

税收文化丛书

收 據

特 貨 款

稅 收 脈 絡

SHUISHOU MAILUO

李胜良 / 著



经济科学出版社

税收文化丛书

税 收 脉 络

李胜良 著

经济科学出版社

责任编辑：王东萍
责任校对：王肖楠
版式设计：代小卫
技术编辑：李长建

税收脉络

李胜良 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

第三编辑中心电话：88191307 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：espbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

880×1230 32 开 4.875 印张 120000 字

2004 年 8 月第一版 2004 年 8 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-4367-2/F·3639 定价：10.50 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

自序 在文化视野里解读税收

税收学是一个小专业。小到了创建时日尚短且不为很多人所知的地步，小到了一些基本的概念和原理还要反复争议的地步，小到了主体部分还停留在“作业”层面的地步。

“小”的意思还包含以下两方面。一是说它微观，微观到将税收学理解为制定税收政策和指导税收征管的学问。虽然“税收”这个概念也能在经济学的论著里时常出头露面，甚至还有研究税收最优设计的经济学家获得诺贝尔奖的荣耀，甚至于，国家的财政政策都要借助税收来实现，可那终究不是当前税收学的研究范畴。二是说它不显赫，远远没有成为显学。税收虽与百姓们的关联甚密，但尚未成为人们渴望跻身其间的知识殿堂。

这使得我们这些从事税收工作、研究税收现象的人士不免有些尴尬。通常的税收研究几乎泾渭分明地分成两大板块：一是颇似“屠龙之术”的理论文章，大多属于税收经济学的范畴；二是工作研究，可以具体到政策界限或征管操作的最细微之处。然则如果不是从事专门研究或有特别需要者，几乎不愿意去问津——因为要么太笼统，要么太琐碎，缺乏最基本的可读性。

缺乏文化厚度的学问是不会有多少读者的。纵使是税收从业者，也能体会当前税收创作的枯燥和单调。

使关于税收的学问及相关趣闻成为人们餐桌上、夜读中的佳肴，成为更多人关注的看点、热点，成为非税收的研究者可以参考的文献，成为学术殿堂里精致的藏品，成为文化百花园里光彩夺目的奇葩，这是我们作为一个税收学者义不容辞的使命。

小专业也能写出大文章。诸多成功的案例给我们以导引和信心：黄仁宇从明代的漕运、财税这样微观的话题中脱颖而出成为一个胸怀“大历史观”指点江山、激扬文字的著名历史学家；余英时的专业是19世纪中国史，他从小处起手高处着眼纵横捭阖，最终成为一个对中国思想史有通盘认知的学者；潘光旦的学术起点是“优生学”，可他的勤奋、聪明和知识结构上的左右逢源，奠定了他成为一个社会学大师的根基。

小中见大的秘诀，是“贯通”。天底下的哲理是相通的，但这需要达到某种认知状态才能领悟。在一个小的样本中专心致志，索隐探微，同时敏锐关注可以激发灵感的各种外部信息，有助于将来某一天灵光闪现、融会贯通。

贯通性的学术，需要丰厚的文化修养来催发。正是在人文背景里，各种微观的学问可以互相撞击、启示、渗透和交流，并在互动中找到切点、交点或共享空间。

贯通性的学术，需要注重对边缘化话题的开发。每门学问的边缘，都有一些可以串起多种专业、多门知识的话题。这样的问题，理所当然地可以获得不同专业或知识背景读者的关注。

贯通性的学术，需要一种对相关领域的侵入和渗入。驾驭这样的话题需要一种更广阔的视野。

贯通性的学术，需要强化对研究课题和成果表达的趣味性。只有富于情趣的学术，才是雅俗共赏的学术。

2
在文化的视野里解读税收，就需要足够的书卷气、边缘化、发散性和情趣味。在这样的认知下，税收有望成为一门引发公共

关注和广泛兴趣的“显学”。

笔者从1987年发表《税收学的理想天国》、1988年发表《税理学论纲》、1998年发表《税收学的边缘化》，到2001年发表《税收正在成为一种显学》，再到现在写作的这本《税收脉络》，都是基于这样的认知。

一门有文化意蕴的显学，应该是从多重、多元、多维视角进行扫描和广域开发的学问。作为《税收文化丛书》的第二部，本书力图诠释这一观点，并以尽可能轻松的话题初步展示税收的脉络。

读史使人明辨。本书的主色调，选择了在历史的兴革、更替、流变、演进中，考察税收的基本元素或延伸纹理。《税史源流》注重对赋税史的考据，比如《恶税考》、《代征考》，并关注一些必须借助沉重的历史感才可能阐述清楚的较大专题，如《税收与王朝兴替》、《古诗里的税收》、《中国革命史上的税收实践》等。从其他角度对税收的研究，也讲求了对税收发展史的考察，比如《税收与战争》、《征管法的变迁》等。

第二个视角是法律。税收的强制性主要是通过税法来体现的，关注税法的文化内涵有助于趋近税收学的根本。《税法典章》这一章，是作者关于《税收征管法》研究心得的一部分。

其他的学科背景包括哲学、经济学、政治学、社会学等。《税理辩证》和《税收语境》等编集中反映了笔者在这方面的尝试。《古诗里的税收》甚至尝试打通税收与文学的隧道。

如果说以上各章偏重于对原理或知识的架构，则《税事评点》的着眼点便指向了税收实践。这是一组对税收现象的评论。这些评论，可以视为一种持有超然态度和文化自觉的随笔。

Context这个词，通常被译作“语境”，又有人译作“终始”或“脉络”。本书的主题，就是力图从一种较为开敞的语境中，探索税收文化的内涵和外延。这就是命名为《税收脉

络》的原因。在文化视野里探求“税收”的究竟，就是本书的主题。

希望《税收脉络》一书能够为您了解税收文化提供一些有益、有趣的线索，并引发您对税收文化的深切关注。

作者

2004年6月于石家庄



第一编

税理辩证	(1)
第一章 税收内涵：在“负担”和“义务” 之间	(1)
第二章 恭迎“税理学”	(3)
第三章 税收文化的环境约束	(7)

第二编

税史源流	(13)
第四章 恶税论	(13)
第五章 瘡税论：对中国古代专制税收的 一种解读	(16)
第六章 役之为税	(23)
第七章 代征考	(30)
第八章 古诗里的税收	(32)
第九章 税收与王朝兴替	(47)
第十章 中国革命史上的税收实践	(67)

第三编

税收语境	(83)
第十一章 税收与主权	(83)

第十二章	税收与产权	(86)
第十三章	税收与贡献	(89)
第十四章	税收与战争	(92)
第十五章	税收与文明	(103)

第四编

税法典章	(109)	
第十六章	征管法的制度变迁	(109)
第十七章	征管法的要义：征税权的 保全与救济	(126)

第五编

税事评点	(133)	
第十八章	解读“五年取消农业税”	(133)
第十九章	澄清纳税服务中的误区	(139)
第二十章	纳税何须给“回扣”	(141)
第二十一章	纳税能力也是一种“信用”	(142)
第二十二章	“入世”，纳税人受益几何	(143)
第二十三章	注重对信息化系统的“手动” 补救	(145)

第一编

税理辩证

第一章

税收内涵：在“负担”与“义务”之间

税收施之于人的是一种什么样的感受？政府将税收视为什么？我们从几个涉及税收称谓的用词中也能看出一些端倪。

英语中做“税收”解的单词，较常用的有 Tax 和 Duty。除了此解，这两个单词的另一层意思分别是“负担”和“义务”。从根义分析，我们有理由相信，这是对“税收”的一种“扩大解释”。

“负担”和“义务”的感觉相距很远。“负担”即包袱，即累赘，即心理上的阴影；而义务则是自愿，是责任，是不容推卸的使命。两种截然不同的感觉恰恰指向人们在税收观念上的两极：

对纳税人而言，税收是苦不堪言的物质和精神重负；对国家而言，它希望人们把纳税视为一种义不容辞的责任。

从中国历代税收称谓的字面意义中，也能发现这种泾渭分明的区别。如“贡”、“助”、“捐”、“赋”把税收看做人们的自愿奉献，和“义务”内涵相当；而“彻”、“课”、“役”则显示出严厉的掠夺或强迫特征。

我们将人民和国家对待税收的这两种态度视为两条曲线，其极端之处互为背离。可如果将这些态度逐渐淡化，却能寻到其相交的点——排除太多的情感色彩，我们可以认识税收内涵的客观属性。就是说，税收的真正内涵正是介于“负担”和“义务”之间。

在负担和义务之间，我们寻求作为假设中的对立双方——国家和纳税人在平等的地位中都能接受的一种分寸，那就是“交换”。

当事人双方都能接受的条件便构成“契约”，税收也应该是国与民意思表示一致之下的自然选择：人民通过纳税获得国家的保护，国家凭借人民完纳税收维持自己的正常运行并提供人民需要的公共产品。这种交换性质的揭示足以统摄“负担”与“义务”二方面内涵，并高于通常情况下学者们为税收归纳的某些特征（如“三性”）。从普适性的层面上，税收首先是一种交换，强制则是其一种潜在的特征——实际上，正是因为税收征纳双方过多地渲染了这种潜在特征，才造成了征纳双方各自偏执于“负担”或“义务”的结果。

为了使税收现象在和平状态下尽可能多地为人们所接受，抛开税收所可能具有的阶级性，而认可其“一般所指”的交换特征，是极为必要的。

在“负担”和“义务”之间寻求税收内涵，“交换”虽是一种泛泛而论，然而仍然是一种颇具现代味和人文关怀的表达。美国法学家奥利弗·霍尔姆斯曾经说过：“税收是我们为文明社会付出的代价（Taxes are what we pay for civilize society）”。此之谓也。

第二章

恭迎“税理学”

—

税收学正在成为一种“显学”。

继财政学家（如布坎南、马斯格雷夫等）、经济学家（如亚当·斯密、缪尔达尔、张五常、王则柯、茅于軾）、社会学家（如熊彼特、加里·贝克尔）表现出对税收的学术热情之后，越来越多的人学者加入到讨论税收的队伍中来。远的不说，伦理学者肖雪慧，哲学学者徐友渔，历史学者丁东、雷颐、秦晖，法学学者刘剑文等就不时地贡献出他（她）们的高见。当然，新征管法的颁布、个人所得税法的修订，还在源源不断地将一些原本在专业上与税收——就征课技术而言——无多少直接关联的专家学者吸引过来高谈阔论，沐浴在这种微观事物的思维、文字和话语体操中来。

这让我萌生了一个异常欣喜的预感：我曾在十几年前极力“鼓噪”过的那个“税理学”时代可能就要来临^①。

—
—

一门成熟的学科应该有其贯通首尾、中西、理论和实践、现象与本质的一般观念及原理。即如世界观之于哲学、对历史的价

^① 李胜良：《税理学论纲》，载于《重庆税务》1998年。

值定位之于史学、法理学之于法学、“道”之于“器”。

就税收而言，在偏重于“术”的征税原则、立法技术和征管措施之上，还应该有一种源于实际又超越实际的学理脉络，一种在涉及税收的所有知识中最具有抽象性、概括性和普遍性的一般观念和科学归纳。它构成着整个税收学建立和运行的基本前提，又是构筑文明且规范的税收实践的理论基石。它就是税理学。

换句话说，税理学是基于税收和税收学的一般的、朴素的、广阔的、高远的境界，它的研究对象是税收的本源、究竟和流向，是一切可以将税收这种在暴君、贪官和酷吏手中演绎为掠夺刃器的“不祥之物”导向文明和德治理想的人道选择。在整个税收学框架中，税理学高居思想、学术和知识成果的塔顶。

历史上，人们曾将税收视为“敏感的神经”、“拔鹅毛的艺术”，是可以与死并列的苦境，这都使得税收和税收学的现实面貌无时不牵动每个纳税人的心绪。

为使属民对税收的戒备和恐惧得到尽可能的淡化，并让他们配合和遵从，政府需要极力地描绘和灌输税收之意义。

在一个民主的环境中，代表着纳税人的知识分子想说什么呢？

他们是税收大厦的工程监理，他们有资格就国家税收工程的建设情况说三道四。正是他们，并通过他们的一些牢骚、建议和利益倾向的全面传递，才使可以构成征、纳两大阵营的利益集团的谈判、折冲和谅解成为可能。

就是在这个背景中，关于税收的共识才可以源源流出。而这些共识，就是税理学的原材料。在对这些材料的逻辑加工的基础上，税理学得以问世。

我们并不是绝对地缺乏税理学的思考成果。虽然税收学的历程曲曲折折，虽然研究税收的学者曾经瞻前顾后、畏首畏尾，但我们还是努力地搭建起了一个税收学的框架。从《国家税收》到《税收概论》、《税收学原理》再到那些集中了诸多专家智慧的《税收学》，中国的税收学者们也贡献出了数量虽然不多但内容实在、成果虽然不丰但字正腔圆的税收理论，其中就包含了特定背景下的税理学思想。

但即使是这为数不多的成果也需要改造，原因很简单：一些理论略嫌僵化，有待纠正，比如税收“三性”；一些理论过于浅白，需要充实，如税收依据理论；一些理论失之单调，应予完善，如税收本质理论；一些理论稍嫌繁琐，该予简约，如税负转嫁理论；一些理论尚不成熟，需要在进一步的争议中求得共识，如纳税人权利理论、为纳税人服务理论等。

税理学的构建需要机遇。不可想像十年前能够允许谈论“为纳税人服务”这样的话题。斗转星移，时过境迁，谁能预见“人民”概念能在这么快的时间内与那个曾经让人们相当陌生的称谓“纳税人”扯上关系呢？另外如征纳关系，当初人们经常高喊的“融洽”也与今日所讲的“融洽”的内涵有了相当的差异。

纵然今天的“税收学”大厦已经蔚为壮观，税理学的一些重要构成要素仍然可能是付诸阙如。原因依然简单，现在的“税收学”在很大程度上需要进步。距我写作这篇文章时间不长，某位主持税收科研的领导还对税务人员研究“可能会帮助纳税人避税”的税收筹划大发雷霆。

让官方学会容忍关于税收的不同意见，也是通向税理学的必由路径。

四

可这一路径竟会这么快地被铺就，还是大大超乎我的想像。

官方学术对于某些税收研究禁区的开放随着 WTO 的走近而降临，老百姓（通过知识阶层）对税收的敏锐感觉受到《个人所得税法》修改的催化而苏醒，人大代表们对于税收征纳规范的担忧在颁布新《征管法》的主席令中悄悄融化……

与自己的生活密切相关的事实使税收成为一个公共空间，人们像享受阳光的温存和曝晒一样享受对税收的各种感觉，并尝试着将这种感觉公之于众。

是那些较早接触并适应国际惯例、民主制度、言论自由的知识精英率先踏入了这个空间，并用他们富于激情和文采的描述敲开了每个老百姓/纳税人的心扉。

擅写“道德文章”的肖雪慧教授正在成为写作税收评论的高手，在她业已发表的文章^①中，不仅是严密的逻辑让我拍案叫绝，更有无私无畏的正义感让我感到万分欣喜……

五

2001 年是新世纪的开局之年，也可以称之为中国税理学奠基的一年。正是在这一年，构成税理学重要话题的几个方面如政府的税收承诺与税收形象、税收的本原和本质、纳税人权利、税收执法约束、以德治税等都因缘巧合地被催生出来，对于这些义理性、思辨性的公共话题，每个人都可以发表自己的看法。而税理学的诞生，也恰恰在这种公共参与中脱胎。

^① 收录于肖雪慧自选集《独钓寒江雪》，中国工人出版社 2001 年版。

第三章

税收文化的环境约束

地球上许多国家和历史上的许多王朝都是基于税收支持下的“税收国家”(tax state)，我们这个社会因为需要税收作为运行的资金支持而成了“税收社会”。税收状况也必将成为影响社会公众福利的一个重要因素。是带来严重的社会痛苦甚至恐慌，还是引致较大的社会快乐和繁荣，是一个国家的税收制度和税收文化需要解决的首要问题。

就天然或原初的意义而言，税收是一种对于私人产权的分割，一种对于天赋人权的入侵，一种对于个人隐私和商业秘密的渗透——tax这个词在词源里就有“承受重负”的意思。在现实中，那些失控了的税收，比如没有经过公众（通过议会或人民代表大会）立法确认的“横征”，虽然经过了立法但因为文化、制度或管理的原因成为恶税的“暴敛”，以及完全是出于地方或部门、军政利益而加派的苛捐杂税，确实是这样的分割、入侵和渗透。

好的操作状态下，局部的痛苦则可以转化为全局性的快乐。一如共和国老一代财经学者和税务官员崔敬伯先生译自美国财政学者薄徕恩新的话：“租税是一种强制性的分担，取自私有财产或所得以为公共目的。最主要的目的有三：一是公安（social safety）；二是公道（social justice）；三是社会福利（social welfare, material and immaterial）”。西方还有一句很流行的税收谚语：“税收是我们为文明社会所付出的代价（Taxes are what we pay for civilized society）”。毕竟，税收征课的过程是一个从私人支出转向公共支出的过程，只要保证国家在征收每一笔税收时的

代价足够小、支配这些税款时的浪费足够少、用于特定公共支出的必要性足够大、花费于特定方面的公共支出的社会和经济效益比之于单纯个人的花费或依靠私人的努力足够高，则社会总福利就会大大增加。以纳税人一时、一己的痛苦换来可预期的、大众受益的、系统效能大大提高的快乐，这样的税收，便可能成为引致较大社会快乐的征课之道。

要达成这样的理想境界，建立、引进和营造一种有益的税收文化是必须的。借鉴比格·纳瑞的税收文化观，要避免落后或消极税收文化对现行税制的冲击、扯动和阻碍等文化混乱现象，必须有一套足够进取、足够积极、足够人文的税收理念、税收伦理、税收游戏规则发生作用。

比格·纳瑞将税收文化定义为“与国家税收制度特别是执法活动联系在一起的全部正式与非正式制度的总和，它历史性地扎根于该国的文化，因为相互影响而产生依赖与联系”。他的定义可能过于宽泛了，我更愿意将税收文化限定为一种在特定地区、特定人群、特定时点上相对稳定并持续发生影响力的心理和行为倾向。同一社会结构下，可能存在着多种税收文化形态，这些文化形态之间的相互作用和冲突，也是使得某些本来良好的税收立法愿望发生扭曲、使某些按照习惯性预期进行的税收立法不能有效发挥作用、使某些税法产生负面效应的原因之一。

文化是环境的函数。“橘生淮南则为橘，橘生淮北则为枳。其叶徒相似，其实味不同。所以然者何？水土异也。”不同的文化背景造成的差异会对诸多事物产生影响。

环境是长期以来自然、人文、政治、经济等各种因素相互作用的结果，是一些占主流地位的观念逐步统治人们性情和辨别能力的结果，是一种在人心取向上优胜劣汰的结果。

俗话说：入乡随俗。这个乡就是不同的地区，这个俗就是当地的社会与人文环境。