



税权的宪法控制

SHUIQUAN DE XIANFA KONGZHI

刘 丽 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

D922.22

42

2006



税权的宪法控制

SHUIQUAN DE XIANFA KONGZHI

刘 丽 著



法律出版社

LAW PRESS·CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税权的宪法控制/刘丽著. —北京:法律出版社, 2006. 12

ISBN 7-5036-6944-6

I. 税... II. 刘... III. 税法—研究—中国 IV. D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2007)第000223号

© 法律出版社·中国

税权的宪法控制

刘丽著

责任编辑 王旭坤

装帧设计 于佳

开本 A5

印张 7.125 字数 130千

版本 2006年12月第1版

印次 2006年12月第1次印刷

出版 法律出版社

编辑统筹 法学学术出版分社

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

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/010-63939796

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 7-5036-6944-6/D·6611

定价:19.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)



作者简介

刘丽，女，1978年生，陕西蒲城人。2000年、2003年先后毕业于湘潭大学法学院，获法学学士与法学硕士学位，2006年毕业于武汉大学法学院，获宪法学与行政法学博士学位。2003年起任教于湘潭大学，现为法学院副教授、硕士生导师。主要从事宪法学、行政法学与诉讼法学基础理论的教学与科研工作。近年来，在《法律科学》、《西亚非洲》等刊物发表文章若干。

序

叶必丰*

我国行政法学已走过了20年的路。20年来,我认为取得了两大成就。一是推动了依法行政、依法治国观念的确立,积极参与了我国各项体制的改革以及《立法法》、《行政处罚法》、《行政许可法》、《行政复议法》、《行政诉讼法》和《国家赔偿法》等一系列法律的制定,促进了我国行政法制体系的初步建立。二是通过借鉴和继承,初步建立和构筑了我国的行政法学体系。

20年后的今天,我认为,我们的行政法学研究已不完全是我们前辈所面临的任务,或者说产生了新的任务,即对已制定法律的适用和解释以及运用已构筑行政法原理解决具体问题。并且,通过对法的适用和解释以及具体问题的研究,检验、完善和丰富我们的行政法制

* 叶必丰,上海交通大学法学院教授、博士生导师,中国法学会行政法学研究会副会长。

和行政法原理,从而进一步地推动我国行政法制和行政法学的发展。

为此,我要求我的博士生分别研究都市法制、科技法制、税收法制、教育法制和区域法制等领域的具体问题,从而完成了《城市地下空间开发规划》、《科技风险的行政法监控》、《税权的宪法控制》和《行政协议——区域合作机制研究》等博士学位论文。刘丽博士的学位论文《税权的宪法控制》,就是其中的一项。也许,这些研究是初步的、稚嫩的,甚至还不为大家所完全认同,但却是一种新的开端,一项新的努力。

二

虽然税是税法学的任务,但它曾经是宪法的起源,至今仍是宪法上公民权与国家权、立法权与行政权、中央和地方、地方与地方关系的核心。在行政法上,它也关系到公共负担平等、法律优先、法律保留和正当程序原则的贯彻。税权与警察权一样,是最为经典而传统的国家权力。对上述问题,我们不得不从宪法和行政法的角度进行观察和分析。遗憾的是,我国宪法和行政法学上需要研究的问题太多,以致至今未对此予以充分的研究。刘丽博士的学位论文以此为选题率先进行探索,实现了宪法和行政法学研究的转向,应该说是我国宪法行政法学界的幸事。

刘丽博士的作品揭示了西方国家税权控制的基本规律,即征税权的法定主义、用税权的预算控制以及对税权的审计监控。针对我国存在的问题,主张我国的税权控制应从“行政主导”转向“立法主导”,实现人大对税权的控制;从“五级”政府转向“三级半”政府,实现税权的分税控制;从“先富”转向“共富”,必须进行财政的“转移支

付”；从税的开征、征收到税的使用，实行全程监控。刘丽博士向我们勾画的这一税权控制框架，是清晰、全面、有效和成功的。她强调了国家权力机关的税权，肯定了纳税人对征税和用税的同意权，体现了人民主权思想。她强调了租税法定主义，为法律优先和法律保留原则的适用确立了坚实的基础。她强调了税负合理和用税平等原则，牢牢把握了税权及其监控的根本目的。

刘丽博士的作品，具有广阔的视野。通过阅读本作品，我们可以发现，她对税权控制的研究没有被宪法或行政法的学科分界所限制，而是针对税权及其控制问题，以研究的需要，分别采用宪法或行政法的原理和方法来加以论证。她不仅仅注意到了近代的“无代议士不纳税”，还认识到了税权控制在现代福利国家的发展；没有把自己的眼光停留在法律条文的规定上，而是密切关注着城市和农村、东部和西部发展的严重不平衡。也正因为如此，她为自己研究税权控制确立了正确方向，即通过税权控制实现宪政、法治、平等、和谐。

总之，从选题到内容和方法以及思想上看，刘丽博士具备良好的研究潜质，其作品具有良好的学术价值和实践意义。

三

按照我与刘丽博士商定的计划，刘丽博士的这一作品仅仅是其对税权研究的第一步，本作品也仅仅是对税权研究的论纲性作品。长远的目标是通过研究税权广泛而深入的讨论宪法和行政法领域的重大而现实问题，尤其是中央与地方的关系问题，并进一步检验和完善宪法行政法原理。

在公民与国家、国家权力机关与国家行政机关之间，对税权的配

置适用法律保留原则。也就是说,税的开征、税种的设置、税负的比例和税的使用,必须实行税收法定主义。凡是法律没有规定的,视为法律所保留,即视为国家权力机关所保留,基于人民主权原则,亦即视为由人民所保留。但在中央和地方之间,税权的配置是否实行法律保留原则?在联邦制国家,法律没有规定税权的,可以视为由成员国所保留。我们是单一制国家,国家的权力并非由地方所让渡;相反,宪法却规定地方的权力由中央分配。这样,法律所没有规定的税权,就不能推定为由地方所保留。那么,法律所没有规定的税权,我们是否可以推定由中央所保留呢?从宪法所规定的地方权力由中央分配的国家结构形式来看,适用法律保留原则并推定为中央保留似乎是成立的,但却并不完全符合法律保留原则保护弱者权利的本意,因而是一个有待继续研究的问题。同时,通过对这一问题的研究,我们也可以进一步加深对法律保留原则的认识。

当前,财政的转移支付是通过提高中央政府的税收分成比例,然后由中央政府支付给某些地方的。这就不可避免地带来两种担忧,即中央政府是否会用于其他途径,基于财政转移支付而得到中央财政支持的地方是否能体会到发达地区的支持而作出相应的合作?这些担忧又可以转化为税权监控的必要性,而对财政转移支付的监控是否又可以将由中央转移支付改造成为由地方协议直接转移支付,从而换取相应的积极支持或合作?这已经成为现行经济一体化进程中的重大而现实的问题。

类似的问题还有很多、很多。在此提出问题,我只是真诚地希望刘丽博士沿着这一方向继续扎实的研究,衷心地希望她在这一领域奉献更多、更好的研究成果。

刘丽博士的学位论文经修改,即将出版,这也是刘丽博士的第一

部个人专著。作为刘丽博士的指导教师,不敢作如何夸奖和好评,仅
以上述文字说明她研究的初衷和计划,并表示祝贺和期待。

2006 年秋
于上海意心居

内容摘要

税权和财产权的关系是公民权和国家权力关系的物质内核,税权的大小表征着国家和社会实力的此消彼长,也直接影响着一个国家的政治体制,从这个角度来讲,税和税权的问题从一开始就是一个宪法问题。换言之,宪政也正是从人民能够逐步控税开始的,一部宪政史就是一部控税史,“财政立宪是西方宪政发展的源头”。本书以《税权的宪法控制》为题,以宪政的视角研究税权,试图开启税权研究的新视野,寻求中国宪政改革的突破口,并通过对比的方法,以西方社会国为参照,以转型期的中国问题为落脚点,揭示了中国目前税权宪法控制的具体方法与措施。本书共分为七部分,包括导言、税·税权·控税、西方社会国的税权及其控制、税权控制的基本原则、税权控制的中国语境、税权控制的中国之道和结语。

“导言”部分主要表达作者选题的根据,以及研究的视角、态度与立场。本书是基于“宪政”是“限政”,税权控制是“限权”的考虑,试图用吉尔兹阐释人类学有关地方性知识的理论,在揭示宪政与税权之间的互动关系的基础上,以税权控制为突破,为我国的宪政发展和宪政改造提供一种新的研究思路和方法。换言之,用税权控制促使我国宪政结构的改造。

“税·税权·控税”部分主要采取批判和反思的态度,在宪政的框架内重新界定了税和税权的内涵。作者认为,对宪政语境下税之

特征与内涵的界定,必须从保护公民基本权利和限制国家税权滥用的角度加以把握。基于此作者认为,宪政语境下的税是指以人权保障为终极价值、以严格立法程序为基本方法、以规制征税权和用税权为基本理念、以无偿性为基本特征的一种国家征收内容。

“税权”是近年来财政学和税法学中使用频率较高的关键词,但是关于该语词的内涵和外延,真可谓众说纷纭。而我们所探讨的有关税权控制的问题,却无不映射着税权的基本内涵,比如税务立法主体的确定、税金征收主体的分配等。因此,正确地理解税权,是实现税权有效控制的关键所在。作者将税权界定为征税权和用税权的统一,并在此基础上,提出了控税的宪政意义。最后通过对中国和西方所处不同历史时期税权运行现状的分析和拷问,提出了本书研究的目的和方向,即中国税权控制。

“西方社会国的税权及其控制”部分以“社会国”为线索,通过对“社会国”的概念、特征、历史发展及其危机与成因的分析,试图探求破解社会国危机的治理之道,进而在走出社会国困境的社会背景下,控制税权的恶性膨胀,在寻求国家合理规模过程中,实现财产权与税权的制约与平衡,并最终化解社会国宪政危机,从而实现从现代到后现代社会的温和转型。为此,笔者以哈耶克的“三层代议机构理论”为基础,提出了化解社会国财政危机粗略宪政改造框架。

“税权控制的基本原则”部分,作者首先以英、美、法三国为代表,考察了“租税法定主义”原则的起源,从而以宪法的视角揭示了“无代议士不纳税”的宪政内涵以及租税法定主义原则在税权控制中的核心地位。然后,分析了“自由法治国”时期租税法定主义原则的基本内涵以及由于深受形式法治思想的影响,该原则不可避免所带有的特征。

到了“社会国”时期,由于“议会行政化”和“行政立法化”,自由法国时期租税法定主义原则中“法律”的内涵发生了变化,从而造成行政机关在所谓的授权立法的借口下针对某一部分人或事开征某种税种,结果造成税负严重不平等。所以此阶段的税权控制原则即租税法定主义原则自然应该强调:第一,加强税权控制的紧迫性。面对日益膨胀的福利型社会,应该严格控制税的开征和使用,在用税权方面,加大预算和审计的力度,突出预算的法律性,对于代议机关通过的预算,不得随意的修改。加强对于预算执行的审计力度;同时,对于那些“授权立法”应加强违宪审查的力度。第二,在坚持租税法定主义原则的同时,加强“法律”内容的普适性,从而使得纳税人财产的多寡不因行政当局的更替而有所增减。第三,税种、种率等设置合法,各项税收制度的设置应尽量使政府尽可能少的干预经济,还市场交易主体以真正的自由,而不是以借用富人的钱来养活“穷人”之名大肆扩大国家权力。第四,反对确立“量能课税原则”,主张应把其作为一种有待追求的租税理想。

“税权控制的中国语境”部分。该部分以中国“税赋痛苦指数”高低的追问为切入点,以宏观的视角和比较的方法,分析了我国税权运行的背景及产生的问题。由于在从计划经济向市场经济的转型时期,我国税赋制度本身就非常不完善和不健全,如果用严格法学意义的税和税权的概念进行分析,实难切中中国目前经济和政治领域存在问题的要害。因此,笔者采用宏观税负的概念展开自己的研究,发现在中国当下的税权运行状态中,既存在西方“自由治国”重“自由”轻“平等”的严重现象,又存在西方“社会国”时期财政方面的现实危机与困境,可以说“社会断裂”的所有问题和矛盾一同汇集于当代中国社会。所以,在转型期的大国背景下,我国税权的控制必须避

免对西方发展模式的“路径依赖”，需在“中国问题意识”的指引下，发现我国税权的实际运行规律和解决之道。

“税权控制的中国之道”部分。通过上一部分的分析，我们已对中国当下税权的宏观运行状况有了一个客观了解和初步认识。从征税权的角度来看，我国大口径宏观税负已接近发达国家的平均水平，并且存在着税基分布不均，部分税率水平过高，税收执法程序性差、随意性强，税赋减免制度性不公，以及对部分税种如增值税依赖性过强等诸多亟待解决的问题；就用税权层面观之，从表面上看上述高额的税金似乎已通过日益扩大的公共支出还税于民、还税于社会了。其实，由于目前我国预算案的法律刚性不足、公共支出结构不合理、利用效率低以及国家机构膨胀导致的“吃饭财政”，大量的税金在途中就被消耗、浪费和流失掉了。

为此，在中西比较的基础之上，笔者提出了中国税权控制的具体方略：（一）从“行政主导”到“立法主导”：税权的人大控制。（二）从“柔性”到“刚性”：税权的预算控制。（三）从“五级”政府到“三级半”政府：税权的分税控制。（四）从“先富”到“共富”：用税权的“转移支付”控制。（五）从“行政型”到“议会型”：税权的审计监督。

“结语”部分主要以两次“法国骚动”和中国的“新农村建设”为切入点，既是对全文的总结，又表明了对未来的期冀。

导言：立场与方法

一、选题的意义

我国行政法学到今天,尽管取得了长足的进步和发展,但是不可回避的是,目前还仅仅停留在行政法学总论层面上的研究,至于行政法学分论部分或者说部门行政法虽业已进入研究者的视野,不过,离现实的要求还很远。基于上述考虑,本书把研究的重点放在部门行政法上,并结合“立宪经济学”、“行政征收”和“行政给付”等有关理论,最终选定“税权的宪法控制”这样一个选题。试图以税权控制和宪政改造的互动关系作为主线展开自己的论述,即税权控制只有在宪政的架构下才能收到应有的效果;同时,只有通过对税权的有效控制,才能还权于人民,分权于地方,控权于行政,从而为我国的宪政建设设定方向。关于税及税权控制在西方立宪历史中的重要作用,马克思曾论证道:“国王们在与别国人民进行战争时,特别在与封建主进行战争时需要钱。商业和工业越发展,他们就越需要钱。但是,这样一来,第三等级,即市民等级也就跟着发展起来,他们所拥有的货币资金也就跟着增长起来,并且也就借助于赋税渐渐从国王那里把自己的自由赎买过来。为了保证自己的那些自由,他们保存了经一定期限重新确定赋税的权利——同意纳税的权利和拒绝纳税的

权利。”^①美国大法官霍姆斯也曾言：“税是文明社会的对价”(Tax are the price we pay for a civilized society)。^②就转型期中国^③的具体国情而言,本选题具有以下几个方面的理论价值和现实意义:

1. 宪法改革的突破口。公民权与国家权力的关系是宪法学的核心,而公民的财产权和国家的税权又是二者关系的物质基础形式。因此,公民财产权的入宪和今后的有效保障,有赖于对国家税权的适度控制与约束。毕竟在一个时期内一个国家的财富总量是一定的,处理好了财产权与税权的关系,或者说实现了国家税权的有效规控,也就在很大程度上调处了公民权与国家权力的关系,实现了宪法关系的稳定与和谐,此其一。其二,我国自市场经济体制确立以来,经济体制的改革尽管还处于攻坚阶段,但改革的方向已确定。相比之下,我国政治体制的改革才刚刚起步,如何展开,朝着什么方向进行还在探索之中,而税权控制的研究,不仅有利于立法权和行政权关系的调处,而且,也是中央与地方关系厘定的前提与基础。可见,此选题已触及了我国政治体制改革的深层次问题,是宪政体制改革与完善的突破口。

2. 拓展了行政法学研究的新视角和新领域。我国行政法学经过二十多年的快速发展,已初具规模,但总体上来讲还是粗放型的,部门行政法学的研究,必将推动我国行政法学的精细化,提升其可操

① 《马克思恩格斯全集》(第6卷),人民出版社1961年版,第303页。

② Gary wolfram, taxpayers rights and the fiscal constitution:politics, taxation and the rule of law, edited by Donald P. Racheter and Richard E. wagner, Kluwer Academic publishers,2002. p. 49.

③ 本书所指的“中国”,如果没有特别说明仅指“中国内地”,不包括香港、澳门和台湾地区。

作性。

3. 有利遏制腐败,实现政治清明。控制住了税权,也就控制住了国家权力这列火车的动力,而财政支出的理性化、民主化与规范化、制度化,对于我们这个发展中国家具有非常重要的意义。如政府^①腐败的遏制、有限公共资源的配制、国家财富的节约甚至去官僚主义化,等等。

4. 有利于市民社会的生成和地方自治的培育。税权的控制和依法行使,不但对福利行政、给付行政、服务行政、有限政府的建设具有非常重要的推动作用,而且,税权的规范化和程序化,必将推动中国民间资本的积累,使整个国家藏富于民,而社会财富的扩大,必将大大地推动地方的自治。

5. 有利于优化公共产品的供给。用税权的控制,有利于解决政权在公共支出方面的“越位”、“错位”与“缺位”问题,从而对社会保障等公共产品的提供造就制度保证,消除城乡差距、区域差距和行业差距,最终实现社会的统筹发展与和谐发展。

二、国内外研究现状

就国外而言,西方发达资本主义国家先后经历了“自由法治国”和“社会国”两个时期,^②现在正在进行着以税权控制为核心的福利

① 本书是在“大政府”即相对于“社会”的国家机构的意义上适用“政府”一词的,并非仅指行政机关。

② “自由法治国”和“社会国”两个用语借用了葛克昌教授的说法。参见葛克昌:《国家学与国家法——社会国、租税国与法治国理念》,月旦出版社股份有限公司1996年版,第48页。另外,我国台湾行政法学者黄锦堂亦有“自由法治国”和“社会法治国”的类似划分。参见翁岳生编:《行政法》(上册),中国法制出版社2002年版,第58页。

改革的尝试与努力。在这场“社会国”的反思运动中,人们提出了许多改良方案,试图走出“社会国”的当下困境。如西方政治家们提出的“第三条道路”;^①美联储主席艾伦·格林斯潘和诺贝尔经济学奖得主米尔顿·弗里德曼“社保私有化”主张;^②20世纪80年代初任“经济合作与发展组织”秘书长的危莱·内普提出的“福利社会”的构想;^③罗伯特·诺齐克有关“最弱意义上”的国家(a minimal state)理论;^④罗尔斯《正义论》一书中主张的“差别原则”的分配方案;^⑤被誉为“公共选择理论之父”的布坎南的“立宪经济学”学说^⑥以及哈耶克在对自生自发秩序研究中对“立法三机构”的未来建构,^⑦等等。不过,就目前国际社会的理论反思和现实举措来看,改革不可能超越市场经济的基本框架和宪政共和的政治体制,所能做的只是在人类基本价值之间进行选择与平衡,并以此为基础对当下的制度结构进行完善和矫正,改革的前景与效果究竟如何,“后社会国”时代最终将是一种什么样的社会形态,仍然雾里看花,实难评估。我们可以肯定的仅仅是:“社会国”已危机四伏,改革势在必行。

① [英]安东尼·吉登斯:《第三条道路及其批评》,孙相东译,中共中央党校出版社2002年版,第2页。

② 薛兆丰:“美国‘社保’进退两难”,载《南方周末》1998年2月4日。

③ 经济合作与发展组织秘书处编:《危机中的社会国家》,华夏出版社1990年版,第7页。

④ [美]罗伯特·诺齐克:《无政府、国家与乌托邦》,何怀宏等译,中国社会科学出版社1991年版,第1页。

⑤ [美]约翰·罗尔斯:《正义论》,何怀宏等译,中国社会科学出版社1988年版,第65页。

⑥ [澳]杰佛瑞·布伦南、[美]詹姆斯·M.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,第9页。

⑦ [英]弗里德利希·冯·哈耶克:《法律、立法与自由》(第2、3卷),邓正来等译,中国大百科全书出版社2000年版,第62页。