

当代经济学系列丛书
Contemporary Economics Series

陈昕 主编

当代经济学译库

Joel Slemrod, Christian Gillitzer

Tax Systems

税制分析

[美] 乔尔·斯莱姆罗德 克里斯汀·吉里泽尔 著

李建军 岳媛媛 刘元生 等 译



格致出版社
上海三联书店
上海人民出版社

当代经济学系列丛书
Contemporary Economics Series

陈昕 主编

当代经济学译库

Joel Slemrod, Christian Gillitzer

Tax Systems

税制分析

[美] 乔尔·斯莱姆罗德 克里斯汀·吉里泽尔 著

李建军 岳媛媛 刘元生 等 译



出版社
三联书店
人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

税制分析/(美)乔尔·斯莱姆罗德,(美)克里斯汀·吉里泽尔著;李建军等译.—上海:格致出版社:上海人民出版社,2019.3
(当代经济学系列/陈昕主编.当代经济学译库)
ISBN 978-7-5432-2962-4

I. ①税… II. ①乔… ②克… ③李… III. ①税收制度-研究 IV. ①F810.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2019)第 015946 号

责任编辑 程 倩
装帧设计 王晓阳

税制分析

[美]乔尔·斯莱姆罗德 克里斯汀·吉里泽尔 著
李建军 岳媛媛 刘元生 等译

出 版 格致出版社
上海三联书店
上海人民出版社
(200001 上海福建中路 193 号)
发 行 上海人民出版社发行中心
印 刷 苏州望电印刷有限公司
开 本 710×1000 1/16
印 张 12.75
插 页 3
字 数 193,000
版 次 2019 年 3 月第 1 版
印 次 2019 年 3 月第 1 次印刷
ISBN 978-7-5432-2962-4/F·1195
定 价 58.00 元



主编的话

上世纪 80 年代，为了全面地、系统地反映当代经济学的全貌及其进程，总结与挖掘当代经济学已有的和潜在的成果，展示当代经济学新的发展方向，我们决定出版“当代经济学系列丛书”。

“当代经济学系列丛书”是大型的、高层次的、综合性的经济学术理论丛书。它包括三个子系列：（1）当代经济学文库；（2）当代经济学译库；（3）当代经济学教学参考书系。本丛书在学科领域方面，不仅着眼于各传统经济学科的新成果，更注重经济学前沿学科、边缘学科和综合学科的新成就；在选题的采择上，广泛联系海内外学者，努力开掘学术功力深厚、思想新颖独到、作品水平拔尖的著作。“文库”力求达到中国经济学界当前的最高水平；“译库”翻译当代经济学的名人名著；“教学参考书系”主要出版国内外著名高等院校最新的经济学通用教材。

20 多年过去了，本丛书先后出版了 200 多种著作，在很大程度上推动了中国经济学的现代化和国际标准化。这主要体现在两个方面：一是从研究范围、研究内容、研究方法、分析技术等方面完成了中国经济学从传统向现代的转轨；二是培养了整整一代青年经济学人，如今他们大都成长为中国第一线的经济学

家，活跃在国内外的学术舞台上。

为了进一步推动中国经济学的发展，我们将继续引进翻译出版国际上经济学的最新研究成果，加强中国经济学家与世界各国经济学家之间的交流；同时，我们更鼓励中国经济学家创建自己的理论体系，在自主的理论框架内消化和吸收世界上最优秀的理论成果，并把它放到中国经济改革发展的实践中进行筛选和检验，进而寻找属于中国的又面向未来世界的经济制度和经济理论，使中国经济学真正立足于世界经济学之林。

我们渴望经济学家支持我们的追求；我们和经济学家一起瞻望中国经济学的未来。

陈昕

2014年1月1日



译者序

良好的税制是经济增长和稳定、社会公平正义、个人和社会发展的重要保障。但是,若税制设置不当,税收却又会阻遏经济社会发展,甚至造成社会动荡和混乱。良好税制的建立需要税收理论的指导,然而以标准的最优税收模型为代表的税收理论,大多是基于税收可以无成本、完全征纳的假设,聚焦于税率和税基问题,虽然在理论上显得简洁和精美,但是其在现实解释力和指导性上存在着显著局限。

与基于标准税收模型的研究不同,由乔尔·斯莱姆罗德(Joel Slemrod)教授和克里斯汀·吉里泽尔(Christian Gillitzer)博士所著的《税制分析》,采用系统反映税制构成的税制分析法进行研究,极大地增强了研究的现实解释力和指导性。本书的主要特色表现在:其一,在研究税收时,不单考虑税率、税基等税制要素,同时探究税收缴纳方式、信息报告、审计及处罚等税制工具在税制运行的重要性和作用,并特别关注纳税人的税收遵从行为反应(如逃税和避税)。其二,本书兼备理论分析、方法论和实证述评,例如,对逃税避税行为模型、存在管理成本的最优税收、应税收入弹性等理论分析,对前沿方法论诸如“逃税痕迹”法、随机田野实验、断点(notches)等的介绍。其三,书中作者对研

究涉及的重要税收文献进行了系统的总结和评述,并且还特别指出值得未来进一步研究的问题,如信息、隐私和税收管辖等,这使本书可以为研究者的税收研究提供指引。

中国改革开放经历40年,创造了经济社会发展的中国奇迹。税收制度的不断改革、与时俱进,是推动过去40年中国经济社会发展重要力量,同样也是推动今后中国经济社会不可或缺的重要力量。持续推进税制改革,使税收制度持续助力于经济社会发展、国家治理完善、人民福祉提升,需要税收理论和政策研究的不断进步与拓新。当前,我国处于建立现代税收制度的关键时期、税制改革密集期,基于公平收入分配和改善政府治理的需要,提高税制结构中的直接税占比、降低间接税占比成为税制改革的方向,这意味着今后直接对个人和家庭所征税收的比重会逐步提高,这对税制设计和征管提出了更高要求。由此,本书中作者提出的超越标准税收模型、系统考察税率、税基和税收征管诸方面的税制分析法,对我国的税制研究和设计更具参考价值。

本书由西南财经大学财政税务学院教师李建军、刘元生,研究生田甜、王冰洁、王瑶、朱彦臻,以及四川财经职业学院财税金融系教师岳媛媛合作翻译。本书的翻译出版得到西南财经大学“中央高校基本科研业务费专项资金”(JBK18202021)的资助。译者感谢格致出版社钱敏、程倩编辑在本书编校出版中所做的大量工作。还要感谢密歇根大学乔尔·斯莱姆罗德教授和王轩博士,上海交通大学国际与公共事务学院魏陆副教授在本书的翻译出版中给予的帮助。

译者



致 谢

2008年10月,斯莱姆罗德(Slemrod)教授在哥本哈根大学塞乌滕系列讲座讲学。该系列讲座始于1996年,是为了纪念著名的丹麦经济学教授弗雷德里克·塞乌滕(Frederik Zethen),他自1930年到1958年在哥本哈根大学任教。塞乌滕讲座为杰出学者提供了一个发展和总结理论经济学与应用经济学新成果的论坛。讲座致力于用一种易于理解的方式向广大经济学家和经济学专业的研究生呈现本领域知识的发展。讲座主题涵盖的范围是从抽象理论到经济史。无论主题为何,这一系列讲座的重点在于创新性和应用性。作为系列讲座之一,斯莱姆罗德就税收制度专题讲授公开课。

塞乌滕讲席课程授课者获得由麻省理工大学出版社出版基于公开课主题的专著出版机会。斯莱姆罗德教授与密歇根大学杰出的经济学专业博士克里斯汀·吉里泽尔(Christian Gillitzer)展开合作,克里斯汀在税收研究生课程中出类拔萃,该课程内容是本书的基础。他们密切合作将讲座的内容扩展成为现在呈现的这本书。

我们要向以下人员表示感谢。首先要感谢的是麻省理工大学出版社的编辑 Jane MacDonald 耐心且坚持不懈

地询问该书的状况。接下来要感谢密歇根大学的研究生们在过去的这些年在斯莱姆罗德教授的税收课程上的讨论。我们非常感谢那些阅读了部分或全部草稿并提出改进意见和建议的人:James Alm、James R. Hines Jr.、Claus T. Kreiner、Wojciech Kopczuk、Emmanuel Saez、Agnar Sandmo、Steven M. Sheffrin、Shlomo Yitzhaki,特别要感谢 Louis Kaplow 对整篇原稿做出的大量评论。特别感谢密歇根大学的经济学研究生 Yulia Paramanova 核对数学方面的内容,税收政策研究所的项目管理者 Mary Ceccanese 用她高效的方式编辑文本、准备出版事宜。斯莱姆罗德教授还要特别感谢多年来和他一起研究本书所涉及的相关问题的同仁,坦白地讲本书中许多想法和见解与这些同事密不可分,甚至源于他们。还要特别感谢与斯莱姆罗德教授长期合作的 Shlomo Yitzhaki,自 1975 年哈佛大学的研究生院以来一直持续到今天几乎没有中断。斯莱姆罗德教授也要感谢 Martin Feidstein,还有 Oswald Brownlee、Roger Gordon、Louis Kaplow、Wojciech Kopczuk,以及这些年来让他获益良多的诸多其他人。

目 录

主编的话
译者序
致谢

第 I 部分 引言

1	税制分析的需要	3
1.1	税收现象	3
1.2	现代税收理论及局限	4
1.3	关于税收制度	5
1.4	什么是税收制度	9
1.5	本书的组织结构与目的	11
2	标准的最优税收模型	13
2.1	前言	13
2.2	权威的最优税收模型	14
2.3	最优商品税	16
2.4	最优线性所得税	18

第 II 部分 税制构成

3	多重行为领域	23
3.1	逃税理论	23
3.2	逃税的实证分析	32
3.3	避税	48
4	成本的多个来源	63
4.1	行政成本	63
4.2	遵从成本	68
5	税基弹性	72
5.1	应税收入的弹性	72
5.2	应用应税收入弹性的 问题	75
5.3	经验估计和识别问题	80
5.4	实证工作的经验	81

6 多样化的税制工具	84	10 最优可观测性和复杂性	133
6.1 代扣代缴、税收缴款义务及企业的作用	84	10.1 可观测性	133
6.2 信息报告	90	10.2 复杂性	137
6.3 依靠市场交易	92	11 断点和最优界线的确定	145
6.4 其他基于信息的税制工具	94	11.1 商品特性	145
6.5 审计和惩罚	96	11.2 断点	147
6.6 多种工具的计量经济学	98	11.3 替代税基、断点和行为弹性	152
6.7 税制变化可以解释税收水平和实际人均收入之间的跨国显著正向关系吗?	99	第Ⅳ部分 未来方向及结语	
第Ⅲ部分 最优税收制度		12 未来方向	159
7 一般模型	105	12.1 信息技术的作用	159
7.1 多种税收工具	105	12.2 隐私	163
7.2 异质性纳税人	107	12.3 多个司法辖区的作用	165
7.3 横向公平	109	12.4 税收制度的经验	169
8 标准工具的新成本	111	13 结语	171
8.1 具有遵从成本的商品税	111	参考文献	174
8.2 最优所得税的实施	117		
8.3 异质性避税行为的再分配效应	122		
9 内生弹性	126		
9.1 最优弹性	126		
9.2 修补奥肯漏桶	130		

第 I 部分

引言

1

税制分析的需要

1.1 税收现象

- 一种新型机动三轮车后面装有长凳最多可容纳 8 名乘客;还有一种重新设计的小型货车装了玻璃窗,但后面没有使用木板和软座,这都是为了避免高额的汽车税。
- 对餐馆来说,所得税并不是基于所得额,而是根据座位尺寸和餐桌数量而定。
- 对规模低于一定值的小规模企业,使用简化的税收规则,或者根本不征税。
- 美国国内收入局(IRS)官员在一次国会拨款委员会(congressional appropriations committee)的会前证实,预算每增加 1 美元会产生额外 7.30 美元的税收收入,因此会降低而不是增加财政赤字。
- 税收专家宣称增值税具有行政管理者梦寐以求的自我执行机制,却认为在公平性和扭曲性的一般标准下,教科书上与增值税等同的零售税是不可行的。
- 在美国,个体经营者只尽到了他们真实纳税义务的 43%,而工薪阶层则尽到了 99% 的纳税义务。
- 美国公司在波多黎各的电子、药物、奢侈品生产领域进行了大量的直接投资,不仅是考虑该地的比较优势。

很多人觉得税收是一个令人着迷的主题,原因之一在于它反映了人类多方面的特质。一是人们的聪明才智,比如人们千方百计地避税,有时甚至逃税。还有人们对税务机构持不同态度,有人想到欠税是一种不屑的态度,而另一些人则把纳税当作是公民的责任,认为诚信的人不应该逃避责任。对经济学家而言,税收的迷人之处以及重要性在于,它影响现代经济的方方面面。税收改变了人们工作、储蓄、投资、遗赠、购房等行为的回报,改变了慈善、吸烟、进行基础研究的成本;它也影响了人们对宗教信仰、结婚时点、出生,甚至死亡的选择;它诱使一些人违法,同时也使其他人揭发有违法嫌疑的人。一些人花费大量的时间和金钱来学习税收规则的细节,从而可以利用法律的漏洞;然而,其他人却知之甚少,他们放弃了本应享有的税收优惠,基于误读或未知的税收激励作决策。税收体系通过影响个人和公司的选择,最终影响国民收入的整体水平和增长状况。通过税收负担的累进程度,可以影响社会福利的分配。通过税收的征收,可为公共物品和社会保险提供资金,以改善个人福利。

实际情况和税法的细节之间存在着冲突让人头昏脑涨,这愈加激起了人们的兴趣。正是一些平常的事情揭示了政府的权限这一深刻问题,比如,献血者是否能将购买生活用品的成本作为经营成本扣除。在民主制下,选民的想法也会有冲突,结果争论变得模式化和简单化(甚至是歪曲或模糊的),这些问题的解决最终采取了如同清洁剂的营销者使用的做法——通过包装造成人们认知的偏差和走捷径。

1.2 现代税收理论及局限

从20世纪70年代早期开始,现代规范税收理论被称为著名的最优税收理论立足于严格的计算,取代了那些关于何为更优税收的模糊论证,这些模糊的论证不利于理论的发展。最优税收理论是一个简练的理论框架,使得经济学家能够在严格的限定条件下分析何种税制体系能最好地实现明确的目标。比如说,Diamond和Mirrlees(1971)提出,一次性课税的缺位会使得收入增长扭曲,但是在一些条件下次优选择也总具有生产效率特征:消费的

货物和服务应该以社会成本最小化的方式进行生产(或获得,当进口存在时)。这一理论为最优税收理论作出了基础的贡献。第二个例子是,通常来说,所有课税商品的征税方式应当有所差别,也就是说,只有在极其严格的假设下统一商品税才是最优选择。

最优税收理论严谨的研究方法极大促进了知识的进步,但是和其他经济学模型一样,标准的最优税收模型必须模式化,并且从实际中抽象出来。标准的最优税收模型也存在着一些明显的局限性^①:

- 很少考虑税收行政成本和税收遵从成本。
- 关注点是税率,在有效程度内关注税基,而没有考虑其他的税制工具,比如征税手段。
- 关注人们对税收的所谓真实行为反应,而对避税和偷逃税行为未加关注。
- 认识到了政府和公民之间信息不对称的核心作用,但对关于哪些信息可以无成本测量,哪些信息不可测量作出了极端的假设。
- 公司没有发挥重要的作用。
- 没有关注税收缴款的细节。
- 假设公民都可以理解税收制度并对其做出理性的反应,这意味着政府完全不能操纵公民的认知。

诚然,一些研究已经探讨过单个或多个以上的问题。此外,对税收研究中的一些问题而言,这些局限并不重要,也不会引起严重的误导。但是对税收中的大多数问题而言,它们起着决定性的作用。

1.3 关于税收制度

为了探讨许多重要的税收政策问题(包括在本章开头提到的那些税收现象),作为本书的前提,税收分析必须超越标准税收模型的框架进行研究。这种略有不同的方法我们称之为税制研究法(tax-systems approach)^②,其所关注的内容远超过最优税基(例如,收入或消费)、与税基相适应的最优税率。同时,该分析方法还关注的问题有:税务局应该对纳税申报的哪个部分

进行审计,怎样选择要进行审计的纳税申报,对发现的偷逃税行为采取何种处罚方式;零售税应该由消费者还是零售商缴纳,劳动所得税应该由雇主还是由雇员向税务机关缴纳;选择哪种折中的方式来实现理想的税基(在不考虑偷逃税的情况下),比如对资本利得征税时依据收付实现制而不是权责发生制,对住宅所有者自用自有房产的推算收入征税或不征税,计算税收时使用法定折旧时间表而不是资产价值真实的折旧,诸如此类。

因为注意到人们总是在违法,故税制研究法十分重视偷逃税。谋杀、偷盗、敲诈、欺骗、违约、吸食大麻,这些行为有的是暴力犯罪,有的则不是;有的犯罪以金钱为目的,另一些则不是。有的有明显的犯罪行为,有的没有对他人造成肉体上的损伤却对他人的情感、精神、宗教信仰造成了伤害。由于对法律的不熟悉和法律的不确定,有的人从来没有想过故意违法但最终却发生了违法行为。鉴于此,有人在税收问题上弄虚作假不足为奇。虽然偷税漏税不是暴力犯罪,也没有有形的、可识别的被害人,但这并不意味着它是一种无危害的犯罪。^③偷逃税通常是为了经济利益,某些情况下也可能是由某种原因所激发或借口,比如人们不认同政府对资金的使用方式,或者从一开始就质疑政府征税的权力。偷逃税数额是巨大的,据美国国内收入局统计,2006年的逃税额高达3850亿美元,约占应收税收的14.5%。

由于偷逃税的风险无处不在,因此没有一个政府在制定税制以后,仅仅依靠纳税人的自觉来收缴税款。毫无疑问,那些具有责任感的人最初会缴纳他们的应付税款,但其他人不会。久而久之,当他们意识到自己如何被别人占便宜以后,具有责任感的人数就会锐减。因此,缴纳税款必须是每个公民应当承担的法定义务,不履行义务将会受到处罚。但即使是面临这些处罚,大量的偷逃税行为仍然存在,并且一直都存在。各国政府都有处理偷逃税的办法,比如信息收集、审计/监督,以及惩罚。

本书的税制研究法重新审视了税收缴款问题——由谁来签发支票承担纳税义务——这一点在标准的研究方法里是被忽略的。比方说,我们的课本上声称统一的增值税(VAT)和零售税(RST)是同效的税收制度。但在实践中却是不同的,因为两者的缴款制度——由谁向政府直接缴税——是不同的,造成了两种税收制度的巨大差异。这也在很大程度上解释了在过去的半个世纪中增值税的成功故事,超过140个国家采用了增值税,而几乎没有