

梁文永◆著

The System Gaming Between Human Right

人权与税权的 制度博弈

And Taxation Power

学者文丛·社会理论前沿书系

 中国社会出版社
China Society Press

人权与税权的制度博弈

梁文永 著

 中国社会科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

人权与税权的制度博弈/梁文永著. —北京: 中国社会出版社, 2008. 3

ISBN 978—7—5087—2139—2

I. 人… II. 梁… III. ①人权—研究—中国 ②税收管理—研究—中国
IV. D621.5 F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 019655 号

书 名: 人权与税权的制度博弈

著 者: 梁文永

责任编辑: 张 莉

出版发行: 中国社会出版社 邮政编码: 100032

通联方法: 北京市西城区二龙路甲 33 号新龙大厦

电话: (010)66080300 (010)66083600

(010)66085300 (010)66063678

邮购部: (010)66060275 电传: (010)66051713

网 址: www.shcbs.com.cn

经 销: 各地新华书店

印刷装订: 北京京海印刷厂

开 本: 170mm×240mm 1/16

印 张: 13

字 数: 170 千字

版 次: 2008 年 3 月第 1 版

印 次: 2008 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 25.00 元

序

文永博士是北京大学法学院访问学者，在我的指导下进行财税法学与法学教育管理领域的研究。近期，他在中国社会科学院法学研究所博士后流动站的出站报告《人权与税权的制度博弈》将于中国社会科学出版社出版，文永力邀我为之作序，我欣然应允。

文永博士就职于中国政法大学法学教育与评估中心，任该中心的副主任。据我所知，中国政法大学的这一研究部门，是国内当前唯一一家以法学教育为研究对象的专业研究机构，文永致力于运用财税法的观念研究法学教育问题，对法学教育中的财税法问题也表现了浓厚的研究热情。基于本书作者较为特殊的研究旨趣，我更乐意于借此机会交流一下我对财税法学与法学教育之间关系的一些看法。

一、财税法学与法学教育发展转型

法学是一门涵盖面极广的社会科学，庞杂的知识体系决定了对法学研究不可能只专注自身的专业，而是必须对法学有全面的认识，才能建构完整的知识体系。同时，法学教育必须与其他有重要关联的学科如政治学、经济学、心理学等等结合起来，才能满足社会对复合型人才的需求。故法学教育必须突破专业的限制，只有“博”才能“专”，没有坚实、深厚的基础，无法实现培养创造型人才的目标。

并且，全球化并非只是经济全球化，法学教育也要树立全球化的新理念。在法学教育全球化背景下，我们应冷静地思考如何培养国家所需要的“高层次、复合型、国际化”之法律专业人才问题。

构建和谐社会、建设法治国家是当代中国的时代主题，在这一伟大进程中，各个部门法学都发挥着不可替代的作用。但如何实现从微观层面的关注到宏观层面的整体性把握，则是法学教育能否适应社会发展需要的关键。创新是民族进步的灵魂，是国家兴旺发达的不竭动力。且教育在培养民族创新精神和创造性人才方面肩负着特殊的使命，因此，法学教育必须与时俱进，才能历久弥新。

恢复高考以来我国的法学教育完成了在其他国家需要上百年才能实现的规模扩张。但不可否认，随着时代的发展和社会的进步，与校园内的一片繁荣相比，法学已成为毕业生最难找工作的专业之一，这是法学教育面临窘境的写照。因此，在法学教育的转型以及法学教育本身的竞争与发展的淘汰过程中，作为法学专业的一门相对独立的知识领域，财税法学如何秉承“思想自由、兼容并包”的大学精神，找到自己准确的发展定位，是我们迫切需要思考与关注的问题。

二、财税法学与法学院校的学科建设

当前，法学院教学改革的一个重要方向是贯彻“加强基础，淡化专业”的精神，加强基础课比重。但各个专业体系或是教学科研机构之间的跨学科交流与合作明显不足。且“教”层面的割裂，一方面可能导致教师难于创新，一方面势必不利于学生开展纵横交错的综合性和创造性思维，使学生知识僵化。

毫无疑问，为了塑造具有创新型法律辩证思维和诸多相关知识积淀，并有较强的职业性技能的复合型法律人才，加强跨学科的交流与合作，促进交叉学科和前沿学科的发展，对于整个中国法学教育都具有重大的历史意义和现实意义。就这个意义而言，财税法学的建设与发展，在如何解决整个法学教育中传统学科建设与经济社会的人才需求之间的矛盾的问题上，可能具有独特的价值并极可能作出不可替代的贡献。

三、财税法学与法律共同体的建构

对于法学教师而言，法学代表着知识背景，教师代表着职业身份。因此，

同属于法律共同体的这一知识共同体和利益共同体，不仅仅是共同的知识体系、共同的思维方法和普遍的社会正义感，更是对社会的责任感和使命感将我们联系起来。共同的法律语言决定了学科与专业之间是互通的，专业的划分固然有利于学科向精细化发展，但只有从区分走向融通，才能既实现法学及其教育的发展，又重建和谐的法律共同体。我们应鼓励树立理解、开放、宽容与真诚的学术之风和学院之风，并以此探寻和谐进程中法学院的进一步发展之道。

当前，法学教育与法律职业的脱节成为一个旧的体制内难以克服的问题。分析认为，这与我们的法学教育难以培育出法律职业共同体所共同持守的价值观、共同倚仗的方法论和分析、评价、判断法律现象所共同经历的思维过程不无关系。如何使得所有的法律人都能够在一个共同的法律语境和思维平台上进行有效的对话呢？财税法学显然是不可能独立完成这一任务的，但财税法学开放性的知识体系及其多元化的研究方法，在客观上决定了对财税法的学习也将是一个综合法律人法律思维的客观过程。

因此我觉得，一方面，法律共同体的建构需要对各种边缘法学有包容之心，另一方面，重视对财税法学的教育与研究，其本身也是建构法律共同体的现实路径之一。

四、中国财税法学发展前瞻

实际上，财税法在市场经济条件下具有“顶天立地”之功效，在和谐社会的建构中，其作用非同一般。财税法不仅与现代民主、法治和人权有着密不可分的关系，同时往往需要研究者具有对宪法和相关部门法，如行政法、民法、经济法、刑法、诉讼法和国际法等领域的深厚功底。故有必要对财税法进行多学科、多视角、多维度的研究，其他新兴学科也面临着同一问题。同时，这也是各法学专业相互融通、彼此促进的有利契机。

中国财税法学是20世纪晚期逐渐发展起来的交叉学科和新兴学科。值得注意的是，其二十年的发展历程基本停留在经济法学领域，在与财税法学具有密切关系的宪法学、行政法学、民法学、刑法学、诉讼法学和国际法学等领域，甚少学者涉足财税法问题。这种现象在近几年有了一定程度的改变。我们一直倡导财税法是综合法律部门，财税法学是独立学科，故很有必要对财税

法进行多学科、多视角、多维度的研究，有必要倡导更多的有识之士共同努力，参与到财税法学的研究当中，将我国的财税法学科打造成在国际上有一定影响的学科，以不负我们的历史使命！

党的十七大报告指出，要“繁荣发展哲学社会科学，推进学科体系、学术观点、科研方法创新，鼓励哲学社会科学界为党和人民事业发挥思想库作用，推动我国哲学社会科学优秀成果和优秀人才走向世界”。法学属于哲学社会科学界的主要学科之一，法学教育与法学研究也需要走向世界，与其他国家尤其是发达国家的法学教育与法学研究之间展开竞争，这既是国家与国家之间文化竞争在法学教育与法学研究领域中的具体体现，也是国家软实力之间的竞争在法学教育领域中的具体化。

在当今这样一个“法学教育三十年未有之变局”中，财税法学自然不能也无法置身于外，我恳切地希望财税法学能够为法学教育改革与发展作出贡献，恳切地祝愿财税法学界涌现出更多的“优秀成果”和“优秀人才”作为“我国哲学社会科学优秀成果和优秀人才”的有生力量，走向国际，走向世界！

文永博士的博士后研究报告经修改，即将出版。人权与税权的关系研究，是财税法学研究的一项非常有意义的课题，作为文永博士从事访问学者期间的指导教师，我不敢对本书作如何奖誉之辞，值此《人权与税权的制度博弈》一书付梓之际，仅以上述文字表达我对他的祝贺与期待！

是为序！

刘剑文^①

2007年10月8日

于北京大学财经法研究中心

① 刘剑文，法学博士、法学博士后。北京大学法学院教授、博士生导师，北京大学财经法研究中心主任，世界税法协会（ITLA）主席、中国税法学会研究会副会长、中国财税法学教育研究会会长，中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员。

目 录

第一章 导言	1
第一节 问题的提出与演进	1
第二节 研究思路和方法	4
第三节 本书结构及可能的创新	11
第二章 税权语境中的人权	15
第一节 集体人权与人权的博弈能力	15
第二节 消极与积极人权和国家的义务	17
第三节 人权的实现需要条件	18
第四节 人权与国家公权的关系	21
第五节 人权与纳税人权利的关系	22
第三章 人权视野下的税权	24
第一节 研究综述	24
第二节 本研究的定义	26
第四章 概念界定	29
第一节 制度是什么	29
第二节 税制是什么	36
第三节 宪政是什么	39

第五章 切入点:个人所得税法的实证分析	43
第一节 个人所得税法的价值取向及其立法目的	43
第二节 我国个人所得税制的制度变迁	48
第三节 我国个人所得税制的法律效益分析	50
第四节 我国个人所得税法 2005 年修正案的制度意义	55
第五节 小结:税制非优化的制度逻辑	57
第六章 人权与税权的基本关系	59
第一节 人权与税权的经济关系	59
第二节 人权与税权的政治关系	68
第三节 人权与税权的一般法律关系	73
第四节 人权与税权的宪法关系	79
第五节 人权与税权的博弈关系	80
第六节 小结:人权与税权的对立统一	82
第七章 税制变迁的内在机理	85
第一节 制度变迁与税制变迁	85
第二节 法律市场与税制市场	87
第三节 法律制度的供需和税制供求	92
第四节 税制供应与需求的进一步分析	97
第五节 国际视野的税制变迁	105
第六节 小结:供给主导型的税制变迁	108
第八章 人权与税权的博弈非均衡	111
第一节 税制变迁的逆向选择	111
第二节 我国税收负担的实证分析	112
第三节 税收国家理念的导入	118
第四节 现行税制结构立法设计的实证分析	122

第五节	税收征管的实证分析	129
第六节	现行税制逆优化的博弈分析	131
第七节	小结:制度悖论的产生与克服.....	136
第九章	有效博弈机制的构建和完善	138
第一节	博弈分析概论	138
第二节	博弈参与人分析	139
第三节	博弈行动分析	148
第四节	博弈信息分析	159
第五节	博弈战略分析	167
第六节	博弈支付分析	172
第七节	博弈结果分析	176
第八节	宪政的引出:博弈均衡分析.....	179
第十章	结论与讨论	182
第一节	结论	182
第二节	进一步的讨论	184
参考文献		185
后 记		194

第一章 导言

第一节 问题的提出与演进

税是民众与国家之间发生最直接、最广泛关系的领域。亚当·斯密说，财政是“庶政之母”。我国唐代著名理财家杨炎说，“财赋者，邦国之本，如生人之喉命，天下治乱轻重系焉。”可以说，一部赋税制度的变迁史，就是一个国家的兴衰史^①。赋税问题兹事体大，无怪乎曾任美国首席大法官的约翰·马歇尔这样指出，“征税的权力是事关毁灭的权力”。^②唯其如此，在现代民主国家，公众对税的民主诉求寄托了异乎寻常的热情。按照构建民主社会的基本要求，征税活动需要最严格的民主控制，需要畅通的利益表达机制，以使民众的意愿能够真正地约束征税权，使税收不至于违背民众的意愿而变成政府追求自身利益的工具。

从经济人的理性出发，人们首先会思考的一个问题是，纳税是否是必须的？换言之，税权的存在是否是必须的？一个无税的世界是否是一个理想的社会？

① 唐仁键：《“皇粮国税”的终结》，中国财政出版社2004年9月第1版，第1页。

② 李道揆：《美国政府和美国政治》（上册），商务印书馆2004年10月第2版，第490页。

经济分析表明,政府通过承担“守夜人”的职责,会创造“政府剩余”^①,这是政府对社会产出行使索取权的经济前提。从政府职责看,政府是代表一定利益的公共机构,负责保障公民人权、维护社会与经济的稳定与发展。政府为了弥补市场失灵,履行政府职责,必须向社会成员提供公共产品和公共服务。只有通过税收,政府才有可能履行职责,因此,民众“必须给守夜人报酬”^②。实证分析也证实了税收对人权的保障功能。正如当代著名公法学家史蒂芬·霍尔姆斯和凯斯·R. 桑斯坦所称,“由于对个人权利的保护总是以权力关系的创造和维持为先决条件,所以对个人权利的保护从来不是免费的”^③,甚至可以这样说,民众和政府之间的关系就是一种“税收交换保护”关系^④。

一个“无税世界”的存在是难以想象的。税是无法回避的,那么,对税权的制约和限制也是必须的吗?

分析政府和市场的关系,政府是市场失灵的弥补者,但政府在弥补市场失灵的同时也可能产生政府失灵。根据政府失灵理论,政府对经济的干预,是外在的、人为的,稍有不慎,就可能违背市场内在的规律,搅乱原有的经济结构和运行。如果政府滥用权力干预经济,就会对经济发展造成损害,甚至是严重的伤害。同时,权力和经济结合容易产生腐败和侵犯人民的正当经济利益,这就导致了政府的“失

① 安福仁:《政府职能与税收问题研究》,东北财经大学出版社2002年10月第1版,第128页。

② [美]史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R. 桑斯坦:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2004年6月第1版,第77页。

③ [美]史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R. 桑斯坦:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2004年6月第1版,第77页。

④ 毕竞悦:《译者前言》,载[美]史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R. 桑斯坦:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2004年6月第1版,第1页。

灵”^①。政府失灵的存在，意味着对税权的制约和限制是必要的。历史地看，公民社会对政府公权力的行使从来都强调制衡与约束，“这里实际上隐藏着一个政府和公民的博弈过程”^②。这种博弈关系在税收领域，表现为人权与税权的博弈关系。

既然对税权的制衡是必须的，当然就会产生一系列相关的税制问题，如，对税权的制约和限制如何恰到好处？最好的税权安排及其相应的税收制度安排是什么？等等。带着对这些问题的思考，本书研究了税制优化的制度内涵、制度目标及其实现途径。但是，税制优化的方法不是本书研究的重点。本研究更为关注的是，如何保证税权的行使者自动自发地寻找税制优化的变革路径，并且，自觉地按照科学的税制优化原则推动税制改革的制度变迁；如何从制度上确保税制优化能够得到可持续的实施；如何确保一个社会的税制变迁朝“好”的制度方向发展；税制优化的制度保障是什么；如何避免一个社会的税制出现“逆优化”现象；为什么会出现“不好”的税制；为什么一个“不好”的税制会在一个社会中相对稳定地长期存在；如何从制度上保障对税权的限制是恒定的，而不是偶发的。

本书研究了人权与税权的内在逻辑关联，从博弈角度解读了人权对税权的有效制衡，是税制优化的制度保障。制度博弈的后果无非是产生一个“好”或“不好”的税制。好的博弈结果就是税制优化；不好的博弈结果就是税制的逆优化，甚至是税制恶化。作者认为，一个有效的制度博弈机制是必须的。本书考察了我国人权与税权的制度博弈机制的现状，从税制结构、税收负担、税收征管、税收支配等税制的结构性因素出发，对税制运行的制度绩效进行了实证分析，从博弈论视角分析税制逆优化（恶化、劣化）的成因是，人权对税权没有形

① 张富强主编：《经济法学》，法律出版社2005年9月第1版，第389页。

② 毕竟悦：《译者前言》，载[美]史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R.桑斯坦：《权利的成本——为什么自由依赖于税》，毕竟悦译，北京大学出版社2004年6月第1版，第3页。

成有效制衡。在制度演进的过程中，没有形成一个有效的博弈机制。

那么，如何构建一个好的博弈机制呢？作者认为，财政立宪主义是税制优化的制度保障，财政宪政是构建有效的人权与税权制度博弈机制的现实路径。事实上，从另一个角度看，财政立宪也可以说是人权与税权制度博弈的理想结果。财政立宪主义与人权、税权的二元博弈机制之间具有正相关性，两者互为因果、相互推进。

第二节 研究思路和方法

一、经济学分析方法在税制研究中的应用

本书认为，从新制度经济学和博弈论的角度考察税制的形成和发展，可以解决传统法学理论在税制形成原因等问题上所遇到的困难，从而以独特的分析方法说明税制演变及其运行规律。

本书将“税收制度”定义为有关税的一套行为规则；而“税收制度安排”则是税制的具体化；“税制变迁”是一种税制安排对另一种税制安排的替代，它是一个渐进的过程。

税收制度的作用在于通过设定有关主体的行为规则，来激励与约束有关主体在财政税收活动中的各种法律行为，减少财政税收活动中的不确定性，降低财政税收活动的交易成本。因此，这里的税制变迁可以看做是社会为减少财政税收活动中的交易成本所作的努力。也正是在这个意义上，我们可以将税收制度理解为税收领域内人与人之间的契约关系。税收制度安排实质上就是税收领域内的一种契约安排。

税制变迁的主体是各级立法机关，各级行政机关，各级司法机关及其公民、社会组织等财政税收活动的相关人，他们对预期收益的追求，决定了税制变迁的路径。

二、本书的研究方法

本书试图从新制度经济学和博弈论的角度研究税制变迁问题，并借以对中国税制优化制度保障的宪法构建进行初步探讨。因此，决定了本书不仅要借鉴和运用新制度经济学的相关理论研究成果，而且必然要充分体现与新制度经济学相关的独特的分析方法。

（一）博弈论

博弈论最早由德国数学家莱布尼兹于 1710 年提出。1944 年，数学家冯·诺依曼和经济学家摩根斯顿在《博弈文化和经济行为》一书中首次把博弈论应用于经济分析。以后的纳什、泽尔腾和海萨尼等一批数学家和经济学家努力使博弈论逐渐发展起来。

博弈论是研究决定者在某种竞争下，当成果无法由一人完全掌握，且结局须视局中人共同决策而定时，个人为了取胜应采取何种策略的数学理论和方法，包括合作博弈和非合作博弈两种类型。合作博弈是假设存在一种制度，对于局中人之间的任何协议都有约束力；在非合作博弈中则不存在这种制度，而唯一有约束力的协议是自我实施的协议，即给定其他局中人打算按该协议行动，本人为追求自己的最大利益，也将按该协议行动。因此，合作博弈论的重点在群体，探讨合作的形成过程以及合作中的成员如何分配他们的赢利；而非合作博弈论的重点则在个体，提示他应采取的对策，“纳什均衡”就是指这种自我实施协议的非合作博弈的均衡状态。在这种状态下，若其他局中人不改变其策略，那么任何一个局中人都不能通过改变自己的策略来增加自己的效用。换言之，在其他局中人的策略给定的情况下，一个人只能采取某种策略才能获得最大利益，任何策略的改变都不能使他的利益进一步增加，达到这种状态就称为“纳什均衡”。“纳什均衡”的核心思想是要针对其他局中人的行为方式和可能采取的行动，来作

出自己的决策，以谋取利益最大化。

作为一种研究方法，博弈论在经济学中的应用最广泛、最成功，尤其是博弈论的研究模式与经济学是一样的，即强调个人理性在给定的约束条件下追求效用最大化。理性人在最大化自身偏好时需要相互合作，而合作中又存在着冲突。为了实现合作的潜在利益和有效地解决合作中的冲突，理性人发明了各种各样的制度，以规范他们的行为。价格制度就是人类为达到合作和解决冲突所发明的最重要的制度之一。传统的新古典经济学就是以价格制度为研究对象的，故又称为价格理论。该理论假设：市场是完全竞争的，信息是对称的。然而，这两个假设在现实中一般是不能够得到满足的。在不完全竞争的市场中，人们之间的行为是互相影响的，所以一个人在决策时必须考虑对方的反应。此外，现实中市场参与者之间的信息一般是不对称的，这样，价格制度常常不是实现合作和解决冲突的最有效的安排。因此，当 20 世纪 70 年代经济学家开始将注意力由价格制度转向非价格制度时，博弈论逐渐成为经济学的基石。

经济学越来越转向人与人之间关系的研究，特别是人与人之间行为的相互影响及作用，人与之间的利益冲突和一致、竞争与合作的研究。在传统经济学里，价格可以使个人理性和集体理性达到一致；现代经济学则开始注意到个人理性和集体理性存在矛盾与冲突。但是解决这个问题的办法，并不是像传统经济学所主张的那样，通过政府干预来避免“市场失灵”所导致的无效状态，而是认为，如果一种制度安排不能满足个人理性的话，就不可能实行下去。所以解决个人理性与集体理性之间冲突的办法，不是否认个人理性，而是设计一种机制，在满足个人理性的前提下达到集体理性。认识到个人理性与集体理性的冲突，对于认识制度安排是非常重要的。因为所谓制度，其实就是在多次博弈之后逐步形成的、使人们在相互交往时可以较为确定地知道别人行为方式的社会契约，它必须是符合“纳什均衡”的。如果一个协议不构成“纳什均衡”，它就不可能自动实施，因为至少有一个参

与人会违背这个协议，这就是“纳什均衡”的哲学思想。“囚犯困境”是个人理性与集体理性的矛盾，它不构成“纳什均衡”，因而没有人有积极性遵守协定。正是从这个意义上说，经济学是契约的科学。

由于在他人信息不完全的情况下，经济人往往会利用一切现行体制下可能的机会，以不惜损害他人或公众利益的办法为自己赢得最大的利益，所以在经济活动中人们必须打探、分析、研究别人行为方式的特征，这也就是信息的重要性之所在。这样，经济学就越来越重视对信息的研究，特别是信息不对称对个人选择及制度安排的影响。博弈论成为主流经济学的一部分，正是伴随着经济学对信息问题的重视而来的；信息经济学就是博弈论应用的一部分，或者说，信息经济学是非对称信息博弈论。

经济学作为研究人类行为方式的科学，它研究人与人之间相互影响、相互利用、相互欺骗、相互敌对、相互竞争、相互合作、相互交易等等，这一系列的“相互”加到一起就构成了我们通常所说的经济关系、生产关系、法律关系或社会关系。在一种经济中，每个人、每个集团、每个阶层都有自己的特殊利益，都想通过自己的某种行动谋取自身利益的最大化。但问题是，在整个社会活动中，在一定时点上，资源存量是有限的，市场是有限的，收入是有限的，你多得一点他就可能少得一点，由此构成人们相互之间的利益冲突。在经济领域是如此，在存在资源有限性的财政税收领域也是如此，而这正是博弈论可以介入税制分析的原因所在。

（二）成本—收益方法

成本—收益分析方法又称交易费用分析法。在交易费用为正的世界里，经济人的基本行为准则就是行为的预期收益 $\geq$ 预期成本（即 $R \geq C$ ），这是经济人决定是否采取行动的必要条件，而采取行动的程度则在于边界条件：边际收益=边际成本（即 $MR=MC$ ），因为这时已实现了净收益（ $NR=R-C$ ）的最大化。经济人的行为就是成本—收