



研究生教学用书

税法基本理论 专题研究

Research on Basic Theory of Tax Law

陈少英 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



研究生教学用书

税法基本理论 专题研究

Research on Basic Theory of Tax Law

陈少英 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

税法基本理论专题研究/陈少英著. —北京:北京大学出版社, 2009. 8

(研究生教学用书)

ISBN 978 - 7 - 301 - 15552 - 3

I. 税… II. 陈… III. 税法 - 法的理论 - 中国 - 研究生 - 教学参考资料
IV. D922.220.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 121212 号

书 名: 税法基本理论专题研究

著作责任者: 陈少英 著

责任编辑: 徐 音 朱梅全 王业龙

标准书号: ISBN 978 - 7 - 301 - 15552 - 3/D · 2368

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

出版部 62754962

电子邮箱: law@pup.pku.edu.cn

印 刷 者: 北京大学印刷厂

经 销 者: 新华书店

730 毫米×980 毫米 16 开本 19 印张 364 千字

2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月第 1 次印刷

定 价: 36.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

总 序

这是为研究生专门编写的一套教学用书。

研究生是否需要编写教学用书？研究生教学活动中采取教学用书的做法是否会束缚研究生的思维？是否会影响教师开展更加具有创造性的研究生教学与培养活动？研究生教学用书能够在多大程度上面对并且促进研究生培养质量的提高与研究生教育事业的发展？尽管这些问题尚有争议，但我们仍然选择了启动研究生培养改革项目。我们相信，随着研究生人数的扩张、专业学位的发展、研究生培养单位的增加，随着知识的膨胀与研究成果的不断更新以及因此导致的社会对于人才的需求标准的变化，越来越需要有一种能帮助教师与研究生及时对话、沟通信息渠道，同时为研究生展开思考与深入研究提供必要的指引的工具。

在编写过程中，我们形成了几点想法，希望与同行共享：

一、研究生教学用书依然具有教学用书的特点。

研究生教学用书应当是个什么样子呢？这可能是一个仁者见仁、智者见智的问题。有的学者理解，编写教科书，是一门学科里的学问臻于成熟、教学自成体系的显著标志，在某些时候，也是创建、恢复或移植学科体系的便捷方式。本科教材就给很多人这样的预期：教材是通说或定论的载体，是理论大厦的地基，是知识宝库的钥匙。我们认为，尽管研究生教育的知识深度有所不同，研究生培养仍需承载类似的任务，研究生教学用书仍应具有这种功能。有鉴于此，系列用书将充分正面肯定各个专业领域已有的研究成果，适当阐述该学科的基础理论知识体系。读者通过研读这些著作，有望对相关学科领域的研究成果特别是研究现状形成一个较为便捷、全面、系统、权威的把握。

二、研究生教学用书要充分体现研究生培养的特殊性，凸现研究生教育的特点与规律。

研究生培养不同于本科生，研究生教学用书也不同于本科生教材。通常的教材编写惯例与研究生的培养目标不甚兼容。有的院校坚持“百花齐放”，不统一使用研究生教材，有的慎重出版了具有特色的研究生教材。这些做法都值得我们借鉴。研究生教育素有专题、互动、讨论、指导与学生自主学习相结合等的经验，以更加个性化的方式与创新思想、创新知识、创新技能培养目标等为核心介绍相关问题的研究方法和理论成果，强调教学内容的创新价值和启发意义。

我们力图在内容、体例和使用方法等方面拥有自己的不同特色；更多是专题

性的、启发性的、创新性的,注重反映法学不同学科教学科研的最新成果和发展方向;更多地反映方法论的价值与相关研究专题的核心内容,而不拘泥于体例统一,不强求观点一致,目的是启发或帮助研究生培养学习的方法和研究的激情,培养不懈钻研的精神气质和严谨周详的思维习惯;更多地引导研究生通过教学用书的使用拓展学习、研究与思考的空间,鼓励使用本教学用书的老师和学生及其他有兴趣的同行可以灵活使用此教材的各个章节;教师不必单纯以此教材作为教学的基础,学生也不能仅以此教材作为学习的主要内容。

华东政法大学是新中国创办的第一批高等政法院校,由原圣约翰大学、东吴大学等9所院校的法律系、政治系和社会系等合并组建成立。经过几代华政人的努力,华东政法大学现已发展为一所以法学学科为主,兼有经济、管理、金融、外语等专业的多科性院校,成为享誉海内外的“法学教育的东方明珠”。自1981年起创办研究生教育以来,目前已设有法学博士后科研流动站,拥有法学一级学科博士学位授予权。如果说可以把这套系列研究生教学用书大致看成是我们在研究生教育培养方面阶段性研究成果的汇总和多年研究经验的结晶的话,我们愿意与大家共同努力,进一步繁荣我国的法学研究生教育事业。

我们也希望研究生们能够踩在我们以本系列教材这种形式提供的这个肩膀上,将兢兢业业、勤勤恳恳,大胆反思、小心求证,竭力超越、求真务实的学术火炬代代相传、越烧越旺。如果说可以把这套系列教材形象地比喻为全体编者虽已经殚精竭虑、精挑细选但却仍然忐忑不安地播下的一粒粒种子的话,我们希望:在我们祖国法治春风的吹拂下,它们能够慢慢长成一株又一株嫩芽,将来还会茁壮成长、硕果累累……

是为序,并共勉。

何勤华

2007年1月20日

税法学硕士学位设置的必要性分析

（代前言）

世界上许多国家的大学在LLM项目中设置了税法学硕士学位,以培养税务律师、税务官员、税务法官、注册税务师、注册会计师、企业税务总裁和税务咨询人员等税法职业队伍,并成为惯例。在我国,北京大学已开了税法学硕士学位的先河。可见,培养懂法律、懂税收、懂国际规则,复合型、应用型税法专业人才已是大势所趋,势在必行。笔者仅从依法征税要求税务人员必须具备一定的法律素质为视角,分析我国税务人员专业构成与其应具备的法律素质存在矛盾,从而导致税务人员执法能力弱化的现状,提出设置税法学硕士学位,是改变税务人员专业构成不合理,确保其依法征税,促进税收事业健康、和谐发展新局面的必由之路。

一、税务人员依法治税的法律素质要求

按照我国现行法律规定,税务机关是国家的税务行政管理机关,专门负责国家税收的征收管理工作,即依照法律法规或国务院依法作出的决定、命令等,实施税收的开征、停征以及减税、免税、退税和补税等征收管理工作。税务人员的基本职责就是“依法征税,依率计征,应收尽收”,打击危害税收征管的违法行为。税务人员所有的征收管理活动,都必须严格限定在法律所允许的范围内,任何不符合法律规定或者不按法律规定办事的行政行为都是违法的,都应受到法律的制裁。因此,税务人员只有按照法律原则、法定目标的要求,运用法的理念、法的手段,才能正确履行法定职责。这就要求税务人员不仅要知法,同时还要有较强的法治观念,善于运用法律的观点、方法去分析问题、解决问题。也就是说,在税收执法手段日益规范化、现代化,对人的因素也要求越来越高的今天,税务人员应具备能够确保税收法律法规正确实施的基本素养和基本技能。具体包括以下几个方面:

1. 系统的法学理论

税务人员作为税务行政执法人员,若要正确地履行职责,必须掌握较为系统的法学基本理论。这是因为税务行政管理的实质就是税务行政执法,每一次税务行政执法都是一个相对复杂的过程,是一个从一般到个别的具体的法律法规的实施过程。在这个过程中,要对一定的违法事实按照法定程序进行调查取证和分析判断,要把握违法行为的性质和情节,要确定适用哪部法律法规,适用哪

条哪款,并且在具体处理时,要做到公正、公开、合法等等。所有这些并不是某一个法律文件或某一部法典就能简单概括得了的,更不是某一个税收规范性文件就能作出包容性规定的。所以,只了解几项税收政策性规定或几个税收法律规范性文件是远远不够的,是不能应对行政执法的复杂过程,处理好税收违法案件的。

2. 牢固的法治理念

法治理念,既是一个法律意识问题,更是一个法律思维方式问题。税务人员树立法治理念就是要能够自觉运用法律思维模式去分析、判断、处理税收事务。一方面,一切按照法律原则、法定目标、法治要求去分析、判断和把握税收法律事实或法律事件,始终坚持以法理为指导,以法律为准绳,唯法至上的原则,做到“思必及法、言必循法、行必合法”,正确处理好与纳税人之间的法律关系。另一方面,要始终注意自己执法行为的合法性、公正性,这是税务人员整体素质法律化的基本反映,是税务人员对各项法律法规消化、理解、吸收的表现。

3. 优良的执法素养

税务人员执法效果的好坏,直接影响税务机关和税务人员执法形象的优劣;若执法违法,还会影响国家宏观调控措施的贯彻落实甚至国家的安全与稳定。因此,税务人员的执法素养非常重要。首先,要有良好的政治修养。税收的本质和税务机关的职责决定了作为税收行政执法的主体,必须具备一定的政治修养,尤其应具备清正廉洁、勤政为民的执法品质和拒腐防变、甘于清贫的意志能力,不以税谋私,不以权谋私。其次,具有独立客观的法律人格。坚持依法治税,推进依法行政,要求税务执法人员敢于坚持真理,善于坚持真理,在具体执法活动中做到:一要一切从实际出发,实事求是,不搞主观臆断和揣测。二是在处理国家和纳税人的利益时,要站在法律的轴心线上,不偏不倚。既要确保国家的税收不受损害,又要维护纳税人的合法权益。再次,要有平等公正的执法品格。平等公正的执法品格要求税务人员坚持法律面前人人平等,保护每一个纳税人的合法权益,制裁一切违法行为,不搞任何形式的税收歧视。在征收管理上坚持一个政策标准,在行政处罚上把握一个执法尺度。作为税收法律的实施者、执行者,税务人员始终保持平等公正的心理品质,是贯彻落实法治、公平之治税思想的心理基础,是保障税收中性原则得以实现的重要心理条件。

4. 较强的执法能力

税务人员的行政执法能力,主要是指税务人员“依法办事”的能力。这里包括两层含义;其一,“办事”能力。主要指工作扎实,方法科学,效率较高,在税务行政执法过程中对需要处理的税收法律事务,有足够的力量作出迅速敏捷而准确的反映,使国家和纳税人的利益得到及时有效的平衡保护。其二,“依法”能力。主要指税务人员按照法的理念、原则和法律的具体规定,有效开展执法活

动,确保国家法律、法规和政策得到完整、准确的贯彻执行。^①

二、税务人员专业构成与法律素质的矛盾

具备一定的文化知识,是保持和加强一定的素养并掌握职业基本技能的条件和前提。而我国税务队伍整体素质偏低,复员、转业军人占据较大的比例,正规大专院校毕业的专业人员较少,不仅对先进征管手段掌握不够,而且具体业务能力和执法水平也很欠缺,加大了依法治税的难度。面对日益增长的税收任务,只能依靠人海战术,外延式地扩大人员编制。^②近些年来,税务人员的知识结构有了很大好转。据统计,截至2000年12月底,全国税务系统共有正式职工80.08万人,其中大专以上学历人员45.87万人,占全体职工总数的57.27%,与“八五”末的32.9%相比,学历幅度有较大的提高。^③尽管如此,税务人员若能胜任行政执法的工作,仅仅具有一定的文化知识和行政管理能力是不够的,只有奠定必备的法学理论、具有一定的法律知识的人,才具有依法征税的从业资格。

然而,从依法治税对税务人员法律素质的要求看,我国税务系统中法律专业人员是极为匮乏的。在具有大专以上学历的税务人员中,学习财税和其他经济专业的人员占90%以上,学习法律专业的人员则寥寥无几。据了解,某地国税系统有正式职工16000余人,而学习法律专业的人员仅有26人,仅占全体职工总数的0.16%,而且集中在市、地以上税务机关,大多数县级税务机关和95%以上的基层税务机关没有法律专业人员。^④在税务系统法律专业人员“寥寥无几”的情况下,一些地方却不知出于什么原因,将专门攻读税法学的硕士拒之门外。例如在上海,华东政法学院2005、2006两届税法学硕士共10人,无一人能够进入税务机关。这无疑加剧了知识单一、人才结构不尽合理的现状。大多数税务人员虽然较为熟练地掌握了税收基本知识,但对相关的税收法律知识知之甚少。而在普遍缺少较为系统的法律基本知识的情况下,税务人员曲解、肢解法律规定的现象屡见不鲜,融会贯通地运用法律手段去处理税法案件的能力极差。

税务人员中缺少法律专业人才,法学基础知识难以普及应用于税收工作实践。这突出地表现在以下几方面:

1. 税收法律思维模式尚未形成。相当数量的税务人员仍然坚持以“组织收入为中心”的工作理念,把税收的职能作用直接理解为税务机关的职责;某些

① 参见赵喜红:《关于税务人员法律素质的若干思考》,载《税务研究》2003年第2期。

② 1987年我国税务人员仅42万人,现在已超过100万人,而且还有继续增长的趋势。参见樊丽明、张斌等:《税收法治研究》,经济科学出版社2004年版,第319页。

③ 参见程永昌:《规范培训 注重效果 全面提高税务干部的素质和能力》,载《税收研究资料》2002年第2期。

④ 参见赵喜红:《关于税务人员法律素质的若干思考》,载《税务研究》2003年第2期。

税务官员出于“组织收入”业务的考虑,尚且愿意与财经专业的学者接触,而漠视与法律专业学者的沟通,对税法的理论与实践活动毫无兴趣,使法律学者亲身体验到了纳税人那种“门难进,脸难看,话难听,事难办”的尴尬。由此可见,这些税务人员没有认识到税务机关的执法特性,更没有认识到税务机关为国家组织财政收入只是税务行政执法的结果。所以在处理税务案件时,不能“法”字当头,不能把合法性当做工作的出发点,致使税务稽查机构演变成纯粹的“收入突击队”,税收法律法规服从税收的收入任务。有的税务人员为了完成税收任务、体现政绩,违背依法征税、应收尽收的原则,在税款征收过程中,收“人情税”、“过头税”,擅自减征、缓征、预征,“虚收”、“空转”、“寅吃卯粮”现象也屡见不鲜。

2. 习惯于将领导人的讲话、指示作为税务行政执法的依据,忽视税收法律法规的作用。不少税务人员对税收法律法规一知半解,模糊不清;对税务行政职权认识偏差,混淆了国家税收管理权与公民私权之间的严格界限。若加之工作责任心不强,在税收执法过程中必然存在严重的随意性,滥用权力现象势必严重,有法不依、执法不严、违法不究、以言代法、以权代法、以补代罚、以罚代刑现象将大量存在。实践中,自设职权现象也相当严重,如税收管理中私自收取发票保证金、强令设置税款过渡账户等,都无法律依据,违背了“法无授权不得行”的原则。个别税务人员以权谋私、以税谋私,搞权钱交易,甚至索贿受贿,破坏法的客观公正原则。

3. 对法律程序的重要意义认识不足。部分税务人员不同程度地存在着轻视税收执法程序的现象,认为只要实体法不出大错,程序执法可不必太讲究;有的甚至错误地认为,按程序执法影响执法效率,是人为制造的麻烦,忽视、轻视甚至厌烦依法行政程序;还有的将感情置于税法之上,凭关系、凭义气、凭能耐、凭权威办税。

三、税务人员专业结构性矛盾导致税收执法能力弱化

税务人员法学知识匮乏,法律意识薄弱,不可避免地导致执法过程中与纳税人的矛盾和冲突。当与纳税人一起走上法庭时,这样的执法行为在诉讼过程中经常败诉,对社会造成不良的影响。2000年6月26日《中国税务报》报道,1999年,我国发生税务行政案件1764起,其中原告撤诉932起,法院维持税务机关具体行政行为的273起,税务机关的胜诉率仅为34%。税务人员执法行为被法院认定为违法、不当或部分违法、不当的案件占66%。^① 这些触目惊心的数字,从一个侧面说明了税务人员执法行为不规范,甚至执法违法。究其原因主要有:

^① 参见《34%:税务机关面对低胜诉率》,载《中国税务报》2000年6月26日。

1. 执法主体不规范甚至不合法。一方面,某些并不具备法律地位的部门或机构,也被错误地作为税收执法主体来行使税收执法职能,“多头执法”现象严重;另一方面,有些地方政府部门出于自身利益的考虑,往往置税收法律法规于不顾,巧立名目,另设机构,侵蚀税基,淡化税收,削弱税务机关的行政执法权。

2. 税务人员权限不明,越权严重。个别中心税务所、稽查管理所在行使行政处罚权时,超出了征管法所界定的处罚权限,下级税务机关行使了上级税务机关的职权,造成纵向越权。有的税务机关在采取税收强制执行措施时,将罚款也一并予以执行,超出了征管法所界定的税收强制执行的权限,行使了人民法院的权力,混淆了行政强制执行和司法强制执行的界限。有的税务检察室立案查处的涉税刑事案件,却以税务机关的名义下达处理决定书,并追缴税款和罚款,税务机关行使了检察机关的权力。

3. 违章事实不清,证据不充分。一些税务人员在违章事实的认定上,表述过于简单,难以说明问题。即是说,在执法过程中不注意搜集证据,如对纳税人不按规定期限办理纳税申报的违章行为,在填写文书时,只写“逾期未申报”一句话,究竟纳税人应纳何税、税款所属期限、逾期天数、违反了何种法律法规、处罚依据等都不具体、不清楚;在“税务检查结论表”和“税务违章处理决定书”上,未有纳税人的签名、盖章等。

4. 适用法律法规不规范。根据法律的规定和人民法院的要求,在行政执法中,适用法律法规时,除引用其名称外,还必须引用到具体的条、款、项、目。而在一些税务人员拟定的文书中,只写根据税收征管法的有关规定,而没有具体的条款;在处理发票违章问题时,也笼统地写上“根据税法的规定”等。

5. 税务司法文书不严谨。个别税务机关使用的还是机构分设前的税务文书,有的文书填写不规范、不完整,漏填项目、字迹潦草、用语不当、反复涂改现象普遍存在;有的没有加盖税务机关印章;有的“税务处理决定书”没有告知当事人补缴税款的时限和入库地点;有的没有告知当事人复议权和诉讼权;有的虽然告知复议权和诉讼权,但告知的复议、诉讼时效和程序是错误的,混淆了滞、补税款和罚款的区别;也有的税务人员送达税务执法文书时,没有使用送达回证,或者当事人不在送达回证上签字时,由税务人员代签等。

6. 税务行政处罚不当。有的税务人员对纳税人处罚,不是依据有关法律、法规的规定,而是以纳税人的态度好坏为准。对纳税人的违章行为,依照税收征管法规定应按倍数处罚的,却按额度处罚;该按额度处罚的,却按倍数处罚。由于处罚尺度和标准不一,处罚不当,执法不力,有失公允等现象时有发生。

7. 税务机关怠于行使行政复议权。有些税务机关或者是碍于一贯正确的权力化身的面子,或者是出于袒护自己的执法人员的原因,本应在行政复议阶段纠正的执法错误,而不予以纠正,最后迫使纳税人不得不进行税务行政诉讼。

除此以外,某些税收政策与税收法律相冲突,税务人员无从应对,加之对税法的理解有限,特别是对税收征管法的规定理解有误时,更会造成执法行为不规范,甚至执法违法。

综上所述不难看出,上述导致税务人员的税收执法能力严重弱化的原因都在不同程度上与税务人员的法律素质息息相关。^①

四、结论

在依法治税的关键环节,税务人员如果不能严格按照法律法规的规定办事,必然造成对税收执法主体、纳税主体以及税收法律本身的严重危害。首先,税务人员在执法过程中因程序违法或实体违法导致行政行为无效而败诉;其次,税务人员执法犯法必然造成对纳税人的合法权益的不法侵害,造成纳税人之间的不公平待遇,违反了税收公平主义原则;最后,税务人员有法不依、执法不严、违法不究、执法违法,必然危害税法的刚性,危害法律在人们心中的威望,损害税务机关的形象。税收行政执法行为的违法违纪现象在一定程度上存在,从根本上违背了依法治税原则,造成人们思想上的混乱,最终危害国家的税收法律关系,扰乱正常的税收秩序。因此,从主观上讲,要提高税务人员的行政执法水平,必须提高他们的法律素质。而解决税务人员专业结构性矛盾,是实现依法治税的根本途径。具体做法应该是:一要充分发挥稀有税收法律人才的“火种”作用,各级税务机关应尽可能将现有的税收法律专业人才安排到执法部门或岗位上,决策机构在重大税收执法问题上,应充分听取并尊重他们的意见,确保执法决策正确、适当;二要注重稀缺的税收法律人才的引进和使用;三要结合工作实际,有重点地选择有培养潜力的人才,送到高校攻读税法学硕士学位,切实提高其法律素养;四是通过设置税法学硕士学位,源源不断地向税务机关输送税法学专门人才,以培养既懂税法,又通财会,既会外语,又通计算机的复合型人才,从而增强和提升税务人员整体依法治税的意识与能力。

^① 当然,客观上导致税务人员的税收执法能力严重弱化的原因,还有税收执法监督机制、税收执法审查机制、税收执法责任机制、税收执法执行机制的不健全,但不在本书论述之列。

目 录

第一章 现代国家与税收	(1)
第一节 财政收入形式的历史演变	(1)
第二节 中国向“税收国家”的转型	(11)
第三节 法学视野下的税收	(21)
第二章 税法的性质	(29)
第一节 税法的私法化	(29)
第二节 税法的社会化	(41)
第三章 税收立宪专论	(52)
第一节 税收立宪与宪政运动	(52)
第二节 税收宪政的理论基础	(57)
第三节 各国宪法税收条款的共性分析	(61)
第四节 我国宪法中税收规范之评析	(65)
第五节 中国的税收立宪之路	(75)
第四章 税收诚信原则的适用——纳税人信赖利益之保护	(86)
第一节 纳税人信赖利益保护概述	(86)
第二节 纳税人信赖利益保护的理论依据	(95)
第三节 纳税人信赖利益保护的适用及机制	(102)
第四节 中国本土化的纳税人信赖利益保护制度	(110)
第五章 税收规避与实质课税原则	(118)
第一节 税收规避的一般理论	(118)
第二节 各国反避税的价值趋向	(126)
第三节 规制避税的原则——实质课税原则	(135)
第四节 实质课税原则在我国反避税中的运用	(144)
第六章 纳税人权利保护研究	(151)
第一节 纳税人权利概述	(151)
第二节 纳税人权利保护的理论依据	(159)
第三节 我国纳税人权利保护状况评析	(163)
第四节 国外纳税人权利保护之研究	(175)

第五节 我国纳税人权利保护之完善	(185)
第七章 课税要素的若干法律问题研究	(194)
第一节 可税性理论研究	(194)
第二节 税收优惠法律问题研究	(213)
第三节 课税要件的竞合——重复征税问题研究	(231)
第八章 税法运行中的问题研究	(244)
第一节 税收立法权的优化配置	(244)
第二节 税法解释的目标及原则	(259)
第三节 我国税收执法权之规范	(269)
参考文献	(290)
后记	(293)

第一章 现代国家与税收

第一节 财政收入形式的历史演变

财政收入的形式是财政关系的具体表现,是指政府通过哪些方式或渠道来取得财政收入。如在自然经济条件下,政府通过征收实物或劳务而取得财政收入,我国封建社会的“粟米之征”、“布帛之征”、“任役之征”等都是财政收入的具体形式。在社会再生产过程中,研究财政收入形式有其积极作用,它对于更好地组织财政收入、调节人们的经济利益、协调生产关系与生产力的矛盾、提高经济效益、开拓财源具有重要的现实意义。由于受多种社会经济条件的影响和决定,财政收入的形式随着各个历史时期生产关系与生产力之间矛盾的变化而变化。

一、西方财政收入形式的演变

公元5世纪末,墨洛温王朝国王克洛维消灭了西罗马在北高卢的残余势力后建立了法兰克王国,标志着中世纪历史的开始。我们可以从法兰克财政制度、采邑制与什一税制、法国税制与城市财政、英格兰税制、威尼斯国债制度、村社制度与税收等主要制度和重大事件以及重商主义财政理论中寻觅西方封建财政收入形式演变的足迹,其中英国财政收入形式的演变最具代表性。

中世纪英国国王每年征收分布在全国各地的郡包租、特别协助金、继承金、监护权和婚姻决定权带来的收入、王室森林区收益、王室采买权、征调军役和军事强买权等。“诺曼征服”后,威廉一世把许多土地分封给教俗贵族,但也保留了大约全国1/5的土地作为自己的领地,称为“王领”(Royal Demesne 或 Crown Lands)。王领分布于全国各郡,由郡守负责出租、征收租税并上缴财政署等管理工作,由于郡守每年上缴的租税被固定了,所以它被称为“郡包租”。根据封君封臣制度,当国王的长子被授予骑士封号、国王的长女出嫁、国王被俘而需要交纳赎金时,国王有权向直接封臣(总佃户)征收特别协助金,数量一般按照封建习惯或协商确定。当总佃户的后裔继承封地时,他们需要向国王交纳继承金,一般伯爵为100英镑,骑士为100先令(5英镑)。如果总佃户去世时他的继承人未成年,那么其封地由国王监护,除了维持被监护人的生活外,土地收入全部归国王。如果总佃户的遗孀需要改嫁,那么必须向国王交纳一定数量的款项才能获得国王的批准。中世纪英国国王为了行猎而建立了王室森林区,实行严苛的

《森林法》，通过森林法庭的司法、出售垦荒权等，国王每年可以从中获得一定收入。中世纪英国国王享有在全国任何市场以低于市场的价格优先购买王室生活用品的权利，这就是王室采买权。从13世纪后期起，国王把这种权利延伸，用于为庞大的军队提供后勤供应，王室采买权就演变为军事强买权。军役也是国王强加给臣民的一大财政负担。在封君封臣制度下，每个直接或间接从国王那里占有土地的封建主，每年每个骑士领有义务为国王服役40天。中世纪后期，军事强买和军役成为国王强加在臣民身上的沉重负担。

在封君封臣制度的影响下，国王必须像其他封建主一样，以其全国最高封君的身份所获得的收入维持王室生活、国家日常行政开支，其中主要是王领土地收入。只有在特别紧急的情况（战争）下，国王才能以一国之君主的权力向臣民征税。在物价上涨和战争开支不断扩大的压力下，国王以“共同利益”和“共同需要”为由，不断突破封君封臣制的束缚，寻找新的财源，从而导致以土地为基础的封建税收向以财产和收入为基础的近代税收转变。^①由于中世纪英国拥有畅销欧洲大陆的优质羊毛，从13世纪后期起，历代国王都征收关税。从此，关税和动产收入税成为国王的两大财政支柱。除了关税和财政特权收入外，动产收入税不能连年征收，为了与法国等作战，国王经常依靠向犹太人、意大利银行和国内的贵族、商人举债，以筹措战费，借款成为中世纪英国历代国王弥补收入不足的一种重要财政手段。

公元1200年至1500年欧洲战争，使许多民族国家生存所需要的财政收入越来越多，以土地租金为主的传统财政收入越来越难以维持，而14世纪人口下降则使形势更加恶化，国家面临财政破产的威胁，必须寻找新的收入来源。为了扩大税收基础，英国国王不得不召集地方代表——郡骑士和城市市民参加议会，他们与会的主要目的就是批准国王征收动产收入税。到14世纪中期，议会下院基本上控制了征税权。从此，税收收入成为西方各国财政收入的主要部分。

二、中国财政收入形式的演变

（一）中国古代财政收入形式的演变

中国古代社会有三大财政收入形式：其一，主要来自于农业资源，即田赋与徭役；其二，工商税收；其三，专卖与官产收入。在漫长的奴隶社会和封建社会的历史变迁中，政府为获取足够的财政收入不断地进行财政改革，三种财政收入的性质、多寡和比重也随之不断地变化，影响着经济的发展。

^① 盾牌钱、丹麦金和卡鲁卡奇等以土地为基础的税收由于封土制的实行而难以征收，于是国王转向动产和收入税。

1. 田赋与徭役

田赋与徭役作为中国古代最主要的财政收入来源,其基础是脆弱的农业经济。前者来自于土地的收益,后者是劳动力本身。《孟子·滕文公》中早有记载:“夏后氏五十而贡,殷人七十而助,周人百亩而彻,其实皆什一也。”无论是“贡赋”或是贡、助、彻,都是中国最早的财政收入形式。唐代初期颁布租庸调法令,确立了田赋制度的完整内容,中唐时推行两税法,把租庸合并到户税、地税中,征税依据由人丁向财产转变。宋代的田赋沿袭唐代初期税法,其中已含丁税。随着经济商品化程度的加深,田赋和徭役也逐渐由实物形式转变为货币形式。该项财政收入的多少,与当时的生产工具、生产方法相联系,最重要的是取决于田地的所有制形式。需要说明的是,农民向朝廷交纳的田赋到底是租金还是税收,这需要先对中国的土地制度是不是真正意义上的私有制作一认定。有学者认为,宋代以前中国的土地是国家所有制,私人最多也就拥有土地的占有权,因此田赋更多的是一种租金,宋代以后是不完全的土地私有制。因此,田赋只是类似于税收。^①

为了维持大一统的王朝,需要尽可能增加田赋收入,这就需要政府明确界定土地私有权。但传统中国既没有约束政府的力量,又因土地私有造成的土地兼并会破坏中央集权体制所需要的小农基础,政府往往破坏土地私有制进程,不承认其不可侵犯性。历代王朝的兴衰走不出一个怪圈,其循环往复与自耕农的地位密切相关。王朝初期,经过长期战争,政府掌握了一批荒地,可以授予农民,使其成为自耕农,并承担田赋和徭役,维持刚刚建立的尚精简粗朴的王室政府;王朝中后期,由于土地兼并严重,失去了田赋和徭役的基础,财政收入严重不足,维持不了日益膨胀的王室政府便开始衰败。由此可见,来自于土地的财政收入为数过少,而且分布过于广泛,在土地私有权难以保证的前提下不可能有大的增长;况且又经常受土地兼并的破坏,不能维持中央集权体制的长治久安,王朝政府不得不去寻找新的财政收入来源。

2. 工商税收

工商税收是传统中国的另一收入来源。战国以前,由于国家的分立和竞争

^① 皇权政府宣布:普天之下,莫非王土,就从根本上否定了土地私有制。臣民对土地的使用权,只是出自皇帝的恩赐。但为了减少政府的监督成本,提高劳动者的积极性,增加土地的收益率,获取尽可能多的财政收入,皇权政府只好不断地调整自己在土地方面的实际所有权范围。春秋战国时代各国纷纷变法,所谓“通公私”无非是将周代的土地公有制改为实际的私人(往往是土地耕种者)占有,促进土地耕种者的积极性,以使他们缴纳更多的田赋,但直至宋代以前,土地仍然属于国家所有,授予特定者耕种,并可在一定条件下收回,表现为各朝代政府都在干预土地的占有形式(因其有所有权,故有干预权),设立了完整的田制:秦代为爰田制,汉承秦制,曹魏时是屯田制,西晋实行占田制,北魏时实行均田制,直至隋唐时代仍然是经过改进的均田制。宋代开始,政府不立田制,不抑兼并,土地所有制在很大程度上类似于私有制,政府也不再去干预土地的集中(时人称之为“兼并”)过程。因此为了获取最大的田赋收入,虽在名义上和法律上不能保证土地的私有制,但传统中国在实践中最终不得不倾向于实行土地的私有制。

增加与扩大,贸易所带来的税收受到各国的重视。战国以后中央集权下需要将农民固定在所在区域内,便于统治和取得田赋、劳役,这就需要抑制天生不安定的工商业。因此历代王朝虽然无一不征工商税,但都奉行重农抑商的政策。到隋唐时代,随着经济的发展和商品交流的增加,工商税收的数量也在增长。特别是在宋代,由于一直处于与辽、夏和金的竞争中,感受到了某种现代化的压力,曾经尝试过以工商业作为财政收入的基础。公元997年,赋税中农业两税占65%,工商税占35%;1021年农业两税占48%,工商税占52%;1077年农业两税占30%,工商税占70%。^①特别是北宋王安石变法,试图将财政税收大规模地商业化,以信用借款的办法刺激经济的成长,以金融管制的办法操纵国事。但若要以工商税收为财政收入的主要来源,经济必须以工商业为主。一个健康的工商业经济,首先必须具备的是以法律限制政府征税的权力,以保障私人财产权,激励个人的积极性;其次国民经济必须具备足够的服务性质的部门,包括交通、通信、保险及律师等等,这样大规模的政府举措才有民间组织的支持,成为一种健全的机构。更重要的是,在国家与公民之间,要有中层机构,即所谓的市民阶层,能够拥有与政府谈判的能力,约束政府无限征税的权力。传统中国并没有这样的条件,结果宋代以工商税收为主要财政收入来源的尝试并不成功,到明朝时财政全面收敛,退缩到仍以小农为基础的田地收入作为财政收入的主要形式。

3. 专卖和官产收入

专卖和官产收入是维持中央集权制政府的最后选择。从春秋时期的管仲开始,传统中国已学会利用行政强制权,由政府出面组织生产和销售,或者由官方独占某些商品的销售渠道,获取垄断性收益。这种专卖和官产收入,把税款寓于价格之中,被历代统治者称为“见之于形,不见夺之理,取人不怨”^②,是一种统治成本最小的财政收入形式。因此历朝历代政府都采用,其中以汉代桑弘羊最为著名。

官产收入前期限限于官田、山林、川泽的国有财产收入,后来官方创办手工业,以直接的产品形式或销售后的货币收入,为王朝政府提供一定的财政收入。但由于工匠劳动报酬极低且丧失人身自由,逃亡工匠激增。而繁荣的市场已能大量提供各类商品,皇室所需完全可从市场获得,故明成化以后,官营手工业日趋没落。

专卖的产品一般局限于消费性质比较特殊的、政府能够在生产和销售环节加以控制的产品,如盐、铁、茶、酒以及近代的烟草等。传统中国也尝试过粮食专

^① 参见刘守刚:《公共生产的财政根源》,载《财经论丛》2000年第4期。

^② 《管子·轻重篇》。