

借鉴最优税制理论改革与优化我国的税制

胡 怡 建

公平和效率是现代经济学研究中的一个基本问题，任何经济问题最终不可能不涉及公平和效率的目标或准则。公平和效率也是现代经济学研究中的一个难点问题，作为政策目标或行为准则两者本身就难以协调，实行公平往往有损于效率，提高效率往往不利于公平。因此，协调公平和效率的关系也就成为现代经济学家致力于研究的一个重要课题。而最优税制理论就是从税收分配角度探索同时实现公平和效率政策目标的途径，使得税收既有利于实现收入的公正分配，又不损害或最小损害资源的有效配置，或者既有利于实现资源有效配置，又不损害或最小损害收入的公正分配。

一、最优税制的要求

公平和效率是税收分配所需要实现的两个主要政策目标，也是衡量评价税收优劣的基本准则，而最优税制就是要求能同时实现这两个政策目标。

（一）税收的效率准则。

经济效率是指经济资源的有效配置，一般运用帕累托最优条件进行判断，如果经济资源的配置处于这样一种状态，没有任何一种资源重新配置能使某人的境况变好而不使其他人的境况变坏，那么这种资源配置状态就是最优状态。否则的话，都可以通过资源的重新配置，使某人的境况变好而不使其他人的境况变坏，从而提高资源配置效率，最终达到帕累托最优状态。达到帕累托最优状态需要同时满足一系列条件：第一，对于所有消费者而言，任意两种商品的边际替代率相等；第二，对于所有生产者而言，任意两种商品的边际转换率相等；第三，对于所有的生产者和消费者而言，任意两种商品在消费中的边际替代率等于该两种商品在生产中的边际转换率。

既然经济效率是指资源的有效、合理配置，那么税收效率准则就要求通过税收分配使得经济资源得到更加有效、合理的配置。税收效率可以同时从消极和积极两个方面进行考察：第一，从消极方面考察，要求税收对经济资源配置的效率损害极小化。经济最有效率的状态是帕累托最优状态，而帕累托最优状态只有当市场处于完全竞争，同时又没有外部因素影响情况下才能实现，任何其他市场模式都不可能达到这种最优状态。然而，在完全竞争市场上，当经济处于帕累托最优状态时，任何资源重新配置都可能有害于经济效率，从而改变资源配置的最优状态。在这种情况下如果认为税收分配是必要的，那么税收分配所可能达到的是对资源配置的效率损害极小化。第二，从积极方面考察，要求税收对经济资源配置的效率提高极大化。由于在完全竞争市场，在没有外部因素影响情况下，才有可能实现帕累托最优状态，那么也就意味着在任何其他非完全竞争市场，或存在外部因素情况下都不可能实现帕累托最优状况，经济资源的重新配置有可能提高经济效率。在这种情况下要求通过税收分配来改变资源配置，使经济资源得到更加有效合理的配置。

（二）税收的公平准则。

公平是指公正收入分配,也就是收入 and 财富在社会成员之间均等分配。然而,市场经济的分配过程是依据私有财产神圣不可侵犯的原则以及个人对自己的劳动成果拥有天赋权利的准则进行的。因此,按劳动能力取得工资报酬、按资本的贡献取得利润的这种分配原则被认为是合理的。但是,市场决定的分配又是不公平的:第一,由于市场是按劳动能力来决定个人的劳动报酬,而个人之间的劳动能力存在先天性的差异,或由于竞争机会不均等而造成后天性差异,这就导致了个人劳动报酬的不公正分配。第二,由于市场是按资本来决定个人的利润所得,而在私有制经济条件下,只有少数人拥有资本,取得分享利润的权利,这种资本往往又同财产的继承、赠与发生联系,从而导致了个人非劳动所得的不公正分配。第三,由于不完全竞争、以及垄断存在而形成的垄断利润,进一步导致了收入的不公正分配。市场机制的缺陷造成的收入和财富分配的不公,影响社会经济秩序,并进一步影响社会政治秩序,需要由政府通过收入的再分配,来纠正市场分配缺陷,改善不公平分配状况。

既然公平分配是指收入和财富分配的均等化,税收的公平准则就要求通过税收分配来缩小个人之间的收入差距,从而来改善分配的公平状况。公平税收是按能力原则来承担政府税负,拥有相同能力的人必须缴纳相同的税收,这样体现了横向公平,而拥有不同能力的人必须缴纳不同的税收,这样体现了纵向公平。无论是纵向公平或横向公平都要求有一种能对纳税能力进行衡量的数量标准,可选择的具有外部特征的指标有收入、消费或财富,但从操作上的可行性或公平分配所要达到的目标看,把收入作为衡量纳税能力的标准是更加合适的。

(三) 公平与效率的矛盾和协调。

公平和效率是税收分配所要实现的两个主要政策目标,衡量评价税收的优劣也就要求同时考虑公平准则和效率准则两方面的要求,而公平准则和效率准则作为同一对象的衡量标准是有矛盾的:第一,依据效率准则,完全竞争市场是一种理想的资源配置模式,达到资源有效配置的帕累托最优状态,要求税收对完全竞争市场最少干预,从而使效率损失极小化。而依据公平准则,即使完全竞争市场也存在缺陷,从而使得收入和财富分配不公,要求通过税收调节来改善收入分配的公平状况。第二,依据公平准则,要求用收入为衡量纳税能力的标准,按能力大小承担政府税负,收入高纳税能力大的要比收入低纳税能力小的承担更多的税负。而依据效率准则,如果按能力承担税负,既损害高收入者的效率,又不利于提高低收入者的效率。由于公平和效率是税收分配的两个主要政策目标,而目标的矛盾冲突又不可能同时实现,因此,需要在税收的公平和效率之间得到最佳权衡,以尽可能小的不公平换取尽可能高的效率,或以尽可能小的效率损失换取尽可能大的公平。

二、最优税制的设计

最优税制的设计是依据最优税收的理论,进一步从税种的配置和税率的结构上使得税收的公平和效率目标得到最佳权衡。

(一) 最优商品税。

1. 从效率准则考虑。对商品征税所产生的最直接影响是资源配置,因此,最优商品税首先需要考虑税收的效率准则。在完全竞争市场,又没有外部因素影响情况下,如果选择对全部商品征税,并对全部商品设计相同税率,既可以取得所要求的税收收入,又能使得效率损失极小化。相反,如果仅选择部分商品征税,或设计不同税率,都会导致效率的进一步损失。这主要是由于在完全竞争市场,资源配置已处于帕累托最优状态,要求税收保持中性,

最少干予经济,才能使得效率损失极小化,而对全部商品设计相同税率的税收实际上是一种中性税收。但是如果经济处于不完全竞争,或者存在外部因素情况下,需要选择对部分商品征税,或者采取差别税率,才有可能提高资源配置效率。例如对产生外部成本的产品征税,或者税率高于那些没有产生外部成本的产品,从而会导致福利损失极小化,提高经济效率。如果对产生外部效益的产品征收负税收(补贴),或者税率低于那些没有产生外部效益的产品,使负税收准确反映外部效益,从而导致福利极大化,提高经济效率。在完全竞争市场,要使得效率损失极小化,最好的办法是对全部商品按相同税率征税。如果必须对部分商品征税,或按差别税率征税,最好选择弹性最小的商品征税。

2. 从公平准则考虑。对商品征税也会对收入分配产生影响,因此,最佳商品税不仅要考虑税收的效率原则,也要考虑税收的公平准则,从公平准则考虑,最佳商品税应选择对部分商品征税,使税率同商品需求弹性成正相关。如果选择对部分非生活必需品征税,而对生活必需品免征商品税,可以使商品税由收入水平比较高的阶层负担,从而达到缩小收入差异,改善分配目的。

3. 最优商品税。从效率准则考虑,要求对全部商品征税,采取相同的比较税率,如果必须选择部分商品征税,采取差别比例税率,最好选择弹性小的商品征税,并使税率同商品需求弹性成负相关,从而使效率损失极小化。从公平准则考虑,要求选择部分弹性大的商品征税,并使税率同商品需求弹性成正相关,从而促使公平分配。最佳商品税需要在公平和效率目标之间作出最佳权衡。由于商品税首先涉及资源配置问题,其次才是公平分配的问题,而且商品税对资源配置影响较大,对公平分配影响较小,所以最佳商品税的原则应是在效率的基础上兼顾公平。对大部分商品按统一税率征收,少数商品按差别税率调节。

(二) 最优所得税。

1. 从公平准则考虑。对所得税首先涉及的是收入分配,因此,最优所得税需要优先考虑税收的公平准则。根据纵向公平原则,使所得税税率随收入而递增,通过税收改变分配状态,实现公平目标。这种税率的累进程度越大,税收所能发挥的公平分配效果就越强烈。

2. 从效率准则考虑。对所得税也会对资源配置产生影响,因此,最优所得税也需要考虑效率准则。从效率准则考虑,最优所得税应减少税率累进程度,降低边际税率。这主要是由于累进税率较之比例税率对劳动力供给、储蓄和投资所产生的替代效应更为明显。对劳动者个人收入征税,会同时产生收入效应的替代效应。其中,收入效应是指征收所得税后,由于个人收入减少,从而导致减少闲暇,增加工作的激励效果。替代效应是指征收所得税后,由于个人收入减少,从而导致增加闲暇,减少工作的反激励效果。对个人储蓄或投资收益征税,也会同时产生收入效应和替代效应。其中,收入效应是指征收所得税所产生的减少个人投资或储蓄收益,从而导致减少消费,增加储蓄或投资的激励效果。替代效应是指征收所得税所产生的减少个人投资或储蓄收益,从而导致增加消费、减少储蓄或投资的反激励效果。对个人收入、投资或储蓄征税最终是净收入效应还是净替代效应要视劳动力供给、投资或储蓄的具体情况,但累进所得税较之比例所得税,累进程度较大的所得税较之累进程度较小的所得税具有更大的替代效应是可以确定的。因此,减少所得税累进程度、降低边际税率,有利于减少所得税的替代效应,减少效率损失。

3. 最优所得税。从公平准则考虑,要求实行累进所得税,增加累进程度,提高边际税率从而使所得税改善公平分配状况。从效率准则考虑,要求减少累进程度,降低边际税率,

从而减少效率损失。最优所得税也要在公平和效率目标之间作出最佳权衡。由于所得税首先涉及收入分配问题，其次才是资源配置问题，而且所得税对收入分配影响较大，对资源配置影响较小，所以最优所得税的原则应是在公平基础上兼顾效率。比较有效的政策措施应是实行累进所得税，但减少累进程度、降低边际税率，从而使所得税既有利于改善公平分配状况，也能在一定程度上减少效率损失。

三、最优税制的借鉴

最优税制理论的研究对象是发达的市场经济国家，由于私有制经济同公有制经济、发达国家同落后国家、市场调节同计划调节的经济基础不同，因此，最优税制理论不可能现成地为我国所用。但是，最优税制理论作为商品经济条件下税制设计的一般规律总结，对于我国税收政策目标的权衡和选择，对于我国税制的改革和优化有着很重要的借鉴意义。

（一）借鉴最优税制理论来最佳权衡我国税收政策目标。

最优税制理论的核心是最佳权衡税收政策目标，以最小的效率损失换取最大的公正分配，或以最小的公平代价换取最大的效率，这对于处理或权衡我国税收政策目标有一定借鉴意义。我国现阶段的税收除了财政收入的基本职能以外，在经济调节方面大致可以归纳为以下三方面的政策目标：第一，效率目标。在计划价格前提下，通过税收和价格配合，来弥补计划价格缺陷，实现供求平衡。通过对资源征税，提高资源开发和利用效率。通过对企业生产、流转过程征税，以税挤利使企业税后富有适度利润、促使企业加强核算、改善经营管理、提高经济效益。第二，公平目标。通过对企业收益征税，减少企业级差收入，促使企业间公平竞争。通过对个人收入征税，缩小个人收入差距，走共同富裕道路。第三，稳定目标。通过对企业奖金、工资和基本建设投资征税，引导企业资金合理流向，控制投资、消费规模，缓解国民收入超分配，实现经济稳定。我国税收政策目标在目标内涵和实现途径方面同发达市场经济国家并不完全相同，但由于我国税收调节实行多目标管理，目标之间冲突就不可避免，提高税收的效率有损于公平分配的实现，公平收入分配也会影响效率。同时，效率同稳定、公平同稳定之间的目标也会发生冲突。这也需要根据不同经济情况，在税收的效率、公平和稳定目标之间权衡决策。从我国实际情况来看，最优税制的权衡从总体上看应是优先考虑税收效率、在效率基础上兼顾公平、在效率公平前提下考虑税收稳定。这是由我国经济运行中比较突出的问题是企业经济效率不高、资源浪费比较严重，但公有制条件下的公平问题还不很突出，而有计划商品经济运行的宏观管理主要运用计划指导，经济手段是为实现计划目标服务的这样一种经济特点所决定。同时，我们也要根据不同税收特点和不同经济情况作出相应选择。

（二）借鉴最优税制方法来改革优化我国现行税制。

我国现行税制是以商品流转税和收益所得税为主体的税制结构，两类税占税收收入的90%以上。经过80年代税制改革，适应社会主义有计划商品经济的税制框式体系已经初步形成，但税制的内部结构，特别是大类税收的内部结构仍有待于进一步改革和完善，因此，借鉴最优税制的思想方法来改革优化我国现行税制具有很重要的现实意义。

1. 改革优化我国的流转税制。流转税是我国税制结构中的主体税，占我国税收的60%左右，是我国税收收入的主要来源。我国现行流转税具有征收范围广、纳税环节多、按收入全额征收、税率高、差别比例幅度大的税收特征，这同最优商品税依据效率基础上兼顾公平

原则所要求的对大部分商品和劳务按统一比例税率征税、少数商品和劳务按差别比例税率征税,或对大部分商品和劳务不征税、只对少数商品和劳务征税、并实行差别比例税率的税收特征是有一定差距的,因此,可以借鉴最优流转税的思想方法来改革和优化我国流转税制。

第一,提高税收效率。从积极意义上看,通过流转税对资源的重新配置,能够提高资源配置效率。这是由于我国长期实行计划价格,计划价格除了要反映商品价值和供求,也要体现价格政策,通过价格同价值的背离,对一部分商品实行从高定价或从低定价来体现政策要求,但这也导致对资源配置的低效或无效,通过差别税率,高价高税,低价低税,使税收同价格配合,来弥补计划价格缺陷,影响生产和消费,有利于改善资源配置效率。因此,我国流转税改革要尽可能发挥税收改善资源配置方面的优势,对国家计划定价商品实行差别税率。第二,减少税收效率损失。从消极意义上看,流转税是对生产经营过程征税,会导致效率损失,合理的税收政策措施有利于减少效率损失。在我国经济运行机制转换过程中,经济调节方式发生了根本性的变化,特别是价格改革和市场调节比重增大,以价格为主体的市场调节对资源配置效率提高。在市场调节有效地起作用的情况下,税收对资源配置效率会下降,减少税收对市场调节干预,保持税收中性,有利于减少效率损失。因此,我国流转税改革又要减少税收对价格的替代调节局限。对由市场调节的大部分商品实行统一比例税率。第三,优化税制。我国现行流转税对大部分商品和劳务实行多环节按全额征税,导致重复征税、重叠征税,企业之间税负不平衡,阻碍了专业化协作发展。如果改成多环节按增值额征税,或单环节按全额征税,有利于避免重复征税或重叠征税,促进专业化协作发展,优化税制。

2. 改革优化我国的所得税制。所得税是我国税制体系中仅次于流转税的大类税。我国现行所得税(包括国营企业利润上缴)占我国税收收入30%左右,它大体有以下几方面特点:第一,以企业所得税为主,个人所得税为辅。我国所得税基本上来源于企业,而个人缴纳只占微小比重。第二,多种所得税制同时并存。企业所得税是根据企业所有制性质分别设计,个人所得税根据居民国籍分别设计。不同的所得税在征收范围、课税对象、计税依据、税率、优惠等方面有较大的政策差异。第三,税率比较高。主要税收来源的企业所得税,除中外合资企业以外,其他企业所得税的最高边际税率都在50%以上。第四,税收优惠较多。主要反映在税前扣除项目繁多,扣除面较宽。最典型的是国营、集体企业的税前还贷和以税还贷。还有特区、新办企业、外商投资企业等各种税收优惠,从而使得课税基础较小。我国现行所得税有它形成的历史原因和政策需要,但是,吸收借鉴最优所得税思想方法,有利于进一步改革、优化我国所得税制。第一,统一所得税制,减少税收优惠,促进税收公平。我国现行企业所得税按企业所有制性质分别设计,各种企业税负不同,这不但导致税制混乱,也造成企业间税负不平衡,苦乐不均,大量的税收优惠使税负不平衡的矛盾更加突出。逐步合并企业所得税,实行统一的企业所得税,有利于公平税负,促使企业间平等竞争。第二,降低税率,调整税率结构,减少税收效率损失。我国现行所得税实行高边际税率、在企业独立核算、自负盈亏情况下,抑制了企业生产经营积极性,导致了企业的效率损失。由于我国主要是对企业征收所得税,企业收益规模大小不完全反映企业负担能力,累进的企业所得税税率,不但有损于企业效率,也不一定有利于公平。减少税收的效率损失要求降低边际税率,减少税率级差,逐步实行比例企业所得税。至于降低边际税率的收入下降,可以通过减少税收优惠,扩大税基等措施得以弥补。使我国所得税制通过统一税制,减少优惠,扩大税基,降低税率,减少税率级差的改革不断优化和完善。