

# 范式与路径：中国财政治理法治化研究

## Paradigm and Path: On the Rule of Law Path to Fiscal Governance in China

王婷婷

WANG Ting-ting

**【摘要】** 一个国家的财政结构与国家治理水平的高低休戚相关。从财政社会学的立场来解释，财政结构通过影响一国财政收入的方式、国家与社会的变迁、政府与市场的关系等机制来作用于国家的制度发展、法治建立和国家治理。从不同国家在不同时期的财政结构可知，一国“税收国家”的特质越明显，国家与社会的融合就越紧密，国家治理能力和民生发展水平也就越高。然而，中国在向税收国家转型的过程中存在的“非典型”特点，带来了国家治理能力的部分消解与削弱。因此，在我国迈向治理能力现代化的当前，必须努力对税收国家建设中的非典型特点予以纠正，逐步实现从有产到无产、脱嵌到互嵌、权力任性向法治约束、敷衍向问责的转变，以税收为实现国家与社会良性互动的桥梁，最终推动我国治理结构的优化和治理能力的提升。

**【关键词】** 税收国家 财政结构 治理能力 法治进路

**【中图分类号】** DF43 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206 (2016) 01-0080-10

**Abstract:** The financial structure of a country is intertwined with the level of governance. From the perspective of fiscal sociology, financial structure plays a role in the development of systems, modern legal construction and governance of a country through affecting the way to collect fiscal revenue as well as perfecting the relationship between state and society, and the relationship between the government and the market mechanism. According to the financial structure in different countries of different periods, the more obvious of a country's "tax state" characteristics, the fusion of state and society will be more closely, and the governance ability and the level of people's livelihood will be higher. However, there is "atypical" characteristic in the process of transformation to tax countries in China, which makes the national governance capability partly eliminated and weakened. Therefore, to establish a better managed modern country, we must strive to rectify the atypical features in national construction, seek to the path of transformation from no property rights to keeping the property rights, from taking off the embedded to mutually embedded, from power capricious to the rule of law, and from shirking responsibility to trace accountability, then we can optimize the structure of governance and promote governance ability.

**Key words:** Tax state Financial structure Governance ability Path of rule of law

**【收稿日期】** 2015-10-20

**【作者简介】** 王婷婷，女，1987年1月生，西南政法大学经济法学院讲师，法学博士，研究方向为经济法学、财税法学。

**【基金项目】** 国家社科基金项目“财税体制改革法治化建构研究”（项目编号：14BFX097）；中国法学会部级法学研究自选课题项目“财政责任视野下的地方政府债务治理研究”（项目编号：CLS（2014）D058）；西南政法大学2014年度校级科研项目“课税禁区的法治逻辑与实践路径”（项目编号：2014XZQN-35）。

近年来,财政治理在我国“理财治国”中的作用日渐提升,并在十八届三中全会决定中被确认为国家治理的基础和重要支柱,财政之于我国社会发展的重要性不言而喻。在人们对财政制度寄以诸多期许的当下,发掘财政对于国家建构和社会变迁的深刻影响,关注制度结构中财税政策制定的正当与公平,重视财税制度实施对国家治理的影响已经成为我国社会经济发展中的一道重要命题。

## 一、问题意识与逻辑起点： 财政社会学视域中的 国家治理模式

通常而言,国家治理是多层管理主体共同管理公共事务、处理社会冲突、协调不同利益的一系列制度、体制、规则、程序和方式的总和。<sup>[1]</sup>财政制度作为人类社会进程中至关重要的一项制度,自古以来就是国家经济发展、社会进步以及公共治理的关键和锁钥。历史经验表明,科学的财政收入结构、合理的赋税体系、有效的财政收支管理体制是国家强盛、经济发展、社会稳定及公平正义实现的重要保障。换言之,一国财政制度的优劣直接关系到国家能力的提升,也关系着国家治理根基的稳固。

对于财政制度与国家治理的关系问题,已有学者从经济学、政治学、法学等立场进行了阐述。<sup>[2]</sup>其中,经济学家们更多侧重从经济效率的角度对财政功能进行研究,强调财政之于国家经济的影响,代表性的理论有“经济增长论”、“宏观调控论”等。政治学家们则主张财政制度应该更多地体现国家意志和权威,从而在最大程度上维护国家统治利益,主要观点有“国家意志论”<sup>①</sup>、“国家分配论”<sup>②</sup>等。与传统政治主导与经济主导的路径不同,亦有学者开始将财税法与传统经济法观念中的宏观调控法相区分,强调法治理念在财税制度中的渗透,开始聚焦财税制度

合法性与合理性的判断,提出的代表性观点有“债权债务关系说”、“公共财产法论”、“财政宪政论”等。<sup>[7]</sup>但囿于学科的限制和视野的局限,这些论证都存在着不同程度的缺憾,具体而言:第一,经济学的“效率中心”分析路径造成了国家治理的唯“GDP”论。根据经济学的观点,财政是国家运行的经济基础,如何通过财政收入的快速汲取,实现国库利益最大化是经济学关注的重要内容,但该研究路径过分强调财政收入的效率而忽视了其来源正当化及结构合理性,进而难以反映国家公共治理的价值取向,也难以对财政用途与公共治理需求之间的关系予以说明。第二,政治学的“国家权威”视角压缩了私权保障的空间。政治学通常将研究中心放在国家政治统治的正当性上,强调财政对国家统治的依附性与工具性,但这种分析路径缺乏对财政民主与税收合法性问题的考量,人们对财税制度的利益认同、制度认同与价值认同极度缺失,这种路径下的财税法忽视了财政对于公民福利的保障作用,也未能为国家治理提供充足的民意基础。第三,法学研究的“权利义务”理论割裂了国家财政与社会发展之间的内在逻辑。法学研究热衷于主体间权利(权力)义务的分析,反映在财政税收领域,即为从权利(力)和义务的角度分析国家(政府)与个人(公民)之间的财政法律关系,但这种“就法论法”的范式缺乏理论逻辑上的相互融合,容易使研究陷入“内卷化”<sup>③</sup>,进而无法对财政制度之于社会发展以及国家治理的重要价值做出更为深入的分析。

正是由于前述研究视角的缺憾,以熊彼特为代表的学者提出的以财政社会学的方法来探寻现代国家建构的动因以及国家治理结构转型的研究范式在破解财政制度与国家治理关系领域的瓶颈具有极强的创造性价值。该研究范式最早由奥地利经济学家熊彼特在1918年所著的《税收国家的危机》中提出,20世纪70年代在西方学术界

① “国家意志论”的通常表述为:“税法,是国家统治阶级意志的法律表现”。参见参考文献 [3] [4]。

② “国家分配论”通常认为:“税收是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定的标准,参与一部分社会产品或国民收入的分配和再分配,无偿地取得财政收入的一种手段。”参见参考文献 [5] [6]。

③ 所谓“内卷化”,是指一种社会或文化模式在某一发展阶段达到一种确定的形式后,便停滞不前或无法转化为另一种高级模式的现象。

得以复兴并逐渐被运用到税收政策的研究当中。财政社会学的作用机理在于：它以“介入旁观者”的视角，将财政制度视为国家汲取和运用社会资源的重要载体，以及社会演进的基本动力，而基于历史发展的差异，国家财政收入会呈现不同的类型，而相应地，各国治理模式也会因之呈现出不同的样态。<sup>[8]</sup>其最为核心的观点是：财政制度作为国家汲取和运用社会资源的重要载体，是社会演进的基本动力，也决定了现代国家的成长路径与治理方式。显然，财政社会学区别于其他学科的最大特点在于它将国家财政放置于整个宏观社会历史发展背景当中，强调从政治、经济、制度和文化等连接国家与社会的因素来综合研究国家财政收支行为对经济和社会的影响<sup>[9]</sup>，由此缔造的这种观察和理解方式将更具开放性和包容性，也有助于从不同侧面理解财政制度的变迁与国家治理之间的关系。本文将借助财政社会学的视角对国家财政结构与财政治理模式之间的关系进行分析。<sup>①</sup>

## 二、传统模式与现代路径： 财产结构的转型与 国家治理的嬗变

根据财政社会学的分析进路，可以从社会历史的演进过程中看到，国家财政收入的主要形式有贡纳、租金、利润、税收、关税和公债这六大类。通常，根据税收收入还是非税收入在整个财政收入中占主导地位，财政社会学上将一国财政制度划分为贡纳型国家、租金型国家、利润型国家、税收型国家四种类型。<sup>②</sup>财政社会学认为，每一种财政制度都代表着国家对不同社会主体产权结构的制度性安排，而国家在本质上是追求财政收入最大化的“利维坦”，因此不同的国家收入来源所形构的社会主体地位、权利、责任不尽相同，由此形成的国家治理结构也不尽一致。总体而言，伴随着国家财政收入形态的变化，治理结构也发生了从贡纳型国家向租金型国家（自产

型国家）、再由租金型国家（自产型国家）向税收型国家的变迁过程。

### （一）贡纳型国家及其治理模式

贡纳型国家是以贡纳作为主要财政收入来源的国家，它产生于我国西周时期和古希腊的雅典，是传统封建国家的典型代表。在国家产生之初，尽管国家从名义上说是集权的，君主作为最高统治者垄断了一切资源，但由于君主与领主之间是“大领主”与“小领主”的关系，财产的实际控制权依然掌控在各级领主手里。在这种财政收入模式下，尽管一国君主是产权的最高所有者，但由于在此同时各级领主是产权的实际所有者，具有自己的权能和利益，他们在实际上成为与君主权力相抗衡的特权集团。在这种“领地国家”的制度下，诸侯向国王的进贡在一定程度上满足了国家的领土扩张需求，但也因为君主控制权力的不完全，其权力在整个国家的渗透能力较弱，国家财政对社会的影响也较为有限，因此，该时期整个国家的治理处于极度不稳定状态，呈现出“割据式”的治理模式，以主权为核心的民族国家难以形成。

### （二）租金型国家及其治理模式

所谓租金型国家是指国家凭借其垄断性政治权力以“出售”或“出租”特权获得的收入为主要财政收入的国家形态。<sup>[10]</sup>西欧国家进入绝对君主时期以后，我国进入秦汉以后，所形成的就是租金型的财政制度。该时期，国家在政治上进行了中央集权或形成了绝对的王权控制，国王在此过程中奠定了至高无上的统治权，并建立了完整的政治管理体系，在“特权”的操控下，产权结构的形成得益于最高统治者的权威，国家对一国内财产性特权及其他非财产性特权的垄断所形成的地租等收入便成为国家财政的主要来源。在租金型财政制度下，产权结构是在最高统治者的直接决策下形成的，国王对财产权能和受益范围具有绝对的控制性，这就使得国家权力对整个社会

① 囿于篇幅限制，本文主要关注国家收入，即税收对国家治理的影响，这也与近年来大部分财政社会学研究相对集中在国家收入领域一致。

② 由于关税意在处理国家之间的利益交换关系，而公债的性质依赖于其偿还资金的来源，因此本文仅将财政制度的类型划分为贡纳型国家、租金型国家、利润型国家、税收型国家四类。

具有极强的渗透性。在此背景下，人民的生产和生活受到国家的全面控制，进而形成了国家与社会之间的“压制型”治理关系。

发展至今，世界上仍有部分国家保留着“租金国”的特性。20世纪70年代，为增加国家的财政收入，一些发展中国家逐渐迈上“资源收入”的道路，旨在通过出售国家自然资源的方式获取租金收入，伊拉克、伊朗、沙特阿拉伯等石油输出国家即采用了此种财政收入汲取模式。在这种财政收入模式主导下，由于通过资源来换取财政收入的方式成本较低，国家对社会利益的分配无须经由和公民社会群体协商的程序，由此，在“无对价获取”方式的支配下，人民极少拥有表达诉求、参与政治的动机。其所带来的结果是，这些民族国家至今都不重视国家组织结构和治理体系的建设，代议制度与民主选举制度难以建立，进而无法满足现代化的国家治理结构的需求。

### （三）利润型国家及其治理模式

所谓利润型国家，又称为自产国家，是指国家通过直接经营的方式来获取利润，并以此为主要财政收入来源的国家形态。对于这种财政收入形态，亚当·斯密曾详细地论述到：“君主可以通过与其他资财所有者相同的方式来获取收入，一是亲自使用这笔资财，一是把它贷与他人；前者为利润收入，后者为利息收入。”<sup>[11]</sup>在封建王权专制时期，国家也曾通过专卖政策方式来获取利润，但直到计划经济国家的出现，利润收入才成为国家主要的财政收入形式。历史地看，自产国家模式主要应用于传统实施计划经济体制的国家，以苏联、东欧国家以及计划经济时期的中国为代表。

在利润型国家“财产归属国家”理念的主导下，在经济上构建营利性的政府、在政治上建构威权型的体制成为自产国治理路径的必然选择。由于国家在经济上能够“自给自足”，通过大规模的国有资产管理来创造财力的源泉，而无须依赖社会的“输血”，因而社会往往难以实现对国家的制约，由此带来的结果是，国家治理往往很难顾及公民在社会发展当中提出的诉求，市场竞争及人们的劳动权利也会受到限制与侵害。尤其是，当国家与社会之间的利益平衡被打破时，国

家将会想尽办法动用强制手段来与民争利，通过高度集中的政治管理体制来汲取国库收益，在国家威权主义所缔造的层层行政审批和许可程序下，市场经济难以发展和壮大。发展到当代，大部分国家在市场经济的主导下已经跳出了“计划经济的发展”轨道，但受到路径依赖思维的影响，依然有一些国家的经济发展过程遗留着部分自产国的痕迹，由国家掌控着主要资源的定价权。

### （四）税收型国家及其治理模式

税收型国家则是指财政收入主要依靠税收收入的国家，它的产生源自于西欧资本主义的发展变革。与自产国家与租金国家的产生环境不同，税收国家主要产生于近现代以来的西方资本主义国家。在西欧资本主义的发展进程中，伴随着国家控制以外的自由手工业及商业的发展，人们亟需从中寻求财产合法性的保障，而国家则企图从中分享新增的财富和利益。然而，此时的新兴资本主义财产权利已在日渐扩张，它们的权利意识也在逐步提升，在此背景下，对国家或君主的权力限制成为社会的普遍诉求。基于此，国家和人民之间展开了无数次斗争与博弈，并最终达成了关于国家财政利益与公民财产利益分享的“公共契约”，人民以纳税为代价取得生产经营或财产持有的合法性，而国家通过放弃自己的部分垄断权力来承认私人财产的合法性，并从中获得以纳税为主要形式的补偿。由此形成的产权结构是，国家税收收入的大部分来自于私人生产资料所获收益的“让渡”，国家则处于“无产状态”<sup>[12]</sup>，社会开始进入税收国家发展阶段。

在税收国家的主导下，税收对传统专制性权力的演变带来了决定性的影响，公民能够通过纳税的方式获得“代表权”，进而通过建立代议制政府来改变政府的权力运作模式，削弱国家的专制性权力。<sup>[13]</sup>由此，西方国家逐渐形成了“征收-代议制”以及“税收讨价还价-政治民主”的民主机制，进而为国家带来了公平、民主、法治的治理环境。其一，国家可以通过课税从社会上汲取财政来源，但这种获取必须以“分享私人之经济收益以为国用”为前提，因此国家需要给予私人部门以更多的尊重，而不能反其道而行之，暴力掠夺或强制征收私人的财产。其二，税

收的现实正当性以及纳税人的“自愿性遵从”需要一定的征税原则为保障<sup>[14]</sup>，为此国家必须进行民主法治建设，通过确立“无代表不课税”的税收法定原则来获得人民的认可，通过代议制、民主选举制度的方式来表达公民的利益和诉求，通过充分的讨价还价和利益的博弈来维系税收国家的持续发展。其三，税收国家的发展还蕴含着适度课税的理念，在市场经济所生产的财富数额一定的情形下，国家不能“涸泽而渔”，过分追求财政收入的增长而忽视纳税人税收负担的承受能力。在平等的议价机制和公平的市场竞争体系的支配下，国家与社会逐渐从相互排斥走向了融合，税收国家的“嵌入式”治理特点较为突出。

#### （五）税收型国家是较为理想的国家治理形态

由上可知，不同财政制度下产权界定和配置格局不尽相同，这在一定程度上也决定了国家治理模式的不同。而之所以会通过重新界定产权结构来建立新的财政制度，在根本上是由于历史条件及社会环境的变化所带来的原有财政制度和权利结构的失效。历史地看，西欧国家的财政制度发生了两次较为重大的转型，第一次转型为租金型财政制度取代贡纳型财政制度，在领主国的财权受制于各个诸侯的背景下，国家的整体性和国家利益的至高无上性不能实现，进而催生了租金国家的产生，这种国家治理模式上的转型使得民族国家得以最终建立。第二次转型<sup>①</sup>则为税收型财政制度取代租金型财政制度，其根本缘由正是在于国王出于财政危机亟需从新兴的资本主义财产权中获取利益，在英国资产阶级革命和法国大革命驱动下，租金型国家这种特权化的社会权利结构最终被市场化、平等性的社会权利结构所代替，税收型财政制度由此产生，并催生了近代民主国家。进入现代社会后，建立与市场经济相适应的、平权性的、以公共服务为指导的财政制度成为世界上大部分国家的必然选择，在此背景下，税收型国家所引领的嵌入式的国家治理模式

也日益成为一种普遍的国际趋势。

相比之下（见表1），基于税收国家所建构的国家治理模式所具有的基本优势是较为明显的，总体表现为：其一，就经济发展模式来看，自产国建立的基础是计划经济模式，国家主要通过行政命令、要求使用以及管理国有财产的方式来获取财政收益；租金国所依赖的是本国的资源利益，国家所借助的是一种“自然经济”的方式来满足财政利益的需求；税收国家依赖的则是“市场型”的经济模式，以一种社会契约的方式在国家与经济主体之间进行公共产品与税收利益的交换。其二，就产权主体而言，在利润型国家和租金型国家之下，产权主体主要是国家，国家在产权结构中要么是所有者，要么是资源的垄断者，而私人的权利微乎其微；但在税收型财政制度下，产权主体主要是个人和企业，在税收制度所要求的普遍性和公平性的主导下，国家对公民财产权利的分割具有平等性，且建立在“平等议价”的基础之上。其三，就治理秩序来看，自产国的治理重心在于国家对社会的管控，所形成的是“自上而下”的高压管理模式，国家过多地侵吞了社会所创造的收益而忽视了社会治理的独立价值；租金国治理结构的核心在于国家对资源利益的垄断和控制，而忽视了税收民主、财政问责机制的建立，部分互联线的撤离、弱化和切断使得国家渗透和调节社会关系的能力极为有限；而税收国家则借由税收搭建了“沟通国家与社会的桥梁”，进而基于社会的自治、经济的自由产生了自由、民主、法治的制度安排，实现了国家治理、社会管理与公民自治的良性秩序。为此，英国学者莫尔认为，领地国家向税收国家的转变是推动欧洲政治发展的重大因素，相对于依赖石油或依赖少数垄断企业的国家而言，税收国家的民意代表性更为广阔、政府的民主程度和责任程度更高。<sup>[16]</sup>就此而言，建立与市场经济相适应的税收型财政制度以及在此基础上所形构的良性治理秩序愈发成为各国的共同选择。

① 需要说明的是，当前有学者提出国家财政转型经历了从“领地国家”向“税收国家”再向“预算国家”的两个阶段，但笔者认为，预算国家在本质上仍然以税收国家为基础和前提，税收国家在本质上包含了控制国家财政支出的内涵，故本文不将预算国家作为一种新的国家财政制度类型。参见参考文献 [15]。

表 1 不同财政形态国家的治理模式区分

财政收入形式	国家形态	国家性质	生产方式	产权制度	治理模式
纳贡	贡纳国家	领主国家	自然经济	领主所有	割据式
捐租	租金国家	特权国家	自然经济	独有制	压制型
利润	自产国家	社会国家	计划经济	公有制	隔断型
税收	税收国家	宪政国家	市场经济	私有制	嵌入型

### 三、现实危机：中国式“非典型” 税收国家的治理困局

尽管税收型国家是较为理想的国家治理形态，但从历史上看，财政制度的变迁与国家治理模式之间的转换并非直线式的，而是处于不断反复与调适的过程中。现代社会中，由于国民经济发展压力以及对短期财政收入的过分追求，某些国家虽然出现了税收国家的雏形，但租金型的财政收入以及利润型的财政收入依然在一定程度上占据主导地位，这也导致这些国家的治理结构具有“非典型”税收国家的特征。<sup>①</sup>事实上，就中国而言，自1978年以来的改革开放推动了我国经济领域的分权式改革，反映到财政体制改革领域，也经历了从“行政性分权”向“经济性分权”，进而逐步促成成熟的公共性财政体制实现的过程。<sup>[16]</sup>尽管我国经济的发展已经步入新常态，税收收入规模也逐渐占据财政收入的主导地位，但囿于发展惯性和路径依赖，国有企业利润、行政收费等税外收入仍占据财政收入的较大比例。中国财政结构的这种非典型特征，也带来了国家治理层面的诸多问题。

#### （一）政权与产权：政企对产权的垄断过度

根据税收国家的理念要求，国家应当仅对涉及国计民生以及社会无力经营的领域进行经营，而其他经济领域则应留给社会去经营，国家不能凭借所经营行业的垄断地位干预社会的正常经营。当前，伴随着我国经济改革和财税体制改革的进行，财政结构也逐步实现了以税收为主导的收入模式，自2005年以来，全国未扣除出口退税的税收收入占财政收入的比重基本维持在90%以上，其中2014年全年组织税收收入103768亿元（已

扣除出口退税），首次突破10万亿大关，远远高于利、债、费收入。<sup>[19]</sup>然而，就我国财政收入的结构来看，尽管主要部分来自于税收，但从国有企业收取的税收利益却始终占据了税收收入的“鳌头”，事实上，这些税收利益仍旧依赖于以国有企业为主的公有经济所获取的利润。根据国家统计局的数据统计，截至2013年，国有及国有控股工业企业户数占全国工业企业的10%左右，而实现利润和上缴税金分别占到了45%和57%左右，中央企业上缴的税金占全国税收近1/5。与之相比，我国从非公有制经济部门和居民个人身上所收取的税收收益比例却相对较小，但就税收贡献比重来对比，民营企业的税收贡献比重却往往要高于国有企业。在这种财政收入模式主导下，我国很难打破“自产国”时代所缔造的收入结构体系，政府依然在很大程度上保留着“有产化”经营的现状，进而带来了国有企业在经济发展中的主导优势和中小企业、民营企业的发展滞困问题。可以看到，在“自产国”惯性的承袭之下，我国政权与产权的关系依然未在经营上走向实质“分离”，国有企业的市场垄断在一定程度上对公平的市场秩序带来的冲击，也对民营企业构成了发展上的威胁。

#### （二）国家与社会：财产收益的分割失衡

税收所体现的是国与民之间的利益交换关系，一旦税基确定进入到社会财富的二次分配，国家与社会公民之间将形成“零和博弈”关系，国家对社会财富蛋糕的切割必然带来社会财产利益的减损。因而，税收国家要求国家在切割税收利益之时应以基本公共服务水平为基准，通过国家财政支出的预算实现“最小税收”，以为社会预留足够的发展空间。但是，由于我国具有

① 所谓非典型税收国家，是指由于受到路径依赖的影响，国家取得财政收入的方式尽管以税收收入为主，但在很大程度上处于不稳定的变异状态的一种国家形态。参见参考文献 [17]。

“非典型”税收国家的特点，国家对市民利益的“侵益”性仍然较为明显，反映在我国税法制度的设计方面，无论是税基的设计还是税率的安排都直接反映了国家加大征税力度的意图：所得税免征额度的过低设计、增值税抵扣机制的不合理带来国家财政收入持续增长的同时，纳税人的税负指数却居高不下，国民收入的增幅也较为缓慢。一方面，从国民收入的增长与GDP的增长来看，以我国1978至2013年国内生产总值、城镇和农村居民人均纯收入来比较，我国1978年至2013年期间国内生产总值已从0.36万亿元上升至56.9万亿元，但是城镇居民人均纯收入却只从1978年的343元上升到了2013年的26955元，农村居民人均纯收入则只从1978年的134元上升到了2013年的8896元，由此可见，我国GDP的增长速度远远高于居民收入的增速。而另一方面，企业和居民所承担的税负痛苦也远远高于其他国家。首先，就宏观税负指数而言，我国小口径的宏观税负一度超过10%的水平，近年来更是上升至20%的高度<sup>[20]</sup>，这一数据远远高出了国际平均水平，国民税负的过于沉重也极大地降低了社会生产力的发展。其次，单就企业税负成本来看，世界银行2015年的数据显示，中国企业总税率(Total Tax Rate)<sup>①</sup>高达64.6%，在全球近两百个经济体中排名第19，这也客观反映出我国企业所承担的税负远高于世界平均水平。

### (三) 政府与市场：市场力量过于孱弱

在过去的计划经济体制下，由于所有经济活动都被纳入国家体制之中，国家既是产权人，又是经营人，私人经济自由和社会自治权长期受到压制，市场不能焕发更大的效能，这也导致了国家财政收入失去了“源头活水”。进入市场经济以来，我国经济开始焕发新的活力，并不断地缔造着GDP高速增长的奇迹。然而，由于我国市场经济建立的时间较短且存在“发育不完全”和“市场失灵”的双重问题，国家在社会经济转型时期采取的发展路径依然是由政府“自上而下”

推动的渐进式发展模式，这就不可避免地带来了政府对市场的干预强度过大、税收中性价值发挥不足这一“大政府、小市场”的问题。一方面，我国税收的征收依然秉持“效率至上”的理念，过于强调税收对经济增长的贡献力度而对其正当前提不予过问，由此带来的税收实体和程序法律制度设计在很大程度上未能以“法治化”为前提。而在具体征税对象上，税收制度的设计也未能兼顾公平原则，中小企业赖以生存和发展的基础性财产、人民的最低生活负担依然被纳入征税的范围，反映在我国个人所得税的设计方面，只设定了3500元的免征额作为客观的生活成本扣除，而对于居民所需承担的基本的教育成本、赡养义务等因人而异的主观生活成本却未予以考量，进而忽视了对人民最低生存和发展权利的保障。另一方面，我国政府在企业发展中存在大量的行政垄断行为，企业的生产经营在很多方面依然需要经过政府的严格把关和层层审批，这就在一定程度上扭曲了资源配置的格局，与税收中性原则所倡导的“国家不应干预市场经济而应保持中立”的理念相背离，容易对生产者和消费者的生产经营和市场决策产生较大的干扰，扭曲和破坏公平竞争格局。

### (四) 权力与权利：纳税人权利保障趋弱

税收国家还要求以纳税人的人权保障作为终极目的，这就要求：在国家征税层面，应以纳税人的自由权、财产权及平等权的保障为依据，遵循税收法定原则来依法课税；在国家用税层面，税收的完整内涵在于“取之于民、用之于民”，这就要求税收的使用以公共性为目标，财政的公共性与国家公共治理保持内在统一性，以税收的使用作为国家公共职能实现的工具，为人民谋取福利。然而，在我国“非典型”的税收国家模式下，税收民主和法治的基本秩序并未完全确立，公共预算的法律体系也有待完善，这就带来了纳税人权利在诸多方面仍未能得到足够保障的问题。首先，尽管我国在名义上确立了税收法定原则，但“无代表不课税”的实质理念却未得以有

<sup>①</sup> 总税率旨在对企业负担的所有的纳税成本进行全面测量，主要度量企业减免掉法律允许部分之后必须缴纳的税额占商业利润的比例。

效落实。我国税收立法体系当中已经上升为法定税种的“凤毛麟角”、授权立法的层出不穷以及税收征管秩序的乱象都使纳税人的各项权利处于危险的边缘，在缺乏有效法治保障的前提下，纳税人的权利极易遭到侵害。其次，由于我国是一个“半税收”的国家，且财政收入的来源仍然主要依托于“间接税”，这就在一定程度上造成了财政收入获取的间接性、隐蔽性和转嫁性。在间接税为主导的税制体系中，人们不能直接地感受到这些税收负担，进而会麻痹人民在财产让渡层面的权利意识，削弱人民的民主化要求，在此背景下，国家治理的民主机制建设就会受到制约。再次，与我国人民日益增长的税负相比，我国居民在社会保障、公用福利等领域获得的财政支持比例却未相应增长，不断增长的税收收入在切割了人民利益的同时，却未能在教育、医疗、卫生等公共领域给予社会以应有的“回馈”，这也带来了公民社会权益的巨大侵害。最后，与税收国家较为成熟的西方发达国家相比，我国在纳税人的权利救济方面还缺乏适当的制度，“纳税前置”与“复议前置”的限制条款、用税监督制度的不完备以及纳税人诉讼制度的尚付阙如都使得纳税人的权利保障陷入“困境”，国家的征用税权力与纳税人权利之间存在着较大冲突，甚至还一度引发了逃税、抗税乃至暴力抗税行为的发生。

#### 四、变革路径与制度设计： 以财政治理的法治化 推动税收国家的完备化

当前，中国经济市场化程度加深，财政制度在我国社会经济发展中的地位日益凸显，党的十八届三中全会更是将财政制度奉为国家治理的基础和重要支柱，将财税制度改革提升到国家治理现代化的高度，十八届四中全会进一步提出了财政治理法治化的命题，这就要求财政制度的设计更具公平性和调控能力，嵌入整个社会发展和运行的轨道当中，并在国家治理的法治化进程中发挥重要作用。从国家财政收入形态的发展变迁可以看到，税收型国家的形成本身并不当然代表国家治理方式的合法化和正当化，而只有坚持税收

国家的基本理念，用平等化的财产结构、民主化的议政方式、法治化的征税程序来筑建税收国家的治理结构，才能推动财政治理体系的科学化。就此而言，面对非典型税收国家时期面临的制度困境和发展难题，我国应当积极推进产权结构的优化改革和政府治理的法治化改革，进而以此带动财政税收制度的变革，推动税收国家的“完备化”进程。

##### （一）从有产到无产：推动国有企业的体制改革

在我国从自产国向税收国的转型过程中，国有企业的改革始终是转型的重点和难点。伴随着国有企业的股份制改革，国有企业的盈利能力开始上升并逐渐成为财政收入的重要组成部分。但是，与民营企业对税收收入的贡献率相比，国有企业的发展潜力仍然较为有限。因此，为避免我国财政收入中国有资产收益的独大局面，我国应逐步改变国家财政对国有经济部门的结构偏好，使其在不享有“财税特权”的前提下寻求自身的发展动力。对此，《十八届三中全会报告》已经提出了“关于坚持和完善基本经济制度”的基本要求，要求努力推动国有企业改革，推动非公有制企业的发展。2015年9月24日，国务院又出台了《国有企业发展混合所有制经济的意见》，提出鼓励非公有资本参与国有企业混合所有制改革，有序吸收外资参与国有企业混合所有制改革，鼓励国有资本以多种方式入股非国有企业，分层推进国有企业混合所有制改革的基本意见。其最主要的目的仍在于通过增强竞争逐步消除国有企业在市场领域中的特权优势和垄断地位，推动国有企业经营机制的“市场化”，进而而在国家控股的基础上实现国有企业的公平竞争。为此，我国应从以下几个方面进一步推动国有企业的有效改革：首先，应深化国有企业混合所有制改革，促成国有资本与非公有资本之间的相互渗透、交叉持股，以此健全企业法人治理结构，提高国有资本配置和运行效率，提高国有企业的抗风险能力。其次，应逐步减少国家给予国有企业的特殊待遇，逐步减少以财政支持、补贴、留利等多种形式给予国有企业发展以政策扶持和财政倾斜，杜绝政府通过财政手段和行政手段强化

国有企业的市场特权，以改善国家对国有企业补给有余而对中小企业发展扶持不足的局面，推进公平竞争。最后，针对垄断企业的强势扩张，我国还应给予中小企业以适当的财政制度倾斜，有效落实中小企业在金融、财政方面的制度支持。在这方面，国家正逐步通过增强小微企业税收优惠政策的扶持力度来助力小型微利企业的发展<sup>[21]</sup>，以此提高私营经济在财政蛋糕分配中的话语权，优化其经营环境，进而逐步提高私营经济对我国市场经济以及国家税收的财富贡献度，推动我国财政收入结构的改善。

## （二）从脱嵌到融入：国家与社会的互动发展

征税在带来国家财政收入的同时，也塑造了人民以及特定的国家社会关系。在传统自产国的特征有所遗留的情况下，我国的国家治理总是有意无意地忽视纳税人的主观意志和诉求表达，国家在很大程度上侵吞了社会利益的发展。因此，在未来税收国家的建立中，我国要有序推动税收制度改革，尽可能地激发税收所蕴含的社会形构价值。其一，从税收民主的角度看，应确立人民在征税事项上的同意权。通过民主机制的建立提供国家与纳税人“讨价还价”的平台，使得国家是否征税、征税的大小和多少充分体现民众的意志，受到人民意志的制约。其二，从税收法定的角度来看，对于税收合法性问题尚未得到有效解决，税收长效监督机制不健全，税收滥用的现象普遍的问题，应通过法律的形式来明确国家课税权力的边界。从形式法定的理念出发，应逐步推动税收法定原则在我国的有效确立，改善现有“行政权力主导税收立法”的现状，提升税收立法的层次和效力。从实质法定的角度出发，税收法律的制定应在国家财政权与公民财产权之间划出明晰的界限，以纳税人的基本权利保障为核心，防止纳税人的私有财产权及各项基本权利受到法外侵害。其三，从税收公平的角度看，未来我国应逐步建立以“直接税”为主导的税收体制。应逐渐改变未来商品税“隐性税收”的征收方式，逐步降低现有间接税的总量，增加房地产税、个人所得税等直接税的比重，以此来增强纳税人对税负程度的感知，逐步提升他们的民主权利意识，使纳税人从“植物人状态”中摆脱出

来。其四，从税收中立的角度看，应确保以税收优惠为主导的税收调控政策的适度运行。对此，我国应摒弃“税收万能主义”的观点，使政府借由财政工具对市场经济的干预被控制在适度范围之内，尤其是在税收优惠政策的施行方面应以法定、必要为前提，确保市场经济的自我调节、自我发展能力的发挥。

## （三）从权力任性到法治约束：对财政权力的有效制衡

鉴于非典型税收国家所遗存的政府“自上而下”管理模式的影响，在相当长时期内我国法制的功能仍然主要是服务于政府对于社会秩序的管控，这种模式下的法律仅仅是政府“控制社会和管理经济的一种工具和手段”，而不是基于法治理念和价值观的一种良性治理方法。在此背景下，政府的征税权力难以得到有效制衡，纳税人的权利也受制于国家“控权”而长期得不到保护。对此，我们应以十八届四中全会全面推进依法治国为契机，尽快完善国家治理体系，通过有效的法律制度和规范的程序约束来改变税收征收者的恣意态度，调整税务机关的征税行为，防止征税和用税权力的滥用。其一，在税收实体法方面，我国现行18种税只有3种税出台了法律，其他都是暂行管理条例，为改变这一现状，应尽快推动我国税收制度的法治化，提升税收法律的立法层级和效力等级，通过完善税收立法来推动现代财政制度的建设。其二，在税收程序法方面，应进一步推动《税收征收与管理法》的修订进程，促进税务行政机关的理念转变，使税务机关改变“权力本位”和“应收尽收”的观念，对纳税人的权利予以尊重和保障，对于严重制约纳税人诉权实现的缴费前置与复议前置程序，应尽快予以废止。其三，从税收宪制的角度，我国还应逐步提升纳税人的权利意识，并通过起草制定完善的《纳税人权利法案》来推动实然权利向法定权利乃至宪定权利的转化，更好地赋予保护纳税人各项实体性权利的诉讼权利。

## （四）从敷衍到问责：公共预算体系的完善建构

完备型的“税收国家”还意味着是以民主制政体为基础、以税收民意为基础的“税收国家”。

长期以来,由于缺乏民主机制对公共支出过程的监督,税收本应实现的“公共性”职能并不突出,我国财政支出的预算约束也未得到良好的实现。因此,要削减“非典型”税收国家所带来的负面影响,我国还必须“嵌入”税收民主机制,以此来建立规范政府财政收入支出的程序,通过“税收国家”向“预算国家”的转型来实现政府用税权力的透明化和可问责性。目前,我国2014年新修订的《预算法》已付诸实施,在财政支出领域,应以预算法律的基本规范为指引,继续加紧公共预算体系的建设。一是应当加强纳税人对国家的参与式治理,通过建立纳税人利益表达机制来汇总纳税人真实的税收需求和意愿,对纳税人的公共产品和服务需求进行广泛调研,以确保政府财政支出范围的“公益性”。二是应

当推动财政透明,强化预算公开改革,以此来实现税权监督,提高公共产品的质量。这就要求在法律上赋予纳税人预算的事先知情、公平参与、民主监督的权力,勒紧政府财政支出的“腰包”,强化财政支出的民主性、公平性与公共性。在此方面,除了要求“三公经费”的公开,还应逐步推动官员财产公示制度的实施,通过加强对官员的监督来减少权力对国民的侵害。三是应当加强财政问责,实现用税权力的责任约束。公共预算体系的建立离不开“财政问责”机制的建立,应当通过强化人大对财政预算的修正权和否决权、加强财政监察和审计制度的建设、强化政府在预算执行中的行政责任的方式来建立“权责对等”的责任体系,使得税收的使用严格限定在“法治”的范畴内。

## 参考文献

- [1] 许耀桐,刘祺.当代中国国家治理体系分析[J].理论探索,2014(1):10-11.
- [2] 张克,高波.中国税收政策过程研究:范式、结构与展望[J].甘肃行政学院学报,2014(3):25-26.
- [3] 漆多俊,戴严森.中国税法通览[M].北京:中国财政经济出版社,1992:21.
- [4] 黄运武.大学税法教程[M].北京:中国财政经济出版社,2003:10.
- [5] 邓子基.财政学原理(修订版)[M].北京:经济科学出版社,1997:91.
- [6] 王革.论依法治税、整治税收秩序[J].政法论坛,1991(6):58.
- [7] 刘剑文,侯卓.现代财政制度的法学审思[J].政法论丛,2014(4):13-21.
- [8] 刘守刚.财政类型与现代国家构建——一项基于文献的研究[J].公共行政评论,2008(1):169-170.
- [9] 朱进.国外财政社会学面面观[J].国外社会科学,2008(2):4.
- [10] 马骏,温明月.税收、租金与治理:理论与检验[J].社会学研究,2012(2):89-90.
- [11] [英]亚当·斯密.国富论[M].北京:商务印书馆,1974:376-378.
- [12] 马骏.中国公共预算改革理性化与民主化[M].北京:中央编译出版社,2005:31.
- [13] Brautigam, Deborah, et al. Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent [M]. New York, Cambridge University Press, 2008.
- [14] Levi, M. Of Rule and Revenue [M]. Berkeley and Los Angeles, University of California Press, 1988.
- [15] 王绍光,马俊.走向“预算国家”——财政转型与国家建设[J].公共行政评论,2008(1):1-2.
- [16] Mick Moore. revenues, state formation and the quality of governance in developing countries [J]. international political science review, vol25, No. 3, 2004.
- [17] 李文彬,张龙平.非典型税收国家:当代中国的表现与陷阱[J].广东行政学院学报,2012(4):5.
- [18] 刘贵鹏,王守坤.当代中国财政制度演变的内在逻辑[J].生产力研究,2010(12):88.
- [19] 李丽辉,吴秋余.2014年全国税收超10万亿 较上年增长8.8% [N].人民日报,2015-01-09.
- [20] 周强.新税负痛苦指数分析及启示——基于中国宏观税负加权[J].人民论坛,2015(5):82-83.
- [21] 关于小型微利企业所得税优惠政策的通知(财税〔2015〕34号)[Z].