

# 税收立法权： 既有类型、演绎逻辑与现实建构

王晓滨 (西安交通大学经济与金融学院, 陕西 西安 710061)

赖勤学 (厦门大学经济学院, 福建 厦门 361005)

【摘要】税收由于是对私人财产权利的侵犯,因此从立法源头上进行规范便显得尤为重要。本文对历史上既有的三种税收立法权属进行了总结,并归纳出了贯穿其中的财产权主线,同时以史鉴今,对税收立法权的现实建构提出了作者的看法。

【关键词】税收;立法权;演绎逻辑;现实建构

【中图分类号】F810.422 【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2005)02-0007-04

## 税收立法权的文明视观

一个国家的文明状态可以由立法权(Legislative Power)的归属来视之。早在一百多年前,梁启超在《论立法权》一文中就对此有精辟论述:“国家者人格也。凡人必意志然后有行为,无意志而有行为者,必疯疾之人也,否则其梦呓时也。国家之行为何?行政是已。国家之意志何?立法是已。”可以说,立法权是一个国家最高的、相对独立的、完整的权力,在现代社会是人民共同意志和整体利益的“普

遍物”能够得以体现的基本表征。

在众多立法案件中,税收立法由于与作为绝对权利的财产权直接相关联,其权属的指向便具有立宪性层次的意义。首先,税收立法权在立法实践中是立法机关及其委托机关进行税收立法活动的依据。如果没有得到公众所选举和委派的立法机关的批准,任何人的指示、命令,无论采取什么形式或以任何权力作后盾,都不具有法律效力和强制性。其次,税收立法权决定着税收立法的效力性和协调性问题。立法权

的效力高低和范围大小决定着税法立法效力性的高低和适用范围的大小。只有明确了税收立法权,清晰地划分不同立法主体享有的立法权限,才能避免因立法权的随意性而导致立法权的泛滥或重复,克服可能产生的矛盾和冲突。

因此,涉税必须依体现人民意志的法律来执行便成为保障人民财产的基本要件,而这个所谓体现人民意志的法律,当代意义也即宪法。我国台湾民法学家郑玉波先生甚至将它与法无明文不为罚并称为现代法治之两大枢纽。

## 税收立法权的三种形态

历史上看,税收立法权的归属存在三种既然和应然的形态。

首先,“税收圣定”是皇权社会的涉税基本立法形态。在皇

权社会，由于统治者“口含天宪”，拥有绝对的讨价还价权力。因此，在制税过程中，皇帝拥有最高或最后决定权，而参与制税的官员又基本上是享有税收豁免权的纳税人。这样，整个制税过程就必然完全无视纳税人权力，毫无民主精神。从人员遴选、讨论到决议形成便都处在皇帝个人控制之下，所形成的决议也就难以代表民意。而在征税方面，征多少，何时征，怎样征，纳税人也完全处于被动地位。法制的有无只存在于权力者的个人道德品行，而缺乏制度的民主性约束。虽然这种皇权社会下的“税收圣定”并不妨碍形成当时条件下表面意义上的统一、规范的税收法制和较为完善的税收征管制度，但是一旦国家出现财政生态平衡的破坏，如战争、自然灾害以及官僚集团的腐化，这种“税收圣定”下脆弱的税收法制便极易受到破坏。而为了克服财政危机，变法图兴便被提了出来，各种克服胡征乱派之弊、减少税收中途流失和官吏层层贪污中饱私囊的税费改革，如并税—除费—简化税则，就成为主流的改革思路。这种为缓解财政压力解决财政危机而施行的变法大都在初期使“向来积弊为之一清”，但“糜不有初，鲜克有终”，其中长期效果却无一例外地与初衷相反，每改革一次，负担却加重一层，百



姓就受难一阵。此即被现代史学家称之为“黄宗羲定律”的历史循环现象。应该说，这种缺乏约束机制、民主参与的涉税立法可以理解为是历史上存在的一种“血税”，其结果便是最终导致王朝的更替、国家的衰亡。

其次，“税收法定”是现代社会的涉税基本立法形态。它的最初定型发端于英国，与“税收圣定”不同，它通过“税收法定”，有效地保护了产权，维护了市场与资本的独立性，防止了统治者一元权力的滥用。我们知道，所谓的现代社会，也就是民主、共和与法治的社会。反映在表达方式上，也即实行的是代议民主制这种能反映程序正义的公共选择

机制。而税收在本质上是国家和人民之间的利益交换关系，国家向人民提供人身、财产安全保障，创造生产、经营的外部条件，人民则向国家纳税以获取享受上述利益的资格。因此，对涉税立法，必然要求严格规范的程序，要求由代表人民意志的民选议员们在议会通过立法程序，讨论表决各种涉税议案，以最后通过的法案中的税收数量来确认政府所提供的公共产品量。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进行，私有财产不受非法赋税的侵犯。

第三，“税收宪定”是当代社会及其未来发展所要求的涉税基本立法形态。“税收法定”虽然在很大程度上体现了人类文明的进化，但代议民主制本身的缺陷也使得这种税收立法权并不能真正落在每一个公民身上。早在18世纪代议民主制的呼声响彻欧洲大陆的时候，卢梭曾针对当时英国议会选举的异化现象发表了深刻的见解：“英国人民自以为是自由的，他们是大错特错了。他们只有在选举国会议员的期间，才是自由的；议员一旦选出之后，他们就是奴隶，他们就等于零了。”具体来说，以议会立法为准则的“税收法定”主要有如下缺陷：法律制定者的代表性问题；法律制定者的能力问题；利益集团的院外活动问题；新闻媒体的话语噪音问题；未来利益的代表性缺失问题，等等。这些极有可能使民选代表做出与人民意志和利益的要求不尽一致甚至相背离的选择。因此，必须在宪法中明确建立一个涉及税收的约束性条款，把对财产权的

神圣保护与代表人民契约的宪法有机结合起来。通过数量性限制(Quantitative Limits)和程序性限制(Procedural Limits)这两类财政制度的硬约束，实现国家赋税行为的实质正义与程序正义。在这里，数量性限制直接保证了有效地限制过度的税收和过度的公共开支，防止税收剥削；程序限制则是通过政治决策的规则与程序来间接控制税收与支出水平，间接地限制最终的结果。

### 税收立法权的演绎逻辑

通过历史的分析，我们知道税收立法权的归属一共存在“税收圣定”、“税收法定”、“税收宪定”这三种形态。那么，是否存在某种主线或逻辑贯穿其中呢？如若存在这样一条脉络，无疑能对今后的税收立法工作具有重大的现实意义。

笔者认为，确实存在着这样一种税收立法权的演绎逻辑，那就是对私人财产权的认可、尊重与刚性保护。

在皇权国家，统治者成功地塑造了“家国一体、身国共治”的皇权社会国家的意识形态。在这样的宪法秩序下，土地的所有权和最高支配权无论从经济学还是从法律意义上都归属皇帝。“普天之下，莫非王土。土地，王者之所有；耕稼，农人之所为”

的历史古谚便是现实最真实的写照。皇帝作为唯一的产权主体，土地和人口成了皇帝的私有品，这种所有权结构无疑为统治者的所得租金最大化提供了最可靠的规则安排；同时，在这种所有权结构下，国家的税收能够实现最大化。“税收圣定”在今天看来是荒唐的，但在历史的宪法秩序下，由于整个国家都是统治者私人的，因此是与既有社会法理相吻合的一种税收立法权。

随着文明的演进，财产权的意义日益受到人们的重视。财产权的确立，使得公民有极大的动力去创造属于自己的财富，从而成为获取更大财富的工具；同时，财产权的确立使得私域与公域有了一条明显的界限，有效地抵制了统治权力的无限扩张，限制了统治者的专横意志，使得哪怕手无寸铁的弱者也能使“风能进、雨能进，而国王却不能进”。可以说，财产权的稳步巩固是阻挡政府无限扩张的最有效障碍之一。而我们知道，税收在表现形式上就是国家借助强力对财产权进行直接占有与剥夺，正如哈耶克指出：“正是在税收这个领域，政府政策专断的趋势，要比在其他领域更为凸显。”因此，要使财产权得到刚性保护，就必须对国家的征税行为进行限制，此也即我们归纳出的“税收法定”原则。在这个原则下，纳税人通过

其拥有的两项基本权利，即赞同纳税权和选举代表权，保证了财产权的神圣不可剥夺。

但是，我们也必须看到，通过“税收法定”保护的财产权也存在诸多瑕疵。一个简单的事例，由于后来者在现实中没有既有代表，当代人就可能采取涸泽而渔的发展方式对子孙后代进行不负责任的掠夺。政府可以用并不很严格受限的发债方式，通过制造财政赤字来掩盖政府开支的真实成本，而且还把还债的责任推给了后人，导致“前人纳凉、后人种树”的现象的发生。这其实就是一种有违代际公平的隐藏性极强的对后代人财产权的残酷剥夺。而要保证这种情况的不致泛滥，“税收宪定”所要求的平衡预算、数量限制和程序公正无疑是保护了后代人财产权的有效举措。

在这里，从“税收法定”到“税收宪定”的历史演义在对财产权保护深化的同时，也呈现出政治文明生态化的历史演进。财产权在一定意义上，成为衡量政治文明的“皇冠原则”，是宪法法则中的“帝王条款”。

### 税收立法权的现实建构

从税收立法权的演绎逻辑我们看到，要摒弃税法只是单纯

征税之法的过时观念，而让税法成为财产权保护的母法，这应成为现实税收立法的关键。具体来说，以下几点是我们必须予以着重考虑的。

首先，必须在宪法中明确建立一个涉及税收的约束性条款，把对财产权的神圣保护与代表人民契约的宪法有机结合起来。这种约束性条款，应该包括数量性限制和程序性限制的条款。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没有权利保障的前缀，易造成纳税主体的权利、义务的不相一致。因此，还有待在宪法中明确有关涉及税收的约束性条款，明确指明相关税收立法的权限、立法的程序、立法的准则。

其次，强化人大的税收立法权归属，使国家赋税与体现纳税人主权的代表机关相一致。这里，有如下三点必须重点指出：其一，征税权只能由全国人民代表大会来行使，是否征税，开征什么税收，其余任何国家机关都无权做出；其二，由于全国人大常委会本身具有立法权，故在全国人大确定开征的税种内，具体的税法可由全国人大常委会制定；其三，国务院可依据全国人大常委会制定的税法制定具体的实施办法，但凡涉及公民权力义

务或超越政府行政职权的事项，一概应报经全国人大常委会，由全国人大常委会对税法进行修改。

第三，正如洛克指出：如果法律不被执行，那就等于没有法律；伯尔尼在《法律与宗教》中也总结说：法律不被信仰，就如同虚设。因此，单纯就税收立法权的建构来谈税收立法权的实现，无疑是够充分的。要使税收立法权做到对财产权不致破坏，使税法不致成为侵权之法，还必须规范与税收立法紧密相关的税收执法、税收司法，建立一个通过立法为行政权和司法权提供合法性的依据或基础，通过执法和司法为立法的落实提供保障的税收法体系，最终使纳税人的权益得到完全实现。

#### 参考文献：

- [1] 刘剑文主编. 财税法论丛(第三卷) [M]. 北京: 法律出版社, 2004.
- [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] [法] 弗雷德里克·巴斯夏. 财产、法律与政府 -- 巴斯夏政治经济学文粹[M]. 贵阳: 贵州人民出版社, 2003.
- [4] [美] R. 科斯, A. 阿尔钦, D. 诺斯等著. 财产权利与制度变迁[M]. 上海: 上海三联书店, 2003.