

南开大学公共财政博士论文丛书

Doctoral Dissertations  
on Public Finance from  
Nankai University



# 中国税制改革的 绩效评估 研究

刘 喆 著

山西出版传媒集团 山西经济出版社

南开大学公共财政博士论文丛书

Doctoral Dissertations  
on Public Finance from  
Nankai University

主编 张志超



常州大学图书馆  
藏书

# 中国税制改革的 绩效评估 研究

刘 喆 著

山西出版传媒集团 山西经济出版社

## 图书在版编目(CIP)数据

中国税制改革的绩效评估研究/刘喆著.—太原:  
山西经济出版社,2012.10

(南开大学公共财政博士论文丛书/张志超主编)

ISBN 978-7-80767-588-4

I. ①中… II. ①刘… III. ①税收改革—经济绩效—  
研究—中国 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 236238 号

## 中国税制改革的绩效评估研究

---

著 者: 刘 喆

出 版 人: 赵建廷

责任编辑: 曹恒轩

装帧设计: 雨 竹

---

出 版 者: 山西出版传媒集团·山西经济出版社

地 址: 太原市建设南路 21 号

邮 编: 030012

电 话: 0351-4922133(发行中心)

0351-4922085(综合办)

E-mail: [sxjfx@163.com](mailto:sxjfx@163.com)

[jingjshb@sxskecb.com](mailto:jingjshb@sxskecb.com)

网 址: [www.sxjceb.com](http://www.sxjceb.com)

---

经 销 者: 山西出版传媒集团·山西经济出版社

承 印 者: 山西出版传媒集团·山西新华印业有限公司

---

开 本: 850mm × 1168mm 1/32

印 张: 8

字 数: 200 千字

印 数: 1—1000 册

版 次: 2012 年 10 月 第 1 版

印 次: 2012 年 10 月 第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80767-588-4

定 价: 22.00 元

---

# 《南开大学公共财政博士论文丛书》

## 编 委 会

主 任 张志超

副主任 倪志良 陶 江

委 员 许正中 马蔡琛 邹 洋 饶友玲

郭 玲 杨全社 丁 宏 邢天添

## 编 辑 部

主 任 赵建廷

成 员 王宏伟 李慧平 任 冰 曹恒轩 姚 岚

解荣慧 王童彦 吴 迪 申卓敏 侯轶民

# 序

---

刘喆同学于1995年自山东威海考入南开大学，先是在环境科学学院攻读本科专业。1999年本科毕业后，经校方推荐，以教师身份到贫困地区支教一年。转年到南开大学国际经济与贸易系攻读硕士学位课程，从此在我的指导下开始系统研究财政学理论以及财政经济诸问题。经过三年努力，取得硕士学位后，继续在本人指导下学习财政学博士课程。刘喆在攻读博士学位课程期间，不仅圆满完成各项学习任务且各科成绩优秀，而且认真、主动地培养了个人从事社会科学理论研究的能力，积极参加过指导教师在此阶段主持的各项社科研究项目，承担过（由本人主持的）两部学术专著的部分撰稿工作，并在专业核心刊物上发表过学术论文数篇。四年后，即2007年，刘喆完成了她的博士论文的撰写，进入论文答辩程序并顺利通过论文答辩，经校学位委员会审议合格，授予其经济学博士学位。在南开上大学学习时间长达11年的刘喆同学，于当年返回故乡从事高等教育工作，在山东大学（威海）任教，直到目前。

刘喆的博士学位论文《中国税制改革的绩效评估研究》利用规范研究、计量研究方法全面、系统地考察了我国1994年税制改革后十余年间在实施过程中取得的成就、暴露出来的问题及其原因，据此为下一步税制改革提出有建设性的对策考虑。就（该博士学位论文）研究工作本身的性质与内容而言，它既不同于过于粗线条地对税收原则、理念、哲学思考的阐释，也不同于过于理论化、精

细化地对最优税制设计的探讨。本文的研究成果体现了理论深度与实践要求相适应,力争最大限度地满足指导税制改革的需要,这是本文写作的现实意义之所在。本文将基于经济学理论发展起来的对政府行为的绩效分析方法,开创性地用于对政府主持的税制改革活动之绩效分析,根据现行税制在怎样的程度上平衡经济效率与社会公平,来判断1994年税制改革的有效性程度。鉴于作者采取了合适的研究方法,使其这一关于税制改革的研究成果的学术价值和实用价值得以双重体现,在我国税收研究领域尚属初次尝试,具有明显的创新性。论文的另一主要创新点是,作者考虑到税制改革绩效评估的复杂性以及难以准确量化等特点,通过模糊数学语言与层次分析有机结合的方法,试图解决评估工作本身的精确性要求和(实践中的)绩效评估活动非精确性之间的矛盾,使得其对1994年国家税制改革的实际效果进行了较为客观公正的估算,即有关研究结论基本上符合大多数国民的真实感受。利用模糊数学方法研究税制改革绩效评估问题,在国内亦不多见。作为一种尝试,作者利用改进的评估指标体系对我国1994年税制改革绩效状况进行了具体评分,在此基础上,对未来税制改革的重点、改革路径提出了较为具体的建议。这方面的研究成果在国内同样具有先进性。

2007年的论文答辩过程中,有专家提出该论文的某些不足之处。例如,尽管作者对税制优化的征管因素进行了考虑,但是对体制、制度约束没有进行太多的解释,因此论文在计量分析得出的某些结论符合直观观察结果情况下,有关改革建议仍然缺少广泛的可行性分析。有鉴于此,刘喆一直未中断这一课题的研究工作,在之后的几年里,在不断用税收研究新成果、新理论提高自己理论素养的同时,一直认真关注国家社会经济改革的动态,严密观察国家税制调整的基本轨迹,分析社会有关方面的各种反应。因此,她对未来国家税制改革方向、原则、路径、具体对策的研究得

以不断深入。所有这些均有助于她不断加强自己关于税制研究成果的理论性、实用性。现在,在山西经济出版社的协助下,刘喆将其补充研究成果融入了自己的博士论文,并得以出版。

本人借此博士论文成书之际,希望刘喆进一步把自己的科研工作推向一个新的高度,为国家税制建设做出个人应有的贡献。

张志超

2012年8月于南开大学

## 《南开大学公共财政博士论文丛书》编写说明

南开大学经济学院(财政学系)“财政学博士点”,设立于 20 世纪 90 年代末,至今已近 15 年。其间,博士生导师从当初的一名,增加至目前的六名(含两名兼职教授、博士生导师),专业方向也不断扩展,目前已经涵盖了公共财政学科几乎所有的研究领域。截至 2012 年,南开大学财政学系已被授予博士学位的毕业生累计为 40 多名,大多在高校任教,或在财政、金融、证券系统任职;与此同时,在校就读的博士生也逐年增加,达到 11 名。

2011 年底,南开大学财政学系与山西经济出版社商议,决定自 2012 年起推出《南开大学公共财政博士论文丛书》。丛书编委会将陆续选择一些有代表性的博士学位论文,经原作者修订后,纳入该丛书系列予以公开出版。希望此举能有助于深化我国公共财政理论的研究活动,有助于加强与国内兄弟院校的同行进行学术交流活动。

该丛书的出版得到南开大学经济学院领导的大力支持,得到山西经济出版社社长、总编辑赵建廷先生的支持和帮助,并且得到(基于教育部实施的“面向 21 世纪教育振兴行动计划”而建立的)南开大学“985 工程”基金的资助,在此一并表示感谢。

《南开大学公共财政博士论文丛书》编委会

2012 年 10 月

# 摘要

---

税制改革与税制优化问题历来深受各国政府和经济学界的关注。在世界各国的税制改革实践中,评估税制的运行绩效,在实践中变革、调整、修补和完善税制,推动现实税制向次优税制逐步逼近,已成为各国政府的巨大挑战。目前,发达国家在税制改革绩效评估领域已积累了一定的经验,而我国学术界对这一领域的研究却极为鲜见。伴随着我国新一轮税制改革的启动,如何在借鉴发达国家税制改革经验的基础上寻求方法上的创新,探索适应中国国情的税制改革道路,并为新一轮税制改革提供对策建议,就具有重要的理论和现实意义。

本书把税制改革视为一种政府提供公共产品的行为,创新性地政府绩效评估的理论方法引入税制改革领域,从税制运行过程中体现的效率与公平程度入手,分析税制改革的绩效。本书的研究目标就是通过构建一套中国税制改革绩效评估体系,对我国1994年税制改革和现行税制的运行效果进行绩效评估和实证分析,从而为新一轮税制改革提供有益的借鉴。

本书的主要内容和创新如下:第一章通过对税收原则、税制优化理论和实践经验以及绩效评估理论的综述与评析,寻找到税制优化理论和政府绩效评估理论的结合点,构建了税制改革绩效评估研究的理论基础。第二章按照时间顺序对1949年以来的历次税制改革的基本情况进行了评述,为下文的分析提供背景信息。第三章在借鉴国外税制改革绩效评估经验的基础上,初步完成了

对中国税制改革绩效评估体系的框架构建。对这一评估体系的构建和创新主要体现在以下方面:一是制定了一套完整的评估中国税制改革的评价指标。二是采用模糊综合评价方法对该评价指标的权重系数和评分方法进行了具体的设计。第四章和第五章以 1994 年税制改革为研究对象,对该评估体系进行了实证检验。第四章从效率目标下的相关指标出发,对 1994 年税制改革在改善社会经济效益方面所取得的效果进行了分析和评估;第五章从公平目标下的相关指标出发,对 1994 年税制改革在改善社会公平方面所取得的效果进行了分析和评估。评估技术上的创新包括:一是以税制改革为切入点,在协整检验的基础上将改革和征管因素引入税收收入与 GDP 的误差修正模型中,从而得出了税制改革等外部因素会对税收与 GDP 之间的长期均衡关系产生阶段性影响的结论。二是采用新的口径和方法测算了我国城镇各收入等级居民的平均税收负担率并进行了比较,认为现行税制不公平性明显,没有起到收入再分配作用。三是通过对不同税制改革阶段经济增长率与宏观税负率之间关系的分析,认为从总体上看,我国目前的宏观税负水平对经济增长的抑制作用并不明显,而伴随着税制结构的不断优化,宏观税负水平仍有提升的空间。第六章在对上述绩效评估结果进行综合评判的基础上,认为新一轮税制改革应实行有增有减的结构性调整,同时更加注重公平导向,并就此对未来的税制改革路径提出了具体建议。

**关键词:** 税制改革绩效 公平与效率 模糊综合评价 指标体系

# 目 录

---

## 导论 / 1

## 第一章 相关理论综述与评析 / 12

### 第一节 税收的公平与效率 / 13

### 第二节 关于税制优化的理论 / 34

### 第三节 税制改革影响因素与绩效评价理论 / 44

## 第二章 中国税制建设与税制改革 / 55

### 第一节 计划经济体制下的税制沿革 / 57

### 第二节 1994 年税制改革的起点与约束 / 71

### 第三节 1994 年税制改革的内容与效果分析 / 78

## 第三章 税制改革绩效评估技术与方法 / 89

### 第一节 国外税制改革绩效评估技术发展概述 / 90

### 第二节 我国税制改革绩效评估的特点和基本原则 / 106

### 第三节 我国税制改革绩效评估方法与指标体系 / 115

## 第四章 税制改革对税收效率改善程度的评估 / 130

### 第一节 现行税制对改善经济效率之贡献程度的评估 / 132

### 第二节 现行税制对提高财政收入之贡献程度的评估 / 155

### 第三节 现行税制对完善税政管理之贡献程度的评估 / 162

**第五章 税制改革对税收公平改善程度的评估 / 173**

第一节 现行税制对改善制度公平之贡献程度的评估 / 175

第二节 现行税制对改善分配公平之贡献程度的评估 / 189

**第六章 对未来税制改革的对策建议 / 201**

第一节 基于绩效评估对现行税制的综合评价 / 202

第二节 新一轮税制改革的逐步推进 / 207

第三节 未来税制改革的路径与对策 / 220

**结束语 / 228**

**参考文献 / 229**

**附录 / 240**

**后记 / 246**

# 导论

---

自税收产生之日起,人们就从未停下过探索建立理想税制的脚步。从傅玄“至平”、“趣公”和“有常”的赋税三原则,到亚当·斯密“公平”、“确定”、“便利”和“效率”的赋税四原则,再到 20 世纪 60 年代以来戴蒙德(Diamond)和米尔利斯(Mirrlees)等人对税制优化理论的卓越贡献,税制优化与改革,这一被形象地描述为“拔最多的鹅毛,听最少的鹅叫”的艺术,始终牵动着历代经济学家和财政学者的目光。

从世界各国的税收实践来看,一方面,伴随着人们对税收制度社会经济职能认识的加深,税制改革的社会经济意义显得尤其重大,税制改革从方案设计到执行效果日益受到世界各国的关注;另一方面,面对税制运行中各种影响因素的复杂性,过于粗线条的税收原则理念和过于理想化而显得“遥不可及”的最优税收设计均无法充分满足指导税制改革的需要。而在实践中变革、调整、修补和完善税制,推动现实税制向次优税制的逐步逼近,已成为各国政府的巨大挑战。20 世纪 80 年代初,美国对运行多年的税制进行了旨在降低税率、拓宽税基的大规模改革,并由此掀起了世界性的税制改革浪潮。时至今日,美国 20 余年的税制实践效果证明,低税率、宽税基的税制改革原则有益于美国经济的发展,并对未来的税制改革提供了有益的指导。近年来,面对复杂严峻的

经济形势,美国政府对其税制改革问题再次给予高度关注,其2005、2006年度的总统经济报告连续用两个专章阐述对税制改革问题的理论和实践认识,新一轮综合性的税制改革又箭在弦上。与此同时,美国联邦税制改革顾问小组在2005年11月1日一致通过了两项税制改革计划,进一步清理并简化现有所得税制,并调低了所得税税率。2007年1月4日,来自佐治亚州的美国众议院议员约翰·林德,甚至向国会参众两院提出了更为激进的公平税改法案,建议美国实行单一税率的联邦零售销售税即公平税,而取消包括联邦所得税、工薪税等在内的一切其他税种,在理论界引起了很大的震动和反思。而从近阶段美国税制改革的方案设计和成功经验来看,有以下两点特别需要我们加以关注和思考:一是不片面追求理想化的税制设计和着重强调“非扭曲性”税收工具的经济效率,而是在税制优化过程中更多地加强对税收征管、税制起点等影响因素的研究,注重税制的横向公平性和易操作性;二是更加关注税制改革的运行绩效,在搜集、加工各经济行为主体对税制改革反馈信息的基础上,运用科学、客观的绩效评估技术手段对税制改革的方案预测以及执行效果等问题进行了大量的理论研究和实证分析。应该说,对税制改革现实环境和执行效果的高度关注在很大程度上提高了美国新一轮税制改革方案设计的科学性和合意性,而这种将税制优化理论与绩效评估方法和技术相结合的取向也给我们提供了很好的借鉴。

与世界性的税制改革相同步,我国税制经过20世纪80年代初的两步“利改税”和1994年的工商税制全面改革,已初步建立了符合社会主义市场经济发展需要的税制体系。同时,作为一场里程碑式的改革,1994年税制改革不仅奠定了我国现行税制的基本框架,而且在促进国民经济增长、加强中央政府宏观调控功能和有效组织税收收入等方面发挥了显著作用。与此同时,我们也应该看到,我国的税制改革还存在很多不尽完善之处。首先,1994

年以前的几次税制改革都是在我国整体经济体制未向市场体制转变的情况下进行的,税制改革是整体改革的一部分,不得不服从整体改革。1994 年的税制改革尽管相对来说比较彻底,但仍然是市场体制不很完善、政府职能不完全到位的情况下的改革,其结果必然是采取了很多过渡性措施。其次,我国前几次大的税制改革都缺乏坚实的理论基础,“摸着石头过河”式的改革模式无法避免改革的非理性和随意性。计划经济体制下将税收制度作为聚财工具的看法以及侧重于决策者偏好和国家需要的治税原则,导致税制改革方案的制订较少从税制优化理论自身寻找出路。最后,1994 年税制改革所确立的现行税制至今已有了十余年的历史,运行环境的改变必然重新考验这一税制的适用性。伴随着转型期中国经济的飞速发展,中国今天的社会经济环境已今非昔比。经济全球化的发展趋势、公共财政框架的建立、高新技术企业的崛起以及电子商务的迅猛发展等均对现行税制提出了新的挑战。与此同时,转型期政府财政支出压力的加大、社会矛盾的凸现、环境污染问题的加剧、经济发展的结构性失调等问题也对现行税制提出了新的要求。正基于此,从 2003 年末开始的新一轮税制改革着眼于对现行税制的修补和完善,率先在进出口税收领域展开,并已在取消农业税、调整消费税、合并内外资企业所得税、增值税转型、房产税试点开征等领域取得突破,而面对 2009 年席卷全球的金融危机以及现阶段繁重的税制改革任务,在这一领域需要人们去研究、探索、开辟的内容还很多。

抚今追昔,只有对改革的经验和教训加以理性分析和科学评估,才能有助于我们更好地探索税制改革的规律,找到一条适合中国国情的税制改革道路。同时,当我们重新审视我们曾经经历过的改革思想和方法时,不由得想到既要把国外先进的税制优化理论和经验灵活地加以运用和掌握,又要注意方法上的创新,从改革的执行效果和现行税制运行绩效的角度考察税制的优化程

度,同时注重运用实证分析的结果来指导现阶段的税制改革。

在上述背景下,本书尝试将绩效评估的理论方法引入税制改革领域,把税制改革方案设计视为一项多目标决策过程,从改革的结果入手,通过对税制改革结果的综合评价探寻税制优化的路径。换言之,笔者在对税制优化理论的研究中,不仅注重对税制改革的现实环境和运行效果的考察,而且将结果导向的绩效评估技术用于税制优化问题的研究活动,这是本书内容的重要特色。关于税制改革绩效评估的理论与技术的探讨,目前我国理论界尚不多见,本书的某些研究成果恰好为这方面的理论研究做了有益的补充。另外,笔者在税制改革绩效评估的基础上,进一步分析了我国未来税制改革、税制优化的方向、路径选择并给出了较为具体的对策建议,这使得本书的研究成果既有方法上的创新价值,又有一定的现实意义和实用价值。

基于本书的研究目的,笔者对本书的研究对象和范围做以下说明:第一,税收与税收制度。税收是国家为满足一般的社会公共需要而对社会剩余产品进行的一种特殊分配。税收制度的概念可以从两个层面来理解,狭义的税收制度侧重统一税收主权下税收体系的内部结构和不同税种之间的相互搭配,在这一意义上,税收制度几乎是税制结构的同义语;广义的税收制度特指国家以法律、法规的形式对税收活动进行的一系列规定的总称,作为一国经济管理制度的重要组成部分,可以将其视为国家提供的一种公共物品,同时又具有较强的实践意义。本书探讨的税制改革问题,侧重税收活动的具体规定和税收的实践情况,因此主要涉及税收制度第二个层面的概念。

第二,税制优化与税制改革。所谓税制优化,就是现实税制向目标税制不断逼近的过程。其中,目标税制指现实条件下的最优税制,相对于理想假设条件下的最优税制而言,可称之为次优税制。尽管在目标税制满足均衡条件且明确可知的条件下,选择即

时税制改革(一次性税制改革)是最优的,但由于我们对生产和需求参数的知识一般只限于与当前相邻的状况,因此税制改革就涉及如何在相邻的各种均衡中进行选择的问题,而税制优化的过程就是一个向最优状态不断逼近的过程。同时,本书将税制优化与税制改革理解为同一事物的两个方面,前者强调事物发展的过程,便于进行理论层面的分析,后者强调事物发展的结果,便于进行操作层面的分析。这样,从税制改革的执行效果考察税制优化的程度就具有理论上的可行性。

第三,税制改革的绩效。OCED 在一份报告中将绩效界定为实施一项活动所获得的相对于目标的有效性,它不仅包括从事该项活动的效率、经济性和效益,还包括活动实施主体对预定活动过程的遵从度以及该项活动的公众满意程度<sup>①</sup>。本书对税制改革绩效概念的界定也基于上述角度,即以结果为导向,依据改革的有效性判断改革的绩效和税制的优劣。按照这一理解,本书对税制改革绩效评估的研究具有政府行为绩效评估与税制优化理论相结合的特点(如图 0-1)。同时,根据对税制优化理论的总结性分析,笔者认为,税制改革的有效性实际上可以理解作为一种税收制度公平与效率的均衡状态。<sup>②</sup>相应地,所谓税制改革方案的设计也可以理解为一项综合考虑税收制度公平性与效率性的多目标决策过程。



图 0-1 研究对象的范围

① Jack Diamond. Performance Measurement and Evaluation. OCED Working Papers, 1994.

② 这里需要指出的是,对于理性的政府而言,它不会因为在税制建设方面存在着协调公平与效率目标的困难而放弃努力,或任其发生偏颇;同样,对于理性的国民而言,在评价政府税制建设、税制调整、税制优化等政务活动的绩效程度时,也不会完全无视客观困难而苛求于政府行为。据此,本书在研究如何科学评估我国政府税制改革绩效,如何合理地建立相关评估指标等问题时特别注意保持客观公正态度。