

征税权、纳税人权利 与代议政治



朱孔武◎著



中国政法大学出版社

征税权、纳税人权利 与代议政治



朱孔武◎著



中国政法大学出版社

2017·北京

- 声 明
1. 版权所有，侵权必究。
 2. 如有缺页、倒装问题，由出版社负责退换。

图书在版编目（C I P）数据

征税权、纳税人权利与代议政治/朱孔武著. —北京:中国政法大学出版社, 2017. 3

ISBN 978-7-5620-7319-2

I. ①征… II. ①朱… III. ①国家税收—税收管理—研究—中国
IV. ①F812. 423

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第035549号

出版者 中国政法大学出版社
地 址 北京市海淀区西土城路25号
邮寄地址 北京100088信箱8034分箱 邮编100088
网 址 <http://www.cuplpress.com> (网络实名: 中国政法大学出版社)
电 话 010-58908586(编辑部) 58908334(邮购部)
编辑邮箱 zhengfadch@126.com
承 印 固安华明印业有限公司
开 本 650mm×980mm 1/16
印 张 18.75
字 数 270千字
版 次 2017年3月第1版
印 次 2017年3月第1次印刷
定 价 46.00元

国家社科基金项目“征税权、纳税人权利与参政议政研究”
(10BFX026) 最终成果。

广东省普通高校人文社科研究项目“国家治理与财税法治的
广东经验”（2014WZDXM028）资助

代议制是现代宪政的标志，其成熟伴随着现代民族国家的产生，战争与征税是其关键因素。代表或议会制度虽然在中世纪的英国就已经有了显著的发展，但议会作为一个政治实体，并在政治上发挥作用，却是17世纪英国政治的产物。征税同意权是英国议会主权确立的首要要素，其精神在美国演变为“无代表不纳税”的革命口号。宪政产生以后，财政因素对民主宪政的影响逐渐衰减。通过选举制度和政治权利保障制度，社会各阶层的利益博弈机制得以成熟，征税权失去了作为议会和政府之间讨价还价的主要媒介的意义，因而也就失去了在宪政产生初期的显著地位。“无代表不纳税”固有的民主意义黯然失色，甚至有可能退化为“不纳税无代表”的反民主思想。在现代法治国家，代议制和公民的纳税义务皆是宪法的产物，其内涵为整体法秩序所型塑。在我国，执政党在十八届三中全会提出了市场发挥决定性作用、国家治理体系的现代化以及全面深化改革等一系列重大命题和方案。国家治理涵盖经济、社会、文化等领域，核心问题在于处理好政府和市场的关系、划分政府的边界、限定公权的范围、激发市场活力。财政作为国家治理的基

基础和重要支柱，涉及国家治理的各个方面。在思考征税权是否应该受到限制以及受到何种限制的问题之前，存在一个逻辑上在先的问题，那就是征税权的合法性问题。现代立宪国家采取“税收国家”型态，税收与税法概念又受宪法基本价值的限制，如何将宪法基本价值具体化表现在税法中，便须要建构一套适用于衡量税法合宪性的“基本原则”。此基本原则不但是税法立法与执行的准绳，也是解释适用税法的基础，并构成与其它法律原则冲突时的比较依据。从征税目的观察，国家取得对人民课征赋税的权力乃系为了保障人权、提供福利及公共服务的目的而来，则人民当具有要求国家不得滥行课税权之权利。因此，人民不仅系国家课征赋税的客体，更系具有要求国家依实质正当法律程序课税的权利主体地位。

内容摘要 / 001

引 言 / 001

第一章 主权与国家建构：征税权的宪法哲学分析 / 004

第一节 征税权争夺与人民主权的确立 / 005

一、战争成为促成主权的关键要素 / 006

二、战争成为促成公共财政形成的关键要素 / 011

第二节 征税权的历史性 / 015

一、西方中古社会赋税特点 / 015

二、“家天下”与中国皇朝天经地义的征税权 / 025

三、从“税收国家”到“财政国家” / 037

第三节 税与代议制 / 047

一、代表的概念 / 048

二、税与代议制的产生 / 051

第二章 议会课税同意权与英国议会制度的发展 / 062

第一节 英国课税及课税同意权的萌芽 / 063

一、英格兰统一后的赋税课征和议会的萌芽 / 064

二、《权利特许状》与议会税收同意权的起源 / 068

第二节 议会课税同意权的确立 / 074

一、《大宪章》与议会课税同意权 / 074

二、《大宪章》之后的议会课税同意权与议会发展 / 080

三、议会主权下之议会征税同意权 / 088

第三章 人民课税同意权与美国议会制度的发展 / 092

第一节 独立战争前课税同意权 / 092

一、英国对殖民地之统治与课税 / 093

二、殖民地对课税同意权之主张 / 095

第二节 美国《独立宣言》下之课税同意权 / 100

一、无代表不纳税与社会契约理论 / 101

二、《独立宣言》对课税同意权的揭示 / 103

第三节 美国宪法与无代表不纳税 / 105

一、各州宪法关于无代表不纳税的内容 / 105

二、美国制宪前后中央与州政府的课税权 / 109

三、众议院的课税法案提案权 / 112

四、《联邦宪法修正案》与无代表不纳税 / 115

第四章 代表制度与纳税的论辩 / 117

第一节 实质代表与实际代表的论争 / 117

一、选民与代表的关系 / 117

二、“实质代表”和“实际代表”的争论 / 122

三、《联邦宪法》关于“代表性”的立场 / 132

第二节 纳税与选举权的脱离 / 137

一、财产对选举权的限制历史 / 138

二、美国选举平等保障历程 / 142

三、税与代议制的当代特例：“食租国家”的实践 / 145

第五章 国家征税权正当性之理论批判 / 150

第一节 征税权的各种证成及其评价 / 150

一、经院哲学及其追随者的赋税观念 / 152

二、德国的官房学派的公需说 / 153

三、社会契约理论的利益说 / 154

四、赋税义务说 / 157

五、负担能力说 / 160

第二节 征税权正当性的宪法基础 / 162

一、征税权正当性的宪法立场 / 163

二、征税权的正当性存在于宪法秩序中 / 167

第三节 征税权的宪法规范 / 174

一、征税权的宪法概念 / 174

二、征税权的宪法意义 / 177

第六章 征税权的合宪性控制 / 183

第一节 财政民主原则与征税权的合宪性控制 / 183

一、财政民主原则的内涵 / 183

二、直接民主在赋税上的适用 / 186

三、财政民主主义的制度体现 / 189

第二节 财政平等主义与征税权的合宪性控制 / 190

一、平等原则要求公民纳税义务负担平等 / 190

二、纳税负担平等体现为量能课税原则 / 193

三、宪法平等原则在税法中的审查标准 / 198

第三节 税收法定原则对征税权的限制 / 201

一、税收法定原则之意义与内涵 / 202

二、法律保留与法律优位 / 207

三、法律明确性与安定性 / 209

四、税收行政合法 / 209

第四节 征税权的程序性控制 / 210

一、赋税正当程序的内涵 / 210

二、立法正当程序对税收立法的要求 / 212

三、行政正当程序与纳税人权利 / 216

第七章 作为宪政产物的公民纳税义务 / 218

第一节 纳税义务作为基本义务 / 218

一、基本义务和纳税义务 / 218

二、依法承担纳税义务 / 223

三、“纳税基本义务”的存在价值在于作为依法法律纳税的合宪性依据 / 227

第二节 宪法纳税义务条款的文本分析 / 229

一、纳税义务作为财产权的限制 / 229

二、规范分析：纳税义务不同于财产权的限制 / 235

三、宪法财产权条款和纳税义务条款之间的关系 / 239

第八章 纳税人权利之宪法保障 / 248

第一节 分析意义上的纳税人基本权利 / 249

一、纳税人基本权利的概念及其独特性 / 249

二、宪法税条款与纳税人基本权利 / 251

三、纳税人基本权利构成国家公权力的义务 / 253

第二节 纳税者权利保障立法之比较 / 254

一、宪法层面上的纳税人权利 / 254

二、一般法律层面上的纳税人权利 / 256

第三节 权利实践中纳税人的基本权利 / 264

一、纳税人权利的内容 / 265

二、不受歧视的权利：宪法平等权利与纳税义务的平衡 / 266

三、仅支付正确税额的权利：纳税义务与财产权的平衡 / 267

四、生存资料免于课税的权利：最低生存基础保障的国家义务 / 270

五、纳税信息隐私权：纳税义务与人格权利的平衡 / 279

参考文献 / 285

引言

“赋税”一词，名称多种多样，其在历史轨迹中所登场的时机，颇为久远。^{〔1〕}在西方世界中，赋税可溯及至古罗马帝国恺撒大帝所颁布的“世人均应缴税”之命令。^{〔2〕}然而，“税”的概念与“国家”的概念须臾不可分离，统治者最初的岁入来自于自有财产。古罗马曾区分“国库”（*fiscus*，即皇帝的财产）和“金库”（*aerarium*，即罗马共同体的财产），旋即失去意义，因为国家的预算与国王的预算合二为一了。在我国，据现有古文献观察，早在夏朝开始，即有赋税制度存在。“赋税”具有历史性，自然经济时代国家赋税与现代国家赋税的特征及要件都不同：现代国家的人民不负有劳务或实物的给付义务。现代国家为信用经济，以货币经济为基础，赋税之缴纳以金钱给付为原则；自然经济时代的国家，人民须负有劳务、实物缴纳义务。^{〔3〕}

〔1〕“税”字最早见于《左传》：初税亩，非礼也。“税”在中国与日本的解释为“田亩所入曰租，百货所入曰税”，“税，租也，从禾兑声”。〔（东汉）许慎原著，汤可敬撰：《说文解字今释》，岳麓出版社1997年版，第963页。〕“禾”代表“稻”，“兑”为象形字含有跪地双手捧物奉献之意，代表“交换或向神供奉物品之意”。法语的税为 *Impot*、意语为 *Imposto*，都是“使其承担恼人的负担”之意，英语 *Tax* 或德语 *gaben* 则为“共同分担国家支应的钱”。《汉书·刑法志》说：“税以足食，赋以足兵”，即“税”为经济之用，“赋”为军事之用，但后来赋税合二为一，再无区别。

〔2〕“all the world should be taxed”，基督教圣经新约路加福音（*Luke*）第2章第1段。Simon R. James and Christopher Nobes, “The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice”, *Financial Times-Prentice Hall*, 1992, p. 1.

〔3〕虽然赋税确实具有悠久的发展历史，但严格说来，赋税作为国家财政收入的支配形式却是非常晚近才出现的历史现象。如前所述，以货币支付形式作为体现的赋税充其量仅是偶然性的辅助性收入，更为常见的财政收入来源其实是劳役、实物等非货币的混合

现代国家的财政收入几乎全部依存于税收，因此现代国家亦是“税收国家”。换言之，税收国家宪政的关键内容最终可以归结于赋税的征收和支出。政治在其中的作用表现为：按照法定标准和程序征收和使用税收。因此，可以说税收国家的宪法典也是一部规定赋税征收方法和使用方法的根本大法。^{〔1〕}“国家尊重和保障人权”，一切权利的保障皆须成本，而此成本于现代国家大多凭借人民纳税来提供。离开税收，政府将无法执行保护人民权益及满足公共需求等任务。因此可以说，赋税系维系人民权利所生之费用代偿，“赋税是我们文明的代价”在此种意义上具有正确性。

税收势必对于人民宪法权利产生影响，对于人民在宪法上财产权之保障有所侵害，^{〔2〕}甚至有危害宪法上所保障其它基本权利之可能。^{〔3〕}赋税之课征乃无可避免的，回顾人类发展之历史，人民或可容忍国家通过公权力侵犯人身自由，但国家公权力侵犯的对象若是“人民口袋里的钱财”，人民之感受系如同剥夺生命一般强烈，故赋税问题往往会成为革命之导火线。若国家课征赋税不当，往往会引起民怨致使社会动荡不安，举凡英国的立宪运动、美国的独立战争，乃至法国大革命的发生，都是跟课税有关。税收征纳系政府与人民间极为重要的环节之一，体现为国家的征税权和人民的纳税义务。

（接上页）取得。以中国为例，虽然劳役、实物与货币这三种财政征收形式都曾长期共同存在，但基本上，劳役与实物却是在财政史上具有更大的普遍性与延续性。这说明了“劳役财政”与“实物财政”长期为中华帝国所倚，赋税所代表的“货币财政”反而沦为次要，其情形直到清朝前期才逐渐翻转改观。劳役财政与实物财政之所以普遍易见，是因为社会经济性质决定了国家财政的征集形式。在以劳役与实物财政为主的前赋税时期，主要的社会经济形态乃是自然经济，故以物易物与货币交换虽然都曾经共同存在，但基本上，以货币作为普遍交换尺度的商品交换经济尚处于低度发展阶段。

〔1〕 参见〔日〕北野弘久：“21世纪是租税国家社会——著名税法学家北野弘久教授访谈”，载《中国经济时报》2005年6月23日。

〔2〕 葛克昌：“量能课税原则与所得税法”，载葛克昌：《税法基本问题（财政宪法篇）》，元照出版股份有限公司2005年版，第158页。

〔3〕 为财政目的以外的经济、社会或文化目的，而为税捐的减轻及加重的课征，以引导纳税义务人之经济规划者，除对于纳税义务人财产权之影响外，甚至可能影响工作权、平等权之实践。黄茂荣：《税法总论》（第1册）（增订第2版），翰芦图书出版股份有限公司2005年版，第117页。

课税既然属于国家公权力运行，那么税收征纳关系必然受制于依法治国原则。在宪政体制下，人民仅须服从于政府之合宪课税行为，此为我国《宪法》第56条“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”之必然结论。依据《中华人民共和国立法法》第8条第6项“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”，税收立法属于立法机关保留事项，人民有权拒绝一切与宪法精神相抵触之“苛征暴敛”。〔1〕

就此而论，国家赋税债权之实现，往往与人民宪法上所保障之基本权利处于天平的两端，属于背道而驰的问题。然而，过往的税收法律关系注重技术性、细节性的讨论，而缺乏基本权利面向的观察，法律规定亦缺乏一致性。租税至少涉及人民行为自由、信息自由、财产权等，立法或行政机关通过法律、法规、规章和行政规则在纳税领域作出规范，牵涉公民基本权利者，必须遵循法治原则、平等原则、人权保障原则等。因此，在税收国家之要求下，如何在“国家征税权”及“纳税人权利”之间取得平衡，亦即在宪法为国家最高秩序的要求下，将宪法“尊重与保障人权”之根本意旨贯彻于税法领域中，使两者可以在法律制度上产生调和，成了现代税收国家所面临的重要课题。

〔1〕《礼记》曾记载“苛政猛于虎”的故事，而现代民主国家的苛政，非税制莫属。历史上许多朝代的衰亡都与税制不公所造成的人民生计困顿有关，美国、法国、英国都有前车之鉴。

主权与国家建构：征税权的宪法哲学分析

税收在主权国家建构、政治发展分析和现代政治学中都是核心要素之一。任何国家，无论政体形式和地理位置，税收一直都是“统治者和被统治者之间的纽带”。〔1〕财政制度集中反映了国家与人民之间的关系，虽然没有经验证据证明到底谁处于支配地位，但无论如何，前者都是考察后的一个重要指标。〔2〕从 1688 年英国的光荣革命、1776 年美国的独立战争到 1789 法国的大革命，国家主权由“王朝主权”（dynastic sovereignty）演变为“人民主权”（popular sovereignty）。也就是说，国家是由公民组成的共同体（community of citizens），而统治者的权力必须获得被统治的公民同意。国家和税是历史性地联系在一起，财政危机会成为政府变法或民众革命的催化剂。〔3〕财政

〔1〕 Deborah Brautigam, “Building Leviathan: Revenue, State Capacity and Governance”, *The New Politics of Taxation and Accountability*, Mick Moore and Lisa Rakner (eds.), *IDS Bulletin*, Sussex: Institute of Development Studies, 2002, 10.

〔2〕 See Evan Lieberman, “Taxation Data as Indicators of State-Society Relations: Possibilities and Pitfalls in Cross-National Research”, *Studies in Comparative International Development*, Vol. 36, No. 4, 2002, pp. 89~115.

For examples of studies of taxation, which tend to focus on advanced industrial democracies, see Susan Hansen, *The Politics of Taxation: Revenue without Representation*, N. Y.: Praeger, 1983; Sven Steinmo, *Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*, New Haven, London: Yale University Press, 1993; Sven Steinmo and Caroline Tolbert, “Do Institutions Really Matter? Taxation in Industrialized Democracies”, *Comparative Political Studies*, Vol. 31, No. 2, 1998.

〔3〕 黄仁宇认为，宋、明王朝的“王安石变法”“张居正变法”均出于财政压力下“按数目字管理税收”的改革动机，王朝覆亡的原因也在于改革失败恰逢内外战争，庞大的军费开支使政府破产。清朝“厘灾”、巨额战争赔款、财政改革失败、保路运动等造成了革命形势的高涨。

税收体制甚至成了“政治文明”和“执政能力”的关键指标。

第一节 征税权争夺与人民主权的确立

虽然一般政治学理论将国家的起源追溯到了人类有文字记载的历史以前，但当代对“国家”的界定，主要来自现代国家（modern state）出现之后所代表的形式。^{〔1〕}主权概念的产生，促成了欧洲近代国家的兴起，换言之，近代或现代国家的型态，是因主权论的出现而形成的。当时的思想家们将国家视为“一种政治联合的形式”，以区别于古希腊的城邦国家、罗马的共和国与罗马帝国以及中世纪的国家。^{〔2〕}现代国家的建构最初来自于近代西欧的部分国家从14、15世纪逐步开始的新的政治发展进程。研究赋税和国家出现之间联系的大多数理论都开始于统治者需要筹款打仗的历史事实。^{〔3〕}这样一个研究取向，明显受到了英国财政史研究的影响。^{〔4〕}

〔1〕 中文“国家”一词，同时指涉了“country”“nation”与“state”三个面向，“country”意指地理疆界的领土范围；“nation”意指有共同习俗、源头或历史之一民族；而“state”意指对特定领域行使主权之一组治理机构。地理因素的区隔变化不但模糊，且往往受制度左右，自然地理所形成的文化风俗，也在人文条件中融合交织。因此，讨论国家对人类社会与人类生活的影响，关注的重点倾向于“state”意涵。

〔2〕 参见〔英〕米勒、波格丹诺主编：《布莱克维尔政治学百科全书》（修订版），邓正来译，中国政法大学出版社2002年版，第791页。

〔3〕 现代民族国家源于激烈的国际竞争，从1480年到1550年70年间，欧洲发生了48次主要战争，1550年至1600年50年间就有48次，而从1600年到1650年50年间则增加到116次。Robert H. Bates and Da-Hsiang Donald Lien, “A Note on Taxation, Development, and Representative Government”, *Politics and Society*, 1985, No. 14; Tilly Charles, *Coercion, Capital, and European States, AD 990-1990*, Cambridge, Mass, Blackwell, 1990.

〔4〕 香港科技大学社会科学部教授和文凯认为，英国政府在18世纪成功地建立了对国内消费活动集中征税的制度，并将集中征收的间接消费税用来支付英国政府在金融市场上所发行长期国债的利息，集中征税制度成了捍卫英国政府国债市场信用的坚实基础，这也就是我们所熟悉的英国工业革命之前所发生的所谓“金融革命”。需要特别指出的是，18世纪英国在发行政府长期国债上的巨大成功，即便在西欧国家中也属于例外，并不代表西欧国家形成过程中的普遍经验。和文凯：“响应王国赋”，载《文化研究》2014年第19期。

一、战争成为促成主权的关键要素

(一) 主权概念的诞生

“主权”(sovereignty)为近代国家构成要素之一,其字源于拉丁文之“superanus”,乃“较高”或“最高”之意。古希腊的柏拉图(Plato,约公元前427~347年)、亚里士多德,以及后来的托马斯·阿奎那对最高权力(suremitas)都有过论述。如亚里士多德在其《政治学》里认为,城邦是由家庭集合、发展起来的政治共同体,最高权力可以由一个人、少数人或者多数人行使,从而形成不同的政体。然而,在古希腊和罗马时代并不存在“主权”的概念,我们今天所使用的“主权”(Sovereignty)概念,不仅有最高权力的意思,而且还远远超出了这个内涵。^[1]

近代国家主权概念是15、16世纪欧洲政治、经济、历史发展中,思想家的人为产物或发明,它与当时欧洲实行专制君主制民族国家的兴起有着密切的联系。围绕着“国家统治权归属”的问题,许多著名思想家和各种理论为此问题都作出了解释。近代最有系统地提出主权理论的思想家,是16世纪法国法学家博丹(Jean Bodin,1530~1596年)。博丹的主权思想体现在其著名的《共和六书》中。其提出了对后世影响深远的主权概念:“主权是凌驾于公民和臣民之上的共同体(common wealth)所有的最高和绝对的权力。”^[2]这里说的“共同体”,就是我们今天所说的“国家”。博丹认为:“在保留上帝的终极权威的情况下,臣民只能服从于他的拥有主权的君主,

[1] 参见[荷]克拉勃:《近代国家观念》,王检译,吉林出版集团有限公司2009年版,第9页。

[2] 博丹的《共和六书》(*Six Books Concerning the State*)出版于1576年,用法文发表,10年之后,即1586年,自己翻译成拉丁文发表。在1576年的法文版里,博丹指出“主权是共同体所有的绝对且永久的权力”。在其拉丁文版里,博丹还补充说:“主权是凌驾于公民和臣民之上的最高的和绝对的权力。”参见[法]让·博丹、[美]朱利安·H.富兰克林编:《主权论》,李卫海、钱俊文译,邱晓磊校,北京大学出版社2008年版,第26页及其注2。博丹的《共和六书》有的中译本也被译为《国家论》或《共和六论》《论共和国》。