

国家治理视角下的税收现代化进程： 共性、差异与路径*

□ 张 斌

内容提要：现代税收制度具有“合作性”“科学性”“适应性”的内在特质。西方国家的税收现代化进程与其经济社会及国家治理体系的现代化是相辅相成、融合发展的，但很多发展中国家却面临着国家治理与税收现代化相互制约的“两难困境”。我国的税收现代化进程具有鲜明的中国特色，未来要在总结经验的基础上，针对问题寻求加快建立现代税收制度的路径。

关键词：国家治理 税收现代化 税制改革 发展中国家 经济转轨

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2019.04.002

党的十八届三中全会将全面深化改革的总目标确定为“完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化”，同时指出，财政是国家治理的基础和重要支柱，明确提出了“建立现代财政制度”的要求。党的十九大报告从全局和战略的高度，进一步强调要加快建立现代财政制度。税收制度是财政制度的重要组成部分，建立与国家治理体系和治理能力现代化相匹配的现代税收制度是中国特色社会主义进入新时代对税制改革提出的根本要求。

当前，对现代税收制度的内涵、特征的讨论较多，但更为重要的问题是如何按照国家治理现代化的要求推进税收现代化的进程，发挥好税收在国家治理中的基础性、支柱性和保障性作用。这不仅需要 we 深入研究国家治理与税收的内在关联和税收现代化的共性规律，对于我国这样一个兼具发展中国家和转轨国家双重特征，同时还拥有悠久历史文化传统的大国而言，如何在发源于西方的现代化浪潮中走出一条既符合自身实际、具有中国特色，又

对广大发展中国家有借鉴和示范作用的税收现代化道路，具有重大的理论价值和现实意义。

一、国家治理、现代化与税收

税收是国家凭借政治权力获得的收入，是国家履行职能的经济基础。马克思认为，“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”“国家存在的经济体现就是捐税”。税收制度是国家与社会之间资源配置最重要的制度安排，决定了税收负担及其在社会各阶层之间的分配规则，而这一规则不仅是一个国家政治权力结构的集中体现，同时也深刻影响着国家的经济社会发展。正如唐朝杨炎所说：“财赋者，邦国大本，而生人之喉命，天下治乱重轻系焉。”^①

应当说，制定并有效实施“好”的税收制度是任何时代、任何社会追求的目标。而在发源于西方的工业革命席卷全球，现代化成为世界各国都必须面对的挑战时，推进工业化进程并建立与之相适应的国家治理体系、提高国家治理能力就成为所有国

* 本文系中国社会科学院财经战略研究院创新工程 A 类项目“加快建立现代财政制度研究”（项目编号：2018CJY01-A002）的阶段性研究成果。

① 欧阳修，宋·祁·新唐书[M]，北京：中华书局，1975：4723。

家,尤其是非西方国家最紧迫、最重要的任务。由于税收能力是国家资源动员能力的重要组成部分,也是影响国家与社会成员之间经济和政治关系基础性的制度安排,因此建立现代税收制度是一个国家现代化进程中的必然选择和必由之路。

要理解现代税收制度的内涵与特征,首先要对现代化有明确的界定。一般认为,启蒙运动是西方步入现代的标志,而现代化是一个世界性的过程。在经济领域,工业化是现代化的核心内容。工业化导致的人类社会专业化分工的不断细化以及由此带来的知识的快速积累和科学技术的持续发展是现代社会的根本特征。工业化的发展也从根本上改变了人们的生产方式和生活方式,并由此导致社会组织形态和思想观念的巨大转变,带动着社会各个层面的现代化进程。而在这一进程中,贯穿始终的是人类知识的增长和科学技术的发展。如布莱克认为,“现代化”一词指的是近几个世纪以来,由于知识的爆炸性增长导致源远流长的改革的过程所呈现的动态形式。^①

在这个意义上,现代化是人类“理性”不断进步的过程,强调的是传统社会向现代社会的转变,涉及到社会生活的几乎所有方面,德赛将这些变化总结为:在思想领域,现代化表现为新知,它可能探求自然现象和社会现象的合理解释;在社会结构方面,现代化造成了家庭结构、制度结构等各方面的高度分化和专门化;政治变化方面,主要表现为国家主权的合法性来自民众的认可,政治权力广泛分布到各社会群体;经济变化方面,主要表现为现代产业经济取代了传统的农业经济;文化领域方面的变化,即新文化观开始出现,新的人格定向、品质和特征开始形成等。^②

政治领域的现代化体现为从统治向治理的转变。一般认为,统治是政府依靠垄断性的国家权力对社会进行控制,治理则是各个社会主体运用公共权威来维护社会秩序。全球治理委员会将治理界定

为各种公共的或私人的机构管理其共同事务的诸多方式的总和。它是使得相互冲突的、或者不同的利益得以调和,并且采取合作性行动的一个持续过程。治理包括正式制度和规则,也包括各种非正式的制度安排,前者能够迫使人们遵守执行,后者则是在人们自愿同意或者符合其利益安排的基础上形成的。^③

从国家治理和现代化的视角看,我们可以归纳出现代税收制度的如下基本特质:一是合作性,即以政治权利的平等为前提,以协商共治为基础,调和不同社会阶层的利益形成共同目标并促使其采取合作性行动。这是基于强制和控制的传统税制与现代税制最重要的区别。二是科学性,即以“理性”为基础设计实施的税收制度作为政策工具能够有效率地实现预期目标。三是适应性,即税收制度能够根据经济社会的发展,为应对内外部挑战而进行持续变革和动态优化。

二、国家治理现代化对税收制度的共性要求

国家治理的理想状态是“善治”,是公共利益最大化的治理过程,其本质是国家与社会处于最佳状态,是政府与公民对社会政治事务的协同治理,或称官民共治。国家治理现代化包括国家治理体系和国家治理能力现代化两个方面,国家治理体系是规范社会权力运行和维护公共秩序的一系列制度和程序,国家治理能力是指一个国家的制度执行能力。推进国家治理体系的现代化与增强国家治理能力,是同一政治过程中相辅相成的两个方面。^④具体而言,现代国家治理要致力于依次解决以下五个层次的问题:

一是要实现现代国家的构建。近代以来,建立在民族共同体观念基础上的民族国家的兴起以及民族国家间的竞争,塑造和构建了现代国家形态,这是国家治理得以成立的前提条件。

二是要建立能够团结社会各阶层达成共识、确

① [美] 布莱克 C E. 现代化的动力[M]. 成都:四川人民出版社,1985:11.

② 德赛 A R. 现代化概念有重新评价的必要[M]// 布莱克 C E. 比较现代化. 上海:上海译文出版社,1996:134-137.

③ The Commission on Global Governance. Our Global Neighborhood: The Report of the Commission on Global Governance[M]. Oxford: Oxford University Press,1995:2-3.

④ 俞可平. 论国家治理现代化[M]. 北京:社会科学文献出版社,2014:3-5.

定国家发展目标及其排序的体制机制。这一体制机制凝聚社会共识及进行目标确定和排序的过程也应具有较高的效率。

三是在确定国家目标和目标排序后,现代国家治理体系能够制订出科学的、切实可行的实施计划和方案。

四是要有高效的组织体系、优质的人力资源和先进的技术手段,在社会各阶层合作的基础上高效贯彻落实各项计划和方案。

五是面对内外部环境的变化和挑战,现代国家治理要有贯穿政治决策、方案制订和执行全过程的评估、反馈、回应和纠错的机制和能力。

需要强调的是,“理性”或者说科学性是国家治理现代化的必要条件。但从民族国家的兴起及其现代化的历史进程看,我们要充分认识理性的局限和过度强调理性的危害。^①以前苏联为代表的通过计划经济体制推进现代化的历史教训说明,建立在专业化分工基础上的现代社会的发展和进步要依赖持续的知识积累和创新,在知识和技能高度分散的现代社会,计划经济不仅难以保证计划的科学性,更为重要的是计划经济无法尊重并激励社会成员的创新活力,难以实现经济社会的持续发展。因此,至少从目前的历史尺度看,市场经济作为资源配置的决定性机制是国家治理现代化的必要条件。在这个意义上,税收的现代化也就成为国家治理现代化不可或缺的重要组成部分。

以合作性、科学性、适应性为内在特质的现代税收制度,其外在的共性特征从不同的角度可以有不同的归纳。国内具有代表性的概括是国家税务总局提出的税收现代化的“六大体系”^②和党的十八届五中全会及《中华人民共和国国民经济和社会发展的第十三个五年规划纲要》(简称《十三五规划纲要》)提出的“税种科学、结构优化、法律健全、规

范公平、征管高效”五大特征。^③从国家治理的角度,税收的现代化可以概括为税收理念和税收理论的现代化、税收制度环境的现代化、税法制订过程的现代化、税制体系的现代化和税收管理现代化五个方面。其中,税收理念和税收理论的现代化是引领税收现代化的思想基础;现代化经济、政治制度的建立和完善是税收现代化的制度基础;税收法治、税制体系和税收管理的现代化则是税收现代化的具体体现(张斌,2018)。

三、发展中国家税收现代化进程的特殊性

西欧国家是现代化的起源地,其现代税收制度的建立与经济的现代化(工业化、城市化进程)和国家治理体系的现代化进程是相辅相成、融合发展的。在民族国家兴起的过程中,战争作为民族国家间竞争的主要形式不仅起到了凝聚民族共识、推进工业化以充实国力的作用,也直接导致了各国筹集战争经费的巨大压力。通过与新兴资产阶级协商以建立稳定、可持续的税收制度并以此作为公债的偿还保障推动了西欧国家从“领地国家”到“税收国家”和“财政国家”的演进。而以政治权利平等为基础建立的代议民主制度则推动了税收法定和预算法定原则及实践的确立和发展,尤其是财政支出的公开透明以及由此建立的税收负担与财政支出之间的关联极大地促进了纳税人的自愿遵从,从而为国家治理现代化奠定了坚实的基础。

对发展中国家而言,现代化是人类社会具有共性的进步过程。然而,不同国家的现代化进程具有不同的特点,因而产生了现代化的不同模式。对非西方文明而言,如何在民族国家和文明竞争的压力下处理好继承传统文化与推进现代化的关系,探索符合自身特点的现代化道路是延续了数个世纪并仍具有巨大现实意义的历史命题。

① 有学者将现代化进程中过度强调理性的倾向称为“极端现代主义”。参见:詹姆斯·C.斯科特.国家的视角:那些试图改善人类状况的项目是如何失败的(修订版)[M].北京:社会科学文献出版社,2012.

② 2013年底,国家税务总局局长王军提出了税收现代化的“六大体系”,即“完备规范的税法体系、成熟定型的税制体系、优质便捷的服务体系、科学严密的征管体系、稳固强大的信息体系、高效廉洁的组织体系”,并于2016年3月在《求是》杂志撰文进一步对税收现代化“六大体系”进行了丰富和完善。参见:王军.践行五大发展理念 健全现代税收制度[J].求是,2016(6).

③ 2015年10月,党的十八届五中全会提出了“建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、征管高效的税收制度”的要求。2016年3月,《十三五规划纲要》进一步将上述五个特征明确为现代税收制度的特征。

相应的,由于发展阶段和具体国情的差异,发展中国家的税收现代化如果简单地模仿西方国家现行的国家治理模式^①以及与这种治理模式相适应的税收制度是难以成功的。发展中国家税收现代化进程面临着自身特有的问题,主要表现在以下几个方面:

首先,很多通过殖民地独立运动诞生的发展中国家尚没有完成现代国家的构建,西方宗主国殖民统治时期遗留的统治架构与传统社会形态并存,家族、部落、种族而不是现代国家的公民及其组织是社会权力的实际载体,统一的国家意识和“共同体”观念淡薄。同时,国家也缺乏稳定和具有权威性的领导核心,难以凝聚社会共识,无法制定和执行长期国家发展目标。

其次,发展中国家二元经济结构导致税收长期依赖资源性产品和少数大企业,而且农产品、矿产品等初级产品通过出口纳入国际经济分工体系的部门往往被外国资本直接或间接控制。^②同时,由于中央缺乏对地方的有效控制和未实现土地改革等因素的制约,国内难以形成统一市场和正向的经济循环,加上中央政府对资源性产品出口和外国政府或国际组织援助的依赖,实际上不具备形成现代税收制度的经济社会条件。

再次,发展中国家不仅缺乏建立现代税收制度所必须的政治和经济条件,也缺乏必要的信息、技术能力以及行政组织体系去实施“引进”的现代税收制度。从信息和技术条件看,经济的货币化、现代信用体系的完善以及宏观经济统计技术和微观会计核算水平的提高实现了政府对经济社会事务的“数目化管理”,使政府能够以较低的成本掌握处于流动状态的收入和财产变动,这是增值税、企业所得税和个人所得税得以建立的经济和技术基础。而基于现代科层管理体系建立的廉洁、高效的专业化税收征管机构则是现代税收制度得以有效实施的组织保障。

综上所述,尽管发展中国家在现代化进程中有所谓“后发优势”,但这种后发优势要发挥作用是需要各种内外部条件的。由于不具备现代国家的治理体系和治理能力,因此难以建立能够有效实现国内资源动员的税收体系;而税收收入的匮乏和缺乏弹性又影响了对教育、基础设施的投入,从而阻碍了工业化的进程和国家治理能力的提高。如何突破这种“两难困境”是发展中国家国家治理和税收现代化进程面临的巨大挑战。

四、我国税收现代化进程的特征与需要解决的问题

中华人民共和国成立以来,尤其是改革开放四十年来,我国经济社会发展取得了举世瞩目的巨大成就。作为世界上最大的发展中国家,同时也是长期实行计划经济体制的转轨国家,我国的税收现代化进程不仅兼具发展中国家和转轨国家的双重特征,也具有基于自身悠久文明历史和政治文化传统的独特性。归纳看,主要有以下几个方面:

第一,我国是一个具有悠久历史的文明国家,自秦始皇以来逐步建立起来的大一统的国家体制和成熟的官僚体系为现代国家的构建奠定了坚实的文化基础。相对于其他非西方文明,中华文明圈面对西方文明挑战时取得的现代化成就以及所谓的“东亚模式”在某种意义上体现了这种文明的价值,从而较早也较好地解决了具有“共同体”意识的现代国家构建和科层行政组织的改造这两大难题。

第二,中国共产党作为我国现代化事业的领导核心,其对国家政治经济主权的捍卫、“为人民服务”宗旨的贯彻和应对内外部挑战时改革的勇气和纠错能力是我国现代化进程的政治和组织保障。这使得国家治理面临的后四个层次的问题得以较好的解决,同时也为税收制度逐步发展出“合作性”“科学性”“适应性”的现代特质提供了制

^① 西方国家现行的国家治理模式也存在着明显的缺陷,在财政领域集中表现为在新自由主义浪潮影响下贫富分化的加剧对社会公正的侵蚀,而过度民主导致的福利支出需求与税收负担代际间的失衡引发了国家债务的持续增长,熊彼特意义上“税收国家的危机”产生了“负债国家”。参见:【德】沃尔夫冈·施特雷克·购买时间:资本主义民主国家如何拖延危机[M],常恒,译.北京:社会科学文献出版社,2015.

^② 如拉丁美洲的所谓“香蕉共和国”。

度基础。

第三,制度模仿和对外开放在税收现代化进程中发挥了重要作用。我国作为一个发展中国家,在经济发展尤其是在向市场经济转轨和对外开放的进程中,通过制度模仿推进现代税收制度的建立可以减少税收制度设计的成本,降低改革的风险。而在制度模仿的同时,注重根据本国国情对“引进”的税收制度进行“本土化”改造,并随着经济社会发展对税收制度进行持续的完善是我国税收现代化的突出特征。

第四,行政权主导和“试点先行”的改革策略是推进税收现代化的主要模式。我国迄今为止的税收现代化进程具有行政权主导的强制性税制变迁的特征,尽管后发优势带来的制度模仿型税制变迁降低了决策风险,提高了税制改革的效率,但在加强顶层设计和集中统一领导的同时,在税制改革中采取“试点先行”的策略,通过“试点”及时总结改革的经验和不足,在完善的基础上逐步推开,是我国推进税制改革的重要经验。

第五,在发展中国家税制改革的进程中,要发挥好制度模仿的作用,除了制度本身要根据特定国家、特定发展阶段的具体国情进行“本土化”改造外,如何建立与新税制相适应的税收征管体制是决定税制改革成败的关键。回顾改革开放四十年来我国的税制改革历程,与税制改革相适应的税收征管体制改革的同步推进和税收征管能力的持续提升是税制改革取得成功的基本保障。

在充分肯定我国税收现代化进展的同时,对比国家治理体系和治理能力现代化的要求,我国进一步推进税收现代化进程还要着重解决以下问题:

一是要在理论和实践上解决社会主义国家基于国有资产资源的收益制度与基于政治权力的收入制度之间的关系问题。国有资产资源收益制度与税收制度在国家筹集收入中的地位和作用不仅直接决定了狭义的税收负担,同时也是理顺政府与市场关系、推进国家治理体系现代化的基础性制度安排。

二是所有基于政府权力的收入形式都应逐步纳入法治化的轨道,这不仅包括分散在政府部门的行

政事业性收费、专项收入和政府性基金,还应涵盖各种形式的举债和融资以及各项税收优惠政策导致的“税式支出”,尤其要对地方政府通过财政补贴方式变相实施的实质性税收优惠进行规范。

三是税收立法的民主化、科学化程度还有待提高。部门立法、关门立法的问题比较突出,受制于政府税收信息公开程度等因素,税收理论研究的深度不足,存在理论与实践脱节的现象,理论研究转化为优质决策的体制机制还不顺畅。

四是纳税人主动遵从和依法纳税的意识还比较淡薄。由于财政支出的透明度较低,纳税人在观念上普遍缺乏税收负担与公共服务之间的联系,税收制度在观念上的“强制性”仍然大于“合作性”,这与现代国家治理基于“协商共治”、鼓励不同利益主体为共同目标采取合作性行动的要求还有较大距离。

五是各级税务机关近年来通过不断深化征管改革、规范税收执法、优化纳税服务、推进信息化建设,推动税收管理现代化取得了显著进展,尤其是2018年国税地税征管体制改革的顺利实施为下一步税收管理现代化奠定了更好的组织基础。但总体上看,从传统的对抗性征管模式向合作性征管模式的转变还未彻底完成,在纳税执法规范的统一、促进纳税人自愿遵从、提高税收征管效率等方面与国家治理现代化的要求还有一定的差距。

五、进一步推进我国税收现代化的路径

随着中国特色社会主义进入新时代,社会主要矛盾的转化要求按照国家治理体系和治理能力现代化的要求加快推进税收现代化的进程,税收制度不仅要为建设社会主义现代化强国提供充足的财力保障,税收制度的制定和实施还要更好地满足人民在民主、法治、公平、正义、安全、环境等方面的需要。在现有成就的基础上,要着重从以下几个方面推进现代税收制度的建设:

第一,与社会主义国家治理相匹配的政府收入体系是一个整体,要按照建设社会主义法治国家的总体要求推进包括税收法治在内,涵盖中央和地方政府各级政府的国有资产资源收益制度、非税

收入管理制度、政府债务制度的政府收入体系的法治化进程。

第二,要将以“协商共治”为主要特征的国家治理理念和以“理性”为主要特征的科学理念贯彻到税收制度制定、执行、反馈、评估、回应和调整的全过程,切实加强税收理论和政策研究,提高税收制度制定和运行的民主化、科学化水平。

第三,要按照党的十九大报告提出的“建立全面规范透明、标准科学、约束有力的预算制度”的要求推进预算改革,通过财政支出的公开、透明和预算法定建立税收与财政支出之间的有机联系,在全社会树立税收是政府履行职能和提供公共服务成本的现代税收观念,这是推进以促进纳税遵从为核心的“合作性”现代税收制度的必要条件。

第四,以国税地税征管体制改革为契机,在充分利用现代化的税收管理技术和手段、持续推动机构设置和管理流程优化以提高纳税人遵从度和税收管理效率的基础上,按照税务机关和纳税人在法律面前平等的现代税收理念重构征纳双方的基本关系,加快建立现代税收管理制度。

参考文献:

- [1] 张斌. 推动税收治理现代化的思考[J]. 财政科学, 2018(8).
- [2] 黛博拉·布罗蒂加姆, 奥德-黑尔格·菲耶尔斯塔德, 米克·摩尔. 发展中国的税收与国家构建[M]. 卢军坪, 毛道根, 译. 上海: 上海财经大学出版社, 2016.
- [3] 高培勇. 财税体制改革与国家治理现代化[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2014.
- [4] 何晴. 组织间控制机制在税务部门的应用[J]. 税务研究, 2016(10).
- [5] 钱乘旦. 世界现代化历程(总论卷)[M]. 南京: 江苏人民出版社, 2012.

Process of Tax Modernization from the Perspective of State Governance: Commonness, Difference and Path

Zhang Bin

Abstract: A modern tax system has the inherent characteristics of cooperativeness, scientificity and adaptability. The processes of tax modernization in western countries and the modernization of their economic societies and state governance systems are complementary and integrated. However, many developing countries are faced with the dilemma of mutual restriction between state governance and tax modernization. The tax modernization process in China has distinct Chinese characteristics. In the future, a way should be found to accelerate the establishment of a modern tax system on the basis of the lessons learned.

Key words: State governance; Tax modernization; Tax reform; Developing countries; Economic transition

作者单位: 中国社会科学院财经战略研究院
(责任编辑: 陈双专)

《税务研究》撰稿须知

作者在投稿时, 请注意以下事项:

1. 凡来稿, 请注明作者姓名、所在单位、通讯地址、邮政编码、联系电话。
2. 3000字及以上的来稿, 请附内容提要(中英文)及3~5个关键词(中英文)。
3. 来稿中的数据、引文、图表请注明资料来源, 文末应附主要参考文献。本刊文内注释一般采用页脚注(每页重新编号)形式, 参考文献附文后。一般格式为: 作者、书目或文章题目、出版社或期刊名称、出版或发表时间(书为出版年份、文

章为发表年期)。

4. 来稿中的数学公式、曲线图、数据表格, 务必打印清楚、规范, 并请核对准确。
5. 来稿无论刊用与否, 本刊概不退稿, 请作者自留底稿。
6. 凡投寄本刊的稿件请勿一稿多投, 若3个月内未接到用稿通知的, 可自行处理。
7. 本刊采用国际通行的专家匿名审稿制度, 以体现独立、客观、严谨的用稿原则。