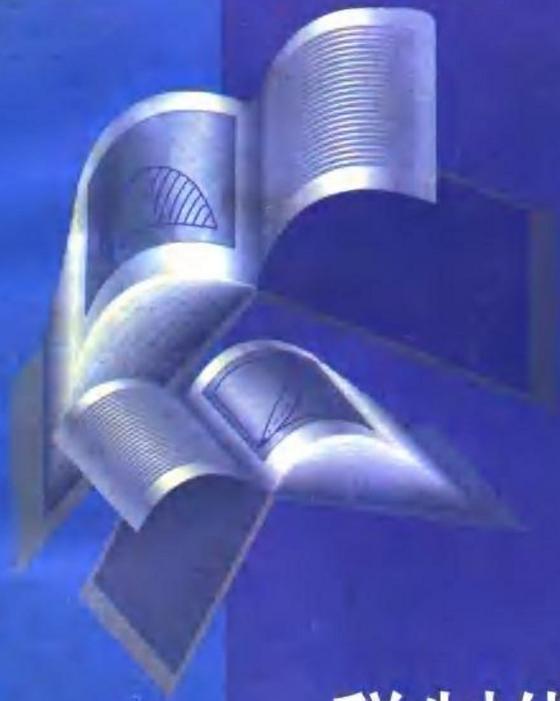


税收与经济丛书



税制优化原理

王雍君 著



SHUI SHOU
YU JING JI CONG SHU

中国财政经济出版社

税收与经济丛书

税制优化原理

王雍君 著

11297/04

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税制优化原理/王雍君著. —北京: 中国财政经济出版社,
1995. 7

(税收与经济丛书)

ISBN 7 - 5005 - 2799 - 3

I. 税… II. 王… III. 税收制度—最佳化—理论
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 05646 号

 出版

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 8.125 印张 190 000 字

1995 年 11 月第 1 版 1995 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3000 定价: 20 元

ISBN 7-5005-2799-3/F·2652

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《税收与经济》丛书编委会

(按姓氏笔划排列)

于光远	马 洪	邓子基	王平武	王诚尧
厉以宁	白伊宏	许善达	许 毅	刘志城
刘国光	吴升文	陈 共	谷志杰	张卓元
邵明均	吴俊培	何振一	陈流明	杜萌昆
吴敬琏	周仁庆	胡中流	项怀诚	周菽莲
郑 琦	金 鑫	侯梦蟾	莫天松	唐腾翔
董辅初	解学智	葛惟熹	戴园晨	

策划：谷志杰

编者的话

《税收与经济》丛书在社会各界的关心、支持下，终于面世了。我们感谢为此付出辛勤劳动的作、译者，感谢参与丛书构思、组织、审校的工作人员，感谢热心支持、积极参与的税务部门各级领导和社会各界朋友。

早在1992年，我国经济界、理论界及财税部门的许多有识之士就纷纷指出，随着我国改革开放的深入和社会主义经济建设的不断发展，税收的运用及对税收的认识必然要有一个质的飞跃。党的十四大之后，随着社会主义市场经济模式的逐步确立，更进一步提出了建立和发展与之相适应的税收经济理论的迫切要求。尽管在80年代我国的税收理论建设有了相当的发展，冲破了一些理论研究的禁区，但税收经济理论作为经济学理论的重要组成部分在我国还比较薄弱，传统税收理论仍误导着人们把税收作为权力的依附物。人欲支配税收，武

断、粗暴对待税收的社会现象时有发生。显然，这种旧的税收理论不清除，新的税收理论不建立，社会主义市场经济及相应的税收制度就难以建立和完善，经济建设必然受到阻碍。正是基于这种思想，在我国税务部门各级领导的支持下，在老一辈经济学家的指导和帮助下，《税收与经济》丛书编委会成立了。编辑这套丛书的基本目的是：动员社会各界深入开展社会主义市场经济理论和税收理论研究，繁荣社会主义市场经济理论和税收理论，为我国税制改革和税收发展提供必要的理论基础。

本套丛书从开始酝酿、组织实施到首批书问世历经三年多。三年来，国内许多经济学界老前辈不顾年事已高，积极参与，热心指导；许多中青年经济学专家发愤著书、译书，国外一些同行纷纷支持相助，甚至无偿转让著作版权。北京图书馆为我们提供了国内外有关税收经济方面的资料索引和书刊消息。各大财经院校、中国税务学会及各地社科院全力支持和协助。在此我们深表谢意。我们相信，随着我国社会主义市场经济的不断发展，在我国经济界、理论界的共同努力下，我国的税收理论建设必然迎来全面丰收的黄金季节。

《税收与经济》丛书编委会

1995年3月30日

目 录

前 言	(1)
1. 最优课税和近似最优课税	(11)
1.1 税收对经济效率条件的干扰	(12)
1.2 税收与经济的效率损失	(20)
1.3 最优课税与近似最优课税	(40)
2. 次优课税问题	(51)
2.1 次优课税原理	(52)
2.2 市场失效条件下的次优课税	(64)
2.3 政策扭曲条件下的次优课税	(80)
3. 税制优化中的再分配问题	(83)
3.1 税制累进程度的测度	(84)
3.2 各种税的再分配功能	(89)
3.3 最优再分配与税收再分配成本的极小化	(100)
4. 商品税和所得税的优化问题	(110)
4.1 个人所得税的优化	(111)

4.2	公司所得税的优化	(114)
4.3	商品税的优化	(121)
5.	税种之间的相互影响和相互协调	(134)
5.1	各种税之间的相互影响	(135)
5.2	各种税之间的相互协调	(143)
6.	税制优化中的信息和管理问题	(151)
6.1	税制优化中的信息问题	(152)
6.2	税制优化中的管理问题	(159)
7.	税制优化中的储蓄开发与产权问题	(167)
7.1	税收制度与储蓄开发	(168)
7.2	税收制度与产权制度	(177)
8.	税收制度的指数化	(188)
8.1	通货膨胀与税制扭曲	(189)
8.2	税制指数化的形式和利弊	(198)
9.	税收制度的国际协调	(208)
9.1	税制国际协调的必要性与模式	(209)
9.2	税制国际协调的机制	(217)
9.3	税制国际协调的问题和前景	(224)
10.	现代西方三大税制优化理论的比较研究	(230)
10.1	三大税制优化理论简介	(231)
10.2	三大税制优化理论之比较	(246)

前言

0.1 税制优化问题的重要性

自从国家产生以后，税收制度便作为“体现着表现在经济上的国家存在”^①而构成文明时代一个内在的和永久性的特征。对于每个国家来说，税制的优劣既上涉国计，又下及民生，于国于民莫不系之。以国计言，国家机器的存在和正常运转依赖于税制提供能源；以民生言，人类社会很少有其他事物能如同税制那样广泛而直接地影响国民的经济福利。故中唐时期杰出的理财家杨炎云：“夫财赋，邦国之大本，生民之喉命，天下理乱轻重，皆由焉。是以前朝历选重臣主之，犹惧不集，大计一失，则天下动摇。”^②

现代社会中，税制的重要性尤为突出。这

① 《马克思恩格斯全集》第4卷，第342页。

② 转引自陈登原：《中国田赋史》，商务印书馆1938年版，第1页。

2 税制优化原理

主要来源于两个事实。首先，随着政府规模和职能的扩展，政府比历史上任何时期征收更多数量和更高比率的税，并以税收作为实现更为广泛的经济和社会目标的重要工具。在过去的100年中，工业化国家中政府支出占国民生产总值的比重提高了2—4倍^①，而这些支出主要是由税收提供来源的。发展中国家在过去的20多年中，政府征收的税收占国民生产总值的比重也已高达20%左右。与此同时，税制在帮助实施政府的社会经济目标方面也发挥着广泛的作用，这些社会经济目标涉及资源配置、收入分配、经济增长和稳定等诸多领域。其次，在专业化生产和技术进步基础上日益发展起来的现代经济中，由于频繁的经济交易和资源流动而产生的各种经济活动之间紧密的经济联系和高度的相互依赖性，税收的影响（无论是好的还是不好的）很容易发生转移和扩散，甚至超出一国的范围而进入国际领域。这个重要事实说明，税制影响社会经济生活的潜在的和现实的能力都比以前扩大了，从而税制优化问题更显示其重要性，更需要引起关注。

现代税收制度是现代财政制度的核心和基础。故从逻辑上言，税制优化理论乃是财政理论中的一个重要领域，当然更是税收理论中的重要领域。如果缺了这一块，财政理论和税收理论将是不完整的，也是很很不合理的。从经济学角度来说，研究税制优化问题就是要应用现代经济学的基本原理，阐明税制优化中涉及的一些重大问题，从而为税制改革提供基础性的理论指导。这些重大问题主要包括：怎样的税制是最优的或次优的税制？这种税制的可行性如何？税制的公平目标和效率目标如何协调？信息可获性和行政管理能力对于税制优化施加了什么限制？税制如何应付通货膨胀的冲击？税制为什么应该和怎样进行国际协调？等等。从

^① 世界银行《1988年世界发展报告》，第44页。

我国财税理论的研究现状来看，从现代经济学的角度来研究这些问题，仍是个相当薄弱的环节，亟待加强。

从实践来看，中国的改革开放选择了发展社会主义市场经济的道路，这是一条从根本上来说有别于过去的发展道路，因为这一选择意味着三个方面的重大转折：经济体制从政府主导型转向市场主导型，经济发展战略从内向型转向外向型，经济运行机制从政府行政干预为主转向利用市场机制为主。经济发展进程的这种巨大变化，必然要求建立起与之相适应的税收制度。从1994年开始，我国实施了新的税制，这是对旧税制的一次重大改进。但同时也要看到，期望通过一次大的改革毕其功于一役是不切实际的。旧的问题解决了，新的问题又会产生，因而税制改革和税制优化是个没有止境的过程。税制演进和变迁的历史长河也清楚地表明这一点。可以预言，随着改革开放的进一步深化，随着社会主义市场经济体制的逐步建立和不断完善，现行的税制必将作进一步的改革，为此需要做更多的努力以改变税制优化的理论研究落后于实践的局面。

0.2 研究税制优化需要现代经济理论

从亚当·斯密于1776年出版其经济学巨著《国富论》以来，现代经济学的产生和发展至今已有200多年的历史。但经济学的许多基本概念直到上个世纪末才逐渐确立起来。它所具备的被称之为科学形态的形式，一般认为是从19世纪70年代微分方法的导入引起经济学的“边际革命”才开始的。自此以后，经济学中的许多基本概念、基本原理和基本分析方法才日益广泛地应用于对财政和税收问题的研究。

经济学之应用于税制问题的研究，主要是数理经济学。数理经济学属于一门定性的科学，它研究经济量之间的相互关系，确

4 税制优化原理

定在目标达到最优时必须满足什么条件，这正好是税制优化问题的核心所在。因为从经济学角度来说，所谓税制优化就是通过改革使现实的税制逐步逼近于最优税制，而最优的税制可被视为在信息和行政管理能力的约束条件下，能产生最大社会（经济）福利的税制。很明显，这样的税制需要具备一定的条件，求解这些必要条件成为研究税制优化问题最主要的任务。这一过程必然涉及到对构成税制的基本变量同其他基本经济量之间的关系（如税率、税基同产出、储蓄、投资、消费、劳动供给和价格之间的关系）的分析。没有这种分析，最优税制必须满足的条件便无由得知，税制也不会是优化的。因此，研究税制优化问题必须以数理经济学作为数理基础。

另一方面，数理经济学的理论和分析方法也非常适于分析税制优化问题。因为作为数理经济学中最基础性的概念（边际概念）和最基本的分析方法（边际分析法）特别适合于分析最优化问题，而这类问题在研究税制优化问题时经常遇到。比如，给定收入总量，求解产生最低效率损失的（最优）商品税税率结构；给定税收再分配的收益函数和成本函数，求解全社会最合适的税收再分配数量；等等。这类问题如果没有边际概念和边际分析法，就不可能得到确切的答案。人们所熟知的边际税率概念，以及税收理论中用边际税率概念分析税收的经济影响，也是数理经济学中的边际概念和边际分析直接应用于税收领域的典型例子。

除了数理经济学以外，经济学应用于税制优化问题之研究的另一个重要领域是福利经济学。福利经济学研究增进个人和社会的经济福利的方法与途径，研究如何减少或避免个人和社会的经济福利损失，这对于改进政府政策和制度设计是很有帮助的。福利经济学如同数理经济学一样，本身是没有国界的。前者没有国界，是因为社会主义生产目的决定了社会主义国家同样需要讲求

经济效益和社会效益。所以，谋求个人和全社会经济福利的改进，同样是政府乃至全社会全部活动的出发点和归宿。后者没有国界，是因为数理经济学乃是数学工具在经济理论中的应用，本身是个技术性问题，并无阶级性。当然，没有国界并不意味着可以照搬，而必须结合一个国家的实际情况，否则得出的结论就没有多少价值，甚至可能是错误的。

此外，研究税制优化问题还需要借助其他经济学，其中包括微观经济学和宏观经济学。税制优化是个极为复杂的问题，它涉及经济、社会和政治生活的很多层面。仅从经济层面来说，就涉及价格、收入、消费、储蓄、投资等许多经济变量，涉及到国内经济和对外贸易，涉及到生产者、消费者的经济利益和政府的财政利益，等等。故国外曾有学者说，你想如何设计税制，实际上反映了你想如何治理国家。鉴于此，研究税制优化问题需要综合应用现代经济理论。这对于税制优化的实际决策问题来说同样是必不可少的。

0.3 研究税制优化问题的两种思路

在我国，理论界对税制优化问题的广泛研究是从1983年和1984年两步利改税前后开始的，当然在此之前也一直有学者进行研究。对这些研究稍加考察不难发现，我国税收理论中有关税制优化问题研究的主流思路是：在强调税收积极作用的前提下研究税制优化问题。笔者把这一思路称为正面思路。

在正面思路看来，税收的“能耐”很大（如果不是万能的话），除了为政府征集收入外，还可以在调节生产和消费、鼓励储蓄和投资、促进收入公平分配、纠正价格扭曲和市场失灵等许多方面起十分积极的作用，故税收制度应该作为政府征集收入和干预经济的重要工具加以应用。

从表面上看，正面思路似无可厚非，但实际上存在着一个需要引起重视的主要缺陷：忽视税收的负面作用，夸大税收的正面作用，把税收的潜在功能同其实际效果等同起来。据此设计的税收制度在实际过程中不可能是优化的，即便行政管理上不存在特别的困难也会产生种种问题。

正面思路的理论背景来自我国传统经济理论和财政理论的两个前提假设：政府无限干预能力假说和无干预成本假说。前一假设把政府同仁慈的和万能的上帝角色相类比，认为政府的唯一目标是促进社会福利的极大化，并且能获得一切必要的信息、拥有足够的政策手段、具备强大的动因去组织、协调和干预社会经济生活，使之在一个理想的状态下运行。后一假设认为政府在做时不需要付出成本代价。与这两个假设相对应的是传统的中央计划经济体制。在这一高度集权的体制下，经济中的产出、产品结构、价格、利率、汇率、成本、利润、消费、投资等几乎所有经济变量都主要由行政方式加以控制，生产者和消费者有关经济活动的自由选择余地极小。

实践证明，传统税收理论研究税制优化问题所采用的正面思路，其理论假设前提不可能成立，而其体制背景在改革开放中也已逐渐消失。鉴于此，研究税制优化问题需要采取不同于正面思路的新思路。在本书中，笔者尝试采用的这一新思路，可称为负面思路。

负面思路在肯定税收积极作用的同时强调税收的负面作用，并从如何尽可能避免或减少税收的负面作用的角度来研究税制优化问题。这一思路认为：税收在帮助促进政府政策目标的实现方面虽然可以发挥积极作用，但同时也存在一定的代价，并且受主要来自信息和行政管理能力方面的限制；故研究税制优化问题，关键是在既定的政策目标和一些限制条件下，研究怎样的税收制度

可以最大限度地减少税收的负面作用。根据这一思路，政府的政策目标是由政治程序决定的，经济理论并不能说明（尽管有帮助）税制优化应该采用何种政策目标，也不能说明一个目标是否和为什么优于或劣于另一个目标；但经济理论可以说明，各种税收工具在服务于这些目标时产生了多大的经济代价，从而可在此基础上对各类税收工具择优，以便实现税收制度的优化。

很明显，以负面思路研究税制优化问题需要有个税收成本概念。这里的税收成本，系指税收在实现政府既定的政策目标时所付出的全部经济代价，其中包括由政府部门直接负担的税务行政成本，由纳税人负担的纳税成本（纳税人为履行纳税义务而耗费的费用、时间及体力和脑力），而其核心是由于税收扭曲资源配置而加诸整个经济的效率损失。正如本书后面的分析所表明的那样，对于税制优化问题来说，税收成本是个十分重要的基础性概念，但我国税收理论在传统上一直缺乏这个概念，这显然与我国传统经济理论和财政理论的前述两个假定前提有关，同时也与传统的中央计划经济的体制背景相关。其实，传统体制下税收成本对于税制优化来说并无多大意义，这一方面是因为政府的财政来源并不高度依赖税收，另一方面是因为传统体制下政府征税产生的税收成本并不大。后者可以从两个方面得到解释。首先是政府拥有强大的行政优势，甚至可以通过直接控制所有权取得收入，故税务行政成本和纳税成本很低；其次，更重要的是税制的效率成本很低。诚然，传统体制下资源配置存在着严重的低效率，但这种高昂的效率代价主要源于计划体制及其相应的资源配置机制（以行政机制为主）本身，税收在其中所起的作用并不大。由于生产者和消费者的经济行为受计划调节，产量、价格、投资等基本经济变量受计划控制而成为外生变量，资源和产品的横向流动受阻，故税收对经济活动的影响有限，效率成本也就较低。

但在市场经济体制中，情况有了根本性的变化。最重要的是税收成本无论在绝对数量还是相对比率上都大大提高了。政府的财政来源对于税收的依赖性扩大了、政府的行政优势相对削弱以及纳税人利益意识的增强，可以部分地解释税收成本的提高。而更重要的原因在于在市场经济中，价格、利率、汇率等经济信号和产出、消费、储蓄、投资等经济变量，以及生产者和消费者的经济决策，对于税收因素的反应往往相当敏感，不适当的税收制度所产生的负面作用也就很容易传递和扩散到经济中，由此形成的效率损失可能相当大。因此，在市场经济体制下，研究税制优化问题需要特别关注税收的负面作用和税收成本问题。这也是笔者在本书中未采用传统思路研究税制优化问题的主要原因。

从负面思路研究税制优化问题，也有助于我们充分意识到信息和行政管理能力对于税制优化的重要意义。好的税制必须是可行的税制，否则再好的税制也没有实际意义；而税制的可行性又主要受政府可得信息和行政管理能力的制约，二者构成税制优化的基本约束。税收所产生的许多负面作用，很大程度上源于信息限制和超越了政府的行政管理能力，税收成本也会因此增加。由于信息和行政管理能力的限制，税收制度不能过于复杂，即使在考虑众多的政策目标要求时也是这样。但实际生活中经常可以见到的情形是，许多国家以复杂的税收制度去服务于复杂而众多的政策目标，结果实际执行的税制往往不同于税法意义上的名义税制，实际效果也大大偏离政策初衷。这种情况在我国也很突出。在发展中国家中，信息和行政管理能力限制了税收制度的可行性，并在很大程度上影响到税收成本，故对于税制优化问题而言往往是个十分关键的问题。与正面思路不同，按负面思路研究税制优化问题从逻辑上内在地要求考虑到这一问题。

从负面思路研究税制优化问题，并不是完全否定和排斥税收

的积极作用，而是要求人们正视这样一个事实：在社会主义市场经济体制中，税收制度作为政府征税和干预经济的重要工具，所产生的潜在的经济代价（即税收成本）可能相当大，并且会受非税因素（如通货膨胀和汇率高估）的影响而扩大，故税收并非万能的。在研究税制优化问题时需要努力探索降低税收成本、减少税收负面作用的途径和方法。这样，税收的积极作用才能真正地实现。从这一意义上来说，以负面思路和以正面思路研究税制优化问题的最终目的是一致的。

0.4 本书的结构

本书的主旨在于从经济学的角度，探讨在预定的政策目标下降低税收成本、减少税收负面作用、从而实现税制优化的途径和方式。这些探讨所得出的许多结论尽管具有明确的政策指向，但总的来说主要限于原理和规则的层面，并不直接面向具体的政策。

本书共分十章，分别讨论税制优化领域中涉及的十个重大问题，现依次扼要叙述如下。（1）最优课税和近似最优课税。这里讨论在依赖市场机制有效配置资源的市场经济体制中，实现最优或近似最优课税所需要的条件和应遵循的一般规则。（2）次优课税问题。讨论在经济中存在市场失灵和政策扭曲的条件下，以税收制度予以校正的途径及可行性。（3）税制优化中的再分配问题。讨论在同时考虑收入再分配和资源配置问题时，税收制度如何优化设计。（4）商品税和所得税的优化问题。讨论国内商品税、国际贸易税和个人所得税、企业所得税如何优化设计。（5）税种之间的相互影响和相互协调。讨论各种税对于政府财政目标、资源配置目标和再分配目标是怎样相互影响的，应怎样加以协调才最有利于发挥税制的整体功能。（6）税制优化中的信息和管理问题。讨论信息可获性和政府的行政管理能力如何限制了税制优化，以