

1

导 论

1.1 税负归宿理论研究的重要性和必要性

在并不明确政府职能的时候 纳税人从自身利益出发 为了避免由于国家税收所造成的个人可支配收入的减少，会自然而然地产生这样一种简单朴素的想法 想方设法通过种种途径 在可能的情况下，将所负担的税收全部或者部分地转嫁出去。在这种情况下 实际的税收负担者不一定是被征税者。因此 无论是在现实经济社会的税收分配过程中 还是在财税理论研究中 都面临着一个难以回避的重要问题——税收负担的归宿。

法律上应向政府缴纳税收的经济个体，也许并不是最终税负的真正承担者。例如一个企业的所有者，其企业的产品要缴纳消费税或销售税。尽管他向政府签署履行税收义务的支票，但他并不承担税负。如果事实的确如此的话，谁实际承担税负呢？税负归宿研究的一个主要目的就是针对不同类型的税收对这一问题作出回答。从西方财政学的视角来看，税负归宿是指由于某种税收的加征 最终导致部分人的福利损失 也就是税收最终由这些人负

担。而某些人福利是否损失，是隐含着比较的，即征税之后与征税之前福利的比较。显然，税负的分配主要取决于该税收对课税商品价格以及其他价格（包括生产要素的价格）的影响。许多税负归宿分析都涉及到税收如何影响企业和个人所面临的经济因素，而这就引出产品和生产要素价格改变的问题。影响福利变化的变量还有其他许多，因此要确定某项税收的归宿到底是多少，是一个非常复杂和困难的问题。

也正因为此，西方税负归宿理论的研究一直具有重要的理论地位，并使得现代经济学家为之付出不懈的努力。而这些理论研究工作所取得的成就也在现实中影响着西方很多国家的政策选择。正如斯蒂格里茨在《公共经济学》中所指出的，确定一种税收或公共项目的真实归宿是公共经济学最困难也是最重要的任务之一^①。税收是否转嫁，成为税制选择取舍的重要依据和标准。因为能够转嫁的税收，对纳税人来说是阻力较小的课税方式，而对实际负税人来说则是隐蔽的课征方式。因此，税负转嫁与归宿问题不仅仅是决定谁负担税收的最后结果，而且可以反映出税收杠杆宏观调控作用的发挥以及政府税收政策的有效执行。如果缺乏税负归宿理论的分析，必然造成税收政策效应评估的“漏损”。

1.2 税负归宿理论概述

1.2.1 税负转嫁与归宿内涵的界定

这里可以通过一个简单的例子描述一下税收的正常过程，以

安·安东尼·B·阿特金森、约瑟夫·E·斯蒂格里茨著：《公共经济学》蔡江南、许斌、邹华明译，上海三联书店、上海人民出版社1996年版。

此来说明税负归宿的本质。假设政府按照销售价格的 10% 对电视机征税，则每个电视机生产商不得不向政府进行支付。但生产商在可能的情况下，会提高价格试图避免税收对其经济状况造成损失。如果生产商的这一目的得以实现的话，则在生产者承担税负的同时，电视机的购买者也会由于价格升高而承担了部分税收。至此，尽管税负转嫁的数额并没有具体指出，但是一个典型的税负转嫁过程已经形成。那些销售者通过提价所减少的部分就被称之为“转嫁的税收”对消费者而言则是“被课征”的税收而消费者和生产者的最终“税收负担”——转嫁的结果，即为我们通常所说的税负归宿。税负归宿研究旨在回答几个基本的问题：税收是否被转嫁了？在多大程度上进行了转嫁？转嫁的方向如何？谁最终承担税负？

这就是传统理论中“税负转嫁”和“税负归宿”的概念内涵。而当我们希望进一步解释税负归宿应当怎样加以理解时，理论界定方面的问题就随之出现了。对相关文献的分析表明，即便是“归宿”和“税负转嫁”概念本身的含义也存在着矛盾。因此在进行研究之前，应当首先对相关术语加以界定。从学术规范角度看，我们必须提及这样一个问题：这一归宿概念对于我们的研究目的而言是否恰当？狭义或广义的外延应当围绕着可操作性原则来进行。而对于经验实证分析而言，数据来源和可靠性也必然影响到归宿概念的界定。

因此，对下面三个税收负担分配概念进行区分是十分必要的，即：(1) 税法所规定的法定分配（凡是不得不按照法律规定支付税收的人，都是初始的负税人）；(2) 政策制定者所期望的归宿；(3) 实际归宿和 Hick 与 Musgrave 所指的“实际归宿”是相一致的，也被称为经济归宿）。

实际上，在前两个概念与实际归宿之间存在着很大的差异。

我们可以将法定归宿和政策制定者，或者说立法者，所希望的归宿称为名义归宿，因为税负归宿的最核心的部分，即实际转嫁过程被排除在外。该领域的大多数经验分析都以研究名义归宿为主，即在假定税负转嫁程度的前提下，对税前税后的收入分配进行比较。这些税收的再分配效应与实际税负归宿存在着很大的差异，尽管我们都是从收入分配角度来衡量这两类的税负归宿。名义归宿与实际归宿之间的差异可以衡量出相关税收或财政政策的成败。

而对于现实经济生活而言，实际税负归宿无疑更为重要。因为名义税负归宿通常都是建立在一系列假设前提的基础上，而这些假设条件在现实经济中是否能够得到满足，通常是很难验证的，所以并不排除有可能出现对真实税负归宿状况描述失真的情况。本书所进行的归宿理论及实证研究旨在探求税收负担的最后归宿点，从而更加深入地分析税收对收入分配和经济行为的实际影响。因此，除非特别注明，本书所提到的税负归宿都是指税负的实际归宿或经济归宿。当然，经济学研究必须借助于一定的假设条件，以便能够使过于复杂的经济现象中的主要问题合理地抽象化，在税负归宿研究中也不例外。然而，这与完全构筑在假设基础上的实验室式求证方法有很大的不同，至少能够在一定程度上更加贴近现实。

除此之外，还可以借助于直接归宿和间接归宿的概念来界定实际税负归宿。直接和间接的归宿反映出税收在个人或群体之间的分配。它们都可以通过收入变化来测度。在直接归宿情况下，税收由纳税人支付，纳税人和负税人是一致的，也就是说，法定归宿和实际归宿相同。而通常更多发生的是另外一种情况，即在间接归宿情况下，税收通过公开的或隐含的价格变化转嫁给最终的负税人。例如，当数量或质量下降时则意味着价格的间接变化。这一过程开始于税收立法开征，随着纳税人所作出的反应，会通过

价格和收入变化的不同途径形成税收负担归宿的最终结果。

当然，上述描述并不能反映出由于税收负担和收入变化引起的所有调整情况。例如，税负转嫁过程中的价格的提高也会使得供给者根据需求弹性减少销售，从而造成供给者的利润或生产要素的收入下降（例如，工资下降或失业增加）。对于转嫁的过程会造成与归宿有关的微观经济损失在理论界定时是否应当与归宿加以区分，学者们意见并不一致。Schumpeter 和 Dalton 认为这两个应当分别考虑，而 Mann 和 von Mering 持相反的观点。Mann 希望在归宿概念中不仅包括直接货币损失，而且应包括由需求下降引起的间接税收负担。我们注意到，在经典模型中，通常认为这些损失会被所得抵消。而在数据统计分析中，要将价格和产出变化引起的再分配效应与归宿影响进行区分几乎是不可能的。因此，为了避免进行这种理论演绎可能造成的不可操作性，在本书的分析中，遵循经典归宿分析的处理方法。

如何判断税负转嫁与否，这一问题可能并不难回答。因为根据税负转嫁的初始定义，可以直接通过纳税人与负税人是否一致来加以判断。如果纳税人与负税人一致，则没有发生税负转嫁；如果纳税人与负税人不一致，则发生了税负转嫁。然而，这一判断标准在现实中很难用于操作，我们不可能逐一核实每件商品的每个消费者到底负担了多少转嫁而来的税收。因此，西方经济学家大多将税负转嫁的本质归结为价格问题。从价格角度观察税负归宿，就能发现课税怎样引起个人收入和支出的变化以及变化程度，或者说，在各种经济交易中的双方，即买者与卖者，谁承担税负？承担了多少份额？

塞里格曼正是从这一角度探讨了税负转嫁的一般规律。这种辗转的原形过程可以描述为：如果对某商品课税，那么生产者就要将相应的税额加进去，从而使得价格相应上涨，消费者将承担一定

的税负，转嫁过程得以实现。由于税负转嫁是在商品交易过程中，由纳税人通过提高或降低商品价格实现的，税后价格的升降变化可以作为判断和衡量税负转嫁与归宿的重要标志。在假定其他生产条件不变的情况下，当出现税后价格提高的情况，则发生了税负前转 即向消费者转嫁 当税后价格降低 则发生了税负后转 即向生产者转嫁；如果税后价格保持不变，则没有发生税负转嫁。

从企业的角度来讲，还可以通过考察税后利润水平的变化来判断是否发生了税负转嫁。在以企业为主体的情况下，税负转嫁来自纳税人追逐利润的动机。纳税人转嫁税负的目的就是为了保持原有利润，而且税收额与税后利润在数量上具有相互消长的关系。因此，税负转嫁与否的最终结果必然会反映在纳税人的利润水平的变化上，将税后利润水平的变化与否作为衡量和判断税负转嫁的标准之一是可行的。但需要注意的是，纳税人的利润变化，并不是惟一地决定于税负，还受到其他一系列因素的影响。例如，成本的升降就会引起利润率的变化。对税负转嫁的考察必须建立在其他相关生产条件不变的情况下，或者对这些有可能出现的现象进行较为充分的分析，并对相关影响予以剔除。

1.2.2 税负归宿的影响因素

实际上，现实中的税负转嫁过程并不像理论抽象过程所描述的那么简单，必须充分考察各种现实条件。而各种条件在税负转嫁过程中的作用趋向是不同的，具体可以归纳如下：

(1) 应税商品需求弹性与供给弹性的大小。在市场定价的价格体制下，纳税人要想把所纳税额全部或部分地转嫁出去，势必会遇到两个问题：一是商品的价格能够提高或降低多少；二是提高了价格的商品是否有人愿意购买，或者要素的供应者是否愿意接受纳税人的压价并继续提供要素商品。而要解决这两个问题，则必

须考虑商品的需求弹性与供给弹性。也就是说，商品供求弹性是决定税负能否转嫁及转嫁程度的重要因素。

(2) 税制结构。这主要是考察所课税种的性质，即是属于一般性的还是特种专一性的。税种的课征对象越是呈现专一性，则生产者可以转入不纳税的范围就变得越小，从而其自身承担税收负担的可能性就越大。一般来说，对商品与劳务产出量所课征的税收，则相对转嫁比较容易；而直接对家庭和企业的所得或财产征税，大多被认为转嫁困难。因此，一个国家主体税制的选择，即税制的设置，将会直接影响税负转嫁的广度。以间接税作为主体税种的国家，其税负转嫁范围较广；而以直接税作为主体税种的国家，其税负转嫁空间相对较窄。

(3) 税基与税率结构。从税负转嫁过程考察，税基的具体性质对各种税的归宿起着重要作用。例如一般认为，以公司纯利润为税基课征企业所得税，其税负基本归宿于纳税人，而以企业产出全部交易额或新增价值额为税基课征产品税或增值税，其税负归宿向消费者倾斜。而从理论上讲，税率结构方面主要区别比例税率与差异税率的情况。在其他假设前提不变的条件下，税负转嫁的倾向将会随着累进比例呈现正向变动关系。与支出所不同的是，政府通常固定税基和税率，而不固定收入数量。在理论上这常常被忽视，但对实际归宿和财政政策而言，不同税率结构所引起的归宿差异是很重要的。

在比例税率的情况下，适用税率即为平均税率，可以表示为

$$t = \bar{T} = \frac{T(Y_i)}{Y_i}$$

。从企业之间的横向关系来看，不论纳税者的所有制性质、地域所属以及规模大小，在比例税率结构下，名义税收负担率相等。从公平竞争的角度看，这种税率形式虽然创造了平等的税制条件，但是它仅侧重于税收负担分配的效率原则，忽略了税

负归宿公平原则中对税负承受能力差异的调节再分配作用。因此，比例税率形式下的税负归宿也会出现实际上的不公平。定额税率则是按照每一计量单位的课税对象直接规定固定税额的一种税率形式。在定额税率形式下应纳税额的数量直接取决于课税对象数量的多少，但其显著的缺点在于无法对动态的生产过程进行合理反映。企业的收入或利润一般都会随着成本、价格以及经营状况的其他因素不断发生变化，而税负却不能够随之发生相应的增减变化，这一突出矛盾也决定了固定税率形式较之比例税率和累进税率两种形式而言，其适用范围相对较窄。

而累进税率是按照征税对象数额（税基）的大小，划分出不同的级次和级距，每一个级次分别设计不同的税率，课税对象数额越大，税率越高的一种税率形式。在累进税率的情况下，则有 $T = \frac{t_1 \cdot Y_{i1} + t_2 \cdot Y_{i2} + \dots + t_n \cdot Y_{in}}{Y_{i1} + Y_{i2} + \dots + Y_{in}} = \sum_{i=1}^n t_i Y_{ii} / Y_i$ 。根据具体的征收方法，可以分为全额累进税率和超额累进税率、全率累进税率和超率累进税率以及超倍累进税率等形式。其中最主要的是两种形式，即全额累进税率和超额累进税率。在各国的税制中，征收累进税时很少有采用全额累进税率的。因为全额累进税率可能会造成实际税负的不合理现象。可以举个简单的例子，假定应纳税所得额为 3 000 元及以下时适用 10% 的税率，而应纳税所得额为 3 000 元以上时则适用 20% 的税率。在全额累进税率条件下，某个纳税人如果收入为 3 000 元，则其实际税负为 10%，而如果其收入为 3 001 元，则其实际税负为 20%。所得额仅增加了 1 元，而其税额却增加了 300.2 元，税负的极端不公平可见一斑。因此，此处仅就超额累进税率方法来分析税负归宿特征。

与比例税率形式相比，采用超额累进税率具有税负随着税基的扩大而递增的特征。课税对象的数量越大，所适用的税率就越

高相应的税负也越重反之则相反。因此累进税率对同一课税对象根据其收入水平分别规定从低到高的分级递增税率，能够较好地反映所得多者多征、所得少者少征、无所得者不征的税负公平原则。但是需要注意的是，一旦由于通货膨胀等现象造成纳税人所得虚增的情况发生时，采用累进税率形式有可能使得税负在所得并未显著增长时就出现增长过快的现象，这就会造成企业实际利润率下降，从而在一定程度上影响其生产经营的积极性。

(4)课税方法。税收征收和支付的方式也会引起许多不同的反应。不同的课税方法会使纳税人产生不同的反应。如果采用从量课税的方法，每个单位商品的税额很明显，纳税人容易感觉到税收的额外负担，因而必然提高商品价格转嫁税负。而商品的需求弹性与供给弹性的大小影响到转嫁程度；如果采用从价课税的方法，税额随着商品价格变动，纳税人对相应额外负担的感受也不同，转嫁税负的动机可能并不一致，例如，价格较低的商品所承担的税额也相应较少，其转嫁动机不如价格高的商品那么强烈。

(5)分析时间。时间从两个不同的方面发挥着重要作用。首先在既定时间范围内税收是有限的其次，一项税收的变化必然会带来许多结果。在短期内，由于生产设备和技术水平是固定的，生产者只能通过原材料、劳动力等投入要素变动对征税商品的产出作出调整反应，产出变动的余地较小，供给弹性也较小，税负不易转嫁。但从长期来看，由于原材料、劳动力、生产设备和技术水平都是可变的，则生产者对于产出调整的余地较大，供给弹性也较大，税负容易转嫁。

(6)市场结构。由于所处市场结构的不同，应税商品是遵循垄断规律，或是遵循竞争规律，也会影响到税负归宿问题的分析。如果是遵循垄断规律，那么价格不能以边际产品所决定。显然，在边际产品生产昂贵的情况下，税负不容易转嫁。

(7)资本的流动性。如果使资本固定，或者存在妨碍资本完全移动的可能性，那么，税负转嫁程度将会减小并且缓慢。相反，资本如果能够自由流动，则税负负担转嫁程度将加强，同时速度加快。

(8)生产链条。这主要是指应税商品属于最终产品，还是中间产品。如果在生产环节中属于最终产品，则主要是由消费者与生产者负担；如果属于中间产品，则将会是在上述各约束条件下进行复杂的转嫁过程。

需要注意的是，上述因素对税负转嫁过程产生的影响，只是表明在各种条件下税负转嫁运动的一般倾向。在现实转嫁过程中，通常各个因素并不是单一地发挥作用，而是几个条件同时发挥作用。

1.2.3 税负转嫁的实现方式

如前所述，税法所要求的纳税人会试图通过多种方式进行税负转嫁。在市场经济制度框架下，纳税人转嫁税负的基本方式有以下几种：

(1)前转。税负的前转，也被称作顺转。即由纳税人将其缴纳的税收，加在它所生产或经营的产品售价之内，转嫁于购买者或消费者负担。简言之，如果纳税人能够成功地提高销售价，则可以向前转嫁。税负前转的运动过程，可能只经过一次税负转嫁完成，也可能要顺着产业链和商品流通环节向前经过数次转移（例如从原料生产者到制造业者、批发商、零售商等），直至最终由消费者负担。这意味着，在其他条件不变的情况下，课税对象的供给弹性越大，或需求弹性越小，则税负越倾向于由消费者负担。向前转嫁通常是政府部门所希望的类型。

(2)后转。税负的后转，也被称为逆转。通常指的是纳税人通过压低购入商品进价的方式，将其缴纳的税收转给商品供给者的

一种税负转嫁方式，这种税负运动过程一般按照产业链和商品流通环节向上回溯（以服装业为例，由服装销售商到成衣商、布商、纱商、棉农等）向最初的生产者方向转嫁。简言之，如果纳税人能够成功地降低购入价，则可以向后转嫁。如果纳税人前转困难，而商品供给者又呈现供给弹性小的特征，则会出现税负向后转嫁给卖方的情况。

由此可见，只有在要素供给相对无弹性的情况下，向后转嫁才有可能实现。此时，需求的显著减少将会使得要素供给出现微小的减少，甚至会伴随着要素报酬的下降。课税商品的生产在一定时期内或多或少是相对固定的。如果总供给固定不变，税负归宿则在与生产有关的要素之间分配，成本结构保持不变。然而对劳动力要素而言，其地理上的不可流动性和专业性可能会受到工会的垄断地位的影响，从而在面临就业下降时仍能对现有工资水平予以保持。

(3)散转。这种税负转嫁方式，是指纳税人将所承担的税负分散地转嫁给生产链中的前者和后者负担。例如，对零售商课税，零售商便会将一部分税收向后转嫁给生产者，同时将另一部分向前转嫁给消费者。在这种方式下，如果供给弹性等于需求弹性，则此项税收负担双方各自承担一半，而课税客体的价格升高到税额的一半。根据道尔顿 (H. Dolton) 的假说，对任何一个纳税对象课税所形成的直接货币负担，均由买方与卖方共同承担，其分担比例由税收客体的供给弹性与需求弹性决定。

$$\text{即} \quad \frac{\text{供给弹性}}{\text{需求弹性}} = \frac{\text{卖方负担税额比例}}{\text{买方负担税额比例}}$$

(4)内部转嫁。当转嫁在企业内部发生的时候，我们称之为内部转嫁，也被称为消转或转化。与在消费者、销售者和生产者之间的外部转嫁不同，在这种情况下，税负由纳税人在生产经营过程中

自行消化 主要通过降低成本、改善经营管理、增加收益等方式来抵消税负。具体可以分为两种：一是通过降低成本的方法来进行合法的消转，另一种是通过减少工资或增加工时等来向生产要素进行消转抵消税负。关于“消转”是否为税负转嫁的一种形式，西方财政学界现在尚有争议。

此外，如果销售者提供几种商品，他有可能不是通过被课税商品而是其他商品来转嫁税收，我们可以称之为侧转嫁或交叉转嫁。

(5) 税收资本化。税收资本化的过程是当被课税的商品出售时，其买主将此后应该缴纳的税收从所购买的商品的资本价值中预先扣除。因此，此后所发生的税收虽然由买者按期缴纳，但其税负由商品的供应者，即原所有人负担。其特点是把将来的税收负担转为现期负担。在税负转嫁类型的划分上，经常将前面四类称为狭义的税负转嫁，而把税收资本化称为广义的税负转嫁。

尽管从理论分析的角度讲，税负转嫁过程涉及到上述一系列推论，但需要指出的是，在现实经济中，市场均衡价格必须在市场上经过“千百次的交换”才能够实现，这既不是由一个生产者或消费者的行为所决定的，也不是在一次简单交易中形成的。因此，市场参与者所具有的多重经济身份是共同发挥作用的。这一点在流转税上体现得十分明显。一方面，每个生产者要和其商品的消费者共同分担在这一环节的流转税；另一方面，又作为消费者和其原材料供应商共同分担在上一环节的流转税。在由众多交换者在市场中千百次的交换行为中，要对转嫁的每一个环节或层次进行剥离，显然会使实证研究陷入不可行的泥淖。因此，在这里的抽象描述只是构筑较为清晰的理论体系需要，而在经验实证分析部分中，我们旨在从均衡价格角度考察市场，并不涉及均衡状态形成之前有关动态税负转嫁过程的细节描述。

1.2.4 税负归宿公平的评价原则

税负归宿公平机制的选择 关键在于“ 纳税能力 ”的衡量。关于如何评价税收负担在社会成员之间是否实现分配公平，即体现“ 纳税能力 ”的标准 理论界历来有着两种不同的观点^①。一种观点被称作受益原则 它由 17 世纪英国哲学家霍布斯、洛克和经济学家配第所提出。其主要理论依据和政策主张可以概括为：由于政府的基本职能是执行公共事务，政府通过执行公共事务为社会成员带来了利益。因此，每个社会成员都应当按照自己所获得利益的大小负担政府税收，以实现受益大者多纳税、受益小者少纳税。另一种观点被称作支付能力原则，于 19 世纪下半叶至 20 世纪初由德国财政学者谢夫勒和瓦格纳所提出。这种观点认为，国家是社会的最高组织形式 人民是社会的成员 每个社会成员都有义务按照各自能力负担国家税收。因此，合理的税收负担归宿状况应当实现支付能力大者多纳税，而支付能力小者少纳税。

从合理税负归宿的角度看，受益原则的主要缺陷在于无法实现税收内在的收入再分配功能。为克服这一缺陷，受益原则的倡导者曾进行过一些有益的探讨。英国经济学家达芬南曾经提出，税收负担的分配应与人民的消费欲望成比例，同时应当采取奢侈品重税和必需品轻税或免税的办法来矫正富人与穷人在消费方面的不平衡。而在 19 世纪下半叶至 20 世纪上半叶，以瑞典经济学家维克塞尔为代表的学者认为，税收负担的分配应当与人民享受的利益相适应。因此 首先要设置矫正所得关系的遗产税、继承税和所得再分配税，在此基础上再征收一般所得税。另一位瑞典经济学家林达尔也曾提出，税收负担的分配应当与人民从公共物品

马国强：《税收体系与结构的理论基础》载《税务研究》1999 年第 4 期。

中获得的效用相适应，因此，首先要设置矫正所得分配关系的特别所得税，在此基础上再设置一般所得税。显然，这些克服受益原则缺陷的政策主张，已经超出了受益原则的理论范围。这表明，为了克服受益原则的缺陷，只能借助于支付能力原则而在按照收益分配税收负担的基础上加以改进。

相比较而言，支付能力原则的缺陷主要是不能用于解决宏观税收负担的确定问题，而只侧重于解决微观税收负担的分配问题，从而存在着微观税收负担与宏观税收负担之间不对称的现象。为克服这一缺陷，只能将受益原则作为税收负担分配的基础性原则，并按受益确定税收负担总量与税收负担分配的基本格局。因此，本书所采取的处理方法是，在局部均衡框架内进行税负归宿问题分析的过程中，遵循支付能力原则；而当涉及到宏观税负领域时，将支付能力原则与受益原则相结合，作为评价基础。

对于税负归宿评价原则而言，相应衡量指标的确定无疑是十分重要的。关于衡量指标的选择，学者们并没有形成一致的观点。对于支付能力原则而言，其倡导者提出的支付能力衡量指标包括所得、消费与财产。例如 谢夫勒认为 支付能力有两个方面：一是直接的支付能力，具体表现为所得；二是间接的支付能力，具体表现为消费支出。而马斯格雷夫则认为，除了所得与消费之外，财产也是衡量支付能力的重要指标，其所持的理由是，无论是所得还是消费，在衡量支付能力方面都有遗漏。从所得来看，并不是所有的价值增值都能纳入应税所得之中，例如，由赠与和遗产带来的增值、由资本带来的所得等就经常被忽略。因此，在这种情况下，将易于掌握的财产作为支付能力的一个衡量指标，不失为一种有效的补充。从消费角度来看，如果把储蓄当作未来的消费，则无论现在的消费还是未来的消费——储蓄，都属于应税消费的范围。但储蓄有双重受益，即未来消费的增加和拥有财产所带来的满足。

以消费作为支付能力的衡量指标，尽管能够将未来消费包括在征税范围之内，却将拥有财产所带来的满足排除在外。

就这三个指标而言，我们知道，社会成员在财富分配上的差距主要表现在所得和财产方面，因此，以所得和财产为对象实行财富再分配，有利于缩小财富分配差距。然而，对于财产的计量往往会遇到很大困难。加之由于我国目前尚未开征财产税或遗产税，如果以财产作为衡量指标，对于税负归宿的经验实证分析而言，显然失去了应有的经济意义。更为重要的是，如果以所得作为衡量指标，旨在保证规则公平，这恰好与我们研究的初衷是相一致的。在规则公平与起点公平中，我们显然更加关注前者，并且认为在我国税负分配达到社会所接受的结果公平的归宿状态的过程中，前者将发挥更为重要的作用。

对于受益的衡量指标而言，受益原则的倡导者发表过各种不同的意见。霍布斯认为，受益是一种享受，它寓于消费之中，应当把消费作为受益的衡量指标。配第认为，能给人们带来享受的消费包括衣、食、住、行各个方面，每个方面的消费对象都是货物，应当把货物作为受益的衡量指标。斯密认为，人民在国家保护下所享受的利益集中表现为取得的收入，应当把收入作为受益的衡量指标。而现代财政学者马斯格雷夫指出，从严格的意义上说，受益的衡量指标是人们对公共物品的需求。但由于人们的偏好不同，所以无法找到一个通用公式来表示人们对公共物品的需求。在这种情况下，根据消费者所购买的私人商品数量随消费者收入水平的变化而变化的事实，可以认定社会成员对公共物品的需求也随社会成员收入水平的变化而变化^①。因此，可将社会成员的收入

通常在很多领域，社会成员对私人物品的消费正比例地反映着对公共物品的消费。通过对私人物品的消费的计量，可以间接地反映公共物品的消费状况。

水平作为受益的衡量指标。消费的计量通常有两种途径：一是计量物品给消费者带来的满足，二是计量消费者所消费的商品。然而到目前为止，经济学的发展还无法解决消费者满足程度的计量问题。因此，消费的计量，只能以消费者消费的商品，或者说因消费商品而发生的支出作为标准。显然，消费支出在很大程度上受到收入所得的影响。

实际上，到目前为止，还没有哪一种原则或方法能够在实际运用中居独占地位，也没有哪一种方法能够反映课税行为的全部职能。在进行税负归宿公平机制选择时，现实情况往往是将上述原则在一定程度上进行有机结合，从而使所形成的公平课税结构能为大多数人所接受，并且根据实际有选择地调整。通过上述分析可以看到，尽管在税负归宿评价中所强调的侧重点有所不同，但是在具体的衡量指标选择方面，受益原则与支付能力原则并没有太大差异。因此，按照本书所遵循的评价原则，笔者在研究中选择以所得作为支付能力的主要衡量指标，并且以消费支出作为辅助指标。

1.3 文献评价

税负转嫁作为一种经济现象，应当说在历史上很早就存在，只是在不同历史时期，因经济学家的不同观点和理解，形成了不同的税负归宿理论。从西方财政学的视角来看，税负归宿是指由于某种税收的加征，最终导致部分人的福利损失，也就是说，税收最终由这些人负担。而征税之前的福利与征税之后的福利时刻都在变化此外 还有其他许多变量会影响福利变化 因此 要确定某项税收的归宿到底是多少，是一个非常复杂和困难的问题。也正因为如此，在西方财政学及公共经济学领域，税负归宿理论的研究一直

吸引着众多学者为之付出不懈的努力。税负归宿理论是西方财政学的核心内容之一，就其理论体系发展而言，大致可以分为传统税负归宿理论和现代税负归宿理论。

1.3.1 传统税负归宿理论主要思想观点

传统税负归宿理论是指自 17 世纪重商主义至 19 世纪德国社会政策学派这一阶段发展起来的税负理论，其中的主要代表人物有威廉·配第、弗朗斯瓦·魁奈、亚当·斯密、李嘉图、瓦格纳等人。

1.3.1.1 重商学派的税负归宿思想

重商学派是欧洲资本原始积累时期代表商业资产阶级利益的一种经济学说和政策体系，它起源于 16 世纪中叶，可以分为早期重商主义和晚期重商主义，其主要代表人物有托马斯·孟、托马斯·霍布斯、洛克等。该学派的主要经济理论包括国家干预经济与保护关税理论、税收利益交换说、主体税理论及税收负担理论等。重商学派所持的基本经济观点是：货币是国家财富的惟一形态，对外贸易是增加货币的源泉，政府活动的目的应是如何发展对外贸易以增加财富。基于这一基本出发点，该学派也对税负归宿问题进行了论述。

重商学派的代表人物威廉·配第认为，消费税既符合确保税收和最少征税费用的赋税原则，又替代向资本家征税，从而把税收负担转嫁到雇佣工人身上，因此，不失为一项刺激英国资本主义发展的经济政策^①。托马斯·孟认为，税收负担是可以变化的。他指出，一些人认为所有的税收都由贫苦人民负担是不对的，因为封

威廉·配第：《赋税论》商务印书馆 1978 年版 第 30 页。