



当代财经文库



税收分配 与税制结构研究

叶子荣 著

西南财经大学出版社





税收分配 与税制结构研究

叶子荣 著

西南财经大学出版社



2

经文库 ddbjwK 当代财经文库 ddbjwK

责任编辑:廖中新

装帧设计:杨 怡

书 名:税收分配与税制结构研究

编著者:叶子荣

出版者:西南财经大学出版社

(四川省成都市光华村西南财经大学内)

邮编:610074 电话:(028)7301785

排 版:西南财经大学出版社照排部

印 刷:四川机投气象印刷厂

发 行:西南财经大学出版社

全 国 新 华 书 店 经 销

开 本:850×1168 1/32

印 张:11.125

字 数:240千字

版 次:1997年10月第1版

印 次:1997年10月第1次印刷

印 数:1000册

定 价:17.80元

ISBN 7-81055-228-7/F·175

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

《当代财经文库》编委会

主任委员：刘诗白

委 员：	卫兴华	王叔云	王永锡
	刘邦驰	吴忠观	何泽荣
	杜肯堂	何炼成	谷书堂
	庞 皓	林 凌	赵国良
	洪银兴	洪文达	胡培兆
	胡代光	袁文平	袁恩桢
	曾康霖	谭崇台	

(以上委员按姓氏笔划排序)

《当代财经文库》总序

世界正在走向 21 世纪。在这个世纪之交,人们可以看见,不可抑阻的生产力,正在带来一场人类社会各个方面的全面而深入的变化。变革的浪潮势不可挡,而科技革命充当了这场革命的先导,社会经济结构、政治体制、人们的社会关系、生活方式以及思想观念都处在不可避免的自我调整和革命变革之中。

中国正在走向 21 世纪。在“九五”和走向 2010 年的新时期,中国将实现经济体制的根本性转换,建立起社会主义市场经济体制,同时将进行增长方式的根本转换,使国民经济转到集约型的轨道。这是一场社会主义发展过程中史无前例的历史性变革,它将极大地解放生产力,大大完善中国的社会主义制度,增强经济的活力。在改革中焕发出新鲜活力的、社会主义的中国,昂首阔步地跨入 21 世纪,这是当代最重大的历史事件,这一事件将给整个世界的发展带来深刻影响。

我国社会主义经济的发展与改革,直接推动了财经领域学术研究的繁荣和发展。近年来,理论经济学,以及金融、财政、税收、工商管理等部门经济学,在马克思主义和小平同志有中国特色社会主义理论的指引下,一方面吸收国外现代经济学研究的有益成果,

一方面紧密结合中国社会经济发展和改革的实际,推出了一大批优秀的成果。这些财经领域的研究成果,推动了我国财经科学的建设。为了推进两个根本性转换,促进我国社会主义现代化,我们需要进一步加强财经科学的研究,建立起社会主义的中国经济科学,因此,不仅需要提倡科学研究,奖励优秀学术成果,而且需要采取措施,解决学术专著出版困难的问题。西南财经大学出版社从1985年开始,以学校设立的学术专著出版补贴基金推出一批学术专著,把一些反映财经研究最新成果,有较高学术价值的著作献给广大读者,特别是从事财经领域科学研究的专业理论工作者和研究生,扩大了这些成果的社会影响。

从今年开始,西南财经大学出版社决定继续依托校学术专著出版补贴基金,以《当代财经文库》形式,每年推出一批财经学术研究专著。《当代财经文库》将以提高出版质量,多出适应时代需要的精品为主旨,同时,力求在版面设计、装帧、排版、印刷等各方面都更加规范化、统一化。

根据国家哲学社会科学研究“九五”(1996—2000年)规划,社会科学研究的指导思想是:以马克思列宁主义、毛泽东思想和邓小平建设有中国特色社会主义理论为指导,坚持党的基本路线和基本方针,坚持理论联系实际,坚持重在建设,坚持“百花齐放、百家争鸣”,以建设有中国特色社会主义的重大理论问题和实践问题为主攻方向,重点加强对“九五”期间与21世纪初叶我国国民经济和社会发展以及改革开放、社会主义精神文明建设中重大问题的研究,在继续加强应用学科研究的同时,重视和提高基础学科研究,加快发展新兴边缘交叉学科研究和跨学科综合研究,进一步发展

和全面繁荣哲学社会科学,更好地为经济发展和社会全面进步服务,为建设有中国特色社会主义服务。这既是财经领域社会科学研究的思想,也是《当代财经文库》出版的思想。

《当代财经文库》是旨在推出财经研究学术专著的一套丛书,它的特点是:(1)重视理论经济学的研究;(2)推动财经领域各部门经济学学科的理论研究和应用研究;(3)提倡有创新意义的经济学各学科交叉研究和边缘学科研究;(4)支持中青年学者的科学研究。

西南财经大学出版社推出《当代财经文库》是一件大好事,对广大读者来说,它有助于扩大视野,了解当代国内外财经科学的最新发展趋势,增强经济理论的素养和分析问题的能力。

刘诗白

1996年5月于成都

序

我国经济体制改革的总体目标是建立社会主义市场经济体制。党的十四届三中全会《决议》全面系统地阐述了社会主义市场经济体制框架的基本内容、目标要求和应采取的重大措施,为我国从计划经济体制向市场经济体制过渡指明了方向,奠定了坚实的理论基础,对于推进我国现代化建设事业的发展,实现社会主义现代化建设第二步战略目标,并向第三步战略目标前进具有重大而深远的意义。

社会主义市场经济体制是与社会主义基本制度结合在一起的,这是我国市场经济与资本主义各种类型市场经济体制根本区别之所在。市场经济发展的全部历史表明,要使整个社会经济得以有效运行,充分发挥市场的各种功能,就必须在尊重市场经济规律的前提下,重视市场配置资源的基础性作用,同时又要建立有以间接手段为主的、完善的宏观调控体系,把市场的运作,市场配置资源的基础性作用,同政府的宏观调控紧密结合起来,使“看不见的手”和“看得见的手”协调配合,优势互补,才能够切实保证国民经济持续稳定的发展。

税收是政府实施宏观经济调控的重要手段,涉及到方方面面的经济利益关系。随着客观经济条件的变化,税收理论的丰富和发展,税收管理体制的改革和完善,税收职能作用的正确认识和发挥,对国家经济目标的实现起着至关重要的作用。我国社会主义市场经济体制的建立是一项前无古人,没有任何先例可循的开创性事业。在市场经济大潮流冲击的新形势下,我国税收运行面临着转变观念,更新理论,健全法制等重大而复杂的问题,迫切需要理论战线工作者和广大实际工作者解放思想,勇于实践,积极探索。叶子荣博士在他的博士学位论文的基础上,付出艰苦劳动加以充实和提高的《税收分配与税制结构研究》一书,以马克思主义基本原理和邓小平同志建设有中国特色社会主义理论为指导,以税收分配规律为红线,从理论与实际相结合的高度,有针对性的、比较全面系统地研究了改革开放以来,税收理论建设,税制改革中的热点,诸如税收分配依据;税收分配规律;治税观;税收调控;税负转嫁;税制结构理论;我国税制建设实践的评析;税收分配与法制建设等等进行了开拓性的研究,阐述了自己的独到见解以及具有创新意义的学术观点。这本著作的独到之处在于:

一、提出了税收分配依据是区别于国家利益的独立经济利益存在的新观点

税收分配的理论依据是什么?一直是我国财税学术界争论不休的重大问题,其中,尤其是税收分配的经济依据问题是众说纷纭,至今尚未得出统一的认识。本书全面研究了古代以来税收演变发展的历史过程,借鉴前人研究成果优秀部分,提出税收分配的依据一是国家的产生和存在,二是区别于国家利益的独立经济利益

的存在。作者把这种独立经济利益存在的依据简称为“独立经济利益论”的观点,在国内探索税收分配理论依据方面,显然是一个创新的见解,很有新意,有较强的说服力。

二、主张税收分配规律必须纳入社会分配规律整体运行中进行研究,提出“税收分配必须与基础分配制度相适应,并促进基础分配制度不断完善”的独到意见。认为税收分配受制于社会基础分配制度,又能弥补基础分配的缺陷,矫正其偏差,促进基础分配制度的完善,就是税收分配规律。这种以税收分配与社会基础分配的关系为出发点和归宿来论述其内在联系,思路是正确的,分析方法是科学的。在税收基础理论研究中,不仅是第一次提出了税收分配规律这一概念而且对税收分配规律进行深入系统的研究,弥补了税收理论体系的不足,这对于指导社会主义市场经济体制下的税收工作实践很有参考价值和借鉴价值。

三、关于治税观方面

作者把宏观调控思想引入社会主义的治税观,提出在新形势下,转变治税观最终必须落实到建立社会主义市场经济的改革中。突出体现在夯实农业的基础地位;为经济建设、规范市场秩序、促进科技进步服务和有利于巩固公有主体地位三个主要方面,对于提高人们认识税收的调节功能,摆正税收调节经济的地位,强化以间接调控为主的宏观调控体系,健全税收的宏观调控职能有着重要的现实意义。

四、依据税收分配规律,对当今世界税制改革的走向和我国现行税制结构进行了针对性的分析研究,提出了税制结构决定于生产力、生产关系、上层建筑、历史继承性四个因素的观点。主体税种

选择的财政功能、调控功能、社会效应和税务行政效率四项指标的理论,否定了个人所得税、企业所得税将取代流转税成为我国主体税种,以及流行相当普遍的“双主体”税制结构理论。主张以增值税为我国税制结构主体税的意见,对于当前深化税制改革有重要的理论意义和现实意义。

五、作者根据客观经济条件的变化和国家职能的发展以及税收功能的变化发展,第一次界定了“财政型”税收与“调节型”税收。在确认当今税收为“调节型”税收的前提下,把税收负担转嫁界定为“纳税人将其应负担的税收转移给他人负担的过程”。指出税收转嫁具有:(1)有限性,(2)无序性,(3)不合理性三个基本特征。从而否定了认为纳税人与负税人不一致就是税负转嫁的传统观点,建立了与市场经济下调节型税收相适应的新的税负转嫁理论体系,修正了税负转嫁普遍存在,且对经济运行有利以及增值税是由购买者负担的流行说法。

六、在对我国现行税制结构的评析中,充分肯定 1994 年税制改革的成功之处,同时大胆而审慎地对其不足之处阐述自己的见解。其中,尤其是对主体税种增值税从理论与实践两个方面进行了较深入的评析,既系统地阐述了规范化增值税的理论,又结合我国实际找出差距。指出了我国现行增值税收入“切块”过大及其弊端,分析了现行增值税欠规范的原因,提出了一系列关于进一步完善增值税的政策性建议,颇具新意和可操作性。对于其他主要税种的评价和剖析也有作者的新见解、新建议。可供决策者参考。

七、阐明国家、税收与法的关系,提出了法律特征是税收本质的外在表现,以法治税是税收分配的内在要求,阐述税收法制结构

与税制结构的内在联系,从而使税收管理以及税收管理体制的科学化、法制化建设的理论依据更加充分。此外,还对学术界某些人士把社会主义税收“取之于民,用之于民”的性质与社会主义税收具有“无偿性”、“强制性”等本质特征纠缠在一起,从而否定社会主义税收的本质特征的观点作了理论性的澄清。这对于强化社会主义税收的法制建设具有重要的意义。

综上所述,这本著作的显著特点是:以马克思主义和邓小平同志建设有中国特色社会主义理论为指导,吸收国内外税收问题研究的最新成就,立足于国情,紧密联系我国税制改革实践,采取理论与实际相结合,历史与现状研究相结合,宏观与微观研究相结合,定性分析与定量分析相结合,规范研究与实证研究相结合的方法,运用唯物辩证法的观点,对我国社会主义市场经济体制下的税收分配理论与税制结构涉及的许多重要问题,进行了较全面系统的创新研究,提出了许多独到见解和对策性建议,具有较高的学术水平。为推进我国税制改革,不断完善市场经济体制下具有中国特色的税收制度及其理论体系,有着十分重要的意义,可供有关部门决策参考,亦可供广大理论工作者和财税实际工作者研究市场经济条件下的税收问题参考,值得推荐。

当然也要看到,由于我国社会主义市场经济体制的建立尚处在初创阶段,市场发育也还很不成熟,十分明显,随着我国社会主义现代化事业建设的发展,新情况、新问题的不断出现,著作中所阐述的许多理论问题、见解和对策建议,都需要通过实践的检验、充实和修正,著作中难免会存在一些缺陷和不成熟的方面,希望广大同行批评指正,共同努力,为繁荣我国税收理论,完善税制建设

做出更大的贡献。

刘邦驰

1997 年 8 月于西南财经大学

内容提要

随着社会主义市场经济体制改革的深入和税制改革取得重大进展,税收理论研究也正经历着实践的挑战。在刘邦驰教授指导下,笔者以《税收分配与税制结构研究》为题,对一些重大税收理论问题和税收分配实践问题进行了力所能及的探索。

全文由导言和 9 章组成,约 22 万字。

导言阐述了本文研究和背景、选题的意义;明确了研究问题的指导思想、侧重点和研究方法,以及研究中应处理好的几个关系;最后对文章的结构作了介绍。

第一章对税收分配依据的探寻是全文的基点,旨在解决为什么要进行税收分配,特别是在社会主义制度下,为什么要对国有经济课税这一税收分配最基本的问题。第二章专门对税收分配规律问题展开了较充分的讨论,力图从更深的层次上阐明怎样课税的问题。如果说第一章是全文的基点,那么第二章就是全文的核心,后面的一系列问题的研究都紧紧抓住税收分配规律来展开。可以说税收分配规律是贯穿全文的红线。税收分配的理论研究需要深化对规律的认识,也只有按照税收分配规律建立起来的税制结构

理论才能科学地指导税制建设实践。在前两章研究的基础上,第三章和第四章集中讨论了治税观和税收调控问题。其中着重强调应把税收调控思想引入与社会主义市场经济相适应的治税观之中,扬弃传统治税观中仅从理财角度考虑税收问题的观念。接着有针对性地涉及税收调控的几个税收理论问题展开了充分的阐述,如税收调节职能定位,税收调控与税收中性,税收的公平、效率目标与税收调控,以及税收调控组合方式及其发展变化趋势等,旨在按照社会主义市场经济体制的要求,重视税收分配财政功能的同时,重视税收的宏观调控功能以及这种功能的构造。税负转嫁问题既是税收基本理论问题,又是与税制结构理论紧密结合的问题,第五章对此作了独立的讨论。在对诸多税负转嫁理论及观点的综合分析中,笔者抓住税收分配与国家的本质联系,根据国家职能发展所引起的税收职能拓展及税收类型的变化与税负变动质变,进而对税负转嫁现象重新进行界定,并对一系列涉及流转税转嫁的问题,特别是我国现行主体税种增值税的税负归宿问题,阐述了自己的一孔之见。如果说前五章是对税收分配基础理论的研究,那么,第六至第八章则是对税制结构的理论与现实问题的专门研讨。这三章从税制结构理论的一般研究逐步过渡到社会主义市场经济特殊的税制结构理论研究,再把这些理论运用于对我国现行税制改革和建设实践的评析,并大胆地提出进一步改革和完善我国税制及其结构的构想。其中结合我国国情讨论了税制结构的决定因素,税制结构优化及其标准,主体税制的选择,“双主体”税制理论存在的问题,提出了增值税作为主体税种的优势、现行增值税存在的问题以及进一步完善的建议等等。税收分配与税收法制建设作为全文

的最后一章,主要是基于税收分配区别于一般的经济属性分配,其主要特征在于以法律为依据、以国家为主体的分配。税收分配的顺利进行有赖于税收法制的健全和以法治税思想的贯彻落实。本章紧扣法律特征是税收本质的外在表现,以法治税是税收分配的内在要求进行探讨。在阐明国家、税收与法的关系之后,接着对税收特征认识的一些分歧展开讨论,阐述了自己的认识和观点,进而对税收法制结构及税收法制的特殊性作了详细介绍与概括,由之而顺利地把讨论引入以法治税。笔者认为,针对我国现实,坚持以法治税,必须从健全税收法制,优化执法环境,严肃税收法纪,有关部门通力合作等诸多方面综合治理。

在整个研究过程中,笔者坚持理论联系实际,立足中国社会主义市场经济实践,以辩证的思维、动态分析的方法,尽可能地站在新的角度审视税收分配与税制结构的理论与实践问题,形成了一些基本观点和主张,就其要点作如下概述:

1. 在税收分配依据的认识上,以马克思主义赋税理论为指导,全面考察学术界的各种观点及其争论的分歧之所在,借鉴我国先贤对税收存在和发展依据的认识以及西方国家的理论,从中吸取其合理的成份,提出了税收分配的依据一是国家的存在,二是区别于国家利益的独立经济利益的存在,二者缺一不可。其中,关于区别于国家利益的独立经济利益的存在,是税收分配的经济依据,为笔者第一次提出,并进行了充分的论证。

2. 在财税理论界第一次提出了税收分配规律是税收分配必须与基础分配制度相适应,并促进基础分配制度不断完善。文中对这一规律从理论与实践,一般与特殊进行了较全面的探讨。基础分配

制度指按照经济属性分配关系对国民收入分配所形成的一系列分配制度。基础分配制度决定了国民收入分配格局及其归属,税收分配只有与之相适应才能有效地组织财政收入和实施宏观调控,同时基础分配制度不可避免地存在自身难以克服的局限性,通过税收分配弥补这种缺陷,矫正其偏差,才能促进基础分配制度的巩固完善。

3. 把宏观调控思想引入与社会主义市场经济体制相适应的治税观。传统观点认为治税观是理财思想的组成部分,也就是说,传统治税观偏重于税收分配的财政功能。现代社会,国家普遍介入经济生活,税收成为国家调节和干预经济运行的重要经济杠杆,治税观中税收调节作用的认识大大提高。我国已从传统的经济体制逐步向社会主义市场经济体制转换,以间接调控为主的宏观调控手段的选择要求把税收塑造成有力的调控杠杆。因此,有必要转变观念,明确税收调节经济职能的地位,赋予税收健全的宏观调控功能。

4. 对税收调控职能认识的深化,明确指出调节经济职能不是税收的派生职能,它与财政收入职能一样都是基于国家职能的要求而产生的,不存在谁派生谁的问题。对税收调控与税收中性关系,税收调节划分为间接与直接两大类及其组合方式、组合方式的发展变化趋势等进行了探讨,提出了自己的一系列认识。

5. 根据税收分配规律,提出了税制结构的四个决定因素,即生产力因素——经济发展水平;生产关系因素——经济体制的类型;上层建筑因素——国家在社会经济生活中的地位和作用以及作用范围的大小;历史继承性因素。并对这个四个因素各自在税制结构