

试论《自由大宪章》税收法定的萌芽、成熟及发展

Research on the Development Stage of Tax Legalism from the View of “Magna Carta”

陈少英

CHEN Shao-ying

【摘要】 《自由大宪章》因税收危机而产生，故税收便有了“宪政之母”之称。《自由大宪章》开创的“无代表则无税”的税收宪法原则，其精义可概括为：限制政府的征税权，保护人民的财产权。浸润着人权观念、契约自由观念、人民主权观念的《自由大宪章》，其税收法定原则经过英美法革命的实践，日益成熟和完善。如今，各法治国家无不将课税权转归于国民全体所掌握，其税收立宪也都是以对税权的制约和控制为核心。《自由大宪章》对后世各国税收法治建设产生的深远影响，势必也将推动变革中的中国“落实税收法定原则”。

【关键词】 《自由大宪章》税收法定 课税权 财产权 代议制

【中图分类号】 DF432 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206(2016)06-0045-08

Abstract: Magna Carta was born in the crisis of tax, then tax was called “The mother of constitutional government”. The tax principle of “No taxation without representation” originated from Magna Carta, which means that we should limit the tax power of the government and protect the property right of the people. Magna Carta concerns the idea of humans right, freedom of contract and popular sovereignty, and its tax legalism becomes mature after the revolution of American, England and France. Nowadays, tax power is in the hand of the people, the core principle of tax constitutionalism is to regulate the tax power. Magna Carta has a profound effect on many countries which ruled by law, and it can also contribute to implement the “Statutory Taxation Principle” in China.

Key words: Magna Carta tax legalism Tax power Property right Representative system

【收稿日期】 2016-07-22

【作者简介】 陈少英，女，1954年7月生，华东政法大学教授，主要研究方向为财税法。

税收法定主义源自英格兰的传统, 现已被世界大多数国家所采行。十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出: “落实税收法定原则”。十八届四中全会《关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》又提出: 坚持依法治国首先要坚持依宪治国, 坚持依法执政首先要坚持依宪执政。今年恰逢《自由大宪章》诞生800年, 值此契机, 研究《大宪章》税收法定的萌芽、成熟、发展以及对后世的影响, 对于我们这个经历了几千年封建社会、几十年计划经济的国家来说, 具有十分重要的理论意义和现实意义。

一、《大宪章》税收法定萌芽的分析

(一)《大宪章》产生于税收危机之寻觅

中世纪的英国, 按照当时“国王自理生计”的财政原则, 王室及其政府支出的费用由国王负担。国王以其全国最高封君的身份征收郡包租、特别协助金、继承金、监护权和婚姻决定权带来的收入、王室森林区收益、王室采买权收益、征调军役和军事强买权收益等。^[1]其中主要是王领土地收入, 只有在特别紧急情况或其他原因导致临时财政困难时, 国王才能向臣民征税。^[2]但自亨利二世以来, 英国国王采取措施加强王权。财政上, 不但严格征收封建捐税, 而且开征动产税, 建立了国家直接税制, 增加了贵族的经济负担。1199年继承王位的约翰更是变本加厉地推行专制统治, 肆意践踏封建契约关系, 进一步激化了与贵族的矛盾。1202年4月英法战争开始, 为筹措军费, 约翰巧立名目, 任意增加税收, 将兵役免除税增加了16倍, 把贵族对封号和领地的继承税提高了100倍, 动产税增加了一倍, 还新增了商税, 所有进出货物按价值十五分之一征收。贵族们忍无可忍, 奋而抗议, 开启了英国宪政史上的新篇章。在泰晤士河的兰尼米德草地, 约翰王被迫与大主教兰顿所领导的贵族们谈判, 签署了历史上第一个宪法性文件, 即《自由大宪章》^[3]。

《大宪章》引人注目的条款之一便是: “一切盾金及援助金, 如不基于朕之王国的一般评议会

的决定, 则在朕之王国内不得课征一切盾金或援助金”。这是人类历史上第一次对国王征税权的限制, 第一次在政治的逻辑上把私有财产置于国王的主权之外, 第一次在制度上确立了私有财产不受侵犯的原则, 同时也在古典宪政主义的政治实践中逐渐形成了课税必须经国民同意的原则。^[4]尽管《自由大宪章》的原始形式只是一种契约, 但这份文件开创了“无代表则没有课税”的税收宪法原则, 标志着法律对专断、民权对王权的胜利。

为了配合纳税人控制政府征税权而产生的一系列制度, 形成了西方宪政制度。正如达尔所指出的: “统治者需要取得被统治者的同意这一理念, 一开始是作为一个征税问题的主张而提出的, 这一主张后来逐渐发展成为一种有关一切法律问题上的主张。”^[5] 税收是“宪政之母”, 这一说法不应该是夸张吧。

(二)《大宪章》生成的经济根源之考量

英国被“诺曼征服”后, 威廉一世保留了大约全国1/5的土地作为自己的领地, 称为“王领”(Royal Demesne 或 Crown Lands), 其他4/5的土地便分封给了教俗贵族。根据封君封臣制度, 国王有权向直接封臣(总佃户)征收特别协助金, 数量一般按照封建习惯或协商确定; 当总佃户的后裔继承封地时, 他们需要向国王交纳继承金;^{[1](P2-69)} 如果总佃户的遗孀需要改嫁, 必须向国王交纳一定数量的款项才能获得国王的批准。在封君封臣制度下, 每个直接或间接从国王那里占有土地的封建主, 每年每个骑士领有义务为国王服役40天。由此可见, 封君封臣制度既然分封给贵族土地, 就意味着承认贵族的财产所有权; 贵族之所以承诺国王各种苛刻的封建义务, 也是基于获取土地和保卫安全的交换。一句话, 封君封臣制度蕴含着财产所有权理念和契约精神。从法哲学的角度看, 具有宪法性质的《自由大宪章》产生的理论根源在于英国有浸润着尊重个人权利精神的自然法传统。^[6] 孕育了英国《自由大宪章》的自然法是指处于古代自然主义阶段的自然法,^① 其代表人物之一的西塞罗使古代自然主义自然法

① 西方自然法产生于古希腊, 历经古希腊罗马时期的自然主义、中世纪的神学主义、近代的理性主义及现代的自由主义几个阶段。

发展到顶峰。他认为：“真正的法律乃是一种与自然相符合的正当理性；它具有普遍的适用性并且是不变而永恒的。”^[7]他所说的理性，是神与人共享的“财产”。^[8]在西塞罗看来，个人财产具有一定神圣性，即使是国王也不能任意侵犯。

在物价上涨和战争开支不断扩大的压力下，国王以“共同利益”和“共同需要”为由，不断突破封君封臣制的束缚，寻找新的财源^[3]。由于中世纪英国拥有畅销欧洲大陆的优质羊毛，从13世纪后期起，历代国王都征收关税，关税和动产收入税成为国王的两大财政支柱。这就是说《大宪章》生成的时代背景是，英国正在从以土地为基础获取财政收入向以税收为基础获取财政收入转变。这也就意味着，英国从一个不主要依赖纳税人财产和收入的政府，转型为一个依赖于纳税人的财产和收入的政府。在这种情况下，若不能控制国王的征税权力，就势必对纳税人财产造成最大侵害，因此纳税人自然产生制约国王征税权力、约束政府支出的强烈要求。^[2]国王为了稳定地取得财政收入，不得不向纳税人妥协，同意纳税人通过评议会来约束和监督自己的征税权。因此，宪政制度的演进是以议会争取制税权的斗争为起点的，在15世纪之前，议会主要就是一个纳税人的会议，批准纳税几乎是议会唯一的职能。

（三）《大宪章》背后的政治逻辑之反思

在宪政产生前，无论中国还是西方国家，政府对财产课税都是没有任何限制的，而在宪政产生后，西方国家基于“无代表，则无课税”的议会政治确立了税收法定主义原则，政府的征税权受到了限制；而同是封建背景，中国土壤上却“长出”与西方完全不同的税收文化。究其原因，税收通常会囿于传统。^[9]

第一，近代以前中国漫长的专制社会从未出现过税权归属问题。与西方尊崇人的自然权利、主张人权神圣不可侵犯相反，中国封建社会居正统地位的是重义轻利的儒家思想、董仲舒的“三纲五常”、宋明理学的“存天理，灭人欲”。^{[3] (P52)}自从秦始皇确立了“天下事无大小，皆决于上”的原则以来，皇权专制始终是传统政治的唯一核心。^[10]在专制、集权制度下，天下为一人之天下，王权是天下最大的产权，向谁征税、征什么税、征多少税、怎样征税，完全由皇帝说了算。而在

西方传统中，私人财产独立于国王，百姓家的破房子“风能进，雨能进，国王不能进”，私有财产神圣不可侵犯是国王无法逾越的制度约束。可见，东西方的产权理念相差何止十万八千里！

第二，专制王权的官僚制度发达，政府租税不需要获得贵族的同意和协助。在中国专制制度下，国家的赋税可以不受限制地征收，苛酷的税吏可以趾高气扬地加派，中国历史上从来没有能够产生出如欧洲贵族那样一支对国王的征税决定起到抵制作用的民间力量或“市民社会”，产生出一支足以对王权滥用有效制约的神圣教会，产生出一些足以对昏君的错误决定进行否决的利益集团。当纳税人将其积累已久的反感化作推翻旧王朝的冲天怒火时，只能意味着一个旧王朝的崩溃而不能确保新的王朝不重蹈覆辙。^[11]

第三，不存在纳税人或纳税人组织与官府争夺税权的斗争。同是封建背景，西方的纳税人已经意识到：税收是对私人财产权的分割，是对天赋人权的入侵，是对个人隐私和商业秘密的渗透，喊出了“无代表则不纳税”、“不出代议士不纳税”口号，以限制国王对财产任意的、过分的征收，将税收这种财产权的让渡放置在一个可以对纳税人的心理有一定抚慰作用的位置。而中国的纳税人，此时笼罩在“前年鬻大女，去年卖小儿，皆因官税迫，非以饥所为”的强烈厌税情绪之中。尽管如此，中国的纳税人仍对统治者或某派政治力量寄予幻想，他们喊出的典型口号是“轻徭薄赋”、“均田免赋”、“三十税一”、“闯王来了不纳粮”——以求得英明君主的恩赐和农民领袖的施舍。

相较而言，中国税收是一种与专制、集权的政权体系密不可分的税收形态。正是这种体制下当权者的贪得无厌和政治决策上的无所制约，使中国的税收与西方国家的税收存在巨大差异。由于中国传统上缺乏民主和法治理念，虽然爆发了无数次农民起义，但并没有和西方社会一样形成宪政理念，诞生类似议会的机构以维护广大民众的权益，相反，每次起义都是对皇权至上原则的巩固。

二、《大宪章》税收法定成熟的诠释

（一）《大宪章》税收法定成熟于英美法的实践
《大宪章》之后的1295年，爱德华一世又以

成文法的形式签署《无承诺无课税法》，规定“非经王国之大主教、主教、伯爵、男爵、武士、市民及其他自由民之自愿承诺，则英国君主及其嗣王，均不得向彼等课征租税，或摊派捐款”。1368年爱德华三世以成文法的形式添加了如下宣示：任何成文法则的通过，如与《大宪章》相悖，则“必然是无效的”。^[12]1628年的《权利请愿书》要求：“没有议会的一致同意，任何人不得被迫给予或者出让礼品、贷款、捐助、税金和类似的负担。”《权利请愿书》作为早期不成文的宪法创制了无承诺不课税原则。1689年光荣革命胜利后，英国议会制定《权利法案》，其第4条规定：“凡未经议会允许，借口国王特权，或供国王使用而任意征税，超出议会准许的时间或方式皆为非法”，从而正式确定了近代意义的税收法定主义原则。^{[10](P7)}

在美国，早在独立战争前，赋税问题就是北美殖民地与宗主国之间斗争的中心点。英国对北美殖民地的管理和保卫，按照传统习惯是，涉外税收由英国议会立法，对内税收由北美殖民地立法。^[13]但英国为了偿还1.4亿英镑的债务和支付日益增长的财政开支，在北美颁布《税收法令》即《新糖税法》，打击了北美殖民地的糖浆贸易和产业，同时，北美殖民地人民认为这侵犯了他们的征税权，英国议会颁布的对内税法无效，人民开始了抵制《税收法令》的运动。英国议会无视殖民地人民的情绪和行动，又变本加厉地颁布了《印花税法》，遭到了13个殖民地的反抗和抵制。反对税收的政治斗争，最后演变成北美殖民地的独立战争。1776年，美国在《独立宣言》中指责英国“未经我们同意，任意向我们征税”。于是，“无代议士不纳税”成为美国独立战争响亮的口号。革命成功后，美国颁布的《1781宪法》自然体现了著名的“无代议士不纳税”原则（no taxation without representation）。这在事实上确立了税收法定主义的宪法性基础地位，人类的税收立宪之火也在美国点燃。

17世纪时，法国王室对征税权有绝对的控制力，特别是路易十六登基后，大肆挥霍浪费，国家发生了严重的财政危机。1787年，路易十六要求通过举债和增税计划，导致其与高等法院持续冲突，1788年巴黎议会否定了国王筹税及修

改司法程序的通令。^{[10](P7)}为此，路易十六迫不得已已于1789年5月召开三级会议宣布加重第三等级的税负，同时对享有免税权的第一等级和第二等级征税，引起了三个等级的不满，尤其是第三等级。于是，第三等级从单纯反对加税的斗争转变为争取政治权力的斗争，宣布组成国民会议，以最高立法机关的资格宣布国王征税不合法，废止一切免税特权、封建租税，国王无权否决国民会议的决议。国王用军队镇压国民会议，第三等级为保存国民会议联合市民展开斗争，由此揭开了法国革命的序幕。1789年通过的《人权宣言》，其第14条规定：“公民都有权亲身或由其代表来确定赋税的必要性，自由地加以认可，注意其用途，决定税额、税率、客体、征收方式和时期”。^{[12](P98)}这里，税收法定已有了完整的内涵，即税种设定法定、课税要素法定和征收程序法定。《人权宣言》和其后的若干份宪法，都始终贯穿着人民财产不得任意侵犯、限制征税权和赋税负担平等的宪政精神。

（二）《大宪章》税收法定成熟于社会契约理论

自中世纪之后，欧洲出现了一批以格老秀斯、霍布斯、洛克、孟德斯鸠、卢梭为代表的古典自然法理论家，他们把自然法从神的怀抱中解放出来，形成一种完全基于人类理性的理论，并从自然法中衍生出自然权利的理论，从社会契约角度来论述这一理论。^{[3](P49-50)}所谓自然权利就是人们根据自然法自然具有的一种权利。自然状态下人人享有天赋的自然权利，并受到最高法则即自然法的保障，为了稳定地享有这些权利，人们缔结社会契约成立政府，而政府的唯一目的就是保障他们不可剥夺的自然权利。作为社会契约的宪法，是自然法在政治社会中的实现形式，而受到自然法保障的自然权利在政治社会中的实现形式必定要转变为政治社会最高法即宪法上的权利。^{[3](P50)}

霍布斯吸收了古希腊先哲伊壁鸠鲁的思想，将政治契约与普通契约相类比，使契约成为一种法律事件：人们转让自己的权利如同售出商品一样，应当获得相应的等价补偿——国家对人民生命财产安全的保障。他指出：“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带

甲者的薪饷。”^[14]在洛克看来,人们彼此达成协议进入文明社会,交出了他们在自然状态下拥有的部分权利,但仍然保留了生命、自由和财产的自然权利。国家或政府的权威必须以保存人的生存、自由和财产的权利为目标,人们服从政府的前提就是政府能够保障他们的自由。^[15]卢梭认为,需要“寻找一种结合的方式,使其能以全部的力量来维护和保障每个结合者的人身和财富”。于是,人民以缔结社会契约的方式产生了这个结合——人民共同体(也就是主权者)。在社会契约之下,主权者就是公意的代表,享有制定宪法的权威以表达公意。政府只不过是主权者的执行人,负责执行法律并维持社会的和政治的自由。^[16]因此,当人民以社会契约的方式产生国家并以支付税款的方式维持其运作时,政府不过是为纳税人提供公共产品、公共服务的工具,而政府所拥有的权力,不过是其履行“为纳税人提供充足、合格的公共产品、公共服务”这一义务的必要条件。纳税人以牺牲自己的财产为代价支撑起整个国家权力体系的运作,自然有充分的理由要求国家为自己提供高质量的服务。^[17]国家与纳税人之间在税收上是平等或对等交换关系。

(三)《大宪章》税收法定成熟于契约论的诠释

对政府而言,要获取合法性、得到人民的信仰,必须要确保人民的自然权利不受任意侵犯。对于侵犯人民财产权的税收权力必须加以制约和限制,税收立宪成为必然。正如洛克的经典论述所雄辩的:“政府没有巨大的经费就不能维持,凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。但是这仍须得到他自己的同意,即由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意。因为如果任何人凭着自己的权势,主张有权向人民征课赋税而无需取得人民的那种同意,他就侵犯了有关财产权的基本规定,破坏了政府的目的。”^{[15](P88)}如今,各法治国家无不将课

税权转归于国民全体所掌握,其税收立宪也都是以对税权的制约和控制为核心的。

哈耶克指出:“……也正是由于统治者需要赢得人们对征税的认同,议会机构应运而生了。”^[18]而实际上,课税权与立法权合为一体,由国会或立法机关代表国民全体来行使。由于课税权只是一种抽象的权力,要想将其具体化而付诸实现,须由国民全体选出代表,按立法程序将其制定为法律,以法律来规范政府行为。^①国家和人民之间的默契通过一定的法律形式固定下来,就构成税收征纳双方之间或宽泛或具体意义上就产权分割达成的书面契约^②。“由此形成的是市场和资本—税法—税收—政府行为”依次决定的关系^[19]。在这里,人民缴纳税金,政府保障产权。税法代表市场和资本的意愿,而约束着政府的课税行为。缴纳税收后的私有产权受到严格的保护,“神圣不可侵犯”。因此,税法的确立,就是社会公众愿意支付公共产品价格的契约的签署,是对政府征税权的认可和授予,从而使税收缴纳从根本上看是一种自愿行为,而政府征税则必须依法进行。”^[19]这就是人民主权观念、人权观念、契约自由观念等自然法理念在《大宪章》乃至之后各法治国宪法中的体现。

以上涉及两个契约:其一,政府作为提供公共产品的社会管理者,其存在与作用是基于社会契约,这是产生政府的抽象契约。若没有公民合意的社会契约,政府就没有存在的合理依据。其二,政府以提供公共产品而取得税收是基于政治契约,这是产生税收的具体契约。社会成员个人将自己的部分收入以税收形式让渡给政府,使之能够提供公共产品而服务于自身利益,就如同支付个人产品价格一样,也具有货币支付与利益获得之间相交换的契约性质。^[19]两个契约签订的要义可概括为:限制政府的征税权,保护人民的财产权。制约征税权力是《大宪章》税收立宪的传统和原始功能,而国家征税权力的无限性和公民

① 哈耶克认为,对政府行为的控制,至少在最初的时候,主要是经由对岁入的控制来实现的。从14世纪末起,英国便已开始了这样一个进化过程,亦即把财政权一步一步地移交给下议院的那种进化进程。^[18]

② 国家和人民之间签订契约形成法律的前提是:第一,纳税人产权明晰且确定;第二,国家和纳税人之间地位平等;第三,国家和纳税人各自拥有独立的利益;第四,法律充分考虑了征纳双方的利益,且其确定的税率是适合的。^{[11](P87)}

私有财产的不可侵犯性之间的冲突，始终是国家与公民之间关系的根本问题。合理划定国家通过税收汲取公民财产权的范围，在宪法和税法中授予和限制征税权，对于保护公民财产权，保障纳税人合法权益，规范有限政府，具有至关重要的意义。^①

三、《大宪章》税收法定发展的影响

（一）《大宪章》税收法定发展于税收价格理论

在现代市场经济条件下的西方国家，对税收本质做出比较合理解释的是新利益说，也称“税收价格论”。其基本内容是：第一，税收是公民享受政府提供的公共产品而支付的价格费用。^②政府取得税收后为提供各种公共服务而使用税收，满足于各社会成员个人的利益，纳税人是在为自己而纳税。这种私人为了自身消费而支付费用的现象，正是典型的市场交换行为在公共财政活动中的反映，从而税收也就有了公共产品“价格”的性质。第二，税收价格仍然遵循“等价交换”这一市场本性。^{[19](P39-41)}理想状态下，个人愿付的税收价格应该反映自己对公共产品真实效用的评价，如同市场上个人支付的价格反映自己对私人产品效用评价的情形一样。^[22]第三，税收价格的实现实际上是一个公共选择的过程。纳税人支付税收的目的在于获得政府提供的公共产品，税收“价格”就代表和体现了纳税人作为购买者的根本利益。^{[19](P41)}作为价格支付者的纳税人对公共产品的品种、数量和质量有选择和决定的权利，相应地对于作为公共产品提供方的政府的

“给付”行为，即对已经取得的税收应当如何安排使用，包括支出的总规模、项目类别及数额等，也有选择和决定的权利。^{[19](P41)}这就决定了税收的征收和支出的过程实际上是一个公共选择的过程。

（二）《大宪章》税收法定发展于税收立宪实践

从《大宪章》税收法定产生发展的历史来看，国家的课税范围与纳税人的税收负担一直是征纳主体之间的基础性矛盾。在现代社会，从一定意义上讲，国家和纳税人之间矛盾尖锐对立的根本原因已不存在。国家的财政观由过去的以君主为主导和核心的私人财政观，逐渐转向以社会公众为中心和出发点的公共财政观。^[23]各国政府在维持最基本的公共安全之外，主要负有提供种类繁多的公共产品的积极责任和义务。与此同时，纳税人的赋税观也在经历着一次划时代的变革，纳税已经不再是公众对统治者臣服的表现，而成为公民在终极意义上利我的体现。在西方，纳税人在想方设法赚钱、消费、享受的同时，对于纳税也颇能接受，常为自己是纳税人而自豪。但是，这并不等于说，国家和纳税人之间的冲突已经完全消失。在现代社会，国家征税和纳税人纳税之间的矛盾不可避免，并将长期存在。从法理上讲，国家和纳税人是人格彼此独立的主体，它们有着各自相对独立的利益要求。国家作为一个抽象的人格，它的生命在理论上讲是长久存在的，因此，理性的国家关注的更多是长远的利益。纳税人作为具体的人格，其个体的生命是有限的，其考虑的重点在很多时候是短期的利益。

① 政府征税权的滥用不仅造成对公民财产的伤害，进而影响纳税人的生活、家庭、投资等等，而且也给政府本身带来不少问题：第一，征税权力不断扩张的欲望导致政府成本剧增。正如哈耶克所言：“开头微不足道，但是，如果不小心在意，税率就会很快翻倍，而且最终会到达没有人可以预见的地步，这合乎事物的本性。”政府征税本身需要成本，在其不受制约的场域中，政府成本必将随着征税权力不断扩张而攀升。第二，毫无监督的政府征税权力对经济随意干预的倾向很难自我抑制。结果是经济人或没有投资激励，或做扭曲性投资，甚至贿赂政府官员以换取税收优惠。第三，随着税收收入的增长，其支出也不断增加，最终导致入不敷出，产生财政危机。所以，限制和约束政府征税权力，使其不能随意对公民进行征税，便会减少政府腐败的可能性。同时，由于税收收入的随意增长的空间缩小，获取税收的难度加大，政府不会随意增加财政开支，财政危机产生的几率将会变小。^{[3](P51)}

② 哈耶克指出：“在发达社会中，政府应当运用它所享有的经由征税而筹集资金的权力，并由此而为人们提供市场因种种缘故而不能提供或不能充分提供的一系列服务。”^{[18](P332)}公共选择学派也认为，“从某种宽泛而有用的概念意义上讲，捐税也是一种由个人或团体为以集体方式提供的公共劳务所支付的‘价格’”。^[20]法律经济学还分析道，“税收主要是用以支付的公用事业费。一种有效的税收应该是要求公用事业使用人支付其使用的机会成本的税收。”^[21]

纳税人作为理性的“经济人”，是“自利”的市场主体，总是以营利为目的，并以利润最大化为目标。正因如此，纳税人在从事具体的经济活动时，要权衡自己的利益得失，其中一个重要的因素就是税收。在一定的形式意义上，纳税人因纳税而导致的所失，就是国家因征税而获取的所得。但这种矛盾被控制在国家与人民签订的“契约”之内，“契约”体现了国库充足与保护产权的矛盾对立统一关系。因此，“税法就是这样一种制度安排，它使公共利益和私人利益得到一种较好的平衡。打破这一平衡的任何一种倾向都是不能接受的：超出作为这种产权转让契约的税法规定的额度和范围的征收就是掠夺；而纳税人也不应该因其向政府付费而提出某些过分的要求，即这种支付本身所不能购买到的服务。”^{[11](P87)}

在市场经济条件下，政府也是理性的经济人，也有牟取私利的本能冲动。^① 现实生活中，政府出于自身利益以很低的政治交易成本来汲取纳税人的税款，打造一个庞大的政府统治机器；由于寻租现象的存在，政府向社会成员收取的税收并不按照社会成员的意愿支出。因此，公共选择学派认为：在宪政制度下，首先确立一个宪法规则，这个规则对于政治家和政府官员来说是“高高在上”的，它能够在税收水平下降的情况下，遏制对已经增长起来的公共支出的持续需求（最重要的是这种财政规则必须反映和表达全体公民的价值观），使政府的财政行为由不受监控转化为“纳税人监控”，而纳税人监控是通过议会实现的。800年前，《大宪章》起因于“税收危机”，焦点在限制君主的征税权。800年后，税收合法性要求征税权的行使必须经过人民的同意、接受人民的监督。既然税收是基于社会契约而产生，那么作为契约一方的纳税人，对于政府如何征税、如何使用税收自然享有决定和监督的权利。在当今各法治国家的宪法中，社会公众不仅通过税法约束政府的课税行为，而且，还依据财政预算法等法律约束政府对税款的使用，从而确保政府支出只能遵循市场和资本的根本意愿。也就是说，纳税人同样拥有了“消费者主权”，即公共产品的消费权。^[24]

（三）《大宪章》税收法定发展于自身不断完善

如上所述，由于财政资金掌握的数量及支出的范围直接影响行政机关的职权与地位，政府为保证其职权的行使，往往不自觉地扩张其预算支出。而纳税人代表依其偏好及利益集团的压力，不断提出追加福利的法案或计划，在时过境迁时这就逐渐成为国家之长期负担。财政收入决策与支出决策之间存在的某种不协调，将使立法机关在不完全考虑公共支出成本的情况下，审议通过同意增加公共物品开支的提案，造成国家通过立法的方式过度征税，进而侵害私人财产权的正当行使。在国家支出意愿过于膨胀的情况下，国家参与国民之间的分配数额必然给私人财产权和自由权造成过大的侵夺，甚至对私人财产权造成“绞杀性”的限制，阻碍国民经济的发展。因此，私人财产权的税法保护不能单单依赖于议会的审慎计算，而须对其所制定的税法，在内容上加以实质之限制。

从《大宪章》开始限定国家征税权的界限，这是对私人财产权的第一层次的保护。今天，税法还必须确保立法机关所制定的征税范围不会根本性变更或侵害私人财产关系，使得财产权人所从事的经济活动无利可图，亦即税法应当透过对征税范围的约束，保证国家在不课以过度税收负担的前提下，尊重私人财产权的自由价值并确保私人财产权得以完整地行使。具体而言，对纳税主体、课税对象、归属关系、课税标准等直接决定纳税义务成立的诸项要素，在税法中明确、具体地加以规定，并确定“仅于具体的经济生活事件及行为，可以被涵摄于法律的抽象构成要件前提之下时，国家征税权才可成立”，从而使纳税人在行使其私人财产权时可以预测由此可能产生的税收负担，且该负担根据税法的规定具有可预测性。征税机关必须严格在税法所规定的征税权内容、客体及范围内，进行税收的课征。征税机关的行为仅在于具体确认已成立的纳税义务，而不具有创设征税权的法律效果。一旦超出所规定的范围进行征税，则应当认为其征税行为构成对私人财产权的不当侵害，应承担相应的法律后果，此为对私人财产权的实体税法保护。此乃税

① 在我国，地方政府在此方面表现得尤为明显，如为追求短期政绩而大搞形象工程。

收法定原则的完整内容,即税种法定、税法构成要素法定和程序法定。

代议机构有权对政府要不要征税、向谁征税、征什么税、征多少税、怎样征税等重大税收问题做出决定,有权监控政府征税的实行为,有权惩处违规的政府官员。这种规则可以消除政策制定者出于利己主义动机或集团利益对政策制定施加不利影响,又可以提高政策制定过程的透明度和政策走向与效果的可预期性。据此,我国《立法法》在二审稿中,将税收一项单列出来,明确税种、纳税人、征税对象、计税依据、税率和税收征收管理等税收基本制度只能由法律规定。在三审稿中,虽然在条款编排上将税收法定原则放在重要的位置上,但相关条款却表述为“税种的开征、停征和税收征收管理的基本制度”要制定法律。这一变化,可谓一石激起千层浪。围绕着

“税率法定”是否应该写入修改后的《立法法》,引发了学界、媒体乃至民间“惊心动魄的96个小时”的大讨论:税种的法定能否代表税法构成要素的法定?“税率法定”与税收法定原则到底有什么联系?为什么一定要将“税率法定”写入《立法法》?上文只是笔者粗浅的探讨,以期抛砖引玉。

四、结语

在某种意义上,宪法中是否存在涉税条款,涉税条款的质量如何,是考察一国宪法是否现代化的重要标志。我国《宪法》中涉税条款的数量和质量问题,是我国税收法治建设不健全的深刻根源。因此,“没有任何东西比规定国民应缴纳若干财产、应保留若干财产更需要聪明与谨慎的了。”这是孟德斯鸠对我们的告诫。

参考文献

- [1] 施诚. 中世纪英国史研究 [M]. 北京: 商务印书馆, 2010: 2.
- [2] 刘守刚. 西方财政立宪主义理论及其对中国的启示 [J]. 财经研究, 2003 (7): 28.
- [3] 毕金平. 我国税收立宪之探讨 [J]. 安徽大学学报: 哲学社会科学版, 2007 (6): 49-55.
- [4] 陶庆. 宪法财产权与纳税人权利保障的宪政维度 [J]. 求是学刊, 2007 (5): 80.
- [5] [美] 罗伯特·达尔. 民主理论的前言 [M]. 顾昕, 朱丹, 译. 上海: 上海三联书店, 1999: 25.
- [6] 熊静波. 宪法的自然法——从考文教授的《美国宪法的“高级法”背景》谈起 [J]. 中南大学学报: 社会科学版, 2004 (5): 581.
- [7] [美] E. 博登海默. 法理学——法律哲学与法律方法 [M]. 邓正来, 译. 北京: 中国政法大学出版社, 1999: 14.
- [8] 张乃根. 西方法哲学史纲 [M]. 北京: 中国政法大学出版社, 1997: 61.
- [9] 陈少英. 宪法框架下我国财产税法的变革 [J]. 交大法学, 2014 (1): 7.
- [10] 李炜光. 宪政: 现代税制之纲 [J]. 现代财经: 天津财经大学学报, 2005 (1): 8.
- [11] 李胜良. 税收脉络 [M]. 北京: 经济科学出版社, 2004: 22-23.
- [12] 李龙, 朱孔武. 财政立宪主义论纲 [J]. 法学家, 2003 (6): 97.
- [13] 杜萌昆. 征税权的斗争与北美殖民地革命 [J]. 涉外税务, 1994 (4): 44-45.
- [14] [英] 霍布斯. 利维坦 [M]. 黎思复, 黎廷, 译. 北京: 商务印书馆, 1985: 269.
- [15] [英] 洛克. 政府论: 下篇 [M]. 叶启芳, 霍菊农, 译. 北京: 商务印书馆, 1964: 88-89.
- [16] [法] 卢梭. 社会契约论 [M]. 李平沅, 译. 北京: 商务印书馆, 2011: 18-21.
- [17] 刘剑文, 熊伟. 税法基础理论 [M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 78.
- [18] [英] 弗里德里希·冯·哈耶克. 法律、立法与自由: 第2、3卷 [M]. 邓正来, 张守东, 李静冰, 译. 北京: 中国大百科全书出版社, 2000: 200-213.
- [19] 张馨. 税收价格论: 理念更新与现实意义 [J]. 税务研究, 2001 (6): 40.
- [20] [美] 詹姆斯·M·布坎南. 民主财政论 [M]. 穆怀朋, 译. 北京: 商务印书馆, 1993: 16.
- [21] [美] 理查德·A·波斯纳. 法律的经济分析: 下 [M]. 蒋兆康, 译. 北京: 中国大百科全书出版社, 1997: 625.
- [22] 王柯敏, 李双成. 迈入21世纪的中国: 第一辑 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2000: 215.
- [23] 李建人. 论税收法律主义——税法基本原则研究 [J]. 经济法研究, 2003 (1): 377.
- [24] 张馨. 公共财政论纲 [M]. 北京: 经济科学出版社, 1999: 232.

(责任编辑: 邢会强 赵建蕊)