

中国公共财政政策研究丛书

转轨经济中的 税收变革

胡怡建 等/著



中国财政经济出版社

中国公共财政政策研究丛书

转轨经济中的税收变革

胡怡建 等著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

转轨经济中的税收变革 / 胡怡建等著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 10

(中国公共财政政策研究丛书)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0932 - 6

I. 转… II. 胡… III. 税制改革 - 研究 - 中国 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 133708 号

责任编辑: 胡 博

责任校对: 黄亚青

封面设计: 孙丽铭

版式设计: 汤广才

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 9.125 印张 231 000 字

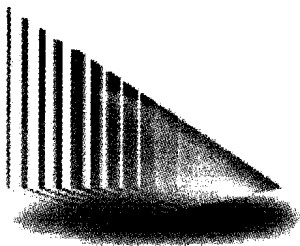
2008 年 10 月第 1 版 2008 年 10 月北京第 1 次印刷

定价: 20.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0932 - 6/F · 0770

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744



总序

今

年是我国改革开放三十周年，也是上海财经大学公共政策研究中心成立十周年。在总结改革开放三十年的经验之际，回顾与总结中心的工作与经验作为今后开展工作之借鉴，不失为一继往开来之举措，既必要又富有意义。为此，我们设计选择了十个课题并由十位教授领衔，或是立著，或是组织编著，在回顾总结中心十年来所关注的研究领域同时关注未来我国公共政策的热点问题。

这十个课题分别是由杨君昌教授领衔的《公共预算：政府改革的钥匙》、蒋洪教授领衔的《公共财政决策与监督制度研究》、丛树海教授领衔的《科技发展的公共政策研究》、胡怡建教授领衔的《转轨经济中的税收变革》、马国贤教授领衔的《政府预算理论与绩效政策研究》、储敏伟教授领衔的《我国社会保障的和谐发展之路》、刘小兵教授领衔的《中国财政政策分析（1998—2007）》、刘小川教授领衔的《中国分级财政管理体制改革研究》、朱为群教授领衔的《中国三农政策研究》和由毛程连教授领衔的《国有企业的性质与中国国有企业改革的分析》，由此构成大家现在所见到的这套“中国公共财政政策研究丛书”。

上海财经大学公共政策研究中心是上海财经大学的校级重点研究基地，依托上海财经大学公共经济与管理学院于 1998 年成立，是一个以科研为主、兼顾服务教学、面向社会的公共经济与管理决策咨询机构。研究中心自成立以来，始终围绕公共政策的理论和实践问题，发挥上海财经大学公共经济与管理学院的学科优势，充分整合科研资源，广泛聘请社会知名专家学者参与，在财政部、教育部、农业部、上海市政府等部门的支持下，深入开展调查研究，在公共政策研究方面取得了丰硕的成果和广泛的社会影响。

本套丛书是依托上海财经大学公共政策研究中心，借助上海财经大学公共经济与管理学院的研究力量协作完成。除领衔的十位教授之外，参与者还包括了学院相关研究领域的许多教师和部分已毕业或在读的研究生。

上海财经大学公共政策研究中心
《中国公共财政政策研究》课题组
2008 年 7 月

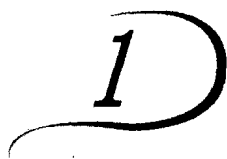
目 录

Mulu

1 转轨经济中的税收变革	(1)
1.1 转轨中的经济变革	(1)
1.2 转轨时期面临的挑战	(3)
1.3 适应变革的税收政策	(7)
1.4 转轨经济中的税制改革	(23)
2 增值税改革	(36)
2.1 增值税制的理想模式	(36)
2.2 增值税制转型问题分析	(43)
2.3 增值税基本政策分析与改革	(47)
2.4 增值税制的管理分析与改革	(58)
3 企业所得税改革	(67)
3.1 企业所得税制的现状和问题	(67)
3.2 世界各国企业所得税改革经验	(81)
3.3 企业所得税改革	(82)
3.4 两税合一改革经济影响	(88)
4 个人所得税改革	(96)
4.1 个人所得税的现状	(96)

4.2	现行个人所得税制的主要问题	(98)
4.3	个人所得税的国际比较	(105)
4.4	个人所得税改革	(114)
5	遗产税改革	(122)
5.1	开征遗产税的必要性和可行性	(122)
5.2	遗产税赠与税的国际比较和借鉴	(127)
5.3	中国遗产税制选择	(136)
6	物业税改革	(142)
6.1	物业税改革的背景	(142)
6.2	物业税的国际经验	(146)
6.3	我国物业税改革	(158)
6.4	开征物业税的影响	(166)
7	社会保障税改革	(172)
7.1	社会保障事业现状及其存在的问题	(173)
7.2	社会保障资金的筹集方式	(180)
7.3	社会保障税的国际比较	(188)
7.4	中国社会保障税制度的设计	(192)
8	燃油税改革	(203)
8.1	现行汽车消费税费分析	(203)
8.2	公路税费的比较和选择	(205)
8.3	燃油税的国际比较和借鉴	(210)
8.4	燃油税的改革难点及其实施方案	(213)

9 环境税改革	(220)
9.1 环境税的理论分析	(220)
9.2 环境税的国际比较与经验借鉴	(225)
9.3 中国环境税收的框架设计	(233)
10 税收管理体制改革	(250)
10.1 税收管理体制	(250)
10.2 分税制税收管理体制	(257)
10.3 地方税收体系	(267)
参考文献	(279)



Yi

转轨经济中的税收变革

1.1 转轨中的经济变革

中国既是一个发展中国家，又处于重要的经济变革时期。自从1978年中国实行经济体制改革以来，中国在经济体制、运行机制、产业结构、分配制度、管理方式等方面发生了重大变化。处于转轨时期的中国经济发生的深刻变化主要体现在以下几方面：

1.1.1 经济运行机制由计划经济向市场经济转换

中国建国后长期实行计划经济体制，1978年起进行了由传统计划经济体制向社会主义市场经济体制转变的经济体制改革，在有计划商品经济理论指导下，完成了由计划经济体制向有计划商品经济体制的转换。20世纪90年代，我国依据社会主义市场经济理论，积极由有计划商品经济向社会主义市场经济转换。21世纪初又进一步提出完善社会主义市场经济体制改革目标。在由计划向市场的转轨时期，资源配置更多由计划安排转向市场调节，市场机制在配置资源中日益明显地发挥着基础性作用。计划体制向市场体制转换，不但是中国改革的趋势，也是世界改革的潮流。

1.1.2 经济产业结构由传统产业向新兴产业转型

在国民经济的农业、工业和服务业三大部门或三大产业中，主



体产业地位决定了产业结构的类型或模式。一个国家的经济发展过程，往往是由以农业为主的产业结构，向以工业为主的产业结构，并向以服务业为主的产业结构调整升级的过程。处于转轨时期的中国产业结构基本结构变化：在完成了由农业向工业为主的产业结构调整，通过发展生物工程技术、信息技术和新材料的现代产业，并利用高新技术加速传统产业的改造，加快了由传统工业向新兴工业转变，由工业向服务业转变，并由传统服务业向现代服务业转变。

1.1.3 经济增长方式由粗放型向集约型转变

随着中国经济发展、结构调整，经济增长方式也由粗放型向集约型转变。由重视经济增长数量向重视经济质量，由强调扩大经济规模向强调提高经济效益、优化产业结构、促进产业升级、协调经济发展转变。经济增长方式转变，重要的是由于经济增长的动力由劳动和资本转向科学和技术。在经济增长的土地、劳动力和资本三大生产要素中，传统的经济增长主要依靠生产要素中的劳动和资本，经济的发展使经济由劳动密集型转向资本密集型，而现代经济更多地依靠科学和技术。信息技术、生物工程、新材料、新能源、航空航天和环境保护等领域新兴产业的发展，以及高新技术对传统产业的改造，推动和加速了经济增长。随着全球范围内高新技术的扩散和应用，科学和技术对经济发展的贡献显得越来越重要。

1.1.4 经济联系方式由封闭经济向开放经济转轨

由于政治、经济、历史等原因，中国长期实行自力更生、闭关自守的封闭经济运行方式。自 1978 年起，中国实行改革开放政策，使中国由封闭经济向开放经济转轨变型，并由 20 世纪 80 年代选择重点地区、重点产业实行对外开放战略，向 90 年代起多领域、全

方位开放战略转变,进入 21 世纪更由引进外资向对外投资参与国际竞争转变。由封闭经济向开放经济,并由开放经济向全球经济转变,已成为不可逆转的世界潮流。全球贸易额增长,贸易自由化推进,国际资本流动的规模扩大,金融一体化进程加快,计算机、现代通信和网络技术的普遍应用打破了金融交易中地域上和时间上的界限,使国际金融市场真正融为一体。经济全球化趋势加快,中国全方位对外开放的格局基本形成。

1.1.5 经济管理体制由高度集权向相对分权转化

在社会主义市场经济改革中,国家企业关系方面主要进行了所有制结构调整。在确保公有制为主体的前提下,促进多种经济成分并存发展,并积极探索股份制、公司制、法人治理结构等多种产权制度改革模式,确立产权明晰、企业自主的管理运行方式。在中央地方关系方面,主要是在确保中央统一领导下,扩大地方自主权,建立地方政府相对分权体制。

1.2 转轨时期面临的挑战

中国在经济发展和转轨时期,不但经历了经济体制、运行机制、产业结构、管理方式等方面的重大变化,同时也面临着两极分化、需求不足、加入 WTO、西部开发、生态平衡和知识经济的挑战。

1.2.1 两极分化

中国传统的个人收入实行单一的按劳分配方式,具体采取由国家统一制定的等级工资制度。个人收入来源渠道单一,差异水平相对较小。随着中国经济改革和发展,个人收入分配事实上已由按劳

分配转向按要素分配，个人收入被定义为个人提供生产要素所取得的要素报酬。个人提供的生产要素可分为劳动力、资本、经营者才能和土地等要素类型，相应地取得工资、利息、利润和租金等四种要素报酬。在市场经济体制下，按要素供求决定要素价格，并以要素价格调节要素供求的个人收入分配方式符合效率要求，但并不完全符合公平要求，而且往往同收入的公平分配是相矛盾的。由于个人拥有要素质量、数量以及机会的差异而使个人收入分配发生差异，个人之间收入差距拉大，同按社会伦理角度所确立的公平分配的要求发生矛盾和冲突。这种收入分配不公往往会影响到低收入者的心理平衡，引起对社会的不满，导致社会的不稳定。在中国，随着个人收入来源渠道拓宽，收入水平提高，不同地区、不同行业、城镇与乡村、不同阶层之间个人收入差距拉大，贫富分化日趋严重，社会分配不公矛盾日益突出。收入分配制度改革所出现的两极分化矛盾影响了中国经济改革的进程，客观上要求在市场决定个人收入分配的基础上，由政府运用税收等政策手段进行调节。

1.2.2 经济周期

中国在传统的计划经济时期和改革初期，突出的矛盾问题是经济短缺，主要表现在计划经济下的凭票供应、经济改革后的通货膨胀，究其原因主要是供给相对于需求严重不足。在走向社会主义市场经济时期，随着中国经济发展，市场化进程加快，商品短缺状况基本结束，中国经济出现了紧缩和膨胀的周期。主要表现在 1997 年开始，经济出现了商品积压、资金难以回收、企业开工不足、价格指数持续下滑，究其根本原因是需求相对于供给严重不足，包括投资不足和消费不足。而从 2004 起，在经济度过相对低迷后又由冷转热，出现了原材料价格、房地产价格和股票资产价格大幅度上涨，以及人民币汇率价格上升，并由此引发了新一轮投资过热，但并没有发生消费过热。与经济矛盾问题相适应，政府对经济的管理

手段和方法也发生了重要变化。在短缺经济时期，为了控制通货膨胀压力，主要实行控制消费和控制投资的宏观政策。在经济运行方面的主要矛盾和问题由短缺转为过剩的情况下，主要实行刺激消费和刺激投资的宏观政策。而在经济出现过热时，又采取了以控制房地产和股票资产价格为主要内容的宏观调控。从市场经济发展的长期趋势看，面对通货膨胀和经济萧条交替的周期性波动，对经济的控制和管理也应进一步转向周期性波动下的刺激需求和控制需求交替运用。

1.2.3 加入 WTO

加入 WTO（世界贸易组织）是中国加快对外开放，参与国际竞争的基本国策。经过长达 13 年漫长而艰苦的谈判，中美双方终于签订了双边贸易谈判协议，迈出了中国加入 WTO 的具有决定意义的一步。中国加入 WTO，同时面临着机遇和挑战。从有利方面看，加入 WTO 将改善中国的对外贸易环境，有利于某些具有明显比较优势产品的出口，放宽市场准入限制，将直接刺激外国资本在中国的投资，激发国内企业的竞争意识，提高竞争能力。从中长期来看，加入 WTO 可使中国以发展中国家身份获得多边最惠国待遇，积极、主动地参与国际竞争，这对促进中国对外贸易乃至国民经济的健康发展都是至关重要的。另外，通过引进国际通行的竞争规则，可以由外部力量冲破目前国内的各种阻力，以开放带动改革，按国际分工体系对中国产业进行重新整合，实现对国内资源的重新配置。当然，在加入 WTO 以后，如果国内企业不作出相应的产业调整和组织形式变革，就可能出现民族产业受控于国际资本的风险。同时 WTO 的最惠国待遇原则、国民待遇原则、反补贴原则、透明度原则、市场准入原则等都会对中国现行政策制度产生直接和间接的影响，要求进一步按国际惯例来改革和改造中国现行政策制度。

1.2.4 知识经济

自 20 世纪 80 年代以来, 由于知识和技术在经济增长中所起的作用日益重要, 开始出现了以知识为基础的经济, 即知识经济的社会经济形态。以知识为基础的经济, 体现了人力资本和技术中的知识是经济发展的核心。在知识经济中, 知识已取代资本成为第一位的起支配作用的要素, 以信息化、科技为主体的“软资源”(即知识)成为知识经济的核心, 因为它赋予了资本、劳动力、资源以及“血肉”和“灵魂”。知识经济是建立在知识的生产、分配和使用基础上的经济; 而以往传统的农业经济和工业经济则是以土地、劳动力、资金和能源为基础的物质型经济。因此, 知识经济时代是继农业时代、工业时代之后人类社会的一个新阶段。人类开始步入知识经济时代, 中国经济发展面临着更大的机遇和更为严峻的挑战。中国应将高新技术发展作为第一支柱, 变智力资源的潜在优势为知识经济的现实实力, 在推进科技产业化进程中争取主动, 使中国尽快赶上世界经济大潮。

1.2.5 持续发展

经济发展既是一种创造, 即通过发展生产、创造物质财富, 来满足人们日益增长的物质需求, 同时也是一种破坏, 生产过程中的废水、废气、废渣等废弃物的排放不当将使环境不断恶化, 森林、矿产、水等稀缺资源的过度开采不但会导致资源日益枯竭, 而且将破坏生态平衡。中国经过近 30 年的改革、开放, 经济得到了迅速发展, 人们生活水平有了很大的提高, 但也引起了严重的环境问题。在中国当前的经济发展中必须全面贯彻实施可持续发展战略。可持续发展是一个综合概念, 它不仅指与环境、资源相协调的经济可持续发展, 还应包括经济效率与社会公平相协调的社会可持续发展。可持续发展涉及到经济、社会、人口、资源等方方面面, 关键

在于如何协调经济与环境之间的矛盾。

1.3 适应变革的税收政策

面对处于转轨时期的中国经济重大变革，以及世纪之交的重大经济挑战，客观上要求中国的经济政策作出相应的调整 and 改革。税收政策作为国家经济政策中的重要组成部分，也应进行主动性的调整，以适应和促进经济的发展和变革。适应经济变革和挑战的中国税收政策主要将进行以下调整。

1.3.1 提高税负水平，合理负担结构

在中国经济体制改革发展过程中，随着 20 世纪 80 年代减税让利的财税体制改革的深入，财政收入，主要是税收收入占 GDP 比重逐年下降，税收占 GDP 比重由 1985 年 22.62%，下降为 1994 年的 10.32%。为此，我国于 1994 年推行了旨在提高财政收入占 GDP 比重和中央财政收入占财政收入比重的分税制改革，使税收开始回升，并进入快速增长阶段。我国税收占 GDP 比重已达 20%，虽然远低于发达国家，但与发展中国家基本持平。目前发达国家的税收占 GDP 的比重为 30%，发展中国家的税收占 GDP 的比重为 20%。

在中国，一方面税收占 GDP 的比重偏低，国家履行职责的财力严重不足，另一方面，企业所承受的负担并不轻。这是因为在中国，以政府名义所征收的收入除了税收以外，还包括非税收的预算收入，以及没有纳入预算的预算外收入。同时，还包括由政府及其主管部门征收但不由政府掌握支配的制度外收入。这些收入项目虽然不是税收，但也都构成了企业负担。因此，税收负担轻而企业负担重的主要矛盾是由于预算外收入和制度外收费引起的。据不完全

统计,企业非税负担已接近甚至超过了税收负担。这种费多税少、以费挤税的状况扰乱了国民收入分配秩序,加重了企业和农民的负担,侵蚀了税基,减少了国家财政收入,故迫切需要采取措施,对各项收费进行清理,实行费改税的改革,尽快建立起以税收为主体的规范化的政府收入分配形式,以适应社会主义市场经济发展的要求。

提高税收负担水平,调整负担结构,应从扩大税基、加强管理、清费改税入手,将中国的税负总水平逐步提高到 20% 左右,达到发展中国家水平。第一,扩大税基。主要是加强预算管理,规范财政收入制度,调整财政收入结构,将所有财政性收入纳入财政预算管理。第二,加强管理。主要是加强税收征管,减少税收流失,坚决制止截留税收的现象。第三,清费改税。主要是在清理不合理收费的前提下,将财政性的各种基金、收费尽量并入税收。如适时推出燃油税及农村税费改革,并开征社会保障税等税种,适当调整税收政策。

1.3.2 调整税制结构,合理税源模式

中国税收体系从税制结构分析,可将税收分为流转税、所得税和其他税三大税类。2006 年,流转税(包括增值税、消费税、营业税和关税)占全部税收的比重为 60.40%,所得税(包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税)占全部税收比重为 27.27%,其他税占全部税收比重为 12.32%。在中国,流转税在税收体系中处于主体地位。在流转税内部,从一般流转税(包括增值税、营业税)和选择性流转税(消费税、关税)比较分析,对全部商品和劳务征收的一般流转税处于主体地位。一般流转税占全部流转税的 81.26%。以国内流转税(包括增值税、消费税、营业税)和涉外流转税(包括关税和海关代征国内商品税)比较分析,国内流转税在流转税中始终处于主体地位。国内流转税占全部流转税的 70.96%。在所得税内部,对企业所得税和个人所

得税比较分析,企业所得税处于主体地位,个人所得税比重相对较低。企业所得税和个人所得税比重分别为 74.15% 和 15.85%。中国税制结构的国际比较。首先,同发达国家比较。所得税、流转税、社会保险税三大税系中,从发达国家未加权平均水平分析(1990 年),所得税占全部税收的 39%,流转税占全部税收的 30%,社会保险税占全部税收的 23%,因此,从三大税系的分布格局看,所得税为主体税,社会保险税占有相当比重。而中国是以流转税为主体,还未推行社会保险税。其次,同发展中国家比较。在发展中国家所得税、流转税和其他税三大税系中,从 86 个国家未加权平均情况分析(1984 年),所得税占全部税收的 31.14%,流转税占全部税收的 62.55%,其他税占全部税收的 6.31%。因此,发展中国家以流转税为主体税。中国也是以流转税为主体税。但发展中国家流转税中涉外流转税比重较高,达 52.31%,而中国相对较低,为 29.04%。

中国税制结构的基本特征是流转税占有绝对主导地位,流转税占总税收比重在 60%,远高于发达国家的平均水平,与发展中国家接近。虽然以流转税为主体的税制结构模式所具有的征收面广泛、税源稳定、收入及时可靠、计算简便易行、能弥补市场对资源配置的缺陷等特点,使其在稳定财政收入、合理资源配置、降低征管成本、减少税收流失等方面体现出明显的优越性,以流转税为主体的税制结构也基本符合并适应中国客观经济对税制结构的要求,但由于流转税比重偏高也抑制了所得税和其他税的功能发挥和发展空间,使税制缺乏弹性,难以较好发挥税收在公平收入分配、促进经济稳定方面的作用,而后者也是社会主义市场经济发展中所需要补充和加强的。因此,中国税制改革的基本趋势是稳定发展流转税,扩大所得税,适度降低流转税占总税收的比重。

在稳定发展流转税的基础上扩大所得税,适度降低流转税占总税收比重,可以更好地发挥两类主体税的综合优势,互补各自的缺