



普通高等教育“十一五”财政与税收专业规划教材

税 收 学

主 编 铁 卫 刘 明

副主编 王建喜 李爱鸽



西安交通大学出版社
XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS



普通高等教育“十一五”财政与税收专业规划教材

税 收 学

主 编 铁 卫 刘 明

副主编 王建喜 李爱鸽

撰稿人 (以编写章节顺序排列)

铁 卫	李爱鸽	贺忠厚	刘 明	春岁勤
娄爱花	王建喜	刘爱菊	毕晓惠	胡公启
边 曦	赵彩虹	任芸力	潘华勇	宋丽颖
王 静	曾凡涛			



西安交通大学出版社

XI'AN JIAOTONG UNIVERSITY PRESS

· 西安 ·

内容提要

税收学是一门有关税收理论、政策、制度和管理科学。本教材内容分为税收基本理论、税收制度和税收管理三部分,主要介绍了税收基本知识和基本理论、我国现行税收制度及其改革、税收管理及税收行政司法。

本书主要供高等学校经济类各本科专业使用,也可作为硕士研究生教学参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

税收学/铁卫,刘明主编. —西安:西安交通大学出版社, 2007. 9(2008. 3 重印)

普通高等教育“十一五”财政与税收专业规划教材
ISBN 978-7-5605-2557-0

I. 税… II. ①铁…②刘… III. 税收理论-高等学校-教材 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 144217 号

书 名	税收学
主 编	铁卫 刘明
出版发行	西安交通大学出版社
地 址	西安市兴庆南路 10 号(邮编:710049)
电 话	(029)82668357 82667874(发行部) (029)82668315 82669096(总编办)
印 刷	陕西信亚印务有限公司
字 数	351 千字
开 本	727mm×960mm 1/16
印 张	19.25
版 次	2007 年 9 月第 1 版 2008 年 3 月第 2 次印刷
印 数	400 1~7 000
书 号	ISBN 978-7-5605-2557-0/F·157
定 价	25.00 元

版权所有 侵权必究

普通高等教育“十一五”财政与税收专业规划教材

编写委员会

学术指导：刘尚希

总 主 编：邓晓兰 （西安交通大学经济与金融学院财政系
教授，博导，全国高校财政学教学研究会理事）

编委会委员(按姓氏笔划排序)：

王满仓 王俊霞 王建喜 申嫦娥

刘 明 李兰英 李社宁 李爱鸽

张思锋 张雅丽 宋丽颖 贺忠厚

徐 谦 胡克刚 铁 卫 段玉宽

眭志宏 温海红 谭建立

策 划：魏照民

总 序

中国作为发展中国家,正处于由计划经济向市场经济转型的历史阶段。经济转型不只是经济体制的转变,而是整个社会结构的一场深刻变革,国家、社会、市场以及个人之间的复杂关系正在被重新诠释和构建。伴随着以市场经济为基础的中国新型社会结构的形成过程,必然衍生出新的财政关系,“公共财政”这一新提法便是中国特定语境下新型财政关系的概括。在中国大地上展开的公共财政建设,无疑是借鉴人类共同文明成果基础上的一种制度创新,因为中国从来没有过“公共财政”,而发达国家的“Public Finance”也难以照搬到中国来。中国公共财政的制度建设必将带有中国的特色,那就是地域广袤、人口众多的大国特征和经济社会发展阶段性的历史印迹。

中国的改革、开放、发展进入到一个新阶段,面临着经济全球化的新形势,我们如何从理论上对纷繁、复杂、多彩的财政经济现象做更透彻的理解与把握,如何科学地解释、解决经济社会发展和改革中的问题、矛盾与挑战,是理论工作者和实际工作者共同面对的重要任务。中国的发展,中华民族复兴伟业的实现,需要一代又一代人的努力。未来是不确定的,需要我们做好全方位的准备。人才的准备则是最重要的。作为培养各类高素质财经人才的财经类院系,其首要任务就是让学生——未来的财经理论工作者和实际工作者,能够得到科学、严格的专业训练,系统而深入地掌握财经学科的基本原理、基本方法,使之具备足够的能力,为他们将来能够科学地解释和有效地解决复杂的现实财经问题奠定扎实的基础。

财经人才的培养,离不开财经教材的建设。这套财政学本科专业系列教材正是从这一宗旨出发,在这方面做了有益的探索。在阐述西方财政基本理论、基本方法的同时,该套教材紧密结合中国财经改革的实践,从理论与现实的结合中尝试形成对中国公共财政的科学诠释和合理的学科体系构架。要做到这一点,其实是很不容易的。其困难在于社会学

科是介于科学与艺术之间的学科门类,尽量往“科学”一端靠,也只能是“软科学”。社会科学具有太多的不确定性,包括以价值判断为基础的假设前提、概念的语境变化,以及被观察对象的多变性和在时间维度上的随机性等等,使之难以“放之四海而皆准”和永远“正确”。财政学科自然也不例外。例如,自打“公共财政”这个概念提出,争议从来就没有停止过,一个重要的原因就是对其语境的理解不同。“公共财政”的中国语境和“Public Finance”的西方语境有很大差异,语境不同,那么,“公共财政”就不等于“Public Finance”,反之亦然。抽象掉语境,这两个概念是可以互译的,但作为学术概念,则无法互译。因此,在教材建设中,要恰到好处地把中外学术成果融合起来,是相当困难的一件事情。

尽管如此,该系列教材还是尽可能地从“三个结合”上下功夫。

第一,中外理论与现实相结合。该系列教材尽可能吸收国内外同类教材的理论和方法,在此基础上,适当运用一些现实案例进行解读,以使读者有一定的感性认识,并和理性认识相融合。第二,中外已有成果与最新研究成果相结合。在一定意义上,教材是对“比较成熟”的理论和方法的系统梳理,比较稳定,而学术研究则是日新月异,教材很难处于理论前沿。该套教材在介绍已成熟理论与方法的同时,也尽力阐述相关理论、方法的创新点,以使读者感受学术研究的新动向。第三,写作范式上“国际规范”与“中国特色”相结合。学术界一直在讨论经济学在中国发展的“规范化”、国际化、现代化与“本土化”的关系问题。在没有“定论”以前,该系列教材尽力“土洋结合”,以适合国人理解的方式来阐述基本理论和方法,努力做到深入浅出,通俗易懂。

该系列教材的作者来自全国十几所院校,他们接受过现代经济学、管理学的系统训练,大都是经济学博士,而且从事教学科研工作多年,他们对中外理论研究和现实状况有较全面和深入的了解,为这套系列教材在融合中外学术成果的基础上再上新台阶提供了条件。教材建设是一个长期的动态过程,同样需要与时俱进。该套教材也许还有种种不足之处,甚至存有缺陷,但以发展的眼光看,任何尝试都是值得的,都是对学界的一份贡献。

刘尚希

2007年3月26日于北京

前 言

本书是为高等院校经济类各专业编写的教材,可供国家税收、税收学、税收概论、中国税制、税法等课程教学用书。

本书在理论阐述上以公共经济学和西方税收理论为基础,注意借鉴吸收古今中外正确的治税思想与方法,并具有一定的创新和发展;注重论述系统性、概念准确性、方法可靠性、观点新颖性,注意吸收近几年我国税收理论研究成果中的科学成分;密切联系我国的国情和经济社会发展的状况,以解决改革实践中的现实问题为出发点,努力澄清有关税收的模糊认识,提供正确的分析、研究税收问题的思想方法。在税收制度和税收管理实务阐述上,力求资料权威、论述系统、全面清晰、准确实用,以1994年税制改革后正式公布的具有法律效力的税法、条例、实施细则、征税办法等规范性文件为主要依据,解释现行各个税种的具体制度和政策规定,并及时反映近年来我国税收制度改革的最新成果,具体包括“两税合并”、消费税和个人所得税的调整、车船使用税和车船使用牌照税的统一、印花税与耕地占用税税率的变动等情况。

本书中对有关法律、法规等的解释和展开仅供参考,具体详细的规定和执行应以官方新近的正式文件为准。

本书由铁卫、刘明教授担任主编,王建喜、李爱鸽教授担任副主编。具体编写分工如下:第一章,西安财经学院铁卫;第二章,西安财经学院李爱鸽;第三章,西安交通大学贺忠厚;第四章,西安财经学院刘明;第五章,西安财经学院春岁勤;第六章,西安财经学院娄爱花;第七章,西安外国语大学王建喜;第八章,西藏民族学院刘爱菊;第九章,西安财经学院毕晓惠;第十章,河南财经学院胡公启;第十一章,云南财经学院边曦;第十二章,陕西省财政厅科研所赵彩虹;第十三章,西安财经学院任芸力;第十四章,西安财经学院潘华勇;第十五章,西安交通大学宋丽颖;第十六章,西安财经学院王静;第十七章,西安财经学院曾凡涛。

全书由铁卫、刘明教授总纂、修改定稿。

本书是在陕西高等教育面向21世纪教改项目“财政学系列课程及其主要教学内容改革研究与实践”成果基础之上,经过几年课堂教学实践,形成的主要适用于大学本科经济类财税等专业培养方案要求的教材。在教材编写过程中,虽然我们尽了很大努力,但书中谬误亦在所难免,恳请读者批评指正。

编写者

2007年7月

目 录

1	第一章 税收基本概念
1	第一节 税收的概念
5	第二节 政府为什么要征税
9	第三节 税收的产生和发展
13	第四节 税收的形式特征
17	第二章 税收的职能与效应
17	第一节 税收职能与效应概述
19	第二节 税收职能
23	第三节 税收效应
27	第三章 税收原则与税收负担
27	第一节 税收原则概述
31	第二节 税收原则内容
45	第三节 税收负担与税负转嫁
52	第四章 税制结构
52	第一节 税制构成要素
57	第二节 税收分类
60	第三节 税制结构
63	第四节 建国以来的我国税制建设
68	第五章 国际税收概述
68	第一节 国际税收与国际双重征税概述
72	第二节 国际重复征税的免除
79	第三节 国际避税与反避税
84	第六章 增值税
84	第一节 增值税概述
90	第二节 增值税的征税对象、纳税人和税率
96	第三节 增值税应纳税额的计算
101	第四节 出口货物退(免)税

104	第五节 增值税的征收管理
106	第七章 消费税
106	第一节 消费税概述
108	第二节 消费税的纳税人及征税对象
110	第三节 消费税的税率
115	第四节 应纳税额的一般计算方法
119	第五节 应纳税额的特殊计算方法
124	第六节 出口应税消费品退(免)税与消费税的缴纳
128	第八章 营业税
128	第一节 营业税概述
129	第二节 营业税的基本制度
133	第三节 营业税的税收优惠
136	第四节 营业税的计算与征收管理
144	第九章 其他流转税
144	第一节 城市维护建设税和教育费附加
146	第二节 关税
156	第十章 企业所得税
156	第一节 企业所得税的建立和发展
159	第二节 企业所得税的纳税人和征税范围
160	第三节 企业所得税的税率及税收优惠
161	第四节 企业所得税应纳税所得额的计算
164	第五节 企业所得税的计算及征收管理
167	第十一章 个人所得税
167	第一节 个人所得税概述
169	第二节 个人所得税的纳税人、征税对象和税率
174	第三节 个人所得税的计算
181	第四节 个人所得税的减免税
183	第五节 个人所得税的申报缴纳
188	第十二章 资源课税
188	第一节 资源税
194	第二节 土地增值税
201	第三节 城镇土地使用税
202	第四节 耕地占用税

205	第十三章	财产课税与行为课税
205	第一节	财产课税
214	第二节	行为课税
224	第十四章	中国税制改革和展望
224	第一节	流转税的改革与完善
227	第二节	所得税制的改革
231	第三节	其他税种改革和开征的设想
237	第十五章	税收征收管理与税务信息化建设
237	第一节	税收征收管理概述
239	第二节	税收征管制度的主要内容
254	第三节	税务检查
257	第四节	税务信息化建设
269	第十六章	税务代理
269	第一节	税务代理概述
273	第二节	税务代理的范围与形式
275	第三节	税务代理的法律关系与法律责任
279	第十七章	税收行政司法
279	第一节	税务违章处理
285	第二节	税务行政复议
290	第三节	税务行政诉讼
293	参考文献	

第一章 税收基本概念

税收,历史上又称“赋税”、“租税”,也简称税,英文为“taxation”,含有负担、重负之意。税收是一个古老的财政范畴,它是生产力发展到一定阶段,随着国家的产生而产生的。税收既是一种延续了几千年的财政收入形式,又是现代世界各国共有的社会经济现象。数千年前的古希腊、古罗马和古埃及就已存在税收。我国从夏代开始便建立了“任土作贡”的制度,即按土地好坏分等征税。在汉语中“税”字最早见于春秋时期鲁宣公十五年(公元前594年)“初税亩”的记载。

第一节 税收的概念

一、对税收概念的不同理解

千百年来,古今中外的政治家、经济学家围绕着税收问题争论不休,他们代表着本阶级的利益,从各自的角度对税收进行定义和表述,较具代表性的定义有如下几种:

18世纪,古典经济学派的代表人物亚当·斯密就曾指出,税收是“人们拿出自己一部分私人的收入,给君主或国家,作为一笔公共收入”^①。

英国的财政税收学者道尔顿认为,税收乃公共团体所课之强制捐输,不论是否对纳税人予以报偿,都无关紧要,但它不是因违法所征收的罚金。

德国财政学家海因里希·劳认为,税收并不是市民对政府的回报,而是政府根据一般市民的义务,按照一定的标准向市民的课征。

日本财政税收学者小川乡太郎认为,税收是国家为支付一般经费需要,依据其财政权力而向人民强制征收的财物或货币。

美国财政学者塞里格曼认为,税收是政府对人民的一种强制征收,以供支付谋取公共利益所需要的费用。但此项征收究竟能否给予被强制者以特殊利益,则并无关系。

^① 亚当·斯密. 国民财富的性质和原因的研究. 下册. 商务印书馆, 1974. 383

英国的《新大英百科全书》给税收作了如下定义：“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；它通常被认为是政府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。”^①

美国《现代经济学词典》给税收下的定义是：“税收的作用在于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。”“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币（偶尔也采取实物或劳务的形式）。它征收的对象是财产、收入或资本收益，也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”^②

日本的《现代经济学辞典》认为：“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，税收同其他财政收入形式相比，具有以下几个特征：税收是依据课税权进行的，它具有强制的、权力课征的性质；税收是一种不存在直接返还性的特殊课征；税收以财政收入为主要目的，调节经济为次要目的；税收的负担应与国民的承受能力相适应；税收一般以货币形式课征。”^③

我国经济学界对税收概念的表述也不完全相同。我国学者一般立足于税收区别于其他分配范畴的基本特征给税收下定义。具有代表性的观点是：

第一，“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法定标准和程序，强制地、无偿地取得的财政收入。”^④这种说法的核心是把税收看成是“财富”、“货币和实物”、“财政收入”，即把税收看成是一种物。这种观点与其说是给税收下定义，不如说是给税收收入下定义。这种看法只说明税收是财政收入的一种形式，但没有反映税收作为取得财政收入的工具，也没有反映出税收作为对市场经济进行宏观调控主要手段的特性。

第二，“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按预定标准，无偿地征收实物或货币所形成的特定分配关系。”^⑤这一定义的核心是把税收看作国家参与国民收入分配所形成的一种分配关系。所谓分配关系实际上是在国民收入分配过程中形成的社会各阶层、国家与社会成员个人、政府各级部门间的社会关系。它是一定社会中生产关系的主要部分。由于上述定义只体现了不同社会制度下税收所体

① 邓子基. 比较财政学. 中国财政经济出版社, 1987. 177

② The American Dictionary of Economics, Facts on File Inc. 1983. 311

③ 邓子基. 比较财政学. 中国财政经济出版社, 1987. 177

④ 王亘坚. 财会知识手册. 天津科技出版社, 1983. 53

⑤ 王诚尧. 国家税收. 第二次修订本. 中国财政经济出版社, 1988. 9

现的生产关系,未能回答不同社会制度下税收的共性问题,即税收概念内涵的质的规定性,因此是不恰当的。

第三,“税收是国家为了实现其职能,制定并依据法律规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。”^①这个定义的核心是作为征税主体的国家制定并依据税法行使征税权,从而使税收成为具有强制性、无偿性、固定性特征的法律手段。

第四,“税收是国家按法律规定,向经济单位和个人无偿征收实物或货币”^②。这种观点认为:既不能把税收理解为抽象的分配关系,也不宜只从静态考察,把税收看作是国家取得的收入或取得收入的形式,而应从动态上把税收看作是国家依法无偿收税的客观过程。它包括税收法规的制定、实施及其执行结果等税收活动的全过程。这种观点并没有抽象出税收这一经济范畴的内涵,而实际上是描述了税务工作的含义。

第五,“税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权力,按法定标准向社会成员强制无偿地征收而取得的一种公共收入。”^③这是《公共财政学》教材的编著者的一般说法。

二、税收概念的表述与理解

尽管中外税收学界对税收概念众说纷纭,各有特色,但仔细分析,税收概念的基本内容却大同小异,有许多相同之处。理论界和实务工作者对税收概念的认识正从以往的“国家分配论”税收观向“公共需要论”税收观转变,其转变以我国经济模式转变为背景。我们认为,对税收可以作如下定义:税收是国家或政府为了满足社会成员的公共需要,凭借政治权力,或称公共权力,按照法律规定的标准,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收概念的这种表述,可以明确以下几点:

(一)税收的主要目的是满足社会公共需要

所谓社会公共需要是同个人消费需要相对应的,它指不能或不能完全通过市场提供用于满足全体社会成员共同的需要。

社会公共需要分为三个层次:一是国家保证执行其职能的需要,包括国家执行某些社会职能的需要,诸如国防、外交、司法、行政管理,以及普及教育、卫生保健、基础科学研究和生态环境等。这类需要是典型的社会公共需要。二是介于社会公共需要和个人需要之间在性质上难以严格划分的一些需要。三是大型公共设施,甚至包括基础产业和自然垄断产业。由于社会公共需要具有消费的非排他性、效

① 税收理论研究. 中国财政经济出版社,1991.5

② 许涤新. 政治经济学词典. 人民出版社,1981.131

③ 谢秋朝等. 公共财政学. 中国国际广播出版社,2003.306

用的不可分割性和受益的不可阻止性,它们不能由市场来提供,只能由国家及其各级政府来提供。而税收正是满足公共需要的一种手段。

(二) 税收是由国家或政府来征收的

税收是由国家或者说是政府来征收的,不是税务机关或其他别的什么机构和组织。税收的主体是国家或政府,征税权作为国家主权的一个组成部分,它只属于国家。税务机关、海关等对日常税收负责征管,只说明它们代表国家,行使国家赋予的征税权力。

(三) 国家征税凭借的是政治权力或称公共权力

国家征税,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社会产品的份额,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,也就是所有者的权力;另一种是政治权力,即国家的权力。”^①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,它是以国家的政治权力为依据的。在财产私有制存在的条件下,只有依据政治或公共权力才能把分别属于不同所有者的一部分社会产品变为国家所有。

(四) 税收是强制、无偿征收的

公民依法向国家纳税是应尽的义务。在私有制条件下,征税是国家对私有财产的侵犯。税收对社会产品的分配,如不实行强制,国家就不可能在国民收入已分解为工资、利润、利息、地租的情况下实行再分配,就不可能把属于不同所有者的一部分社会产品转变为国家所有,供国家集中性分配。这种强制征收的具体表现,就是国家以法律形式颁布的各项税收制度和法令。向国家依法纳税,不是以纳税人的个人意志为转移,不管纳税人是否愿意,都必须照章纳税,否则就要受到法律制裁。国家征税之后,税款即为国家所有,也不需要直接向纳税人付出任何代价。税收的征收完全是无偿的,不存在任何等价交换或等价报偿的关系。

(五) 税收具有与其他财政收入形式不同的特征

税收的特征是税收这个经济范畴固有的内在本性。在此问题上尽管有不同的看法,但我们认为传统的税收“三性”,即税收具有强制性、无偿性、固定性的提法还是可取的。这种特征,基本能解释税收作为一个经济范畴与其他财政收入形式如利润上缴、国债收入、罚没收入等的区别。

(六) 税收是政府掌握用以调控经济的重要手段

税收在满足国家经费开支需要的同时,还是积极影响社会经济生活的经常性因素。政府在对纳税人征税,将其收入的一部分转变为国家所有的同时,也会通过引起他们收入份额的相应变化而对居民、企业,乃至各地区间的实际收入及其资源

^① 马克思恩格斯选集,第1卷,人民出版社,1972.170

配置产生重大影响。由于政府征税的涉及面非常之广,作用的范围非常之大,几乎遍及国民经济各个领域和社会生活的各个方面,可以说,税收在干预、调控经济生活方面的广度和深度都是相当大的,也是其他许多经济手段不能比拟的。另外,由于人们取得收入的能力不同以及占有财产的具体情况不同,因此在市场体系中所形成的收入分配会造成较大的差距。对国民收入分配上的这种悬殊状况如不通过税收和其他手段加以适当调节,势必要影响社会各阶级、各阶层、不同劳动者之间的矛盾,阻碍社会经济健康稳定发展。所以,税收也是调节国民收入分配的重要手段。

第二节 政府为什么要征税

一、西方学者的不同观点

百姓凭什么纳税问题,自 17 世纪以来一直是讨论的重点。主要有以下几种观点:

(一)公需说

公需说产生于君主专制时代的 17 世纪,亦称“公共福利说”。这种学说的代表人物主要有资本主义初期的重商学派和德国重商主义的官房学派的学者,如法国的 J·波丹(Bodin)、德国的 K·克洛克(Klock)等。这种学说认为,国家的职能是满足公共需要和增进公共福利,这一职能的实现需要税收来提供物质资源,故此,税收存在的客观依据就在于公共需要或公共福利的存在。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。”

(二)义务说

义务说产生于欧洲国家主义盛行时期的 19 世纪。这种学说在黑格尔(Hegel)的国家主义思潮影响下,认为国家是人类组织的最高形式,个人依存于国家。国家为实现其职能就应有征税权,人民纳税是应尽的义务,任何人不得例外。义务说反对交换说、保险说的观点,强调的是国家的权力与人民的义务。

(三)牺牲说

牺牲说产生于 19 世纪,主要代表人物有资产阶级庸俗经济学家萨伊(法国)、穆勒(英国)以及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。

(四)掠夺说

掠夺说产生于 19 世纪,主要代表人物是空想社会主义者圣西门以及资产阶级历史学派学者。这种学说认为,税收是国家为实现其职能的公共需要,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。

(五) 交换说

交换说产生于 17 世纪, 亦称“利益说”、“买卖说”、“代价说”, 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·斯密以及蒲鲁东等。这种学说认为, 国家征税是为了保护人民的利益, 人民应向国家纳税以相互交换。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。

(六) 保险说

保险说产生于 18 世纪, 主要代表人物是法国的梯埃尔(Thiers)。这种学说认为, 国家保护了人民生命财产的安全, 人民应向国家支付报酬, 国家尤如保险公司, 人民纳税如同投保人向保险公司交纳保险费一样。

(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里格曼。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, 或者说不论财政上有无必要, 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物。”因此, 赋税不能理解为单纯的从国民经济产物中的扣除, 还包括有纠正分配不公的积极的目的。

(八) 经济调节说

经济调节税产生于 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, 国家征税除了为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, 稳定经济发展。

以上所述的经济学者的课税依据学说, 从历史进程来看, 有明显区别。19 世纪以前的课税依据学说, 主要是从征纳双方的关系角度提出来的。而 20 世纪以后的课税依据学说, 主要是从经济运行的需要角度提出来的, 尤其是 60 年代以来发展起来的“公共部门经济学”更是侧重于从“市场失灵”角度来阐明税收存在的客观性与必要性。

二、国内学者的种种观点

(一) 国家需要说

国家需要说是从 20 世纪 50 年代起在我国较为流行的一种学说。该学说认为, 税收是国家为实现其职能, 凭借政治权力所形成的强制、无偿的分配关系。这就是说, 政府课税的根据是满足国家实现其职能的需要, 包括政治职能和经济职能的需要。

(二) 社会扣除说

社会扣除说认为,国家在分配社会产品时,扣除“一般的不属于生产的管理费用”^①、“作为满足共同需要的费用”和“为丧失劳动力者设立的基金等”。税收是个人向社会领取收入时所做出的扣除,这种扣除是建立在共同利益之上的,因而是自愿的。

(三) 国家社会职能说

国家社会职能说认为:税收属于再生产中的产品分配;在社会主义范围内,参与分配的根据只能是参与生产;国家是以执行社会职能,为再生产提供必要的外部条件的形式参与生产的。因此,税收的根据只能是国家的社会职能或公共事务职能^②。

三、税收是政府提供公共产品或劳务的价值补偿

目前,国内外税收理论界流行着一种观点,即从市场失灵和公共物品的需求两个方面论证政府征税的必要性。其看法是,市场机制虽然有效地调节供给与需求,使社会资源得到合理配置,从而有效地提供商品和劳务。但同样存在市场失灵问题,一个突出的表现就是公共物品不能通过市场机制来提供。因此,在市场经济条件下,政府的职能就是提供不能由私营部门通过市场提供的公共物品。这也是政府的财政支出,其资金来源是以税收为主要内容的政府收入。

在市场经济条件下,市场在资源配置中起着基础性作用。但是市场并不是万能的,市场本身也存在缺陷。我们一般可把社会经济分为私人部门和公共部门。私人部门提供的产品称为私人产品,公共部门提供的产品称为公共产品。按照萨缪尔森给出的定义,纯公共产品就是这样的产品:每个人消费这种产品不会导致他人对该产品消费的减少。公共产品与私人产品相比,具有效用的不可分割性、消费的非排他性和受益的不可阻挡性三个特征。由于公共产品具有这些特征,市场机制不可能使公共产品得以生产或提供,市场就成为无效方式。因此,公共产品需政府以非市场途径提供。而政府生产和提供公共产品都需要从市场上购买商品和劳务,这种对商品和劳务的购买,即构成公共产品的劳务成本,有一部分公共产品的提供可以采取收费的办法以弥补成本,但相当多的公共产品不可能采取收费的办法,而采取征税的办法是政府弥补公共产品成本的最佳选择。也就是说,税收是政府为补偿公共产品成本向公共产品消费者收取的一种特殊形式的价格,这种价格不是由消费者自愿支付的,而是由政府强制征收的。

① 马克思恩格斯选集. 第3卷,人民出版社,1972.9~10

② 马国强. 税收学原理. 中国财政经济出版社,1991.26~27