

21^{世纪}通用法学系列教材

税法

主编 高桂林 张秋华

LAW TEXTBOOKS FOR NON-LEGAL MAJORS

21  世纪通用法学系列教材

税法

主 编 高桂林 张秋华

撰稿人 (以撰写章节先后为序)

高桂林 李 帅

张秋华 王开宇

||||| **LAW** TEXTBOOKS FOR NON-LEGAL MAJORS |||||

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税法/高桂林, 张秋华主编. —北京: 中国人民大学出版社, 2014. 6
21 世纪通用法学系列教材
ISBN 978-7-300-18891-1

I. ①税… II. ①高…②张… III. ①税法-中国-高等学校-教材 IV. ①D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 120844 号

21 世纪通用法学系列教材

税法

主编 高桂林 张秋华

Shuifa

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		010-62511770 (质管部)
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62514148 (门市部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62515275 (盗版举报)
	010-62515195 (发行公司)		
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店	版 次	2014 年 7 月第 1 版
印 刷	北京诚顺达印刷有限公司	印 次	2014 年 7 月第 1 次印刷
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	定 价	29.00 元
印 张	15.5 插页 1		
字 数	372 000		

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

作者简介

高桂林，男，河北武邑人，1964年12月出生，法学博士，首都经济贸易大学法学院教授，硕士生导师，民建北京市委法制委员会委员，民建朝阳区委科教专委会副主任委员。1985年毕业于河北大学哲学系获学士学位，1999年毕业于中国人民大学法学院获硕士学位，2005年毕业于中国人民大学法学院获博士学位。主要社会兼职有：中国法学会经济法学研究会理事，中国法学会财税法学研究会常务理事，北京市法学会环境与资源法学研究会副会长，北京市法学会理事，中国人民大学法学院客座教授。近五年主持国家社科基金项目1项，省部级科研项目4项，参加国家级和省部级项目6项，出版学术著作4部，主编教材1部，在CSSCI期刊和中文核心期刊发表学术论文12篇。

张秋华，女，吉林省蛟河市人，法学博士，吉林财经大学法学院教授，经济法硕士研究生导师组组长，中国法学会经济法学研究会理事，中国法学会财税法学研究会理事，吉林省法学会经济法学研究会副会长，吉林省人大常委会“十二五”立法咨询员，吉林省政府“十二五”普法宣讲团成员，民建长春市法律工作委员会委员。1985年毕业于东北师范大学获法学学士学位，1997年毕业于吉林大学获法学硕士学位，2008年毕业于吉林大学理论法学研究中心获法学博士学位。现为吉林财经大学财经法律研究中心副主任；吉林财经大学校级教学名师；享受学校特殊津贴；校级重点学科——经济法学学科带头人；吉林财经大学校级优秀课——《经济法原理》带头人；吉林财经大学校级优秀教学团队——经济法学教学团队负责人；省级法学一级学科区域经济法方向带头人；《经济法学》省级优秀课程带头人；《经济法概论》省级精品课带头人。主持和参加省部级科研项目6项，发表学术论文26篇，主编教材3部，获省部级哲学社会科学规划项目成果奖三等奖1项。

王开宇，女，吉林龙井人，1979年3月出生，法学博士，吉林财经大学法学院讲师。2002年毕业于长春税务学院获法学学士学位，2006年毕业于吉林大学法学院获硕士学位，2012年毕业于吉林大学法学院获博士学位。主要社会兼职有：吉林省法学会经济法学研究会理事，吉林省法学会法理学研究会理事，吉林省法学会财税法学研究会副秘书长。发表学术论文6篇，参编教材2部，主持与参加省部级项目5项。

李帅，男，山东莱芜人，1985年3月出生，山东省莱芜市中级人民法院法官，中国人民大学法学院经济法专业博士研究生。2008年毕业于青岛大学获法学学士学位，2011年毕业于首都经济贸易大学获法学硕士学位。出版专著1部，发表学术论文7篇，参编教材1部，参加省部级科研项目2项。

编写说明

本书是高等学校的本科教材，服务于税法教学的最新教材。

中国的税法理论和改革实践正在发展之中，税法教学的内容、范围以及课时安排都在不断地探索和尝试之中，由此决定了国内各类税法教材在体系、结构和内容上存在相当大的差异，这是本教材编写的现实背景，也是难度所在，但也为本教材的突破和创新留下了广阔的空间。

在总结和比较研究现有教材的基础上，在坚持教材的通说性和规范性的前提下，本书的内容和体系都有明显的发展和突破。在内容上，本书突出其先进性，吸收和反映了税法领域的最新成果。在体系结构上，本书更接近课堂教学的实际情况和需要，更接近司法考试大纲和注册会计师、注册税务师的要求。为开拓学生的理论视野，强化学生的应试能力，本书在每章专设“本章常考知识点”和“引读案例”栏目，并在每章之后设“本章思考题”和“本章主要参考法规索引”部分，加强了教材应有的导学、助学功能。

近几年来，中国税法立法取得了许多重大的突破和进展，尤其 2013 年 12 月 12 日，财政部、国家税务总局以财税〔2013〕106 号印发了《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》和《营业税改征增值税试点实施办法》。该《办法》分纳税人和扣缴义务人，应税服务，税率和征收率，应纳税额的计算，纳税义务、扣缴义务发生时间和纳税地点，税收减免，征收管理，以及附则共 8 章 53 条，自 2014 年 1 月 1 日起执行。这次改革对税法修订内容广泛，改动幅度很大，涉及条文很多，是一次全面的大修大改。与此同时，我国的税法研究也取得了许多重大的突破和创新，税法原理和学说更为充实和成熟。

本书主要由首都经济贸易大学和吉林财经大学长期从事税法教学和研究的学者和骨干教师合作完成，承担各章编写任务的作者在其分工负责的领域有着多年丰富的教学经验或突出的研究成果，这使本书的质量和权威性得以保证。

本书由高桂林教授和张秋华教授任主编，撰写分工如下：

- 第一章 税收基本原理（高桂林）
- 第二章 税法概论（高桂林）
- 第三章 增值税法律制度（高桂林 李帅）
- 第四章 消费税法律制度（张秋华）
- 第五章 营业税法律制度（高桂林 李帅）
- 第六章 关税法律制度（李帅）
- 第七章 所得税法律制度（李帅）
- 第八章 财产、行为和资源税法律制度（王开宇）
- 第九章 税收征收管理法律制度（王开宇）

第十章 税收救济法（李帅）

2014 年是深化改革的元年，财税领域的改革将成为改革的重点之一。本书主编和作者将继续关注相关立法和研究动态，不断充实教学内容，以便本教材在以后的修订中更加完善。我们期待着广大读者和使用本教材的师生给我们提出宝贵的意见，以促使我们对税法的学习和研究不断深入。本书第一主编高桂林教授的电子邮箱是：gaoguilinrenda@163.com，欢迎对本书的批评指正。

高桂林 张秋华

2014 年 6 月

《 》*任课教师调查问卷

为了能更好地为您提供优秀的教材及良好的服务，也为了进一步提高我社法学教材出版的质量，希望您能协助我们完成本次小问卷，完成后您可以在我社网站中选择与您教学相关的1本教材作为今后的备选教材，我们会及时为您邮寄送达！如果您不方便邮寄，也可以申请加入我社的法学教师QQ群：83961183（申请时请注明法学教师），然后下载本问卷填写，并发往我们指定的邮箱（cruplaw@163.com）。

邮寄地址：北京市海淀区中关村大街31号中国人民大学出版社411室收

邮 编：100080

再次感谢您在百忙中抽出时间为我们填写这份调查问卷，您的举手之劳，将使我们获益匪浅！

基本信息及联系方式：*

姓名：_____ 性别：_____ 课程：_____

任教学校：_____ 院系（所）：_____

邮寄地址：_____ 邮编：_____

电话（办公）：_____ 手机：_____ 电子邮件：_____

调查问卷：*

1. 您认为图书的哪类特性对您使用教材最有影响力？（ ）（可多选，按重要性排序）

- A. 各级规划教材、获奖教材
- B. 知名作者教材
- C. 完善的配套资源
- D. 自编教材
- E. 行政命令

2. 在教材配套资源中，您最需要哪些？（ ）（可多选，按重要性排序）

- A. 电子教案
- B. 教学案例
- C. 教学视频
- D. 配套习题、模拟试卷

3. 您对于本书的评价如何？（ ）

- A. 该书目前仍符合教学要求，表现不错将继续采用。
- B. 该书的配套资源需要改进，才会继续使用。
- C. 该书需要在内容或实例更新再版后才能满足我的教学，才会继续使用。
- D. 该书与同类教材差距很大，不准备继续采用了。

4. 从您的教学出发，谈谈对本书的改进建议：_____

选题征集：如果您有好的选题或出版需求，欢迎您联系我们：

联系人：黄 强 联系电话：010-62515955

索取样书：书名：_____

书号：_____

备注：*为必填项。

21世纪高等院校法学系列精品教材

书名	ISBN	作者	定价
法律解释学	978-7-300-13251-8	王利明 著	32.00
民法总论	978-7-300-10961-9	王利明 著	35.00
人格权法	978-7-300-10990-9	王利明 著	35.00
经济法学(第二版)	978-7-300-16089-4	张守文 著	45.00
财税法学(第三版)	978-7-300-14098-8	张守文 著	46.00
民事诉讼法	978-7-300-13632-5	张卫平 著	39.80
物权法(第二版)	978-7-300-13040-8	崔建远 著	59.00
判例刑法学(教学版)	978-7-300-14059-9	陈兴良 著	39.80
刑法总论(第二版)	978-7-300-14090-2	周光权 著	45.00
刑法各论(第二版)	978-7-300-14202-9	周光权 著	55.00
刑事诉讼法学(第三版)	978-7-300-16432-8	郑旭 著	45.00
侵权法学	978-7-300-13533-5	周友军 著	49.80
普通公司法	978-7-300-11227-5	邓峰 著	68.00
网络法学	978-7-300-11004-2	刘品新 著	25.00
中国宪法(第四版)	978-7-300-12301-1	许崇德 主编	29.80
商法学(第三版)	978-7-300-13955-5	徐学鹿 主编	49.80
证据学(第四版)	978-7-300-12740-8	陈一云 主编	32.00
外国法制史(第三版)	978-7-300-16149-5	林榕年 叶秋华 主编	38.00
婚姻家庭法学(第三版)	978-7-300-16894-4	杨大文 龙翼飞 主编	29.00



目 录

第一章 税收基本原理	1
第一节 税收的概念和特征	1
第二节 税收的本质和职能	4
第三节 税收的分类和结构	9
第四节 税收的原则	16
第二章 税法概论	23
第一节 税法的概念	23
第二节 税法渊源	26
第三节 税法的效力	29
第四节 税法的基本原则	32
第五节 税法的要素	37
第三章 增值税法律制度	45
第一节 增值税概述	45
第二节 增值税的纳税主体	47
第三节 增值税的征税范围	52
第四节 增值税的税率	54
第五节 增值税应纳税额的计算	57
第六节 增值税的优惠和出口货物退（免）税	61
第七节 增值税的纳税地点和纳税期限	67
第四章 消费税法律制度	69
第一节 消费税概述	69
第二节 消费税纳税人和征税范围	70
第三节 消费税税目与税率	72
第四节 消费税应纳税额的计算	75
第五节 出口应税消费品退免税的法律规定	81
第六节 消费税纳税义务发生的时间、地点和纳税期限	82

第五章 营业税法律制度	85
第一节 营业税法概述	85
第二节 营业税的纳税义务人与扣缴义务人	86
第三节 营业税的税目与税率	88
第四节 营业税计税依据	91
第五节 营业税应纳税额的计算	94
第六节 营业税的税收优惠	95
第七节 营业税的征收管理	97
第六章 关税法律制度	102
第一节 关税概述	102
第二节 关税的纳税人与征收对象	105
第三节 关税税则、税目与税率	106
第四节 关税完税价格	111
第五节 关税应纳税额的计算	119
第六节 关税减免	120
第七节 关税的征收管理	124
第七章 所得税法律制度	128
第一节 所得税概述	128
第二节 企业所得税	130
第三节 个人所得税法	142
第八章 财产、行为和资源税法律制度	157
第一节 房产税法律制度	157
第二节 城镇土地使用税法律制度	161
第三节 车船税法律制度	163
第四节 契税法法律制度	166
第五节 印花税法法律制度	168
第六节 土地增值税法律制度	173
第七节 资源税法法律制度	178
第九章 税收征收管理法律制度	183
第一节 税收征收管理概述	183
第二节 税务管理	187
第三节 税款征收	200
第四节 税务检查	209
第五节 违反税收法律制度的法律责任	210

第十章 税收救济法	217
第一节 税收救济概述	217
第二节 税务行政复议	220
第三节 税务行政诉讼	229
第四节 税务行政赔偿	232

第一章

税收基本原理

税收是一个人们十分熟悉的古老的经济范畴，它从产生到如今，经历了不同的社会形态，已有几千年的历史。奴隶社会、封建社会以及资本主义社会都存在税收，社会主义社会也仍然存在税收。社会主义税收的概念是从历史上沿用下来的，既保留了旧的形式，又渗透了社会主义生产关系的新内容。

》本章常考知识点《《《

税收“三性”

税收的分类

税收公平原则

税收效率原则

□·引读案例·□

秦朝末年，秦二世胡亥认为，好的官员应当对臣民课以重税，即“税民深者为明吏”。他造阿房宫，“赋敛愈重，戍徭无已”，结果导致了陈胜和吴广的农民起义。暴动发生的时候，右丞相去疾、左丞相斯、将军冯劫曾经分析：关东群盗并起，秦发兵诛击。杀盗贼甚众却暴乱不止，其中的原因，就是因为对人民的赋税太重，“皆以戍漕转作事苦，赋税大也”。三人进谏请二世“止阿房宫作者，减省四边戍转”。这些劝谏秦二世并没有听进去，致使农民起义愈演愈烈，最终使秦王朝二世而亡。后世史官司马迁总结秦二世的罪过包括无道、坏宗庙、作阿房宫、繁刑严诛、吏治刻深、赏罚不当、官吏不律己，最后“赋敛无度”、“百姓困穷而主弗收恤”。其结果是“陈涉不用汤武之贤，不藉公侯之尊，奋臂于大泽而天下响应”。到底什么是税收，国家为什么可以征税，税收是如何分类的，多重的税收才能保证公平和效率，这些都是本章将要介绍的问题。

□□□□

第一节 税收的概念和特征

一、税收的概念

税收是一个古老的经济概念，它从产生至今，已经有了数千年的历史，经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会等不同的社会形态。税收的概念在发展中，既保留了不同社会形态下税制的共同特征，也根据不同的社会形态而被赋予了不同的新内容。因此，

对税收这个概念进行界定，必须从两个方面入手：一方面税收的定义要区别于其他经济概念，特别是区别于其他财政收入的方式而体现税收的特殊性；另一方面要剖析不同社会的税收的特殊性，尤其是要区分社会主义税收和资本主义税收的不同。

马克思将税收界定为：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^①“国家存在的经济体现就是捐税。”^②列宁也说过，所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。根据马克思主义学说，定义税收必须包含以下几方面的内容：第一，税收与国家的存在直接联系，是国家和政府赖以存在并实现其职能的物质基础；第二，税收是国家参与并调节国民收入分配的一种手段，是一个社会收入分配的范畴，亦是国家财政收入的主要形式；第三，国家在征税过程中形成一种特殊的分配关系。

因此，我们可以将税收进行如下界定：税收是国家为了满足社会公共需要，凭借政治权力参与并调节国民收入分配，以强制取得财政收入的一种形式，其性质最终取决于国家的性质以及社会的基本经济制度。

（一）税收的目的是国家满足社会公共需要

税收与国家的存在是息息相关的。国家在履行其公共职能的过程中必然会产生一定的支出，这种支出具有公共产品的特性。这就决定了此部分支出不可能由私人完全自愿承担，必须由国家负担起来，以满足社会公共需要。也有学者认为，国家承担公共产品的费用支出是出于维护自身统治秩序的需要。其实，统治者维护自身统治秩序与满足社会公共需要是一个问题的两个方面。如果统治者无法满足社会公共需要，自身统治秩序就难以维系；反之，满足了社会公共需要，就为维护统治秩序奠定了基础。这是一个一而二、二而一的问题。国家征税以满足社会公共需要也不是无节制的，它要受到所提供公共产品规模和质量的制约。

（二）税收是国家参与的社会产品分配过程

在社会再生产过程中，分配是连接生产与消费的必要环节，在市场经济条件下，分配主要是对社会产品价值的分割。税收是国家参与并调节国民收入分配的一种手段，是一个社会收入分配的范畴。通过这种社会收入分配，国家将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有，从而使税收成为国家取得财政收入的重要工具。取得财政收入的手段多种多样，如税收、发行货币、发行国债、收费、罚没等，而税收是大部分国家取得财政收入的主要形式。我国自1994年税制改革以来，税收收入占财政收入的比重基本都维持在90%以上。国家参与社会产品的分配与一般的社会产品分配关系不同，它凭借的是国家权力，是以国家为主体进行的分配。

（三）税收是财政范畴

税收是最古老的财政范畴，古时财政就是税收，税收就是财政。在现代社会中，税收已经成为最典型、最主要的财政范畴，它具有显著的财政属性。税收活动是筹集财政收入的基本手段，税收收入是主要的财政收入，财政的职能主要通过税收的职能去完成和实现。因此，在很大程度上依然可以说税收与财政并无二致。

^① 《马克思恩格斯全集》，第19卷，32页，北京，人民出版社，1958。

^② 《马克思恩格斯全集》，第4卷，342页，北京，人民出版社，1958。

二、税收的形式特征

税收的形式特征，即税收的外部特征，我国多数学者通常将其概括为“税收三性”，即强制性、固定性和无偿性。

1. 税收强制性，指国家以社会管理者的身份，依据直接体现国家意志的法律对征纳税双方的税收行为加以约束的特性。英国学者巴斯泰布尔认为，所谓赋税的强制性，指的是法律规定了缴纳的税额、方式、时间以及课税主体，而没有接受纳税人意见的余地。^① 税收强制性集中表现为征税主体必须依法行使税权，纳税主体在法定义务范围内必须履行纳税义务。当税收征管机关合法行使权力受到干扰或纳税人无法定事由拒不履行纳税义务时，违法者将受到法律的制裁。税收的强制性表现为税收这种经济行为及其运行是凭借国家政治权力，通过颁布法令来实施的。国家产生以后，其对社会产品占有的过程中存在两种不同的权力：所有者权利和国家政治权力，前者依据对生产资料和劳动力的所有权占有，后者凭借政治权力占有。政府对公民征税，就意味着政治权力凌驾于所有权之上，依法强行征收，任何形式的抗税都是一种违法行为。恩格斯在谈到征税时曾指出：“纳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利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利，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。”^②

【例题 1】 张某是个体工商户，经营服装，生意红火，可当税务机关向其征税时，张某以赚钱是自己辛苦经营的结果，没理由将自己的辛苦钱无偿交给别人为由，拒绝缴纳税款。本案中，张某是否应当纳税？

【解析】 在本案中，张某无论是在自己的学习、生活中，还是在社会活动中，都享受到了作为纳税人的待遇，如接受义务教育、享受稳定的社会环境等，而这些都需要国家利用税收加以维持。税收是“取之于民，用之于民”。因此，张某应当纳税，否则将违背税收强制性，从而受到应有的处罚。

2. 税收固定性，指国家税收必须通过法律形式，确定其课税对象及每一单位课税对象的征收比例或数额，并保持相对稳定和连续、多次适用的特征。纳税人只要取得了应税收入，发生了应税行为，拥有了应税财产，就必须按照已有的规定纳税，不得违反；同样，国家也只能按照已有的规定征税，不得随意更改。税收的固定性一方面保证国家可以持续、稳定、多次地取得财政收入，满足国家的社会公共职能；另一方面也是对国家税权的一种限制，防止国家肆意征税而损害纳税人的权益。需说明的是，税收的固定性是相对于某一时期而言的，并非永远固定不变。随着客观情况的变化，通过合法程序适当调整课税对象或税率是正常的，也是必要的。

3. 税收无偿性，指国家税收对具体纳税人既不需要直接偿还，也不需要付出任何形式的直接报酬或代价。财政无直接偿还性是和它的强制性相一致的，例如，国家征税之后，税款即归国家所有，对纳税人不需要付出任何代价，也不需要偿还。当然，从财政收支的整体过程来

① 参见许建国：《税收与社会》，9页，北京，中国财政经济出版社，1990。

② 《马克思恩格斯全集》，第2卷，615页，北京，人民出版社，1957。

看,我国的税收是“取之于民,用之于民”。就这个意义上说,税收具有间接的偿还性,但是,每一个纳税人都无权要求从公共支出中享受与他的纳税额等值的福利,也就是说,对每一个纳税人来说,他的付出和所得是不对称的,这是财政运行的一个重要特点,即无直接偿还性。正如列宁所指出的:“所谓税收,就是国家向居民无偿地索取。”^① 税收的这种无偿性特征是对具体纳税人来说的。无偿性是税收的关键特征,它使税收明显区别于国有经济收入、债务收入、规费收入等其他财政收入范畴。

【例题 2】 以下对税收概念的相关理解不正确的是 ()。

- A. 税收是目前我国政府取得财政收入的最主要工具
- B. 国家征税依据的是财产权利
- C. 国家征税是为了满足社会公共需要
- D. 税收“三性”是区别税与非税的外在尺度和标志

【解析】 答案为 B。社会主义税收“取之于民,用之于民”,是针对人民群众整体利益而言具有整体返还性,但针对具体纳税人而言没有直接返还性,是无偿的。

第二节 税收的本质和职能

一、税收的本质

税收的本质是指国家征税、纳税人纳税所形成的税收关系的基本属性。税收的本质问题与税收存在的必要性、税收的职能,以及其他税收和税法理论中的相关问题均密切相关,因而引起了学者的广泛兴趣,形成了一系列重要的学说,现择要略述如下:

(一) 公共福利说

公共福利说的代表人物是法国的博丹和德国的克洛克。该学说认为,国家的职能是满足公共需要、增进公共福利,为此需要通过征税来取得用以实现国家职能的费用。该学说在由封建主义向资本主义过渡的当时,具有一定的进步意义。

(二) 利益交换说

利益交换说发端于 18 世纪初,始由卢梭力倡,后为法国重农学派所接受,并经亚当·斯密发展成英国古典学派的主张。该学说以社会契约论和自由主义的国家观为基础,认为国家和个人是各自独立、平等的实体,公民在国家的保护下获得了利益,就理应向国家纳税以作为报偿,因而税收体现的是国家与国民之间的一种利益交换关系。该学说在资本主义的发展初期曾起到了一定的积极作用。在此学说基础上又曾派生出一种“保险说”,认为国家保护了人民的财产和社会公共秩序,人民就应当向国家缴纳“保费”,国家与国民之间的关系如同保险公司与投保者的关系。“保险说”在本质上也认为税收是对国家提供保护的一种对价,可看做是广义上的利益交换说。

(三) 义务说

义务说可以分为中式义务说和西方义务说。义务说在中国古代漫长的封建社会中曾经非常流行,甚至是当时中国唯一的一种税收学说。所谓“普天之下莫非王土,率土之滨莫非王

^① 《列宁全集》,2 版,第 41 卷,140 页,北京,人民出版社,1986。

臣”，臣下有向君主缴纳税负的义务，如果不履行这一义务，就会受到国家暴力机器的制裁。西方的税收义务说起源于19世纪的英国，后由德国的瓦格纳对其加以完善。该学说以黑格尔的国家有机体说为基础，认为个人生活必须依赖于国家的生存，为了维持国家生存而纳税，是每个公民当然的义务。纳税不是对接受国家利益的一种返还，而完全是无偿的、牺牲性的支付。该学说明确提出了税收的强制性和无偿性，具有一定的积极意义。可见，义务说在中国和在西方的基本出发点是不一样的：中式义务说认为税负是臣子对君主和国家应当承担的、理所应当的义务；而西方的义务说认为纳税义务之所以存在是因为纳税人必须依赖于国家生存。

（四）市场失灵说

市场失灵说是资本主义发展到垄断阶段以后出现的凯恩斯理论的重要观点。该学说认为，由于存在市场失灵，市场机制不能进行资源的有效配置和公平分配社会财富，因而需要社会经济政策予以调节和矫正。而税收正是完善市场机制、调节国民经济运行和社会分配的重要手段，这便是国家课税的依据。

资本主义可以分为自由资本主义和垄断资本主义两大阶段。其中自由资本主义又称为经典资本主义，这个时期的思想受亚当·斯密的经济自由主义思想影响较大。19世纪以后，因为工业革命的推动，资本主义生产方式已经渗透到一切经济领域，西欧主要资本主义国家也走完了资本原始积累的历程。为适应产业资本主义的进一步发展，对自由开放的社会经济结构的诉求成为时代的最强音，并且成为当时资本主义生产方式和资产阶级政权的政策依据。亚当·斯密在《国富论》中用“看不见的手”的原理说明这样一种基本思想：“利己的私人动机可使行为人为人产生其不能预期的有益影响”。他所描绘的经济体系乃是“人的利己心”和一种“交换、互易和交易的特有人类习惯”的产物。^①因此，他认为政府的任务在于：第一，建立市场体系的政治前提，具体而言就是建立基本法律与秩序、保护产权和维护合同制度；第二，“建立和维护某些公用事业和某些公共制度”，具体而言包括“积累资本（私人、社会、人力）以及促进技术和组织创新”。除此以外，增加社会财富的办法就是经济活动完全自由，无须政府进行干预，即政府承担“守夜人”、“夜警”职责。^②这种思想反映了当时代表先进生产力的资产阶级的利益和要求，并与实行放任的经济政策相结合，推动了整个西方经济的发展，统治资本主义社会一百多年。

自由资本主义理念指导下的经济立法成果主要是民商法，其中最具有代表性的立法成果就是1804年制定的拿破仑民法典（法国民法典）。该法典由序言和人、财产及对所有权的种种限制、取得财产的各种方法等三编组成。贯彻私人财产所有权无限制、契约自由、过失责任和法律面前人人平等的原则是这部法典的基本特点。由于当时资本主义还不十分发达，该法典着重维护私有者（包括资产者、手工业者和农民）个人的利益，没有规定法人制度。这部法典是资本主义社会第一部民法典，它用法律形式巩固了资产阶级革命的成果和资本主义社会的经济基础。在法国民法典之后，德国和日本的民法典也相继颁布。但是，自由资本主义发展到一定阶段必然走向垄断，完全自由的市场也会引发市场失灵。20世纪30年代，西方陷入严重的经济

^① 参见 [英] 约翰·伊特韦尔等编：《新帕尔格雷夫经济学大辞典》，“看不见的手”词条，北京，经济科学出版社，1992。

^② 参见 [美] Arthur A. Goldsmith：《政府、市场及经济发展——对亚当·斯密思想的再思考》，载胡鞍钢、王绍光编：《政府与市场》，59～63页，北京，中国计划出版社，2000。

危机。尽管自 1825 年英国首次经济危机爆发，它就在西方社会经济生活中经常地、周而复始地出现，但都短暂而温和；可是 1929 年—1933 年的资本主义世界经济大危机却空前严重，其时间之持久、影响之广泛，使西方资本主义经济面临“全面毁灭”的危险境地。在这种背景下，凯恩斯主义登上了历史舞台。

1936 年，约翰·梅纳德·凯恩斯（1883 年—1946 年）发表《就业、利息和货币通论》一书。他认为，以往假设的充分就业均衡建立在萨伊定律的基础上，这个假设的前提本身就是错误的；政府如果不加干预就等于放任就业与危机继续存在，政府必须采取相应的财政政策刺激经济，弥补私人市场有效需求不足的情况，这是对“国家干预”说的经济学解读。该学说诞生之初虽然广受争议，但是其基本观点不久后便被资产阶级经济学界普遍接受，《就业、利息和货币通论》一书也与马克思的《资本论》、亚当·斯密的《国富论》一同被认为是欧洲资本主义三大经典经济学论著。该学说对资本主义国家调整国家经济运行提供了新的思路。在 1929 年—1933 年的大萧条时期，美国胡佛政府因为仍信奉自由放任的经济信条，采取坚信市场的自动调节、放任自流、消极等待的经济政策，因而面对危机束手无策；而继任的罗斯福政府接受了凯恩斯的学说，采取“罗斯福新政”，使政府干预论应时而起：政府必须干预经济，采取积极的财政政策来刺激消费和增加投资，弥补自由市场造成的有效需求不足。这种政府干预的思想体系从宏观角度证明“市场缺陷”的存在，从而成为现代西方主流经济学理论核心。经济学和经济政策从此步入凯恩斯主义时代，也标志着现代国家干预主义的产生。与此相适应，大量体现国家干预经济的法律、法规在西方世界得到颁布。

在现代市场经济国家，学者较为普遍地认为，国家课税的依据主要是市场失灵的存在和对公共物品的需要，这实际上是对凯恩斯主义的普遍认同。但是市场失灵说并没有正面回答一个问题：封建社会中也存在税收，但封建社会中的税收显然不是为了弥补市场失灵的，这就与市场失灵说的内涵存在矛盾。其实，税收的本质并不是一成不变的，正如国家的职能也处于不断变化中一样。在封建社会，国家与君主是一体的，国家的税收实际上是为了满足君主个人的奢华需求和统治需要；而在现代社会，国家的一切权利属于人民，税收的目的也是人民的福祉，之所以需要动员全社会的力量取得税收收入，是为了应对市场不能自动解决的困境。因此，不同的社会形态下，税收的本质也是不同的，应当用辩证的、发展的眼光看待这一问题。

二、税收的职能

税收的职能主要有三种，即分配收入、配置资源和保障稳定。

（一）分配收入的职能

税收是国家参与社会收入分配的重要手段，它与各类主体的利益攸关，直接影响到公共经济部门与私人经济主体之间的收入分配。税收分配收入的职能包括两个方面，即获取财政收入和收入的再分配。

1. 获取财政收入

税收是财政收入的主要形式，是国家获取财政收入的主要手段。当代各国主要是通过征税来筹集财政资金，以提供公共物品，满足公共需求。自近代以来，各国通过税收形式从社会收入中分得的财政收入在整个财政收入中所占的比重日渐提高，许多国家高达 90% 以上，因而