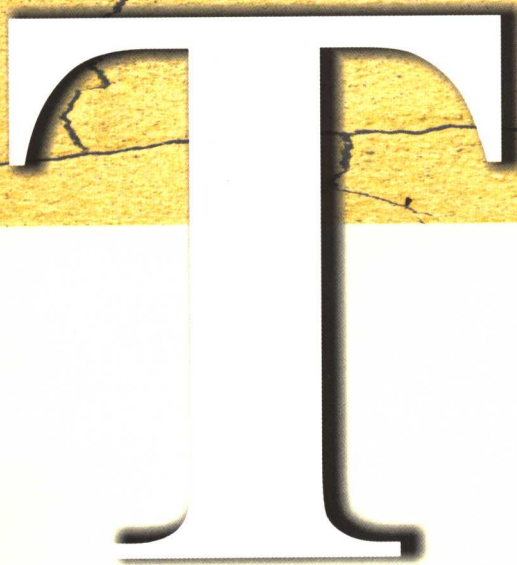


当代中国税收

理论与实践



李九领 著

 郑州大学出版社

当代中国税收

理论与实践

李九领 著

 郑州大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

当代中国税收理论与实践/李九领著, — 郑州: 郑州大学出版社, 2005. 9

ISBN 7 - 81106 - 218 - 6

I. 当… II. 李… III. 税收理论 - 研究 - 中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 102139 号

郑州大学出版社出版发行

郑州市大学路 40 号

出版人: 邓世平

全国新华书店经销

河南第二新华印刷厂印制

开本: 710 mm × 1 010 mm

印张: 20.625

字数: 385 千字

版次: 2005 年 9 月第 1 版

邮政编码: 450052

发行部电话: 0371 - 66966070

1/16

印数: 1 ~ 1 000

印次: 2005 年 9 月第 1 次印刷

书号: ISBN 7 - 81106 - 218 - 6/F · 60

定价: 28.00 元

本书如有印装质量问题, 请向本社调换

作者简介

李九领,1965 年出生,1988 年和 1991 年分别获河南财经学院经济学学士学位和中央财经大学经济学硕士学位,现为河南财经学院经济学副教授。主要从事《公共财政学》、《税收经济学》、《公共支出管理》等教学和科研工作。近年来,在《财政研究》、《经济经纬》等刊物上公开发表学术论文三十多篇,主持和参与完成十多项省部级以上的科研课题,并多次获奖。座右铭是:真诚做人,爱心育人,踏实做学问。

前 言

税收是个古老的经济范畴,而西方税收学最早产生于 16 世纪,至今有近五百年的历史,期间大致划分为三个阶段:16 世纪到 19 世纪末,以税制原则问题为主;19 世纪末到 20 世纪 60 年代,以税收转嫁和归宿问题为主;20 世纪 60 年代末至今,以最适课税理论和税收政策为主。同时,税收又是中国社会经济生活中的一个热点问题。新中国成立以来,税收理论和实践也大致划分三个阶段:1949 年~1978 年,实行“以利代税”时期;1979 年~1993 年,实行“利改税”时期;1994 年至今,实行“税、利、费并存和分流”时期,税收这一古老范畴重新焕发生机。税收改革实践活动的深入和活跃,既为理论研究者提供了丰富的素材,又为理论研究者提供了机遇和挑战。

本书书名中的“当代”特指借鉴和运用 20 世纪 60 年代尤其是 80 年代以来的西方税收理论,即税收行为理论、税收成本理论、税收转嫁和均衡理论、税收政策理论和税收征管理论等,结合我国国情,特别是 20 世纪 90 年代以后处于由计划经济向市场经济的转型和过渡时期的国情,科学分析和全面认识特殊时期我国税收实践所面临的特殊问题和困难,探索具有中国特色的税收理论。因此,本书分三个部分共十五章。第一部分“税收基本理论和制度”包括第一章至第六章,主要研究西方税收行为理论、税收成本理论、税收转嫁和均衡理论及其对我国税收制度的内容、原则、模式的影响。第二部分“税收政策”包括第七章至第九章,主要研究税收宏观调控作用,即税收公平分配和经济增长的作用。第三部分“税收管理”包括第十章至第十五章,主要研究税收宏观管理理论、现代税收征管模式理论与实践、税收管理信息化和法制化建设等。

近几年来,作者在省级以上刊物上公开发表三十多篇税收方面的学术论文,如《促进经济增长方式转变的税收对策研究》、《刺激经济增长的税收政策研究》、《中国现行税收政策之我见》、《加入 WTO 对中国税制的影响》、《税费制度改革的必然性》等;先后主持完成多项科研课题,如河南省“十五”社科规划课题《河南省农村税费制度改革研究》、河南省首批中青年骨干教师资助计划项目《河南省税费制度改革和解决“三农”问题的思考》、河南省社科联重点调研课题《河南省农村税费制

度改革的后续问题研究》等;参与了世界银行《发展中国家的税收政策研究》和《转轨时期我国财税政策的研究》等课题的研究。这些论文和课题的完成为本书的写作提供了基本思路 and 观点。同时,也想以此书作为本人近年来在税收方面学习和研究的一个小结。因此,本书既不是普通的教科书,也不是体系完整的专著。尽管本人已经十分努力钻研,但由于受各方面条件制约,对我国税收问题的研究仍很肤浅和渺小,只是沧海一粟。作为一名有拳拳爱国心和历史使命感的中国科研工作者,本人仍想尽匹夫之责。欢迎大家批评、指正书中存在的不足之处。

本著作能得以出版,首先感谢国家行政学院许正中教授的鼓励 and 无私帮助;同时,对我所引用 and 参考的资料的作者们深表谢意。最后,还要感谢郑州大学出版社的理解 and 支持。

李九领

2005 年 7 月于郑州

目 录

第一部分 税收基本理论和制度

第一章 政府税收与市场的关系理论	3
第一节 市场失灵与政府税收	3
第二节 政府税收与公共产品理论	10
第三节 税收规模与税收结构分析	13
第二章 税收行为理论	19
第一节 税收对家庭行为的影响	19
第二节 税收对厂商行为的影响	24
第三节 政府税收政策的动态不一致性分析	27
第三章 税负转嫁与归宿的均衡分析	30
第一节 税负转嫁与归宿的理论分析	30
第二节 税负归宿的局部均衡分析	39
第三节 税负归宿的一般均衡分析	48
第四章 税收公平与效率理论	53
第一节 税收公平理论	53
第二节 税收效率理论	57
第五章 税收成本理论	64
第一节 基本概念	64
第二节 影响税收成本的主要因素	65
第三节 我国的税收成本现状	70
第四节 降低税收成本的基本途径	73
第六章 税收制度概述	78
第一节 税收制度的内容	78
第二节 税制设计的原则	85

第三节	选择税制模式的理论与实践分析	95
第四节	税制改革的规范理论分析	108

第二部分 税收政策

第七章	税收政策概述	125
第一节	税收政策要素分析	125
第二节	税收政策功能分析	136
第三节	税收政策与总需求管理的分析	141
第四节	税收政策与总供给管理的分析	146
第八章	税收政策与公平分配	151
第一节	税收政策与公平分配	151
第二节	税制累进程度的测度分析	158
第三节	各税种的再分配功能	163
第四节	税收最优再分配功能	170
第九章	税收政策与经济增长	178
第一节	税收政策与劳动供给	179
第二节	税收政策与储蓄	181
第三节	税收政策与投资	185
第四节	税收政策与技术进步	188
第五节	税收政策与风险承担	191

第三部分 税收管理

第十章	税收宏观管理	197
第一节	税收机构和纳税程序	197
第二节	税收运行成本和有效的税收征管	202
第三节	从纳税人角度对税收征管的分析	208
第十一章	现代税收征管模式	217
第一节	建立现代税收征管模式的背景	217
第二节	现代税收征管模式的内涵	222
第三节	现代税收征管模式的目标与结构	224

第四节	现代税收征管模式的管理原理·····	229
第十二章	构建现代税收征管模式的实证分析·····	232
第一节	建立服务导向的现代征管体系分析·····	232
第二节	刚性管理的组织制衡体系·····	237
第三节	刚性管理的执法岗责体系·····	244
第四节	柔性管理的税务文化建设·····	248
第十三章	税收管理信息化·····	260
第一节	税收管理信息化的综合分析·····	260
第二节	“金税”工程、CTAIS 系统与信息化管 理的技术支撑研究·····	269
第三节	建立“科技加管理”税务信息化管理模 式的若干问题探讨·····	278
第十四章	税收法制化建设·····	284
第一节	依法治税的法理分析·····	284
第二节	我国现行税收法律体系·····	292
第三节	税收法制建设与税务管理现代化·····	296
第十五章	世界性税制改革·····	299
第一节	税制改革的原因和条件·····	299
第二节	世界性税制改革的回顾与分析·····	302
第三节	世界性税制改革的发展趋势·····	306
第四节	中国税收制度改革·····	310
主要参考书目	·····	320

第一部分 税收基本理论和制度

第一章 政府税收与市场的关系理论

社会经济的发展,要求有效地配置各种生产要素,合理地分配产品,以满足社会发展的需要并提高人们的生活水平。在现代社会中,资源配置存在两种基本的方式:市场和政府。市场经济是市场在资源配置过程中处于支配地位的经济运行模式,但由于现实经济中存在诸多“市场失灵”现象,客观上要求政府在克服市场失灵方面发挥重要的作用。政府税收就是政府克服市场失灵、促进资源有效配置和实现收入分配公平的重要手段。

第一节 市场失灵与政府税收

一、资源配置效率

资源配置效率是经济理论和经济政策的核心问题,其基本的评价标准是“帕累托效率”准则。帕累托效率准则的基本含义是:如果资源的配置达到了这样的状态,即:对资源配置的任何调整都不能在使得其他任何人的境况不变坏的情况下,使得任何一人的境况变好,那么,这种资源配置状况就是最佳的或帕累托最优的。也就是说,如果能够通过资源配置的重新调整,使得某人在其他人境况不变坏的情况下改善自己的境况,那么就说明这个社会的资源配置仍有改进的余地。

帕累托最优描述的是一种理想状态,被人们公认为评价资源配置效率的基本

标准和参考基准。既然帕累托最优是一个社会资源配置的最佳状况,那么如何才能达到如此完美的境界呢?经济理论研究表明,完全竞争的市场条件能够自动保证帕累托最优的实现。因此,通过分析一种经济是否满足完全竞争市场的条件,就可以对它是否实现了帕累托最优或资源的最有效配置做出判断。

不过,“完全竞争”和“帕累托最优”一样,描述的都是一种理想状态。具体而言,完全竞争市场需要满足以下四个基本条件:①市场上存在大量的买者和卖者,每个人都是市场价格的接受者,任何人的行为都不能独立影响市场价格。②市场上的商品是同质的,每个生产者都提供完全相同的产品,因此,价格是影响消费者选择的唯一因素。③生产要素可以自由流动,每个企业都可以自由进入或退出某个行业。④信息是完全的,每个生产者和消费者都能够得到关于现在和将来的全部市场信息。

只要完全竞争的四个条件得到满足,那么,市场就可以实现帕累托最优状态和资源的有效配置。然而,这四个条件是一种非常苛刻的理想状况,很难在现实经济中得到满足。如果其中的任何一个条件得不到满足,就可能发生“市场失灵”现象。在这种情况下,为了改善资源配置效率,就需要市场以外的资源配置手段来纠正或替代市场机制,最重要的就是政府的各种经济政策(包括税收政策、财政支出政策、货币政策和收入政策等)。

二、市场失灵

只有在完全竞争条件下,市场才能够实现有效的资源配置。如果不能满足完全竞争的条件,或者根本就不存在市场,那么市场机制在实现资源配置的效率方面就可能出现运转失灵,即“市场失灵”。例如,当存在公共品、外部性、垄断或信息不对称时,市场在资源配置方面一般会偏离最优水平。这时,包括税收在内的政府干预就成为必要的矫正手段。

同时,市场机制本身也存在缺陷。效率和公平是经济发展的两大主题,帕累托效率准则涉及的仅仅是资源配置的效率,而没有考虑收入分配的公平问题。事实上,单靠市场机制不仅不能实现收入分配公平和经济稳定发展的目标,相反,市场竞争的结果必然导致收入分配的不公平和经济的周期性发展,而收入分配的不公平和经济的周期性发展又会损失效率。因此,需要政府部门的有力参与和干预。下面依次予以简要的分析。

1. 市场失灵与资源配置

完全竞争的市场条件是保证资源有效配置的充分条件,只要市场偏离了完全竞争,就有可能产生市场失灵。在现实经济生活中,公共产品、外部效应、垄断和信

息不对称的存在,是导致市场失灵最常见的情形。

现代社会经济生活中广泛存在的公共产品,是导致市场运转失灵的一个最重要原因。所谓公共产品,指的是那些具有共同受益或联合消费特征的一类物品或劳务,一个人对这类物品或劳务的消费并不减少其他人的消费(非竞争性),也难以阻止未付费的人享受该物品或劳务的好处(非排他性),如国防、司法、路灯、新鲜空气和防洪设施等。公共产品所具有的非竞争性和非排他性的特征,意味着市场价格不能起到有效调节市场供求的作用,普遍存在着“免费搭便车”的现象,市场机制不能有效运转。

外部效应或外部性是导致市场失灵的另一个重要原因。所谓外部效应或外部性,指的是一个经济单位的活动对其他经济单位所产生的有利或有害的影响,且这种影响存在于市场定价制度之外,无法通过市场交易对收益付费或对损失进行补偿。由于造成外部效应的一方在做出经济决策时,缺乏把其他人相应的额外收益或损失纳入考虑范围的动力,因此导致了消费或生产的数量偏离社会最优水平。相对于社会最优水平而言,能够产生正的外部效应的活动总是提供得太少,而能够产生负的外部效应的活动却总是提供得过多。

导致市场失灵的另一个原因是垄断现象的存在。由于垄断企业是价格的制定者而不是价格的接受者,它将通过选择适当的产量和价格组合以实现最大利润。在这种情况下,实现企业利润最大化的均衡产量和均衡价格分别低于和高于完全竞争条件下的均衡产量和均衡价格。这时,价格将大于边际成本,从而破坏了帕累托效率的条件。为了提高资源的配置效率,政府有责任保护竞争、限制垄断。

此外,完全竞争市场要求满足完全信息的条件,但在现实生活中,信息往往是不完全的或不对称的,由此会导致市场机制在资源配置方面的失灵。一方面,在存在风险和不确定性的情况下,市场主体难以准确地掌握相关信息,容易造成实际决策偏离最优情形;另一方面,市场交易双方对信息的掌握也往往是不对称的(如旧车市场上的卖方知情较多、保险市场上的买方知情较多),拥有信息较多的一方会在交易中充分利用自己的信息优势做出有利于自身的决策,通过逆向选择和道德风险导致市场失灵。

2. 市场缺陷与收入分配

除了在资源配置效率方面存在市场失灵外,市场机制在收入分配方面也往往是无能为力的。前面曾分析过完全竞争市场与帕累托效率之间的关系,我们可以把这种关系理解为:市场机制是遵循效率原则行事的,它并不顾及人们对于收入分配格局的偏好状况。当然,如果所有人的初始禀赋都是相同的(包括体力、智力、财产和机会等),那么完全竞争的市场基本可以保证市场机制提供的是一个对所

有人均为公平的过程,但它并不能矫正初始禀赋的不平等分配。

在现实经济生活中,人们在财产继承、教育机会和就业机会、身体状况和智力水平等方面的差异是广泛存在的。因此,为了实现社会的稳定和发展,为了促进社会整体福利水平的提高,有必要对市场机制在收入分配方面的低效进行干预和调控。事实上,随着社会经济的发展、物质条件的改善和文明开化程度的提高,政府在收入分配方面承担了越来越重要的角色。

3. 市场缺陷与经济稳定和发展

古典经济学和新古典经济学非常强调并坚信市场机制的作用,但 20 世纪 30 年代初爆发的世界性经济大衰退却使得人们对市场机制这种信心产生了怀疑,市场机制这只“看不见的手”在这次经济衰退中似乎没有发生什么作用。市场机制在宏观经济稳定方面的无能为力,也可以被视为一种宏观的“市场失灵”。

世界性经济大萧条,促使了凯恩斯主义经济学的诞生。根据这种经济理论,市场本身并不能自发地趋向于充分就业、物价稳定和适度经济增长。政府部门应该不仅仅限于“守夜人”的角色,而应通过财政政策和货币政策在稳定经济方面发挥更积极的作用。其中,税收政策作为财政政策的一个重要组成部分,是政府调控社会总需求和稳定经济的重要手段。

同时,亚非拉各国在第二次世界大战之后纷纷走上了独立发展的道路。作为发展中国家,加快经济发展是它们的迫切要求。为了实现这一目标,它们也加强了政府干预的力度,并把税收政策作为促进经济发展的重要手段,例如通过关税保护国内企业,通过税收减免和税收优惠吸引国外资金等。目前,税收政策已成为发达国家和发展中国家共同促进经济稳定和经济发展的手段。

三、政府税收的职能

当市场出现失灵现象或根本就不存在市场时,为了改善资源配置的效率或实现其发展目标,就需要政府的介入和干预。政府对市场的干预有多种方式,例如财政政策、货币政策、收入政策等。其中,政府税收政策是最重要的政府干预措施之一。除了为政府活动提供资金支持外,税收还是政府实行宏观调控的重要经济杠杆,对优化市场资源配置,实现公平与效率,促进国民经济持续、稳定、快速发展具有积极的作用。

1. 税收在为政府公共活动筹集资金方面的职能

随着社会的发展,政府在现代经济中的作用日益突出。例如,城市化要求政府在公共交通、城市排污排水、城镇基础设施等方面发挥基础性的作用;国家的独立和国际交往要求政府在军队、国防、外交等方面发挥主导性作用等。所有这些活动

以及为此设立的机构和配备的人员,都需要庞大的资金支持。尽管政府可以通过多种方式取得履行其职能所需要的公共收入,但税收则是最有效的方式之一。

一般而言,政府取得公共收入的方式主要有发行货币、举借公债、收费和征税等形式。比较而言,尽管政府拥有货币发行权,但过多地发行货币极易造成通货膨胀,不利于经济的稳定发展,因此,政府通过发行货币取得公共收入的数量相当有限;政府也可以通过发行政府债券来取得公共收入,但债券终究是要偿还的,并且还要付出利息,因此,发行债券并不是公共收入的稳定的、长期的来源。除此之外,政府还可以通过对公共场所或公共设施的使用者按照特定标准收取相应的费用,以所收费用来满足政府支出的需要,但其数额同样是相当有限的,显然是无法满足政府支出的需要。

而政府通过征税取得公共收入,既不会引起通货膨胀,也不必由政府偿还,不会给政府带来额外负担。由于税收是强制性和无偿性课征的,政府可以通过法律向其管辖范围的任何人或任何行为课征任何数额的税款,因此,征税可以为政府的公共支出提供稳定的、充足的资金来源。从世界各国的实际情况看,西方主要国家的税收收入占公共收入的比重大多超过了90%,除了在战争或经济严重衰退的特殊时期,政府会通过大量借债解决公共支出的部分需要外,税收收入始终在公共收入中占据绝对主导地位。正是由于税收在取得公共收入方面的重要性,许多人将近现代国家称为“税收国家”。可以说,为公共活动筹集资金是税收最直接、最原始的职能。

2. 税收在提高资源配置效率方面的职能

在现代经济生活中,税收是政府进行资源配置的重要手段。税收对资源配置的影响体现在两个方面:一是使资源在私人部门和政府部门之间进行重新配置;二是对市场主体的经济利益和经济行为产生影响。具体而言,由于私人部门和政府部门在资源用途方面有所不同,不同的配置比例会对资源配置效率、国民经济产出水平和社会发展水平产生强有力的影响。此外,在市场经济条件下,人们通常根据市场的供求关系及价格信号决定自己的消费或生产等经济行为,当税收使商品和生产要素的相对价格发生变化时,就会影响人们的经济行为,导致资源在不同社会成员和不同用途之间重新配置。可以说,税收是除价格之外改变人们经济活动相对利益的重要力量。

因此,税收不仅为国家取得了收入,改变了社会资源在公共部门和私人部门之间的配置比例,而且会改变人们在市场中的相对利益关系,导致资源的重新配置。现在的问题是,税收对于资源配置的影响,究竟是提高了还是降低了资源配置的效率呢?客观地讲,税收对资源配置效率的影响具有双重性:其一,税收为政府活动

筹集了资金,从而为克服市场失灵、提高社会整体的资源配置效率提供了资金支持;其二,税收作为政府干预的一种手段,不可避免地会对市场机制本身的资源配置作用产生扭曲。如果市场机制在政府征税之前已经实现了资源的最优配置,那么征税必然会降低资源配置的效率。因此,深入研究各种税收对资源配置效率的具体影响,是一个异常复杂而又非常重要的问题。

在以自然经济为主、商品经济尚未充分发展的时代,各种经济关系和税收体系都比较简单,税收对资源配置的影响主要体现在资源在私人部门和政府部门的重新分配方面,因此,税负的轻重问题是早期税收政策思想最重要的内容之一。在现代市场经济条件下,商品交换关系高度发达,税收体系不断发展,税收对市场资源配置的影响更加复杂化。税收在某一方面的变动,都可能会引起经济生活各方面的连锁反应,对资源配置效率产生深远的影响。因此,现代税收理论研究者越来越重视税收对市场 and 人们经济行为选择方面的影响,并把这些研究作为科学地制定税收政策的重要理论依据。

3. 税收在收入公平分配方面的职能

由于每个人拥有的生产要素状况、面对的市场供求关系等往往有所不同,因此,人们在社会收入、财产分配方面很可能出现日益扩大的差异,仅仅依靠市场机制无法解决这类问题。如果收入分配长期存在巨大差异,将会造成严重的社会和经济问题,因此,公平分配收入成为政府的重要职能,而税收则是政府改善收入分配状况、减少贫困的重要工具。

各种税收都具有收入效应,都有可能改变人们的相对收入水平,从而发生再分配作用。但是税收对收入分配的具体影响是十分复杂的,某些税收具有累进性质,可以缩小收入的贫富差异;另一些税收则具有累退性,可能会扩大收入的贫富差别。税收对收入分配的影响主要表现在两个方面:其一,税收首先会引起人们相对收入水平的变化,这是税收的最直接影响;其二,由于存在税负转嫁问题,税收对人们的相对收入水平的影响还依赖于税收的经济归宿。在传统的计划经济体制下,第一个方面是关注的焦点,第二个方面则由于商品价格的不可变动而被淡化了。然而,在现代市场经济条件下,第二个方面的影响日益突现出来,具有更为重要的现实意义。

与此同时,税收对收入分配的调节也存在两面性:其一,税收提高了收入分配的公平程度,有利于整个社会总体效率的提高;其二,税收在对收入进行再分配的过程中,有可能扭曲市场机制作用的发挥,产生与效率的冲突。个人之间在收入和财产方面的差异,在很大程度上是市场机制自发作用的结果,反映了对效率的客观评价。税收对收入的再分配会影响人们消费、储蓄和投资等决策,过于强调税收在