

# 对西方最优税收理论之实践价值的质疑\*

□杨 斌

**摘要:**我国学者在介绍和试图应用西方最优税收理论时存在误读、误解、误用现象。本文尽可能根据原著对西方最优税收理论以及最新进展进行系统评论、分析。指出西方最优税收理论的结论均存在严格假定条件,它们是在严格假定条件下的推论,离开了假定的条件,结论就不成立,或者给予新的假定条件,将得出不同的结论。因此,这一理论的所有结论或定理均是特殊的、个别的,而不是普遍的、一般的,不能直接作为一个国家进行具体税制改革实践的指导思想。

**关键词:**税制改革 最优税收 最优商品税 最优所得税

## 一、对西方最优税收理论的误读、误解和误用

改革开放以后特别是近几年伴随西方经济学全面引进到我国,西方税收理论包括其中最优税收理论在我国也得到系统的介绍,除了翻译出版的著作(如纽伯里和斯特恩编《发展中国家的税收理论》、《新帕尔格雷夫经济学词典》、斯蒂格利茨《政府经济学》、阿特金森和斯蒂格利茨《公共经济学》、迈尔斯《公共经济学》等)外,我国不少学者对最优税收理论作了介绍。有的学者(郭庆旺,1995、1999;王雍君,1995;刘宇飞,2000)对西方最优税收理论基本内容作了概述;邓力平(1997)结合米尔利斯获得诺贝尔奖,对这一理论的影响作了说明;一些学者(许建国,1999;王鹏、吴慧,2001;邓力平,2003)阐述了这一理论与信息不对称理论的关系和研究进展;平新乔(2000)主要讨论拉姆塞规则与该规则在20世纪70年代初的推广与引伸。一些学者(刘建明、雷振,1999;陈松青,2003;吴俊培、张青,2003)试图将这一理论应用于指导我国的税制改革;刘玉龙(2002,2003)则不仅较为系统翻译了西方最优税收理论的主要经典著作,收集整理了这一领域的最新进展,对西方最优税收理论进行了较为系统的评论,指出其缺陷所在,还通过比较研究,就建立以劳动价值学说为基础的最优税收理论作了尝试。

纵观文献,我国多数学者对西方最优税收理论的研究存在一些值得注意的现象。

第一,很少从原著把握这一理论的基本内容和精神实质,大多数学者根据词典、教科书进行转述,不免在转述过程中使理论失真。

第二,仅从正面接受这一理论,未能了解并反映西方学者对这一理论的批评性论述,更不能从理论的假定前提出发,弄清这一理论的特殊性、非普遍性,而是简单地将西方最优税收理论的结论作为普遍原理加以接受,急于从中得出“启示”,应用于我国的税制设计,不免误导。

第三,不少文献将最优税收理论翻译成优化税收理论或优化税制理论,并且不顾其固有的研究对象和严格的内容和体系,望文生义,人为地将其外延扩大,不仅将“Optimal”名下的最优所得税和最优商品税作为最优税收理论,而且将有关效率和公平原则的权衡与协调、征税成本的确定、关于防范和打击偷漏税和避税的研究成果作为所谓“现代优化税制理论”纳入其中。实际上这是将对经典最优税收理论的批评性成果也纳入该理论本身。从后面的分析中,我们将要看到不少西方学者正是从管理、税收成本、偷漏税、寻租、信息短缺等角度阐明

\* 国家自然科学基金资助项目(70173010)、教育部“十五”规划项目(01JB790040)。

最优税收理论的局限性。有的学者还将与西方税制改革(特别是美国)有关的指导思想人为地加入到最优税收理论(有称之为优化税收理论的)中,给出近期西方税制改革是在最优税收理论指导之下的结论,从而认为在全球化背景下,我国税制改革也要从中汲取养分。

西方最优税收理论就是运用寻求权衡公平和效率的思路和方法,提供让税收扭曲性效应最小化的途径,这是一个严格的推理,是一个严密的理论体系,并不是任何以提高治税的效率和公平目标的理论研究成果(包括如何实现征收费用最低、税收征管效率最高的研究)都属于最优税收理论,并不是任何为实现社会福利最大化而设计的税收制度和政策的主张(如降低税率的主张、简化税制的主张、优化税制结构的主张等)都属于最优税收理论,而只有在一定假定下,以减少税收抑制性效应的分析体系(包括最优商品税、最优所得税)才属于最优税收理论体系。所谓最优商品税、最优所得税也并不是意味着人们已经设计出了此类税收,而仅仅是提供了并且在非常严格假定下描述最优税制特征的理论和方法。因此,不能说现在研究了最优商品税、所得税,将来还要搞出个最优财产税等等。从方法论角度讲,最优税收理论是数学中最优化方法应用于经济问题的结果,是在一定假定下求极值而得出的规则。从这个意义上讲,最优税收理论不能翻译成“优化税制理论”或“最适税收理论”,“优化”、“最适”都无法与数学中“最优”相对应,也就无法反映这一理论是寻求方程最优解的数学特征。此外也容易造成误解,例如有的学者将“Optimal Taxation”说成“优化税制”,那么“Best Taxation”才是最优税制,显然偏离了原创理论的含义,造成概念混乱。

第四,误读、误解、误导现象时有发生。例如有的学者认为拉姆塞法则所说的等比例规则,体现在商品税税率设计就应该“在商品之间有替代性、商品和闲暇之间无替代性的情况下,应该采取全面的,相等税率的从价税,使其价格上升的百分率相等”,“商品和闲暇之间有替代性,但商品之间无替代性的情况下,税率的高低应与商品的需求弹性成反比”,“在商品之间、商品和闲暇之间都有替代性的情况下,设计税率就必须同时考虑两种替代性”,并且认为这些论点对我国目前的税制改革具有直接的指导意义,而所谓直接指导意义又体现在“(1)

降低增值税税率。(2)对出口商品实行零税率。(3)对关税税率进行结构调整。(4)取消农业税。(5)开征燃油税”(吴俊培、张青,2003)。在下面分析中笔者将指出上述论调不是拉姆塞的原意,拉姆塞最优商品税的规则是要求征税后商品的生产数量成等比例减少,而不是按同一比例税率征税,因为在一般情况下按同一比例税率征收,并不能做到使生产数量或消费数量成比例减少。此外,在最优商品税体系中,逆弹性规则成立的前提并不是商品和闲暇之间有替代性、商品之间无替代性,当商品和闲暇之间具有替代性时,逆弹性规则就不能成立。即使没有误解理论原意,也无法从中直接导出5点政策主张,这些政策主张与最优商品税理论有何关系?

第五,高估了西方最优税收理论的应用价值和指导意义。有的学者认为,从西方最优税收理论中,我们可以得到税制改革的指导意见。不可否认西方最优税收理论在考察选择税收制度要素以便使税收造成的额外负担最小化或抑制性效应最小化,从而使社会福利最大化方面提供了思路。但正如所有的理论创新一样,西方最优税收理论的结论均存在严格假定条件,它们是在严格假定条件下的推论,离开了假定的条件,结论就不成立。这一理论具有重要的学术价值,但不能直接应用于一个国家具体的税制改革,在西方发达国家如此,在我国这样不发达的市场经济国家更是如此。

为了消除误解,准确把握这一理论体系的内涵,避免以讹传讹,造成理论误导和实践误用,有必要尽可能多地根据原著对西方最优税收理论进行一番评论和分析,而不仅仅停留在介绍。西方最优税收理论中最具经典的成果为拉姆塞关于最优商品税的论述,斯特恩、米尔利斯关于最优所得税的论述。以下先对这两个理论体系分别作一番评论。

## 二、最优商品税理论用之于实践的不可行性

1927年拉姆塞(Ramsey,1927)在其论文《对税收理论的贡献》中提出最优商品税。拉姆塞的目标是如何设置商品税税率使“效用减少最小”即额外负担最小。他假定货币的边际效用是常数(忽略分配问题),经济体系为没有对外贸易时的完全竞争状态并且生产总是等于消费,私人和社会纯产品总是相等(即不存在外部性问题,不考虑国家干预),

税收只是取得一定的财政收入而不考虑用税收进行财政支出而产生的影响。在这些假定前提下,拉姆塞经过数学推导,得出如下结论:

“整个税制应当使应税商品的生产按照相同的比例减少。

要通过对既定的商品征收比例税来获得无穷小的税收收入,那么,税收应当使每一种应税商品的生产等比例地减少。

筹措税收收入最合理的办法是对某些商品予以补贴,而对另一些则予以征税。糖和诸如西洋李子之类的酸果之间类似这种情况。如果征税使后者减少的比例超过前者减少的比例,那么就要求对后者予以补贴。

如果应税商品在需求方面有替代性,如葡萄酒、啤酒和烈酒;或者具有互补性,如茶叶和糖,那么,应当遵循的原则是:征税应当使它们的消费比例保持不变。

在汽车税的情形中,我们必须将用于补偿汽车对公路所造成的损害的那部分税收分离出来。这部分税收的限度应当尽可能等于对公路的损害。剩余部分是真正的税,是可以按照我们的理论进行分配的。即是说,应当将一部分归属于汽油,而将另一部分归属于汽车,以保持两种消费之间比例不变,而且应当在福特车和莫瑞斯车之间进行分配,以使它们的产出以相同的比例下降”<sup>①</sup>。

后来的学者将上述结论概述为所谓等比例减少规则,指出要使税收的额外负担最小,税率的设置应当使各种商品的生产数量以相等的百分比减少。而要达到这样的局面,就必须将税收课于预期需求不受价格变动影响的商品,因此拉姆塞认为:“在有两种商品的情况下,应当对需求弹性小的商品征税;如果劳动供给绝对无弹性,那么就应对所有商品平等征税。如果某一商品是采用几种不同的方法生产的,或者是在几个不同的地方生产的,而这些地方的资源不具有流动性,这说明在它们之间予以差别对待是有益的。税收应当主要来源于供给弹性小的商品。如果我们要使商品间的生产比例保持不变,那么这种做法是必要的。

如果某几种商品是相互独立的,对于需求,要求它们的生产是同一来源的。税收应当课征于需求弹性最小的商品”<sup>②</sup>。

后来的学者将上述结论命名为逆弹性规则。鲍

莫尔和布莱德福德(Baumol and Bradford,1970)在拉姆塞成果的基础上对逆弹性规则作了更加明确的研究,说明在最优商品税体系中,对各种商品征税的税率应与应税商品的需求弹性成反比,即应对需求弹性大的商品征低税,而对需求弹性小的商品征高税。可以进一步推论,完全需求无弹性的商品应当承担无穷大的税收。

上述两个规则的结论是建立在非常严格的假定前提下的。这些假定了一个没有对外贸易的完全竞争的封闭型经济体系,不存在外部性问题,仅考虑单一消费者或者把所有消费者看成是同一的情况,即单人经济情况;货币的边际效用对所有消费者都是相同的,也就是说,不考虑分配状况和收入状况,从而可以仅仅关注效率问题。同时假定只有两种商品,课税商品之间并不存在交叉价格效应,从而每种商品的需求只取决于自身的价格和消费者工资率的高低。显然这样的假定条件过于理想化了,与现实生活距离太远。

首先,社会中的消费者并不具有同一性,个人的消费偏好很不相同。正是由于个人的消费偏好多种多样,无法进行一一测定,因此也就无法找出一个征税成本合适的可行办法,在征收商品税后,使原来已经达到帕雷托状态的生产者或消费者的选择不会改变。

其次,原有的经济由于存在外部性、垄断等市场失灵现象不是最优的。拉姆塞着眼于税收不改变原来的经济状态,认为不改变原来经济状态的税收就是额外负担最小的税收,这显然不现实。既然原来的经济状态不是最优的,通过税收的作用或许能够优化之,因此商品税不一定要着眼于生产数量或消费数量的等比例减少。

再次,即使等比例规则是正确的,但实际上难以安排一套税率制度实现生产或消费数量的等比例减少。拉姆塞的逻辑是经济状况(帕雷托状态)已经最优——税收作为“楔子”在取得收入的同时不改变这种状态——要达到此目的税收只能使需求等比例减少(等比例规则)或需求不因税收而不发生变化(逆弹性规则)——要做到需求等比例减少或仅对弹性无穷大的商品课税,只能以获得无穷小的税收为前提,就是说最优税收要接近无税的状况才能实现。正如拉姆塞自己所说的“对少量的税收收入来说,我们的理论大致上是正确的,而且当税收

收入趋于0时,这种近似的方法是很完美的”。而税收几乎没有了,研究最优税收就没有意义。而要获得足够数量的税收,就不能做到生产或消费等比例减少,因此就达不到最优税收状态。因为总有人要保持生产或消费水平不变,让生产或消费等比例减少的制度设计无法实现。单一比例税率不一定导致消费的等比例减少,而要做到等比例减少需要测定消费者每时每刻的消费心理和生产者的意愿,这存在信息获取的困难,如果回到无数多的消费者和生产者的现实社会,获取足够的信息就更不可能。同样在必须获得足够多的税收收入的前提下,只对无弹性或弹性低的少数商品课税就不可能。如果进一步考虑更现实的情况即生产总是不等于消费(生产等于消费只是偶然的),那么即使能让生产等比例减少,却未能同时让消费也同比例减少,经济总是会因税收而产生额外负担。拉姆塞规则出现两难局面,要么几乎不要税收,其结论成立,但没有意义;要么需要足够多的税收,其结论就不可行。尽管他在论文中试图证明“税收应当使所有商品的生产等比例的减少,这一结论不仅适合税收收入无穷小的情况,对于任何要筹措的税收收入而言都具有可行性”,但没有多少说服力。

后来的学者对假定进行了放宽,放弃了单一消费者经济和商品间不存在交叉效应的假定。但一旦放宽条件,结论就难以成立甚至自相矛盾。例如科利特和黑格(Corlett and Hague,1953)沿着拉姆塞的思路研究了包括闲暇在内的3种商品的情况,指出在不能对闲暇直接征税的情况下,可以对另外两种中与闲暇存在替代关系的那种商品(如工作服等劳动的互补品)征收较低税率的税收,对与闲暇存在互补关系的那种商品(如游艇)征收较高税率的税收,同样能让超额负担最小化。这样的结论并不能严格遵守逆弹性命题,变成了要对消费弹性高的奢侈品征高税,而对弹性低的必需品征低税。

拉姆塞在研究最优商品税时还有一个重要假定即货币的边际效用对所有个人都是一样的,就是不考虑现实社会中由于存在收入差别,货币的边际效用对不同收入水平的人是不同的这样的情况。这就是不考虑公平问题。如果不考虑公平问题,那么使用人头税反而更有效率,因为它不产生任何扭曲性效应。如果考虑到公平问题,那么按照拉姆塞规则来设计的税制将是非常不公平的税制。因为,需

求弹性小的商品通常都是生活必需品,而对穷人来说,生活必需品方面的开支占其收入的比重远远高于富人,如果对生活必需品以高税率课税,穷人负担的税收也就远远高于富人,这样的税制是一种极端不公平的税制。

戴蒙德和米尔利斯(Diamond and Mirrlees,1971)、费尔德斯坦(Feldstein,1972)、阿特金森和斯蒂格利兹(Atkinson and Stiglitz,1976)、米尔利斯(Mirrlees,1976),相继将收入分配问题纳入考察视野,提出最优商品税的基本公式,表明商品税的效率性目标和公平性目标难以兼得,在具体税制设计时需要进行权衡(郭庆旺等编著,1999)。斯特恩(Stern,1987)考虑公平问题时,指出即使对需求弹性大的商品课税会产生较大的额外负担,但为达到社会公平起见,也应当对需求弹性低的商品征收较低的税收,而对需求弹性高商品征收较高的税收。一些学者通过某一国家的数值计算,对最优商品税的税率作了估计,结果表明要使商品税具有再分配功能以实现公平目标,税率必须是差别税率,并且税率的设计常常要违反等比例规则和逆弹性规则(迈尔斯,2001)。戴蒙德和米尔利斯(Diamond and Mirrlees,1971)也通过对不平等的经济分析,证明收入分配问题的引进实际上改变了等比例减少原则。这表明经典最优商品税理论现实意义较差。“推导的税收规则表明了最优税收结构的一般情形,但它们并没有准确的指导意义”(迈尔斯,2001)。

由于上述原因,一些学者就放弃了通过商品税体系本身来解决公平问题的思路,希望商品税只解决效率问题,公平问题通过其他途径来解决。其主要设想是在征收统一税率商品税的同时,通过转移支付,适当的总额补助而达到公平目标。迪顿和斯特恩(Deaton and Stern,1986)认为实现公平目标可以采用总额补助形式,而实现效率目标则可以采用征收商品税的方法,两种方法相结合,就可以有效实现具有不同偏好的家庭之间的再分配目标。埃拉希米和黑迪(Ebrahimi and Heady,1988)进一步发展了这一结论。但是,总额补助不可行,从现实生活中来看,由于政治和管理上的原因,很难实行这种转移,因为要实行总额补助,就需要根据每一个人收入边际效用的具体情况,而要获得这样的统计数据在目前的科技水平下还难以做到。

公共选择学派的学者陶利森(Tollison,1987),

引入税制运行过程的寻租问题,认为由于寻租现象的存在,差别税率越多的税制(等比例规则和逆弹性规则均要求根据不同商品的生产和消费弹性决定不同的税率),越容易导致通过寻租获得对纳税人最有利的结果(例如模糊弹性低和弹性高的商品的界限,使低弹性的商品不一定要缴纳较高的税收)。当寻租保护成为全社会偏好时,其造成的福利损失,可能要大大超过最优商品税引起的额外负担的减少水平。

詹姆斯(James ALM,1996)考虑了公平、效率、奉行成本、管理成本、非奉行成本和实施成本等因素后,认为由拉姆塞发展起来的最优商品税无可行性。商品税应广泛地实行单一比例税率。这样的比例税率由于减少了区分商品种类的必要,会大大地减少奉行成本和管理成本,也降低政府施行成本。

总之,最优商品税理论虽然经过几十年的研究,但与能够在实践中加以应用以指导一个国家的税制改革还有很大的距离。

### 三、最优所得税理论 研究结论的非普遍性

西方最优税收理论另一个经典是斯特恩、米尔利斯等为代表的最优所得税理论。

19 世纪末,埃奇沃斯(Edgeworth, F. Y.,1897)以边沁主义社会福利学说为基础,认为最优税收的目标就是使社会福利即个人效用之和达到最大。他假定各个人的效用函数完全相同;效用的大小仅仅取决于人们的收入水平;收入的边际效用是递减的,效用递减的比例超过收入增加的比例;可获得的收入总额是固定的,即使税率达到 100%对产出也没有影响。在这些假定前提下,要使社会福利最大,则应使每个人的收入的边际效用相同。由于个人的效用函数完全相同,所以,只有当收入水平也完全相同时,收入的边际效用才会相同。这就要求所设计的税制能够使税后收入完全平等。这样就应当对富人的所得课以高税,因为富人损失的边际效用比穷人的小,如果收入分配已达到完全平等,那么,政府如果要增加税收收入,增加的税款应该平均分配到各个人。埃奇沃斯的研究表明所得税要多级次高税率的累进税率,高所得者的边际税率应为 100%。

埃奇沃斯的结论建立在所得税不会影响产出的假定前提下,而实际上由于闲暇的存在,所得税

会对劳动和闲暇之间的选择造成影响,高税率的所得税会对劳动供给产生抑制性效应,从而造成额外负担。个人的效用函数完全相同的假定也不符合实际,此外设计一种所得税能够让税后个人收入的边际效用完全相等也没有现实性,因为个人的收入边际效用无法用数据表示。

斯特恩(Stern,1976)将所得税对劳动供给的影响加以考虑,并结合负所得税设想,提出了一种线性所得税模型。这是一种具有固定的边际税率和固定的截距的线性税收模型。即

$$T = -G + tY$$

式中  $G$  代表政府对个人的总额补助, $T$  为税收收入, $t$  为税率, $Y$  表示个人的全部所得。上式表示,当  $Y=0$  时,税收为负值,即可以从政府那里得到  $G$  元的补助;当  $G/t \geq Y > 0$  时,纳税人每获得 1 元所得,必须向政府缴纳  $t$  元的税收。因此, $t$  是边际税率,即最后 1 元所得中应纳税额的比例,它是一个固定不变的常数。斯特恩经过研究认为,劳动的供给弹性越大,边际税率  $t$  的值应当越小。他还在一些假定前提下,计算出要实现社会福利最大化的目标,边际税率  $t$  值应为 19%。斯特恩的研究否定了累进税率应当随收入递增最后达到 100%的结论。但是斯特恩提出的税率为 19%的主张,是否具有可行性?回答是不确定的,因为斯特恩这一结论具有严格的假定前提,即所得(劳动)与闲暇间的替代弹性为 0.6,社会福利函数选择以罗尔斯主义为标准,即着眼于社会中境况最差者福利水平的增进。由于现实生活中,出现劳动与闲暇替代弹性为 0.6 的情况是特殊的,如果这一数值发生了变化,最优所得税边际税率为 19%就是不成立的。人们判断社会福利的标准不相同,在采用其他福利函数为基础时,这一结论也不成立。此外线性所得税还基于一次总额补助,而进行这样的总额补助难有可行性<sup>③</sup>。

有学者着眼于非线性所得税的研究。与线性所得税不同,它有多多个边际税率,对不同的收入水平,适用不同的税率,也就是说税率是累进的(或者累退的)。最优非线性所得税的核心问题是,应该如何确定所得税的累进(累退)程度。换句话说,应该如何设定所得税的边际税率?米尔利斯(1971)在研究的最优非线性所得税方面做出了重要贡献。他假定不考虑跨时问题,即假定经济是静态的,税收对储蓄没有影响,税收仅对劳动供给产生影响;只考虑

劳动收入,不考虑财产收入;个人偏好没有差异,个人通过理性来决定所提供的劳动的数量和类型,每个人的效用函数都相同,适当地选择了个人效用函数后,福利可表示为个人效用之和;个人提供的劳动量不会对其价格产生影响,个人仅在他们的税前工资或生产率(就业技能水平)上有区别,只存在一种劳动,因此劳动的类别没有差异,一个人的劳动完全可以替代其他人的劳动,劳动的供给是连续的;移民不可能发生;国家对经济中的个人的效用及其行动具有完美信息,实施最优税收方案的成本可忽略不计。

在上述假定条件下,米尔利斯经过研究,得出如下结论:

1.一个具有行政管理方面优点的近似线性所得税方案是合意的。所谓近似线性所得税,其性质是边际税率近似不变,所得低于免税水平的人应当获得政府补助。

2.所得税并不像我们通常所想像的那样,是一项缩小不平等程度的有效工具。因为税率低不一定导致多工作,在消费水平和技能水平处于最优的情况下,即在这一技能水平上,整日劳动会使人得到与消费水平相等的工资,低于这一技能水平的人不会选择工作。即使低税率也不会鼓励工作。因此找不出证据证明,对低收入者应当征收较低税收。同样,由于技能的差异,为了效率起见,我们应该让劳动技能最差的人少工作,而让劳动技能较高的人多工作。具有较高技能的人的劳动供给可能是相当缺乏弹性的(假设中排除了移民的可能性),为了贫困集团的利益,对具有较高劳动技能并且具有较高收入的人征收高的边际税率,可能牺牲更多的产出。

3.我们要设计与所得税互补的税收,从而避免所得税所面临的困难。如引入一种既依赖于工作时间又依赖于劳动所得的税收方案,还要考虑如何抵消我们中的某些人从基因和家庭背景中得到的先天优势。

斯特恩(1986)将米尔利斯以及后来的相关研究取得成果概括为以下3个观点并通称之为米尔利斯模型的结论即:

- 1.边际税率处在0和1之间。
- 2.对最高收入的个人的边际税率应为0。
- 3.如果具有最低工资率的人正在最优状态下工作,那么对他们的边际税率也应为0。

从米尔利斯的文献中只能找到第一个观点,这一观点显然没有多少实际意义,因为它概述了全部可能,最大多数的一般情况下税率不会低于0(除非采用负所得税),如果边际税率为0,政府没有增加的收入来源。边际税率也不会高于100%,如果边际税率为100%,那么,额外劳动的所得全部用于缴纳税款,对理性的个人而言,将减少劳动供给,而增加对闲暇的消费,从而使全社会的福利降低。而且这一结论与他所主张应采用近似线性所得税的说法存在不一致。米尔利斯(1971)自己也认为,这一结论不是很强有力的。后两个结论是斯特恩对米尔利斯以及后来其他学者研究成果的总结。米尔利斯(1996)本人认为,“最高收入者(如果有的话)的最优边际税率为零”这一个结论是由菲尔浦斯(Phelps,1973)、萨德卡(Sadka,1976)做出的。最低收入的边际税率也应为0的观点是由塞德(Seade,1976)提出的。

假定一个人挣有最高的税前收入Y美元,在给定的税率表中边际税率是正的。现在对税率表进行修改,对达到Y以前的收入,边际税率为正数;而对超过Y的收入,边际税率为零。那么,由于边际劳动小时的报酬提高了,这个人会选择多工作。这样,对政府而言,税收收入没有减少,因为对Y收入的征税数量没有改变;对其他人而言,其效用没有降低;但对这个获得最高收入的人而言,其效用却提高了。从帕累托效率的角度来看,整个社会的福利提高了,而没有任何人的福利降低,从而是一种帕累托改善。由此可见,原来的税率表不是最优的,对最高收入的边际税率应当改为0。对处于最优状态而具有最低收入水平的人按照同样的原理,其边际税率也要为0。戴蒙德(Diamond,1998)形象地说明这样的税率状态为倒U型。

米尔利斯(包括斯特恩、戴蒙德)的研究有意义的地方在于否定了传统观点的普遍性,这一观点是:为了实现公平目的,应当设计边际税率表,边际税率随收入的上升而上升。他们指出在他们所分析的特殊情况下,边际税率随收入的上升而上升这一观点不成立,所得税不是在任何情况下都是一项缩小不平等程度的有效工具。但是,我们同样不能将米尔利斯(或斯特恩)的结论视为具有普遍意义的原则,不能简单地按照他们提出的观点进行税制改革。科学的思维方式应当是全面考察结论的假定

前提。如果现实社会中,这些假定前提不存在或极其特殊,那么结论就不具有普遍意义。此外,即使结论有意义,还要看实行的可能性。实行的可能性,取决于一国国家的税收政策的政治目标、社会的福利函数取向、税收成本、经济发展水平和文化特征所决定的制度运行效率等。

首先,最优所得税理论的假定与现实世界相去太远。在米尔利斯的模型中,影响福利的因素只有两个即消费和劳动供给,而劳动供给由税后收入决定。税率降低,导致税后收入增加,必定引起劳动供给的增加。正如米尔利斯自己也承认的,这样的假设可能是严重脱离实际的,特别是在收入较高的情形下,有时会出现消费过多,有时工作的原因几乎与提供给“劳动者”的收入没有联系。此外,他假定个人除了工资率的差别外,在其他方面是同一的,这意味着个人效用函数是完全一样的,这个假定是极端的非现实。由于现实生活中,存在着专业化分工,一个人的劳动不能完全替代其他人的劳动,劳动的供给不是连续的,一种专业劳动的供给不是无限的,受当事人劳动的强度和um时间制约,当劳动的时间和强度处于生理极限的情况下,边际税率的降低不会导致劳动供给的增加。因此所谓最高收入和最低收入边际税率为0的结论,不具有普遍意义。

米尔利斯用对数正态分布来代表人群中的真实的技能分布。实际上,技能分布的微小变化,就可能导致结果发生很大的变化,布鲁默(Broome, 1976)稍稍改变一下技能分布的假定,假设有几个人(不是很多)的能力在平均能力以下,所推算出的边际税率与米尔利斯的结果差别很大。布恩和布文伯格(Boone and Bovenberg, 2003)也是稍稍改变模型的假定,加入对有关低收入者寻找工作的费用(原来的假定只要想工作就能找到工作)、给予低收入者的福利等因素,证明最低收入的边际税率不为0。格鲁伯和塞兹(Gruber and Saez, 2000)研究了一个更为一般的模型,他们的分析发现,处在较高收入档次的人应当比处在较低收入档次的人,面临降低的边际税率。虽然边际税率随收入而下降,但平均税率却随着收入的增加而上升,税制仍具有累进性。贝勒斯蒂卢和达汉(Beresteanu, A. and Dahan M., 2002),以巴拉圭和乌拉圭两个实行零所得税国家的资料为例,证明倒U型最优所得税税率表的非普遍性和不适用性。

米尔利斯的研究基于功利主义的社会福利函数,工资唯一地由技能水平决定,低收入者的技能水平低,其在同样时间内所创造出来的价值要低于高收入者,或者说高收入者的效用高,在这样的假定下自然对高收入者征收较高所得税的做法会降低效率。如果社会福利函数变为罗尔斯主义的,社会的公平观念以关注低收入群体的福利为主流时,那么米尔利斯的结论就不正确。

这些都说明,米尔利斯模型对假定极其敏感,假定稍稍改变,结论也就发生改变。

其次,从制度设计来看,米尔利斯模型不具有可行性。即使我们认可最高收入和最低收入的边际税率均为0,但如何确定这个最高收入和最低收入的界限?从实际看,很难确定收入的顶部和基部。

再次,从制度运行来看,由于现实生活中,国家对经济中的个人的效用及其行动不具有完全信息,实施最优税收方案需要成本。而要实施最优所得税,必须完全具有个人效用的全部信息、知道个人的消费偏好、劳动者技能分布的实际情况、收入的实际情况,要获得这些情况需要花费极大的成本。一般说来,为实现效率和公平协调而设计的最优所得税制度是相当复杂的,而越复杂的税制,其税收成本越高,税收成本包括奉行成本和管理成本、非奉行成本等。非奉行成本指,由于越复杂的税制,进行寻租活动、偷漏税和避税活动的动机越大,从而纳税人和征税人都要付出的代价。这些成本所造成的福利损失如果大于实行最优所得税减少扭曲而得到的收益,最优所得税的方案就不具有可行性。

由于上述缺陷的存在,使得最优所得税模型的结论难以应用到实践中去,正如桑德莫(1999)所指出的:“米尔利斯采用纯粹的解析方法并没有告诉我们太多的东西”。斯特恩(1986)也指出,米尔利斯非线性所得税的结论“在结论与函数形式无关的意义上说,通常可用的结论极少。更有甚者,如果我们修改模型,这些结论自身可能都站不住脚”。

近几年,学术界的研究着重于在新古典增长模型下最优税制的原则,比较著名的成果是琼斯等人(Jones etc., 1993, 1997)将物质资本和人力资本的所得作为内生增长模型变量,提出的对短期资本课税要采用高税率,而对长期资本课税税率为零的观点。但这个观点同样以严格假定(即完全的竞争市场、充分的信息获得等)为前提。最近不少学者从不

同的角度放宽假定条件,就得出不同结论。阿兰斯尚和索格仁(Aronsson and Sjogren,2001)、柯史各纳和撒德登(Koskela and Thadden,2002)、琼桑(Jonsson,2004)等人以不完全竞争的劳动市场(如存在垄断性或工会与企业谈判方式确定工资的情况)为前提得出长期资本课税税率不为零的结论。西里姆(Selim,2005)还证明即使在竞争性市场广泛存在的情况下,在某些特殊的部门也存在对资本课税的税率不为零的结果,而且如果政府不能获得有关课税的信息,那么在所有的部门对资本课税的税率不为零。总之,直到目前为止,最优税收理论还未能给税制设计和税制改革实践提供有用的政策指南。

### 四、不能用西方最优税收理论指导税制改革

最优税收理论“强调的是理论的精确性而不是公平课税论所主张的实际操作性”,最优税收理论“在近几十年来对官方的政策建议没有显著影响”(赵志耘、郭庆旺,2001)。最优税收理论没有充分认识到信息和行政问题,注重数学化地求解复杂程度不同的约束最优化方程,完全忽视了做出决定的过程,最优解仅仅是纯粹的数学函数的最大值,这些最优解在现实生活中不一定是最优的(Cullis and Jones,1992)。因此,最优税收理论离实际应用还差的很远。许多西方著名的税务财政专家更是认为,对发展中国家来说,最优税收理论具有更少的实践指导意义(瑟斯克,2001)。

正如斯莱姆罗德(Slemrod,1990)、伯格斯特恩(Burgess and Stern,1993)所指出的那样,最优税收理论假设了完善的税务管理,这和物理学家的没有摩擦的世界的假设是一样的不现实。特别在发展中国家存在严重的逃税、经济不规范、管理水平有待提高,按最优税收理论设计的税收制度很难得到贯彻。坦兹(1992)指出最优税收理论不当地忽视了实施它需要的信息、行政和政治条件要求。因为这一疏忽,税制改革很少采纳从最优税收理论规范分析所得到的提示。泰特(Tait,1989)也指出,在现实世界中,特别是在所有的非常现实的第三世界国家中,实际税制管理的成本和不公平推翻了模型的政策建议的实用价值。“最优税收实际上与税制设计极不相干,因为它典型地忽略了很多反映财政制

度和社会制度的考虑。而这些考虑是税收的规范分析和实证分析的根本因素。特别是标准的最优税收方法论往往忽略必须进行的筹措收入的活动,必然对税务机关和纳税人产生成本,以及由此导致的对公平和效率的影响。在最优税收的传统分析中,大都忽略了这些特征,因此与那些在较不规范但反映现实的分析中所推导出来的政策原则相比,最优税收理论的政策主张不可能导致福利的改进。实际上,最优税收理论的政策主张不可能被实施或被作为制订政策的指导原则”(James,1996)。

现实中的政府由于出于自身利益的考虑(政府也是经济人,也追求自身集团利益的最大化),在进行税收决策时并不会遵守最优税收理论提出的福利最大化和额外负担最小化的设想。现实中遵循的规则是一致同意或类似一致同意,而不是将福利函数的衡量作为主要标准,政府会在一定约束下(政治利益最大化)追求收入最大化或者“使筹措既定税收收入的政治成本(下次选举得票数的净损失)最小化”(Cullis and Jones,1992)。一般说来低税率有利于调动生产要素投入的积极性从而增加收入(拉弗曲线),但是这种调动需要时间(经过一定的生产周期),因此提高税率也可能会增加短期的政府收入,政府怎么做取决于政治利益,政府不会为了以后(可能是新一届政府)的收入增加而减少本届政府的财政收入。因此,政府即使为了政治需要降低税率,一般也只是宽税基低税率,以保证财政收入不降低甚至增长。此外,税制改革会增加寻租机会,使强势集团获得更大的利益。“任何限制政治家的制度性框架都应避免宽税基的税种”(Cullis and Jones,1992)。复杂的税制和采用边际税率高的税率制度,以及特殊规定越多、多数人越难以理解的税制越容易被高收入集团所利用,并为他们的利益服务,多数人损失不大(往往被忽略)、而少数人(往往具有较大的势力)获益大,是政治家所乐意做的事情。如根据最优所得税的理论将最高收入的边际税率定为零,也会出现同样的情况。边际税率为零的最高收入点定在什么水平,很容易导致寻租。

塞格利(Seigle,1990)建立了一个模型,研究了政治上的最优商品税,指出现实生活中商品税的税率是由经济过程内生并且由政治因素决定。一个例子就是对酒类课征商品税,目的在于政治支持最大化。要做到政治支持最大化,在增加税收收入的同



时,要降低最低饮酒年龄,以便增加饮酒者(作为一个集团)的生产者剩余和消费者剩余(对先前不合法的饮酒者而言)。

综上所述,西方最优税收理论与所有的理论一样,其学术意义在于,发现了人们传统思维以外的观点,纠正了某些曾被视为普遍真理的原则,促使人们在进行决策时更加理性,考虑更周全。正确的决策要考虑所有可能出现的情况,根据每一种情况,选择因时制宜、因地制宜、因人制宜的最优方法。最优商品税理论揭示的等比例规则和逆弹性规则,说明统一的简单的单一比例税率并不是最理想的,这促使人们加深认识如何使商品税效率设计达到更高效率的要求,在可能的情况下差别税率的采用也是有其道理的。最优商品税理论告诉我们,在可行的情况下,应当对需求较缺乏弹性的商品课以较重的税收以减少税收的额外负担,但是如果这些商品主要由低收入者所消费的,那么出于公平考虑,应当对其以较低的税率课税。可以进一步推论,对那些需求弹性低的奢侈品(如钻石之类)课征较高的税收,能满足效率和公平两方面的要求。

最优所得税理论的最重要的意义在于告诉人们,必须格外慎重地看待“公平意味着递增的边际所得税率”这样的传统原则。最优所得税必须在较高的边际税率所产生的公平收益和较高的边际税率所导致的效率损失之间进行权衡。

但是,最优税收理论的所有观点和结论,都只是在严格假定前提下,才是成立的,因此这些理论是解决特殊问题的,而不是处理普遍问题的,同样不能简单地将其中某些结论或观点作为普遍的税制改革原则。政策的实施要充分考虑信息和行政问题,当理论上最优税收的实行所需要的信息获取和行政成本过高时,就没有实施的可行性,最优的但没有实施可行性的税制远不如不是最优的但具有可行性的税制。特别是在我国这样市场经济不发达的社会中,由于信息披露的有限性、经济的市场化货币化程度低、经济发展呈多元化和不平衡局面、正式规则和以面子人情关系为特征的“潜规则”并存,最优税收的假定前提所描述的社会经济特征更是属于稀少和个别现象。因此,最优税收理论的结论作为政策具有更少的可行性。税制改革原则不仅要从理论分析中汲取养分,以便深化对税制公平和效率协调的重点和难点的认识,更要充分考虑改

革的政治目的、经济发展情况、文化特征和社会机制,从国情中把握主要矛盾和要解决的主要问题,即从中国现阶段实际国情和最大多数人民的最大福利出发进行概括和总结,以推进税制不断完善。

(作者单位:厦门大学财政系,福建省闽江学院经济系;责任编辑:蒋东生)

#### 注释

①② Ramsey, F. P., 1927, "A Contribution to the Theory of Taxation", *Economic Journal*, 37. 引用时对句序进行了重新编排。

③ 参见杨斌主编《税收学》,科学出版社,2003年,第720~721页。

#### 参考文献

- (1) 陈松青:《西方最优税收理论对我国税制设计的启示》,《财经研究》,2003年第1期。
- (2) 邓力平:《不对称信息和税收理论研究:回顾与展望》,《税务研究》,2003年第5期。
- (3) 邓力平:《诺贝尔经济学奖与优化税制理论》,《税务研究》,1997年第3期。
- (4) 郭庆旺:《最适商品税论》、《最适所得税论》,《财经问题研究》,1995年第7期、第8期。
- (5) 郭庆旺等编著:《公共经济学大辞典》,经济科学出版社,1999年,第710页。
- (6) 刘建明、雷振:《论优化税制理论与中国税种结构优化》,《财经理论与实践》,1999年第1期。
- (7) 刘宇飞:《当代西方财政学》,北京大学出版社,2000年。
- (8) 刘玉龙:《最优税收理论概述》,载杨斌主编,《税收学》,科学出版社,2003年。
- (9) 刘玉龙:《最优税收理论研究——劳动价值论观点》,厦门大学博士论文,2002年。
- (10) 迈尔斯·加雷斯·D:《公共经济学》,中国人民大学出版社,2001年,第106~109页。
- (11) 米尔利斯:《信息与激励:萝卜和大棒的经济学——在1996年诺贝尔授奖仪式上的演讲》,载张维迎编,《詹姆斯·莫里斯论文精选》,商务印书馆,1998年。
- (12) 米尔利斯:《最优所得税理论探索》,载张维迎编,《詹姆斯·莫里斯论文精选》,商务印书馆,1998年。
- (13) 平新乔:《最优税收理论及其政策含义》(上、下),《涉外税务》,2000年第11期、12期。
- (14) 桑德莫:《不对称信息及公共经济学——米尔利斯和维克里获诺贝尔奖的研究课题》,《税收译丛》,1999年第6期。
- (15) 瑟斯克·威尼:《发展中国家的税制改革》,中国人民大学出版社,2001年,第13~14页。
- (16) 斯特恩、尼古拉斯:《最优商品税和所得税理论入门》,载大卫·纽伯里、尼古拉斯·斯特恩编《发展中国家的税收理论》,中国财政经济出版社,1992年,第54~56页。
- (17) 王鹏、吴慧:《米尔利斯最优税收理论模型的一种非数学表述》,《成人高教学刊》,2001年第2期。
- (18) 王雍君:《税制优化原理》,中国财政经济出版社,1995年。
- (19) 吴俊培、张青:《我国税制改革的优化途径——最优税收理论模型及政策分析》,《税务研究》,2003年第5期。
- (20) 许建国:《优化税收理论释义》(上、下),《涉外税务》,1999年第4期、第5期。
- (21) 赵志耘、郭庆旺:《税制改革分析的理论基础》,《税务研究》,2001年第3期。

(22)Aronsson, T. and Sjogren, T.,2001,“Optimal Taxation and Provision of Public Goods in a Unionized Economy”, University of Umea, *Umea Economic Studies*, 560.

(23)Atkinson, A. B. and J. E. Stiglitz, 1976, “The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation”, *Journal of Public Economics*, 6.

(24)Baumol, W.J. and D.F. Bradford, 1970, “Optimal Departures from Marginal Cost Pricing”, *American Economic Review*, 60.

(25)Beresteanu,A. and Dahan M.,2002,“An Optimal Shape of Income Tax: Evidence from Zero Income Tax Countries – Paraguay & Uruguay”,*Duke University Economics work paper*, pp.3~5.

(26)Boone, J. and L. Bovenberg, 2003, “The Optimal Taxation of Unskilled Labor with Job Search and Social Assistance”, Working Paper 9785, National Bureau of Economic Research.

(27)Broome, J., 1976, “An Important Theorem on Income Tax”,*Review of Economic Studies*, Vol.XLII, No.132.

(28)Corlett, W. J. and D. C. Hague, 1953, “Complementarity and Excess Burden of Taxation”, *Review of Economic Studies*, 21.

(29)Cullis, J.G., and Jones, P.R., 1992, “Public Finance and Public Choice: Analytical Perspectives”, McGraw-Hill International (UK) Limited, pp.423,452.

(30)Deaton, A. S. and N. H. Stern, 1986, “Optimally Uniform Commodity Taxes, Taste Difference and Lump-sum Grants”, *Economics Letters*, 20.

(31)Diamond, P.A., 1998, “Optimal Income Taxation: An Example with a U-shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates”,*The American Economic Review*, Vol. 88.

(32)Diamond, P. A. and J. A. Mirrlees, 1971, “Optimal Taxation and Public Production”,*American Economic Review*, 61.

(33)Ebrahimi, A. and C. J. Heady, 1988, “Tax Design and Household Consumption”,*Economic Journal*, (Supplement) 98.

(34)Edgeworth, F. Y., 1897, “The Pure Theory of Taxation”, *Economic Journal*,7.

(35)Feldstein, M. S. 1972, “Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices”, *American Economic Review*,62.

(36)Gruber,J. and Saez,E.,2000, “The Elasticity of Taxable

Income: Evidence and Implications”, Working Paper No.7512. National Bureau of Economic Research, January 2000. 参见哈维·S.罗森,《财政学》,中国人民大学出版社,2003年,第297页。

(37)James ALM, 1996, “What is an ‘Optimal’ Tax System?”,*National Tax Journal*,1.

(38)Jones, L. E., Manuelli, R. E. & Rossi, P. E.,1993, “Optimal Taxation in Models of Endogenous Growth”,*The Journal of Political Economy*, Vol. 101.

(39)Jones, L. E., Manuelli, R. E. & Rossi, P. E.,1997,“On the Optimal Taxation of Capital Income”, *Journal of Economic Theory*, Vol.73.

(40)Jonsson, M.,2004,“The Welfare Cost of Imperfect Competition and Distortionary Taxation”, Sveriges Riksbank Working Paper Series, 170.

(41)Koskela, E. and Thadden, L.,2002, “Optimal Factor Taxation Under Wage Bargaining—A Dynamic Perspective”, Discussion Paper 31/02,*Economic Research Centre of the Deutsche Bundesbank*.

(42)Mirrlees, J. A., 1976, “Optimal Tax Theory: A Synthesis”, *Journal of Public Economics*, 6.

(43)Seade, J. K., 1976, “On the Shape of Optimal Tax Schedules”, *Journal of Public Economics*, 7.

(44)Seigle, C.,1990, “A Theory of the Politically Optimal Commodity Tax”, *Economic Inquiry*,3.

(45)Selim,S.T.,2005,“Optimal Taxation with Commitment in a Two-Sector Neoclassical Economy”,*Royal Economic Society Annual Conference*, Nottingham.

(46)Slemrod, J., 1990, “Optimal Taxation and Optimal Tax System”,*Journal of Economic Perspectives*, 4.

(47)Stern, N. H., 1976, “On the Specification of Models of Optimum Income Taxation”,*Journal of Public Economics*, 6.

(48)Stern, N.H., 1987, “The Theory of Optimal Commodity and Income Taxation: An Introduction. In *The Theory of Taxation for Developing Countries*,ed.”,David Newbery and Nicholas Stern. New York: Oxford University Press,pp.22~59.

(49)Tait,A.A.,1989, “Not so General Equilibrium and not so Optimal Taxation”,*Public Finance*,2.

(50)Tollison, R. D., 1987, “Is the Theory of Rent Seeking Here to Stay?”, In C.K. Rowley ed.,*Democracy and Public Choice*, Basil Blackwell, Oxford.

(上接第5页)产项目上去。否则,很可能是政府该干的事情没有去干,或没有干好,而政府不该干的事情又去干了,最终也不可能干好。

政府用于支付改革成本的资金,可以来源于财政预算、减持国有资产收益和其他渠道。一个可供考虑的方案,是将发行专项国债、支付改革成本、推动企业改制有机结合起来。其具体内容是:在现有的国债资金中拨出部分资金,或由国家分期发行老工业基地调整、改造和振兴专项长期国债(如10年期),其中除中央应出部分外,其余部分由中央政府转借地方政府;地方政府制定推进国有企业改制和改组。分批减持国有资产,加上部分地方财政收入,按期归还国债债务的一揽子计划,并付诸实施;国

债中的中央支出部分,也可通过减持中央所属国有资产归还全部或大部。这一方案的优点,是借助发债这一金融工具,将改革成本的支付与归还时间上的矛盾加以化解;使中央政府和地方政府的责任有机地结合;使国债的发行、使用和归还,与国有企业的改制、国有资产的减持有机结合。在先支付改革成本的情况下,给企业改制和资产减持留下较大的时间余地,同时也利用偿还债务的压力,对企业改制和资产减持形成一定的“倒逼机制”,使支付改革成本与引出改革成果之间建立起联系,推动企业改制取得实质性的进展。

(作者系国务院发展研究中心副主任;责任编辑:张劲松)