

正义视角下对现代税收的 多维考量

李俊英

(常州大学,江苏 213164)

内容提要:在现代社会,税收的首要特征是经过纳税人的同意,实质是共同体成员自愿拿出部分资源最终用于促进公民个人发展。本文侧重于以多维视角观察和思考税收问题。税收首先是政治问题和社会问题,必须在这个层面上为形成系统性的理论和构建完善的制度奠定基础,在此前提下聚焦经济领域开展工具性和技术性的实证研究,最终以财税法治实现纳税人权利的保护。本文认为,应将税收学置于社会治理理论视野下进行跨学科融合的综合研究,税收多学科属性背后的共有逻辑和价值取向是税收正义,应以正义的税收推进国家治理现代化。

关键词:税收本质 学科属性 税收正义

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)07-0004-09

一、引言

税收国家是现代社会的性质。市场经济中的政府收入格局尽管已出现多样化,但其支柱仍然是税收。因此,在现代社会政府是“无产国家”,也是“税收国家”(神野直彦,2012)。尽管人类关于国家征税活动的思想源远流长,但在税收起源之前由民众上缴的不是“税”,被称为“捐”。捐与税最大的不同在于,它是一种强制征收,体现的是统治集团的利益而对民众行使赤裸裸的暴力。斯坦因从人性与国家的实质出发,将税收问题置于“国家学”分析框架内,指出税与捐两种不同的财政征收形式,存在于国家的不同演化阶段:税存在于现代国家,而捐

存在于传统国家。正如玛格丽特·利瓦伊(Margaret Levi)所言:“国家财政收入演化的历史构成了国家进化的历史”。基于以上角度对税收的定义才是真正的税收,它的存在只有区区200年时间(许建国,2016)。那么,我们究竟如何理解和定义现代社会中的“税收”呢?税收是现代国家的财政收入形式,首要特征是纳税人的同意,实质是共同体成员自愿拿出部分资源最终用于促进公民个人发展。这样的税收理念,其价值不仅在于清楚地指出了税收与其它财政收入形式的差别,更重要的是它为财政学提供了税收理论的要素。特别值得强调的是,斯坦因提出民众用税收促进自身发展的税收目的,以及征税以不伤及资本为限度等基本理论,仍值得今天的我

[收稿日期]2021-05-15

[作者简介]李俊英,中国财税法治战略研究院教授,经济学博士,研究方向为财税理论与政策、财税法。

[基金项目]国家社科基金项目“基本公共服务均等化进程中地方税与转移支付的协同效应研究”(20BJY229);江苏省社科基金项目“长三角一体化发展的税收分享机制创新研究”(20EYB006)。

们高度关注(马珺,2017)。

在考察税收本质时,我们至少有四个视角可供选择:政治学、社会学、经济学和法学。从多学科视角开展税收理论研究,才能更充分地认识其属性。党的十八届三中全会以来,财政作为国家治理的基础和重要支柱的全新定位,倒逼学界采取跨学科研究方法重新审视税收问题,需要将研究从经济层面深入到政治、法律和社会层面。因此,税收就有了这样多重的属性。在推进国家治理体系和治理能力现代化作为新一轮改革的总目标框架下,需要在理论上明白:一旦站在国家治理的立场上,从财政作为其基础和支柱的重要意义出发,税收学科属性必将转向多学科融合的高度和深度,这种深刻变化促使我们不断探究税收的政治属性、社会属性、经济属性和法律属性,并试图找到它们背后的共有逻辑和价值观。

二、税收的政治属性:推动代议制民主产生和现代国家构建

政府如何征税以及与此相关的政府如何花钱的问题,根本上说是个政治问题,因此,如何认识税收的政治属性和规律是我们无法绕开和逃脱的。当把注意力集中在税收的政治层面时,我们要揭示出税收与现代政治的密切关系。一方面,探讨税收对代议制民主和现代国家建构的意义,分析税收对现代国家的成长方式与发展路径的决定作用和塑造能力;另一方面,考察影响政府作出税收政策选择的诸多可能的政治变量以及影响方式,揭示出政治考量往往会超过其他标准而起决定性作用。

(一)税收推动代议制民主产生

税收是现代民主制度兴起的先决条件之一,极大地推动了代议制民主产生。从历史角度看,国家和财产的分离,使得国家的财政收入形式发生实质性的转变,国家扩张产生的巨额战争费用迫使君主们不得不以公共需要的名义向贵族、教会以及自由民征税。正如葛德雪(Rudolf Goldscheid)所言:“如果国家没有自己的财产,那么政府国库的资金来源就

只剩下一个渠道,税收。”从传统国家向现代国家的转型起源于西欧各国。英格兰把“现代性”引进我们的世界,它是全球最古老的现代国家(麦克法兰,2016)。1215年签订的《大宪章》,其中明记“课税之权,出于人民让步之意,以确定之。(比几斯渴脱,2003)”《大宪章》宣布了一个人类文明史上最重要的原则:未经允许,国王不得擅自征税(李炜光,2015)。尽管当时是在贵族们强迫之下约翰王签署的《大宪章》,“王不得已,乃定一宪章以约国民”,但其伟大成就至今仍熠熠生辉。因为,统治者与民众之间就税收进行了良好的互动:统治者用代议制来交换臣民的税收。或者说,英国国会制度的建立和发展实际上是统治者与被统治者就政府活动所需要的税收进行谈判的产物。对征税权的控制推动英国形成了现代国家,国王不得不召开议会并赋予议会越来越大的权力,最终产生了英国代议制政府与民主制度。现代税收就是一种交易,政府以公共产品和服务换取民众的税收,并在代议机构中寻求纳税人代表的同意。

(二)税收是现代国家的标志之一

税收具有塑造国家的力量,经纳税人同意是税收的根本特征,基于同意的税收是现代国家的标志之一。就现代国家而言,对持续增长的财政需求只能用税收方式来满足,“税收”与“国家”如此密切的关系决定现代国家也是税收国家,这也是现代国家的逻辑必然。罗伯特·达尔(Robert Alan Dahl)就曾指出过:“统治者需要取得被统治者的同意这一理念,一开始是作为一个征税问题的主张而提出的,这一主张后来逐渐发展成为一种有关一切法律问题上的主张。”这种“王在法下、法律至上”的思想在历史演进的过程中逐渐升华为一种现代国家的法治精神。为现代国家奠定思想基础的英国学者洛克(John Locke),在用社会契约理论为现代国家提供合法性辩护时,也阐明了税收必须基于同意这一特征。洛克认为掌握最高权力的立法机构,未经本人同意,不能取走任何人的财产的任何部分;未经人民自己或其代表同意,绝不应该对人民的财产课税。

（三）税收政策选择的政治考量

在西方民主国家的税收决策中，政治考量是决定性的。因为税收是重要的政治工具，蕴含着明显的政治价值观。一国税收总收入、税种结构、多级政府下的税收分权、税改趋向等方面在很大程度上反映政府有意识的、理性的政治需求。政府往往把自己愿意接受的税收通过政治过程纳入法律的轨道，其他方面的标准或考虑并不是最重要。虽然来自经济和法律的考量可以决定税收政策的趋势，但最终的政策内容和法律框架将取决于政治。政府在实际抉择时，各国税收制度的差异反映了政治文化的影响、各国政治经济史的累积性影响，以及与此更相关的政治形势的影响。政治考量始终居于支配性地位，税收政策的制定必须满足政治和经济的需要，这一点不会因为税收政策的复杂性与技术含量而模糊。

从政治上考量，政府倾向于以什么样的税收工具取得收入，所得课税、消费课税还是财产课税？同样，这个过程也不会是一帆风顺的。对于工业化民主国家，政府增加收入的渠道如何选择，更多地会考虑对竞选投票和普遍性政治抵抗的影响。政府首先考虑的税收工具是所得税。对企业课征的所得税在政治方面表现出两难的抉择，一方面因为企业并不参与投票，股东对政府征收高额的企业所得税给企业带来的税痛感，显然不如个人所得税带来的“切肤之痛”那样敏感；另一方面，企业集团游说能力较强，在竞选中会通过资助候选人施加自己的政治影响，因此，政客们通常不情愿让企业承担太多的税收。同样的道理，把社会保障税的更大份额分摊给雇主，与课征企业所得税类似。政府的第二个主要税收工具是对消费课税。政府通过对人们的花费开销来获取收入，几乎可以把所有的公民都纳入税收体系，比所得税的影响面更广。政府另一个主要的“税收杠杆”，是公民与企业拥有的财产。财产税是传统上地方财政的主要来源。以财产税为地方财政聚财，其背后的逻辑和主要理由是，财产所有人是地方政府所提供公共品的主要受益者。因为财

产税的目标是对最富有的人课以重税，经常被公民认为是“公平的”税收。财产税在政治上的难处在于，地方政府要根据变化的财产评估价值，不断地调整财产的评估值以及纳税额，在纳税人眼里，税额一次高过一次，由此可导致对财产评估普遍性的政治对抗。

长期来看，世界税制改革延续了清晰可辨的宽税基税制模式，有着比较充分的政治理由。其中最重要的一条是降低税收的透明度，而降低税收透明度的基本动因是政治性的，从而减少税收对公民的外在影响。宽税基模式有助于把某些高额的税负降低到纳税人可接受的范围，彰显政府在为削减较高或不合理的税收采取了实际的行动。

三、税收的社会属性：民间正义与物有所值

税收问题不可能对来自社会的“指令”视而不见，公众对税收有自己的解释视角。“福利国家”理念下的税收规模日益扩大，税收有预算成本，也有社会成本。只要公民用点心思就不难知道自己对公共领域持续的财政需求所做出的贡献。政府应致力于将自己的事情做好，获得纳税人更多道义上的支持和认同。

（一）民间对税收公平与正义的理念

当今社会，税收已然成为了公众关注的敏感问题。在西方，近年来对欧债危机和为解决危机而进行的税收方案大讨论，提升了人们对税收政策及其影响力的认识水平。我国2016年底关于企业税负的激烈争论，以及近期社会各界对影视明星通过“阴阳合同”逃避税收的抨击和谴责，无不是民间对于更加公平正义的现代税收秩序的积极回应和自觉诉求。

税收问题不仅高居庙堂，更远在江湖，但普通人和专家关注的重点并不完全相同（杨海燕，2018）。社会大众会自觉地接受专家们所定义的税收公平概念吗？正义思想和公平预期作为道德和伦理的考虑，有着广泛的社会基础。史蒂文·M·谢福林（Steven M. Sheffrin）提出了“民间正义”这一重要理

念,用“民间正义”这一术语来简单指称社会上普通个人对于税收公平所持有的观点,强调要认识到并理解日常生活中人们对于公平的心理感受,以及如何将这些感受应用到税收领域中。从很多哲学和经济学的学术成果看,对税收公平的研究重点放在了收入再分配上。而从民间正义视角看,税收公平是远比再分配更加宽泛的概念。税收公平是重要的,它不仅体现在收入和财富再分配方面,对社会大众来说,税收公平还有其他重要意义,主要是:征税程序和过程是严谨和值得信赖的;纳税后所得与所纳税收相匹配,即“物有所值”;纳税人享有与税务机关打交道时获得基本的尊重和合理对待的法律权利;对其他人是否付出公平的税收贡献度的高度敏感性;他们在努力工作时也要遵纪守法等。

民间正义理念对于揭示税收本质具有重要的现实价值。民众基于日常生活中对正义的多维度理解深深地扎根于社会中,汇集的是广泛的关于什么是公平和什么是不公平的意见和观点。亚里士多德认为“人类所不同于其他动物的特性,就在于他对善恶和是否合乎正义以及其他类似观念的辨认。”一方面,研究民间正义可以给专家提供洞见,弥补纯理论和数理模型的不足(杨海燕,2018);另一方面运用民间正义的理念对税收改革进行检验,避免一些理论上很完备的政策举措因无法与老百姓的心理形成共鸣而在实践中频频碰壁。以上两方面的现实价值,警示政府在致力于建立一个平等的社会过程中,必须非常重视民间正义。税收体系不只是以最小的社会痛苦方式对商品和服务进行再分配的工具,也是一个人们表达价值观的体系。只有能反映社会价值观的税收改革,才更可能被民众所接受(谢福林,2016)。

(二)民众衡量税收的标准是物有所值

在现代社会,公民从整个“税收—支出”的过程来衡量缴税带来的牺牲与“享用”财政支出取得的收益是否相称,即是否“物有所值”。这种观念来源于社会契约思想。近代的政治思想家们提出社会契约理论,经由霍布斯(Thomas Hobbes)、卢梭(Jean-

Jacques Rousseau)和霍尔巴赫(Heinrich Diefrich)等人的阐发,日渐清晰和成熟。在订立“社会契约”的基础上,人类进入了政治社会,成立了国家并设立了政府,由此产生了公共权力和法律。现代税收内含着契约平等精神,在纳税人同意的前提下,以税收为代价换取公共产品。未经人民或其代表同意,不能对私有财产课税。这是政府征税权力的来源和合法性所在。

对于社会大众而言,愿意以牺牲税收换取什么呢?他们更看重什么?社会契约理论的核心在于公民将权力委托给国家来集中使用,以换取自由与权利。换句话说,税收是公民权利的成本,自由依赖于税收。没有税收,政府则无以保护自由和权利。显然,这种交换并非是一个简单的成本—收益分析过程,民众会赋予自由一些社会价值,重点关注自己作为权利主体的地位以及福利权的意义。为了保护权利,一个负责任的政府必须负责地使用公民缴纳的税收(霍尔姆斯、桑坦斯,2011)。在现代税收征纳过程中,纳税人诉求的并非仅是税收负担的多寡,而是直指税收背后的权利和正义,除要求知情权、监督权和被公正对待的权利,更重要的还有“谁立法、如何立法”所指向的代表性、回应性和受托责任。

民主机制能够让民众来衡量所缴纳的税收是否物有所值,而且在现代民主制度下民众才可能愿意承受更多的税。民主制度下的个人选择权包括是否同意缴税和是否愿意承担更多的税收。公众对税收的态度,是个人在政治场合下的一种人类行为。缺乏公平与正义的税收,无论政府多么需要,也不具有征收的合理性。每个人都同意的税收应当是正义的。民主制度下,纳税人有权知道政府花钱的逻辑,并且需要将政府的预算安排在公众领域充分讨论。维克塞尔提出了著名的全体一致和自愿同意原则,指出必须建立起税收与财政支出同时决策的机制,广泛地运用投票程序让民众自己来衡量税收是否物有所值。如果由民众决定税收数量并确保用在自己身上,而且中间环节的行政成本很低(流转过

程简捷且规定得好)的话,即使税收数量很大,这样的税收就不会是什么负担;而如果它并非由民众决定也未用在民众身上,民众财富不断地被税收剥夺,那么税收数量即使不大也会成为沉重的负担(刘守刚,2018)。孟德斯鸠从税额与自由的关系角度断言,可因民众享有的自由增多而加重税收。他认为,在政治宽和的国家里,对于过重的赋税有一种补偿,那就是自由;在专制国家里,对自由也有一种补偿,那就是较轻的赋税。显然,民主国家的民众才可能承受更多的税收。因为,政体越宽和,越充满自由精神,财产越安全,商人就越愿意把大笔税金预缴给国家。

四、税收的经济属性:资源配置效率和收入公平分配

税收领域内有许多议题是经济性的,经济学科通常支配了税收研究。究其原因,可能主要源于在当前的学科分界中,财政学(含税收学)被分到了应用经济学下。经济学对税收的本质做了充分的阐述,即税收是公共产品的价格。经济学所提出的主要问题有两方面:一是税收对经济发展和资源利用效率产生何种影响;二是税收对社会财富和收入分配的影响。

(一)当代西方财政学的两种研究范式

财政学有配置范式与交易范式两大传统,两种研究范式在方法论基础和国家观念等方面差异日益明显。20世纪两位伟大的经济学家、西方现代财政学的先驱——理查德·马斯格雷夫(Richard A. Musgrave)和詹姆斯·布坎南(James M. Buchanan)的学术思想和研究成果充分体现了两种财政学研究范式的特色。

配置范式财政学又称为最大化福利分析范式,该研究范式以英美财政学(即盎格鲁—撒克逊财政学)传统为基础,在当代财政学教学与研究中居于主流地位,被广泛接受、研习和采用(马珺,2015)。英美主流财政学之所以被称为配置范式,主要是因其建立在配置范式经济学基础上。现代经济学研究

有两种范式:资源配置效率最大化范式与交易经济学范式。两大经济学研究范式最根本的差异在于回答两个根本性的问题:经济学应该研究什么和应该如何进行研究。配置范式经济学是罗宾斯式的,研究理性的个体在约束条件下如何选择以对稀缺资源进行合理的配置,因此,配置范式经济学又称为作为选择科学的经济学。马斯格雷夫将新古典综合经济分析框架应用到财政学中,提倡通过政府干预纠正市场失灵,应用福利经济学对政府收入和支出的效应进行分析,以实现帕累托最优。他从新古典主义综合立场将以往的财政学系统化了,把财政的功能分为资源配置、收入再分配和稳定经济。此后,财政学在经济学内容上的新发展,促使现在财政学已经和标准的微观经济理论完全结合在一起,遵循专业经济学的一般做法,也采用了更严格的理论推演形式和数理分析方法,并运用计量经济学方法进行经验验证。20世纪70年代以来,主流财政学被冠以“公共经济学”的名称,关注的是政府的微观功能,即政府对资源配置和收入分配的影响,把政府的宏观功能,即政府通过税收与支出组合的财政政策对就业水平和价格总水平的影响拱手让与其他学科研究(罗森,2016)。通过梳理上述发展历程,显然能够判断出当代英美主流财政学主要限定在经济领域,致力于将经济学的分析方法应用于公共部门。

布坎南是公共选择学派的主要创立者,在公共选择理论中体现了布坎南经济学方法的一个重要特点:交易经济学的方法。布坎南不余遗力地反对资源配置的方法,认为应将经济学定义为交易的科学,将研究的重点放在交易、贸易、协定和契约等个人之间的互动上来。Dennis Mueller(1989)评论时称赞公共选择理论卓有成效地发展为规范和实证两个分析视野,从规范与实证两个层面,为经济理论的研究提供了新的方法和范式,积累了大量的文献。其中,实证公共选择理论推翻了全能的、仁慈的、天然追求福利最大化政府的假设,将新古典经济学的分析方法应用到财政收支问题上,也被称为

“实证财政学”。规范公共选择理论即“宪政经济学”，为税收、公债、财政联邦主义等领域的研究，开创了一个理论思维的新领域。

(二)福利经济学框架下的最优税收：有效且公平地课税

福利经济学为税收政策分析提供了一个系统而有用的框架，大多数财政学家使用福利经济学分析和研究政府如何征税以实现有效经济增长和促进社会正义分配，为政府积极干预解决市场失灵和“公正的”分配提供了理论依据。最优税收理论基于“公平、明确、简便与最低费用”的征税原则，运用基本的社会福利函数，推导出权衡效率与公平的最优商品税和最优所得税，也就是使社会福利最大化的商品税制和所得税制。最优商品税理论阐明的是，如何在超额负担最小的同时筹措到既定的税收收入。拉姆齐法则(Ramsey Rule)指出，为使超额负担最小化，从每种商品筹措到的最后1元税收的边际超额负担必须相同。最优所得税理论提供一个系统的思考方法，来分析如何构建公平且有效的所得税制，以使社会福利最大化。其中，最核心的问题是公平与效率之间“正确的”权衡取舍关系，也就是所得税的累进性应当多大？这几乎是财政学中最富有争议的问题了。最优所得税分析的目的在于认识到提高税率会对收入产生冲突的情况下，制定在不同收入群体间最大化社会福利的税率。

尽管最优税收理论运用福利经济学的工具，澄清了税制构建中的效率与公平权衡关系，纠正了传统税制设计的缺陷和错误，但这类研究所依据的假设可能并不符合现实，因为税制可以用效率与公平以外的其他标准来评价，也就是说最优税制理论寻求加总性社会福利最大化的背后，还存在着许多有争议的价值判断，只以经济理论作为理论基础而不考虑政治因素和社会制度本身就有问题。关于这一点，有三方面的评论是有说服力的：第一，该理论很少关注制定税收制度的政治背景，一种“最优”税种可能因此而缺乏政治上的可接受性。霍尔科姆(Holcombe, 2002)指出，在现实政治制度下，基于最

优税收逻辑提出的政策建议实际上可能会降低福利水平。第二，公平的税制并非易事，尤其是包含“境况”相同的人纳相同税的横向公平。横向公平是一个相当模糊的概念，因为我们无法准确界定“境况相同”或是“境况不同”。费尔德斯坦(Feldstein, 1976)提出将效用作为衡量标准，但由于人们对闲暇的偏好不同导致无法课征效用税。第三，最优税收理论假设征税没有成本，不存在逃税。然而，也许最优的税制正是被忽略了的高额税收征收成本和无法消除的逃税行为而否定。

五、税收的法律属性：税收法律主义与纳税人权利保护

现代法治国家本质上都是税收国家，而税是通过法律得以实现的。税收法律关系无疑是个人和国家之间最主要也是最基本的一种关系，它涉及到两方面的问题：一是政府为什么课税，即课税的正当依据是什么；二是纳税人让渡一部分自己的财产以税收的方式交给国家，能够换来什么。

(一)税收法律主义

税收作为一种交易，课税要兼顾国家和公民两者的需要。孟德斯鸠(Montesquieu)告诫我们：“没有任何别的事情比规定臣民应缴纳多少和保留多少，更需要智慧和谨慎了。”政府会提供给公民所需要的东西，但人们也要付出代价。政府开支最终要由私人部门承担，税收会是一种沉重负担。显然，税是公民对从国家那里所得到利益的对价。这种观点是课税历史上非常重要的一种思想，其以自然法和国家契约说为基础，被称为利益说或对价说。即，国家的目的在于保护公民的自由、平等、生命及财产；而税则是对国家这一目的的对价。奥利弗·温德尔·霍姆斯(Oliver Wendell Holmes)的传世名言“税收是我们为文明社会支付的对价”和“我喜欢缴纳税收，我用其购买文明”充分体现了这种思想观点。而且，这一观点目前在西方民主国家中依然根深蒂固。

现在的国家和国民之间围绕税的关系再也不是昔日纯粹的权力关系，而是公法上的债权债务关

系(金子宏,1976),其本质则是纳税人与国家在宪法层次上的平等性。国家与国民的税收权力与权利以及相应的义务可以从宪法和法律两个层面进行区分。在宪法层面上,国家拥有征税权力以及由此产生的对纳税人税收之债的请求权,以满足合宪目的财政支出作为要求金钱给付关系的前提。对于国民而言,基于宪法层面的税收必须是基于同意的税收。这种“同意权”,至少包括但不限于两方面的内容:一是税种的开设、调整、撤销,以及课税程序等有关税收方方面面的内容,都需要法律加以规定;二是通过法律途径表达“不同意”用于违宪财政支出的税收(刘剑文,2017)。

税收法律主义,又称税收法定主义,是指通过立法决定税收问题的基本原则。即如果没有相应法律作依据,政府不能征税,公民也没有纳税的义务。税收法律主义以限制政府的征税权力和保护纳税人的财产权为宗旨。政府征税的合法性表现在以代表全体人民的代议机构制定税收法律为前提,其用途为满足社会共同需要;应奉行私人财产权优先于国家征税权的原则,良好的税制应该首先保护好纳税人的财产权,每一种税的立法意图是正当的、合理的与可检测的,使公民财产不因具体的税种、征税对象、税率等课税要素而受到侵害;遵循“王在法下”和“法律面前人人平等”原则,税制应是公平的,每个纳税者应对政府费用承担他“合理的份额”;尽量减轻纳税人的税收负担,政府只征收“正义的税收”,即瓦格纳所称的纯财政和社会福利两个目的税收(李俊英、鲍晓敏,2020)。

(二)保护纳税人权利

征税权的正当性在于对纳税人权利的保护。在现代民主与法治社会,尊重和维护纳税人权利已然成为各国公认的普世价值,税收国家的中心即为纳税人权利保护。纳税人的权利有哪些?纳税人权利实质上指的是征税的决定权和税款使用的监督权,以税收法律关系为线索,可划分出宪法基本权和税法具体权利两个层次。一般认为,纳税人在宪法上的基本权利包括生存权、平等权、参与权、监督权、

救济权等(刘剑文、侯卓,2016)。纳税人在税法上的具体权利主要体现在税款征缴过程中所享有的权利,例如《中华人民共和国税收征管法》第八条规定的知情权、无偿接受纳税咨询服务权、保密权、申请减免退税权、陈述权与申辩权、申请行政复议与提起行政诉讼以及请求国家赔偿等权利、控告和检举税务机关与税务人员的违法违纪行为权等。

作为一种法律实践,许多国家制订了纳税人权利法案、宪章和宣言等,如美国的《纳税者权利保障法》、日本的《纳税者权利宣言》、韩国的《纳税者权利宪章》,德国没有专门为纳税人权利保护立法,但在《税法通则》和《行政程序法》中详尽列举了纳税人各种权利。OECD提出的《纳税人权利示范宪章》描述了各国纳税人权益保障法中的常见元素,包括税收不课及最低生活费,课税程序正当,纳税人仅支付正确的税额、知情税款征管过程和税收用途、参加财政过程等。伴随着权利意识的提高,各国强化了以宪政程序来保护纳税人权利,税法明确公布纳税人享有的确定性权利,多举措优化纳税服务,甚至突破很多观念和理论的限制,规定在公平课税、避免双重征税、私人财产权的保护、保障生存的基本生活资料免于课税等较高层次纳税人的权利。部分国家在税收征管实践中推出的“纳税人保护官制度”锦上添花,协助纳税人解决与税务部门的争议和纠纷。如今中国的纳税人已经成长为对税痛较为敏感的权利主体,对税收的征收与使用表现出前所未有的关注,在未来的财税法治化过程中,应将纳税人的基本权利列为立法的宗旨和重要的法律原则。

六、总结

(一)应将税收学置于社会治理理论视野下进行研究

马珺(2015)指出当代西方财政学由配置和交易两大研究范式衍生出三种财政学知识体系,分别是传统的配置范式财政学、公共选择视角下的财政学和社会治理理论视野下的财政学。她认为,超越

配置范式财政学,对财政学的性质及其未来发展方向提出批判性的新认识具有重要价值。从学科特色来看,财政学是一个涉及多门类学科的综合学科,它实际是一个比一般意义的经济学开阔得多的综合学科。从社会契约论的基本思想和理论渊源出发,国家是社会成员为实现自我利益而建立的,这种选择是基于个人主义的,也是理性选择的结果。作为交易的税收过程,是全体社会成员就税收一支出做出的集体选择,能够为整个社会从政府那里换回共同利益,最终以税收正义促进公民个人自我发展。显然,现代税收学是广义社会理论的一部分,这种社会取向是基于人类行为学的。在社会治理理论视野下,税收一支出交易的发生过程构成了公共部门理论,以实现社会自我治理为目标和准则,而不仅仅是关注资源配置效率或均衡状态。今天我国的财政学界,认为财政学不仅仅属于经济学,经济学也绝非财政学的全貌(刘尚希,2015),积极倡导基于社会治理而非单纯资源配置的财政学研究取向(高培勇,2014;李炜光,2014),乃是一种普遍性的看法。

(二)多学科融合研究是税收学的基本方法论

我们既然认同税收应当关注“治理”问题,那么税收研究应跳出既定理论框架下对技术细节的过度追求,突破学科视角探究现代税收的本质和发展方向。到目前为止,需要我们对税收本质问题的整个基础作全面的阐述,而要完成这一任务,主要依靠经济学的知识谱系,或者是任何一个学科领域的专门知识都是远远不够的。时至今日,现代学术知识库中熠熠生辉的各类真知灼见让我们可以从更多的维度去思考税收问题。虽然每个学科都承认有必要关注其它学科的成果,却很少有著作成功地将各个学科研究的不同成果融合在一个相互关联的整体框架内。这样重大而严肃的话题在学术界鲜有研究,也缺乏一个统一的框架和探索工具。当我们从不同角度出发,观察和分析税收本质时似乎得到不同的“税收”。对税收本质、范围和逻辑特征不能有一个一体化的认识,究其原因就在于我们看待

和处理问题时所选用的方法不够妥当。就学科融合与发展而言,欧陆传统财政学为我们提供了学科间的转换视角和方法论选择的基础。由于当时还没有严格区分学科界限,欧陆传统中的财政学与政治学、伦理学、历史学等高度结合在一起,在分析方法上表现出高度的综合性。例如,瓦格纳采用历史归纳法提出公共支出不断增长定律,斯坦因采用历史和哲学的方法区分了税与捐,维克塞尔等的研究也充斥着历史的、制度的及哲学的分析方法,葛德雪和熊彼特采用社会学方法来分析财政问题(刘守刚,2015)。税收学科的未来建设应汲取欧陆财政学传统中综合研究的学术思想和学术养分,将研究领域扩展到经济学之外,深层次地挖掘不同学科事实上所具有的相容性,使其实际上可以一体化。

(三)以正义的税收推进国家治理现代化

税收多学科属性背后的共有逻辑和价值取向是税收正义,税收正义是多重力量和逻辑合成的结果。税收关乎政府与国民双方的利益,应以社会正义为基础,税收正义是社会正义在财税领域的应用和体现。党的十八大报告提出“必须坚持维护社会公平正义”的要求,税收正义是整个社会公平正义的一部分。我们是如何征税和用税的,在很大程度上决定着我们是繁荣还是贫穷、自由还是奴役,以及最重要的,正义还是邪恶(亚当斯,2013)。什么才是“正义”的税收?罗尔斯(John Rawls)认为,正义感引导我们推进正义的制度安排,包括一个用来提高正义所要求的财政收入的税收体系。税收正义的实践自古有之,在形成系统理论的历史演进过程中,瓦格纳阐述了税收正义的纯财政目的和社会福利目的两个方面,继承者维克塞尔提出实现正义税收的全体一致和自愿同意原则。

正义的税收既可满足公共利益的需要,又可促进收入和财富的公平分配,显然,其在政治上的重要性超越了筹集资金本身。党的十八届三中全会提出建设现代财政制度的要求,现代财政制度的核心之一是税收,税收如何才能提高国家治理能力,这两者之间又存在着怎样的内在逻辑关系。推进国家

治理现代化,最重要的是要推进民主与法治建设(俞可平,2014)。税收正义的价值观念是将经同意的税收视为在政府与人民间建立起和谐财税关系的方式,体现国家与公民之间良好的互动,其隐含的基本理念是:政府与人民之间的和谐最有可能在社会正义原则的引导下达成。纵观当今世界,正如安格斯·迪顿(Angus Stewart Deaton)所言,无论是富国还是穷国都在试图运用税收或政府与社会成员之间的契约关系提高政府的治理能力。税收正义通过课税同意体制,即“无代表不纳税”的体制实现自己的价值诉求,透过法律得以执行,清晰呈现出对民主与法治的价值关照,形塑着国家的治理能力。正义的税收治理要求国家在税款的使用上回应纳税人的需求,公开税款的使用过程以及结果,政府就税款的使用结果对纳税人负责。税收是政府与纳税人议价的主要场域,纳税人与政府之间存在一个谈判过程,如果政府提供的公共产品不符合纳税人的预期,纳税人便以“用脚投票”的形式终结谈判过程。

参考文献:

- [1] [日]神野直彦.财政学——财政现象的实体化分析[M].南京:南京大学出版社,2012:137-140.
- [2] [美]玛格丽特·利瓦伊.统治与岁入[M].上海:上海人民出版社,2010:1.
- [3] 许建国.西方税收思想[M].北京:中国财政经济出版社,2016:1.
- [4] [美]理查德·A.马斯格雷夫,艾伦·T.皮考克.财政理论史上的经典文献[M].上海:上海财经大学出版社,2015:50-61.
- [5] 马珺,高培勇.国家治理与财政学基础理论创新[M].北京:中国社会科学出版社,2017:1.
- [6] [英]艾伦·麦克法兰.现代世界的诞生[M].上海:上海人民出版社,2016:6.
- [7] [英]比几斯渴脱.英国国会史[M].北京:中国政法大学出版社,2003:4.
- [8] 李炜光.权力的边界:税、革命与改革[M].北京:九州出版社,2015:6.
- [9] 刘守刚.现代国家形成的动因源于财政[EB/OL].<http://cul.qq.com/a/20170609/016477.htm>,2017.7.22.
- [10] 刘守刚.税收标志着现代国家[EB/OL].<http://cul.qq.com/a/20170630/012828.htm>,2017.7.22.
- [11] [英]约翰·洛克.政府论(下篇)[M].北京:商务印书馆,2014:87-90.
- [12] [美]B·盖伊·彼得斯.税收政治学——一种比较的视角[M].南京:江苏人民出版社,2008:21.
- [13] 马珺.财政学研究的不同范式及其方法论基础[J].财贸经济,2015(7):15-28.
- [14] [美]哈维·S.罗森,特德·盖亚.财政学(第十版)[M].北京:中国人民大学出版社,2016:3-4.
- [15] 李炜光.从维克塞尔到布坎南:公共财政理论的蹊径演进[J].读书,2012(4):3-13.
- [16] [美]詹姆斯·M.布坎南.民主财政论[M].北京:商务印书馆,2015:201.
- [17] [法]孟德斯鸠.论法的精神(上卷)[M].北京:商务印书馆,2016:252.
- [18] [日]金子宏.日本税法[M].北京:法律出版社,2004:19.
- [19] 刘剑文.法治财税论——治理现代化的中国进路[M].北京:中国财政经济出版社,2017:77.
- [20] 李俊英,鲍晓敏.赋予地方税权的法治路径研究[J].地方财政研究,2020(5):18-24.
- [21] 刘剑文.落实税收法定原则的意义与路径[EB/OL].<http://www.shui.cn/article/4c/114099.html>,2017.9.2.
- [22] 朱孔武.征税权、纳税人权利与代议政治[M].北京:中国政法大学出版社,2017:248.
- [23] 李俊英.疏论财税法治的法哲学观[J].税务研究,2019(8):64-67.
- [24] 黄俊杰.税捐基本权[M].台湾:元照出版社,2006:62.
- [25] 王磊.税收社会学[M].北京:经济科学出版社,2011:3.
- [26] 杨海燕.听专家的,还是听老百姓的?[EB/OL].http://www.360doc.com/content/18/0524/16/10155602_756685980_shtm,2018.5.24.
- [27] [古希腊]亚里士多德.政治学[M].北京:商务印书馆,1982:8.
- [28] [美]蒂文·M.谢福林.税收公平与民间正义[M].上海:上海财经大学出版社,2016:220.
- [29] [美]史蒂芬·霍尔姆斯,凯斯·R.桑坦斯.权利的成本[M].北京:北京大学出版社,2017:3.

(下转第 19 页)

替代执法,税务机关在开展执法活动时,仍要以税收法定作为基本原则,注重税收执法的刚性和人性化,宽严相济,促进纳税人、缴费人主动遵从税法。

(四)构建社会共治体系,提升税收征管效能

深化税收征管制度改革,还要推动税收征管的配套体制机制建设,发挥社会共治的活力和能力,利用社会共治体系,为提高税收征管效能奠定坚实基础。税收征管制度是国家治理体系和治理能力的核心部分之一。深化税收征管制度改革也不仅仅是财税部门的事,它必须依托于社会共治才能充分实现征管目标、发挥效能。特别是,税收大数据来源的丰富程度和维度将成为制约税收征管效能提升的关键因素,要推动不同部门、不同领域与税务部门之间的数据共享体制机制改革,完善相应的法律体系,从根本上打破数据壁垒。

参考文献:

[1] 高培勇.论国家治理现代化框架下的财政基础理论建

设[J].中国社会科学,2014(12):102-122+207.

- [2] 蒋震.“十四五”时期完善现代税收制度的分析与思考[J].财政监督,2021(02):11-15.
- [3] 李万甫,赖勤学,张民.拓展“非接触式”办税缴费服务的思考——以泉州市税务局为例[J].税务研究,2020(05):13-18.
- [4] 滕祥志.抓住时机推进税收管理现代化改革[N].中国税务报,2016-05-25(B01).
- [5] 王建凡.建立现代税收制度的科学指南——学习习近平总书记系列讲话精神的体会[J].预算管理与会计,2014(07):11-13.
- [6] 杨志勇.以国内大循环为主体背景下促进消费的税收政策优化[J].税务研究,2020(11):11-16.
- [7] 张斌.数字经济对税收的影响:挑战与机遇[J].国际税收,2016(06):30-32.
- [8] 中国社会科学院财经战略研究院课题组,高培勇,马珺.现代税收管理的国际经验及对中国的启示 [J]. 国际税收,2013(10):31-35.

【责任编辑 寇明风】

(上接第12页)

- [30] 刘守刚.判断税负轻重的关键在于是否物有所值[EB/OL].<http://mini.eastday.com/a/180131114928054.html>, 2018.1.31.
- [31] 刘守刚.财政经典文献九讲——基于财政政治学的文本选择[M].上海:复旦大学出版社,2015:182.
- [32] [美]查尔斯·亚当斯.善与恶——税收在文明进程中的影响[M].北京:中国政法大学出版社,2013:1.
- [33] [美]理查德·A.马斯格雷夫,艾伦·T.皮考克.财政理论史上的经典文献[M].上海:上海财经大学出版社,2015:160-179.
- [34] 高培勇.论国家治理现代化框架下的财政基础理论建设[J].中国社会科学,2014(12):102-122+207.
- [35] 贝多广.大变革时代的中国经济[M].北京:中国人民大学出版社,2015:120.
- [36] 俞可平.沿着民主法治的轨道推进国家治理现代化[J].求是,2014(8):151-153.
- [37] 詹姆斯·M.布坎南,理查德·A.马斯格雷夫,公共财政与

公共选择两种截然对立的国家观[M].北京:中国财政经济出版社,2000:10.

- [38] Dennis, C. Mueller. 1989. Public Choice [M]. New York: Cambridge University Press, 1-30.
- [39] Feldstein, Martin 1976. On the Theory of Tax Reform[J]. Journal of Public Economics 6.1:77-104.
- [40] Holcombe, Randall G. 2002. The Ramsey Rule Reconsidered [J]. Public Finance Review 30.6: 562-578.
- [41] Joseph A. Schumpeter. 1958. “The Crisis of the Tax State” [N]. International Economic Papers, New York: Macmillan, 17-19.
- [42] Mankiw, N. Gregory, Matthew, C. Weinzierl, and Danny Yagan. 2009. Optimal Taxation in Theory and Practice [J]. Journal of Economic Perspectives 23.4:147-174.

【责任编辑 张经纬】