

# 1 绪 论

从税收产生到现在几千年的历史长河中，古今中外众多的政治家、哲学家、经济学家、伦理学家乃至神学家们一直在探究税收的奥秘。在不同的社会发展阶段，由于生产力发展水平不同，社会制度性质不同以及国家职能的差异，人们对税收的认识也在不断发展变化。但直到资本主义生产方式建立之后，人们才得以从理论上系统地研究税收问题，并逐步形成一个比较科学的认识，建立了比较完整的税收理论体系。本书在借鉴西方税收理论研究的基础上，着重探讨中国现代税收理论问题。

## 1.1 税收的一般概念

### 1.1.1 对税收含义的理论界定

对税收作出含义上的约定或严格界定，一方面是为了给税收理论探讨提供讨论前提，另一方面也是税收理论与实践本身的需要。税收含义的界定就是要解决和回答什么是税收的问题。

古今中外，人们对税收含义的认识很不一致，在理论上各种不同的表述。

古典经济学的代表人物亚当·斯密于 1776 年最早回答了什

么是税收的问题。他指出：“公共资本和土地，即君主或国家所特有的两项大收入泉源，即不宜用以支付也不够支付一个大的文明国家的必要费用，那末，这必要费用的大部分，就必须取决于这种或那种税收，换言之，人民须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。”<sup>①</sup>以后的经济学者对税收含义都有不同的各种表述。

例如，德国财政学家海因里希·劳于 1832 年在其（财政学）一书中指出：“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，按着一般的标准，向市民的课征。”<sup>②</sup>美国财政学家塞里格曼则于 1895 年指出：“赋税是政府对于人民的一种强制征收，用以支付谋取公共利益的费用。其中并不包含是否给予特种利益的关系。”<sup>③</sup>

直到 20 世纪 30 年代以来，西方财税学界把研究的重点转向了税收的作用以及税制结构的完善问题，对什么是税收这个问题的研究涉及不多。但是，仍有学者在讨论税收的各种问题之前，给出了税收的定义，而且显然比前人所下的定义更加简明、准确。如日本的《世界大百科事典》中说：“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。”<sup>④</sup>

正如西方经济学家对税收含义的表述众说纷纭一样，我国经济学界在对税收含义的表述上也是不尽一致的。例如，财政部教材编审委员会审定的高等财经院校统编教材中说：“税收是以国家为主体，为实现国家职能，凭藉政治权力，按照预定标准，无

① 《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。

② （财政学）德文版，第 383 页。

③ 《租税各论》英文版，第 432 页。

④ 《世界大百科事典》第 18 卷，株式会社平凡社，1972 年版，第 442 页。

偿地取得财政收入所进行的一种特殊分配活动，表现了国家与纳税人在征税、纳税的利益分配上的一种特殊矛盾，体现了一定社会制度下的一种特定分配关系。”<sup>①</sup> 又例如，侯梦蟾在其《税收经济学导论》一书中指出：“什么是税收？概括地说，税收是国家为满足一般的社会共同需要，按事先确定的标准，对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配。”<sup>②</sup>

总而言之，中外经济学家、财政学家们对于税收含义的阐述如繁星密布，枚不胜数。但是将各种阐述作一个理论归纳整理，无非是四种观点：收入论、活动论、关系论和工具论。

收入论是将税收的含义归结为税收是收入，形式是“货币或实物”、“财富”、“财政收入”，即把税收看作是一种物。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。它只说明了税收是“财政收入”，而没有反映出税收作为取得财政收入的工具，也没有反映出税收作为一个经济杠杆的特性。

活动论是把税收看作是一个动态的过程或一种活动。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收工作的含义。税收是国家取得财政收入的一种手段，国家通过制定税收法律，设立税务机构，配备税务官员，按照法律征收税款，以满足公共需要的过程构成了税务工作的全部。

关系论是把税收看作是一种分配关系。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、政府各级部门之间的社会关系。它是一定社会中生产关系的主要部分。因此，分配的关系实际上是不同社会体现的特性。而将它给税收下定义是为了回答不同社会制度下税收的共性问题，

<sup>①</sup> 财政部教材编审委员会审定统编高等财经院校试用教材：《国家税收》，中国财政经济出版社，1988年第二次修订本前言，第1页。

<sup>②</sup> 《税收经济学导论》，中国财政经济出版社，1990年6月版，第3页。

即税收概念内涵的质的规定性。因此，不能用体现不同社会特性下的税收所体现的生产关系去概括作为共性的税收内涵。这是两个不同层次的问题。

工具论是把税收看作是政府取得财政收入的一种手段或方式。基本表述为：税收是国家或政府为了满足社会公共需要制定的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。作者倾向于这种观点。

### 1.1.2 对税收含义的进一步理解

尽管理论界对税收的含义有各种各样的表述，但无论如何表述，作为税收共性的、体现税收基本内涵的本质含义应包括以下几点：

#### 1. 税收的主体是国家或政府

国家作为征税主体，具有单方面的征税权利。除了国家（包括中央政府和地方政府）有征税权之外，其他任何形式的机构和团体都无权征税。从另一角度说，税收作为国家取得财政收入的一种手段，其掌握者和运用者只能是国家，除此之外任何别的机构或组织均不能掌握和运用这种手段。

#### 2. 国家征税凭借的是政治权力

税收内在于社会再生产的分配环节之中，本质上是一种以国家为主体的特殊分配关系。分配是解决社会产品价值量归谁占有，归谁支配以及占有多少支配多少的问题。分配的过程是一方之所得便是另一方之所失。分配的结果会发生社会产品所有权、占有权或支配权的单方面转移。这就决定了社会产品分配的实现总是要依据一定的权力，或是依据生产资料的所有权，或是依据作为经济基础上层的政治权力。

马克思指出：“在我们面前有两种权力：一种是财产权力，

也就是所有者的权力；另一种是政治权力，即国家的权力。”<sup>①</sup> 国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。而国家的权力，归根结底不外两种，即财产权力和政治权力。不论是历史上国家的王室土地收入、官产收入，还是现在的国有企业利润收入，凭借的都是国家对土地和其他生产资料的所有权。国家征税的过程，也就是税收分配实现的过程。在这一过程中，一部分社会产品由企业单位及个人所有转变为国家所有，从而改变了社会组织及成员各自占有的社会产品份额。实现税收分配过程凭借的是国家的政治权力，而不是财产权力。在征税时，国家的政治权力以法律、法规形式来表现。

税收课征依据是国家的政治权力决定着税收分配关系的主体是国家。税收不是任何社会组织都可以动用的分配手段，而只是作为社会正式代表，具有公共权力的社会组织（即国家）才可使用的分配手段。也就是说，税收总是由国家征收的。更具体地说，就是征税办法由国家制定，征税活动由政府组织进行，税收收入由政府支配管理。行使征税权力的政府包括中央政府和地方政府。

税收作为一种分配范畴，其本身就是一种经济关系。从政治是经济的集中表现这个意义上说，国家本身也是一定经济关系的产物，是反映经济关系的一个主体。可见，国家征税是直接凭借国家的政治权力，并不意味着国家政治权力可以脱离经济关系而为所欲为，也不意味着税收可以由人们的意志随意决定。因为，政治权力必须按照客观经济发展的要求起作用，国家征税也不能违反或破坏客观经济规律。

正是由于国家凭借政治权力并以法律形式规定征税，使税收分配关系具有了与其他分配关系相区别的特殊属性。国家为了向

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第 1 卷，第 170 页。

社会提供公共品，必须取得公共品的价值补偿。然而，由于公共品利益外在性特点，无法通过市场以出价形式实现价值补偿。因此，必须凭借国家的政治权力，通过税收立法，按法定标准，而不是随意标准，强制征收，而不是自由支付。税收法律对征税机关和纳税人具有同等的约束力。

### 3. 税收的主要目的是满足社会公共需要

人类社会的发展包括三个层次。即人口及劳动力的再生产、物质资料的再生产和社会共同体的再生产。与此相应地要发生家庭生活费用、创造物质财富的生产费用和社会费用。社会共同体的再生产由社会公共组织来承担。在以往阶级社会和现代社会里，国家始终是社会公共组织的正式代表。正如恩格斯所说：“国家是整个社会的正式代表，是社会在一个有形的组织中的集中表现”。<sup>①</sup>

人类物质资料的生产从一开始就不是单纯的人与自然的关系，而是同时具有社会性质的关系。为了从事物质资料的生产，人们必须结成各种社会关系，组成一定的社会共同体，如氏族、部落，乃至后来的民族和国家等。社会共同体是生产力和生产关系发展的产物，是一种不以人们的意志为转移的客观存在。比如，为了维护国家安全，维护社会正常的工作、生活秩序，使人民能够安居乐业，就必须建立一整套包括军队、警察、法庭、行政等在内的国家机器。而国家机器的运转必然相应地耗费一定的社会产品。因而，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，要维护社会再生产的正常进行，还必须满足社会共同体的存在和发展的需要，这种需要就是社会公共需要。它是社会再生产需要的有机组成部分。满足这种社会公共需要所耗费的社会产品就是社会公共费用。

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯选集》第3卷，第438页。

社会公共费用随着社会的产生而产生，也随着社会的发展而扩大。历史上不同社会制度的国家为补偿社会公共费用，必须采取适当的方式参与社会产品的分配以取得一定收入。如奴隶制国家的王室土地收入；封建制国家的官产收入、特权收入、专卖收入；资本主义国家的债务收入和发行纸币收入；社会主义国家的国有企业利润收入，等等。税收不仅同这些收入一样，是国家取得财政收入的一种形式，而且是古今中外不同社会制度的国家普遍采用的一种财政收入形式。随着社会的发展，税收收入在财政收入中的地位越来越重要。而税收正是国家为满足公共需要参与国民收入分配的一种手段。

#### 4. 税收是一个分配范畴

税收是一个分配范畴，是国家参与社会产品分配的一种主要形式。这种分配具有无偿性，即国家征税对每一个具体的纳税人来说不存在直接的返还性。

社会再生产过程是生产、分配、交换、消费这四个环节组成的统一体。生产过程创造出价值后，要经过一系列的分配和再分配过程，从量上解决价值归谁占有和占有多少的问题。然后再通过交换，解决获得价值支配权的单位和个人所需的具体使用价值问题，最终进入消费。这种社会产品价值的分配，有的是在生产经营单位内部进行，有的则需要在全社会范围内进行。国家征税，就是运用政治权力强制性地占有有一部分社会产品，在全社会范围内统一分配使用。国家征税的过程，就是一部分社会产品由生产经营单位和个人所有转变为国家所有的过程。国家征税的结果，必然会引起社会成员之间实际占有社会产品份额的变化。税收从产生到现在，经历几千年的发展，在不同的社会发展阶段，税收性质有所不同，税制结构也存在差异。但是，税收作为国家参与社会产品分配的一种手段，作为政府财政收入的一种主要形式，则是共同的。

## 1.2 税收与政府的关系

税收与政府的关系非常特殊。税收虽然是在国家产生之后才出现的，但国家的存在和发展一时一刻也离不开税收。既不存在脱离国家的税收，也不存在不征税的国家。西方有一句名言：只有纳税和死亡是不可避免的。因此，国家出现以后，“皇粮国税”就成为“天经地义”的事情了。

### 1.2.1 税收是政府机器的经济基础

自税收产生以来，不管社会形态、国家形式发生了怎样的变化，税收始终是国家财政收入的主要形式，是政府机器的经济基础。国家一旦无税收作为收入的来源，也就难以存在和发展下去。因此，税收对于国家来说，具有特别的重要性。

税收与国家（政府）的这种关系，马克思有过一系列形象而精辟的分析。马克思指出：“赋税是喂养政府的奶娘。”<sup>①</sup>“国家存在的经济体现就是捐税。”<sup>②</sup>“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”<sup>③</sup>“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和舞蹈女演员、教师和警察、希腊式的博物馆和哥德式的尖塔、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。”<sup>④</sup>“赋税是官僚、军队、教士和宫廷的生活源泉，一句话，它是行政权力

① 《马克思恩格斯全集》第 7 卷，第 94 页。

② 《马克思恩格斯全集》第 4 卷，第 342 页。

③ 《马克思恩格斯全集》第 19 卷，第 32 页。

④ 《马克思恩格斯全集》第 4 卷，第 342 页。

整个机构的生活源泉，强有力的政府和繁重的赋税是同一概念。”<sup>①</sup>

税收是政府机器的经济基础的论断，无论是在理论分析上，还是在实践验证中都是不容置疑的。从人类社会发展的历史可以看出，一方面，国家或者说政府的职能在不断扩大，另一方面，国家通过税收占有社会产品的规模也在不断增大。即国家通过征税获取的收入占国民生产总值的比重在不断提高，两者之间存在着极大的相关性。税收为国家的存在和发展，为政府机器的运转奠定了坚实的经济基础。

### 1.2.2 政府征税依据理论种种

政府征税依据理论说明的是政府为什么可以对纳税人征税，老百姓为什么要纳税的问题。这个问题一直为经济学家们所关注。自 17 世纪以来，西方经济学家就对这一问题进行了较为系统的理论探讨，提出了各种不同的观点，形成征税依据理论种种。其中比较有代表性的理论观点归纳起来可分为“公需说”、“义务说”、“牺牲说”、“交换说”、“保险说”、“社会政策说”等。简单地了解这些理论，对我们深刻地认识政府课税的依据问题应当说是不无裨益的。

“公需说”产生于 17 世纪初期的重商主义。这种学说认为税收存在的依据在于国家的职能，即满足公共需要的客观存在，税收是为此职能的实现提供物质保证的。其代表人物之一的克洛克指出：“租税如不是出于公共福利的公共需要，即不得征收，如果征收则不得称为正当的征收，所以，必须以公共福利的公共需要为理论。”<sup>②</sup>

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第 8 卷，第 221 页。

转引自小川乡太郎：《租税总论》，商务印书馆，1934 年版，第 64 页。

“义务说”产生于 19 世纪末资本主义从自由竞争进入垄断这一时期。这种学说认为，国家是人类组织的最高形式，个人仅仅是国家的一分子，他们必须依存于国家。人民有义务向国家纳税，任何人都不能例外。正如法国劳恩指出的：“租税是要根据一般市民的义务，按一定标准向市民征收的公课。”<sup>①</sup>

“牺牲说”产生于 19 世纪。主要代表人物有资产阶级庸俗经济学家萨伊（法国）、穆勒（英国）以及英国著名财政学家巴斯泰布尔等。这种学说认为，税收是国家的一种强制课征，对人民来说则是一种牺牲。正如萨伊指出的：“租税是一种牺牲，其目的在于保存社会与社会组织……。”<sup>②</sup>

“交换说”产生于 17 世纪。亦称“利益说”、“代价说”。主要代表人物有重商主义者霍布斯（Hobbes）、古典学派经济学家亚当·斯密以及蒲鲁东等。这种学说认为，国家是保护人民利益的，人民应当向政府缴税以换取这种利益。即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，必须以货币或劳务的形式，为公共福利作出自己的贡献。

“保险说”产生于 18 世纪。主要代表人物是法国的梯埃尔（Thiere）。这种学说认为，国家像一个保险公司，为人民的生命财产提供安全保证，而人民就像投保人。这样人民向政府缴纳税收正如投保人向保险公司交纳保险费一样。正如梯埃尔指出的：“人民按其受自国家的利益的一定比例来支付，犹如保险公司的保险金按投保金额的一定比例来确定。”<sup>③</sup>

① 李九龙：《西方税收思想》，东北财经大学出版社，1992 年版，第 159 页。

② 萨伊：《政治经济学概论》，陈福生等译，商务印书馆，1982 版，第 509～510 页。

③ 转引自小川乡太郎：《租税总论》，商务印书馆，1934 年版，第 305 页。

“社会政策说”产生于 19 世纪末。主要代表人物有德国社会政策学派的财政学家瓦格纳和美国著名财政学家塞里格曼。这种学说认为，税收是国家矫正社会财富分配与所得分配不公的主要手段，是实现社会政策的强有力的工具。正如瓦格纳所说：“从社会政策的意义上看，赋税是在满足社会需要的同时，或者说不论财政上有无必要，以纠正国民所得分配，调整个人所得和以财产的消费为目的而征收的赋课物。”

上述这些关于国家征税依据的主要学说，各自论述的角度与重点有所不同。有的是从征纳双方的关系角度提出来的，有的则是从经济政策、经济运行角度提出来的。前者是 19 世纪以前的主要观点，后者是 20 世纪 60 年代以前的观点。这些可以称为解释国家征税依据的传统理论学说。

20 世纪 60 年代以后发展起来的公共经济学，用“市场失灵”来解释国家征税依据理论问题，形成“经济调节说”，亦称“市场失灵论”。这种学说认为，国家征税除了为筹集公共需要的财政资金外，更重要的是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。

### 1.2.3 政府征税依据的现代观点：市场失灵与公共品或劳务的提供

公共品（Public Goods）是公共经济学中的一个重要概念，也称集体消费品（Collective Consumption Goods），最早由萨缪尔逊提出，后被广泛运用。它的基本含义是这些产品或劳务不能通过市场由私人部门来正常提供。从另外一个角度来说，该种产品或劳务由某个消费者消费并不妨碍其他更多的消费者同时消费这

转引自小川乡太郎：《租税总论》，商务印书馆，1934年版，第305页。

种产品或劳务，并能获得相同的消费水平。

相对公共品而言，私人品是指在使用价值上具有排斥性和竞争性特征的商品或劳务。由于受资源条件制约，可供消费的社会商品数量是有限的，当消费商品得到的受益内在化时，意味着任何个人消费了某一种商品也就同时排斥任何其他个人消费同种商品。由于排斥性的存在，使消费同种商品的不同个人为取得商品而相互竞争，按市场原则，由出价最高的消费者取得商品。私人品包括衣服、食品、住房、交通工具等和各种供个人消费的商品或劳务。

公共品按其使用价值特点可分为纯公共品和准公共品两类。

纯公共品是指同时具有非排斥性和非竞争性特征的商品。与私人产品和劳务相比较，具有以下几个主要特征：

第一，利益的不可分割性。公共品或劳务是向整个社会成员提供的，他们共同享有公共产品或劳务的利益。而且我们也不能将这种利益在个人、家庭或企业中间分割，或者按谁受益谁付款的原则，只限定那些为之付款的个人、家庭或企业享用。

第二，消费的非排他性。这表现为，某一个人、家庭或企业对公共品或劳务的享用，并不排斥其他个人、家庭或企业同时享用，也不会减少其他个人、家庭或企业享用的数量或质量。

第三，受益的不可阻止性。这就是说，不论个人、家庭或企业是否为公共品或劳务的提供支付费用，都可以从中得到利益，我们无法将那些拒绝为此支付费用的个人、家庭或企业排除在受益范围之外。

准公共品是指介于私人产品和公共产品之间，在性质上更接近于公共品的产品。与纯公共品相比较，准公共品不同时具有非排斥性和非竞争性特征。它们或者是非排斥性却具有竞争性，或者是不具有竞争性却可以排斥。如高等教育并非是每一个社会成员都可以享受的，进入大学学习应当说是具有竞争性和排他性

的，从这方面看，高等教育具有私人产品的特征。但是，高等教育又是为社会培养高级专门人才的，这是任何社会存在和发展不可缺少的。因而在许多国家，高等教育事业有相当一部分是由政府出资兴办，享受高等教育的人不需支付或只需支付较少的费用。从这方面看，高等教育又具有公共品的特征。

表 1—1 公共品和私人品的分类

产品特征 \ 产品分类	纯公共品	准公共品		私人品
排斥性	×	√	×	√
竞争性	×	×	√	√

从公共品与私人品的分析不难看到，公共品或劳务是不可能通过市场机制提供的，西方经济学家把这称之为“市场失灵”。这就是说市场机制并不可能解决经济生活中的所有问题。然而，市场失灵表现在很多方面，但是，只能提供私人产品或劳务而不能提供公共品或劳务，则是市场失灵的一个突出方面。而政府在解决市场失灵方面，特别是在提供公共品方面，负有重要的责任。

#### 1.2.4 政府征税依据的现代观点：税收是对公共品或劳务成本的补偿

虽然公共品或劳务不能通过市场机制提供，但政府提供公共品或劳务却需要从市场上购买相应的商品或劳务。这种对商品或劳务的购买，便构成了公共品或劳务的成本。

公共品的特征决定了消费者既要分享公共品的受益，又希望免费乘车不愿主动出价。而公共品的有效提供却要求消费者按偏好支付价格，并使消费者支付的边际产品价格总和等同于提供公

公共品的边际成本。要解决这一矛盾，必然要求政府行使提供公共品的职责，并要求能取得相应的资金以补偿提供公共品或劳务的成本。政府此时作为这样一个提供公共品的公共部门而出现，而税收则是政府为了补偿公共品或劳务向公共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，而是由政府强制征收的。因此，政府和税收的关系，不是因为有了政府（或者说国家），政府就必须征税，而是因为政府作为公共部门提供了公共品就必须以税收作为公共品的价值补偿。

当然，有一部分公共品或劳务的提供可以采取收费的办法予以弥补其成本，如政府提供的交通、邮电、电视、电话、教育等各种服务，都可以收取适当的费用。但是，在实际经济生活中，政府毕竟不同于公司、企业，在多种劳务上直接向接受服务的私人收取费用是十分困难的，即使可以收取一些费用，有时也难以弥补公共品或劳务的成本，而相当多的公共品或劳务则不可能采取收费的办法。

可以设想，政府提供公共品或劳务，也可以采取大量发行纸币使货币贬值，即用通货膨胀的办法来获得收入，用以购买提供公共品或劳务所需的商品或劳务。但是，这样做的结果只会危害经济的发展和社会的稳定，因而是不可取的。此外，我们还可以设想，政府采取借款的办法以弥补公共品或劳务的成本。但由于政府提供的公共品或劳务是经常的、大量的，如果都采取借款的办法对公共品或劳务的成本进行弥补，只能使政府的债台高筑。最后，要么是政府实行倒账，要么还得向居民征收货币或实物以清偿债务。因此，这种办法也是不可取的。显然，采取征税的办法是政府弥补公共品或劳务成本的最佳选择。

## 1.3 税收要素构成理论

税收要素是税收范畴的具体体现，是构成税收的基本因素和税收内容的理论表现。税收要素是内在于税收之中的，离开了税收要素也就无所谓税了。税收本质上是国家参与社会产品的一种特殊分配。然而，就必须有分配的主体、分配的对象、分配的度量界定。这些内容，在税收的实际征收过程中则体现为对什么征税，由谁交纳，纳多少或者说征多少。一般地说，课税对象、税率和纳税人构成了税收三要素。税收三要素不但回答税收的基本问题，也是税收理论分析，政策制定，制度设计的基本工具，是税收的基本范畴。

### 1.3.1 课税对象

课税对象又称课税客体，是征税的目的物和国家据以征税的依据。通过确定课税对象，解决对什么征税的问题。它是税收的最基本要素。每一种税都有自己的课税对象，否则，这种税便失去了存在的意义。课税对象的全体（集合）即构成该种税的征税范围。凡是列为课税对象的，就属于该税种的征税范围；凡未列为课税对象的，就不属于该税种的征税范围。不同的课税对象构成不同的税种。

课税对象随着社会生产力的发展变化而变化。在自然经济中，土地和人丁是主要的课税对象。在商品经济中，商品的流转额、企业的利润所得和个人所得是主要的课税对象。选择课税对象一般应遵循有利保证财政收入，有利于调节经济和适当简化的原则。要保证财政收入，就必须选择经常而普遍存在的经济活动及其成果为课税对象。要调节国民经济中生产、流通、分配、消

费，课税对象就不能是单一的，而应该是多样化。为了节省征税成本和避免税收负担的重复，又必须注意适当简化课税对象。

从理论上分析，课税对象的具体量化为税基，税基就价值构成而言来自税源，从税源到税基，从税基到课税对象，是课税对象生成和存在的一条红线。下面我们沿着相反方向对这根红线作具体分析。

### 1. 税基

税基是征税的客观基础，是据以计算应纳税额的基数，包括实物量与价值量两类。前者诸如土地的亩数、牲畜的头数、车船的辆数及吨位数等；后者诸如商品的销售收入金额、购买商品支付金额、个人工薪收入额等。

税基是计税依据的理论抽象和概括。计税依据是税收制度中规定的计算应纳税额的根据。也就是说，应纳税额是按照某种税的计税依据算出来的，而不是按照税基计算出来的。因为，税基可以从广义、中义和狭义不同角度进行分析和理解。广义税基是抽象意义上的税基，包括以国民收入、国民消费支出和社会财富为课税基础。中义税基是指具体某一种税的课税基础，如个人所得税的课税基础为个人收入，营业税的课税基础为企业的营业额等。狭义税基是指计算税额时的课税基础，是计算国家税收收入和纳税人税收负担的重要因素。相对中义税基而言，狭义税基的范围和规模都比较小。因为，在现行的税法中，都或多或少地规定了一些减免税项目和扣除项目。例如，实行有选择性商品税，仅对部分商品的销售收入征税。又例如，个人所得税的中义税基是个人收入，其狭义税基则是进行税前扣除以后的应税所得。从范围和规模上看，狭义税基与计税依据是相同的。如果说税基也可以计算应纳税额的话，那么指的就是狭义税基。人们平时习惯上讲的税基一般是指狭义税基，讲扩大税基是指扩大课税对象中的征税部分，讲税基侵蚀是指课税对象中应征税部分被缩小。

## 2. 税源

税源是税收的最终出处，即税收的源泉。它是物质生产部门的劳动者所创造的国民收入。更具体地说，税源是指在国民收入初次分配中已经形成的各项收入，表现为工资、利息、利润、地租等等。有时候，税源可以是直接的课税对象，因而人们往往把课税对象称为税源，以为二者是一回事。其实不然。在绝大多数情况下，税源不是直接的课税对象。例如，财产税的课税对象是特定的财产，而其税源只能是各种收入，等等。只有在少数情况下，课税对象同税源才是一致的。例如，企业所得税的课税对象和税源是一致的。而对大多数税收种类来说，二者并非一致。课税对象解决的是课税的直接依据问题，税源则是解决税收收入的最终来源问题。

## 3. 税本

税本是生产税源的要素，是形成税收收入的经济基础。它包括国民经济生产力中的人力、资本、土地三个要素。从表面现象上看，这些要素与税收无直接联系，更不是构成税收内容。其实不然。因为，税源是一部分国民收入，而国民收入是由生产劳动者和生产资料相结合创造出来的。这样，生产劳动者和生产资料就是生产税源的要素，也就是税本。税源和税本是紧密联系的，税本是基础，税源是这个基础产生的事实。有税本才有税源，有了税源才能征税。因此，保护和壮大税本，对丰裕税源，充实税基，增加税收收入具有举足轻重的作用。

### 1.3.2 纳税人

纳税人也是税收的基本要素之一，主要是解决对谁征税，谁负有纳税义务的问题。因为税收是一种特定的分配关系，其分配对象总是在其持有人的手中，通过税收分配，政府取得了税收收入，对持有人便是一种付出。所以，不论什么税，总是要有有关