



# 平等与税收：对税制改革动向的思考

杨志勇

**内容提要：**收入不平等问题已是一个全球问题。自从20世纪70年代末以来，全球各国不平等问题在加剧。应对不平等问题，需追根溯源，探寻分配与平等的关系。国家出现之后，税收与平等的关系进一步加强。在不同的资源配置条件下，税收与平等的关系有根本性的不同。在市场经济条件下，人们对税收与平等的关系仍有不同的理解。税收如何在降低不平等程度的同时，不过多地损害经济效率，一直是税制改革的关注点，权衡取舍不断地发生。一国选择的税制，受经济、社会、政治、文化等多种因素影响。技术进步催生数字经济，不仅对具体税制改革方案有较大影响，而且可能重塑税制，税制改革因此可能有新的动向。

**关键词：**平等 税收 税制改革 数字经济 技术进步

**中图分类号：**F812.42 **文献标识码：**A **文章编号：**2095-6126(2020)07-0003-09

**DOI:**10.19376/j.cnki.cn10-1142/f.2020.07.001

收入不平等问题已经是一个全球性问题，自从20世纪70年代末以来，全球各国不平等程度在加大。用于衡量不平等程度的指标——基尼系数持续上升，不少国家的基尼系数处于0.4的警戒线以上，甚至高于0.5；另一个衡量指标——处于收入最高1%的人口所占有的收入占社会总收入的比重也在不断上升。2008年以来的国际金融危机以及近期经济系统之外的突发性公共事件，都给全球经济和就业带来了较大的负面影响，也引发了新的不平等问题。那么，该如何应对不平等问题？税收能在其中发挥什么作用？相应的税制改革如何进行，才能最大限度地发挥税收的作用？对此，笔者提出一些自己的思考，以供参考。

## 一、分配与平等

一个社会的平等问题解决得怎么样，关系这个社会的稳定。中国古代就有“不患寡而患不均”的说法。在人类社会发展的初始阶段，甚至在很长一段时期内，

“寡”一直是一个大问题，这和生产落后有关。如果一个社会所能提供的赖以生存的食品太少，那么“寡”必然是个突出问题。社会的各种资源首先要用于解决“寡”，即“短缺”的问题，否则维持社会运行都可能是问题。只有在“寡”的问题基本解决了之后，从社会整体层面解决分配问题才具备条件。“均”是一种分配结果，分配如何进行是一个重要问题。关于“平等”，哲学家和经济学家都进行了相当丰富的研究。阿马蒂亚·森从能力视角对平等的研究充分说明平等问题的复杂性。<sup>1</sup>

有生产，才有分配。理论上，我们可以假定，生产的结果都用于分配。这样，一个社会只有在对维持社会存续的生产结果先作最低限度的“扣除”之后，才能进一步分配。这种“扣除”本身就是一种分配。生产在进行中，部分结果就可能被分配掉的情形无法完全排除。所谓分配的最终结果，是各个环节分配结果的加总。在现代社会中，分配包括与生产要素分配

1 阿马蒂亚·森.再论不平等[M].王利文,于占杰,译.北京:中国人民大学出版社,2016:7-9.



相关的初次分配、政府介入的再分配和主要由非营利性组织和个人慈善活动所形成的第三次分配。<sup>2</sup>分配直接影响个体的积极性，无论是哪次分配，都是如此。第三次分配具有特殊性，激励主要不是来自市场，但市场因素也可以鼓励第三次分配的进行，从而让社会更加协调。

在社会运行中，初次分配是最基本的分配。初次分配问题多，再分配和第三次分配往往也难以从根本上解决问题。初次分配与生产直接相关，是分配和生产关系最密切的环节。社会运行的前提是财富的生产，生产者如果不能分享自己生产出来的财富，那么各种各样的阻碍财富生产的事情就可能发生。分配总是在一定的制度下进行，制度能否有效激励财富生产至关重要。

奴隶社会的特征是奴隶主占有奴隶的一切，那么，奴隶自我赎身的事情为什么会发生呢？巴泽尔<sup>3</sup>讲述的故事是：奴隶主利用奴隶劳动，目的是实现其生产成果的最大化。按此逻辑，奴隶主可以让奴隶依照常规做事，奴隶劳动，然后奴隶主占有其劳动所创造的一切成果。然而，奴隶主会看到，奴隶总会磨洋工，因为奴隶干多干少、干好干坏，最后什么都不属于自己。对此，奴隶主最初可能会加强监督，奴隶不好好干活，会有鞭子伺候。但是监督费神费力，还不一定能够辨别奴隶一切活动的实际情况。最后，奴隶主发现，如果把比平常生产多出来的劳动果实的一部分界定为奴隶可以自己享用的成果，且奴隶积累成果到一定程度的时候，就可以赎身成为自由人，那么就可以大大激励奴隶劳动，从而实现自己利益的最大化。当这种制度安排成为普遍现象的时候，奴隶主与奴隶的关系就发生了变化，社会的性质也将发生变化。这只是对奴隶制社会发生变革的一种解释。我们更习惯的说法是奴隶主剥削奴隶，剥削太多，奴隶忍无可忍，最后推翻了奴隶主的统治。但不论哪种情形，都是不平等的分配制度最终导致社会运行的不可持续。

合理的分配制度可以促进人类社会的平等。然而，没有一劳永逸的分配制度。生产力的发展、观念的转变都会推动分配制度的改变。不同的个人，甚至同一

个人在不同时期，对平等的认识是不一样的。因此，一个社会的运行只能是在基本形成共识的平等目标指引下进行。无论对平等的认识如何变化，追求平等的目标在总体上没有改变，即使在没有国家参与的情况下，市场本身也会为改变不平等状况作出努力，只有这样，市场促进财富创造的功能才能充分发挥出来。

## 二、国家、税收与平等

当国家出现之后，社会的分配问题变得更加复杂。国家总是与社会公共事务的出现有关，社会有了公共需要，国家才会产生。这种公共需要，可以通过阶级斗争的方式来满足，也可以通过社会各群体合作的方式得到满足。理论上，这就有了对国家的“阶级性”与“公共性”的争论。在特定阶段，这种争论不难解决。在“剥削阶级”作为一个阶级已经被消灭的社会，主要问题就是国家的“公共性”目标如何实现。国家的存在，就是为社会提供公共产品和公共服务（以下简称“公共服务”）。换言之，没有这个目标，国家就没有必要存在。

公共服务的提供离不开资源，国家必须有相应的财力。国家作为公共产权的所有者，分享一部分财力，财力的多少与国家类型高度相关。中国是社会主义国家，公有制经济占主导地位，公有资产占比高，国有经济可以为国家直接提供收入，国有企业上缴的红利、国有土地使用权收入、国有资产变卖收入等，都可以提供国家活动所需的财力。现代国家最重要的财力来源是税收。中国自20世纪70年代后，特别是1983年和1984年两步“利改税”之后，税收成为国家财政收入的主要形式。税收的最基本功能是提供财政收入，现代国家甚至因此被称为“租税国家”。国家取得税收收入的过程即是一种分配过程，征税调节不同经济主体的利益关系。国家、企业、个人的利益分配关系在引入税收之后发生了很大的变化。20世纪80年代初期，中国的企业基本上是公有制企业，税收所调节的是国家与企业的分配关系，最主要的为国家与公有制企业的分配关系。那时，企业扩权让利改革刚刚起步。改革之前，国营企业基本没有财务自主权，其他权利也

2 厉以宁. 关于经济伦理的几个问题 [J]. 哲学研究, 1997 (6): 13-17.

3 Y. 巴泽尔. 产权的经济分析 [M]. 费方域, 段毅才, 钱敏, 译. 2版. 上海: 格致出版社, 上海三联书店, 上海人民出版社, 2017: 111-121.



很少。“利改税”后，国营企业利润上缴改成税收缴纳，形式上缴纳的是税收，实质上还是利润，“利改税”是国家财政与国营企业在国家财政经济体系内部的一种利益调整，基本上不涉及个体利益的调整。从财政的角度来看，缴纳企业所得税之后，国营企业还有余钱是当时国家理财遇到的新问题。由于当时还不习惯企业手中有较多的可自由支配的资金，于是就有了针对大中型国营企业“超过企业合理留利”的一户一率的国营企业调节税，税收调节国家财政与国营企业利益分配的特征就表现得更为明显。随着企业承包制的推行，税收收入也成为了承包对象，在这种情况下，税收的固定性、强制性形式特征几乎不存在，税收与利润的区别越来越小，这样的税收所承担的是筹集财政收入的功能，除此之外别无其他。

当时，企业为了鼓励个人而发放奖金，个人工资收入水平相应提高，不同企业的个人工资收入差距越来越大，于是开征了针对国内纳税人的个人收入调节税。中国1980年的个人所得税是适应对外开放需要而开征的，名义上适用于国内个人，但当时绝大多数个人月工资、薪金所得达不到800元的免征额门槛，因此这个税几乎和多数个人都没关系，也就谈不上调节个人利益了。无论是个人所得税，还是个人收入调节税，都可以在收入调节上发挥作用，但由于它们所提供的税收收入实在太少，在税收收入中的地位几乎可以忽略不计，因而促进平等的作用也很有限。

1994年税制改革之后，增值税成为中国第一大税种，间接税提供了税收收入的大多数，企业所得税收入占比约为税收总收入的20%。企业不同于个人，调节企业之间的利益与调节个人收入有很大差别。当时，直接调节个人收入的个人所得税收入占比还较低，即使在占比最高的年份，也未能达到10%。这样，现实税制即使有一定调节公平、促进平等的功能，但作用仍有限。2019年综合与分类相结合的个人所得税税制的建立，特别是专项附加扣除制度的确立，促进了社会平等，但受制于个人所得税收入的规模，税制对平等的促进作用还有较大的提升空间。逐步提高直接税收收入的比重，确实可以让税收在促进平等目标的实现中发挥更大的作用。

### 三、不同资源配置条件下应对平等问题的逻辑

#### (一) 计划经济条件下的平等问题

在计划经济时代，平等目标主要是通过税收之外的其他制度来实现的。生产资料的公有制，消除了资本收入之间的差距。在城镇，较小的工资差距，消除了劳动收入之间的差距。土地公有制意味着个人不存在土地收入，消除了土地收入差距，这就形成了收入差距很小的社会，也就是被人们称之为平等的社会。在农村，人民公社制度下，人们的收入靠工分，工分所代表的收入差距同样很小，分配的结果也是收入差距很小的社会。城乡分割的结果是城乡差距较大、但在各自内部收入差距很小。

这种平等主要是收入上的。实际上在消费品的实物分配（供给制）上，实行的是一种隐性福利补贴制度。这种补贴不适用于约占人口总数80%的农村居民，城市居民按人口定量供应的消费品（粮棉油等）补贴按平均主义原则分配，按职位等级供应的消费品（住房、汽车、电话等）则是不平等的。<sup>4</sup> 尽管这样，在许多人看来，计划经济社会仍然是一个较为平等的社会，更准确地说，这是一个收入较为平等的社会。

在计划经济下，生产资料公有制、工资制度等已经在很大程度上消除了不平等问题，再加上当时不重视税收的作用，因此税收没有被用于应对平等问题。

#### (二) 市场化改革后的平等问题

收入代表可支配的资源，在纯粹的货币经济下，可支配收入的多少，直接决定着一个人可动用资源的多少。在非纯粹的货币经济下，人们的可支配资源还有相当部分来自等级，等级越高，可支配的资源越多。

随着市场化改革的深入，这种只能凭借等级才可以支配资源的做法开始得到改变，越来越多的资源配置可以通过货币手段得以实现。例如，曾作为“共产主义”标志的“电灯电话”中的“电话”，改革后有一段时间只要支付不菲的“初装费”，一般百姓也有机会享用，这就打破了过去资源配置方式。随着通信技术的进步，后来连“初装费”也不见了，取而代之的是各电信企业的促销，电信消费者的待遇有了翻天覆地的变化。消费者只要消费，电信企业甚至连移动电

4 赵人伟. 赵人伟学术自传 [M]. 广州: 广东经济出版社, 2019:46-47.



话都可以奉上。资源配置方式越来越多依靠市场，这是市场化改革之后最大的变化。

市场化改革后，收入差距成为调动各经济主体积极性的重要手段。“让一部分人先富起来”，就意味着先富起来的个人比其他人的收入要多，这样，不平等也就随之出现。但如果没有这种不平等，那么各经济主体的积极性如何调动就是问题。因此，从经济社会的发展目标出发，对不平等问题应有一定的容忍度，但要防止出现“两极分化”。

“富”起来形成干活的动力。毋庸讳言，有一部分人靠钻改革漏洞，如靠“价格双轨制”所形成的计划价格和市场价格之差牟利，又如有人依靠“寻租”获得垄断富起来，这显然都是制度所不允许的。更多的人有了更多的收入，凭借的是聪明才智和辛勤劳动，这是社会进步的主流。

对于不同途径的致富，人们的反应是不一样的。靠钻制度漏洞致富所造成的不平等状况，人们不能接受，因此反腐败深得人心。凭本事致富，即使有较大的收入差距，人们总体上可以接受这种不平等。这是市场化改革后平等问题的转变。事实上，对于一个社会来说，只要流动性足够大，人人努力就有机会致富，那么社会就可以充满活力，所谓的收入不平等，就可以因此得到解决。一个社会最怕的是阶层凝固，这会让社会发展停滞，进而可能崩溃。收入流动性大意味着激励与压力并存，低收入群体经过努力有机会成为中高收入群体，高收入群体也有可能成为中低收入群体。

市场化改革后，人们名义上的收入差距拉大，国家统计局公布的十多年的全国基尼系数均在通常所说的警戒线 0.4 以上。中国所处的市场化改革特定阶段，决定了仅用全国基尼系数来评估平等，可能会出现偏差，但无论如何，不平等已经到了需要审视的时候了。

市场化改革后，特别是“利改税”之后，税收成为财政收入的主要形式，税收在促进平等上的作用也逐步得到发挥，人们很自然而然地希望通过税收来解决不平等。

#### 四、税收促平等：结合现实税制的探讨

不平等程度如何度量，收入差距多大算“过大”，

对这些问题虽有争议，但共识是只要社会各界认为收入差距已经超过可承受限度，不平等问题就需要解决，国家就需要采取相应措施应对，其中就包括税收。税收作用的恰当发挥，需要建立在对税收作用的准确认识上。下文结合现实税制，从三方面对此进行阐述。

##### （一）个人所得税视角的分析

个人所得税多实行超额累进税率，高收入群体个人收入中的更大份额用于缴纳所得税，可以起到促进收入平等的作用。但是，如果对个人所得税税基不能准确把握，那么其促平等的作用就会打折扣。不但如此，如果高收入者有更多机会隐瞒收入，那么个人所得税还可能发挥逆向调节作用，不仅不能促进平等，还可能适得其反。现实中，真正的富人收入来源多元化，更容易通过纳税筹划适用较低的税率，而主要来源是劳动所得的中等收入者，收入信息最透明，最容易为税务部门所获取，因而税收遵从度高，成为个人所得税纳税的主力，即使他们适用的边际税率稍低，但实际上其应纳税额占个人收入之比往往最高。

法国经济学家皮凯蒂在《21 世纪资本论》中所谈到的资本回报率超过经济增长率，意味着依靠资本所获得的收入超过劳动收入，但是他所建议的对资本课税的做法很难转化为现实，对最高收入者课以重税的建议也很难变成现实。最优所得税理论的重要启示即最高收入者所对应的最高边际税率应该为零，反映的是平等与效率之间的矛盾。为了效率，需要牺牲平等的目标。效率优先、兼顾公平的社会，不会对高收入者征收最重的税；同时考虑效率和公平的税制，也很难做到对高收入者课以重税。

在现实中，税源的隐匿问题不好解决。大数据和信息技术的发展，让税务部门了解收入信息的手段越来越多，但是这需要一系列配套的制度条件，例如税务部门在什么情况下，可以动用必要的手段获取个人的全部收入信息。最优税收理论的建议虽然不太可能变成现实，但在相当长一段时间内，特别是 20 世纪 80 年代以来，所得税边际税率下降已经成为全球性潮流，这实际上是在淡化所得税调节公平的作用，这也是 20 世纪 80 年代以来全球不平等程度加大的税制原因。

##### （二）税制总体视角的分析

商品税（货物劳务税）等间接税通常被视为累退税，即个人收入水平越高，收入中的间接税支出占比越低。



对于多数税种，这是事实，增值税就是如此。但也有具有累进税特征的商品税，比如只对部分商品征收的特别消费税，除了有害消费品，消费者多是支付能力更强的个人，因而该税可以起到一定的调节收入再分配的作用，有利于促进平等。但作为整体，间接税并没有促进平等的定位。促进公平的责任更多由直接税承担，中国的直接税以企业所得税为主，企业所得税占比高，但它本身不是一个调节公平的税种。超额累进的个人所得税具有调节功能，但目前我国个人所得税收入占比较低，所能调节的范围和力度都有很大的局限性。因此，从总体上看，现行税制直接促进平等的作用有限，但这不等于税制总体上不起作用。税收促进平等的作用更多地是通过税制的实施来体现，即筹集税收收入，尔后税收收入再用于转移性支出和公共服务。

### （三）税收竞争视角的分析

地区税收竞争在一定程度上减轻了税负，国际税收竞争更是让税负进一步下降。间接税税负下降，可以促进海外消费回流，但这是以牺牲特别消费税的促平等目标为代价的。

所得税的国际税收竞争是个老话题。实际上，国内税收竞争也早已引起关注。在分税制下，减免税权限集中在中央，但财政资金的支配权归属各级政府。税收竞争影响对高收入者课以重税，各地为了吸引投资与人才，试图降低税负。由于减免税权限主要在中央，地方政府多通过政府奖励的方式，减轻企业和个人税负。当然，有的地方也有较为优惠的税收政策，如深圳前海的“港人港税”。虽然更多的地方不能用减免税的办法，但财政返还的做法相当普遍。例如，根据2020年3月19日发布的《苏州市高端人才奖励计划实施细则》，对高端人才和急需人才，参照个人薪酬按比例给予重奖，最高每年可获40万元，<sup>5</sup>这意味着当地符合条件的高收入群体实际上不适用45%的最高边际税率，实际税负较轻。地区税收竞争导致调节收入分配作用本来就不够大的个人所得税，更不能有效地发挥作用。

## 五、税收与平等：对税制改革动向的思考

实现平等是人类社会美好的目标，但对平等目标的认识分歧很大。平均主义是一种平等，但这不是我们所追求的目标。结果平等目标负面效应很大，严重影响效率。这样，税制改革只能在效率和平等之间进行权衡取舍。未来税制改革如何进行，与人们对平等的认识有着极为密切的关系。

### （一）税收促进平等的经典争论

税收与平等的关系一直很密切。亚当·斯密的《国富论》所提的赋税四原则中就有平等。<sup>6</sup>量能原则和受益原则都来自《国富论》，但平等应该基于量能原则还是受益原则，《国富论》并没有给出答案。

量能原则需要面对能力衡量标准难题。收入、支出、财产等都可以作为标准，但实际上每一个标准都有其局限性。现代国家衡量个人能力最流行的是收入标准，由于个人能力不能被直接观察到，选择的标准只能是实际所得，但并不能体现人的全部能力。因此，所得税促平等有其内在缺陷。支出标准迄今未成为普遍的衡量能力的标准。财产标准只能在局部范围内使用，现代社会对房地产征收的财产税（财产税的主要组成部分）的局限性明显。而且，作为地方税，财产税本来就不容易促进全国范围内的平等。

受益原则和量能原则可能存在矛盾。约翰·穆勒指出，一个人的财产是另一个人的10倍，不能说前者得到的保护是后者的10倍；保护1000英镑财产每年所耗费的国家资金是保护100英镑财产的10倍。<sup>7</sup>对于财产保护而言，富人的财产保护具有规模经济优势，其需要的财产保护费占其财产比例可能随财产总量的提高而不断降低，因而应该得出实施累退税制的结论。这样，如果根据受益原则，即使比例课税都有问题，更别说累进课税。但这只是停留在理论层面的探讨，而未转化为政策实践，否则不知会为此引发多少纠纷。我们可以把这样的观点视为极端情形。但就是有这样的极端观点，让我们更清楚地看到旨在促进平等的受益原则的问题。比如，同样是被抢劫，穷人被抢之后

5 刘巍巍，朱筱，江苏苏州：国内外高端人才每年最高可获40万元奖励[EB/OL].(2020-03-29)[2020-03-20].[http://www.js.xinhuanet.com/2020-03/20/c\\_1125739017.htm](http://www.js.xinhuanet.com/2020-03/20/c_1125739017.htm).

6 亚当·斯密：《国富论》[M]，郭大力，王亚南，译，北京：商务印书馆，2019：791-792。

7 约翰·穆勒：《政治经济学原理及其在社会哲学上的若干应用：下卷》[M]，胡企林，朱泱，译，北京：商务印书馆，1991：377。



一无所有，富人却还有财产，那么是谁愿意为保护付出更多呢？富人付出多，是事实，但恐怕为保护付出的代价不能按财富同比例增加，这样，连比例征税都是问题，更何况累进课税？

理论的不够完善，决定了现实税制更多是社会选择的结果。税制改革只能适应特定社会特定阶段的政策目标诉求。促平等，最简单的做法就是“劫富济贫”，但富人是穷人存在的原因吗？在脱贫攻坚工程中，我们看到致富的带路人，那是富人带动更多人致富。我们看到更多创造了机会的富人。电商冲击实体店，但电商也带动了“淘宝村”等的集体致富。因此，促平等，要找到妨碍获取更高收入的障碍并加以排除。最近几年，国际上关于贫富差距的论著很多，反映了人们对当下收入和财富分布格局的不满，这也为通过税制改革促进社会平等提供了良机。

在国内，不时有人建议开征遗产税，但受制于现实，遗产税短期内还不具备开征条件。由于国际税收竞争和其他一些原因，遗产税在各国实践中已经不是潮流。靠财产税来促进平等，局限性也非常明显。社会观念的转变，最终会改变人们的财富观。当一个社会中的个人都以自己创造财富为荣的观念流行时，富人可能会把更多的财产捐给社会。由于寿命有限，个人所能持有财产也有期限。社会在一定程度上可以实现平等的自我调节。财产即使能长期存在，也不可能为某个人所永久拥有。<sup>8</sup>

税收促平等，难免会调节财富的分配，现代国家的税制设计，目标绝不应该是摧毁社会财富。促进平等，更多要靠提供平等机会。教育、社会保障、医疗卫生等公共服务都可以促进平等，而公共服务的资金来源主要是税收。从这个视角上看，税收促平等的机制一直存在。现代社会，让每个人的收入都一样是做不到的，但个人收入可以有最低生活保障线，而且生活保障线随着经济社会的发展可以不断提高，从而保证人民享有更加美好的生活。这个机制顺畅运行的前提是税收收入的有效充分筹集。

## （二）全球不平等正在影响税制改革动向

第二次世界大战之后一直到20世纪70年代末，欧洲国家的不平等程度持续下降，其降低不平等程度的努力可以为我们提供借鉴。为什么欧洲国家的不平等程度在战争刚结束的几十年里出现下降？阿特金森（2016）认为，这主要是因为福利国家和转移支付扩张、工资比重上升、个人财富集中度下降、政府干预和集体谈判导致工资差距缩小。而关于20世纪80年代之后，不平等程度加大，他认为，这主要是因为福利国家缩减福利、工资比重下降、收入差距拉大、财富再分配停止。<sup>9</sup>

资本回报率持续超过劳动所得回报率，劳动收入占比持续下降，需要引起特别关注。面对全球不平等，对个人收入适用更高税率的呼吁一直不断，但这能否变为现实还取决于国际税收协调，取决于新的国际税收秩序能否形成并发挥作用。全球化让各国税制有了一定程度的趋同，各国税制相互影响的程度进一步加深。技术进步已经在改变全球化进程，近期不时出现的“逆全球化”在干扰全球化进程，但无法从根本上改变全球化趋势，国际税收竞争与协调将对各国税制的选择产生直接影响。

针对收入不平等的现实，阿特金森（2016）主张建立更为累进的个人所得税税制，在征收劳动所得税时提供优惠，彻底改革遗产税，推动不动产税现代化（即英国的议会税）<sup>10</sup>，恢复年度财富税理念，以及推行全球征税。他认为，英国的最高个人所得税边际税率可以定为65%，这比当时的最高边际税率高出不少，但低于历史最高税率水平。他主张增加所得税、资本税和财富转移税，从而带来更多税收收入，为再分配提供资金。这些主张在一定程度上可以视为对最优税收理论的反转，但他主张对劳动所得税提供优惠，又不同于最优税收理论之前的传统税收理论。

如果20世纪80年代之后不平等扩大的原因主要是福利国家缩减福利、工资比重下降、收入差距拉大、财富再分配停止，那么税收在改变这些问题上能起

<sup>8</sup> “子孙若如我，留钱做什么？贤而多财，则损其志；子孙不如我，留钱做什么？愚而多财，益增其过。”这是林则徐的一句名言，充分说明中国人对财产问题早有先进的观念。

<sup>9</sup> 安东尼·阿特金森，不平等，我们能做什么[M]。王海昉，曾鑫，刁琳琳，译。北京：中信出版社，2016。

<sup>10</sup> 编者注：议会税是英国的地方税，是对居民住宅按房产价值征收的一种税。纳税人为年满18岁的住房所有者或者住房承担者（含地方政府自有房屋的租客），包括永久地契居住者、租约居住人、法定居住人、特许居住人、居住人业主等。



多大作用呢?福利国家减少福利,在一定程度上是治理“福利国家病”的需要,只要社会就更多的福利支出达成共识,那么有税收收入支持,这个目标不难实现。工资比重下降,在西方国家有工会谈判能力弱化的因素,对于它们来说,需要的是恢复工会的谈判能力。应对收入差距拉大,对劳动所得实行较为优惠的税收政策,显然有一定作用。其他各种收入再分配措施,也可以在一定程度上促进平等,但改变的程度多大,取决于政策力度。对年度财富征收财富税,可以减少不平等,但问题是该税对效率的损害,国家是否做好充分准备。

不平等需要全球共同应对。对此,皮凯蒂在《21世纪资本论》中提出,理想的工具是全球累进资本税。还有的机构主张对财富课征全球税。皮凯蒂的主张有点“乌托邦”色彩,他也认识到这种主张对国际合作提出了极高要求。皮凯蒂对多个国家包括中国的不平等状况<sup>11</sup>进行了研究,这些基于长时段数据的分析,为应对方案的选择提供了选项。各国在应对税基侵蚀和利润转移(BEPS)上的合作,为重塑国际税收秩序提供了可能,但在没有全球政府的前提下,要开征任何类型的全球税确实都不容易。

为了实现平等,一国可以采取的政策措施很多,但也必须考虑内外两方面的限制性因素,比如所得税、财富税、财产税改革对市场效率会有什么影响,又比如国内税制改革在国际税收竞争中是否会受到竞争对手的挑战。面对不平等,政府之外的社会力量也可以采取措施。税制改革应该考虑到这个因素,税收甚至只是促进平等的公共政策工具箱中的一种。

### (三) 技术进步:对税制改革新动向的影响

税收促平等作用的发挥基于特定的税制,不同税制促平等的作用不同。由于税制的实施受技术冲击较大,再加上国际税收竞争的加剧,一国税制改革首先要考虑吸引税源和税收收入的充分筹集问题,接着才是用税收收入来改善社会保障和公共服务,促进社会平等的问题。

#### 1. 技术进步冲击传统税制

技术进步让传统的征税原则越来越不可靠,进而影响税制改革方案的选择。财产税起初是一个国家

的重要税种,但后来演变为地方税。即使有了财产评估这件现代“外衣”,财产税对财产权利潜在的破坏倾向,依然决定了财产税的天生缺陷。在不同的社会发展阶段,财产的分布形式在发生变化,传统财产的价格在发生变化,同时一些新的财产形式出现,如数字资产。数字资产的增多,将让更多国家选择数字资产税,相应地,面向传统财产的财产税即使存在,收入的重要性也势必下降。

#### 2. 从农业社会到工业社会的税制改革

税种与税源有关。农业社会必然有农业税,即使是工业社会,由于也存在农业,人们往往也难以想象会取消农业税。2006年中国取消农业税之所以可行,主要是农业在经济中的地位下降,农业占国民经济的分量越来越小,即使不对农业课税,国家也可以筹集到足够多的经费来提供公共服务。从事农业生产的农民,往往是可支配收入较少的群体,不对农业课税,取消农业税,成为税收促进平等的途径。由此我们看到,这里税收促平等作用不是靠农业税制改革,而是靠取消农业税。

在工业社会中,工业是税收的源泉。比如,汽车工业是现代工业的重要组成部分,在汽车社会中,汽车产业所提供的税收收入持续增加。但汽车数量增多会带来城市交通拥堵等问题,对此,汽车应该限购,还是限制使用?限制使用是通过限制汽车通行,还是通过提高通行成本实现?鼓励汽车消费,政府得到相应的税收收入,是饮鸩止渴,还是必然的选择?这一系列公共选择问题都值得我们深思。实际上,汽车所带来的社会问题,在很大程度上不是拥有汽车的问题,而是汽车的使用频率问题。从新能源汽车来看,其推广只是汽车能源利用的革新,而且这种革新尚未真正成功,很大程度上还是依靠政策支持。新能源汽车的使用,在缓解交通拥堵上并不比燃油汽车有优势。在技术不够先进的条件下,新能源汽车的故障率甚至更高,还可能带来更多拥堵。当然,拥堵问题可能会随着技术进步而得到解决,但那是人工智能化的汽车,无关汽车使用的能源。车辆购置税一定期限内的减免优惠刺激了汽车消费,对新能源汽车甚至免征车辆购置税,但一旦新能源汽车成为主流,这种状况肯定又

11 托马斯·皮凯蒂,杨利,加布里埃尔·祖克曼,等.中国资本积累、私有财产与不平等的增长:1978—2015[J].财经智库,2019(3):5—46.



得改变。

工业社会运行离不开工业税收，汽车工业带来的公共选择问题只是一个缩影。工业社会带来了工业化和城市化，会造成个人收入差距拉大，平等的政策目标诉求愈加突出。工业社会要解决平等问题，重要的是实现税收收入，而这只能主要靠工业，没有税收收入，一个社会所需要的公共服务包括促进平等的目标就无从谈起。

### 3. 适应后工业社会发展需要的税制改革

技术进步催生新经济，人类从农业社会迈入工业社会<sup>12</sup>，又来到后工业社会。随着后工业社会的到来，工业与服务以及全球化、数字经济等不断混合，在这样的大趋势下，主要适应工业社会需要的传统税制的实施难度越来越大，税收收入筹集遇到的挑战也越来越多。

在后工业社会，税源流动不仅发生在国内，跨境流动也轻而易举。转让定价是企业行为，但可能损害一些国家的税收利益。税务部门和企业之间的关系，犹如猫鼠博弈，调整价格的技术含量越来越高。法国对谷歌、亚马逊、脸书等三十余家全球互联网企业直接征收数字税，既是无奈之举，也可能代表未来大趋势。法国的做法是出于财政平等，这种平等是税负分摊所要求的。据欧盟委员会统计，跨国数字企业在欧盟的平均税率为9.5%，而传统行业平均税率为23.2%。<sup>13</sup>目前，数字经济所提供的税源已经大到任何一个大国都不可小看的地步。法国一直推动在欧盟层面征收这种税，但遭到丹麦、芬兰、爱尔兰、瑞典等公司税税率较低国家的反对。由此可见，新税制的推行需要面对国际税收竞争的阻力。

适应后工业社会，特别是适应数字经济发展需要的新税制，首先要解决的问题是维护各国税收利益。只有这个目标实现之后，国家才有充足的税款来应对平等问题。新税制是在工业社会的传统税制边缘成长起来的，传统税制促平等的作用在相当程度上还会继续发挥。新税制的征管不仅有技术难度，而且要不间断地细分人们的行为，并不容易。彻底转换思路，实

现税制结构的根本性变化，构建新税制的必要性已经凸显。朝前看，未来中国税制如何完善与构建，无疑需要更长远的考虑。一些传统上依靠的税源，变得越来越不牢靠。财富载体的变化，可能让房地产税（对自然人）即使开征也变得不那么重要，对地方也是如此。数字经济的蓬勃发展，必须要有相应的税制。已有的税制改革行动显然还远远不够，作为经济发展的主流方向，数字经济税制在税制中的地位还远远未确立。

面对来无影去无踪的税源，面对新经济，国家如何介入分配，税收如何促进平等又不损害效率，本来就是难题。如果只对既有的生产成果进行分配，只盯着眼前利益而不放眼长远，那么这很可能只是在切分“小蛋糕”。当思路转向做“大蛋糕”之后，让所有人来分享增长的红利，那么所有人得到的社会福利就会更多。这是艾哈德的《大众福利》一书所要表达的思想。<sup>14</sup>社会福利不会是无源之水、无本之木，它必须来自人们的创造。如果没有充满效率的市场，那根本就不会有各种社会福利。税制改革如何兼顾平等和效率，需要顺应新经济发展的需要，需要在促进新的经济繁荣上找到新的均衡点。

总之，税收的最基本功能是筹集财政收入，筹集国家用于公共服务的资金；在现代社会中，税收有促进宏观经济稳定的作用，有促进收入分配的作用，需要不断地在平等与效率之间进行权衡取舍；结合经济社会的发展，探索适应社会主义初级阶段中国所需要的可以处理好效率与平等关系的税制，正是当下税制改革的任务。🌐

### 参考文献：

- [1] 厉以宁. 关于经济伦理的几个问题 [J]. 哲学研究, 1997(6).
- [2] 赵人伟. 赵人伟学术自传 [M]. 广州: 广东经济出版社, 2019.
- [3] Y. 巴泽尔. 产权的经济分析 [M]. 费方域, 段毅才, 钱敏, 译. 2版. 上海: 格致出版社, 上海三联书店, 上海人民出版社, 2017.
- [4] 阿马蒂亚·森. 再论不平等 [M]. 王利文, 于占杰, 译. 北京: 中国人民大学出版社, 2016.
- [5] 安东尼·阿特金森. 不平等, 我们能做什么 [M]. 王海昉, 曾鑫, 刁琳琳, 译. 北京: 中信出版社, 2016.
- [6] 路德维希·艾哈德. 大众福利 [M]. 祝世康, 穆家骥, 译. 北京: 商务印书馆, 2017.

12 新经济相对旧经济而言，不仅仅是21世纪的新经济。

13 Geringer, Stefanie. National Digital Taxes—Lessons from Europe [EB/OL]. [2020-06-28]. [https://www.researchgate.net/publication/340121321\\_National\\_digital\\_taxes\\_-\\_Lessons\\_from\\_Europe](https://www.researchgate.net/publication/340121321_National_digital_taxes_-_Lessons_from_Europe).

14 路德维希·艾哈德. 大众福利 [M]. 祝世康, 穆家骥, 译. 北京: 商务印书馆, 2017.



- 馆,2017.
- [7] 托马斯·皮凯蒂,杨利,加布里埃尔·祖克曼,等.中国资本积累、私有财产与不平等的增长:1978—2015[J].财经智库,2019(3).
- [8] 托马斯·皮凯蒂.21世纪资本论[M].巴曙松,陈剑,余江,等译.北京:中信出版社,2014.
- [9] 约翰·穆勒.政治经济学原理及其在社会哲学上的若干应用:下卷[M].胡企林,朱泱,译.商务印书馆,1991:377.

### Equality and Taxation: Some Thoughts on the Trend of Tax Reform

Zhiyong Yang

**Abstract:** The issue of income inequality has become a global problem. Since the late 1970s, the problem of inequality in countries around the world has increased. To deal with this problem it is necessary to trace the source and explore the relationship between distribution and equality. After the emergence of a state, the relationship between taxation and equality is further enhanced. Under different resource allocation conditions, the relationship between taxation and equality has been fundamentally changed. Under the market economy, people have different understandings about this relationship. How taxation reduces inequality without overmuch damaging economic efficiency has always been the focus of tax reform, and we have to make trade-offs. The tax system chosen by a country is influenced by various factors including economy, society, politics and culture. Digital economy boomed by technical advance, not only has a significant impact on specific tax reform plans, but also may reshape the tax system. Therefore, the new trend of tax reform is expected.

**Key words:** Equality Taxation Tax reform Digital economy Technical progress

作者单位: 中国社会科学院财经战略研究院  
(责任编辑: 高 阳)

### 《国际税收》杂志相关栏目编辑及电子邮箱:

王 平	税收实务	wangping@ctax.org.cn
高 阳	跨境税收 国际税事评说	waxtts@sina.com
赵薇薇	“一带一路”税收	zww98306@263.net
周 优	案例点评	yoyopiggy@hotmail.com
刘嘉怡	研究探索	jerry0917@163.com
高仲芳	比较税制	285170959@qq.com
叶琼微	国际税事评说	173697331@qq.com
邓汝宇	研究探索	dengruyu@ctax.org.cn
王 侠	税收实务	25367073@qq.com
《国际税收》编辑部公共邮箱		gjss@ctax.org.cn