

立宪政体中的赋税问题

王 怡*

内容提要:以赋税问题作为看待财产权与宪政制度之关系的一个切入点,通过对财产权在宪政之先的论述,提出赋税的合法性问题。当前的财政危机导致对源自民间的赋税的依赖性增强,从而凸现出赋税合法性的危机。解决这一危机的方向是继续沿着财产权入宪的思路,确立“税收法定”的宪政主义的赋税模式。

关键词:宪政主义 在先约束 税收法定 直接税

一、财产权的在先约束

近年来法学界在研究宪法中的财产权问题及评论财产权入宪的意义时,比较忽略宪法意义上的赋税问题。财产权固然是宪政的一个基石,但两者之间必须要有一个技术性的中介——国家赋税,才能放在制衡公共权力的宪政逻辑中自圆其说。

现代宪政主义^[1]的要义之一,是对于立法者意志的“在先约束”。它指对多数人意志所施加的一种预先的价值与条文的束缚^[2]。历史上,这种对政治的在先约束首先来自古希腊罗马的自然法和共和主义传统,后来在基督教传统中得到了延续,直到近代在天赋人权的在先价值约束下,法国和美国的立宪革命从英国的古典立宪政体,迈向现代立宪政体。现代立宪政体事实上是古典共和主义传统与现代民主主义传统的一种混合。因此不承认在先约束就没有宪政,不承认先于国家和立法者的在先约束,就只能屈服于意志论,接受宪法和法律是统治者意志的体现的实证主义立场。但在这一立场下,国家权力在本质上将不可约束,不可能受到任何超出主权者意志之外的约束。能够对权力构成最终意义上的有效约束的,一定是某种先于主权者意志而存在的约束,而不可能寄望于主权者的无边意志。在现代立宪政体中,当立法者是人民时,宪政首先体现为对立法权的制衡,其次才是对行政权的约束。因此主权者至上的国家理论,是与宪政主义相悖的,甚至也与宪法的概念相悖。因为宪法也是“在先约束”原则下的一个产物,宪法修改的刚性,甚至某些国家宪法当中不可修改条款的存在,

* 成都大学法律系讲师。

[1] 宪政或宪政主义(constitutionalism),主要是一个政治学的关于构建国家根本政治制度的概念。有时这个词也被法学家译为立宪主义或立宪政体。在本文中,作者同时使用几种称谓来表达这一同义概念。当侧重于描述一种政体制度时,多用宪政一词。侧重于描述一种观念体系及其与思想史的勾连时,使用宪政主义。而在侧重于描述历史经验的演进时,有时也使用立宪主义一词。另外在法学的学科视野下和侧重于讨论“立宪”环节中的赋税问题时,我使用立宪主义或立宪政体;而在政治学的学科视野下以及在涉及财产权之于国家的在先价值约束时,则使用宪政或宪政主义。

[2] 史蒂芬·霍姆斯:《先定约束与民主的悖论》,载《宪政与民主》,三联书店1997年版,第223页。

都意味着宪法文本约束着制宪之后“直到时间尽头”(柏克)的所有主权者的意志。如果在政治哲学上不承认先于国家之前、高于宪法之上的“高级法”背景的在先约束,那么今天的多数人意志,当然没有任何理由优越于后世的多数人意志。于是按照杰斐逊的观点,宪法的寿命只能维持 20 到 30 年,因为每一代人都有权制定他们自己的宪法,他们没有义务接受死去的人的统治^[3]。因此否定了在先约束,就会彻底否定宪法概念,不然我们只能将宪法解释为一种祖先崇拜。

财产权是立宪政体的在先约束之一,宪法中的财产权原则意味着财产权在国家之先。当然,任何在先的约束都可能受到来自不同价值观的质疑。在政体上确认任何一种在先的价值,都可能引起争议和对妨害思想多元化的担心。但绝对的价值多元在人类秩序中并不曾有过,从制衡的角度看,绝对的多元和绝对的民主一样会毁掉最基本的法治秩序。正是在这个意义上约翰·马歇尔大法官曾说,“征税的权力事关毁灭的权力”^[4]。宪政民主制度下的价值多元性,是确认了某种在先约束的法治秩序下的多元。但这是迄今为止有效的政法秩序所能提供的最大化的多元性。因为宪政的在先约束是一种最小化的在先约束。包括财产权在内的自然权利是一种低调的超验价值,把这种在先价值放在每个人平等和切身的权利上,这种低调的价值约束并不妨害民意继续向前高歌猛进,它仅仅是阻止了多数人意志向后的侵犯。因此宪政的在先约束本质上是一种消极的约束,是一种把支点放在退无可退的地方的一种约束。

但国家的产生离不开赋税,“不征收与开支金钱任何政府都无法存在”^[5]。而从私有财产到国有财产,只有两种方法可以完成这个转换,一是基于暴力或议会同意的直接占有,二是受法律的普遍性约束的国家赋税^[6]。如果国家直接以暴力方式攫取私有财富,我们可以将其看作对财产权和立宪主义的彻底否定。而一旦使用赋税方式,就意味着国家对于财产权作为宪政在先约束的认同。以赋税方式获得岁入的国家,在逻辑上承认了财产先于国家而存在。这样就产生出立宪政体之下的赋税合法性问题。

二、赋税的合法性

英国宪政经验认为,只有当私有财产是在先的,国家财产才可能是正当的。1215 年英国约翰王宣誓同意的《大宪章》63 个条款中,至少有一半关乎对私有财产的保障。《大宪章》第一次通过立宪的方式,将财产问题与政治问题挂起钩来。它规定,“国王非经贵族和教士组成的大会议同意,不得向封建主征收额外的税金”。同时非经法律的审判,也不得剥夺任何自由人的财产。这在制度上确立了私有财产不受侵犯的原则,在政治的逻辑上把私有财产置于国王的主权之外。同时也在古典宪政主义的政治实践中逐渐形成了先同意后纳税的原则。1265 年,贵族孟福尔自行召集英国历史上第一次议

[3] 1789 年,杰斐逊在给麦迪逊的一封信中讨论了“一代人是否有权约束另一代人”,他的回答是“不”。但这个回答等于宣判了宪法概念的死刑。后来杰斐逊提出宪法必须每隔二三十年制定一次,因为每一代人都有权制定他们自己的宪法,“死去的人没有任何权利”。人民不应该受到一群已经死去的、也不可能预料到我们今天处境的绅士们的奴役。这种激进的民主主义不仅否定了宪政,也从根本上否定了法治。按照杰斐逊或潘恩的看法,那么一切法律的有效期也都不能超过 20 年。这种唯理主义的教条论,和卢梭的思想比较接近。在法国 1793 年通过的宪法第 28 条中,雅各宾派就曾写下杰斐逊在美国无法实现的主张,“这一代人不得使后一代人服从他们的法律”。参见前引 [2],霍姆斯书。

[4] *McCulloch v. Maryland*, 4 *Wheat.* (17 U. S.) 316, 4 L. Ed. 579 (1819).

[5] E. C. S. Wade and G. Godfrey Phillips, *Constitutional and administrative law*, Longman Group Ltd. (1977) 9 ed., p. 186.

[6] 休谟首先看到了法律的普遍性是对权力的一种重要约束。立法者必须通过普遍适用的法律进行统治,将极大地限制立法者的所欲范围。因此他提出“法律之下的自由”概念。布坎南在区别国家的“赋税”和“索取”时,也诉诸于“普遍性”的特征。国家对个人财产的索取必须通过普遍性的征税而不是个别的“直接占有”来进行。“普遍性”是对国家征税权的一种约束,也是赋税概念产生的一个标志。见布伦南、布坎南:《宪法经济学》,冯克利、秋风等译,中国社会科学出版社 2004 年版,第 9 页。

会,英国议会的形成过程表明,议会主要就是一个纳税人会议。在15世纪之前,批准纳税也几乎是议会唯一和最重要的职能。议会的发展历史表明它最初体现的并非一种民主理念,而是财产权作为对主权者在先约束的一种宪政理念。英国有一句法谚,说“税收是代议制之母”。所以西方的议会选举长期以来,都以纳税人作为拥有选举权尤其是被选举权的主体身份。这个道理反过来,“无代议士不纳税”,就成为美国为摆脱英国殖民统治提出的一个正当理由。

后来,西方国家关于纳税的诸多主体资格限制逐渐淡化,实现了普选权。这是民主理念后来居上的一个结果。同时从间接税的角度看,在一个现代商业社会当中几乎没有人是不纳税的。因此从在先的财产权原则出发,普选权也可以在宪政主义的框架下解读为一种关于赋税的政治合法性。之所以说财产权首先是一个宪法问题而不是私法问题,就是因为公法与私法之间横亘着赋税的合法性。有一种观点认为民法是阻挡国家侵犯私人的一个伟大界碑,但私法本身并不能确认任何针对国家权力的在先约束,因此也无能在公权力的侵犯前进行自我辩护。这在罗马法的经验中有足够的教训^[7]。宪法意义上的财产权,是一种先于国家征税权的财产权。这意味着所谓赋税就是对私有财产的正当的和初次的索取。因此所谓私有财产不受侵犯,首先是指私有财产不受非法赋税的侵犯。财产权在宪政制度之先的意义,首先就是要制约针对财产权的第一次攫取。而私法意义上的财产权,却是一种后于国家赋税的财产权。赋税对私法而言是一个在先的前提。宪法的财产权和私法的财产权,第一个根本区别就在这里。

举一个例子。假设有一人去年获得了10万元的个人收入,国家通过各种税目和税目外的理由强制性从中征收了4万元。什么是宪法要保护的私有财产呢?宪法意义上的财产权指的就是最初的10万元。什么才是民法要保护的私有财产呢?民法眼中的私有财产权仅仅是指剩下的那6万元。但问题是剩多少取决于国家拿走多少。如果国家拿走8万,民法就只保护2万;拿走9万,民法就只能保护1万。但无论国家征收多少民法本身都不会、也不可能提出意见。私法在宪政秩序中的角色很清楚,它的口号是“你只管征税,剩下的事情归我”。赋税问题可以让我们很清晰地看到,那种认为财产权只需要物权法保护、不需要被看作宪政问题的观点为什么是错误的。

在解释为什么会发生政府时,经济学家奥尔森曾说他的理论得益于对中国20世纪20年代军阀混战的理解^[8]。在讨论20世纪20年代的军阀混战为什么没有向着地方自治的联邦化、宪政化方向发展时,一般的思路比较看重春秋大一统的文化路径和千百年来形成的全国分工格局。武力统一首先是一种经济上的需求,即对于赋税垄断权的需求。对于20世纪早期的中国军阀而言,继续借助传统的意识形态,通过武力谋求中枢的攫取者地位,显然是比推动地区之间契约化的整合方式更加直接(也很难否定是更加便宜)的一种选择。韦伯在解释国家概念时,说国家的本质就是对暴力的合法垄断。说得具体一点,这个暴力垄断的最终目的就是对于赋税的垄断。奥尔森考察了“流寇”与“坐寇”的区别。他认为政府的出现是一个从“流寇”到“坐寇”的过程。但这个过程并不是社会契约带来的,仅仅是出于无政府状态下各个“匪帮首领”的一种自利动机。因为“流寇”随机扫荡式的掠夺(保护费式的索取)会使人们更倾向于接受“坐寇”稳定和普遍性的税收。由于长期驻守明白了不能涸泽而渔的道理,也使“坐寇”的贪婪有所节制。所以明智而自利的“流寇”们会在看不见的手的引导下逐渐稳定下来,通过战争“选举”一个王出来,用一种稳定的、赋税的方式来垄断对一个地区的掠夺权。而相对于流寇而言,人民也会觉得坐寇的统治是比较合理的。

但立宪政体首先关心的是“寇”与“王”、“赋税”与“保护费”之间,怎样才能清楚地划开?这就涉及

[7] 财产权不可能仅仅凭借私法得到捍卫。对国家权力而言,私法仅仅是一个被容许的事实,而不是一个针对权力的戒条。只有宪法才能构成针对权力的戒条。那种认为只靠民法的发展,只靠物权法和合同法就可以保障财产权和契约自由的法律实证主义立场,可能是不恰当的。参见王涌:《论宪法与私法的关系》,http://www.gongfa.com/wangyongxianfasifa.htm。

[8] 张宇燕:《民主的经济意义》,载《公共论丛:经济民主与经济自由》,三联书店1997年版。

到赋税的政治合法性问题。从理论与经验看,人类迄今为止的文明资源,区分统治者和收敛者的政治合法性可分为三类。一类是神学或仿神学的合法性,另一类是经验主义的合法性,是前一种政治合法性“被时间和习俗驯服和软化”(贡斯当语)的结果。第三类则是宪政主义的合法性。它将政府“圈钱”的权力看作是最重要和最首先的一种权力,并将此种权力的合法性放在财产权的在先约束之下,及代议机构的“同意”之上。如柏克所说,“国家的税收就是国家”。政府的一切权力无不来自于赋税,并从属于赋税。“坐寇”一旦选择赋税的方式,就意味着开始一种统治方式上的妥协。老百姓的私有财产就对政府的赋税垄断权构成了一种事实上的在先约束和评价标准。从英国的立宪历史看,宪政所要求的赋税的合法性,就来自这种统治者和民众追求自身利益最大化的一个理性的妥协过程。如穆勒在《代议制政府》中说,“政府的利益在于课以重税,社会共同体的利益在于尽可能的少纳税,少到只能维持政府的必要开支”。因此立宪主义对政府权力的制约,就首先体现为对政府征收赋税和使用赋税的限制。

赋税的合法性,也是现代宪政国家和代议民主制度萌生的一个起点。在对东南亚各国民族独立运动的考察中,詹姆斯·C·斯科特指出,对于民众而言,“独立的主要意义就是终结赋税”,由此我们可以联想“闯王来了不纳粮”的民谣。斯科特引用另一位学者的研究说,“在16到19世纪欧洲国家立国期间,赋税是引发大规模起义的唯一至为突出的问题”^[9]。近代英国、法国和美国三大革命,几乎都是由国王滥征赋税而引发的。在私有制下,因为征税需要老百姓同意,再加上技术原因,征税通常都很困难,以致国王不得不开议会来谈判。这是选择做坐寇的代价。英国从亨利一世开始,因为王室的世袭岁入日渐入不敷出,对赋税的依赖开始加强。亨利一世采取了许多拉拢世俗贵族的做法,如加官晋爵、擢新保旧等,企图在不改变统治方式、不放弃赋税垄断权的旧框架内维持稳定^[10]。1214年9月,英王约翰开征盾牌钱,导致贵族的拒绝和军事反叛。这才有了后来的《大宪章》,确立了征税必经被征者同意的税收法定原则。政治学家达尔曾指出,代议制政府的渊源可追溯到英国和瑞典国王以及贵族们为了解决国家重要问题如税收、战争、王位继承等所召集的议事会议。只有在立宪政体下,赋税才是现代意义上的赋税,而不是保护费。

三、税收法定原则

“罪刑法定主义(法无明文不为罪)”与“税收法定主义(无承诺不课税、法无明文不征税)”,通常被视为现代法治的两大枢纽^[11]。在两种统治方式下国家对社会财富的攫取是不需要老百姓同意的。一种是前述政教合一的神学统治,它的反面是宪政主义。另外一种则是“普天之下莫非王土”的公有产权制度,它的反面是在先的财产权原则。为什么政府从公民手中拿走财产是需要公民同意的?因为财产属于私人所有,征税才需要财产所有人的同意。接受了宪法概念的民主制度,其实是民主原则与在先约束原则的结合。没有财产权,政府对财产的处分就不需要征求任何非财产主体的同意。就像如果新娘没有人身自由,同不同意结婚就问她的父母,反倒和她本人没有关系。这里有一个很基本的逻辑,赋税并不是在产权未定的情形下,政府和公民约定的一个分配比例,这样的话只能叫做“坐地分赃”。政府是在产权确定的情形下,从属于公民的私有财产中索取一部分,这才能叫做“赋税”。杨小凯的研究指出公有制经济的一个好处,就是能够避免收税的交易成本,“顺便也一劳永逸地避免了执政者在财政上仰赖民意机关的威胁”^[12]。以中国为例,直到90年代初期,赋税问题都没能够成为

[9] 詹姆斯·C·斯科特:《农民的道义经济学:东南亚的反叛与生存》,译林出版社2001年版。

[10] 孟广林:《英国封建王权论稿——从诺曼征服到大宪章》,人民出版社2002年版。

[11] 守文:《从涉税大案看税收法律主义》,中评网:www.china-review.com。

[12] 杨小凯《土地私有制与宪政共和的关系》,思想评论网站。

推动公民与政府之间进行制度博弈的力量。因为政府首先不是一个收敛者,而是一个所有者。它的主要财源来自于整个公有经济体制的利润,而不来自对私人财产的索取。国有企业的“利税”长期以来也是放在一起说的,但实际上“税”长期以来也都无关紧要。只有当收税是收别人的税,收税才会成为一件有难度的事。但公有制经济却几乎避免了这种冲突。它不需要从私人那里收税,它对社会财富的征用主要通过“税收”这一方式来完成。它对社会剩余的索取手段主要是计划经济。除了政府作为所有者的利润收入外,在低工资和非契约化的劳动体制下,劳动者的几乎大部分劳动所得也都在公有制经济内部,以各种非税收的方式被索取和积累。

有学者指出我国的现行宪法在公民权利和国家架构等方面,和大多数宪政国家的宪法文本并无二致。但中国宪法文本中仍然有一些常被观察者忽视的区别和重大欠缺。譬如宪政国家,都在宪法中规定了税收法定原则,并几乎无一例外地将此权力仅仅赋予给议会,在两院制下则尤其将批准税收的权力赋予给下院或众议院。如法国宪法规定“征税必须依据法律规定”。日本宪法规定“新课租税或变更现行规定,必须有法律或法律规定之条件作依据”。这里的“法律”指的都是狭义的议会立法。美国宪法第7条将“规定和征收”税收的权力赋予国会,并在第6条中规定“一切征税议案应首先由众议院提出”。但我国1949年之后的四部宪法,从未对赋税问题加以规定。国家征税权的宪法归属至今都是阙如的。既没有规定谁有权决定收税,也没有规定怎样才可以征税,也未明确收税是否需要代议机关的同意。布坎南将赋税立法带来的“财政约束”视为立宪主义的一个重要标志,和对民主制下“选举约束”的一种必要补充^[13]。然而如果没有在先的财产权,就意味着没有针对国家财政能力的任何约束可言。如果不依仗赋税,政府的财政能力也就失去了任何法律上的限度。因此在彻底的公有产权制度下,不可能有真正意义上的赋税,也不可能产生出立宪政体。于是国家甚至也并不需要在宪法中对赋税的合法性作出规定和特别的解释。

全国人大在1984年,颁行了一道授权立法条例:

第六届全国人大常委会第十次会议根据国务院的建议,决定授权国务院在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中,拟定有关税收条例,以草案形式发布试行,再根据实行的经验加以修订,提请全国人民代表大会常务委员会审议,国务院发布试行的以上税收条例,不适用中外合资经营企业和外资企业。

这个授权条例后来被长期滥用,从此制定和征收赋税成为政府部门几乎不受控制的权力。至今,我国所有税收法律的80%以上都是由国务院以条例、暂行规定等形式颁布的。全国人大的税收立法仅仅只有三部。国务院甚至再次将该授权下放给财政部制定各种具体规定,基本上成了政府想用多少就可以决定向老百姓征收多少。这就演变成一个怪现象,政府每一年的用度(财政预算)都需要拿到全国人大去审核批准,而政府决定新征税种、调整税目或提高税率却不需要纳入预算提交全国人大批准。政府也完全可以超出预算进行征收^[14]。这就使全国人大的预算案成了只管出不管进,睁一只眼闭一只眼的半吊子预算。在宪政国家,代议机关的预算权有两个特征,第一是与征税权紧密相连,如在英国,政府的征税和支出必须以预算案的形式逐年向议会提出。财政大臣会在每年的4月1日提交预算案,发表预算演讲。并按照最早由格莱斯顿在1860年开始采用的议会惯例,预算演说“被装在一个红色的敲碎了盒子里”提交下院。由下院通过决议以使税率的变化生效和对征收年度税重新授权。第二,预算必须涵盖政府所有的收入和支出。但在我国这两个特征都不具备。由于宪法只有规定公民“纳税义务”的条款,没有确立“税收法定”原则的征税权条款;仅仅规定全国人大享有“审

[13] 前引[6],布伦南等书,第10页。

[14] 甚至政府税收超出预算成为财税部门一种竞相标榜的政绩。如财政部部长项怀诚在1998年接受记者采访时说,“总理命令我在今年的最后两个月内,税收要比预算多收200个亿,而我做到了”。另根据国家税务总局统计,2003年全国税收收入共完成20450亿元(不包括关税和农业税收),完成年度预算的108.2%。

查和批准国家的预算和预算执行情况的报告'的权力(宪法第62条),而没有规定只有全国人大才有权征收赋税,因此导致了我国目前的国家预算体制,是一种与税收法定原则脱节的、不能有效涵盖所有政府收入的预算。因为国家的逻辑,最初就不是基于财产权原则和赋税上的较量而产生的,代议机关也不是纳税人讨价还价的场合,因而“税收法定”原则自然就在公法上长期得不到承认。同时因为公有制体制改变了国家索取私人财富的方式,长期以来私人财产较少,事实上亦无从产生赋税上的重大压力。因而赋税问题直到90年代晚期,都并未成为中国社会个人利益伸张的一个焦点。

但在这种情形下,即便有物权法,也不可能有效保护私有财产权。它不能保障私有财产在赋税的漏斗下能够剩下多少,更不能通过“税收法定”原则实现对政府财政能力的控制,从而制约政府的权力范围。因为政府运用包括滥用每一项权力都是要花钱的,花钱的动机通常是为了某种回报。一旦离开赋税和财政问题,对政府权力进行任何制度上的约束都是不太可靠的。控制国家的钱袋子,才是防止政府滥用权力最根本的方法。控制住赋税就等于控制住了政府滥用权力的本钱,并削弱政府滥用权力的动机。

在英国,赋税合法性的确立经历了近千年的时间。但后进国家有了先例和代议机关的框架,这个过程会变得很快。最贴切的例子就是由商人主导的清末宪政运动。在1906年前后,以商人为主的立宪派促成了“预备立宪”。各省咨议局成立后的主要工作,最引人注目的一项就是对清政府赋税和预算权力的争夺^[15]。商人们自发践履了“无代议士不征税”的原则,他们呼吁:

国会不开,则财政不能监督;财政不能监督,则吾民朝以还,政府夕以借,吾民一面还,政府一面借,又谁得而知之?谁得而阻之?徒然使吾民于租税捐派之外,多一代官还债之义务,吾民虽愚,又谁愿以有限之脂膏,填无底之债窟乎!

经过短短几年努力,在1911年武昌革命前夕,首届资政院迫使清政府放弃其独立财权,成功地将当年清政府的财政预算核减掉了7790万两银^[16]。有一个资料可以对比这种成就。纽约市仅仅是在此3年之前(1908年),才出现了全世界第一份议会对市政府开支进行详细监督审查的现代预算案。假如我们承认政治制度是针对统治者的驯服过程,那么把1911年的清政府预算案视为中国历史中罕见的一个进步,当是不为过的。

四、立宪政体下的赋税水平

奥尔森比较了专制制度和民主制度下各自的税收水平。专制统治者为追求自身最大利益,其收取的税率,往往会高于它所提供的公共服务水平所需的税率。因为使专制统治者收入最大化的那个税率,取决于他在新增国民收入中能够得到的份额。所以他提供公共产品的限度就是:最后一块钱的公共支出必须能够给他带来一块钱的收入,否则就不会支出。这样一种更高水平的税收,会对全社会资源的配置和激励造成扭曲和抑制。但奥尔森的研究指出,在民主制度下,多数派在市场上的收入会引导他们“掠夺”比专制者更少的赋税。

我们假定使统治者收入最大化的那个税率是 $1/3$,而议会中的多数派他们个人收入的 $1/3$ 是来自于市场的。假如现在统治者发现最后一块钱的税收会使国民收入减少三块钱。那么最后这一块钱还要不要“索取”呢?如果这个统治者是独裁者,掠夺现在这一块钱的后果仅仅是在未来少收一块钱的税(新增收入的 $1/3$),两相抵销。但是现在的钱显然比未来的钱更值钱,因此最后一块钱的税他还是要收的。而这个统治者如果是议会中的多数派,多数派却会因为征收这一块钱的税而在未来损失两块钱(减少的国民收入中有一元钱的税,和他们在市场上元钱的个人

[15] 刘军宁:《中国商人的宪政情怀》,载刘军宁:《共和、民主、宪政》,上海三联书店1998年版。

[16] 杨小凯:《民国经济史》,《开放时代》2001年9月。

收入),那么议会投票的结果,毫无疑问是要减免这最后一块钱的税收。^[17]

奥尔森的结论是,由多元化的利益群体在民主制度下通过博弈来决定的税收水平,必然会低于由狭隘的单一利益群体在非宪政体制下所决定的税收水平。通俗点说,就是纳税人决定的税率,一定低于靠征税吃饭的人决定的税率。在立宪政体下,纳税人可以通过立法游说和司法两个环节的博弈来降低税率,切实保护自己的私有财产和市场的整体利益。但在不能这样做的时候,博弈往往只能发生在行政执法的环节。如果税率和税种的确定在公法制度上是根本不可以谈判的,是纳税人根本不能参与的,如果宪法制度没有给私有财产留下任何自我伸张的余地,那么老百姓的选择必然就是千方百计地偷漏税,以获得在假想的立宪政体下有可能获得的利益。换句话说,公众普遍的偷漏税就成了一个非立宪政体被迫承担的机会成本。

如果一个政府不依赖自己作为财产所有者的收入来维持运作,而是越来越依赖于对私有财产以赋税方式进行的索取,那就最终要在纳税人与国家之间构建起一种权利与义务相当的宪政逻辑,承认财产权原则对国家权力的在先约束,确立法无明文不收税的宪政原则。不然,就只能靠各种政府部门令出多门的苛捐杂税来对应政府职能天然的膨胀趋势,但这只能使赋税的政治合法性进一步被普遍质疑和削弱,使广泛的偷漏税行为从根本上无法清除,由此累积更严重的政治合法性危机。

奥尔森指出在相同的社会服务水平下,宪政国家的税率会比非立宪政体更低。但还有必要指出另一面,即在不同的社会服务水平下,假如一个较高水平的赋税的确是公共利益所需要的,那么也只有宪政制度才能为赋税提供足够的政治合法性,去说服民众认同这个较高的税率。在18世纪的英法两国,英国光荣革命后的平均税率,就远远高于当时专制主义的法国,人民却似乎更乐于缴税。法国的国王收更低的税,反而收得加倍艰难,老百姓也更加怨声载道,最终甚至导致了摧毁性的大革命。这就是一个新兴宪政国家税收法定的赋税,和专制国家的赋税之间的天壤之别^[18]。因此如果简单说是苛捐杂税引发了大革命,显然是不得要领的。我们说法国大革命是横征暴敛造成的,那么横征暴敛到底是什么意思?横征暴敛指的是一种缺乏合法性和说服力的税收,而不一定指它的税率出奇的高。恰恰相反,只有立宪政体下具有政治合法性的赋税,才有可能支撑一个较高的税率。这也有现实的经验证明,今天税收水平最高的国家,都是宪政国家。在人类历史上专制主义最强大的时代,最流行的一个税率水平是10%(什一税),中国汉朝时甚至实行过1/30的低税率。我们看到,现代国家赋税能力的逐步提高,恰恰是与承认私有财产在先约束的立宪主义的过程相一致的。正是宪政民主制度,才使政府能够从私人那里,征收到极高的赋税。

五、直接税和间接税

目前世界各国的赋税结构基本上都以直接税为主,其中又以所得税为主要税种。尤其是个人所得税(包括具有个人所得性质的社会保障税),往往在政府收入中占据了最显要的比重。这是市场经济发展的一个必然趋势。而这一所得税超过流转税的趋势,对立宪政体的确立也具有非常微妙的意义。

英国学者穆勒曾经描述了19世纪英国人关于直接税和间接税的一场争论。所谓直接税,是指直接针对个人的财产或收入征收的、不可能再转嫁给别人的税种。所谓间接税,是针对财产的流转行为征收的、可以依次转嫁给别人的税种。比如批发商把商品卖给零售商,他购买商品时缴纳的税就作为成本转嫁给零售商了。在当时的英国,支持直接税的人提出:在直接税制下人人都知道自己最终纳了多少税,如果所有的税种都是直接税的话,人们因为税收而使个人财产减少的感觉就会异常强烈,于

[17] 张宇燕:《民主的经济意义》,载《公共论丛:经济民主与经济自由》,三联出版社1997年版。

[18] 前引[12],杨小凯文。

是在使用公共支出时就肯定比现在更节约。而间接税的纳税人并不是最终意义上的纳税人,随着商品的流转,流转税的大部分都会被转嫁给商品流转的最后环节。人们在缴纳间接税时自然就不会那么心痛。一位日本法学家也提出,间接税会带来一个很严重的政治后果^[19]。他说,间接税使纳税人在法律上被置于一种“植物人”的地位,或者就像是商品价值流转中的一颗螺丝钉。这就使“纳税人作为主权者享有监督、控制租税国家的权利,并承担义务”这样的宪政理念“几乎不可能存在”。他指出,“只要消费税(即间接税——作者注)占据了国家财政的中枢,就会造成人们不能监督、控制租税国家运行状况的可怕状态”。

从历史经验看,征收间接税可能激起的纳税人的反抗,的确远远不如直接税。即便统治者到处设立关口、横征暴敛,只要这种税收能像“传销”一样可以继续流转,转嫁给他人,那么往往并不会导致广泛的抗议。以美国独立战争来说,英王也并不是突然向北美征税的,征税是自来就有的事情。但以前那些税都是间接税,美国人也没有多大的意见,他们把间接税仅仅看作做生意的一道成本,所以也从未提出过“无代议士不课税”的原则以示抗议,更遑论革命。但在1763年,英王试图将税加于所有的官方文件上(印花税),却遭到了美国人强烈的反对。因为印花税正是一种无法转嫁的直接税。简单说赋税问题引发了独立战争是不确切的,应该说因为英王对北美征收直接税,才由此引发了美国革命。其实除非技术条件不允许,一切专制者都是更喜欢间接税的。一个较低的直接税的平均税负,可能激起的不满和反抗,会大于一个较高的间接税的平均税负。在现代社会,唯有所得税尤其是个人所有税,是从尘埃落定属于自己的财产中硬生生交出去的一部分,并已不可能再得到任何补偿和转嫁。因此所得税的确最能引起纳税人的“税痛”,从而对于国家赋税与私有财产的关系产生真正的关切。直接税的纳税人对自己利益的伸张是最无顾忌的,对赋税哪怕一丝一毫的提高都会问一声“是不是非要提高,不提高不行”?这样更有助于在私有财产、赋税和宪政制度之间,建立起一种紧密的联系。

正因如此,个人所得税尤其是累进制的个人所得税在西方各国的确立,也是一个比各种间接税的征收更艰难的过程。这一过程与立宪的过程也是紧密相连的。以英国为例,个人所得税起源于和拿破仑同时代的皮特首相时代,但因为民众高声反对而屡遭撤废。直到格兰斯顿执政时期,废弃此税的努力在遭遇多次失败之后,从此才在英国税制中无异议地固定下来。但一直到20世纪,个人所得税的征收都还是很麻烦的,要和政府年度预算一样由议会一年一度地通过法案^[20]。美国直到19世纪末期才开始征收个人所得税和公司所得税,但很快被最高法院判为违宪。直到1913年通过宪法第16条修正案(国会有权对任何来源的收入规定和征收所得税),才确认了所得税的合法性。关于累进的个人所得税分歧则更大,在现代宪政主义早期被穆勒称为是“一种温和的抢劫形式”。哈耶克直到20世纪60年代,仍然还对累进税率及其效果持毫不留情的批评和保留态度^[21]。宪政经济学家布坎南也从经济学模型的分析得出结论,认为累进制在政府税收最大化上,征税效果还不如比例税率更好^[22]。西方各国宪政实践早期对选举权实行限制的时候,直接税的纳税人也往往是享有选举权的必要条件。如法国大革命后的选举法即规定“每年缴纳直接税达三天工资以上者享有选举权”,称为“积极公民”。其部分的合理性就在于直接税纳税人对国家的付出、反抗和监督都远比间接税纳税人高,而后者则普遍因为搭便车的心理而更可能接受非立宪政体的、“分赃”式或“坐寇”式的索取方式。

直接税与间接税在立宪政体下的区别,对实现市场经济转轨的后进国家具有极大的启示意义。维持政府运作的赋税,必须要从每一个公民的财产中直接获得。这其实是任何一个非宪政国家都不乐意看到的局面。但各国市场发展的经验表明,所得税尤其是个人所有税,将迅速替代流转税成为

[19] 北野弘久:《税法学原论》附录5,中国检察出版社2001年版。转引自肖雪慧:《纳税人、选举权及其他——兼答喻权域》,《书屋》2002年第6期。

[20] 戴雪:《英宪精义》,雷宾南译,中国法制出版社2001年版,第364页。

[21] 哈耶克:《自由秩序原理》,邓正来译,第20章《税制与再分配》,三联书店1997年版。

[22] 前引[6],布坎南等书,第64页。

国家赋税收入的中流砥柱,这是市场经济的一个趋势^[23]。从立宪主义的历史看,这个经济上的结果对宪政的推动力,和宪政观念的深入人心几乎是同等重要的。

六、中国赋税合法性的危机

赋税合法性的日益脆弱,是当前中国社会产生普遍偷漏税行为的一个深层次原因。它为偷漏税者出于自利动机的选择壮了胆。同时偷漏税也成为对缺乏税收法定原则和赋税水平的制度化博弈的一种替代。早在20世纪80年代初期,中国政府就开始引入税收合同,并长期实行讨价还价的税收谈判制度,已经显示出赋税上向纳税人让步的软政权化特征。到了20世纪90年代后期,因为宪法财产权原则的缺位,导致赋税合法性的危机,加上征税技术不逮的因素而导致的赋税弱化开始有了更明显的体现。

当前的赋税合法性危机主要体现在两个方面。第一是20世纪90年代晚期以来,随着市场化进程和原公有体制的萎缩,国家财政不可避免地来自民间的赋税开始产生依赖性。市场改革日益造就了这样一个局面,即政府开始靠直接索取老百姓的钱来养活自己。这个转变的一个起点是1980年开始征收的个人所得税,那一年全国个人所得税的总收入只有16万元。在20世纪90年代初期,赋税的影响还没有在民间和政府之间造成一种新的矛盾。赋税方面主要的矛盾仍然集中在放权改革下中央与地方的税收分配。这导致了1994年带有“财政联邦制”色彩的分税制的诞生。如其他税制改革一样,也是由国务院下发的一个规定就决定了赋税权力在中央与地方间的重新分割,或者说中央政府将全国人大委托的制定和征收赋税的授权,再次转委托给了地方政府,这一做法显然有违现在的立法法。随着近年来中央政府在财政上日益陷入重负,已有了将地税重新合并的想法,但国税与地税的合并较长的时期内可能不会实现。事实上除非向着“税收法定”的立宪主义赋税原则转变,否则时过境迁,国家赋税权力已不可能再次顺利合并,中央与地方在赋税上的长期博弈也势必继续下去。赋税问题亦会成为推动地方与中央的关系最终在宪政框架内获得恰当解决的一种力量。不过赋税问题对中央与地方关系的影响,并不是本文的论述主旨。但中央财政因为公有制体制的萎缩、社会保障的巨大缺口、地方在“财政联邦主义”下的自肥倾向,以及近年来持续的积极财政政策留下的隐患,再加上入世和贸易自由化使得长期以来在赋税上依赖较深的海关税收开始锐减,将进一步加剧国家在赋税上对于民间社会和有产者阶层的依附性。而所得税尤其是90年代以来“年平均增幅高达47.5%”的个人所得税在政府赋税收入中逐渐取代流转税而成为主体的趋势更将强化这种不可避免的高度依赖性。

当前的局面其实非常类似于英国《大宪章》之前的历史。在封建时代早期,英国王室垄断着丰厚的世袭收入和独立的王室财政,所以对赋税的依赖性也很低,类似市场化改革之前的中国政府。然而随着政府的膨胀和市场化的扩张(包括军事扩张),王室开始入不敷出,对民间赋税的依赖日益加强,于是直到约翰王时代,英王一面拉拢新兴的世俗贵族,一面进行掠夺。但是赋税的依赖性和世俗贵族的不断强大,最终使得君王的“收税”变成了一个需要开口“求人”的事情。这种冲突终于酿成议会与君权在赋税大权上的分立,确立下了税收法定的原则。

第二个方面是,法律上的名义税率与实际税收(尤其是个人所得税)之间的巨大落差,使得加强税收征管成为缓解当前财政危机的一条捷径。但这个捷径可能对赋税的合法性构成更为持久的伤害。在今天,民间工商业的力量远远超过清末,而政府在赋税上对其的依赖也远远超过清末。因为加强征管,尤其是加强对个人所得税的征管,使得今后一段时期纳税人与国家在赋税上的冲突,将可能与前

[23] 参见笔者《国家赋税与宪政转型——对刘晓庆案的制度分析》(香港中文大学《二十一世纪》,2002年第6期),其中通过刘晓庆案件分析了中国政府赋税收入结构的特征和变化,及其对中国宪政转型和确立税收法定原则可能产生的影响。

十年中央和地方在赋税上的冲突一样,成为未来最重要的社会焦点问题之一,也可能成为促成宪政转型的重要动力。当前所谓普遍的不纳税现象,是相对于我国目前比以高税收、高福利著称的美国更高的名义税率而言的。并且除了一个偏低的起征点外,我国的名义税率下几乎没有可以抵免的款项。而在美国的名义税率下,捐赠、意外损失、抚养子女和赡养父母等费用在合并报税时都是可以抵免的项目。因此如果不对目前过高的名义税率进行务实的分析,简单指责一部分人(即便是民愤较大的一部分人)不纳税,就有过于拘泥于法律文本的教条主义之嫌。

一个高达 45% 并无明显抵扣的最高边际税率,之所以会被毫无障碍地制定和执行,正因为立法者知道这是一个长期都不会被落实的条文。而这样一个最高边际税率从来没有激起过纳税者的真正反对,除了因为缺乏影响立法的正规制度渠道外,同时也是因为纳税者知道这一潜规则的存在,并以潜规则而不是以条文来形成自己市场行为的预期。事实上这是一种关于赋税的默契,正是这种默契造就了中国经济的高速增长和民间资本的迅速积累。也正是这种默契缓解和推迟了民间对赋税合法性的质疑和讨论。但是这种默契的主动权仅仅掌握在政府手上。政府长期没有实现对个人所得税的正常征收不算违法,但纳税者没有按照法律条文主动报税,却随时都可能受到处罚。税收法律因此拥有了一个几乎拥有无限裁量权的授权空间,正是这个空间的存在使得加强税收征管、化解财政危机的呼声和非正常的税收增长拥有了一个合法化的表象。近年来,亦不断有学者呼吁减税,然而当社会成员的实际税负从 2% 到 20% 之间,都掌握在政府执法的弹性当中时,减税还有什么意义呢?

但近年来在财政压力下,国家税务系统以高收入阶层为主要征管目标,全面执行个人所得税法;地方政府则通过税收之外频繁的行政收费,均打破了在十数年经济增长中形成的赋税默契。赋税的潜规则被迅速打破,国家税收出现罕见的高速增长。“九五”期间,全国国有企业和集体企业的下岗工人总计 4,807 万人,全国职工和城镇就业人数的总体增长率为负数。而政府在这 5 年内税收的增长率是 108.2%。2001 年到 2002 年,GDP 的年增长率维持在 7% 左右,而政府税收在两年间竟然增长了接近 50%^[24]。近两年增幅有所降低,但 2003 年税收增长仍然达到 20.3%,远远高于经济增长率^[25]。税收增长速度数倍于经济增长率,数十倍于就业人数的增长率。其中个人所得税税收的增长最为明显。2001 年全国个人所得税收入达到 995.99 亿,比 2000 年的 500 亿增长几乎接近 100%。而且这里的“税收”概念是没有将“行政收费”纳入其中的。税费之别只在财税与行政法学上有意义,在政治学和宪法学的视野下,绝大多数的“费”也是“税”,是政府无偿和强制性地对于私有财产的索取。因此本文采用“赋税”这一延伸性的概念来称谓政府在公法上对于私人财产的索取,而没有使用财税与行政法上的“税收”一词。

这样,因为对大规模偷漏税行为的长期默许,以及事实上的低税率而被按捺下来的赋税冲突就可能开始凸现。也使因税收法定主义的缺乏而导致的赋税合法性危机浮出水面。笔者此文并非为偷漏税行为的正当性辩护,只是指出税收问题在今天对于重构民间与政治国家之间的宪政逻辑,具有推动性的价值。在今天,市场化的一个重要后果就是迫使政府不可避免地在经济上依赖于分散化的个人。这种不断增长的财政上的依赖性,势必逐渐削弱非宪政的赋税模式的运行。而纳税阶层在逐年多缴出几百个亿,以及再也无法通过普遍的偷漏税对赋税立法进行消极抵抗的局面下,也终将寻求和拓展新的参与博弈的方式,去抑制政府数倍于经济增长的征管运动。而 2004 年 3 月财产权入宪的宪政意义之一,就是为进一步解决立宪政体下的赋税合法性问题提供了宪法上的根据。财产权一旦被接受为一个在先的宪法原则,国家如何通过正当的程序索取私人财产就会成为下一个需要回答的问题。假设赋税的立法权从国务院及其部委拿回到全国人大,有关赋税的任何立法就可能成为争议最大、周

[24] 王绍光、王有强:《公民权,所得税与预算监督:兼谈农村费改税的思路》,《今朝风流》(<http://www.zuopai.com>),部分内容见《读书》2002 年第 3 期。

[25] 《税务总局:2003 年全国税收完成年度预算的 108.2%》,新华网 2004 年 1 月 2 日。

期最长也最难通过的法案。这也将有助于提升全国人大在宪政转型中的政治声望。同时对赋税问题的斤斤计较,至少在表面上并不具有直接的政治含义,因此可能成为民间力量开展立法游说、公开伸张自身权利和利益的兴奋点。这也是为什么在宪政史上立宪政体的成熟往往都是从赋税问题切入的原因之一。关于如何回应赋税的宪政化,确立“税收法定”的宪法原则的讨论,可能成为推进中国宪政建设的一条途径。

Abstract : The paper , taking the issue of taxation as a cut - in point to understand the relationship between the property right and constitutionalism , doubts the legitimacy of the tax through the argument that property right exists prior to the constitutionalism. The current financial crisis strengths the reliance to the taxes levied from the civil society , which projects the crisis of the legitimacy of taxation. The way to solve the crisis is to establish a constitutional taxation mode that taxes be decided legally.

Key words : constitutionalism , prior restriction , taxes be decided legally , direct tax
