

TAX

STUDY:

An Introduction

税收研究概论

於鼎丞 ○ 编著



暨南大学出版社
Jinan University Press

TAX STUDY:

An Introduction

税收研究概论

於鼎丞◎编著



暨南大学出版社
Jinan University Press

中国·广州

11456/74

图书在版编目 (CIP) 数据

税收研究概论/於鼎丞编著. —广州:暨南大学出版社, 2003.7
ISBN 7-81079-308-X

I. 税… II. 於… III. 税收管理—研究 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 091019 号

出版发行:暨南大学出版社

地 址:中国广州暨南大学

电 话:编辑部 (8620) 85226593 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85220602 (邮购)

传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

邮 编: 510630

网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版:暨南大学出版社照排中心

印 刷:暨南大学印刷厂

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 26.5

字 数: 655 千

版 次: 2003 年 7 月第 1 版

印 次: 2003 年 7 月第 1 次

印 数: 1—1000 册

定 价: 42.00 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社营销部联系调换)

前 言

知识犹如浩瀚的大海，税收知识也是这大海里的一部分。我从 20 世纪 80 年代初开始从事税收的教学，在不断思考与研讨的同时，深深地感到，知识犹如人体的血液一样宝贵，知识是抵御一切无知的盾牌，知识能带给人们力量与欢乐。于是，就税收中比较基本的，也是人们比较感兴趣的税收定义及思想、税收原则、税收转嫁与归宿、税收政策、税收体系、商品课税、所得税课税、财产课税、税收管理体制、税收征管以及部分税种等进行了分析研究。

税收定义是最基本的税收思想，本书采摘归纳了关于税收定义的各种表述，并对课税依据的问题，提出了不同的解释。税收是一个历史范畴，治税思想在很多方面具有可继承性和可借鉴性，本书对古今中外的治税思想进行了比较研究分析，并对税收分类进行了多方位的研究，以启发大家对这方面的研究兴趣。税收原则是一个古老的话题，对其进行研究有利于完善我国的税制建设和税收理论建设。税收转嫁与归宿理论是确定税收最终负担人和分析税收对国民经济及社会分配影响的理论。本书介绍了税收转嫁与归宿的基本概念，税收转嫁的一般规律以及西方税收转嫁学说，税收转嫁与归宿的均衡分析等。无论是发达国家还是发展中国家，都在普遍运用税收鼓励政策作为扩大国内外投资、调节产业结构和开发高新技术行业方面的一种有效手段。为了衡量政府所采用的各种税收政策措施所引起的各种经济反应，我们进行了税收政策效应的分析。一国税制体系的优化与合理，是一国税收制度健全、完善，税收职能充分发挥的前提，为此，本书针对税收体系的不同理论基础以及各国税收体系的实际情况，研究了宏观税负水平高低的衡量标准和影响因素，税负对经济的生长的影响，以便为建立中国特色的税收体系提供参考。

同时，本书对商品课税、所得课税、财产课税、税收管理体制、税收征管以及增值税、营业税、关税、个人所得税、社会保障税等税种的改革、税务代理、税收信息化、西方国家税收征管组织机构等进行了分析研究。

全书资料搜集比较广泛，研究比较深入，为了便于大家研究，在每章的后面我们还附了复习思考题，值得有兴趣研究税收理论的人士一阅。

诚然，通过学习与研究，深深感到人的精力与时间的有限，正如伟大的科学家牛顿所说：“我觉得自己像是在海滨玩耍的孩子，有时很高兴地拾着一些光滑美丽的石子，但真理的大海，我还没有发现。”学习研究好似逆水行舟，不管怎样辛苦劳累，我们还是要“积学以储宝，酌理以富才”。

最近，应广大师生的要求，将此税收研究概论的书稿整理出来，如果对读者的学习与研究能起到一些启示作用，作者将备感欣慰。全书的整理工作得到了研究生李坤的大力协助，在此深表感谢。在科学知识的海洋里，作者深感才疏学浅，诚恳地希望得到读者的指正。

作 者

2003 年 7 月

目 录

前 言 / 1

第一章 税收思想研究 / 1

- 第一节 税收定义 / 1
- 第二节 课税依据 / 7
- 第三节 治税思想 / 14
- 第四节 税收分类 / 27

第二章 税收原则研究 / 42

- 第一节 西方税收原则 / 42
- 第二节 我国税收原则 / 58
- 第三节 中西方税收原则的比较认识 / 67

第三章 税收转嫁与归宿研究 / 71

- 第一节 税收转嫁与归宿的基本概念 / 71
- 第二节 税收转嫁与归宿的局部均衡分析 / 76
- 第三节 税收转嫁的一般均衡分析 / 89
- 第四节 我国市场经济条件下的税收转嫁与归宿 / 95

第四章 税收政策研究 / 99

- 第一节 税收政策的理论概述 / 99
- 第二节 西方宏观税收政策的理论与实践 / 105
- 第三节 西方国家税收鼓励政策 / 116
- 第四节 税收政策效应分析 / 120

第五章 税收体系研究 / 128

- 第一节 西方税收体系的理论及框架 / 128
- 第二节 西方发达国家的税制结构 / 136
- 第三节 发展中国家的税制结构 / 142
- 第四节 避税港税制模式 / 149
- 第五节 宏观税负水平与经济发展 / 155

第六章 商品课税导论 / 164

- 第一节 商品课税的一般概念 / 164
- 第二节 商品课税的类型 / 167

第七章 增值税研究 / 172

- 第一节 增值税概述 / 172
- 第二节 增值税的纳税人 / 180
- 第三节 增值税的课税范围 / 185
- 第四节 增值税的税率 / 191
- 第五节 增值税的计征方法 / 196
- 第六节 增值税的小规模纳税人 / 204

第八章 消费税研究 / 209

- 第一节 消费税概述 / 209
- 第二节 消费税的课税范围 / 211
- 第三节 消费税的计税方法与负担政策 / 213

第九章 营业税研究 / 216

- 第一节 营业税概述 / 216
- 第二节 营业税的课征制度 / 219

第十章 关税研究 / 223

- 第一节 关税概述 / 223
- 第二节 关税税则制度 / 228
- 第三节 关税壁垒和非关税壁垒 / 234
- 第四节 若干国家的关税制度 / 238

第十一章 所得课税导论 / 242

- 第一节 所得税的基本概念 / 242
- 第二节 所得税的产生与发展 / 246

第十二章 个人所得税研究 / 252

- 第一节 个人所得税的纳税人 / 252
- 第二节 个人所得税的税基 / 255
- 第三节 个人所得税的税率 / 267

第十三章 公司所得税研究 / 276

- 第一节 公司所得税存在的理论基础 / 276
- 第二节 公司所得税的纳税义务人 / 282
- 第三节 公司所得税的税基 / 286
- 第四节 公司所得税的税率 / 294
- 第五节 公司所得税的课征形式 / 296
- 第六节 公司所得税的经济效应分析 / 300

第十四章 社会保障税研究 / 305

- 第一节 社会保障税的理论分析 / 305
- 第二节 国外社会保障税的征收制度 / 310
- 第三节 国外社会保障税的历史发展及现状 / 317
- 第四节 我国开征社会保障税的思考 / 326

第十五章 财产课税研究 / 334

- 第一节 财产课税概述 / 334
- 第二节 财产保有税制 / 338
- 第三节 财产转让税制 / 344
- 第四节 土地税制 / 351

第十六章 税收管理体制研究 / 355

- 第一节 各国税收管理体制概况 / 355
- 第二节 分税制概述 / 359
- 第三节 我国分税制的完善 / 364

第十七章 税收征管研究 / 371

- 第一节 税收征管程序 / 371
- 第二节 税务代理 / 379
- 第三节 税务争讼制度 / 388
- 第四节 税收信息化 / 392
- 第五节 转让定价税制 / 396
- 第六节 税收征管组织机构 / 407

参考文献 / 413

第一章 税收思想研究

税收思想是税收客观存在反映在人们的意识中经过思维活动产生的一种认识成果。税收思想由税收存在所决定。由于人们认识问题所奉行的哲学基础不同,认识问题的角度不同,认识能力的差异及所处的历史时期和国情的不同,古今中外的学者对税收定义、课税依据、治税思想等有着不同的认识,本章将对它们予以比较分析。

第一节 税收定义

税收有着几千年的历史,“捐税是以前的氏族公社所完全没有的”^①。在我国,“自虞夏时,负赋备矣”^②;在西方,“自从恺撒奥古斯都以后,实现了对整个世界的课税”。^③历史的变迁、政权的更替、经济的增长、知识的进步,造就了古今中外对税收的诸多定义。

一、西方关于税收定义的各种表述

西方税收学界对税收定义的表述历来众说纷纭,莫衷一是,其中有代表性的说法为:

英国的财政税收学者道尔顿认为:“所谓租税是政府向人民所征收的一种强制分担,与政府将给予纳税人劳务报偿的多寡无关,亦异于对任何违法者所征收的罚金。”^④

英国的另一财政学者巴斯特布尔则认为:“赋税是人民或私人团体为供应公共机关的事务费用被强制征收的财富。”^⑤

英国现代税收专家西蒙·詹姆斯在其所著的《税收经济学》一书中给税收所下的定义是:“税收是由政权机构实行不直接偿还的强制性征收。”^⑥

美国的塞利格曼认为:“税收是政府对于人民之一种强制征收,用以支付谋公共利益所需之费用,此种征收,并无给予特种利益之关系存在。”^⑦

美国现代经济学家萨缪尔森认为:“国家需要钱来偿付它的账单,它偿付其支出的钱的主要来源就是税收。”^⑧

德国的瓦格纳认为:“从财政的意义来看,赋税是作为对公共团体事务设施的一般报

① 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1972年版,第162页。

② 《史记》第1卷,中华书局1959年版,第89页。

③ 《新约·路加福音》,转引自(英)西蒙·詹姆斯、克里斯托夫·诺布斯:《税收经济学》中文版,第1页。

④ 道尔顿:《财政学原理》(中文版),第21页。

⑤ 巴斯特布尔:《公共财政学》(英文版),第263页。

⑥ (英)西蒙·詹姆斯、克里斯托夫·诺布斯:《税收经济学》(中文版),第1页。

⑦ 胡善恒:《赋税论》(上册),商务印书馆1948年版,第15页。

⑧ 萨缪尔森:《经济学》(上册),商务印书馆1979年版,第228页。

偿,根据一般原则与标准,按公共团体单方所规定的方法,对另一方所规定的税额,公共团体为要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。”^①

日本的小川乡太郎认为:“税收就是国家为了支付行政经费而向人民强制征收的财物。”^②

日本另一学者神户正雄认为:“赋税为统治团体,以财政收入之目的,对于团体成员出于同一地位者,依非报酬关系而课征之有形财产,普遍以货币为方便。”^③

上述这些定义大都比较简单,而现代西方一些工具书中有关税收的定义表述似乎要详细、完备一些:

英国的《新大英百科全书》给税收定义为:“在现代经济中,税收是国家财政收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收;它通常被认为是对政府财政收入的捐献,用以满足政府开支的需要,而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的,它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同,如出售公共财产或发行公债等等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收,每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税义务。”^④

美国的《现代经济学词典》给税收的定义是:“税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性。它可以直接向居民或公司征收。”^⑤

《美国经济学辞典》则定义为:“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶尔也采用实物或劳务的形式)。它的征收对象是财产、收入或资本收益,也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”^⑥

日本的《现代经济学辞典》对税收的定义为:“税收是国家或地方公共团体为筹集满足社会共同需要的资金,而按照法律的规定,以货币形式对私人的一种强制性课征。”因此,税收与其他财政收入形式相比,具有以下几个特征:①税收是依据课税权进行的,它具有强制的、权力课征的性质;②税收是一种不存在直接返还性的特殊课征;③税收以取得财政收入为主要目的,以调节经济为次要目的;④税收的负担应与国民的承受能力相适应;⑤税收一般以货币形式课征。

日本《世界大百科字典》给出的定义是:“所谓税收,就是国家及其他公共团体以满足其一般经费开支为目的而运用财政权力向人民强制地征收金钱或实物。”税收既不同于捐款这种仅体现提供者单方面意思表示的奉献收入,也不同于公有财产收入和公共事业收入这种根据提供者与作为接受者的国家及其他共同团体之间的合同而取得的合同收入,它是不必得到纳税人承诺的强制性收入。当然,这也并不意味着税收与作为纳税人的国民意志毫不相干。在民主主义国家,作为征税基本依据的税法就要由国会或地方议会来制定。从这个意义上说,税收也间接地体现了国民的意志。尽管如此,在每个具体的场合它们是

① 《欧美财政思想史》,第305页。

② 小川乡太郎:《租税总论》,商务印书馆1935年版,第11页。

③ 神户正雄:《财政学要论》,第183页。

④ *The New Encyclopaedia Britan*, Vol. 17, Helen Hemingway Beriton Publisher, 1973—1974, p. 1076.

⑤ *The Dictionary of Modern Economics*, Mc Grow-Hill Book Company, 1984, p. 347.

⑥ *The American Dictionary of Economics*, Facts on file INC, 1983. p. 311.

不必体现纳税人意志的强制性收入。在国家和公共团体的强制性收入中，也有依靠刑法权而取得的收入，如罚款等，但税收是以取得收入为目的依靠财政权力的征收。另外，税收并不像手续费、公共设施使用费和受益费那样仅仅向获得特别利益的人征收，它是以支付国家及其他公共团体的经费开支为目的的一般性收入。为了特殊的经费而课征的特定的税收称为目的税，这是一种例外。最后，在资本主义经济中，课税对象是一切收入和财产，税收以货币形式缴纳为原则。

《大日本百科事典》中也说：“税收又常称为税或税金，它是国家和地方自治团体为了维持其经费开支的需要而运用权力对国民的强制性征收。”税收强制性的特点使之与公共事业收入、捐款等区别开来。尽管税收也是财政收入的一种形式，但它并不像手续费那样具有直接的交换关系，它是无偿的。尽管当税收收入转化为财政支出以后又返还于国民，但是每一个纳税人受益的大小与其纳税额并不成比例。

世界银行对税收和收费的定义作了如下的区分：“税收是无偿性和强制性的支付，它主要由中央政府征收。而使用费则是为交换公共部门所提供的特别商品服务所进行的支付，它主要由国有企业和地方政府征收。”^①

综观西方有关税收的定义表述，可以发现它们有以下几个共同点：

一是税收是由国家或政府来征收的（但亦有个别认为除政府外还包括公共团体）；二是税收是一种强制征收或强制分担，不论纳税者是否愿意，均须按规定纳税；三是税收是无偿的，它不存在任何等价交换或等价报偿关系；四是税收课征的目的是为了满足政府经费支出的需要，或是为了满足社会的公共需要。

二、我国学者关于税收定义的各种表述

我国经济学界对税收的定义亦进行了许多有益的探讨。比较起来，有以下几种观点：

（1）认为税收是政府为满足费用开支的需要，而对人民进行的一种强制征收或强制分担。持这种观点的，大多是早期的经济学者，他们大都受西方税收学者观点的影响，有代表性的表述为：

“所谓税收，一般言之，系政府为供给其一般费用，用课税权向人民征取的一种强制分担。”

“租税者，政府为供给其一般费用，用租税权向人民所征取之财物的强制分担也。”

（2）认为税收是国家按照预定方法向人民征取的财物或货币。有代表性的表述为：

“赋税为国家公共机关，谋共同之利益，根据于国家之总制权，遵照国家之经济政策，制定适当方法，所征取国民之财富。”

“税收是国家按照法律规定对经济单位和个人无偿征收的实物和货币。”

（3）认为税收是国家用以取得财政收入的一种方式或手段。有代表性的表述为：

“税收是国家为实现其职能，按照法律规定，向经济单位和个人无偿征收实物或货币，以取得财政收入的一种方式。”

“税收是国家为了实现其职能，按照规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。”

^① 世界银行：《1988年世界发展报告》，中国财政经济出版社1989年版。

“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法定标准，强制地、无偿地从国民收入分配中取得财政收入的一种手段。”

“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照预先规定的标准，强制地参与国民收入分配与再分配，取得财政收入的一种手段。”

“税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定的标准对一部分社会产品和国民收入进行强制、无偿分配，以取得财政收入的一种形式。”

“税收就是国家凭借政治权力，用法律强制手段，对部分社会产品进行分配，以无偿取得财政收入的一种形式。”

(4) 认为税收是国家参与社会产品分配的一种方式或活动。有代表性的表述如下：

“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力参与国民收入再分配的一种形式。”

“税收就是国家为满足一般的社会公共需要，按事先确定的对象和比例，对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配。”

“税收是国家为满足社会共同需要所采取的分配形式。”

“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中一部分社会产品所形成的产品分配。”

(5) 认为税收是一种分配关系或特定的分配关系。有代表性的表述如下：

“税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地征收实物或货币所形成的特定的分配关系。”

“税收是国家为满足社会公共需要，补偿社会费用，保证社会再生产的正常运行，按法律规定的对象和原则，占有和支配剩余产品而形成的一种特定分配关系。”

《国家税收教学大纲》中提出：“税收是按照国家法律预先规定的标准向经济单位和个人征收实物和货币形成的分配关系。”

(6) 认为税收既是组织财政收入的一种手段，又是参与分配的一种方式。有代表性的表述如下：

“税收是国家为实现其职能，按照法律规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种手段，是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配的一种方式。”

(7) 认为税收既是取得财政收入的手段，同时又表现为一种特定的分配关系。有代表性的表述如下：

“税收是国家按照法律规定的标准，取得财政收入的一种手段，是体现国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配所形成的特定的分配关系。”

“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种形式，它体现以国家为主体的一种分配关系。”

在我国，对税收定义尽管具有不同的表述甚至不同的观点，但分析一下却仍有如下共同点：①税收是国家或政府的一种强制征收；②税收是国家的主要财政收入来源；③税收是无偿的。

三、中西方税收定义的分析比较

从上述有关税收的定义中，我们可以看出中西方财政学者对税收所下的定义有以下几个共同点：第一，税收的课征主体是国家或政府；第二，税收的缴纳者是国民个人或经营

团体；第三，税收的目的是为了满足国家经费开支的需要；第四，税收的征收形式主要为货币。

除上述共同点外，还存在不少的分歧，主要是：第一，税收究竟是收入形式还是分配关系？有的定义把税收等同于税金，认为税收就是一种收入；有的则将税收与税收收入区别开来，认为税收本身不是收入，而是国家取得收入的一种方式或手段；有的则认为税收是一种分配关系。这点在我国学者中表现得尤为突出。第二，税收区别于国家其他收入的特征是什么？绝大多数定义认为税收具有强制性、无偿性的特征，但有个别定义没有提及税收特征问题。第三，税收课征的对象是什么？有的定义认为是收入、财产与资本的收益，有的认为是剩余产品价值，有的认为是社会纯收入，有的则没有涉及这一问题。第四，税收课征采取什么方式？有的定义提出税收是由法律规定来征收的，因此，它具有固定性；但也有部分定义没有明确这一问题。

四、本书给税收所下的定义

我们对某个事物下定义，从形式逻辑的角度上说，通常是按照“属概念+种差”的公式进行。属概念表明被定义事物所属范围，种差表明在这个范围内被定义概念的特征，从而使之与同类的其他概念相区别。要科学、明确地下定义，就要正确地找出被定义概念的属概念并明确其种类，因此对税收下定义，也要使用外延上最接近的属概念。税收的属概念，应该说是国家的一种收入，它和其他的国家收入区别的种差就是它的基本特征，所以我们将税收定义为：税收是国家为满足其职能的需要，依照法律规定的标准，强制无偿地参与社会剩余产品分配而取得的一种财政收入。

这个定义包含以下要点：

(1) 从最简单、最直观的现象看，税收首先是国家的一种财政收入。在商品货币经济尚未发展的条件下，税收主要采取实物形式，甚至是力役形式；在商品货币经济发展并高度发达情况下，税收主要采取货币形式。

(2) 课税的主体是国家。课税主体即税收的征收者或课税人。在税收分配中，它应具有如下的性质：一是制定课税办法，二是组织征收活动，三是占有以税收形式筹集的社会产品。在实际生活中，课税办法是由国家制定的，征收活动是由国家组织的，以税收形式筹集的社会产品也是由国家占有的。只有国家，才能成为课税主体。

国家具有双重身份：一是财产所有者，二是社会共同事务的参与者。在社会再生产过程中，任何财产所有者都只能以利润、租金等形式参与社会产品的分配，而不能以税收的形式参与分配。同样，国家作为财产所有者亦不能成为课税主体。只有作为社会公共事务的参与者，国家才具有征税的资格。因此，税收的课税主体不是作为财产所有者的国家，而是作为社会公共事务参与者的国家。

作为社会公共事务的参与者，国家又由中央政府和地方各级政府构成。它所担负的社会公共事务职能也是由中央政府和地方各级政府行使。举凡课税办法的制定，征税活动的组织以及对税收形式筹集的社会产品的占有，都是中央和地方各级政府的事情。所谓税收以国家为主体，既可以中央政府作为统一主体，又可以在中央政府统一领导下，以中央政府和地方各级政府分别作为独立的主体，两者之间没有根本的区别。

从另一方面看，国家除具有双重身份外，还具有双重职能：政治职能与社会职能。国

家的政治职能或阶级职能是阶级斗争的产物；社会职能是社会再生产的产物。阶级职能依存于社会职能，往往采取社会职能的形式，而社会职能在阶级社会里要通过阶级组织去实现，于是就打上了阶级的职能烙印。国家总是一定阶级的国家，而统治阶级总要充当社会的正式代表。作为税收课征主体的国家，因而是抽象掉阶级特征的国家，是与社会再生产相联系而充当整个社会正式代表的国家。

(3) 付税主体。付税主体即交付税款给国家的主体，作为付税主体，在税收分配中，其基本性质是创造社会财富，占有社会财富并把其中的一部分付给国家，一方面增加国家的收入，另一方面直接减少可供自己支配的资财。在实际生活中，社会产品是由社会成员创造的，也是首先由他们占有的，并正是由他们付给国家的，只有社会成员才构成付税主体。但作为社会成员必须是在社会经济生活中作为具有独立或相对独立的经济利益主体而存在。

(4) 税收分配的客体是社会剩余产品，税收的客体就是税收分配的对象。作为税收分配的对象，从价值实体上看只能是社会剩余产品。从社会总产品的价值构成来看，社会总产品价值构成可分为 C 、 V 、 M 三部分。 C 是用于补偿生产过程中的物质消耗部分，是经济组织和个人进行社会简单再生产的物质条件； V 是用于补偿活劳动消耗的部分，是保证劳动力再生产的物质条件； M 是可供社会支配的剩余价值和剩余产品价值，可用于积累和非生产性消费。由此可见，税收是不能参与 C 、 V 的分配的，否则，社会简单再生产就难以顺利进行。因此，能够成为税收源泉的，只能是 M 部分，就是剩余产品，尽管不同的社会和同一社会不同时期也选择 C 、 V 作为课税对象，如房产税、工薪税等，但是从税收的最终源泉来看，税收所代表的社会产品的价值主要是 M 部分。由此可知，社会剩余产品是税收的基本源泉与分配对象。

明确税收的价值实体对剩余产品有极为重要的意义。第一，它规定了国家税收的最大数量界限。国家的税收收入，总量上只能在剩余产品价值内浮动。对具体的课税对象征税以及征多少，要以该课税对象中是否包含有剩余产品或是否能够带来剩余产品以及能带来多少为依据，对具体的经济组织、单位和个人征税，也要以其是否获得或者占有剩余产品为前提。第二，它有利于认识和处理税收同促进生产发展的关系。因为只有生产发展了，社会剩余产品才会增加，税收才会增长。由此国家必须制定促进经济发展、促进剩余产品增多的税收政策和制度。

(5) 税收分配的目的是为了满足不同社会共同需要，补偿社会公共事务费用，保证社会再生产的顺利进行。只要有人类，就存在人类社会的共同需要，人类要生存，要发展就必须保证社会再生产在周而复始的社会中顺利进行下去，这就需要有一支专门从事社会公共事务的独立于社会物质生产活动之外的权力机构来完成。这个权力机构就是国家。国家要使执行社会公共事务的职能充分得到发挥，就必须支出一定的费用：社会行政费用、社会维持费用和社会保障与发展费用。由于国家本身并不直接创造社会财富，因而它只能从社会成员创造的社会财富中征集一部分过来，据为己有，并用来补偿社会费用，从而保证社会再生产的顺利进行。

第二节 课税依据

政府为什么要课税？不同的学者，处于不同的时代，站在不同的立场，有着不同的解释。

一、西方学者的观点

自 17 世纪以来，西方学者就对政府课税的依据进行着不断的研究，从而产生了各种不同的学说。

（一）国家课税依据理论的演变

1. 公需说

这种学说认为，国家的职责在于增进公共福利，为了实现增进公共福利的目的，就需要费用支出，这种费用支出理应由人民负担。因此政府向人民征税，就是人民对这种公共需要的共同负担。这个学说的主要代表人物有柏左尔德、克洛克、塞利格曼、赫格尔等。柏左尔德在 17 世纪初就认为税收是为公共福利而课征的。克洛克也认为：“租税倘非出于公共福利需要者，即不得征收，如果征收，即不能认为是正当租税。所以征收租税必须以公共福利需要为理由。”赫格尔、塞利格曼也认为：税收是为供给共同需要而征收的。

2. 交换说

这种学说产生于 17 世纪社会契约说风行之时，它与社会契约说的政治思潮相呼应，以人本主义为出发点，认为国家的目的在于保护人民的生命财产，人民既受国家保护的利益，理应向国家纳税作为报偿。国家的活动给人民提供利益，而税收是人民对国家活动所付的交换代价。亦即税收与利益相交换，因而又称为利益说。这种学说的主要代表人物有：格劳秀斯、洛克、霍布斯、蒲鲁东、亚当·斯密、卢梭等。

英国重商主义者霍布斯认为：“人民为公共事业缴纳税款，无非是为了换取和平而付出的代价，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作出自己的贡献。”^①“间接税和直接税，无非就是为不受外敌入侵，人们以自己的劳动向拿起武器监视敌人的人们提供的报酬。”^②

英国约翰·洛克在其《论降低利息和提高货币价值的后果》中指出：“赋税的根据是因为人民建立政府，政府的主要职能在于保护私有财产，政府没有巨大的经费不能维护，凡享受保护的人，都应该从他的产业中支出他的一份来维护政府。”

英国亚当·斯密认为，国民应尽其所能资助政府，尽可能依其在政府保护下所获收入的比例分担租税。赋税的本质就是国家和纳税人之间的利益交换关系，纳税人享受国家提供的各种利益，就应当通过纳税向国家支付报酬，提供补偿。

法国的蒲鲁东认为：“赋税是交换的代价，国家以一定的成本产生财富，卖之于人民，故人民应偿付代价。”

孟德斯鸠认为：“税收是市民欲求财富安全，或欲求由财产得到安乐乃分割其一部分

①（英）霍布斯：《利维坦》，商务印书馆 1936 年版，第 22 页。

②（英）霍布斯：《利维坦》，商务印书馆 1936 年版，第 144 页。

供给国家。”

3. 保险说

它是由交换说派生出来的一种学说。这种学说认为，国家犹如一个保险公司，保护人民的生命财产，人民因受国家保护而向国家交税，如同被保险的人向保险公司交纳保险费一样，其代表人物为法国的梯埃尔。梯埃尔认为：“国民各依其在社会所受的利益为比例而纳税，与被保险人向保险公司各依其风险分摊比例所交纳的保险费相类同。”

4. 牺牲说

这一学说强调国家权力，认为国家有权向人民课税，不管个人是否从国家方面受到利益，都必须纳税。课税，国家对人民是一种强制行为，人民对国家是一种牺牲，其间并无特别报偿的关系存在。由于纳税是一种法律义务和无偿捐纳，故又称为义务说。其主要代表人物有德国的瓦格纳、英国的巴斯特布尔和法国的萨伊。

瓦格纳认为：“税收是国家的一种强制索取，是人民的必要牺牲，国家可以强制人民纳税，不必考虑人民是否从国家活动中得到何种利益。”

巴斯特布尔认为：“赋税是政府的一种强制课征，它没有接受纳税人意见的余地，它意味着纳税人的牺牲。”^①

萨伊认为：“租税是一种牺牲，其目的在于保存社会与社会组织。”^②

5. 分担说

分担说认为，国家是公共集体，而人民是此公共集体的组成分子，国家为维护自己的生存，为履行其公共职责，必须有足够用以满足其公共支出的需要。人民是国家的组成成员，对公共需要就不能不分担一定的份额，否则国家难以生存，人民也必然失去依托。其主要代表人物有意大利的科萨及法国的勤华波略等人。

6. 社会政策说

该学派认为，政府课税不仅是为了取得财政收入，而且是为了通过课税矫正社会财富悬殊，实现社会改良政策。其主要代表人物有英国的约翰·穆勒，美国的塞里格曼、汉森，德国的瓦格纳等人。

瓦格纳认为：“关于赋税，第一是有纯财政的目的，第二则是应当树立社会政策的目的。所谓税收政策的目的，就是以调节在自由交易下所产生的分配不平等为目的。赋税不但要干涉国民的所得及财产的分配，而且要积极干涉国民的生产与消费。”“从社会政策的意义来看，赋税是在满足财政需要的同时，或者说不论财政有无必要，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赋课物。”

（二）现代西方国家的课税依据理论

第二次世界大战后，受凯恩斯“混合经济”理论的影响，现代西方财政学理论认为，国家财政已不再仅限于国家的财政收支，还应包括政府全部的经济活动和运用财政政策实现国家宏观经济政策目标。因此，财政学已成为研究政府部门全部经济活动的经济学，即“公共部门经济学”或“政府公共财政学”。基于此，现代西方学者认为国家之所以需要课税，主要是因为社会上存在着“公共物品”的需要和由于资本主义经济的市场机制

① 《欧美财政思想史》，第366页。

② 萨伊：《政治经济学概论》，商务印书馆1982年版，第509~510页。

失灵。

现代西方经济学家认为,社会存在两种需要:一是私人个人需要,二是社会全体的公共需要。满足个人需要的物品,如一般生活必需品等;满足公共需要的物品,如国防、司法、治安、消防以及某些公共设施等。公共物品与私人物品相比,存在三个显著的特点,即效用的不可分割性,消费的不可排他性与受益的不可阻止性。因此,市场提供公共物品就成为无效的方式,因而需要一个非市场的提供方式,即由公共部门——政府来提供,并通过税收来筹集资金。

另一方面,由于市场经济机制“无形之手”的自动调节是有缺陷的。不能实现资源的合理、有效配置,财富的公平分配或社会福利的增进,以及经济的稳定与增长,因而需要公共部门——政府介入经济活动,运用财政税收等政策工具,对宏观经济进行调控,以修补市场机制的缺陷。因此,国家除利用征税筹集财政收入以供公共物品外,还必须运用税收政策工具来调整资源的配置,实现资源的有效利用;调节国民收入与财富的分配,增进社会福利;刺激有效需求,调节社会总供给及产业结构,促进经济的稳定增长。

二、我国学者的观点

我国古代对税收的记载大多是有关税收政策、策略的实际运用等,而对国家或政府课税的必要性的论述尚未见到,究其原因,与长期的封建统治、强烈的封建人身依附关系有关,在“朕即国家”的制度下,“普天之下,莫非王土;率土之滨,莫非王臣”,课税似乎是天经地义的。

直到近代,因受西方思想的影响,我国学者如严复、胡善恒、李超英、周柏棣等对这一问题进行了研究。严复认为,“治人者”向“治于人者”征税是出于实现“公利”的需要,因而,缴纳税赋乃是“国民之公职”;胡善恒认为,政府课税是为谋求公共利益,课税权缘于政府的统制权;李超英认为,课税的依据是政府的强权,其目的是为了满足不同公共利益;周柏棣认为,政府依强权课税以供给政府一般费用。

纵观中国历史,对课税必要性的详细研究,是在新中国成立之后。经过四十多年的探索与研究,形成了以下几种有代表性的观点:

(1) 认为我国社会主义税收的存在是由于国家的存在而产生的,税收是为国家实现职能服务的。只要社会主义国家存在,税收就必然存在,如董庆铮在1981年撰文指出:“在社会主义,由于还存在着国家,税收作为国家组织财政收入的重要形式,调节经济活动的重要杠杆,配合国家进行政治斗争的重要工具,因此,在社会主义制度下,税收依然是必不可少的。”

(2) 认为社会主义经济条件是决定社会主义国家税收存在的主要因素。如王诚尧在1980年撰文指出:我国到了生产资料所有制的社会主义改造基本完成以后的现阶段,虽然社会的经济基础发生了重大变化,但客观经济现实和税收本身所具有的职能作用,仍然决定了税收的必然存在。具体有以下四个方面的因素:一是存在多种经济成分,国家要无偿地取得各种经济成分的一部分收入,用于革命和建设,税收是最好的一种分配方式;二是税收作为一种价值工具和经济杠杆,在利用价值规律,调节管理经济当中能够发挥更重要的作用;三是存在不成体系的资本主义经济活动,而税收能够对这种活动进行有力的监督和斗争;四是存在日益发展的对外经济交往,税收是贯彻平等互利,维护国家主权,促

进国际经济发展的必要手段。

(3) 认为社会主义国家税收存在的必要性, 决定于社会主义国家和经济条件两个因素。就目前的情况看来, 这一观点的赞同者比较多, 几乎代表着我国现代税收理论界在这一问题上的主流观点。这种观点认为, 我国社会主义税收之所以必须存在是由于: ①国家为履行其职能必须进行“社会扣除”, 而这种扣除只能依靠国家政治权力来进行, 因而税收是最好的形式; ②我国仍存在着多种经济形式, 要正确处理国家与它们之间的关系, 只能运用税收; ③商品经济的存在要求政府运用税收这一重要的经济杠杆去调节市场, 促进公平竞争; ④促进对外经济交往, 维护国家财政利益更不能没有税收。

上述观点是对我国税收存在必然性的一般性探讨。除此之外, 在我国还存在另一个关于税收必要性的探讨, 即对国有企业征税的客观必然性问题。一般认为对国有企业征税的必要性, 来自于国有企业是具有独立经济利益的经济实体。关于这一点, 目前国内似乎已取得共识, 只不过在具体表述这一观点时有所差异而已。

从税收存在的必要性的各种观点表述来看, 中西方最大的差异在于, 西方国家似乎更注重税收必要性的抽象研究, 而我国学者大都将这一研究打上阶级的烙印。我们认为, 关于税收必要性的研究既不能抛开国家的阶级性质, 又不能只就某个特定的带有鲜明阶级特色的社会形态来研究, 必须两者结合, 兼而论之。下面关于这一问题的表述, 即是按照这一观点来进行的。

三、本书作者的观点

1. 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

整个社会再生产的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。

满足劳动力再生产需要所耗费的物质资料即家庭生活费用是社会再生产费用的重要组成部分。家庭生活费用从理论上讲, 就是维护劳动力所有者及其家庭所需要的生活资料的价值。在现代社会里, 家庭生活费用包括三部分: 恢复劳动能力的费用、劳动者繁衍后代所需要的费用、劳动者及其子女的教育和训练费用。当然, 家庭生活费用在不同历史时代和同一历史时代的不同国家各不相同, 这主要取决于生产力发展水平。

经济组织或企业是从事物质资料生产的基本单位。物质资料生产的需要以及由此产生的费用是由生产过程的活劳动和物化劳动的消耗构成的, 包括简单再生产补偿和扩大再生产追加的积累。这种补偿生产过程消费的活劳动和物化劳动的生产费用, 不会因社会制度不同而有所改变。只要人类社会继续存在, 物质资料的生产不仅不能停止而且要不断扩大, 生产费用就要不断地发生并不断地得到补偿和追加。

人类除了满足劳动力再生产和物质资料再生产的客观需要之外, 要维持社会再生产的连续性, 就必须满足社会共同体和社会关系存在和发展的需要。这种需要就是通常所说的社会公共需要。社会公共需要是社会再生产需要的有机组成部分, 是维持一定社会共同体的存在和社会再生产的正常进行, 由社会正式代表集中组织和满足的需要。正如满足生产过程的劳动耗费是生产费用一样, 满足社会公共需要的劳动耗费就是社会共同费用, 简称社会费用, 它是社会再生产费用中相对独立的重要组成部分。