


财 政 部 规 划 教 材

全 国 高 等 院 校 财 经 类 教 材

税 收 经 济 学

胡 怡 建 主 编

高
等

 经 济 科 学 出 版 社

财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

ISBN 978-7-2028-7917-1

ISBN 978-7-2028-7917-1

ISBN 978-7-2028-7917-1

ISBN 978-7-2028-7917-1

I. 税... II. 胡... III. 税收理论-高等学校-教材

IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第014943号

税收经济学

胡怡建：责任编辑

胡怡建：责任编辑

王小平：责任编辑


李长奎：责任编辑

胡怡建/主编

010

ISBN 978-7-2028-7917-1 定价：33.00元

(本书责任编辑：胡怡建)

 经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收经济学 / 胡怡建主编. —北京: 经济科学出版社, 2009. 2
财政部规划教材. 全国高等院校财经类教材
ISBN 978 - 7 - 5058 - 7917 - 1

I. 税… II. 胡… III. 税收理论 - 高等学校 - 教材
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 014642 号

学 杰 全 邓 赫

责任编辑: 刘殿和
责任校对: 徐领弟 张长松
版式设计: 代小卫
技术编辑: 李长建

主 编 胡 怡 建

税收经济学

胡怡建/主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材编辑中心电话: 88191344 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: esbj3@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

787 × 1092 16 开 19.375 印张 450000 字

2009 年 3 月第 1 版 2009 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7917 - 1 定价: 33.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

⊗ (版权所有 翻印必究)

编写

说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审订，作为全国高等院校财经类教材。

本教材共 15 章，按逻辑顺序分为税收原则、税收效率、税收公平、最优税收、税收与经济稳定、税收与经济增长、税负转嫁与归宿，税收负担、税制结构，税收体制，逃税治理，国际贸易税收，国际投资税收。教材内容基本涵盖了税收理论和政策的主要问题和主要方面。需要说明的是，在教材中，第 5 章最优税收，第 8 章税负转嫁与归宿中的税负归宿一般均衡分析和跨时期税负归宿动态分析，第 12 章逃税治理中的逃税的经济模型，相对于其他章节内容有一定深度。从教材内容的系统性、完整性和深入性考虑，我们把其作为整个教材体系的一个部分，但又作为特殊章节，满足不同层次的读者对象需求，在教学中可以作为要求或不作为要求由教者和学者自行选择。

本教材由胡怡建设计大纲、框架和细目，参加修改和撰写的人员及其分工为：导论（胡怡建）、税收原则（陈东）、税收效率（胡怡建、芮昆）、税收公平（胡怡建、李保民）、最优税收（曾军平）、税收与经济稳定（张岚）、税收与经济增长（刘初旺）、税负转嫁与归宿（于洪）、税收负担（胡怡建、李传熹）、税制结构（胡怡建、闻媛）、税收体制（黄琼、陶其高）、逃税治理（许文）、国际贸易税收（胡怡建）、国际投资税收（董勤发、胡怡建）。由胡怡建对全书进行最后总纂、调整和具体修改。汤贡亮教授对本书提出了宝贵的修改意见，在此表示感谢。

编者
2009.2

目 录

第1章 导论	/	1
第2章 税收原则	/	7
第一节 古典经济学税收原则理论	/	7
第二节 现代经济学税收原则理论	/	13
第三节 现代税收原则理论及趋势	/	20
第3章 税收效率	/	28
第一节 税收效率原则	/	28
第二节 税收的效率影响	/	31
第三节 税收效率的选择	/	37
第四节 税收成本效益	/	42
第4章 税收公平	/	45
第一节 税收公平理论	/	45
第二节 税收公平的影响	/	48
第三节 税收公平的选择	/	52
第5章 最优税收	/	61
第一节 引言	/	61
第二节 最优直接税	/	64
第三节 最优间接税	/	80
第6章 税收与经济稳定	/	91
第一节 税收与国民收入	/	91
第二节 税收对就业的影响	/	96
第三节 税收对价格的影响	/	99
第四节 税收对产业的影响	/	103

106	／	第七章 税收与国际贸易	第一节
106	／	第七章 税收与国际贸易	第二节
111	／	第七章 税收与国际贸易	第三节
123	／	第七章 税收与国际贸易	第四节
130	／	第八章 税收与公共支出	第一节
136	／	第八章 税收与公共支出	第二节
139	／	第八章 税收与公共支出	第三节
142	／	第八章 税收与公共支出	第四节
177	／	第九章 税收与福利	第一节
178	／	第九章 税收与福利	第二节
180	／	第九章 税收与福利	第三节
190	／	第九章 税收与福利	第四节
194	／	第十章 税收与效率	第一节
194	／	第十章 税收与效率	第二节
200	／	第十章 税收与效率	第三节
202	／	第十章 税收与效率	第四节
210	／	第十一章 税收与公平	第一节
212	／	第十一章 税收与公平	第二节
221	／	第十一章 税收与公平	第三节
228	／	第十二章 税收与稳定	第一节
230	／	第十二章 税收与稳定	第二节
230	／	第十二章 税收与稳定	第三节
240	／	第十三章 税收与增长	第一节
251	／	第十三章 税收与增长	第二节
252	／	第十三章 税收与增长	第三节
252	／	第十三章 税收与增长	第四节
261	／	第十四章 税收与福利	第一节
261	／	第十四章 税收与福利	第二节
271	／	第十四章 税收与福利	第三节

第7章 税收与经济增长	/	106
第一节 税收与私人储蓄	/	106
第二节 税收与劳动供给	/	115
第三节 税收与私人投资	/	123
第四节 税收与长期增长	/	130
第8章 税负转嫁与归宿	/	136
第一节 税负转嫁与归宿	/	136
第二节 税负归宿局部均衡分析	/	139
第三节 税负归宿一般均衡分析	/	154
第四节 动态税负归宿分析	/	165
第9章 税收负担	/	172
第一节 税收负担衡量	/	172
第二节 税负影响因素	/	178
第三节 税收负担比较	/	180
第四节 税负政策选择	/	190
第10章 税制结构	/	194
第一节 税制结构模式	/	194
第二节 我国税制结构分析	/	200
第三节 税制结构比较	/	205
第四节 税制结构优化	/	210
第11章 税收体制	/	215
第一节 税收管理体制	/	215
第二节 分税制管理体制	/	221
第三节 地方税收体系	/	228
第12章 逃税治理	/	236
第一节 逃税与逃税规模	/	236
第二节 逃税的经济模型	/	240
第三节 逃税的经验证据	/	251
第四节 最优逃税治理	/	256
第13章 国际贸易税收	/	261
第一节 国际贸易税收类型	/	261
第二节 国际贸易税收效应	/	264
第三节 国际贸易税收政策	/	271

第四节	国际贸易税收协调	/	275
第 14 章	国际投资税收	/	280
第一节	国际投资重复征税	/	280
第二节	国际投资税收公平	/	284
第三节	国际投资税收效率	/	286
第四节	国际投资税收政策	/	290
第五节	国际投资税收竞争	/	293
主要参考文献		/	299

导 论

一、税收基本特征

税收是国家为向社会提供公共品，凭借行政权力，按照法定标准，向居民和经济组织强制、无偿地征收取得的财政收入。税收首先是国家财政收入的一种形式。在现代经济社会，国家财政收入有税、利、费、债等多种形式。其中，利是国家从国有企业或国有资产经营收益中获得的利润；费是国家在向社会提供各种劳务和服务过程中，按受益原则所收取的服务费；债是指国家作为债务人，以债券的形式向国内外居民或经济组织发行，有偿使用，到期必须还本付息的公共债务。在上述各种财政收入形式中，税收是财政收入的主要形式，也是各国财政的最主要收入来源。其次，税收是国家凭借行政权取得的收入。国家一般具有双重身份，既是社会公共品的提供者，又是公共财产的所有者。因此，国家就能同时行使两种权利，即行政管理权和财产所有权。国家可以同时凭借两种权利取得财政收入。财产权即财产所有权，在财产归属国家所有的前提下，国家对其拥有的财产可以凭借财产所有权取得财产收益。行政权亦称为国家行政管理权，国家对其行政权力管辖范围以内的个人或经济组织，可以凭借行政权取得税收收入。国家征税是基于公共权力，在国家为整个社会提供公共品，满足社会公共需要的前提下，由国家作为公共权力的代表来行使征税。最后，国家征税目的是为社会提供公共品。国家是以履行社会公共职能为基础的行政权力机关，国家在履行其公共职能的过程中必须要有相应的人力和物力消耗，形成一定的支出。国家履行其公共职能的支出，一般具有受益的非排斥性和享用的非竞争性特点，也就是国家提供的公共品能使社会成员普遍受益，不存在一部社会成员享用而排斥另一部分社会成员享用，因此，国家履行公共职能的公共支出一般不可能采取自愿出价的方式，而只能采取强制征税方式，由居民和经济组织来负担。反过来也就是说，国家征税的目的是国家为了满足履行其提供公共品的财政需要。这具有两方面的含义：一方面说明国家征税的目的是满足国家提供公共品的财政需要；另一方面也反映了国家征税要受到提供公共品目的制约，国家税收必须用于满足提供公共品需要，非公共品需要的财政支出不宜用税收来提供，而应当采用其他方式来解决。

税收作为财政收入的一种形式，具有区别于其他财政收入形式的特点。税收特征可概括为强制性、无偿性、规范性。税收的强制性是指政府凭借行政权，以法律形式来确定政府作为征税人和社会成员作为纳税人之间的权利和义务关系。这种权利和义务关系表现在：首先，政府作为征税人具有向社会成员征税的权利，并同时承担向社会成员有效提供公共品和公共服务的义务；而社会成员作为纳税人具有分享政府所提供的公共品和公共服务利益的权利，并同时承担向政府纳税的义务；其次，政府征税是凭借政府行政权，强制执行，而不是凭借财产权、协议解决；再其次，税收征纳双方关系以法律形式来确定，对双方当事人都具有法律上的约束力。税收的强制性是税收范畴最为明显的形式特点，这是由税收作为补偿公共品或公共服务价值的这一性质所决定。政府向社会成员提供公共品和公共服务的非排斥性特征决定了分享公共品和公共服务的消费者不可能自愿出价，而只有采取强制征税的方式，使政府向社会提供公共品和公共服务的价值得以补偿。税收的无偿性是就政府同具体纳税人而言，权利和义务关系是不对等的。政府向纳税人征税，不是以具体提供公共品和公共服务为依据，而纳税人向政府纳税，也不是以具体分享公共品和公共服务利益为前提。因此，就政府和纳税人之间具体关系而言，纳税人从消费公共品和公共服务分享利益是无偿的，而政府向纳税人征税也是无偿的。税收的无偿性也是由税收作为补偿公共品和公共服务价值的这一性质所决定的。尽管政府税收同政府提供公共品和公共服务在价值上必须是对等的，否则公共品和公共服务就无法提供。但消费者对公共品并不表示偏好，提供公共品的政府对消费者的公共品受益也无法测度，因而不能采取直接的价格形式，只能采取间接的税收形式，从而决定了税收无偿性特点。税收的规范性是指政府通过法律形式，按事先确定的标准实施征税。税收规范性首先表现在对什么征税，征多少税，由谁交税必须是事先明确的，而不是任意确定的；其次，税收的标准必须是统一的；再其次，税收征纳关系以法律为依据，是相对稳定的。税收规范性特征既是税收补偿公共品价值的内在要求，同时也为政府提供公共品创造了条件。

二、政府课税依据

政府征税涉及的基本前提是政府为什么有权征税，而人民为什么有义务缴税。国家有权征税，人民有义务缴税，无论是在人类历史发展的不同社会形态，还是在当今不同社会制度国家都已是不可争的事实。然而，国家为什么有权征税，而人民为什么有义务缴税并没有形成一致看法。在人类漫长的历史发展过程中，由于人们所处的历史条件不同，认识问题的角度不同，利益关系不同，对这一税收的本质问题也就有不同的看法，形成不同的理论。

包括亚当·斯密和大卫·李嘉图在内的古典经济学家大都持公需义务说的观点，认为税收是国家出于公共需要目的而征收，国家的责任在于增进公共福利，而执行这一职能时不能没有财力基础，税收就是国家向人民征收用于公共需要目的的收入来源和财力基础。虽然公需义务说对税收是满足公共需求这一点是一致的，但公需义务说对该问题也有不同的看法。例如，亚当·斯密、霍布斯和哲学家卢梭等认为，国家对国民尽其勤劳，国民应当按其从国家保护中享得的利益按比例纳税，实质上赋税是国家的一种报酬，就像每个人付出了劳动应取得报酬一样，这一理论称为国家费用报酬论。而法国哲学家孟德斯鸠和斯宾塞等则认为，税收实质上是人民向国家缴纳的保险费用，国家的目的在于保障居民和财产安全，居民向国

家缴税就像投保人付给保险公司费用一样，这一理论称为社会保险论。上述不同公需义务说的共同特点是承认税收与国家公共事务之间存在着内在联系，承认税收是国家用以满足公共需要的支付手段。

而包括凯恩斯、萨缪尔森和马斯格莱夫在内的现代经济学家大都持公共品补偿说的观点。认为政府之所以存在，是因为社会存在着对私人品和公共品的人为需求。私人品由于其具有竞争性和排斥性，可通过价格竞争由市场提供。而公共品由于其非竞争性和非排斥性特征，不可能通过市场提供，只能由政府提供，而税收是政府用于补偿公共品的成本。公共品补偿说用社会两大需求、两大部门和两类产品的理论来说明税收存在的必要性，弥补了公需义务说的某些理论缺陷。如公需义务说只是说明政府履行公共职能、满足公共需要必须存在税收。而公共品补偿说则进一步说明只有满足公共需要，而市场又无法提供的公共品才需要由政府提供，并以税收作为公共品的成本补偿。

在我国，对于国家征税的传统观点是国家需要说，认为税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，通过强制、无偿方式所取得的一种财政收入形式，体现了国家与纳税人之间的分配关系。国家需要说把税收看做是一种满足国家实现其职能需要的分配手段，是以国家为主体的分配关系。我们认为国家需要说把税收与国家的政治、经济和公共职能联系起来，突破了经济学有关税收理论把税收仅仅与公共需要联系起来的界限，同时，对于国家职能的认识也有了新的发展。国家不仅是公共职能的管理机关，而且还是政治的集中体现，是阶级统治机关。国家统治的阶级性，不仅表现在政治上，而且也表现在税收上，在对谁征税，如何征税等问题上明显地表现了阶级利益。但国家需要说也存在某些重大理论缺陷：一是颠倒了权利和义务关系，引起理论上的税收误导。因为国家需要就可以征税，似乎国家天然具有征税权力，因为国家需要税收，所以人民就必须缴税，也似乎人民天然就应承担纳税义务。从而颠倒了税收的权利和义务关系，不利于树立正确的征税观和纳税观，即国家承担公共支出需要而必须征税，人民享有公共利益而必须纳税。二是混淆了税收和其他政府收入的关系，引起实践上的税收膨胀。虽然税收是用于满足国家需要，但国家需要的支出未必都应由税收来负担，否则就会引起税收的无限膨胀。实践中的国家支出可以分为应由国家承担的支出和不应由国家承担的支出，因为只有那些应由国家承担的支出才由国家负担。在应该由国家承担的支出中也要区分税收支出和非税支出，因为国家除了征税，还可以通过发行公债、收取规费、获得专营收入、国有资产和国有资源收入等收入用于支出。因此，只有那些既满足公共需要，又无法由市场提供的公共品支出才需要由政府税收提供。

如果我们能够在坚持国家需要说的基础上，吸收公共品补偿说的观点，不难得出尽管税收是以国家为主体的分配，但这种以国家为主体的分配并不是国家天生拥有的征税权力，而是建立在国家向人民提供了满足公共需要，但又无法通过市场提供的公共品，为补偿公共品成本从而享有征税权力。而人民因为享有国家提供公共品的权利，从国家所提供的公共品中分享无法从市场获取的利益，从而有义务缴税，并按从国家所提供的公共品所获取利益的大小相应承担纳税义务。我们之所以要坚持国家需要说，这是因为税收总是同国家相联系的，税收是以国家为主体的分配，有了国家才有了税收形式，因此税收不可能脱离国家，而国家也不能没有税收。而我们之所以要吸收公共品补偿说，是力图使国家征税权力受制于提供公共品的义务约束，国家征税权力必须限制在向社会提供满足公共需要，又不能通过市场提供的公共品范围之内。

三、税收基本问题

税收分析和研究会涉及很多问题，但需要解决的最基本问题是：对什么征税，征多少税，向谁征。这些基本的问题涉及税基、税率和纳税人三个税收基本要素。税收三要素不但回答税收的基本问题，也是税收理论分析、政策制定、制度设计的基本工具，是税收的基本范畴。

税基是指课税的客观基础，主要解决对什么征税的问题，是明确征税对象、确定计税依据、划分税收类型的主要依据，也是调整政府税收收入和纳税人税收负担的重要政策工具。税基可以从广义和狭义不同角度分析。广义税基是指抽象意义上的课税基础。从宏观角度进行考察，可把整个税基归为国民收入型、国民消费型和国民财富型。国民收入型以国民收入为课税基础，如各种所得税。国民消费型以居民消费支出为课税基础，如各种商品税。国民财富型以社会财富为课税基础，如各种财产税。狭义税基是指计算税额时的课税基础，也可以称为课税对象，是从微观角度进行考察，是确定税种的主要标志，也是税收分类的主要依据。同课税对象既相联系又有区别是计税依据，是计算政府税收和纳税人税收负担的最重要因素。在现代税制中，由于计税时的各种扣除，使计税依据仅为课税对象中的应税部分。如商品税是以商品销售收入为课税对象，但很多国家实行选择性商品税，仅对部分商品的销售收入征税。又如个人所得税是以个人收入为课税对象，但计税依据是应税所得，允许有多种项目的税前扣除，仅对部分个人所得征税。再如企业所得税是以企业利润为课税对象，也允许有多种项目的税前扣除，从而使部分利润免于征税。我们平时习惯上讲的税基就是指狭义税基，扩大税基是指扩大课税对象中的征税部分，而税基侵蚀则是指课税对象中的征税部分缩小。

税率是税额与税基的比率，用公式表示： $\text{税率} = \text{税额} / \text{税基}$ 。税率主要是解决征多少税的问题。税率也是影响并决定政府税收和纳税人税负的最重要因素。作为税收基本要素的税率可以从税率形式和税率分析方法两方面同时考察。税率按它的形式特征可以分为累进税率，比例税率和定额税率三种，这是最基本的税率分类方法，在制定税法、计算税额等实际工作中被广泛使用。如果在税率公式中，随着税基的扩大，税率也相应上升，我们把这种税率形式称为累进税率，累进税率可分为全额累进税率和超额累进税率。如果在税率公式中，随着税基的扩大，税率保持常数不变，或税收与税基的比率保持不变，我们把这种税率形式称为比例税率，比例税率又可分为单一比例税率和差别比例税率。定额税率是按课税对象的实物量计算税额的一种税率形式和税额计算方法。累进税率、比例税率和定额税率三种基本税率形式，是税制设计，税额计算、缴纳的基本工具，在税收管理的实际工作中被广泛使用。然而，从理论研究和实证分析要求来看，仅使用累进税率、比例税率和定额税率是不够的，作为分析工具，累进税率和累退税率、边际税率和平均税率、名义税率和实际税率被更广泛地使用。累进税率和累退税率是分析税率调节效果的工具。在税率计算公式中，如果随税基扩大、税率相应上升，这种税率形式可称为累进税率；反之，如果随税基扩大，税率下降，这种税率形式可称为累退税率。虽然，从现行税收制度中还难以找到使用累退税率的情况，但累退税率作为一种分析方法已被广泛使用。因为，一些使用比例税率或定额税率的税种，可能具有累退特点。例如，消费税一般使用比例税率，但由于随个人收入增加，个人消

费支出占个人收入比例下降，税收占个人收入比例也下降，因此，也可以把它看做是累退的。边际税率和平均税率是分析税率调节效应的工具。边际税率是最后一个单位的税基所适用的税率，而平均税率是全部税额与收入之间的比率，或者称为平均负担率。边际税率和平均税率之间具有紧密的内在联系。在累进税制的情况下，平均税率随边际税率的提高而上升，但平均税率低于边际税率。在累退税制的情况下，平均税率随边际税率下降而下降，但平均税率高于边际税率。在比例税制的情况下，边际税率就是平均税率。边际税率和平均税率作为分析工具，可从以下几方面分析税率调节效应。从调节方式来看，边际税率偏重于分析税率的心理影响，因为纳税人印象最深的是边际税率，而很少关心平均税率；而平均税率偏重于分析税收负担率。从调节对象看，边际税率偏重于调节的结构分析，作为分析税收对供给影响的工具；而平均税率偏重于调节的总量分析，作为分析税收对需求影响的工具。从调节效应看，边际税率偏重于分析税收的替代效应，分析税收对人们选择决策的影响；而平均税率偏重于分析税收的收入效应，分析税收损失的弥补方式。名义税率和实际税率是分析税收负担的工具。名义税率即法定税率，也就是税法所规定的税率，而实际税率是税收实际负担率。名义税率和实际税率一般具有比较大的差异，差异的原因主要由于现代税制允许有大量的税前扣除，也由于通货膨胀因素。名义税率和实际税率的差异可分为两种情况：如果税收制度允许税前扣除，那么名义税率就会高于实际税率；如果实行累进税制，在通货膨胀的情况下，名义税率低于实际负担率。

纳税人是享有法定权利，负有纳税义务，直接缴纳税款的单位或个人。纳税人主要解决向谁征税或由谁纳税的问题。纳税人可分为自然人和法人两类。在法律上，自然人是指基于出生而依法在民事上享有权利，承担义务的人，包括本国公民和居住在所在国的外国公民。法人是指依法成立并能以自己名义独立参与民事活动，享有民事权利和承担民事义务的社会组织。法人具有以下基本特征：必须是经国家认可的组织；能够独立取得和处理财产；能够独立地承担民事上的财产义务以及能以自己的名义参加民事活动和诉讼。法人包括从事生产经营、取得利润的盈利性企业，以及非盈利性的公益组织。

四、税收学的任务

如果说税收主要涉及征什么税，对谁征，征多少的制度层面问题，那么税收学的任务则是解决隐含在税收制度背后的理论层面、政策层面和管理层面问题。

税收理论应是研究既建立在税收实践基础上，又从税收实践中抽象，对税收实践具有指导意义的税收运行一般规律。税收理论层面问题首先需要研究的是征税会产生什么影响。由于政府在征税的同时：将部分私人部门的资源用于公共部门或其他私人部门影响资源配置；将部分高收入者个人收入通过转移支付用于低收入者影响收入分配；在通货膨胀时增税减少社会总需求，而在通货紧缩时减税增加社会总需求影响经济稳定；对劳动工资、储蓄利息和投资利润征税影响劳动供给、储蓄和投资，对经济增长产生影响。从而涉及税收与资源配置、税收与收入分配、税收与经济稳定、税收与经济发展等关系问题。税收理论层面问题其次需要研究的是在确认税收会对市场所决定的资源配置、收入分配和经济稳定发展产生影响的前提下，如何区分好的影响和坏的影响，并力求减少征税的不利影响，尽可能发挥其有利影响。这就涉及评价税收好坏、鉴别税收优劣的标准选择的税收原则问题，以及与资源配置

有关的税收效率问题，与收入分配有关的税收公平问题，与效率和公平权衡有关的最优税收问题，与经济发展有关的税收稳定问题。税收理论层面问题最后需要研究的是征税影响的方式问题，由于征税不但会对征税商品和要素的价格、供求产生直接影响，同时也会对相关商品和要素的价格和供求产生间接影响，这就涉及税负转嫁和归宿问题。

税收政策研究应是运用税收理论方法，对重大税收实践问题进行论证基础上作出合理解答，提出解决问题的途径和方法。税收政策层面问题首先需要从宏观角度研究税收总量和结构。税收总量主要是研究适度的税负水平，由于一个国家的税收需求是相对无限的，而税收供给则是相对有限的，因此，需要寻找既能满足公共需要，社会又能承受的税负水平的合理区间。而税收结构主要是研究税收在不同税种之间的合理分布。由于税收总量最终需要通过具体税种收入来实现，在多种税、多次征的现代复合税制体系中，需要研究既能落实税收总量，又能发挥税收功能的税收分布的合理结构。税收政策层面问题其次需要从微观层面把握税收制度设计问题。税收制度设计涉及两个方面，一是政府和纳税人之间关系的税制设计；二是上下级政府之间关系的体制设计。作为政府和纳税人之间关系的税制设计主要是在研究税种形式选择，每一个具体税种的要素确定，不同税种之间的合理配置基础上，寻找优化税收的制度基础。作为上下级政府之间关系的体制设计主要是研究中央、地方以及地方所属不同层次政府在税收立法、征收、管辖、归属等方面的权限划分，寻找优化税收的体制基础。

税收管理研究的核心问题应是逃税和逃税的治理。因为，从国家角度考虑，为了履行其职责需要作出征税和不征税的选择。而从纳税人利益考虑，在国家征税前提下也必然要作出纳税和不纳税的选择。国家和纳税人之间这种征纳税的博弈和较量，以及纳税人的逃税和国家对逃税的治理所涉及的理论和实践问题从而也就成为税收管理研究的主题。

如果从开放经济角度考虑，税收学的任务应进一步研究解决在商品和要素跨越国家，在国际间流动，对国际间商品及其要素流动必须征税的前提下，对资源国际配置、收入分配、经济稳定的影响，从国际角度考虑的税收公平、效率准则等理论问题，以及因征税而引发的国际税收壁垒，国际重复征税、国际避税和反避税、国际税收协调、国际税收竞争等政策问题。

参考文献

1. 国家税务总局. 2004. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
2. 国家税务总局. 2005. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
3. 国家税务总局. 2006. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
4. 国家税务总局. 2007. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
5. 国家税务总局. 2008. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
6. 国家税务总局. 2009. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
7. 国家税务总局. 2010. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
8. 国家税务总局. 2011. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
9. 国家税务总局. 2012. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.
10. 国家税务总局. 2013. 中国税务年鉴. 北京: 中国税务出版社.

第2章

税收原则的演变

税收原则

税收原则也称为课税原则或税收政策原则，是制定税收政策、设计税收制度所遵循的基本指导思想，也是评价税收政策好坏、鉴别税制优劣的准绳。税收原则具有以下特征：一是表述简明条理，通常以简洁明了的语言来高度抽象地概括财税学者或税收政策制定者的治税思想，以全面系统的原则体系来综合反映社会对税收制度的多方面要求。二是历史渊源流长，在奴隶社会和封建社会时期，就有许多思想家和理财家提出了见解独到的治税思想，但由于当时的税收仅是取得财政收入的补充手段，因此没有形成完整的税收理论。随着现代市场和资本的形成与发展，财政经济规模和活动范围极大地增加，在现代经济学和财政学诞生的同时，也产生了包括税收原则在内的比较系统的税收理论。三是内容继承延续，作为治税思想条理化的高度抽象，税收原则在具有历史性和时代性特点的同时，也具有比较明显的继承性和延续性。即某个时期提出的税收原则，往往可以延续较长的时间，而不同时期的税收原则，也可能具有某种相同的内容。四是方法更新完善，就税收原则理论本身而言，西方经济理论在方法论上的两次革命（边际革命和凯恩斯革命）对税收原则理论也产生了重大影响，使得当代税收原则的内容表述，不仅有定性分析，也有定量分析，既有微观分析，又有宏观分析。尤其是供给和需求曲线、无差异曲线、生产可能性曲线等几何分析工具的应用，使税收原则的论述显得更加清晰、严密，且更有说服力。税收原则作为税收的基本理论和思想，我们主要从历史角度来分析其产生、演变和发展。

第一节 古典经济学税收原则理论

17~18世纪是西欧各国由封建社会向自由资本主义转变的时代，也是税收原则理论初步形成的时期。从历史上看，首先比较明确提出课税原则的是英国重商主义前期的财政学家托马斯·霍布斯、英国重商主义后期的经济学家威廉·配第和詹姆斯·斯图亚特、德国新官房学派经济学家尤斯蒂等。其中，尤以配第和尤斯蒂的课税原则较为具体，而亚当·斯密则是明确而系统地阐述税收原则理论的第一人。亚当·斯密之后，英法古典经济学派主要有李

嘉图、马尔萨斯、萨伊和西斯蒙第。在赋税原则方面，李嘉图和马尔萨斯均师承斯密的学说，没有重要的发展，而法国萨伊和西斯蒙第在赋税原则上有所创建。

一、重商主义的税收原则

重商主义出现于15~17世纪西欧封建社会进入瓦解时期，主张实施政府保护商业资本的政策和措施，其学说代表了资本原始积累时期资产阶级的利益。尽管各国或不同时期的重商主义者在具体政策和措施上不尽相同，但围绕着如何增加国家的货币财富这一共同目标，都主张积极运用税收手段，保护本国对外贸易，促进国内商品生产和商品交换的发展。

英国早期重商主义的代表人物托马斯·霍布斯在讨论消费税和直接税的选择问题时，从社会契约论这一哲学价值观出发，首次提出了以“利益交换说”为基础的税收公平原则，认为“人民为公共事业缴纳税款，无非是为了换取和平而付出的代价。分享这一和平的福利部门，必须以货币或劳动之一的形式，为公共福利做出自己的贡献。”^①从税收“利益交换说”出发，霍布斯对封建国家以直接税为主体的、不公正的税收制度极为反感。他倡导的税收公平原则，就是使个人承担的负担与其从国家享受的利益成比例。鉴于国家提供的利益并非平等地分配给每一个国民，而是有的受益多，有的受益少，他提出了两个衡量受益程度的标准：一是个人拥有的财产数额；二是个人消费的数额。霍布斯主张按照上述两个标准中的一个，比例平等地向政府纳税。他站在反封建的立场上，竭力主张征收国内消费税。在他看来，封建国家以财产税等为主体的税收制度，赋予封建贵族、僧侣阶层以豁免税收的特权，鼓励消费上的奢侈和浪费，同时也无法满足国家日益增长的财政需要。而且他认为，“所谓课税公平，指的是公平地课征于消费品，而非公平地课于各个消费相同者的财产。如果那些能勤俭持用、消费少、储蓄多的人，其税收负担反而比那些懒惰、挥霍的人为重，那么，勤俭储蓄者将因此而失望，他们的行为就不能受到国家的鼓励。”^②

詹姆斯·斯图亚特是英国后期重商主义的集大成者，他在1767年所著的《政治经济学原理研究》一书的第五篇“赋税量与其适当运用”中，阐述了三项税收原则：第一，法定原则。赋税课征的基本条件是须经立法机关的同意或法律程序认可。第二，最低限度原则。国家不得超过人民生活费无限制地课税，否则，就不仅破坏了税源，还必然损害国计民生和资本。第三，消费比例原则。主张按比例税率课征国内消费税，反对按累进税率对财产、利润征税。在斯图亚特看来，累进所得税“都会侵犯个人的财产、所得和利润。不管用什么方法，都不能偿还给被侵犯的个人。因此，这种赋税不具有提高商品价格的倾向”一般应予以否定。

二、配第的税收原则

威廉·配第作为英国古典政治经济学的奠基人和财政理论的先驱，不仅在国家财政支出方面进行了深入研究，而且在国家财政收入理论上也有所建树。他所处的时代是英国产业革

^① [英] 霍布斯·利维坦·商务印书馆，1936.22

^② 塞力格曼·租税转嫁与归宿·商务印书馆，1931.22-23

命兴起之时，这一时期英国面临的最主要问题是资本积累，这就要求轻税和拓展海外市场。配第结合17世纪中叶英国等西欧国家的财政税收实际，在其《赋税论》（1662）、《政治算术》（1690）等著作中，阐述了关于税收制度建设的理论，认为英国税收制度的紊乱、复杂，税收负担过重且极不公平，阻碍了经济发展，所以应当按一定的原则来规范税制。他指出：“这些税收并不是依据一种公平而无所偏袒的标准来征课的，而是由听凭某些政党或是派系的一时掌权来决定的。不仅如此，这些赋税的征收手续既不简便，费用也不节省，它是包给捐税承包人征收的，而捐税承包人又不确切知道怎样做才算合理，就把收税的权利层层转包下去，以致到了最后，贫民所被课征的金额，竟达到国王实际拿到的2倍。”^①因此，配第的一般税收原则可概括为：公平、便利、节省。他认为，人民不愿意纳税的一般原因，一是课征不公平，“最使人感到不满的，就是对他的课税多于对其邻人的课税。”二是课征不便利，“强迫人民在一定时期用货币缴纳税款，而不允许人民在最适宜的季节用实物缴纳。”三是课征不确实，“征收权含糊不清，模棱两可。”^②

三、尤斯蒂的税收原则

尤斯蒂是德国晚期官房学派的财政学者。1755年，他在其财政学代表作《国家经济论》中指出：“所有国家的终极目的，是在增进国民的福利。”而要实现这一目标，需要有最高权力，加强“国家的伟大管理”，“这种管理仅仅是私人管理的无可比拟的更大范围罢了”。^③尤斯蒂的这种国家观具有典型官房学派的特色，即确立和加强专制王权的财政基础，把国家置于经济与社会之上。因此，他认为，如何正确行使权力，加强国家管理，增进人民幸福，是官房学派研究的任务。

尤斯蒂一般不赞成政府向人民征收捐税。他说：“如果统治者的收入能始终以两个来源——王室领地和一些特权的享有为限，而不开辟第三个来源——捐税。那就真是件大好事。”^④因为捐税最容易被漫无节制地滥用，使国家受损害。基于这一价值判断，尤斯蒂主张国家只能在不得已的情况下开征捐税。同时，为了有效地防止统治者滥用课税权，使人民负担最轻，他认为，国家征税时，必须注意不得妨碍纳税人的经济活动，而且，只有在实属必要的场合，国家才能征税。为此，他提出了税收课征应当遵循的六项原则：第一，促进自发纳税的课税方法；第二，不得侵犯臣民的合理的自由和增加对人民生活及工商业的危害；第三，平等课税；第四，具有明确的法律依据，征收迅速，其间没有不正之处；第五，挑选征收费用最低的货物课税；第六，纳税手续简便，税金分期缴纳，时间安排得当。

尤斯蒂的前两个课税原则，强调了纳税人的生活必需品与基本财产是不可侵犯的，站在赋税利益说的立场上，说明了赋税的依据与负担的分配原理。尤斯蒂的后四个原则，可以归纳为平等原则、确实原则、费用最小原则以及便利原则。这四项原则与稍后的亚当·斯密的原则相一致，但区别在于尽管尤斯蒂和斯密基本上处于同一时代，但与资本主义发展较早的

① 威廉·配第. 政治算术. 商务印书馆, 1978.

② 威廉·配第. 赋税论. 商务印书馆, 1978. 51

③ 坂入长太郎. 欧美财政思想史. 中国财政经济出版社, 1987.

④ 尤斯蒂. 财政学(4). 53

英国相比，尤斯蒂所在的德国尚处于封建末期，因此，尤斯蒂的税收原则站在征税人（政府）的立场上，体现了国家至上观念。而斯密的税收原则则是站在纳税人的立场上，强调限制政府职能，发挥市场作用。

四、斯密的税收原则

财税学界普遍认为，把课税原则明确化、系统化的第一人是古典经济学派的创始人亚当·斯密。斯密在其所著的《国民财富的性质和原因的研究》一书中，综合了自由主义经济学说和财政学说，把经济的自由主义视为处于产业革命初期的英国经济发展的动力，极力主张自由放任和自由竞争，政府应减少干预或不干预经济。斯密的这种思想通过所谓的“廉价政府”、“夜警国家”表现出来。他认为，一方面，国家财政特别是国家支出，对经济的扩大再生产具有副作用。另一方面，通过国家权力向经济发展的动力——民间资本征税，会相应地削弱经济发展的能力。因此，他主张限制公共部门的规模：在限定国家职能的范围内，制定出最低限度的预算规模，并制定向公共部门提供资财、服务内容与向公共部门提供的资源比例。斯密从这种经济自由主义立场出发，提出了平等、确实、便利、最少征收费用等四大课税原则。

1. 平等原则。是指国民应依其在国家的保护下所得收入的多少为比例，向国家缴纳租税。斯密这样写道：“一国国民，都须在可能范围内，按照各自能力的比例，即按照各自在国家的保护下享得的收入的比例，缴纳国赋，维持政府。”“所谓赋税的平等或不平等，就看对于这种原则是尊重还是忽视。”^①因此，斯密的平等原则实质上包含三层意思：第一，取消免税特权，不管是贵族还是僧侣都要依法纳税；第二，税收保持“中立”，不能因征税而改变财富分配的原有比例，从而使经济不受影响；第三，按负担能力的一定比例纳税。

2. 确实原则。是指国民所纳税目与条例应该是确实的，而且纳税的时间、地点、手续、数额等都要明确规定，使纳税人明了。斯密指出：“各国民应当完纳的赋税，必须是明确的，不得随意变更。完纳的日期，完纳的方法，完纳的数额，都应当让一切纳税者及其他的人了解得十分清楚明白。如果不然，每个纳税人，就多少不免为税吏的权力所左右……。赋税如不确定，哪怕是不专横不腐化的税吏，也会由此变成专横与腐化……”^②可以看出，斯密所强调的确实原则，实质是说明课税要以法律为准绳，其目的在于：第一，税制的明确，能使纳税人知道应缴哪些税，应缴多少税，应如何缴税；第二，税制的确实，也可以防止税吏贪赃枉法。

3. 便利原则。是指政府对国民征税的时间、地点、方法等，应尽量使国民感到方便。斯密认为，“各种赋税完纳的日期及完纳的方法，须予纳税者以最大便利。”^③根据他的阐述，便利原则可以理解为：第一，就时间而言，应当在纳税人收入丰裕的时候征收，国家既可以及时取得税收，纳税人又不感到纳税困难；第二，就方法而言，应求简便易行，不使纳税人感到手续繁杂；第三，就地点而言，税务机关应设在交通便利的场所，使纳税人纳税方便；第四，就形式而言，应尽量采用货币形式，以避免纳税人因运输实物而增加额外负担。

4. 最少征收费用原则。亦称征收经济原则，是指在征收任何一种税的过程中，其国家

①②③ 斯密·国民财富的性质和原因的研究·商务印书馆，1981。