

税收文明的伦理省察与探寻

SHUI DAO DE GUAN · SHUI SHOU WEN MING DE LUN LI XING CHA YU TAN XUN

税道德觀

姚轩鸽一著



(下)

 西北大学出版社

税道德观

——税收文明的伦理省察与探寻

下卷 税理索问

姚轩鸽 著

SHUIDAODE

GUAN

西北大学出版社

纳税人新论

从现代税收治理体系的价值取向看,纳税人既是一个国家和社会创建税制的出发点,也是一个国家和社会税制的最终归宿。纳税人既是一个国家和社会税制最高权力的授予者,也是一个国家和社会税制的直接管理对象。因此,如果“纳税人”的内涵与本质诸多问题得不到科学解决的话,逻辑上,一个国家和社会的税收良治也就无从谈起。

一、何谓纳税人

何谓纳税人?对于这个看似常识的问题,就是从事多年税收问题研究的专家要给出一个贴切的定义也不是十分容易的事。事实上,如果随便翻开有关税收类词典或书籍查一查就会发现,关于“纳税人”一词的界定众说纷纭。

《税收辞海》的界定是:纳税人是“纳税义务人的简称,税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,也称纳税主体,包括法人和自然人,是税种构成的一个要素,每个税种的基本法规内都具体规定了该税种的纳税义务人。”^①著名税法学家刘剑文先生的界定是:“纳税人,又称纳税义务人,是指税法规定的负有纳税义务的单位和个人。”同时又指出纳税人有别于扣缴义务人,二者共同构成纳税主体。^②张守文先生也持相同观点,认为:“纳税主体又称纳税义务人,简称纳税人,是指依照税法规定直接负有纳税义务的自然人、法人和非法人组织,同时又认为广义的纳税主体,除包括纳税人外,还包括扣缴义务人。”^③等等。

上述关于“纳税人”的界定都是不完备或者有明显缺陷的。一方面在于:仅仅把“纳税人”界定为“纳税义务人”,有意无意地排斥了“纳税人”也是权利主

① 张同青等主编:《税收辞海》,沈阳:辽宁人民出版社,1993年版,第18页。

② 刘剑文著:《财政税收法》,北京:法律出版社,2009年版,第202—203页。

③ 张守文著:《税法原理》,北京:北京大学出版社,2001年版,第46页。

体的内涵。另一方面在于:仅仅把纳税人界定为“法定义务人”,排斥了纳税人也是道德权利与义务主体的内涵。同时,“纳税人”的这一界定未及税权的合法性问题,因为在不同税权合法性的政体背景下,在“纳税人”一词的称谓下,其内容会大相径庭。

不论怎样,“纳税人”的界定如此之多,至少说明“纳税人”一词的重要性及其复杂性。“纳税人”是任何一个税收治理体系的核心范畴。

二、纳税人的内涵

为了不受“纳税人”内涵既往界定的误导和影响,暂且让我们顾名思义,回到“纳税人”一词的本身。不论怎样,至少有一点应该是共识,这就是——“纳税人”,首先应该是“人”,既不是“物”,也不是“奴”。

“纳税人”首先不是“物”,不是一切非人类存在物,它是一个人类存在物。在这里,“物”泛指非人类存在物,既可以是自然界之物质,也可以是植物和动物。就这些存在物有无生命特征而言,距离“人”相对较近的非人类存在物当是动物和植物。就是说,动物和植物与人的最大共同点在于:他们都是有生命的,有知觉的。人与动物和植物的最大区别则在于:人是有目的、有意识的生命体,即他的行为是有目的性的,是目的性的生命存在物,而动植物仅仅是合目的的生命存在物。合目的的生命存在物也就是无意识、无目的地为了什么的生命存在物,是缺乏明确主体意志的生命存在物。而人是有意识、有目的地为了什么的生命存在物,是具有明确主体意志的生命存在物。马克思和恩格斯说:“目的性是有机体有意识地为了什么的属性,是有机体有意识地为了达到某种结果而进行过程的属性;合目的性则是有机体无意识地为了什么的属性,是有机体无意识地为了达到一定结果而发生一定过程的属性。”^①这就是说,凡纳税人,必定是应该且必须具备有意识地为了什么的属性,具备有意识地为了达到某种结果而进行过程的属性。或者说,纳税人是有意识、有目的地为了什么的生命存在物,是具有明确的主体税收意志的生命存在物。与此相反,如果一个“纳税者”仅仅具备无意识地为了什么的属性,具备无意识地为了达到一定结果而发生一定过程的属性,比如,无意识地为了缴税而缴税,则不属于“纳税人”的属

^① [德]马克思,恩格斯著:《马克思恩格斯全集》(第二十卷),北京:人民出版社,1971年版,第48页。

性,仅仅是具有纳税人之名而不拥有纳税人之实的属性。因而,严格说来就仅是“纳税者”而不属于纳税人。一句话,“纳税人”必须是具有明确税收主体性的人,也即必须具有明确的税收意志,可以为自己的财产自主独立负责的税收主体。

凡是不具备明确税收意志和主体性,不能为自己财产自主独立负责的“纳税人”,其实仅仅是“纳税者”,谈不上是“纳税人”。它或许在“缴税”,在向一个机构和组织奉献自己的财富,但根本说来,却是在向一个“虚幻的集体”缴纳、转移自己财产的动物意义上的“人”而已。也就是说,只有在能够按照纳税者自己税收意志管理的税制下,纳税者才可能成为真正意义上的“纳税人”。

不具备明确税收意志和主体性,不能为自己财产自主独立负责的“纳税人”,实际上就是被异化了的“纳税人”,因此,仅仅是“纳税者”。被异化了的“纳税人”,如果从异化的力量来源看,既可能是被权力异化的,也可能是被经济力量异化的,还可能是被社会习俗力量异化的,或者是被宗教力量异化的,等等。其共同特征表现在,纳税者纳税不是按照自己的税收意志进行的,因此,也就不属于真正意义上的“纳税人”。

三、成为“纳税人”的前提

能否按照每个纳税者自己的税收意志管理税收活动,显然是一个纳税者成为真正意义上的“纳税人”的逻辑前提。

一种税制要保证按照每个纳税者自己的税收意志进行活动,其管理的规范就是“税德”与税法规范,就应该且必须经过每个纳税者直接或间接的同意,或者说直接或间接地反映和体现每个纳税者的税收意志。相反,如果一个国家和社会的税收管理规范——税制(“税德”与税法)未经每个纳税者直接或间接的同意,或者说未直接或间接地反映和体现每个纳税者的税收意志。那么,严格说来,在这种税制下也就不存在纳税人,即每一个纳税者也就不是真正意义上的“纳税人”,仅仅是纳税的“人”——纳税者而已。但是,导致纳税者不能按照自己税收意志纳税的原因,首先就是被权力异化。

被权力异化的程度取决于这个国家实行的政体性质是什么,即税制的政体基础不同,每个纳税者按照自己税收意志纳税的可能性就不同,每个纳税者成为“纳税人”的可能性也就不同。具体地说,在君主专制政体下,唯有君主一人可以按照自己的税收意志管理所谓的赋税活动,可以既是“征税人”,又是“纳税

人”，是权利与义务的统一体，其他所有人都不过是纳税者而已。实际上，在君主税制下，君主仅仅是征税者，全体民众只是纳税者。因此，严格说来，既无纳税人，也无征税人。在君主税制下，仅仅存在非法暴力强制下的不平等的利益交换，根本不可能存在权利与义务之间的公正分配；在寡头政体下，则只有少数寡头可以按照自己的税收意志管理赋税活动，成为征税者，其他大多数人都不过是纳税者而已。同样，在寡头政体下，仅仅存在非法暴力强制下的不平等的利益交换，根本不可能存在权利与义务之间的公正分配；在共和政体下，则有多数人可以按照自己的税收意志管理租税活动。因此，既可以是“征税人”，也可以是“纳税人”，从而成为税收权利与义务的统一体，而少数人则可能成为纳税者；唯有在民主政体下，全体社会成员才可以按照自己的税收意志管理租税活动，可以既是“征税人”，又是“纳税人”，真正成为税收权利与义务的统一体，成为真正意义上的“纳税人”。政体类型及其性质是“纳税人”能否存在的现实前提，一切专制政体或寡头政体下，严格说来是不存在“纳税人”的，全部纳税的人都不过是“纳税者”而已。因为，在这种政体下，国家的税制反映和体现的仅仅是一个人或少数人的税收意志。绝大多数纳税者的税收意志是不被尊重和重视的，它们的存在也仅仅是作为“财富的创获者”或“君主或寡头的供养者”存在而已，也仅仅是作为“资本”和工具存在而已。这个道理，著名财政学教授李炜光先生有精辟的论述：“因为仅仅指出‘纳税人’是税款的实际缴纳者，还远远没有把握‘纳税人’的准确涵义。纳税人不仅履行税款缴纳义务，还必须享有权利。只有缴纳义务而没有享受相应的权利，那就只是个‘税款的缴纳者’，而不是‘纳税人’。”^①

经济异化、社会异化和宗教异化等都可能使纳税者不能按照自己的税收意志纳税，从而不能成为真正意义上的“纳税人”。这意味着，私有制、落后意识形态灌输、宗教宣传都可能干扰纳税者的认知和判断力，进而放弃自己的税收意志，按照社会和他人的税收意志纳税，呈现为一种“植物人”的税收生存状态，使自己成为被奴役的纳税者。这样，要成为一个真正意义上的“纳税人”，还必须通过唤醒纳税人意识，增强理性的自我鉴别力，拒绝异化，培育独立自主的纳税人品质。同时要注意防止私有制本身携带的局限性，规避其扩大不公平的自然趋势。

就“纳税人”的本质内涵而言，能否反映和体现纳税者的税收意志是判定一

^① 李炜光：《无声的中国纳税人》，《书屋》，2006年第12期。

个纳税者能否成为“纳税人”的核心标准,反映和体现多少纳税者的税收意志则是衡量这个社会纳税人规模的根本标准。即一种税制反映和体现的纳税者的税收意志越广泛,人数越多,这种税制下的真正纳税人就越多。依次是专制税制下的真正纳税人最少,理论上只有一个人,其他所有人都仅仅是“纳税者”而已;寡头税制下的真正纳税人很少,只有少数人,其他大多数人不过是纳税者而已;共和税制下的真正纳税人较多,大多数人可能成为纳税人,少数人可能成为纳税者;民主税制下的真正纳税人最多,所有人都可能成为纳税人,成为权利与义务的统一体。这个道理很简单,因为专制政体下的最高税权仅仅掌握在君主一个人手里,寡头政体下的最高税权仅仅掌握在少数寡头手里,共和政体下的最高税权掌握在多数人手里,民主政体下的最高税权掌握在所有人手里。这样,税权的合法性也就依次为:专制政体下的税权最不具备合法性,寡头政体下的税权较少合法性,共和政体下的税权合法性较大,民主政体下的税权合法性最大。因此,由于税权是保障征纳税人权利与义务分配的充要条件,随着税权合法性的差异,征纳税人之间权利与义务分配的公正性将依次不同。最合法的税权保障下的征纳税人之间权利与义务分配的公正性就可能最大,最不合法的税权保障下的征纳税人之间权利与义务分配的公正性可能最小。

简而言之,一方面,使一个国家和社会的纳税者最大最多成为真正“纳税人”的现实前提是其税权的合法性程度。税权越合法或者说税权的合法性越大,这个国家和社会的纳税者成为真正意义上的“纳税人”的可能性和规模就可能越大越多。否则,这个国家和社会的纳税者成为真正意义上的“纳税人”的可能性和规模就可能越小越少。另一方面,一个社会的所有制形式、意识形态状况等也是影响这个社会真正纳税人规模的重要因素。

四、“纳税人”是税收权利与义务的统一体

上述分析告诉我们,真正的“纳税人”必定是税收权利与义务的统一体,是纳税人权利与义务的统一体。换句话说,仅仅享有和行使税收权利或义务的纳税者,并不是真正意义上的“纳税人”,仅仅是纳税者而已。

就纳税者而言,享有和行使的义务如果大于其权利,一方面,如果这种状况是纳税者自己自愿自觉放弃一部分权利而致,则仅仅是这个纳税者的一种“分外的善行”,既不牵扯税收权利与义务分配的公正与平等,也不关涉是否成为真正意义上的“纳税人”。另一方面,如果这种状况是税收制度之规定,虽不公平,

却合法。严格说来,这也不是真正意义上纳税人的应有之意。纳税人应该且必须是税收权利与义务的统一体意味着,仅仅享有和行使一定的税收权利而不承担相应税收义务的纳税人,同样也不是真正意义上的“纳税人”。真正意义上的“纳税人”,一定既是税收治理的主体,也是税收治理的客体,是税收权利与义务的统一体。

但是,就权利与义务的承认主体看,如果纳税人的权利与义务为一个社会的道德所承认和确定,就是纳税人的道德权利与义务;如果纳税人的权利与义务为一个社会的法律来承认和确定,就是纳税人的法定权利与义务。这就是说,纳税人作为权利与义务的统一体,既是道德意义上的也是法律意义上的。

就纳税人的道德权利与义务而言,是在税收非权力保障下的,也就是在教育与舆论力量保障下的纳税人利益索取与奉献,突出特征是“应该性”。就纳税人的法定权利与义务而言,则是在合法税权保障下的,也就是在暴力与行政强制力量保障下的纳税人利益索取与奉献,其突出特征“既有应该性也有必须性”。耶林说:“权利就是受到法律保护的一种利益。所有的利益并不都是权利,只有为法律所承认和保障的利益才是权利。”^①说的就是这个道理。无须赘言,纳税人的道德权利与义务是纳税人的法定权利与义务的基础,前者是就纳税人的所有涉税行为、所有涉税利益而言,后者则仅仅是针对纳税人的重要涉税行为、重要利益而言。因此,纳税人的内涵与本质也可以从道德和法两个角度来理解,就“纳税人”的道德权利与义务而言,它虽受制于现实政体的影响,但因为受制于现实权力的影响相对较小而具有一定的独立性,往往可以有限地超越现实,对现实提供一个相对优良的价值导向系统,可以为优良纳税人法定权利与义务的制定提供一定的参考。

就“纳税人”的法定权利而言,由于比较多地受制于现实政体的影响,独立性较小。事实上,现实中人们对“纳税人”概念的理解,大多是从法定意义上理解的。我国《税收征收管理法》第四条也是这么规定的:“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。”

当然,就权利与义务是一种征纳税人之间的涉税行为规范而言,都是一个社会民众与政府之间的契约(不论这种契约是自愿的还是强制的),无法完全去

^① [美]庞德著,沈宗灵等译:《通过法律的社会控制法律的任务》,北京:商务印书馆,1984年版,第46页。

除其主观随意性,从而影响其优良性。因此,也会减少真正意义上“纳税人”的规模。但是,就纳税人是权利与义务的统一体而言,其核心内涵在于是否真实反映和体现了纳税者的税收意志。实际上,一种税制的优劣直接取决于这种税制拥有的真正意义上的纳税人规模大小。拥有真正意义上的纳税人规模越大意味着这种税制反映和体现的纳税人的税收意志越广泛,这种税制就可能最大限度地实现增进全社会和每个纳税人利益总量的终极目的。反之,如果一种税制拥有的真正意义上的纳税人规模越小,这种税制反映和体现的纳税人的税收意志也可能越少,这种税制也就不可能最大限度地实现增进全社会和每个纳税人利益总量的终极目的。所以,一个社会拥有的真正意义上的纳税人规模大小,直接反映着这个社会税制的优劣。

五、“纳税人”的政体基础

权利与义务的内涵除过上述道德与法定之别外,也有基本与非基本之别。因此,纳税人的本质内涵还可以再作如下分析:纳税人的基本权利与义务无非是指一个纳税人生存与发展所需要的基本的、起码的权利与义务,纳税人的非基本权利与义务是指一个纳税人生存与发展所需要的比较高级的权利与义务。

一个纳税人生存与发展所需要的基本的、起码的权利与义务,无疑既应该受到法律的保障,也应该受到道德的保障与支持。这是一个公民应该且必须享有和行使的人权,也是一个纳税人应该且必须享有的人权。“人权显然是应该受到法律保障的:它不但应该是一种道德权利,而且应该是一种法律权利。所以,精确讲来,权利未必都受到法律保障,权利不都是受到法律保障的利益;但权利必定都应该受到法律保障:权利是应该受到法律保障的利益。”^①因为,“权利是一种具有或被认为不具有重大的社会效益的必须且应该的索取或要求,是一种具有或被认为不具有重大的社会效益的必须且应该得到的利益,是一种具有或被认为不具有重大的社会效益的必当得到的利益,因而也就是应该受到权力保障的利益,是应该受到权力保障的索取或要求,说到底,也就是应该受到社会管理者依靠权力加以保护的利益、索取或要求……”^②

纳税人的基本权利与义务,是来源于每个人一生下来就参与了人类社会共

① 王海明著:《新伦理学》,北京:商务印书馆,2001年版,第814页。

② 同上,第815页。

同体缔结这一人人都一样的贡献,是任何人不可选择地做出的贡献。因此,也是任何组织不能随便剥夺的,是一种自然的天赋权利,应该得到有效的保障。假如一个国家和社会的人权没有得到有效保障的话,纳税人的其他权利也不可能得到有效保障,这个国家和社会的“纳税人”也不过是“纳税者”而已。纳税者成为“纳税人”的前提一定是这个国家和社会的人权制度保障机制是健全有效的,否则,真正意义上的“纳税人”根本无从谈起。至于纳税人的非基本权利与义务是按比例分配的,贡献越大,所享有和行使的权利就应该越大;贡献越小,所享有和行使的权利就应该越小。

可以说,探究“纳税人”的内涵与本质问题必然涉及人权,没有人权,纳税人的基本权利与义务也就无从谈及,遑论“纳税人”的真正内涵与本质。要成为真正意义上的纳税人,在于这种税制所依赖的政体是不是民主政体。只有在民主政体基础之上,真正意义上的纳税人才拥有实现的可能。纳税人的基本内涵应该是拥有任何人、任何组织不可剥夺的“基本权利”,否则,这种“纳税人”的内涵就是不完善、不完备的。

六、“纳税人”概念全息性的现实警示

按照上述关于“纳税人”内涵与本质的界定,当下中国拥有的真正意义上的纳税人规模实在不敢高估。

就税权的实质性、合法性而言,当下中国的“纳税人”不仅规模小,而且权利与义务意识也太过淡薄和弱小。作为一种现实存在的涉税者,绝大多数人不过是纳税者而已,不存在严格意义上的“纳税人”。这种缺憾既在于缺乏广泛民意基础的保障,也在于纳税者自我作为纳税人的意识的欠缺。不仅税制没有“把纳税人当人看”,就是很多纳税者也没有自己把自己当纳税人看。或者说,既不清楚自己真正的税收意志,也不自觉追求自己作为纳税人本该且必须享有和行使的权利与义务,仅仅满足于自我利益多少的计较以及税负的“谁负”。其必然的宿命大多是只能匍匐在政府主导的现实税制下,任其官员按照自己的利益和偏好拿捏折腾。

坦率地说,不“把纳税人当人看”的税制是不会培育出真正意义上的“纳税人”的。这种税制下的纳税者,既不会享有与行使一定的权利,也不会承担与行使一定的义务。真正意义上的“纳税人”制度基础在于这种税制有助于“使每一个纳税人成为人”。“使每一个纳税人成为人”的税制就是能够按照每一个纳税

人的税收意志进行税收治理的税制,也就是最能增进全社会和每一个纳税人利益总量的税制。这样的税制注定是自由人道的税制,是把自由人道的精神贯穿于整个税收治理体系的税制,是法治、平等、有限度的税制,也是政治自由、经济自由和思想自由实现了制度性“嵌入”的税制。也只有在这种税制和民主政体下的“纳税人”,才可能培育纳税人权利与义务统一于一身的“纳税人”,才会拥有真正意义上的“纳税人”。

从“纳税人”这一称谓及“纳税人”的内涵与本质分析,我们可以明确,一种优良的税制应该是“纳税人”税收意志能够得到最大反映和体现的税制,一种优良的税制应该且必须是“纳税人”权利与义务成为统一体的税制。纳税者不等于“纳税人”,纳税者要成为“纳税人”,必须首先“把自己当人看”,明确自己的税收意志;其次要志在“使自己成为人”,使“每个纳税人成为人”,把有助于每个纳税人的自我实现作为税制优化的最高理想。反过来,“纳税人”也未必是实在的纳税者,因为“纳税人”本来既是道德权利与义务的统一体,也是法定权利与义务的统一体。它不是被一个社会的道德所承认,就是被一个社会的法律所承认,而不是由是否纳税的实在行为事实所承认。有实在纳税事实行为的纳税者属于实在纳税人,而没有实在纳税事实行为的纳税者属于潜在纳税人。现实中,由于具体税制设计的差异,也会形成“负税人”与纳税人的背离。比如,在直接税制下,每个纳税人既是“负税人”,也是纳税人,权利与义务是统一的。但在间接税制下,“负税人”与纳税人则可能发生背离,从而使权利与义务背离。

“纳税人”概念所具有的这种全息性特质无疑警示我们,转型中国税制改革的根本目标在于:如何扩大中国的纳税人群体,如何培育中国纳税人的意识,如何培育中国纳税人的权利与义务意识?也就是如何扩大中国税权的民意基础,还予纳税人在税收治理中的主体地位?如何消减不完善市场经济的消极影响,避免权贵资本主义的扭曲以及落后意识形态的异化?英国历史学家阿克顿勋爵(1834—1902)说:“权力,不管它是宗教还是世俗的,都是一种堕落的、无耻的和腐败的力量。”他还说过一句名言,“权力趋向腐败,绝对权力绝对腐败(Power Tends to Corrupt, and Absolute Power Corrupts Absolutely)。”哈耶克则告诫我们:“在税收这个领域,政府政策的专断趋势比其他领域更为凸显。”^①因此,必须高

^① [英]哈耶克著,邓正来译:《自由秩序原则》,上海:上海三联出版社,1997年版,第72页。

度警惕税权腐败对真正纳税人内涵的遮蔽与侵蚀。一句话,阻碍真正纳税人产生的最大障碍在于现实“税权”合法性的欠缺,以及税权使用过程中的专断与滥用。

总之,无真正意义上的“纳税人”就不会有良税,真正意义上的“纳税人”规模和素质直接决定着一个国家税制的优劣与善恶,也决定着一种税制终极目的的实现与否,并体现着一种国家和社会税收治理的文明程度。

[原载《阴山学刊》2012年第2期]

“税”或“租税”的内涵与本质试探

关于“税”或“租税”的内涵与本质,学界至今莫衷一是。事实上,要给“税”或“租税”一个确切的内涵与本质也确实不易。原因或在于,要透过复杂的“税”现象,触及“税”之本质实在很难。也许正因如此,才吸引了一代又一代思想者孜孜以求。古往今来,不仅税收学专家不断探索,政治学家、伦理学家、财政学家、经济学家等无不费尽思量。日本租税家小川乡太郎在《租税总论》一书中,就列举了 20 多种关于“税”或“租税”的定义。令人惋惜的是,至今依然盲人摸象,以偏概全,始终未及精髓。就本文而言,也不过继续抛砖引玉而已。

一、“税”或“租税”的词源含义探寻

从词源意义出发,进而追寻一个词的内涵与本质是一种基本的研究路径,探讨“税”或“租税”的词源内涵与本质也应遵循这一选择。

(一)“税”之词源意义

关于“税”之别称,古今中外很多。中国古代关于“税”,有贡、助、彻、租、庸、调、课、捐、赋、算缗、厘金等等,“税”在很长一段历史时期内既有“租税”或“赋税”,也有“捐税”或“税收”等称谓。在《说文解字》里,“税”字有“税者,租也”“租者天赋也”“赋者敛也”^①等解;《周礼》中则有“周官太宰,以九赋敛财贿”^②等记述,意指周朝财政预算主管官员以九种赋税形式组织财政资金。

据考证,汉语之“税”最早见于《春秋》一书,“鲁宣公十五年(公元前 594 年),初税亩,非礼也。”^③在《周礼·天官·司书》中则有“凡税敛,掌事者受法焉”^④的记述。《前汉·食货志》“有赋有税。税谓公田什一,及工商虞衡之人

① [汉]许慎撰:《说文解字》,北京:九州出版社,2001 年版。

② 周公旦撰,吕友仁注译:《周礼》,郑州:中州古籍出版社,2004 年版。

③ 吕不韦撰:《吕氏春秋》,哈尔滨:哈尔滨出版社,2007 年版。

④ 周公旦撰,吕友仁注译:《周礼》,郑州:中州古籍出版社,2004 年版。

也。赋共车马甲兵,士徒之役,充实府库,赐予之用。税给郊社宗庙百神之祀,天子奉养,百官禄食,庶事之费”^①之说,《考工记·栗人》则有“粟人为量,槩而不税。”^②之记,等等。

从词源看,许慎在《说文解字》中收录了“税”,释文:“税,租也,从禾,兑声。”^③《现代汉语词典》的解释是:“税,按田亩收敛谷物。从禾,兑声。”“禾”是指谷物,泛指农作物。这意味着中国最初的“税”与农作物有关,即征税对象是农作物,征税目的是奉养天子、供给官员薪酬、公共服务成本等。“兑”的词义:一是指送达、上缴,本义是“交换”,与“禾”构成“税”字,其字面意思就是拿农作物进行交换。至于为何交换?与谁交换?交换什么?等等,单从字面上似乎看不出来。但就其本质而言,国民与国家之间交换的一定是国家提供的公共产品或服务。^④二是在《易经》中“兑”是八卦之一,卦形是“☱”下边两横,象征土地,上面中间断开的一小横是水。兑卦之上为土上有水,取其平,因为水的特性是持平,内涵“水平”之意。如此,“兑”“禾”相结合意味着兑分前要靠“税”,仓库里才有“禾”,才能分配“税”,因此,可引申为公平、公正,意即征税要公平。^⑤引申义即是国民与国家之间关于公共产品的交换价款应该公正公平。

在英语里,“税”对应的是“Tax”这个词,是从古法语 Taxe 发展而来,而 Taxe 又出自拉丁文 Taxare。这一词语具有双重涵义:一是压迫,二是估价,意指国民与国家之间的交换是不舒服的。因为,就单个纳税者而言,都是被强制的,不大情愿的,但又是“不得不”的。政府及其组织和“税”对具体的国民而言,都是一种“必要的恶”,是国民为了自己利益最大化“不得不”选择的一种工具和手段而已。难怪熊彼特要说:“国家每多一份缴税,所象征者非多一分税收;毋宁说为社会生产力消减一分。”^⑥

合而言之,所谓“税”可引申为国民与国家之间就公共产品的公平交换。显然,公共产品要公平交换,国民与国家之间就应该有一个约定,明确各自的权利

① 周公旦撰,吕友仁注译:《周礼·司书》,郑州:中州古籍出版社,2004年版。

② 周公旦撰,吕友仁注译:《周礼·考工记》,郑州:中州古籍出版社,2004年版。

③ [汉]许慎撰:《说文解字》,北京:九州出版社,2001年版。

④ 夏晶,李波:《我国古代税收名称略考》,《税收经济研究》,2011年第5期,69—72。

⑤ 国家税务总局教材编写组:《税收基础知识》,北京:中国税务出版社,2002年版,第1页。

⑥ 熊彼特:租税国家危机 1918. Schumpeter, Die Krise des Steuerstaats, 1918; Nedudruck in Goldscheid-schumpeter, DIE Finanzkrise des Steuerstaats, 1976:346.

与义务,比如与谁交换(纳税人),交换什么(公共产品),交换多少(税率),如何交换(征管方式),以什么方式交换(实物、劳力或者货币等),在哪个环节交换(流通环节,还是生产环节),等等。如此推论,在以货币为主要支付形式的今天,“税”应该是指国民与国家就公共产品供求交换价款缔结、履行原初或衍生契约的活动。丁作提先生认为:“税”在纳税者手里时指“税款”,在国家手里时指“税收”,但超越纳税者与国家的“税”,其合成词应该是什么呢?

(二)“租”的词源意义

从“租”的词源意义看,“租”字从禾、从且,既是声旁也是形旁,是“组”的省略,组织,征收。租,篆文 $\text{租} = \text{禾} + \text{且}$ (禾,“税”的省略) + 且 (且,“组”,组织、征收),造字本义:征收作为赋税的谷物,表示以农产品作为缴纳的对象。在古代,常把来自土地的税称为“租”,如鲁国称“税亩”,秦国称“租禾”。《急就篇》记载:“敛财曰赋,敛谷曰税,田税曰租。”^①《礼记·玉藻》有“关梁不租。”^②《辽史·食货志》有“募民耕滦河旷地,十年始租”^③之记。《说文解字》中对“租”的解释是:“租,田赋也。”^④即是指土地所有者出租土地使用权取得的收入,可见,“租”往往是和土地联系在一起的。因此有论者认为,古代最普遍的两个税种是土地税和人头税,土地税既可称作“田赋”也可称作“田租”,但人头税往往只称作“算赋”而不称作“算租”。^⑤

《现代汉语词典》对“租”的解释是:出代价暂用别人的东西,比如,租房、租用等;又指“收取一定的代价,把房屋、土地、器物等借给别人使用”,比如,租佃、租让、租赁等。结合上述关于“租”的集中解释,在传统中国社会,“租”显然是指国民租借皇帝的土地而必须付出的成本或价款。因为在封建皇帝时代,土地由王室所有,皇帝既是最高统治者,也是土地的所有者,“普天之下,莫非王土。”^⑥而“国民租借皇帝的土地而付出的成本”,岂不就是指“租”,也是“税”。这样,“租”可引申为——作为个体的国民租用公共产品创获私人财富所付出的

① [西汉]史游原撰:《急就篇》,长沙:岳麓出版社,1989年版,第133页。

② 《礼记·玉藻》,上海:上海古籍出版社,1987年版。

③ 同②。

④ 许慎撰:《说文解字》,北京:九州出版社,2001年版。

⑤ 夏晶,李波:《我国古代税收名称略考》,《税收经济研究》,2011年第5期,69—72。

⑥ 吴兆基编译:《诗经》(下),北京:长城出版社,2002年版,第384页。

租金。“租,田赋也。”^①“租,税也。”^②自然,租用、占用公共资源(产品)越多,交的“租”就应该越多,也就是交的“税”就越多。试想,就每个国民而言,是不是在自己来到这个世界之前,已经存在相当规模的公共产品了?虽然自己的诞生,也不可选择地做出了人人一样的一份贡献,但毕竟自己成为人后的生存与发展,比如创获财富的活动等等,还必须仰赖这些先于自己存在的以及自己与所有人共同缔结社会共同体所形成的公共资源。问题在于,租用皇帝的土地而缴的“租”与税有何关系?

(三)“租税”的含义

“租税”作为一个合成词的使用,早在《韩非子·诡使》中就有“习悉租税,专民力,所以备难充仓府也。”^③的记载,《史记·孝武本纪》也有“复博、奉高、蛇丘、历城,毋出今年租税”^④的记述,《后汉书·张禹传》有“禹上疏求人三岁租税,以助郡国禀假”^⑤之录,《清史稿·食货志一》也讲“凡滋生人丁,永不加赋,又普免天下租税,至再至三。”^⑥可见,“租税”一词在中国的使用是有一定文化历史渊源的。

但是,作为“税”之合成词“租税”的大量使用,无疑是近代以来伴随外来租税思想的传播而逐渐被华语世界重视的。而“租税”频率最高的时期,当属1949年以前。直到今天,在我国台湾地区,如果用合成词的话,“租税”的频率也是最高的。而作为合成词的“税收”,只是目前在中国大陆十分流行。无疑,“税收”一词在中国是一个舶来品,最早出现在贾士毅1916年出版的《民国财政史》一书中。

在笔者看来,关于“税”之合成词的称谓虽然不同,就“税”之内涵与本质而言,“租税”一词或最接近。因为,就“税”之狭义而言,也即就国民与国家的总体关系而言,“税”无非是指国民与国家之间就公共产品供求交换价款缔结、履行原初或衍生契约的活动;但就“税”之广义而言,也就是每个国民与国家的具体关系而言,则是指每个国民租用、借用现有公共产品(资源)创获私人财富所

① [汉]许慎撰:《说文解字》,北京:九州出版社,2001年版。

② [魏]张揖撰:《广雅》,长春:吉林出版集团有限责任公司,2005年版。

③ 韩非撰:《韩非子·诡使》,上海:上海古籍出版社,2010年版。

④ 司马迁撰:《史记》,北京:中华书局点校本,1975年版。

⑤ [南朝]范晔撰:《后汉书》,杭州:浙江古籍出版社,2001年版。

⑥ 赵尔巽等:《清史稿·食货志一》,北京:中华书局,1977年版。

必须付出的租金,即“租”。

“租”与“税”构成合成词“租税”,狭义而言,是指国民与国家之间就公共产品供求交换价款缔结、履行原初或衍生契约的活动;广义而言,是指每个国民租用、借用公共产品创获私人财富所必须付出的租金。因此,如果要用合成词,笔者以为,最好首先选用“租税”,并以租税为“税”之汉语称谓的主要词语。如果要用单词,毋庸置疑,就是“税”,而且,“税”也是目前学界和社会各界最具共识的称谓。即唯有“租税”一词最接近“税”之本意与本质,当然,就身份为外国国籍的居民而言,其所交之税则是指居民与国家之间就公共产品供求交换价款缔结、履行原初或衍生契约的活动;广义而言,是指每个居民租用、借用公共产品创获私人财富所必须付出的租金。

二、“税”或“租税”的内涵与本质

(一) 内涵

租税是指“国民与国家之间就公共产品供求交换价款缔结、履行原初或衍生契约的活动”之界定意味着“租税”的内涵如下:

1. 租税首先是一种“契约”活动

关于契约,中西共同的词源含义是指合意或同意之交换和约束。但是,究竟何谓“契约”?却是众说纷纭。本文采信“契约是指任何两个以上的人就某种利益交换关系所达成的同意都是契约”^①的界定。作为一种交换关系原本分两类:一类是指目的与手段的关系,也就是说,交换主体给予对方某物是为了换取对方的他物;另一类则是指因果关系的交换,即交换者给予对方某物不是为了换取对方他物。从本质上言之,契约就是人们对于利益的付出与索取以及义务与权利之作为与不作为所达成的合意,就是人们就某种利益交换关系所达成的同意。^②显然,租税作为一种契约,是指国民与国家就公共产品交换价款达成的同意。而且,一定是一种目的与手段的交换关系,不是原因与结果的交换关系。

这种“同意”的契约说到底不过是租税道德与税法两类,二者无疑都是社会制定和认可的涉税行为规范,是得到社会同意的涉税行为规范。租税道德是国民与国家就一切具有社会效益的涉税行为“应该如何”所达成的同意;税法则是

① 《国家起源:一种新契约论》,《南通大学学报》(社会科学版),2010年第1期。

② 王海明著:《国家学》,北京:中国社会科学出版社,2012年版,第56页。