


中税出版

转轨经济中的税收 ——理论分析与政策选择

李万甫 ■ 著

*zhuangui jingji zhong de shuishou
lilun fenxi yu zhengce xuanze*

 中国税务出版社

转轨经济中的税收 —— 理论分析与政策选择

李万甫 著

*zhuangui jingji zhong de shuishou
lilun fenxi yu zhence xuanze*

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

转轨经济中的税收:理论分析与政策选择/李万甫著. - 北京:

中国税务出版社,2008.12

ISBN 978 - 7 - 80235 - 298 - 8

I. 转… II. 李 III. 税收管理 - 研究 - 中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 179083 号

版权所有·侵权必究

书 名: 转轨经济中的税收

作 者: 李万甫 著

责任编辑: 刘淑民

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: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 18.25

字 数: 277000 字

版 次: 2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 298 - 8 / F · 1218

定 价: 36.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

目 录

一、税收理论研究

拓宽税收科学的研究领域 探索税收分配的内在规律	2
收入分配、分配结构与税收结构	10
货币资金流量与税制结构的相机抉择	18
市场经济下税制结构优化的理论分析与目标选择	26
论税收宏观调控的协调机制	36
税收转嫁的均衡分析	44
均衡模型中的商品课税效率分析	53

二、税收政策研究

社会主义市场经济下税收政策的目标选择及其实现	62
税收政策取向中公平与效率的选择	69
我国税收负担的理论分析与政策选择	77
中国近期不宜实施全面减税的税收政策	84
提高出口退税率的政策效应分析	92
政府财税政策与企业技术进步	99
企业技术创新与税收政策	109
抓住机遇 健全促进企业技术进步的财税机制	115

三、税制改革研究

税制建设中若干政策主张的评析	121
税制建设应协调处理的几大关系	132
中性税收不宜成为我国税制改革的方向	138
加入 WTO：我国税制改革面临的机遇与挑战	145
完善增值税制的几点思考	159
走向规范化：增值税进一步发展的思考	169
消费税的经济分析与政策取向	179
“两税合一”的若干政策选择	186
地方税制改革发展问题研究	192
地方税制改革的理论依据	201

四、国际税收研究

世界税制发展动向研究	208
国际税收协定中的“常设机构”问题	216
美国税制改革的经济背景内容及影响	221
结构性税收改革对美国的影响	230
租税特别措施与战后日本产业结构的调整	236

五、税收专题研究

中国石油安全的税收对策研究	244
增值税转型对投资增长的效应分析和风险控制	264
后记	285

一、税收理论研究

拓宽税收科学的研究领域 探索税收分配的内在规律

税收作为社会产品分配的一种分配形式，在参与社会剩余产品的分配中形成了独特的分配规律。如何协调税收在参与社会剩余产品分配过程中所形成的国家与纳税人以及纳税人之间的税收分配关系，构成了税收科学研究的全部内容。长期以来，由于受传统的社会主义产品经济模式和“非税论”思潮的影响，税收的职能和作用未能得到充分的重视和合理的发挥，税收参与社会产品或国民收入的分配活动受到了很大的限制，当然也就更谈不上对税收分配关系和税收分配规律的研究。改革开放后，税收在国民收入分配中的地位和作用进一步提高，税收调节社会经济活动的力度和范围进一步增强，并逐步扩大，使税收分配关系及其内在规律的研究成为我国财税理论研究的一项重要内容。可是，由于缺乏对税收分配关系及其运动规律系统的、全面的分析和研究，对于在税收分配实践中尤其是经济改革中出现的新的税收现象和问题，难以从理论上做出科学、完善的解释和回答，只能“头痛医头，脚痛医脚”，不能解决根本的、实质性的问题。因而，拓宽税收科学研究领域，加强税收基础研究，注重和开拓税收发展研究，探寻税收分配的内在规律，是摆在我国税收理论工作者面前的一个重要课题。

一、税收基础研究

税收基础研究是构建税收科学研究体系的理论基石，它着重研究税收分配的基本原理和税收分配的一般规律。从税收分配的基本原理出发，透过税收分配的现象，阐述税收的概念、本质、职能、作用等

涉及税收分配活动的一般范畴，用高度的理论思维来概括税收实践活动的基本内容，揭示出税收分配的一般规律。随着税收分配的社会客观条件的变化，税收分配关系在发展变化，人们对税收分配规律的认识也在不断发展和深化，在不同社会形态或不同经济条件下，国家凭借其政治权力，利用税收形式参与社会剩余产品分配的目的、动机等有所不同。因此，税收基础理论研究，不仅要對税收一般原理进行研究，还要侧重对不同社会形态、不同发展阶段税收分配规律的研究，加强税收基础理论研究，对建立科学、完善的税收科学研究体系，推动税收科学研究向纵深发展，以及正确认识税收分配规律，指导税收分配实践活动具有重要意义。

二、税收历史研究

税收历史研究是在阐述税收分配活动发展演变具体过程的基础上，运用马克思主义的历史唯物主义的分析方法，选用历史资料和数据，探索税收分配的特点和规律性。税收是一个历史范畴，税收分配理论和实践的形成及发展，无不是历史经验的结晶。通过对税收历史的分析和研究，可以总结出税收分配活动中某些带有规律性的成果，同时也可深刻揭示税收发展的深层次根源即治税思想。税收发展演变的历史，也是治税思想逐渐形成并不断发展的历史；税收从产生到现在，已历经了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会，不同的社会形态、同一社会形态的不同发展时期，税收分配活动的领域和范围都存在很大差别，税收分配规律作用的形式也不一样。从税收分配实践活动的历史发展中，揭示出指导税收分配活动的治税思想和客观规律，对其产生的背景、条件及经济关系，进行更深层次的研究，可以对指导现实税收分配活动提供有益的借鉴，推动对税收分配关系和税收分配规律的研究向纵深发展。加强对税收历史的研究，有助于吸取税收分配活动发展史上的科学成果和税收实践活动发展中的有益经验，有助于全面把握税收科学发展方向，提高税收分配研究的科学性和有效性，从而有利于确立和发展具有中国特色的税收科学研究体系；加强税收历史研究，也有利于对税收发展规律的探索和认识，揭示税收与社会、政治、经济诸领域的内在联系，从而积极有效地运用税收内在分配规律，为经济建设服务。

三、税收政策研究

理论来源于实践，又反过来指导实践，为实践服务。税收政策是税收理论与实践相结合的中介，是指导税收分配活动所遵循的基本准则，从纷纭复杂的税收分配活动中，抽象、概括出税收分配基本理论，揭示出税收内在分配关系，在此基础上认识和掌握税收分配规律，通过税收政策的有效选择和正确运用，可以有意识地指导税收实践活动，从而达到预定的目标。税收政策属于上层建筑，人们往往把它排除在税收研究领域之外，这是不正确的；既限制了税收理论研究的视野，也割断了税收理论与实践的内在联系，不能充分发挥税收理论对税收实践活动的指导作用。税收政策作为指导税收实践活动的主观范畴，是人们充分认识税收分配关系、掌握税收分配规律的必然产物。税收政策的有效选择，要建立在正确认识税收分配关系的基础上，并反映税收分配规律的内在要求；税收政策的合理运用，是税收分配规律发挥作用的实践写照。从繁杂的税收实践活动中，揭示出税收的分配关系，从而正确认识税收分配规律，是认识的第一阶段；如何将正确的理论研究成果应用于实践，指导税收实践活动，这才是认识的目的所在。国家为了实现其职能，通过税收政策的制定和实施，对税收实践活动进行指导和调节，以实现其既定的税收领域和调节目标。税收政策不仅是税收理论研究的出发点和归宿，也是国家有计划指导税收分配活动的客观要求。

四、税收制度研究

税收制度是税收调节行为的具体规定，是税收分配关系的具体体现形式。研究税收分配关系，认识和掌握税收分配的内在规律性，必须研究反映和制约着税收分配活动的税收制度。税收分配关系是在国家强制参与社会产品或国民收入的分配过程中形成并体现出来的。而税收参与社会产品或国民收入的分配又是按照税收制度的有关规定进行的；离开了具体的征税制度，就无法揭示税收分配关系及其内在规律。税收制度规定税收分配活动的范围，又是税收分配活动的依据，体现税收分配的广度和深度。合理完善的税收制度和健全有效的税制结

构,可以更好地发挥税收的职能作用,从而进一步规范税收分配关系。税收制度的研究,不仅要探讨税收制度建立的依据、确立的原则、税制结构的合理布局 and 有效选择,以及税制内在要素的有效配合和协调,还要对指导和制约税收分配活动的具体规定的合理性、实用性、可操作性进行系统、全面的分析。以往我们在谈及税收制度时,往往对它的具体内容、规定解释得过多、过细,而缺乏对其合理性的具体分析和实用性的科学论证,更谈不上可操作性问题。这样应用起来往往起不到应有的效应,达不到既定的目的,从而导致政策不到位、税收分配关系扭曲,也不利于从更高的角度、更宽的视野去认识和把握税收分配规律。

五、涉外税收研究

随着国际间经济合作和交往的日益发展,税收分配领域进一步拓宽,涉外税收研究就是侧重一国政府对外国人征税而引起的税收分配关系;这种分配关系具有特殊性,往往会形成国家与国家之间的税收分配关系。税收分配领域和范围的拓展,开阔了我们进行税收科学研究的视野,涉外税收成为税收科学的一个特定研究领域。国家对其管辖内的纳税人和课税对象进行征税,由此形成一国政府与外国纳税人(也称跨国纳税人)的税收分配关系,这种税收分配关系仍属国家与纳税人的分配关系。问题在于这种税收分配关系往往会导致国家与国家之间财权利益再分配的税收分配关系,直接影响和制约着国家与外国纳税人之间税收分配关系的形成和发展。这样,涉外税收研究领域就包括两大方面:一方面是研究一国政府与从事国际经济交往活动的纳税人的税收分配关系;另一方面是研究国与国之间涉及相互间财权利益税收分配关系的协调准则和规范。加强涉外税收问题的研究,对于进一步贯彻改革开放,合理利用外资,引进外国先进技术和管理办法,创造良好的投资环境,维护国家主权等,具有更深远的意义。制定符合中国国情和国际惯例的具有中国特色的涉外税收制度,是税收科学研究领域急需解决的重大课题。

六、税务管理研究

税务管理研究是税收应用研究的又一项重要内容。它侧重于研究

政府或税务机关对税收分配进行科学管理的理论和方法。税务管理研究是基于人们对税收分配规律的正确认识,采取符合客观实际的必要措施,对税收分配活动的全过程自觉地进行计划、组织、协调和监督,从而使国家与纳税人在征纳过程中形成一种稳固、可靠的分配关系。正确的税收政策、税收制度等贯彻落实,取决于执行中是否有一整套科学、有效的管理体系和管理办法。税收参与社会剩余产品的分配活动必须通过税务管理来实现,税收分配规律在税收实践活动中发挥效力的程度,也要以税务管理质量来反映。税务管理活动是随税收参与社会剩余产品的分配和再分配进行的,通过税收的征收、减免、监督和检查,对促进生产发展,调节收入水平,监督经济活动,检查财经纪律,不断完善和合理规范税收分配关系,具有重要作用。加强税务管理的研究,对提高税务管理水平和工作效率,实现对税收分配活动进行最优化的管理,不断调整和完善税收分配关系,正确运用税收分配规律,具有重大的现实意义。

七、税收信息研究

税收信息是反映税收分配规律作用的基本特征及其发展变化的资料、情报、数据等,一般说来,一切影响税收分配活动的各种资料、情报、数据等,都可称为税收信息。加强对税收信息的研究,可以掌握税收分配关系的变化状况,反映税收分配规律作用的程度,从而更加有效地指导和调整税收分配活动。运用信息论的基本原理把税收分配活动的全过程抽象为信息运动的过程,通过税收信息的收集、整理、加工、贮存、反馈等,可以掌握税收分配规律发展变化的动态和趋势,适时调整税收分配关系。税收信息是经济信息的一个重要组成部分,税收涉及的领域、部门比较多,税收信息能比较全面地反映经济发展状况。加强税收信息研究,不断改进税收信息的搜集、整理和反馈,使税收信息及时地反映决策和计划在执行中的问题,有利于不断提高决策水平和工作质量。对税收收入信息的研究,可以掌握税收收入变化的态势,并适时调整税收分配关系,便于政府及时掌握收入过程并确定相应的办法;对经济税源的信息研究,可以掌握经济税源的变化,从而有效贯彻税收政策,合理规范税收分配活动,调整分配关系。另外,税制调整、税收政策的变化以及与此相关的其他政策和制度的变

化和调整，都会对税收分配关系、税收分配规律作用程度产生很大影响。只有加强税收信息的研究，才能更好地把握税收分配规律，为经济建设服务。

八、税收法制研究

税收法制研究是从法律的角度研究税收分配中征纳双方权利和义务关系的成立及执行的理论和实践。税收强制地参与社会剩余产品的分配，必须要有法律的规范和约束。作为调整税收分配关系的法律规范的税法，必须体现税收分配规律。离开税法，税收的征纳就无法进行，税收分配关系就会被任意地扭曲和破坏，税收分配格局和税收分配秩序就会出现混乱，干扰税收分配活动正常进行。完善的和强有力的税法是税收职能充分实现、税收作用充分发挥的重要保证。只有加强税收法制研究，以法律的形式规范税收分配关系，才能杜绝当前执法不严、违法不究、以权代法、以言代法的现象，真正走上以法治税的轨道。加强税收法制研究，应逐步建立反映税收本质和职能、遵循税收分配规律、合理规范和调整税收的分配关系的，符合财政、公平、效率原则的完备、实用、公正的税收法律体系；而科学、严密的税法体系的建立，又有利于保障国家税收政策法规的贯彻落实，确保国家财政收入，维护国家利益和纳税人的合法权益，有效地利用税收法律武器，严肃税收法纪，用法律手段规范税收分配秩序。

九、比较税收研究

税收作为一个特定的社会经济范畴，在参与社会剩余产品的分配中，本身具有共性和特性两个方面。在任何社会制度下，税收分配都具有组织收入和调节经济的功能，这是税收分配的内在规律所决定的；同时，由于不同社会形态下社会、政治、经济发展的状况不同，决定了税收分配活动具有不同的特点，从而税收分配关系的性质不同，税收分配规律发挥作用的形式和目的也不同；即使同一社会形态的不同发展阶段，税收分配规律发挥作用的基础也不一样。加强税收比较研究，就是要对不同国家、不同经济发展阶段税收分配关系及其税收分配规律作用形式进行比较分析。比较税收研究就是要充分利用人类社

会已有的研究成果，进行去伪存真、由表及里的分析，正确认识税收分配关系。掌握税收分配规律，推动社会的进步和发展；通过比较税收的研究，立足中国，了解世界，用历史的、辩证的方法，透过社会现象看本质，借鉴不同社会形态下税收的理论、管理形式和方法等，为我国的改革开放服务。比较研究方法是科学研究的重要方法，通过对不同社会形态、同一社会形态不同发展阶段税收分配关系的比较研究，可以进一步揭示税收分配规律在不同时期、不同阶段作用的条件和作用的目的，并更进一步认识税收分配活动的共性和特性，探索出适合我国经济发展的税收分配规律，并正确掌握它、利用它，为社会主义经济建设服务。可以说，比较税收研究是从更深层次、更宽领域、更高角度认识税收分配规律，使对税收分配规律有一个比较全面、系统的了解和掌握。

十、税收发展研究

税收发展研究是根据客观经济发展的趋势和方向，在正确认识和准确把握税收分配规律的基础上，预测未来税收发展战略，并为实现不同经济发展的战略目标，所选择的税收发展的途径和对策。经济发展一直是各国政府面临的主要问题，只有经济发展了，才能相应解决其他问题，否则没有出路。税收作为一个经济范畴，必须适应经济发展的客观需要，求得更合理的税收分配导向。一方面要侧重研究西方发达国家的税收改革动向和发展趋势。发达国家的经济发展状况对世界经济的影响很大，发达国家的税收改革往往构成了世界性税改的主流。要密切注视西方发达国家经济发展的动向，认真研究、系统分析、全面把握发达国家的税收发展趋势，并判断这些变化对我国经济和税收发展的影响，相应调整并制定出适合世界经济发展和税收趋势、符合我国经济发展的税收战略。另一方面，我国是一个发展中国家，处于社会主义初级阶段，发展问题一直是我国社会主义建设的主题。发展中国家未来经济发展的战略目标、客观环境和具体途径，都有许多相似之处。如何适应发展中国家未来经济发展的客观需要，制定出相应的税收发展战略和具体措施，是税收发展研究的又一项重要内容。加强税收发展研究，预测未来税收发展趋势，对进一步发挥和运用税收分配规律，在未来经济发展中把握税收分配的主动权，具有

更加深远的意义。

以上十个方面的研究，可以全方位地、系统地从不同角度、不同侧面揭示税收分配关系及其运动规律，使税收科学研究呈现多维的、纵横交错的立体结构，构成了税收科学研究体系的基本框架。每一个领域的研究，都是从不同方面对税收分配关系及其内在规律的揭示、认识、运用和发展，都有自己特定的研究内容。具体、深刻地揭示其特定研究领域丰富的内涵，探索其内在的分配规律，对进一步丰富和完善税收科学研究体系具有重要意义。

（原载《税务与经济》1993年第3期）

收入分配、分配结构与税收结构

一、公共部门与收入分配

政府参与收入分配的前提，实质上是解决国民经济中为何需要公共部门。历史演进和经济发展的实践证明，国民经济若单独由私人部门来维持，是无法达成最佳的境界的，“市场失灵”本身就充分说明了这一点。

（一）公共产品与劳务的提供

公共产品与劳务是整个社会的需要，是国家产生以后执行社会职能的体现，也是国家的初始职能。公共产品与劳务是不可分割的，其消费具有非排他性的特点，即某些个人对它们的享用并不排除其他人对它们的享用，同时某些个人的享用并不减损他人的享用，它是一种社会集体的需求，而非哪一个人的需求。因而，它无法由私人来供给，生产部门也无法将之划分成可以计值的单位，与市场价格相联系，如国防、海岸的灯塔等，这意味着，一旦该物品存在，另外一个人消费它所需要付出的追加资源成本为零。当然，由政府或公共部门提供公共产品与劳务，并不一定意味着由政府直接来经营，直接从事公共产品与劳务的生产和创造，也可以由私人部门来进行生产，提供给公共部门（即私人部门生产的产品接受政府的订货），用于公共消费。

（二）对国营经济的投资

此处的国营经济，并非是指我国一般意义上的国有企业，而是指生产具有独占性、垄断性、外部性的部门和基础设施建设的部门，不宜由私人部门来经营，或者私人部门本身也不愿经营，或者由于一定

的规模经济的问题，私人部门难以完成。这些部门就需要由公共部门来经营，进行直接或间接的投资，或者对其生产经营进行严格的管制和监督等。比如，与人民生活息息相关且带有独占性的物品和劳务，为避免私人部门不当的操纵，不宜由私人部门来经营，如自来水、铁路等。因为独占性物品和劳务会使价格提高而供给并不一定就增加，为保护消费者的利益，必须要由公共部门来承担，即使不是公共部门投资经营，也要受政府的管理和监督。有些物品和劳务的生产具有明显的外部性，即此类物品和劳务所产生的服务不仅对当事者产生效用，同时也对局外的第三者产生显著的外部效应。如果出现外部性经济，社会利益大于私有利益，或社会成本少于私人成本，这样，私人部门的生产会发生亏本，而且还会带来“免费搭车”的情况发生，当然私人部门不愿干，也难以完成；如果发生外部性不经济，私人利益大于社会利益，或社会成本大于私人成本，这时私人部门往往只顾自己的利益而不管其他单位的祸患，说明市场机制对资源的最优配置已不再奏效，公共部门必须在这方面有所作为。可见，公共部门对这些国营经济的直接或间接的投资是必不可少的，即使不这样，也需要对其加以严格的管理和监督。

（三）矫正收入分配的不公平

源于借助市场机制而决定的收入分配并不一定能达到全社会所认定的公允，公共部门仍需进行适当的矫正。收入分配的公平问题，涉及社会哲学与价值的判断，现代经济分析的很多方面都有意回避或有意不涉及收入分配问题。实际上，经济分析不应抛开收入分配问题，收入分配不公平是市场依靠自身力量无法解决的难题之一，即使市场机制的运行使社会资源的利用达到最优化，符合帕累托最优效率，市场所自发决定的分配结果也可能会很不公平，越高的效率，往往自发伴随着越不公平的分配结果。传统的经济理论分析认为，市场机制中的收入分配，是由生产要素的供给和生产要素的定价决定的，而由市场所决定的收入分配状况与社会认为的公平或公正的分配，可能一致，更多的是不一致，这是因为市场决定的收入分配是依属于市场资源配置的效率含义，即“有人获益、无人受损”，而实际上要素禀赋与分配是极不平等的，即财产、教育水平、技能等分配不可能是均匀的，而且资本收入的分配与劳动收入的分配更不平等，这样生产要素的供给与要素供给价格本身就存在着不一致，这其中包含很大程度的不平

等。同时收入分配的实质就是“有人受益，即有人受损”，这样，市场机制的有效法则本身就排除了公平或公正的法则，两者偏离的本身也就说明了不平等分配的客观存在。“不平等”本身就意味着“不好的”，它往往会导致贫富差距悬殊、社会矛盾激化、社会冲突加深、低收入者得不到发展和改善自己处境的机会，从而需要公共部门的干预和介入。

（四）市场秩序的维持与弥补宏观经济效率的缺陷

为维护市场机制的正常运转，保证商品生产和商品交换的有序进行，政府必须要提供相应的法规和条例，以确保经济交易上契约的签订和执行，惩罚欺骗、贪污、盗窃等行为，同时也直接对一定的经济行为进行必要的行政、法律上的干预。从宏观上看，衡量国民经济体系运行效率的指标是就业、物价水平和经济增长，而自发的市场并不能自行趋向于充分就业、物价稳定和适度的经济增长，即使市场运行是处于帕累托最优效率状态下，市场的自发运行最终也必然为失业、通货膨胀和经济失衡所困扰，这一点早已被凯恩斯等西方学者所证明。可见，公共部门有必要在提高宏观经济效率这一范围内进行活动。

上述几个方面，有些是国家作为社会利益的代表，必须要履行的职责；有些是市场本身所无法完成的，或完成不好的，体现为市场运行的自身缺陷或“失灵”，也只能由公共部门来做；还有一些是从全社会的比较“成本—利益”出发，由公共部门来完成会更加有效率。可见，公共部门的存在主要是提供公共产品与劳务，进行直接或间接的投资经营，或对私人部门的产品进行购买，这样就需要稳定的、不具有直接偿还性的收入来源。税收因其具有强制、无偿和固定的特征，可为公共部门履行其职能提供资金。

二、公共部门的规模

公共部门的存在，为政府参与收入分配提供了前提，而政府能在多大程度上参与收入分配，这又取决于公共部门的规模，从而直接决定政府的各项税收收入水平。在社会可利用资源总量一定的条件下，政府通过课税形式对资源的占有，必然会减少私人资源的可用量。课税行为本身及其规模的大小，决定社会可利用资源在公共部门与私人部门的分配比例及其分布状况，结合社会可用资源的配置效率问题，