

第7章 税收理论

公管教研室 马冉

目标

- 了解税收基本概念和形式特征
- 了解现代税收原则理论
- 了解局部均衡下的税负转嫁与归宿理论
- 了解税收的收入效应和替代效应
- 了解最优税收理论
- 了解税制设计理论



7.1 税收概述

- 西谚：只有死亡和税收是不可避免的。
- “取之于民，用之于民”
- 纳税是每个公民应尽的义务
- 税收是怎么来的？
- Olson的思想试验：为什么是坐寇？
- 复杂的税收



潜规则，吴思

- 吴思也曾讨论过四川广汉土匪的事。土匪收费保安全。事实已经过去约一百年。民国初期，四川广汉土匪横行。那里是川陕大道，但路人宁愿绕行小路，也不敢由此穿过。这样，土匪什么也收不到。于是，各路匪帮达成一致，划分势力范围，分段收钱。匪帮绝不重复收费。路人恢复行走。当时，广汉土地荒芜。土匪采取措施，吸引人民回来耕作，保证1亩地只收捐1斗谷。当时一亩地约有两石收成，1斗谷意味着只收5%的捐。收捐之后，土匪负责治安。外来土匪来犯，他们负责赶走。如果土匪内部有人敲诈勒索，土匪头子承诺严肃处理。四川广汉县建立起一种安定的秩序，土匪们也有了稳定的收入。



7.1 税收概述

- 税收：权利的代价
- 斯蒂芬·霍尔姆斯，凯斯·R.桑斯坦：《权利的成本——为什么自由依赖于税》，北京：北京大学出版社，2004。
- 权利，要想真正成为法律赋予的权利，必须是司法上可执行的。权利不是需要政府撒手，而是需要政府积极的保护。政府若想积极提供这种保护，必须依赖充足可供支配的资金，也就是说贫困、软弱无能的政府无法切实地实施权利。



7.1.1 税收概念

- 税收、赋税
- 形式特征
- 强制性
- 固定性
- 无偿性
- 费VS税



7.1.2 税制要素

- (1) 纳税人
- 所谓纳税人，是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。
- 纳税人、负税人和扣缴义务人？



○ (2) 征税对象

- 所谓征税对象，又称课税对象，或征税客体。它是指对什么事物和什么活动征税，即征税的标的物。
- 税目是税法规定的征税对象的具体项目，反映具体的征税范围，代表征税的广度，它将征税对象具体化。
- 计税依据是计算应纳税额的依据，基本上可以分为两种：一是计税金额；二是计税数量。
- 税源是指税款的最终来源。



扩展：

- 税基（tax base或basis of taxation，课税基础）
- 税基本身的选择
- 税基大小的选择，接近于课税范围（scope or coverage）。



○ (3) 税率

- 所谓税率，是税法规定的应征税额与征税对象之间的比例，是计算应征税额的标准，是税收制度的中心环节。
- 一般来说，税率可分为**比例税率**、**定额税率**（固定税额）和**累进（退）税率**（全额、超额）。



补充：分析工具

- A. 平均税率和边际税率
 - 按比例税率征税时，边际税率等于平均税率；按累进税率征税时，边际税率大于平均税率。
- B. 名义税率和实际税率
 - 实际税率通常低于名义税率。



- (4) 纳税环节

- 所谓纳税环节，一般是指在商品流转过程中按照税法规定应当缴纳税款的环节。

- (5) 纳税期限

- 所谓纳税期限，是指税法规定的纳税人发生纳税义务后向国家缴纳税款的期限。



- (6) 减税免税

- 所谓减税免税，是指税法对某些纳税人或征税对象给与鼓励和照顾的一种特殊规定。

- A. 减税和免税。所谓减税，是指对应纳税额少征一部分税款；所谓免税，是指对应纳税额全部免征。



- B.起征点。所谓起征点，是征税对象达到征税数额开始征税的界限。
- C.免征额。所谓免征额是在征税对象总额中免于征税的数额。



税式支出

- 税式支出（税收支出）：采取类似于支出管理的方式，将税收优惠所带来的税收减少的数量列入专门的预算（税式支出预算），以加强税收优惠的管理。



- (7) 违章处理

- 所谓违章处理，是税务机关对纳税人违反税法的行为采取的处罚性措施，它是税收强制性形式特征的体现。

- (8) 纳税地点

- 所谓纳税地点，是纳税人应当缴纳税款的地点。

- 税收竞争，税源争夺



7.1.3 税收分类

- (1) 以税收的征税对象为标准的分类
- 流转税类（商品税类）
- 所得税类
- 财产税类
- 行为税类



- (2) 以税收负担是否容易转嫁为标准的分类
- 直接税
- 间接税



- (3) 以管理权限为标准的分类
- 中央税
- 地方税
- 中央地方共享税



- (4) 以征收实体为标准的分类
- 实物税
- 货币税
- 劳役税



- (5) 以税收的计税依据为标准的分类
- 从价税
- 从量税



- (6) 以税收与价格的关系为标准的分类
- 价内税
- 价外税
- 与之相适应，价内税的计税依据为含税价格，价外税的计税依据为不含税价格。



7.1.4 税制结构

- 所谓税制结构，是指一国税制中税种的组合状况，它反映各个税种在整个税收收入中的地位。
- 根据税制结构中的税种是单一的还是多种的为标准进行分类，税制可以分为单一税制与复合税制。
- 主体税种



- 经济发展水平不同的国家，形成不同的税制结构，主要是因为不同的税类有着不同的特点，适应于不同的社会经济财政情况的要求所决定的。
- (1) 财政收入的原因
- (2) 税收征管的原因
- (3) 宏观经济调控的原因
- (4) 公平贫富差距的原因



- 发展中国家以间接税为主的税制结构面临挑战
- 经济全球化
- 税收的国际竞争力
- 全球税制趋同



征税：拔鹅毛的艺术

- 法国：路易十四时的财政大臣柯尔贝，17世纪
- 征税：
- 拔得多，还不能让鹅叫



- 陈庚：“1912—1937 年北京戏剧税捐研究”，《戏剧（中央戏剧学院学报）》2013 年第 4 期
- 民国初年北京税制基本上沿袭清末，但又比清末增加了更多的税捐。这些税捐可分为国捐和市捐两类，其中以市捐为多。
- 在 1912—1937 年间，北京戏剧业所需缴纳的税捐包括针对一般性营业场所制定的房捐、印花税、国税等，除此之外，作为大众主要娱乐形式的戏剧业还必须缴纳一些特定种类的税捐，如戏捐、弹压费、警饷附加捐等。。



7.2 税收原则

○ 7.2.1 概述

- 所谓税收原则，是制定和评价税收制度与税收政策的标准，是支配税收制度的废立，影响税收制度运行的深层次观念体系，是税收的行为准则。
- 威廉·配第（公平、方便、节省）



7.2.2 亚当·斯密的税收原则

- 亚当·斯密 (1723-1790)
- 平等：各自能力的比例
- 确实
- 便利
- 节俭：课征费用最少



7.2.3 瓦格纳的税收原则




- 官房学派，历史学派
- 资本主义从自由竞争发展到垄断时期
- 德国财政学家瓦格纳（Adolph Wagner, 1835-1917）提出了四项九目的税收原则：



- 所谓**财政收入原则**，包括**充足原则**和**弹性原则**两方面。
- 所谓**国民经济原则**，包括**税源的选择**和**税种的选择**两方面。**税源**的选择要有利于保护资本即**税本**；**税种**的选择则应考虑到**税负转嫁**问题。
- 所谓**社会正义原则**，包括**普遍原则**和**平等原则**两方面。
- 所谓**税务行政原则**，包括**确实、便利、节省**三方面。



7.2.4 现代税收原则

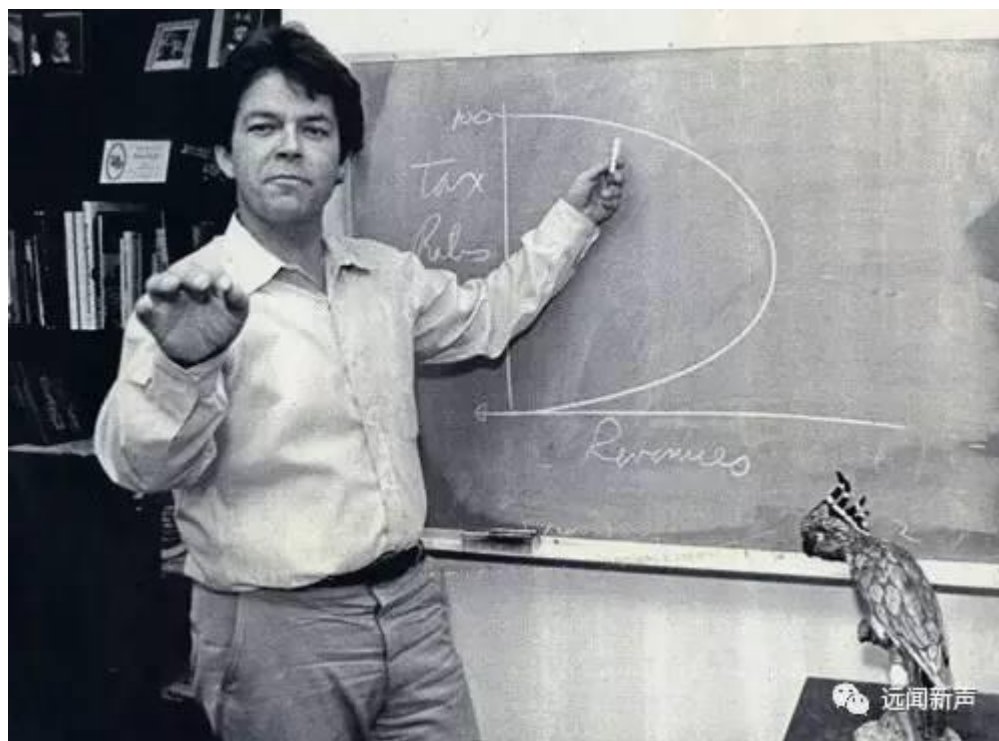
- 税收的**财政原则**——税收制度应当能够取得必不可少的财政收入的原则。
 - 它包括两层含义：一是税收的**充分性**，二是税收的**弹性**。
 - 税收的**稳定原则**。
 - 税收的**效率原则**。
 - 第一，税收总量应该体现整个社会资源最优配置的要求。
 - 第二，税收对微观经济活动的效率损失应当最小。
 - 第三是指税收的征收**成本**最小化。
- 

税收的遵从成本与征管成本

- 所谓遵从成本，是指纳税人或第三方（雇主、金融机构等）履行纳税义务所发生的费用。
- 政府的课税则会产生征管成本。

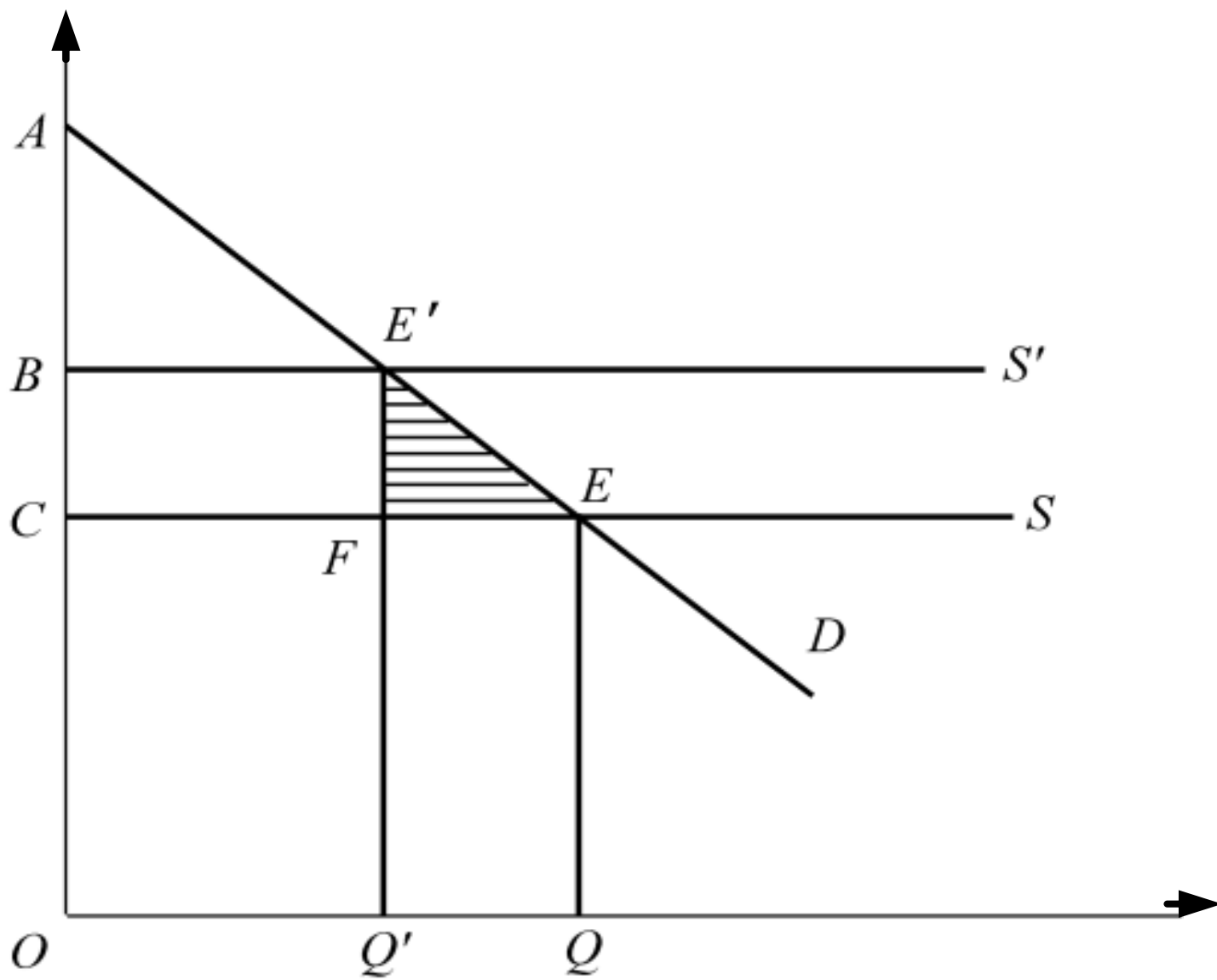


7.2.4 现代税收原则



拉弗在讲授他的曲线





税收的超额负担



税收的收入效应与替代效应

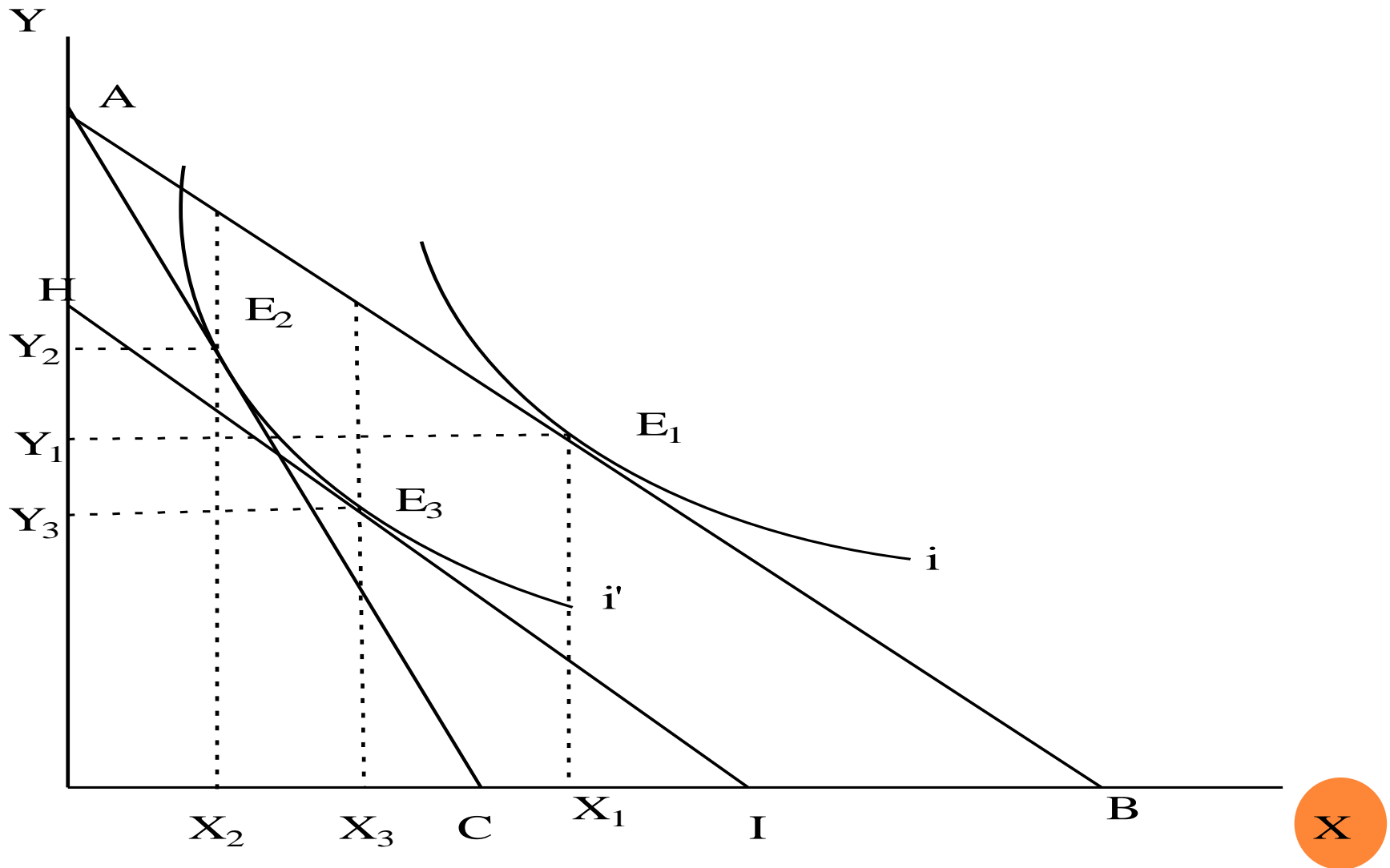


图 7-2 税收的收入效应和替代效应

- (4) 税收的公平原则
- 税收的公平原则大致可以分为两种：一是利益原则 (benefit principle) ，一是能力原则。



- 烟草行业税负
- 烟草税主要包括增值税和消费税：烟草属于货物销售，增值税税率为17%；消费税：甲类卷烟（调拨价70元或以上/条）：税率56%；乙类卷烟（调拨价低于70元/条）：税率36%；商业批发：税率11%；雪茄：税率36%；烟丝：税率30%。
- 2023年烟草行业实现工商税利总额15217亿元，同比增长5.6%；实现财政总额15028亿元，同比增长4.3%，实现税利总额和财政总额创历史新高，为稳定经济大盘、保证国家和地方财政增收、促进经济社会发展作出积极贡献。

7.3 税收负担与税负转嫁

- 税收负担指全社会或单个纳税人（个人和法人）实际承受的税款。它表明国家课税对社会资源的集中程度，以及税款的不同分布所引起的不同纳税人的负担水平。
- 依据考察层次不同，我们可以将之分为宏观税收负担和微观税收负担。



7.3.1 税收负担

○ 1. 宏观税收负担

$$\text{国民生产总值负担率}(T / GNP) = \frac{\text{税收收入总额}}{\text{国民生产总值}} \times 100\% \quad (7-1)$$

$$\text{国内生产总值负担率}(T / GDP) = \frac{\text{税收收入总额}}{\text{国内生产总值}} \times 100\% \quad (7-2)$$



- 2.微观税收负担

- 微观税收负担以纳税人为区分标准，可分为企业税收负担和个人税收负担。

- (1) 企业税收负担率

反映企业整体税负率：

$$\text{企业税收总负担率} = \frac{\text{各种纳税总额}}{\text{同期销售收入}} \times 100\%$$

$$\text{企业净产值税收负担率} = \frac{\text{各种纳税总额}}{\text{净产值}} \times 100\%$$



从税种角度考察企业税收负担水平：

$$\text{企业商品税负担率} = \frac{\text{商品税总额}}{\text{同期销售收入}} \times 100\%$$

商品税税负可能转嫁，纳税人不等同于负税人，企业商品税负担率只能反映企业名义的商品税负担率。

$$\text{企业所得负担率} = \frac{\text{所得税额}}{\text{同期利润所得和其他所得总额}} \times 100\%$$



- (2) 个人税收负担率
- 个人所得税负担率 (个人所得税 / 同期个人所得总额)



7.3.2 税负转嫁与归宿

- 纳税人与负税人
- 基本形式：
 - (1) 前转：也称为顺转
 - (2) 后转：也称为逆转
 - (3) 混转：也称为散转
 - (4) 辗转：发生多次的转嫁行为
 - (5) 税收资本化



税收资本化价值PV的计算公式为：

$$PV = \sum_{i=1}^n \frac{T_i}{(1+r)^i}$$

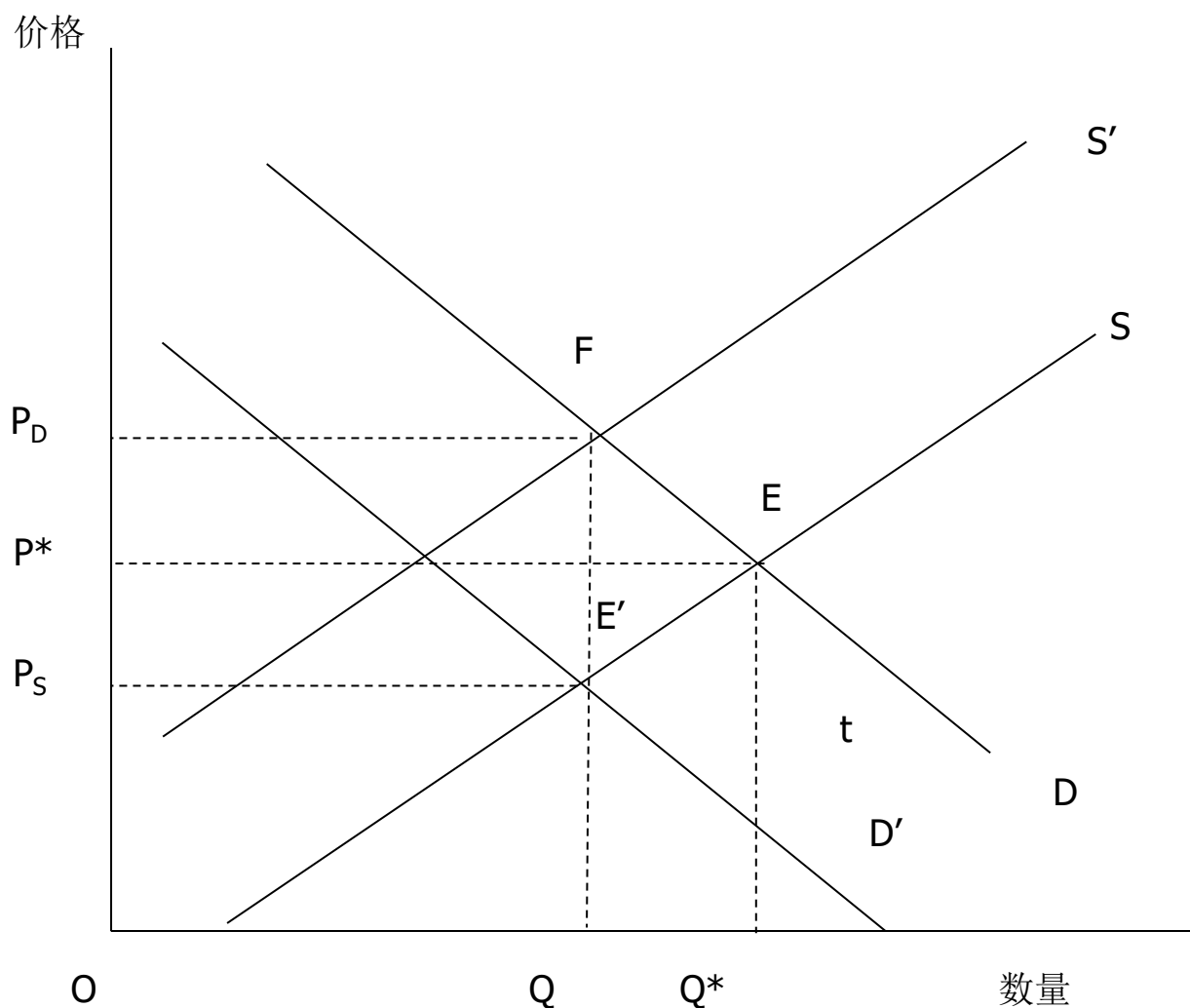
其中， T_i 表示未来某期（i）所要缴纳的税收；i为收益期， $i=1,2,3, \dots, n$ ，r为贴现率

- （6）消转：又称转化



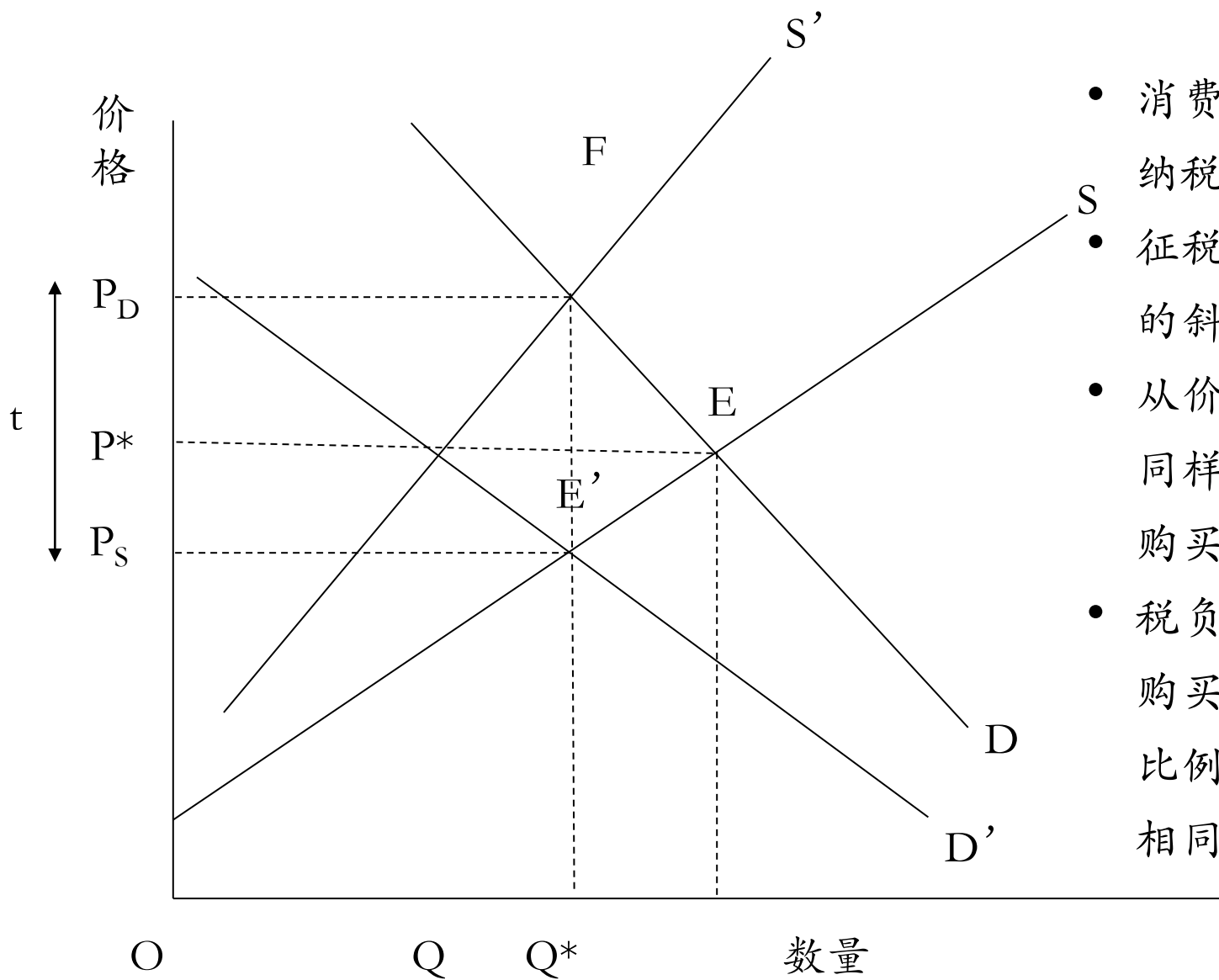
7.3.2.1 税负转嫁的局部均衡分析

(1) 从量消费税的税收转嫁与归宿



- 分别对消费者和生产者征收消费税 t
- 对消费者 $D \rightarrow D'$ ，对生产者 $S \rightarrow S'$ ，二者影响一样。
- 税收额为 $P_S P_D F E'$ ， $F E E'$ 额外税收负担。
- 课税消费品的供求弹性大体一致。
- 税收由生产者和购买者共同负担，大约各一半。

(2) 从价征收消费税的税收转嫁与归宿



- 消费品价格越高
纳税越多。
- 征税后需求曲线
的斜率发生变化。
- 从价计征的税收
同样为生产者和
购买者共同负担。
- 税负在生产者和
购买者之间分配
比例与从量计征
相同。

(3) 税负转嫁与供求弹性

需求弹性：

$$E_{dp} = \frac{\Delta Q_d}{Q_d} \div \frac{\Delta P}{P} = \frac{\Delta Q_d}{\Delta P} \times \frac{P}{Q_d} \quad (7-8)$$

供给弹性：

$$Esp = \frac{\Delta Q_s}{Q_s} \div \frac{\Delta P}{P} = \frac{\Delta Q_s}{\Delta P} \times \frac{P}{Q_s} \quad (7-9)$$

绝对值>1弹性高；<1弹性低；=1单位弹性；=0无弹性；

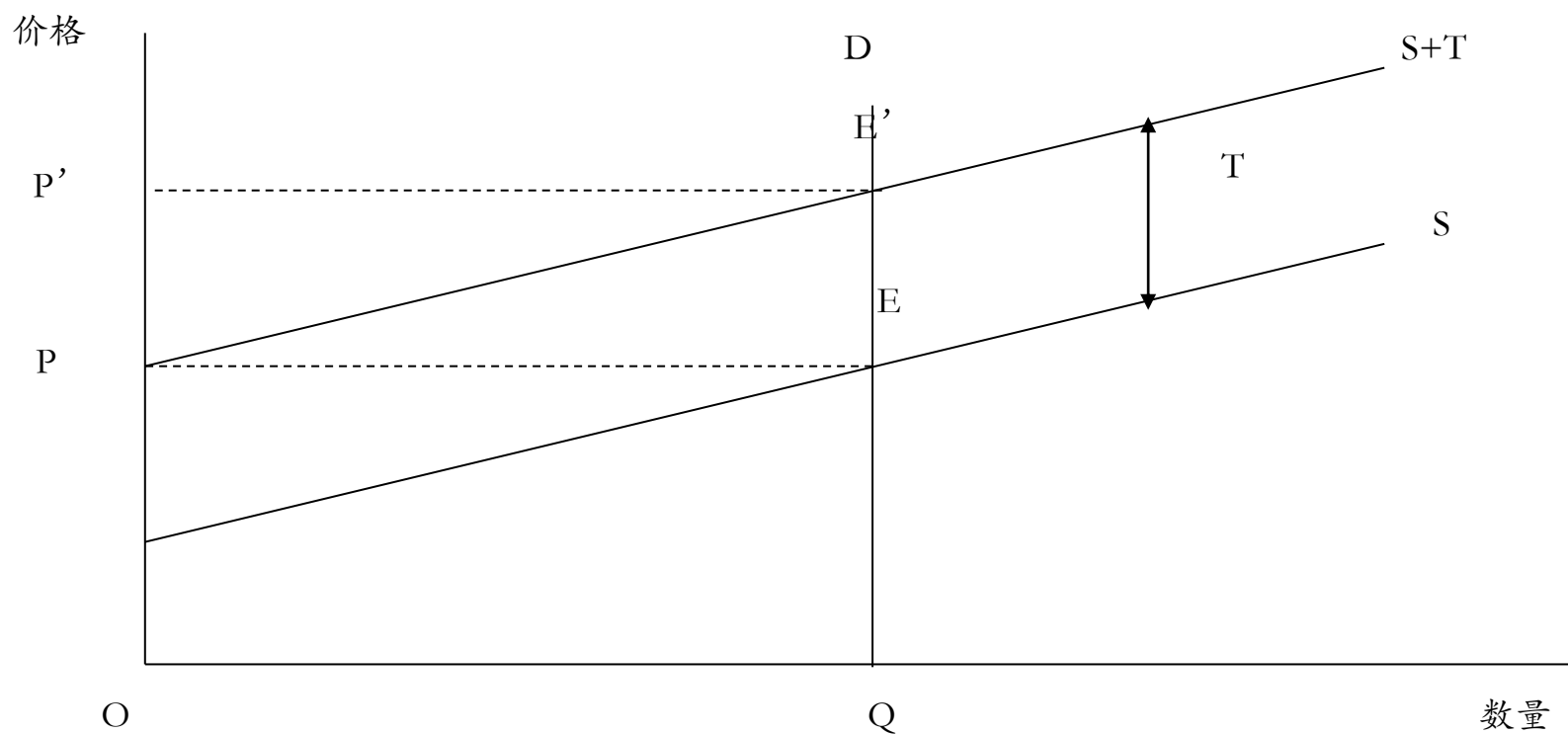
=∞弹性无穷大。

税收转嫁的主要途径是价格变动，转嫁幅度取决于供求弹性。

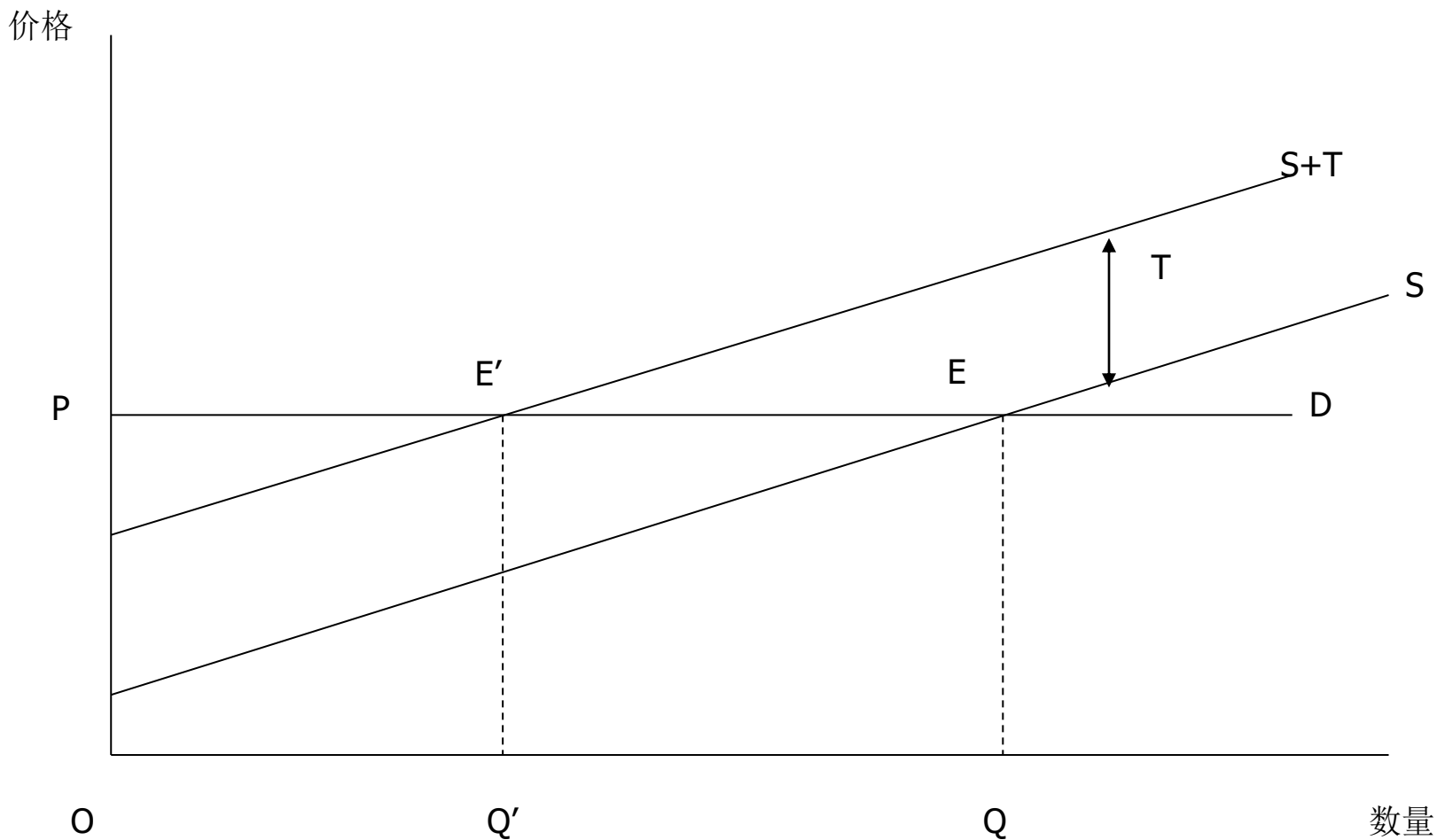


(3) 需求弹性和税收的转嫁与归宿

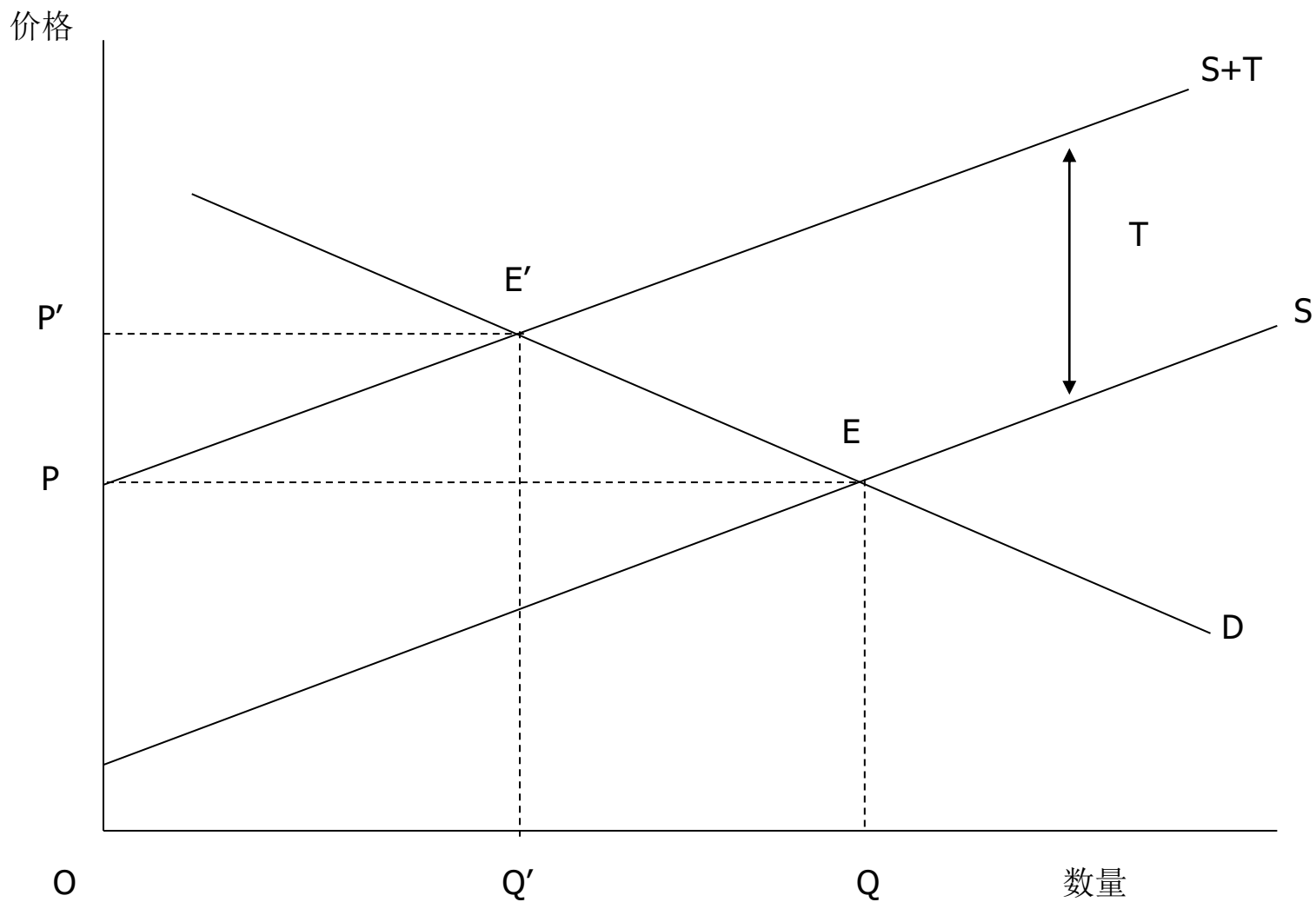
分需求完全无弹性、需求完全有弹性、需求富有弹性和需求缺乏弹性四种情况讨论。



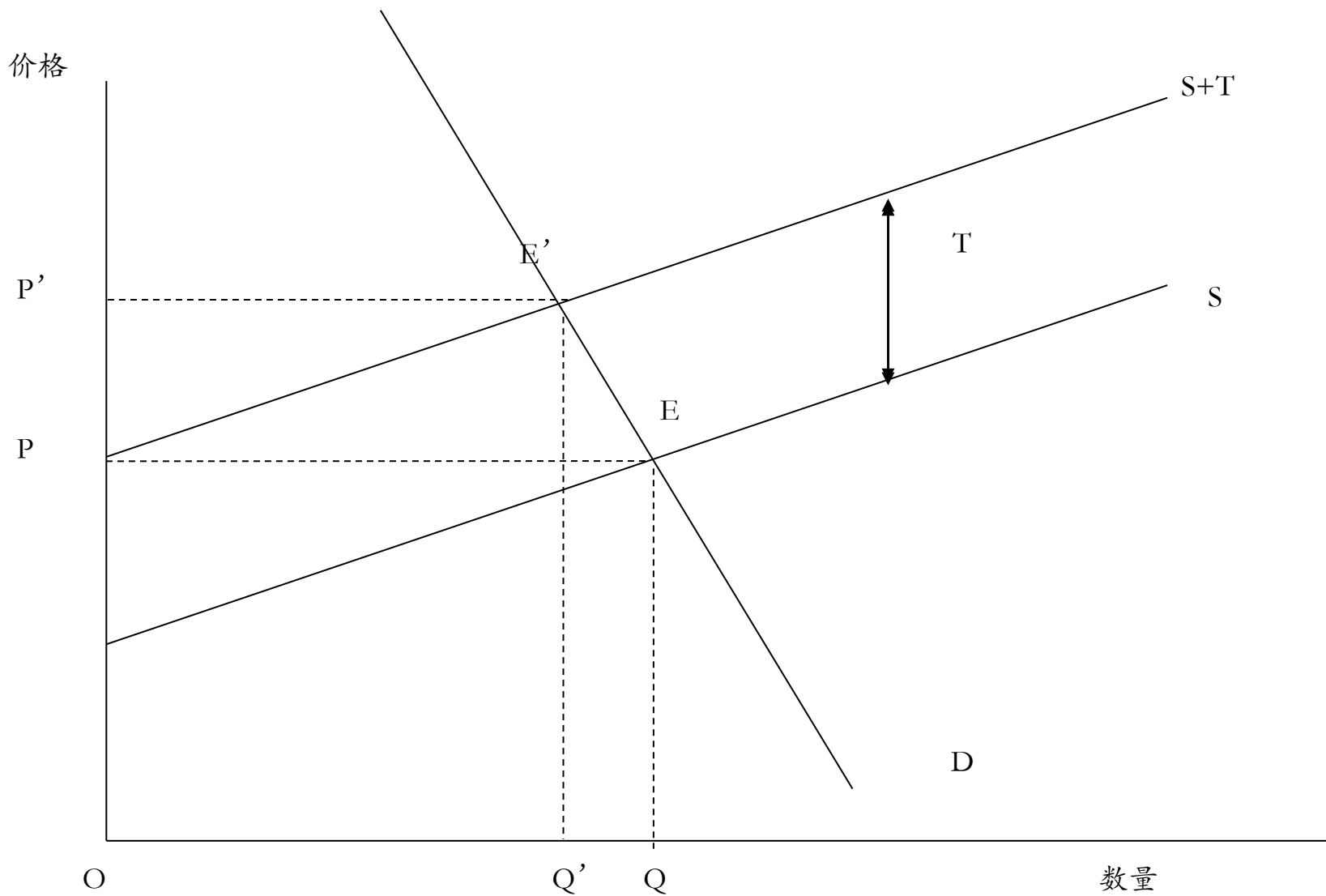
需求完全无弹性时，税收可以通过提价完全向前转嫁给购买者



需求完全有弹性时，不能通过提高商品或生产要素价格的途径把税负向前转嫁给购买者，而只能向后转嫁或通过减少生产量的办法自行消化。



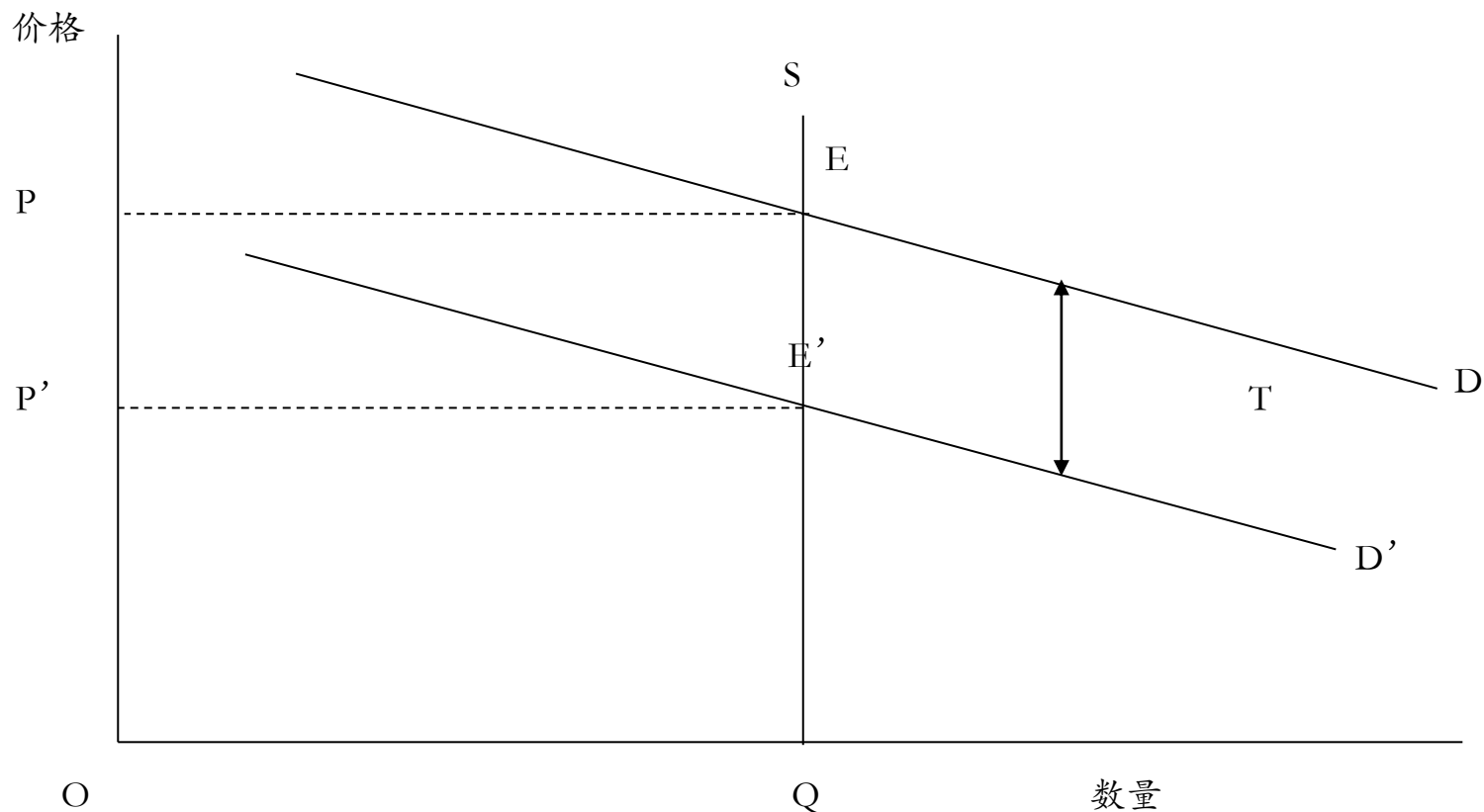
需求富有弹性时，销售量减少幅度大于价格提高幅度，税收难以向前转嫁，而是更多地向后转嫁，生产者的总收入因而趋于下降。



需求缺乏弹性时，销售量减少幅度小于价格提高幅度，税收向前转嫁容易，生产者的总收入因税收更多地向前转嫁而趋于增加。

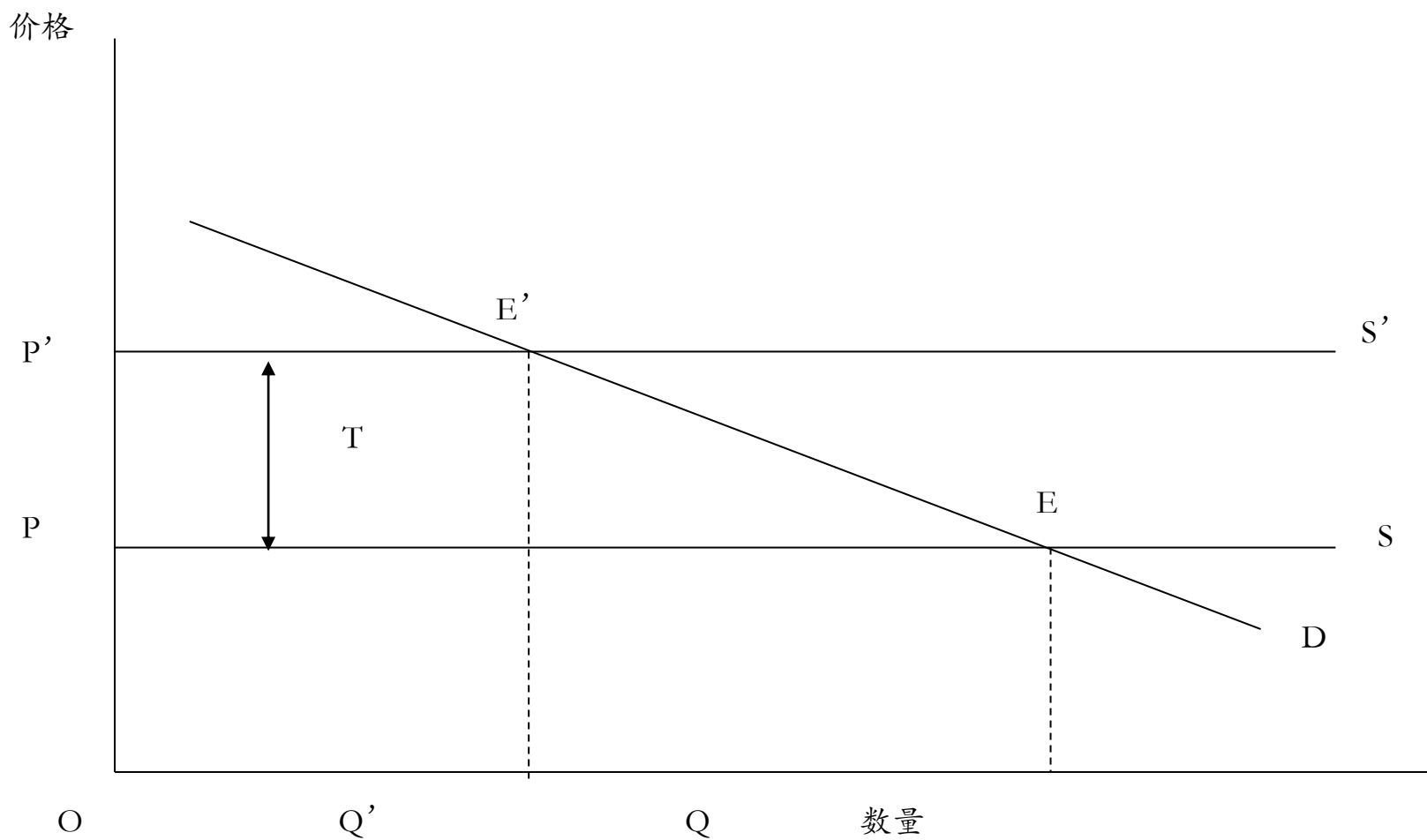
(4) 供给弹性和税收转嫁与归宿

从供给完全无弹性、供给完全有弹性、供给富有弹性和供给缺乏弹性四种情况讨论。

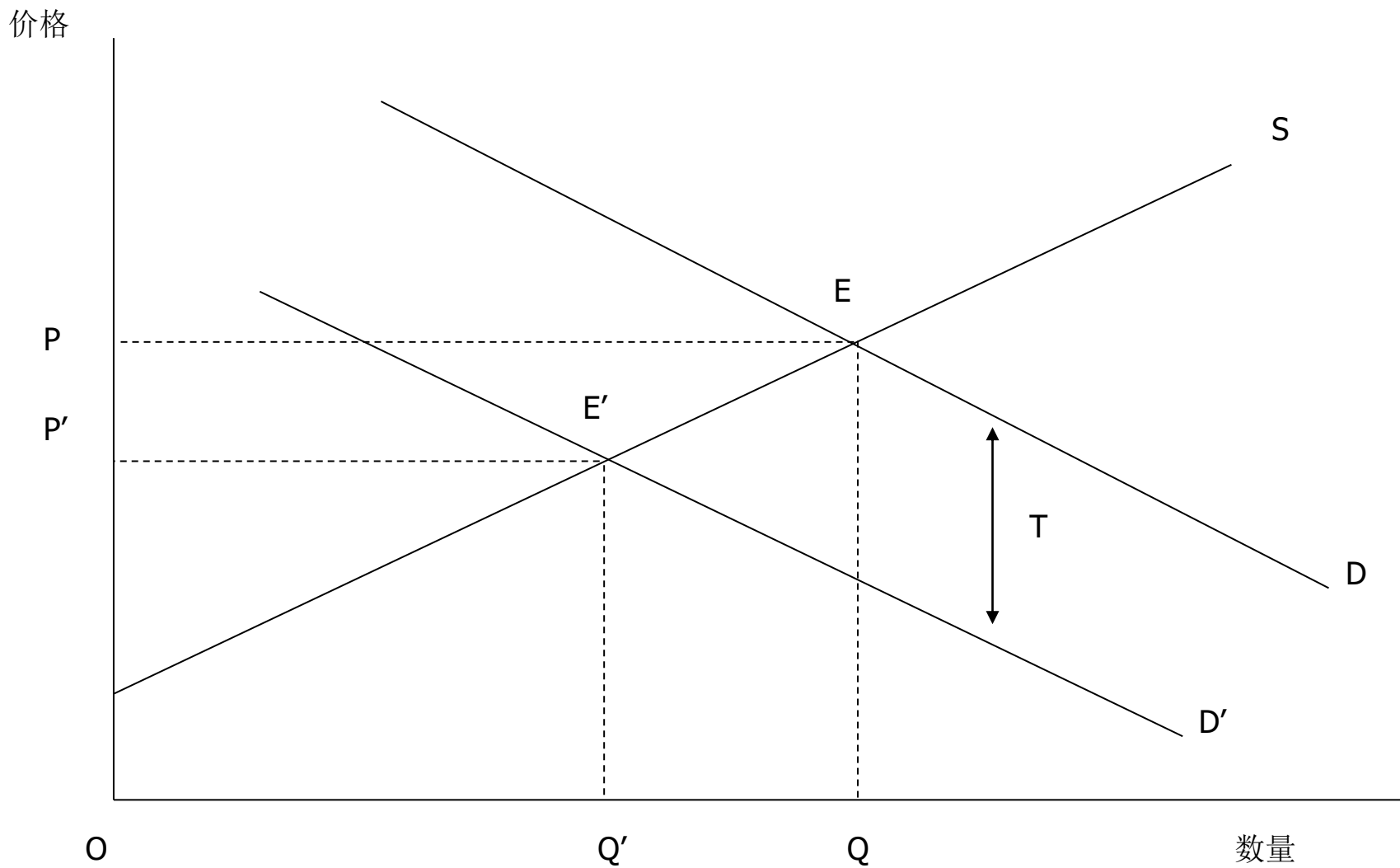


供给完全无弹性时，税收会完全向后转嫁，完全由生产要素提供者或生产者承担。

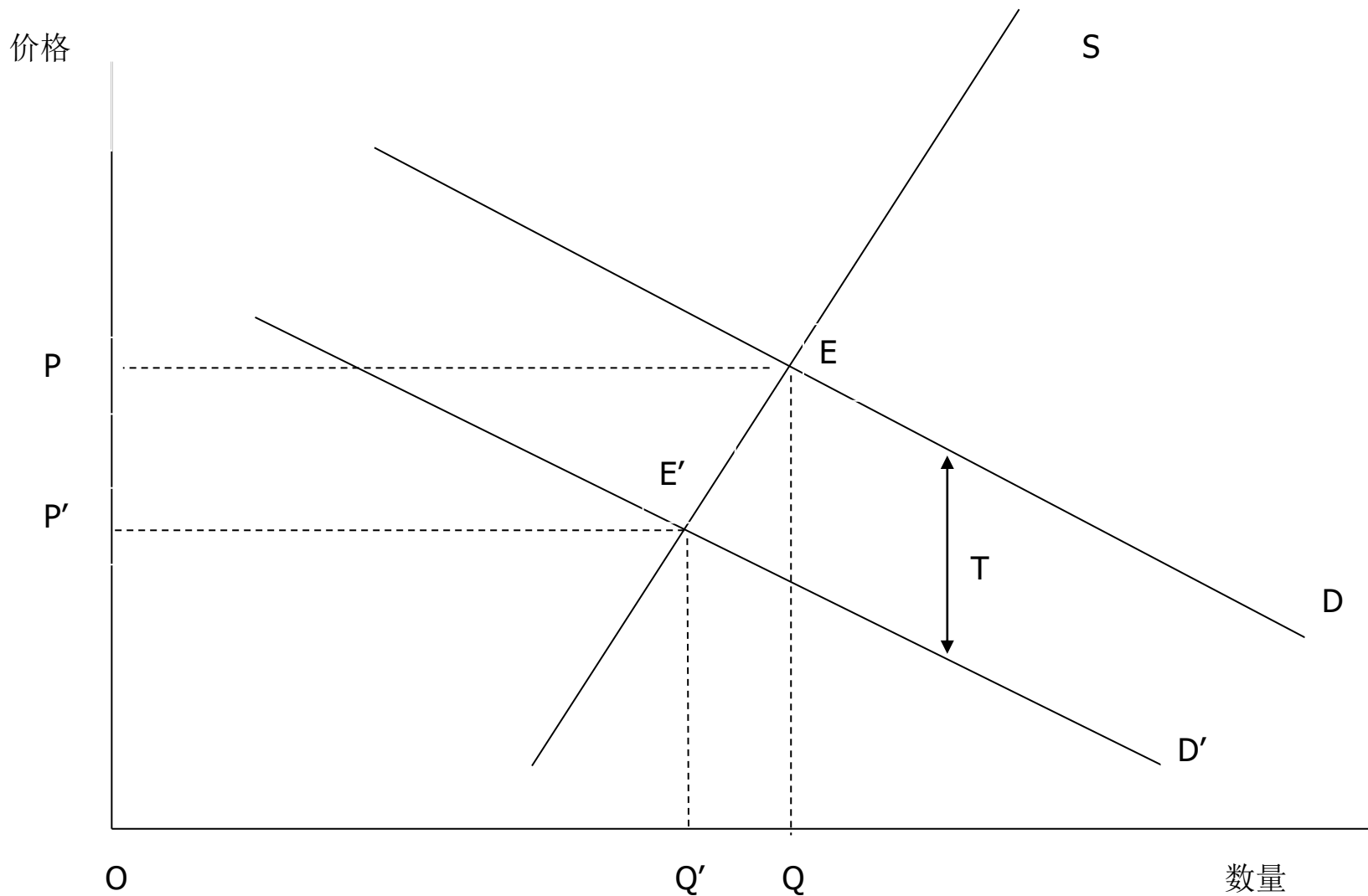




供给完全有弹性时，价格下降，厂商反应剧烈，产量降为零，使价格上涨，税收完全通过涨价的形式向前转嫁给买者。



供给富有弹性时，价格下降，厂商强烈反应，产量下降，促使价格上升，产量减少的幅度大于价格下降的幅度，税收更多向前转嫁。



供给缺乏弹性时，价格下降，厂商反应缓和，产量减少幅度小于价格下降幅度，税收不易向前转嫁，更多地向后转嫁或不能转嫁。