

# 税收中性原则与税收杠杆作用的比较与分析

● 林培富

税收中性原则(Principle of Tax Neutrality)尤受西方国家推崇,80年代以来被作为税制改革的准则之一。而我国则强调税收的杠杆作用,尤其是改革开放以来,有关强化税收杠杆作用的呼声日益高涨,税收中性原则不受青睐。税收中性原则与税收杠杆作用的关系究竟如何?能否共存于同一经济运行机制之中?我国的税制改革对这两者应作如何选择?对这些问题的粗浅探讨,即为本文目的所在。

税收中性原则是指税收不打乱市场经济调节,不扭曲经济资源配置。它具有以下特征:税收制度对正常的经济决策过程不应产生干扰,既不鼓励也不抑制特定的经济活动,不影响纳税人(自然人、法人)的经营、购买、投资和融资的决策;不影响他们在消费与储蓄、工作与闲逸等之间的抉择;税收以完成收入为主要目的,不使纳税人有额外负担或遭受经济损失。不符合中性原则的税收即为非中性税收。非中性税收必对经济发生调节作用,这也就是我们所说的税收杠杆作用。

如果我们从逻辑角度看,生产决定分配,分配反作用于生产,税收是个分配范畴,因此可以对经济发生作用,即税收除有获取财政收入的基本职能外,还有杠杆作用的派生职能。由于各国国家性质不同,政府的政治、经济和社会的目标也就不同,因而产生了决策者让税收杠杆究竟在多大程度上发挥作用的问题,是充分发挥还是有所抑制或保持中性,这样势必导致税收杠杆作用与税收中性原则在不同的国家扮演的“角色”的不同。下面我们从不同角度时而结合我国和西方的具体国情对两者作一分析比较。

**1. 从经济运行机制看,**当今的西方资本主义国家,实行私有制下的市场经济的经济运行机制,企业分散决策为主,政府集中决策为辅,企业按自己生产意愿进行经营决策,而且,商品经济发达,价格信息灵敏,具有较为充分有效的资本市场,通过较健全的市场机制及时调整产业和产品结构,调节经济运行,国家一般不必用税收杠杆多加干预(我们之所以说“一般”,因为它还有特殊情形,这将在下文叙及),积累和消费的比例主要是个人决策而形成。因此,他们强调由市场自身调节安排,反对人为干预,并认为太多的税收鼓励或税收惩罚会破坏自由竞争,不利于资源的最优配置,因而极力推崇中性原则。

从我国现在情况看,我国是公有制的社会主义国家,实行计划经济和市场调节相结合的经济运行机制,政府集中决策为主,企业分散决策为辅,税收杠杆是联结计划经济和市场调节的桥梁之一,它能把国家的宏观经济指令传导给市场和微观经济实体,使国民经济有计划按比例地发展。同时,我们虽然强调要扩大市场调节范围,实行直接调控与间接调控相结合、以间接调控为主的调控体系,但税收仍是间接调控的重要手段,这一切决定了发挥税收杠杆作用尤为重要。

2. **从税收总体看。**从税收总体看，要用“中性原则”的理论度量最优税制是难以做到的，“复税制”是当今世界各国税制模式的现实选择。现实中不可能存在对经济活动不发生影响的税制，要想不偏不倚、不轻不重把税收负担落实到每一课税对象，直至具有不同收入水平的每个纳税人（自然人、法人），而又丝毫不影响生产、流通、分配和消费中经济资源的转移，纯属脱离实际的空想，税收的一征一免，实质上是资源的重新配置，或多或少会影响人们的经济行为。从现实来看，当今世界并没有哪个国家的税制是完全中性的，也就是说，从总体上税收必然对经济发生调节作用。

3. **从各个具体税种看。**从具体税种看，现实中的确存在中性税种，比如：英国、丹麦等国家实行单一税率的增值税，如果不考虑免税和零税率，增值税对劳动密集与资本密集企业、大型与小型企业、联合与独立企业、全能企业与非全能企业、盈利企业与亏损企业、高效企业与低效企业、商品与劳务产销企业，均是一律对待，很好体现了中性原则。但是，这些国家也无法排除在税收立法时设置非中性的税种或税收条款，如所谓的“税式支出”就是税收杠杆作用之例证。更何况，西方国家并非纯市场经济，仍存有许多市场缺陷，比如：市场机制受“外在因素”的影响，市场机制不能提供公共财货，私有财产制度造成贫富不均，垄断势力存在和经济机会不均等等，这些都得利用税收一支出、税收一转移等制度，协同其它有关政策共同决定或影响资源配置的数量和方向，改善收入分配不公的现状等。不仅如此，正因为分散的企业决策，难免企业利益和社会利益的冲突，导致经济总体上的失衡，这时政府不得不用税收杠杆作用于市场，影响企业决策。

我国各个税种对经济调节作用不同，有收入为主兼调节型的税种，如增值税；有调节为主兼收入的税种，如固定资产投资方向调节税；还有收入与调节并重的税种，如产品税、所得税。但也不排除存在具有中性特点的税种，比如：增值税，如果说我国增值税因多税率还未达到中性化的目标，但至少把非中性的产品税改为增值税，消除重复课征、税负不公的弊端，可以说这已是朝中性化目标迈进了一大步，更何况这一目标是我们进一步努力的方向。再比如：从几千年的税制改革脉络可看出，税制体系的发展过程经历了三个阶段：原始直接税—间接税—现代直接税。如果我们从发展角度看，我国随着经济体制改革的深化，生产力高度发达，是直接税的所得税比重会逐渐上升，相应地是间接税的流转税比重会下降，这样的税制趋势要求流转税税率水平降低，随各类商品比价关系逐步合理，差别很大的流转税税率要求调整。所以税率降低，档次减少，减少干预，趋向中性化是我国流转税改革方向。

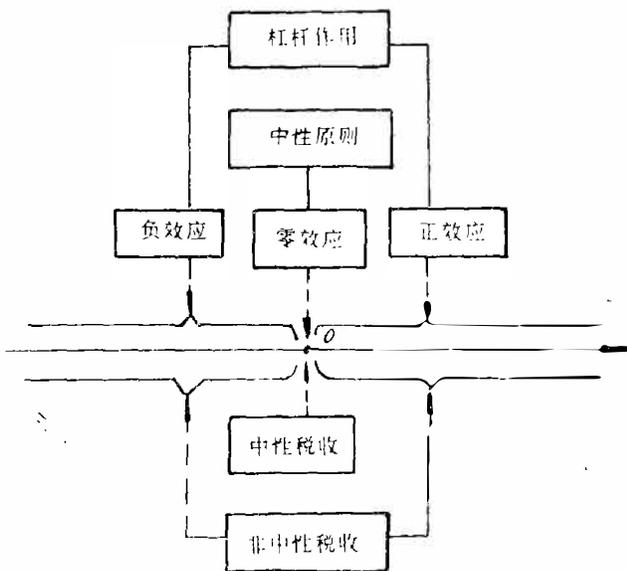
4. **从税收调节论的发展过程和调节程度看。**早在18世纪英国古典经济学家亚当·斯密提出的著名的税收四大原则中，其首条即是平等原则，他反对干预，崇尚“看不见的手”，主张中性税收政策，但从本世纪30年代开始，由于经济大危机爆发，西方经济学家发现市场调节的局限性，它不能保证经济正常运行，资源合理配置，收入公平分配和经济稳定增长，从而出现了以凯恩斯为代表的“干预派”，从传统如何避免税收对经济干扰的不利影响，转为研究如何运用税收对经济的有利影响来调节经济。随着经济形势的发展变化，奉行全面干预经济的治税思想下形成的税制对经济干预“过多、过细”，超过了经济本身所要求的限度，很多方面税收的干预程度超越了市场调节作用，造成经济缺乏活力，效率日趋低下，尤其是美国，70年代后期，经济出现“滞胀”现象，在这种背景下，80年代以来西方学者主张“中性”的呼声不断高涨。可见西方国家对税收是否应调节经济从30年代前的少调节或不调节，到30年代大危机出现后干预派的多调节，直到80年代以来，又提出了少调节或不调节，

经历了“不（或少）调节—多调节—不（或少）调节”这样一个反复。

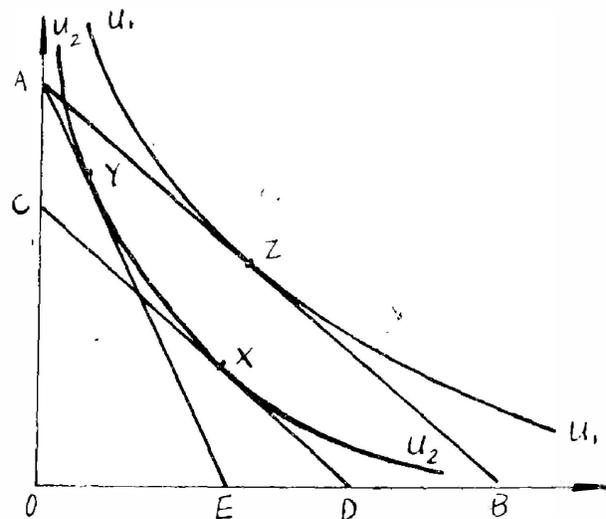
从我国情况看，改革前与高度集中统一的计划体制相适应的是一套过于简单的税制，主要税种基本上只剩下了工商税和集体企业所得税，这些税种主要担负筹集一部分财政收入职责，经济杠杆作用受到极大限制。改革开放后，原税制无法适应新的经济形势，人们认识到随着国民经济的调整与改革，税收不只要发挥组织财政收入的作用，保证国家财政收入的稳定和平衡，同时税收还必须充分发挥经济杠杆作用，促进国民经济的调整与发展。但后来曾一度出现片面强调税收杠杆作用的倾向，哪方面改革出现矛盾，就想用税收去调节。可见，我国对税收调节经济的认识也经历了一个曲折的认识过程。

总之，无论如何，税收自身具有调节经济的功能是公认的，关键问题在于调节程度问题，税收的调节功能是应多发挥还是有所节制或不发挥，这才是中性原则与杠杆作用的实质性分歧所在。当今世界，实现市场经济的国家并非是纯市场经济，免不了有些计划经济成份在内，实行计划经济的国家也不是完全的计划经济，也总有市场经济成份在内，如果完全排除税收杠杆对经济的调节，单纯依赖市场的调节力量促使经济机制的运行和资源配置是无法奏效的，这一点在前面也作了分析。国家要用经济杠杆调节经济，自然少不了唯一一根寓政治、经济和法律手段于一身的税收杠杆。当然，资源的最佳配置又离不开市场自身的调节力量。所以，我们又不能过多无度地运用税收杠杆来作用于经济，既不偏向“税收无用论”一个极端，也不偏向“税收万能论”另一个极端。

5. 从税收效应看。（1）我们知道，税收杠杆作用于经济可能会产生正效应—促进经济发展；也可能产生负效应—抑制经济发展，如果我们借用数学上的数轴来分析，把原点O右边看成是税收对经济调节所产生的正效应，离原点越远的点表示正效应越大；把原点O左边看成是税收对经济调节所产生的负效应，离原点越远，负效应越大；则原点O处就是税收效应为零的点，即中性税收所处位置（见图一）。



（图一）



（图二）

（2）下面借助西方无差异曲线，用局部均衡分析法，就一个消费者在甲、乙两产品之间的选择行为分析比较中性税收与非中性税收的收入、替代效应。如图二，如果AB为某消费者税前预算线， $u_1, u_1$ 是税前无差异曲线，税前这个消费者对甲、乙产品的最佳选择在Z

点。现若课征中性税收 $AC = BD$ ，税后预算线内移至 $CD$ ，无差异曲线相应平移至 $u_2u_2'$ 与 $CD$ 切于 $X$ 点，这时甲、乙两产品相对价格未变，没有改变消费者对甲、乙两产品的选择，只是消费量减少，只发生收入效应；若征收非中性税收，只对乙产品征税 $BE$ ，则税前预算线由 $AB$ 绕 $A$ 点旋转至 $AE$ ，无差异曲线与 $AE$ 切于 $Y$ 点，这时甲、乙两产品相对价格发生了变化，乙产品相对价格提高，从而改变了消费者在甲、乙两产品之间的选择，发生了替代效应。当然，对 $Y$ 点同时也发生了收入效应。可见，中性税收有收入效应而无替代效应，而非中性税收既有收入效应，又有替代效应。

综上所述可见，强调中性原则的西方国家，不可排斥税收的杠杆作用；反过来，我国强调税收的杠杆作用，也不排除设有中性特点的税种。税收的中性原则与杠杆作用完全可以共存于同一经济运行机制之中，过份强调一者，而绝对否定另一者，把两者绝对对立起来是庸俗的观点，是不辩证地看待问题。

税收杠杆作用调节经济是政府干预宏观经济的表现，其积极作用应充分肯定。但万事都有一个“度”的把握问题。税收杠杆调节经济同样有一个“度”的问题。不能把税收杠杆功能凌驾于市场机制作用之上。要摆正税收调节和市场机制的关系。另一方面，税收中性原则如果作为税制改革的一条准则而要求稀有资源自行配置，则必须基于这样的前提：如果税收不影响经济运行，稀有资源的最优配置或至少一些有意义的暂时的结果能达到，这些配置的结果一般会达到对所得和财富的正确分配的要求。如果不能满足这个前提，中性税收作为改革的准则是无益于经济发展的。相反，这时税收的杠杆作用则会有助于经济的稳定发展。

总之，从我国现实国情看，应积极倡导税收杠杆作用的发挥，但我们不应忽视税收中性原则的研究，更何况要求简化税制、统一税率、公平税负的呼声日益高涨，这些都涵盖于中性税收思想当中。从发展角度看，我们认为对税收杠杆作用与税收中性原则应作出抉择：在市场机制所确定的经济环境内，当税收杠杆作用于经济产生正效应时，我们取杠杆作用舍中性原则；当税收杠杆作用于经济产生负效应时，我们舍杠杆作用，取中性原则。只有这样，把两者有机结合起来，才能使人力、物力和财力资源得到高效配置，国民收入和财富达到公平、正义的最适分配状态，促使经济持续、稳定、协调地发展。

## · 简讯 ·

### 我校财政系博士研究生杨君昌通过论文答辩

我校财政系博士研究生杨君昌副教授最近已通过了论文答辩，成为上海市第一位财政学博士。多年来，杨君昌在博士导师、我校财政系席克正教授的指导下，认真研究和探讨国家与国有企业的税收关系等一系列财政学术领域的重要课题。在这期间，杨君昌还曾去英国进行了一年时间的学术访问和考察研究。杨君昌经过一年多时间刻苦钻研，反复探索，撰写了题为《企业税制优化论》（20余

万字）的博士论文。这篇论文，经分送全国30余位教授、学者评审，获得了好评。答辩委员会主任、厦门大学邓子基教授根据多位答辩委员的评价，归纳为如下综合性意见：“功底厚、方法好、中体西用、理论联系实际、有许多创见。”我校主持行政工作的副校长汤云为教授出席了答辩会。

（朱）