

# 第一章 财政管理的宪法框架

## 第一节 宪法与政府财政管理的关系

### 一、政府的财政权力来源于宪法

自从资产阶级革命以来，经过几百年的民主和法制的演进，现代西方国家已发展成为比较成熟的法治国家。社会生活的各个方面，包括公共财政事务的管理，均以宪法为中心，纳入法律化和制度化的轨道，实行依法治国，成为所谓的‘宪政’国家。

宪政的核心，一是对政府权力进行合法的限制，二是保障公民的基本权利。这两个方面实际上是一致的，因为保障公民权利就需要限制政府权力。美国 1776 年颁布的《独立宣言》，对这一思想作了淋漓尽致的表述：<sup>①</sup>

<sup>①</sup> 姜士林等主编：《世界宪法全书》，青岛出版社 1997 年版，第 1614 页。本章引用的其他有关宪法条款均源于该书，不再特别注释。

我们认为这些真理是不言而喻的：人人生而平等，他们都从他们的“造物主”那边被赋予了某些不可转让的权利。为了保障这些权利，所以才在人们中间成立政府。而政府的正当权力，则系得自被统治者的同意。如果遇有任何一种形式的政府变成损害这些目的，那么，人民就有权利来改变它或废除它，以建立新的政府……而为他们未来的安全设立新的保障。

政府对财政权力的滥用或行使不当，往往会侵及公民权利。例如，政府在法律之外实施课税，公民的财产权利就不能得到保障，因此政府的课税权必须有合法的来源，并受法律的约束。从法理上讲，政府的一切权力来源于人民，政府只有征得全体公民的同意才能课税和使用税款，以及从事其他公共财政活动。基于此，政府的财政权力必须有合法的来源。宪法体现了人民的最高意志，人民通过宪法赋予政府以课权、支出、举债等财政权力，是政府的财政权力具有合法性的一个重要象征，也是人民对政府的财政权力进行合法限制的一种最高形式。基于此，西方国家的宪法，均对政府的财政权力加以规定与限制。例如，日本宪法第 83 条明确规定：“处理国家财政的权限，必须根据国会的决议行使。”

## 二、立宪原则涉及许多公共财政事务

西方国家的宪法，在民主这一总的原则下，遵循

人民主权、基本人权、三权分立以及依法治国四大立宪原则，所有这些原则都与公共财政事务密切相关。

### （一）人民主权原则与财政的关联

人民主权原则亦称主权在民原则，为资本主义国家宪法所遵循的首要原则，其核心思想是：国家主权的最终来源归于人民，人民的权力至高无上。法国启蒙思想家卢梭最早系统地提出了人民主权理论。在《社会契约论》一书中，卢梭针对封建君主专制统治的“主权在君”和“君权神授”理论，运用自然法学说，阐述了关于人民主权原则的基本思想：国家是由自由的人们以平等的资格订立契约形成的；人民在国家中是自由的；国家的权力应由人民掌握；国家的主权只能归于人民；人民的主权是不可转让的、不可分割的、不可代表的，是绝对的、至高无上和不可侵犯的；政府不过是人民的代理人，是主权者的执行人。卢梭指出，如果人民的自由被执政者剥夺，人民的意志被执政者侵犯，人民就有权用革命的手段打倒执政者。18世纪末美国和法国各自颁布的宪法性文件《独立宣言》和《人权宣言》，以及以后各资本主义国家的宪法，都规定了人民主权的立宪原则。

政府的权力所以归于人民，政府只不过是人民的代理人，与“人民养活了政府”这一事实相关。政府的存在和职能的履行，都依赖于人民向政府纳税。因此，

政府的角色，就是使用人民（纳税人）提供的资源（税款），按照人民的意愿，承办人民所需要但单独依赖个人的力量做不好的公共事务，如安全、法律、基础教育和其他公共服务，并最终向人民负责。这类事务实际上就是财政管理事务，也就是通过征税形成公共支出，最终为人民谋福利。财政权力的行使不当或被政府滥用，例如历史上经常发生的对人民财产的横征暴敛，必然导致人民主权缺乏保障，人民的意志被执政者所侵犯。基于此，从人民主权原则出发，政府基本的财政管理权需要纳入宪法中，获得合法来源和具最高法律效力的约束。

## （二）基本人权原则与财政的关联

英国 1679 年颁布的宪法性文件《人身保护法》和 1689 年的《权利法案》最早确认了基本人权原则。美国《独立宣言》以“天赋人权”学说为理论依据明确提出“人人生而平等，他们都从他们的‘造物主’那边被赋予了某些不可转让的权利，其中包括生命权、自由权和追求幸福的权利。”法国《人权宣言》也规定：“在权利方面，人们生来是而且始终是自由平等的。”20 世纪以后，西方国家宪法进一步发展了基本人权原则，拓宽基本人权的内涵：除原先规定的言论、出版、集会、请愿、宗教信仰、私有财产不可侵犯等外，增加了社会经济方面的权利，如享受公共教育、基本医疗

保健、最低生活水平、男女平等、劳动就业、组织工会、与资方议定劳动条件、罢工等权利。

公民基本权利的实施和保障，在许多方面依赖于公共财政体系的有效管理和运作。歧视性的课税会损害不同地区、不同阶层的人们之间的平等权利；失业与养老保障、公共教育和收入维持计划的实施，都需要配合以政府公共支出。因此，从基本人权的立宪原则出发，需要将政府的基本财政管理权纳入宪法框架之中。

### （三）三权分立原则与财政的关联

三权分立是西方国家宪法普遍确认的另一重要原则，联邦制国家如此，单一制国家也是如此。在联邦制国家中，美国是最早确认此原则的国家。1787年5月，美国各州在费城召开制宪会议，制定宪法草案，并由1789年3月4日召开的第一届国会宣布生效，成为美国和世界历史上的第一部成文宪法，它确定了立法、行政、司法三权分立及其相互之间“制约与平衡”的原则以及“联邦和州的分权”的原则。自此美国成为了一个具有全国统一的中央政权的联邦制国家。

在单一制国家或中央集权制国家中，法国是通过宪法最早确认此原则的国家。1789年颁布的《人和公民的权利宣言》第15条规定：“凡权利无保障和分权未确立的社会，就没有宪法。”这是单一制国家宪法中

最早确认的权力分设原则。1791年宪法是法国第一部完整的成文宪法，它明确宣布法国是中央集权制君主立宪制国家，进一步确认三权分立原则。

三权分立原则又被称为“分权与制衡”原则，系指国家权力分为立法、行政和司法权，三种权力各自分立，分别由议会、内阁或总统和法院独立行使，三种权力相互制约以保持其均衡状态。在西方各国中，美国宪法最典型地贯彻和发展了三权分立原则。美国宪法规定，立法权由参众两院组成的国会行使，行政权由总统行使，司法权由最高法院和国会随时规定和设立的下级法院行使；国会、总统和最高法院之间有着严密的相互制约与平衡的关系：国会有权要求总统报告国务，条陈政策，并对总统有弹劾权；总统任命政府高级官员和签订国际条约均须参议院三分之二议员同意，但对国会立法有批准和搁置否决权；最高法院有宪法解释权，法官由总统经参议院三分之二的议员同意后任命。英国、德国、日本、意大利和瑞士等西方国家，在立宪上也都采用三权分立原则。

三权分立不仅是横向的，也是纵向的。纵向的分权原则在联邦制国家非常典型。在美国，“人民交出的权力首先分给两级不同的政府（联邦与州），然后把各级政府分得的权力再分给几个分立的部门。因此，人民的权力就有了双重的保障。两种政府将互相控制，

同时各政府又自己控制自己。”<sup>①</sup>其他西方国家宪法也体现了纵向分权的立宪原则，其目的在于一方面保证有个强有力的中央政府，另一方面又使这个中央政府也受各州政府的限制。

三权分立原则涉及到许多具体的公共财政事务，其中税收立法权最为明显。在美国，国会有税法提案权、审批权、否决权和再否决权；政府没有这些权力，但可以在每年的财政预算报告中提出有关税收政策方面的调整意见，同时联邦政府拥有否决权；在联邦议会中，税收法案由众议院提出，但参议院对众议院提交审议的税收法案有修订权；税收法案由参众两院共同通过后，须提交总统签署，总统对议案可行使否决权，国会经三分之二以上多数同意后，还可行使再否决权。

纵向分权与制衡原则涉及的财政事务更为广泛，尤以联邦制国家最为典型。联邦制可以看作是联邦各成员在自愿的基础上形成的合约，而政府间财政事务的安排构成了合约的核心。政府之间如何划分事权（支出权和课税权）高层级政府如何对低层级政府的财政权力进行制衡，在何种情况下应给予低层级政府以财政补偿，都是纵向分权与制衡原则所涉及的重要内容。

<sup>①</sup> 朱光磊：《以权力制约权力》四川人民出版社 1987 年版 第 99—100 页。

#### （四）法治原则与财政的关联

法治是人治的对立物。西方国家按照民主原则，把国家事务制度化、法律化，并严格依法进行管理。规定政府或任何其他组织和个人都不得享有法律之外的特权，要求权力以法律为依据，受法律的约束，以法律保护公民的权利和自由，保证法律面前人人平等。正如奥地利联邦宪法第 18 条所规定的那样：“只有依据法律，始得行使一切公共行政管理。”

财政管理权是政府行政管理权的重要组成部分，同样需要通过宪法与法律加以约束。税收、公共支出、公债、预算和其他财政事务，是一国社会经济生活中典型的和意义重大的公共事务，它们广泛涉及到公众、政治家、官员和各种利益集团的利益关系，涉及到国家和地区范围内的资源配置、财富分配、经济稳定以及国家内聚力等重要政策目标，因此往往需要通过立法加以规定。因此，西方国家从依法治国的立宪原则出发，普遍通过宪法对基本的和重大的财政事务，作出高度概括性的、具有最高法律效力的规定。

### 三、宪法包含大量的财政条款

西方各国宪法中所包含的财政条款，其具体内容和繁简程度不尽相同，但总的来说相当丰富、细致和

明确。有些国家如德国的宪法还设有关于财政事务的专门篇章对税收、支出、公债、预算、财政审计和政府间财政关系等事宜，作出详细规定，形成了西方国家政府财政管理制度的宪法框架。在宪法载明的财政条款中，以政府间财政关系方面的条款居多，这些条款对政府间职责、支出责任、划分、课税权划分以及政府间转移支付事宜作出明确（有时是非常详细的）的规定。相对于单一制国家而言，联邦制国家宪法中载明的政府间财政关系条款更多一些，内容也更为丰富。实际上，联邦宪法就是联邦与联邦成员之间为共同利益而签订的旨在协调相互关系的契约，而契约的核心内容是确定各级政府的财政权限与义务。正如美国财政学家马斯格雷夫（R. A. Musgrave）所说的那样，在联邦制国家中，“财政安排（即课税权力与支出权力的规定）的确是联邦和形成联邦的各成员政府之间合约的核心。”<sup>①</sup>实行联邦制的美国、德国、澳大利亚和瑞士等国家，联邦宪法以及州宪法中都包含有大量主要涉及政府间财政关系的条款。

在宪法之下，实行成文法的国家一般还设立了承接宪法的财政法或预算法，对财政管理事务作出具体规定。除了财政法外，与财政管理有关的其他部门法，如卫生法、教育法、社会保障法、劳动法等，都规定了

<sup>①</sup> 《美国财政理论与实践》，中国财政经济出版社 1987 年版 第 41 页。

政府应承担的财政义务和财政支出标准。所有这些条款共同构成了西方政府财政管理制度的宪法与法律框架。

概括地讲，宪法中包含的财政条款涉及 8 个方面：一般性条款、税收条款、公共支出管理条款、政府预算管理条款、公债管理条款、政府间财政关系条款、财政监督条款和程序性条款。其中，一般性条款通常并不直接针对财政事务，但其司法解释和实施具有明显的财政含义。例如宪法中关于保障公民的生存、劳动、教育等权利方面的条款，政府须以公共支出等形式满足这些要求。程序性条款对立法、司法与行政机构在财政事务管理中的运作程序作出规定，例如规定年度预算由政府编制后，须提交立法机关审议和通过，再由审计机关对其执行情况进行审计，并向立法机关提交审计报告。宪法中所规定的财政条款，构成了西方国家政府财政制度的宪法框架。

在宪法之下，西方国家进一步通过承接宪法的普遍法和行政法规，对财政事务作出详细和具体的规定。西方国家政府财政管理制度及其运作，正是通过宪法、普遍法和行政法规三个层次确立起来的。在这三个层次中，宪法具有至高无上的法律地位。普遍法和行政法规所确立的财政管理制度，都受宪法规制和约束，不得与其发生冲突。

#### 四、宪法是财政管理的最高依据

西方国家的政府财政管理，以宪法为最高依据。宪法中的财政条款，一方面对政府财政管理权力的行使形成了最高的法律约束，另一方面使政府的公共财政活动有所遵循，有所依归。

宪法提供了政府财政管理的最高依据，是由宪法在西方国家政治和社会生活中的最高权威地位所决定的。首先 宪法是国家的根本大法，它所规定的是国家的政治、经济、文化和社会生活中最根本性的问题，具有最高的法律效力，任何法律、法规和行政命令都不能与宪法相抵触，违宪的法律不是法律。基于此，西方国家政府财政管理方面的立法，均以宪法为最高依据。其次，宪法高于政治，一切政治活动都必须在宪法规定的范围内进行，任何人、党派、团体都不享有超越宪法的特权。政府的财政管理活动，也必须置于宪法的约束之下，不得有违反宪法的课税和其他财政活动。

当然，宪法提供的最高依据是高度概括性的和原则性的，只有在宪法的基础上制定的普通法，才能对政府财政管理提供具体的指导。宪法不包含任何特定的经济理论，“只是用来统一协调各种不同的基本观点，它有责任指定税收、支出的权利以及预算赤字的

性质和规模。此外，宪法以及相关的法律也必须提供宏观经济目标的一般框架和协调各级政府预算决策的切实可行的措施。<sup>①</sup>

## 第二节 财政条款的分类与案例

### 一、税收条款

课税权是政府最基本和最重大的一项权力，它是政府机构赖以存在和行使其他所有权力的经济基础。在各项财政管理权中，课税权与公民权利之间的关联最为广泛和密切。因此，西方国家宪法中的财政条款，以课税权方面的条款居多，规定也较为详细与具体，大体上可分为政府课税权来源、课税权合法性条款、课税权限制条款以及政府间课税权划分条款四大类。其中，课税权来源和合法性条款主要在联邦制国家宪法中规定，单一制国家宪法通常只涉及课税权限制条款，但也有例外（如希腊宪法规定有课税合法性条款）关于课税权的政府间划分条款将在本章第二节

<sup>①</sup> 普雷姆詹德（Premchand, A.）：《公共支出管理》中国金融出版社 1995 年版 第 117—118 页。

第五部分论及，这里只涉及前三类税收条款。

### （一）课税权来源条款

在西方联邦制国家中，政府课税权的来源都通过宪法作出规定。宪法中的这些条款明确规定各级政府课税权的来源，其目的在于为制定和实施税法提供宪法依据。典型的联邦制国家通常设有联邦、州和地方三级政府，宪法对三级政府课税权来源的规定并不相同，具体包括三种情况。

1. 联邦课税权由宪法特别授予。宪法通常采用列举方式，直接规定联邦课税权的内容与范围，有些国家联邦的公共支出权也是如此。只有在宪法列举的范围内，联邦才享有课税权和公共支出权。在这方面，美国联邦宪法相当典型。

案例 1 美国宪法。第 1 条规定：“国会有权课征税收、关税和特别税(exercises)，用于偿付国债、国防与合众国的整体利益。”这一条款不仅规定了联邦政府拥有课税权，也规定联邦政府拥有公共支出的权力。由于把“整体利益”一词作为联邦财政的合法目标，而且“整体利益”由国会和法院在极为广泛的意义上加以解释，宪法实际上授予了联邦政府相当广泛的公共支出权。宪法修正案（以下均指 1913 年 2 月 3 日批准的宪法修正案）第 16 条规定：“国会有权对任何来源的收入征收所得税，无须在各州按比例进行分配，也

无须考虑任何人口普查或人口统计。”这一规定使联邦对所得税的课税权进一步扩展了。

案例 2 瑞士宪法。第 31 条规定：“为了保持经济形势和平衡，联邦可采取临时措施，征收额外联邦税收，或者实行减税，征收额外税所得资金应予以严格控制，其期限根据经济形势需要而确定。”第 32 条规定：“联邦有权就蒸馏酒精饮料的制造、进口、精馏、销售和征税制定法规。此项法规的目的是减少烧酒的费用因而减少烧酒的进口和生产。”第 41 条规定：“可对自然人的收入以及法人的纯利润、资本和储备金征收联邦直接税。无论法人以何种法律形式出现，均应根据其经济能力征税，并尽可能实现平等。”

案例 3 德国宪法。宪法第 73 条规定了联邦专有的 11 项立法权，其中包括关税和关税保护方面的立法权。

2. 州的课税权采用“余权主义方式”确立。在大多数联邦制国家中，州的权力包括课税权和其他财政管理权，均被视为联邦立宪成员原本所拥有的主权，无须由宪法特别授予。因此，宪法常采用“余权主义”原则，规定凡宪法未明确授予联邦之权力，均为州所保有，财政管理权亦不例外。

不过，有些联邦制国家（如巴西）的宪法，也以列举方式确立州和州以下政府的课税权。

案例 1 美国宪法。《宪法修正案》第 10 条规定：

“宪法未授予合众国、也未禁止各州行使的权力，由各州各自保留或由人民保留。”

案例 2 德国宪法。第 30 条规定：“如果本宪法不作其他规定或许可，各州应负行使政府权力和履行政府职能的责任。”

案例 3 奥地利宪法。第 15 条规定：“凡联邦宪法未明确规定应由联邦立法或报告的事项，均属于州的独立管辖范围。”

案例 4 瑞士宪法。第 3 条规定：“各州在联邦宪法的范围内享有主权。凡未委交联邦的权力，概由各州行使。”

案例 5 巴基斯坦宪法。第 142 条规定：“省议会有权就未列入‘联邦立法事项表’和‘共同立法事项表’的任何事项制定法律，但（联邦）议会对此类事项无立法权。”

3. 州以下地方的课税权由州宪法与法律授予。联邦制国家不同于单一制国家的一个重要特征是拥有两套宪法，即联邦宪法与州宪法。在美国，由于地方是州的“创造物”，其权力并不来源于联邦宪法，而是基于所谓的授权制度（system of delegated power）的规定，由州宪法及法律授予，并受其制约。州宪法及法律基于地方自治原则（home rule），通常授予地方有限的自主权，允许地方在授权范围内制定单行法规，课征地方税收。此外，地方也享有其他事务的自治权利。

## （二）课税权合法性条款

这类条款的内容是规定政府课税必须具有宪法或法律依据，不得超越宪法与法律实施课税。

案例 1 英国宪法。1215 年通过的《自由大宪章》为英国宪法中最早的成文部分，它规定国王课征超过惯例的赋税必须召集大议会 征求“全国公意”(第 12 条);1295 年通过的宪法性文件《无承诺不课税法》规定“非经纳税人之自愿承诺，则英国君主或其嗣王，均不得向彼等征课租税，或摊派捐款”；1628 年通过的《权利请愿书》向国王提出四项要求，第一项就是“未经议会同意，不得强迫任何人承担或缴纳任何‘赠予’、税、强制性借款、租税或类似的费用”。

案例 2 法国宪法。1791 年宪法（法国最早颁布的成文法）第 3 章第 2 节第 8 条规定：“有关赋税的创设、延期和征收的立法议会的法令都叫做法律并加上法律的标题。”

案例 3 意大利宪法。第 23 条规定：“不根据法律，不得征收任何个人税或财产税。”

案例 4 丹麦宪法。第 46 条规定：“在议会未通过财政法案或监督拨款法案前，不得进行征税。”

案例 5 芬兰宪法。第 61 条规定：“赋税 包括关税 在内，无论是否规定期限，均应根据法律规定。取消或变更原有赋税或纳税义务亦应根据法律的规定。”值

得一提的是芬兰宪法(第 62 条)还对公共收费的合法性作出规定,即“关于政府机关服务收费和文件收费,以及国营邮政、铁路、河道、医院及其他公用事业收费的一般原则由法律规定。”

案例 6 西班牙宪法。第 133 条规定:“所有涉及国家税赋之财政收入,均应根据法律予以规定。”

案例 7 希腊宪法。第 6 章第 1 款规定:“非经议会制定法律,对征税对象和收入、财产类型、支出以及按何种税类处理等事宜作出规定,不得征收任何税。”

案例 8:日本宪法。第 84 条规定:“新课租税或变更现行租税,必须有法律或法律规定的条件为依据。”

案例 9:葡萄牙宪法。第 106 条规定:“税制由法律建构……任何人不得被强迫缴纳没有宪法依据和法律未予规定缴纳与征收的税种。”

### (三) 课税权限制条款

在没有强有力约束的情况下,政府有可能滥用或者不适当地行使课税权,对公民权益、经济发展和其他辖区的财政利益造成损害。因此,西方国家宪法对各级政府课税权的行使,施加了一些重要限制,大致可分为一般性限制条款和特定限制条款。两者的区别在于:前者适用于所有级别政府,后者只适用特定级别政府——通常分别针对联邦及州地政府。

1. 一般性限制条款。该条款主要包括四类,即适