

# 税收特征的哲学解读

王浩然

(长安大学 经济与管理学院,陕西 西安 710064)

**摘要:**运用对立统一规律分析了税收基本特征中存在的强制性与自愿性、无偿性收入与有偿性支出、固定性与可变性的三对矛盾。分析认为,在诸矛盾中,强制性与自愿性是主要矛盾。强制性是税收个别无偿性与整体有偿性实现的前提;为防止强制征收中的随意性,要求征税标准相对固定。当无偿性收入和有偿性支出各自达到一定数量时,二者可以相互转化。在纠正对税收特征传统认识的同时,提出通过提高公民文化素质、完善法律和提高财政支出的使用效率等方法来提高公民纳税自觉性的观点。

**关键词:**财政学;强制性;无偿性;固定性

**中图分类号:**F810.422

**文献标志码:**A

**文章编号:**1671-6248(2008)03-0112-04

税收是一种财政收入,也是各国财政收入的主要来源。什么样的财政收入才是税收?与其他形式的财政收入相比,税收具有怎样的特性?税收形式特征的三种特性(以下简称税收的“三性”)可以回答这一问题。通常认为,税收的“三性”是指强制性(第一性),无偿性(第二性)和固定性(第三性),只有同时具备这“三性”的财政收入才是税收。税收的形式特征是上述“三性”的统一,缺一不可<sup>[1]</sup>。中国著名财政学专家陈共认为,“征税中的强制性不是绝对的,在企业和个人明确了征税的目的并增强纳税观念以后,强制性则可能转化为自愿性”。“税收无偿性与税收强制性一样,也是相对的”。“对税收的固定性也不能绝对化,以为标准一定,永不更改。随着社会经济条件的变化,课税标准的改动是必然的,只有惟此才能使税收制度更为合理和科学。所以,税收的固定性实质上是指征税有一定的标准,而这个标准又具有相对稳定性”<sup>[2]</sup>。吴厚德教授认为,“事实上,社会主义国家税收是个别无偿性与整体有偿性的统一”。“事实上税收的固定性是相对

的,它是随生产力和生产关系的变化而变化的”<sup>[1]</sup>。从以上论述中可以看出,税收的“三性”是相对的,而且其存在是有条件的;当客观条件改变时,“三性”就可能向矛盾的对立面转化。但在三对矛盾中,哪一对是主要矛盾?收入(具无偿性)与支出(具偿还性)这对矛盾相互转化的条件等都是本文运用对立统一规律研究和探讨的。

## 一、强制性与自愿性的矛盾

在税收的三对矛盾中,强制性与自愿性是主要矛盾。马克思关于税收有过这样的论述:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西”<sup>[3]</sup>。“国家存在的经济体现就是捐税”<sup>[4]</sup>。从这些论述中可以看出,税收与国家的存在直接联系在一起;国家在征税过程中形成了一种特殊的分配关系,即以国家为主体,对集中起来的社会产品(客体)进行分配的关系。因而税收的性质取决于社会经济制度的性质和国家的性质<sup>[2]</sup>。

收稿日期:2007-11-21

作者简介:王浩然(1972-),男,河南社旗人,讲师。

国家取得一种财政收入,要凭借国家的某种权力。国家征税凭借的是国家的政治权力,税收的强制性是以国家的政治权力为依据的。这种政治权力是通过税法来实现的,税法要求纳税人依法纳税,否则就要受到法律制裁。当然,税收的强制性不仅要制约纳税人,而且要制约作为征税人的税务部门,但这并不影响税收强制性的存在<sup>[5]</sup>。纳税的自愿性是在强制性作用的前提之下。作为“经济人”,必然会以谋求自身利益最大化为目标,因为没有人自愿放弃私有财产,即使在纳税人了解税收的用途,知道税收主要用来向社会提供治安、国防、司法等公共物品,满足社会公众的共同需要之后,也还是需要法律来保障税收。在强制性与自愿性的矛盾中,强制性是矛盾的主要方面,“强制”与“自愿”统一于税收的第一性当中。在强制前提下会有自愿与不自愿、自愿性高与低之分。自愿性强弱,表现为依法纳税观念的强弱、依法自觉纳税人数的多少,又与社会公众的文化素质高低和法制的健全程度有关。高收入不等于高的文化素质,尤其是当前中国社会还处在转型期、法制有待健全的情况下,公民自觉纳税意识不强,要提高公民纳税的自觉性,首先应该提高公民的文化素质,完善法律法规,同时使税收充分有效地转化为社会需要的公共物品,最终出现在强制性前提下自愿性又较高的一种良性状态。中国已实施的《个人所得税自行纳税申报办法(试行)》,就是为了维护纳税人的合法权益、方便纳税人自行纳税申报、规范自行纳税申报行为而制定的,是用法律鼓励自觉纳税行为。该办法要求大众自觉申报纳税,并不排斥国家对个别行为的强制,国家法律对个别违法分子严加惩处的作用在于保护公民,不等于法律对公民起了强迫作用<sup>[6]</sup>。西方发达国家由于公众文化素质普遍较高,法律法规较为完善,财政支出的使用效率也较高,偷漏税人数相对较少。按照西方曾经流行的“利益交换说”的观点,国家为广大国民提供利益和保护需要税收支持,国民也因纳税而有权要求国家提供各种保护<sup>[7]</sup>。这是一种商品经济高度发达后培育出的社会意识。

从与其他两对矛盾的关系看,若没有国家政治权力保证征税,无偿性或整体有偿性就无从谈起;在强制的前提下,为防止随意征收,又要求有一定的征税标准,即固定性。可见,在税收特征的三对矛盾中,强制性与自愿性是主要矛盾。

## 二、无偿性收入与有偿性支出的矛盾

税收的无偿性也是相对的。国家征税不需要向纳税人付出任何代价,纳税人纳税后也未获得任何报酬。从税收集中一部分社会产品形成财政收入(这是财政国民收入的初次分配)这一阶段来看,税收的确是无偿的。但财政属于分配范畴,国家集中这一部分社会产品(货币资金)的目的是要进行国民收入的再分配。按照经济性质划分,财政支出可分为购买性支出与转移性支出两大类。其中转移性支出是调节按生产要素分配所产生的不公平现象,实现政府宏观调控经济,弥补市场失灵,进而实现资源最优配置的有力武器。转移性支出表现为资金无偿的和单方面的转移,在这类支出中,国家支付了资金,却无任何所得,不存在商品和服务的交换。转移性支出的主要支出形式有社会保障支出、财政补贴和税收支出(此三项都属转移性支出中的补助支出,补助支出在转移性支出中所占数额和影响最大),由于是资金的无偿转移,即以无偿方式取得的税收所形成的财政收入在支出时也是无偿的,这恰恰表明了税收“有偿性”的一面。如果坚持税收的无偿性理论,则税收调节政策的制定和运用与其经济手段的性质就不相容,在理论上是苍白的<sup>[8]</sup>。税收的无偿性是对纳税人个人而言的,税收实质上是个别无偿性与整体有偿性的统一,每个纳税人的付出和所得是不可能对称的。这里税收的整体有偿性有两层含义:一是整体有偿性,即就政府与全体纳税人的利益关系而言,而不是政府与单个纳税人的关系而言;二是体现政府(或国家)与纳税人之间的互利关系<sup>[9]</sup>。此外,新的劳动价值理论认为:物质劳动者创造价值,非物质劳动者,如从事第三产业的劳动者,也创造价值。纳税人缴纳的税款也不是无偿地交给非物质生产部门,而是共同劳动形成的共同成果中,以“税”的形式分配一部分劳动收入给非物质生产部门,这实际上是非物质生产部门应得的报酬,并不是物质生产部门劳动者的无偿交纳<sup>[6]</sup>。如果过于强调税收的无偿性,而置税收实质上的有偿性于不顾,就等于否认了税收收入筹集和公共产品提供之间的内在联系;那么政府在提供公共产品的过程中就极易缺乏成本意识,乱花纳税人钱的现象就会层出不穷<sup>[10]</sup>。

从整个财政活动的过程来看,财政的基本运行过程表现为“收入—支出—收入—支出”这样一个不断循环往复的过程,其中收入、支出是其基本要素,收入、支出这对矛盾统一于整个财政活动之中。无偿性收入与有偿性支出的矛盾在一定条件下是可以相互转化的,具体过程体现为以下方面。

(1)收入(无偿性)转化为支出(有偿性)。如果财政通过税收筹集到的资金是少量的,则必须继续筹集,此时不能转化为支出。这是因为由财政支出所形成的公共物品往往是大型的,投资周期长,需要提供大量资金来完成。如果资金供给不足,要么造成公共物品难以提供,要么在公共物品的投入上导致大量引入其他筹资方式,往往会导致不良后果。如私立学校和一些公立学校越来越高的收费现象将导致教育机会的不平等,而教育公平的缺失将产生不良影响。政府在税收收入中为教育筹集的资金还未达到一定量(这个量要与学生数、学校数量等诸多方面相适应)来投资于教育,在条件不具备时就使收入转化为支出,这样不符合转化的条件,必然会造成不良后果。而解决教育经费的首要办法应该是,政府要改善财政支出结构,保证每年有一定量的税收收入投资于教育事业,这对于提高全民族的文化水平,特别是培养出高级人才尤为重要。

在中国经济不断发展的情况下,政府除了在大中型基础设施的建设上加大投资力度之外,更应该多向科学教育事业多一些政策倾斜,多一些资金支持,使教育这项公共物品有足够的财政资金支持。教育投入是一项长期投入,其效果在短期内难以直观体现出来。教育是一个国家发展的根本,教育的普及可以提高全民族的素质,只有全体人民的文化水平普遍提高了,国家的经济、政治等各个方面才能进步,国家和平崛起的愿望才能够实现。这才是教育投入最大的产出。

由上述可知,收入转化为支出,再形成公共物品的条件就是当收入聚集到一定量时,这个量应当满足投资于整个公共物品的需要。

(2)支出(有偿性)转化为收入(无偿性)。前面提到,转移性支出中有社会保障支出、财政补贴和税收支出。从财政补贴(税收支出实际上是一种特殊的财政补贴)来看,国家的低价政策往往造成一个或若干个行业的国有企业亏损,政府补贴资金如果能弥补这些国有企业的损失,其资金量一定是相当可观的,否则达不到补贴的目的,还会挫伤这些企

业的生产积极性。从社会保障支出来看,城市居民最低生活保障金,医疗、失业等保险金的发放针对的是社会全体劳动者,只有资金量充足,才能充分解决劳动者的后顾之忧,调动他们的劳动热情和生产积极性,从而有利于社会主义市场经济的稳定发展,增加各类企业的收入,最终使企业给国家上缴更多的税收,增加国家税收收入。可见,转移性支出的投放达到一定量后,又可以转化为收入,但前提是这个资金数量最少要达到让全社会劳动者有最基本的生活保障,这就是支出转化为收入的条件。在教育领域,国家培养的高级人才在其科研工作中继续得到国家资金支持,反过来会为社会创造更多高附加值的产品,增加社会财富的积累,进而增加税收收入。

### 三、固定性与可变性的矛盾

税收的第三对矛盾是固定性与可变性的矛盾。税收的固定性是指每一税种的征税对象、范围以及征税标准是通过法律的形式预先确定的。国家按预先确定的标准征税,纳税人按此标准纳税。但征税标准是相对固定的,随着社会经济条件的变化(如GDP的增长或下降,人均国民收入的增加或减少等),征税标准一定要相应变动,如新修订的《中华人民共和国个人所得税法》调高了个税的起征点,企业所得税统一了内外资企业所得税率。此外,征税对象、范围也可能变化。税种是不断变化的,征税对象是税种设置的前提。随着社会的进步和经济的发展,有些征税对象消失了,税种也随之消失;有些征税对象产生了,新的税种也随之产生<sup>[6]</sup>。因此,当社会经济条件在一段时期内相对稳定时,固定性是对这对矛盾的主要方面;当社会经济条件发生较大变化时,可变性是对这对矛盾的主要方面。在社会经济条件由基本稳定趋向于有较大变动时,固定性转化为可变性;在社会经济条件由较大变动趋向基本稳定时,可变性转化为固定性。

在市场经济条件下,提出税收可变性的观点,有利于税收公平的实现。自2008年3月1日起中国个人所得税起征点由1600元提高至2000元,这使工薪阶层纳税人数占中国职工总人数由50%降至30%左右,国家每年减少财政收入约300亿元。在中国现阶段贫富差距不断拉大的现实情况下,征收个人所得税是缩小这种差距的有效手段之一。但单纯靠提高个税起征点来缩小差距,反而会出现悖论。

中国个人所得税实行九级超额累进税率,起征点提高 400 元,第一级最多能少交税款 20 元,这个数字每增加一级就增加 20 元,第九级最多可少交税款 180 元。这表明,起征点的上调使高收入者获益多,中国每年财政收入减少的 300 亿元中绝大多数由高收入者分享,反而造成了不公平。国家在调整个人所得税时采取的办法应该是,提高起征点与税率调整相结合。具体看,不仅应提高起征点,还应降低前几级税率而提高后几级税率,同时拉大前几级的收入范围而缩小后几级的收入范围。因此,要全面看待税收的可变性,即税收标准的变化包括多个方面,既包括起征点,又包括税率。只有将所有可变的项目结合起来,按社会经济条件综合加以调整,才能实现税收的公平。

## 四、结 语

税收形式特征的“三性”是税收区别于其他形式的财政收入的重要标志。对这三个特征的相对性研究,能使我们更准确地把握在强制性的前提下还需要提高公民纳税自觉性,征税标准和征税对象、范围变动的原则,以及税收无偿性(收入)和有偿性(支出)相互转化的条件。

## 参考文献:

- [1] 吴厚德. 财政学[M]. 广州:中山大学出版社,1995.
- [2] 陈 共. 财政学[M]. 北京:中国人民大学出版社,2000.
- [3] 马克思,恩格斯. 马克思恩格斯全集:第 19 卷[M]. 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局,译. 北京:人民出版社,1958.
- [4] 马克思,恩格斯. 马克思恩格斯全集:第 4 卷[M]. 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局,译. 北京:人民出版社,1958.
- [5] 邓力平. 税收辩证观运用的三个例证[J]. 涉外税务,2006,19(9):5-7.
- [6] 谢鉴泉. 对税收基本特征的再认识[J]. 当代财经,2001,22(5):56-57.
- [7] 敖 汀. 论税收的民主化进程[J]. 辽宁税务高等专科学校学报,2003,15(1):1-4.
- [8] 刘解龙. 税收无偿论批判[J]. 当代财经,2001,22(3):38-41.
- [9] 胡彦伟. 税收基本特征之我见[J]. 税务研究,1999,15(7):37-39.
- [10] 李 森,王秋玲,邵明耀. 对税收特征的再认识:兼谈加强税收征管的新思路[J]. 湖北财经高等专科学校学报,2006,18(2):30-32.

## Philosophical explanation on tax characteristics

WANG Hao-ran

(School of Economics and Management, Chang'an University, Xi'an 710064, Shaanxi, China)

**Abstract:** This paper, by means of the law of unity of opposites, analyzes the three contradiction of being compulsory and voluntary, free income and paid disbursement, and constancy and variable which are basic characteristics in tax revenue. The analysis shows that in these various contradictions, the compulsory and voluntary characteristics are the main contradiction because being compulsory is premise in realizing individual gratis and the whole pay in tax revenue. In order to avoid levying at will, the taxation standard should be relatively fixed. When the free income and paid disbursement achieve a certain value, the two can be mutually transformed. The paper, at last, proposes that when the traditional understandings of tax characteristics are corrected, much work should be done in improving people's cultural quality, perfecting the present laws and relatively raising the financial outlay.

**Key words:** finance; compulsory; free; constancy