

□ 刘小平

## 论税收中性的相对性

社会主义市场经济要充分发挥市场在资源配置中的基础作用,保持税收中性是实现经济效率的重要条件,然而税收中性具有相对性。正确认识税收中性的相对性,充分发挥税收对于经济的调节功能是经济转轨时期税制建设的重要课题。本文对此略抒管见。

西方自由经济税收理论认为税收对市场机制的运行,应恪守中性,不得干预,勿使纳税人因征税而被迫改变其市场抉择,以致承受更多的额外负担,带来更大的经济损失。因此,税收中性实乃税收经济效率原则。自由竞争的市场机制能依据价格水平自动调节市场供求,实现生产者利润最大化和消费者效用最大化的目标。只要基于自由竞争,优胜劣汰的供求机制的价格信号不发生扭曲,资源的有效配置就自动实现。因此政府课税必须保证中性,不得干预商品的均衡价格水平,否则,一旦税收扭曲了市场价格就会影响纳税人改变其经济抉择,造成不同程度效率损失。这种效率损失是纳税人缴纳税收以外所承受的一种超额负担,而政府却并未因此增加任何收入。可见,税收中性是指税收对市场机制下纳税人的有效经济抉择不应予以改变,以避免使纳税人在缴纳国家税收和承担奉行费用之外,还要承担一种超额负担,造成经济效率的损失。自由竞争市场是经济分析的理论抽象,现实经济总是竞争和垄断的混合,因此税收中性的含义应当是双重的:一是在完全竞争的假设条件下税收对纳税人经济抉择不加干预产生的帕累托最优资源配置;二是在竞争与垄断并存的混合经济下税收对经济干预损失最小化的帕累托次优配置。尽管税收中性是税收经济效率之要求,然而此后的论证会发现税收中性是相对的,不仅自由竞争假设条件下的税收中性是相对的,而且混合经济条件下的税收中性也具有相对性。西方税收理论和实践均证明如此。

自由竞争市场经济条件下税收中性的帕累托最优资源配置难以实现,这是因为没有任何税收能达到所有市场资源配置均为最佳效果的目的。我们可以将整个经济分为商品市场、劳动市场和储蓄市场<sup>①</sup>。值得注意的是这里我们把工作、闲暇、消费和储蓄均看成与商品或劳务同样的资源,都具有稀缺性。下面分别讨论三种市场资源最优配置条件如何受到干扰。

首先考察税收对商品市场最优配置条件的干扰。这里税收中性的前提条件是不因税后价格水平扭曲而改变生产者或消费者的抉择。商品市场存在商品(或劳务)之间选择问题,对商品(或劳务)课税主要有消费税<sup>②</sup>和生产税<sup>③</sup>两种。就消费税而言,对所有商品(或劳务)征收统一消费税似乎不改变消费者的经济抉择,然而因各种商品(或劳务)需求价格弹性不同必然引起

一,从纵向上看税收中性的相对性。自由竞争的资本主义时期,与以亚当·斯密为代表的自由主义经济学派所谓“看不见的手”相适应的是税收中性制度。这种制度认为,市场机制这只“看不见的手”能自动调节市场供求,确立均衡价格,实现资源优化配置,政府征税必然扭曲资源优化配置,因此应保持税收中性。斯密认为利润税和工资税因影响生产和流通,干扰资源优化配置,不应予以课税,唯一不扭曲资源配置的课税是地租税。然而,因经济上土地资源的可开发性,地租税实际上也属非中性税收。垄断资本主义的产生宣告自由主义税收中性理论的破产,代之以与凯恩斯主义政府干预经济理论相适应的税收非中性论,强调政府利用包括税收在内的各种经济手段调控经济,干预市场“看不见的手”的自发资源配置机制。本世纪70年代以来西方经济“滞胀”困境的出现,说明了凯恩斯主义干预经济理论和自由主义市场经济理论无法独立发挥作用,二者各得其所,相互补充。既不简单否定国家干预、实现税收调控经济的必要性,也不能完全否定税收中性的某些合理性,而要从各种角度寻求政府干预经济的最佳尺度和途径,设计具有相对中性的税收制度,以达到既不影响市场正常功能发挥,又能补充市场缺陷,推动资源最优或次优配置。第二,从横向上看税收中性的相对性。因各国经济发展水平、经济发展模式不同,各国主导经济理论和政策体系有异,同一时期各国税收中性的相对性表现出程度上的差异性。譬如,自由资本主义时期奉行古典学派自由竞争理论的英、美等国税收制度的中性特征较为明显,法、德、日等国为加速经济发展,实行国家干预,强调税收的非中性特征。二次世界大战以来,英、美、日因经济发展需要崇尚凯恩斯主义国家干预理论,税收非中性特征十分明显,而原联邦德国、法国却实行社会经济制度,强调税收中性与税收调控相结合。当代世界各国因经济发展水平和主导经济理论不同,税收制度中体现出税收中性相对性的差异性。

#### 四

税收中性相对性的立论基础是市场经济,我国要建立社会主义市场经济,因此强调税收中性的相对性对经济发展和税制建设具有十分重要的现实意义。转轨经济要求:一方面,因我国的市场经济尚不完善,市场机制还不成熟,为培育市场机制,让市场优化资源配置的作用得到应有发挥,应该积极坚持税收中性。另一方面,税收中性相对性是所有市场经济的共同要求,社会主义市场经济也必须遵循这条规律,因此坚持税收中性的相对性,在保持税收中性基础上从现实出发,灵活运用税收工具去弥补市场缺陷,充分实现税收经济效率是十分必要的。

1994年税制改革贯彻了“统一税法,公平税负,简化税制。合理分权,理顺分配关系,保障财政收入,建立符合社会主义市场经济要求的新税制体系”的指导思想,税收中性与税收调控相结合,反映了税收中性相对性的特征。新税制中税收中性特征主要体现在流转税和所得税的改革上。在流转税领域取消了工商统一税,对内、外资企业的几乎所有生产和流通环节普遍实行增值税,消除内外两套税制对统一商品市场价格形成的干扰,从总体上为绝大部分企业的生产经营创造了平等竞争的经营环境,有利于企业组织形式的更新,适应了市场调节要求;在所得税领域,一方面统一了内资企业所得税,改变了长期以来内资企业间因所有权性质不同、地区不同而导致税负相差悬殊的状况,平衡了不同经济性质企业的税后资本积累形成,减少了税收对投资的不当干预,有利于平等竞争、共同发展。另一方面,实现了中外个人所得税制初步并轨,消除了税收对劳动力市场资源配置的干扰。新税制的税收调控特色表现在流转税领域,主要是在普遍实行增值税的基础上,选取部分关系国计民生、有碍人类健康或限制消费的商品征收消费税,调节和引导消费;表现在所得税领域,为鼓励产业结构调整,继续实行对某些高新技

术产业、能源交通、农业和出口创汇项目保持了许多减免税优惠规定,为鼓励外商投资而继续实行对外商投资企业的税收优惠措施,如税率优惠、减免优惠等;表现在行为税方面,为限制重复建设或长线项目投资给予其较高税率或限制,抑制其投资行为。

充分体现税收中性相对性的新税制运行取得了较好的效果,然而因信息限制,制度规范性和现实可行性之间存在一定衔接难度,税制某些领域还存在中性和调控的适度调整问题,这是现阶段税制改革必须完善的内容。

第一,在税收中性方面,流转税和所得税基本贯彻了税收中性原则,但仍有一些地方需进一步强化中性特色。它们是:(1)增值税的范围尚未包括劳务服务,引起对劳务提供者重复征税,负担过重,干扰劳动力市场均衡价格形成机制,影响资源合理配置。因此应逐步扩大增值税征收范围到劳务服务领域,消除重复征税、税负不公、扭曲资源配置的状况,保持增值税的充分中性。(2)现行“生产型”增值税因难于完全消除对固定资产投资的重复征税,不利于鼓励生产者设备更新。鉴于财政收入因素,“生产型”增值税应逐步过渡到“收入型”增值税。(3)增值税的税率档次过多,相当程度上抵销增值税中性功能,应尽量减少税率档次,实行统一比例税率。税收调控功能应通过其他工具实现,不应采取牺牲增值税统一比例税率的办法。(4)增值税的减免税优惠设置过多,范围过大,必然使增值税丧失“中性”特征,干预纳税人的经济抉择,应逐步减少增值税优惠的种类和范围。(5)增值税制度的规范性特征要求较高的经济水平和征管水平,制度设计的超前性和现实执行的落后性使新税制运行过程中颁发大量的征管条例、规定作补充,一定程度上弱化了增值税中性功能的制度基础。增值税的改革应尽可能考虑规范性和可行性的统一,制订出适宜中性特色的增值税制度。(6)所得税方面,尽管统一了内资企业所得税,但内、外资企业仍适用两套不同税制;企业所得税税率有33%、28%、17%三档;减免税优惠措施较为复杂,这些因素产生税负不公。为实现所得税中性特点,改进的方向是逐步统一内外资企业所得税,实行统一所得税率,规范统一所得税优惠措施。

第二,充分发挥税收调控功能,弥补市场缺陷,优化资源配置。税收调控主要反映在对产业结构、要素供给、国内产业保护等方面。新税制的调控功能主要通过选择性消费税的差别征收、所得税的优惠措施和一些行为课税上,调控范围、调控结构均存在不合理问题,加强流转税和所得税的调控功能是非常重要的。(1)调控范围应扩大。现行税制的调控着力点在产业结构调整上,而缺乏对劳动供给和资本积累具有激励效应对国内新兴幼稚产业起保护作用的税收工具,一定程度上弱化税收调控功能。改进的方向是:首先发挥个人所得税的劳动激励效应。一方面将现行对个人所得分别适用不同方法和不同税率计征的分类个人所得税制逐步稳妥地向综合个人所得税制过渡,并设计出一种将大部分低收入家庭除外,而对收入畸高者实行高累进课征的税率制度。另一方面,强化税收征管,提高征管水平,避免产生大部分低收入工薪阶层依法纳税,少数收入畸高者偷、逃、漏税,扩大收入分配差距的状况。其次,发挥税收对资本积累的激励效应。为此一方面使企业所得税的税率、课征范围、减免等设计促使资本投资回报率达到平均水平。另一方面在向个人或企业从被投资企业所获取的股息红利征税时应予以抵免被投资企业已经缴纳的相应税款,避免双重征税压抑投资者热情、降低资本积累速度的现象出现。最后,为保护一些弱小民族工业健康成长,避免不公平的国际竞争,应当在不违背国际惯例和有关税收协定基础上,建立一整套极富弹性包括反倾销税和进口国内消费税的税收体系,并给予国内幼稚企业相应税收优惠扶持。(2)调控结构应改造。一方面,新税制调控结构不合理突出表现在引进外资的税收优惠措施上。很显然,旨在鼓励吸引外资的地区差别性税收优惠措施

的长期实行必然引起国内经济不均衡发展,改变不同区域投资回报率水平,应改税收优惠措施不合理的地区优惠结构为旨在以产业结构调整为目标的产业税收优惠结构,以实现产业结构合理化。另一方面,以降低税率或减免为主的税收优惠方式难以达到引导错综复杂的产业结构调整的目的,应逐步增加税收优惠微调措施,如税收抵免、加速折旧、税收信贷、税收缓课等。

总之,税收中性的相对性是税收中性与税收调控的对立统一,二者不可偏废。强调税收中性排斥税收调控是无视客观现实的理论空想;强调税收调控忽视税收中性则是否认市场机制的越俎代庖,探寻与经济发展水平相适应的税收中性与税收调控最佳结合点是税收中性相对性特征对所有国家提出的要求。

---

**注:**

①储蓄市场指消费者减增消费、增减储蓄所形成的市场,其小于资本市场内涵。

②消费税指对最终用于消费的商品或劳务价格所课征税收。

③生产税指对最终用于生产的商品或劳务价格所课征税收。

**参考文献:**

1. 葛懋熹:《税收中性理论与实践》,《1995年全国税收理论研讨会论文集》第38—53页,中国税务出版社1996年版。

2. 王雍君:《税制优化原理》,中国财经出版社1995年版。

3. 亚当·斯密:《国民财富的性质和原因》(中译本),商务印书馆1983年版。

(作者单位:上海财经大学财政系;邮编:200083)

---

(上接第24页)对减少借贷风险具有重要作用,并对低摆动和担保方式给予了较优的风险权重。银行每年应从留利中提取风险损失准备金,存入中央银行“风险准备金”专户中。由央行监督使用,用以补偿风险贷款的损失。银行要合理地提取呆帐准备金,逐步核销呆帐贷款。建立银企风险投资基金或开办贷款风险保险等。最后是改革政府职能,减少政府对经济活动的超强控制和直接干预,克服信用关系的“超经济性”,实现信用活动的“纯经济性”。总之,债务问题处理的规范化,有助于为经济的增长形成一个长期可持续发展的制度基础,并为国有企业和银行建立一个新的生长点。国有经济债务重组是一种难度很大的制度安排,在这一过程中需要支持巨大的成本,即若要“付费”就要在支付一揽子解决成本的同时,形成一种新的机制与新的制度,抓住债务重组的历史性机会,解决国有经济的深层次体制性弊端,通过制度创新,杜绝体制性债务问题的再次形成。

---

**注:**

①导致银企不良债务的具体原因分析详见《经济学动态》1995.7;《经济理论与经济管理》1995.5。

②江春:《中国转轨时期的金融改革与企业发展学术研讨会综述》,《经济研究》1995.11。

③吴晓灵:《中国国有企业——银行债务重组的对策研究》(打印稿)1995年6月在北京召开的“中国国有企业改革政策选择”国际研讨会专题文件。

④详见《中国证券报》1995.5.8。

(作者系上海城市合作银行信贷部经济师,单位邮编为200070)