

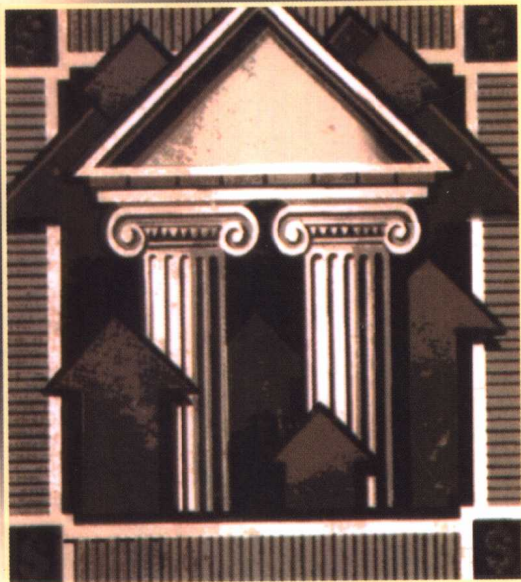
财金科学文库

CAIJIN KEXUE WENKU

主编 黄 达

中国税制优化的理论分析

近十年来，诺贝尔经济学奖越来越多地被授予在财政、金融领域内做出突出贡献的专家。在宏观层面，财政货币管理部门的政策中越来越多地体现出经济学家们的思想精华。在微观层面，金融税收理论已经成为指导经济主体决策的重要工具。《财金科学文库》力图将西方财政、金融领域的前沿理论运用于我国的经济实践，希望对我国金融体制改革的推进有一定的启发意义。



岳树民
著

 中国人民大学出版社



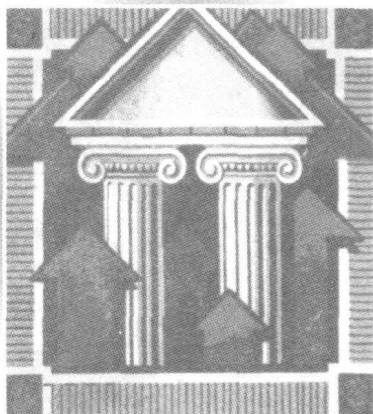
财金科学文库

——主编 黄 达

中国税制优化的理论分析

C A I J I N K E X U E W E N K U

岳树民 著



 中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税制优化的理论分析/岳树民著.
北京:中国人民大学出版社
(财金科学文库)

ISBN 7-300-03640-6/F.1379

I. 中...

II. 岳...

III. 税收制度—研究—中国

IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 103545 号

财金科学文库

主编 黄 达

中国税制优化的理论分析

岳树民 著

出版发行:中国人民大学出版社

(北京中关村大街 31 号 邮编 100080)

邮购部:62515351 门市部:62514148

总编室:62511242 出版部:62511239

本社网址:www.crup.com.cn

人大教研网:www.ttrnet.com

经 销:新华书店

印 刷:北京东方圣雅印刷有限公司

开本:890×1240 毫米 1/32 印张:6.5 插页 1

2003 年 2 月第 1 版 2003 年 2 月第 1 次印刷

字数:185 000

定价:15.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

优化现行税制，建立符合中国国情的理想税制是人们不断探索的重大课题。本书从税制优化内涵的分析出发，通过税收与经济关系的分析，提出了税制优化是在对现实税制的改革中实现的，税制优化是一个动态的过程，强调税制优化的标准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，并提出了中国税制优化的目标；运用博弈论和制度经济学的基本原理，在对税制优化问题进行博弈分析的基础上，分析了税制优化的环境条件及二者的相互适应性；在全面分析税制结构优化、税收负担优化和税收征管优化的同时，提出了中国税制优化的思路与政策建议。

岳树民，男，1965年10月生，吉林省通化市人，1987年毕业于吉林财贸学院（现长春税务学院），获经济学学士学位，并留校任教。1994年毕业于吉林大学经济管理学院，获经济学硕士学位。2000年毕业于中国人民大学财政金融学院，获经济学博士学位。现为中国人民大学财政金融学院副教授。主要教学与研究领域为财政税收理论与实务。在多年教学与研究工作中发表学术论文数十篇，出版专著、教材多部。

《财金科学文库》总序

在过去的一个世纪里，西方发达国家的经济以惊人的速度向前发展，而财政和金融业无疑是其中最为亮丽的两道风景线。这其中凝聚着几代经济学家的智慧，闪耀着光芒。

财政理论与金融理论的渊源可以追溯到 1776 年亚当·斯密的《国富论》，当时的古典经济学家认为市场机制可以自发实现充分就业和经济增长的目标，主张国家应当尽量减少对经济生活的干预。他们认为货币的产生是为了降低交易成本，国家的职能也仅限于保护人民生命财产安全与提供私人部门所不能提供的产品与服务。因此，财政与金融研究也就集中于国家的真正职能是什么以及货币如何更好地发挥“润滑剂”的作用这一课题上。但是，1929—1933 年全球性的大危机彻底摧毁了古典经济学家“市场万能”的美梦。学术界开始重新审视财政政策和货币政策在经济发展中的作用。

凯恩斯用“有效需求不足”的理论说明了资本主义国家的经济是不能自发实现平衡的，必须依靠国家的宏观调控才能克服失业与通货膨胀，财政政策和货币政策正是国家的“两大法宝”，从而确立了财政与金融的重要地位。以此为起点，学术界进入了财政金融理论研究蓬勃发展的崭新时代。20 世纪六七十年代资本主义世界普遍出现的“滞胀”现象打破了凯恩斯理论一统天下的局面，货币主义、理性预期学派、供给学派的兴起与相互之间的论战客观上促进了理论研究的纵深发展。

但是，在现代经济运行过程中，政府活动范围大大扩大，金融业务也日益复杂，原有的财政金融理论在诠释、分析和解决有关的经济现象和问题时越来越显得苍白无力。理论体系孕育着革命的风暴。

在财政理论方面，福利经济学的日益成熟为财政学的拓展提供了理论基础与研究方法。与古典经济学相比，福利经济学不仅研究如何增加国家财富，还在此基础上探讨社会经济福利水平提升的问题。福利经济学认为实现社会效用总量最大化的条件有两个：生产资源的最优配置和收入分配不公平程度的减轻。在福利经济学基础上，财政学研究方向与研究方法有了重大转变。在研究方向上，财政理论由单纯研究财政收支本身转向研究政府经济活动的组织形式与对实体经济的影响力度等问题上；在研究方法上，数理经济学与计量经济学的分析技术在财政理论的研究中得到了广泛应用，并且，在财政学的研究中越来越多地反映了伦理学、政治学、社会学等学科的研究成果。如获得1986年诺贝尔经济学奖的布坎南的公共选择理论就突出地体现了这一特点。由于财政学在研究范围、领域、方法与指导思想大大突破了传统的束缚，主流经济学家认为财政学已经成功地转型为公共经济学。

在金融理论研究方面，以定性的思维推理与语言描述为特征的传统理论在迅猛发展的金融实践面前显得苍白无力。经济自由化、金融化与全球化的发展推动金融理论趋向深入、更加务实、日渐成熟。1952年，哈里·马柯威茨（Harry Markowitz）提出了投资组合理论，最早将数理工具引入金融研究领域，因此被视为现代金融理论的发端。与传统研究相比，现代金融学将视角更多地投向了微观层次。金融学家们认为，金融体系必须通过工商企业的财务活动才能与实体经济发生联系，而企业的价值又必须通过金融市场的交易才能获得客观评价。因此资本市场和公司财务构成了现代金融理论的两大基石；而金融工程学等又为现代金融理论提供了必要的技术手段。金融产品定价、风险管理、金融机构业务设计与决策等问题都是新一代金融学家们研究的重点。现代金融理论研究在宏观层次上也取得了突出发展，宏观金融的研究对象有了很大拓展。在金融创新、金融自由化浪潮的推动下，全球化的趋势越来越明显。全球化一方面提高了资源配置效率，促进了经济发展；另一方面也使金融危机在国际间的传递更加迅速和方便，危机爆发越来越频繁，破坏程度越来越大，并且，每一次危机都表现出与上一次不同的特

点。于是，金融学家们在继续探讨货币职能、货币供求、货币政策等传统问题的同时，开始将视角拓展到金融创新、金融危机、资本流动与国际货币体系改革等领域。

随着经济的发展，财政、金融已经渗透到经济生活的方方面面，财政金融理论在经济研究中的地位也越来越重要，近十年来，诺贝尔经济学奖越来越多地被授予在财政、金融领域内做出突出贡献的专家就是一个明证。并且，财政金融理论对实践的指导作用也日益加强。在宏观层面，财政货币当局的政策中越来越体现出经济学家们的思想精华。例如，美国供给学派的代表人物拉弗的一条描述税收收入与税率的关系的曲线就是20世纪80年代全球性税制改革的理论依据之一。而在撒切尔夫人执政期间，英国的货币政策中则更多地体现了货币主义的理论观点。在微观层面上，理论，尤其是微观金融理论已经成为指导经济主体决策的重要工具，例如，资本资产定价模型、布莱克-斯科尔斯期权定价模型都是投资者判断金融产品“公平价格”的重要依据。另外，随着行为金融理论的兴起，美国也已经出现了基于行为金融理论的证券投资基金。

理论从来都是适应社会经济进步的需要而产生的，而最终又要服务于客观实践。近年来，西方经济的持续繁荣与财政、金融理论的迅速发展更新是密不可分的。于是，越来越多的中国学者，特别是年轻一代，开始探讨西方理论在我国的适用性，希望能够推动我国财政金融实践的发展。《财金科学文库》就是这方面的勇敢尝试。文库试图将西方财政金融领域的前沿理论与我国的实践相结合，希望对我国学术界的研究方向与金融体制改革有一定的启示。

中国人民大学财政金融学院

2002年4月

序

最近,岳树民同志告诉我,他的博士论文《中国税制优化的理论分析》经过修改即将交由中国人民大学出版社出版,我作为他的博士生导师甚感欣慰。现就该书的写作情况谈几点看法,以之为序。

税收优化问题一直是税收理论和实践中的一个重要问题。可以说,从税收产生那一天起,人们就在探索建立一个理想的好税制。但是,把税收优化作为理论进行研究则是近代的事情,它起自 20 世纪 20 年代,在 80 年代达到了蓬勃发展,1996 年米尔利斯和维克雷由于在税制优化理论方面的卓越贡献而荣获了诺贝尔经济学奖,从而把该理论推到了顶峰。这表明,税制优化理论在西方已比较成熟和完美。问题在于,西方税制优化问题的研究,是在严格的假定条件下,通过精确的数学模型和严格的数学推导进行分析的。这尽管对我们研究现实问题有重要的理论借鉴意义,但其结论与现实又相差甚远。就目前国内对这一问题的研究现状看,已出版了不少论著,其中除了一些是介绍西方税制优化理论外,大多是从目前我国税制存在的问题入手,进行对策性研究,理论分析欠缺。面对国内外对这一问题的众多研究,当岳树民同志提出把税制优化问题作为博士论文选题时,我有所疑虑,感到难度很大,有一定风险。当然,不是说这个题目不能写,而是看从哪个角度写,能否写出新意来。岳树民同志勤奋好学、知难而上,最后较好地完成了这篇论文,并以专著形式出版。该书在以下几个问题上进行了深入分析,有自己的独到见解。

一、关于税制优化的内涵与目标

作者通过对税收原则演进的分析认为,“所谓税制优化就是通

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及人们利益选择的税收制度”。这里作者强调了对税收优化内涵的这样几点认识：第一，税收优化的继承性是在对现行税制的改革调整中实现的。第二，税制优化是个动态的过程。作者认为税制优化所要求的并不是形成一个无可比拟和替代的标准化的税制模式，它要求税制随着客观环境条件的变化而及时地作出适应这一变化的调整，使其在其时、其地是“最优”的税制。事实也表明世界上并不存在，也难以形成一个永远适用，具有范例性质的标准化的税制模式。“说到底，税制优化就是根据客观环境和社会政治经济发展的要求而对现行税制不断完善的过程。”第三，衡量税制是否“最优”的标准，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。上述思想是一条主线，贯穿于全书，第2章和第4章进行了专门的分析。

关于税制优化的目标，作者通过对税收与经济关系进行的再探讨，在分析政府与纳税人的不同利益取向及要求的基础上，从政府与纳税人两方面提出了税制优化的目标。最后，经综合考虑提出，当前条件下我国税制优化的目标是：建立和完善流转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的合理分税的税制结构，形成良好的税收调控体系，形成合理的税收负担水平以及建立起有效的税收征管模式。

值得重视的是，作者在分析税收与经济关系时，明确提出了要重视税收的“额外收益”。大家知道，西方税收理论在研究税收与经济的关系时主要强调征税会带来“额外负担”，造成效率损失。作者则认为，税收对经济运行带来的不仅仅是效率损失，在很多情况下它能够带来除政府收入之外的额外收益；并对额外收益的含义、内容作了较深入的分析。这是很重要的。

二、运用博弈论分析现代税制的优化问题

引进博弈论是本书的一个特色。博弈论又称对策论，始于19世纪20年代，20世纪50年代以来有很大发展，并在许多领域得到广泛应用。1994年诺贝尔经济学奖授给了纳什、泽尔腾和海萨

尼三位博弈论专家，博弈论已成为西方主流经济学的一个重要部分。博弈论是研究不同利益主体之间冲突与合作的理论。在税收征纳过程中，在政府与纳税人之间存在着利益冲突与一致的关系，这种关系就是税收博弈关系：政府要在法律规定的范围内尽可能多地收税，纳税人则要尽可能少地缴税。作者的观点是：税收博弈关系的存在要求税制的优化不能仅从政府利益的角度出发，还要充分考虑纳税人的利益及其行为选择；一个优化的税制应能使纳税人在纳税过程中，由追求利润最大化的动机所引致的行为选择符合政府利益；这要求税收制度必须是一个纳什均衡，即在税收博弈中任何参与人包括政府与纳税人都必须按照税法规定依法征税和纳税，否则，将得不偿失；这种纳什均衡能否形成，关键在于税制的设计应形成激励相容约束，一方面要实施严厉的税收惩罚措施，其力度应使偷逃税的成本极高，大于偷逃税的收益；另一方面要设计合理的税种内部结构，主要是税基与税率的选择，比如在税制设计中坚持“宽税基、低税率、少减免、严征管”，就有利于纳税人诚实纳税。重罚与轻税相结合，就容易形成税制的纳什均衡。作者在这种一般分析的基础上，进一步从博弈角度研究了我国税制改革中的问题及现行税制的优化问题，给人以新的视角和启示。

三、关于税收负担优化问题

税收负担优化问题是税制优化的核心内容，它是制定税收政策的重要依据，对保证政府履行其职能的财力需要和促进经济的发展有着重要的意义。正因为如此，人们对税收负担问题给予了特别关注，进行了大量研究，出版了许多论著。作者对这一问题的研究，在以下几点上比较新颖：（1）对宏观税负水平界定的博弈分析。作者认为，在税收负担水平的确定上，不仅要考虑政府的收入目标和调控目标，还要考虑到纳税人的经济承受能力和心理承受能力。税收负担过高会使纳税人不诚实纳税，反而减少了税收收入。通过宏观税负水平的博弈分析证明轻税政策有利于政府的政策目标。（2）提出衡量我国宏观税负水平的大、中、小三个口径指标，并指出其意义。作者认为，大口径的宏观税负水平，即政府收入（包括预算

内收入、预算外收入和制度外收入等)占 GDP 的比重,真实地反映了政府集中财力的程度和国民经济的负担程度,但由于预算外和制度外资金对财政来说处于“体外循环”,难以管理和控制,因此,只有小口径的宏观税负水平,即税收收入占 GDP 的比重,才能表明政府财政能力的强弱。这就需要将大、小口径的宏观税负综合起来进行考察。(3)对我国宏观税负水平的评价与判断。通过比较分析,认为目前我国小口径宏观税负偏低,大口径宏观税负偏高;我国的财政困难实质上是一种结构性困难;提出了目前应将小口径宏观税负提高到15%~20%的水平及其相应对策建议。

四、关于税收征管优化问题

把税收征管优化纳入税制优化的范围具有重要意义,这是实现税制结构和税负优化的保证。作者比较详细、深入地分析了税收征管优化的必要性,目前存在的主要问题及改革措施等。其中有两个问题特别值得引起人们的重视:一是税收征管目标错位问题。税收征管的目标应是依法征税和依法纳税,但在实际工作中往往是“收入中心论”,把完成税收任务作为首要目标,尤其当把完成计划指标与税务人员的奖励、晋升密切相连时,更是如此。这会造成过度收税或少收税的不良后果,那就不是优化税收征管而是劣化了税收征管。二是强化税收征管为纳税人服务的观念,把为纳税人服务作为税收征管的中心工作。为纳税人服务是依法治税的客观要求和重要内容,这有利于提高纳税人的纳税意识,减少税收成本,实现征管目标。

岳树民同志多年从事税收的教学和科研工作,能力较强,研究成果颇丰,《中国税制优化的理论分析》一书的出版只是他的一项阶段性成果,似乎潜力尚未充分发挥出来,可以把该书看做一个“导论”吧。预祝他继续努力,取得新的更大的成果。

安体富

2002年2月

于中国人民大学财政金融学院

目 录

第 1 章 导 论	(1)
1.1 问题的提出	(1)
1.2 前人的研究	(4)
1.3 研究方法 with 篇章结构	(7)
第 2 章 税制优化的内涵与目标	(11)
2.1 税制优化的内涵	(11)
2.2 税收与 economic 关系再研究	(14)
2.3 税制优化的目标	(21)
2.4 中国税制优化的目标	(27)
第 3 章 税制优化的博弈分析	(30)
3.1 税收博弈分析	(30)
3.2 税制优化的博弈分析	(36)
3.3 税收制度的纳什均衡	(41)
3.4 中国税制优化的博弈分析	(48)
第 4 章 税制优化的环境分析	(55)
4.1 税制变迁及其原因分析	(55)
4.2 中国的税制变迁及其理论分析	(63)
4.3 税制优化的经济环境分析	(73)
4.4 税制优化的制度环境分析	(76)
4.5 税制优化的其他环境条件分析	(79)
4.6 中国税制优化的环境分析	(82)

第 5 章 税制结构优化	(97)
5.1 税种优化	(97)
5.2 税种结构优化	(107)
5.3 中央税与地方税结构优化	(113)
5.4 中国税制结构的优化	(115)
第 6 章 税收负担优化	(134)
6.1 宏观税负水平的影响因素分析	(134)
6.2 适度宏观税负水平的界定	(139)
6.3 中国宏观税负水平的分析判断	(144)
6.4 中国税收收入占 GDP 比重低的原因分析	(149)
6.5 中国宏观税负水平的优化	(154)
第 7 章 税收征管优化	(162)
7.1 税收征管的必要性分析	(162)
7.2 税收征管优化的原则及策略	(170)
7.3 中国税收征管的优化	(173)
参考文献	(190)
后 记	(196)

第 1 章

导 论

1.1 问题的提出

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把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。

税收自产生以来其地位和作用就非常重要，税收对社会政治经济的影响既是广泛的，又是巨大的。西蒙·詹姆斯和克里斯托弗·诺布斯在其《税收经济学》一书中列举了许多与税收有关的重大历史事件，说明了税收之重要和影响之巨大。书中提到：艾斯尼人造反的原因之一是税收；波阿获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。国王约翰要求课征“兵役免除税”（一种早期的赋税形式），加速了1215年的危机，他被迫妥协签署了《自由大宪章》。17世纪，国王查理一世力图通过税收敛财，被迫重新召集国会，导致了英国内战的爆发和查理一世的灭亡。众所周知，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，英国国王威廉一世为了使新政府在困难时期摆脱窘境而征税，做成了莫格兰的《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。因此，《汉书》作者班固指出：“财者，帝王之所以聚人守位，奉天顺德，治国安民本也。”北宋思想家李觏指出：“民之大命，谷米也；国之所宝，租税也。”马克思说：“国家存在的经济体现就是捐税”^[2]，“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^[3]

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控的重要手段。对企业和个人来说，税收的缴纳是其为拥有自身难以形成的更好的生产经营条件和生活条件、生产经营秩序和生活秩序的必然；同时，税收的征收，减少了企业和个人的既得利益，使企业和个人缴纳税款后用于生产经营和生活消费的资金减少，对企业和个人的行为能力和行为选择产生影响，它影响到企业和个人生产、消费、储蓄、投资、劳动供给等诸多方面的选择。西方经济理论中关于税收效应的分析就全面而充分地分析了政府课税对生产、消费、储蓄、投资和劳动供给等方面表现出来的各种影响。

事实表明，税收对社会政治经济的影响，可能是正效应，也可能是负效应。这种在实际生活中体现出来的税收正效应和负效应，是现实的税收制度实施的结果。新制度经济学认为，制度是经济理论的第四大柱石，制度至关重要。土地、劳动和资本这些要素，有了制度才得以发挥功能。制度对经济行为影响的有关分析应该居于经济学的核心地位。^[4] T.W. 舒尔茨将制度定义为管束人们行为的一系列规则。新制度经济学认为制度是人们创造的用于支配特定行为模式与相互关系的社会游戏规则，也是一系列正式约束与非正式约束组成的规则网络。税收制度就是国家制定的税收活动的工作规

程和行动准则，是各种税收法令和征收办法的总称。它是国家税务机关向纳税人征税的法律依据，也是纳税人履行纳税义务的法定准则。^[5]一定时期税负水平的高低，政府税收收入的多寡，是通过税制加以确定的；税收政策作用的发挥，也是通过具体税制的实施来实现的。因此，税制的优劣决定了税收对社会政治经济影响的好坏，合理的税收制度将有力地促进经济和社会的发展、政治的稳定，而不合理的税收制度则会阻碍生产力的发展，破坏社会政治经济的稳定，税制的优劣于国于民关系重大。所以，从古至今，人们始终在探索如何建立起好的税制。随着人类社会的发展，税制的演进和变迁，税制始终处于不断优化之中。进入现代社会，随着税收作用的增强，地位的提高，对税制的要求也在提高。税制优化已成为各国为适应社会经济的发展而不断对税制进行改革完善的过程。

目前，中国正处于经济转轨时期，税制改革是整个经济体制改革的重要组成部分。中国的税制改革与中国的经济体制改革一样，已走过了 20 多年的历程，税制从只有几个简单的税种到多税种多次征的复合税制；从不规范的税制到逐步科学规范的税制。但是，中国的税制几经改革完善，仍然存在着一些缺陷，存在着诸多与当前中国经济发展不适应之处，如何建立起符合中国国情的理想税制是人们不断探索的重大课题。这实际上就是税制优化问题。那么，面对中国的现实，现行的税制如何优化？其理论基础是什么？中国税制优化的目标是什么？税制优化涉及经济发展水平、经济结构等诸多方面的问题，如何协调好这些复杂的关系？在当前的经济发展中税收的作用在加强，如何使税收在保证政府收入的前提下充分发挥其对经济运行的调控作用？市场经济的发展，人们观念的变化，征税与纳税之间已形成了一种新的利益博弈关系，如何通过税制建设来约束税收博弈中政府与纳税人的行为选择？在当前世界经济一体化，税制趋同化趋势相当明显的情况下，我国的税制改革如何深化？我国已成为 WTO 的成员国，如何在 WTO 原则框架内完善我国的税制？知识经济的发展，电子商务的兴起给税收带来了许多新的问题，我国应如何应对？这些问题都需要人们作出系统的回答。

自 20 世纪 80 年代以来，西方国家税制改革的理论与实践也有