

國家賦稅與憲政轉型

——對劉曉慶稅案的制度分析

• 王 怡

國家的稅收就是國家。

——柏克《法國革命反思錄》

億萬富姐劉曉慶的涉稅案引發了公眾對稅負公平的議論，但更重要的是，應揭發此案所反映的國家稅收與中國憲政轉型之間的相生邏輯，以及稅收問題與黨治政府日益陷入的合法性危機之間的關係。

朱鎔基公開批評富人不納稅後，億萬富姐劉曉慶的涉稅案引發了公眾對稅負公平的議論，尤其對目前個人所得稅徵收「殺貧濟富」傾向的指責，使問題引發了對政府公共選擇在利益分化格局中到底「屁股」坐在哪邊的質疑。在此意義上，劉曉慶案具有殺雞儆猴的效果。但此次事件揭發的不止於此。我在此文中將分析以此案為焦點的加強個稅徵管的運動，藉以探討國家稅收尤其是個人所得稅的徵收，與憲政理論和中國憲政轉型之間的相生邏輯，以及中國二十年的市場經驗中稅收問題與黨治政府日益陷入的合法性危機之間的關係。

一

借用科斯 (R. H. Coase) 關於企業性質的理論 (企業是對於市場的替代) 來看待政府，政府及其威權也是對市場的某種替代。政府存在的理由是：

政府通過壟斷賦稅進行公共管理的成本，通常要低於社會成員在完全市場化之下從事公共事務的交易成本。這是對政府的一種社會契約論之外的科斯式解釋。一旦政府的公共管理成本開始等於它所節約下的交易成本，那麼政府的繼續擴張 (首先是賦稅的擴張) 在經濟上就是不必要和無效率的。奧爾森 (Mancur Olson) 的理論得益於對中國二十世紀20年代軍閥混戰的理解^①。他考察了「流寇」與「坐寇」的區別，認為政府的出現就像一個從「流寇」到「坐寇」的過程。但這個過程不是出自社會契約，而是出自無政府狀態下各個「匪幫首領」的自利動機。因為「流寇」隨機掃蕩式的掠奪 (稅收或者保護費) 會使人們傾向於接受「坐寇」定期和穩定的稅收。由於長期駐守明白了不能「竭澤而魚」的道理，也使「坐寇」的貪厭有所節制。所以明智而自利的「流寇」會在「看不見的手」的引導下逐漸穩定下來，通過戰爭「選舉」一個王出來，從而壟斷對一個地區的掠奪權。

經濟學分析揭示出存在的合理根源，但還缺乏名分上的說明。缺乏名分的支撐就無法在「寇」與「王」、「稅收」與「保護費」之間進行合法性的評價。人類迄今為止關於統治者和收斂者的名分大概有兩大類。一類是「奉天承運」式的神學或偽神學的名分^②，以一個先驗性的理由作答並因此拒絕質疑。這在啟蒙運動前是主流，之後是日漸乾涸的支流。在此類名分下構建的國家必然具有某種神聖性，這種意識形態的神聖性是此類政權向社會成員進行強制徵收和「圈錢運動」的最主要依據。另一類是憲政主義。憲政的政治理論不外乎各種社會契約論，它將政府「圈錢」的權力看作最重要的一種權力，並將此種權力的合法性放在公民的「同意」之上。如柏克(Edmund Burke)所說，「國家的稅收就是國家」，政府一切權力無不來自於賦稅並從屬於賦稅。因此憲政對於政府的限制首先應當體現在對政府徵收賦稅和使用賦稅的限制上。

賦稅的合法性問題是現代憲政國家和代議民主制度萌生的一個起點，只有在民主制度和私有制下，賦稅才是現代意義上的賦稅，而不是「保護費」。在對東南亞各國民族獨立運動的考察中，斯科特(James C. Scott)指出，對於民眾而言，「獨立的主要意義就是終結賦稅」(我們可以想起「闖王來了不納糧」的民謠)。斯科特引用另一位學者的研究說，「在十六到十九世紀歐洲國家立國期間，賦稅是引發大規模起義的唯一至為突出的問題」^③。近代英國、法國和美國三大革命，都由國王濫徵賦稅引發，通過革命實現了從第一種賦稅的名分(先驗性的神聖統治)向第二種賦稅的名分(憲政主義和私有制)的轉型。私有制下因為徵稅需

要老百姓同意，加上技術上的原因，徵稅通常都很困難，難到國王不得不開議會進行談判。達爾(Robert A. Dahl)指出代議制政府的淵源「可追溯到英國和瑞典國王以及貴族為了解決國家重要問題如稅收、戰爭、王位繼承等所召集的議事會議」。1214年9月，英王約翰開徵盾牌錢，遭到貴族拒絕並導致軍事反叛。翌年6月，約翰王和貴族代表簽下限制王權的著名的《自由大憲章》，確立了徵稅必經被徵者同意的稅收法定原則和君主立憲的憲政開篇。

為甚麼政府從公民手中拿走財產需要公民同意？「有一個簡單的事實擺在我們面前，所有的憲政國家都是私有制」^④。僅僅因為財產私有所以才需要財產所有人同意。沒有財產私有，政府對財產的處分就不需徵求非財產主體的意見。就像如果新娘沒有人身自由，同不同意結婚就問她的父母，而和她本人沒關係。所以國家稅收的前提也就是民主憲政制度的必然前提，即財產私有制。而當前在關於「依法納稅」的宣傳中，這一點是被忽略的，並不強調納稅與民主制度之間的關係。因為我們的國家稅收沒有建立在上述第二類憲政主義的名分之上，而是持續建立在第一類意識形態的先驗性威權之上。在劉曉慶案的報導中，記者採訪一些文藝界明星談對納稅的看法，一位大明星這樣說：依法納稅天經地義，因為該交的錢本身就不屬於你，那是國家的錢。不繳稅就等於偷國家的錢(大意)。這話代表了部分在納稅上「覺悟」較高的民眾的想法。但從憲政主義角度看，恰恰倒是覺悟挺低的。因為這種看法本質上還是把收稅當作了「分贓」。認為國家坐地收錢是自古以來天經地義的，跟開賭場的

賦稅的合法性問題是現代憲政國家和代議民主制度萌生的一個起點，只有在民主制度和私有制下，賦稅才是現代意義上的賦稅。一位大明星在評論劉曉慶案時說：依法納稅天經地義，因為該交的錢本身就不屬於你，那是國家的錢。這種看法本質上還是把收稅當作了「分贓」。

老闆抽份子一個道理，這就把現代民主制度下的賦稅合法性排開了。

二

劉曉慶案並非一個真正的轉捩點，但足以成為一個重大轉捩的象徵。有兩種統治方式國家對社會財富的攫取都不需要老百姓同意。一種是神學或偽神學的統治方式，它的反面是憲政主義。另一種是「普天之下莫非王土」的公有產權制度，它的反面是私有制。從1949年到1956年，中國完成了這兩種統治方式的結合。從那時一直到市場化經濟改革的90年代，賦稅問題從來沒有在經濟上和道義上構成對這個政權正常運作的重大困擾。甚至60年代初餓殍遍野的時期，中央政府也未對賦稅產生過像今天這樣迫不及待的饑渴感。因此賦稅問題也沒能成為推動公民與政府之間進行政治博弈的力量。在國有化過程中完成了對私有財產的一次性剝奪、從而形成憲法上來歷不明的公有制之後，政府的主要財源就來自整個公有制經濟的利潤，而不是來自對私人財產的攫取，「稅」長期以來都是無關緊要的。我們可以說，近50年來，中國政府的確是在「自己」養活「自己」。它沒有依靠民間賦稅來維持統治，因為整個民間都被它吞掉了。收稅是收別人的稅，收稅才是一件有難度的事。而公有制經濟幾乎避免了這種衝突。楊小凱的研究指出公有制經濟的這一好處，就是避免收稅的交易成本，「順便也一勞永逸地避免了執政者財政上仰賴民意機關的威脅」^⑤。它根本不需要收稅，它對社會財富的攫取，並不通過「稅收」這一本質上是私有制的方式來完成，

它對於社會剩餘的索取手段是計劃經濟。比如在低工資和非契約化勞動體制下，全體勞動者幾乎大部分勞動所得都在公有制經濟的內部被國家攫取。農村前30年在價格剪刀差形式內隱藏農民總貢獻達8,000億元。又據中國社會科學院有關專家計算，前40年中國農民平均每年有260億被無償掠取。這些都是通過專橫的公有經濟制度而非稅收形式獲得的。

皮倫 (Roger Pilon) 稱中國憲法為「追求無限政府的一個綱領」^⑥。儘管有人指出中國現行憲法在公民權利和國家架構等方面和大多數西方憲政國家的憲法並無二致。但中國憲法文本中一些常被觀察者忽視的區別和欠缺卻是致命的。台灣民法學家鄭玉波將「罪刑法定主義 (法無明文不為罪)」與「稅收法定主義 (法無明文不徵稅)」視為現代法制的兩大樞紐^⑦。大陸任何一本財稅法律讀本和教科書，開宗明義也要講「稅收法定」原則。但在1949年後中國四部憲法中，從未對賦稅權力加以明確規定，國家稅收權力的明確歸屬至今闕如。沒有規定誰有權收稅、怎樣才能收稅以及收稅是否需要代議機關的同意。僅此一點，當今世界再無第二個如此敷衍的憲法文本。幾乎所有憲政國家都在憲法中規定了稅收法定原則，幾乎無一例外將此權力僅僅賦予給議會。法國憲法規定：「徵稅必須依據法律規定」；日本憲法規定：「新課租稅或變更現行規定，必須有法律或法律規定之條件作依據」。上述的「法」都是指狹義的議會立法。美國憲法第7條將「規定和徵收」稅收的權力賦予國會，第6條則規定「一切徵稅議案應首先由眾議院提出」。而我國在1984年，全國人大頒行了一道授權立法條例：

幾乎所有憲政國家都在憲法中規定了稅收法定原則，幾乎無一例外將此權力僅僅賦予給議會。但在1949年後中國四部憲法中，國家稅收權力的明確歸屬至今闕如。沒有規定誰有權收稅、怎樣才能收稅以及收稅是否需要代議機關的同意。當今世界再無第二個如此敷衍的憲法文本。

第六屆全國人大常委會第十次會議根據國務院的建議，決定授權國務院在實施國營企業利改稅和改革工商稅制的過程中，擬定有關稅收條例，以草案形式發布試行，再根據實行的經驗加以修訂，提請全國人民代表大會常務委員會審議，國務院發布試行的以上稅收條例，不適用中外合資經營企業和外資企業。

從此，制訂和徵收賦稅逐步成為政府的幾乎不受控制的權力。至今，我國所有稅收法律80%以上由國務院以條例、暫行規定等形式頒布，全國人大的立法僅有三部。甚至國務院再次將授權下放給財稅部門制訂各種具體規定，基本上變成了政府想用多少就可以向老百姓要多少。

這就演變成一個怪現象，政府每年的財政預算需要拿到全國人大去審核批准，而政府決定新徵稅種或改變稅率則不需要全國人大批准，成了只管出不管進，睜一隻眼閉一隻眼。因為國家政權在起源不基於賦稅上的較量而產生，代議機關也本不是納稅人討價還價的場合，因而「稅收法定」原則就在公法上被徹底摒棄。同時因為公有制體制改變了國家攫取財富的主要方式，私人財產極少，亦無從產生賦稅上的重大壓力。因而在90年代中期之前，賦稅問題長期並未成為利益掙扎的焦點。在各種公眾關注熱點的調查中也遠遠落於就業、社會保險、腐敗、子女教育等話題之後，甚至壓根未被列出。

90年代後期，隨着市場化進程和公有體制的萎縮，國家財政開始不可避免地依賴起民間賦稅來。經濟改革日益造就這樣一個局面：政府要開始靠直接收取老百姓的錢來養活自己。

這種轉變的標誌性起點，是1980年開始徵收的個人所得稅，那一年全國個人所得稅的總收入是16萬元。到90年代中期，賦稅對於政府生存的影響還沒在民間和政府間造成主要的矛盾。主要矛盾集中於放權改革下中央與地方的「分贓不均」。這導致了1994年「財政聯邦制」的出現（如同其他稅制一樣，也是由國務院下發一個規定就決定了賦稅權力在中央與地方的分配，或說中央政府將不受制約的制訂和徵收賦稅的授權再次轉授權給了地方）。但近年來中央政府和部分地方政府因其財政危機，對民間賦稅的依賴日重。尤其是中央政府因為公有制體制的失敗、社會保障的巨大缺口、地方在財政聯邦主義下的自肥傾向，以及近年來積極財政留下的後遺症，再加上入世和貿易自由化，使得長期以來賦稅上依賴較深的海關稅收開始銳減，在財政危機和全局金融隱患中愈陷愈深，已有了將地稅重新合併的想法，但最近中央財稅部門透露，國稅與地稅不會在近期內合併^⑧。相比之下，拿地方開刀分它一杯羹的難度較大，這就進一步加劇了國家賦稅對於民間社會和有產者階層的依賴。

目前的局面類似於英國《自由大憲章》之前的情況。在封建時代早期，英國王室壟斷豐厚的世襲收入和獨立的王室財政，所以對賦稅的依賴性也比較低。但隨着政府膨脹和市場擴張（包括軍事擴張），王室開始入不敷支，對賦稅的依賴日益加強，直到約翰王時代，英王一面拉攏新興世俗貴族，一面橫徵暴斂，進行勒索者和劫機犯式的掠奪。對賦稅的依賴日益加深和世俗貴族的不斷強大，最終使得君王的「收稅」開始變成一件開口「求人」的事情^⑨。正是這種衝突釀成了議

90年代後期，隨着市場化進程和公有體制的萎縮，國家財政開始不可避免地依賴起民間賦稅來。因為公有制體制失敗、社會保障的巨大缺口、地方在財政的自肥傾向，以及海關稅收開始銳減，進一步加劇了國家賦稅對於民間社會和有產者階層的依賴。

劉曉慶稅案是賦稅問題上民與官衝突的象徵性事件。在民主化政體下，納稅人可以通過立法與司法環節的博弈來降低稅率；但在非民主政體這兩個環節不暢通，博弈就只能發生在行政和執法的環節。不願意繳高稅的利益群體，為了維護自己利益，就千方百計偷漏稅。

會與君權在賦稅上的分離，確立稅收法定的基調。儘管英國花了幾百年來完成這個過程，但有了先例和代議機關的框架，就會變得較快。最貼近的例子是有大批商人積極介入的清末憲政。1906年前後推行「預備立憲」，各省諮議局成立後的主要工作中，最引人注目的就是諮議局對賦稅和預算權力的爭奪^⑩。商人自發性的履踐了「無代議士不徵稅」的原則。1911年武昌革命前夕，首屆資政院迫使清政府放棄其獨立財權，將當年清政府的財政預算核減掉了7,790萬兩銀^⑪。

三

劉曉慶稅案是賦稅問題上民與官衝突的象徵性事件。本文並不準備關注對偷漏稅者非正義性與非法性的批評，而把關注點放在這種具有普遍性的偷漏稅行為與黨治國家在市場化壓力和合法性資源不斷耗盡的困境之間的關係和制度內外的角鬥。

1、先驗性統治尚未實現憲政主義轉變時出現的賦稅合法性危機。

這是整個統治合法性危機在稅收問題上的體現。因為意識形態的一度強勢和公有體制的全面確立，中共長期滿足於維持其意識形態下的「神聖統治」，像今天某些私人老闆滿足於長期做一家非人格的獨資企業，而不願使企業在法律上脫離自己的人身而成為人格化的獨立主體。這樣的後果是行而不遠，一旦神聖性的道義資源出現不可逆的「脫魅」或面臨更具體的社會危機，當年事實上的支持率和道義上的合法性就成為一場風花雪月的事，而無法為橫徵暴斂申辯。

在我看來，稅收合法性日益脆弱，是導致偷漏稅行為普遍出現的深層原因。這種原因為偷漏稅者出於自利動機的選擇壯了膽，同時偷漏稅也成為專制政體下對於缺乏制度化博弈的一種替代。奧爾森比較了專制制度和民主制度下的稅收水平^⑫，指出專制統治者為追求自身最大利益，所收取的稅率往往會比維護社會特定公共水平所需的最佳稅率為高。因為使專制統治者收入最大化的那個稅率，取決於他在新增國民收入中的份額大小，所以他提供公共產品的限度就是：最後一塊錢的公共支出能夠給他帶來一塊錢的收入。這樣的更高的稅收會對全社會資源配置和激勵造成扭曲。而在民主制度下，多數派在市場上的收入會引導他們「掠奪」比專制者較少的財富。通俗點說，由納稅的人決定的稅率，一定會低於靠徵稅吃飯的人決定的稅率。

因此在民主化政體下，納稅人可以通過立法與司法環節的博弈來降低稅率。而非民主政體由於前兩個環節不暢通，博弈就只能發生在行政和執法的環節。假如稅率是可以談判的，政府要價說稅率40%我才能保證提供目前水平的公共服務，不願繳這麼高稅的利益群體，就會千方百計在制度化的談判中施展拳腳，努力殺價。而假如這個稅率根本不可談判，沒留有任何制度化的伸張餘地，那麼不願意繳高稅的利益群體一樣會拼命維護自己的利益，他們的選擇就是千方百計偷漏稅。

現代賦稅的徵收難度固然存在技術上的障礙，如缺乏可以跟蹤每個人和每筆交易的完善的金融、信貸和財會制度，很多人指出這是目前普遍偷逃個人所得稅的重要原因。但國家對

民間賦稅的依賴不斷增強，卻無法在納稅人與國家之間構建權利義務相當的憲政邏輯，從而使令出政府部門的苛捐雜稅被普遍的質疑，這也是今天賦稅徵收所面對的重要困境。楊小凱引用默克 (Joel Mokyr) 對十八世紀英法兩國的研究，指出民主制度對於賦稅徵收的意義。英國光榮革命後的平均稅率遠高於當時君主專制下的法國，但人民卻更樂於繳稅。而法國國王收的稅更低，老百姓卻更容易怨聲載道。這是新興憲政國家「稅收法定」的賦稅與威權正在下降的專制國家橫徵暴斂的賦稅的差別^⑬。

80年代初期中國政府引入稅收合同，並長期實行討價還價的稅收談判制度，已經顯示出賦稅開始向納稅人讓步的軟政權化特徵。到90年代後期一些地方橫徵暴斂的同時，因為合法性耗散和技術不逮而導致的賦稅弱化開始有更明顯的體現。一個更具說服力的案例在東北某市一個叫楊八郎村的地方。據報導這個村已經長達十年以上不納糧、不繳稅。在那裏沒有農民負擔的問題，每一個下來的幹部都被村民趕跑，村民仇視共產黨幹部，也不怕他們。有人稱這裏是關起門來稱大王的花果山。從賦稅的角度講，楊八郎村根本就已經在政治中國的版圖之外。當地市委今年組織了一個由市委副書記掛頭的工作組，進駐楊八郎村解決這個「無稅區」的老大難問題。這位副書記講話說解決問題的關鍵是「不要把幾個錢看得太重，首先把重拾人心當作第一位的工作」。這話有兩個意思，一是先已承認賦稅權力在當地的失效，並不以「恢復主權」為目標。二是承認賦稅權力的合法性來源是「人心」，而執政黨在「神聖統治」和「教化式的權力」(費孝通語)下曾經得到

這個「人心」，有人心就有賦稅，沒有人心就要重拾，讓去魅的威權再次顯魅。這個案子被中央電視台當作貫徹「三個代表」的典型事例加以報導^⑭。

2、個人所得稅在賦稅結構中比重逐漸加大，對賦稅衝突和憲政轉型具有特殊的推動力。

目前世界各國的賦稅結構基本上均以直接稅為主，並以所得稅為主要稅種，個人所得稅(包括具有個人所得性質的社會保障稅)更佔據了最大比重。這是私有制和民主制國家的共同趨勢。所得稅超過流轉稅對憲政民主的轉型具有特殊意義。穆勒 (John Stuart Mill) 描述了十九世紀英國人關於直接稅和間接稅的爭論^⑮。支持直接稅的人認為，直接稅制下人人都知道自己實際納了多少稅，如果所有稅都是直接稅，人們對稅收的感覺會強烈得多，在使用公共支出時就肯定比現在節約。日本稅法專家北野弘久曾分析間接稅的政治後果，在間接稅的情況下，納稅人在法律上被置於「植物人」的地位，或是商品價值流轉中的一顆螺絲釘。這就使得「納稅人作為主權者享有監督、控制租稅國家的權利，並承擔義務」這樣的憲政理念「幾乎不可能存在」。他指出了間接稅的政治後果，「只要消費稅佔據了國家財政的中樞，就會造成人們不能監督、控制租稅國家運行狀況的可怕狀態」^⑯。

我國目前基本上就是這樣一種狀態，即間接稅佔據賦稅收入的絕大部分。從歷史經驗看，間接稅可能激起的納稅人的反抗遠不如直接稅。即便統治者到處設立關口、橫徵暴斂，只要這種稅收像「傳銷」一樣可以繼續流轉，往往並不會導致老百姓的抗議。以美國獨立戰爭為例，英王向北美徵

目前世界各國的賦稅結構基本上均以直接稅為主，並以所得稅為主要稅種，個人所得稅更佔據了最大比重。所得稅超過流轉稅對憲政民主的轉型具有特殊意義。支持直接稅的人認為，如果所有稅都是直接稅，人們對稅收的感覺會強烈得多，在使用公共支出時就肯定比現在節約。

西方各國憲政實踐早期對選舉權實行限制的時候，直接稅的納稅人往往是享有選舉權的必要條件。部分的合理性在於直接稅納稅人對國家的付出、反抗和監督都遠比間接稅納稅人高。因為中國政府在起源上不依賴於賦稅，這一切制度變遷上的難度被一舉邁過。

稅是自來就有的事情。但那些稅都是間接稅。美國人從未援引「無代議士不課稅」的原則表示抗議。但1763年英王試圖將稅加於所有的官方文件上(印花稅)，卻遭到美國人強烈反彈。因為印花稅是一種無法轉嫁的直接稅。

這正是以政府拿劉曉慶稅案開刀為標誌，促使個人所得稅進入全面徵收階段並勢必開始在賦稅結構中快速加大比重所具有的政治含義。一個較低的直接稅的平均稅負，可能激起的不滿和反抗會大於一個較高的間接稅的平均稅負。即便是企業所得稅，公司股東也可以當作是天經地義的經營成本，唯有個人所得稅是從塵埃落定屬於自己的財產中拿出一部分來，並已不可能得到任何補償和替代。因此只有個人所得稅最能引起納稅人的「稅痛」，增強其「稅意識」，並對國家賦稅的使用產生真正的關切，對賦稅哪怕一絲一毫的提高都會極力反對，對自己的利益伸張最無顧忌。從而有助於在賦稅與國家憲政之間構建起錙銖必較的聯繫。

個人所得稅，尤其是累進制個人所得稅在西方各國的確立，也比各種間接稅的確立更難。以英國為例，個人所得稅起源於與拿破崙同時代的披特(William Pitt)時代，因為民眾反對而屢遭撤廢，直到格蘭斯頓(William Ewart Gladstone)執政時期，才在英國稅制中固定下來。但直到二十世紀，個人所得稅的徵收仍和政府年度預算一樣，需要議會每年以法案來確立^⑦。美國十九世紀末期始徵收個人所得稅和公司所得稅，但被最高法院判為違憲。直到1913年憲法第16條修正案(「國會有權對任何來源的收入規定和徵收所得稅」)才確認所得稅的合法性。而累進的個人所得稅被穆勒

稱為「一種溫和的搶劫形式」，哈耶克(Friedrich A. von Hayek)直到60年代仍然對其持批評和保留態度^⑧。西方各國憲政實踐早期對選舉權實行限制的時候，直接稅的納稅人也往往是享有選舉權的必要條件。如法國大革命後的選舉法規定「每年繳納直接稅達三天工資以上者享有選舉權」。部分的合理性就在於直接稅納稅人對國家的付出、反抗和監督都遠比間接稅納稅人高，而後者則普遍因為搭便車的心理而更可能接受非民主的、「分贓」式或「坐寇」式的賦稅體制。

因為中國政府在起源上不依賴於賦稅，這一切制度變遷上的難度被一舉邁過。維持政府運作的賦稅必須從每一個公民的財產中直接獲得，其實是任何一個專制政權並不願意看到的。但市場化的發展迫使政府從80年代之前主要通過計劃經濟在賦稅之外獲得財政來源，轉變為在90年代主要依靠公有制經濟之外的流轉稅來支撐國家體制。而現在個人所得稅已成為政府眼中國家賦稅在未來較長時期內新的增長點和輸血管道。曾經被一舉邁過的問題就會重新浮出水面。

3、個稅徵管運動打破「潛規則」，使賦稅的合法性危機被放大。

我國目前的名義稅率，比以高稅收高福利著稱的美國還要高，並且除了一個偏低的起徵點外幾乎沒有可抵免的款項。而在美國的名義稅率下，捐贈、意外損失、撫養子女和贍養父母等費用合併報稅時都是可以抵免的。劉案之前，就有學者不斷指出個人所得稅是解決財政危機「大有潛力可控」的地盤。根據王紹光等人的研究，2000年我國的個人所得稅僅500億元，佔GDP的0.57%，低於美國二十世紀

30年代大蕭條時期的水平^⑨。而當年新增的居民存款餘額近一萬億，因為我國個稅起徵點較低，即便存款率在1/3以上，這個新增餘額也必定不少於應納稅所得額總規模的兩倍。我國工資薪金所得的稅率從5%到45%超額累進，其他收入基本上都是20%的比例稅率，由於基尼係數偏高，高收入者佔據的餘額部分也偏高。如以20%為平均利率計算，2000年應當徵收的個人所得稅至少應該在4,000億以上。換言之在2000年，個人所得稅實際稅負也只有按法定稅率計算的1/8不到。這在事實上形成了一個個人所得稅稅負的潛規則，假定平均稅率20%，那麼社會平均的實際稅負長期維持在不到3%的水平（這個平均稅負由少數納稅的人和大多數不納稅的人綜合下來，而造成為輿論指責的極度不公平）。正是這個不到3%的實際稅負，帶來了十年來居民收入和GDP維持在8%左右的增長局面。我們假設一切都是「合法的」，即個人所得稅稅負長期維持在法定的平均20%。不客氣的說，十年來所有的居民收入增長就全被稅收吞掉了，而整個90年代經濟的高速增長也不可想像。尤其當這種高速增長是國有經濟高速衰退的十年間，民間經濟以自己更高速的增長支撐和貼補出來的。

高達45%並無明顯抵扣的最高邊際稅率，之所以會毫無障礙和反對的制訂出來，是因為立法者知道這是一個長期都不會被兌現的條文。而這樣一個最高邊際稅率從沒有激起過納稅者的反對，除了缺乏影響立法的民主化渠道外，也是因為納稅者知道潛規則的存在，並以潛規則而不是條文來形成自己的投資預期。事實上這是一種默契，但這種默契的主動權掌握在

政府手上。稅法條文成為政府再次擁有無限裁量權的一個授權空間，正是這個空間的存在使加強稅收化解財政危機的呼聲和瘋狂的稅收增長擁有一個合法化的表象。近年來亦不斷有學者呼籲減稅，事實上當社會成員的實際稅負從3%到20%，都包含在政府執法的彈性之中，減稅還有甚麼意義？

近年來在財政危機壓力下，這種潛規則被迅速打破。九五期間，全國國有企業和集體企業的下崗工人總計達4,807萬人。全國職工和城鎮就業人數的總體增長率為負數，而政府五年內稅收的增長是108.2%。過去兩年，GDP的年增長率維持在7%左右，而政府稅收在兩年間竟然增長了將近50%^⑩。在社會危機漸重、整體經濟風險加大的近年間，稅收增長速度竟然三倍於經濟增長，數十倍於就業人數的增長。其中個稅稅收增長最為明顯。2001年全國個人所得稅收入達到995.99億，比2000年的500億幾乎增長了100%^⑪。而農村稅費的增長也遠遠超出農民現金收入的增長速度。劉曉慶案件傳達出政府全面執行《個人所得稅法》、尤其以高收入階層為進一步主要打擊目標的信號。這將使因為長期默許大規模偷漏稅行為而被按捺下來的賦稅衝突開始凸現。

此文無意為劉曉慶等偷漏稅者辯護，而在於指出稅收問題在今天對於重構民間與政治國家之間的憲政邏輯具有推動性的價值。市場化一個重要後果就是不可避免地迫使黨治政府在經濟上依賴於分散化的個人。一開始，黨治政府仍可憑藉政治威權來化解這種依賴性。無論在農村還是城市，當它拼命加強賦稅，憑藉粗暴的行政力量攫取社會財富時，貧窮的農村和相對富裕的城市上層依然沒有絲

我國工資薪金所得的稅率最高達45%，它之所以會毫無反對的制訂出來，是因為立法者知道這是長期不會兌現的條文。近年來在財政危機壓力下，這種潛規則被迅速打破。劉曉慶案件傳達出政府全面執行《個人所得稅法》的信號，這將使因為長期默許大規模偷漏稅行為而被按捺下來的賦稅衝突開始凸現。

也許確立「稅收法定」的憲法原則，將成為工商界和民間資本廣泛介入和施加影響的一次修憲運動。而將賦稅大權從國務院交還給納稅人(全國人大)的「稅收法定主義」的修憲努力，也將比敏感的私有財產權話題對中國憲政轉型發揮出更明顯的推動力。

毫反抗能力。然而在財政危機面前對民間和「貴族」的不斷增長的依賴性，勢必逐漸削弱專橫者的底氣。而在每年多繳出幾百個億和再無法通過普遍的偷漏稅對粗暴的賦稅立法進行消極博弈的局面下，納稅階層終將找到新的參與博弈的方式。這個方式除了入黨力求進入統治者階層之外，制度化的立法博弈將成為越來越重要的戰場，院外活動也會日益公開化，一旦賦稅的立法從國務院部委拿到了人大，關於賦稅的立法就可能逐步成為爭議最大、周期最長也最難通過的法案。同時，賦稅問題在表面上幾乎不具有政治的敏感度，能夠成為民間力量施展影響並公開伸張的興奮點。這也是歷史經驗中的憲政轉型往往都是從賦稅切入的重要原因。也許繼關於私有財產權持續的修憲動議之後，確立「稅收法定」的憲法原則，將成為工商界和民間資本更加廣泛介入和施加影響的一次修憲運動。而將賦稅大權從國務院交還給納稅人(全國人大)的「稅收法定主義」的修憲努力，也將比略顯抽象和敏感的私有財產權話題對中國憲政轉型發揮出更明顯的推動力。

註釋

- ①⑫ 張宇燕：〈民主的經濟意義〉，載劉軍寧、王焱、賀衛芳編：《經濟民主與經濟自由》，《公共論叢》，第3輯（北京：三聯書店，1997），頁21-31。
- ② 王怡：〈「奉天承運」與「皇帝詔曰」——統治的合法性及其偽神學背景〉，王怡個人主頁（<http://fatwy.vip.sina.com/>）。
- ③ 斯科特（James C. Scott）著，程立顯等譯：《農民的道義經濟學：東南亞的反叛與生存》（南京：譯林出版社，2001），頁118-24。

④ 陳端洪：〈國家權力作為財產——政治腐敗分析〉，「北大新青年」網站（<http://newyouth.beida-online.com>）。

⑤⑬ 楊小凱：〈土地私有制與憲政共和的關係〉，「思想評論」網站（<http://sinoliberal.com>）。

⑥ 薩克斯（Jeffrey Sachs）、胡永泰、楊小凱：〈經濟改革和憲政轉軌〉，「思想評論」網站。

⑦ 守文：〈從涉稅大案看稅收法律主義〉，「中評網」（www.china-review.com）。

⑧ 〈個稅推動改革，明確法定原則〉，《21世紀經濟報導》，2002年8月12日社評。

⑨ 孟廣林：《英國封建王權論稿——從諾曼征服到大憲章》（北京：人民出版社，2002），頁165-77。

⑩ 劉軍寧：〈中國商人的憲政情懷〉，載氏著：《共和·民主·憲政：自由主義思想研究》（上海：上海三聯書店，1998）。

⑪ 楊小凱：〈民國經濟史〉，《開放時代》，2001年9月號。

⑬ 《楊八郎村為甚不納糧》，中央電視台網站「東方時空」欄目。

⑮ 蕭雪慧：〈納稅人、選舉權及其他——兼答喻權域〉，《書屋》，2002年第7期。

⑯ 北野弘久：《稅法學原論》（北京：中國檢察出版社，2001），附錄五。

⑰ 戴雪（A. V. Dicey）著，雷賓南譯：《英憲精義》（北京：中國法制出版社，2001），頁364。

⑱ 哈耶克（Friedrich A. von Hayek）著，鄧正來譯：《自由秩序原理》（北京：三聯書店，1997），第20章「稅制與再分配」。

⑲⑳ 王紹光、王有強：〈公民權，所得稅與預算監督：兼談農村費改稅的思路〉，「今朝風流」網站（<http://www.zuopai.com>），部分內容見《讀書》，2002年第3期。

㉑ 〈個稅難承公平之重，徵管還需配套制度〉，《21世紀經濟報導》，2002年7月11日「社評」。

王怡 成都大學工商管理系法學講師，研究方向為自由主義與中國憲政轉型。