

第一章 税收的本质

第一节 税收的概念

一、对税收概念的不同理解

税收 历史上又称“赋税”、“租税”也简称税 英文 taxation 含有负担、重负之意。税收是一个古老的财政范畴 它是当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。

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，较有代表性的定义有如下一些：

18 世纪，古典经济学的代表人物亚当·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

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 年版，第 383 页。

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。

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

转引自邓子基：《比较财政学》，中国财政经济出版社，1987年版 第 177

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”。^①

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。”^②

正像西方学者对税收的认识众说纷纭一样,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,或者注重说明税收与国家的关系,或者注重说明税收与经济的关系,或者两者兼而有之,既说明税收与国家的关系,又说明税收与经济的关系。目前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。”^③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

^① “The American Dictionary of Economics”, Facts on File Inc. 1983, P311.

^② 转引自邓子基:《比较财政学》,中国财政经济出版社,1987年版,第177页。

王亘坚:《财会知识手册》,天津科技出版社,1983年版,第53页。

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。”^① 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特性税收所体现的生产关系，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。”^② 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。与此种定义相似的是，税收是“国家为满足社会公共需要，依照其社会职能，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”。^③

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”。^④ 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

王诚尧：《国家税收》（第二次修订本），中国财政经济出版社 1988 年 5 月版 第 9 页。

《税收理论研究》，中国财政经济出版社，1991 年版 第 5 页。

《中国税务百科全书》，经济管理出版社，1991 年 12 月版 第 1 页。

许涤新：《政治经济学词典》人民出版社 1981 年版 第 131 页。

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。

二、税收概念的表述与理解

通过以上对税收概念不同理解的介绍和分析，我们倾向于税收是政府满足社会公共需要，参与国民收入分配，取得财政收入的一种手段和方式的观点。作为税收共性的、以体现税收基本内涵的内容，应包括以下六个方面：

（一）税收的主体是国家或政府

税收与国家有本质联系，税收作为取得财政收入的一种手段，其掌握者和运用者只能是国家，也就是说，税收是由国家或政府来征收的，而不是别的什么机构和组织。征税权力只属于国家，包括中央政府和地方政府，具体说就是征税办法由政府组织制定；征税活动由政府组织进行；税收收入由政府支配管理。除此之外，其他任何组织或机构均无征税权。

（二）国家征税凭借的是国家的政治权力

国家要取得任何一种财政收入，都是以其所拥有的某种权力为依托的。这种国家权力归结起来有两种，即财产权力和政治权力。利润是资本所有权在经济上借以实现的形式；利息是借贷资本所有权在经济上借以实现的形式；地租是土地所有权在经济上借以实现的形式；工资是劳动力所有权在经济上借以实现的形式。国家征税，凭借的是政治权力而不是财产权力。也就是说，税收是以国家名义通过一定的法律程序按事先确定的标准，强制执行征收的。具体来讲，国家是通过制定法律来征税的，法律是国家意志的体现，一切税收都是站在国家的立场上，按照国家的意志行事的。国家征税不受所有权的限制，对不同所有者普遍适用。政府凭借政治权力征税，即凭借国家政治权力把私人占有的社会产品的一部分变为国家

所有。

（三）税收的主要目的是满足社会公共需要

所谓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社会全体成员共同满足的需要。

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保护等。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、参与国民收入分配的一种手段。

（四）税收是国家参与社会产品分配的一种主要形式

再生产是由生产到消费连续不断、周而复始的过程，一般包括生产、分配、交换、消费等环节。税收是国家向纳税人取得财政收入的一种主要形式，表现为国家凭借政治权力，把私人占有的社会产品的一部分变为国家所有。这样，使一部分社会产品由私人 and 厂商向国家转移，结果是国家对社会产品的占有由无到有，纳税人对社会产品的占有由多到少。这使税收执行着社会产品分配的职能，属于分配环节上的一种分配形式，并且形成了一种超越于经济关系的分配关系，即超经济分配关系。

（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、固定性的提法还是基本可取的。这种特征，基本能解释税收作为个经济范畴与其他财政收入形式如利润上交、国债收入、罚没收入等的区别。

（六）税收是政府进行宏观调控的主要手段

在社会经济进入社会化大生产阶段，并且市场经济有了相当程度的发展以后，税收便成为政府筹集财政收入的主要手段，并且是政府联系各纳税人、各经济行为主体的一种经济纽带。通过税收，政府可以影响和改变政府与纳税人之间、纳税人与纳税人之间的经济利益，进而影响他们的经济行为。政府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。

通过以上的分析和比较，我们可以归纳出税收这一经济范畴的概念：税收是国家或政府为了满足社会公共需要，凭借其政治权力，制定并依据法律规定的标准，强制、无偿地取得财政收入的一种方式；同时它也是政府调控社会经济活动的主要手段。

第二节 税收的必要性

西方税收学界一般从国家征税依据开始探讨税收的内涵，对国家凭什么征税，百姓凭什么纳税的问题，一直争论不休，形成许多不同的观点。这些观点主要是受研究者学识水平及个人心理偏好、税收实践发展、税收理论，甚至整个经济理

转引自邵霖、李俊生：《新编财政学》，中国审计出版社，1996年7月版，第153页。

论水平的变化等因素影响形成的。

一、西方学者对税收的不同界说

(一) 公需说

公需说亦称“公共福利说”。它主要产生于 16、17 世纪资本主义初级阶段的重商主义和德国的官房学派的学者，如法国的 J. 波丹(Bodin)、德国的 K. 克洛克(Klock)等。这种学说认为，国家的职责在于增进公共福利，为了实现此目的，所需要的财政资金理应由人民负担。因此，国家向人民征税，就是人们对这种公共需要的共同负担。克洛克认为，租税若非出于公共福利需要者，即不得征收。如果征收，就不能认为是正当的租税。所以征收租税必须以公共福利需要为理由。

(二) 义务说

义务说主要产生于 19 世纪末叶资本主义开始进入垄断阶段的时期。这种学说认为，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。从国家方面来看，税收是国家对人民的一种强制课征，是履行法律上的义务；从纳税人方面看，税收则是人民的一种义务负担，不仅是道德上的义务，更重要的是法律上的义务履行。如法国的劳吾指出，租税是根据一般市民的义务，按一定的标准向市民征收的公课。

(三) 牺牲说

牺牲说认为租税是国家的强制、无偿行为，对人民来说是一种牺牲。如法国萨伊曾指出，租税是一种牺牲，其目的在于保存社会与社会组织……这种学说的贡献在于提出税收的强制性和无偿性。

(四) 掠夺说

掠夺说是用剥夺关系解释税收根据的学说。它认为 税收

是一个阶级掠夺其他阶级财产的一种手段。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。意大利经济学家洛里亚认为，租税在历史各时代，都是支配阶级使服从阶级负担赋税的全部或大部分。

（五 交换说

交换说是用国家与人民之间的互利关系解释税收根据的学说。其主要代表人物为重商主义者霍布斯（Hobbes）、古典学派经济学家亚当·斯密等。这种学说认为国家征税是为了保护人民的利益，人们应向国家纳税以相互交换。国家征税的理论是国家维持社会秩序，为人们提供利益的交换代价。税收是国家与人民之间的等价交换关系。如霍布斯认为：“人民为公共事业缴纳税款，无非是为了换取和平而付出的代价。分享这一和平的福利部门，必须以货币或劳动之一的形式，为公共福利作出自己的贡献。”^①

（六 保险说

保险说认为国家如同一个保险公司，国家保护人民的生命财产，人民因受国家保护而向国家交纳税收，如同被保险人向保险公司交纳保险费一样。如法国的梯埃尔指出，人民按其受自国家的利益的一定比例来付费，犹如保险公司的保险金按投保金额的一定比例来确定一样。

（七 经济调节说

经济调节说认为因为税收对社会经济起一定的作用因此国家向人民征税和人民向国家交税不仅是为了财政收入，而更重要的是为了调节经济。这一学说又可细分为以下学说：

霍布斯：《利维坦》商务印书馆，1930年版第22页。

1. 边际效用说。奥地利学派引用边际效用原理和主观价值原理，认为税收是为使财富的转移发生较大边际效用的一种分配。

2. 社会政策说。这种学说认为 现代社会的所得和财富的分配极不公平，是造成社会动荡的根本原因。税收应是矫正财富与所得分配不均的手段。如瓦格纳认为，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。

3. 调整杠杆说。这种学说主张运用税收等经济杠杆 实行国家对经济的干预政策，修补市场机制，引导国民经济正常运行。凯恩斯学派认为，通过设计累进税率的所得税制，加上适时改变税率，能使税收发挥稳定经济、防止经济波动的作用。

以上所介绍的西方学者的课税根据学说，有明显的区别。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出发，强调税收纠正市场失灵，调控社会经济的必要性。这些理论观点的列举，对我们探讨市场经济条件下政府征税根据是不无裨益的。特别是“ 公需说 ”、“ 交换说 ” 对我们研究征税的必要性，培养公民的纳税意识，缓和征、纳双方矛盾具有一定的借鉴意义。

二、国内学者的种种观点

（一）国家需要说

国家需要说是从 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”②和 “为丧失劳动力者设立的基金等”。③税收是个人向社会领取 收入时所作出的扣除，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 社会正义范围内，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。

（四 国家最高所有权说

国家最高所有权说认为：“无论哪一个阶级的国家 在财 政关系中都是以最高所有者（不管是直接所有者还是间接所 有者 的身份出现的。”⑤税收的根据，就是国家最高所有权。

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 (Market failures 和公共物品 (Public goods) 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

③ 《马克思恩格斯选集》第 3 卷，人民出版社 1972 年版 第 9—10 页。

马国强：《税收学原理》，中国财政经济出版社，1991 年版 第 26—27 页。

⑤ 王绍飞：《财政学新论》中国财政经济出版社，1984 年版 第 45 页。

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。由于税收是政府强制课征的，不会给政府带来额外负担，不会凭空扩大社会购买力，并可为政府支出提供财力保证，因此，税收就成为政府获得财政收入的最佳形式。

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，纯公共产品就是指这样的产品：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止性三个特征。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。

税收存在的必要性可以说是出于弥补政府提供公共产品的需要，但是，税收一旦存在就不仅仅是起着弥补公共产品成

本的职能了。特别是在现代社会中，税收业已成为政府实施宏观经济调控的重要政策工具，它担负着公平收入分配、有效资源配置、纠正外部成本收益、提供有益商品、稳定经济等多方面的职能。

第二章 税收的分类

“税收”词虽然具有丰富的内涵和外延，但它仍属于一般性的概念、仅界定了一个总的范畴。对于每一个主权国家而言，税收都必须通过若干个具体税种表现出来，而且各税种之间既有联系又存在一定的区别。为了进一步认识税收的性质，正确发挥税收的作用，建立合理的税制结构，无论从理论分析还是实际操作，都要求对不同的税种进行科学的分类，并对各税种的性质、特点进行统计、比较、分析。税收分类是研究其他税收问题的基础。

第一节 税收分类的依据

一、税收分类的基本依据

税收分类是按一定的标准对性质相同或相近的税种进行归类，以说明各类不同税种之间的差别，也就是对一个由许多税种组成的复杂税种体系进行的科学分类。世界上最早的税收分类理论是由古典经济学派的创始人亚当·斯密提出的，他依据税收来源不同将税收分为地租税系、利润税系和工资税系。到了19世纪中后期，德国社会政策学派代表人物瓦格纳又依据课税对象不同将税收分为收益税系、所得税系和消费税系，从而奠定了现代税收分类理论和税收结构理论的基础。目前在税收理论和实践中，可以作为税收分类依据的标

准是多方面的 如按课税对象分类、按计税标准分类、按收入形态分类、按税收用途分类等等。但最基本的分类依据仍然是课税对象这一标准。

我们知道 构成税收的三个基本要素是课税对象、税率和纳税人 其中 课税对象是核心要素。不同种类的税收总是以课税对象的性质不同作为相互区分的标志。由于课税对象不同，因而各类税收的作用不同，具体的征收管理办法也不同。因此，按课税对象的性质不同进行税收分类是最基本的分类方法。

尽管税收的种类繁多 名目各异 如果按相同性质的课税对象加以分类，不外乎有以下五种类型：

第一，按商品和劳务的流转额或增值额课征的流转税类，主要的税种有消费税、营业税、关税、增值税等。

第二 按单位和个人收益课征的收益税类 主要税种有个人所得税、公司所得税、社会保险税、超额利得税、资本收益税等。

第三，按单位和个人占有或支配的财产或财产使用行为课征的财产税类 主要税种有一般财产税、个别财产税、土地税、房屋税、遗产税、赠予税等。

第四 按占用或开发自然资源所课征的资源税类 主要税种有资源税、土地使用税、耕地占用税等。

第五 按其他经济或非经济行为课征的行为税类 主要税种有印花税、车船使用税、证券交易税等。

每个税类及主要税种的性质及特点，将在本章后几节详细论述。

上述分类仅是理论上的一种概括。各国在具体税收实践中可以参照这一分类方法灵活划分各自的税收类别。为了在

税制以及税收负担等方面进行国际比较的方便，目前，世界各国比较通行的分类方法，主要是依据“经济合作和发展组织”(OECD)以及“国际货币基金组织”(IMF)所采用的标准，把税收划分为六类。

第一类 所得税 包括对所得、利润和资本利得的课税；

第二类 社会保险税 包括对雇员、雇主以及自营人员课征的用于社会保险的税；

第三类：雇主缴纳的薪金税及劳动力税；

第四类 财产税 包括对不动产、财富、遗产和赠予的课税；

第五类 商品和劳务税 包括产品税、销售税、增值税、消费税以及进出口关税（国际货币基金组织把进出口关税单列为一类）；

第六类：其他税收。

按照课税对象的性质不同进行税收分类，对于考察税制的特点、税制的合理化，以及加强税收管理都有着极其重要的意义。

首先 有利于分析不同税收制度的性质和特点。一国的税收制度首先是由税种构成的。设置哪些税种，是税收制度的核心问题。然而不同的税种都是根据课税对象的不同而设置的，只有按照课税对象分类，才能把握不同税收制度的性质和特点，了解各国政府的税收政策，进而对各国税收制度的效率进行比较和评价。

其次 有利于设计合理的税制结构。不同税种之间的协调配合，即税制结构是决定税收制度效率的另一重要方面。如果税种之间配合不好，作用相互抵消，就不能发挥税收制度的整体作用。由于不同税种的性质、特点不同，对调节经济的作用

不同，因此只有明确税收按课税对象分类，才能根据需要设计出合理的税制结构，使各税种之间协调配合。

再次 便于分析各类纳税人的纳税负担。对于不同的课税对象，都有确定的纳税人与之相对应。因此按照课税对象分类，就便于将同类纳税人针对不同课税对象所承担的税负加以汇总，以分析各类纳税人的税收负担状况，从而为正确处理国家与企业、国家与个人以及企业与企业之间的分配关系提供必要的依据。

最后，是确立税收管理体制的基础，有利于加强征收管理。从价值形态看，不同税种取得的收入是相同的，但是从物质形态看，不同税种的收入所代表的物质构成是有差别的。按照课税对象分类，可以根据不同税种的特点制定征收管理办法，这对加强税收征管工作是十分必要的。同时还可以了解税收的来源情况，分析中央与地方各自的税收收入状况，为合理确定税收管理体制提供依据。

二、税收分类的其他依据

税收分类除了以课税对象为基本依据外，还可以根据所要研究和解决的问题，采用其他标准作为分类依据。

（一）直接税和间接税

以纳税人与负税人是否一致为依据，可以把税收分为直接税和间接税。这是西方国家学者长期以来一直采用的一种重要的税收分类方法。所谓直接税，就是指由纳税人直接负担、不能转嫁的税收，也即纳税人与负税人一致的税收。所谓间接税就是指可以附加在商品的销售价格之上转嫁给购买者负担的税收，也即纳税人与负税人不一致的税收。通常把以收益、所得和财产为课税对象的各种税，包括各种所得税、财产税、遗产税和社会保险税等列为不能转嫁的税，由纳税人直接