



何为良好的税收制度：经济性原则



纳税行为发生于纳税人（公民）与政府（国家）之间，公众对其财政意义有所了解，对更其深层次的意义则无从知晓。诚然，中国改革开放逾40载，市场经济的发展亦来到纵深水域，但是，公众对税收基本原则的讨论却是付之阙如。

事实上，经济学鼻祖亚当·斯密在《国富论》中提出了非常知名的税收四原则，分别是：公平原则、便利原则、确定性原则和经济性原则。笔者将结合当下宏观经济，重新梳理斯密税收四原则，开篇之作将阐述经济性原则，并以此来判定何为良好的税收制度。

近三年来，国务院陆续出台多项减税降负的税收优惠政策。有专门针对中小微企业的企业所得税、增值税优惠；有专门为疫情期间受影响最大的服务行业推出的增值税优惠；为增加企业流动性进行增值税留抵税额退税的优惠（增值税留抵税额是企业一次性投入固定资产、购进大量库存原材料或商品等经营活动中取得增值税专用发票的进项税额，在短期不能通过销售收入的销项税额完全抵减而留存在未来进行抵扣的未抵扣进项税额）等几十项税收优惠。

在此不可能细说每一项政策，但它们有如下共同特征：首先，现在所有的纳税申报业务均通过金税三期（或四期）系统实现，每一项政策的推出，都需要对系统进行修改和升级，不仅需要投入大量的系统开发和维护成本，而且也给系统的稳定性造成诸多风险；其次，每一项税收优惠政策的落实，无论是税务人员，还是纳税人，都需要进行新的学习和理解。实

践中，多变的政策不仅导致难以适应，还非常容易发生失误；再者，享受了税收优惠（或应当享受而不享受优惠）的企业，都会成为税收风险管理的重点关注对象——尤其是那些符合享受留抵退税政策的企业，由此引发的税收风控管理和检查大大增加了税务机关的管理成本和企业的纳税成本。在国家税务总局网站的“税案通报”中可以看到，近几个月的案件几乎全部都是骗取留抵退税案。

税收作为财政收入和公共支出的主要来源，于今却被政府当作一项经常采纳的产业政策。产业政策系政府针对它认为重要的产业所制定的特殊政策，通常而言是优惠政策。政府制定的产业政策，有突出重点，必有为其不突出甚至抑制的非重点，严格意义上讲，此种厚此薄彼、非一视同仁的干预行为是对未享受者的歧视，违背市场经济公平竞争的法则，扭曲市场经济的运行。毋庸置疑，税收作为产业政策的重要组成部分，也存在上述问题。

一套税收制度是否为利国利民的好制度，亚当·斯密的税收四原则是非常有效的判断标准，其中的经济性原则也是极其重要。

税收是来自于对以企业家为核心的市场主体所创造财富的征收。笔者主张最低程度实施对民间财富的征收，并认为这种征收本身包含着天然正义：一方面，是对财产权的尊重，这对于保护市场主体的信心和积极性有着不可忽视的重要意义；另一方面，能够真正实现藏富于民，系良序社会持续健康发展的题中应有之义。而亚当·斯密税收四原则之经济性原则所主

张的税收应该是经济的，正是上述价值的集中体现：每一种税都应该有妥当的征收规划，应该使它除了挹注给国库的那些钱财之外，尽可能少从人民的口袋里掏出钱财，同时也尽可能少阻挡钱财流入人民的口袋。(亚当·斯密《国富论》)

所谓税收的经济性原则，即指税收成本，包括征收成本和缴纳成本，程序简单、可预期、安全，成本可负担（包括时间成本、人力成本），特别是对纳税人不得有不恰当的妨碍和刁难。斯密具体罗列了以下四种税收不经济的情况：一，征收成本过高；二，对纳税人的经济行为，特别是生计和就业造成负面影响；三，逃税失败者所遭受的财产及其他惩罚常常远远超过其逃税的罪恶，即罪不当罚；四，税吏经常登门检查，给纳税人带来诸多不便。

对于斯密所述经济原则的理解，核心在于突出税收的效率问题。降低税收征收成本，既着眼于征税方的成本和效率，更关注缴税方的成本和效率。从方法论个人主义出发，应使纳税人真正成为市场主体，不让税收影响乃至扭曲其选择、行动等任一环节的市场行为，进而形成市场主体均能利用分散信息的发现机制及最终的竞争性市场过程。

市场经济是由无数个体汇集而成，正所谓涓滴（个人）入海（市场），假如政府一味干预涓滴，势必影响市场海洋的形成。现实中，政府征税通常只考虑自己的成本和效率，而忽视纳税人的成本和效率，其征税行为非但给纳税人造成不经济的后果，而且是随意的，甚至任性的。于是乎，造

成了一种一味强调纳税人的义务却鲜有提及纳税人权利的舆论氛围。如果将经济性原则上升到税收正义的高度，那么，此原则必然与财产分配正义联系在一起。关于财产分配正义，经典阐释来自于大卫·休谟现代文明三原则之私有财产的确立与稳定和同意的转让，这其中自然涵括对纳税人财产的保护。

税收的效率问题，简言之，“不同意，不纳税”。征税原则的前提是合理的财政预算，应体现去政府无限扩张的原则，在预算过程中要特别自律，确保尽量少征收税款；另一方面就是征税程序的效率，这与便利性原则（斯密所言之税收四原则，相互之间交织颇深，你中有我，我中有你，不可截然分离）有重合，但简明的税收政策和征税程序的确是税收经济性原则不可或缺的部分（本文着重陈述征税程序的效率）。

众所周知，当下中国房地产行业来到了重大拐点时刻，处于岌岌可危之中。究其原因，除过度金融杠杆等诸多因素之外，按税收经济性原则分析，一个非常失败的税种——土地增值税，其设计和执行已然成为阻碍该行业健康发展的重要因素。

《土地增值税暂行条例》于 1994 年开始实施。当时的房地产市场，无论是房企规模、房地产项目规模，还是房地产项目物业类型，比照今日，不可同日而语。条例实施近 30 年，特别是过去 20 年房地产市场的高歌猛进，30%-60%的高税率造成房地产交易的税收负担无比沉重，更为糟糕的是，在对房地产项目进行土地增值税清算时缺乏基于统一规则的计算方法。

土地增值税的课税对象不是以企业（法人）为单位，而是以房地产项目为单位。如何准确定义一个清算单位的房地产项目，因国土、房地产、城市规划、物权等相关法律法规规定的变化和交叉，对于房地产清算项目的确定在不同省份、不同地区、不同时期都有不同的标准。随着房地产市场的高速发展，商品房类型也琳琅满目，普通住宅、公寓、别墅、写字间、商场、停车场.....各地对于如何分类核算收入也有着巨大差别。通常而言，在土地增值税清算中，核算收入的类别越多，税负便越高。有的地区采纳“两分法”（普通住宅和其他类型商品房分别核算收入），有的地区则将不同类型商品进行分类，采取“三分法”甚至“四分法”等更为细致的分类方法，如此便导致房地产开发企业在遵照国家统一的《土地增值税条例》下，在不同地区经营将产生不同的税负。成本核算方面，对于学校、消防、全体业主物业、无产权车位等如何在房地产清算项目中进行合理分摊，方法更是五花八门，差异不仅发生于不同地区，有时在同一地区的不同项目中都会产生诸多歧义。

在此，不一一列举该税种设计之缺陷，而上述几点足以得出如下结论：

首先 在现行土地增值税清算过程中 税务机关和纳税人之间必然产生诸

预览已结束，完整报告链接和二维码如下：

https://www.yunbaogao.cn/report/index/report?reportId=1_46194

