

高等学校教材

国家税收

沈关祥 主编

2-43

高等教育出版社

F810.42-43

S31

S42

高等学校教材

国家税收

主 编 沈关祥

副主编 吴利群 王绪强

高等教育出版社

图书在版编目(CIP)数据

国家税收/沈关祥编著. —北京:高等教育出版社,
2000.6

ISBN 7-04-007865-1

I. 国... II. 沈... III. 国家税收 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 62054 号

责任编辑 郭立伟 封面设计 乐嘉敏 责任印制 蔡敏燕

书 名 国家税收
主 编 沈关祥

出版发行 高等教育出版社

社 址 北京市东城区沙滩后街 55 号

电 话 010-64054588

021-62587650

网 址 <http://www.hep.edu.cn>

邮政编码 100009

传 真 010-64014048

021-62551530

经 销 新华书店上海发行所

排 版 南京理工排版校对公司

印 刷 商务印书馆上海印刷股份有限公司

开 本 787×960 1/16

印 张 24.25

字 数 470 000

版 次 2000 年 7 月第 1 版

印 次 2000 年 7 月第 1 次

定 价 26.00 元

凡购买高等教育出版社图书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

前言

一

发展是当今社会的主旋律,但就整个社会而言,发展是不平衡的。21世纪,我国仍然处于社会主义初级阶段,由于历史、人文、资源和科技投入诸多因素的影响,国民经济在地区、部门、产业之间仍然存在着不平衡,这种不平衡决定了国民经济管理模式和高等教育管理模式不可能是固定不变的单一模式,也决定了不同的高等院校之间,在总的培养目标一致的前提下,对被培养对象的能力要求,以及为培养这些能力而设置的课程和所使用的教材会有所差异:有的院校侧重于培养理论研究型人才,有的侧重于培养应用型人才;综合性大学侧重于培养“通才”,专业类院校侧重于培养“专才”。在这里,“通才”和“专才”的区分并不影响对学生素质教育以及他们综合素质的提高,仅仅是为了使学生在毕业走上工作岗位之后,能较快地适应社会、适应工作环境,较快地发挥他们的才智和作用。

二

地方财经院校在发展过程中,与地方经济、社会的发展有着千丝万缕、密不可分的联系。地方院校的发展,离不开地方政府和社会对学校的投入和支持;地方经济的发展,也离不开地方高等院校对实用型专门人才的培养。现在,有人把大学比喻为知识经济发展的“动力源”,从这个意义上讲,地方财经院校的发展也是地方经济长足发展的推动力。地方财经院校如何发展自己?以浙江财经学院为例,联系浙江省经济建设、社会发展和本院实际,明确办学指导思想:立足浙江、依托财税、面向社会、办出特色、服务经济、提高教学质量、提高办学效益,为浙江省经济建设和社会发展培养更多的能适应社会主义市场经济需要的德智体全面发展的高级实用型人才。立足浙江是学校的定位,依托财税是学校的传统,面向社会、办出特色、服务经济是学校的生命所在,提高教学质量、提高办学效益是学校发展的基础,为浙江省经济建设和社会发展培养更多能适应社会主义市场经济的德智体全面发展的高级实用型人才,是学校办学的根本目标。要实现这一根本目标,对校内原有的专业结构、课程设置、教材建设做出较大的调整是顺理成章的。

三

《国家税收》重新组织编写的另一个原因,是我们在多年的教学实践中,对所使

用的国家税收教材深感有以下矛盾和缺憾:

1. 新的税收理论研究成果吸纳不足。由于教材出版周期较长,多种版本的国家税收教材出版于1994—1996年期间,尔后,1997—1999三年间,正是我国税收制度改革在广度和深度上发展较快,税收理论研究极为活跃的时期,国内外税收征管实践和理论研究的重大进展(如增值税、个人所得税等方面的理论研究)丰富了国家税收课程课堂教学的内容。教材内容表现出了明显的滞后性。

2. 教材内容的应用性偏弱。在经济类专业基础课程中,国家税收是一门实务性较强的课程,加强应用性和实际可操作性应是国家税收教材的一大特色。由于众多的原因,国家税收教材内容基本上是按税种将现行税收法律条文串联、照搬,缺乏理论联系实际,学生学习后常常感到不满足。

3. 教材中税制部分的内容体系多数是按课税对象分类,按税类划定税种,按税种介绍税制内容;实行分税制后,税收收入按税种划分为中央政府税收收入、地方政府税收收入和中央、地方政府共享收入,税务征管机构划分为国家税务局和地方税务局,征收管理范围也相应做了划分和调整,教材内容体系与新的税收征收管理体制的不一致,导致了课堂教学内容的重复。

4. 教材中征收管理部分的内容与学生培养目标不一致。现在使用的多种版本国家税收教材在征收管理部分的内容侧重于税务管理中的“征、管、查”,这与传统的培养政府机关工作人员(公务员)的目标相一致;而随着社会主义市场经济体制的逐步建立和社会主义法治的逐步完善,经济类专业毕业生将更多进入社会中介机构或各类企事业单位,他们希望能够学到更多的税务代理知识,了解纳税程序……这显然是现有教材在内容上的一个缺陷。

国家税收教材内容体系上的这些不足,有它的历史必然性(计划经济体制的影响;传统税收管理体制的约束;教材内容体系的固定模式;对某些理论禁区的忌讳)。如何在继承传统、克服不足的基础上,摆脱传统教材模式的束缚,适应形势的发展,按照“宽口径、厚基础、重应用”的指导思想和“面向社会、服务经济”的办学思路,以及今后学生的就业趋势(培养目标),编写出一本适合财税征管改革和经济发展实际的国家税收教材,是我们的愿望所在。

四

在我国社会主义市场经济处于初级发展阶段,经济管理体制和财税管理体制改革不断深化、探索、实践的情况下,编写一部具有规范性、公认性和科学性的教材确实有相当大的难度,而且,由于各校课程设置上的差异,国家税收教材的内容设计和体系构成也不宜强求一致,因此,对新教材的编写,我们坚持以下原则和基本要求:

1. 坚持以马克思主义、毛泽东思想、邓小平理论为指导,以马克思主义的国家

学说、再生产学说(包括分配学说)和建设有中国特色社会主义理论统揽全书。国家税收虽然是一门实务性较强的课程,但税收分配是在社会主义经济理论指导下的经济活动,有着自身运动的规律性;忽视马克思主义经济理论对社会经济活动的影响,忽视以经济理论为基础去探索税收范畴自身运动的规律性,必然导致税收活动局限于收支的狭隘传统认识。

2. 坚持“理论联系实际”的优良学风。税收基本理论、基本知识和基本技能训练在教材中应相互联系,彼此呼应,使学生在不仅了解各种具体的规章制度和操作方法,更为重要的是要理解制定规章制度和现行方针政策的理论依据,提高做好实际工作的自觉性。理论和实践是辩证的统一,既重视理论分析,又注重实务操作,又强调对现行政策的研究,使理论、实践与政策法律有机地结合起来。

3. 坚持教材编写的规范性、科学性和公认性。教科书与论文、专著的不同之处,在于各章节中的概念、涵义、内容要尽可能的规范、正确、简练直述;既要及时吸收最新理论研究成果,又要使这些具有规律性的研究成果具有公认性;教材是作者的创造性劳动,但展现给读者的应是财政税收范畴理论观点的主流和方向。

五

国家税收(或中国税制)课程的任务和目标,就是对社会主义市场经济条件下的税收分配活动和分配关系、税务管理体制、税收政策和制度的发生、发展及其相互关系、变动、效应进行系统的、科学的分析、论证、概括和总结,使经济类专业学生通过该门课程内容的学习,了解社会主义条件下税收理论;熟悉现行财政税收政策和制度;掌握税务管理的基本内容和纳税程序,同时,又必须符合课堂教学对教科书的一般要求,因此:

1. 新编教材的内容框架分为五篇二十二章,即税收基本理论篇、中央税篇、地方税篇、中央地方共享税篇和税收的征收管理、缴纳及代理篇。这种内容框架,经我们多年教学实践证明:(1)教学内容体系脉络清晰;(2)教材内容容易增减,而又不影响通篇内容体系的完整(如税务专业方向学生已学过财政学、税收学课程,学习税制时可以舍去理论篇;对经济类其他专业学生,可以保留理论篇)。

2. 理论篇的内容着重介绍税收的基本理论和我国财税改革的实践。遵循马克思主义的基本理论,对税收的本质、作用、税制结构及其发展趋势、税收负担和税负转嫁……这些基本的税收理论问题进行分析和探讨,尽量做到深入浅出,有所创新。

3. 税制篇的内容体系有较大的调整,按分税制后税收管理体制和收入使用权限划分税类,将现行的24个税种划分为中央税、地方税和中央地方共享税。按这种分类法来组织教材内容的一个好处是,将课堂教学的内容与现行税收管理体制紧密地结合起来,使学生在在学习时就知道,哪些税种的收入归中央政府,由国家税

务局组织征收管理;哪些税种的收入归地方政府,由地方税务局组织征收管理;哪些税种属于中央地方共享税,以及这些税种收入的分享比例和管理权限的划分。尽管按这种体系组织教材内容,会涉及理论上和征管实践中的很多矛盾和困难,但在教材内容的体系上和课堂教学与征管实践的结合上是一次有益的探索。

4. 将管理篇的内容体系按管理体制和纳税程序来组织安排。与传统国家税收教材管理篇相比,新编的内容体系不仅涵盖税务日常管理(税务登记、发票领购、申报、缴纳、咨询、行政复议、行政诉讼等),而且增加了纳税程序及其规范、税务中介、纳税人的法律责任等,教材内容体系更加符合学生的培养目标和就业趋势。

《国家税收》教材建设是一项庞大的系统工程,新编教材从结构到内容都有很多不成熟之处,我们将在今后的教学实践中努力探索,以期不断提高。

沈关祥

2000年4月

第一章

税收的本质和特征

第一节 税收的本质

税收是最古老的财政范畴,早在奴隶社会就已经出现,历史上曾称为赋税、捐税、租税或贡税。税收也是当今世界各国最重要的财政收入形式,一般而言,税收占各国财政收入的比重都在 60%~90% 之间,因此,在现代经济社会中,无论对公司(企业)还是居民来说,税收都不是一个陌生的问题。

然而,什么是税收?什么是税收的本质?历来众说纷纭。

一、对税收概念的不同表述

(一) 中国历史上对税收的种种称谓

在中国历史明文记载中,最早出现“税”字,并有历史典籍可查的是《春秋》所记鲁宣公十五年(公元前 594 年)的“初税亩”,其后,《左传·哀公二年》记,“初,周人与范氏田,公孙庞税焉”。两者相距一百多年,都发生在春秋中期以后,其时正是我国历史上的奴隶社会。中国文字由象形字衍化而成,“税”字由“禾”与“兑”构成,“禾”为谷物,“兑”字意为送达,在中国古代,“税”字的本意就是社会成员将以土地为基础的农产品上缴给国家。在中国历史上,不同朝代对税收还有多种不同的称谓:赋、租、捐、调、课、算、庸、粮、饷、榷布、钱、钞、估等,有时候,这些字或词也常常联用,其中联用最多、字义相近的词是“赋税”、“捐税”和“租税”,其实,正如字面存在差异一样,它们的内涵也存在差异。直到 20 世纪 40 年代末,税收一词才成为中国经济生活中的普遍用语,并专指是对各种税的总称。

(二) 国外学者对税收的定义

“税收”产生以后,人类社会经历了从奴隶社会、封建社会、资本主义社会到社

会主义社会的重大历史变迁,古今中外的政治家、史学家、经济学家、伦理学家乃至神学家们一直在探索税收的奥秘,但直到资本主义生产方式建立以后,才逐步形成一个比较科学的认识。

(1) 最早回答什么是税收的经济学家是 18 世纪古典经济学家的代表人物亚当·斯密,1776 年,他在《国民财富的性质和原因的研究》一书中指出:“公共资本和土地,即君主或国家所特有的两项大收入源泉,既不宜用以支付也不够支付一个大的文明国家的必要费用,那么,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,人民必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。”^①

(2) 1832 年,德国财政学家海因里希·劳(Ran)在其所著《财政学》一书中,从国家课征的角度指出:“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,按照一般的标准,向市民的课征。”^②

(3) 1895 年,美国财政学家塞里格曼在《租税各论》中说:“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。”^③

(4) 在西方经济学中最具代表性的是莱·M. 梭墨菲尔德在《税收导论》中提出的定义:“捐税是国家为了实现某些社会经济目的,不考虑纳税人特殊利益,按照预定的标准所进行的非惩罚性的,但是有强制性的,从私有部门到公有部门的资源转移。”梭墨菲尔德这一概括的优点是揭示了税收同罚款、规费的区别,强调了税收的固定性,指明了税收的目的在于稳定和发展社会经济;但它的缺点也如同其他西方经济学者的定义一样,抹杀了税收的阶级性,回避税收的实质,停留在对税收形式上的某些特征的描述。

当代西方税收理论,侧重于研究税收的原则、作用以及税制结构的完善等问题,对什么是税收这个问题涉及不多,但有些经济学工具书的税收定义还是比较全面的,如英国《新大英百科全书》对税收的定义作了如下概括:“在现代经济中,税收是国家收入最重要的来源。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,而并不是为了某一特定的目的。税收是无偿的,它不通过交换来取得。这一点与政府其他收入大不相同,如出售公共财产或发行公债等等。虽然税收总是为了全体纳税人的福利而征收,但每一个纳税

^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 (德)海因里希·劳:《财政学》,德文版第 383 页,译文参见《中国税务百科全书》,经济管理出版社 1991 年版,第 1 页。

^③ (美)塞里格曼:《租税各论》,英文版第 432 页,译文参见《中国税务百科全书》,经济管理出版社 1991 年版,第 1 页。

人承担的税负与其所获得的利益无关。”^①

国外学者对税收概念的阐释如繁星密布,虽有差别,但它们都在不同程度上反映出税收的本质特征:

(1) 税收是国家(或政府)行使公共权力所进行的一种强制征收,征收的原则、标准、办法,均由政府方面决定,这与凭借财产权力取得的收入如利润、利息截然不同;

(2) 税收是国家对私经济(个人和团体)财物的一种无偿征收,国家既不需要任何偿还也无需向纳税人付出任何代价,这与国家提供特定服务而取得的行政收入如使用费、手续费相区别;

(3) 征税的主体是国家,国家作为征税主体,具有单方面的征税权利,但这种权利必须依据宪法,必须以法律的形式颁布税收制度加以保证。

应当肯定,国外学者在长达 200 多年间对税收定义的研究,是有成绩的,尽管他们受阶级和时代的局限,有时故意回避揭示税收的阶级本质,但他们剖析税收的形式特征,强调税收的国家主体性,分析税收这一特定分配范畴不同于其他财政经济范畴的概念特点,对于我们现阶段深化税收理论研究和深化税制建设研究,都是有意义的。

(三) 我国学术界对税收定义认识的发展

我国学者对税收定义的认识,是随着时代的变迁而有所发展的。

(1) 新中国建立前对税收定义的认识,一般认为是国家(或政府)为充给一般支出,赋予人民之强制负担,如 1935 年尹文敬在所著《财政学》中界定的税收定义是:“租税者,国家或地方政府,为充给一般支出,与实施经济或社会政策,依一般标准,定期继续的分赋于所统治者之强制负担,且恒以各负担者之各自经济能力为限度,而依货币额表示之者也。”^②1948 年周伯棣在《租税论》中界定的税收定义是:“所谓租税乃政府为供给其一般费用,用课税权向人民所征收之强制的分担也。”^③上述两本著作均为大学用书,其中对税收定义的界定反映了当时学术界对税收定义的认识。

(2) 新中国建立后,随着社会主义经济建设的蓬勃发展,财政税收理论研究也逐步深入,尽管认识上不尽一致,但对税收定义的理解逐步加深,具有鲜明的时代特征。比较有代表性的观点可以分为三类:

第一类观点认为:“税收是国家凭借政治权力,按照预定标准,无偿地集中一部分社会产品形成的特定分配关系。”^④

① 转引自王美涵主编:《税收大词典》,辽宁人民出版社 1991 年版,第 936 页。

② 尹文敬著:《财政学》,商务印书馆 1935 年版,第 231 页。

③ 周伯棣著:《租税论》,文化供应社 1948 年版,第 1 页。

④ 财政部审定教材:《国家税收》,中国财政经济出版社 1988 年第 2 次修订本,第 1 页。

第二类观点认为:“国家为满足社会公共需要,依据其社会职能,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”。^①

第三类观点认为:“税收是国家为实现其社会经济目标,按预定的标准对私人部门进行的非惩罚性和强制性的征收;是将资源的一部分从私人部门转移到公共部门。”^②

上述三类观点中,第一类观点突出了国家分配,第二类观点突出了满足社会公共需要,第三类观点把税收的范围限定在对私人部门的征收,均具有鲜明的时代特征,都是对税收定义研究的积极探索。

二、税收的本质

定义是揭示概念内涵的逻辑方法,是反映该事物本质属性的思维形式,由该事物的本质属性概括而成,所以,我们可以对税收本质作如下概括:税收是国家(政府)为满足公共需要,凭借公共权力,按照法律所规定的标准和程序强制地、无偿地、定量地取得财政收入的基本形式,它体现政府与纳税人之间以法律为准绳结成的一种特殊分配关系。

对税收本质的理解,应包括以下层次的含义:

(一) 税收是国家(政府)取得财政收入的基本形式

在任何社会形态下,国家的存在并履行其职能都离不开一定的物质基础。为了满足国家(政府)一般的社会公共需要,古今中外的政府曾采用过税收、公债、官产收入、财政发行、国有企业利润上缴等多种形式取得所需的物质资财,但是这些财政收入形式中,产生最早、运用最普遍、筹集财政资金最为有效的财政收入形式则首推税收。税收始终是各国政府财政收入的最重要来源,因此,马克思称捐税体现着国家在经济上的存在。

(二) 政府征税凭借的是公共权力

税收是一种强制性而非惩罚性的、无偿的财政收入。在现代社会中,政府可以凭借两种权力来取得财政收入,即财产权力和公共权力。与经济领域中凭借财产所有权进行的利润分配、利息分配不同,也与财政领域中凭借生产资料所有权进行的利润上缴不同,税收凭借的是政府的公共权力。公共权力也就是政府在管理公共事务过程中所获得的权力,是政府所特有的。公共权力与财产权力的最大区别在于,前者是强制的,公共权力从本质上说是政府有组织的暴力,它的行使不必经过被执行者的同意,而财产权力的行使则是建立在自愿、有偿基础上的。税收分配可以超越所有制形式,向经济单位和个人取得实物和货币,因此,税收分配的结果

^① 《中国税务百科全书》,经济管理出版社 1991 年版,第 1 页。

^② 《中国新税制业务全书》,中国金融出版社 1994 年版,第 1 页。

必然使社会产品的所有权和货币支配权发生转移,即由经济单位和个人所有转为政府所有。

(三) 政府征税的目的是为了实现其公共职能的需求

税收是一种以政府为主体的收入形式和分配活动。在税收分配活动中,政府是征税主体,经济单位和个人是纳税主体,但两者并非处于一种完全平等的位置,而是一种权利与义务的关系。政府可以通过一定的法律程序宣布税收是全体国民的一项义务,可以事先明确谁是纳税人,缴什么税,缴多少税,如何缴纳,从而形成一强制性的缴纳关系,之所以能如此,皆源于征税的目的主要是为了满足政府公共职能的财政需要。我国人民自古即有“皇粮国税”的观念,马克思说,税收“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切,又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”^①的性质,皆说明政府征税的目的是为了实现其公共职能的需要。

(四) 税收必须借助法律形式来进行

政府为行使职能和满足社会公共需要,凭借公共权力,强制地向经济单位和个人征税以取得财政收入,但这种收入的取得必须在一定的法律规范之内进行,征税主体既不可多征,纳税主体也不可少纳,双方的权利义务关系通过税法来规范、约束和调整。税法以一个国家的宪法为依据,调整国家与社会成员在征纳税上的权利义务关系,维护社会经济秩序和纳税秩序,保障国家利益和纳税人的正当、合法权益。税收只有通过法律形式,才能使统治阶级各个成员在纳税(利益)上得到统一,并通过政府使每个纳税人接受,所以,税收这种财政收入形式自产生以来,就与法律结下不解之缘。

第二节 税收的特征

税收是国家凭借公共权力参与社会产品分配取得财政收入的主要形式,与其他收入形式比较具有强制性、无偿性和固定性的特征,或称税收的“三性”。

一、税收的形式特征

税收的“三性”,是税收区别于其他财政收入的形式特征,是税收本质属性的外在表现,是区别税与非税的外在尺度和标志。

^① 《马克思恩格斯全集》,第19卷,第20页。

（一）税收的强制性

税收的强制性亦称为强制而非惩罚性。税收的强制性是指政府征税凭借的是政府的公共权力,以税法为依据强制地向纳税人征收。纳税人必须依法纳税,违者应受法律制裁。

税收的强制性可以从以下三点来理解:

(1) 税收的强制性来自于政府公共权力的强制性。税收的强制性是税收作为一种财政范畴的前提条件,也是政府满足公共需要的必要保证。税收的强制性源于税法的强制性,而税法的强制性必须以政府的公共权力为依托和保证。

(2) 税收的强制性与生产资料的占有无直接关系。征税以国家承认社会产品最初归属于不同所有者为前提,又是否定不同所有者对社会产品占有的不可侵犯性为结果。尽管在不同社会制度下,税收的强制性对不同的纳税人是有差异的,但这种差异不是以纳税人占有生产资料的多少而主要是以纳税人纳税的自觉程度所决定的。税收的强制性也可称为缴纳的非自愿性。税收之所以不是纳税人的一种自愿缴纳,而是强制缴纳,是因为它并不是凭借财产权力建立的经济关系,因而它不具有财产权力经济关系的自愿、有偿特点。

(3) 税收的强制性必须以法律形式加以规范和制约。税收是一种典型的依法分配的财政收入形式,法律和国家公共权力的本质特征是其强制性,但在这种强制性的后面,是社会公共需求的客观性和维护局部利益基础上的社会整体利益及长远利益的必然性。为了防止税收强制性的滥用,就需要国家制定科学、公正、严密、规范的法律制度,把国家的征税权力与纳税人的纳税行为纳入法律的轨道,一切依法办事,从这个意义上说,强制性就是法律的制约性。

税收的强制性亦称强制而非惩罚性。这是指税收是居民、企业对政府的正常经济义务。这就是说,征税的前提是企业或个人的合法经济活动,而征税后的收入受到政府保护。在财政收入形式中,不仅税收具有强制性,罚没收入也具有强制性,而罚没收入的前提是主体违反法律和行政法规,侵害了社会利益,由政府代表社会对其进行的经济处罚。因此,罚没收入产生的前提是不合法行为,政府对其行为及结果都不予保护。指出这一点很重要,因为,税收的征收可以对纳税人利益造成损失,但税收不能滥用,尤其不能替代罚款、没收等行政处罚方式。

（二）税收的无偿性

所谓税收的无偿性是指政府征税以后,税收即为政府所有,既不需要偿还,也不需要向纳税人付出任何代价。

税收的无偿性包括以下三个方面的含义:

(1) 税收分配的无偿性与政府公务活动的非生产性密切联系。国家与社会的分离,表明政府不再直接参与社会财富的创造过程,政府所从事的一切管理活动,包括投资活动,即使能够取得一定的经济效益,那也只是附带的,追求社会效益是

其主要的目的,这些,规定了政府提供的公共产品具有无偿性,与之相适应,政府需要一种无偿收入才能满足这种支出的需要,税收就是无偿收入形式。所以,政府为其公务活动筹集必要的经费,只能采取税收分配的无偿形式。

(2) 税收分配的无偿性只是对税收分配本身的特征的描述,即对具体纳税人不存在直接意义上的偿还性;但若从财政活动的整体来考察,税收的无偿性与财政支出的无偿性是并存的,实际上政府从社会取得的一切税款都会通过财政支出的安排直接或间接地返还给社会,构成社会的购买力,但这种返还绝不是对每个纳税人所缴税款的等价补偿,而是从社会公共需要出发集中统一支配使用。

(3) 政府在无偿取得税款时,无需对具体纳税人作出某种直接提供相应的服务和劳务的承诺。就这一点而言,“税”和政府为公民提供某种服务而收取的“费”是有严格区别的。

(三) 税收的固定性

税收的固定性亦称为法律性,是指政府在征税之前,就必须将应开征的税种、每种税的课税对象、纳税人、税率、征纳方法及违章处罚等用法律的形式明确规定下来,使征纳双方共同遵守。

税收的固定性包括税法的相对稳定性、征管过程的规范性和纳税人缴纳税款的确定性。税收的固定性无论对国家还是纳税人都有重要意义。对国家来说,它有利于保证一定时期内财政收入的相对稳定,增强对财政资金支出分配规模和使用方向的计划性。对纳税人来说,它可以保护其合法权益不受侵犯,增强其守法经营、依法纳税的积极性;此外,它还可以防止税收不适当地参与竞争,干预市场机制的正常运行。

当然,对税收的固定性特征也不能机械地理解,更不能把它当成是一成不变的。税收最终来自于社会经济活动,当社会经济发生或即将发生重大变化时,税收分配也应做出相应的调整,税法也应不同程度地修改,这与税收的固定性是不矛盾的,不过这种调整和修改必须按照一定的法律程序进行。

税收的上述三个形式特征,是税收内在本质属性的外在表现,是税收区别于其他财政收入形式的重要标志,它反映了一切税收的共性。税收的三个形式特征也是一个完整的统一体,缺一不可。无偿性是税收分配的核心特征,强制性和固定性是对无偿性的保证和约束。税收正是具有这三大特征,才成为财政收入的最主要手段。

二、税收和其他财政收入形式的区别

(一) 税收与财政发行的区别

财政发行又叫财政性货币发行,是国家利用货币发行权,以弥补财政赤字为目的而增加货币发行、筹集财政收入的一种形式。

税收和财政发行都是国家参与社会产品分配、取得财政收入的形式,都有强制性和无偿性特征,但税收对现有社会产品的价值和使用价值在国家和纳税人之间

的分配,不改变社会产品的使用价值和价值总量;而财政发行必然会使被分配的名义价值量发生虚增。税收和财政发行都会影响商品物价的变动,但税收对物价的影响是局部和结构性的,而财政发行对物价的影响则是全局的、普遍性的,由于增发的货币没有相应的社会产品作基础,又容易出现盲目膨胀的趋势,其结果必然会导致货币贬值、物价上涨和社会经济生活的紊乱。所以,税收才是国家筹集财政资金的正常渠道和基本手段。

(二) 税收与国家信用的区别

国家信用是国家以债务人的身份,通过发行公债和向国外借款筹集财政收入的一种形式,但一般不能从根本上改善国家的财政收支状况,与税收相比,无论是发行公债还是向国外借款,都属于信用关系,都必须按约定的期限归还并支付利息。而且,税收是国家依照税法规定,依率计征,保证了财政收入的稳定和均衡,而认购公债和向国外借款,债权人必须自愿,债权人与债务人双方必须互利、协商,当然不可能像税收那样具有强制性和固定性。

(三) 税收与国家企业上缴利润的区别

利润上缴是国家凭借生产资料所有权提取国有企业利润收益的一种分配形式。利润上缴的形式很多,按国家对国有资产的管理方式,可分为:管理费、资金占用费、承包费、租赁费、股息红利等。

税收与利润上缴都是国家参与企业纯收入分配的形式,但两者有明显的区别。税收分配是以国家政治权力为依托,以国家法律为后盾,适用于不同所有制经济成分,同时具有强制性和固定性,而利润上缴只适用于国有企业的利润分配,在实行现代企业制度的条件下,其强制性相对较弱,其有偿性和灵活性比较明显。

(四) 税收与费的区别

“费”又叫收费或费用,是社会经济主体或政府向对方提供特定权力或服务而收取的报酬或经济补偿。“费”的种类很多,大体上可分作两类:一类是经济性收费,在经济活动中,由于相互交换劳务向企业和个人所收取的费用,如运输费、租赁费、保险费、专利费、手续费、咨询费等,这些费用纯属经济生活中的劳务报酬性质,有的直接属于业务经营费用,这类经济性质的收费,完全不同于税收,在此姑且不论。另一类是政府性收费,亦称财政性收费,是政府机关为单位和居民个人提供某种特定服务,或是批准使用国家的某些权利等而收取的费用,属于国家财政收入的一种形式,目前大体可以分作三种:(1)规费。指政府机关向公民提供特定服务,而向受益人收取的费用,如牌照工本费、手续费、诉讼费、化验费、商标注册费、工商管理费等。(2)事业收费。指政府下属的事业单位为公民提供公益服务而收取的费用,如养路费、房屋租金、地段租金、排污费、学杂费、医药费等。(3)国有资源和财产的使用权转让收费,如林木采伐费、石油开采费、土地使用权出让费等。上述财政性收费,属于国家财政收入的一种形式,但“费”与税两者亦是有区别的。税是无

偿的、固定的,一般由税务部门集中征取,国家统筹使用,而费的基本特征是有偿的,收费的标准随提供服务的内容和数量有一定的灵活性,而且一般由提供服务的政府机关实行定向收取、专款专用。

(五) 税收与罚没收入的区别

罚没又叫罚款和没收,是对违章、违约行为实施的一种经济处罚,罚没收入比税收具有更加明显的强制性和无偿性,是财政收入的一种特殊形式,与税收相比较,罚没收入缺乏固定性,具有定向性、一次性的特征,对取得财政收入缺乏稳定可靠的保证,因此,它只能作为行政管理和财政管理的辅助手段。罚没虽然不能构成经常性财政收入,但在维护国家各项法律的严肃性,保证税法的顺利贯彻执行方面,仍有独特的作用。

第三节 税收的产生和发展

税收是一个分配范畴,同时也是一个历史范畴,是人类社会发展的历史长河中一定历史阶段的产物。

一、税收的产生

税收产生的直接条件是私有制、阶级和国家的产生。

在人类社会发展的初始阶段——原始社会的初期,生产力发展水平极其低下,人们的劳动工具是石器,最主要的经济活动是采集和狩猎,最主要的劳动方式是建立在氏族组织基础上的共同劳动,人们直接获取自然界的所谓劳动产品的数量极其有限,为了维护最低限度生存的需要,劳动成果只能在氏族内部社会成员之间进行平均分配,这时候不可能出现剩余产品,当然也不可能出现建立在剩余产品基础上的社会公共需要。

当人类社会发展到原始社会末期,生产工具的进步(特别是金属工具出现以后),第二次社会大分工的出现,大大推动了社会生产力的发展,出现了直接以交换为目的的商品生产。商品生产的出现,标志着人们的劳动产品除了维持自身的最低生活需要外,开始有了剩余,即出现了剩余产品。剩余产品既是整个社会发展的基础,又为私有制和剥削的产生提供了物质条件。而且,发展了的生产力,使人们有可能单独同自然界作斗争,取得劳动产品,无需联合劳动、共同分享劳动成果,这使得一部分社会成员——主要是氏族公社的首领们,凭借他们有利的社会地位和优先拥有的生产资料,而成为人类历史上第一批私有者。随着私有制的发展,社会

出现了贫富分化,社会开始分裂为对立的阶级——富人和穷人、剥削阶级和被剥削阶级,正如列宁所说:“所谓阶级,就是这样一些集团,由于他们在一定社会经济结构中所处的地位不同,其中一个集团能够占有另一个集团的劳动。”^①有了阶级,必然也就有了阶级矛盾和阶级冲突。为了缓和阶级矛盾和阶级冲突,就需要有一种“表面上可以凌驾于社会之上的力量”,这个力量就是国家。“国家是阶级统治的机关,是一个阶级压迫另一个阶级的机关,是建立一种‘秩序’,来使这种压迫合法化、固定化,使阶级冲突得到缓和。”^②国家和氏族组织的区别,除了国家是按地区来划分它的国民外,最重要的就在于特殊的公共权力的设立。构成这种公共权力的,不仅有武装的人——军队和各种行政机构,而且有物的附属物,如监狱和各种强制机关。这些机构的存在是执行国家各种职能所不可缺少的,维持这些机构,就需要占有、消耗一定数量的社会产品,但国家本身不具有任何直接意义上的生产功能,亦即国家是一种“纯消费实体”。要维持国家的存在,只能凭借其拥有的政治权力,强制地去占有一部分社会产品,这种强制分配社会产品的手段,就是税收。正如恩格斯在阐述家庭、私有制和国家起源问题时所指出的:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。”^③捐税是历史上最早出现,也是最典型的财政范畴。

从上述税收产生的过程中可以看到,剩余产品和财产私有制的出现是税收产生的经济条件,阶级和国家的出现是税收产生的社会条件。因为没有剩余产品的出现,就没有可供税收这种特定分配形式参与分配的对象,也即没有物质基础;没有财产私有制,国家也无须采取强制性的税收课征,只有对那些不属于国家所有或国家不能直接经营,因而不能直接占有的社会产品,才有必要通过征税来使之转变为国家所有。而国家和公共职能的出现,是税收产生的直接前提,因为国家要履行公共职能,就会形成以国家为主体的、集中性和经常性的公共需要,国家的存在也为税收的产生提供了可能的条件,即国家的征税权。公共权力靠征税权取得赖以存在的物质基础,而征税权则以各种强制性的公共权力为后盾。所以,税收是随着国家的产生而产生的。

二、我国税收的产生和发展

(一) 我国古代税收的产生

我国古代税收起源于古代的田赋制度,最早有记载的要算《尚书》里面说的“禹别九州,随山浚川,任土作贡。”夏王朝是中国历史上第一个奴隶制国家,在土地所有制问题上有其特殊性,即奴隶制国家虽然产生了,但土地还是归奴隶主所有,奴

① 《列宁选集》,第4卷,人民出版社1972年版,第10页。

② 《列宁选集》,第3卷,人民出版社1972年版,第176页。

③ 《马克思恩格斯选集》,第4卷,人民出版社1972年版,第66页。