



税收收入能力测算 模型方法研究

Research on Measuring Models and
Methodologies for Tax Capacity

李国锋 等 著



税收收入能力测算 模型方法研究

Research on Measuring Models and
Methodologies for Tax Capacity

李国锋 刘黎明 著

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税收收入能力测算模型方法研究/李国锋, 刘黎明著. —北京: 中国人民大学出版社, 2016. 4

ISBN 978-7-300-22864-8

I. ①税… II. ①李… ②刘… III. ①税收收入—经济核算—研究—中国
IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 099073 号

国家社科基金后期资助项目

税收收入能力测算模型方法研究

李国锋 刘黎明 著

Shuishou Shouru Nengli Cesuan Moxing Fangfa Yanjiu

出版发行	中国人民大学出版社				
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511770 (质管部)		
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)		
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)		
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)				
经 销	新华书店				
印 刷	涿州市星河印刷有限公司				
规 格	165 mm×238 mm 16 开本	版 次	2016 年 4 月第 1 版		
印 张	18.5 插页 2	印 次	2016 年 4 月第 1 次印刷		
字 数	300 000	定 价	68.00 元		

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

国家社科基金后期资助项目

出版说明

后期资助项目是国家社科基金项目主要类别之一，旨在鼓励广大人文社会科学工作者潜心治学，扎实研究，多出优秀成果，进一步发挥国家社科基金在繁荣发展哲学社会科学中的示范引导作用。后期资助项目主要资助已基本完成且尚未出版的人文社会科学基础研究的优秀学术成果，以资助学术专著为主，也资助少量学术价值较高的资料汇编和学术含量较高的工具书。为扩大后期资助项目的学术影响，促进成果转化，全国哲学社会科学规划办公室按照“统一设计、统一标识、统一版式、形成系列”的总体要求，组织出版国家社科基金后期资助项目成果。

全国哲学社会科学规划办公室

2014年7月

目 录

第一章 导论	1
第一节 研究问题的提出	1
第二节 文献述评	10
第三节 研究途径、方法及主要研究内容	24
第二章 税收收入能力测算的理论基础	29
第一节 税收收入能力概念的界定	29
第二节 税收经济决定论	34
第三节 本章小结	44
第三章 财税体制、税收政策及税源监控分析	46
第一节 中国税制改革及主要税种简介	46
第二节 税收政策及其对税收收入能力的影响分析	55
第三节 税源监控及税收数据环境分析	66
第四节 本章小结	71
第四章 地区税收努力指数模型——基于面板数据随机前沿面分析法的 研究	72
第一节 TE/R 法的原理、问题及改进设想	72
第二节 影响税收努力的因素选择、变量说明及模型设定	79
第三节 基于面板数据 TE/R 法的税收努力指数模型及其测算分析	86
第四节 基于面板数据 SFA 法的税收努力指数模型及其测算分析	111
第五节 关于税收努力指数模型的两种测算结果之比较	140
第六节 本章小结	144
第五章 税收收入能力测算积分模型——基于数据分布估计法的研究	146
第一节 税收收入能力测算典型方法评介与启示	146
第二节 税收收入能力测算分布估计法 (TC/D) 算法及其前提 条件	153

第三节	税基变量概率分布的估计与检验	160
第四节	税收收入能力测算积分模型的构建与求解	164
第五节	基于贝叶斯定理的税收收入能力的跨时期测算	167
第六节	本章小结	170
第六章	基于 TC/D 法的个人所得税收入能力测算验证研究	171
第一节	个人所得税收入能力测算的积分模型及其相关问题阐释	171
第二节	居民收入分布函数的拟合估计算法研究	179
第三节	基于 TC/D 法的中国个人所得税收入能力的估测	184
第四节	基于 TC/D 法的职工工资、薪金所得税收入能力的 估测	193
第五节	本章小结	207
第七章	个人所得税制度改革对税收收入能力的影响研究	209
第一节	个税起征点变动对税收收入能力影响的图分析	209
第二节	个人所得税制度改革对税收收入能力影响的数理分析	214
第三节	个人所得税制度改革对税收收入能力影响的实证	217
第四节	本章小结	227
第八章	研究结论与展望	229
第一节	研究结论与创新	229
第二节	研究不足与展望	232
附录		236
附录 1:	税收收入能力及其相关概念研究综述	236
附录 2:	有关 RTS 法研究的典型文献比较	250
附录 3:	有关 TE/R 法研究的典型文献比较	251
附录 4:	应税所得概率密度函数的推导	258
附录 5:	居民收入样本基尼系数计算 R 程序	259
附录 6:	税收收入能力计算 R 程序	260
附录 7:	收入模拟数据产生 R 程序	262
附录 8:	职工工资、薪金收入数据生成模拟 VBA 程序	263
参考文献		265
关键术语索引		286
后记		289

第一章 导 论

税收收入能力测算研究是一个复杂的问题,涉及一个国家或地区的税收体制、数据统计范围和口径、测算模型与方法的设计选择等内容。为此,本章在综述了研究的现实背景和相关文献的基础上,界定了研究问题的范围、目的和意义,并简述了问题研究的途径、方法和主要研究内容。^①

第一节 研究问题的提出

一、研究背景与问题界定

(一) 研究的现实背景

1994年中国分税制财税体制改革以来,随着经济总量的不断提升,中国税收收入始终处于持续高速增长的态势。全国税收收入总额1994年不过5 070.79亿元,2012年则高达100 614.28亿元。1994~2012年,税收收入以18.4%的平均速度增长。2008年全球金融危机爆发,中国经济无可避免地遭遇到了巨大冲击,即使是这样,2009年的中国税收收入也仍然实现了9.8%的年同比增长率,这还是在政府大力实施结构性减税5 000亿元政策的情形下实现的。2010~2011年中国税收收入增长更加强劲,税收收入年均同比增长22.8%,再现高速增长态势。图1—1显示的是中国税收收入增长率持续高于GDP增长率的状态。这种强劲的税收增

^① 由于税收体制的差异和数据口径、数据收集等问题,本书研究中国税收收入能力测算的范围仅包含中国大陆的31个省、直辖市和自治区,不包括中国香港、澳门和台湾地区。

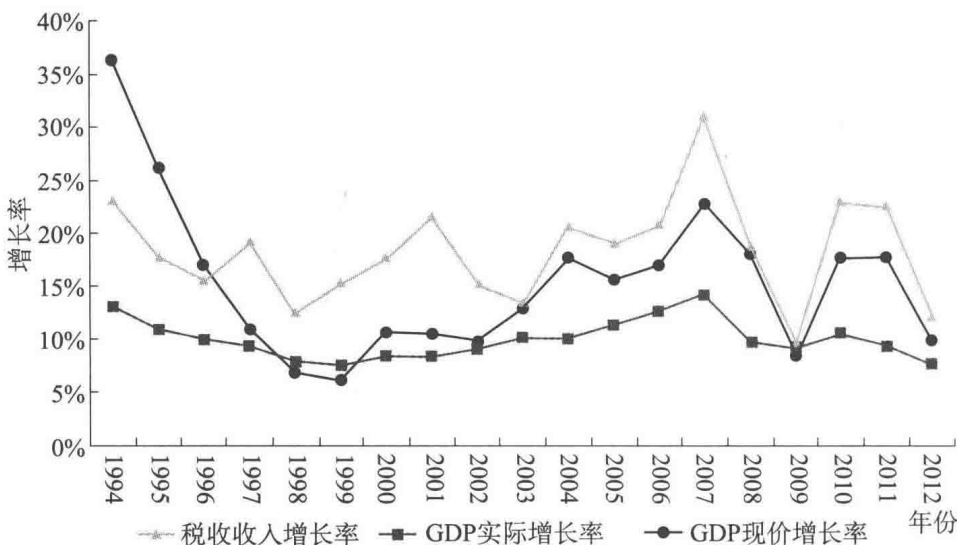


图 1—1 中国税收收入超经济增长趋势

注：GDP 实际增长率以 1978 年为基年计算。

资料来源：《中国统计年鉴》，北京，中国统计出版社，2013。

长势头引发了学术界的激烈争论，人们达成了一个共识^①：中国的理论税负过高。理论税负与实际税负的差距过大将带来较大的负面影响。比如，扭曲税负信号，影响投资行为；诱致偷逃税行为的发生，造成大量税收流失；影响税收的公平性，加重收入分配的不均；等等。这里的问题是，在现行税制下，判断理论税负的轻重应依据什么标准？税收收入能力标准是一个较合理的选择。^② 黄夏岚、胡祖铨与刘怡（2012）以中国地区间税负差异为研究对象，通过将实际税负差异分解为税收收入能力差异和税收努力差异，研究了税制改革对地区不平衡的影响，进一步佐证了人们的共同观点。而周黎安、刘冲与厉行（2011），吕冰洋与郭庆旺

① 参见高培勇：中国网，2006-09-26；安体富：《中小企业税负普遍过重》，搜狐财经，2007-06-18；席新：《专家称中国税负偏高导致税收流失》，经济观察网，2007-11-08。许多学者对地区税收负担不均衡的研究（高培勇，2006a，2006b，2006c，2006d；钱晟，2000；申嫦娥，2006；刘新利，2007），以及对税收流失规模的测算（梁朋，2000；杨绍媛，2006）进一步佐证了这个观点。

② 参见〔美〕亚当·斯密著：《国民财富的性质和原因的研究》（下卷），北京，商务印书馆，1988，第385页。税收原则为：（公平）税收必须与纳税人的纳税能力或者其从国家领取的补贴相联系；税收必须清楚地定义，不可留下讨价还价的空间；税收必须以尽量减少纳税人的痛苦的方式来征收；税收成本要低，包括征管成本和税收引起的效率下降。高培勇（2006a）第40页也给出了相应论述。吕冰洋和郭庆旺（2011）在税收能力和税收努力的理论框架下分析指出，中国税收收入高速增长的源泉之一，就是中国间接税的制度设计放大了纳税人的纳税能力。

(2011)则在税收收入能力、税收努力和征税机构框架下,从分税制税收分权契约的税收激励、间接税制设计的纳税能力放大、“税收增长红利”的集中释放以及税收努力水平的差异等方面对中国近二十年的税收增长之谜进行了阐释。

另外,随着和谐社会的建设与发展,构建和完善科学合理的财政转移支付制度体系,实现公共服务均等化,成为中国共产党的十七届三中全会以来的目标。在财政转移支付制度执行实务中,如何公平合理地分配转移支付额度才能保证财政转移支付制度的科学有效?直接的方法就是按照地方政府的财政收支缺口分配转移支付额度,而财政收支缺口的计算是离不开财政(税收)收入能力的科学测算的。

目前,中国新一轮财税体制改革已经启动。政府财政级次、分税制财政体制、政府预算体制的改革使政府财政收支的口径、管理方法、中央与地方政府的财权与事权划分都处于调整变动中。中国实行的是分税制财政体制,各税种在不同地区基本采用统一的税率标准,但各地区的经济发展规模、经济结构、税收征管能力和税收征管成本的差异很大。各级政府管理部门也迫切地想了解各税种的发展潜力到底有多大,有多少应征税收收入仍游离于税务机关的监控之外,税收机关的税收征管努力水平有多高。这些问题的解决离不开税收收入能力的科学测算。

因此,无论是基于和谐社会建设的税收制度变革、财政转移支付体系建设等制度安排,还是基于税收预算计划管理、税收征管效率评价等管理需求,深入研究财政(税收)收入能力的内涵、理论和测算模型与方法都是非常必要的,科学地研究测算各地区的税收收入能力和税收努力,对理解中国分税制财政体制改革的影响、合理评价地方财力、完善政府间转移支付制度具有重要的理论意义和现实意义。

(二) 研究的渊源与动机

本项目的选题源自图1—2所示的中国“分税制”财政体制的系统构想。该构想从系统论的角度关注中国公共财政体制的改革与发展,相关学者从该构想出发,针对相关问题从理论、模型方法及应用等方面做了大量研究(刘黎明等,2007)。相关研究成果综合运用博弈论思想、优化模型原理以及计量经济模型方法与技术,针对财政转移支付制度、国债风险与债务规模、财政分权与区域经济合作、低收入人群的社会保障等方面的问题进行了系统的规范研究和实证研究。研究指出,中国分税制财政体制是一个复杂的大系统,由财政收入体系和财政支出体系及其子

财政体制

财政收入

其他收入

债务收入

内债

外债

税收收入

中央税

共享税

地方税

中央收入

地方收入

中央税收体系

地方税收体系

收入体系

中央支出

中央本级支出

中央转移支付

地方支出

省本级支出

省以下转移支付

市以下转移支付

市级地方支出

本级支出

县乡级地方支出

地方支出体系

支出体系

图 1—2 中国“分税制”财政体制系统结构图

循着从“规范模型”到“计量模型”的分析思路,通过文献调查可以发现,财政(税收)收入能力测算研究其实是公共财政领域中一个古老的主题(Prest, 1978)。由于世界各国税制的巨大差异与持续变迁,政策需求目标的不同,以及关联变量的多且复杂、相关数据的难以获得与质量问题的存在,有关财政(税收)收入能力的测算研究颇为困难,历史上曾几经高潮(李国锋和刘黎明, 2009)。在致力于建设和谐社会的今天,财政(税收)收入能力的显著作用与国家建立和规范公共财税体制、实现公共服务均等化制度建设目标所产生的巨大需求正相契合。

那么, 财政(税收)收入能力的内涵是什么? 应建立怎样的分析指标体系和测算模型方法来衡量它们, 才能公平客观地测算政府财政(税收)努力、衡量税收征管水平的高低? 除了政府间转移支付财政收支缺口的计算、税收计划编制、分配方法等应用外, 它们在其他政策上还具备哪些应用支持功能? 这些问题的研究与解决是颇具挑战性的, 此乃引发作者进行研究的动机。

(三) 研究问题的界定

无论是在研究的现实背景的论述中, 还是在研究的渊源与动机的论述中, 我们都将财政(税收)收入能力的概念一并提及。从财政体制结构系统的角度看, 这样的论述是无可厚非的。从研究文献的时间次序上看, 以 20 世纪 60 年代作为分水岭, 之前的研究多是针对税收收入能力的研究, 而之后的研究则更多的是针对财政收入能力的研究。作为研究背景和研究动机的论述, 这种处理是恰当的, 但作为后续的研究主题, 则必须对之加以界定。毕竟财政收入和税收收入是两个不同的概念。

从税收收入到财政收入, 要经过一系列复杂的计算过程。^① 概括地讲, 一个国家或地区的财政收入是其税收收入与非税收入的总和。所谓非税收入也有广义和狭义之分。^② 狭义的非税收入是指“政府为了公共利益而征收的所有非强制性、需偿还的经常收入”(世界银行, 1988)。可见, 即使是在狭义的概念范畴下, 非税财政收入能力的形成机制也是相当复杂的。

另外, 由图 1—3 可以看出, 自 1994 年以来, 虽然中国税收收入占财政收入的比重呈下降的变化趋势(这与中国政府收入行为不规范密切相关), 但是, 随着财税体制改革的深入, 政府收入行为不规范状况将会有所改善。总体上看, 中国税收收入占财政收入的比重历年基本都不低于

① 财政收入和税收收入的区别在于统计口径的不同。其计算过程是: 以每年 1 月 1 日国家税务总局发布的上年税收收入数字为基点, 加上关税收入、各种农业税收(包括农(牧)业税、农业特产税、耕地占用税和契税), 减去出口退税, 即得到各项税收。以各项税收为基础, 加上各项专项收入(如教育费附加、排污费、城市使用资源费收入等), 再加上其他收入, 然后减去企业亏损, 才得到财政收入(高培勇, 2006a)。

② 卢洪友(1998)认为, 狭义的非税收入包括政府经营和财产收入、管理费和收费、罚款和没收、政府内政府雇员养老金和福利基金缴款、武装部队退休基金的雇员缴款、教师退休基金的教师缴款(公办教师)及来自其他各级政府的雇员缴款、其他非税收入等。广义的非税收入, 除狭义非税收入外还有债务收入、财政实践中很少被采用的财政性货币发行即“通货膨胀税”收入等。

86%。因此,本项目将研究主题限定在中国(地区)税收收入能力的概念范畴内,具有一定的代表性;同时也是为了研究的便利,希望读者予以理解。

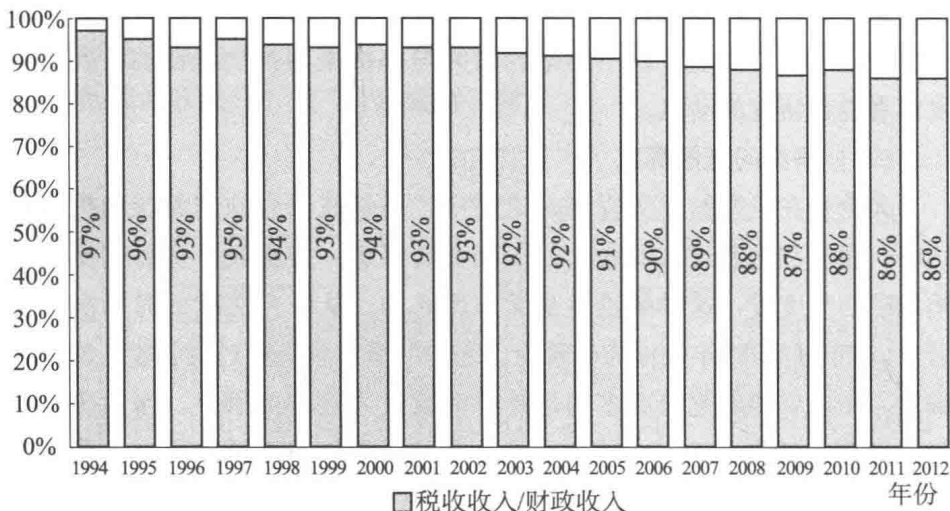


图 1—3 中国历年税收收入占财政收入的比重

注:财政收入不含国债收入,税收收入为各项税收。

资料来源:《中国统计年鉴》,北京,中国统计出版社,2013。

1994年中国分税制财税体制建立之初,国家税务总局曾分别于1994年、1995年组织过两次有关税收收入能力估算的国际研讨会(吴准和杨元伟,1995,1996a)。会上确定的税收收入能力估算原则至今仍然具有现实指导意义。这些原则是客观性原则、以数据选定方法原则、重要性原则和全面性原则(吴准和杨元伟,1995)。税收收入能力估算的客观性原则^①要求:(1)选用科学、客观、统一的测算方法;(2)分税种、分地区估算税基;(3)确定符合实际的标准税率;(4)提供客观精确、完整统一的数据。以数据选定方法原则^②要求依照数据的可获得性、数据质量及获得成本来选择估算方法。重要性原则和全面性原则要求既要顾及各地区、各税种的代表性,又需注重对主体税种的估算。本项目研究仍将以这些原则为指导。

^① 客观性原则隐含公平性原则。公平性原则要求同一税种不同地区、不同时期的测算方法、数据口径应保持一致。

^② 估算税收收入能力要求有较高的数据质量,源于第三方中立机构(如审计部门)的数据更具客观性(吴准、杨元伟,1996b)。

基于上述分析,我们拟将研究问题界定为中国“税收收入能力测算模型方法研究”,并进行实例估算以验证研究所设计的模型方法的有效性。限于作者的研究能力、数据获取与写作时间等因素,依据税收收入能力估算原则,本书将主要从以下几个方面展开研究。

(1) 税收收入能力相关概念与理论的研究。税收收入能力测算的文献涉及诸如税收收入能力、税收能力、纳税能力、征税能力、税收努力指数、税收征收率、税收负担率等诸多概念。这些概念的内涵是什么?它们之间具有怎样的关系?研究发现,基于不同测算方法测算的税收收入能力,对其概念上的理解是不同的^①,需要加以澄清。进一步地,经济决定税收理论该怎样用于税收收入能力的估算之中?不同税种的税基该如何确定和估计?如何把握经济增长、经济结构、税收征管、信息技术等因素对政府税收努力的影响等?这些概念和理论上的问题将是本研究关注的重点之一。

(2) 税收收入能力测算模型与方法研究。传统文献中涉及的税收收入能力测算模型与方法有十余种之多,但它们各自的使用条件和环境变量却相差很大。这些模型方法的特点是什么?在算法上有哪些共性可循?它们的应用环境又是什么?对测算数据结构的要求有哪些?现实中的数据结构有什么特点?本研究将在分析这些问题的基础上,基于经济决定税收的关系理论,依据现行税制所决定的数据结构特征,归类、整理、拓展,寻求税收收入能力测算的模型与方法的创新研究。

(3) 税收收入能力测算的实例验证。基于文献调查和测算方法原理的分析,本研究将税收收入能力的测算分为相对税收收入能力(税收努力)的测算和绝对税收收入能力的测算。为便于读者对税收收入能力的概念、测算方法进行理解,本研究将针对这两类测算问题,分别利用传统测算方法和作者提出的测算算法进行实例测算验证。测算算例包含中国地区税收收入总量、全国个人所得税收入等税收收入能力的估算。

(4) 关于税收征管成本和税收优惠的考虑。刘黎明等(2007)利用Stackelberg博弈模型论证了税收成本对地方政府税收积极性的影响,税收成本过高时,地方政府倾向于依赖政府间的转移支付拨款,从而降低了地方的实际税收收入水平。改革开放后,各地区为了吸引更多的投资实行了五花八门的税收优惠政策。这些政策的实施对税收的影响是不确

^① 比如,基于直接消耗系数法测算的增值税收入能力(高道德,1998;谭荣华、梁季,2005)与基于截面数据回归分析法测算的税收收入能力(Lotz and Morss, 1967;梁季,2007),在概念内涵理解上是不同的。前者测算的是绝对税收收入能力,后者测算的是相对税收收入能力。

定的。表面上看会降低实际税收收入水平,但随着地方投资的增多,经济发展更快,实际上的税收收入水平反而可能会增长。事实上,如果认为一个国家或地区的税收收入能力是其可征税资源总额(Total Taxable Resources, TTR)的话,那么从税收收入的实现链条^①看,税收征管成本的高低影响的是一个国家或地区的实际税收收入水平。考虑到税收成本的复杂性和税收优惠政策的不确定性,我们采取简化处理原则,将暂时不考虑二者的影响,以留待日后做进一步的研究。

二、研究目的与研究意义

(一) 研究目的

本研究在性质上属于应用性基础研究。目的在于通过对税收收入能力相关概念、理论的梳理以及对税收收入能力测算模型方法的探讨,寻求建立适合中国国情的税收收入能力测算模型方法体系;通过对重点税种收入能力的实证测算,验证本研究所提出的税收收入能力测算模型的适用性。具体地,本研究的主要目的有三:

(1) 研究经济决定税收的关系理论,寻求税收收入能力概念模型的内在逻辑性,理论上证明传统测算模型与方法对税收收入能力概念理解上的差异与联系,澄清税收收入能力的相关概念,以便为后续研究工作奠定理论基础。

(2) 研究传统税收收入能力测算模型与方法的算法原理与逻辑,寻求它们的共性特征。分别从相对税收收入能力测算和绝对税收收入能力测算两个角度,试图构建“基于随机前沿面分析技术的地区税收努力指数模型”和“基于数据分布估计法的税收收入能力测算的积分模型”两类模型方法的测算框架,研究其相关概念体系与理论基础,并给出两类测算模型方法的算法过程。

(3) 实现地方政府税收努力指数和重点税种税收收入能力的实证测算,以便验证本研究所提出的税收收入能力测算模型方法的有效性。

(二) 研究意义

针对我们所界定的研究问题和研究目的,基于税收实践工作的现实需求^②,本研究的意义体现在以下几个方面。

第一,研究的理论意义,主要体现在税收收入能力概念、测算假设

^① 参见第二章第一节的论述。

^② 国家税务总局网站:《关于印发〈税收分析工作制度〉的通知》(国税发〔2007〕46号),
http://202.108.90.130/n480462/n480513/n481024/n820114/n5304537/n6095719/6158397.html。

与模型方法等方面。

(1) 税收收入能力相关概念、理论的澄清有利于税收分析工作中相关指标的测算与应用,是建立健全税收收入能力估算办法的理论前提。^①

(2) 本研究在分析与检验国内外已有的测算模型与方法原理的基础上,在既定税制的假设下,在经济决定税收的关系理论和经济发展与结构变动的因素分析的基础上,研究税收收入的实现过程所具有的“生产”系统性特征,并在此基础上引入随机前沿面分析技术,以改进地区税收努力指数模型的估计方法,强化了模型测算结果与税收收入能力概念内涵的一致性,为税收收入能力测算模型与方法的研究开启了新的尝试思路。

(3) 本研究提出的税基变量的随机性假设与实际经济更相吻合,将数据分布估计方法引入税基变量的分布估计之中,通过归类整理而提出的基于数据分布估计法的税收收入能力测算积分模型,更能体现“第三方数据测算”的客观性原则。依据贝叶斯定理的基本思想,利用各类可获得的相关经济行为的经验知识与信息,对税基变量的分布估计进行修正,以完善税收收入能力测算的动态调整机制。

(4) 本研究根据收入分布函数族估计理论,基于收入分组数据,建立了个人所得税制度对收入随机变量的影响效应模型,并基于该模型进行了个人所得税制度改革的收入效应模拟分析,进一步讨论了个人所得税起征点设置的合理性,为优化税收制度提供了理论依据。

第二,研究的应用价值,主要体现在研究的测算结果对规范转移支付制度、治理税收流失、健全税收管理体系具有辅助支持作用。

(1) 基于随机前沿面分析技术估计的税收收入能力测算结果,是用来计算转移支付财政收支缺口、税收努力指数、税收流失率等指标的重要变量,研究成果能为建立规范的转移支付制度创造条件,为治理税收流失、完善税收征管考核指标工作提供量化支持。

(2) 基于税源数据的税基分布估计具有客观公平性,有利于对税源规模、税源结构与税源质量进行公正的分析评价;基于贝叶斯定理的信息调整机制实现的税基分布估计算法思路,可用于进行政策灵敏度分析,为模拟税收政策制定提供了便利性,也为辅助税收预算计划管理、完善税制改革提供了数量依据。

^① 钱冠林:《在全国税收统计工作会议上的讲话指出,建立健全纳税能力估算办法是税收统计工作的重要任务》,国家税务总局网站,2006-10-19。

(3) 税收收入能力测算(研究)是国家《税收分析工作制度》中的重要内容之一。国家税务总局在“十五税制规划”中设想,在未来十五年里要建立健全现代税收收入管理体系。税收收入能力测算是该体系中的基础性工作。^① 本书的研究成果将为建立健全中国现代税收收入管理体系贡献绵薄之力。

第二节 文献述评

税收收入能力的英文表述有“tax capacity”、“taxable capacity”、“capacity to pay tax”和“ability-to-pay”等。国内文献对它们的翻译不尽相同,大体上有“税收能力”、“纳税能力”、“可征税能力”、“能力负担”等(胡中流、王刚,1991;刘新利,2000a;梁季,2007;周黎安、刘冲和厉行,2011;吕冰洋、郭庆旺,2011;黄夏岚、胡祖铨和刘怡,2012)。国外文献中对于有关概念的描述,则多是伴随着其测算研究给出的,对于这些概念的理解,需要依据文献的上下文内容具体分析。有关税收收入能力测算的模型方法研究则经历了近半个世纪的历程。

一、国内外有关税收收入能力测算研究的演进

(一) 国外研究:从追求税收公平的理念诉求到福利国家建设的政策需求

20 世纪初期,殖民地人民的高额税赋和世界大战期间参战国人民的沉重负担^② 引起了人们的普遍关注。追求“依纳税人各自能力的比例征税”的公平哲学^③,促使人们将研究重点转到了税收收入能力的测算研究

^① 国家税务总局“十五税制规划”设想的基本内容是“要建立起以税收与经济的内在关系为理论基础,以科学的税收收入预测为出发点,以税收能力估算为参照,以科学的税收收入计划管理体系为手段,以税源管控体系为依托,以综合考核体系为基础,实现税收收入最大化,实现税收对经济的调节作用”的现代税收收入管理体系(钱扬,2000)。

^② Stamp (1921, 1922) 指出,从税收收入能力上看,爱尔兰地区的纳税能力与大不列颠的纳税能力的比为 1:31,与英国的纳税能力的比为 1:32,但是在年收入同样为 100 英镑的情况下,爱尔兰人与英国人的税负却有 3 倍之差。1918 年,美国的所得税边际税率高达 77%,第二次世界大战末期,该数字则高达 94%,英国的该数字也不低于 97.5% (伯纳德,2005)。

^③ 西方税收原则的提出可以追溯到 17 世纪的威廉·配第,经过亚当·斯密、萨伊、穆勒、瓦格纳、庇古以及萨缪尔森等学者的发展,至今已形成了一整套系统科学的税收原则体系,成为目前西方税收制度运行的指导准则(邱华炳和刘瑞杰,1996)。

上来。如果不做严格意义上的考证,20世纪20年代的有关研究可算得上是税收收入能力测算研究的第一次高潮(Kincaid, 1989)。

Stamp (1921, 1922) 是较早地论及税收收入能力概念与测算的学者之一。作为统计学家, Shirras (1925) 试图从统计学的角度来回答税收收入能力是否是一个明确的统计学概念, 就时间或空间的比较而言有什么好的测算指标, 有哪些因素对税收收入能力产生影响等问题。他指出, 税收收入能力测算具有重要的实践意义, 其困难源于有太多的影响因素不得不去考虑。这些因素包括直接税与间接税的比例与性质、投资所得与不劳而获、政府征税方式、通货膨胀、收入来源的稳定性、政府支出的特征、政府债务、财富分布的不均衡、纳税人的行为等。它们都是影响税收收入能力的关键因素。尽管受到了 Stamp 等学者的激烈批评(参见 Shirras (1925, 第545~556页) 有关的争论), Shirras 提出的“个人收入或总收入法”、“生产或存货法”两种统计测算原理与方法仍然影响着后来几十年的研究。

Kimmel (1949) 认为税负和税收收入能力不仅应该清楚地被定义而且应该被测算。他将税收收入能力定义为“对经济活动和运行没有过度干预而又能够提升政府收入的能力”, 并且使用“人均收入”作为测算指标; 他将税负定义为税收对个人收入的影响, 使用“人均税收”和“税收占国民收入的比率”作为测算指标。尽管“对经济活动和运行没有过度干预”仍然是难以理解的, 但 Kimmel 的“个人收入越多, 提升(政府)收入的能力越强”^① 的观点却是一种进步。

从税收公平与能力可测算方面考察, 最广为流传的理论是 Haig (1921) 和 Simons (1938) 提出的综合所得税基论。综合所得税基被定义为个人的当前消费总和加上财富的净增值。它包含一个人的所有收入, 不论其来源或用途如何。其具体包括劳动所得、资本所有权所得(股息、利息、租金)、已发生的资本利得(自由资本的价值增值)、接受的馈赠和继承的遗产。经过 Simons (1938)、Musgrave (1959)、Feldstein (1976) 等学者的发展与修正, 一定扣除后的综合所得税基成为现代所得税制的基础。综合考虑纳税人的财产、消费和所得标准的税收收入能力测算范围已为人们所认同(邱华炳和刘瑞杰, 1996)。

^① 由于税收的范围远不止于个人收入, Kimmel 的观点受到后来研究者的批评而被否定。