

中国税制结构：

明辨与抉择

黄衍电 著

中国财政经济出版社

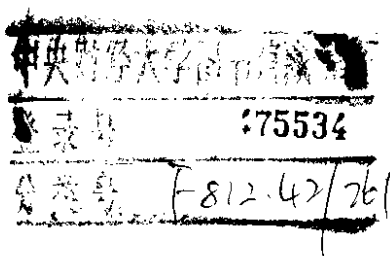


中财 B0113996

中国税制结构：明辨与抉择

黄衍电 著

CD325/12



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制结构：明辨与抉择/黄衍电著. —北京：中国财政经济出版社，1999

ISBN 7-5005-4196-1

I. 中… II. 黄… III. 税收制度—经济体制改革—中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 15069 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@drcc.gov.cn

〔版权所有 翻印必究〕

社址：北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码：100010

发行处电话：64033095 财经书店电话：64033436

涿州市新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 10.125 印张 241 000 字

1999 年 6 月第 1 版 1999 年 6 月涿州第 1 次印刷

印数：1—2 060 定价：19.00 元

ISBN 7-5005-4196-1/F·3806

〔图书出现印装问题，本社负责调换〕

序

在当前世界各国经贸、科技一体化，税制趋同化趋势日益明显的情况下，研究税制结构的内涵，深刻把握税制结构的约束条件，寻找合理的税制结构，减少磨擦，避免逆调，对充分发挥税制结构的整体功能和系统效应，并通过税制结构的合理转换，促进国民收入分配的优化，促进经济、科技发展，促进资源合理配置、经济均衡运行等具有举足轻重的作用。集美大学财经学院黄沂电同志，利用多年从事税收教学的优势，选择了优化税制结构这一课题进行潜心思索，刻苦钻研，撰写出《中国税制结构：明辨与抉择》一书。随着我国社会主义市场经济体制的完善，优化税制结构这一课题愈来愈受到人们的重视。而目前在我国学术界，这方面的专著尚不多见，研究亟待深入。因此，在《中国税制结构：明辨与抉择》一书正式出版之际，我很乐意将它推荐给各位读者。综观全书，我认为本书有以下特点：

第一，布局合理，结构严谨。全书分为两大部分：1. 税制结构理论，即引言和1—3章，主要包括税制结构的内涵、特点、制约因素，世界各国税制结构的比较和税制改革经验的概括，以及社会主义市场经济条件下税制结构的选择。2. 税制结构的实证分析，即4—6章，主要包括我国税制结构及其优化程度分析，优化我国税制结构的原则与措施，调整与优化税制结构的若干设

想等，有较强的可读性。

第二，理论与实证分析相结合。书名《中国税制结构：明辨与抉择》体现了这一特点。书中对税制结构的理论问题分析透彻，并能结合我国税制结构的实践加以论证，体现了一种正确的研究方法。

第三，内容充实，资料新。书中所引用的数据资料和外国税制资料，都是80年代末与90年代初的资料；研究我国税制结构时，主要是介绍分析1994年新税制的有关问题，因而较有应用价值。

第四，观点鲜明，有新见解。书中运用大量篇幅对税制结构理论与现行税制结构中的问题进行探讨性的研究。如对税制结构概念、主体税种的选择、税种之间的相互协调与优化配置、税率结构的调整、税制结构优化等问题的分析，在学术上具有较大创新，所提建议有参考价值。

第五，立足我国国情，借鉴西方税收理论。通过对世界各国税制结构的比较研究，探讨税制结构的一般规律；有批判地吸收西方税制结构的理论，借鉴可为我用的外国税制结构实践经验，有助于我国税制结构的改革与完善。

第六，论证突出量的分析和数学方法。任何经济过程都包含着量的变化，税制结构也是如此。作者无论是对税种之间的相互影响和相互协调的分析，还是对税率设计与选择的阐述都普遍运用了函数方程、回归分析等多种数学方法，特别重视税制结构所引起的经济过程的数量变化，因而从质与量的结合上揭示出了经济运行的规律。尤其是在税制结构效应的量化分析方面，应当说是独创性的。

税收理论的研讨与时代息息相关。我国的改革开放和现代化事业，正处于前所未有的大转变过程中，国家税收和税收学科的

发展正面临极大的挑战，同时也面临着应认真把握的机遇。税收理论研究必须为这个伟大转变中的税收实践，提供理性思维。《中国税制结构：明辨与抉择》一书，可看作是我国财税理论界众多努力中的一个组成部分。可以说，该书反映了黄河电同志较长时期的积累和来之不易的研究成果。应当指出的是，该书虽然力求深刻和富有新意，但距离“较系统地构造社会主义初级阶段有中国特色社会主义的税制结构理论”这一境界，还有明显的距离。要达到这一境界，需要我们在社会主义建设的历史进程中去共同努力。希望黄河电同志和其他中青年学者，在研讨之路上锲而不舍，继续孜孜以求，不断进取。

何盛明

1998年12月18日

目 录

导 言	(1)
第一章 税制结构及其制约因素的理论思考	(4)
第一节 税制结构概述	(4)
第二节 税制结构的特点及内容	(11)
第三节 税制结构的制约因素	(20)
第二章 世界各国税制结构的比较和税制改革经验的概括	(35)
第一节 发达国家与发展中国家税制结构的比较	(35)
第二节 世界各国税制改革的基本趋势和经验概括	(48)
第三章 社会主义市场经济条件下税制结构的选择	(75)
第一节 主体税种的选择	(75)
第二节 税种之间的相互协调与优化配置	(96)
第三节 税率的设计与选择	(110)
第四章 我国税制结构及其优化程度分析	(139)
第一节 新中国成立以来的税制结构建设	(139)

第二节	我国现行税制结构的基本估价·····	(148)
第三节	我国现行税制结构的运行状况·····	(169)
第五章	优化我国税制结构的原则与措施·····	(210)
第一节	优化我国税制结构的依据与原则·····	(210)
第二节	我国宏观税负水平设计与优化税制结构 的措施·····	(222)
第六章	调整与优化税制结构的若干设想·····	(230)
第一节	调整税源结构, 拓宽税收基础·····	(230)
第二节	调整税种结构, 促进经济的顺利运行·····	(235)
第三节	调整中央税与地方税结构, 为进一步 完善分税制财政体制创造条件·····	(274)
第四节	完善税收征管制度, 加强税收征收管 理·····	(303)
主要参考书目 ·····		(311)
后 记 ·····		(315)

导 言

近年来经济发展的曲折进程表明：总需求膨胀来源于国民收入分配失控；有效供给不足其原因在于产业和分配结构失衡；社会分配不公主要是分配杠杆失职；而国家与企业以及企业与企业利益关系失衡，更是由于分配措施的不力和不当。显然，这一切与税制结构失衡有关。因此，研究税制结构的内涵，深刻把握税制结构的制约因素，寻找合理的税制结构，以减少磨擦，避免逆调，对充分发挥税制结构的整体功能和系统效应，并通过税制结构的合理转换，促进整个国民收入分配的优化，实现产业结构调整、经济运行趋于均衡等具有举足轻重的作用。

国家税制结构的建立，取决于本国的具体政治经济条件。就一个国家来说，各个发展时期的政治经济条件不同，税制结构也有所差异。因此，研究税制结构的各要素及其相互作用，并根据政治经济发展变化的新情况，及时调整税种，建立合理的税制结构，具有十分重要的意义。

1. 深刻把握税制结构的约束条件，寻找合理优化的税制结构，减少磨擦，避免逆调，充分发挥税制结构的整体功能和系统效应。税制结构作为一个多要素、多层次、多环节组成的整体，只有深入其内部深入研究，才能真正把握其内在联系和变化规律，否则，合理确定税收负担，有效地调控经济只能是纸上谈兵。因而，税制结构研究首先是把税收当作一个系统，通过税制结构分析把握整体。同时，由于税制结构诸元素的相互作用，必

然产生某种系统效应。这种系统效应具有两种可能：一是整体功能大于局部功能之和，可称为正的系统效应；二是整体功能小于局部功能之和，可称为负的系统效应。然而，税制结构作为一个系统，究竟会产生何种系统效应，则主要取决于系统的结构；其整体效应的发挥，同样取决于税制结构内部各要素的有序结合。通过税制结构的研究，促使税制结构各要素间的比例协调，相互适应，衔接有序，形成巨大合力，产生最大效应，对于充分发挥税收的整体功能无疑是有意义的。

2. 通过税制结构的合理转换，促进整个国民收入分配的优化，以实现产业结构的调整，经济运行趋于均衡。列宁指出：“要真正地认识事物，就必须把握研究它的一切方面，一切联系和中介。我们绝不会完全地做到这一点，但全面性的要求可使我们防止错误和防止僵化。”根据系统论原理，任何一个系统都和周围环境组成一个较大的系统。而社会系统的整体性决定了国民收入分配各分系统之间存在着相关性。而这种相关性，又决定了国民收入分配各分系统所出现问题的解决措施必须相互协作。在这里，前面所述的系统的整体功能不等于各部分功能之和的原理同样适用。由于税收分配在国民收入分配系统中处于控制地位，税收分配必须通过自身系统的结构转换对国民收入分配系统予以调节引导，使各系统之间协同配合，运转有序，形成最大合力。如果税收“指挥”失灵、调节乏力，甚至自身功能紊乱、调节方向失误，那么，各系统互相碰撞或者彼此抵消力量的情况在所难免。近年来发生的总需求膨胀，社会分配不公，国家与企业以及企业与企业利益关系失衡等分配无序现象，就是这种情况的明证。可见，对税制结构研究的必要性，不仅在于税制结构自身的优化，更重要的是把其放在整个国民收入分配系统中，通过税制结构的优化，促进整个国民收入分配的优化。

3. 研究税制结构也是税收改革的要求。经济决定税收，税收影响经济。经济的发展变化，要求税收也要进行相应的调整和改革。税收改革包含的内容较多，涉及的范围也较广，概括起来主要有两个方面：一是税收制度的改革，二是征收管理办法的改革。税收改革的根本要求，在于促进依法治税，严肃纳税纪律，充分发挥税收的职能作用。要实现这一要求，税制结构是否合理起着决定作用。税制结构建设是整个税收工作的基础环节，只有税制结构合理了，才能为各项改革创造前提条件，使改革沿着科学的轨道前进。反之，税制结构不合理、不健全，税种重叠，相互矛盾，再好的改革措施也难以奏效。从这个意义上讲，通过税制结构的研究，建立合理的税制结构，不仅可以为税收分配提供直接依据，克服随意性、盲目性，提高计划的科学性、自觉性，从而充分发挥税收分配促进经济、科技发展，促进对外贸易往来，促进资源合理配置等方面的能动作用，也确实是当前和今后税制建设和发展战略目标的重要问题。

第一章 税制结构及其制约因素的理论思考

第一节 税制结构概述

一、税制结构的内涵

结构是客观事物作为一个有机整体的构成。系统论把相互联系、相互制约的各个部分组成的具有一定功能的有机整体称为系统。税收分配同样是一个系统，而且是一个复杂的系统。税制结构则是一个国家根据其社会经济条件、经济发展水平，财政支出需求和税收征管水平等，合理设置税系、税种、税制要素等而形成的一个相互协调、相互补充的整体系统构成。税制结构作为一个系统的构成，它包括税种组合协调关系的构成，税制要素组合关系的构成以及征收管理层次和地区与地区之间税制组合、协调的构成等方面的内容。

（一）不同税系或税类之间的地位及相互关系

依据不同标准可以将税收划分为不同的税收系列或类别。例如，以课税对象性质为标准，税收大致分为流转税系、所得税系、财产税系、资源税系和行为目的税系等。各个税系在税收制度和税收分配活动中的地位是不同的，这决定了它们之间相互关系也不尽相同。如果其中的某一类税收在履行税收职能中处于主导地位，它便属于税制中的主体税种，其他税收则构成辅助税

种。这两大类税收之间的主辅关系形式，便是狭义的税制结构，亦称税制模式。

（二）同一税系内部和不同税系的各个税种的联结关系

税收制度及其构成体系均由税种组成。所谓税种，即各种税收的统称，每一个税种就是一个基本课税单元。各个税种之间的联结关系的表现方式有两种：一种是同一税系内部各税种之间的关系，如主辅地位、职责分工与衔接等。以流转税为例，我国的流转税结构，主要由增值税、消费税、营业税、关税等税种组成。其中增值税是主导性税种，其他税种处于辅助地位；若以增值税与消费税的职责分工为例，那么增值税主要执行财政职能，积累财政资金；消费税则主要履行经济调节职能，体现国家政策。另一种是不同税系的各个税种之间的相互关系，如增值税与企业所得税之间的关系。

（三）各个税制要素的组合关系

税制要素是构成一个税种的基本单元，主要有纳税人、课税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税等。税制要素的不同组合和选择方式，也会形成不同的税制结构。这种制约关系通常有三种表现形式：一是同一税系内部课税要素的选择，影响该税系的基本格局和功能配置。例如，原增值税和产品税选择工业产品课税项目的基本原则是税目不交叉，即凡征收增值税的就不再征收产品税，反之亦然。这两大税种彼此独立的税制格局，就很难明确两者之间的职责分工与协调关系。如果把这种格局改为增值税普遍征收，消费税再行调节，部分税目交叉的间接税结构，必将形成一种新的配置。二是同一税种内部不同要素之间的配置关系。其中，纳税人、课税对象、税率三大基本要素的选择及配置形式，规定着该税种课税范围、征收方向和负担深度，进而影响着税种在整个税制结构中的地位和作用。三是同一税系或

同一税种内部某一税制要素采取不同的形式，影响税系或税种的构成。就纳税环节而言，可以在商品流转过程中分别选择单环节课税、两环节课税或多环节课税等。与此相适应，流转税系就要形成不同的税制结构，如一次课征制、两次课征制或多次课征制等。就税率而言，不同的税率形式也会形成不同的税制结构，实行比例税率的称为比例税制，实行累进税率的称为累进税制。

任何税收制度都客观存在着结构的选择问题，这是由税收制度的内在属性和职能要求决定的。从税收制度本身来看，它是由各个税种及要素构成的有机体系，或国家各种税收法令和征收办法的总称。税收制度的自然属性是要解决对什么征税，征多少税以及如何征税等基本问题。政府征税的这些偏好必然会通过不同的税制结构体现出来。就税收职能要求而言，筹集资金和调节经济是现代税收的两大基本功能，国家要想充分地筹集财政资金，就必须根据税收职能要求合理设计税制结构；政府若想有效地调节经济发展，就必须根据经济运行的不同方式和行为主体的不同层次，相应设置结构有序的税收的客观调控系统。

二、税制结构的分类

税制结构作为一个内容极其丰富的税收范畴，不仅具有质的规定性，而且可从量的外延上进行分类研究。对税制结构进行分类研究，有助于把握税制结构发展变化的一般规律，了解不同结构税制的主要特点及其效应，税制结构一般可分为以下几类：

(一) 以各税收职能在税制结构中的地位，可分为财政型税制结构、经济调节主导型税制结构和财政、经济职能并重的税制结构。

财政型税制结构，指各类税种的配置以取得财政收入为主要目的，如封建国家以敛财为主要目标的财产税、土地税以及财政

关税等。经济调节型税制结构的基本功能是体现国家政策。这种税制结构固然在理论上有着某些优越性，但在税收的财政职能尚未被其他更为理想的分配形式取代之前，它便很难付诸实践。财政、经济职能并重的税制结构现已为大多数国家所采用，但在不同领域、不同时期则有所侧重。

(二) 以税收管理的权限不同，可分为中央税制结构和地方税制结构。

中央税制结构，主要指中央税制内不同税种之间相互关系的总体形式，它可以分为中央主体税、中央辅助税之间的关系以及主体税种之间的结合方式。地方税制结构的核心亦涉及上述关键问题。例如，在美国税制结构中，中央（联邦）税制以所得税为主体并辅之以遗产税、赠与税和社会保险税，组成直接税体系。地方（含州和地方两级）税制则以某几种间接税或财产税为主体，辅之以其它税种，组成地方两级税制结构。合理设计我国的中央税和地方税结构，是分税制改革所要解决的重大问题之一。

(三) 以税制结构中的税种数量为标准，可将税制结构分为单一税制结构和复合税制结构。

1. 单一税制结构

单一税制结构，即一个国家在一定时期内，只就一种征税对象设置单一税种的税制模式。在税制发展史上，单一税制结构只是一种关于税制理论的学说，古今中外任何国家都未实际推行过。

早在法国路易王朝时代，税制极为混乱，苛捐杂税丛生，民不聊生。为了纠正这一弊端，法国重农学派首倡土地单一税制。以后随着生产力的发展，政治经济条件变化，经济学家们又提出过消费单一税制、所得单一税制、资本单一税制等主张。

(1) 土地单一税制，亦称单一地租税论，由法国重农学派提

出。他们认为，土地是财富的唯一源泉，只有农业能够增长财富，只有农业才能生产“纯产品”。纯产品就是土地耕种者所生产的剩余产品或剩余价值，也就是当年整个国家的财富增长额或全部的纯收入。重农学派的重要代表人物魁奈认为：“一切的税结果都是由土地收入负担，租税不应对人们的工资和商品征课，同时也不应对租地农场主的财富征税，因为一个国家在农业上的预付，应当看作是不可动用的基金。”“租税应该对土地的纯产品征课。”^①只有课于地租的税不能转嫁，其他税收最终都要归宿在地租上。因而只有地租税才有存在的必要。单一地租税的提出是为了解决当时法国税制混乱、苛捐杂税丛生、税收负担重、民不聊生的问题。单一地租税的提出者认为，用单一地租税代替一切苛捐杂税可以拯救法国的危机。法国在1791年大革命完成以后，废除了从前专制君主官僚政治家所设的数十上百种税收，而采用地租税。行之不久，财政陷于失败，渐渐地又恢复了复合税制。^②近代单一土地税论的代表人物是美国经济学家亨利·乔治。不过亨利·乔治的单一土地税是单一地价税。乔治认为，土地私有制是造成贫困的根源，土地私有制趋于独占，贫困就日益严重，因为劳动者付出劳动所生产的产品一大部分不归其本人所有，而被土地所有者以地租形式占有。社会物质文明在进步，但人口增加，谷价上涨，地租升高，工资水平仍维持在最低生活水平之下。因此，要消除贫困就要废除土地私有制，将地租以税收形式收归社会，实际上将土地变为社会所有。乔治同情劳动人民，提出改良社会的主张，其愿望是好的，但他并没有看到资本主义制度下贫困的根源不仅在于土地私有制，而且在于整个生产

① 《魁奈经济著作选集》，商务印书馆1979年版，第333页。

② 胡善恒：《赋税论》，商务印书馆1984年版，第256页。

资料私有制。只有消灭生产资料私有制，消灭少数人利用生产资料私人占有剥削多数人的社会制度，贫困问题才能彻底解决。试图用税收方法解决这一问题徒劳无益的。

(2) 消费单一税制。早在 17 世纪，英国人霍布斯从“利益说”出发，提出消费单一税的主张，他认为消费单一税可以反映人民受自国家的利益。19 世纪中叶，德国人普费非从“普通、平等”的原则出发，主张实行以个人的全部支出为税基的消费单一税制。其理由是：人人消费，人人纳税，符合普遍原则；消费多多纳税，消费少少纳税，符合平等原则。

(3) 所得单一税制。德国社会民主党 1869 年曾以所得单一税为纲领，主张所得单一税者认为，所得税是直接税，不易转嫁，有利于均衡财富；而且有所得者均须纳税，符合普遍原则；所得多多纳税，所得少少纳税，符合平等原则。

(4) 资本单一税制。1850 年，马克思和恩格斯曾提出在资本主义条件下实行资本单一税的主张，并提出：“……资本税作为单一税，有其优越性；所有的经济学家，其中包括李嘉图，都证明单一税有好处。资本税作为单一税，可以一举而消灭所有庞杂的耗费巨大的税务机构，对生产、流通和消费的正常进程产生最小影响，并且和其他一切捐税不同，征收的范围也包括投入奢侈方面的资本。”^①

许多学者倡导单一税制，主要是憎恶税制混乱，同情人民不堪负担苛捐杂税之苦，就此而言，在税制发展史上有一定的进步意义。然而，不论单一税论者的出发点多么善良，这种理论构想一直未能真正付诸实践。因为：国家征税的首要目的在于取得财政收入，不论哪一种单一税制都在理论上违背国民收入及其税收

^① 《马克思恩格斯全集》第 7 卷，第 340 页。