

赋税导论

王书瑶等 著

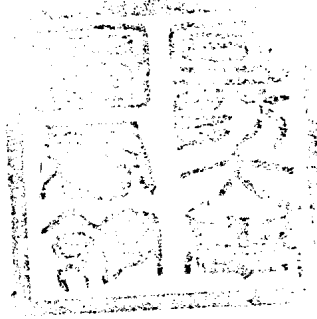




国防大学 2 062 4445 6

赋 税 导 论

王书瑶等 著



经济科学出版社

(京)新登字 152 号

责任编辑：赵 瀛

封面设计：张卫红 王小土

赋税导论

王书瑶等 著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

中国铁道出版社印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 26 印张 665000 字

1995 年 2 月第一版 1995 年 2 月第一次印刷

印数：0001—6500 册

ISBN 7-5058-0762-5/F·599 定价：25.00 元

图书在版编目 (CIP) 数据

赋税导论/王书瑶等著. —北京: 经济科学出版社, 1994
ISBN 7-5058-0762-5

I. 赋… I. 王… III. 税收理论-研究 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (94) 第 09410 号

顾问 郑树模 崔俊慧 陈流明

各 章 作 者

- 第一章 王书瑶
第二章 王书瑶
第三章 王书瑶
第四章 王书瑶 隗永福
第五章 王书瑶 蔡作岩
第六章 王书瑶 何淑寅
第七章 林克宁
第八章 张培森
第九章 董仕军
第十章 吴国华
第十一章 崔光营 石 坚
第十二章 王选汇
第十三章 王选汇
第十四章 石 坚
第十五章 李长海
第十六章 袁 源
第十七章 李本贵
第十八章 王成柏 刘优辉 李亚兵
第十九章 杨道远
第二十章 顾仁荣
第二十一章 王书瑶 王大土
统稿人 王书瑶

统稿人的话

著述本书是为了建立一个体系，一个关于赋税理论的体系。

我们写这本书，起意在1989年。在1992年之前，关于赋税方面的著作，主要都是务实的，有《国家税收》《税收概论》等等，就理论而言，有所不足。当时，建立一个具有中国特色而又能概括一般情况的赋税理论体系，是当务之急。1992年初，以刘志城为主编，出版了《社会主义税收理论若干问题》一书，集中了很多人的思想。该书38万字，代表了传统研究的一些重要成果，是一本力作。

现在国家税务总局的科研所，成立于1988年，前身是科研处。这个所的一个重要任务就是从事赋税基本理论研究，建立基础理论。自从1985年当时的税务总局局长金鑫提出建立赋税理论体系以后，我们一直以此为已任。我们的研究特点是用数理经济和数量分析的方法进行研究。我自1986年调到国家税务总局科研所工作，一直试图建立一个具有充分数理分析的赋税理论。但是，积7年的时间仅仅完成了前6章的主要部分。后来在金鑫局长指示下邀请了各方面的专家参加，于是，这本书就成了集众人之力的专著。书虽然很快完成了，但是，人多了，要求难免有所不同，文体各异，从全书的体例上，也很难一致。这使我很为难。最后，在保持系统观点一致的前提下，文责自负，保持各自的风格。

二

一国的税制，在一定的时间内，只能有一个，但是，关于一个客观对象的理论体系，却可以同时有许多个，这同理论的人文个性有关。理论总是人建立起来的，而不同的人，对同一个客观对象的认识可能很不相同，因而，相对应的理论和体系便也可能不同。所以，对同一个客观对象，当然可以有多个理论体系来表现它。因而，尽管已经有了若干有关著作，我们还是有必要写出自己的作品。其他著作中有的内容，有些我们就不写，比如，我们就不讨论税金是由什么构成的，是由 c 、 v 还是 m 构成的。但是，还有许多内容，则是我们这本书所专门讨论的。

三

所谓理论，不过是对客观事物本质的说明。有关赋税的理论，就是揭示赋税的特征、性质、作用，赋税发生的历史原因与目的，赋税与其他事物之间的区别与联系，以及在赋税的实践中发生的各种问题与解决的办法。所谓赋税理论体系，就是对赋税整体和组成赋税的各个要素，进行系统的有机联系的说明，阐述其发展规律。

本书不仅试图对中国目前的赋税现象进行理论说明，而且，还希望这种说明对历史和外国的赋税现象具有普适性。比如，本书对赋税一词所给出的定义，就有这种普适性。

又由于本书所提出的观点尚未成熟，并且希望就此导出更为深入、更为系统的理论探讨，所以称为《导论》。也希望通过本书，使读者对中国赋税这一现象得到比较全面的了解。

可以有多种方法建立理论体系，我们认为最科学的方法是按着事物自身发展的顺序来展开，使理论的逻辑，符合客观事物发

展的逻辑，也应该就是历史的逻辑。赋税自身发展的逻辑是，为什么会有赋税，需要多少，以及怎样取得。我们设想，当政府向立法机构提出要收税的时候，政府要向立法机构报告什么？它首先要报告为什么要收税；其次，它要说明要收多少税；再次，它就要说明，怎样来收税。我们的理论体系就是按着这个顺序展开的。

四

首先，我们通过第一章绪论来说明本书写作的历史背景，然后，通过第二章对赋税概念的讨论，来说明赋税存在的必要，亦即为什么要收税。在这里，还必须对赋税的定义加以科学的界定，认定什么是赋税以及什么不是赋税。接下来，用 3 章的篇幅讨论收多少税。第三章讨论政府财政运用总的数量，即财政总规模。在此基础上，第四章讨论赋税收入的总量，只有在财政总规模确定的情况下，讨论赋税比例的优化才有意义。第五章讨论各个税种收多少合适。第六章从原则上解决怎样收的问题，即赋税规范。第七章与第八章解决在征收过程中产生的法律问题和经济问题，经济问题是赋税的外延。以上构成上篇总论的内容。

尽管在上篇中已在原则上回答了为什么收、收多少和怎样收 3 个问题。但是，在实践上，在赋税系统工程上，前两个问题都只占极小的比重，赋税问题的主要解决是由怎样收和具体去收来完成的，因而，对怎样收又要进行更为深入细致的讨论。中篇税种设置解决依靠哪些税种来收。下篇税收事物管理进一步从税收行政管理上来解决怎样收的问题，这两篇的内容与联系是一目了然的。这两篇是虚实并重，它包括对我国税制现状的概述。

本书最后一章是我国税制改革设想，它独立于 3 篇之外，是全书理论讨论的总结。

五

本书有以下几个显著的特点：

1. 它首先特别深入地讨论赋税的本质，是谁在收税，以及由此产生的各种关系；它给出的定义可能是最简练的。

2. 相对于其他同类著作而言，它特别对收多少的问题进行比较深入的讨论，它对最优财政比例与最优赋税比例的研究有特别独到之处。

3. 除了一般的赋税原则，它还特别强调实施各项原则的规范。

4. 它还利用数理经济与数量分析的方法，不仅研究各要素之间的质的联系，而且还研究它们之间的数量关系。

5. 本书还从法律角度对税法理论进行开拓性的研究，以利于进一步完善税法法制建设。

6. 本书还从经济运行中讨论赋税对经济的影响。

7. 在涉外税收与今后税制改革方向上，本书还特别重视吸收外国的经验与国际惯例。

8. 在征管理论上，本书有新的提法、新的突破。

9. 相当系统地提出并讨论税收保卫体系问题。

各章执笔人都对各章的内容有较多的了解，写作时依照“不唯上、不唯书、只唯实”的原则，坚持进一步改革开放的精神，实事求是地陈述自己的观点，因而，各有独到之处。

但是，不容否认，本书的缺点也是很明显的，除了前面提到风格不统一之外，一些章节明显薄弱，有的则套话太多，深度不够，有些材料与观点被反复引用，有些观点能否最后成立，还有待实践的检验。我们希望这些缺点，能在今后加以改进。

六

在统稿过程中，一个使我感到困惑的问题是用词。中国的文化，历来重视遣词造句的准确，所谓名正则言顺。比如对于我们现在所讨论的这个客观对象，中国历来都用赋税这两个词表示，很少用税收表示，政府考虑财政收入，通常用岁入。新中国成立后，不用“赋税”了，用“税收”代替了。因为在社会主义条件下，是否存在赋税这个范畴还是一个疑问，税收只是一个敛财的工具。十二届三中全会确立中国是有计划商品经济，取代了天下一统的计划经济，十四届三中全会又确立了社会主义的市场经济，多样性的所有制在中国重新确立了它的位置，出现了经济利益各自独立的企业、居民、政府3部分。这种情形，使赋税重新成为一种政治、社会、经济关系的体现，它不单单是一种收入。对于任何客观对象如果我们不能有一个准确的概念称谓它，我们就一定不能正确地对待它以及由此产生的各种关系。对于赋税，如果我们不能从这种本质上认识它，我们就一定不能制定出正确的赋税政策，除了收钱，就不会处理好其他的各种关系。

在统稿中，另一个使我感到困惑的是，在什么地方用赋税，在什么地方用税收。税收是什么？税收是对赋税的征收和征收的税款，在我们问，今年的税收情况如何时，是问，征收是否顺利？以及征收到了多少税款？是一些具体问题，而不涉及全部问题。那么，能不能说“对税收的征收”呢？好像不能。我们还有一个《税收征收管理法》，已经“税收”了，怎么还要“征收管理”？不过，对全书的用法，我没有统一，因为作者们的想法不同。我们不能因为领导和文件这么用，就也这么用。如果那样，还研究什么？

还有一个用词问题是关于“税率”的。一个年轻的学者，叫杨纯华，他认为，“率”就是比例的意思，是个大概念，“税率”是

征收的比例，是个小概念，用一个大概概念来说明一个小概念是不妥当的。我们这么说，“税率”就是征收的比例，比例税率就是“比例的征收比例”，这叫什么话？但是不仅在文章中这么用，而且在正式文件中也这么用了。其实，即使是约定俗成了，这种叫法也还不行。错觉不能恢复。现在通常所说的“比例税率”，是指那种征收比例不变的税率，而其他税率是指征收比例可变的税率，因而，“比例税率”实际应该称为“固定税率”或“不变税率”。

新的一个即将产生的争论是叫社会保障税还是叫社会保险税，险是什么？险是可能遭受到的伤害，“保险”是对这种伤害给予经济补偿；对退休养老而言，显然，老不是一种伤害，不是险，而是一种自然的过程。对养老是保障的问题，而不是保险的问题。从保险事业和保障事业的内容说，保险事业是遇险才给补偿，无险则保险金归保险部门所有，它服从概率分布，若补偿率是3%，它收取的补偿金必定高于3%；而养老保障则不同，不论退休人员的情况如何，全部保障金都归参加保障的人所有，保障事业永远不是盈利的。社会保障金有一个增值的问题，保障金的增值；是为了退休人员分享经济发展的成果，不是盈利。这是社会保险事业与社会保障事业根本的区别。所以，如果我们要实施养老保障社会统筹，就一定称作社会保障税或社会保障金，而不能称作保险税或保险金，保险机构不能参予社会养老保障事业。至于工伤，则另当别论。

我们常说的另外的一句话是，“理顺国家、集体、个人三者的分配关系”，在新的经济条件下，这也值得重新考虑。

国家是什么？国家是整个社会的总和，它包括政府、企业和居民，不存在国家与企业或居民的分配问题，一个企业或一个居民从国外取得一笔收入，都是这个国家的，不能说不是这个国家的。如果不缴税，就不是政府的。因而，对于前面提到的问题，准确的说法应该是：在一国之内，理顺政府、企业、居民三者的分配关系。

七

从1994年1月1日我国实行了新的税制，对于我们这本用多年时间写成的著作，就又提出了一个问题：对于已取消的税种，我们对它的评论还有用吗？

其实，理论乃是对现实的总结，理论体系的形成，一点也离不开对历史、对现实的考察。作为今后税制建设的借鉴，它无疑是有益的。而且，也正是对现实与历史的考察中，才建立起我们的理论体系的。

亚当·斯密研究的正是他那个时代和那个时代以前的税制，正是围绕这些现实，他提出的各种原则才更显出生命力。

八

在漫长的研究生涯中，我们的工作得到各级税务机关领导与同事们的大力支持，也从企业中得到热情的支持，使我们吸收了很多营养，在此一并表示由衷的谢意。

目 录

统稿人的话.....	1
------------	---

上篇 总 论

第一章 绪 论.....	3
第一节 新中国建立以来赋税体系与赋税地位的变化.....	3
第二节 对我国税制状况的简单评论.....	9
第三节 中国现代社会的经济特征	18
第四节 我国历史的赋税实践与赋税理论	31
第五节 赋税在外国的地位和作用	42
第二章 赋税概念	53
第一节 赋税定义	53
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	62
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	85
第一节 财政比例研究的状况和观点	85
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.....	107
第四章 最优赋税比例与企业税收负担.....	122
第一节 财政来源结构分析.....	122
第二节 我国财政来源结构的优化.....	135
第三节 企业税收负担问题.....	146
第五章 税种结构.....	159
第一节 税种结构的一般讨论.....	159
第二节 税负转嫁、直接税和间接税.....	168

第三节 税种结构分析.....	178
第六章 赋税规范.....	192
第一节 对赋税原则的一般讨论.....	192
第二节 我国赋税实施中的公平问题.....	205
第三节 确实原则的实施规范.....	222
第四节 效率原则的实施规范.....	231
第五节 鼓励以劳动谋求幸福的原则.....	238
第七章 税法法学理论与实践.....	244
第一节 税法在法律体系中的地位.....	244
第二节 我国税收法律体系的健全和完善.....	254
第三节 税务行政复议和诉讼.....	273
第八章 赋税对经济的影响概论.....	284
第一节 赋税对经济影响的客观性.....	284
第二节 赋税对资源配置的影响.....	289
第三节 税制对经济运行的影响.....	297

中篇 税种设置

第九章 流转税类.....	309
第一节 流转税的一般论述.....	309
第二节 增值税.....	327
第三节 消费税.....	342
第四节 营业税.....	346
第五节 产品税对产业结构影响研究.....	349
第十章 所得税类.....	356
第一节 所得税的历史演变及发展.....	356
第二节 所得税的理论比较.....	360
第三节 对所得征税的原则和效果.....	366
第四节 社会保障税的比较与选择.....	375
第五节 新时期内资企业所得税.....	378

第十一章	辅助税类	384
第一节	概述	384
第二节	辅助税种的立法精神	385
第三节	辅助税种存在的问题	409
第四节	辅助税种的改革方向	414
第五节	新税制中的辅助税种	419
第十二章	涉外税收	423
第一节	概论	423
第二节	企业所得税	429
第三节	个人所得税	456
第四节	流转税和地方税	466
第十三章	税收协定	471
第一节	国际税收协定	471
第二节	避免双重征税协定	474
第三节	避免双重征税协定的约束力和与国内法的关系	494
第四节	外交税收豁免	498
第十四章	分税制	501
第一节	分税制的基本原理	501
第二节	分税制的意义	503
第三节	分税制的国际比较和初步分析	504
第四节	我国分税制模式的选择和设计(上)	510
第五节	我国分税制模式的选择和设计(下)	524
第六节	建立分税制的推进步骤	535

下篇 税收事务管理

第十五章	税务机构设置	539
第一节	我国税务机构的沿革	539
第二节	我国现行税务机构	547

第三节	我国税务机构的领导体制·····	565
第四节	国外税务机构·····	566
第五节	我国税务机构设置原则·····	581
第六节	我国税务机构设置思路·····	587
第十六章	税务管理·····	591
第一节	税收计划制定·····	591
第二节	税收计划执行·····	602
第三节	税收会计改革·····	612
第十七章	赋税征收管理·····	624
第一节	赋税征管的基本理论·····	624
第二节	赋税征管的国际比较·····	640
第三节	强化我国赋税征管的对策·····	658
第十八章	税务干部队伍廉政建设与税务监察·····	663
第一节	税务干部队伍廉政建设的重要性和措施·····	663
第二节	税务监察的职能、权力和原则·····	667
第三节	税务监察方式·····	674
第四节	税务监察的机构设置与管辖·····	689
第十九章	税收保卫体系·····	692
第一节	运用法律手段保障国家税收法规的实施·····	692
第二节	税收保卫体系概述·····	696
第三节	税收保卫体系的内涵与环境·····	700
第四节	我国税收保卫体系的目标模式·····	703
第五节	关于我国建立税收保卫体系的可能性论证·····	709
第二十章	税收优惠·····	714
第一节	税收优惠概述·····	714
第二节	税收优惠的主要内容·····	725
第三节	税收优惠的管理·····	733
第四节	西方税式支出·····	746
第五节	税收优惠的改革完善·····	757

第六节 1994 年工商税制改革后的税收优惠	762
第二十一章 税制改革大要.....	768
第一节 重新确立市场经济条件下的赋税观念.....	768
第二节 完成立法.....	778
第三节 分税体制.....	785
第四节 税种设置.....	792