



BOSHI WENKU

〔法学〕

宪政维度下的 税收研究

XIANZHENG WEIDU XIADU
SHUISHOU YANJIU

崔皓旭 著

知识产权出版社



BOSHI WENKU
[法学]

宪政维度下的 税收研究

XIANZHENG WEIDU XIAD

SHUISHOU YANJIU

崔皓旭 著

知识产权出版社

内容提要

近年来,随着我国宪政实践的发展和宪法理论研究的繁荣,宪法学中的一重要研究内容——税收的宪法理论日益为学界所关注。为了全面探究税收的宪法价值及其机理,本书在宪政的语境下对税收进行了全面的分析和考察。通过对税收与宪政形成与发展的动态的、历史的梳理,阐释了税收与宪政之间的内在关联,揭示了税收立宪在解决税收国家与公民矛盾和冲突的制度价值,并分别论证了立宪政体下国家税收权力和纳税者义务及权利的相关问题。

责任编辑:兰涛

图书在版编目(CIP)数据

宪政维度下的税收研究/崔皓旭 著. —北京:知识产权出版社, 2009. 12

ISBN 978-7-80247-651-6

I. 宪… II. 崔… III. 税法—研究 IV. D912. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 219967 号

宪政维度下的税收研究

崔皓旭 著

出版发行: 知识产权出版社

社 址: 北京海淀区马甸南村 1 号

网 址: <http://www.ipph.cn>

发行电话: 010-82000860 转 8101/8102

责任编辑: 010-82000860 转 8325

印 刷: 知识产权出版社电子制印中心

开 本: 880mm×1230mm 1/32

版 次: 2010 年 1 月第 1 版

字 数: 168 千字

ISBN 978-7-80247-651-6/D·902(2767)

邮 编: 100088

邮 箱: bjb@cnipr.com

传 真: 010-82005070/82000893

责编邮箱: lantao@cnipr.com

经 销: 新华书店及相关销售网点

印 张: 7.25

印 次: 2010 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 22.00 元

出版权专有 侵权必究

如有印装质量问题,本社负责调换。

序

自国家诞生以来，为维持公共权力体系的运转，以国家名义立策建制的税收便成为国家不可替代的财政基础。在现代国家体制下，民主政治的建立和昌行，更彰显国家税收的重要性。国家税收逐渐纳入国家法制特别是宪政体制之中，成为国家基本法律特别是宪法规制的重要内容。

此专著作者崔皓旭在读博期间，通过潜心研究宪政体制下的国家税收，对于探究税收与宪政的内在关联，阐释国家税收的宪政机理等方面，颇多心得和体悟；更在立宪政体下的国家税收权力、公民纳税义务以及中国税收制度的建构等方面，展现了诸多个人独到的见解。本书视野开阔、论证严谨，既有理论分析，又有实证考察，这不仅在同类著作中独树一帜，更在一定程度上弥补了我国宪法学在财政税收领域研究的欠缺。

此专著作者虽毕业三年有余，但是我们师生之间不仅情谊相连，在学术探讨上更是赓续不断。见证了其在学术研究的道路上不断披荆斩棘、奋力前行。此专著是其在博士论文的基础上经过精研细钻，反复打磨而做成的，在学术质量上又大有长进和改观。作为老师，见到学生学有专攻，且有精进，欣喜之情自然溢于言表。惟愿学生以此专著出版为契机，在学术研究的道路上越走越宽，步子迈得更大，走得更远，青出于蓝而胜于蓝。

值此著作出版之际，一为祝贺，二表心愿。
是为序。

陈云生

2009年10月于北京

目 录

导 论	(1)
一、研究意义	(1)
二、文献综述	(6)
三、研究路径及方法	(11)
四、本书的思路和结构内容	(16)
第一章 税收的宪政解析	(20)
第一节 税收的宪法界定	(20)
一、财政意义上的税收概念	(20)
二、一般法律意义上的税收概念	(21)
三、宪法意义上的税收概念	(24)
第二节 税收的正当性	(29)
一、税收正当论——公共产品理论	(29)
二、税收非正当论——新自由主义者的观点	(31)
三、对两种观点的评析	(33)
第三节 宪政秩序下税收的本质	(37)
第二章 税收与宪政的生成——历史考察	(40)
第一节 税收革命与英国宪政	(40)
一、英国宪政的起点——无代表不纳税原则的提出	(41)
二、英国宪政的推进——议会课税权的形成	(43)
三、英国宪政的确立——光荣革命	(46)
四、小结	(47)



第二节 税收与美国宪政历程	(49)
一、税收与美国宪政的发端	(49)
二、美国宪政的建立与对税收的限制	(51)
三、小结	(53)
第三节 税收与法国宪政制度的生成	(55)
一、控制国王征税的机构——三级会议：形成与走向 没落	(55)
二、税收不平等与法国大革命的爆发	(57)
三、小结	(61)
第四节 西方税收立宪史对中国的启示	(63)
第三章 税收立宪——国家与公民的博弈机制	(66)
第一节 税收立宪的原因分析	(69)
一、税收法定的意义及有限性	(69)
二、税收宪定的必然性	(73)
第二节 税收立宪的理论分析	(77)
一、“一致同意”的理想	(77)
二、税收立宪——一个次优选择	(78)
三、税收立宪的意义	(82)
第三节 税收立宪的规则选择——公共选择学派的 观点	(85)
一、规则的目标	(85)
二、规则的选择	(86)
第四节 税收立宪的实证考察	(89)
一、国外税收立宪的模式	(89)
二、国外实施税收立宪的特征	(91)
三、国外税收立宪的评价和分析	(93)

第四章 立宪政体下的国家税收权力	(99)
第一节 国家税收权力的宪政意义	(99)
一、国家税收权力的内涵	(99)
二、税收权力的宪法特征	(101)
第二节 国家税收权力的分配	(105)
一、国家税收权力分配的理论基础——权力分立	(105)
二、国家税收权力的横向分配	(108)
三、国家税收权力的纵向分配	(112)
四、小结	(116)
第三节 国家税收权力的控制与保障	(117)
一、控制的原因	(117)
二、控制的模式	(119)
三、控制的内容	(127)
四、国家税收权力的保障	(131)
第五章 立宪政体下的公民纳税义务及权利	(135)
第一节 纳税义务的宪政解读	(135)
一、纳税义务的属性	(136)
二、纳税义务的逻辑基础	(142)
三、纳税义务的法律特征	(145)
第二节 纳税义务的宪法原则	(150)
一、法律保留原则	(151)
二、平等负担原则	(153)
三、比例原则	(156)
第三节 纳税者的宪法权利	(158)
一、生存权	(160)
二、税收支出的监督权	(165)



三、纳税者的隐私权·····	(168)
第六章 中国税收法治建设的宪政之路·····	(170)
第一节 中国税收法治建设的现状及问题·····	(171)
一、税收立法·····	(171)
二、中央与地方的税权划分·····	(176)
三、税款支出的控制·····	(180)
四、纳税人权利保障·····	(181)
第二节 原因透视·····	(183)
一、经济因素的制约·····	(183)
二、观念上的滞后·····	(185)
三、有效制度的缺失·····	(186)
第三节 中国税收改革的路径选择·····	(192)
一、历史分析·····	(192)
二、现实选择——税收立宪·····	(193)
第四节 中国税收制度的宪政构想·····	(202)
一、完善宪法文本·····	(202)
二、健全监督机制·····	(205)
三、培育税收的宪政精神·····	(209)
参考文献·····	(211)
一、中文参考文献·····	(211)
二、外文参考文献·····	(220)
后记·····	(223)

导 论

一、研究意义

税收是一个古老的问题。早在 6000 年前，人类文明刚刚拉开序幕，刻在苏美尔（Sumer）的一座古城——拉加什（Lagash）的石柱上就有了关于税收的记载。^① 自此，税收便成为人们热衷研究的对象。从政治家、哲学家到经济学家乃至神学家，国家何以向居民征税、居民何以向政府纳税这个看似简单但实则复杂的问题，一直是他们破解的对象。

税收之所以引起人们如此多的关注，其实并不难理解，在一个主权国家范围内，税收对人们生活影响的广度和深度是其他任何事物都无法比拟的。如同西方古谚所云，在人的一生中，两件事是不可避免的，一个是死亡，一个纳税。“租税者，以国家之公权力，强制将人民之部分财产，无偿转移为国家所有。”^② 就国家而言，税收是其获得财政资助的有效途径，“税收是国家的肌腱”^③，是国家机器维持运作的必不可少的物质基础。政府通过税收将私人财产转移为公共所有，以此来提供必要的公共服务，如监狱、警察以及保障公民权利等；而从公

① Adams, Charles, *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization.*, Lanham, MD Madison books, 1993, p. 2.

② 葛克昌著：《税法基本问题——财政宪法篇》，月旦出版社 1996 年版，第 49 页。

③ Cicero, Marcus Tullius. Quoted in Jeffrey L. Yablon, *As Certain As Death—Quotations About Taxes*, Tax Notes, November 14, 1994.

民的角度讲,税收是其获取国家服务所必须支付的成本。

税收的重要性是不言而喻的,因此一直以来都是历史上人们研究和探索的主题,相关论著汗牛充栋,但确切而言,从理论上系统地研究税收,肇始于17世纪中叶西方经济学者的工作。这些学者主要是把税收问题作为经济学的重要组成部分来研究的,并随着社会政治、经济的发展,在特定的历史条件下形成各种税收理论和学说。^①

然而,税收不仅是经济问题、财政问题,更是一个宪法问题,是一个关系国家财政权和公民财产权利分配的宪法问题。税收是连接国家公权力与公民私权利的纽带,同时为两者的相互渗透和转化提供了物质保证。可以说,税收蕴涵着丰富的宪政精神,推动了西方国家宪政的产生和发展:首先,税收问题是西方国家宪政和民主制度的起点和渊源。宪法本身就是税收民主革命的产物,并且一经确立,便取得了逻辑上的首位性。^②纵观西方国家的宪政实践,无论是英国的资产阶级革命、法国的大革命、还是美国的独立战争,都以税收争端为其导火索,并由此揭开西方国家宪政革命的序幕。第二,税收是国家主权的象征。任何一个国家主权都离不开税收。“国家的税收就是国家”,税收是国家存在的物质基础,“是喂养政府的娘娘——共和国以收税人的姿态表明了自己的存在”^③;没有税收,就没有国家。而国家性质的不同也决定了税收本质上的

① 其中比较著名的有重商主义税收理论、重农主义税收理论、庸俗经济学税收理论、德国古典经济学理论、近代的凯恩斯主义税收理论、现代的新古典综合学派、新剑桥学派等。参见国家税务总局税收科学研究所编著:《西方税收理论》,中国财政经济出版社1997年版。

② [英]哈耶克著:《法律、立法和自由》(第一卷),邓正来等译,中国大百科全书2000年版,第212页。

③ 《马克思恩格斯全集》(第七卷),人民出版社1982年版,第94页。



差异。第三，税收是实现公民权利的重要物质保障。权利的实现依赖于政府，如同《独立宣言》中所表明的那样，“为了保障这些权利，人们才在他们中间建立政府”。无政府意味着无权利，几乎每一项权利都蕴涵着相应的政府义务。而政府若想积极地履行保护义务，离不开坚实的物质基础。现代立宪国家是与经济，或者更进一步说是与“钱袋子”的力量紧密结合在一起的。政府要有效地履行其职能，必须支付一定的成本，由此产生的问题就是由谁以及以什么方式来为政府的成本埋单。一般而言，政府获得收入的途径有三种：自身享有的财产所有权、借贷和税收。从长远来看，税收无疑是政府最可靠、最稳定地获得收入的有效途径。特别是随着现代国家角色从“夜警国家”向“福利国家”的转变，国家权力对社会干预的广度和深度不断扩大，国家对税收的需求也超出了以往任何时候。可以说，能否获得足够的税收收入，直接决定了国家的财政汲取能力，并进而影响公民权利的实现程度。第四，税收是宪法规范的重要内容。税收是一个矛盾的统一体：一方面，它是公民获得国家对其基本权利的保障而向国家支付的对价，因为国家若要“用之于民”，必先“取之于民”；另一方面，它又隐含着侵犯国家所意图保护的公民权利的危险。因为税收是国家凭借公权力，将公民的私有财产无偿转移为自身所有，如果这种公权力得不到有效控制，那么公民的权利和自由很难逃脱被侵害的命运。税收的这种双面性质，决定了税收比其他法律事物更应受到宪法基本价值观的约束。因此，“如何将税收这一巨灵怪兽驯服在宪法秩序下，是今日宪法国家之宿命课题”^①。

① 葛克昌著：《国家学与国家法——社会国、租税国与法治国》，月旦出版社1996年版，第33页。

历史上的税收危机推动了宪政的产生和发展,反过来,宪政的生成又为税收争端的解决提供了有效的制度环境。自人类组成政治社会以来,国家与公民之间的关系一直是国家政治生活中的矛盾体,特别是在税收领域,二者之间的矛盾和冲突表现得更为明显。通过税的征收,国家将公民的私有财产转化为自己所有,就此意义上讲,税收难以逃脱其“侵犯公民私有财产权”的品性,如果处理不当,很容易激化国家与公民的矛盾。历史以无可辩驳的事实充分地证明了这一点,但历史同时也向世人昭示了宪政在平衡国家公权力与公民私权利之间巨大的能力和潜质。宪政的存在不但为国家税收权力的合法存在提供了制度基础,保证政府获得足够的财政收入,维持政府的存续和机构的正常运作;同时又为公民控制国家税收权力提供了制度上的保障,使得政府的税收权力能够得到有效的控制,使税收不至于成为公权力侵害公民权利的工具,从而实现政府征税与公民纳税之间的良性互动。从这个层面来讲,宪政起到一个平衡器的作用。通过对税收的宪政制度的设计和安排,使国家与公民之间能够在预定的规则和程序之下进行协商和谈判,进而使双方的对抗得以在制度框架内和平解决,从而形成了一种由对峙到互动并最终实现平衡的良好状态。相比之下,在非立宪政体下,公民根本无权也无机会与政府谈判,公民处于被动的地位,无法在立法和司法这两个环节与政府沟通,只能在征税的过程中与政府进行博弈。一方面是由政府单方确定公民的纳税义务,另一方面公民竭力地维护自身的财产权益,由此造成的矛盾和冲突除了以暴力和战争解决外,似乎别无他途。

综上所述,税收与宪政之间密不可分。偏离了宪政的轨道,便无法保证税收发挥积极的正面效应;而没有了税收内容的宪政建设,则永远无法实现人们所追求的宪政秩序。因此,

在宪政维度下研究税收问题具有重大的理论价值。

计划经济体制时期,我国的财政收入主要依靠国营企业上缴的利润,税收所占的比重极少,甚至一度奉行社会主义“非税论”。^①自1993年宪法确立社会主义市场经济制度以来,税收在社会经济和人民生活中的作用逐渐显现出来,国家财政收入特别是中央财政收入越来越倚重于税收。^②由此,税收领域的法治建设问题开始浮出水面。“纵观现代法治的发展和税收的变迁,税收领域的法治状况正深刻影响着国家政治生活乃至整个社会生活的法治进程。”^③税收领域的法治建设直接关系到国家的财政汲取能力和对公民基本权利的保障,关系到一个国家法治建设的实现程度,这也正是实行法治的国家在宪法或宪法性文件中规定税收的重要原因。对我国而言,如何在宪政体制下推进税收的法治建设,意义同样重大而深远。

毋庸讳言,我国税收的法治建设还不尽如人意。且不说税收立法和执法中的权力失范,单是作为立法和执法依据的税收宪法条款的缺失,^④就使得我国的税收法治建设难以向纵深方向发展。因为税收的本性决定了必须从最高法——宪法的层面对其加以规范和制约,如果宪法不对国家的税收权力和纳税者权利作进一步的规定,很难确保纳税者基本的财产权和自由权得到有效的维护。宪法是国家的根本大法,关系着国家与公民的利益安排,决定着国家公权力的适用范围和公民权利的自由

① 直到1992年,我国税收在GDP中所占比重只有10.96%。(资料来源:中国统计年鉴2004。)

② 1999年和2000年税收收入已占财政收入的97%以上。(资料来源:中国统计年鉴2004。)

③ 刘剑文著:《税法专题研究》,北京大学出版社2002年版,第1页。

④ 我国宪法仅规定“公民有依照法律纳税的义务”(《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)第56条),而对国家的税收权力和公民的纳税权利则未作丝毫的规定。

程度。从宪法的层面上规范政府的税收权力和纳税者权利，既是公民对国家税收权力进行限制的最高形式，也是纳税者权利获得保护的重要保证。我国正在走入权利时代，2004年宪法修正案私有财产权和人权保障条款的规定，标志着中国的人权保障已经进入了新的历史时期。但是，对于最有可能成为国家侵犯公民私有财产权利手段的税收，如果不从宪法层面加以规范，那么保障公民私有财产权利的条款能在多大程度上得到落实，则令人怀疑。事实上，目前我国实践中存在的许多问题都是税收的宪法规则不够完备造成的。一方面，由于纳税者的权利未得到宪法的确认，因此纳税者权利被侵犯的现象屡有发生，致使纳税者的纳税积极性受到挫伤，进而影响了国家的财政汲取能力；另一方面，由于宪法对国家税收权力规定的缺失，使得国家的税收权力难以受到有效的制约，导致国家税收权力被滥用的现象时常出现。与此同时，由于宪法没有对税收权力的界限作出明确规定，致使国家的税收权力弹性有余而刚性不强，权力行使的随意性较大，使得税收权力乃至税收本身的合法性受到质疑。如何通过宪政制度保障纳税人权利，控制国家税收权力的行使，并为税收的合法性提供依据，已成为我们必须加以解决的问题。由此可见，运用宪政理论分析我国目前存在的税收问题，从宪法层面去完善相关的税收规则，进而推动中国税收法治的实现，具有重大的现实意义。

二、文献综述

税收是一个多学科研究课题。从目前的研究成果来看，主要包括以下几个方面。

（一）财政学研究

财政学研究属于经济学领域，主要是以税收满足公共财政



的需要为课题,运用各种经济学方法探讨税收的本质、任务、功能及经济效果。一般而言,其主要研究内容包括:(1)从国民经济的视角研究税收负担的最适当分配,税收在经济上的作用,特别是对生产、消费、储备、投资等各种国民经济活动的影响;(2)研究征税的艺术,如课征的便宜、经济效率;(3)探讨课税的伦理。在财政学研究中,比较有代表性的著作有:亚当·斯密的《国富论》、哈维·S. 罗森的《公共财政学》、瓦格纳的《公共财政学:民主社会中的收入与支出》等。

(二) 公共选择理论

公共选择理论(Public Choice Theory)是美国20世纪60年代后期兴起的新自由主义经济学公共选择学派的学说。所谓公共选择,就是“……对非市场决策的经济研究,或者简单地说就是经济学在政治学中的应用。公共选择的主题与政治科学的主题是相同的,涉及国家理论、投票规则、投票者行为、党派政治、官僚体制等,然而公共选择的方法却是经济学方法”。^①“公共选择观点直接导致人们注意和重视规则、宪法、宪法选择和对规则的选择”,因而是“政治宪法的经济理论”,即宪法经济学(亦可称做宪政经济学)。^②其研究的核心问题是“在组织了政府并赋予它促进全体社会成员共同利益的必要权力后,如何防止它为了少数人的利益运用其经济和政治力量损害公众”。^③

① [美] 丹尼斯·缪勒著:《公共选择Ⅱ》,王诚译,商务印书馆1992年版,第22页。

② [美] 布坎南著:《自由、市场和国家》,平新乔、莫扶民译,北京经济学院出版社1988年版,第22页。

③ Richard B Mckenzie (ed.) *Constitutional Economics: Containing the Economic Powers of Government*, D. C. Heath and Company, 1984, Preface.

近几年来,公共选择理论越来越为人们所重视,相关著作也是数不胜数,其中最具代表性的当属被称做“公共选择之父”的布坎南的著作。在其大量的著作中,布坎南都对税收立宪的问题进行了深入的探讨和研究,如《同意的计算——立宪民主的逻辑基础》,与布伦南合写的《宪政经济学》、《民主财政论》,与理查德·A. 马斯格雷夫合著的《公共财政与公共选择——两种截然不同的国家观》,《自由的界限——无政府与利维坦之间》等。公共选择学派另外两个比较重要的代表人物是哈耶克和弗里德曼。前者的代表作是《自由秩序原理》,后者的代表作是《自由的选择》。公共选择学派提出的许多观点包括财政立宪、对选择的约束和对约束的选择等,都与宪法学者的认识殊途同归,为我们从宪法角度研究税收提供了一种可供参考的分析框架。但是,公共选择学派毕竟是西方经济学的流派,完全用效率去衡量、分析和比较政治过程,对相关宪法制度与宪法规范的完善的探讨相对不足,对如何保证这些制度和规范的事实和运作更是缺乏有效的论证。

(三) 法学研究

法学研究又可分为财税法研究和宪法研究,前者主要从部门法的角度探讨税收立法、税收执法和税收征管的理论与实务问题;^①后者主要是从根本法的角度,运用宪法学原理研究税收的基本原则和制度,侧重的是对国家税收权力的界限、纳税人权利及义务的分析和解读,旨在通过对税收背后国家与公民

^① 这方面的研究甚多,其中比较有代表性的著作有:刘隆亨所著《中国税法概论》,北京大学出版社1986年版;刘剑文、熊伟所著《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版;施正文所著《税收程序法论》,北京大学出版社2003年版;许善达等著《中国税收法治论》,中国税务出版社1997年版;张守文所著《税法原理》(第二版),北京大学出版社2001年版;等等。

关系的揭示，为税收的制度设计提供有效的理论依据，以最大限度地实现公民对其权利保障的诉求。

就西方国家而言，税收的宪法学研究并不是一个崭新的研究领域，古老的宪法学研究中就有英国宪法学家戴雪的传世之作《英宪精义》^①；而在现代的宪法学研究中，税收问题更是一项不可或缺的内容。其中比较有代表性的著作有：日本学者新井隆一所著的《租税法之基础理论》，该书主要探讨了税收的基本理论；日本学者北野弘久所著的《税法学原理》和《宪法与税财政》（日文版），在这两部著作中，北野弘久立足于保障纳税人权利的立场，对日本传统税法中的税收概念和理论进行了全新的阐释和分析，其理论因此被学界称为“北野税法学”。此外，日本学者金子宏所著《日本税法原理》也从宪法的角度对税收问题进行了深入的研究。国内相关方面的译著还有《权利的成本——为什么自由依赖于税》，该著作的中心内容就是论证税收是人们获得自由所必须支付的成本。此外，哈耶克在《自由秩序原理》中也从宪政的角度对税制与再分配的问题进行了探讨。

前面提到的都是在国内出版的译著。而实际上，国外对税收与宪政方面研究的大量著作尚未引进到国内，这里，笔者只对比较有代表意义的著作加以说明（仅以英语语系的国家为例）。其中，从纳税人权利角度研究税收的有 Donald P. Ra-cheter 和 Richard E. Wagner 主编的著作“Poilitics, Taxation and the Rule of Law”；从税收与民主的关系进行研究的有

^① 在《英宪精义》中，戴雪专设“财政”一章，探讨税收的法律渊源、岁出的法律依据及对岁收和岁入的监督问题。参见〔英〕戴雪：《英宪精义》，雷宾南译，中国法制出版社 2001 年版。