

中国财政金融政策研究中心系列研究报告之四

优化

税制结构研究

*Studies on Optimal
Tax Structure*

岳树民 李建清 等 / 著

中国财政金融政策研究中心系列研究报告之四

优化 税制结构研究

*Studies on Optimal
Tax Structure*

岳树民 李建清 等 / 著

图书在版编目(CIP)数据

优化税制结构研究/岳树民,李建清等著.

北京:中国人民大学出版社,2007

(中国财政金融政策研究中心系列研究报告:4)

ISBN 978-7-300-07939-4

I. 优…

II. 岳…

III. 税收制度—研究

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 030698 号

中国财政金融政策研究中心系列研究报告之四

北京市社会科学理论著作出版基金资助

优化税制结构研究

岳树民 李建清 等著

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)	010-62511398(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	北京易丰印刷有限公司		
规 格	155mm×230mm 16 开本	版 次	2007 年 3 月第 1 版
印 张	21 插页 1	印 次	2007 年 3 月第 1 次印刷
字 数	216 000	定 价	39.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

总 序

中国人民大学中国财政金融政策研究中心成立于 1999 年，并于 2000 年经过评审成为教育部人文社会科学重点研究基地之一，也是全国高校中第一个财政金融领域的重点研究基地。四年来，在黄达、陈共、王传纶等老一辈财政金融学家的带领下，中心以其创新的科研体制，良好的研究环境吸引了一批优秀的中青年学者，他们以开阔的视野和前瞻性的眼光，紧抓时代脉搏，创造出一个又一个深具理论价值和实践意义的研究成果。

理论总是应时代发展的要求而产生，并进而指导和推动实践的发展。在世界各国经济高度发展、科学技术飞速创新的时代里，财政金融理论的研究也出现了一些新的特点。

首先，全球化成为财政金融理论研究的基本视角。20 世纪的后 20 年中，经济全球化成为不可逆转的趋势。世界各国的经济高度融合，你中有我，我中有你。全球化的环境中，经济运行出现了一些新的特征和新的问题，单纯的国内视角已经无法解释，更不用说为实践活动提供有效、科学的指导。因此，对任何问题的研究都要放在全球化的框架中进行。例如，过去学者们在探讨金融危机爆发的根源时，多是从脆弱的国内经济基本面和政府不负责任的政策着眼。但对于 90 年代以来频频爆发的金融危机，这些传统的理论显然已经无法得出令人信服的结论。甚至连财政政策这个一向被认为是“纯国内范畴”的问题，也面临着挑战。就税收工具而言，传统上，一国宏观税负确定，主要依据是本国经济增长的现状和目标，在全球化的宏观背景下，决策过程就没有这么简单了，既要遵守国际市场的“游戏规则”，还要考虑其他国家经济形势的变化。随着我国加入 WTO，财政理论的更新和政策

机制的改进迫在眉睫。于是,以全球化为背景,解释和指导中国经济发展,就成为新世纪对理论工作者们的必然要求。

其次,改进研究方法和注重学术规范成为理论研究的重要倾向。20世纪五六十年代,西方发达国家进入直接融资高速发展的时期,金融市场的空前繁荣和金融创新的层出不穷推动了微观金融理论的蓬勃发展。与传统的宏观金融理论相比,微观金融研究更加侧重于定量分析,现代信息技术和数学、物理学模型成为理论研究的重要工具。与此同时,财政理论领域也突破了原有研究方法的欠缺,政治经济学、信息经济学和制度经济学等相关学科的思想以及计量经济学的分析模型越来越多的融入到研究工作中。相比之下,我国经济学的研究方法还十分单调,基本上还停留在逻辑分析的阶段,数理统计等国际流行的分析工具在我国的经济学研究中还运用不多。“工欲善其事,必先利其器”,我国的理论工作者已经认识到这一问题,正在努力实现方法论的国际对接,以推动国内财政金融理论研究的突破。

第三,在实践的推动下,财政金融理论研究的对象迅速拓展。过去,囿于传统观念和我国经济发展程度所限,金融研究局限在货币政策等宏观层面,微观仅限于商业银行。财政研究也只集中在财政税收政策和国债等宏观领域,研究对象十分单一。改革开放20多年来,我国的市场规模从小到大,宏观管理水平由低到高,财政与金融学科也不断完善。在金融领域,资本市场、衍生金融产品、金融风险管理、风险投资等领域引起了越来越多的学者的兴趣,理论体系已经涵盖了从宏观金融运行到微观金融实践的各个方面。财政研究也更加务实,范畴扩展到社会保障、公共服务设施的管理和税收筹划等崭新的领域。财政和金融的交叉研究也日益兴起。例如货币同盟中的财政政策以及通货膨胀和税收的关系。学科体系的日臻完整和成熟,极大地促进了宏观管理层和微观主体决策水平的提高和经济的发展。

为了推动我国财政金融理论研究的长足发展,中国人民大学中国财政金融政策研究中心自成立以来,积极为国内学者开创国际学术交流的空间,从每年一度的“中国金融国际论坛”到现代经济学前沿专题研讨班,从罗伯特·蒙代尔、罗伯特·巴罗、本杰明·弗里德曼、让·雅克·拉丰、哈维·罗森、罗伯特·希勒

等国际顶级经济学家的讲座到与芝加哥商品交易所主席列昂·梅拉梅德先生、德国财政部常务副部长考克·维瑟博士等业界和政界领导人的面对面，在中西方文化的一次次交汇中，中心专家敏锐地把握了理论发展的国际动态和最新趋向，结合全球化条件下我国经济发展的现状，取得了理论研究的硕果。

我们现在看到的研究报告系列正是集合了中心专家研究成果的精粹，内容涵盖了财政货币政策、农村金融改革、风险投资、财政管理与经济发展、公共财政框架的设计、商业银行治理结构、资本市场开放等诸多重大现实问题，相信可以推动契合我国特点的现代财政金融理论发展，并促进国内学科体系的进一步完善。

在中心 2003 年度研究报告系列问世之际，我们要感谢教育部和学校领导的关心，感谢各位专家的辛勤耕耘，他们的努力赋予中心以勃勃的生机。展望未来，我们坚信，处于新世纪全面经济复兴进程中的中国，财政金融理论研究必将随之而腾飞于世界。

中国人民大学中国财政金融政策研究中心

2003 年 6 月

前 言

税制结构问题始终是税收理论研究中的一个重要问题,也是国家税制建设中需要处理好的一个重要问题。1994年我国按照社会主义市场经济体制的改革目标,对原有的税制进行了结构性的全面改革,初步建立了适应市场经济发展要求的、以流转税和所得税为主体、其他税种辅助配合、多税种、多层次、多环节调节的复合税制体系。现行税制在组织收入和调节经济方面都发挥了积极的作用。但是,随着我国社会主义市场经济的不断完善以及经济全球化下国内外经济形势发生的新变化,现行税制一些不尽完善之处逐渐显现,已经不能完全适应我国经济和社会发展的需要。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》,提出了要按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则,分步实施税制改革,通过统一各类企业税收制度,改革增值税,完善消费税,改进个人所得税,开征物业税,统一城乡税制等措施,进一步改革和完善税制,建立更加公平、更加科学、法制化的税收体系。多年以来,税制改革的理论和实践的前沿问题始终是我们研究的重点之一,我们一直关注国内外税制结构的变化以及相关理论研究的进展,并对我国税制改革和税制结构问题进行研究,也取得了一些研究成果。在我国新一轮税制改革启动之际,如何科学地推动我国分步实施的税制改革,如何协调好税制改革中税收与经济社会发展的关系,如何在保证财政收入的前提下充分发挥税收的调控作用,如何在税制改革中科学地借鉴国际经验,如何形成符合当前经济社会发展

需要的科学的税制结构等一系列问题,就成为我们研究的主要课题。2004年,我们在总结前期研究成果的基础上承担了国家社会科学基金项目《优化税制结构研究》(04BJY075),由岳树民担任课题负责人,课题组成员有:李建清博士、孙玉栋教授、张天胜博士。经过近两年的努力,完成了课题研究,希望我们的研究成果能够对我国目前正在实施的税制改革起到积极的推动作用。

课题研究报告和本书撰写的具体分工如下:

- | | |
|----------------------|---------|
| 第一章 税制结构优化:税制建设的永恒主题 | 岳树民 李建清 |
| 第二章 税制结构优化:制度安排的博弈分析 | 岳树民 |
| 第三章 税制结构优化的环境因素分析 | 岳树民 张天胜 |
| 第四章 税制结构选择的理论分析 | 李建清 |
| 第五章 税制结构的国际比较 | 李建清 |
| 第六章 税收负担与税制结构相关性研究 | 孙玉栋 |
| 第七章 税制结构优化:我国的现状与问题 | 张天胜 李建清 |
| 第八章 我国税制结构优化的策略选择 | 岳树民 李建清 |
- 岳树民、李建清负责终稿审定。

本书作为中国财政金融政策研究中心系列研究报告的成果之一,也是国家社会科学基金项目《优化税制结构研究》(04BJY075)的最终成果。在此感谢为课题调研提供帮助的单位和朋友,感谢对课题研究、本书的写作和修改提出建议的专家、学者。感谢国家社会科学基金会对课题研究的资助,感谢中国财政金融政策研究中心对课题的研究和著作出版提供的便利条件,感谢北京市社会科学理论著作出版基金对本书出版的资助,感谢中国人民大学出版社为本书出版付出的辛勤劳动。

岳树民

2006年3月

内容简介

本著作运用博弈论与制度经济学的基本原理,结合现代税制优化理论,运用必要的数量分析方法对税制结构优化的若干理论问题进行了探讨,并结合当前实际对我国税制改革及税制结构的调整和完善提出了政策建议。

本书主要从八个方面研究优化税制结构问题,共分为8章,具体内容介绍如下。

第一章,税制结构优化:税制建设的永恒主题。从税收制度与税制结构的关系入手,探讨了税制结构的基本内容,着重探讨了税制结构优化的内涵;在分析了政府与纳税人利益选择差异的基础上,深入分析了政府与纳税人对好的税制的不同要求,从考虑征纳双方利益的角度分析了税制结构优化的目标,并提出了我国税制结构优化的目标。

第二章,税制结构优化:制度安排的博弈分析。在本章的研究中,引入了税收博弈的概念,运用博弈论的基本原理对政府与纳税人在涉税事务中的行为选择进行了分析;重点分析了纳税人的行为选择对税制建设的要求以及税收制度在约束人们行为选择过程中的作用机制;根据纳税人与政府间的税收博弈分析,探讨了在税制结构优化过程中如何构建有效的税收激励机制,提出了税收制度应满足纳什均衡的条件。

第三章,税制结构优化的环境因素分析。从对税制演进历程和税制结构变迁过程的分析,研究了不同税收环境对税制结构的要求,具体分析了经济环境、制度环境、社会环境与税制结构之

间相互影响、相互制约、相互要求的关系；强调了税制结构要与当时的税收环境相适应，从而为进一步探讨分析我国税收环境对税制结构的要求，税制结构如何适应外在环境要求进行相应的调整和完善奠定理论基础。

第四章，税制结构选择的理论分析。运用马克思社会再生产理论、马斯格雷夫资金循环理论、国内生产总值核算原理对税制结构的安排与选择进行了分析，研究如何根据经济有效运行的要求选择课税点，形成科学合理的税制结构。根据三个理论对现实条件下的几种税制结构模式进行了比较分析，分析了不同税制模式的经济影响，不同经济环境下税制模式选择的基本要求，提出了在现实条件下主体税种和税制模式选择应当把握的基本问题。

第五章，税制结构的国际比较。比较分析了发达国家与发展中国家税制结构安排与发展的特点，分析国外实践中税制结构与经济社会发展、管理水平等的相关性，尤其是分析了典型国家不同发展阶段税制结构的变化情况，并分析了其税制结构未来的发展趋势，从而为我国税制结构作出适应当前经济社会发展要求的选择与安排提供了有益的借鉴。

第六章，税收负担与税制结构相关性研究。分析了税收负担结构与税制结构的关系，重点分析了不同税制结构下税收负担的状况及其对经济社会发展的影响；分析了 OECD 国家为促进税负合理化角度而进行的税制改革及其发展趋势；对我国现行税制结构下的税负水平和税负结构进行了实证分析，并从税负结构合理化的角度对我国税制结构的调整进行了分析，进而对我国税制有增有减的结构性改革提出了具体建议。

第七章，税制结构优化：我国的现状与问题。分析了我国税制结构调整所处的经济环境、制度环境和社会环境，分析了税收环境与税制结构之间的相互要求；分析了我国现行税制结构存在的主要问题及其成因，重点分析了现行各主要税种存在的问题，

探讨我国税制改革的着力点。

第八章,我国税制结构优化的策略选择。在总结分析了我国新一轮税制改革的趋势和特点的基础上,着重分析了我国新一轮税制改革对形成合理税制结构的影响,从形成合理税制结构的角度,对我国新一轮税制改革中各个税种的改革提出了具体建议。

本书的主要突破和创新性观点在于以下几个方面:

一是明确提出税制结构优化就是通过对现行税制的改革调整,建立起最大限度地符合当前的环境条件和人们利益选择的税制体系。强调对税制结构优化的内涵应当从三个方面把握,税制结构优化是在对现行税制的改革和调整中实现的,优化税制结构必须科学地进行税制改革;税制结构优化是一个动态的过程,税制结构优化并不是建立起一个无可比拟和替代的标准化的税制模式,它要求税制结构随着客观环境条件的变化而及时地做出适应这一变化的调整和完善,税制结构在其时、其地是最优的,它是一个不断调整完善的过程;税制结构是否“最优”,是看它是否最大限度地符合当前的环境条件及人们的利益选择。基于政府与纳税人对好的税制要求的差异分析,强调在很多情况下,应正视政府与纳税人利益不一致的现实,提出了税制结构调整应从征纳双方的角度来进行税制改革和税制设计。明确提出了我国税制结构优化的目标是建立和完善商品税和所得税并重的双主体的税制结构,建立起妥善处理中央与地方利益分配的税制结构,形成合理的税负水平与税负结构,形成易于管理调控的有效税制结构。这些观点的提出为构建有中国特色的税制结构优化提供了分析与设计的理论基础。

二是提出税收博弈的概念是本书研究的一个特色。本书的研究运用博弈论的基本原理分析了税收征纳中现实存在着的政府与纳税人、中央政府与地方政府、税务机关与政府、上下级税务机关之间的税收博弈关系。分析了在税收博弈中不同人、不同利益

主体的行为选择,提出了税制设计中应从约束政府、税务机关和纳税人等多个角度,充分考虑利益各方的涉税行为选择,强调一个好的税制、好的税制结构的形成关键在于税制设计,而税制设计的关键在于形成税收激励机制,形成有效的制度约束,从而为科学设计税制,形成合理的税制结构提供基础。不是单纯地满足政府组织收入和调节经济的要求,而是要从纳税人的角度、从有效管理的角度进行税制改革和税制设计,这是本书的一个重要观点,也为完善税制、优化税制结构提供了一个新的视角。

三是运用制度经济学的基本原理,对约束涉税利益主体行为的税收制度进行了剖析,提出要重视税收环境对税制的要求。分析了税收环境与税制结构之间的相互适应性,从现实的税收环境出发来进行税制结构的调整、完善和优化。重点分析了税制结构调整的经济环境、制度环境和社会环境,突出强调了税收征管对税制结构调整的制约作用和推动作用,强调了不能只以先进性作为税制改革和税制结构调整的依据,现实的适应性、条件的许可是税制改革和税制结构调整的重要制约因素。

四是运用数量分析方法分析了税收负担与税制结构之间的关联性。在分析不同税种税收负担对经济运行影响的基础上,通过数量分析和实证分析方法分析了我国目前税制结构下的税收负担结构,结合我国经济结构调整的要求,对我国合理税制结构下的宏观税负水平和税负结构进行了设计,并从形成合理税负结构的角度,提出了我国适度减税的操作点。

五是强调了我国税制改革的首要原则是国情原则,并对我国税制改革的经济环境、制度环境和社会环境进行了分析,从中得出现实税收环境对税制改革及税制结构调整的要求。从我国的基本国情出发,对我国税制结构及各主要税种的构造进行了设计,提出我国的税制结构应符合“税系完整、主次分明、调控适度、管理简便”的要求,科学地分析了我国税制结构调整的空间,根

据我国新一轮税制改革的特点,提出了新一轮税制改革需要处理好税种间的衔接与协调配合问题、各税种税负与总体税负的协调、组织收入与降低企业税负的协调、税收制度与税收征管的协调、税制改革中的国情原则与借鉴国际经验的关系协调、税收调控与规范税制的协调等几个关系。

在明确了我国应构建双主体税制结构的选择的基础上,对于具体税种的改革,对于当前重点改革的几个税种,企业所得税、个人所得税、营业税、物业税均提出了不同的观点,如提出个人所得税在收入分配和促进中产阶级形成壮大中发挥更大的作用,不应只在提供扣除标准上做文章,调节税率比提高扣除标准更有效,并进一步提出我国个人所得税应对月收入在5 000元以下的一律实行5%的税率的观点;提出提高劳务报酬税前扣除标准;协调个人所得税与企业所得税之间的关系;从收入公平分配角度协调个人所得税税前扣除标准与最低工资标准、最低生活保障标准等的关系。对于企业所得税改革提出了取消诸如计税工资标准、公益性捐赠限额的建议;对于物业税,认为其名称在我国并不合适,容易与“物业费”相混淆,对其开征也提出了需要处理好差别征税、与对土地征税的关系、对房价及金融风险的影响、税负合理化、征收管理便利等几个问题。这些观点对于我国当前的税制改革具有参考价值。

本书是在总结国内外已有研究成果基础上的一种创新性研究,而不是对西方税制优化理论的简单总结,重点是从中国的实际出发构建税制结构优化的理论体系,为我国税制建设、税制改革,构建科学的税制模式提供理论基础和依据。具有较强的应用性,能够对我国税制改革提供建设性的建议是本书的着力点,本书对我国税制改革中的几个主要问题都进行了较为深入的分析,并提出了明确的观点,以期对税制改革起到积极的推动作用。

目 录

第一章 税制结构优化：税制建设的永恒主题 ·····	1
第一节 税收制度与税制结构优化·····	1
第二节 税制结构优化理论的发展·····	8
第三节 税制结构优化的内涵与目标 ·····	15
第二章 税制结构优化：制度安排的博弈分析 ·····	32
第一节 税收博弈及博弈关系分析 ·····	32
第二节 税制安排的博弈分析 ·····	35
第三节 税收制度的纳什均衡 ·····	42
第三章 税制结构优化的环境因素分析 ·····	53
第一节 税收制度演进的影响因素分析 ·····	53
第二节 税制结构优化的经济环境分析 ·····	65
第三节 税制结构优化的制度环境分析 ·····	70
第四节 税制结构优化的社会环境分析 ·····	74
第四章 税制结构选择的理论分析 ·····	79
第一节 马克思社会再生产理论与税制结构分析 ···	79
第二节 马斯格雷夫资金循环理论与税制 结构分析 ·····	86
第三节 国民经济平衡表基础上的税制结构分析 ···	92
第四节 税制结构模式比较及其选择 ·····	97

第五章 税制结构的国际比较	113
第一节 发达国家税制结构比较.....	113
第二节 发展中国家税制结构比较.....	130
第三节 税制结构的国际比较与借鉴.....	141
第六章 税收负担与税制结构相关性研究	146
第一节 税收负担与税制结构的关系.....	146
第二节 OECD 国家税收负担状况及税制 改革趋势.....	160
第三节 我国税制结构与税收负担的实证研究.....	166
第七章 税制结构优化：我国的现状与问题	187
第一节 我国税制结构优化的环境分析.....	187
第二节 我国税制改革中的问题分析.....	199
第三节 我国税制结构与主体税种选择存在的 问题.....	203
第八章 我国税制结构优化的策略选择	222
第一节 我国税制改革与税制结构优化.....	222
第二节 我国税制模式选择.....	232
第三节 推进新一轮税制改革，完善我国 税制结构.....	256
参考文献	312

第一章 税制结构优化： 税制建设的永恒主题

第一节 税收制度与税制结构优化

税收是政府取得财政收入的一种形式。政府征税的过程实际上是将归社会各微观经济主体（包括经济组织和个人）支配的一部分社会资源转由政府支配的活动。从税收征收的结果来看，它是各经济组织和个人既得利益的一种减少，是政府对社会既定利益分配格局的一种调整。因此，税收对社会政治经济的影响是广泛的，又是巨大的。税收自产生以来其地位和作用就非常重要，许多重大历史事件都与税收有关：艾斯尼人造反的原因之一是税收；波阿荻西亚鼓动部下反抗斯韦托尼阿的统治，是因为税收的压迫。在许多历史革命中，税收都曾起了一定的作用。英王约翰要求课征“兵役免除税”（一种早期的赋税形式），加速了1215年的危机，国王被迫妥协签署了《自由大宪章》。17世纪，英王查理一世力图通过税收敛财，被迫重新召集国会，导致了英国内战爆发和查理一世的灭亡。税收也是导致法国（1789年）大革命和美国独立战争的重

要原因之一。此外，税收还促进了行政管理方法的重要发展。古罗马为了征税需要，经常利用人口普查方法对个人财产进行登记。早在 1086 年，英王威廉一世为了使新政府在困难时期摆脱窘境而征税，制定了英格兰的《土地清丈册》，为此后若干世纪的课税提供了依据。并且，税收对英国国会的发展起过一定的作用。^①

纵观自税收产生以来人类社会的发展历程，不难发现，税收是与人民生活、国家命运紧密联系在一起的，税收是影响国家稳定与发展的一个重要因素。班固在《汉书·食货志》中指出：“财者，帝王所以聚人守位，养成群生，奉顺天德，治国安民之本也。”北宋思想家李觏指出：“民之大命，谷米也；国之所宝，租税也。”^② 马克思说，“国家存在的经济体现就是捐税”^③，“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”^④。

进入现代社会，税收的地位更加重要。一般情况下，政府的财政收入主要来自于税收，税收收入在政府财政收入中所占的比重已超过 90%。税收对社会政治经济的影响更加广泛、更加深刻和巨大。对政府来说，税收是政府履行职能，提供公共产品或公共服务的主要财力保障，它在一定程度上决定着政府活动的能力；同时，税收也是政府对宏观经济运行，社会资源配置以及社会收入分配进行调

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

② 《李觏集》，卷十六。

③ 《马克思恩格斯全集》，第 4 卷，342 页，北京，人民出版社，1958。

④ 《马克思恩格斯全集》，第 19 卷，332 页，北京，人民出版社，1958。