

税道

苍黄

SHUIDAOCANGHUANG

中国税收治理系统**误差现场报告**

ZHONGGUOSHUI SHOUZHILIXITONGWUCHAXIANCHANGBAOGAO

姚轩鸽◎著

2-53



西北大学出版社
NORTHWEST UNIVERSITY PRESS

中国税收治理系统误差现场报告

税道苍黄

中国税收治理系统误差现场报告

· 上编 ·

姚轩鸽 著

SHUIDAO CANGHUANG

F812.42-53

Y370

西北大学出版社

— 图书在版编目 (C I P) 数据

税道苍黄：中国税收治理系统误差现场报告 / 姚轩鸽著. —西安：
西北大学出版社，2009.9

ISBN 978-7-5604-2696-9

I. 税… II. 姚… III. 税收管理—中国—文集 IV. F812.42 — 53
中国版本图书馆CIP数据核字 (2009) 第164387号

税道苍黄

中国税收治理系统误差现场报告

作 者：姚轩鸽

出版发行：西北大学出版社

地 址：西安市太白北路229号

邮 编：710069

电 话：029-88302590

经 销：全国新华书店

印 装：陕西向阳印务有限公司

开 本：680毫米×960毫米 1/16

印 张：69.75

字 数：1061千

版 次：2009年9月第1版 2009年9月第1次印刷

书 号：ISBN 978-7-5604-2696-9

定 价：118.00元



- 姚轩，财税伦理学者，诗人。
曾用笔名沉潜、黑盾、黑姆、蓝姆等。
- 先后在高校从教、静修近10年，
现就职于西安市国家税务局。
- 兼任中国财税法学教育研究会理事，中国伦理学会理事，陕西省伦理研究会副会长、秘书长以及陕西省哲学、价值哲学学会理事、常务理事等学术职务。
- 现被北京大学当代企业文化研究所、陕西省社会科学院西部研究中心等高校和科研机构聘为研究员。
- 近年来在各种媒体上发表财税伦理等学科论文、评论、随笔上百篇；出版《拒绝堕落：中国道德问题现场批判》等著作三部，《暗夜横渡》等诗集两本。
- 主要从事伦理学、税收基础理论及经济社会协调发展战略研究，业余醉心现代诗歌写作。



与其说仁慈是社会存在的基础，还不如说正义是这种基础。虽然没有仁慈之心，社会也可以存在于一种不很令人愉快的状态之中，但是不义行为的盛行却肯定会彻底毁掉它。

——古典经济学之父亚当·斯密

我们看到，要取得一个集体的福利最大化，有两个问题待解决。如某些分配的标准为既定，我们就可以根据这些标准去考察哪些状态将给集体的各个人带来最大可能的福利。让我们来考虑任何一种特定状态，并设想作出一个与各种关系不相矛盾抵触的极小变动。假如这样做了，所有各个人的福利均增加了，显然这种新状态对他们每个人是更为有利；相反的，如各个人的福利均减少了，这就是不利。有些人的福利仍旧不变亦不影响这些结论。但是，另一方面，如这个小变动使一些人的福利增加，并使别人的福利减少，这就不能再说作此变动对整个社会为有利的。因此，我们把最大效用状态定义为：作出任何种微小的变动不可能使一切人的效用，除那些效用仍然不变者外，全都增加或全都减少的状态。

——意大利经济学教授维尔弗雷多帕累托

我发现，有时后退一步反而有所助益。认识到自己不过是无限的时间长河和宇宙空间里的沧海一粟，我们在世上的时间只是短短的一瞬，我们只是飞过黑暗通道的一只山雀，我们没有能力改变任何事实建造一个完美的世界。然而，我们应当竭尽所能，因为我们存在于世有一个宗旨，即使这个宗旨不过是维持世界的正常运转。

——美国学者查尔斯·汉迪



我们，每一个共和国的公民，都不应该忘记一件你生活中最重要的事情：那个表面上看来威严、强大的国家，那些政府机关大楼坐着的每一个或严肃或冷淡或高高在上的官员，从根本上说，是你用你的辛勤劳作和血汗换取的财富支撑着的、养活着的，而不是相反。

——天津财经大学教授·李炜光



上 编

新的研究发现，在一代人的时间里，如果腐败严重的穷国设法把腐败降低到中等程度，那么其人均收入就能提高300%。也就是说平均年收入从比如400美国圆提高到1 600美国圆。而在真正腐败的政府统治下的人民生活水平往往是下降的。

——世界银行处理腐败问题的高级官员丹尼尔·考夫曼

对于普通公民来说，征税的权力是其最熟知的政府强制力的表现。征税的权力涉及强迫个人和私人机构交费（Charges）的权力，这种收费只能通过向政府转移经济资源来进行，或涉及对这些资源的财政索取权（Financial claims）——这种收费伴随有在严格的征税权意义上的有效实施权

——诺贝尔经济学奖得主，公共选择学说创始人詹姆斯·M·布坎南

只有以民主方式管理社会时才能充分实现社会自主——人与人相互关联的个人生活中的自主。只有在民主政体下，全体社会成员才能拿出自己的规则来管理共同事务，并将自己置于这些规则的约束之下。

——美国密执安大学哲学教授卡尔·科恩

铁肩道义 妙手文章

——写在姚著《税道苍黄》出版之际

李炜光*

记得前几年曾发表过几篇探讨宪政民主与税收关系的长篇大论,除了学界内部,社会上没几个人关心的。现在全然不同了,税收已经成了人人关心的热点问题、焦点问题,甚至是“敏感”问题。我作为这段历史的亲历者,感到欣慰——中国的确是在进步。

对于税收,我们既很熟悉(因为大家都是纳税人),又感到陌生(因为太过专业)。求教于教科书,上面写着,是国家为实现其职能的需要,凭借政治权力,强制、无偿地征取财政收入的一种分配形式——老师这么教,学生这么学。但我们很少想过,税收的定义原不应该这样简单。

在现代社会,公民与政府在法律和道义上是平等的关系,这与传统社会的统治与被统治的关系有着天壤之别,所以纳税实际上是公民在与政府交换一种东西,这种东西是公民个人凭自己的力量很难生产出来的,所以要把自己创造出的财富的一部分,以税收的形式从国家的手中交换过来。

那么,公民纳税交换政府的这个东西到底是什么呢?一般回答是公共产品和公共服务——这当然没错,而且已经属于比较“进步”的答案了,但它仍然没有说到问题的点子上。准确的回答应该是,公民交税的目的是换取政府的一份责任,一份它不能不尽到的为国民谋福利的责任。什么时候政府尽到这个责任了,政府就是好政府,税收就是好税收;什么时候它没有尽到这个责任,它就是孬政府加孬税收。事情就是这么简单。

我们这个社会之所以需要一个政府,之所以大家要向它交税,是因为公

* 著名财政学者,现为天津财经大学财政学科首席教授、学报主编,学术带头人、博士生导师,中南财经政法大学博士生合作导师,厦门大学比较财政学方向博士生导师组成员。兼任中国财政学会理事、中国财政史专业委员会委员、世界税法学会理事、中国税法研究会理事及多所大学兼职教授、合作博导。

公共产品和公共服务不是公民个人生产得出来的,市场在这个方面是“失灵”的,比如,失业救济、义务教育、养老、公共医疗,等等,都属于我们所说的“公共服务”的范畴,这些事关系到社会上每一个人的福祉,而有力量做这些事的,只有政府,或者说,主要是政府。从这个意义上说,我们人人都离不开税收,人人都需要交纳税收。

所以,为社会提供好的公共服务,让国民福利随着经济社会的发展而逐步提高,就是我们这个社会需要“养活”政府和它的官员们的理由,甚至可以说是唯一的理由。其他各种冠冕堂皇的理由,无论被人们吹得多么神圣和伟大,其实都无关紧要。

税收原是没有生命的,像一堵高墙,冰冷、坚硬,因为它是体制,是制度,是法律,人们只能在它面前低头。但这种解释也不完全正确。税收也有公平,也有正义,也有爱,“以人性为本”,应当是征税者奉行的至上原则。税收应该是有生命的,由人赋予它。

在人类历史上,税收的确能够给人类带来福音,给社会的和谐稳定创造一个物质基础。曾经广为流传的话“我为人人,人人为我”,其实就可以概括为税收的一个本质的特征。但税收也并不总是“天使”,有时候会变成“恶魔”,散发给人间以丑恶和绝望。历史上那些横征暴敛、竭泽而渔,民不聊生、揭竿而起的例子,不胜枚举。就是在现代社会,税收也经常被某些执掌公权力的人用来谋一己之私,或挥霍浪费而不知节,此时的税收,便不再拥有正义、尊严和权威。

在现代社会,尊重和维护纳税人权利已成为各国公认的普世价值,无人怀疑它的正当性和合法性。正是由于税收是对公民财产权利的剥夺,涉及公民的基本权利和福祉,所以人们把它置于宪政民主制度之下,由人民选举出来的议会来投票决定,而不是由执掌公权力的少数官员来代替国民自行决定。在这里,投票是不必也不能附加任何理由的,因为它本身就是理由。

当今中国社会正在发生翻天覆地的变革,纳税人已经登上历史舞台。“两会”之上,市井之中,税收已成热门话题,关注税收,就是关注自己的利益,正成为人人都懂、都肯于“锱铢必较”的道理。而庙堂之上的官员和学者们也在反思,如何使自己手中征税的权力能得到公众的认可和监督,让它更好地为人民服务。这对于一个有着几千年专制社会历史的国度来说并不容

易,属于脱胎换骨的过程,是难事,更是好事。

事情总是这样,一旦开启航程,就决无回头的余地。但构建以纳税人权利为中心的税收国家的努力并不一帆风顺,笔者一次参加全国性的研讨会,就碰到一位体制内的退休先生拍案而起“什么纳税人权利?纳税人能有权利吗?!”这不是个别人的认识误区,而是一个体制在说话,一个我们促其有所改变的体制。

当然,我们提倡纳税人权利,并不意味着无原则地迁就无故逃避纳税义务者,因为那对大多数人是不公平的,而是主张税收应当植根于最基本的人性的正义和善良,保有崇高的精神境界,在民主法治的轨道上运行。税收是为了人类的幸福和公平而存在,而不是人类为了交税而存在,这是个最基本的道理,不能反过来说。

在伸张税收正义的大辩论中,许多人自愿加入到这个类似于 NGO 的社会实践中,于众人间红头涨脸、七嘴八舌之中,我无意中发现了一个声音最响亮、话语最有力的群体——不知他们是否同意,暂且叫他们“陕西帮”吧。几个哥们儿兄弟,个个红脸汉子,在议论国家大事的时候全然不把自己当外人,伸张纳税人的权利放言说话而无所顾忌,这两年,声儿竟越来越高。其中的一位佼佼者——姚轩鸽先生,更是给我留下了极为深刻的印象。

早两年,我即读过姚老弟的大作,知其涉猎甚广,才华横溢,于税收问题颇有见识。近年来,这位先生勤奋依然,笔耕不辍,于今厚厚的一本大书又将面世,探讨的还是税收——当代中国最现实也最重要的大问题,且篇篇蕴含着深刻的人文关怀的精神,让人叹服。我知道,要拿出一部这么有分量的作品,如果没有坚定的信仰、渊博的知识、敏锐的观察,还有无畏的勇气是很难做到的。

姚著研究税收,专在税收的最最基本的问题上挖掘,很像一个老啄木鸟,专挑税制的错。比如,税收的终极目的究竟应该是什么?谁应当成为一个国家税收治理的真正的主导者?国家征税须秉持什么样的原则?等等,自问自答,对每个问题都做了充分的论证并给出了答案,读者翻开书不难找到它们。笔者认为,那些观点,或者结论,相当具有说服力,甚至灵魂的震撼力。例如,把人道原则、自由原则、生态原则以及若干道德原则列入税收原则,不仅突破了西方经济学理论的窠臼,还与中国的现实情况无比地贴近,

往大里说,对促进社会进步,对完善中国的税收学理论颇有裨益。看得出,姚老弟的大作一如既往,还是那样富有批判性、挑战性,却不失冷静的思考和考量,展示出多年来的苦心钻研和冷眼观察的真心得。

探讨税收问题历来吃力不讨好,但姚老弟和他的朋友们咬牙坚持下来了,在我们这个纳税人权利意识还没有完全苏醒的社会里相当于逆风行船,其艰难可想而知。我们是同道,春江水暖,只是想利用这个机会向这几位铁肩道义的陕西哥儿们致敬一下。

我向读者推荐读姚轩鸽,一种学养,浸润出一种境界,真切地体会到知识分子那“脚踏坚实大地”的风骨和傲气。我钦慕他们的抱团,也愿意加入伟大的“陕西旅团”,跟他们一起并肩奋斗,大家一起在“税海”里扑腾,做一件值得花费毕生精力做好的事情。

村上春树曾把体制比作一堵墙,“这堵墙太高,太强——也太冷”,与其计较无异于鸡蛋撞墙,但我仍愿和姚轩鸽们一样,在税收这座坚硬的高墙和撞向它的脆弱的众“鸡蛋”之间,选择站在鸡蛋这一边。“假如我们有任何赢的希望,那一定来自我们对于自身及他人灵魂绝对的独特性和不可替代性的信任,来自于我们灵魂聚集一处获得的温暖。”

风雨苍黄,税道苍黄。我和我们,暗夜横渡,义无反顾。

注:尾行的“暗夜横渡”,是姚轩鸽一本诗集的名字。

2009年4月6日于天津

写在前面的话

(代自序)

风雨如磐，税道苍黄。

《写在前面的话》终是最后写成。而且，只是重复、梳理和强调了正文中早已言说过的一些观点。这或许是一种媚俗，或许是一种追求全书结构完整的画蛇添足。

蓦然回首，在求索优良租税治理价值导向系统的荒原上，笔者已经在趑趄、跟头和匍匐中跋涉了十几个春秋。放眼四顾，竟然一片狼藉，遍野茫然，万般紧张。现实依然如昨，冲突与和谐共存，生机与危机相拥。借用狄更斯在小说《双城记》开头说的话来描述全球化裹挟之租税时代的人类税收治理现状，同样，“这是最好的时代，这是最坏的时代；这是智慧的时代，这是愚蠢的时代；这是信仰的时期，这是怀疑的时期；这是光明的季节，这是黑暗的季节；这是希望之春，这是失望之冬；人们面前有着各样事物，人们面前一无所有；人们正在直登天堂，人们正在直下地狱。”

是的，这是一个租税丰足的时代，一个全世界都企盼的时代，因为在这样的时代，先前人类不曾奢望的公共福利，都可能变成生活中实实在在的福祉；租税时代，也是一个租税匮乏的时代，一个全世界都在努力躲避的时代，因为在这样的时代，先前人类奢望的公共福利依然是一种奢望，腐败与浪费至今仍然困扰着全社会和每个人的当下生活。租税时代就是这样，谁也不可能一下子改变一切，从丰足到匮乏，从公开到秘密，从清明到腐败，从节俭到浪费，或者从匮乏到丰足，从秘密到公开，从腐败到清明，从浪费到节俭。但是，谁都有判定一个租税治理体系优劣的权利，谁都有渴望和期待一个优良租税治理体系的梦想。

新作《税道苍黄——中国租税治理系统误差现场报告》，承载的是笔者十几

载春秋对于人类优良租税治理体系渴望和期待的梦想。全书近100万字,116篇文章,分上、中、下三编,由九辑构成。其中,上编由第一辑税疾、第二辑税痛、第三辑税殇构成,主要是针对历史与现实租税治理体系中存在的重要问题进行反思和省察,以期捕捉系统误差的现实指征;中编由第四辑税道、第五辑税务、第六辑税札构成,主要探索人类共同优良租税治理体系的价值取向及其实现途径;下编由第七辑税鉴、第八辑税忆、第九辑税问构成,主要是运用笔者构想的优良租税治理原则和标准,评估分析既往人类租税治理体系及其租税实践的得失成败,探讨中西方历史与现实租税治理的经验与教训。坦率地说,贯串全书的主题就是——笔者对优良租税治理价值导向系统及其实现途径的探询与求索。

诺贝尔经济学奖获得者米尔顿·弗里德曼说:“真正能说服你的人,只有你自己。在闲来无事的时候,必须反复琢磨这些问题,不断思考,比较各种观点,如此长期坚持下去,你对某一观点一时的偏爱才能转化为坚定不移的信念。”^[1]诚者斯言。在过去的日子里,围绕优良租税治理体系价值导向系统这个自设的课题,笔者努力“反复琢磨”“不断思考”,结果,也使这些思考或偏爱,不知不觉间变成了一种“税道”信念,变成了笔者对人类优良租税治理价值导向系统思考的价值坚守,成为笔者衡量、评价一切历史与现实租税治理体系优劣的基本标准。

常识告诉笔者,尽管各个国家和社会各有各的税制,各有各的租税治理体系,这既是事实,也是各个国家和社会的自由与权利。但是笔者同样坚信,即便如此,也不能否认优良租税治理体系的存在。因为,任何事物都是普遍性与特殊性的统一体,既不可能存在仅有普遍性而没有特殊性的税制,也不可能存在仅有特殊性而没有普遍性的税制。自然,也就既不可能仅存在特定税制,也不可能仅存在共同税制。价值哲学研究表明,越是具有普遍性的税制——共同税制,就越优良;越是具有特殊性的税制——特定税制,就越恶劣。而普遍性总是与客观性、绝对性相伴的。因此,共同税制就是最具普遍性、客观性与绝对性的税制,就是优良的税制,就是优良的租税治理体系。在笔者看来,全部租税学研究的最终目的,无非是在寻求这个优良的税制,探索这个优良的租税治理体系。换句话说,都是在结合各个国家和社会的实际,探寻共同税制与特定税制的黄金组合,

即客观税制与主观税制的黄金组合,绝对税制与相对税制的黄金组合。而任何税制——作为税德与税法构成的规范体系,尽管各个国家和社会可以随意制定,这是他们的自由与权利。但是,优良税制却不能随意制定,只能通过社会制定税制的终极目的,也就是税制终极标准,从征纳税人涉税行为事实如何的客观本性中推导、制定出来。就是说,各个国家和社会所制定的征纳税人涉税行为应该且必须如何之税制规范的优劣,直接取决于对征纳税人涉税行为应该且必须如何的租税价值判断的真假。根本说来,既取决于对征纳税人涉税行为事实如何的客观规律认识的真假,同时也取决于对租税终极目的之认识的真假。一句话,全部租税学的研究,其基本目标都在于探求优良税制的制定方法和制定过程以及实现途径。这样,租税学也就成为关于优良税制的科学,是关于优良税制的制定方法和制定过程以及实现途径的科学。

基于租税治理的上述基本价值取向和认识,笔者关于优良租税治理体系的梦想和信念,大体由以下要点构成:

第一,租税的终极目的究竟是什么?也就是人类为什么要制定税制,国家和政府为什么要征税,纳税人为什么要交税?如果在这个问题上达不成共识的话,在笔者看来,就会在对一个税制优劣的判定上发生根本性的分歧。事实上,关于一个国家和社会创建税制的终极目的,或者征纳税的终极目的,目前就存在着各种各样的说法。有的观点认为,租税的终极目的是为了国家聚财;有的观点认为,租税的终极目的是为了调节经济;有的观点认为,租税的终极目的是为了社会财富的公平分配,等等。问题是,这些所谓的租税目的,是人类社会创建税制共同的普遍的客观的绝对的目的吗?是租税的终极目的吗?其实,凡此种种,都不过是租税的具体目的,是国家和政府征税的具体目的和理由。租税的终极目的,或者说人类之所以创建租税的终极目的,只能是为了增进全社会和每个人的利益总量。在这里,每个人是指所有人,并不是一部分人,更不是个别人。因此,“每个人”也就与“全社会”是一个可以完全替代的概念,即每个人的利益总量,就意味着所有人的利益总量。而且,增进全社会和每个人的利益总量,就是要满足全社会和每个人的需求;全社会和每个人的需求,也就是全社会和每个人的基本需求,是任何社会 and 每个人都需要满足的需求,是人类普遍的基本需求。这样,判定一个租税治理体系的优劣,就只能看它对一个社会每个人的基本需求满足和实现的程度如何。无疑,能够满足一个社会所有人基本需求的税制,就是优

良的税制;反之,则是恶劣的税制。而这一终极目的或标准,也就是帕累托最优标准或“帕累托最优状态”(Pareto Optimum)。对于这一标准或状态,帕累托这样说:

“我们看到,要取得一个集体的福利最大化,有两个问题待解决。如某些分配的标准为既定,我们就可以根据这些标准去考察哪些状态将给集体的各个人带来最大可能的福利。让我们来考虑任何一种特定状态,并设想作出一个与各种关系不相矛盾抵触的极小变动。假如这样做了,所有各个人的福利均增加了,显然这种新状态对他们每个人是更为有利的;相反的,如各个人的福利均减少了,这就是不利。有些人的福利仍旧不变亦不影响这些结论。但是,另一方面,如这个小变动使一些人的福利增加,并使别人的福利减少,这就不能再说作此变动对整个社会为有利的。因此,我们把最大效用状态定义为:作出任何种微小的变动不可能使一切人的效用,除那些效用仍然不变者外,全都增加或全都减少的状态。”^[2]

不过,不伤害一人地增进所有人利益的租税终极标准,只是适应于征纳税人根本利益不发生冲突、可以两全的情境。一旦征纳税人根本利益发生冲突、不可两全,则要奉行“最大净余额”的功利主义标准,即“最大多数人的最大幸福”和“自我牺牲”的终极分标准。

第二,谁才是一个国家真正的租税治理活动的主导者?或者说一个国家的最高租税管理权力应该且必须归谁?这个问题无疑是任何一个国家和社会租税治理都必须解决的根本问题、前提问题。因为,不论何种税制,都是关于征纳税人权利与义务的权力性管理规范或非权力性管理规范。征纳税人权利与义务是指征纳税人在租税权力保障下的利益索取与给予。从权力的一般性概念可知,一切租税权力无疑都是一种强力,是征纳税人都必须服从的力量。但是,强力并不等同于权力,构成权力的本质在于是否得到被管理者——纳税人的同意。迪韦尔热说:“权力的合法性只不过是出于本集体的成员或至少是多数成员承认它为权力。如果在权力的合法性问题上出现共同同意的情况,那么这种权力就是合法的。不合法的权力则不再是一种权力,而只是一种力量。”^[3]这意味着,租税治理的最高权力应该且必须属于全体纳税人,优良税制应该且必须反映全体纳税人的租税意志,即国家和政府征多少税,向谁征税,何时何地征税等等根本问题的决定权,都应该且必须属于全体纳税人,唯有纳税人才是租税治理体系

优劣的最终判定者。税制及其征税人,都不过是纳税人为了增进自己利益的最大化不得不选择的一种“必要的恶”的手段和工具。“必要的恶”,严格说来,就是因为任何租税都意味着纳税人财产的减少,都意味着纳税人自由的被束缚和减少,只是就其结果而言,其利害之比是“利大于害”而已。可以说,租税权力能否实现合法化转型,是判定一个租税治理体系现实优劣的关键要素。人类既往的租税治理实践告诉我们,几乎所有恶劣的租税治理,其租税权力都属于专制权威型,都是很少受到实质性制约与监督的,都缺乏公开性,是秘密的。相反,几乎所有优良的税收治理,其租税权力都是拥有广泛合法性基础的,都是拥有实质性制衡与监督的,都是充满公开性和透明度的。

第三,国家和政府征税应该且必须遵循哪些基本的租税原则?首先,一切国家和政府的征税,应该且必须遵循优良的租税原则,而不是恶劣的租税原则。这些租税原则,其实就是应该如何的租税道德原则,就是符合租税终极目的的道德原则,也是符合征纳税人行为心理规律的道德原则,就是互利的、己他两利的道德原则,即符合“善”的目的的道德原则。这些诸多租税道德原则,共同构成租税治理的价值导向系统,优良的或者恶劣的。无疑,租税终极道德原则是任何国家和政府都应该首先遵循的租税道德原则,如果舍弃这些终极的租税道德原则,转而遵行一些相对非根本的租税道德原则,就可能出现,刚开始就发生背离税制终极原则的现象,发生方向性的错误。如前所述,优良的租税终极道德原则是指增进全社会和每一个人的利益总量。如此,背离租税终极原则无异于使一个国家和政府的征税丧失基本的道义基础。然而,现实中为了便于指导具体的租税治理实践,任何一个国家和政府的征税,其租税终极原则和根本原则就需要进一步具体化为租税道德原则和道德规则,其基本组成是:租税道德终极原则、租税道德原则、租税道德准则。这三者之间的关系,无疑是一种根本与非根本、决定与被决定的关系。一旦三者之间发生根本性的冲突,下位原则就要让位于上位原则,即租税道德准则要让位于租税道德原则,租税道德原则要让位于租税终极道德原则,租税道德准则和租税道德原则要共同让位于租税道德终极原则。或者说,租税终极道德原则优先于租税道德原则和租税道德准则,租税道德原则优先于租税道德准则。结合租税治理的终极目的、征纳税人行为心理规律,笔者认为,一个优良的租税治理体系应该拥有的道德价值导向系统,应该至少由以下四个层次构成:一是租税终极道德原则,二是租税根本道德原则,三是租税重要道

德原则,四是租税道德准则。其中租税终极道德原则,即增进全社会和每个人的利益总量,这是判定一个租税治理体系优劣的终极标准;租税根本道德原则,即“善”的互利的原则,这是判定一个租税治理体系优劣的根本标准,具体体现为敬畏原则和互利原则;租税重要道德原则主要是指公正原则和人道原则,具体体现为平等原则、人权原则、自由原则、法治原则、民主原则、宪政原则以及生态原则;租税道德准则主要有诚信准则、便利准则、最小成本准则。

毋庸赘述,终极租税道德原则是指增进全社会和每一个人的利益总量。根本原则是指互利的“善”的根本原则,具体化为敬畏原则和互利原则。敬畏原则和互利原则的内涵分别在于:敬畏原则是从征纳税人关系的根本与派生关系规律确立的;敬畏原则意味着,一个国家和政府的租税治理要符合租税终极道德原则,征税人就要敬畏纳税人,尊敬纳税人,以纳税人为本,摆正自己属于纳税人租税事务代理人的位置,不要越位,不要错位,更不能僭位。敬畏原则实际上是现代“主权在民”的社会治理思想在租税治理领域的具体体现。可以说,如果没有敬畏原则的导引,就不可能有征纳根本关系的理顺与和谐,也就不可能从根本上奠定一个社会租税治理的坚实基础。互利原则则是从征纳税人关系的根本利害导出的,它意味着任何一个国家和政府的租税治理,既要有利于国家和政府实现其基本的职能,又要不伤害广大纳税人的利益。而且,互利也是优良税制的终极目的,是优良租税治理体系的根本要求。互利的第一要义就是要奉行“不伤一人地增进所有人的利益”的帕累托原则,只是在征纳税人利益发生根本冲突、不可两全的情况下,才能遵行“最大净余额”原则,即“最大多数人的最大利益”原则与“自我牺牲”的原则。

租税公正原则是从征纳税人权利与义务的基本关系确立的。公正原则的核心是平等的利害相交换,是指征纳税人之间平等的利害相交换,也就是征纳税人之间权利与义务的平等的利害相交换。笔者曾经多次引用古典经济学之父亚当·斯密和当代正义论大师罗尔斯关于公正原则在一个社会治理体系中的重要性与必要性的论述,就是因为,公正原则关系着一个租税治理体系的基本结构和秩序,在一个优良租税治理价值导向系统中占据十分重要的地位。亚当·斯密说:“与其说仁慈是社会存在的基础,还不如说正义是这种基础。虽然没有仁慈之心,社会也可以存在于一种不很令人愉快的状态之中,但是不义行为的盛行却肯定会彻底毁掉它。”^[4]罗尔斯说:“我们可以设想一种公开的正义观,正是它构