

学校编码：10384

分类号_____密级_____

学 号：9612012

UDC_____

学 位 论 文

产业结构优化的税收问题研究

苏宁华

指 导 教 师：陈建淦 副教授

申请学位级别：硕 士

专 业 名 称：财 政 学

论文提交日期：1999 年 4 月 日

论文答辩日期：1999 年 5 月 日

学位授予单位：厦 门 大 学

学位授予日期：1999 年 月 日

答辩委员会主席：_____

评 阅 人：_____

1999 年 4 月

第一章 导论

在经济发展的某一特定阶段，总有一个与其发展水平相适应的最优产业结构形态。随着经济的不断发展，产业结构也相应地随之而发生调整；另一方面，产业结构的适时转换与调整，可以提高经济发展的速度，改善经济发展的质量。因此，研究产业结构的性质，寻求在特定阶段上的产业结构优化之路，对于我国经济的可持续的长期高质量增长是非常必要的。

从一般意义上讲，产业结构指的就是国民经济中的各个产业之间的比例关系，以及产业内部诸环节的关系。产业之间的关系状况如何直接影响经济的增长。在早期的经济增长理论中，大部分经济学家强调资本、劳动力的投入对经济增长的重要性，把产业结构状态视为一个常量，这在经济发展水平较低、产业结构变化不显著的情况下，误差较小，基本上能满足理论分析的需要。但随着社会生产力的发展，社会分工日益专业化，产业部门日益增多，部门间的商品交易日益频繁，交易的内容和规模日益扩展，在整个社会的中间产品需求日益增多，产业部门之间彼此依赖度日益增大的情况下，结构效益的权重也在不断上升，以至于成为现代经济增长的一个基本支持点。在现代经济增长中，这种来自产业结构聚合的经济效益越来越大，反映在哈罗德—多马经济增长模型中，就是综合要素生产率对经济增长的贡献越来越大。如果产业结构不合理，产业之间的聚合程度不高，关联度小，就会降低经济增长的速度，甚至阻碍经济的进一步增长。

产业结构从不合理状态向合理状态的转变就是产业结构的优化。产业结构的优化，包括产业结构的高度化和合理化两个方面。产业结构的高度化是指产业结构要根据经济的发展，不断作出结构转换，从较低产业结构不断向高级结构演进。产业结构的合理化是指各产业之间存在较高的聚合质量，因而能够更加有效地利用资源，实现资源配置的优化。

产业结构的调整或者说优化，主要是通过两种途径：一是调整投资增量结构。现行产业结构的不合理是由于过去的投资存量结构不合理造成的，如“瓶颈产业”的出现是因为过去对该产业投资不足造成的。通过新增投资的分配，增加“瓶颈产业”投资的份额，减少对过剩产业、部门的投资份额，使经过新增投资后的产业结构趋于合理化。二是调整资产存量结构。将过剩部门、产业的资产转移到不足部门、产业，或者通过减少过剩部门、产业的资产，减少这类部门的产出，从而实现产业结构的调整。

中国改革开放以来的高速经济增长伴随着产业结构的不断调整，这种调整主要是通过

投资结构调整实现的。改革开放以来，我国一方面通过引进外资，另一方面利用国内居民的高储蓄率所提供的大量社会闲置资金，形成了高投资率、高经济增长率的局面。政府通过各种政策、措施引导这些投资往国内较为薄弱的产业部门，达到增量调整产业结构的目的。

与此同时，经济发展之后，一些产业存量资源已逐渐不为市场所需要，一些产业存量资源也要求转移到新的产业中去，出现了存量调整产业结构的需要。中国确定了市场经济体制的主导地位，要求企业的生产经营根据市场进行，如果某个产业、部门的某些资产已不为市场所需，但考虑到种种社会因素之后依然存在并继续生产经营，对市场经济改革来说则是一大阻碍。这几年我国加快了国有企业改革的步伐，对不为市场所需的企业实施破产或进行关、停、并、转，如去年对纺织行业的压锭以及今年东北地区的一家大型制糖企业的破产，昭示了今后我国利用存量调整来优化产业结构的力度将越来越大。

无论是投资增量结构的调整还是存量结构的调整，其执行主体都是企业。在市场经济中，投资主要是企业投资，尽管政府投资在一定程度上可以调节产业结构，但政府投资数量有限，特别是在政企分开，政府投资退出盈利性领域之后，这种作用受到了很大限制。企业投资占整个社会投资的绝大部分，它们根据市场作出的投资决策，决定了投资的流向，无数企业投资的流向形成了宏观的投资结构。存量的调整也同样如此，企业根据市场的变化，独立作出转产、限产或关闭或合并等决策，调整其资产存量。

企业成为产业结构合理化的主体并不否认政府在产业结构优化的作用，政府和企业一样都对产业结构优化产生影响，政府在产业结构优化中作用集中表现在三个方面：一是运用行政手段，保证产业结构的合理化。政府有必要也有可能通过制定经济发展的各种方针、政策、规章制度和计划干预经济生活，还可通过其所掌握的较为完备的信息引导企业的生产经营方向。二是通过政府投资，尽管政府投资数量有限，而且一般局限在非盈利领域，但政府可通过这些投资形成一个适合企业发展的投资环境，引导企业资金的流向。三是应用各种经济手段，如价格手段、财政手段、税收手段、金融手段等，引导企业的投资方向。

在上述三个方面中，最为重要的无疑就是运用经济手段来调整产业结构。这是因为在市场经济中，起主导作用的是市场机制，政府对经济的干预如果采用行政手段就可能破坏市场机制的正常运作，使市场变成畸形的市场。所以在一般情况下，政府总是尽量使用其它手段干预经济，只有在迫不得已的情况下才采用行政手段的方式。经济手段作为政府的首选，可以灵活地、有效地调节市场经济，以财政政策、货币政策为首的经济手段可以改变企业的盈利水平，从而引导市场行为，企业是以盈利为目的的市场主体，利润最大化是它们追求的目标。经济手段改变了在不同部门、不同产业之间的盈利能力和风险水平，从而改变企业的

决策，达到调整产业结构的目的。税收作为企业的一项费用，它的大小直接影响企业的净利润。税收政策的改变马上会引起企业利润的变化，企业在市场中的生产经营行为就会发生改变，寻求在新的税收政策下的新的最大利润。可见，税收政策作为经济手段的一个重要组成部分，对产业结构优化起到重大作用。本论文主要是通过对影响产业结构调整的几个税收问题进行研究，寻求在产业结构优化过程中的最适合税收政策。

厦门大学博硕士论文摘要库

第二章 投资结构优化、征管成本与税制结构选择研究

一、税制结构的含义

税制结构所包含的内容取决于对税收制度的理解。对税收制度的理解可从二方面进行：从狭义上看，税收制度主要是指国家的税收法律体系和税收管理体制；从广义上看，税收制度除了包括税法体系和税收管理体制外，还包括税务机构设置、税收计划、税收会计、税收统计、税务行政复议、税务法律诉讼、征管组织形式及税务机关内部为组织税收征管而设置的各项管理制度。

对税制结构的研究主要是针对财政目标、效率目标和公平目标的实现程度，因而主要是从大经济的角度研究税收制度对经济的影响。显然，如果从广义的税收制度出发进行分析研究，则很难将其中的一些因素如社会、法律方面的问题（如税务行政复议）纳入分析的轨道上来；只有从狭义的角度来研究税收制度，研究税收制度的结构，才能揭示税制结构是否与经济发展水平相适应，才能说明税制结构是否需要进行调整，加以优化，实现税收与经济的最佳结合。

从这个角度出发，税制结构就是税收体系，税制结构的选择就是从效率、公平、财政目标出发，选择若干不同性质和作用的税种组成的主次分明、层次得当、长短互补具有一定功能的税收体系。显然，税种的数量即税种结构是税制结构的主要内容。在不同的税种之间，由于税率、税基不同，所导致的税收收入并不相同，有税收收入很大的税种，如企业所得税、增值税等；也有税收收入很少，但调节功能明显的税种，如固定资产投资方向调节税。这些不同税种产生不同税收收入，从而形成了不同的税负结构。进一步分析，我们可以看到税种的选择、税率的测定、税基的确定在很大程度上受一个国家特定经济发展水平的征管能力所制约，征管成本的大小制约了不同税种和不同税负的选择。

从以上分析可以得出一个结论，即税制结构应包括税种结构以及由此而引起的税负结构。其中，税种结构是主要的内容。下面我们对税制结构的分析，对投资结构优化等方面的影响主要是从税种结构的角度加以进行。

二、税制结构选择的主要依据及目的

税收的产生由来已久，是一个相当古老的经济范畴，从它的产生之日起，人们对它的研究一直没有停止过。在人类进入资本主义社会，经济由早期的自然经济社会过渡到市场经济时期时，人们开始重视对税收和市场经济关系的研究，处于自由放任的市场经济时期的古典经济学家如亚当·斯密，大卫·李嘉图等，研究得出的结论是税收应该是中性的，不干扰自由市场经济活动中的经济效率条件的税制结构是最好的税制结构。

在完全竞争的市场经济中，政府的行为包括它的税收行为必然会干扰资源的优化配置，税收在商品市场、劳动市场和资本市场上干预最优效率条件而造成效率损失。因此经济学家提出了“无为的政府”“夜警政府”等观点，对税种确定、税基选择大都要求尽可能中性，最大限度不干预经济的正常运作。从斯密的税收原则来看，确实原则、便利原则、最少征收费用原则都体现了税收中性的要求。相应地，税制结构的选择也应以此为目标，最不干预市场经济，最和市场经济保持中立的税制结构就是最好的税制结构。

不幸的是，完全竞争的市场经济这一“伊甸园”在现实中根本找不到。在这个世界上，存在着广泛的市场失效和许多不适当的政策实施，使帕累托最优赖以存在的三大条件不能完全实现。市场机制缺乏效率的主要情形有两种，一种是来自市场体系本身的因素，这些因素不会因为政府不干预而消失，如垄断、外部经济、公共产品、收益递增（规模经济）、信息缺乏、优效品和劣效品等。这就是通常意义上的市场失灵。造成市场机制缺乏效率的另一种原因是来自政府部门不适当的政策、计划管制和其它干预措施，如行政订价、信贷配给、高估汇率、实物补贴等。这就是通常所说的“政策扭曲”。“政策扭曲”可以逐步减少以至消失，但市场内部的问题却使得完美的市场经济形态不复存在。

正是由于这些市场失灵的存在，使得完全竞争市场假设失去了现实的可能性。针对完全竞争市场经济的个体评判标准也就必须加以改变。“人人为自己，人人为社会”在不完全竞争的市场经济中就不一定适用，换言之，个人不一定是自身利益的最佳代表者和维护者。个人对优效品和劣效品的消费证明了这一点。从社会的角度看，优效品对增进个人福利原本十分有益，但个人偏偏消费不足（低于社会期望的水平），劣效品原本对个人福利造成损害，但个人偏偏消费过多（高于社会期望的水平）。在这种情况下，政府依据非市场偏好（由政治程序产生的公共偏好）来代替以市场偏好为基础的个人主义评价前提，也许是更有效率的。由于这一观念的转变，经济理论及财政理论重视政府对经济的调节作用，认可政府在资源配置中的重要作用。作为财政理论的一个重要组成部分——税制理论也同样如此。税制结构的选择，不再完全以税收中性化为目标，而是强调税收、税制结构对经济的影响及调节。这种

转变可以从税制结构的三大目标看出一些端倪。

税制结构选择的目标有三个，即财政目标、效率目标、公平目标。财政目标指的是税制结构的选择要满足政府开支的需要，这一目标无论是处于高经济发展水平的发达国家，还是处于低经济发展水平的发展中国家，概莫例外。因为税制结构赖以存在的基础在于国家对税收收入的需要，倘若税制结构连这一基本的要求都不能实现的话，那确定税种、选择何种税制结构又有何必要呢？

与财政目标相比，效率和公平目标相对而言是放在第二位的，君不见一些发展中国家的全值流转税为主体税种的税制结构，既达不到效率目标，又达不到公平目标，只是因为能实现财政目标，就大受其欢迎？在满足财政需求的前提下，政府才会考虑经济效率问题和社会公平问题。无论是解决社会的公平问题还是经济的效率问题，其本质上都反映为政府对市场经济的干预，是对市场失灵的一种矫正。

当然，对处于不同阶段的发展中国家和发达国家，由于其面临的主要课题不同，它们的侧重点是不一样的。对发展中国家来说，面临的主要问题是贫穷。挨饿、受冻是政府必须加以解决的重大课题。如何加快经济增长速度，尽快摆脱贫穷，保持本国的“球籍”是发展中国家普遍追求的目标。与之相适应，追求经济发展的高速度，提高经济的效率便成为税制结构选择时主要考虑的问题，体现的是一种“效率优先，兼顾公平”、“效率为主，公平为辅”的政策思想。本文想探讨的是发展中国家的税制结构选择与投资结构优化之间的关系，因为投资结构优化属于经济效率层面上的内容，对属于发展中国家的中国来说，税制结构的选择无疑也是遵循“效率优先，兼顾公平”这一准则的。税制结构如何与经济效率提高相适应，正是本文想要解决的问题。

三、注重投资结构的优化：税制结构选择的切入点

正如前文所述，由于市场经济并非万能，市场失灵的存在使各国政府备加关注采用何种政策去改善经济的状况，促进经济的增长。税收政策作为政府政策的重要组成部分，当然也不例外。从国内已有的大量税收文献来看，绝大部分文献是从税收因素对经济总量的影响角度加以分析的。典型的如税收对储蓄的影响，税收对投资的影响。

一般而言，长期经济增长的一个基本决定要素是作为更新设备和生产技术资金来源的个人和企业的储蓄。同时，过去的或上一代的储蓄造成的财富差别又是经济不平等的

要根源。为此许多经济学家致力于解决税收与储蓄、投资的关系。比如，希雷克（1974年）和费尔德里坦（1976年）比较深入地研究了税收对储蓄的效应的经济研究。这种研究一般是区分不同税种进行的，包括：所得税对储蓄的影响，消费税对储蓄的影响，遗产税对储蓄的影响，财产税对储蓄的影响等。而斯蒂格里茨（1973年，1976年）等经济学家对税收对投资水平和投资时间选择的效应进行了分析。

这些对储蓄和投资与税收关系的研究，实际上就是研究税收与经济发展的关系，储蓄、投资及相适应的储蓄—投资转换机制是影响经济增长的最重要因素。大多数文献是从总量的角度去分析评价税收、税制结构对影响经济增长的总量因素如储蓄水平、投资水平，对影响经济增长的结构性因素研究相对而言较少。在实际经济生活中，经济结构的质量程度如何，直接关系到经济增长的速度和质量，而经济结构中最重要的部分是产业结构，正如导论所提及，在现代经济增长中，来自结构聚合效益的比重越来越大，在这种情况下，研究不同税种对产业结构优化（其中特别是投资结构优化）的影响是很有必要的。不同的税种对经济的不同组成部分影响不同，由不同税种搭配组合而成的税制结构对经济的不同组成部分影响力度就会不同，这种不同导致了投资的不同流向，改变了投资结构形态，导致了产业结构、经济结构的变化。因此，研究税制结构对投资结构的影响，指导实际的税制结构选择，促进投资结构的优化，应该是我们进行税制结构选择时的一个重要考虑。

四、征管成本：税制结构选择的限制因素

税制结构选择总是和一定的经济发展水平联系在一起的，经济发展的程度决定了税制结构选择的空间范围。这种决定性影响表现在许多方面，包括经济结构状况、税源、征管成本等方面。许多文献从经济结构、税源等方面分析了对税制结构的影响，本文不想就此再作进一步的分析，本文主要想就征管成本方面对税制结构选择的影响作一些深入的分析。

（一）征管成本的分类及影响

从发展中国家和发达国家的税制结构来看，两者有很大区别，这种区别在很大程度上是受经济发展水平的影响，其中，不同发展水平的国家征管成本不同对税制结构选择产生重大影响。

税收的成本有二类，一类是对经济效率的干扰而造成的损失成本，二是政府为征收一定量税收收入而支付的成本，即征管成本。显然，这种征税成本可分为两类，一是固定征管

成本，二是变动征管成本。固定征管成本是指不论政府实行何种税制结构均需花费的成本，如规章制度建立的成本，税务人员的工资、基本设施等，它的大小并不对税制结构选择产生影响；变动征管成本则与税制结构有关，税种的数量，税率的个数，税基的性质，纳税人的分类等是影响税制结构复杂程度的主要因素，税制结构越复杂，则管理上的困难就越大，管理的可行性越差，变动征管成本就越大；反之，税制结构越简单，则变动征管成本就越低。

从征管的程序上看，税收是政府通过税收征收机关向纳税人课税的过程，这个程序实际上包括政府——征收人员；征收人员——纳税人两个环节。从政府与征收人员的关系看，是一种典型的委托——代理关系，政府是委托人，税收征收人员是代理人。国家委托税收征收人员收取税收，并为其提供一种特殊的权力（征税）和收入来源等报酬，税收征收人员享受这一权力，接受国家的奉禄，并承担收取税收的责任。显然，在这种委托代理关系中，税收征收人员拥有的各种信息远大于政府，是一种典型的信息不对称情况下的委托——代理关系。按照信息经济学的有关理论，在信息不对称情况下，委托——代理关系存在一种道德风险，即代理人为了谋求自身效用的最大化而可能导致委托人的损失，但委托人由于信息上的限制却难以进行监督。在政府——税收征收人员关系中，存在的道德风险可能有二种，一是拿工资不干活或少干活，即税收征收人员的付出与其报酬不相一致；二是与纳税人串通，以损害国家利益来获得个人利益。政府为了防止税收征收人员的道德风险行为，一般是采取两种措施，一是高工资，即高薪养廉，二是进行监督，增加违规的风险成本；这两种措施都需花费一定的成本，这种成本大部分是固定的征管成本，即与税制结构选择无关，小部分与税制结构有关，如税制结构复杂就需增加征收人员，从而增加成本。

另一方面，征税人员与纳税人同样也存在信息不对称的情况，纳税人了解自己的经营状况，知道自己的纳税能力，而征税人员却知之不多，如想知道有关纳税人的更多信息，就必须付出代价；在这种不对称信息情况下，同样也会出现道德风险问题，即纳税人通过少报收入，增加成本等手段减少纳税，或通过贿赂征管人员获得减免税收等，只要这种收益大于其费用，对纳税人而言就是可行的。针对这种道德风险行为，可采取两种措施，一是进行监督和惩罚，使纳税人的偷漏税行为的风险成本加大，从而规范纳税人的行为，二是获得更多的信息，如检查核对纳税人的销售、成本状况，确定正确的纳税额。这种成本一部分属于固定征管成本，如监督、惩罚机制运行所费成本，一部分与税制结构选择有关，税制结构越复杂，所需的信息量就越大，同时获取信息的难度也加大，从而增加费用，这部分成本属于变动征管成本。

对发达国家而言，其各种法律制度比较健全，社会监督机制比较完善，因而在征管成本方面，固定征管成本与其经济总量相比比重小，使发达国家能够选择较为复杂的税种如公司所得税、个人所得税为主体税种，而发展中国家却正好相反，社会监督、制约机制不完善，如果想建立、完善这些机制，付出的代价十分高昂，因而只能选择所需固定征管成本小的流转税如关税为主要税种；而变动征管成本则在一定的经济发展水平上影响税制结构的选择。在某种程度上我们可以得出一个结论：受经济发展水平决定的固定征管成本决定了发达国家与发展中国家的不同税制结构；而变动征管成本决定了同一发展水平国家的不同税制结构。

（二）征管成本对税种的影响

在税制结构中，是否开征一个税种主要取决于该税种带来的收入和所花费的成本是否匹配，同时考虑该税种对经济的影响。有些税种，其花费的征管成本小，对经济的扭曲大，但取得的收入也大，如关税，由于课征简便、易行，成为发展中国家的主要税种之一；有些税种，提供的收入大，同时对经济的扭曲影响小，但花费也多，如增值税。英国的增值税实践表明，开征税率为7%的增值税，其征税成本达到应得税入的3%，而由纳税人负担的部分上升了五倍。由于这一原因，许多国家在进行增值税改革时，往往把税率定得高一些。

在既定的税收收入水平下，存在多种税制结构的选择，可以通过不同税种的搭配，将税收收入按不同的比例分配给不同的税种。选择税制结构的过程就是税制优化的过程，为了达到税制的优化，就必须使每一税种的边际总成本相一致。从而使社会的总负担最小。

假定一国所需征集的税收收入为 $A B$ ，通过两个税种 a 和 b 征收，那么，分配给 a 和 b 的比例就需要比较两者的边际总成本。边际总成本由边际效率成本和边际征管成本相加而成，以 $M M a$ 和 $M M b$ 分别表示 a 税种和 b 税种的边际效率成本，随着税收收入的增加，边际效率成本上升；以 $M M a'$ 和 $M M b'$ 分别表示 a 税种和 b 税种的边际征管成本，随着收入的增加，边际征管成本也随之而上升。以 $T M a$ 和 $T M b$ 分别表示 a 税种和 b 税种的边际总成本。则在未考虑边际征管成本的情况下，最佳收入分配点为 Q_1 ，即 a 税种提供 $A Q_1$ 部分， b 税种提供 $Q_1 B$ 部分，从而税制最优；在考虑边际征管成本后，最佳收入分配点为 Q_2 ，即 a 税种提供 $A Q_2$ 部分， b 税种提供 $Q_2 B$ 部分，此时税制最优，可见，在考虑征管成本后，税制结构的选择会发生变化。这种变化可通过下图表示：



从各国税收实践看，凡是成为一国主要税种的，要么具备征管成本低，要么具备征税效率成本低的要求，包括从发展中国家的消费税、关税到发达国家的公司所得税、个人所得税、增值税等，均属此类，而那些征税效率成本和征管成本双高的税种很难在实际中采用或成为主要税种。

（三）征管成本与税率选择

一个税种开征之后，就涉及税率设计的问题，税率既可以选择单一的税率，也可以对每个税目安排一个税率。如果不考虑征管成本，单纯从经济分析角度看，税率个数越多，其边际效率成本就越低，早在二十年代，英国经济学家拉姆齐就提出了商品税最优的税率选择，根据他的理论，商品 X 的税率 $T_x = k * (1/E_{dx} + 1/E_{sx})$, k 为一固定不变的比例系数,其大小由政府取得的收入量决定, E_{dx} 为该商品的需求弹性, E_{sx} 为该商品的供给弹性。后来，美国经济学家斯蒂格里茨提出了在公司所得税下的最优商品课税，根据他对拉氏最优理论的改进，商品 X 的最优税率应为 $T_x = k * [1/E_{dx} + (1-r)/E_{sx}]$ 。其中 r 为公司所得税率。从公式来看,对商品课税的税率取决于该商品的供求弹性,而每一种商品的弹性都是有区别的,这意味着应针对每一种商品设计一个税率,才能使商品税制最优。

然而理论上的最优在现实中却难以执行,因为这给税收管理带来了难题,增加了管理上的困难。税率越多,就必须付出更多的征管成本,否则税收就收不上来,出现严重的逃税和避税现象。因此,现实中的最优必须使税率数量所导致的边际效率成本下降等于由此而导致的边际征管成本增加。这种达到均衡点的税率数目才是现实中的最优。

从上图可知，现实率的最优税率数目是 Q_0 个，而不是理论上的无穷个；如果税率数小于 Q_0 个，如 Q_1 个，则给社会造成比最优条件下多出 $\triangle OAB$ 面积的损失，同样，如果税率数大于 Q_0 ，如 Q_2 个，则也会给社会造成比最优条件下多出 $\triangle OCD$ 面积的损失。我国于一九九四年税制改革时，只对增值税设置了 17% 和 13% 两档税率，而不是象法国那样设置多达五个 (2.1%, 4%, 5.5%, 18.6%, 22%) 的税率，其中一个重要考虑就是如果税率数目增加了，就会给进项税额和销项税额的计算带来复杂化，容易出现逃漏税，而且我国目前税收征管人员素质不高，实行多税率后管理困难，征管成本难以控制。采取两档税率的办法更切合我国目前的税收环境。

(四) 征管成本与税基选择

由于税收制度是建立在课税基础之上的，因而税基的优选是税制优化或税种选择的一个核心问题。一个好的税基必须符合效率目标和公平目标，这是毫无疑问的。但从政府的角度看，首要的是这种税基必须易于监测，这是政府能够对其征税的前提条件，而只有当政府能够对其征税时，才谈得上税收的公平与效率问题。很显然，如果税基很容易进行监测，政府就可以花费较少的征管成本对税源进行控制，能征集到必要的税收。因此，在选定税基范围时，必须通盘考虑由此而带来的征管成本。

税基的范围大小直接影响了税率的高低及经济效率成本的大小，税基越宽，则为了获得规定的税收收入量可以制定一个较低的税率。如果税基过窄，取得一定量的税收收入所需的税率就越高。税率越高，避税或偷税所得到的利益越大，也就会在更大程度上诱发避税和偷税行为，使税基受到侵蚀，减少税收收入。同时，窄税基高税率的税种必然引起相关价格的变动，从而诱发资源的再分配，使资源从高税负的部门转移到轻税负的部门，出现资源配置的不当。可见，税基的扩大有助于降低其边际效率成本。另一方面，税基的扩大又会导致征管成本的增加，最优的税基应是税基扩大的边际经济效率成本下降额等于边际征管成本的上升额。

比如个人所得税，本是一个能达到公平目标的优良税种，但在我国却还远未实现公平目标，其主要表现有两方面，一是扣除额不公平，我国将扣除额一律定为 800 元，未考虑纳税人的家庭状况，负担的人口多少，纳税能力不同，却享受同样的扣除额，显然不公平。二是只针对个人薪金所得以及几项容易课征的课税对象，而其它大量所得却未纳入个人所得税的范围，我国目前的高收入阶层的收入主要不是来源于工薪所得，而是其它所得。由于个人所得税的税基过于狭窄，使其不能很好地实现公平目标。从我国的实际情况看，要想把个人的全部所得纳入税基，一并征税，在征管上就会遇到难以克服的困难，换言之，税基扩大带

来的边际经济效率成本下降额小于由此而增加的边际征管成本上升额，决定了我国目前个人所得税税基窄，调节能力有限的特点。

征管成本是每一个国家在征税过程都会遇到的问题，从上面的分析我们知道，它的大小影响了政府在税制结构上的选择，我国在税制改革过程中同样也存在征管成本问题，只是我们对它的重视程度不够而已，长期以来，我国理论界主要从税收的理财方面以及税收对经济的效率影响方面加以研究，而很少考虑征管成本的大小，以及它们对税制的影响。笔者以为，在我国税制完善的过程中，应将征管成本这一因素考虑进去，以分析税收政策的变化是否可行，确定一个适合我国国情的税制结构。

五、建立投资结构优化的税制结构

正如前文所分析的那样，一个国家不可能选择“夜警式”的方式参与社会的经济，其为组织税收收入而形成的税制结构就是呈现出不同倾向。就发展中国家而言，经济发展是第一位的，因而税制结构的选择就是偏向经济效率，偏向经济的增长。作为经济增长的两大因素：结构和总量，税制结构在为总量作贡献的同时，也要为结构的均衡作出贡献，对结构均衡的贡献突出表现在投资结构的优化方面。

我国目前仍然是一个发展中国家，具有发展中国家普遍存在的经济问题，发展经济，提高人们生活水平成为我们追求的目标。在选择适合本国国情的税制结构时，不可避免的会涉及到投资结构优化的问题。

当今世界税制的改革正如火如荼，不仅发达国家进行大规模的税制改革，其主要的倾向就是降低税率，拓宽税基，增加间接税在税收中的比重等，而且大多数发展中国家也在进行不同程度的税制改革。我国也于1994年进行了有史以来最大规模的税制改革，通过这次改革，基本上形成了以增值税等间接税为主体的税制结构，这与我国目前的经济发展水平是相适应的。

从我国目前的税制结构来看，基本上是和产业政策、投资结构优化相适应的，对于投资结构的优化有了一定的促进作用。从进一步完善我国的税制结构，更好地为投资结构优化服务出发，笔者认为我国税制结构还有许多需要提高的地方，从总体上而言，建立适应投资结构优化的税制结构应包括三个层次的内容：

(一) 对能提供大量财政收入，但对投资结构优化不产生影响的税种，在处理这些税

种时，应考虑它的税率、税基、优惠等，以保持该税种对经济的中性。我国的增值税就是这样一个典型的税种。

增值税是在替代过去的产品税基础上产生的，由于全值课征的流转税类（主要是产品税）对经济的干扰很大，不利于专业化的分工与发展，不利于投资结构的优化，随着经济的发展，它越来越不适应需要，终于在1994年为增值税所取代。

增值税是对商品生产的增值部分课征，因而它对经济的影响基本上是中性的，当然，这种中性程度受到所涉及的非增值性项目范围大小制约。

按照增值税计税依据所涉及的非增值性项目范围大小可分为生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税。生产型增值税以销售收入减除原材料、辅助材料、燃料、动力等投入的中间性产品价值即法定非增值性项目后的余额为课税增值额。收入型增值税则以销售收入减除原材料、辅助材料、燃料、动力等投入生产的中间性产品价值和资本品折旧后的余额为课税增值额。消费型增值税以销售收入减除投入生产的中间性产品价值和同期购入的固定资产全部价值为课税增值额。

不同计税依据所形成的不同类别增值税对经济的影响有所不同。就生产型增值税而言，由于固定资产已纳税额不予抵扣，则企业生产专业化程度越高，经过的交易次数越多，重复课征增值税的程度就越高。因此，这种增值税在一定程度上有利于全能企业而不利于专业化分工协作企业。由于这种重复征税的影响，越是技术、资本密集型企业，所购固定资产比重就越高，承担的税负也就越重，这种生产型增值税对投资结构优化会产生不利影响。相形之下，收入型增值税也使得企业有一种倾向，即降低资本密集程度，提高劳动密集程度，但程度较生产型增值税为轻。（具体分析详见拙文《增值税对企业投资、组织结构的影响》《江西税务》1997年第7期）。消费型增值税由于税基不包括原材料、固定资产等一切投资品价值，因而不会产生上述不利影响。

纯粹从税收中性，不干扰投资结构优化而言，消费型增值税是最好的。但考虑到目前的财政状况以及征管成本因素后，收入型增值税就是最好的选择，是在我国具体经济环境下的最好选择。显然，增值税从目前的生产型过渡到收入型并不难，只要在认识上达成共识，收入型增值税出现就指日可待了。

（二）能提供大量财政收入，同时又能调节经济的税种层次，这样的税种主要指消费税。在确定这类税种的税率、税基、征收范围等方面的选择时，一方面既要为政府提供充足的税收收入，另一方面又要充分发挥其对经济的调节作用。

我国1994年税制改革时，确定从一九九四年一月一日起开征消费税。表面上看来，

这是对产品税差距变化的一种弥补性手段，是针对有些行业产品税改为增值税后税负出现较大幅度下降而采取的加征税收的做法，实际上，消费税的开征是吸收了产品税的一些有益特征而产生的。大家都知道，产品税在不同行业、不同产业的税率各不相同，这除了是由于企业生产性质不同（如资本密集型产品和劳动密集型产品）而造成的因素以外，还有国家调节各产业发展的因素在内。由于产品税固有的缺陷，它被增值税所取代了。但在增值税取代产品税后，增值税不能负担调节各产业发展的作用，因为它的政策本身是为中性而设计的，为了保留产品税的这种积极作用，消费税就应运而生了。

从我国对消费税制定的税率和征税范围来看，体现了这种作用。目前我国消费税的调节范围包括：（1）过度消费会对人类健康、社会秩序、生态环境等造成危害的特殊消费品，如烟、酒、鞭炮、焰火。（2）奢侈品、非生活必需品，如贵重首饰及珠宝玉石、化妆品。（3）高能耗及高档消费品，如小轿车、摩托车。（4）不可再生和替代的石油类消费品，如汽油、柴油。（5）具有一定财政意义的产品，如汽车轮胎、护肤化妆品。从目前我国消费税率确定来看，一方面体现了正确引导需求方面和消费结构，另一方面体现了产业政策和经济政策的需要。

从经济发展的角度来看，不同的发展阶段有不同的主导产业群，需要产业政策加以扶持。作为税收，当然必要的固定性是必须加以贯彻执行的，但针对变化了的经济形势需要作出小范围的调整，更适应产业发展的需要。显然还是可以的。针对消费税这一税种，同样也可以针对经济形势的变化而作出征收范围、税率上的调整，更好地为产业结构调整服务。

当前，我国的汽车产业已经和住宅产业一道成为国民经济发展的主导产业群，促进它们的发展符合产业政策，符合产业结构的优化，此时，是否可将汽车工业从消费税的课税范围中剔除出来，值得研究。一来对汽车工业征收的消费税收入在整个消费税收入的比重不是很大，取消对这类产品征税不会对税收收入产生大影响，二来是有利于促进民族汽车工业的发展。当然，针对汽车排放废气的情况，可以通过征收相应的环境污染税加以控制。

（三）提供财政收入较少，但调节经济作用很大的税种，对这类税种的税率、税基及征税范围应主要从调节经济角度入手，不应拘泥于获得财政收入，同时还要考虑开征这些税种的征管成本大小。

从调节经济、调节产业结构、优化投资结构的税种来看，我国的这类税种应包括以下几个税种：

（1）固定资产投资方向调节税。该税是直接贯彻国家产业政策，控制投资规模，引导投资方向，改善投资结构优化的一个主要税种。但目前该税属于地方税，地方政府为了本

地区的经济发展，对有利于本地区产业结构调整，但全局上不利于产业结构优化的投资也有可能征收不力，造成地区产业结构雷同，为了从整体上把握产业政策，优化产业结构，固定资产投资方向调节税划为中央税可能更好些（尽管会付出更大的征管成本）。此外，针对中外合资经营企业、中外合作经营企业、外国企业在我国境内进行的固定资产投资不征收固定资产投资方向调节税的做法，应重新作出评价，尽快把这部分投资纳入税收调节的范围。

（2）土地增值税。该税种的出台主要是基于调节房地产市场而开设的一个新税种，对于房地产业的投资起到了一定的调节作用。纵观亚洲金融危机，由房地产价格暴涨为特征之一的“泡沫经济”，对经济的负面影响极大，对房地产业征收不同等级的土地增值税，可在一定程度上抑制“泡沫经济”的成分。对今年我国改革住宅制度，需要通过启动住宅市场促进经济增长，而土地增值税可以促进住宅资金从高档次、高标准住宅转到普通标准住宅，有利于住宅市场的正常发展，这是一个调节房地产投资结构的十分重要的税种。

（3）关税。世界税制发展的趋势是关税越来越少，税率越来越低。但中国作为一个发展中国家，必要的关税还是需要的，当然这种关税不是财政关税，而是保护关税，利用关税可以保护本国的幼稚产业以及急需发展的产业，今后我国在关税政策不断向减少关税数量，税率降低等方面变化时，应考虑我国产业结构调整，投资结构优化的实际情况，形成一个良好的有利于投资结构优化的关税结构。

（4）环境污染税。由于许多产品具有外在性，使得它的市场提供量和社会标准所需的数量不相一致，对负外在性而言，有二种办法可以减少产品的数量，即减少对该产品、该产业的投资数量，以使其符合社会需要，第一种方法是政府管制，第二种方法是征收税收（即所谓的庇古税）。作为政府管制，它会使经济效率大为降低，因为污染环境有成本代价的，当排污达到一个很高的水平时，成本的增加会快于社会从继续排污中得到的收益，因此客观上存在一个最优污染水平，即使技术上能够做到完全消除污染，一般也不期望这样做，否则效率代价可能很高，而通过课税，可以使外部社会成本内在化，从而调节企业的投资结构，同时还能为环境治理提供必要的投资资金。

我国目前仍然没有开征环境污染税，只是以排污费取而代之。从今年“费改税”的步伐加快，燃油税等税种呼之欲出的情况下，尽快将排污费等以收费形式控制环境污染转化为通过环境污染税形式控制环境污染提上议事日程是十分必要的。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库