

税收治理现代化理论实践逻辑与现实困境的组织学分析

周志波¹ 刘 晔²

(1.重庆市国际税收研究会,重庆 401121;厦门大学,福建 361005)

内容提要: 本文在阐述税收治理现代化的理论内涵与实践价值的基础上,构建了“战略—激励—约束”的分析框架,阐释税收治理现代化的组织学逻辑,并剖析当前税收治理面临的困境与矛盾,据此提出未来税收治理现代化的路径选择。本文认为,当前中国税收治理面临三大困境:(1)官僚组织的自我膨胀影响税收治理有效性;(2)统一的科层制结构不适应治理实践的多样性;(3)传统的科层制管理导致人的激情与能力衰退。未来税收治理应当以善治为战略目标,推进税收治理体系与治理能力的现代化。为了实现善治目标,需要明确国家税收治理的战略目标,提升税务组织机构延展能力;完善国家税收治理的激励机制,提升税务组织系统治理能力;强化税收治理约束机制,降低税收治理成本。

关键词: 税收治理 组织战略 组织激励 组织约束 组织学

中图分类号:F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)10-0059-06

税收治理现代化既是国家治理现代化在税收领域的延伸与体现,也是国家治理现代化的重要组成内容。这一概念在官方的文件中正式表述为“税收现代化”,首见于国家税务总局局长王军同志在2013年全国税务工作会议上所做的工作报告。根据报告的蓝图描绘,税收现代化涵盖六大体系,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和高效清廉的组织体系。2020年1月8日召开的全国税务工作会议,结合新时代税务工作的使命和要求,将税收现代化的“六大体系”做了进一

步的修订完善^①。税收治理现代化实践内涵的不断演变,体现的是科学理论对实践科学的指导和实践科学对科学理论的创新之间的良性互动、动态发展、持续演化。考察税收治理的历史脉络发现,税收治理现代化有深刻的组织学理论逻辑,而当前税收治理面临的诸多困境都可以从组织学的角度加以阐释。本文基于组织学方法,构建税收治理现代化的理论逻辑,从组织学角度分析当前税收治理面临的困境及其根源,并提出未来推进税收治理现代化的政策建议。

[收稿日期]2021-09-10

[作者简介]周志波,理事,博士,研究方向为税制改革与税收治理;刘晔,经济学院财政系教授,博士,研究方向为财税理论与政策。

[基金项目]2021年重庆市社会科学规划社会组织项目“税收治理现代化的社会组织学研究”和2021年重庆市国际税收研究会重点税收科研项目“税收治理现代化研究”。

①这六大体系包括党的领导制度体系、税收法治体系、税费服务体系、税费征管体系、国际税收体系和队伍组织体系。

一、税收治理现代化的组织学分析：理论逻辑与实践逻辑

在治理理论上,组织学理论认为,组织包含众多要素,而组织战略、组织激励和组织约束则是一个组织的核心要素,此三者直接决定着组织的发展方向。

(一)税收治理现代化的理论逻辑:战略、激励与约束

1.组织战略为税收治理现代化设定远景目标

组织战略,是一个组织结合自身实际确定的奋斗目标和愿景蓝图,指导着组织的思维、决策和行动,并且这种战略是一个动态调整的长期规划,会随着外部环境、内部结构的变化而做出相应的变动^①。尽管组织战略长期不变,但在短期内组织需要有一个阶段性的目标,这种短期目标就反映在组织策略上。因此,税收事业在不同的阶段、不同的年份,有着不同的工作重心和工作任务,有着不同的需要解决的重要问题,因而也会在不同的阶段、不同的年份提出不同的短期目标、实施不同的策略、采取不同的措施。

2.组织激励为税收治理现代化提供基本动力

组织激励,是组织正常运行和良性发展所凭借的内在动力机制,它是面向组织系统内部管理层和操作层的激励机制,这与面向组织系统外部的产权激励有所不同。组织的存在,之所以需要激励,是因为组织本身具有层级性,这种层级性要求不同层级的组织、人员之间要有互动交流,而这种互动性则需要组织激励的驱动作用,否则组织内部的层级性会缺乏压力和指令传导机制予以维持,税收治理实践会陷入瘫痪。组织激励,既有正向的激励,即奖励性的激励,也有负向激励,即惩罚性激励。从正向激

励看,我国税务组织系统的组织激励机制主要是绩效考核、数字人事两大机制^②;从负向激励看,我国税务组织系统的组织激励机制主要是各类执法督察、税收审计及巡视巡察等机制。

3.组织约束为税收治理现代化提供控制标准

组织约束,就是一种组织工作绩效的控制性标准。在不同的环境、不同的形势下,组织约束会有所不同,但在本质上都是对组织工作绩效的一种潜在压力,对组织策略和行为的一种制约条件。组织理论认为,组织约束可以视为公共权力运行和公共服务提供的一种合法化机制,约束的存在可以加强治理实践的合法性。事实上,税收治理现代化也是需要组织约束的,也受益于组织约束。一方面,随着我国社会主义现代化经济体系的建立,公共服务被引入国家治理和政府转型的变革之中,国家与社会、政府与企业、组织与个人的关系对税收公共管理与服务更加敏感,税收治理实践亟需增强税收公共管理与公共服务合法性的工具。另一方面,组织约束为税务组织系统的运行轨道设置了“护栏”,可以有效避免税务组织中的“理性官僚”将税收公权私有化,导致税收治理实践偏离税收现代化的战略目标。同时,组织约束还为增强社会的认同感和信任感提供保障,这为税务组织系统推进税收治理现代化的行为增强了合法性。

(二)税收治理现代化的实践逻辑:机构与人员

在治理实践中,组织机制包含两个层面的因素:一是机构的因素,即行政组织系统;二是人的因素,即行政机构人员(公务员)系统。

1.税务组织

税务机关作为国家税务行政组织系统,是税收治理的基本组织架构,这种架构是由政治、经济、历史、文化等传统及现实状况所共同决定的。税务组织系统的架构,不存在好与坏、优与劣的问题,只有适合与不适合、适应与不适应的问题,因而,不同的国家体制会产生不同的税务行政组织系统。同时,税务行政组织系统本身也是一个动态变化的系统,它会随着经济社会的发展和治理的需求发生变化而做出调整。从国家治理的层面看,国家税务

^①组织战略对于组织生存和发展具有重要的指导作用,指引着组织朝着确定的方向前行:一方面,组织战略为组织的发展明确了时间期限,划定了空间范围,规定了运行轨迹,能够有力提升组织的行动自主性,为组织长期愿景的实现提供决策指引。另一方面,组织在战略制定和战略选择的过程中,本身就增强了组织对抗外部风险的能力,从而降低了组织运行偏离组织目标的可能风险。

^②当然,绩效考核也涉及负向激励因素,即对某些工作绩效不理想的组织和事项实行扣分。但总体上,绩效考核是一种正向激励机制,激发各层级组织进入“锦标赛”机制,不断提升自身绩效水平。

行政组织体系的设置,必须有助于税收治理的实践,并推动税收治理现代化进程。总体上,中国采用的是权力向中央集中的单一制税务组织系统,这种性质在国税、地税征管体制改革以后表现得更为明显,原来实行中央、地方双重领导体制的地方税务部门与实行中央垂直管理的国家税务部门合并,且合并之后的机构实行人、财、物中央垂直管理体制。事实上,我国自改革开放以来实施的几次国家行政组织系统改革,都将税务行政组织机构的调整作为一项重要的内容。这也体现了税务行政组织体系服务国家税收治理实践的宗旨原则。

2. 税务人员

税务行政组织系统除了机构的因素,还有人的因素,而税务干部(公务员)则是这一组织体系运行的主体。税务组织系统的机构设置是组织运行的“物”的层面,而人员配置则是组织运行“人”的层面,此二者共同决定了整个税务组织系统的运行情况,也隐含地决定了税收治理实践的质量。因此,税务干部队伍建设就成为税收治理现代化的一个关键性能动因素。一方面,加强既有干部队伍“存量”的磨炼,在税收实践中提升现有人员的综合素质和实践能力;另一方面,不断地吸收优秀的人才加入税务干部队伍,为税收治理现代化注入新鲜的血液。

二、税收现代化面临的现实困境:基于组织学的视角

税务组织体系是税收治理的载体,也是税收治理的“硬件”基础设施。伴随着社会主义现代化建设而日益成熟的税务组织科层制,在传统的税收管理中一直发挥着基本的组织载体作用,这种地位和作用一直持续到今天的税收治理现代化建设时期。这种组织科层制带有浓厚的官僚传统,随着官僚制的成熟和公共管理分工的演进,横向设科、纵向分层、走向专业的特征愈发显著。布劳、梅耶(2001)将这种官僚科层制的基本特点概括为非人格化、决策集中化、等级彼此孤立、平行权力产生。税务组织体系的官僚科层制曾经在新中国成立初期为恢复战后

经济秩序、保障国家财力做出了巨大的贡献,也为社会主义建设时期的税收规范化管理和改革开放以来的税收公共服务提供了有力的硬件架构支撑。但是,随着国家税收治理现代化进程的推进,传统的官僚科层制组织系统难以适应现代税收治理的需求,二者之间的悖离可能在某些方面会带来潜在的风险和问题。

(一) 官僚组织的自我膨胀影响税收治理有效性

税务组织系统作为行政机构,本质上属于一种行政组织,其与经济组织的一个本质区别在于,行政组织有一种天然自我膨胀倾向,这种倾向是行政组织与生俱来的基因密码。行政组织会不断地为自己“找事情”,持续不断地扩大自己的事权职责和职能范围。职能和职责的背后是公共权力,公共权力背后则是资源的配置能力,只要职能和职责持续扩大,组织的公共权力就会更有威力,组织配置社会公共资源的能力就会越强。而作为行政组织代理人的科层制官僚,由组织职能职责扩大化而获得的社会存在感就愈强,而这种社会存在感在特定的环境下可以作为自身资源配置能力的一个重要信号。因此,不论是从组织的角度,还是从官僚个人的角度,税务组织系统作为一种政治组织,其职能和职责的扩大化都会带来更多的行政资源、社会资源和经济资源。这也解释了分税制改革以来税务部门的职能职责持续扩大的演进历程。税务组织系统的职能在1994年分税制改革之后,经历了三个大的变化。第一个阶段的变化是,契税等原来由财政部门征收的税种移交税务部门征收,以及残疾人就业保障金等地方部门的非税收入委托税务部门征收。第二个阶段的变化是,税务部门(原各省份地方税务局)争取地方政府支持,陆续获得社会保险费的征收权,并从地方财政获取社会保险费代征经费。第三个阶段是,2018年国税、地税征管体制改革后,省及以下国税、地税两套机构合并,社会保险费和大量政府非税收入逐步有序划转税务部门征收。三个阶段的变化给税务组织系统带来的影响最为深远:一方面,从收入结构看,社会保险费和非税收入划转改革后,税务部门征收的非税收入规模将逐步

超越税收收入。另一方面,为了不断扩大组织权力、增强部门话语权,税务组织系统呈现持续扩张趋势,税务总局层面陆续增设大企业税务管理司、社会保险费司(非税收收入司)等内设机构、驻地方特派办等派出机构,省及以下层面增设税务组织机构内设部门。特别是在2018年国税、地税机构改革以来,为了解决机构合并带来的遗留问题,省级及以下税务组织机构并未在原有的基础上实现有效整合,反而增加了许多新的部门。可见,官僚体制的自我膨胀导致税务组织机构臃肿,“点多、线长、面广”是其突出特征,这会进一步影响整个组织的效率,进而影响税收治理的有效性,对税收治理现代化进程带来影响。

(二)统一的科层制结构不适应治理实践的多样性

作为一个中央垂直管理的组织系统,税务组织采用一种统一的科层制结构,在确保中央指令传导和执行方面具有很强的优势,但这种统一的科层制却没有考虑中国区域、城乡发展差异带来的治理规模异质性问题。在经济、产业、人口和资源都向城市聚集,并进一步向中心城市集中的背景下,城市的税收治理规模显著大于乡镇的税收治理规模,中心城市的税收治理体量也明显高于中小城市的税收治理体量。这种税收治理规模的差异性,直接决定了税务组织系统应当具有差异性,应当根据税收治理规模的大小而做出不同的组织安排,而这恰恰是统一的科层制组织结构所缺乏的特征。当前,统一科层制与税收治理多样性之间的矛盾变得比较突出。从纵向来看,税务组织系统由“上下一般粗”变为“橄榄型”结构,不仅未能解决部门间事权事务失衡的问题,反而滋生了许多新的治理难题,直接给税收治理的有效性带来负向激励。特别是2018年国税、地税机构合并之后,税务组织系统在总局层面增设了北京、上海、重庆、广州、沈阳、西安等6个特派员办事处(正厅级单位),在省以下增设了绩效考核、税收宣传、税收经济分析、税收大数据和风险管理、大企业税收管理、个人所得税、资源与环境

税、社会保险费(非税收收入)、教育培训、离退休干部管理等内设部门。这种组织架构体系,进一步加剧了部门间权责的失衡状态,这种失衡不仅表现在业务部门与非业务部门之间,更表现在业务部门与业务部门之间、非业务部门与非业务部门之间,比如,增值税管理和资源与环境税管理部门之间、教育培训与税收征收管理部门之间事权和事务的差异性。从横向来看,税务组织系统虽然在人员力量上体现了治理规模与体量的差异性,但并未在组织机构设置层面考虑治理规模和治理难度的异质性。一个比较直观的例子便是,上海市一个基层税务所的税收收入规模可能超过西藏自治区的收入规模,但西藏按照“区—市—县—所”四级体制,与东部沿海省市保持了基本一致的组织机构架构。

(三)传统的科层制管理导致人的激情与能力衰退

机构和人员是税务组织系统的两大因素,前者涉及“物”的层面,具有客观存在性,而后者涉及“人”的层面,具有主观能动性。相对而言,“物”的进化遵循着一定的规律,与特定的价值理性、制度规则和技术理性都有着深切的联系,而“人”的进步则是最为复杂的一个过程,其结果又会对价值理性、制度规则、技术理性甚至组织机构具有能动作用,可以推动后者不断地进化。随中国特色社会主义进入新时代,财税治理的基本逻辑是实现“由物到人”的转换(刘晔,2018)。因此,人员因素对于税收治理现代化具有举足轻重的作用。人对于税收治理的作用,集中体现在能力与激情两个层面。能力素质是显性因素,而情感态度则是隐性因素。有情感态度而无能力素质的人员之于税收治理现代化,就如同有消费欲望而无支付能力的社会需求之于社会供给;有能力素质而无情感态度的人员之于税收治理现代化,就如同有支付能力而无消费欲望的社会需求之于经济发展。相比而言,有能力素质而无情感态度的税务人员对于税收治理的负面作用更加可怕,因为人的激情与内驱力直接相关,缺乏激情往往与缺乏责任感、没有创造力、缺少学习力等现象

相关联。正如冰山理论所指出的,将优秀者与平庸者区分开来的不是“冰山海平面”以上的一部分特质,而是“冰山海平面”以下的一部分特征,而能力素质就是人的“冰山海平面”以上的特质,而情感态度则是人的“冰山海平面”以下的潜质。当前,税务人员在能力素质和情感态度层面都面临较大的挑战,其根源在于传统的科层制管理无法为“人”的全面发展提供足够的激励,导致人的激情与能力衰退。一方面,从干部成长的角度看,税务系统的科层制呈现出“梯子长但很短”的职业发展路径,个人晋升犹如“胖子过独木桥”,其成长空间“一眼望到头”。另一方面,从组织管理的角度看,无论是数字人事还是绩效考核等机制,其运行过程都不是为干部的成长进步提供单纯的正向激励,而往往是通过惩罚性手段为干部成长进步设置负向激励,导致激励成长的目的与惩罚错误的手段之间本末倒置。

三、税收治理现代化的未来之路:善治

善治,是现代国家治理的重要战略目标,也是中国税收治理现代化未来的基本取向之一。善治,是寻求在战略、激励和约束三种功能之间实现均衡,从而更加全面、协调、均衡地推动国家治理现代化转型,实现从追赶到超越的调试(倪星、罗丹,2020)。从税收治理的角度而言,善治就是要通过税务组织系统的自我调试与完善,为税收治理现代化构造一种全新的硬件基础设施架构,实现治理战略、治理激励和治理约束之间的动态平衡,推动税收事业由管理向治理转型,由治理低级阶段迈向现代化高级阶段。

(一)明确国家税收治理的战略目标,提升税务组织机构延展能力

税务组织系统是国家税收治理的平台和载体,是税收治理实践的硬件基础设施。税收制度要匹配国家发展目标和税源基础,它必须嵌入到经济和社会肌体中才能实现这两个匹配。新中国成立以来,中国税收事业的发展分为嵌入单位、嵌入企业和嵌入社会三个阶段,相对应的国家发展目标分别是推

动经济增长、推动经济社会协调发展和推动国家治理(吕冰洋、张兆强,2020)。那么,进入第三阶段之后,中国税收治理的战略目标应当是什么呢?毫无疑问,应当是秉持“以人民为中心”的最高价值理性,推进税收治理现代化,并让其在国家治理体系和治理能力现代化中发挥基础性、支柱性和保障性作用。当前及今后相当长一段时期内,中国税收治理实践都应当围绕治理现代化这一战略目标向前发展。同时,从组织系统的层面,还应当完善税务组织的延展机制,提升组织机构的延展能力,以便更好地服务于组织战略目标。具体而言,中国需要以政党科层制为核心,持续深化税务行政体制改革,进一步发挥税务组织系统的垂直管理体制优势,强化和完善税务组织系统的延展机制,实现税务组织纵向延伸与横向联动,持续深入地向基层社会进行嵌入和渗透,形成一张“横向到边、纵向到底”的税收治理网络,有效对基层地方政府行为进行“制衡”,对基层社会进行嵌入,进而提升国家税收治理能力与税收秩序供给能力。

(二)完善国家税收治理的激励机制,提升税务组织系统治理能力

税收治理的核心是要提高税收治理的有效性(治理效能),治理效能的提升关键靠治理能力,而治理能力在很大程度上源于组织激励。因此,提升税收治理能力,必须解决税收治理面临的激励问题,完善国家税收治理体系。一方面,在税务组织系统内部,必须解决“点多、线长、面广”的垂直管理科层制带来的激励传导机制不畅问题。要扭转税务组织系统“主业副业化、副业主业化”的偏离,在坚持党对税收事业领导的前提下,强化税务组织系统的业务性质,减少各类徒有其名、虚有其表的形式主义制度安排,对绩效考核、数字人事等制度进行简化改进,既防止形式主义降低税务干部职工的工作动力,也避免组织系统内部“内卷化”。同时,还要从正向激励方面解决税务组织系统内“人”的发展问题,形成“奖善罚劣”“奖勤惩懒”的激励机制。另一方面,在税务组织系统外部,要解决税务组织与同

级地方政府的“制衡”关系问题,斩断税务组织系统以“听地方政府的话”换取地方政府经费支持的关联链条。从税务组织与地方政府关系看,一边税务组织系统在十分努力地加强征管,努力提升财政收入的汲取能力,加强地方财力保障;另一边地方政府通过财政这个“口子”补贴企业,花钱有“大手大脚”之嫌^①,且在财政补贴这个环节容易滋生各类腐败问题。从税收治理与地方社会治理的关系看,税务组织系统是中央垂直管理系统,其经费需求无法完全得到中央财政的保障,“中央财政保基本、地方各级管绩效”的经费管理体制,让税务组织系统往往受制于地方政府,导致税收治理无法一以贯之地向基层延展。税务组织作为中央垂直管理系统,应当在税收治理实践中保持上下“同一标准、同一口径、同一力度”开展税收管理、提供税收服务,构建一张“上下一致、左右统一”的税收治理网络,为推进税收治理现代化奠定基础。为了达到这一目标,应当在中央预算层面对税务组织系统的经费需求给予全面保障,增强依法治税的正向激励,降低与地方政府“共谋”的负向激励。

(三)强化税收治理约束机制,降低税收治理成本

正如周雪光(2013)所指出的,“国家治理规模及其成本代价是国家建设和政治改革的重要制约条件”,税收治理现代化必须考虑税收治理成本的问题,而治理成本就是税收治理最为重要的约束条件。税收治理的成本构成十分复杂,既有短期内看

得见的行政运行成本,也包括在长期内不可避免、负面效应却不大的“鲍莫尔成本”,还涉及其他可能制约税收治理效能但可以得到更好管控的宏观成本。要将这些成本严格地区分开来,却又是十分困难的。但有一点是确定的,这些成本过高将直接影响税收治理效能。因此,推进税收治理现代化,必须强化税收治理的成本约束机制,努力降低税收治理运行的维护成本和改革成本,提升实现税收治理投入-产出的效率性、需求-供给的匹配性和发展-治理的互促性。值得注意的是,税收治理的成本应当从长期而非短期来计算,在本质上是治理现代化目标函数下的总成本,涉及政治、经济、社会、文化等各个层面。当下,从税务组织系统的层面,需要而且能够强化的成本约束,从税收事业的长期发展出发,合理确定税务组织系统的组织规模和编制空间,一方面直接降低税收治理的行政运行成本,减少财政资源的消耗;另一方面降低因组织机构膨胀、行政科层过长、管理效率低下等带来的政治、经济和社会成本,降低社会资源的损失。同时,还要认真吸取税收治理实践中的经验教训,努力降低税收治理的沉没成本和机会成本,在降低效率损失的过程中走税收现代化之路。特别是要破除传统和教条的束缚,清除官本位、权力本位,纠正税收治理中的地方主义、部门主义、形式主义、短期主义倾向和问题,遏止税收治理中的内卷化、碎片化、分散化等不良倾向。

参考文献:

- [1] [美]彼得·布劳,马歇尔·梅耶.现代社会中的科层制[M].马戎等译,上海:学林出版社,2001年版.
- [2] 倪星,罗丹.从发展到善治:中国之治的历史路径与未来趋向[J].特区实践与理论,2020(4):58-65.
- [3] 吕冰洋,张兆强.中国税收制度的改革:从嵌入经济到嵌入社会[J].社会学研究,2020,35(4):152-173.
- [4] 周雪光.国家治理规模及其负荷成本的思考[J].吉林大学社会科学学报,2013,53(1):5-8.
- [5] 刘晔.由物到人:财政学逻辑起点转变与范式重构——论新时代中国特色社会主义财政理论创新[J].财政研究,2018(8):40-49.

【责任编辑 王东伟】

^①改革开放以来,为了激发市场经济活力,我国在一段时期内“放权”,曾经一度中央的财政收支比重持续下滑到1993年的22.02%。为了扭转中央地财政收支结构失衡的问题,1994年实施了分税制改革,此后中央财政的收入比重持续上升,中央的社会管控和经济调控能力显著增强。但是,分税制改革后的集权却也有一些问题,实证研究显示“我国中央政府与地方政府间的分权性质更接近于财政联邦主义理论框架”,后果就是出现了普遍的“诸侯经济”,“为增长而竞争”扭曲了地方政府行为。为增长而竞争带来的直接后果就是,地方政府为了做大GDP、社会投资、财政收入等经济数据,从财政支出方面“开口子”、给优惠,想方设法招商引资。随着竞争的加剧,很多地方不仅将地方留成税收通过财政补贴返还企业,还以成本价甚至倒贴价提供土地、厂房等。在一些极端情况下,地方政府财政已经“裸奔”,地方留成税收完全返还企业,还倒贴土地、厂房,并提供一系列配套支持政策。这种现象严重地扭曲了地方政府行为和经济发展轨迹,并给国家税收秩序造成严重的冲击,税收治理在地方特别是基层处于“缺治”状态。