

# 取道“项目化管理”：中国税收 应急治理的功能主义进路

茅孝军

(西南政法大学,重庆 401120)

**内容提要:**税收应急治理是应对突发事件的关键措施之一。现有税收应急治理目标定位不明、责任分担不清、绩效考察单一,整体上表现出“碎片化运作”特征,不利于治理任务的圆满完成。在功能主义税法观下,税收应急治理应注重处理过度技术化与回应有效性之间的紧张关系。在此理论指导下的“项目化管理”借助目标导向管理、资金专项运作、绩效综合考察的特点,能够有效回应“碎片化运作”的实践问题。为提升治理能力,税收应急治理应基于社会实际需求明确治理的整体定位与具体目标,基于任务拆解从资金流向的角度重新分配治理责任,基于治理责任的项目化绩效考核监督治理实践,最终实现税收应急治理的责任分担与治理机制的有效调适。从功能主义观之,积极建设及维护税收汲取能力是保障税收应急治理有效性最基本的制度安排。

**关键词:**税收应急治理 财政分权 功能主义 项目化管理 税收汲取能力

**中图分类号:**F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)01-0080-08

## 一、背景及问题

应急治理能力是考量一国治理能力高低的关键指标。新冠肺炎疫情(以下简称“新冠疫情”)以来,健全税收应急治理以应对突发事件被社会各界重点关注<sup>①</sup>。本质来看,应急治理是一种临时性的政府干预,并表现出阶段性特征。突发事件状态下生产、生活将受到严重影响,如何高效利用有限资源

有效回应社会需求是应对突发事件需要重点考量的内容。虽然应急财政支出是满足应急所需的必要条件<sup>②</sup>,但不可忽视财政支出落实到基层较为缓慢的现实。而税收应急治理在引导社会资源参与、下解财政资金应对突发事件、调控市场运行、稳定社会生活方面的功效不可小觑。从本质来看,利用税收政策调动社会主体的积极性是应急治理的关键所在。这既涉及社会治理成本问题,也涉及社会治理效率问题。与

[收稿日期]2021-10-26

[作者简介]茅孝军,中国财税法治研究院助理研究员,经济法学院博士研究生,研究方向为财税法学、税收治理。

[基金项目]重庆市研究生科研创新项目“应急项目制:突发事件状态下税收治理的解释框架”(CYB20124);国家社科基金重点项目(16AFX016);重庆市研究生科研创新项目(CYB21138);西南政法大学博士生科研创新项目(2021XZXS-031);央地共建西南政法大学中国财税法治研究院项目。

①国家税务总局重点关注如何推进税收应急治理现代化的问题。王军指出,要提升风险防范能力,坚持底线思维,增强风险意识,善于见微知著,对苗头性、系统性问题及时预警,发扬斗争精神,有效防范和化解风险。参见王军.聚焦“四力”战疫情促发展 推进税收治理现代化[N].学习时报,2020-03-25(A1).

②截至2020年2月13日,各级财政支出805.5亿元,其中中央财政支出安排了172.9亿元。参见:邱超奕.各级财政支出805亿元应对疫情[N].人民日报,2020-02-15(002).

此同时,税收应急治理还需回应预期税收收入的减少。因此,税收应急治理既关系到突发事件的快速有效应对,也涉及社会经济的长期稳定运行。

新冠疫情发生后,很多研究开始着手构建财政应急治理体系,例如张学诞等(2020)<sup>[1]</sup>。已有研究基本指明“应急管理”与“财政规制”逐步融合的趋势,侧重财政应急治理的优化,对税收应急治理的关注略显不足。财政应急治理强调应对突发事件应逐步建立常态化机制,其中以扩大预备费为典型代表,与税收应急治理的逻辑有明显不同。学界对于税收应急治理的研究主要集中在两个方面:第一,主张借助调整税收政策回应应急治理的短期需要<sup>[2]</sup>与长期困难<sup>[3]</sup>;第二,主张建立长效税收应急机制治理不确定性突发事件,例如预备费制度的法治化。既有研究重点关注中央财政转移支付机制下的财政支出,而忽略以税式支出形式投放社会的税收资源以及市场主体参与社会治理的成本优势,一定程度上加剧了因支出责任不明导致治理效率低下的情况。有鉴于此,本文重点关注税收应急治理的责任分配与治理机制的调适问题。

从主体来看,中央负责制定税收政策,地方负责具体落实并承担由此带来的税收收入水平的直接变化。税收应急治理涉及增值税、所得税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加等,其中以增值税与所得税最为重要。整体上,增值税与所得税都属于共享税,这意味着以税式支出为主要形式的税收应急治理中支出责任由央地共担。此外,借助到期税款的延期征收,税收治理可以借助程序性措施调节税收资源,增强市场主体的活力。而考虑到税收资源的有限性与税收应急治理的及时性,突发事件状态下为保证税收资源的运转效率,地方税务机关可以结合实际情况具体裁量。总体上,“中央—地方—市场主体”的税收应急治理支撑关系基本成立。

问题在于,与财政应急治理的规范性相比,税收应急治理缺乏绩效约束与程序规范。这导致税收应急治理效率缺乏机制性保障<sup>[4]</sup>。从功能主义的视角来看,仅仅强调税收应急治理的规范性与现实明

显不符。有研究将此种治理模式凝练为“反应性治理”。具言之,在“反应性治理”过程中,各级决策者的决定作用较大,其根据面临的社会问题作出反应,在稳固执政权力的考量下加强掌控,同时根据社会的需要不断调整有效的方法<sup>[5]</sup>。因此,税收应急治理应当在规范性与回应性间取得平衡。而突发事件的应对属于一项综合性公共事务,这既涉及中央政府与地方政府之间的协调配合,也涉及地方政府之间的成本分担,还涉及市场主体积极性的调动。目前来看,税收应急治理的核心制度设计并不完善。在此基础上,本文首先分析税收应急治理的现实困境和转型的必要性,进而提出项目化管理模式,并在此模式下优化税收应急治理的机制设计。

## 二、“碎片化运作”:税收应急治理的现实困境

税收应急治理过程中税收政策发挥功效的核心机制在于税负的减轻或加重,进而引导市场主体朝着政府期待的方向行进。从结果导向来看,税收应急治理的主要目标是降低应对突发事件的阻力并激励社会各界参与。从宏观视角而言,执行中央总体决策部署,积极发挥税收职能作用,全力参与突发事件应急治理工作,尽快恢复市场秩序及市场主体活力,服务经济社会发展大局是国家税务总局及各级税务机关的自我定位与治理指引。从微观视角而言,税收应急治理应符合“事前—事中—事后”的标准化治理流程。但实践中税收应急治理已暴露出“碎片化运作”的特点。本文以新冠疫情时期的税收应急治理为例来说明此特征。

### (一)治理目标定位不明

就整体定位而言,税收应急治理的核心任务在于有效应对突发事件。但问题在于,突发事件存在差异化特征,税收应急治理无法就“有效应对”的方案提供一般化的标准机制。加之突发事件状态下社会秩序可能失序,政府的管理能力将受到影响。在这种情况下,制度化、常态化的解决机制来回应应急所需显然不现实。故税收应急治理应首先考虑回应社会需求。从合法性来看,税法体系是否具备满

足社会需要的功能是功能主义原则的核心考量。<sup>[6]</sup>这就要求脱离规范主义的限制且增加灵活性的保障。但目前来看,税收应急治理缺乏整体定位,仍然集中于具体规则中的特定任务。这样将导致税收应急治理缺乏方向性的指引,而聚焦于具体内容的技术设计,偏离税收应急治理的基本初衷。此外,税收应急治理中的税收优惠作为一种特殊的社会目的规范,必然面临整体定位的质疑。因为“此种社会目的规范使税法难以鸟瞰其全体并且难以理解,尤其因为此种规范并没有按照其规范目的一起加以把握并加以排列,而只是被安排放置在单纯技术上所归属的位置。”<sup>[7]</sup>

从具体规则来看,如何高效调动人力、物力、财力资源成为税收应急治理面临的主要问题。但结合税务规范性文件来看,具体内容缺乏明确的目标,更加强调税收征管内容的技术化处理。此外,根据税务规范性文件中的用语,“疫情防控阻击战”“落实支持疫情防控税收政策的政治责任”“用足用好现有出口退税指标”等内容都符合运动式治理的特征。这些表达背后体现出疫情防控作为当前工作重点的理念,最终在资源配置以及税收征管工作中落地。其本质为税收应急治理主体对稀缺资源的非制度性配置。一般来说,减少政府在具体资源配置中的行政性干预能够有效提高配置效率,降低治理失灵的可能性。尽管在税收应急治理中非制度性的资源配置可能存在一定必要性,但必须承认这种模式不具有稳定性。此外,由于存在一定非制度性的资源配置,地方税务机关的裁量自然无法避免。如何监督这种情况以及如何处理由此引发的新问题在现有税收治理模式中尚未涉及。

### (二)治理责任分担不清

税收应急治理与财政应急治理最明显的差异在于资金使用过程的顺序。一般来说,以财政预备费制度为代表的财政应急治理,首先划拨资金,其次考虑不同治理目标间的分配。但税收应急治理首先根据治理目标确定对应的税收资源,待治理任务结束后再核算具体支出数字。这不仅会面临突发事件状态下风险成本分担问题可能导致的“风险大锅

饭”现象,即谁也不知道自己应承担多少风险成本<sup>[8]</sup>,还会使应急治理资金来源和支出的边界非常模糊,支出约束软化,使用效率偏低<sup>[9]</sup>。

税收应急治理主要以税式支出的形式呈现。税式支出也被称为税收优惠,相对于直接补贴,以税捐优惠的方式从事补贴,提高合法性原则的要求,降低行政裁量的作用。“其缺点为:税式补贴之支出的流向,也因此常常对外秘而不宣,这种导致发生另一种黑箱立法或行政。因此,税收补贴不但不应受税收秘密的保护,而且应建立税收补贴年度报告的制度,每年将各种税收补贴的补贴总额、超过一定金额的受补贴对象以及补贴效益,做成报告对外公开。”<sup>[10]</sup>从政治学的视角来看,除了具有隐性特点之外,与直接开支项目相比,税式支出的管理费用较低。此外,政府机构还因此能够屏蔽项目推出之后可能带来的几乎所有的谴责之声<sup>[11]</sup>。由于在制度设计上难以掌控相应项目的支出情况,这种治理工具的特点实际上反映出治理责任分担不清的现实问题,不利于治理任务的逐层落实。

由于共享税是税收应急治理的主要税种,这种安排还会产生一个新的问题,即如何激励地方政府应对突发事件的积极性?作为公共产品的一种,税收应急治理必然面临央地事权分担的问题。加之地方政府在税收应急治理中将面临预期税收收入减少,地方财政可能吃紧的问题。从央地博弈的视角看,“事权纠葛的过程实质上就是中央与地方之间围绕事权各自应承担的份额以及所需要配套的资金而展开的隐性博弈过程。”<sup>[12]</sup>尽管地方政府在分税制改革中获得一定的财政自主权,但事权的划分模糊,自然导致其可能会推诿税收应急治理的责任。因此,央地视角下的治理责任也未明确分清。

### (三)治理绩效考察单一

税收应急治理的监督主要借助内部监督实现。虽然这种监督模式对于税收政策是否落实具有一定效果,但是无法保证税收应急治理的针对性与有效性。毕竟税收应急治理的政府主导模式仍需以应急决策的及时性与有效性为前提。例如,新冠肺炎疫情期间的税收政策不仅强调疫情防控,还强调支持复

工复产。但很多税收政策仅关注供给侧,而忽略需求侧明显减少的问题。单纯强调受影响较大的困难行业企业既不符合经济发展规律,也不符合税收公平的基本要求。因此,现阶段税收应急治理并未抓住问题核心,仍处于政府干预思维,忽略税收政策效果发挥的市场竞争机理。从检查监督的角度看,税收应急治理中地方政府是否会程序化执行、过度执行或消极执行相关治理任务?<sup>[13]</sup>尽管税收应急治理加强了地方税务机关落实不力的政治责任以保证相关税收政策的落实<sup>①</sup>,但必须承认,何为“落实不力”缺乏对应指标,故现有机制设计无法实现治理绩效的综合考察。

国税地税合并后,地方直接干预税收治理已难以具备操作空间与合法性<sup>[14]</sup>。但在新冠疫情期间,仍出现地方税务机关征收“过头税”损害中央“六稳”“六保”决策部署的现象<sup>[15]</sup>。一定程度上,这种情况危及中央宏观调控政策的稳定性,影响了税收应急治理的应然效果。有评论从财政困局的角度反思“过头税”现象<sup>[16]</sup>,但必须指明,国家税务总局早在2020年4月就发布相关通知,禁止违规征税,保障税收优惠政策的落实。<sup>②</sup>在“景县事件”发生后,国家税务总局再次强调税收执法合规要求。<sup>③</sup>显然,地方政府支持税收应急治理的积极性与现实财政压力间存在明显差距。从本质来看,这种失灵原因在于税收应急治理的“碎片化运作”,是税收法定主义落实不到位的基本表现。

### 三、功能主义税法观与税收应急治理的“项目化管理”

税收应急治理在应对突发事件时如何有效实施并快速取得成效,其关键在于把握治理技术规范性与需求回应有效性之间的矛盾关系。稳定的制度安排塑造了解决问题的途径与方式,诱导了相应的

微观行为,从而在很大程度上规定了国家治理的轨迹、抉择和后果。<sup>[17]</sup>在突发事件状态下,常规机制及其背后的规范主义倾向无法实现应急需要。故税收应急治理应注重功能主义的伸张以及在此理论指导下发现新的解决方案。

#### (一)税法的功能主义趋向

功能主义与规范主义作为公法理论中两种典型的“理想类型”,呈现出两种完全不同的制度取向。总体来看,规范主义解释论认为,分权理想是公法理论的核心渊源,政府实践中必须服从法律的理念则指导着公法的优化与变迁。规范主体风格在此基础上强调法律的裁判功能与控制功能,因而在这种风格下规则取向与概念化特征被反复强调,总体反映出法律自治的期望。与之相对的是,功能主义解释论将法律制度视为政府用以实施治理的制度工具的一个组成部分。这种风格关注法律制度的意图与目标,借助工具主义的实践理念,最终保障规制功能与便利功能的有效实现,旨在展现一种“进化式变迁”的理念。<sup>[18]</sup>但规范主义强调“具体处境与(规范所预设之)具体类型的‘正常性’(Normalitat),并不只是一个在法学上可加以忽视、规范外在的前提要件,而是规范效力的内在法学本质特征,以及规范本身的一种规范性规定”。<sup>[19]</sup>现有研究强调税收法定主义,强调借助纳税人权利保护以限制国家税收,符合规范主义的基本特点。但实际上,税法制度并不以概念为中心,而是一个以问题为导向的开放领域。<sup>[20]</sup>除去形式税收法定外,税法实践并未进一步深入探索实质税收法定。例如,企业重组“超特殊”处理与《企业所得税法》的法律框架背道而驰。“这种政策的持续存在,应该不是偶尔的疏忽,而相反是政治超越法律的一个重要例证。”<sup>[21]</sup>故一定程度上,当前阶段税法在功能主义的实践习惯与规范主义的学术呼吁间被割裂开来。

功能主义税法观实际在回应规则封闭性与问题开放性的二元冲突。规则的封闭性孕育了形式主义与退却主义,它使政府机构本身以及行为变得僵硬,从而无法及时回应新的临时突发事件。另一方面,问题的开放性却很容易使政府机构退化为机会

①例如,新冠疫情期间就出现“加强对各项措施执行情况的监督检查,对落实不力造成不良影响的,严肃追究有关单位和人员的责任”的表述。参见《国家税务总局关于充分发挥税收职能作用助力打赢疫情防控阻击战若干措施的通知》(税总发〔2020〕14号)第四条。

②《国家税务总局关于进一步落实落细税费优惠政策 坚决防止违规征税收费的通知》(税总发〔2020〕24号)。

③《国家税务总局关于优化税务执法方式严禁征收“过头税费”的通知》(税总发〔2020〕29号)。

主义,使得各种事变与压力难以得到有效控制。<sup>[22]</sup>在这种情况下,法学面临双重挑战:一是具体制度适用的解释方向,二是法律制度的整体设计与体系化整合。这种挑战使得经验理论和实践目的二者的对立冲突与不可调和的状态完整展现在世人面前。<sup>[23]</sup>面对日益复杂的社会风险及分工愈细的专业化市场,规范主义税法观几乎屏蔽了税法之外的法律环境对税收征管的反向影响,进而影响到财政的收支过程。因此,功能主义解释论应被视为一种期许:它旨在发展与进化出一种与新兴的技术导向、相互依存和功能有序的社会相兼容的法律风格。<sup>[24]</sup>从现实需要与规范结构来看,功能主义税法观更加适合当前中国的税法体系构建。功能主义的“旨趣不是在法律原则的基础上建立一门高度自治的法学,而是探讨法律应该如何被修订以便充分及时地反映社会状况的变化。因此,法律被构想为一种达到特定目标的手段。”<sup>[25]</sup>

### (二)功能主义税法观与税收应急治理的契合

在常规态势下,已然显现税法的功能主义取向,那么在非常规状态下强调税法的规范主义显然不符合实践需要。在突发事件状态下,政府为有效应急,会暂时突破常规机制,集中有效资源以最终解决突发事件。税收应急治理面临的问题就是如何高效地配置税收资源以应对突发事件及其后续影响。现有税收应急治理效率低的根本原因在于渴望借助制度化的解决机制来应对突发事件。而应急决策作为一种多阶段、多主体、多层级的动态演进过程<sup>[26]</sup>。制度化无法与突发事件的阶段性与契合。尤其当面临非常规突发事件时,已有实践经验发展出的制度化解机制便容易表现出失灵的状态。在这种情况下,强调制度化、常态化的解决机制来提高税收治理效果并不现实,只会加剧税收应急治理失灵的频率与程度。

规范主义税法观对概念的强调必然会引出一系列新的问题。按照税法一般原理,税式支出作为一种税收特别措施,其选择往往指向特定的内容。而对概念的强调阻碍了税收应急治理体系化的过程。例如,就税收政策的用语而言,从“红十字会总会”“中国慈

善总会”到“公益性社会组织”要求的转变体现出类型化思维在税收应急治理中的重要作用。在此基础上,张守文(2020)指出,“既要看到国内外捐赠对疫情防控非常重要,因而应依法落实相关税收优惠措施,也要切实改进捐赠制度,以免因某些社会组织不能有效履行职能而影响疫情防控”。<sup>[27]</sup>

功能主义税法观强调问题导向,结合突发事件的不确定性,税收政策因其灵活性具有调整适应的能力。为降低人力、物力、财力集中的难度,疫情期间的税收政策具有很强的“一事一议”的特征。这种“一事一议”模式不仅不会带来税收政策效率低下的问题,反过来还促使税收政策快速推广至全国或特定类型下的全部事项,进而提升税收应急治理的效率。税收应急治理结束后,一些有效的税收政策又可能被纳入税法既有结构(例如《企业所得税法》)而成为常态化制度。<sup>[28]</sup>“在这种意义上,这也可以说是一种按照‘试错’原则运作的自我调控机制。这种机制推动创新过程持续进行,而市场在这一过程中起到一种纠正错误的作用,具有过滤功能。”<sup>[29]</sup>在此循环下,税收政策结合常规税法机制将形成稳定的税收应急治理能力。随着“特殊转移支付机制”的建立,有理由相信,现有税收应急治理中过度技术化与回应有效性之间的矛盾仍未解决,尤其是无法充分激励地方政府积极应对突发事件以及展开事后重建工作。

### (三)“项目化管理”:税收应急治理的已然趋势

税收应急治理强调税式支出方案的使用,忽略了税式支出能否达到预期效果的问题。由于税式支出暂未纳入预算法律框架,这一方面加强了税收应急治理的问题导向,另一方面也需要将税式支出的效率要素纳入监管范围。故功能主义税法观指导下的税收应急治理应借助制度调适提升税式支出的有效性。考虑到税收应急治理中最主要的问题在于整体定位与治理目标不明,而税式支出的使用也亟需效率监管框架的引入以降低治理成本,故本文借鉴社会学中的项目制理论,尝试引入“项目化管理”以回应税式支出及税收应急治理“碎片化运作”引致的种种不足,重新解读税收应急治理的现代化。

税收应急治理的“项目化管理”是指税收应急

治理的多重任务压力下以项目的标准,明确具体目标、阶段性考察治理情况、重新分配治理责任,进而实现或超过设定的需求和期望,其本质是如何在确保时间、技术、经费和性能指标的条件下,高效率低成本地实现既定目标。“项目化管理”与项目制理论的主要区别在于“项目化管理”更加关注多任务的整体治理,不过度关注特定项目。项目制的制度初衷是试图从两个方面来回应有限政府的挑战:一是有效引导、约束和控制地方政府行为;二是提高政府回应社会公共需求的能力,推进“服务型”政权建设。而实践中,两个方面的目标却陷入困境,政府治理的理性化和技术化难以与治理的回应性相契合<sup>[30]</sup>。此外,“专项化和项目化对于财政资金的使用效率和公平的影响尚存疑问”<sup>[31]</sup>。从历史制度主义的视角来看,一旦政府在税收应急治理领域做出了最初的尝试与政策方向性选择,由此形成的治理模式在正常情况下将被延续下去,除非有足够的力量克服税收应急治理探索时期形成的惯性。<sup>[32]</sup>因此,税收应急治理应超越项目制的主要不足,引入“项目化管理”,实现技术化治理与回应性需求的平衡。

税收应急治理“项目化管理”的目标在于提升税式支出的效率,最终提高整体治理的效果。税收应急治理过程中,中央政府暂时突破地方政府的常规组织架构,打破“条条与块块”的既有安排,重新组合常规组织架构中的治理要素以保证治理目标的实现。在纵向关系中,财政部与国家税务总局是税收政策的发布者与监督者,地方政府及地方税务机关是税收政策的执行者,而符合要求的市场主体是直接受益方。在这种模式下,应急治理虽然由央地共同承担事权,但地方政府将各种事务均视为综合性责任,将应急责任视为公共事务连同其他事务一同规划与安排。故在中央政府看来是专项的事务,地方政府都仅仅将其视为总体工作的一个部分,根本无法单独分离出来<sup>[33]</sup>。与一般项目制“项目

申报、预算评审、绩效目标管理”的标准流程不同,基于税制的特殊性,“发包承包”过程无法博弈,“项目化管理”具有较为清晰的目标导向,地方税务机关必须一致执行税收政策<sup>①</sup>。

#### 四、“项目化管理”视域下税收应急治理的制度补强

税收应急治理“碎片化运作”特点的根本原因在于治理的过度技术化倾向而忽略回应的有效性问题。在功能主义税法观下,税收应急治理应引入“项目化管理”平衡过度技术化与回应有效性的矛盾,最终实现税收应急治理的现代化。

##### (一)基于需求导向的整体定位与任务拆解

税收应急治理应首先明确整体定位以指导具体税收政策的技术设计,并避免过度技术化引致的治理方向迷失问题,助力税收应急治理的体系化。本文认为,税收应急治理的整体定位应归纳为在有限资源情况下精准满足社会需求最终实现有效应对突发事件。就具体税收政策而言,从新冠肺炎疫情的应对经验看,构建需求导向的税收应急治理有助于提高整体效果。税收应急治理“碎片化运作”的本质在于地方政府及地方税务机关应对“科层制”体制的考核,而非试图回应社会需要。及时、全面了解社会需求对于整体定位与具体目标具有重要意义。假使制定税收政策时能及时与纳税人互动,最大化地将纳税人所关注的内容涵盖进税收政策,这种税收应急治理模式在目标导向方面显然要优于当前实践。但结合实践来看,治理目标往往脱离社会需求。换言之,税收治理始终存在失灵的可能性。既然如此,这意味着税收应急治理只有保证治理整体定位与社会需求一致,才有可能实现过度技术化与回应有效性的平衡。

基于税收应急治理的整体定位,具体税收政策应当拆解任务,细化目标,而非按照几大类型(人力、物力、财力)全面铺开相应税收资源。因税收优惠措施将纳税人的经济活动朝一定方向进行导向为目的<sup>[34]</sup>,而回应型法的一个重要方向就是把普遍的目的转化为具体的目标<sup>[35]</sup>。这种回应性的特点在

<sup>①</sup>项目制理论下,项目发包主要有两种方式:一是中央部委与地方政府“共谋”项目议题,明晰项目意图,最终形成项目完成“发包承包”工作;二是中央部委直接设计项目向下“发包”,地方政府之间竞争获得项目,形成“跑部”争取现象。具体内容请参见:折晓叶,陈婴婴.项目制的分级运作机制和治理逻辑——对“项目进村”案例的社会学分析[J].中国社会科学,2011(4):129.

税收政策的类型划分中有所体现。以新冠疫情期间的税收政策为例,人力维度的税收政策体现为参加应对突发事件的人员按照一定标准取得的临时性工作补助和奖金免征个人所得税。物力维度的税收政策体现为三个方面:一是通过减免税措施鼓励企业与个人捐赠相应物品;二是应对突发事件所需的物质生产企业的产能的恢复与扩大;三是相关部门组织进口的专门物资可以免征关税。财力维度的税收政策体现为鼓励企业与个人捐赠现金用于应对突发事件。因突发事件的不确定性必然在不同税收政策的重要性、不同类型的税收政策的紧迫性上存在差异。在资源有限的情况下,明确税收应急治理的具体目标显然有利于发挥出最大功效。

### (二)基于任务拆解的治理责任重新分配

由于税收应急治理超越了“科层制”结构,这自然导致在传统治理框架下治理责任的分配不清,进一步影响治理的实际效果。在实际处理中,地方政府往往成为应急治理的核心角色。单从财政收入端看,地方财政主要来源有三:税收收入、非税收入、财政转移支付。在当前地方税收收入总体不足及非税收入不可持续的背景下,如何调动地方政府应急治理的积极性是最为重要的前置性问题。这需要将目光转向财政转移支付机制及其配套措施。对于地方政府而言,财政转移支付机制主要具有两个作用:其一,财政支出均等化;其二,保障中央的政治权威,制约地方政府的不当行为<sup>[36]</sup>。这样对地方政府会产生两种潜在影响:一方面,无条件或无限制的援助可能会导致地方政府行为的不负责任,其开支容易依赖中央政府,并引发总体开支的急剧膨胀。另一方面,如果中央政府进行援助时附加各种条件,当附加条件严格至一定程度时将限制地方自主性,几近扼杀地方政府的积极性。<sup>[37]</sup>在财政转移支付机制下,这将导致地方政府被吸引至其他领域,例如土地出让金、间接税对应的主要产业等。地方政府的此种转向已经意味着税收应急治理的失灵。换言之,在现有税收应急治理模式下,中央政府较难调动地方政府积极性。因此,税收应急治理只有及时重新分配责任,才有机会回应非常规突发事件的

阶段性问题以及调动地方政府的积极性。

作为全局性的税收应急治理,应注意地方政府借“治理之名”损“国家之利”。类似的情况在地方优化营商环境中较为多见。例如,有些地方政府的优化营商环境改革,实际是在滥用某些政策措施,进行恶性区域竞争,最终损害国家的整体利益。<sup>[38]</sup>从中央与地方的博弈来看,地方政府及地方税务机关无权制定独立的地方税收政策。在税收应急治理中,其无需关注回应有效性问题,只需要在税收执法的范围完成相应任务即可。其中因税收执法的冲突造成税收应急治理的整体效果降低的问题,地方政府及地方税务机关亦不会过多关注。故需要从资金流向的角度向地方分配治理责任。

在任务拆解的基础上,税收应急治理可以基于税收资源的流向将责任分配给地方政府及地方税务机关。在“地方—市场主体”的结构中,市场主体的需求如何在既定税收政策框架下得到最大程度的满足,取决于地方的执行力度。基于税收资源的流向将治理责任分配至地方,首先可以解决地方响应税收应急治理的积极性问题,其次可以避免税收执法对税收应急治理造成的冲突,最后可以借助税收资源的流向情况横向比较地方的税收应急治理情况。

### (三)基于责任重新分配的项目化绩效考核

在整体定位明确、任务目标细化、责任重新分配的基础上,税收应急治理的项目化绩效考核得以展开。这种项目化绩效考核将采取职能绩效与项目化责任绩效双重评价方式。具体而言,职能绩效考核关注地方政府及地方税务机关是否执行税收应急治理任务以及执行过程中是否出现选择性执行等违法违规现象,属于一种外部监督方式;项目化责任绩效考核关注各地区治理责任相对优劣情况,形成一种“末位淘汰”评价机制,与税收应急治理的需要回应有效性问题直接关联,属于一种内部监督方式。这既能够避免“一刀切”式的评价机制,实现绩效考核多层次、全覆盖的评价顺序,又能实现治理主体间的相对公平,保证治理回应有效性要素能够进入评价体系,而避免绩效考核机制的空转。

## 五、结语：税收汲取能力对税收应急治理的现实意义

从国家财政的角度来看，财税收入的稳定性、财政结构的持续优化是国家治理的基石。就税收国家而言，“税收收入有其历史条件限制，一国之国民经济所能提供的税收，均有其极限。”<sup>[39]</sup>当税收汲取能力达致极限，税收国家要么采取“减支”政策，要么采取“增收”政策。但短期的“增收”政策必将更为严重地损坏税收汲取能力，而“减支”政策也仅能作为短期方案，长期来看，政府的职能随着国家与社会的分化正不断扩张，所需财政收入也必将不断扩大。税收汲取能力长期保持极限状态将可能出现路径依赖，危及国家财政之根本。规范主义税法观限制税权的基本逻辑在于“正常性”假设的持续存在。但突发事件的不确定性直接导致这种假设与现实情况相距甚远。一旦出现危机或重大任务，税收国家的财政抗风险能力将大幅下降。“战争、战争威胁、大萧条、大规模贫困和自然灾害都是需要合作行为的事件。纵观历史，统治者曾利用甚或制造这类事件，以作为提高额外岁入的方式。”<sup>[40]</sup>但这也越来越难以使纳税人相信政府的诚实或需要，最终损及税收汲取能力的可持续性。自新冠疫情以来，欧洲多国财政再次陷入危机，自此也引发新一轮税收汲取能力的反思。本文认为，积极建设及维护税收汲取能力是保障税收应急治理有效性最基本的制度安排。而“能否带来稳定、充足且富有弹性的财政收入以满足政府或社会公共需要”<sup>[41]</sup>是衡量税收汲取能力强弱的核心指标。这也是税负规模、税制结构及税法制度三者综合反映出的结果。税收汲取能力的差异最终体现在国家对社会的依赖程度之不同。“税收不仅可以构建国家，也可以用来构建社会，尤其是用来帮助巩固一种‘嵌入性’：一种能够连接国家和企业之间强力且支持性的关系，使得它们能就各项政策和具体的实施策略进行谈判与协商。”<sup>[42]</sup>因此，能否保持税收汲取能力的稳定性及可持续性既是税收应急治理的制度基础，也可反映出国家治理能力的强弱。

## 参考文献：

- [1] 张学诞, 郭展霞. 构建适应中国特色应急管理需求的财政治理体系[J]. 财政研究, 2020(4): 22.
- [2] 高培勇. 防治“非典”与财税安排: 影响与对策[J]. 税务研究, 2003(6): 8.
- [3] 万素林. SARS 危机对税收的影响 [J]. 税务研究, 2003(6): 11.
- [4] 李维安等. 面对重大突发公共卫生事件的治理机制建设与危机管理——“应对新冠肺炎疫情”专家笔谈[J]. 经济管理, 2020, 42(3): 8.
- [5] 张静. 社会治理: 组织、观念与方法[M]. 北京: 商务印书馆, 2019: 254-256.
- [6] 雷安军. 比较法研究中的功能主义原则、法律文化和法律移植[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2013: 4.
- [7] 陈清秀. 税法总论[M]. 台北: 元照出版公司, 2018: 23.
- [8] 刘尚希, 陈少强. 构建公共财政应急机制[J]. 财政研究, 2003(8): 17.
- [9] 钟开斌. 突发公共事件中的应急财力保障与多元责任分担[J]. 改革, 2008(7): 146.
- [10] 黄茂荣. 法学方法与现代税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2011: 77.
- [11] [美]B·盖伊·彼得斯. 税收政治学: 一种比较的视角[M]. 郭为桂, 黄秋莺译. 南京: 江苏人民出版社, 2008: 197.
- [12] 杨俊. 分税制背景下央地财政分配关系的“隐性博弈”问题分析[J]. 财经论丛, 2012(2): 42.
- [13] 陈家建. 项目化治理的组织形式及其演变机制——基于一个国家项目的历史过程分析[J]. 社会学研究, 2017(2): 150.
- [14] 茅孝军. 从双重领导到垂直领导: 省域税务机关管理体制的最终走向[J]. 地方财政研究, 2019(11): 76.
- [15] 李灵娜. 驻税务总局纪检监察组对河北省景县税务局违规征税问题开展调查[N]. 中国纪检监察报, 2020-07-02(3).
- [16] 杜涛. 地方财政的短收困境[N]. 经济观察报, 2020-07-06(2).
- [17] 周雪光. 中国国家治理的制度逻辑: 一个组织学研究[M]. 北京: 三联书店, 2017: 9.
- [18] [英]马丁·洛克林. 公法与政治理论[M]. 郑戈译. 北京: 商务印书馆, 2002: 85.
- [19] [德]卡尔·斯密特. 论法学思维的三种模式[M]. 苏慧婕译. 北京: 中国法制出版社, 2012: 63.
- [20] 刘剑文, 熊伟. 税法基础理论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 2.
- [21] 崔威. 国有企业重组的“超特殊”税务处理: 法律背景及评议[J]. 中外法学, 2010, 22(6): 957.
- [22] [美]P·诺内特, P·赛尔兹尼克. 转变中的法律与社会: 迈向回应型法[M]. 张志铭译. 北京: 中国政法大学出版社, 1994: 85.

(下转第 107 页)