

税制改革译丛

成功税制改革的 经验与问题

第2卷

税制改革的关键问题

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

[英] 锡德里克·桑福德 主编
(Cedric Sandford)
邓力平 主译



税制改革译丛

成功税制改革的经验与问题

第2卷

税制改革的关键问题

[英] 锡德里克·桑福德 主编

(Cedric Sandford)

邓力平 主译

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

成功税制改革的经验与问题·第2卷 / (英) 桑福德(Sandford, C.) 主编;

邓力平主译

北京: 中国人民大学出版社, 2001

(税制改革译丛)

书名原文: Key Issues in Tax Reform

ISBN 7-300-03383-0/F·1004

I. 成…

II. ①桑…②邓…

III. 税制改革 - 研究

IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 03137 号

税制改革译丛

成功税制改革的经验与问题

第2卷

税制改革的关键问题

[英] 锡德里克·桑福德 主编

邓力平 主译

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)

发行部: 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: 北京市鑫鑫印刷厂

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 9

2001 年 1 月第 1 版 2001 年 6 月第 2 次印刷

字数: 201 000

定价: 18.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《税制改革译丛》编委会

名誉主编	项怀诚				
顾问	陈 共				
主 编	高 强				
副 主 编	解学智	邓力平	郭庆旺		
策 划	郭庆旺				
编 委	(以姓氏笔画为序)				
	王建凡	邓力平	许建国	杨灿明	
	高 强	郭庆旺	解学智		

《税制改革译丛》

总 序

20 世纪 80 年代初，美国对运行多年的税制进行了大规模的改革；之后，世界各国根据各自的情况，普遍对税制进行了不同程度的改革。至今，这股改革浪潮仍未见减弱的迹象。各国税制改革的模式不尽相同，有的对原有税制框架进行调整，以求税制更加完善和科学；也有的改变了原有的税制类型，进行重新构建。但各国的税制改革在以下两个方面始终是共同的：一是紧密结合世界经济实际，尽量采用国际上通行的规则，使本国税制与日益扩大的国际经济贸易交流相适应；二是充分体现税收公平和效率的原则，既鼓励不同的市场主体在国际、国内市场上开展平等竞争，又贯彻国家产业政策，促进高新技术的发展。各国在税制改革方面的这两个趋同点是由于世界经济的发展使各国之间经济的相互依存度日益增强而形成的，因此，税制改革不仅要解决国内现实问题，更要考虑参与国际竞争，注意国际经济贸易交流方面税收关系的协调；同时为适应现代社会经济发展的要求，税制应当更为简洁、规范、公平和有效。基于这种共识，80 年代以来各国的税制改革，基本上都坚持以降低税率、拓宽税基、简化税制、清理优惠、强化国家间税收协调为重点。与全球性的税制改革相同步，我国税制也遵循“先

易后难，由近及远，全面规划，分步实施”的原则，进行了一场根本性的变革。从20世纪80年代初的第一步利改税、第二步利改税，到1994年的工商税制全面改革，我国初步建立了符合社会主义市场经济发展需要，与国际税制相衔接，以流转税、所得税为主，其他税种为辅的复合税制体系。这是我国税制改革史上新的里程碑。改革后的新税制，不仅促进了国民经济的快速、稳定发展，对于有效组织税收收入，逐步提高我国财政收入占GDP的比重，也发挥了日益明显的作用。

世界即将进入21世纪，经济全球化的趋势将更加强劲，资本、人才、技术的流动将进一步加速，各国之间在经济上的竞争将更为激烈。我国即将加入WTO，中国经济与世界经济的合作与交流将更加密切，从而对税制建设国际化提出了更高的要求。随着人民生活水平的提高、人口老龄化的到来以及公共服务范围的扩大，政府财政支出的压力不断加大，税收组织财政收入的任务将更加艰巨。特别是新科学技术的不断涌现、电子商务的迅猛发展，以及社会对环境保护意识的日益增强，等等，都对传统税制提出了新的挑战。可以说，21世纪的税制改革任务将更为繁重，需要去研究、探索、开辟的新领域会更多。因此，需要广泛了解各国税制改革情况，借鉴各国税制改革的经验和教训，取其精华，弃其糟粕，扬其所长，避其所短，这对于不断改革和完善我国的税制具有重要的意义。

从1998年底开始，财政部税政司与中国人民大学、厦门大学、中南财经大学的有关专家共同组织了“21世纪的税制改革趋势”课题研究。作为课题研究的基础性成果，课题组组织翻译了《税制改革译丛》，译丛分为七册：《成功的税制改革的经验与问题》1~4卷、《税制改革的政治经济

学》、《发展中国家的税制改革》、《美国税制改革的经济影响》。本套译丛主要从不同角度讨论了税制改革的问题。第一，税制改革的基本原则问题，包括税制改革成功与否的评价标准、税制改革的条件，以及成功实现税制改革的途径。第二，一些主要国家（地区），包括发达国家与发展中国家（地区）的税制改革实践，以及正在酝酿的今后税制改革设想。第三，税制改革的经验和教训。该丛书概括了各国税制改革面临的问题和改革方向，揭示了当今世界税制改革的趋同点，对我们研究设计今后中国税制改革的模式将有很大帮助。

我希望该丛书的翻译出版，能让更多的专家学者和实际工作者分享课题组的研究成果，使全社会都能关注我国的税制改革，参与我国的税制改革，支持我国的税制改革，把我国的税制建设推上一个新的水平。

高强

2000年12月

作者简介

唐纳德·J·S·博林 (Donald J.S.Brean, 撰写第 11 章) 加拿大多伦多大学管理学院副院长, 财政与经济学方面的教授。他在众多国际组织与政府中承担过经济顾问的工作, 其中包括欧共体、世界银行、国际货币基金组织、联合国发展署、美国国际援助开发署, 以及加拿大及部分发展中国家政府。他发表过许多文章, 所涉及的领域包括国际金融与投资、税收、工业组织与经济政策。

查克·布朗 (Chuck Brown, 撰写第 9 章) 英国斯特宁大学经济学教授, 长期从事税收抑制效应问题的研究。除了本书第 9 章所介绍的关于税收刺激效应的科研成果外, 他还在英国社会科学研究基金与财政部的资助下, 主持过关于税收与对工作刺激问题的全国性调研, 并在这一领域中发表过许多文章。

弗兰克·卡斯尔斯 (Frank Cassells, 撰写第 7 章) 长期在政府部门供职的资深公务员, 在爱尔兰政府收入局的所有部门都工作过。1986 年, 他任专门负责财税立法与制定政策的助理秘书。在这一时期, 他协助政府在爱尔兰引进了自我核查制度。1989 年他被任命为专门负责爱尔兰所有国内税与海关及货物税管理的收入委员会三成员之一; 同时任经济合作与发展组织财政事务委员会的副主席。

塞布伦·科诺森 (Sijbren Cnossen, 撰写第3, 4章)

荷兰鹿特丹伊拉斯莫斯大学经济系教授, 并曾在国际货币基金组织供职。他撰写和主编过关于税收协调、增值税、货币税与公司税的著作与文章, 并曾经为十余个国家(包括近年来向市场经济转型的东欧国家)的税制设置提供咨询顾问服务。

安德鲁·迪诺特 (Andrew Dilnot, 撰写第1章)

独立的伦敦财政研究院主任, 曾在牛津与伦敦的数所大学任教。他就税收、社会保障与收入分配等问题发表过不少论著。他同时还是英国全国性新闻媒体的专栏作者与论坛专家。

迈克尔·福尔斯 (Michael Foers, 撰写第8章)

现任英国国内税收局的税收巡视员。1980—1985年期间, 曾任该局课税手段设计方面的负责人, 并获有关政府服务的研究基金从事关于税收管理形式方面的国际比较研究。他经常就纳税申报表格设计、语言使用等问题举办讲座, 并为经济合作与发展组织与联合国有关委员会主办过学习班与讲座。不久前, 他还为国际货币基金组织在布达佩斯与科伦坡从事关于课税手段设计方面的研究。

戴维·金 (David King, 撰写第5章)

英国斯特宁大学经济系高级讲师。他曾经两度为英国政府工作: 就任英国皇家宪法委员会的咨询经济学家一年; 在斯特宁大学任教期间任英国政府地方税制改革的顾问。他曾在葡萄牙研究过地方税的改革, 近年来还为经济合作与发展组织在东欧国家从事地方政府财政改革方面的研究。他的著作包括为经济合作与发展组织撰写的《对不动产的征税》和《财政多级制: 多级政府的经济学》。

锡德里克·桑福德 (Cedric Sandford, 主编, 撰写第9章)

巴什大学的政治经济学退休教授, 并曾任该大学财政

研究中心主任。他的研究领域包括税收的遵从成本问题、财产税与宏观税收政策制定，并在这些领域中著作甚丰。近年来，他为国际货币基金组织、世界银行、联合国、经济合作与发展组织、某些国家政府及英国国内审计署等单位做了不少咨询工作。

克劳迪亚·斯科特 (Claudia Scott, 撰写第2章) 新西兰惠灵顿的维多利亚大学公共政策教授，并任公共政策硕士项目主任。她毕业于杜克大学并获经济学博士学位，在经济与社会政策领域中出版了一些专著与文章。她在维多利亚大学政策研究中心创立并长期主持关于税收方面的研究。她近年来的研究兴趣还包括对家庭的课税、增值税型的商品与劳务税，以及对附加福利的征税。

斯蒂芬·史密斯 (Stephen Smith, 撰写第10章) 独立的伦敦财政研究院副主任，同时还是伦敦大学学院琼·莫内高级讲师，主要讲授欧洲经济一体化问题。他在1985年加入伦敦财政研究院之前，曾任英国贸易与工业部顾问。他的研究兴趣包括税收政策与税收环境、欧洲财政、东欧国家的税收以及地方财政等方面。近年来，他还应邀在欧共体与经济合作与发展组织中担任关于环境税收方面的顾问。

唐·索恩希尔 (Don Thornhill, 撰写第7章) 在爱尔兰政府收入委员会办公室中任助理秘书，负责增值税与资本税方面的工作。在1985年加入爱尔兰税收委员会之前，他曾在爱尔兰财政部与外交部工作。他是欧共体增值税委员会的成员，并任欧共体财政一体化委员会的高级官员。作为英国派出的富布莱特学者，他于1987年到美国华盛顿特区的布鲁金斯研究所任访问学者。

伊恩·沃尔舒茨斯基 (Ian Wallschutzky, 撰写第6章) 澳大利亚新南威尔士州纽克斯特大学税收学副教授。他于

1983年在巴什大学获博士学位，并于1988—1989年在哈佛大学国际税收项目中任访问学者。他在税收领域（尤其是税收遵从度方面）发表了大量论著，如《澳大利亚所得税法》（1988年第2版）和《澳大利亚所得税问题》（1990年第5版）。近年来，他在澳大利亚税务局任顾问，主要从事小企业纳税遵从成本问题研究。

导 论

20 世纪 80 年代世界各国税收政策制定的主旋律是税收制度的重大调整，即通常所说的税制改革。尽管各国税制改革在措施、方法、重点及成功的程度上有很大差别，然而这次全球性的税制改革有其共同之处。归纳起来，这次税收至少具有以下几个主要特征：个人所得税较低的边际税率及较少的税率档次；较低的公司税税率；个人所得税与公司税较宽的税基；从向收入课税转为向支出课税这一倾向，以及公司税从古典的课征方法向现代计征制度的转化。

诚然，许多国家税制改革的重要动力是税制简化与增进横向公平，但这次税制改革潮流的主要的富有哲理性的目标是追求效率，或称之为税收中性。在市场不完备的条件下，税收效率可以指税收应有助于协助解决这些市场不足，但从更广义上说，税收效率指的是税收应尽可能少地减少对市场价格机制与正常运行的干预。因此，对于生产者应生产什么，采用什么生产资料，采取什么资金支持方式及选用什么管理机制，税收应尽可能避免对此产生变形影响。同理，税收也应尽可能做到不干预个人在工作与休闲、消费的商品与劳务、储蓄与消费及不同储蓄方式之间所作出的选择。将税收变形减少到最低限度将有助于促进经济增长与提高消费者的福利水平。

这次税制改革的深度与广度都是令人瞩目的，但其所具

有的潜能还未完全释放出来。即使在像新西兰那样税制改革的步伐最快最远的国家中，税制改革也不能说已经完成了。而在税制改革措施已基本到位的那些国家中，也不能轻易得出税制改革已经完全成功的结论。换言之，税制改革仍是尚未完成的任务。进而，在如东欧与中国这样的国家中，市场经济型税制几乎是重新建立的，所以在这些国家税制改革才刚刚起步。

因此，《成功税制改革的经验与问题》第2卷《税制改革的关键问题》基于许多国家的不同经验，将就税制改革的某些关键问题进行考察，其现实意义是不言而喻的。它将有助于政策制定者与管理者进一步努力寻找更合意的税收制度，从更广义上看，它将对所有研究税收的学生有所启示，帮助他们全面了解在90年代及未来税收领域中占重要地位的某些中心问题。

本卷分为三篇。第1篇，也是篇幅最大的部分，将研究税收结构问题。我们在前面已经谈到，80年代税制改革的一个重要特征就是所得税税率档次的减少。这一进程究竟应该走多远？在一些国家中，所得税率档次已经减为两档。这一进程是否已经严重地损害了该税种的累进性？在第1章中，伦敦财政研究院主任安德鲁·迪诺特对此予以否定。他认为，这种两档结构在继续保持累进制灵活性的同时，能带来诸如降低税收管理与遵从成本的好处，且能降低该税的负刺激效应。

在这次税制改革中，为减少税收变形与有效地拓展所得税基，许多国家和税务当局将附加福利纳入课税范围。从原则上说，这一课税的最适当方法是根据边际税率就受益人获取的价值征税。许多国家正是力图这样做的，但实践起来却并不容易。80年代中期，新西兰与澳大利亚采用了另一种

替代方法，即对雇主征收附加福利税。小额受益税具有许多优势，例如，税务当局只须与较少的纳税人打交道，受益评估问题相对简单，还有管理成本与遵从成本均较小。这一改革做法在国际上引起了极大的兴趣，爱尔兰政府正在考虑仿效澳大利亚的做法。在第2章中，来自新西兰惠灵顿维多利亚大学的克劳迪亚·斯科特介绍了附加福利税在新西兰与澳大利亚开征的情况，并对这两个国家中企业界对该税的反应做了评析。

公司税因其所采用的多样化形式而闻名。公司税与个人所得税之间究竟应保持什么关系，一直是争论的焦点：公司利润是否应被二次课税？某些形式的红利是否可以减免税？对红利的税负减免究竟应在公司层次还是应在股东层次进行？如何评价国际税收国关于两税的部分合并问题？在第3章中，鹿特丹伊拉斯莫斯大学的塞布伦·科诺森教授对上述这些问题进行了深入的评析。

许多国家税改的一个显著特征是税制结构从直接税向间接税的转化，这一转化或者通过引入增值税，或者通过增加已有增值税的比重来完成。的确，增值税在全球范围内的推广是20世纪下半叶税制结构发展的一个最重要事件。然而，同公司税情况相似，各国之间增值税结构的差异极大。因此，塞布伦·科诺森教授在第4章中对关于增值税性质、社会与经验效应及税种设计与运行等问题的分析，无论是对正在考虑引入增值税的澳大利亚、美国、中国及许多发展中国家来说，还是对正拟就既有增值税进行改进的国家而言，无疑都是颇有启发的。

第1篇的最后一章是斯特宁大学的戴维·金关于地方财政的研究文章。就某一地方税种而言，英国近年来扭转了过去从房产税向人头税转化的倾向，用一项改进的房产税取而

代之。戴维·金总结了英国在这方面的经验教训，这些内容对于许多正就地方税的形式与水平进行辩论的国家来说，将会从中得到不少启发。

第2篇集中于税收管理方面。许多国家进行税制改革的一个主要动力是源于对日益严重的逃避税问题的关切，因为这一现实威胁着税制的完整性。美国就是一个典型的例子（Birnbaum & Murray, 1988）。也许澳大利亚对这些问题更为关切，因为在70年代及80年代的初期，澳大利亚曾经出现了不少臭名昭著的逃避税案件。澳大利亚财政部长保罗·基廷（Paul Keating）1985年将这一现实描述为“一系列严重的逃税避税与纳税义务最小化现象”（Keating, 1985）。第6章的作者、新南威尔士州纽克斯特大学的伊恩·沃尔舒茨斯基教授对此是这样评价的：“由于历届澳大利亚政府与税务当局必须对付大规模的逃避税问题……所以至今已经考虑或试行了不少防范逃避税的办法，其中甚至找到了解决问题的独特途径。”沃尔舒茨斯基教授不仅将澳大利亚的做法列为其主要研究对象，还在第6章中提出一个能分析逃避税问题的理论分析框架。

尽管爱尔兰税收委员会提出了一个全面的税改方案，但在80年代，对比其他英语国家而言，爱尔兰共和国的税制改革的步伐是较慢的。然而，在税收管理方面，爱尔兰还是走在了前列。它主要体现在引入并深入实施了税收的自我评价制度。在第7章中，爱尔兰国家收入局的两位资深官员弗兰克·卡斯尔斯与唐·索恩希尔详尽讨论了爱尔兰是如何用一些别出新裁的方法来对付税收遵从度低、管理成本过高等问题，第7章信息量大，而且写得生动活泼，值得一读。

在本篇的最后一章中，英国国内收入局课税手段设计部的原负责人迈克尔·福尔斯考察了课税手段设置及其对理

解问题。在许多国家中，尽管税制改革的目标之一是简化税制，但这一目标往往难以实现。虽然税制简化的含义远不止是使课税方式变得简明扼要，但对包括纳税申报表在内的课（纳）税手段的合意设置从而尽可能地降低纳税人的遵从成本是税制简化的核心部分，因为纳税人填报纳税是一项极其复杂的系统工程。

第3篇讨论了税制改革的某些较为普遍的问题。税制改革的一个重要目标是降低由个人所得税高边际税率带来的负刺激与变形效应。英国财政大臣奈杰尔·劳森先生（Nigel Lawson，现为爵士）在1988年强调了降低这些效应的重要性和降低税率有可能带来的好处，并将英国的个人所得税最高税率从60%降为40%。第9章在简要分析有关税收效应的理论问题和现有文献的同时，重要汇报了关于英国减税效应的研究成果。这一研究是由斯特宁大学的查克·布朗教授主持的，他是这一领域中公认的专家，并曾就税收对劳动力供应的效应问题进行过多项研究。布朗教授同意撰写本章，但不幸的是布朗教授在撰写之前突然因病逝世。因此，作为曾与布朗教授一起从事1988年减税效应分析的本书主编就责无旁贷地承担起写作本章的工作。在写作过程中，本书主编不仅大量引用了布朗教授的研究成果，而且参考了其早期的研究成果，因此自然地将布朗教授作为本章的合作者。本章所表述的一个重要观点是：对所得税边际税率下降所带来的供给受益的评价不应盲目乐观。

第10章转入一项尚未引发全球税收变化，但必将在未来税制发展中起重要作用的课题，即如何运用税收工具来应对环境问题。伦敦财政研究院副主任斯蒂芬·史密斯讨论了“绿色税”问题，并阐述了用该税代替传统管理工具的好处。从表面上看，绿色税的运用似乎与80年代税制改革减轻税

收的价格变形效应思路不相吻合，但其实不然。一般说来，运用于环境方面的税种就是为了纠正内含于自由价格机制中的变形问题，即税收纠正了自由市场价格机制无法反映真正社会成本的“外在效应”问题。

80年代，许多国家的税制改革更多地受制于它们邻近大国的税制改革进程。经济全球化进程已经并将继续对单个国民的税制提出要求与限制，对于最易流动的生产要素资本的课税更是如此。在最后一章中，多伦多大学的唐·博林教授分析了税制改革的这一国际背景，并就其对税收政策的影响提出了自己的见解。