

大国税事



姚轩鸽·著



九州出版社 | 全国百佳图书出版单位
JIUZHOU PRESS

大国税事

姚轩鸽·著



九州出版社 | 全国百佳图书出版单位
JIUZHOU PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

大国税事 / 姚轩鸽著. — 北京 : 九州出版社,
2017. 3

ISBN 978-7-5108-6849-8

I. ①大… II. ①姚… III. ①税收管理—中国—文集
IV. ①F812.423-53

中国版本图书馆CIP数据核字(2018)第065904号

大国税事

作 者 姚轩鸽 著
出版发行 九州出版社
地 址 北京市西城区阜外大街甲 35 号 (100037)
发行电话 (010)68992190/3/5/6
网 址 www.jiuzhoupress.com
电子信箱 jiuzhou@jiuzhoupress.com
印 刷 三河市九洲财鑫印刷有限公司
开 本 880 毫米 × 1230 毫米 32 开
印 张 9.875
字 数 230 千字
版 次 2019 年 3 月第 1 版
印 次 2019 年 3 月第 1 次印刷
书 号 ISBN 978-7-5108-6849-8
定 价 48.00 元

★版权所有 侵权必究★

治大国，若烹小鲜。

——《老子》第六十章

国家岁入生产 (revenue production) 的历史即国家的演进史。

——〔美〕玛格丽特·利瓦伊

随着我们观察我们祖先造反的历史，我们会认识到税收在文明的进程中是一个多么强大的力量。

——〔美〕查尔斯·亚当斯

财政是连接三个子系统的不可或缺的一环。三个子系统以财政为媒介构成了“整个社会”。因此，“整个社会”危机必然归结为财政危机。

——〔日〕神野直彦

序：探寻法治税收的理想与现实道路

韦 森

进入 21 世纪以来，在中国进行的一项最重要、最复杂的改革是政府财政体制的改革。实际上，人们目前所说的这一财政体制改革，是由三个相互关联的改革所构成：第一是税制的改革；第二是调整中央政府和地方政府财权和事权的划分，这包括中央和地方政府的税收分成比例的调整，中央和地方政府支出责任的划分；第三是国家预算制度的改革，即完成人大对政府预算的制衡和监督，以及政府预决算编制、审查和批准、执行和调整、监督及法律责任方面的规范化和制度化建设问题。

以上三个方面的改革和制度建设，既有各自的内容，又互相关联在一起。譬如，实行“营改增”的税制改革，就会牵涉到中央和地方政府税收分成乃至财权和事权的调整问题。政府要不要开征遗产税和环境税，又要牵涉到征收新税种要经人大讨论立法和批准的问题，乃至牵涉到落实税收法定原则问题，这无疑又牵涉到国家的立法法、预算法和政府预算制度建设问题。

这三个既分离又关联在一起的改革的系统工程，不仅牵涉到我们国家现代国家制度的建设，实际上也直接影响到未来中

国的经济增长和人民福祉。但是，从三个方面的改革来看，目前均还没有完全形成社会共识，如何改，总体的改革方向和具体的改革路径还没有最后决定。只是在这一综合改革的具体方面在改，如实行营改增，降低增值税税率，并适当调整中央和地方政府的增值税分成比例。另一方面，尽管新的《预算法》已经通过，并于2015年1月1日开始实施，但是一个中国现代国家预算管理制度还没有形成，人大监督和制衡政府预算还是形式上的。预算编制的完整性和合理性乃至透明性还仍然欠缺。就此来看，我们国家的税制改革，政府财政体制的改革，乃至国家预算制度的建设，离一个现代化国家的治理制度还有很大的距离。

从大范围的世界文明演变史和中国历史来看待我们今天的税收制度、财政体制和国家预算制度的改革与建设，更能清楚地认识中国经济与社会的发展方向。自鸦片战争以来，中国是从一个延续两千多年的皇权专制的王朝体制下来开启现代化国家建设之路的。整个20世纪，中国社会都在探寻着国家的现代化过程。1949年中华人民共和国成立后，我们的国家建立了一个计划经济社会。接着，在1978年解放思想的大潮中，中国终于开始了市场化改革，实际上也重启了现代化国家的建设过程。市场经济机制在中国社会中的引入和自发成长，导致中国经济有了近38年的高速增长。伴随着中国经济的高速增长，中国各级政府的财政收入也从1978年的1千多亿元人民币，增长到了目前总量超过20多万亿元的政府宽口径财政收入。

尽管这些年中国政府的财政收入超高速增长，但是，我们整个国家的财政收支与预算管理制度，基本上还停留在计划经济的思维和体制遗产之中。1978年市场化改革和对外开放后，尤其是在1994年实行分税制改革之后，伴随着中国经济的高速增长，政

府的财政收入和支出急剧膨胀起来，到现在已经有了十几万亿的税收收入和超过二十几万亿元的宽口径各级政府财政收入和财政支出。尽管中国经济规模已经成长到了世界第二，政府财政总收入和财政支出总规模也差不多达到了世界第一，但是我们整个政府对于现代市场经济条件下如何处理国家的账本和如何花钱，乃至如何做市场经济条件下政府预算好像还没有思想准备，整个国家财政体制和预算制度还大致停留在计划经济时代的体制运作的惯性运作和管理思路中。巨大的财政收支与国家预算管理体制的不规范，也导致了部分政府官员腐败的产生，中国的社会收入分配差距不断拉大，中国社会的不安定因素和紧张程度也在不断增加。在此情况下来理解当下中国正要启动的税收制度、财政体制的改革乃至国家预算管理制度的建设，就能理解其当下意义了。所有这些改革，从中国社会的整体现代化进程来看，无非是中国社会大转型和现代国家制度建设的一个重要构成部分。

要建立现代国家税收制度、财政体制和规范的政府预算管理制度，最根本、核心的问题是要从古代历代封建王朝下的皇粮国赋的财税观转变到现代国家制度中税收法定原则上来，即政府征税要经纳税人及其代表的同意，政府的税收和财政收入要取之于民，用之于民。这也就是现代国家制度中的法治税收和预算民主制度。就此而论，讨论税收的本质，从世界大范围和长时段的中外历史比较中，讲清税收的本质、税收的公平、税收法治乃至合理和合意的税收制度，就变得十分有意义了。这正是姚轩鸽先生这些年所做的理论工作，也是这本《大国税事》所要讲述的一些基本道理。

作为国内有影响的财税伦理学者，尤其是一个在政府财税

部门工作多年的研究者，姚轩鸽先生根据政治学、经济学和伦理学原理和方法，近些年来系统研究了现代社会中政府财税基本理论与现实财税体制改革的一些根本问题，撰写了大量随笔与时评文章。这些文章、随笔和时评，跳出了“财税、中国、当下”等要素的局限，触及现代国家制度中财税体制的终极目的、根本原则的核心价值等重要课题，实际上探索了目前中国正在和将要进行的税收制度和财政体制改革，以及国家预算管理制度建设的深层理论基础，读来发人深思和深省。

纵观数千年的世界文明史，我们会发现，世界各国的经济与社会制度常常并不是按照理性乃至公正和理想的轨道在演进。一些国家的经济与社会制度的生成、存在和演变，也有诸多随机因素，且实际上是各个历史时期的各种社会力量博弈的结果，其中有文化信念的作用，也有制度经济学理论上所发现的制度变迁中的“路径依赖”问题。譬如，尽管马克思^①、约翰·斯图亚特·穆勒以及当今国内的许多财政学家和许多经济学家都主张在市场经济条件下实行直接税制度，西方发达国家目前也大都在实行直接税制度，但我们国家目前基本上所采取的是以间接税为主的税收制度，且目前正在推行的“营改增”以及根据2011年全国人大常委会通过修改的《个人所得税法》

① 马克思在1866年为国际工人协会日内瓦代表大会的代表所写的“临时中央委员会就若干问题给代表的指示”中曾明确指出：“如果需要在两种征税制度间进行选择，我们则建议完全废除间接税而普遍代之以直接税；因为，间接税提高商品的价格，这是由于商人不仅把间接税的总数，而且把为缴纳间接税所预先垫支的资本的利息和利润也加在这些价格上来了；因为，间接税使每个人都不知道他向国家究竟缴纳了多少钱，而直接税则什么也隐瞒不了，它是公开征收的，甚至最无知的人也能一目了然。所以，直接税促使每个人监督政府，而间接税则压制人们对自治的任何企求。”（见《马克思恩格斯全集》，北京：人民出版社1972年版，第16卷，第221-222页）

所提高的个人所得税免征额，显然又在导致中国税收制度朝着以间接税为主的税收制度方向继续演进。

纵观长时段、大范围的世界历史，可以发现，各国的经济与政治制度变迁常常并不依经济学上的理性分析而前行，但是这却不排除学术界和思想界对历史的制度变迁和现实的制度安排进行理性的和理论的和评论。正是从这个意义上，我们现在更需要像姚轩鸽这样在政府税收第一线工作的财税专家和税收伦理学者来从现代各国税收制度和大范围的税收制度变迁比较研究中探索税收的本质、伦理乃至法治税收的一些基本原则。

只有税收法定和预算民主的国家基本制度建立起来了，中国方能建立起现代国家治理体系，中国的良序和谐的市场经济社会才是可期的。由此看来，当下中国尤其需要姚轩鸽先生这样的理论探索和思考。

是为序。

韦森^①

2016年5月17日谨识于沪上

^① 韦森，汉族，籍贯山东省单县，经济学博士，教授，博士生导师，曾任复旦大学经济学院副院长多年，现为复旦大学经济思想与经济史研究所所长。1982年获山东大学经济学学士学位后，曾在山东社会科学院《东岳论丛》编辑部做编辑工作数年，并被评为助理研究员。1987年受联合国资助，赴澳大利亚国立大学国家发展研究中心留学。1989年获澳大利亚国立大学硕士学位。1995年获悉尼大学经济学博士学位。1998年回国执教于复旦大学经济学院。2000—2001年，剑桥大学经济与政治学院正式访问教授。2006年，哈佛大学哈佛燕京学社短期高级访问学者。在复旦大学开设微观经济学、宏观经济学、制度经济学、比较制度分析等课程；主要研究领域为制度经济学和比较制度分析，对哲学、伦理学、法学、政治学、人类学、语言学、社会学以及宗教神学等学科也有着较广泛的研究兴趣；在国内外有影响的学术期刊上发表大量中英文学术文章，撰写专栏文章、访谈和学术随笔，出版15部学术专著和论文集。

自序：写在前面的话

接续丁酉年的文运，戊戌年笔者的第一本税收伦理随笔、评论集，将由九州出版社推出。而且当这个自选集在“大国税事”这一主题下集结整理的时候，最先闪现在笔者脑际的问题是何为国家？大国与小国治理有何异同？进而自问：大国与小国的税收治理有何异同，大国税收治理应该遵从怎样的道德价值原则，选择怎样的战略和策略等等。

我本“泱泱大国”，这原是我们自小从课本中接受的自豪与骄傲。而国外学者布朗也认为：“中国是天生的大国，数千年来，它一直是东方文明的核心，一直遥遥领先于周边国家，并且建立了庞大的附庸国体系。”^①问题是，作为大国有何特殊之处？它的治理与小国相比有何不同？老子说“治大国，若烹小鲜”^②，税收治理亦然。

何谓“国家”，或者说国家的定义是什么？

早在1931年的时候，据C.H. 泰特斯统计，可列举的国家定义有145种。因此，克烈逊和斯卡尔尼克说：“几乎每位学者都会

① 布朗著：《辛亥革命》，解放军出版社，2011年版，第34页。

② 陈鼓应著：《老子注释及评介》，第60章，中信出版社，2013年版。

提出自己的国家定义，这些定义不可避免地会同已有定义有细微差别，虽然其中有些由于有相似的方法而可以被认为是组成了一些‘学派’。因此，要达到一种综合事实上是不可能的。”“根本不存在为整个学术界所公认的国家定义。”^①

但即便如此，关于“国家”的界定，学界毕竟有一个大致的共识——“国家是拥有最高权力及其管理组织或政府的社会，因而也就是拥有主权的国家，也就是最大且最高的社会，也就是独立自主的社会。”^②而所谓“大国”，不过是指相对“比较大”的“拥有最高权力及其管理组织或政府的社会”，或是相对“比较大”的“拥有主权的国家”，也是相对“比较大”的“最大且最高的社会”，更是相对“比较大”的“独立自主的社会”。

就社会的动态结构而言，因为社会“无非由经济、文化产业、人际交往、政治、德治、法和道德7类活动构成”。或者说，社会由“创造财富、完全不创造财富与间接创造财富”三类活动构成。^③因此，所谓“大国”，不过是指相对“比较大”的“经济、文化产业、人际交往、政治、德治、法和道德7类活动”的国家，也即相对“比较大”的“创造财富、完全不创造财富与间接创造财富”活动的国家。

合而言之，所谓“大国”，一方面是指拥有最大最高权力的国家。就“权力”是“迫使被管理者不得不服从的一种力量”而言，“大国”是指拥有相对较大“强力”的国家，诸如“战争能力”等。因此，19世纪英国的外交史学家A·J·P·泰勒认为：“大国的标志就是战争能力，它们或许还有其他目的——其居民的福利或者统治

① 谢维杨著：《中国早期国家》，浙江人民出版社，1996年版，第37页。

② 王海明著：《国家学》，中国社会科学出版社2012年版，第13页。

③ 王海明著：《新伦理学》，商务印书馆2008年版，第410—411页。

者的荣耀，但是对它们作为强国最基本的考验是看其是否有能力进行战争。”^① 古典现实主义的开山者卡尔在其著作《二十年危机》中也认为：“一个大国之所以能够被承认为是大国，往往是因为它是大规模战争的战胜国。”^②

另一方面，所谓“大国”，也是指拥有相对较大“社会”的国家，诸如“经济影响力论”者等，比如基本实体、经济能力、军事能力、战略目标和国家意志“五个要素论”。^③ 在国内一些学者看来，所谓“大国”，则是指经济力、科技力、国防力、资源力、政治力、外交力、文教力等影响力比较大的国家，可具体化为 29 综合国力评价体系。^④ 同时也有从资源含量、经济活动能力、对外经济活动能力、科技能力、社会发展程度、军事能力、政府调控能力、外交能力八个层面，以 85 项指标作为综合国力大小的评价体系^⑤ 等等。

但就国家的“三要素”构成而言，传统“大国”一般是指那些领土广阔、人口众多、资源丰富的自然性国家。因为“人口、土地和权力（及其管理组织或机关）显然是构成社会的充分且必要条件”。^⑥ 必须指出的是，“大国”未必就等于强国。大国固然可以借助本国的自然和资源优势而崛起，成为一个在政治、经济、军事、文化等方面具有优势和影响力的强盛国家。逻辑上，“小国”也可通过扬长避短，在政治、经济、军事、文化等方面成为具备

① A.J.P. Aylor, *The Struggle for Mastery in Europe, 1848—1918*, Oxford: Oxford University Press, 1954, P.24.1.

② E. H. Carr, *Twenty Years Crisis, 1919-1939*, Palgrave Macmillan Press, 2001, pp. 102.

③ Ray S. Cline: *World Power Assessment*, Westview Press Inc, 1975.

④ 黄硕风著：《综合国力新论》，中国社会科学出版社，1999 年版。

⑤ 王涌芬著：《世界主要国家综合国力比较研究》，湖南出版社，1996 年版。

⑥ 王海明著：《国家学》，中国社会科学出版社，2012 年版，第 26 页。

一定优势和影响力的强国或“大国”。即一个国家既可能因为治理水平和文明程度的优劣差异，或由大变小，由强变弱；或由小变大，由弱变强。一句话，国家的大和小、强和弱等也都处于动态变化、转化之中。但其决定性、根本性的因素却在于各自社会治理基本制度规则的优劣。

众所周知，一个国家治理的基本制度规则，有母系统，也有子系统，还有孙系统，等等；既有终极规则系统，也有根本规则系统，还有最高规则系统以及主要规则系统。或者说，既有经济、文化运行规则，也有人际规则系统，还有政治、法治、法律运行系统，以及德治、道德和环境保护规则运行系统。或者说，由“创造财富、完全不创造财富与间接创造财富”三类系统构成。

毋庸置疑，财税规则系统居于社会治理系统的核心地位，是连接国民与国家之间根本利益交换的枢纽和关键。这是因为，“财政是国家治理的基础和重要支柱”。或如卡尔·迪策尔(Karl Dietzel)所言：“国家财政与国民经济的关系是在相互作用中促使国民经济发展下去”，并“第一个从国民经济的立场出发，从宏观上来研究公债，主张公债具有生产性，能起到推进国家的经济化的作用”。^①或如玛格丽特·利瓦伊所言：“国家岁入生产(revenue production)的历史即国家的演进史。”^②具体而言，则如著名日本学者神野直彦先生所说：“财政是连接三个子系统的不可或缺的一环。三个子系统以财政为媒介构成了‘整个社会’。因此，‘整个

^① [日]坂入长太郎著：《欧美财政思想史》，中国财政经济出版社，1987年版，第286页。

^② [美]玛格丽特·利瓦伊著：《统治与岁入》，格致出版社、上海人民出版社，2010年版，第1页。

社会’危机必然归结为财政危机。”^①而且，“政治体系通过财政渠道筹措货币，以此来维持社会秩序，同时又通过财政渠道提供公共服务，保护所有权，进而通过财政渠道向社会体系提供公共服务，借以维系共同体式的关系。这样做的目的是获取社会体系的‘忠诚’拥护”。^②

质言之，正如美国著名法学家奥利弗·温德尔·霍姆斯所言：“税收是我们为文明社会所支付的对价。”^③而且，“随着我们观察我们祖先造反的历史，我们会认识到税收在文明的进程中是一个多么强大的力量”。^④

二

国家的兴衰，与其基本制度运行规则的优劣紧密相关，特别是与财税制度的优劣紧密相关。逻辑上，“大国”的兴衰，更与其基本制度运行规则的优劣紧密相关，与其财税制度的优劣紧密相关。

道理或在于，一方面，因为大国治理的对象、范围、层次、途径与方法等要素，是任何小国都无法比拟的。另一方面，因为大国治理必须直面现实复杂性、实践可操作性、未来的不确定性、转型的艰巨性等具体特点。因此，大国税收治理必然遭遇上述诸

① [日]神野直彦著，米彦军、尹晓亮译：《体制改革的政治经济学》，社会科学文献出版社，2013年版，第8页。

② [日]神野直彦著，米彦军、尹晓亮译：《体制改革的政治经济学》，社会科学文献出版社，2013年版，第9页。

③ 转引自[美]查尔斯·亚当斯（Charles Adams）著，翟继光译：《善与恶——税收在文明进程中的影响》（第二版），中国政法出版社，2013年版，第1页。

④ [美]查尔斯·亚当斯（Charles Adams）著，翟继光译：《善与恶——税收在文明进程中的影响》（第二版），中国政法出版社，2013年版，第9页。

多问题的挑战，在特定的国情、税情与世情下，与小国的税收治理相比，其复杂性和困难度要大得多。特别是在全球化时代、社会现代化转型的特定历史时期，更加充满不确定性与风险性。

因此，全面认识中国税情，解剖中国税事的内在运行机理、存在的主要问题、面临的根本挑战等，确立符合中国实际的税收治理目标，同时提出富有针对性的因应对策，无疑具有深远的历史意义与不可估量的现实价值。特别是在中国经济四十多年来令世界瞩目的高速发展和经济全球化高速发展的时代大背景下，大国税收必然肩负重大的内外历史使命，亟待尽快深化“大国税事”问题研究，推进结构性“系统性重构”的税制改革。

就一个国家的税收治理而言，不论是大国还是小国，无非都是通过税收道德与税法两种途径，调节征纳税人之间根本性利益冲突、纳税人之间的人际、代际、国际和物际冲突，以及征税者之间的——官际、代际、国际、物际“四者”之间基本利益冲突，从而增进全社会和每个国民的福祉总量。因此，大国与小国各自在调节这一个根本征纳关系、八大基本涉税利益关系时，所面临的主要问题与挑战、选择的途径与策略，以及采取的具体方法和方式是有差别，甚至是大相径庭的。无疑，必须从现实的国情、税情、世情实际出发，选定最合适的，而未必是最优的策略与方法。

事实上，大国税收治理也会因为政体的不同，历史起点的差异，现实税制的特殊状况等原因，比如税权合意性的大小及其监督制约的有效性强弱等因素，面临不同的挑战与压力，需要设定不同的税制改革目标，确定不同的阶段性税改任务，选择不同的税改策略与方法。

三

正因为大国治理，包括税收治理所面临的管理对象、范围、环境等问题与小国不同，其税收治理面临的问题、目标、途径与方法等，便不可能“一刀切”，必须区别对待。

首先，大国税收治理的方向性错误犯不起。因为大国税收治理的方向性问题，也即税收治理的终极目的问题，是社会创建税制的终极目的问题，也是判定税制优劣的终极标准。而且，尽管终极目的问题对大国小国的税收治理同样重要，但对大国税收治理的特殊性而言，终极目的问题尤为重要，是重中之重。比如，小国的税收治理或可为了聚财筹资，但对大国而言，仅有此三大具体目的远远不够。道理在于，一旦发现聚财筹资目的与经济调节、社会分配不公等目的发生冲突，不可两全，纠偏的难度和成本都很大，客观上也需要一个终极的裁定标准。

而且，就税收治理原则的结构性与层次性而言，也需要一个最为根本、终极的目的和原则，作为最终的裁决标准。这个终极目的和原则，便是增进全社会和每个国民的福祉总量。而且，对大国税收治理而言，这个终极目的和标准更为需要，它是大国税收治理的“北极星”，一旦“差之毫厘”，注定“谬以千里”，纠错纠偏的成本巨大。

而且，大国税收治理的终极目的，还可分为“两大具体原则”，即在征纳税者利益尚未发生根本性冲突、可以两全的境遇下，应该奉行“不伤一人地增进所有人利益”的“帕累托最优原则”；唯有在征纳税者利益已经发生根本性冲突、不可以两全的境遇下，方可奉行“最大利益净余额原则”，也即“最大多数人的最大利益原则”。

其次，大国税收治理不能忽视公正这一个根本原则。因为正如亚当·斯密所说：“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。”^①也如正义论大师罗尔斯所言：“正义的主要问题是社会的基本结构，或更准确地说，是社会主要制度分配基本权利与义务。”^②

大国税收治理不能忽视公正这一个根本原则显然意味着，公正原则是调节征纳税者之间根本利害关系的核心原则。即用公正原则可保证征纳税者之间权利与义务的平等交换，保证征纳税者之间基本权利与义务交换的完全平等交换，征纳税者之间非基本权利与义务交换的比例平等交换。

同时，公正有助于征税者之间和纳税者之间各自利害关系的调节。具体说，公正有助于征税者之间，诸如各级政府之间（上下左右以及官员任期之间）、政府与政府之间、政府与生态环境之间基本权利与义务交换的完全平等交换，非基本权利与义务交换的比例平等交换。公正也有助于纳税人之间，诸如人际、代际、国际和纳税人与生态环境之间基本权利与义务交换的完全平等交换，非基本权利与义务交换的比例平等交换。

一句话，唯有全部税收权利与义务关系通过公正原则彻底理顺了，大国税收治理才可能最大限度地增进全社会和每个国民的福祉总量，促进“人民美好生活”需求的满足。

再次，大国税收治理必须遵从人道自由最高原则，也即遵从

① [英] 亚当·斯密著：《道德情操论》，商务印书馆，1998年版，第106页。

② [美] 罗尔斯著，何怀宏、廖申白等译：《正义论》，中国社会科学出版社，1988年版，第5页。