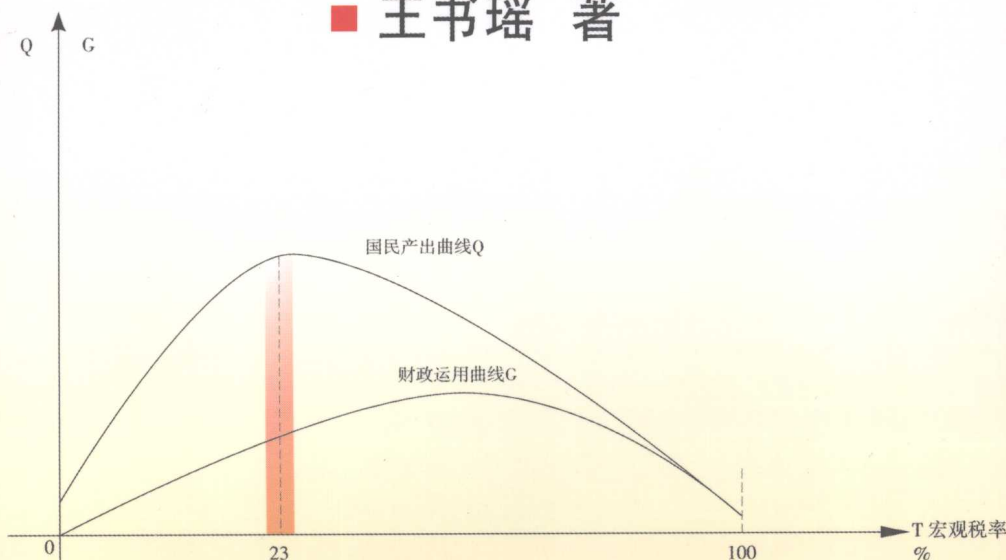


赋税导论

(简本)

■ 王书瑶 著



最优宏观税率区间示意图

本书用数理方法证明，在财政运用规模最大的时候，国民产出很低；在国民产出最大的时候，财政运用较低，此时是最优财政比例，从而推论出：

在达到最优财政运用比例的时候，经济增长最快；

在财政运用比例很高的时候，经济增长可能是负值。

图书在版编目(CIP)数据

赋税导论(简本)/王书瑶著. - 北京:中国税务出版社,2007.10
ISBN 978-7-80235-105-9

I. 赋… II. 王… III. 税收理论 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 131906 号

版权所有·侵权必究

书 名: 赋税导论(简本)

作 者: 王书瑶 著

责任编辑: 黄 琳

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@ tom. com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 9.5

字 数: 233000 字

版 次: 2008 年 4 月第 1 版 2008 年 4 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-105-9/F·1025

定 价: 20.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

再版前言

(一)

现在出这个《赋税导论》(简本),对我是一件“赔本赚吆喝”的生意。

原因是,我今年71岁,退休十年了,不论再有什么工作成绩或学术贡献,都不会改变我的退休待遇,出书的唯一好处是得一些稿费。可是,最近这些年来,出版界遇到了真正的“不景气”,且不说是“萧条”。真正严肃有价值的理论著述,受到了接近冰点的冷遇。这对作者和出版社都是一种很不愉快的事情。这和整个社会的浮躁风气有关,有几个人肯认真坐在冷板凳上做学问?做学问是一件很吃力的事情,你只要看看我在本书中收集的那些材料和数据就能看出,这需要“工夫”。当然这也同我的思维迟钝有关系,我从1986年到1994年的七八年间,也就写了这些东西。

不过,也不能一棍子把人都打死。

1995年由经济科学出版社出版的那本厚厚的67万字的《赋税导论》,是我同许多朋友共同完成的,印了6500册,在我1997年退休的时候,大致已经发行完了,我手头还有二十几册。到了今年,却只剩下一册了,其余的,都陆陆续续被一些我认识和不认识的人要走了。还有社会需求,这是我决心再版的原因。

另外,在网上查看一下,发现引用《赋税导论》的条目也

还不少，据一些友人讲，许多人对其中的数理方法与结论也还有兴趣，特别是一些年轻人。

还有就是这十年间，又有许多人加入了赋税理论研究的行列中来，他们中的许多人，对《赋税导论》一无所知。并且这些年间，也还没有新的、与我这个理论体系相类似的使用数理方法研究赋税理论的著述问世，而这种研究方法与结论，为社会学术进步所需要。这些都使我觉得《赋税导论》中应用数理方法讨论的基础理论部分单独出一个“简本”，很有必要。

但是，这种需求是少量的，远远不像《论语心得》那么令社会发狂，动辄百万册。所以，中国税务出版社只能做赔本生意，印它 800 册。这绝对是个亏损的印数，没向我要赞助就很不错了，所以就不能指望还会给稿费，所以我们两家——我和中国税务出版社就都是“赔本赚吆喝”，为中国的赋税理论研究做“真正无私”的奉献。

至于《赋税导论》中的其他部分，由于实用性较强，这些年间，著作与文章，如汗牛充栋，数不胜数，讨论更加深入；而基础理论部分，还没有被新的理论所取代，所以这个“简本”就只保留了以数理方法为特征的基础理论部分，计七章。

关于一个学科的基础理论，如果只过了十年就过时了，那就说明这个“基础理论”是太脆弱了，算不得“基础”。如果讨论的对象没有发生根本性的改变，而这个理论又反映了这个客观对象的本质特征，它就也不应该发生多大的变化。这是我对《赋税导论》基础理论部分的信心。

（二）

数理经济学派产生于 19 世纪 70 年代，它的特征是用数学符号和数理方法来反映经济过程和分析，它的最大目的是求得经济发展的均衡和效益最大化。这种分析方法逐渐成为西方经济

学的主流。到了20世纪30年代,出现了“计量经济学”,又进一步大量地在经济研究中引入数学方法和公式。在西方的所谓“理论经济学”,主要就是指这些方面的著作。中国的经济理论研究长期处于手工文字阶段,直到1980年,中国第一届数量经济研讨班在北京的颐和园举行。后来中国社科院又成立了数量经济研究所和创办《数量经济研究》杂志,中国方始有了自己的数量经济学派。

数理方法并不就是简单地应用数学与物理的方法。

数理方法,当然首先就是在研究中重视数量分析,进行数量分析,自然要用到数学公式与方法,这个没有问题。但是,这个“理”字应该做何理解?

一般来讲,这个“理”字,可以做逻辑推理解释,对数字与它代表的经济“量”,进行逻辑推理分析。可是,对于理科学生来说,这个“理”字,也同样可以代表物理,应用物理的逻辑推理方法进行分析,这也没有错。

在社会科学和自然科学中,经济学和物理学在研究对象与方法上都有类似之处。它们的共同特点都是从事实出发,经过观察,找出它们各自的发展规律。物理学的研究方法 with 理论都是成熟的,它没有任何主观的成分在内,物理学的理论与公式可以成功地解释各种物理现象;但是,到现在为止,经济学虽然也有可观的理论著述与成就,可是,它在解释经济发展,特别是在经济预测方面,还并不总是成功的,好像它还相当不成熟。

一个原因是理论分析方法还不成熟;一个原因是影响经济变化的因素太多。亿万人各自独立的经济活动总体构成整个经济活动,这亿万人每时每刻又都面临多种活动选择,要预测他们活动的结果,自然不是一种轻而易举的事情。还有政治、军事、天气、自然资源的变化等等。

自从产生计量经济学后,便有无数大学问家致力于建立计量经济模型,用以模拟经济过程,最大的计量经济模型的变量可达

万个，运用高速度的计算机进行分析。但是，预测的成功率却十分可怜，计量经济学的发展因而受挫。现在大概已经没有人试图用计量经济模型预测经济发展了。

这是因为，用数学模型模拟经济过程，受到时空的限制。

这是什么意思呢？

以我们这里建立的财政运用与国民经济产出的数学公式为例说明。

不论什么人，都会一致同意：财政运用的数量 G ，是宏观税率 t 乘以国民产出 Q ，用数学公式表示，就是： $G = tQ$ 。这是一个定义式或恒等式。没有一个人能够反对。

但是，这个公式的写出，是没有时空限制的，而经济过程——却是在一定时空中的进行的，在一个国家之内，一日一时收税，一人一物一个企业的收税，数学公式不能反映这个过程，这就是局限性。于是就产生数学模型反映经济过程的“失真”。

在本书中，我们给出“财政运用最大与国民产出最大不相容原理”，在数学公式证明背后的经济原因是：在一定条件下，政府运用资金的效率，低于企业与个人运用资金的效率。而这种影响不是“一下子”就能显现出来的，而数学证明，却是“一下子”就完成了的，这就是差异，这就是失真。

不过这并不表示这个原理是无用的。它只是表示，它起作用的时间可能不是“即时”的。

经济学研究和物理学研究的另一个重要区别是，物理实验是可以重复的，而经济研究在各种条件下却是不可以重复的。我们可以在地球的任何海平面上进行自由落体实验，结论是相同的；可是，我们却无法在世界的任意国家或地区重复同样的经济过程，这就使任何经济原理、经济命题的验证产生困难。这也是经济学原理难以取得普遍适用的原因。

在发展中国家，过分强调平等，会产生“大锅饭”，会发生消极怠工；可是，在发达国家，比如瑞典，高额累进的个人所得

税与遗产税，却没有引起同样的后果。在瑞典，尽管资本家拥有的财产与工人拥有的财产有天壤之别，可是最后，他们的消费水平却相差不多，这并没有使资本家的投资热情减少，也没有使工人的劳动热情降低。这种巨大的差异，使任何经济学原理的应用受到限制。

对于中国的经济发展，其受制于财政比例的限制我们在本书中有所讨论。其结论是：在财政比例很高的时候，经济增长是个负值。比如在“大跃进”的时候，财政比例超过40%的时候，经济增长就是负的；而在同样的财政比例下，瑞典与挪威却可以长期维持经济的正增长。

财政与税收，主要内容都是数量，收多少，支多少，都是数量，没有适当的数量分析，就不知道是收多了还是收少了？就不知道，现行的税制和税率是不是能够促使国民经济增长达到最快？是不是达到了“最优”？

从上面的讨论中我们得出结论：对整个经济，特别是对财政与赋税，我们一定不能忽视数量研究；同时，我们还要注意分析，在这个数学公式的后面，它所反映的经济过程的实质。“质”的研究与“量”的研究，两者不可偏废。

(三)

你要应用数理方法，就要对数理方法有所了解，在这里介绍一下数学、物理与经济三者研究方法 with 理论，对更好地应用数理方法研究经济学会是有益的。

数学的体系就是建立在若干假设或者称为公理的基础上的，它完全不要求有任何客观事实为依据。比如，欧几里德几何，就是建立在五个假设的基础上的。这种假设完全是人为的，你可以设定“在平面上永不相交的两条直线是平行线”（欧几里德几何），也可以设定“在无穷远处相交的直线是平行线”（罗巴切

夫斯基几何)。只要是符合这五个假设上的一切推论都正确，至于是不是能够找到与此相对应的客观事物，数学家对此不感兴趣，他们感兴趣的是证明是否正确。虽然如此，由于数学正确地反映了时间、空间中的数量关系，所以，它在解决自然界与世间的各种问题的时候，经常都是有效的，而且正是因为它没有任何实际的客观对象，所以更加具有作为工具的普遍性和适用性。它总是作为工具而游离在各种科学之外，同时又被所有需要进行数量分析的学科所采用。

物理学是应用数学最多的自然科学，离开数学，物理学就不能存在，也不能发展。爱因斯坦在建立广义相对论的时候，就碰到了不能用他已经了解的数学工具进行表达的困难，他只好求助于法国数学家黎曼创立的“黎曼几何”。

但是，物理学有与数学完全不同的研究方法。

物理学的研究对象是客观世界，它与数学完全相反，它不允许有任何离开客观实际的假设。它的研究规律是：观察客观事物，从中发现规律，建立理论；再把这个理论应用于客观实际，看看这个理论能不能说明客观事物。有时是修改理论，有时是排除观察对象的条件。经过反复的从实际到理论，再从理论到实际的验证，这个理论才算确立了。“实践是检验理论是否是真理的唯一标准”，在物理学中，一直被奉为圭臬，从来都没有人背离过。在整个研究应用过程中，理论一分钟也离不开实际。物理学一切理论的基础是它的“定律”，定律之所以成立，不是证明的，它也是不能证明的，它成立的唯一条件是：没有违背它的物理现象。比如牛顿三大定律。其他理论，都是建立在这些定律的基础上的。

物理学与数学研究方法上的区别，可以从下面的例子中更清楚地看出。

数学中最基本的几何单元是“点”，点是没有长、宽、高的抽象的几何体，由点运动所形成的轨迹是线，线有长度而没有宽和高，由于点没有体积，所以可以证明：任何长度的线段，它上

面的“点”的个数都是相等的。一米长的线段上的“点”的个数，同一厘米长的线段的“点”的个数是相等的。这是现代《集合论》的基础。

在把这个《集合论》的结论应用于物理的时候，就产生了问题。物理学中运动学和动力学中的最小的物理单元是质点，质点同数学中的点同样是抽象的，它没有体积，但是它有质量。由于没有体积，所以由质点所组成的线段，不管多长，其上面的质点“个数”都是可以相等的。但是，如果从物理研究的最小的实际对象考虑，不论是分子、原子还是微子，实际上都有体积，哪怕是极微小的体积，不同长度线段上面的“质点”数也是不等的，这就是区别。

在数学中规定，“点”运动的轨迹形成“线段”，但是，在物理学中，“质点”运动的轨迹却不能组成物理学中的“线段”，物理学中的“线段”必须是有“实体”的，它要有质量。

数学和物理学都可以从“点”或“质点”出发建立起整个体系，经济学却不能从个体的行为出发建立整个经济学体系。

但是，经济学的研究与物理学研究方法还有相似之处：它也只是从客观现实中找寻自己研究的对象，没有主观假设。它的理论结论也同样要接受客观实际的检验。

但是，经济研究与物理研究又有一个最大、最重要的区别，这就是它几乎在所有的研究中，都带有研究者的主观性。由于经济的利益特征，“在研究中，把一切仇恨之神都召唤到战场上来”（马克思话的大意），所以，到现在为止，能为所有经济学家与利益相关者都完全同意的经济理论几乎没有，也许只有“边际效益递减律”获得了比较广泛的认同。几大经济学派与理论几乎水火不容。

均衡是暂时的，不均衡则是长远的，均衡总是不断地被打破。

我曾试图模仿物理学中的牛顿第二定律，建立“经济动力

学”，这个公式的表达式是： $f = ma$ ，其中， f 是作用力， m 是物体的质量， a 是物体受到力的作用而产生的加速度。用在经济上， f 是经济动力， m 是经济惯性， a 是经济增长速度。经济惯性可以解释为人口、经济发展水平与自然条件；经济动力可以解释为科学技术的发展与应用、新资源的发现，等等。后来由于许多原因，这个工作没有继续下去。

在本书再版的时候，我特别希望有人能把“最优财政比例的数理估计”接力进行下去。现在的资料也多了，时间也长了，方法也有了，应该不是很难解决的。但是，如果得到一个更加令人信服的结果，对经济发展应该是十分有利的。

（四）

对原版《赋税导论》中的观点，我现在只对是否早日开征遗产税，有一百八十度的转变。开征遗产税的好处有许多，这个没有变，但是，有两个更重要的消极影响，却改变了我对早日开征遗产税的看法。

一个是可能引起资金外流。由于诸多社会原因，现在已经有一部分“先富起来”的人，把资金向国外转移，如果开征遗产税，恐怕外流的资金会如江河决口，这是可怕的。

另一个是，目前中国家族式企业资本还很单薄，开征遗产税，就会妨碍积累不能形成规模，在国际竞争中就会处于劣势，所以，开征遗产税还是缓行为宜。

最后我还呼吁，把经济学与财税学在大学中都列为理科，这样才能提高经济、赋税管理与研究的水平。

（五）

这个“简本”，保留了《赋税导论》中的第一章到第六章和

第二十一章，在第三章最优财政比例第三节我国最优财政比例的数理估计的第四段后面，加了一个“经济增长与宏观税率相关图”，其他部分，只做了少数增改。

本书中任何不妥与错误之处，无限欢迎批评指正，也感谢中国税务出版社对此书出版的大力支持。

王书瑶

2007 年 12 月 28 日

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 新中国成立以来赋税体系与赋税地位的变化	1
第二节 对我国税制状况的简单评论	8
第三节 中国现代社会的经济特征	16
第四节 我国历史上的赋税实践与赋税理论	30
第五节 赋税在外国的地位和作用	41
第二章 赋税概念	52
第一节 赋税定义	52
第二节 赋税的起源、存在的原因、纳税义务的 发生与赋税的本质	61
第三节 我们需要什么样的赋税理论	66
第四节 赋税的性质、地位和作用	72
第三章 最优财政比例	84
第一节 财政比例研究的状况和观点	84
第二节 财政运用最大与国民产出最大不相容原理	94
第三节 我国最优财政比例的数理估计	108
第四章 最优赋税比例与企业税收负担	123
第一节 财政来源结构分析	123

第二节	我国财政来源结构的优化	136
第三节	企业税收负担问题	148
第五章	税种结构	161
第一节	税种结构的一般讨论	161
第二节	税负转嫁、直接税和间接税	170
第三节	税种结构分析	181
第六章	赋税规范	194
第一节	对赋税原则的一般讨论	194
第二节	我国赋税实施中的公平问题	207
第三节	确实原则的实施规范	224
第四节	效率原则的实施规范	233
第五节	鼓励以劳动谋求幸福的原则	241
第七章	税制改革大要	246
第一节	重新确立市场经济条件下的赋税观念	246
第二节	完成立法	256
第三节	分税体制	263
第四节	税种结构	270

第一章 绪 论

第一节 新中国成立以来赋税体系 与赋税地位的变化

新中国成立以来，我们都是用“税收”一词来概括我们现在要讨论的这一范畴，而不使用历史上沿袭下来的“赋税”一词。我认为，用“赋税”一词来全面概括这个客观对象更准确，所以本书命名为《赋税导论》。在一般讨论的地方用“赋税”，只在“赋税的征收”与“征收的赋税”两种意义下用“税收”。具体解释请见第二章第一节。

一、新中国初期的赋税建立与发展

赋税是为了解决一国政府财政收入而设置的制度。1949年中华人民共和国建立之后，为了巩固新政权的发展经济，一个紧迫的问题就是解决政府的财政来源问题。当时面临的紧迫问题有三个：一个是继续肃清旧政权残留的军队与土匪，消灭敌对势力；一个是在尚未进行土地革命的地方进行和完成土地改革，以彻底消灭农村的封建势力；一个是立即着手恢复被旧政权与战争破坏的经济。要做好这三件事情，新政权除了要有权威与有正确的政策措施之外，还必须有一定的财力。

为此，新中国成立伊始，于1949年11月24日，中央人民

政府财政部就在北京召开了首届全国税务会议，确定了若干税收政策；同年12月17日任命了税务总局局长。1950年1月1日财政部税务总局正式成立，各种税收法规陆续颁布，当时的政务院要求“全国各大城市及各县的人民政府必须委派最好的干部担任税务局局长”，“宁可缺少一个县委委员，也不可缺少一个税务局局长。”^①

在整个解放战争时期，来自农村的公粮是财政的主要来源。新中国成立后，新政权接管了所有的大城市，财政来源不可避免地就由农村转向城市。到了1952年，主要来自城市的税收已占全部财政收入的50%，其余为国营企业收入30%，公粮为15%，其他占5%。可见，在那时，赋税收入已成为财政收入的主要部分。

这一时期赋税建设的主要特点是：

（1）废除了民国政府时期扰民害民的苛捐杂税，北京有50余种，上海有300余种。

（2）用赋税收入保证政府的财政收入，并且做到了这一点。

（3）初步形成了多税种、多次征的复合税制，但是税种税目并不太多，比较有利于缴纳和征收。

（4）适应了多种经济成分共存的情况，在保证财政收入的同时，也有力地促进了经济的恢复与发展。

（5）具有民主办税的特征，在第二次全国税务会议和其他一些场合，还邀请了工商业者代表参加，听取他们的意见，并且调整了若干政策。

（6）到了后期，开始有计划、有步骤地利用税收杠杆限制和改造私人资本主义。

^① 本节资料来源：财政部税务总局编：《建国以来工商税收大事记》；王平武：“建国以来工商税史讲座”，载《税务研究》1986年全年；刘志城主编《中华人民共和国工商税史长编》等。

这一时期可以说是我国赋税发展的第一个黄金时期，它的作用得到充分肯定和发挥，积极作用得到充分体现。

但是，由于当时处在由新民主主义社会向社会主义过渡的时期，商品经济应否成为社会主义经济的问题尚未解决，又由于苏联的非税思想，所以，关于赋税原则、赋税理论的问题都还未能提出。甚至可以说，由于忙于事务，社会主义条件下的赋税理论尚未来得及思考，它便被社会主义工商业的改造高潮淹没了。

虽然如此，由于当时考虑的问题还是比较实际的，所以措施多半得当，税收的数量以及其他原则的调整也较及时，所以能收到较好的效果。比如在 1950 年初确定的一些税收措施，到第二季度就发现负担畸轻畸重，计税手续繁琐，在五、六月间即行纠正；邀请工商业者参加讨论，及时调整税率，简化手续，减并税种。由于能够实事求是为发展生产解决问题，所以那一时期我国的赋税建设得到了顺利的发展。

那一时期包括从 1950 年至 1956 年。

二、简并与削弱时期

这个时期从 1956 年开始，到 1976 年“文化大革命”结束时为止。

1. 1953 年的简化。

在 1956 年大规模减并削弱税制之前，在 1953 年曾有一次关于税制的简化。那一次简化，从现在看可说是优劣参半。把 358 个税目简化为 174 个，把营业税附加并入正税中征收，可说是值得赞许的。但是，却把“价外税”改为“价内税”，就很值得考虑。原来的货物税的计税价格，是不含税款的价格（这种办法，比如对于卷烟税，就可以有 120% 的税率），而在 1953 年，则把税款放在价格之内（此时，无论如何，税率都要小于 100%）。在价格之内包含税款这个问题，后果十分严重，以至于成为我们今天进行价格改革与税制改革的一大障碍。

此次简化税制，主要是为了增加财政收入，限制私人资本主义，在主要方面都还是技术性的，并未从根本上否定赋税的作用。

2. “大跃进”时期的减并。

1956年我国基本上完成了对私营的社会主义改造，各种形式的社会主义经济成分已占到整个经济的93%，私营经济包括个体经济在内只占不到7%，这种近乎单一成分的经济，再加上经济计划的加强，使税收除了作为简单的敛财手段之外，既没有其他原则需要遵守，也没有其他作用需要发挥了。再加上苏联简单税制的样板，税制的单一化减并已势在必行了。

经过几年酝酿，在1958年“大跃进”的形势下，第一次大规模的减并方案终于出台。

这次减并的主要内容有：

（1）把原来的货物税、商品流通税、营业税和印花税合并为一个工商统一税，这是直到1994年前仍对外资实行的工商统一税的由来。

（2）简化纳税环节与纳税办法，从生产到销售只征收两道税。

（3）进一步贯彻以税代利或“以税挤利”的方针，即：对利润较高的产品实行较高的税率；对利润较低的产品实行较低的税率。这种方针一直贯彻到1984年的“利改税”。

（4）多少有些积极意义的是减少对中间环节的征税，这会对协作生产、专业化生产起到促进的作用。

3. “文化大革命”时期的减并。

1966年之后，经过7年的冲破“管、卡、压”，与改革“不合理的规章制度”的冲击，1973年出台了“税制改革”。

这次“改革”，是在经过了数年的各种税改实验失败的基础上进行的。1966年开始，首先是试行按产品积累率（指产品销售的税利总额与销售值的百分比）征收“积累税”；后来又试行