

于海峰 著

zhongguo
xianxingshuizhi
shuishou
yunxing
chengben
fenxi

中国现行税制税收 运行成本分析



中国财政经济出版社

中国现行税制税收运行 成本分析

于海峰 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国现行税制税收运行成本分析/于海峰著. —北京:
中国财政经济出版社, 2002.7

ISBN 7-5005-5939-9

I. 中... II. 于... III. 税收管理-成本-分析-中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 054929 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京人卫印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 彩插 1 页 8.875 印张 208 000 字

2003 年 1 月第 1 版 2003 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—6 000 定价: 18.00 元

ISBN 7-5005-5939-9/F·5214

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



作者简介

于海峰 男，1965年生，内蒙古赤

峰市人。先后就学于内蒙古财经学院财政金融系和财政部科研所研究生部，现为广东商学院财税与公共管理学院院长，经济学博士。主要从事财政税收学科的教学和科研工作，兼任中国财政学会理事、中国财政学会外国财政研究专业委员会委员、全国高校财政学教学研究会理事、中国国际税收研究会会员、广东省财政学会副会长、广东省税务学会副秘书长、广东省注册税务师协会理事、广东省地方税收研究会理事、财政部科研所研究生部硕士研究生导师。公开出版的著作有《企业与税收》、《中国涉外税收与财务会计手册》、《中国税制》、《中国最新税制实务指南》、《新税制释疑》、《财税理论与改革实践》等，在《财政研究》、《税务研究》、《涉外税务》、《中国财政》、《中国税务》、《中国税务报》等报刊杂志上发表论文50余篇。近期的研究重点是税收成本理论与中国税收成本的现状分析。

序

改革开放以来，税收的地位和作用得到了加强。经过两步“利改税”和20世纪90年代的税制改革以后，我国的税收制度日趋完善，税收征管工作逐步加强，适应社会主义市场经济发展需要的税制体系逐步建立起来。

近几年来，在构建公共财政框架，积极推进税费改革的同时，如何规范税收分配秩序，积极推进依法治税，维护国家的税收利益，越来越受到人们的广泛关注。税收成本作为体现税收分配效率，既关系到政府征税的代价，也关系到纳税人税外负担的重要经济范畴，故已引起了人们的注意。

从现有的研究成果来看，我国理论界和实际工作部门对税收成本问题进行了许多有益的探讨，但研究还不够系统，税收成本理论体系尚未建立起来。散见于报刊、杂志及部分论著

之中关于税收成本问题研究的文献资料，大多是对税收成本问题的一般性探讨和政府征税成本状况及存在问题的简单描述。

于海峰同志在财政部科研所攻读博士学位期间，在导师于一研究员的指导下，对税收成本理论进行了较为深入的研究，并运用实证分析的方法，对中国现行税制条件下的税收运行成本问题进行了分析和论证。在该同志的博士论文即将公开出版之际，本人很高兴为此书作序并将该书推荐给读者。

本人认为，《中国现行税制税收运行成本分析》一书，以税制优化理论为基础，较好地运用了经济学中的成本效益理论，对税收运行成本的若干理论进行了系统的分析和阐述。在界定税收运行成本概念的同时，对税收运行成本的组成内容、税收运行成本的不同形态、影响税收运行成本的因素以及税收运行成本与相关范畴的关系等问题进行了较为系统的研究，提出了税收运行成本最小化的具体设想。

该书结合中国税收制度和税收征管现状和实际，从税制执行成本、税制遵从成本和税收社会成本三个方面对我国税收运行成本的基本情况进行了实证分析，有针对性地提出了控制和降低税收运行成本的对策思路。

同时，该书从税收分配的角度系统地研究了税收运行成本问题，对深化税收成本理论研究、丰富税收成本理论具有较强的理论和现实意义。该书突破了以往税收成本问题研究的局限性，拓宽了税收成本问题研究的视野，提出了税收运行成本的概念，在税收成本的理论研究和实证分析方面有了较大的突破。该书结构合理，逻辑严谨，观点明确，资料翔实，论证充分，较好地运用了规范分析和实证分析的方法，是我国目前一部较为系统的研究税收成本问题的力作。

当然，由于税收成本涉及的问题相当复杂，关系到各个方面

的利益，理论和实践上还有很多问题需要进一步深入研究和探讨，希望作者不断深化此课题的研究，为我国的财税改革贡献更大的力量。



2002.12.20

目 录

导 言	(1)
一、税收成本问题研究的历史和 现状	(1)
二、税收成本问题研究的理论意 义和现实意义	(4)
三、本书的结构和主要观点	(11)
四、本书的研究方法和创新之处	(15)
第一章 税制优化的一般理论	(18)
第一节 税收原则理论	(18)
第二节 税制优化理论	(29)
第三节 税制优化目标	(45)
结论	(51)
第二章 税收运行成本理论	(53)
第一节 税收运行成本的概念及 其组成内容	(53)

第二节 税收运行成本的不同形态·····	(58)
第三节 影响税收运行成本的因素分析·····	(68)
第四节 税收运行成本与相关范畴的关系·····	(85)
第五节 税收运行成本最小化的基本要求·····	(111)
结论·····	(113)
第三章 中国现行税制概况·····	(115)
第一节 税收制度的沿革·····	(115)
第二节 中国现行税收体系·····	(124)
第三节 流转税概况·····	(128)
第四节 所得税概况·····	(133)
第五节 其他税概况·····	(139)
第六节 现行税制存在的主要问题·····	(148)
结论·····	(153)
第四章 中国税收征管概况·····	(154)
第一节 税收征管的沿革·····	(154)
第二节 税收征管模式·····	(161)
第三节 税收管理体制·····	(164)
第四节 税收征管机构·····	(169)
第五节 税收征管人员及素质状况·····	(172)
第六节 税收征管存在的主要问题·····	(177)
结论·····	(181)
第五章 中国现行税制税收运行成本分析·····	(183)
第一节 税制执行成本的基本情况·····	(183)
第二节 税制遵从成本的基本情况·····	(194)
第三节 税收社会成本的基本情况·····	(203)
结论·····	(209)
第六章 深化改革 优化税制 控制和降低税收运行成本·····	(211)

第一节	推进依法治税 强化税收成本意识·····	(211)
第二节	进一步改革和完善税收体系·····	(217)
第三节	流转税制的改革和完善·····	(223)
第四节	所得税制的改革和完善·····	(241)
第五节	其他税种的改革和完善·····	(249)
第六节	税收征管的改革和完善·····	(253)
结论	·····	(262)
主要参考文献	·····	(264)
后记	·····	(270)

导 言

一、税收成本问题研究的历史和现状

改革开放以来，伴随税收地位和作用的不断加强，我国在税收理论研究方面也取得了很大的进展，税收理论体系不断丰富，极大地推进了税制建设和税收征管改革的进程。

税收成本是税制运行的必然产物，伴随着税收分配的存在而存在。税收成本问题除关系到政府征税的效率和纳税人的税外负担以外，还是税制优化的重要标准之一。税收成本理论作为税收理论体系的重要组成部分，也应引起应有重视。

在国外，税收成本问题很早就引起了人们的注意。曾被马克思誉为现代政治经济学创始人的威廉·配第，在其代表著作《赋税论》和《政治算术》中比较详细地探讨了税收问题，

提出了“公平、简便、节省”的税收三标准理论（亦称税收三原则理论）。其中，“节省”指的就是征税费用的节省，亦即税收成本的节约。继威廉·配第之后，德国官房学派代表人物攸士第也在其代表著作《财政学体系》和《租税及岁出论》中提出了包括“最少征税费用”在内的税收六原则理论。此外，意大利财政学家费里也提出了包括“征税费用最小”在内的税收五原则理论。由此可见，税收成本特别是征税费用问题，很早以前就已经引起了西方学者的重视。

继上述代表人物之后，在我国财税理论界颇受推崇的亚当·斯密、瓦格纳、萨伊、马斯格雷夫、纽马克等人也对税收成本问题有过不同程度的表述。其中，亚当·斯密、瓦格纳和马斯格雷夫的观点比较受重视。亚当·斯密是英国古典学派的代表人物，在其著名的《国民财富的性质和原因的研究》一书中提出了“平等、确实、便利和最少征收费用”的税收四原则理论。认为“各种赋税的征收，须设法使人们所付出的，尽可能等于国家所收入的”。因此，“减少征收费用，就意味着国库收入的增加”。瓦格纳是德国社会政策学派的代表人物，他认为国家利用税收，不应以满足财政需要为唯一目的，还应运用政府的权力，解决社会问题。在瓦格纳的税收原则理论观点中，认为国家征税的费用应力求节省，征税费用不单指税务部门稽征的费用，还应包括因征税而直接负担和间接负担的费用。马斯格雷夫是当代著名的经济学家，曾任美国哈佛大学经济学教授、美国经济学会副会长、国际财政研究所名誉副所长等职，其代表著作《财政理论与实践》一书，是西方财政学专业的必读教科书。他认为，税收的管理和征纳费用应在考虑其他目标的基础上，尽可能地降低，征税的过程必须是有效率的。为此，他提出：（1）征税的行政管理费用不应铺张浪费；（2）对纳税人的从属费用也不能毫无必要地加以增

加；(3) 税收的额外负担必须最小。

20 世纪 20 年代以来，西方学者的税制优化理论不断演进，先后形成了较有代表性的理论流派，如以拉姆齐、阿特金森、斯蒂格里茨、米尔利斯、费尔德斯坦、戴尔蒙德等人代表的最优税理论，以阿瑟·拉弗、罗伯特·蒙德尔、保罗·罗伯茨、诺曼·图尔等人代表的供给学派税制优化理论，以詹姆斯·布坎南为代表的公共选择学派的税制优化理论等。现代税制优化理论，除在总体上提出了税制优化的标准以外，对税制组合以及税制设计的技术问题也进行了研究。特别是从优化资源配置的角度，使税收制度最大限度地减少税收的负面作用、降低效率成本，减轻政府税收干预可能带来的潜在经济代价等观点，对研究我国的税制优化和税收成本问题，具有十分重要的借鉴意义。

在我国，虽然在不同的历史时期也出现过相应的税收原则理论和治税思想观点，但系统阐述税收问题的著作不多，至于税收成本问题的研究成果就更少见了。

新中国成立以来，我国的税收制度经历了多次变革，其间又有很长一段时间出现了否定税收作用的“非税论”思想，这在一定程度上制约了税收理论的发展。改革开放以后，税收的地位得到了加强，税收的作用受到了重视。与此同时，税收理论研究空前活跃，税收理论逐步繁荣，税收理论体系建设取得了长足的进步。近几年来，作为税收理论体系重要组成内容的税收成本问题也日益受到重视，报刊、杂志和各种税收论著中探讨税收成本问题的研究成果也在逐步增加。

但是，由于我国开展税收成本问题研究的时间比较晚，各方面对税收成本问题的重视程度不同，加上税收成本数据资料涉及部门利益，调查起来比较困难，故对税收成本问题研究的进展并不大。已有的关于税收成本问题的研究成果，大多是对税收成本

问题的一般性描述。税务部门对税收成本问题的分析，基本上局限于税务经费方面，对纳税成本和税收社会成本问题，则很少有人论及。

二、税收成本问题研究的理论意义和现实意义

尽管目前我国有关税收成本问题研究的成果不多，但税收成本问题已经引起了人们的注意，进一步深化税收成本理论研究，分析我国税收成本的现状及存在问题，探寻控制和降低税收成本的有效途径具有十分重要的理论和现实意义。

1. 系统地研究税收成本问题，有助于科学地界定税收成本的内涵和外延，是丰富税收理论体系的客观要求

税收成本理论是税收理论体系的重要组成部分。长期以来，由于在这方面的研究不够深入，研究成果较少，所以税收成本理论研究成为税收理论体系建设中的薄弱环节。在理论界，以往人们对税收成本问题重视不够，既使有所研究，也主要是侧重于税务行政成本方面。在税务部门，人们关心的主要是税务经费和基本建设问题，对征税成本的构成以及税务经费的使用效率等问题并未做深入分析。至于作为税收成本重要组成部分的纳税成本和税收社会成本等则更是很少有人论及。

税收成本是税收分配过程的必然产物，伴随税收分配活动的存在而存在。所以，对税收成本问题的研究必须纳入到税收分配的全过程之中，凡与税收分配活动有关的费用和支出（包括直接和间接的费用和支出）都应纳入到税收成本的范畴来分析与考察。正如美国会计学会 1951 年《成本概论与标准委员会报告》所指出的“成本是为了实现一定目的而付出（或可能付出）的用货币测量的价值牺牲”，税收成本是为了实现税收的职能，在税收分配过程中所发生的一系列可以用货币测量或估算的费用和支

出（当然也有一部分税收成本难以用货币计量或估算，但我们不能否定它的客观存在）。这些费用和支出既包括政府制定税收政策和执行税收政策的支出，也包括纳税人遵从税收法律、在履行纳税义务的过程中所发生的相关费用。此外，与税收分配和税制运行有关的，不能直接计入征税成本和纳税成本以及因税收政策的实施而引发的税收额外损失等，也应纳入到税收成本研究的范畴之内。

在税收分配过程中，税收成本的形态是多种多样的，既有固定成本和变动成本之分，也有短期成本和长期成本的区别，理论成本与实际成本也有很大的差异。所以，系统地分析和研究税收成本问题，必须在界定税收成本概念的基础上，根据成本的不同形态和习性对其进行科学的分类。这样，有助于更加科学地界定税收成本的内涵和外延，对丰富税收理论体系具有十分重要的现实意义。

2. 系统地研究税收成本问题，是社会主义市场经济发展的必然要求

在社会主义市场经济条件下，税收作为国家组织财政收入和调控经济运行的重要手段，其重要性已被人们广泛认可。市场经济一方面是法治化的经济，同时又是以效益最大化为目标的经济。从法治化的角度讲，政府征税行为的确定，必须依法进行。税种的选择、税收收入规模的确定，既要考虑国家财政的需求，也必须考虑纳税人的承受能力和对社会经济生活的各种影响。这样，在设计税收制度和执行税收制度的过程中，必须事先考虑如何维护征纳税双方的合法权益。政府要做到应收尽收，纳税人要做到依法履行纳税义务。在征纳税过程中，各方面都必须尽可能相互给予方便，最终达到税收成本的最小化。当然，要做到这一点，关键取决于制度设计的科学性和可操作性。

从税收效益的角度讲,一方面,政府征税要尽可能做到以最小的代价取得应收的财政收入。另一方面,纳税人也希望以最少的税外付出,履行其应尽的全部纳税义务。以上这些实际上都是税收成本优化的问题,需要认真加以研究。此外,税收效益的另外一个表现,就是政府在征税的同时应尽可能做到额外收益的最大化和额外损失的最小化。额外收益的最大化,反映税收宏观调控的效益,是税收调控成本最小化的反映。额外负担的最小化主要是指纳税人税外负担的最小化,包括税制遵从成本和机会成本的最小化。

概而言之,如果在税收分配的过程中,充分考虑税收运行成本问题,既能做到立法科学、执法公正、守法严格,又能减轻政府征税和纳税人纳税的成本支出。同时,做到税收额外收益的最大化和额外损失的最小化,税收的法治化和效益最大化就能够较充分地体现出来。研究税收成本及其变化规律,是解决上述问题的基础性工作之一。

3. 研究税收成本问题,有助于我国税收制度和税收政策的进一步完善

根据税制优化的理论观点,一国税收制度的改革和税收政策的调整,除应考虑公平和效率两大目标以外,税收成本问题也是重要因素之一。因为税收成本涉及到税收制度和税收政策的可操作性,涉及到税收分配作用的发挥程度和税收征纳矛盾的协调等问题。选择合理的税收制度是降低征纳税成本,减少税收额外损失的基础。

按照马斯格雷夫的观点,评价税收政策的标准有三个:(1)征税的出发点必须是公平合理的;(2)税收征管的成本必须降到最低点;(3)税收对经济的负面影响必须最小。意思就是说,税收政策的选择,既要充分考虑税收的公平问题,也要考虑税收征

管成本和税收对经济运行的负效应等问题。

本人认为,在我国税制改革的过程中,政府主要考虑的是税收收入、税收公平和税收宏观调控的问题,对税收成本问题尚未引起足够的重视。以增值税改革为例,1994年税制改革的目标是消除原产品税重复征税的弊端,确保国家的财政收入和向国际惯例靠拢。从增值税运行的情况看,除财政收入的目标基本实现以外,其他两个目标尚未充分体现出来。一是实行“生产型”的增值税,支持了财政收入目标,而重复征税的问题并未得到彻底解决,对资本品的重复征税以及因进项税金抵扣不足引发的重复征税仍然存在。二是与国外通行的“消费型”增值税相比,纳税人的负担相对较重。三是征税范围过窄,影响了增值税功能的充分发挥。四是出口退税不彻底,制约了我国出口产品在国际市场上的竞争力。五是增值税制度设计上的繁琐和抵扣、退税政策的复杂化,既加大了征税部门的工作难度,也给纳税人带来很多不便之处。其结果是增值税改革的成本过高,代价过大。

此外,在我国税制改革的过程中,也出现过片面强调税收的某些作用,盲目出台部分税种,征管难度大,成本过高而又难以发挥预期作用的问题,如各种奖金税和筵席税等。其中,出台筵席税的目的主要是为了运用税收的调控职能,抑制公款消费和在通货膨胀的条件下消费基金增长过快的问題,以正确引导消费行为。但是,由于该税种的可操作性差,税收监控困难,不仅调控作用没发挥出来,税收收入十分有限,征税成本过高的问题也未得到解决。

按照税收效率原则和税制优化的一般理论,税收对经济的负面影响和由此给纳税人造成的额外负担,也是税收成本的重要组成部分。我国现行税制中也同样存在这一问题,应该引起高度重视。