

中央财经大学财政学院学者文库

中国财政发展协同创新中心资助项目

现代税收制度

XianDai ShuiShou ZhiDu
YanJiu

研究

李升 著



经济科学出版社
Economic Science Press

中央财经大学财政学院学者文库

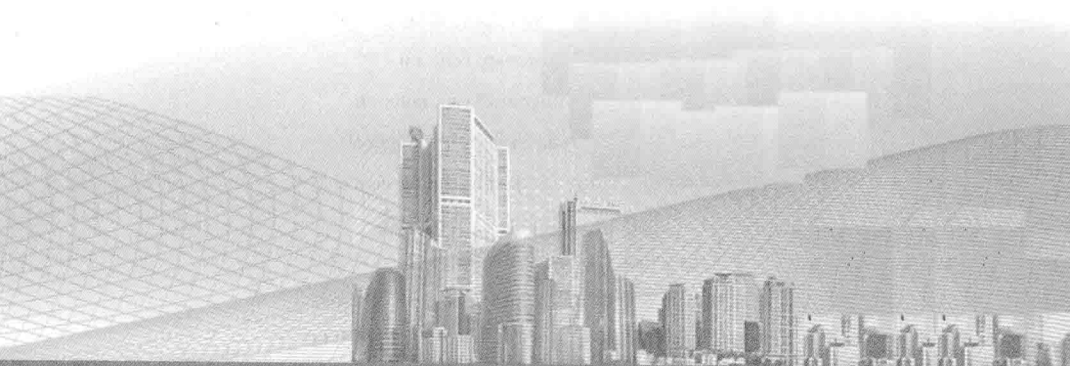
中国财政发

现代税收制度

XianDai ShuiShou ZhiDu
YanJiu

研究

李升 著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

现代税收制度研究 / 李升著. —北京: 经济科学出版社, 2015. 3

(中央财经大学财政学院学者文库)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5514 - 3

I. ①现… II. ①李… III. ①税收制度 - 研究 - 中国
IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 040298 号

责任编辑: 凌 敏 张 力

责任校对: 刘 昕

责任印制: 李 鹏

现代税收制度研究

李 升 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191343 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [lingmin@ esp. com. cn](mailto:lingmin@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 21.5 印张 310000 字

2015 年 5 月第 1 版 2015 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5514 - 3 定价: 55.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

《学者文库》编委会成员

(委员按姓氏笔画排序)

顾问：姜维壮 李保仁 李俊生

主任：马海涛

委员：王文素 王 俊 白彦锋 乔志敏
刘玉平 李 燕 杨 琼 肖 鹏
姜爱华 曾康华 温来成

《学者文库》

总 序

1978年，中国徐徐开启了改革开放之门，一缕清新的春风扑面而来，沁人心脾，沉寂多年的财政学术研究复苏了。伴随着经济和财政体制改革，财政理论研究进入了发展和繁荣期。2013年11月党的十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》（以下简称《决定》）中，将财政提升到国家治理的层面上来定位，财政是国家治理的基础和重要支柱，是实现国家长治久安的制度保障。2014年6月30日，习近平总书记主持中共中央政治局会议，审议通过《深化财税体制改革总体方案》，提出到2016年基本完成财政改革重点工作和任务，2020年基本建立现代财政制度。财政职能定位的提升和现代财政制度建设目标的提出，也对财政基础理论研究和政策研究提出了新的要求和更高的目标。从改革开放之初至今，财政理论研究始终与当时改革实践中的财政和社会经济问题密切相关，与整个社会经济的发展保持积极的互动关系。

斗转星移，36年过去了！回首中央财经大学财政学科的发展历程：1978年恢复招收本科生，1983年获得硕士学位授予权，2000年获得博士学位授予权，2002年被评为北京市重点学科，2003年被确定为博士生流动站，2007年财政学专业被评为国家重点学科和教育部特色专业建设点，2007年被评为北京市特色专业建设点，并再次被认定为北京市重

点学科，2008年财政学专业教学团队获得北京市优秀教学团队称号，2010年财政学专业教学团队获得国家级优秀教学团队称号，2012年中国财政发展协同创新中心成立。为此，我们要深深感谢中央财经大学财政学界的前辈们，他们为我校财政学科的发展呕心沥血；还要对中央财经大学财政学界的后继者们，尤其是富有朝气的年轻才俊们在教学和科研上的付出与取得的成就，深表敬意。

加强学科建设，促进中央财经大学财政学科发展，把财政学科建设成为我国财政领域人才培养和科学研究的重要基地，是中央财经大学财政同仁孜孜以求的目标。我们希望通过出版教师们的学术专著，彰显他们的科研成果，进而激励我院教师进行科研的热情。让他们融入我国经济社会发展和全面深化改革的浪潮中，以他们专业的视角，用他们的聪明才智，续写财政理论研究的华丽篇章。

从2004年开始，财政学院就设立了出版基金，为本院教师进行财政理论研究提供资助，并且通过这个平台，展示我院教师的科研成果，也为我院教师利用媒体进行学术交流提供了很好的机会，并藉此为繁荣我国财政理论研究做出微薄的贡献。

本次入选文库的作者既有我院的教授、副教授，也有新近毕业分配进来的博士。这些作者对各自研究领域的前沿问题有比较深刻的把握，他们以严谨、规范的学术态度展现了对古今中外财政理论的关注和思考。虽然这些著作中的有些学术观点或者内容框架还有待进一步推敲和完善，但其中所闪耀的思想火花必将引发人们更进一步的探索和研究。我们相信会有更多的教师把最新研究成果纳入学者文库，不断充实文库的内涵。

《学者文库》由中央财经大学财政学院、中国财政发展协同创新中心提供资助，并且得到了经济科学出版社的大力支持，对此我们表示衷心的感谢！希望这些著作的面世，能对推动和活跃我国财政理论研究有所裨益。

马海涛

中央财经大学财政学院《学者文库》编委会主任

2015年3月

前言

税，作为人类历史的产物，一般来说，它随着国家的产生而产生。正如恩格斯所指出的那样，国家一出现，“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的”。^① 所以，“赋税是喂养政府的娘奶”。^②

自税收产生以来，就与人民生活、国家命运紧密联系在一起，其地位和作用格外重要。许多重要的历史事件也都与税收有关联。罗马帝国的盛衰兴亡，阿兹特克人及印加人帝国的衰亡、美国独立战争、南北战争的发生；都能找到税收在其中的成因。从人的一生来看，正如本杰明·富兰克林所言，世界上只有两件事是不可避免的，那就是税收和死亡。

在现代社会，税收的地位尤为重要。税收作为财政体制“一体两翼”的其中一翼，承担着为国家筹集财政资金、满足财政支出需要的重任，在一定程度上决定了政府的职能范围和活动能力。同时，税收作为宏观调控手段，其对政治、经济、社会的影响十分广泛与深刻，体现在其对资源配置、收入分配和宏观经济运行等方面。

① 马克思恩格斯全集（第21卷）[M]。人民出版社，1965：195。

② 马克思恩格斯全集（第7卷）[M]。人民出版社，1959：94。

在宏观上，税收作为宏观调控的重要工具，在经济波动的过程中能发挥熨平经济周期的作用，通过对供给和需求的双向影响，实现供求平衡。在微观上，税收构成广大纳税人的负担，将对纳税人的劳动供给、生产、消费、储蓄、投资等方面产生影响，形成收入效应和替代效应。税收对经济、社会等领域的影响，可以说是无处不在，有些能直接感受得到，如直接税，而有些却是隐形于商品价格中，但是无论如何，由于税收与纳税人的利益存在着此消彼长的关系，由此税收具有重要的作用。

从实际看，新中国成立以来，我国的税制经历了五次大规模的改革：1953年的工商税制改革、1958年的工商税制改革、1973年的工商税制改革、1984年的工商税制改革和1994年的工商税制改革。1994年的工商税制改革，适应了当时建立社会主义市场经济体制的迫切要求，但是随着社会经济环境和国际经济形势的不断变化，原有税制的弊端和不足不断凸显出来。

随着人们权利意识的觉醒和大众媒体的发展，老百姓对于税收的关注度不断上升，并且容易产生“税收焦虑”。税收对经济社会的影响日益凸显的同时，老百姓对它的感知也日益深化。如在《个人所得税法》的修改过程中，2011年4月25日起，全国人大网站就《个人所得税法》修正案（草案）向社会公开征求意见，一个月的时间就收集到意见逾23万条。近年来，关于宏观税负高与不高的话题，引发热议。对新一轮税制改革的呼声越来越强，对于现行税制的改革与发展的民众关注，也越来越多。对于税改话题，充斥着每年的“两会”话题，税制改革也已进入了寻常百姓人家茶前饭后的谈论话题。

与此同时，经济在快速增长的同时，付出巨大的资源和环境代价；国有企业垄断、公司治理机制问题难以从根本上解决，政企不分问题在一定程度上继续存在；收入分配差距，始终缺乏有效制度进行调节；地方政府在分税制之外，延伸出了“土地财政”问题，房价逐步推高，难以扭转；地方投融资平台在规避着《预算法》的约束之外，承担着地方的基础设施投融资，但是由此也积累了天量的债务风险，可能积重难返。这些问题的出现，已经不能“头痛医头，脚痛医脚”，一场关乎国家治理体系和治理能力现代化的改革，应运而生。

党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》强调，全面深化改革的总目标是实现完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化。实现国家治理现代化的基础是坚实而强大的国家财政，构筑坚实而强大的国家财政要依托科学的财税体制，科学的财税体制要建立在现代财政制度的基础之上。并且指出，财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。同时进一步提出，完善立法，明确事权，改革税制，稳定税负，透明预算，提高效率，建立现代财政制度，发挥中央与地方两个积极性。党的十八届三中全会《决定》为我们指明了我国建设现代财政制度的方向，并指出现代财政制度建设必须以国家治理体系和治理能力的现代化为根本任务。

我国税制历经多次改革至今，在各个方面发挥着重要的作用，但存在着税收法治化进程停滞不前、税制结构缺陷、税制功能有待提升、纵向税收划分不合理等问题。税收是国

家治理的基础和支柱之一，构建现代税收制度，应作为国家治理体系和治理能力现代化的重要组成部分，也是建立现代财政制度、完善科学的财税体制、构筑强大国家财政的重要途径之一。党的十八届三中全会关于“改革税制、稳定税负”以及“完善税收制度”的新阐述、新主张为我国未来的税收体制、制度改革作了系统部署，提出了新的思路和改革取向。中共中央政治局会议审议通过的《深化财税体制改革总体方案》进一步指出，深化税收制度改革，优化税制结构、完善税收功能、稳定宏观税负、推进依法治税，建立有利于科学发展、社会公平、市场统一的税收制度体系，充分发挥税收筹集财政收入、调节分配、促进结构优化的职能作用。

对于税制改革，未来何去何从？笔者为此问题，不时地询问和了解身边处在不同行业的老百姓对此的答案，得到的回复千差万别，每个人都有不同的看法。原因或许是每个人站在自己的角度进行的回答。本书也是笔者对我国税制改革问题，站在一个初学者的角度对税收制度的浅薄认知所进行的思考。

本书的正文内容主要分如下几个部分：前言、税制改革的理论分析、税制改革的国际经验、中国税制的历史与现状、税制改革的约束条件、现代税收制度改革研究。

第一章“税收制度的理论基础”。本章分析了税制、税制结构、税制原则、纵向税收划分；对税制设置理论进行了阐述，分别从社会资金的循环过程、国民经济平衡表、有效税制的角度看税制设置；接着对三大主流税制改革理论进行介绍和研究，包括20世纪50年代和60年代的公平课税论和20世纪70年代以戴蒙德（Diamond，1971）、米尔利斯

(Mirrlees, 1971) 等人为代表的最适课税理论, 以及以布伦南和布坎南 (Buchanan and Brennan, 1985) 为代表的财政交换理论。接着对税制改革的推进理论进行分析, 包括税制改革的目标、税制改革成功的标准、税收征管与税制改革。

第二章“税收改革的国际经验”。主要从包括美国、英国、德国在内的发达国家, 包括拉美国家、东盟国家在内的发展中国家, 分别对他们的税制改革历程、主要趋势以及对中国的启示, 进行研究。

第三章“中国税制的历史、现状与评价”。回顾了新中国成立以来历次税制变迁的轨迹和主要内容。接着从数量角度对我国税收运行进行分析, 分别对税收自身的增长、税收与经济的关系以及对宏观税负的分解等方面进行研究。其中对宏观税负的分解, 从行业税负的角度进行详细的剖析, 以获得对当前宏观税负的科学研究。然后, 对我国税制进行整体和分税种评价。对于整体评价, 主要从整体税制、税制结构等方面进行。对于分税种评价, 则从当前税制的主要税种进行, 包括增值税、消费税、企业所得税、个人所得税、房地产税等。

第四章“未来税制改革的约束条件”。主要从财政制度本身、国内经济社会环境以及国际环境等角度进行。其中财政制度主要从分税制财政体制和未来财政运行等方面进行研究。国内经济社会环境则主要从经济发展方式转变、调节居民收入分配、节能环保等方面进行研究。国际环境则从宏观税负和税制结构的比较角度进行研究。

第五章“现代税收制度改革研究”, 是本书的结论部分。本书认为, 未来税制改革的方向是构建与国家治理体系和治理能力现代化相适应的现代税收制度。但是如何构建呢? 本

书从未来税制改革的目标、原则、框架进行了整体讨论；对各个主要税种进行分项讨论。其中对于框架，在税制模式方面，认为应当选择流转税和所得税并重的税制模式，以实现税制目标。在税制结构方面，分别从税收体系结构和税种结构两个部分进行研究。在税收体系结构方面，认为应当优化税制结构、改善税收功能和优化税收体制入手。在税种结构方面，逐步统一城乡税制；消除重复征税；简化税制；建立现代财产税。在税制结构的具体税种优化方面，应优化货物劳务税体系、完善所得税体系、充实财产税体系、完善资源环境税体系、健全辅助税种。

在分税制改革 20 周年之际，本书对过去 20 周年的税制改革进行了相对全面、深入的分析 and 总结，但是对未来税制改革的总体框架和具体改革对策，由于学识有限等方面的限制，难免存在问题或缺陷。康德曾说，有两种东西，我对它们的思考越是深沉和持久，它们在我心灵中唤起的惊奇和敬畏就会日新月异，不断增长，这就是我头上的星空和心中的道德定律。所谓的“星空”与“道德定律”，归根结底都是“天道”，万事万物的本原逻辑与规律。这个本原逻辑与规律，需要人类不断地探索与寻找，而且因时因地会有不同的表现。过去，我们在努力寻找适合社会主义市场经济体制下的公共财政以及公共财政制度下的公共税收。现在，我们在追求和探寻现代财政制度以及现代财政制度下的现代税收制度。从公共税收到现代税收，是公共税收向前发展的延展和深化，是在探寻“天道”道路上的重要结果。

本书获得国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系研究”（14ZDA028）、教育部人文社科研究青年基金项目“财政体制视角下的房产税改革：理论与实证

分析”（项目批准号：12YJC790100）、中国财政发展协同创新中心、中财—鹏元地方财政投融资研究所以及北京市2013年高校青年英才计划（Beijing Higher Education Young Elite Teacher Project，项目编号：YETP0993）、北京市社科联2014年青年社科人才资助项目（2014SKL014）、北京经中卓未经济咨询中心等资助，在此表示感谢！

李 升

中央财经大学

2014年12月

目 录

第一章 税收制度的理论基础	1
第一节 税收、税制结构、税制原则	1
第二节 税制设置理论	18
第三节 关于税制改革的理论基础	24
第四节 关于税制改革的基本问题	38
第二章 税制改革的国际经验	46
第一节 发达国家税制改革的研究	46
第二节 发展中国家税制改革的研究	65
第三节 外国税制改革对中国的启示	78
第四节 具体税种的改革经验	84
第三章 中国税制的历史、现状与评价	96
第一节 新中国成立以来的历次税制变迁	96
第二节 税收运行的数量分析	115
第三节 中国税制评价：整体评价	138
第四节 各个税种的具体评价	163
第四章 未来税制改革的约束条件	205
第一节 税制改革的体制背景分析：现代财政制度背景下 财税体制改革之难	206

第二节 税制改革的国内环境分析.....	222
第三节 税制改革的国际环境约束.....	231
第五章 现代税收制度改革研究	240
第一节 税制改革的目标.....	240
第二节 税制改革的框架.....	251
第三节 税制改革优化.....	273
参考文献.....	316
后记.....	322

第一章

税收制度的理论基础

第一节 税收、税制结构、税制原则

一、税收和税收制度

国家是税收产生的直接原因，有了国家就有了税收产生的前提条件。当国家不直接所有或统配生产资料，不直接生产物质财富，且与生产资料私有制之间形成利益差别甚至尖锐矛盾时，税收的产生就成为必然的历史现象。因此，税收伴随着国家的产生而产生。一般意义上，税收体现社会公共权力，反映着社会公共需求。恩格斯说过：“纳税原则本质上是纯共产主义的原则，因为一切国家的征税的权力都是从所谓国家所有制来的。……国家也就成了真正的主人。”^①

税收是国家机器存在并得以运动的经济基础。“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族社会完全没有的。但现在我们却十分熟悉它了。”

从经济性质看，税收是国家凭借社会公共权力，为了维护和执行社会公共权力，依法、强制、无偿地对社会剩余产品的社会扣除，即社会剩余价值的社会扣除部分。税收是社会总产品的一部分，社会总产品及其价值形态——国民生产总值或国内生产总值是税收的来源。