

吉林大学中国国有经济研究中心博士文库
教育部人文社会科学重点研究基地基金资助

主编 徐传谔

税收质量研究

——国家间的比较与反思

SHUISHOU ZHILIANG YANJIU
GUOJIAJIAN DE BIJIAO YU FANSI

邵学峰 / 著



经济科学出版社

吉林大学中国国有经济研究中心博士文库

教育部人文社会科学重点研究基地基金资助

税收质量研究

——国家间的比较与反思

邵学峰/著

经济科学出版社

责任编辑：杜 鹏 李新旭

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：董永亨

税收质量研究

——国家间的比较与反思

邵学峰/著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

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

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

北京欣舒印务有限公司印刷

华丰装订厂装订

880×1230 32 开 9.5 印张 240000 字

2005 年 10 月第一版 2005 年 10 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-5163-2/F·4433 定价：20.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

代 序

邵学峰以其博士论文为基础撰写的《税收质量研究——国家间的比较与反思》一书，由经济科学出版社付梓问世，为国内公共财政学的学术园地增添了一枝新葩。我作为作者攻读博士学位时期的指导教师，备感欣喜，并由衷地向邵学峰博士表示祝贺！

众所共识，当代市场经济已经不是自由放任的市场经济，而是政府管理下或政府调控下的市场经济。政府管理或调控经济最基本、最直接的手段之一是政府的财政政策，而税收是政府执行财政政策的主要经济来源。正如马克思所说：“赋税是政府机器的经济基础。”（《马克思恩格斯全集》第19卷，第32页）因此，财政和税收问题一向是经济学科中的主要研究领域与课题。邵学峰博士的这部著作以马克思主义理论为指导，吸收西方国家的当代研究成果，采用理论分析和实证分析相结合的研究方法，对税收问题进行了系统的阐述和分析，无疑具有重大的理论意义和现实意义。在今天，税收不仅仅是政府筹措资金和取得公共收入的主要来源，更主要的是，税收是政府参与经济生活和调节经济运行的重要手段，它在合理配置资源、有效调控经济、均衡居民收入、强化社会秩序等方面，都发挥着重要作用，关乎着或体现着政府与市场、效率与公平、社会与

自然这些根本性的社会经济关系。

邵学峰博士的这部著作，以研究税收质量为主题和中心。作者对税收质量这一概念的内涵进行了全面阐述，认为税收效率与税收公平的均衡构成了税收质量的核心和基础。税收质量的制度内涵体现在税收结构、税收分权体制和税收征收管理机制等三个方面；良好的税收质量体现在税收结构的科学性、税收分权体制的有效性、税收征收管理机制的便利性和保障性；更进一步看，税收质量不仅体现在税收制度本身所具有的内在规定性，还更多地体现在税收与经济的关系，经济决定税收，税收对经济具有反作用；税收作为政府参与经济活动的杠杆，具有资源配置、经济调控、合理分配、提供有序竞争环境的功能，税收质量反映着政府参与经济活动的质量，是衡量政府公共经济水平的重要尺度，直接关系到社会经济增长的内涵和水平。作者的这些论点都有深刻的含义，富有启示性。我们从中可以看出，从一定意义上说，税收质量体现着政府质量，反映着市场经济的成熟程度，代表着社会的和谐水平。

税收质量是一个综合性的指标，受着一国的经济、政治、制度、文化等因素的制约和影响；税收质量也是一个动态性的指标，对其制约和影响因素大多随着一国的经济发展水平、经济周期阶段和国内外经济形势的变化而变化。为了深入探讨和分析税收质量问题，寻求和提供现实的依据与例证，作者对具有代表性的美国、德国、法国、韩国和印度五个国家的税收结构质量、税收分权体制质量和税收征收管理机制质量进行了比较研究。它们的实践表明，不同经济发展水平、不同经济体制和不同文化背景的国家，在税收结构、税收分权体制和税收征收管理机制上各具特色，互有长短，但也不乏共性，值得我们借鉴和参考。在这个基础上，作者追述和研讨了中国税收发展的历程、取得的成绩和存在的问题，得出的重要结论是：当前中国税收制度仍要以税

收促进效率作为主要的发展目标，兼顾税收公平作用的发挥；随着生产力水平的不断提高，要逐步强化税收公平的作用，使税收公平成为税收效率拓展和提高的平台。“税收质量中效率与公平的协调配合是中国在 21 世纪实现经济和社会的可持续发展、迈向小康生活的动力源泉。”这是很有针对性和前瞻性的结论，值得重视。

池元吉

2005 年 7 月 1 日于长春明珠园区

目 录

引言	1
第一章 税收质量界定	16
第一节 税收的功能与局限	16
第二节 税收质量的内涵	21
第三节 税收质量的影响因素及与政府质量的 关联性	28
第二章 税收质量研究的理论基础	35
第一节 市场与政府	35
第二节 税收效率与税收公平	45
第三节 税收质量的一般性均衡分析	61
第三章 税收结构质量分析	78
第一节 税收结构理论分析	78
第二节 不同经济发展水平国家税收结构 比较分析	88
第三节 不同经济发展水平国家税收结构 质量分析	110

第四章 税收分权体制质量分析	121
第一节 政府间税收分权的理论分析	121
第二节 不同经济发展水平国家税收分权体制 比较分析	129
第三节 不同经济发展水平国家税收分权体制 质量分析	145
第五章 税收征收管理机制质量分析	152
第一节 税收征收管理的理论分析	152
第二节 税收执法监督的博弈分析	158
第三节 不同经济发展水平国家税收征收管理 机制比较分析	166
第四节 不同经济发展水平国家税收征收管理 机制质量分析	184
第六章 中国税收质量评价与提升	192
第一节 当代中国税收制度变迁及其 质量评价	192
第二节 中国现行税收质量分析	200
第三节 技术创新：降低税收征收管理漏出的 重要选择	212
第四节 提升中国税收质量的基本策略	222
第七章 税收质量与经济质量的互动 ——以东北老工业基地作为案例分析	232
第一节 东北老工业基地经济状况与 税收政策调整	233
第二节 东北老工业基地振兴与增值税转型	244

第三节	社会保障：振兴东北老工业基地的 制度保障	254
第四节	以税收征收管理机制创新推动 东北老工业基地振兴	266
结束语		276
参考文献		279
后记		290

引言

翻开世界历史的宏伟画卷，人类文明走过了漫长的发展演变过程。几千年的社会发展和进步刻画了生产力水平由弱趋强、财富不断扩张、制度逐渐完善的跌宕起伏。税收伴随着国家的产生而产生，经历了从古到今的时代锤炼。进入现代社会，税收作为政府参与社会经济活动的利器，更显现出不同于其他调节手段的特有魅力，在世界各国经济发展中功不可没。

一、选题立意

税收是国家进行资源配置、经济调控、公平分配以及提供有序竞争环境的主要手段，是政府公共收入得以实现的主要形式。从课税过程看，税收属于社会资源的转让，是社会组织和个人对公共产品的支付价格；从课税结果看，税收属于微观行为主体个体利益的减少和全社会公共利益的增加，是分配格局的再次调整。税收是社会生产力发展变化的产物，其存在、发展和不断完善依赖并制约经济发展与社会进步。

税收自产生伊始就显现了巨大的历史作用。在人类社会的发展过程中，无论意识形态、社会形式发生何种变化，税收始终是政府收入的重要来源。马克思曾经讲道：“赋税是喂养政府的奶娘。”^① 古

^① 引自刘志诚主编：《社会主义税收理论若干问题》，中国财政经济出版社1992年版，第6页。

罗马为了征税需要，经常利用人口普查对个人财产进行登记。早在1086年，英国国王威廉一世为了使政府摆脱财政窘境而征税，制定莫格兰的《土地清账册》，为后世提供了重要的课税依据，对英国发展起到了一定的进步作用。^①相反，苛捐杂税也经常成为引发腐败和社会暴力的导火索，历史上很多重大事件都是由于剥削阶级利用税收压迫被剥削阶级，社会底层不堪重负揭竿而起改朝换代的。比如17世纪的英国，查理一世企图通过税收敛财，导致英国内战爆发和国王倒台。同样，税收也是导致法国大革命和美国独立战争的主要原因之一。马克思曾经讲过：“捐税问题始终是推翻天赋国王的第一个原因。”^②中国古代班固在《汉书》中也提到：“财者，帝王之所以聚人守位，奉天顺德，治国安民本也。”可见，在世界历史的发展演变中，税收对社会政治经济的影响广泛而巨大，它是一柄双刃剑，不仅可以大大促进经济发展和社会进步，也可能导致社会的停滞和凋敝。

20世纪30年代以来，世界各国加强了对市场经济行为的必要调节，纷纷建立和强化公共经济体系，税收在政府履行职责过程中发挥了日益重要的作用。马克思指出：“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^③税收与社会生活、国家命运息息相关，税收是影响国家稳定和发展的的重要因素，税收质量在一定程度上反映并制约着政府活动的能力和质量。随着社会分工日益复杂，税收作为国家公共收入职能的实现手段，其质量的有效性和合理提升更显得必要。税收质量优劣决定了税收对社会政治经济的效用水平，质量高的税收体系会促进经济发展和社会

① 引自西蒙·詹姆斯·克里斯托弗·诺布斯著：《税收经济学》，中国财政经济出版社1988年版，第1页。

② 引自《马克思恩格斯全集》第49卷，人民出版社1982年版，第104页。

③ 《马克思恩格斯全集》第19卷，人民出版社1958年版，第32页。

稳定，增强资源配置的高效运转，促进社会分配合理公平；相反，质量低的税收体系会成为社会生产力发展和进步的阻力，弱化社会发展的效率水平和分配的公平程度。随着经济全球化趋势日益加强，世界各国联系越发紧密，相互之间协调和制衡比以往更加频繁和胶着，税收问题已经逐渐褪掉“国内”的外壳，换上了“国际”的新装，无论在理论上和实践上都需要国家间取长补短和相互借鉴，以促进税收功能的充分发挥和税收质量的有效提高。

新中国成立五十多年来，经济形势充满了波折和戏剧性变化，税收在经济发展中举足轻重。一部税收制度变迁的历史，忠实地记录了中国社会经济的辉煌与曲折、成功与失败。坦诚地讲，与世界其他国家相比，中国税收质量还存在着诸多不足与欠缺，在理论上和实践上都需要及时与先进国家接轨。意识决定行动，我们要坚持与时俱进，学习不同经济发展水平国家先进的税收理论和成功经验，让移植来的鲜花在中国土壤里生根发芽，成长壮大！

笔者深感，通过研究和比较世界各国的税收问题，不但能够更加理性而客观地了解 and 掌握西方国家税收理论，而且还可以通过学习和研究更好地指导税收实际工作、更好地回馈社会；同时，笔者曾亲历十几年来中国税收制度的发展变化，出于对税收事业的真挚热爱和强烈兴趣，期望为中国财政税收领域的理论和实践略尽绵薄之力，著此书，以飨读者。

二、已有研究：税收理论简要综述

西方国家不同学者对税收参与市场经济活动所发挥的作用进行了阐述。凯恩斯（John Maynard Keynes，1936）认为，税收不仅是筹集财政收入的手段，还是政府用来调节经济和进行收入再分配的重要工具。萨缪尔森（Paul A. Samuelson，1968）认为，

税收具有两方面的经济性质,一方面为政府采购提供资金;另一方面改变收入分配的福利转移支出,影响社会最终产品分配。马斯格雷夫认为,税收在社会再生产以及收入分配格局中发挥全面作用,具有资源配置作用、再分配作用和经济稳定作用。他对前人的税收原则进行了总结,提出税收六原则,即税负应该是公平的,税收要尽量不干预市场有效决策,税收被用于其他目的时不影响税收公平性,税收结构优化有利于财政政策的实现,纳税应明确无争议以利于纳税人理解,税收管理费用尽量降低。他认为,理想的税收原则不可能完全实现,更可行的原则在于:尽量选择社会愿意采纳的公平原则,了解人们收入现状,了解税收对休闲和工作的影响,税收与有效财政支出政策相结合。拉弗(Arther Laffer, 1984)提出的减税思想被美国总统里根所倡导借鉴而名噪一时。弗里德曼(Friedman, 1986)反对高边际税率政策,认为较高的边际税率会促使逃税的诱因增大,不愿意从事生产性投资,提出降低边际累进税率,促进经济增长,实行“负所得税”,以提高分配的公平和促进社会效率的增长。斯蒂格利茨(Joseph E. Stiglitz, 1988)认为,好的税收就总体而言应该具有五个特点,即经济效率、管理简单、可变性、政治代表性和公平性。^①国际货币基金组织财政事务主任维托·坦兹(Vieto Tanzi, 1997)认为,税收的有效性存在于八个指标,即高的集中性指标、低的分散性指标、低的税基侵蚀指标、低的征收滞后、低的存量指标、高的客观性指标、适当罚则和低的征收成本。^②

国内学者对不断改进税收制度和提高税收政策效果的研究比

① 引自王红玲著:《当代西方政府经济理论的演变与借鉴》,中央编译出版社2003年版,第101~103页。

② Tanzi, V., 1991, *Public Finance in Developing Countries*, Edward Elgar Publishing Limited, pp. 157~164.

较多,分别从不同角度阐述了富有见地的观点。曾国祥、刘佐(2002)认为,良好的税收制度体现在:一是税收制度与中国社会经济结构和国民收入分布及分配结构相匹配、相适应;二是税收制度与宏观经济管理体制及其管理水平相匹配、相适应;三是税收制度能够征收到应该征收的税收收入和税收规模;四是税收制度有利于经济增长、产业升级、充分就业和社会稳定。^①岳树民(2003)认为,税制优化的主要目标,在于建立适合中国国情的有利于推动市场经济发展的完善的税制,包括建立以流转税和所得税并重的双主体税制结构,妥善处理中央与地方利益关系的合理分税的税制结构,形成良好的税收调控体系和合理的税收负担水平,建立有效的税收征管模式等。^②曾国祥(2003)认为,影响和决定税收管理质量与水平的主要因素体现在内部和外部两个方面,内部因素在于税收业务岗责分工、税务机构、税收信息化以及依法治税的科学性、规范性、有效性等,外部因素在于社会经济发展规模、总量和结构,直接税和间接税的合理搭配,相关机构的合作和协作,纳税人的纳税遵从程度等。^③马国强、王椿元(2002)认为,中国现阶段的收入分配差距已经进入国际公认的绝对不均等区间,认真分析收入分配差距的成因,正确制定缩小收入分配差距的对策,是一个迫切需要解决的现实问题。税收是政府调节收入分配的重要经济杠杆,要努力完善和稳定税收制度,切实加强税收征管,严格控制税收流失,缩小收

① 引自曾国祥、刘佐编著:《税收学》,中国税务出版社2002年版,第13页。

② 引自岳树民著:《中国税制优化的理论分析》,中国人民大学出版社2003年版,第27~29页。

③ 引自曾国祥著:《税收管理学》,中国财政经济出版社2003年版,第10~13页。

人分配差距,实现社会公平。^① 段启华(2002)认为,中国现阶段优化税收应以提高效率作为出发点及总目标,并对税收的效率改进有全面的认识和可行的办法。^② 邓子基(2005)认为,税制改革要考虑到宏观经济环境变化,力求使税制能够在较长时间内保持稳定,积极贯彻效率优先与兼顾公平相统一的“公平效率观”和社会主义市场经济收入分配原则,在当前由“积极”转向“中性(稳健)”的过程中,要发挥税收调节社会公平和区域发展均衡的作用,强调维护社会公平、地区平衡的职能。^③ 安体富(2005)认为,税收制度改革对当前中国宏观经济形势具有重要意义,不但能够促进经济结构的改善,而且可以通过此次税收制度改革所带来的减税效应,引导社会资源向非政府部门流动,提高市场在资源配置中的基础性作用,提高企业的创新能力和竞争能力。^④

综观现有的研究成果,虽然从不同角度,在理论和应用层面分别对税收制度优化、税收管理水平的提高、税收政策调整等阐述了各自的观点,但是,从理论上,还缺少对税收质量进行系统、全面的阐述和分析。在中国税收实践过程中,如何有效地提高税收质量,其重要性越来越凸显。因此,本书拟全面系统地对税收质量进行研究,通过比较不同经济发展水平国家的税收制度,分析税收政策调整的基本路径、税收效率和税收公平的相互均衡、以税收促进经济发展等方面的问题,力求弥补在税收质量

① 引自马国强、王椿元著:《收入再分配与税收调节》,载《税务研究》2002年第2期,第7~11页。

② 引自段启华著:《经济转型过程中的市场效率与税收优化》,载《税务研究》2002年第4期,第2页。

③ 引自邓子基著:《对新一轮税制改革的几点看法》,载《税务研究》2005年第3期,第20~25页。

④ 引自安体富著:《新一轮税改应加速》,载《21世纪经济报道》2005年1月13日。

研究领域的空白。

三、研究意义

税收是政府财政收入的重要组成部分，在实现资源配置、收入分配、经济稳定和社会发展等方面发挥着重要作用，但是，税收不是万能的，它也会产生一定程度的效率损失。因此，提高税收质量、优化税制结构是经济发展与税制改革的共同需要。一方面，税收质量的提高有利于促进经济结构的改善和区域经济的发展，税收政策的调整不仅可以纠正经济结构的不合理状况，还可以从税收角度映射出政府经济政策的水平和效果；另一方面，税收质量的提高也是税收制度改革的内在要求，在税收制度酝酿、制定及运行过程中的效率和公平以及二者结合的状态能够反映税收质量的高低。可见，研究政府税收质量，不但是提高政府职能和施政水平的客观要求，而且是实现资源配置、提高社会福利水平的必然选择。

从世界上不同国家的税收政策实践看，无论经济状况如何，经济体制和政策主张如何，都把税收作为政府参与经济活动的重要杠杆。然而，由于客观情况不同，税收质量在不同经济发展水平的国家所反映出来的实际情况是不同的，税收的效率和公平具有比较大的差异性。而且，随着世界各国的相互联系、相互影响不断加强，税收制度所反映出来的政策效果已经不局限于国家内部，而是呈现出国家之间资源互利互补、经济结构相互融合的发展趋势。在进行经济政策调整和税收制度改革的过程中，不同国家在税收政策上相互借鉴，能够有效推动本国的税收制度改革，从时间和空间上缩短了国家间的差距。在此情况下研究税收质量，具有一定的应用价值。

20 世纪 90 年代以来，中国在构建符合国情的税收制度和税收管理上不断探索，取得了巨大的历史性进步。自实行新的财税

管理体制以来，税收增长速度较快，税收收入每年以超千亿元的规模增长，有力地促进了国家经济建设和财政收入水平的提高，在实现经济快速发展、参与市场调控过程中发挥了显著的作用。但是，也反映出一系列客观存在、亟待解决的实际问题。同时，党的十六届三中全会明确指出，当前乃至今后一段时期，中国要由积极的财政政策向稳健（中性）的财政政策转变。在这种情况下，如何进一步提高中国政府税收质量？如何合理借鉴国外经验，有效推进税收制度改革？这是摆在我们面前的实际问题。不仅如此，就税收促进经济发展而言，也提出了十分迫切的需求，比如，根据《中共中央、国务院关于实施东北等老工业基地振兴战略的若干意见》的精神，国家提出振兴东北老工业基地的重大战略构想。研究振兴东北老工业基地的税收制度建设，能够根据东北实际情况，合理调整税收效率和税收公平，调整税收制度，为东北区域经济发展提供稳定而可靠的税收制度环境，为加快建立东北的公共财政体制框架提供了探索的思路，也能够为各级政府提供有针对性的、符合东北特点的政策建议，具有十分明显的实践意义。

本书力图在以下三个方面有所突破：第一，对税收质量的界定与分析。明确税收理论需要把握的核心内容，通过运用包括定量分析与定性分析、理论分析与实证分析、国内分析与国际分析相结合的研究方法，从理论层面和应用层面对税收质量进行研究，探讨税收制度构架中效率与公平的内涵。第二，提出税收的可持续发展观。税收所固有的公共品属性决定了政府在运用税收调节经济中，税收参与方的个体利益和集体利益、税收秩序和税收遵从的相互关联性。税收质量的提高要体现经济发展和税收发展的长远与现实、发展与可能，注重用税与养税的关系，以实现政府调节市场中的税收效率性和税收公平，提高税收实施效果。第三，在具体案例分析上，阐明税收制度改革和税收质量的提高