

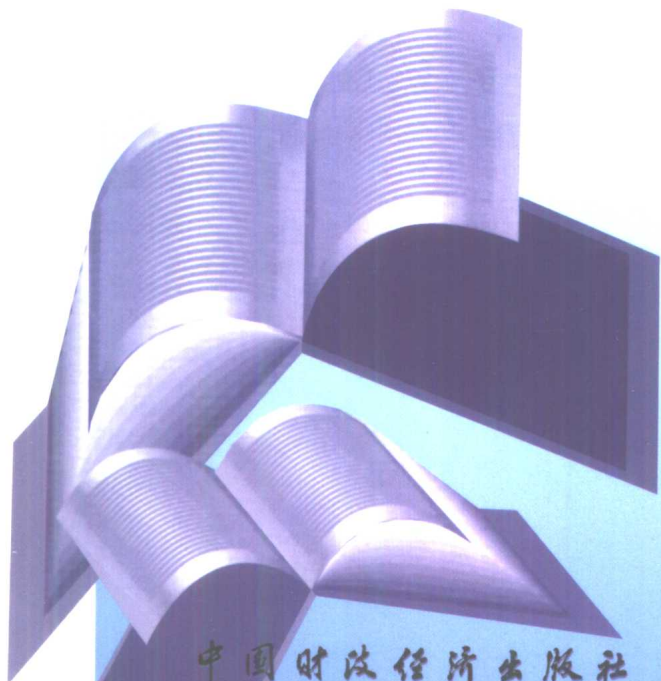
税  收 与 经 济 从 书



Taxation
Economics
Series

中国 税收负担研究

许善达 主编



中国财政经济出版社
本书系国家社会科学基金资助项目

税收与经济丛书

中国税收负担研究

许善达 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收负担研究/许善达主编. - 北京: 中国财政经济出版社, 1999

(税收与经济丛书)

ISBN 7-5005-4066-3

I. 中… II. 许… III. 税-研究-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 37878 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

e-mail: cfeph@dre.go.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 10.125 印张 228 000 字

1999 年 2 月第 1 版 1999 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2060 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-4066-3/F·3694

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《税收与经济》丛书编委会

(按姓氏笔划排列)

于光远	马 洪	邓子基	王平武	王诚尧
厉以宁	白伊宏	许善达	许 毅	刘志城
刘国光	吴升文	陈 共	谷志杰	张卓元
邵明均	吴俊培	何振一	陈流明	杜萌昆
吴敬琏	周仁庆	胡中流	项怀诚	周菽莲
郑 琦	金 鑫	侯梦蟾	莫天松	唐腾翔
董辅初	解学智	葛惟焘	戴园晨	

策划：谷志杰

编者的话

《税收与经济》丛书在社会各界的关心、支持下，终于面世了。我们感谢为此付出辛勤劳动的作、译者，感谢参与丛书构思、组织、审校的工作人员，感谢热心支持、积极参与的税务部门各级领导和社会各界朋友。

早在 1992 年，我国经济界、理论界及财税部门的许多有识之士就纷纷指出，随着我国改革开放的深入和社会主义经济建设的不断发展，税收的运用及对税收的认识必然要有一个质的飞跃。党的十四大之后，随着社会主义市场经济模式的逐步确立，更进一步提出了建立和发展与之相适应的税收经济理论的迫切要求。尽管在 80 年代我国的税收理论建设有了相当的发展，冲破了一些理论研究的禁区，但税收经济理论作为经济学理论的重要组成部分在我国还比较薄弱，传统税收理论仍误导着人们把税收作为权力的依附物。人欲支配税收，

武断、粗暴对待税收的社会现象时有发生。显然，这种旧的税收理论不消除，新的税收理论不建立，社会主义市场经济及相应的税收制度就难以建立和完善，经济建设必然受到阻碍。正是基于这种思想，在我国税务部门各级领导的支持下，在老一辈经济学家的指导和帮助下，《税收与经济》丛书编委会成立了。编辑这套丛书的基本目的是：动员社会各界深入开展社会主义市场经济理论和税收理论研究，繁荣社会主义市场经济理论和税收理论，为我国税制改革和税收发展提供必要的理论基础。

本套丛书从开始酝酿、组织实施到首批书问世历经三年多。三年来，国内许多经济学界老前辈不顾年事已高，积极参与，热心指导；许多中青年经济学专家发愤著书、译书，国外一些同行纷纷支持相助，甚至无偿转让著作版权。北京图书馆为我们提供了国内外有关税收经济方面的资料索引和书刊消息。各大财经院校、中国税务学会及各地社科院全力支持和协助。在此我们深表谢意。我们相信，随着我国社会主义市场经济的不断发展，在我国经济界、理论界的共同努力下，我国的税收理论建设必然迎来全面丰收的黄金季节。

《税收与经济》丛书编委会

1995年3月30日

序 言

许善达

当我和其他作者把这本书奉献在读者面前时，不禁浮想联翩。这本书确实是凝聚了许多人在许多年里的研究心血。

—

我是 1991 年初到当时的国家税务局税制改革司主持工作的。当年在江苏省常州市召开了一次七城市税收负担调查会。我一接触这项工作就为前任领导的远见卓识而钦佩不已。选择几百户企业跟踪调查税收负担变化，据我所知，是第一次。有人会说，税收资料普查进行了许多年，也可以说是一种税收负担跟踪调查。不，这里有很大的不同。因为这个调查没有沿用当时常用的税收负担指标体系。第一个差别是讨论税收负担时是否把流转税考虑在内。这个问题我下边还要介绍，这里不详细说了。第二个差别是各级政府部门对企业征收的各种行政性收费是否考虑在内。我们的答案是

肯定的。这在今天也算不上什么了不起的意见了，虽然当时财税系统中有不少人对此持坚决的否定态度。第三个差别，也是最重要的差别，是计算税收负担时使用的分母是什么。当时说到企业所得税负担时，通常用“名义税负”和“实际税负”这样两个指标。“名义税负”一般指法定税率，而“实际税负”一般指所得税额与应纳税所得额之比。但是，参加这个调查的人员一致认为，所谓“实际税负”（即所得税额与应纳税所得额之比）不能代表真正的所得税负担水平，因为政府制定的财务会计制度对税前列支和税后利润分配的规定使得所谓“实际税负”与真正的所得税负担水平相差甚远。参加这个调查的人员在努力寻找一个新的指标体系（特别是新指标体系中的分母如何确定）来替代所谓“实际税负”以准确地反映真正的所得税负担水平。这样的思路是非常有价值的。参加了常州会议之后，我获得了两点认识，其一是应该用企业交给政府的全部款项（含流转税、所得税、其他各种税收，“两金”、其他各种政府性基金和费等）与企业全部“可支配财力”之比来作为“实际税负”指标。我这里所提出的“可支配财力”是指政府（通过政策）和企业（通过经营决策）可以调整分配比例的企业财力。其二是当时国家税务局税制改革司几个参加这项工作的同志（包括我在内）虽然在许多方面具有一定的业务水平，但是在企业财务会计制度方面的业务水平都不足以胜任设计“企业可支配财力”这样一个新指标体系的任务。必须物色一位熟悉企业财务会计制度、熟悉税收制度，并具有经济学思想的人员来主持这项调查工作。后来，当时在另外一个司工作的本书作者之一杨元伟同志将他的一篇文章初稿送给我看，真是令我喜出望外！虽然文章在逻辑上尚有不严密之处值得进一步推敲，但文章讨论的正是“企业可支配财力”。经过一番周折，在有关方面的支持下，杨元伟同志调来税制改革司工作。从那时

起，税制改革司在税收负担调查测算方面的工作可以说硕果累累，有些方面可以说达到了国际先进水平。比如，我们提出的“企业可支配财力”这一指标以及运用这样一个指标对中国企业税收负担水平所做的分析就引起了国际货币基金组织财政事务部的重视。虽然任何时候我们都不应该夸大个人的作用，但我还是要说，杨元伟同志确实做出了不是每个人都能够做出的贡献。从这个意义上说，没有他的贡献也就没有这本书。

这本书是有历史价值的。它记载了从1991年至1995年初税制改革司（现称政策法规司）在税收负担调查测算工作上的内容。而这个时期恰恰是我国税制改革史上一个重要的阶段。可以说，只有了解了这本书所记载的内容，才能全面地了解1994年税制改革中若干重要决策的背景。既然是工作的历史记载，为这本书做出贡献的人就不仅仅是这几位作者了。且不说税制改革司参加过这项工作的同志就有许多位，国家税务总局领导中先后直接分管我司的王平武同志、张忠诚同志、张相海同志对每一项调查测算工作从方案设计开始，工作布署，资料收集，数据处理，分析测算，报告撰写，直至文字修改都倾注了大量的精力。其他几位局领导杨崇春同志、牛立成同志、陈景新同志、卢仁法同志、李永贵同志、张英惠同志也为这项工作付出了心血，他们在会议上对这项工作发表指示和意见，还直接领导了有些项目的工作，比如卢仁法同志主持了税收收入预测工作。特别应该强调的是先后主持国家税务总局工作的金鑫同志和项怀诚同志对这项工作的领导。他们一直把税收负担调查测算视为一项综合性工作，对决策有重大参考作用。没有他们作为第一把手的关注，这项工作不可能取得这些成绩。

1994年税制改革以后，我们对新旧税制中企业税收负担水平变化情况进行过一次大型调查测算，对于这次调查测算，项怀

诚局长非常重视，非常关心。对于最后的调查报告他亲笔进行了多次修改，并与刘仲藜部长对此报告的使用做了重要决策：将此报告作为财政部和国家税务总局统一的报告上报国务院并对外公布。在进行调查测算之时，新税制已经运行一个时期，国务院领导同志和各方面的人士对新税制十分关注。1994年税制改革方案设计是否符合国务院领导同志所提出的设计原则，新税制的运行是否符合预期目的，这些问题都需要得到实事求是的回答。要做出这个回答既不能为一些对新税制不十分了解的同志的误解所左右，也不能为了证明某种主张而用一些“精心”挑选的数据来说明问题，更不能为某些别有用心的人（比如原首都钢铁公司的某些人）编造出来的数据所吓倒。我们的调查报告要经得起实践的检验，经得起各方面的研究论证，经得起从其它角度进行的调查测算的核实。我们从全国二十多个地区一万三千多户企业调查测算的数据证明，企业总体税收负担水平在新税制中比在旧税制中有所下降，除采掘业和其它个别行业税收负担水平上升外，多数行业税收负担水平下降。这个报告公布以后得到各个部门的肯定，特别是各个企业主管部门都接受了这个报告的结论，这就为国务院领导同志对税制改革形势进行判断并做出相应的决策提供了可靠的依据。国务院领导同志在几次重要的会议上引用了这项调查的结果，对这项工作给予了充分肯定。

在这里之所以介绍一点当时的工作过程，就是想通过这一点介绍说明虽然本书是几位作者写的，但其中凝聚了许多领导同志的心血。还应该说明的是，在我们进行税收负担水平调查测算工作时，得到了参加这些工作的同志们的支持、配合和帮助。他们来自税务总局原流转税司（现流转税司，进出口税司）、所得税司、地方税司、涉外税司、计会司、信息中心、国际合作司、科研所、税务学会，财政部原财税改革司、税政司、综合司，国家

经贸委企业司、财金司，国家体改委宏观司，国家科委综合司，国务院发展研究中心宏观部，中国企业家调查系统（在新旧税制税收负担调查测算中，他们发挥了不可替代的作用）。最后，我们还必须提到许多知名的和不知名的地方的税务干部（从省级的税务局长到税务所的专管员）和企业的财务人员，他们为完成总局布置的企业税收负担水平调查测算任务，花费了大量的时间和精力，认真负责，保证了工作的质量。没有他们的努力，工作不可能完成，也就没有这本书。

二

介绍完这个调查报告的工作过程之后，还想将这项工作的小插曲在这里作一说明，录以备考。众所周知，企业承包责任制曾经在我国实行了很多年。它的产生有其深刻的历史根源，它的实施也曾经发挥过一定的积极作用，但是把一种企业内部经营管理制度推行到国家与企业分配关系领域，推行到政府和纳税人关系的领域，从改革方向上说，是一种历史的倒退。这一制度比1984年出台的工商税制更倾向计划经济体制，而不是市场经济体制。实施多年的恶果之一，就是税收占GDP比重日益下滑。到改革前的1991——1992年，税收对GDP的弹性下降到0.45，税收占GDP比重下滑非常地快。应该说，1994年税制改革的实质性内涵包含有否定在政府和纳税人关系领域的承包制的内容——虽然在宣传上并没有突出这一点。事实上，用新税制取代承包制是一场深刻的改革，不可能不遇到阻力。当然这种阻力主要是由于认识上的问题引起的，但是也确有少数人利用承包制这样一种非法制化的分配方式巧取豪夺国家财富，中饱私囊。1994年出台的新税制，特别是增值税专用发票制度象一把利剑斩断了这些蛀虫伸进国库攫取国家财富的吸管，至少是一根吸管。这些

人仇恨新税制，不择手段地向新税制挑战，务求推翻而后快。原首都钢铁公司的少数人就是如此。在是否执行新增值税并同时废止原来承包工商统一税的问题上，在是否依法就地缴纳资源税的问题上，原首都钢铁公司负责人与新税制的斗争都以失败告终。出乎我们意料之外的是，他们居然在新旧税制税收负担水平调查测算上也向新税制提出了挑战。

在我们和中国企业家调查系统共同进行的新旧税制税收负担水平调查报告公布之后，原首钢研究所的一位负责人来到国家税务局，点名要和我“交换意见”。在谈话中他全面否定我们的调查结果，质问我们：“如果你们这个报告送到国务院，国务院还能给我们减免税吗？国务院还能让我们继续承包吗？”我表示我们这份报告当然要呈报国务院，至于国务院领导同志看到这份报告之后做什么决策，那是国务院领导同志的事，我们不必讨论。你如果认为我们的调查报告的口径和数据有问题，我们欢迎你们提出来研究。这位负责人拿出一份他们的统计分析报告给我们，称，根据他们的数据，实行新税制以后企业税负上升了而不是下降了。我表示两个报告结论相反，可以对照分析，哪个更准确一些。这时参加这次谈话的杨元伟同志已经发现他们的统计分析报告有一个重大口径错误。本来改革前增值税是价内税，改革后增值税改为价外税，比较两者孰轻孰重，必须把改革以后的价外税换算成价内税口径或者把改革以前的价内税换算成价外税口径，而他们的统计分析报告连这样一个新增值税最重要的特征尚没有把握住，居然就来妄谈负担变化了，至于利润环节税收的口径错误就更不必说了。我对他们说，看来他们的统计口径有重大错误，你们再重新算一算，如果结论仍与我们相反，咱们可以再核对。这位负责人说他们的报告已上报国务院并送有关部门了，而且已送《经济管理》杂志发表。看来他们不是来进行工作研究

的，更不是进行理论探讨的，而是来兴师问罪了。既然如此，我只好说，我们认为你们的统计口径有重大错误，你们是否修正你们的意见，请你们自己考虑吧！“交换意见”就在互不让步的气氛中结束了。时隔不久，他们的文章在《经济管理》上刊出了。对于统计口径的错误没有任何修改和说明。当然，“来而不往非礼也”。我们也写了一篇反驳的文章，承蒙《经济管理》编辑惠允，也在该刊物上刊出了。为了记录这一件历史公案，特将两篇文章均收在本书附录中，供人们研究这段历史时参考。

三

这本书基本上是一本实证方面的书籍，但书中也涉及许多税收理论问题。在这里我想就流转税税收负担归属问题谈一点看法。流转税税收负担归属问题既是一个理论问题又是一个实际问题。由于在理论上始终没有解决，在实际工作中就出现了很多难以解决的困难。目前，有一种观点对这个问题的解释经常出现逻辑上的矛盾：一方面说流转税税收负担是由消费者承担的，特别是实行价税分离的增值税，最后的消费者支付了全部价款和税款，因此企业作为生产者不承担增值税负担。对于消费税，负担由消费者承担的理由就更有力了，谁能说卷烟的消费税是卷烟厂负担的？而另一方面又在政策调整中通过提高或降低流转税率来减少或增加企业利润，事实上把流转税税收负担视为企业的税收负担。1984年实行第二步利改税时，通过提高流转税率“挤”掉企业利润几十亿元，同时又制订政策对亏损企业可以减免流转税以增加企业利润。这是长期存在于税收领域的一个“二律背反”。

这样一个理论误区给我们的税收工作带来很大危害。这种危害在我们推行社会主义市场经济体制时尤为严重。我国的税收制

度和国际税收制度接轨,这是我们的既定方针。所谓“接轨”包含着许多丰富的内容。如何确定我国的税收负担水平就是一个理论上和实践上都必须解决的问题。作为一个发展中国家,我国的企业税收负担水平应该不高于西方发达国家,或者说应该以低于西方发达国家为好。当然从另外一个方面说,我国是一个社会主义国家,应该能多集中一点钱,办一点大事。因此,我国的企业税收负担水平也不能过低。总的来说,我国企业要与我国企业竞争,要与在我国经营的外商投资企业和外国企业竞争,还要在世界市场上与外国企业竞争。在这种形势下,我国企业税收负担水平以不高于西方发达国家为好。

当前的主要矛盾还不是确定我国税收负担水平高于还是低于西方发达国家的问题,而是首先要解决如何在理论上认识流转税税收负担归属问题。如果认定企业不是流转税税收负担的承担者,只需考虑所得税问题,那么我国所得税负担水平与西方发达国家比较问题已经解决(参看本书第七章)。如果“企业不是流转税负担的承担者”的命题不能成立,我国税收负担水平与西方发达国家的比较问题就是一个需要进一步研究的课题。在不同经济体制和税制的国家之间进行税收负担水平比较不是一件容易的工作。仅仅为了比较所得税税收负担水平,我们就花费了一年多的时间,要进行流转税税收负担水平比较,难度就更大了。这项工作我们尚未进行,但是,对流转税归属问题我们已经可以找到一种在逻辑上站得住脚的意见了。这种意见不是我们的新发明,而是在西方市场经济国家所使用的税收理论教科书中所介绍的局部均衡分析和一般均衡分析。在这篇序言里不可能也不必要详细地介绍这个理论,但为了使读者对此有一个简单的了解,下面根据这个理论推导出来的结论简单地作一介绍:

在局部均衡条件下,对任何一个商品征收流转税,只要该商

品的需求弹性不等于零或无穷大，那么，该税收的负担总是由该商品的生产者和消费者分别承担的；生产者和消费者分别承担的比例取决于该商品的需求弹性和供给弹性的大小；需求弹性大于供给弹性的，消费者承担的比例小于生产者承担的比例，需求弹性小于供给弹性的，消费者承担的比例大于生产者承担的比例，需求弹性等于供给弹性的，消费者承担的比例和生产者承担的比例也相等。

作为在理论和实际中对税收负担做了多年研究的人，我欣喜地看到，越来越多的理论工作者已经接受了这个论断。我真诚地希望我国理论工作者和实际工作者尽快彻底否定“企业不是流转税负担的承担者”的命题，以推动我国税收负担研究工作提高到新水平。

四

在这里我还想讲一点关于“税负转嫁”的意见。“税负转嫁”理论长期以来为人们所接受，又有“向前转嫁”、“向后转嫁”等一系列推论。在我看来，“税负转嫁”在事实上不存在，在理论上站不住脚，纯属子虚乌有。一些理论工作者承认流转税负担是生产者和消费者共同承担的，但同时认为生产者可以把税负通过提高价格转嫁给消费者，或者通过压低原材料价格转嫁给前道环节的生产者，也就是所谓“前转”和“后转”。由此出发，又推导出在供大于求条件下、供小于求条件下、供求平衡条件下转嫁如何实现的一系列结论。我认为，从主观动机上说，除非在《镜花缘》的君子国里，供求双方无不想从对方牟取暴利，他们想的何止是“转嫁”税款？从这个角度上说，主观上“税负转嫁”是没有任何意义的。至于客观上是否“转嫁”出去或“转嫁”不出去，则是在逻辑上站不住脚的说法。从根本上说，无论是马克思

主义经济学，还是西方经济学，都强调市场均衡价格是在市场上经过“千百次的交换”才形成的，不是一个生产者或消费者的行为决定的，也不是一次交易中形成的。每个生产者要和其商品的消费者共同分担在这一环节的流转税，同时又作为消费者和其原材料供应商共同分担在上一环节的流转税。像这样一种现象，“税负转嫁”理论如何能解释呢？试问，它和原材料供应商共同分担的上一环节的流转税，是它把负担“前转”给原材料供应商呢？还是原材料供应商把负担“后转”给它呢？从本质上说，“税负转嫁”论之所以站不住脚的根本原因是“税负转嫁”论隐含有一个条件：转嫁者和被转嫁者的存在。而市场均衡价格恰恰是由众多交换者在市场中千百次的交换行为而形成的，不存在转嫁者和被转嫁者的区别。

自本书截稿以来，已两年有余了。在这两年多的时间里，我们又做了许多项相当重要的税收负担测算，可惜，由于种种原因，它们还不能被收入本书。希望不长的时间里能够出版此书的续编，让更多的人可以使用和研究这些珍贵的资料。

最后再次向所有为本书做过贡献的同志表示衷心的感谢。

1997年8月于北戴河

目 录

序言	(1)
1. 税收负担的基本概念	(1)
1.1 税收负担的基本概念	(2)
1.2 税收负担的分类	(6)
1.3 研究税收负担的重要意义	(7)
1.4 研究税收负担的主要方法	(9)
1.5 衡量税收负担数量关系的指 标体系	(11)
2. 宏观税收负担	(13)
2.1 宏观税收负担的概念	(13)
2.2 宏观税收负担衡量指标的选 择	(15)
2.3 对我国宏观税收负担的初步 分析	(22)
3. 宏观税收负担的结构	(30)