



贵州财经大学经济学研究文库

税收公平的三重维度： 价值重构及制度选择

杨 杨 姜 群 王 立 / 著 ·

中国社会科学出版社



贵州财经大学经济学研究文库

税收公平的三重维度： 价值重构及制度选择

杨 杨 姜 群 王 立 / 著

中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收公平的三重维度：价值重构及制度选择/杨杨，姜群，王立著. —北京：中国社会科学出版社，2017. 11

ISBN 978 - 7 - 5203 - 1254 - 7

I. ①税… II. ①杨…②姜…③王… III. ①税收管理—研究—中国 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 261091 号

出 版 人 赵剑英
责任编辑 卢小生
责任校对 周晓东
责任印制 王 超

出 版 中国社会科学出版社
社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号
邮 编 100720
网 址 <http://www.csspw.cn>
发 行 部 010 - 84083685
门 市 部 *010 - 84029450
经 销 新华书店及其他书店

印 刷 北京明恒达印务有限公司
装 订 廊坊市广阳区广增装订厂
版 次 2017 年 11 月第 1 版
印 次 2017 年 11 月第 1 次印刷

开 本 710 × 1000 1/16
印 张 16.5
插 页 2
字 数 243 千字
定 价 70.00 元

凡购买中国社会科学出版社图书，如有质量问题请与本社营销中心联系调换
电话：010 - 84083683

版权所有 侵权必究

本书为国家社会科学基金项目“和谐社会下的税收公平的价值重构及制度选择”（10XZX0014）结项成果

序 言

近年来，随着现代国家治理理念越来越深入人心，将公平正义作为参照系讨论问题的场合和频率逐渐多了起来。比如，教育机会的公平正义、就业机会的公平正义、收入分配中的公平正义等，都是人们关注且热议的话题。然而，除此之外，似应以此为基础，将公平正义的分析视野引申一步——税收的公平正义。

其实，相对而言，税收的公平正义可能是更深层面、更基础层面的。因为，它既直接涉及老百姓的切身利益，又直接关系到国家事业的发展全局。

在以往，我们眼中的税收，主要功能就是组织收入。因而，把各项税收及时、足额并且可持续性地征收到国库当中来，往往是主要着眼点。至于税收制度的设计是否公平，税收负担的分配是否正义，虽说并非没有考虑，但确实考虑得不多，至少考虑的不是那么充分。如果说以往考虑不多或考虑不够充分，是因为我们尚不具备考虑的条件，我们的税制建设尚在初级阶段，那么，随着中国经济规模的扩大并成为世界第二大经济体，特别是在总目标定位于国家治理体系和治理能力现代化的全面深化改革越来越向纵深挺进的背景下，税收制度的现代化已经成为一个极其重要的课题摆在我们面前。从这个意义上讲，中国的税制建设已经进入了一个新的阶段。税收的公平正义已不再是可考虑可不考虑的问题，而是一个必须考虑、必须作为一个异常重要的要素融入税制建设整体设计中的大问题。

这样说，是有一系列根据的。如果说税收是一个融资范畴，那么，税制就是一个分配范畴。它是一个关于收入分配的制度，只不过它分配的对象是政府收入所引致的负担。税制改革实际上就是税收负

担分配结构的调整。建立现代税收制度，实质就是要让税制结构更加公平、更加公正。我非常高兴地看到杨杨同志围绕这样一个重要课题所取得的成绩。在本书中，她将税收公平问题与税制改革结合，综合采用伦理学、经济学、法学的分析方法，对税收的公平正义这样一个既熟悉又陌生的论题，进行了较为深入的研究。

人类历史上的税制是不断变化的。这其中一定有一种深藏于税制之中，并且不断推动税制变迁的力量源泉。这种力量源泉，其实就是人类社会对于公平正义的不懈追求。这个变迁的过程大概分为三个阶段：第一是简单原始的直接税阶段。在这个阶段，收税的办法非常简单，但用今天的眼光看，就不那么符合公平正义了。因为现实生活中每个人的经济状况是不同的，完全按照“一刀切”的标准来纳税，显然不够文明。第二是间接税阶段。就是把税收隐含于各种商品的价格当中，人们在消费中不知不觉地把税交了。政府既取得了收入，社会上又没有特别深的纳税痕迹。征收效率上提高了，人们对于税负的痛苦程度却减弱了。但是，这也有副作用。由于人们的消费状况并不完全代表人们的纳税能力，消费的支出规模大并不一定意味着他的收入水平高，消费水平和他的财产状况并没有直接联系。间接税等于累退税，收入越高的人消费支出反而占其总收入的比例越低。于是，就出现了第三阶段具有现代意义的税种——发达的直接税。发达的直接税有别于传统、简单、原始的直接税，它直接和人们的收入挂钩、直接和人们的财产状况挂钩。或者说，直接和人们的支付能力挂钩。

这本书聚焦于“税收公平与税制改革”这个主题，实际上就是要讨论如下重要问题：本轮税制改革究竟要解决什么问题？或者，我们可以寄希望于本轮税制改革解决什么问题？比较本轮税收制度改革和以往我们所经历的税收制度改革之间的差异或不同。也就是说，相对于以往，眼下的这一轮税收制度改革的理念、思想和战略大不相同。

其一，这是中国在新的历史起点上布局的税收制度改革。关于新的历史起点，在党的十八届三中全会决议中有两句经典的描述，叫作发展进入新阶段，改革进入“深水区”。讲发展进入新阶段，更多讲的是中国经济的发展，改革讲的是国家治理所面对的复杂局面。不管是哪一种

情形，在此背景下所推动的税收制度改革，肯定是在新的国情背景下布局的。我们必须认识到这一轮税收制度改革和现实国情之间的关系。

其二，本轮税制改革是致力于匹配国家治理现代化进程的税收制度的改革。在这种改革框架之内所推出的税收制度改革，显然两者之间是匹配的。那就是以现代税收制度的建立，来推动现代国家治理体系的建立。

其三，这一轮税收制度改革，是立足于发挥国家治理基础性和支撑性作用的税收制度改革。一个国家治理的基础其实就是税收，只有税收，才能最大限度地牵动全体公民的意志或者说是利益，从而聚集成推动国家治理现代化的滚滚洪流。如果我们能在税收制度上朝着更公平、更公正的方向迈进一步的话，那么，我们所面对的国家治理现代化的格局，就会更符合最初设定的目标。这一条也是非常关键的。

其四，这一轮税制改革，是在经济发展步入新常态背景条件下所推进的税收制度改革。我们看到最直接的现象是经济下行，税收的增速随之下行。但是，我们必须认识到，税收增速的下行恰恰是一种正常状态，它不可能脱离经济的运行走出自己的轨迹来，两者之间是有密切联系的。

其五，本轮税制改革是建立在认知现代税收文明基础上的税收制度的改革。现实税收制度或税制结构的变迁是有着自身的规律的，这个规律就是源于人们对公平正义的追求，也就是人类文明的发展和进步。把对公平正义的追求放在税收上来，就是对税收负担分配公平与正义的追求，也可以把它理解为税收文明。

作为具有基础和支柱意义的现代税收制度，它的建立，实在重要，我们需要做出巨大的努力。杨杨同志完成的这本书，无疑在这方面迈出了一步。

是为序。

高培勇

2017年6月1日

前 言

作为人类社会崇高的价值追求，公平问题总是被古今中外的思想家们反复探讨，在探讨的过程中，形成了各种各样的公平思想。税收，是政府调控宏观经济运行和国民收入分配与再分配的重要手段，与社会经济生活各领域密切相关，并对社会生活和经济运行发挥着巨大影响。税收公平与否，将直接影响到社会公平，进而甚至对社会稳定产生重要影响。税收公平，也对整个税收体制的完善起到了基础性和前提性的作用。首先，税收公平会在一定程度上影响税收立法的进程。如果税收相关法律法规由财税部门起草，很容易在平衡利益方面出现不公平，形成本位主义、部门利益。其次，税收公平的概念极大地影响着现实经济生活中税制的建设与改革。比如，本书中提到的税收人际公平要求对我国现行个人所得税、企业所得税进行改革和完善；税收区域公平要求我国现行的流转税制改革必须要有所突破；税收代际公平原则要求填补目前税制中缺失“代际”意味的税种，如房地产税、遗产税等。最后，税收公平原则也会对税收征纳方式产生很大影响。如果税收公平原则贯彻得较彻底，则征纳双方之间更多可能呈现“合作型”的征纳关系，这对构建“和谐税收”大有裨益。

正因如此，古今中外，诸多思想家和经济学者都对税收公平问题进行了不断探索，提出了很多重要的税收公平思想或价值理论。然而，从目前国内外的情况看，传统税收公平价值存在一定的局限性，难以体现广泛的公平。鉴于构建社会主义特色和谐社会背景下“和谐税收”的多层次内涵，加之税收公平的复杂性，本书选择税收公平问题进行深入研究，进行了以下探索：

第一，探索了一些新视角。古今中外，诸多思想家和经济学者对

税收公平问题进行了不断探索，提出了很多重要的税收公平思想或价值理论。不过，目前这类研究成果仍存在或缺乏深度，或缺乏系统性，或缺乏“税收公平”所置的特定语境等问题：一是研究层次较单一。研究者习惯于仅从税收负担本身来讨论税收公平，就课税而论公平。事实上，税收公平不仅是一个财政问题，也是一个伦理学问题和社会问题。二是考察维度不丰富。已有的大量文献多是涉及税收公平社会维度中税负如何在纳税人之间的公平分配问题，而同时研究税收的区域公平、税收的代际公平的成果则少见。本书的研究试图突破传统税收公平研究视野的局限性，从更宽广的学科视角、更丰富的研究维度去探讨税收公平问题，具有一定的创新性。

第二，提出了一些新见解。如笔者通过研究指出，税收公平目标应该是多维度、多层次的、立体的目标架构，具体包括体现社会维度的税收人际公平目标、体现地理维度的税收区域公平目标，以及体现历史维度的税收代际公平目标，且每个维度的税收公平又被解构为两个子维度进行了深入剖析。笔者认为，在经验层面上，税收公平的三个维度之间具有相对独立性，某一个维度的税收公平并不决定其他两个维度的税收公平。但是，税收公平的三重维度之间仍然会相互作用，某一个维度的公平（不公平）会支持（强化）其他两个维度的税收公平（不公平）；反之亦然。

再如，本书指出，税收人际公平目标中的“人”是广义上的概念，其外延不仅包含法律上的自然人、法人，更包含“征税人”与“纳税人”群体。因此，意欲实现税收人际公平目标，不仅要解决纳税人之间权利与义务的公平分配问题，更要解决征税人与纳税人之间权利与义务的公平问题，也即要实现公民的纳税义务与政府的整体履责义务之间的对等。

又如，本书选择以税收与税源的关系为主要研究视角对我国区域间的税收公平问题进行了较为深入的研究。同时，对两个层面的税收代际公平内容进行了探讨：第一个层面，通过实证研究分析了我国现行税制下税收代际公平是否实现的问题。第二个层面，也是更为重要的一个层面，本书试图梳理出政府怎样使用税收这个工具，从而更

快、更好地逼近自然资源传承的代际公平目标和社会财富沿袭的代际公平目标。

第三,提出了相应的政策建议。本书在第二章中选取了分税制改革以来的数据,通过实证研究,分别深入探讨了我国直接税与税收公平之间的关系、间接税与税收公平之间的关系,得出的基本结论包括:我国全部直接税比重的逐年提高并没有发挥理论上的缩小居民收入差距的作用,反而进一步扩大了居民收入差距。相应的税制改革的政策建议有:降低增值税税负、规范消费税征税范围、逐步调整税制结构,使我国税收主体由间接税向直接税过渡等。

通过前面五个章节的分析研究,本书第六章集中探讨了欲实现三维度税收公平目标体系可能的制度选择。就税收人际公平目标来看,需要从三个角度进行考虑,即征税人与纳税人之间权利与义务的公平问题、自然人之间的税收人际公平问题和法人之间的税收人际公平问题。首先,讨论征税人与纳税人之间的公平问题,又必须分为三个视角来完成:“征税人”角度,即政府的角度;“纳税人”角度;以及“征税人与纳税人之间应该存在怎样的关系”的相关规定的角度。其次,分析自然人之间的税收人际公平问题,重点应放在个人所得税制的改革和财产税类税制的完善上。最后,要想达到法人之间的税收人际公平目标,必须关注对企业法人所属行业无差异征收、对企业法人规模无差异征收以及对企业法人所属生命周期阶段无差别征收的税收政策建议这三个方面的内容。

本书在讨论我国税收区域公平问题时,将着力点置于“区域税收与税源的关系”上,因此,在我国现行税制下,欲达到税收区域公平,以下几个方面的改革势在必行:首先,要从制度上完善税收横向分配。具体包括建立税收归属权制度和完善区域横向分配制度。其次,应完善跨区域经营管理机制。最后,还应该改革初级资源产品定价机制。当分析到我国税收代际公平问题,本书提出,需加大资源税类税制的改革力度,以逼近自然资源的可持续传承的税收代际公平目标;同时,我国财产税类的“查缺补漏”也非常重要,因为这不仅体现了税收人际公平中自然人之间的税收公平目标,更是税收代际公平

目标中对于社会财富在代际利益分配的要求。

“税收公平”是个古老而又崭新的课题。近年来，我国经济改革不断深化，相应地，税制改革也发生了深刻的变革，作为理论研究与应用研究相结合的本书成果，自然要与时俱进，汲取相关研究领域最新的前沿知识，以提供最符合当下经济背景的政策建议以资决策参考。路漫漫其修远兮，笔者将力图继续深入研究税收公平在哲学层面与税收实践之间的内在联系，并对具体税制和各个税种的改革保持追踪。

目 录

第一章 价值重构：三维度的税收公平目标	1
第一节 公平观的历史演进	1
第二节 税收公平观的历史演进	13
第三节 三维度税收公平目标的价值重构	24
第二章 实现税收公平的制度分析	54
第一节 税收制度的内涵	54
第二节 理想税制理论	58
第三节 实现税收公平的制度分析	65
第三章 税收人际公平：理论与现状	88
第一节 税收人际公平的原则	88
第二节 我国现行税制人际公平的实证分析	90
第四章 税收区域公平：理论与现状	125
第一节 税收区域公平问题研究概况	125
第二节 税收区域公平的原则	128
第三节 我国现行税收区域公平实证分析	131
第四节 我国税收区域公平问题产生的原因	153
第五章 税收代际公平：理论与现状	165
第一节 税收代际公平问题研究概况	165

2 / 税收公平的三重维度：价值重构及制度选择

第二节	税收代际公平的原则	171
第三节	我国现行税收代际公平实证分析	172
第四节	实现税收代际公平的路径探讨	182
第六章	和谐社会下实现税收公平目标体系的制度选择	196
第一节	实现税收人际公平的制度选择	196
第二节	实现税收区域公平的制度选择	214
第三节	实现税收代际公平的制度选择	226
参考文献		237

第一章 价值重构：三维度的税收公平目标

第一节 公平观的历史演进

一 国外公平观的历史演进

公平，既是深奥的哲学命题，也是人类永远的追求，但是，何为“公平”？其外延、内涵如何阐释？却至今没有一个放诸四海而皆准的答案。伏尔泰曾说：“了解前人是如何想的，比了解他们是如何做的更有益。”因此，本节力图梳理人类思想史上公平观的演进，从而试图对构建和谐社会背景下的公平内涵进行理性思考。

（一）古希腊的公平观

古希腊哲学家苏格拉底（Socrates）、柏拉图（Plato）、亚里士多德（Aristotle）均对公平问题进行了研究，其中，苏格拉底提出，正义就是守法。^{①②} 柏拉图认为，正义是心灵的德行，国家设立的目标就是实现全体公民的幸福最大化，保障正义的实现，商人、行政管理者、警察和军队各自履行自身的职责就会实现真正的正义。^③

亚里士多德从政治学、伦理学等角度对公平问题进行了探析。如“分配公平”这个词即来自亚里士多德，他将其和关注惩罚的“矫正公平”进行对比。分配公平要求根据美德按比例分配荣誉或政治职务

① [古希腊] 色诺芬：《回忆苏格拉底》，吴永泉译，商务印书馆 1984 年版，第 164 页。

② 包利民：《生命与逻各斯——希腊伦理思想史论》，东方出版社 1996 年版，第 176 页。

③ [古希腊] 柏拉图：《理想国》，郭斌和等译，商务印书馆 1986 年版，第 156 页。

或金钱；而矫正公平要求做错事者按造成伤害程度给予受害者赔偿。他提出，公平包括两种含义：第一种是所有相同事物在不同人之间的绝对数量（容量）相同，第二种是所有相同事物在不同人之间的相对数量（真实价值比例）相同。^①

其中，有两个关于公平的关键问题在亚里士多德的论述中得以体现：第一，什么样的公平分配原则才能最好地指导实际的分配活动；第二，假定大家都同意按相对数量公平原则进行分配活动，分配比例如何确定？依据出生、天赋、能力还是财产？而这两个问题也引发了当代著名学者罗尔斯和诺齐克对公平正义的争论，我们将在下文中继续讨论。

当然，由于时代背景的局限性，上述古希腊学者关于公平的认识仍不深刻，如对公平的诠释与分析往往只是通过一些直觉或是简单的现象归纳，还没有将公平作为一个独立的领域进行研究，因此，对公平的研究缺乏本体论的研究和深厚的学理根基。^② 当然，虽然有着种种不足，古希腊学者对公平问题的探索，如公平是最大的德行、公平的两个问题等阐述对近现代，尤其是现代的公平观念产生了深远影响。

（二）西方近代资产阶级的公平观

进入 17 世纪以后，以格劳秀斯（Hugo Grotius）为代表的欧洲近代思想家遵循“自然法”理论，对公平问题进行了分析，尤其是在英国，格劳秀斯的思想得到了进一步发展。他提出，自然权利符合人性，因此是人们正义的理性行为的准则，进而形成公平的、为大家广泛遵循的普遍法则。^③

托马斯·霍布斯（Thomas Hobbes）继续发展了格劳秀斯的思想，认为自然法是人类理性的普遍法则，在此法则之下，人人平等，人人需要，公平正义就是遵守自然法。^④

其后，社会契约等理论对公平理念产生了深刻影响，其中，卢梭

① [古希腊] 亚里士多德：《政治学》，吴寿彭译，商务印书馆 1965 年版，第 234—235 页。

② 吴忠民：《社会公平论》，山东人民出版社 2004 年版，第 50 页。

③ [美] 萨拜因：《政治学说史》下册，刘山等译，商务印书馆 1986 年版，第 485—486 页。

④ [英] 霍布斯：《利维坦》，黎思复等译，商务印书馆 1985 年版，第 97—99 页。

(Jean - Jacques Rousseau) 便是最为典型的代表人物之一。他指出,私有制是造成社会不平等的根源,人们要获得自由平等的生活,可以通过对自身权利的部分转让,通过建立社会契约,体现人们的公共利益和意志,人人平等,实现每个人的生命、自由和财产安全,实现分配公平。^①

(三) 当代西方公平观之争

进入 20 世纪,公平问题得到了进一步的发展,人们对公平的认识也日益深刻。这其中,尤以罗尔斯 (John Rawls) 和诺齐克 (Robert Nozick) 的学说最具有代表性。

如前文所述,古希腊亚里士多德对公平问题做出了杰出贡献,也留下了两个永恒的难题:首先是公平分配的方法问题,到底按算术平等原则进行分配还是按比例平等原则进行分配;其次是如果比例平等原则获得了大家的一致认可,什么是用于分配的真正的价值也是个难题。由于对这两个难题的不同认识,产生了对公平问题的不同理解。罗尔斯和诺齐克对公平问题的争议也聚焦于此。罗尔斯认为,按算术平等的原则进行分配是公平的分配方法,有利于社会的公平正义;而诺齐克却认为,按比例公平原则才是公平的分配方法,有利于对弱势群体的补偿,才能真正实现社会正义。

具体而言,罗尔斯的理念体现在他的两个公平原则上。罗尔斯的正义论,1971 年由哈佛大学出版社出版,该书的出版,引起了广泛的研究、争论和批评,对哲学、伦理学、法学、社会学、政治学 and 经济学等许多科学领域产生了巨大的影响。罗尔斯在《正义论》中,以“契约”这个概念作为建立正义(或公正)理论的基石,由“原始状态”^②作为联结点,而推导出组织社会所需要的两个正义原则。为了

① [法] 让 - 雅克·卢梭:《民约论》(社会契约论),何兆武译,法律出版社 1958 年版,第 40 页。

② 原始状态:大体相当于社会契约论中的自然状态,但它并不被假定为历史上的真实存在,而只是思维中的存在,特指社会成员订立组成社会基本结构的原始契约的状态。原始状态作为研究分配结构乃至整个社会契约的起点包含许多条件。这些条件大体可以分为主观条件和客观条件两类(石元康,2000)。主观方面的条件是对立约者所做的描述,包括其知识与信仰、参与订立契约的动机,以及立约时所期待获得的具体内容等。客观条件是对立约者以外情况的描述。

简化正义原则的应用过程，可以将从原始状态到实现正义原则大体划分为以下四个阶段序列。

第一阶段，正义原则的建立。即人们处于原始状态，在“无知之幕”^①后面选择正义的两个原则（这是最为抽象的哲学原则）：首要原则是每个人应享有平等自由权利的原则；次要原则是每个人机会公平及差别补偿原则，其中，次要原则中的机会公平优先于机会差别原则，在充分满足每个人的机会公平的基础上，才进一步根据各种初始条件的不同对弱势群体实施差别补偿原则。

第二阶段，立宪阶段。根据正义原则，确立政治结构的宪法，也就是为了政府的立宪权力和公民的基本权利而设计出一种制度。

第三阶段，立法阶段，这是立法监督机构的工作，在宪法的框架下，进一步判断法律法规、社会经济相关政策是否遵循正义原则。也就是说，法律需要在遵循正义原则的基础上，符合宪法的规定。

第四阶段，具体政策的制定及具体个案的判定。在这一阶段中，公共政策的制定者将前一阶段的立法规则运用于具体案例，公民则普遍遵循这些政策规则。^②简言之，罗尔斯的正义原则受到了古希腊契约公平思想的影响，具体建立在初始状态、无知之幕、理性选择的基础之上。由于有无知之幕，每个人对出身、能力、财产等的差别情况都不了解，因此，人们才有可能选择相对最为公平的公平分配原则，而按照算术公平原则进行分配之后，在出生、能力、天赋、财产等方面的弱势群体会受到损害，因此，在保障人人享有自由平等权利和人人机会平等的基础上，对初始状态较差的弱势群体实施适当的差别补偿，以实现公平与正义。与罗尔斯将各种人的初始状态（自然才能）

① 无知之幕：是罗尔斯在原始状态中设计的一种假设，“无知之幕”是罗尔斯正义论中最为特异的假设。正是这一假设最终排除了立约各方的特异性，排除了一切会影响到原则选择的来自自然和社会的偶然因素。其目的在于体现公平，使原始状态的条件和程序显得公平，从而使所达到的结果（正义原则）也是公平的。处于“无知之幕”之后的立约者不知道自己的信仰、兴趣、能力等，但是，有一种具体的事实却是他们所共知的，那就是在其社会中公正的问题会出现的情况是存在的。

② [美] 约翰·罗尔斯：《正义论》，何怀宏等译，中国社会科学出版社1988年版，第187页。