



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

财政与税务

CAIZHENG YU SHUIWU BENKE XILIE JIAOCAI

本科系列教材



王国清 朱明熙 刘蓉 主编

国家税收

GUOJIA SHUISHOU



西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS



新編 新訂 増補 改訂 改訂増補 改訂増補改訂

新訂 改訂 改訂増補
改訂増補改訂



新訂 改訂 改訂増補 改訂増補改訂

国家税収

GUOKA SHUISHOU



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

财政与税务
CAIZHENG YU SHUWU BENKE XUE JIAOCAI
本科系列教材

国家税收

王国清 朱明熙 刘蓉 主编

GUOJIA SHUISHOU



西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

图书在版编目(CIP)数据

国家税收/王国清、朱明熙、刘蓉主编. —成都:西南财经大学出版社, 2008. 10

ISBN 978 - 7 - 81138 - 081 - 1

I. 国… II. ①王…②朱…③刘… III. 国家税收—中国—高等学校—教材 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 137776 号

国家税收

王国清 朱明熙 刘蓉 主编

责任编辑:王 利

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028 - 87353785 87352368
印 刷:	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸:	170mm × 240mm
印 张:	18
字 数:	345 千字
版 次:	2008 年 10 月第 1 版
印 次:	2008 年 10 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 978 - 7 - 81138 - 081 - 1
定 价:	29.80 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。

前言

改革开放以来,我国税收实践与理论发生了巨大的变革,促进了我国税收事业的发展,丰富和深化了我国的税收理论。但在我们面前尚有许多新的税收现象、新的税收理论和新的税收制度,有待我们去研究;改革中税收领域出现的种种新问题,有待我们给予正确的认识和解决。这样才能既肯定我国税收改革实践与理论探索所取得的成就,又为我国税收实践与理论的进一步改革和发展提供稳定的基础。本书把税收问题提高到经济学的高度来研究,不是仅就税论税来梳理税收基本原理,而且还从宏观经济和微观经济的角度进行剖析,以奠定国家税收在非税务专业课程体系中的基础地位。

为了适应新形势的要求,满足高等教育经济类、管理类和法学类学生和广大经济工作者的需要,我们在已经出版的《国家税收教程》(1986年)、《中国税制》(1988年、1995年)、《税收学》(1996年)、《国家税收》(2001年)、《税收经济学》(2006年)的基础上,重新编写这本《国家税收》教材。本书既继承了我国税收学建设的科学部分,又注意吸收国内外税收方面已有的研究成果,力图在内容的编排方面做到规范和有所创新。

本书由西南财经大学财政税务学院王国清教授、朱明熙教授和刘蓉教授任主编。全书共计15章。各章编写人员如下:王国清(第一章)、朱明熙(第二章、第三章)、刘蓉(第四章、第五章)、张慧英(第十三章、第十四章)、周克清(第六章、第八章)、费茂清(第十章、第十五章)、吕敏(第九章、第十一章)、向华(第七章、第十二章)。

国家税收是普通高等学校财政学课程的一门后续课程,是经济类、管理类和法学类专业涉及税收事务管理与控制财务风险、税务风险的基础课。由于我们成书时间仓促,水平有限,缺点和错误在所难免,敬请同仁、专家、学者和广大读者批评指正。

编者

2008年8月

1

前言

目 录

Contents

1	第一章 税收本质与职能
1	第一节 税收与税收意识
4	第二节 税收本质及其特征
7	第三节 社会主义社会国有经济中税收存在的客观必然性
12	第四节 社会主义市场经济条件下税收的职能
16	第二章 税收原则
16	第一节 西方的税收原则
20	第二节 我国的税收原则
25	第三节 税制优化理论
35	第三章 税收负担与税负转嫁
35	第一节 税收负担概述
41	第二节 税负转嫁
45	第三节 避税与逃税
49	第四章 税收来源与结构
49	第一节 税收的价值构成
52	第二节 税收的所有制构成
54	第三节 税收的部门构成
58	第五章 税式支出
58	第一节 税式支出的概念与特点
60	第二节 税式支出的形式与效应
64	第三节 我国税式支出政策的组合与选择
68	第六章 税收的法律关系
68	第一节 税法概述
74	第二节 税收法律关系
79	第七章 税收的国际关系
79	第一节 税收国际关系的研究对象
80	第二节 国际税收
82	第三节 涉外税收

目 录

Contents

85	第四节 关税
88	第八章 中国税制的发展与改革
88	第一节 中国税制的建立与发展
96	第二节 社会主义市场经济条件下的税制改革
101	第三节 税收制度的构成要素
106	第九章 增值税
106	第一节 纳税义务人与征税范围
115	第二节 税率
116	第三节 应纳税额的计算
124	第四节 出口货物退(免)税
132	第五节 增值税的申报与缴纳
134	第十章 营业税
134	第一节 纳税义务人、征税范围及税目与税率
141	第二节 计税依据、起征点
146	第三节 税收优惠
148	第四节 营业税的申报与缴纳
150	第五节 营业税的计算及应用举例
152	第十一章 消费税
152	第一节 纳税义务人及征税范围
156	第二节 税率
158	第三节 计税依据
164	第四节 出口应税消费品的退(免)税
166	第五节 申报与缴纳
169	第十二章 关税
169	第一节 关税纳税义务人及征税范围
170	第二节 关税税则和税率
172	第三节 关税完税价格及应纳税额的计算
175	第四节 关税税收优惠

目 录

Contents

176	第五节 关税征收管理
179	第十三章 企业所得税
179	第一节 纳税义务人、征税对象及税率
181	第二节 应纳税所得额的计算
191	第三节 应纳税额的计算
192	第四节 税收优惠
198	第五节 特别纳税调整
201	第六节 征收管理
204	第十四章 个人所得税
204	第一节 纳税义务人
206	第二节 征税对象
209	第三节 税率
211	第四节 应纳税所得额的计算
215	第五节 应纳税额的计算
228	第六节 税收优惠
231	第七节 纳税申报及缴纳
237	第十五章 其他税种
237	第一节 土地增值税
244	第二节 房产税
249	第三节 城镇土地使用税
252	第四节 印花税
263	第五节 城市维护建设税
265	第六节 车船使用税
270	第七节 资源税
274	第八节 契税
276	第九节 耕地占用税

第一章

税收本质与职能

第一节 税收与税收意识

一、什么是税收

什么是税收？税收就是收钱。这是普遍存在的一种简单的认识。从部门的角度看，税务部门是干什么的？当然是收税（或收钱）的。税收的功能是什么？当然也是收税（或筹集财政收入）。至于税收调节经济和监督管理的功能等，往往被一些人所忽略，因而有可能没有引起社会的高度重视。

再从税收理论的角度看，原有的关于税收概念的表述与概括，尽管要抽象一些、复杂一些、规范一些，但和上面的简单认识实际上也是一脉相承的。例如，“税收是国家以法律形式规定向居民、经济组织征收实物或货币”；“税收是国家为了实现其职能，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”；“税收就是国家凭借政治权力，用法律强制手段，对一部分社会产品进行分配，以无偿取得财政收入的一种形式”。以上列举的学术界对税收概念的不同表述，大同小异。除此之外，有的还强调，税收体现凭借政治权力参与国民收入分配和再分配所形成的特定分配关系。但无论怎样，对税收概念的认识均偏重于税收就是收税或收钱。

其实，把税收定义为收税，实在是太褊狭了，这不仅是一种自我束缚，就税收论税收，而且与现实经济情况也不符。

我们认为，税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，参与一部分社会产品或国民收入分配与再分配所进行的一系列经济活动。

二、对税收概念的理解

（1）税收的课税权主体是国家，具体包括各级政府及其财税部门。这里的各级政府包括中央政府和地方政府，政府又设置相应的专职机构，如目前的财政、海

关、国家税务局、地方税务局系统等。

(2) 税收活动的目的是实现国家的政治和经济职能。国家的职能可以有政治、经济、社会职能等多种概括,如果不细分的话,一般可概指政治职能和经济职能。诚然,国家是阶级矛盾不可调和的产物,但国家在执行其阶级的职能时,必须同时执行其社会的职能。新科技革命为执行社会的职能提供了相应的物质条件,使得税收运行还必须考虑提供公共福利和优化资源配置、公平收入分配、稳定经济并有适度的经济增长,而这些均属于社会的公共需要。所以,在实现国家的政治、经济职能中,是包括社会的公共需要的,只不过公共需要在不同的历史发展阶段的内容和范围有所差异,并反映着不同的生产关系。

(3) 税收课征的依据是国家的政治权力,即国家作为主权者的权力。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。政治权力为国家所独有,其主体就是国家,所以,政治权力即是国家作为主权者的权力。国家政治权力的范围,从地域的角度看,就是政治权力所能达到的全部空间,如领土、领空、领海;从人员的角度看,就是该国所判定的公民或居民。政治权力在经济上实现的形式就是税收。

(4) 税收课征的对象是一部分社会产品或国民收入。国家本身并不直接从事物质生产,而要实现其职能,就只有凭借手中的政治权力去占有的一部分社会产品。从总体上看,国家不可能占有全部社会产品,因为如果这样,企业单位和个人的物质资料的简单再生产就不能维持,更谈不上扩大再生产了。再从结构上看,社会产品的价值由 c 、 v 、 m 所构成。 c 是补偿消耗掉的劳动对象和劳动手段,税收一般不参与其中分配,只有在特殊情况下才调节分配一部分; v 的数量大小取决于社会生产力水平、劳动生产率高低,税收可以直接或间接来自于 v ,但其不可能成为税收的主要来源; m 是社会积累的唯一源泉,是税收的主要来源,借以满足社会的部分积累和社会消费的部分需要。在一般情况下税收不参与 c 的分配,只参与一部分国民收入(主要是 m) 的分配。

(5) 税收参与的“分配和再分配”。这里的“分配”是指初次分配。如只讲“一部分社会产品或国民收入的分配”,则包括初次分配和再分配两部分内容。判定分配和再分配,主要以是否在物质生产领域内分配为标志,并辅之以产权形态划分。

(6) 税收是国家参与一部分社会产品或国民收入分配和再分配所进行的一系列经济活动,包括税收组织收入活动、税收调控活动、税收监督管理活动等。

三、税收意识及其有机统一

从学习税收,到运用税收;从领导干部,到社会各界人士,他们的税收意识水准如何,他们的税收观念的系统性怎样,对我国税收运行产生着根本性的影响。

在多年的税收理论研究和税收实际工作中,“增强、提高公民的纳税意识”、

“依法纳税光荣”、“向纳税义务人致敬”等口号、标语随处可见,不绝于耳。应当说,这些口号、标语都是正确的。因为根据我国宪法的规定,公民有依法纳税的义务;纳税意识的高低是评价社会文明程度的一个标志;纳税义务人依照税法的规定,及时、足额地缴纳税款,对这一行为作一个价值评判,称之为“光荣”,进而向其致敬,亦是无可非议的。但我们不妨换个角度来思考问题。在避免对公民直接课税的条件下,我国的一些公民可能一辈子也不够纳税义务人资格,当然也就不可能“光荣”;而依照税法的规定,代扣代缴税款的单位和个人即扣缴人,同样应及时、足额地履行义务,仅向纳税义务人“致敬”,显然就不够了。再从税制的设计来看,以原产品税为例。按照流转税的特性,一般应以应税产品的销售收入为计税依据,以销售者作为纳税义务人。对应税农、林、牧、水产品的征税,应税产品交给国营、集体收购单位的,对纳税义务人的设计有三种情况可供选择:①谁销售,谁就作为纳税义务人,并以销售收入金额为计税依据;②国营、集体收购单位作为纳税义务人,购进应税农副产品所支付的金额(与销售者销售应税农副产品的销售收入金额在数量上一致)为计税依据;③以销售者为纳税义务人,以销售收入金额为计税依据,以收购单位为扣缴人。在这三个方案中,第一个方案符合流转税的特性规范,但不利于控制税源,征纳手续繁杂,也不利于保证国家的财政收入;第二个方案有利于控制税源,简化征纳手续,保证国家财政收入;第三个方案既符合流转税特性这一规范,又有利于从源控制征税、简化征纳手续,保证财政收入,还可增强纳税义务人的权利与义务,增加了纳税义务人对扣缴人的监督因素。尽管当时的税法规定倾向于第二种方案,但根据上述分析,在第一种和第二种方案中,纳税义务人是迥然不同的。如果说第一种方案中,销售者依法纳税是光荣的,应当而且可以向他们致敬,那么到了第二种方案中,致敬的对象却变成了收购单位,难道销售者与税收就无缘了吗?“军功章”难道没有销售者一半吗?在第三种方案中,销售者作为纳税义务人是光荣的,但扣缴人不光荣吗?不应该向他们致敬吗?

我们上面所引事例及其分析,折射出“仅有纳税意识是不够的”。税收制度直接规范征纳双方的关系,涉及征税意识和纳税意识。从社会经济系统分析和把握,还应该跳出税收制度的规范,应该强化税收意识。因为税收意识是纳税意识、征税意识、用税意识、创税意识等的有机统一体。

税收意识是指人们对税收的基本看法和态度,又叫做税收观念,亦即人们在国家税收所进行的一系列经济活动中所形成的思维模式、行为规范和价值导向。它不仅直接包括与税收制度相联系的纳税意识和征税意识,而且包括与整个税收活动相联系的用税意识和创税意识。

纳税意识是人们在缴纳税款过程中的思维模式、行为规范和价值导向,核心是依法纳税,它既涉及纳税义务人,也涉及扣缴人。

征税意识是人们在征收税款过程中的思维模式、行为规范和价值导向,核心

是依法征税,辐射到执法无私、独立执法、维护国家利益和税收法制、优化服务等,涉及税务、财政、海关等部门及其工作人员,也涉及各级政府。

用税意识是人们在使用或享用税款过程中的思维模式、行为规范和价值导向,核心是法治、效率、透明、公平、文明、服务。它既涉及财政部门及其工作人员,又涉及使用税收的单位和个人,还涵盖直接或间接享受税收所带来利益的所有单位和个人。

创税意识是人们在创造税收的价值实体(劳动者抽象劳动的凝结物即价值,而价值分割出一部分作为税收归国家所有)过程中的思维模式、行为规范和价值导向,核心是税收的最终来源,辐射到税收的价值运动过程,即创造—缴纳—征收—使用—享用等一系列环节。创税意识涉及劳动者自身,劳动者理所当然地有权关注、监督税收活动的全过程。

总之,税收意识是一个统一的整体,每一个具体意识之间是相互牵制的,仅谈纳税意识显然是不够的,只有提高和强化整个税收意识,才能切实使政府、企业单位和个人以及社会各界关心税收、爱护税收、监督税收。

第二节 税收本质及其特征

一、税收现象和税收本质的关系

现象是事物的表面特征以及这些特征之间的外部联系;本质则是事物的根本性质,是组成事物各基本要素的内部联系或客观事物本身所固有的规定性。任何事物都是现象和本质的有机统一,税收现象和税收本质也不例外。那种把税收现象和税收本质绝对对立起来,或者把税收现象和税收本质上混同的观点,都是错误的。其原因就在于,税收本质是税收事物的本身所固有的规定性,税收现象是税收这一事物的外部特征。例如,各个税收种类及其实物形式或价值形式,税收要素构成中的纳税义务人、征税对象、税率、纳税期限、违章处理等,就是税收事物的现象形态,而这些现象形态的内部联系或其本身所固的规定性即本质,就是以国家为主体的分配关系。所以,我们不能离开税收现象去认识税收本质,不能停留在对税收现象的认识上,要继续研究新的税收现象,使认识不断扩展和深入,从而更深刻地把握税收的本质。

二、税收(本质)特征的两个层次

自然科学所研究的对象,其物质形态、结构、性质、运动规律,本身都是不具有社会属性的。这种不具有社会属性的客观事物,例如高新技术及其产品,说到其本质,即只有此一事物与其他事物的质的差异或同一事物的质的共性,不存在同

一事物在不同社会条件下的质的差异。

社会科学所研究的对象,例如税收,其本身是具有社会属性的,是自然属性和社会属性的统一。

就税收的自然属性这一层次来看,说到税收本质,就是指税收与支出、信用、价格、工资、财务,以及国有资产收益、政府收费、债务收入的质的差异,或者指税收在同一社会或不同社会的共性。税收的这种“差异”和“共性”的体现,就是税收的“共性”特征:强制性、无偿性和固定性。它既决定了税收和上述范畴的区别,即“异名异质”,又表明了税收和资本主义税收“同名同质”,具有质的共性。

就税收的社会属性这一层次来看,除了税收的共性特征之外,作为具有社会属性的税收,还具有税收的社会(制度)特征。即在不同性质的社会中,税收还有着特殊的差异,社会主义税收和资本主义税收就有着本质的区别。基于社会主义制度的税收建立在以公有制为主的多种所有制并存和发展的社会主义国家的基础之上,是为了实现国家的政治、经济职能;基于社会主义制度的税收体现着国家、集体和个人之间的根本利益一致基础上的整体与局部、长远与眼前利益的关系,则用“取之于民、用之于民”这一体现本质的社会特征来概括。反观资本主义税收本质的社会特征,则用“取之于民、用之于己”来描述。“民”与“己”仅一字之差,便反映了社会主义税收和资本主义税收在社会属性方面的本质区别,反映着不同的分配关系。

三、税收(本质)的一般特征

(一)强制性

税收的强制性是指税收的征收是通过国家法律的颁布、执行而进行的,对任何单位和个人均具有强制的约束力,纳税义务人必须依照税法规定纳税,履行纳税有关义务,否则就要受到法律的制裁。税收同利润、利息、地租等其他分配形式的区别在于:后者是以财产占有为依据的分配关系,而税收则是以国家政治权力为依据的分配关系,与生产资料和社会财产的所有方式和比例无直接关系,所以这种形式适用于各种所有制和个人。税收的强制性是税收作为一种财政范畴的前提条件,也是税收分配活动顺利进行、满足国家职能实现的必要保证。

(二)无偿性

税收的无偿性是指税收缴纳后,不直接偿还给具体的对应纳税义务人,国家也无须为此作出某种预期的承诺或付出相应代价。正如列宁所言:赋税,就是国家不付任何报酬而向社会居民取得东西。税收不像公债那样,到期要给购买者还本付息,也不像商品买卖一样要等价交换。有偿性体现的是一种直接的、一一对应的关系和至少是等量的关系。例如国家以债务人的身份向银行、企业单位、居民个人等债权人发行公债,届时向这些债权人还本付息,这就是有偿性。

(三) 固定性

税收的固定性是指在征税前就以法律的形式规定征税对象和征税数额的比例等,征纳双方都要遵循。一般说来,纳税义务人只要取得了应税收入,发生了应税行为,拥有应税财产,就要按照法律规范的要求纳税,不得违反。同样,政府及其征收机关也只能按照税法规定来征税,不能随意更改。当然,税收的固定性也不是绝对的,随着社会生产力和生产关系的发展变化、经济的发展状况以及国家利用税收杠杆的需要,税收的征税对象、税目、税率不可能永远不变,通过一定的法律程序,也可作相应调整和修改乃至变更、征停等,税收的固定性因而是相对的。

税收的这三个特征是互相联系的。强制性是无偿性的基础,强制性和无偿性决定着固定性。税收的这三个特性是统一的,缺一不可的,是税收区别于其他财政收入的基本标志,它反映了税收的共性。无论是奴隶社会、封建社会、资本主义社会,还是社会主义社会,税收都具有这三个共性特征。

四、税收(本质)的社会特征

税收的本质就是以国家为主体的分配关系,这无论是对于资本主义税收,还是对于社会主义税收,都是适用的。也就是说,上述“取之于民、用之于民”和“取之于民、用之于己”的概括,是对税收本质在不同性质的社会中体现社会性质即阶级性质的特征的描述,它既区别于税收本质的一般共性特征即强制性、无偿性和固定性等形式上的特征,因为这三种特征不存在“姓资姓社”问题,对任何性质的社会条件的税收都是适用的,也区别于各种税收现象。

(1)从税收来源角度看,社会主义税收“取之于民”,资本主义税收也是“取之于民”,但这里的“民”不能从现象去把握,而应从实质上去理解。在社会主义条件下,表面看来,税收征自各种性质的单位和个人,实则来自劳动人民创造的价值中的一部分,归国家所有;在资本主义条件下,从现象形态看,税收征自资本家企业和个人,实则也是来自劳动人民创造的价值的一部分,归国家所有。所以,在两种社会形态下,都将税收概括为“取之于民”。

(2)从税收的使用角度看,社会主义税收“用之于民”,资本主义税收“用之于己”,这里的“民”与“己”也不能从现象去理解,而应从实质上去把握。

第一,社会主义税收“用之于民”,从现象形态上看,税收用于国家机器运转,实则维护国家主权和经济利益,保护人民安居乐业;税收用于经济文化建设,实则是提高人民生活水平和人民的科教素质、身体素质;至于税收直接用于对人民的各种补贴,则更不用说了。税收的具体用途广泛,实质上都是为劳动人民服务。

第二,资本主义税收“用之于己”,从现象形态上看,税收不仅用于国家机器运转、经济文化建设,同时还提供公共福利,似乎难以理解成税收是用之于“己”的。

一是在资本主义条件下,参与工人所创造的剩余价值分割的,在生产过程中包括产业资本家、商业资本家、生息资本家地主等,在经济上的实现形式就是产业利润、商业利润、借贷利息、地租等,除此之外,资产阶级的国家即“总资本家”、“理想的资本家”也参与剩余价值的再分割。对资产阶级来说,正如马克思所说的,税收“所改变的,只是产业资本家装进自己腰包的剩余价值的比例或要同第三者分享的剩余价值的比例”;对劳动人民来说,则是在生产过程之外的超经济剥削,是对劳动者必要劳动的再压缩。资本主义税收,是以劳动人民创造的新价值为根本来源的,最终都是由劳动人民负担的。所以,和工人阶级对立的,不只是单个资本家,而是整个资本家阶级及其资产阶级国家。

二是资本主义国家在实现其阶级职能时,必须同时执行其社会职能。前已述及,国家是阶级矛盾不可调和的产物,但国家在执行其阶级的职能时,必须同时执行其社会的职能,如果它不同时执行其社会的职能,动荡和危机则必然难免。正如马克思所描述的:资本主义的丧钟就要敲响了,剥削者被剥夺了;也正如列宁所描述的:帝国主义是垂死的、寄生的、腐朽的。新科技革命为执行社会的职能提供了相应的物质条件,使得税收运行还必须考虑提供公共福利和优化资源配置、公平收入分配、稳定的经济并有适度的经济增长,而这些均属于社会的公共需要。所以,在实现国家的政治、经济职能中,是包括着社会的公共需要的,只不过公共需要在不同的历史发展阶段的内容和范畴有所差异,并反映着不同的生产关系。其实,无论是税收“维护社会秩序和保障国家安全”,还是税收“调节国民经济和增进社会福利”,其实质都是维护资产阶级的统治和缓和阶级矛盾,是有利于资产阶级的。

总之,从本质的角度考察,在上述意义上,可将资本主义税收概括为“取之于民、用之于己”。

第三节 社会主义社会国有经济中 税收存在的客观必然性

在社会主义条件下,税收有其存在的必要,这似乎已成定论。但对国有经济为什么要征收所得税,仍是一个涉及基础理论方面的问题,而现实经济生活又迫切要求我们对此作进一步的探讨。

在“利改税”以前,理论界便开始对社会主义税收存在的必然性进行了广泛的讨论。“利改税”突破了传统的非税论,第一次把全民所有制企业纳入了所得税纳税义务人的行列。时至今日,对社会主义为什么还会有税收,特别是对国有经济为什么要征收所得税,理论界仍是众说纷纭,尚未得到令人信服的统一定论,形成了以下几种主要的观点:所有制决定论、经济条件决定论、国家决定论、税收

特征决定论、综合决定论,等等。我们认为,社会主义国家及其性质、职能本身就是社会主义条件下多种经济条件、经济规律和社会发展的最充分体现,即社会主义国家及其性质和职能本身就是多因一果现象。下面,我们拟紧扣社会主义国家这一特殊与一般相结合的丰富内涵,从一般与特殊的统一来探讨社会主义国家与税收的本质联系,进而揭示社会主义社会中税收存在的必然性,阐发对国有经济征税的原因。

一、社会主义国家政治权力及其管辖范围客观上要求税收存在

社会主义国家是建立在生产资料公有制基础之上的新型国家,它作为主权者,凭借政治权力,以税收的形式参与包括国有经济在内的各种经济成分的收入分配;它又作为生产资料所有者,凭借财产权力即出资者权力,以上缴利润的形式参与国有经济的利润分配。社会主义国家的双重身份,使之具有两种权力,而且,只要它存在,税收也就必然存在,即使在单一的国有经济存在条件下亦是如此。

(一) 政治权力与财产权力的差别

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。可见,政治权力为国家所独有,即国家“作为主权者”的权力,它借以在经济上实现自己的形式就是税收。财产权力即所有者的权力,它借以在经济上实现自己的形式就是利润(生产资料所有权在经济上的实现形式)和工资(劳动力所有权在经济上的实现形式)。在主体不同的条件下,政治权力和财产权力的差别是明显的,其表现为:政治权力是绝对的、至高无上的,即政治权力也统治着财产权力。这也就是说,财产权力手中并没有政治权力,甚至政治权力还通过任意征税、没收、特权、官僚制度加于工商业的干扰等办法来捉弄财产权力。尽管马克思是在评析普鲁士封建王朝和资本主义制度时说这番话的,但它所包含的一般原理对社会主义社会仍然是有效的。可以说,这也就是社会主义国家对各类经济性质不同的企业和个人实行征税的原因之所在。问题还在于,在主体同一的前提下,就国有经济而言,作为两种权力的主体都是国家,似乎“两种权力的差别”就显示不出来。但是,即使在这种场合,对两种权力也不能只看见统一看不出差别。因为在国有经济内部,国家集两种权力于一身,但国家的政治权力仍然凌驾于国家的财产权力之上而居于首位。只要国家作为主权者而与直接生产者相对立,无论这个直接生产者的经济性质如何,也无论这个直接生产者涉及的产权的具体存在形式如何,国家的政治权力必然且必须实现,对国有经济课税是势所必然的。政治权力是至高无上的,这并不是说财产权力自动消亡,两种权力毕竟是两个不同性质的范畴,其借以在经济上的实现形式——税收和上缴利润在客观上存在着质和量的分界线。总之,从税收的角度考察,对国有经济征税是理所当然的。

(二) 政治权力和财产权力的统一

既然两种权力及其经济上的实现形式是有差别的,那么两种权力的统一必然就是有条件的,而且不能在看出有差别的地方就看不出统一。马克思在《资本论》中曾经说过: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,不会再有什么同这种地租形式不同的赋税。根据马克思论述的基本原理,在国有经济内部,社会主义国家集政治权力和财产权力于一身,在一定条件下,两种权力在经济上的实现形式可以合为一体。问题在于:税利合为一体后是税还是利?税利合一是全额合一还是部分合一?我们认为,国家的政治权力高于一切,税利合一应是合一为税,借用马克思的描述,或者不如说,不会再有什么同这个上缴利润形式不同的税收,此其一。其二,至于是全额合一为税或者部分合一为税,这还要取决于更多的条件。例如,包含社会主义国家只存在单一的国有经济等在内的若干条件下,税利合一就可以是全额合一为税;包含社会主义国家存在、存在以公有制为主体的多种经济成分并存与合理配置等在内的若干条件下,税利合一就只能是部分合一为税。由此,我们可以作出如下判断:①在一定条件下,在国有经济内部,税利合一为税;②全额以税代利不能超越客观条件;③在社会主义初级阶段,税利合一只能是部分合一为税,从而,税利分流具有坚实的理论基础。

(三) 政治权力的管辖范围

社会主义国家作为主权者行使政治权力有其特定的范围。课税权是国家主权的体现,它受制于国家政治权力所能达到的疆界内的全部空间和所判定的公民与居民。从涉外的角度来考察,如果国家无权对本国境内的“三资”企业和个人以及来源于本国境内的收入征税,则意味着丧失了部分主权。所以,为了维护国家权益,在国际经济技术文化交往中,国家作为主权者必须在其管辖范围内行使权力,这正是国家政治权力至高无上所使然。从对内的角度来考察,国家对其政治权力管辖范围内的所有公司与居民,即所有法人和自然人,都要行使管辖权。因此,国有经济单位作为我国的法人,国家凭借政治权力对其征税,是不足为奇的。

二、社会主义国家作为主权者和直接生产者的对立关系要求税收存在

从所有权、占有权、支配权、使用权这四权的关系来看,所有权和占有权、支配权、使用权(后三权一般被称为经营权)既可以统一,又可以适当分离。就国有企业而言,在一定条件下,其产权存在的形态不是唯一的。下面,着重从国家的角度分析税收存在的客观必然性。

(一) 直接统一形态

在高度集中计划管理体制下,国家作为国有企业生产资料所有者的代表,把国有企业的所有权和经营权统一起来集于一身,由国家所有并直接经营。新中国