

现代国家治理下我国税制体系的重构

朱为群 曾军平

(上海财经大学公共经济与管理学院,上海 200433)

【摘要】 现代国家治理下的税制体系重构,应该将增强税收筹资能力和税制的正当性建设作为基本目标,用公平正义统领税制体系架构,并基于公共品筹资、社会保障和特定政策调控等不同的征税目的来重构我国实体税制、基于法定原则来构建税收程序制度和基于公众同意原则来构建税收决策机制,坚持将社会精英主导的顶层设计与普通公众推动的探索实践相结合、长期目标与短期目标相协调和整体推进与重点突破相促进来推动我国税制体系的重构。

【关键词】 现代国家治理;税制体系;公平正义;征税目的
【DOI 编码】 10.13962/j.cnki.37-1486/f.2015.01.009
【中图分类号】F810.42 **【文献标识码】**A **【文章编号】**2095-3410(2015)01-0067-06

一、税制体系重构的目标

税收制度是国家治理体系的组成部分之一。税制体系重构是以国家治理体系与治理能力的现代化为基本导向的。现代国家治理的目标确定了我国税制体系重构的目标。我国税制体系重构目标的确定,需要从国家治理体系与治理能力的现代化的角度来探寻。

(一)现代国家治理能力体系下的税收筹资能力目标

现代国家治理理论将国家治理能力建设作为国家治理的重要目标之一,包括两个层面的内容:一是国际层面的治理体系能力建设目标;二是国内层面的治理体系能力建设目标。其中,国际性的治理体系目标涉及国际议程的设定权、国际规则的制定权、国际组织的领导权、国际事务的介入权、国际冲突的调停权以及国家安全的捍卫权等。而国内层面的治理体系能力建设目标则主要与资源汲取能力、公共产品提供能力、资源再分配能力以及强制能力、调控

能力等联系在一起(刘建军,2014^[1])。

税收筹资能力建设是国家治理能力的重要组成部分,并成为其他国家治理能力的物质基础。在《家庭、私有制和国家的起源》这一经典文献中,恩格斯曾指出:国家和旧有氏族组织的重要不同就在于公共权力的设立。只要存在公共权力,就必然涉及两点:一是由谁来执掌公共权力,即公共权力按照何种制度进行有效的配置;二是维持公共权力运转的物质资源是如何源源不断地被提取上来。在恩格斯看来,为了维持公共权力,就需要缴纳捐税。他甚至说“国家的存在就是税收”。相似地,《法国革命论》的作者埃德蒙·柏克也说过:国家的岁入即是国家。另外,美国奥利弗·温德尔·霍姆斯大法官曾经说过一句非常经典的话:税是文明社会所付出的代价。而很多经济学家都认为,国家财税的历史即国家的演进史(刘建军,2014^[1])。

将税收筹资能力目标作为我国税制体系重构的目标之一,就要求政府必须以发展经济为基础来扩

【基金项目】 本文是国家社会科学基金资助项目“房地产税改革的决策机制及其实现路径研究”(项目编号:13BJY152)的阶段性成果。

【作者简介】 朱为群(1963-),男,江苏苏州人,上海财经大学公共经济与管理学院教授、博士生导师。主要研究方向:税制。

大自身的收入来源,不能为了增强税收筹资能力而损害经济发展,也不能为了经济发展而放弃税收筹资。在这一目标下,政府筹集收入必须统筹兼顾国家与各方面的物质利益,正确处理国家、企业和个人三者之间以及中央政府与地方政府之间的物质利益关系。只有这样,才能保证国家治理能力体系的完善和可持续。

(二)现代国家正当性治理下的税收合法性(正当性)目标

符合合法性(正当性)的国家治理体系包括以下三个方面:一是在形式上具有合法性(正当性)的国家治理体系,它一般与政权产生的程序相联系;二是在实质上具有合法性(正当性)的国家治理体系,它往往与国家治理的有效性、国家治理目标的长远性等因素有关;三是在目的认同上具有合法性(正当性)的国家治理体系,它在很大程度上与公民或国民对政权系统的意愿联系在一起(刘建军,2014^[1])。历史上,为了实现国家的有效统治,国家治理者都注意国家治理的合理性问题,比如“君权神授”之说,其意义就在于维护统治的合法性。

但是,传统国家治理的合法性(正当性)基础一直很脆弱,并始终都摆脱不了“重生—毁灭”的周期律。在现代国家诞生之前,虽然自由与平等作为一种价值理念已经被思想家提出并在一定程度上得到了实施,但实施的程度有限。当今现代国家都毫无例外地把人民主权、法治、平等和自由等理想作为其终极政治目标。合法性(正当性)成为现代国家治理体系建设的核心部分。

在现代国家治理体系建设中,税收合法性(正当性)的建设是我国税收体系重构的另一重要目标。要充分体现税收体系的合法性(正当性),可从以下三个方面来确定相应的判别标准:

1. 税收的征收是否有明确的目的?

征税目的是税制设计的逻辑起点,也是其最终归宿。如果没有明确的征税目的,税收的正当性就容易受到质疑,就难以获得民众的认可。在我国历次税制改革的讨论期间,虽然可以看到很多有关征税目的或理由的讨论或宣传,但是我们查阅我国颁布的现行18个税种的法律或条例发现,只有城市维护建设税、土地增值税、城镇土地使用税和耕地占用

税4个税种有类似征税目的或者立法宗旨的条款,其他税种的法律或者条例都没有明确表述征税的目的。征税目的法律表述的普遍缺乏,使得立法意图模糊不清、立法意义难以被公众普遍接受和认可,成为税法执行与纳税遵从障碍的立法根源。

2. 税收征收的目的本身是否合理?

征税的正当性,主要取决于税收目的的合理性。一般来说,为政府提供公共产品筹集收入而征税,只要公共品是公众所认可或需要的,就具有正当性;但为实现某种特定的政策目标而征税,其正当性就需要加以特别考虑。这是因为特定的政策目标或许还可以通过非税收的手段来达到,这就要求必须把税收手段和可替代的非税手段相比较并做出选择。如果对利用税收实现特定政策目标不施加制度约束,就会在实践中出现“税收万能调控”的立法或者政策倾向,导致税收目的泛化带来的诸如税收功能定位逻辑混乱或者相互冲突、税制复杂和有失公平等问题。

3. 征税目的与税收实际运作的结果是否具有一致性?

在我国税制改革实践中,不少税种虽然在法律或者条例中没有明确征税目的,但实际上在开征时可能带有特定政策目的。例如,耕地占用税是为了节约宝贵的耕地资源,资源税是为了保护资源的合理开采,消费税是为了合理调节消费结构等等。至于这些特定的政策目的是否通过征税达到或者在多大程度上达到了,却乏人问津。一旦征税目的与实际效果相背离,那么形式上合法合理的税收很可能成为实际上不公正的税收。征税目的正当性不仅要求税法条款必须明确立法宗旨或本身的合理性,而且要求征税目的与现实相一致。(朱为群、曾军平,2013^[2])

(三)税收筹资能力目标与税收正当性目标的关系

税收筹资能力建设目标与税收正当性目标是我国税收体系重构所要实现的两大目标任务。既然现代化的国家治理既需要良好的税制为国家的发展提供充足的财源,同时也需要税制安排的正当性,那么如何理解这两大目标的关系呢?我们认为,尽管筹资能力建设是现代国家良性治理的保证,但税收的

正当性目标则更为根本。因为一个具有正当性的税收制度,必然会获得社会公众的认同,其筹资能力是自然而然的。而缺乏正当性支持的筹资能力反而会导致严重的社会问题,最终也必将会丧失其存在的正当性。

二、税制重构所应遵循的基本原则

税收原则是税制架构所要遵循的价值尺度和标准。良性的税制体系重构需要有适当的税收原则作为标准。鉴于税制是一个有机的系统,有序的制度架构应该有统一的基本原则作为统领。

(一) 税收原则的主要类型及其问题

税收工作的基本原则应当能贯穿税收工作全过程。坚持这些基本原则,税收工作就能走向规范化、制度化和法制化。因此,确立税收基本原则对于指导税收法律法规的制定、执行是非常具有意义的。

学术界与实务界讨论得比较多的税收原则有:税收法定主义原则、财政收入原则、税收公平原则、税收效率原则、社会政策原则、税收中性原则、平等纳税原则、普遍纳税原则、适度负担原则、宏观调控原则、实质课税原则、反避税原则、简便征收原则、诚实信用原则、保障纳税人合法权益原则、方便纳税人的原则、不溯及既往的原则等(刘剑文,1996^[3];谭珩,1997^[4])。应该说,上述林林总总的税收原则对于促进税收的规范化、制度化和法制化建设都是有重要意义的。但是,哪些原则构成税收的基本原则?这些原则相互之间是一种什么样的逻辑关系?这些原则如何在现实中得以体现?从目前的情况来看,理论界和实务部门对于税收体系原则的系统梳理还不够。

(二) 税制体系重构的基本原则

税制体制的重构需要以公平正义原则作为统领,公平原则成为税制顶层架构设计的统帅和灵魂,这是由公平原则固有的合理性、兼容性与优先性所决定的(朱为群,曾军平,2013^[2])。

首先,公平正义在社会哲学价值评价体系中具有公认的价值,无论在政治学经济学、法学还是在其他社会科学领域都处于核心地位。古今中外伟大的理论家和思想家,都认同公平正义在构建社会制度的价值体系中具有统领地位。

其次,公平正义完全能够兼容效率与稳定等原

则。现有的理论往往将公平理解为使人平等意义上的结果平等,而忽略了造成结果差异的影响因素。我们认为,真正意义上的公平,不是使人平等而是平等待人。公平的制度规则必须是保障利益分配上的平等待人,并能够经得起每个人互换位置的可逆性检验。平等待人意义上的公平正义,与效率根本就不存在冲突,反而是社会秩序的核心保障基础。同样,稳定也不能作为一种单独的价值和目标。如果经济的不稳定或波动并没有引起资源配置的低效或者社会利益分配的不公问题,那么稳定的问题上就可以忽视。

再次,公平正义相比民主、自由等其他社会原则有价值优先性。因为无论是民主还是自由,都需要以公平正义为底线和灵魂,否则就会成为坏的民主和坏的自由,因而就不具有合法性和正当性。

三、我国税制体系重构的基本框架

(一) 构建基于征税目的的实体税制体系

正当的税收必须要以正当的目的为基本前提。应在科学划分税收征收的目的类型——是筹资还是调节以及是为公共产品筹资还是为收入再分配筹资——的基础上,将财政收入目的税、社会保障目的税与特定政策目的税组成彼此相互独立但又有机协调的税制体系。

1. 我国财政收入目的税制体系的重构

税收的一个极其重要的、最基本的目的是为公共产品筹资。在此意义上,税收就是社会个体为获得公共产品而需要支付的成本。基于公共产品筹资目的的税收制度应当按照“先量益后量能的原则”来构建,即首先应根据公共产品的受益范围来确定税收的征收范围和征收方式,将公共产品的非受益者排除在征税范围之外,然后对公共产品的受益者再根据其能力高低来分配税收负担。

首先,对于“个人受益型的公共品”,应按照“受益原则”并采取政府直接收费的方式来筹集资金而不采用征税的方式;其次,对于“群体受益的公共品”,在排除非受益群体的基础上,区分地域性公共品(例如某地公园)和消费偏好相同的公共品(例如机场、歌剧院、赛马场等公共设施)两种基本类型,对前者采取征收地方税而对后者采取征收专项基金的方式来筹集资金,再依次采用“量益原则”和“量

能原则”来分配地方税负或者专项基金负担;再次,对于“普遍受益型公共品”,因为无法区分和明确受益对象和程度,则只能采取普遍征收税收的方式,并且税负分配只能采用“量能原则”。

按照上述原则思路,应该根据我国的实际情况,厘清税、费、债的边界,使其各归其位、各得其所。对于具有税收性质的收费和基金,应该将其纳入公共预算或者与相关税制合并或者取消;对于明显不合理的收费项目要坚决清理;对于收费目的和范围合理的项目要按照成本补偿原则或者市场竞争原则来确定合理的收费标准;对于具有长期受益性质的基础设施项目,要建立偿债基金,合理分担其成本。

2. 我国社会保障目的税制的重构

财政收入目的税制,具有“取之于众并用之于众”的特征。而社会保障税则是将一部分人的收入转移给另外一部分人,是单方面的收入转移,具有“取自于彼用之于此”。应该从社会保障的对象、税负分配机制和支出管理三个方面来重构我国的社会保障目的税制度。

首先,要明确社会保障的对象和范围,以此确定社会保障目的税的适当规模。我们认为,社会保障作为一种公共关怀必须是有针对性的,而且必须针对那些处于贫困或者严重生命威胁的社会成员,即那些处于生活绝境中的人们。至于如何界定需要得到公共关怀的社会保障对象和适当的保障水平,则可以根据不同时期的经济发展和人民生活水平具体确定。那种全民参与的、非救助性的社会保障制度,将面临巨大的财政危机。这已经由近年来欧洲福利国家社会保障制度面临财政危机的事实所印证(朱为群,曾军平,2013^[2])。

其次,要明确社会保障税税率的形式,以确保社会成员公平分担税负。由于获得社会保障的对象本身缺乏纳税能力,因此必须由其他具有纳税能力的社会成员来分担社会保障税。由于收入是一种较好的衡量纳税能力的依据,因此可以将个人所得税作为社会保障资金的主要来源,并采用单一比例税率使社会保障税的负担公平地由具有纳税能力的社会成员来分担。之所以采用单一比例税率,基于以下几点考虑:一是单一比例税率能体现平等待人的公平观,无论收入差异多少,只要这些收入是合法取得

的,都按统一的比例来纳税,就从根本上消除了任何税收歧视;二是单一比例税率虽然不如累进税率更能充分体现量能负担的税收原则,但并未违背这一原则;三是累进税率在实施过程中要比单一税率更容易被高收入者利用来规避其原本应该缴纳的税收,从而有可能出现纳税能力高者比纳税能力低者缴纳更少的税收;四是单一税率具有简单透明的明显优势,对于征纳双方而言,都是易于理解和便于执行,征收和缴纳成本较低;五是单一税率比累进税率具有更低的随意武断性,因为累进税率在累进级次、级距和税率三方面都会存在一定程度的武断随意性,而单一税率的武断性显然会低于累进税率,因而也就更加合理;六是单一税率形成了清晰、透明和稳定的税负分担机制,为纳税人提供了稳定的利益预期,有利于纳税人行为在更长期间内的理性安排。

最后,要建立专款专用的财政管理机制,以确保社会保障资金真正用于社会保障对象身上。既然社会保障的对象是处于生存绝境的社会成员,就必须要对这些社会成员进行有效甄别,坚持“按人管理、公开透明”的基本原则,防止不符合条件者滥用这种公共救助资金,堵塞可能存在的管理漏洞,以充分体系社会保障制度的公正性。

3. 我国特定政策目的税制的重构

不管是财政收入目的税,还是社会保障目的税,其开征的目的都在于为特定的公共支出筹集资金。但是,除了作为筹资手段之外,税收也是一种调控经济的工具。与作为筹资手段的税收相比,作为调控手段的税收其征收的出发点不同,相应的制度安排也自然应存在很大的差异。由于此类税收是以调控为目的的,应在考虑调控目的合理性的基础上,将税收制度安排(税收要素的处理方式等制度规范问题)与目的的一致性(包括税收调控结果的可检验性)作为税制设计的基本理念和约束。

首先,剖析我国现行特定目的税制存在的问题。应依照特定政策目的税的理想目标规范,就我国现行的相应税收制度做出分析,寻找与理想目标之间的差距,确定现行特定目的税制设计中存在的问题。

其次,对我国现行具有特定政策目的税收制度按照目的进行归类、重组与规范。例如,我国现行消费税对卷烟、酒类产品、化妆品、高尔夫球及球具和

小汽车等十四大类消费品征收,应按照不同的征税目的对这些消费品进行归类:对于征税目的不合理的,应该取消;对于相同或类似征税目的的,应该合并;对于征税目的合理的,应该完善和规范相关制度,将其收入的使用与征税目的挂钩,从而使其更有利于实现其政策目标。

最后,明确我国特定政策目的税制转型的改革路径。结合我国现行特定目的税制的具体情况,逐步推进此类税制的分解、整合和重新规范。在开征新的特定政策目的税(例如环境保护税)时,要尽可能按照此类税制的内在要求来规范立法条款和程序,以确保其正当性。

(二)构建基于法定原则的程序税制体系

党的十八届三中全会《决定》强调“落实税收法定原则”。在我国税制体系的架构上,法定原则的落实是极其重要的部分。对于给定的实体制度安排,应该得到切实的执行;而对于需要相机抉择的制度,需要有事先的程序并按程序执行。

首先,设计良好的实体税法必须依靠有效规范的程序税法得以贯彻。税收法定原则同样适用于税收程序法之中,要求税收执法机关必须严格依照实体税法的规定行使征税权,做出行政行为,不得擅自决定停征、减征、免征、加征,不能要求纳税人承担额外的负担。即便法律允许征税机关享有一定的自由裁量权,也要限制其适用范围。

其次,完善纳税人权利保护体系,建立起规范和和谐的税收征纳关系。虽然征税机关与纳税人在税收程序中的法律地位是平等的,但现实中,作为“强势”的一方往往是征税机关。因此,征税机关在启动和推进税收程序的过程中,应认真实行参与原则,为纳税人参加到税收程序中创造机会和条件。要设计公平、公正、简便的征税程序,有效降低纳税人的遵从成本。

最后,要完善税收司法裁判体系,公正处理征纳纠纷。不仅要完善税务系统内部的行政复议机制,还要加强法院在处理税务纠纷案件中的地位,从而使司法的独立性成为约束税收制度规范性的重要力量。

(三)构建基于公众同意的税收决定机制

税收征收的正当性与合法性,不管是实体规则

还是程序规则,都需要有“同意”为基础。在我国,从税收决策主体看,明显以官方决策者为主,且主要是中央层级的决策机构,包括党中央组织及内部组织、国务院及其财税部门等,但具体决策权力的分配及其在决策中的作用等还有待探究;从决策规则看,虽有《立法法》、《行政法规制定程序条例》和《规章制定程序条例》等相关规定,但税制决策中规则的运用还是比较模糊,有些规则如听证、公示等极少在税制决策中运用;从决策机制的运行看,相对封闭,且多以在财税行政部门内的运行为主,其开放性和民主性明显不足,从最终决策结果看,缺乏“公众同意”的基础。

基于公众同意原则,应从贯彻落实十八届三中全会《决定》所提出的“更加注重健全民主制度、丰富民主形式,从各层次各领域扩大公民有序政治参与,充分发挥我国社会主义政治制度优越性”的立场出发,积极研究有关我国税收征收的决策机制。

四、我国税制体系重构的整体思路

(一)改革主体:社会精英主导与普通公众推动相结合

社会精英主导的顶层设计是自上而下的,具有系统性,目标较为明确。财税体制的相关制度是一个相互联系的整体。财政收入和财政支出是相互联系的。单独考虑收入的制度设计只是局部的设计,还不是真正的税制顶层设计。相应地,完全撇开收入的支出制度设计,也不是财税体系的顶层设计。因此,由社会精英主导的税制体系的顶层设计必须将不同类型的财政收入和相对应的财政支出有逻辑地关联起来。而普通公众推动的探索实践是渐进式的改革,基于现实社会背景,可实施性比较强。渐进式改革具有分步实施、增量改革、自下而上、先易后难、先局部后整体等基本特征,相比前苏联和东欧激进的休克疗法来说,可避免全局变动所带来的制度风险。因此,社会精英主导的顶层设计和普通民众推动的探索实践相结合,既可避免改革偏离预期目标,又可避免改革目标脱离实际,避免引发剧烈的社会动荡。

(二)改革方向:长期目标与短期目标相协调

制度改革和建设不可能一步到位,需要有策略和阶段性目标。但是,作为短期目标的基本前提,财

税体系必须要有长期目标。长期目标就是大方向，这是保证制度改革有序进展的基本保障。然而，在我国已有的财税改革理论研讨中，由于缺乏顶层设计的考虑，学界往往偏重财税政策与制度的短期调整，而在很大程度上忽视了财税改革的长远目标或者是将长期目标与短期策略混为一谈。由于缺乏长远的、顶层的考虑，财税体制改革的整体方向往往不明，短期的财税体制改革就很难与长期的财税建设目标相一致；且往往容易走弯路、兜圈子，实际上也不利于短期财税体制的建设。因此，在改革的方向上，必须兼顾税制体系重构的长期目标和短期目标，将财税体制改革的短期调整纳入到长远的改革轨道上来。

(三)改革路径:整体推进与重点突破相促进

改革首先所考虑的是制度的整体架构，这样可以避免制度不协调等诸多的改革成本问题。因此，应该统一考虑有关制度改革相关方面，以避免制度间的相互交叉、重叠与缺位。另外，我国税制体系重

构的过程必须要有重点突破，否则就无法推动整体税制的变革。这就要求根据不同阶段的实际情况，明确税制改革的重点领域和关键环节，使其成为税制体系重构的突破口，从而带动税制体系改革的整体推进和全面深化。

参考文献：

[1]刘建军.和而不同:现代国家治理体系的三重属性[J].复旦学报,2014,(06).
[2]朱为群,曾军平.税制改革顶层设计的原则和思路[J].税务研究,2013,(11).
[3]刘剑文.西方税法基本原则及其对我国的借鉴作用[J].法学评论,1996,(03).
[4]谭珩.试论税收的基本原则[J].税务研究,1997,(09).

(责任编辑:杨 磊)

Reconstruction of China’s Tax System under Modern State Governance

ZHU Weiqun, ZENG Junping

(School of Public Economics and Administration, Shanghai University of Finance and Economics, Shanghai 200433, China)

Abstract: In the reconstruction China’s tax system under modern state governance, the fundamental goal should be set to both increase the fund – raising ability of tax and construct the legitimacy of tax system. Fairness and justice should first be the leading force that governs the structure of the tax system. China’s substantive tax system should then be restructured on the basis of various taxation purposes such as financing of public goods, social security, and specific policy control. Also, the tax procedural system should be built on the principles of legality and the public consent rule should be the foundation of the mechanism of tax decision – making. Finally, to achieve the goal, persistent efforts should be made to combine the top level design initiated by social elites with the experiments and practice by ordinary people, to coordinate long – term goals with short – term goals, and to impel the mutual promotion of overall progress and key breakthrough.

Key Words: modern state governance; tax system; fairness and justice; purposes of tax imposition