

税收理论研究

RESEARCH ON TAXATION THEORY

曹静韬 郝如玉 © 编著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

税收理论研究

RESEARCH ON
TAXATION THEORY



郝如玉 © 编著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

税收理论研究 / 曹静韬, 郝如玉编著. —北京: 经济科学出版社, 2018. 3

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9013 - 7

I. ①税… II. ①曹… ②郝… III. ①税收理论 - 研究
IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 019201 号

责任编辑: 崔新艳

责任校对: 刘 昕

版式设计: 齐 杰

责任印制: 王世伟

税收理论研究

曹静韬 郝如玉 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

经管中心电话: 010 - 88191335 发行部电话: 010 - 88191522

网址: www.esp.com.cn

电子邮箱: espcxy@126.com

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: <http://jjkxcbs.tmall.com>

北京季蜂印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 18.5 印张 320000 字

2018 年 3 月第 1 版 2018 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9013 - 7 定价: 40.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: dbts@esp.com.cn

前言

PREFACE

随着社会主义市场经济的不断完善与发展,我国的经济社会发展也逐渐步入了新的时代,经济保持平稳增长,人民生活水平不断提高,以现代信息技术为代表的科技发展对经济社会生活的影响越来越重要。与经济社会发展的新时代相伴随,我国的税收事业也进入了一个全新的发展阶段。一方面,随着我国新时代经济社会发展环境的不断变化,我国的税收体系也在不断进行相应的调整与完善。“营改增”的全面推开、企业所得税优惠政策的改革、消费税征税范围的调整以及个人所得税的改革等,对于我国经济结构的调整、收入分配的调节发挥了重要的作用。另一方面,随着信息网络技术的不断进步,我国的税收征管工作也发生了质的飞跃,“金税工程”等现代信息技术的应用极大地提高了我国的税收征管效率。

新的时代在带动我国税收事业发展的同时,也带来了严峻的挑战。在新的历史时期、新的经济形势下,我国经济社会发展面临着不断变化的国际环境,微观经济社会主体的生产经营环境更是瞬息万变,新情况、新问题层出不穷,这为我国构筑适合新时期经济社会发展的税收体系带来了前所未有的难度。在这种情况下,完善税制结构、强化税收征管,努力构建适应新时期发展特点、适应我国国情的完善的税收体系,就成为我们面临的一项重要课题。

要做好这一课题,开展税收理论研究是必不可少的前提和基础。这就要求我们加强调查研究,从理论上把一些新情况、新问题搞清楚。只有把理论问题搞清楚了,税收事业发展才能明确方向,才能增强工作的预见性,减少盲目性,才能使税收工作符合

新历史时期、新经济形势的要求。为此,一方面,理论研究要以研究现实问题作为出发点,不能脱离现实为理论而研究理论。理论无论多么抽象,都是源于实践并服务于实践的,一旦脱离实践,理论便失去了意义而成为空谈。税收科学理论来源于税收工作实践,同时又对整个税收工作具有重大的指导作用。综观我国社会主义税收事业发展过程中正反两个方面的历史经验与教训,我们倍感加强税收理论研究的重要性。随着税收事业的发展和税收理论研究水平的不断提高,税收理论对税收实践的指导作用会越来越明显。另一方面,税收理论研究又必须具有预见性和前瞻性,特别是在经济全球化程度不断加深、经济发展环境变化更加剧烈、市场竞争更为激烈的今天,更需要我们认真研究税收理论、税收征管和税制发展的趋势和走向。此外,深入研究世界各国税收理论与实践的经验和教训,进行深入的比较和鉴别,也是当前开放的世界、开放的中国对我们税收理论工作者的要求。因此,本书写作的原则就是要做到基本理论充实,兼顾不同观点的介绍,尤其突出新历史时期税收理论与实践中新的发展动向,如国际税收的发展、税制改革动态等,这些理论反映了税收理论研究的最新成果,也是本书的一个重要特点。

本书由首都经济贸易大学曹静韬教授和郝如玉教授主编,首都经济贸易大学博士研究生李呈豪、张淑静与硕士研究生吴程军、郑新楠、郭梦哲、石安妮、刘珂、樊晓奕、薄文、王家其、葛海玥、王子豪参与了资料的搜集和部分内容的完善工作。

目 录

CONTENTS

第一章 税收的概念	1
第一节 税收的定义	1
第二节 税收的本质	6
第三节 税收的形式特征	10
第二章 税收的职能和作用	17
第一节 税收的职能	17
第二节 税收的作用	23
第三章 税收原则	34
第一节 税收原则的发展	34
第二节 我国社会主义市场经济下的税收原则	42
第四章 税法要素和税收分类	49
第一节 税法要素	49
第二节 税收分类	63
第五章 税负转嫁与税收归宿	68
第一节 税收负担	68
第二节 税负转嫁	71
第三节 税负转嫁与税负归宿的均衡	78
第六章 税制结构	85
第一节 税制结构概述	85

第二节	税制结构的国际比较	90
第三节	税制结构的优化	93
第四节	税制结构与税法体系	98
第七章	税收政策	102
第一节	税收政策的目标和作用	102
第二节	税收政策作用原理	110
第三节	税收政策与其他财政政策工具的配合	114
第四节	我国税收政策的调整历程	117
第八章	税收管理	122
第一节	税收管理概述	122
第二节	税收征收管理	125
第三节	税收行政管理	137
第四节	我国的税收管理	139
第九章	税收成本	149
第一节	税收成本概述	149
第二节	税收成本理论分析	155
第三节	税收成本的优化	163
第十章	商品劳务课税	175
第一节	商品劳务课税概述	175
第二节	我国的商品劳务税	184
第十一章	所得税	204
第一节	所得税概述	204
第二节	法人所得税	213
第三节	个人所得税	219
第十二章	其他税类	228
第一节	财产税制	228
第二节	行为税制	236
第三节	税制革新	239

第十三章 国际税收理论	262
第一节 税收管辖权与国际重复征税	262
第二节 国际避税与反避税	270
第三节 国际税收协定	276
主要参考文献	285

第一章 税收的概念

第一节 税收的定义

税收是最早出现的一个财政范畴，随着国家的产生，它就产生了。在奴隶社会、封建社会、资本主义社会以及社会主义社会，税收始终存在，并且随着社会的发展，其作用显得日益重要。

一、税收的定义

税收的定义表述如下：税收是国家凭借政治权力，无偿地征收实物或货币，以取得财政收入的一种工具。对于税收的定义，可从以下几个方面来理解。

（一）税收是国家取得财政收入的一种重要手段

从最直观的角度来看，税收就是国家的一种财政收入，或者说是国家取得财政收入的一种工具、一种手段。国家取得财政收入的手段，可以多种多样。从历史上看，奴隶制国家有王室收入，封建制国家有官产收入、特权收入、专卖收入，资本主义国家有债务收入、发行纸币收入；从新中国成立以后看，国营企业上缴利润、国债、货币发行、罚款及各项收费都是国家的财政收入。税收在不同的历史时期，在各种不同的国家里，都普遍存在，并且在国家财政收入中占有重要的地位。税收随着国家的产生而产生，经历了几千年的历史，经久不衰，至今仍然发挥着重要作用，显示了它旺盛的生命力。目前，税收收入在我国国家财政收入中已占90%以上，在日本占91%，英国占96%，美国占98%。

马克思主义理论认为，税收是国家的经济基础。国家为了维持其正常活动，行使其政治、经济等职能，需要耗费大量的物质资料，因此必须采取一定的方式来取得财政收入。国家取得财政收入的形式虽然多种多样，但税收自身的特点决定了税收是国家一种重要的财政收入。

（二）税收的缴纳形式是实物或者货币

从古至今，税收的缴纳形式无非是实物或者货币。从这个角度来看，税

收的物质形态就是实物或货币，只不过作为税收的实物或货币，是国家用特殊方式取得的。所以我们也可以说，税收是国家用特殊方式取得的实物或货币。

税收最早是以实物形式缴纳的，如英国的羊毛税、法国的兽皮税、瑞士的麻布税、北美的牦牛税以及我国古代所谓的“布缕之征，粟米之征”等。据史书记载，我国周代的九贡都是实物征收形式，包括吃的、穿的、用的和祭祀物品等。宋代实物征收的内容更加广泛而具体，分为谷、帛、金铁、物产四大类：谷类包括粟、稻、麦等 71 种；帛类包括绌、罗、绸、绢纱等 10 种；金铁类包括金、银、铁等；物产类包括牲畜、茶、盐、竹、木等 6 种。在自给自足的自然经济条件下，社会再生产过程包括生产、分配和消费等环节，交换只是偶有发生。因此，那时作为连接生产与消费的中间环节的分配，还只能是实物形态的使用价值的分配，从而用于缴纳税收的也只能是实物。随着商品货币经济的发展，税收的货币缴纳形式产生了。起初，货币还只是限于用来缴纳各种次要的杂税，正税仍旧征收实物。我国从周代开始对商税、市税（“关市之征”），征收布钱，战国广行圆钱。自从明朝开始实行正税折银征收以后，我国货币税的基础才正式奠定下来。在一个漫长的历史时期里，税收缴纳形式都是实物和货币并存。我国农业税在 1985 年以前还是采取实物缴纳的形式。在商品货币普遍存在的今天，世界上大多数国家的税收都普遍实行了货币缴纳形式。从上述历史过程来看，税收缴纳形式的发展经历了以下的过程：实物缴纳——实物和货币二者兼有缴纳——货币缴纳。

税收的实物缴纳形式是一定历史条件下的产物，是税收的低级形式；货币缴纳形式的发展有利于财政统一结算，方便了人民缴纳并能够避免途运损耗。货币缴纳形式的发展，使税收的作用范围扩大了。税收缴纳形式的发展过程，是税收从低级向高级发展的过程。

二、税收名词的演进

我国历史上税收有过各种各样的名称。除“税”这个词外，还称作赋、租、捐、课、调、算、庸、粮、榷布、钱等，有时它们之间还发生混用或联用的现象。在中国历史上混用或联用最多的词是“赋税”、“租税”和“捐税”。

（一）税

“税”字最早出现在《春秋》所记鲁宣公十五年的“初税亩”（公元前 594 年），这是春秋时期鲁国对农业赋税制度的改革。实行“初税亩”后，

土地所有者只要交税，全部收获就可以归自己支配，首次以法律形式承认了土地私有。“税”字是由“禾”、“兑”两个字组成。“禾”指农产品，“兑”有送达和交换的意思，因而送交农产品的为税。当然在现代，税的范围决不仅限于对农产品的征收，而是国家对整个社会产品和国民收入再分配的一种手段。

（二）租税

租在现代与税的含义是不同的。租是指财产的所有者，在一定时期内让渡财产使用权而取得的报酬。租是经济利益的有偿交换，税是国家无偿的征收，二者的概念是有区别的。从这个角度看，把租和税合起来（称为租税）概括税收这种特殊分配形式，显然是不合适的。但是在古代，税与租是通用的。这是因为在我国奴隶社会时期有一种土地国有制的概念，即“普天之下，莫非王土，率土之滨，莫非王臣”。在这种观念下，国家向诸侯、公卿、大夫征税，同天子以土地所有者的身份向诸侯、公卿、大夫收租是等同的。这就是所谓的租税合一，在很长一段时期里人们一直使用“租税”这个名称。现在看来，使用这个名称是不科学的。

（三）捐税

捐与税的含义本来是不同的。捐是一种自愿的交纳。捐亦称捐纳、捐输，始于战国时代。捐最初是国家授爵的一种方式，是自愿的、临时财政收入。以后各代政府除了利用捐纳授爵以外，还经常以捐的形式征集财源，满足特定用途的需要，如筹措军饷、赈济灾民、举办工程等，从而使捐纳带有强制性。明代以后，捐纳盛行，逐渐成为政府的经常性财政性收入；并且各级地方政府往往巧立名目，征收苛捐，以至捐与税难以划分，故统称为捐税。

（四）赋税

赋在古代有特定的含义。税收产生初期用来满足军事需要征收的军需品叫作赋。如征用的兵车、武器、衣甲等，所以赋字由“贝”加“武”二字组成，即货币用于战争的意思。而中国古代的税最早是指对土地产品和工商业的征收，用于国家一般经费。正如《汉书·刑法志》的记载：有税有赋，税以足食，赋以足兵。鲁国实行“初税亩”以后，各国的军赋改为按田亩征用，如鲁国的丘甲规定：方一里为井，十六井为丘，每丘出戎马一匹，牛三头。由于按田亩征收军赋，赋和税的名称才逐渐混用，统称赋税。

（五）课税

课税有两种含义：一是将“课”作为名词，即指某种税，是我国旧时税收的一种。如我国历史上的芦课、渔课、盐课及灶课，分别是我国旧时历

代政府对芦田、渔业、矿业、食盐产制运销及食盐生产者盐户所征的税。二是将“课”作为动词，是“征收”的意思，“课税”则为一动宾短语，即“征税”。

三、税收与税法、税制的关系

（一）国外学者对税收所下定义

日本神户正雄：“赋税为统治团体，以财政收入之目的，对于团体成员立于同一地位者，依非报偿关系而课之有形财产，普通以货币为方便。”

美国塞里格曼：“赋税是政府对于人民之一种强制征收，用以支付谋公共利益所需要之经费，此种征收，并无给付特种利益与否之关系存在。”

德国瓦格纳：“由纯财政的意义言之：租税者，国家及其他强制团体，以支給一般经费之故，用其主权，在一方的所定之方法及程度内，并以对于国家给付全部之一般报酬及经费代偿之意，根据一般原则及标准，而由个人经济（个人）强制的令其分担，所征收之公课也。”

英国亚当·斯密：“官有地及资本收入，对于支付给大文明国之必要经费，非徒不当，且亦不足，故此必要费用之大半，必出自租税，即人民贡其私的收入之一半，以作君主或共和国之公共收入也。”

以上是西方经济学家给税收所下定义，其最主要的特点就是把满足国家需要，作为满足“公共需要”放在第一位。

（二）国内对税收定义的不同观点

国内对税收的表述，归纳起来有四种不同观点：手段论、收入论、活动论和分配关系论，实际上是从不同角度，对税收问题做出的阐述，反映了我国当前的几种税收思想。

1. 手段论

这种观点认为税收是“国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照预先规定的标准，强制地参与国民收入分配与再分配，取得财政收入的一种手段”。税收的这一定义，包含了丰富的内容，它表明：

（1）税收是一种手段，也可称为工具或方式，这是税收定义的核心。税收这种手段的目的是为国家取得财政收入，从而实现国家职能。

（2）税收与国家有本质的联系。国家是征税的主体，税收这种手段的掌握者和运用者是国家，而且也只能是国家，只有国家才享有和行使征税权。国家征税凭借的是政治权力，而不是财产权力，任何其他主体单位都没有这种政治强权，因而也就没有征税权。

（3）制定税法并依法征税是国家行使征税权的体现，从而使税收这种

手段具有强制性、无偿性和固定性的特征。手段论是税收理论界比较权威的一种观点，它包含了征税主体、课税依据、税收本质、课征目的等几个方面的内容，是一种较全面的观点。

2. 收入论

收入论的核心是把税收看成“财富”、“货币和实物”、“财政收入”，即把税收看作是一种物。有代表性的表述有以下几种：

《赋税论》中：“赋税是国家公共机关，谋共同之利益，根据于国家之总制权，遵照国家之经济政策，布定适当的方法，所征国民之财富。”

《辞海》的定义：“国家对有纳税义务的组织和个人所征收的货币和实物”。

《财会知识手册》的定义：“国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法定标准和程序，强制地、无偿地取得的财政收入。”

收入论的观点，旨在说明税收是“财政收入”，但没有反映出税收作为取得财政收入的工具这一现象，也没有反映出税收是调节经济的杠杆这一特性，因而也难以准确地、全面地反映税收范畴的外部表象。

3. 活动论

活动论的核心是把税收看作一个动态的过程或一种活动。有代表性的观点是将税收表述为：“国家按法律规定对经济单位和个人无偿征收实物或货币”，并认为该定义表明了“税收是对实物和货币的征收，是一个过程，一种活动”。

活动论的观点更适用于给税务工作下定义。从活动论的角度看，税收是国家取得财政收入的工具，是对经济活动进行间接调控的杠杆。国家制定税法、依法征税的一系列活动就构成了全部税务工作，因此，税务工作就是依据税法进行征税的活动或过程。

4. 关系论

关系论的核心是把税收看作一种分配关系。其代表性的表述是：“税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地征收实物或货币所形成的特定分配关系。”

关系论的观点与其说是给税收下定义，不如说是对税收的本质进行界定。税收的定义与税收的本质是两个既有联系又有区别的概念，前者说明税收是什么，反映范畴的现象，后者说明税收所反映的经济关系，反映范畴的本质。把现象与本质合二为一，往往会造成一些不合逻辑的解释，并把概念抽象化。总之，给税收下一个正确的定义，要结合税收的整体概念来理解，包括税收的本质、形式特征等，重要的是掌握税收的整体概念。

第二节 税收的本质

从直观上看,国家征税和纳税人纳税只是一种货币或实物的转移形式,但透过现象深入考察,就可以发现在这种货币或实物转移的后面,深藏着一定的社会产品分配关系。税收本质上就是凭借国家政治权力实现的特殊分配关系。分配问题就是解决社会产品归谁占有、归谁支配,以及占有多少、支配多少的问题。只要存在征税,在不同的所有者之间,就必然会发生占有、分配社会产品和份额上的变化。征税的过程就是国家把一部分国民收入和社会产品以税收的形式转变为国家所有的分配过程。税收分配所具有的特殊性决定了这种社会产品分配关系不是一般的分配关系,而是一种特殊的分配关系。

一、税收是对社会产品的分配

物质资料的生产活动是人类最基本的实践活动。从生产到消费的循环往复构成社会再生产过程。分配是将社会产品划分为不同份额,并决定各份额归谁占有的一种活动,分配环节是社会再生产的一个重要环节。尽管分配的具体形式很多,但就分配的对象来说,不外乎对社会产品使用价值的分配和对社会产品价值的分配两种。在市场经济条件下,分配主要是指对社会产品价值的分割和其归属的确定。

社会产品价值按最终用途划分,可分为补偿基金、积累基金和消费基金。补偿基金是弥补生产过程中已消耗的生产资料部分,它是简单再生产赖以继续进行的保证。积累基金是扩大再生产的追加部分,它是社会发展和进步的物质前提。消费基金包括劳动者及其家属的个人消费和社会消费两部分。它也是社会再生产赖以进行的内在和外在前提条件。从分配方面看,补偿基金部分,在一般情况下由生产者自行分配,即生产经营单位直接从社会产品价值中扣除归其自己支配使用。消费基金中的个人消费部分,大部分也由生产者自行分配,即生产经营单位通过劳动报酬的形式分配给劳动者,或者由劳动者直接从生产经营的产品价值中扣除。积累基金中的一部分也可以由生产经营者根据国家政策、法律规定进行分配。但积累基金的大部分、社会消费基金的全部和个人消费基金的小部分则要由国家以社会管理者的身份或生产资料所有者的身份来进行集中性分配。这种以国家为主体所进行的社会产品集中性分配就构成了财政。就财政分配的过程来看,包括收入分配和支出分配两方面,税收则是财政收入分配方面的一种最主要的分配形式,所

以说税收属于分配范畴。税收是国家取得财政收入的工具，国家通过税收取得财政收入。国家征税，纳税人纳税，在这样一个征税过程中，就必然产生对社会产品的分配关系。“国家征税，纳税人交税”就意味着这部分原来属于纳税人占有或支配的实物或货币，纳税人失去了它的占有权和支配权，而国家得到了它的占有权和支配权。这样，不同的阶级、阶层和不同经济部门占有和支配社会产品的比例和份额都会发生变化。比如，新中国成立初期，我国对资本家征较高的税，资本家占有和支配社会产品的比例和份额都会减少，限制了资本主义经济的发展，而对国营企业，税收上采取优惠的政策，国营经济不断发展壮大。由此可以看出，只要征税，就必然发生不同所有者占有、支配社会产品和份额上的变化。所以说，征税的过程，就是国家把一部分国民收入和社会产品，以税收的形式转变为国家所有的分配过程。税收作为一种财政收入，在社会再生产的总过程中，是一个分配范畴。

税收分配是以社会产品为对象的。社会产品价值由 C 、 V 、 M 三个部分组成。 C 是生产中被消耗掉的产品价值补偿部分； V 是必要产品，用来满足劳动者及其家属的生活、学习和劳动力再生产的需要； M 是剩余产品价值，是劳动者的剩余劳动时间创造的那部分社会产品，称作剩余产品，用来满足社会或统治者的需要。税收是要用来维持公共权力，实现国家职能的，显然，它主要应以剩余产品为分配对象。但是，由于劳动者及其家属自身各种需要的水平有较大的可伸缩性，在必要产品和剩余产品之间，并无确定的数量界限。特别是在现实生活中，随着经济的发展，人们收入水平的提高，直接对劳动者的劳动报酬征收所得税的情况，已日益普遍，并在税收收入总额中，日益占据重要地位，甚至在某些情况下，还会出现向补偿生产资料 C 的部分征税，如规定的固定资产折旧率标准较低，不足以补偿消耗掉的生产资料时的征税；对提取的折旧基金，按预定标准采取税的形式集中等。对于这种征税，我们没有理由否认它不是税收，因而税收的实际分配对象，包括了全部社会产品，最低限度也是包括了国民收入组成的 V 和 M 两个部分。

如前所述，从直观的角度来看，税收是国家取得财政收入的一种重要方式；税收收入是国家用特殊方式取得的实物或货币。但是，从本质上来看，税收体现了一种特殊的分配关系。

二、税收是凭借国家政治权力实现的特殊分配

税收是个分配范畴，但是税收不是一般的分配，它是一种特殊的分配。它是以国家为主体，凭借国家政治权力，以实现国家职能为目的的一种分配形式。

（一）税收分配是以国家为主体的分配

税收是国家向企事业单位及社会成员征收的实物和货币。在税收分配关系中国家始终是占据主体地位的一方，纳税人总是居于从属及被决定的地位。征税的过程就是国家进行的集中性分配，也是国家对社会产品初次分配后的一次再分配。各项税收法规的制定和修改都是国家意志的体现，从制度上决定了国家在税收分配中的主体地位。

（二）税收分配是凭借国家政治权力的分配

社会产品的分配和交换是不一样的。交换只解决具体使用价值的问题，在价值量上不存在此失彼得的问题，交换双方的利益实质上是均等的。因此，交换只要遵循等价交换的原则，就可以进行了。分配就不一样了，分配是解决社会产品归谁占有，归谁支配，以及占有多少，支配多少的问题。分配的结果就会发生社会产品所有权或支配权的单方面转移，一方有所得，则另一方就会有所失。这就决定了社会产品分配的实现，是要依据一定的权力的。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。凭借财产权力，即生产资料占有权而进行的分配，是社会再生产中的一般分配，比如：在奴隶社会，奴隶主占有生产资料和奴隶本身，他们就占有奴隶的全部劳动成果；在封建社会，地主占有土地，向农民收取地租，占有农民的剩余劳动；在资本主义社会，资本家凭借他们占有的生产资料，占有工人创造的剩余价值。所有这些分配形式，都是以生产资料占有为前提的。税收不同于这种一般的分配形式，税收是一种特殊的分配形式，其所以特殊，就在于税收是凭借国家政治权力，而不是凭借财产权力实现的分配。国家征税不受所有权的限制，对不同所有者普遍适用。

那么税收是怎样凭借国家政治权力来参与社会产品的分配呢？具体来说，国家是通过制定法律征税的，法律是国家意志的体现，一切税收都是站在国家的立场上，按照国家的意志行事的。税收事项均为立法事项，由于课税权只是一种抽象的权力，要想将其具体化而付诸实施，必须要由国民全体选出代表，按立法程序将其制定为法律。国家通过制定法律征税，纳税人则依照法律纳税，不依法纳税就会招致法律制裁。国家机器（如警察、法庭、监狱等）的存在，保证了法律的实施。总之，税收就是国家在国家机器的保证下，通过法律体现国家意志，强制地取得财政收入，从而参与社会的分配。

（三）税收分配是为了实现国家职能

国家是阶级矛盾不可调和的产物，是阶级统治的工具。国家的职能包括对内职能和对外职能两个方面，其中对内职能是主要的，对外职能从属于对

内职能，是对内职能的延续。国家的对内职能主要表现在三个方面。其一，政治职能。即对本阶级实行一定范围内的民主，对敌对阶级实行镇压，以保持统治阶级的利益不受侵犯。其二，经济职能。即运用政权的力量巩固和发展自己的经济基础，组织、调节、干预经济生活；维护统治者的利益。其三，社会职能。即维护社会秩序，协调社会矛盾，把阶级斗争控制在一定范围之内，不使社会陷于崩溃。国家的对外职能主要是加强国防，抵御外来侵略，调节国与国之间的关系，保护本国利益不受侵犯。税收的一个本质属性是为实现国家职能服务的，国家取得税收收入的最终目的就是为实现本国的国家职能提供充足的资金保证。

作为一种社会产品的分配关系，税收本身无疑是属于经济基础的范畴，而不属于上层建筑的范畴。其一，税收这种分配，虽以国家为主体，以实现国家职能为目的，但从本质上讲税收是一种分配关系，而不是国家的组成部分。我们不能将税收同它的产生条件、主体、服务对象、最终目的等概念相混淆。其二，税款的征收，虽然凭借的是国家强制力，但这并不能改变税收作为一种分配范畴而体现分配关系的实质内涵。其三，我们必须要把税收分配本身同规范和约束税收分配的规章制度、法律法规区分开来。税收法律法规，是统治阶级在特定的历史时期，特定的政治经济条件下，出于自身利益的考虑，主观制定出来的。它虽然是上层建筑的一部分，但与税收分配本身却是截然不同的两个范畴，它与税收分配的关系是一种辩证统一的关系。这种辩证统一关系，正是税收这个特殊分配形式的体现。

三、税收是人们为享受政府（国家）提供的公共服务而支付的价格

根据现代财政理论，国家的基本职责是向国民提供诸如国防、法律、基础设施等公共产品和公共服务。一部分的公共产品可以通过向使用者收费的方式弥补其成本（如高速公路收费和教育收费），但更多的商品无法如此收费。因为大多数公共产品（如国防）具有不可分割性，难以将产品或服务在物理上分割开来销售给使用者，而且收益对象和收益数量在计量上存在困难。因此，在这种情况下，政府强制地向所有受益者征税的必要性就得以显现出来。政府通过税收的方式筹集公共产品和服务提供所需的资金。

从个体上讲，公民享受了公共产品和服务带来的好处，如安全稳定的环境等。税收可以看作是公民向政府“购买”这些公共服务所支付的价格。由于政府在提供公共产品和服务的时候是无偿的、在一定时期内是相对固定的，因此，公民缴纳税款也相应地具有无偿性和固定性。