

普通高等教育应用创新系列规划教材·经管基础课程系列

# 税收理论与实务

谷彦芳 宋凤轩 编著



科学出版社

普通高等教育应用创新系列规划教材·经管基础课程系列

# 税收理论与实务

谷彦芳 宋凤轩 编著

财政学国家级教学团队建设成果  
财政学专业综合改革试点项目资助出版

科学出版社

北京

## 内 容 简 介

本书坚持理论知识与实践相结合,内容涵盖税收理论与税收实务两大部分。其中,税收理论部分包括税收概念和起源、税收原则、税收负担、税收效应和税制结构等基本理论;税收实务部分对中国现行税制中主要税种的税制设计和税收征管进行了详细讲解,反映了“营改增”试点、资源税全面改革、房产税试点等中国新一轮税制改革的成果及发展趋势。本书理论联系实际,结构合理,内容全面,案例丰富,分析细致,便于学习、理解和掌握。

本书既适合作为高校经济类和管理类等相关专业的教学用书,也可作为企业财务人员和管理咨询人员的培训教材,同时也是广大社会读者的有益参考读物。

### 图书在版编目(CIP)数据

税收理论与实务 / 谷彦芳, 宋凤轩编著. —北京: 科学出版社, 2016. 7

普通高等教育应用创新系列规划教材·经管基础课程系列

ISBN 978-7-03-049649-2

I. ①税… II. ①谷… ②宋… III. ①税收理论-中国-高等学校-教材 ②税收管理-中国-高等学校-教材 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 199910 号

责任编辑: 方小丽 / 责任校对: 赵桂芬  
责任印制: 霍 兵 / 封面设计: 蓝正设计

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

大厂书文印刷有限公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

\*

2016 年 7 月第 一 版 开本: 787×1092 1/16

2016 年 7 月第一次印刷 印张: 21 3/4

字数: 516 000

定价: 39.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)



# 前言

税收不仅是国家筹集财政收入的主要形式,在优化资源配置、调节收入分配和实现经济稳定发展等方面也发挥着越来越重要的作用。1994年分税制财政体制改革明确了中央和地方的财政关系,确立了我国的税收体系框架。分税制实施20多年来,在增强政府宏观调控能力和确保公共物品供给方面发挥了重要作用。但是,随着改革的不断深入,分税制的不完善逐渐制约了税收功能的发挥,亟须完善。党的十八届三中全会把财税体制改革提升到“完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化”的战略高度,并赋予了其“国家治理的基础和重要支柱”的特殊定位。财税改革作为经济体制改革顶层设计的重要内容,不可推卸地担当起改革尖兵的重任。2014年《深化财税体制改革总体方案》出台,吹响了新一轮税制改革的进军号。党的十八届五中全会通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》指出,要深化财税体制改革,建立健全有利于转变经济发展方式、形成全国统一市场、促进社会公平正义的现代财政制度,建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、征管高效的税收制度。

为了全面、系统地反映税收制度改革的最新成果,我们组织编写了《税收理论与实务》一书。希望本书能为开设这门课程的经济类和管理类各专业的学生提供一些指导,使其初步了解税收的基本理论和我国现行的税收制度,为其今后继续研究税收理论或参加税收实务工作打下良好的基础。

本书的编写人员为财政学国家级教学团队的骨干成员,是《国家税收》省级精品课的主讲教师,在税收课程的教学和研究方面投入了大量的精力,具备丰富的税收教材编写经验。本书有以下几个特点:一是坚持了税收理论与税收制度的结合。税收理论需要通过税收制度体现,税收制度设计往往蕴含着一定的税收理念。本书通过税收理论与实务的结合,致力于让读者能够运用一定的理论知识分析税收政策的改革和发展趋势。二是体现了最新的税收改革成果。例如,消费税征税范围的调整和房产税改革试点,尤其是2016年5月1日全面实施营业税改增值税(简称“营改增”)后的税收制度和2016年7月1日以来的资源税全面从价计征改革等内容都体现了教材的与时俱进。三是运用了大量的税收实务案例。丰富的税收实务案例,使读者能够更快、更准确地理解税收制度的规定,使整本教材更加丰富、生动,更具可读性和可参考价值。

本书共十四章内容,一至五章为税收理论部分,六至十三章为税收制度部分,十四

章为税收征收管理。参加本书编写的人员具体分工如下：第一章、第二章、第十章和第十一章由宋凤轩教授编写；第六章、第七章、第八章和第九章由谷彦芳副教授编写；第三章和第四章由杨文杰教授编写；第五章和第十二章由于艳芳副教授编写；第十三章由杨勇刚副教授编写；第十四章由李克桥教授编写。最后由谷彦芳、宋凤轩总纂、定稿。王少鹏、王越、任焕斌、刘晓阳、戴天天、金鑫、付豪、秦加加、赵美玲、张超然、李铮等同学承担了部分数据搜集和案例整理等工作。

本书在编写过程中，借鉴、吸收了国内同行和专家的优秀研究成果，在此，谨对有关作者表示真诚的感谢！同时，感谢财政学国家级教学团队项目、财政学专业综合改革试点项目的资助出版！本书的顺利出版还得到了科学出版社各位同仁的支持和帮助。在此一并表示衷心的感谢！

由于税收制度不断调整，加之时间和水平有限，本书难免有不足之处，真诚欢迎广大读者给予批评指正。

编者

2016年6月

# 目 录

<b>第一章</b>	<b>税收基本理论</b> .....	<b>1</b>
第一节	税收的概念和特征.....	1
第二节	税收的产生与发展.....	4
第三节	税收职能.....	16
<b>第二章</b>	<b>税收原则理论</b> .....	<b>22</b>
第一节	西方税收原则理论.....	22
第二节	现代税收原则的内涵.....	29
第三节	最适课税理论.....	35
<b>第三章</b>	<b>税收负担与税负转嫁理论</b> .....	<b>40</b>
第一节	税收负担.....	40
第二节	税负转嫁.....	48
<b>第四章</b>	<b>税收效应理论</b> .....	<b>58</b>
第一节	税收效应概述.....	58
第二节	税收宏观效应.....	60
第三节	税收微观效应.....	65
<b>第五章</b>	<b>税制基本理论</b> .....	<b>74</b>
第一节	税制要素.....	74
第二节	税收分类.....	81
第三节	税制结构.....	83

<b>第六章</b>		
	<b>税收制度改革</b> .....	<b>93</b>
第一节	1994年前我国税制的建立与发展 .....	93
第二节	1994年我国税制的全面改革 .....	101
第三节	1994年以来我国税制的调整 .....	109
第四节	我国税收制度改革的深化 .....	116
<b>第七章</b>		
	<b>增值税</b> .....	<b>130</b>
第一节	增值税概述 .....	130
第二节	税制基本要素 .....	138
第三节	应纳税额的计算 .....	142
第四节	出口退(免)税 .....	153
第五节	税收优惠 .....	157
第六节	征收与管理 .....	160
<b>第八章</b>		
	<b>消费税</b> .....	<b>163</b>
第一节	消费税概述 .....	163
第二节	税制基本要素 .....	166
第三节	应纳税额的计算 .....	171
第四节	征收与管理 .....	181
<b>第九章</b>		
	<b>关税</b> .....	<b>184</b>
第一节	关税概述 .....	184
第二节	税制基本要素 .....	187
第三节	应纳税额的计算 .....	189
第四节	税收优惠 .....	192
第五节	征收与管理 .....	193
<b>第十章</b>		
	<b>企业所得税</b> .....	<b>196</b>
第一节	企业所得税概述 .....	196
第二节	税制基本要素 .....	198
第三节	应纳税所得额的确定 .....	200
第四节	资产的税务处理 .....	207
第五节	税收优惠 .....	213

第六节	应纳税额的计算	218
第七节	征收与管理	225
<b>第十一章</b>		
	<b>个人所得税</b>	<b>230</b>
第一节	个人所得税概述	230
第二节	基本税制要素	234
第三节	应纳税额的计算	239
第四节	税收优惠	253
第五节	征收与管理	255
<b>第十二章</b>		
	<b>土地与资源课税</b>	<b>259</b>
第一节	耕地占用税	259
第二节	城镇土地使用税	263
第三节	土地增值税	267
第四节	资源税	274
<b>第十三章</b>		
	<b>财产与行为课税</b>	<b>282</b>
第一节	房产税	282
第二节	契税	285
第三节	车船税	288
第四节	车辆购置税	292
第五节	印花税	296
第六节	城市维护建设税	304
<b>第十四章</b>		
	<b>税收征收管理</b>	<b>309</b>
第一节	税务管理	309
第二节	税款征收	318
第三节	税务检查	326
第四节	税务代理	327
第五节	违反税收征收管理的法律责任	331
<b>参考文献</b>		<b>337</b>



# 第一章

## 税收基本理论

### 【学习目标与要求】

本章从税收的概念和形式特征入手，对税收基本理论知识进行了介绍。通过本章的学习，深入理解税收的概念和特征，了解税收产生的条件与发展的历程，熟悉西方税收征收理论依据，准确把握税收职能的内容及其在社会经济生活中的表现形式。

### 第一节 税收的概念和特征

#### 一、税收的概念

税收是一个古老的财政范畴。早在奴隶社会，伴随着奴隶制国家的出现，税收就已经产生。随着社会生产力的发展、社会制度和国家形态的变迁，税收分配的形式、内容和性质也在不断地发展变化。在现代社会，税收不仅是政府取得财政收入的最主要形式，是国家和社会公共活动的经济基础，而且还是政府干预和调控经济的重要杠杆。从历史与现实相结合的角度，我们可以从以下层面对税收的概念进行分析。

#### （一）税收的目的是满足国家职能的需要

国家为了实现其职能，必须要消耗一定的经济资源，这就是公共支出。公共支出如果仅依靠市场经济主体自愿出价的方式，是远远满足不了需求的。只有采取强制征税的方式筹集财政收入，才能满足公共支出的需要。换个角度说，只有税收才能从资金上支撑起国家体系。正如马克思所说：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官阶表，这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”

在市场经济条件下，根据政府与市场的分工定位，政府提供公共物品，市场提供私人物品。而由公共物品的非排他性和非竞争性特征所决定，政府提供公共物品的资金来

源也只能主要依赖于税收。因此有些学者认为,可以将市场经济中的税收看作人们为享受公共物品所支付的价格,进而形成了税收概念中的“公共物品价格论”。应该说,这一观点颇有可取之处,因为它更确切地揭示了市场经济中税收的实质,对我们更新传统的税收观念、理顺新形势下的税收征纳关系具有一定的理论意义。“公共物品价格论”与我们以上对税收概念的一般表述也是不矛盾的。向社会全体成员提供公共物品,事实上已经成为市场经济体制下国家的基本职能。税收满足政府提供公共物品的需要,即满足国家实现职能的需要,只不过“公共物品价格论”强调了纳税人与国家之间的互利和交换关系而已。

## (二) 政府征税的依据是国家的政治权力

政府征税,实质上是国家对一部分社会产品的无偿分配,这种强制地将一部分社会产品从社会成员手中转变为国家所有,必然会改变社会成员各自占有的社会产品的份额,因此必须依据一定的权力来进行。马克思指出:“在我们面前有两种权力:一种是财产权力,也就是所有者的权利;另一种是政治权力,即国家的权力。”税收对社会产品的分配,不同于地租、利息、利润等以财产所有权为依据进行的分配,它是国家凭借其政治权力取得的。正是因为凭借这种权力,税收才可以超越所有制形式向任何经济单位和个人征收,并渗透到社会经济生活的方方面面。因此,以政治权力为依据是税收区别于以财产权利为依据的其他财政收入形式的根本所在。

## (三) 税收是一个分配范畴,体现着以国家为主体的分配关系

税收在社会再生产过程中,属于分配范畴。社会再生产是由生产到消费的连续不断、周而复始的过程,一般包括生产、分配、交换、消费等环节。从社会再生产各环节的性质看,税收既不直接增加也不直接减少社会产品的总量,因而不属于生产和消费,同时也不采取以物易物或钱物交易的形式,因而也不属于交换。税收表现为一部分社会产品价值由社会成员向国家的转移,其结果是国家对社会产品价值的占有由无到有,纳税人对社会产品价值的占有由多到少。与此同时,税收还使各类社会成员占有社会产品价值的比重发生变化。这一经济过程,正是实现了一部分社会产品分配的过程,因而税收属于社会再生产中的分配环节,是分配体系中的一个组成部分。

税收作为一种分配形式,本质上体现着国家与纳税人之间的分配关系,如国家与企业之间的分配关系,国家与居民个人之间的分配关系,以及由于国家的征税,在企业与企业之间、个人与个人之间重新形成的分配关系。当我们用税收来调节分配不公的现象时,实际上就是由于征税不仅会直接引起国家与某一纳税人或纳税人阶层经济利益上的变化,而且通过征税还会进一步改变相关纳税人之间经济利益关系的调整。此外,随着世界经济一体化格局的扩展,国家与纳税人分配关系的变化还会对国家与国家之间的分配关系产生影响。

## (四) 税收是政府财政收入的一种形式

历史上政府曾采用多种收入形式取得财政收入,如税收、国有资产收入、举借公债、

收费、罚没收入等。其中，税收是运用最为普遍的收入形式。税收是人类社会发展到一定历史阶段的产物。具体地说，它是随着生产力的发展，人类社会出现了剩余产品，并由此导致私有制、阶级和国家产生时而出现的一种财政收入形式。目前，发达国家的财政收入中税收均占 90%以上，即使经济欠发达的国家税收也在财政收入中占到 60%~80%。可见，现代社会中税收是政府财政收入的最主要形式。

综上所述，税收是国家为实现其职能，凭借其政治权力，并按照法律规定，强制地、无偿地取得财政收入的一种形式，体现着一定社会形态下的分配关系。

## 二、税收的形式特征

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”。“三性”是税收区别于其他财政收入的形式特征，不同时具备“三性”的财政收入就不能称为税收。

### （一）强制性

税收的强制性，是指国家征税是凭借政治权力，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。在对社会产品进行分配的过程中，存在着两种权力，即所有者权利和国家政治权力。前者依据对生产要素的所有权取得收入，后者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，是一种对所有者权利的“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，国家政治权力是高于所有权的。正如恩格斯指出的：“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。”

税收的强制性将税收与国家凭借财产所有权取得的国有资产收入区别开来。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无关。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。

### （二）无偿性

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。列宁说：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”税收的无偿性使人们容易将其与国家信用关系中的公债的有偿性区别开来。但也必须指出，税收的无偿性是相对的：从个别的纳税人来说，纳税后并未直接获得任何报偿，即税收不具有偿还性；但是若从财政活动的整体来考察，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”。但是每个纳税人和他从税收使用中享受的利益并不是对称的。税收无偿性的特征是与其它财政收入形式相比较得出的，从这个意义上说，税收无偿性的概括是具有理论意义和现实意义的。

### （三）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、发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，不得随意更改这个标准。由此可见，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。固定性是政府能够稳定地取得财政收入的基本保证，也是税收区别于罚没、摊派等财政范畴的主要标志。

税收固定性主要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长期固定不变，是不正确的。

税收的三个特征是统一的整体。其中，无偿性是税收这种分配活动本质的体现；强制性是实现税收无偿征收的强有力的保障；固定性是无偿性和强制性的必然要求。这三个特征是税收区别于其他财政收入范畴的基本标志，也是鉴别财政收入是否是税收的基本标准。任何社会制度下的税收都必须同时具有这三个特征，缺一不可，即只有同时具有这三个特征的分配范畴才是税收。

研究和认识税收的“三性”，对于制定税收政策、稳定税收负担、充分发挥作用等方面都有着重要意义。首先，明确税收的形式特征是区分税收与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特征。如同时具备这三个特征，无论叫什么名称，都是税收；如不同时具备这三个特征，即便名称是税，实质上也不是税收。其次，明确税收的形式特征，有利于深刻认识税收存在的原因。税收同其他财政手段、分配手段相比，之所以运用的范围广、存在的时间长，就是因为税收具备“三性”的形式特征，而其他财政分配手段不完全或者根本不具备这三个特征。最后，明确税收的形式特征，才能自觉运用税收为实现国家职能服务。税收“三性”充分显示了税收的优点和长处，只有充分认识税收“三性”，才能建立真正具有“三性”特征的税收制度，为国家的政治经济职能服务。

## 第二节 税收的产生与发展

税收作为一种分配关系，与其他的分配范畴一样并不是从来就有的，而是人类社会

发展到一定历史阶段的产物。作为一个历史范畴，税收经历了从无到有、从简单到复杂、从不成熟到成熟的发展过程。正如恩格斯所说：“捐税是以前的氏族社会完全没有的。但是现在我们却十分熟悉它了。”对税收的产生和发展历程进行考察，有助于我们更深刻地理解税收与国家、税收与经济的相互关系。

## 一、税收产生的条件

任何经济范畴的产生，都取决于一定的客观条件。税收的产生也需要具备一定的客观前提条件。一般来看，税收的产生和存在取决于四个条件，即剩余产品、私有制、社会公共需要和国家公共权力。

### （一）剩余产品的出现是税收产生的物质条件

生产活动在客观上要求社会产品必须首先用于补偿物化劳动耗费和活劳动耗费，这是维持简单再生产的需要，否则生产活动就无法继续进行。税收作为社会再生产的一种分配形式，分配的物质来源只能是社会产品中扣除补偿物化劳动和活劳动耗费以后的剩余部分，即剩余产品。在生产力水平极端低下、社会产品仅能满足人类生存而别无剩余的情况下，不可能有税收的产生。因而，剩余产品的出现为税收的产生奠定了物质基础，成为税收产生和存在的一个前提。

从历史发展来看，在原始社会，生产力极为落后，人们为了生存，只能集体劳动，平均分享劳动成果。到原始社会末期，随着生产力的发展，社会产品逐渐增加并出现了剩余，这为税收的产生提供了物质条件。但这并不是说剩余产品的出现引致税收的产生。税收是在剩余产品出现并经过漫长的发展过程后才产生的。

### （二）私有制是税收产生的经济条件

国家政治权力是上层建筑，而税收是经济现象，必须具备经济基础。如果土地、财产等不是私有而是国家直接占有，国家可直接支配使用土地、财产等，就不存在需要利用税收形式来取得收入的问题。反之，若土地财产等归私人占有，或经营权及产品归私人支配，国家要取得固定收入，以满足统治阶级需要，就要通过对土地和财产占有者或经营者征税来解决，即只有社会上存在私有财产制度这样的经济条件，税收才会产生。当然，也并非私有制的出现就会产生税收，税收的产生还取决于其他的条件。

从历史发展来看，野蛮时代中期以后，随着劳动工具的改进，发生了第一次社会大分工，引起氏族制度的逐渐变化。当畜牧业出现，牲畜可以驯养以后，照顾畜群只需个体家庭就可以了。在农业方面，当金属工具出现后，个体家庭也能承担耕种的劳动。这样，原来以大氏族或氏族部落为单位的大集体生产，就逐渐被以家庭为单位的个体生产所代替。劳动产品和劳动工具也变为个体家庭的私有财产。特别是随着生产力的进一步发展，出现了第二次社会大分工——手工业和农业的分离，促进了交换的发展，加速了私有制度的形成。分工和交换的发展逐渐地破坏了生产和占有的共同性，使私人占有逐

渐占了优势。在国家产生以后，国家需要取得财政收入，而社会上存在的是私有财产制度，财产归私人而不归国家占有，这时，国家不得不采取强制的手段对一部分私有财产行使支配权，即通过税收的手段来取得一部分财产。

### （三）社会公共需要的产生是税收产生的社会条件

税收本质上是以满足社会公共需要为目的的。原始社会的基本单位是氏族组织，随着氏族组织的发展和剩余产品的出现，逐渐地出现生产活动以外的共同利益和公共事务，如调节氏族部落之间的纠纷、宣战和媾和，举行宗教仪式及水利灌溉等。这些活动部分属于社会职能，部分属于宗教职能。这种社会公共需要是一种人类社会的客观需要，是社会成员的共同需要，不是某个人或某一个集团的需要。公共需要通过消费公共产品得以实现，而公共产品具有非排他性和非竞争性，因此，满足公共需要的事业不可能由单位或个人来举办，只能由作为社会管理者的国家来建立。在私有制条件下，社会产品归私人所有，国家机关和常设人员又不直接从事生产活动，不创造社会财富，因此，国家要举办公共事业，要提供公共产品，只能从社会成员的劳动成果中征收。要把一部分社会产品从私人手中转到国家手中，必须采取强制征收的方式，即税收的形式。可见，社会公共需要的产生是税收产生的社会条件。

### （四）国家公共权力的建立是税收产生的政治条件

国家公共权力的建立，为税收的产生提供了政治上的条件。国家出现以后，社会公共权力需要有一整套强制机关，包括行政机关、军队、监狱、法庭等。这些国家机构和常设公职人员管理社会公共事务需要耗用物质资财，但并不直接创造社会财富。因此，只能凭借手中的公共权力向社会索取。可见，公共权力的产生为国家提供了强制性的征税权。国家政治权力是国家征收捐税的政治条件，政治权力、公共权力的形成使税收的产生成为可能。

税收的产生取决于以上四个条件，而这四个条件是互相影响、互相制约的，只有四个条件同时存在、共同作用，才产生税收这种特定历史条件下的分配形式。图 1-1 可帮助我们理解税收的产生。

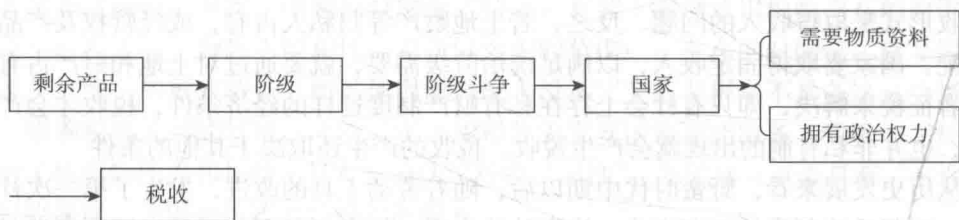


图 1-1 税收产生的历程

## 二、西方税收产生的相关学说

西方税收理论中，不是直接对税收的产生或税收是怎样产生的进行研究，而是从征

税的依据入手,研究税收存在的依据或税收为什么存在的问题。了解西方税收存在理论对于我们研究税收与经济、税收与国家的关系及税收的社会属性具有重要意义。

自17世纪以来,西方学者从不同的角度对这一问题进行了探讨,从而形成了许多学说,概括起来有以下几种。

### (一) 公共需要说

公共需要说起源于17世纪德国官房学派的K.克洛克(Klock)和法国的J.波丹(Bodin),也称为“公共福利说”。该学说认为,国家职能在于满足公共需要,增进社会福利,为此需要经费开支,而税收则是实现国家职能的物质条件。所以,国家要实现其职能,满足社会公共需要,这一职能需要税收来提供物质资源。如果没有公共需要,也就不可能有税收的产生。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,必须以公共福利的公共需要为理由。”<sup>①</sup>

公共需要说提出的以满足社会公共需要和增进社会福利为征税依据,在欧洲由封建主义经济逐渐转向资本主义经济的历史条件下,具有一定的进步意义。19世纪庸俗经济学家也曾大力倡导这种学说。

### (二) 交换说

交换说始于18世纪资本主义经济初期,又称利益说、代价说或买卖交易说,主要代表人物有重商主义者霍布斯(Hobbes)、古典学派经济学家亚当·斯密及蒲鲁东等。这种学说以自由主义的国家观为基础,认为国家与个人是各自独立的平等实体,税收是政府为人民提供利益而获得的补偿;人民纳税是从政府的服务中得到利益而支付的代价。因此,政府征税是为了保护人民的利益,或者说税收是国家与人民的交换。亚当·斯密曾指出,政府的职能范围越小越好,税收越轻越好,而且国家应以每个人所得利益的数量确定纳税标准。

交换说的思想渊源于资本主义的个人主义思想,主张受益者纳税,要求普遍征税,废除免税特权,对于资本主义经济的发展和资产阶级统治的巩固具有一定的积极作用。但是,把商品交换关系引入税收,认为税收是个人对国家给予的在契约上的等价交换是不对的,税收不是简单的交换关系,人民从国家受益的大小,无法测量,更谈不上等价交换。

### (三) 牺牲说

牺牲说产生于19世纪,代表人物为法国经济学家萨伊、英国经济学家穆勒和英国著名财政学家巴斯泰布尔等。这种学说认为,税收对于国家是一种强制征收,对于人民是一种牺牲。萨伊最早提出“租税是一种牺牲,其目的在于保存社会与社会组织”。穆勒发展了萨伊的牺牲说,依据纳税人的能力赋税的理论,提出均等牺牲观点。巴斯泰布尔进一步阐述了穆勒的均等牺牲说,提出均等牺牲原则不过是均等能力原则的另一种表现;

<sup>①</sup> 小川乡太郎. 社会问题与财政[M]. 甘浩泽, 史维焕译. 上海: 商务印书馆, 1924: 57.

均等能力意味着负担牺牲的能力均等；只有社会福利最大化的税收才是全体纳税人最少的税收。

#### （四）保险说

保险说的代表人物是法国的梯埃尔（Theiers），他认为：“人民按其受自国家的利益的一定比例来支付税款，犹如保险公司的保险金按投保金额的一定比例来确定。”<sup>①</sup>这一学说将国家类比为保险公司，人民纳税就像投保人向保险公司缴纳保险费一样。

保险说混淆了税收与保险的性质。税收是强制征收，它与人民享受国家利益之间无必然联系。人民遭受损失，国家不予赔偿，人民更不能以此为理由抗拒纳税。保险则是一种契约关系，交纳保险费是获取赔偿利益的前提。投保是自愿的，不是强制的。

#### （五）义务说

义务说起源于19世纪英国一些学者所倡导的税收牺牲说，德国社会政策学派的瓦格纳对此学说作了进一步的完善。义务说认为，国家的职能是保卫全体人民的利益，其经费开支必须来源于全体人民，因而是一种强制性的义务，而不是道德上的自愿。义务说提出了税收的强制性和无偿性，对税收理论的发展作出了贡献。在当时的社会条件下，德国资本主义的发展落后于英国，要实现更快的发展，需要国家的干预和保护。正是如此，主张税收既不是利益交换，也不是交付的保费，而是人民义务的社会政策学派在德国占据了主导地位。

从上面的分析可以看出，公共需要说、交换说和义务说的共同特点是把国家的存在及其对社会需要的满足作为国家征税的依据或税收存在的条件。

#### （六）掠夺说

与义务说和牺牲说相比，掠夺说更具“暴力”倾向。这一学说产生于19世纪，主要代表人物是空想社会主义者圣西门及资产阶级历史学派学者，他们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掠夺。掠夺说符合诺斯关于国家暴力潜能分配论的掠夺型国家理论，揭示了历史上一定时期内掠夺型国家征税的阶级关系。

#### （七）社会政策说

社会政策说产生于19世纪末，主要代表人物有德国社会政策学派的财政学家瓦格纳和美国著名财政学家塞利格曼。这种学说认为，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的有力工具。瓦格纳在给税收下定义时曾指出：“从社会政策的意义上来看，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的赋课

<sup>①</sup> 小川乡太郎. 租税总论[M]. 萨孟武译. 上海: 商务印书馆, 1934: 64.



物。”因此，赋税不能理解为单纯地从国民经济产物中的扣除，还包括纠正分配不公的积极目的。

### （八）经济调节说

经济调节说产生于 20 世纪 30 年代，主要代表人物是凯恩斯学派的经济学家。这种学说认为，国家征税除了筹集公共需要的财政资金外，更重要的是全面地运用税收政策，调节经济运行，即调整资源配置，实现资源的有效利用；再分配国民收入与财富，提高社会福利水平；调节有效需求，稳定经济增长。

## 三、税收的产生

关于税收产生的历史过程，由于各个国家具体历史条件不同，因而也不完全相同。

在西方奴隶制国家，如公元前 8 世纪至前 6 世纪的古希腊，在氏族贵族的统治下，氏族内部分化出贵族与平民。平民有权占有土地、财产，从事农业、手工业和商业，并向国家纳税和服兵役。又如，古罗马的“王政”时代，随着私有制的出现，形成了贵族与平民，平民需要向城市公社纳税和服兵役。到公元前 6 世纪时，平民人数已超过贵族，赋税的很大一部分来自平民。可见，西方奴隶制国家在确定奴隶主占有制度初期就出现了土地私有制，出现了城邦经济、领主经济等私有经济。因此，随着财产私有制和国家的产生，就出现了对私有土地征收的赋税和平民缴纳的各种捐税。

我国税收的产生与西方奴隶制国家有所不同，其特点是，我国奴隶制确定后相当长的时期内保留着奴隶主国家的土地所有制。在这个阶段中，国家征集的收入基本是租税不分的，直至春秋时期，我国税收才逐步跨入成熟阶段。具体过程如下。

### （一）我国税收的雏形阶段

据《孟子·滕文公》一书记载：“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，彻者彻也，助者籍也，其实皆什一也。”这就是我们经常所说的“贡”“助”“彻”。说明我国历史上第一个奴隶制国家夏朝产生后，出现了国家凭借其政权力量进行强制征收的形式——贡。一般认为，“贡”是夏代王室对其所属部落或平民根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产品。到商代，贡逐渐演变为助法。“助”是指借助农户的力役共同耕种公田，公田的收获全部归王室所有，实际上是一种力役之征。到周代，助法又演变为彻法。所谓“彻”，就是每个农户要将一定数量的土地收获量缴纳给王室，即“民耕百亩者，彻取十亩以为赋”。彻法按土地数量进行课征，比贡法、助法有了很大进步。

夏、商、周三代的贡、助、彻，都是对土地收获原始的强制课征形式，在当时的土地所有制下，既包含了地租的因素，也具有赋税的强制性、无偿性的特征。但就其固定性来看，贡、助、彻尚欠完备，多与少没有统一的标准、征收数量也是不确定的。它与现代税收相比较是不成熟的、简单的和低级的形式。因此，我国夏、商、周时期的贡、助、彻是税收的雏形阶段。