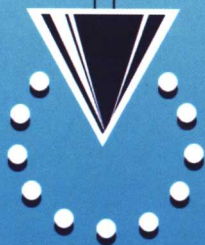


中国所得课税 管理研究

ZHONG GUO SUO DE KE SHUI
GUAN LI YAN JIU ●●●

邓远军 著



 中国财政经济出版社

中国所得课税管理研究

邴逸军 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国所得课税管理研究/邓远军著. —北京: 中国财政经济出版社, 2005.11

ISBN 7 - 5005 - 8763 - 5

I. 中… II. 邓… III. 所得税 - 税收管理 - 研究 - 中国
IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 131744 号

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: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京新丰印刷厂印刷 各地新华书店经销

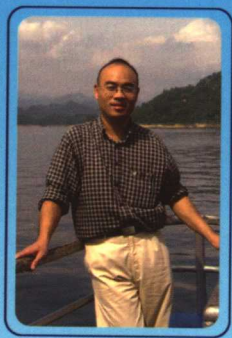
850 × 1168 毫米 32 开 9.25 印张 218 000 字

2006 年 1 月第 1 版 2006 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1000 定价: 25.00 元

ISBN 7 - 5005 - 8763 - 5/F·7619

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



作者简介：

邓远军，1963年11月出生，1990年在财政部财政科学研究所获经济学硕士学位，2003年在中国人民大学获经济学博士学位，2003～2005年在中国社科院特华博士后科研工作站做博士后研究，现为北京市国家税务局税收科学研究所所长。10多年来，在《财贸经济》、《改革》、《经济理论与经济管理》、《财政研究》、《税务研究》、《涉外税务》、《现代财经》、《中国劳动科学》等全国核心期刊上发表论文数十篇，主要代表作有：《我国公共收入体系规范化研究》、《我国税收政策的转轨分析：由新一轮税改引发的思考》、《我国当代税收原则新论》、《税制结构的基本决定因素与比较分析》、《中国证券税制改革研究》、《出口退税改革效应再分析——从微观、中观到宏观》、《中国环保税费制度研究》等。编著有《第三产业与税收概述》、《中国最新工商税制指南》（合著）、《国际税制》（合著）。本书是作者的第一本专著。

序

邓远军同志告诉我，他的博士学位论文《中国所得课税管理研究》经补充修改后，即将由中国财政经济出版社出版。作为他的指导教师，我甚为高兴。借此机会，就该书的写作情况写下几点个人意见，是以为序。

邓远军是在北京市国家税务局税收科学研究所副所长任上考入中国人民大学的。在此之前，他已在税收管理以及税收研究领域耕耘多年，并取得了显著的成绩。故而，他攻读博士学位的一个重要初衷，便是继续以往的线索，在既有税收理论修养和税收工作实践的基础上，求得进一步的升华。博士学位论文的选题，自然也就离不开税收。问题只是，是选择一个比较宏观性的题目，比如，着眼于宏观分析，就整体的税制布局或税收政策做研究？还是做一个相对微观些的题目，比如，着眼于管理运作，仅就其中的某一类税收或某一个税种做研究？

中国的现行税制诞生于1994年。十几年间税制格局变化的一个基本脉络是，相对于其他税种来说，所得课税异军突起。不论在总体规模上，还是在相对结构上，都呈现出越来越重要的发展态势。这其中，有我国市场化进程加快、经济增长速度空前的原因，也有所得课税功能独特，在组织收入、宏观调控和收入分配方面作用日趋凸现的原因。但不管怎样，大家在一个问题的认

识上颇有共识：要加强对所得课税运行机理的研究，以适应所得课税管理实践的需要。出于这样的背景，邓远军选择了以《中国所得课税管理研究》作为学位论文选题，并以此在2003年顺利通过了学位论文答辩。

读者面前的这本专著，经过两年多来的求证、修订，应当说，很多判断和结论以及整个论证体系都更加成熟了。就笔者视野而言，邓远军在这本专著中所做出的主要贡献可归结如下：

第一，明确提出了税收管理的财政、效率、公平三原则，认为财政原则应该与效率、公平原则并列作为税收管理的原则，并以此贯穿于全书的研究中。这一观点，既与历史上的税收多原则论相区别，与当今广为人知的效率和公平两大原则亦有所不同。

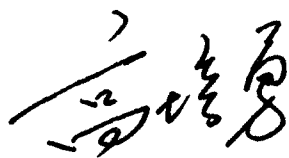
第二，对所得课税的财政原则进行了专门研究，将其实现机制归纳为充分机制、弹性机制、稳定机制和征管机制。并据此得出了所得课税的弹性机制最有优势、充分机制和征管机制不弱于增值税、稳定机制有利有弊的结论。

第三，从所得课税的收入效应和替代效应分析入手，研究了所得课税对劳动供给的影响，得出了所得课税对我国劳动供给影响不大的结论。因而，单从效率角度着眼，我国可对劳动所得课征较高的累进税。

第四，将税收公平划分为公平地课税（被动地维护已有的公平）和以税收促进公平（主动地促进新的公平）两个层次，在此基础上，提出了促进现代社会公平的税收工具应当包括对高收入的税收调节和对低收入的税收支持两方面的见解。

第五，以上述的所谓财政、效率和公平的三原则为基点，做出了最优的所得课税制度应该是较好地兼顾财政、效率与公平的制度的明确判断。同时提出，所得课税管理制度的构建，应当同时着眼于财政、效率、公平三个方面的管理目标。

也许是一种巧合，邓远军同志的《中国所得课税管理研究》著作付梓之际，正是我国关于内外资企业所得税合并改革和个人所得税改革的热议之时。可以预期，它的出版，无论对于我国将要进行的企业所得税和个人所得税改革，还是有关所得课税问题的理论研究和政策分析，都是具有打基础意义的事情。

A handwritten signature in black ink, appearing to read '邓远军' (Deng Yuanjun), written in a cursive style.

2005 年 10 月 12 日于北京

目 录

第 1 章 导论	(1)
1.1 关于选题	(1)
1.2 关于研究范围	(5)
1.3 本书的逻辑结构与研究方法	(7)
1.4 本书的特色与主要创新	(11)
第 2 章 所得课税管理原则：财政、效率与公平	(17)
2.1 问题的核心：财政能与效率、公平并列作为税收管理的原则吗？	(17)
2.2 税收管理原则的规范化研究	(24)
2.3 税收管理原则的实证分析	(33)
2.4 本章结论	(36)
第 3 章 所得课税与财政	(38)
3.1 课税的财政收入实现机制：财政原则的中介目标	(39)
3.2 所得课税的充分机制分析	(41)
3.3 所得课税的弹性机制分析	(47)
3.4 所得课税的稳定机制分析	(51)

3.5	所得课税的征管机制分析	(52)
3.6	本章结论	(69)
第4章	所得课税管理与效率	(71)
4.1	课税的效率实现机制：效率原则的中介目标	(71)
4.2	所得课税对资源配置效率的影响分析	(75)
4.3	所得课税对资源利用效率的影响分析	(94)
4.4	本章结论	(133)
第5章	所得课税管理与效率：宏观的考察	(135)
5.1	所得课税稳定经济机制的一般理论分析	(135)
5.2	中国所得课税经济稳定作用的实证分析	(150)
5.3	本章结论	(157)
第6章	所得课税管理与公平	(159)
6.1	公平问题的由来	(159)
6.2	收入再分配的理论依据	(160)
6.3	所得课税的公平机制分析	(168)
6.4	中国所得课税公平机制的实证分析	(194)
6.5	本章结论	(206)
第7章	所得课税管理目标的综合选择	(209)
7.1	问题的提出：“鱼和熊掌不可兼得”	(209)
7.2	所得课税管理目标的综合选择：“拔鹅毛的艺 术”	(215)
7.3	所得课税管理目标综合选择的外部系统优化	

研究	(246)
7.4 所得课税管理目标综合选择的内部系统优化研 究	(254)
7.5 本章结论	(272)
主要参考文献.....	(276)
后记.....	(285)

第1章 导 论

1.1 关于选题

与古老的商品税和原始直接税相比，1799年产生于英国的所得税的历史可谓“微不足道”。但所得税发展迅猛，很快席卷全世界，并取代商品税和原始直接税，成为工业化国家的第一主体税种。^①长期以来，所得税被视为一种“良税”，在满足政府财政收入和调节经济社会生活中发挥着重要的作用。尽管自20世纪80年代以来，西方发达国家因为受到长期“滞胀”的困扰，开始对侧重公平的所得税制进行调整，以降低所得税来刺激经济发展，但这只是对过去所得税“巨无霸”地位的适当修正，所得税仍然是“当仁不让”的主体税种。与此同时，发展中国家普遍对所得税越来越重视，所得税的比重越来越高，开始成为主体税种之一。

与之相比，我国的所得税制度呈现出明显不同的特征。长期以来，我国税制名义上是“双主体”，但实质上是流转税“一税独大”，所得税处于从属地位。尤其是由于对所得税的征管薄弱，使所得税收入上的比重与政策设计上应有比重的背离严重。堪称

^① 如果社会保障税单独算一类，有些国家社保税是第一大税种。法国是发达国家中惟一以商品税为第一大税种的国家，所得税为仅次于商品税的第二大主体税种。

建国以来改革力度最大的 1994 年税制改革，出发点之一是确保中央财政收入，改革和管理重点是增值税，不仅没有扭转我国税制结构逆世界潮流的现象，反而进一步加大了这种差距。这种税制结构格局已暴露出了越来越多的问题，与我国经济社会发展形势愈来愈不相适应。

首先，不利于我国财政收入的持续稳定增长。所得税的弹性系数明显高于商品税，能够随着经济增长而以更快的速度增长。目前主要依赖商品税的税制降低了整体税制的弹性，难以从根本上解决多年来困扰我国政府的财政困难问题。

其次，不利于发挥所得税对经济增长与稳定的促进作用。一方面，所得税比商品税更趋中性，有利于减少税收的额外负担；另一方面，所得税直接对经济增长和社会总供求要素课税，可以更有效地调节经济增长速度和社会总供求水平。我国过低的所得税比重制约了所得税调节作用的发挥，削弱了政府宏观调控的能力。

再次，不利于社会公平。各国实践证明，随着经济发展，社会对公平的要求会越来越强烈；而所得税是政府促进社会公平的主要税收手段。我国改革开放以来，在居民收入普遍提高的同时，收入差距不断扩大。国家统计局 2001 年初公布的调查结果显示，全国居民基尼系数连续 4 年上升，已接近 0.4 的国际警戒线。^① 可以预料，我国居民收入水平的差距随着经济的发展还会进一步扩大。目前的所得税地位明显不适应我国对社会公平的发展需要。

最后，不适应我国对外开放的进一步发展和加入 WTO 的需

^① 参见《从基尼系数看贫富差距》，国家统计局《中国国情国力》2001 年第 1 期。

要。伴随世界经济一体化和经济全球化进程的加快,生产要素在全球的流动越来越频繁,各国争夺生产要素的竞争也越来越激烈。正是在这种激烈的竞争和促进要素、商品自由流动的需要下,各国税制出现了日益趋同的态势。我国逆世界潮流的税制结构不仅将受到越来越多的来自国际上要求改革的压力,也与增强我国企业在全球经济一体化中的国际竞争力的自身要求不相符合。如高额关税在阻挡外国商品的同时也保护了落后;高额商品税不仅增加了出口退税的难度,占压了出口企业的资金,也不利于促进外国游客在国内的旅游和消费。

因此可以预料,我国税制下一步改革的核心任务将是在1994年已经建立起来的与社会主义市场经济基本相适应的税制框架的基础上,对税制结构的优化改革,建立适应中国国情和市场经济发展需要的“双主体”税制结构,强化所得课税的管理,充分发挥所得课税对经济发展和调节收入水平的作用。但与以往税制改革不同,下一步税制改革将不是一次完成,而是需要跨越较长一段时间,通过各税种的具体改革来逐渐完成。经过这次改革,中国税制将基本定型,在很长时期内其基本框架和内容将保持不变。因此,下一步税制改革在我国税制改革史上将具有极为重要的意义,将是继1994年税制改革之后又一次里程碑式的改革,对我国税制建设和社会主义市场经济的发展起到举足轻重的作用。根据我国所得课税改革的需要,对我国所得课税管理理论进行深入分析研究,具有十分重要和紧迫的现实意义。

另一方面,与实践中的非主体地位相适应,我国对所得课税的理论研究也显得相对匮乏、肤浅。在西方发达国家,不仅由于所得税的主体地位,也由于所得税制本身的复杂性,对所得课税的理论研究一直是税收研究中的重中之重,对其研究的论文和著

作可谓“汗牛充栋”。西方学者对所得课税的理论研究始于 19 世纪末，二战后进入繁荣时期（尤其是凯恩斯主义的出现使学术界进入了财税理论研究蓬勃发展的崭新时代），到 20 世纪 70 年代末趋于成熟，理论框架接近完备。其间，对所得课税的研究多转向实证分析，侧重于评价现行政策的效果，并在福利经济学的基础上逐步形成了一套完整的最适税收理论和最适所得课税理论。20 世纪 80 年代以来，西方国家税制改革的理论又有了新的发展，建立在供给学派和公共选择理论基础上的税制改革理论使世界税制的发展出现了一些新的趋势，减税（所得税）成为各国税改的总体特征，间接税（尤其是增值税）又重新受到青睐，似乎有“卷土重来”之势。我国学者对所得课税的研究起步于改革开放后全面恢复开征所得税的实践需要，但到目前为止，大量的研究仍然是针对所得课税实践中的问题进行的对策研究。80 年代中后期，对西方所得课税理论的介绍成为热点；90 年代中期前后，一些学者，尤其是年轻学者积极借鉴西方学者的研究成果，使用计量经济模型等数学方法来研究中国所得课税的理论问题，取得了一些可喜的成果。但总的来说，国内所得课税理论的研究起步晚、专著较少、理论不够全面、研究深度有限。其中，突出的问题有两个：一是西方所得课税理论也需要发展完善，对当代西方学者的最新所得课税理论研究成果应该如何把握？另一个更重要的问题是西方所得课税理论怎样为我所用。因为西方发达国家的经济环境、政治制度以及历史传统毕竟与我国有较大的差异。由此可见，对我国所得课税理论进行深入研究，也具有重要的理论意义。

1.2 关于研究范围

对所得课税的理论研究可以从两方面进行：一是所得课税的经济分析，即分析所得课税对私人部门以及政府宏观调控的影响；二是对所得课税管理理论的研究，既包括作为管理基础理论的所得课税经济分析，又包括所得课税管理目标的规范分析，还包括为达到管理目标而进行的政策选择应用研究和征管实施机制研究。前者目前相对较多，而后者还鲜有见到。有鉴于此，本书从后者的角度进行研究。

本书的研究范围可从横向和纵向两个方面来界定。

从横向（广度）讲，本书所指的所得课税包括公司所得税、个人所得税以及资本利得税。因为公司所得税与个人所得税同属所得税范畴，二者之间有割不断的联系，需要结合起来研究。而资本利得税则属于二者共同的范围。本书的研究不包括被称为“准所得税”的工资税^①。

从纵向（深度）看，管理有广义和狭义之分。广义的所得课税管理是指政府对所得课税管理的全部活动，包括所得课税的政策管理和征收管理等。狭义的所得课税管理则仅指后者。本书所探讨的是广义的范畴，它是一个复杂的系统工程（如图1-1所示）。

从图1-1可看出，所得课税管理的整个体系表现为从确定管理目标到实现管理目标的一系列管理活动。按照管理学原理，

^① 也称工薪税或社会保障税，其课税对象是一种毛收入，不是所得；同时，它属于一种补偿性质的税收，不是严格意义上的所得税。

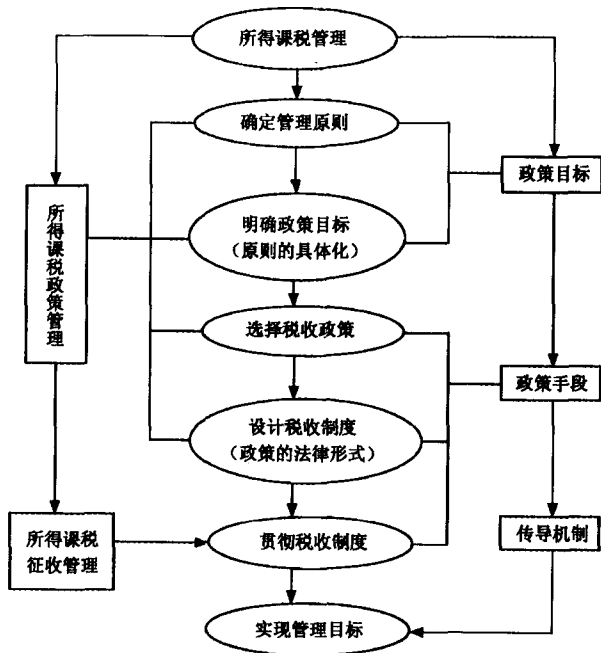


图 1-1 广义的所得税管理

管理包括决策、计划、控制三大职能，其中决策是最主要的职能，而计划只是把已形成的决策用具体的计划来体现，控制是对计划实施进行有效的监督和制约，二者都是为决策服务。同时，管理还可分为政策目标、政策工具和政策主体三大要素。其中，政策目标还可进一步分为中介目标和最终目标。最终目标即上图中的管理原则，中介目标即上图中的具体政策目标；政策工具包括征税还是不征税、征多还是征少、减免退税还是加成征收等；政策主体指政策制定者和执行者。政策主体的行为是否规范，对于政策功能的发挥和政策效应的大小都有重要影响。在所得课税政策管理中还要处理好政策协调和传导机制两大问题。政策目标的多样性以及政策工具的“双刃剑”特征，使协调在实践中是一

项非常困难的工作，需要对实际问题进行具体分析才能做出比较正确的选择。政策的作用通常还要通过特定的政策传导机制才能产生政策效应。所得课税政策最为重要的媒介体是收入分配、价格与货币供应，所得课税政策工具变量的改变主要是通过引起这些媒介体变量的改变来达到预期目标。

这里要对隐藏在这些管理活动背后的、作为管理基本理论依据的重点问题进行研究。这些基本理论包括：（1）所得课税的管理原则或目标；（2）所得课税对各项管理原则或目标的影响；（3）所得课税管理目标的综合选择与实现。本书主要研究上述问题。^①

1.3 本书的逻辑结构与研究方法

管理学与经济学是两门既相互独立又彼此联系的学科。经济学的主要任务是解释各种复杂的经济现象和行为；而作为指导具体管理活动的管理科学，应该首先明确管理的目标，并根据管理目标设计科学的管理政策制度和实施手段来达到预期的管理效

① 需要指出的是，除此以外，还有两个基本的、相对独立的理论问题：一是理想税制与现实税制的差别。现实的税收制度需要经过一套法定程序产生，由此产生的现实税制与按经济学分析出来的理想税制往往有差别。对此，公共选择理论做出了较好的解释。限于篇幅，本书不予探讨。也就是说，本书假设理想的税制等于现实的税制。这是本书的假设之一；二是税收制度所应达到的效果与实际效果的区别。其原因主要是征收管理的质量。税收征收管理是一门相对独立、实用性较强的管理科学，需要借助于博弈论、制度经济学以及管理科学原理来研究，限于篇幅也不在本书做系统的研究，只在有关章节中对涉及的所得课税征管问题进行一些专门研究。也就是说，本书假设所得课税制度应达到的效果等于实际的效果。这是本书的第二个假设。以上两个假设也可以说是与所得课税管理模式有关，而本书的研究则侧重于所得课税管理制度。