

GUO JIA ZHENG SHUI QUAN DE HE XIAN XING KONG ZHI

# 国家征税权的 合宪性控制

钱俊文 著

 法律出版社  
LAW PRESS · CHINA

GUO JIA ZHENG SHUI QUAN DE HE XIAN XING KONG ZHI

# 国家征税权的 合宪性控制

钱俊文  
—  
著

 法律出版社  
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

国家征税权的合宪性控制/钱俊文著. —北京:法律出版社,2007.7

ISBN 978 - 7 - 5036 - 7404 - 4

I. 国… II. 钱… III. 国家税收—税收管理—研究  
IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 083752 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/王耀琪

装帧设计/乔智炜

出版/法律出版社

编辑统筹/法律应用出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京北苑印刷有限责任公司

责任印制/陶松

开本/787×960毫米 1/16

印张/22 字数/361千

版本/2007年7月第1版

印次/2007年7月第1次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939658

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995 苏州公司/0512-65193110

书号:ISBN 978 - 7 - 5036 - 7404 - 4

定价:45.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)



**钱俊文** 汉族，1964年10月出生，江苏溧阳市人。2006年6月获苏州大学宪法与行政法专业博士学位，现在江苏省溧阳市地方税务局工作并担任局长，主要研究方向为税法与行政法基础理论。曾在《税务研究》、《中国税务》、《涉外税务》、《税务与经济》等刊物上发表学术论文20余篇，多篇文章在国家、省税务系统获奖，并被《人民大学报刊复印资料》转载，出版译著（合译）一部。

## 序

西方的议会民主肇始于对国王征税权的控制,1215年英国大宪章所确立的“无法律则无课税”原则,从税收征收角度建构了对国家权力最具实质性的限制,在近代宪政发展史上具有里程碑式的意义。从宪政的视角观察,税收承载着公民与国家之间最直接也是最主要的利害关系,是国家和公民之间关系的核心范畴。税收乃国家凭借公权力强制将人民的部分财产无偿转移为国家所有,毫无疑问的关乎每个公民的自由权、财产权以及生存权等基本权利的保障;税收构成现代国家存续之物质基础,正如柏克所说的:“国家的税收就是国家”,税收几乎与所有的公权力形影不离,所有公权力的正常运行均离不开税收的支撑。甚至可以说,国家行为的全部内容无非在于税收的征收和使用,财政支出的边界即为公权力运行的界限。控制财政收入与支出大权,也就控制了政府的命脉,从而具备了从根本上决定和约束政府活动的的能力。因此,从税收这一独特的视角来研究宪法和宪政问题,通过对税收征收与使用的法律控制,进而规范政府权力运行,最终实现国家的宪政目标,成为我国当今宪法学研究相对薄弱但却亟待重视的一个领域。我指导的博士生钱俊文同志选取了这一极具现实性和前瞻性的课题作为博士论文,经过三年的潜心研究和学习探索,完成了这部30万字的学位论文《国家征税权的合宪性控制》,并顺利通过

博士学位论文答辩。值此本书付梓之际,俊文邀我为之作序,遂欣然命笔,向各位学界同仁作一介绍。

《国家征税权的合宪性控制》一书以个人主义的观察立场,从税法哲学、宪法学、公共财政学三个维度,应用价值分析、经济分析、实证分析、历史分析等多种研究方法,以国家征税权为分析考察对象,重点探讨国家征税权的学理基础、宪法限制、建制原则以及宪法监督机制,建构国家征税权合宪性控制的理论框架,最终实现税收立宪主义目标。本书的核心观点是,纳税人权利保障是税收立宪的终极目标,控制政府征税权是税收立宪的主要内容,而确立宪法对国家征税权的绝对支配地位则是税收立宪的基本前提。

本书认为,从国家学视角,国家征税权的取得只能来自于人民的授予或同意,其运行必须置于人民的控制之下,税收的用途仅在于保障人民利益之必要;从经济学视角,国家征税的标准或者个人负担税收的额度,只能依据人民所享受的利益或获得的公共服务来确定,纳税人的负担能力为国家税权的运行设定了道德边界;从法学视角,强调以“债务关系说”为重心的来界定税收法律关系性质,根本目的在于排除国家权力在征税活动中的优势地位。

本书以规范分析方法重构了宪法上税的概念,并以此设定了国家征税权行使的宪法界限。宪法上的税概念除了传统税法学有关税收的基本特征以外,还应该从岁入与岁出的有机统一、与宪法整体价值立场的协调、国家税权的分配等方面加以完整的理解。宪法上的“纳税义务”与公民财产权的限制在本质上具有同一性;而“纳税人权利”即构成国家对财产权“限制之限制”,即纳税人权利保障构成了对国家征税权的实质性限制。

本书认为,税收法定主义原则和量能课税原则是宪法为国家征税权运行所设定的两大建制原则,分别构成了对国家征税权的形式和实质性控制。税收法定主义的核心价值在于社会成员或其代表的同意,从而为税收的课征投入合法性装置。量能课税原则由宪法上平等原则直接导出,是宪法平等原则的具体化,目的在于保障纳税人免于超过负担能力之纳税义务,并确保最低生存权、择业自由权等基本权利。

税收法定主义和量能课税原则能否为立法者所遵行并在税法体系中得以贯彻,最终有赖于相对独立的专司宪法解释与宪法审判的违宪审查机制的建立和运行。本书主要侧重于税收立法权抵触平等课税原则的实质审查,重点分析衡量某项税收立法是否抵触宪法平等原则的具体认定标准,并以税收特别措施

为观察对象,探讨基于经济社会目的的税收立法规范,应该采用严格还是宽松的审查尺度问题。

本书的基本结论是:税收立宪的核心在于控制国家征税权,国家征税权来源于人民的同意或授予,税收的用途仅在于保障人民利益之必要,权利保障构成对国家征税权的宪法限制,税收法定主义原则和量能课税原则是宪法为征税权运行所设定的两大建制原则,任何违反建制原则的税收立法,均应接受违宪审查,以确保宪法对国家征税权的绝对支配地位。

**杨海坤**

2006年岁末于姑苏

## 前言

统治者需要取得被统治者的同意这一理念,一开始是作为一个征税问题的主张而提出的,这一主张后来逐渐发展成为一种有关一切法律问题上的主张。

——罗伯特·达尔

现代国家的财政几乎都是以税收为主要经济来源,税收作为国家与公民之间利益关系的纽带,关涉公民财产自由等基本权利,并构成国家存续之物质基础,以致于国外有学者从国家财政的角度来界定国家的型态。德国学者 Isensee 指出,如果从统治工具的观点观察国体,那么现代国家从财政收入面观察体现为“税收国家”,从财政支出面观察则体现为“给付国家”。“税收国家”一方面需要从其国民手中取得财富,势必对人民自由财产造成侵害,税收由此成为国家对人民关系中最经常也是最大的不利益;另一方面国家藉此财政工具广泛达成国家目的,国家既是法律秩序的维护者,也是社会秩序的促成者,以实现其保护、教育、预防、重分配等多种功能。<sup>①</sup> 可以这样说,在现代社会,税收已经渗透到政治、

<sup>①</sup> 葛克昌:《国家学与国家法——社会国、租税国与法治国理念》,月旦出版社1996年版,第141~142页。



经济、文化等各个领域,除了作为传统的财政收入手段以外,税收还广泛地充当诱导投资消费、提升产业结构、推动科技进步、促进社会福利、实现社会公正等政府经济、社会政策工具,甚至如我们国家在遇到“非典”、禽流感等突发事件时,税收也被作为政府应对突发事件、恢复正常秩序的重要政策手段。

税收作为国家能力的重要表征与公民权利的主要载体,理所当然地应该成为宪法约束的主要对象。从财政角度观察,税收几乎与所有的公权力形影不离,或者说所有公权力的正常运行都离不开税收支撑。控制税收收入与支出大权,实际上也就控制了政府的命脉,从而具备了从根本上决定和约束政府活动的的能力。英美诸国的宪政实践表明,正是由于统治者与人民在围绕索取与给付之间所产生的冲突与平衡,才逐步开启了近代西方宪政体制的篇章。可以认为,税收是推动近代宪政国家制度产生的主要经济动因。西方学者非常重视用经济方法分析法律、宪法、宪政,从经济角度揭示宪政的内在渊源、本质及其发展规律,揭示宪政和经济的深刻联系。查尔斯·A. 比尔德的《美国宪法的经济观》,以詹姆斯·M. 布坎南为代表的公共选择理论都是这个领域的杰出代表。哈佛大学经济学家萨克斯和瓦尔纳(Sachs and Warner)认为,征税和代议政治存在良性互动关系。政府要征税,就必须提供公共服务作为交换,在交换过程中政府也必须逐步回应公民的其他要求,包括责任究问(accountability),善治良政(good governance),逐步过渡到以民主自由和选举政治为主要内容的宪政体制;也正是这种互动关系才提供了现代国家政府合法性的来源,人民主权理论得以证成的理由是国家权力赖以存在与运转的物质基础即国家财政来源于人民的提供。从财政主要来源于税收这一视角,国家主权之所以属于人民,国家权力之所以来源于人民权利,是因为税收来源于人民财产权的让渡。当今中国正处在体制转换过程中,能否以税收问题为切入点,规范政府征税与用税行为,并以此推动整个制度向宪政转型,正是本书作者的研究动机。

正是基于这一点,本书尝试以纳税人基本权利作为理论建构的基石,立足于个人主义的观察立场,从税法哲学、宪法学、公共财政学三个维度,运用价值分析、经济分析、实证分析、历史分析等多种研究方法,以国家征税权为分析考察对象,着重探讨国家征税权的学理基础、宪法限制、建制原则以及宪法监督机制,以期建构国家征税权合宪性控制的理论框架,为最终实现税收立宪主义目标提供理论资源。因此,本书的论证思路是,从基本权利入手探讨国家征税权的正当性,并以此建构规范宪法上税概念的本质内涵,从中推导出宪法为国家

征税权运行所设定的建制原则,并作为税法是否抵触宪法规范的审查依据,从而使国家征税权真正落实到保障纳税人基本权利这一根本宗旨。笔者认为,纳税人权利保障是税收立宪的终极目标,控制政府征税权是税收立宪的主要内容,而确立宪法对国家征税权的绝对支配地位则是税收立宪的基本前提。

个人的基本权利是国家的基础,是任何公权力的逻辑起点和最终归宿。尽管近年来税法理论拓展出“纳税人基本权利”(taxpayer's fundamental rights)这一新型的人权概念,日本税法学家北野弘久把它界定为是保障纳税人在宪法规定的规范原则下征收与使用税收的实定宪法上的权利,是一项关于纳税人各种自由权、社会权等的综合性权利。<sup>①</sup>但是,不管给出怎样的名称,纳税与基本权利的逻辑关系始终是,人民首先要同意纳税并进行授权,然后国家才能征税;国家向人民征税的行为必须以人民同意纳税的意志为基本前提;人民之所以同意纳税,是期望国家能够有效地保障其天赋权利。不过,法实证主义者也许并不如此认为,有一种观点认为消极权利与积极权利的两分法是毫无意义的,他们认为,无论积极权利还是消极权利都需要政府提供积极的保护。因此,所有权利都是积极权利,也就是赋予权利(entitlement),需要政府的创设与实施。当代著名的公法学家霍尔姆斯和森斯坦在其《权利的成本——为什么自由依赖于税》一书中,从现实主义的角度就权利实际运作的逻辑作出了这样的诠释,即权利不是需要政府撒手,而是需要政府积极的保护。政府若想积极提供这种保护,必须依赖充足可供支配的资金,也就是说贫困、软弱无能的政府无法切实地实施权利。对此,笔者以为,“自由依赖于税”这一观点并不排斥“权利是任何公权力的起点和归宿”这一论断,恰恰说明这样一种观点,即人们之所以要纳税是为了政府能够更有效地保障其自由权利。

有关国家征税权行使的正当性问题,国家学、经济学、法学等学科均立足于不同的视角作出了不同的诠释,比如在制度经济学(尤其是道格拉斯·诺斯)看来,政府与人民之间的关系是这样的:政府将保护和公正出售给各个成员团体,或至少是降低内部的无序状态,这通过确定和实施产品和资源的所有权或让与资产转移权来实现;作为对这种服务的回报,政府从人民处获得税收。理想国家的标准是这样的,政府授予选民在宪法上定价(税收)的权力,而政府安全地、稳定地获取必要的税收,统治者的安全感取决于自由处置税源和税率的程度。

<sup>①</sup> [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社,第58~59页。

从国家学视角,社会契约论者认为国家征税权的取得只能来自于人民的授予或同意,其运行必须置于人民的控制之下,税收的用途仅在于保障人民利益之必要;从经济学视角,国家征税的标准或者个人负担税收的额度,只能依据人民所享受的利益或获得的公共服务来确定,纳税人的负担能力为国家税权的运行设定了道德边界;从法学视角,我们认为应该以“债务关系说”为重心来界定税收法律关系的性质,税收实体法律关系本质上属于公民对国家所承担的“公法上的债务”关系,而税收程序法律关系中尽管存在权力关系因素,但是这种关系相对“债务关系”而言处于从属地位,“债务关系说”根本目的在于排除国家权力在征税活动中的优势地位。

探讨宪法上的税概念,本质上在于掌握宪法对征税权设定之界限,此种界限如纳税义务需依法律设定,无法律上依据的,人民不负纳税义务;虽然法律名义上为税,实质意义上非宪法意义上之税,则立法者并无立此类税法之权限,执行者也无执行此类税法之权限,违宪审查机构有权将此类税法作违宪审查。所有此类限制,最终目的即为保障个人基本权利。本书试图以规范分析方法重构宪法上税的概念,并以此设定国家征税权行使的宪法界限。笔者以为,宪法上的税概念除了传统税法学有关税收的基本特征以外,还应该从岁入与岁出的有机统一、与宪法整体价值立场的协调、国家税权的分配等方面加以完整的理解。我们认为,宪法上的“纳税义务”与公民财产权的限制在本质上具有同一性;而“纳税人权利”即构成国家对财产权的“限制之限制”,即纳税人权利保障构成对国家征税权的实质性限制。

在现代民主国家的宪法中,国家征税权的行使理由由立法机关依照民主程序掌握,并且符合税收法定主义、税收公平原则以及过度禁止原则等宪法意旨,以有效落实纳税人的权利保障。为此,本书以税收法定主义原则和量能课税原则作为宪法为国家征税权运行所设定的两大建制原则,以建构宪法对国家征税权的形式和实质控制。虽然税收的历史与国家同样久远,但作为近代意义上的税法并没有随国家的出现而早早地成为一个法律部门。究其原因,主要是由于税法作为公私权力交融的法律部门,只能建立在私权与公权平等存在的法治国家基础之上,而这一基础是宪政运动之前的任何历史类型的政治国家都不具备的。只有在宪政革命开启了主权在民、私权神圣的新型国家范式之后,作为规范税收征管权力的税法才获得了生长的政治氛围。因此,独立存在的税法只能是近现代宪政运动和法治化进程的产物,而作为宪政运动标志性成果的税收法

定主义原则,其核心价值在于国家征税必须取得社会成员或其代表的同意,从而为税收的课征投入合法性装置。量能课税原则由宪法上平等原则直接导出,是宪法平等原则的具体化,目的在于保障纳税人免于超过负担能力之纳税义务,并确保最低生存权、择业自由权等基本权利。

税收法定主义和量能课税原则能否为立法者所遵行并在税法体系中得以贯彻,最终有赖于相对独立的专司宪法解释与宪法审判的违宪审查机制的建立和运行。对税收立法的违宪审查,涉及形式审查和内容审查两个方面:前者指税收立法是否违反税收法定主义原则,主要涉及是否抵触课税要件法定主义、课税要件明确性原则等;后者主要指税收立法是否构成对财产权、生存权等基本权利的侵犯,是否抵触宪法对基本权利的平等保护。由于量能课税原则不仅为宪法平等课税原则在税法上的具体衡量标准,而且负担能力本身体现了财产权、生存权等实体权利的保护程度。可以这样说,量能课税原则既涵摄财产自由权等基本权利内容,又涉及对这些基本权利的平等保护。因此,对税收立法实质内容的违宪审查,重点应放在是否违反量能课税原则,以及对该原则的违反是否取得合理正当性。本书以税收立法权抵触平等课税原则的实质审查为重点,研究分析衡量某项税收立法是否抵触宪法平等原则的具体认定标准,并以税收特别措施为观察对象,探讨基于经济社会目的的税收立法规范所应该采用的严格或是宽松的审查尺度问题,以使税收立法的违宪审查真正落实到制度层面。

本书的基本结论是:税收立宪的核心在控制国家征税权,而国家征税权来源于人民的同意或授予,税收的用途仅在于保障人民利益之必要,权利保障构成对国家征税权的宪法限制,税收法定主义原则和量能课税原则是宪法为征税权运行所设定的两大建制原则,任何违反建制原则的税收立法,均应接受违宪审查,以确保宪法对国家征税权的绝对支配地位。诚然,书中的许多结论并非笔者独创,许多观点为国外或境外的税法理论之通识,或者说是作者将宪法学的基本理论运用到税收立宪领域。更确切地说,笔者仅仅是梳理了国外和境外在税收立宪领域的一些研究成果,并将这些成果系统地介绍给国内的读者,以期能取得共识以协力推进中国的税收立宪进程。

# 目录

前 言	001
<b>第一章 绪论</b>	001
第一节 问题缘起与问题意识	001
第二节 研究动机与研究目的	006
第三节 研究范围与研究对象	009
一、从税法哲学维度来解释税收现象	010
二、从宪政层面上来考察税收现象	011
三、从公共财政的角度来探究税法现象	013
第四节 立论基础与研究方法	014
一、个人主义的研究范式	014
二、规范主义的研究方法	016
三、经济研究方法	019
四、实证分析的研究方法	020
第五节 本书结构与研究限制	021
第六节 税权合宪性控制的研究综述	024
<b>第二章 税收立宪的时代意义</b>	037
第一节 税收与宪政的历史渊源	037

一、英国为“税收推动宪政”的典型范例	038
二、税收特权引发法国资产阶级革命	040
三、“无代表不纳税”成为北美殖民地人民的“独立宣言”	042
第二节 市场经济呼唤税收立宪	044
一、财政权与财产权的“两权分离”是近代税收产生的基础	044
二、私有财产权的确立彰显税收立宪的人权价值	049
三、本书的观点	053
第三节 现代国家所面临的“财政危机”	054
一、财政规模日趋膨胀,政府成为“税收机器”	055
二、税收功能受到扭曲,政策目标难以期待	059
三、非税收入名目繁多,公债规模控制乏力	064
第四节 税收立宪作为宪政改革的突破口	069
一、宪政改革的“路径依赖”	070
二、税收立宪作为宪政改革的路径选择	072
第五节 税收立宪的核心在于控制税权	075
第六节 本章小结	080
一、税收是西方宪政运动的内在动因	080
二、市场经济体制呼唤税收立宪	080
三、化解“财政危机”成为税收立宪的现实诉求	081
四、税收立宪成为当今我国宪政改革的“路径选择”	082
五、税收立宪的核心在于控制税权	082
<b>第三章 国家税权的学理阐释</b>	<b>083</b>
第一节 政治理论对税权来源的诠释	085
一、社会契约论	086
二、自由至上主义	092
三、“整体主义”理论	098
四、本书的观点	106
第二节 经济学关于税收负担的解释	109
一、“利益说”又称“交换说”	110
二、“牺牲说”或称“义务说”	113

三、“能力说”	114
四、本书的观点	116
<b>第三节 法学理论对税法关系性质的认识</b>	116
一、“税收权力关系说”	117
二、“税收债务关系说”	120
三、本书的观点	122
<b>第四节 本章小结</b>	124
<b>第四章 国家税权的宪法基础</b>	126
<b>第一节 税的历史考察</b>	126
一、税在历史上的存在形态	127
二、税的功能演化及其理论背景	131
<b>第二节 宪法上税概念的重构</b>	150
一、税法视野中的税概念	151
二、宪法税概念的应然价值	154
三、宪法上税概念重构的原则	156
四、税与其他财政收入的界限	164
<b>第三节 国家税权的宪法限制</b>	175
一、“纳税义务”作为主要的宪法条款	176
二、“纳税义务”与财产权限制之关系	180
三、“纳税人权利”作为“限制之限制”	189
<b>第四节 本章小结</b>	204
<b>第五章 国家税权的建制原则</b>	206
<b>第一节 税收法定主义原则</b>	207
一、税收法定主义原则的功能价值	207
二、税收法定主义原则的内容	210
三、税收法定主义在我国现行法上的检讨	222
<b>第二节 量能课税原则</b>	231
一、关于平等原则在税法实务上的观察	233
二、关于平等原则的学理阐释	237

三、量能课税为课税公平原则之体现	240
四、量能课税原则作为税法建制原则	246
第三节 本章小结	255
<b>第六章 国家税权的宪法监督</b>	<b>260</b>
第一节 税权受合宪性审查的必要性	261
一、宪法约束与立法约束本身存在很大的差异	264
二、现代民主政体的权力制衡机能受到严重抑制	266
三、“压力团体”成为左右税收政策走向的重要力量	268
四、本书观点	269
第二节 税权受合宪性审查的标准与步骤	270
一、关于自由权限制的审查标准：“比例原则模式”	272
二、关于平等权限制的审查标准：“合理差别待遇”	277
三、税收立法的审查标准及步骤：以税收特别措施为例	282
第三节 税收立法抵触平等原则的实例考察	297
一、大岛工薪阶层税金诉讼案	298
二、税收“复查”限制之违宪审查	299
三、关于外资企业所得税法的合宪性检讨	302
第四节 本章小结	305
<b>第七章 结论</b>	<b>307</b>
一、税收立宪在当今中国具有重要的时代意义和宪政价值	307
二、对国家税权的正当性考量是税权控制的价值基础	309
三、重构宪法上的税概念是实现宪法对税权控制的前提	310
四、税收法定和量能课税原则构成约束征税权的宪法原则	311
五、国家税权只有置于宪法监督之下才是真正意义上的税收立宪	313
<b>参考文献</b>	<b>315</b>
<b>附录：《纳税人权利宣言》</b>	<b>329</b>
<b>后记</b>	<b>333</b>



## 第一章 绪论

### • 第一节 问题缘起与问题意识

《国家征税权的合宪性控制》这个题目的选取,并非笔者兴之所至,实乃因偶尔在《读书》2001年第8期上看到一篇由王绍光先生所写的题为《美国“进步时代”的启示》的文章,引发作者的深思与探索。该文章首先引用了一首小诗:

如果老外注意到咱这儿的税收  
定会纳闷我们哪有什么自由  
样样事情都得纳税,包括晒了天上的日头  
马一备鞍就得上税,不管它是奔驰  
还是慢走  
另外的收费更加邪门,真可以叫做无奇不有  
写自己的姓名,进山打野兽  
夜里点灯,墙上开口  
红白喜事,购买销售  
当官的样样都要把税抽  
死神也帮不了你的忙  
见阎王之前还得把税款留