

一、古代税收

税收产生和存在的客观依据 ——国家决定论还是私有财产决定论

税收怎么会产生？在什么条件下才有必要存在？无疑，这既是税收的一个重要基本理论问题，又是一个重要的现实问题。对于我们这样一个以公有制为主体的国家来说，尤其是这样。为此，我打算采取历史和逻辑相结合的方法，对这个税收基本问题进行一番详细的考察和讨论。

税收是一个分配范畴，我们不妨从分配着手开始研究。

人类的再生产活动，从来都是一种社会性的活动。古代的生产者，固然是在各个不同的氏族集体中共同生产劳动；近代的生产者，更是在具有成千上万人的大型企业集体中共同劳动。至于孤立的个人生产，是并不存在的。即使是虚构故事中的鲁宾逊，如果没有随身携带别人生产的枪和刀，以及陪伴他的当地土人，也不可能创造独自一人在荒岛存在的奇迹。人类的再生产既是社会的生产，

是各个生产者集体的生产，那么，每个生产者集体所共同生产出来的产品，势必要经过在这个生产者集体中对其各个成员进行分配，然后才能进入消费。因此，分配也就成为与人类社会再生产同时存在的、连结生产和消费的一个必不可少的中介。这种社会再生产中的一般分配，具有以下一些特点：(1)它是一个永恒的范畴。因为人类生存所需消费的物质资料是来自于生产。如同生产对于人类不能一日停止那样，作为其中介的分配，也就势必将与生产一起，永远和人类共同存在了。(2)它是以各个生产者集体为主体所进行的分配。因为产品是在哪个集体内生产的，分配也必须以它为主体，以便于在这个集体范围内按一定比例分割，用于其成员的消费。(3)它是基于生产要素所进行的分配。(4)它是为了满足人类自身生存需要所进行的分配。

随着人类社会生产力的缓慢发展，各个生产者集体所生产出来的产品，除了满足本集体成员的生存需要以外，开始出现了剩余产品，从而产生了依靠别人劳动提供的剩余产品而生存的集团。这个集团为了行使某些社会职能，防止外敌侵犯和巩固自己的内部统治地位，需要建立暴力机器，于是，国家就产生了。国家一旦产生，为了维持国家的存在和行使它的职能，需要消费一部分产品。但是，作为一个凌驾于社会生产之上的消费性机构的国家，一般并不直接支配和使用生产资料去从事生产。它所需要消费的产品，只有凭借国家所特有的政治权力，强制地参与社会产品的分配去取得。于是，从社会再生产的一般分配中，就开始分化出来一种特殊的分配 这种分配 就是税收。

税收分配区别于社会再生产中的一般分配，主要有以下一些不同特点：(1)它不是永恒的范畴，而是一个历史范畴。我们知道，国家本身就是一个历史范畴，它是在人类社会发展到一定阶段，出现了阶级集团间不可调和的利益对抗以后方才产生的。将来随着生产全球化的不断深化和人类精神文明的高度发展，对抗阶级集团的逐步消亡，今日众多林立的国家，有朝一日也会随之而逐步消

亡 并按照‘否定之否定规律’最终走向人类早期无阶级、无国家的大同世界。当然，它将是在更高基础上的重现。到那时，随着强权国家而产生的强制性税收分配，自然也将随之而一起消亡了。

(2)它不是以各个生产者集体为主体，而是以国家为主体所进行的分配。国家为了谋取收入，将原来属于各个生产者集体，包括生产者个人所有的一部分产品 通过征税 转移到自己手中 据为己有。另一方面，国家又通过对这部分产品的重新分配，把它用于政府所需的各个方面去。在这个过程中，无论是税收的取得，还是税收的安排使用，都是以国家作为主体来进行的。(3)它不是基于生产要素，而是凭借国家政治权力所进行的分配。政治权力有国家的暴力机器作为后盾，从而是高于一切财产权力的权力。据此，国家才可以向拥有任何生产要素的单位或个人进行征税。(4)它不是为了满足人类自身生存需要，而是为了满足国家存在和政府支出需要所进行的分配。国不能一日无君(政府)也不能一日无税 这是古今不易之通理。

税收是为了满足国家存在和政府支出需要所进行的一种特殊分配；但是，我们并不能反过来说，凡属满足国家存在和政府支出需要的分配，都是税收。古往今来的国家收入曾有多种不同形式，却都并不等同于税收，也不能取代税收在国家收入中的主导地位。这是因为，税收分配不仅有别于社会再生产中一般分配的特点，并且还有别于其他国家收入形式的重要特征。它们是：(1)分配的强制性。税收是通过国家法律规定强制征收的，而并非一种自愿献纳。任何单位和个人，只要是法律明确规定应该纳税的，都必须无条件地履行它们的纳税义务，不得违抗，否则，将要受到国家法律的制裁。而其他国家收入形式 例如公债 则并不具有这种强制性。公债是一种国家信用，它必须遵循信用关系的原则。这就是说，国家作为公债发行人，同公债认购人双方，在法律上应该是处于完全平等的地位。公债的发行，必须以公债认购人自愿认购为前提，它不像在税收征课中，国家作为税收征收者，同纳税者双方，在法律

上分别处于执法与守法的不同地位，是以征收者强制征收，纳税者依法无条件缴纳为前提。又如中国西汉文帝时代实行的一种“卖官鬻爵”制度，规定凡向国家捐粟 1.2 万石，可购得一个 18 品官衔；捐粟 54 万石，可购得 9 品官衔，如购得 4 品官衔，则可享受与县长拱手相见、平起平坐的待遇。从此，为以后的中国封建王朝开创了又一种新的国家收入形式。这种收入形式显然也不同于税收，因为不想当官者无须被迫向国家履行捐粟的义务，所以，它并不具有强制性。(2)分配的无偿性。税收分配的又一鲜明特征，就是税款一经征收，即转归国家所有，不再直接归还给纳税人。所以，它实际上是国家不付任何报酬而向居民取得东西。而其他国家收入形式，则并不具有这种无偿性。例如财政专卖，它是由公益专卖演化而来。春秋时代魏国的“平糴法”和齐国的“平准法”，就是官府于丰年采进多余粮食，凶年卖出粮食，借此平抑物价的一种公益措施。后来，被一种为了单纯财政目的而实行的财政专卖所代替。我国历代封建王朝所实行的盐、铁、酒专卖和近代其他国家的烟、酒专卖，就属于这种专卖。财政专卖收入，是国家通过对某些商品的生产、收购和销售，实行完全的或者部分的垄断而获取的高额利润。它反映的是商品交易中所奉行的买卖关系。在专卖中，国家一手收钱，一手交货，通过出售某种商品而获取一部分代价，它是有偿的。这同在课税中，国家只向人民收钱，并不付出任何东西完全不同。此外，我们在前面所提到的公债收入也是这样。这不仅具有非强制性，而且在公债发行中，国家作为债务人，是在筹措以偿还为条件的借款；公债认购人作为债权人，是以预期收回本息为条件向国家贷款；它同样也是以有偿而区别于税收的。从以上税收分配区别于其他国家收入形式所具有的强制性和无偿性特征的分析中，从另一个侧面又说明税收的存在，客观上是同国家密切联系在一起的。因为没有国家这个暴力机器的存在，怎么能够强制地，无须征得纳税人同意，去向它们课税，又怎么可以无偿地，不付任何报酬，就去占有人民的一份财产呢？

至于说，为什么在古今中外各国的国家收入中，往往都以税收占据主导地位，那也是事出有因，并非偶然。就以公债而论，虽然它在举借年度，可以增加当年的国家收入；但是由于究属财政预支性质，因此，仍要依靠今后的税收收入来归垫。再拿财政专卖来说，虽然它能以丰厚的专卖利润去充裕国库收入；但是，因为国家并不能对所有物品交易全部实行垄断，而只能选择一部分物品专卖，这在不具备强制性的条件下，难免会由替代效应而带来较大局限。相比之下，唯有税收收入，能够无须像公债那样，要考虑今后对本息的归还；也可以无须像财政专卖那样，要考虑其收入效应有限，通常它只要取之适度，都能以其征课便易和收入可靠的无比优越性，而独占各国财源的鳌头。探究个中原因，无非再一次表明，税收是依托于国家政治权力的一种特殊分配。

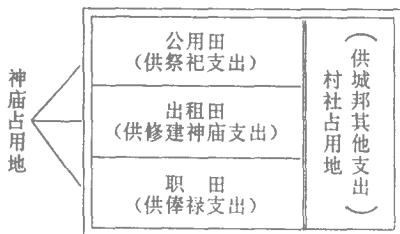
以上分析，说明税收的产生和存在同国家的出现和存在有本质联系。我们把这种观点，简称为“国家决定论”。

但是，在国内外还有一些人认为，税收的产生和存在，是同私有财产的出现和存在相联系的。在有国家产生，但是没有私有财产的条件下，税收并非国家谋取收入的必需手段。例如，在由美国雷·M·萨摩菲尔德等人合著的《税收导论》一书中，就曾将税收定义为：国家“按照预定标准所进行的……从私有部门到公有部门的强制性的资源转移”。这一定义，代表了现代西方学者的一般观点。它表明，如果只是资源在公有部门内部的转移，那么，国家并无必要借助税收这种强制课征的手段。又如，30年代的苏联，对生产资料所进行的社会主义改造已经基本完成，当时也曾有不少学者提出：过去国家用于提取资本主义经济、小商品经济和宗法式经济等各种私有经济收入的税收分配形式，已无必要继续存在。国家从公有经济聚集资金的主要工具将是价格，而不再是税收。即国家利用计划价格的再分配，将国民收入的一部分转移到公有经济部门；然后再通过利润上缴手段，将这部分收入聚集到政府手中。新中国在建国后长达30年的时间里，对于国有企业始终不课征所得税，

而是通过利润上缴将其纯收入的一部分集中到国家财政，就是受到苏联模式的影响。我国的一些学者对此从理论上加以论证说：“在国家所有制存在的条件下，国家就可以直接占有生产劳动者的剩余劳动及其产品，因而对这部分生产劳动者就无须采取税捐的形式。”不论各国历史条件多么不同，课税制度同私有财产制度之间的必然联系是十分明显的。”为了区别于前述“国家决定论”，我们姑且把这种观点简称为“私有财产决定论”。

为了对私有财产决定论作出进一步的研究和探讨，有必要首先从历史上考察一下古代国家税收的起源。人类社会的文明发祥地，比较早的有美索不达米亚南部的苏美尔和尼罗河流域的埃及，是发生在铜石时代；其他还是中国、印度和希腊，有发生在青铜器时代，要略晚一些。因此，让我们就选择苏美尔、埃及和中国这三个早期形成的国家，对其税收产生进行一些考察。

作为巴比伦人和亚述人祖先的苏美尔人，其从原始公社机关转变过来的雏形国家，称作“城邦”。这是以一个个城市为中心，结合周围农村地区而构成的众多小国寡民的奴隶制国家。它的主要生产资料——土地，也从过去归原始公社公有，相应转变为归这个奴隶制城邦公有。城邦对其公有土地作如下分配：以 50%划归神庙，以其余 50%划归农村公社的各个家族分别占用。其中的神庙占地又划分为公用田、出租田和职田三部分，如图所示：

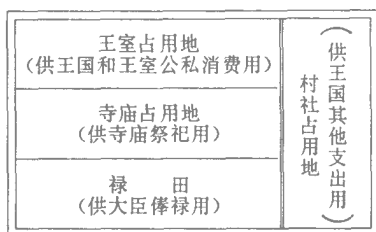


苏美尔城邦公有土地分配示意图

上图中的公用田，是由神庙人员和奴隶共同耕种，收成全部无偿供城邦用作祭祀社稷之神的开支。城邦用于这方面的开支，除来

自奴隶耕种的以外，由神庙人员耕种的部分，已经具有劳役租税的性质。神庙人员不仅要在公用田上提供劳役，而且还须按规定为城邦无偿提供维修神庙堤坝和构筑沟渠等等其他各项劳役。上图中的出租田是租给佃户耕种，后者必须以其收成的 $1/8$ 到 $1/6$ 缴纳给城邦，用作修建神庙的开支。这部分缴纳，具有明显的实物租税性质。上图中的职田，是分配给神庙人员耕种，收成用作他们的俸禄。此外，关于上图中的村社占地，则是分配给农村公社的各个家族耕种，并由城邦派出的叫做“玛什基姆”的收税官定期向他们征收土地税、牧畜税和水利使用税等各种实物租税，以用于城邦的其他各项开支。同时，城邦还要经常征用农村公社的民力，承担王室宫殿等其他各项劳役。以上表明，在古代苏美尔城邦这种奴隶制国家，虽然当时的土地是属于城邦公有，还没有出现土地归个人私有。但是，实物租税和劳役租税却早已随着城邦国家的产生，作为维持城邦开支的一种必要手段而出现了。

当苏美尔人在美索不达米亚南部建立起城邦以后不久，古代埃及人在尼罗河流域一带，也建立起了自己的原始国家。埃及的原始国家称作“州”。埃及的州是由很多农村公社联合组成。州长是一个小国君，负责总揽祭祀、军事和司法各权，职位世袭。在古埃及当时约有 40 个这样的州，这些州经过长期战争兼并，逐步形成了上埃及和下埃及两个独立王国。后来，随着上埃及灭掉下埃及，便进入了历史上统一的埃及早王国时期。埃及早王国的统治者是法老，辅佐法老掌管全国政务的是宰相，下面设有财政、军事和公共工程等三个政府部门，其中最大的是财政部门。它每隔两年都要派出人员对全国的人口、土地、牲畜和其他财富进行一次普查，据以计算和确定应征租税的数额。在地方，则由法老任命的州长，负责掌管各州的政务和租税工作。那么，埃及早王国的征税，是否同私有财产有联系呢？不是的。当时埃及的主要生产资料——土地，仍属大奴隶主国家公有。这些国家公有土地的具体使用，分为王室占地、寺庙占地、禄田和村社占地等四部分，如图所示：

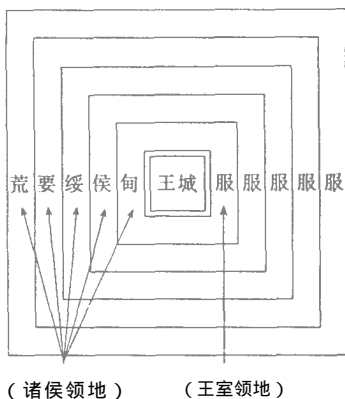


埃及早王国公有土地分配示意图

上图中的王室占用地，是使用奴隶和自由民，经营王室农庄、牧场和各种手工作坊的场所。它所生产出来的产品，大部分供作王国和王室公私消费之用。其中取自自由民的那部分产品，具有实物租税的性质。上图中的寺庙占用地，其收获物，除应缴纳的实物租税以外，剩余部分留作祭祀和僧侣个人消费之用。上图中的禄田，由法老赐给大臣，用于制俸，罢官后仍由国家收回。关于上图中的村社占用地，则划归各农村公社，分配给各农户使用。农村公社的管理机构，必须按照国家规定，向所属各农户摊派粮食、蔬菜、皮革、鱼、酒、柴草等等产品。摊派的比例，大约为收获物的 $1/5$ 。除这些实物租税外，还要向他们摊派劳役，从事包括金字塔、法老陵墓）等在内的一些国家工程建设。以上表明，在古代埃及国家，生产资料——土地是属于国家公有，还没有转变为个人私有。以前，实物租税和劳役租税也都早已出现了。

再看看我们中国的第一代奴隶主国家夏朝，它的生产资料——土地也是属于国家公有。所谓“溥天之下莫非王土，率土之滨莫非王臣”。夏朝将公有土地划分为五“服”（“服”指京畿以外的地方），其中去王城以外 500 里方圆，称为“甸服”，属于国王的领地；甸服以外，每隔 500 里方圆，分别称为“侯服”、“甸服”、“要服”和“荒服”，属于诸侯的领地。如下图所示。

凡属奴隶耕种这些土地，除留给最低口粮外，其余收获物全归国王和诸侯占有。如属平民耕种这五服土地，则每种 50 亩，须以其中 5 亩的常年收获量缴纳给国王和诸侯。此即古书所说的“夏后氏



中国夏朝公有土地分配示意图

五十而贡”，贡者校数岁之中以为常”。平民耕种公有土地，除了要缴纳实物租税以外，还要服劳役。此外，诸侯们则要从“侯服”、“甸服”、“侯服”和“荒服”的公有领地上所占有的奴隶剩余产品和平民实物租税中，拿出一部分土产和珍贵财物贡纳给国王，称作“土贡”。这种土贡，并非表示效忠的进献，而是一种义务缴纳，类似于近代地方政府与中央政府之间的财政再分配。以上表明，在中国古代夏朝，包括以后的商、周两朝，生产资料——土地也都是属于奴隶主国家公有，并未出现土地私有制度；但是，在这漫长的 1 000 多年时间里，实物租税和劳役租税却同样是始终存在着。

从以上对几个人类古代文明国家历史的考察，我们可以发现，它们都有着以下几个共同点：(1)土地公有。早期国家都是从原始公社末期的氏族公社演变而来，其生产资料——土地，也相应由原来的公社公有转变为国家公有。这种土地公有制，曾经经历过一段较长的历史时期。至于从土地公有制向土地私有制的转变，则是在奴隶制国家向封建制国家过渡中逐步完成的。(2)官吏俸禄来自土地分配和产品分配的合二而一。早期国家官员的俸禄，是由国王按其官阶高低，分封给多少不等的土地，供作生活享受的来源。财政上既不反映政府收入，也不反映政府支出。它不同于今日是表现

为国家税收收入的再分配。⁽³⁾存在着奴隶和自由民两个基本的劳动者阶级。奴隶没有人身自由，他们的劳动产品连同其人身一起，都是归属于土地主人所有，不存在一个劳动成果在不同所有者之间的转移，从而也就不存在一个向奴隶征税的问题。至于自由民，由于是有独立人格的经济主体，其劳动成果要向政府转移，只能借助于强制的税收手段去实现。

根据以上历史考察，如果私有财产决定论并不企图否认人类早期国家的主要生产资料——土地系属公有，尚未出现土地私有的这一事实。那么，当时的国家收入毫无疑问来自于地租。

所谓地租，是土地所有者让渡土地使用权所取得的一种代价。私有财产决定论试图用‘地租’来说明早期国家在土地公有并未发生所有权向私人转移条件下政府收入的非税性质。这同它坚持政府收入除非是来自不同所有者，否则没有必要运用强制的税收手段的论点，是一脉相承的。这里需要郑重指出，私有财产决定论关于公有制内部收入转移，无须通过强制分配的这种推论，只有同以下附加条件联系起来，即国家是以公有财产所有者身份，从公有财产的支配者或使用者取得收入才是合理的。例如，国家作为投资者，向被投资的公有企业索取资本的利息和红利；国家作为一个纯粹的土地出租者，向佃耕者索取土地的租金，即所谓地租等等。因为这种在通常经济往来中，由权利义务对等的约束所发生的收入分配，是属于社会再生产中的一般分配。但是，鉴于在一个公有制社会里，国家不仅是公有财产所有者的代表，而且还是统治者，是“一身而二任焉”。因此当国家不仅仅是基于权利义务对等关系的约束，而且还利用自己手中的政治权力，使通常经济生活中的收入分配同时渗入了单方面义务缴纳的强制、无偿因素在内，这时的分配，也就不再是单纯的社会再生产中的一般分配，而是兼有税收分配在内的一种超经济性质的分配了。无怪乎旧时有些学者，将早期土地公有制国家来自土地的收入称之为“租税”并指出这种地租与税收的合二而一，是国家税收由此脱胎而来的一种早期的混合

税收形态。

如果说，在上古和中古时期的实物经济年代，地租和税收这两部分价值（或者说，社会再生产中一般分配和税收分配这两部分价值）还被混合在同一的实物载体之内而难以分割的话，那么，在货币早已出现的今天，这两部分分配的价值，已经有条件直接以其货币形式加以划分的条件下，却因人们主观否定和无视其中税收分配的存在而带来消极后果，则是必须给予充分重视的了。这种后果将会在财政和经济领域中反映出来。首先从财政领域看，税收分配作为基于政治权力的强制无偿缴纳，使它具有有一种收入刚性，可以按照法律规定的划一尺度和缴纳时限进行征收，从而保证国库收入的足额及时和稳妥可靠。如果否定对公有企业的税收分配，而只单纯适用基于通常权利义务关系约束的社会再生产中一般分配，那么，随着收入刚性的丧失，势将使国家财政陷入缺乏保障的境地。其次，从经济领域看，如果否定对公有企业的税收分配，那么，公有企业的商品价格中不含税收，非公有企业的商品价格中包含有税收，将会破坏公私两个部门企业之间的等价交换；同时，公有部门内部各企业之间的交换价格中，没有一个划一的刚性税收制约，也会使价值规律刺激公有企业提高经济效益的功能弱化。此外，公有企业不按照刚性划一的尺度纳税，只能就其实际完成的利润额向国家上缴。于是，利润多的多缴，利润少的少缴，无利润的可以不缴，干好干坏都一样。其结果，还会由于违背经济主体物质利益激励机制的规律，而导致社会经济的呆滞和缺乏活力。上述这些矛盾，曾经在我们新中国早期取消或削弱公有部门税收分配的实践中暴露无遗。我国自从对私改造完成以后，曾有一部分人主张取消国有企业的税收分配，提出将它并入企业的利润当中，通过单一的利润上缴渠道纳入国家财政，此即所谓国有企业“税利合一”论。后来经过争辩，虽然仍旧保留了对国有企业课征的流转税和财产税，没有完全采纳“税利合一”的主张。但是，由此所造成的思想影响，并未真正得到消除。“十年动乱”期间，这种暂时潜伏的否定国

有企业税收的观点，又在当时特定的极左政治思潮环境下，重新被传播开来。甚至在某些县一级地方发展到视税收为“私”字的同义语与公有制不相容，把它连同“私”字一起打倒。只是由于“打倒”税收，停止征税以后，在国有企业打“内战”，生产不正常，没有利润可以上缴的条件下，断了政府的财源，这才被迫重新恢复了税收。然而时隔不久，在 1973 年全国范围内实行的一次税制改革中，又把原来对国有企业征收的各种流转税和财产税全都加以合并，简化到只征收一种“工商税”。这种从复合税向单一税的转变，据说是向“社会主义无税国”的一种历史过渡。它意味着除了暂时保留税收积聚国有企业资金的仅有功能以外，已经完全否定了税收对国有企业经济的调节功能，从而进一步在我国税制中，把“私有财产决定税收存在”的思想正式认定下来。这种制度曾经被持续推行 10 年之久，一直到 80 年代初对国有企业试行“利改税”（指改“利润上缴”制度为课征所得税）以后，方才逐步得到纠正。

综上所述，关于否定公有经济下税收存在必要性的错误认识，在我国建国以后的前 30 年期间内，几乎是在一波三折、时起时伏地始终困扰着人们的思想和实践，致使国有企业在削弱税收调节和缺少其他价值手段相配合的条件下，长期处在一种“大锅饭”的分配机制下，已经失去作为一个具有自身经济利益的相对独立主体所应有的活力和动力，更加深了在高度集中计划体制下，国民经济发展滞后以及供给与社会需求失调的矛盾。这种在公有制国家中所存在的历史教训，看来并不能简单地企求在它们的国民经济运行机制由计划调节向市场调节的客观转轨中，自然和一劳永逸地得到解决。从主观认识上，继续探明税收产生和存在的依据，仍将是税收基本理论中的一项重要任务。

流转税的发生与发展

流转税的发生与发展的历史，是同商品生产和商品交换的发生与发展交织在一起的。

我们知道，原始社会时期形成第一次社会大分工，畜牧业从农业中分离出来，带来了畜牧部落与农业采集部落之间的偶然交换。到了原始公社瓦解时期，形成第二次社会大分工，手工业又从农业中分离出来。这时由于劳动生产率的提高，出现了剩余产品和私有制，促使交换也从过去在氏族部落之间偶尔发生，开始朝着私人之间的经常交换逐步发展，从而出现了与以往不同的，即直接以交换为目的的商品生产和商品交换。这一过程所发生的历史时期，在世界各地不尽相同。例如，在欧洲希腊人和罗马人那里，大体是发生在公元前 8 世纪前后；在亚洲中国就比较早，大约是发生在公元前 22 世纪的尧舜时代。不过，这时虽然已有商品生产和商品交换的发生，但是国家还没有出现，所以，也就谈不上以此为课征对象的流转税问题。后来随着人类社会进入奴隶制初期，以奴隶劳动为基础的手工业作坊建立了起来，商品生产和商品交换继续扩大，客观上需要有一个作为生产与消费之间的桥梁，即专门从事商品买卖的中介。于是，出现了第三次社会大分工，商业又从手工业当中分离出来，并相应产生了一个新兴的商人阶级。这时国家也已经出现。在当时的奴隶主国家中，商人凭借其手中积累的交换手段货币，不仅在财富上可以炫耀于一时，甚至在政治上也具有不同程度左右国家的力量。据史书记载，我国春秋时期，郑桓公就是利用商人势力建立起郑国的。卫国大商人子贡 孔子的弟子 周游列国 常

常是“结驷连骑 束帛之币 以聘享诸侯 所至国君无不分庭与之抗礼”从中可见一斑。为此 各国的统治者当局 或者出于单纯的财政需要，或者是为了从政治上抑制商人，都先后开始了对商人的征税。于是，一个以商品生产和商品交换为课征对象的流转税，也就继农业税之后，在人类早期国家中产生了。

历史上早期的流转税，主要有关卡税和商市税两类。

关卡税不同于近代只是对进出国境货物课征的“关境税”，前者并不限于国境，包括国内的各关津要隘，也都设立关卡，就其来往货物征税放行。在欧洲，这种关卡税，以希腊和罗马于公元前 6 世纪左右率先开征为较早。当时希腊雅典城邦的关卡税税率是 1/50 罗马是 5% 对贵族、僧侣和武士等 免于征税。在亚洲 则以中国为最早 是发生在公元前 11 世纪的西周时期。在此以前 虽然早已设有关卡 但只是为了检查过往行人 并不征税 即所谓“关讥（稽）而不征”。到了西周 方才设有“司关”的机构 专管征收关卡税 税率为 1% 对于逃避关卡税的 要没收其货 并罚其人。春秋时期 据《管子》记载 齐桓公称霸 三会诸侯 发布号令 要各国“田租百取五 市赋百取二 关赋百取一”；《晋语》记载 晋文公“元年春……轻关易道（轻关税除盗贼）通商宽农”表明了那时关卡税已在列国得到了普遍推行。按照《左传》上所说，当时的宋国还曾“以门征收关卡的地方 赏酈班 使食其征 谓之酈门”。说明我国古代不仅有基于农业税的“授田食禄”制度存在，而且还有基于关卡税的“授门食征”制度出现。及至战国后期 各国大兴干戈 为了保证军费支出 往往“厚刀布之敛以夺其财 重田野之税以夺其食，苛关市之征以难其事”（《荀子》），而到了秦朝 则“收泰半之赋 竭天下之资财以奉其政”（《汉书》）其暴虐苛扰 更不待言。由此可知，我国自战国至秦王朝这一时期的关卡税税负，已经比西周和春秋开始征收之初增加很多了。汉高祖刘邦建国后，鉴于秦朝重刑罚、苛征敛，15 年国家就灭亡的教训，采取了轻徭薄赋、予民生息的政策。所以，从那时至西汉武帝以前的 104 年时间里 便完全废

除了关卡税，甚至还一度废除了关卡。这是我国关卡税历史上一段最长的停顿时期。直到公元前 101 年 西汉武帝“徙弘农都尉治武关 税出入者 以给关吏卒食 ”(《汉书 》) 这才重新恢复了关卡税的征收。到了东汉时期，关卡税税率曾升高到 10% 以上，此后 从魏晋南北朝至清朝，关卡税始终是我国各封建王朝流转税中的一个经常收入的组成部分。

历史上早期的流转税，除关卡税以外，还有商市税。

商市税是对本国市场上发生的商业交易行为，就其销售额所课征的一般流转税。在东西方国家，出现都比较早。我国在夏、商两代没有商市税 对市场上的商人 只就其所住旅馆 收取房租 而不课其货物 叫做“市 廛 旅馆租金 而不税”。及至西周时代 鉴于商业逐步发展，开始设置有称之为“廛人”的机构，专管征收商市税。当时的商市税，分为对固定坐商课征的商铺税，称作“次布”；对流动行贾课征的货物税 称作“廛布” 对管理斗斛铨衡的人课征的牙税 称作“总布”。税率通常在 2% 左右。到了秦始皇统一中国以后，为了防止商人从经济上进行破坏，曾经强迫“徙天下豪富十二万户于咸阳” 加以提高包括商市税在内的各税税负 达到了“二十倍于古”的程度 以致造成工商凋敝 经济迅速衰退。及至汉朝，一反秦朝苛税扰民，推行轻税政策，其中还将商市税的税负，降低到西周时代的水平 从而刺激了经济复苏 出现了“文景之治”也带来了商业的兴隆。那时长安和临淄两城市的市场繁荣，更居全国之冠。班固在其著名的《西都赋》中 对长安的商业曾有以下一段描述：“九市开场 货别隧分 人不得顾 车不得旋 闾城溢廓 旁流百廛 红尘四合 烟云相连”。《史记》则称临淄“人众殷富 巨于长安” 富商大贾 不减王侯。当时 汉朝在长安等大城市 设有“市吏”的官员 在中小城市 设有“市啬夫”的官员 专管工商登记和征收商市税。对商场中的坐商，采取定期集中课征的办法；对集市上的行贾，则采取随时成交随时课征的办法。计税依据或按数量，或按价格。如牛、马、羊等 是“按头数出税 算千输二十” 买卖珠玉金

银等 则是“计其所卖物价”收税 税率一般在 2%左右。根据汉朝的财政体制，商市税不属于中央（《汉书》：“不领于天子之经费”，而是归作地方收入。

随着商品生产和商品交换的发展，在课征一般商市税的同时，不少国家还先后对某些大宗商品开征了一种特定的商品税，其中有盐税、烟税、酒税、糖税和茶税等等。盐税 如果把对盐的专卖也考虑进去，那么，世界上开征盐税最早的是我国，发生在公元前 8 世纪春秋时代的齐国。根据管仲建议，齐国对盐实行官收官卖，由政府垄断流通中的购销两头，使盐的收入中，“民叁其力，二入于公”大部分都归于国家所有。欧洲各国的盐税 以罗马为较早 发生在公元前 6 世纪。关于酒税 在我国是始于公元前 1 世纪西汉昭帝时期 当时实行的是定额税制 每升酒课税 4 钱。至唐德宗时 酒的定额税则为每斗 150 文。关于烟税，因为我国原非烟叶产地，是明代吕宋朝贡时开始传入。日久以后，沾染者多，种植渐广，直到 19 世纪末清朝光绪和宣统年间 方才设置有烟税。所以 我国是世界上开征烟税较晚的国家。至于糖税，我国是在清朝咸丰、同治年间开始征收。此外还有茶税 我国是从公元 8 世纪唐德宗时开始课征。起初税率为 10% 后来鉴于国人尚茶成风 税收甚丰 便不断加税 其间或征税 或专卖。至公元 9 世纪 唐武宗即位 因税负太重 虽罚律甚严 如规定凡贩私茶 3 次达 300 斤者 即处死刑 却仍然屡禁不止。此后延续到中国各代封建王朝，茶税都一直是流转税中的一项重要来源。上述种种对特定大宗商品所课征的商品税，发展到后来，就成为近代各国消费税的肇始。

从世界各国税收史来看，尽管流转税也是一个比较古老的税类，但是，在由奴隶社会到封建社会中前期为止的这一整个历史时期内，它在各国税收中却始终只是处于辅助税类的地位。拿我国清朝乾隆 31 年（1766 年）的财政收入总额为白银 4 900 万两来分析，其中农业税一项为 2 991 万两，占 60% 以上；而关卡税、盐税、茶税、牙税、落地税和矿税等各项流转税 合计只不过 1 244 万两，约

占 25% 左右。所以，在中国税收史中，往往把流转税称为“杂课”，以与主要税类农业税为“正供”相区别。究其原因，是由于在国家出现以后的 2 000 多年内，人类一直是处于以农业为基础的自给自足的自然经济社会，商品生产和商品交换，虽然已有发生和发展，但还是以手工作坊和地区性市场为主。只是到了 18 和 19 世纪，各国相继完成产业革命，机器大工业代替了手工作坊，地区性市场发展为全国性大市场，并逐步扩大着国际间的贸易，从而导致商品经济最终完全取代了自给自足的自然经济。在一切生产都已变成商品生产，商品交换已经无处不在的新的条件下，于是，流转税以其税源之广阔充沛，便取代了农业税的地位，一度成为从封建社会向资本主义社会过渡初期国家的主要税类。在我国，自 19 世纪中叶起，随着外国资本主义入侵和本国民族资本主义经济发展，流转税也迅速上升。据统计，在清末宣统二年 1910 年的财政收入中，仅关税和厘金两项流转税，就达到 8 530 万两，相当于这一年田赋收入 4 616 万两的 184%。1937 年，民国政府的关税、盐税和统税三大流转税收入，合计也要占到这一年岁入的 77.3%。总的看来，18、19 世纪之交，是各国流转税的黄金时期。

从以上所作的历史分析中已经知道，流转税并不是人们主观愿望的产物，而是依附于商品生产和商品交换的发生而发生的。既然如此，那么，今后社会生产效率将会日益提高，产业分工也将愈加细密，在此基础上，商品生产和商品交换势将更加向前发展。据此推论，今后流转税也将会继续有所发展，而无虞其会大为削弱，该不致被简单地斥之为主观臆断？当然，我们还必须进一步就流转税本身所具有的内在功能作出具体的分析，这样才能对这个问题作出最终评价。

流转税具有如下内在的独特功能：

首先，它在财政方面能够保证税款进入国库更加均衡和可靠。我们知道，国家财政支出的经常性，要求税收收入的均衡性与之相适应。如果一项税收的收入并不均衡，而是集中在某个时间内入