

第一篇 税收理论更新与税制体系重构

1 市场失灵与税收

1.1 市场配置资源是有效率的

20 世纪 90 年代初，世界被一个消息震撼：中国人民经过 150 年的求索之后，达成共识，选择了社会主义市场经济之路。

市场体系是人类历史上最伟大的发明之一，市场机制是迄今为止人类解决自己的经济问题的最成功手段之一。通过市场机制创造经济奇迹的根本原因，在于这种机制能把稀缺资源作最有价值的运用。

在市场体系中，资源配置的决策是由追求各自利益的生产者和消费者在 market 价格的引导下独立作出的，没有人坐在指挥中心发号施令。市场体系在不知不觉中解决了任何经济体系都逃不掉的四大基本问题：即怎么生产、生产什么、为谁生产、谁作决策。在市场体系下，由企业和个人作出自愿交换与合作的决策。消费者追求最大需求满足，企业追逐利润。为使利润最大化，企业必须精打细算，最有效地利用资源。就是说，对于效用相近的资源，尽量找便宜的用。企业的物尽其用和社会的物尽其用本不相干，但价格把两者联系起来。价格的高低反映了社会上资源的供求状况，从而反映了资源的稀缺状况。社会上当石油短缺时，价格就高，而

煤炭丰富价格就低，企业为了减少开支多赚钱，就要尽量利用煤炭而少用石油。企业的决策完全是出自自身利益的考虑，但却符合了社会的利益，这中间起作用的正是市场价格。市场价格协调了企业利益和全社会利益，解决了怎么生产的问题。价格体系还引导企业作出符合社会利益的产出决策。生产什么，企业只有一个考虑：什么价钱高就生产什么。可是在市场体系下，价格的高低恰恰反映了社会的需要，荒年谷价上涨，说明大家在饿肚皮，催促农民多生产粮食。追逐利润的生产者就被引上了救死扶伤的道路，生产什么的问题解决了。最后，市场体系还解决了哪位消费者得到哪件产品的问题。消费者想得到这种产品，就愿意出比别人高的价格，生产者定会把产品交换给他，这样，为谁生产的问题也解决了。所有这些决策都是由生产者和消费者分散作出的，谁作决策的问题也解决了。

早在 200 多年前，现代经济学之父亚当·斯密就看到了市场机制的和谐和美妙。他把市场机制比作一只“看不见的手”，在这只手的暗暗指引下，追逐各自利益的经济主体，在竞争中却走向了一个共同的目标，实现了社会福利的最大化。

以市场为基础配置资源的机制，使西方国家创造了空前的生产力。而与此相反，在世界上实行计划经济的国家资源配置失效，物品短缺的现象却屡见不鲜。经济体制改革前的中国，各省市县的各级计划机关负责调配管理的产品和原材料成百上千，不可胜数，上至总理下至各级计划工作人员日理万机，人民辛勤劳动，物资供应却越来越紧张。前苏联搞了 70 多年的计划经济，计划手段和方法周到严密，军事上成为超级强国，而她的人民却总是生活在基本生活用品紧缺、消费水平低下的困境中。

事实总是最清醒而且是最诚实的，要抛弃贫穷就应不再坚持以计划经济为主；要繁荣就应使资源配置以市场为基础。经济现实已使我们别无选择，市场经济是有效配置资源的唯一途径。

1.2 社会主义与市场经济并非水火难容

市场经济是以市场作为资源配置基础方式的经济形式，它反映了社会化大生产条件下商品经济的客观要求，本身不存在姓“资”姓“社”的问题。资本主义可以实行市场经济，社会主义也可以实行市场经济。

但不可否认，在经济学界一部分人曾有着这样一种观念：计划经济才是社会主义，市场经济是资本主义。在他们看来，市场经济是私有制的产物，作为私有制产物的市场经济是同公有制相对立，因而公有制不应该也不可能利用市场经济。把公有制与市场经济看成是水火不相容的对立物。

事实上，市场经济与资本主义经济是根本不同的两种经济关系，是两种不同系列的范畴。社会形态主要是按生产资料所有制关系划分的，人类社会可分为五种社会形态，资本主义是其中一种。市场经济并没有成为任何一种特殊的社会形态的专有物，它是存在于几个不同社会形态的一种经济形式，是同自给自足的封闭式自然经济相对立的一个经济范畴。市场经济萌芽于原始社会末期，在奴隶社会和封建社会得到逐渐发展。到了资本主义社会，市场经济渗透到一切领域，成为普遍化的经济形式，并不能认为市场经济是资本主义专有的。历史已证明，市场经济是一种中性和客观的经济运行方式，它可以从属于不同的生产方式，绝不是资本主义专利。

社会主义公有制也并不排斥市场经济，公有制的本质要求并不规定公有制的运行形式，公有制的运行形式是由公有制的发展程度及整个社会经济状况决定的。从我国目前的状况来看，公有制的发展程度还不高，还必须承认人们在经济利益上的独立性和差别性，这种利益上的独立性和差别性不仅要求实行商品的等价交换，要求劳动力的流动采用市场化方式，而且还要求不同生产者之间在公有财产的使用上形成明确的责权利关系，从而使得包括商品市场和要素市场在内的市场体系的全面发展成为可能。

事实胜于雄辩 中国 15 年来的改革开放，带来了经济活力的复苏和迅速发展，最主要的原因，是我们重新让市场发挥作用；让市场代替计划去进行资源配置；让市场去确定投资方向、投资数量、生产什么、生产多少、怎样生产；让市场去确定每个人最适合干什么、应当获得多少报酬。虽然市场的形成还极不完善，但市场的威力却是任何计划者所无法预料和实现的。没有哪一个计划者，有能力去规定和实现如此多种多样的市场交换关系；去创造和满足如此丰富多彩的商品供给和巨大的需求量。

我们重新选择了市场经济，并不是逻辑和理论迫使我们相信市场经济，而是经济现实迫使我们不能不相信市场经济。因为我们不能再忍受贫穷和落后，只要抛弃错误的观念，我们完全有能力走上发达繁荣之路。

1.3 市场不是万能的

市场经济的生命力在于竞争与效率。竞争是实力的较量，是以优胜劣、以勤克懒、先进战胜落后、科学驱逐愚昧的反

复进化过程；效率正是这种竞争的结果，是个人才干的体现、企业优势的发挥、社会乃至全球资源合理配置与有效使用的最终衡量标准。

通过竞争所达到的效率，是市场经济的理想王国，但是理想王国的存在，并不等于到达这一王国的道路是笔直而又平坦的。对经济体制的认识，如果仅停留在对其理想状况的认识上，在思想上是幼稚或无知的，在社会实践中往往是危险有害的。

当中国人民面对现实，打破了“政府万能”的神话以后，对市场经济的憧憬把市场视之为理想的王国，然而，在西方对市场调节机制讴歌了长达百余年之后，本世纪二三十年代大危机的现实，终于使他们认识到了理想与现实的差异。我们刚刚涉足市场经济，对市场经济的一般特征了解甚少，以往的传统观念，将市场经济直接等同于资本主义，增加了我们改革的障碍；可是当代的许多幼稚认识，又把人们引入了“市场万能”的误区，市场究竟是不是“万能”的，它有没有不足和缺陷，这是我们在建立经济体制时，需要首先解决的重要问题。

当今世界许多国家的事实表明，发达的市场经济能以其有效的资源配置功能，向人们提供丰富多彩的商品和服务。但是这一事实，并不能否定另一个事实的存在，即许多东西是人们无法从市场上取得的。如军队、警察、法院、公路、桥梁、环境保护、稳定币值等，是维持国家安全和社会秩序稳定所必需的，但市场经济中的单个生产者根本无法按市场原则来提供这些东西，在西方经济学中一般把这些靠单个生产者和市场无法提供的东西称之为“公共产品”或“公共劳务”，而这些东西又是维护人们社会生活秩序所必不可少的，

这种情形就是“市场失灵”的一种。

西方经济学界用“市场失灵”的理论来说明市场经济并不能执行社会需要的全部经济职能的情形。按照西方的理论，市场失灵主要表现在以下几个方面：

第一，公共产品或劳务不能通过市场机制来提供。公共产品或劳务具有与私人产品或劳务完全不同的两种特性：公共产品或劳务消费的非竞争性。要弄清公共产品消费的非竞争性，首先要说明其他非公共产品消费的竞争性是指什么。因为任何国家的资源都是有限的，而在一定时期内，某种商品的产量也是有限的，面对数量有限的产品，一个人多消费了，其他人就会少消费，因此彼此之间存在着一种竞争的关系。除公共产品外，市场上的其他私用产品和劳务都具有这种消费的竞争性。而公共产品和劳务则不然。拿国防安全这种公共产品和劳务来说，甲享受了国防安全，并不能影响乙的享受，即使丙也享受，国防安全对每个人的效用还是一样的。所以，这种公共产品和劳务的消费是非竞争性的，消费它的人多了，并不能使所有消费它的人的消费水平受到影响。

公共产品或劳务消费的非排他性。私人产品和劳务都具有排他性，即在市场上你不想付钱，就得不到某一种商品，而我付钱买到这一商品后，你不能无偿享用它。公共产品或劳务则不然，只要它被生产出来，人们都可以免费使用它。早在 19 世纪，就有经济学家对公共产品问题进行了研究，提出了著名的“灯塔”的例子来说明其特性。在茫茫的大海上，黑夜行驶的船只，如果没有灯塔的指引，就有触礁沉没的危险，假如一个经常驾船通过某一礁石海域的船主（或该船所属的轮船公司），在礁石上修建一座灯塔，对他的生命财产安全是绝对必要的。然而，他会出钱来修建灯塔吗？不会。因为他

知道，他出钱修建的灯塔，对所有其他通过这一海域的船只，都会同样起到保护作用，而却不可能到所有的船上去收费。如果要收费他会为收费发生较大的开支，可收费标准又无法确定，因为他为自己建造的灯塔，不会因别人使用它而增加成本，也不会因别人不使用它而减少成本。更重要的是他对拒绝付费的船主无可奈何，因为他不能使不付费的船只不航行于该海域。结果便是人人都知灯塔的重要，人人又都等待别人来建，自己无偿使用，最后是灯塔无人修建。

第二，市场依靠自身力量无法解决分配不公的问题。在市场经济中，个人收入的分配决定于两个因素，一是个人拥有的生产要素（如劳动力、资本、土地），二是这些生产要素在市场上所能获得的收益。在生产要素中，劳动力决定于个人的天赋以及在教育上的投资，劳动力的收入还受到现行工资结构、家庭联系、性别、种族等等的影响。资本这个要素决定于所承受的遗产和个人的蓄积。因此由市场经济决定的个人收入的分配形成很大的不均等，不符合社会认为的公平。而且对于那些缺乏赚取收入能力的人以及找不到工作机会的人，市场体系也不能提供支持或维持他们的生存。效率与公平问题几世纪以来一直是困扰西方经济的最大问题之一，越高的效率，往往自发伴随着越不公平的分配结果，出现贫富差距越加剧的问题，这也是市场失灵的一个重要表现。

第三，市场机制本身无法解决外部经济问题。外部经济问题或称之为外溢性，它指某一个人或企业的行动影响了其他人或企业，但又没有负担应有的责任或没有获得应有的报酬。具体地说，当一个企业的生产经营活动引起别的企业支付了额外的成本费用，但又没有给予应有的补偿；或者从另一方面说，当一个企业活动使别的企业获益，却又没有从别

的企业获得应有的回报时，都产生了外溢性。人们谈论得最多的关于负外溢性的是关于空气和水污染的例子。当某企业向空气中排放烟气或向河水中排放废水，就要为使其他人为了使吸入的空气或使用的水维持原有的质量标准而付出费用，消除空气或水中的污染物，这叫做经济的负外溢性。另外也存在着经济上正外溢性，如一个企业修建了花园，使别的人爽心悦目，享受了乐趣，而不需付费，养蜂人有了蜂采蜜所需的花朵也不必付费，这就属于经济的正外溢性。

一旦经济外溢性存在，资源或要素通过市场来配置就可能是低效或无效的。因为个人无需负担由他所造成的负外溢性的所有成本，他们将从事过量的负外溢性活动。相反，由于个人无法享有他所产生的正外溢性的所有利益，他们将开展过少的正外溢性活动，所以，这种情况下的市场失灵，必须有政府行为的介入。

第四，市场经济本身无法克服“合成谬误”所导致的宏观经济不稳定。所谓合成谬误，指的是从个体角度看合情合理的行为，从整体看却会使人人遭殃的动作。比如：当经济前景呈现不妙的征兆时，投资者预见到证券市场行情看跌，合理的反映自然是抛售证券，减少投资；消费者的合理反应自然是减少消费，省吃俭用以应不测。然而正是因为人人都这样想这样做，结果真的导致股市暴跌，市场萧条，促成了一场令人人遭殃的经济衰退，大量人员失业，通货膨胀，宏观经济失衡，这是得到最广泛认可的市场失灵的征兆。此时，市场经济本身无能为力，需要政府挺身而出，并要财税政策、货币政策数招齐出来力挽狂澜。

市场配置资源的有效性，创造了西方的物质文明，然而市场的失灵也给西方经济蒙上了一层阴影。这些现实要求我

们在从计划体制向市场经济体制过渡的进程中，既要发挥市场经济“这只看不见的手”的作用，同时对政府“这只看得见的手”也要让其恰到好处地发挥作用，以弥补市场失灵缺陷。

1.4 税收是弥补市场缺陷的有效手段

在我国利用市场机制去有效配置资源的同时，理论和现实都证明了市场在配置资源上的缺陷，那么，摆在我们面前的问题，就是探讨市场经济中政府应该从哪些方面，利用什么手段发挥其调控功能以弥补市场缺陷。市场经济发展的历史事实告诉我们，税收是政府用以弥补市场失灵缺陷的行之有效的的重要手段。

市场经济的运行机制无法提供社会生活所必需的国防、公安司法、环境保护、基础教育、社会抚恤、宇宙空间探索等等公共产品或劳务，这会给整个社会带来恶果，例如：我们就会没有安宁（没有国防和法院）；生活空间就会恶化（没有环境保护）；人的智能就会退化（没有足够的教育）等等。此时发挥政府的职能没有人会认为不必要。而政府提供公共产品或劳务就是政府的财政支出，政府的财政支出是要以财政收入作为保障的，政府有多种取得财政收入的方式，但税收是政府掌握的最佳的、最有效的手段之一。

例如：政府可以通过直接增发货币来取得财政收入。政府拥有货币发行权，它完全可视财政需要而印发相应数量的货币，但是，凭空增发票子的结果会造成无度的通货膨胀，极不利于经济的稳定发展。在物价因此而飞涨的情况下，还可能诱发社会动乱。所以，除非在万不得已的情况下是不能靠

印发票子来取得财政收入的。

政府还可以通过举借公债来取得财政收入。政府可以以债务人的身份，依据有借有还的信用原则，向国内外发行政府债券来取得相应财政资金。但是，举债取得收入终究是要偿还的。而且除了偿还本金之外，还要加付利息。所以，以举债形式筹集财政资金是以支付一定的代价为条件的。

政府还可以通过收费的形式来取得财政资金。它可以象一个商业企业那样，对公共场所或公共设施的使用者或享用者按特定的标准收取相应的费用，以所收费用来满足财政用款的需要。但是，政府收费总要依据“受益原则”向公共场所或公共设施的使用者或享用者取得，未使用者或不享用者无需交费。这就决定了政府以收费形式取得的资金数额有限，无法抵付政府的支出需要。

相比之下，政府通过课征税收的办法取得财政收入的方法最佳。征税实质上是人民将自己所实现的收入的一部分无偿转移给政府支配。这样，一是不会凭空扩大社会购买力引起通货膨胀；二是政府不负担任何偿还责任，也不必为此付出任何代价，不会给政府带来额外负担；三是税收是强制征收的，政府凭借政治权力制定法律向其管辖范围内的任何人或任何行为课征任何数额的税款，故可使政府财政支出用以提供公共产品或劳务形成充足的资金来源。正因为如此，在西方实行市场经济体制的国家，无一不在歌颂市场的美妙之时，也同时为税收唱起赞美词。

政府利用税收手段取得财政收入的同时，对纳税人的收入及经济生活也同时产生一定的效应，这种效应正是政府利用税收手段调节收入水平，防止分配不公，稳定宏观经济的目的所在。

税收手段在调节国民收入分配差距方面的作用是至关重要的。在市场经济条件下，国民收入的分配决定于每个人提供的生产要素（如劳动力、资本、土地等）的数量以及这些生产要素在市场上所能获得的价格。由于人们取得收入的能力不同以及占有财产的情况不同，市场体系中所形成的收入分配会造成很大的差距。国民收入分配上的这种悬殊状况如不加以适当调节，势必要激化矛盾。为此，对于市场机制这种缺陷，政府通过征收累进所得税和社会保险税予以弥补。累进所得税通过在税率设置上的高低差距，对不同收入的人实行区别对待，收入多者多纳税，收入少者少纳税，无收入者不纳税，故能在一定程度上缩小各阶层在收入分配上的悬殊差距。政府通过征收社会保险税用于年老、残疾、失业等人的社会保障，使市场得以有序和有效运行。

对于市场失灵形成的合成谬误而导致的宏观经济失衡，给经济生活造成的重大影响，早已引起经济学家们的重视，而其中避免这种情况发生的有效手段就是税收。税收在这方面的作用是通过两种方式发挥作用的：

一是税收自身所具有的“内在稳定器”功能，可削弱国民收入对经济波动反应的灵敏程度。税收，特别是其中的所得税，对经济波动的反应特别敏感。当经济繁荣时，投资增加，国民收入增加，税收会自动随之增加。这时税收产生了一种拉力，防止经济过度繁荣而发生通货膨胀；当经济衰退时，投资减少，国民收入下降，税收会自动随之下降。这时，税收又产生了一种推力，防止经济过度衰退而导致萧条，从而，促使经济趋于自动稳定。

二是根据不同时期的经济形势，制定相机抉择的增税或减税措施来减弱经济的波动程度。在经济繁荣时期，政府采

取增税措施，以压低社会总需求水平，控制物价上涨；而在经济衰退时期，政府采取减税措施，以提高社会总需求水平，扩大就业量，刺激经济回升，从而缓和经济波动的趋势，达到熨平经济周期以稳定经济之目的。

当今世界上，在各个国家经济发展的竞争中，即使最崇尚自由市场经济的发达工业国，无一不利用税收手段而使政府成为国民经济中最大的财富聚集中心和支出机构，对人们的经济生活发挥着无所不在的影响。综观当代世界各国经济发展建设的经验和教训，可以说与政府当局是否合理利用税收手段都有着直接的联系。

中国经济体制正处在重大转型时代。在由一个高度集中的中央计划经济向市场经济体制转化的过程中，如何使建立在传统计划经济框架内的税收体系，改革成为一套适应和服务于现代市场经济运作的税收体系，是当今中国经济体制改革的重大课题之一。

2 市场经济条件下的税制模式

面对着汹涌的市场经济大潮，市场力量已成为资源配置的基本手段，如何使传统的税收制度适应这一伟大变革，税务专家们指出：要抓住机遇，迎接挑战，积极推进税制改革。

2.1 税制原则理论

进行税制改革，设计新的税制首先要考虑的就是：政府所采用的税制模式对于社会经济会产生怎样的影响。从根本上说，对社会经济不起影响作用的税收是不存在的。所不同的只是有多少起积极的作用，有多少起消极的作用。而要使税收充分发挥对社会经济的积极作用，税收制度的设计和实施是关键所在。税收原则就是政府在税收制度的设计和实施方面所应遵循的指导思想，也是评价税收制度优劣以及考核税务行政管理状况的基本标准。

西方税务学者经过多年的考察，总结提出了最优税制原则。所谓最优税制原则就是表明税制所应反映的某些共有的税收属性与所应执行的合理职能。这些原则是税制设置以及税制改革（向理想税制靠拢）的基本方向。最优税制原则包括：公平原则、效率原则、灵活原则、简便原则、负责原则。

2.1.1 公平原则

西方学者认为公平原则包括横向公平和纵向公平。横向

公平原则要求：具有相同福利水平的纳税者必须得到相同的税收待遇。这里指的是，如果两个纳税者在纳税前具有相同的福利水平，则在纳税后还应具有相同的福利水平。换言之，如果税制能够不使纳税者之间的福利水平比率发生变化，则这一税制被认为是公平的。

纵向公平原则要求：具有不同福利水平的纳税者必须得到不同的税收待遇。换言之，某些个人因为拥有较高的福利水平，相比较而言处在比其他个人更有利的位置上，则这些个人应支付较高的税收。而另外一些个人因为所拥有的福利水平较低，所处的应纳税条件（位置）较差，则应支付较少的税收。

显然这两种公平的概念都源于相同的平等待遇原则从不同角度相辅相成地构成了统一的公平原则。从总体上看，横向公平与纵向公平要求的都是每个纳税者应根据其“福利水平”而对政府承担“合理的税收份额”。然而，究竟如何确定“福利水平”如何确定“合理的税收份额”，目前较为公认的观点是按“受益原则”和“有支付能力原则”来判定。

受益原则认为纳税者从不同的公共劳务中得到不同的受益，不同的受益构成了纳税者间不同的福利水平。因此，享受相同利益的纳税者由于拥有相同的福利水平，就必须交纳相同的税收，这就是横向公平的要求；而享受到较多的利益，从而拥有较高福利水平的纳税者，自然就应交纳较高的税收，这就是纵向公平的要求。

受益原则，在一定范围内能公平地分配税收，以支付公共劳务的成本，但它却不能处置财政转移支付所需要的那部分税收，无法实现再分配的目的。因为实际上用于向公共劳务提供资金的税收和用于收入再分配的税收是不能分开的。

基于此因，不少税收专家提出应寻找一个能与支出决定无关而仅从税收自身角度出发的公平原则，这就是“有支付能力原则。”

有支付能力原则要求：拥有相同纳税能力（即反映着相同福利水平）的人们必须交纳相同的税收，而具有较高能力（即反映着较高福利水平）的人们则必须交纳更多一些。据此，税收的公平问题就可以只从自身加以衡量，而与支出决定无关。该原则的优点是可适用于税收一转移性支付的所有再分配职能，在给定的税收总收入条件下，每个人被要求据其纳税能力进行捐纳。但是，在有支付能力原则下，需要一个能够确切衡量纳税人纳税能力的标准。从理想角度看，这一衡量标准应能反映每个人从所有可供他选择的机会中得到的全部福利，包括消费（现时消费与将来消费）、财富占有和对闲暇的享受等。但事实上这样的标准亦难确定。实践中，是寻找一种能够粗略地衡量福利水平的代用标准。换言之，是寻找一种“次优”，但又可行的“税收基础”。例如直接税，可供选择的标准有收入、消费、财富等三种。究竟用哪一种标准，不同国家选用又有所不同。

2.1.2 效率原则

税收的效率原则，旨在考察税收对经济资源配置和经济机制运行的影响状况。而检验税收效率的标准，在于税收的额外负担最小化和额外收益最大化。

西方税收学界用“帕累托效率”来解释经济效率。“帕累托效率”的原意是：如果资源配置已达到这样一种状态，即任何重新调整都不可能使其他人境况变坏的情况下而使任何一人的境况更好，那么这种资源的效率就是最大的；如果

达不到这种状态，就说明资源配置的效率不是最佳的，还可以重新调整。由于现实经济生活中，大多数的经济活动都可能以使其他人境况变坏为条件而使某些人的境况变好。所以，效率的实际含义可以解释为：经济活动上的任何措施都应当使“得者的所得多于失者的所失”。或者从社会看，宏观上的所得要大于宏观上的所失。如果做到了这一点，经济活动就可以说是有效率的。

把“帕累托效率”概念应用于税收，两方税收学界认为，税收的征收活动同样存在着“得者的所得和失者的所失”的比较问题。他们认为，税收在将社会资源从纳税人手中转移到政府部门的过程中，势必会对经济发生影响。若这种影响限于征税数额本身，此乃为税收的正常影响（负担）；若除税收这种正常影响（负担）之外，经济活动因此受到干扰和阻碍，社会利益因此而受到削弱，便产生了税收的额外负担；若除正常影响（负担）之外，经济活动还因此而得到促进，社会利益因此而得到增加，便产生了税收的额外收益。

税收的额外负担一般区分为两类：一是资源配置方面的额外负担。国家征税一方面减少私人部门支出，另一方面又增加政府部门支出。若因征税而导致的私人经济利益损失大于因征税而增加的社会经济利益，即发生税收在资源配置方面的额外负担。二是经济机制运行方面的额外负担。税收作为一种强制和无偿的国家占有，总会对纳税人的经济行为发生影响。若因征税对市场经济的运行发生了不良影响，干扰了私人消费和生产的正常或最佳决策，同时相对价格和个人行为方式随之变更，即发生税收在经济机制运行方面的额外负担。而无论发生哪一方面的额外负担，都说明经济处于无效率或低效率状态。税收的额外负担越大，意味着给社会带

来的消极影响越大。一个典型的例子，是 18 世纪英国政府开征的所谓“窗户税”。当时的许多纳税人为逃避此税，采取了用砖将窗户砌死的办法。结果很明显，一方面，纳税人为避税而砌死窗户，减少了光线、通风等舒适感；另一方面，因纳税人将窗户砌死，窗户税形同虚设，政府并没从中获得任何利益。可以看出，因政府征税而使社会付出的代价（牺牲）超过了政府实际得到的好处。这就是说，英国政府的“窗户税”给社会带来了额外负担（该税开征不久即予废止），因此，国家征税应当遵循这样一个原则：征税必须使社会承受的额外负担为最小，以最小的额外负担换取最大的经济效益。

税收的额外收益一般是因税收的经济调节作用的发挥来获得的。国家征税一方面可以取得财政收入，满足财政支出的需要。另一方面也可将政府的意图体现在税收制度和政策中，达到稳定经济、促进经济增长的目的。当然，税收的经济调节作用只有在市场机制发生失灵，即单纯依靠市场机制那只“看不见的手”不能保证经济稳定增长的时候，才会产生税收的额外收益。否则，由此而产生的很可能是税收的额外负担。

在市场条件下，在同一时期和通过同一机制，效率和公平是难以两全的。正如孟子所言：“鱼，我所欲也；熊掌，亦我所欲也；二者不可得兼”。在这种情况下，孟子作出的抉择，是舍掉价值较低的“鱼”，而选择更为宝贵的“熊掌”。那么，在税收公平与效率的选择中如何取舍呢？

社会公平，应当是同效率相统一，并以效率为基础的公平，实现社会公平，是社会进步的一个重要标志。而社会进步则要以劳动效率的提高为前提。只有在有效率的经济体制