

税收理论与制度

Tax Theory and Tax Institution

宋凤轩 谷彦芳 于艳芳◎编著



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

高等院校经济与管理专业教材

税收理论与制度

宋凤轩 谷彦芳 于艳芳 编著

人民邮电出版社
北 京

图书在版编目(CIP)数据

税收理论与制度 / 宋凤轩, 谷彦芳, 于艳芳编著
—北京: 人民邮电出版社, 2011.2
高等院校经济与管理专业教材
ISBN 978-7-115-24818-3

I. ①税… II. ①宋… ②谷… ③于… III. ①税收理论—中国—高等学校—教材 ②税收制度—中国—高等学校—教材 IV. ①F812.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第008266号

内容提要

本书从税收的起源与发展入手, 在介绍了税收原则理论、税收负担理论、税收效应理论、税制基本理论之后, 结合我国的税收制度改革历程, 就我国当前税制构成中的主要税种逐一进行了介绍, 其中包括增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、关税、土地增值税、房产税、车船税, 以及税收征管制度等内容。

本书内容系统全面, 理论性较高, 适合高校经济管理专业的师生、企业管理者、管理咨询人员及各级财税人阅读使用。

高等院校经济与管理专业教材

税收理论与制度

-
- ◆ 编 著 宋凤轩 谷彦芳 于艳芳
责任编辑 李宝琳
 - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市崇文区夕照寺街14号
邮编 100061 电子函件 315@ptpress.com.cn
网址 <http://www.ptpress.com.cn>
北京艺辉印刷有限公司印刷
 - ◆ 开本: 787×1092 1/16
印张: 17.5 2011年2月第1版
字数: 260千字 2011年2月北京第1次印刷

ISBN 978-7-115-24818-3

定 价: 34.00元

读者服务热线: (010) 67129879 印装质量热线: (010) 67129223

反盗版热线: (010) 67171154

前 言

随着我国经济市场化和全球化进程的加快,税收制度在服务国内经济和社会发展方面发挥的作用越来越大。近几年来,税收制度的改革和调整在坚持效率原则的同时,更加注重税收调节收入公平分配的职能和可持续发展理念。为全面、系统地反映税收制度改革最新成果,我们组织编写了《税收理论与制度》一书。希望该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。

本书结构严谨、体系完整,内容系统全面,理论观点鲜明,制度阐述深入。作者在介绍了税收基本理论的基础上,重点介绍了现行各个税种的基本制度。

本书共十六章内容,第一章至第五章为税收理论部分,第六章至第十六章为税收制度部分。参加本书编写的人员具体分工如下:第一章、第六章、第七章和第十一章由宋凤轩教授编写;第二章、第三章和第五章由谷彦芳老师编写;第四章由钤青莲副教授编写;第八章、第九章和第十二章由于艳芳博士编写;第十章由杨文杰副教授编写;第十三章由杨勇刚副教授编写;第十四章由武琼博士编写,第十五章和第十六章由姜杰凡博士编写。张娜、赵冰结、侯兰晶、王静、裴朝阳参与了资料的搜集与数据统计工作。最后由宋凤轩教授总纂、定稿。

本书在编写过程中,借鉴、吸收了国内同行和专家不少优秀研究成果;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,本书的缺点和不足之处将在所难免,真诚欢迎广大读者给予批评指正。

目 录

第一章 税收基本理论	1
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 税收的职能	13
第二章 税收原则理论	18
第一节 西方税收原则理论	18
第二节 现代税收原则的内涵	22
第三节 最适课税理论	28
第三章 税收负担理论	31
第一节 税收负担的衡量与确定	31
第二节 税负转嫁理论与转嫁方式	35
第三节 税负转嫁的条件与制约因素	39
第四章 税收效应理论	43
第一节 税收效应概述	43
第二节 税收的宏观效应	45
第三节 税收的微观效应	49
第五章 税制基本理论	57
第一节 税制要素	57
第二节 税收分类	61
第三节 税制结构	63
第六章 税收制度改革	70
第一节 1994年前我国税制的建立与发展	70
第二节 1994年我国税制的全面结构性改革	77
第三节 1994年后我国税制的改革与调整	85

第七章 增值税	92
第一节 增值税概述	92
第二节 增值税的基本要素	96
第三节 增值税应纳税额的计算	99
第四节 增值税的税收优惠	107
第五节 增值税出口退税	109
第六节 增值税的征收与管理	112
第八章 消费税	114
第一节 消费税概述	114
第二节 消费税的基本要素	117
第三节 消费税应纳税额的计算	121
第四节 消费税的税收优惠和出口退税	126
第五节 消费税的征收与管理	128
第九章 营业税	130
第一节 营业税概述	130
第二节 营业税的基本要素	131
第三节 营业税应纳税额的计算	134
第四节 营业税的税收优惠	137
第五节 营业税的征收与管理	141
第十章 关税	143
第一节 关税概述	143
第二节 关税的基本要素	146
第三节 关税应纳税额的计算	148
第四节 关税的税收优惠	150
第五节 关税的征收与管理	152
第十一章 企业所得税	154
第一节 企业所得税概述	154
第二节 企业所得税的基本要素	155
第三节 企业所得税应纳税所得额的确定	157

第四节	企业所得税应纳税额的计算	164
第五节	企业所得税的税收优惠	168
第六节	企业所得税资产的税务处理	173
第七节	企业所得税的征收与管理	177
第十二章	个人所得税	182
第一节	个人所得税概述	182
第二节	个人所得税的基本要素	184
第三节	个人所得税应纳税额的计算	188
第四节	个人所得税的税收优惠	197
第五节	个人所得税的征收与管理	199
第十三章	土地与资源课税	202
第一节	耕地占用税	202
第二节	城镇土地使用税	204
第三节	土地增值税	208
第四节	资源税	214
第十四章	财产与行为课税	219
第一节	房产税	219
第二节	契税	221
第三节	车船税	223
第四节	车辆购置税	226
第五节	印花税	228
第六节	城市维护建设税	233
第十五章	税收征收管理	236
第一节	税务管理	236
第二节	税款征收	242
第三节	税务检查	247
第四节	税务代理	248
第五节	违反税收征收管理的法律责任	251

第十六章 税务行政法制255

 第一节 税务行政处罚.....255

 第二节 税务行政复议.....259

 第三节 税务行政诉讼.....263

 第四节 税务行政赔偿.....267

参考文献271

第一章 税收基本理论

第一节 税收的概念和特征

一、税收的概念

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。

税收是一个最古老的财政范畴。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经济杠杆。从历史与现实相结合的角度，我们可以从以下层面对税收概念的含义进行分析。

（一）税收是财政收入的主要形式，是国家实现其职能的物质基础

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。历史上的国家财政收入有官产收入、债务收入、专卖收入、利润收入等多种形式，但税收一直扮演着最主要的收入角色。马克思曾说：“赋税是国家机器的经济基础，而不是其他任何东西。”他还说：“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。”

在现代市场经济条件下，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。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是人们为享受公共物品所支付的价格，由此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，也就是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）税收是国家调节经济的重要手段之一

国家征税既是一个取得收入的过程，也是一个社会产品转移的过程，即原来归纳税

人所有的一部分社会产品，以税收的形式转移给国家，进而完成了所有权由纳税人到国家的更替。这直接涉及纳税人的物质利益，从而不仅改变了纳税人原有的收入和财富占有状况，而且也必然影响到以物质利益的多少为转移的纳税人的生产和消费行为的变化，这种变化不论国家在征税前是否已预期，都是客观存在的。这说明，税收客观上具有调节经济的功能，而不论这种调节是否是国家有目的的所为。

在税收产生以后的较长时间内，由于人们的认识和国家职能的局限，税收主要被作为国家取得收入的形式加以使用，而税收被当作国家调节经济的手段加以使用则较为少见。但随着商品经济的发展和国家职能的扩大，税收调节经济的功能逐渐被人们所认识，并为国家所利用。特别是进入现代社会化大生产之后，税收调节经济的作用被日益强化，成为国家宏观调控体系中不可缺少的重要手段。在市场经济条件下，税收调节经济主要体现在：（1）运用税收手段筹集政府提供公共产品和公共服务所需要的资源，并间接地引导非政府部门的资源配置，促进产业结构的合理化；（2）运用税收来调节经济组织和国民个人之间收入和财富分配的差距，以实现公平分配的社会目标；（3）运用税收调控社会总供给与总需求，以促进宏观经济稳定。

（三）税收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。社会再生产是一个从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，因而也不属于交换。税收表现为一部分社会产品价值从社会成员向国家的转移，结果是国家对社会产品价值的占有从无到有，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，实际上就是因为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，还进一步会实现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形成影响。

二、税收的特征

税收的特征亦称“税收的形式特征”，是指税收分配形式区别于其他分配形式的质的规定性。税收特征是由税收的本质决定的。其本质是国家为满足社会公共需要而对剩余产品进行的集中分配。社会公共需要的性质决定了税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。这三个特征通常被简称为税收的“三性”。

1. 强制性

税收的强制性是指国家征税凭借政治权力，通过颁布法律或法令的形式对社会产品

进行强制性分配。任何单位和个人都不得违抗，否则就要受到法律的制裁。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，是一种对所有者权力的“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。正如恩格斯所指出的：“征税原则本质上是纯共产主义的原则，因为一切国家的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。”^①

税收的强制性使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。

2. 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。”^② 税收的无偿性使人们容易将其与国家信用关系中的国债的有偿性区别开来。但也必须指出，税收的无偿性也是相对的，因为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”^③ 的性质，即“取之于民，用之于民”。当然，就某一具体的纳税人来说，他所缴纳的税款与他从公共物品或劳务的消费中所得到的利益并不一定是对称的。从这个意义上说，有的学者提出税收具有“个别无偿性，整体有偿性”的看法也是不无道理的。

3. 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，或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。由此还可以看出，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。

税收的固定性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则是不正确的。

① 《马克思恩格斯全集》第2卷。北京：人民出版社，1972年版，第615页

② 《列宁全集》第32卷。北京：人民出版社，1958年版，第275页

③ 《马克思恩格斯全集》第19卷。北京：人民出版社，1972年版，第20页

税收的上述三个形式特征是一个统一体，共同构成税收区别于其他财政收入形式的标志。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才能区分税收与其他收入形式。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。凡同时具备这三个特征的，无论叫什么名称，都是税收；如果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”，才能建立起真正具有“三性”特征的税收制度来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，它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

（一）税收产生的一般条件

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：剩余产品、私有制、社会公共需要和国家公共权力。

1. 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首先必须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，就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，生产力极度落后，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。

2. 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，国家可直接支配和使用土地、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，国家要想取得固定收入，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，也就是说，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，也并非私有制一出现就使税收产生，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。畜牧业的出现，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，使私人占有逐渐地占据了优势。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，财产归私人而不是归国家占有，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。

3. 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，举行宗教仪式以及水利灌溉等。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人类社会的一种客观需要，是社会成员的共同需要，不是某个人或某一种集团的需要。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，就只能从社会成员的劳动成果中征取。要把一部分社会产品从私人手中转移到国家手中，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。

4. 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、监狱和法庭等。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。下列图示可帮助我们理解税收的产生：剩余产品→私有制→阶级→阶级斗争→国家（需要物质资料/拥有政治权力）→税收。

（二）西方税收产生的相关学说

西方税收理论中，没有直接对税收的产生或税收是怎样产生的进行专门研究，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、税收与国家的关系以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。

1. 公共需要说

这一学说起源于17世纪德国官房学派的K. 克洛克（Klock）和法国的J. 波丹（Bodin）。19世纪庸俗经济学家也大力倡导这种学说。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，就必须征税。如果没有公共需要，也就不可能有税收的产生。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。

2. 交换说

交换说又称利益说、代价说或买卖交易说。该学说始于18世纪资本主义经济初期，它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，国家的活动使人民受益，人民就应该向国家提供金钱，因此，税收是人民对国家提供的利益所支付的代价，或者说税收是国家与人民的交换。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。该学说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。

3. 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做了进一步的完善。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。国家征税是一种强制的、无偿的行为，对于人民来说是一种牺牲，因此该学说又称为牺牲说。义务说提出了税收的强制性和无偿性，对税收理论的发展做出了贡献。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。正因如此，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。

4. 现代西方课税依据理论

“第二次世界大战”以后，凯恩斯主义占据了西方经济理论的主导地位，西方经济学者在凯恩斯主义经济理论的影响下，形成了现代西方国家的课税依据理论，他们认为政府征税的必要性源于市场机制失灵，不能实现社会资源的有效配置，最为突出的表现是社会公共产品不能通过市场机制的作用由私人部门提供。国防、司法、社会治安及公共设施等具有非竞争性和非排他性公共产品的形成，必须通过公共部门即政府来实现。公共部门提供社会公共产品所需的资金必须来源于税收，税收是取得财政收入的最佳形式。

二、税收产生的历史过程

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世纪至公元前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。

1. 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，助也助也，其实皆什一也。”这就是我们经常所说的“贡、助、彻”，它说明我国历史上第一个奴隶制国家夏朝产生后就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，贡法逐渐演变为助法。“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，这实际上是一种力役之征。到周代，助法又演变为彻法。所谓“彻”，就是每个农户要将耕种的土地中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，既包含了地租因素，又具有赋税的强制性和无偿性特征。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、周的贡、助、彻是税收的雏形阶段。

2. 我国税收的成熟阶段

春秋时期以前，土地实行井田制，归王室所有，即“溥天之下，莫非王土，率土之滨，

莫非王臣”。到了春秋时期，由于铁制农具的广泛使用，在井田以外开垦私田的现象日益增多，私田不属王室所有，不向王室缴纳贡赋。当时的鲁国，为了增加财政收入和抑制开垦私田，于鲁宣公十五年（公元前594年）开始对井田以外的私田征税，宣布不论公田和私田一律按亩征税，“履亩十取一也”。“初税亩”的实行，表明奴隶制的经济基础已经瓦解，封建地主经济制度已经正式形成。土地所有者只要纳税，收获即可归自己支配，土地的买卖和出租不再受王室的干涉，地租剥削也随之合法化了。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制，是历史上一项重要的经济改革措施，同时也是税收起源的一个里程碑，并且，以土地面积为依据定量征税，标志着我国税收已经从雏形阶段进入成熟时期。

除上述农业赋税外，早在周代，我国就已经出现了商业手工业的赋税。商业和手工业在商代已经有所发展，但当时还没有征收赋税，即所谓“市廛而不税，并讥而不征”。到了周代，为适应商业、手工业的发展，开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”，对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”。这是我国最早的工商税收。

三、税收的发展

随着社会生产力的发展和社会经济情况的变化，税收也经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。税收的法制程度、税制结构、征纳形式等几个方面，能够较充分地反映税收的发展情况。

（一）不同社会形态下的税收发展

1. 奴隶社会下的税收

在奴隶社会，奴隶主占有土地和生产资料，并直接占有生产者——奴隶。由于生产力水平十分低下，没有更多的社会剩余产品，而且又是农业自然经济，从而决定了奴隶社会税收的如下特点。第一，税制不健全，尚处于雏形阶段。奴隶社会时期税收处于初级阶段，税收种类比较少，征税数额小，同时缺乏固定性。特别是古代东方国家，还处在租税不分时期，国家行使课税权同纳贡者的自由贡献相结合。第二，主要以实物和力役的形式征收。在奴隶社会早期，国家的收入主要来源于被征服管辖的部落的上“贡”。被征服部落和诸侯纳“贡”的形式比较简单，也较为灵活，主要是当地的土特产、珍宝、财物等，收获多的时期多交一些，收获少了可以少贡，因此征收标准和征收对象不固定。随着生产力的发展和奴隶制国家统治的加强，国家的开支越来越大，征收标准和课税对象的不固定使“贡”具有很大的随意性，无法满足奴隶制国家所需的收入。在这种情况下，奴隶制国家为保证国家所需的经费开支就必须使收入来源具有相对固定的标准。如孟子所说，夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆一也。这表明，夏、商、周三代的“贡”、“助”、“彻”具有比例税率的形式，但这种标准并不是很统一，征收比例也不是很准确。

奴隶制国家税收只具有税收的雏形，尤其是税收的固定性特征表现得还不很明显，因此是一种低级的、不成熟、不完善的原始税收形式。

2. 封建社会下的税收

从奴隶社会发展到封建社会是社会生产关系的重大变革，生产关系和社会经济条件

的变化必然使税收进一步向前发展。在封建社会条件下，税收不仅从雏形阶段发展到成熟阶段，还形成了封建社会自然经济条件下的税收。

以我国为例，公元前594年，鲁国实行的“初税亩”不仅是对赋税制度进行的一次重大变革，而且确立了土地的私有制度。“初税亩”的实行表明鲁国废除了井田制，承认公田和私田私有，而不论公田和私田都要根据土地面积的大小缴纳一定数量的税额。在此后的100年左右的时间里，春秋时期的各国都纷纷仿效鲁国的做法，根据土地面积的大小征税。根据土地面积定量征税，表明中国税收由雏形阶段发展到成熟阶段。同时，课税对象与税率的普遍化、固定化对于增加财政收入起到了积极的作用。

在封建社会条件下，农民没有自己的土地，封建的土地私有制使农民严重依附于地主阶级。农民耕种地主的土地，所生产的产品除小部分维持自己和家庭的生存外，大部分供封建地主阶级享用。封建社会这种自给自足的自然经济，决定了与之相适应的税收制度必然使土地和人丁成为主要的课税对象。对土地征收的税收总称田赋，是封建社会历朝历代主要的税收。例如，中国唐代初期实行的“租”、“庸”、“调”法，是在均田制即按人丁分配土地的基础上实行的一种形式上直接以人丁为课税依据、实际上对土地征收的税。唐代的“租”规定每丁输粟二石；“庸”规定每丁岁役二旬；“调”就是每丁输绢二文。对人丁征收的税称为人头税。中国历代封建国家征收的人头税名目繁多，如对成年人征收的“算赋”、对未成年人征收的“口赋”，对应服役而不去服役者课征的“更赋”，还有徭役即成年人应服劳役的义务和各种名目的“丁赋”、“丁税”等。一直到清代实行“摊丁入亩”，对人丁税改按土地课征以后，各种对人丁的课税才逐渐取消。“摊丁入亩”使税收由对人和物并行课征发展到完全对物课征是税收发展史上的一大进步，它不仅削弱了农民对地主的依附关系，也减轻了手工业和商业的负担，客观上有利于商品经济的发展。

在封建社会后期，随着手工业和商业的发展，商品交换也在不断地发展，而商品经济的发展对封建自然经济条件下的税收产生了一定的影响。商品交换的发展和范围的扩大对封建统治阶级具有一定的吸引力，要参与商品交换需要有一定数量的货币，这必然要求统治阶级更多地以货币形式获取税收。明代万历年间实行的“一条鞭法”就是与明代商品经济的发展相联系的，其主要内容是把过去对耕地征收的田赋和按人丁征收的徭役合二为一，统一按田亩计税，并统一折合成银两以货币的形式缴纳。税收由实物形式发展到货币形式是税收发展进程中的一大进步，极大地促进了商品经济的发展。

除对土地和人丁征收的主要税收外，随着商品交换的发展，封建制国家还征收有各种杂税，如西汉时期对渔民征收的渔税、对出入关者征收的关税及对商人和高利贷者征收的其他税收等。唐代征收的有盐税、酒税和茶税等。清代的杂税更多，如盐税、关税、矿税、茶税、酒税、船税、契税和商税等。

3. 资本主义商品经济条件下的税收

资本主义经济是高度发展的商品经济，社会产品商品化反映在税收上，除税收形式完全货币化外，更重要的是课税对象的变化。在商品经济条件下，无论农产品或工业产品，从生产到消费都要通过流通环节，这促进了税收制度的变革。