

中西方历史上税收公平的演进及对当今的启示

孟 菊

新疆财经大学财政税务学院，新疆 乌鲁木齐

收稿日期：2023年4月20日；录用日期：2023年6月9日；发布日期：2023年6月19日

摘要

古今中外，许多经济学家和思想家在不同的时代背景下，对税收公平问题进行不断探索，提出了很多对后世极具借鉴意义的税收公平理论，特别是在中国特色社会主义进入新时代以来，实行全体人民共同富裕成为最重要的历史任务之一，而良好的税收体系更是扎实推进共同富裕的制度保障，税收公平原则作为税法体系中的基本原则之一，在推进共同富裕的伟大征程中更是发挥着不可替代的作用，为进一步促进我国税收公平制度的完善，我们不仅需要借鉴国外优秀的税收改革经验，还需要总结中国古代的税收公平思想在不同的朝代是如何发展进步的。该篇文章整理阐述了中西方历史上税收公平的发展，并对当今如何更好的贯彻落实税收公平思想以推进共同富裕提出一些建议。

关键词

税收公平，西方税收，中国古代税收，共同富裕

The Evolution of Tax Fairness in Chinese and Western History and Its Enlightenment to Today

Ju Meng

School of Public Finance and Taxation, Xinjiang University of Finance and Economics, Urumqi Xinjiang

Received: Apr. 20th, 2023; accepted: Jun. 9th, 2023; published: Jun. 19th, 2023

Abstract

At all times and in all over the world, many economists and thinkers have been exploring the issue of tax fairness under different historical backgrounds, and put forward many theories of tax fairness which are of great significance to later generations. Especially since the socialism with Chi-

nese characteristics has entered a new era, the implementation of common prosperity for all people has become one of the most important historical tasks, and a good tax system is a solid institutional guarantee for promoting common prosperity. As one of the basic principles in the tax law system, the principle of tax fairness plays an irreplaceable role in promoting the great journey of common prosperity, and further promotes the improvement of China's tax fairness system. We not only need to learn from the excellent experience of foreign tax reform, but also need to summarize how the ancient Chinese tax fairness thought developed and progressed in different dynasties. This paper expounds the development of tax fairness in the history of China and the West, and puts forward some suggestions on how to better implement the idea of tax fairness to promote common prosperity.

Keywords

Tax Fairness, Western Taxation, Ancient Chinese Taxation, Common Prosperity

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

2020 年，中国已如期实现了“建成世界规模最大的社会保障体系，形成规模最大的中等收入群体，历史性地消除绝对贫困”的目标，完成了全面建成小康社会的伟大壮举，实现了第一个百年奋斗目标，取得了阶段性的成就，现在我们正向第二个百年奋斗目标迈进，但扩大中等收入群体、扎实推动共同富裕的道路依然任重而道远，党的二十大报告也将实现全体人民共同富裕列为中国式现代化的本质要求之一。而当前我国社会发展不平衡不充分问题仍然突出，税收作为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，发挥着不可替代的作用，税收公平与否，将对社会经济与政治产生重要影响，同时税收公平也是保证税收制度正常运转的必要条件，是现代税收的基本原则，也是各国设置税收制度时的基本要求。因此，本文通过分析中西方历史上的税收公平思想的演进，从而对完善我国税收制度，推动共同富裕有所启发。

2. 税收公平的内涵

我国的税收公平原则在很大程度上是指按照税收制度设计的税收负担分配的均衡状态，税收负担应该公平地负着于每一位纳税人身上，尽可能地合情合理^[1]。目前用来衡量税收是否公平的标准主要是受益原则和纳税能力原则。

受益原则指各社会成员应按照各自从公共物品中享受的利益来纳税，或者政府提供公共物品的成本应按照各社会成员享用的份额分摊。也就是说各社会成员以纳税的形式购买政府的公共物品，这样有利于避免免费搭车的现象。但问题在于，公共物品是一种集合性消费，具有非竞争性和非排他性，每个人的享用程度难以量化，政府提供的公共物品和服务所带来的利益由谁获得、获得多少，在当前技术条件下还难以进行测度，比如国防、基础设施、行政管理这些并不能准确衡量出纳税人从中获益多少，但有些又可以体现出一定程度上的受益原则，如对公路的使用征收燃油税。因此从当前来看受益原则还是难以普遍应用。

纳税能力原则是指各社会成员应按支付能力来纳税，或者政府提供的公共物品的成本应按各社会成

员实际支付能力分摊，这样能够较好的解决不同纳税人之间的税收再分配问题。关于如何确定支付能力，有主观说和客观说两类度量标准，其中主观说是假定社会上所有个人对收入具有相同的偏好，然后根据每个人因税收而造成的福利损失来衡量支付能力标准，但是纳税人所感受到的效用牺牲，在实际中难以量化，所以人们又提出了客观说，以收入、财产、消费为指标来衡量个人纳税能力大小并以此来确定个人应承担的税收。从实践角度来看，纳税能力原则中的客观说较主观说更具有可行性，而且较受益原则更具有操作性，目前大多数国家也是以纳税能力原则客观说中的所得作为衡量纳税能力的标准。

3. 西方税收公平的演变

十七世纪，伴随着西方资本主义经济的迅速发展，西方学者也开始对税收公平问题进行探讨，形成了较为系统、完善的税收公平理论，接下来将从西方税收公平原则的提出、发展和完善三个方面进行阐述和分析。

3.1. 税收公平思想的提出

十七世纪，西方各国在政治上实行的是君主专制，但此时资本主义经济已开始在封建社会的母体中萌芽，新兴的工商市民阶层为了扩大自己的财富积累，维护自己的利益，迫切要求建立起统一的国家和市场以促进国内外贸易的发展，为适应这一要求就需要强有力的国防力量和完善的基础设施建设，而采取这一系列措施的前提条件就是要有足够的财政资金来支持，围绕国家如何筹集巨额资金的问题，古典经济学派代表人物威廉·配第反对封建社会过去通过任意设置税种、税目以及任意规定税率的方法来获取财政资金，他认为这样的税收是根据某一执政党或派系的意志来决定的，并不利于社会和谐稳定。威廉·配第认为赋税在本质上是纳税人从公共服务中获得的好处和利益而向国家缴纳费用的一种税收，他主张对所有人的财富都按照同一比例征税，这样就会使人们的财富按照同一比例减少，那么人们在征税前后所拥有的财富比例仍然不变，这才符合税收公平。

威廉·配第虽然没有明确提出税收公平的原则，但是却对税收公平进行了系统阐述，到了十八世纪后期，亚当·斯密在威廉·配第的基础上对税收公平进行了延伸，他提出了赋税的四大原则，即平等、确实、便利、最少征费原则，第一次将税收公平的原则提升到理论的高度上，并对此进行了系统阐述，他强调税收公平与否，要看个人税收负担的大小是否与从国家提供的公共物品和服务中享受的利益相适应，这也与受益原则相一致[2]。

3.2. 税收公平思想的发展

十九世纪后期，德国资本主义正在向着垄断阶级过渡，社会矛盾十分复杂，为了促进德国资本主义的发展，解决当时分配不公带来的阶级矛盾，德国新历史学派代表人物瓦格纳继承和发展了以前经济学者的理论，提出了自己的税收观点。瓦格纳认为，税收不仅是为了获得财政收入，还要运用税收对所得和财产的分配进行干预，在自由竞争制度下，所得和财产的分配是不公平的，并提出对于土地和资本两要素所带来的收入要多课税，因为这两个要素具有可持续性；对于由劳动力带来的收入，要少课税，因为会受到失业等影响，具有不稳定性；对于只能维持基本生活需要的人群应该给予免税，这在一定程度上符合累进税率征收机制。

3.3. 税收公平思想的完善

十九世纪末二十世纪初，资本主义由自由竞争进入垄断时期，社会政治经济矛盾日益尖锐，传统的主张自由放任经济理论无法解决经济大危机的问题，此时必须通过政府来加强对经济的直接干预，才能稳定社会和经济。凯恩斯从宏观上来研究如何通过税收来调节社会财富分配，他主张税收体系应以直接

税为主，采取累进税率以及对遗产课征重税，因为当前大量社会财富集中在少数富人当中，这样下去只会加大社会贫富差距，而直接税可以有效调节社会财富和收入的分配，以实现社会公平。

第一次世界大战和俄国十月革命胜利后，资本主义社会经济矛盾更为激化，需要新的理论体系来研究如何改善社会状况，因此以庇古为代表的福利经济学派产生，提出要实现社会经济福利最大化，庇古认为要让社会福利最大化，除了进行有效的资源配置，让国民收入总量变大，还要注重对国民收入的分配问题，分配越均等，社会福利就越大，因为庇古认为同样数量的收入或货币，对穷人和富人的边际效用是不一样的，收入越多的人单位货币的边际效用越小，反之，收入越少的人，单位货币的边际效用越大，并且一个国家穷人的数量往往大于富人的数量。

4. 中国古代税收公平

税收与国家的出现有着密不可分的关系，虽然西方的税收公平思想发端于十七世纪，但其发展却非常迅速。在中国古代也同样拥有着非常丰富的经济思想，作为财政主要收入的税收也颇受人们关注，中国古代史从第一个奴隶制国家夏朝的诞生开始到封建君主专制制度的清朝结束，社会政治经济经过了几千年的发展演变，中国的税收体系也在朝着更加合理的方向发展。接下来将根据不同时期的主流税收公平思想分阶段来阐述古代税收公平的发展演变。第一阶段是先秦时期，也就是从夏朝到春秋战国时期，这一阶段主要是按照土地贫瘠程度、距离远近、产量高低来征税，很大程度上是因为这一阶段生产力发展缓慢，并且土地都归贵族所有，实行奴隶制，农民没有自己的土地；第二阶段是封建地主经济前期，也就是从秦朝到隋唐前，这一时期随着生产力的发展，这一时期的税收有考虑到每个家庭的实际情况、劳动力强弱进行纳税，比如户调制、人头税等，主要是因为这时候开始出现土地兼并及自由买卖；第三阶段是封建地主经济中后期，也就是从隋唐时期到封建地主经济结束，随着阶级矛盾日益加重，征税开始考虑家庭资产及土地的多少，使得税负更加公平。由于现代的税收公平思想也主要是在古代思想的基础上结合实际情况进行的延伸与拓展，因此接下来仅论述以上三个阶段的税收思想。

4.1. 先秦时期

夏朝是中国史上第一个奴隶制国家，这一时期就已经出现了国家凭借其政治权利而强行征收的税赋——贡^[3]。在《尚书·禹贡》一书中有提到“禹别九州，随山浚川，任土作贡”^[4]。由于不同的地方气候、水资源与土壤环境不同，产出的东西也各有差异，所以他们将全国各地分成了九个州区，九州分别以各自所出的物产进贡，并且将土地根据其地势高低、土壤贫瘠程度进行等级划分，不同等级缴纳的贡赋也是不同的，其次土地距离王城的距离不同，缴纳的物品质量也是不同的，如一百里到二百里间的区域缴纳禾穗，而四百里到五百里间的区域缴纳无壳的米。由此可见当时统治者就已经初步具有了公平的思想。

商代为扩大土地产量，提高农民和奴隶的生产积极性，开始推行井田制度，在《孟子·滕文公上》一书中有写到“井九百亩，其中为公田，八家皆私百亩，同养公田，公事毕，然后敢治私事”^[5]。也就是说讲土地分为九块，其中八块分别拿给八户人家自己耕种，中间一块土地即公田则由八户人家共同耕种，并且要求将公田的收获全部上缴国家作为税收收入，相当于一种定额税^[6]。

春秋战国时期，随着铁农具的使用，生产力迅速提高，生产力的变化也促进生产组织的变化，而在井田制下，贵族分得的土地通常比较肥沃，质量比较好，并且百姓要率先耕种好公田后才能去耕种私田，那么自己的土地粮食收成则无法保证，但又必须缴纳严苛的税赋，因此很多农民选择离开了土地；另一方面，随着生产力提高，农民开始大量开垦荒田，并进行售卖流转，土地兼并现象逐渐开始，最后导致井田制逐步走向瓦解。

4.2. 封建地主经济前期

在秦国的变法中，商鞅采取了废井田、开阡陌的措施，彻底废除了井田制，允许人们开垦无主荒地，土地可以自由买卖，而赋税则按照每人各自所占土地的多少来平均负担，这样就能有效避免地主贵族占有大量土地而仰仗其特权地位进行偷税逃税，从而实现了税收公平。但由于秦朝统治者的暴政与赋敛无度，造成经济衰败，民众苦不堪言，因此到汉朝初期开始实行轻徭薄赋的政策，这个措施虽然在一定程度上刺激了经济的复苏，但也使得大土地所有者们开始大量兼并农民们的土地，虽然他们占有的土地多，但他们却可以通过与官吏勾结等手段来逃避纳税，而那些失去土地的农民百姓不仅无经济来源，还要承受人头税和徭役等，税收负担严重不公，直到东汉末年，曹操颁布《收田租令》，确立了租调制，才有效缓解了当时的税赋不公现象，其具体表现在以下两方面：一是确立了户调制。之前人头税的征税方式一直是按人头计算，这并没有考虑到每个家庭的实际税收负担，并且会限制人口的增长，而户调制是从每户的角度出发，采用实物征收方式，虽未考虑到户与户之间的差距，但也在一定程度上缓和了税负不公现象；二是强调要普遍征税，他认为税收负担过重或严重不均，会打击农民百姓的生产积极性，更不利于经济的发展。

4.3. 封建地主经济中后期

隋唐时期，开始实行租庸调制，陆贽对该制度的评价为“有田则有租，有家则有调，有身则有庸”^[7]。这种根据纳税人不同的条件进行区别纳税也体现了公平税收思想。进入唐朝中后期，土地兼并越来越严重，人口大量流失，国家控制的土地也越来越少，建立在均田制基础上的租庸调制维持已经十分困难。因此，唐代后期杨炎开始推行两税法，确立了“唯以资产为宗，不以丁身为本”^[8]的计税原则，改按土地和家庭资产计征赋税。这种措施下地税就完全落在现在拥有土地的所有者身上，要按田亩交纳地税；户税征收按户级高低区别对待，每户按资产交纳户税，标示着人头税开始被抛弃。在两税法之前的征税制度下，虽征税的对象是田地，但都是以人丁为计税基础，导致无论是大土地主，还是仅有少量土地的贫民，只要户丁数量相同，他们的应缴赋税额基本相同，这显然是不符合税收公平思想的^[9]。

到清朝后期，开始实行摊丁入亩，这是唐代两税法以来赋税制度变革的最终成果，只根据拥有土地的多少作为征税标准，这也彻底废除了人头税，意味着将税收负担与纳税人真实的纳税能力更大程度地紧密联系，相较于以往的税制改革，更加深入、彻底地体现了公平税收思想。同时也大大简化了税收的征收手续，在一定程度上能够减少偷税漏税现象的发生，对增加国家财政收入、维持社会稳定、促进公平正义具有极大的推动作用。

5. 启示

以史为鉴，可以知兴替，通过对中西方历史上税收公平思想的阐述与分析，可以看出无论是西方还是我国，在各个时期的税收公平思想其内涵都是与当时的社会背景、经济发展程度、生产力水平、人民需求相一致的，好的税收制度对社会发展具有巨大的推动作用，特别是在中国特色社会主义新时代，要促进全体人民共同富裕，就必须牢牢把握住税收制度的公平性问题，纵观中西方历史上税收公平原则演进过程，对我国现在的税收制度的发展也有很多的启示和借鉴意义。

1) 我国古代的征税对象逐渐由人头税向财产税演进，造成这一进程的主要原因就是土地兼并问题日趋严重，土地越来越集中在少数人手中，农民拥有的土地变少，失去了主要经济来源，此时如果按照人头来征税，反而会造成严重的赋税不公，影响社会稳定，因此后期逐渐以财产即土地作为征税标准，在一定程度上符合按照纳税能力征税的原则，这对我国当前税收也有很大的借鉴意义。当前我国财产税收入占税收总收入的比重仍然偏低，财产税征税范围小，仅包括房产税、耕地占用税、土地使用税、车船

税和契税这几个税中，税基窄，而财产税是对社会财富的存量征税，有财产的才纳税，无财产则不需纳税，并且税负不易转嫁，具有较强的调节社会贫富差距的功能，因此在今后可以考虑扩大财产税的征税范围，充分发挥财产税的功能。

2) 西方国家目前主要实行的是以直接税为主的税制结构，目前我国虽然实行的是间接税与直接税并重的双主体税制，但从整体来看，间接税占比仍然偏高，直接税占比较小，不利于有效发挥直接税对收入分配的调节能力，我国现在正处于向第二个百年奋斗目标迈进的时期，但城乡收入差距依然过大，因此更需要注重发挥税收的收入再分配职能，以实现共同富裕，如加强对个人所得税制度的完善，加大对高收入者调节力度，缩小个人收入分配差距，充分发挥个人所得税在经济社会生活中的自动稳定器作用。

6. 结论

税收公平原则作为我国税收四大基本原则之一，在税收制度的设计上贯彻落实好该原则，对我国社会经济发展起着至关重要的作用。如果政府征税不公，则征税的阻力就会很大，偷逃税收的情况也会增多，严重的还会激发社会矛盾，自然也就谈不上一个国家的正常发展了，只有足够重视税收制度，用好税收这一调节经济手段，中国的社会经济才会更加稳定、高效发展。

参考文献

- [1] 叶天驰. 实现共同富裕的税制结构优化研究[J]. 经济研究导刊, 2022(23): 118-121.
- [2] 李石. 富裕与税收公平——亚当·斯密与罗尔斯税制理论的当代启示[J]. 中州学刊, 2022(4): 91-98.
- [3] 王诗博. 浅析中国税收制度的历史演变[J]. 纳税, 2017(22): 28.
- [4] 尚书·禹贡[M]. 金兆梓, 译注. 北京: 中华书局, 2016.
- [5] 孟子[M]. 方勇, 译注. 北京: 中华书局, 2017.
- [6] 梁城城. 中国古代税赋思想中蕴含的现代税收原则[J]. 地方财政研究, 2018(10): 105-112.
- [7] 李焘. 续资治通鉴长编[M]. 北京: 中华书局, 2004.
- [8] 马晓亭. 唐代税制变化的原因及影响探析[J]. 长春教育学院学报, 2014, 30(7): 53-54.
- [9] 傅鹏源. 中国古代公平税收思想演进及现实启示[D]: [硕士学位论文]. 上海: 上海财经大学, 2020.
<https://doi.org/10.27296/d.cnki.gshcu.2020.000351>