

税收国家理论的核心命题、 历史检验及政策启示

——“税收国家优越论”批判

杨松武 鞠 娜 赵季岷

(中央民族大学,北京 100081)

内容提要: 作为财政社会学的重要组成部分,税收国家理论源于经济学大师的建构,内嵌于西方主流话语体系,逐渐形成了一种“税收国家优越”的价值导向。本文总结了税收国家理论的三大核心命题:征税推动了代议制民主、只有税收国家才是现代国家、只有税收国家才能形成高质量的国家治理。运用财政社会学提倡的财政史研究方法,坚持逻辑与历史相统一的原则,考察了中世纪晚期至近代西欧代表性国家和古代中国进入税收国家的历史。研究发现:税收国家理论的核心命题无法得到中西方税收国家转型史实的支持,税收国家理论的政策逻辑并不具有规范性意义,解决中国财税体制问题还是要回归本国实际。

关键词: 税收国家理论 领地国家 税收国家 国家治理

中图分类号: F810/F811.9 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-9544(2022)06-0004-10

一、引言

税收国家理论是财政社会学的代表性理论,诞生于财政社会学初创时期,影响力一直延续至今。1917年,葛德雪发表的《是国家资本主义还是国家社会主义》标志着财政社会学的正式创建,并初步提出了税收国家的理念。熊彼特在《税收国家的危机》(1918)一文中充分肯定了葛德雪所提倡的财政社会学方法,但对其用国家资本主义解决一战后奥地利债务危机的政策方案并不认同,他认为税收国

家取代封建领地是一种社会进步,税收国家本身并未发生系统性危机,并提出了“只有税收国家才是现代国家”的著名论断。此后,税收国家理论成为财政社会学的重要研究方向,后继者根据财政收入的主要形式将国家类型划分为:贡赋国家、领地国家、关税国家、自产国家、贸易国家和税收国家(Tarschys, 1988),并进一步对税收国家的现代性、先进性加以论证,甚至得出“只有真正的税收国家才能形成高质量的国家治理”(Moore, 2004, 2008)的结论。

[来稿日期] 2022-01-19

[作者简介] 杨松武,经济学院副教授,经济学博士,研究方向为财政制度比较、国家治理;鞠娜,经济学院财政学专业硕士研究生,研究方向为财政制度比较;赵季岷(通讯作者),经济学院财政学专业硕士研究生,研究方向为财政制度比较。

进入 21 世纪后,财政社会学开始在中国传播,税收国家理论成为解释财政体制甚至政治经济体制变迁的重要理论武器。马骏(2011)总结了财政社会学的三个理论模型,即征税→代议制模式、租金→国家自主模式、税收讨价还价→政治民主模式,认为税收国家对社会的依赖程度越高,国家的民主化水平越高,国家治理质量也越高,因此中国应该向税收国家转型。部分学者(马骏、温明月,2012;张景华,2014)借助计量方法,使用不同国家数据分别对此命题进行了实证检验。针对中国的现实情况,多数财政社会学者认可我国的税收占财政收入的比例已经同西方税收国家比较接近,但同时也指出我国财政收入中仍然存在一定比例的自产收入(以国有企业利润上缴为主要形式)、租金收入(以土地出让金为主要形式),再扣除国有企业缴纳的税收(也被视为自产收入),于是主张我国仍然是一个不完备的、非典型甚至畸形的税收国家,应该进一步向税收国家转型(陈少英,2010;马骏,2011;刘守刚,2011;李文彬,张龙平,2012;武靖国,2019)。

总的来看,无论是西方还是我国,税收国家理论正在形成一种与西方主流话语体系相内嵌的“税收国家优越”的价值导向。然而,征税果真是代议制民主、国家现代化和国家治理质量提升的灵丹妙药吗?陈少英(2010)认为,税收国家是西方学者针对私有制社会的特点,从财政角度对国家形态的界定。姚轩鹤(2014)对税收国家的内涵从六个方面展开辨析,并对其提出理论质疑。史锦华(2016)指出了财政社会学给出的税制改革与国退民进政策建议的非现实性以及理论的价值取向问题。目前来看,正如少数学者所质疑的,税收国家理论确实带有某种西方色彩,在应用于我国经济实践时存在“水土不服”问题。考虑到该学说的政策指引事关我国财税体制、国有企业和国有

资本管理体制,甚至中国特色政治体制的改革与发展,亟需重视和研究。本文在总结税收国家理论核心命题的基础上,坚持逻辑与历史相统一的原则,通过对中世纪晚期至近代英国、尼德兰、法国、西班牙和古代中国等代表性国家进入税收国家历史的回顾,检验税收国家理论的科学性,从而对税收国家理论形成一个相对客观的认识与评价,并得出相关政策启示。

二、税收国家内涵与税收国家理论的核心命题

什么是税收国家?这在学术界尚存在一定争论。尽管学者们众说纷纭,但存在一个基本共识,即熊彼特对税收国家的定义,该定义具有权威性且客观中立,是其他学者界定的共同基础。故本文采纳熊彼特对税收国家的表述,即税收国家是以“共同急需”为前提普遍性征税且税收收入占财政收入比重较高的国家。其中,“共同急需”说明了国家政权的“公共”属性,与封建领地的私人属性相区别;“税收收入比重较高”则为税收国家设置了定量标准,从现存的学术文献看,日本学者北野弘久(2001)提出的“一半以上”为学者们广为引用。

在税收国家概念的基础上,财政社会学以中世纪晚期至近代西欧领主国家普遍性征税所产生的政治影响为研究对象,形成了一套较为松散的理论学说,即税收国家理论。该理论高度强调征税在代议制民主和国家现代化进程中的决定性作用,并将税收同国家治理质量密切关联,其主要观点可总结为以下三个核心命题:

第一,征税推动了代议制民主。在葛德雪看来,“国家的独特性如此依赖于财政的发展,也鲜明地表现在基本民主权利的起源上。大体上,当领主们

获得控制税收的权利时,国会制度就诞生了”^①。具体讲,当封建君主以“共同急需”为理由提出征税要求时,需要获得各等级臣民的同意,国会或等级会议成为税收谈判的场所,形成了国会对国王征税权的制约。随着时代发展,国会的权力不断扩张,最终演化成今天西方的议会民主形式。税收国家理论认为,税收这一特定收入形式更有利于催生负责任的代议制政府,该命题被称为税收与代议制民主之间的财政社会契约命题(Moore, 2004)。

第二,只有税收国家才是现代国家。该命题对现代国家的认知变迁,迄今存在两个版本的含义。在1918年的经典论文中,熊彼特认为,中世纪末期的欧洲仍处于封建领主时代,领地属于领主的私有财产,虽具备一定的公共属性,但还不能算是真正意义的国家;国家是与私人领域相对的公共域,是在应对“共同的急需”而不得不普遍性征税时才产生的,因此只有税收国家才是真正意义上的国家,“税收国家这样的表达形式几乎可以被看作赘语”^②;因为“如果没有财政需要(即征税),就不存在创造现代国家的直接原因”^③,所以只有税收国家才是现代国家。熊彼特身处“一战”后奥匈帝国解体、奥地利共和国即将诞生的转折期,其所使用的现代国家应该包含掌握在君主手中与掌握在民主机构手中的税收国家,如他所述,“欧洲各地的君主们都试图征服这样的税收国家……接下来,欧洲大陆的现代民主机构又将国家从君主手中抢夺过来”^④。但是随着西方历史

从近代转向现代,后来的财政社会学者继续坚持该命题,但不断将公共财政、代议民主、民生福利、课税平等、理性国家等要素植入现代国家内涵,“只有税收国家才是现代国家”的含义发生了根本性变化。当今学者所使用的现代国家一般指后者,即经过后代演绎的一个崭新概念。

第三,只有税收国家才能形成高质量的国家治理(Moore, 2004, 2008, 马骏、温明月, 2012)。税收国家理论认为:税收收入,尤其是来自私人领域的税收占财政收入比重越高,国家对社会、对人民的依赖性越强,国家的民主化水平越高,国家的治理质量越高;反之,国家拥有的自产收入、租金收入占比越高,国家的自主性越强,对社会、对民众的呼声回应越弱,国家的民主化水平越低,国家治理质量越差。如果该命题成立,则“走向税收国家”将成为一个规范性结论,反其道而行之的国家必将走向衰败和落后。

综上所述,命题一将税收国家与代议制民主相关联,为税收国家标注了特定政治符号;命题二将税收国家与现代性相嫁接,形成一种价值观上的优越感;命题三将税收国家与高质量国家治理相联结,试图为税收国家优越提供一种事实上的支撑。此三者相互分工,互为补充,最终指向“税收国家优越论”。

三、税收国家诞生的历史回顾

税收国家转型前后经历了数个世纪,涉及国家数量较多,对全部税收国家诞生的历史做详细回顾是一个不可能完成的任务,故本文选择部分影响力大、受关注度高的代表性国家做重点分析。

(一)英国

从领地国家到税收国家,英国的转型历程漫长曲折。12至13世纪,英格兰是一个典型的“领地国

①鲁道夫·葛德雪.《财政问题的社会学研究路径》,理查德·A·玛斯格雷夫、艾伦·T·皮考克主编《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海:上海财经大学出版社,2015年:第265页。

②约瑟夫·熊彼特.《税收国家的危机》,哈罗德·M·格罗夫斯、唐纳德·J·柯伦编《税收哲人:英美税收思想史二百年》,刘守刚、刘雪梅译,上海:上海财经大学出版社,2018年:第192页。

③约瑟夫·熊彼特.《税收国家的危机》,哈罗德·M·格罗夫斯、唐纳德·J·柯伦编《税收哲人:英美税收思想史二百年》,刘守刚、刘雪梅译,上海:上海财经大学出版社,2018年:第189页。

④约瑟夫·熊彼特.《税收国家的危机》,哈罗德·M·格罗夫斯、唐纳德·J·柯伦编《税收哲人:英美税收思想史二百年》,刘守刚、刘雪梅译,上海:上海财经大学出版社,2018年:第189页。

家”，国王及其代表的中央政府依靠其私人资源而自食其力。王室收入主要由王领收入、封建特权收入以及关税收入等组成。王领收入源于王室的土地所有权；封建特权收入包含种类繁多，如来自国王对附庸的监护和婚姻方面的权利、王室食物征用权、骑士罚金、垄断权等；英格兰从 1275 年就建立了全国性的关税体制，对重要出口商品如羊毛、皮革等征收出口税，且征收关税属于王室的传统权利，并不需要经过议会的同意。除了以上三类传统收入外，国王还可以获得临时性收入。根据封建律法和习惯，当国王面临紧急情况，如发生战争而仅凭王室资源不能应付时，子民有义务缴纳非常直接税去帮助国王渡过难关。不过，获取此类收入需要征得议会的同意，于是形成了具有英国特色的税收协商制度。13 世纪末，英格兰对外战争开始升级，随着财政压力显著攀升，王室开征的新税不断增加，税收占财政收入的比重不断提高。至 14 世纪末，用税收占比指标来判断，英格兰已经满足了税收国家的定量标准。^①

然而，这种财政体制转型并未长期存续。15 世纪 50 年代，随着英法百年战争结束，政府财政支出骤降，王室领地大幅扩张，传统收入显著增加，英格兰出现了向传统领地国家的复归。至 15 世纪末，传统收入重新占据主流，英格兰又回到了财政封建主义时代。16 世纪的百年中，英格兰的财政收入同时具有领地国家和税收国家双重属性，传统收入与税收收入常常此消彼长，任何一方没能长期占据优势地位。到了 17 世纪，尤其是 1688 年光荣革命之后，英国建立君主立宪政体，议会取得了国家财政的主导权，税收收入最终长期稳定地主导了英国的财政

收入，税收国家才得以稳固建立。

（二）尼德兰

中世纪晚期，尼德兰低地 17 省为勃艮第公国，在经历了四代勃艮第公爵后，尼德兰因政治联姻落入哈布斯堡王朝之手。哈布斯堡王朝对尼德兰实行长臂管辖，远在西班牙的国王通过派出代理人来实现封建统治，形成了以布鲁塞尔的亲王为中央政府和 17 省为地方政府的政治格局。各省均设立等级会议，具有较强独立性。中央政府收入主要由两大部分组成：一是封建收入，源于王室土地和封建特权，凭借此类收入，统治者被视为可以自食其力。二是请贡收入，是在王室收入不足以弥补支出时，君主不得不通过请求的方式获得臣民们的财政帮助，包含常规请贡和例外请贡。请贡最初为实物，后转化为现金，并不断演化为对土地财产的征税。1531 年—1534 年，勃艮第公国各省缴纳的领地收入和贡金收入各占 20% 和 80%，而在战争时期，如 1535 年—1538 年，贡金收入占比更高，达到 87%。^②仅从税收占财政收入比例来判断，尼德兰形式上已经成为税收国家。虽然以普遍性征税为主要收入形式，但是尼德兰的税收国家与现代国家实在没有多少关联。低地省份所缴纳的高额税收是为了满足远在西班牙的君主对外扩张的需要，而同勃艮第公国人民的“共同急需”毫不相干，甚至还存在严重损害。

1579 年，乌得勒支盟约的签署标志着尼德兰共和国的诞生，1581 年《废黜法》的颁布标志着尼德兰正式脱离西班牙而独立。独立后的尼德兰共和国形成了弱中央、强地方的松散宪法结构，全国等级会议由各省派出的代表组成，仅享有形式上的最高财政权力，而省级等级会议在各省却拥有事实上的最高征税权。尼德兰共和国（1579—1795）在存续期间，联邦收入以各省分摊上缴税收收入为主，1641 年约占其总收入的 81.8%，到 1790 年这一比例为

^①数据见理查德·邦尼主编《经济系统与国家财政现代欧洲财政国家的起源：13~18 世纪》，沈国华译，上海：上海财经大学出版社，2018 年：第 151 页。

^②数据见理查德·邦尼主编《欧洲财政国家的兴起：1200~1815》，沈国华译，上海：上海财经大学出版社，2016 年：第 291 页。

89.9%。^①没有了君主,主要依靠税收为生的尼德兰共和国,可以算得上一个名副其实的税收国家了。然而作为早期的共和制试验,联省共和国的现代性较为有限;而强地方、弱中央的政治架构也为国家治理机器的低效运转形成了制度基础。

(三)法国

在12世纪绝大多数时间里,法国经济持续增长,法国国王凭借其封建领主身份所获得的各类常规收入,主要包括国王领地的地租、封建捐税、广义林权收益、贸易通行税、司法收入以及造币收益等,足以保证王室的开支和其代表政府的正常运转。“国王靠自己而活”的传统财政原则,在法国得到较好的遵循。如果要临时突破该原则,从国王“靠自己”转向“靠臣民”,则需要“必需性”和“公共利益”作为借口和依据。这种封建财政体制在和平时期和“小政府”条件下能够正常运转,然而随着法兰西王权的对外扩张,常规收入越来

越不能满足支出需要,突破传统财政原则,尤其是将临时性特别税常规化,就成为每一任法国国王的财政理想。

1337年英法百年战争爆发后,一次偶然事件为法国向税收国家转型提供了条件。1356年,约翰二世在普瓦捷战役中兵败被俘,英王爱德华三世向法国索要巨额赎金。根据封建律法,为被俘的国王支付赎金是臣民的封建义务。1360年,保释约翰二世的《布雷蒂尼和约》得以签署,为了支付赎金,查理王太子颁布法令,在和平时期开征各类间接税,包括消费品税、盐税、酒税、炉灶税等。战争结束后,为了解决兵匪问题,为臣民提供人身和财产保护,法国国王成功征收“饲料税”,为欧洲第一支常规军的创建提供资金支持。至14世纪60年代,法国的常规税收收入已经远远超过了传统封建收入,成为一个典型的税收国家。

表1 部分代表性国家的税收国家转型

国家	转型年代	转型特征	是否产生代议制民主	是否成为现代国家	是否提升国家治理水平
英国	14世纪末	长期曲折、议会地位高、 税收协商制	否	否	否
	光荣革命后		是	是	是
尼德兰	16世纪30年代	从属于宗主国 税收需求	否	否	否
	共和国时代	强地方弱中央、 国家议会虚权	有限	有限	有限
法国	14世纪60年代	偶然事件推动、议会地位 削弱、君主强制征税	否	否	否
西班牙	14世纪中期	转型自然、君权强大、 议会弱小	否	否	否
中国	8世纪80年代	年代早、变法推动、 无议会组织	否	否	否

^①数据见理查德·邦尼主编《欧洲财政国家的兴起:1200~1815》,沈国华译,上海:上海财经大学出版社,2016年:第310页。

然而法国所建立的税收国家,是一个君主掌控税收权力的国家。在从领地国家向税收国家转型过程中,法国国王与三级会议,围绕征税与反征税主题,长期以来存在着尖锐的矛盾和激烈的权力争夺。国王意欲获取任意征税权,三级会议享有国王新税的同意权以及尽力争取税收支出的监管权。在王权与三级会议的竞争中,王权完全占据了上风,1360年查理五世开始绕开三级会议颁布征税法令。1439年,查理七世迫使三级会议同意其征收达依税,从而事实上取得直接税的征收权。而查理八世进一步拒绝召集三级会议,使君主的绝对征税权得以确立,自此法国的税收协商制转向君主强制征税制。

(四)西班牙

中世纪晚期的西班牙王国财政,更准确地讲,卡斯蒂利亚王国(庞大松散的西班牙王国的核心国)财政保持着不同于当时欧洲其他大国的显著特点。同时代的英格兰、法兰西王室享有大规模的世袭领地与传统权利,从而可以获得规模巨大的封建收入;与之相比,卡斯蒂利亚君主国的王领十分狭小,除了世袭的宫殿外,几乎不拥有大面积的王室庄园、采邑,领地收入微乎其微。卡斯蒂利亚的君主不可能依靠私人资源实现对王国的统治,“国王自食其力”的理念并没有多大市场,而将国王视为服务于王国和全体国民的公共人物从而有权获得民众资源支持的理念却占据主流。

与同时代欧洲国家的议会相比,卡斯蒂利亚议会的权力和地位相对弱势。议会由最主要的18个城市代表组成,并非王国的代表,也不拥有立法权,职权主要集中于国王提出的贡赋或特别税的征收同意权。然而在实行绝对君主制的卡斯蒂

利亚,国会始终无法摆脱君主权威的阴影,直至最终被取缔。卡斯蒂利亚王国是欧洲大国,对外扩张战争此起彼伏,财政消耗巨大,新税不断创生。大致从14世纪中期开始,卡斯蒂利亚就形成了以间接税为主体的税收收入格局,间接税收入占王国财政收入的90%以上。^①总的来看,卡斯蒂利亚王国因其自身的特殊性,“领地国家”特征并不显著,在15世纪前已经基本上成为一个较为纯粹的税收国家。

(五)古代中国

古代中国是农业国,财政收入主要取决于土地产出,因此财政制度与土地制度密切相关、互为表里。一般而言,依靠土地所有权获取的收入为租,属于领地收入;依靠政治权力获取的收入为税,属于税收收入。农地之外的山海林泽可能借“官山海”产生专卖收入,因其依托资源所有权可归入领地收入;也可能因政府选择对资源的开发和使用征税,从而产生税收收入。一个国家,若领地收入大于税收收入,则为领地国家;反之,则为税收国家。

井田制是我国早期的土地制度,属于土地国有制,执行中表现为领主所有制,也是一种劳役地租制度。各级领主所获取的收入是助耕公田产生的劳役地租,主要源于土地所有权。然而随着生产力的发展,井田制在春秋末期开始出现解体迹象,公元前594年鲁国实行“初税亩”,成为承认土地私有合法化的开端。商鞅变法“开阡陌封疆”废除了领主土地所有制,承认土地私有,允许土地买卖。从秦至唐代中期,中国的土地所有制呈现国有和私有的混合状态。国家一方面控制着大量的土地,通过授田还田的传统操作向授田农户收取地租;另一方面,国家也承认大地主和小自耕农对土地的合法权利。对于私人所有的土地,政府所收取的财政收入在性质上与租不同,它建立在政治权

^①数据见理查德·邦尼主编《欧洲财政国家的兴起:1200~1815》,沈国华译,上海:上海财经大学出版社,2016年:第177页。

力之上,本质为税。因此自秦统一中国到唐中叶,中国是一个租税并举的国家。至唐代中期,租庸调制废弛,不能满足财政资源汲取需要,宰相杨炎推行“两税法”。“户无主客,以见居为簿”“人无丁中,以贫富为差”,政府根据占田多寡来收取夏秋两税,田地不再还授,庄园制取代均田制,土地私有成为占统治地位的土地制度(钱穆,2001;叶振鹏,2013)。这一做法为后世皇朝所继承,土地私有以及建立其上的财税制度得以延续千年之久,也就是说,自“两税法”后,源于土地的财政收入多数属于税收收入。

山海林泽收入,尤其盐铁收入也是财政收入的重要组成部分。除隋和唐代前期实行盐铁完全自由放任(不专卖、不征税)外,其他多数朝代皆将盐铁作为获取财政收入的重要资源。西汉早期,煮盐冶铁由民间自由经营,政府以征税形式获取收入。至武帝时期,执行盐铁完全专卖政策(官产、官运、官销),盐铁收入曾一度超过主要来自农田赋税的国家财政收入。但是这种情形在我国古代历史上极为少见,采用完全专卖政策的朝代较少、时期较短。东汉初期,政府废除了盐铁专卖,恢复了汉初的征税政策。东汉至明清,盐的财政收入地位一直很高,铁的地位逐渐降低,多数朝代对盐实行征税或部分专卖制度。部分专卖以唐代中期刘晏创设的“就场专卖”(民制、官收、官卖、商运、商销)最为典型,政府凭借政治权力强制介入流通,“寓税于价”,创造了丰厚的财政收入,为后世所仿效、创新和发展。因此,即使考虑山海林泽收入,自唐代中期后,古代中国事实上已经是一个税收国家,据此计算,中国的税收国家历史至少有1200多年。

四、税收国家理论核心命题的历史检验

历史检验是社会科学理论是否被接受为科学

的重要一环。以上对五个代表性税收国家转型历史进行了回顾,接下来本文将按照逻辑与历史相统一原则,对税收国家理论的三个核心命题展开检验。

(一)征税与代议制民主之间并不存在因果关系

无论是中世纪晚期的西欧封建领主国,还是中国春秋战国时代的诸侯国,使用征税手段来扩大王室财政资源支配权是领主在诸侯争霸时代的必然选择。在中西方这两个动荡时期,战争频繁、生存竞争激烈,领主只有掌握了充足的、稳定的财政资源,王国才可能在竞争中脱颖而出。西欧的封建领主国多是“小政府”,领主私人资源相对有限,而军事支出随战争规模扩大和军事技术升级而不断提高,因此每一个封建领主都具有突破私人资源约束而获取税收收入的内生倾向。春秋战国时代的诸侯们同样面临着类似的生存竞争,且不存在中世纪欧洲国家“领主应该自食其力”的财政信条,他们通过以土地制度为核心的系统变法,将财政收入建立在回报效率更高的土地税收基础之上。

西欧代表性国家虽然基于政治传统普遍存在议会组织,但从以上各国进入税收国家的历史看,各国的议会民主差异巨大。仅有英国在光荣革命后,议会取代国王成为主要立法主体和财政大权的掌控机构,最终结出了代议制民主的果实,而其他欧洲大国的情况却并非如此。法国的三级会议在同国王展开的征税权竞争中彻底落败,税收协商制被君主强制征税制所取代,议会民主不复存在;卡斯蒂利亚王国议会从一开始就不是王国的代表,在同王权的竞争中基本上处于附庸地位,直至被最终取消;尼德兰的全国等级会议由各省等级会议选派代表组成,并非全国统一的民意机构。与之相比,古代中国进入税收国家,其依托政治权力征税与土地制度变革、山海林泽收入获

取制度变革密切相关，同代议制民主毫无关联，在中国古代历史上，征税从未催生出任何议会组织和代议制度。

综上所述，征税并不必然推动代议制民主发展，在多数西欧国家，甚至出现了征税导致代议制民主弱化的现象。即使是英国，征税也只是英国代议制民主建立的导火索，并非代议制民主创生的充分条件。近代西欧国家普遍建立代议制民主，与其说是征税的成就，还不如说是资产阶级革命的结果。而古代中国进入税收国家的历史，更加彻底地终结了征税与代议制民主之间的因果关系。

(二) 税收国家与现代国家之间的对等关系难以成立

税收国家与现代国家是否对等，取决于对现代国家的认知。在熊彼特的语境中，国家即税收国家，也即现代国家，“只有税收国家才是现代国家”在熊彼特那里自然是成立的。然而随着现代国家的内涵发生变化，仍然坚持“只有税收国家才是现代国家”，就需要从古至今的税收国家与后世所秉持的现代国家相对等。从欧洲历史看，卡斯蒂利亚王国和法国是欧洲较早进入税收国家行列的国度，前者情况比较特殊，公共和税收的观念在该国早已普及，但其实行的却是绝对君主制；后者在基于急需和公共利益征税后，税收国家却牢牢掌握在国王手中。尼德兰大致在 16 世纪 30 年代达到税收国家标准，但作为西班牙王国下辖的一个公国，它不是一个现代国家，而更像是一块殖民地。英国进入税收国家的历程一波三折，光荣革命前英国已经多次达到税收国家标准，但均未长期、稳定地保持税收国家的状态，强大的王权始终确保王国属于国王所有。从中国的历史看，自唐代中期“两税法”后，中国的税收国家性质基本确立，然而从唐至清，“家天下”却是

不争的事实。因此，在当今时代，讲“只有税收国家才是现代国家”缺乏必要的历史基础，即使尚未考察现代历史，该命题已经无法成立。

(三) 税收国家属性并非国家治理质量高的充分条件

从中西方代表性税收国家的转型历史看，成为税收国家增强了统治者的财政资源汲取能力，提高了统治系统的执行效率，强化了君主对社会的控制。法国和西班牙国王正是通过征税增加可支配财力和创新统治机构加强对王国的统治，甚至剥夺了议会的立法权和财政权。尼德兰不断增长的纳税为西班牙王国加强统治和维持其欧洲霸主地位提供了大量经济资源。中国唐代的两税法稳定了政府收入，为王朝摆脱统治危机打下财税制度基础；之后的宋元明清各代，虽然税收收入占比互有高低，但统治者对社会的控制却越收越紧，统治技术日趋精致化。英国在初次步入税收国家行列时，约克王朝的国家治理水平也未出现大幅提升；即使光荣革命后，英国的国家治理水平显著上升，但该结果主要归因于英国基本政治制度的系统变革而非单一的税收国家原因。由此可见，早期的税收国家实践提高了君主的统治水平，“朕即国家”（路易十四语）不是弱化了统治者的权威，而是恰恰相反；与领地时代相比，统治者获得了前所未有的横征暴敛的权力，“独裁专制”成了那个时代的基本特征，而标志着高质量国家治理的对民众欲求的责任性和回应性，以及所谓的来自民众的纳税约束却很少见。因此，成为税收国家并不必然带来高质量的国家治理，税收国家属性并非国家治理水平高的充分条件。

五、研究结论与政策启示

税收国家理论在当今学术界具有广泛影响力，其三大核心命题逐渐被人们作为常识而广为

接受。然而,将该理论与历史事实相对照,一些新的研究结论将会浮出水面,同时也将带来新的政策启示。

(一)研究结论

税收国家理论是熊彼特在 20 世纪初回望中世纪晚期至近代西欧社会变革所创建的,又经后人发展而形成的财政社会学理论。它未将中国的税收国家历史纳入研究视野,也未能囊括西欧大国的全部历史经验。若采用更为宏大的历史视角,会发现中国早在商鞅变法时就已经开启了向税收国家转型的进程,该进程至少在唐代中期的“两税法”后就已经达到完成的状态。作为税收国家的早期进入者,中国并未发展出议会制度,较早进入税收国家没能让古代中国迈入政治民主和国家治理时代。在更为微观的历史视角下,中世纪晚期的西欧各国国情差异巨大,仅有英国的情形同税收国家理论所述较为接近,而其他国家却相去甚远。由此可见,税收国家理论的三大核心命题整体上缺乏历史事实的支持,建立于其上的“税收国家优越论”也就失去了存在的基础。

财政是国家治理的基础和重要支柱,我国已经进入新时代,在新时代实现国家现代化、国家治理现代化离不开现代财政制度的支持,也离不开现代财政理论的指导。如果说现代财政的本质是民主财政,相应地,现代财政理论必然是民主财政论。因民主的实现形式多样,对于我国而言,立足本国实际,构建具有中国特色的民主财政论才是我们的时代选择。

(二)政策启示

1.关于财政收入构成模式

根据财政收入构成情况,国家财政分为复合收入模式和税收单一模式。两种模式各有利弊,前者灵活性强,但规范性、透明度较低;后者规范性强,透明度高,但灵活性小,常与公债相互配

合。从理论上讲,政权性质为公,法治健全,预算透明,则自产收入、租金收入、税收收入并不存在本质差异,都是来源于公民的收入分享。在合理预期假定下,自产收入和租金收入本质上也是变相的税收,差异只是形式上的,国民的主人翁地位能否落实、民主财政能否完善、自产收入和租金收入管理是否如税收一样规范才是关键所在。因此,要坚持以人民为中心,健全社会主义民主法治,发挥人大立法职能,在条件成熟时,推进财政基本法的立法工作,系统规范国家的基本财政关系,提升财政的民主化、法治化水平;提高财政预算透明度,加强预算的民主监督,完善全口径预算,将税收、政府性基金、社会保险基金、国有资本、国有资源等收入全部纳入预算管理;优化国有资本利润的财政上缴机制,国有企业、特定国有金融机构、专营机构等向财政上缴利润,增加政府可支配财力,也可用于补充社保基金。要加强对国有资源收入的监督和规范管理,如国有土地出让金改由税务局征收,即为该改革方向上迈出的重要一步。

2.关于税收收入占财政收入比重

国家是社会系统的重要组成部分,国家决定税收,而税收反作用于国家,二者间是一种辩证关系。从税收收入占比的角度看,国家对税收的决定作用主要表现在:税收收入占比由国家政治、经济、意识形态和历史传承等多种因素共同决定,也会随着国家发展阶段的变化而发生变化。税收对国家转型的反作用表现为:税收占比上升必将对国家和社会转型产生重要影响,然而该影响的具体效应还要取决于其他相关制度因素。因此,税收收入占比的最优值在实践中难以准确测算,税收收入占比高本身也不能成为一个规范性的政策标准。

3.关于土地出让金与房地产税

我国是实行中央集权制的大国，由于信息不对称，中央和地方财政关系不可能完全界定清晰，客观上处于一种不完全契约状态。认可这一现实并给予地方政府一定的剩余决策权是发挥“两个积极性”的重要条件，这种制度设计在我国历史上也长期存在。土地出让金制度就是分税制改革后应对财政不完全契约的制度建构，虽然存在弊端，但在促进我国城市化和经济增长方面功不可没。未来如何改革，主要取决于对国家治理的综合考量。考虑到土地出让金规模巨大，用房地产税直接取代土地出让金可行性不大，在原有土地出让金基础上新增房地产税，必然会出现税负加重的后果；而保留并降低土地出让金，并辅之以较低税率的房地产税组合，二者相互协作，渐进改革，则更有可行性。

4.关于国退民进

税收国家理论关于国退民进的政策逻辑显然更缺乏现实基础，国退民进确实可以让私人税收占比大幅提高，使税收国家特征更为显著，然而这对国家治理却没有意义可言。国家通过国有企业、国有资本掌握国民经济命脉是社会主义国家区别于垄断资本所掌控的资本主义国家的决定性因素，不应为了提高私人税收收入占比而搞国退民进，这是事关人民福祉的根本性问题，此处毋庸赘述。

参考文献：

- [1] 北野弘久.税法学原论[M].中国检察出版社,2001年.
- [2] 陈少英.论中国向“税收国家转型”[J].理论与改革,2010年,第3期:118-121.
- [3] 李文彬,张龙平.非典型税收国家:当代中国的表现与陷阱[J].广东行政学院学报,2012年,第24卷第4期:5-10.

- [4] 刘守刚.财政类型与现代国家的构建——一项基于文献的研究[J].公共行政评论,2008年,第1期:169-182
- [5] 刘守刚.现代国家是税收国家,不是财产国家[N].南方周末,2011年7月21日第E31版.
- [6] 鲁道夫·葛德雪. 财政问题的社会学研究路径[A].1925, 载于理查德·A·玛斯格雷夫、艾伦·T·皮考克主编财政理论史上的经典文献,刘守刚、王晓丹译,上海:上海财经大学出版社,2015年.
- [7] 马骏.中国财政国家转型:走向税收国家? [J].吉林大学社会科学学报,2011年,第1期:18-30.
- [8] 马骏,温明月.税收、租金与治理:理论与检验[J].社会学研究,2012年,第2期:86-108
- [9] 钱穆.中国历代政治得失[M],北京:生活、读书、新知三联书店,2001年.
- [10] 史锦华.基于财政社会学中“中国困惑”的深度思考——兼论中国财政学的构建[J].地方财政研究,2016年,第3期:45-50+64.
- [11] 武靖国.走向“税收国家”——改革开放制度变迁的财政社会学视角[J].云南财经大学学报,2019年,第10期:3-12.
- [12] 姚轩鸽.税收国家内涵与类型新探:兼论建设完备型税收国家的中国困境与策略[J].财税法论丛,2014年,第1期:74-109.
- [13] 叶振鹏.中国历代财政改革研究[M].中国财政经济出版社,2013年.
- [14] 约瑟夫·熊彼特.税收国家的危机[A].1918,载于哈罗德·M·格罗夫斯著、唐纳德·J·柯伦编税收哲人:英美税收思想史二百年,刘守刚、刘雪梅译,上海:上海财经大学出版社,2018年.
- [15] 张景华.税收与治理质量[J].财贸经济,2014年,第11期:P13-22.
- [16] Moore Mick, “Revenues, state formation, and the quality of governance in developing countries”, International Political Science review, vol.25, No .3 (2004), pp.297-319.
- [17] Moore Mick, “Between Coercion and Contract: Competing Narratives on Taxation and Governance”, In Deborah A. Braytigan, Odd -Helge Fjeldstad & Mick Moore (eds.), Taxation and State Building in Developing Countries. New York: Cambridge university press, 2008, p.34-63.
- [18] Tarschys D., “Tributes, Tariffs, Taxes and Trade: The Changing Sources of Government Revenue”, British Journal of Political Science, vol.18, No.1 (1988), pp.1-20.

【责任编辑 寇明风】