




Introduction to  
Taxation

# 税收学概论

主 编 于海峰  
副主编 陈小安 赵丽萍

非外借

中国财经出版传媒集团

 经济科学出版社  
Economic Science Press



Introduction to  
Taxation

---

# 税收学概论

主 编 于海峰  
副主编 陈小安 赵丽萍

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社  
Economic Science Press

## 图书在版编目 (CIP) 数据

税收学概论 / 于海峰主编. —北京: 经济科学出版社, 2016. 8

ISBN 978 - 7 - 5141 - 7191 - 4

I. ①税… II. ①于… III. ①税收理论 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 201583 号

责任编辑: 齐伟娜 程晓云

责任校对: 杨海

责任印制: 李鹏

## 税收学概论

主 编 于海峰

副主编 陈小安 赵丽萍

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编辑部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxcs. tmall. com](http://jjkxcs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 16.75 印张 300000 字

2016 年 9 月第 1 版 2016 年 9 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 7191 - 4 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

# 前

# 言

税收是一个古老的财政范畴，各国的财政收入中最为主要的来源都是税收，因此税收在整个经济运行中具有举足轻重的地位。对税收的系统性研究最终发展为今天的税收学，作为经济学的分支学科，税收学具有丰富的实践内容和深刻的理论内涵。税收知识总体上可分为三大部分，即税收理论、税收制度和税收征收管理方法，各国税收制度的设计与安排都是在此基础之上结合各国实际情况确定下来的。因此，本书对税收学的这三大部分内容进行了系统的阐述，并且增加了国际税收的内容，以完善本书的知识框架。

近年来，由于我国经济模式的转轨和相关理念的变化，税法也进行了一系列重大的改革，包括企业所得税、增值税、个人所得税等几乎所有主要税种都有所调整。可见有些原有的税收学理论已不适应我国经济、社会发展的现实情况。为更好地反映这种变化，我们根据近年来我国经济社会发展和最新的税收法律法规的变化以及税收理论的发展进行了补充，并对相应的数据资料进行了更新，以期为广大财经专业的学生更好地熟悉、掌握税收学相关理论，以及税法最新政策提供帮助。

本书首先从税收的起源这一基本概念入手，然后介绍了税收发展的变化、税收的职能和作用、税收原则、税收理论、税制结构、税收的经济效应和税收负担等税收学理论，最后本书还将税收管理和国际税收的最新情况进行了整理和介绍。

本书具有以下几个特点：

第一，教材的体系安排既注意税收理论体系的完整性，又注意我国经济模式转轨中税收理论与实践的创新。

第二，突出了该课程在税收知识体系中的理论基础作用，并基于本科教学的特点，将重点放在基本理论与基本知识的阐述上。

第三，版面设计灵活，在每一章的开篇设计了内容提要 and 导入案例；在章节内增加了大量的阅读材料；同时，在每一章后列出相关的关键词、思考题和补充阅读的推荐书目，以加强学生对税收理论的理解和掌握。

在本书的编写过程中，于海峰负责全书的总纂，姚凤民组织多次研讨会确定本书的框架。从第一章至第九章的编者依此为：陈小安、周国良、姚雪绯、邓满源、石卫祥/赵丽萍、陈淼、赵合云、庞磊/谭韵、赵丽萍/谭楚玲。柳阳负责全书相关资料的补充及调整工作。所有编著者都为本书付出了极大的努力，以期呈现一本令学生满意的教材，但由于宏观经济环境和税收政策的不断发展变化，税收学理论也在不断发展变化之中，疏漏之处真诚希望广大读者和师生批评指正，以便我们进一步修订和完善。

编者

2016年6月

# 目 录

---

## **第一章 税收的产生与发展** ..... (1)

- 第一节 税收词源 / 2
- 第二节 税收的产生 / 6
- 第三节 税收的发展 / 15
- 第四节 税收的本质与特征 / 19

## **第二章 税收的职能和作用** ..... (29)

- 第一节 税收的职能 / 30
- 第二节 税收的作用 / 38

## **第三章 税收原则** ..... (53)

- 第一节 税收原则的内涵 / 54
- 第二节 税收原则演进 / 55
- 第三节 现代税收原则 / 77

## **第四章 税制理论** ..... (96)

- 第一节 税制的内涵与作用 / 97
- 第二节 税制的构成要素 / 101
- 第三节 税收分类 / 118

## **第五章 税制结构** ..... (122)

- 第一节 税制结构的内涵及分类 / 122
- 第二节 发达国家税制结构变迁趋势 / 129
- 第三节 我国税制结构的优化 / 134

**第六章 税收的经济效应** ..... (140)

第一节 税收的微观经济效应 / 141

第二节 税收的宏观经济效应 / 153

**第七章 税收负担** ..... (164)

第一节 税收负担的内涵 / 165

第二节 宏观税收负担 / 167

第三节 微观税收负担 / 174

第四节 税负转嫁 / 177

**第八章 税收管理** ..... (186)

第一节 税收管理概述 / 187

第二节 税源管理 / 201

第三节 纳税评估 / 206

第四节 纳税服务 / 210

第五节 税收遵从 / 219

**第九章 国际税收** ..... (224)

第一节 国际税收的产生和发展 / 225

第二节 国际税收管辖权 / 231

第三节 国际重复征税 / 235

第四节 国际避税及反避税 / 238

第五节 国际税收竞争 / 254

## 第一章

# 税收的产生与发展

**内容提要：**税收是政府为了实现其职能、满足社会公共需要，凭借公共权力，按照法律规定，强制地、无偿地、固定地参与社会产品分配，取得公共财政收入的基本形式，它体现了政府和纳税人之间以法律为依据形成的特殊的国民收入分配关系。税收是随着人类社会发展到一定阶段出现的，税收产生的物质条件是出现广泛剩余产品，经济条件是财产私有制的出现，社会条件是公共需求的出现，政治条件是国家的出现。它也随着社会发展而不断变化，在不同的社会阶段，税收有不同的内涵和外延，税收的概念、形式都有不同。但是，税收的本质始终是不变的，即必须是以政府为主体、以满足公共需求为目的、以政治权力为保证。

### ► ■ ■ 导入案例：西方税与东方税的交汇——国王与税收

公元前1030年，犹太部落长期在没有中央政府的状态下生活。《圣经》这样记载，人们要求先知塞缪尔“像所有的国家一样，给我们一个能统治我们的君主吧”。塞缪尔客观描述了在君主统治下的生活情况，试图以此打消犹太人的念头：

在国王统治你们的时候，事态就会这样：他会夺走你们的儿子，安排在他的身边，做他战车的马车夫，跑在战车的前面。……他会夺走你们的女儿，替他喷香水、做厨娘、烤面包。他会夺走你们的土地、你们的葡萄园和你们的橄榄园，甚至夺走你们最好的园地，去赏赐给他的仆人……他会强征你们十分之一的羊群；你们将沦为他的奴仆。那时，你们将为自己有了国王而痛哭不已。

犹太人没有被这令人沮丧的言语所吓倒，人们拒绝倾听塞缪尔的劝告，他们说：“不，我们应该有一个国王，那样我们才能像其他国家一样，国王会统



治我们，走在我们前面，带我们去战斗。”

一方面，税收支撑着的世界文明和中国文明被人传颂称道；另一方面，税收导致的沉重负担也常常被人咒骂！在中国，苛重的赋税、沉重的徭役不断导致暴风骤雨般的农民起义，一个个朝代因此而亡，古代中国几千年就这样改朝换代，周而复始。从陈胜、吴广大泽乡揭竿而起对抗徭役，到“开门迎闯王，闯王来了不纳粮”，无不反映了中国人对无税社会的渴望。

“迎闯王、不纳粮”的口号激励了许多热血男儿投身到闯王旗下，令贪官污吏、地主老财闻风丧胆。明王朝覆灭后，李自成加封大顺政权皇帝。建立政权后，他吸取明王朝苛捐杂税、横征暴敛、官逼民反而导致垮台的教训，仍遵行“均田免赋，迎闯王，不纳粮”的口号，废除赋税，以向大户逼索浮财来解决财政困难。但随着大顺政权财政拮据，不断扩大逼索大户的范围，导致民心不定、收入无着、军心浮动。随着吴三桂引清兵入关，短命的大顺政权崩溃了。

历史学家也许可以总结出许多条李自成兵败京城的教训，但一个不争的史实是：交税是人民的一种无奈，同时也是人民自身的一种需要。同苛捐杂税、横征暴敛必然导致国家政权垮台一样，人为地削弱甚至废除税收，同样会导致国家政权的崩溃。

资料来源：李炜光：《国王与税收：最早渡过河而来的人》，载《财经》2012年2月。

## 第一节 税收词源

### 一、“税”的词源辨析

中国古代只有“税”而无“税收”一词。“税”字最早出现在孔子所修鲁国编年史《春秋》一书，书中记载：鲁宣公十五年（公元前594年）开始实行“初税亩”。

“税”字由“禾”和“兑”组成，“禾”指田禾、谷物等农作物，如《诗·幽风·七月》中有“十月纳禾稼”的词句。早在中国祖先黄帝时，或者更前一些，如传说中的神农氏，那时农业已相当发达，农业当然又大大前进一步，当时某个权力集团对辖属居民生产的农作物征收赋税，也是很可能的事情。公元前408年，秦国也实行过“初亩禾”的制度。“兑”字有送达交换的意思，如中国古代的漕运制度直到清代仍然以“兑”相称，各地所解漕米直接运送

到北京的称为“正兑”，运至通州的称为“改兑”。又如《唐·丁芝仙诗》十千兑得余杭酒，即交换之意。由此可见，“税”字本来含义是社会成员向政府缴纳一部分农产品，或者是政府向社会成员取得一部分农产品。

中国历史上“税”有过各种各样的名称。除“税”这个词外，还称作赋、租、捐、课、调、算、庸、粮、榷布、钱等。有时它们之间还发生混用或联用的现象。在中国历史上混用或联用最多的词是“赋税”、“租税”和“捐税”。久而久之，人们逐渐模糊了它们之间的概念而混为一谈，其实它们的起源和含义有着严格的区别，可以说是税种问题，只是由于不同朝代不同的税制，逐渐模糊了三者之间的界限。

“租”在现代与税的含义是不同的。租是指财产的所有者，在一定时期内让渡财产使用权而取得的代价和报酬。租是经济利益的有偿交换，税是国家无偿的征收，二者的概念是有区别的。因此把租和税合起来（称为租税）概括税收这种特殊分配形式，显然是不合适的。但是在古代，税与租是通用的。这是因为在我国奴隶社会，有一种土地公有制的概念，即“普天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣”。<sup>①</sup>在这种观念下，国家向诸侯、公卿、大夫征税，同天子以土地所有者的身份，向诸侯、公卿、大夫收租是等同的。这就是所谓的租税合一，在很长一段时期里人们一直使用“租税”这个名称。现在看来，使用这个名称是不科学的。

“赋”在古代有特定的含义。税收产生初期用来满足军事需要征收的军需品叫做赋。如征用的兵车、武器、衣甲等。所以赋字由“贝”加“武”二字组成，即货币用于战争的意思。中国古代的税最早是指对土地产品和工商业的征收，用于国家一般经费。正如《汉书·刑法志》的记载：有税有赋，税以足食，赋以足兵。“赋”远指军赋，即君主向臣属征集的军役和军用品。但事实上，国家征集的收入不仅限于军赋，还包括用于国家其他方面支出的产品。此外，国家对关口、集市、山地、水面等征集的收入也称“赋”。所以，“赋”已不仅指国家征集的军用品，而且具有了“税”的含义了。实行“初税亩”以后，军赋改为按田亩征用，如鲁国的丘甲规定方一里为井，十六井为丘，每丘出成于一匹，牛三头。由于按田亩征收军赋，赋和税的名称才逐渐混用，统称赋税。

“捐”在古汉语中与税的含义也是不同的。“捐”字本来的含义是自由献纳。捐与不捐，捐多捐少，皆出于应捐者自愿，既不像税收那样具有强制性的性

<sup>①</sup> 出自《诗经·小雅·谷风之什·北山》。

质，也不像税收那样是一种长期的、普遍的收入形式。中国早在战国时期就有捐，以后各年，每逢战争、灾害、特殊工程项目支出超过税收收入，也往往通过募捐筹集财政资金。清末，由于财政极度困难而大开捐例，使捐成了长期普遍形式，并且具有强制性，以至于“捐”与“税”难以分开，最终形成了“捐税”一词。

以上仅指一般情况下租、赋、捐与税的含义，但也有以下几种特例：

(1) 称赋为租或田租。封建社会前期，征自农业的税即田赋多称田租或租。《汉书·食货志上》董仲舒说秦“田租、口赋、盐铁之利二十倍于古”，此处的“田租”指的正是田赋。两汉赋役制度中十五税一或三十税一的“田租”指的也是田赋。宋代有“民田之赋”的名目，以后征自农业的收入渐用田赋的名称。

(2) 地租和田赋合称为税。汉代政府也占有不少土地，政府把它们“赋与”或“假与”农民耕种，收取“假税”。此时，国家既以政权机关的身份出现，同时又是出租土地的大地主，政府征收的这种所谓的税是地租和田赋的混合物。《汉书·宣帝纪》有“假郡国贫民田”“流民还归者，假公田，贷种、食”的记载。

(3) 地租和田赋合称为租。南北朝及隋、唐（前期）全面推行均田制，政府把国家占有的土地授予农民，每个受田的成丁男子每年纳粟或稻为租。国家既以政权机关的身份出现，同时又是出租土地的大地主，这里的租都是地租和田赋的混合物。

(4) 称人头税为赋。秦代人头税称作口赋，汉代成年男女缴纳的人头税叫算赋，每人每年纳 120 钱，《汉书·高帝纪》如淳注引《汉仪注》：“民年十五以上至五十六出赋钱，人百二十，为一算。”汉代也有口赋，但专指针对未成年人征收的人头税，又叫口钱。《汉书·昭帝纪》如淳注引《汉仪注》：“民年七岁至十四出口钱，人二十三。”

(5) 把地租混同为田赋。王莽说：“汉氏减轻田租（田赋），三十而税一，而豪民侵陵，分田劫假，厥名三十，实什税五也。”农民耕“豪民”之田指的是农民租种大地主的土地，所以农民交的应是地租，而不是土地税。

## 二、“税收”词源

在中国古代汉语中有“税”也有“收”一词，但没有把“税”与“收”连起来组成“税收”使用，“赋税”、“租税”和“捐税”是常用来表达税收

的词。1916年，贾士毅在《民国财税史》一书中首次使用“税收”一词。此后，1985年《辞海》（试行本）首次将“税收”列为专有名词并加以解释。此后，“税收”一词的使用范围不断扩大，为人们所接受。

现代汉语中“税收”一词最初含义是税的收入。其中，“税”是指社会产品中归政府支配的那一部分，“收”是收入的意思。所谓“税收”，就是政府向社会成员取得的社会产品形成的政府收入。

随着“税收”一词在实践中广泛应用，它的含义也发生了变化。现在主要表示税的课征或征收，与“课税”“征税”“收税”具有相同的含义，是“课税”“征税”“收税”这类动宾词组的名词化。其中“税”字仍然指政府取得的部分社会产品，“收”字则表示政府对这一部分社会产品的课征或征收。因此，税收就是政府向社会成员取得的一部分社会产品。<sup>①</sup>

### 三、“税”与“税收”的关系

汉语中“税”和“税收”的关系同英文中“tax”和“taxation”的关系大体相同，以英文为例可加以说明。在英语里税收“tax”这个词，是从古法语taxe发展而来，而taxe又出自拉丁文taxare。这一词汇具有双重含义，一是压迫，二是估价，一语双关地道出了这一分配现象既使人感到不舒服，但又必须忍受这种负担的双面性。

据《韦氏大学词典》解释，tax的意思主要是“money paid by citizens to the government for public purpose”，即公民为了公共目的而向政府支付的货币。而taxation的主要意思是“system of raising money by taxes”，即运用各种税来筹集资金的制度体系。

由此可以看出，“税”与“税收”的关系包括两个方面：首先，“税”是一部分社会产品价值，即货币（money），而“税收”是对这部分产品价值或货币的筹集（raising）；其次，“税”是筹集货币资金（raising money）的具体手段，而“税收”则是由各种“税”构成的整个体系。

进一步讲，当我们说课税、征税、收税的时候，税指一部分社会产品价值（相当于money）；当我们说运用税收取得财政收入、运用税收调节社会经济，以及做好税收工作、发挥税收作用时，税收指对社会产品的筹集（相当于raising money）；当我们说增值税、消费税、企业所得税、个人所得税、

<sup>①</sup> 马国强：《税收学原理》，中国财政经济出版社1991年版，第16页。

房产税、车船税等时，税指筹集社会产品或价值的具体形式（相当于 tax），而当我们着眼于增值税、消费税、企业所得税、个人所得税、房产税、车船税等等税种的总和时，通常使用税收一词（相当于 taxation）。<sup>①</sup>

## 第二节 税收的产生

税收是一个历史的范畴也是一个经济范畴，是人类社会发展到一定阶段的产物，是政府、剩余产品和私有制产生以后出现的一种特定分配形式。了解税收产生的历史过程和税收演变的原因，可以让我们掌握税收发展变化的基本规律，认识税收的本质，从而系统地研究现代税收的各种问题。

### 一、税收产生的前提条件

税收是人类社会发展到原始社会末期，出现私有制以后，随着国家的产生而产生的。可以用图 1-1 说明税收产生的过程。

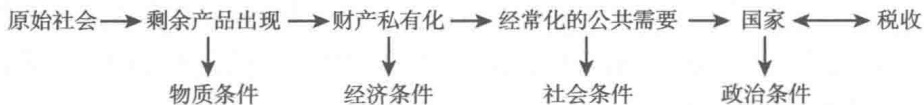


图 1-1 税收产生的过程

在早期的母系氏族社会，生产力水平很低，主要依靠妇女采集野生的果实为生，个体离开了集体是无法生存的，所以，那里人们没有剩余产品也没有其他的非物质要求，当然也没有税收问题。随着生产力的发展，进入父系氏族社会，人们生存主要依赖于男人狩猎，并逐渐有了剩余产品。一开始剩余产品数量不多，为整个氏族所共有，主要用于氏族的集体用途，如个人祭祀、与其他氏族战争等。但随着生产力水平的进一步提高，一部分人开始离开集体单独生活，出现了个体家庭，其狩猎或种植的食物则归个体家庭所有，出现了私有财产。由于人的劳动能力有差异，在氏族内部开始有了贫富分化，同时有的氏族首领利用自己职务之便将氏族共有的财产据为己有，这部分人逐渐成了富裕的具有特权的阶层。随着贫富分化的加剧，出现了阶级对抗，当阶级对抗到了不

<sup>①</sup> 马国强：《税收学原理》，中国财政经济出版社 1991 年版，第 17 页。

可调和的时候，富人阶层首先建立了国家机器，用来镇压穷人的反抗。而国家机器的存在需要大量的人力、物力和财力，于是税收便应运而生。

### 1. 物质条件：广泛的剩余产品的出现

税收是对社会产品的分配，必须要有可供分配的对象，即相应物的来源。广泛剩余产品的出现是税收产生的一个基本条件，如果没有出现剩余产品，就不会有后面一系列情况的出现，也就不会出现税收。

剩余产品是指全社会一定时期的总产品扣除补偿经济活动中的物化劳动耗费和活劳动耗费以后的剩余部分。剩余产品既是社会扩大再生产的源泉，是社会各项事业发展的物质基础，也是税收产生的物质前提。税收分配的物质来源只能是剩余产品，因为社会产品必须首先满足维持简单再生产和人们生存的需要。当然，税收并不是在剩余产品一出现的时候就产生的，期间还经历了一个漫长的过程。也就是说，剩余产品只是税收产生的条件之一。

剩余产品的出现，是社会生产力发展到一定程度的结果。在原始社会，由于生产力水平低下，劳动生产率很低，人们的劳动成果基本上是由于自身生存的需要。即使在部落内部，也不可能有社会成员违背各成员基本生存需要而过多占用他人生存的必需产品。根据摩尔根在《古代社会》一书中的论述，剩余产品大约是在野蛮时代中期出现的，那时人们比较普遍的使用弓箭和陶器，人们获得生活资料的能力有了很大的提高，社会生产力有了相当程度的发展。公社成员的劳动成果除了维持必需的生活需要外有了剩余。

剩余产品是税收产生和发展的重要条件，在于其必须具有社会范围的广泛性、时间上的连续性和数量上的稳定性。税收是以满足经常化、普遍化公共需求为目的的，这要求税收分配的物质来源必须是经常性和广泛性的。没有剩余产品在社会范围的广泛性、在时间上的连续性和数量上的稳定性，税收的物质前提就不存在，也就不可能产生和存在税收。而剩余产品要达到广泛性、连续性和稳定性，必须以生产力发展到一定程度为前提。人类社会进入奴隶社会后，随着社会生产力水平的发展，剩余产品达到了具有广泛性、连续性和稳定性的程度，从而在奴隶社会便产生和存在了税收。<sup>①</sup>

### 2. 经济条件：财产私有制出现

生产资料和社会产品私人占有的财产私有制度是税收产生和存在的经济条件。因为，只有出现私有财产制度后，才会产生私有财产权与公共需求的对立。政府只有通过建立强制性的税收制度进行课税，才能将属于私人占有的一

<sup>①</sup> 李永恒：《21世纪中国税收理论体系探索》，中国财政经济出版社2006年版，第18页。

部分剩余产品转化为由政府支配，以满足社会公共需求。

人类社会发展到原始社会中期以后，发生了二次社会大分工，出现了以个体家庭为单位的个体生产，而分工和交换的发展，又加速了财产的私有化，即经济利益主体独立化，其结果使各经济组织和社会成员，为维持生产和生活的客观需要而分离成两部分：一部分是生产过程中直接耗用的生产要素（生产工具、劳动力、劳动对象等），这部分的再生产可以在各经济组织内部完成——内部分配；另一部分是各经济组织和社会成员共同享用的公共设施和公共服务（如战争、祭祀等），它的再生产过程要由社会公共职能机构来完成——外部分配，因为它是全体社会成员共同享用的。这种外部分配一开始是以“贡”的形式出现，当它凭借强制性的公共权力并按事先规定的标准来进行时，就成了税收。因此，经济利益主体的独立化，也是税收产生和存在的条件之一。如果经济利益主体不独立，生产资料仍是共同占有共同消费，则维持生产和生活的社会总需要就不会有内外之分，当然也不会有内部分配和外部分配，更不会有税收产生了。

税收产生的经济条件是私有制的存在。在私有制条件下，社会产品的分配是以生产资料私人占有为分配的依据，即以财产权力进行分配。国家参与社会产品分配则有两种权力，即财产所有权和政治权力。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的时候，国家便动用政治权力，而税收这种分配形式就产生了。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”。可见，税收的产生，必须具备这样的经济条件，即存在私有制，而私有制又不是神圣不可侵犯的，国家可以凭借其政治权力，对私有财产行使一定的支配权。如果没有私有制，国家对本来就属于自己所有的社会产品无须征税。同样，如果私有制是神圣不可侵犯的，当然也就不会产生税收。

### 3. 社会条件：经常化的社会公共需要出现

税收本质是为了满足社会公共需要的，如果没有社会公共需要，也就没有必要存在税收。

所谓社会公共需要是相对于私人个别需要而言的。它指的是社会作为一个整体或以整个社会为单位而提出的需要。社会公共需求具有以下特征：



(1) 社会公共需要是全社会(全地区)的共同需要,反映全体社会成员的共同利益,社会越发展,生产力越发展,这种共同成分越充分,共同利益越明显。(2) 社会公共需要具有整体性,无法分割。公共需要不是人们个别利益的混合。(3) 社会公共需要不以人们的地位和收入为分界线,是不可排他的。这与私人需要不同,私人需要是以地位和收入为界限的,不同收入水平有不同需要,富人和穷人的私人消费水平显然不同,而公共需要则不分富人和穷人。例如,在享受国防、环境卫生、交通秩序管理、防洪水利等利益方面是完全平等的,同时也是机会均等的。(4) 社会公共需要是一种具有外部性的需求,也是社会总需求的一部分。这些特征确定了社会公共需求是一个社会需求不可或缺的部分,它的满足也是一个社会存在的基础。但是,社会公共需求需要的社会产品不可能通过市场交换的方法来解决,不可能由市场主体自己进行配置,必须由代表全社会利益的社会公权力机构来分配。而税收就是为了满足经常化的社会公共需求需要筹集资金的最好手段。

从人类社会历史进程看,早在原始社会中期就已经存在社会公共需求。在人类社会早期,随着氏族组织的发展和剩余产品的出现,逐渐出现了生产活动以外的共同利益和公共事务,如祭祀、对外宣战、媾和等,必须从劳动成果中分出一部分来专门满足其需要,这就为税收的产生准备了社会条件。但是,由于受到社会生产力的制约,在原始社会中,这种公共需求不可能从当时的社会中需求中分离出来。因此,满足社会公共需求分配的税收也不能出现。随着生产力发展,社会公共需求在范围上具有了广泛性,时间上具有了连续性,数量上具有了稳定性,社会公共需求成为了经常性需要。这时,社会公共需求从社会总需求中独立出来,满足社会公共需求的分配方式——税收才能从社会产品分配的一般形式中独立固化。

#### 4. 政治条件:国家的出现

由于税收是社会产品占有权和支配权的单方面转移,所以必须有一种超越财产所有权和劳动力所有权的力量介入,这就是政权。在历史中我们已经知道,国家是阶级矛盾不可调和的产物,是统治者镇压被统治者的工具。国家机器的运转需要大量的人力、物力和财力,也派生出庞大的“公共需要”,这样税收才应运而生,所以说,国家强制性的公共权力是税收产生的决定性条件。

税收产生的政治条件是社会化的公共权力建立,即国家的产生和存在。从税收和国家的关系看,国家的存在同税收的产生具有本质的联系。首先,税收是实现国家职能的物质基础,只有出现了国家,才有满足国家政权行使其职能



的客观需要。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。其次，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。任何私人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。

## 二、税收产生的历史过程

据历史学家们考证，税收是随着古代文明而产生的。非洲尼罗河流域是世界文明的一个发源地。公元前 4000 年，随着社会贫富的分化和阶级矛盾的发展，埃及逐渐由民族部落转化为奴隶制国家，进入了古王国时期。埃及土地的最高所有权名义上属于专制君主法老，公社农民使用土地则要通过公社及州的管理机构向法老缴纳租税和为国家服役。以后随着私有制和商品经济的发展，古老的农村公社进一步遭到破坏，农民丧失土地，穷人沦为债务奴隶。据记载，公元前 8 世纪后半叶，埃及第 24 位王朝法老波克霍丽施为了保持纳税和服役的自由民数量，曾下令将无力还债的埃及人变为奴隶。

在西亚，另一个世界文明的发源地西河流域，公元前 3000 多年，在巴比伦尼亚地区就先后出现了十几个城市国家，称为苏美乐城邦。在苏美乐城邦经济中，神庙大经济占主要地位，占有了城邦中可灌溉土地的  $1/4 \sim 1/2$ ，除了神庙所有土地外，其余为农村村社土地，分配给各家族，可以买卖，村社农民则须向国家纳税、服路役（修建宫殿、寺庙和水利工程）。

在古代希腊，公元前 594 年，雅典梭伦改革的一个重要内容就是把公民按照他们的地产和收入分为四个阶级：500、300 及 150 袋谷物为前三个阶级最低限度的收入额，只有他们才能担任一切官职。地产少于上述数目或完全没有地产的人则不能担任官职。这样，随着氏族制度的消失，国家公共权力的建立，在雅典不仅出现了按土地收获量缴纳的土地税，而且还凭借海上霸权向海上同盟国索取贡金。

在古罗马，从“王政”时代起，就开始了平民（属于三百氏族以外的罗马居民）无权分得“公地”，但要给城市公社纳税与服兵役。公元前 6 世纪时，罗马平民的人数已超过贵族，罗马的工商业多由平民经营，税收的很大一