

财政与税务本科系列教材

# SHUISHOU JINGJIXUE

# 税收 经济学

王国清 主编

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

财政与税务本科系列教材

# SHUISHOU JINGJIXUE

# 税收

王国清 主编

# 经济学

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

图书在版编目(CIP)数据

税收经济学/王国清主编. —成都:西南财经大学出版社, 2006. 4  
ISBN 7-81088-492-1

I. 税... II. 王... III. 税收理论—高等学校—教材 IV. F810.42  
中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 029989 号

税收经济学

王国清 主编

责任印制:杨 斌

责任编辑:杨代进

封面设计:时 单

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:	<a href="http://press.swufe.edu.cn">http://press.swufe.edu.cn</a>
电子邮件:	<a href="mailto:xcpress@mail.sc.cninfo.net">xcpress@mail.sc.cninfo.net</a>
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	西南财经大学印刷厂
成品尺寸:	170mm/240mm
印 张:	13.75
字 数:	250 千字
版 次:	2006 年 4 月第 1 版
印 次:	2006 年 4 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 7-81088-492-1/F·432
定 价:	21.80 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
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、新的税收问题有待我们去解决。本书试图对改革中税收出现的种种新问题给予正确的认识,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。同时以劳动价值论和剩余价值理论为切入点,把税收问题提高到经济学的高度来研究,不是就税论税地来梳理税收基本原理,而是从宏观经济和微观经济的角度进行剖析,从而奠定税收经济学在税务专业课程体系的基础地位。

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)的基础上,编写了这本《税收经济学》教材。本书既继承了我国税收学建设的科学部分,又注意吸收了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任主编。全书共计11章。各章编写人员如下:王国清(第一章,第二章第一节)、朱明熙(第三章,第八章)、刘蓉(第二章第二节,第七章,第十一章第四节、第五节)、蒙长寿(第二章第三节)、吕伟(第四章)、吕敏(第五章)、张慧英(第六章)、周克洁(第九章)、尹音频(第十章)、费茂清(第十一章第一节、第二节、第三节)。最后,由王国清教授负责总纂和定稿。

鉴于《税收经济学》是税务专业的专业基础课,是税法、税收管理与稽查、税收筹划、税收相关法律、国际税收、税务会计、外国税收、税务代理实务等课程的先行课,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、税务风险相关课程的基础课,又有许多问题尚处在不断的探索和发展之中,加之我们成书的时间仓促,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

2005年8月

# 目 录

## Contents

1	<b>第一章 税收基本理论</b>
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
13	第四节 社会主义市场经济条件下税收的职能
15	第五节 税收制度的构成要素
20	<b>第二章 税收来源与分类</b>
20	第一节 税收是国家政治权力参与剩余价值分割的形式
27	第二节 税收的来源
35	第三节 税收分类
41	<b>第三章 税收原则</b>
41	第一节 西方的税收原则
45	第二节 我国的税收原则
52	<b>第四章 税收负担与税收转嫁</b>
52	第一节 税收负担概论
57	第二节 税收转嫁与税收归宿
69	<b>第五章 税收的微观经济效应</b>
69	第一节 税收对生产消费的影响
72	第二节 税收对劳动力供应的影响
78	第三节 税收对投资的影响
82	第四节 税收对家庭储蓄的影响
89	<b>第六章 税收的宏观经济效应</b>
89	第一节 税收与经济增长
96	第二节 税收与经济稳定
100	第三节 税收与收入分配
106	<b>第七章 税式支出</b>
106	第一节 税式支出的内涵、形式与实质

# 目 录

## Contents

112	第二节 税式支出制度
122	第三节 税式支出的管理与控制
126	<b>第八章 税制优化理论</b>
126	第一节 西方最优税收理论及其局限性
131	第二节 我国税制优化的基本思路
135	<b>第九章 政府间税收竞争理论</b>
135	第一节 税收竞争基本理论
139	第二节 政府间税收竞争的形式与分类
144	第三节 政府间税收竞争的效应
147	第四节 政府间税收竞争与税收协调
152	<b>第十章 跨国税收与国际经济</b>
152	第一节 涉外税收的理论分析
158	第二节 WTO原则与一国税制
170	第三节 电子商务下的国际税收
178	<b>第十一章 税务管理的基础理论</b>
178	第一节 税务管理的含义与分类
181	第二节 税务管理的基础
185	第三节 税务管理的要素
189	第四节 税收征管模式
195	第五节 征收中的管理
211	<b>参考文献</b>

## 第一章

# 税收基本理论

## 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括性认识。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等，是不存在的。

再从税收理论的角度看，原有的关于税收概念的表述概括，尽管要抽象一些，复杂一些、规范一些，但和上面的简括认识实际上也是一脉相承的。例如：“税收是国家以法律规定形式向居民、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”。<sup>①</sup>以上列举的学术界对税收概念不同的表述，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，实在是太偏狭了，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

<sup>①</sup> 杨希岗：《国家税收教程》，成都：四川教育出版社，1986

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。换个角度思考,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。”<sup>①</sup> 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,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是社会积累的惟一源泉,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。由于在一般情况下税收不参与C的分配,因而税收就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。

① 马克思恩格斯选集·第1卷·北京:人民出版社,1972.170



### 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。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,同样是及时、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,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”,可到了第二种方案中,“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?军功章难道销售者就没有“一半”吗?在第二种方案中,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,涉及到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,也关联到扣缴人。

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,它涉及税务、财政、海关等部门及其工作人员,也关联各级政府。

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,它既涉及到财政部门及其工作人员,又关联到税收用途的单位和个人,还涵盖直接或间接享受税收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,即从创造→缴纳→征收→使用→享用等一系列环节。创税意识关联到劳动者自身,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稽核的,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征象。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有的规定性即本质,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,而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,无论其物质形态、结构、性质、运动规律,其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存在着本质的区别。基于社会主义税收是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,也是保证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,税收的固定性因而也是相对的。

6  
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。税收的这三性是统一的、缺一不可的,是税收区别于其他财政收支人的基本标志,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,这无论对资本主义税收,还是对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: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,骤然看来,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的。

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，似乎难于理解税收是用之于“己”的。但从以下两方面可以说明：

一是在资本主义条件下，参与工人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，借以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”所参与剩余价值的再分割。对资产阶级来说，正如马克思所言，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，和工人所对立的，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，动荡和危机则势所必然。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；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阶段矛盾，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，将资本主义税收的社会特征概括为“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，这似乎是已成定论的问题。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税收存在的必然性,以及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,即或在单一的国有经济存在条件下亦不复如此。

#### (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。”<sup>①</sup>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)。在主体不同一的条件下,政治权力和财产权力的差别是显现的,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。这也就是说,财产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等办法来捉弄财产。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之原因所在。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,即或在这种场合,对两种权力也不能在看见有统一的地方就看不出差别。因为在国有经济内部,国家集两种权力于一身,但国家

<sup>①</sup> 马克思恩格斯选集·第1卷·北京:人民出版社,1972.170

的政治权力仍然是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的消亡,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都是有差别的,所以两种权力的统一必然是有条件的,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。”<sup>①</sup>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,税利合一是一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,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,这是不足为奇的。

<sup>①</sup> 马克思恩格斯全集·第25卷·北京:人民出版社,1972.891

## 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惟一的。下面,着重从国家的角度来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。新中国成立以后的历史表明,两权的直接统一,在新中国成立初期和“一五”时期,是可行的,并取得了相当的成效。

### (二)适当分离形态

在新旧体制转换和社会主义商品经济发展过程中,国家有必要将国有企业生产资料的所有权和经营权适当分开。国家除了凭借所有权通过上缴利润作为实现自己的经济形式之外,还应该凭借政治权力以税收的形式参与全民所有制企业的纯收入分配。同时,国家主要是通过宏观的间接调控,从计划与市场的关系着手,通过制定国家的经济与社会发展计划、产业政策等方面的指导,为企业的生产经营创造良好的外部环境;主要运用各项经济杠杆,调节控制企业的行为;加强经济立法,运用法律手段保障和监督企业的生产经营活动等等。回顾过去,应该毫不偏颇地说,两权适当分离在理论和实践上在当时是可行的。问题在于如何理解并在操作上把握“适当”。两权分离不是断然的、彻底的分离,更不是纯而又纯、泾渭分明的分离。如果只看到二者的差别而未同时看到二者在不同层次上的统一,而在操作上硬化这种差别则是有所偏颇的。据此制定的政策既不利于宏观控制,也不利于微观搞活。

### (三)既统一又分离的层次形态

在两权分离的基础上,在国家——所有者这一宏观层次上,所有权和经营权是统一的;在企业——经济者这一微观层次上,所有权和经营权也是统一的。就宏观层次来看,国家不仅必须拥有所有权,而且必须拥有对社会主义生产资料的经营权,这种宏观层次上的统一,和前述的两权直接统一形态是有区别的。就微观层次而言,国有企业不仅要有经营权,同时还内含有一定的所有权,国家以财政信用形式(如国库券、公债等)集中企业手中的一部分预算外资金,届时还本付息,这正是企业拥有一定的所有权的表现。

仅从产权来考察,国家和国有企业都拥有产权,但产权在这里有层次之分。因为对同一对象(如生产资料)可以同时有不同等级的权利关系。国家对国有企业的生产资料拥有始发性的、基础的、最高的所有权。国家是最高所有者,即国



家作为出资者所有权；而企业则拥有派生的、表层性的、较低的所有权，即相对所有权。企业是相对所有者即拥有企业法人财产权。在一定的条件下（最高的所有权即出资者的所有权通过上缴利润形式实现其经济利益），企业的相对所有权即法人财产权具有排他性，这是一个有相对独立经济意义的概念。

需要指出的是，两权适当分离形态和既统一又分离的层次形态在本质上是一致的，在肯定两权适当分离形态的前提下，两权既统一又分离的层次形态则不是独立存在的形态，它是依附于两权适当分离形态的诠释和界定。从这个意义上讲，对两权适当分离形态不应作平面的、二维的理解。它是一个立体的、多维的模式，我们应全面、充分地把握国家和国有企业的产权关系。

#### （四）产权形态与税收

社会主义国家的产权存在形态，从不同的层面体现出对税收存在并发挥作用的客观要求。

在所有权和经营权直接统一形态中，表面上，作为财政收人的形式——所得税和上缴利润，能够保证国家实现其职能的需要，似乎没有必要分开，乃至可以以利代税，但这并不能抵阻国家的政治权力从更高层次或更深层次要求税收存在的客观性。因为在这种场合，国有企业也是“直接生产者”，国家作为主权者也是与其相对立的。国家没有对其征收所得税，则表明其政治权力缺位或淡化，甚至是部分地丧失，这与客观现实——健全的国家机器和繁重的行政管理的要求是相悖的。1959年取消税收、实行税利合一为利的试点以失败告终；长期以来对国有企业利润分配仅实行上交利润制度，以至于我们今天还在强咽税法不健全、所得税制软化的苦果。这都从另一个侧面告诉我们，缺位或淡化国家政治权力，忽视社会主义税收存在的客观必然性是行不通的。

在所有权和经营权适当分离或既统一又分离的层次形态中，按现代企业制度的描述，即出资者所有权和法人财产权。由于国有企业作为独立的生产经营者，有其独立的经济利益，所以收益课税的客观依据更充分显现，更易于为人们所接受。一方面，国家作为与“直接生产者”相对立的主权者，其政治权力在经济上的实现形式毫无疑问是税收；另一方面，国有企业经营国家资产，有自己独立的经济利益，这种区别于国家利益的、独立的企业利益，天然地成为所得税的课征对象，国有企业自然成为完全意义的纳税义务人；与此同时，社会主义国家作为最高层次的生产资料所有者，还必须以出资者的身份，凭借财产权力，以上缴利润形式参与国有企业利润的分配，税利分流也就顺理成章，只不过依国有经济的经营形式的不同，进一步界定为直接上缴利润、国有股股息、承包费和租赁费等。

### 三、社会主义国家职能及其实现形式客观上要求税收存在

社会主义国家职能及其职能的实现形式，客观上要求税收存在并充分发挥其