

论税收正义

——公共利益、个人权利与国家权力的关系辨析

杨盛军¹, 曹刚²

(1. 湖南科技大学法学院, 湖南湘潭 411201; 2. 中国人民大学哲学院, 北京市 100872)

摘要:当前学界普遍认为税收正义是限制国家权力以保护个人权利, 将国家税收行为囿于国家与个人的二元分化。实际上, 国家权力与个人权利的二元结构并不是税收正义的全部内容, 并且二者难以为国家税收找到合理的根据。在税收正义范畴中, 应当是公共利益、个人权利与国家权力三者的统一, 其中, 公共利益是国家税收的目的, 个人权利是国家税收的前提, 国家权力是实现公共利益与个人权利关系的工具, 只有通过国家权力的合理行使达到个人权利与公共利益的互融, 最终实现公共利益才是税收正义的本质。

关键词: 税收正义; 公共利益; 个人权利; 国家权力

中图分类号: B82-053 **文献标识码:** A **文章编号:** 1673-9841(2011)02-0066-05

税收正义是财税国家之税法的核心价值^[1], 税收文明应奉正义为圭臬^[2]。于税收国家而言, 对税收正义如何强调都不为过。无论是税收法定主义还是量能课税主义, 或是实质课税主义, 在一定程度上都是为了实现税收正义, 但如何对税收正义进行具体界定却呈现出差异性, 甚至难以找到税收正义概念的准确定义。即使在税收正义的相关研究中, 国内学者多以自己的立场突出税收正义的不同偏向, 以致税收正义概念变得模糊而不确定, 如黄俊杰认为, 税捐正义概念内涵的不确定性及多义性, 主要原因系涉及观察面向之差异, 而导致不同的认知结果^[1]。还有学者认为税收正义实质是限制国家权力并维护个人权利, 税捐正义之功能, 正是为确保宪法所保障人民基本权利之有效实践^[3]。因此, “就税捐正义而言, 应给予纳税义务人个人有效的主观权利保护, 并实现课税之合法性以及课税平等, 以维护公共利益”^[4]; 或者, “税收公平乃税收正义的首要内容, 依个人给付能力平等课征的量能原则系税收正义对所得税的基本要求”^[5]。

不难发现, 当前学界对税收正义的考察主要囿于国家财税权力与个人权利的二元紧张, 在一定程度上将税收正义简约成了权力与权利的对立, 这显然有失偏颇。我们认为, 税收正义实质上不只是二元关系, 在国家权力与个人权利之外, 还有公共利益这一维度, 从某种程度上说, 公共利益才是国家税收的根本原因。因此, 税收正义必须同时考察国家权力、个人权利与公共利益三个维度之间的关系, 对任何一个维度的忽略, 都难以在整体上证成税收正义。我们认为, 税收正义就是实现这三个维度之间关系的协调平衡, 在保护并尊重个人权利的前提下, 通过国家权力的合理行使最终实现公共利益。在税收行为中, 税收只有以公共利益为目的时, 它才是正义的。税收就是以公共利益为目的, 个人权利为前提^①, 国家权力是实现公共利益并维护个人权利的工具。当然, 这三者并不是在所有情况下都如此, 在不同的法

^① 诸多学者均认为税收正义是限制国家权力的滥用, 并达到维护个人权利的目的, 以此认为前者为手段, 后者是目的。实质上, 税收这一概念本身就内含了对个人权利的认可, 如果没有个人, 没有个人财产的先在性, 税收就成了一种强夺, 也就不成为税收了。因此, 个人权利的维护不是税收正义的目的, 恰是税收正义的前提, 笔者在后文将进一步进行论述。

收稿日期: 2009-10-11

作者简介: 杨盛军(1978-), 男, 湖南怀化人, 哲学博士, 湖南科技大学法学院, 讲师, 主要研究法伦理学。

基金项目: 教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“法伦理学研究”(07JJJD20167), 项目负责人: 曹刚。

律范畴中,公共利益、个人权利与国家权力在地位上具有差异性,但从总体上来说,公法均以个人权利为前提,以公共利益为目的,在私法中,个人权利却既是前提又是目的,国家权力总是担当调节二者之间关系的角色,通过合理的方式使公共利益与个人权利达到平衡。另一方面,在权利与权力的来源与归宿上,公共利益、个人权利与国家权力又具有同质性,个人权利是公共利益与国家权力的来源,公共利益与国家权力均从个人权利衍生而来,个人权利的集合与普遍化就成为公共利益,而个人权利的部分让渡便转化为国家权力,因此,公共利益与国家权力并不超然于个人权利之上,它们的产生与发展最终都是为了实现个人权利。尽管如此,在现实生活中,由于个人需要的差异以及社会发展程度的不同,个人权利与公共利益并不必然一致,反而表现出矛盾及冲突的一面,这就使三者之间关系纷繁而复杂,正是这种复杂性要求我们从不同角度平衡它们之间的关系。在税收中,也正是由于个人权利、公共利益及国家权力既有一致性又有冲突性的一面,因此,我们有必要对它们之间的关系进行学理上的辨析。

一、公共利益:税收正义之目的

在任何一个文明社会,国家权力机关都通过税收的方式获得资金来保障自身的运行并实现国家之治,但国家机器本身的运行并不是税收的目的,国家的存在在本质上是为了调节各种社会关系,防止“人对人的战争”这一自私与恶之本性,这是国家产生的最初原因。如果说,传统意义上的国家职能主要着力于保护生命与财产,防止战争,那么这只是一种消极的国家行为,它更接近于现代政治哲学中的“自由国家”或“最低限度国家”政治理念,与此相一致,国家税收支出仅用于消极地维护社会秩序,防止国家权力滥用,保护公民的权利。这种国家治理形式虽然有助于对个人权利的尊重与保护,但却对社会的总体发展与社会总正义不利,这正是以罗尔斯为代表的当代政治哲学家进行批判并思考的原因。罗尔斯认为,一个正义的制度与社会必须在平等的基础上优先关注社会中处于不利位置的大多数弱势群体^①。他认为,一个国家幸福总量的增加并不必然让所有人受惠,如果增加的财富仅集中于强势群体,反而会形成强者愈强、弱者愈弱的马太效应。所以,他认为社会幸福增加的关键不是一味将蛋糕尽可能地做大,而是以一种公平的制度、公平的程序在平等的基础上优先照顾大部分处于社会不利地位的民众,这部分民众更真实地代表着公共利益。罗尔斯努力构建正义的社会政治体系,实质上就是一种“福利国家”的政治制度,它与传统国家的差异在于以积极的行为保护、提高、增加国民的生存与幸福质量。

尽管如此,无论是自由国家还是福利国家,国家的存在与运行都不是以国家机器本身为目的,而是为了营造稳定的社会秩序并维护人民的权利。建立在个人权利让渡基础之上的国家权力机关没有独立的权利,它的一切行为都是为社会或个人服务,这在国家税收上尤其如此。“税收取之于民、用之于民,税收国家有义务为社会提供公共服务,除此之外,不能另有独立目的”,“国家的存在本身不是目的,而是为了满足公共需要,最终是为了更好地实现个人需要”^[6]。从这点上说,国家不是一个权力主体,而是一个义务主体,国家的职责在于提供必需的公共服务,包括教育、基础设施、国防、社会治安、社会福利。由于国家不直接进行生产活动,因此这些服务的提供需要社会供给一定的资金,税收就是这样一种国家财政行为。

由此可见,税收不是国家运行的目的,税收的征收与支出当以公共利益为依归。同样,在公共利益与个人权利的关系上,税收也不旨在直接为个人谋求福利,它们之间真实的关系恰恰是以减少个人的部分财产权来实现公共利益。这种减少在一定程度上就是一种牺牲,但这种牺牲是必要的,这正是税法的本质所在。虽然公共利益仍然是一个需要准确界定的概念,但它并不是虚假的、空洞无物的,简单说来,公共利益就是具有普遍性的共同利益,它至少可以包括:(1)国家安全和军事用途;(2)交通、水利、能源

^① 在罗尔斯正义体系的两个原则中,前一个原则可归约为平等原则,后一个原则可称为自由原则,自由原则又由机会原则与差别原则构成。平等原则是对公民基本权利的保护与尊重,而自由原则是在对公民基本权利尊重与认可的基础上,对处于社会不利位置人群给予优先的关注。从总体上说,罗尔斯正义理论表现出一种积极的态度,这与诺齐克所推崇的最低限度国家存在一定的差异。参见(美)约翰·罗尔斯(John Rawls). 正义论[M]. 何怀宏,何包钢,廖申白,译. 北京:中国社会科学出版社,1988:302-303。

等公共事业或市政建设；(3)教育、文化、卫生、慈善机构等社会公共事业；(4)国家重大经济建设项目；(5)其他由政府兴办以公益为目的之事业。在个人权利与公共利益之间，往往呈现出三种关系，或者二者利益一致，或者个人权利优先，或者公共利益优先。在法治实践中，不同的法律对二者关系的调适角度不尽相同。总体上说，公法突出公共利益的优先性，私法突出个人权利的优先性，税法作为公法之典型，它在个人权利与公共利益的关系上必然突出后者的优先性，并且以公共利益为国家税收之目的。此外，从新制度经济学角度来说，国家税收主要提供公共产品，满足公共需要，由于公共利益非排他性与非竞争性特点产生外部不经济现象，使得个人或社会团体往往不会主动地提供公共服务，反而会出现“搭便车”现象，为个人与社会团体获取便利，这在客观上促使国家必须担当起服务公共利益的职责，这也正是国家税收的原因与目的。从功利主义角度来说，公共利益就是最大多数人的最大幸福，它与社会的整体幸福相一致，因此，国家税收的支出就当以提高整个社会的幸福为目的，虽然个人才是社会的真正主体，但对于宏观调控方式上的国家税收来说，公共利益才是它运行的真正目的。

二、个人权利：税收正义之前提

从税收正义维度看，限制国家权力的滥用并保护个人权利是税收正义的内在规定，国家税收在本质上不是一种对等行为，它是国家利用强制力在满足法定要件的条件向下纳税人课予的无对价金钱给付义务，因此，在任何情况下税收对纳税人来说都是一种牺牲。个人在税收关系下将自己的财产之一部分无条件上交给国家，却无法从国家的行为中获得直接回报，这种情况下，国家权力与个人权利呈现出紧张的二元关系，这种紧张就源于国家权力的强制性与个人权利的先在性。国家究竟在多大程度上向个人征税，征税根据何在，国家必须为税收找到合理与正当的理由。如前所述，国家机器的存在本身不是税收的理由，只有满足公共利益的需要才成为税收的合法根据，所以，当前学界将税收正义囿于国家权力与个人权利二元关系的调适并不充分。我们认为，个人权利的保护并不是税收正义的目的，或者说不是税法的直接目的。在税法领域，个人权利实质上是国家税收的前提，这是税法的本质决定的^①。如果没有个人权利的先在性，国家将无税可征，或者说个人财产在征税之前没有得到认可与尊重，那么，我们所言说的税收行为、税收关系将不会存在，在那样的境地中，国家的任何行为都不需要得到民众的同意，必将表现出国家统治的专制与霸权。

可见，在税收关系上，个人权利，或者说个人财产权的保护与尊重是税收的前提性条件，如果没有这一前提，税收将不可能，因此，在税法或相应的行政法规中，无论是量能课税，还是公平征税都是对这一前提的注解。进一步说，对个人权利的认可与尊重应该在宪法层次上得到体现，只有以宪法作保障的个人权利才能在具体的税法中得到确认，尽管我国《宪法》第2条规定“中华人民共和国的一切权力属于人民”，但并没有以更加明确的表述阐释对个人权利的保护，而只是为其他具体法律包括税法提供了宪法上的依据，因此，对税收范畴中个人权利的设定仍需要在宪法高度上作更大的努力。同时在具体法律中，个人权利作为前提性条件也应该具有确定的内容，如法国的《人权宣言》第14条就规定：“所有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。”^[7]日本在《纳税者权利宣言》中从多个方面列举了纳税人的权利：(1)最低生活费等非课税的权利；(2)接受“正当程序”的权利；(3)对违法课税处分有接受救济的权利；(4)统制租税征收方式和用途的权利；(5)工薪阶层纳税者平等的申报及扣除等权利；(6)纳税者的个人秘密不得受侵害的权利；(7)要求公开情报、参加财政过程的权利^[8]。在美国，《纳税人权利法案》规定纳税人有自然权利、抗辩权利等^[9]。在我国，对纳税人的权利进行了法律层面上的规定，包括知情权、保密权、诉讼权、申请减免、缓交权等。这些权利在税收关系上处于国家税收行为的先在位置，并不是国家为了租税而返回给纳税人的

^① 我们说个人权利的保护不是税法的直接目的，这是税法的本质决定的。税收是国家为了公共利益而向个人强制课予的金钱给付，它在本质上不是为了保护个人权利，恰恰是在一定程度上对个人权利的牺牲，而对个人权利，尤其是财产权利的保护是其他法律，特别是物权法的目的。

权利,个人权利既具有逻辑上的先在性,也具有事实上的先在性。在这些权利中,纳税人的生存权永远处于至高无上的地位,国家的课税必须以不损害纳税人的最低生活水平为限度。学者黄俊杰认为:“税收基本权是一种宪法所保障的基本权利,禁止税法对于纳税义务人及其家庭的最低生存需求采取税收侵犯,因此应以人民可支配的财产权剩余作为国家课税权行使的对象,并以维持人民重新运营经济生活所必要的再生利益作为国家课税权之宪法界限。”^[10]除了个人生存权具有优先性以外,个人财产权也处于优先位置。国家在对个人财产进行课税之前,必须出于恰当的理由,并遵循法定要件,即严格遵守税收法定主义原则。此外,个人权利还包括平等权、言论自由权、知情权,个人有先在的权利对税收获取相关信息。只有个人权利首先得到保护与认可的基础上,国家税收才有可能,才具有合法性。

三、国家权力:税收正义之实现

如前所述,国家税收以个人权利的先在性为前提,其目的是实现公共利益,无论公共利益多么合理,税收对个人来说都是一种牺牲,但这种牺牲无疑是必需的,因为个人总是生活在一定群体中,所以每个人以社会的方式生存要比个体孤独的生存更安全,更能实现较大的福利^[11]。同时,人是一种相互依赖性的理性动物,无论是社会分工,还是人类自身的生活经验都表现了人类的依赖性,这两点证明了人类集结社会的必然性。尽管如此,作为真正实体的个人权利如何上升到作为公共利益的国家税收,谁来执行二者之间的过渡与转让,这就需要有一个得到个人认可并具有一定权力的机构。在现代宪政体制中,实现这一过程的机构只能是社会的统一体——国家。国家之所以能担此重任,是它具有个人自愿让渡出来的权利,这种权利通过一定的方式转换成国家权力。社会契约理论认为,国家公共权力在本质上是在公民个人权利的自愿让渡之基础上所形成的社会公共政治资产,政府及其管理部门所拥有的政治权力和权能都来自社会公民的意志认同和自愿转让,个人权利一旦出让并组成公共政治权力机构,个人就无法轻易或随意地单方收回。正是因为具有了个人让渡出来的权利,国家才具有管理社会的合法性,以公共利益为依归的国家税收才得以实现。

因此,国家具有了调适公共利益与个人权利的合理根据,也具有了实现税收正义的工具价值,而国家权力就成为了达至税收正义的方式手段。由于国家权力本身具有自我膨胀的特性,就需要国家在执行公共事务时必须受到一定的制约。国家权力应当有其边界,宪法与法律就是它的边界。在这样的视阈下,当我们论及税收正义时,我们所关注的更多是强调对国家权力的限制以保护个人权利,国家税收必须遵循税收法定主义、量能课税主义以及实质课税主义,只有在遵守这些原则的基础上才能防止国家权力的滥用。但实质上,我们在思考以法律手段来制约国家权力以保护个人权利的时候,我们也应该看到,对个人权利的保护也同样需要依借国家权力。国家权力是一把双刃剑,它既可以积极地保护个人权利,又有可能对个人权利造成侵害。我们应该在宪法与法律的限度内使国家权力发挥积极的作用。

当前,现代国家已普遍走向福利国家,福利国家同时就是税收国家。福利国家在根本上源于国家权力的合理运用,国家因为具有强有力的组织机构与管理机构,所以它具备更广阔的视野与更高效的调控手段来安排国民的福利,国家权力正是在此点上有所作为。在现代福利国家发展过程中,出现了三种形态:凯恩斯主义福利民族国家、李斯特主义工作福利民族国家与熊彼特主义工作福利后民族国家,它们在经济政策、社会政策方面都特别关注国民总福利与公共利益,在充分就业、需求管理、就业福利等方面作出了细致安排^[12]。在国家税收的宏观层面,国家依借税收权力以公共利益为目的,提高整个国民的总福利,这正是税收正义的内在要求。同时,在国家税收的具体层面,国家权力在税收的所有环节上发挥作用,包括税收立法、税收征收、税收支出、税收救济。在税收立法上,国家课税权力来源于民,也用于民,因此必须在人民同意的基础上课予税种、税率以及税期。公民的同意是赋税的基础,是政府课税的合法性所在,“未经人民自己或其代表同意,决不应该对人民的财产课税”^[13]。同时,一旦国家获得了公民的同意,公民就应当服从国家权力的安排,自觉缴纳税款。在税收司法过程中,国家权力应当为程序法治作出努力,严格限制具体的行政机关滥用权力,包括税务机关、财政机关与海关机构。对于我国,法治的完善与国家权力机关本身的完善一样重要。由此可见,国家权力的积极作为是实现税收正义的

必然要求。

另一方面,国家税收正义的实现又要防止国家权力的滥用,否则国家权力极容易对个人权利造成侵犯。正如孟德斯鸠所说:权力总是只有遇到阻止它的边界才肯停止。因此,国家权力在税收中既要积极作用,同时又要以宪法与法律为限度;税法之制定及实施必须限制在宪法为其设置的边界之内^[14]。对我国税法实践来说,无论是国家权力的积极发挥,还是国家权力的制约都显得相对不足,因此,我们要建立更加完善的法律体制,一方面促进国家权力对社会福利的提高,另一方面又严格遵循法定主义原则,制约国家权力,保护个人权利,实现公共利益。税收正义的实现必须依靠国家权力的合理行使。

四、结 语

以上,我们从公共利益、个人权利与国家权力三个维度论述了税收正义。通过论述可以看出,税收正义并不是简单的国家权力与个人权利的二元关系,仅仅探讨国家权力的限制以保护个人的权利并不充分,而且难以为税收正义找到合理的根据。只有明确了国家税收的真正目的,国家权力与个人权利的紧张关系才能得到消解。实际上,国家税收的目的不是限制国家权力,也不是直接保护个人权利,而是为了实现公共利益,只有公共利益才能证明国家税收的合理性。在税收正义中,个人权利是前提条件,国家权力是调节个人权利与公共利益并最终实现税收正义的工具。因此,只有将这三者结合起来,以公共利益、个人权利与国家权力的协调统一才能证成完整的税收正义,这对我国当前税收正义研究囿于国家权力与个人权利二元关系的现状无疑具有调整性意义,也同时希望以此促进税收正义的进一步研究。

参考文献:

- [1] 黄俊杰. 税捐正义[M]. 北京:北京大学出版社,2004:2.
- [2] 施正文. 论程序法治与税收正义[J]. 法学家,2004(5):40-44.
- [3] Klaus Tipke. Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Schmidt, Otto, 1981: 22-23.
- [4] 陈清秀. 税务诉讼之诉讼标的[M]. 台北:三民书局,1992:567.
- [5] 黄俊杰. 纳税人权利保护[M]. 台北:翰芦图书出版有限公司,2004:5.
- [6] 刘剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004:37.
- [7] 郑勇. 税收法定主义与中国的实践[C]//刘剑文. 财税法论丛:第1卷. 北京:法律出版社,2002:117.
- [8] (日)北野宏久. 纳税人基本权论[M]. 陈刚,谭启平,等译. 重庆:重庆大学出版社,1996:251.
- [9] 剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004:88.
- [10] 黄俊杰. 税捐基本权初探[C]. 2002年11月台湾大学“第二届行政法实务暨学术研讨会”论文.
- [11] 熊洁. 评个人主义对道德金律的解析[J]. 西南大学学报:社会科学版,2010(1):86-89.
- [12] (英)鲍伯·杰索普. 重构国家、重新引导国家权力[J]. 何子英,译. 求是学刊,2007(4):28-32.
- [13] (英)约翰·洛克. 政府论(下)[M]. 叶启芳,瞿菊农,译. 北京:商务印书馆,1996:89.
- [14] 黄俊杰. 宪法税概念与税条款[M]. 台北:传统文化事业有限公司,1997:16.

责任编辑 刘荣军