

LUN SHUI DE QIAN YI XING

论税的 谦抑性

王惠 著



中国财政经济出版社

LUN SHUI DE QIAN YI XING

论税的 谦抑性

王惠 著



中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

论税的谦抑性/王惠著. -北京:中国财政经济

出版社, 2012.12

ISBN 978-7-5095-4222-4

I. ①论… II. ①王… III. ①税法-研究②税收理论-研究 IV. ①D912.204 ②F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 312332 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

西南建筑设计印务有限公司印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 10.00 印张 210 000 字

2013 年 8 月第 1 版 2013 年 8 月北京第 1 次印刷

定价: 32.00 元

ISBN 978-7-5095-4222-4 / F·3437

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 本选题研究的产生	(1)
第二节 本选题研究的可行性	(4)
第三节 本选题研究的目的与意义	(6)
第四节 本选题的研究思路	(7)
第五节 本选题的基本观点	(9)
第六节 本选题的研究方法	(11)
第二章 “税的谦抑性”之语义	(13)
第一节 “谦抑性”之语义	(13)
第二节 “税的谦抑性”之语义	(20)
第三节 实施“税的谦抑性”的意义	(34)
第三章 中外财税思想中之“税的谦抑性”理念	(47)
第一节 中国传统财税思想中之“税的谦抑性”理念	(47)
第二节 西方经济学派的财税思想	(55)
第三节 中西方财税思想中的“谦抑性”理念	(70)
第四章 自然法学中之“谦抑性”理念	(90)
第一节 自然法之概述	(90)
第二节 自然法学之“谦抑性”思想	(99)

第三节	自然法学中之谦抑性思想对“三税”的影响 …	(109)
第五章	伦理道德视域内的“税的谦抑性”	(118)
第一节	伦理、道德与谦抑性	(118)
第二节	“税收谦抑性”之伦理考证	(138)
第三节	“谦抑”:税法与税权之道德要求	(151)
第六章	税法的谦抑性	(173)
第一节	物质制约性——税法谦抑性之内因	(174)
第二节	征/纳税权力——权利关系:税法谦抑性之外因	(185)
第三节	税法对纳税人权利的谦抑	(193)
第七章	税法适用原则中的权力(利)“谦抑性”	(235)
第一节	税法解释秉持权力谦抑理念	(236)
第二节	比例原则昭示税务行政权力谦抑	(251)
第三节	诚信原则彰显征纳税关系的谦抑	(262)
第四节	税收刑法践行谦抑性原则	(272)
参考文献		(285)
后记		(291)

第一章 绪论

第一节 本选题研究的产生

拙著《论税的谦抑性》并非笔者一时兴起之作,实乃在脑海里纠结、酝酿多年的结果。由于传统税法理论一贯普遍强调税收乃国家权力参与社会再分配的“单边性”、“无偿性”、“强制性”特征,故在人们的意识中以国家为征税主体所征收的“税收”以及规范税收行为的“税法”中表征国家主权的“税权”与谦抑性没有任何关联的,于是乎,本书取名《论税的谦抑性》本身就意味着这是一个至少是存有极大争议的命题。换言之,本选题的研究从一开始就南辕北辙,似乎注定就是进入了走不通的死胡同。

然而现实问题又是,现代国家税权的不断膨胀,已使税收成为公权力干预私人生活和侵犯基本权利的一个主要载体,日益扩大的财政需求正在将现代国家推向由“财政危机”、“经济危机”最终走向“宪政危机”的不归之路。特别是2008年金融危机中各国纷纷运用凯恩斯理论,大力采用财税政策对经济广泛干预,税收确实已与死亡一样是每个公民不能避免的事。然而动辄上千亿美元的救市资金不仅进一步加剧这些国家的财政赤字,伴随而来的巨大债务危机又阻碍经济复苏并更加加重政府对税收的依赖。例如美

国 2009 财年的赤字超过 1.4 万亿美元,相当于美国 GDP 的 11.2%,^①远远超过了 3% 的国际警戒线,为此奥巴马总统提出在今后的十年里,通过减少针对特殊利益群体的税收优惠和税收漏洞,增加对富人的税收、实行巴菲特税、税收抵扣项封顶、堵住企业税收漏洞等税改方案,以此增加 1.5 万亿美元的财政收入。^②而欧洲国家长期以高工资、高津贴、高补助等高福利闻名于世,高福利导致社会劳动效率低下和政府负担增加,进而导致经济发展速度缓慢。为维持国民福利,避免引起公愤,即使在经济状况不佳时,多数成员国一般都通过增加赤字或负债解决困难,最终导致高居不下的财政赤字和严重的公共债务危机。而解决债务危机的重要途径就是政府实施紧缩性财政政策,并征收持久性重税,加重民众税负,以增加政府收入。但无论是美国还是欧洲各国的这种以增加税负来解决财政赤字的方式,不仅增加投资者和经营者的税务负担,导致经济增长放缓,而且已然成了一国仍至国际社会经济混乱、人民生活动荡的根源之一。显然,税收国家对税收依赖的日益严重,不仅与国家(政府)干预之手日益加强有关,更与国家(政府)征税权力自行膨胀有关。那么,西方民主宪政制度中设置的对税权限制制度是否存在不足与缺陷?除了民主宪政制度中设置的对税权限制的制度外,是否还需要其他制度或规则来规制国家与政府的税权呢?还应当如何来制约国家和政府不断膨胀的税权呢?

近年来税收收入逐年大幅增长使我国也成为一个不折不扣的

① 《迪拜后多国陷主权债务危机 美恐被巨债拖垮》,《广州日报》,2009 年 12 月 12 日。

② 《评论:税收和赤字与美国经济》, <http://finance.sina.com.cn/stock/usstock/c/20110922/202410525386.shtml>, 2012 年 5 月 9 日访问。

“税收国家”^①。而虽有巨额税款,依然无法填平国家汲取财政收入人的欲望,不能满足政府越来越多的财政支出,而政府浪费与腐败行为又造成财政的严重损失。

众所周知,一定时间内国民创造的财富是一定的,在一定的财富里,如果国家获取的比重越来越大,那么民众分享的比重就会越来越小。虽然我国经济增长速度很快,但财政收入更是超常规大幅度增长,税收在整个经济中所占比重迅速增加。结果是:经济的蓬勃发展,使政府的钱包越来越鼓,但老百姓不仅没有感受到相应利益还认为负担越来越重,这种感觉甚至导致一些人对社会的冷漠甚至不满。显然,如果再继续追求财政收入的高增长,用扩大生产的形式拿走税收,再把大量财政资金投入到低效投资中去,这种高投入、高增长的模式难以持续;如果财政收入的增长像一匹脱缰的野马,远离经济发展的基本面,必然会“伤老百姓收入之筋,动可持续发展之骨”。只有让民众手里的财富和国家的财富一同增长,国家才有创新能力,社会才会不断进步。我国的历史实践也说明,凡是经济比较繁荣、社会比较稳定的时期,大都注重“薄赋轻税”;而社会动荡之时,往往就是苛捐杂税横征暴敛之时。

那么,是政府与民争利还是藏富于民更有利于经济社会发展?是激发个体的生产积极性重要还是集中资金用于公共支出更有效?国家公共权力与个人基本权利孰高孰低?……这一系列的问题让笔者不断思考,进而首先根据“权力必须谦抑”的思想推断出“税权必须谦抑”的论点,而后又从现代刑法的“谦抑原则”中获得

^① 奥地利经济学大师熊彼特(Joseph Schumpeter)1918年在《税收国家的危机》中指出,现代国家本质上即为“租税国家”。他所谓的“租税国家”,指财政收入绝大部分来源于人民所缴纳的租税这一类型的国家。而我国财政收入的一半左右来源于非税收入,所以在此认为我国已成为“税收国家”仅指税收收入日益庞大,而非熊彼特所谓的“租税国家”。

启迪,构想以“税法谦抑性”为理念的观点,并通过对中西方经济学思想、伦理道德思想、法学思想和税收本身特质等不同视域的考察,发现“税收”自身拥有谦抑性“基因”,由此围绕着“税的谦抑性”展开了艰难痛苦而又渐趋明朗的探讨与研究。

第二节 本选题研究的可行性

“谦抑”一词最早被日本学者用于刑法理论中,并发展为刑事定罪的基本原则之一——谦抑性原则。该原则至少在早期以及在其语言渊源的意义上——强调的是国家对个人的节制态度。根据谦抑性原则,如果某项刑法规范的禁止性内容可以用民事、商事、经济或其他行政处分手段来有效控制和防范,一般没有必要实施刑事处罚。在研究刑法“谦抑性”时,人们都会引用英国著名哲学家边沁的名言“温和的法律能使一个民族的生活方式具有人性;政府的精神会在公民中间得到尊重”来说明刑法所以要奉行“谦抑内涵”的法哲学思想。其实,随着社会价值的多元化,法律价值也在相应调整。在当代民主社会中,任何一项法律制度只有具备公正、谦抑、人道,才被视为真正具有合理性,才能为社会所承认和接受。所以公正、谦抑、人道已成为现代法律的三大价值目标。谦抑性不仅是现代法律的重要特征,也是现代法律区别于传统法律的重要标志。

然而,目前有关“税法谦抑性”的理论探讨基本属于空白,仅有学者在研究双边预约定价安排制度时提出过“税权谦抑”的概念,认为“税权谦抑可以视为一国税务主管当局行使税权时基于

综合考虑的税权减让理念”^①。笔者以为,尽管税法与刑法分别属于不同的法律领域,区别显而易见,但两者都与人们的生存权、自由权、财产权密切相联,都具有侵权性,“因而在法理方面有许多共通之处”^②。“谦抑性原则”不仅是现代刑法应当奉行的原则,其中所蕴含的法哲学基本理论亦应适用于所有现代各部门法中,其中尤以税法之适用为最重要。从现代各国税法发展看,无论其立法还是执法,闪耀现代法律精神的谦抑性原则已经或多或少、有意无意得到体现。

税收、税法与税权是三位一体的,拙著探讨的“税的谦抑性”应当包括税收、税法、税权的谦抑性三方面问题。所以这里所谓的“税的谦抑性”并非仅指税收刑法中须遵循的谦抑性原则,而是指“税”作为一种社会现象,其自身蕴含着与生俱来的谦抑性特质,以及税收、税法和税权中对这种特质的保留与强化。笔者认为:刑法“谦抑性”理论不仅为我们研究税法开启了一条思路,亦为建立“税的谦抑性”理论提供了极为实用的借鉴;而古今中外丰富的财税思想及现代税法理论也为“税的谦抑性”理论的论证提供了足够强大的支持;“税的谦抑性”理念必然有其形成和发展的历史渊源,研究当代中国的税之谦抑性问题,可从中外历史上数千年来先人们建立和形成的自然法学、经济学、政治学、伦理学和现代法学的相关思想和理论中进行挖掘。在我国日益成为“税收国家”并向宪政国努力之时,提倡“税的谦抑性”还具有广泛的人民基础和政治条件。

① 叶姗:《双边预约定价安排:基于税权谦抑的税收征管合作》,《南昌大学学报(人文社会科学版)》,2009年3月第2期。此外本书作者发表过《试论税法谦抑性》一文,详见《税务研究》,2011年第2期。

② 张守文:《税法原理》,北京大学出版社2001年版,第28页。

第三节 本选题研究的目的与意义

自古以来,税是民众与国家之间发生最直接、最广泛关系的领域。而在现代法治社会,税收更是承载着公民与国家之间最直接也是最主要的利害关系,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。曾任美国首席大法官的约翰·马歇尔一针见血地指出,“征税的权力是事关毁灭的权力”^①,“本质上说,税法无所逃于对人民自由权财产权之干预与介入的命运,先天上亦较其他法域更受宪法基本价值观,特别是基本权理念之拘束。”^②因此在当前中国税法理论的发展中,国家与纳税人之间的关系成为其研究最核心范畴,而政府用税权又是与之相联系的焦点,如何处理国家与纳税人之间的关系?以什么方式、方法、特别是以什么心理、态度和标准处理两者之间的关系,是有待深入研究的。换言之,本选题所谓的“税的谦抑性”,不止于遏制税收国家超越其职能的征税冲动以及将税收作为无所不能的调控手段的趋向,还是在于遏制税收国家扩张性地滥用税收手段调整利益关系与其他经济关系并以此建立国家与人民之间和谐、适度的利益关系。

由于“税法是一个以问题为中心的开放体系,而不是以调整对象为标准的僵化领域”^③,因此,本选题的研究目的是以国家和政府征税权为分析考察的主要对象,基于自然法学、经济学、政治学、伦理学和现代法学的相关理论,探讨国家和政府对税收的克制及对公民权利(尤其是财产权利)的尊重与保护,进而通过追溯

① 梁文永:《人权与税权的制度博弈》,中国出版社2008年版。

② 葛克昌:《税法基本问题——财政宪法篇》,月旦出版社1997年版,第49页。

③ 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第2页。

“谦抑性”思想、理论基础,挖掘社会实践,探讨税法的征收者——国家,以及税款的使用者——政府,对税款的承担者——纳税人团体和个人的应然态度,以及如何以制度规范其应然态度。我们的意图不仅仅是提出或宣扬“税的谦抑性”概念及其意义,而是企图从理论上探寻和揭示“税的谦抑性”的理论渊源,从历史的长河中拾捡有关“税的谦抑性”的点点思想火花作为构建当今“税的谦抑性”理论的基石,并通过分析西方国家税收,明确规制政府行为、控制政府权力、实现民主宪政的历程中“税的谦抑性”内涵及其践行之必要,进而将“谦抑性”作为“税收”、“税法”、“税权”的价值理念和原则并充分体现于税收、税法与税权中,为建立和谐、公平、正义、民主的财税制度发挥效用。显然,提出“税的谦抑性”理念,并对其构成的基础与施行的依据加以深入研究,这不仅对我国税法理论的基础性建设发挥应有的作用,对形成和谐稳定的税收关系并促进经济社会发展也具有重大意义。

第四节 本选题的研究思路

由于在市场经济体制形成之前,严格意义上的国家几乎不存在,所以税收在许多情况下并不是以国家的名义征收。而且在古代和近代各国,由于阶级对立现象明显,法律的阶级性十分明显,税法规定仅以义务为重心,被统治阶级是纳税义务的主要承担者且无法定权利可言,“税的谦抑性”程度完全取决于统治者的统治意识。真正意义上的国家税收是市场经济条件下形成和发展起来的,因为这时国家不仅与君主分离成为独立主体,而且不占有生产资料,一切都变为私有,都成了商品,都需要通过交换,在这种情况下,税收成了国家财政收入中一种最基本、最重要的形式,成了

“喂养政府的奶娘”^①和“政府机器的经济基础”^②。如果没有税收,国家及其核心机构——政府就无法存在,国家职能就无法履行,国家也将难以维持生存。而随着市场经济的发展和民主政治的建立,阶级矛盾和阶级对立越来越弱化,税法中不仅出现了大量反映利益集团之间妥协与让步的规定,一些原本阶级性较强的条款也变得越来越民主和公正(尽管这种变化的根本目的可能仍然是出于维护统治阶级根本目的考虑)。所以,本选题对“税的谦抑性”研究主要以近现代税收、税法与税权为背景。

因为本选题目前既缺乏相关的理论观点,更没有系统、全面、深入的研究成果,理论上基本属于空白,所以此项研究一开始注定就非常困难,找不到头绪。经过反复思考与探讨,笔者认为,“税的谦抑性”作为一种新的观点提出,首先必须要赋予并充分阐释税收、税法、税权谦抑性的基本内涵;其次须从不同视域考察“税”的谦抑性渊源,从中外财税、法律、政治、道德等不同角度对税收、税法、税权是否具有的谦抑性品质进行深入论证,采用多种理论和从多种角度反复论证并阐述其成立的理论依据,才有可能为这种新观点建立完整的理论构架和理论关系。在研究过程中,笔者曾向浙江大学城市学院院长侯作前教授讨教。侯教授指出,学术研究应当从实践中来,到实践中去,“税的谦抑性”研究亦当如此,即应有益于现实问题的解决。经其启发,笔者以为,一切对于“税的谦抑性”的理论挖掘与构建的努力,无不是为了税收、税法与税权实践运用,故最终还须从税法具体制度(如征纳税主体合作制度、权益救济制度、涉税刑事法律制度等)的分析入手,确认“谦抑性”在“税法”上的践行意义与价值(必要性)。

① 《马克思恩格斯全集》第7卷,人民出版社1959年版,第94页。

② 《马克思恩格斯全集》第19卷,人民出版社1963年版,第32页。

第五节 本选题的基本观点

“税的谦抑性”作为一种观点提出,必须要阐述其成立的理论依据,并构建起完整的理论构架。基于此,笔者认为:

第一,“税的谦抑性”理念必然有其形成和发展的历史渊源。认为税法是一个以税权问题为中心的开放体系,而不是以调整对象为标准的僵化领域,因此研究当代中国的税之谦抑性问题,需要从中外历史数千年来先哲们建立和形成的自然法学、经济学、政治学、伦理学、心理学和现代法学的相关思想和理论中进行挖掘。

第二,人类思想意识中的自然法意识中的“谦抑性”理念是研究税法谦抑性基础之一。自然法围绕着天赋人权,强调公共权力源于人民权力、人民权力至上,由此形成了处理人与人之间关系的谦抑性思想,自然法也衍生出了处理国家与人民之间关系的谦抑思想。税法谦抑性原则所蕴含的价值取向首先可以从自然法学上体现。

第三,考察同时期的税收思想,挖掘其中蕴含着的“税的谦抑性”的思想火花。经济学家一直在不懈努力地试图回答什么是理想的税收制度问题。如古典经济学家中,威廉·配第、亚当·斯密、萨伊等以税收原则的方式提出自己的税收制度建设标准;新古典经济学代表人物马歇尔提出最优的税收制度是满足公平和效率两个目标的税制,并提出以超额税收负担来衡量税收制度效率。供给学派则提出减税主张,认为理想的税收制度是较低税率水平、能够促进有效供给的制度;公共选择学派认为税收制度是依据民主程序的公共选择的结果,只有政治程序能保证选民的自由退出税收制度才有可能是最优的;法经济学家波斯纳用法经济学的基

本分析工具——交易费用的大小具体分析了各个税种,并阐明低交易费用的税制就是理想的税收制度;最优税制理论采取逆弹性命题阐明其最优商品税理论,提出了线性所得税和非线性所得税主张,给出了理想税收制度的确立原则。这些理论中包含的“谦抑性”思想,或多或少地融入了当今各个国家的税收制度与税收法律中。

第四,“税的谦抑性”是传统道德在现代法律思想中的必然延伸。这能够补充现代税法基本原则在税收正当性保障和纳税人权利保障方面的不足,对现代税法基本原则的漏洞起到弥补的作用。“税的谦抑性”应当如同税收诚信原则一样从道德范畴上升为税法的基本原则。征纳税问题必须依靠“两只手”即税的正式约束(税收法律制度)以及非正式约束(如诚信、谦抑等文化道德)相配合才能解决。

第五,税法的物质制约性之本性决定了税法先天拥有谦抑性基因。税法的产生与形成都不能超出物质生产生活条件所能提供的可能,它必须以一定的社会物质生活条件为基础,无论是税收立法还是税法实施都应以保持经济的稳定与发展为根本宗旨,正确处理好放水养鱼与应收尽收的关系,既不允许违背税法规定擅自减免税而损害公共利益,更不允许采取“杀鸡取卵”、“竭泽而渔”或“寅吃卯粮”办法征过头税而损害税收的经济基础。而税法谦抑性并非刑法“谦抑原则”在税法中的简单借用,它是指税法基于自身形成特质而天然具备并经由立法、行政与司法体现的税收国家及其代理者对税权的收敛和私权的敬畏。

第六,从宪法层面厘清税权概念的本质内涵,并以此推导出国家税权受控的宪法基础。国家税权的伦理基础只有在宪法价值和宪法原则中得以体现,才能使税权的控制不致偏离法治主义轨道,也才能使道德上的确信转化为一种法的力量。不过,由于我国历

史上缺乏法治主义传统,很难从现行宪法中推导出规范的税权概念,并以此作为国家税权建构的宪法基础。因此,本书还将以国家税权的伦理基础为分析框架,探讨在宪法层面上“税权谦抑性”所“应当”涵盖的内容。在税收国家,“谦抑性”应当成为税法价值理念和基本原则。税收立法必须“谦抑”,因而民主宪政国家建立起迫使国家谦抑的三条“铁律”:税收法定原则、税收公平与效率原则、财税民主原则。

第七,人权的至高无上性决定了税收与税法的谦抑。税收的“正当性”、“合理性”包含有谦抑思想,只有“正当、合理”的税收才能得到纳税人的认可、信任和尊重。从税法角度看,谦抑性与现代税法保护纳税人权利的价值取向相协调,也是契约法中的对等妥协原则、制约抗衡原则在税法中的直接表现。“税法谦抑性”与现代税法基本原则精神相吻合,“谦抑性”正是现代税法所具备的公平、人权保障价值目标的折射。

第八,从税法的立法与适用层面上阐释“税的谦抑性”理论的运用。从国家形成、国家与人民的权力与权利关系的嬗变与发展趋势说明“税的谦抑性”形成与践行的必然性与可行性;通过目前“税的谦抑性”制度的构建与践行状况,反证“税的谦抑性”的客观存在及其现实意义。

第六节 本选题的研究方法

因为“税”是在特定的制度环境下产生的一种社会历史现象。制度环境对“税的谦抑性”的形成与实施的影响作用非常明显。而制度环境主要包括经济环境、政治环境和文化传统环境,对于“税”是不是应该具有谦抑性、“税”应该具有怎样的一种谦抑性问

题,应当从经济、法律和道德等方面入手去寻求答案。故本研究计划将对中外传统文化、政治、经济、法律等思想中有关税收、税法、税权的“谦抑性”理论进行系统归纳、总结,进而采用以下理论研究方法、比较研究方法、历史研究方法、应用研究方法等进行研析:

1. 从西方经济学思想、我国文化道德和税法本身特质等不同视域考察“税”的谦抑性渊源,并认为只有采取多种理论和多种角度的反复论证,才能确定和阐释“税的谦抑性”的正确论点与论据,进而建立其理论结构和理论关系。

2. 从税收制度的发展和税法的立法与适用层面上把握税的谦抑性理论,并通过目前各国“税的谦抑性”制度的构建与践行状况,反证“税的谦抑性”的客观存在及其效用。

3. 从国家形成、国家与人民的权力与权利关系的历史嬗变与发展趋势分析,说明“税的谦抑性”形成与践行的必然性与可行性。

4. 一切对于“税的谦抑性”的理论挖掘与构建的努力,无不是为了税收、税法与税权实践运用。故还应当通过对税法的具体制度(如税务行政和解、税务合作、税收权益救济等)的实证分析,确认“谦抑性”在“税法”上践行的意义、价值,进而建立税权谦抑的征纳税权利义务关系。但鉴于本书的篇幅,这一部分笔者将待日后另行述及。