

税收的本质:政府行使企业国家间接 物质产权的报酬

李全伦

(武汉大学 博士后科研流动站,湖北 武汉 430074)

摘要:从产权角度考察,在公共环境被投入企业的过程中,政府以转让公共环境产权为代价,换取企业的国家间接物质产权(含征税权),而不是政府单方面向企业转让公共环境的使用权,以换取征税权。政府客观上占有辖区内任何企业的国家间接物质产权。税收取决于政府行使国家间接物质产权的实际绩效,受公共环境的质量与数量,以及政府执行国家间接物质产权的能力与行为的影响。因此,税收的本质是政府以政治权力为手段行使企业国家间接产权的报酬。

关键词:税收;本质;公共环境;国家间接物质产权;报酬

中图分类号:F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2006)11-0025-08

一、文献考察与问题的提出

税收的本质是什么?国家拥有强制征税权的依据是什么?如何计量税收?一直是古今中外经济学家、管理学家、法学家、政治家、社会学家、伦理学家等探究的问题。角度不同,出发点不同,往往得出的结论也不同。概括起来有如下几种代表性观点:

(一)劳务报酬说。主要代表人物如霍布斯(Hobbes)、亚当·斯密(Adam Smith)、蒲鲁东(Proudhon)等。他们认为,国家向企业提供了某种利益,如安全、和平、公共福利等,企业应向国家纳税以作为报偿。亚当·斯密指出:公共资本和土地,即君主或国家所特有的二项大收入源泉,既不宜用以支付也不能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,人民须拿出自己一部分私人的收入给国家,作为一笔公共收入。^[1]国家的职能范围越小越好,税收越轻越好。杨斌认为,税收是国家政治权力、社会管理职能的物质利益获取方式^[2]。纳税人与政府不是一种自上而下的领导与被领导、服从与被服从的关系,而是一种双向的平等

收稿日期:2006-09-07

作者简介:李全伦(本名李波,1967—),男,湖北随州市人,武汉大学博士后流动站研究人员,中南财经政法大学公共管理学院副教授。

关系。按照公共产品理论,政府收税了,就必须为纳税人提供公共产品或服务;同样,纳税人从公共产品中获得了收益,就必须付出一定的费用。总之,税收的本质是政府劳动的报酬。

(二)公共需要分担说。主要代表人物如萨伊(J. B. Say)、穆勒(Mill, John Atuart)、圣西门(Saint-Simon)等。他们认为,政府是企业 and 公民进行生产和经营的必要条件,国家征税是为了实现其职能所需经费的需要,企业和公民有分担公共需要的义务。重农主义认为,税收因交换而产生,企业和公民因国家和社会团体的活动而获益,企业和居民向政府缴纳税收是他们获得收入的代价。克洛克指出:租税如不是出于公共福利的公共需要,即不得征收。^[3]萨伊指出:租税是一种牺牲,其目的在于保存社会和社会组织……^[4]海因里希·劳指出: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,按一般的标准,向市民的课征。^[5]塞里格曼认为: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。^[6]总之,税收的本质是国家为满足公共需要而参与社会产品分配的有效办法,运用政治权力,强制性地将一部分社会产品由生产经营者所有转变为国家所有。

(三)社会调控政策说。其代表人物如瓦格纳、凯恩斯(John Maynard Keynes)等认为,国家征税的目的不仅是取得财政收入,还要对经济运行实施调控。瓦格纳指出,从社会政策的意义上看,赋税是在满足财政需要的同时,或者说不论财政上有无必要,以纠正国民所得的分配和国民财富的分配,调整个人所得和以财产的消费为目的而征收的赋课物。^[6]尹文敬认为: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,定期继续地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。^[7]凯恩斯学派认为国家征税除了为筹集公共需要支出的财政资金外,更重要的是运用税收政策,调节经济运行。

(四)公共物化劳动力折旧与增值说。华定谟将政府向企业或公民提供的各种公共产品和服务定义为公共物化劳动力,这种物化劳动力客观上必然参与企业或公民的财富创造过程,并会折旧和增值。因此,在市场经济中,“税收是公共物化劳动力的折旧价值和新增价值。”缴税不是纳税人对国家和地方的无偿投资、奉献与捐助,税收也不是政府对人民的勒索、摊派、剥削,是祖先物化劳动力的折旧与增值。税务部门征收税款,是代表国家和地方,收回国有物力和地方物力的折旧价值和新增价值。^[8]

以上学说的基本观点可以概括为:税收的主体是国家或政府;征税依赖的国家政治权力,以国家的意志为转移,以获取财政收入;强制征收的税收不具有对纳税人进行惩罚的意思,即不具有法律和道德上的可谴责性;税收的主要目的是满足社会的公共需要,按照一定的标准进行,具有长期性和相对稳定

性;税收是一个分配范畴,税收不是等价有偿的交换,国家征税无需对纳税人进行直接的利益返还,但按照纳税收入的经济负担能力或税收负担能力课征。按照这些理论,我们可以将税收的本质归纳为是国家(政府)以其政治权力为依托而强制、固定、无偿获取的不具备惩罚性的财政收入。这些理论观点尽管存在一定差异,但从税收主体、目的、手段、范畴等角度不同程度地阐述了税收本质的一些侧面,为发展税收理论和指导税收实践提供了重要依据。然而,从产权角度看,这些税收理论,强调国家凭借政治权力的强制性征税权,忽视了纳税人对国家(即政府)制约的权利;强调公民接受无偿征税的义务,忽视了国家为纳税人提供公共产品和服务的义务。

本文将从事纳税主体之一——企业产权与公共环境产权的交易出发,力图重新阐释税收的本质。该研究与探讨,虽无意也不能终止关于税收本质的探究,但企望推进在税收本质的探究中关注并重视产权研究视角。

二、政府与企业之间的交换:公共环境产权与国家间接物质产权

根据“企业是一组契约关系的联结”这一基本命题,可将企业相关契约的界限定在企业要素的提供者。企业要素提供者包括投资人、经理人、职工(即以从事体力劳动为主的职员)、政府,他们把“企业”看作虚拟化、人格化的组织,并分别向企业提供其所拥有的相对优势要素:资本、企业家才能、劳动力、公共环境(简称“四类要素”)^①,即以转让其优势要素产权为代价,而分别换取企业的直接价值产权、直接物质产权、个体间接物质产权和国家间接物质产权。^②

就具体企业而言,四类要素的若干所有者分别与企业订立产权交易契约,并按照产权交易契约投入企业所需要的相对优势要素。企业与要素所有者之间关于要素产权与企业产权^③的交易契约(简称“产权交易契约”)如图1所示,包括:投资人与企业之间订立关于资本产权与企业直接价值产权的交易契约;经理人与企业之间订立关于企业家才能产权与企业直接物质产权的交易契约;职工与企业之间订立关于劳动力产权与企业个体间接物质产权的交易契约;政府与企业之间订立关于公共环境产权与企业国家间接物质产权的交易契约。

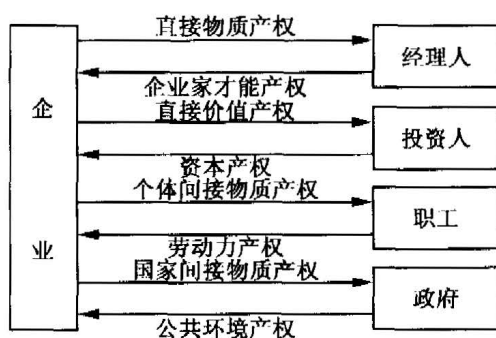


图1 企业产权与要素产权的交易模型

政府向企业提供的相对优势要素是公共环境。政府提供的公共环境无处不在,无时无刻不影响着企业的经营活动,但是,企业理论却很少将公共环境视为微观企业的要素,一般将公共环境当作宏观经济因素看待,认为公共环境是宏观经济理论研究的内容。企业要素理论忽视公共环境要素的一个重要原

因是公共环境本身的公共品性质,一般地,某一具体的企业很难以其付出从政府获取完全等价的公共环境要素。事实上,政府提供的公共环境也是企业的要素之一,也参与企业的财富创造过程,并不得不分享企业收益或分担损失风险。政府提供的公共环境是多种多样的,既可能是政府创造的,如法律环境、政策环境,也可能是天然形成的,如自然资源,还可能是后天形成的,并与政府作用没有直接关系,如市场状况。但是,不管这些公共环境是否是政府创造或间接参与创造的,政府都是它们天然的、最合理的所有者,拥有其产权。公共环境作为要素之一,并不是所有的公共环境都能为企业所利用,都能成为企业要素,但是,任何企业客观上又不可能不利用公共环境要素,只是在利用的程度、数量、方式等方面,不同的企业会有所不同。

在公共环境产权与企业国家间接物质产权的交易过程中,政府向企业提供公共环境,即转让公共环境产权,而获取企业的国家间接物质产权,同时,企业向政府转让企业的国家间接物质产权(如调控权、监管权、征税权等),而获取公共环境产权(如公共产品占用权、公共服务请求权等)。

企业对每一类要素所有者进行的产权分配是基于该类要素本身特点及其在企业财富创造过程的作用而定,最终使每类要素尽其用,每位所有者尽其能。同类要素的不同所有者所拥有的企业产权内容相同,不同的是其占有该类企业产权的份额。企业的国家间接物质产权在政府职能部门间的分配是依据公共产品与服务的特点,按照等级制和职能制进行分配,部门的等级越高,其占有企业的国家间接物质产权越多,如国家工商行政管理局较武汉市工商行政管理局占有更多监管企业的权利;部门的职能越明确,其占有企业的国家间接物质产权越具体,如相对于湖北省政府办公厅,湖北省工商行政管理局监管企业的权利更直接、更具体;部门职能与企业的相关性越强,其占有企业的国家间接物质产权越多,如相对于财政部门,税收部门占有更多的企业权利。这种企业产权分配是企业与公共环境的产权交易契约所规定的内容,通常以法规形式确立。然而,典型的产权理论习惯于从产权的角度将要素产权区别为所有权、使用权、收益权、处置权(转让权)等。按照这种观点,要素所有者投入企业的只是要素的使用权,并非完整的要素产权。

按照典型产权理论的分析思路,政府将公共环境的使用权转让给企业,而保留公共环境的所有权、收益权、处置权等,因此,政府便没有获得企业的任何权利。实际观察不难发现,政府对企业实际拥有调控权、监管权、税收权等权利,典型产权理论将这些权利理解为“公共环境”收益权、处置权。但是,这些权利显然不是“公共环境”本身所具有的。政府对“公共环境”的处置权不是表现在“公共环境”被企业占用之后,而是之前或过程中,之后的“公共环境”(经过转化,已变成企业资产的有机组成部分)应该为企业所拥有。就政府的征税权(收益权)而言,“征税”不是取决于“公共环境这一单一要素本身,而是取决

于企业对由资本、企业家才能、劳动力、公共环境等四类要素转化而成的企业资产的经营与管理。公共环境在向企业转让的过程中,政府从企业那里仅仅获得了部分企业收益权的承诺。因此,政府的调控权、监管权、征税权等不是公共环境产权原有的或派生的权利,而是一种新权利,应来源于公共环境产权之外,其惟一的来源应是公共环境被投入于企业的过程中企业向政府转让的、关于企业产权的某些权利。所以,在公共环境被投入到企业的过程中,政府与企业之间进行了产权交易,而不是政府单方面向企业转让公共环境的使用权。

假设要素所有者与企业之间进行的是产权交易,政府与企业之间的产权交易契约一旦签订并履行,政府便将公共环境产权转让与企业,而企业同时将其国家间接物质产权转让与政府。企业的国家间接物质产权包含对企业的所有权(派生为调控权等)、收益权(派生为征税权、罚没权等)、处置权(派生为监管权、强行关闭权等)等。若公共环境不被企业占用或不被企业接受,即企业不在政府的辖区投资建厂或开展经营管理业务,政府无论如何是不可能拥有这些权益的;同时,这些权利实施的对象和依据不是企业的全部资产(物质资产和价值资产),而是企业的物质资产^①,而政府对企业的收益权(征税权)是间接地运营企业物质资产的报酬,这一物质资产(厂房、机器设备、原材料、可占用的公共产品等)和人力资产(脑力和体力)的报酬,不是取决于公共环境本身的数量和质量,而是取决于企业物质资产的数量和质量;公共环境的数量和质量只是最初企业国家间接物质产权分配的计算依据,公共环境的收益(税收、罚没权等)不仅反映了企业的非人力资产的效率,而且反映了人力资产的效率,来源于政府执行国家间接物质产权的绩效。政府对企业的处置权表现为监管、强行关闭权等,其处置的不是公共环境本身,更不是企业的全部资产,而是企业的国家间接物质产权和企业的物质资产。政府对企业的调控权是企业国家间接物质产权的重要内容之一,其调控对象为企业及其物质资产的数量,即企业数目越多,企业规模越大,政府的调控权越大。

综上所述,政府与企业之间的交易不是公共环境要素使用权的交易,而是要素产权与企业产权的交易。政府转让与企业的不仅是公共环境的使用权,而是公共环境的完整产权,政府仍然拥有的权益不是公共环境要素原有的部分权益,而是产权交易契约(表现为法规)规定的企业国家间接物质产权的权益。

三、企业对政府行使国家间接产权的定价:税收

主流经济学一直坚持用价格理论来解释企业收益分配形式:税收、工资、薪金、利息,比如,萨伊的“三位一体”公式^[4]、克拉克的边际生产力分配理论^[3]。这些理论很好地解释了要素的市场配置问题,但是,在解释企业内部收益分配的不确定性、滞后性等现象时,却显得无能为力。事实上,不仅要素(公共环境、劳动力、企业家才能、资本)的质量和用途不可能依靠市场准确定价,

而且要素在企业内的实际作用和效果具有明显的后验性特征,更不可能依靠市场定价。这就是说,在要素的市场配置过程中,产权交易契约不可能对要素进行准确定价,要素通过市场定价来进行企业收益分配是一个表面现象,而非问题的本质。

相对于一般消费品和生产资料的买卖交易来说,要素所有者与企业之间的交易存在本质上的区别。一方面,要素所有者与企业之间的交易是一种租赁交易,交易结束后,要素所有者仍然需要直接或间接地参与企业收益(财富)的创造过程。尽管除经理人、职工外,投资人、政府不参与企业的日常业务活动,但是投资人直接参与了企业的治理、重大决策等事务,政府仍然承担调控与监管企业、为企业提供服务的任务;另一方面,要素所有者与企业之间的交易存在两个明显的过程,即交易过程与交易契约履行过程。在交易过程中,发生了要素产权与企业产权的互换,不存在付费行为(即企业收益分配);而在交易契约履行过程中,发生了要素所有者行使相应企业产权的过程,伴随要素所有者行使相应企业产权过程的,是企业收益的创造和分配。显然,要素交易在前,要素所有者获取收益在后,这是两个不同的过程。因此,本质上,要素所有者最终获取的企业收益不是要素的市场价格,而是要素所有者行使相应的企业产权而获得的报酬。

若把要素所有者从企业营运中分得的收益理解为要素所有者行使相应企业产权的报酬,我们不仅能很好地解释企业收益分配的不确定性、滞后性,而且这种理解与主流经济学中市场价格配置要素并不矛盾。主流经济学所谓的“市场价格”是一种预期收益(如政府进行招商决策的依据是公共环境的预期收益率),实际上,是要素所有者对自己占有并行使相应企业产权的一种预期,也是企业对相应要素(如公共环境)在企业组织内创造收益的一种预期。只有当这两种预期一致时,“市场价格(如税收)”才能形成。

税收数量(T)取决于政府行使企业国家间接物质产权的绩效(PRP_G),这种绩效受公共环境的数量和质量(EQF_G),以及政府行使国家间接产权的能力与行为(PAB_G)的影响,也即: $T=F(PRPG)$, $PRP=f(EQFG, PABG)$ 。如图 2 所示,一般情况下,公共环境的数量越大,质量越高,税收越多;政府执行国家间接产权的能力越强,行为越好,税收越高。在企业的财富创造过程中,公共环境是一个可先期考察的客观变量,影响企业的决策,在税收定价中的作用可以通过市场衡量,决定税收的基数;而政府执行国家间接物质产权的能力和行是一个后验性的主观变量,在税收定价中的作用不能通

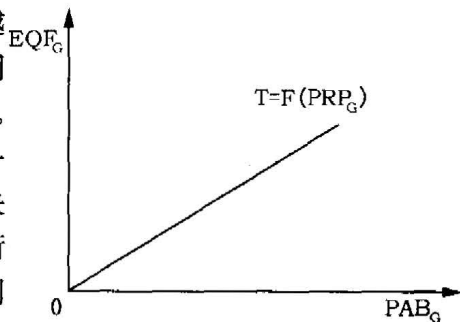


图 2 税收变化曲线

过市场衡量,而只能由企业来衡量,决定税收的可变性。

按企业利润的一定比例征税,有其合理性。企业利润与公共环境的数量和质量、政府执行国家间接产权的能力与行为有关,但要清晰地看到,企业利润是四类要素的数量与质量,以及四类要素所有者执行相应企业产权的能力与行为共同作用的结果,而且其中公共环境在企业利润创造过程中只起到间接作用。

四、结束语

综上所述,税收是政府行使国家间接物质产权的报酬,政府获取税收的手段是政治权利。税收的依据是政府执行国家间接物质产权的绩效,实际上它并不受企业利润的影响,而受公共环境的质量和数量,以及政府执行国家间接物质产权的能力与行为的影响。

确定税收需要针对两个指标进行评估:一是评估公共环境的数量和质量,确定基本/基础税收,对同一政府辖区内的企业征收相同的税,体现税收公平,事前确定,事后征收,以促进政府之间在创造公共环境,吸引和开发税源等方面展开竞争;二是评估政府执行国家间接产权的能力与行为,确定差别/浮动税,在不同年度,区别不同行业和企业征收不同的税收,体现税收效率,增强税收对政府和纳税人的激励功能,事后确定,事后征收,以促进辖区内纳税人在利用公共环境,争取公共服务等方面展开竞争。因此,从政府角度看,要增加税收,一方面需要增加公共环境的数量,提高公共环境的质量;另一方面需要改善政府行使企业国家间接物质产权的能力与行为。

从产权角度看,归还纳税人的定税权利,探索征税权的实现方式,改革统一税、固定税制度,设计差别税或浮动税,将成为深化研究的重点。

注释:

- ①“要素”也被一些学者(如张维迎等)分为人力要素(如企业家才能、劳动力)和非人力要素(如资本),它们进入企业后,前者成为企业的人力资产,如经营管理能力、生产能力;后者成为企业的非人力资产,如现金资产、实物资产等。
- ②“直接产权”是指不通过其他的产权主体且充分独立(排他)地对选择企业资产的使用所强制实施的权利,因企业的物质资产与价值资产的分离,形成物质产权与价值产权的分离。“间接产权”是指必须通过其他产权主体且高度依附(有限排他)地对选择企业资产的使用所强制实施的权利,间接产权为企业物质形态资产所在地的政府以及企业内部的职工所拥有,表现为国家间接物质产权、个体间接物质产权。参见李全伦,“企业产权研究的新视角:直接产权与间接产权”,《财经研究》2002年第6期。
- ③企业产权是一个组织产权,绝非四类要素的若干要素产权简单相加之和。四类要素之间以及每一类要素内部不同要素之间有机地互补与整合、学习与创新,进而创造出单个或单类要素所不具备的组织资产,这就是企业产权的对象。

- ④在市场经济条件下,企业资产表现为两种形态:物质资产和价值资产。随着金融业的发展,这两种资产发生了分离,价值资产从物质资产中分离出来,并趋向独立。参见李全伦:论金融市场中的产权“异化”,《商业经济与管理》,2002年第8期。

参考文献:

- [1](英)亚当·斯密.国民财富的性质和原因研究(下)[M].北京:商务印书馆,1974.
[2]杨斌.论规范税收内涵——对税收本质的一个“国家分配论”说明[J].东南学术,1999,(1):27~31.
[3]克拉克.财富的分配(1899年)[M].北京:商务印书馆,1997.
[4]萨伊.政治经济学概论(1803年)[M].北京:商务印书馆,1982.
[5]中国税务百科全书[M].北京:经济管理出版社,1991.
[6]小川乡太郎.租税收总论[M].北京:商务印书馆,1931.
[7]尹文敬.财政学[M].北京:商务印书馆,1935.
[8]华定谟.联有论[M].北京:华夏出版社,2001.
[9]王国清.对税收基础理论几个问题的再认识[J].经济学家,2000,(6):104~109.
[10]公共经济学大辞典[M].北京:经济科学出版社,1999.
[11]约翰·伊特伟尔.新帕尔格雷夫经济学大辞典[M].北京:经济科学出版社,1996.

The Essence of Corporation Tax: An Emolument of Government Enforcing State Indirect Substantial Property Rights

LI Quan-lun

(The Research Station for Postdoctoral Fellow, Wuhan University, Wuhan 430074, China)

Abstract: From the viewpoint of property rights and in the course of public environment being invested into corporation, a government changes the property rights of public environment to the state indirect substantial property rights. Tax is decided on the performance of government enforcing state indirect substantial property rights, and affected by the quantity and feature of public environment and the ability and behavior of the government. Therefore, the essence of corporation tax is an emolument of government enforcing state indirect substantial property rights.

Key words: tax; essence; public environment; state indirect substantial property rights; emolument

(责任编辑 许 柏)