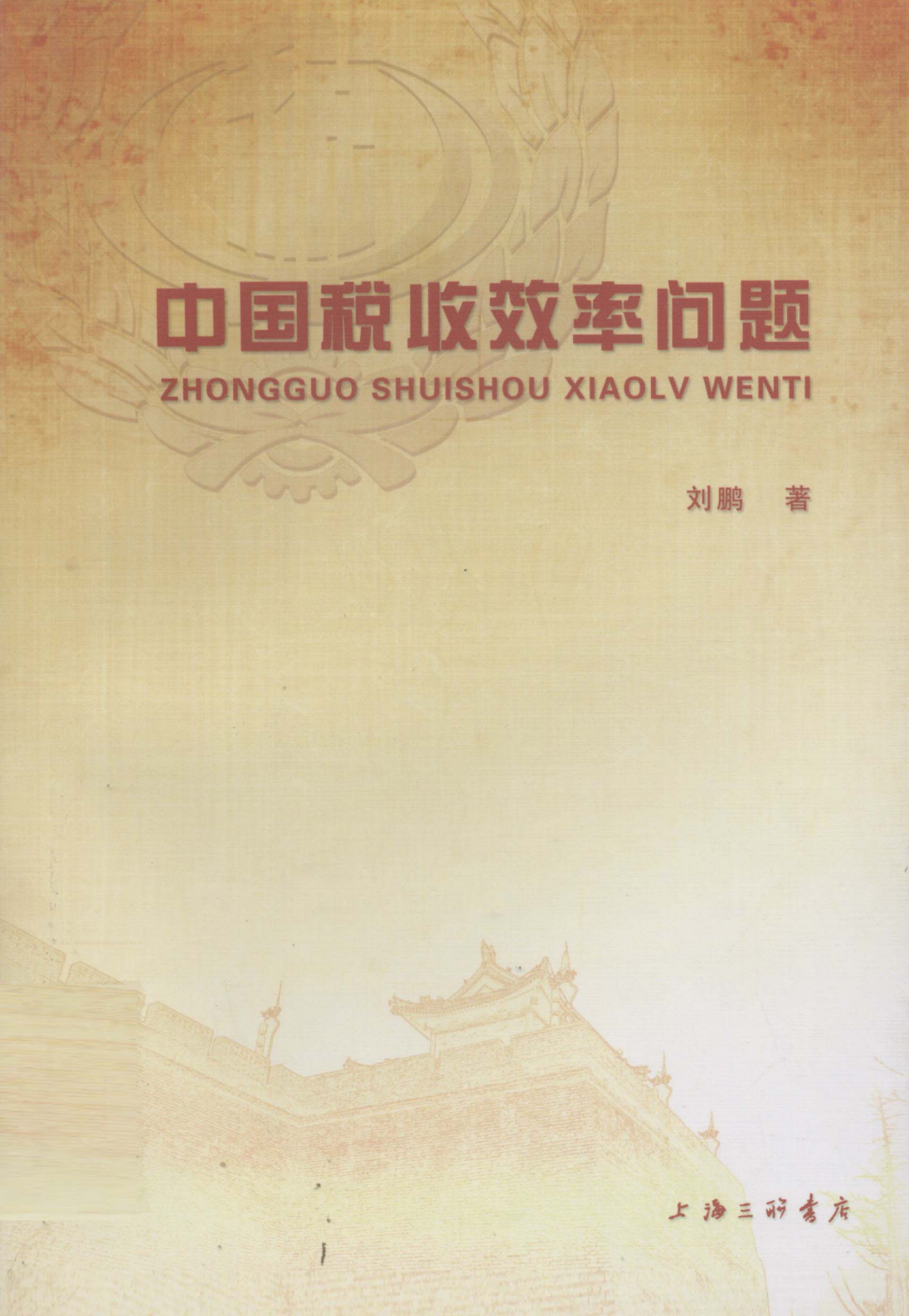




中国税收效率问题

ZHONGGUO SHUISHOU XIAOLV WENTI

刘鹏 著

上海三联书店



中国税收效率问题

ZHONGGUO SHUISHOU XIAOLV WENTI

刘鹏 著

上海三联书店

图书在版编目(CIP)数据

中国税收效率问题/刘鹏著. —上海:上海三联书店,
2010.8

ISBN 978-7-5426-3314-9

I. ①中… II. ①刘… III. ①税收管理—研究—中国
IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 148551 号

中国税收效率问题

著 者 / 刘 鹏

特约编辑 / 乐吟源

责任编辑 / 冯 征

装帧设计 / 俞 奇

监 制 / 任中伟

责任校对 / 张大伟

出版发行 / 上海三联书店

(200031)中国上海市乌鲁木齐南路 396 弄 10 号

http: //www. sanlianc. com

E-mail: shsanlian@yahoo. com. cn

印 刷 / 上海叶大印务发展有限公司印刷

版 次 / 2010 年 8 月第 1 版

印 次 / 2010 年 8 月第 1 次印刷

开 本 / 890×1240 1/32

字 数 / 200 千字

印 张 / 8.125

书 号 / ISBN 978-7-5426-3314-9/F·564

定 价 / 28.00 元

序

从 1978 年底党的十一届三中全会确立实行改革开放的方针政策,到 1992 年党的十四大确立社会主义市场经济体制的改革目标,再到 2003 年党的十六届三中全会作出的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》,中国改革开放已经历时 25 年。伴随着改革开放的进程,中国也于 1983 年和 1994 年进行了两次重大的税制改革。中国现行税制是 1994 年税制改革后形成的,其基本原则是“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”,既是按税种划分中央、地方收入的分税制改革,也是工商税制的重大改革,涉及改革增值税和营业税、设立消费税、统一内资企业所得税、统一个人所得税、改革关税以及资源税等各个税种。这次改革是在社会主义市场经济体制框架下的一次全新的、根本性的和全面系统的税制改革,本身即是社会主义市场经济体制的有机组成部分。通过改革,初步建立起适应中国社会主义市场经济体制要求的税制体系框架,有力地促进了改革开放和经济发展。但由于税制改革方案出台时间较仓促,使新税制从一开始就存在某些先天不足。随着社会主义市场经济的发展,新的问题不断出现,使现行税制与社会经济发展状况不相适应的矛盾日益突出。目前进行的新一轮税制改革是在进一步完善社会主义市场经济体制的背景下提出来的,所以本身也是对 1994 年税制改革的进一步完善和发展。但是由于这次税制改革涉及的范围广,改革的力度大,因此,也可称作“新一轮税制改革”。新一轮税制改革的主要内容包括了改革出口退税制度、增值税转型和税制统一等内容,新一轮税制改革涉及了中国现行税制中的所有主要税种,从涉及范围之广来看,这必将是一轮全面系统的税制改革。

从 20 世纪 80 年代开始直至近年来的世界性税制改革采取的普遍减税政策和经济全球化、国际税收竞争有非常直接的关系。国际税收竞争的存在,使得主权国家自主改革税收制度和运用税收政策的能力受到了不断的侵蚀。国际税收竞争尤其是恶性税收竞争的目的在于吸引非居民税基,把生产要素与经济活动引向本国。优惠的税收政策将会影响跨国企业的投资决策和经营地点的选择,从而使富有流动性的资本、人才和技术从高税负国转移到低税负国。因而,主动降低税收负担参与国际竞争,以吸引更多外国投资并防止资本外流,是发展国内经济,增加就业,提高本国企业的竞争力,也是提升国际竞争力的重要手段。

本著作在对税基整合相关的基本理论分析基础上,对税收效率的理论知识体系进行分析,探讨在相关税收理论下提高税收效率的税基整合要求,然后结合实际税收资料,提出商品税、所得税和社会发展调节税等税种的税基整合方案。全书主要分为四个部分,第一章是绪论,着重分析本书的研究背景、国内外的研究现状,并回答了基于税收效率的税基整合的依据及原因,并对研究内容与研究目标、研究方法思路、研究的意义与技术路线等内容进行了简要叙述。第二、三两章从税基整合的税收基本理论、评价标准、整合模式以及税收效率对税基整合的要求等内容进行综合性理论分析、评价与模型构建。第四、五、六章分别对中国商品税、所得税和社会发展调节税进行分类税基整合,提出整合的方案。最后第七章是根据税基整合的分析结果,对提高税收效率的税收政策完善措施,提出对策与建议。

在本书的写作过程中参考了大量的文献资料,在此表示感谢!同时限于本人能力,著作中的一些观点可能存在不当之处,敬请大家指正以待进一步完善。

刘 鹏

2010 年 6 月 30 日

序	1
第1章 绪论	1
1.1 中国税制改革的历史沿革与现状	3
1.1.1 改革开放以来中国税制改革政策	3
1.1.2 近年来中国税基问题的研究进展	4
1.2 西方国家税制改革与税基整合现状	6
1.2.1 西方国家税制结构的发展与演变	6
1.2.2 当代西方国家的税制改革	6
1.2.3 国外税基相关的税制改革	8
1.2.4 世界性税制改革理论依据	9
1.3 中国税收效率问题研究框架结构	12
1.3.1 研究思路	12
1.3.2 研究的技术路线	13
1.3.3 研究方法	14
1.4 研究内容及本书结构	14
1.4.1 研究内容	15
1.4.2 本书的章节结构	17
1.5 本书的主要研究成果	17
1.5.1 基于税基整合途径探索税收成本问题	17
1.5.2 基于税基整合研究提高税收效率的关键要素	18
1.5.3 探讨以提高税收效率为目的的税基问题	18
1.5.4 分析提高税收效率的税基整合方案	19

第2章 税基整合相关的税收理论分析	20
2.1 税基整合的基本概念	20
2.1.1 税基的基本理论	20
2.1.2 税基整合的涵义	22
2.1.3 税基整合的评价标准	23
2.1.4 税基整合的基础税基的判别	24
2.1.5 税基整合的理论依据	26
2.2 税收职能与税基整合	28
2.2.1 税收职能的概念	29
2.2.2 税收的财政职能	29
2.2.3 税收的宏观经济调控职能	30
2.2.4 税基整合与税收职能	32
2.3 税收的作用机制与税基整合	34
2.3.1 税收的宏观作用机制	34
2.3.2 税收的微观作用机制	37
2.3.3 税收的作用机制对税基整合的影响	40
2.4 税收基本原则与税基整合	42
2.4.1 中国古代税收思想所折射出来的税收原则	43
2.4.2 西方税收原则	44
2.4.3 中国社会主义市场经济下的税收原则	45
2.4.4 税收原则与税基整合	46
2.5 基于税收原则的税基整合模型构建	47
2.5.1 财政原则与税基拓宽	47
2.5.2 公平原则与税基整合	52
2.5.3 法治原则与税基整合	58
2.5.4 税收效率原则与税基整合分析	63
2.6 基于税收基本理论的税基整合模式	66
2.6.1 税基框架结构体系的构建	66
2.6.2 税基整合的基本模式	67
2.6.3 税基整合效果的评价指标体系	70

第3章 税基层面的税收效率现状及实证分析	73
3.1 基于税基整合研究税收效率的依据	73
3.1.1 税收效率的深层涵义分析	73
3.1.2 基于税基整合的税收效率理论依据	77
3.1.3 基于税基整合的税收效率实践依据	81
3.2 税收的行政效率与税基整合研究	84
3.2.1 税收行政效率分析	84
3.2.2 中国税收行政效率宏观层面分析	86
3.2.3 税收的遵从负担与税收效率	95
3.2.4 基于分税制的税收效率与税基整合	109
3.3 税收额外负担与税基整合研究	120
3.3.1 税收对经济发展的主要影响	120
3.3.2 帕累托最优与税收额外负担分析	122
3.3.3 最优税收效率与最小化扭曲率	130
3.3.4 统一税制与税基整合	135
3.4 税收效率的基础税基选择	137
3.4.1 基础税基	137
3.4.2 世界典型税制及其特点	137
3.4.3 从公平效率的双重角度权衡商品税与所得税的 选择	138
3.4.4 中国的税制选择	140
第4章 商品税税基整合	146
4.1 商品课税概述	146
4.1.1 商品课税的基本概念	146
4.1.2 商品课税的功能	148
4.1.3 商品课税的缺陷	149
4.1.4 国外商品课税的税种及税基设置	150
4.1.5 商品税课征理论	152
4.2 中国商品税税基存在的问题	155

4.2.1	商品税税基重复	156
4.2.2	商品税税基地区移动	158
4.2.3	商品税税基侵蚀	159
4.3	中国商品税税基整合分析	160
4.3.1	中国商品税税收收入结构分析	160
4.3.2	增值税税基整合	163
4.3.3	营业税税基整合	165
4.3.4	消费税税基整合	168
4.3.5	关税税基整合	171
第5章	所得税税基整合	175
5.1	所得税税基的概况	175
5.1.1	所得课税的特征和功能	175
5.1.2	所得税制模式、国家所得税税种及税基设置	176
5.1.3	中国所得税税种及税基设置	180
5.1.4	中国与国外所得税税制模式、国家所得税税基对比 分析	180
5.2	税收效率提高的最优所得税理论	182
5.2.1	最优所得税理论概述	182
5.2.2	个人所得税制模式与税基确定	184
5.3	个人所得税税基的扣除标准分析	186
5.3.1	个人所得税基的扣除问题分析	186
5.3.2	中国个人所得税税前扣除项目分析	189
5.3.3	中国税前扣除项目校正因素分析	191
5.3.4	中国个人所得税收入结构分析	195
5.4	中国所得税税基整合	201
5.4.1	个人所得税税基整合	201
5.4.2	企业所得税税基整合	203

第6章 社会发展与调节税税种的税基整合	206
6.1 资源环境保护税税基整合	207
6.1.1 资源环境保护税概述	207
6.1.2 资源税税基整合	207
6.1.3 设置环境税的依据与税基设置	210
6.2 遗产税和社会保障税税基设置方案	212
6.2.1 遗产税税基整合方案	212
6.2.2 社会保障税税基整合	214
6.3 财产行为税税基整合	215
6.3.1 行为税税基整合	215
6.3.2 财产税税基整合	220
第7章 基于税收效率的税基整合政策分析	225
7.1 税基整合与中国税收政策的调整	225
7.1.1 税收政策概述	225
7.1.2 中国目前的税收政策	227
7.1.3 中国现行税收政策评价	229
7.2 完善中国的税种与税基结构	231
7.2.1 完善中国税种与税基结构的方式	232
7.2.2 中国税种税基结构完善方案分析	233
7.3 清理税收优惠政策	235
7.3.1 税收优惠政策概述	236
7.3.2 税收优惠政策的缺陷	238
7.3.3 税收优惠政策的清理依据	239
7.3.4 税收优惠方向	241
第8章 本书总结	243
参考文献	247

第 1 章 绪 论

尽管中国改革开放以来进行过多次或大或小的税制改革,但是在国内外环境不断变化的背景下,中国当前的税制还有许多亟须改进之处,尤其是在建设社会主义和谐社会和加入 WTO 的背景之下,相比 1994 年的税制改革,国内外形势发生了很大的变化。中国当前税制改革中存在的突出问题在于税制分布很不均衡、税基侵蚀现象严重、存在较大的税基重复征收、税收竞争不规范以及税基偏窄等系列问题,为此,党的十六届三中全会关于完善市场经济体制改革中明确了新一轮税制改革的原则,就是“简税制、宽税基、低税率、严征管”。按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则,稳步推进税收改革。改革出口退税制度,统一各类企业税收制度,在不同企业类型上统一征税税基,将增值税由生产型改为消费型,设备投资纳入增值税抵扣范围;完善消费税,适当扩大税基;改进个人所得税,实行综合和分类相结合的个人所得税制,需要深入研究在综合税与分类税下的扣除项目与扣除标准;实施城镇建设税费改革,条件具备时对不动产开征统一规范的物业税,相应取消有关收费,费改税中的税基设定必须科学合理;在统一税政前提下,赋予地方适当的税政管理权,缓解政府之间不合理的纵向与横向税基竞争问题;创造条件逐步实现城乡税制统一,完善农村税费改革试点的各项政策,取消农业特产税,加快推进县乡机构和农村义务教育体制等综合配套改革,切实减轻农民负担。2005 年,国家免征了牧业税和除烟叶外的农业特产税;2006 年,在全国范围内实现了农业税免征,居民个人所得税工薪收入扣除额由每月 800 元提高至每月 1600 元;2008 年 3 月进一步提高到 2000 元,并面临进一步提高的压力。在减税的同时,财政税收压力也进一步加大,如

何根据国内外的形势,对中国的税制进行完善,成为当前税收研究领域的重要课题。

财政收入职能,即税收是国家强制地、无偿地取得财政收入的一种手段,是国家财政收入的保证,这是税收最原始、最基本的职能。财政收入最大化是税收效率的最原始的概念,也就是税收的行政效率问题。随着经济社会的发展,财政收入最大化的概念逐渐被税收效率所替代,从而提出了基于税收成本最小化和税收收入最大化的税收效率的概念,强调努力降低税收的征管成本,减少征税支出。在近代,随着西方经济理论的发展与完善,税收效率被赋予了更为广泛的含义,不同的学者对税收效率的定义进行了重新阐述,这主要包括以亚当·斯密、萨伊和瓦格纳等人为代表的税收效率思想。现代社会发生了很大的变化,基于社会福利最大化与经济社会扭曲最小化的税收超额负担最小化成为现代税收效率理论的基本观点,主要包括马歇尔的税收效率思想、庇古的税收效率思想和拉姆塞的税收效率思想。

因而,研究税收效率问题已不再局限于简单的税收成本的最小化与税收收入的最大化问题,而是从税收系统的角度,综合考虑税收的财政收入、税收公平与税收法治约束下的税收效率问题,是一个相对的税收效率,是一系列影响因素约束下的最优税收效率问题。我们将从税基整合的角度研究提高税收效率问题,主要的目的在于结合中国新一轮税制改革的要求,综合论证分析中国税基整合的关键问题,推导出税收效率对税基整合的意义以及对中国税制改革的影响,并以税收效率为切入点,首先研究税收效率的影响因素,根据地区税收相关数据资料,量化分析影响因素的作用,探讨提高税收效率的对策。然后以税收效率的提高为基本评价标准,兼顾税收公平、税收财政收入和税收法治等基本的税收原则,对中国的税基存在的问题进行系统分析,建立基于税基整合的税收效率评价模型,探讨如何通过有效的税基整合改善和提高中国税收效率的方案。

1.1 中国税制改革的历史沿革与现状

中国现行税制是1994年税制改革后形成的,其基本原则是“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”,实行的是以增值税为第一主体税种,企业所得税为第二主体税种的“双主体”税制结构。这种税制结构实行近10年来,成效显著,但由于税制改革方案出台时间较仓促,使新税制从一开始就存在某些先天不足。随着社会主义市场经济的发展,新的问题不断出现,现行税制与社会经济发展状况不相适应的矛盾日益突出。党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》明确提出了新一轮税制改革的原则和任务,这对完善中国税收体系和制度、改善宏观调控、促进国民经济健康发展具有重要意义。

1.1.1 改革开放以来中国税制改革政策

从1978年底党的十一届三中全会确立实行改革开放的方针政策,到1992年党的十四大确立社会主义市场经济体制的改革目标,再到2003年党的十六届三中全会作出的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》,中国改革开放已经历时25年。伴随着改革开放的进程,中国也于1983年和1994年进行了两次重大的税制改革。特别是1994年的税制改革,既是按税种划分中央、地方收入的分税制改革,也是工商税制的重大改革,涉及改革增值税和营业税、设立消费税、统一内资企业所得税、统一个人所得税、改革关税以及资源税等各个税种。这次改革是在社会主义市场经济体制框架下的一次全新的、根本性的和全面系统的税制改革,本身即是社会主义市场经济体制的有机组成部分。通过改革,初步建立起适应中国社会主义市场经济体制要求的税制体系框架,有力地促进了改革开放和经济发展。目前将要进行的新一轮税制改革是在进一步完善社会主义市场经济体制的背景下提出来的,所以本身也是对1994年税制改革的进一步完善和发展。但是由于这次税制改革涉及的范

围广、改革的力度大,因此,也可称作“新一轮税制改革”。

新一轮税制改革的主要内容包括了改革出口退税制度、增值税转型和税制统一等内容,新一轮税制改革涉及了中国现行税制中的所有主要税种,从涉及的范围来看,这必将是一轮全面系统的税制改革。影响最大的主要是增值税转型、内外两套企业所得税制合并和统一城乡税制。目前中国实行的生产型增值税对企业购进固定资产中所含进项税额不予抵扣,因此加重了企业的税收负担,影响了企业投资的积极性,特别是影响企业向资本密集型和技术密集型产业及基础产业投资的积极性,从而影响技术进步和经济结构调整,并影响国内产品在国际市场上的公平竞争。中国企业所得税由于税前列支标准和税收优惠并不一致,使得实际税负差别很大,不利于企业公平发展。现行税制在中国二元经济结构背景下,具有明显的二元经济的特征,为了调整税负公平,减轻农民负担,促进“三农”问题的逐步解决,必须统一城乡税制。

1.1.2 近年来中国税基问题的研究进展

从一个国家或地区的角度,税基安全问题涉及到税基侵蚀和税基移动两个主要问题,同时从税收稳定性发展的角度,税基重复则影响到税基的适度性,导致税基间负担失衡,并会延伸影响到税基移动问题。

在当前国内外文献中,税制改革应从缩减税基侵蚀开始,努力拓宽税基。从税基定义来看,税基宽窄主要从两个角度分析,一是横向税基宽度,二是纵向税基深度。横向税基宽度主要是指课税范围的大小,包括课税对象数量;纵向税基深度又包括税基起征点和税率两个方面,因而当前国内外关于税基侵蚀的研究基本是围绕以上三点进行的,当实际税负与名义税负差别过大时,说明税基侵蚀已经出现,其直接后果是税款流失、财政收入增长缓慢,税基侵蚀已经成为多数发展中国家普遍面临的问题。导致税基侵蚀的原因是多方面的,从国内文献来看,中国税基侵蚀的主要原因包括税收逃漏、税收规避、税基低估、税收减免等税法规范下的税基侵蚀,同时还受到地

方政策性因素影响,围绕这些影响因素,从税收逃逸博弈分析、税基评估方法和税收减免政策评价、进一步完善费改税制度等方面给出对策与建议。

在税基重复方面,税基重复主要表现为多个税种对应同一税基、地税与国税重复和地区国别重复征税三个层次,其中第一个层次与税种设计有关,涉及到税收基本原则问题,第二个层次与分税制的合理制定有关,第三层次则是与收入、消费和财产的跨区(国家)移动有关。中国税基重复征税表现在以下几个方面:一是所得征税,包括已分配利润的重复征税、未分配利润的重复征税、区域间投资税收饶让抵免机制引发的重复征税和企业职工个税起征点以上部分的重复征税等内容;二是增值税,包括类型差异导致的重复征税(流转环节较多的高新技术企业最明显)、税率差异造成的重复征税和税种差异形成的重复征税;三是房产税,主要包括因房地产税制结构不合理而产生的税种重复设置、房地产税收制度中部分税基交叉导致的重复征税。另外税基重复还包括农业特产税税基,目前因农业税免征,问题已得到解决。

在税基移动方面,引发企业税基移动的原因主要包括三个方面,一是税基来源发生地区流动,如企业经营活动的跨地区转移;二是企业产权关系变更引起的税基转移,在目前的分税制格局下,与企业产权关系密切相关的税种,产权关系变更引起税基在经济意义上的流动,税收收益相应转移到新的辖区;三是税收政策变更引起的税基转移。而对于个人税基来讲,则主要是因为人员流动使消费与所得在地区间的移动。

税基的侵蚀、重复与移动对地区经济的影响需要从宏观与微观两个层次、正面影响与负面影响两个角度进行分析,尽管税基的侵蚀、重复与移动可能会给单个企业、个体或地区带来短期上的收益,但总体上看,弊大于利,为此,国内外学者在对税基侵蚀和税基重复带来的危害进行分析的基础上,给出了防范对策,对于非正常的税基移动问题,也从地区税收竞争力角度进行了研究。

1.2 西方国家税制改革与税基整合现状

1.2.1 西方国家税制结构的发展与演变

根据世界各国税制结构及商品课税、所得税在各国财政收入中所占比重不同,主体税种类型可以划分为:(1)以直接税(所得课税)为主体税种模式,主要是人均国民生产总值高,个人与企业所得税、社会保障税占主导地位的经济发达国家,更好地实现公平与稳定的原则;(2)以间接税(商品课税)为主体税种模式,多数是经济欠发达的国家,这一模式可以较好地发挥流转税易征收、增加财政收入的作用,更好地体现税收的效率与中性原则;(3)直接税与间接税并重的主体税种模式,既有发达国家也有发展中国家,不同的国家在二者的比重上存在一定的差异,此模式更能兼容直接税与间接税的优势,更好地体现税收的各项职能和原则。总体上看,西方国家的税制结构经历了由以直接税为主体到以间接税为主体,再到现代直接税与间接税并重的发展过程。

20世纪70年代末、80年代初,资本主义经济发展遇到了严重的经济危机,西方国家普遍陷入“滞胀”困境之中。西方国家普遍认识到,以所得税为主体的税制结构虽然有利于社会公平,但高所得税抑制了纳税人储蓄、投资和风险承担的积极性,抑制了经济增长。为了促进经济的增长,西方国家在供给学派思想指导下,再次把税收政策的目标转向经济效率,各国纷纷开始了大规模的税制改革,80年代中期以后,普遍开征了增值税,许多国家逐步扩大了增值税的征收范围,出现了税制结构重返间接税的趋势,形成了所得税与商品税并重的税制格局。

1.2.2 当代西方国家的税制改革

1985年5月29日,美国总统里根向国会提交了一份关于税制改革的咨文,由此拉开了以美国为首的西方国家大规模税制改革的序幕。1986年美国提出了堪称美国历史上最重要的一个税制改

革方案。此后,西方各国纷纷效仿,形成了以“低税率、宽税基、简税制、严征管”为特征的全球性税制改革浪潮,逐步扩大到拉美、东南亚、非洲等众多发展中国家。进入20世纪90年代中后期,新经济的出现、全球化的发展、经济周期的影响以及经济发展战略的调整等诸多主客观因素使得以减税为主的税制改革继续在世界各国深入展开。进入21世纪以来,为了应对全球经济增长放缓的趋势,各国纷纷推出了新的减税计划和方案,掀起了新一轮的世界性减税浪潮。

从税制改革的指导思想和税制原则上看,从20世纪80年代到90年代初,供给学派主张通过减税扩大供给,强调减少税收对市场的经济扭曲,注重税制改革的效率。到了20世纪90年代中后期,出现了世界性的通货紧缩,经济学家们开始反思,意识到应在供给学派理论与凯恩斯理论之间寻求最佳的结合点。克林顿政府以此为出发点,灵活运用了凯恩斯学派和供给学派的思想,主张政府要对经济进行适度干预。进入21世纪以来,世界性税改的指导原则还是延续了供给管理与需求管理相结合的思想,仍然以供给管理思想为主,但这次出现的新一轮世界性减税浪潮还是具有了不同于以往的新特点,值得我们加以注意的是:一是减税规模大,许多国家都提出了历史上最大的减税计划和方案,如2001年美国国会批准了小布什政府10年期13500亿美元的庞大减税计划,2003年又批准了其追加的10年期3500亿美元减税方案;二是涉及的国家多,既包括了绝大多数发达国家,也有中欧的经济转轨国家,还有许多发展中国家;三是减税成为西方国家政府的最主要政策工具和长期的战略选择,其目的是促进长期经济结构调整和持续增长。

从20世纪80年代开始直至近年来的世界性税制改革采取的普遍减税政策和经济全球化、国际税收竞争有着非常直接的关系。国际税收竞争的存在,使得主权国家自主改革税收制度和运用税收政策的能力受到了不断的侵蚀。国际税收竞争尤其是恶性税收竞争的目的是吸引非居民税基,把生产要素与经济活动引向本国。优惠的税收政策将会影响跨国企业的投资决策和经营地点的选择,从而使富有流动性的资本、人才和技术从高税负国转移到低税负国。因而,