

迈向精明政府：规范约束征税权与 税收征管改革

巢小丽¹ 武靖国²

(1.上海城建职业学院,上海 200438;2.国家税务总局税务干部学院 江苏 225007)

内容提要:改革开放以来,我国税收征管体制发生了重大变化,而规范和约束征税权是贯穿于税收征管改革进程的重要价值追求。通过规范和约束征税权,降低市场主体的制度性交易成本,形成更加完善、确定性的政府市场关系,有助于提升我国政府向市场主体提供“可信承诺”的能力。以规范和约束征税权为重要导向的税收征管改革历程,集中体现了我国制度变迁的一个特征:不但能够全面、准确评估制度调整的成本收益以推动变革,亦能够积极主动地影响制度的内外部约束条件以推动成本收益函数向有利于预期的方向变化,从而在一定程度上主导制度变化的进程,实现当下与未来之间的利益协调。这是一种比“企业家政府”更加精明的治理方式。

关键词:征管改革 减税降费 征税权 政治周期 制度变迁 交易成本

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)12-0079-10

一、导论

党的十八大以来,我国税收征管改革力度不断深化。2021年3月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于进一步深化税收征管改革的意见》(下文简称《意见》),对未来一个时期的税收征管改革进行了极具科学性、前瞻性的设计与安排。税收征管改革是税收改革乃至政府职能转变的有机组成部分。在实现国家治理现代化过程中,优化政府职责体系的要件是要厘清政府和市场、政府与社会的关系。^①在现代政治、经济和社会背景下,税收征纳

关系是政府市场关系、政府社会关系的一种重要表现形式。而税收征管制度是调整征纳关系、实现征纳交流、约束征税权力运行、保障纳税义务履行、促进纳税人权利实现的核心制度体系。一定意义上说,税收征管制度变迁既反映也推动了政府市场关系、政府社会关系变迁。

科学正确地处理政府市场关系、政府社会关系的关键是规范和约束行政权力的运行。在我国官方语言中,这被表述为“转变政府职能”“推进依法行政”以及“更好地发挥政府作用”等。我国多年来的行政体制改革被称为“自我革命”,其要义就是主动

[收稿日期]2022-08-03

[作者简介]巢小丽,管理学博士,城市运营管理学院教授,研究方向为公共财政与公共政策、城市发展与基层治理创新;武靖国,管理学博士,副研究员,研究方向为公共财政与公共政策、财政税收基础理论。

[基金项目]国家税务总局税务干部学院2022年度重点智库课题“跨周期的税收政策研究”(2022ZDKT006)的阶段性成果。

①2019年10月31日,中共十九届四中全会通过的《中共中央关于坚持和完善中国特色社会主义制度推进国家治理体系和治理能力现代化若干重大问题的决定》中提出要“优化政府职责体系”,基本要求是“完善政府经济调节、市场监管、社会管理、公共服务、生态环境保护等职能,实行政府权责清单制度,厘清政府和市场、政府和社会关系。”

将行政权力置于法治框架的监督制约之中,即“将权力关进制度的笼子里”。因此,要更深入地理解我国税收征管改革的国家治理意义,离不开规范行政权力或转变政府职能这一宏观视角。遗憾的是迄今为止,以我国税收征管制度为主题的相关文献,尽管从数字经济、国际环境、社会结构甚至文化背景等多个方面对征管制度进行了探讨,但是从规范约束权力视角进行的研究屈指可数。

征税权是行政权力的一项重要内容。无论在历史还是现实中,执政者与各群体间围绕征税进行的博弈都是推动社会及制度发展的重要动力。从规范征税权视角来观察我国税收征管制度变迁,无疑是准确理解税收在国家治理中基础性支柱性保障性作用的需要。在党的十九届四中全会描绘的中国特色社会主义制度体系的图谱中,“坚持和完善党和国家监督体系,强化对权力运行的制约和监督”被置于重要地位。在这种背景下,对监督制约征税权的科学内涵及其实践价值。

二、规范约束征税权的五个侧面:税收征管制度变迁历程

我国税收征管体制脱胎于计划经济时期简单、粗放的税收征管制度,税收征管改革则肇始于20世纪80年代中期。与三、四十年前相比,当前征管理念、思路、制度和措施都发生了翻天覆地的变化,规范和约束征税权始终是推动税收征管制度变革的一个核心目标。

(一)治税思想维度:从组织收入中心到以纳税人缴费人中心

改革开放后,税收代替国有企业利润成为财政收入的主要来源,其调控宏观经济、调节收入分配的职能亦不断被强化。在税务部门的正式文件描述中,确保完成税收收入任务,充分发挥税收职能作用成为主要工作目标。而在基层税务部门,“完成税收收入任务”更是成为“中心工作”,组织收入被税务干部形象地称之为自身“天职”。1997年的《关于

①见《国务院关于转发国家税务总局深化税收征管改革方案的通知》(国办发[1997]11号)。

深化税收征管改革的方案》,尽管没有申明以什么为“中心”,但国务院办公厅在转发这一方案的前言中,明确提出其主要目标之一就是“增强国家财力”。^①组织收入在税收工作中居于主导地位,无论在理论逻辑还是现实需要方面都存在合理性。十八大以后,将组织税收收入作为“中心工作”的语言描述,无论是在税务部门的正式文本中还是在工作思路上都有所淡化。落实结构性减税政策、减税降费、优化执法方式等工作在税务系统指导思想体系中先后被赋予了引领地位。2015年和2018年的征管改革方案,在基本原则中分别提及“以纳税人为中心”和“以纳税人和缴费人中心”。《意见》在“指导思想”部分再次提出“以服务纳税人缴费人中心”。可见,“以纳税人缴费人中心”在整个征管改革体系中已经具备了总体性、系统性的指导意义。

关于税收工作中心描述的变化,并不意味着我国税收工作的基本元素发生了重大改变,但这种变化确实反映了治税思想的进化调整或迭代升级。就税收征管制度本身看,作为税收法律与纳税人义务的实现路径,其主体是税务部门,客体是纳税人,这是一般意义上的认知和理解。多年来,税收征管体制亦主要由税务部门设计构建,并以税务部门完成自身职责为重要依归。“以纳税人和缴费人中心”要求税务部门超越以往工作中的主体性认知,不但要承认纳税人缴费人也是税收征管工作主体,还要坦然接受在一定条件下成为相对于纳税人缴费人的辅助性、协助性角色的可能,这其实更契合现代税收工作的规律。“以纳税人和缴费人中心”突出了对税收工作全过程的价值导向和实践措施的约束,而完成税收收入计划、发挥税收职能作用等不过是严格约束下征管权力规范运行的“结果”。可见,治税思想的发展,为纳税人合法权益的实现以及征税权的规范运行提供了更加充分的条件。

(二)执法理念维度:从“严格征管”到“宽严适度”“柔性执法”

在社会主义市场经济制度构建初期,特别是1994年新税制推行后,依法征税、严格征管、应收尽收、堵漏增收一度成为税务工作的主导思路。至21世纪初,“强化税收征管,严厉打击偷、逃、骗税”仍

然经常出现在政府工作报告之中。^①从宏观背景看,这与当时的市场经济体系不完善有关,严格税收征管承载了维护经济税收秩序的重任。从理论认知上看,只有逃避纳税义务所承担的风险成本高于这一行为所获得的收益时,依法足额纳税才会成为纳税人的理性选择。因此,严厉打击涉税违法行为得到了多数税收工作人员及社会人士的认可。

从近年来的税收执法实践看,除了一些情节严重的虚开虚抵、骗取退税等案件,针对一般性逃避纳税义务行为的处理普遍比较温和。即使对一些社会反响很大的明星偷税^②案件,在追缴税款、滞纳金和罚款后,一般也没有追究刑事责任。这种处理有法律条文与执法经验所支撑,即纳税人第一次偷逃税并认缴认罚,一般不会被移送司法机关。但整体观察我国税收执法理念变迁,确实经历了一个从严格征管到柔性执法转化的过程。《意见》中明确提出,要“有效运用说服教育、约谈警示等非强制性执法方式,让执法既有力度又有温度,做到宽严相济、法理相融”“准确把握一般涉税违法与涉税犯罪的界限,做到依法处置、罚当其责”。同时还要求在税务执法领域研究推广“首违不罚”清单制度,要坚持“包容审慎原则”,以问题为导向完善税务执法,促进依法纳税和公平竞争。这不但是对以后税务部门执法理念的要求,一定程度上也是对近年来税收执法经验的总结。可见,柔性执法确实成为当前指导税收执法工作的一项重要原则。

与此同时,“严格”“规范”等词汇更多地用在了约束税务机关的执法行为上。比如,《意见》提出要“严格规范税务执法行为”“坚决防止落实税费优惠政策不到位、征收‘过头税费’及对税收工作进行不当行政干预等行为”“全面落实行政执法公示、执法全过程记录、重大执法决定法制审核制度”等等。相对于纳税人履行纳税义务的“宽严相济”,税务部门执法过程“严字当头”。这种鲜明的对比,进一步反映了税收执法理念的深刻变化。

^①如1997年《政府工作报告》中提出,“要完善税制,公平税负,强化征管,严格依法征税,堵塞偷税、逃税、骗税的漏洞,做到应收尽收。”1998年提出“严格税收管理权限,加强依法治税,强化税收征管,严厉打击偷税骗税,清理欠税,减少税收流失。”到2002年,仍然提出“努力做好财税工作,保持税制稳定,加强税收征管。严格依法治税,做到应收尽收,堵塞‘跑、冒、滴、漏’。”

(三)纳税义务履行维度:从“上门收税”到“非接触式”服务

纳税人履行纳税义务的方式从“上门收税”到“主动纳税”的转变,是我国政府与市场关系变迁在税收征纳关系中的直观体现。纳税人主动申报的概念在我国税收征管体系中很早就存在。在计划经济时期,国有企业由于所有权激励方面的原因,其纳税申报不构成问题。改革开放后恢复了税种齐全的税制体系,个体、私营以及自然人纳税人大量涌现。当时的个体工商业者主要由“体制外”人员构成。与具有公有制背景的大型企业相比,税收对这一群体具有强烈的经济刺激效应,将这部分群体纳入正常的税收管理成为税务部门的全新课题。在这种情况下,由税务人员“上门收税”就成为小型纳税人特别是个体工商业者履行纳税义务的过渡性方式。从征纳关系视角看,上门收税不仅仅是税务人员上门收缴税款、开具税票这么简单,而是“保姆式”税收管理制度下征纳之间的一种交往方式。在企业尚未完全成为市场主体、征纳间权责关系不明晰、公民纳税习惯尚未形成的环境下,这一方式有助于维系对纳税人的税收控管。

1992年,党的十四大提出了建立社会主义市场经济体制的改革目标,提出要转换国有企业特别是大中型企业经营机制,把企业推向市场。为了顺应企业经营机制转换和新一轮财税体制改革的需要,1997年1月,国务院办公厅转发了国家税务总局关于深化税收征管改革的方案,正式确定税收征管改革的任务是建立“以申报纳税和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查”的征管模式。这一模式确立了我国税收征纳关系中的权责配置框架,即承认和强调申报纳税是纳税人的法定义务,理应由纳税人自行组织履行;税务机关通过服务体系为纳税人提供优质服务,通过以计算机网络为依托的监管体系加强监管,通过人机结合的稽查体系筑牢税法防线。随后,纳税人履行义务方式加快由“上门收税”向“主动纳税”转变。而且,近十几年来数字化征管技术的发展进一步削弱了税务部门与纳税人之间物理连接的必要性,“非接触式”“不见面”办税缴费服务手段越来越普及。“非

接触式”“不见面”办税方式作为纳税人自主履行义务的技术支撑,不仅是税收服务手段的创新,也是税务部门对纳税人涉税领域的一种更具效率、更加集约的嵌入方式。它使得办税事务在更加透明和程式化环境下进行,客观上减少了征税权力对纳税人自主事务进行不当干预的可能性。事实上,这也是成熟市场经济体制下政府有效管理市场及社会的一种尝试,代表了政府与企业关系的未来发展形态。

(四)组织结构维度:从“责任田”式管理到专业化精准监管

权力过分集中是权力滥用和腐败生成的重要原因。从专管员制度的“保姆式”管理到现在的精细化管理,一个重要考虑就是对征管权力加强制衡,这一过程大概经历了四个阶段。从早期的征管查三分离到1997年取消税收专管员制度,主要改革方向是对过分集中于专管员的征管权力进行分解,同时用更加精细化的管理手段代替传统的粗放管理方式,这是专业化发展的启动阶段。随后,面对专管员制度取消后出现的“疏理管理,淡化责任”等阵痛现象,一些地方税务部门采取了折中方案,一定程度上保留了属地化管理。2005年国家税务总局印发《税收管理员制度(试行)》,确定了管户与管事相结合、管理与服务相结合、属地管理与分类管理相结合的原则。这一制度在传统征管模式向专业化模式转变过程中起到了过渡作用,是专业化发展过程的一个调整阶段。2008年全国税务工作会议提出,在属地管理的基础上,以大企业和重点行业税收管理为突破口,大力推进专业化管理,以实现征管资源的集约化分配,进一步提升征管效率,这标志着专业化管理进入深化发展时期。近年来,运用“互联网+”“大数据”等技术进一步实现了向分类精准监管的转变,可看成是税收管理专业化进程的完善时期。

随着征管改革的深化,税务系统内部的分工日趋精细,监管方式日趋精准,成为征管权力规范化行使的重要保障机制。值得注意的是,监督与制约是两

种不同的控权机制。监督主要是为了实现权力委托者对权力代理者的控制,以保障权力行使符合委托意图;而制约是通过权力主体间的相互钳制以防止个别主体出现权力的滥用(董瑛,2021)。通过权力分解的方式来实现权力行使方的相互制约,不可避免地以牺牲一定程度的工作效率为代价。在征管权力和程序分解过程中出现的工作效率损失以及责任规避问题,是税务部门需要面对的长期重要课题。因此,需要建立有效的内部协调机制、问责机制以及其他配套制度,这也是规范征税权行使的客观需要。

(五)管理技术维度:从征管电子化到智慧税务
信息化是影响我国税收征管改革的一个重要维度。早在20世纪80年代末,国家税务总局就提出,在税收征管工作中要加紧开发运用电子计算机。^①到20世纪90年代中后期,基本建立了以计算机网络为依托的管理监控体系。但客观上讲,在早期的电子化阶段,计算机处理的涉税信息与纳税人实际数据仍然是“两张皮”。随着“金税工程”的实施,我国税收征管信息化水平不断提高。20世纪90年代中期开始实施的“金税工程”,初衷是为了加强增值税专用发票监管,其原理是将一般纳税人开具的增值税专用发票纳入网络,在全国范围内进行比对,这成为我国税收征管信息化进程的一个转折点。2016年,全国推广金税工程三期,形成了包含网络硬件和基础软件的统一的技术基础平台,依托平台实现了税务系统的数据信息在总局和省局的集中处理,在应用内容上实现了所有税种、工作环节和各级税务机关的全覆盖。《意见》要求加快推进智慧税务建设,稳步实施发票电子化改革,并对建成全国统一的电子发票服务平台、实现税费信息“一户式”“一人式”智能归集、构建常态化制度化数据共享协调机制等工作提出了时间表路线图,未来几年税收智能化步伐将进一步加快。

数字技术的迅猛发展显著改善了征纳信息不对称现象,对纳税人的涉税行为形成了更强约束,也进一步压缩了税务部门和人员在税收征管过程中的自由裁量空间,增强了税收征管权力运行的确定性。比如,在无法获得纳税人生产经营数据的情况下,税务机关采取查验征收、核定征收等手段时,负

^①出自1989年12月18日国家税务总局印发的《关于全国税收征管改革的意见》。详见刘佐,《中国税制五十年(1949-1999)》,中国税务出版社,2001年版,第514页。

责具体管户管事的税务人员事实上拥有较大裁量权。当大量完整的数据呈现在税务人员面前时,税务人员能做的就是按程序办事。税收征管的数字化程度越深,就越能够为规范征税权运行提供条件。

三、征管制度变革的三重逻辑:规范约束征税权的意蕴

综上所述,我国税收征管改革固然有多重目标,但规范和约束征税权始终是一条基本考量。具体来看,税收征管改革从明确征税权边界、实现征税权制衡和强化征税权监督等不同方面,实现了对征税权的规范和制约。约束税权是现代社会的一个普遍特征。霍布斯、洛克、斯密等思想家很早就对约束税权的内在意义进行过论述。布坎南(1980)等甚至将征税权分配视为宪法制度运行的基础。在我国政治经济制度和改革开放背景下,规范约束征税权又有着特定的内在逻辑。

(一)降低制度性交易成本,营造优良营商环境

在我国征管改革进程中,严格征管、堵漏增收与优化服务、降低纳税成本这两个目标长期以来并行不悖,相辅相成。在改革开放伊始及社会主义市场经济体制构建初期,第一个目标强调得更多一些。21世纪以来,随着我国法治建设的完善,经济全球化的加深,以及几次国际性危机的冲击,企业税费负担过高的问题逐渐凸显。这种背景下,降低市场主体的制度性交易成本以提升其国际竞争力,就成为征管改革或规范征税权运行更紧要的考量。企业的制度性交易成本是指企业在运转过程中由于执行政府制定的各种制度、规章、政策而付出的成本,是企业靠自身努力无法降低的,只有依靠政府深化改革,调整制度政策才能降低的成本(杨志勇,2016)。与税收有关的制度性交易成本有两种:一种是税费成本,即企业依据相关法律法规规定承担的税费支出;另一种是企业在办理税收事务过程中付出的人力、物力、时间和精力等成本,即征税权力运行带给纳税人的成本费用。关于第一种成本,一般认为与渐进式改革策略带来的税种税负承袭、法治化进程带来的边际成本效应、深度融入全球化带来

的企业税负敏感度等有关(武靖国,2019),解决这一问题主要靠不断强化的减税降费政策。而要降低企业的办税成本,则需要深化以“转变政府职能”为核心的行政制度改革。

近年来,降低企业成本的一系列改革措施为税收征管体制建设提供了重要遵循。在国务院2016年发布的《降低实体经济企业成本工作方案》中明确提出,“开展降低实体经济企业成本工作”对于“有效缓解实体经济企业困难、助推企业转型升级”“有效应对当前经济下行压力、增强经济可持续发展能力”都具有重要意义,而“制度性交易成本明显降低”是方案的主要目标任务之一。相应地,近年来的税收征管改革制度设计,亦将简政放权、优化服务、规范执法等作为核心内容加以贯彻。比如:大量减并取消了税收审批许可事项,持续简化办税缴费程序和办税资料,优化发票申领认证服务,推动办税事项一窗受理及网上受理等等,越来越多的纳税人缴费人通过“不见面”“非接触式”方式办理税收事务。据世界银行的《世界纳税报告》,到2018年,我国企业平均纳税次数为7次,纳税时间为138小时,均已优于全球平均水平。可见,近年来的规范约束征税权的改革,主要表现为涉税审批权力的取消或下放,以及简化征管权力运行程序,这构成了我国放管服改革的重要组成部分。

(二)强化“可信承诺”,形成更加完善的政府市场关系

市场经济本质上是法治经济。法治对于市场经济来说,最大的作用是提供了一种“确定性”。早在两百多年前,亚当·斯密就在《国富论》中认为,“赋税虽再不平等,其害民尚小,赋税稍不确定,其害民实大”。市场机制得以发挥作用的前提是企业家们对潜在盈利机会的敏锐捕捉以及根据各种约束条件进行的经济计算。税收作为市场主体的重要成本,只要是固定的,企业家就能够将其相对准确地纳入成本收益函数之中,并在此基础上进行生产经营决策。因此,“固定性”就成为现代税收的最基本特征之一。实现税收的固定性以及确定性,一方面依赖于法律的明确规定,另一方面依赖于征税权的

严格依法行使。征税权一旦不受约束或存在寻租空间,就意味着有人可以通过向权力执行者缴纳一定量的权力垄断租金,来换取相对于其他竞争者更少的税收成本,这搅乱了整个市场经济秩序,干扰了企业家的计算,从而对价格信号机制形成破坏。

可见,一个完备的法治化市场经济体制,是能够为市场主体提供“可信承诺”的。可信承诺最早是博弈论中的一个概念,指的是动态博弈中先行为的博弈方是否应该相信后行为的博弈方会采取对自己有利的或不利的行为(杨菁,2003)。在制度经济学中,可信承诺主要指的是“对国家大规模干预经济的限制实际上是否有效”(温加斯特,1993)。假如政府无法使市场主体相信自己做出的政策承诺是可靠的,那么企业家就会认为未来的制度、环境存在不确定性,并将这种风险纳入成本收益算计,从而更倾向于追求短期收益或“一锤子买卖”。著名的“诺思悖论”认为,市场经济无法脱离政府而单独存在,但市场经济体系的最大威胁同样来自政府。政府为了吸引投资,追求未来可持续增长,会向投资者做出包括保护产权、给予优惠政策、促进公平竞争等承诺。但在某些特定条件下,政府又倾向于破坏既有承诺,以便将预留给未来的财政收入“套现”。

政府是不是具备使市场主体相信其在未来遵守市场经济规则承诺的能力,是衡量市场经济体系完善与否的重要标尺。在我国深化改革过程中,从中央政府层面看,构建一种完善的市场经济制度体系,为主市场主体提供一种可靠的、具有公信力的政策承诺,始终是一个努力方向。比如,通过修订宪法和法律不断强化产权保护,在各种重大场合强调市场化改革方向的不可逆转。我国现行体制下,对市场经济“可信承诺”的威胁,很大程度上来自一些地方政府决策者的行为选择。我国的政治制度安排提供了一种具有中国特色的激励地方官员推动经济发展的治理模式,这种“晋升锦标赛”激励模式甚至被认为是中国经济奇迹的重要根源(周黎安,2007)。但这种模式自身也存在一些缺陷,地方官员们所追求的阶段性目标与经济长远发展之间并不总是相容的。多数情况下,他们会努力营造一种良

好环境为市场主体“保驾护航”;但在一定环境下,又会通过其他非正规手段干预市场主体生产经营以达到特定目的。征税权是地方官员为实现自身短期政绩目标而进行不当干预的重要领域,其主要表现是“征过头税”或“藏税于企”。这些行为客观上会给市场主体提供一种不良信号:税收法律是可以选择性执行的(武靖国,2016),这对市场经济所依赖的依法治税秩序造成伤害,同时也破坏了政府和税务部门的公信力。

地方政府不当干预征税权的一个前提条件是在征税权运行过程中,客观上存在一定的可供人为操纵的空间。要实现行政权力特别是征税权的规范运转,促进权力执行者自觉地遵守边界,需要一系列完备的、综合的机制做保证。通过税收征管改革来约束征税权运行,会压缩自由裁量空间,实现对税收征管过程的有效监督,从而防止僭越权责边界现象的出现。可见,规范约束征税权运行机制,在构建完备的政府市场关系,实现政府职能转变中具有无可替代的重要作用。

(三)迈向精明政府,更好展现中国特色政治制度优势

能否向市场主体提供可信承诺,是当今各国政府共同面对的一大课题。在当前背景下,可信承诺很大程度上取决于各国政府在经济政策走向上的相对稳定性。自20世纪80年代以来,市场化改革成为一个潮流。从比较视角看,不同政治制度体系下各国提供可信承诺的能力存在差距。在一些发展中国家,出现了经济政策在“国有化”和“私有化”之间摇摆不定的特征(Guriev et al,2008;Mahdavi,2011),削弱了其对全球资本的吸引力。即使在市场经济以及产权制度相对成熟的发达国家,经济政策、预算政策以及税收政策也呈现出随着政治周期而左右摆动的现象(Min & Svensson 2003;Brender & Drazen,2005;Foremny & Riedel,2014)。可见,当社会压力足够强、诱惑足够大时,各种类型的政府都有可能被迫“重新干预”经济(McKinnon,1991),而导致“国家无法可靠地对自己的政策作出承诺”(温加斯特,1993)的政治风险。细观之,经济政策的

左右摇摆多与选票民主制度有关。在引入西方式民主制度的发展中国家,传统宗教等力量与世俗力量、平民阶层与精英阶层间的意识形态撕裂及利益断裂日趋激化,这种情况下很难形成一个长期稳定、可持续、可预期的宏观政策价值趋向,投资者很难判断未来自身权益会面临怎样的命运。在西方国家,尽管在长期制度演进过程中“大众民主”已经成功地被“驯化”,投资者的财产权利一般不会受到过分威胁,但平民阶层与精英阶层间的动态均势导致的左右派政治势力轮流坐庄,以及因此而出现的经济政策周期性变化,对投资者的未来预期也带来了不确定性影响。按照周期性预算平衡理论,执政者没有必要刻意追求年度预算收支的平衡,在一轮经济周期内实现预算赤字与盈余的大致相抵也是可以接受的。也就是说,只要制度设计得当,无论是预算还是税收政策,都可以保持较长时期的基本稳定。但问题在于执政者面对任期限制,不得不经常性地调整不同阶层间利益蛋糕的再分配,很难对经济政策进行具有长远意义的设计。

道格拉斯·诺思认为,制度变迁是利益各方在给定约束条件下形成的一种博弈均衡,即“制度的制定者之所以改变原来的制度,是因为他们认为藉此获得的收益大于因此而产生的成本”(诺思,1994)。但在选票政治制度下,政治家的成本收益评估集中到选票规模上,这就导致了一个问题,制度决策者失去了“按自身意志行动的能力”(谢江平,2016;黄军甫,2014),或者说失去了影响制度变迁的外部约束条件的能力。决策者不再是完整意义上的博弈参与者,而是沦落为根据各博弈参与方出价情况及策略选择进行制度调整的被动的制度变迁“操作者”或“实现者”。在20世纪80年代以来的“新公共管理运动”中,很多国家的政府在公共经济领域引入市场竞争与企业管理,从而提高了公共服务效率,有学者将此称之为“企业家政府”(奥斯本,盖布勒,2006)。但“企业家政府”改变的不过是公共产品供给的具体方式,基本政治制度内在矛盾对制度变迁过程的束缚仍然无法得到根本解决。

相比较而言,我国的政治制度能够保证制度变迁方向上的延续性和确定性,从而为投资者提供一个相对稳定的未来预期。在我国政治制度背景下,能够从两个方面强化可信承诺。在制度价值层面,由于社会主义市场经济与执政党所代表的人民根本利益的相容性,使得市场主体有理由相信,市场化是我国深化改革坚定不变的航向。在制度执行层面,不间断的渐进式改革持续加强对行政权力的约束,制度性交易成本不断降低,营商环境不断优化是可预期的确定性发展方向,这进一步强化了市场主体对我国制度优势的信任。能够实现这一点的制度逻辑是,我国政治制度保证了执政党领导下的政府有一定的超越各阶层利益的“自主性”,从而在一定程度上主导制度变化进程。如果说选票民主政治制度下的利益博弈是两方博弈的话,我国政治制度下的博弈更像是三方博弈。按照博弈论,两方博弈能够达到稳定的纳什均衡,这也意味着利益冲突各方一旦形成循环就很难破局。而三方博弈由于两两联盟策略的存在,很难形成永久性的均衡状态,这意味着始终会有一个力量对博弈过程进行调整或掌控,以防止出现阶层利益“断裂”现象。

与很多国家税收政策左右摇摆的情况不同,改革开放以来我国税收制度变迁的总体价值取向是稳定的。在税制改革方面,适应市场经济的税收制度成型后,“减税”成为一个延续了近二十年的政策导向,在可预期的未来这一导向不太可能发生大的逆转。在税收征管改革方面,规范约束征税权长期是一个重要价值取向,这一取向在未来仍然可能被强化。由于不存在西方式民主制度下的政治周期,我国执政党没有必要针对某些阶层的短期利益进行相机抉择,可以从容地在当下利益与未来长远利益之间进行权衡。我国的税收征管改革,总体上可以理解为通过持续严格约束行政权力,以追求未来发展的更广阔可能性的一种尝试和努力。具备这种政治追求的政府无疑是比“企业家政府”更加精明的政府,而更加精明的政府背后,是更具优势的政治制度的支撑。

四、启示：全面理解税收职能的三个认知

从规范和约束征税权的角度思考我国税收征管制度变革,有助于更深入、全面地理解我国税收在国家治理现代化中的作用。在我国当下的政治社会背景与发展阶段下,实现国家治理现代化,很大程度上是推进政府与市场关系的深度调整。税收征纳关系作为政府市场关系的重要表现,自然承载着不可替代的使命。而要更好发挥税收在国家治理中的应有作用,至少要在以下几个方面更新认知。

(一)全面认识税收在政府市场关系中的作用

在现代国家治理体系中,税收要发挥基础性、支柱性和保障性作用。理解税收职能的这一定位,不能仅停留在税收的筹集财政收入、调控宏观经济和调节收入分配等方面,还应上升到税收在联结政府与市场、政府与社会方面的重要作用这一高度来加以思考。国家社会关系是政府市场关系赖以存在的基本框架,主要指的是国家权力与公民权利的关系。现代税收赖以存在的逻辑前提是产权,没有产权就没有税收。根据这一逻辑向下推导,政府要想通过税收持续地获得丰裕的财政收入,就必须通过完善制度更好地界定和保护产权。而更好保护产权的重要步骤,就是将政府的征税权有效约束在完善的法治框架之下。

无论是在历史还是现实中,税收都不是唯一的财政收入汲取方式。在传统社会,与不完全财产权和人身依附关系有关的“贡赋”在国家岁入体系中一度占据比税收还重要的地位。在现代社会,国有经济利润以及国有资源租金仍然是获得财政收入的重要手段。但要在全球制度竞争中获得并保持优势地位,在国家治理结构中就必须把税收而不是其他手段作为最主要的财政收入来源。已有研究表明,以国有企业利润及战略租金为主要财政收入来源的“自产国家”,在国家治理效能上普遍不如“税收国家”。我国的财政收入来源从计划经济时期的以国有企业利润为主,转向市场经济条件下以税收为主,这一过程同时也是国家治理绩效不断取得进步的过程。现代税收先天以完备的产权制度为前

提,将税收作为主要的财政收入来源,意味着政府自觉接受产权制度和市场机制对自身权利的约束,这是税收促进国家治理现代化最根本的驱动力量。而且,税收制度立法及税收征收过程中政府与市场主体、政府与公民个体之间的互动,推动了国家治理理念和制度结构的变迁。从这方面看,我国多年来不断深化的“费改税”进程,以及以约束征税权为重要特征的税收征管改革,都具有深刻的推动国家治理现代化的意义。

(二)主动接受征税权在严格约束条件下行使这一常态

由于行政权力先天具有扩张性,对包括征税权在内的政府税收权力进行严格约束,就成为现代政治制度的普遍特征。当然,严格约束征税权不是为了阻碍征税权的行使,而是要让政府的涉税行政行为在法治框架内规范行使。在我国改革开放以来的治税思想发展过程中,“严格税收征管”一度居于中心地位,但近年来强调“柔性执法”更多一些。严格税收征管与柔性执法之间不存在矛盾,反而是相得益彰的关系。不过,由于特定的制度环境与发展阶段,规范和约束征税权在我国还具备一些特殊意义。从计划经济向市场经济的渐进式转轨,使得地方政府遗留了大量干预市场竞争和企业经营的显性或潜在的手段。约束征税权有利于强化对地方政府行政权力的制约。另外,规范约束征税权也与当前的国际国内环境有关。从国际上看,持续多年的减税政策导向使得各国间税收制度竞争日趋激烈。从国内看,随着市场经济的完善以及各项法律“硬约束”的形成,我国市场主体税费负担相对较重的问题凸显出来。市场主体的生存问题成为关乎经济发展和国家经济安全的重大问题,不断深化的减税降费政策成为“保市场主体”的重要举措。由于大规模减税降费政策的落实在一段时间内有可能与地方政府的财政收入目标存在冲突,规范征税权行使有助于减税降费政策的落实以及政策目标的实现。

我国征管制度改革是以渐进的方式进行的,这一方面降低了制度转轨的成本,另一方面也容易使过去的一些执法理念、方式或手段被沿袭下来。一

些税务干部还不习惯于在重重制度约束下行使税收执法职能,从而产生了消极心理,导致税收执法中不作为、乱作为等现象时有发生。无论是从市场经济发展的长远需要还是当前经济形势的客观要求看,严格约束征税权都有充分的必要性。而且在我国政治制度体系下,征税权不但要面对法律约束,还要面对政治目标约束,即征税权要服从服务于各个阶段执政党治国理政的目标。可见,在严格约束条件下行使好征税权,是国家治理现代化情境下的常态,税务部门和税务干部都要有足够的心理准备来适应这一常态。面对严格的执法约束和问责机制,一些税务干部不可避免地存在畏惧心理。对税收法律治心存敬畏是执法者的应有心理元素,但不能因畏惧而缩手缩脚,不愿作为、不敢担当。

(三)切实尊重纳税人在税收征管体系中的主体地位

“以纳税人和缴费人”的提出是治税思想的重大变化,具有多重意义。首先,从中央治国理政方针发展的视角看,这是“以人民为中心”发展思想的强化、深化和贯彻落实。其次,从国家治理现代化的发展路径看,承认、尊重和实现纳税人在税收征管体系中的主体地位,是从“税收管理”走向“税收治理”的重要标志。税收征纳关系不仅限于法律范畴,亦属于政治及社会范畴。在法律范畴,纳税人是相对于税收管理主体的行政行为客体。而在现代政治及社会理念下,由于税收立法过程的民主程序以及纳税人权利的存在,自主申报纳税成为标配,纳税人相应地也具备了主体性地位。由纳税人自主决策、自主履行涉税义务,是税收征管机制的理想化追求。第三,承认纳税人的主体地位,尊重纳税人自主选择的权利和自主履行的义务,无论对税务人员还是纳税人,都是一种有效的保护。在我国税收征管理念发展过程中,一些地方政府决策者以及税务部门的“本位思想”一定程度上存在,其重要表现就是对纳税人自决策、自组织涉税事务的不当干预。比如,为了完成年度税收计划人为干涉纳税人的进项税抵扣、费用扣除以及纳税申报等事务。政府机构违背市场经济的基本规则,逾越征纳之间应有

的权责界限,很容易使征纳双方都陷入不确定性风险之中。换句话说,让纳税人自己去承担其应承担的风险,不因某些短期利益破坏这种风险承担机制,对于纳税人和税务工作人员来说都是有益的。

当然,尊重纳税人主体地位,帮助纳税人自主实现义务履行,不意味着税务部门对纳税人的涉税事务放任不管。而是应该改变过去通过税务人员与纳税人之间的物理联结来维系税收管理安全感的观念。从早期的“上门收税”“保姆式”管理到后来的税管员“巡查巡管”,防范的是在无法通过技术手段监管涉税信息的情况下,纳税人脱离税务机关管控视野的风险。在当前数字化技术迅猛发展,税收风险应对手段日臻完善的情况下,完全可以采取一些更加精密的嵌入方式,比如“非接触”“不见面”的办税服务方式,在不增加纳税人制度性交易成本的情况下实现有效监管。税务部门干预纳税事务的主要目标,不仅仅为了完成税收任务,而是帮助纳税人形成自主、足额纳税的习惯,这其实也是作为“精明政府”的一种必备素质。

参考文献:

- [1] 道格拉斯·诺思.制度、制度变迁与经济绩效[M].杭行译.上海:三联书店,1994.
- [2] 戴维·奥斯本,特德·盖布勒.改革政府:企业家精神如何改革着公共部门[M].周敦仁译.上海译文出版社,2006.
- [3] 董瑛.中国特色权力运行制约监督机制的三重逻辑[J].甘肃社会科学,2021(2):32-39.
- [4] 黄军甫.国家自主性困境及对策——国家与社会关系的视角[J].社会科学,2014(12):11-19.
- [5] 谢江平.马克思恩格斯视野中的国家自主性[J].理论月刊,2016(7):27-31.
- [6] 武靖国.税收治理秩序变迁的逻辑——论依法治税与任务治税[J].财政研究,2016(9):30-43.
- [7] 武靖国.我国减税降费政策的国家治理意蕴[J].税收研究资料,2019(4):21-25.
- [8] 杨菁.可信承诺理论及其应用[J].经济学动态,2003(11):62-64.
- [9] 杨志勇:《“制度性交易成本”怎么降?》,《时代周报》2016年5月17日.
- [10] 周黎安.中国地方官员的晋升锦标赛模式研究[J].经济研究,2007(7):36-50.
- [11] Brender A, Drazen A. Political budget cycles in new

- versus established democracies [J].Journal of Monetary Economics, 2005(7): 1271-1295.
- [12] Brennan G R, Buchanan J M. The Power To Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution [J]. Southern Economic Journal, 1980, 48(2).
- [13] Foremny, D. & Riedel, N. Business taxes and the electoral cycle. Journal of Public Economics, 2014, 115 (2): pp. 48-61.
- [14] Guriev, S., Kolotilin, A. & Sonin, K. Determinants of Nationalization in the Oil Sector: A Theory and Evidence from Panel Data. Cepr Discussion Papers, 2008, 27(2): 301-323.
- [15] Mahdavi, P. State Ownership and the Resource Curse: A New Dataset on Nationalizations in the Oil Industry. Social Science Electronic Publishing [EB/OL]. [2011-08-25]. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1916590
- [16] McKinnon R I. Financial Control in the Transition From Classical Socialism to a Market Economy [J]. Journal of Economic Perspectives, 1991(05): 107-122.
- [17] Min S. Svensson J. Political Budget Cycles: A Review of Recent Developments [J]. Nordic Journal of Political Economy, 2003(2): 67-76.
- [18] Weingast B. R. Constitutions as Governance Structures: The Political Foundations of Secure Markets [J]. Journal of Institutional and Theoretical Economics, 1993(1): 286-311.

【责任编辑 孟宪民】

(上接第 78 页)

- [2] ROMER P. Endogenous Technological Change [J]. Journal of Political Economy, 1990, 98(S5): 71-102.
- [3] BARRO R J. Government Spending in a Simple Model of Endogeneous Growth [J]. Journal of Political Economy, 1990, 98(5): S103-S125.
- [4] BECKER B. Public R&D Policies and Private R&D Investment: A Survey of The Empirical Evidence [J]. Journal of Economic Surveys, 2015, 29(5): 917-942.
- [5] 梁俊娇, 贾昱晞. 企业所得税税收优惠对企业创新的影响——基于上市公司面板数据的实证分析 [J]. 中央财经大学学报, 2019(9): 13-23.
- [6] 贺康, 王运陈, 张立光, 万丽梅. 税收优惠、创新产出与创新效率——基于研发费用加计扣除政策的实证检验 [J]. 华东经济管理, 2020, 34(1): 37-48.
- [7] 薛宏刚, 王浩, 樊卓群. 研发创新税收优惠政策是否有利于企业降杠杆? [J]. 西安交通大学学报 (社会科学版), 2020, 40(3): 17-24.
- [8] 洪凯. 浅析增值税转型改革对企业技术创新的影响 [J]. 中国科技论坛, 2009(4): 87-91.
- [9] 刘行, 赵健宇. 税收激励与企业创新——基于增值税转型改革的“准自然实验” [J]. 会计研究, 2019(9): 43-49.
- [10] 袁建国, 范文林, 程晨. 税收优惠与企业技术创新——基于中国上市公司的实证研究 [J]. 税务研究, 2016(10): 28-33.
- [11] 何杨, 邓栖元, 朱云轩. 增值税留抵退税政策对企业价值的影响研究——基于我国上市公司的实证分析 [J]. 财政研究, 2019(5): 104-117.
- [12] 张勇. 诚信纳税与企业商业信用融资——来自中国纳税信用 A 级企业的经验证据 [J]. 金融论坛, 2021, 26(6): 60-70.
- [13] 孙雪娇, 翟淑萍, 于苏. 柔性税收征管能否缓解企业融资约束——来自纳税信用评级披露自然实验的证据 [J]. 中国工业经济, 2019(3): 81-99.
- [14] 卢馨, 郑阳飞, 李建明. 融资约束对企业 R&D 投资的影响研究——来自中国高新技术上市公司的经验证据 [J]. 会计研究, 2013(5): 51-58+96.
- [15] 钱雪松, 丁滋芳, 陈琳琳. 缓解融资约束促进了企业创新吗? ——基于中国《物权法》自然实验的经验证据 [J]. 经济科学, 2021(1): 96-108.
- [16] 顾雷雷, 郭建鸾, 王鸿宇. 企业社会责任、融资约束与企业金融化 [J]. 金融研究, 2020(2): 109-127.
- [17] KAPLAN S N, ZINGALES L. Do Investment-Cash Flow Sensitivities Provide Useful Measures of Finance Constraints [J]. Quarterly Journal of Economics, 1997, 112(1): 169-215.
- [18] 魏志华, 曾爱民, 李博. 金融生态环境与企业融资约束——基于中国上市公司的实证研究 [J]. 会计研究, 2014(5): 73-80+95.
- [19] 温忠麟, 张雷, 侯杰泰. 有中介的调节变量和有调节的中介变量 [J]. 心理学报, 2006(3): 448-452.

【责任编辑 张经纬】