

国家级重点学科

21世纪 **新编核心课** 系列教材



Taxation of China

中国税收

马国强 主编



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家级重点学科

21世纪 新编核心课系列教材

中国税收

马国强 主编

axation of China

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 马国强 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收 / 马国强主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2008. 5
(21 世纪新编核心课系列教材)
ISBN 978 - 7 - 81122 - 312 - 5

I. 中… II. 马… III. 税收管理 - 中国 - 高等学校 - 教材
IV. F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 022831 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 394 千字 印张: 20 1/4 插页: 1
2008 年 5 月第 1 版 2008 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 于印辉 王 斌 吴 茜 责任校对: 群 力
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 312 - 5

定价: 32.00 元

前言

本书是为高等学校经济管理类专业讲授与学习中国税收课程编写的教科书，也可作为经济管理部门干部培训的教材。

关于教材的名称，首先要做一些说明。20 世纪 80 年代和 90 年代前期，与此类似的教材几乎都被称作《国家税收》。90 年代中期之后，为满足职业资格考试的需要，与此类似的教材又在一定范围内被称作《税法》或《税收法》。我们将本教材的名称定为《中国税收》，而不再称作《国家税收》或《税法》、《税收法》，主要是出于以下几点考虑：

第一，税收问题属于经济管理问题，研究税收问题的学科属于经济管理学科，将教材的名称定为《中国税收》，而不是《税法》或《税收法》，更符合税收的学科属性。

第二，税收从来就是国家的税收或政府的税收，无论在税收之前是否加上国家或政府二字，人们对问题的理解都不会发生偏差。在这种情况下，在税收之前加上国家或政府二字，就是多余的了。

第三，税收学科的研究方向，以知识的逻辑序列为标准，可以划分为税收原理（税收总论）、税收制度（税收各论）和税收管理；以知识的时间序列为标准，可以划分为税收史和现代税收；以知识的空间序列为标准，可以划分为中国税收、外国税收和国际税收。将本教材定名为《中国税收》，也符合细分税收学科研究方向的要求。

本教材的内容主要有三个部分。第一部分是税收概论，包括税收基础理论和税收基本问题两章。第二部分是税收制度，包括商品税、所得税、财产税和其他税四篇。每篇基本上按现行税种设章，共 12 章。第三部分是税收管理，包括税收征收管理和税务行政救济两章。

与其他教材相比，本教材的主要特点是：

第一，较好地处理了税收法律、法规与税收制度的关系。教材中所有关于税收制度的叙述，都是严格以税收法律、法规为基础的，同时，为了体现税收制度结构与税收法律、法规结构的差异，又不能以税收法律、法规结构的形式来叙述税收制度。基于这种认识，在本教材中，对于具体税种的制度，我们将其划分为征税对象、纳税人、纳税义务发生时间等实体性质的规定，税基、税率、税额计算等实体

性量的规定,以及纳税期限、纳税地点等程序性规定三个层次,并严格按照这三个层次来叙述。对于税收征收管理制度,我们则将其划分为税籍管理、税源监控、税款征收、税务稽查、税收奖励与税收处罚五个方面,并按照这五个方面来叙述。

第二,较好地处理了税收理论与税收实务的关系。在税收理论方面,我们从税收职能与原则的要求出发,深入分析了各个税种的基本原理与特殊作用,并力争将它们体现在各个要素的论述之中,实现理论与实践相结合的第一次飞跃。在税收实务方面,我们以税收的基本法律、法规为依据设计了一些具体的案例和习题,试图在运用税收的基本法律、法规分析和解决具体的实际问题方面,实现理论与实践相结合的第二次飞跃。特别值得一提的是,在税收制度的讲授与学习中引入案例分析,可能是我们的一项创新。

第三,较好地处理了科学研究与教学的关系。在本教材的编写中,我们时常根据教学的需要进行一些新的研究,并将研究成果体现在教材之中。比较明显的地方是:在税收本质分析中,我们指出了税收的一般报偿性,用以替代我们过去提出的整体有偿性;在税收职能分析中,我们将税收职能的决定因素概括为政府执行职能的需要和税收在满足政府需要方面的能动性,用以替代我们过去提供的税收内在功能和政府执行职能的需要;在税收原则分析方面,我们明确地将公平原则与效率原则划分为税收的和经济的两个方面;在税收水平分析方面,我们提出了税收水平的演变轨迹和现实税收水平与理想税收水平的差异问题;在税收体系分析方面,我们对税收水平的决定因素进行了新的总结与概括,并将税收体系的演进历程分为要素税、产业税、流程税三个阶段;在结构分析方面,我们对税收结构的决定分析进行了新的总结和概括;在税收制度分析方面,我们对一些税种的类型进行了新的划分;在税收优惠分析方面,我们将其划分为财政性优惠、政策性优惠、管理性优惠、外交税收豁免四种基本类型;在税收征收管理分析方面,我们将其确定为税籍管理制度、税源监控制度、税款征收制度和税务稽查及税收奖励与处罚五个系列。这些新的研究成果,不仅可以更好地解释中国的实际问题,而且有利于提高教学质量。

本教材由马国强教授确定结构、体例并提供各章节的写作提纲。第一篇的两章及其他一些章第一节的部分内容由马国强教授编写;第二篇除第六章外的各章由王春雷教授编写;第二篇第六章与第四篇、第五篇各章由苑新丽教授编写;第三篇与第六篇各章由赵恒群副教授编写。全书统一由马国强教授修改定稿。

在本教材的编写中,我们参考了其他一些教材、专著与学术论文,在此表示诚挚的谢意。教材中的疏漏、谬误之处,恳请读者指正。

马国强

2008年3月

大连·黑石礁

目录

第一篇 税收概论

第一章 税收基础理论	1
第一节 税收的本质	1
第二节 税收的职能	9
第三节 税收的原则	14
复习思考题	21
第二章 税收基本问题	22
第一节 税收水平	22
第二节 税收体系与结构	29
第三节 法定税收要素	35
第四节 税收优惠	38
复习思考题	41

第二篇 商品税

第三章 增值税	43
第一节 税种的设置	43
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时点	48
第三节 税基与税率	51
第四节 税收优惠	56
第五节 税额计算	58
第六节 税款的缴纳	60
第七节 出口退税	61
复习思考题	65
案例分析参考答案	65
第四章 营业税	68
第一节 税种的设置	68

第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时点	70
第三节 税基与税率	76
第四节 税收优惠	79
第五节 税额计算	82
第六节 税款的缴纳	83
复习思考题	84
案例分析参考答案	85
第五章 消费税	87
第一节 税种的设置	87
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时间	90
第三节 税基与税率	94
第四节 税额计算	99
第五节 税款的缴纳	102
第六节 出口退(免)税	103
复习思考题	104
案例分析参考答案	105
第六章 其他国内商品税	106
第一节 车辆购置税	106
第二节 城市维护建设税	111
第三节 文教费附加	113
第四节 烟叶税	116
复习思考题	117
第七章 关税与保税制度	119
第一节 关税	119
第二节 保税制度	128
第三节 船舶吨税	139
复习思考题	141
案例分析参考答案	142
第三篇 所得税	
第八章 企业所得税	143
第一节 税种的设置	143
第二节 纳税人、征税对象与所得来源地	147
第三节 税基与税率	149

第四节 资产的税务处理	158
第五节 特别纳税调整	162
第六节 税收优惠	165
第七节 税收抵免	169
第八节 税额计算	171
第九节 税款的缴纳	173
复习思考题	176
第九章 个人所得税	177
第一节 税种的设置	177
第二节 纳税人、征税对象与所得来源地	180
第三节 税基与税率	183
第四节 税收优惠	190
第五节 税收抵免	193
第六节 税额计算	194
第七节 税款缴纳	201
复习思考题	203
案例分析参考答案	203

第四篇 财产税

第十章 资源税	205
第一节 税种的设置	205
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时间	207
第三节 税基与税率	210
第四节 税收优惠	220
第五节 税额计算	220
第六节 税款的缴纳	222
复习思考题	222
案例分析参考答案	223
第十一章 土地税	224
第一节 耕地占用税	224
第二节 城镇土地使用税	227
第三节 土地增值税	231
复习思考题	241
案例分析参考答案	241

第十二章 房屋税	244
第一节 房产税	244
第二节 契税	249
复习思考题	253
案例分析参考答案	254
第十三章 车船税	256
第一节 税种的设置	256
第二节 征税对象、纳税人与纳税义务发生时间	257
第三节 税基与税率	258
第四节 税收优惠	259
第五节 税额计算	260
第六节 税款的缴纳	260
复习思考题	261
案例分析参考答案	261

第五篇 其他税

第十四章 印花税	262
第一节 税种的设置	262
第二节 征税对象与纳税人	264
第三节 税基与税率	267
第四节 税收优惠	270
第五节 税额计算	271
第六节 税款的缴纳	272
复习思考题	273
案例分析参考答案	273

第六篇 税收管理

第十五章 税收征收管理	275
第一节 税收征收管理的目的与内容	275
第二节 户籍管理制度	278
第三节 税源监控制度	281
第四节 税款征收制度	284
第五节 税务稽查	291
第六节 税收奖励与税收处罚	294

复习思考题.....	300
第十六章 税务行政救济	301
第一节 税务行政复议.....	301
第二节 税务行政诉讼.....	309
第三节 税务行政赔偿.....	312
复习思考题.....	315
主要参考文献	316

第一篇 税收概论

第一章

税收基础理论

主要内容

- 税收的本质
- 税收的职能
- 税收的原则

第一节 税收的本质

税收本质即税收的根本性质，是税收现象中最深刻、最稳定的方面。明确税收本质，有利于明确税收发展变化的总方向，把握税收的运动规律。

一、税收的实在性

税收是文明的代价。任何一个文明社会，要想存在与发展，都不能没有税收。原因是：人们要生存与发展，首先必须进行生产与消费。为了进行生产与消费，不仅要有土地、资本等生产资料和吃、穿、住、用等消费资料，而且要有和平的社会环境、安定的社会秩序和便利的公共设施等生产与消费的共同外部条件。和平的社会环境来自政府执行国防事务职能。政府为执行国防事务职能，需要建立强大的常

备军,购置先进的武器装备,建设功能完备的军事设施,组织各种形式的军事演练,由此发生的开支主要来自税收。安定的社会秩序来自政府执行法律事务职能。政府为执行法律事务职能,需要设置完备的立法机关、行政机关和司法机关,供养大批精明强干的议员、行政官员、法官、警察和狱吏,制定各种各样的法律、法规,召开各种各样的会议,处理各种各样的日常事务,由此发生的开支也主要来自税收。便利的公共设施来自政府兴建交通、通讯等公共工程和举办文化、教育、科技、卫生等公共事业。政府为兴建公共工程和举办公共事业,需要编制科学的发展规划,占有充足的人力、物力资源,组织公共工程与公共事业的建设,实施公共工程与公共事业的管理,由此发生的开支仍然主要来自税收。如果没有税收,政府将无法执行国防事务、法律事务、兴建公共工程和举办公共事业等公共职能,社会将不会有和平的环境、安定的秩序和各种便利的设施,生产与消费将难以顺利进行,人们的生存与发展将陷入困境之中。

事实上,自人类进入文明社会之后,无论在地球的哪个角落还是经济与社会发展的哪个阶段,税收都是客观存在的。文明之初,宗教领袖与政府首脑合二为一,教会与朝廷融为一体,出于对神灵的崇拜与敬畏,在世界各国,人们曾自发地向统治者贡献一部分劳动或物品。这种自由贡献可视为税收的胚胎。后来,随着政府职能的扩大和政治权力的扩张,自由贡献的劳动转化为“役”,如兵役、衙役、力役等,自由贡献的物品转化为按照人身或财产课征的税收。在漫长的农业社会中,几乎所有的国家,每个有劳动能力的人都要按照性别和年龄缴纳一定数额的人头税,每块用于耕作的土地都要按照等级和面积缴纳一定数额的土地税,原始的手工业和服务业也要缴纳一定的工商业税。进入工业社会后,随着物质财富规模、种类的增加和经济活动主体的多元化,税收的种类和数量发生了重大变化。企业生产销售的货物或提供的服务要按照货物或服务的种类与数量缴纳一定数额或比例的商品税,实现的利润要按照利润的大小缴纳一定比例的所得税,占有的财产要按照财产的种类与数量缴纳一定数额或比例的财产税。同时,个人从事劳动、投资和经营要按照收入的多少缴纳一定比例的所得税,到市场购买货物或服务要承担货物或服务的价格中包含的商品消费税,占有的财产也要缴纳一定数额或比例的财产税。

中国是一个历史悠久的文明古国。相传,自夏代开始,中国就有了“贡”。在夏、商、西周三代,“贡”是政府收入的主要来源。春秋战国时期,随着生产力水平的提高和生产关系的变革,各国相继进行了财政制度改革,如齐国实行了“相地衰征”(前685年)、鲁国实行了“初税亩”(前594年)和“作丘甲”(前590年)、郑国实行了“作丘赋”(前538年)、秦国实行了“初租禾”(前408年)等,初步确立了按照土地征收“税”或“赋”的税收制度。秦汉时期,在对农田继续征收土地税(称田租)的同时,开始按照人口征收人头税(称赋,包括口赋与算赋),形成了以土地税和人头税为主的税收制度。在土地税和人头税之外,还

对矿产、渔猎、农林等资源产品及手工业、服务业等征收一定数量的工商业税。这种以人头税与土地税为主、工商业税为辅的税收制度，一直延续到了清代前期。清代康熙年间，面对“户口日增，地未加广”和土地分配严重不均的情况，为减轻无地、少地农民和工商业者的税收负担，实行了“摊丁入地”的税收制度改革，将“丁银”摊入田亩征收，不再单独征收人头税。至此，以土地税和人头税为主、工商业税为辅的税收制度转变为以土地税（农业税）和工商业税为主、房屋及车船等财产税为辅的税收制度。民国时期，借鉴西方各国税收制度建设的成功经验，对税收制度进行了重大整理，在工商税收领域，增设了商品税、所得税等现代税种，为建立现代税收制度奠定了重要基础。中华人民共和国成立后，在2005年，为减轻农民的税收负担，又取消了农业税（土地税），与农业税并列的工商税收亦随之消亡。至此，农业税、工商税、财产税并列的税收制度进一步转变为商品税、所得税、财产税并列的现代税收制度。目前，在中国的税收制度中，属于商品税的主要有增值税、营业税、消费税等；属于所得税的主要有企业所得税、个人所得税等；属于财产税的主要有土地使用税、房产税、车船税等。

二、有关税收本质的各种认识

在税收学说史上，许许多多的著名学者，包括法学家、政治学家、经济学家、财政学家，都曾站在各自的立场上，用各种不同的方式，表达过自己对于税收本质的认识。

在西方，早期学者对税收本质的认识主要集中在税收根据方面。例如，英国著名哲学家、政治理论家托马斯·霍布斯（Thomas Hobbes, 1588—1679）说：“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷。”^① 法国著名法学家、政治学家孟德斯鸠（Charles Louis de Secondat Montesquieu, 1689—1755）说：税收是“公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产”^②。18世纪后，经济学家对税收本质的认识，除包括税收根据外，还包括税收与国有资产收益的区别。例如，最早使经济学成为独立学科的英国经济学家、古典学派经济学的主要代表亚当·斯密（Adam Smith, 1723—1790）说：税收是“人民须拿出自己一部分私的收入，给君主或国家，作为一笔公共收入”^③。法国著名经济学家萨伊（Jean Baptiste Say, 1767—1832）说：“所谓课税，是指一部分国民产品从个人之手转到政府之手，以支付公共费用或提供公共消费。”^④ 19世纪后，经济学家对税收本质的认识，除包括税收根据、税收与国有

① [英] 托马斯·霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，269页，北京，商务印书馆，1985。

② [法] 孟德斯鸠：《论法的精神》（上册），张雁深译，213页，北京，商务印书馆，1997。

③ [英] 亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下卷），郭大力、王亚南译，383页，北京，商务印书馆，1974。

④ [法] 萨伊：《政治经济学概论》，陈福生、陈振骅译，501页，北京，商务印书馆，1963。

资产收益的区别外,还包括税收与政府行政收费的区别。例如,最早使财政学成为独立学科的德国经济学家、财政学家劳(Karl Heinrich Rau, 1790—1870)说:“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,按照一般的标准,向市民的课征。”^①在劳之后,德国著名经济学家、社会政策学派财政学的主要代表瓦格纳(Adolph Heinrich Gotthelf Wagner, 1835—1917)说:“从纯粹财政的意义上说,税收是国家及其他强制团体为支付一般经费,利用其主权,以对于国家给付全部的一般报酬及经费代价为由,根据一般原则与标准,在一方所定的方法及程度内,强制地令个人经济(个人)负担的公共课征。”^②在瓦格纳财政理论的熏陶下,从19世纪末起,英、美学者开始建立自己的财政理论体系。他们对税收本质的认识,除包括税收根据、税收与国有资产收益及政府行政收费的区别外,还间或地提到了税收与罚款的区别。例如,英国著名财政学家、英国财政学的创立者巴斯特布尔(Charles Francis Bastable, 1855—1945)说:“所谓税收,就是个人或团体为履行公共权力所进行的公共活动,在财富方面被强制分担的贡献。”^③20世纪上半叶,英国财政学的主要代表多尔顿(Edward Hugh John Neale Dalton, 1887—1962)说:“所谓税收,就是政府向人民征收的一种强制负担。它与政府给予纳税人的劳务报酬的多寡没有关系,也不同于对违法者征收的罚款。”^④美国著名财政学家、美国财政学的创立者亚当斯(Henry Carter Adams, 1851—1921)说:“税收最初是人民向政府捐赠的贡物,随着国家职能的扩大和对财政支出需要的增加,税收就演变为政府求之于人民提供的资助,最后税收更进一步变为人民对国家的牺牲或应尽的义务。”^⑤20世纪上半叶,美国财政学家的主要代表塞里格曼(Edward Robert Anderson Seligman, 1861—1939)说:“税收是一种强制的贡献,用于支付公共利益的一切经费,而与纳税人所获得的特殊利益无关。”^⑥

中华人民共和国成立前,大学财政、税收教科书对税收本质的概括与西方学者的概括大体相同。例如,尹文敬著的《财政学》称:“租税者,国家或地方政府,为充给一般支出与实施经济或社会政策,依一般标准,定期继续地分赋于所统治者之强制负担,且恒以各负担者之各自经济能力为限度,而依货币表示者也。”^⑦胡善恒著的《赋税论》称:“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,布定适当方法,所征收之国民财富。”^⑧中华人民共和国成立后,各类教科书、辞书对税收本质的概括则存在较大的差异。例如,20

① [德] 劳:《财政学原理》,德文版,383页,莱比锡,莱比锡出版社。

② [德] 瓦格纳:《财政学》,第2卷,德文版,210页,莱比锡,莱比锡出版社。

③ [英] 巴斯特布尔:《财政学》,英文版,365页。

④ [英] 多尔顿:《财政学原理》,21页,台北,正中书局,1960。

⑤ [美] 亚当斯:《财政学》,第2卷,英文版,第2篇。

⑥ [美] 塞里格曼:《租税各论》,632~635页,上海,商务印书馆,1934。

⑦ 尹文敬:《财政学》,231页,上海,商务印书馆,1935。

⑧ 胡善恒:《赋税论》,13页,上海,商务印书馆,1934。

世纪 80 年代,许涤新主编的《政治经济学辞典》称:税收是“国家按照法律规定对经济单位和个人无偿征收实物和货币,是国家凭借政治强力,参与国民收入分配和再分配,以取得财富的一种形式”^①。20 世纪 90 年代,金鑫、刘志诚、王绍飞主编的《中国税务百科全书》称:税收是“国家为满足社会公共需要,依据其社会职能,按照法律规定,参与国民收入中剩余产品分配的一种规范形式”^②。王传伦、王平武主编的《中国新税制业务全书》称:“税收是国家为实现其社会经济目标,按预定的标准对私人部门进行的非惩罚性和强制性的征收;是将资源的一部分从私人部门转移到公共部门。”^③

综观中外学者对税收本质的认识,我们可以发现:在构成税收本质的几乎所有要件上,人们的认识都存在较大的差异。例如,对于税收的基本属性,有的说是课征或征收,有的说是负担或分担,有的说是参与收入分配的一种形式。对于税收的主体与客体,就课征主体而言,有的说是国家,有的说是公共部门,有的说是强制公共团体或政府;就缴纳主体而言,有的说是人民,有的说是经济单位与个人,有的说是私人部门、私人经济、个别经济或个人经济;就客体而言,有的说是财富,有的说是资源,有的说是国民产品、国民收入或国民收入中的剩余产品。对于税收的目的与依据,就税收目的而言,有的说是为满足公共需要,有的说是为实现国家的职能,有的说是为维持国家的存在或支付国家或公共权力、公共团体的必要费用、一般费用,有的说是为实现国家的社会、经济目标;就税收依据而言,有的说是国家的主权,有的说是国家的总制权或政治权力,有的说是国家或政府的社会职能或公共职能。对于税收的特征,则有一般报偿性或无偿性、一般标准性或固定性、强制性、非惩罚性等各种不同的概括。

三、税收本质分析

根据各文明社会普遍存在的税收现象,借鉴中外学者对于税收本质的认识,遵从运用定义方法揭示事物本质的逻辑规则,可将税收定义为:税收是政府为满足执行职能的物质需要,对经济活动主体的收入,依据执行职能产生的一般利益,按照法律规定的范围和标准进行的强制征收。

为了完整、准确地理解税收的本质,对上述税收定义,需要从以下几个方面进行一些特殊的说明:

1. 税收的基本属性

直观地看,税收是一种财富转移。在文明社会,财富的转移有三种基本类型:一是政府之间的财富转移,包括下级政府对上级政府的贡献和上级政府对下级政府

① 许涤新:《政治经济学辞典》(下),500 页,北京,人民出版社,1981。

② 金鑫、刘志诚、王绍飞:《中国税务百科全书》,1 页,北京,经济管理出版社,1992。

③ 王传伦、王平武:《中国新税制业务全书》,1 页,北京,中国金融出版社,1994。

的补助；二是经济活动主体之间的财富转移，包括以贡献为依据的收入分配和以货币为媒介的商品交换；三是政府与经济活动主体之间的财富转移，包括由政府到经济活动主体的财富转移和由经济活动主体到政府的财富转移。其中，由经济活动主体到政府的财富转移又有两种基本类型：一是以私人权利为根据的财富转移，如经济活动主体因占有或使用国家所有的资源或资产而向政府交纳的租金、使用费；二是以公共权力或权利为根据的财富转移，包括没收、罚款、强制赔偿、课征等。其中，课征又有征用和征收两种形式：征用是政府直接占有经济活动主体的劳动力、土地等生产要素的形式与过程；征收是政府直接占有经济活动主体的产品或收入的形式与过程，它们一部分采取税收形式，另一部分采取行政收费的形式。

作为强制征收，税收会带来两方面结果：一方面，对于政府，税收会带来收入；另一方面，对于经济活动主体，税收会带来负担。将税收的基本属性定义为强制征收而不是收入或负担，更符合概念之间的逻辑关系。同样道理，税收之所以能参与国民收入的分配，是因为税收是一种强制征收。没有这种强制征收，所谓的参与国民收入分配就无从谈起。将税收定义为强制征收而不是定义为参与分配的一种形式，也是概念之间的逻辑关系所要求的。

2. 税收的主体与客体

在社会实践中，主体一般指的是人，客体一般指的是物。税收是一种财富转移，实质是一种人与人之间的利益关系。因此，税收的主体必然包括对立、统一的两个方面：一方面是税收的课征主体；另一方面是税收的缴纳主体。

(1) 税收的课征主体——政府

政府是国家的权力机关与管理机关，也是社会分工形成的一个部门。广义的政府，不仅包括中央政府，而且包括各级地方政府，不仅包括行政机关，而且包括立法机关、司法机关和各种武装力量。政府的职能主要是保护社会和平、维持社会秩序、为人民的生产与消费创造便利条件等。在现代社会，政府还具有促进经济发展与社会进步的职能。

政府成为税收的课征主体，是因为政府同时具有征税的需要和权利。政府为执行其职能，首先需要占有一部分经济资源，而为了获得这部分经济资源，就需要向经济活动主体征税。同时，政府执行公共职能为人们创造了生产与消费的共同外部条件，保护并增进了经济活动主体的利益，由此取得了征税的权利。这种征税需要和征税权利的统一，使政府成为税收的课征主体。

(2) 税收的缴纳主体——经济活动主体

经济活动主体是从事经济活动的组织与个人。这里所说的组织，在自然经济条件下，主要指的是家庭；在商品经济条件下，主要指的是企业。这里所说的个人主要指的是劳动者个人。

在任何经济社会，经济资源总是归经济活动主体占有和使用的，物质财富总是

由经济活动主体创造的,实现的收入也总是首先归经济活动主体所有的。只有经济活动主体,才具有纳税的能力。同时,经济活动主体从事经济活动总离不开政府提供的和平的环境、安定的秩序和便利的设施。经济活动主体创造的物质财富和实现的收入,不仅包含着经济活动主体自身的贡献,而且包含着政府通过提供和平的环境、安定的秩序和便利的设施的贡献。根据正义准则,任何一个经济活动主体都有义务将一部分收入缴纳给政府,作为政府的收入。这种纳税能力与纳税义务的统一,使经济活动主体成为税收的缴纳主体。

(3) 税收的客体——国民收入

一个社会在一定时期新创造的产品或产值,通过分配划归经济活动主体占有,形成经济活动主体的收入。它们的总和就是国民收入。

国民收入成为税收客体,首先是因为国民收入是社会存在与发展的经济基础。居民的消费以国民收入为基础,企业的投资以国民收入为基础,政府执行公共职能所发生的各种支出也以国民收入为基础。只有国民收入,才能成为税收的客体。从税收的具体形式看,所得税、商品消费税无疑是以国民收入为客体的,人头税和土地税、房屋税等也是以国民收入为客体的。所谓人头税并不是将人头作为税收缴纳给政府,而是以人头作为计税的依据将一部分收入缴纳给政府。所谓土地税、房屋税并不是将土地、房屋缴纳给政府,而是以土地、房屋作为计税的依据将一部分收入缴纳给政府。同时,国民收入的创造,既离不开经济活动主体的贡献,也离不开政府提供的各种外部条件。社会在一定时期所创造的国民收入,也应当作为税收客体在政府与经济活动主体之间进行合理的分配。

3. 税收的目的与依据

税收的目的指的是政府为什么要征税,税收的依据指的是政府凭什么能征税。二者共同构成税收主客体之间的内在联系,决定着税收的产生、存在与发展。

(1) 税收的目的

在国家这种社会的最高组织形式中,政府的根本任务是提供公共物品,满足公共需要。所谓公共需要就是社会全体成员的共同需要,包括和平的需要、安定的需要和便利的需要等。所谓公共物品就是用于满足公共需要的物品,包括和平的环境、安定的秩序和便利的设施等,也就是生产与消费的共同外部条件。政府为提供公共物品,满足公共需要,就必须占有一定的经济资源。政府占有经济资源有两种办法:一种是直接的办法,即以征用的形式直接占有经济资源;一种是间接的办法,即以税收形式向经济活动主体征收一部分收入,然后再将这部分收入转化为支出,在交换环节实现经济资源由经济活动主体到政府的转移。在这里,税收的目的就是向经济活动主体征收一部分收入,满足政府间接占有经济资源的物质需要。

(2) 税收的依据

政府执行职能,为社会提供了和平的环境、安定的秩序和便利的设施,满足了