税收根源理论评点

——兼论股东回报学说的提出

蒋小平[1]　叶子荣[1](博士生导师)　贾宪洲[2](博士)

(1.西南交通大学经济管理学院　成都　610031　2.成都中医药大学管理学院　成都　611137)

【摘要】税收根源理论既是学术界也是实务界都十分关注的一个问题。本文先对目前流行的几种税收根源观点包括公需说、掠夺说、牺牲说、保险说、义务说、交换说、经济调节说进行了归纳和简评,然后从一个新的视角——股东回报学说阐述税收的合理性,并论证了股东回报学说与税收根源理论具有耦合性。

【关键词】税收根源理论　股东回报学说　税制设计

税制是根据税收根源理论设置的,任何一种税收制度都跟税收根源理论有紧密关系,欲改变税收制度,必须从税收根源理论入手进行分析。为此,本文首先对现有的税收根源理论进行简评,然后针对现有税收根源理论不足之处提出一种新的税收根源理论——股东回报学说,并就其概念、内涵和对税收根源理论的完善进行探讨。

一、几种主流税收依据学说

归纳起来,现有对公民税收的根源理论有以下几种观点:①公需说;②掠夺说;③牺牲说;④保险说;⑤义务说;⑥交换说;⑦经济调节说。

1.公需说。公需说提出于欧洲君主专制时代的17世纪,因为该学说强调政府的职能在于满足公共的需要以及增加大众的福利,也称为公共福利说、公需分担说。然而,政府若要实现其满足公共需要和提升公众福利这一职能,必须首先具备一定的物质基础,而这一物质基础又需要依靠税收来做保证,自然,这种税收应由公众来负担。所以,公共需要或者公共福利就成了政府征纳税收的基本依据。按照克洛克的观点,租税只能是出于公众福利的需要才能征收,而即使政府被赋予了征税权,租税的征收也是以公众福利的需要为限,一旦超出了这个限度,就属于对公民财产权的侵犯。

依据公需说,政府确实拥有了对公众征税的依据,但是却无法对征税方式和税收制度加以限定,致使政府在设定税种、税率时往往只从政府机构的需要考虑,最终的税制对企业的发展和国家的长远发展可能相当不利。

2.交换说。亦称为买卖说、代价说、利益说和国家费用报酬说。交换说认为,国家向公众征税之目的是保护公众的利益,而这种保护需要具备一定的人员和机构,比如军队、警察、法庭和监狱等等,筹备和供养这些人员和机构就需要一定的收入;反过来,公众要想获得一个稳定的秩序和安定的环境,必须抽出自己的一部分收入上缴给国家,由国家统一实施向大众提供安全稳定环境的职能。也就是说,国家向公众提供保护和公众向国家缴纳税收是一种利益交换。英国资产阶级革命家、思想家霍布斯(1651)在《利维坦》一书中指出,公众向公共事业所缴纳的税款,不过就是为了换取和平与安全而付出的代价。税款的分享者必须为税款的缴纳者作出自己的贡献。而亚当·斯密(1776)则认为,任何一个国家的国民,都需要在可能的范围内,按照各自能力的比例,即按照各自在国家保护下实现收入的比例,缴纳赋税以维持政府的生存。

乍一看,交换说与公需说有点类似,实际上二者有明显的区别,公需说仅仅突出强调公共需要和公共福利而没有强调政府作为利益最大化追求者的诉求,而交换说则同时强调了人民和政府的利益,强调了人民向政府交税和政府为人民提供保护是一种资源交换,或者说是一种社会契约。但是,交换说还是未能就税制问题提供明确的引导,而是把自由选择权完全交给了政府。因此,依据交换说,政府还是更倾向于只从自身利益最大化角度出发设计税收制度。

3.保险说。这种学说是由交换说引申出来的一种税收依据学说。该学说的代表人物法国的梯埃尔(1981)认为,公众根据其享受来自国家的利益的一定比例来缴纳税款,这就犹如保险公司按照投保金额的一定比例来确定被保险人应交纳的保险费一样。很明显,按照保险说这种税收依据学说,国家保护人民的生命财产,犹如保险公司对被保险人提供保险,而人民拿出自己的一部分收入上缴给国家就相当于被保险人向为自己提供保险的保险公司提交保险费,国家和人民之间的关系犹如保险公司同被保险人之间的关系。

需要指出的是,除了一些强制性的保险品种以外,被保险人和保险公司之间基本上是一种自愿平等的市场交易关系。而现实中的政府和公众之间却不是一种平等的关系,他们之间征税和纳税关系也不是自愿公平的关系,而是一种带有强制性的征纳关系。正是这种强制性,使得政府在设计税制时从

需求方面考虑得多些,而对纳税人的利益考虑得不够。

4. 掠夺说。该学说把征税权视为掌握国家政治权力的统治阶级对其他阶级的财富资源进行掠夺的一种工具或者手段。掠夺说是由法国的空想社会主义者圣西门以及历史学派的学者们于19世纪提出来的,这一学说与公需说有一点相类似,即认为税收的目的是满足公共需要,国家为了实现这一职能需要对公众进行征税。与公需说不同的是,掠夺说认为公众缴纳税收不是对其应尽义务的主动分担,而是迫于国家政治权力的强制性的、被动的掠夺(钟永圣,2007)。其中体现的税收"强制性"的观点被马克思主义创始人马克思和恩格斯所认可。我国税收制度的"三性"(强制性、无偿性、固定性)也体现了这种理念。但"强制"与"掠夺"是有本质区别的。

掠夺说虽然在某种意义上指出了国家和公众之间在税收征纳关系上的性质,但是它对于税制改革而言并没有任何裨益。相反,如果我们毫无保留地接受并传承这种理论观点,那就无异于抱残守缺而永无进步。如果政府只需单方面的意愿即可,那么这种税制便会将纳税人置于被动不利的地位。

5. 牺牲说。该学说是由法国庸俗资产阶级经济学家萨伊(Say)首先提出来的。他在《政治经济学概论》一书中指出,租税是公众所作出的一种牺牲,以此牺牲换取保存社会和社会组织的持续性之目的。古典自由主义经济学家穆勒(1848)进一步发展了萨伊的牺牲说,不但认为税收是人民在国家保护下获取收入的一种牺牲,而且认为这种牺牲应该人人平等,理由有两点:①既然政府对所有人或者阶级向政府提出的要求都同等看待,那么政府要求人民所做的牺牲也就应该尽最大可能使得所有人承受同等的压力;②如果牺牲不等,那么一般情况下,一个人所承担的赋税减轻所带给他的利益要小于另一个人承担的赋税加重所带来的损失。

实际上,穆勒阐述税收依据的牺牲说只不过是对亚当·斯密关于税收公平原则的解读,只是提出了税制设计需要注意公平问题,而并未涉及税制对公众整体利益的影响。

6. 义务说。该学说又称为分担说,指的是把纳税看做是公民对国家所应尽的一种义务。义务说源自19世纪欧洲盛行的国家主义,这种学说认为,满足公共需要是国家应尽的义务,国家作为一个庞大的公共集体,人民就是这个庞大公共集体的组成分子,必须分担公共需要的一定份额,否则国家就难以生存,人民也会因此失去依靠。从国家方面看,税收是国家对人民的一种强制课征,是履行法律上的义务;从纳税人方面看,税收则是人民的一种义务负担,不仅是道德上的义务,更是法律上的义务履行(钟永圣,2007)。

很明显,这里的"义务"并不是自愿的选择,而是一种强制性履行。义务说本质上同公需说和掠夺说并没有太大差别,一旦缴税成为公民应尽的一种义务,那就没有了自由选择的余地。在这种情况下,国家凭借其政治权力就可以强制实施。因此政府在制定税收制度时,原则上从自身利益最大化的角度来考量,往往忽略为公众的利益做出合适的安排。

7. 调节说。以英国的凯恩斯(1936)为代表的宏观经济学家认为,除了用于公共需要以外,国家向公民征税还具有调节需求与供给从而在宏观上具有调节经济增长和资源配置的作用。比如,在经济过热时可以提高税率或者增加税种,而在经济过冷时则降低税率或者减少税种,就可以改变需求与供给,从而调节经济的增长速度和资源配置效率,这就是经济调节论的观点。而瓦格纳则认为,所谓赋税,从社会政策的意义上来说,就是在满足国家财政需要的同时,纠正国民收入和国民财富之分配,借以矫正个人所得与对个人财产课税,这就是社会调节论的观点。两者一起构成了调节说。

根据调节说,国家要想实现对供给和需求进而对经济增长和资源配置进行经济调节,或者对公众收入和财产从全社会角度进行调节,必须具有强制实施的权力。而一旦政府具备了这种强制性权力,在缺乏有效约束和有效监督的情况下,税收制度更多的是从政府利益最大化的角度进行设计,而企业的发展问题只不过放在次要地位。况且,这种调节是否有必要以及调节的最终效果如何,都是没有定论的事情。所以,调节说可能是问题最大、最受质疑的一种学说。

二、法人组织征税的特殊性考虑

以上7种观点主要是对公民税收的理论根源进行了解释。那么,向作为法人组织的企业(包括其他社会法人组织)征收税收的理论根源又是什么呢?

罗森(2003)总结了对企业征税的三个理由:①企业是一个独立的实体,尤其是大企业(有限责任公司和股份有限公司)更是以公司法人的形式而存在。因此,应该像对普通公众征税一样,也对企业征税。②企业享有社会赋予的许多特权,其中最为重要的是股东(对于有限责任公司和股份有限公司而言)只承担有限责任。此时,对企业征收的税就相当于这种特权利益的使用费。③企业所得税维护了个人所得税的完整性。因为如果不对企业征税,就会为个人提供避税机会。

罗森所总结的这三点对企业征税的理由中,第二个理由与前面的交换说基本上一致,此处不再分析。而第一和第三个理由并不能给税制设计提供什么有意义的借鉴。那么我们又该从何处来寻求新的解决思路呢?

目前,经济学界已经达成一个共识:税收的稳定增长最终要靠企业的发展壮大。其逻辑是这样的:税收的稳定增长需要依靠税源的不断增加,税源的持续增加需要依靠经济规模的不断扩大或者质量的不断提升即经济的不断发展,而经济的不断发展最终要依靠经济实体的壮大。

基于以上论述,本文提出一种新的税收依据学说——股东回报说,这种学说将能较好地消除上述学说的缺陷,使得政府制定税收制度在考虑自身利益最大化的同时,也会考虑纳税人的利益最大化。

三、股东回报——税收根源理论的新学说

政府向企业征税的依据在于政府对企业提供了各种各样的服务和帮助,企业向政府交纳的税收相当于对作为企业股

东之一的政府的回报。那么,我们为什么不把对企业提供服务的政府视为雇员而要当作股东呢?原因就在于因监督问题而产生高昂的交易费用:其一,政府的服务不同于生产线上产品的生产加工,它是无形的,看不见、摸不着。其二,服务要依靠服务提供者的主观能动性,而服务提供者是否积极是一种心态,受服务者无法有效获知服务者是否积极主动。其三,服务的提供活动很难限定在一个确定不移的地点,即使不是绝对无法监督也是很难监督。最后,中国经济体制虽然已经迈入市场经济轨道,但是计划经济体制的烙印依然很深,而计划经济体制下政府与企业之间是"父子关系",是管理与被管理的关系(Kornai,1986;吴敬琏,1985)。在这种关系之下,很难出现所谓的企业对政府的有效监督和约束,企业只有被动地服从选择。尽管现在这种关系已经弱化、改变,但是政府作为企业管理者的本质并未发生多大变化。因此,企业对政府的监督、约束仍然付之阙如。正是由于企业对政府既无法进行有效监督又不能施加有效约束,因此企业获得政府提供服务的交易费用异常高昂,以至于企业即使付出了成本(交税)也不能获得政府的有效服务。所以我们不能把政府视为企业的雇员,尽管政府为企业提供了服务这种生产要素。

政府是以其为企业提供政策、指导、协调和服务入股的股东,其向企业征税相当于对企业利润的分享,而税的征收权相当于政府对企业的剩余索取权。剩余索取权是财产权中的一项重要权利,它指的是将所有的固定合同支付(指原材料成本、固定工资、利息等)从企业毛收入中扣除之后的余额(即利润)的要求权,具体表现为企业管理者对企业利润或者企业股票升值的合法索取权。按照新制度经济学者Alchian与Demsetz(1972)的观点,提供长期投资资金、物资和技术专利者应该以索取剩余利益作为投资回报,提供劳动力的普通劳动者一般只能以获取工资作为回报,而股份有限公司的股东按照持有的股份索取剩余利益。简言之,剩余索取权就是对利润的索取权。政府作为特殊股东获取的红利和索取的剩余利益,可以说部分地表现为向法人单位征收企业所得税。

政府为了保证服务入股的质量,使之促进企业增加价值,从而得到良好的回报(实质上是培养充足的税源),必然要求对服务质量进行监督。政府以服务入股社会这个大企业里(这里将整个社会看成是一个特殊企业组织),那么如何保证政府"服务"入股的质量呢?能够让政府为企业提供良好服务的方式只有加强监督。而监督,按照契约经济学理论的观点,存在三种方式:①第一方监督,即由契约签订人自己监督自己;②第二方监督,即由签约的一方对另一方进行监督;③第三方监督,即签约双方都不必监督自己或对方,而是由契约双方之外的第三方对签约双方进行监督(汪丁丁,1999)。然而,由于我国政府的特殊地位,其行为很难由非政府的组织或个人进行监督,那么可以依靠的就只有第一方监督了。

而对于第一方监督,还可以进一步分为两种形式:一种是行为主体内心的道德观念的正能量促使其进行自我监督;另一种是外在的激励机制产生的正能量能改变行为主体面临的局限条件,促使行为主体进行自我监督。

首先我们看第一种方式,依靠道德观念的约束力量促使政府进行自我监督,虽然道德观念在当今这个市场经济体制下确实发挥了重要作用,但我们却不能将监督政府的责任完全寄希望于道德观念。更重要的是要按照习近平总书记今年2月24日在中央政治局集体学习会上所说的要"依法治国、依法执政、依法行政",建设法治国家、法治政府、法治社会。

再看另外一种方式,实施外在的激励机制来改变行为主体的局限条件。那么这种监督方式是否可行呢?回答是肯定的。只需要设计一种机制,使得行为主体在该机制面前进行行为选择时,其自身的目标和契约另一方的目标达成一致。也就是说,在该机制形成的一定条件下,政府在实现自身利益最大化的同时,实现企业利益的最大化。这正是亚当·斯密(1776)阐述的"看不见的手"原理的表现形式,或者说就是张维迎(2010)所说的市场的逻辑。

本文提出的股东回报学说的思路是,通过税制的改变,使得从企业获取固定收入(此处所指收入不与企业的利润挂钩,企业盈利或亏损政府均可获得税收收入,而并非严格的"固定"收入)的政府,作为企业特别股东要同企业一道承担风险,从而促使政府为企业的发展尽心尽力地提供服务。也就是说,政府为了培养充足的税源,必须制定出有利于企业生存和发展的税收政策、税收制度,这是极具现实意义的。

【注】本文系中央高校基本科研业务费专项资金资助项目(项目编号:2010XS51)的研究成果。本文第三作者贾宪洲系通讯作者。

主要参考文献

1. Alchian A., Demsetz H.. Production, Information Costs and Economic Organization. American Economic Review, 1972;62

2. Arthur W. B.. Competing Technologies, Increasing Returns, and Lock-In by Historical Events. The Economic Journal,1989;3

3. Cheung S. N. S.. Transaction Costs, Risk Aversion, and the Choice of Contractual Arrangements. Journal of Law and Economics,1969;12

4. 张维迎.市场的逻辑.上海:上海人民出版社,2010

5. 张五常.经济解释——张五常经济论文选.北京:商务印书馆,2001

6. 钟永圣.论税收依据.现代财经(天津财经大学学报),2007;2

7. 罗森.财政学.北京:中国人民大学出版社,2003

8. Kirby K.N., Marakovic N.N.. Modeling Myopic Decision: Evidence for Hyperbolic Delay-Discounting with Subjects and Amounts. Organizational Behavior & Human Decision Processes, 1995;64