Review on Public Finance & Economics

財政經濟評論

中南财经政法大学财税研究所
湖北财政与发展研究中心 编

2012年·上卷

经济科学出版社
Economic Science Press

需要全本请访问 www.ertongbook.com

2012 年 · 上卷
No. 1 2012

Review on Public Finance & Economics

財政經濟評論

中南财经政法大学财税研究所
湖北财政与发展研究中心 编

经济科学出版社

图书在版编目（CIP）数据

财政经济评论．2012 年·上卷／中南财经政法大学财税研究所，湖北财政与发展研究中心编．—北京：经济科学出版社，2012.6

ISBN 978-7-5141-1995-4

Ⅰ.①财… Ⅱ.①中…②湖… Ⅲ.①经济-文集 Ⅳ.①F-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2012）第 118874 号

责任编辑：白留杰 白 炜
责任校对：徐领柱
技术编辑：李 鹏

财政经济评论

2012 年·上卷

中南财经政法大学财税研究所
湖北财政与发展研究中心 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142

教材分社电话：88191354 发行部电话：88191537

网址：www.esp.com.cn

电子邮箱：bailiujie518@126.com

北京密兴印刷有限公司印装

787×1092 16 开 9.5 印张 180000 字

2012 年 6 月第 1 版 2012 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-5141-1995-4 定价：25.00 元

（图书出现印装问题，本社负责调换。电话：88191502）

（版权所有 翻印必究）

財政經濟評論

Review on Public Finance & Economics

编委会名单

学术顾问（以姓氏笔画为序）

马国强　王亘坚　丛树海　许　毅　许建国
刘邦驰　陈　共　何盛明　何振一　吴俊培
张　馨　姜维壮　贾　康　高培勇　梁尚敏

编辑委员会主任

杨灿明

编辑委员会副主任

陈志勇　庞凤喜

编辑委员会委员

陈光焱　王金秀　侯石安　叶汉生　刘孝诚
艾　华　甘行琼　李大明　刘京焕

《财政经济评论》编辑组

主　任：庞凤喜（兼）
编　辑：李　波　李景友　高亚军　薛　钢
程　黎　王银梅

目　　录

财税法治

宪政视野的税收治理问题探本
——兼论中国宪政税收的现状及其因应对策
…… 姚轩鸽（1）

论预算国家视野中预算制度与预算法的功能
——兼论我国预算制度改革和《预算法》的修改
…… 王鸿貌（27）

论纳税人权利视角下的税务宣传渠道建设
——美国经验借鉴
…… 杨佐顺（43）

关于我国税法宣传问题的研究
…… 余　跃（51）

税收理论

促进我国产业结构调整的税收政策研究
…… 黄　静　段胜涛（61）

促进经济转型的消费税制度改革研究
…… 薛建兰（74）

税收优惠、市场机遇与企业投资决策
——来自中国上市公司的经验数据分析
…… 潘孝珍（83）

需要全本请访问 www.ertongbook.com

我国税收优惠规模的测算分析及治理研究
…… 曹润林 邵 晶（95）

财政管理

地方国库现金管理研究
…… 方震海（107）
国外预算绩效管理改革及启示
…… 李俊杰（118）
贵州省非税收入规范化管理调查报告
——基于贵州省三个地区的调查
…… 徐 艺（125）

文献述评

机会不平等测量的文献述评
…… 林 江 马明德（135）

宪政视野的税收治理问题探本

——兼论中国宪政税收的现状及其因应对策

姚轩鸽

摘要：本文认为，税收治理必须纳入宪政视野，这是从根本上解决征纳税人之间权利与义务冲突的根本途径。如果没有税收的真正“入宪”，也就不可能建立科学和谐的税收治理体系；没有宪政税收，也就不会提升整个国家治理的水平。宪政税收是公民社会的基石，公民社会就是纳税人主导的社会，就是“把纳税人当人看”，“使纳税人成为人”的社会。没有宪政税收，也就不可能实现税制的现代化转型，不可能实现增进全社会和每个纳税人福利总量的终极目的。

从宪政视野研究税收治理问题，一方面因为税收治理问题本就是重大公共事务，属于宪政的基本职责，应该通过宪政来治理；另一方面因为民主制的“多数暴政”缺陷，应该且必须通过宪政来弥补，从而最大限度地发挥税收增进全社会和每个人福利总量的终极目的。笔者认为，从宪政视野研究税收治理问题，逻辑起点与顺序依次为宪政的内涵、结构、类型和宪政税收的基本要义等问题，然后方可以此为框架，分析评估当下中国宪政税收的现状，提出相应的对策与建议。

一、宪政的法制目标

众所周知，宪政属于政治范畴。用孙中山先生的话说，政治就是对众人之事的管理活动。“政就是众人之事，治就是管理，管理众人之事就是政治。”① 但宪政与政治又不可画等号，有宪政必有政治，但有政治未必有宪政（真宪政）。宪政是指对众人最重要最根本之公共事务的管理，政治是对众人所有重要公共事务的管理。具体说，宪政是依据宪法对众人最重要最根本公共事务的管理活动，政治是依据一定的法律体系（包括宪法等）对众人所有重要公共事务的管理。众人最重要最根本的公共事务，无非是保障他们的权利（既包括基本权利，亦即人权，也包括非基本权利）不被权力所侵害，也就是不被国家的暴力强制与行政强制所侵害，从而使政府这一本质而言的“必要之恶”（就其结果而言）有助于增进全社会和每个人的福利总量。

事实上，宪政本身最先源于人们对民主制可能出现的“多数暴政”的警惕。因为，正如孟德斯鸠所言：“一条永恒的经验是：任何掌权者都倾向于滥用权力；他会一直如此行事，直到受到限制。”② 所以，休谟认为：“政治作家们已经确定了这样一条准则，即在设计任何政府制度和确定几种宪法的制约和控制时，应把每个人视为无赖——在他的全部行动中，除了谋求一己的私利外，别无其他目的。”③ 华盛顿在《告别演说》中也指出：要“正确估计支配人类心灵的对权力的迷恋及滥用权力的癖好”④。也难怪哈耶克一再强调：“宪政意指有限政府。”⑤“宪政就在于以政治的永久原则限制一切权力。”⑥“所有立宪政府，就其定义来说，都是有限政府……宪政具有一种基本性质：它是对政府的一种法律限制；它是专横统治的反对者；它的对立面是专制政府，亦即随心所欲的政府。”⑦ 因此，连《布莱克维尔政治百科全书》也这样界定宪政：“立宪政体是受到常规性法律和政治约束，并对公民负责的政体。在立宪政体

① 马起华：《政治学论》，台湾商务印书馆 1977 年版，第 6 页。

② 孟德斯鸠著，张雁深译：《论法的精神》，商务印书馆 1982 年版，第 154 页。

③ 斯蒂芬，C. 埃尔金等，周叶谦译：《新宪政论——为美好的社会设计政治制度》，生活·读书·新知三联书店 1997 年版，第 27～28 页。

④ 汉密尔顿，杰伊，聂崇信，吕德本，熊希龄译：《麦迪逊·华盛顿选集》，商务印书馆 1983 年版，第 320 页。

⑤ F. A. Hayek, Law: Legislation and Liberty, Volume1, China Social Sciences Publishing House Chengcheng Books Ltd, Beijing, 1999, p. 1.

⑥ 同上，1999，p. 3.

⑦ 同上，1999，p. 145.

下，公共权力机关和公民一样，都必须服从法律和宪法。”① 一言以蔽之，“宪政（constitutionalism），顾名思义，就是立宪政体或立宪政府（constitutional government），是一种权力有限的政府或政体，是以宪法及其所衍生的法律限制政府权力从而使之遵守宪法和法律的政体。”② 而“防止把某些权力逐渐集中于同一部门的最可靠办法，就是给予各部门的主管人抵制其他部门的必要法定手段和个人的主动……野心必须用野心来对抗。”③ 也就是“行使政治权时，必须把权力分开并分配给各个不同的受托人以便互相制约，并指定受托人为公众福利的保护人以防他人侵犯。这种相互制约的必要性早已在古代的和现代的试验中显示出来。”④

而且，宪政不仅要确立限制政府权力的目标，同时还要确立保障公民权利的目标。史蒂芬·霍姆斯就曾援引杰克逊的话说：“在 1943 年的 Flag Salute 案中，罗伯特·杰克逊法官发表了如下经典性见解：‘权利法案的真正宗旨，就是要把某些事项从变幻莫测的政治纷争中撤出，将其置于多数派和官员们所能及的范围之外，并将其确立为由法院来适用的法律原则。人的生命权、自由权、财产权、言论自由权、出版自由、信仰和集会自由以及其他基本权利，不可以受制于投票：它们不依赖于任何选举之结果。’从这个角度看，宪政实质上是反民主的。宪法的基本功能是将某些决定从民主过程中清除出去，也就是说，束缚这一共同体的手脚。”⑤ 实际上，狭义的宪法权利“是一种个人权利，它保障个人权利甚至不受合法权威的侵害，甚至不受民选代表的侵害；而且在大多数场合，即使他们的行为出于善意和公共利益，也不得侵害个人权利。”⑥ 关键在于保障人的基本权利不受侵害，因为在“对人权的实证法的承认中，人权具有双重意义。在基本的体系上，人权是人类间相互间的权利要求，在辅助的体系上，人权也是对应当保护这种权利要求的机构即国家提出的要求。因为人权不仅不会受到他人方面的危害，所以要由国家保护……国家还会通过（任意和无赔偿的）没收手段危害财产，用对公民的不平等行为危害名誉，或许也滥用官僚机构的干涉，用审查手段危害言论自由，用特权和歧视方法危害宗教自由。”⑦ 因为，“被公认为是有效的社会生活中所绝对必要的，是正义理

① 戴维·米勒，韦农·波格丹诺：《布莱克维尔政治学百科全书》，中国政法大学出版 1992 年版，第 168 页。

② 王海明：《新伦理学》，商务印书馆 2008 年版，第 1044 页。

③ 孟德斯鸠著，张雁深译：《论法的精神》，商务印书馆 1982 年版，第 264 页。

④ 同上，第 320 页。

⑤ 埃尔斯特：《宪政与民主：理性与社会变迁研究》，上海三联书店 1997 年版，第 224 页。

⑥ 路易斯·亨金等编，郑戈等译：《宪政与权利》，上海三联书店 1996 年版，第 1 页。

⑦ 奥特弗利德·赫费，庞全铨等译：《政治的正义性——法和国家的批判哲学之基础》，上海译文出版社 1998 年版，第 404 页。

念所固有的，应当加以保护，甚至要防范多数派的侵犯。”①

与此同时，宪政要为公民权利设定一个最低限度的保障标准，这就是正当法律程序原则。美国宪法对这一原则的经典表述是，“非经正当法律程序，不得剥夺任何人的生命、自由和财产”。（第五条、第十四条修正案）在英国，这一原则通常表现为两条自然公正原则，即：任何人不得为自己案件的法官；应当听取双方当事人的意见②。显然，程序在宪政中也具有非常重要的意义，程序的稳定性被认为是立宪政体的主要特征之一③。或许正因如此，孙中山先生说：“宪法者，国家之构成法，亦即人民之权利保障书也。”④

无疑，宪政是以宪法为根据的。“没有宪法的存在是谈不上宪政的。”⑤“宪法是一套规则和习惯，不论是成文的还是不成文的、法定的或超法的，政府要据此处理事务”⑥。这显然意味着，有什么样的宪法就有什么样的宪政，宪法是宪政的必要条件，无宪法则无宪政，优良宪法可能催生优良宪政，恶劣宪法则可能催生恶劣宪政，伪宪政。但同样正确的是，有宪法未必就有宪政，优良宪法未必必然产生优良宪政，但恶劣宪法注定催生恶劣宪政。历史经验一再告诫我们，实行宪政除了需要宪法之外，还须满足其他的一些条件。

就宪法也是一种权力性法律规范体系而言，其优劣的终极评价标准，总体看，只能看其是否增进了全社会和每个人的福利总量。在一般情况下，也就是民众与政府之间利益未发生根本性冲突、可以两全的情况下，要看是否符合“不伤害以人地增进所有人利益”的帕累托终极分标准；在特殊情境下，也就是民众与政府之间利益发生根本性冲突、不可以两全的情况下，则要看其是否遵循了“最大多数人的最大利益”终极分标准。也就是说，只有可以增进全社会和每个人福利总量的宪法才是优良宪法，否则就是恶劣宪法。舍此，一切评价标准，都可能出现宪法内容与形式、名义与实际的分离，从而出现真假宪政之别。

宪法作为一种权力性法律规范体系，是指一种政府与民众之间权利与义务的权力性规范体系，也就是一种政府与民众各自应该且必须如何行为的权力性规范体系。与“宪德”不同的是，宪法是政府处理民众最重要、最根本之公共事务的法定根据，是政府处理与民众之间权利与义务关系的权力性规范体系。但就宪法也是一种应该如何管理民众最重要、最根本之公共事务的规范体系而言，任何宪法都是以一定的“宪德”为价值导向系统的。这样，宪政优

① 詹宁斯，龚祥瑞等译：《法与宪法》，上海三联书店 1997 年版，第 176 页。
② 陈瑞华：《刑事审判原理论》，北京大学出版社 1997 年版，第 55 页。
③ 戴维·M·沃克，邓正来等译：《牛津法律大辞典》，光明日报出版社 1988 年版，第 201 页。
④ 孙中山：《孙中山全集》（第 5 卷），中华书局 2011 年版，第 319 页。
⑤ 莫纪宏：《政府与公民宪法必读》，中国人民公安大学出版社 1999 年版，第 90 页。
⑥ 迈克尔·罗斯金等，林震等译：《政治科学》，华夏出版社 2000 年版，第 51 页。

劣问题又可转化为“宪德”的优劣问题。所谓“宪德”，就是社会应该如何管理民众最重要、最根本公共事务的道德。关于宪德，有专家认为是指“实行宪政（或宪法）所应有的政治道德、民主法治观念和人权意识”，其核心是“在法律面前的平等观念、民主精神和刚正品质”①。可惜的是，对“宪德”的这一界定，显然失之于太过宽泛。

事实上，宪法与“宪德”的根本区别仅在于，二者各自实现所凭借的力量不同。优良宪法的实现，凭借的是合法的国家最高权力，诸如暴力强制和行政强制。优良“宪德”凭借的则是非权力力量，比如教育和舆论的非权力力量。宪法规范的是政府与民众之间最重要、最根本的权利与义务行为，调节的是政府与民众之间最重要、最根本的利益问题。“宪德”规范的则是政府与民众之间所有的重要权利与义务的行为，调节的是政府与民众之间所有重要的利害关系。如果没有宪法，也就没有宪政，政府与民众之间最重要、最根本的利害关系将无法得到有效调节，也就无法实现宪法增进全社会和每个人福利总量的终极目的。其实，这就是宪法为何具有最高权威，一般称之为“宪法至上”的道理所在。而且，“宪法至上”可进一步分为形式上的至上和实质上的至上。宪法形式上的至上“是指宪法典宣布自身的最高法律效力。”② 宪法实质意义上的至上“是指人民的法律意识中有宪法至上的观念，有维护宪法权威的意识，因此对制定宪法和实施宪法有强烈的愿望，人民的这种强烈的意识和愿望是宪法得到实施的有力的保障”，“实质意义上的至上是宪法至上的核心”。或者说，“宪法是调整公民权利和国家权力之间基本关系的部门法。”③ 同样的道理，如果没有优良的宪德，政府与民众之间所有重要利害关系的调节将缺乏基本的规范，既无助于优良宪政的建立，也无助于全社会和每个人福利总量终极目的的实现。

更为重要的是，就宪法是一种权力性法律规范体系，也即关于政府与民众之间基本权利与义务的规范体系而言，宪法本身的优劣取决于这种国家最高权力本身的合法性。因为，权利与义务，不过是指权力保障下的利益索取或给予。权力不合法，权利与义务的分配自然无法保证其公正，只能是一种利益的分割，谈不上权利与义务。关于权力的合法性，迪韦尔热认为，是指“社会的承认、大家同意”。“权力的合法性只不过是由于本集体的成员或至少是多数成员承认它为权力。如果在权力的合法性问题上出现共同同意的情况，那么这种权力就是合法的。不合法的权力则不再是一种权力，而只是一种力量。”④

① 郭道晖：《法的时代精神》，湖南出版社 1997 年版，第 381 页。
② 朱福惠：《宪法至上——法治之本》，法律出版社 2000 年版，第 52 页。
③ 王磊：《宪法的司法化》，中国政法大学出版社 2000 年版，第 6 页。
④ 莫里斯·迪韦尔热：《政治社会学》，华夏出版社 1987 年版，第 117 页。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

哈贝马斯也持此论，他指出："合法性的意思是说，同一种政治制度联系在一起的，被承认是正确的合理的要求对自身要有很好的论证。合法的制度应该得到承认。合法性就是承认一个政治制度的尊严性。"① 韦伯同样认为："所有经验都充分表明，在任何情况下，统治都不会自动地使自己局限于诉诸物质的或情感的动机，以此作为自身生存的基础。相反，任何一种统治都试图唤醒和培养人们对其合法性的信念。""一切权力，甚至包括生活机会，都要求为自身辩护。"② 简而言之，合法性概念包括两个方面的含义，一方面"合法性含有若干道德意味，满足了合法性，似乎意味着满足了在道德上很重要的价值。"③ 另一方面，"政府正式赋予权威性，例如政府正式使某项规则产生效力，某项规则就成为合法。"④

二、宪政的基本类型

问题更在于，仅有上述对宪政、宪法、"宪德"内容及其三者之间关系的梳理与辨析，还不足以使我们全面深刻认识其本质，比宪政、宪法、"宪德"定义更为根本的是三者的结构与类型。仅就三者同是一种关于人类社会最重要、最根本之公共事务管理的规范而言，宪法、"宪德"显然具有相似的结构与类型。宪政是指按照一种应该且必须如何的非权力性与权力性规范管理人类社会最重要、最根本之公共事务的活动。宪法是指一种应该且必须如何管理人类社会最重要、最根本之公共事务的权力性规范，"宪德"是一种应该如何管理人类社会所有重要公共事务的非权力性规范。因此，宪法、"宪德"首先具有内容与形式的基本结构。这意味着，宪法、"宪德"的内在价值是其宪法、"宪德"规范的内容，宪法、"宪德"的规范则是其形式。内容决定形式。但是，从宪法、"宪德"的内在价值不可能一下子"飞到"宪法、"宪德"的规范，还需要一个"中介"，这就是宪法、"宪德"的价值判断。只有通过价值判断，才可能抵达宪法、"宪德"的规范。如此，宪法、"宪德"的价值判断就成为宪法、"宪德"价值的思想形式，而宪法、"宪德"的规范则成为宪法、"宪德"价值的规范形式。这样，宪法、"宪德"价值、"宪德"价值判断及其规范三者就构成宪法、"宪德"的完善结构。

---

① 尤尔根·哈贝马斯，郭官义译：《重建历史唯物主义》，社会科学文献出版社 2000 年版，第 128 页。

② 尤尔根·哈贝马斯，刘北成、曹卫东译：《合法化危机》，上海人民出版社 2000 年版，第 128 页。

③ 周天玮：《法治理想国——苏格拉底与孟子的虚拟对话》，商务印书馆 1999 年版，第 119 页。

④ 同上，第 119 页。

然而，仅了解宪法、“宪德”的基本结构与完善结构还远远不够，还必须进一步深入地了解宪法、“宪德”的深层结构。由于价值是指客体固有属性与主体需要、目的、兴趣等发生关系时产生的效应。因此，价值便由客体固有属性，也即宪政行为事实如何的规律与宪政行为主体需要二者构成，这就意味着，宪法、“宪德”同时由“宪政行为事实如何的规律”、“宪政行为主体需要”、“价值”、“价值判断”、“规范”五者构成，此五者即构成宪法、“宪德”的深层结构。

宪法、“宪德”结构探讨的意义与价值在于：

第一，任何一种宪法、“宪德”的规范，都有其内在的根据，都应该以宪法、“宪德”价值为根据。而且，尽管宪法、“宪德”的规范可以随意制定，但其根据——宪法、“宪德”的价值是不变的。优良的宪法、“宪德”规范，必定是最符合宪政、宪法、“宪德”价值的规范。

第二，制定任何一种宪法、“宪德”的规范，都应该以宪法、“宪德”价值为根据，同时结合“宪德”价值判断来制定。如果关于宪法、“宪德”的价值判断正确，符合宪法、“宪德”价值，据此就可能制定出科学优良的宪法、“宪德”规范；反之，如果关于宪法、“宪德”的价值判断不正确，不符合“宪德”价值，据此就可能制定出恶劣的宪法、“宪德”规范。然而，正是因为如此，也就有了宪法、“宪德”规范的优劣高下差异。

第三，要制定出优良的宪法、“宪德”的规范，不仅要看是否符合价值判断，更要看其对政府与民众之间基本利害行为规律的认识是否到位，主次关系定位是否准确。同时，还要看其制定者关于宪法、“宪德”终极目的的认识是否客观正确。换句话说，优良的宪法、“宪德”规范的制定，不可能随心所欲，必须根据政府与民众之间基本利害行为规律之事实如何与宪政主体目的发生关系时产生的效用——宪法、“宪德”价值及其宪法、“宪德”价值判断来制定。也只有经由这个程序制定的宪法、“宪德”规范，才可能是客观科学优良的规范，才可能为优良宪政的实现奠定必要的思想与规范基础。所以，杨兆龙先生认为，宪政只“是实际政治受宪法的抽象原则支配的结果，或宪法的抽象原则在实际政治上的具体化，可谓‘在实际政治上已发生作用的宪法’(constitutional law in action)”；而宪法“只是一些与实际政治尚未发生关系的抽象原则的总称，可谓‘书本上的宪法’(constitutional law in books)”。“前者是‘活宪法’(living constitutional law)；后者是‘死宪法’(dead constitutional law)。”① 正因为宪政是宪法抽象原则在实际政治生活中发挥作用所产生的结果，所以“我们实施宪政，不仅要确立一套抽象的宪法原则，并且还要设法使这一套抽象的宪法原则由死的东西变成活的东西，由书本上的东西变成在实

① 郝铁川，陆锦碧编：《杨兆龙法学文选》，中国政法大学出版社2000年版，第43页。

际政治上发生作用的东西。所以宪政的重心，不在宪法的本身，而在使宪法原则发生实际作用的方法。”① “由书本上的东西变成在实际政治上发生作用的东西”不是别的，只能是“重法的风气”，“重法的风气乃是法律的‘生命素’”，而“所谓‘重法’就是‘真心诚意’的奉行法律，也就是信仰法律而见之于实际行为的一种风气。”②

至于宪法、“宪德”的类型，关键是要看根据什么标准来划分。事实上，我们可根据不同的标准，将宪法、“宪德”划分为不同的类型。比如，就人类的国体形态而言，就有原始社会的、封建社会的、资本主义社会的、社会主义社会的、共产主义社会的五种，因此也就有相对应的宪法、“宪德”类型。若以政体划分，就有君主政体的、寡头政体的、民主政体的与民主宪政政体的四种宪法、“宪德”类型。但就根本而言，唯有民主宪政政体下的宪法、“宪德”最优良，也最容易实现。因为只有在民主宪政政体下，才可能最大限度地解决国家最高权力的合法性问题。而宪政的基本职责就在于弥补民主制可能导致的“多数暴政”这一缺陷，进而防止民主制度下可能产生的“多数暴政”问题对每个人权利的侵害。

但现实的复杂性更在于，就是民主宪政政体还有内容与形式、名义与实际之别。因此，也就相应有了宪法、“宪德”的内容与形式、名义与实际之别。而且，由于宪政本身人道性和平等性的善性，很容易被其他类型（专制、寡头）政体所借用，并以此为幌子和借口，大行其非宪法、非“宪德”之私。这就是为什么世界上有那么多有宪法之名，却少有优良宪政之实的根本原因。事实上，政体性质决定着宪政本身的质量优劣。与民主宪政政体实质配套的宪政无疑最优，民主政体次优，寡头政体次恶，君主政体极恶。原因很简单，君主政体下的宪法及其“宪德”，体现和反映的仅仅是君主一人的意志，而且因为最高权力是君主一人独掌而最少合法性，是一种极端恶劣的不公正、不人道、不自由的政体。必须特别指出的是，君主立宪制是一个特例。因为，在君主立宪政体下，最高权力的实际执掌者是全体人民或大多数人民，即表面看是君主制，实际上是民主宪政制。君主政体下的所谓宪政最为恶劣是因为：它仅有宪政之名，少有宪政之实。因此，在君主专制政体下的宪政建设之路注定很长，也很艰难。因为“在专制国家，宪法是统治者束缚人民的锁链……在专制国家，宪法是国家的大法，是统治者的大法，是统治者用国家机器束缚人民的大法。”③ 以此而言，寡头政体下的宪政次恶，民主政体下的宪政次优，民

① 郝铁川，陆锦碧编：《杨兆龙法学文选》，中国政法大学出版社2000年版，第44页。

② 同上，第45页。

③ 刘军宁：《宪法是防范谁的？——兼论为何公民的义务不能写入宪法》，《议报》，2001年8月25日。

主宪政政体下的宪政最优。当然，这只是就一般意义而言。完备的民主制与不完备的民主制下的宪政，就其现实效果而言，也可能大相径庭。但是，就是再不完备的民主制下的宪政，也会比十分完备的专制君主制下的宪政优良不知多少倍。或许，专制君主制下的社会看似很稳定，但其代价却是以牺牲全社会和每个人的自由，阻遏整个社会的长期繁荣与进步为代价的。

同样，如果以事物本身的性质，诸如普遍性与特殊性、主观性与客观性、绝对性与相对性为根据来划分的话，就会有共同宪法、“宪德”与特定宪法、“宪德”；有客观宪法、“宪德”与主观宪法、“宪德”；有绝对宪法、“宪德”与相对宪法、“宪德”。共同宪法、“宪德”是指在人类社会领域共同的、普遍的、一般的宪法、“宪德”，是任何人都应该遵守的，是适用于人类一切社会一切人的，也是一切社会一切人都应该遵守的宪法、“宪德”。比如主权在民，立法、行政、司法三权分立，以及权利基本法案等，就是任何社会都应该和必须遵守的。否则，就是仅有宪法之名，无宪政之实。因为，“当立法权和行政权集中在同一个人或同一个机关之手，自由便不复存在了；因为人们要害怕这个国王或议会制定暴虐的法律，并暴虐地执行这些法律。”“如果司法权不同立法权和行政权分立，自由也就不存在了。如果司法权同立法权合而为一，则将对公民的生命和自由施行专断的权力，因为法官就是立法者。如果司法权同行政权合而为一，法官便将握有压迫者的力量。”① 而特定宪法、“宪德”是指一些人和社会应该遵守，而另一些人和社会不应该遵守的宪法、“宪德”。比如，各个国家根据自己的特殊国情所确立的具体宪政目标、宪法内容、“宪德”规范等。

客观宪法、“宪德”则是指一切社会一切人的一切宪法、“宪德”行为都应该遵守的宪法、“宪德”，也就是一切人在任何条件下都应该遵守的宪法、“宪德”，是在任何条件下都没有例外而绝对应该遵守的宪法、“宪德”，同时也就是绝对宪法、“宪德”。比如，宪法、“宪德”的终极目的或标准，也即增进全社会和每个人的福利总量，就是绝对宪法、“宪德”原则，是在任何条件下都没有例外而绝对应该遵守的宪法、“宪德”原则，也是绝对的。而所谓主观宪法、“宪德”，则是一切国家的一切人的一些行为应该遵守、而另一些涉宪行为不应该遵守的宪法、“宪德”，也就是一切国家的一切人在一定条件下应该遵守的宪法、“宪德”。

绝对宪法、“宪德”显然只能有一条，也就是人们所认识、所把握，并作为涉宪行为规范的宪法、“宪德”的普遍目的——增进全社会和每个人的利益。它是任何社会任何人在任何条件下都应该遵守的宪法、“宪德”终极标准。相对宪法、“宪德”则是这一条绝对原则之外的全部宪法、“宪德”，是人

① 孟德斯鸠，张雁深译：《论法的精神》（上册），商务印书馆1982年版，第156页。

们在一定条件下应该遵守、而在另一定条件下则不应该遵守的宪法、“宪德”。具体说，相对宪法、“宪德”，只是在与绝对宪法、“宪德”，也就是在宪法、“宪德”终极标准一致的条件下，或者说也就是在一般的、正常的、典型的条件下才应该遵循的宪法、“宪德”；而在与绝对宪法、“宪德”终极标准发生冲突的条件下，也就是在例外的、非常的、极端的条件下不应该遵循的宪法、“宪德”。道理在于，正常行为的数量远远多于非常行为的数量。这样，由于相对宪法、“宪德”规范的是正常宪政行为。因此，它应该被遵守的次数便远远多于它不应该被遵守的次数，因而其存在也就是必要的。反之，如果相对宪法、“宪德”规范的是非常宪政行为，那么，它应该被遵守的次数便远远少于它不应该被遵守的次数，因而它的存在便就没有必要了。就是说，不论在什么条件下，每个国家每个人之涉宪行为都应该遵循宪法、“宪德”。只是在一般的、正常的情况下，既应该遵循绝对宪法、“宪德”终极标准，又应该遵循其他宪法、“宪德”规范，遵循相对宪法、“宪德”。只有在例外的、非常的情况下，才应该遵循绝对宪法、“宪德”，也即宪法、“宪德”终极标准，而不应该遵循相对宪法、“宪德”。可见，绝对宪法、“宪德”和宪法、“宪德”终极标准，不论对于正常宪政行为，还是对非常宪政行为，都既是正常宪政行为，也是非常宪政行为所应遵循的宪法、“宪德”。相反，其他宪法、“宪德”和相对宪法、“宪德”则仅仅对正常宪政行为有意义，仅仅是正常宪政行为应遵循的宪法、“宪德”，其目的仅在于为正常宪政行为提供指导。[①] 比如，宪政的若干准则：宪政的道德底线（1）存在宪法；（2）确立人民主权原则；（3）实行代议民主制；（4）确立法治原则；（5）宪法具有最高权威；（6）政府有限；（7）以保障人权为目标；（8）权力制约；（9）建立违宪审查制；（10）确立正当法律程序原则等，其目的就在于为正常行为提供指导。[②] 但这些准则之间发生冲突的情况下，则应该请出绝对宪法、“宪德”和宪法、“宪德”终极标准来裁决。

三、宪政与税收的关系

至此，我们的问题将进一步具体为——一个国家的税收治理活动是否属于最根本最重要的公共事务，而且，是否应该且必须通过宪法来调节？回答当然是肯定的。因为，民众和政府之间权利与义务基本交换的目的物就是税收，政府是民众为了自身利益而不得不构建的一个“必要的恶”的组织。在这里，

① 王海明：《新伦理学》，商务印书馆2001年版，第114～129页。

② 谢维雁：《论宪政的德性》，《探索》，2002第2期。

“必要的恶”，一方面是因为，民众授权后将面临极大的失控风险。就是说，政府很可能滥用人民授予他们的权力，借用暴力强制与行政强制等手段，反过来侵害民众的权利，背弃曾经的承诺，进而奴役全体民众。另一方面是因为，民众还必须为此交税。就是在政府保证为民众提供事先约定的公共产品与公共服务的前提下，民众还要面临被政府过度征税、滥用税款的命运，从而削减全社会和每个人的福利总量。更重要的是，民众和政府之间权利与义务关系的和谐与否，直接决定着一个社会整体治理水平的高低，关系着一个社会治理基本结构的优劣。因此，王怡先生指出：“宪政对于政府的限制首先应当体现在对政府征收赋税和使用赋税的限制上。”① 秋风先生也持同论，他说：“税收问题，首先是一个宪法层面上的问题。”② 李炜光先生说得更精辟：因为“宪政是现代法治国家的一个基本政治制度范畴，而税收则是政府依照宪法和法律预先设定的规范筹集财政收入的特定分配关系，是社会公众依照宪法的精神享受国家（政府）提供的公共产品和公共服务所必须支出的价格费用，是涉及国家根本关系的宪法性法律规范。税收的每一个因素都受制于宪法，与宪法有着极为密切的关系。所以，宪法不仅是法学研究的对象，与国家财政和税制建设的关系亦十分密切，或者说，如果没有宪法做指导和保障，公共财政制度和体现宪政精神的现代税制就不可能真正建立起来，对于中国这样的缺乏法治传统、仍处于现代法治启蒙阶段的国度来说更是如此。”③ 简而言之，税收治理必须纳入宪法范畴，通过宪法这一根本大法来调节民众与政府之间基本且重要的利害关系。

问题是，从宪法、宪政视野看，税收治理应该在哪些领域，以及以何种方式接受宪法、宪政的规范。换句话说，宪法、宪政对税收治理提出的应该且必须如何的具体要求是什么？在哪里？也即宪政税收或宪政税收的基本要义是什么？

（一）宪政税收的基本要求：税收应该且必须“入宪”

把税收治理，也就是政府与民众之间，征税人与纳税人之间基本权利与义务的分配问题纳入宪法，这是宪政税收的逻辑前提。如果税收治理不“入宪”，宪政税收就无从谈起。或者说，“入宪”是宪政税收的前提与基础。

而且，“入宪”必须真“入宪”，明确“入宪”，实质“入宪”。真“入

① 王怡：《国家赋税与宪政转型——对刘晓庆税案的制度分析》，http://www.aisixiang.com/data/13254.html.

② 秋风：《为政府的经济权力立宪》，《了望东方》，2004 年第 6 期。

③ 李炜光：《论税收的宪政精神》，《财政研究》，2004 年第 5 期。

需要全本请访问 www.ertongbook.com