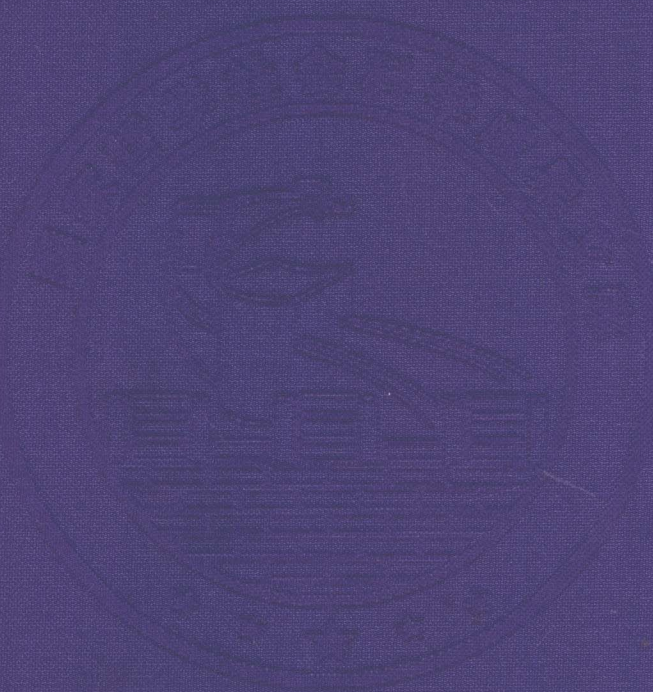


社会科学成果文库

NATIONAL ACHIEVEMENTS LIBRARY
OF PHILOSOPHY AND SOCIAL SCIENCES

衡平税法研究





国家哲学社会科学成果文库

NATIONAL ACHIEVEMENTS LIBRARY
OF PHILOSOPHY AND SOCIAL SCIENCES

衡平税法研究

张 怡 等著

中国人民大学出版社

策划编辑：方 明

责任编辑：李 宁 阮美楠 邓碧君

装帧设计：肖 辉 彭莉莉

图书在版编目 (CIP) 数据

衡平税法研究/张怡等著.

-北京:中国人民大学出版社, 2012. 2

(国家哲学社会科学成果文库)

ISBN 978-7-300-15157-1

I. 衡… II. 张… III. 税法—研究—中国 IV. D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 010191 号

衡平税法研究

HENGPING SHUIFA YANJIU

张怡 等著

中国人民大学出版社 出版发行

(100080 北京中关村大街 31 号)

涿州市星河印刷有限公司印刷 新华书店经销

2012 年 3 月第 1 版 2012 年 3 月第 1 次印刷

开本: 710 毫米×1000 毫米 1/16 印张: 24

字数: 367 千字 印数: 0,001—2,000 册

ISBN 978-7-300-15157-1 定价: 98.00 元

邮购地址 100080 北京中关村大街 31 号

中国人民大学出版社读者服务部 电话 (010) 62515195 82501766



作者简介

张怡 西南政法大学法学教授，博士生导师，西南政法大学财税法研究中心主任。1982年毕业于西南政法大学，获法学学士学位；2001年毕业于西南财经大学，获经济学博士学位。先后在西南财经大学、海南大学、西南政法大学等单位从事教学和科研工作。兼任中国财税法学研究会副会长、中国财税法学教育研究会副会长、世界税法研究会（ITLA）理事、海峡两岸关系法学研究会理事、重庆市税务学会理事。

在国内外重要刊物上发表论文 50 余篇，独著与合著包括学术著作在内的各类书籍 20 余部，代表性论著有《写给法律人的宏观经济学》、《改革发展成果公平分享的税法机理——论非均衡经济制度下税法的公平与效率》；主持和承担含国家级、国家级重大招标项目子项目在内的各类课题 22 项，其中 2010 年获准主持国家社科基金项目《以人为本的税收法治观研究》，2011 年获准主持国家社科基金项目《衡平税法研究》，2011 年获准主持中国法学会重点研究项目《个人信息保护立法研究》；获包括国家级、省部级以上奖励在内的各类奖项 18 项。

《国家哲学社会科学成果文库》

出版说明

为充分发挥哲学社会科学研究优秀成果和优秀人才的示范带动作用，促进我国哲学社会科学繁荣发展，全国哲学社会科学规划领导小组决定自 2010 年始，设立《国家哲学社会科学成果文库》，每年评审一次。入选成果经过了同行专家严格评审，代表当前相关领域学术研究的前沿水平，体现我国哲学社会科学界的学术创造力，按照“统一标识、统一封面、统一版式、统一标准”的总体要求组织出版。

全国哲学社会科学规划办公室

2011 年 3 月

衡平税法构想（代序）

当前，我国存在贫富悬殊、两极分化的客观现实，这是经济非均衡发展的直接产物，而初始权利（权力）和经济资源配置的不公平导致的后续分配倾斜的制度安排是造成此格局的重要原因。我认为，财富尺蠖效应导致持久失衡的社会必定需要内生衡平的法律机理予以回应，承载转移支付实现社会财富公平分享功能的税法理念创新及制度构建则是社会维稳与经济持续发展的当务之急。

在我国现行税法体系中，税收基本法长期处于缺位状态，缺乏税收基本法统领的各税收实体法应对社会财富分配不均所产生的矛盾与分歧，显得回应乏力。事实上，即使在空前税热的当下，学界和实务界回应贫富悬殊、两极分化的情势，也只是在孤独的哲学层面上论“蛋糕”的做大与切分问题，几乎没有实质性地触及“蛋糕”的前因后果，既没有溯及社会化生产“蛋糕”不可或缺或必须正视的初始法制环境及非均衡常态，也没有在“先富”与“共富”的预案之中厘清先富回馈社会的方式、机制和路径，更没有先知财税法功能作用于经济非均衡发展而内生衡平价值理念予以回应，因而，税收法制改革的深化与推进，受拿来的舶来品与水土不服之困亦在情理之中。

曾几何时，立法者企求于一种普世价值的税法推进达致国富民强的繁荣景象，而执法者则仰仗于精准平行的视野谨小慎微地推进以避其不公。殊不知，税法大成国富之余，其功能还同向调节着国民收入分配，历经三十余年代价不菲的艰辛摸索，蓦然回首却发现收入分配已成固化的“梯度”格局，这一格局意味着秉承公平理念的税法调节功能非但没有实现实质公平或结果公平，甚至从某些社会表征考证也难以给出一个温和的公平评价，不仅如

此,人们寄望于财税扶贫帮困,祈求缩小贫富差距的种种努力,似乎亦难遏制其基本制度环境内在的财富欲求,尽管溢出的财富并非均收获于效率。

聊感欣慰的是,社保、医保、廉租房等举措支撑着社会福利普惠民众的同时也收获着民心,但这与税法功能又存何干系?这或许是应该值得提及的。

本书在全面梳理学界与实务界关于公平和效率的各种理论观点以及相关税收立法蓝本基础上,提出制定《税收衡平法》,是在我国难于制定税收基本法情况下的一种折中或次优选择,其名称将更符合立法法的精神,在非均衡经济境况下,税收衡平法在解决社会财富分配不均、协调贫富悬殊矛盾等方面,将表现出其他税收法律、法规无法替代的权威性和协调功能。

我们将衡平权利(权力)和经济资源初始配置,进而达致社会财富公平分配的税法理论称为衡平税法理论,以期在厘清衡平税法理论内涵的基础上,立足于税赋实质均衡以反哺初始权利配置的不公平性,具体通过税法价值理念衡平、税权衡平以及税负衡平来重新建构和调整税法理论及其制度体系,并对衡平税法的理论和观点进行了较为详细的阐释。

衡平税法构想源自2007年本人发表于《现代法学》上的论文:《改革发展成果公平分享的税法机理——论非均衡经济制度下税法的公平与效率》^①,该文引起较大社会反响,中国法学会经济法学研究会会长吴志攀教授在其所著《直面经济和社会发展中的经济法问题》一文中,高度评价了本文的基本观点,肯定了其法理创新价值,并称之为是对制度法“研究领域的拓展”、“研究方法”的创新^②;中国人民大学博士生导师朱大旗教授在其所著《中国经济法的立法突破与理论发展》一文中,引用本文核心观点,并将其归纳在“关于税法理论与立法的突破”这一论题之中^③;中国人民大学报刊复印资料《经济法、劳动法》2007年第10期,全文转载并放在导读栏目首项推荐阅读栏中,中国社会科学网、北大法律信息网、中国法学网、中国财税法网全文转载并放在推荐阅读栏中。

2009年建立在该文思想观点基础上的延展性研究得到中国法学会部级

① 参见《现代法学》2007年第4期。

② 参见《中国法学》2008年第1期。

③ 参见《法学家》2008年第1期。

项目立项支持,在该项目研究中形成了衡平税法理论框架的雏形,其研究成果在2010年10月18日赴京结题汇报中得到了王家福、陈光中、王保树、李步云、巫昌桢、魏振瀛等权威专家的肯定和好评,受此鼓励才有了勇气申报《国家哲学社会科学成果文库》,其结果惊喜之情无须言表,但真正让我倍感压力的是《国家哲学社会科学成果文库》评审专家对《衡平税法研究》一书给予很高评价,认为这“是一部颇具创新性的力作。它针对目前存在的贫富差距拉大、两极分化加重,提出衡平价值理念,主张衡平税权,衡平税负,制定衡平税法,调节收入,以保持社会秩序稳定和持续发展。全书内容翔实,理论联系实际,论证充分,是一个颇有学术创建的佳作,填补了我国税法研究之空白”。专家不吝赐予的这些溢美之词令人惴惴不安,与其说这是专家提出的修改意见(或评语),倒不如讲这字里行间分明在鞭策着我继续朝着衡平税法理念的方向不断延伸和拓展,朝着衡平税法的实质性或结果公平的恢弘目标进发。平心而论,如果认可现实经济建设奇迹完全仰赖于我国社会基本政治和经济制度的支撑并难以作根本性改善,那么衡平价值理念在税法甚至不仅仅限于税法领域就必须探索出一条有效化解矛盾的路径和方法。

尽管我希冀不负这块土地正在建筑的神奇大厦而竭力添砖加瓦,甘愿做一个憨实而安静的泥瓦匠,然主观努力与客观现实相隔如此遥远确实令人忧郁和困惑,因为衡平税法理念的张扬与付诸实践并非秉持鸵鸟精神就能实现的,它的理论及体系结构的建构,以及实体和程序性规范的应用,都离不开与社会的融合,更何况贫富悬殊等因素引发的社会矛盾也易使在拿捏衡平尺度上心生顾虑,所以,即使是泥瓦匠的吊墨受自身或外力影响,其可控性也是不能够完全确定的。当然,我们力推衡平税法理念,期盼该理念在探讨中逐步臻于完善,走向成熟,并能够尽快在立法实践中加以运用。

《改革发展成果公平分享的税法机理——论非均衡经济制度下税法的公平与效率》全文附后,是为名副其实的代序。

张 怡

2011年12月16日于山城重庆

前言 改革发展成果公平分享的税法机理

——论非均衡经济制度下税法的公平与效率

《中国西部经济发展报告（2006）》指出，2005年西部经济平均增速率在12%以上，超过全国9.9%的平均水平，是西部大开发以来经济增速最快的一年，但居民收入与东部地区相比，差距在继续扩大。^①如果说西部大开发，区域间居民收入拉大尚且如此，那么垄断性产业与竞争性产业之间、同一区域的不同产业之间、不同区域与不同产业之间的贫富群体比较，其收入差距恐怕就不能等闲视之了。亦如吴敬琏教授所言：中国的收入差距已经扩大到了相当严重的程度，整体基尼系数已经超过0.40这一公认警戒线，继而上升到0.45~0.50的高水平。更为严峻的问题是社保、医保、教育、就业等基本民生问题，不仅缺乏底线制度的鼎力匡扶，而且因循“效率优先、兼顾公平”原则的序位价值生成的诸多现行法律、法规、条例、政策等制度规范的显性与张扬，以及“特殊利益集团”的推波助澜，使得宏观经济调控和税法逆向解构贫富悬殊的难度增大。作为在非均衡经济制度条件下，对宏观经济调控和缩小贫富差距起重要调节作用的税法，其功能的设定与价值取向，不仅关系到效率与公平在更加宏观和抽象的法制构建中得到释疑和厘清，并有助于对税法性能与功效的认知，而且税法对本土基本制度环境的认同与调适，也决定着其调节功能的效用与发挥，否则将产生对既有环境制度的排异性，或者被“草船借箭”式地用以谋取私利。因而，税法功

^① 中国社会科学院和西北大学中国西部经济发展研究中心12日联合发布了这份《中国西部经济发展报告（2006）》，载<http://cn.biz.yahoo.com/060813/136/io2n.html/>，2006年8月14日访问。

能要实现公平分享改革成果，至关重要的是要厘清税法赖以存续的宏观经济调控对效率与公平原则所持的理念，这不仅是财富再分配重要调节工具的税法重构必须承载的，而且更是社会主义法制经济必须要解决的重大理论和实践问题。

一、我国税法功能存在的效率与公平之争议

当人们在探究构建和谐社会的进路时，不免要追究导致社会不和谐的根本，最为热议的话题莫过于将贫富差距越拉越大的现实祸根归咎于“效率优先，兼顾公平”分配原则的定位与指引及其系统性制度设计与安排。反映在税法制度的设计上，在有效经济活动创造的社会财富的第一次所得的分配上，对税基和税率的设计与安排就直接体现着国家及政府征税的意图及其倾向性。假若改革开放之初，税法在是否对工资收入征税、怎样征税的问题上作出标志性的抉择，即不论中国公民还是外籍个人均遵从法治、宪法和人权之理念制定税法并依法纳税，即使事实上泱泱十多亿国人，能够达到征收个人所得税起征点的屈指可数且位高权重，其税收立法和税种的设立及征收成本也远非税金收入所能补偿，但确立象征性意义所体现的法治精神和人权原则以及税赋公平等原则却是不能假借现实的立法、执法和司法效率来衡量的。然而，当初虽实行了对外籍个人所得征税，而暂不对内国公民个人所得征税，与其说是因无效率而不付诸实施，倒不如冠冕堂皇地讲，此举选择了效率而并没有能够兼顾公平，不仅内外有别，而且内国公民所得之税负差别也不是其后出台的个人收入调节税所能弥合的，如今逐渐形成的贫富悬殊和渐行渐远的公平正好反证了税法功能名曰“兼顾公平”实则“去公平化”的必然结果。

从理论争议的层面看，将效率与平等捆绑在一起相提并论，较早的有 20 世纪 60 年代詹姆斯·E·米德所著《效率、平等和财产所有制》一书，体现着他平等、权利与自由的笃信和坚守；稍后有 70 年代美国已故经济学家阿瑟·奥肯的《平等与效率——重大的权衡》问世，“他把权利上的平等与收入上的不平等，看作一种困难的折中，并且认为正是这两者揉在一起，才在民主政治原则和资本主义经济原则之间激发出一种张力。”一种比较普遍的观点认为，效率与公平是对立的统一，二者不能等量齐观，是此消

彼长的矛盾关系，前者优先就必然把后者置于次优地位，假若要后者优先也自然会损失前者的效用，其中经济学界倾向于效率应置于优先的地位，其基本理由有二：一是只有把蛋糕做大才有蛋糕可分；二是针对计划经济时代占统治地位、上世纪80年代仍旧有广泛影响的平均主义思想，采取矫枉过正的激进措施和治理手段，才能打破大锅饭的传统观念。杨斌教授在所著《治税的效率与公平》中，从经济理论的视域比较系统地研究了税收的效率与公平税赋的问题。由此观之，经济学关注税制的效率与公平，旨在经济快速发展和经济总量的增长，而有意或无意忽视个体和局部的利益，这也是符合经济理论、方法等经济逻辑的。而法学界和社会学界则普遍认为，公平或公正乃法律伦理与正义在初始的、过程上的和结果上的价值体现，只有权利的平等才能实现公平和正义，因此，改革开放必须坚守“更加注重社会公平”的底线。还有一种折中的观点认为：既然效率与公平的重要性难分伯仲，那就干脆来个“一锅炒”，即主张“效率和公平并重”。总而言之，上述观点均是将效率与公平两个并不矛盾或非完全对立的概念置于一个预设的确定的玻璃杯里，让人们看到或意识到在一个有限和可计量的容器中，效率与公平这两个骰子，谁优先掷入，谁就被置于基础性地位，而后者则只能充当添砖加瓦的辅料。其实，这从视觉上导致人们产生了认识上的迷惑，被烂熟于耳和轻信所误导，其思路不过是路径依赖的结果。笔者认为，效率与公平之权衡必须置于社会公平、正义和私权受到严格保护的框架内，否则，效率可能更多地意味着忽视私权保护、弱化社会公正和诚信以及拼资源、拼能源、拼环境的数量型增长。

毫无疑问，我国确立“效率优先，兼顾公平”的分配原则，客观上在经济建设取得辉煌成就中起到了举足轻重的作用。尤其在依附于基本生产资料公有制的制度环境，资源供给不受权利制约，价格因素弱化，环境补偿与救济欠缺的情势下，更是一种无障碍发展的新模式和快速致富的途径。然而，反思包括税法在内的诸多制度在“效率优先，兼顾公平”原则引导下铸就的功能异化，使得各个位阶的立法、司法和执法刻意追求和体现“效率优先”的实际效果，甚至到了忽视“人本”的绝对优先的地步，更使得整个社会层面的公平沦为非主流的“兼顾”，或者说公平在效率的力道则不予公平论的地步，而且极为致害的是，这种效率与公平的人为界定和划分，作为抽

象和具体的法律行为的指导方针，那么种种不公平的社会现象都可以在“效率”的标示下畅行，如此这般，遗留下来的社会疾患又何止是贫富悬殊、两极分化趋大的危局？或许这才是制度、原则和规范的制定者始料不及的。

二、不同经济制度下税法功能的效率与公平

很显然，空泛地谈论制度层面的效率与公平，无助于解释中国经济发展精彩纷呈的制度性功绩的源泉，也不利于解脱当下被“效率优先，兼顾公平”分配原则挟进的现实困境，更不可能创建在法制的轨道上分享改革成果的税法机制，因为，姑且不论是否应将效率与公平作为对立统一体，来考量对人类制度设计与安排的功效，即使将其已然绑定并指引改革路径的“效率优先，兼顾公平”利益分配原则，置于泾渭分明的公有制计划经济或私有制市场经济基本制度之中，其生发的动力、运行方式及最终效果也是截然不同的。同样，税法虽不是唯一却无疑是分享改革成果和建构和谐社会至关重要的利益分配制度，只有放在社会主义市场经济的制度环境中进行实证，方能找准税法功能应有的位置。

考察社会主义市场经济实行的“效率优先，兼顾公平”这一不仅对税法及其功能有统辖作用，而且对整个法制体系起着酵母作用的利益分配原则，就有必要把它分解成社会主义计划经济的效率观与公平观和资本主义市场经济的效率观与公平观进行扼要对比和论证。在此基础上，便可以过渡到社会主义市场经济寻求养老保障、医疗等社会法制保障来协同解决社会失衡的问题。

（一）传统社会主义指令性经济的效率观与公平观

社会主义计划经济体制最直接体现着公平社会财富观，也是第一次世界大战前后社会主义影响广泛而深远的原因，还是社会主义者与资本主义者在关乎效率与公平于两种体制下孰优孰劣的学术较量。直至1989年，美国诺贝尔经济学奖得主保罗·萨缪尔森仍在他那部畅销的《经济学》教科书中写道：“与很多怀疑论社会主义者以前的想法相反，苏联经济证明了，社会主义指令性经济可以正常运转，甚至很有活力。”然而，在经历了近半个世纪的制度性博弈之后的当下，“一种观念认为，就创造和利用生产性资源而言，由政府在经济进行集中指挥，与建立在不断波动的价格、利润和财产权基础

之上的自由市场相比,是一种更有效率、也更公平的方法,但这种观念现在已经几乎无人信奉了”。对此,除我国的经济体制改革前的传统社会主义指令性经济与改革后加入市场经济要素而产生的经济绩效所形成的强烈反差,恰恰证伪了传统社会主义指令性经济的效率与公平观的预期抉择之外,那一时期如日中天的社会表象,转瞬间坍塌灰飞烟灭的吊诡巨变,仍值得人们沉静而理性地去反思,检讨这一灾难的根源无不与现代税法应凸显之理念的淡薄与消逝有关,同时纳税人权利意识被忽视或被抹杀,同样是造成社会证伪力量单一化和证伪力量空心化所导致的恶果。

税法被传统社会主义指令性经济所取代,无不与税收曾被西方主流学者定义为“国家是为着实现某些社会经济目的,不考虑(纳税者)特殊利益,按照预定的标准所进行的非惩罚性的,但具有强制性的,从私有部门到公有部门的资源转移”相关。在传统社会主义者看来,首先税收规定是“资源转移”,把森林、草原、矿山、土地收归国有,甚至化私营企业为国有企业,都是从私有到公有的资源转移。当然,他们认为这种“资源转移”是国家权力在税收上的强制性、无偿性和固定性使然,换言之,私有资源在国家税收“三性”之下所有权边界变得模糊不清,所有者的意志荡然无存都是服从于公平与效率并举的“一大二公”的最优制度设计。其次税收的经济性还可以通过国家指令,用公有经济聚集资金的主要工具,即利用计划价格体系的价值潜流实现再分配,从而巧妙地以一整套资源控制和计划价格体系结构的指令性政策替代财政与税收的法律分配形式,将国民创造的经济价值(预期所得)的一部分转移到公有经济部门,然后再通过利润上缴手段,将这部分收入聚集到政府手中,从而成为资产收益国家。实质上这是凭借政治权力用经济工具排斥了税法的存在,消除了国家聚集财富可能存在的私有制财产所有权的障碍。

很显然,税收法律主义在这一时期的传统社会主义区域黯然失色当是不必惊诧的了。如果说经济人的自然属性在利己的同时确实存在不可避讳的利他的社会性,那么社会财富的积累所必需的自然人利己性创造之前提,则是对个体性权利的尊重、保护和坚守。不承认个体性权利的独立性和不可侵犯性,无异于扼杀作为私人存在的多样性和力量源泉的独特性。其实,传统社会主义计划经济模式的消逝和纷纷实行市场经济的改革,已用事实印证了传

统社会主义的原初制度设计的致命缺陷。前社会主义国家“东德”与前资本主义国家“西德”，可谓是第二次世界大战结束之后两种不同政治和经济基本制度博弈的试验田，而最终以传统社会主义的衰落而告终。这抑或不能仅用一些偏狭的观念、理论和方法急功近利地对经济、政治、宗教和文化进行功用性解释，因为它们都是寄生于人性之上，沉浮于社会层面上的东西，真正恒久地起支配作用的人性却是常常被有意无意地掩盖，甚至被恶意诋毁和摧残，然而它又总是反复证实“野火烧不尽，春风吹又生”的人性之中的社会发展规律。所以，反思传统社会主义计划经济自以为效率与公平兼具的制度设计，恰恰是错误地御用了公平概念，把公有公用作为人类亘古不变的真理而放之四海，殊不知“搭便车”和“利己性”的人性弱点把片面公平的理想图景给撕得粉碎。

（二）资本主义市场经济税收政策的效率观与公平观

资本主义市场经济国家的税法政策，在亚当·斯密看来，维护自由竞争是国家职责和经济税收政策的功能，并主张国家应秉持中性税收政策原则。在对税收设计的科学性和合理性，法律规定的公正和公平上，无不笃诚地体现着亚当·斯密的忠言：无数个人改善自身境况的努力，只有“受到法律保障”，才能“自由发展”，从而使国家“日趋富强，日趋改良”。休谟亦言：只要私人经商和私有财产得到社会权力机构的较大保障，社会本身就会随着私人商业的繁荣发达而相应强盛起来。可以清晰地看出，在方法论上亚当·斯密和休谟的立场一样，都是将社会经济活动的动力和起点归于个人主义的，他们坚守这一立场所依凭的信念是，作为生命体只能以个体自维而生存就必然要承认和尊重人的利己性，并且只有在基于人的本性之上建立的行为规则，才是合乎社会的自然秩序的。他们的逻辑思路是由有生命体个人的利己本性的作用，到可与社会上他人互利交易达致为社会增进一般公共福祉，以最终实现社会利益的目的。

基于上述理念，亚当·斯密主张国家税收立法采中性原则乃是正义之法，而反对国家立法用积极的税收法律干预社会经济活动和营利行为。他认为，消极的法律对于经济活动及营利行为，没有任何指导作用。法之内容不指导经济行为，而仅作评价，即按照正义的基准评价经济行为。“法律”不过是一个“公平的旁观者”。我理解斯密的“消极的法律”是指税法之内容

不应包含任何可能积极促使经济人作出踊跃投资及营利行为之规定，换言之，不是由税法内含的厚此薄彼的规定性诱使经济人作出趋利避害的行为，而是“消极的法律”给出一个没有指示性的自由空间，让个人运用自己的智慧作出判断、自主选择的行为规则体系。这种明显区别于经济法积极介入经济活动和资源分配以及干预私人经营行为的立法取向的顾虑，与其说斯密是对国家参与经济活动的“能力”表示怀疑，毋宁说是对其“动机”强烈不信，他敏锐地察知国家偏向于某一部分人的利益的危险性。罗宾斯说：古典经济学并没有对政府的智慧给予较高的评价，而且还深疑政府的智慧在事实上常为某种特殊利益的工具。斯密对国家参与经济活动的诚惶诚恐心态，直接导致了他的“国家应尽三项义务”^①的言论，而且“国家义务论”又是基于两个基本信念提出的：其一是坚信自然的自由制度的效率性，即没有任何权力干预下的自由经济活动将给社会带来可喜的成果。其二是对于国家的不信任（CF. Stigler, George J., *The Citizen and the State-Essays on Regulation*, Chicago: University of Chicago Press, 1975, pp. 40 - 41. 以及猪木武德经济思想）。其实，从历史经验的角度就某一阶段而言，国家参与经济活动的效率性并不次于自由制度下的效率性，反而国家凭借制度和物质资源的优势，一度超越自由制度的经济效率并非天方夜谭。

不过，在资本主义私有制下，国家及政府拥有的权力均受到外部力量较大的制约，即使欲凭借权力调动更多的资源以供效率飙升，但反制不公平的最终权柄却始终掌握在选民之手。因而，西方国家实现现代税赋公平具有两种内涵：一是受益原则，即要求根据纳税人从政府的财政支出中所获利益的大小来分担税负；二是纳税能力原则，即要求税收负担按照纳税人的纳税能力分担税负；并且，总是在受益原则和纳税能力原则配合使用下达致社会公平。然而，在不同的制度环境下，纳税人受益的权益以及所积聚的纳税能力的差异是极大的，甚至是决定性的。在 20 世纪 80 年代，英国税法关于个人所得税和社会保险税税率及课税扣除的规定，就明显有失公平：首先，社会保险税的上下限规定，使得在某个收入的小区域内，边际税率可能超过

^① 国家应尽三项义务是指：第一，保护社会，使不受其他独立社会的侵犯；第二，尽可能保护社会上的各个人，使不受社会上任何其他人的侵害或压迫，这就是说，要设立严正的司法机关；第三，建设并维持某些公共事业及某些公共设施……Cf. W. of N, chap. IX, pp. 651 - 652.

100%，造成“贫困陷阱”（某人在某个区域内赚得愈多，实际得到反而愈少）和“失业陷阱”抑制劳动供给；其次，由于社会保险税的应税收入在某个点时封顶，综合税率在收入超过这个点后反而回跌几个百分点，这明显反映了这一税制的不公平；再次，由于收入超过某些点（税率变动的临界点）后，雇主和雇员两方面都面临要以更高的税率缴纳社会保险税，这就使得雇主乐于把工资尽可能定在临界点以下以便少纳税，而雇员也乐于接受这一安排，这就干扰了劳动市场的资源配置。这种有损于公平和效率原则的状况无疑遭到了社会各界的强烈批评，自然也催生了对英国税法的改革。

在效率问题上，由于西方国家普遍遵循税收立法中性原则，效率原则不仅要求税收的征管要有效率，而且征税所致的额外税负要尽可能地小。国家在额外税负与最适课税间寻求储蓄与投资的平衡。不过，对效率原则的考量总是置于确保自由竞争的境况之下，也就是说，经济增长和效率主要产生于激烈竞争的市场，而非依靠拼人、财、物资源获得的数量型经济效率。

总体而言，西方资本主义国家的税收立法，根植于西方世界的法律文化理念之中，即国家和社会承认每个人的存在价值，保障所有公民在法律面前的平等和政治权利上的平等，并且这种政治权利是在宪政秩序之下的可操作的权利，而不是脱离了法律体系的东西。其政治制度内在结构的合理性和合法性，尤其是税法的独特性更有赖于这种法治结构的预设，使得纳税人在履行纳税义务之同时能够享有纳税人应有的权利，纳税人的权利意识也由此得以传承和张扬。这种制度平台告诫人们，在保持平等的社会地位之余，又刺激人们从经济地位上超越他人，其实质是乐见其经济不平等标签下的创造财富源泉的东西。“这就是资本主义民主政治的双重价值标准：一方面，信奉和追求平等的政治与社会系统；另一方面，又在经济福利上同时造成着不断加大的差距。这样的既平等又不平等，似乎有些前后矛盾，甚至有些虚假伪善。”然而，在基本层面上，与其简单浅薄地说这种制度的安排是根本相悖的，倒不如讲它是一种化解人类社会基本矛盾非常智能化的法治设计。它反映了一种在保障公民诸如最低生活标准、医疗、教育等公共福利的基础上，又企图以赏罚来鼓励和刺激人们去发展社会生产力的制度的人本特性和对股本的探求。更为重要的是，这种福利社会制度系统的构建和运行的基础，得益于初始权利（权力）的分配，即一方面将权力的构成即权利的集合的权利

直接赋予给了每个公民，而另一方面则把金钱的骰子扔进了市场，使其权力难以寻租，从而也堵住了灰色地带无税可计的所得。由此，在法治的环境中，公民得以实现个人和社会的机会公平，又于机会公平的自由竞争制度中由均衡市场产生出效率。此效率尚有后忧乎？

三、非均衡社会主义经济制度税法功能的效率与公平

（一）非均衡社会主义市场经济构造税法功能的前提

中国特色的社会主义市场经济条件下，税法功能的效率与公平观，既不是传统计划经济模式下以指令性价格内化税赋使财富分配在等级制的基础上达到相对公平，而效率则体现为集中一切需要集中的资源“多快好省”地建设社会主义经济，也不是资本主义国家，一方面将效率交给竞争的市场，另一方面又把决定权力生成的自然权利和私有财产永恒地赋予公民，并以视政府为“守夜人”的理念制定其行为规则来捍卫公平、公正，而是主要生产资料为国家所有和政府主导型法制经济模式，亦如厉以宁教授所言：“在社会主义商品经济中，某些资源的稀缺性以及由于这种稀缺性而引起的独占，将会长期存在。”在宏观层面，这种长期存在既是基本政治、经济和法律制度的国情所致，也同时为税收法制建设调节收入差距给定了时空注脚，即是说由上述元素构成和引起的中国经济的非均衡状态，包括资源占有权和原初分配就不合理、公共产品因利益既得不公而产生倾斜、收入分配两极分化，只不过是权利（权力）和经济利益初始倾斜的延续罢了，也是非均衡经济在没有实质性税赋公平介入第一次财富分配的情况下，贫富差距就是其税收经济逻辑的归宿。茅于軾教授对宏观经济调控的解读颇令人寻味，他认为，“问题的根源深深地埋藏在微观层面上，我国的经济运行很大程度上还是计划经济在起作用，具体表现在价格的僵化、行政的干预、政府深入到了经济的操作领域。我国的经济一方面已经充分市场化了，表现在百姓的日常生活决策很少受到计划的干预；另一方面在投资、项目的立废、汇率和利率、信贷额度、某些行业的进入和退出等方面还没有市场力量起作用的余地”。从上述学者的话语中，人们不难领悟到，我国主要生产资料的构成和计划经济的惯性作用和普遍存在，使市场尚没有真正做好权利意识的准备，形成了上游垄断且不主要受市场调节的定价机制，使下游竞争性行业的利润空间受到挤压之后其