

税收职能再思考： 基于国家治理的视角

□ 彭妙薇 陈志刚

内容提要：随着时代的发展，税收的财政和调节职能也体现出不同的内涵，调节职能因财政职能产生并以财政职能为载体。从推进国家治理现代化的角度看，财政职能会形成对税收总额的“上线”和“下线”，这构成了国家治理根基的“底线”；而调节职能包括了经济调节、监督调节和治理调节，这是税收对国家治理支柱作用的具体体现。为充分发挥税收在国家治理中的职能与作用，既不能触及财政职能的“底线”，也要找准调节职能的杠杆支点。

关键词：税收职能 国家治理 财政职能 调节职能

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2019.02.010

财政是国家治理的基础和重要支柱，税收作为财政收入的基本形式是国家治理的物质起点，而税收制度也是国家治理体系的重要组成部分。^①面对当前经济社会出现的突出问题和矛盾，税收应发挥怎样的作用，需要我们对税收的职能进行重新审视。从理论上讲，税收具有两大职能^②：财政职能与调节职能，前者是税收的基本职能，后者是税收的派生职能。在新时代背景下，理解税收职能的时代内涵，了解税收职能和国家治理之间的内在联系，可以更好发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性和保障性作用。

一、客观科学地认识税收职能

（一）税收职能的历史演进

税收产生的社会基础是国家的出现，基本目的是满足国家的职能需求。税收的直观动机是为了满足政府财政的需要，正如马克思所说“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西”，^③所以税

收的初始职能就是财政职能，即以取得财政收入为动机和目的。随着税收的不断演化和发展，人们对课税的对象、范围、标准等要素有了更进一步的认识，例如，不同税种的课税对象有所不同，课税标准的高低主要通过税率的形式体现，这些要素的差异和变化会影响纳税人的实际税收负担。如果征税范围不能全覆盖、课税标准不能真实统一，由于人性中利己和趋利避害的本质，征税会使人们自发调整经济行为，这就激发了税收的派生职能，即税收的调节职能。

在自然经济时期，经济单一地体现在以土地为基本生产资料的农业生产上，自给自足的生产方式形成了生产者和消费者合一的局面。由于生产率低和户籍管理方式严格，在统治者调整土地税和人头税时，人们难以调整生产行为，只能改变自身的生存标准。因此，这一时期税收的调节职能无从谈起。在商品经济时期，出现了生产者与消费者分离的局面，生产率的普遍提高和人口的自由流动不仅

① 吕铨钢，张景华. 国家治理视域下的税收治理——兼议现代税收制度的构建[J]. 财政研究，2016(12).

② 税收职能有两大职能之说（胡建军，1992），也有三大职能（财政、调节和监督职能）之说（贾康，2013）；还有些学者认为具有四大职能，包括财政、经济、社会和监督职能（邓子基和杨斌，1989）；近几年，一些学者还指出税收具有政治职能（李建军，2016）。本文认为，财政职能和调节职能是税收最为重要的两大职能，社会职能、监督职能、政治职能在本质上也是调节职能。

③ 马克思，恩格斯. 马克思恩格斯全集：第19卷[M]. 北京：人民出版社，1956：32.

扩大了课税范围,也增加了不同流转环节的征税选择,从而进一步加强了税收调节的灵活性。因此,税收的调节职能在市场经济条件下才开始显现。

与商品税不同,所得税经历了漫长的探索发展才逐渐成为固定税种,其突出特征主要表现在扣除项目和税收优惠上,扣除项目范围、时间标准、税率设计等要素都会对纳税人的行为产生影响。因此,所得税的普遍开征使税收的调节职能更加鲜明化和普遍化。

(二) 税收两大职能之间的辩证关系

税收的财政职能是征税的动机和目的,是无可争议的基本职能。而伴随税收的开征,纳税人面临的经济激励会发生改变并随之调整自身的经济行为,这便产生了税收的调节职能。如果已开征的税种所形成的税制结构体系不是出于能动设计,而是随社会经济发展变化而自然选择的结果,那么这样的税制结构对宏观经济或微观主体的调节属于一种自然的调节,是伴随税收财政职能而自发派生的调节职能,即“被动式”的税收调节职能。当政府开征新税种或调整原来的税种时,如存在调节纳税人经济行为的设计预期,由此产生的纳税人选择和经济社会整体的变化,即“能动式”的税收调节。例如,关税壁垒和消费税“抑制贵族奢侈消费”的动机都是“能动式”税收调节职能的体现。本文所探讨的税收调节职能主要指“能动式”的税收调节职能。

税收财政职能和调节职能是辩证统一的。一方面,调节职能因财政职能而产生并在一定程度上反映财政职能的强弱。显然,税收的调节职能需以财政职能为载体而发挥作用,若离开财政职能,调节职能也就不存在。同时,一个税种调节职能的大小也预示着该税种财政职能的强弱。一个税种的征收范围广泛、税率形式多样、优惠政策丰富,其调整和变动的选择性就更多,对纳税人行为的调节作用也会相应明显。因此,税收调节职能的发挥有赖于其强大的财政职能。另一方面,调节职能又常常以牺牲财政职能为代价。因为税收调节职能的能动设计包括两类:加重纳税人税收负担从而抑制某类经济行为和减轻纳税人负担以激励其

现行经济行为,加之现实中增加税负的刚性强而降低税负的弹性大,因此减轻纳税人负担以刺激其经济行为是主流做法,但结果往往会牺牲税收的财政职能。

(三) 调节职能在商品税和所得税上的差异

商品税调节职能的发挥有较大的局限性,因为它的计税依据只能是“全额”和“差额”,不可能是“净额”,并且在很长时期内是“全额”。因此,商品税在设计上体现出的最大特点就是克服重复征税。具体而言,商品税的调节职能设计包括四个方面:一是对课征范围的选择;二是对“全额”和“差额”计税依据的选择;三是对税收优惠的选择;四是对起征点的选择。

与商品税相比,所得税发挥调节职能的空间更大,主要体现在:第一,在课征范围方面,所得税可以通过行使管辖权使课税范围“跨境”,通过盈亏结转使课税范围“跨年”,还可以通过不征税项目和免税项目的设计对经济行为产生较大影响;第二,在扣除范围方面,所得税可以通过包括扣除项目、扣除标准、扣除方法等在内的多维度设计将课税对象完全“净额”化;第三,在税率设计上,可以通过调整级数和级距使不同收入水平纳税人的实际税负产生差异;第四,在税收优惠方面,多环节、多形式的税收优惠可以使纳税人的名义税负和实际税负发生较大偏离;第五,在税收征管方面,通过调整纳税义务发生的时间可以改变纳税人的真实负担水平。由此可见,所得税是能更好发挥税收调节职能的税种。

二、税收财政职能与国家治理的内在联系

从财政的角度看,税收既是国家治理和政府运转的基础,也是保障民生和社会稳定的基础。在历史朝代的兴替中,税赋上的“竭泽而渔”“横征暴敛”与政权的江河日下、衰落灭亡相对应,而“轻徭薄赋”“休养生息”往往与王朝的兴盛繁荣、蒸蒸日上相对应。所以,税收应该取之有度,其下限是保障政府存在的基本需要(基本的公共需要),其上限则是不能伤及“两个能力”(再生产能力和生存能力),这也是治国理政之本。

(一) 税收财政职能的两条“基本线”与国家治理的“底线”

由于财政所体现的公共产品的硬性需求,使税收必然有一个总负担率,即税收总额占GDP的比重。这一比重受经济发展水平和税收总额的制约。经济发展水平受经济周期波动的影响而具有不确定性,税收总额由于政府必要支出的限定而形成一种“刚性”需求。“刚性”的税收总额占GDP的比重是税收财政职能的第一条“基本线”。而政府除了保运转、保民生、保安全的“刚性”需求外,还包括图发展、图调控、图治理的“弹性”需求,这个“弹性”需求总额占GDP的比重形成了第二条“基本线”。从国家治理的角度看,“刚性”的税收总额占GDP的比重制约了我国税制结构体系的设计,而“弹性”的税收总额则不能伤及“两个能力”——生产者的再生产能力和人们生存生活的能力,否则将动摇国家治理的根基。不能突破这两条基本线就是国家治理的“底线”。

从税制设计的角度,不能伤及生产者的再生产能力首先要注意税种的选择和税收要素的设计,包括课征范围、税率高低、辅助要素等;其次要注意征管程序和环节上的效率和公平,这些设计对纳税遵从度会产生直接影响。不能伤及人们的生存生活能力要做到两点:第一,对不同阶段和不同地区的生活成本进行测算;第二,生活成本的测算要考虑平均生活水平的标准变化。

(二) 税收实际负担率的影响因素与国家治理的方向

税收财政职能的最直接反映便是税收负担。但在现实经济生活中,受税收优惠政策和征管水平的影响,名义税负不一定等于实际税负。一般用实际负担率来反映纳税人的税负水平,即纳税人在一定时期内的实纳税额占其实际收益的比率。国家治理的“底线”应主要关注实际税负,因而有必要厘清影响实际税负和名义税负差异的因素。

1. 税种选择的影响。一个国家是选择以所得税为主体还是以商品税为主体的税制结构,对税收名义税负与实际税负的偏差会产生较大影响,这是由

商品税和所得税计税依据的差异导致的。商品税的计税依据分为全额和差额两种,而所得税的计税依据是净所得,即在计税时针对取得的收入允许有相应的扣除。所以,所得税在形式上的计税范围和实际上的计税范围并不一致,在相同比例的税率下会出现名义负担率与实际负担率的明显差距。如果将所得税的各种优惠减免和抵免考虑进来,那么实际税收负担率将进一步降低,因此,相比商品税,所得税的名义税负与实际税负差距更大。

2. 税率类型选择的影响。对税种选择什么类型的税率,除了要考虑税种本身的特点,另一个需重点考虑的因素是财政压力。当实现财政目标的税收压力很大时,商品税不仅可以全额计税,还可以多环节重复计征,采用较高的比例税率;而所得税可以实行有限扣除并减少优惠范围和项目、缩短优惠期限,采用较高的比例税率或“级距”较窄、对应税率较高的累进税率。当实现财政目标的税收压力不大时,商品税可以选择全额计税或部分差额计税,采用比较低的比例税率,增加税收优惠项目;所得税的扣除范围可以采用部分据实扣除、部分按标准扣除,并扩大优惠范围和项目、延长优惠期限,采用比较低的比例税率或“级距”较宽、对应税率较低的累进税率。显然,这些选择调控了实际税负水平与名义税负水平之间的差异。

三、税收调节职能与国家治理的内在联系

税收调节职能是指微观主体因为税制设计而产生的行为改变所带来的一系列微观和宏观的影响。其基本体现是对经济行为的调节,但从现代财政制度和国家治理的层面看,税收调节职能不只在经济学的范围,而且在政府管理、社会关系调节上也发挥了巨大的作用。^① 税收产生初期的课税对象是纳税人的生产经营行为,由此产生的调节职能也是在经济范畴内的调节。从趋利避害的利己角度看,若税收的课征范围不是全覆盖,纳税人就会减少甚至停止被课税的经济行为,或者选择纳税负担轻的经济事项。随着社会经济的发展,有些税种的课税对象由单一的生产经营行为扩展到了非经济行为,纳

^① 陈荟竹. 现代财政制度下的税收职能探析[J]. 财经界, 2016(30).

税扣除由原来的生产经营费用扣除扩展到了非生产经营费用扣除,税收优惠方面也体现出了一些非经济因素的项目。税收的调节职能因税收要素中的非经济因素的出现得到了扩展,这种调节有了新的内涵注入,即从“单一化”的经济调节职能扩展到包含经济调节、监督调节、治理调节的“多元化”调节职能,这正是税收职能与国家治理交叉的契合点。

(一) 经济调节职能

税收在取得财政收入的过程中会对经济产生一定的影响,如果政府有目的地运用这些影响来调节经济运行,税收的调节职能就会产生并起作用。^① 税收这种“能动式”的调节最初只体现在生产和消费上,例如早期市场经济实行的关税壁垒和消费税。在普遍实行所得税的背景下,税收的“能动式”调节则更加广泛,例如累进税率以及扣除项目、扣除标准、扣除方式等优惠措施的设计和运用。所得税的出现将税收“能动式”的调节职能发挥得更鲜明、更全面。

(二) 监督调节职能

税收的监督调节职能指利用税收对纳税人的纳税行为进行监督和管理,^② 即通过纳税来反映纳税人的经营和财务状况,并在一定技术和征管水平下监管或调节纳税人的纳税行为和经济行为。税务登记是保证监督调节职能实现的前提条件,它不仅形成了法律上的征纳关系,而且能够真实反映纳税人的经营和纳税行为是否存在变更或消亡的情况。申报纳税则是保证监督调节职能实现的决定因素,因为只有申报才能反映出纳税人应税行为的状况,从而论证纳税行为背后的活动在一定约束条件下是否符合逻辑并据此决定是否调整税收相关要素的设计。

可见,税务登记是从形式上确定征纳关系,而纳税申报则在实质上体现征纳关系。不过需要明确的是,纳税申报并非真正或实际的纳税体现,还需要看上期或当期是否存在免抵退的情况。也就是

说纳税申报不等于实际纳税的结果,申报的核心在于反映实质性的征纳关系和绝大部分的纳税情况,而重视申报和实际纳税的差异才能更好地起到监督调节的作用。

(三) 治理调节职能

税收的治理调节职能即对税收要素中的非经营性因素进行区分,将其有目的地进行设计,以达到纳税人非经济行为改变的结果。这一视角下的治理调节职能不仅包括经济职能,还包括社会职能和政治职能。^③ 具体而言,税收的治理调节职能包含以下要素:

1. 基本前提。课税范围中非经营性行为或收入的产生和存在是税收发挥治理调节职能的基本前提。如果不能判断课税范围中的非经营性行为或收入,就会得出只有经营性行为或收入被课税的结论,其最终结果是其他税收要素的设计所能产生的调节作用只有经济行为的改变,而这仅仅是税收单一经济调节职能的体现。

2. 标准因素。根据非经济准则对扣除项目、扣除标准、扣除方法进行选择与确定是体现税收治理调节职能的标准因素。扣除项目、扣除标准和扣除方法是对课税范围的“冲抵”和调整,如果这种“冲抵”的设计没有体现出非经济准则,而仅仅是调节经济行为的理念,则其结果也无法改变纳税人的非经济行为。

3. 衡量因素。将多元化的税率设计运用到非经营性收入或行为是体现治理调节鲜明性和显著性的衡量因素。如果对非经营性行为或收入采用单一税率,就无法对不同的非经济行为进行区分,其结果是难以体现出税收治理的多维化,治理调节职能也将大大弱化。

4. 针对性因素。税收辅助要素的多维设计是体现税收治理调节是否具有弹性的针对性因素。税收的辅助要素可以减轻或增加纳税人的负担,从而对治理调节职能的预期结果形成“对冲”或“叠加”。辅助要素种类数量多且齐全是充分实现

① 闫坤,于树一.税收调节职能再思考:理论分析与税制决定[J].税务研究,2014(2).

② 董庆锋,秦瑞宁.适应社会主义市场经济要求强化税收职能[J].税务研究,1995(3).

③ 李建军.现代财政制度下的税收职能探析[J].税务研究,2016(1).

税收辅助要素设计多维特质的前提。因此,辅助要素多维设计可以对应的税种只能是所得税,因为只有所得税具有加速折旧、盈亏结转、税收抵免等方式,也只有所得税才具有改变纳税人负担的其他要素,如免征额等。所得税的辅助要素类型齐全,既有“冲抵”型的,也有“叠加”型的,这就为税收要素的多维设计提供了弹性空间。一方面,税收基本要素的设计变动具有相对的稳定期;另一方面,税收的辅助要素又使税收治理调节职能具有能动设计的灵活空间,二者的相辅相成不仅与治理调节要求的多元化对应起来,也与治理调节需求的灵活性对应起来,从而达到税收治理调节综合效应的最大化。

四、启示

根据本文的分析,为最大程度地发挥税收在国家治理中的职能作用,未来的税制改革工作应做好以下三点:

第一,要在明确国家治理目标的前提下,认真研究税收职能的时代内涵和当代要求,积极探究税收职能与国家治理的内在联系,在既有的约束条件下,科学有效地设计税制结构体系并提供税收政策有效实施的配套条件。

第二,要正确认识税收的财政职能,税制建设不应触及国家治理的“底线”。一方面,在税制设计时要确保税收收入能够满足政府保运转、保民生、保安全的“刚性”需求,夯实国家治理的物质基础;另一方面,在各税种要素的选择、设计以及税收征管上,既要注重效率和公平,也要充分考虑生活成本,不能伤及生产者的再生产能力和人们的生存生活能力,保持税负处于合理稳定的水平,

从而体现政府图发展、图调控、图治理的“弹性”需求;此外,还应注意现实中实际税负与名义税负的差异。

第三,要正确认识税收的调节职能,充分发挥税收在国家治理中的多元调节作用。从方向上看,税收的调节包括正向调节(扩大课税对象项目或内容)和逆向调节(增加扣除或减抵免),发挥税收调节的杠杆作用是更好发挥税收调节职能在治国理政方面支柱作用的关键。首先,要更多地利用所得税的税制设计以发挥税收对经济的调节职能;其次,要加强税收管理,重视纳税申报和实际纳税的差异,以强化税收的监督调节职能;最后,要注重税收的治理调节职能,将非经济行为、非经济因素以及非经济范畴等纳入到税收基本要素和辅助要素的设计之中。

参考文献:

- [1] 胡建军. 税收功能与税制改革[J]. 税务研究, 1992(8).
- [2] 贾康. 合理定位税收功能[J]. 上海国资, 2013(4).
- [3] 邓子基, 杨斌. 有计划商品经济条件下税收职能与作用的再思考[J]. 中国税务, 1989(4).
- [4] 李建军. 现代财政制度下的税收职能探析[J]. 税务研究, 2016(1).
- [5] 吕铨钢, 张景华. 国家治理视域下的税收治理——兼议现代税收制度的构建[J]. 财政研究, 2016(12).
- [6] 马克思, 恩格斯. 马克思恩格斯全集: 第19卷[M]. 北京: 人民出版社, 1956.
- [7] 陈荟竹. 现代财政制度下的税收职能探析[J]. 财经界, 2016(20).
- [8] 闫坤, 于树一. 税收调节职能再思考: 理论分析与税制决定[J]. 税务研究, 2014(2).
- [9] 董庆锋, 秦瑞宁. 适应社会主义市场经济要求强化税收职能[J]. 税务研究, 1995(3).

作者单位: 厦门大学管理学院
深圳大学经济学院
(责任编辑: 齐 焯)