

## 西方最优税收理论对我国税制设计的启示

陈松青

(厦门大学 财政系, 福建 厦门 361005)

**摘要:**本文首先从最优税收理论对税制设计指导作用的角度进行梳理,总结最优商品税、最优所得税和最优税收结构理论的政策含义,指出只有将税收征管因素纳入研究范畴,最优税收理论才能真正运用到实际的税制设计中。本文结合我国的基本国情,从税制设计的目标、税收工具、假设条件、模型的拓展等方面分析了最优税收理论对我国税制设计的启示。

**关键词:**最优税收;税制设计;启示

**中图分类号:**F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2003)01-0042-06

### 一、税制设计的最优含义

课税会对经济和社会产生影响,因此客观上要求有某些税收原则来指导税制设计,使得课税效应能够达到趋利避害的效果。最优税收理论就是对这些税收原则进行全面权衡和抉择,协调各原则之间的相互关系,实质上是税收原则问题的延续和深化。指导税制设计的税收原则有很多,最优税收吸收了“公平”和“效率”这两个主要原则。它运用社会福利函数工具,<sup>①</sup>将这些税收原则结合为一体来进行经济分析。社会福利取决于个人效用,但不是个人效用的简单累加。它还取决于个人效用的公平分配程度:当个人效用不平等加剧时社会福利会减少,从而社会福利反映了税收制度的公平含义——如果税制设计能减少不平等,则它是公平的,社会福利的提高意味着实现了公平原则。效率原则包括税收的行政效率和经济效率。行政效率也包含在社会福利中,因为征管成本高就意味着政府在筹集一定的税收收入时需要课征更多的税收毛收入,纳税人需要缴纳更多的税款,从而减少了个人效用;征税导致的负激励效应会干扰经济,影响劳动力供给,减少生产因素的投入,从而降低个人效用乃至社会福利,因此经济效率同样包含在社会福利中。这样,公平、效率两个原则全部转换为社会福利,变成可计量的。税收制度如果设计为最高社会福利水平的,就意味着实现了公平和效率原则。这就是最优税收的含义,税制设计就是寻找能在公平和效率之间达到最佳平衡的税收制度。<sup>②</sup>

最优税收理论是在一系列的假设前提下展开研究的,其中最重要的假设条件有三个:(1)完全竞争市场假设;(2)行政能力假设<sup>③</sup>;(3)标准福利函数假设<sup>④</sup>。在上述假设前提下,最优税收理论认为政府不可能毫无代价地筹集到所需要的收入,这种代价集中地体现为税收干扰资源配置时产生的经济效率损失,即超额负担,所以应该寻求一组既能够征集到既定收入、又能使超额负担最小的税收工具,它一般是通过数理方法来刻画最优税收工具所需要的特征和条件<sup>⑤</sup>。

收稿日期:2002-09-30

基金项目:国家自然科学基金资助项目(70173010)

作者简介:陈青松(1968—),男,福建泉州人,厦门大学财政系经济学博士生。

## 二、最优税收工具和税制结构的设计

### (一)最优商品税——税率结构研究

拉姆齐(Ramsey)指出:欲使税收的超额负担最小,税率应当和每种商品需求数量减少的比例相等。这就是著名的拉姆齐法则,也就是说,对缺乏弹性的商品,可实行高税率,因为征税提价后减少的需求数量较少;而对于富于弹性的商品,则实行低税率,因为征税提价后减少的需求数量较大。鲍莫尔和布兰福特(Ballmol and Bradford)通过每种商品的需求与其他商品的价格互不相关这个假定,推导出反弹性法则:只要商品的消费是互不相关的,税率就应当与需求弹性成反比例。拉姆齐法则在数学上的证明是很严密的,但在现实生活中的运用有明显的局限。一方面,影响商品需求的因素很多,极其复杂,难以确定千千万万种商品的需求弹性,从而也就不可能确定不同商品的税率。另一方面,拉姆齐只考虑了单人经济情况<sup>⑥</sup>,也就说只考虑了效率问题而没有考虑公平问题。根据拉姆齐法则,对缺乏弹性的人们生活必需品课以重税,对奢侈品轻税,导致穷人税负过重、富人税负过轻,这不符合公平原则,单纯用拉姆齐法则来设计税率是难以行得通的。

克利特和黑格(Corlett and Hague)从不同角度研究商品税的设计问题:对于两种税率相同的商品,如果提高某一种商品的税率而降低另一种商品的税率,效率是否会提高?他们指出:如果两种商品在与闲暇的互补性或替代性方面有区别,提高与闲暇互补性强(或替代性差)的商品的税率而降低另一种商品的税率会提高效率。也就是说,对与闲暇互补关系强的那种商品课以较高的税率会更有效率。这就是克利特—黑格法则,它的含义是:税收虽然不能直接对闲暇征收,但如果能对那些与闲暇有密切关系的商品课以重税,则会使人们感到闲暇的昂贵,从而间接地抑制人们对闲暇的需求,这实际上是一种对闲暇的间接课税。克利特—黑格法则为奢侈品课以重税提供了一种理论,是拉姆齐法则的重要补充。

戴蒙得、米尔利斯(Diamond and Mirrlees)把拉姆齐法则从单人经济中推广到多人经济中,从而把公平问题纳入考虑范围,改变了拉姆齐的同比例减少原则。他们指出:在需求独立情况下,一种商品的最优税率不仅取决于其需求价格的逆弹性,还取决于它的收入弹性。这表明对许多价格弹性和收入弹性都较低的商品来说,需求对价格或收入的变化并不非常敏感。因此,对这些商品来说,应该把实行高税率的效率损失和实行低税率的分配不公问题进行比较。最有意义的改变应当是那些实际上主要由穷人消费商品数量减少的比例比平均水平低。比例减少差别的程度取决于社会对不公平的厌恶感,取决于穷人和富人之间消费模式的差异程度。

### (二)最优所得税——最优税率的设计<sup>⑦</sup>

最优线性所得税的目标是确定合适的边际税率和归总支付<sup>⑧</sup>,使得社会在实现合意的收入再分配目标的同时还能使所得税的效率损失最小化。斯特恩(Stern)在选择实际的函数形式和参数值方面作出了特别重要的研究。他得出的结论是线性所得税的最优税率与劳动力供给补偿弹性值成反比,但和社会对不公平厌恶感、税前工资不公平程度、政府收入的需求成正比。

上面的结论对税制设计是大有裨益的。第一,最优税率和关于分配的判断(对不平等的厌恶)、消费和闲暇之间的替代弹性、政府收入需要密切相关。如果我们能够计算或确定这些参数值,我们就可以计算出最优税率。也就是说,我们可以用斯特恩模型来帮助设计税制。其次,提高税率对税收收入的影响是负的,即无论对不公平的关心是多么迫切,提高税率应有个限度,这个限制主要取决于劳动力供给补偿弹性值。虽然具体数值计算对于判断模型中参数的灵敏程度是很有价值的,但是由于模型中假设条件的限制,运用这些结论要谨慎。

米尔利斯研究了非线性所得税的最优化问题。在米尔利斯模型中,劳动由个人供给,每个人的效用函数都相同,即欲实现个人消费与闲暇的效用最大化,但受到税前工资和所得税税率表的

约束;政府在必须筹集一定数量的税收收入条件下,确定或选择所得税税率表以求得社会福利函数的最大化。米尔利斯模型的重要结论是:(1)边际税率应在0与1之间;(2)对最高所得的个人边际税率应该为零;(3)如果具有最低所得的人是按最优状态工作,则对他们的边际税率应该为零。关于第二、第三点结论,它的重要性不在于它的形式即削减所得税税率表最高所得部分的税率,来减少对所得最高者的抑制性效应。它的重要性在于使人们重新审视政府必须用具有累进税率的所得税税率表来进行再分配的观念,并不是一定要通过对高收入者课重税才能使关注低收入者的社会福利函数达到最大,其实,让高收入者承担过重的税负,其结果可能使得低收入者的福利水平下降。

米尔利斯的结论比较难以理解,数值计算会对理解结论有所帮助。米尔利斯根据他建立的模型,计算出完整的最优所得税税率表。从税制设计方面看,最重要的结论有:(1)最优税率结构近似于线性,即边际税率几乎是固定的,所得低于免税水平的人可以从政府获得一笔转移支付;(2)边际税率相当低;(3)实际上所得税并不是一个很有效地缩小不平等的工具。米尔利斯的结论有重大的现实意义。它们表明了线性所得税可以实现重要的再分配目标。因为低于免税水平可获得的补助对一般所得来说,即使是固定税率(比例税率)也会产生相当大的累进程度。这意味着理论上的最优和税收征管便利之间没有根本冲突。

### (三)最优税制结构的选择——税收工具的最优组合

在所得税与商品税两者关系问题上存在两种传统观点,一是所得税在各方面都优于商品税,只是由于所得税在管理上的复杂才导致商品税的广泛采用;二是所得税和商品税各有优缺点,在两者之间应该有一种大致的平衡。最优税收从商品税存在的必要性入手对最优税制结构进行规范分析,结论是:(1)如果我们有最优的线性所得税,每个人具有同样的偏好,但工资率不同,而且直接效用函数是线性支出体系,那么,最优间接税就是均一的<sup>⑨</sup>。(2)如果存在最优非线性所得税,个人之间仅存在工资率的差别,而且,在直接效用函数中商品和劳动不充分地分离<sup>⑩</sup>,那么,最优间接税率就是均一的<sup>⑪</sup>。这两个定理可以有直观的表达方式,如第二个结论说的是,如果仅仅存在劳动上的差别,而劳动本身又是和效用函数相分离的,那么,在对劳动所得这一征税对象课税时,商品税不是最优的税收工具。总之,所得税和商品税的最优组合主要取决于三个假设条件:(1)家庭间差别的形式;(2)假定可行的一整套税收工具;(3)偏好结构。在特定的参数值、社会福利函数和所需要的税收收入被输入模型之前,要先确定这些假定,并且计算结果与这些假设条件的选择关系极大。

研究均一税率商品税的合意性问题有两方面的意义。首先,统一税率的行政费用和奉行费用很低,如果统一税率是最优的,我们可以节省征管成本。第二,如果我们忽略储蓄问题,均一税率商品税辅以对所有家庭(或个人)的总额补助,等同于选择适当免税水平和边际税率的线性所得税。如果统一税率是最优的,商品税和所得税的最优组合问题,仅仅需要考虑储蓄的影响和税收征管方面的问题,比如征税成本和减少逃税的问题。但是,我们应该意识到,只有在非常特殊的条件下,均一商品税才是合意的。这些条件包括个人之间的差别仅仅在工资率上的不同,不存在偏好结构上的差别<sup>⑫</sup>,存在线性支出体系等。但由于个人的宗教信仰、社会地位、收入水平和受教育程度等因素的影响,个人偏好在许多方面都不相同,以线性支出体系作为需求函数在现实世界中也难以置信。所以我国在税制设计时需要详尽的经验性分析,谨慎使用均一商品税原则。

另一方面,戴蒙得和米尔利斯提出了生产效率的税收条件理论,从理论上解决商品税与所得税之外其他税种的关系问题。他们认为只要政府能不受约束地设计出最优商品税<sup>⑬</sup>,并且政府能对所有企业征收100%的纯利润税,那么最优商品税就可以实现生产效率。如果政府因征税能力受限制而无法做到对厂商征收100%的纯利润税,那么最好的办法是直接对最终消费者征税,这将保证经济仍处再生产可能性上。这个结论对税制设计很有意义,因为只要最优商品税可

以实现生产效率,则不必另行开征与生产有关、对厂商有扭曲作用的税种,如公司所得税、资本收益税等;但斯蒂格利茨和戴斯古卜塔进一步指出,由于税收征管上的原因,税务机关很难区分某些商品是生产者使用的还是最终消费者使用的,从而难以采取直接对消费者征税的办法,也难以征收100%的纯利润税,这些限制因素使得生产效率不能通过最优商品税得到保证,因此税制结构仍有必要保留公司所得税、资本收益税等对生产者有扭曲作用的税种。

### 三、最优税收理论的拓展——从税率设计到税收征管

最优税收理论标准模型假设任何税收工具的使用都不受政府行政管理能力的限制(总量税除外),并且行政管理费用是相当低廉的,这样研究的重点就集中在消费者的偏好上。而且,因为很难在税率和征管成本之间建立起分析模型,标准模型经常忽略了征管成本。因此最优税收理论未能将税收征管纳入研究范畴,相应地也就没有对最优税收工具实际征管难易程度进行研究,这妨碍了最优税收理论在税制设计的实际运用,使它只能停留在理论设计阶段。

戴蒙得等学者研究表明,只有将税收征管因素纳入研究范畴,最优税收理论才能真正运用到实际的税制设计或税收改革中,在发展中国家尤其应该这样。将税收征管纳入最优税收理论研究范畴已有一定的进展,斯特恩在研究非线性所得税与有差异的总量税之间的选择时指出,不论所得税还是总量税都存在信息收集与征管成本问题,对这些问题不能简单地忽略不计,都必须加以考虑。希·雅萨奇(s·Yizhaki)指出,在最优商品税的税基拓宽时,税收的超额负担减少,但征管成本上升。最优商品税要求边际税收超额负担应等于边际征管成本,从而使征管成本达到最小化。除了关注征管成本外,税收征管的质量也必须加以考虑,阿·桑得莫(A·Sandmo)研究了存在逃避税情况时线性所得税及其征管制问题。他指出,在存在逃避税的情况下,正常收入已经不能准确地反映纳税人的福利水平,累进税率的再分配功能也会被削弱,所以最优边际税率将降低。约·梅塞尔(J·Mayshar)比较完整地将防范逃避税的管理成本与最优税收标准模型结合起来,在模型中最优商品税的一般结论依然成立,最优税收工具的条件依然是边际税收收入和边际成本相等,其中边际成本包括了防范逃避税的管理成本<sup>⑨</sup>。

总之,最优税收理论只有将研究重点从对消费者偏好转向税收征管的因素及其技术问题,从最优税率的设计转向税收制度整体的考虑,才能对税制设计或税收改革提供更有力的指导。首先,最优税收理论必须对税收征管进行量化研究,对不同税收工具的征管成本进行比较估算;其次,还要加强对征管效应(逃避税问题)的量化研究。

### 四、最优税收理论对我国税制设计的启示

我们对最优税收理论从实际运用的角度进行梳理,总结其指导税制设计的政策含义。结合我国的基本国情,我们可以得出若干启示。

(一)政府税制设计目标的差异。从理论上讲,西方发达的市场经济只是在充分就业的长期均衡方面存在着少量未经矫正的市场失灵。最优税收理论就是建立在这样的市场经济基础上,其标准模型的主要假设条件之一是完全竞争,此时政府的目标是筹集财政收入和改善收益分配。因此,最优税收标准模型更适合市场经济,而不适合差异很大的发展中国家经济。一些发展中国家的经济学家认为,发展中国家的主要目标应该是扫清影响发展的障碍,动员各种资源提高经济增长率。这与发达国家的改善收入分配、平衡公平和效率的目标存在着区别。也就是说,发展中国家的目标应该是提高未来消费水平上,而不是主要关注再分配。所以,我国借鉴最优税收理论进行税制设计时,应该特别注意我国是一个发展中大国这一基本国情,以社会福利函数度量的公平和效率选择方面与西方存在着差别,具体地讲,选择社会福利函数方面应该与西方有所不同。

(二)税收工具的可行性。最优税收研究了消费者的选择如何被运用到税制设计中来,这取决

于政府可获得的信息。即使政府消除了市场失灵、保证了竞争行为从而保证了生产效率,但政府也不可能拥有关于每个人的能力、秉赋、偏好以及生产可能性的信息。因此,政府只能根据消费者在选择他们的工作时间、职业以及收入、消费方式的过程中所显示的信息,设计最优税收工具。所以税制设计灵敏地依赖于可获得的信息,进一步地讲,依赖于具体可行的税收工具。也就是说,政府可获得的信息的微小变化对于可使用的税收工具、税制设计都具有深远的影响。在我国关于个人收入的信息很少而且不可靠,非货币工资性的收入所占的比重过大,工资以外还有各种福利性分配<sup>①</sup>,这些都游离于所得税的税基之外,所得税的功能受到很大的限制。我们在运用最优税收理论设计税收工具时,应该充分考虑现实的税收征管情况,而不能简单地采纳西方的理论。

(三)理论前提条件。最优税收理论标准模型是在严格的假设条件下得出特殊的结论,不能被当作一般规则,实际运用到税制设计时要谨慎。如最优税收理论的均一税率商品税成立的条件是:(1)最优的统一总额收益;(2)同一的线性恩格尔曲线;(3)加性的分离;(4)收入的离差仅由工资率决定。上述这些假定是非常严格,在我国现实经济生活中几乎不存在。在我国不可能存在最优的统一总额收益,而且不同收入、不同宗教信仰导致在消费方式等方面存在实质性差别,所以我们应该在具体设计税收时把这些因素考虑在内。在标准最优税收理论中,税制设计的唯一约束条件是有关偏好和禀赋的资料,但我国的制度、政治、行政管理、组织结构和文化方面与西方发达国家存在着较大的差别,这些因素都会对最优税收理论在我国的运用产生极大的影响。

(四)税收对消费者福利和政府收入方式的影响。最优税收标准模型假定:所得税必须对所有纳税人的全部所得课税,商品税能够对所有的商品课税。但在我国许多税种只有局部或特定的覆盖面,这可能极大地改变了税收归宿。如我国的个人所得税只覆盖总人口的小部分,主要局限在城镇地区,基本上没有涉及到我国发达地区的农村,这可能使税收归宿明显区别于西方的所得税,所以在我国个人所得税是个相对低效的税收工具。我国的国情或者限制了税收工具的范围,或者改变了税收工具的作用,因此我们在税制设计时应该修改最优税收理论的标准模型,拓展这一理论以适应我国不同于西方国家的国情。

(五)最优税收理论的拓展。最优税收理论虽然提出了一些指导税制设计的一般性原则,但运用这些原则在我国重新设计一个税收制度、而且在第一次就达到最优的观念是不切合实际的。现实的做法是通过对我国税制进行一系列旨在提高社会福利的改革,以逐渐接近最优的税收制度。所以我们应该把最优税收理论和税收改革结合起来分析。税收改革的分析方法是这样的,通过比较不同税种或税率筹集一单位政府收入的社会边际成本,并用最低成本的税收来代替成本较高的税收,并由此找出用最小成本筹集税收收入的方法。实际上,最优税收理论的大多数模型我们在税收改革分析中都可以采用。具体地说,最优税收理论可以用来对各种税制改革方案进行详细的测算,借助社会福利函数可以辨别出不同方案的优劣,但使用标准模型时应注意它们的不同之处。税制改革不是寻找最佳的而是较好的税收制度。

最优税收标准模型的结论,是在生产者价格不变、存在完全竞争市场的前提下得出,所以研究集中在消费者和政府税收收入方面,而不是集中在生产方面。但它假定商品的课税完全转嫁给消费者、要素收益不变,忽略了税收变动对生产和要素收益的影响。现实中的税收改革会对生产方面产生扭曲效应,我们可以将税收对生产者价格的影响通过影子价格来计算,这样最优税收标准模型经过拓展,可以将限制和影响我国税制设计的不同于发达国家的特征包容在其中,使得最优税收理论适应我国是一个发展中国家的现实情况。因此,影子价格工具被引入到税收改革分析中,最优税收理论可以直接推广到更现实、更复杂的情况中去。

注释:

①最优税收理论一般采用伯格森-萨缪尔森社会福利函数。

- ②但它很难完全实现。因为很难在税率和征管成本之间建立起分析模型,在分析时经常忽略了征管成本,本文在第三部分对此作进一步分析。
- ③即任何税收工具的使用都不受政府行政管理能力的限制(总量税除外),并且行政管理费用是相当低廉的。
- ④还有其它的假设,如个人偏好可通过市场显示出来,公共支出与税制结构特征无关等。
- ⑤王雍君:《税制优化原理》,北京:中国财政经济出版社,1995版,第230—321页。
- ⑥单人经济是指经济中只存在一个消费者或者相当于所有的消费者被同一看待的情况。
- ⑦最优所得税研究集中在个人所得税,没有涉及公司所得税、资本利得税,并且仅仅研究对劳动所得的课税,没有涉及对资本所得的课税。
- ⑧线性所得税是指具有一种固定的边际税率和一种固定截距的所得税,它的一个重要特征是收入低于免税水平的人可以从政府获得一笔转移支付。
- ⑨线性支出体系是估算消费者需求和支出关系的函数,一般采用斯通—杰瑞方程。阿特金森和斯蒂格利茨,迪顿和斯特恩将上述结论放宽到比线性支出体系更广泛的情况。
- ⑩不充分的分离性意味着商品之间的边际替代率与闲暇无关。
- ⑪[英]安东尼·B·阿特金森、[美]约瑟夫·E·斯蒂格利茨:《公共经济学》。上海:上海三联书店、上海人民出版社,1994年版,第557—565页。
- ⑫即虽然每个人的收入水平不同、但不存在对商品的边际消费倾向上的差别。
- ⑬要求能清楚地区分哪些是生产过程中使用的,哪些是供最终消费者使用的。
- ⑭[美]约·斯林孟德著、邓力平编译:《优化税制理论与税制优化》,《税收译丛》,1997年第5期。
- ⑮杨斌:《西方模式个人所得税的不可行性和中国式个人所得税的制度设计》,《管理世界》,2002年第7期。

**参考文献:**

- [1](英)安东尼·B·阿特金森,(美)约瑟夫·E·斯蒂格利茨.公共经济学[M].上海:上海三联书店,上海人民出版社,1994.
- [2]刘宇飞.当代西方财政学[M].北京:北京大学出版社,2000.
- [3]大卫·纽伯里,尼古拉斯·斯特恩.发展中国家的税收理论[M].北京:中国财政经济出版社,1992.
- [4]王雍君.税制优化原理[M].北京:中国财政经济出版社,1995.
- [5](美)约·斯林孟德(邓力平编译).优化税制理论与税制优化[J].税收译丛,1997,(5).
- [6]Christopher Heady. Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey[J]. UK: Fiscal Studies 1993 Vol. 14.

## Enlightenment of Western Optimal Tax Theory on the Design of Tax System in China

CHEN Song-qing

(Department of Public Finance, Xiamen University, Xiamen, 361005, China)

**Abstract:** This paper first analyses the guiding effect of optimal tax theory on the design of tax system, concludes the policy implication of the theories of optimal commodity tax and optimal income tax, and optimal tax structure. Then it points out that only when taking into account of the tax administration factor, can optimal tax theory be truly applied to the practices of tax design. Finally, in accordance with China's specific situation, the present paper analyses the enlightenment optimal tax theory on the design of tax system in China from the objectives of the design of tax system, taxation tools, hypothesis conditions, expansion of models, etc..

**Key words:** optimal taxation; tax design; enlightenment