

西方最优税收理论的发展及其政策启示

黄剑雄

内容提要:本文介绍了最优税收理论的基本思想和方法,以及最优税收理论的两大主体部分——最优商品税和最优所得税的主要理论进展及其政策含义。在此基础上,结合我国的基本国情,从所得税的功能及其税率设计、税收政策目标、假设条件、政策改革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:最优商品税 最优所得税 中国税制

作者简介:黄剑雄,厦门大学财政金融系博士生,361005。

中图分类号:F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1002-8102(2004)02-0086-03

一、最优税收理论的基本思想和方法

谈及最优税收理论,首先要对“什么是最优税收”进行概念上的界定。历史上诸多经济学家对税收制度的理想特征的看法中,倍受关注的当数亚当·斯密在其《国富论》中提出的平等、确定、便利、最少征收成本四原则,以及瓦格纳在其《财政学》中提出的四项九目原则等等^①。而对当代经济学家来说,由于效率与公平问题业已成为经济学探讨中的两大主题,因此,理想的税收政策通常都是在马斯格雷夫^②所提出的三大标准的框架内,即:(1)税收公平标准(尽管公平对不同的人来意义各不相同);(2)最小行政成本标准;(3)最小负激励效应标准,即税收效率标准。

困难在于,对一个特定的税种或某个税收政策建议来说,往往只能满足其中的某一标准而无法同时满足其他标准。比如,累进的个人所得税易于满足税收公平标准,却会对劳动供给产生负激励;增值税总体上对劳动供给不会产生负激励,但却很难符合税收公平标准。

最优税收理论文献对最优税收评价的基本方法是,借助现代经济分析方法,运用个人效用和社会福利的概念,在赋予各个标准不同权重的基础上,将这些标准统一于惟一的标准之中。

在现代福利经济学中,社会福利取决于个人效用的高低,以及这些效用的平等分配程度。一般假定,当效用的不平等程度递增时,社会福利下降。从这个意义上说,社会福利可以反映税收公平的思想,即导致不平等程度降低的税收是公平的。因此,最大化社会福利蕴含了税收公平标准。

就税收行政成本最小化标准来说,较高的税收行政成本意味着更多的税收收入用在政府服务方面,从而使个人效用和社会福利降低。同样,就最小负效应激励标准来说,如负效应激励大,工作积极性就会减弱就会扭曲经济,使人们的效用水平和社会福利水平降低。

于是,马斯格雷夫意义上的最优税制的三大标准就可以转化为社会福利的不同侧面,不同的税收政策可以用统一的标准加以比较和衡量,也就是说,能够带来最大社会福利水平的税收政策就是最好的政策。

以上便是最优税收理论的主要思想之一。由于很难将税率与税收行政成本之间的关系加以模型化,所以上述思想并非总是贯彻始终。经济学家们往往在其分析中忽略税收行政成本问题,多把最优税理解成兼顾效率与公平的税收。然而,忽略税收行政成本的最优税收理论毕竟是一个重大的缺陷。^③

二、最优商品税

·最优商品课税问题的现代分析最早起源于拉姆齐(Ramsey, 1927)的创造性贡献。根据对完全竞争市场中的单一家庭经济的分析考察,拉姆齐指出:最优税制应当使对每种商品的补偿需求均以税前状态的同等比例

^① 参见张馨、杨志勇等:《当代财政与财政学主流》,东北财经大学出版社2000年版,第5章。

^② 参见马斯格雷夫:《财政理论与实践》,邓力平等译,中国财政经济出版社2003年版。

^③ 将税收行政成本标准纳入最优税收理论体系的规范和实证分析的最新进展,参见黄春蕾:《20世纪80年代以来西方最优税收实证理论发展评述》,《税收研究》2002年第1期。

下降为标准。这是拉姆齐法则的标准阐述。通过对用来推导拉姆齐法则的经济施加进一步的约束,即假定课税商品之间不存在交叉价格效应,鲍莫尔和布莱德福特(Baumol and Bradford, 1970)推导出逆弹性法则:比例税率应当与课税商品的需求价格弹性成反比例。这一法则的政策含义是十分明显的,即生活必需品(因为它们的需求价格弹性很低)应当课以高税,而对奢侈品则课以轻税。但这样一来,就暴露了一个十分严重的问题,它忽略了收入分配具有内在的不公平性。

为改变拉姆齐法则置分配公平于不顾的境地,理所当然应当对其加以适当的纠正。戴蒙德和米尔利斯(Diamond and Mirrlees, 1971)率先在最优商品税率决定中引入公平方面的考虑,并且将拉姆齐法则中的单个家庭经济扩展至多个家庭经济中。他们指出:在需求独立的情况下,一种商品的最优税率不仅取决于其需求价格的逆弹性,而且取决于它的收入弹性。这意味着,对许多价格弹性和收入弹性都较低的商品来说,应当将实行高税率的分配不公问题和实行低税率的效率损失问题进行比较,最有意义的改变应当是使那些主要由穷人消费的商品数量减少的比例比平均水平低。或者说,基于公平的考虑,对于高收入阶层尤其偏好的商品无论弹性是否很高也应确定一个较高的税率;而对低收入阶层尤其偏好的商品即便弹性很低也应确定一个较低的税率^①。

值得重视的是,对拉姆齐法则的修正需要注意两个方面的问题:首先,对那些既非富人也非穷人特别偏好的商品,仍可以遵循拉姆齐法则行事。其次,尽管有人辩称商品税无须承担收入分配职能,收入分配问题只应由所得税解决,但实际情况并非如此。事实上,出于显示身份、自尊、习俗等多方面的原因,现实中确实存在着不少收入弹性高而价格弹性低的商品(如钻石、名画、豪宅等),这就提供了通过对这些商品课税以改进收入分配的可能性。

近年来,有关最优税收的研究开始出现一种把理论分析应用于实际数据的趋向。这主要有两方面的原因:首先,最优税收理论所推导的税收规则仅仅表明了最优税收结构的一般情形,它们并没有明确的指导意义。其次,税收理论分析的目的在于提供实际政策建议,为此,税收规则必须能够运用于数值分析,最终的最优税收值应可以计算。最优税率的数值分析体现了执行上述计划在技术方面取得的进展。

目前有关最优商品税的数值分析仍处于起步阶段,所做的工作集中在针对数目较少的商品组别的分析上,而且还没有哪种数值分析的答案能够完全推广到一般的情形。从已有成果看,有重要指导意义的结论主要有两个:一是最优税收能够通过对生活必需品实行补贴而实现有意义的再分配;二是对公平问题的关切越强烈,

商品税率就越不是单一税率^②。

三、最优所得税

谈及所得税问题,我们立即面临有名的“做蛋糕”与“切蛋糕”之间的权衡问题。一种观点认为,所得税是为满足公平目标而有效实施再分配的手段;另一种观点认为,所得税的课征是对劳动供给和企业精神的一种主要抑制因素,特别是当边际税率随着所得的增加而增加的时候。最优所得税理论旨在分析和解决所得课税在公平与效率之间的权衡取舍问题。

关于最优所得税的主要论文出自米尔利斯(Mirrlees, 1971),他研究了非线性所得税的最优化问题。米尔利斯模型在所得税分析中的价值在于它以特定方式抓住了税制设计问题的性质。首先,为了在税收中引入公平因素,米尔利斯设想无税状态下的经济均衡具有一种不公平的所得分配。所得分配由模型内生而成,同时每个家庭获取的所得各不相同。其次,为了引进效率方面的考虑,所得税必须影响家庭的劳动供给决策。此外,经济要具有充分灵活性,以便不对可能成为问题答案的税收函数施加任何事先的约束。米尔利斯的模型是集合上述要素的一种最为简单的描述。

米尔利斯模型得出的重要的一般结果是:(1)边际税率应在0与1之间;(2)有最高所得的个人的边际税率为0;(3)如果具有最低所得的个人按最优状态工作,则他们面临的边际税率应当为0。毫无疑问,第二点结论是最令人感到惊奇的。不过,这一结论的重要性也许不在于告诉政府应该通过削减所得税表中最高所得部分的税率,以减少对最高收入者的作用;其重要性更在于它表明最优税收函数不可能是累进性的,这就促使人们必须重新审视利用累进所得税制来实现再分配的观念。也许说,要使得关注低收入者的社会福利函数最大化,未必需要通过对高收入者课重税才能实现,事实上,让高收入承担过重的税负,其结果可能反而使低收入者的福利水平下降。

由于米尔利斯的非线性模型在分析上十分复杂,其结论也只是提供给我们关于政策讨论的指导性原则。为了得到最优税收结构的更详细情况,有必要考察数值方面的分析。米尔利斯根据他所建立的模型,计算出完整的最优所得税率表。从结果看,高所得的边际税率的确变得很低,但并未达到0。同时低所得的平均税率均为负,从而低收入者可以从政府那里获得补助。托马拉

^① 参见邓力平:《优化税制理论与西方税制改革新动向》,《税务研究》1998年第2期。

^② 有关最优商品税的数值分析和具体进展参见迈尔斯(Myles, 2001,第4章)。

(Tuomala, 1990)所做的数值分析则进一步表明,接近最高所得的边际税率可能远不是0,这意味着最高所得的边际税率为零的结果只是一个局部结论。从政策目的上看,基于米尔利斯模型所得出的重要结论有:(1)最优税收结构近似于线性,即边际税率不变,所得低于免税水平的人可获得政府的补助。(2)边际税率相当低。^①(3)所得税实际上并非一个缩小不平等的有效工具。

斯特恩(Stern, 1976)根据一些不同的劳动供给函数、财政收入的需要和公平观点,提出了最优线性所得税模型。他得出的结论是,线性所得税的最优边际税率随着闲暇和商品之间的替代弹性的减小而增加,随着财政收入的需要和更加公平的评价而增加。这意味着,人们对减少分配不平等的关注越大,则有关的税率就应越高,这一点是与我们的直觉相符的。另一方面,最优税率与劳动供给的反应灵敏度、财政收入的需要和收入分配的价值判断密切相关,假如我们能够计算或者确定这些参数值,我们就可以计算出最优税率。因此,斯特恩模型对最优所得税制的设计具有指导意义。

四、最优税收理论的政策启示

由于最优税收理论标准模型是在严格的假设条件下得出的特殊结论,因此,它所提供的仍然只是“洞察力”,而不是具体的政策建议,不能被当作一般规则来使用。最优税收理论的已有进展可以为我们提供如下的政策启示:

1. 我们需要重新认识所得税的公平功能,并且重新探讨累进性所得税制的合理性。传统的观点认为:在改善收入分配公平方面,所得税具有商品税不可比拟的优越性;甚至于在实现效率方面,所得税也较商品税为优。只是由于所得税在管理上的复杂性,才导致商品税的广泛采用。然而,米尔利斯(Mirrlees, 1971)基于其理论模型所做的数值分析表明,所得税在改善收入不平等方面的功能并不像人们设想得那么好。这一认识的重要性在于,一方面,我们需要重新挖掘商品税的公平功能;另一方面,如果商品税和所得税在实现公平分配方面的能力都有限的话。那么,出于公平方面的更多考虑,我们是否应该把目光更多地投向那些小税种,如财产税、遗产与赠与税等?

对累进个人所得税制,不仅在微观方面被寄予公平分配的厚望,而且在克服宏观经济波动方面也被委以重任。但最优所得税的理论探讨和数值分析都表明:最优税收函数不可能是累进的。最高收入者的边际税率不应最高而应为零;除端点外,最优税收结构应当近似于线性。另外,根据弗里德曼的负所得税方案和米尔利斯的最优所得税的数值分析结果,负所得税方案不仅在实现公平方面有其诱人之处,而且在把效率问题同时纳入

税制设计的范畴中时,它也仍然富有吸引力。

2. 税制改革应综合考虑效率与公平两大目标。最优税收理论的重要贡献之一是把效率与公平问题纳入经济分析框架之中。在效率与公平之间的确难免会发生冲突,但是,效率与公平目标之间也并非总是互不相容的,比如米尔利斯的最优所得税模型就向我们展示了这一点。我们有必要,也有可能通过对各种税收的具体组合,达到兼顾效率与公平的目的。

3. 完全竞争经济是最优税收理论标准模型的主要假设条件之一,这种假设条件适合于市场机制发挥较为充分的西方发达国家,却可能不适合差异很大的发展中国家经济。对发展中国家来说,其主要目标应当是扫清影响经济发展的障碍,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之间存在区别。因此,在借鉴最优税收理论进行税制设计时,在公平和效率的选择方面要与西方国家有所差别。从模型设定上,这意味着用于度量公平和效率的社会福利函数在选择形式上的区别。

4. 如果要在实践中实行最优税收理论所推导的各种规则,可能需要对财税制度进行大幅度的改革,但这不太现实。基于这一考虑,许多国家选择的是渐进式的政策改革,即逐渐增减某些税种和调整某些税率。另外一个富有启示性意义的结论是,改革过程中可能产生暂时性的无效率。这表明,政策改革之路可能不会一帆风顺。

参考文献:

1. 邓力平:《优化税制理论与西方税制改革新动向》,《税务研究》1998年第2期。
2. 黄春蕾:《20世纪80年代以来西方最优税收实证理论发展述评》,《税收研究》2002年第1期。
3. 马斯格雷夫:《财政理论与实践》,邓力平等译,中国财政经济出版社2003年版。
4. 加雷斯·D·迈尔斯:《公共经济学》,中译本,人民出版社2001年版。
5. 米尔利斯(Mirrlees, J. A.), An exploration in the theory of optimum income taxation, Review of Economic Studies, 1971。
6. 张馨、杨志勇等:《当代财政与财政学主流》,东北财经大学出版社2000年版。

责任编辑:柏冬秀

^① 米尔利斯(Mirrlees, 1971, 第209页)指出:“我必须承认,我期望以功利主义式对所得税进行的严格分析能为高税率提供依据。但它没有做到。”