# 试论公共财政下的税收债法理论

来源：网络 作者：浅语风铃 更新时间：2025-02-22

*试论公共财政下的税收债法理论 试论公共财政下的税收债法理论 试论公共财政下的税收债法理论一、公共财政与税收的有关理论财政到底是什么,很少有人从规范化与权利论的角度有意识地探讨财政的作用并进而建立可供遵循的理论架构。而唯有将税收与财政联系起来...*

试论公共财政下的税收债法理论 试论公共财政下的税收债法理论 试论公共财政下的税收债法理论

一、公共财政与税收的有关理论

财政到底是什么,很少有人从规范化与权利论的角度有意识地探讨财政的作用并进而建立可供遵循的理论架构。而唯有将税收与财政联系起来,才可以实现财政法律制度体系的完备。从形式上看,财政的基本内容包括收、支和财政管理三类,长期以来只有税收因其无偿剥夺人民财产权的侵害性,一直为公法研究的重心,受法规范、法理论拘束甚深。而其他形式财政自由空间较大。这种不平衡性实际上也容易产生财政只是技术性、机械性的资金提供的偏见,而忽视了财政的权力性和公共性。因此将税收纳入财政的范畴内进行考察,不仅有助于理解公共财政的内涵,更对于如何以公共财政为背景拓展税收与税法理论的新视野都不无裨益。

关于什么是财政,或者说财政的性质究竟为何这一基本的财政理论问题,在学界争论久矣,而对财政的定义基本是从国家理论的角度出发,主要的观点便是“国家分配论”和“公共财政论”。前者认为,财政是国家实现其职能的需要,在参与社会总产品和国民收入的分配和再分配过程中所体现的关系, 即以国家为主体的分配关系。而西方公共财政的历史演进中包括了法治、有限政府以及对个体的平等关怀与尊重等宪政内容;可以这样说,公共财政论的首要内容便是财政立宪。虽然这两种理论并无根本上对立之处,前者是就形式意义上讨论国家的分配行为, 或者说是从簿记手段的意义上看待财政,将其定位于一种专门的技术性活动;而后者则是包含了公共性和民主性的发展的体系。但从另一个角度也可以这样说,正是由于国家与公民的权利义务关系的认识不同,尤其是在权力(利)分配的倾斜程度上有差异,这种差异将决定这一国财政体制及财政运行的基本指导思想,决定着一国纳税人权利的真实和具体的享有状况。

1998年底我国正式提出构建公共财政的基本框架,而厘清公共财政是财政体制改革的起点。比较国家分配论和公共财政论,中国当今构建的社会主义市场经济的公共财政,即在市场经济条件下,国家(政府)以人民为主体进行资源配置的收支活动以及在此过程中形成的一系列制度安排。 在此基础上,学界一直以来对“税”的概念界定,已经有了修正的必要。传统的财政学认为税收具有三个基本特征:一是强制性;二是无偿性,如列宁所说“所谓赋税,就是国家不付任何报酬而向居民取得东西”;三是固定性。但在公共财政的视角下,尤其是税的无偿性已不能再成为说服公民严守纳税义务的理由了;正是由于理论归纳出的无偿性特征,使得在评说纳税人的地位时,众多的财政学着述乃至新近的税法学着述,几乎众口一词,将纳税人简单地划入义务主体一格,强调其义务,却避而不谈其权利,将纳税人等同于纳税义务人,而鲜见论述纳税人之权利。 但以公共财政为背景,审视税收的性质,必须重新考察税收的根据。日本学者近年来寻求将税收看做是人对团体的一种归属。“国家是主权者——国民的自律性的团体,所以要使国家得以维护以及国家活动所需要的费用当由国民将其作为共同的费用来自行负担。”同时税收不仅是一国法律制度、也同样构成经济制度的重要组成。法律不能脱离经济,法律服务于国家的存在,而国家存续和发展的需要决定着其职能的履行,也决定了一些根本的法律制度。按照1997年世界银行报告《变革世界中的政府》(中国经济出版社,19

9

7)的归纳,政府至少有如下5项基础性任务必须担当:建立法律基础,保持非扭曲的政策环境、包括实现经济的稳定,投资于基本的社会服务与基础设施,保护承受力差的阶层,保护环境。由此可见这些基础性任务是属于维持社会不至解体的硬性规则环境和满足社会全体成员“共同需要”的公共产品。因此财政活动实际上是决定公共物品的供给数量和税负分担的一项公共活动,而税收便是对国家提供公共物品成本的补偿,或者说是为国家提供公共物品的融资。可以说,虽然公共服务作为国家的提供义务是溢出于税收债务之外,并非严格意义上的税收债权的对待给付义务;但税收之债的标的即公共产品,而税收债法理论很好地契合了公共财政的制度内涵,无论从政治学还是经济学的角度,无论从法学理论的要求还是现实制度的需要。

二、公共财政与税收法定主义

一直以来税收的全过程被简单地理解为税款的征缴,税收只不过是国家凭借政治权力强制征收而取得的收入。但从公共财政的角度看,纳税人应当成为税收的终极受益者。

财政法律关系的基本主体是国家(政府)和纳税人,表面上是政府决策,本质上应是公众,政府只是在执行决策,是一个终极实施者。公众通过选举制度和投票机制掌握着公共决策的实际控制权,并通过法律制度保证这一机制的运行。这种由个人决定者到政府代理者的决策传递链条,使得公共财政行为公开、透明、公正和法治化。反映在税收领域内,在公共财政制度下,税收是政府在公众批准的税法规定下依据其正式、法定的权力向纳税人征收的收入。税收意味着纳税人对公共物品的普遍性付费,意味着纳税人的财产权被正当的权力合法地剥夺。而这种褫夺财产权利的权力的正当性来源正是社会契约理论所解释的。

一般认为,税收的基本原则为公平原则和效率原则,但笔者以为税种、税率等都是技术问题(社会和经济的现实需要),而民主的关键在于谁决定税收制度,因此唯有税收法定才能保障民主。宪法规定了财产权保障,这一规范具有法律最高位阶的拘束力,而其存在有赖于国家需求的税收供应,从另一个角度看“纳税义务为私有财产及自由经济体制之代价”。因此宪法上国民的负担与义务,而国家得以直接强制者,因其性质为对个人自由之侵害,必须有形式意义上之法律,既人民代表议会所通过之法律依据。不可计算、不可衡量的公民义务,在法治国家是无法容忍的。因此税收法定主义不仅体现了法律优位和法律保留,更是民主和法治等宪法原则在税收上的体现。

税收的实体性正义主要体现在税收立法上。课税权是抽象的权力,要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。“无代表无税”实质就是要求税收立法的“议会保留”,即税收立法权只能授予议会或国会等公意机关,即立法机关是税收立法的渊源。从严格的税收法定主义原则的要求来说,基本的税收法律,特别是其中涉及到税收要素的法律,都应当由立法机关来制定和通过。而立法中最重要的就是程序问题,程序规范的科学化、民主化有助于发挥立法的作用。在审议和表决法案阶段,公众代表的权力得以直接行使。而立法听证制度是民主政治对立法机关充分表达民意的有力保障。尤其税收属于专门性、技术性很强的立法,并且是直接对抗于宪法对财产权这一基本权利的保护,不但需要专家学者参与立法,更需要建立立法听证。这不但是实现代议政治条件下公民的知情权,也为公民行使参政议政权提供了保障。税收的民主性还体现在立法的稳定性上。税法的构成要素,尤其是确定纳税人纳税义务是否成立的税法要素非经法定程序是不能变动的,这不但是法治的要求,也是降低法律运行成本和保障纳税人的可预期性的基本要求。由上,税收的实体性正义就是要求课税权和立法权的统一。

徒法不足以自行,税收实际上又是征税者同纳税者之间的博弈,纳税人都存在一种降低税负的动机,而征税者在执法中又有滥用权力(超权力)的倾向。因此要求达到均衡状态,必须加强程序性控制,在权利保护的同时加强对义务履行的规制,在权力授予的同时规范权力行使不得滥用。

因此公共税收的理想构建应当是:征税者以税收法案的提出者身份提出税收法案。纳税者以税收交纳者身份对税收法案拥有表决权,双方共同议定一种规范的税法,形成事前约定。而征纳过程成为征税者和纳税者共同遵守税法规范的行为过程:征税者没有随意决定征税和决定征税多少的权力,应当在没有弹性的行为空间内征税;纳税者在法律层次上履行没有规避可能或规避代价高昂的纳税义务,其纳税行为选择弹性空间极小化,形成其纳税过程的无弹性选择机制。

由此可见,纳税人不仅是义务主体,亦应为权利主体。税收法定主义不仅是程序的合法更是实质正义的体现。因此可以说,纳税人是以宪法为保障的公共秩序为基础纳付租税,是以提高国民的一般生活、文化为目的,是财政过程中的基本权利者。 但权利的实现,究竟是什么吸引我们关注具体的现实的权利?更多的场合往往是权利受到侵犯,因此权利的实现除了法律文本上的保证更需要有真实的制度保证,而制度除了对于权力行使的制约,更重要的是事后的救济。纳税人权利体现了宪法所保障的基本权利,因此对于违法税权的行使,有拒绝和主张排除侵害的防御权,同时具备程序保障的功能。我国目前的《税收征收管理法》具体规定纳税人享有的权利有

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