

税收国家及其法治构造

丛中笑

摘要 现代国家源起于现代意义的税收,税所具有的“公共对价性”、“非营利性”与国家的“民主法治性”结合而成税收国家,税收国家必须反映“公共目的”及“国家目的”的两个面向。没有税收国家,就不可能有以经济自由为中心的实质法治国家;反之,税收国家须营造一个完善法治的构造。税收国家的法律主义、平等主义和人权主义原则起源于财政民主理念,以此为导引完善财政立宪制度、财政分权制度和相关程序制度,由此为税收国家权力运作设定一个起码的边界。

关键词 税收国家 法治构造 税收国家界限 公共对价性

作者丛中笑,法学博士,吉林大学法学院副教授。

一、税收国家的理论线索

“税收国家”(Steuerstaat, Tax State)的概念最早来自于奥地利财政社会学家鲁道夫·葛德雪(Rudolf Goldscheid)1917年《国家资本主义或国家社会主义》^①一文中,主张税收国家作为“自然社会发展的结果,将会是国家向人民的需求愈趋减少,而给予人民者,却愈益增加”。^②

葛德雪的观点在西方经济学界引起了极大的争议,许多经济学家纷纷撰文反驳,其中美籍奥地利经济学家约瑟夫·熊彼特(Joseph Alois Schumpeter)1918年的《税收国家的危机》(Die Krise des Steuerstaat)最具代表性。熊彼特从税收国家的源起、本质与界限论述了税收国家的相关问题,希冀建构一套税收国家理论,并据以克服当时所谓“税收国危机”之困境。^③他论证现代国家源起于现代意义的

税收范畴,共同的需求是税收的来源,它使税收成为一种必需。税收具有“共同对价性”(本质)、“非营利性”(界限)与国家之民主法治性相结合而成税收国家;税收国家的建置原则,必须反映在“公共目的”以及“国家目的”的两个面向。^④税本身有其界限,而不容逾越。当国家产生异化,逾越了税收的界限,则税收国家将失去存立基础。税收国家的界限,乃在于国家目的逐渐反客为主,而滥用租税之目的,导致目的与手段之间的对调,前因与后果的脱勾。^⑤

熊彼特得出:国家的起源与税有关;国家的灭亡或结束也应该与税有关;国家的自治也与税有关。这不仅是因为支持国家正常运转的官僚体系就是随着税收体制的建立而建立起来的,而且更重要

① 参见[日]坂入长太郎:《欧美财政思想史》,张淳译,中国财政经济出版社1987年版,第347—348页。

② See Goldscheid, Rudolf, *A Sociological Approach to Problems of Public Finance*, (edited by Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock), NY: ST Martin's Press, 1958, pp.202—213.

③ See Joseph A. Schumpeter, "The Crisis of the Tax State", *International Economic Papers* (1954) No.4, pp.5—38.

④ See Joseph Schumpeter, "The Crisis of the Tax State", in Joseph A. Schumpeter (ed.) *The Economics and Sociology of Capitalism*, Princeton: Princeton University Press, 1991, p.39.

⑤ See note ④, pp.99—140.

的是,国家必须存在于保障个人利益有效运作的私人经济基础上,国家借助财政可以日益扩大其管辖权,并把其意志逐渐渗透到市场经济活动中。“一旦税收成为事实,它就好象一柄把手,社会力量可以握住它,从而改变社会结构。”^⑥在此基础上,熊彼特运用了葛德雪所提倡的财政社会学观点,得出以下结论:“财政的历史能使人们洞悉社会存在和社会变化的规律,洞悉国家命运的推动力量。”^⑦财政体制与现代国家制度有着密不可分的联系,以至于可以把现代国家直接称为“税收国家”。^⑧

德国学者约瑟夫·伊森斯(Josef Isensee)曾进一步对税收国家的个别特征和要件进行详细总结,提出税收是现代国家主权之表征,税收国家乃现代理性国家之特征,就民主国家而言,税收非仅为政治上现实,而实寓有宪法上理念。^⑨

“税收国家”这一概念后为世界范围内财税法学界普遍使用并为中国学者日益接受。日本税法学

家北野弘久用税收国家作为指称一国财政收入的绝大部分依靠税收的体制的宪法学概念,强调将宪法视为规定租税国家的税收方式和使用方法的法律规则。^⑩他认为21世纪的国际社会将以税收国家为中心,和平福利社会的宪法格局是世界潮流。^⑪

我国台湾葛克昌教授亦认为从某种意义上说国家的本质即为租税,租税是国家的象征,租税国家与“所有权国家”是私有经济体制和国家经济体制之根本抉择。^⑫国家财政收入依赖税收,对于纳税人以其自由交换而产生收益,再由国家通过征税“分享”之。所以,“国家自己不必取得公有财产或经济公营事业,财产与营业得以完全私有,国民之纳税义务本质上是其营业自由与职业自由之对价。没有纳税义务,就不可能有经济自由。”^⑬故国家实为“无产国家”,意指国家无产、而私人有产,国家藉由征税分享私人之经济收益以为国用,又可名为“租税国家”。

二、税收国家的逻辑起点：税奠定国家基础

“为何要课征税收,其正当根据是什么,这是在税收的历史上,很早就一直阐述的问题。它与如何看待国家的本质,具有十分密切的联系。”^⑭税收国家权力如何受到限制?如何划分?税收国家的边界和原则为何?人民可否及如何对自己的财政权利实施救济?这都同国家观念有关。因此,从税与国家之间关系入手,是深入理解国家本质的最佳途径。关于现代意义的税与现代的国家起源的问题,几个世纪以来产生了众多学说:流行于17世纪的公共福利说认为,国家的职能是满足公共需要,增

进公共福利,个人纳税是为满足私人欲望而购物时所支付的价款;发端于18世纪的交换说,以社会契约论和自由主义的国家观为基础,认为国家和个人是各自独立平等的主体,国民因国家活动而得到利益,理应向国家纳税以作为报偿,因而税收体现的是国家与国民之间的一种特别交换关系;^⑮起源于19世纪英国、发展于德国的义务说,最终以黑格尔的国家有机体学说为基础,认为个人生活必须依赖国家的生存,为了维持国家的生存而纳税,是每个公民当然的义务;盛行于20世纪的经济调节

^⑥ Joseph A. Schumpeter, “The Crisis of the Tax State”, in (ed.) *International Economic Papers*, New York: Macmillan, 1958, pp.17—19.

^⑦ See note ③, p.5.

^⑧ See note ④, p.139.

^⑨ 参见 J. Isensee, “Der Sozialstaat in Wirtschaftskrise”, in *Fs für Broermann*, 1982, S.365. 转引自葛克昌:《国家学与国家法——社会国、租税国与法治国的理念》,月旦出版社股份有限公司1996年版,第145—148页。也可参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第31—32页。

^⑩ 参见[日]北野弘久:《21世纪是租税国家社会》,载2005年6月23日《中国经济时报》。

^⑪ 参见[日]北野弘久:《日本国宪法秩序与纳税人基本权——租税国家的宪法保障装置》,陈刚、雷田庆子译,载《外国法学研究》1998年第2期。

^⑫ 参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第28—52页。也可参见葛克昌:《租税国——宪法之国体》、《租税国危机及其宪法课题》等文。

^⑬ 葛克昌:《社会福利给付与租税正义》,载《台大法学论丛》1996年第2期。

^⑭ [日]金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,中国财政经济出版社1989年版,第15页。

^⑮ 参见张守文:《税法原理》,北京大学出版社2007年版,第8页。

说,与凯恩斯主义一脉相承,认为由于存在市场失灵,市场机制不能进行资源的有效配置和公平分配社会财富,因而需要社会经济政策予以调节和矫正,而税收是国民经济运行和社会分配的重要手段。马克思认为“税是喂养政府的奶娘”^①,“赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西”^②,“国家存在的经济体现就是捐税”,^③同时也指出“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切,又或直接或间接地为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^④上述各学说理论基础、逻辑风格各异,有的充满了社会学概念,有的具有鲜明的经济学意义,有的富有浓厚的政治学色彩,但殊途同归,受其启示和诱导,可以理性地认同这样的逻辑和结论:税与国家相伴相随产生,国民通过纳税支持国家满足公共需要、增进公共福利、执行公共职能、履行公共责任,才能有国防、公共安全和公共基础设施,所以“国家的主要任务在于提供安全与公正,故首须建立起无对价之租税体系,以取得财源;然后再建立起法律体系,以规范及保障人民的资源分配及权利义务关系。”^⑤现代国家之所以会成为税收国家,不仅是由于税在国家财政收入体系中占有了非常重要地位和作用,更为重要的是,在确保私有财产权的税收国家中,国家不占有主要生产资料,财政收入必须仰赖公民的财产牺牲。公民的同意纳税或拒绝纳税,构成一国发展的基础,公民权利也由此对国家权力形成制约。因此在税收国家中,税的公共对价是国家财政权必须以实现和保护财产权为目的。类似的逻辑推理和结论使现代国家的税收国性质不容置疑。其实,现代国家的税收国性质,早有卢梭认为:“在全世界的一切政府中,公家都是只消费而不生产的。那么,他们所消费的资料从何而来?那就是自其成员的劳动。正是个人

的剩余,才提供了公家的所需。”^⑥

在这种意义上,税收国家也可称为无产国家。^⑦税收国家本身是“无产”的,而“私人”是“有产”的,国家为维持其存续和运作必须通过税使社会财富从私人领域向公共领域转移,即所谓的“藉由征税分享私人之经济收益以为国用”;^⑧在此基础上,国家才能为公众提供公共产品。如果国家占有主要生产资料,靠自营而获得财政收入,人民的权利对国家权力不仅难以制约,相反还会对其产生敬畏和顺从。于是,权力扩张的冲动难以抑制,权力滥用的问题也会随之产生,导致人民权利被挤占、侵犯和剥夺。“所谓租税国,乃相对于所有者国家、企业者国家而言,是指以租税为国家主要收入的国家。在租税国中,课税不但是国家收入之合法形态,也是唯一之合法形态。除非公用事业及其它独占性企业,国家原则上不得从事营利活动;非有特殊法律依据,非租税之其它公课,不得成立。”^⑨

发展至今,税收国家作为现代经济化国家的一种形态,是国家发展到现代社会的产物,它着重强调税既奠定国家存在的经济基础,又是奠定宪政的基础,^⑩税收国家是从财政角度对国家形态进行的界定。从财政宪法的角度而言,国家行为的全部内容无非在于财政支出、财政收入和财政管理三项,因此,政治国家的另一面即为财政国家,税收国家是在财政国家模式下从收入面对国家进行的定位,与之相对应的还有“公债国家”的提法。^⑪公债收入也是变相的税收收入,因为公债最终要靠税来偿还。因此,“公债国家”只能用来分析一种税收国家的非正常状态,相比而言税收收入是最稳定、最可靠的,在各种收入形式中也是最适合现代国家的。

① 参见《马克思恩格斯全集》第7卷,人民出版社1982年版,第94页。

② 同注①,第19卷,第32页。

③ 同注①,第4卷,第342页。

④ 同注①,第3卷,第10页。

⑤ 葛克昌:《税法基本问题》,月旦出版社股份有限公司1996年版,第11页。

⑥ 参见[法]卢梭:《社会契约论》,何兆武译,商务印书馆2002年版,第104页。

⑦ 参见[日]北野弘久:《税法总论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第2页。

⑧ See note ⑦, p.146.

⑨ 葛克昌:《国家学说与国家法——社会国、租税国与法治国理念》,月旦出版社股份有限公司1996年版,第142—143页。

⑩ 参见贺卫方:《人大审查财政预算的意义》,载2003年1月16日《南方周末》。

⑪ 同注⑩,第29页。

“征税的权力事关毁灭的权力”,^② 国家财政权与人民财产权间存在着明晰边界,现代国家不可能再通过暴力方式攫取私有财富。德国海德堡大学著名税法学与宪法学教授保罗·基希霍夫(Paul Kirchhof)在《如何对抗国家这头税捐怪兽》一文中提出半数理论(Halbteilungsgrundsatz)^③,认为课税权之范围,必不能超过人民财产收益之半数,否则将与宪法保障财产私用性之理念有违;进而认为,比例原则在税法领域的适用,必须具体地呈现出半数原则的意涵,以认清租税国家的界限。^④ 私有财产权和国家财政权是对立统一的:对立的根源在于经济资源的稀缺,无论是私有财产权还是国家财政权,其共同指向的对象就是公民个人的财产利益,体现了公权力对私权利的干预;^⑤ 国家财政权与纳税人财产权的统一体现为,“物质财富首先是以公民劳动成果的形式存在的,然后才有国家这个公共机构加以提取。也就是说,公民权利是公民劳动成果的转化或派生形式,国家权力则是国家以税收等法定形式抽取自公民社会的物质财富的转化形

式。”^⑥ 如同私有财产权是个体的最基本权利一样,国家财政权也是一个国家最基本的权力,是国家的“生存权”,私有财产权与国家财政权均应得到法律的保护。在税收国家中,财政权的行使还可能带来公民财产的增长。例如,财政补贴和社会救济等财政支出,可以直接增加人民的财产权利,而因财政政策的促进所带来经济增长,也会使人民获得财富增值的机会,从而间接增加人民的财产权利。在这一过程中,涉及私人的财产权利和国家的财政权力,前者是私权利,体现的是私人利益,后者是公权力,体现的是国家利益和公共利益。赋税方式的适用意味着国家对于财产权作为宪政在先约束的认同,因此那种“普天之下,莫非王土;率土之滨,莫非王臣”的极端专制政体就丧失了存在的经济基础,而建立在国家公权与公民私权合理制约和公平基础上的法治就有了用武之地,而法治的精神正是“权利至上”,法治国家也就成为税收国家的应有之意。

三、税收国家的先决条件:实质法治国家

现代国家作为税收国家,在放弃由自己占有并经营财产以获得收益(财政收入)、即所谓“所有者国家或企业主国家”角色的同时,必然要通过税法制度“分享”私人经济主体的经济收益以维持国用;而私人经济主体欲安全享有其财产,并通过自由经济体制加以经营盈利,就必须付出一定的代价——纳税,以获得国家的保护。在税收国家中,公民同意是财政权的合法性基础,财政权必须以保护财产权为目的,也就是说公权力来自于私权利并服务于私权利,同样财政权来自于财产权并服务于财产权,简单地说,就是取之于民,用之于民。现代

国家有“取”与“予”之两面,然不论“取”或“予”,都应遵循“法治国家受其基本权及法治原理拘束,原则上须保障私有经济秩序,由于此种保障之限制,国家之财政需求,不得不主要依赖人民纳税。国家收入取之于税,国家无须拥有公有财产,或经营公营事业,财产与营业得以充分私有……没有纳税义务,即不可能有经济自由;不存在租税国家,就不可能有以经济自由为中心之实质法治国家。”^⑦

“租税是法律的创造物”、“无法律则无课税”

^② 这是美国的约翰·马歇尔首席法官在麦克洛洛克诉马里兰州案中所言,转引自[澳]布伦南、[美]布坎南:《宪政经济学》,冯克利等译,中国社会科学出版社2004年版,编校序第6页。

^③ 半数理论(Halbteilungsgrundsatz)指“对财产权课税只有在下列状况之下可接受,亦即对于应有收益的整体负担,在减除了依据类型化方法所计算的成本费用及其它负担之后,接近但尚未达到一半的地步。亦即对财产收益,国家之手与私人之手最多各取一半。”参见Paul Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 31f.

^④ 转引自葛克昌:《国家学与国家法》,台湾月旦出版社股份有限公司1996年版,第142—143页。

^⑤ 参见熊伟:《宪政与中国财政转型》,载《法学家》2004年第5期。

^⑥ 童之伟:《法权与宪政》,山东人民出版社2001年版,第294页。

^⑦ 参见葛克昌:《租税法:第一讲,租税与现代国家》,载《月旦法学教室》第17期。

等至理名言是税收领域法治理念的浓缩。^③现代以来,法治理念普及于公共生活诸领域。^④实行普遍的依法而治(rule by law)意味着掌权者受其自己制定的法律的约束,虽然他们可以合法地改变法律,但在法律改变以前,必须服从法律“必须在法律之下统治(rule under law),承认法律高于一切权力,才能达到法治(rule of law)。”^⑤

从法理层面上看,税的征收和使用都具体体现为一种国家权力,无论是征税权还是用税权都摆脱不了权力会被滥用的危险,并且相对于这种权力,纳税人的权利往往处于弱势。国家的征税权是对公民财产权的侵入,征税权的不当行使和用税权的偏颇都将损害纳税人的权利,具体表现为:征税权的滥用会造成对公民财产的侵害,进而影响纳税人的生活、家庭、投资等等;用税权的偏颇将会造成公民对福利的非公平分享,进而影响税的目的的实现。这两者最终都会造成对纳税人基本权利的侵害。

私有财产权和国家财政权是公民权利和国家权力在财政领域的体现。为防止财政权的滥用,必须以权利制约权力,而所有这都需要法治的保障,税收国家要在法治层面实现财政权(公权力)和财产权(私权利)的良性互动,减少矛盾,增加和谐。“法治的实质必然是:在对公民发生作用时(如将他投入监牢或宣布他主张有产权的证件无效),政府应忠实地运用曾宣布是应由公民遵守并决定其权利和义务的规则。如果法治不是指这个意思那就什么意思都没有。”^⑥

为保障税的现实正当性,国家必须确立和张扬法治理念:未经人民或其代表同意,不得征税、收费或以其它形式剥夺公民、法人和其它组织的合法财产,无代表则无征收;财政税收制度由国家立法

确立,所有财政税收行为必须依法而行,无法律则无征收;无论税收还是财政支出包括抽象的行为和具体的行为,都应当纳入司法审查的视野,无救济则无税收。只有法治国家规范政府财政收支行为,保障公共财政的良性运行,在此基础上增进政府与公众、公共利益和私人利益之间的协调,把政府与公众之间“命令与服从”的对抗关系转变成“服务与合作”的信任关系。在公共利益和私人利益之间发生冲突时,就要对利益进行权衡,比如国家只有从私领域征税才能获得财政收入,才能有效提供公共产品,但有限的经济资源对低收入人群又极其重要,因此国家在征税时就需要考虑纳税人的生存权、发展权等。

德国行政法学家福斯朵夫(Ernst Forsthoff)于《社会法治国之概念与本质》一文中断言,“所谓现代法治国家成为社会国家,主要系以税收国家之形态表现其功能。”^⑦税收国家是法治国家即宪政国家的经济基础和先决条件,现代民主法治国家基本人身、财产权利之保障以国家财政需求借由税收供应,作为成立之前提。换言之,税收不仅系个人为享有其经济自由法律保障,所提供之代价,也是整个经济社会体制存续、发展的根本。因此,有学者指出,“宪政国家,特别是实质意义之法治国,本质上须同时成为租税国家。”^⑧因为国家财政收入由租税取得,国家自身不必保有国有财产或经营公益事业,财产及企业得以归属私有,人民取得私有财产后之纳税义务,即为取得营业自由与职业自由之对价。没有纳税义务,就不可能有经济自由;没有租税国家,也不可能有以经济自由为中心之实质法治国。特别是现代法治国,同时要成为社会国家(社会法治国),不免有其掎角紧张之处:因社会国

③ 参见[英]戴雪:《英宪精义》,雷宾南译,中国法制出版社2001年版,第345页。

④ 关于对此理念的权威论述,参见A.V. Dicey, *Introduction to the Study of the Law of the Constitution*, (10th ed), London: Macmillan & Co., Ltd., 1961; F.A. Hayek, *The Constitution of Liberty*, Chicago: Henry Regnery Co., 1960; L. Fuller, *The Morality of Law*, (revised edition), New Haven: Yale University Press, 1969; John Finnis, *Natural Law and Natural Rights*, Oxford: Clarendon Press, 1980.

⑤ [美]伯尔曼:《法律与革命》,贺卫方、高鸿钧等译,中国大百科全书出版社1993年版,第356页。

⑥ L. L. Fuller, *The Morality of Law*, New Haven: Yale University Press, 1969, pp.209—210.

⑦ E. Forsthoff, *Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaats*, VVDStRL12 (1954) S.32, 翁岳生译,《社会法治国之概念与本质》,载《宪政思潮》1968年第2期。

⑧ 转引自葛克昌:《税法基本问题——财政宪法篇》,北京大学出版社2004年版,第5页。我国台湾地区学者葛克昌亦认为租税国家与“所有权国家”是私有经济体制和国家经济体制之根本抉择。具体可参见葛克昌:《租税国——宪法之国体》、《租税国危机及其宪法课题》等。大陆地区诸多学者也在理论上对税收国家进行具体分析并提出对我国税收法治的积极意义,具体可参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第28—52页。

以调整现实社会不平等为己任,勇于打破社会现状;而法治国以保障个人自由财产为前提,势必承认并保障现实不平等社会现状。法治国保障经济上自由权,本以排除国家干预为目的;坚持法治国保障,亦不免使社会国积极干预理想为之落空。然而透过租税为中介,人民经济自由除依法纳税外得免于国家干预;另一方面个人经济自由禁止国家干预之堡垒,亦因纳税义务得斟酌社会国目标而打开一缺口,国家藉由累进税率、社会政策目的租税优惠、遗产赠与税制以及量能负担原则贯彻等调整,得以闯入并重组社会之财货秩序。故社会国家理想,要同时维持法治国传统,只有以租税国型态,表现其功能。^⑨

从最终意义上讲国家的根本任务也就是财政的

任务,税收国家从国家收入面观察体现为“税收国家”,从国家支出面观察体现为“给付国家”,税的征收和使用在国体上归于统一。在厉行法治的国家,要求控权制度的存在、权力制衡原则被遵守,财政这种公共经济行为是基于一国宪法所定的国家根本制度和根本任务,依照符合宪法准则和精神的法律的规定而进行的,是在一国的宪政秩序和一定的法律框架范围内所为的行为。这种行为具有宪定性、法定性:一国宪法所定的国家的根本政治制度、经济制度、社会制度决定着该国财政体制和财政活动的基本框架和根本程序;一国宪法所定的国家的根本任务决定着该国财政支出的总的支出目的和支出原则,而合宪的法律和法规决定着财政收支活动的具体收支范围、收支规则和程序。

四、税收国家的法治构造

在现代“租税国家,宪法政治的内容归根结底表现为如何征收租税和使用租税。人民的生活、人权与和平基本上都由征收和用税的方法决定,这一点也不夸张。”^⑩ 税收国家须营造一个完善法治的构造,为权力运作设定一个起码的边界,使其不至于随心所欲、无所顾忌。根据“理念——原则——制度”的逻辑关系,理念是制度的精神和灵魂,原则是制度的铺垫和主线,制度是理念的物化和原则的延展。在法治、平等和人权等理念及其衍生的立宪主义、法律主义、平等主义和人权主义原则的引导下,税收国家正在显示出规范国家权力、保障私有财产权的基本走向。

(一) 税收国家的法治理念:财政民主

从国家与税的变迁看,现代税收国家的法治理念是财政民主化。税收国家立法权力在渊源上当归属于社会的每一个成员,权力组织及其成员所握有的权力不过源于全体纳税人的授权,应当成为人民主体治理和监督的对象。正如当代美国法社会学家塞尔兹尼克所说,法治的中心是减少专断。当适当

的利益不被考虑、公布的规则与官方的目标毫无关联时,规则便成为专断的;如果规则所反映的不过是混乱不堪的政策,而且是建立在无知或错误的基础之上,根本就没有提出连贯的评价准则,对人或事的处理变幻无常或受与合法手段、目的无关的规则所左右,这便是专断。实现法治,必须探寻产生专断的种种因素并找到减少专断的灵丹妙药。^⑪ 这一灵丹妙药就是财政民主,在西方称为“财政议会主义”、“财政议决主义”,在我国台湾、大陆的学者称为财政民主主义原则。虽在称谓上有所不同,但都是指纳税人同意经代议机关按法定程序,公开透明地,对公共财政进行决定、管理、监督的理财、治财的过程,目的都是要保证纳税人真正享有管理国家财政和对财政问题自由发表意见的权利。财政民主包括财政的决策民主、财政分权和民主监督。

1. 财政决策民主。财政民主要求政府要时刻牢记自己的任务只是执行公共决策,而不能越俎代庖,自己为公众作出什么决策。政府不但要每年向

^⑨ 我国台湾地区学者葛克昌亦认为租税国家与“所有权国家”是私有经济体制和国家经济体制之根本抉择。具体可参见葛克昌:《租税国——宪法之国体》、《租税国危机及其宪法课题》等。大陆地区诸多学者也在理论上对租税国家进行具体分析并提出对我国税收法治的积极意义,具体可参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第28—52页。

^⑩ [日]北野弘久:《纳税人基本权论》,陈刚、谭启平等译,重庆大学出版社1996年版,第1页。

^⑪ See Cf. P. Shuchman, *Cohen and Cohen's Readings in Jurisprudence and Legal Philosophy*, Little, Brown and Company, 1979. pp. 938—946.

公众公布其预算和决算情况,接受公众监督;而且遇到重大事件时要向公众说明,让公众了解情况,并遵照公众的决策。

2. 财政分权。财政分权是实现财政民主决策的必要条件。财政分权的理论类似于宪法中所规定的国家权力的划分,旨在建构一种稳定的秩序,着眼于一个国家之内的正常的公共秩序,目的在于防止权力的集中。税权力配置的关键在于根据事权的不同划分而在纵向上合理配置,也即税权力本质上应该是国家所拥有的与其事权相匹配的税收立法权、税收调整权和执行权等。“政府的职能在于把国民的精神力量和物质力量引向所既定的目标。”^②政府是实际上税收利益的最终汇总者,并且作为权力机关的执行机关,又是满足人民对公共服务的需要的实际执行者,倘若仅依其自立之行政法规来规范其自身行为,可能会导致其征税权利(力)的不合理扩大和其提供公共服务义务的不合理缩小的结果,以其权利大于义务的不对等造成人民的义务大于权利的不对等,从而以该不对等的表象而掩盖政府(征税机关)与人民(纳税主体)之间平等的实质。故必须财政分权定之,排除政府侵犯人民利益的可能性——哪怕仅仅是可能性。

3. 民主监督。财政收支全过程应当通过各种途径公开,并以简明的方式使公众了解国家的财力情况、预算执行情况。公众的监督一方面加强了他们关注财政事务的积极性,另一方面也促使政府依法行政。从发达国家的经验看,随着社会的发展,财政监督在议会的监督中占据越来越重要的地位。^③

(二) 税收国家的法治原则

根据“理念——原则——制度”的法治分析模型的指引,税收国家的法治原则起源于税收国家的基本理念,前述税收国家的财政民主理念将逻辑地演绎出三项基本原则:税收法律原则、税收平等原则和税收人权原则。

1. 税收法律主义原则。“人民同意纳税、同时要求国家承担一定义务”的意志的最佳表述就是税收法律主义,税收国家应当贯彻税收的立法权由议

会专属行使的议会主权和法律保留原则,通过民主的方式将社会成员对公共财政活动的集体意愿上升为法律,政府的财政活动基于议会的授权,从而使社会成员的意志得以真实决定、约束规范和监督政府。

税收法律主义是符合公共财政意旨的,因为公共财政以满足社会公共需要为宗旨,财政收入的取得,要建立在为满足社会公共需要而筹集资金的基础之上的,而最终受益者还应当是纳税人,对纳税人权利造成肆意侵害的不加限制的征税权的行使显然违背公共财政的初衷。税收法定主义之“法”只要是反映人民共同意志的民主立法,自然也就是保障纳税人利益不受侵犯的自由之法,其中所渗透的正义、平等、人权等价值,正是现代法治的基本要求。所以,税收法定主义从形式上看可能只是征税必须有法律依据,但由于法律应当是人民遵循代议制民主程序制定的,所以这种要求与法治的精神是天然一致的。^④

2. 税收平等主义原则。凡立宪国家都规定公民享有平等权及公民应当履行依法纳税的义务,租税平等主义原则是宪法平等原则在行政征收领域的具体体现。税收国家平等主义原则的基本要求应当包括:税的普遍征收,税收面前人人平等。平等主义原则意味着税收领域的平等不是绝对平等,税负应当分担但不是均担,经济能力或纳税能力相同应当同等纳税,经济能力或纳税能力不同应当区别纳税。公共征收平等主义原则意味着税负的公平分担。

3. 税收人权原则。以纳税人的权利为本位,公民纳税义务的合法性依赖于代议制宪政体制下的公民授权,并作为实现公民权利和自由的手段,以增进和维护公民权利为目的。税收国家对税的高度依赖性,使之对纳税人权利也高度重视,国家对税的获取和处分都必须征得纳税人的同意:从消极防御的角度来说,税收是国家对公民财产自由权的侵犯和对公民职业及营业自由权的干预,因此应当受到宪法的规制和限制,国家只能依照宪法和法律的

② [法] 罗伯斯比尔:《革命法制和审判》,赵涵舆译,商务印书馆1985年版,第158—159页。

③ 蔡定剑、傅静:《人大制度二十年发展与改革讨论会综述》,载《中外法学》2000年第2期。

④ 参见熊伟:《财政法基本原则论纲》,载《中国法学》2004年第4期。

规定收税,公民不缴纳任何法律以外的税款,税收国家就是指财政收入主要依靠税收收入的国家。^⑤

税收人权原则的基本要求应当包括:设定税收底线,关照人民生存权,实行最低生活费不课税以保障公民最低限度的生活。人权主义原则实质上就是人道主义原则;创设和保障公民的正当程序权利,制止滥用征收权侵害公民、法人财产权。人权主义原则需要程序正义原则的保障;建立完全的行政征收救济机制,对违法的行政征收,包括抽象的税费设定和具体的税费征收,纳税人或相对人能够获得有效的司法救济。人权主义原则要求司法审查制度的援助;^⑥以及禁止税费重叠,避免造成人民双重或多重负担。

(三) 税收国家的法治制度

1. 财税立宪制度。“宪政的较深一层的含蕴是指政府机构的运作和行政行为,是以宪法所界定的权力为界限的。权力是有限的,被民意所限制。”^⑦现代国家的财政(广义)是在租税、公债、预算、国库会计等有关的各种制度中运营的。这些制度由宪法确立基本原则,据此具体化地确立财政的各种法规,它们构成严密的法律框架,这种以宪法统领的财政法律制度即为立宪财政制度。税牵涉到人民的基本财产权与自由权,不得不加以宪法约束,由于大多数近代国家都采取税收国家体制,即国家的财政收入几乎全部来自税收的一种体制,在租税国家里,税之问题的处理方法决定着和平、福利以及人权等状况,因此可以将宪法视为规定租税国家的税收方式和税金使用方法的法律规则。^⑧近代资产阶级的宪政实践则是直接从税收立宪开始的。现实中政府多从经济上追求效率的角度出发,而较少从财政作用的法学角度切入,造成法治的漏洞,形成财政事项往往无法控制在“宪法”的控制之下,造

就了财政怪兽的出现。“在权力问题上,不要再听到对人的信任,而是要用宪法的锁链来约束他不做坏事。”^⑨因此,有必要建立“财政立宪”,以控制国家财政权力、保障纳税人权益为价值定位。立宪财政制度是现代化进程中财政民主主义理念制度化的结果,标志着民众成为“主权者”而获得了财政权,实质是民众作为纳税人来控制“政府的钱袋”。

面对税收国家的出现,政府课税权力日益高涨,纳税人税负日益增加的事实,公共选择学派提出立宪经济学理论,主张制定财政宪法。因为,“在这种非制宪状况下,纳税人自然是暴露在政府课税权力极大的剥削之下。任何处在权力无限政府的假定下的纳税人,自然会产生意愿,要在预算制定之前,就对课税的权力采取制宪约制。以使这个约制在立宪之后所有的年度中,都能约束财政权力的运行……租税法则应该视为一种近永久性的制度来讨论。如此,人们才能够预测,并且可以适当的调整其行为,当然还包括一些需要较长时间规划的行为。”^⑩

税收国家时代,税收立宪是必然的选择,但是究竟那些涉税条款应该写入宪法呢?公共选择学派认为为防止追求税收极大化的专制政府的出现,从宪法的角度制约租税大体包括三条途径:税基的制约、税率的制约和程序上的制约即合格的多数决和国家的预算平衡责任。^⑪通过财政立宪制度对税的征收和使用的良性规定,将有助于规范国家的征税行为,防止征税权的滥用;有助于实现税的国家财政收入、经济政策调整和引导、财富公平分配的目的。通过对税的征收和支出的统一的宪法层次的规范,根本上实现对公民(纳税人)权利的保护和促进,税的正当性也即可维持。

^⑤ 转引自 Joseph Raz, *The Authority of Law*, Clarendon Press, 1983, pp. 210—211.

^⑥ 日本著名税法学家北野弘久教授以其《税法学原论》、《宪法与税财政》和《现代税法的构造》三部力作创立“北野税法”,纳税人基本权利理论构成北野税法思想的基础。由北野弘久教授主持审议和通过的《纳税人权利宣言》列举了纳税人的如下基本权利:1. 最低生活费等非课税等权利;2. 接受“正当程序”的权利;3. 对违法课税处分等有接受救济的权利;4. 管理租税征收和用途等的权利;5. 工薪阶层纳税人权利;6. 纳税者的个人秘密保护;7. 要求公开情报和参加财政过程的权利。同注②,第353—364页。

^⑦ 韦森:《中国当前需要什么样的宪政经济学》,载《宪政经济学——探索市场经济的游戏规则》,立信会计出版社2006年版,第3页。

^⑧ [日]北野弘久:《和平、福利国家的发展与纳税人权利保护》,郭美松译,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第1卷),法律出版社2002年出版,第320页。

^⑨ [美]沃菲尔德:《1798年肯塔基决议》,转引自沈宗灵:《现代西方法理学》,北京大学出版社1992年版,第157—158页。

^⑩ 参见[美]布伦南、布坎南:《课税的权力》,殷乃平译,我国台湾地区“财政部”财税人员训练所1984年版,第233页。

^⑪ 同注⑨,第242—248页。

2. 财政分权制度。宪政的核心在于分权与制衡,其对财政的要求主要表现为:财政与市场的分权、纵向财政分权、横向财政分权。法国《人权宣言》声称:“凡权利无保障和分权未确立的社会就没有宪法”,推论之,凡公民财产权无保障和国家税权力约束未确立的社会就没有宪政。国家财政权力的制度化问题应当明确国家税权力的性质和内容,这关系到税权力的宏观分配。按照“无代表则无税收”的逻辑推论,国家税权力视为一个权力体系,税的设定权、税的执行权、税的监督权是国家税权力的具体表现形式。税的设定权原则上属于立法机关;税的执行权属于行政机关;对税之监督应当是立法的、行政的和司法的全面监督,监督权应当合理配置于立法机关、行政机关和司法机关。国家税权力是国家为实现其职能,国家所享有的课征和使用税的权力,包括税收立法、税款征管、税收支出、税收司法等方面的权力或权利,即本文中所称之“税权力”是为税的征收权力和税的支出权力的统一。

3. 完善程序制度。建立和完善税收国家的程序制度是税收国家法治构造的核心问题。公正的法律程序体现法律的正义。它既体现立法、执法、司法、护法等国家权力的科学配置和程序约束,也体现公民权利在程序中应有的保障。其实,“程序正当”作为一个单独的原则,和税收法定主义有着共同的历史渊源。程序的实体意义最初表现在起源于1215年英国大宪章的“正当过程(Due Process)”条款,这一原则经过历代国王的反复确认,到14

世纪末成了英国立宪体制的基本标志,其实质在于防止政府专制。^②由此来看,程序法定原则与税收法定主义有异曲同工之处;甚至可以认为,当程序法定或程序正义作为一个单独的更高层次的基本原则,作为法治体制、社会正义及基本价值的核心的时候,税收法定主义不过是其延伸于税法领域的一个产物罢了。程序正当包括:民主、公开、公正、严明。明显违反立法程序和司法程序的法律、法规或判决、裁定不应具有法律效力。^③

税收国家程序制度的完善和发展应当遵循如下思路:其一,税收国家程序制度包括了税的设定程序、税的执行程序和税的监督程序,特别要强调税的设定程序化。比如,开征新税、税率调整等应当经过听证程序。其二,法治的税收国家应当摒弃“权利——义务”的传统单向思维,在税的征收和支出等各个层面上,通过程序创设相对人的参与和监督权利,防止和抑制国家权力的滥用和专断。其三,构建税收国家全面诉讼制度。全面诉讼制度的构建是税收国家宪政和司法审查制度的重要层面,也是保障公民、法人和其它组织财产权及相关权利的积极措施。随着税收国家法治理念的完善,税的支出和监督的法治化问题也已经浮出水面。这不仅使加强立法机关对预算的监督成为必要,而且应当使相对人既可以对不法的财税行为提起诉讼,又能够将违宪和违法的政府财税支出行为诉诸法院。^④无论是以监督国家财税权力为出发点,还是着眼于对纳税人权利以有效救济,完善和发展税收国家的全面诉讼制度都至为关键。

五、余论:税收国家理论在中国

由于税收国家理论具有很独特的制度背景,因此能否应用于正处于转型时期的中国社会,能否对中国的税收法治起到基础性的作用,还是一个需要

进一步研究的问题。^⑤随着改革开放30年的市场化进程的推进和逐步深化,随着我国公共财政收入的规范化,税收收入已经成为我国政府财政收入的绝

② 季卫东:《法律程序的意义——对中国法制建设的另一种思考》,载《中国社会科学》1993年第1期。

③ 施正文:《税收程序法论——监控征税权运行的法理与立法研究》,北京大学出版社2003年版,第303页。

④ 在美国,纳税人可以对在法律上与自己没有直接利害关系的违法支出租税行为提起主观诉讼,以国家或地方政府为被告,提出返还税金的诉求;在日本,地方自治法规定自治体内住民有权提起以停止支出、取消或确认支出行为无效、令地方政府对违法支出代位赔偿等为诉讼请求的住民诉讼。国外纳税人诉讼制度对建立全面诉讼制度具有重要借鉴意义。

⑤ 同注②,第32页。

对来源,^⑤由此标志着中国现在正处在向法治的税收国家的转型过程中。

税收国家的立国之本是纳税人,可纳税人在中国并没有得到应有的法律上的尊重,对于由自己血汗累积而成的财政资金,国家机关如何使用、支配,纳税人无从知晓;对国家财政资金违法占用甚至无度挥霍,纳税人却无可奈何。^⑥这是因为财政与市场之间的界限不明,财政越位和缺位的现象同时存在:越位意味着不必要的财政开支,意味着对公民财产权的过度侵害;而缺位则对公民财产权保护的不足。^⑦

社会主义国家公共财政的权利主体是人民,国家只不过作为代理人对人民财产进行管理和经营,但在行政主导型的财政体制下,财政成为政府的专营,原本政府代人民理财异化为政府包办代替。当然,民主财政是通过一系列的制度和机制来表达和实现的,代议制是现代国家贯彻人民主权原则的一个理想模式。民主理财意味着议会中心对行政主导的否定,虽然政府作为人民财产代理人的身份没有改变,但政府财政权力形成于、受制于代议机构。在国外,财政议会中心主义要求一国的财政事务必须经议会决议,否则违法。财政议会中心主义在我国则表现为人民代表大会的至上权威。完善我国人民代表大会制度,保证行政机关受制于人民代表大会,保证人民代表对重大财政事项的最终决策权,这是中国民主财政的基本保障。当然,民主政治发展至今,人们不再满足于代议制民主,而要求参与

民主。因此,民主理财还要求财政权力的行使接受人民的直接监督。

“我们建立这个国家的目标并不是为了某一个阶级的单独突出的幸福,而是为了全体公民的最大幸福;……我们的首要任务乃是铸造出一个幸福国家的模型来,但不是支离破碎地铸造一个为了少数人幸福的国家,而是铸造一个整体的幸福国家。”^⑧我国传统上习惯将国家看成“是一个阶级镇压另一个阶级的机器”^⑨或者“国家是维护一个阶级对另一个阶级的统治的机器”。^⑩事实上,民主制下的国家并没有这么恐怖,国家像其他任何社会组织一样,都是人类行动和理性选择的产物,它是社会中的全体成员为了实现某种共同的目的——在自愿的、理性的和契约的基础之上建立的一个联合体,它与我们每个人的利益息息相关,它是为我们每个人服务的,而不是拿来压制和对付我们的暴力工具。税收国家作为一种理论分析工具,它与市场经济、民主法治都有内在的逻辑联系。所以重新审视税收国家理论与中国现实的关联度,从而挖掘该理论的积极合理内核,服务于中国财政税收法制建设实践,具有莫大的意义。而财税法制建设是整个法制建设的十分重要的一环,它与各个相关的领域存在着密切的关系。^⑪税收中国法治之路的终极目标不单纯是建构法治国家,而是最终形成与现代市民社会相适应的现代法治社会。

(责任编辑:姚海放)

^⑤ 如2008年,我国财政收入总计61316.9亿元,其中全国税收收入为54219.62亿元,税收收入占财政收入的比重达88%。2008年财政收入总额数据来源于财政部,全国税收收入数据来源于国家税务总局,且其中税收收入中不含关税和农业税,数据经过计算整理。

^⑥ 朱大旗:《从国家预算的特质论我国〈预算法〉的修订目的和原则》,载《中国法学》2005年第1期。

^⑦ 参见熊伟:《公共财政、民主政治与法治国家》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第5卷),法律出版社2004年版,第1—10页。

^⑧ [古希腊]柏拉图:《理想国》,郭斌和、张竹明译,商务印书馆1986年版,第133页。

^⑨ 《马克思恩格斯选集》第2卷,人民出版社1986年版,第13页。

^⑩ 《列宁选集》第4卷,人民出版社1972年版,第48页。

^⑪ 张守文:《“第一税案”与财税法之补缺》,载《中国法学》1999年第4期。