

1 税收与社会

1.1 身边的税收现象

在当今社会，税收这个古老的范畴正受到前所未有的重视，税收已经成为中国社会的一种普遍现象。打开电脑，税收类专业网站比比皆是；翻开报纸，税收新闻不断，各种税收案件层出不穷；上街打车，出租汽车司机可能会告诉你，每自动打出一张出租车票，他会缴多少多少的税金；领取工资时，越来越多的人会发现，财务部门为你代扣代缴的税金正在不断增加。

对于纳税人而言，“有了纳税人的贡献，才有祖国的繁荣昌盛”已经不再是空洞的口号，而是越来越多纳税人切实的行动。一位外资企业经理级的雇员经常自豪地告诉别人：“我现在每个月缴纳的个人所得税是 2400 元，大概可以供养一个中等收入水平的政府官员，再过两年，奋斗到高级经理职位，我就可以供养两个政府官员了。”更多的纳税人，尤其是营销员，喜欢将一般纳税人的税务登记号印刷在名片上，依法纳税正在成为新时代的良好社会风尚。1992 年，中国的税收收入才 2000 亿元，到 2001 年，已经突破 15000 亿元。其中虽然有经济增长因素和深化税制改革的因素，也有税收征管得到加强的因素，但是，不可否认，纳税人自觉依法纳税是其中不可忽视的重要原因。可以说，企业家们对税收的关注程度可能也超过了以往任何时候，甚至在考虑，能否通过合法的途径少缴一点税？能否找到一点法律依据给自己多一些减免？考虑到自己缴纳税款老是出错，是否可以请专职的税务顾问？事实也是如此，中国仅仅是税务师事务所已经有 2000 多家，有几万人在从事着帮助别人缴税的职业。

对于税务机关而言，税收工作的压力也越来越大。80 年代初期，全国仅仅有 20 万人在收税，而且工作压力并不是很大，因为那时税制简单，大部分纳税人都是国有企业，税收工作更多表现为入库工作。到 2002 年，全国税务机关的税务公务员已经达到 100 余万人，工作的技术难度明显加大，工作要求明显提高。为了适应新时期税收工作的需要，国家税务总局

将 2000 年确定为税务系统的“队伍建设年”，着重解决队伍建设的廉政问题、素质问题；将 2001 年确定为“依法治税年”，着力解决有法可依、执法必严、违法必究问题，解决依法行政和执法规范问题；将 2002 年确定为“科技加管理年”，着力解决税收管理手段现代化问题，进一步完善中国税收征管信息系统，推进税收征管的现代化问题。

对于政府而言，更多的政府官员也更加关注着税务机关报来的税收报表。修桥铺路、市政建设、发展教育等等都需要钱，钱从何来？主要是税收。因此，税收收入的进度如何，关系到财政支出能否得到满足。过去，或许还可以通过集资、收费、办企业来筹措资金，随着政府收入行为的规范化和政府体制的创新，政府的主要收入来源无疑将是税收。2001 年，税收占我国国内生产总值（GDP）的比例已经超过了 15%，税收收入占政府财政收入的比例也逐年提高。

显然，税收在向我们每个人走来。越来越多的中国公民开始关注起税收，政治家们的视野更加开阔。他们已经认识到税收不仅是满足政府财政支出的手段，也是调节经济运行的工具，基于此，税收手段运用得更加广泛，税收收入占国内生产总值的比例也在持续上升。

随着税收收入规模的逐步扩大，需要研究的新问题也越来越多，如：什么是税收？在众多政府收入手段中，为何几乎所有国家把目光都放在税收上？政府到底应该收多少税才是最合理的（收得太少了，满足不了财政需要；收得太多了，纳税人会失去了追求利润的兴趣）？政府到底应该如何收税？中央政府需要收入，地方政府也需要收入，政府税收收入如何在中央和地方之间分割？税制如何优化？怎样的税种设计才是最优的？各种税的计算原理是什么？如何约束税务官员滥用职权、违法行政？如何防范纳税人逃避纳税义务？中国加入 WTO，对税收政策有什么影响？面对电子商务，税收如何应对？

.....

毫无疑问，税收作为一个永久的话题，正焕发着青春的魅力。

1.2 税收的悠久历史

税收是一个古老的历史范畴，已经有几千年的历史。

在公元 2 世纪时出现的《新约全书》中，就记载着一个税收的故事。《圣经·马太福音》说：耶稣叫彼得到河边钓鱼，可得一块钱，作为税银去

缴“丁税”（人头税）。《圣经·马太福音》中还记载，几个法利赛人和希律当人问耶稣：“纳税给凯撒（古罗马帝国的统帅），可以不可以？”耶稣回答：“凯撒的物当归给凯撒，上帝的物当归给上帝。”《路加福音》中也有类似的记载。《路加福音》中还谈到，耶稣经过耶利正，遇见一名叫撒该的税吏欢欢喜喜地接待耶稣。

在西方国家，税收发展受经济、政治制度变迁的影响较大，大致经历了四个阶段：

第一阶段为自由贡纳时期。在氏族社会末期和奴隶制社会初期，国王因公产收入难以满足公共需用的增加，逐渐开始依赖人民自由贡献的劳力和物品。那时，税收在人们的观念上含有捐赠、馈赠的意思，古拉丁文 *donum* 和古英文 *benevolence* 便含有此意。后世广泛使用的“捐税”一词，多来源于这一时期。

第二阶段为税收承诺时期。随着国家的发展，君权的扩大，以及公共费用和王室费用的急剧增加，国家收入愈感不足，这时，单靠人民的自由贡纳已难以满足需要，特别是一些临时性的财政急需，这就需要开征一些有承诺条件的税收。例如，16世纪的德国曾征收过一种“恳请税”，这种税只能在发生以下三大紧急事件时才予以课征：国王被俘、国王嫡亲达到成年和长女结婚嫁人。开征这种税需要得到由贵族、僧侣与自由民等阶层组成的民会的承诺。承诺关系即可视为契约关系，通常只限于征一次。因此，这一时期亦可称为政府恳请人民帮助或人民帮助政府的时期。拉丁文 *precarius* 和在欧洲行用数百年之久的德文 *bede* 等，均含此意。

第三阶段为专制课税时期。时至中世纪，欧洲国家经历宗教改革和国际战争，中央集权制度和常备军制度都已确立。由于君权极度扩张，政府军费膨胀，国王实行专断课税。一方面，为笼络贵族僧侣，给予这些阶层减免税特权；另一方面，则废除往日民会税收承诺制度，使纳税成为人民在法律上必须履行的义务和对国家所作的牺牲。这种意义的税收见于古时法文 *gabelle* 和近代法文 *abgabe*，以及通用的意大利文 *dazio* 等。

第四阶段为立宪课税时期。近代资产阶级国家，不论实行君主制或共和制，凡开征新税、废除旧税，或制定、修改税法，都须以不违宪为原则，并经民选的议会审议通过。国家课税权不复操之君主，而是操之民意机关，人民最终掌握了课税权。贵族、僧侣及其他任何阶级、阶层，不再享有豁免税收的特权，纳税普遍原则和征税确定性原则得到广泛承认。近代税收使用的税率（*rate*）、“派税”（*assessment*）以及课税（*tax*）等，均

属现代意义的税收。

在中国，税收由原始意义上的租税不分，发展到国家课税权的正式确立，也跨越了两千年的漫长过程。

夏、商、周是我国三个最早的奴隶制国家，当时的税收分别采取了贡、助、彻三种低级形式。《孟子·滕文公上》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。”夏王朝的贡赋分为两种：一种是王室对其所属部落，以及用武力征服的部落所强制征收的土贡，贡品通常为当地的土特产品，另一种是平民因耕种土地而向贵族或王室的贡纳。到了商代，贡法演变为助法，后者是与井田制相联系的一种力役课税制度。其主要内容如古书记载的：“方里而井，井九百亩，其中为公田，八家皆私百亩，同养公田，公事毕，然后敢治私事。”及至周代，助法进一步演变为彻法。“彻”有彻取之意，即每户农奴或平民耕种的土地，在收获之后，要以其中一定的产量缴纳给王室，即“民耕百亩者，彻取十亩以为赋”。

贡、助、彻法所以为我国税收的初级形式，是因为在当时的土地王有制或分封制下，国王既是国家政治权力的象征，又是全国最大、最高的土地所有者，国家以贡、助、彻形式征收土地产物，既有税的因素，又有租的成分，具有租税不分的性质，正如马克思所指出的：“如果不是私有土地的所有者，而像在亚洲那样，国家既作为土地所有者，同时又作为主权者而同直接生产者相对立，那么，地租和赋税就会合为一体，或者不如说，不会再有什么同这个地租形式不同的赋税。”^①所以，后世广泛使用的“租税”一词，明显带有那个时代的痕迹，只是到了春秋时代，鲁宣公十五年（公元前 594 年）开始对私田每亩征税，才正式确立起了以私有制为基础的、完全意义上的税收制度。中文“税”字，也是最早见之于鲁国的“初税亩”。

在春秋以前，没有土地私有制。由于生产力的发展，到春秋时期，在公田以外开垦私田增加收入。鲁宣公十五年（公元前 594 年）实行了“初税亩”，宣布对私田每亩征税，即“履亩十取一也”。“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。

从税收的产生发展历史也可以看出，现今世界大多数国家的税收，大

^① 《马克思恩格斯全集》第 25 卷，人民出版社 1974 年版，第 891 页。

都经历了一个由自愿贡纳到强制课征，再到立宪征收的逐渐进化过程。在这个过程中，国家始终是课税的主体，国家政治权力对税收的约束力也由小变大，由弱到强，最终形成国家至高无上的课税权。

1.3 税收与纳税意识

一方面，税收支撑着的世界文明和中国文明被人传颂称道，另一方面，税收导致的沉重负担也常常被人咒骂！特别是在中国，苛重的赋税、沉重的徭役不断导致暴风骤雨般的农民起义，一个个腐败的朝代因此而亡，古代中国几千年就这样改朝换代，周而复始。从陈胜、吴广大泽乡揭竿而起对抗徭役，到“开门迎闯王，闯王来了不纳粮”，无不反映了中国人对无税社会的渴望。

“迎闯王、不纳粮”的口号激励了许多热血男儿投身到闯王旗下，令贪官污吏、地主老财闻风丧胆。明王朝覆灭后，李自成加封大顺政权皇帝。他接受明王朝苛捐杂税、横征暴敛、官逼民反而导致垮台的教训，建立政权后，仍遵行“均田免赋，迎闯王，不纳粮”的口号，废除赋税，以向大户逼索浮财来解决财政困难。但随着大顺政权财政拮据，不断扩大逼索大户的范围，从而导致民心不定、收入无着、军心浮动。随着吴三桂勾结清兵，短命的大顺政权崩溃了。

历史学家也许可以总结出许多条李自成兵败京城的教训，但一个不争的历史事实是：同苛捐杂税、横征暴敛必然导致国家政权垮台一样，人为地削弱甚至废除税收，同样会导致国家政权的崩溃。历史的经验不可不取，而历史的教训更不能忘记：无税则不国！

所以，马克思一针见血地指出：“废除捐税的背后就是废除国家。”恩格斯说：“国家和旧氏族组织不同的地方，第一是按地区来划分它的国民，第二是公共权力的建立，构成这种公共权力的，不仅有武装的人——军队，而且还有物质的附属物，如监狱和各种强制机关。”“捐税体现着表现在经济上的国家的存在。”这就是说，国家作为上层建筑，体现在政治上的存在就是行政机关和强制机关，体现在军事上的存在就是军队和国防，而体现在经济上的存在就是税收。

可见，无税不国，但税重也要亡国。于是，税收被越来越多的人所认识、所重视。时间进入 21 世纪，税收的重要性更加突出。美国，克林顿总统、布什总统上台伊始就开始了税制改革，英国、法国、德国、日本，

税制改革的浪潮席卷世界。在我国，建国 50 年来，已经进行了规模宏大的八次税制改革，面对经济全球化，面对中国加入世界贸易组织（WTO），新一轮的税制改革正在酝酿之中。

税收趣闻：找上帝收税

美国布里斯顿圣约翰教堂的牧师丹伦，于 1992 年的一天，突然接到一张税务局寄来的缴税通知单：征收圣父、圣子、圣灵的三份人头税，共计 521 美元。

丹伦牧师接到税单之后苦笑不得，更不明白税务局为什么把三位一体的上帝拆开来征收 3 份人头税。丹伦牧师说，幸好税务局还体谅圣父、圣子、圣灵没钱，特准“他们”分期付款。牧师认为，若真要征收人头税，应有坎特伯雷大主教负责缴纳，否则便只有派税官前往收税，他相信上帝早已在等候税官了。

税务局的官员则解释，他们之所以向上帝征收 3 份人头税，是因为有人代上帝填报税单，指圣父、圣子、圣灵是布里斯顿的“居民”，因为他无处不在的。所以税务局要按照规定征税。

纳税，是每个纳税人的义务，但是，要让每个人都自觉纳税，却不是一件容易的事。在燃油价格、警察制服等都与国际接轨了的同时，南京某中外合资超市也在与国际接轨！他们在石城率先在商品零售发票上除打出顾客所购每件商品的品名、单价和金额外，还设了一栏应税金额，专门列出了消费者购买商品所含的税款和相应税率。然而，没想到，这样一件很有意义的事情却引来了无尽的烦恼。有细心的消费者发现了该超市的发票与别的商家不同，很快就有人找上门来，最后发展到每天都有顾客来超市大吵大闹，或者退货。对于消费者来说，在发票上注明税款让他们难以接受，他们无法理解与接受的是“为什么买东西还要缴税”？有人认为，我们更关心的是商品的价格是否便宜，而不是自己缴没缴税；有的顾客则认为，商家就是把该企业的税转嫁到了消费者身上：“不是有句老话叫作‘从南京到北京，买的没有卖的精’吗？无论怎样解释，我就不信商家的做法。什么叫‘做个明白的纳税人’，我不想那么多，纳税人有什么权利，我也不关心那么多。”无奈之下，该超市只好顺从消费者的意愿，在 2000 年“十一”长假过后，停止在发票上显示税款这一做法。这项新举措仅仅

实施了半年便被悄然取消了^①。

这一超市风波清清楚楚地表明，提高国人的纳税意识，我们还有很长的路要走！大城市居民的纳税意识尚且如此，那些中小城市，尤其是相对闭塞落后的小城镇和农村的公民的纳税意识，就可想而知了！

在西方国家公民看来，一张张税单就是事业成功的一个个证明。自己的收入连纳税起点都达不到，连纳税人都不是，在社会上就会被人瞧不起。在美国，每个公民都有税号——就是纳税的号码，就业、升迁都离不开税号，你要想找到重要部门的工作，就得出示 10 年的纳税报告。纳税是一个人最重要的品行，偷税不仅要被罚款，而且会被别人轻视和不信任。

由此可见，中国纳税人的纳税理念与发达国家有很大的差距，这种巨大的差距使得税务管理变得艰难。显然，要使全体民众的公共需要得到满足，就必须提高纳税人的纳税意识。如何提高纳税人的纳税意识，现在看来是一项系统工程，其意义可能不亚于我国目前正在建设的“金税工程”。

首先，要提高纳税人的纳税意识，就必须进行有力的税收宣传。著名经济学家厉以宁认为，社会不能忽视道德调节，因为人类社会生活中，交易活动只占一部分，那些属于交易领域中的公益活动、学术活动等市场调节不起作用，政府调节只规定大的框架。在发展社会主义市场经济的大环境中，我们既要充分发挥市场调节的基础性作用，又要重视政府调节的宏观调控作用，也决不能忽视第三种调节即道德调节的作用。当前纳税人纳税意识不高，一个重要原因是税法宣传不深入，为此，要通过有效的税法宣传，增强全社会的税收法制观念和依法纳税意识，使税法深入人心。宣传形式可以多样化，宣传内容应突出什么是税收，为什么要依法纳税，纳税人的权利和义务有哪些等，并对重大偷抗税案件予以曝光，使纳税人树立起“依法纳税是做人的基本品德，偷税逃税是违法犯罪”这样一种观念，营造一个依法纳税光荣的社会舆论氛围和文明环境。在市场经济大环境下，可以遵循“法制为主，宣传为辅”的原则来实现全民纳税意识的增强。社会舆论是人们言论、行为的导向，通过各种舆论手段形成“依法纳税光荣、偷逃税收可耻”的良好舆论环境，提高遵从税法的纳税人的地位，对税收违法行为产生重重压力，从道德、情操、声誉等非法制方面加大依法纳税的驱动力量，逐渐形成人人懂法、知法、守法、用法的良好社

^① 2000 年 12 月 25 日《中国税务报·纳税人周刊》。

会环境。

其次，要提高纳税人的纳税意识，就必须有效保护纳税人的税收权益。在加拿大，有一个由政府颁布的令纳税人自豪的《纳税人权力宣言》，它规定纳税人在与联邦税务部处理所得税事务时，有下列重要权利：信息、礼遇与周到服务、公正纳税、诚实假定、个人及财务资料保密、纳税争议、公正复议与官方语言服务。纳税人的权利就是税务机关的义务，不切实履行这样的义务，税务机关也要受到法律的制裁。显然，《纳税人权利宣言》对于协调和规范税收征纳关系，有着极其重要的意义。我们认为，西方国家纳税人之所以自觉纳税蔚然成风，一个重要原因就在于税务机关视纳税人为客户，竭诚为纳税人服务。在税务部，甚至设有客户服务部，接受全国纳税人对税务机关和税务官员的建议与监督。

在当今中国，依法纳税作为一种义务，似乎正在逐步深入人心。纳税人不再仅仅视自觉纳税为光荣，愈来愈多的纳税人开始意识到“社会主义税收取之于民、用之于民”的本质特征，从而将纳税作为义务来履行，税收征纳关系进一步协调，无疑这是社会的进步，也是文明的标志。基于此，深化税收征管改革也就有了良好的基础。

然而，对于成熟的现代税收征管制度来说，仅仅将纳税理解为义务是不够的。因为纳税义务只是单方面约束纳税人的法律规范，它很难规范税务机关的行为，也就难以真正保证纳税人依法纳税。从法理上说，义务应与权利相对，没有义务的权利是虚幻的独裁专权，同样，没有权利的义务也是空洞的强词夺理，难以让人口服心服。从税收的本质特征看，纳税人之所以纳税正是基于纳税人的共同需要即社会的整体需要，他们在纳税后，可以也应该得到国家提供的各种公共服务和社会再生产的共同条件，应该说，这就是纳税人的基本权利，它不仅应作为一种观点，从道德上约束政府行为，也应该成为一个法律条文或条款，成为约束政府行为特别是税务机关行为的法律规范。这是依法治税的要求，也是现代法治国家的共同选择。现代市场经济国家的税收实践和我国的税收征管现实都表明，只有充分享有权利的纳税人，才可能自觉履行纳税义务，实现税收的法治化。可见，健全纳税人权利法规已是当务之急，刻不容缓。

第三，要提高纳税人的纳税意识，就必须加大对偷税的处罚力度。正如美国《基督教科学箴言报》所说，“偷税漏税和填写税单在全世界司空见惯”，偷税也严重干扰着我国的社会主义经济秩序。偷税为何如此肆虐，屡禁屡偷呢？事实上，偷税作为纳税人的一种故意违法行为，只要纳税人

想偷并形成偷税动机，则执法者总是防不胜防的。一旦有合适机会，具有偷税动机的潜在偷税者便会实施偷税行为。

偷税，首先是纳税人的纳税道德败坏。可以设想，如果纳税人均有良好的纳税道德，对随时出现的各种需要进行积极的良性思维，不进行偷税心理思维，不产生偷税动机，即使偷税案查处概率不高，偷税也不会出现。所以，要有效反偷税，必须使纳税人养成良好的纳税道德，在遵守税法的心理结构下，形成“偷税逃税可耻，依法纳税光荣”的思维定向，应该说这是反偷税的基础。

但是，在当今的市场经济社会，不少纳税人基于物质利益的驱动，总是会产生偷税动机。可以肯定，纳税人即使有偷税动机，也不一定就能寻找到偷税机会，有了机会也未必就一定实施偷税行为。因为他在偷税前还必须权衡得失，进行利益比较，只有当预期刑罚（即偷税成本）低于收益值（偷税收益）时，偷税才可能成为现实。看下面的表格：

情形	偷税金额	查处概率	处罚程度	预期偷税成本
A	10000	1	2	20000
B	10000	0.6	2	12000
C	10000	0.5	2	10000
D	10000	0.3	2	6000

注：处罚程度是指补税加罚款占偷税总额的比率。

我们假设某一个纳税人，企图偷税 10000 元，我们假设税务机关对偷税的处罚（含补税）是 2 倍。

在情形 A、B 下，纳税人偷税 10000 元，由于查处概率是 1 和 0.6，处罚比率是 2，则纳税人的预期偷税成本是 20000 元和 12000 元，这时，纳税人的预期偷税成本大于预期偷税收益，不会选择偷税。

在情形 C 下，纳税人偷税 10000 元，由于查处概率是 0.5，处罚比率是 2，则纳税人的预期偷税成本是 10000 元，这时，纳税人的预期偷税成本等于纳税人的预期偷税收益，是否选择偷税，就要看纳税人对风险的偏

有兴趣的读者可以建立数学模型进行进一步的分析。

好程度，也许会选择偷税，也许不会。

在情形 D 下，纳税人偷税 10000 元，由于查处概率是 0.3，处罚比率是 2，则纳税人的预期偷税成本是 6000 元，这时，纳税人的预期偷税成本小于纳税人的预期偷税收益，纳税人一定会选择偷税。

也许偷税者考虑的因素很多，但大致心理轨迹基本如此。因此，反偷税的关键因素是两个，一是提高查处概率，二是提高处罚程度。但就税收征管原理和中国税收实践而言，提高查处概率是有限的。

理性地判断，我国目前的查处概率是不低的。笔者曾经作过抽样调查，应该说，我国的查处概率大约在 40% 左右，这个水平，即使与西方发达国家相比，也是不低的。美国的查处概率每年为 4%，欧洲为 8%。从这个角度看，提高税务违法案件的处罚程度^①是让纳税人形成良好纳税意识的关键，惟其如此，才能使纳税人形成“国税不能偷”的思维定向，矫正纳税人的不良纳税意识。2001 年修订颁布的《税收征管法》大幅度提高处罚程度正是出于这方面的考虑^②。

4 税收原则：税该如何收

大约在古罗马时代，有这样一个与税收有关的故事。一个皇帝为了增加收入颁布了茅房税，他的儿子有异议，认为这样做不太合理，这位皇帝谆谆教导他儿子说：“钱是没有臭味的。”从税收角度，这个故事说明了合法（在颁布茅房税后——当然今人可对皇帝颁布的法令是否合法提出质疑）不一定合理（从不同的角度：皇帝和他儿子的观点就不同）。

比如美国至今沿用的一百多年前的开矿法就是不合理的典型。一百多年前，当时的美国政府为了鼓励私人或私人企业去西部开发，颁布了开矿法。任何个人或企业只需向联邦政府交一点钱（大概几美分一英亩）就可在联邦的荒山野地上开采金矿及其他矿产。一百多年后的今天，买地开矿费一分没加！

如今各大采矿公司，甚至是跨国公司，都在联邦政府的土地上深挖矿，广积财，美国老百姓和环境保护主义者对此都极为不满。克林顿总统

^① 1999 年我国税务稽查的平均处罚程度是 1.08，2000 年的平均处罚程度是 1.12，应该说这个比例是比较低的。

^② 按照《税收征管法》，处罚的程度应当不低于 50%。

第一个任期时任命的内政部长（内政部专管国家土地利用，出售开矿权等事宜）曾赌咒发誓，要修改此已过时的法律。但由于各大矿业公司合伙，花大量钱在国会游说，致使改革矿业法暂时又成为泡影。

越战时期，很多美国公民反对美国政府的对越战争政策，其中有些人公开对税收提出质疑，因为税收的 20% 至 30% 都被用于军费。反战人士对此付之于行动——拒绝向政府报税纳税。他们不仅不缴税，还认为自己站在正义一边，根本没有犯法。他们认为税法把军费开支强加于反对战争的人头上是不合理的，不缴税是伸张正义，反对战争，何罪之有？

在美国，税务局从来执法如山，对拒不缴税者，税务局穷其所能，采取了没收所有财产的极端措施。尽管美国社会有少数人同情或支持这些持不同政见者，但税务局在强大的国家机构支持下，可以出动大量警察，强行查封房地产。迄今为止，还没有一个因反对美国军备扩张而拒不缴税的个人或团体能斗过税务局。

最早研究税收合理问题的是亚当·斯密（《国富论》的作者），此人是经济学研究的鼻祖之一。他提出税收的几条基本要求，至今仍然适用。他的观点归纳如下：第一，平等。收税要公平合理，税收要根据个人收入不同而不同，他把不同收入的人能否缴得起自己的税额，作为衡量税收是否合理的标准。第二，确实。税收要有可估性，即纳税人可以准确地预计何时需要缴纳多少税。第三，简便。税收制度要简易可行，即税收要容易计量和收纳。第四，省费。税收管理的经济效果要好，即政府应该只用所收到的税中很少一部分钱用于管理税收。

不难想像，即使在税制“全面”的美国社会也无法做到以上几点要求。美国有一个《金钱》杂志，每年编凑了一组数据，然后请全美前 50 名最大、最有名的会计事务所做这个假想的个人报税表。结果在公布于众的 50 份报表中，竟没有任何两份的结果是一模一样的！历年如此。这说明准确报税有多么不容易，更别提准确估计应缴的税额有多难。

因为税法和与之有关的条条框框太多、太复杂，美国老百姓要求税法简化的呼声也越来越高，但改来改去，收效甚微。

尽管理论界对于如何使税法更具合理性有不同的论述，尽管经济学家们在税收原则的表述上可能有所不同，但从各国税收制度的实践来看，都离不开遵循税收的财政原则、公平原则和效率原则。

第一，财政原则。税收的财政原则的基本含义是：一国税收制度的建立和变革，都必须有利于保证国家的财政收入，亦即保证国家各方面支出

的需要。虽然有一些经济学家并不把保证财政收入视为税收的原则之一，而极力推崇公平原则和效率原则，但从财政和税收的发展历史来看，把财政原则作为税收的一个重要原则，是符合逻辑的事情。自国家产生以来，税收一直是财政收入的基本来源，国家实施各种税收制度，都有财政收入的目的。简言之，如果国家的财政收入是无足轻重的，税收也就没有存在和发展的必要。

美国供给学派的著名代表拉弗教授，长期致力于税收与经济关系的研究。他在对大量材料分析、研究的基础上，发现税率与税收收入、经济增长之间存在一种特殊的函数关系。相传，有一次拉弗应邀参加美国前总统尼克松竞选顾问们的午餐会，在餐桌旁，拉弗借助餐叉，蘸着盘中的果酱，在白色的餐巾上绘制了一条反映税率与税收收入与经济关系的函数曲线，即后人所称的“拉弗曲线”。“拉弗曲线”表明：当税率为零时，市场经济活动税基为最大，但税收为零，税率稍有提高后，税基会相应缩小，但其程度较小，故税收总额还会增加；当税率上升至某一最适度的点，税收极大化，找到最佳税率。如果超过这一点，继续提高税率，就进入“拉弗禁区”，因税基更大程度缩小，即市场活力或生产加速萎缩，反而导致税收下降；当税率处于禁区的末端，即税率为 100% 时，税收也相应降至零。

因此，财政原则并不意味着税率越高，税收收入就越大。

第二，公平原则。法国财政大臣科尔伯特曾经说过：“课税的艺术犹如拔鹅毛，既要多拔毛，又要鹅不叫或少叫。”这就要求征税必须公平。公平，无论是作为一种意识形态，还是作为一种治税方略，都可以说源远流长。尽管自古以来就几乎没有人反对公平，但由于种种原因，人们对公平的理解却千差万别。

比较东西方的公平观，我们似乎不难发现，西方在公平与效率的权衡中，更多追求效率，为了保证效率的实现，不仅强调机会均等，也要求政府弥补市场缺陷所造成的收入与财富的不公平，实现以平等为特征的公平，一句话，以效率为目的，公平为手段。其效率经由市场，公平通过政府。传统的东方公平观则在公平与效率的权衡中，更多追求以平均主义为特征的公平，希望通过公平带来效率，当不能两全时，则主要寄希望于公平。在英文里，“公平”有两个单词：一是 justice，词义为：正义、正当、公正、合理、公道等；二是 equality，词义为：同等、平等、均等、均衡、合理等。显然，西方经济学家的公平更侧重于 justice，强调机会均等，崇

尚的是效率，中国传统文化中的公平更近似于 equality，强调结果的均等。客观上说，两者都是鉴于特定的政治经济文化背景而提出的，有一定的科学性，但又有其历史局限性。

综合考虑，税收的公平原则要求条件相同者缴纳相同的税^①，而对条件不同者应加以区别对待^②。研究公平问题，必须要联系由市场决定的分配状态来看。倘若由市场决定的分配状态已经达到公平的要求，那么，税收就应对既有的分配状态作尽可能小的干扰；倘若市场决定的分配状态不符合公平要求，税收就应发挥其再分配的功能，对既有的分配格局进行正向矫正，直到其符合公平要求。

第三，效率原则。这一点，将在后面叙述。

补充资料：中国历史上的治税原则

在中国这个古老文明的国度里，历史上的思想家、理财家都曾从政治、经济、财政等方面的需要出发，对治税应有的原则发表了自己的见解，有些意见对今天仍有参考、借鉴作用。

◇有义原则。即强调国家征税要合乎道义。孔子说：“义然后取，人不厌取。”有君子之道，其使民也义。（《论语》）这里强调的“义”就是要行仁政、轻徭薄赋。因为“财聚则民散，财散则民聚”，轻征赋税有利于争取民心，使统治者长治久安。所以，历代思想家都重视这一原则。明代的丘浚指出，爱财是人的共性，“非但在上之人好而欲取之，而在下之人亦恶人取之而不欲与也”。如果“所取者皆合乎天理之公而不拂人之欲”，就可以缓解征纳双方的矛盾，稳定统治秩序（《大学衍义补》）。

◇有度原则。即强调国家征税要适度。二千年前《管子》一书的作者指出：“地之生财有时，民之用力有倦，而人君之欲无穷，以有时与有倦养无穷之君，而度量不生于其间，则上下相疾也。”“国虽大必危”。所以，应坚持“取于民有度”的原则（《权修》）。历代思想家都强调取民有度，但对有度的标准认识不一致。孔子认为征十分之一的税最为公正，而其他思想家则就不同的税种提出了不同的税率，都强调征税量不能超过人民负税能力允许的限度。

◇有常原则。即强调国家定税要有常规，税制要相对稳定。傅玄针对

① 这是税收的横向公平，主要体现机会均等。

② 这是税收的纵向公平，主要体现负担能力均等。

魏晋时期税制兴废无常，影响人民的生产和生活的安定，指出，应坚持赋税有常的原则，“国有定税，下供常事，赋役有常，而业不废”。而要做到“制有常”，关键在于中央决策者和地方官吏的行为规范化，“上不兴非常之赋，下不进非常之贡，上下同心以奉常教”（《傅子》）。傅玄强调税制稳定，但并不反对随着形势的发展对税制作必要的改革。北宋的李觏也强调赋税有常，“一谷之税，一钱之赋，给公上者，各有定制”。赋税无常往往同统治者想加征赋税相关。他告诫统治者，赋役无常，“诛求无已，怨刺并兴，乱世之政也”（《直讲李先生文集》卷六）。

◇统一原则。即全国的税政要统一。商鞅主张全国税政统一，“上一而民平，上一则信，信则臣不敢为邪”。就是说，国家税政统一，对所有的人一视同仁，没有歧视，人民就感到赋税公平，就能取信于民，官吏也不便营私舞弊了（《商君书·垦令》）。清代后期开征的厘金税，全国没有统一的税政，各省设局抽厘，关卡林立、商人逢关纳税、一物数征。外商则享有只纳子口半税，不纳厘金的特权。这种税政的不统一，不仅增加了征税的难度，还由于税收歧视使中国的权益严重流失，华商贿赂外商，以国货充洋货，外商通过出卖子口半税单，坐收渔利。因此，朝野有识之士呼吁中国政府要税权自主、税政统一，以遏制权益流失。经数十年的努力，这种状况才得到改变。

◇弹性原则。强调赋税的征收量有伸缩性，依条件的变化而变化。孟子反对征定额税，主张丰年多征、灾年少征。《管子》将年成分为上、中、下三等，提出不同的年成依不同的税率征税，最坏的年成“不税”成“弛而税”（《大匡》）。至近代，将弹性的原则作为评税的重要标准。如 1914 年，民国财政部在推行所得税中，就讲所得税的优点之一就是“一遇有事之际，欲增税率，轻举易办，是合乎赋税伸缩性之原则”（晏才杰《租税论》1922 年版第 208 页）。

◇普遍原则。强调征税的面要宽，纳税人要普遍。《周礼》提出，国中从事各种职业的人都要缴纳赋税。耕田的贡九谷，经商的贡货物，从事牧业的贡鸟兽，从事手工业的贡器物，连无职业的也要“出夫布”。在贵族官僚享有赋税优免权的条件下，强调征税的普遍原则，有一定的进步意义；而只强调普遍尽义务，忽视负税能力的差别，显然有失公平。

◇均平原则。强调征税中应做到均平合理，但各思想家强调的角度不同。一种认为，按负担能力征税才算均平合理。如《周礼》提出，“以均之法辨五物九等，制天下之地征”。即是说，贯彻均平土地税的原则，

就要辨别五种地方九等土质上作物产量的不同，制定天下的土地税则。并指出，由“均人”专门负责赋税的均平工作。海瑞认为，按负税能力征税，做到“贫者轻，富者重，田多者重，田少者轻，然后为均平也”（《海瑞集》）。第二种认为，征税不分贵贱强弱，一律平等对待方算均平合理。如苏绰说：“夫平均者，不舍豪强而征贫弱，不纵奸巧而困愚拙，此谓均也”（《周书·苏绰传》）。第三种认为，征税既要坚持“横向均平”，又要坚持“纵向均平”。即能力相同的人同等纳税，能力不同的人纳不同的税。如杨炎、王安石、张居正等在进行税制改革中，一方面取消或减少势族纳税上的优免特权，另一方面按财产或土地的多少征税，都在一定的程度上贯彻了公平的原则。

◇明确原则。即强调让纳税人对征税的有关规定有明确的了解。《管子》指出，让人民知道赋税征收的比重是合适的，“审其分，则民尽力也”。苏绰认为，贯彻明确的原则，对征纳双方都有利。因为生产财富有一个过程，纳税人预先知道有关规定，“先时而备”，就能做到“至时而输”避免滞纳，官府也就能顺利完成征税任务。刘晏在理财治税中，坚持了明确的原则，做到了“知所以取人不怨”（《新唐书·刘晏传》）为时人所称道。

◇适时原则。强调征税所规定的时间和时限要适当。农业生产的季节性很强，在农忙季节征赋税必然耽误农业生产，所以很多思想家强调征税要适时。孔子提出“使民以时”，荀况提出“无夺农时”。《管子》还认识到，纳税的时限规定应适当，时限越短，纳税人所受的损失越大。“令曰十日而具，则财物之价什去二；令曰八日而具，则财物之价什去二；令曰五日而具，则财物之价什去半。朝令而夕具，则财物之价什去九”。纳税人为了在规定的时限内完纳赋税，在出售产品中不得不接受商人压价的盘剥，时限越短，所受的降价损失越大。所以，许多思想家强调定税适时。

◇便利原则。强调定税应尽量给征纳双方以便利。《史记》载，夏禹时就注意定税中方便纳税人。“禹乃行相地所有以贡及山川之便利”。因地制宜，贡纳当地土特产，同“舍其所有，征其所无”比，给纳税人带来了便利。当商品经济发展到一定程度、货币税取代了实物税时，如明代“计亩征银”，又进一步给纳税人带来了便利。杨炎推行的两税法，张居正推行的一条鞭法，除均平税负、增加财政收入等目标外，还考虑了征纳双方便利的需要，简化了税制。“朝廷之意，欲爱元元（指百姓），使之省便耳”（《张文忠公全集》）。

◇为公为民的原则。强调国家只能为公为民而征税。荀悦指出，国君应有“公赋而无私求”，“有公役而无私使”。如果为私征赋役，必然产生不良的后果。“私求则下烦而无度，是谓伤情”，“私使则民扰而无节，是谓伤义”（《申鉴》）。丘浚强调国家征税应“为民聚财”。凡所用度“必以万民之安”不能“私用”（《大学衍义补》）。严复提出赋税收入不应只供少数统治者享受，应“取之于民，还为其民”，为民兴公利、除公害（《原富》）。

◇增源养本原则。强调国家治税中要重视培养税源。荀况认为，生产是财富的本源，税收是财富的末流，国家应“节其流，开其源”，这样，所得的财利“实出百倍”就可达到“上下俱富”（《富国》）。司马光也强调要“养其本而徐取之”，让农工商各业生产得到发展，人民富足有余之后再增税，“彼有余而我取之，虽多不病矣。农工商贾皆乐其业而安其富，则公家何愁不获乎？”若只顾眼前利益，竭泽而渔，就会“拾麻麦而丧丘山”因小而失大（《论财利疏》）。

◇税为民所急原则。强调选择人民必需的生活、生产用品征税，以保证税收充沛、可靠。在战争年代或财政困难时，从组织财政收入的需要出发，统治者常采用这一原则。桑弘羊在汉武帝对外用兵时，为筹军费实行过盐铁酒专卖，寓征税于价格之中，取得了大量的财政收入。刘晏也认识到：“因民所急而税之则国用足”。他通过整顿盐务，降低了成本，增加了盐税收入。“天下之赋，盐利居半”（《新唐书·食货志》）。抗日战争时期，国民党政府为增加财政收入，也对盐等生活必需品实行专卖，寓征于价格之中。

我国历史上的征税原则论是比较丰富的。归纳起来，大致是从四个方面的需要出发而提出来的。一是从争取民心、稳定统治秩序出发，强调征税要符合道义、公平、为公为民等原则。二是从发展经济的需要出发，强调征税要坚持适时、有度、培养税源等原则。三是从组织财政收入出发，强调征税要采用普遍、弹性、税为民所急等原则。四是从税务管理的要求出发，强调征税要贯彻明确、便利、统一、有常规、有效益等原则。这些原则之间既有相辅相成、相互促进的一面，又有相互矛盾、相互制约的一面，而每一原则又有其特定的意义。这些治税原则可以同西方媲美，对今天仍有借鉴作用。

2 税收与政府

2.1 税收的基本内涵

税收现象在我国已有几千年的历史，在历史上曾经有过许多名称。

在中国，汉语的“税”最早见于《春秋》一书。书中记载：“鲁宣公十五年（公元前 594 年），初税亩。”古人造字，税从“禾”、从“兑”。“禾”指谷物，泛指农作物。从“禾”，说明中国古代最初的赋税是与农作物有关的。我国是农业古国，历朝历代均以农为本，征税先征农业税，亦势在必然。“兑”有两层意思：一层意思是送达，按这一层意思与禾构成“税”字，就是按规定向国家缴纳农产品；另一层意思，在《易经》里边，兑是八卦之一，卦形是“三”下边两横，象征土地，上面中间断开的一小横是水。兑卦之象为土上有水，取其平，水的特质是持平，所以含“水平”之意。因此，“兑”字有平的意思，与“禾”字结合成“税”字，又引申为公平、公正，就是说税率要公平，收税要公正，而这正是税法的重要原则之一。

人们不能不由衷地感叹，中国的汉字形神兼备，其妙无比^①。

随着历史的绵延和发展，“税”字经常与“赋”、“租”、“捐”等字连用，组成“赋税”、“租税”、“捐税”等语词，这样，在不同的历史时期，税收便有了多种不同的称谓，而夏王朝向臣民征收的“贡赋”则是我国古代早期税收的原始形态。正式出现“税收”这个词，则是在 1916 年贾士毅的《民国财政史》一书中。

那么，什么是税收呢？人们因所处的时代、社会立场、经济条件、学识水平等方面的差异，对税收这一社会经济现象的理性认识，历来难以达成广泛一致。政治学家把税收视为国家存在的经济体现；经济学家把税收作为一种经济分配方式；财政学家则把税收看成一种财政收入形式；社会学家却把税收定为纳税人对社会的一种应尽义务。

^① 《中国纳税人》中国财经出版社 2001 年 5 月第 1 版。