

# 论税负公平原则的普适性表述

刘 水 林 \*

**摘 要:**目前税法学界的主流观点认为,税负公平原则的两种表述——量能原则和受益原则是对立的,且量能原则是税负公平原则的普适性表述,受益原则只是在个别情况下对量能原则的违反。通过对经济社会发展演化以及由此引起的国家职能变迁和公共财政思想变化的历史追踪,我们不难发现,这两个不同的税负公平原则表述实际上并不冲突,其中量能原则适用于财政税法,而受益原则主要适用于调控税法。若进一步通过对量能原则的“能”的来源与公共物品效用的关系以及受益原则的“受益”与公共物品效用的关系看,它们都是政府提供的公共物品效用的对价,只不过分别是对公民普遍消费的纯公共物品与一定群体消费的准公共物品按不同的标准支付的对价。从政治经济学分析,受益原则既符合经济学公平理念——价值(价格)与物的效用相对应的对价观念,也符合当下的民主政治观念和民主政治体制,因而它是税负公平原则的普适性表述。

**关键词:**量能原则 受益原则 公共物品 对价

税负公平原则是现代“租税国家”<sup>①</sup>税法的基本原则之一,但税负公平内容的表述随着时代的发展而变化。在西方财政思想史上,曾产生了两种税负公平的观念,即对价观念和按比例牺牲观念,相应地产生了两个衡量税负公平的标准,即“受益标准”和“能力标准”。以这两种观念为基,依据这两种标准,税法将税负公平原则分别表述为“受益原则”和“量能原则”,且这两个原则

\* 上海财经大学法学院教授、博士生导师

基金项目:国家社会科学基金项目(2018110672)

① “租税国家”或“税收国家”在西方是与封建社会的“领地国家”相对应的概念。参见[美]理查德·邦尼主编:《欧洲财政国家的兴起——1200~1815年》,沈国华译,上海财经大学出版社2016年版,第2页。在“领地国家”,国家机器运转的资金主要来源于受分封领地缴纳的金额,而“租税国家”国家机器的运转则主要是依赖纳税人缴纳的租税。由于现代市场经济国家在很长时期内秉持古典自由主义的“最小国家”观,国家不从事生产性活动,这决定了国家机器的运作费用主要依赖税收。而20世纪曾存在计划经济国家,由于实行公有制,国家掌握着庞大的国有企业,因此国家机器的运转主要依赖国有企业上交国家的利润。可见,“租税国家”一般也是市场经济国家,非市场经济国家也非“租税国家”。

通常被认为是对立的。<sup>①</sup>但是,就这两种公平原则表述对现代税法的影响来看,受益原则虽在税法理论中被常常提及,但一般只是就其基本含义予以简单的介绍,而大量的笔墨主要在于对“量能原则”的论述,<sup>②</sup>且量能原则在实践中对现代税法的制度设计和税法解释有着重大影响。<sup>③</sup>正因如此,日本有学者说“到了20世纪……税负应当按国民对税的承受能力来进行分配的这一思想是占支配地位的”。<sup>④</sup>可见,量能原则被看作税法公平原则的普适性表述。<sup>⑤</sup>虽然有少数学者认为量能原则的运用有一定的限度,<sup>⑥</sup>少数学者认为量能原则不宜作为调控税法的原则,但一般都是从现今一些具体的调控税法说明量能原则适用的困难。<sup>⑦</sup>

虽然主流观点认为量能原则是税负公平的基本原则,对税法具有普适性,但随着调控税法的大量涌现,且在调控税法中纳税人主要以受益原则负担税负,使得量能原则作为税法公平原则的普适性遇到了挑战。那么,这两种不同的税负公平原则表述分别适用何种类型的税法?它们的关系如何?哪一种应是税负公平原则的普适性表述?对这些问题进行研究,不仅对税法基本理论的丰富和完善具有重要价值,而且对处于税制变化中的我国设计合理的税收法律制度具有重要的指导意义。然而,目前在税法公平原则的研究中,对这些问题的思考相对缺乏。基于此,本文拟采用历史的和辩证的方法,首先从国家职能演化的维度,提出量能原则和受益原则是因不同时代国家职能不同,导致的税收目的不同而产生的两种税法中公平原则的不同表述形式,各有其适用的税法类型。其次,对影响这两种不同原则的核心理念——量能与受益——的关系进行辩证分析,说明它们具有共同观念的基础。最后,从政治学和经济学的维度,将税收置于财政体系中说明受益原则是税负公平原则的普适性表述。

## 一、税负公平原则的不同表述及其适用的历史追踪

现代财政理论认为,税就是国家以强制手段对国民个人的财富征收的、用于履行国家职能、提供公共服务所需的资金。而国家的职能随着经济社会的发展及国家观念的变化而变化。这意味着,国家提供公共服务的内容和范围也在发生变化,从而税收的目的和种类也在变化,相应地,

① 参见[瑞典]奈特·维克赛尔:《正义税收的新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第114页。

② 参见刘剑文主编:《税法学》,北京大学出版社2017年版,第115~116页;张守文:《税法原理》,北京大学出版社2016年第7版,第34页;[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌等译,法律出版社2004年版,第64~71页。

③ 参见黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第190~192页。

④ [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌等译,法律出版社2004年版,第64页。

⑤ 参见许多奇:《论税法量能平等负担原则》,《中国法学》2013年第5期。我国台湾地区有学者甚至认为,“量能课税原则,乃是税捐正义的基础原则,并作为税捐负担公平之最高的比较标准”。陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2014年版,第28页。

⑥ 例如,黄茂荣教授认为量能原则虽为税法的基本原则,但这一原则应受社会目的规定的限制,就像私法自治原则应受社会目的限制一样。参见黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第190页。陈清秀教授也持此种观点。参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2014年版,第36页。

⑦ 参见李刚:《论税收调控法与税法基本原则的关系》,《厦门大学学报》(哲学社会科学版)2008年第3期。我国台湾地区有学者认为量能原则适用于直接税,如个人所得税,而间接税,如交易税、营业税等不适用量能原则。参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2014年版,第34页。

税法目的和内容构成也在变化。因此,从国家职能演化的维度对税及其税法的目的和构成予以分析,是理解税负公平原则不同表述及其适用范围的合理路径之一。

### (一)量能原则是财政税法的公平原则

毋庸讳言,我国目前税法制度及其理论主要舶来自西方国家。而西方发达国家在近现代以来的相当长时间内的主流社会思想是自由主义。其最基本的社会观念是个体主义,强调每个人是理性的、具有自由意志的独立存在,社会是个人之和,因而,个人获取财富与收益的能力通常被看作是个人禀赋和努力习得的结果而与社会无关。这意味着,作为个人纳税能力表现的收入、财产、消费主要源于个人自身的能力对上帝赐予人类的资源的利用,与他人和社会无关;其国家观是契约论的,国家存在的目的和合法性基础就是保护个人的财产、自由等基本权利。其基本信条是“最小国家就是最好的国家”。由此决定,国家的主要职能是提供非国家不得、不能或不愿提供的最基本公共服务,如国防、治安和法律。

上述思想的经典表述就是英国经济学家亚当·斯密的对市场机制这一“看不见的手”的崇拜,以及由此提出的“自由放任”“国家不干预经济”的政策主张。受此影响,这一时期公共经济学理论就把税收的主要功能或目的定位为国家履行其职能或提供基本的公共服务融资,即税收的目的是筹集财政收入,相应地税法主要是财政税法。<sup>①</sup>而就最小国家时代提供的公共服务的物品属性看,属于最基本的公共提供的全国性纯公共物品。这种物品在消费上对一国所有居民具有不可分性、非排他性、非竞争性。“最基本”和“公共消费品”意味着对其消费具有普遍性和不可避免性,即任何居民都无可选择,且不可避免地消费。“公共提供”意味着其不是自然生成的,是需要直接花费资金(成本)生产或购买的。这些属性决定,国家作为公民的代表生产这种公共物品的成本需要以税收的形式让所有公民公平负担。按经济学的公平交易理念,每个人应按公共物品对自己的效用大小,即从公共物品中获得的利益(受益)大小负担相应的税。可见,受益原则是经济学税负公平原则的最为精确的表述。但是,在现实中由于每个人的偏好各不相同,因此,同样的公共物品对每个人的效用各不相同,而公共物品消费的非排他性使得每个理性的个人不愿真正显示其对公共物品的偏好。这意味着每个人从公共物品所获得的利益难以测度,因而在实践中因各个纳税人受益难以确定,使得据受益原则确定税负缺乏可操作性。这决定了作为保障实现税收法律手段的财政税法也就不能将受益原则作为税法的税负公平原则。

另外,由于人的偏好不同,因此同一物品对不同的人具有不同的效用。一般来说在人的偏好稳定的情况下,物品给人提供的效用(即受益)与个人具有的能力、财富成正相关。原因有二:第一,人的能力越强,越有利于物的潜在使用价值的发挥,物品对人的效用(利益)则越大。对此,不仅从人类认知能力的提高导致自然资源被利用的程度越高,从而使自然资源的价值越大就可以说明,而且就相同的物对不同的人来说,一般来讲,同一物对认知、驾驭能力强的人的价值大于认知、驾驭能力弱的人的价值。例如,一个会使用乐器的人与一个不会使用乐器的人,相同的乐器对会使用的人的效用就高,价值就大。第二,按照边际效用递减法则,同一单位财富对一个财富多的人提供的满足小于对财富少的人提供的满足。这意味着同样的物品财富多的人比财富少的

<sup>①</sup> 现代税收按其目的或功能主要分为两类,即主要目的或功能是为了取得财政收入(满足公共预算之财政需要为目的)的财政税与主要目的或功能是调控纳税人的行为,以实现经济和社会政策目标的(社会目的)调控(社会)税,相应地税法分为财政税法与调控(社会)税法。

人会给予更高的评价。可见,虽然公共物品给每个人提供的效用难以测度,但由于物品效用与各人的财富和能力呈正相关关系,因此以个人具有的承担税负的能力为标准承担税负是一个近似按受益支付对价的公平标准,且在实践中具有可操作性。正因如此,在公共经济学思想中,“量能原则现在占据着上风,尽管最为杰出的现代经济学家从来都没把它视为唯一的、无可争议的原则”。<sup>①</sup> 受此影响,量能原则不仅成为财政税法公平原则的表述,而且成为全部税法公平原则的普适性表述。

## (二)受益原则是调控税法的公平原则

为应对1929~1933年经济大危机,美国总统罗斯福实施新政。由于“罗斯福新政”在美国应对经济大萧条时取得的成功,以及社会主义计划经济在苏联经济建设初期取得的巨大成就,使得主张国家干预经济的凯恩斯主义在第二次世界大战后被广为接受,成为西方经济学的主流,其政策主张也被西方发达国家经济政策广泛采纳,使得国家经济社会职能不断扩张。社会经济条件与社会经济政策变化以及自由主义理论及其政策主张的运用所导致的灾难,引起西方思想界对自由主义的反思和批判,这些思想被统称为反自由主义。它们的共同点在于秉持共同体主义,认为社会、国家都是共同体。在对人以及人与社会的关系的看法上,认为人是社会的产物,因此个人的价值和目的是在社会历史文化的发展过程中型构的,人的理性是随社会历史的发展而演化的,这意味着个人的能力及个人获得的利益与社会有关。正如有的学者所言:“社群主义者则认为只有在社群主义的(例如‘公民共和主义’)的生活方式情境中,自由主义的基本权利才能捕捉住一种不可移易的目标,并从而被当作是正当的。”<sup>②</sup>在自由主义与反自由主义观念的交锋中,两者相互吸收对方有益的成分并修正自身的观点,从而引起社会观念的变化。这时,自由主义观念虽然仍处于主流,但反自由主义的共同体观念的一些观点也被自由主义所接受,并用于修正自由主义观念。<sup>③</sup> 这些观念变化,特别是作为本世纪政治思潮发展特征的“对个人福利的社会责任意识增强”,<sup>④</sup>使第二次世界大战后西方国家的国家观念已从消极的“最小国家”转变为积极的“福利国家”。现在国家的职能除提供国民对最基本的公共物品需要外,还提供对社会有益的需求以及调节分配和促进国民经济的稳定与增长。<sup>⑤</sup>

与国家职能变迁及社会观念变化相应,这时的“财政理论集中于研究财政政策对国民收入增

① [瑞典]奈特·维克赛尔:《正义税收的新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第114页。

② [德]阿尔布莱希特·韦尔默:《民主文化的条件:评自由主义—社群主义之争》,应奇译,载应奇、刘训练编:《公民共和主义》,东方出版社2006年版,第405页。

③ 对共同体主义一些观点的接受,并予以修正自由主义主要体现在以罗尔斯为代表的公正的自由主义。对于这种转化,外国甚至有学者称其为“新罗尔斯”,即“被看做是试图阐述一种接受了诸多社群主义批评的自由主义观点”。参见[英]亚当·斯威夫特:《自由主义者与社群主义者》,孙晓春译,吉林人民出版社2011年版,《序言》第1页。受自由主义与社群主义争论的影响,当代一些法学家在其法学理论中也对主流的古典自由主义理论有所修正,如罗纳德·德沃金和约瑟夫·拉兹,以致有学者称他们为自由的社群主义者。参见[英]亚当·斯威夫特:《自由主义者与社群主义者》,孙晓春译,吉林人民出版社2011年版,《序言》第1~4页。

④ 参见[美]理查德·A.马斯格雷夫:《比较财政分析》,董勤发译,格致出版社、上海三联书店、上海人民出版社2017年版,第62页。

⑤ 参见[美]理查德·A.马斯格雷夫:《比较财政分析》,董勤发译,格致出版社、上海三联书店、上海人民出版社2017年版,第5~20页。



长、就业高低和价格水平的影响”。<sup>①</sup> 这意味着税收的目的和功能发生了变化,即从传统单一的财政目的转向现今双重的财政目的和社会目的。这里的社会目的是指税收作为调控工具用于实现国家一定时期的社会经济政策,也可以说税的功能在于调控。相应地税法的内容构成也从单一的财政税法转变为二元结构的财政税法与调控税法。由于这两种税法具有不同的目的,而“目的是全部法律的创造者”,<sup>②</sup>因此就决定了具有不同目的两种税法,虽因其目的存在一些交织在规则设计上具有共性,但也不尽相同,其中体现在两种税法的根本规则之一——公平原则的公平标准选择,以及由此决定的公平原则的表述形式上有所不同。

调控税的目的和功能就在于通过对某行业或某类行为的激励或控制,促使人们从事对公共物品的形成或保护有益的行为和控制有害的行为。这决定了调控税旨在通过控制行为的获利大小,保障居民对两种公共物品的需求:一是防止对自然公共物品(如环境、资源等)的过度使用,以保障其持续供应;二是促进公众形成公共物品(如产业结构、经济稳定及发展等)的持续生成。其中,第一种公共物品在现代生产力和技术条件下已成为准公共物品中的“公共池塘资源物品”。对其消费如不控制,就会产生“公地悲剧”。对这类公共物品是否消费是可以选择的,而非不可避免的,因为资源总是有特定用途,所以一般只是被特定行业、特定领域的经营群体使用,而非居民普遍使用,且使用的多寡取决于使用者使用的技术手段、经济力量,其使用量可根据一定的方式或技术来测度,并据此判断其受益。同时,这种公共物品的生成并不需要直接的经济成本投入。因而,对此不宜对所有居民普遍征税,一般只针对特定使用群体,以使用者所在的行业领域、使用的技术方式、使用的多寡决定税负,亦即按受益原则公平地分担税负。这在自然公共物品使用税,如资源使用税、环境税、燃油税中表现得尤为明显。而对公众形成公共物品,特别是经济领域的产业结构、经济稳定和经济发展等公共物品,它们属于非物质性纯公共物品。这种公共物品是不同产业、不同区域的众多经营者的经营行为互动的结果。这意味着其对非经营者来说,就是纯粹的公共消费品。而对经营者来说,其经营行为既是对这种公共物品的消费,同时又是对这种公共物品的生产或创造,但不同产业、不同领域中的经营行为对这种公共物品形成的影响不同,且在一定条件下,一些经营行为有益于这种公共物品的形成,另一些经营行为有害于这种公共物品的形成。作为促使这类公共物品形成工具的税收,按不同产业、不同领域行为对公共物品的形成是有益还是有害确定税收负担,其主要表现形式就是税收的减免或增加。在税法中通常表现在社会政策或经济政策目的的规范中,被税法学者视为对量能原则的合理性违反,通常被称为“公益原则、需要原则、功绩原则”。<sup>③</sup> 但通过对这些原则的深入分析可以发现,它们的共性都可以说是国家在供应公共物品时,按纳税人行为对公共物品形成的贡献,亦即按公共物品形成中纳税人的贡献大小来决定纳税人的税负高低。

上述分析说明,随着经济社会的发展,国家职能的变迁,国家提供公共服务范围的扩展,国家税收目的发生了变化,相应地税法的构成从单一的财政税法转变为财政税法与调控税法。因而,

<sup>①</sup> [美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克:《〈财政理论史上的经典文献〉导论》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第2页。

<sup>②</sup> 转引自[美]博登海默:《法理学:法律哲学与法律方法》,邓正来译,中国政法大学出版社1999年版,第109页。

<sup>③</sup> 参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2014年版,第39页。

基于“最小国家”提供基本公共服务需要的财政税法的量能原则,并不能作为税法公平原则的普适性表述。现代国家为实现经济社会目标而产生调控税法需要新的公平原则,回溯公共财政思想史上的税负公平观,受益原则作为调控税法的公平原则更为恰当。

## 二、税负公平原则不同表述的辩证分析

前述研究说明,量能原则与受益原则是公共经济学有关税负公平观念的变化而产生的不同类型税法的公平原则表述,这两种表述并非相互对立的,而是各有其适用税法类型。正因如此,在财政经济思想发展的早期,这两个原则表述是被同时主张、模糊不分的,这可从亚当·斯密的相关论述中得到验证。<sup>①</sup>但是,对它们的关系及地位的确定不能只诉诸历史经验和权威的简要说明,还须从作为这两个原则核心范畴即作为公平标准的“能力”和“受益”与公共物品对价的关系方面来辩证地分析、说明。

### (一)量能原则的“能力”与公共物品的关系

量能原则,顾名思义就是根据纳税人的纳税能力来分摊税负。通常认为,这一原则的公平观念基础是按比例牺牲或同等牺牲。这一公平观念被接受无非两个原因:其一,认为社会(国家)是有机整体。正如有的思想家所说的:在有些领域“有机国家的观念更为合适。在这样的领域,只能基于量能原则以及相应的比例牺牲原则这些先验原则,才可以为税收分摊提供理由”。<sup>②</sup>其二,认为纳税人的纳税能力与其所处的社会或国家提供的公共物品有关,一般来说,人的经济支付能力大小与其从国家所提供的公共物品中获得的利益大小成正相关。只有具有如此肯认,税负与纳税人的纳税能力成正相关被视为公平才可获得合理性证明。对此,我们只要通过对有关人的经济支付能力与社会的关系的思想梳理就可说明。常识告诉我们,个人税负能力的大小主要取决于内外两个因素:其中内在因素,即个人能力。这里的能力是指人获取收益、创造财富的能力,而非在经济支付能力或税收负担能力意义上而言的,亦即不是指纳税人拥有的收入、财产本身。而外在因素,是指获得经济支付能力的外在条件,主要是指一个人所处的社会经济、科技、文化发展的程度,以及与此有关的政治经济体制和法治状况。

首先,从个人能力来看,个人能力大小主要取决于两个因素:即个人的天赋和努力,但这两者对人的能力的影响并不相同。目前公认的观点是:天赋固然重要,但后天的勤奋学习和努力实践才是起决定性作用的因素。对此,就连自由主义大师亚当·斯密也认为:“人们的天赋才能的差异,实际上并不像我们所感觉的那么大”。<sup>③</sup>而在人通过后天的勤奋学习和努力实践塑造自身能

<sup>①</sup> 亚当·斯密在论述税收公平时指出,“落在每个人身上的税收应该是平等的或公平的,‘就像一大块地产的管理费用中每个人承担的份额,应当与各自从这块地产中所获利益成比例’……每个国家的国民上缴给政府的捐税,要尽可能地与他们各自的能力成比例;换言之,就是要与他们在国家保护下各自取得的收入成比例”。转引自[美]哈罗德·M.格罗夫斯、[美]唐纳德·J.柯伦编:《税收哲人:英美税收思想史二百年》,刘守刚、刘雪梅译,上海财经大学出版社2018年版,第19页。

<sup>②</sup> [瑞典]奈特·维克塞尔:《正义税收新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第112页。

<sup>③</sup> [英]亚当·斯密:《国民财富的性质和原因的研究》(上卷),郭大力、王亚南译,商务印书馆1972年版,第15页。

力的过程中,虽然自身的私人投入(时间、精力、金钱)起着重要作用,但人的能力最终的高低也与其所处社会的经济和文明发展程度特别是教育发展水平有关。这意味着个人能力是个人努力和对社会教育资源利用共同的结果,也可以说是个人对教育消费的结果。能力越强不仅意味着个人的投资越多,同时也意味着对社会教育资源的消费越多。而教育作为一种物品,从其形成角度看,具有较强公共物品的属性,其数量和品质与提供者所处的国家整体经济、科技、文化发展水平有关,是一国经济、科技、文化知识世代累积的体现。另外,就对人的能力有影响的天赋来说,虽然一些自由主义者特别是自由至上主义者认为,个人的天赋是上天赐予个人的应归于个人,但也有自由主义者反对个人对其天赋具有绝对的、排他性权利,而把天赋看作是公共财产,把个人看作是这种财产的贮存者。<sup>①</sup> 对此,当代最有影响的自由主义者罗尔斯说:“差别原则实际上代表着这样一种安排:即把自然才能的分配看作是一种共同的资产,一种共享的分配利益(无论这一分摊到每个人身上的结果是什么)。那些先天有利的人,不论他们是谁,只能在改善那些不利者的状况的条件下从他们的幸运中得到。在天赋上占优势者不能仅仅因为他们的天赋较高而得益,而只能通过抵消训练和教育费用和用他们的天赋帮助较不利者得益”。<sup>②</sup> 可见,只要不持有自由至上主义立场(事实上在现实中也很少有思想家持有此立场),就会接受天赋具有一定的公共财产属性的观点。

其次,就获得经济支付能力的外在条件来看,虽然个人的能力是获得财富(税负能力)的基础,但个人最终能从社会获得多少财富,亦即拥有多强的税负能力,不仅取决于个人利用个人能力结合社会资源创造的财富,还取决于社会本身对个人生产力的评价。这意味着个人税负能力的大小受主观和客观两个方面影响。从客观方面来看,一般来说,个人能力一旦形成,虽可变化,但变化相对缓慢,因而在个人能力已定的情况下,个人的生产力主要取决于其所处的社会环境。正如德国历史学派思想家所说:历史教导我们,“个人的生产力大部分是从他所处的社会制度和环境中得来的”。<sup>③</sup> 从主观方面来看,在现代经济社会,个人的税负能力都是以货币价值量表现的,而一种物质财富的价值往往与它所处的社会发展水平有关,一般来讲,一个社会发展水平越高,其提供的公共物品如道路、治安、绿化、市场秩序等越好,相应地同样物质财富的价值越高。近 20 多年,我国随着城市化的发展,房地产大涨价,以及每个城市中因地铁、学校、公园等的修建引起周边房地产价值上升就是佐证。对此,就连美国个人主义观点的持有者也承认:“个人的‘自然天赋’与他置身于其中的社会交换体系密切相关。任何人享有的几乎全部收入都源于由社会互动产生的合作盈余”。<sup>④</sup>

上述两个方面分析说明,就作为决定个人税负能力内在因素的个人才能看,最终决定个人能力大小的是个人依其天赋和努力对公共物品享有和消费的结果。这意味着,个人能力越强,享有或消费的公共物品越多,从公共物品中受益越多,即个人能力的大小与从公共物品中的受益成正比;而决定纳税人税负能力的外在因素本身就是公共物品,其数量和质量直接影响着个人获得

① 这是桑德尔对罗尔斯的“差异原则”进行分析后得出的结论。参见[美]迈克尔·J.桑德尔:《自由主义与正义的局限》,万俊人等译,凤凰出版传媒集团、译林出版社 2011 年版,第 117 页。

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 97 页。

③ [德]弗里德里希·李斯特:《政治经济学的国民体系》,陈万熙译,商务印书馆 1981 年版,第 98 页。

④ [美]詹姆斯·M.布坎南:《宪法秩序的经济学与伦理学》,朱泱等译,商务印书馆 2008 年版,第 268 页。



财富的量。正因如此,波斯纳说:“个人的成就是同社会环境相联系的,并且是根据社会来评价的,以及(与此紧密相连的一点)意义是社会的,而不是内在的”。<sup>①</sup>可见,个人税负能力的强弱是与纳税人从该社会所提供的公共物品中获得的利益成正相关的。也就是说,量能原则的“能力”的一定比例是从社会提供的公共物品获得的,实质是从公共物品中“受益”的。因而,以个人的经济支付能力(财富)为标准,按一定比例(比例税率)征税,实质上遵循的是受益原则。只不过这种受益不是以纳税人直接消费公共物品量的多寡及个人偏好为基础确定的对价,而是间接地以个人从社会获得的财富量按比例确定其从公共物品的“受益”量,并以此作为对价。

## (二)受益原则的“受益”与公共物品的关系

通常的受益原则以拙见是狭义的受益原则,可称为正向受益原则,是就纳税人从公共物品受益而言的,是从对公共物品消费视角的分析。而广义的受益原则还应包括“反向受益原则”,这是从对公共物品生产或供应贡献视角的分析,是从纳税人所处的区域、领域或特殊行为对公共物品形成的贡献而对纳税人予以税收激励而言的。

首先,公共物品消费视角的受益原则。这一原则也被称为量益课税原则或对价原则,它把纳税类同于一般的市场交易,把纳税人缴纳的税负看作购买特定公共物品支付的对价。纳税多少由公共物品对纳税人带来的利益决定,纳税人的受益多寡依其消费的公共物品量来衡量,纳税人对该类公共物品消费得越多,受益就越多,其纳税就越多,反之纳税就少。受益原则的对价类似于有关规费的等价原则,只不过规费是公共提供的私人物品被特定的个人消费,因此,由特定的使用者负担对价给付。而受益原则是对公共提供的归特定群体消费的准公共物品给付的对价,由于这类公共物品归特定群体共同消费,因此,应由该消费群体共同负担对价给付,而对群体课税。<sup>②</sup>然后再以该群体中各纳税人消费量为基础,按统一价格计量受益的大小负担相应的税。

从受益原则的上述内容看,税负作为纳税人从公共物品受益的对价,这种税一般多用于对准公共物品——“公共池塘资源物品”——的使用征税,也就是说纳税人对其消费的准公共物品支付的对价,在税法上主要体现为资源税、环境税、燃油税等。这种公共物品多是自然形成或公共生产而成的,如自然资源、环境、高速公路等。这种公共物品从理论上来说,在到达“拥挤点”前,在消费上具有非排他性,但具有竞争性。但就实际而言,其在消费上具有一定的排他性,因为这种公共物品都有特定用途,因而只有成为特定群体的人才能成为该物品的消费者,如只有拥有汽车才会使用燃油和道路。从人的消费意愿对其消费的影响看,对这类公共物品是否消费以及消费多寡是受个人消费意愿控制的。从其存在形式看,多是有形的物质存在,且多是公共资本品,对其消费通常是通过占有而消费。正因为其在消费上具有非普遍性、可选择性,所以其消费量通常可按一定的方法来计量,如车辆对道路和环境的消费量可以根据燃油量的多少来衡量,对渔业资源的使用量可根据捕捞船只的吨位大小来衡量。

其次,公共物品供应视角的“反向受益原则”。这一原则是相对于通常受益原则而提出的,通常税法中受益原则的“受益”是指纳税人从公共物品中所获得的利益。而“反向受益原则”的“受益”指的是在公共物品的形成或创造中,一些事业或行为对某种公共物品的形成有益,如高新技术领域的投资对经济发展有益,节能产品对资源环境有益。社会或其他人从这种事业或行为形

<sup>①</sup> [美]理查德·A.波斯纳:《超越法律》,苏力译,中国政法大学出版社2001年版,第17~18页。

<sup>②</sup> 参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2014年版,第37页。



成的公共物品上“受益”，相应地为激励人们在特定区域从事社会经济活动或从事特定事业行为，以促成社会所意欲的公共物品形成，政府作为公共物品供应者，对该区域、领域的社会经济活动，或特定行为予以税收优惠，纳税人因此减少的税负相当于国家（税收机关）对其生产公共物品的特别贡献支付的对价。类似于政府向私人支付对价购买纳税人从事某种事业或行为生产公共物品，然后再由政府向居民提供。

从反向受益原则的上述内容看，在税法上主要表现为税收激励或税收鼓励。税收鼓励主要有：“免税期、投资补贴、税收抵免、税收时间差异、降低税率和经济特区免税。”<sup>①</sup>税收鼓励一般多用于激励纳税人从事某些事业或行为，以利于政府经济政策的实施，促成良好的社会经济秩序、良好的环境等这类公共物品形成，这种公共物品多是公众不同行为或活动互动而成的，且不同事业或不同行为对这类公共物品形成的贡献不同。它不能通过直接投资制造出来，不能以财政投资生产，只能依激励形成。这种公共物品就其性质来说主要是纯公共物品；就其存在形式来讲主要是无形的，随着时代变化而变化的。因而，税收鼓励有时期性、政策性，是会随着经济发展变化以及由此引起的社会经济政策的变化而变化的。

上述分析表明，在量能原则“能”——个人的财富或税负能力——的获得中，人的能力和努力虽然重要，但其所处的经济社会环境亦即其所能消费的公共物品的作用更为重要，且人能力的大小本身就包含从公共物品中受益的因素。因而，量能原则的实质是把人的财富中的一定比例量看作是从公共物品消费中的“受益”，这意味着由此决定的税负也是对“受益”的对价，只不过对价是间接的、且是在消费后支付的；受益原则中的“受益”，从纳税人消费公共物品的角度看，则是特定纳税群体从其消费的某种准公共物品的受益，因此，税负作为受益的对价是直接的、且是在消费前支付的。从纳税人对公共物品的供应贡献看，由于不同领域、不同区域、不同行为对公共物品的贡献不同，为鼓励有益于公共物品形成或保护的行为，对从事一定事业或行为的纳税人实行税收优惠，实质是政府以税收作为对价购买私人服务提供公共物品。可见，所有的税负公平原则的本质都是公共物品受益的对价。

### 三、税负公平原则普适性表述的政治经济学分析

前面的分析说明，虽然目前税法学界的主流观点将量能原则作为税负公平原则的普适性表述，但它不适于作为在现代国家具有举足轻重影响的调控税法的原则。不仅如此，量能原则还有一个致命的缺陷，即它只是“单方面地考虑分摊的正义，而没有将它和预算支出方面有机地联系起来。量能视角的这种狭隘性，会对社会正义的最终实现产生严重影响”。<sup>②</sup>正是这一缺陷，使得量能原则作为税负公平原则的普适性表述，不仅从经济学上难以给予合理解释，且与现代租税国家的政治哲学和代议制民主政治体制不符。而受益原则作为税负公平原则的普适性表述，则不论是从经济学还是从政治哲学上看都更为合理。

<sup>①</sup> V.图若尼主编：《税法的起草与设计》（第2卷），国际货币基金组织、国家税务总局政策法规司译，中国税务出版社2004年版，第1012页。

<sup>②</sup> 刘守刚、王晓丹：《〈正义税收新原则〉导读》，载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编：《财政理论史上的经典文献》，刘守刚、王晓丹译，上海财经大学出版社2015年版，第110页。

### (一)受益原则普适性的经济学分析

从经济学的视角看税负公平必然涉及两个方面:一是收入配置公平,其与效率是同一问题的两个方面;二是交易公平,即支付的价格与购买的商品效用对价。据此,对税负公平原则的两种表述,哪一种更为普适必然要求从两个层次考虑。第一个层次,也是最基本的层次,即需要考虑在国家或个人的收入中,多少用于税收为公平,即作为分摊前提的税收总量的确定是否公平。这一问题的实质是税收的适度性问题,即公共支出相对于私人经济的适度性问题。亦即在国民收入中(或个人总收入中)多少用于获取公共物品、多少用于获得私人物品是公平的。这意味着,税负公平首先应考虑生产必要效用的公共物品所需的预算支出。如果脱离公共物品的效用(给纳税人带来的利益)以及由此决定的预算支出,而仅仅依掌权者的意志决定税收总量,那么即使税负在纳税人之间分担公平,也不能说税负是公平的。第二个层次的税负公平,才是税收总量在不同纳税人之间分摊的公平。

就第一个层次的问题来说,在现代租税国家,税收作为财政的一面是为政府提供公共服务筹集资金的,因而税收量是由政府必须提供的公共物品所需的成本所决定,并以预算支出的形式满足的。而一国在一定时期必需的公共物品虽然受一国经济社会发展以及国际经济环境等因素影响,但主要是受一国国民收入的约束。这是因为,就人的需要的满足来说,人的需要总是由两部分构成的,即对公共物品的需要和对私人物品的需要。那么,在收入约束下,多少收入用于公共物品消费,多少收入用于私人物品消费,不论是从效用最大化视角还是从公平视角看,都要求个人对公共服务的欲求和个人对私人产品的欲求之间应实现边际收益相等。也就是说,在将有限的国民收入用于生产公共物品和私人物品上,按经济学讲的公平就是为获得不同物品所支付的资金要与从不同物品所获得的利益相等。正是在此种意义上有学者说:“税收原则最后的完成形式是,在决定税收与支出水平时,要使税收造成的边际牺牲与支出带来的边际收益相等。”<sup>①</sup>该学者还进一步指出:“最为重要并已在理论上初步确认的观点是,作为预算表的两边,财政收入与财政支出应同时进行考虑,对二者进行决策在相当大程度上是同一问题……财政收入与财政支出的相互依赖性,就这样成为问题的核心,并内在决定了受益原则相对于量能原则的优越性。”<sup>②</sup>

就第二个层次的问题来说,从经济学看税负分摊,受益原则最符合经济学的公平交易理论。对于准公共物品,这是不言而喻的。因为这种公共物品只有从事特定的事业或获得某种从业资格的一定群体消费,且个人的消费数量可用一定的技术手段测度。因此,根据不同纳税人的使用量来确定其受益,并据此分摊税负是公平的,即按受益原则分担税负就是公平的。而对于最基本的纯公共物品,虽然此类公共物品是居民普遍消费的,消费不受其意愿决定,且是“同样的数量由所有人同时享用”,但按受益原则比按量能原则负担税负更合理。对此可从两个方面来说明:其一,从纳税人的税负能力获得来看,前述论证说明,虽然所有的纳税人消费的是同一公共物品,但因每个人的天赋能力、努力以及偏好不同,每个人从同样公共物品中受益不同。一般来说,个人

<sup>①</sup> [美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克:《〈财政理论史上的经典文献〉导论》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第6页。

<sup>②</sup> [美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克:《〈财政理论史上的经典文献〉导论》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第7页。

财富与从公共物品受益成正相关。可以说,纳税人财富的一定比例本身就是从公共物品中获得的受益。其二,从纳税人税负能力保护的需要来看,虽然在形式上不同纳税人消费同样公共物品(如国防、治安等),似乎受到同样的保护,甚至有的思想家认为越弱的人受到的保护越多,如英国学者穆勒所言:“如果我们要估计每个人从政府保护中得到的利益,我们就必须考虑,如果撤除政府的保护,谁遭受的损失最大。假如能回答这一问题的话,则答案一定是:遭受最大损失的是先天或后天身心最弱的人。这种人几乎必定会沦为奴隶”。<sup>①</sup> 这种观点在早期社会虽不无一定的道理,但社会发展的文明程度越高,人们受到危害的主要是财富而非人身。这意味着,尽管不能说一个人的财富是别人财富的10倍,从国家保护中受益就是别人的10倍,但可以肯定的是,一个人的财富越多,从国家保护这种公共物品中受益就越多。

## (二)税负公平的政治学解释

上述经济学分析说明,税负公平要求税收所提供的公共服务对人欲求的满足和用于私人产品给人提供的满足之间应实现边际收益相等。但须注意的是,对公共物品并不能通过市场来建立必要的多重定价机制。现实世界是,人对公共物品欲求与对私人物品欲求之间的平衡是通过政治程序的决定来实现的。这意味着税负公平总是与一定时代的政治哲学和现代国家政治体制有关。可见,从政治学维度分析税负公平包括两个层次的问题,即与国体有关的政治哲学问题以及与政体有关的公共决策问题。具体到税负公平原则的两种表述,哪种更适宜作为普适性表述?因量能原则存在“单方面地考虑分摊的正义”的缺陷,由此引发两个政治缺陷:一是与租税国家的政治哲学观念冲突,二是与现代代议制民主体制格格不入。而受益原则则不存在与政治哲学观念及政治体制的冲突问题。

第一,就政治哲学来讲,任何公平都与一定的政治哲学观念有关。从近现代税法的发展演化看,其主要遵循的政治哲学观念是自由主义,其核心表现在法律上就是对个人权利的优先保护。就量能原则的含义来讲,尽管在对人的税负承担能力的理解上存在“客观说”与“主观说”的分歧,但不论是“客观说”的按比例负担还是“主观说”的同等牺牲,都只是“单方面地考虑分摊的正义”,这意味着,其思考都撇开了作为人税负能力表现的个人财富的取得与从公共物品受益的关系。而按自由主义的个人主义观念,个人利益的取得主要依赖于自己的努力和奋斗,个人没有义务为他人提供福利。然而,按照量能原则,能力越强交税就应越多,无能力不纳税。这意味着,税法强迫有能力的人为无能力的人提供福利,其公平性和正当性就难以说明。因为公平的前提是人的自愿接受,自愿是自由的表现,而个人自由是自由主义政治哲学至关重要的特征。正因如此,有学者指出:“如果强迫纳税人承担哪些跟自己没有什么利害关系的公共活动的成本,就是一种不

<sup>①</sup> [英]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),赵荣潜等译,商务印书馆1991年版,第377页。

正义的做法”。<sup>①</sup>可见,要把按能力分摊税负看作税负公平,从政治哲学维度看,就与自由主义政治哲学相冲突。相反,量能原则是基于共同体主义观念,承认国家或社会是一个有机共同体。因为只有有机共同体中,人们的相互依存关系要求人们为他人的福利负责才有正当性,如在家庭、族群中。正因如此,有学者指出:“有机国家的观念更为合适。在这样的领域,只能基于量能原则以及相应的比例牺牲原则这些先验原则,才可以为税收分摊提供理由”。<sup>②</sup>分析说明,在撇开纳税人税负能力的取得与从公共物品受益的关系的情况下,量能原则与现代税法遵循的自由主义政治哲学观念是相冲突的。而如果把纳税能力与从公共物品中的受益联系起来思考,因“能”与“受益”正相关,其实质也可作为衡量“受益”的标准,因而量能原则只不过是受益原则的转化形式,且受益原则与税法的政治哲学观念没有冲突。

第二,就政治体制来讲,任何政治哲学观念都是通过一定的政治体制实现的。当今社会,虽然世界各国的政体不尽相同,但文明程度较高的国家政体的核心或者说基本制度——主要立法和行政决策的政治制度和政权组织形式——是基本相同的,即除瑞士等少数国家外都采取代议制民主。代议制民主决定了国家应提供什么样的公共服务?提供多少公共服务?从而需要征收多少税?以及税赋应如何在纳税人间分配?这些关涉个人财富应如何使用,关涉税负是否公平的重要问题决定,必须通过纳税人的同意。而纳税人是否同意,取决于其从公共服务中获得的利益是否大于或等于其承担的税负。对于理性人来说,同意本身就意味着纳税人从公共服务中获得的利益大于或等于其承担的税负。但在国家较大时,每个纳税人一致同意代价太高,因而只能采取代议制,使各类群体的利益代表同意才具有可操作性。正因如此,“无代表不纳税”这一口号作为早期民主政治的追求,也是民主政治在税负量决定中的体现。可见,税负公平的第一个层面是由纳税人的代表在政治过程中实现的,遵循的是受益原则,而非量能原则。尽管在代议制政治决定过程中,“公共产品的边际效用和它们的价格之间的相等关系,不能由某个人来确定,而应该由他和他人(或他们的代表)一起磋商”。<sup>③</sup>

若按量能原则,抛开纳税人纳税能力与从公共服务效用获得的满足(受益)的关系,仅从税负分摊谈论税负公平,则显然难以被人接受。例如,在近代早期的西方国家,税收主要用来满足王室消费,由于王室消费愈益奢侈,因此致使税收需求总量增加。按量能原则,富人和权贵的纳税

---

① [美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克:《〈财政理论史上的经典文献〉导论》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第9页。这种基于共同体需要而按量能征税的观念在德国学者的思想中甚为流行,其中里彻尔在其“二元经济”的基础上,提出国家经济(公共经济)就是共同体经济,公共经济的基本原则应该是出于共同体需要。公共经济建立在它的社会成员牺牲的基础上。参见[德]汉斯·里彻尔:《共同经济与市场经济》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第299~308页。

② [瑞典]奈特·维克塞尔:《正义税收新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第112页。

③ [瑞典]奈特·维克塞尔:《正义税收新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第110页。



能力强,就需多纳税。富人和权贵认为这是不公平的,因而遭到富人的反抗,并由此引起税制革命。<sup>①</sup>即使在现代,假如由政府的行政分支来承担繁荣整个政治共同体的道德责任,由于“行政部门或多或少地会追求其自私的王朝目标,并追求自己私人的经济利益。它倾向于主要(甚至专门)对某些国家活动(比如军事)感兴趣,这不仅是因为它倾向于高估这些国家活动对人民福利的重要性,而且是因为它会为自身的存在、自身合理性的存在而这么做”。<sup>②</sup>“此时政府的主要任务是,为了行政部门的利益,去追求成功或寻求议会的多数。而达到这个目标的方式,是通过谈判和妥协。但是,这种妥协无法保护‘国家和人民的最佳利益’。”<sup>③</sup>同时,在现代民主社会的市场经济体制下,如果“国家完全认可每个人的财产法律状况及其正义性。如果确实如此,那么国家通过任意征税而肆意破坏自己之前认可的权利(并非受到超越法律的必要性推动)时,就显得很奇怪”。<sup>④</sup>可见,量能原则在现代代议制民主政治中难以得到合理性证明。

将税负公平的两种表述置于政治哲学理念和现代代议制民主政治的背景中进行比较分析说明,受益原则作为税负公平原则的普适性表述形式更为合理。这不仅是因为受益原则从税收量与公共物品效用的关系从而从财政的收和支上总体考虑税负公平问题,且受益原则更符合现代社会对个人自由权利和财产权利尊重的特征,以及在一般交易中付出与获得相对应的经济公平观,还可以规避量能原则具有强迫纳税人承担那些跟自己没有什么利害关系的公共活动成本的不正义做法之嫌疑。

#### 四、余 论

笔者在本文中从一开始就采取了对目前税法学界的主流观点——量能原则是税负公平原则的普适性表述——质疑的异端立场。但笔者并没有创造出一个税负公平原则的新的表述形式,而是提出将受益原则这一在税负公平原则思想滥觞时期被看作是量与能原则模糊的、不可分的甚至说是在相互替代意义上使用的公平原则表述,作为现今税负公平原则的普适性表述。不过,笔者的论述试图从两个方面来拓展对这一原则表述的运用范围和适用性。

一方面就理解税负公平的视阈讲,我们知道公平的基本含义包含两个方面的关系:一是贡献与收益(付出与得到)的关系。在此关系中,公平要求“把各人应得的东西归于各人”。<sup>⑤</sup>二是人们间的相互关系。在此关系中,公平常被格言化为:“‘同样情况同样对待’。当然,我们需要对之

---

① 例如,在17世纪英国“光荣革命”的前夜,“鉴于国王与议会在就国王主张的王室收入权利,富人和权贵明确反对课征于他们的所得和财产的直接税等问题达成切实可行的解决方案遇到了政治困境”。[美]理查德·邦尼主编:《欧洲财政国家的兴起——1200~1815年》,沈国华译,上海财经大学出版社2016年版,第70页。这意味着,富人和权贵认为不能因他们纳税能力强就应多纳税。

② [瑞典]奈特·维克塞尔:《正义税收新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第126页。

③ [瑞典]奈特·维克塞尔:《正义税收新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第126页。

④ [瑞典]奈特·维克塞尔:《正义税收新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第149页。

⑤ [意]托马斯·阿奎纳:《阿奎那政治著作选》,马清槐译,商务印书馆1962年版,第139页。

补上‘不同情况不同对待’”。<sup>①</sup> 依据公平的第一层含义对税负公平原则的理解,就需要把税负置于与财政支出(提供公共服务的成本)关系的整体中思考。因为个人应否付出(如税负)要与其由此获得(如从公共服务或物品中的受益)相对应。为此,对税负公平的理解就需要从国家职能变迁亦即国家提供公共服务(或物品)内涵和范围的变化,以及由此引起的税收目的变化来理解税负公平表述的变化,从中找出不同表述的内在关系,以寻求对不同目的税收制度普适性的税负公平表述。税收制度属于财政制度的一部分,而财政问题历来既是经济问题,也是政治问题。因此,税负公平的普适性表述既要与经济学的公平交易(对价)相符,又要与现代政治观念对自由和个人财产权的尊重以及现代代议制民主制度相契合。而量能原则往往使人仅把税负公平看作是税收分担公平,不仅忽视了从受益与负担对应关系对公平的理解,不符合经济学把公平主要理解为对价的观念,而且与现代税法的主流政治哲学观念相悖,也与现代代议制民主政治下做出公共决策的机理不符。因此,量能原则不宜作为税负公平原则的普适性表述。另外,从量能原则的“能”和受益原则的“受益”与公共物品的关系看,“能”的一定比例就是源于从公共物品的“受益”,因而,量能原则的“量能”只不过是衡量受益的一种方式。可见,受益原则作为税负公平原则既适合于调控税法,也可通过进一步解释适合于财政税法,且其与经济学的公正交易观念以及现代政治哲学观念和代议制民主政治运行机制契合。<sup>②</sup> 因此,受益原则是税负公平原则的普适性表述。

另一方面,在笔者看来对受益原则须从两个层次和两个方面来理解。两个层次是指,第一层次是从财政收和支的整体视角看税负公平,亦即首先要确定将国民收入的多少用于提供公共服务和公共物品是公平的?这一问题的解决在代议制民主社会,主要是通过政治领域的公众参与协商解决的,因而主要是政治领域的程序公正。其实现体现于基于“无代表不纳税”而确立的税收法定原则,其实现程度取决于税收立法的透明度以及专家、利益相关的纳税人的参与度。第二层次才是税收负担的分担公正,分配的标准是以公共物品的受益为标准。两个方面是指正反两个方面,是从纳税人与公共物品的关系来看税负公平的。正的方面,是从纳税人从公共物品的受益方面来讲的,即通常所说的受益原则,笔者称之为“正向受益原则”。反的方面,是从公共物品的生成与纳税人的特别贡献的关系来讲的,主要表现是对纳税人实施的对公共有益的行为予以税收减免和优惠。表面看可以说是以贡献、社会需要为标准的“贡献原则”“社会需要原则”。但从对价的角度看,实质是纳税机关为特定纳税人对特定公共物品生成贡献亦即为公共受益支付的对价,笔者称之为“反向受益原则”。如此理解受益原则,并以之作为税负公平原则的普适性表述,就可使得税负公平原则成为一个完整、内在一致的理论系统。

责任编辑 翟中鞠

<sup>①</sup> [英]哈特:《法律的概念》,张文显等译,中国大百科全书出版社1996年版,第157页。

<sup>②</sup> 正因如此,有学者说:“凡是受益原则能使用的地方,议会多少地都会自动地使用受益原则”。[瑞典]奈特·维克塞尔:《正义税收新原则》,载[美]理查德·A.马斯格雷夫、[美]艾伦·T.皮考克主编:《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第112页。