# 另一种视野下的税收法定主义

来源：网络 作者：夜色微凉 更新时间：2025-01-23

*另一种视野下的税收法定主义 另一种视野下的税收法定主义 另一种视野下的税收法定主义 「摘要」传统的税收法定主义以社会契约论为理论基础，强调限制权力。社会发生了重大变化之后，需要政府进行全方位的调控。提倡限制政府权力的传统法定税收主义不再适...*

另一种视野下的税收法定主义 另一种视野下的税收法定主义 另一种视野下的税收法定主义

「摘要」传统的税收法定主义以社会契约论为理论基础，强调限制权力。社会发生了重大变化之后，需要政府进行全方位的调控。提倡限制政府权力的传统法定税收主义不再适应时代发展。平衡观认为，征税权不是来自纳税人的同意，而是作为政府权力的一部分来自于暴力和公共服务的需要。社会契约论造就了和权力对抗的社会力量的另一极，权利。二者的制约平衡，要达到的目的是行政权的良好运行。在此理论下，应该解放行政权。作为对行政权力的制约，立法权应在事前，注重在程序上对征税权的限制监督，司法权应在事后，注重对征税权的救济监督。

「关键词」税收法定主义，平衡

一般认为税收法定主义起源于英国的《大宪章》，此后经过《权利请愿书》和《权利法案》，最终在英国宪法中取得了不可动摇的地位。三权分离的美国在独立之后更是明确的确立了税收法定主义。许多发达国家都将税收法定主义注入了宪法之中。[1] 税收法定主义是伴随着近代资本主义革命而兴起的，成为保护人民财产不受政府侵犯的最重要手段。这个过程 中，税收法定主义和社会契约论有密不可分的关系，税收法定主义在西方各国的确立和这些国家成立时受社会契约论的浸染是分不开的。

社会契约论兴起之后，便成为了税收法定主义的理论基础。社会契约论提倡的政府是社会契约的产物、政府的权力是人民赋予的这些观点，与政府的征税权是人民赋予的这一税收法定主义的核心不谋而合。税收法定主义成为社会契约论关于财产问题的论述的组成部分。直到今天，西方仍有学者用社会契约论的观点研究税收法律关系的本质。

在解读税收法定主义时，一般认为这里的“法”仅指立法机关制订的法律。这和税收法定主义产生的时代背景和它所担负的历史使命是分不开的。税收法定主义是在限制权力，反对任意征税，维护私人财产权的斗争中产生的。斗争的成果便是以人民的代议机关的同意来限制国王——税收的取得者——的征税权 [4].在这种情况下，税收法定主义强调的是对权力的限制和人民主权的提倡，而非税收本身。税收法定主义的“价值性含义不在纳税主体依法纳税或征税主体依法征税，而是社会成员对国家征税权的同意” [5].这也正是北野宏久所指的税收法定主义的第一阶段，即“不问租税法律的内容，仅以法定形式规定租税”[6] .另一方面，由于处于自由资本主义时期，以亚当??斯密为代表的经济学家倡导的是依靠市场的自我调节，排斥政府对经济的干预。“夜警政府”的观念使得政府权力被束缚在很小的范围之内，税收的作用也非常的有限。这使得传统的税收法定主义针对的是对权力的控制和财产权的保护，而忽视了税收本身的作用和特点。这种不以税为中心内容的税法越来越不能应付现实的发展。

随着经济危机的到来和凯恩斯主义的兴起，政府的角色发生了转变。“全能政府”的形象越来越鲜明。行政权的扩大成为一种趋势。行政权逐渐介入到社会生活的方方面面发挥强大的调控作用，而这种调控又是社会所必需的。这种情况下，以往那种防范、限制行政权力的观念已经不能满足行政权发挥作用的需要。行政权渐渐的在突破旧思维的惯性，一点一点的侵蚀立法权和司法权。在严格恪守三权分离的美国，判例赋予了行政机关从属性的立法权；在分权观念的发源地英国，政府享有了委任立法权，进行了数量庞大的委任立法；在法国、日本这样的没有严格权力划分的大陆法国家，政府在享有委任立法之外，本身就有一定的立法权。可见，不论是在英美法国家还是在大陆法国家中，行政权处于一种膨胀的过程中。其表现和原因是多方面的。[8] 就税法而言：首先，税收除了担负财政职能之外，又担负了经济调控职能。这是经济危机的应对手段之一。而当税收担负了这样一种职能以后，一方面，税收就和灵活多变的经济形势紧密联系起来，这需要税收政策也具备灵活的特点。另一方面，税收的这种调控职能具有复杂性、专业性和技术性，专业知识和经验成为税法实践中的重要因素。[9] 这就使传统税收法定主义——立法机关对征税权的垄断——不能够适应税收新发展的需要。而相对灵活和一直从事税收实践的行政机关，在税法中势必担当越来越重要的角色，征税权向行政机关转移是一种时代的需要。传统的税收法定主义已经过时了。

针对这种情况，我们可以从另一个视野来审视税收法定主义，以及征税权、税收法律关系的问题。

人类的历史呈现出这样一条线索：首先是统治者享有专制的权力，这是一种权力主导时代；然后是权力被严格的限制，我们可以称之为权利主导时代；现在，权力开始复苏扩张，权利相对缩小，权利主导似乎走进了变革。就税法而言上一过程表现为：首先，统治者享有专制的征税权，即征税人主导时代；然后，征税权被严格的限制，税收须经得纳税人的同意，即纳税人主导时代，也就是税收法定的时代；现在，征税权开始重新回归行政，税收法定主义走向变革。我们应该用一种崭新的视野来看税收法定主义的发展。

传统的税收法定主义的合理性会受到和其理论基础社会契约论一样的质疑。实际上“又有谁签署了那一纸建立国家的‘原始契约’？”也没有纳税人的同意而产生的征税权。征税权作为政府权力的组成部分从来就不是依存纳税人的意志而存在的。这一点，马克思的暴力国家理论似乎更接近现实，马克思指出：“税收是国家凭借政治权力对社会进行再分配的形式，税法是国家制定的以保障其强制、固定、无偿地取得税收的法规范总称。” [12]即便如此，我们没有必要为社会契约合理性的缺乏而恐惧，因为相应的，国家除了暴力又有什么理由来为所欲为呢！更重要的是社会契约论已经完成了它的历史使命。正是社会契约论唤醒了人民的自我觉醒，使人民不再本能的服从权力。在这个意义上，社会契约理论从人本身出发，发掘了除权力之外另外一种社会力量，也就是权利。在此之前，只有权力这一种社会力量，它自然的占有支配性地位，完全的统治社会。在这种独裁的情况下，权力发挥的作用是不稳定的，容易泛滥。社会契约理论造就了另一种力量——权利，使人民和政府在制度化范围内产生了对抗。两种力量互相制约平衡，使权力在平衡点发挥作用。两种力量的来源是不一样的。权力来源于暴力和公共需要，权利来源于人本身。从来没有权力产生出权利，也没有权利赋予权力的过程。他们互不隶属，互相制衡。社会力量另一极的形成是社会契约理论不可磨灭的贡献。

我们必须看到，权力是必需的。不同的社会状态需要权力发挥作用的大小也是不一样的。但是权力必须良好的运行才是有益于社会的。在前社会契约时代，权力由于独自占有支配性地位而容易泛滥；社会契约时代，权力又由于受到权利的限制和压抑而不能充分发挥作用。这都是不利于权力良好的运行。也是不利于社会本身的。现在，社会发展本身需要权力发挥应有的作用，权力的扩张正是这种需要的体现。为了使权力良好的运行，权利应该发挥这样的作用：不妨碍权力在属于其本身的范围内运行，同时又制约行政权的过分扩张，使两者的对抗平衡在某一个适合发挥权力作用的点上或者范围之中。关于这种平衡，行政法学者作了这样的阐述：平衡指“一种状态，在这个状态中行政机关和公民能够通过行使各自拥有的权利，履行各自负担的义务而彼此制衡”，“一种过程，即行政机关和公民之间彼此互动又不断趋近平衡目标状态的过程，尽管在这种过程中存在的只是不平衡的状态”，“一种方式或手段，即保证行政机关与公民之间平衡关系实现或近乎实现的方法、手段或机制”。这种平衡是双向的，既是权利对权力的限制，也是权力对权利的限制。

在这种理论下，社会管理职能乃行政权的基本范围，而非由权利授予，不应该在实体上受到限制。否则必然会导致行政权运行的不良。行政权应当从近代以来的限制中解放出来。属于行政管理范围的事项，权利不应该实质上的干涉。就税法而言，税收作为一种支撑政府运转的财政来源和调节经济的重要手段，征税权应该属于行政权的范围。在税收法律关系中，政府的征税权和纳税人的权利正是这一平衡中的力量双方。对于社会来说，税收是必需的，征税权也就是必需的。但是要达到对社会效益的最大化，必须使征税权的行使限定在一定范围内。两者的制约平衡就是起着限定征税权的作用。首先行政机关对于征税权有其自由裁量的空间，作为权利代表的立法权不应该过多涉及到具体征税权的问题。但这并不是说行政机关的征税权是没有任何限制的。作为社会力量另一极的权利，必须发挥自己的作用，使行政权保持在能够正常运行的那一点，或那个范围内。这可以看作是一种新的税收法定主义。法发挥的作用不一样了。法不是直接去规定征税权的具体内容。而是应该作为征税权的制衡。这种制衡应该在两个方面发挥作用。第一，在立法上，事先对政府征税权给以限制，这种限制应该是程序性的。这一点，有学者曾指出 “税收法定主义应以形式课税原则为基础，以实质课税原则为目的和补充”。第二，在司法上，事后对征税权的行使给以监督和救济。不仅是个案监督，更是宪法监督。

对中国而言，要指出，中国的现实是不符合这种理论的。中国的社会力量发展还很不均衡。社会力量仍呈现一极的趋势。行政权不是过小，而是过大。因此，中国尚未受过传统税收法定主义的洗礼。没有力量的制衡，就没有平衡观的税收法律关系。没有力量的制衡，行政权的扩张就容易不利于社会的发展。因此中国还必须补上传统税收法定主义这一课。

「注释」

[2] 指交换说和公共需要说，参见刘剑文：《税收专题研究》，北京大学出版社2025年版，第99页。

[4] 参见刘剑文：《税收专题研究》，北京大学出版社2025年版，第114页。

[5] 郑勇：《税收法定主义与中国的实践》，载刘剑文主编：《财税法论丛·第一卷》，法律出版社2025年版，第72页。

[6] 转引刘剑文：《税收专题研究》，北京大学出版社2025年版，第24页。

[7] 参见刘剑文：《税收专题研究》，北京大学出版社2025年版，第128—135页。

[8] 参见沈岿：《平衡论：一种行政法认知模式》，北京大学出版社1999年版，第150—157页。

[9] 参见刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2025年版，第136页。

[13] 沈岿：《平衡论：一种行政法认知模式》，北京大学出版社1999年版，第193页。

[14] 张守文：《论税收法定主义》，载《法学研究》1996年第6期，第64页。

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找