# 税负转嫁几个问题的再探讨

来源：网络 作者：独坐青楼 更新时间：2024-01-25

*税负转嫁几个问题的再探讨 税负转嫁几个问题的再探讨 税负转嫁几个问题的再探讨 摘要：税负转嫁问题是经济学中的一个最棘手的问题，但又是理论研究和政策制定中无法回避的问题。本文在对税负转嫁涵义界定的基础上，进一步分析认为，判断税负转嫁的标准只...*

税负转嫁几个问题的再探讨 税负转嫁几个问题的再探讨 税负转嫁几个问题的再探讨

摘要：税负转嫁问题是经济学中的一个最棘手的问题，但又是理论研究和政策制定中无法回避的问题。本文在对税负转嫁涵义界定的基础上，进一步分析认为，判断税负转嫁的标准只能是国家征税或增税后纳税人提供（或取得）的商品（或要素）的价格是否变动及变动的幅度，而影响税负归宿的决定因素则是纳税人所提供的商品和劳务的价值实现程度。

改革开放以来，随着人们思想的解放和改革实践的不断发展，税收理论界对税负转嫁问题的讨论也一直在持续，并取得了许多重要进展。但分歧始终存在，特别是在诸如税负转嫁的涵义、判定标准、转嫁条件、税负归宿等基本问题上的认识一直不统一。这在一定程度上制约着研究的进一步深入，也必然影响到相关改革政策的制定，因此，对这些问题继续展开学术讨论，尽可能达成共识，是很有必要的。本文拟对这些基本理论问题谈一点管窥之见，以就教于同仁。

一、税负转嫁的涵义

税负转嫁涵义的界定是研究税负转嫁问题的起点和基础，实际上许多有关税负转嫁的其它问题的分歧也是由此引起的。因此，税负转嫁的涵义是一个首先应弄清楚的问题。笔者认为，税负转嫁是纳税人通过经济交易中的价格变动，将所纳税收部分或全部转移给他人负担的一个客观经济过程。其涵义包括如下要点：

1、纳税人是唯一的税负转嫁主体。由此可以推论出，税负转嫁也必然是纳税人作为主体的一种主动的有意识行为。明确这一点很重要，它表明国家本身在税负转嫁这一经济过程中，只是法定税负的确定者，而绝不是转嫁主体。国家通过规定价格产生的价格再分配及相应的税收价值转移过程（有人称之为税负转移），也应该不算税负转嫁。

2、价格变动是税负转嫁的唯一途径。这里的价格既包括商品价格，也包括要素价格。国家征税后，纳税人或提高商品、要素的供给价格，或压低商品、要素的购买价格，或二者并用，借以转嫁税负，除此之外，别无它法。按此涵义，西方税收理论中的“消转”不能算做税负转嫁。因为在“消转”中，国家征税成为促使纳税人提高劳动生产率、降低成本（不包括压低进货价格和工资）的一个动因，其结果是纳税人负担能力的提高，并没有因此将税负转由他人负担。

3、能用货币价值形式表示的法定税收负担是税负转嫁的客体。也就是说，其一，即使是实物税，若要转嫁，也必须还原成货币价值形式，通过价格变动的途径转嫁出去；其二，能转嫁的只能是与税法规定相同的等额税收负担，超额转嫁是不存在的，由征税导致的额外负担（ExcessburdenofTaxation）也是不能作为转嫁客体的。因为只有在税负转嫁完成后，额外负担才最终形成，所以额外负担尽管与税负转嫁程度有联系，但不构成税负转嫁本身的客体。

4、纳税人与负税人一定程度的分离是税负转嫁的必然结果。纳税人与负税人的分离可划分为两个层次。第一个层次以税前价格为基准，不管纳税人在商品交换中的价值实现程度如何，只要税负随着纳税人提高或降低价格而发生了运动，即表明发生了纳税人与负税人的分离。第二个层次以价值为基准，如果纳税人在商品交换中获得的价格低于或等于其价值，就没有发生纳税人与负税人的分离，若高于其价值，则发生了纳税人与负税人的分离。可见，纳税人与负税人的第一个层次的分离依赖于税后价格变动；纳税人与负税人的第二个层次的分离则不一定和税后价格变动有关，如税前价格高于价值，即使税后价格不变，其分离也是同样存在的。笔者认为，作为税负转嫁结果的纳税人与负税人的分离应属于第一个层次，它是否属于第二个层次是不确定的。此外，由于税负转嫁有着全部或部分转嫁的程度之分，所以，由税负转嫁决定的纳税人与负税人的分离也同样有着程度之别，即完全分离或部分分离。

二、税负转嫁存在的条件

资本主义社会存在税负转嫁，这早已为中外学者所一致承认。而社会主义社会是否也存在税负转嫁则一直存有争论，再推而广之，封建社会和奴隶社会是否也存在税负转嫁就几乎很少有人探讨了。而要回答这些问题，必然要涉及到对税负转嫁存在条件的认识，笔者认为，归纳起来，税负转嫁存在的条件有二：

1、纳税人具有独立的经济利益是税负转嫁的主观条件。国家征税，表明原来归属纳税人拥有的一部分价值向国家的单方面无偿转移，是纳税人的一种物质利益损失①，在纳税人具有独立的经济利益条件下，必然要想法避免或减少因纳税而减少的物质利益。在排除偷漏税等非法手段以后，通过经济交易中的价格变动来合法转移税负就成为纳税人的一个重要和基本的选择。反之，如果纳税人没有独立的经济利益，也就失去了转嫁税负的内在动机。在我国过去高度集中的计划经济体制下，国有企业的利润全部上交，亏损由国家拨款弥补，生产发展所需资金也由国家拨款，工资奖金标准由国家统一制定，企业没有自身的经济利益，即使作为纳税人纳税，由于和其直接经济利益无关，也不存在转嫁税负的强烈欲望和内在要求。当然，也就谈不上税负转嫁的存在了。

2、自由价格机制的存在是税负转嫁的客观条件。在自由价格机制运行条件下，国家征税后，由于纳税人有自由定价权，可在商品和要素的市场供求弹性制约下决定价格变动幅度，进而决定是全部转嫁税负，还是部分或无法转嫁税负。许多学者在讨论税负转嫁存在的条件时，往往指明税负转嫁和商品经济的内在联系，笔者对此并不反对，但感到这种提法似还不够具体和明确。众所周知，商品经济有简单商品经济和社会化商品经济之分，在我国还提出过有计划的商品经济，并且理论界也大多认为我国改革前也存在商品经济，但不论是改革前的商品经济，还是有计划的商品经济，无疑其价格运行机制是以国家定价的计划价格为主。而在计划价格条件下，纳税人没有定价权，国家征税后，纳税人无法通过价格变动来转嫁税负，如果说在这样的商品经济条件下存在税负转嫁，那也只能是在计划价格以外的少数实行浮动价格和自由价格的领域。此外，在商品经济产生之初的物物交换时期，不存在货币价值形式，亦无税负转嫁。在商品经济前提下，将税负转嫁的客观条件进一步明确为自由价格机制的存在应是有一定意义的。明确了这一点后，还可得出这样的结论，由于自由价格运行机制程度不同地存在于奴隶制经济、封建经济、资本主义经济和社会主义经济中，所以，只要在当时国家开征相关税收，就存在税负转嫁的可能性，只是程度、范围及对经济的影响不同而已。

总之，只要同时具备以上两个条件，税负转嫁的存在就是必然的，是不以人们的意志为转移的，税负转嫁现象本身和某种具体社会制度是不存在必然联系的。

三、判断税负转嫁的标准

具体地说，判断税负转嫁的标准指的是判断税负是否实现转嫁以及转嫁多少的标准。对此，西方有的学者将国家征税后纳税人的利润是否减少作为判断的标准之一。我们知道，引起利润变化的因素是多方面的，既有管理水平、技术进步程度等直接因素，也有税收和价格等间接因素，而只有价格变动是税负转嫁的唯一途径，其它因素的变动与税负转嫁无关。当国家征税后，无论税后利润是否减少，都可能是多种因素共同作用的结果，为了判断税负转嫁是否发生，就需要甄别出价格在其中发挥作用的大小及权重，而这是难以做到的，即使能做到这一点，也是弃简就繁，做徒劳之功。因此，这一标准是不可取的。

还有一种观点是用计税价格的形式作为判断税负转嫁与否的标准。按这一标准，计税价格为含税价格的价内税不能转嫁，计税价格为不含税价格的价外税能够转嫁。笔者认为，这一观点是只注重形式而忽略了实质，实际上计税价格只与计税依据（法定税基）有关，是为了适应征管的需要才作出的选择，而与税负转嫁与否无关，在税负不变的条件下，通过变动税率，两种计税价格的相互转换只是一个运用简单数学的技术问题。

那么，什么标准才是一个合理的标准呢？其实，我们在税负转嫁涵义的分析中已明确指出价格变动是税负转嫁的唯一途径，价格是税负运动的载体。也就是说没有价格变动，税负就不能运动，当然也就谈不上什么转嫁了。既然如此，那么以国家征税或增税后纳税人提供（或取得）的商品（或要素）的价格是否变动及变动的幅度作为判断税负转嫁的标准就是一个顺理成章的结论了。

需要注意的是，价格的变动既可能是税负转嫁引起的，也可能是货币供应量或其它市场条件变化的结果，因此，在对税负转嫁具体进行判断时，必须考虑到这些因素的影响并加以剔除。

四、税负转移与税负归宿

税负转移在一些文章或教科书中一般被认为是在计划价格条件下，由于商品的计划价格背离价值而引起的一部分税收在商品买卖双方之间的价值转移。不难看出，税负转移的前提条件是价格背离价值的价格再分配的存在，税负转移是一种价格分配的伴生现象，只不过这种价格对价值的背离是国家为实现某种经济政策通过计划定价人为制造的。税负转移的结果是纳税人和负税人的分离，但是属于前述的第二个层次的分离，而作为税负转嫁结果的纳税人和负税人的分离则属于前述的第一个层次的分离。可见。税负转移与税负转嫁没有直接联系，回答的是两个不同层次的问题，二者的根本区别也在于此。因此，在探讨税负转嫁问题时，是否有必要再提出一个税负转移概念以和税负转嫁概念比较就值得怀疑了。

税负归宿是一个和税负转嫁相关的概念，西方学者一般认为（我国学者也常借用这些观点），税负归宿是指税收负担转嫁运动后的最终归着点，或者说是经转嫁运动后的税收负担最终落在谁的身上；从税负运动全过程看，税收冲击表现为税负运动的起点，税负转嫁表现为税负运动的中间过程，税负归宿则是税负运动的终点。如果最初的纳税人就是负税人，中间无税负转嫁过程，税收冲击就会同时产生税负归宿。实际上这等于说，税负转嫁是导致税负的法定归宿和经济归宿发生差异的唯一原因，如没有税负转嫁，法定归宿和经济归宿就是一致的。对此，笔者的看法有所不同，并认为判断税负归宿，也就是确定谁是真正的负税人，不仅要考虑税负转嫁和税负运动状况，更主要的是要考虑价格再分配（包括税收引起的）导致的税收负担的实际分布，在不存在税负转嫁的情况下，由于价格背离价值的再分配作用，法定纳税人同样不一定是负税人，也就是说税收的法定归宿同样不一定就是经济归宿。西方学者的税负归宿概念如果可称之为税负归宿的话，也只是一种形式上的归宿，或叫税负转嫁归宿更为适当。由此判定的负税人也并非一定是真正的负税人。其道理很简单，对于一个向市场提供商品的纳税人在国家征税后，即使他不提价转嫁税负，如果他获得的商品价格大大高于他提供的商品的价值，也不能说他就是真正的负税人。而另一个向市场提供商品的纳税人，国家征税后，他提价转嫁税负并得以实现，但提价后的价格若仍低于或等于其价值，同样也不能说他不是真正的负税人。

当然，西方学者界定的作为税负转嫁的直接结果的税负归宿定义在经济分析中也是有用的，它可以使我们清楚国家征税后，税负运动的去向和落点，借以判定在形式上谁负担国家征的税款，但要找到谁是真正的负税人（西方学者往往将他们界定的税负归宿说成是负税人），则必须借助于马克思的劳动价值论，充分认识价值实现与税收负担的关系，只有这样，才能分析税收对经济的更深层次的影响，才能有助于制定出一个既富有效率、又体现公平的税制。为概念明确和区分方便，我们不妨将西方学者定义的税负归宿称为税负归宿Ⅰ，而将由于价格背离价值的再分配导致的税收负担的实际归宿定义为税负归宿Ⅱ。税负归宿Ⅰ对税负归宿Ⅱ的形成有重要影响，但并非最终的税负归宿。西方经济理论在马歇尔以后，信奉的是均衡价格论，只谈价格，不谈价值，以价格论代替价值论，因此，只讨论到税负归宿Ⅰ就达到目的了。而我们遵循的是马克思主义的劳动价值论，探讨税负转嫁的最终目的则是为了明确税负转嫁通过价格变化对价值在不同经济利益主体之间分配的最终影响，这就不可能回避税负归宿Ⅱ的问题。

注释：

①实际上纳税人可从政府提供的公共产品中得到一定的回报，但这种回报和纳税数量常常是不对称的，再考虑到公共产品消费中的非排它性导致的“免费搭车”心理的存在，可以认为个别纳税人会把纳税看作是一种物质利益损失。

参考文献：

[2]候梦蟾.税收经济学导论[M].北京：中国财经出版社，1990.

[4]平新乔.财政原理与比较财政制度[M].上海：上海三联书店、上海人民出版社，1995.

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn