

经济法视角下财税权体系的重构

夏冬泓 盛先科 蒋辉宇

(安徽财经大学, 安徽 蚌埠 233030)

摘要: 面对事权财权匹配的现实困境, 财税法治应作出回应, 以便对公共财政关系进行深层揭示和有效调整。为此, 有必要以“公”、“私”权益相统合的视角重构财税权体系。在该体系框架下, 事权、财权与税权三元素既独立平行, 又交互制衡, 国家财税权与国民财税权权责、权义各范畴间分别构成实质逻辑对应、形式逻辑对应以及牵连对应关系。它使得财税权内在道德性增强, 凸显出正当、安全、效益性价值, 具有消解税收侵权性的独特规范功能, 从而对协调、稳定财税法律关系, 以权益配置角度重新审视事权财权匹配路径, 都有十分重要的实践启示作用。

关键词: 财税权; 税权; 财权; 事权

中图分类号: D922.29 **文献标识码:** A **文章编号:** 1008-7095(2014)01-055-10

目前, 经济法学界对事权与财权匹配财税关系关注不够, 对其中事权、财权等基本范畴多直接沿用财政税收学中指称, 一定程度上致使权、责纠缠不清, 不利于财税法领域的研讨交流, 也影响了对财政关系的深层揭示和有效调整。为回应事权财权难以匹配实践, 很有必要对事权、财权乃至税权等基本范畴, 及几者的相互关系, 从经济法视角进行探讨、梳理, 重新构建财税权体系。需要指出的是, 本文无意于抽象出能贯穿财税法始终、统摄其中各项具体权利(力)的基石性概念, 只是尝试采用新的框架体系, 来分析公共财政有关权益问题。文中财税法可谓财政与税收法的简称。财税权体系重构, 在于其本身与各元素的重新界定, 以及各元素独立平行地位、交互制衡关系、内在道德性阐释或体现。

一、财税权及其元素的重新界定

现代市场经济社会, 政府公共事务繁杂, 财税经济活动备受关注, 它关乎赋税征收、财政资金掌管与公共产品提供, 保障国家正常运行。这些财税活动经财税法规范, 便形成财税法律关系。由于法律关系为“整理法律和展示法律的技术工具”,^① 财税法律关系实际上支撑着财税法体系, 对稳定公共财政秩序至关重要。经济社会化条件下, 公共财政关系以宽广视角看, 触及对国民财产无偿剥夺, 牵涉国家与纳税人之间以及政府之间两个层面的关系, 事关宪政, 其中国家机关权力源于国民权利, 而纳税人权利实现又有赖于国家权力保障, “公”、“私”权益实际上是融合在一起的。而传统税收国家主义, 一味强调国家本位, 对纳税人实质主体地位有所忽视, 有悖于“柔性行政”的潮流。如果我们将财税权看作财税法律关系的核心构架, 则财税权不妨以统合的观念来理解, 使

收稿日期: 2013-10-09

基金项目: 教育部人文社科青年基金资助项目(10YJC820121)

作者简介: 夏冬泓, 安徽财经大学图书馆馆员; 盛先科, 安徽财经大学财政与公共管理学院讲师。

① 王利明:《法律体系形成后的民法典制定》,《广东社会科学》2012年第1期:第8页。

之能够兼顾到国家层面与纳税人层面的权益。为此,可将其界定为围绕公共物品提供前后相关主体权责、权义的统一。“法律行为是依照法律规定行使权利(职权)、履行义务(职责)的活动。”^②这里权责即指国家机关职权与职责,权义指纳税人权利与义务。

整体上,财税法律关系对应着税收征收、财政资金掌管与公共产品提供活动,因而财税权体系应能涵摄这几种前后相继,围绕公共物品提供前后息息相关的行为。对照持续不断的财税活动流程,可以将财税法律关系分解成三种更为具体的法律关系,分别以税权、财权与事权作为贯穿其中的法权概念。也就是说,财税权包括税权、财权与事权三个元素。从字面理解,财税权仅把税收与财政资源支配相关权益抽象在一起,但除涵盖财权与税权外,实质上还包括事权。现代政府职责在于从内在经济发展的角度,协调社会运行,提供公共服务。如偏离这些,政府征收税收,掌控财政资源,就不合目的性。因而,财税权背后必然蕴含着公共物品提供中形成的事权。对财税权体系中的税权、事权与财权进行重新界定,同样可以采取国家、国民两个层面统合的观念。

比较而言,有关税权探讨更为充分一些。张守文认为税权是国家与国民有关税收权力、权利的结合。^③赵长庆、施正文认为税权是国家主权的派生或国家权力的一部分。^④赵立新、杨力、金泽刚认为税权是国家税收权力与纳税人权利或人民税收权利相统一的宪政范畴。^⑤笔者认为,税收既然是国家为履行其职能无直接对价地对国民财产的一种剥夺,对税权的法学界定,从主体上应明确税收国家与纳税国民,内容上应明示税收中国家责任成分,包含国家税收征收中的职权与职责,以及国民纳税中的权利与义务,将税收中国家权责与国民权义相统合,本身蕴含着宪政意义,从而可以将税权指称为国家与国民有关税收征纳权责、权义的统一。

针对事权,倪红日、刘厚金认为事权即公共服务职责;主张事权性质为国家职责,内容是提供公共服务。^⑥宋卫刚、黄海鹰、马海涛认为事权即提供公共物品与管理公共事务的权力;主张事权性质为国家权力,内容是提供公共物品与管理公共事务。^⑦王国清、吕伟、谭建立认为事权即职责与权力的统一。该观点是前二种观点的折中。^⑧笔者认为,可以将事权理解为公共物品提供与接受中国家与国民相关权责、权义的统一。

就财权而言,白景明认为财权主要是政府筹集财政收入的权力,实际上主要包含税权。^⑨李齐云、刘小勇认为财权是政府组织财政收入、安排财政支出的权力,将财权理解为上述权力加上安排财政支出权力,不仅包含税权,而且还包含了事权的部分内容。^⑩刘溶沧、李茂生认为财权是政府财政收、支及管理的权力,将财权理解为在财政收、支权力基础上再增添财政管理内容,是一种最

② 张文显:《法哲学范畴研究》,北京:中国政法大学出版社,2001年,第332页。

③ 张守文:《税权的定义与分配》,《法商研究》2000年第1期:第44页。

④ 赵长庆:《论税权》,《政法论坛》1998年第1期:第75—77页;施正文:《论征纳权利—兼论税权问题》,《中国法学》2002年第6期:第145页。

⑤ 赵立新:《税权的宪政逻辑》,《政治与法律》2007年第1期:第77—82页;杨力、金泽刚:《论税权理念及其底线规则》,《政治与法律》2007年第3期:第27—31页。

⑥ 倪红日:《应该更新事权与财权统一的理念》,《重庆工学院学报》2006年第12期:第2页;刘厚金:《公共服务事权配置理论考察与问题分析》,《东南学术》2009年第3期:第58—59页。

⑦ 马海涛:《政府间事权与财力、财权划分的研究》,《经济观察》2009年第10期:第31页;黄海鹰:《中央和地方事权与财权的法律划分》,《东北财经大学学报》2006年第4期:第85页;宋卫刚:《政府间事权划分的概念辨析及理论分析》,《经济研究参考》2003年第27期:第44—45页。

⑧ 谭建立:《论中央与地方的财权、事权关系》,《财政研究》2008年第1期:第36—38页;王国清、吕伟:《事权、财权、财力的界定及相互关系》,《财经科学》2000年第4期:22—23页。

⑨ 白景明:《客观认识我国的中央政府财权集中度》,《财贸经济》2007年第8期:第42页。

⑩ 李齐云、刘小勇:《我国事权与财力相匹配的财政体制选择》,《山东社会科学》2009年第3期:第74—75页。

为广义上的财权。^①

笔者认为,财政资金支配、运行与管理是连结税收征收与公共产品提供的桥梁与纽带,从法上界定财权,既应区别于传统财政学无所不包的财政权概念,也应区别于财政税收上的财政资源数量概念——“财力”,反映出财税法规范财政资金支配、运行与管理社会关系本质,予以狭义理解,将其与反映税收与公共服务供求法律关系的税权、事权区分开来。这样,可以视财权为财政资金支配、运行及管理过程中国家与国民相关权责、权义的统一。

二、税权、财权与事权的独立平行地位

税权无论对国家还是国民均举足轻重。对于国家,“赋税是喂养政府的娘奶。”^②税收是国家得以运转、提供公共物品的物质基础。为确保维持国家这一需要的满足,国家不时地从公民个人和商业企业取走资源。^③离开税课,国家就难以为继。对国民来说,纳税之性质,是对人民基本权利之限制。^④由于国家在税收关系中所重的是征收而非给付,同时,给付的对象不以支付者即纳税人为限,且不针对特定对象。^⑤因而课税容易具有一定程度的侵权性。正因如此,近代资产阶级宪政革命,大多导源于赋税问题。针对封建君主为满足战争与骄奢淫逸生活需要的横征暴敛,资产阶级及新兴势力群起而攻,促使双方达成协议,开始限制君主征税权力。近代英、法、美等国资产阶级革命早先就是由赋税这条导火索点燃起来的,并最终签订了宪章性文件,规定课税必须经过人民的同意。实践证明,国民“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。”^⑥进而才有可能保障自身权益。

赋税问题的广受关注,反映到经济理论上,就是早期西方财政理论,大都围绕税收展开。而法学理论上的反映,则是主张税收法定主义,规范税收征纳的税法常被作为一个独立的法律部门看待,不再包含在财政法中。

在公共产品供求法律关系中,为适应公共服务日趋多样化,逐步克服公共物品供给与社会需求背离现象,契合宪政趋势,事权如不独立出来,对此便难以承载。

随着公共物品供给规模的扩展,公共支出几乎获得了与税收同样的地位和关注。西方国家由只重视税收转向公共支出与税收并重。自亚当·斯密首次在《国富论》中提出公共财政概念以来,现代国家大量介入公共事务,提供公共服务,实践公共财政,公共支出受到重视。19世纪80年代开始,欧洲大陆学者将公共支出作为与税收不同的课题来分析和探讨,逐渐产生了与传统的只重视税收和公债的“公共融资学”相区别的“公共经济学”。尤其是自20世纪中叶公共产品论和社会抉择论逐步进入西方公共财政学后,无论是篇幅还是理论深度上,公共支出部分与税收部分都达到了并驾齐驱的地步。^⑦

我国财政具有“一体两面”特征,是由相对独立的公共财政和国有资本财政组成的有机统一体。政府不仅是政治权力行使者,而且是生产资料所有者,政治性政府身份和经济性政府身份相对独立地存在。政府既处于非市场领域,又处于市场领域,不同于仅处于非市场领域的西方

① 刘溶沧、李茂生:《转轨中的中国财经问题》,北京:中国社会科学出版社,2002年,第374页。

② 马克思:《马克思恩格斯全集》(第7卷),北京:人民出版社,1976年,第94页。

③ Newman, H. E. *An Introduction to Public Finance*. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1968, p1.

④ Monika Jachmann. *Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem*, StuW 1996, S100f.

⑤ Joseph A. Schumpeter, “The Crisis of Tax State”. In Richard Swedberg, Eds., Joseph A. Schumpeter. *The Economics and Sociology of Capitalism*, Princeton University Press, 1991, p90—140.

⑥ 王怡:《立宪政体中的赋税问题》,《法学研究》2004年第5期,第19页。

⑦ 张馨:《公共财政论纲》,北京:经济科学出版社,1999年,第653—669页。

政府。^⑮处于转型期的我国,一方面,要确实让市场机制在资源配置中起基础作用,谨防政府不当干预,提升经济效率,另一方面,为保障市场经济发展的适宜环境,政府必须提供大量公共产品,应对我国公有制经济发展中容易出现利益冲突及垄断资本主义国家已普遍显现的社会矛盾。

现实中,政府公共物品提供面临“缺位”、“越位”问题。政府“缺位”,公共物品提供不充足,国民缴纳税收却享受不了公共物品,使得政府存在价值备受质疑。政府“越位”,公共物品提供剩余,浪费财政资源,诱使政府权力滥用,也造成市场资源配置机制扭曲。

从根本上说,既然国民因缴纳税收而享受公共物品,课税须征得国民同意,公共物品的提供也理当由国民通过其代表自行决定。国民自己最清楚所需要的公共物品。但在法律保留要求中,议会本身很少控制具有支出意愿之统治者,反而自身借由计划及立法敦促日益增多之支出。^⑯

事实上,公共物品供给是个艰难的公共抉择问题。在布坎南等公共选择学派看来,公共物品决策包括选民在内的各参与者,均具有“政治人”与“经济人”的双重角色,追求自身利益最大化,力图使公共选择结果最符合自身利益,致使公共物品生产与提供的规模总是会偏离社会的真实需要。进而提出“宪政经济学”概念,认为必须在立宪即从国家权力与社会资源原初分配的层面上看待财政问题,确立约束政府相关政策的宪法规则,以遏制不断增长的公共财政支出需求。^⑰公共服务面临的问题,就是随着民主国家政治的发展,通常会有财政危机的出现,进而转化为经济危机,最后沦为宪政危机。^⑱于是,社会抉择理论通过对政府预算决策的分析,将政府预算收入与支出两者结合起来考虑。从长远看,“如果在现代国家基础上不将租税的使用和征收统一进行法律性研究,那么,法律就不能也无法维护人们生活、人权这一天赋的使命。”^⑲

财权不可替代的纽带身份,使其独立平行于税权、事权。它是传统广义财政权剥离出税权与事权的剩余部分,相当于财政资财运行、管理中的权责、权义。财权事实上媒介着财政收入(税收)与公共支出,是税收成果的延续与公共物品提供的保障。与税权、事权保持平行的财权,才有可能充分关注财政资金流向的来龙去脉,维护资金运转秩序。而传统财权范畴容量过大,不利于内部各要素间关系的梳理与协调,也容易忽视狭义财权实质内涵意义。

这种财权相对独立出来,也是由财政资金性质决定的。税款被国家征收后,国民便丧失相应的财产权,转而期待享受公共物品提供。从税收到公共物品提供中间过程,方便对征收上来的税款进行归类、整理、分析,也对公共物品决策提供必要缓冲地带。但此过程如果不监督、规范,势必会造成财政资金遭遇挪用、贬损、流失,甚至贪污挥霍。“一切有权力的人都容易滥用权力,这是万古不易的一条经验。”^⑳

自然,直接支配容易带来消费欲望的资金的权力更是如此。如果财政资金在此过程中有所减损,就有悖于税收目的,影响公共产品的充分供给。因此,规范从税收完成后到公共物品提供前财政资金行程的公开、透明及相关各方利益关系,至关重要。而支撑这些规范内容的财权,两头分别连接着税权与事权,三者相互独立平行。

三、税权、财权与事权的交互关联

财税权围绕着税收征收、财政资源管理、公共服务法律关系而形成,关涉着国家与国民双方间

⑮ 张馨:《公共财政论纲》,北京:经济科学出版社,1999年,第155—163页。

⑯ [德]Vgl, Friauf. *Steuergesetzgebung und Eigentums-garantie*, Jura A 1970, S. 299—311.

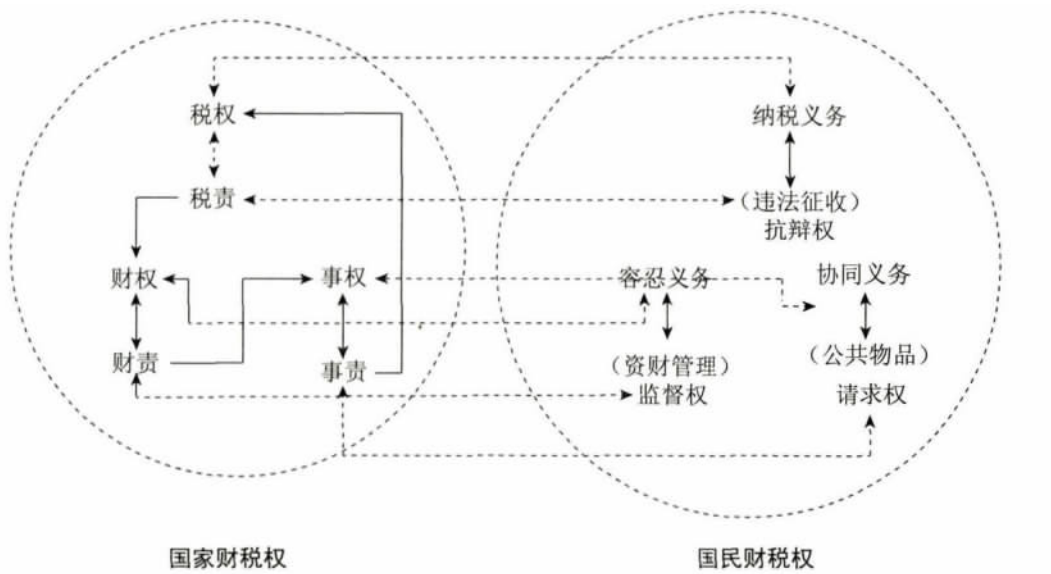
⑰ 方福前:《公共选择理论——政治的经济学》,北京:中国人民大学出版社,2006年,第217—239页。

⑱ 葛克昌:《宪法基本问题——财政宪法篇》,台湾:元照出版社,2005年,第250页。

⑲ [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚等译,北京:中国监察出版社,2001年,第12页。

⑳ [法]孟德斯鸠:《论法的精神》(上册),张雁深译,北京:商务印书馆,1961年,第154页。

的权益关系。按照前面以统合观念对财税权的界定,它自然包括国家财税权与国民财税权两个部分,如图所示:



以下先重点从行政层面论述国家财税权中税权、财权与事权三者间的交互关系,进而由此展开税权、财权与事权间的关系。

欲梳理清国家财税权权责间实质关系,需要将税权、税责、财权、财责、事权及事责等范畴相互交错理解,整体上把握财税权体系。循此思路,以国家存在理由即公共物品提供职责为起始职责,就有三对范畴呈实质逻辑对应关系,即事责与税权、税责与财权以及财责与事权,图中以实线单箭头标示。

在第一对关系中,事责是税权的实质逻辑前提。按照社会契约论思路理解,人们在一起组成国家,各自转让一部分权利,共同参与社会生活,就在于能够享受到孤立个人难以享受的各种便利与公共福利,获得生命、财产及自由等安全保障。即“要寻找出一种结合的形式,使它能以全部共同的力量来卫护和保障每个结合者的人身和财富,并且由于这一结合而使得每一个与全体相联合的个人又只不过是服从其本人,并且仍然像以往一样地自由。”^{②4}

尤其是财产,为人们生活生产提供基本条件,关乎着个人人格的形成与发展,在社会发展中对人类至关重要。在原始公有制社会,财产共同享有,财产虽是人们赖以生存的必需品,但财产重要性被这种公有关系掩盖了。跨入文明门槛后的第一件事,就是要通过法的强制力,来确立“私”的财产制度和观念,以维护已在“公”的名义下敛聚了财产的统治者之既得利益。这是人类社会迄今发生的最深刻的变革。^{②5} 甚至可以说,“人们联合成为国家和置身于政府之下的重大的和主要的目的,是保护他们的财产。”^{②6} 但政府本身不具有营利性,只能向国民征收赋税,得以正常运行。“凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。”^{②7} 相应,依靠赋税供养的政府,并无自身目的,仅在于为国民提供公共服务。“国民所享的自由越多,便越可征较重的赋税。”^{②8} 现代社会,公共产品复杂多样,包括进行宏观调控,提供公共安全,建立社会保障,克服市场失灵问题等,均需

^{②4} [法]卢梭:《社会契约论》,何兆武译,北京:商务印书馆,2003年,第19页。

^{②5} 史际春、邓峰:《经济法总论》,北京:法律出版社,1998年,第3页。

^{②6} [英]洛克:《政府论》(下篇),叶启芳、瞿菊农译,北京:商务印书馆,1964年,第77页。

^{②7} [英]洛克:《政府论》(下篇),叶启芳、瞿菊农译,北京:商务印书馆,1964年,第89页。

^{②8} [法]孟德斯鸠:《论法的精神》(上册),张雁深译,北京:商务印书馆,1961年,第261页。

要充裕的税收作为物质支撑。

但国民财产权利相对于国家具有先在性。“在最初,只要有人愿意对于原来共有的东西施加劳动,劳动就给与财产权。”^②这使得国家税收易带有一定侵权性。

追根溯源,到底最初是先征税而后国家再提供公共物品,还是国家先提供公共服务再行征税,似乎难以考究清楚。不妨作两种理解:一种是随后妥当提供公共物品为先前征税正当性的附带条件。最开始国家成立之时,国民已自愿各自转让的部分财产只是一种“准税收”。国民与国家自愿达成合意,社会契约便宣告成立。但它是一种附条件契约,当满足国家随后提供妥当公共服务条件时,契约才完全生效。否则,国民便享有变更或解除契约权。另一种是先行提供妥当公共物品是随后征税的前提条件。这是建立在国家强权防范基础上的预设。由于国家一旦接受国民委托代理人民行使权力,便获得强势的独立地位,而国民个体相对处于弱势地位,本身难以抗衡国家,因而只有国家已经提供了妥当公共物品,才能就所花费资源向国民征收赋税。国家不提供妥当公共服务,国民便无纳税的义务。我们认为,后一种理解,虽难以圆满解释于国家成立时其自身并不营利,却能拥有提供公共物品所需资源,但在国家成立之后、运行之时,该种理解无疑更加契合现代民主宪政精神。“政府愈是有力量,则主权者就愈应该经常地表现他自己。”^③相比国民纳税义务、国家税收权力,国家(机关)公共产品提供职责应具有先在性,这是宪政背景下税权形成的必然逻辑。

第二对关系中,税责是财权的实质逻辑前提。沿着国家履行事责,使得享有税权的逻辑下来,国家税务机关只有依照法定条件与程序正确履行课税职责,而不是随意非法剥夺国民财产,所征收税款才具有正当性,进而才必然导致国家机关有权对这些税款转化来的财政资金享有掌管职权。如果征税过程本身不合法定要求,征税无异于对国民财产权的强行侵占,此过程所征税款即便进入国库,国民实际上仍然具有请求返还的权利,国家财政机关还是不能保有对其进行支配、管理与运行的权力。不然,国家机关执掌财政资金行为就会无异于“洗钱”行径。

第三对关系中,财责是事权的实质逻辑前提。市场经济环境下,对公共物品提供,需通过政府利用公共财政渠道加以解决。国家依法征收税款以致转化为财政资金,本身并不是目的,而是供国家最终提供公共物品所需。国家专门机关只有依法定要求安全掌管财政资金,对入库税款进行公开、透明地管理和运行,使之不减损流失,国家才谈得上行使提供公共物品的职权。如对财政资金没有尽好勤勉管理职责,从而造成财政资金损失,就使得由国民所纳税收转化而来的财政资金成为“问题资金”,失去国民对财政资金购置公共物品的信任和预期。拿着已减损“问题资金”去提供公共物品,必定是不充分、有瑕疵的,此时国家机关已然不是提供公共品的适格主体,其行使提供公共物品职权要受到限制或剥夺。

而国家财税权体系中,税权与税责、财权与财责、事权与事责等三对财税法范畴,由于各职责只是相应职权的附随性要求,相互间仅呈现为形式逻辑对应关系,图中用虚线双箭头表示。

至此,税权、财权与事权三者交错对应关系,组成一个事责→税权……→税责→财权……→财责→事权……→事责相互牵制的循环权责链。其中,事权是税权产生的基础,税权是事权的必然要求;财权是事权的保障,事权是财权存在的理由;税权是财权的源头,财权是税权的正当结果。财权是连结事权与税权的桥梁与纽带,保证税权与事权间的渠道畅通;税权是约束财权的限度,是维系事权的内在根据;事权是拓展税权的正当理由,是保持财权运行的驱动力。

其实,前面已论述国家财税权体系的构建,是在于国民财税权的维护。从人民主权原理和

^② [英]洛克:《政府论》(下篇),叶启芳、瞿菊农译,北京:商务印书馆,第28页。

^③ [法]卢梭:《社会契约论》,何兆武译,北京:商务印书馆,2003年,第116页。

人权保障原则出发,我们不能把税法看作征税之法,而应当看作是保障纳税人基本权的权利立法。^①

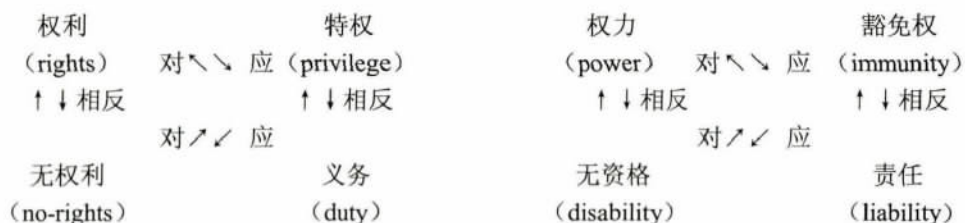
国家财税权的相关权、责分别与国民财税权的相关义务、权利对应,构成牵连关系,图中用虚线双箭头标示。具体而言,国民先是享有请求国家提供公共服务的权利,然后才相应履行纳税义务;国民先是对税务机关违法征收税款拥有抗辩权,然后才对财政机关就已征收款项进行管理与运行有容忍义务;国民先是对财政资金管理行为具有监督权,然后才对国家行使公共物品提供职权有相应协作配合义务。国民权利义务间相互实质对应,图中用实线双箭头标示。

至于国民财税权,由于强大行政的课税极易造成对国民财产权的不当侵害和剥夺,与国家财税职责先在于国家财税职权对应,国民财税权利先在于财税义务,随着社会生活与市场经济的发展,需要国家介入公共服务的内容也在发生着变化,国民这方面的权利要求将不断获得充实,宜保持一定的开放性,不适合组成循环链。

四、税权、财权与事权的内在道德性体现

许多法学家就传统大陆法系以形式逻辑完全取代法伦理的实际存在表示质疑。但毋庸置疑,概念在法体系的形成与展开中十分重要。“范畴是人类在认识客体的过程中形成的基本概念,范畴既是人类以往认识成果的结晶,又是认识进一步向前推移的支点……法学急需在总结认识成果的基础上提炼、重铸自己的范畴,建构起相对独立的、比较完善的范畴体系。”^②

其实,英美司法推理中也十分注重概念间的逻辑关系。赫菲尔德针对司法适用,精辟分析了权利与义务及权力与责任等相关概念的对应关系。^③如下图所示:



他的这种明细分析逐渐受到重视,为美国判例法权威文献《法律重述》中的《财产法重述》所采用。^④

但上述法学家们反对一味注重概念演绎的主张颇值得重视,即认为与其对法律体系建立抽象概念的外在体系,毋宁也应用规定功能的概念和原则,形成一个由法律价值所协调的内部体系。^⑤强调法律价值分析。其实,反观财税权,正是依赖于自身的内在道德性,组成一个由正当、安全与效益价值相协调的内部体系。“法律的内在道德不是某种添附或强加到法律的力量之上的某种东西,而是那种力量本身的基本条件。”^⑥上述财税权三元素间的交错制衡关系,凸显出财税法律关系品格,其轮廓清晰,规范体系严密,使得财税权富于内在道德性。

“就法律的内在道德的要求而言……它们是肯定性的:使法律为众人所知,使其内部逻辑一致

① [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚等译,北京:中国监察出版社,2001年,第58页。

② 张文显:《法学基本范畴研究》,北京:中国政法大学出版社,1993年,第1—2页。

③ [美]W·N·赫菲尔德:《司法推理中应用的基本概念》,陈端洪译,《环球法律评论》2007年第3期:第120页。

④ G·W·佩顿:《法理学》,牛津:牛津大学出版社,1972年,第291页;转引自沈宗灵:《对赫菲尔德法律概念学说的比较研究》,《中国社会科学》1990年第1期。

⑤ [德]拉伦茨:《法学方法论》,陈爱娥译,台湾:五图出版公司,1996年,第356—357页。

⑥ [美]富勒:《法律的道德性》,郑戈译,北京:商务印书馆,2005年,第180页。

并且清晰明了。”^{③⑦}这种内部逻辑不再是单纯的外在的形式逻辑,而是一种实质意义上的。上述赫氏对司法适用中有关概念的分析之所以能为《财产法重述》采用,主要也是源于这种实质逻辑性。

法的概念与规则、原则一同构成法的基本元素。每个概念都有其确定的法律意义和应用范围。当人们把某一事、物或行为归属于具体法律概念时,有关的规则和原则即可适用。^{③⑧}也就是说,法律规则与原则的应用,只有依赖于清晰表达法律内涵的法概念的不同组合,才能准确传达法的规范意义。因而,概念必然是法律内在道德性体现的有效载体。概念通过规则与原则串联起来,相互搭建形成内在逻辑关系链,从而赋予法律鲜活的生命力。

财税权中,国家税权、财权与事权相互交错形成事权→税权……→税责→财权……→财责→事权……→事责相互牵制的权责链,呈现出的实质性逻辑关系,正是这种内部逻辑关系的反映。

行政法往往视公权主体职权的行使同时也是其职责的履行,认为“从法律关系上说,行政主体的权力是一种职责或义务”^{③⑨}这种职权与职责间的对应则只是形式逻辑关系,强调职权行使的必作为性,以及遵守职权行使中的附随规范要求。上述财税权责链中虚线连接的税权与税责、财权与财责以及事权与事责间的关系,即是这种关系。

财税权各元素间交错制衡内在逻辑对应关系,正是围绕着财税法的正当性、安全性与效益性价值而展开,换句话说,是实现税权正当性、财权安全性与事权效益性的保障。

税赋是对国民财产无直接对价的一种剥夺,必须有能够被接受的理由,即应具有正当性。课税理论依据,以社会契约论来看,一般有交换说与公需说。前者认为税收是国家保护公民利益时所获取的对价,侧重公民个人需要角度,后者认为税收为国家提供公共服务的需要,侧重公共需求角度,但均难以圆满解释税收正当性。税收必须考虑到个体利益与公共需求利益的兼顾。

鉴于对传统国家税收主义的反思,“税收债务关系说”应运而生。它最初体现于1919年制定的《税收通则法》中。在明斯特1926年召开的德国法学家大会上,阿尔伯特·亨泽尔(Albert Hensel)以“税收法对公法概念构成的影响”为题明确提出“债务关系说”,并与以奥拉马尔·彼由拉(Ottmar Böhler)为代表主张“权力关系说”的学者展开辩论。由此占据上风并开始广为接受。该学说把税收法律关系定性为公法上的债务关系,国家对纳税人请求履行税收债务,国家和纳税人之间乃是法律上的债权人和债务人的关系。日本税法学者金子宏教授认为“其理由十分充分。”^{④①}

我们认为,在财税权视野中,税收债务关系说仍有完善的空间,可以拓展成财税债务关系说。国家方面,征收机关享有向国民征税债权或职权,相关国家机关负有提供公共物品债务或职责;对国民而言,负有向国家税务机关纳税义务,享有向相关国家机关请求公共物品提供权利。双方权责、权义明确清晰,而不仅仅强调税收中地位平等。现实中,国家机关与国民个人实际上难以对等,后者常处于弱势地位,尤其是限于财税资源使用信息获取能力方面的欠缺,因而,仅在征收环节倡导税收债务关系,是不够的。只有将税收债务关系延伸至税收、财政资金运转及公共物品提供诸环节,才能完整呈现财税法律关系中债权债务实质内涵,为双方主体权责、权义对等提供令人信服的说明。而事责成为税权的实质逻辑前提,正好为财税债务说以及税收正当性提供有力注脚。

即便税收具有正当性,税款转化为财政资金到具体公共物品提供过程中财权的安全性价值仍值得关注。税收经征收转换为财政资金后,其财产权便由国家代表国民所有。国家以国民代表人

^{③⑦} [美]富勒:《法律的道德性》,郑戈译,北京:商务印书馆,第51页。

^{③⑧} 张文显:《法哲学范畴研究》,北京:中国政法大学出版社,2001年,第57页。

^{③⑨} 姜明安:《行政法与行政诉讼法》,北京:北京大学出版社,2005年,第178页。

^{④①} [日]金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,北京:中国财政经济出版社,1989年,第19—20页。

的身份,代理财政资金的支配、运行与管理,有职责达至此过程中资金运行安全、价值维持目标。安全性从动态上说,要求保持从财政资金运行到公共物品提供渠道通畅,从静态上说,要求财政资金不被挤占、挪用、侵吞。如果国家机关因懈怠、疏忽没有履行好维护财政资金安全职责,就可能导致税收与公共物品提供间的纽带断裂,影响到税收目的与公共服务正常实现。更为重要的是,财政资金必须具有实质性安全,这是其管理、运行中静动态安全的基础,即税收征收必须符合法定程序与规范条件。如果税收机关课税违反法定职责,滥用权力,就对国民财产权构成侵害,即便已经征收入库,纳税人仍有权利请求返还所征税款。这种税收合法性危机,会从根本上动摇财政资金安全性根基。也就是说,国家机关严格履行税责,维护纳税人正当权益,是财权安全性价值的根本保障。

公共物品需求者为一般公众,本身具有消费的非排他性与受益的共同性,通常耗资巨大,一般为私人所不愿或不能供给,而由作为公共利益维护者的国家,依靠财政资金提供。公共物品提供事实上是一个公共选择的问题。政府公共产品提供中须把握好“越位”、“缺位”间的黄金分割点,力求公共物品生产与提供的规模符合社会的真实需要,以免造成公共资源配置“不效率”,从而使公共物品提供既是充分、协调的,又是必要的,体现出财政资金使用效益。从效益上衡量,支出就应在各个方面逐步增加到这一点,此时花费的最后一先令所获得的满足,应等于由于政府服务而相应要求的最后一先令所损失的满足。^①

但研究表明,政府并不扮演着按多数选民偏好行事的仆人角色,而是拥有自身权力的自私自利的行为者。这使得“政府失效论”日益受到人们的重视,导致了对政府活动加以限制的要求。^②公共选择学派甚至认为,“在长期中,对政府真正有效的约束,只是体现在宪法中限制政府的征税、发行债券和印制货币的权力的规则上。”^③然而,政府机关若没有尽职责维护财政资金运行、管理中的安全,其实就是纯粹效益损失或流失,也就根本谈不上接下来的公共物品抉择效益问题了。从这个意义上说,财责是公共物品提供效益即事权效益性价值实现的必要前提条件。

可见,财税权中,税权主要解决公共物品提供资金来源正当问题,财权主要解决公共物品提供资金管理、运行安全问题,而事权主要解决公共物品提供效益问题。

五、结 语

事实上,“对法律之道德性的最低限度的坚守是保障法律之实践有效性的基本条件。”^④经过体系重构,财税权内在道德性增强,凸显出正当、安全、效益性价值,具备独特功能,可对财税实践发挥重要作用。

首先,树立责权顺位理念,保障财税关系调整的长期协调与稳固。国家财税权中,以国家履行提供公共服务职责为起始条件,形成事责→税权……→税责→财权……→财责→事权……→事责相互牵制的权责链,环环相扣。这些实质性逻辑关系的建立,为围绕公共物品提供前后整体财税活动有关主体,尤其是国家机关权力、责任的配置,提供启示,要求改变职责附随职权的惯性思维,代之以职责前置于职权组成责权链的财税新理念,以制衡相关主体权益,协调财税法律关系,从而可以持续实现财税法规范功能,稳定公共财政秩序。

其次,消解课税侵权性,提升国民纳税人意识与宪政素养。财税权体系中,税收债务说改进为财税债务说,将税收债务关系延伸至税收、财政资金运转及公共物品提供诸环节,完整呈现财税法

① Pigou, A. C. *A Study in Public Finance*. London: MacMillan & Co. Ltd, 1928, p50.

② 张馨:《公共财政论纲》,北京:经济科学出版社,1999年,第612—615页。

③ [美]丹尼斯·C. 缪勒:《公共选择理论》,杨春学、李绍荣等译,北京:中国社会科学出版社,1999年,第328页。

④ [美]富勒:《法律的道德性》,郑戈译,北京:商务印书馆,2005年,第181页。

律关系中债权债务实质内涵,为双方主体权责、权义对等提供令人信服的说明。国家财税权中,国家财税职责先在于财税职权,而国民财税权中,与此相对应,国民财税权利先在于财税义务,财税权权责间构成实质性内在逻辑关系。所有这些,突出纳税人主体地位,凸现出明显的道德品性。“道德特征,给予了法律特别的权威,也给予了我们对于法律的特别的尊敬。”^{④5}这在扭转人们排斥税收心理的同时,对于税收无直接对价剥夺国民财产的侵权性,也是一种消解。它对于我们这个纳税人主体地位长期受到忽视、纳税意识一直比较淡薄的国度来说,意义非同寻常,有助于国民纳税主体意识的提高,纳税自觉意愿的养成,甚至宪政素养的培育。

再次,注重以国民财税权利制衡国家财税权力,建立纳税人诉讼,督促国家机关财税职责的履行。纳税人诉讼是指一定公共区域内的居民以纳税人的身份,所提起的禁止公共资金违法支出的禁止令请求诉讼,起源于 19 世纪英国衡平法上的“相关人诉讼”。^{④6} 当今英美与大陆法系国家,都有相对较为成熟的制度。政府履行职责所需资源,主要来自居民履行纳税义务缴纳的税收。政府公务人员履行财税职责如何,作为纳税人的居民理应享有评判、监督话语权。建立纳税人诉讼制度,赋予纳税人就税务机关不依据法定程序和条件非法课税行为,以及政府机关滥用职权非法开支财政资金行为提起诉讼权利,借助司法机关中立性、权威性裁决力量,可制衡强势的行政权,以督促行政机关履行税款征收正当职责、财政资金掌管安全职责与公共物品提供效益职责,实现财税权价值。

最后,重新审视事权财权匹配关系,转向权益配置实现路径。在新的财税权体系视野中,事权财权匹配实际上以税权作为不言而喻的背景,在正当性导引下,追求事权与财权二者价值的兼得,即财权安全性价值与事权效益性价值的同时实现。这需要进行相应权责与权义的恰当配置,远不仅是资源数额方面的度量与对比。毋宁说,事权财权匹配,主要是“不让财政资源处于不安全状态”、“不让公共物品提供处于无效益状况”的问题,而不再简单是“有多少钱办多少事”的问题。这种新的匹配实现路径值得专门探究。

Reconstruction of Fiscal and Tax Power from the Perspective of Economic Law

XIA Dong-hong, SHENG Xian-ke, JIANG Hui-yu

(Library, Anhui University of Finance and Economics, Bengbu 233030, Anhui, China)

Abstract: Facing the practical dilemma in the matching of financial power and routine power, the rule of fiscal and tax law should response to it soon afterwards to disclose and adjust the relationship of public finance. Therefore, it is necessary to reconstruct fiscal and tax power system from the perspective of the integration between “public” and “private” rights and interests. Under this framework, the tax power, financial power, and routine power are independent to each other, and at the same time interact on each other. As a result, the two concepts consist of substantial, superficial, and implicated correspondence among the country’s power and responsibility and the people’s right and duty. It makes the internal morality of fiscal and tax power stronger, which in turn plays an enlightening role in dispelling tort and coordinating corresponding legal relationship, as well as in reviewing the match of financial power and routine power.

Key words: fiscal and tax power; tax power; financial power; routine power

^{④5} [美] 罗纳德·德沃金:《认真对待权利》,信春鹰、吴玉章译,北京:中国大百科全书出版社,1998 年,第 21 页。

^{④6} 陈晴:《纳税人诉讼的域外考察及其借鉴》,《法学评论》2009 年第 2 期:第 130 页。