



光明学术文库

李友元等
著

税收经济学

光明日报

出版社



WILEY

税收经济学

WILEY

税收经济学

李友元等 著

光明日报 出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收经济学/李友元等著. —北京:光明日报出版社,2003

ISBN 7-80145-800-1

I. 税… II. 李… III. 税收理论 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 075115 号

※

光明日报 出版社出版发行

(北京市永安路 106 号 邮政编码:100050)

电话:63082436

北京通州运河印刷厂印刷

全国各地新华书店经销

※

880×1230 毫米 1/32 印张:9.5 印张 字数:240 千字

2003 年 8 月第 1 版 2003 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 7-80145-800-1/F

定价:20.00 元

前 言

税收是最古老的财政范畴,它体现了国家在经济上的存在。自从国家产生以来,在数千年的历史中,作为政府筹措其支出的最主要的方法,税收总是和国家相依并存。古今中外,莫不如此。但是,对税收的认识,从来就不是一个简单的、明确的问题。从中国夏、商、周三代的贡、助、彻,古罗马的车马税、盐税,以及通过税,到现代的所得税、财产税、商品劳务税,税收作为政府筹资手段这一基本性质并没有变化。但是,随着经济、社会和政治的发展进步,社会从奴隶制社会、封建社会向资本主义社会转化,社会经济形态从自然经济向商品经济转化,市场经济体制最终确立,税收的性质也被赋予了新的内容——公共性和法制性。由此,对税收概念的认识及对它的应用也就复杂化了。

作为国家在经济上的存在和表现,市场经济背景下的税收不仅要作为满足政府一般支出需要的工具,还要作为国家经济调控的工具。就税收本身而言,国家征税必然要减少纳税人的可支配收入,由此造成纳税人经济利益的调整,由经济利益的调整而导致税收对企业 and 家庭的生产、投资、工作、消费决策和创新等方面的影响或激励。经济学家们也常以技术性的术语“扭曲”来描述税收的经济影响的大小。由此,在征税以筹措政府开支所需要的资金和其对私人的影响之间,在对经济进行必要干预和对经济效率的损害之间,在税收调节和税收中性之间,就存在着一种内在的对立矛盾关系。

公平的概念在传统上,历来是社会学、政治学的范畴,但是,当社会的发展把“公平”的概念引入到一个国家的经济生活中时,征税过程也必然要考虑到公平了。国家运转的经费如何在社会成员之间合理分配?如何通过征税机制建立起经济行为主体之间的平等

竞争的条件和环境？如何通过税收机制进行社会范围内的财富和收入的再分配？当税收涉及到“公平”的大问题时，税收也开始进入政治的舞台，不再是单纯的经济问题。税负分配要公平，就必然涉及到公平怎么取值？用什么标准来衡量？用什么税种来实现？在用税收机制来促进财富和收入分配的公平时，是否会对经济产生“扭曲”效应？这就使税收问题进一步复杂化。

由此，收入、效率、公平构成了税收的基本原则和目标。对这些基本原则和目标必须根据各国的经济、政治、文化和历史的背景来理解，在税收制度建设中或税收政策的选择中，如何兼顾三者也是由一个国家的决策者根据一国的经济、政治、社会发展的现实和可能来作出决策的。而且，在现实中存在着许多潜在的和实际的税收工具，每一个税收工具都有自己的特征。因此，在税收制度建设中或税收政策的选择中出现理论上的不同流派和观点，实践中存在分歧和争论也就不足为奇。事实上，许多理论上的税收问题并没有一个惟一的答案，实践中的选择也不可能是同一个模式。中国作为一个经济转轨中的国家，税收制度面临新的挑战 and 机遇。作为一个从计划经济转化而来的市场经济，中国的经济又带有很深的计划经济的烙印。因此，我们必须从税收理论和实践的发展中找出与其他国家不同的规律，获取我们所需要的东西，以作出我们自己的选择。本书的写作就是基于这样一个出发点。

这本书是我们多年从事教学和研究的心得，它既不是对某个税收问题的专门论述，也不是作为教科书来编写的，我们侧重的还是对税收基本理论和政策工具的分析 and 阐述，我们力图在全面、系统的基础上深入浅出地解释一些税收问题。在内容框架上，我们把收入、效率、公平三个基本原则贯彻这本书的始终。在具体分析中，特别是在理论模型的分析中，我们尽可能从多个角度进行，因为不同的纳税主体偏好不同，面对税收作出的反应和选择也不可能一样，这样，税收对经济的影响就不可能有绝对的解释。同样地，同一种税收工具在不同的理论和政策主张的解释和运用之下可能会产生

截然相反的结论,同样的税收制度和政策选择在不同的经济、政治、文化和历史背景下会产生不同的效果。我们在书中强调这些就是想说明一个问题:必须根据中国的国情进行科学地选择,既不能全面照搬西方国家有关税收制度的模式和政策措施,运用于中国经济,也不能简单地以一种税收理论来解释中国的税收问题。

本书共分十章,在结构框架上是由三大块组成,第一个板块为税收原理性的阐述,包括三章:税收的概念、税收负担及其转嫁、税收原则。之所以在税收原则提出之前,插入税收负担及转嫁这一章,是考虑到无论是对经济的激励,还是对公平的促进,都有一个税收负担的归宿问题,它是研究税收对经济影响的根本出发点。一切税收对经济的影响,无论好坏、促进还是扭曲,都需要通过对人们经济利益的触动来进行。在征税引起的一系列经济过程中,税收最终“花落何处”是个不确定的问题,所以,税收的归宿与转嫁在税收理论和政策研究中的地位也就不言而喻了。第二个板块为税收效应分析,包括二章:税收与微观经济活动、税收与宏观经济均衡。它分别从微观和宏观两个角度来分析税收的经济影响。第三个板块为税收制度,包括五章:税制优化理论、税制优化的选择、所得课税、商品课税、财产课税。在这个板块里,我们把收入、效率、公平三大原则和要求最后落脚到税收制度的建设中。

本书前言和第一、三、四、五章由李友元撰写,第二章由马乃云撰写,第六、七、八、九、十章由陈志楣撰写。全书由李友元总纂定稿。本书在撰写过程中得许多专家的指导和帮助,在此表示感谢。对书中的错误和不足之处,欢迎专家和读者批评指正。

目 录

第一章 税收的基本概念	(1)
第一节 税收的必要性	(1)
一、征税依据理论	(1)
二、市场失灵与税收	(3)
第二节 税收的定义	(14)
一、税收定义的不同表述	(14)
二、税收是公民权利和义务关系的体现	(17)
三、税收的形式特征	(18)
第三节 税收要素	(21)
一、税收主体与客体	(21)
二、税基	(23)
三、税率	(24)
四、税收优惠	(28)
五、税收制度结构	(31)
六、税收分类	(32)
第二章 税收负担	(37)
第一节 税收负担的有关理论	(37)
一、税收负担的内涵	(37)
二、税收负担的转嫁与归宿	(39)
三、税制与税负转嫁	(42)
四、西方国家关于税收负担与转嫁的不同流派	(43)
第二节 税负转嫁的局部均衡分析	(48)
一、完全竞争市场下的税负转嫁	(49)
二、不完全竞争条件市场下的税负转嫁	(55)

三、税负局部均衡分析的局限性	(58)
第三节 税负转嫁的一般均衡分析	(59)
一、一般均衡分析的模型及假定条件	(60)
二、选择性商品税与一般商品税的分析	(61)
三、一般要素税与部分要素税的分析	(62)
四、凯恩斯短期模型	(64)
第三章 税收原则	(67)
第一节 税收原则理论的发展演变	(67)
第二节 税收效率	(72)
一、税收的行政效率	(72)
二、税收的经济效率	(74)
第三节 税收公平	(83)
一、税收公平的含义和标准	(83)
二、税收对收入和财富分配的影响	(90)
第四章 税收与微观经济活动	(101)
第一节 税收与劳动供给	(101)
一、税收与劳动力供给曲线	(101)
二、税收对劳动与闲暇选择的影响	(103)
三、不同税种对劳动供给的效应比较	(107)
第二节 税收与储蓄	(112)
一、所得税对储蓄的影响	(113)
二、消费税对储蓄的影响	(117)
三、税收对储蓄效应的综合评价	(120)
第三节 税收与私人投资	(121)
一、税收对实物投资的影响	(122)
二、税收对资产组合的影响	(127)
三、不同税收待遇对资产价格的影响	(128)

第五章 税收与宏观经济均衡	(132)
第一节 税收与总需求的调节	(132)
一、凯恩斯学派的宏观税收理论	(132)
二、税收乘数与国民生产总值的变动	(134)
三、自动稳定的税收政策	(139)
四、相机抉择的税收政策	(141)
第二节 供应学派的税收调控	(144)
一、供应学派的理论基础	(144)
二、供应学派的政策主张	(148)
三、供应学派理论和政策的局限性	(150)
第三节 通货膨胀和税收政策	(151)
一、增税政策与通货膨胀	(152)
二、减税政策与通货膨胀	(154)
三、不同税种的反通货膨胀效应	(155)
第六章 税收优化理论	(159)
第一节 最优课税综述	(159)
一、概述	(159)
二、最优课税理论	(167)
第二节 所得课税的优化	(172)
一、最优比例所得税	(172)
二、最优非线性所得税	(179)
第三节 商品课税的优化	(185)
一、一般税与选择税的比较	(185)
二、最优税率结构的确定	(188)
三、科利特——黑格法则	(193)
第七章 税制优化的选择	(196)

第一节	税制优化的模型设计	(196)
一、	税制设计需考虑的因素	(196)
二、	税制模式的目标选择	(200)
三、	税制模式与主体税种选择	(201)
四、	税率设计	(204)
第二节	税制改革	(213)
一、	税制结构的变迁	(213)
二、	税制改革的一般趋向	(217)
三、	发展中国家税制改革的方向	(219)
第八章	所得课税	(224)
第一节	个人所得税	(224)
一、	个人所得税概述	(224)
二、	个人所得税制的模式	(225)
三、	个人所得税纳税人	(227)
四、	个人所得税的税基——应税所得	(229)
五、	关于个人所得税课税对象的几个基本问题	(233)
第二节	公司所得税	(235)
一、	公司所得税的理论基础	(235)
二、	公司所得税的性质	(237)
三、	公司所得税的基本特征	(238)
第三节	社会保险税	(241)
一、	社会保险税概述	(241)
二、	社会保险税的理论基础	(242)
三、	社会保险税的制度类型	(243)
四、	社会保险税的课税要素	(245)
第九章	商品课税	(248)
第一节	商品课税的基本理论	(248)

一、商品课税概述	(248)
二、商品税的课税方式	(249)
三、商品税的课税环节	(250)
四、商品税的课税要素	(251)
第二节 增值税	(256)
一、增值税概述	(256)
二、增值税的类型	(260)
三、增值税的课税要素	(262)
第三节 消费税	(266)
一、消费税的含义	(266)
二、消费税的作用	(267)
三、消费税课税范围的选择	(270)
四、消费税的计税方法	(273)
第十章 财产课税	(276)
第一节 财产税概述	(276)
一、财产税的一般理论	(276)
二、财产税的特点与作用	(278)
三、财产课税的对象和计税基础	(279)
四、财产税的课税形式	(280)
第二节 一般财产税	(282)
一、以全部财产价值作为课税对象的一般财产税	(282)
二、以财产净值为课税依据的财产净值税	(283)
第三节 个别财产税	(284)
一、土地税	(284)
二、房产税	(285)
三、遗产和赠与税	(287)

第一章 税收基本概念

在详细讨论税收的理论之前,必须先讨论两个问题:什么是税收?为什么要征税?第二个问题的讨论,实际也就解释了第一个问题,即什么是税收。对这个问题的解释是一系列税收理论的基础。

第一节 税收的必要性

一、征税依据理论

税收是个古老的财政范畴。有关征税的必要性,一直是经济学家们所关注的问题,并提出了不同的观点,归纳起来比较具有代表性的有:“公需说”、“交换说”、“保险说”、“义务说”、“社会政策说”及“经济调节说”。

1. “公需说”。“公需说”产生于17世纪,主要代表人物为重商学派及德国旧官房学派的学者,如法国的丁·波丹、德国的柏左尔德和克洛克等。这种观点认为:国家的职责在于增长公共福利,国家履行职责必须要有各种物质条件,由此产生了公共需要。税收是满足公共需要的物质条件。克洛克曾指出:“租税倘非出于公共福利需要者,即不得征收。如果征收,即不能认为是正当租税。所以,征收租税必须以公共福利需要为理由。”^①故此,后人亦称此学说为“公共福利说”。

2. “交换说”。该学说萌芽于17世纪,盛行于18世纪资本主义

经济自由发展时期。主要代表人物为重商主义学者霍鲁东、卢梭等人。该学说以个人主义为出发点,认为国家的目的在于保护人民的生命财产,人民应向国家纳税作交换,税收是国家保护人民利益的一种交换代价。如霍布斯在 1651 年发表的《利维坦》一书中指出:“主权者向人民征收的税不过是公家给予保护平民各安生业的带甲者的薪饷。”蒲鲁东认为:“赋税是交换的代价,国家以一定成本产生勤劳,卖之于人民,故人民应以交税来偿付代价。”^②亚当·斯密也曾指出,国家应以每个人所得利益数量确定纳税标准。因此,后人也把这种学说称为“利益说”、“代价说”。

3.“保险说”。保险说产生于 18 世纪,主要代表人物为法国的梯埃尔。这是由交换说引申出来的一种税收依据理论。主要观点认为:国家犹如一个保险公司,国家保护人民的生命财产,人民获得安全的保障,人民纳税犹如缴纳保险费一样。梯埃尔指出:“国民各依其社会所受的利益为比例而纳税,与被保险人向保险公司各依其风险分摊比例所交纳的保险费相类同。”^③

4.“义务说”。该学说产生于 19 世纪末期。19 世纪欧洲盛行国家主义,在“国家至上”的思潮影响下,这种学说认为国家是历史的产物,是人类社会组织的最高形式。个人依国家而存在,人们应牺牲个人的自由、幸福效忠国家。义务学说反对交换说、保险说,认为国家为实现其职能,当然要有课税权,人民为分担国家经费,必然负有纳税义务。如法国的劳吾指出:“租税是根据一般市民的义务,按一定标准向市民征收的公课。”^④

在义务说的基础上,后来又发展了一种理论,认为国家为了实现其职能,应对人民强制征税,人民对国家负有纳税义务,但对税负的分配应实行量能负担的原则。人们把这种理论称为“能力说”。

5.“牺牲说”。牺牲说产生于 19 世纪,主要代表人物有法国的萨伊、英国的穆勒及巴斯泰布尔等。这种学说强调国家的权利,认为国家有权向人民征税,因为国家的职责在于保护和谋求全体人民的利益,其经费开支必须取自于全体人民。这种经费的分担是国家

凭借政治权力以税收形式规定的,无论个人是否从国家方面受到利益,都必须纳税。这在国家是一种强制征收,对人民则是一种牺牲。这种学说与交换说相反,它明确提出了国家征税权与税收的强制性、无偿性。

6.“社会政策说”。该学说产生于19世纪末,主要代表人物有德国社会政策学派的财政学家瓦格纳和美国财政学家塞里格曼、汉森等。这种学说认为:现代国家的所得和财富分配极不公平,应当实行社会政策加以矫正。税收是实行社会政策的有力工具,可以运用税收矫正所得和财富不公的现象。瓦格纳说:“从社会政策意义上说,赋税就是在满足财政需要的同时,或者说不论财政上有无需要,规定对国民收入和国民财产进行分配,借此矫正个人所得和个人财产的消费所征收的赋课物”。^⑤

7.“经济调节说”。经济调节说亦称市场失灵说,产生于20世纪30年代,主要代表人物是凯恩斯学派的经济学家。上述的几种课税依据理论主要是从征纳双方的关系角度提出来的。进入20世纪以后,资本主义发展进入了国家垄断阶段,针对经济运行中出现的问题,许多经济学家从市场机制失灵的角度来重新研究、阐明税收存在的客观必然性,认为自发的市场经济失灵,“无形之手”不能实现资源的有效配置、财富的公平分配及经济稳定与增长,因而主张实行国家干预经济的政策,而财政、税收等经济手段是修补市场机制,调节国民经济运行的重要工具。这种观点在60年代以后发展起来的“公共部门经济学”或“公共财政学”的理论中得到充分阐述。

二、市场失灵与税收

(一) 资源利用的两种机制

人类经济活动的目的,是把人们所掌握的稀缺资源用于生产各种物品和劳务,以最大限度地满足人类自己的需要。如萨缪尔森在《经济学》一书中指出:“经济学家是研究人和社会如何进行选择,来使用可以有其他用途的稀缺资源,以便生产各种商品,并在现在或

将来把商品分配给社会的各个成员或集团以供消费之用。”^⑥这里，基本的问题是资源的稀缺性问题。如果资源是无限的，可以无限量地生产一种物品，那么每个人的需求都可以得到满足，资源使用的是否恰当就变得无关紧要，物品和收入如何在不同的个人之间进行分配也就同样是无关紧要的了。正因为人类社会中的资源是稀缺的，所以才引发出了社会经济中的两个根本问题：稀缺的资源是否得到充分利用？假如资源充分利用程度一定，被使用的资源是否就使用得恰到好处？这两个问题，前者是宏观经济问题，后者是资源配置问题。这两个问题的综合，就是人们所关注的“经济效率”问题。如何达到“最佳的经济效率”？经济学家认为有两种机制，一是计划机制，二是市场经济。

计划机制是一种“乌托邦”式的设想。既然社会资源是稀缺的，而人们的需求无论从总量上还是结构上说都是无限“贪婪”的，那么可以设想由一个“大管家”来组织资源的使用——组织生产、分配产品。由此，既可以避免资源使用的闲置、浪费，又可以最大限度地满足社会中每一个人的需求，实现资源配置的有效性。这个大管家的角色理所当然地由政府来担当。政府以计划或行政的手段直接地对资源进支配，一切资源的使用都在政府的不同程度地管制之下，政府决定资源使用的状态和结果。但是，要通过这样的机制来实现资源使用的最佳效率，至少要求几个方面的条件：

1. 作为计划制定和实施主体的政府，必须具备充分健全的信息系统，保证信息的全面、准确、及时，包括资源的供给状况及变化、不同产品的生产技术及各种可行的要素组合方式、社会中不同个人的偏好、等等；
2. 政府拥有庞大的和素质、效率极高的管理决策队伍；
3. 政府的计划能体现社会的整体利益和要求，并能符合每个个体（包括生产者和消费者）的利益偏好；
4. 完善的管理，保证计划的实施和落实。

在现实的生活中，政府部门并不具备这些理想化的条件，通过

计划方式来达到资源的充分有效利用已被实践证明了其不可行性。

而市场机制则强调市场在资源配置中的作用,这是一种以价格为基础来做出资源配置和生产决策的机制。在完全竞争的状态下,市场机制是能够达到社会资源最佳配置结果的。因为在完全竞争的状态下,市场经济主体的经济活动是在竞争中形成的市场价格信号的引导下进行,这种价格能充分反映消费者个人的偏好与约束。通过市场体系的自发作用,使所有市场最终在均衡价格和均衡数量的情况下实现市场出清,由此达到理想的资源配置的最佳状态。此时,政府作为一种外生的变量,不应有什么作为,或者说政府对经济体系的干预效果是有限的,甚至是有害的。但是完全竞争的市场同样有严格的条件限制,这些条件包括:

1. 每种产品和要素的市场上都有众多的生产者和购买者;
2. 每一种产品或要素市场上所有的产品或要素都是同质的;
3. 生产要素可以自由地、无耗费地、瞬时地在不同的产品或服务之间、不同厂商之间、不同地点之间流动而无任何阻滞;
4. 不同的产品、不同的生产要素之间具有可替代性;
5. 无论生产者还是消费者都具有完全信息;
6. 所有产品或服务的成本和效益都是内在化的;
7. 所有产品的边际成本递增;
8. 所有的产品和服务都具有利益的可分性和所有权的确定性。^⑦

而当现实的经济生活中不能同时满足这几个条件时,市场在资源的配置方面是低效或无效的,即产生了“市场的失灵”(market failures)。

(二) 市场失灵

市场失灵的状态主要表现为:公共物品、外溢性、垄断、风险与不确定性、分配不公、宏观经济失衡等。

1. 公共物品。公共物品是相对于私人物品而言的。在市场机制中,私人物品具有经济利益的可分性和所有权的确定性及效用的