

# 西方税收公平原则的演进与借鉴

陈松青

**摘 要：**公平原则是几百年来税收理论探讨的最重要问题之一。西方学者围绕公平赋税的两大传统——利益赋税原则和能力赋税原则进行了激烈的争论。回顾税收公平原则的演进过程，梳理相关理论的发展线索，理清理论的发展脉络，无疑对我们构建适应市场经济的税收理论具有借鉴意义。

**关键词：**税收；公平；利益赋税原则；能力赋税原则

**作者简介：**陈松青，厦门大学财政金融系博士生（厦门 361005）。

在众多的财政问题中，税收的公平无疑是最古老、争论最多的问题之一。一个多世纪以来，西方学者围绕公平赋税的两大传统——利益赋税原则和能力赋税原则进行了激烈的争论。争论的焦点在于何者更有利于公平的实现。回顾税收公平原则演进的过程，梳理相关理论的发展线索，理清理论的发展脉络，无疑对我国建立适应市场经济要求的税收理论具有借鉴意义。

## 一、利益赋税原则的演进与公共产品论的发展

### （一）早期的利益赋税原则与穆勒的质疑

早期的利益赋税原则理论基于自然法则的理念，认为税收是社会成员为了得到政府的保护所付出的代价，也就是说，纳税行为取决于各人从政府支出中享受到的利益的大小，这就是利益赋税观的最早说法。这是契约论者的主张，主要代表人物有休谟、卢梭等。到了古典经济学创立时期，契约论主张已被边沁的最大幸福原理所取代。这种取代放弃了自然法则的理念，但早期理论中的个人主义仍得以保留。

利益赋税论者虽然都主张应以个人的受益作为赋税基础，但在具体受益衡量上存在着很大的分歧。相当多的利益赋税论者主张以财富多寡为判断标准，如孟德斯鸠的“保险费观点”；有的主张以收入为衡量标准，如斯密；霍布斯则主张以消费作为课税基础。另一方面，多数早期利益赋税论者如霍布斯、格罗秀思等主张实行比例税，也有人如孟德斯鸠、卢梭等主

张实行累进税；亚当·斯密一方面同意比例税，另一方面又认为让富人缴纳其收入的更大比例的税收也有道理。

随着功利主义哲学的兴起，人们开始注意到利益赋税原则的缺陷，其中以穆勒对利益赋税原则的质疑为代表。他雄辩地指出了利益赋税原则的三大缺陷：衡量问题、人际比较问题以及忽视了初始的收入公平分配问题。在其1848年出版的《政治经济学原理》中，利益赋税论者所持的被保护的财产10倍于人，所受到的保护也10倍于人的观点受到穆勒的攻击。他认为，同样一些法官和士兵在保护一个人的同时也保护了其他人，所以，拥有较大规模收入的人并不必然需要更多的警察，倒是那些一旦取消国家的保护损失最大的弱者从国家的保护中受益最大，而按照受益原则，他们应该负担公共产品价格的最大份额，这种累退性质的税收显然是不符合分配正义的。穆勒的攻击虽然使利益赋税原则结束了其主流地位，但它所包含的思想精髓后来随着公共产品论的建立而获得了进一步的发扬，并影响至今。

### （二）利益赋税原则的复兴与公共产品论的发展

#### 1. 奥意学派的贡献

真正从经济学角度开始讨论赋税的利益原则是奥意财政学者。他们在19世纪80年代建立了较为系统的公共产品理论，其中包括了利益赋税原则的思想。

潘塔莱奥尼（Pantaleoni）在《公共支出的分配理

论》一文中指出，政府从个人那里获得资源以提供公共产品，而资源从私人部门向政府的转移是否值得，应将政府预算收支结合起来考察，否则难以判定公共产品所产生的利益，以及是否值得个人以牺牲其它需要的满足为代价。由于税收是公共支出（公共产品）的资金来源，代表都是公共支出的成本，而公共支出所带来的边际效用，所代表的是受益，因此这是一种利益赋税思想<sup>①</sup>。

马佐拉（Mazzola）指出由于政府提供的公共产品具有不同于市场上私人产品的共同消费性，但这只表明为公共产品付费（即纳税）与市场价格的形成机制上存在一定的差别，并不影响课税是基于利益原则这一基本前提的。他认为，对于个人产品来说，任何人如果不付款就不可能得到消费。但公共服务（公共产品）只要有人提供了，则任何人不付费也能享受，因此无法实行市场定价。他接着运用边际效用学说的效率准则分析：个人产品是以同一的价格出售的，消费者通过改变产品的购买数量使得自己的边际效用与价格相等；公共产品的共同消费性，使得全体消费者只能消费同一数量的公共产品，但每个人对公共服务（公共产品）的消费感受是不一样的，每个人消费公共产品而获得的边际效用也就不一样，因此为公共产品支付不一样的金额（税款），符合利益赋税原则。马佐拉还指出，不要将希望寄托在“自愿”市场所形成的结果上，实际的预算计划，必须由政府机构来决定，但政府机构的行为也要按照投票人的主观偏好决定，否则政治均衡就会被破坏掉，政府就会垮台，即预算过程也需要投票人的力量，来达成有效的解决，以保持平衡。这一点，从根本上保证了政府课税与个人纳税必须遵守利益原则<sup>②</sup>。

奥意财政学者之所以在利益赋税原则的经济学分析上取得积极的成果，与边际效用价值论的引入不无关系。他们将公共支出所带来的效益视为边际效用，而边际效用是有价值的，这样，将纳税视为成本，就可以很容易地对此进行分析，但赋税所带来的利益的多寡这一难题并没有因此得到顺利的解决。或者更准确地说，边际效用价值论的引入只是解决了利益赋税原则的基本思路问题，富有操作性的方法还没有找到。这一任务交给了瑞典学者，其中主要是维克塞尔（Wicksell）和林达尔（Lindahl）。

## 2. 瑞典学派的贡献

维克塞尔在其1896年出版的《财政理论考察，兼论瑞典的税收制度》中，提出公共产品的供应必须使

个人效用最大化的基本原则，并认为利益赋税将实现这一准则。他认为公共产品所给予个人的边际效用，应与个人纳税所损失的财富的边际负效用相等。接着他分析了与利益赋税相关的两个问题。一是利益赋税与平等的关系，他把分配公平与作为公共产品成本付费的税制上的公平区分开，并认为分配公平是利益赋税的基本条件，即理论分析是在假设已有分配状态公平的基础之上进行的。而对于如何才能达到公平的分配状态，维克塞尔只是把这一问题交给了“假定”。这就留下了理论的发展空间。其次是利益赋税原则能否实现的问题。他对公共产品供应中的政治程序问题作了研究，提出“一致原则”，将公共产品提供与赋税问题的决定权交给了政治程序，即通过政治程序，每个人投票显示他在课税与政府支出中的受益状况。“一致原则”可以保护社会中的每一个人，免受未能带来利益的课税的侵害，这一点对每个人来说都是公平的。在现实中，出于执行的原因，维克塞尔将一致原则改为“接近一致与接近自动的原则”（approximate unanimity and approximately voluntary action）<sup>③</sup>。

林达尔把赋税理解为私人为享受公共产品所支付的价格，用模拟市场的方法分析了两个政治上平等的消费者共同分担公共产品的成本（税收）问题，得出了个人所支付的税收份额（即林达尔价格）等于每人所获得的公共产品边际效用的价值，并且两人的税额总计等于公共产品提供的成本。林达尔设想了一个多种公共支出规模及其相应的税收份额的报价拍卖过程，以揭示消费者对公共产品的真实偏好。林达尔继承和发展了维克塞尔利益赋税观，指出当所得和财产分布不公时，作为公共产品价格的税收也不可能是公平的，为了实现公平的利益赋税，政府应该分两步实施：一是按照社会的公平准则，通过开征特别税去没收不正当的收入和财产；二是在此基础上确定公共支出与利益赋税的公正对应关系，即按照个人对公共产品的边际效用来确定其纳税份额<sup>④</sup>。

## 3. 进一步发展

萨缪尔森在其1954年、1955年的《公共支出纯论》和《公共支出论图解》两篇论文中，发展和完善了林达尔的理论，建立了萨缪尔森模型。他假设存在一个全知全能者，知道每个人对公共产品的受益状况（消费偏好）。在既定的资源和技术条件下，这个全知全能者决定着一组最优解的集合，其中每个解都包含了公共产品和个人产品的产量组合，即个人用于消费

私人产品的份额和消费公共产品所支付纳税份额的组合。通过无差异曲线和效用曲线,确定公共产品供应的“极乐点”(bliss point)。这样萨缪尔森运用一般均衡方法,解决了个人从公共产品所获得的边际效用与个人纳税所造成的边际负效用相等的问题,即在一般均衡意义上阐述了赋税利益原则问题。但这种利益赋税原则实际上已经考虑到了能力原则问题,这是因为,社会福利函数的确定是以适当的社会可以接受的公平状况作为前提的。这一公平该如何达到,萨缪尔森没有回答,但我们至少可以说,仅仅依靠利益赋税原则是不够的。

布坎南在1964年按照利益原则对税率结构进行了严谨、全面的分析,发展了利益赋税原则。他通过对公共产品需求的收入弹性和价格弹性的对比分析,得出税率结构是累进、累退或比例,取决于收入弹性与价格弹性之比是大于、小于或等于1的结论。当对公共产品需求的收入弹性大于价格弹性时,收入提高导致对公共产品需求量上升或对等量公共产品的评价上升,因此消费公共产品所增加的受益,大于纳税份额提高而引起公共产品需求量下降或对等量公共产品的评价下降所减少的利益,因此按照利益赋税原则必须缴纳更高的税款,即累进税。反之,当对公共产品需求的收入弹性小于或等于价格弹性时,则应实行累退税或比例税<sup>⑤</sup>。

不管是维克塞尔的政治程序、林达尔的拍卖,还是萨缪尔森的全知全能者的假设,都无法有效地揭示个人消费公共产品而获得的真实受益状况,从而难以阻止人们“免费搭车”,不能给人以遵守规则的有效激励。目前已有一些学者沿着维克塞尔他们的思路,设计出若干巧妙的偏好显示机制<sup>⑥</sup>,使得如实申报对公共产品的受益状况成为每个人的最优决策,赋予利益赋税原则以新的生命力。

以上的分析表明,利益赋税原则将税收视为政府提供的公共产品的自愿支付,即纳税是建立在个人的边际效用评价上,这就给个人低估实际收益提供了回旋余地。换句话说,利益赋税原则对免费搭车的策略行为无能为力。其次,利益赋税原则忽略了政府的收入再分配目标,更多地将注意力集中在公正地分摊公共产品的费用(纳税份额)上,即公共和私人部门活动的资源有效配置上,因此政府再分配目标的实现,需要引进另一种公平赋税原则——能力原则。

## 二、能力赋税原则的演变与发展

### (一) 能力赋税原则古典阶段的思想

与利益赋税原则相比,能力赋税理论最显著的特点就是它对分配正义的重视,由此导致了:(1)它把公共支出的受益视为既定或不重要的,仅仅考虑税收方面;(2)对分析问题必须作出伦理上的比较和判断。能力赋税原则的发展与利益赋税有着密切的关系。穆勒就是在极力反对利益赋税的基础上提出能力赋税原则的。穆勒的主要贡献有:一是将功利主义哲学引入税收公平的规范分析中,其次是开创了牺牲相等的分析方法。他将早期作家的“支付能力”的客观概念,转变为“平等牺牲”的极主观的概念。穆勒认为,税额的公平分配,在大家为公益而尽贡献时,必须做到普遍课征,使每个人的牺牲能够平等。

牺牲相等思想是根据每个人在课税过程中所牺牲的效用或边际效用的比较进行分析的。在穆勒之后它发展为三种线索:绝对均等牺牲<sup>⑦</sup>(equal absolute sacrifice)、比例均等牺牲<sup>⑧</sup>(equal proportional sacrifice)和边际均等牺牲<sup>⑨</sup>(equal marginal sacrifice)。他们都提出了各自的税制设计主张。其中最主要的是实行累进税。但问题的关键是要衡量个人效用的多少,依目前的技术水平,是很难做到的。由于效用涉及到个人评价问题,同样的收入或财产,给每个人带来的效用是不一样的,这样仅仅从牺牲的效用入手,显然在现实中缺少可操作性。

随着序数效用革命以及新福利经济学补偿理论的出现,“牺牲”的衡量和人际比较问题越来越受到质疑,能力赋税原则的古典阶段结束了。但是能力赋税理论的影响并未就此结束,它又被许多新思想、新理论所发展。

### (二) 能力赋税原则的发展

#### 1. 能力赋税原则的“客观说”和“经济能力”

针对能力赋税原则的“牺牲”难以衡量问题,人们发展了“客观说”,使得支付能力有了一个人人可以很容易作出判断的依据。最值得一提的是20世纪30年代塞利格曼提出的客观能力标准。

塞利格曼基本上是反对利益原则的。他认为,要求利益的等价交换是自私和狭隘的,除了一些不太重要的地方税之外,应该根据能力原则课税。在塞利格曼之前,能力原则就是牺牲原则。他认为能力原则包括两个方面,一是“从支出或消费方面计算纳税之能力,此即所谓牺牲说”;二是从生产方面计算纳税能力,就是“享用劳力结果之能力”,由财产、消费、产品、所得等要素构成。他认为,牺牲说即主观说缺



少可操作性，因此需要从客观方面对纳税能力作出新的说明，提出了客观能力标准。他认为，能力原则的发展经历了四个阶段，即以人丁为标准的阶段；以财产为标准的阶段；以消费或产品为标准的阶段；以所得为标准的阶段。他认为，所得是纳税人在一定时期内取得的总收入减除为取得这项收入而开支的费用后的余额，把所得作为赋税基础，不会影响纳税人的生活，不会触及营业资本，不会侵蚀纳税人的财产。而且，所得税不易转嫁，容易判断真实负税人，而使纳税能力标准落在实处。总而言之，在现代社会中，只有所得最能反映人们真实的纳税能力，并对国民经济所产生的负面影响最小<sup>⑩</sup>。

黑格和西斯蒙提出了支付能力的新标准——“经济能力”（economic power），衡量它的指标是“综合所得”：不仅包括货币收入，而且包括不经交易的非货币收入<sup>⑪</sup>。它试图将全面核算的收入与个人的福利状况、支付能力等同起来，但是这过于简单化了。一是每个人背景不同、情况千差万别；二是即使现实中作出某些规定，也难免发生税基侵蚀问题；三是即使处理后的“综合所得”反映了经济福利的人际可比性，但在实际执行税法、贯彻牺牲相等原则时也会遇到一系列问题。

此外，卡尔多和米德委员会对消费支出给予了全新的解释：找不到其它标准比个人支付款项更能表明他的支付能力了，但在理论上和实践上都不能得出充分说服力的证据。

## 2. 最优税收理论对纳税能力的新发展

新福利经济学的发展，尤其是社会福利函数工具的出现，使得有关基数效用的衡量等难题得到回避，税收公平的规范分析获得了更有力的工具。但是当我们沿着效用边界寻找到的社会福利最大化的“极点”，可能已经偏离了原来的生产曲线，通俗地讲，在实现公平的同时可能破坏了效率。最优税收理论的出现解决了公平和效率的恰当平衡问题。最优税收理论构建的社会福利函数包含了对效率和公平适宜关系的判断，它追求社会福利函数的最大化，这不仅使资源配置是有效率的，而且符合公平要求。最优税收理论对公平的分析不是立足于收入，而是建立在效用的基础上的。根据对公平的判断，最优税收理论把个人的效用按照不同的权重归总形成社会福利函数，从而把个人不同的劳动力供给情况（工作努力程度）纳入考察范围。所以，最优税收理论不仅与传统的赋税原则一样关注分配的正义和纳税人的能力，而且此

时的能力标准考虑了劳动力供给的因素。纳税人的能力因人而异，它的高低同时决定着各人消费和闲暇的边际效用的大小，由此研究税收对劳动力供给的影响可以同时考察公平和效率两个方面的问题，即在实现社会合意的再分配目标的同时使超额负担最小化。

能力赋税原则严重依赖于效用函数严格的假定，对效用的衡量是模糊不清的，比如将收入转换为效用是困难的，转换的规则也并不总是清楚的。能力赋税原则采取基数效用标准时，个人之间的效用比较取决于基数效用衡量的假设；当采取序数效用标准时，个人之间又不能进行效用比较。此外，能力原则把公共支出的受益视为既定或不重要的，仅仅考虑税收方面，无法将税收与支出结合起来，难以评价政府通过税收筹集的资金使用效益，这可能损害效率，从而注定了它必须与利益原则结合，才能实现公平赋税。

## 三、西方税收公平原则的借鉴

回顾西方税收公平原则演进的过程，梳理相关理论的发展线索，理清理论的发展脉络，对我们构建适应市场经济要求的税收理论是有一定借鉴意义的。

第一，从利益赋税原则和能力赋税原则两大传统及其演进的概述中，我们可以发现：利益赋税原则和能力赋税原则的演进都已超越其原来的界限，在一定程度上出现了相互融合的倾向。如林达尔认为当所得和财产分布不公时，作为个人享受公共产品而支付的税收也是不公平的，因此要实现课税的利益原则，政府应在此之前通过特别税的开征没收不正当的财产。这实际上将利益原则和能力原则综合起来了。“经济能力”论者也指出，“综合所得”还应该包括来自公共产品受益的推定收入，即把税收和收益结合起来考虑。另外，最优税收理论对公平和效率同等重视的思想，与利益赋税原则将注意力集中在公共和私人部门活动的资源有效配置的理论相呼应。所以，公平赋税的目标，单靠利益原则或能力原则是难以实现的，应该综合运用利益原则和能力原则，才能实现公平赋税。

第二，早期的西方财政学，其内容基本上集中在税收方面，不重视财政支出的研究。现代西方财政学是以公共产品理论为核心内容的，税收和财政支出实际上是围绕着公共产品的供给来展开的。具体到公平赋税问题上，此时如果仅仅把赋税理解为公益所作的私人贡献，就过于简单化了。公平赋税问题必须成为更广泛的公共产品理论的一部分：课税造成的损失，

应该同从公共产品享受到的利益相结合，以确立和衡量公共产品的收益最优化，即社会福利的最优化。现在我们正在借鉴以公共产品论为核心的西方公共财政理论，构建适应我国社会主义市场经济的财政理论体系，在税收公平原则方面，我们也应该在公共产品理论中阐述公平赋税问题。

第三，利益赋税原则和能力赋税原则都属于公平课税理论。强调利益原则，让个人所支付的税款与其所享受的政府提供的公共产品相匹配，符合谁受益，谁付款的原则，有利于提高社会资源在私人部门和公共部门的配置效率，符合公平课税的要求。但问题在于，现代意义上的坚持受益原则是以公共产品理论作为依据的，而公共产品理论是模仿市场活动形成的，这样，市场机制中存在的“市场失灵”就可能在政府活动中体现出来，成为“政府失灵”，由此提出一个该如何进一步完善利益原则的问题，或者利益原则该如何运用的问题。利益赋税原则的进一步发展应该吸收信息经济学、博弈论、机制设计等理论的精髓。

第四，无论利益赋税原则还是能力赋税原则，都涉及到公平的标志问题，即对纳税人的纳税能力的测度问题。从上述的分析可以看到，西方学者在不同的历史条件下，是根据当时具体的经济制度、税收目标和税收课征的有效性来决定的，最后在理论上转到了纳税人的福利和效用，而在实践上转到了“综合收入”上。此外，还有辅助性的“财富”和“消费”等标准。但我国公平的衡量标准不是效用和社会福利，而是以货币体现的价值量增减为标准，标准过于简化。这是由中西方经济学基本理论差异所决定的。我们有必要借鉴西方公平标准。

第五，作为一个税收原则，西方公平赋税的内涵是公平个人的收入、财富和社会福利。而我国的税收公平原则，主要是追求不同经济成分之间、不同企业之间的税负公平问题。严格地讲，不同经济成分、不同企业之间的均衡税负，实际上是如何避免社会资源配置的扭曲问题，因而是效率问题而不是公平问题。所以，我国税收公平原则的内涵，不能长期停留在对不同经济成分、不同企业的公平税负问题上，最终要转到公平个人收入、财富和社会福利的内容上来。

注释：

①Musgrave, R. A. & Peacock, A. T.: Classics in the Theory of Public Finance. London: MacMillan & Co. Ltd, 1962.

②Musgrave, R. A. & Peacock, A. T.: Classics in the Theory of

Public Finance. London: MacMillan & Co. Ltd, 1962.

③Wicksell, K. : A New Principle of Just Taxation. Musgrave, R. A. & Peacock, A. T., eds: Classics in the Theory of Public Finance. London: MacMillan & Co. Ltd, 1962.

④Musgrave, R. A.: A Brief History of Fiscal Doctrine . Auerbach A. J. & Feldstein , M. , eds: Handbook of Public Economics. North-Holland , 1985 .

⑤Buchanan , J. M.: Fiscal Institutions and Efficiency in Collective Outlay , American Economic Review , May , 1964.

⑥丹·缪勒：《公共选择》，商务印书馆，1992年。

⑦主要代表人物是西奇威克和马歇尔。

⑧主要代表人物是科恩·斯图亚特和巴斯泰伯。

⑨主要代表人物是埃奇沃思和庇古。

⑩塞利格曼：《累进课税论》，《所得税论》商务印书馆，1935年。

⑪哈维·罗森：《财政学》，中国人民大学出版社，2000年。

参考文献：

[1] Musgrave, R. A. 财政学原理（中译本）[M] . 台北：中华大典编印会和中国文化学院财税研究所，1972.

[2] 王传纶. 西方财政金融思想发展 [M] . 成都：西南财经大学出版社，1991.

[3] 坂入长太郎. 欧美财政思想史（中译本）[M] . 北京：中国财政经济出版社，1987.

[4] 杨斌. 治税的效率和公平——宏观税收管理理论与方法的研究 [M] . 北京：经济科学出版社，1999.

[5] 张馨. 公共财政论纲 [M] . 北京：经济科学出版社，1999.

[6] 张馨. 财政?计划?市场 [M] . 北京：中国财政经济出版社，1993.

[7] 刘宇飞. 西方税收公平思想的两大传统及其演进 [J] . 经济科学，1995（4）.

[8] Musgrave, R. A. & Peacock, A. T.: Classics in the Theory of Public Finance. London: MacMillan & Co. Ltd, 1962.

[9] Musgrave, R. A.: A Brief History of Fiscal Doctrine . Auerbach A. J. & Feldstein , M. , eds: Handbook of Public Economics. North-Holland , 1985 .

[10] Buchanan , J. M.: Fiscal Institutions and Efficiency in Collective Outlay , American Economic Review , May , 1964.

责任编辑：谭安华