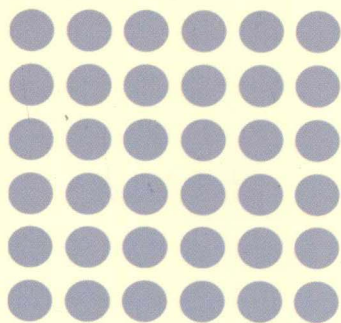
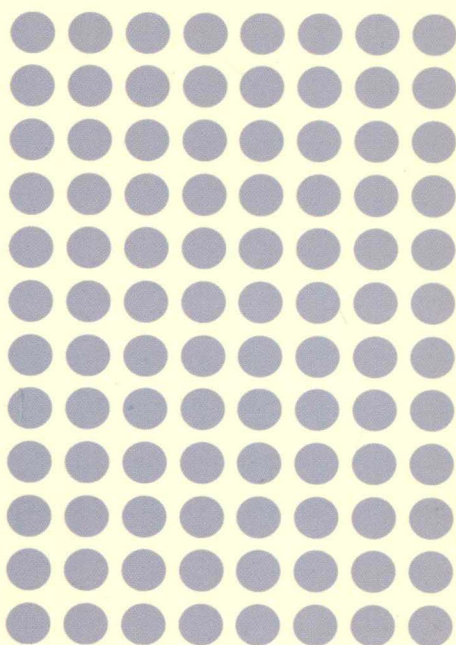




冯曦明 著

当代中国税制改革 理论与实践



兰州大学出版社

当代中国税制改革理论与实践

冯曦明 著

兰州大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

当代中国税制改革理论与实践/冯曦明著. —兰州:兰州大学出版社, 2008.2

ISBN 978-7-311-03063-6

I. 当... II. 冯... III. 税制改革—研究—中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 038687 号

责任编辑 王永强 张利洁

封面设计 张友乾

书 名	当代中国税制改革理论与实践
作 者	冯曦明 著
出版发行	兰州大学出版社 (地址:兰州市天水南路 222 号 730000)
电 话	0931-8912613(总编办公室) 0931-8617156(营销中心) 0931-8914298(读者服务部)
网 址	http://www.onbook.com.cn
电子信箱	press@onbook.com.cn
印 刷	兰州德辉印刷有限责任公司
开 本	787×1092 1/16
印 张	16
字 数	375 千字
版 次	2008 年 2 月第 1 版
印 次	2008 年 2 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-311-03063-6
定 价	30.00 元

(图书若有破损、缺页、掉页可随时与本社联系)

前言

新中国成立以来,税制改革理论与实践大致划分为三个阶段:1949年—1978年实行“以利代税”时期;1979年—1993年实行“利改税”时期;1994年至今,实行“税、利、费并存和分流”时期,税收这一古老范畴重新焕发生机。税制改革实践活动的深入和活跃,既为理论研究者提供了丰富的素材,又为理论研究者提供了机遇和挑战。

税制改革问题始终是税收理论研究中一个非常重要的问题,也是国家税制建设中需要处理好的一个重要问题。1994年中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重大改革,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,随着中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。通过统一各类企业所得税制,改革增值税,完善消费税,改进个人所得税,开征燃油税、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、法制化的税制。多年以来,税制改革的理论与实践的前沿问题始终是理论工作者研究的重点之一,作为教学、科研的理论工作者,我一直关注国内外税制改革以及相关理论研究的进展,并发表了一些关于税制改革研究的成果。在当代中国税制改革的进程中,如何科学地推动中国分步实施的税制改革,如何协调好税制改革中税收与社会经济发展的关系,如何在税制改革中科学地借鉴国际经验,如何形成符合当代中国社会经济发展需要的合理的税制等一系列问题,就成为我在教学科研中的重要任务。

近几年,我在省级以上刊物公开发表有关税收方面的学术论文12篇,如《增值税转型问题的研究》、《论改革和完善地方税制体系》、《对我国燃油税改革的思考与应策建议》、《论公共财政架构下的地方税制》、《关于统一我国内外资企业所得税制的思考》、《农业税取消后城乡税制统一问题研究》等。先后主持完成了甘肃省财政厅2005年度重点课题《农业税取消后城乡税制统一问题研究——以甘肃省为例》的研究;负责国家税务总局税收科学研究所2006年度重点课题《中国石油安全与产业发展的税收政策研究》子课题《我国开征燃油税问题的研究》等课题的研究。这些论文和课题的完成为《当代中国税制改革理论与实践》一书的写作提供了基本思路和观点,同时也想以此书作为本人近年来在税收方面学习和研究的一个总结。因此,本书既不是普通的教科书,也不是体系完整的专著。尽管本人已经十分努力钻研,但由于受各方面条件制约,对中国税制改革的理论与实践问题的研究仍很肤浅和渺小,只是沧海一粟。希望该书能够对中国目前正在进行的税制改

2 当代中国税制改革理论与实践

革起到积极的推动作用。

在本书的写作过程中,尽管我竭尽全力以求深入浅出且准确无误,尽可能在介绍当代中国税制改革理论与实践的同时传达一些中外税制改革的最新消息,尽可能向着自己所追求的境界多前进一步,但这些目标是否达到了,“付梓即为千古事”,只能交给实践去检验,由读者去评判。如果本书能够对推进当代中国税制改革的进程有所助益,则应归功于笔者有机缘站在无数巨人的肩膀之上;如果有不尽如人意之处,则由本人负责,恳请读者朋友们批评指正!

本著作能得以出版,感谢兰州大学出版社崔明社长的鼓励 and 无私帮助,感谢兰州大学出版社总编室魏春玲主任为本书的出版付出的辛勤劳动。

本书在撰写过程中参考了国内外诸多学者的研究成果,所有参考文献均列在书尾,在此,谨向成果的所有者表示衷心的感谢。

冯曦明

2007年11月于兰州

目 录

前言.....	(1)
第一章 税制改革的理论分析.....	(1)
第一节 税收原则理论.....	(1)
第二节 三种规范的税制改革理论.....	(4)
第三节 财政分权理论.....	(7)
第四节 中国的税收原则.....	(10)
第五节 中国税制改革的理论依据.....	(14)
第二章 中国税制改革的总体构想.....	(22)
第一节 现行税制简要评析.....	(22)
第二节 国外税制改革的经验与启迪.....	(28)
第三节 中国税制改革的环境及目标.....	(37)
第四节 中国税制改革方案的总体构想及配套措施.....	(42)
第三章 中国增值税的理论与实践.....	(48)
第一节 增值税的理论分析.....	(48)
第二节 国外增值税制的比较分析与启示.....	(51)
第三节 中国增值税制的现状及存在的问题.....	(58)
第四节 增值税改革的相关措施及政策建议.....	(63)
第四章 以扩大税基为突破口构建现代消费税制.....	(72)
第一节 消费税理论基础.....	(72)
第二节 消费税制的国际比较.....	(79)
第三节 对中国现行消费税制的评价与分析.....	(88)
第四节 构建当代中国消费税制的设想.....	(93)
第五章 中国开征燃油税的理论与实践.....	(98)
第一节 中国燃油税的历史沿革和改革困境.....	(98)
第二节 中国燃油税改革要解决好三个认识问题.....	(106)
第三节 中国燃油税实施方案的设计.....	(109)
第四节 中国开征燃油税效应的综合分析.....	(114)
第六章 中国企业所得税改革理论与实践.....	(123)
第一节 企业所得税概述.....	(123)
第二节 中国企业所得税制改革.....	(124)
第三节 企业所得税制度的国际借鉴.....	(132)

2 当代中国税制改革理论与实践

第四节 企业所得税法中有待完善的若干问题·····	(138)
第七章 建立综合与分类相结合的个人所得税制·····	(144)
第一节 个人所得税的理论基础·····	(144)
第二节 中国个人所得税制的发展历程及运行现状分析·····	(149)
第三节 个人所得税的国际比较·····	(156)
第四节 中国个人所得税制的完善问题·····	(173)
第八章 统一城乡税制的理论与实践·····	(182)
第一节 统一城乡税制的理论基础·····	(182)
第二节 统一城乡税制的相关条件分析·····	(184)
第三节 统一城乡税制的基本构想·····	(192)
第四节 统一城乡税制的配套措施·····	(196)
第九章 改革和完善地方税制的整体设想·····	(199)
第一节 改革和完善地方税制的理论基石·····	(199)
第二节 地方税制改革的国际比较与借鉴·····	(207)
第三节 地方税规模的界定与主体税种选择·····	(212)
第四节 我国地方税制建设的配套措施·····	(218)
第十章 中国物业税改革的理论与实践·····	(225)
第一节 物业税的相关理论·····	(225)
第二节 新中国房地产业发展及物业税制度演进·····	(227)
第三节 新中国物业税制度强制性变迁模式的特点·····	(229)
第四节 中国物业税制度的失衡·····	(230)
第五节 中国物业税制度的变迁方向·····	(233)
第六节 中国物业税制度的设计·····	(237)
参考文献·····	(246)

第一章 税制改革的理论分析

第一节 税收原则理论

税收原则是税收在执行职能中处理所涉及的诸如税收总量、税负分配、税收经济影响及税收立法技术等各种问题的准则。在现实经济生活中,税收原则具体表现为设计税收制度的准则。它是构建新的税收制度的指导思想,是判断既定税收制度是否合理标准,也是进行税制改革的基本纲领。

自税收产生以来,人们就在不断探索优化税制的标准。但中国长期处于封建专制社会,皇粮国税、“苛捐杂税”的观念和事实影响了中国税收思想的形成和发展,没有形成系统的、权威的税收原则。一些思想家提到了税收问题,但受封建小农经济意识的限制,主要是从平均主义出发,以公平标准来衡量税收的优劣,“不患寡而患不均”。新中国成立以后,长期受到“非税论”思想的影响,也就难以产生真正的税收原则。改革开放以后,随着税收地位越来越重要以及历次重大的税制改革,税收原则开始浮出水面,但主要是对西方税收原则的介绍,对符合中国国情的税收原则缺乏系统深入的研究。总的说来,由于历史的原因,中国的税收研究侧重于实际的、应用的税收问题研究,对属于基础性的税收原则重视得不够。为数不多的一些研究也由于缺乏鲜明的、严谨的经济理论支撑,难以形成权威的、上升到税收思想的税收原则。

一、西方税收原则理论的演变

在税收原则理论方面,西方国家的研究较为深入、系统,并形成了不同时期广为接受的税收原则。其中较受推崇的观点如下:

(一)威廉·配第的税收原则理论

英国古典学派的创始人威廉·配第(1623—1687)是最早提出税收原则的人,在17世纪中叶他的代表著作《赋税论》和《算术》中,提出了著名的“公平、简便(缴纳方便)、节省(最少征收费用)”三原则理论。认为过度的税收会影响臣民的投资和贸易,因而是一种浪费,但对无益于生产力的挥霍行为课税,并将其用于产业经营,则将加速生产力的发展。配第还对各种税的利弊进行了评述,他反对重商主义的保护关税政策,主张英国自产的用来与外国货交换的少数商品也需要征收关税,提倡贸易自由主义。

(二)攸士第的税收原则理论

继威廉·配第之后,18世纪德国官房学派代表人物攸士第(1705—1771)在《财政学体系》中提出了税收六原则:(1)促进国民自发纳税的课税。强调赋税应当自愿缴纳,要维护人民生活,保障私人的基本财产。(2)赋税不得侵犯臣民的合理自由和增加对产业的干

2 当代中国税制改革理论与实践

预。即课税不得限制人民的自由,更不得危害人民的基本生活和工商业的正常发展。(3)赋税应该平等课征,做到公平合理。(4)征税应有明确的依据,要迅速确实,不能有不当之处。(5)选择征收费用较少的物品课税。(6)征收手续简便,税款分期缴纳,时间安排得当。

(三)亚当·斯密的税收原则理论

第一次将税收原则提到理论的高度,明确而系统地加以阐述的是英国古典政治经济学家亚当·斯密(1723—1790)。斯密所处的时代是资本主义上升时期的自由竞争阶段,社会契约说思潮甚为流行,个人主义自由放任的经济学说也正风行当时。作为新兴资产阶级代表的斯密,极力主张“自由放任和自由竞争”,反对国家干预,特别不能去干涉生产自由,要让价值规律这只“看不见的手”自动调节经济的运行。政府成为“守夜者”,只需承担“夜警”的义务,维护国家安全和社会秩序。斯密以这种“经济自由”思想为指导,在他1776年出版的代表作《国民财富的性质和原因的研究》(简称《国富论》)中,提出了税收的平等原则、确实原则、便利原则和最小征收费用四项原则。

(四)萨伊的税收原则理论

法国庸俗经济学的创始人萨伊(1767—1832)认为,最好的财政是花钱尽量少的财政,最好的税收是负担最轻或危害最小的税收。为此,他提出了最好税收的五个标准,即税收五原则:(1)税率要适度;(2)征税费用要节省;(3)负担要公平;(4)课税对再生产的影响程度要最小;(5)课税要有利于国民道德的提高,即课税还要注意社会效应,促使人们勤劳,鼓励节约。

(五)西斯蒙第的税收原则理论

西斯蒙第(1773—1842)处于欧洲国家产业革命后,资本主义经济发展的时期。他从发展资本主义经济的观点出发,在肯定斯密提出的税收原则的基础上,在他的《政治经济学新原理》中补充和发展了亚当·斯密的税收原则理论,增加了四条:(1)税收不可侵及资本;(2)税收不可以总产品为课税依据;(3)税收不可侵及纳税人的最低生活费用;(4)税收不可驱使财富流向国外。西斯蒙第是从资本主义经济发展的角度来研究税收的,认为如果对资本课税,“国家就会很快地陷于贫困、破产,甚至灭亡。”此外,为了适应资本积累的要求,他着力倡导轻税的原则。他的第三、第四条原则,补充了亚当·斯密在经济方面的空白,是一种新的贡献。

(六)瓦格纳的税收原则理论

瓦格纳(1835—1917)是德国社会政策学派的代表人物,处在19世纪下半叶资本主义由自由竞争向垄断过渡时期。在其代表作《财政学》和《政治经济学》中,他认为税收不仅要有纯财政的目的,而且要树立社会政策的目的,用以干预和调节国民所得及财产的分配,纠正财富分配不公。为此,在总结前人税收原则理论的基础上,他系统地提出了财政原则、国民经济原则、公正原则(也叫社会正义或政策原则)以及税务行政原则(又称课税技术原则)等四项税收原则。

(七)马斯格雷夫的税收原则理论

当代世界著名的经济学家马斯格雷夫(1910—1989)在1973年发表的代表作《财政理

论与实践》中,对亚当·斯密以来经济学家的税收原则理论进行了理论总结归纳,提出了自己的六项税收原则理论:(1)税收分配应该是公平的,应使每个人都支付他“适当的份额”;(2)税收的选择应尽量不干预有效的市场决策,也就是说,要使税收的“超额负担”最小化;(3)如果税收政策被用于实现刺激投资等其他目标,那么应使它对公平性的干扰尽量的小;(4)税收结构应有助于以经济稳定和增长为目标的财政政策的实现;(5)税收制度应明晰而无行政争议,并且要便于纳税人理解;(6)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的较少。

(八)纽马克的税收原则理论^①

纽马克(F·Neumark)是德国当代最著名的财政学家,曾主编《财政学全书》,出任欧洲经济共同体(EEC)税收与财政委员会委员长,在国际财政学界享有盛誉。1970年,在《Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik》一书中,他提出了税收的四端18项原则,引起了各国财政税收学者的广泛关注。

(九)西方税收原则理论

进入20世纪以后,资本主义社会出现了1929至1933年的经济大危机和“二战”后的“滞胀”等问题。在此期间,出现了凯恩斯主义学派、货币学派、供应学派等经济理论。由于税收是既影响微观又影响宏观的一个重要政策工具和手段,这些学派都不同程度地对税收问题进行了研究,提出了相应的税收三原则理论。(1)效率原则。税收效率原则是指税收制度的设计应讲求效率,必须在税务行政、资源利用、经济运转的效应三个方面尽可能讲求效率,以促进经济的稳定与发展。这包括两层含义:一是要尽量缩小纳税人的超额负担;二是要尽量降低征收费用。(2)公平原则。税收公平原则是西方国家设计税收制度的最基本的准则,包括横向和纵向公平:横向公平是指凡有相同纳税能力的人应缴纳相同的税收;纵向公平是指纳税能力不相同的人应缴纳数量不同的税收。(3)稳定原则。税收稳定原则是指在经济发展的波动过程中,运用税收的经济杠杆作用,引导经济趋于稳定。具体来说,税收可以通过两个方面来达到经济稳定:①“内在稳定器”作用;②“相机抉择”作用。

到此为止的税收原则还没有与税制设计直接地、有机地结合起来。真正把二者直接结合起来的是20世纪70年代以来成型的税制优化理论。税制优化理论中的课税原则尽管有各种主张,但在公平与效率原则上存在着共识。建立在福利经济学理论基础上的税制优化理论就是以资源配置的效率性和收入分配的公平性为准则,对构建经济合理的税制体系进行研究的学说。由此,税收原则发展为公平与效率两大基本原则。

二、现代税收原则

(一)财政原则

税收的财政原则的基本含义是:一国税收制度的建立和变革,都必须有利于保证国家的财政收入,亦即保证国家各方面支出的需要。自国家产生以来,税收一直是财政收入的

^① 马国强,夏文丽,苑新丽:《纽马克的四端18项税收原则》,涉外税务,1996年第3期。

基本来源。

美国供给学派的著名代表拉弗教授,长期致力于税收与经济关系的研究。他在对大量材料分析、研究的基础上,发现税率与税收收入、经济增长之间存在一种特殊的函数关系:当税率为零时,市场经济活动或税基为最大,但税收为零;税率稍有提高后,税基会相应缩小,但其程度较小,故税收总额还会增加;当税率上升至某一最适度的点,税收极大化,找到最佳税率;如果超过这一点,继续提高税率,就进入“拉弗禁区”,因税基以更大程度缩小,即市场活力或生产加速萎缩,反而导致税收下降;当税率处于禁区的末端,即税率为100%时,税收也相应降至零。

(二)公平原则

税收应当是公平的。自亚当·斯密以来,许多经济学家都将公平原则置于税收诸原则之首。这一方面是由于税收是否公平不仅仅是一个经济问题,而且会影响到政治和社会的稳定;另一方面是由于税收是否公平还直接关系到税收制度本身能否正常运转。

按照西方经济学界的解释,税收公平原则就是指政府征税要使各个纳税人承受的负担与经济状况相适应,并使各个纳税人之间的负担水平保持均衡。它可以从两个方面来把握:一是国家征税给各个纳税人造成的税收负担要与其经济状况相适应,也就是说,公平是相对于纳税人的纳税条件来说的,而不单纯是税收本身的绝对负担问题,这称作税收的横向公平;二是各个纳税人之间的负担水平要保持均衡,也就是在各个纳税人之间合理分配税收负担的问题,这称作税收的纵向公平。把这两方面统一起来,税收公平就要做到横向公平和纵向公平。然而在具体的实践中,真正促成这两种公平首先就要确定税收公平是以什么标准来衡量的。迄今为止,西方经济学界对此问题的解释大体上有两种:受益原则和支付能力原则。

(三)效率原则

税收不仅应是公平的,而且应是有效率的。所谓税收的效率原则,包括多层含义。从资源配置的角度讲,税收要有利于资源的有效配置,使社会从资源的利用中获得最大收益;从经济机制的角度看,税收要有利于经济机制的有效运行,不仅可使微观经济效益提高,而且宏观经济也要稳定增长;从税务行政的角度说,税务行政要讲求效率,税收制度须简便,征纳双方的费用要节省,等等。国家在征税过程中,一方面取得一定的财政收入,另一方面又必须付出一定的征收费用。我们称前者为税收收益,后者为税收成本。税收效率是通过税收收益和税收成本之间的比例关系来加以衡量的,包括经济效率和行政效率两部分。

第二节 三种规范的税制改革理论

本节将近几十年来对税制改革方案直接或间接地产生巨大影响的三种最主要的规范理论进行比较分析,目的在于理清自20世纪80年代起席卷全球的税制改革理论思路,为我国在构建当代税制改革时选择指导理论奠定基础。

一、公平课税论(theory of equitable taxation)

公平课税论最初起源于亨利·西蒙斯(Simons,1938)的研究成果。西蒙斯的经济纲领主张政治干预经济生活最小化,认为政府的主要作用在于它必须提供私人部门不能有效提供的服务,并通过再分配产生更大的公平。政府在设计 and 改革税制时,必须建立这样一种课税方法,既能按照公平原则筹措资金,又能限制政治程序对市场经济的干预。在西蒙斯看来,实现这种双重目标的课税方法,关键在于选择适当的税基。于是,他在黑格(Haig,1921)和香兹(Schanz,1896)的研究成果下,构想出综合所得概念和综合税基概念。

西蒙斯认为,公平课税论下的理想税制,主要是根据综合所得概念对宽所得税税基课征累进的个人直接税。就他的所得概念而言,“毛所得”包括工资和薪金、经营所得、资本所得、租金、特许权使用费、附加福利、耐用消费品的估算租金、转让所得、养老金所得以及赠与和遗产所得等。这种宽所得税基不仅能在不同的所得类型、不同的部门和不同的活动之间实现税收中性,而且也有助于降低名义税率,使税收的超额负担最小化。公平课税理论的这种宽税基、低名义税率以实现公平和效率目标的深刻见解,被 20 世纪 80 年代很多工业化国家的税制改革实践所证实。^① 当前中国税制改革提出的宽税基、低税率的税制改革原则,也是借鉴西方国家的税制改革经验提出的。

二、最适课税论(theory of optimal taxation)

最适课税论的起源可以追溯到古典凯济学家约翰·斯图亚特·穆勒首次提出的“牺牲”学说。他认为,税收公正要求每个纳税人都要承担同等的牺牲。现代福利经济学将牺牲解释为效用的损失,并提出为使税收引起的总牺牲最小,适宜采用边际效用相等的原则。许多财税学家,阿特金森(Atkinson)、米尔利斯(MirrLees)、戴尔蒙德(Diamond)、费尔德斯坦(Feldstein)、斯特恩(Stern)等认为,应在维持一定的政府税收收入的前提下,使课税行为所导致的效率损失最小化,从而建立所谓的“最适课税理论”。

简单地说,最适课税论是研究如何以最经济合理的方法征收某些大宗税款的理论。站在税制结构的角度,就是以怎样的课税方式来实现应纳税款的征收。针对这一问题,从课税原则上讲,自亚当·斯密以来就有不同看法,不过,只从课税原则上分析,尚不能明确其会产生怎样的税制结构。人们从事经济活动,即家庭从消费和闲暇中获得最大程度的满足,企业从生产经营活动中获得最大程度的利润,兼顾到这些方面利益的税收制度应当如何设计。最适课税论就是以资源配置的效率性和所得分配的公平性为原则,对构建经济合理的税制体系进行分析的学说。

理想的最优课税理论有两个假设前提,一是政府在建立税收制度和制定税收政策时,对纳税人的信息(包括纳税能力、偏好结构等)是无所不知的,二是政府具有无限的征管能力。但是在现实中,政府并不能完全了解纳税人和课税对象的信息,而且征管能力也有限。所以,在这种信息不对称的情况下,最适课税理论就主要研究了以下三个问题:直接税与间接税的合理搭配问题;寻找一组建立在特定效率和公平基础上的最适商品税;假定

^① 刘军,郭庆旺:《世界性税制改革理论与实践研究》,中国人民大学出版社,2001 年版,第 8 页。

收入体系是以所得课税而非商品课税为基础的,问题是确定最适累进(或累退)程度,以便既实现公平又兼顾效率。可见,从现实情况出发,最适课税论研究的核心是如何实现税制的公平与效率。^① 针对商品课税和所得课税,他们分别具有不同的侧重点:商品课税容易实现效率目标,面临的问题是如何使其具备收入分配公平的功能;所得课税容易实现收入分配公平目标,而面临的问题是如何使其促进经济效率。

三、财政交换论(theory of fiscal exchange)

财政交换论最初起源于威克塞尔(Wickcell, 1896)关于财政学的自愿交换理论以及布雷纳恩和布坎南(Brennan and Buchanan)等对这一传统理论的现代研究成果。威克塞尔在他 1896 年的专题论文《财政理论研究》中,提出设计“公平”税制的设想,“公平”税制的理论基础是边际效用理论在公共部门的应用。他认为税收通过政治程序对个人或集团进行利益分配,应当求得国家付给个人的边际效用等于个人因纳税而损失的财富的边际效用。

布雷纳恩和布坎南在 1980 年的《征税权力》中发展了财政交换论,他们提出两个问题:政府的征税权力是否应受到限制?这种限制应采取什么形式?在这方面,财政交换论、公平课税论和最适课税论形成鲜明的对比。后两种理论研究的核心问题是:为规模既定的预算筹措资金的最佳方法是什么?早期财政交换论的研究成果,讨论的重点并不是关于政府权力的直接限制问题,而是有关选举程序的问题。他们关心的是:什么样的选举程序是最理想的?这可以说是注重程序的财政交换论。

财政交换论特别强调两个方面:一是为了实现资源有效配置的目标,要求尽可能广泛地采用受益税;二是为了使当权者在决策中自私自利最小化,特别强调政治程序在约束预算决策中的重要性。

四、三种税制改革理论对当代税制改革方案的影响

公平课税论、最适课税论和财政交换论都对税制设计和税制改革产生过不同的政策影响,它们一直被作为描绘理想税制蓝图的出发点。因特定的出发点不同,判断理想税制的标准也不尽相同。

公平课税论对现实税制改革和税制设计产生过最显著的影响。西方一些发达国家(如加拿大、美国等)曾先后出台或修改本国的税制改革方案,试图将个人所得税更加全面地建立在综合税基之上;也有的国家(如瑞士、爱尔兰)的税制改革方案偏离了正统的公平课税论,主张以支出税作为所得税的补充。

最适课税论在近几十年来对官方的政策建议没有产生显著影响。1978 年英国诺贝尔经济学奖得主詹姆斯·米德在他的《直接课税的结构与改革》(又称《米德报告》)中,建议用宽税基的所得税作为补充而非最适课税方案,以便克服最适课税论的税制更加复杂化所带来的政治障碍。最适课税论对税制改革的学术讨论产生了深远影响,它在支持降低资产收益课税税率的同时,重新唤起对消费和支出课税的重视。

^① 刘溶沧,赵志耘:《税制改革的国际比较研究》,中国财政经济出版社,2002 年版,第 35 页。

财政交换论对税收政策的影响比其他两种理论更为间接。这是由于财政交换论的主要倡导者强调需要以宪法限制政府,而不在于作出具体的税制改革建议。财政交换论的最直接影响,是为宪法限制美国地方和州级政府征税权力的运动提供理论支持。

第三节 财政分权理论

财政分权理论是为了解释地方政府存在的合理性和必要性,弥补新古典经济学原理不能解释地方政府客观存在这一缺陷而提出的,即解释为什么中央政府不能够按照每个居民的偏好和资源条件供给公共品,实现社会福利最大化,从而论证地方政府存在的合理性和必要性。

一、施蒂格勒(George Stigler)的分权理论

施蒂格勒在1957年发表的《地方政府功能的有理范围》一文中,主要从两条原则出发阐明了地方政府存在的合理性。他认为与中央政府相比,地方政府更接近于自己的公众,也就是说地方政府比中央政府更加了解所管辖选民的效用与需求。一国国内不同的人有权对不同种类与不同数量的公共服务进行投票表决,这就是说地方政府比中央政府能更有效地根据公众的偏好提供服务,以满足公众的需求。按照施蒂格勒的两条原则可以推导出如下结论:为了实现配置的有效性与分配的公平性,决策应该在最低水平的政府部门进行。这个结论有些走极端了,事实上施蒂格勒本人并不否定中央政府的作用。他指出,行政级别高的政府对于实现配置的有效性与分配的公平性也是必要的,尤其是对于解决分配上的不平等与地方政府之间的竞争与摩擦这类问题,中央政府更为有效。^①

二、穆斯格雷夫(Musgrave)的分权理论

查理·A·穆斯格雷夫和皮吉·B·穆斯格雷夫从考察财政的三职能:配置、分配与稳定出发,来分析中央政府与地方政府存在的合理性与必要性。强调由于公共产品的受益范围不同,才造成了不同的公共产品由不同的政府单位来提供。他们根据公共产品受益范围的空间限度,将财政结构划分为各级行政单位,认为一部分公共产品的受益范围是全国性的,如国防;另一部分公共产品的受益范围是地方性的,如地方上的消防服务。公共部门的资源配置理论要求:公共部门必须提供公共产品,其所承担的公共产品必须与相关受益区域居民的偏好相一致,因此,公共产品的成本就该由地区的居民通过纳税和交费进行支付。这样,受益范围是全国性的公共产品就要由全国提供,全国居民纳税支付其成本;受益范围是跨区域的区域性公共产品,例如,地区内的公路等,就应以区域为单位来提供,并由区域内的居民纳税支付其成本。

他们同时指出,在公共品供给效率和分配的公正性方面,中央政府和地方政府间的分权也是必要的。他们认为:中央政府对于全国性公共物品的提供以及分配稳定职能是必不可少的,而且更为有效。因为地方政府对宏观经济的稳定实施缺乏充足的财力,另外经

^① 李齐云:《西方财政分权理论及启示》,山东科技大学学报,2003年第9期。

济主体的流动性也严重束缚了地方政府进行收入再分配的尝试,因此稳定宏观经济与收入再分配的职能应由中央负责;而资源配置政策则应根据各地居民的偏好不同而有所差别,在这方面地方政府比中央政府更适合,更有利于经济效率的提高和社会福利水平的改进。这种分权可以通过税种在各级政府间的分配固定下来,从而赋予地方政府相对独立的权力。^①

三、奥茨(Wallace E. Oates)的分权理论

奥茨在《财政联邦主义》一书中,为地方政府的存在提出一个分权定理。他假定将全部人口分为 A、B 两个子集,每个子集里的人口偏好相同,但 A 与 B 之间的偏好不同,另外假定全体成员都消费 X 与 Y。A、B 可从对不同量的 X、Y 消费中得到满足,其中 Y 产品是公共产品,既可由中央政府提供,也可由地方政府提供。那么政府有三种选择:

1. A 集团的利益得到充分满足,但 B 集团的利益得不到保证;
2. B 集团的利益得到充分满足,但 A 集团的利益得不到保证;
3. 为 A 和 B 提供同样数量的 Y。

一般来讲,中央政府不可能顾及到每个集团的特殊利益,因此它往往会选择统一配给 A 和 B 相同数量的 Y 产品,但是,由于忽略了两者的不同偏好,不能使社会福利最大化,从而降低了资源配置效率。

由此,奥茨提出了下列财政分权理论:如果某种公共产品的消费涉及所有的阶层或地域,并且对于该公共产品的提供,无论是对中央政府还是对地方政府来说,成本都既定,那么让地方政府将一个帕累托有效的产出量提供给他们各自的选民,则总要比中央政府向全体选民提供任何特定的并且一致的产出量有效率得多。

四、分权“俱乐部”理论

所谓“俱乐部”理论,是布坎南在 1965 提出的一个地方政府形成的理论。简单来说,就是把地方政府比作提供公共产品的俱乐部,一方面随着俱乐部成员的增加,原有成员所承担的公共产品成本将由更多的成员来分担,另一方面,新成员的进入,会增加拥挤成本,从而产生外部不经济,使公共设施拥挤。于是,一个俱乐部的最佳规模就在于外部不经济所产生的边际成本正好等于由于新成员分担运转成本所带来的边际节约点上。

马丁·麦圭尔(Martin McGuire)运用“俱乐部”理论解释了最优地方政府管辖范围的问题。他认为:政府提供公共产品必须考虑成本因素,有些公共产品由全国提供规模最佳,成本低而效益高,那么这些公共产品应由中央政府提供。而对于受益者数量有限的公共产品有两种供应办法:一种是由中央政府将全国人口按最优数量分成若干组,分别提供;另一种办法是将该种公共产品的提供权赋予各个地方政府,由各个地方政府决定各自辖区内的公共产品数量,显然,第二种方法最为方便。麦圭尔由此说明了地方政府存在的合理性。

^① 毕丽,危素玉:《财政分权理论综述》,云南财贸学院学报,2004 年第 6 期。

五、分权的偏好误识论

美国经济学家特里西(Ricard W. Tresch)根据以往分权理论中的疏漏,提出了“偏好误识”分权理论。这个理论的要害在于,它对中央政府对全民偏好认识的准确性以及是否具有代表性提出了质疑。他从理论上分析了由于偏好误识,中央政府在提供公共物品的过程中有可能存在失误。

在公共物品与居民偏好之间的关系上,地方政府对居民了解更为充分,因而不确定性更小。因为相对于地方政府,中央政府与其所管辖的居民相隔万里,不利于信息的掌握和了解。因此,中央政府在提供公共产品的过程中,为全面了解各地居民对公共产品的偏好,需要花费大量的成本。而由于地方政府在管辖居民数量少、外界环境基本相同、居民偏好组合种类少等方面具有优越性,而且,地方政府与所管辖的居民相距较近,信息采集和传递的成本较低,决定了它在了解居民偏好方面比中央政府有更大的优势,因此,地方政府发生偏好误识问题的可能性比中央政府小。这一理论从信息不对称的角度说明了财政分权的必要性。

六、蒂布特(Tiebout)的“以脚投票”论

尽管以上几种理论论证了由地方政府提供某些公共产品比中央政府更为有效,或者更为合理,但都没有回答人们是否愿意聚集在地方政府周围。如果不能回答上述问题,则地方分权便失去了根本。

蒂布特的“以脚投票”理论就是为了回答上述问题而提出来的。他在1965年发表的《地方支出的纯粹理论》一文中为了回答人们是否愿意聚集在地方政府周围,要求地方政府为大家提供最大的福利这个问题,提出了“以脚投票”理论。

他在文中指出:人们之所以愿意聚集在某一个地方政府周围,是由于他们想在全国各地寻找地方政府所提供的服务(包括公共产品)与所征收的税收(可看作是支付公共产品和公共服务的价格)之间的一种精巧组合,以便使自己的效用最大化。当他们在某地发现这种组合符合自己效用最大化的目标时,就会在这一区域居住下来,从事工作,并维护当地政府的管辖和接受当地的服务。这个过程,就是所谓的“以脚投票”理论。

“以脚投票”理论指出,如果全体居民都自由地进行搜寻,那么地方政府在公共服务与税收的组合上就相互学习,相互模仿,如此一来,整个社会就会达到福利极大化。偏好相同的人组合在一起,公共服务也会按最小的成本提供。由于人们可以自由地在地区之间流动,可以自由选择从公共产品和公共服务成本高的地区流向成本低的地区,所以各地方提供公共产品的成本差异不会长久存在。可见,地方政府的存在首先使公民具有了选择消费的自由,从而为其效用的寻优过程创造了条件。

第四节 中国的税收原则

一、中国古代治税思想原则

在中国漫长的经济发展和税收实践中,一些思想家曾总结概括出了丰富的治税思想,可以归纳为:

1. 有义的原则,即强调国家征税要合乎道义。孔子说:“义然后取,人不厌取。”“有君子之道,其使民也义”。这里强调的“义”。就是要行仁政、轻徭薄赋。因为“财聚则民散,财散则民聚”,轻征赋税有利于争取民心,使统治者长治久安。

2. 有度的原则,即强调国家征税要适度。《管子》一书中指出:“地之生财有时,民之用力有倦,而人君之欲无穷,以有时与有倦养无穷之君,而度量不生于其间,则上下相疾也。”所以,应坚持“取于民有度”的原则。

3. 有常的原则,即强调国家定税要有常规,税制要相对稳定。傅玄指出,应坚持赋税有常的原则。“国有定税,下供常事,赋役有常,而业不废”。而要做到“有常”,关键在于中央决策者和地方官吏的行为规范化。“上不兴非常之赋,下不进非常之贡,上下同心以奉常教”。

4. 统一的原则,即全国的税政要统一。商鞅主张全国税政统一,“上一而民平,上一则信,信则臣不敢为邪”。就是说,国家税政统一,对所有的一视同仁,没有歧视,人民就感到赋税公平,就能取信于民,官吏也不便营私舞弊了。

5. 弹性的原则,即强调赋税的征收量有伸缩性,依条件的变化而变化。孟子反对征定额税,主张丰年多征,灾年少征。《管子》书中,将年成分为上、中、下三等,提出不同的年成依不同的税率征收,最坏的年成“不税”。

6. 普遍的原则,即强调征税的面要宽,纳税人要普遍。《周礼》一书提出,国中从事各种职业的人都要缴纳赋税。耕田的贡九谷;经商的贡货物;从事牧业的贡鸟兽;从事手工业的贡器物;无职业的也要“出夫布”。

7. 均平的原则,即强调征税中应做到均平合理。但各思想家强调的角度不同。

一种认为,按负担能力征税才算均平合理。海瑞认为,按赋税能力征税,做到“贫者轻,富者重,田多者重,田少者轻,然后为均平也”(《海瑞集》)。

第二种认为,征税不分贵贱强弱,一律平等对待算均平合理。如苏绰说:“夫平均者,不舍豪强而征贫弱,不纵奸巧而困愚拙,此谓均也”(《周书·苏绰传》)。

第三种认为,征税既要坚持“横向均平”,又要坚持“纵向均平”。如杨炎、王安石、张居正等在进行税制改革中,一方面取消或减少势族纳税上的优免特权,另一方面按财产或土地的多少征税,都在一定程度上贯彻了公平的原则。

8. 明确的原则,即强调让纳税人对征税的有关规定有明确的了解。苏绰认为,贯彻明确的原则,对征纳双方都有利。因为生产财富有一个过程,纳税人预先知道有关规定,“先时而备”,就能做到“至时而输”,避免滞纳,官府也就能顺利完成征税任务。

9. 适时的原则,即强调征税所规定的时间和时限要适当。《管子》一书指出,纳税的