

公共卫生事件中财税法律的制度保障

吕钺钢

(浙江工商大学,杭州 310018)

内容提要:公共财政是防范和化解公共风险的最后一道防线,也是应对公共危机的一个必不可少的手段。在公共卫生事件中,政府治理能力的不足体现为信息公开的淡化、法律条款的僵化以及问责机制的弱化。在这些因素的影响下,社会公众对政府呈现出了差序信任的格局。通过溯源式的制度审视,这些问题可以归因为透明度的缺失、能动性的缺位以及问责制的缺席。因此,有必要在公共卫生事件危机的化解轨道上形成财税法律制度完善的共识,包括信息公开法律机制的深化、税收优惠法律机制的优化以及行政问责法律机制的强化。

关键词:公共卫生 差序信任 财税法 信息公开 问责

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)06-0029-10

一、引言

新冠肺炎疫情爆发以来,在党中央统一领导、统一指挥下,各地各部门各司其职、协调联动,紧急行动、全力奋战。习近平总书记在2020年2月3日的中央政治局常委会会议上指出,“疫情防控要坚持全国一盘棋”,疫情防控不仅是医药卫生的问题,各项工作都要为打赢疫情防控阻击战提供支持^[1]。公共财政是防范和化解公共风险的最后一道防线,也是应对公共危机的一个必不可少的手段^[2]。面对疫情,全国各地都施以援手,凝心聚力共抗灾情,但慈善捐赠的管理与分配却离不开财税法的制度设计与有关部门的参与。在这次疫情的“大考”

中,一个吊诡的现象是,一边是其他地区的倒屣相迎,一边是武汉地区医务人员的负篋曳屣,让人不免想起我国著名财政学家崔敬伯先生的一个比喻,“剩余的物与冻馁的人”^[3]。红十字会在物资分配层面所暴露的问题在于财税治理能力的不足,其根源在于财税法的制度设计,其失常在于行政人员的能力脱节,其改进也在于财税法的制度完善。

红十字会的问题虽为局部之貌,却也折射了财税体制改革谋篇布局的不足之处。抛开“以结果论英雄”的修饰性论调,本次公共卫生事件不失为财税法律制度反思的绝佳契机,即财税法律制度的缺漏与财税治理能力的改进,本文以此为基点,通过此次公共卫生事件的样本分析,梳理政府角色

[收稿日期]2021-02-07

[作者简介]吕钺钢,法学院讲师,经济学博士,研究方向为经济法、财税法、金融法。

[基金项目]中国法学会部级法学研究课题“税收法定视域下概念的确定化研究”(CLS(2019)D36)。

在公共卫生事件中的困境,解析政府差序信任格局的制度成因,提出公共卫生事件中财税法的制度改进。

二、问题的提出:政府在公共卫生事件中的困境

一般而言,公共财政的目的有三,公平分配、公共安全与公共福利。国家制定财税政策,即是将私有财产转化为公共财产,通过化私为公的方法让私有财产服务于公共目的。就这个过程而言,慈善捐赠机制也是通过聚沙成塔的方式汇集私有财产,将私人的善意融入到公共福利的原则之中。两者同涉收入与支出的过程,所不同的是,公共财政的运行遵循的是财税法律制度,而慈善捐赠机制虽在一定程度上受制于财税法律制度,但其运行却与财税法律制度无关,正因如此,政府在公共卫生事件中很容易遭遇角色的错位与缺位,具体体现为信息公开的淡化、法律条款的僵化以及问责机制的弱化。

(一)信息公开的淡化

在这次抗击新型冠状病毒的战役中,湖北省红十字会、武汉站红十字会常常被推到舆论的风口浪尖,其中包括山东寿光蔬菜的捐赠问题、捐款拨付的迟缓问题以及口罩分配的不合理问题等等^[4]。在红十字会物资分配的信息爆出之后,抖音、快手、微博、微信、知乎等具有媒体属性的社交平台以各种方式在受众中分享这些负面消息,且很快引发了主流媒体的关注。面对汹涌的民意,“谣言缠身”的武汉市红十字会在质疑声中做出了回应,关于“山东寿光援助武汉350吨蔬菜,武汉市红十字通过超市低价售卖”一事,武汉市红十字会既没有参与蔬菜分配,也没有收到相关的现金捐赠。这个问题的实质是,山东省寿光市向武汉市无偿捐赠的新鲜蔬菜,不属于武汉市红十字会疫情防控文件中规定的“急需医疗物资”,因此,新鲜蔬菜转由武汉市商务局接收。但武汉市商务局既没有物资分配的权力,更没有物资分配的经验,因此,武汉市商务局组织了三家超市对寿光蔬菜进行售卖,并将所获款项扣

除相关费用后上缴武汉市红十字会。从捐赠的目的来看,寿光蔬菜捐赠的本意在于让日夜奋战于一线的医务人员可以吃上新鲜蔬菜,但武汉市政府的相关操作显然无视了这一初衷。本指望这些“捐赠之物”迅速转化为医务人员的“果腹之资”,但在此番操作之下,即便蔬菜经由超市售卖后获得了一定的资金,这些资金上缴武汉市红十字会后再分配到各个医院,医院再安排人员到市场上采买蔬菜,作为捐赠物的蔬菜早已荡然无存,且采买到的蔬菜也可能不是新鲜之物。经过这一番程序冗长的操作,不仅违背了部分捐赠者的初衷,也让社会公众的信任降至新的低点。

此外,公众质疑捐款拨付的迟缓问题以及口罩分配的不合理问题,湖北省红十字会的回应并不尽如人意,不仅未交待口罩数量分配不合理的原因,更是在回应时出现了低级的数字错误。面对公众“山崩海啸”式的质疑与责难,武汉市红十字会投之以熟稔于心的惯常回复,而社会公众则报之以深锢于心的信任崩塌,其结果是,本就“非一日之寒”的信任危机发展成了“非一春之暖”可以弥合的信任鸿沟。

置身于信息高度发达的现代社会,公众获取信息的渠道已然多样化与便捷化。尽管主流媒体在政府政治图像生成机制中通常扮演积极的角色,但一些具有媒体属性的自媒体、社交平台总能向社会公众输送负面评价新闻,并在其受众中快速传播。已有的研究成果表明,在媒体所带来的负面影响下,公众倾向于不信任政府^[5]。随着新媒体的兴起,政府对负面信息的控制也变得愈发困难^[6]。如何在网络舆论与政府行为间寻求一种平衡,打破公众与政府间的信任壁垒,其结论也是显而易见的,即公开的信息流通。此次事件昭示着这样的道理,信息公开的方式应当是依法、及时且全面的,信息公开的内容应该是事前、事中与事后的。

(二)法律条款的僵化

新冠肺炎疫情转化为公共卫生问题之后,社会的救济机制也随之启动。俗语有云,“有钱的出

钱,有力的出力”,许多企业皆以履行社会责任为其使命。企业的社会责任源于我国《公司法》第五条,公司在从事经营活动的同时,应当接受政府和社会公众的监督,承担社会责任。实际上,《公司法》的规定只是一种没有法律约束力的政治口号,我国《企业所得税法》的规定更像是一种具有政策吸引力的行为指南。我国《企业所得税法》规定,企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。值得肯定的是,这条规定将企业的捐赠善意转化为了捐赠理性。虽然企业的社会责任以可计量的形式被税法的文本所承认,但遗憾的是,企业捐赠享受税前扣除优惠的前提也是形式化的。第一,企业捐赠的用途必须符合法律的规定,《中华人民共和国慈善法》(以下简称《慈善法》)规定,公益慈善活动包括扶贫、济困以及公共卫生事件等突发事件造成的损失等等;第二,企业捐赠的途径必须符合要求,即企业必须通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门进行捐赠;第三,企业捐赠后必须取得公益性捐赠票据,并加盖受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联方能满足税前扣除的形式要件。

早在上世纪60年代,国外的经济学者便已证明税收优惠法律制度对慈善捐赠的价格效应、收入效应以及由此引发的激励效应^[7]。国内的学者也认为税收优惠法律制度很好地阐释了利他主义与利己主义的有机结合,解释了个人捐赠的动机^[8]。正因如此,尽管红十字会面临声誉下降、人员不足以及物资分配效率低下等困扰,仍然有大量的企业选择向红十字会捐赠物资。因此也产生了鲜明的对比,一方面是奋战在一线医务人员的“弹尽粮绝”,另一方面是红十字仓库的物资的“堆积如山”。在利他主义和利己主义的共同驱使下,企业在某种程度上关注的只是捐赠的过程与形式,而不是捐赠的结果与实质。造成这种困境的根源在于法律条款的僵化,根据前述关于税收优惠的形式规定,有许多捐赠主体无法获得税收优惠的资格,例如江苏省淮安市的

一家企业通过直升机定向为华中科技大学同济医学院附属协和医院捐赠医疗物资,无论是捐赠行为的费用,还是捐赠物资的费用,都无法按照我国《企业所得税法》的相关规定予以税前扣除的优惠。又例如,许多爱心企业和个人在国外采购医疗物资直接捐赠给一线抗疫医院的,也无法免除进口环节的税收。再例如,在与疫情争分夺秒的过程中,许多企业采购并捐赠的医疗物资无法取得发票,因此,企业也失去了证明医疗物资公允价值的唯一机会,那么,这些捐赠物资也无法税前扣除。

(三)问责机制的弱化

国家治理体系和治理能力现代化的标志之一应当是治理能力的纠错机制,即治理体系发生系统性或者局部性失误的制度纠错能力。习近平总书记在2020年2月3日的中央政治局常委会会议上指出,“对个别领导干部不履职、不当履职、违法履职的,纪检部门要依规依纪严肃追责问责。”实际上,在健全的问责体系中,问责的缘由、形式与结果各有差异,包括政治问责、经济问责、行政问责以及法律问责等。从这次新冠肺炎疫情的舆论场中不难看出,社会公众通常将问责朴素地理解为“下台”。与其纠缠于个别领导干部的乌纱帽,还不如摆脱“下台”与“不下台”固定选项,在法律制度中寻求发现问题、解决问题的新契机。从这次新冠肺炎疫情的疫情中可以看出,我国的问责机制并没有运行在法制化的轨道上。从问责的结果来看,湖北省红十字会的三位领导和干部在2020年2月4日被问责,问责的依据是《中国共产党问责条例》《中国共产党纪律处分条例》以及《行政机关公务员处分条例》,问责的原因是工作不担当和不作为。在行政问责中,问责的结果往往被简单化了,制度的矫正与纠错常常被忽略,正因如此,问责机制难以达到“亡羊补牢”的效果。对失职官员的惩处,只是问责机制的基本要素,问责的最终目的在于查明失职的根源,以及“寻医问诊”后的“对症下药”,而这些显然无法通过简单的免职或者行政处分达到预期效果。

现代财政国家追求统一的财税法律制度,因

此,财政法与税法致力于形成“取之于民、用之于民”的法律秩序^[9]。财政税收法律制度在设计上逐步向回应型、责任型迈进^[10]。程序的正义、信息的公开以及公众的参与都是财政支出制度不可或缺的选项。在红十字会这类公益性组织接收和分配捐赠物资的过程中并没有相应的回应机制或者追踪机制,即使是定向捐赠,物资的捐赠者也无从获悉捐赠物资的真实情况。因为回应机制或者追踪机制的缺失,使得行使物资分配职责的组织和人员拥有了非常大的自由裁量权,即使部分行政人员想要维护大局,也无法以个人的能力对抗结构性的制度。另外,我国的行政问责多为自上而下式的政治处分,问责的缘由与结果常常处于不匹配的状态,一方面,在副职领导和非领导干部被问责的同时,正职常常免于问责;另一方面,问责机制内容的不清晰导致了问责的滥用,“在追究政治责任时,由于内部利益的一致性会出现‘替罪羊’现象。^[11]”因此,相比问责的结果,问责的内容更应被关注,问责机制背后的信息公开、程序正义、履职的范围和合规性等等都是亟需被说明和解释的对象。归根到底,问责机制弱化的原因不仅仅在于问责结果的简单化,更在于问责内容的空泛化。

三、问题的实质:政府差序信任格局的制度溯源

在信息公开淡化、法律条款僵化、问责机制弱化等因素的共同作用下,社会公众对地方政府的信任降至新的维度,但在另一方面,社会公众对中央政府保持着高度的信任状态,呈现出差序信任的格局。所谓差序信任,指的是社会公众对政府治理能力的信任,这种信任呈现出对中央政府信任程度高、对地方政府信任程度低的分层格局^[12]。具体而言,社会公众会认为中央政府治理的出发点是“群众的切身利益”,但地方政府在执行上级政策的同时会进行有利于自身利益的裁量选择。一方面,社会公众对地方政府治理能力的不信任会增加地方政府执行政策的社会成本;另一方面,地方政府治

理的困境也会进一步加剧社会公众对地方政府治理能力的不信任,由此陷入一个愈演愈烈的恶性循环。打破恶性循环的权宜之计是“临阵换帅”,但从根本上而言,必须从制度的建设上进行审视。本文认为,这次公共卫生事件反映了三个维度的制度问题,透明度的缺失、能动性的缺位以及问责制的缺席。

(一)公众沟通之维:透明度的缺失

本次疫情所引发的舆论风暴可谓前所未见,湖北省红十字会和武汉市红十字会在遭受口水冲击和情绪抗议的同时,还需要腾出精力去处理不断出现的谣言。以往的行政介入(如公安机关约谈与官方媒体辟谣)和行政干预(文章封禁与平台查禁)在面对汹涌的舆情时只能宣告手段失效。其原因在于,以堵为主的行政手段只会进一步加剧信息资源的不对称,而只有以疏为主的信息公开方能化解根深蒂固的偏见与猜忌。就某种程度而言,我国行政机关与社会公众的沟通通常不是主动公开,而是被动回应。平心而论,本次疫情应对所引发的舆情危机已然构成了对既存信息公开体制、法律规范以及理论命题进行反思的一个契机。

2014年,党的十八届四中全会提出,“全面推进政务公开,要坚持以公开为常态、不公开为例外,推进行政决策公开、执行公开、管理公开、服务公开和结果公开”。2019年新修订的《中华人民共和国政府信息公开条例》也在第五条确立了“公开为常态、不公开为例外”的原则。信息的公开不仅关涉政府治理的透明度问题,更是成为了治理现代化的工具与指标^[13]。我国的红十字会虽然在性质上属于“从事人道主义工作的社会救助团体”,但其人事制度、层级设置以及工作机制都与行政机关一致,其行政化体现为“有级别、有编制、有经费”。从红十字会的制度设计上不难看出,红十字会属于半官方性质的慈善组织,其制度的设计影响信息公开的积极性,“慈善组织依附行政权力、垄断慈善资源,这种‘坐享其成’的优越感,使其丧失了锻造自身透明度的动力。^[14]”从红十字会的“内部视角”而言,行政化的慈

善组织在政府权力的加持下享受着社会捐赠所带来的资源垄断,为了更好地与政府权力保持沟通、更灵活地运用资源分配的权力,红十字会显然不愿将信息公之于众。从红十字会的“外部视角”而言,2016年通过的《慈善法》虽然在第八章以专章的形式对信息公开进行了规定,但关于信息公开的强度与责任的规定尚有不足。该法第七十三条规定,“慈善项目实施周期超过六个月的,至少每三个月公开一次项目实施情况”,在公共卫生事件中,这种信息公开的强度显然无法达到要求。另外,关于信息公开责任的规定也十分模糊,该法第九十九条规定,“慈善组织未依法履行信息公开义务的,由民政部门予以警告、责令限期改正;逾期不改正的,责令限期停止活动并进行整改。”从红十字会的外部制度设计来看,红十字会违反信息公开的成本极低,这也导致了红十字会在信息公开层面的权责不平衡。因此,红十字会透明度缺失的原因是,没有完备的信息公开机制,这使得社会公众尤其是捐赠者的监督、批评、参与渠道行之不畅。

(二)法律设计之维:能动性的缺位

世界上第一部规范公益捐赠的法律来源于英国,在1601年颁布的《慈善用益法》(the Elizabethan Statute of Charitable Uses Act 1601,又名《伊丽莎白一世法》),该法最早以列举形式定义了“慈善”的法律概念^[15]。该法的重要意义在于,表明慈善行为与减税激励的兼容性,正因如此,美国直接将其慈善捐赠的规定嫁接于税法的框架之内^[16]。毋庸置疑的是,税收优惠是慈善法律制度的核心要素,但我国《慈善法》仅表明了税收优惠与慈善行为的相关性,关于税收优惠的实质性规定仍然沉淀于税法文本之中。在这次公共卫生事件中,税收优惠法律制度设计的滞后性与局限性已然暴露无遗,束之高阁的法律条文成为了法律能动性的阻碍。结合本次公共卫生事件,我国慈善捐赠税收法律的制度设计尚有系统性、功能性、规范性以及细节性问题。

首先,就慈善捐赠税收优惠的系统性而言,我国在顶层设计上并没有清晰可见的统一规划,慈善

捐赠的税收优惠规定散见于《个人所得税法》《企业所得税法》《增值税暂行条例》《印花税法》《契税法》以及税务机关发布的一系列规范性文件。慈善捐赠税收优惠并未建立起普遍性的操作规则,以至于优惠资格的认定需要借助一些效力层级较低的法律规范。

其次,就慈善捐赠税收优惠的功能性而言,墨守成规的法律条款限制了税收优惠功能的发挥。如前文所述的企业向一线医院直接捐赠医疗物资的例子,“本可以省去徒增成本的中间环节,也保证了捐赠物资的精准使用,而这个要求却因税收征管不便被否定了。^[17]”尽管财政部和国家税务总局在2月6日临时发文对这个功能进行了“抢救”,根据《关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》(财政部 税务总局公告2020年第9号)的规定,企业和个人直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品,允许在计算应纳税所得额时全额扣除。但遗憾的是,这类司空见惯的“补丁式文件”徒有“救急”之效,并无“救命”之能。又例如,《慈善法》第八十条规定,境外捐赠用于慈善活动的物资,依法减征或者免征进口关税和进口环节增值税。但我国税法又规定,境外自然人、法人和其他组织直接对国内的医院、企业或者个人捐赠的,不能享受进口环节的优惠政策。不难看出,慈善捐赠税收优惠的功能受到了很大的限制。慈善捐赠税收优惠功能的发挥,必须依赖于税收法律制度的长远设计,如此方能激活税收激励机制的全部功能。

再次,就慈善捐赠税收优惠的规范性而言,许多与慈善相关的概念尚无法被税法规范识别与适用。虽然这源于慈善避税功能与税务机关反避税的拉锯战,但这会阻碍公共卫生事件中社会慈善潜能的发挥,例如许多民间慈善组织,至今还在纠缠于“慈善组织”、“公益组织”、“非营利组织”等概念的识别,需要向财政、税务与民政部门分别提交材料,而概念的规范表达直接影响着税收优惠的资格。

最后,就慈善捐赠税收优惠的细节性而言,税

法文本规定与税收实务操作均存在细节不足的问题。从税法文本看,增值税与消费税的拟制性规定与捐赠冲突,在这两部实体税法中,所有捐赠均视同销售,应依法履行纳税义务。从税收实务操作看,慈善捐赠税收优惠还面临着非货币捐赠估价规则缺失、捐赠票据要件缺失、捐赠退税手续复杂等问题。

(三)风险防范之维:问责制的缺席

在党的十八大以来,“八项规定”和阶段性的扫黑除恶专项斗争在问责效果上皆有不俗的表现。但是,纪律检查机关所主导的问责终究是“权宜之计”,其原因在于:第一,阶段性的临时问责效果不如常态化的制度问责,即纲纪的废弛不应系于阶段性的纪律性运动,而应由更具稳定性和客观性的法律框架所决定;第二,阶段性的临时问责震慑性有余而执行性不足,党内问责受制于科层制的行政体制,一旦问责牵涉上级机关,就会面临循私废公的困扰;第三,阶段性的临时问责效率性有余而中立性不足,在问责顺利的前提下,我国的问责制可以迅速对既有系统进行纠错以达成人员的各司其职,但这种问责可能由领导人的决定所主导,也可能由上级机关的会议所主导,甚至可能由有失偏颇的舆论所主导。在地方政府的治理过程中,这种问责方式成为了制度纠错的主要方式。在公共卫生事件中,这种集中的快速问责又被称为“风暴问责模式”^[18]。本文认为,在防范地方治理风险之时,“风暴问责模式”虽然能在短时间内以立竿见影的方式平息舆论风波、化解社会危机、恢复社会秩序,但这种问责模式只能解决事后之责,无法达成事前的预防与事中的控制,也即无法达到“惩前毖后,治病救人”的效果。因此,还应从问责制度的设计中寻找症结,本文认为,红十字会等慈善组织的问责应与物资追踪相挂钩。

就物资追踪而言,慈善组织虽然通过信息公开的方式向捐赠人回应,但除了定向捐赠外,捐赠人与捐赠款物之间便不再有任何联系。在财税法理论中,纳税人将其私有财产让渡成为公共财产之后,仍然享有税收使用的同意权以及监督权。在公益捐赠中,捐赠人将其私有财产捐赠给慈善组织后,也

应当享有相应的权利。按照现行的制度设计,慈善组织获得捐赠款物之后,不仅拥有捐赠款物分配的自由裁量权,甚至拥有捐赠款物不分配的自由裁量权。我国《慈善法》第六十条规定,慈善组织中具有公开募捐资格的基金会开展慈善活动的年度支出,不得低于上一年总收入的百分之七十或者前三年收入平均数额的百分之七十。从一些慈善组织官网的审计报告不难看出,为了在合法前提下尽可能地占有捐赠资金的边际成本,这些慈善组织会将这些捐赠资金用于对外投资,而对外投资收益的多少则无人问津。按照经济学的理论,捐赠人与接受捐赠的慈善组织之间的交易费用非常低,即慈善组织获得捐赠款物的成本微乎其微,其成本主要来源于捐赠款物的管理与人工费用。实际上,低交易费用一般源自交易过程中的互惠关系,类似于“生意上的朋友关系”,而低交易费用的原因则是这种朋友间的互惠关系增加了信守承诺的可能性^[19]。那么,慈善组织的低交易费用也是源于慈善组织信守承诺的可能吗,很显然不是,慈善组织的低交易费用源于我国的税收激励机制。举一个简单的例子,假设甲公司向乙公司赠送一批物资,按照我国现行税法的规定,这个赠送行为属于税法中的视同销售行为,需要缴纳增值税以及其他税费。但如果甲公司选择向慈善组织赠送这批物资,那么,这个赠送行为不仅无需承担任何税费,甲公司还能获得年度利润总额12%的税前扣除。由此可见,税收激励替代了原本属于慈善组织应当付出的成本,一个自然而然的结果是,慈善组织会面临“寻租”以及“代理人腐败”问题^[20]。即使以“委托——代理”的政治经济学框架对此进行分析,我们也能看到,作为代理方的慈善组织也缺少问责制度的约束,在《慈善法》的规定中可以很直观的看到这个问题,即慈善组织可以约束受益人,但捐赠人却无法监督慈善组织。

综上所述,无论是在财税法的理论中进行审视,抑或是用经济学的交易费用理论进行分析,还是用政治经济学的“委托——代理”框架进行探讨,得出的结论都唯一的,即捐赠人与慈善组织的地位是

不平衡的,而这种不平衡可以借由信息公开机制、物资追踪机制、问责机制弥合。

四、制度的完善:公共卫生事件中的财税法保障

在公共卫生事件危机的化解轨道上,必然会留下财税治理的痕迹,形成财税治理能力的多种见解,并最终转化为财税制度完善的共识。这种共识不仅仅是危机化解的经验问题,更是财税法制度完善的价值问题,即公共卫生事件中财税法的制度完善。本文认为,我国财税法应当深化信息公开法律机制、优化税收优惠法律机制、强化行政问责法律机制。

(一)深化信息公开法律机制

无论从历史起源还是其所发挥的政治功能,信息公开与治理通常密不可分^[21]。在国家治理现代化的背景下,对政府施政行为的认同构成了善治的基础,而这种认同离不开信息真实的内在驱动、信息完整的价值选择以及信息有效的机制运作。在公共卫生事件中,信息公开中的信息承载不仅仅是捐赠物的经济价值,更是捐赠物所代表的社会安全价值,因此,其信息公开的意义更是不言而喻。

就过程而言,慈善组织的收入与支出过程与财政税收体制具有相似性;就内容而言,慈善组织在公共卫生事件中的收入完全不亚于部分基层政府的税收收入总和;但就信息公开而言,慈善组织缺少了与财政税收体制相应的约束。基于此,本文认为,慈善组织等公益性单位应在借鉴财税体制改革的基础上深化信息公开的法律机制。

首先,在慈善组织信息披露的法律地位层面,应采用多样化的方式对慈善组织进行地位识别。该问题的实质是,私营主体在承担原本属于公共机关的职能的同时,是否应当受到公法义务的约束。如前所述,一些慈善组织本身虽然具有官方背景,但其社会公益团体的地位具有身份掩护的效果,使其既缺少健全的登记与管理体系,更缺乏来自法律的约束与行政的监管。实际上,国外对于这类组织的

监管早已创设了丰富的标准,行政职能标准与监管标准。在“行政职能标准”框架下,如果某类组织具备实质独立的权力,即应当被认定为行政机关^[22]。在“监管标准”的框架下,如果某类组织受到行政机关的监督或者控制、或者在日常事务中受制于政府官员、又或者有来自行政机关的资金支持,都可以被视为行政机关^[23]。在确认慈善组织的法律地位之后,即可以用相应法律与行政监管对其信息披露的事项进行约束。

其次,在慈善组织信息披露的原则层面,确立公共卫生事件中信息公开的“公益优先”原则。慈善组织信息披露应遵循“以公开为原则,以不公开为例外”的指导原则,但在公共卫生事件等重大事件中,还应确立“公益优先”的原则。信息的公开与否,必然包含着诸多理念相悖的价值判断,例如行政部门利益、个人利益以及公共利益的相互博弈。当信息公开存在公私利益之间的冲突时,“公开优先”应为“公益优先”让行^[24]。对于涉及公共卫生捐赠款物的收入及支出信息,通过个别公开、专项公开等方式对信息披露的内容和力度进行强化。信息本在权力的序列之中,而掌握着优势信息的主体掌握着有效的权力^[25]。假若信息未能获得有效披露,那么,这种权力便会失去平衡。无论是从保障捐赠者知情权的角度,还是从规范慈善组织权力的角度,公共卫生事件中慈善组织的信息披露义务均需要强化。

再次,在慈善组织信息披露的内容层面,应以财政透明度的要求为借鉴。财政透明度最早由Kopits和Craig在1998年的国际货币基金组织报告中提出,指的是向社会公众释放政府部门及其职能、财政政策意图、公共部门预算以及计划,信息的公开应当是可靠(Reliable)、全面(Comprehensive)、及时(Timely)、便于理解(Understandable)以及具有国际可比性(Internationally Comparable)^[26]。我国也在1998年确立公共财政改革的框架,并将财政透明视为财税改革的内在要求。2000年的部门预算改革、2003年的政府采购制度改革、2006年的预算外资金改革、2008年开始实施的《中华人民共和国政

府信息公开条例》以及 2015 年开始实施的新修订《中华人民共和国预算法》，这些改革经历显示了我国财政透明化改革的趋势与进程^[27]。过去殷鉴不远，未来改革可期，慈善组织信息披露的内容可以在充分考虑我国国情的情况下改进。

最后，在慈善组织信息披露的策略层面，应以现代化的技术为依托。在大数据时代，信息具备了载体移动化、传播即时化、内容碎片化、主体多元化等新特点。政府的信息公开不再是自上而下的“政府发布信息—政府管控传播—社会接收信息”路径，多维度、多主体、多节点和多方向的信息交互路径开始产生，这在一定程度上弥补了公共政策制定过程中“专家理性和大众参与双重缺位”^[28]。现代化的信息披露，不仅要跳出形式单一、内容简单的窠臼，还应主动打破信息的时间、空间以及经济成本等可及性壁垒。在技术形式上，可以在各大网络平台注册官方账号发布信息；在技术载体上，AR、视频、音频、文字都可以成为信息发布的载体；在技术运用上，云计算、人工智能、物联网等均可以成为信息发布的技术依托；在技术策略上，信息披露应当对披露的信息保持开放态度，并强化对社会公众的回应。

（二）优化税收优惠法律机制

如前所述，我国税收优惠的配置过程通常不是深思熟虑的系统选择，而是一个碎片化、分阶段完成的过程，诸多税收优惠的措施甚至不是在法制的框架内完成的。尽管在本次公共卫生事件中，我国财税主管部门密集性发布的诸多“抢救性措施”可谓可圈可点，财政部和国家税务总局祭出的税收优惠组合拳，有力的矫正了疫情前期的捐赠乱象。但结合本次公共卫生事件，我国的税收优惠法律制度还应在可持续性和制度性上有继续完善的可能，围绕事前、事中和事后形成全方位的财税法保障体系。

在公共卫生事件前，应建立相应的财税预防机制。按照危机管理学者罗森塔尔提出的危机管理生命周期律，危机管理可以分为四个步骤，事前预防

（Prevention）、事前准备（Preparation）、事中处置（Response）、事后恢复（Recovery）^[29]。其中，事前的预防和准备可以起到防微杜渐的效果。根据乌尔希里·贝克提出的“风险社会”理论，事前的预防与准备意味着对风险的“征兆”和“标志进行处置，其方法是资助研究危险的科学家和半科学家。^[30]”具体到我国的公共卫生事件中，事前的预防可以借由税法的诱导性功能得以实现，事前的准备可以倚仗财政法中的应急财政体制^[31]。对于防范疫情的基金组织以及疫情相关的研究都可以提供一定形式的税收优惠，达成增加防范疫情投入的效果。当然，这种偏离基准税制的优惠机制实际上是通过减损国家的财政达成特定的公益目的，因此难免会陷入避税之虞。基于此，除了加强税收优惠资格法律条款的明确性之外，还可以将特定的法律条款设置成“休眠状态”，即特定的税收优惠条款在平时不生效，但只要有公共卫生的预警信息，这些税收优惠条款即可生效。

在公共卫生事件中，应形成常态化的税收优惠机制。截至 2020 年 2 月 25 日，财政部、国家税务总局、商务部办公厅、人力资源社会保障部、教育部、国家卫生健康委、国家发展改革委、工业和信息化部共下发了 34 个与财税政策有关的通知用以支持疫情的防控。这些财税政策虽然在疫情防控上起到了巨大的作用，但遗憾的是，碎片化、阶段性的税收优惠措施会对税法的安定性、体系化造成损害^[32]。为避免公益捐赠碰上税法的暗礁，有必要将一些税收优惠措施常态化。由于公益捐赠的税收优惠问题涉及多部门，其制度的常态化也需要多部门的协力。其一，由民政部确认受赠主体的资格问题。民政部掌握着“公益性”定义的话语权，并有权对社会组织进行管理和评估。民政部可以结合本次公共卫生事件，制定“公益性”的可操作性标准，据此确立受赠主体的税收优惠资格；其二，由财政部确认税前扣除的数额问题。税前扣除数额的设置既涉及捐赠行为的合理引导，也涉及捐赠行为的规范。大多数国家公益捐赠都存在税前扣除的数额问题，有学者通

过国际比较得出结论,我国企业公益捐赠税前扣除的数额基本和国际接轨,“个人捐赠税前扣除部分略显偏低,应当在考虑与财政补贴所形成的价格弹性的同时提升上限。^[33]”其三,由国税总局确认税收优惠的具体操作问题。无论是捐赠时效所涉及的年度结转扣除问题,或者是捐赠所涉及的票据认定问题,又或者是直接捐赠与间接捐赠的认定问题,等等,都需要国税总局在法制框架内予以解决。

在公共卫生事件后,应形成助力经济发展的税收优惠机制。“课税规则本是一种近乎永恒的安排,在这种预先的安排之中,人们会根据规则调整近期的行为以及长远的规划。^[34]”尽管税法的安定性十分重要,但面对公共卫生事件后百废待兴的情形,税收规则是否应当继续保持其中性呢?本文认为,在公共卫生事件等重大事件后,偏离税制基准的税收规则应当被暂时允许,以更好地促进金融措施、财税措施协同发挥作用。当然,税收优惠的安排还应继续兼顾国家利益、社会利益与个人利益,在法制的框架内制定必要性、适当性与平衡性的措施。

(三)强化行政问责法律机制

“惩罚”不是问责机制追求的主要结果,问题的标本兼治才是问责机制需要实现的最终目标。问责机制效果的弱化,归根到底是多重原因影响下的综合性结果,因此,有必要结合系统性的方法,以公共卫生事件中的问题为线索,嵌入完善问责机制的具体要素,丰富行政问责法律机制的理论内涵,强化行政问责法律机制的实效功能。

第一,形成权责一致的职责体系。在现代问责理论中,问责的规制路径之一为委托者对代理人的问责^[35]。墨西哥学者安德烈亚斯通过对权力运行轨道的分析,审视问责机制的理念、构成与功能,得出了委托者与代理人之间的有效问责路径。该问责规制的前提是,委托者与代理人之间存在着有效的委托代理关系。但如前所述,我国部分慈善机构的半官方背景决定了它们的代理人身份的实质。从形式上看,捐赠者是慈善机构的委托者,但从实质上看,行政机关才是慈善机构的委托者。在捐赠款物的分

配过程中,慈善机构只是机械的执行者,并非捐赠者利益的代理人,其职责体系中并没有清晰、对称的权力与责任。党的十七大报告明确提出要“形成权责一致、分工合理、决策科学、执行顺畅、监督有力的行政管理体制”。因此,必须建立权责清晰、权责细化、权责对称的职责体系。

第二,形成常规状态与非常规状态一致的问责体系。一般而言,公共决策体系通常可以分为常规状态下的程序化决策与非常规状态下的非程序化决策^[36]。由于决策模式的差异,两者在问题识别、措施判断、预案选择、方案执行、结果评估上皆有诸多不同。在公共卫生事件等危机状态下,决策者必须在有限的时间、精力与人力资源的条件下作出非程序化决策,以最大程度完成危机应对,正因如此,危机状态下的决策者更容易暴露问题。从我国的问责机制的运作来看,问责多发生于危机状态的事中阶段与事后阶段,公共卫生事件中对许多人员的问责实际上也是一种危机管理。危机状态下的快速问责虽然有助于控制并化解危机,但也有可能陷入人员快速离职所导致的工作困境,另外,问责的事由、程序等保护被问责任的事项也有可能被简化。因此,有必要建立常规状态与非常规状态一致的问责体系。

第三,嵌入回应要素的问责体系。无论是在市场交易中,抑或是在政治博弈中,都存在一个询问、回馈并将承诺转化为实践的机制。这个机制既涉及自上而下的来自行政长官的政策指令,也涉及自下而上的利益相关者。这种回应型的思维有助于让权力与法律在不断交涉的过程中形成一种新的平衡状态,使得对立性的思维转变为共融性的逻辑,正式规则与非正式规则在交错中渐次融合,并解决参与不平等、信息不对称等诸多问题,使得信息差距得以弥合、利益诉求得以表达。我国问责机制中缺少的便是与回应相关的有效互动,这种回应捐赠的正当性来源于捐赠者对私人财产的合法让渡。通过捐赠者对慈善机构以及慈善机构对受益人的双向互动,慈善机构接受捐赠者的诉求并作出决策,这

种回应理应成为问责的要素之一。

参考文献:

- [1] 本报评论员.疫情防控要坚持全国一盘棋[N].人民日报,2020-2-5(1).
- [2] 刘尚希,陈少强.构建公共财政应急反应机制[J].财政研究,2003(8):15-20.
- [3] 崔敬伯.崔敬伯财政文丛[M].中央编译出版社,2015:37.
- [4] 郑功成.慈善事业须以公信力为本[N].慈善公益报,2020-2-5.
- [5] Schneider L W.The Decline of Confidence in American Institutions [J].Political Science Quarterly,1983,98(3):379-402.
- [6] Walker K.L.Gangster Capitalism and Peasant Protest in China:The Last Twenty Years[J].Journal of Peasant Studies,2006,33(1):1-33.
- [7] Schwartz,Robert A.Corporate Philanthropic Contributions [J].Journal of Political Economy,1968,23(3):479-497.
- [8] 丁美东.个人慈善捐赠的税收激励分析与政策思考[J].当代财经,2008(7):31-35.
- [9] 吕钺钢.公共财产与私有财产分离下的财税法一体化[J].财政研究,2018(12):64-73.
- [10] 诺内特.转变中的法律与社会:迈向回应型法[M].中国政法大学出版社,1994:74.
- [11] 王若磊.论重大事故中的政治问责[J].法学,2015(10):57-66.
- [12] Easton D.A Re-Assessment of the Concept of Political Support[J].British Journal of Political Science,1975,5(4):435-457.
- [13] 王锡铤.政府信息公开制度十年:迈向治理导向的公开[J].中国行政管理,2018(5):19-24.
- [14] 柴振国.我国慈善组织信息公开机制研究——以激励相容为视角[J].广东社会科学,2017(3):205-211.
- [15] Chevalierwatts J.Under the law of charity,is the principle of 'public benefit' being hindered by the doctrinal rule of precedent?[J].Waikato Law Review Taumauri,2008:194.
- [16] Bittker,Boris I,Rahdert,et al."Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation,The"[J].Yale Law Journal,1976,85(3):299-358.
- [17] 李响.论我国慈善激励机制的立法缺失及其完善[J].上海财经大学学报,2016(3):119-127.
- [18] 盛明科,李悦鸣.改革开放四十年干部问责制度:历史图景与发展逻辑 [J].湘潭大学学报(哲学社会科学版),2019(1):40-46.
- [19] Becker G S,Stigler G J.Law Enforcement,Malfesance, and Compensation of Enforcers[J].The Journal of Legal Studies,1974,3(1):1-18.
- [20] Mookherjee D,Png I.Corruptible law enforcers-How Should they be compensated[J].Economic Journal,1995,105(428):145-159.
- [21] Alt J E,Rose L S.The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S.States[J].IMF Staff Papers,2006,53:30-57.
- [22] Wion,Ann H.The Definition of "Agency Records" under the Freedom of Information Act[J].Stanford Law Review,31(6):1093.
- [23] Casarez N B.Furthering the Accountability Principle in Privatized Federal Corrections:The Need for Access to Private Prison Records[J].University of Michigan Journal of Law Reform,1995,28(2):268.
- [24] 王敬波.政府信息公开中的公共利益衡量[J].中国社会科学,2014(9):105-124.
- [25] P. Aghion ,J. Tirole .Formal and Real Authority in Organizations[J].Journal pf Political Economy,1997,105(1):1-29.
- [26] Kopits ,George ,and Jon Craig.1998.Transparency in Government Operations[R].IMF Occasional Paper 158:1.
- [27] 申亮.我国基层政府治理与财政透明度问题研究[J].经济研究参考,2018(27):17-25.
- [28] 孙宇.政府信息公开、公共政策议程和参与型治理[J].中国行政管理,2009(2):66-69.
- [29] Rosenthal U,Pijnenburg BCrisis Management and Decision Making :Simulation Oriented Scenarios [M].Kluwer Academic Publishers,1991:1-47.
- [30] 乌尔希里·贝克.风险社会[M].译林出版社,2004:66.
- [31] 冯俏彬.我国应急财政资金管理的现状与改进对策[J].财政研究,2009(6):12-17.
- [32] 陈清秀.现代税法原理[M].元照出版社,2015:31.
- [33] 杨利华.美国慈善捐赠税收扣除制度的考察与思考[J].北方法学,2016(3):67-76.
- [34] 杰佛瑞·布伦南,詹姆斯·M·布坎南.规则的理由——宪政的政治经济学[M].中国社会科学出版社,2004:224.
- [35] Andreas Schedler . Conceptualizing Accountability , in Andreas Schedler,Larry Diamond,and Marc F. Plattner,eds.The Self -Restraining State:Power and Accountability in New Democracies [M].Boulder:Lynne Rienner Publishers,1999:13-28.
- [36] 薛澜,张强,钟开斌.危机管理:转型期中国面临的挑战[M].清华大学出版社,2003:161.

【责任编辑 张经纬】