

葛惟熹 著

中国税收理论与政策

上海财经大学出版社

ZHONGGUO
SHUISHOU
LILUN
YU
ZHENGCE

本书由上海财经大学出版基金资助出版

中国税收理论与政策

葛惟熹 著

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税收理论与政策/葛惟熹著. —上海:上海财经大学出版社,1999.12

ISBN 7-81049-371-X/F·316

I. 中… II. 葛… III. ①税收理论-研究-中国 ②税收管理-财政政策-研究-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 51336 号

ZHONGGUO SHUI SHOU LI LUN YU ZHENG CE

中国税收理论与政策

葛惟熹 著

责任编辑 徐 边 封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

新华书店经销

上海印刷十厂印刷

上海浦江装订厂装订

1999 年 12 月第 1 版 1999 年 12 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 14.75 印张 383 千字

印数 1—3 000 定价:25.00 元

自序

人生道路往往是偶然与必然的结合。我的高校学业,是在新旧中国交替之际完成的。新中国成立伊始,为谋职业,曾参加上海市政府机关工作人员招考,被分派在当时的直接税局工作,从此踏入同我完全陌生的税收领域。这当然是事出偶然。但是,由于我自幼受家庭的教育熏陶,无论对待学习还是工作,一向勤奋努力,不肯马虎,时间一长,也慢慢从中悟出了一点道理,对税收这一行开始产生了一些兴趣。因此,在以后的岁月里,尽管我曾经三易工作单位,早期在政府机关从事税收实务,中期在科研部门从事理论研究,后期在上海财经大学执教近20年,前后几乎有半个世纪的光阴,却又都是沉浸在税收这个领域里而不能自拔。这恐怕该算是一种必然吧?在此期间,我还同时在中国税务学会及其学术委员会兼职,有机会经常参加新中国税收理论的探讨和政策制定。我的经历,使我积多年耳闻目睹和心得体会所形成的文字,却也有百余万言。其中除有关国际税收的部分,为了适应我国高校开设这门新课程的需要,早于80年代就已编成教材并三版发行至今以外,其他对中国税收进行专题探索的文章,或为研究生讲课而写,或为有关方面索稿而写。其所涉及的时代背景,既有向市场经济转轨时期的,也有计划经济时期和古代中国的。随着时光流逝,这些文稿,讲过写过,也就被束之高阁。最近,承学校和出版社相约,要我将这些分散的专题文稿汇集成册,以便利有关方面参考阅读,我曾为此躊躇再三。

众所周知,新中国这几十年间的变化实在太大了。前30年是

一面倒向苏联,视西方理论为蛇蝎;后20年对外开放,又迎来学习西方的热潮。思想意识领域的巨大变化,不能不反映到税收领域中来。让今天研究市场经济下税收的人们,同时去阅读古代的,特别是当年对私改造和计划经济下的税收,对于青年同志来说,是否会像聆听“文化大革命”故事那样,把它视为“天方夜谭”?但是,我转而一想,又认为不应该这样考虑问题。因为历史毕竟是客观存在的事实,新中国的税收并不能脱离新中国政治经济的发展而孤立地存在。不知往又何以论今?尤其是作为一个中国人,熟悉一下中国自己的税收是怎样演变过来的,总比“言必希腊”的自我虚无主义要稍稍充实一些吧?如果再深究一下理论,那么,政府运用自己手中的税收工具,去改造旧的生产关系,并为新的生产关系发展廓清道路,并非哪一个朝代所独有,不同的只是在一定条件下的改造对象和改造方式存在差异而已。此外,讲到当代经济热门话题中的市场与计划,它们本来是商品大市场中引导经济运行的互相补充的两种机制。讲市场并不完全排斥政府的宏观计划调控,从而谈论市场经济下的税收中性,也并不能忽视税收配合政府计划对经济进行宏观调节。如此看来,天下事物从来都不是绝对的,任何片面地用今天否定过去,或者讲过去就意味着“食古不化”的观点,都同样是不可取的。因此,我最终还是作出这样的选择:应该相信读者会有独立判断的能力为好。

虽然如此,我还是要考虑到,新中国税收曾经经历过由传统计划理论指导和受西方市场理论影响的不同时期。成长在这两个不同时期的人们,总还是难免有其不同的评价与偏好。对此,又应该怎样去看?我想,不管是自然科学中的遗传与变异,还是社会科学中的继承与发展,无不说明这样一个道理:任何客观不同的事物之间,都有一种内在联系存在。我的治学经验之一,也就是要兼收并蓄。这同专一精神并不矛盾。博然后真正知取舍,才能谈论精专;一开始就把自己的头脑禁锢起来,其结果只能是眼界狭隘,而不可能达到精专。我之所以同意编辑出版这本文集,其根本意图,也正

是企求通过对不同时期理论与实践的如实揭示,让后来的读者,对新中国几十年来的税收道路究竟是怎样走过来的,能够从中获得一个非常粗略的、但却比较完整的概念。同时也不致忽略几千年文明中国的税收及其税收思想,还是一个值得探索的宝库。

本文集收进的税收专题文章,无疑是以中国为背景的,内容触及思想理论探讨和制度政策研究诸方面。因此,拟用《中国税收理论与政策》作为本文集的书名。

文集不是专著,不存在一个体系结构安排问题。至于先后次序的排列,采用了序时法,即按照文章内容触及的历史时期早迟,分成三部分:第一部分归集的是研究古代税收的文章;第二部分归集的是研究新中国建立初期和计划经济时期的税收文章;第三部分归集的是研究新中国向市场经济转轨时期的税收文章。这样的排列,是为了思想连贯,便利阅读。

文章内容错误疏漏在所难免,敬希行家指正。

作者

1999年3月

目 录

一、古代稅收

税收产生和存在的客观依据

——国家决定论还是私有财产决定论…………… (1)

流转税的发生与发展 …………… (13)

中国历代税制变迁梗略 …………… (23)

儒家和墨家的税收思想 …………… (41)

二、新中国建立初期和计划经济时期的稅收

建国初期的上海税收 …………… (50)

我国税收制度的建立与发展

——计划经济时期 …………… (59)

新中国税收思想的渊源

——苏联财税思想探索 …………… (74)

怎样认识社会主义改造后的税收 …………… (82)

试论社会主义税收负担 …………… (88)

社会主义税收的经济杠杆作用…………… (103)

加强社会主义税收杠杆对宏观经济的调节…………… (131)

社会主义再生产中的资金运动…………… (144)

财政、税收与价格 …………… (162)

调整经济与平衡财政收支…………… (170)

三、新中国向市场经济转轨时期的税收

我国税收制度的发展

——向市场经济转轨时期·····	(182)
关于利改税若干问题的探讨·····	(204)
我国税制改革的出路何在	
——兼论包税制·····	(214)
关于完善涉外流转税制的探讨·····	(226)
涉外税收对策研究·····	(233)
改革我国税收制度的原则·····	(241)
西方国家税制体系理论的发展·····	(250)
凯恩斯主义财政学说·····	(266)
美国税制简史·····	(274)
西方国家税收杠杆的抉择与运用·····	(283)
国际税收学科的研究对象·····	(296)
论税收制度与税收调控功能·····	(304)
消费和投资需求膨胀与税收调节·····	(314)
比较税制与税制发展·····	(330)
市场经济下分配差距的形成与税收调节·····	(344)
税收调节功能弱化和新的分配不公·····	(354)
市场经济下的税收中性与税收调节·····	(372)
'94 新税制的出台及其基本框架·····	(381)
浅论优化税制结构·····	(388)
税收中性理论与实践·····	(396)
税收分配与集约型的增长·····	(411)
若干重大税收政策问题的研究·····	(420)
增值税问题·····	(429)
对'94 税制的回顾和思考·····	(448)

一、古代税收

税收产生和存在的客观依据 ——国家决定论还是私有财产决定论

税收怎么会产生？在什么条件下才有必要存在？无疑，这既是税收的一个重要基本理论问题，又是一个重要的现实问题。对于我们这样一个以公有制为主体的国家来说，尤其是这样。为此，我打算采取历史和逻辑相结合的方法，对这个税收基本问题进行一番详细的考察和讨论。

税收是一个分配范畴，我们不妨从分配着手开始研究。

人类的再生产活动，从来都是一种社会性的活动。古代的生产者，固然是在各个不同的氏族集体中共同生产劳动；近代的生产者，更是在具有成千上万人的大型企业集体中共同劳动。至于孤立的个人生产，是并不存在的。即使是虚构故事中的鲁宾逊，如果没有随身携带别人生产的枪和刀，以及陪伴他的当地土人，也不可能创造独自一人在荒岛存在的奇迹。人类的再生产既是社会的生产，

是各个生产者集体的生产,那么,每个生产者集体所共同生产出来的产品,势必要经过在这个生产者集体中对其各个成员进行分配,然后才能进入消费。因此,分配也就成为与人类社会再生产同时存在的、连结生产和消费的一个必不可少的中介。这种社会再生产中的一般分配,具有以下一些特点:(1)它是一个永恒的范畴。因为人类生存所需消费的物质资料是来自于生产。如同生产对于人类不能一日停止那样,作为其中介的分配,也就势必将与生产一起,永远和人类共同存在了。(2)它是以各个生产者集体为主体所进行的分配。因为产品是在哪个集体内生产的,分配也必须以它为主体,以便于在这个集体范围内按一定比例分割,用于其成员的消费。(3)它是基于生产要素所进行的分配。(4)它是为了满足人类自身生存需要所进行的分配。

随着人类社会生产力的缓慢发展,各个生产者集体所生产出来的产品,除了满足本集体成员的生存需要以外,开始出现了剩余产品,从而产生了依靠别人劳动提供的剩余产品而生存的集团。这个集团为了行使某些社会职能,防止外敌侵犯和巩固自己的内部统治地位,需要建立暴力机器,于是,国家就产生了。国家一旦产生,为了维持国家的存在和行使它的职能,需要消费一部分产品。但是,作为一个凌驾于社会生产之上的消费性机构的国家,一般并不直接支配和使用生产资料去从事生产。它所需要消费的产品,只有凭借国家所特有的政治权力,强制地参与社会产品的分配去取得。于是,从社会再生产的一般分配中,就开始分化出来一种特殊的分配,这种分配,就是税收。

税收分配区别于社会再生产中的一般分配,主要有以下一些不同特点:(1)它不是永恒的范畴,而是一个历史范畴。我们知道,国家本身就是一个历史范畴,它是在人类社会发展到一定阶段,出现了阶级集团间不可调和的利益对抗以后方才产生的。将来随着生产全球化的不断深化和人类精神文明的高度发展,对抗阶级集团的逐步消亡,今日众多林立的国家,有朝一日也会随之而逐步消

亡,并按照“否定之否定规律”,最终走向人类早期无阶级、无国家的大同世界。当然,它将是在更高基础上的重现。到那时,随着强权国家而产生的强制性税收分配,自然也将随之而一起消亡了。(2)它不是以各个生产者集体为主体,而是以国家为主体所进行的分配。国家为了谋取收入,将原来属于各个生产者集体,包括生产者个人所有的一部分产品,通过征税,转移到自己手中,据为己有。另一方面,国家又通过对这部分产品的重新分配,把它用于政府所需的各个方面去。在这个过程中,无论是税收的取得,还是税收的安排使用,都是以国家作为主体来进行的。(3)它不是基于生产要素,而是凭借国家政治权力所进行的分配。政治权力有国家的暴力机器作为后盾,从而是高于一切财产权力的权力。据此,国家才可以向拥有任何生产要素的单位或个人进行征税。(4)它不是为了满足人类自身生存需要,而是为了满足国家存在和政府支出需要所进行的分配。国不能一日无君(政府),也不能一日无税,这是古今不易之通理。

税收是为了满足国家存在和政府支出需要所进行的一种特殊分配;但是,我们并不能反过来说,凡属满足国家存在和政府支出需要的分配,都是税收。古往今来的国家收入曾有多种不同形式,却都并不等同于税收,也不能取代税收在国家收入中的主导地位。这是因为,税收分配不仅有别于社会再生产中一般分配的特点,并且还有别于其他国家收入形式的重要特征。它们是:(1)分配的强制性。税收是通过国家法律规定强制征收的,而并非一种自愿献纳。任何单位和个人,只要是法律明确规定应该纳税的,都必须无条件地履行它们的纳税义务,不得违抗,否则,将要受到国家法律的制裁。而其他国家收入形式,例如公债,则并不具有这种强制性。公债是一种国家信用,它必须遵循信用关系的原则。这就是说,国家作为公债发行人,同公债认购人双方,在法律上应该是处于完全平等的地位。公债的发行,必须以公债认购人自愿认购为前提,它不像在税收征课中,国家作为税收征收者,同纳税者双方,在法律

上分别处于执法与守法的不同地位,是以征收者强制征收,纳税人依法无条件缴纳为前提。又如中国西汉文帝时代实行的一种“卖官鬻爵”制度,规定凡向国家捐粟 1.2 万石,可购得一个 18 品官衔;捐粟 54 万石,可购得 9 品官衔;如购得 4 品官衔,则可享受与县长拱手相见、平起平坐的待遇。从此,为以后的中国封建王朝,开创了又一种新的国家收入形式。这种收入形式显然也不同于税收,因为不想当官者无须被迫向国家履行捐粟的义务,所以,它并不具有强制性。(2)分配的无偿性。税收分配的又一鲜明特征,就是税款一经征收,即转归国家所有,不再直接归还给纳税人。所以,它实际上是国家不付任何报酬而向居民取得东西。而其他国家收入形式,则并不具有这种无偿性。例如财政专卖,它是由公益专卖演化而来。春秋时代魏国的“平余法”和齐国的“平准法”,就是官府于丰年买进多余粮食,凶年卖出粮食,借此平抑物价的一种公益措施。后来,被一种为了单纯财政目的而实行的财政专卖所代替。我国历代封建王朝所实行的盐、铁、酒专卖,和近代其他国家的烟、酒专卖,就属于这种专卖。财政专卖收入,是国家通过对某些商品的生产、收购和销售,实行完全的或者部分的垄断而获取的高额利润。它反映的是商品交易中所奉行的买卖关系。在专卖中,国家一手收钱,一手交货,通过出售某种商品而获取一部分代价,它是有偿的。这同在课税中,国家只向人民收钱,并不付出任何东西完全不同。此外,我们在前面所提到的公债收入也是这样。这不仅具有非强制性,而且在公债发行中,国家作为债务人,是在筹措以偿还为条件的借款;公债认购人作为债权人,是以预期收回本息为条件向国家贷款;它同样也是以有偿而区别于税收的。从以上税收分配区别于其他国家收入形式所具有的强制性和无偿性特征的分析中,从另一个侧面又说明税收的存在,客观上是同国家密切联系在一起的。因为没有国家这个暴力机器的存在,怎么能够强制地,无须征得纳税人同意,去向它们课税?又怎么可以无偿地,不付任何报酬,就去占有人民的一份财产呢?

至于说,为什么在古今中外各国的国家收入中,往往都以税收占据主导地位,那也是事出有因,并非偶然。就以公债而论,虽然它在举借年度,可以增加当年的国家收入;但是由于究属财政预支性质,因此,仍要依靠今后的税收收入来归垫。再拿财政专卖来说,虽然它能以丰厚的专卖利润去充裕国库收入;但是,因为国家并不能对所有物品交易全部实行垄断,而只能选择一部分物品专卖,这在不具备强制性的条件下,难免会由替代效应而带来较大局限。相比之下,唯有税收收入,能够无须像公债那样,要考虑今后对本息的归还;也可以无须像财政专卖那样,要考虑其收入效应有限,通常它只要取之适度,都能以其征课便易和收入可靠的无比优越性,而独占各国财源的鳌头。探究个中原因,无非再一次表明,税收是依托于国家政治权力的一种特殊分配。

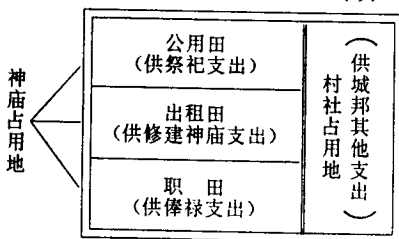
以上分析,说明税收的产生和存在同国家的出现和存在有本质联系。我们把这种观点,简称为“国家决定论”。

但是,在国内外还有一些人认为,税收的产生和存在,是同私有财产的出现和存在相联系的。在有国家产生,但是没有私有财产的条件下,税收并非国家谋取收入的必需手段。例如,在由美国雷·M·萨摩菲尔德等人合著的《税收导论》一书中,就曾将税收定义为:国家“按照预定标准所进行的……从私有部门到公有部门的强制性的资源转移”。这一定义,代表了现代西方学者的一般观点。它表明,如果只是资源在公有部门内部的转移,那么,国家并无必要借助税收这种强制课征的手段。又如,30年代的苏联,对生产资料所进行的社会主义改造已经基本完成,当时也曾有不少学者提出:过去国家用于提取资本主义经济、小商品经济和宗法式经济等各种私有经济收入的税收分配形式,已无必要继续存在。国家从公有经济聚集资金的主要工具将是价格,而不再是税收。即国家利用计划价格的再分配,将国民收入的一部分转移到公有经济部门;然后再通过利润上缴手段,将这部分收入聚集到政府手中。新中国在建国后长达30年的时间里,对于国有企业始终不课征所得税,

而是通过利润上缴将其纯收入的一部分集中到国家财政,就是受到苏联模式的影响。我国的一些学者对此从理论上加以论证说:“在国家所有制存在的条件下,国家就可以直接占有生产劳动者的剩余劳动及其产品,因而对这部分生产劳动者就无须采取税捐的形式。”“不论各国历史条件多么不同,课税制度同私有财产制度之间的必然联系是十分明显的。”为了区别于前述“国家决定论”,我们姑且把这种观点简称为“私有财产决定论”。

为了对私有财产决定论作出进一步的研究和探讨,有必要首先从历史上考察一下古代国家税收的起源。人类社会的文明发祥地,比较早的有美索不达米亚南部的苏美尔和尼罗河流域的埃及,是发生在铜石时代;其他还是中国、印度和希腊,有发生在青铜器时代,要略晚一些。因此,让我们就选择苏美尔、埃及和中国这三个早期形成的国家,对其税收产生进行一些考察。

作为巴比伦人和亚述人祖先的苏美尔人,其从原始公社机关转变过来的雏形国家,称作“城邦”。这是以一个个城市为中心,结合周围农村地区而构成的众多小国寡民的奴隶制国家。它的主要生产资料——土地,也从过去归原始公社公有,相应转变为归这个奴隶制城邦公有。城邦对其公有土地作如下分配:以 50%划归神庙,以其余 50%划归农村公社的各个家族分别占用。其中的神庙占用地又划分为公用田、出租田和职田三部分,如图所示:

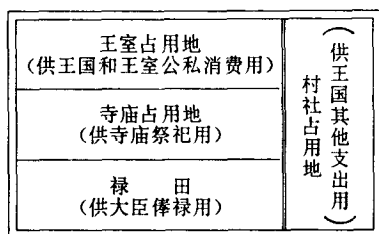


苏美尔城邦公有土地分配示意图

上图中的公用田,是由神庙人员和奴隶共同耕种,收成全部无偿供城邦用作祭祀社稷之神的开支。城邦用于这方面的开支,除来

自奴隶耕种的以外,由神庙人员耕种的部分,已经具有劳役租税的性质。神庙人员不仅要在公用田上提供劳役,而且还须按规定为城邦无偿提供维修神庙堤坝和构筑沟渠等等其他各项劳役。上图中的出租田,是租给佃户耕种,后者必须以其收成的 $\frac{1}{8}$ 到 $\frac{1}{6}$ 缴纳给城邦,用作修建神庙的开支。这部分缴纳,具有明显的实物租税性质。上图中的职田,是分配给神庙人员耕种,收成用作他们的俸禄。此外,关于上图中的村社占用地,则是分配给农村公社的各个家族耕种,并由城邦派出的叫做“玛什基姆”的收税官,定期向他们征收土地税、牧畜税和水利使用税等各种实物租税,以用于城邦的其他各项开支。同时,城邦还要经常征用农村公社的民力,承担王室宫殿等其他各项劳役。以上表明,在古代苏美尔城邦这种奴隶制国家,虽然当时的土地是属于城邦公有,还没有出现土地归个人私有。但是,实物租税和劳役租税却早已随着城邦国家的产生,作为维持城邦开支的一种必要手段而出现了。

当苏美尔人在美索不达米亚南部建立起城邦以后不久,古代埃及人在尼罗河流域一带,也建立起了自己的原始国家。埃及的原始国家称作“州”。埃及的州,是由很多农村公社联合组成。州长是一个小国君,负责总揽祭祀、军事和司法各权,职位世袭。在古埃及,当时约有 40 个这样的州,这些州经过长期战争兼并,逐步形成了上埃及和下埃及两个独立王国。后来,随着上埃及灭掉下埃及,便进入了历史上统一的埃及早王国时期。埃及早王国的统治者是法老,辅佐法老掌管全国政务的是宰相,下面设有财政、军事和公共工程等三个政府部门,其中最大的是财政部门。它每隔两年都要派出人员,对全国的人口、土地、牲畜和其他财富进行一次普查,据以计算和确定应征租税的数额。在地方,则由法老任命的州长,负责掌管各州的政务和租税工作。那么,埃及早王国的征税,是否同私有财产有联系呢? 不是的。当时埃及的主要生产资料——土地,仍属大奴隶主国家公有。这些国家公有土地的具体使用,分为王室占用地、寺庙占用地、禄田和村社占用地等四部分,如图所示:



埃及早王国公有土地分配示意图

上图中的王室占用地,是使用奴隶和自由民,经营王室农庄、牧场和各种手工作坊的场所。它所生产出来的产品,大部分供作王国和王室公私消费之用。其中取自自由民的那部分产品,具有实物租税的性质。上图中的寺庙占用地,其收获物,除应缴纳的实物租税以外,剩余部分留作祭祀和僧侣个人消费之用。上图中的禄田,由法老赐给大臣,用于制俸,罢官后仍由国家收回。关于上图中的村社占用地,则划归各农村公社,分配给各农户使用。农村公社的管理机构,必须按照国家规定,向所属各农户摊派粮食、蔬菜、皮革、鱼、酒、柴草等等产品,摊派的比例,大约为收获物的 1/5。除这些实物租税外,还要向他们摊派劳役,从事包括金字塔(法老陵墓)等在内的一些国家工程建设。以上表明,在古代埃及国家,生产资料——土地是属于国家公有,还没有转变为个人私有以前,实物租税和劳役租税也都早已出现了。

再看看我们中国的第一代奴隶主国家夏朝,它的生产资料——土地也是属于国家公有,所谓“溥天之下莫非王土,率土之滨莫非王臣”。夏朝将公有土地划分为五“服”(服,指京畿以外的地方),其中:去王城以外 500 里方圆,称为“甸服”,属于国王的领地;甸服以外,每隔 500 里方圆,分别称为“侯服”、“绥服”、“要服”和“荒服”,属于诸侯的领地。如下图所示。

凡属奴隶耕种这些土地,除留给最低口粮外,其余收获物全归国王和诸侯占有。如属平民耕种这五服土地,则每种 50 亩,须以其中 5 亩的常年收获量缴纳给国王和诸侯。此即古书所说的“夏后氏

