

宪政维度的纳税人权利思考

赵宇¹, 赖勤学¹

(1. 厦门大学财政系, 福建 厦门 361005)

摘要: 从社会契约的角度出发, 作者认为纳税人权利不仅仅是具体的实体与程序权利, 更应该从制度层面进行契约之初的建构。而这只有在宪政的条件下, 纳税人权利的保护才能得到最根本的落实。

关键词: 纳税人权利; 宪政维度; 契约精神; 宪政保障

中图分类号: F812.42

文献标识码: A

文章编号: 1005 - 2674(2005)01 - 0052 - 04

随着中国特色的社会主义市场经济的深入发展, 中国的经济呈现了蓬勃发展的态势, 2003 年经济增长率达到 9.1% 的近年新高, 表现了新一轮强劲增长趋势。与之相对应, 税收规模历史性地跨越了 20000 亿元大关, 2003 年达到 20450 亿元。其中, 税收增长额再创历史新高, 达到 3446 亿元。这充分表明了纳税人对国家财政的贡献与支持, 其重要性是不言而喻的。在这样的背景下重新审视纳税人的权利无疑是必要的。因为税收并不仅仅是经济行为, 它是义务、更是权利, 背后是以财产权由暴力掠夺向国家赋税的现代转型的宪政哲学理念, 是“身份社会”向“契约社会”成功转型的标志。因此, 对纳税人权利从最深层次的宪政角度出发进行形而上的思考, 才能根本厘清现实税收活动的相关价值判断。本文拟就纳税人权利问题进行宪政维度的探索, 以求达到抛砖引玉之功效。

一、纳税人权利的宪政缘起

在传统教科书中, 关于税收的经典定义是: 税收是国家依据其政治权力, 为实现其职能, 按照法律确定的标准, 对社会剩余产品所进行的强制的和无偿的分配。它具有强制性、无偿性和固定性的特征。应该说, 这种定义有其合理性, 用来解释历史有其真实性的一面。但其缺陷也是明显的, 因为它在一定程度上无法解释政府收税与黑社会收保护费和军阀收保安费的区别, 后者也同样具有这种定

义所具备的形式特征。因此, 简单地用反映税收外在形式特征的概括来定义具有丰富价值内涵的税收无疑将直接导致合法性危机。可以说, 这种传统定义其逻辑基础是建立在“身份社会”上的, 而在当前“契约社会”中, “税收三性”只是在征收上表现出的外在形式, 而其本质却是基于公共产品与独立私人的等价税收价格交换。只有脱离了依附关系, 在契约平等下进行平等产权的功能性转换, 税收才具有合法性, 纳税人才不仅仅是只负有缴纳税款而不享受平等权利的税款缴纳人, 才从根本上解决了国家的合法性问题, 也即政治权力的合法性问题。对政府而言, 财产权保护程度与政府的合法性程度成正相关, 对财产权及作为其权利主体的纳税人的尊重程度使得政府与黑社会有了本质的区别。

正是由于现代税收完整地体现了公民社会的“契约精神”(Spirit of Contract), 决定了在调整国家、征税机关和纳税主体之间的关系时必须贯彻“平等原则”。要摒弃传统对税收权利关系上把税收法律关系当做税务行政关系的简单描述, 以及认为纳税人和国家之间由于社会地位与法律地位的区别而处于非对等地位的错误观念, 树立起纳税人并非是纯粹的义务主体, 纳税人并不等同于纳税义务人的契约观念, 通过“社会合意”来构建体现契约精神的税务行政关系。要做到这点, 必须也只能通过作为平等主体共同契约的宪法才能对纳税人权利进行最根本的保护。

收稿日期: 2004 - 10 - 08

作者简介: 赵宇(1971 -), 男, 厦门大学财政系博士研究生。

赖勤学(1973 -), 男, 厦门大学财政系博士研究生。

纳税人权利之所以要通过宪法法则来规定,是因为私法保护与宪法保护 不仅仅是在保护效力上有差别,更主要是因为宪法是自然法,公权力由其授权才能产生,因此它能对公权力的正当性进行置疑并进行抗辩,对公权力具有在先约束。宪法的高级法背景,使之能够对抗以法律的名义而制定的非法之法、违法之法。在这里,纳税人权利的宪法保护体现的是一种超验判断,而纳税人权利的私法保护则体现的是一种价值判断,他们分属不同的层次。这也即“纳税人权利的私法保护”的缺陷能通过“纳税人权利的宪法保护”进行裁决。“纳税人权利的私法保护”也即我们平常所谓的“税收法定”,它主要指现代国家进行税收征纳,必须当且仅当依靠法律的规定(以议会或人大作为具体的制度载体),征税主体才能征税,纳税主体才有纳税的义务。具体来说,“税收法定”主要指以下几种法治理念:税收立法权必须由法律规定;设置税种必须由法律规定;课税要素必须由法律规定;税务行政体制必须由法律规定;税收行政行为必须合法;征税程序必须由法律规定。简言之,“涉税必须有法”可以被称为税收法定主义的“帝王准则”,“国家的赋税等于国家的法律”。任何税收行为必须具备法律依据,税收立法与执法只能在法律的授权下才能进行,私有财产不受非法赋税的侵犯。而“纳税人权利的宪法保护”,指的是宪政意义上的财产权是一种先于国家赋税权力的绝对权利,是不证自明的公理权利。税收是基于这种财产权基础上的社会契约之债,是国家和人民之间的法益交换契约所确定的债。因此,必须在宪法中明确建立一个涉及税收的约束性条款,把作为财产权主体的纳税人权利的神圣保护与代表人民契约的宪法有机结合起来,使得政府的赋税行为建立在体现契约精神的宪法基础上,使之满足合法性的价值建构。可以说,“纳税人权利的宪法保护”是权利之母,在其基础上通过“纳税人权利的私法保护”来保证实现纳税人所享有的一切权利。

二、宪政之维的纳税人基本权利

随着社会经济活动的日益复杂,导致政府行政权不可避免的扩张。为了适应这一变化的速度,纳税人仅靠有限的法律和行政公约对其基本权利进行保护总是无法做到恰如其分、与时俱进的。而通过宪法进行权利保护,契合了市场交易对稳定、可预期的需要。同时,对包括政府在内的各市场活动主体都有一明确的规范与指引,因此是纳税人权利得以实现的最后一道屏障,也是一种最有效的制度

供给方式。

虽然依据税法的规定,我国的纳税人拥有告知权、申诉权、检举权、控告权、请求保密权、委托税务代理权、财务处置申请权、出口货物退税权、延期税收申报权、减免税申请权、延期缴纳税款权、要求退还多缴税款权、索取凭证权、陈述申辩权、拒绝权、要求举行听证权、请求赔偿权、申请行政复议权、诉讼权等诸多权利。但是,只要仔细分析一下就可以知道,这些法律条文所规定的权利只是税款缴纳者应当享有的具体的实体权利和程序权利,是属于基本权利的派生权利。纳税人与国家之间若没有从宪法角度对纳税人权利进行充分界定,这些具体权利就只是“法制”状态下的权利,而非“法治”状态下的权利。只有通过体现平等主体的宪法对权利进行契约的规定,才能界定和规范政府与纳税人之间的深层次经济关系,才能摆脱传统计划体制下“国家主权”至上的积弊。

根本上来说,宪政之维的纳税人基本权利,就是纳税人仅以遵从符合宪法的形式承担纳税义务的权利。它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体宪法上的权利。它以“税收宪定”为价值总纲,以“税收法定”为基本制度保障,以纳税人所拥有的几项最基本实质权利为其显著表征,即:纳税赞同权、代表选举权、税款处分权。

所谓“纳税赞同权”,是指没有纳税人的同意,政府就不能课税。政府课征哪些税种、各个税种适用于什么样的具体制度、整个税收规模有多大等,一句话,具体的税收制度是怎样的,都只能由纳税人来根本决定。通过纳税人的确认与批准,确保了私人从根本上能够掌握自己的命运,使得政府权力受到有效约束和控制,避免了政府将税收简单看作组织国家财政收入的工具,而依靠其政治权力对私人利益进行随意的侵犯和否定。通过议会或人大作为具体的制度载体,使得税收是否真正由纳税人决定与批准,不再仅仅停留在口头上,而有了实实在在的法律与经济关系来证实,也即“非赞同,毋纳税”。

所谓“代表选举权”,是指税法必须是由、并且只能由纳税人所选出的代表来确立和制订。没有纳税人代表通过法律程序的批准与认可,政府是无权课征任何税款的,人们也是可以拒绝纳税的。在这一点上,虽然我国有着各级人代会等组织机构,但“橡皮图章”的不争事实使得作为权力机关的各级人大对政府行政职能部门缺乏制度约束力,并且由于人大代表还并非完全由纳税人直接选举产生,

因此人大离作为纳税人代言人的决策组织还有相当距离。而只有纳税人能真正民主选举出自己的代表来行使权力时,才能确保人大通过的税法符合自己的利益,使税款缴纳者的利益得到根本维护,才能完成税款缴纳者向真正意义上的纳税人转变。因此,纳税人必须在各级人大中拥有自己选出的代表,也即“无代表,毋纳税”。

同意和批准纳税,是纳税人的最基本权利。但仅有这些还不够,纳税人还必须将控制权延伸到政府的各种涉税活动中,此也即“税款处分权”。所谓“税款处分权”,是指纳税人作为产权主体,与国家之间是一种信托关系,拥有契约在先的权利。国家(政府)作为代理人,始终处于出资人的规范、约束和监督之下。作为代理人的政府,不能随心所欲地化私为公,取走资本和私人的市场收益,纳税人通过自己的代议机构——人大或者议会,处分或者支配自己的税款,监督政府对公共财力的使用。通过规范财政收支行为来约束政府行为,使无限政府变成有限政府与有效政府,根本上解决政府的“越位”和“缺位”行为,从而实现更高层面的制度建设,即政治文明建设。

三、纳税人权利的宪政保障

所谓宪政,是政治秩序的法律化,它以政治权力在宪法范围内有序运行为标准。简单地说,宪政也即限政,即对政治权力进行有效地限制,防止它被滥用,尤其要防止它被用来侵犯人权和人的自由。因此,宪政的意义就是对个人价值的张扬和对公共暴力的控制,通过限制政治权力来保障公民权利,明确制度安排,增进公共福利。它所奉行的原则是:政府权力有限,必须遵照宪法和法律治理国家。

宪政的一个法律标志便是有一部体现平等契约精神的宪法。通过宪法的条文性规定,赋予公民权利,约束政府权力,使公民权利与政府权力体现一种平等的对抗性。在这个意义上,虽然我国宪法第 56 条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。但是这种关于税收的单一性规定由于缺乏权利保障,还不能认为是税收法定原则的充分落实,还有待在宪法中明确有关涉及税收的约束性条款,只有在体现契约精神的宪法中既规定纳税人的义务,同时也明确纳税人的权利,纳税人才能完成传统“属民”向现代“公民”的转化,其权利才具有根本保障。

具体来说,宪法对纳税人权利进行保障体现在宪法对税收的规定上,主要集中在以下三个方面。

首先,宪法必须明确规定公民有纳税的义务,但更必须明确规定纳税人享有的权利。为了保证公权力运行中的费用给付,法律必须赋予国家以征税的权力,也即公民有纳税的义务。此也即马克思所言:“国家存在的经济体现就是捐税,共和国以收税人的姿态表明了自己的存在。”因此,几乎所有国家的宪法中都有类似条款,对公民的纳税义务进行了明确的规定,我国也不例外。但是,在明确规定公民有纳税的义务的同时,更应该以权利法案的形式明确列举公民应享有的基本权利。在这其中,公民享有的权利逻辑上应先于公民应负担的义务。正如英国人洛克所言:“人们联合成为国家和置身于政府下的最大和主要目的,是保护他们的财产。”国家存在的唯一理由便是保障公民的合法权利,在公民权利得到申张的同时,国家由于执行其公共行政职能才要求有必要的法定支出,也即税收支出。这也与公共财政所要求的“以支定收”有本质的内在一致性。而在我国,人民是国家的主人,国家是代表全体人民利益的,社会主义税收“取之于民,用之于民”的观点正契合了这种建立在社会契约的现代赋税观念,体现了国家、集体与个人在根本利益上的一致。因此,在我国未来的宪法改革中,既必须坚持规定公民有纳税的义务,更应当明确公民享有与其承担义务相匹配的基本权利,使国家权力建立在维护公民权利基础上。

其次,宪法应当明确规定税收法定原则。所谓税收法定,也即宪法中必须对税收的立法权属进行严格规定,规范税收立法,明确规定一切征税行为必须经过立法机关制定法律。因为“将法的价值主体与法的价值客体连结起来的是人的立法活动”,所以洛克才认为“立法机关不能把制定法律的权力转让给任何他人”,“只有人民才能通过组成立法机关和指定由谁来行使立法权”。反应在税收立法上,“如果行政者有决定国家税收的权力,而不是仅仅表示同意的话,自由就不再存在了。”当前,由于税收立法权的权属不明、税收立法权位阶过低以及税收立法权授权过滥,直接导致了政府行政权力的过度膨胀。同时,这种以行政立法为主导的立法体制由于缺乏多方的民主博弈,易于使国家利益部门化,部门利益法制化。因此,国家在涉及税收立法时,应把过去以行政立法为主导的立法体制改为以人大立法为主导的立法体制,同时提高税法的立法位阶,通过建立一个以宪法保障为精义,以实体税法为主干,以各单行税法的具体实施条例或规定为枝条的税收法律体系,来综合实现对纳税人权利进行保护的有效制度供给。目前,面对我国

混乱的税法体系和分散的纳税人权利规定,可考虑制定一部在整个税收法律关系中居于主导地位的税收基本法,将纳税人的权利法典化、系统化,使纳税人法典成为纳税人权利的圣经。

第三,宪法应明确规定税收用途受法律监督。不少国家的宪法对税收收入的用途作了界定,要求对税收的使用必须严格置于法律的监督之下。美国宪法第1条第8款明确规定,国会有权决定征收各种税收以偿付国债,或提供国家房屋和公共福利。法国《人权宣言》第20条也规定,一切公民均有权监督税收的用途和了解其状况。而我国由于传统税收课税依据上坚持单纯的国需说,致使我国税法长期强调纳税人的义务而忽视其权利,关注对税款的征收而忽视对税款支出的监督管理。因此,从宪政角度出发,宪法应明确规定税收用途受法律监督。而要有效制约与监督政府的财政收支,一个最基本和最直接的手段便是建立完整统一的公共预算以约束和规范政府活动。政府预算意味着政府作为公众的管家,使得国家财政的主导权由政府决定转回到社会大众手中,使得社会公众(纳税人)掌握了政府及其财政行为的根本决定权和监督权。通过透明化和公开化的预算编制、审查、执行和决算,把“看不见的政府”变为“看得见的政府”,使政府这个大管家的收支行为从头到尾置身于立法机关和社会成员的监督下。这样,公众就能够以政府预算为手段贯彻自身的意志,既使赋税的每一分钱从根本上服务于公众,又使之基本上不违背和侵犯公众的根本利益,可以说政府预算制度是对公共财力进行有效监督的“阳光法案”。

四、结 语

表面上看,纳税人权利是一种行为人的主动权利诉求,在现实中必须得到国家的认可才能获得。但从宪政的角度进行分析,国家的合法性却只有在纳税人充分享有其基本权利、派生权利的基础上才获得。纳税人的权利不是国家恩赐授予的,而国家的合法性却是纳税人合约建构的。权利是权力的来源。可以说,纳税人拥有宪法所赋予的各种权利未必是国家合法性的充分条件,但一定是国家合法性的必要条件,没有充分享受权利的纳税人其组成的共同体就不能称其为国家,最多也只是传统意义上的皇朝家国罢了。正因如此,近几十年来,各宪政国家纷纷颁布反映保障本国纳税人的权利

法案,如1985年,加拿大公布了《纳税人权利宣言》,1986年,英国公布了《纳税人权利宪章》,美国于1988年制定了《纳税人权利法案》,澳大利亚则于1997年公布了《纳税人宪章》。这些国家的立法行为不能简单理解为一种普通意义上的法律活动,在某种程度上,是现实中已获得公共人格、并具有独立自主意志的国家作为政治存在进行合法性的契约价值的再确认。因此,在我国已经确认社会主义市场经济的建设目标后,在国家赋税已经日益重要以及身份社会向公民社会转变的今天,就必然要对纳税人权利进行宪政之维的重新审视与重新建构,使国家的正义变成正义的国家,最终实现国家的宪政转轨。

注 释:

这里有必要对私法与宪法给予区分,私法是后继法,本身无法确认任何针对权力的在先约束,因此也无在公权力的侵犯前进行自我辩护;而宪法是高级法,其行为指向国家的公权力,因此它能对公权力的行为进行合法性审判。

在宪政的视界中,由于公法与私法的区别,“税收宪定”与“税收法定”有不同的价值内涵,不能把他们简单类同。这一点,国内学界常把他们不加区分,应予以修正。

马克思恩格斯全集(第9卷)[M].北京:人民出版社,1982.50.

洛克著,叶启芳等译.政府论(下篇)[M].北京:商务印书馆,1996.77,88.

卓泽渊著.法的价值论[M].北京:法律出版社,1999.80.

孟德斯鸠著.论法的精神[M].北京:商务印书馆,1961.164.

参考文献:

[1]张馨.公共财政论纲[M].北京:经济科学出版社,1999.

[2]刘军宁.共和·民主·宪政-自由主义思想研究[M].上海:上海三联书店,1998.

[3]程燎原,江山.法治与政治权威[M].北京:清华大学出版社,2001.

[4]哈耶克.法律立法与自由[M].北京:中国大百科全书出版社,2000.

[5]卢梭.社会契约论[M].北京:商务印书馆,1980.

[6][美]斯科特·戈登.控制国家-西方宪政的历史[M].江苏:江苏人民出版社,2001.

责任编辑:高冠中