。各国的社会保障税税率虽各有不同,但各国社会保障税在税收总额中的比重相对比较大。

1.1.4 政府征税的根本原因:提供公共产品和劳务的需要

1. 公共产品与私人产品:特性的比较

1) 私人产品的概念及属性

私人产品是指需要通过市场机制向社会提供,满足作为个体的社会成员私人需要的产品。在自然经济条件下,私人产品是以家庭为基本的生产单位来组织生产的。在市场经济条件下,私人产品则是通过市场机制向社会提供的,一般以企业为基本的生产单位来组织生产。

$$X_j = \sum_{i=1}^n X_j^i \quad (1-1)$$

式中: X 为产品消费数量; j 代表产品种类; i 代表第 i 个消费者。

上式表明私人产品有以下几个属性。

可分割性:私人产品通常都有一定的计量单位,可以在不同的消费者之间分割开来,而且每个消费者对该私人产品的消费数量加总即为全社会对该消费品的消费总量。

竞争性:某一个消费者消费了某一私人产品,就排除了其他消费者消费该产品的可能,或者至少是影响其他消费者消费该产品的数量和质量。

排他性:对私人产品来讲,可以将拒绝付款的人排除在消费范围之外。



2) 公共产品的概念及属性

公共产品是指需要通过财政机制向社会提供, 满足作为群体的社会成员的公共需要的产品。对公共产品而言, 任何一个消费者消费的公共产品的数量就是该公共产品的总量, 这意味着公共产品的使用价值在一组消费者中是不可分割的。

$$X_{n+j} = X_{n+j}^i \quad (1-2)$$

式中: X 为产品消费数量; j 代表产品种类; i 代表不同的消费者; n 代表不同产品种类。上式表明公共产品有以下几个属性。

不可分割性: 公共产品通常是作为一个整体向社会提供的, 它没有一定的计量单位, 通常是所有的消费者都消费同样数量的公共产品。

非竞争性: 一个消费者消费公共产品并不影响其他的消费者消费的数量和质量。例如, 在既定的国防力量下, 人口增加不会减少每个人的国防受益水平。其包含以下两方面含义。

(1) 边际生产成本为零: 增加一个消费者对供给者带来的边际成本为零。这就是说, 无论某种公共产品消费者的人数有多大的变化, 都对这种商品的供给成本没有影响, 公共产品消费者的增加不需要追加供给。如灯塔、国防等。

(2) 边际拥挤成本为零: 每个消费者的消费都不影响其他消费者的消费数量和质量, 这种产品不但是共同消费的, 而且也不存在消费中的拥挤现象, 如不拥挤的桥梁。对于既定的城市人口而言, 某条公路可以有效地满足其交通需要, 在没有充分利用它的设计通行能力之前, 增加通行车辆并不影响行车速度和安全, 即增加通行车辆所需的(道路的)边际成本为零。此时, “道路消费”就不具有竞争性。但是, 一旦实际通行量达到设计通行能力, 如果再增加通行车辆, 那么新增加的公路使用者必将与原有消费者形成竞争。在这种情况下, 如果不增加供给, 必然降低原有消费者的消费水平; 如果要保持原来的消费水平不变, 必然要投资修建更宽、更多的公路, 从而使公共产品的边际成本为正。

国防是最典型的公共产品的例子。只要国家建立了防务体系, 就几乎不可能排除任何居住在国境内的人享受该体系的保护。即使是罪犯也是如此; 另外, 多一个婴儿降生或多个移民入境也不会增加一国的国防费用或妨碍其他人享受该体系的保护。

非排他性: 任何消费者都可以不付任何代价消费该产品, 对公共产品的提供者而言, 其无法将拒绝付款者排除在消费范围之外, 虽然可以排他, 但由于排他成本过高以致在经济上不可行。公共产品的非排他性主要表现在以下三个方面。

首先, 公共产品在技术上不易排斥众多的受益者。例如, 广播、电视节目一旦播出, 只要在可以被接收的范围内, 任何人都可以收听、收看, 所得信息可以被任何人或单位使用。国防就更缺乏排斥性, 如果在一国范围内提供了国防服务, 就不可能将身处该国的个别个人或组织排除在国防受益范围之外。

其次, 在有些情况下, 公共产品“排他性”消费在技术上是可能的, 但却是不必要的。例如, 对行车稀少的公路、游人较少的公园来讲, 在技术上排他并不困难, 但由于增加消费者几乎不增加成本, 如果设排他装置(如设卡收费), 反而会进一步降低公路和公园的利用效率。

最后，在另一些情况下，“排他”尽管是可能的也是必要的，但排他成本却过于昂贵，经济上不可行。排他成本指设置排他装置、机构和安排人员所需要的成本。对于有些公共产品，排他成本很高，以至于排他成为得不偿失的事情。

当然，随着科学技术的发展，某些公共产品排他成本大大降低，从而有可能使这些公共产品的非排他性消失。例如，科学技术的发展就为电视节目收费提供了新手段，电视台可以采取技术性措施（如对相应频道加密），将拒绝付款的人排除在消费者之外。

3) 混合产品的概念及属性

混合产品是兼具公共产品属性和私人产品属性的产品。根据其所具有的两种产品属性的不同组合状况，可将其分为以下三类。

(1) 具有非竞争性的同时也具有排他性：如铁路和桥梁都是非竞争物品，但可以具有排他性，如不付费者不许通行。又如教育、影院、高速公路等。

(2) 具有非排他性的同时也具有竞争性：如一片公共草地，当某人在此放牧时就会影响他人同时在此放牧。生活小区的健身设施、公有的森林、公海的渔业资源等。

(3) 在一定条件下具有非竞争性和非排他性：只要不超过一定的限度，该产品的消费是非竞争的和非排他的，但若超过一定的限度，则具有竞争性和排他性特征。

纯粹公共产品、混合产品和私人产品的划分如图 1-1 所示。

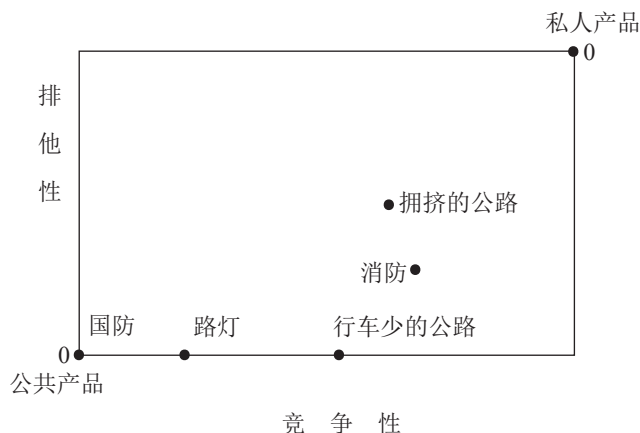


图 1-1 公共产品与私人产品的划分

在图 1-1 中，由左下角出发，横轴表示消费产品的竞争性，纵轴表示消费产品的排他性。左下角表示纯粹的公共产品，在这里，增加一个产品消费者所增加的成本为零，同时对于公共产品的消费不具有任何排他性。相反，在右上角则表示纯粹的私人产品，在这里排斥他人对这类商品的消费非常容易，排他成本很低；同时，对这类产品的消费竞争性非常激烈，增加一个产品的消费者的（边际）成本也很高。在图 1-1 边缘及框内区域的任意一点都表示一种或一组“非纯”商品，即兼有公共产品和私人产品性质的混合产品。

根据纯粹公共产品和混合产品的划分，常见的公共产品和混合产品如表 1-1 所示。

表 1-1 常见的公共产品和混合产品

纯粹公共产品	混合公共产品
国防、外交、公共安全、罪犯改造、法律法规、基础科学研究、社会文明及意识形态传播、环境保护、生态平衡、传染病防治、消防服务、自然现象预报、自然灾害的防治、货币发行、宏观经济政策、宏观经济信息、商品质量信息、消费者权益保护、无线广播电视服务等	教育、交通、通信、能源、城市公共服务、社会保障、有线电视广播、文体节目表演、产品质量认证、企业信誉评级、地质勘探等

2. 提供公共产品是政府的首要职责

公共产品的非竞争性特点说明，尽管有些公共产品的排他性很容易被发现，但这样做并不一定有效率，依照有效率的条件，厂商的定价原则应该是价格等于边际成本，如果桥梁由私人部门提供，他们会索要等于边际成本的费用，既然每辆车花费厂商的边际成本接近于零，那么厂商的价格也应该等于零，故私人不可能供给这些产品。公共产品的这种性质，使得私人市场缺乏动力，不能有效地提供公共产品和服务。政府的运行机制和市场的运行机制是不同的。政府主要通过无偿征税来提供公共产品。但是，征税是可以精确计量的，而公共产品的享用一般是不可以分割的，无法个量化。此外，由于公共产品具有非排他性和非竞争性的特征，它的需要或消费是公共的或集合的，如果由市场提供，那么每个消费者都不会自愿掏钱购买，而是等着他人购买而自己顺便享用它所带来的利益，这就是经济学中“搭便车”现象。由以上分析可知，市场只适于提供私人产品和服务，对提供公共产品是失效的，而提供公共产品恰恰是政府的活动领域，是政府的首要职责。政府关心的经济学问题，是政府提供公共产品与市场提供私人产品之间的恰当组合，及政府提供公共产品所花费的成本和代价，合理地确定政府提供公共产品和财政支出的规模。因此，公共产品的本质特征决定了政府提供公共产品的必要性。公共产品的基本特征是非排他性、非竞争性和外部性。非排他性决定了人们在消费这类产品时，往往都会有不付费的动机，而倾向于成为“搭便车”，这种情形不会影响他人消费这种产品，也不会受到他人的反对（由公共产品的非竞争性特点所决定）。在一个经济社会中，只要有公共产品存在，“搭便车”就不可避免。这样，私人企业如果提供公共产品，就无法收回成本。同时，因为公共产品的个人消费“量”是不确定的，所以价格机制不能有效发挥作用，竞争市场上一般无法提供公共产品，就像经济学家所说，竞争性的市场不可能达到公共产品供给的帕累托最优，无法满足社会对这类产品的需求，因此，需要公共经济部门介入——用税收手段来集资，从而提供这些产品。

3. 税收是政府提供公共产品的最佳形式

一方面，由于公共产品的特性决定公共产品只能由政府提供而不能由市场提供，因为公共产品的效用不可分割性说明公共产品不具有利益边界的精确性，无法按照市场规则进行利益的对等补偿。公共产品的非竞争性说明其边际成本为零，不存在市场定价的机制。

公共产品的非排他性容易产生“搭便车”现象，如果每个人都想“搭便车”，公共产品也就无人提供。而税收具有强制性，政府通过税收提供公共产品，有效解决了人们“搭便车”的问题。税收具有无偿性，政府通过税收提供公共产品，有效解决了公共产品市场定价的问题。因此，从政府角度看，税收就是政府提供公共产品的成本补偿；从纳税人角度看，税收就是纳税人获取公共产品的价格。最终形成纳税人纳税支付公共产品的价款，税务机关将税款用于财政支出作为补偿政府提供公共产品的成本的模式。

另一方面，在众多的财政收入形式中，税收是政府筹集财政收入的最佳形式。政府取得财政收入的形式有多种，如企业收入、发行公债、规费、财政发行等，但其中部分收入形式具有一定的局限性。公债作为信用形式的收入，必须遵循有借有还的原则，相对来讲政府运用公债取得收入的成本比较高。企业收入是一种以财产权力为依据的收入，决定政府只能从国有企业取得企业收入，不符合公平原则。专项基金一般是专款专用，具有临时性，不宜作为长期稳定的收入形式。规费是以政府提供公共服务为条件，需要遵循“受益原则”，实践中不可行。财政发行要以一定时期内的社会产品规模为限度，实践中容易产生通货膨胀，加大财政风险。而税收收入仅仅是社会产品所有权的转移，不会凭空扩大社会购买力，引起通货膨胀。税收又是政府无偿获取的收入，不会给政府带来额外负担。税收具有强制性，政府可以通过征税来广泛获取收入，符合公平原则。基于此，税收是政府筹集财政收入的最佳形式，可以确保政府广泛、及时、连续、可靠地取得财政收入，进而保证政府向社会稳定地提供大量的公共产品和公共服务。

扩展阅读 1-2



百姓税负调查

1.2 税收的概念及特征

1.2.1 税收的定义

从字面来看，“税”字由“禾”与“兑”组成，“禾”为谷物，“兑”有送达的意思。在我国古代，“税”字的本意就是社会成员将以土地为基础收获的农产品上缴给国家。在我国历史上，税收有各种各样的名称，除“税”这个外，还称作赋、租、捐、调、课、算、庸、粮、钱、钞、估等。在不同的历史时期，税有不同的名称，虽各有特点，或特定的内容，但它们之间往往混用或联用。我国历史上，此种混用或联用最多的词是“赋税”“租税”“捐税”，也是税收通用的旧称或别称。

理论界对税收一词进行了长期探索，并提出了不同的观点。早在新中国建立初期，1949年出版的千家驹著《新财政学大纲》把税收定义为：“租税是统治阶级为了维持国家的统治权力充给其必须费用，税收向被统治者所征收的一种强制的负担。”20世纪七十年代出版的一些有重大影响的辞书，则多是从强制征收的财物本身来界定税收。例如，



《辞海》对税收的定义是：“国家对有纳税义务的组织和个人所征收的货币和实物”。税收从 20 世纪 70 年代末期开始，在我国学术界也有试图全面地从税收的基本属性来界定税收定义的。1978 年 10 月 17 日《财贸战线》报连载的《谈谈税收》较早地提出：“税收是国家为了实现它的职能，凭借政权的力量，按照法令预先规定的标准，无偿地、强制地取得财政收入的一种手段，也是国家政权对国民收入进行分配的一种方式，具有强制、无偿和固定征收等项特征。”

目前关于税收的定义具有代表性的观点有：

- (1) 收入论，认为税收就是政府的财政收入；
- (2) 手段论，认为税收就是政府取得财政收入的一种手段；
- (3) 费用论，认为税收就是纳税人为政府提供公共产品所支付的费用；
- (4) 活动论，认为税收就是政府实现社会产品分配的一种活动；
- (5) 关系论，认为税收就是政府与纳税人之间的一种分配关系。

这几种观点都从不同层面阐述了税收的不同特征，尽管不能全面反映税收的本质，但我们可以从中看出税收的一些基本特征。

1. 税收是一种以国家或政府为主体的分配活动

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征收的，而不是别的机构和组织。征税权力只属于国家或政府（中央政府和地方政府），具体说就是征税办法由国家立法机关制定，征税活动由政府组织进行，税收收入由政府支配管理。除政府以外，其他任何组织或机构均无征税权。因此，税收与政府是共存亡的，有政府必然有税收，离开了税收，政府也不可能存在。

同时，税收是一种以政府为主体的分配活动。分配活动有很多种，如价格分配、工资分配、信贷分配等，在众多的分配活动中，税收是一种特殊的分配活动，其特殊性就表现在税收分配的主体是政府，而其他任何分配活动都不具备这一特征。同时，以政府为主体也说明税收分配与一般分配活动的区别，作为一般的分配活动，分配双方的地位是平等的，且双方是在平等的地位下拥有平等的权力。而税收分配的一方只能是政府，另一方是纳税人，在政府与纳税人之间地位是不平等的，权力也是不一样的，政府在税收分配活动中始终处于主导地位，税收政策、税收制度的决策权始终掌握在政府手中。纳税人在税收分配活动中始终处于被动的地位，只能按税法的规定履行纳税义务。

2. 税收分配的目的是满足社会公共需要

税收作为一种以政府为主体的分配方式或资源配置方式，与市场性的资源配置的目的相同，都是为了满足社会需要。人类的需要可分为两类：一类是私人需要（包括个人生活需要和企业单位的生产经营需要），另一类是社会公共需要。在市场经济条件下，私人需要通过市场机制提供私人物品来满足，社会公共需要由政府通过财政机制提供公共产品来满足。这是市场经济下市场与政府的基本分工。税收由于具有强制性、无偿性、固定性的

特征,相对于其他财政收入形式来讲,是政府取得财政收入的最佳方式,因而也成为政府提供公共产品满足社会公共需要的最佳手段。同时,税收分配的目的是满足社会公共需要,这一目的进一步界定了税收的用途,即税收收入只能用来提供公共产品,不得用于其他方面。因此,公共产品和公共需要问题就成了市场经济下财政问题的核心,公共产品的提供和社会公共需要的满足亦成了认识市场经济下税收概念的基点。

3. 税收分配的依据是政治权力

国家取得任何一种财政收入,总要凭借其拥有的某种权力,即财产权力或政治权力。例如,国家凭借其拥有的土地所有权,要求取得土地使用权的企业单位支付土地出让金;凭借对国有企业的财产所有权,分享国有企业的税后利润等。而国家征税凭借的则是政治权力,即税收是以国家的名义,通过一定的法律程序,按法定标准强制进行征收。法律是国家意志的体现,能够强制性地调整人们行为的规范。国家通过法律形式进行征税,使全体社会成员在纳税上得到统一,并运用法律的权威性,保证税收这种无偿性的财政收入及时足额地纳入国库,从而也体现了国家的权威性和执行的严肃性。

4. 税收分配的客体主要是社会剩余产品价值

社会产品主要是指劳动生产物。即人们通过有目的地生产劳动所候选的物质资料,由于人们的生产活动是在一定生产关系下进行的,因此,一切劳动产品都是社会产品。社会产品的不断丰富,是经济发展的标志,也是社会发展新的基础。社会产品分为两个组成部分:一部分是物质生产部门的劳动者在必要劳动时间内生产的社会产品,它是用来满足劳动者及其家属的个人消费的;另一部分是劳动者在剩余劳动时间内生产的社会产品,是社会产品中除去用于补偿物质消耗部分和必要产品部分后所剩余的部分。税收分配的物质来源只能是社会产品,其中主要是剩余产品。

5. 税收分配的实质是一种分配活动

税收作为国家组织财政收入的一种形式,在社会再生产过程中属于分配环节,即税收是分配环节的重要组成部分,其分配的对象自然是社会产品或国民收入。国家征税的过程,就是把一部分社会产品以价值形态从纳税人手中强制地转变为国家所有的过程。

由此,我们可以给出税收的基本定义:税收是以政府为主体,为了满足社会公共需要,凭借政治权利,强制地、无偿地、按规定的标准对社会剩余产品价值进行分配的一种分配活动。这一定义分别从税收分配的主体、目的、依据、方式、客体、实质六个方面对税收进行全面概括。

1.2.2 税收的特征

税收的形式特征是指税收的强制性、无偿性和固定性。通常被简称为税收的“三性”。



1. 强制性

税收的强制性，是指国家征税是凭借政治权力，并通过颁布法律或法令实施的。任何单位和个人都不得违抗，否则就要受到法律的制裁。在对社会产品的分配过程中，存在着两种权力，所有者权力和国家政治权力：所有者权力依据对生产要素的所有权取得收入，国家政治权力凭借政治权力占有收入。税收的强制性是由它所依据的政治权力的强制性决定的。国家征税是对不同的社会产品所有者的无偿征收，是一种对所有者权力的“侵犯”，没有强制性的国家权力作后盾是不可能实现的。这也说明，在税收分配上，国家政治权力高于所有权。正如恩格斯（Engels）指出的：“征税原则本质上是纯共产主义的原则，因为一切国家的征税的权力都是从所谓国家所有制来的。的确，或者是私有制神圣不可侵犯，这样就没有什么国家所有制，而国家也就无权征税；或者是国家有这种权力，这样私有制就不是神圣不可侵犯的，国家所有制就高于私有制，而国家也就成了真正的主人。”还需说明的是，税收的强制性是由作为国家政治权力表现形式的税收法律的强制性加以体现的，与纳税人是否自觉自愿纳税的动机是无关的。纳税人自觉纳税（非捐献）表明纳税人自觉遵守税法，是法制观念强的表现，不能以此否定税收的强制性。

2. 无偿性

18 税收的无偿性，是指国家征税以后，税款即为国家所有，不再归还给纳税人，也不向纳税人直接支付任何代价或报酬。税收的无偿性使人们容易将其与国家信用关系中国债的有偿性区别开来。但也必须指出，税收无偿性也是相对的，因为从个别纳税人的角度来说，纳税后并未直接获得任何报偿，即税收不具有偿还性。但若从财政活动的整体方面来考察，税收的无偿性与财政支出的无偿性是并存的，这又反映出有偿性的一面。在社会主义条件下，税收具有马克思所说的“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”的性质，即“取之于民，用之于民”。从这个意义上说，有的学者提出税收具有“个别无偿性，整体有偿性”的看法也是不无道理的。

3. 固定性

税收的固定性，是指国家在征税前就以法律或法规的形式预先规定了征税的标准，包括征税对象、征收的数额或比例，并只能按预定的标准征收。纳税人只要取得了应当纳税的收入，或产生了应当纳税的行为，或拥有了应当纳税的财产，就必须按规定标准纳税。同样，征税机关也只能按规定标准征税，不得随意更改标准。由此看出，税收的固定性还暗含了税收是连续征收和缴纳的意思，这使税收能成为经常性的财政收入。税收的固定性强调的是税收征纳要按法律规定的标准进行，这个法定的标准必须有一定的稳定性，但也应随着社会经济条件的变化在必要时进行更新，使其更为科学、合理。将税收的固定性理解为税收标准是长期固定不变的，则是不正确的。

上述三个税收形式特征是一个统一体,共同构成税收区别于其他财政收入形式的标志。判断一种财政收入形式是不是税收,主要是看其是否同时具备这三个形式特征。凡同时具备这三个形式特征的,无论叫什么名称,都是税收;如果不同时具备这三个形式特征,即便名称是“税”,实质上也不是税收。

税收的三个形式特征反映了一切税收的共性,它不会因社会制度的不同而有所改变。税收的三个形式特征是密切联系的。税收的强制性,决定着征收的无偿性,因为如果是有偿的话就无须强制征收。而税收的无偿性,必然要求征税方式的强制性,因为国家征税,收入即归国家所有,不直接向纳税人支付任何报酬,一般纳税人不能做到自愿纳税,必须要求其依法纳税。强制性和无偿性又决定和要求征收的固定性。否则,如果国家可以随意征收,那就会侵犯现存的所有制关系,使正常的经济活动无法维持下去,从而会危及国家的存在。当然,征税本身也是对所有制的一种侵犯,但由于税收的固定性,则把这种侵犯限制在所有制允许的范围内。税收的强制性、无偿性和固定性是统一的、缺一不可的。税收的“三性”成为区别税与非税的重要依据。判断什么是税,什么不是税主要看它是否同时具备这三个形式特征。例如,罚没收入也可以构成财政收入,也是强制的和无偿的,但对缴纳人来说却不一定是固定的,因此不能称之为税。

1.3 税收的产生和发展

税收既是一个分配范畴,又是一个历史范畴。任何范畴的产生都要取决于一定的客观条件。同样,税收的产生和存在也必须具备相应的条件,这些条件构成了税收存在的前提和基础。

1.3.1 税收产生的条件

1. 税收产生的一般条件

税收的产生需要具备两个基本条件,一是政治条件,二是经济条件。

1) 政治条件

税收产生的政治条件是国家公共权力的建立,即国家的产生和存在。国家的产生和存在为税收的产生和存在提供了必要性和可能性。税收是以国家为主体的产品分配方式,国家的产生是税收产生的一个前提条件。国家是阶级的产物,国家为了行使其职能,必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构;动用社会力量,征用自然资源,兴办公共建筑和公共事业建立管理国家公共事务的行政管理机构。所有这一切公共需求,都要耗用一定的物质资料。而国家并不直接从事社会生产,于是,为了满足这种需要,就需要向社会成员征税。税收是以国家为主体,以国家权力为依据,参与社会产品分配而形成



的一种特定的产品分配方式。任何个体对社会产品的分配显然不具备这样的权力和依据。只有产生了国家和国家权力，才有各社会成员认可的征税主体和依据，从而使税收的产生成为可能。

2) 经济条件

税收产生的经济条件是私有制的存在。除了取决于国家公共权力这个前提条件以外，还取决于一定的客观经济条件，即生产资料私有制的存在。税收是社会再生产中的一种分配形式，是一个经济范畴。一个经济范畴的出现，必然有其内在的经济原因。国家凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入，是国家的公产收入，而不是税收。税收是国家凭借政治权力而不是财产权力的分配。这种分配只有对那些不属于国家所有或者国家不能直接支配使用的社会产品才是必要的。也就是说，当社会存在着私有制，国家将一部分属于私人所有的社会产品转变为国家所有时，就要动用政治权力，由此产生了税收这种分配形式。因此，国家征税实际上是对私有财产行使支配权，是对私有财产的一种“侵犯”，这就是所谓的“超经济的强制”。

2. 税收产生的具体条件

一般来看，税收的产生和存在取决于四个条件，即剩余产品、社会公共需要、独立的经济利益主体和国家权力。只有同时具备这四个条件，才有可能产生税收。

1) 剩余产品的出现是税收产生、存在的物质基础

剩余产品是社会一定时期的总产品扣除补偿物化劳动和活劳动之后的剩余部分。生产活动客观上要求社会产品首先必须补偿物化劳动和劳动消耗的部分，否则就难以维持最基本的简单再生产。因此，税收只能来源于剩余产品。在生产力极不发达，社会产品仅能满足人们基本生存需要的情况下，税收也就不可能产生。剩余产品的出现是税收产生的物质前提。在生产力极其低下的原始社会，人们只能通过集体劳动，平均分享劳动成果才能满足基本的生存需要。在这种情况下，根本就谈不上税收。到了原始社会末期，随着生产力的提高，社会产品出现了剩余，从而为税收的产生提供了物质条件。但税收并不是与剩余产品同时产生的，剩余产品只是税收产生的物质前提。从历史来看，剩余产品的存在远远早于税收的产生。税收只是在剩余产品出现的前提下，同时具备其他决定性条件时出现的。

2) 社会公共需要是税收产生和存在的社会前提

税收作为一种分配形式，其根本目的是满足社会公共需要。如果没有社会公共需要，自然也不会存在税收。在原始社会条件下，氏族是社会基本单位。随着剩余产品的出现和生产力的发展，氏族组织里逐渐出现生产活动以外的公共事务，如调节氏族之间及氏族内部的矛盾和纠纷、对外宣战与媾和、举行祭祀活动及进行水利灌溉等。当然，并不是社会公共需要产生的同时就产生了税收，社会公共需要的存在，也只是税收产生的社会条件，税收的产生还必须具备其他的条件。例如，在原始社会末期，出现的强大部落从被征服部落或弱小部落取得的进贡物品根本就不具有税的特征，与我国古代奴隶社会征收的“贡”有着质区别。

（3）独立的经济利益主体是税收产生和存在的经济条件

由于税收是国家凭借政治权力，而不是财产权力进行的分配，因此，只有那些不属于国家所有或国家不能直接支配的社会产品才有征税的必要。或者说只有国家要把一部分不属于自己的社会产品转化为国家所有用以满足社会公共需要时，才有必要征税，在这种条件下，税收才有可能产生。从这种意义上来看，国家征税实际上是对独立经济利益主体拥有财产的“侵犯”。

从发展的眼光来看，独立的经济利益是人类社会发展到一定历史阶段的产物。在人们为满足基本生存需要进行集体劳动，平均分配社会产品的原始社会里，不存在独立的经济利益。随着生产力的发展，原始社会末期社会产品有了剩余，从而出现了私有制。随着生产力的发展，特别是第二次社会大分工——手工业与农业的分离，更促进了私有制的发展。随着私有制的不断发展，社会逐渐出现了贫富分化，从而产生了阶级和国家。在私有财产制度下，经济主体具有独立的经济利益。从人类社会发展的历史来看，奴隶社会、封建社会与资本主义社会都是以私有财产制度为基础。到了社会主义社会，经济制度以公有制为基础。在社会主义条件下，作为公有制经济重要组成部分的集体所有制由于集体组织的局部性，因而集体企业也是具有独立利益的经济主体。对于全民所有制经济来说，要与集体经济和个体经济及其他经济成分进行交换，也要求具有独立的经济利益。不仅如此，在全民所有制经济内部，由于每个企业都是独立的经营实体，加之经营者与劳动者的独立利益，因而全民所有制企业也是独立的经济利益主体。尤其是在所有权与经营权分离的现代企业制度下，企业的独立经济利益更是不言而喻。在不同所有制成分工作的劳动者及其家庭，自然也具有独立的经济利益。因此，社会主义条件下也存在税收。

4）强制性的国家政治权力是税收产生和存在的政治条件

税收的产生除取决于以上三个经济社会条件外，还应具备一定的政治条件，这就是强制性国家政治权力的存在。我们在分析税收的形式特征时指出，非直接偿还性是税收最为本质的特征之一。国家征税使纳税人实实在在地感受到利益的损失，因此，也就必然要求超越所有者权力的强制性的公共权力保证国家征税的顺利实现。

从历史上来看，国家公共权力与氏族权力的根本区别在于国家的公共权力具有强制性，是阶级统治的工具和手段，而氏族权力主要依靠氏族成员自觉、自愿来维护，不具有强制性。因此，强制性公共权力历来都是由国家行使，强制性的公共权力就是国家的政治权力。在旧氏族内部阶级斗争中产生的国家，又是阶级矛盾不可调和的产物。恩格斯指出：“国家是表示：这个社会陷入了不可解决的自我矛盾，分裂为不可调和的对立面而又无力摆脱这些对立面。而为了使这些对立面，这些经济利益互相冲突的阶级，不致在无谓的斗争中把自己和社会消灭，就需要有一种表面上凌驾于社会之上的力量，这种力量应当缓和冲突，把冲突保持在‘秩序’范围以内；这种从社会中产生但又自居于社会之上并且日益同社会脱离的力量，就是国家。”国家产生以后，政治权力就与一般的社会公共权力结合在一起，以国家的名义进行阶级统治。国家强制性的公共权力成为税收产生和存在的最后一个决定条件，它为税收的存在提供了强制征收的可能性，同时国家的存在也需要通过税收这种分配形式来提供持续、稳定的资金来源。

1.3.2 税收产生的历史过程

就税收产生的过程来看，由于各国的具体历史条件不同，税收的实际产生过程也不尽相同。欧洲古希腊和古罗马等奴隶制国家，在奴隶占有制确立初期就出现了土地私有制，在此基础上形成了奴隶主庄园经济、寺院大地产经济和家庭奴隶制等私有制经济。因此，欧洲国家在奴隶制形成以后，很快出现了对私有土地征收的税。而在我国，因为历史发展中土地私有制的形成有其特殊性，所以使我国税收的产生与西方奴隶制国家不同。

1. 我国税收的雏形——夏、商、周三代的“贡”“助”“彻”

我国自夏代开始进入奴隶制社会，在夏、商、周三代，土地均归王室所有，即所谓“溥天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”。当时的国王不仅是全国的最高统治者，也是全国土地的所有者。国王所拥有的土地，除了一小部分由王室直接管理外，大部分分封给诸侯和臣属，也有一小部分授给平民耕种。在这样的土地所有制度之下，我国税收的产生，经历了一个演变过程，与西方奴隶制国家有所不同。

“贡”“助”“彻”都是春秋时期以前的租税制度。《孟子·滕文公上》记载：“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也。”历代经学家和现代史学家对此有不同的解释，但都肯定我国古代实行过“贡”“助”“彻”法。

早在夏代，我国就已经出现了国家凭借其政权力量进行强制课征的形式——“贡”。“贡”有两种，一是诸侯进献的土贡，二是百姓缴纳的田赋。“贡”是一种定额税，据说是比较百姓所受土地若干年的产量，得出一年的平均产量，再把这个平均产量的 1/10 定为贡额。贡额确定之后，不论以后年景、收成如何，百姓都必须如数缴纳。所以丰收之年，百姓纳贡比较容易。但遇到荒年，即使颗粒不收，也必须如数纳贡，所以遇到灾荒，百姓则不堪忍受。

到了商代，“贡”逐渐演变为助法。商朝为了灌溉和耕种的方便，土地都划分成井字的方块，每块土地之间由水渠和道路分开。一井中有九块方形土地，这就是井田制。公田的产品归国家所有，私田的产品则归百姓自己所有。田赋只取公田产品，不取私田产品。一般认为助法以井田下“公田”和“私田”的划分为前提。农夫自耕其“私田”，以维持自己及一家的生活；共耕“公田”，为公社共同体或压迫者、剥削者提供剩余产品。因此，“助”的本质是一种力役之征。在助法条件下，百姓为国家的劳动和为自己的劳动不论在空间上还是时间上都是分开的。而且，私田由自家单独耕种，公田则由八家共耕。如果没有严格的监督，百姓在公田上的劳动必然不会像在私田上的劳动那样努力，这必然会影响公田的产量，影响国家的收入，所以这种税制不可能长期维持下去。周代的“彻”法，可能就是克服助法这种弊端的产物。

到了周代，助法又演变为彻法。周代的井田中，每块土地为 100 亩（相当于现今 20 多亩土地），一井共 900 亩，授与 8 家共同耕种，最后以 800 亩的收获物分给 8 家，100 亩的收获物作为田赋缴给国家。这就是“周人百亩而彻”（《孟子·滕文公上》）的“彻”

法。由于此时公田已经不再从井田中单独划出，而是作为私田授与百姓耕种，就可以调动起百姓的劳动积极性，公田就会和私田一样得到精耕细作，从而增加国家的田赋收入。助法和彻法的主要区别在于，助有公田、私田，由民共耕公田、服劳役；彻则无公田、私田之分，由民自耕其田，缴纳部分实物。

总之，夏，商、周三代的“贡”“助”“彻”都是原始的对土地强制课征的形式，在当时的土地所有制下，地租和赋税还难以严格划分，“贡”“助”“彻”既包含有地租的因素，又具有赋税的某些特征，从税收起源的角度看，它们是税收的原始形式，是税收发展的雏形阶段。

2. 最早的工商税收的出现——周代的“山泽之赋”“关市之征”

早在商代，我国就已经出现了商业和手工业的赋税。商业和手工业在商代已经有所发展，但当时还没有征收赋税，即所谓“市廛而不税，关讥而不征”。到了周代，为适应商业、手工业的发展，国家开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之征”，对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”。这是我国最早出现的工商税收。

3. 税收的成熟阶段——鲁国“初税亩”的实行

春秋时期，鲁国适应土地私有制发展实行的“初税亩”，标志着我国税收从雏形阶段进入了成熟时期。春秋之前，我国没有出现土地私有制。由于生产力的发展，到春秋时期，百姓在公田以外开垦私田增加收入，鲁国在鲁宣公十五年（公元前594年）实行了“初税亩”，宣布对私田按亩征税，即“履亩十取一也”。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制，是我国历史上一项重要的经济改革措施，同时也是税收起源的一个里程碑。

1.3.3 税收的发展

税收自产生以来，随着社会生产方式和政治经济条件的变化，经历了从简单到复杂、从原始形式到现代形式的发展演变过程。对税收的发展可以从两个角度进行探索：一是从历史的演进来看，税收的发展过程经历了奴隶制国家税收、自然经济条件下的封建税收和商品经济税收阶段；二是从税收范畴本身的演进来看，税收的法制程度、税制结构、征纳形式、税收地位、征税权利和税收名称等都经历了不断完善和成熟的演进过程。

1. 税收的历史演进

1) 奴隶制经济条件下的税收

税收产生于奴隶制国家，奴隶社会基本上处于税收发展的初级阶段。奴隶制国家的税收种类比较少，主要是实物和劳役征收，征收形式较为简单。

奴隶制国家是从原始部落演变而来的，部落之间征服与被征服、统治与被统治的关系表现为国王与诸侯的关系。在奴隶社会早期，奴隶制国家的收入主要来源于被征服部落的“贡”。这种“贡”虽然凭借的是奴隶制国家的政治权力，具有税收的强制性和无偿性特征，



但其固定性特征是不完备的,或者说表现不明显。被征服部落和诸侯纳“贡”的形式比较简单,也较为灵活,缴纳物品主要是当地的土特产、珍宝、财物等,收获多的时期多贡一些,收获少了可以少贡,因此征收标准和征收对象不固定。随着生产力的发展和奴隶制国家统治的加强,国家的开支越来越大,征收标准和课税对象的不固定使“贡”具有很大的随意性,无法满足奴隶制国家所需的收入。在这种情况下,奴隶制国家为保证国家所需的经费开支充足,就必须使收入来源具有相对固定的标准。例如,孟子所说:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆一也。”这表明夏、商、周三代的“贡”“助”“彻”具有比例税率的形式,但这种标准并不是很统一,征收比例也不是很准确。

与现代税收相比,奴隶制国家的税收形式在许多方面只具有税收形式的雏形,尤其是税收的固定性特征表现还不很明显,因此是一种低级的、不成熟、不完善的原始税收形式。

2) 封建自然经济条件下的税收

从奴隶社会发展到封建社会是社会生产关系的重大变革,生产关系和社会经济条件的变化必然使税收进一步向前发展。在封建社会条件下,税收不仅从雏形阶段发展到成熟阶段,还形成了封建社会自然经济条件下的税收。

公元前 594 年,鲁国实行的“初税亩”不仅是对赋税制度进行的一次重大变革,而且确立了土地的私有制度。“初税亩”的实行表明鲁国废除了井田制,承认公田、私田私有,而不论公田、私田都要根据土地面积的大小缴纳一定数量的税额。在此后约 100 年的时间内,各国都纷纷仿效鲁国的做法,根据土地面积的大小征税。根据土地面积定量征税,表明我国税收由雏形阶段发展到成熟阶段。同时,课税对象与税率的普遍化、固定化对于增加财政收入起到了积极的作用。

在封建社会条件下,农民没有自己的土地,封建的土地私有制使农民严重依附于地主阶级。农民耕种地主的土地,所生产的产品除小部分维持自己和家庭的生存外,大部分供封建地主阶级享用。封建社会这种自给自足的自然经济,决定了与之相适应的税收制度,也必定使土地和人丁成为主要的课税对象。对土地征收的税收总称田赋,是封建社会历朝历代主要的税收。例如,我国唐代初期实行的“租”“庸”“调”法,是在均田制,即在按人丁分配土地的基础上实行的一种以人丁为课税依据、实际上对土地征收的税。唐代的“租”规定每丁输粟二石;“庸”规定每丁岁役二旬;“调”就是每丁输绢二丈。对人丁征收的税称为人头税。我国历代封建国家征收的人头税名目繁多,如对成年人征收的“算赋”,对未成年人征收的“口赋”,对应服役而不去服役者课征的“更赋”,还有徭役,即成年人应服劳役的义务,及各种名目的“丁赋”“丁税”等。一直到清代实行“摊丁入亩”,对人丁税改按土地课征以后,各种对人丁的课税才逐渐取消。“摊丁入亩”使税收由对人和物并行课征发展到完全对物课征,“摊丁入亩”是税收发展史上的一大进步,它不仅降低了农民对地主的依附程度,也减轻了手工业和商业的负担,客观上有利于商品经济的发展。

在封建社会后期,随着手工业和商业的发展,商品交换也在不断地发展,而商品经济的发展对封建自然经济条件下的税收产生了一定的影响。商品交换的发展和范围的扩大对封建统治阶级具有一定的吸引力,要参与商品交换就需要有一定数量的货币,这必然要求

统治阶级多以货币形式实施税收。明代万历年间实行的“一条鞭法”就是与明代商品经济的发展相联系的，主要内容是把过去对耕地征收的田赋和按人丁征收的徭役合二为一，统一按田亩计税，并统一折合成银两，以货币的形式缴纳。税收由实物形式发展到货币形式是税收发展史上的一大进步，进一步促进了商品经济的发展。

随着商品交换的发展，除对土地和人丁征收的主要税收外，封建制国家还征收有各种杂税，如西汉时期对渔民征收的渔税、对出入关者征收的关税及对商人和高利贷者征收的其他税收等。唐代征收的有盐税、酒税、茶税等。清代的杂税更多，如盐税、关税、矿税、茶税、酒税、船税、契税、商税等。

3) 资本主义商品经济条件下的税收

从封建社会发展到资本主义社会，自给自足的自然经济被商品经济所取代。资本主义经济是高度发达的商品经济，几乎所有的社会产品都是商品，从生产到消费需要通过交换来实现。为此，在商品经济发展过程中，与商品经济相适应的现代税收方式取代封建社会的土地税和人头税是必然的。

资本主义上升时期对商品销售课征的流转税逐渐取代封建社会的土地税和人头税而成为主要的税种。在资本主义发展初期，实行流转税是与高度发达的商品交换相适应的。对商品销售征收流转税不仅能够保证资本主义国家的财政收入，而且容易把税转移给消费者，减轻资产阶级的税收负担，同时还能在经济上起到打击和削弱封建势力的作用。资本主义商品经济的发展使商品交换超出了国界，在发展对外贸易的过程中，对进口商品征收流转税，可以抬高进口商品的价格，有效保护本国资本主义工商业的发展。因此，在资本主义经济发展的过程中，资本主义国家都广泛实行了流转税，而且还形成了流转税体系，使流转税成为资本主义国家的主要税种之一。就资本主义各国税收发展的整体情况来看，流转税是资本主义前期的主要税种，随着经济的不断发展，所得税以其特有的优势逐渐成为资本主义后期的主要税种。但直到目前，在许多国家，尤其是在发展中国家及个别发达国家内，流转税仍然是主要的税种之一。当然，流转税也在随着资本主义经济的发展而不断地发生变化，其中最重要的变化是增值税的普及和推广。

在资本主义经济条件下，国民收入以利润、利息、地租和工资的形式在产业资本、借贷资本、土地所有者和劳动者之间进行分配，从而形成各种所得，这就为所得税的推行提供了经济条件。但资本主义国家所得税的推行也经历了一个曲折的过程。英国是最早实行个人所得税的国家。1799年，英国在与拿破仑的战争中，为应付战备需要，首次开征了所得税。1802年，所得税因战争停止而停征，1803年战争又起而再次开征，并在战争结束后废止。因此，当时的所得税还只是一种临时性税种，根据国家的财政状况时征时停。直到1842年，英国政府才通过立法程序使个人所得税成为永久性税种。美国在19世纪初就已经具备了开征所得税的条件，但由于宪法的限制，直到“南北战争”爆发才开征个人所得税，后因效果不佳于1872年废止。随着所得税在各国的广泛推行，到20世纪初，所得税才成为主要资本主义国家的主体税种。就英国的情况来看，1911年英国个人所得税占税收收入的比重还不足22%，但1922年个人所得税占税收收入的比重就达到了45%。

资本主义国家主体税种从间接税向直接税的过渡，是资本主义经济向垄断发展的客观



要求。在垄断资本主义经济条件下,政府承担的公共事务大大增加,财政支出也不断扩大。因此,只有增加税收收入才能满足财政支出不断增长的需要。但在原有间接税的基础上,通过扩大征收范围、提高税率来增加税收收入对资本主义经济的发展非常不利。在垄断资本主义的发展对贸易自由化要求不断提高的条件下,间接税的增加会导致的商品价格上升,不仅对资本主义国家的商品输出产生极为不利的影响,而且会助长各国的贸易保护,不利于原料的进口,从而阻碍国际贸易的发展。马克思说:“由于现代分工,由于现代大工业生产,由于国际贸易直接依赖于对外贸易和世界市场,间接税制度就同社会消费发生了双重冲突。在国际上,这种制度表现为保护关税政策,它破坏和阻碍同其他国家的自由交换。”而从国内的情况来看,增加间接税也有与经济发展不相适应的一面。间接税重复课征使流通次数越多的商品价格中所含的税收越高,造成不同企业之间税负的不公平,致使专业化分工较细的企业税负沉重,不利于专业化生产的深入发展。因此,许多资本主义国家通过实行广泛的所得税制度增加财政收入,以满足财政支出不断增加的需要。同时,间接税重复课征,不利于专业化分工和自由贸易,这一弊端使间接税在税收中地位不断下降,也促使人们对间接税进行改革,从而使间接税不断地向前发展。其中,最重要的变化是增值税的出现。1954年法国最早实行了增值税。由于增值税具有避免重复征税、能够实现公平税负、促进专业化分工和国际贸易的发展等许多优点,增值税出现以后迅速在西欧和北欧各国得到推广,目前已成为众多发达国家和发展中国家广泛采用的国际性税种。近年来,间接税占税收收入的比重呈上升趋势,这来自于各国进一步认识到增值税在经济中的作用并将增值税广泛推行有着密切的关系。

同时,随着自由资本主义向垄断资本主义的发展,政府职能的逐渐扩大,对经济的干预也不断增强。税收不仅要满足政府不断增长的财政支出需要,还要成为调节社会收入分配和国民经济运行的重要杠杆。经过长期的发展,资本主义国家的税收已经形成比较复杂的体系和严密税收制度。总体来看,资本主义国家普遍实行的税收主要有:销售税、增值税、消费税、关税等商品课税;公司所得税、个人所得税、社会保障税等所得课税;一般财产税、房产税、遗产税等财产课税及资源、行为课税等。此外,资本主义国家的税收还对纳税人、税基的选择、税率的确定、税收减免、纳税时间和期限及征收管理进行了细致的规定,形成了复杂、严密、健全、规范的税制与征收管理制度。了解资本主义国家的税收制度,对于改革和完善我国的税收制度具有重要意义。

2. 税收范畴的演进

随着社会生产力的发展和社会经济情况的变化,税收范畴也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。从税收的法制程度、税制结构、征纳形式等几个方面,能够较充分地反映税收的发展情况。

1) 税收法制程度的发展变化

税收法制程度的发展变化,体现在行使征税权力的程序演变方面,以此为标准,税收的发展大体可以分为四个时期。

(1) 自由纳贡时期。在奴隶时期,国家的赋税主要来自诸侯、藩属自由贡献的物品

和劳力。从税收的法制观点看,这种以国家征税权和纳贡者自由纳贡相结合的方式所取得的税收,只是一种没有统一标准的自愿捐赠,还不是严格意义上的税收,只是税收的雏形阶段。

(2) 承诺时期。随着国家的发展、君权的扩大,国家财政开支和王室费用都随之增加。单靠自由纳贡已难以维持国家发展,于是封建君主设法增加新税。特别是在战争时期或其他特殊时期,封建君主更需要开征临时税以应急需。由于当时领地经济仍处主导地位,王权受到一定的限制,课征新税或开征临时税,需要得到由封建贵族、教士及上层市民组成的民会组织的承诺。

(3) 专制课征时期。随着社会经济的逐步发展,封建国家实行了中央集权制度和常备军制度。君权扩张和政费膨胀,使得国君不得不实行专制课征。一方面,实行专制课征能够笼络贵族和教士,尊重其免税特权,以减少统治阶级内部的阻力;另一方面,能够废除往日的民会承诺制度,不受约束地任意增加税收。在这一时期,税收的专制色彩日益增强。

(4) 立宪课税时期。取消专制君主的课税特权曾是资产阶级革命的重要内容之一。资产阶级夺取政权后,废除封建专制制度和教会的神权统治,实行资产民主制和选举制。现代资本主义国家,不论是采取君主立宪制,还是采取议会共和制,一般都要制定宪法和法律,实行法治,国家征收任何税收,都必须经过立法程序,依据法律手续,都经由议会选举产生并制定。君主、国家元首或行政首脑不得擅自决定征税,人人都有纳税义务,税收的普遍原则得到广泛地承认。在这一时期,公众有了必须依照法定标准评定课征的观念。

2) 税收制度结构的发展变化

税收制度结构的发展变化,体现在各社会主体税种的演变方面。历史上的税制结构的发展变化,大体上可以划分为四个阶段。

(1) 以古老的简单直接税为主的税收制度。在古代的奴隶社会和封建社会,由于自然经济占统治地位,商品货币经济不发达,国家统治者只采取直接对人或对物征收的简单直接税。马克思指出:“直接税,作为一种最简单的征税形式,同时也是一种最原始古老的形式,是以土地私有制为基础的那个社会制度的时代产物。”直接税有很多种。例如:人头税,按人口课征;土地税,按土地面积或土地生产物课征;对各种财产征收的财产税,如房屋税等。当时虽然也有对城市商业、手工业及进出口贸易征收的营业税、物产税、关税,但数量很少,在税收中不占重要地位。

(2) 以间接税为主的税收制度。进入资本主义社会以后,由于简单的税制已不能满足财政的需要,因而利用商品经济日益发达的条件,加强对商品和流通行为课征间接税,形成了以间接税为主的税收制度,征收间接税既可将税收转嫁给消费者负担,又有利于增加财政收入,马克思曾说:“消费税只能随着资产阶级统治地位确定才得到充分发展。产业资本是一种靠剥削劳动来维持,再生产和不断扩大自己的持重而节俭的财富。在它手中,消费税是对那些只知消费的封建贵族们轻浮享乐的挥霍的财富进行剥削的一种手段。”

(3) 以所得税为主的税收制度。随着资本主义工商业的发展,社会矛盾和经济危机



日益加深，国家的财政支出亦随之增加。资产阶级国家深感广泛而过分课征间接税，对资本主义经济发展和资产阶级的经济利益也带来不利的影响。首先，对商品的流转额课征的间接税，在商品到达消费者手中之前，往往要经过多次流转，每次流转都要征税，流转次数越多，征税额越大，商品的价格也越高。这种情况很不利于企业的市场竞争和扩大再生产。其次，对消费品课征间接税，相应地提高了消费品价格，这就迫使资本家必须提高工人的名义工资。而提高工资又会提高生产成本，从而影响资本家的经济利益。而且过分扩大间接税的课征范围，还会引起无产阶级及劳动人民的反抗。资产阶级为了维护本阶级的根本利益、增加财政收入、适应国家的财政需要，不得不考虑税制的改革。因此，在 18 世纪末，英国首创所得税，以后时征时停，直至 1842 年才将所得税确定为永久税。之后各国先后仿效，使所得税在各国税收收入中逐渐占据主要地位。

(4) 以所得税和间接税并重的税收制度。这种税收制度在发展中国家使用得比较普遍，少数发达国家间接税也占一定比重。例如，自 20 世纪 50 年代以来，增值税一直是法国的主要税种。自 1986 年美国里根政府税制改革以后，发达国家鉴于过高的累进所得税率，不但影响投资者的投资积极性，而且还影响脑力劳动者的劳动积极性，因而普遍降低个人及公司所得税税率。但因政府的财政支出又不能随之减少，所以一方面需要扩大所得税税基，另一方面又只能有选择地增加间接税的征收。于是，间接税在一些国家呈现有发展的趋势。

3) 税收征收实体的发展变化

税收缴纳形式的发展变化体现为力役、实物和货币等征收实体的发展演变。在奴隶社会和封建社会初期，自然经济占统治地位，物物交换是其主要特征，税收的征收和缴纳形式基本上以力役形式和实物形式为主。在自然经济向商品货币经济过渡的漫长封建社会中，对土地课征的田赋长期以征收农产品为主。尽管对商业、手工业征收的商税和物产税，及对财产或经营行为征收的各种杂税，有以货币形式征收的，但货币征收形式在当时还不占主要地位。直到商品经济发达的资本主义社会，货币经济逐渐占据统治地位，此时货币不但是一切商品和劳务的交换媒介，而且税收的征收缴纳形式都以货币为主。其他实体的征收形式逐渐减少，有的只在个别税种中采用。

4) 税收地位和作用的发展变化

税收地位和作用的发展变化，体现为税收收入在财政收入中所占比重的变化及其对经济的影响。在封建社会制度下，国家财政收入中特权收入不足时，才征收赋税。但随着资本主义经济发展，资产阶级民主政治取代封建专制制度，特权收入逐渐减少，税收收入在财政收入中所占比重越来越大，成为财政收入的主要来源。自我国改革开放以来，利润在财政收入中所占较大比重的地位被税收取而代之。随着税收地位的变化，税收作用已从过去筹集资金满足国家各项支出的需要，发展成为调节经济的重要手段。税收在促进资源优化配置、调节收入分配、稳定经济等方面起着重要作用。虽然西方国家再次提出了所谓税收的中性原则，但税收调控经济的作用仍是不容否定的。

5) 税收征税权力的发展变化

税收征税权力的发展变化，体现在国家税收管辖权范围的演变方面。在奴隶社会、封

建社会及资本主义社会初期,由于国家之间经济往来较少,征税对象一般不发生跨国转移,因此,国家税收管辖权只局限于一国领土之内,称为地域管辖权阶段。到了资本主义社会中期,国际交往日益增多,跨国经营逐步发展。生产经营的国际化必然带来纳税人收入的国际化,一些国家为维护本国的利益开始对本国纳税人在国外的收入征税和对外籍人员在本国的收入征税。这种征税权力超过了领土范围,而主要以人的身份和收入来源确定是否属于一国的税收管辖权范围之内。这种被扩大的税收管辖权等于延伸了税收征收权力,即从地域范围扩大到人员范围。现在以人员为确定标准的管辖权即居民或公民管辖权,已在各国广泛应用了。

6) 税收名称的发展

税收在历史上曾经有过许多名称,特别是在我国,由于税收历史悠久,名称尤为繁多,但是使用范围较广的主要有贡、赋、租、税、捐等几种。贡和赋是税收最早的名称,它们是同征税目的、用途相联系的。贡是属国和百姓向王室进献的珍贵物品或农产品,赋则是国家为军事需要而征收的军用物品。税这个名称始于“初税亩”,是指对耕种土地征收的农产物,即所谓“税以足食,赋以足兵”。但我国历史上对土地征收的赋税长期称之为租,租与税互相混用,统称为租税,直至唐代后期,才将对官田的课征称为租,对私田的课征称为税。捐这个名称早在战国时代就已经出现,但在很长一段时间内都是为特定用途筹集资金的,带有自愿性。当时,实际上还不是税收。明朝起捐纳盛行,而且带有强制性,成为政府经常性财政收入,以致使捐与税难以划分,故统称为捐税。总之,税收的名称在一定程度上反映了当时税收的经济内容,从侧面体现了我国的税收发展史。

1.4 税收的职能和作用

1.4.1 税收职能

1. 税收职能的含义与特性

税收职能,是指税收作为一种分配范畴所固有的职责与功能,反映了税收在分配过程中所具有的基本属性。一般来看,税收的职能具有内在性、客观性、稳定性三个基本特性。

1) 税收职能的内在性

税收职能的内在性,是指税收职能是税收内在本质的反映,受税收本质的决定和制约,是税收内在的基本属性,税收职能内在于税收分配关系中,与税收不可分割。税收的本质表现为国家为满足社会公共需要,依据其政治权力参与社会剩余产品分配所形成的分配关系。税收职能反映了税收分配关系,是内在于税收分配过程的基本功能。

2) 税收职能的客观性

税收职能的客观性说明税收职能是不以人的意志为转移的客观存在,只要有税收就必



然存在税收的职能，或者说税收职能就不会消失，同时人们也不能创造税收职能，只能随着社会经济的发展客观地认识和反映税收的职能。

（3）税收职能的稳定性

税收职能的稳定性，是指税收职能作为税收所固有的职责与功能，具有相对的稳定性，不因社会经济条件的变化而频繁变化。

2. 税收职能的内容

税收理论界对于税收职能的表述不尽相同，比较一致的看法是把税收职能概括为财政职能、经济职能和分配职能三个方面的内容。

1) 税收的财政职能

税收的财政职能就是税收取得财政收入的功能，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，它是税收最基本的功能。税收之所以具有收入手段职能，是由税收的相对优越性决定的。与其他收入形式相比，税收的相对优越性集中表现在以下三个方面：第一是来源的广泛性，政府的公共职能惠及所有的经济活动主体，所有的经济活动主体都有义务向政府缴纳税收；第二是数额的确定性，税收是按事先确定的标准征收的，政府的收入具有确定性，可以有计划地安排政府支出，纳税人的负担也具有确定性，可以有计划地安排生产与生活，这是保持经济稳定增长的必要条件；第三是占有的长久性，税收是一种课征形式，由税收形式形成的收入，可以归政府永久性占有和支配使用。在各国历史上，税收一直是财政收入的重要组成部分。

2) 税收的经济职能

税收的经济调节职能是指税收所具有的调节经济活动的职责和功能，通过影响个人和企业的经济行为和社会经济的运行，从而达到调节经济生活的目的。由于市场失灵导致社会经济资源配置的低效或者无效，降低了经济产出，影响了经济的稳定。因此，政府通过一定的经济政策来干预经济生活就成为一种现实的选择。

税收的经济职能包括调节微观经济和宏观经济。在调节微观经济方面，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所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所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，就需要由政府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，这意味着宏观经济出现了不稳定。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不是市场本身所能有效解决的，只能由政府来进行适当的干预和调节。政府可以运用货币政策，也可以运用财政政策对社会总供求进行调节，但更多的时候是通过两者相互配合进行调节。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。

3) 税收的分配职能

税收的分配职能是指税收所具有的调节收入分配、实现社会公平的职能。这就要求在税收的征收和税收资金的使用过程中，通过税收分配职能来消除或减轻由于市场分配造成的社会成员之间的超出合理分配差距的收入分配，完成政府既定的公平收入分配的目标。在市场经济体制下，收入的分配主要是以要素的贡献为依据的。由于初始条件不均等要素的禀赋存在差异，完全以要素的贡献为依据进行收入分配并不符合社会公认的公平状态，这就需要由政府收入分配进行必要的调节。

政府调节收入分配的手段有三种：一是法律手段，如劳动者最低工资制度；二是行政手段，如农产品价格支持政策；三是经济手段，如累进的所得税、差别的消费税和转移支付等。政府在运用经济手段调节收入分配时，必然把税收作为重要的杠杆。政府可以通过累进的个人所得税、社会保险税、有选择的消费税、遗产赠与税等其他税收制度的安排，缩小收入分配差距，促进社会公平。

3. 税收职能之间的关系

在税收的三种职能中，财政职能是最基本的职能，经济职能和分配职能是从属的、派生的职能。财政职能作为税收最基本的职责与功能，要求税收在任何社会经济条件下都必须以提供给国家满足社会公共需要所必需的财政收入为基本前提。经济职能和分配职能作为税收的派生职能，是在税收职能的基础上产生的，没有税收的财政职能就没有税收的经济职能和分配职能；如果税收的财政职能没有很好地实现，税收的经济调节职能就会受影响，税收的经济职能通常在实现财政职能的同时或不影响国家满足社会公共需要所需财政收入的前提下才能起作用。从税收产生的历史来看，税收先是为了满足社会公共需要，在国家所必需的财政收入得到保证的基础上对经济产生影响后，国家才能有意识地运用税收调节经济运行和收入分配，实现特定的经济社会目标。

1.4.2 税收作用

税收作用是指税收在一定的政治经济条件下对国家、社会和经济所产生的影响或效果，它是税收职能的外在表现。税收作用是对象化的税收职能，是行使税收职能产生的效果，是税收职能与一定的政治经济条件相结合的产物。



1. 税收作用的概念及特征

税收作用是客观与主观、自发性和自觉性的有机统一。它是有条件的，具有因时因地而异的特点，可以随不同国家或同一国家不同历史时期的政治经济条件的变化而变化。在不同社会制度下，由于政治经济条件不同，税收的作用也就存在着广度和深度上的差别。在资本主义社会制度下，税收为实现统治阶级的国家职能发挥作用；在社会主义制度下，税收为实现社会主义国家职能发挥作用。在同一社会制度下，由于各个历史时期的经济和政治条件的差异，税收发挥的作用也不尽相同。

在社会经济的发展过程中，税收的存在是客观的，作用是现实的，但税收也不是万能的，同其他所有事物一样，税收的作用是相对的、局限的。税收作用的局限性来自于税收自身的功能。首先，任何一个税种的征税对象都是特定的，税收作用只能在征税范围之内得到发挥，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，税收的作用也就无从谈起。其次，税收作用还受到征税深度的限制，由于税收的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税收作用达不到预期的效果。最后，税收制度设计和实施过程中存在的一些问题，也可能会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，在这样的情况下，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社会经济存在着明显的时滞。此外，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，离开现实的征管水平、不问税收成本，也不可能发挥税收应有的作用。

2. 税收作用的内容

在我国现行市场经济下，税收的作用可以包含两方面：收入作用和调节作用。其中调节作用还包括调节需求总量、调节经济结构、调节收入分配。

1) 收入作用

在社会主义市场经济条件下，税收成为我国财政收入的主要形式，税收收入逐年大幅度上升，税收组织财政收入的作用，体现在以下两个方面：其一，税收来源的广泛性，税收不仅可以对流转额征税，还可以对各种收益、资源、财产、行为征税，不仅可以对国有企业、集体企业征税，还可以对外资企业、私营企业、个体工商户征税，等等。税收保证财政收入来源的广泛性，是其他任何一种财政收入形式不能比拟的。其二，税收收入的及时性、稳定性和可靠性，由于税收具有强制性、无偿性、固定性的特征，因此，税收就把财政收入建立在及时、稳定、可靠的基础之上，成为国家满足公共需要的主要财力保障。

2) 调节作用

(1) 调节需求总量的作用。税收对需求总量进行调节,以促进经济稳定,其作用主要表现在以下两个方面:其一,运用税收对经济的内在稳定功能,自动调节总需求,累进所得税制可以在需求过热时,随着国民收入的增加而自动增加课税,以抑制过度的总需求;反之亦然,从而起到自动调节社会总需求的作用。其二,根据经济情况变化,制定相机抉择的税收政策来实现经济稳定,在总需求过度引起经济膨胀时,选择紧缩性的税收政策,包括提高税率、增加税种、取消某些税收减免等,扩大征税以减少企业和个人的可支配收入,压缩社会总需求,达到经济稳定的目的;反之,则采取扩张性的税收政策,如降低税率、减少税种、增加某些税收减免等,减少征税以增加企业和个人的可支配收入,刺激社会总需求,达到经济稳定的目的。

(2) 调节经济结构的作用。在社会主义市场经济条件下,税收对改善国民经济结构发挥着重要作用:一是促进产业结构合理化。税收涉及面广,通过合理设置税种,确定税率,可以鼓励薄弱部门的发展,限制畸形部门的发展,实现国家的产业政策。二是促进产品结构合理化。通过税收配合国家价格政策,运用高低不同的税率,调节产品之间的利润差别,促进产品结构合理化。三是促进消费结构的合理化。通过对生活必需消费品和奢侈消费品采取区别对待的税收政策,促进消费结构的合理化。

(3) 调节收入分配的作用。在市场经济条件下,由市场决定的分配机制,不可避免地会拉大收入分配上的差距,客观上要求通过税收调节,缩小这种收入差距。税收在调节收入分配方面的作用,具体表现在以下两方面:一是公平收入分配。通过开征个人所得税、遗产税等,可以适当调节个人间的收入水平,缓解社会分配不公的矛盾,促进经济发展和社会稳定。二是鼓励平等竞争。在市场机制失灵的情况下,由于价格、资源等外部因素引起的不平等竞争,需要通过税收进行合理调节,以创造平等竞争的经济环境,促进经济的稳定和发展。

1.4.3 税收职能和作用的关系

税收职能是内在于税收分配过程中的固有的、本质的属性,是无条件的。而税收作用是税收职能的外在表现,是有条件的。税收的各种作用反映了税收的固有职能,而税收的作用又是税收职能现实化、条件化、具体化的表现。想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。

思考题

1. 国家征税的主要目的是什么?
2. 税收的定义及特征是什么?
3. 你认为税收的本质是什么?



4. 在现代社会中，税收具有哪些职能？
5. 如何客观认识税收在社会经济运行中的作用？
6. 税收产生的条件是什么？
7. 如何认识税收是政府提供公共产品的价格？
8. 税收产生的直接原因和根本原因是什么？

扩展阅读 1-3



案例分析



即测即练