

# 当代西方税收理论 对我国深化税制改革的启示

武汉市江岸区地方税务局课题组 余汉洲 钟思安 李涛 吴志强

**【摘要】** 本文对当代西方税收理论中的“财政交换论”、“最适课税论”、“公平课税论”和“供给学派的减税理论”进行评述,对我国1994年以来税制改革存在的问题进行比照分析,并就我国借鉴西方税收理论及税改经验进一步深化税制改革问题进行了探讨,指出了现阶段我国税制存在的主要问题,最后提出了我国在税收法制建设、完善税制结构等方面的税制改革的基本思路和改革具体步骤。

**【关键词】** 税收理论 税改经验 税制改革 借鉴

## 一、当代西方税收理论概述

自20世纪80年代起,席卷全球的税制改革理论主要有“财政交换论”、“最适课税论”、“公平课税论”和“供给学派的减税理论”。

**1.财政交换论。**财政交换论最初起源于魏克塞尔关于财政学的自愿交换理论以及布坎南等对这一传统理论的现代研究成果。布雷纳恩和布坎南在《征税权力》中所发展的财政交换论,是一种注重结果的理论,研究的核心内容是产生不良政府行为的可能性。他们主张采取必要的制度设计,限制政府权力的过度膨胀。在他们看来,对政府的征税权力必须从宪法上予以限制,税制设计属于宪法设计问题,税制改革属于立宪会议或其他纳税人组织的事情,而不是政府本身的事情。

**2.最适课税论。**自1996年的诺贝尔经济学奖授予研究“最适课税论”的米尔利斯和维克里以后,该理论成为世界上大多数国家优化和完善税制结构的主要理论依据之一。最适课税理论是一种以资源配置的效率和收入分配公平为准则,对构建经济合理的税制体系进行分析的学说。主要包括三个方面:直接税与间接税的搭配理论、最适商品课税理论和最适所得课税理论。

**3.公平课税论。**公平课税论起源于亨利·西蒙斯的研究成果,他认为政府在设计 and 改革税制时要按照公平原则筹措资金,政府向社会提供的服务必须是私人部门不能有效提供的服务,并通过再分配产生更大的公平。公平课税论下的理想税制主要是根据综合所得概念对宽所得税基课征累进的个人直接税,以宽税基、低名义税率实现公平和效率的目标,并主张公司税、工薪税、间接消费税等税种的合理搭配。

公平课税论的核心内容是税收的公平原则。税收的公平原则可以从两个方面来把握:一是经济能力或纳税能力相同的人应该缴纳数额相同的税收,称“横向公平”;二是经济能力或纳税能力不同的人应该缴纳数额不同的税收,称“纵向公平”。

**4.供给学派的减税理论。**供给学派在20世纪70年代作为凯恩斯主义的对立面,是在政策实践中产生并发展起来的新自由主义理论之一。它一反传统凯恩斯主义的需求管理政策,主张实行供给管理政策,即从供给方面入手,通过减税刺激投

资、储蓄和工作的积极性,带动就业和经济增长,同时辅以相应的支出政策与“稳定、适度和可测”的货币政策,消除失业和通货膨胀并存的局面,实现长期的经济繁荣。

## 二、西方国家税制改革的主要做法及经验

**1.按“宽税基、低税率”的原则改革所得税。**西方国家在公司所得税改革方面基本上遵循了三个原则:一是确保税收中性,即避免因过多运用税收手段而弱化市场机制的作用;二是力求税负公平,即对所有的纳税企业一视同仁,避免产生税收歧视;三是尽量减少或取消一些特殊规定及税收优惠,以提高征税效率和效率,主要包括减少税率档次、实行比例税率、废除大部分税收优惠规定等措施。

**2.注重提高增值税在整个税收收入中的比重。**20世纪80年代后期,西方各国开始探索逐步减少政府对所得税的依赖,相应加强和改革以增值税为中心的商品税制度的方式和办法。主要做法是提高增值税的税率,扩大增值税的税基,努力提高增值税在政府收入中的比重,以此来增强政府的财力,从而更有效地消灭长期积累下来的财政赤字。

### 3.逐步加快税收一体化进程。

(1)税收比率趋同。税收比率是指税收总收入占国内生产总值的比率。一方面,绝大多数国家的税收比率以45%为中值,正负偏差为5%;另一方面,税收比率增长趋势也比较一致,都随着经济不断发展呈逐步上涨趋势,但增长速度由快到慢,20世纪60年代和70年代的增长速度很快,80年代逐步放缓,90年代除不发达国家税收比率在继续高增外(达20%左右),许多国家的税收比率增长率仅为5%,还有不少国家的税收比率为负增长。

(2)税制结构趋同。第一,公司所得税的比重长期以来基本稳定,一般都在8%左右,而个人所得税的比重在多数国家都稍有下降。第二,社会保险税的比重略有上升,这可能与大多数国家的人口老龄化趋势有关。第三,商品税和服务税的比重在提高。第四,财产税的比重缓慢提高,这大概与人们的财富增加、财产税税基扩大有关。

(3)税收协调加强。在全球化进程中,区域内税制趋同与区域外税制冲突交织,且日益加强。建立国际税收组织,情报

交换、征税协作、构建国际惯例及其他特别项目的合作已成为国际税收协调的重要措施。

(4) 税收征管趋同。随着国际税收协定签订国的增加和协定内容的细化以及信息联络的加强和征管手段的电脑化, 税收征管制度普遍向先进化、科学化方向发展。目前, 越来越多的国家和地区实行由社会中介机构代理办税制度。尤其是实行市场经济制度的国家和地区, 广泛运用电子计算机进行纳税申报、评税、稽核、纳税等资料的收集、存储、检索、行政管理以及会计统计等各方面的工作。

### 三、对我国税制改革的具体建议

1. 充分贯彻税收法定原则, 完善税法体系。一是尽快出台税收基本法, 确立税收的法定地位, 同时完善我国现有的税收法律体系, 对现行税收立法程序予以调整, 将现行行政法规进一步规范并上升为法律; 二是制定《纳税人权益保护法》、《税务救济法》、《税务处罚法》等相关法律, 完善中央税法和地方税法, 从法律上明确中央与地方的税收权限。

2. 调整间接税与直接税, 实现两者的合理搭配。最适课税论认为, 税制模式取决于政府的政策目标, 从我国现实情况看, 我国是一个发展中大国, 因此, 政府的主要经济政策目标是: 提高经济效率, 促进经济增长。据此, 以间接税(商品税)为主体税种的税制模式是我国深化税制改革的必然选择。目前, 我国深化税制改革的主要任务之一是进一步调整直接税和间接税, 使两者的比重趋向合理, 以实现直接税与间接税的合理搭配。

首先, 进一步调整间接税制。

(1) 完善增值税制。一是改进现行的相关规定, 允许对企业购进固定资产所纳税金进行抵扣, 鼓励企业投资的积极性; 二是将交通运输、建筑安装等行业纳入增值税范围, 避免重复征税; 三是降低小规模纳税人的征收率, 减轻小规模纳税人的负担。

(2) 调整消费税制。一是调整征税范围, 将高档、奢侈消费品和高消费行为纳入征税范围, 并制定较高税率; 二是加大消费税对环境的保护力度, 将资源再生缓慢和容易给环境带来污染的消费品纳入征税范围; 三是对人们日常生活的一般日常用品, 如化妆品、护肤用品免征消费税; 四是将消费税由“价内税”改为“价外税”, 使税收负担更为明显, 符合WTO的透明度准则。

其次, 进一步调整直接税制。

(1) 改革企业所得税。①统一内、外资企业所得税, 对外资企业实行“国民待遇”, 统一内、外资企业的税收优惠政策, 取消内、外资企业各自享受的不同优惠政策。②以法人所得税代替企业所得税, 以解决长期以来企业所得税以“企业”界定纳税人、法律依据不足、难以划分清楚、容易形成漏洞的问题。③调整负担水平, 按照拓宽税基、降低税率、减少优惠、基本保持现行总体税负的原则, 将基本税率调整为25%, 另对中小企业单独设置一档较低税率。④规范和统一内、外资企业所得税所得额, 制定统一的内、外资企业的所得税会计制度以及计税成本标准和费用扣除标准。

(2) 完善个人所得税。主要包括: ①由分类所得税制向分类综合所得税制转移, 在我国目前尚不具备实行综合所得税制的条件下, 先按纳税人的各项有规则来源的所得课征分类

税并实行源头扣缴, 然后再综合纳税人全年各种应税所得额, 达到一定数额的课以累进税率的综合所得税。②减少累进级次并降低边际税率, 根据我国的现实情况, 个人所得税的累进级次最多应定为5级, 最高边际税率应定为35%。③在充分考虑纳税人个体差异因素的基础上, 参照国际通行做法统一扣除, 具体包括三项: 一是费用扣除, 即为赚取毛利必需的费用; 二是生计费扣除, 即为赚取所得无直接关系的最低生活费、基本医疗保健等, 可采用人均定额或定率的统一扣除方法扣除; 三是附加扣除, 主要是针对老、幼、孤、残等对象的照顾性扣除。

(3) 开征社会保障税。社会保障税是当今世界上许多国家征收的用于筹集社会保障体系所需资金的一种税, 社会保障税是完善我国社会保障制度的一个良好选择。从我国目前国民收入的实际情况来看, 开征社会保障税的条件已基本具备, 而且伴随着经济的发展, 社会保障税的税源将会逐步增大。

3. 扩大计税基础, 营造公平纳税环境。拓宽税基是在不提高税率的情况下, 保证财政收入的重要措施, 它是我国税制改革的现实选择, 其主要办法有:

(1) 清费立税。通过对各种名目的乱收费进行彻底清理, 规范国民收入分配方式。一是做到规范各种规费管理权集中在国务院和省一级人民政府; 二是坚持清费立税的原则, 凡属乱收费的项目要坚决取缔, 凡是已经具备税收性质的收费一律改为收税, 对确需保留的行政收费严格按收支两条线管理。

(2) 扩大主要税种的征税范围。除完善增值税和消费税外, 调整城乡建设税, 将城乡建设税作为一个独立的税种, 彻底改变依附“三税”而征的做法, 形成自己独立的税基, 以纳税人的生产经营收入作为计税依据。凡是有经营收入的单位和个人, 不分经济性质, 一律为城乡建设税的纳税人, 税率可根据各地的情况, 采取地区差别比例税率。

(3) 开征新的税种。为适应市场经济发展的需要, 适时开征遗产税、赠与税、物业税、环保税等先进税种, 完善地方税收体系, 通过开征新的税种来扩大税源, 提高税收调控能力。

### 4. 规范优惠待遇, 清理优惠政策。

(1) 降低税率, 减少优惠政策。按照市场机制要求, 扩大税基, 降低税率, 已充分体现出轻税政策, 税收优惠政策则相应减少, 不必要的优惠项目则应该取消。

(2) 在税收优惠对象方面, 建立与市场经济相适应的税收优惠机制。在优惠对象上, 由区域优惠、产业优惠向项目优惠、产品优惠的具体化转变, 鼓励企业投资和技术更新, 尤其鼓励企业从事跨国经营。

(3) 实行国民待遇原则。对内、外资企业实行基本相同的优惠待遇。

(4) 对税收优惠单独制定法规。将税收优惠的具体内容、范围、措施、时限管理权限、审批程序以及有关权利与义务等项目, 集中在一个法规文本中, 进行定期修订, 以增强政策的透明度和规范性。

### 主要参考文献

- ①杨森平, 吴崎右. 地方税: 制度与结构. 暨南学报(哲学社会科学版), 2003; 3
- ②潘贤掌, 王爱华. 国外税制改革的比较分析. 亚太经济, 2003; 4