

第一章 税收思想研究

税收思想是税收客观存在反映在人们的意识中经过思维活动产生的一种认识成果。税收思想由税收存在所决定。由于人们认识问题所奉行的哲学基础不同,认识问题的角度不同,认识能力的差异及所处的历史时期和国情的不同,古今中外的学者对税收定义、课税依据、治税思想等有着不同的认识,本章将对它们予以比较分析。

第一节 税收定义

税收有着几千年的历史,“捐税是以前的氏族公社所完全没有的”^①。在我国“自虞夏时,负赋备矣”^②;在西方,“自从恺撒奥古斯都以后,实现了对整个世界的课税”。^③历史的变迁、政权的更替、经济的增长、知识的进步,造就了古今中外对税收的诸多定义。

一、西方关于税收定义的各种表述

西方税收学界对税收定义的表述历来众说纷纭,莫衷一是,其中有代表性的说法为:英国的财政税收学者道尔顿认为:“所谓租税是政府向人民所征收的一种强制分担,与政府将给予纳税人劳务报偿的多寡无关,亦异于对任何违法者所征收的罚金。”^④

英国的另一财政学者巴斯特布尔则认为:“赋税是人民或私人团体为供应公共机关的事务费用被强制征收的财富。”^⑤

英国现代税收专家西蒙·詹姆斯在其所著的《税收经济学》一书中给税收所下的定义是:“税收是由政权机构实行不直接偿还的强制性征收。”^⑥

美国的塞利格曼认为:“税收是政府对于人民之一种强制征收,用以支付谋公共利益所需之费用,此种征收,并无给予特种利益之关系存在。”^⑦

美国现代经济学家萨缪尔森认为:“国家需要钱来偿付它的账单,它偿付其支出的钱的主要来源就是税收。”^⑧

德国的瓦格纳认为:“从财政的意义来看,赋税是作为对公共团体事务设施的一般报

① 《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1972年版,第162页。

② 《史记》第1卷,中华书局1959年版,第89页。

③ 《纽约·路加福音》,转引自(英)西蒙·詹姆斯、克里斯托夫·诺布斯:《税收经济学》中文版,第1页。

④ 道尔顿:《财政学原理》(中文版)第21页。

⑤ 巴斯特布尔:《公共财政学》(英文版)第263页。

⑥ (英)西蒙·詹姆斯、克里斯托夫·诺布斯:《税收经济学》(中文版)第1页。

⑦ 胡善恒:《赋税论》(上册)商务印书馆1948年版,第15页。

⑧ 萨缪尔森:《经济学》(上册)商务印书馆1979年版,第228页。

偿，根据一般原则与标准，按公共团体单方所规定的方法，对另一方所规定的税额，公共团体为要满足其财政上的需要，以其主权为基础，强制地向个人征收赋课物。”^①

日本的小川乡太郎认为：“税收就是国家为了支付行政经费而向人民强制征收的财物。”^②

日本另一学者神户正雄认为：“赋税为统治团体，以财政收入之目的，对于团体成员出于同一地位者，依非报酬关系而课征之有形财产，普遍以货币为方便。”^③

上述这些定义大都比较简单，而现代西方一些工具书中有关税收的定义表述似乎要详细、完备一些：

英国的《新大英百科全书》给税收定义为：“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。”^④

美国的《现代经济学词典》给税收的定义是：“税收的作用在于为了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。”^⑤

《美国经济学辞典》则定义为：“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币（偶尔也采用实物或劳务的形式）。它的征收对象是财产、收入或资本收益，也可以来自附加价格或大宗的畅销货。”^⑥

日本的《现代经济学辞典》对税收的定义为：“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，税收与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；税收以取得财政收入为主要目的，以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。

日本《世界大百科事典》给出的定义是：“所谓税收，就是国家及其他公共团体以满足其一般经费开支为目的而运用财政权力向人民强制地征收金钱或实物。”税收既不同于捐款这种仅体现提供者单方面意思表示的奉献收入，也不同于公有财产收入和公共事业收入这种根据提供者与作为接受者的国家及其他共同团体之间的合同而取得的合同收入，它是不必得到纳税者承诺的强制性收入。当然，这也并不意味着税收与作为纳税人的国民意志毫不相干。在民主主义国家，作为征税基本依据的税法就要由国会或地方议会来制定。从这个意义上说，税收也间接地体现了国民的意志。尽管如此，在每个具体的场合它们是

① 《欧美财政思想史》第 305 页。

② 小川乡太郎：《租税总论》，商务印书馆 1935 年版，第 11 页。

③ 神户正雄：《财政学要论》第 183 页。

④ *The New Encyclopaedia Britan*, Vol. 17 . Helen Hemingway Beriton Publisher, 1973—1974 . p. 1076.

⑤ *The Dictionary of Modern Economics*, Mc Grow-Hill Book Company, 1984. p. 347.

⑥ *The American Dictionary of Economics* . Facts on file INC, 1983. p. 311.

不必体现纳税人意志的强制性收入。在国家和公共团体的强制性收入中，也有依靠刑法权而取得的收入，如罚款等，但税收是以取得收入为目的依靠财政权力的征收。另外，税收并不像手续费、公共设施使用费和受益费那样仅仅向获得特别利益的人征收，它是以支付国家及其他公共团体的经费开支为目的的一般性收入。为了特殊的经费而课征的特定的税收称为目的税，这是一种例外。最后，在资本主义经济中，课税对象是一切收入和财产，税收以货币形式缴纳为原则。

《大日本百科事典》中也说：“税收又常称为税或税金，它是国家和地方自治团体为了维持其经费开支的需要而运用权力对国民的强制性征收。”税收强制性的特点使之与公共事业收入、捐款等区别开来。尽管税收也是财政收入的一种形式，但它并不像手续费那样具有直接的交换关系，它是无偿的。尽管当税收收入转化为财政支出以后又返还于国民，但是每一个纳税人受益的大小与其纳税额并不成比例。

世界银行对税收和收费的定义作了如下的区分：“税收是无偿性和强制性的支付，它主要由中央政府征收。而使用费则是为交换公共部门所提供的特别商品服务所进行的支付，它主要由国有企业和地方政府征收。”^①

综观西方有关税收的定义表述，可以发现它们有以下几个共同点：

一是税收是由国家或政府来征收的（但亦有个别认为除政府外还包括公共团体）；二是税收是一种强制征收或强制分担，不论纳税者是否愿意，均须按规定纳税；三是税收是无偿的，它不存在任何等价交换或等价报偿关系；四是税收课征的目的是为了满足政府经费支出的需要，或是为了满足社会的公共需要。

二、我国学者关于税收定义的各种表述

我国经济学界对税收的定义亦进行了许多有益的探讨。比较起来，有以下几种观点：

(1) 认为税收是政府为满足费用开支的需要，而对人民进行的一种强制征收或强制分担。持这种观点的，大多是早期的经济学者，他们大都受西方税收学者观点的影响，有代表性的表述为：

“所谓税收，一般言之，系政府为供给其一般费用，用课税权向人民征取的一种强制分担。”

“租税者，政府为供给其一般费用，用租税权向人民所征取之财物的强制分担也。”

(2) 认为税收是国家按照预定方法向人民征取的财物或货币。有代表性的表述为：

“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，制定适当方法，所征取国民之财富。”

“税收是国家按照法律规定对经济单位和个人无偿征收的实物和货币。”

(3) 认为税收是国家用以取得财政收入的一种方式或手段。有代表性的表述为：

“税收是国家为实现其职能，按照法律规定，向经济单位和个人无偿征收实物或货币，以取得财政收入的一种方式。”

“税收是国家为了实现其职能，按照规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种手段。”

^① 世界银行：《1988年世界发展报告》，中国财政经济出版社1989年版。

“ 税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法定标准，强制地、无偿地从国民收入分配中取得财政收入的一种手段。 ”

“ 税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照预先规定的标准，强制地参与国民收入分配与再分配，取得财政收入的一种手段。 ”

“ 税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定的标准对一部分社会产品和国民收入进行强制、无偿分配，以取得财政收入的一种形式。 ”

“ 税收就是国家凭借政治权力，用法律强制手段，对部分社会产品进行分配，以无偿取得财政收入的一种形式。 ”

(4) 认为税收是国家参与社会产品分配的一种方式或活动。有代表性的表述如下：

“ 税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力参与国民收入再分配的一种形式。 ”

“ 税收就是国家为满足一般的社会公共需要，按事先确定的对象和比例，对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配。 ”

“ 税收是国家为满足社会共同需要所采取的分配形式。 ”

“ 税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中一部分社会产品所形成的产品分配。 ”

(5) 认为税收是一种分配关系或特定的分配关系。有代表性的表述如下：

“ 税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地征收实物或货币所形成的特定的分配关系。 ”

“ 税收是国家为满足社会公共需要，补偿社会费用，保证社会再生产的正常运行，按法律规定的对象和原则，占有和支配剩余产品而形成的一种特定分配关系。 ”

《国家税收教学大纲》中提出：“ 税收是按照国家法律预先规定的标准向经济单位和个人征收实物和货币形成的分配关系。 ”

(6) 认为税收既是组织财政收入的一种手段，又是参与分配的一种方式。有代表性的表述如下：

“ 税收是国家为实现其职能，按照法律规定的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种手段，是国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配的一种方式。 ”

(7) 认为税收既是取得财政收入的手段，同时又表现为一种特定的分配关系。有代表性的表述如下：

“ 税收是国家按照法律规定的标准，取得财政收入的一种手段，是体现国家凭借政治权力参与国民收入分配和再分配所形成的特定的分配关系。 ”

“ 税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种形式，它体现以国家为主体的一种分配关系。 ”

在我国，对税收定义尽管具有不同的表述甚至不同的观点，但分析一下却仍有如下共同点： 税收是国家或政府的一种强制征收； 税收是国家的主要财政收入来源； 税收是无偿的。

三、中西方税收定义的分析比较

从上述有关税收的定义中，我们可以看出中西方财政学者对税收所下的定义有以下个共同点：第一，税收的课征主体是国家或政府；第二，税收的缴纳者是国民个人或经营

团体；第三，税收的目的是为了满足国家经费开支的需要；第四，税收的征收形式主要为货币。

除上述共同点外，还存在不少的分歧，主要是：第一，税收究竟是收入形式还是分配关系？有的定义把税收等同于税金，认为税收就是一种收入；有的则将税收与税收收入区别开来，认为税收本身不是收入，而是国家取得收入的一种方式或手段；有的则认为税收是一种分配关系。这点在我国学者中表现得尤为突出。第二，税收区别于国家其他收入的特征是什么？绝大多数定义认为税收具有强制性、无偿性的特征，但有个别定义没有提及税收特征问题。第三，税收课征的对象是什么？有的定义认为是收入、财产与资本的收益，有的认为是剩余产品价值，有的认为是社会纯收入，有的则没有涉及这一问题。第四，税收课征采取什么方式？有的定义提出税收是由法律规定来征收的，因此，它具有固定性；但也有部分定义没有明确这一问题。

四、本书给税收所下的定义

我们对某个事物下定义，从形式逻辑的角度上说，通常是按照“属概念 + 种差”的公式进行。属概念表明被定义事物所属范围，种差表明在这个范围内被定义概念的特征，从而使之与同类的其他概念相区别。要科学、明确地下定义，就要正确地找出被定义概念的属概念并明确其种类，因此对税收下定义，也要使用外延上最接近的属概念。税收的属概念，应该说是国家的一种收入，它和其他的国家收入区别的种差就是它的基本特征，所以我们将税收定义为：税收是国家为满足其职能的需要，依照法律规定的标准，强制无偿地参与社会剩余产品分配而取得的一种财政收入。

这个定义包含以下要点：

(1) 从最简单、最直观的现象看，税收首先是国家的一种财政收入。在商品货币经济尚未发展的条件下，税收主要采取实物形式，甚至是力役形式；在商品货币经济发展并高度发达情况下，税收主要采取货币形式。

(2) 课税的主体是国家。课税主体即税收的征收者或课税人。在税收分配中，它具有如下的性质：一是制定课税办法，二是组织征收活动，三是占有以税收形式筹集的社会产品。在实际生活中，课税办法是由国家制定的，征收活动是由国家组织的，以税收形式筹集的社会产品也是由国家占有的。只有国家，才能成为课税主体。

国家具有双重身份：一是财产所有者，二是社会共同事务的参与者。在社会再生产过程中，任何财产所有者都只能以利润、租金等形式参与社会产品的分配，而不能以税收的形式参与分配。同样，国家作为财产所有者亦不能成为课税主体。只有作为社会公共事务的参与者，国家才具有征税的资格。因此，税收的课税主体不是作为财产所有者的国家，而是作为社会公共事务参与者的国家。

作为社会公共事务的参与者，国家又由中央政府和地方各级政府构成。它所担负的社会公共事务职能也是由中央政府和地方各级政府行使。举凡课税办法的制定，征税活动的组织以及对税收形式筹集的社会产品的占有，都是中央和地方各级政府的事情。所谓税收以国家为主体，既可以中央政府作为统一主体，又可以在中央政府统一领导下，以中央政府和地方各级政府分别作为独立的主体，两者之间没有根本的区别。

从另一方面看，国家除具有双重身份外，还具有双重职能：政治职能与社会职能。国

家的政治职能或阶级职能是阶级斗争的产物；社会职能是社会再生产的产物。阶级职能依存于社会职能，往往采取社会职能的形式，而社会职能在阶级社会里要通过阶级组织去实现，于是就打上了阶级的职能烙印。国家总是一定阶级的国家，而统治阶级总要充当社会的正式代表。作为税收课征主体的国家，因而是抽象掉阶级特征的国家，是与社会再生产相联系而充当整个社会正式代表的国家。

(3) 付税主体。付税主体即交付税款给国家的主体，作为付税主体，在税收分配中，其基本性质是创造社会财富，占有社会财富并把其中的一部分付给国家，一方面增加国家的收入，另一方面直接减少可供自己支配的资财。在实际生活中，社会产品是由社会成员创造的，也是首先由他们占有的，并正是由他们付给国家的，只有社会成员才构成付税主体。但作为社会成员必须是在社会经济生活中作为具有独立或相对独立的经济利益主体而存在。

(4) 税收分配的客体是社会剩余产品，税收的客体就是税收分配的对象。作为税收分配的对象，从价值实体上看只能是社会剩余产品。从社会总产品的价值构成来看，社会总产品价值构成可分为 C 、 V 、 M 三部分。 C 是用于补偿生产过程中的物质消耗部分，是经济组织和个人进行社会简单再生产的物质条件； V 是用于补偿活劳动消耗的部分，是保证劳动力再生产的物质条件； M 是可供社会支配的剩余价值和剩余产品价值，可用于积累和非生产性消费。由此可见，税收是不能参与 C 、 V 的分配的，否则，社会简单再生产就难以顺利进行。因此，能够成为税收源泉的，只能是 M 部分，就是剩余产品，尽管不同的社会和同一社会不同时期也选择 C 、 V 作为课税对象，如房产税、工薪税等，但是从税收的最终源泉来看，税收所代表的社会产品的价值主要是 M 部分。由此可知，社会剩余产品是税收的基本源泉与分配对象。

明确税收的价值实体对剩余产品有极为重要的意义。第一，它规定了国家税收的最大数量界限。国家的税收收入，总量上只能在剩余产品价值内浮动。对具体的课税对象征税以及征多少，要以该课税对象中是否包含有剩余产品或是否能够带来剩余产品以及能带来多少为依据，对具体的经济组织、单位和个人征税，也要以其是否获得或者占有剩余产品为前提。第二，它有利于认识和处理税收同促进生产发展的关系。因为只有生产发展了，社会剩余产品才会增加，税收才会增长。由此国家必须制定促进经济发展、促进剩余产品增多的税收政策和制度。

(5) 税收分配的目的是为了满足不同社会共同需要，补偿社会公共事务费用，保证社会再生产的顺利进行。只要有人类，就存在人类社会的共同需要，人类要生存，要发展就必须保证社会再生产在周而复始的社会中顺利进行下去，这就需要有一支专门从事社会公共事务的独立于社会物质生产活动之外的权力机构来完成。这个权力机构就是国家。国家要使执行社会公共事务的职能充分得到发挥，就必须支出一定的费用：社会行政费用、社会维持费用和社会保障与发展费用。由于国家本身并不直接创造社会财富，因而它只能从社会成员创造的社会财富中征集一部分过来，据为己有，并用来补偿社会费用，从而保证社会再生产的顺利进行。

第二节 课税依据

政府为什么要课税？不同的学者，处于不同的时代，站在不同的立场，有着不同的解释。

一、西方学者的观点

自 17 世纪以来，西方学者就对政府课税的依据进行着不断的研究，从而产生了各种不同的学说。

（一）国家课税依据理论的演变

1. 公需说

这种学说认为，国家的职责在于增进公共福利，为了实现增进公共福利的目的，就需要费用支出，这种费用支出理应由人民负担。因此政府向人民征税，就是人民对这种公共需要的共同负担。这个学说的主要代表人物有柏左尔德、克洛克、塞利格曼、赫格尔等。柏左尔德在 17 世纪初就认为税收是为公共福利而课征的。克洛克也认为：“租税倘非出于公共福利需要者，即不得征收，如果征收，即不能认为是正当租税。所以征收租税必须以公共福利需要为理由。”赫格尔、塞利格曼也认为：税收是为供给共同需要而征收的。

2. 交换说

这种学说产生于 17 世纪社会契约说风行之时，它与社会契约说的政治思潮相呼应，以人本主义为出发点，认为国家的目的在于保护人民的生命财产，人民既受国家保护的利益，应向国家纳税作为报偿。国家的活动给人民提供利益，而税收是人民对国家活动所付的交换代价。亦即税收与利益相交换，因而又称为利益说。这种学说的主要代表人物有：格劳秀斯、洛克、霍布斯、蒲鲁东、亚当·斯密、卢梭等。

英国重商主义者霍布斯认为：“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“间接税和直接税，无非就是为不受外敌入侵，人们以自己的劳动向拿起武器监视敌人的人们提供的报酬。”

英国约翰·洛克在其《论降低利息和提高货币价值的后果》中指出：“赋税的根据是因为人民建立政府，政府的主要职能在于保护私有财产，政府没有巨大的经费不能维护，凡享受保护的人，都应该从他的产业中支出他的一份来维护政府。”

英国亚当·斯密认为，国民应尽其所能资助政府，尽可能依其在政府保护下所获收入的比例分担租税。赋税的本质就是国家和纳税人之间的利益交换关系，纳税人享受国家提供的各种利益，就应当通过纳税向国家支付报酬，提供补偿。

法国的蒲鲁东认为：“赋税是交换的代价，国家以一定的成本产生财富，卖之于人民，故人民应偿付代价。”

孟德斯鸠认为：“税收是市民欲求财富安全，或欲求由财产得到安乐乃分割其一部分

^①（英 霍布斯：《利维坦》 商务印书馆 1936 年版，第 22 页。

^②（英 霍布斯：《利维坦》 商务印书馆 1936 年版，第 144 页。

供给国家。”

3. 保险说

它是由交换说派生出来的一种学说。这种学说认为，国家犹如一个保险公司，保护人民的生命财产，人民因受国家保护而向国家交税，如同被保险的人向保险公司交纳保险费一样，其代表人物为法国的梯埃尔。梯埃尔认为：“国民各依其在社会所受的利益为比例而纳税，与被保险人向保险公司各依其风险分摊比例所交纳的保险费相类同。”

4. 牺牲说

这一学说强调国家权力，认为国家有权向人民课税，不管个人是否从国家方面受到利益，都必须纳税。课税，国家对人民是一种强制行为，人民对国家是一种牺牲，其间并无特别报偿的关系存在。由于纳税是一种法律义务和无偿捐纳，故又称为义务说。其主要代表人物有德国的瓦格纳、英国的巴斯特布尔和法国的萨伊。

瓦格纳认为：“税收是国家的一种强制索取，是人民的必要牺牲，国家可以强制人民纳税，不必考虑人民是否从国家活动中得到何种利益。”

巴斯特布尔认为：“赋税是政府的一种强制课征，它没有接受纳税人意见的余地，它意味着纳税人的牺牲。”^①

萨伊认为：“租税是一种牺牲，其目的在于保存社会与社会组织。”^②

5. 分担说

分担说认为，国家是公共集体，而人民是此公共集体的组成分子，国家为维护自己的生存，为履行其公共职责，必须有足够用以满足其公共支出的需要。人民是国家的组成成员，对公共需要就不能不负担一定的份额，否则国家难以生存，人民也必然失去依托。其主要代表人物有意大利的科萨及法国的勤华波略等人。

6. 社会政策说

该学派认为，政府课税不仅是为了取得财政收入，而且是为了通过课税矫正社会财富悬殊，实现社会改良政策。其主要代表人物有英国的约翰·穆勒，美国的塞里格曼、汉森，德国的瓦格纳等人。

瓦格纳认为：“关于赋税，第一是有纯财政的目的，第二则是应当树立社会政策的目的。所谓税收政策的目的，就是以调节在自由交易下所产生的分配不平等为目的。赋税不但要干涉国民的所得及财产的分配，而且要积极干涉国民的生产与消费。”“从社会政策的意义来看，赋税是在满足财政需要的同时，或者说不论财政有无必要，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赋课物。”

(二) 现代西方国家的课税依据理论

第二次世界大战后，受凯恩斯“混合经济”理论的影响，现代西方财政学理论认为，国家财政已不再仅限于国家的财政收支，还应包括政府全部的经济活动和运用财政政策实现国家宏观经济政策目标。因此，财政学已成为研究政府部门全部经济活动的经济学，即“公共部门经济学”或“政府公共财政学”。基于此，现代西方学者认为国家之所以需要课税，主要是因为社会上存在着“公共物品”的需要和由于资本主义经济的市场机制

^① 《欧美财政思想史》第 366 页。

^② 萨伊：《政治经济学概论》商务印书馆 1982 年版，第 509~510 页。

失灵。

现代西方经济学家认为，社会存在两种需要：一是私人个人需要，二是社会全体的公共需要。满足个人需要的物品，如一般生活必需品等；满足公共需要的物品，如国防、司法、治安、消防以及某些公共设施等。公共物品与私人物品相比，存在三个显著的特点，即效用的不可分割性，消费的不可排他性与受益的不可阻止性。因此，市场提供公共物品就成为无效的方式，因而需要一个非市场的提供方式，即由公共部门——政府来提供，并通过税收来筹集资金。

另一方面，由于市场经济机制“无形之手”的自动调节是有缺陷的。不能实现资源的合理、有效配置，财富的公平分配或社会福利的增进，以及经济的稳定与增长，因而需要公共部门——政府介入经济活动，运用财政税收等政策工具，对宏观经济进行调控，以修补市场机制的缺陷。因此，国家除利用征税筹集财政收入以供给公共物品外，还必须运用税收政策工具来调整资源的配置，实现资源的有效利用；调节国民收入与财富的分配，增进社会福利；刺激有效需求，调节社会总供给及产业结构，促进经济的稳定增长。

二、我国学者的观点

我国古代对税收的记载大多是有关税收政策、策略的实际运用等，而对国家或政府课税的必要性的论述尚未见到，究其原因，与长期的封建统治、强烈的封建人身依附关系有关，在“朕即国家”的制度下，“普天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣”，课税似乎是天经地义的。

直到近代，因受西方思想的影响，我国学者如严复、胡善恒、李超英、周柏棣等对这一问题进行了研究。严复认为，“治人者”向“治于人者”征税是出于实现“公利”的需要，因而，缴纳税赋乃是“国民之公职”；胡善恒认为，政府课税是为谋求公共利益，课税权缘于政府的统制权；李超英认为，课税的依据是政府的强权，其目的是为了满足不同公共利益；周柏棣认为，政府依强权课税以供给政府一般费用。

纵观中国历史，对课税必要性的详细研究，是在新中国成立之后。经过四十多年的探索与研究，形成了以下几种有代表性的观点：

(1) 认为我国社会主义税收的存在是由于国家的存在而产生的，税收是为国家实现职能服务的。只要社会主义国家存在，税收就必然存在，如董庆铮在 1981 年撰文指出：“在社会主义，由于还存在着国家，税收作为国家组织财政收入的重要形式，调节经济活动的重要杠杆，配合国家进行政治斗争的重要工具，因此，在社会主义制度下，税收依然是必不可少的。”

(2) 认为社会主义经济条件是决定社会主义国家税收存在的主要因素。如王诚尧在 1980 年撰文指出：我国到了生产资料所有制的社会主义改造基本完成以后的现阶段，虽然社会的经济基础发生了重大变化，但客观经济现实和税收本身所具有的职能作用，仍然决定了税收的必然存在。具体有以下四个方面的因素：一是存在多种经济成分，国家要无偿地取得各种经济成分的一部分收入，用于革命和建设，税收是最好的一种分配方式；二是税收作为一种价值工具和经济杠杆，在利用价值规律，调节管理经济当中能够发挥更重要的作用；三是存在不成体系的资本主义经济活动，而税收能够对这种活动进行有力的监督和斗争；四是存在日益发展的对外经济交往，税收是贯彻平等互利，维护国家主权，促

进国际经济发展的必要手段。

(3) 认为社会主义国家税收存在的必要性，决定于社会主义国家和经济条件两个因素。就目前的情况看来，这一观点的赞同者比较多，几乎代表着我国现代税收理论界在这一问题上的主流观点。这种观点认为，我国社会主义税收之所以必须存在是由于：国家为履行其职能必须进行“社会扣除”，而这种扣除只能依靠国家政治权力来进行，因而税收是最好的形式；我国仍存在着多种经济形式，要正确处理国家与它们之间的关系，只能运用税收；商品经济的存在要求政府运用税收这一重要的经济杠杆去调节市场，促进公平竞争；促进对外经济交往，维护国家财政利益更不能没有税收。

上述观点是对我国税收存在必然性的一般性探讨。除此之外，在我国还存在另一个关于税收必要性的探讨，即对国有企业征税的客观必然性问题。一般认为对国有企业征税的必要性，来自于国有企业是具有独立经济利益的经济实体。关于这一点，目前国内似乎已取得共识，只不过在具体表述这一观点时有所差异而已。

从税收存在的必要性的各种观点表述来看，中西方最大的差异在于，西方国家似乎更注重税收必要性的抽象研究，而我国学者大都将这一研究打上阶级的烙印。我们认为，关于税收必要性的研究既不能抛开国家的阶级性质，又不能只就某个特定的带有鲜明阶级特色的社会形态来研究，必须两者结合，兼而论之。下面关于这一问题的表述，即是按照这一观点来进行的。

三、本书作者的观点

1. 社会再生产三种费用的内在矛盾决定国家执行社会公共事务所需费用的补偿必须采用税收的形式

整个社会再生产的运动必须满足以下三部分费用才能顺利进行：家庭生活费用、经济组织的生产费用和社会费用。

满足劳动力再生产需要所耗费的物质资料即家庭生活费用是社会再生产费用的重要组成部分。家庭生活费用从理论上讲，就是维护劳动力所有者及其家庭所需要的生活资料的价值。在现代社会里，家庭生活费用包括三部分：恢复劳动能力的费用、劳动者繁衍后代所需要的费用、劳动者及其子女的教育和训练费用。当然，家庭生活费用在不同历史时代和同一历史时代的不同国家各不相同，这主要取决于生产力发展水平。

经济组织或企业是从物质资料生产的基本单位。物质资料生产的需要以及由此产生的费用是由生产过程的活劳动和物化劳动的消耗构成的，包括简单再生产补偿和扩大再生产追加的积累。这种补偿生产过程消费的活劳动和物化劳动的生产费用，不会因社会制度不同而有所改变。只要人类社会继续存在，物质资料的生产不仅不能停止而且要不断扩大，生产费用就要不断地发生并不断地得到补偿和追加。

人类除了满足劳动力再生产和物质资料再生产的客观需要之外，要维持社会再生产的连续性，就必须满足社会共同体和社会关系存在和发展的需要。这种需要就是通常所说的社会公共需要。社会公共需要是社会再生产需要的有机组成部分，是维持一定社会共同体的存在和社会再生产的正常进行，由社会正式代表集中组织和满足的需要。正如满足生产过程的劳动耗费是生产费用一样，满足社会公共需要的劳动耗费就是社会共同费用，简称为社会费用，它是社会再生产费用中相对独立的重要组成部分。

尽管社会费用随着社会的产生而产生，随着社会的发展而发展，但一般来说，社会费用主要包括如下项目：

(1) 社会行政费用。任何社会，即使是未来的共产主义社会都离不开社会行政管理。随着社会的发展，社会行政管理在社会再生产中占有日益重要的地位，从而必然产生社会行政费用。

(2) 社会安全费用。社会是具有地域性和民族性的团体，为了保证社会免受其他团体和民族的骚扰和侵袭，就必然产生社会外部安全费用。同时良好的社会内部秩序也是一切社会生产不可缺少的条件，如防止和制裁斗殴、凶杀、盗窃、人身侵犯、破坏、贪占公共财产等犯罪活动，是保证为社会成员创建安定的生产和生活环境所必须的。创建这种社会内部秩序所产生的费用就是社会内部安全费用。

(3) 社会发展费用。社会不仅需要行政管理和社会安全，还需要创立基本的生产和生活的共同条件。社会要执行管理、科学、文化、教育、卫生保健、社会赡养与赈济、经济建设、物资后备等职能。完成这种职能需要耗费一定的物质资料，这是社会费用的重要组成部分。

社会费用的补偿是社会再生产运行的最高层次，是社会再生产运行的连续性和整体性的客观要求。社会要发展，物质资料的生产就必须不断扩大，而社会为了保证物质资料扩大再生产的实现，就不能将全部剩余产品都用于补偿社会费用，必须留下部分用于经济组织的积累。因此社会费用补偿问题就是剩余产品在社会组织和经济组织之间合理分配问题。既要保证社会组织获取足额的剩余产品，以维持社会共同体的生存发展，又要保证经济组织有一定数量的积累，以保证经济组织的生产发展。在剩余产品一定的情况下，两者的分配关系就表现为社会费用补偿过程中的一对矛盾。社会公共需要的性质和社会费用补偿过程的内在矛盾对社会费用补偿形式提出了自己的客观要求。

首先，社会公共需要的共享性和外部性决定国家占有支配剩余产品不可能通过一般经济分配方法，即通过市场机制的分配办法来解决，只能使用超越经济的分配手段，即国家依据社会管理职能，凭借公共权力，确定经济组织或社会成员对国家的义务缴纳关系。这种以公共权力为凭借的义务缴纳的补偿形式是最有权威的、全体成员公认的、社会占有和支配剩余产品的形式。

其次，社会费用的性质还要求补偿形式要保证稳定地获取剩余产品。稳定地获取剩余产品既是保证社会费用得到经常性补偿的需要，又是经济组织得到稳定发展的需要。这又决定了社会费用的补偿形式必须是规范的而不是任意的。

在迄今为止的社会里，社会组织或其正式代表——国家为补偿社会费用而占有和支配剩余产品，从现象看，有许多形式，包括税收、上缴利润、举债、收费、发行货币、摊派、掠夺等。

摊派和掠夺在历史上都曾经是社会费用的一种补偿形式，例如我国奴隶社会的夏、商、周三代都有对其他民族、部落和国家进行掠夺的收入。据记载，我国很早就有摊派收入，但摊派和掠夺的特点是形式的非规范性、无法制性、无规则性和无限额性。

政府若能像商业公司那样，对提供社会成员的商品和劳务收取费用，就可以将社会剩余产品从社会成员手中转到自己的手中。然而，政府毕竟不是公司，在众多的劳务提供上，直接向接受服务的私人收取费用十分困难，甚至根本就不可能，诸如国防、社会治

就是典型的例子。当然，政府对某些特定的社会成员提供的某些服务是可以收取费用的，诸如办理工商执照、户口登记、结婚登记、商品检验、商标注册、公证、护照等，这些费用称为规费，一般也作为政府取得社会剩余产品的一种方式，但这种方式由于其取得的收入是不经常的，少量的，甚至是被动的，难以足额地及时地满足社会公共需要。

政府还可以通过举债来参与社会剩余产品的分配。政府既可以向本国国民举债，也可以在国外举债。但举债终归是要偿还的，并且社会成员可供出借的钱是有限的，即使出借给政府，也难以满足政府执行社会职能对社会共同费用的需要。

政府还可以通过滥发纸币使纸币贬值，从而使购买力从货币所有者手中转到政府手中，进而将剩余产品的一部分据为己有。但政府使用这种方法往往会遭到社会公众的强烈反对，甚至武装反抗，因为这一方法往往会导致通货膨胀，故政府一般不予采用。

上缴利润是在社会直接占有生产资料的情况下，国家代表社会凭借资产所有权占有的一部分剩余。在国家不直接占有生产资料的社会，不可能以上缴利润形式来弥补社会费用，即使在国家直接占有生产资料的社会，上缴利润也不可能成为主要和最佳的社会费用补偿形式。

首先，从性质看，利润是相对成本来说的，对经济组织来说，是销售收入扣除成本之后的余额。既然公众需要是社会生存发展同时也是经济组织自上而下发展必不可少的条件，那么应该把满足公共需要的社会费用看成为生产成本的构成部分。而从社会整体的角度看，应该把社会费用看做社会成本从剩余产品中的扣除，而利润就应该是扣除社会成本之后的净额，是绝对意义上的剩余产品，是扩大再生产积累的价值源泉。

其次，从可行性看，上缴利润也是行不通的。上缴利润形式是经济性的分配形式，是凭借生产资料所有权而不是凭借国家公共权力，因而就缺少法律上的权威性和严肃性，难以有效地满足社会公共需要。上缴利润是有利润就缴，无利润不缴，这种缴纳方式，渠道单一，有很大局限性。社会费用难以从中得到稳定、足额的补偿。而且，上缴利润不是规范的形式，即不利于满足公共需要，也不利于商品经济条件下，经济组织独立自主地从事生产经营，自我发展。

可见，上缴利润形式不利于处理社会费用需要与经济组织扩大再生产积累需要之间的关系。经济组织扩大再生产的积累只能来自利润，这是由扩大再生产积累的性质决定的。即使这种积累可以由作为所有者的国家来提供，也只是说明所有者与经营者之间的管理体制关系，而不会改变积累只能来源于利润的客观要求。换句话说，如果国家作为所有者向经济组织投资，其来源也只能通过国家以所有者身份参与经济组织的利润的直接分配来得。这说明，国家来自上缴利润的收入本质上是要用于经济组织生产性扩大再生产的积累，而不是用于干扰和打乱经济组织的正常生产经营程序。

上述对社会费用补偿形式的阐述，说明了国家只能以税收形式参与社会剩余产品的分配。之所以如此，主要是因为税收质的规定性：税收是以国家为主体参与社会产品分配的方式；税收分配的对象是社会剩余产品；税收分配是以法律形式出现的，具有课征的规范性和连续性。

2. 社会成员和经济组织的经济利益独立化决定国家只能以税收的形式参与其剩余产品的分配

经济利益独立化的经济组织和社会成员也称为独立的经济利益主体，它包括三个要

素：生产经营活动和生活的客观过程决定其客观需要；能够通过自身的经济活动不断创造出满足其客观需要的物质条件；能够自主地支配满足自身需要的物质条件。如果具备前两个要素只是构成利益主体，只有具备第三个要素时，才能成为独立的利益主体。因此对决定税收存在来说，具有决定性意义的是利益主体的经济利益独立化。从历史上看，具有独立经济利益的利益主体不外两种情况，一是财产所有者，包括私有或局部性的集体所有；二是生产资料所有权与经营权分离条件下的经营者。所有者可以占有和支配生产成果，经营者作为独立的经济利益主体也可以占有和支配一定份额的生产成果。

独立的利益主体是一定生产力条件下社会分工发展的结果。利益主体的经济利益独立化使经济组织和社会成员为维持生产和生活的客观需要分离为内部条件和外部条件。内部条件和外部条件对社会经济组织和社会成员的存在和发展来说，本来是同样必需的，他们在生产消费活动中实际上也是把两者结合在一起利用的，只不过由于利益主体的经济利益独立化，外部条件即社会公共设施和公共服务的再生产过程由社会公共职能机构来完成。如果说内部条件的耗用对独立利益主体来说是排他性的，这种实现内部条件的再生产所必要的分配只能靠内部分配来解决，那么，为实现外部条件的再生产的分配就不同了，如前所述，外部条件即公共需要由于它的共享性在利益主体经济利益独立化的条件下，就要由外部分配，即税收分配来解决。

3. 社会财富公平分配需要国家运用税收来实现

税收是一种凭借政治权力的分配手段，它可以改变社会财富的自然分配状况。社会财富的自然分配状况和社会所需要的分配状况一般是不一致的。例如在资本主义商品经济条件下，个人收入由其拥有的生产要素和这些要素在市场上相应的价格所决定，而社会则不认为这种在社会成员中分配财富的办法是合理的。假如个人没有任何生产要素，即没有资本，没有土地，又不能劳动，他就不可能获得任何收入，而有些人由于拥有较多的资本和土地，他不从事劳动也可以获得较多的收入。如果社会认为这种分配是不合理的，它就必须运用一定的手段来改变这种分配。税收是一种强制无偿的分配，运用它可以达到改变社会财富自然分配状况的目的，财富的自然分配还可以表现在国民经济各个部门或不同的阶级手中，国家运用税收手段则可以改变各部门、各阶级、各阶层及个人对社会财富的占有份额，促使社会财富按照社会公认的公平原则进行分配。由此看来，对财富公平分配而言，税收存在是十分必要的。

4. 经济稳定增长需要税收

国家经济职能的目标是要达到国民经济的稳定增长。要实现这个目标必须运用一定的经济手段。税收是一个重要的经济手段，运用它可以促进国民经济的稳定增长。税收在参与国民收入分配过程中，必然会对再生产过程的生产、交换、分配、消费各环节，对国际间的经济往来，对人们的经济行为等发生重大的影响。因而它有条件成为国家指导生产、促进流通、调节收入、影响消费和扩大对外经济往来以及保护本国经济权益的经济手段。

国家根据客观需要制定各种各样的税收制度，能够对社会经济的各个方面进行干预、制约、调控和影响，以促使社会经济有效地运行和顺利、持续、稳定地向前发展。当然国家也可以采用其他的政治手段、行政手段和经济手段来达到经济的稳定增长，然而在诸多手段中，税收是一个应用最广、最有效的手段。由此决定，税收存在有其客观必然性。

第三节 治税思想

治税思想就是国家管理税收的指导性看法和观点，是在处理税收分配关系中形成的政策主张，是税收理论中关于税收运用和管理基本观念的科学抽象和概括。治税思想是国家理财思想的重要组成部分，是政府做好税收工作、发挥税收职能作用的根本指导思想。治税思想属于社会意识形态的范畴，它由社会经济基础决定，受社会生产力发展水平的制约，反映国家统治阶级的意志。不同社会的国家治税思想有着质的不同，同一国家在不同的发展阶段的治税思想亦有不同的内容。由于税收是一个历史的范畴，治税思想在很多方面具有可继承性和可借鉴性，因而对古今中外的治税思想进行比较分析，具有一定的历史现实意义。

一、中国历代的治税思想

我们的祖先曾在哲学、政治、经济、军事、文学等方面创造了辉煌灿烂的文化。在历代经济思想当中，治税思想则是其丰富多彩的一部分。认真研究和继承这份思想遗产，对于古为今用、建立和发展社会主义治税思想，有着十分重要的意义。

（一）《禹贡》的治税思想

《尚书·禹贡》是我国历史上最早阐述治税思想的典籍。《禹贡》中的治税思想集中反映在赋税的两个基本原则，即“贡土所宜”和“负担均平”。^①

（二）《周礼》的治税思想

《周礼》亦称《周官》，相传为西周著名的政治家、理财家周公旦所作。它是我国古代典籍中论述财税理论最为详尽深刻的一部书。《周礼》的治税思想集中反映在以下两个方面：

（1）提出国家应以“九赋敛财贿”、“负担平均”及“专税专用”三原则为课税原则。^②

（2）提出国家应“九赋敛财贿”、“九贡致邦国之用”。《周礼·大宰》说：“以九赋敛财贿：一曰邦中之赋，二曰四郊之赋，三曰邦甸之赋，四曰家稍之赋，五曰邦县之赋，六曰邦都之赋，七曰关市之赋，八曰山泽之赋，九曰币馀之赋。”“以九贡致邦国之用：一曰祀贡，二曰宾贡，三曰器贡，四曰币贡，五曰材贡，六曰货贡，七曰服贡，八曰游贡，九曰物贡。”意即国家课税应以不同标准课于不同的人：五畿以内的百姓和采邑内的百姓都要按土地面积的大小和距王城的远近向君王缴纳定量的实物地租和服力役。王室亦要按各诸侯领地面积的大小和封地距王城的远近征收贡物，爵位高距王城近者，其贡物多为粗重而价值小的东西，如牺牲、器物之类；爵位低距王城远者，则贡纳轻而价值高的东西，如珠、玉、龟、贝等。

（三）《管子》的治税思想

《管子》是一部托名管仲（公元前 730—前 645 年）所作的古代经世巨著，虽“非一

^① 有关这两项原则的具体分析见本书第二章《禹贡》的税收原则。

^② 三原则的具体分析见本书第二章《周礼》的税收原则。

人之笔，亦非一时之书”，但书中不少赋税观点在不同程度上表现出天才的创见，对我国治税思想的发展作出了杰出贡献。归结起来，《管子》的治税思想主要有：

(1) 赋税要取之有度。《管子·权修》曰：“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，而度量不考于其间，则上下相疾也。故取于民有度，用之有正，国虽小必安；取于民无度，用之不正，国虽大必危。”

(2) 主张运用国家权力，“寓税于价”使国家从市场交换中增加收入以取代强制性的征课。《管子》把封建国家的赋税分为两类，一为“租籍”，一为“租税”。《管子·国蓄》曰：“租籍者，所以强求也；租税者，所虑而清也。”《管子》反对强求的征籍，《管子·国蓄》曰：“夫以室庑籍，谓之毁成。以六畜籍，谓之正生。以田亩籍，谓之禁耕。以正人籍，谓之离情。以正户籍，谓之养羸。五者不可毕用。”意即征收房产税就破坏了建设；征收牲畜税就影响了繁殖；征收田赋就等于禁止耕种；征收人丁税则产生逃亡；征收户口税，则使人投奔大户，养肥了巨商富户。这五种税不能全部征收。《管子》还认为强制的征籍使纳税人蒙受了大量的损失，且催征愈紧，人们因被迫贱价出售商品而遭受的损失愈重。因此，想要得民心的国君，就要去掉这些强制催征的税，“五霸之君，去其所以强求发其所虑而清”。从人们的纳税心理出发，《管子》认为，最好的课税是将税寓于价格之中，通过控制物价而取得收入。“是人君非发号令权而户籍也，被人君守其本委谨，而男女诸君吾子无不服籍者也。”“先王……故不求于万民而籍于号令也。”

(3) 主张轻税富民。《管子·霸形》曰：“今轻其赋敛，则人不忧饥。”《管子·小匡》曰：“薄赋敛，则民富矣。”《管子》的轻税富民主张，具体来说有两个方面。一是减轻税负。“弛关市之征，九十而取一。赋禄以粟，案因而税。二岁而税一，上年什取三，中年什取二，下年什取一，岁饥不税。”^①二是要避免重复征税。“征于关者，勿征于市；征于市者，勿征于关。虚车勿索，徙负勿入，以来远人。”^②“关几而不正，市正而不布，山林泽染以时禁发而不正也。”

(4) 公平税负，“相地而衰征”，实行差别税率。《管子》主张把全国土地按不同土质和不同生产分“百而当一”、“十而当一”、“五而当一”等几级折成标准耕地面积征收差别不等的土地租税，即“地均以实数”，^④以公平税负，鼓励农民安居乐业。《管子·小匡》曰：“相地而衰征，则民不移。”

(5) 主张盐铁官营，以补赋税收入不足。由于实行轻税政策必然要减少国家收入，所以《管子》认为，国家应“官山海”来弥补赋税收入之不足。以满足国家支出的需要。“官山海”即盐铁官营，由国家垄断盐、铁，通过对盐、铁制品的加价而征取收入，以敷国用。

值得一提的是，《管子》论税收，并不是就税收论税收，而是从经济角度来讲税收。“凡治国之道，必先富民，民富则易治也。”^⑤可以说，富国裕民是《管子》税收思想的

① 《管子·大匡》。

② 《管子·问》。

③ 《管子·戒》。

④ 《管子·乘马》。

⑤ 《管子·治国》。

中心。

（四）墨子的治税思想

墨子（公元前 468—前 376 年），春秋战国著名的思想家，墨家学派的创始人。墨子的思想主要反映了当时平民、小手工业者的要求，以“兼相爱，交相利”为核心，反映在治税思想上，主要表现为：

（1）反对厚敛。墨子认为，“厚作敛于百姓”是“夺民衣食之财”，必将破坏社会生产力，影响社会稳定，造成国贫民穷，社稷败亡。

（2）主张“常征”。墨子虽反对厚敛，但是主张适度课税，“聚财于官”。他主张“以其常征收其租税，则民费而不病”，认为“常征”是人民能够接受的，既能使国家财用充足，又非“民所苦”。

（3）主张关市之征。墨子认为，国家除课征什一之税外，还要“外收敛关市、山林、泽梁之利以实仓禀府库”。

（五）商鞅的税收思想

商鞅（约公元前 390—前 338 年），战国时期伟大的改革家、杰出的政治家和经济思想家。

商鞅的治税思想以其“民穷国富”为基础。先秦思想家主张“民富国强”，而商鞅则主张“国家要富足，只有民弱民贫，才能通过重刑或重赏驱使百姓去行其恶或所难之事”。基于此，商鞅一反先秦轻税思想，而力主对农业之外的一切行业采取重税政策，主张“不农之征必多，市利之租必重”。^② 不过，从商鞅的重税思想来看，其目的不完全是为了增加国家财政收入，而是以租税来抑制非农业活动，迫使非农业人口向农业移转。“以其食口之数，赋而重使之，则辟淫游惰氓无所食……则必务农，农则草必垦矣。”“贵酒肉之价，重其租，令十倍其朴，然则商贾少，农不能喜酣爽，大臣不为荒饱……则草必垦矣。”^③ 由此可见，商鞅是想运用税收政策来指导和调节社会经济活动的方向。

商鞅提出的轻征农业税、重征商税和其他税的治税思想，比起不分主从、一律反对聚敛、主张轻赋的治税思想更有见地。这是商鞅对我国古代治税思想的一个重要贡献，特别是其价格政策和税收政策配合使用以调节社会经济结构的治税思想仍有一定的现实意义。

（六）韩非的治税思想

韩非（约公元前 280—前 233 年），战国末期韩国人，是我国古代法家中集大成的思想家和政治家。在赋税思想理论上，韩非也同商鞅一样主张重税。他认为充实封建国家的财政收入，主要是靠租税和力役。他说：“悉租税，专民力，所以备难，充仓府也。”^④ 他认为租税过轻会使民众因财用足而流于奢侈和怠惰，造成家贫。他公开反对足民，认为人生而自利，人们的欲望是无止境的。足民不仅不足以言治，而且有害。在赋税政策上，韩非主张把税收作为国民收入再分配的工具来看待，在财产税上采用比例税制。他说：“论

① 《墨子·非乐上》。

② 《商君书·外内》。

③ 《商君书·垦令》。

④ 《韩非子·出身》。

其税赋以均贫富^①，提出以租税为均贫富的工具。在战国末期，韩非就认识到可以利用赋税手段来解决贫富不均的问题，说明他对赋税在社会经济发展中的巨大作用的认识是很深刻的。在先秦思想家中，这是最为独特新颖的理论创见。韩非主张减轻民众徭役，认为徭役多则民苦，徭役少则民安。

总之，韩非的经济理论体系和治税思想比商鞅更激进，代表新兴地主阶级争取建立中央统一政权的政治要求，是为实现封建君主专制的中央集权主义服务的。

（七）傅玄的治税思想

傅玄（公元 217—278 年），魏晋时期思想家、文学家。傅玄的治税思想是其经济思想的主要体现。他尊奉儒家，但不像一般儒家那样主张“薄赋敛”，而是主张赋税征否与轻重重要根据客观需要而定，从而提出了封建社会赋税应遵守“至平”、“积俭而趣公”、“有常”三大原则^②，这三大税收原则是傅玄治税思想的集中反映。

（八）刘晏的治税思想

刘晏（公元 715—780 年），唐代杰出理财家。刘晏的治税思想通过其改革漕运制度和盐铁专卖制度体现出来，并集中反映在两个方面：其一是“知所以取人不怨”，也就是使百姓“见予不见取”而易于接受，如常平盐制度使“官收厚利而民不知贵”。其二是“因民所急而税之”^③，意即国家课税要选择那些百姓所必需的日用品作为征税对象，因这些东西需求量大，税源稳定而丰裕。

刘晏治税思想的最大特点是注意发展生产，培养税源，加强对实物税收的保管及运用，另一特点是没有特别强调税收在国库收入中的地位作用，而是力图以政府垄断某些经济部门或控制业务生产的经营等措施，来保证和充实府库。

（九）杨炎治税思想

杨炎（公元 727—781 年），唐代著名理财家。杨炎的治税思想与其推行的两税法关系极大，可以说，两税法的推行，全面反映了杨炎的治税思想：

（1）明确提出政府课税要“量出以制入”。杨炎在阐述两税法时说：“凡自役之费，一钱之敛，先度其数而赋于人，量出以制入。”

（2）简化税制。两税法实施以前，唐朝统治者为了增加收入，在租、庸、调之外，还开征了户税、地税、青苗钱和各种名目的杂税。各税种的征收时间、征收次数、征收方法各不相同，使百姓年年忙于纳税，而贪官污吏就有更多的机会贪污中饱。杨炎大胆推行两税法，摒弃了仍为不少人称颂的租庸调制，这表明他对税收征课必须简便、经济已有了感性的认识。

（3）均平税负，按贫富等级纳税。杨炎反对行之已久的以人丁为征税对象的征税方法，主张考虑纳税人的纳税能力，根据经济条件的变化，实行按民户贫富程度征税的制度，提出“人无丁中，以贫富为差”。这一治税思想的提出，使其实施的赋税制度比以前的更进步合理。

① 《韩非子·六反》。

② 这三大原则的具体内容见本书第二章“傅玄的税收原则”。

③ 《新唐书·食货志》。

④ 《新唐书·杨炎传》。