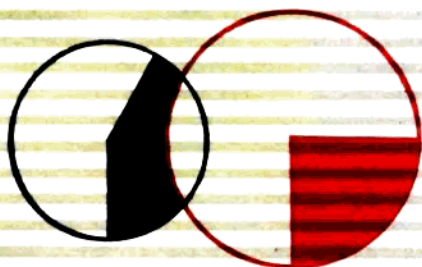


XIAN DAI SHUI SHOU XUE

现代税收学

● 邢西唯 宋德安 著



12

西北大学出版社

绪论及全书设计

税收问题引起了人们的普遍关注与争论，因为它几乎关系到每个人的切身利益。在美国，大多数纳税人从他们的每 4 元收入中拿出 1 元交给政府；在中国，企业盈利的一半以上通过税收形式流入国库。的确，税收使得纳税人收入的一定份额转移到了政府，但纳税人也可以从政府支出（如：教育、卫生、保健、福利、娱乐、安全、美化环境等）中得到好处。不仅如此，在现代中国，纳税人还可享受到或部分享受到政府方面的直接投资、补贴等项利益。遗憾的是，很少有纳税人把他们上缴的税额与他们从政府方面得到的利益联系起来。

税收在现代中国经济中扮演重要的角色，它的影响将通过产量、价格、收益等的变化，渗透到各个领域。从这个意义上讲，即使现代中国大多数公民非直接纳税者，也无法摆脱税收的影响。不幸的是，在中国，绝大多数人并不了解税收，即使一些学经济学的人也很少对税收问题作认真的思考。

但是，无论人们是否认识税收，税收作为现代经济的一个组成要素，总是受其自身规律的支配，影响人们的经济选择，影响政府的行为，影响社会的方方面面。

那种把税收理论研究囿于政府收入狭小范围的观点，显然有失准确。因为我们不止一次的发现，当我们的税收理论和政策全身心的在“保收入”上兜圈子时，我们的处境并没有因此有多大改观。于是，有人开始怀疑我们的税种太少，也有人责怪征管方面存在的种种缺陷……。

当有计划商品经济在中国日渐成熟之时，学者们感觉到，税收不再仅仅是一个“反作用于生产”的问题，而是政府用于调节

经济的重要杠杆，税收理论研究被推进到一个新的高度。

然而，当政府想运用这一杠杆为一定政策目标服务时，往往感到力不从心。奖金税、建筑税、特别消费税等税种的相继开征，并没有在各自调节的领域取得预想的效果。与此同时，税收却在另一个领域，在政府干涉较少的领域进行着广泛的调节——商品课税影响价格，进而影响消费者的选择和生产者对生产要素的选择；所得课税影响经济主体的经济活动所获，从而影响投资者“是否投资、投多少资、投向哪里”的决定，影响人们对于“工作与闲暇”的选择及对就业的决定，等等。

这一切，迫使人们重新认识税收。

就分配研究税收，不仅使税收研究陷入分配比例大小争论的悲剧，而且容易割断税收与经济整体运行规律的联系。实质上，税收收入本身只能是税收活动的结果，而非税收活动的全部。税收比例的大小取决于经济环流^①规模的大小，环流规模则由一定时期消费、投资、储蓄的相互关系决定，税收对这一关系的确立发生重要的影响。

所以，本期税收规模之大小，在一定意义上可以说，是由上期受税收因素制约的消费、投资、储蓄的状况决定的。税收怎样进入经济环流，影响经济环流进而形成税收收入，是税收活动的全部，也是现代税收学力求解决的中心问题。

税收究竟是什么？它为什么能对经济活动产生广泛的影响？税收增长有无规律？这是本书上篇研究的主要问题。

本书中篇的目的，在于回答税收怎样对经济活动发生影响，通过揭示税收与经济的内在联系，试图为税收制度的科学化及税收政策的制定提供可供借鉴的依据。

无论一国税收理论多么健全、多么无懈可击，税收政策目标

^① 经济环流指用货币表示的国民消费、投资、储蓄形成及使用流程，详见中篇。

怎样尽善尽美，税收效果的好坏只能取决于具体税种的设计和
实施。因此，本书的下篇，着重于税种设计原理的研究，并从提高
税种实施效果的愿望出发，对重要税类的特点、税种的基本条款
及经济影响进行了分析和评价。最后，尽可能地对税收制度的改
革提出原则性建议。

目 录

绪论及全书设计	1
---------	---

上篇 税收理论一般

第一章 政府职能与税收	3
第一节 政府的职能与活动范围	3
政府的职能 政府活动的范围	
第二节 现代税收——实现政府职能的理想手段	6
为什么税收备受青睐 税收的定义和特征	
第三节 税收的职能	8
配置职能 宏观调控职能 收入职能 调解社会矛盾职能	
第二章 税收原则	13
第一节 生产力原则	14
保本原则 开源原则	
第二节 效率原则	17
税收的经济效率 税收本身的效率	
第三节 公平原则	20
公平原则概念的讨论 公平原则的核心问题	
第四节 社会目标原则	24
收入均等化原则 维持生态平衡的原则	
第三章 税制要素与税收分类	28
第一节 税制要素	29
课税对象 纳税人 税率 边际税率与平均税率	
纳税环节	
第二节 税收分类	36
直接税与间接税 从价税与从量税 价内税与价外	

	税 商品课税、所得课税、财产课税和行为课税	
第四章	税收收入与税收支出	42
第一节	税收收入及增长途径	42
	税收收入及影响因素 税收增长的最佳途径是税基自然扩大	
第二节	最佳税收规模选择方法的讨论	45
	拉弗曲线的启示 一点尝试 论证与结论	
第三节	税收支出的概念及其特点	51
	税收支出概念的基本含义 特点与分类	
第四节	税收支出的问题与改革	54
	税收支出存在的问题 改革设想	
第五节	纯税收增长与政府支出增长不协调规律	57
	政府支出的递增法则 纯税收增长与政府支出增长不协调规律 量入为出与量出为入	

中篇 税收的经济影响

序论	63
第五章 税收与消费	65
第一节 消费一般规律	65
	恩格尔定律及其它 消费与收入之间 税收对消费的影响
第二节 所得课税的消费效应	68
	所得课税与消费水平 所得课税与中等收入阶层的边际消费倾向
第三节 商品课税的消费效应	72
	价外课税的消费效应 价内课税的消费效应 商品课税效应与需求弹性 商品课税效应与收入层次
第六章 税收与投资	77
第一节 投资及影响因素	77
	投资的含义 投资时应考虑的因素
第二节 税收与企业自行投资	78

	税收减少自行投资规模 税收与企业重置投资	
第三节	两种投资模式的税收效应	82
第四节	边际税收与政府投资	84
第五节	税收倾向于降低政府投资的乘数效应	86
	乘数效应一般 税收与政府投资的乘数效应	
第七章	税收与储蓄	90
第一节	储蓄及影响因素	90
	储蓄的含义 影响不同主体储蓄的因素	
第二节	税收与个人储蓄	92
	收入课税降低储蓄倾向 是否可以用支出税代替所 得税 商品课税有可能提高边际储蓄倾向	
第三节	税收制度与折旧储蓄	95
	折旧储蓄与资产存量 关于折旧储蓄的政策功效及 其它	
第四节	税率与企业净储蓄	98
	比例税率下的净储蓄 累进税率下的净储蓄 启示	
第五节	税收与政府储蓄	100
第八章	税收转嫁与归宿	102
第一节	税收转嫁与归宿的基本形式	102
	税收转嫁与归宿的含义 税收转嫁的基本形式: 前 转、后转、混合转嫁、消转	
第二节	税收转嫁的一般规律	106
	税收转嫁必然伴随价格变动 价格变化的实现取决 于商品的供需弹性	
第三节	所得税的转嫁	110
	个人所得税的转嫁 企业所得税的转嫁	
第四节	关税的转嫁	113
	出口关税转嫁情况: 自由贸易中的转嫁及保护贸易 中的转嫁 进口关税转嫁情况	
第五节	转嫁与归宿的有关学说	116
	重农学派的转嫁学说 古典学派的转嫁学说 平均 分散说 折衷说	

第六节 转嫁机制与税收政策效果	117
一个不可忽视的问题 能否利用转嫁机制	

下篇 税收政策与实践

序论	123
第九章 中国税制的系统述描	124
第一节 中国现行税制的由来	124
税制演化概况 税制演化的背景	
第二节 中国税收来源及负担分析	127
各主要税种的地位 税收结构的国际比较 税收负担的国际比较	
第十章 商品课税	135
第一节 商品税概述	136
商品税的概念 商品税的评价	
第二节 产品税	138
产品税的主要条款 产品税的优点 问题与改革	
第三节 增值税	142
增值税的概念 增值税的主要条款 增值税的优点 问题与改革	
第四节 商品税前景的讨论	147
商品税的历史地位 总量调节还是结构调整 商品税改革的前景	
第十一章 所得课税的基本理论	151
第一节 所得与所得税	151
所得的意义: 纯所得、货币所得、正常所得、足以增加纳税能力的所得 所得税的意义 所得税的发展	
第二节 所得税的课征原则	155
密尔的原则 瓦格纳的原则 中国所得税课征原则 探讨: 公平与效率能否得兼 倾斜政策还是均等政策 主体税种——个人所得税还是企业所得税	
第三节 所得税的课征范围与方法	158

	所得税的课征范围 所得税的课征方法	
第四节	所得税的类型与特点.....161	
	所得税的类型 所得税的特点:	
	优点: 富于弹性, 素有自动稳定器之称 纯所得课税, 便于贯彻公平原则 普遍性	
	缺点: 较高的边际税率可能有碍经济发展 稽征困难易于偷逃	
第十二章	企业所得课税166	
第一节	企业所得课税原理.....166	
	企业所得课税发展过程 企业所得课税的理论基础	
	西方的观点 中国的现状	
第二节	国营企业所得课税.....169	
	国营企业所得课税主要条款 国营企业调节税主要条款	
第三节	问题与改革.....170	
	名义税率与实际税率 税率的高与低 累进税率还是比例税率 税基的侵蚀	
第十三章	个人所得课税178	
第一节	概述.....178	
第二节	个人所得税.....180	
	纳税人与课征范围 税率与课征方式 税前扣除与减免税	
第三节	个人收入调节税.....182	
	纳税人与课征范围 税率与课征方式	
第四节	问题与改革.....185	
	个人所得税与个人收入调节税的比较 税基的拓宽 税负公平问题	
第五节	征收社会保险税的讨论.....188	
	社会保险税概述 中国开征前景讨论	
第十四章	财产课税191	
第一节	财产课税概述.....191	
	财产税的历史 财产与财产税概念 财产税的分类	

第二节	财产课税的理论根据.....	193
第三节	财产税种及其评价.....	195
	一般财产税 个别财产税: 土地税、房屋税 遗产 税和赠与税	
第四节	中国财产税概况、趋势及主要税种.....	202
	概况与趋势 房产税主要条款 土地使用税主要条 款 契税简介	
第五节	资源税——一个有前途的财产税种.....	206
	资源及资源税 资源税征收原理 中国资源税概况 问题与改革	
第十五章	关税	217
第一节	关税的产生与发展.....	217
第二节	关税的分类和税则.....	218
	关税的分类 关税的税则	
第三节	关税思想与政策.....	222
	关税与对外贸易 自由贸易与保护贸易孰优孰劣 结论	
附录:	中美主要税种税率表	227
后记		233

上 篇

税收理论一般

第一章 政府职能与税收

第一节 政府的职能与活动范围

一、政府的职能

历史和现实一再证明，一个国家的政府在经济活动中的地位是非常重要的。这不仅由于现代国家的政府越来越多的成为企业 and 家庭户生产和分配的伙伴，更在于它对经济运行方向、规模、状态所具有的巨大影响力是任何单个的企业、企业集团或个人都力所不能及的。现代经济健康运行离不开这样的影响力。政府的职能以及由此决定的政府活动的范围大小和质量好坏是这一影响力产生的源泉。

现代国家的政府肩负两种职能：一是国家本身的职能，即我们平常所说的对内维持社会秩序，对外防止侵略的职能。它是由国家需要产生的，源于国家的本质属性；二是社会职能，包括管理经济的职能和为国民提供公共产品的职能，它是由社会共同需要产生的，源于人的社会属性。此种关系参见图 1-1：

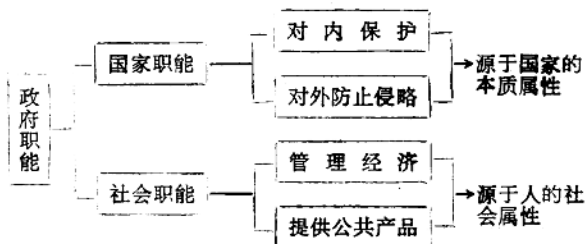


图 1-1 现代政府职能范围

其中，社会职能是伴随人类社会始终的，国家则是一定历史阶段的产物。国家出现后，作为社会的正式代表，代表社会执行其职能。因此，作为国家权力执行机构的政府就同时具备两种职能：国家职能和社会职能。这一点无论是奴隶制的国家、资本主义的国家还是社会主义的国家都无一例外。只不过不同历史阶段和不同性质国家的政府在执行社会职能时的广度和深度不同而已，与其它社会形态相比，社会主义国家的政府与其经济活动有着更加密切的关系，它不仅具有宏观上的管理经济的职能，而且直接参与经济活动。

二、政府活动的范围

无论社会制度如何，一国政府都不可能完全替代企业和个人在经济活动中扮演的角色。这是因为，政府活动的范围在客观上要受预算、生产和消费的特定环境及社会不同利益集团的牵制力等因素的制约。在主观上，要受不同的国家理论、国家主体经济理论以及具体的经济政策等的影响。拿主体经济理论来讲，资本主义发展初期，古典经济学派的理论为各资本主义国家的主体理论，在这一理论指导下，政府只扮演“守夜人”的角色；当凯恩斯理论支配西方各国时，政府活动的范围越来越大，以至于美国哈佛大学教授萨缪尔森在其所著《经济学》一书中写道：“由于现代政府的巨大规模，没有财政政策就等于宣布死亡”^①。根据马克思科学社会主义理论建立的社会主义国家的政府，实行计划经济并直接参与经济，其活动的范围比以往任何时候都广泛。

在中国，政府活动的范围大体包括以下几个方面：

首先，政府履行国家本身的职责，包括安全、国防以及与此相关的行政、外交事务；

^① 萨缪尔森：《经济学》上册，1979年版，第215页。

其次，政府履行部分社会职责^①，包括公用事业、社会保障、文教卫生、邮电通讯、交通运输等活动；

再次，政府举办企业，为市场提供主要民用商品和生产资料，并对资源行业（农业除外）实行准垄断生产，等等；

最后，为保证宏观经济变量的平衡，政府还通过行政、法律和经济手段，在宏观领域实施调控，等等。

不言而喻，中国政府在社会经济活动中的范围是极为广泛的，然而，中国作为一个发展中的社会主义国家，其经济所能提供的预算却极为有限，国家财政因此背上了沉重的包袱。据不完全统计，从1950—1988年38年间，财政19年有赤字^②，赤字累计额远远大于结余累计额^③。它说明，政府活动的范围有一个客观界限，超出这一界限，反倒会使政府活动的质量受到严重影响。制约政府活动范围的最主要的因素就是政府预算，尤其是税收。

第二节 现代税收——实现政府 职能的理想手段

一、为什么税收倍受青睐？

在现代社会中，政府职能的实现离不开货币。这些货币只能取之于社会一定时期创造的国民财富。如果我们把待分配的国民财富视为一块大馅饼，政府将与企业和个人共同分享这块馅饼。在历史上，政府曾经用好些方式（如捐献、力役、田赋、税收、

① 在中国，许多社会职责由企业负责，如企业职工的生、老、病、死，子女就业，职工培训等。

② 这里的赤字不包括债务收入抵冲的部分，如将债务收入部分加入，赤字额更大。

③ 资料来源：《中国财政统计》，中国财政经济出版社，第12页。

公债、发行货币等等)去取得这块馅饼,但实践最终证明,税收是政府取得收入的一种较为科学、合理和有效的手段。因此,现代国家,比如美国,1985年税收收入占到财政收入的81%左右,英国为87%,法国为93%,实行了利改税的各社会主义国家,税收一般占到财政收入的70%~90%不等。

在诸多收入手段中,为什么唯有税收受到各国政府的青睐?这与税收的特征有关。

二、税收的定义和特征

税收是政府为实现国家和社会职能对部分国民收入和国民财富进行的不直接偿还的强制分配。

与以往的定义不同,此一定义中政府是征税的主体,政府征税的目的是实现政府履行的双重职能。征税的对象是国民收入和国民财富,国民收入属流量,国民财富属存量,这就决定了税收不仅来自流量,也来自存量。鉴于社会主义现阶段政府和纳税人属于不同的利益主体,政府仍需采用强制形式征税。

在现实生活中,政府转移社会财货于自身的形式多种多样。罚款不是税,但有理由认为它与税收有十分相似的特征,它是无偿的,也是强制的。费和税一样,都是从口袋里掏钱给政府,但费是有偿的。利润上缴是社会主义各国政府取走社会财货的一种主要形式,且与上缴企业的受益没有直接的联系,能否说罚款和利润上缴都是税收呢?

区别什么是税,什么不是税,应把握税收的基本特征。税收有以下三个基本特征:

无偿性特征

税款一经征收,即为政府所有,不再直接归还给纳税人。这

和市场交换不同。在市场上，你从口袋里掏出多少钱，就可以从市场上带回相应价值的东西，政府征税无需付出任何代价，也不必向纳税人提供相应的服务或给予某种权利的允诺。

这里的无偿性是就税收本身来讲的，如果联系到这笔资金运动的全过程，无疑它具有整体报偿性，每一笔税收收入最终要用于与纳税人相关的各项事业之中。但仅此一点不足以构成否定税收无偿性的理由，因为无论如何，税收毕竟只是个“收”的过程。

强制性特征

税收的强制性是国家法律意志的体现。政府为了征税要制定一系列税收法律和法令，只要属于税法上明确规定应该纳税的单位和个人，都必须无条件地履行纳税义务，没有其它选择的余地。

需要说明一点，社会主义社会与其它社会形态不同，它代表绝大多数人的利益，政府决策时能充分反映纳税人的利益和需要，法律条文中包含纳税人意愿的基因。不仅如此，纳税人事实上可从政府方面得到许多满足自身需要的东西，如医疗保健、文化教育、娱乐设施、安全保卫、生产外部环境等，他们因此也愿意向政府支付一定数额的税收。这时，税收表现为一种价格，这种价格对需求一方来说，反映了纳税人对公共商品和劳务的边际价值；对供给一方讲，反映公共商品和劳务的边际成本。仅此而论，社会主义征纳双方中还隐含有一种“自愿交换”的关系，尽管它不是一一对等的交换。

固定性特征

所谓固定性，一般指政府在征税前就通过法律形式，把每种税的征收对象及其征收数额或征收比例都规定下来，以便征纳双方共同遵守。