# 税法的公平与效率

来源：网络 作者：雾凇晨曦 更新时间：2024-05-22

*税法的公平与效率 税法的公平与效率 税法的公平与效率 「摘要」经济法秉承效率优先、兼顾公平原则，这一原则在税法中却异化为公平优先、兼顾效率。本文从税收的产生、本质和税法职能方面阐述了税法的公平优先、兼顾效率原则并介绍其在税法中的具体体现。...*

税法的公平与效率 税法的公平与效率 税法的公平与效率

「摘要」经济法秉承效率优先、兼顾公平原则，这一原则在税法中却异化为公平优先、兼顾效率。本文从税收的产生、本质和税法职能方面阐述了税法的公平优先、兼顾效率原则并介绍其在税法中的具体体现。同时，本文认为经济法效率优先、兼顾公平原则与税法公平优先、兼顾效率原则是可以整合的。整合体现为税法也有对效率的关注，但根本在于对公平与效率的思辩。

「关键词」效率；公平；异化；整合「正文」

一：效率优先兼顾公平原则与经济法

二：经济法效率优先、兼顾公平原则在税法中的异化

税法作为经济法次部门法的地位已经得到经济法学界、税法学界较为广泛的认可[7]，然而，与经济法截然不同的是，税法强调的是公平优先、兼顾效率。这可谓是对经济法效率优先、兼顾公平原则的一种异化。

（一）从税收的产生、本质和税法职能看税法的公平优先、兼顾效率。

税法，是调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的法律规范的总称。从税收的产生与性质来看，单纯地从效率角度来看，税收是不应该存在的，因为他的存在必然导致无谓损失[8].但是，国家的存在有获得财政收入的需要，从而使得税收成为必需。税收是什么？传统观点将税收看成是国家为了获得财政收入，而依靠国家政治力量强制地、无偿地、固定地获得的一种财政收入。即，税收是对国家一种强制无偿固定的给付。而今，越来越多的税收学家、税法学家对税收性质的这种界定提出了质疑。税收并不是无偿的，虽然他不具有直接的、个体对等的、即时的返还性，但却间接的、整体对等地于不特定时期以公共物品公共服务的方式返还 .国家为纳税人提供公共产品、公共服务，纳税人缴纳税款，税收的性质应是国家提供的公共物品、公共服务的价格。与此相应，税法研究中，税收法律关系也从最初的权力关系说发展到现在的债权债务法律关系说，税收成为一种公法之债。既然是债，主体必然是平等的，要求调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的税法的公平对待。从某种意义上说，公共产品公共服务也是一种商品，正如马克思所说，商品是天生的平等派，这也要求了税法的公平优先、兼顾效率。

从税法的职能来看，税法具有获取财政收入、监督、调节经济三大职能，这三大职能都要求了税法的公平优先、兼顾效率。在获取财政收入上，正如前面分析，税收是公法之债，是对公民财产的一种合法剥夺。税收的非直接返还性、非即时返还性质和个体的非对等返还性必然导致公民的受税痛感，因此这种剥夺必须建立在广泛公平的基础之上。否则，人们普遍的反抗必将导致税法实施的不能，更不要提税法的职能了。历史上因税负不公所导致的偷逃抗税、暴动甚至是政权更迭已不鲜见。在监督方面，自然也要求税法的公平优先，如果对监督的对象都不能公平对待，那么监督的效果必然是句空话。在经济调节的职能方面，在宣扬效率优先、兼顾公平的经济法之下运行的市场经济体制有因无限追逐效率而导致的财富分配格局的弊端——贫富差异的显化直至不可避免的两极分化。这种分配格局必然是不公平、不合理的，需要税收这种再分配手段使之趋于公平、合理化。正是由于效率优先导致了初次分配格局中的不合理，所以从社会公平或者结果公平的角度而言，需要以公平优先的再分配——税收来予以调整[9].

（二）公平优先、兼顾效率原则在税法中的具体体现

公平优先，兼顾效率原则体现在税法的各个方面。税法不仅公平地适用于所有纳税主体，也公平地适用于征税主体与纳税主体之间。税收公平不仅体现在横向公平之间，也体现在纵向公平之间。不仅是形式的公平，更是实质的公平。

从各个类型的税收法律关系[10]来看，公平优先原则也渗透其中。 税收债权债务关系（税收征纳法律关系）本身就是与公平原则相辅相成的，税法不仅要求征税机关要公平的对待所有的纳税主体，且自身也是公平地对待征纳双方的——税收征管法赋予征税机关征管权的同时，也对这些权利作出限制，并赋予纳税人知情权、申述抗辩权、控告检举权、获得救济权等一系列权利来衡平征纳双方的权利。税务救济法更是偏向于纳税人的权利救济以实现对征纳双方的实质公平对待。在税收债权债务关系中，公平总是被优先考虑的，绝不允许牺牲公平来换取税收效率。在税收行政诉讼法律关系，法律更是要求公平地（更确切的说是实质公平地）对待征纳双方。在更高层次的税收法律关系即税收宪法性法律关系和国际税收法律关系中，税法的公平优先，兼顾效率原则得以更鲜明的体现。下面对此二者进行详细分析。

国际税收法律关系包括国际税收债权债务法律关系和国际税收分配法律关系。前者只是国内税法债权债务关系在国际税法中的延伸，自然也体现着公平优先、兼顾效率的原则。后者是指不同的主权国家之间就国际税收利益进行分配而产生的法律关系。国际税法中虽然也有效率价值的体现，但远没有公平价值重要，尤其是在国家间税收分配法律关系部分。根据《各国经济权利和义务宪章》第10条[14]的规定，国际税收分配法律关系体现着的国际税法的公平分配原则，即各个主权国家在其税收管辖权相互独立的基础上，平等地参与对其相互之间税收利益分配问题的协调过程，最终达到既照顾各方利益，又相对公平的结果。其实质就是公平互利。国际税法的公平分配原则是公平优先、兼顾效率的极好体现。这点可在统一各国税收管辖权的活动中略见一斑。各国税收管辖权一般有“居民管辖权”和“收入来源地管辖权”，各国一般选择适用或优先适用其中一种，但现在统一国际税收管辖权为收入来源地管辖权的呼声越来越高。统一更多的是出与效率的考虑，而统一于收入来源地管辖权则更多出于公平的考虑。实行单一收入来源地管辖权的法理依据，正是税法的公平优先、兼顾效率原则。如果实行效率优先，允许在经济，技术方面占优势的国家以高效率的方式对跨国征税对象征税，而以其他相对处于劣势的国家要付出高于前者的征税成本为理由，剥夺其对同一对象征税的权利，势必破坏国家间在国际税收分配领域的公平状态，有违国际经济交往的公平互利的基本原则[15].而且，由于各国经济发展水平的差距甚大，在国际市场的竞争中，发达比发展中国家具有明显的优势，对发展中国家而言，是“形式上的公平、实质上的不公平”。居民税收管辖权和收入来源地管辖权并行的情况，又正好加深了这种不公平的程度。在国际投资市场上，发达国家是世界资本多数的拥有者，资本、技术、物质、信息的流动，基本是单向的。发达国家大量对外投资，而发展中国家则主要吸引外资。居民税收管辖权使发达国家行使对境内外收入的征税权，而发展中国家实际上只行使对境内收入的征税权，从而使得税收权益的国际分配向发达国家倾斜，造成国际竞争中的实质不公平现象[16].从税收的机会原则看，税收负担也应该按纳税人取得收入的机会大小来分摊。发达国家的居民到发展中国家去投资，并获取利润。发展中国家对其获得利润提供了起决定性作用的机会。如果使用居民税收管辖权，发展中国家所做出的努力和牺牲将一无所获，这显然不公平。而行使收入来源地税收管辖权，在国际投资或国际竞争中，就能够在跨国纳税人和国内纳税人之间实现真正的公平[17].

此外，从税收征收成本角度讲，所得税的成本最高、增值税次之，营业税最低，因此采营业税为主体、增值税次之、所得税为补充的税制设计应该是征税最效率的。然而，从税收公平角度讲，营业税是最不具公平性的，因为他不能很好的体现量能课税原则，即不管纳税主体有没有收入，只要有营业额的存在，哪怕他是亏本经营，照样要交营业税。而所得税则最好的体现了税收公平原则，他不仅严守有收入才征税的原则，而且，在个人所得税上还采用了累进税率，以实现税法的纵向公平。所以，各先进国家的税制设计都将所得税放在主体税种的位置，而抛弃或“漠视”营业税制。我国也正在由以流转税为主体税种向以所得税为主体税种的方向迈进。

三：经济法效率优先、兼顾公平与税法公平优先、兼顾效率的整合

（一） 整合的体现——税法也有对效率的关注

正如经济法并非弃公平于不顾一样，税法也体现了对效率的关注。这集中体现在税法的税收效率原则并分散于税法的诸多具体制度设计。

1税收效率原则[18]

税收效率原则要求以最小的费用获取最大的税收收入，并利用税收的经济调控作用最大限度地促进经济的发展，或最大限度的减轻税收对经济发展的妨碍。它体现为税收行政效率和经济效率。税收的行政效率可以从征税费用和纳税费用两方面来考察。为提高税收的行政效率，一方面应采用先进的征税手段，节约费用，提高效率，堵塞漏洞，严厉打击偷税、骗税行为；另一方面，应尽可能简化税制，使税法语言准确明白，纳税手续便利透明，尽量减少纳税费用。税收的经济效率主旨在于如何通过优化税制，尽可能地减少税收对社会经济的不良影响，或者最大程度的促进社会经济良性发展。在资本主义经济兴起的初期和以完全竞争为基础的市场机制较好地运行的发展时期，人们所关注的税收效率完全被理解为税收中性的同义词，即国家课税时，除了使人民因纳税而发生的负担以外，最好不要再使人民遭受其他额外负担或经济损失。因此一个理想的税收制度对个人的生产和消费决策皆无影响，不会扭曲资源的配置。20世纪30年代末到70年代初，西方发达国家税收政策受凯恩斯主义国家干预经济的理论影响，主张运用税收纠正市场存在的缺陷，调节经济的运行。70年代中后期，凯恩斯的宏观经济理论又不断受到货币主义、供给学派、新自由主义学派的冲击和挑战，税收中性思想又有所回复和再发展，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。

2具体制度设计对税收效率原则的体现

税法的很多规定都是技术性的，目的就是为了保证税收的行政与经济效率。如某个税率的选择，不仅是出于纳税负担能力的考虑，也要考虑到因此所得的税收收入和征纳税成本是否相适应，对纳税人行为的影响和对整个经济的影响。纳税对象的选择也是如此。一项所得、一份财产、一种行为、一份经济流转额是否能够、是否适合作为征税对象，很大程度取决于税收效率。税法关于小额纳税人与一般纳税人的区分，代扣代缴制度的确定，税收优惠政策的采用，降低税率、扩大税基的立法趋向，以及预约定价机制[19]等精巧的制度设计的引入呼声，无不是出于对税收效率的考虑。以税收优惠政策为例，税收优惠政策使得税收公平原则受到一定限度的制约和影响，然而，一定的税收优惠政策有利于税收经济效率的实现，即通过优化税制最大程度的促进社会经济良性发展。所以，尽管越来越多的学者对过多过滥的税收优惠提出了质疑，但都不会根本否定税收优惠政策的存在。当然，从整合的角度讲，税收优惠政策的效率与公平价值也不是矛盾的，因为如何衡量税收公平，不仅要看各纳税人的负担能力，还要考虑社会全局和整体利益。为了国民经济的均衡发展和社会整体利益，有时对各纳税人来说，虽然需要放弃公平原则，使其税负不公平，但这样做有利于整个国民经济的发展，有利于社会整体利益，对整个社会来说，又是公平的。

（二） 整合的根本——公平与效率的思辩

如果仅仅因为税法也有对效率的关注而认为经济法的效率优先、兼顾公平原则在税法中得到了整合，这种理解无疑是浅薄的。那种整合只是一种表层上的整合，是“形似”而非“神合”。事实上，经济法的效率原则所指称的“效率”与税法的效率原则所指称的“效率”在严格意义上并不完全一致。税法中的效率原则包括行政效率与经济效率两方面。经济法的效率原则却更侧重于经济效率或者更确切的说是内化了经济效率于其中的“社会效率”，即社会生产提高社会全体成员生活质量、促进社会发展的能力。他涵盖了经济效率，又强调社会成员福利的改善。这也是诸多论述都将经济法的效率称为“效益”的原因。正是这一点，决定了经济法上的“效率”本身，就是内涵了一种“公”的理念，即，经济法追求的是一种“公益”的最大化，否则，向来信奉经济自由至上、个人本位为先的市场经济之下的人们又怎能容忍强大的国家之手深入市场的肌体之中？！可以说，经济法的效率是一种体制上的效率，是社会整体的效率，这种效率是必须有公平为保障的。而另一方面，税法的公平，也是种有效率的公平。税法作为宏观调控的基础法律，他的终极目的，还是尽可能的追求一种社会整体的效率、体制的效率。税收的产生也有对效率的考虑，它是国家提供公共物品公共服务的高效率对社会成员提供这些产品与服务非效率的修正。西方就曾有观点认为，社会产生之初，人们是用自身财产进行着自我防御的，然而这种自我防御的并不是最有效的，因此，人们订立契约以产生国家，然后再订立一个契约（税法或者只是宪法——但至少规定了税收，是实质上的税法）将自己的部分财产权利让与国家（最初状态的税收），以换取国家这种集体力量的保障（公共产品、公共服务的一种体现）。而人们在因这种保障而产生的稳定的，有序的社会状态中获得了比其转让给国家的利益更多的补偿——这就是效率的体现，即集中的资源能比分散在纳税人手中的资源的到更充分的利用。再者，税收是宏观调控的前提和基础，而宏观调控这种市场调控手段也是要最大可能的追求效率的。只是，在经济法对效率的偏向追求导致了伴生的可能根本上危及效率的不公平时，税法对这种不公平进行了人性化而有理性的关怀。须知，如果不能保证税法的公平，由此引发的广泛的纳税人的抗争将导致国家与纳税人之间的矛盾激化，继而导致税收征收的困难甚至不能。当国家无法以税收保证财政收入的时候，无论是宏观调控、微观规制、国有参与、市场监控和对外监管都是不可能的了，而所谓的效率，自然也就成为一句空话。总体说来，税法所要解决的是，如何使纳税人自愿地交付国家提供公共产品公共服务的物质基础——税款，为了这种自愿，公平是必须首先予以关注的。而经济法所要解决的是，如何用纳税人的钱提供尽可能多的公共物品、公共服务，如何最有效率的使用税款以使社会整体效率（效益）最大化以回报纳税人的付出。这两者是协调的，税法解决的是取之于民的问题，经济法解决的是用之于民的问题，最终，还是一个“为民”问题的解决。所以经济法效率优先、兼顾公平原则和税法的公平优先、兼顾效率是可以整合的。

「注释」

[1]潘静成、刘文华《经济基础理论教程》高等教育出版社93年版第88页 此处笔者似乎有把效益与效率混同之嫌，实际不然。笔者认为，效益至少包含着且主要包含着效率的要求，没有效率，根本不能成其效益。而效益要求“益”的一面，笔者下文会有阐述。

笔者认为，在我国税法尚未发展到足以有一个完善的理论体系的支撑，甚至连一部税收基本法都不存在的时候，将税法与经济法分离是不宜的。而且，可能会使税法从新回到行政法中去。这将是一种历史的退步。因此，笔者仍认为税法是经济法的次部门法。

[11]事实上，我国宪法关于税收的规定是极其不足的。宪法56条仅仅规定了：居民有依法纳税的义务。这只规定了纳税人的纳税义务而无相应的权利。这与法治时代的要求是格格不入的。也与各国法律规定不相符。

&n

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！