

税制改革研究报告

世界性 税制改革理论 与实践研究

 中国人民大学出版社
China Renmin University Press

主 编 刘 军
郭庆旺
副主编 谷志杰
王建凡

税制改革研究报告

世界性税制改革 理论与实践研究

主 编 刘 军 郭庆旺
副主编 谷志杰 王建凡

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税制改革研究报告: 世界性税制改革理论与实践研究 / 刘军, 郭庆旺主编
北京: 中国人民大学出版社, 2001

ISBN 7-300-03747-X/F·1124

I. 税…

II. ①解… ②刘…

III. 税制改革-世界-研究报告

IV. F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 11967 号

税制改革研究报告

世界性税制改革理论与实践研究

主 编 刘军 郭庆旺

副主编 谷志杰 王建凡

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

E-mail: rendafx@public3.bta.net.cn

经 销: 新华书店

印 刷: 北京密兴印刷厂

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 8.875

2001 年 8 月第 1 版 2001 年 8 月第 1 次印刷

字数: 203 000

定价: 18.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 什么是税制改革?	2
1.2 为什么要改革税制?	4
1.3 税制改革的理论分析基础是什么?	7
1.3.1 公平课税论	7
1.3.2 最适课税论	8
1.3.3 财政交换论	9
1.3.4 公平课税论、最适课税论和财政 交换论这三种理论对现实税制改 革方案设计的影响	11
1.4 什么是成功的税制改革?	12
1.4.1 良好税制标准的简要历史回顾	12
1.4.2 成功税制改革的评价标准	13
1.5 成功税制改革的条件是什么?	14
1.6 税制改革方案的现实构想是什么?	17
1.6.1 三大战略	18
1.6.2 三大方案	20
1.7 税制改革主要解决哪些问题?	23
1.7.1 以所得为税基的税制与以消费为 税基的税制	24

1.7.2 高税率—多优惠与低税率—宽税基	26
1.7.3 统一税率与差别税率	26
1.7.4 税收制度的再分配作用	28
1.7.5 税制的收入弹性	30
第2章 税制建设的一般原则	37
2.1 课税原则的传统观点	38
2.1.1 配第的课税原则	38
2.1.2 尤斯蒂的课税原则	39
2.1.3 斯密的课税原则	40
2.1.4 瓦格纳的课税原则	43
2.2 课税原则的现代观点	46
2.2.1 税收的效率标准	46
2.2.2 税收的公平标准	51
第3章 税制改革的理论分析基础	66
3.1 公平课税论	67
3.2 最适课税论	71
3.2.1 最适课税论的基本含义	71
3.2.2 直接税与间接税搭配理论	73
3.2.3 最适商品课税理论	74
3.2.4 最适所得课税理论	75
3.3 财政交换论	77
3.3.1 公共选择的实证课税理论	77
3.3.2 规范的财政交换论	83
3.4 三种理论对税制改革和税制设计的含义	86
3.4.1 三种理论对现实税制改革方案设	

计的影响·····	86
3.4.2 三种理论所暗含的税制改革建议·····	88
3.5 三种规范课税论的评价·····	91
3.5.1 从经济与政治关系的角度来评价·····	91
3.5.2 从公平与效率目标如何实现的角 度来评价·····	93
3.5.3 从对不同发达程度国家的适用性 角度来评价·····	95
第4章 成功税制改革的标准与条件·····	104
4.1 成功税制改革的标准·····	105
4.1.1 良好税制标准的简要历史回顾·····	105
4.1.2 评价发达国家成功税制改革的标 准·····	106
4.1.3 评价发展中国家成功税制改革的 标准·····	111
4.1.4 评价经济转轨国家成功税制改革 的标准·····	117
4.2 成功税制改革的条件·····	121
第5章 税制改革的现实构想·····	127
5.1 三大战略·····	128
5.1.1 综合所得税战略·····	128
5.1.2 线性所得税战略·····	129
5.1.3 支出税战略·····	130
5.2 三大方案·····	132
5.2.1 统一税的基本内涵·····	133
5.2.2 储蓄无限减免税·····	135

5.2.3	统一税	139
5.2.4	国家零售税	140
第6章	发达国家的税制改革	150
6.1	发达国家税制改革的原因	151
6.1.1	国内经济背景: 通胀与失业并存	151
6.1.2	经济政策理论背景: 供给学派税收思想的影响	153
6.1.3	国际经济背景: 世界经济一体化	157
6.1.4	现行税制的种种问题	158
6.1.5	美国税制改革的两大特殊原因	159
6.2	发达国家税制改革的共同特征	163
6.2.1	所得税: 降低税率、拓宽税基	163
6.2.2	一般消费税: 普遍开征增值税或提高增值税的标准税率	170
6.2.3	个人所得税与公司所得税一体化	175
6.2.4	普遍采取税收指数化措施	177
6.3	发达国家税制改革的综合评价与展望	181
6.3.1	税制原则的变化	181
6.3.2	税制的国际趋同化	185
6.3.3	税制发展的潜在趋势	189
6.3.4	简要总结	192
第7章	发展中国家的税制改革	197
7.1	发展中国家税制改革的原因	198
7.1.1	国内经济背景	198
7.1.2	国际经济背景	200
7.1.3	现行税制的种种问题	201

7.2 发展中国家税制改革的共同特征	204
7.2.1 20 世纪 80 年代的税制改革	204
7.2.2 20 世纪 90 年代的税制改革	206
7.3 发展中国家税制改革的综合评价	212
7.3.1 20 世纪 80 年代的税制结构变化	212
7.3.2 税制改革的重点	217
7.3.3 成功改革税制应注意的问题	219
7.3.4 税制改革效果的影响因素	220
7.3.5 简要总结	222
第 8 章 经济转型国家的税制改革	226
8.1 经济转型国家税制改革的原因	227
8.1.1 经济转型国家及其范围的界定	227
8.1.2 经济转型的由来	228
8.1.3 经济转型对税制改革的基本要求	230
8.2 经济转型国家税制改革的共同特征	235
8.2.1 经济转型国家税制改革的起点： 计划经济时期的税制	235
8.2.2 税制改革途径的选择	237
8.2.3 经济转型国家的税制改革措施	240
8.2.4 税务管理的改革和现代化进程	251
8.3 经济转型国家税制改革的综合评价与展 望	255
8.3.1 经济转型国家税制改革的评价标 准	255
8.3.2 经济转型国家的税制改革评价	259
后记	273

第 1 章

导论

著名经济学家斯蒂格利茨在为威尼·瑟斯克主编的《发展中国的税制改革》所作的序言中，开篇这样写道：“有一句老话说：‘人生中只有两件事是注定不变的，那就是死亡和纳税。’而如今，这句话或许应该重新措词：‘人生中只有两件事是注定不变的，那就是死亡和税制改革。’”或许是国内外经济环境变化太快，或许现行税制的种种问题过于严重，或许经济理论和税制理论有了新的发展……总而言之，20年来，世界各国都纷纷进行了税制改革，而且这种改革势头仍未减弱。那么，什么是税制改革？为什么要进行税制改革？税制改革主要要解决什么问题？如何衡量税制改革是否成功？目前正在酝酿的根本性税制改革方案的内容是什么？诸如此类问题，正是本报告试图探讨的问题。

本章的内容包括两个方面，一是讨论税制改革的一些基本理论问题，二是概括整个项目研究的基本内容和观点。

1.1 什么是税制改革？

税收制度是国家经济管理制度的重要组成部分。随着一国经济运行状况的变化以及经济管理制度的变化等，税收制度也要相应变化。

一般地说，税制改革（tax reform）是通过税制设计和税制结构的边际改变来增进福利的过程。那么，确切的“税制改革”含义是什么？《牛津英语词典》中的“改革”有两层意思：一是通过消除或克服不完善之处、缺点或错误而变得更好；二是重组或改组。税收制度的某些技术性修改普遍认为属于改进或改良，而重大的结构调整会改变税收负担的分配，一般认为这是一种改革。所以，税收制度的变化，应当区分为税制改良（tax improvements）和税制改革（tax reform）。所谓税制改良是指对适应当时社会经济环境的既定税收制度的某些不完善之处进行修补；所谓税制改革是指税收制度的重新构造。当“税制改革”一词被财政部长用来描述其税制变动方案时，通常包含这两层意思。但“税制改革”到底是不是一种改良，在很大程度上属于价值判断范畴。

锡德里克·桑福德（Sandford, 1993）列举了20世纪60年代以来英国财政史上的几个例子。早在20世纪60年代，工党财政大臣詹姆斯·卡拉汉引入了古典公司税制和特别就业税（SET），他自称是一个税制改革者。到了20世纪70年代，保守党财政大臣安东尼·巴伯因以归属公司税制取代了古典公司税制，以增值税取代了特别就业税，也自称是一

个税制改革者。在 70 年代中期，工党财政大臣丹尼斯·黑利以税制改革的名义，用资本转让税（CTT）取代了遗产税，同时提高了所得税的税率，以使税制更加公平。在以撒切尔夫人为代表的保守党执政期间，杰弗瑞·豪和奈杰尔·劳森逐渐废除资本转让税，直到与被取代的遗产税难以区分为止；同时降低所得税的税率，目的是使税收制度更加有效。所有这些都是以税制改革的名义进行的。

因此，什么是税制改革，在很大程度上取决于对现行税制的评价。在上面的例子中，英国在 20 世纪 60 年代引入古典公司税制，70 年代又以归属公司税制取代古典公司税制，都属于对股息的税务处理的改进，所以是一种税制改良。至于税制改革，我们最好把它看做是指“重大的”税制变化（Sandford, 1993; Jha, 1998, p.366）。那么，什么是“重大的”？这可能需要进行定量检验，其参数可以是绝对税收收入的变化程度、税收收入来源的变化程度、收入分配的变化程度等等。特别是“税制改革”是一种不仅为了实现收入目标的税制变化，而且还要实现其他目标的税制变化或一系列变化，诸如改善横向公平或纵向公平，提高经济效率，简化税收制度等。

如此定义的税制改革可能会有很多形式。既有税率、纳税档次或起征点的升降和税基的变化，又有新税种的出台和旧税种的废弃，还有税种搭配的变化。倘若某个国家在某个时期经历严重的通货膨胀，那么，作为税务管理方法和程序的重大变化，主要税种的指数化也构成了税制改革。

可以肯定地说，人们对税制改革的兴趣是由 20 世纪 80 年代几乎是全球性的税制改革引起的。20 世纪 80 年代的确是全球性税制改革的十年，而且这场税制改革浪潮不仅冲击了整个 90 年代，还大有涌向新千年的势头。几乎所有西欧

国家在此其间都进行了税制改革，美国、加拿大、澳大利亚、日本、新西兰等也都纷纷改革其税制，特别是美国出台了《1986年税制改革法案》，以至于用《1986年税收法典》取代实施多年的《1954年税收法典》；加拿大于1991年1月1日实行货物和服务税（GST），取代了实施多年的联邦制造商销售税。发展中国家也不甘落后，先后进行了深刻的税制变革。在这场规模浩大、持续时间长久的税制改革运动中，最突出的表现就是增值税的普遍采用。据克诺森（Cnossen, 1992）统计，在非洲、亚洲、拉丁美洲，大约有40个国家设立了增值税；在当时的24个经济合作与发展组织（OECD）成员国中，有21个国家开征了增值税。谁都没有想到，30年前增值税还是个新鲜事物，而30年后它却家喻户晓。这真应了中国的一句老话：30年河东，30年河西！

1.2 为什么要改革税制？

一国税制运行的好坏，一方面反映出该国税制本身的情况；另一方面，在一定程度上也反映出现行税制运行所依赖的社会经济环境的变化。所以，无论是哪种类型的国家，如果现行税制存在下面所列的全部或部分问题，该国就需要认真考虑进行综合税制改革（Gandhi, 1992）。

（1）税收制度试图实现的目标太多，可能既有微观经济目标、宏观经济目标、国际目标，也有政治目标、社会目标和制度目标，结果没有一个目标能得到有效实现。

（2）税收制度虽然包含全部主要的税种，比如所得税、消费税和财产税，但由于存在部分纳税人或特殊利益集团独享税收减免规定，税基被长期严重侵蚀。



(3) 单个税种的税率数目繁多, 为达到某种特殊目的而临时提高或修改税率, 导致条件实质上相同的纳税人的税收待遇不同, 或者生产相同产品的经济部门的税收待遇不一致。

(4) 无论是税务当局还是纳税人, 都认为税收制度是为了实现再分配目标; 可是, 在现实中, 由于种种原因, 事实并非如此。

(5) 税收制度通过综合所得税对不同生产要素(如劳动与资本、金融资本与实物资本)和不同投资(如生产性投资与投机性投资和非生产性投资、制造业投资与农业投资、债权投资与股权投资)的报酬征税, 因各种税收规定和特殊税收优惠措施导致税率的差异很大, 使这种综合所得税实质上变成了分类所得税和有差别的公司税。

(6) 税收制度向经济行为主体发出的“信号”与政府其他经济政策发出的信号相反, 或与政府公布的经济目标背道而驰。

(7) 本国的税收制度与其他国家的税收制度很不协调, 严重抑制了本国的出口, 或者甚至开始阻碍外国直接投资或促使资本外逃。

(8) 税制结构一直没有根据经济的结构变化或纳税人的特征变化而做相应调整。

(9) 现行税收制度对相同的税基课征多种税, 同时还存在着许多繁杂的小税种, 大量耗用了本来就有限的征管能力。

(10) 税法变得非常复杂, 各项规定始终含糊不清, 无法使纳税人甚至是诚实的纳税人最大限度地履行纳税义务。

当然, 在一个国家, 即使当局已经认识到本国税制存在着上述所列的种种问题, 也知道应该进行税制改革, 但对于



需要进行怎样的税制改革，不同群体的意见存在着分歧。因对于不同的人，税制改革的意义不同。

对于负责制定预算的决策者来说，税制改革在于在尽量不引起纳税人反对的情况下增加税收收入（以弥补当时的预算赤字），或改善税制的弹性。在有些情况下，财政部长想利用税制改革实现更多的目标。

对于税务官员来说，税制改革意味着简化税制，促进依法纳税，减少逃税。

对于大多数单个纳税人来说，税制改革最好降低“其自身的”税收负担，而增加“他人的”税收负担。

对于社会学家来说，税制改革意味着加强税收制度的公平性和公正性，确保征纳双方应拥有的权利，降低纳税成本。

对于实业家和业主来说，税制改革最好出台更多的税收减免和优惠，没有限制性规定更好。

对于经济学家来说，税制改革则常常意味着：改善资源配置效率，提高劳动生产率，促进资本形成，加速技术进步；同时使税收法规对经济的不良影响最小化，并至少要改善税制的横向公平。

显然，税制改革的性质和内容在很大程度上取决于谁的目标和观点在税制改革过程中占主导地位。现行税制的受益者可能因税制改革而收入减少、财产受损，其他人的收入或财富可能增加。政治家们很可能不得不面临这样一种情形，即潜在的受害者表示强烈不满，而潜在的受益者也不怎么感激。所以，无论是在发展中国家还是在工业化国家，对于税收制度的重大变革，政治家们都不怎么感兴趣。

1.3 税制改革的理论分析基础是什么?

税制改革是一项系统工程,既要 对税制改革初始条件进行评估,又要对税制改革方案的形成与实施以及税制改革过程结束后这种税制所要实现的目标作出评价,同时还不能忽视税制改革的步伐和时机选择。所有这些都依赖于规范的税制改革理论的指导,这正是第 3 章所要讨论的主题。然而,近几十年来,对于什么是良好税制的构成要素,在经济学家之间却众说纷纭。在 20 世纪 50—60 年代,居主导地位的理论是公平课税论 (theory of equitable taxation)。到了 20 世纪 70 年代,税收问题的研究迅速发展,出现一种新的研究理论,即所谓的最适课税论 (theory of optimal taxation)。最近,财政交换论 (theory of fiscal exchange) 的复兴和再次的系统阐述,为考察税制设计和税制改革问题,提供了另一种富有挑战性的观点。几十年来,正是这三大理论对税制改革设计和实施方案直接和间接地产生深远影响 (Rajan and Archer, 1997, pp.14 ~ 19; Hettich and Winer, 1985, pp. 423 ~ 445; Hettich and Winer, 1999, pp.99 ~ 120)。

1.3.1 公平课税论

现在所说的公平课税论 (theory of equitable taxation) 最初起源于亨利·西蒙斯 (Simons, 1938) 的研究成果。西蒙斯的哲学思想根植于古典自由主义,强调个人自由是基本价值观,然后才是公平。他的经济纲领需要的是使政治干预经济生活最小化的制度和政策,认为政府有其重要作用,但必须提供的服务是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,这种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,他根据黑格(Haig, 1921)和香兹(Schanz, 1896)的研究成果,构想出综合所得概念和综合税基概念。

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基课征累进的个人直接税。就香兹-黑格-西蒙斯的所得概念而言,“毛所得”可能包括工资和薪金、经营所得(如合伙经营所得、独资经营所得以及农业所得等)、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。据说,这种宽所得税基能在不同的所得类型之间、不同的部门之间和不同的活动之间实现税收中性。同时,宽税基也有助于降低名义税率,从而使税收的超额负担或福利成本最小化。总之,公平课税论认为,以宽税基、低名义税率实现公平和效率目标,这种见解被20世纪80年代的很多工业化国家的税制改革所证实。

1.3.2 最适课税论

最适课税论(theory of optimal taxation)的根源可以追溯到古典经济学家约翰·斯图亚特·穆勒首次提出的“牺牲”学说。穆勒(Mill, 1817)认为,税收公正要求每个纳税人都要承担同等的牺牲。在埃奇沃斯和庇古之后,现代福利经济学将牺牲解释为效用的损失,并提出边际效用相等适宜作为使税收引起的总牺牲最小化的原则。弗兰克·拉姆斯(Ramsey, 1927, pp.47~61)、詹姆斯·米尔利斯(Mirrlees, 1971, pp.175~208)、彼得·戴尔蒙德和米尔利斯(Diamond and Mirrlees, 1971, pp.8~27, pp.261~278)等建立起来的当代最适课税论,也认为税制结构造成的总牺牲应当最小,但他们所界定的牺牲比较宽泛,把牺牲看做是社会福

利的减少，而不仅仅是个人效用的损失。

简单来说，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而言，就是以怎样的方式、方法对应税行为和结果合理征税。从课税原则上说，这个问题自亚当·斯密以来就有不同看法，如斯密主张以平等、确实、便利、最少征收费用四项内容为原则。不过，只从课税原则上来分析，其结果将会产生怎样的税制结构尚不能明确。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是怎样的呢？最适课税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结构进行分析的学说。

最适课税论与公平课税论的主要差别至少表现在以下两方面。第一，公平课税论主要强调横向公平目标，而最适课税论则主要强调纵向公平。第二，按照公平课税论，追求公平原则的效率成本是次要的问题；而按照最适课税论，公平目标和效率目标纳入到一个福利函数中综合考虑，设计出最优的公平—效率组合的税制结构。由于最适课税论在一个标准下把公平目标和效率目标统一起来，故它能分析累进性或纵向公平与激励或效率之间的取舍对税率结构设计的影响。所以，最适课税论相对于公平课税论表现出来的一个优点是，经济分析可以用来分析合理的税率结构。总之，最适课税论自20世纪70年代初以来，支配着税制设计与政策问题的学术讨论。但是，由于最适课税论需要有大量的信息和管理条件，故对现实税收政策和税制改革方案的影响非常小。

1.3.3 财政交换论

财政交换论（theory of fiscal exchange）最初起源于魏克塞尔（Wicksell, 1896）关于财政学的自愿交换理论以及布

