

税收经济文库

税种结构研究

● 邓子基 著

书馆

中国税务出版社

税收经济文库

税种结构研究

福建省社会科学研究“九五”规划项目

邓子基 著

 中国税务出版社

3-25-102

图书在版编目(CIP)数据

税种结构研究/邓子基著. —北京: 中国税务出版社, 2000. 8

ISBN 7-80117-393-7

I. 税… II. 邓… III. 税论-研究-西方国家

②税收管理-研究-中国 IV. F810.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 68085 号

版权所有·侵权必究

书 名: 税种结构研究

作 者: 邓子基 著

特约编辑: 李 燕

责任编辑: 刘淑民 马连庆

责任校对: 于 玲

技术设计: 桑崇基

出版发行: 中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

<http://www.taxph.com>

E-mail: fxc@taxph.com

电话: (010)63182980(发行处)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/32

印 张: 7.375

字 数: 189200 字

版 次: 2000 年 8 月第 1 版 2000 年 8 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-393-7/F·330

定 价: 20.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前



税种是税制的核心。税种的特性各异,功能亦各有所长,正因如此,在设计税制时,首先要构建有效率的税种结构体系,以使各税种发挥税种的整体效能。可以说,这是最终能否很好担负国家赋予使命的关键。税种结构的研究,有助于我们合理配置税种,优化税制,发挥税收应有作用。这不仅有利于发展税收理论,而且具有较高的实际运作价值。

自 20 世纪 80 年代以来,国际上税制改革连绵不断,税种结构亦备受关注。如何优化税种结构,使税收做到公平和效率的契合,如愿以偿地实现税收功能和国家政策意图,这是近期的热点命题。由此,诸如最优税制的研究在经济学理论上占得一席之地,该领域的经济学家终于获得诺贝尔奖的殊荣。这份荣耀除了得自于税收研究的建树和造诣,更应归功于税制功能备受推崇的外部背景。时势造英雄,税收作为国家主要聚财手段和调控工具,只有充分发挥其功能才不负众望。具体作用需要由优良的税制来完成,而优良税制的内核是合理优化的税种结构。这里,税种结构之于税制乃至税收总体功能的重要关联一览无遗。聚焦于税种结构,加以“缩容”式研究分析,正是切入问题的关键。本书基于上述思路,试图

从理论从实践两方面探讨税种结构,期望得到有益的结论。

从我国情况看,经过1984年和1994年两次大规模税制改革,税种结构变化十分明显。新兴税种崭露头角,主力税种如日中天,不合时宜税种被废止摒弃,待开征税种跃跃欲试,现今的税种结构令人刮目相看。然而,时间推移使得税种结构又面临变革,以适应社会主义市场经济的发展需要。对此,理论界呼声日高,建议纷纭。同时,将在今后陆续展开的“费改税”举措又会使一些新税种出台,充实目前的税种体系。究竟需要开征哪些税种,我国税种结构模式如何确定,税种结构将来的演进态势如何?这是颇具现实性的课题,也正是本书研究的内容。

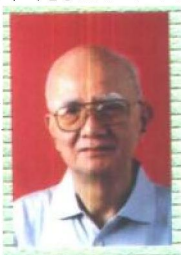
本书共分五章。第一章“税收、政府与福利”,这是基础理论分析。研究税种结构为什么要征税与税收的本质的问题;第二章“课税效应”,分析课税对微观层面上的经济活动或行为的影响;第三章“税制优化理论”,介绍和分析西方的税制优化理论基础上探讨税种结构的优化问题;第四章,对税种结构模式加以研究,并分析主要国家的税种结构模式;第五章“我国税种结构变迁与发展方向”,分析我国税种结构的演变过程,提出今后的改革思路,并主张坚持流转税和所得税并重(双主体)税种结构模式。从理论到实践,从现实研判到趋势阐述,本书均有较为翔实的阐释。

本书是福建省社科研究“九五”规划重点项目“我国

税种结构优化问题研究”课题的研究成果。该课题由我主持,厦门大学财金系博士后詹亮宇同志,博士生陈红伟、林致远同志同我一道参加调查、讨论、研究,并进行分工,做了许多工作,最后由我补充、修订,写成此书,在此对他们表示感谢。本课题得到厦门大学经济学院和财金系领导以及中国税务出版社的热情支持和帮助,在此一并表示谢意。由于作者水平有限,时间匆促,书中难免存在不少缺点、错误,欢迎专家学者、广大读者和实践部门批评指正。

邓子基

1999年11月于厦门大学



邓子基 著名经济学家 财政学家。

1952年毕业于厦门大学《资本论》研究生班；从事财政科学的教学和研究工作50余年。在学术上独树一帜，是“国家分配论”的倡导者和主要代表人物之一，先后出版的专著、统编教材和译著（含合作）主要有：《财政学原理》、《比较财政学》、《公债经济学》、《财政支出经济学》、《美国加拿大税制改革比较研究》、《国际税收导论》、《税利分流研究》、《现代西方财政学》、《税收支出管理》等50多种。发表论文300多篇。其理论观点与改革建议多为政府所采纳。曾任厦门大学经济学院副院长、顾问等职务。现任厦门大学学术委员、教授、博士生导师、博士后联系导师，财政科学研究所名誉所长，全国重点财政学科点学术带头人。兼任英国剑桥国际传记中心副总裁、美国传记协会副总裁、中国国际税收研究会顾问、中国资产评估协会高级顾问、中国财政学会常务理事等职务。享受国务院“政府特殊津贴”，获国家省部级奖励30多项。被英国剑桥国际传记中心列入《世界500名人传》，美国传记协会列入《国际500名有重大影响人物传》等多种传记之中。获“世界500名人勋章”（英国）和“国际终身杰出成就勋章”（美国）等荣誉。

目 录

第一章 税收、政府与市场	(1)
第一节 税收的本质	(1)
一、税收的概念	(1)
二、税收的本质	(7)
第二节 市场经济中的政府及其职能	(16)
一、经济学中的政府	(16)
二、政府的职能	(26)
第三节 税收的功能与局限性	(30)
一、税收的功能与效应	(30)
二、税收的局限性	(33)
第二章 税收的经济效应	(41)
第一节 税收的经济调节机制	(41)
第二节 税收与公司	(43)
一、税收与公司投资决策	(44)
二、税收与公司生产决策	(50)
三、税收与公司融资决策	(54)
四、税收与公司劳动力需求	(57)
第三节 税收与家庭	(61)
一、商品税对家庭消费的替代效应	(62)
二、税收对家庭劳动供给的效应	(64)
三、税收对储蓄的效应	(73)
四、税收对家庭资产结构的效应	(85)

第四节 税收与经济运行	(89)
一、税收与资源配置	(89)
二、税收与宏观经济运行	(90)
三、税收与产业结构调整	(92)
第五节 税收与公平分配	(93)
一、税收调节公平分配的机制	(94)
二、现实的税种选择与设置	(97)
三、强化我国税收调节公平分配的功能	(99)
 第三章 税种结构优化与税制优化理论	(102)
第一节 最优税收和次优税收	(103)
一、最优税收	(103)
二、次优税收	(107)
第二节 税种的特征与功能	(118)
一、所得税的特征与功能	(118)
二、商品税的特征与功能	(119)
三、财产税的特征与功能	(123)
第三节 社会公平与税制优化	(125)
一、公平与商品税的设置	(125)
二、公平与所得税的设置	(129)
 第四章 税种结构模式	(136)
第一节 税种结构模式分析	(136)
一、主体税种的选择	(137)
二、以流转税为主体税种的税种结构	(139)
三、以所得税为主体税种的税种结构	(143)
四、影响税种结构的原因分析	(147)
五、国际上税种结构模式演进的趋势	(152)
第二节 具代表性国家的税种结构模式	(154)

一、美国的税种结构	(154)
二、日本的税种结构	(158)
三、英国的税种结构	(160)
四、法国的税种结构	(161)
五、德国的税种结构	(163)
第五章 我国税种结构变迁与发展方向	(165)
第一节 历次税种变革、调整概况	(165)
一、建立新中国的税种框架	(165)
二、1953 年税制修正:税种的局部调整	(167)
三、1958 年工商税制改革时的税种调整	(168)
四、1973 年工商税制改革时的税种调整	(169)
五、1979~1993 年的税制改革和税种结构	(170)
六、1994 年税制改革与税种调整	(175)
第二节 我国现行税种体系运行情况	(178)
一、现行税种分析	(178)
二、税种数量分析	(182)
三、我国现行税种的运行情况	(186)
第三节 我国税种结构改革的思路	(193)
一、我国税种结构改革的原则	(193)
二、我国税种结构改革的对策	(196)
第四节 坚持双主体税种结构模式	(214)
一、双主体税种结构模式的基本理论	(214)
二、我国税种结构的变化态势	(216)
三、坚持和推进双主体税种结构模式	(220)
主要参考文献	(223)

第一章 税收、政府与市场

税种结构是指一个国家的税收体系是由哪些税种组成,其中哪些是主体税种,哪些是辅助税种。人们通常所讲的税制结构,主要是指税种结构。而税种结构的优化则是指,如何设置税种结构才能更好地适应一国政治、经济发展的需要。

由于不同国家不同时期的国情千差万别,因此税种结构优化并没有一个固定不变的模式或路径。就一个国家而言,税种结构优化是一个动态过程,而不是一个静止的状态。然而,税种结构优化的变动性和多样性并不意味着税种结构优化是随机的、不可捉摸的,无论是从人类社会发展历史,还是从各国横截面比较来看,我们得出的结论恰恰相反。那就是:在税种结构的调整过程中,尽管国情不同,人们对优化的判定标准不同,但税种结构优化仍然存在着某些规律性的东西。^① 认识这些规律,对于一国税收政策的决策者来讲,是非常重要的和必要的。

研究税种结构优化,主要是要回答为什么要征(或多征)某些税种、而不征(或少征)其他一些税种的问题,即:什么样的税种是更好的税种?这样,就需要在对税种分类的基础上,对不同税种的经济效应和社会政治功能进行详细的分析、比较,然后结合生产力发展水平和社会经济政治制度,提出适合一国国情的税种结构方

^① 不少财税专家曾经对各国税制结构的变动进行过计量分析,如美国著名的财政学家理查德·A·马斯格雷夫在《比较财政分析》(董勤发译,上海人民出版社1996年版)一书中,用了三章的篇幅专门探讨了税制结构问题。类似的研究成果十分有益,在本书中,我们将会引用有关成果并加以评析。

案。

值得注意的是,在研究税种结构优化的过程中,只考虑经济因素,而忽视政治因素的做法是不足取的,这样的研究不仅无法完整、合理地解释已发生的税种结构的变动,而且由此得出的税制改革方案也是纯理论的甚至具有很大的空想成分,在实际中更不会被决策者所采纳。因此,我们认为,研究税种结构优化,需要高度重视为什么要征税这一问题,不能回避税收的本质等问题。

第一节 税收的本质

一、税收的概念

(一)若干定义

税收是一个古老的财政范畴。从税收的起源和发展看,税收是人类社会分裂为剥削阶级与被剥削阶级,出现了国家之后的产物。在现代社会里,税收既是国家筹集财政收入的最主要的工具,也是政府调节或干预经济的一个重要手段。

西方理论界对税收概念的研究是从 17 世纪中叶开始的,可大致分为两个阶段。第一个阶段自 1662 年威廉·配弟的《赋税论》出版至 1832 年海因里希·劳《财政学》的出版,重点是探讨国家为什么征税或凭什么征税。第二个阶段是从 1832 年到 20 世纪上半叶,主要是研究税收与“私经济收入”及其他“公经济收入”的区别。从 20 世纪中叶以后,西方理论界对税收问题的研究,很少再涉及到什么是税收的问题了。^①

我国当代学者对税收的系统理论研究是从 20 世纪 30 年代前后开始的,目前具有代表性的定义是“国家分配论”的阐述,分别就税收的课征主体、目的、分配对象以及有关特征等进行了较为全面

^① 金鑫等《中国税务百科全书》,经济管理出版社 1991 年版。

的概括。

对税收的定义,不仅是一个理论问题,也是一个实践问题。一些人税费不分,把一些收费误认为是税收,进而抱怨政府的税收太重;还有一些西方学者将我国国有企业上缴的利润也视为税收。这些情况都表明,明确税收的概念是很有必要的。

以下是当代国内外学者具有代表性的观点。

英国经济学家道尔顿指出:“所谓租税,系公共机关的一种强制征收。租税的本质之异于政府其他收入者,即在纳税人与政府之间并无直接的同等交换物之存在。”^①

《新大英百科全书》认为:“在现代经济中,税收是国家收入最重要的来源。税收是强制的和固定的征收;它通常被认为是对政府财政收入的捐献,用以满足政府开支的需要,而并不表明是为了某一特定的目的。税收是无偿的,它不是通过交换来取得。这一点与政府的其他收入大不相同,如出售公共财产或发行公债等等。税收总是为了全体纳税人的福利而征收,每一个纳税人在不受任何利益支配的情况下承担了纳税的义务。”^②

德国《租税通则法》在对税收的解释中说:“税收是一种无偿的特别征收。公法上规定的团体,以取得收入为目的而按法律所规定的课税要素,向人民一次或继续征收之货币。”^③

美国《现代经济学词典》称:“税收的作用在于为了应付政府开支的需要而筹集稳定的财政资金。税收具有强制性,它可以直接向居民个人或公司课征。”《美国经济学词典》则认为:“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币(偶尔也采取实物或劳务的形式)。它的征收对象是财产、收入或资本收益,也可以来

① 道尔顿《财政学原理》(周玉津译),正中书局1969年版。

② 《The New Encyclopaedia Britannica》Vol. 17, Helen Hemingway Benton, Publisher, 1973~1974, P1076。

③ 转引自《税务顾问百科全书》上册,商协出版社1979年版。

自附加价格或大宗的畅销货。”^①

我国台湾省的《税务顾问百科全书》把税收定义为：“税收是国家为供应一般公共事务之需，而向人民强制征收之一部分国民所得。”该书同时指出，这一概念包括四个要点：(1)课税权力仅属于国家，包括中央与地方各级政府，其他组织无此权力。(2)课税目的是为了支付一般的公共事务开支，包括政府开支和实行经济、社会政策的开支。(3)税收给予人民的报偿带有公共性，而非个别性。(4)税收具有强制征收性，它是运用国家的政治权力强制执行。^②

在我国学术界，流行的看法是：“税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法令预先规定的标准，无偿地、强制地取得财政收入所发生的一种分配关系。”^③ 有的同志给出的定义是，“税收是国家为满足一般的社会共同需要，按事先确定的标准，对社会剩余产品所进行的强制、无偿的分配。”^④ 此外，还有其他一些描述，这里不再赘述。

(二)对税收定义的简单分析

1. 归纳上述定义，其共同点主要有：(1)课税的主体是国家，或政府，有的观点认为还包括公法规定的团体。(2)纳税人是人民，或者说是居民个人和经营团体。(3)税收的形式表现为货币，或实物和劳务。(4)税收区别于其他财政收入形式的特征是强制性、无偿性和固定性。

2. 它们的分歧也不少，涉及到税种结构优化问题的主要有：(1)在定义的描述上，税收是收入形式还是分配关系？我们认为，税收是收入形式，但其体现的实质内容是一种以国家(政府)为主

① 转引自邓子基《比较财政学》，中国财政经济出版社 1987 年版。

② 《税务顾问百科全书》上册，商协出版社 1979 年版。

③ 王诚尧《中国社会主义税收》，黑龙江人民出版社 1984 年版。

④ 侯梦麟：《税收经济学导论》，中国财政经济出版社，1990 年版。

体的分配关系。将税收看作是一种分配关系,有利于揭示税收的本质,是更深层次的认识,这种认识有利于正确处理在税收方面的利益矛盾关系,有利于对税收运动规律的分析,有利于对税种结构优化标准作出正确的判断。(2)在论述税收的课征目的上,有人认为是为了满足“国家实现其职能的需要”,还有人认为是为了满足“一般的社会共同需要”,在这方面,更多的学者是倾向于前者,本书亦如此,有关理论分析可以参阅“国家分配论”者的有关论著。

3. 上述两方面的分歧之所以会影响我们对税种结构优化问题的讨论,就在于不同的定义直接会导致进一步的分歧:研究税种结构优化,究竟要不要考虑政治因素?正如本章开头部分特别强调指出的那样,单纯从经济因素的角度研究税种结构,只具有在理想状态下某种程度上的理论意义,它不能揭示税种结构变动的真正原因,在实践中的指导意义也不大。因此,必须首先解决这两方面的分歧。

4. 在税收的本质问题上,我们坚持“国家分配论”的观点,即税收体现的是以国家(政府)为主体的强制性的分配关系。其意义主要有:

(1)只有坚持“国家分配论”,才能正确地看待国家和税收这两个事物的本质联系,才能真正地理解马克思主义的国家学说。这样说,并不是套话,也不是在学术界乱扣“帽子”。冷战结束后,有人以为“大同世界”已经来临,但是北约对南联盟和中国驻南联盟大使馆的轰炸却严酷地告诉人们,国家是暴力机器而不是其他。

(2)税收体现的是一种分配关系,这是客观存在。不同的国家有不同的价值观,因此不同的国家对同样或类似的分配结构或分配关系有着不同的看法,反映在税种结构优化上,就是对税收公平的不同政策设置。在西方税制优化理论中,效率最大化是其精髓,但可供操作的税收制度设计,又在很大程度上受制于人们对公平的理解和接受程度。否认税收分配关系,就等于否认税收的公平原则。

(3)税种结构属于上层建筑,由经济基础决定,但社会意识形态、政治制度等也会影响到税种结构的调整和变动,忽视政治因素影响的税种结构优化理论只不过是“空中楼阁”。

为此,本书还将简要概括“国家分配论”的税收本质理论。

5. 在课税目的问题上,我们坚持税收是为了满足国家实现其职能需要(含公共需要,下同)的观点。其意义主要有:

(1)国家是统治者的国家,统治者不等于人民,统治者的需要不等于人民的需要,因此,国家实现其职能的需要包括了公共需要,但不等于一般的社会共同(公共)需要,二者的区别在资本主义“原始积累”及其以前的国家形态中表现得尤为显著,在现代西方国家中依然存在。这样说,只是在阐述一种客观存在,并在税种结构研究中以考虑。从这种意义上讲,布坎南的社会抉择理论也是对只讲“社会共同(公共)需要论”的一种批评。

(2)国家的职能范围很广,也包括经济管理职能,主张税收是满足国家实现其职能需要,并不排斥在税种结构优化研究中必须认真分析税收经济效应的做法,相反,它亦主张把经济增长和人民生活水平的提高作为政府的重要任务或目标。税种结构怎样设置才更有利于经济发展?这又需要研究税收的经济效应等相关问题,在这一点上,我国传统的税收学说还需要借鉴西方的有关理论,例如“公共产品论”和“税制优化理论”的一些有益的观点和主张。

(3)20世纪30年代的经济大危机后,西方国家加强了政府对经济的干预,在财政政策方面,税收成为政府反周期的一种重要工具,此时的税收,其目的已不再是纯粹为了满足财政支出的需要。随着经济体制的变革和国民经济的增长,税收在我国经济运行中的调控作用也日见显现,譬如股票市场中印花税税率的调整,以及1999年11月1日恢复征收的利息税和将开征的遗产税等等,其目的主要不是取得财政收入。可见,在课税目的的认识上,不能局限于“满足财政支出的公共需要”的思想中,而应坚持税收是满足

国家实现其职能需要的观点和主张。

二、税收的本质

(一)课税依据

1. 国家的形成和财政的产生

财政是一个历史范畴,是人类社会发展到一定历史阶段的产物,即生产力发展到一定程度,产生了私有制,产生了阶级,出现了国家以后才产生的。随后,财政又随着社会生产的发展和社会制度的变革,随着国家的演化而相应地发展变化。

在原始社会,社会生产力水平极其低下,社会产品仅能维持最低限度的生活需要。在这样一个原始氏族公社范围内,人们共同劳动,共同占有与分配社会产品。此时没有剩余产品,没有阶级,没有国家,因而也没有财政和税收。

原始社会末期,社会生产力有了一定发展,人们劳动获得的产品除了能满足最低限度的生活需要外,还或多或少地存在一定的剩余。社会分工和交换随之逐步发展起来。与此相适应,财产的私人占有制和阶级也随之出现。一些拥有较多生产资料和生活资料的富有者逐渐演变为奴隶主阶级,他们强制战争中被俘的敌方战士为其劳动,即作为自己的奴隶,并逐渐将奴隶的来源扩大到本部落或本氏族中的贫困者。于是,原来无剥削、无阶级的原始社会制度开始解体,人类社会逐步过渡到有剥削、有阶级的奴隶制制度。原来的民主议事制度和议事机构被抛弃,作为阶级压迫的工具、专门行使社会管理职能的暴力机器——国家随之产生。

国家的本质特征是与人民大众分离的公共权力,是统治者压迫被统治者的暴力机器。国家的职能是:对内,镇压被统治阶级的反抗,维护统治阶级在经济和社会政治中的统治地位;对外,保护统治者的利益不受其他国家的侵略,以及运用自己的势力去制服其他国家、掠夺其他国家的财富和资源。当然,随着社会制度的变迁和人类文明的提高,即使是在以私有制为基础的国家,其职能也