

【“共同富裕与社会正义”研究专题】

# 共同富裕与税收公平\*

——亚当·斯密与罗尔斯税制理论的当代启示

李石

**摘要:**共同富裕的目标包括建构完善的社会保证体系和优质的公立教育。优良的税收制度是实现共同富裕的制度保证。效率和公平是评价税收制度的两个重要价值。在何谓“税收公平”的问题上,亚当·斯密和罗尔斯存在分歧。亚当·斯密认为,税收公平就是依据人们的财富状况同比例地征税。罗尔斯的公平合作理论将合作的公平条件定为最小受惠者的期望最大化,支持累进制的税收体制。在现实层面,税收制度受到效率原则影响,往往偏离税收公平。公平优先于效率,税收制度的设计应优先考虑税收的公平性。

**关键词:**共同富裕;税收;公平;效率

中图分类号:B82

文献标识码:A

文章编号:1003-0751(2022)04-0091-08

共同富裕是社会主义的本质特征,也是中国特色社会主义新时代的发展目标。2021年6月10日,《中共中央国务院关于支持浙江高质量发展建设共同富裕示范区的意见》明确将浙江省作为共同富裕的试点,计划到2025年浙江省推动高质量发展建设共同富裕示范区取得明显实质性进展。2021年8月17日,中央财经委员会第十次会议强调:我们正在向第二个百年奋斗目标迈进,促进全体人民共同富裕。会议提到要构建初次分配、再分配、三次分配协调配套的基础性制度安排。这些政策决定表明,共同富裕不仅是我们的理想的社会分配模式,也是现阶段国家发展要实现的具体目标。共同富裕的实现与税收制度的设计息息相关。如何设计出优良的税收制度,在市场分配的基础上缩小贫富差距,是我们能否实现共同富裕的关键。本文聚焦于税收制度的公平性问题,讨论在税制设计中效率与公平之间的关系,以期对我国的税收制度的设计提出具体的建议。

## 一、实现共同富裕的关键在于税收公平

我们说要实现共同富裕,那么,一个共同富裕的社会是什么样的呢?第一,共同富裕的社会一定是一个有着完善的社会保障体系的社会。党的十九大报告指出,坚持在发展中保障和改善民生。要在幼有所育、学有所教、劳有所得、病有所医、老有所养、住有所居、弱有所扶上不断取得新进展。要实现上述目标就必须构建覆盖全民的社会保障体系,构建一张保障所有社会成员基本需求的安全网。在这张安全网中,无论人们如何不幸,都不会落入忍饥挨饿的境地,都不会没有学上,都不会没有房住,也不会没有钱看病。第二,一个实现了共同富裕的社会一定不是一个存在贫困的代际传递的社会,一定不是一个人们出生的起点就决定了其竞争之终点的社会,一定不是一个没有上升空间、没有社会流动性的社会。而要保证社会的流动性,就必须在一定程度上保证社会成员之间的机会平等。机会平等使得出

收稿日期:2021-12-16

\* 基金项目:国家社会科学基金后期资助项目“多元分配正义”(20FZXB053);中国人民大学科学研究基金(中央高校基本科研业务费专项资金)项目“分配公正:实现共同富裕的理论基础”(22XNL007)。

作者简介:李石,女,中国人民大学国际关系学院教授、博士生导师(北京 100080)。

生在社会中不同位置的社会成员能够有大致相同的机会去竞争社会中的较优位置(较好的教育机会、晋升机会、较优的工作岗位等)。而保证不同社会成员之间机会平等的基本条件是高质量的公立教育,尤其是覆盖发展程度不同地区(例如农村和城市)的优质的公立教育。机会平等的维护显然不能完全依靠市场化的私立教育。因为,私立教育是付费教育,只会拉大穷人和富人之间的差距而不是缩小这一差距。第三,高质量的经济发展是实现共同富裕的前提条件。因此,自由市场一定要发挥其核心作用,主导资源的配置。然而,不受限制的自由市场可能导致贫富差距扩大。因此,在保证经济发展的同时,要处理好效率与公平的关系,尤其是保障低收入人群的生活质量不会降低。由此看来,建构完善的社会保障体系和优质的公立教育,并逐步缩小贫富差距,是实现共同富裕的具体目标。

建构完善的社会保障体系和优质的公立教育需要大量的资金投入,那么,这些资金从哪里来呢?税收和慈善是两种不同的再分配机制<sup>①</sup>,分别被称为二次分配和三次分配。税收是强制性的再分配,而慈善则是自愿的再分配。当然,大部分公民都是自愿交税的。所谓税收的“强制性”指的是,如果某人不交税的话就会受到相应的惩罚。我们构建共同富裕的社会要同时借助二次分配和三次分配,但主要依赖于二次分配。原因有三点:第一,构建完善的社会保障体系和优质的公立教育需要持续的资金投入。慈善取决于捐助者的意愿、能力以及相关企业的营业状况等因素,大多是一次性或短期行为,很难保证持续的捐赠。相比之下,税收由于是强制性的,通常能够提供稳定的资金来源。第二,慈善捐助者并不一定能够将财物捐赠给最需要的人,捐赠者可能为了名誉而做锦上添花的事情。例如,英美最知名的高校也是接受慈善捐赠最多的高校,但这些高校并不比其他高校更需要这些资金。<sup>②</sup>与慈善不同,税款的使用则是通过国家的财政支出统筹安排,能够更好地促进社会保障体系和优质公立教育的建构。第三,慈善是由资本主导的,捐赠者捐助的财物越多,对社会的影响力越大。但资本的意志并不一定能够体现全体社会成员的意志。慈善业过于发达可能会左右政府的决策,有将政府演变为富人政府的危险。相反,税收体现的是政府的意志,是全体社会成员的共同意志,能够更好地限制资本,从而实现

社会的公平。基于上述三方面的理由,笔者认为,要实现共同富裕,维护税收公平、加强税制改革是至关重要的制度建设。

税收制度是国家的核心政治制度之一。税收不仅是一个国家之政府维持运转的资金来源,也是构建社会保障体系<sup>③</sup>、建立覆盖全民的优质公立教育的主要资金来源。一个公平而有效的税收制度是实现共同富裕的制度保障。对于一个国家的税收制度来说,公平是不可或缺的价值。无论一种税收制度如何有助于社会整体福利的增长,如何有助于提高经济运行的效率,如果这种税收制度是不公平的,人在相应的税收安排中没有得到平等的对待,那么这种税收制度就是需要改进的。正是由于公平对于税收制度的重要意义,在税收理论建构之初,税收公平问题就进入了研究者们的视野。下面,笔者结合现代经济学之父亚当·斯密的税收平等原则和当代著名政治哲学家约翰·罗尔斯对公平问题的讨论,探讨“税收公平”的确切含义,并揭示“税收公平”与“效率原则”之间的内在张力。

## 二、亚当·斯密论税收公平

17 世纪中叶,在西方经济学创立之初,人们就已经开始探讨税收公平的问题。英国古典经济学创始人威廉·配第(William Petty)在《赋税论》和《政治算术》等著作中阐述了自己对税收公平的看法。威廉·配第认为,所谓“公平”就是税收要对任何人、任何东西“无所偏袒”,应根据纳税人的不同能力征收数量不同的税,而且税负也不能过量。亚当·斯密继承了配第的思想,在《国富论》中进一步阐发了税收公平的含义。在亚当·斯密看来,税收应该由所有国民共同承担,他反对贵族的免税特权。而且,税收应该由地租、利润和工资三种个人收入共同负担。在具体的税收额度上,应该按照自然形成的社会财富分配情况,按同比例税率征税。亚当·斯密将自己关于税收公平的理论总结为平等原则,并将其作为四种税收原则的第一种原则。他论述道:“一国的国民,都须在可能的范围内,按照各自能力的比例,缴纳国赋,维持政府。一个大国的各个人必须缴纳政府费用,正如一个大地产的公共租地者须按照各自在该地产商所收益的比例提供他的管理费用一样。所谓的税负的平等或不平等,就看对这种原则是尊重还是忽视。”<sup>④</sup>

亚当·斯密对税收平等原则的规定一直延续到当代讨论之中。当代学者将亚当·斯密的税收公平思想总结为横向公平和纵向公平。横向公平指的是:条件相同的人应缴纳相同的税;纵向公平指的是:条件不同的人应缴纳不同的税。<sup>⑤</sup>然而,横向公平和纵向公平的说法是含混不清的,这两条公平原则只是大概指出了支付能力强、在经济活动中处于优势的公民应该承担较多的税负,而支付能力弱、在经济活动中处于劣势的公民应承担较少的税负。至于这种多、少是绝对差值还是比例差值,收入极低社会成员是否可以不承担税负等具体问题都没有给出明确的规定。然而,这些细节在具体的制度设计中都将作为有关税收是否公平的焦点问题。因此,本文试图回到亚当·斯密,探究他是否对税收公平给出了具体的、量化的规定。

亚当·斯密在讨论税收的平等原则时,对于何谓“公平”进行了确切地规定:在具体的税收额度上,应该按照自然形成的<sup>⑥</sup>社会财富分配情况,按同比例税率征税。这是一个非常精确的规定。依据这一论述,税收制度应该在搞清楚社会财富分配状况(即每个社会成员的收入+财产)的前提下,按照同样的比例对所有人征税。例如,如果A所拥有的财富总量是1万元,而B所拥有的财富总量是100万元,那么,按照同样的比例征税,假设税率为3%,A就应缴纳300元税款,而B则应缴纳30000元税款。

亚当·斯密如此设计税收公平原则,有两个论证理由。第一,人们联合起来形成国家和政府,所有人都从这一政治结构中获益,所以人们有义务共同承担维持这一政府的各种费用。在亚当·斯密著书立说的时代,社会契约论正流行于西欧各国,亚当·斯密深受这种思潮的影响,因此,他对税收公平的讨论与社会契约论对国家和政府的理解是一致的。依据社会契约论的观点,人们放弃一部分自然权利,缔结契约组成国家,其目的就是要获得国家的保护,而这种保护不仅包括对人们生命的保护,还包括对人们财产的保护。<sup>⑦</sup>同时,对人们生命的保护意味着国家和社会有责任以集体之力为人们生命的延续提供各种必需品。正是为了筹集资金为每个社会成员提供保护和必需的生活条件,税收制度才成为一种必要的、合法的政治制度。依据这一推理,在确定谁应该缴纳多少税款的问题上,公民从国家获得的保护越多、受益越多,应该缴纳的税款就越多;而公民的

财产越多得到的保护就越大。所以,正如亚当·斯密所言,应该按照财富的自然分布状况,向所有公民同比例地收取税款。这种对税收的解释也被称为税收制度的“利益说”,与社会契约论的国家学说一脉相承,霍布斯、亚当·斯密、卢梭等思想家都曾阐述过这种理论。第二,税收平等原则依据人们所占有的财富征收同比例的税收,这一原则没有偏袒任何社会成员,是一个中立原则。人们通常认为,一种规则如果没有偏袒任何一方的参与者,那么它就是一种公平的规则。亚当·斯密给出的税收方案正是这样,这一方案将依据人们的财富状况以同等比例收取税款,无论人们财富的是多还是少,都缴纳同样比例的税收。从绝对数值来看,富裕者缴纳的税款多,贫穷者缴纳的税款少,但比例是一样的,这就是一视同仁。更重要的是,这样的税收方案不会改变社会财富的自然分配状况以及贫富之间的力量对比。因此,同比例税收的方案是最尊重自由市场的税收方案,同时也就是最尊重人们自由的税收方案。可以说,在亚当·斯密建议的税收方案中“平等”和“自由”两种政治价值都得到了很好的体现。

从上述两方面看,亚当·斯密的税收平等原则确实有平等待人的“公平”特征。然而,出于两个方面原因,亚当·斯密最初给出的税收公平方案却是欠公平的。下面,我将结合罗尔斯的公平合作理论具体分析亚当·斯密的税收公平理论的两个问题。

### 三、约翰·罗尔斯论公平合作

亚当·斯密的税收平等原则要求依据社会财富的自然分配情况,同比例地征税。出于下述两个原因,这一原则有可能偏离真正的公平:一是对于非常穷困的社会成员来说,缴纳税款可能意味着他们的基本生活需要得不到满足;二是中立的税收制度是否公平依赖于市场的初次分配是否公平,而后的公平性在现实生活中往往难以保证。

第一,如果对所有公民依据其所拥有的财富(收入+财产)同比例地征税,那么,对于一些挣扎在生存线上的公民来说,这样的税收就会危及他们生命的延续。假设,一个刚参加工作的非熟练工人,其每月收入都必须用于养家糊口,这时如果政府还要从其微薄的收入中收取一部分税款,那他就会被逼到崩溃的边缘。依据社会契约论的理解,如果一个人通过一份全职的工作,其税后收入还不足以维持

一种体面的生活,那么这就违背了人们最初缔结社会契约的初衷。保证每个公民获取足够的生活必需品,这是国家和政府的责任,而不应该被看作完全是公民自己的事。如果一个社会不能为其社会成员提供生活下去的必需品,那么人们就没有理由缔结社会契约进入社会,也就不再对他人和社会负有任何义务;相应地,也就不应再缴纳任何税收。正如美国学者迈克尔·沃尔泽(Michale Walzer)所说,对于社会契约的准确解释是:“它是一个对成员的资源进行再分配的协议,它依据的是成员们对其需要的共识,随具体的政治决定而变化。”<sup>⑧</sup>也就是说,社会契约是一个关于如何分配公共产品和公共资源的约定。在共同体成员对何谓“需要”达成共识的情况下,社会分配必须首先满足每一个政治共同体成员的需要。因此,如果一种税收制度危及某些人的基本生活需求,那么这样的制度就丧失了合法性,就是不道德的。

实际上,所谓同比例的税收对于财富量不等的社会成员来说,其影响是有很大不同的。对于拥有的财富量越少的社会成员,其影响越大。例如,对于一个月收入 10 万元的白领来说,上缴其收入的 10% 作为税款,并不会对其生活质量产生多大的影响。但是,对于一个月收入低于 1000 元的工人来说,上缴其收入的 10% 的税收就将对对其生活造成实质性的影响。<sup>⑨</sup>由此看来,亚当·斯密所说的税收平等原则并没有做到真正的公平。税收制度不能危及人们对生活必需品的获取,不能毁掉穷苦者的生活。因此,在亚当·斯密所说的平等原则的基础上,至少应该加上一个“起征点”的限制;亦即个人所拥有的财富(收入+财产)在某一起征点之下的社会成员应该免除税负。而且,从税收对于财富拥有量不同的社会成员的福利会产生不同程度影响的角度来看,真正公平的税收应该是累进性质的,而不是同比例的。

第二,亚当·斯密的税收公平理论的显著特征“中立性”并不一定意味着公平性。税收制度在富人和穷人之间保持中立,这是亚当·斯密对公平性的阐释,体现了他对自由市场和个人自由的尊重。然而,将“中立性”等同于“公平性”的必要前提是:自由市场对财富的初次分配是“公平的”。因为,只有当自由市场对社会财富的初次分配是公平的,按照社会财富的自然分配同比例征税才可能是公平的。如果自由市场对社会财富的分配本身就混入了

不公平的因素,那么对自由市场的尊重并不能维护社会合作的“公平性”。然而,自由市场对社会财富的分配却往往并非公平。政治哲学家约翰·罗尔斯对社会合作的分析向我们展示了这一点。

罗尔斯将包括生产、销售、分配等各个环节在内的自由市场看作是一种普遍的人类合作形式。在这种合作中一些人获利多,一些人获利少。罗尔斯将获利较多的一方称为“禀赋较好者”,这些人通常有较多的财富、权力以及较高的社会地位。较好的“禀赋”使得他们在社会合作的议价过程中处于优势地位,能迫使社会合作的条件偏向自己一方。相反,在社会合作中一些人获利较少,这源于他们较低的议价能力,这些人所拥有的财富少、权力小,社会地位不高,在议价过程中处于劣势。事实上,亚当·斯密对于自由市场中广泛存在的议价能力不对等的问题也有论述。在讨论劳动力市场上雇主与工人之间的工资博弈时,亚当·斯密写道:“在一般情况下,要预知劳资双方谁占有利地位,谁能迫使对方接受自己提出的条件,决非难事。雇主的人数少,团结较易。加之,他们的结合为法律所公认,至少不受法律禁止。但劳动者的结合却为法律所禁止。有许多议会的法令取缔为提高劳动价格而结合的团体,但没有一个法令取缔为减低劳动价格而结合的组织。况且,在争议当中,雇主总比劳动者较能持久。地主、农业家、制造者或商人,纵使不雇佣一个劳动者,亦往往能靠既经蓄得的资本维持一两年生活;失业劳动者,能支持一年的简直没有。就长期说,雇主需要劳动者的程度,也许和劳动者需要雇主的程度相同,但雇主的需要没有劳动者那样迫切。”<sup>⑩</sup>从这段论述中我们可以看到,企业主由于占有生产资料,所以在议价过程中占有相对的优势,能够将付给工人的工资压得足够低。因此,从不对等的议价能力来看,自由市场对社会财富的最初分配并不总是公平的。自由市场的游戏规则总是倾向于议价能力较强的一方,其结果总是将更多的社会财富分配给既有财富较多的人。从罗尔斯关于公平合作的观点来看,亚当·斯密的平等原则在穷人和富人之间保持中立,这并不意味着税收“公平”,真正的公平应该是站在穷人(禀赋较差者)一方,向富人(禀赋较好者)一方提出合作的条件,而这种社会合作的公平条件就是罗尔斯正义学说中的“差别原则”。

在罗尔斯的正义学说中,平等和效率是社会分

配要考虑的两种重要价值。如果一种社会分配过分强调平等,那么就使得社会合作缺乏效率,社会生产的财富总量就会减少;相反,如果经济活动一味地追求效率,社会财富总量虽然大大增加,但由于分配的不平等,社会中的“最小受惠者”(即从社会合作中获利最少的一部分人)的所得就会减少。罗尔斯认为社会和经济的不平等应使得最小受惠者的利益达到可能的最大值。在罗尔斯看来,差别原则表达了一种“互惠”的观念(A conception of reciprocity)。在一种合作机制中,当一些人的所得以另一些人的损失为代价的时候,这个合作就不再是“互惠”的,也就不再是正义的了。所以,当“最小受惠者”的利益达到最大值的时候,社会中经济和社会不平等就不应该再加剧。如果不平等程度继续加深,人们之间的互惠关系就会被破坏,而社会分配就是不正义的了,社会合作也就不公平了。当然,罗尔斯也同意,在一种合作关系中,合作中的优势方(禀赋较好的一方)和弱势方(禀赋较差的一方)有着平等的权利要求期望的最大值,这似乎意味着合作的公平条件是“最大化两种期望的一个加权均值”。然而,罗尔斯却认为,如果将合作的公平条件设定为“最大化两种期望的一个加权均值”而不是“弱势方的最大期望值”,就不恰当地给予了优势方某种重视,这将再次优惠在禀赋方面已经受惠的一方。而这种禀赋上的“优势”无论是自然的(例如较高的智商),还是社会的(例如继承了一大笔遗产),都与行为者个人的努力无关,都是“不应得”的。因此,一种公平的社会合作,其合作条件应该偏向禀赋较差的一方,而不是在禀赋较好者与禀赋较差者之间保持中立。由此,罗尔斯认为差别原则才是互惠的社会合作的公平条件,而不是“双方期望的加权均值最大化”<sup>⑩</sup>。

罗尔斯的公平合作理论为我们讨论税收公平提供了新的思路。按照罗尔斯的理解,自由市场对社会财富的初次分配并不能保证公平,因此,可以借助税收等政府手段主动调节社会财富的分配,也就是进行“再分配”。通过税收等再分配手段对社会财富分配进行调节,缩小贫富差距,其最终的目的是使得社会合作中的“最小受惠者”的期望达到最大值。具体说来,罗尔斯的公平合作理论主张对禀赋不同的社会成员收取不同比例的税款。相比于禀赋较差者,禀赋较好者应承担更多税负,这样才能矫正自由市场的初次分配所带来的不公平。所以,罗尔斯的

公平合作理论将支持“累进”性质的税收制度而不是等比例的税收制度。

对比亚当·斯密的税收平等原则和罗尔斯的公平合作理论,我们可以看到,亚当·斯密的平等原则所规定的税收制度只具有为社会的公共部门筹集资金的功能,而以罗尔斯的公平合作理论为基础的税收体制则具备了再分配的功能,能够改变禀赋较好者和禀赋较差者之间的博弈格局。亦即通过税收制度增进社会中最小受惠者利益的期望值,调节自由市场中“禀赋较好者”和“禀赋较差者”之间的力量对比,保证在强者与弱者的合作中,弱者的利益达到可能的最大值。

#### 四、公平与效率之间的张力

通过上述讨论可以看到,一种公平的税收制度应该是针对人们在初次分配之中所获得的财富设定一个起征点的、“累进性”的税收制度。但在具体的制度设计中,税收制度往往会偏离这个目标。在笔者看来,其根本原因在于公平原则与效率原则之间的紧张关系。“效率原则”是意大利经济学家帕累托(Vilfredo Pareto)提出的,也被称为“帕累托最优”。这是一种经济学中常用的、判断某种制度结构是否有助于经济增长的原则,其含义是:“一种结构,当改变它以使一些人(至少一个)状况变好的同时不可能不使其他人(至少一个)状况变坏时,这种结构就是有效率的。”<sup>⑪</sup>对于税收制度来说,如果一种税收制度能够在不损害任何人利益的情况下最大限度地增进社会整体利益,那么这种税收制度就是有效率的。与政治哲学强调公平不同,效率往往是经济学最看重的制度价值。

结合亚当·斯密对税收公平的讨论,我们可以依据下述思路来探讨税收制度的效率问题。亚当·斯密认为应该依据人们所拥有的财富量来征税。但在具体的社会现实中,这些财富的成分非常复杂,有增量也有存量,有从各种来源获得的收入如地租、利润、工资等。为了突出税收与效率的关系,本文从财富之用途的角度将人们所拥有的所有财富分为两类:用于投资的财富和用于消费的财富。人们手里的财富,无论其来源如何、性质如何,其用途只能有两种,一是投资,二是消费<sup>⑫</sup>。相应地,税收也可以被分为针对这两种用途的财富而征收的税种:本文将针对人们用于投资的财富而征收的税种称为“投

资税”,包括人们通常所说的资本税、增值税、房产税<sup>⑭</sup>等;将针对人们用于消费的财富而征收的税种称为“消费税”。下面就从投资税和消费税两方面分析税收制度偏离公平原则的根本原因。

第一,任何针对人们用于或打算用于投资之财富的税收都将打击人们投资的积极性,都将减少投资的总量。而如果投资总量变少了,那么社会财富的增长就会变慢,经济活动的效率就会降低。正是出于这一原因,各国政府都致力于刺激和吸引投资,增大投资总量,而减税则是最重要的政策之一。税收与投资总量的关系很早就被经济学家们注意到了,为了促进经济增长,从古至今的经济学家们纷纷主张减少与投资相关的税收。例如,活跃于 19 世纪初的法国经济学家西斯蒙第认为,税收不可侵蚀税本。也就是说,人们用于投资的财富是经济增长的“基础”,所以不能对这部分财富征税。如果对资本或者潜在的资本征税,那将侵蚀经济增长的根基。又如,与西斯蒙第同时期的另一位法国经济学家、庸俗政治经济学派的创始人让·巴蒂斯特·萨伊认为,税收制度应该遵循“最低程度地妨碍再生产”原则。这也是主张最大限度减少对人们用于投资之财富的税收。再有,19 世纪末德国经济学家瓦格纳认为,在税种的选择上,如果将资本和财产作为税源将危害资本,阻碍经济增长。在税种选择的问题上,亚当·斯密也反对向资本和财产征税。他认为,这样会导致资本向国外流动:“一国税收如有驱逐国内资本的倾向,那么,资本被驱逐出去多少,君主及社会两方面的收入源泉就要枯竭多少。资本向外移动,不但资本利润,就是土地地租和劳动工资,亦必因而缩减。”<sup>⑮</sup>可以预见的是,在当今全球化的背景之下,如果一国增加对“投资”的税收,那么这一资本就很有可能转移到税收较低的其他国家,而该国的经济增长就会受到严重打击。皮凯蒂构想了一种全球资本税来解决这个问题,但是,在目前的国际关系状况下,这一制度设计还只能是纸上谈兵。

基于上述讨论我们看到,依据效率原则,为了最大限度地增进社会总体福利,税收制度应该减少“投资税”而增加“消费税”。然而,这样的税收制度显然是与税收公平背道而驰的。人们拥有的财富量不同,财富较多者的财富用于投资的比例必然大于财富较少者。因为,对于财富较少者来说,其大部分财富都必须用于维持基本生活,都必须用于购买必

需品。特别是对于较低收入阶层的社会成员来说,他们或许倾其所有才能维持基本的生活,根本没有“闲钱”来投资。因此,如果一种税收制度减少“投资税”而增加“消费税”,那么就是间接地减少针对富人的税收而增大对穷人的税收。这种“累退”性质的税收违背了税收公平的基本理念。对于税收制度的设计,要追求公平就应增加“投资税”,而要追求效率就应减少“投资税”;那么,在公平和效率之间应如何取舍呢?用于投资的财富与用于消费的财富之间应保持什么样的比例呢?罗尔斯提出的公平机会的平等原则对这一问题给出了具体的答案。

“公平机会的平等原则”(Equality of fair opportunity)是罗尔斯第二条正义原则的第二部分。这一原则力图保证“在社会的所有部分,对每个具有相似动机和禀赋的人来说,都应当有大致平等的教育和成就前景”<sup>⑯</sup>。这是一种实质性的机会平等观念,要求通过社会分配的调整确保社会中处于不同社会境况中的人们拥有获得相应才能的同等机会,是一种试图“补偿”一些人较差的社会境况的平等理想。在罗尔斯的正义学说中,“公平机会的平等原则”是处于第二优先地位的正义原则。罗尔斯认为,在设计正义的社会制度时,要保证人们的基本自由,保证人们的机会平等(即公平机会的平等原则所规定的机会平等),还要让最小受惠者的期望最大化(差别原则),最后才考虑社会财富总量最大化以及经济活动的效率。因此,在罗尔斯看来公平机会的平等是优先于社会合作的效率的。换句话说,为了人们之间实质性的机会平等,可以牺牲经济活动的效率。

一个正义的社会应该拿出多少财富来投资再生产,以多少财富向人们提供公共产品并保证人们之间的机会平等?为了解答这个问题,罗尔斯提出了“正义的存储”这一观念。罗尔斯认为,正义的存储不仅向人们提出了为了下一代的利益而进行储存的要求,而且也给出了积累率的上限,即这种积累不能破坏人们之间的公平机会的平等。由此,罗尔斯对社会财富之存储率的限度给出了更为精准的阐述:一种过高的储存率必须最终减轻承受这一重负的人们的负担。<sup>⑰</sup>也就是说,如果一个社会决定增加储存率(亦即增加投资,人们存在银行里的钱最终也用于投资),那么这部分增大的投资应该最终使得那些为此而承担重负的人们获益,而且不能影响到维持人们之间机会平等的公共产品的供应。这里应注

意的是,对投资征税,实际上是将一部分本来用于存储的财富用于消费。因为,税收的目的是提供公共产品,筹集到的财富最终将被消耗掉。所以,如果增加“投资税”就降低了社会财富的存储率,而减少“投资税”则增加了社会财富的存储率。

在罗尔斯的分析中,一个社会的存储率是通过税收制度调节的,而存储率又与人们之间的机会平等直接相关。举例说明,一个社会如果降低了针对投资的税收,筹集的公共基金就会减少,那么在教育、医疗等领域提供的公共产品就会减少,或者质量变差,而这将直接影响到人们之间的机会平等。那些出身贫寒、社会地位不高的社会成员就很难获取到高质量的教育和医疗服务,这会影响到他们能力的培养,并最终使得他们在争夺资源的社会竞争中处于劣势。因此,罗尔斯的观点即是,我们如何确定对于社会财富的存储率,要以保证机会平等为限,对投资减税的程度要看减税是否最终危及不同社会成员之间的机会平等。在增大投资和维护平等的两难问题上,罗尔斯批评了凯恩斯观点。凯恩斯认为,财富分配的不平等有助于资本的急剧增加,较高的积累率使得社会整体利益的快速增长成为可能。<sup>⑮</sup>然而,罗尔斯认为,财富分配不平等的加剧会危害公平机会的平等原则。相比于社会财富的增长,以及一般生活水平的提高,各阶层人们的公平机会的平等具有更大的道德意义,是更为重要的。

第二,我们再来看看针对消费的税收是如何偏离税收公平原则的。对人们将用于消费的财富征税,这在制度设计中是通过征收消费税,即对消费品征税而实现的。对消费品征税,将导致消费品价格升高,税负最终通常由消费者承担。如果对所有消费品征收同比例的税收,那么消费品之间的相对价格就不会改变,税收就不会改变人们的消费结构。相反,如果对一些消费品征收较高的税,而对另一些消费品征收较低的税,人们就会倾向于购买税收比例较低的商品,就有可能改变人们的消费结构。如果征税引起市场相对价格的改变,干扰人们的选择,导致市场机制扭曲,这将带来经济福利的损失,这种损失被称为“税收超额负担”<sup>⑯</sup>。相反,不改变社会的消费结构、不改变市场相对价格的税收满足“中性原则”<sup>⑰</sup>,从效率的角度看是更为有效的税收策略。因此,如何最低限度地影响商品的市场相对价格,最大程度地减少“税收超额负担”,就成为提高

税收效率的关键。

对于不同的商品,人们的需求弹性是不同的。例如,对于生活必需品,人们的需求弹性非常小,可以说是“刚性需求”。也就是说,无论其价格多高,生活必需品都是要购买的。因此,如果对生活必需品征税,导致生活必需品的价格上涨,并不会使得人们对必需品的需求减少。相反,对于奢侈品,人们的需求弹性很大,如果对奢侈品征税,则很有可能导致需求减少,扭曲原有的市场结构,产生税收超额负担。因此,从提高税收效率的角度考虑,为了最大限度地减少税收超额负担,应该对奢侈品减税而对必需品增税。显而易见,上述针对消费品的税收方案是不公平的。生活必需品是每个人都要消费的,而奢侈品则仅仅是少数富人的消费品。而且,对于财富总量较少的人来说,对必需品的消费占其消费总量的比例远远大于奢侈品消费所占的比例。于是,再一次,一种有效率的对消费品征税的方案是“累退”性质的穷人多交税而富人少交税,这完全背离了税收公平原则。

第三,税收公平原则不仅在制度设计的过程中处处受阻,而且在具体实施的过程中也很难实现。本文仅从“税收转嫁”的角度讨论实现税收公平的困难。在具体的税收制度中,“累进制”的个人所得税通常被认为能够很好地发挥税收的再分配功能,实现税收公平。然而,由于税收转嫁的存在,这一制度在某些情况下反而会起到相反的作用。例如,通常来说,在经济活动中,垄断行业(如金融业)从业人员的收入会比较高,而充分竞争行业(如农、林、牧、渔等行业)的收入则相对较低。为了缩小人们之间收入的不平等,国家征收累进制的个人所得税。按理说,高收入行业的人员多交税,而低收入行业的人员少交税,然而,对于垄断行业来说,消费者没有别的选择,他们可以轻易地将税负转嫁给消费者,并由此保证税后收入不变;相反,充分竞争行业却无法很好地转嫁税收,而必须从自己的所得中扣除税收。所以累进制的个人所得税制度可能会适得其反,不仅没有缩小贫富差距,反而增大了贫富差距。<sup>⑱</sup>可见,通过税收制度的设计和实施而改变社会财富的分配结构、缩小贫富差距、维护公平正义很困难。

综上所述,为了增大社会财富的总量,一种旨在提高效率的税收制度主张对人们用于消费的财富收税,而不是对人们用于投资的财富收税;并且主张对

需求弹性较低的必需品征税,而不是对需求弹性较高的奢侈品征税。在这样的税收制度中,税负将完全由财富拥有量较少的社会成员承担。因为他们几乎没有可用于投资的财富,而且也没有用于购买奢侈品的财富。他们的财富大部分用于购买必需品,以及需求弹性较小的商品,而这部分商品则是主要的税源。由此看来,在税收制度的设计中,效率原则往往与公平原则背道而驰,效率与公平不可兼得。在维护公平还是提高效率的问题上,正如罗尔斯所说,公平是优先于效率的,只有在保证公平的前提下,才能考虑效率问题;必要的时候,可以牺牲效率而保证公平。因此,在实现共同富裕的道路上,我们的税制改革一定要优先考虑公平性问题,加大资源税、房产税、资本税等直接税的征收力度,同时避免向必需品征税,并努力将财产和收入都纳入征税的范围。另外,除了如何收税的问题之外,税款怎么使用的问题也与税收制度的公平性息息相关。就实现共同富裕的发展目标来说,税款的使用除了维持政府运转所需的必要资金外,其余的资金应该主要用于建设社会保障体系和优质的公立教育。只有当税款真正取之于民、用之于民,切实保障所有社会成员的基本生活,促进不同社会成员之间的机会平等,这样的税收制度才可能得到人们的认同,才可能体现公平原则,并成为人们实现共同富裕的制度保障。

#### 注释

- ①所谓“再分配”指的就是市场的初次分配之后的再次分配。②参见[美]保罗·维勒里:《慈善的真相》,《中外文摘》2021年第11期。③社会保障体系的资金来源通常是公民缴纳的各种“费”,如医保

费、社保费。由于这些“费”是强制性缴纳的,所以也属于税收的范畴,如法国经济学家托马斯·皮凯蒂(Thomas Piketty)就将“政府发起的社会保障项目的缴费”称为继所得税、资本税和消费税之后的第四种税收。参见[法]托马斯·皮凯蒂:《21世纪资本论》,巴曙松等译,中信出版社,2014年,第509页。④[英]亚当·斯密:《国家财富的性质和原因的研究》(下卷),郭大力、王亚南译,商务印书馆,1997年,第384页。⑤⑯参见谷彦芳、宋凤轩编著:《税收理论与制度》(第二版),人民邮电出版社,2020年,第25、27—28页。⑥所谓“自然形成的社会财富分配情况”指的是,通过自由市场的初次分配而形成的财富分配状况,这一财富分配是在没有政府干预的情况下形成的。⑦例如,在约翰·洛克的社会契约论中,保护生命、财产和自由三项基本权利是人们缔结社会契约的直接目的,也是国家和政府的根本任务。参见[英]约翰·洛克:《政府论》(下篇)第五章,叶启芳、翟菊农译,商务印书馆,2007年。⑧[美]迈克尔·沃尔泽:《正义诸领域》,褚松燕译,译林出版社,2009年,第92页。⑨例证中的数据可参考李克强总理所说的中国目前月收入在1000元及以下的还有6亿人。《“6亿人月入1000元”,国家统计局首次解释》,中国青年网,http://news.youth.cn/gn/202006/t20200615\_12369767.htm,2021年4月15日。⑩⑮[英]亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》(上卷),商务印书馆,2007年,第60—61、408页。⑪⑫⑬⑭⑰ John Rawls. *A Theory of Justice*. The Belknap Press of Harvard University Press, 1999, p.88, p.58, p.63, p.267.⑱当然,人们也可以将自己的财富用作慈善的目的,但用作慈善的财富最终也会被受助者用于消费。所以,在本文中笔者将财富的用途抽象地区分为“投资”和“消费”两种。⑲企业的利润常常被用做扩大再生产的投资,所以笔者将针对利润、地租、房租等的税收也算作“投资税”。⑳参见 J.M. Keynes. *Economic Consequences of the Peace*. Macmillan, 1919, pp.18-22.㉑税收“中性原则”与税收“中立原则”不同。“中性原则”指的是税收不改变市场经济结构,不改变市场中的供需关系;“中立原则”指的是税收在穷人和富人之间保持中立,无论财富多寡皆同比例地征税。㉒参见张书慧:《税收公平的经济分析及路径选择》,《地方财政研究》2018年第8期。

责任编辑:思 齐

## Common Prosperity and Tax Equity

### — The Contemporary Enlightenment of Adam Smith and Rawls' Tax System Theory

Li Shi

**Abstract:** The goal of common prosperity includes the construction of a perfect social security system and high-quality public education. A good tax system is the institutional guarantee to achieve common prosperity. Efficiency and fairness are two important values in evaluating the tax system. Adam Smith and Rawls disagree on what is "tax equity". Adam Smith believes that tax fairness is to tax in proportion to people's wealth. Rawls' fair cooperation theory defines the fair condition of cooperation as the maximization of the expectation of the minimum beneficiaries, and supports the cumulative tax system. In reality, the tax system is affected by the principle of efficiency and often deviates from tax fairness. Fairness takes precedence over efficiency. The design of tax system should give priority to the fairness of tax.

**Key words:** common prosperity; taxes; fairness; efficiency