

稅制经济学

殷春华 陈建平 葛元力 著

重庆大学出版社

税制经济学

殷春华 陈建平 葛元力 著

重庆大学出版社

税制经济学

殷春华 陈建平 葛元力 著

责任编辑 崔 祝

*

重庆大学出版社出版发行

新华书店经销

中国人民解放军重庆通信学院印刷厂印刷

*

开本:850×1168 1/32 印张:7.75 字数:208 千

1994 年 7 月第 1 版 1994 年 7 月第 1 次印刷

印数:1-3000

ISBN 7-5624-0933-1/F·86 定价:8.20 元

(川)新登字 020 号

内 容 提 要

本书是在 1994 年我国税收制度改革背景下,运用当代经济学及财税理论研究的最新成果,系统地讨论,评述一国税收制度的设计、运行及对社会经济影响的一部学术专著。全书框架大致可分为:序言和上、下两篇,设 12 章。上篇为税制理论篇,重点讨论、分析社会主义市场经济体制下的税收观,税制设计与评判标准,税制运行的核心问题,税制构造的哲学思想,税制模式及国际税收协调等;下篇为税制结构与管理篇,重点论述 1994 年改革后,我国税种的设置,管理的演变,分税制的构造等。

本书的特点可以概括为“三新”,新的思维、新的体系和新的内容。在写作上,采用规范与实证相结合的方法,基本囊括了当代税制研究的最新成果;同时又注重分析、研究当前我国税制运行过程中存在的种种问题,并提出一孔之见。

本书既可作为大中专财经类院校的基本教科书,也可作为税制研究与实际工作者的参考用书。全书共近 20 万字,索引资料翔实。

序 言

在中国文学史上,“税”字是什么时候被创造出来的,尚未有明确的记载。据史学家初步考证,它的最早运用应推至《春秋》所载鲁宣公十五年(公元前 594 年)的“初税亩”,嗣后是《左传·哀公二年》的“初,周人与范氏田,公外庞税焉”。两者皆发生在春秋中期以后,彼此相隔 100 年。税字的原义相当于“脱”,引申为“金”、“释”、“遗人”之义,用在征敛上就是疏送、给人一份财物。后来与贡、赋混用,释为赋、敛、租等等。随着社会经济文化的发展,税字的意义不断简化,在现代汉语中,基本上成为税收的简称。

税收是一种经济分配范畴,它作为政府参与社会产品(或国民收入)的主要形式,大致是在奴隶社会向封建社会转变时期产生的。马克思曾指出:“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。”^① 所以,研究税收,研究税收制度,应当从税收分配的主体——政府角度入手。这就是为在本书的上篇论述中之所以要紧紧扣住“政府”这一基本内核的原因所在。

政府,按照新制度经济学的观点,它是市场资源配置的一种替代(另一种替代是企业),与企业一样,皆属于一种制度设置;在起源上,政府制度也是公共选择的过程。用我国先秦时期的哲人荀子的话说:人“力不若牛,走不若马,而牛马为用,何也?曰,人能群,彼不能群也。人何以能群?曰分。分何以能行?曰义。故义以分则

^① 《马克思恩格斯选集》第 3 卷,人民出版社,第 22 页。

和，和则一，一则多力，多力则强，强则胜物，故宫室可得而居也。故序四时，载万物，兼利天下。无它故焉，得之分义也。故人生不能无群，群而无分则争，争则乱，乱则岛，岛则弱，弱则不能胜物，故宫室不可得而居也。不可少顷舍礼义之谓也。”^① 荀子这段话既道出了制度的功用，又提出了有关制度起源的解释。在荀子看来，制度是在多人的社会（群）中实现人与人之间合作的社会工具。多人相处，必有利益冲突（群而无分则争）。为了消除利益冲突，就必须划分清楚人与人之间的利益界限。这样，制度是在解决人们的利益冲突的过程中形成的，其价值就在于：如果没有这一制度，人们将会遭受损失（争则乱、乱则岛、岛则弱，弱则不能胜物）。俗语中所说的“无规矩不成方圆”，讲的也是这个道理。当然，一种制度不仅包括正式规则约束或正式制度安排，也包括非正式规则约束或非正式制度安排。显然，前者是由政府设置和执行；后者则由一国的社会文化所左右，如约定俗成、习惯成自然、国际惯例等，就属于非正式制度安排，这点在税收制度方面亦不例外。

正式制度安排之所以要由政府来设置和执行，是由政府的独特地位，由政府拥有任何其他组织所无法拥有的垄断权力而决定的。在“无政府”的社会里，所有者为保护自己的利益，各自为政地设立私人防御系统，其费用之巨、混乱之局，是可想而知的。这也就是税收分配活动得以产生的第一经济根源。然而，也正因为政府具有这一无可抗衡的力量，因而它既是一国经济增长的关键，又是人为经济衰退的根源。^② 政府制度的内涵之一就在于它的强制性。而强制性本身就是一种公共产品，其效用是作为一种消除外在性的手段，其成本就是建立和维持法律与政府实施机制尊严的行政费用。由于强制性意味着对其它制度安排的排斥，故尔在一般情况下，政府扩张具有某种不可逆的特性。如在我国传统计划体制中，政府几乎统辖了全部经济领域。支撑这一扩张的观点是：“国家至

① 《荀子》五卷。

② 〔美〕道格拉斯·C·诺思：《经济史中的结构与变迁》，上海三联书店，第2页。

上”、“政府无所不能”。因此,社会的所有领域都是政府管辖的领域;哪个地方、哪些方面没有管好,出现了“漏子”,那就是政府的过失,因而增设机构、增补人员,就成为解决问题的唯一方法。但这一方法的背后则是政府费用的急剧上升,政府课税加深,企业留利甚少,活力不强,这则是始料未及的。由此说明,设计一个好的税收制度固然重要,但这必须以合理确定政府制度的边际为前提;反过来,一个约束力较强的税收制度,也有助于限制政府规模的过度扩张。这就是为什么我们在讨论税收负担问题时,要以政府规模的确定为前提的理由所在。

二

税收制度作为税收各项职能作用得以实现的载体,是政府制度的一个重要组成部分。按照目前公认的观点,所谓税收制度,是指政府处理税收分配关系的总规范,是政府各项税收法律、规章、条例、征收管理办法和税收管理体制等的总称。^①因而按照传统经济理论的划分标准,税收制度应属于“上层建筑”范畴。然而,现代经济学发展表明,税收制度同样具有按“经济基础”范畴研究的必要性和价值。

1993年诺贝尔经济学奖获得者、美国著名经济学家诺思认为:制度是“一系列被制定出来的规则、守法程序和行为的道德伦理规范,它旨在约束追求主体福利或效用最大化利益的个人行为”。^②显然,这一理论的背后是假定人都是从自利出发来作决策的;但这并不妨碍它的正确性。因为,经济学是研究人的经济行为

① 参见《中国大百科全书》(财政税收金融价格分四卷),中国大百科全书出版社,第390页。

② 诺思:《经济史中的结构与变迁》,第225~226页。类似的论述还有:“制度可定义为行为规则,这些规则是有关社会、政治和经济行为的”(〔美〕西奥多·W·舒尔茨:《制度与人的经济价值的上升》,《美国农业经济学杂志》第50卷。

规律的学科,它的基本前提是:人是追求自身利益的有理性的生物。在有市场和价格起作用的时候,人的行为受价格信息的影响,价格起了指挥棒的作用。这一推论在市场经济国家里已得到无数观察资料的支持,我国农村制度的变迁亦说明了这一点。^①因此,如果否定了制度理论的假定条件,实际上也否定了经济学分析的前提。所以,税收制度虽然是属于上层建筑范畴,但并不排斥它具有经济学上的分析价值。进言之,若不是采用经济学分析的方法来对税收制度进行研究,那么税收制度理论的发展终将处于浅层次状态。这就是“后凯恩斯主义主流经济学”代表人物萨缪尔森会发出如此感慨的原因之所在——“40年以前(指1936年,引者注),经济学教科学书中关于财政学的一章读起来还象是在亚当·斯密时代写出的。从1776年到1929年,没有什么看得出来的进步。”^②

税制经济学作为现代经济学的一个分支,它的成立不仅局限于上述的讨论,而它本身也具有经济学确立所具有的一般内涵,即成本——效益关系。税收制度作为一种制度设置,它的运行是要发生一定的费用的,就微观而言,这种费用主要包括税制执行者的征管成本和纳税人的纳税成本;就宏观而言,这种费用还应包括税收制度运行对市场机制的扭曲效应。这种扭曲效应所导致的社会收入(或福利)的减少,是社会经济活动所无法回避的成本支出。税收制度的效益也可以从两个方面来认识,一是以最少的费用获取既定的税收收入;二是税收制度的演变和运行有利于社会经济的发展,有利于实现政府资源配置与市场资源配置的最佳耦合。所以,本书定名为“税制经济学”,并不是为了“标新立异”,而旨在更深刻地表述税收制度的内涵,寻求一种新的分析思路,以期构筑税收制度的理论框架。

① 参见林毅夫:《制度、技术与中国农业发展》,上海三联书店。

② [美]保罗·A·萨缪尔森:《经济学》(上),商务印书馆,第503~504页。

三

经济学是一门致用之学,税制经济学更是如此。这就要求作者努力把握时代的脉搏,正确地识别最基本的税制经济问题,并对它们进行缜密的研究。本书的上篇正是因此而构思创作的。

同时,本书的创作正值我国新、旧税收制度更替之际。1994年的税制改革,从其广度、深度、力度、难度来看,都远超过共和国的历次改革,充分体现出它所具有的开拓、创新特征。因此,反映1994年的税制改革,并探询进一步改革的思路,也是本书所无法回避的内容。

以经济学理论角度看,制度本身是促使经济行为主体行为规范化、合理化的组织保证,制度变革的意义在于为人们的经济行为提供新的组织基础。然而必须指出:任何制度创新都具有明确的针对性,要把经济行为引入一个新的轨道。1994年的税制改革亦是如此。目的是为了适应市场经济体制建立的要求。其改革方案的最大冲破点就在于它走出了“放权让利”传统思路的模式,真正踏上了转换机制、制度创新的科学之路。从改革的举措方面,目前至少在以下几个方面已取得实质性进展:一是实行分税制,按税种划分财政收入,打破了财政包干制下一个地方所辖区域内所有的税收和国有企业上缴利润同地方政府的经济利益挂钩的做法,消除了地方政府通过地区封锁、市场割据等手段设置“贸易壁垒”,保护当地企业的财政诱因,有利于全国统一市场的形成;二是通过企业所得税制度的改革,改变了按企业的所有制性质分别设置不同的所得税和税率不一、优惠各异造成企业税负不平等的传统做法,统一的内资企业所得税,规范了税前扣除项目和费用列支标准,降低了国有企业的所得税税率,取消了能源交通重点建设基金、预算调节基金和国有大中型企业的调节税,规范了政府和企业的利润分配关系,为不同所有制企业公平税负、平等竞争创造了条件。三是针对税收收入流失严重的状况,通过划分中央税、地方税和中央与地方共享税,分别设置税务机构,分别进行征收管理,以及整顿税

收减免等做法,有利于堵塞税收收入跑、冒、滴、漏等各种漏洞,保证财政收入的合理增长,为逐步提高财政收入占国民生产总值的比重创造了条件;四是通过流转税制的改革和主要税种在中央与地方之间的划分,以及税收返还制度的实行,调动了中央与地方的两个积极性,既避免损伤地方发展经济、增收节支的主动精神,又可使中央从今后财政收入的增量部分中逐年适当多得一点,有利于保证中央财政收入的稳定增长,增强中央政府的宏观调控能力。

然而,同时也应该看到,1994年的税制改革是在市场经济体制建立过程中进行的,是与其他经济体制改革和行政管理体制改革交错进行的,因而还具有明显的过渡性特征。如,①国有企业税后利润不上缴,不利于终极所有权对法人所有权的制约。1994年税制改革规定,“作为过渡措施,近期可根据具体情况,对1993年以前注册的多数国有全资老企业实行税后利润不上缴的办法”,暂时放弃了终极所有者对投入企业的资本应该享有的资产受益权利。这样做,对缓解企业的困难、减轻改革的阻力,都有积极的作用;但也容易使国有企业形成新的“既得利益”,不利于终极所有权对法人所有权的制约,从而也不利于建立规范的现代企业制度。而且,这样做,也难以符合企业盈亏的不同情况,容易形成新的“苦乐不均”。②企业所得税仍按企业隶属关系决定归哪级财政,也极不规范。③对省级以下的税收体制没有涉及,有待于进一步研究确定。④地方税体系尚未形成。又如分税制改革,它是在体制架构尚不稳定的条件下出台的,虽然与市场经济总体思路相吻合,但它终究是中央政府与地方政府经济利益谈判、权力分配再谈判的结果,因而在改革之初不得不采取诸多变通性措施和沿用一些旧的办法。这样,在新的体制运作中,难免要出现非规范因素制约分税制效果发挥的矛盾,特别是由于我国的行政改革尚在进行之中,中央与地方政府之间事权范围还没有得到科学的具体界定,适用于我国的核定地方财政收支数量的因素法和标准法尚待研究,致使即将出台的分税制不能建立在合理划分中央财政与地方财政事权范围的基础上,弄不好很可能会出现中央与地方财政之间责权不清、

分配关系不稳定的危险。因此,为防范于未然,在分税制改革第一步推出后,切不可停顿下来,应当不断进取,抓紧与分税制相关方面的配套改革,积极创造条件,不失时机地将分税制推上规范化目标。

鉴于上述以及税制理论分析的需要,本书在下篇的章节内容上采取了与其它教科书所不同的处理方法,即对税种的划分不是按照流转课税、收益课税、财产、行为课税的标准,而是按照中央税、共享税和地方税体系的标准来阐述。并且,单设章节讨论税收管理的内容。这样,不仅有利于读者全面了解 1994 年的税制改革内容,也有利于从税制的角度来理解各税种、以及各税种在税收体系中的地位。

四

我们是年青的学子,就税制研究而言,是艰难跋涉中的新人,这本摆在您面前的书,可谓“新人新作”了。本书的“新”主要在于:一是用经济学的分析方法来研究税收制度,而不是满足于习惯上就税制谈税制,从而落入税法条文解说的窠臼;二是在写作上大胆地吸收了当代中外税制研究的最新成果,把税收制度置于经济发展、政府职能演变的历史过程中进行分析和研究。长期以来,“主义”之争,意识形态之争束缚着人们对税收制度理论和实践问题研究的思路和视野,而经济发展、政府经济(公共经济)与税收制度的关系问题则一直被人们忽视。殊不知,离开了经济发展、政府经济,不仅难以解释和回答税收制度在实践中面临的种种现实问题,甚至连税收制度产生的历史必然性也难以说清。如今,思想禁锢已经打碎,“发展才是硬道理”,^① 税制理论的研究再不应该是政治说教的翻版了;三是在体系结构和内容编辑上,本书亦采取了与其它教科书所不同的思路,目的是尽可能地满足读者多向思维的需要,为

^① 《邓小平文选》第三卷,人民出版社,第 377 页。

读者给出自己的判断结论提供一个参照系。或者说,本书摒弃了以往说教性阐述的方式。可以说,本书既是一部教科书,亦是一部专著。

当然,以上诸种“新”点并非都是优点,甚至在某些方面还显得十分粗糙,暴露出作者的功底欠厚、学识浅薄,加之时间仓促、资料不全等客观因素,本书还存在许多不尽人意之处。好在读者有自己的判断标准,作者也自知自明,不求尽善,只图能给读者以有益的启示,以期起到抛砖引玉之效。

本书的结构逻辑上可分为上、下两篇。上篇着重论述税收的本质及职能作用、税制设计的标准、税制的核心问题、税制的哲学思想、税制结构模式和国际税收协调;下篇着重阐述中央税、共享税、地方税,税收管理体制和税收征收管理。在写作分工上,序言、第一、第二、第三、第四、第五章由殷春华执笔;第六、第八、第九、第十章由陈建平执笔;第七、第十一、第十二章由葛元力执笔,全书由殷春华负责总纂。另外,葛元力还负责本书的资料收集和整理工作。

在本书的写作过程中,我们得到了重庆大学出版社崔祝编辑和江苏省税务局的有关领导和同志的大力支持和帮助,在此深表我们的谢意。

作者

1994年2月于南京

目 录

序言	
上篇 税制理论	1
第一章 引论	1
第一节 税收本质与特征	1
第二节 税收职能与作用	14
第三节 税制的主要因素及税收分类	16
第二章 税收原则论	22
第一节 财政原则	25
第二节 效率原则	32
第三节 公平原则	42
第四节 管理效能原则	46
第三章 税收负担论	54
第一节 影响税收负担的主要因素及分析思路	55
第二节 我国宏观税负的评判及选择	59
第三节 政府规模与宏观税负水平状况	71
第四节 税负转嫁与归宿	80
第四章 中性税收论	88
第一节 中性税收焦点与世界税制改革的中性选择	88
第二节 中性税收理论基础	93
第三节 中性税收的哲学思想	102
第五章 税制结构模式	107
第一节 税制发展及税制结构演变	107
第二节 税源选择与税种设置	112

第六章 国际税收协调	117
第一节 国际税收的概念	117
第二节 税收管辖权与国际双重征税	119
第三节 国际税收协定	122
第四节 国际避税与反避税	124
第五节 区域经济联合与税收协调	127
下篇 税制实务	131
第七章 引论	131
第一节 新中国成立以来税制的演变	131
第二节 1994 年税制改革要点	135
第八章 中央税	140
第一节 关税	141
第二节 消费税	146
第九章 共享税	153
第一节 增值税	155
第二节 营业税	164
第三节 资源税	168
第四节 企业所得税	170
第五节 证券交易税	173
附录:涉外企业所得税	175
第十章 地方税	178
第一节 农(牧)业税	179
第二节 个人所得税	181
第三节 财产税	186
第四节 特定目的税和行为税	198
第十一章 税收管理与税管体制	206
第一节 税收管理	206
第二节 我国税管体制的演变及问题	208
第三节 分税制	213
第四节 税务管理机构	220

第十二章	税收征收管理	222
第一节	税收征收管理的概念及《征管法》	222
第二节	现行税收征收管理的形式、方法和模式	223
第三节	税收征管制度的改革	225
主要参考文献		229

上 篇 税 制 理 论

第一章 引 论

古语云：“工欲善其事，必先利其器。”在税制理论分析之前，有必要对以下两方面的内容进行阐述：一是辨析税收的内涵，进而讨论税收的职能与作用；二是介绍税制构成要素和税收分类，为后文的论述提供基本的概念前提。

第一节 税收本质与特征

税收是一个历史悠久的财政范畴，它的出现几乎与财政的产生一样早。“捐税是以前的氏族社会完全没有的。”^①然而，对这个古老而又熟悉的经济范畴，目前我国财经学家们的表述却不尽相同：

由财政部人事教育司主持专家组编撰的高等财经院校试用教材《国家税收》(修订本)对税收下的定义是，“税收是国家凭借政治

① 《马克思、恩格斯全集》第 21 卷，第 195 页

权力,按照预定标准无偿地征收实物或货币形式的特定分配关系。”^①

另一本全国电视大学教材《国家税收》则在基本同意上述表述的前提下,认为就概念而言,把税收说成是一种分配关系是不甚妥当的。其理由主要是,分配关系是税收的本质,而概念与本质是有区别的,因此,从概念上说,税收是国家取得财政收入的一种方式。^②

著名的财政学家、目前占主统地位的学派——“国家分配论”代表者邓子基教授则认为,“税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定的标准,参与社会产品或国民收入(主要是 m ,下同)的分配和再分配,无偿地取得财政收入的一种手段。”^③

中国人民大学3位著名教授的认识则是,“税收则是国家依靠政治权力参与剩余价值分割的所得。税收这种分配形态的特殊性,决定了它不同于其它分配形态的形式上的特征。税收在形式上的特征,一般都概括为强制性、无偿性和固定性。”“所谓强制性就是指税收是以国家政治权力为依托,而不是以生产资料占有为依托。”“和税收的强制性相联系的,就是税收这种分配形式是无偿的。即国家取得税收收入既不需要偿还,也不需要向纳税人付出任何代价。”“税收的固定性特征是指课税对象和征税比例都是事先规定的,是相对固定的。只要纳税人取得应该纳税的收入或发生应纳税的行为,就要按税法规定的比例纳税,不受其它客观因素影响。”^④

已故不久的著名财政学家、“剩余产品价值决定论”代表者王绍飞研究员认为,税收是国家通过立法程序规定的一种比较固定

① 《国家税收》(修订本),中国财政经济出版社,第18页。

② 胡中流、董庆铮:《国家税收》,中央广播电视大学出版社,第3~4页。

③ 邓子基主编:《财政学原理》(该书系国家教育委托撰写的全国高等财经类教材),经济科学出版社,第122页。

④ 陈共、侯梦贻、袁振宇:《财政学教程》,中国财政经济出版社,第205~207页。