

当代税收名家丛书

优良税制论

——基于伦理视域的探索与尝试

On Good Tax-system

姚轩鸽◎著



中国财经
出版社

当代税收名家丛书

优良税制论

——基于伦理视域的探索与尝试

姚轩鸽 ◎ 著

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

优良税制论：基于伦理视域的探索与尝试 / 姚轩鸽著. — 北京：中国财政经济出版社，2017. 12

(当代税收名家丛书)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7898 - 8

I. ①优… II. ①姚… III. ①税收制度 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 293195 号

责任编辑：李玲兰

责任校对：张 凡

封面设计：王 坦 王 颖

版式设计：录文通

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100142

营销中心电话：88190406

天猫网店：中国财政经济出版社旗舰店

网址：<https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10.25 印张 240 000 字

2018 年 1 月第 1 版 2018 年 1 月北京第 1 次印刷

定价：52.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7898 - 8

(图书出现印装问题，本社负责调换)

本社质量投诉电话：010 - 88190744

打击盗版举报热线：010 - 88190414 QQ: 447268889



名家简介

姚轩鸽

财税伦理学者、诗人。

站大学讲台近十年，有基层税务所及税务机关工作经历，现就职于某省会城市国税科研部门，业余潜心优良税制求索，关心中国财税现实境遇与未来命运。

兼任中国伦理学会、财税法学研究会理事（首届），陕西省伦理学研究会副会长、秘书长等社会职务；中国税务学会学术委员，北京大学当代企业文化研究所研究员，广东财经大学、西安财经学院、陕西理工大学客座教授。

已出版《困惑与观照：伦理文化的现代解读》《拒绝堕落：中国道德问题现场批判》《税道苍黄：中国税收治理系统误差现场报告》《税道德观：税收文明的伦理省察与探寻》等著作300余万字；出版诗集《醉舟无岸》《暗夜横渡》《初心鹃红》3本；在《现代财经》《税务研究》《中国经济报告》等刊发表论文70余篇，在《炎黄春秋》《南风窗》《中欧经济评论》《深圳特区报》《华商报》等报刊发表时评、随笔300余篇。

主要研究领域：财税伦理学、公共财税政策。

策划人语



税收事业与社会进步的推动者

税收在当下的中国已经成为一门显学，这归因于社会的进步与时代的机遇。十九大后新时代中国特色社会主义思想指引税制改革与经济发展，逢此良机，我们策划出版了这套“当代税收名家丛书”。

何谓税收名家？这里所讲的税收名家特指那些为推动税收事业和社会进步而摇旗呐喊的公共知识分子们。他们之所以被称为“名家”，自然有其过人之处，正所谓“石可破也，而不可夺坚；丹可磨也，而不可夺赤”。作为公共知识分子，他们独立思考，谦卑不忘弘毅，勇于进谏政府，积极投身公共事务；作为公共知识分子，他们坚守理想，怀揣忧患意识，努力追求真理，具有现实主义批判精神。

“铁肩担道义，妙手著文章”。这是对名家们性情特征的最好注解。引经据典，追根溯源，播其声，扬其道，释其理，忘却一己之利益，弘扬社会之正气。他们将家国情怀、人文关怀融入广阔的社会经济实践。在现代法治社会的丛林里，他们有可能成为一种相对独立、具有社会正能量和影响力、代表社会良知和人



类理想的社会阶层。

我们对税收名家的遴选，其实并未有一成不变的标准，但始终秉承一项原则，即入选者必须勤于学、志于道、游于艺，在税收领域有相当造诣，其观点犀利，自成一派，非人云亦云之辈。入选者，或擅长财税法制，或精通大数据治税，或融汇会计与税收，或执著于税收治理……他们关注于世界、国家、人类、民族、社会的进步，其观点闪烁着独特的伦理之魂和道德之光。

本套丛书的每一分册均具有两大结构：一是学术研究篇，二是人文情怀篇，即从这两个视角反映入选者的学术思想和人文情怀。我们期待各路神仙指点，更希望结识、聚集各方神圣。

最后，让我们为那些推进国家治理和社会进步而坚守理想、永不言弃的公共知识分子们点赞，正是他们的思想和行动辉映着时代的曦光。

“当代税收名家丛书”策划人 樊清玉

Qingyuf@sina.com

2017年10月

目录

第一部分 学术研究篇

第一章 导论	(3)
一、“税制”内涵与本质辨析	(3)
二、为什么要从伦理视域研究“税制”	(9)
三、伦理视域税制研究的主要内容	(20)
第二章 税制结构与类型	(26)
一、税制结构分析	(27)
二、税制类型分析	(33)
三、税制结构与类型之异同	(45)
第三章 税制核心价值	(46)
一、税制核心价值的内涵与本质	(47)
二、税制核心价值分析	(50)
三、税制核心价值特性分析	(61)
第四章 税制创建的目的	(64)
一、“税制目的”辨析	(65)
二、“税制目的”的类型	(66)
三、税制目的理论的历史考察	(73)
四、税制目的研究之价值	(77)

第五章 征纳行为之“事实”	(81)
一、征纳行为的内涵	(82)
二、税收行为的结构	(84)
三、税收行为的类型	(87)
四、征纳行为之“事实”	(92)
第六章 伦理视域之优良税制	(101)
一、优良税制的制定过程	(101)
二、伦理视域之优良税制	(103)
三、小结	(119)
第七章 “税痛”与税制	(121)
一、“税痛”的内涵与本质	(121)
二、“税痛”的结构	(127)
三、“税痛”的性质与特征	(131)
四、“税痛”的类型	(139)
五、“税痛”的价值	(144)
第八章 税制异化论	(148)
一、何谓“税制异化”	(148)
二、“税制异化”产生的根源与类型	(156)
三、消减“税制异化”的一般途径	(162)
四、结语	(164)
第九章 先秦诸子税制观分析	(165)
一、先秦诸子税制观的共同特征	(166)
二、先秦诸子税制观的具体主张	(169)
三、先秦税制的伦理检视	(184)
第十章 全球化时代的税制竞争与融合	(193)
一、行为视野的全球税制竞争与冲突形态分析	(194)
二、结构视野的全球税制竞争与冲突形态分析	(197)



三、类型视野的全球税制竞争与冲突形态分析	(203)
四、契约视野的全球税制竞争与冲突形态分析	(206)
五、全球税制竞争与冲突形态分析的价值	(209)
第十一章 大数据对税制之影响	(215)
一、大数据时代的基本特征及其影响力	(216)
二、“税制”及其“纳税人权利与义务”的内涵与 本质	(219)
三、大数据与“信息不对称”的关系	(222)
四、大数据对税制影响机理分析	(224)
五、大数据视域下税制优化与纳税人权利保障体系 构想	(238)
六、结语	(245)
第十二章 中国税制现状与未来改革构想	(246)
一、中国税制建设现状评估	(246)
二、中国税制改革的未来抉择	(254)
三、结语	(264)

第二部分 人文情怀篇

附录一 人文情怀访谈录	(267)
附录二 学术概览	(282)
1. 著作简表 (1989 ~ 2017 年 6 月)	(282)
2. 论文简表 (1989 ~ 2017 年 6 月)	(283)
3. 随笔、时评简表	(291)
附录三 社会活动	(312)
媒体访谈与报道情况简表 (2004 ~ 2016 年 12 月) ...	(312)
后记	(316)

第一部分
学术研究篇



第一章

导 论

美国学者 R. T. 诺兰在《伦理学与现实生活》一书中说：“每一种经济体制都有自己的道德基础，或至少有自己的道德含义。”^①事实上，每一种制度都有自己的道德基础，都有自己的道德价值导向系统。而且，每一种制度所依据之道德价值导向系统的优劣，总是直接影响这种制度本身的优劣。研究税制的道德价值基础以及税制与道德之间的关系机理，也就成为税制伦理的基本问题和重要课题，也成为伦理视域税制研究的基本立场与方法。

一、“税制”内涵与本质辨析

“税制”作为“税收制度”的简称，无疑

^① R. T. 诺兰著，姚新中等译：《伦理学与现实生活》，华夏出版社 1988 年版。

由“税收”与“制度”两词构成，要弄清“税制”的内涵与本质，必须首先廓清“税收”与“制度”两词各自的内涵与本质。

（一）何谓“税收”

“税收”一词已被广泛运用，且国内教材关于“税收”的界定也已流传，因此在本书中笔者遵循惯例继续沿用。但从“税收”本质而言，或许汉语“租税”一词最接近“税”的本意与本质。狭义而言，“税收”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。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，即指每个居民租用、借用公共产品创获私人财富所必须付出的租金。

显然，税收作为一种契约，是指国民与国家就公共产品交换价款达成的同意。而且，二者之间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。这是因为，前者交换的目的是从对方那里交换到某物；后者交换的目的不是从对方交换到某物。

而且，这种“同意”的契约不过是税收道德与税法两类，二者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。税收道德是国民与国家就一切具有社会效用的涉税行为“应该如何”所达成的同意；税法则国民与国家就一切具有重大社会效用的涉税行为“应该且必须如何”所达成的同意。从这种“同意”的前提，即是否“自由”而言，这种契约——税收道德和税法——又可以分为自由的契约与不自由的契约两种。自由的税收道德意味着这种契约是契约主体——国民在不受任何



外在条件制约的情况下做出的“应该如何”的选择；自由的税法意味着这种契约是契约主体——国民在不受任何外在条件制约的情况下做出的“应该且必须如何”的选择。不自由的税收道德意味着这种契约是契约主体——国民在受到某种外在条件制约的情况下做出的“应该如何”的选择；不自由的税法意味着这种契约是契约主体——国民在受到某种外在条件制约的情况下做出的“应该且必须如何”的选择。但是，不论怎样，不论是哪种契约都得遵守。因为，即使不自由的税收道德与税法，也无法否认其为“税收”契约的性质。或者说，国民与国家之间就公共产品供求交换价款缔结的原初或衍生契约，不论是强迫的还是自愿的，都是一种“税收”契约，都要履行。只是对自由税收道德与税法的履行是对“良税”的遵从，对不自由税收道德与税法的履行则是对“恶税”的遵从而已。

毋庸置疑，就契约的构成要素而言，税收契约必须满足三个要素：交换的主体、交换物和交换的根本条件。由于税收契约是一种目的与手段关系之交换的契约，是国民与国家之间就公共产品供求交换价款之目的与手段关系的契约，不是因果关系的契约。而且，税收契约是一种双务契约，不是单务契约。因为双务契约意味着立约人为国民与国家双方，而单务契约则意味着立约人为单方。单务契约最主要的形式就是无偿赠与单务契约，它是一种因果关系交换的契约，而且，这种契约的交换物或者约因不是目的，只是一种原因。即“不是作为交换物或约因，而只是一种作为交换原因的交换物；不是一种目的物，而只是一种原因物。”^①

同时，税收契约是一种“最高税权契约”，即国民与国家就

^① 王海明著：《国家学》，中国社会科学出版社2012年版，第61页。



最高税权所涉及的权利与义务之利益——公共产品供求交换价款所缔结的契约，而且，是一种原初契约，是缔结和建立一个社会之契约，也就是该社会诞生之契约，是相对该社会诞生之后所缔结的一切契约，即衍生契约。这个原初契约既可能是心甘情愿地同意，也可能是不自由、不情愿地同意——“强制缔约”。但是，不论哪种缔约，一旦契约缔结就得履行。这也意味着，凡不是与“最高税权”就公共产品供求交换价款缔结的契约，都不属于纯粹的“税”或租税。税之所以成为“税”，就在于它的“最高税权”属性。即，与“最高税权”缔约是区别“税”与费等事物的关键要素。

税收契约的约因或交换物是公共产品供求交换的价款。这意味着，国家公共产品供给质优量大，国民应承担的税负就可能较重；公共产品供给质次量小，国民应承担的税负就可能较轻，这两种情况都属正常。另外两种可能的情况为：一是国家供给的公共产品质优量大，国民应承担的税负却小。这根本不可能存在或者仅对某些群体而言才可能存在。二是国家供给的公共产品质次量小，国民应承担的税负却较重。这种情况在人类社会较普遍。比如少数官员因为税权缺乏有效监督，无耻侵吞了大多数国民的财富，把本该用于创获公共产品的税款用在了自己的私人消费上。

从本质上说，国家不仅应该提供有助于增进国民物质性幸福的公共产品，更应该提供增进国民社会性幸福和精神性幸福的公共产品；不仅应该提供增进国民创造性幸福的纯公共产品与准公共产品，更应该提供增进国民自我实现幸福的纯公共产品与准公共产品；不仅应该提供增进国民德性幸福的纯公共产品与准公共产品，更应该提供增进国民利他幸福的纯公共产品与准公共产品。自然，不仅应该提供增进国民过程幸福的纯公共产品与准公



共产品，更应该提供增进国民结果幸福的纯公共产品与准公共产品。从公共产品的根本属性而言，国家最应给国民提供的公共产品无疑是优良的社会治理制度，包括优良的税制。因为，“制度是一个社会的游戏规则，更规范地说，它们是为决定人们的相互关系而人为设定的一些制约。”^①

必须强调的是，税收契约作为一种“最高税权契约”，是国民与国家就公共产品供求交换价款缔结的契约。因此，国家的类型便决定税收契约的类型与优劣。

（二）“制度”的概念

学界关于“制度”的界定实在太多，诺斯认为，制度是作为一系列被制定出来，旨在约束主体福利或效用最大化利益的个人行为的规则、守法程序和守法行为的道德伦理规范^②。康芒斯认为，制度“就是集体行动控制个体运行的运行规则”^③。罗尔斯则把制度“理解为一种公开的规范体系。这一体系确定职务和地位及它们的权利、义务、权力、豁免等。这些规范指定某些行为类型为能允许的，另一些则为被禁止的，并在违反出现时，给出某些惩罚和保护措施”^④。本著采信王海明先生的观点，即“制度是国家和社会制定、认可或奉行的一定的行为规范体系，

① [美] 诺思著，刘守英译：《制度、制度变迁与经济绩效》，上海三联书店1994年版，第225—226页。

② [美] 诺斯著，陈郁译：《经济史中的结构与变迁》，上海三联书店1994年版，第21—22页。

③ [美] 康芒斯著，于树生译：《制度经济学》，商务印书馆1994年版，第10—12页。

④ [美] 约翰·罗尔斯著，何怀宏等译：《正义论》，中国社会科学出版社1998年版，第50—51页。



亦即一定的法（包括法律、政策和纪律）和道德的体系。”^①

（三）“税制”的内涵与本质

毋庸讳言，在阶级社会，税制通常表现为“国家以法律形式规定的税种的设置及每种税征税办法的总称。”“税收制度是国家以法律形式规定的税收总和及征纳双方权利和义务的规范。一个国家的税收政策主要是通过税收制度来体现的，制定合理的税收制度和执行税收制度是税收工作的关键环节。”^②

但笔者认为，所谓“税制”是指国家和社会制定、认可或奉行的涉税行为“应该”或“应该且必须”如何的规范体系，亦即一定的税法（包括税收法律、政策和纪律）和“税德”的规范体系。或者说它是指国家与国民之间就公共产品交换价款缔结的原初或衍生契约，亦即国民与国家之间就公共产品供求价款之权利与义务的权力规范与非权力规范的总和。具体说，它是指征纳人双方涉税行为之权力规范与非权力规范的总和，也即税法（包括税收法律、政策和纪律）和“税德”的总和。

狭义地讲，税制是国民与国家之间就公共产品交换价款缔结的“必须且应该”如何的权力性规范——原初或衍生契约——的总称，是征纳人双方“必须且应该”如何的权力性规范的总称，主要是征纳人双方具有重大社会税收效用的行为“必须且应该”如何之行为规范的总称。广义地讲，或者从人类税收活动治理的理想高度讲，税制不仅是指国家与国民之间就公共产品交换价款缔结的“必须且应该”如何的权力性规范——原初或衍生契约——的总称，主要是指征纳人双方具有重大社会

① 王海明著：《国家学》，中国社会科学出版社2012年版，第1216页。

② 张同青等编：《税收辞海》，辽宁人民出版社1993年版，第5页。