

个人所得税 与劳动者福利改进

——基于功能定位分析的改革取向

余显财 © 著



上海财经大学出版社

 上海财经大学出版社

个人所得税 与劳动者福利改进

基于功能定位分析的改革取向

余显财 ◎ 著

图书在版编目(CIP)数据

个人所得税与劳动者福利改进:基于功能定位分析的改革取向/余显财著. —上海:上海财经大学出版社,2011.3

ISBN 978-7-5642-1006-9/F·1006

I. ①个… II. ①余… III. ①个人所得税-研究 ②社会福利-研究
IV. ①F810.424 ②C913.7

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 032742 号

☐ 责任编辑 黄 荟

☐ 封面设计 钱宇辰

GEREN SUODESHUI YU LAODONGZHE FULI GAIJIN

个人所得税与劳动者福利改进

——基于功能定位分析的改革取向

余显财 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海竞成印务有限公司印刷装订

2011 年 3 月第 1 版 2011 年 3 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 13.75 印张 261 千字

定价:32.00 元

序 言

自 1981 年中国开征个人所得税至今,已有 30 年的历史。个人所得税对政府财政的贡献,从初期微不足道的份额上升到近年来已成为一个不可忽视的重要收入来源,且增长势头旺盛。个人所得税的法律制度几经变迁,纳税人群体发生了很大变化,其对整个社会的经济和政治的影响也日渐加强。近年来,要求改革个人所得税制度的呼声持续不断并日益高涨。围绕个人所得税改革的目标、模式和途径的讨论,众说纷纭、热热闹闹,既有激情洋溢的抨击和期盼,也有理性冷静的探讨和思考。正是在这样的大背景下,本书作者以洋洋几十万字,表达了自己对我国个人所得税改革的关切和思考。

本书是以作者的博士学位论文为蓝本,在后续进一步研究的基础上扩充而成。与大多数同类著作不同,本书对劳动者福利给予了特别关注。作者通过问卷调查采集第一手资料,并利用现代数理分析工具,对我国个人所得税的行为效应进行了实证研究,该项成果填补了国内相关研究的空白。

本书的特殊贡献还体现在对改进我国个人所得税的制度设计方面,特别是有关改进住房公积金扣除制度以实现省际公平和效率的论述,以及对建立税收递延型养老账户和劳动所得税收抵免制度以实现人际公平和效率的见解,这些都具有很重要的学术价值和政策改进意义。

本书关于个人所得税对收入差距的调节功能的探讨是理性的,并没有不切实际地加以夸大。作者认为:“实际上收入差距是不能也不应该被消除的;相反,适当的、合理的收入差距应该加以保留和鼓励。因此,对所得税调节收入分配功能的要求仅仅是做到一定程度上的缓解而已。”

本书既有对税收思想史的认真梳理,也有对现实税收问题的严肃探讨;既吸收了西方税收理论研究成果的精华,又紧密结合中国的个人所得税实践;既有见解独到的定性阐述,也有仔细严密的数理分析。在我看来,这是一部富含政策性建议并且具有较高学术价值的著作。

本书作者是一位年轻的财政学者。这是他的第一本学术著作。我衷心祝愿

他在学术上不断进取,期待他为财政研究作出更大的贡献。

本书作者和我都曾师从我国著名财政学家杨君昌先生。今先师虽已离我们而去,然其严谨治学之教导仍言犹在耳,著书立说之期盼亦萦绕于心。今应作者之邀为本书作序,也算是替恩师了却未竟心愿,相信本书的面世定可告慰恩师的在天之灵!

朱为群

2011年1月20日

前 言

税制改革对于转型经济体而言长期以来就是一个矛盾的纠结体：一方面，经济的市场化转型要求国家与企业和个人之间的分配关系更趋合理，由“藏富于国”逐步过渡到“藏富于民”，最终形成经济内生增长的良性循环；另一方面，国家投资驱动型增长模式带来的短期经济成就及政府支出膨胀的惯性又使得减税成为一个艰难的选择。对于个人所得税的改革而言，因其更直观地体现公平和再分配的问题，更是充满了争议和曲折。矛盾的焦点集中在免征额、税制模式和税率等税制要素的改革方面，国内学者的相关研究也可谓汗牛充栋。不同的改革思路也导致了不同观点的交锋，使得改革进程跋前疐后、进退维谷，各方利益难以协调。

本专著致力于中国个人所得税改革的理论基础和与之相适应的具体税制要素改革的系统化研究。全书主要内容从逻辑上可分为三大部分：第二章和第三章构成第一部分，主要介绍国外个人所得税理论和实践的研究成果，这些研究最终是为达到一个目的，即如何使其在公平组织收入的过程中更好地融入更多的社会和经济功能。第二部分涵盖的内容从第四章到第七章，主要从个人所得税的理论研究入手，试图将其在我国现阶段可以发挥作用的功能以及应该发挥作用的领域作一个理论梳理，对个人所得税如何影响个人行为方面、筹集收入的合理性和稳定性方面以及调节收入分配的必要性和可能性方面进行了全面的分析，并在此基础上对现阶段的个人所得税所应强调的主要功能进行最终定位。在对其进行了理论定位的基础上，第八章的任务就是研究如何通过税制要素的改革来实现其所应发挥的功能。鉴于此，本书在综合国内外关于个人所得税实践方面的研究成果的基础上，提出了我国现存税制要素的改革建议，并且通过借鉴国外的相关实践，引入部分新的机制，从而使其更好地实现所应该具备的功能。这些新的机制包括引入灵活的住房公积金扣除制度、税收递延型养老账户以及劳动所得税收抵免等，这构成了本书的第三部分。

本专著的价值主要体现在第四章到第七章的理论分析和第八章的要素改革

研究上。其中,新机制设计中的税延型养老账户和 EITC 制度虽然在国外已经是较为成熟的制度形式,但在我国的个税改革的探讨之中尚属首次论及,构成了本书的最大亮点。因此,本书可以作为财税专业领域研究生教育的较前沿的参考书籍。

本专著的完成首先要感谢已故导师杨君昌教授的悉心指导。其次,朱为群老师对本书的最后定稿也提供了很多大有裨益的建议,在此一并表示感谢。

最后,谨以本书献给为我国个人所得税改革呕心沥血的各位同行专家以及未来财税领域栋梁的同学们。

余显财

2011 年 2 月 20 日

复旦大学经济学院泛海楼

目 录

序言	1
前言	1
第一章 导论	1
第一节 研究背景	1
第二节 研究意义与本书结构	4
第三节 研究的创新与不足	5
第二章 国外个人所得税的理论研究进展	6
第一节 一般研究综述	6
第二节 专项研究综述	30
第三章 国外个人所得税制度的实践	42
第一节 国外个人所得税要素设置及其调整的哲学	42
第二节 国外个人所得税制度的评价	49
第四章 个人所得税的功能及其定位影响因素的概述	51
第一节 所得税效应与相应功能的辩证关系	51
第二节 个人所得税功能概述	52
第三节 个人所得税功能定位影响因素的分析	55
第四节 关于个人所得税功能定位的几点基本认识	58
第五章 个人所得税功能定位影响因素之一:收入效应分析	61
第一节 个人所得税的增长原因及其趋势分析	61

第二节 个人所得税作为筹集收入的工具的条件	71
第六章 个人所得税功能定位影响因素之二:行为效应分析	76
第一节 个人所得税劳动供给效应的实证研究	76
第二节 个人所得税储蓄效应的实证分析	98
第三节 个人所得税投资效应的实证分析	116
第七章 个人所得税功能定位影响因素之三:收入分配差距及影响分析 ...	125
第一节 收入分配差距及其原因和影响分析	126
第二节 个人所得税与收入分配差距调整的关系分析	144
第八章 基于功能定位的个人所得税要素改革:劳动者福利改进取向	150
第一节 中国个人所得税改革研究综述	150
第二节 个人所得税一般税制要素的改革	152
第三节 个人所得税实现公平与效率的其他机制设计	173
第九章 结论	206
第一节 个人所得税功能定位的问题	206
第二节 个人所得税改进劳动者福利的实现方式问题	208
参考文献	210

第一章 导 论

第一节 研究背景

一、个人所得税的超常增长及其要素改革的争论

个人所得税的税收总量虽然不大,但近年来引起的争论却不小。

我国的个人所得税是 1981 年正式开征的。当时确定了较高的费用扣除额,每月为 800 元,主要以在华工作的外国人为征收对象。1981 年我国职工月平均工资为 64 元左右,远远低于每月 800 元的扣除标准,因此进入征税范围的人很少,个税主要还是作为一个调节收入分配的税种加以使用的。1993 年 10 月,我国的个人所得税法进行了一次较大的修订,把 1986 年和 1987 年国务院颁布的关于个人收入调节税和城乡个体工商户所得税的规定,同 1980 年制定的《个税法》合并为《中华人民共和国个人所得税法》,相关税制要素没有改变。1999 年 8 月,为促进内需,《个税法》进行了第二次修改,并新开征了储蓄存款利息税。但事实证明,城乡储蓄存款余额非但没有减少,反而继续以两位数的速度增长,大大超过了同期 GDP 的增幅;不但没有刺激消费,反而减少了居民可支配收入,从而不得不最后恢复对利息免税的政策。

伴随着居民收入的提高和所得税税制要素的长期固定,自 1994 年个人所得税改革以来,个人所得税收入出现了超常增长的情况:由 1994 年的 72.67 亿元增长到 2008 年的 3 722 亿元,年均增长速度在 30% 以上,大大高于 12% 左右的经济名义增长率,成为增长速度最快的税种之一。从相对地位来讲,其已成为继增值税、企业所得税和营业税之后的第四大税种,占税收总量的比重达到 7%。在收入结构方面,个人所得税收入的 65%^[1]来自工薪阶层,工薪阶层承担了大部分个税负担。也就是说,个人所得税的超常增长是以牺牲普通工薪阶层的利益为代价的。虽然免征额从 2008 年 3 月开始调整为 2 000 元,但个人所得税纳

[1] http://news3.xinhuanet.com/fortune/2005-09/02/content_3431777.htm.

税主体已经转向普通工薪阶层,其性质已经转向大众税的事实没有改变。基于此,个税改革的呼声也日渐高涨。

个人所得税的现状引起了学术界和决策层的注意,并带来了三种争论:一是关于超常增长是否有害的争论;二是关于是否可加强其收入筹集功能的争论;三是关于所得税的税制要素的具体改革方向的争论。针对第一种争论,评判其是否有害,更要看其收入来源的合理性及是否以牺牲民生为前提。个人所得税是直接 with 人民的收入水平即生活水平相联系的。政府多取,必然就意味着人民少得。政府筹集收入必须要以一定的原则为基础,而不能任其所需,不加分析地对居民的生计费用进行剥夺。针对第二种争论,正是由于个人所得税收入的超常增长,才使得部分学者似乎看到了个税成为主体税种的潜力,建议将个税主要地、逐步地培育成筹集收入的工具。然而,给税种定位之时不但要看其收入增长的速度和它在税收中的地位,更要看其收入来源的合理性及其稳定性。针对第三种争论,我国学者基本都把研究的重心集中在诸如免征额、课税模式、税率和税档等现存的要素之上,并在各自主张的所得税的功能定位之下提出相对应的改革建议。当然,学者的研究是众说纷纭、莫衷一是,没有形成一个统一的认识。基于此,本书的研究视角一方面立足于现有税制要素的讨论,另一方面也试图引进国外税制要素改革的先进做法和我国税制要素的独特性(如住房公积金扣除制度),对所得税的改革及其所应该实现的历史使命进行了探讨。

二、内需不足、收入差距及其所得税的使命

内需不足是我国近年来宏观经济的基本特征。在国际金融危机导致外需缩减以及人民币升值压力加大的情况下,如何提升内需已上升到了一个国家的战略问题。在 2010 年的政府工作报告中,已经明确地将居民收入占 GDP 的比重过低和劳动报酬在初次分配中的占比过低列为收入差距扩大的重要因素。过大的差距又通过影响总体消费来影响经济的长期发展。

当然,对于过大的收入分配差距是否对经济和社会有着负面的影响,理论界一直有着不同的声音。例如, Lewis(1953)和 Kuznets(1955)等人认为,较大的收入分配差距是经济发展过程中的正常现象,且对经济发展有着正面的影响。Lewis 用“无限劳动供给”的增长模型解释了部门间收入分配的差异正是导致劳动要素从低收入部门向高收入部门流动的原因;Kuznets 提出经济增长会首先导致收入不平等增加,然后会自动下降,形成收入分配与经济增长的倒 U 形曲线,他还用英国和美国的数据作了检验。Krugman 和 Vanables(1995)用一个一般均衡模型预测了这种倒 U 形关系;Greenwood 和 Jovanovic(1990)则用一个动态一般均衡模型预测了这种关系。

不过,另外一些发展经济学家通过观察发展中国家的有关资料分析,对倒U形曲线提出了公开质疑。如 Todaro、Annand、Campbell 等人分别运用欠发达国家的资料,公开展示了与公认的倒U形假说相反的关系。Deininger 和 Squire (1982)运用 108 个国家 682 份有关基尼系数和包括五等分法在内的数据资料分析表明:以单个国家为基础进行检验时,数据分析对表达收入和不平等的倒U形关系仅仅提供了非常微不足道的支持;而且大约 90% 的被调查国家不存在倒U形关系。即使从动态的角度分析,经济增长和不平等之间也几乎没有关系。不平等在经济增长时期会上升,在经济衰退时期也同样会上升。相反,Balassa (1986)、Galor 和 Zeira (1993)、Alesina 和 Rodrik (1994)以及 Thompson (1995)提出了收入分配的不平等与较低的经济增长之间有着紧密的一致性关系的观点。1996 年,Benabou 又根据其他许多国家的资料进行验证并分析这两者之间的关系,对大多数国家的分析都具有上述相同的结论。这就说明,收入分配的过度不平等会对经济增长产生一定的消极影响,这种观点已经成为发展经济学的一个重要的理论模式。

从作用机制来看,认为大的收入分配差距对经济增长有利的观点的依据为高收入的个人是储蓄的必要条件,储蓄则可通过一定的机制,如哈罗德—多马模型,形成投资从而推动经济增长。但发展经济学家并不认同这种观点,反而认为较高的均等程度是经济自我持续增长的条件,原因在于:

(1)与发达国家的历史经验不同,发展中国家的富人不一定将收入用于储蓄以推动投资,而代之以高消费或通过海外储蓄达到资本外逃。

(2)低收入阶层的健康、营养和教育状况会受到影响,从而降低其劳动生产率,并直接或间接地拖延经济增长。

(3)提高穷人的收入水平将改善一国的消费结构,创造出更多的需求从而推动经济增长;而高收入者的消费倾向于进口奢侈品,从而促进进口,影响本国的创新。

(4)较为均等的收入分配对发展过程中广泛参与的公众形成一种强大的物质和心理激励,从而刺激经济健康发展。^[1]

在我国,除了以上几点外,还有其他的原因可以否定收入差距过大有利于经济增长的观点:

(1)我国的问题不在于储蓄率和投资率过低,而是过高;

(2)我国的低收入群体储蓄倾向更高,而不是高收入群体;

(3)我国的有效需求不足和广大低收入者物质缺乏并存;

[1] 迈克尔·P.托达罗,《经济发展》,中国经济出版社 1999 年版,第 165 页。

(4)我国的劳动力自由流动存在障碍。

因此,在我国现阶段,收入分配差距过大对经济和社会的发展是有害的,并且通过对消费和投资的影响、不完善的信息市场及其引发的社会矛盾对经济和社会造成负面影响。于是,改善收入的分配结构成为政策关注的重心。所得税作为一个调节收入分配的税种,自然而然成了要求改革的首选对象。但事实上,我国所得税目前的设置只能是“调高”,而不能“增低”,也就是说,其调节功能是单向的。因此,针对现有税制要素改革,要想实现很好地调节收入分配的目标是十分有限的。所得税的改革,既要重视现存税制要素的改革,更要拓展税制要素,真正使其既具有“调高”又具备“增低”的双向调节功能。

第二节 研究意义与本书结构

个人所得税起初是因临时战争性筹款的需要而开征的,其发端之地在 18 世纪的英国,后来逐渐推广至世界大多数国家。因其产生的初始动机乃是应付一时的战争之需,所以个人所得税曾有过随战争的发起和结束而存废的历史。但后来终因其所具备的多种优良特性,使其得以保存并在部分国家发展成了主要税种,并被赋予除组织收入之外的更多的功能,例如,收入再分配、调节劳动供给、引导投资与消费决策、帮助弱势群体提高收入以及刺激就业等。对个人所得税的理论研究也由起初的一般税制原则的研究扩展到了最优税收理论、单一税制等领域。这些理论研究最终是为达到一个目的,即如何使其在公平组织收入的过程中更好地融入更多的社会和经济功能。

我国个人所得税在理论研究方面还略显不足,关于其如何影响劳动供给、如何影响投资和储蓄以及如何影响和改变收入分配结构等方面的研究只散见于部分文献之中;而对于具体税制要素改革的研究文献则非常丰富,取得了一些富有见地的研究成果。事实上,从理论方面对所得税进行研究并据以选择其可以发挥实际作用的方向才是实践研究的前提基础。正是本着这样一种思路,本书先从个人所得税的理论研究入手,试图将其在我国现阶段可以发挥作用的功能以及应该发挥作用的领域作一个理论梳理。为了达到这一目标,本书通过大量的问卷调查和对统计数据的搜集,以实证和规范相结合的方式对我国现阶段个人所得税如何影响个人行为方面、筹集收入的合理性和稳定性方面以及调节收入分配的必要性和可能性方面进行了全面的分析,并在此基础上对现阶段的个人所得税所应强调的主要功能进行最终定位。这部分内容主要体现在本书的第二部分。

在对个人所得税进行了理论定位的基础上,接下来的任务就是研究如何通过税制要素的改革来实现其所应该发挥的功能。鉴于此,本书在综合国内外关于个

人所得税实践方面的研究成果的基础上,提出了我国现存税制要素的改革建议,并且通过借鉴国外的相关实践,引入部分新的要素,从而更好地实现其所应该具备的功能。为达到这一目标,本书也通过问卷调查和对相关统计数据的处理,研究了纳税人对引入灵活的住房公积金扣除制度、税收递延型养老账户、劳动所得税收抵免等税制要素的行为反应及其可能的再分配效果,为个人所得税和福利制度的创新提供一个全新的思路。这部分内容主要体现在本书的第三部分。

第三节 研究的创新与不足

本书的创新之处包括:

1. 在理论方面

本书构建了一个个人所得税的功能框架,并在充分分析各影响因素的情况下,对我国现阶段的个人所得税进行了功能定位;引入了国外的工作福利概念,为我国公共财政的福利框架构建奠定了基础。

2. 在实证方面

本书以调查问卷资料为基础,对我国现阶段个人所得税的行为效应,包括劳动供给、储蓄行为和投资行为等各方面进行了全面研究,并得出基本无影响的结论;在利用所得税帮扶中低收入阶层方面提供了一个全新的工作福利制度的设计方案。

3. 在具体税制要素的改革研究方面

本书全面分析了诸如免征额、课税模式、税率和税档之类的常规要素的改革问题,还对引入诸如住房公积金、税收递延型养老账户以及劳动所得税收抵免等全新的所得税要素对收入分配、就业以及劳动者行为的反应进行了详尽的研究。这不仅丰富了所得税的经济和社会功能,还为所得税的国际接轨研究起到了抛砖引玉的作用。

不过限于数据的可得性和研究方法的侧重性,本书尚有一些不足之处。主要在于:

1. 在研究所得税变化对劳动供给、储蓄行为和投资行为的影响时,因为数据收集的方式和回归方法的选择,本书仅对其进行了性质判断,并没有计算出各自弹性的具体值。虽然这并不影响对个人所得税功能的定性,但毕竟不利于更加全面且具体地认识个人所得税的现状。

2. 在研究以劳动所得税收抵免为主要内容的工作福利制度对收入分配和就业的具体影响的问题时,只能进行模拟效果的研究,因而暂时不能从量上得到引入工作福利制度的具体效果。这也是本书后续研究的一个主要内容。

第二章 国外个人所得税的 理论研究进展

总体来说,国外对个人所得税的研究可以分成两大块:一是既适用于个人所得税,同时又适用于其他税种设计的一般性的税收理论,这主要是指以亚当·斯密(Adam Smith)为代表的古典经济学家创立并发展的税收原则理论;二是对个人所得税理论及制度设计方面所进行的专项研究。一般性研究是专项研究的基础,专项研究需要以一般性的研究为框架。正如让·巴蒂斯特·萨伊(Jean Baptiste Say)在其著作《政治经济学概论》中所说:“各种特殊的税种首先要满足这些一般原则,才能继而研究各种具体课税方法和归宿。从公共繁荣的观点来看,无论是现在征收的税还是将来征收的税,都必须依照这些原则,衡量其好坏。”^[1]

第一节 一般研究综述

课税原则规定的是政府对什么征税、征收多少、怎样征税,是政府在设计税制、实施税法过程中遵循的理论准则,也是评价税收制度优劣、考核税务行政管理状况的基本标准。税收制度的设置应该遵循什么原则,这是西方经济学界200多年来一直关注的重要问题。从18世纪英国古典经济学派的亚当·斯密起,直到19世纪末20世纪初,西方国家相信市场自身调节的力量,遵循税收中性原则占据主导地位。从20世纪30年代末到70年代初,西方国家的税收政策主要受凯恩斯主义国家干预经济的理论所左右,认为税收可在市场失灵时有非中性,主张运用税收纠正市场存在的缺陷。到了20世纪70年代中后期,在政府干预经济部分失灵或失效的情况下,凯恩斯的宏观经济理论不断受到货币主义、供给学派、理性预期学派、新自由主义学派等的轮番冲击与挑战。这些学派主张力图减少国家干预,依靠市场经济自身的力量来保证经济的运转。因此,税收中性的思想又有了复归与再发展,并已成为以美国为代表的西方发达国家进行税制改革的基本理论依据。可见,经济思想的产生和发展是由两个因素决定的:一

[1] 萨伊,《政治经济学概论》,商务印书馆1982年版,第516页。

是不同国家的不同发展情况;二是同一国家的不同发展阶段。前者决定了根植于不同国别的不同经济思想的产生,如英国古典学派、法国重农学派、德国官房学派等;后者决定了一国国内经济思想的发展,如西斯蒙第(Sismondi)以古典主义对魁奈(Quesnay)思想的替代。

对税收原则的一般性研究始于英国的威廉·配第(William Petty)和法国的布阿吉贝尔(Boisguillebert),初步形成于亚当·斯密,并确立了以平等、确实、便利、节约为代表的征税原则。西斯蒙第是法国研究税收理论方面的又一杰出代表,他在基本继承亚当·斯密四原则的基础上,又对其进行了新的发展。他提出了国家征税的量的界限,即对穷人要免税,以维持其基本生活需要,对富人也不能重税,以避免出现资本外逃;同时也提出了国家筹集收入的质的界限,即国家任何时候都要以轻税为目标。德国讲坛社会主义者瓦格纳(Wagner)被视为税收原则理论的最终完成者。他确立了税收的“四端九项原则”,在继承前人普遍认可的一般性原则的同时,还将社会政策的目标纳入征税的原则之中,使得税收原则的理论趋于完善。现代学者对该问题的研究主要是集中在效率和公平两大问题之上。在效率方面引入了经济效率和制度效率的概念,在公平方面对横向公平和纵向公平进行了更为深入和具体的研究。

站在税收发展史的角度上看,税收原则的发展可分为四个阶段:

第一,重商主义阶段:重商主义者认为,税收收入是一种紧急时期的临时性收入,所以主张实施消费税。因为消费税具有收入充分、征管方便以及负担的隐蔽性等优点,不会引起人们的反对。其代表人物是约翰·冯·尤斯蒂(Johann Von Justi)。

第二,重农主义阶段:重农主义者认为,政府课征税收应以实现平等课征与量能课征为基本目的,所以主张实行针对土地的直接税。这阶段的主要代表是魁奈。

第三,自由资本主义阶段:以亚当·斯密为代表的自由资本主义经济学家认为,国家对市场运行的干预应该尽可能最少,因而提出对经济活动影响最少的税收就是最好的税收,反对政府通过税收来干预经济的发展,而应交由市场这只“看不见的手”来调控。

第四,国家社会主义阶段:这一阶段的代表人物是德国的讲坛社会主义者瓦格纳,他认为税收的功能不仅仅作为国家筹集收入的手段,还应该被用来作为推行社会政策的手段。所以,税收应从广泛的公平的立场来建立,主张实行累进税率、低收入阶层免税等税收政策,以此来改善社会收入分配不公平的现象,达到社会政策目标。

在税收原则的发展史上,从威廉·配第到瓦格纳等经济学家都在这方面有

开创性的贡献。

一、威廉·配第(1623~1687年)

被马克思誉为“最有天才的和最有创见的经济研究家”及“现代政治经济学的创始者”的威廉·配第,在1662年出版了《赋税论》。

配第所在的16~17世纪的西欧各国,在政治上处于君主专制时代,在经济上则是所谓的重商主义时代。由封建制度向资本主义制度的推移,由自然经济向商品经济的推移,由以不动产为基础的财富形态向以流动资产为主要财富形态的推移,其间必然要引起各种新的社会经济问题,也必然要发生各种阶级消长变化关系。新兴的工商市民的基本经济利益,就要求有一个统一的国家、统一的市场,以便对内对外展开经济活动;而国家要完成这一阶级任务,就需要建立花费巨大的政府和军队等设施。这种巨额花费是按老的封建财政税收体制,由国王任意设置课税项目,规定课征标准以及课征手续,还是一切都得经过由纳税人、工商市民参加的议会审议通过才能施行的现代性税制税法呢?这是一个国王为了维持自己的统治,是否要向市民阶层作出让步的问题。市民阶层愿意筹集的那些经费,是要求财政税收不妨碍他们的经济活动,并且还能促进产业商业的发展。但在英国,特别是在他统治下的爱尔兰,财政收入紊乱状况急需改进,这就是配第写作《赋税论》的时代背景。他认为,在整个英国,财政收支状况非常混乱,不恰当的课征、不平衡的负担,引起经济生活的脱节、产业的凋敝,社会秩序岌岌可危。而这些又要成为增加治安官吏、神职人员以及军队力量,从而进一步追加或新设课征名目的原因。综合配第在《赋税论》中的说明,为解决这些问题,他提出两种创见:一是根据全国人口产业的具体数字,制订一个恰当的财政计划;二是在财政平衡的基础上,尽量贯彻节约劳动时间、增加财富的要求。

配第在《赋税论》的第三章中论及了人民不甘心负担赋税的原因,大概可归为以下几个方面:一是征收数量方面。“人民认为元首的索求,超过他的需要”^{〔1〕}。二是税负的分配方面。“不管租税多么沉重,如果它对所有的人都按适当比例征收的话,则任何人都不至于因负担租税而使财富有所损失”,“最使人感到不满的就是,对他的课税多于对其邻人的课税”^{〔2〕}。三是税款的使用方面。“当人们想到征收来的货币被花在享乐、排场、粉刷凯旋门等上面的时候,就会深感不满”,“人民常常抱怨君主把从人民那里课征来的钱财给予他所宠爱的人”^{〔3〕}。四是税种的设置

〔1〕 威廉·配第,《配第经济著作选集》,商务印书馆1981年版,第30页。

〔2〕 同上,第31页。

〔3〕 同上,第31页。