

# 关于征税权建设的国际经验与借鉴

中南财经政法大学财政税务学院 薛 钢

税收是一种资源的转移,是以国家为主体进行的分配活动。国家要履行必要的公共职能,为公民提供公共产品和服务,就必须采取一定的形式来集中资源。税收作为国家收入的主要形式,从本质上说就是国家权力对公民财产权的“侵害”,但这种“侵害”是必要的,是公民获得公共产品和服务所应该付出的代价。为了防止个别社会成员侵害社会的整体利益,就必须赋予国家必要的强制权力以保证税收收入,这种强制权力就是征税权。因此,研究征税权对于国家、社会以及公民而言,都具有重要的意义。

## 一、征税权在不同社会阶段的来源和表现

1.“君主主权”社会中的征税权。在前资本主义社会尤其是封建社会,全部国家政治权力都掌握在以“君权神授”为基础的君主手中。所谓“君权神授”,在欧洲又称为“王权神授”,是指君主的绝对统治权是由神直接授予的,君主作为来到世间的神的代理人,处于不受人民追究的地位,而只对神负责。在这种情况下,国家的强制力源于“上天”和神,君主的意志就是神的意志,国家征税或人民纳税自然也被看成是神(君主)的意志,征税权当然也被认为是神所赋予的,而按照神(君主)的意志纳税也变成是神对世间人民的要求。

在这种征税权的认识下,税收是君主用于管理其所属臣民的手段和力量,而对于税收关系的认识也理所当然地理解为权力关系。臣民对君主或神的忠诚和臣服在很大程度上也是通过纳税来反映的(另一种方式是服兵役)。人民对于神或君主的征税权只能是无条件服从,而不存在任何监督和限制的权力,所以征税权的实施对于人民生活的影响在大部分情况下是恶劣的。因此,在“君主主权”社会中,征税权是一种典型的对人民财产权的侵害,其实施常常成为社会矛盾斗争的焦点。

2.“公民主权”社会中的征税权。所谓“公民主权”是与“君主主权”相对而言的,是指国家的一切权力属于公民而不再是君主。人们相互缔结契约,把属于自己的部分权利(包括部分财产权)让给社会公共权力机关,于是建立了国家和政府。其中让渡给国家的部分财产权即是税收。未经社会成员的同意,政府没有任何权力处置他们的财产,否则就是违反了社会契约,从而体现出人民的意志是国家一切权力的根源。

在“公民主权”社会中,征税权必须由法律赋予并加以实施。而法律是由代表公民意志的立法机关制定的,这意味着只有公民及公民的代议机关才能确定公民的纳税义务和政府征税权的行使方向、程度。所以在“公民主权”社会中,征税权源于公民的授权,其首要任务是保障公民的合法权益不受侵害,

制约政府权力的滥用;其次是为了防止“搭便车”的公民拒绝履行合法纳税义务,以损害他人及公共利益。在这种情况下,税收被看做是公民为获得公共产品和满足其他公共需要而通过政治协商制度所做出的财产转让。

## 二、征税权在当代西方国家的法律确认与限制

在现代法治社会中,遵循税收法定主义原则,大多数西方国家在宪法中都制定了关于政府征税权方面的条款。同时,通过普通法与行政法规对征税权做出了更加详细和具体的规定,由此形成了税收制度和税收体制的基本框架。从内容方面分析,主要包括征税权来源条款和征税权限制条款。

### (一)征税权来源条款

这类条款明确规定各级政府征税权的来源,其目的在于为制定和实施税法提供宪法依据。在联邦制国家中,这种征税权来源条款具体按照不同的政府层次逐一规定。

1.联邦政府的征税权由宪法授予。宪法通常采用列举方式,直接规定联邦征税权的内容与范围。只有在宪法规定的范围内,联邦政府才享有征税权。例如美国联邦宪法规定,国会有权课征税收、关税和特别税,用于偿付国债、保证国防支出与保障合众国的整体利益。

2.州政府的征税权采取余权主义原则,除非特别授予,凡宪法未明确授予联邦政府的权力,均为州政府所保有。例如美国《宪法修正案》规定,宪法未授予合众国、也未禁止各州行使的权力,由各州各自保留,或由人民保留。德国联邦宪法规定,如果本宪法不做其他规定或许可,各州应负行使政府权力和履行政府职能的责任。奥地利联邦宪法规定,凡联邦宪法未明确规定应由联邦立法或报告的事项,均属于州的独立管辖范围。

3.地方政府的征税权由州宪法及法律授予。由于地方是州的“造物”,其权力并不来源于联邦宪法,而是基于所谓的授权制度的规定,由州宪法及法律授予并受其制约。州宪法及法律遵循地方自治原则,通常授予地方有限的自主权,允许地方在授权范围内制定单行法规,课征地方税收。

### (二)征税权限制条款

在没有强有力约束的情况下,政府有可能滥用或者不适当地行使征税权,对公民权益、经济发展和其他地区的财政利益造成损害。因此,西方国家均对各级政府征税权的行使施加相关限制。

1.政府征税权的合法性限制。这类条款的内容是规定政府征税必须具有宪法或其他法律依据,不得超越宪法或其他法律规定的范围征税。例如意大利宪法规定,没有法律依据,

不得征收任何个人税或财产税。丹麦宪法规定,在议会未通过财政法案或监督拨款法案前,不得进行征税。芬兰宪法规定,赋税,包括关税在内,无论是否规定期限,均应根据法律规定,取消或变更原有赋税或纳税义务亦应根据法律规定。

## 2. 政府征税权的操作性限制。

(1) 法律程序适当条款。例如美国《宪法修正案》规定,人民的生命、自由或财产,均不得未经适当法律程序而予以剥夺;无论任何一州,均不得未经适当法律程序而剥夺任何人的生命、自由或财产。此规定的意义在于,以合理且正确的司法程序来限制联邦政府以及各州政府对人民或其财产进行非法干涉。

(2) 国民待遇条款。例如美国《宪法修正案》规定,应给予该州管辖区内的任何人以法律上的同等保护。这一条款可以将其理解为征税应遵循国民待遇原则(不论是联邦政府或州、地方政府),不能通过课税的方式,歧视其他地区的人民。

(3) 维护自由竞争条款。政府的征税和其他行为,不得妨碍国内各地区间的自由贸易。例如西班牙宪法规定,任何当局均不得直接或间接阻挠个人在西班牙境内活动和定居的自由及财富的自由流通。通过该条款的限制,可以避免在税收分权体制下,各级政府恶性税收竞争的出现。

(4) 最高权力保护条款。它是指各州或地方征税不得与联邦宪法及其他法律相抵触。一旦出现这种现象,即属无效。

## 三、我国征税权法制建设的现状及完善建议

我国属于转轨时期的社会主义国家,同时又是一个具有几千年封建专制统治历史的国家,对于征税权的认识和实施,具有与其他国家不同的特征,体现为征税权的“弱化”和“异化”同时存在。

一方面,我国建国以来,从1950年统一全国税政,历经1953年税制修正,1958年、1973年两次工商税制改革,到1978年以前,用将近三十年时间建立起了一个与传统计划经济体制相适应的税制体系,无论从理论上还是从实践上来看,税收都只是国家分配方式的“陪衬”。改革开放以后,国家对于税收的认识与税制的建设都发生了极大的转变。但与西方国家不同,我国没有税收基本法,税收立法原则性的规定直接来源于《宪法》。而征税权从未在《宪法》中得到明确的界定,只有第56条简单地规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”,从而成为立法机关制定税法并据以向公民征税以及公民应该依法纳税的最直接的法律依据。如此不详细的规定,在征税机关、纳税人的思想中,并没有形成征税权源于人民的正确观念,必然导致征税机关的权力强势思维和纳税人对征税行为的抵触思想。

同时,我国的税收立法体系实质上属于行政机关的授权立法。该立法依据源于1984年全国人民代表大会的授权立法条例,将本属于全国人民代表大会的立法权限赋予了国务院,并完全自主,从而导致现行税法绝大部分是由国务院以条例、暂行规定的形式颁布的。这种税收立法体系,既违背了在民主体制中只有公民及公民的代议机关才能确定公民的纳税义务和政府征税行为的初衷,又导致了现行税法立法层次不高、权威性和规范性不够的弊端。无论是从对政府征税权的认识还是从征税权的法律层次来看,征税权的“弱化”特征都相当明显。

另一方面,我国征税权在具体实施中,又存在“异化”的情

况。由于我国的中央集权意识极端浓厚,国家权力至高无上,个人的权利完全依附于国家权力,因此从未产生过对国家权力进行制约和监督的观念,这一点在强调法制化、依法治国的今天,显得尤其重要。与西方宪政思想中要求对国家征税权进行限制不同,我国强调的是对国家征税权的绝对服从。从而在长期税法建设中,我国一直在强调征税机关的权利和纳税人的义务,而在《宪法》和其他法律中几乎找不到对各级政府行使征税权的约束性条款。所以,在税收征管实践中,难以杜绝“征过头税”等扩大征税权的现象,甚至这种“异化”还延伸到政府收费等其他政府收入形式中。

与西方国家对征税权的宪法规定相比,我国对政府征税权重要性的认知程度还处在一个较低的水平,建议从以下几方面予以完善:

1. 我国是社会主义国家,国家的一切权力本身就属于人民,就征税权而言,也应该承认是人民赋予政府的。应树立正确的税收观念,即政府行使征税权是得到人民授权的,公民的纳税义务应当以公民享有决定国家事务的政治权利为前提,以公民拥有根据自己的意志制定法律的权利为前提。这样的认识不仅有利于缓解税收征纳双方的矛盾,也有利于推动民主进程。

2. 对于征税权的来源、合法性等问题应该在《宪法》中予以明确,为制定和实施税法提供法律依据。这一点对我国有特殊意义,有利于改变长期以来税收法律依据不足而导致的“弱化”,有利于提高征税权的法律层次,在恢复税法应有刚性的同时,也会因为税收法律层次的明确,使税法在执行中不再受到质疑。

3. 我国亟须在《宪法》中制定出限制政府征税权的条款,这是我国逐渐走向法治的一个重要标志。无论从理论的角度还是从实践的角度看,政府的征税权都算得上是重大国家事务,一旦行使不当或被滥用,对经济发展、公民权利和各级地方政府的财政利益,都可能造成严重损害。在《宪法》中明确规定有关政府征税权的限制条款,有利于克服现行征税过程中的权力滥用和权力“异化”的现象,符合民主法制国家对政府权力(包括征税权)进行控制的目标。

4. 根据其他国家的做法,征税权在多级政府共存的情况下,必须在法律中予以合理划分,以规范各级政府的征税权,也为各级政府的财政自利行为提供法律制约框架。如果某级政府越权征税或影响到其他层次政府征税权的行使,其行为会受到严格的限制。我国自1994年实行分税制以来,由于税收的立法权、解释权、减免税权等高度集中于中央,地方政府无权决定开征新税、停征旧税、确定税收减免,在运用税收政策自主地进行地方经济调控方面,受到了相当大的制约,难以有所作为。

因此,应该向各级政府适当下放一定的税收立法权与税收管理权,以调动地方政府的积极性,也便于各级政府因地制宜地制定相关政策,促进地方经济发展。从扩大税权的角度出发,在不违背国家税收基本法律的前提下,先对地方部分税种的要素配置权力进行调整,特别是某些资源类的税种如资源税、土地使用税等,应对其的管理权下放到省区政府,由其根据自己的资源特点与优势灵活确定征税范围、税额、减免税等,以更好地为地方经济服务。□