

 中国社会科学院创新工程学术出版资助项目

纳税人权利研究

丁一 著

中国社会科学出版社

· 014035976

纳税人权利研究

丁 一 著



北航

C1723169

D912.204
13

中国社会科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

纳税人权利研究 / 丁一著. —北京: 中国社会科学出版社, 2013. 12
ISBN 978 - 7 - 5161 - 3454 - 2

I. ①纳… II. ①丁… III. ①纳税人 - 权益保护 - 研究 - 中国
IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 252182 号

出 版 人 赵剑英
责任编辑 许 琳
责任校对 韩海超
责任印制 李 建

出 版 **中国社会科学出版社**
社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号 (邮编 100720)
网 址 <http://www.csspw.cn>
中文域名: 中国社科网 010 - 64070619
发 行 部 010 - 84083685
门 市 部 010 - 84029450
经 销 新华书店及其他书店

印 刷 北京奥隆印刷厂
装 订 北京市兴怀印刷厂
版 次 2013 年 12 月第 1 版
印 次 2013 年 12 月第 1 次印刷

开 本 710 × 1000 1/16
印 张 20.5
插 页 2
字 数 346 千字
定 价 58.00 元

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社联系调换
电话: 010 - 64009791
版权所有 侵权必究

目 录

导论	(1)
----------	-----

上篇 纳税人权利的起源与宪政基础

第一章 原始税现象与习俗权利	(11)
第一节 税的萌芽	(11)
第二节 习俗规范与习俗权利	(16)
第三节 税现象与习俗权利	(19)
第二章 古代中西方不同的文明传统与权利状况	(26)
第一节 古代中国：纳税人的无权境况	(27)
第二节 古代西方：纳税人权利的生长	(44)
第三章 近代纳税人权利的确立	(82)
第一节 多元政治势力的较量	(82)
第二节 商品经济与资产阶级的崛起	(84)
第三节 自由思想的涌动	(85)
第四节 多元法律与法治文化	(89)
第五节 税收理论与纳税人权利	(94)
第六节 资产阶级革命与税收法定主义	(98)
第四章 纳税人权利之宪政基础	(104)
第一节 历史启示：中西方纳税人权利差异之源	(104)
第二节 法理分析：宪政下纳税人权利之确证	(107)

中篇 现代纳税人权利的发展与保护

第五章 纳税人权利发展与保护的背景与动因	(126)
第一节 第三次税改浪潮	(126)

第二节 国际人权保护与经济全球化发展	(130)
第六章 主要国家纳税人权利保护评述	(133)
第一节 美国纳税人权利保护	(134)
第二节 加拿大纳税人权利保护	(160)
第三节 德国纳税人权利保护	(189)
第七章 纳税人权利保护比较分析	(211)
第一节 纳税人权利的来源	(211)
第二节 纳税人权利的保护机制	(217)
第三节 纳税人权利的内容	(220)

下篇 我国纳税人权利之构建

第八章 我国的宪治历程与纳税人权利保护	(241)
第一节 近代立宪与纳税人权利	(241)
第二节 新中国宪治历程与纳税人权利发展	(244)
第三节 我国纳税人权利保护现状评析	(253)
第九章 我国纳税人权利体系之构建	(257)
第一节 民主原则下的纳税人权利	(257)
第二节 法治原则下的纳税人权利	(260)
第三节 人权保障下的纳税人权利	(276)
第十章 我国纳税人权利保护机制之设计	(289)
第一节 立法保护	(289)
第二节 行政保护	(293)
第三节 司法保护	(297)
第四节 纳税人的自我保护	(304)
结论	(314)
参考文献	(317)

导 论

我们所处的时代是一个权利的时代，也是一个不断丰富和发展权利的时代。^① 纳税人权利，正是在人权的普及、民主的发展和法治的进化等宏观宪政背景下逐渐凸显而日益为立法所关注的。之所以称“凸显”和“关注”，是因为纳税人权利并非时代的新近产物，作为其核心的征税同意权早在英国中世纪的封建契约中，即已萌芽；在近代西方宪政革命成功之后，普遍确立。然而，权利与纳税主体相结合而作为一个独立的概念被明确提出，纳税人权利被明列为权利家族的一员而为立法所保护，纳税人权利单独成为法学的研究对象而为学者所关注，则绝对是晚近之事。^②

“在 80 年代，当经济增长、就业和通货膨胀均处于低水平，且选民怀有税制不公平、无效率和无谓的烦琐的观念时，政府被说服，认为税改可能会是一个选票的赢家而不是输家。”^③ 这就是 20 世纪 80 年代美国税制改革的基本背景，也是引发全球性第三次税改浪潮的最大动因。伴随着此次税改浪潮，更引人注目的事情发生了，那就是纳税人权利受到了普遍性的关注和重视。立法上，曾被授予征税机关的广泛而几乎不受限制的征税权力在各国遭遇普遍的重新审视并对可能的滥用加强了防范和规制；与此相对应，纳税人权利则明显得到了保护和加强，最显著的立法范例莫过于美国先后颁布的三部《纳税人权利法案》，南非和加拿大则颁布了宪法

① 美国学者 L. 亨金在《权利的时代》英文版前言中称，“我们所处的时代是权利的时代。这一时代的基本特征之一是人权观念得到了普遍接受”。无独有偶，我国学者夏勇编著的一本权利论集，名为《走向权利的时代》。笔者感触，人权的国际化、民主和法治的相互感召，使得权利自 20 世纪中叶以来逐渐成为时代的主旋律，至今不衰。

② 纳税人权利最早在国外受到关注也是迟至上个世纪中后期的事情。

③ Messere Ken, *Tax Policy in OECD Countries: Choices & Conflicts*, Oxford University Press 1994, above n 22 at 29.

性的权利法案,直接适用于纳税人权利保护。税务行政上,自我评估制度的推行,使得税制的健康运行离不开纳税人的合作和信任。当征税机关从繁忙的评估事务中解脱出来而加强了对纳税人遵从的调查研究时,结果使他们既惊又喜,那就是税制的公平实施以及征纳关系的改善比严厉打击更有助于纳税人的遵从。这使得税务机关有了重建纳税人信任的动力和决心,在此背景下,各国税务机关纷纷颁布《纳税人权利宣言》或《纳税人宪章》,以服务承诺的崭新形象力图赢得纳税人的信任和合作,各种形式的纳税人服务措施在行政层面得到有效推行,纳税人权利据此有了改善的机遇和实效。

在国际方面,全球经济一体化和电子商务的发展,使得无论是征税或是反避税,均需要国家间税务机关的经常性合作与交流。在这一国际信息传递和交换的过程中,纳税人的隐私权和秘密权保护成为突出的问题,而非歧视待遇以及避免双重征税问题也成为各国协调税制的主题。伴随全球经济一体化的格局,致力于建立统一、自由的贸易市场的国际组织如世贸组织(WTO)、经济合作与发展组织(OECD)、欧洲联盟(EU)等,对于纳税人的非歧视待遇,税制运作的透明、统一和协调起到了巨大的推动和促进作用。这些国际组织制定的各种性质的贸易规则、公约、条约、指令、法令等均使得纳税人权利获得某种超国家层面的保护。

国际人权事业的发展,也使税收领域,这个一直被忽视和排斥在人权保护之外的重要领域,开始受到人权组织的关注和重视。欧盟直接将《欧洲人权公约》纳入欧盟法,明确要求所有欧盟成员国“应该尊重 1950 年 11 月 4 日在罗马签订的欧洲公约为保护人权和基本自由而约定的基本权利,这些权利源自成员国共同的宪法传统,是共同体法律的基本原则”。^① 欧洲人权法院也开始援引《欧洲人权公约》的有关条款对涉税案件进行裁决。例如,在 *Funke 诉 France* 案中,法院援引《欧洲人权公约》第 6 条公正审判的权利,要求在关税调查涉及侵入民宅、搜查和扣押时,保障纳税人的沉默权或不自证其罪的权利。《欧洲人权公约》第 9 条规定的思想、良心和宗教自由的权利,也曾被教友派信徒据以起诉主张拒绝违

^① Article F (2) of the EU Treaty. Also see, Williams D, *EC Tax Law* (1988 Longman) 19—20.

反良心的纳税。^① 这使纳税人的基本权利因人权公约的适用而得到更有力、更具有普遍性的保护。

显然, 纳税人权利已经受到关注, 且正受到越来越多的关注。1990年, OECD 发表了《纳税人权利与义务——关于 OECD 成员国纳税人法律地位的调查报告》, 随后制定了《纳税人权利宣言范本》, 敦促各成员国加强纳税人权利的保护。2000年9月, 在德国慕尼黑召开的国际财政协会全球会议举办了有关纳税人权利保护的专题研讨会, 其目标之一就是制定一个纳税人法律保护的最低国际标准, 与会专家还建议制定《纳税人权利国际公约》。与此同时, 我国纳税人权利也伴随着改革开放以及社会主义市场经济体制的建立, 而逐渐走入学者研究和立法保护的视野。自上个世纪90年代中后期始, 有关纳税人权利的论文和著述开始陆续出现。2001年《中华人民共和国税收征收管理法》修订, 首次在总则中集中、明确地规定了纳税人在税收征管中的部分权利, 这更进一步推动了我国纳税人权利的保护和研究。与此同时, 税务机关也开始转变观念, 遵循国际税收征管的潮流, 以为纳税人服务的新理念, 致力于改善征纳关系。

然而, 这些均只是利好消息。在笔者看来, 无论是国外纳税人权利, 还是国内纳税人权利, 均处于一种滞后状态, 即纳税人权利的发展与保护滞后于它的应有地位和应然状态。纳税人权利, 顾名思义是纳税人所享有的权利。然而, 以何种视角来研究纳税人权利, 又在何种层面来确认和保护纳税人权利, 则不是一个能简单或轻率应对的问题。纳税人, 作为国家税收血脉的供给者, 是国家得以生存和发展不可缺少的主体要素; 纳税人权利, 则是一个与国家征税权力相对应的宪法性权利, 它决不应该囿于税收征管的狭窄层面, 而应该作为一个涵射民主、人权和法治等宪政价值的概念来认真对待。近代资产阶级革命以纳税人争取征税同意权的斗争为先导, 近代宪政以税收法律主义为其重要基石的史实, 已经鲜明而深刻地说明纳税人权利的宪法性地位与不容忽视的重要性。可惜的是, 纳税人权利作为一个宪政层面的应有概念, 并未随宪政体制的确立而得到应有的充分重视和保护。税收法律主义以及选举制度和代议制民主的建立, 似乎使征税同意权有了充分的保障; 国际人权公约和公民的基本权利也能为个人提供某种对抗国家公共权力侵犯的有力屏障, 这使纳税人的敏感神经有所松

^① Case No 10358/83, 15 December 1993 DR 37, at 142.

弛,纳税人的税负公平权、隐私机密权、信息权、可预测性权利以及在税收征管中应该享有的正当程序权利等均被湮没于国家优越的国库利益和征税机关强悍的征管权力之后;曾经视国民的征税承诺为基本人权的人权领域,也一直排斥纳税人权利作为人权家族的一员。一直迟至20世纪80年代的第三次税改浪潮,各国才基于各种功利的动因和迫切的需要,重新审视过于严厉而不受限制的征税权力,对于纳税人权利也有了重新的认识、尊重和保护。这才有了前述纳税人权利发展与保护的机遇。由于宪政首先在西方确立,宪政发展也有相当深厚的人文积淀和制度基础,因此,在以西方发达国家为代表的国际层面,纳税人权利的滞后仅表现为一种保护广度和深度上的滞后,一旦重新认识纳税人权利之于民主、法治和人权的重要性,其保护能迅速扩展和深入,在现有制度构建上找到生发的基点。不过,毕竟这种认识和保护尚属新近,时间上的滞后也使纳税人权利在理论上尚缺乏系统、深入而全面的探讨。尤其是纳税人权利的研究视角,只是最近十年才引起部分学者在国民主权、法治原则、人权保护等宪法层面的探讨。如日本学者北野弘久力主以宪法中的国民主权和人权保护理念来构建纳税人基本权^①,我国台湾地区学者也是近年来逐渐借鉴日本和德国学者的研究成果,日益重视在财政宪法的框架下研究纳税人权利保护问题。^②

至于我国大陆地区,纳税人权利就不仅仅是保护时间上的滞后问题。坦率而言,我国^③纳税人权利保护才刚刚起步,不仅权利体系尚未构建,而且保护机制也很不健全,尊重纳税人权利、保护纳税人权利的理念更未从根本上得以确立。国内近年来虽相继涌现了一批相关文章和著述,但系统的分析和有理论深度的探讨尚不多见。当前,我国社会主义市场经济体制改革向纵深拓展,改革的深层次必然涉及政治体制改革等根本性问题。目前,宪法的多次修订已经在昭示我国朝着政治文明之路开始进发,而纳

① 参见〔日〕北野弘久《税法学原论》(第4版),陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第57—60页。

② 代表性著作包括:葛克昌:《税法基本问题》(财政宪法篇),月旦出版社股份公司1996年版;葛克昌:《国家学说与国家法——社会国、租税国与法治国研究》,月旦出版社股份公司1996年版;黄俊杰:《纳税者权利保护》,翰芦图书出版有限公司2004年版。

③ 在不引起误解的基础上,本书一般用“我国”简化指代我国大陆地区,且适用于新中国成立后时期。

税人权利显然是政治、经济与法律层面的交汇视点。纳税人权利从政治层面而言就是国家与国民的关系问题,在经济层面则是公共财政的受益与负担问题,而这两点,在现代民主法治国家均需在法律层面依靠宪法下的税收法治得到保障。由此,纳税人权利已经具有发展宪政、健全公共财政以及推进税收法治的突破口的现实地位。而且,目前的国际环境是经济一体化和人权保护合作,我国适时加入 WTO 融入世界经济体系以及签署国际人权两公约^①而由此承担的国际义务也要求遵循国际准则,加快推进税收法治建设,切实加强纳税人权利保护。因此,新的历史时期如何构建我国的纳税人权利体系,如何在立法、执法和司法方面完善纳税人权利保护,已成为现实亟待解决的一个重大理论课题。

可见,无论是从国际纳税人权利研究的推动需要,还是从我国纳税人权利构建的现实需求而言,以纳税人权利为专门的研究对象,对纳税人权利的历史与现状、理论基础与权利内容进行全面的探讨和分析,均有重要的理论价值和现实意义。基于此,本书锁定纳税人权利,并以民主、法治和人权的宪政视野,运用历史的方法、比较的方法、规范分析和实证研究的方法,借鉴历史学、社会学、经济学、政治学研究成果,对纳税人权利的起源与发展,历史与现状进行追本溯源,探寻其产生发展的一般规律、确立和存在的宪政基础,当今发展和保护的现状与内容,并以此为基础对我国纳税人权利体系予以构建,纳税人权利保护机制进行设计,以作完善我国纳税人权利及其保护之建议。

以此为逻辑线索,本书的结构布局分为上中下三篇。上篇论述纳税人权利的起源和宪政基础。按照历史的演进顺序,循着税与权利产生与发展的历史轨迹,对纳税人权利萌芽、生长、发育和确立的政治、经济、法律、文化和社会基础予以追溯和探寻,进而探究中西方纳税人权利的历史差异之源,并由此论证纳税人权利存在的宪政基础。中篇论述纳税人权利的发展与保护。在分析纳税人权利在当今发展和保护的背景与动因后,重点评述美国、加拿大和德国的纳税人权利保护现状,进而对各国纳税人权利发展与保护的一般规律和内容予以比较分析,以此作为我国纳税人权利完善之借鉴。下篇论述宪治下我国纳税人权利体系及保护机制之构建与设

^① 其中,《经济、社会及文化权利国际公约》已经在 2001 年 2 月 28 日获得九届全国人大常委会第 20 次会议的正式批准。

计。首先追述我国近代之后的宪治历程与纳税人权利发展,继而对我国纳税人权利的保护现状予以评价分析,最后运用前两篇的研究成果,以民主、法治和人权的宪治原则,对我国纳税人权利体系予以构建,并对我国纳税人权利保护机制进行设计。

开篇之前,尚需对本书的研究视角略作说明。宪政已经成为当今人类所普遍认同的最高文明形态。如同所有抽象概念一般,对于宪政的含义,学界尚无完全一致的界定。但是民主、法治、人权之于宪政的基本要素地位,却为大多数学者所认同。如我国学者李龙认为:“宪政是以宪法为前提,以民主政治为核心,以法治为基石,以保障人权为目的的政治形态或政治过程。”李步云则阐述,“宪政是国家依据一部充分体现现代文明的宪法进行治理,以实现一系列民主原则与制度为主要内容,以厉行法治为基本保证,以充分实现最广泛的人权为目的的一种政治制度。依据这一定义,宪政这一概念,包含三个基本要素,即民主、法治、人权。民主是宪政的基础,法治是它的重要条件,人权保障则是宪政的目的。”郭道晖指出,“宪政是以实行民主政治和法治为原则,以保障人民的权力和公民的权利为目的,创制宪法(立宪)、实施宪法(行宪)和维护宪法(护宪)、发展宪法(修宪)的政治行为的运作过程”。文正邦则认为,“宪政就是由宪法所确认和规定的民主政治制度及其实现;具而言之,宪政是以宪法为前提,以民主政治为核心,以法治为基石,以保障人权为目的的政治形态或政治过程”。^①借鉴学者的认识,笔者认为,宪政的本质在于以宪法为载体,以民主、法治和人权为要素,将宪法规范及其原则和精神与政治实践相统一,合理配置公民权利和国家权力,在权利与权力的动态平衡中,实现国家权力的合法化与公民基本人权保障。纳税人权利与国家征税权力无疑是公民权利与国家权力在税收领域中的具体表现。因此,本书对宪政下纳税人权利的考察,主要以宪法为基础,以民主、法治和人权为基本线索展开,置纳税人权利于国家征税权力的平衡对立面,对“权利对权力的制衡,权力为权利之保障”予以探讨。

由于国际上纳税人权利得到关注和保护仅最近二十年左右的时间,无论是纳税人权利的比较分析或是纳税人权利的理论研究均不多见,这使得

^① 以上学者观点参见文正邦《宪政——人类法治文明的最高结晶》,载《现代法学》2002年第5期。

本书在整体上具有较强的原创性和前瞻性。概括而言,本书的创新之处有二:一是研究视角的创新。以民主、法治和人权的宪政视野来考察纳税人权利,是将纳税人权利牢牢确立于宪政的基础之上,这既是纳税人权利的性质使然,也是宪政国家的本质使然。它使纳税人权利突破了传统税法学的狭窄视域,获得了宪法层面的考察和保护。而此前,无论是国际或是国内学者的探讨均仅零星触及民主、法治或是人权视角,且对其理论根源与纳税人权利体系之间并未建立良好的对应关系。笔者论述下的宪政视野则凝练了民主、人权和法治的核心三原则,在此三原则之下来系统阐发和构建纳税人权利体系,使应然层面的纳税人权利的发展与保护有了实在法上的宪政基础。二是研究内容的创新。本书立论的基础,并非单纯来自学理上的分析,而是抽象于历史的发展脉络与启示。上篇遵循历史的逻辑,对纳税人权利的起源予以循序渐进的溯源性考察,并有意识地对比分析中西方纳税人权利历史差异之源。在此过程中,充分借鉴历史学、社会学和政治学研究成果,由此论证纳税人权利存在的宪政基础。在此基础上,再从民主、人权、法治和公共财政的政治学、法学和经济学视角予以法理性分析,完成纳税人权利之理论确证。这种对纳税人权利的历史研究与法理分析当属填补当前纳税人权利研究的一个理论空白。中篇对于现代纳税人权利发展与保护的动因及内容的分析与比较,既是对上篇立论基础的进一步印证和展开,又是对纳税人权利内容及发展趋向的深入与剖析。由于外国资料的语言障碍、搜集成本和可得性困难,目前学界对国外纳税人权利引介多浅尝于转引性资料介绍,缺乏一手原文资料的质料支撑使得纳税人权利的比较研究显得薄弱而缺乏借鉴力。而本书对主要国家纳税人权利保护的现状分析以及国际纳税人权利一般趋势评析,则直接引证大量的原始外文文献,以此为基础的比较借鉴具有较强的可靠性和相当的前沿性,对于当前我国学界对国外纳税人权利保护的研究弱势现状,应该能起到一定的补足作用;而且,即便笔者的分析不够精当和深入,也能为这一块领域的研究起到资料拓荒者的铺垫作用。下篇对未来我国纳税人权利体系的构建和保护机制设计,立足于我国纳税人权利的滞后现状和薄弱环节,贯通上两篇的研究成果,以宪治下的民主、法治和人权原则全面构建我国纳税人权利体系,并以立法、行政和司法以及纳税人自我保护的立体结合,作为未来我国纳税人权利保护之机制设计,这为宪治下我国纳税人权利及其保护的发展和完善提供了富有建设意义的框架设计。

当然，囿于笔者的知识结构和学术积累，本书尚为纳税人权利的一个基础性研究。由于纳税人权利本质上是一个折射民主、法治和人权的宪政课题，其理论的深厚性和具体内容的丰富性尚有待作者的进一步深入和学术同仁的共同参与和研究拓展。

上篇

上 篇

纳税人权利的起源

纳税人权利的起源 与宪政基础

国王和大臣的权力不是其他什么东西，而是来自于人民为了他们自己的共同利益出于信赖而进行的授予、转交和委托。从根本上而言，权力仍然保留在人民手中，并且因为是自然权利而不能从他们手中夺走。^①

——John Milton

尽管纳税人权利备受关注和保护不过是最近二十年的事情，但是作为实质意义上的纳税人权利^②，则绝不是当代的生发物，其确立至少可以前推至近代西方宪政建立之初。当欧美近代资产阶级革命提出“征税须经国民同意”“无代表则无税”的口号并最终将之付诸宪政实践时，纳税人权利中最核心的部分——征税同意权，便得以确立。马克思曾言，“不仅探讨的结果应当是合乎真理的，而且引向结果的途径也应当是合乎真理的”。^③唯物史观也告诉我们，事物的发展有其连续性和渐进性，任何新兴事物的诞生均有其必然的历史渊源和深厚的人文背景。因此，对纳税人权利的探讨和研究，也不应匆忙建立于已知的理论之上，而应循着历史的轨迹，对其萌芽、生长和确立的历史予以细致的考察，从中探寻其成长的一般规律与存在的客观基础。

① In *The Tenure of Kings and Magistrates*.

② 当征税同意权在近代资产阶级革命中确立时，并未以纳税人权利的名义明确提出，而是作为民主、法治、人权等理念的载体依附于公民相对于国家的权利中被提出的。

③ 这是马克思在《评普鲁士最近的书报检查令》中对真理探讨自由的论述。《马克思恩格斯全集》第1卷，第8页，转引自杨春来《权利法哲学研究导论》，南京大学出版社2000年版，第46页。

第一章

原始税现象与习俗权利

第一节 税的萌芽

纳税人权利，顾名思义，是纳税人所享有的权利。它包含的必然逻辑是纳税人主体的存在和权利的享有。纳税人主体的成立又必然是税这一历史现象产生之后。因此，对纳税人权利的探源应该循着税的起源和权利的生长轨迹前行。

对于税^①的起源，马克思经典作家早有论述。恩格斯在《家庭、私有制和国家的起源》一文中认为，在原始社会末期，社会生产力的发展出现了剩余产品，私人占有和贫富分化的加剧，导致私有制的产生。当私有制的确立引发了阶级划分与阶级对抗，最终在阶级斗争中便产生了国家。国家既已产生，作为暴力机器的军队、法庭和警察需要供养来源。“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。捐税是以前的氏族公社完全没有的。”^② 恩格斯的论述说明了税与国家有着天然的联系。赋税的起源与国家的起源相伴生。但是，任何事物不可能从无到有突然产生。正如摩尔根所言，“近代的种种制度实生根于野蛮阶段，而推其萌芽之始，则又在更早的蒙昧阶段。它们一脉相承，贯通各代，既有逻辑上的前

① 对于税的称谓，古代多以赋税、捐税相称，而日本、我国台湾地区则素以租税指称，我国自新中国成立以来为与旧的称谓以示区别，则以税收称之。笔者倾向于使用“税”这个单字，为尊重历史和传统，也鉴于目前这些概念仍在不同程度上使用的现状，如不同编译者对马克思经典著作的翻译中有“赋税”、“租税”、“捐税”之称，因此，本书在引用和行文中对这些概念暂不作区分，根据需求和语境交替使用。

② 《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第176页。

因后果，亦有其血统上的来龙去脉”。^① 笔者关注税与国家产生之前的氏族公社时期，就是为了寻找税及相关权利脱胎而来的原初形态以及其中所蕴涵的深刻的社会基础。

马克思曾提及“原始共同体时的贡赋关系”^② 这一概念，并在《摩尔根〈古代社会〉一书摘要》中写道：

阿兹忒克联盟并没有企图将所征服的各部落并入联盟之内；因为在氏族制度之下，语言上的分歧是阻止实现这一点的不可克服的障碍；这些被征服的部落仍受他们自己的酋长管理，并可遵循自己古时的习惯。有时有一个贡物征收者留驻于他们之中。^③

恩格斯在《家庭、私有制和国家的起源》中论述易洛魁人时也指出，美洲易洛魁人的亲属部落间的联盟在极盛时期，对四周征服的土地上的居民，“一部分驱逐出境，一部分使之纳贡”。^④

我国《史记·五帝本纪》中也有这样一段记载：“轩辕之时，神农氏势衰，诸侯相侵伐，暴虐百姓，而神农氏弗能征。于是轩辕乃习用干戈，以征不享，诸侯咸来宾从。”轩辕氏即黄帝，“不享”即不行贡纳者，“宾从”即是贡纳之义。

以上引文中所提及的阿兹忒克联盟和易洛魁人部落联盟均是氏族社会晚期时的社会组织形态。可见，税的萌芽形态早在原始社会末期即已存在，主要表现为部落之间因军事征服而产生的征服者与被征服者之间的贡纳关系。

为什么认定这种部落间的贡纳是税的一种原初形态？这可从中外古代赋税制度史中找到答案。我国是世界四大文明古国之一，早在约公元前21世纪，黄河流域各氏族部落即先后告别了“天下为公”的时代，演进为粗具国家形态的邦国，通过部落征战，建立了第一个国家共同体夏朝，

① [美] 摩尔根：《古代社会》（上册），杨东莼、马雍、马巨译，商务印书馆1997年版，第4页。

② 《马克思恩格斯选集》第25卷，人民出版社1974年版，第364页。

③ 马克思：《摩尔根〈古代社会〉一书摘要》，中国社会科学院历史研究所翻译组译，人民出版社1965年版，第151页。

④ 参见《马克思恩格斯选集》第4卷，人民出版社1972年版，第90页。