



中国税法智库

财税体制改革

从公共财政看国家与纳税人的关系

2013 年 12 月 10 日



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构，明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学历，主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们：

明税律师

电话：(8610) 59009170

传真：(8610) 59009172

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 11 号楼 2504 室

一、序言

公共财政一词，对于我们已经不陌生了，从上个世纪八十年代初学术界围绕财政问题展开讨论至今已有 20 多年的历程。要回答什么是公共财政就要首先探讨什么是财政。财政学界认为财政就是指国家或政府的收支活动或经济活动，这是我国财政学上的“财政”本质问题。所谓的公共财政是指国家或政府为市场提供公共服务的分配活动或经济活动，它是与市场经济相适应的一种财政类型和模式。它包括两个基本特点：一是它是具有“公共”性质的国家财政或政府财政，而财政的“公共性”的具体体现，就是“为市场提供公共服务”。二是它是财政的一种类型或模式。

反观我国自改革开放以来走过的历史，学者认为公共财政是市场经济条件下政府财政的基本选择。公共财政的生成与现代民主政治体制和市场经济体制的产生是同一个过程，他们互为前提，互相促进。通说认为公共财政的理论基础是契约论，但是也有反对者的声音。如果不是要求契约社会从一开始就必须是一个完美无缺的典型，而是把契约社会作为一种历史进程中的话，我们就会发现契约社会从最初的萌芽，成长；从不完善到较完善的过程，就会认识到契约论并非虚构，它是对英国以及部分欧洲国家政治制度，议会民主制度历史发展的归纳和总结。英国霍布斯在《利维坦》一书中指出如果要建立一种能抵御外来侵略和制止相互侵害的共同权力，以便保障大家能通过自己的辛劳和土地的丰产为生并生活的很满意，那就只有一条道路：——把大家的权力和力量托付给某一个人或一个能通过多数的意见把大家的意志化为一个意志的多人组成的集体。其方式好像是人人都向每一个其他的人说：我承认这个人或这个集体，并放弃我管理自己的权利，把它授与这人或这个集体，但条件是你也把自己的权利拿出来授与他，并以同样的方式承认他的一切行为。这一点办到之后，象这样统一在一个人格之中的一群人就称为国家。

二、公共财政理论模型的构建—社会公司论及国家与纳税人的关系

霍布斯认为国家制度的最佳形式是君主制。但此命题是在当时的经济政治背景下提出的，如果考虑到当今社会的经济政治背景我认为国家制度的最佳形式或许可以称之为股份有限公司，当然这一公司是庞大的。经济学家认为市场配置资源的作用是受限制的，在公共产品方面市场不能满足人们的公共需求或者说虽然能够满足人们的需求但是成本太高，不符合“理性人”的标准。但“公共产

品，公共服务”又是必须的，于是市场经济条件下的理性人以“人称其为人”的资格，组建了国家这一“庞大的股份有限公司”。理性人——股东的出资分为两个层面，第一层面是应然层面的出资，也是基础性，本质性的出资，那就是“人生而平等”的“人格权”出资。这里的人格权采用北大教授尹田老师的观点，即“无财产即无人格”及“再论无财政即无人格”文中论述的“人格本身就是由一系列实实在在的权利构成”。“在人格的构成要素中，包括政治性要素，伦理性要素，财产性要素”。其中财产采用“广义财产”的解释。它不是指现实存在的物质资料，也不是指自然人实际享有的民法意义上的财产权利，而是概括地指“人成其为人”必须具备地最起码的物质生存条件。在此庞大股份有限公司中，股东的第二层面的出资也是实然层面的出资我认为就是税捐。很显然在现实生活中每个人的税负是不同的，原因就在于税收负担高的人因为其出身环境，教育背景，就业机会，卫生保健等方面占用了他人应然层面上的“人生而平等”中平等地享有社会资源的机会，因此占用了社会资源多，收入多的人就应多出资，被迫只能享有少量社会资源的人就应少出资或不出资，这是由“理性的股东”——全体公民博弈的结果。从终极意义上讲个人的财产权利先于国家的财产权利，国家的财产权利只是人们实现个人财产权利的制度安排。国家的收入是每个公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全与快乐的享用财产。这就意味着就纳税人和政府而言，财富所有者只能是纳税人，而不可能是政府；政府只是纳税人实现自身福利的手段。因此在公共物品的提供上，政府不是终极话语权的享有者，终极话语权在于“人生而平等”的公民手中。

三、公共财政与税收债权债务关系

在上述的社会公司理论模型中，股东与“社会股份有限公司”就形成了债权债务关系，而出资人以缴纳税款的形式出资，因此又称之为税收债权债务法律关系。公民是纳税主体，是债务人，“社会股份有限公司”——国家就是债权人。如果纳税人不履行出资义务，就要承担违约责任，在现行税法中就表现为补缴税款并承担罚款。在税收债权债务关系中，纳税人——股东一旦出资，就不能抽回。但作为出资人的股东也有一系列股东权利，如决策权，知情权，质询权，诉讼权，收益权等。显然，在社会公司中股东所分配的红利并不是按实然层面上的交付的税款按比例分配的。公司利润的分配办法由理性人股东博弈的成果——“公司章程”——宪法所决定的。并且股东所投入的应然层面的“人格权”出资包括伦理要素，政治要素，

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：Libin.wu@minterpku.com

寇毅敏 合伙人

电话：010-59009170-801

邮件：Yimin.kou@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：Zhiquan.shi@minterpku.com

夏聪 合伙人

电话：010-59009170-818

邮件：Xiacong@minterpku.com

明税律师公众微信平台：



财产要素——生命，健康，安全，自由，人格尊严，财产。那么，就要求公司的红利，也要符合股东的多方面需要，具体表现为输出的公共产品，服务包括国防外交，科教文卫，社会保障，转移支付，基础设施，紧急状态下应急措施储备金等。至于行政管理支出只是在“公司”运营过程中的管理费用。因此要在行政领域贯彻为纳税人服务的意识。

四、对比理论模型，考查我国现有制度的缺失

在这一庞大的“股份有限公司”中，“股东大会”委托“董事会”——政府进行公司事务的管理。政府的权力来源于“股东”——纳税人的授权，并执行“股东大会”的决议。但现实制度中“股东”——纳税人权利的缺位，“董事会”——政府权力的膨胀与越位形成了鲜明的对照。而政府中的公务员的地位——这一“社会公司”的职员与真实生活中的他们的权威的真实的对比却给人以辛辣的讽刺。

因此在公共财政——这一关切纳税人“身家性命”的事务中，应使纳税人的权利体系完善起来，使应该被包括其中的知情权，质询权，重大事务决策权，诉讼权等权利尽快被彰显出来，发挥他们应有的功能。“董事会”如不适格，“股东大会”有权通过选举与投票机制改选之。

对比公司治理结构中监事会的地位与职权，我们就会发现现实制度中“监事会”的严重缺位，解决办法可以提升审计总署的地位，使其脱离“董事会”——政府的管束，或者建立一个全新的“监事会”使其发挥监事会应有的作用。并应成立“宪法法院”用以审理“股东大会”，“董事会”，“监事会”，“债权人”之间的纠纷。

五、余说

也许有人可能认为公司是营利性组织，而国家提供公共物品并不追求营利，社会公司理论模型是无稽之谈。但我觉得营利与非营利的划分只是相对而言，它割裂了公共产品在公司组织商品生产过程中发挥的功能。有谁能否认道路在商品生产过程中的作用，又有谁能否认教育没有渗透到人力资本中呢？如果非要说提供公共物品的非营利性，那也只是相对而言。如果说有营利，那么公共物品的营利性又体现在哪里呢？如何证明？这恐怕不是本文所能回答的。

理论模型是从现实生活中高度概括抽象出来的，从一出生就带来它的先天不足也是常态。社会公司理论模型的也有其不足之处，再加上它是由本人提出，在抽象的过程中难免偏颇，甚或就是谬论。但如能对于公共财政的法理分析提供一点参考价值，本人也就甚感欣慰了。

本文章由明税律师事务所整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpku.com 或者致电 010-59009170