

吉林大学硕士学位论文原创性声明

本人郑重声明：所呈交的硕士学位论文，是本人在指导教师的指导下，独立进行研究工作所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含任何其他个人或集体已经发表或撰写过的作品成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本人完全意识到本声明的法律结果由本人承担。

学位论文作者签名：杨延坤

日期：2007 年 4 月 4 日

《中国优秀博硕士学位论文全文数据库》投稿声明

研究生院：

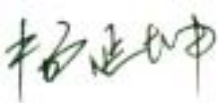
本人同意《中国优秀博硕士学位论文全文数据库》出版章程的内容，愿意将本人的学位论文委托研究生院向中国学术期刊（光盘版）电子杂志社的《中国优秀博硕士学位论文全文数据库》投稿，希望《中国优秀博硕士学位论文全文数据库》给予出版，并同意在《中国博硕士学位论文评价数据库》和 CNKI 系列数据库中使用，同意按章程规定享受相关权益。

论文级别： 硕士 博士

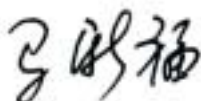
学科专业：法学理论

论文题目：试论税法的本质及其公平价值

作者签名：



指导教师签名：



2007 年 4 月 4 日

作者联系地址（邮编）：吉林大学法学院 130012

作者联系电话：13009137686

作者姓名	杨延坤	论文分类号	DF03
保密级别	公 开	研究生学号	2004222025
学位类别	法学硕士	授予学位单位	吉 林 大 学
专业名称	法学理论	培养单位 (院、所、中心)	法学院
研究方向	法学理论	学习时间	2004 年 9 月 至 2007 年 7 月
论文中文题目	试论税法的本质及其公平价值		
论文英文题目	On the Essence of Tax Law and its Fair Value		
关键词(3-8 个)	税法 本质 公平价值 发展模式		
导师 情况	姓 名	马 新 福	职 称 教 授
	学历学位	法学学士	工作单位 吉林大学法学院
论文提交日期	2007 年 4 月 2 日	答辩日期	2007 年 5 月 16 日
是否基金资助 项目	否	基金类别及 编号	
如已经出版，请填写以下内容			
出版地(城市 名、省名)		出版者 (机构) 名称	
出版日期		出版者地址 (包括 邮编)	

内 容 提 要

当前，随着经济的稳健发展，社会财富愈加丰富，人们对物的权属和财产私有等问题更加敏感，税法作为调整纳税主体和国家及其征税机关之间关系的法律备受关注。传统的税法理论应该吸纳有利于市场经济发展的人类社会一切合理的精神内核，进行创新和突破。目前学术界和理论界多把研究目标放诸于税制改革的领域，其意义和价值当然值得肯定，但是，我们认为应以此为契机，借鉴和融入西方社会契约理论所内涵的契约精神，对中国税法理论体系进行全面的梳理和改革，以适应和实现市场经济本质的要求，建设税收法治，构建税法和谐。本文正是以“契约精神”为支点和核心，对我国传统税法理论中税收的起源，税法的本质及价值等方面从多重视角进行解读，并试图为我国税法理论的建设提供参考。

关键词：税法 本质 公平价值 发展模式

目 录

引 言	1
第一章 税与税法	2
一、税收的起源	2
二、税与法的关系	6
三、税收及税法的概念	10
第二章 税法的本质与价值体系	11
一、税法的本质	11
二、税法的价值与基本价值	19
第三章 税法的公平价值	26
一、税法公平价值的形式层面	26
二、税法公平价值的实质层面	27
三、税法公平价值的本质层面	30
第四章 中国现代税法的建设目标	37
一、中国现代税法的发展模式	37
二、中国税法需要宪政精神	39
结 论	42
注 释	43
参考文献	48
论文摘要（中文）	1
论文摘要（英文）	1
后 记	

引 言

税法在我国现行法律体系中是一个特殊的领域,它并非按传统的调整对象标准而划分的单独部门法,而是一个综合领域。税法的调整对象也具有综合性。税法的独特的调整对象决定了税法在整个法律体系中的独特地位,可以说税法是一门带有综合法学特点的、能突出表现现代法学特性的法学。而税法学与其它法学学科相比较,还是一门新的学科。长期以来,我国过于强调税法的强制性和无偿性,而忽略了税法的公平性,在这种意识的主导下,税法的本质更多地被理解为公民对国家课税权力的服从关系,导致的后果是使税收征纳关系在总体上处于失衡状态。

随着我国社会主义市场经济体制的确立,人们对税法的认识也在变化,特别是税收债法理论的提出,标志着从“税法权力”向“税法权利”的转变,税法的公平性得以强调。本文通过对税法的本质及其公平价值的具体分析希望引起更多人关注税法的本质和价值问题,以期对税法的理论建设和现实立法有所裨益。

第一章 税与税法

一、税收的起源

为了能够科学地开展税法的本质及其公平价值问题的研究,同时也为了明确作为理论研究者正确使用概念和范畴的“自我意识”和“社会责任感”,避免因对概念和范畴理解的不一致而引起无谓的争论,我们以为,首先应对税法的本质及其公平价值研究中有关的基本概念予以“正义”,即对一定的语言文字所表示的概念的含义以及与其相关的词义、语义作出确当的诠释和表述,包括澄清问题或释疑。只有这样,才能够求得共同的出发点或前提,并为税法的本质及其公平价值的研究提供较确定的范围或界限。

我们认为,无论对税法的任何问题进行研究,都无法或者不能回避税收的起源这一基础性问题。在税收的起源问题上,较为集中的体现在马克思主义的国家分配论和国家意志论与以西方社会契约思想为基础的交换说和公共需要论之间。但纵观二者学说,首先都承认了税收起源于国家,认为税收是随着国家的产生而产生的,二者的分歧在于有关国家的起源及本质问题上。税收的起源与如何看待国家的本质,具有十分密切的联系。可以说,有什么样的国家理论,就有什么样的税收理论,进而就会有与之相适应的税法理论,国家理论的分歧是税收与税法理论分歧的根源。

马克思主义的国家学说和国家分配论认为,国家起源于阶级斗争,是阶级矛盾不可调和的产物,是阶级统治、阶级专政的工具。“实际上,国家无非是一个阶级镇压另一个阶级的机器。”^[1]国家“并且在一切场合在本质上都是镇压被压迫、被剥削阶级的机器”^[2]。与此相联系,马克思主义国家税收学说认为,税收既是一个与人类社会形态相关的历史范畴,又

是一个与社会再生产相联系的经济范畴。马克思主义的国家学说和国家分配论认为，税收是人类社会发展到一定历史阶段的产物。恩格斯说：“捐税是以前的氏族社会所完全没有的。”^[3]税收是在氏族社会以后随着国家的产生而产生的。恩格斯在论述国家同氏族组织的区别时，把国家视作“特殊的公共权力”，并说：“构成这种权力的不仅有武装的人，而且还有物质的附属物，如监狱和各种强制机关。这些东西是以前的氏族社会所没有的。”^[4]国家主要由政府、军队、警察、法庭、监狱等机构组成。这些机构为统治阶级实行其统治和维护统治阶级的经济利益服务。这些机构及其人员并不从事物质资料的生产，但却要消耗一定的物质资料。为了满足这种需要，国家就凭借政治权力，无偿地、固定地向社会成员征收剩余产品。这种征收就是税收。在这里，税收作为国家取得财政收入的手段而产生，没有国家也就无需这种手段，没有国家也就产生不了这种手段。恩格斯把国家的权力称作公共权力，并说“为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。”^[5]

以这一国家理论为指导而发展起来的我国的税收与税法理论，便不可避免地带有阶级斗争的色彩。学者们在“矛盾和对立”的潜意识引领下，看待国家和个体、权力和权利的问题上，天平自然地倾向于国家与权力，强调“国家本位”，突出“强制性”。“税收是国家或其他公法团体为财政收入或其他附带目的，对满足法定构成要件的人强制课予的无对价金钱给付义务”；^[6]“税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力，依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段。”^[7]这些都无一例外地强调了国家对纳税人的主导地位，强调了征税手段的“强制性”，从而在逻辑顺序上与暴力国家论一脉相承。

契约论则认为国家“就是一大群人相互订立信约、每人都对它的行为授权，以便使它能按其认为有利于大家的和平与共同防卫的方式运用全体

的力量和手段的一个人格。”^[8]法国思想家卢梭进一步阐述为，国家就是社会成员“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的自由”。^[9]按照这一国家理论逻辑，相应地，税收就是人民为了使人身、财产免遭侵犯，获取和平与安宁以及其它公共品，而让渡一部分财产给全体共同委托对象——公共管理机构——国家，从而使国家得以具备满足人民对公共服务需要能力的一种活动。由此可以看出国家征税的正当依据是全体自由人为了使人身、财产免遭侵害而通过相互合意的方式让渡一部分权利的行为所结成的社会契约，并且征税的范围、权限都应以全体让渡的权利为界。尤其需要指出的是，这一契约是自由人自愿、合意的行为，而不是任何外部的强制。这明显不同于以暴力论为基础的税收理论对“国家强制力”的强调。

尽管这些契约条款也许从来就不曾正式被人宣告过，然而它们在普天之下都是同样的，在普天之下都是为人所默认或者公认的，以至于就连最微小的一点修改也会使它们变得空洞无效。因此“这个社会公约一旦遭到破坏，每个人就立刻恢复了他原来的权利，并在丧失约定的自由时，就又重新获得了他为了约定的自由而放弃的自己的天然自由。”^[10]由此可以看出当国家违反最初的契约时，个人有权拒绝纳税。相应地，在税收本质理论上，随着近代资产阶级革命的胜利，在西方国家占主导地位的交换说和公共需要说也是顺应社会契约论而形成的。

交换说认为国家征税和公民纳税是一种权利和义务的相互交换；税收是国家保护公民利益时所应获得的代价。该学说最早是由英国哲学家霍布斯提出的。“交换”是经济分析法学派运用经济学的理论和方法来分析法律现象时所使用的的基本经济学术语之一。该学派认为，两个社会行为主体

之间的相互行为,可以分为三种类型,第一种是对主体双方都有利的行为;第二种是对主体双方都不利的行为;第三种是对一方有利而对另一方不利的行为。经济分析法学家们把第一种行为称为交换,而把后两种都称为冲突。从这个意义上说,税收也可以被认为是交换的一部分;这种交换是自愿进行的,通过交换,不仅社会资源得到充分、有效地利用,而且交换双方都认为其利益会因为交换而得到满足,从而在对方的价值判断中得到较高的评价。^[11]而且在这种交换活动中,从数量关系上看,相互交换的权利总量和义务总量总是等值或等额的。^[12]所以不存在一方享有的权利(或承担的义务)要多于另一方的情况,也就不产生将一方界定为“权利主体”而将另一方界定为“义务主体”的问题。

所谓公需说,可以理解为国家有增加公共福利的职能,在执行这种职能时,要求必要的公共需要的满足,由于公共需要的消费所具有的非竞争性和非排他性的特征,决定其无法像私人物品一样由“私人部门”生产并通过市场机制来调节其供求关系,而只能由集体的代表——国家和政府来承担公共服务的费用支出者或公共需要的满足者的责任,国家和政府也就只能通过建立税收制度来筹措满足公共需要的生产资金,寻求财政支持,所以就必须征税。

通过对上述马克思主义的国家分配论和国家意志论与以西方社会契约思想为基础的交换说和公共需要论进行比较,可以发现马克思主义的国家学说认为国家是阶级斗争的产物,这种充满了“斗争与对立”、突出强调“国家权力”的观念已由最初的“统治阶级与被统治阶级”之间的一种外部对抗关系异化成为“纳税人与征税机关”之间的内部矛盾关系,从而导致了传统税法理论中一系列难以自圆其说的悖论,如果说社会主义国家中已经不存在阶级斗争,那么税收就不可能是统治阶级镇压被统治阶级的财政经费;如果说阶级斗争仍然存在,那么要被统治阶级也缴纳税收供

镇压自己所用，似乎更不可能。然而，“事实是，这种充满了‘矛盾与对立’、突出强调‘国家权力’而忽视‘人民权利’的观念已由最初的‘统治阶级与被统治阶级’之间的一种外部关系被普遍异化成了‘纳税人与征税机关（乃至隐藏其后的国家）’之间的内部矛盾关系，以至于形成了纳税人普遍的‘厌税’情绪而想方设法避税，甚至不惜逃税、偷税和抗税。”^[13]而西方以社会契约论为基础的国家理论及其税收理论，把国家权力与公民权利、征税权力与纳税权利有机统一起来。从“契约”、意即双方意思表示一致的角度来解释国家与税收的产生，使国家与人民在“意思自治”的基础上对税收问题达成一种和谐统一的观念，并进一步引申出人民对公共服务之需要的权利，以及国家提供公共服务之义务的一种双向法律关系；其中反映的是“交换”、“对价”和“权利义务等量”等观念，贯穿始终的则是以“自由、平等和权利”为内涵的“契约精神”。一为“斗争”，一为“团结”；一为“对立”，一为“统一”。两者进行比较，我们认为在当前我国市场经济条件下后者应该更符合“人民当家作主”和“人民主权国家”的实质。所以我们主张，在以市场经济为基础的经济前提下，以社会契约论的合理内核——契约精神为支点，来确定税收的起源问题，从而对传统税法基本理论进行反思并进而修正和完善我国传统税法研究与实务操作，从而推动我国现代税法学基本理论框架的形成。

二、税与法的关系

税收和税法之间天然的、密不可分的内在联系，似乎已经成为税法学者应当牢记的第一条规律。法律是税收的存在形式，但并不是必然和唯一的存在形式。税与法关系的基础是国家强制力，只有当国家强制力受到法律的有效制约，只能以法律的形式存在时，税与法之间才有必然的联系，法律才成为税收的唯一表现形式。国家强制力是税与法关系的基础。马克

思认为，赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西，国家存在的经济体现就是捐税。^[14]

而西方学者一般认为，税收是国家为实现社会经济目标，按预定的标准进行的非惩罚性的、强制地从私人部门向公有部门的资源转移。^[15]尽管马克思、列宁与西方学者对税收的认识有很大的不同，但是他们都承认税收是一种资源的转移，是以国家为主体进行的分配活动。税收作为一种经济活动，受到一定时期经济规律的支配，这是经济学研究税收所关心的问题。但这种经济活动又因其主体的特殊性而与强制力相联系，正是凭借国家的强制力才可能实现无偿地占有和分配原本不属于自己所有的收益或财产，这是税收与基于等价交换原则进行的经济活动的本质区别，所以税收又与国家强制力密不可分。

所谓法律，我们通常把它看作是一种行为规范，但它与道德、习惯所调节的行为规范不同，法律是体现国家意志，依靠国家权力强制推行的规范。法所依据的是国家强制力，与税收凭借的国家强制力是一致的。正是由于这种一致性，人们往往认为税与法是密切联系在一起的，税以法的形式出现是为了获得法所代表的国家强制力。从历史上看，税与法有着密切的关系，如中国历史上的历代税制都是通过“律”、“令”、“制”等法律形式颁布实施的，因此税与法关系的基础是国家强制力，税收通过法律的形式获得国家强制力。但是，国家强制力并不必然和唯一地表现为法律。在人类历史相当长的时期中，国家的政治权力是通过“君权神授”背景下君主和帝王的个人意志实现的，这种个人意志并不一定获得法律的形式。在这种情况下，税收完全可以依靠自上而下的行政命令而不是法律推行。只要税收可以通过法律之外的途径获得国家强制力的支持，税收就可以不以法律形式存在，至少可以不完全以法律形式存在。这样税与法之间就没有必然的联系。只有当国家强制力受到法律的有效制约，只能以法律的形式

存在时，税与法之间才有必然的联系，法律才成为税收的唯一表现形式。因此，税收与法律并不是必然联系在一起的，税与法的关系取决于国家强制力来源与实现形式。在“君主主权”的社会中，国家强制力来源于君主至高无上的个人意志，税收并不一定依靠法律才能获得国家强制力的支持，只要有君主的意志就可以了。在这种情况下，税与法之间不存在必然的联系。而在“公民主权”的国家中，一切国家权力来源于公民权利，公民是通过制定法律的方式行使国家权力的，国家强制力只能以法律的形式存在，任何人都不得不经法律许可行使国家强制力。税收要获得国家强制力的支持，就必须以法律的形式存在。这样，税与法之间才建立了必然的密不可分的联系。通过以上的分析，我们认识到国家强制力来源于不同的社会，税与法之间的关系存在着本质的差异。在现代法制国家意义上的税收法定主义的“法”和依法治税中的“法”，与“君主主权”社会中的法有着本质的区别。在“君主主权”的社会中，法律是君主统治臣民的工具。是君主意志的体现，是以规定臣民的“义务”为内容、以“罚则”为基础的法律，并不是我们所指的现代意义上的法律。在一切国家权力来源于公民权利的现代法制国家，税与法的关系集中体现为税收法定主义。税收法定主义的核心是公民拥有通过立法机关制定法律确定自身纳税义务的权利，这种税收立法权是先于公民的纳税义务而存在的。

现代意义上的法律，如德国著名法学家拉德布鲁赫所说：“在法律领域中，一个人的义务总是以他人的权利为缘由。权利概念，而不是义务概念，是法律思想的起点。”^[16]这种以“权利”为基础，协调权利义务关系的法律规范，是西方市民社会兴起的产物，是发达的商品交换和市场经济的必然要求。在“公民主权”的社会中，一切国家权力来源于公民权利，任何一项代表公共利益的限制性权力都可溯源至作为国家主人的公民享有的对国家事务的管理权，又通过一定的政治程序委派给其代理人具体实

施。包括代理人的产生,都是人民权力行使之结果(政府由人民选举产生)。所谓行政权,“不是授予的。就是僭取的。一切授予的权力都是委托,一切僭取的权力都是篡夺。”^[17]制订法律和依据法律选举代理人是公民行使权利的方式,其中制定法律的目的,一是为了限制代理人的权力,防止权力滥用侵犯公民权利,二是为了防止公民权利的滥用损害其他公民的权利和公共利益。政府的行政权以强制力为主要构成要素,为了防止以国家强制力为后盾的行政权的滥用侵犯公民权利,政府作为公民的代理人必须严格按照法律规定行政,必须恪守公民权利是政府权力天然界限的基本原则。也就是说,凡是法律未明文规定授权的,都不得去作,否则将构成违法、越权,不得没有法律根据而介入私权领域。

因此我们认为,税收是国家凭借政治权力对私人财产权利的一种侵犯,在“公民主权”的社会中,征税权及财政收入的使用权是由公民的代表组成立法机关通过制订税法 and 通过预算的方式享有的。也就是说,公民的纳税义务是公民通过政治程序自行协商确定的,纳税义务是以公民享有决定国家事务的政治权利为前提的,所谓“不出代议士不纳税”就体现了这一原则。作为行使行政权的政府,只有依据立法机关制订的税法依法征税的权力,而没有任何决定和变更纳税义务的权力。在这个意义上,税收可以理解为公民对国家的一种义务,但这种义务是以公民享有政治权利、拥有根据公民意志制定法律的权利为前提的,没有立法的权利就没有纳税的义务,立法权先于纳税义务而存在。

从而我们可以得出结论,税与法的关系应体现在税法在调整税收关系时所呈现的一种状态,在这种状态下,无论征税还是纳税都必须而且只能以法为依据,视法为最高准则,简单地说就是“无法不成税,有税必有法”。其法理基础就是前面所述的形成国家的社会契约,人民通过一定方式与国家达成合意,让渡自己的部分财产权利给国家,以便构成国家的财

政收入，从而使得国家有能力组织公共服务、提供公共产品。这一合意经由代议机关以法的形式出现，任何一方都必须遵守。与此同时，契约带来的另一后果是国家与人民之间由此建立税收债权债务关系，人民因纳税——其税收债务的偿付，从而获得要求并享有公共服务的权利，国家因征税——其税收债权的满足，也就同时负有提供与满足人民对公共服务需要的义务。双方互负债权债务，任何一方都必须依契约履行，“屈服”于契约、法律。然而，在这里有必要解释：人是自由的，为什么要屈服于法律呢？“人是自由的，尽管是屈服于法律之下。这并不是指服从某个个人，因为在那种情况下我所服从的就是另一个人的意志了，而是指服从法律，因为这时候我所服从的就只不过是既属于我自己所有、也属于任何别人所有的公共意志。”^[18]“公共意志”就是“公民主权”，也就是我国宪法明文规定的“人民当家作主”。

三、税收及税法的概念^[19]

通过对上述马克思主义的国家分配论和国家意志论与西方以社会契约思想为基础的交换说和公共需要论进行比较，以及税与法的关系的分析和论述。我们认为在“人民主权国家”思想总的指导下，以社会契约论中的合理因素为参考，借鉴交换说和公共需要论的观点，税收应定义为，作为法律上的权利与义务主体的纳税人（公民），以履行纳税义务作为享有宪法规定的各项权利为前提，依照遵从宪法所制定的税收法律为依据，承担物质性的给付义务，从而使国家得以具备满足公民对公共服务需要的能力的活动。进而将税法概念定义为，税法是调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的法规范的总称。

第二章 税法的本质与价值体系

一、税法的本质

本质是客观事物本身所固有的规定性。它由事物本身固有的特殊矛盾决定，透过事物的现象表现出来，是一事物区别于他事物的根本所在。毛泽东同志指出：任何运动形式，其内部包含本身特殊的矛盾，这种特殊的矛盾，就构成一事物区别于其他事物的特殊本质。^[20]我们通过前面的论述已经得出税收不同于其他事物的特殊矛盾，就是指国家、征税机关、纳税人在征税、纳税上所表现出来的利益分配上的矛盾。而税法是调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的法规范的总称，因此税法的本质应体现在其所调整的三方主体在税收活动中的法律关系即税收法律关系之中。

在前一章的论述中，我们通过对马克思主义的国家分配论和国家意志论与西方以社会契约思想为基础的交换说和公共需要论的比较，得出前者始终是从“国家本位”，即国家需要的角度来阐述税收的缘由，从而说明税法的本质；而后者却主要是从“个人本位”，即人民需要的角度，并结合国家提供公共需要的职能来说明税收的起源和本质，而税法不过是以人民的授权为前提，将其意志法律化的结果，从而保证人民对公共服务的需要能够得到持续的、有效的满足。由此在前文论述了税收的起源的基础上，进一步引用和借鉴社会契约论的理论，从以下论述中研讨税法的本质。

（一）税法调整的是纳税人权利与国家权力的法律关系

“在商品经济和民主政治发达的现代社会，法是以权利为本位的，从宪法、民法到其他法律，权利规定都处于主导地位，并领先于义务，即使是刑法，其逻辑前提也是公民、社会或国家的权利。”^[21]在社会法律生活

中,有三对基本关系,一是权利—权力关系,表现为公民等社会个体与国家之间的关系;二是权利—权利关系,表现为公民等社会个体之间的关系;三是权力—权力关系,表现为各类国家机关之间的关系。在我国当前纳税人权利主要侵害来自国家权力的背景里,我们对税法调整的关系中主要可以侧重地讨论纳税人权利和国家权力的关系——公民等社会个体与国家之间的关系。在权利和权力的关系上,公民的权利是国家政治权力配置和运作的目的和界限,即国家权力的配置和运作只是为了保障主体权利的实现,协调权利之间的冲突,制止权利间的互相侵犯,维护权利平衡才是合法的和正当的。征纳机关权力的运行服务于本质纳税人权利。纳税人权利是国家征纳权力配置和运作的目的和界限,即国家征纳权力的配置和运作只是为了保障纳税人权利的实现。

“任何国家权力无不是以民众的权力(权利)让渡与公众认可作为前提的”,^[22]“在终极意义上,权利是权力的基础”。^[23]国家权力属于拥有权利的人民,国家只是权力的行使者,法无授权即无权力,权力只能自由裁量,因而权力是有限的,这个界限就是公民的权利。当代法治国家一般通过两种方式限制国家权力,一种是规定国家权力的行使方式和范围,明确权力界限;另一种是将国家权力按照一定标准划分,并合理配置给不同的国家机关,进行分权制衡。这些限制国家权力所采取的权力规定和权力制衡的规则的根本依据都是公民权利。公民权利是国家权力的基础,权利不仅不是来自于国家的恩赐,更是国家权力存在的合法性依据。^[24]

从社会契约的观点来看,国家的目的就是公民权利。国家税收的目的也就是纳税人权利。孟德斯鸠说:“国家的收入是每个公民所付出的自己财产的一部分,以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产。”^[25]洛克也指出,“诚然,政府没有巨大的经费就不能维持,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。但是这仍须得到他的同意,即由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意。因为如果任何人凭着自己的权势,主张有权向人民征课税赋而无需取得人民的那种同意,他就侵犯了有关财产权的基本规定,破坏了政府的目的。”^[26]因此,在权利与义务相统一的现代法治精神前提下,税法的本质是为了实现纳税人权利的运行,通过设置国家有关税收的所有具体权力保证顺利的实现税收的征缴,最终实现纳税人公共产品享受权利,税法调整的是纳税人权利与国家权力的法律关系。

(二)税法调整的是纳税主体与国家(含征税机关)之间平等的法律关系

平等作为法的价值目标,与自由,正义等准则一样是法必不可少的价值追求。平等意味着法对权利、义务的公正分配。法沿着人类平等观念正常发展的历史轨迹把平等推进到一个新的高度。^[27]在传统大陆法系国家中,仅强调公民个人之间的平等,而忽视了政府与公民之间的平等关系。其实,在英美法系国家则不同。在英国人看来,个人与政府应当受制于同样的法律,个人与政府的关系在法律上是平等的,政府权力只是私法上类似权利之一种。只到今天,英美人士对权利与权力的划分也并不是严格的,英国法学家沃克仍把部分权力看作权利之一种。^[28]由此可知,在英美法系的传统中,政府与公民之间的关系在法律上是平等的,在税法上更是如此,因而税法调整的纳税主体与国家(含征税机关)之间也就具有了平等性。

著名的分析法学家凯尔森对“私权利”和“公权利”的分析有助于我们理解税收法律关系的平等性问题。他认为,从全部法律创造活动的功能角度看,私权利和政治权利之间并无实质上的差别,如果从一个动态的观点来看,私权利的性质是参与法律创造的能力,那么所谓“私权利”和所谓“政治权利”之间的区分,就不象通常所推定的那样重要。^[29]在税收法

律关系中正是如此，纳税人通过自己的代表决定税收的征收，政府并无税收征收的权力，政府只能在征得人民的同意后才能征税。不可否认的是，税收在形式上确实具有强制性，但这是一种基于“同意”的强制。哈耶克认为，在这种情形中，如果每个人都受完全理性思考的支配，那么他们确实会拒绝出钱的，尽管他们希望所有的其他人都能出钱。但是，如果个人知道，只有当强制被适用于包括他本人在内的所有的人的时候，强制才能实施，那么他同意接受强制就是合乎理性的，当然条件是这种强制也得向所有的其他人适用。在许多情形中，人们之所以能够提供那种符合所有人的愿望或者至少是符合绝大多数人愿望的集体产品，所依凭的就是这种方法，而且也惟有此一方法可循。^[30]罗尔斯也指出，国家负责管理并从财政上支持公共利益，就必须实行某些要求纳税的有约束性的规则。即使所有的公民都愿意履行其职责，他们大概也只有在确信其他人将同样尽责时才这样做。因此，在公民一致同意集体行动、而不是作为孤立个人把别人的行动看作既定的之后，还存在着一个巩固协议的任务。正义感引导我们推进正义的体系，引导我们在这一体系中当确信其他人将履行其职责时，也履行自己的一份职责。但是，在正常情况下，只有在强制实行一种有效的约束性规则时，这方面的确信才能确立起来。假设公共利益对每一个人都是有利的，并且所有人同意这种公共利益的安排，那么，从每个人的观点来看，强制手段的使用都是完全合理的。^[31]如上简要论述的结论是，税法调整税收法律关系的主体之间的地位是平等的。

（三）税法调整的是纳税主体与国家（含征税机关）平等的财产关系

从税收的经济本质上来看，税法所调整的纳税主体与国家之间的税收法律关系具有平等性。在人权中，财产权是一种绝对权利、公理权利，它与生命权、自由权一起构成了最基本的人权。如果说生命权是一切其他权利之源，那么自由权便是实现其他人权的身份条件，而财产权则是实现其

他人权的物质条件,生命权、自由权与财产权共同构成了人权的一体两翼。私有财产权是公民最基本的权利,是公民生存的前提条件,如果没有财产权为依托,生命权只能是空洞的权利,人们正是通过对财产权的占有与使用来实现生命权,因此,承认与保护私有财产权是实现征税权的前提。从另外一个角度,若国家没有征税权,就无从形成国家财产,也就无法提供公共产品与服务,进而私人财产、人身权利得不到保障,人民的需求也无法得到满足,可以说,税收正是由于这个缘故而存在的。根据法权分析理论,公民等社会个体之财产权是公民等社会个体所有之财产的法律表现形式,国家权力以公共机关所有之财产为物质承担者。税收的经济本质在于公民等社会个体所有之财产向国家的让与,公民等社会个体让与的财产构成国家权力的物质本源。国家以捐税的形式从公民等社会个体手中提取一定的财产,形成财政收入,然后以一定方式将这些收入分配到各类各级国家机关,形成这些国家机关的权力属性。所以,税收法律关系从经济层面表达了公民等社会个体所有之财产与国家所有之财产的关系,国家公共财产取之于民。

在自然经济下,封建附庸和臣属向领主或君主纳贡缴款,而领主或君主则为前者提供保护,使之免遭外敌和他人的侵犯。在计划经济下,企业向政府上缴几乎所有的纯收入,而政府则必须为企业提供各种生产资料与生产条件,保障企业持续经营。这两个时期的政府义务,是建立在附庸或附属关系的基础上的,是政府对于非独立的缴款者的一种恩赐,是难以形成它们独立掌握的对等交换性质的权利的。而在市场经济条件下,政府存在的理由只是为了更好提供公共产品与公共服务,纳税人不再是政府的附庸或附属,不再听凭政府摆弄,从而使市场经济条件下的政府更接近与社会契约论所述之社会契约的产物。

按照社会契约论,人们在过社会生活之前是处于一种自然状态中,在

这个状态中人人都是自由、平等的，他们根据自然法享有人身自由权、财产权，同时不能侵犯他人的这些权利。但由于人们的这些权利时常受到他人的侵犯，因此，为了有效的限制人民的随心所欲，才相互订立契约，组成国家团体，以保障权利，为了达到这个目的，人们需要把自己的一些权利交给国家，国家必须根据各个委托人的权利的总和——权力，尽力维持秩序。通过订立社会契约，自然状态下的人就变成了处在社会中的人，社会中的人要受立法机关制定法律的约束，而立法机关之所以有这样的权力，是因为它的权力来源于人们的委托。此时，社会成员的自由权利，体现为除经人们同意在国家内所建立的立法机关外，人们不受任何其他立法权的支配，除了立法机关根据对它的委托所指定的法律外，人们不受任何其他意志的统辖或任何其他法律的约束。

在税收理论的发展过程中，关于税收本质的学说有公需说、利益说、保险费说、义务说、新利益说等。所谓公需说，可以理解为国家有增加公共福利的职能，在执行这种职能时，为满足必要的公共需要，就必须征税。但这一学说并没有解决国家为什么有权“必须征税”的问题。保险费说认为，国家象保险公司，而国民象被保险人，国民由国家为其保障生命、财产，税收是国民缴纳给国家相应的对价，相当于保险费。义务说是以德国哲学家黑格尔等的国家有机论作为基础的学说。他们认为，为了维持国家生存而支付税收，是每个国民的当然义务。这就是义务说，也成为牺牲说。之所以称之为牺牲说，是由于它不是对接受国家利益的一种返还，而完全是无偿的，也是牺牲性的给付。^[32]早期比较重要的学说是由英国哲学家霍布斯提出的，英国著名思想家洛克予以发展的利益说，也叫交换说。霍布斯从资产阶级人文主义出发，先探究了国家建立及其人民应当向政府缴纳税收的原因。他吸收了古希腊先哲伊壁鸠鲁关于社会契约的思想，将政治契约与普通契约相类比，使契约成为一种法律事件：人们转让自己的权利

如同售出商品一样,应当获得相应的等价补偿——国家对人民生命财产安全的保障。他认为,人民为公共事业缴纳税款,无非是为了换取和平而付出的代价。^[33]他指出:“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷。”^[34]洛克根据发展资产阶级议会民主制度的要求,考察了国家课税权与国民财产权的关系。他分析这一问题的前途是,政府是由人民建立的,政府的主要职责就是保护人民的私有财产。^[35]早期著名的法国经济学家萨伊赞同利益说,他指出:“所谓课税,是指以部分国民产品从个人之手转到政府之手,以支付公共费用或供公共消费。”^[36]

利益说把税收的本质看作是政府和纳税人之间的利益交换,从而将商品交换的法则引入了财政税收理论,奠定了近现代财政税收理论的基础,其影响力一直延续到今天。目前适应现代市场经济的发展,对税收本质作出比较合理解释的是新利益说,这一学说也可称为“税收价格论”。它将税收视为是人们享受国家(政府)提供的公共产品而支付的价格费用。作为国家(政府)提供公共服务的公共产品,它由社会成员私人消费和享受,国家(政府)由此而付出的费用也就必须由社会成员通过纳税来补偿。私人为了自身消费而支付的费用现象,正是典型的市场等价交换行为在公共财政活动中的反映,从而税收也就具有了公共产品“价格”的性质。^[37]意大利的马尔科便将一般的或用税收支付的公共产品供应,看作是一种交换关系。认为公民纳税与政府提供公共产品的义务是对称的。^[38]

哈耶克指出:“我们认为,在发达社会中,政府应当运用它所享有的经由征税而筹集资金的权力,并由此而为人们提供市场因种种缘故而不能提供或不能充分提供的一系列服务。”^[39]

如果说在边际效用价值论产生以前,对税收的价格是一种感性认识的话,那么,当把边际效用价值论引入这一理论中之后,税收的价格属性就具有了经济学基本原理的支持。萨克斯认为,在税赋方面,每个人都应按

自己的价值评价，依国家对他提供的服务的价值，缴纳全部的货币等值。从经济上讲，大于这个货币等值就不能成为任何公民的纳税义务，而这个等值是按个人的主观边际效用评价得出来的。^[40]布坎南也认为，公共货物的有效提供也要求边际价值和边际成本相等，虽然边际价值的尺度是不同的。然而，由于一种公共货物是共同消费的，如果有效数量的货物将被提供的话，所有消费者的总边际价值必定等同于边际成本。^[41]此外，公共选择学派进一步论证了税收价格在现实社会中的实现方式。他们把市场经济分析方法运用于财政领域，试图在政府征税决策和社会、个人选择之间建立起内在的联系。由于公共产品的特点，以及可能出现的“搭便车”问题，用市场选择解决公共产品的生产均衡，达到资源有效配置的目的是无效的，只有通过公共选择的办法，才能解决问题。他们指出，并不是说个人仅仅或主要是以选举过程中的投票人的角色基础集体选择；个人也可通过他所从属的专业组织，通过他所支持的刊物，通过雇佣他的公共和私人机构，对公共选择产生影响。具体结果产生于许多不同身份的人的效用最大化行为。这种结果并不独立于个人的活动或同个人的活动相分离，即使个人几乎没有意识到他在为社会进行选择，并考虑个人的成本和利益计算，把这当作分析的起点是必要的。^[42]如上一系列论证的必然逻辑结论是税收征纳双方之间存在着根本的平等关系。这一对税收经济本质的认识反映到税法领域，就是税法所调整的纳税主体与国家之间的税收法律关系之经济本质是公民等社会个体所有之财产向国家的转移，以社会契约论观点为基础，则税收是政府依照宪法和法律预先设定的规范筹集财政收入的特定分配关系，是社会公众依照宪法享受国家（政府）提供的公共产品和公共服务所必须支出的价格费用。

二、税法的价值与基本价值

通过对税法本质的探究,我们认为在以社会契约精神合理内核为支点的税法理论,集中体现了纳税主体与国家之间具有法律、经济上的平等,而税法的价值追求集中体现税法的本质,下面结合税法本质问题的深入探讨,我们集中研讨税法应当具有的价值及其最核心的价值。无论我们探讨税法的哪一种具体价值形态,都是立足于税法价值的一般理论基础之上的。明确税法的价值与基本价值的概念与含义也就是理所当然的了,税法的“价值”与“基本价值”这两个概念对“税法的公平价值”研究则具有形式上的和直接的影响。

历史和现实都作出了说明,研究法的现象,包括法的规范、法的实施和法的秩序等在内的,与法有关的一切事实,都必须解决这样的问题,法为什么而存在,应具有什么样的意义,其最终的目的、追求和归宿应是什么?作为法学家,除了要解决上述问题外,还必须回答,现有法的规范、法的实施、法的秩序等应如何评价,它们应以怎样的姿态来对待现实的社会生活,人们对它们有何社会期求,它们对于人类有何意义?等等。这些都成为了最引人注目、最迫切需要回答的问题。而税法学与其它法学学科相比较,还是一门新的学科。所以对税法的价值进行认真探讨具有其特殊的意义。思想的解放,人文科学的繁荣,必然要求对法的目标、意义、评价标准、内在动因等作出解释,必然要求对整个人类社会法现象的目标、意义、评价标准、内在动因等进行思考。发展税法学,完善税法学,就成了税法学发展的历史使命。开展税法的价值研究,正是完成这历史使命的重要环节。

(一) 税法价值的概念

在法学价值的研究中。“法的价值”这一术语的涵义可以因如下三种

不同的使用方式而有所不同。第一种使用方式是指法律在发挥其社会作用的过程中能够保护和增加哪些价值,这种价值构成了法律所追求的理想和目的,可以概括为法所追求的价值,或法的目的价值,法的目的价值包括秩序、自由、效率和正义等名目。第二种使用方式是用法的价值来指称法律所包含的价值评价标准。我国当代法制的价值评价标准包括,生产力标准;人道主义标准;现实主义原则;历史主义原则。^[43]第三种使用方式是用法的价值来指称法律自身所具有的价值因素。法自身所具有的价值解释有两个要点,一是它的形式性,一是它的应当性。法自身的价值是指法律在形式上应当具备哪些品质,而不是指法律在实质上具备哪些品质。它与法的目的的价值不同,并不是指法律所追求的社会目的和社会理想,而仅仅是指法律在形式上应当具备哪些值得肯定的或“好”的品质。这种形式价值大体上包括法律应该逻辑严谨、简明扼要、明确易懂,等等。也就是说,法自身的价值是指法律应当具有的属性或品质,而不是指法自身必然具有的属性或品质。^[44]

对“价值”和“法的价值”概念的界定及其含义的解释,远非笔者所能。在此,只能引用一些学者的有关论述,并进行粗浅的综合,对税法的价值进行简单的界定,本文把对税法价值的理解放在法律价值研究的基础上进行把握。首先,税法的价值反映的是人(主体)与外界物(客体,既税法)的关系,揭示的是税法在发挥其社会作用的过程中能够保护和增加哪些价值;其次,是指税法自身的价值,在形式上应当具备哪些值得肯定的或“好”的品质;其三,税法的价值是指称税法所包含的价值评价标准。

我们认为可以把税法的价值概括为,税收法律关系的主体根据自己的需要希望税法应当具有的最基本的品质、包含的评价标准和所要追求的理想和目的。

(二) 税法价值的含义

1. 税法价值的主体

税法的价值的主体，是构成法的价值关系的最首要的要素。税法的价值是在特定的价值关系中产生和存在的，没有税法的价值主体，税法的价值关系就不会产生，税法的任何价值也不可能存在。因为任何价值都只能是一定客体对于主体的意义，税法的价值主体是建立法的价值关系的根本，或者也可以说，税法的价值的主体是法的价值的前提性要素，没有税法的价值主体也就没有税法的价值。税法的价值主体是人。作为法的价值主体的“人”的含义是十分复杂的。

法的价值主体是具有社会性的个人、群体、人的总体的统一。而就税法价值主体而言，是指在税收法律关系中享有权利和承担义务的当时人。具体包括：国家，征税主体，纳税主体。对于税法的主体，在现代理论界争论不休，很多传统理论者认为，税法的价值主体应为一元主体——国家，国家是税法的唯一价值主体，税法的价值是税法对国家要实现的意义。以往的学者在论述税法的价值问题时，总是从某一特定主体——即“国家”的特定角度而言的。比如，传统税法理论关于税法的三大特征——“强制性、无偿性和固定性”，都是以“国家”作为特定主体的；^[45]税法的三大职能——“财政职能、经济职能和监督职能”体现的也是税法对国家而言的工具意义。^[46]无论是马克思的国家意志论以阶级性来界定法的价值，认为国家是法的一元主体，还是社会契约论者认为的法的多元论，我们一般认为，对于我国而言，把纳税主体列入税法价值的主体具有重要意义。人民是国家的主人，税收是人民依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入，从而使国家得以具备满足人民对公共服务需要的能力的一种活动；税法不过是以人民的授权为前提，将其意志法律化的结果，从而保证人民对公共服务的需要能够得到持续的、有效的满足。把纳税主体列入税法价值的主体应该更符合我国“人民当家作主”和“人民主权国家”的

实质。同时“纳税主体”方面,从其法律形态划分,纳税主体包括自然人、法人和非法人组织,几乎涵盖了法律关系的所有一般主体;换言之,一般法律关系的几乎所有主体都有可能因为成为纳税主体,从而成为税法价值的主体。所以,在探讨税法的价值问题时,应当包括税法对国家,征税主体,纳税主体三方主体而言的价值形态及意义;同时,又以其中税法对纳税主体所体现的价值问题为主,即应当“把关注点放在对社会全体成员而言的具有最一般、最普遍意义的法的价值的研究上。”^[47]

2. 税法价值的客体

税法的价值的客体是税法的价值关系得以建立的又一要素。如果说没有价值主体,价值便没有“价值”;那么,没有价值客体,价值就没有来源。税法的价值是在税法价值客体上体现出来的。税法价值的客体就是税法。“任何价值都不过是价值客体对于价值主体的意义。价值是在价值客体上体现出来的。”^[48]税法的价值客体也有一个抽象与具体的问题。

抽象的法即是指最泛意的法的含义。这种法不是就某个法的制度或规范而言的,它是指法的总体,是对所有的法的一种概括,是指整个人类社会的一种广泛的法存在。它包括各个时代、各种类型、各种传统的法。对于税法而言,所谓抽象的法是指作为整体而言的税法,即所有调整税收关系的法规范的总称。

具体的法的价值客体,当然是指特定的法典、法律制度、法律原则、法律规范、法律条款等。这些都是法律的具体构成部分,作为法的一定表现形式,他们都包含并体现着一定的法的价值,都可以由人们对其进行法上的价值评价。对于税法而言,所谓具体者则是指特定的税法规范(包括税收法律、税收法规甚至税法条款)、税法原则等等。

在广义上理解的税法的价值客体,还应包括税收的法律机构、法律事实、法律实施。因为在许多法学家看来,税法包括着税收法律机构、事实

和实施的状况与过程等在内。它们都具有一定的法的价值,也可以作为人们进行法的价值评价的对象。但是,本文探讨税法的价值问题,我们认为,只有抽象的法、或具体的法典、法律制度、法律原则、法律规范、法律条款,才是法的价值的客体。至于法律机构、法律事实、法律实施等,它们都是为法的价值的实现服务的,是法的价值实现的必要条件、过程和客观基础,但不能认为它们就是法的价值客体本身。否则就可能使法的价值研究陷入混乱之中,使追求法的价值的行为失去应有的以法律制度(包括抽象的或具体的法律制度)为中心的法的价值目标,使实现法的价值的组织、过程、基础与确定和负载着法的价值客体相混淆。

3. 税法的价值是主体与客体关系的反映

税法的价值是以税法的价值主体与税法的价值客体之间的关系作为产生基础的。对于税法的价值来说,其主体与客体,二者缺一不可。法的价值是以主体的需要为基准的,如果没有法的需要,法的任何属性和功能都不能构成价值。从这方面来讲,法的价值是以主体的需要为转移的,但是主体的需要不是凭空产生或从天而降的,而是由主体在社会关系中的地位以及主体的社会实践决定的,而且主体的需要又只有通过法律的客观存在的功能而得到满足。^[49]税法的价值是主体与客体关系的反映。

总之,本文所论证的税法的价值是指税收法律关系的主体根据自己的需要希望税法应当具有的最基本的品质、包含的评价标准和所要追求的理想和目的。

(三) 税法的基本价值

税法的价值即税收法律所追求的目标和所要达到的目的是非常多的,如有安全、和平、秩序、自由、平等、文明、公共福利和正义等。而这些价值之间并不是截然割裂的,是互相联系、互相渗透甚至是互相包容和互相从属的。因此,我们可以把它们联结起来,构成一个价值的体系。在众

多的价值品目中，什么才是核心价值范畴？在法的价值研究过程中，众多学者认为，法对秩序的维护，对自由的保障，对效率的促进，对正义的实现等是法的最高价值范畴。^[50]法的正义价值通常又被表述为公正、平等、公平等其他的词，这些词可以说含义相当，但意义强弱、范围大小可能有所差别，所以，在不同场合下应选择较合适的词。对于核心价值范畴之一的正义概念的含义是不确定的，“正义具有着一张普洛透斯似的脸，变幻无常，随时可呈不同形状，并具有极不相同的面貌。”^[51]同时，不论中外的税收经济学者或税法学者在阐述税收或税法的基本原则时，尽管其总结归纳的原则名目不尽相同，但几乎都包括“公平”这一基本原则。因此，我们参照法的价值研究，将作为法的基本价值名目之一的“正义”在税法中表现为税法的公平价值。

税法的价值体系中，公平价值与其他价值名目有着价值的冲突。在法的价值研究中，法的价值冲突表现为自由与平等的冲突，自由与秩序的冲突，秩序与正义的冲突，平等与正义的冲突，秩序与人权的冲突，秩序与理性的冲突，等等。在此本文根据需要仅着重论述税法的公平价值与效率价值之间的关系及其位阶，这对税法公平价值的确立有着重要的意义。

从税收的产生、本质和税法职能看，税法是调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的法律规范的总称。从税收的产生与性质来看，单纯地从效率角度来看，税收是不应该存在的，因为他的存在必然导致无谓损失。但是，国家的存在有获得财政收入的需要，从而使得税收成为必需。税收是什么？传统观点将税收看成是国家为了获得财政收入，而依靠国家政治力量强制地、无偿地、固定地获得的一种财政收入。即税收是对国家一种强制无偿固定的给付。而今，越来越多的税收学家、税法学家对税收性质的这种界定提出了质疑。税收并不是无偿的，虽然他不具有直接的、个体对等的、即时的返还性，但却

间接的、整体对等地于不特定时期以公共物品公共服务的方式返还。国家为纳税人提供公共产品、公共服务，纳税人缴纳税款，税收的性质应是国家提供的公共物品、公共服务的价格。与此相应，税法研究中，税收法律关系也从最初的权力关系说发展到现在的债权债务法律关系说，税收成为一种公法之债。既然是债，主体必然是平等的，要求调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的税法的公平对待。从某种意义上说，公共产品公共服务也是一种商品，正如马克思所说，商品是天生的平等派，这也要求了税法的公平优先、兼顾效率。

从税法的职能来看，税法具有获取财政收入、监督、调节经济三大职能，这三大职能都要求了税法的公平。在获取财政收入上，正如前面分析，税收是公法之债，是对公民财产的一种合法剥夺。税收的非直接返还性、非即时返还性质和个体的非对等返还性必然导致公民的受税痛感，因此这种剥夺必须建立在广泛公平的基础之上。否则，人们普遍的反抗必将导致税法实施的不能，更不要提税法的职能了。历史上因税负不公所导致的偷逃抗税、暴动甚至是政权更迭已不鲜见。在监督方面，自然也要求税法的公平，如果对监督的对象都不能公平对待，那么监督的效果必然是句空话。在经济调节的职能方面，在宣扬效率优先、兼顾公平的经济法之下运行的市场经济体制有因无限追逐效率而导致的财富分配格局的弊端——贫富差异的显化直至不可避免的两极分化。这种分配格局必然是不公平、不合理的，需要税收这种再分配手段使之趋于公平、合理化。正是由于效率优先导致了初次分配格局中的不合理，所以从社会公平或者结果公平的角度而言，需要以公平优先的再分配——税收来予以调整。

我们在此强调税法的公平价值优先，决不是试图极度贬低值得法律秩序促进的其他价值的重要意义，而“一个旨在实现正义的法律制度，会试图在公平与效率方面创设一种切实可行的综合体和谐和体”。^[52]

第三章 税法的公平价值

从税法的本质的论述中，我们看到税法调整的各个主体之间的法律地位，经济本质都具有平等性，因此税法在价值上也必定体现公平。公平价值作为税法的核心价值是税法作为法律范畴和其固有功能所决定的。无论是将法律看作是阶级统治的手段还是将其看作是调整社会关系的行为规范，公平价值始终是其一贯诉求的终极目标，税法作为法律，当然不能例外。我们在论述税法价值的基础上，运用社会契约理论的合理内核对税法的公平价值及其体系进行论证。总体上来讲，税法的公平价值是由一个具有内在逻辑联系的三个层次即形式层面、实质层面和本质层面组成的逐级递进的价值体系。

一、税法公平价值的形式层面

形式层面的税法的公平价值是指执行法律和制度时应当平等适用于属于它们所规定的各种各样的人。法律的形式公平价值产生于资产阶级革命时期。当时“法律面前人人平等”仅是一个政治口号，它作为正式的法律规定最早出现在 1789 年的法国《人权宣言》中，主要包含以下四层含义：“第一，平等保护。任何社会成员的合法权益，法都予以同等保护；第二，平等遵守。任何社会成员都平等地享有法的权利，履行法的义务；第三，平等使用。法对于任何公民都一律平等地适用而无因人而异的区别对待；第四，平等制裁。对于任何公民的违法犯罪行为都平等的予以追究或处罚，任何人都不得享有违法犯罪而不受应有制裁的特权。”^[53]这种形式公平是和法律普遍性联系在一起的，要求同样的人应当受到同等对待。它体现在税法中则意味着就征税主体而言，必须依法对凡是属于法定征税

范围内的征税对象予以征税，对凡是欠、漏、偷、抗税等违反税法的行为依法处理或提请司法机关处理；就纳税主体而言，凡是符合法定纳税条件的纳税主体都应依法纳税。具体表现为以下要求：排除特殊阶层的免税，自然人与法人均需课税，对本国人和外国人在课税上一视同仁，即法律要求的课税内外一致。同时，纳税主体还平等地享有还付请求权等实体权力，以及申请税收行政复议权和行政诉讼权等程序权利。由此可见，形式层面的税法公平价值主要表现为税法在法律适用上的平等，包括上述“平等保护、平等遵守、平等适用和平等制裁”四方面内容。

二、税法公平价值的实质层面

如果说形式公平要求同等对待所有情况类似的人，那么实质公平则强调针对不同情况和不同人予以不同的法律调整。即国家在税法中怎样制定标准对纳税人才是公平的。这就要求税收的制定与实施充分考虑到纳税人的经济、社会地位等具体情况。我们可以从实体公平与程序公平两方面来把握税法公平价值的实质层面。

（一）实体公平

实体公平指税收负担对社会全体公民是平等的。在现代各国的税收法律关系中，所有纳税人的地位都是平等的，因此，税收负担在国民之间的分配也必须公平合理。税收公平是近代平等性的政治和宪法原则在税收法律制度中的具体体现。目前，税收学界对衡量税收实体公平的标准大体如下：

第一，受益标准。这一标准是根据纳税人从政府提供公共服务中享受利益的多寡，判定其应纳多少税或者其税负应该分担多大。享受利益多者多纳税，享受利益少者少纳税，不受益者则可以不纳税。然而，这种标准虽有一定合理性，但实践中是难以实现和操作的。因为在多数情况下，税

收使用结果使具体受益人能受益多少是无法测算的。当然不可以完全排除什么税种都无法测算受益人的受益程度。有个别税种例如车船税就属于受益税。谁拥有并使用车船，享受公路、航道等设施，谁就缴纳税款。显然，这项衡量税收公平的标准只能适用于少数税种，而不能完全解决有关税负公平的所有问题。

第二，能力标准。能力标准，即根据纳税人的纳税能力，判定其应纳多少税或其税负应为多大。纳税能力大的应多纳税，纳税能力弱的可以少纳税，无纳税能力的则不纳税。在税收上，按能力标准征税是迄今公认的比较合理也易于实行的标准。但是用什么来衡量纳税人的负担能力。目前，国际上存在两种较为通行的主张：客观说和主观说。

持客观说的税收学者认为，纳税人能力的大小应依据纳税人拥有的财富来测定。由于财富是由收入、财产和支出表示的。故而能力测定标准可分为三种。收入通常被认为是测度纳税人的纳税能力的最佳尺度。原因是收入最能决定一个人在特定时期内的消费或增添其财富的能力。收入多者其纳税人的纳税能力大，反之则小。财产也是衡量纳税人的纳税能力的尺度。但财产的标准有较大的局限性。因为财产本身不一定代表负担能力，如丧失劳动能力者的自用房产、经营条件差的企业资金等等。消费支出是衡量能力的又一个尺度，消费可以充分反映着一个人的支付能力。可以发现，在现实生活中，消费多者，其纳税能力必然大，消费少者一般其纳税能力也小。但由于支出并不包括储蓄部分，更进一步说，如果支出的来源是借债，那么支出就不代表负担能力。因此，以支出为标准不能全面反映纳税人的实际负担能力。从收入、支出和财产三个标准的优劣来看，以净收入所得作为衡量纳税人负担能力的标准比较切实可行。

主观能力说认为，每个纳税人的负担能力，是按照纳税以后感觉到的牺牲程度而确定。而牺牲程度的测定，又以纳税人纳税前后从其财富得到

的满足（或效用）的差量为准。具体说，对纳税人而言，纳税无论如何都是经济上的牺牲，其享受与满足程度会因纳税而减少。从这个意义上讲，纳税能力也就是忍耐和承担能力。如果税的收课，能使每一个纳税人所感受的牺牲程度相同，那么，课税的数额也就同其纳税能力相符，税收就公平。否则就不公平。

按照纳税人之间的经济条件或纳税能力的相同点与不同点，公平税负有两层含义，横向公平与纵向公平。

横向公平是指经济条件或纳税能力相同的纳税人应负担相同数额的税收。例如对同等纳税人在相同的情况下应同等征税，而不应当有所偏差。横向公平强调的是情况相同，则税收相同。而情况不同，说明纳税能力也不同，如果同等征税，则违反了征税的公平原则。

纵向公平是指经济条件或纳税能力不同的人，应当缴纳不同的税。它是税法的征税公平，是税法实质公平最主要的体现。例如，高收入者应当比低收入者多纳税。一般采用累进税率以满足这种要求。高收入者按较高税率征税。从表面上看，税法适用不一，有违背税收公平原则之嫌，然而，从实质上看，却是符合公平原则的。

因此，税法的实体公平要求国家在行使国家权力制定税收法律时要充分考虑社会全体公民的平等性，体现税法的公平价值，实现税收的合法、合理，公平、公正。

（二）程序公平

税法的程序公平指据以确定社会全体公民税收负担的程序是公平的。在很长一段时间内，人们曾认为实体规定决定、影响当事人的权利义务，而程序规定只是实现实体规定的工具，并不直接对当事人的利益发生作用。因此，在税法公平价值体系中，多数人更重视实体公平，较少关注程序公平。直到 20 世纪 70 年代以后，实体公平的局限性才逐渐被认识。因

为实体公平的真相或者无法查清，或者要花费极大代价，而其裁决标准也常有争议，难以统一。纯粹的程序正义以自身赋予结果公正性使人们清醒地认识到现代法的合法性基础已经发生了变化，原本作为基础的价值共识已丧失，已经或者逐渐地被程序理性公式所取代。

程序公平理论的兴起昭示我们，研究税法的公平价值不能仅仅关注实体公平，更要重视程序的公平性。具体说就是制定税收法律和税收政策时，一定要由纳税人参加，确保税收是经人民代议机关决定和监督执行的。还要保证公众享有对税收征管平等的知情权，通过建立完备的制度使他们能充分表达对税收征管的异议。最后对税收征管中侵犯纳税人权利的行为必须有足够的救济途径。这些都是税收法律关系调整的核心问题，是税法公平价值不可或缺之组成部分。

三、税法公平价值的本质层面

税法公平价值的最深层次是指税法的本质公平，可以归结为税收的起源以及税法的本质问题上。在前几章的论述中，我们已经对税收的起源问题与税法的本质问题进行了详实的讨论，在传统税法理论的基础上借鉴和引用西方契约精神的优质内核，因为“契约精神来自商品经济（或市场经济）所派生的契约关系及其内在原则，是基于商品交换关系的一般要求而焕发出的一种平等、自由和人权的民主精神”。^[54]为了能够对税法公平价值最深层次的内涵进行解剖，笔者试图从税收法律关系的层次结构来进行深入解析。

税收法律关系是税法确认和调整的在征税主体与纳税主体之间发生的税收征纳关系以及征税主体内部各主体之间发生的税收体制关系的过程中而形成的权利义务关系，是税法学的基本范畴。因为一切税收活动必须纳入税收法律关系的范畴才能真正实现，所有税法主体的权力（权利）

义务都体现在税收法律关系之中，^[55]“ 理论的科学性取决于范畴及其内容的科学性。”^[56]因此，对税收法律关系的研究是税法的公平价值研究的入手点。税收法律关系可以概括为以三方主体间的四种法律关系组成的两层结构。三方主体是指纳税主体、国家和征税机关；四种法律关系是指税收宪法性法律关系、国际税收分配法律关系、税收征纳法律关系和税收行政法律关系。其中，税收征纳法律关系和税收行政法律关系构成第一层，是人们通常所认识的税收法律关系，税收宪法性法律关系和国际税收分配法律关系构成第二层，是潜在的、深层次的，也是往往被人们所忽视的税收法律关系。^[57]

（一）税收征纳法律关系中税法的公平价值

现在越来越多的学者赞同将税收征纳法律关系的基本性质界定为一种公法上的债权债务法律关系。税收债权债务关系本身就是与公平原则相辅相成的，税法不仅要求征税机关要公平的对待所有的纳税主体，且自身也是公平地对待征纳双方的——税收征管法赋予征税机关征管权的同时，也对这些权利作出限制，并赋予纳税人知情权、申述抗辩权、控告检举权、获得救济权等一系列权利来衡平征纳双方的权利。税务救济法更是偏向于纳税人的权利救济以实现征纳双方的实质公平对待。这就已经是对传统税法学认为的纳税人又称为义务主体，征税机关又称为权利主体观点的突破。

（二）税收行政法律关系中税法的公平价值

税收行政法律关系是税法与行政法的交叉领域，在日常的税收活动中，如果不考虑税法的宏观调控职能的话，税法的行政法属性更为明显。而在行政法领域，早就有学者对“ 行政法律关系主体法律地位不平等性 ” 提出了质疑，主张应当“ 确立行政法中公民与政府的平等关系 ” ；甚至已有学者直接就纳税人与税务机关法律地位的平等性问题作出了理论尝试。

实际上,行政法学者的讨论对我国传统的“命令与服从”的行政模式也提出了极大的挑战,向“服务与合作”观念的转变同时也说明了在行政法领域引入“契约精神”的可能,甚至必要。有的行政法学者就论证了“行政法领域存在契约关系的可能性。还有的学者认为,在市场经济条件下,契约精神不仅在社会经济生活领域,而且在国家行政管理领域也体现得最为充分和浓重。基于对市场经济秩序维护的可变性需求,随着契约原则的普遍贯彻和契约精神的扩张,通过“社会合意”建构国家行政管理体制是历史的必然选择。毋庸置疑,税收行政法律关系作为行政法律关系的一种,必然也属于为契约精神所渗透的范围。

（三）国际税收分配法律关系中税法的公平价值

国际税收分配法律关系包括国际税收债权债务法律关系和国际税收分配法律关系。前者只是国内税法债权债务关系在国际税法中的延伸,自然也体现着公平的原则。后者是指不同的主权国家之间就国际税收利益进行分配而产生的法律关系。国际税法中体现公平价值,尤其是在国家间税收分配法律关系部分。根据《各国经济权利和义务宪章》第10条^[58]的规定,国际税收分配法律关系体现着的国际税法的公平分配原则,即各个主权国家在其税收管辖权相互独立的基础上,平等地参与对其相互之间税收利益分配问题的协调过程,最终达到既照顾各方利益,又相对公平的结果,其实质就是公平互利。国际税法的公平分配原则是公平优先、兼顾效率的极好体现。这点可在统一各国税收管辖权的活动中略见一斑。各国税收管辖权一般有“居民管辖权”和“收入来源地管辖权”,各国一般选择适用或优先适用其中一种,但现在统一国际税收管辖权为收入来源地管辖权的呼声越来越高。“统一”是出于效率的考虑,而“统一于收入来源地管辖权”则更多出于公平的考虑。实行单一收入来源地管辖权的法理依据,正是税法的公平优先、兼顾效率原则。如果实行效率优先,允许在经济、技

术方面占优势的国家以高效率的方式对跨国征税对象征税,而以其他相对处于劣势的国家要付出高于前者的征税成本为理由,剥夺其对同一对象征税的权利,势必破坏国家间在国际税收分配领域的公平状态,有违国际经济交往的公平互利的基本原则。^[59]而且,由于各国经济发展水平的差距甚大,在国际市场的竞争中,发达比发展中国家具有明显的优势,对发展中国家而言,是“形式上的公平、实质上的不公平”。居民税收管辖权和收入来源地管辖权并行的情况,又正好加深了这种不公平的程度。在国际投资市场上,发达国家是世界资本多数的拥有者,资本、技术、物质、信息的流动,基本是单向的。发达国家大量对外投资,而发展中国家则主要吸引外资。居民税收管辖权使发达国家行使对境内外收入的征税权,而发展中国家实际上只行使对境内收入的征税权,从而使得税收权益的国际分配向发达国家倾斜,造成国际竞争中的实质不公平现象。从税收的机会原则看,税收负担也应该按纳税人取得收入的机会大小来分摊。发达国家的居民到发展中国家去投资,并获取利润。发展中国家对其获得利润提供了起决定性作用的机会。如果使用居民税收管辖权,发展中国家所做出的努力和牺牲将一无所获,这显然不公平。而行使收入来源地税收管辖权,在国际投资或国际竞争中,就能够在跨国纳税人和国内纳税人之间实现真正的公平。

(四) 税收宪法性法律关系中税法的公平价值

税收宪法性法律关系是指纳税人(人民)与国家之间根据宪法有关税收的规定而产生的税收法律关系。^[60]在启蒙思想家看来,国家起源于“一大群人相互订立信约”,人们向国家纳税是让渡其自然财产权利的一部分。社会契约论的理论认为,国家和宪法(法律)的产生过程中,主要存在着两个契约关系。一个是人民相互间缔结的契约,通过这一契约,人民结束了“人人相互为战的战争状态”,使“国家”得以产生。^[61]国家一经产生,

便必然具有一定的永久性和稳定性，用马克思主义的观点来看，非到阶级和阶级对立消灭，国家是不会灭亡的。另一个则是具有实体性的国家作为缔约一方主体与（作为整体的）人民订立的契约——即制定宪法。在这一契约关系中，如果“个人”违约，国家就运用其政权机器对违约人施以惩罚，从而使其承担违约责任；如果“国家”违约，人民就通过行使其政治权利，如选举权、言论自由权等，使国家承担违约责任；如果是作为整体的“人民”违约，则说明此时“契约”已经无效，需要缔结新的契约。上述两个契约都是经由“人民”而紧密结合在一起的；换言之，“人民”在其中起着主动和关键的作用。同时，人民具有双重身份，既是前一契约的全部缔约主体，对于个人来说，是主权者的成员；又是后一契约的一方缔约主体，对于主权者来说，是国家的成员。前一个契约关系孕育着税收产生的原因，即人民最初同意承担纳税的义务，无非是希望能够因此而得到集体力量的保护。对此，英国著名法史学家梅因爵士的研究提供了最佳的佐证，他说，“毫无疑义，古代意大利大半是由强盗部落所组成的，社会的不安定使得人们集居在有力量来保护自己并可以不受外界攻击的任何社会领土内，纵使这种保护要以付重税……作为代价，也在所不惜。”^[62]因此，人民之所以在后一个契约关系中，通过宪法的有关规定同意并实际让渡其自然财产权利的一部分给国家，正是为了使国家（通过政府）能够运用集体力量来保护人民所有的更为重要的其他权利；而人民实际上在因这种保障而产生的稳定、有序的社会秩序状态中获得了比其转让给国家的利益更多的补偿即获得了公共需要的满足，并为人民创造更多的利益、争取更广泛的权利提供了前提条件。同时，从资源的有效利用的角度来看，人们原本是分别运用自己独自的力量来专门保护也只能保护自己的，这部分力量成为人们必要的利益支出的一部分，但这种保护并不一定就是有效的；税收使得人们用于自我保护力量消耗的那部分利益集中起来汇合成为集体力量，因为

“最弱的人……与其他处在同一种危险下的人联合起来，就能具有足够的力量来杀死最强的人。”^[63]更何况，这一集体力量还发挥了远远超过“保护”的作用——即成为满足公共需要的来源。因此，集中起来的资源就比分散于纳税人手中的资源能够得到更充分、有效地利用。税收的交换学说就很能够说明这种权利和义务在纳税人和国家之间的双向流动。

作为后一个契约的表现形式的宪法，是一个国家的根本大法，规定的是人民和国家之间的最基本的权利和义务关系，在国家的法律体系当中居于最高的层次，具有最高的法律效力。其中有关税收的规定，当然在税法体系中也具有最高的效力和根本的指导意义。而包括宪法在内的所有法律都是由代表人民的代议机关制定的，其对税收的有关规定不过就是反映了人民同意缴纳税款、同时要求国家承担公共服务提供者的义务的意志。社会契约理论认为，生活在自然法之下的人民为了结束只能依靠强力才能保有生命、自由、财产的弱肉强食局面，需要寻找一种结合的方式，使其能以全部的力量来卫护和保障每个结合者的人身和财富，并且由于这个结合使每一个与全体相联合的个人只不过是服从他自己，并仍然能够像以往一样的自由。于是，人民以缔结社会契约的方式产生了这个结合——人民共同体（也就是主权者）。在社会契约之下，主权者就是公意的代表，享有制定宪法的权威以表达公意。政府只不过是主权者的执行人，负责执行法律并维持社会的和政治的自由。如果我们将税收宪法性法律关系中的国家理解为主权者，那么代表公意的主权者在宪法中规定税收时必然严守公平优先的理念，因为公意首先就体现为公平、平等的要求；如果将税收宪法性法律关系中的国家理解为政府，那么仅仅作为主权者执行人的政府自然也不得违背公意有关公平优先的要求。从国家和法律的产生过程来看，人人结束相互为战的状态相互之间缔结契约以产生国家，国家与人民订立契约以产生宪法及其具体化——法律，当然包括税法或者说有关税收

的法律规定。也就是说，宪法中有关税收的规定及其具体化（税收法律）可以看作是国家与纳税人（人民）签订的契约，纳税人（人民）根据契约缴纳税款以购买公共产品、公共服务，国家根据契约提供公共产品、公共服务。既然税法只是这样一个契约，那么公平必然为其合理内核。人们之所以愿意让渡自身部分权利以成立国家并给付税款维持其运作，就因为他们相信这个国家是善的、是为了整个社会的整体利益而运作的并且最终有利于其自身。所以税法必须“公平”地从人们那里获得税收以维持这种信赖。税收宪法性法律关系严格贯彻着契约精神和平等原则，在所有的税收法律关系中最深刻地反映了税收法律关系的债权债务的性质及税法最根本的“公平价值”。

我们认为，税法的公平价值的根本内容就在于，经由宪法的形式，国家和纳税人根据税收法定主义，通过“税收法律”（以及作为中间主体的征税机关）建立其相互之间以征税和纳税为外在表现形态、而以满足和要求“公共需要”为内在本质内容的权利义务关系。这一关系所内涵的“契约精神”要求在调整纳税人分别与征税机关和国家之间的关系时必须贯彻和体现公平价值。

第四章 中国现代税法的建设目标

一、中国现代税法的发展模式

我们认为，中国现代税法的发展模式应为建设和谐的税法。通过对税收的起源，税法的本质以及税法的价值及公平价值的研讨，旨在能够为建设和谐的中国税法模式提供理论基础。随社会的发展，制度规范亦在悄然变迁，时下我国不失时机的提出建设和谐社会的宏伟目标，并在积极稳妥地为之奋斗。和谐社会离不开和谐制度，民主法治、公平正义以及人与人、人与自然和谐共存、政治经济文化协调发展更离不开和谐制度之构建，这其中建设和谐税法意义尤为深远。

和谐税法的基石——以人为本。税法的本质要求我们在建设中国税法的目标模式中要坚持以人为本的原则。

本文在论述税收的起源与税法的本质中指出，从税收的本质上来说，国家为什么有权征税，人民为什么需要纳税，都源于税收是社会公共产品和公共服务的对价。一方面社会个体需要将自己的私人财产的一部分，以税收的形式让渡给国家，同时，有权利从国家那里获得能够确保生存、发展所必须的公共服务；另一方面，国家从人民那里取得了税收，确保了其职能的实现，因此，也有义务为人民提供公共服务。而税法调整的是纳税人的权利和国家权力的法律关系，纳税主体与国家之间在法律地位与经济本质上具有平等性。以人为本要求公民权利第一，国家权力第二。国家权力的存在是为了实现公民权利，国家权力属于拥有权利的人民，国家只是权力的行使者，法无授权即无权力，权力只能自由裁量，因而权力是有限的，这个界限就是公民的权利。只有这样，税收的在本质上才具有合法性、合理性。才能获得人民的真正认同和自觉奉行，实现公平，促进发展，达

到和谐。

和谐税法的基石——依法治税。依法治税是建设和谐税法的基本保障和重要特征。

首先法治是一种视法为社会最高权威的意识、理念和文化，是以社会集体成员的公共意志为内容而形成的规则体系。它重视个人的价值和尊严，要使纳税人的权利得到尊重和保护，但排斥个人在社会运行机制中的权威地位。相应地，在税收领域，无论是国家、征税机关还是纳税人，无论是国家元首还是平民百姓，都必须尊重税法的权威，国家、税务机关要严格按照税法规定履行税收权力义务，纳税人也要按照税法规定履行纳税义务。这是税法公平价值的形式层面的反映，是税收法治最基本的要求，也是和谐税法的最基本要求。

其次，在税法建设过程中，要保证对纳税主体基本财产权利的保护同时对政府征税权力和用税权力的限制和约束，有效保障公民财产权利。虽然国家与人民之间存在契约关系，且任何一方都不得擅自进行哪怕最微小的一点修改。但是由于国家在行使手中人民赋予的权利时，时而会出现滥用或滥用的危险，加之国家一旦形成，便逐渐与人民形成一种非对称的关系，人民对其很难及时监督。因而，国家在行使征税权时，就可能随意侵害公民的财产权利，造成两者之间的紧张关系，进而引发激烈的社会矛盾和冲突。另一方面，由于机会主义者的存在，可能出现个别社会成员不履行纳税义务的情况，此时，社会公共利益就得不到有效保障。针对这些问题，税收法治通过公民及其代表制定法律，对国家权力和公民权利进行进一步的合理界定来予以解决。由此可以看出，税收法治的真正目的在于保证国家行使其税收权力的同时，通过法律限制国家的任意征税权，有效保障公民的财产权利。同时要求制定和实际执行的税法应当是既能够有效保障公民财产权利，又能够满足社会公共需求的公平合理的法律。而要做到

这一点,就必须切实保障公民参与立法的政治权利,并通过一套运行良好的立法原则、立法程序及执法和救济程序来实现,体现税收法律主义。

再次,在和谐税法的建设中要使公平等社会价值得到弘扬。公平不仅是税法的基本价值,也是文明社会普遍的价值标准和税法和谐的重要尺度。而建设和谐税法有助于公平等社会价值观念的实现。其必然要求税收立法体现公平税负的原则,税法成为公平的调节器,要求良好的税法得到彻底的遵守和执行要求税务机关严格执法,对纳税主体平等对待,纳税主体普遍守法,诚信纳税,从而使税法的公平等价值标准,通过执法和守法得到真正实现,达到和谐。

二、中国税法需要宪政精神

我们认为,建设现代的和谐税法的模式最深层的要求真正的把社会契约精神,西方的宪政精神的合理成分融入到中国税法体系的建设中来。

在中国的语境中,法律是为政治服务的,是阶级统治的工具,政治则是各阶级围绕国家政权而形成的关系。这种思想派生出来的是法律工具主义,是某种社会目标或政治决策的实现手段。作为“法律中的法律”的宪法,也就变成了各部门法中最不像是“法”的东西——没有完整的法律规范形式,没有法律责任和违宪纠察作为后盾。宪法更多意义上不是对社会生活起调整作用,而是对一些既定原则的承认,成为国家的政治宣言和维护统治合法性的重要工具。而税收则是工具的“工具”,是为政府服务的,换句话说,政府是在征收和使用自己的钱,跟纳税人没有什么直接的关系,纳税人无权说三道四。宪法中只规定公民有依照法律纳税的义务,税收专门法中纳税人被定义为单纯的纳税义务人、纳税人的权利处于被忽略的地位就是其表现,中国的纳税人作为税收法律关系的主体还是没有享受到纳税人应有的地位和权利。

我国现行宪法在公民权利和国家架构等方面的规定在形式上与大多数西方宪法很相似,但我国宪法文本在税收方面的欠缺却是明显的。税收,这个无论对于政府还是公民都至关重要的问题,在建国以来的 4 部宪法中,竟然都从未作任何规定,国家税收权力的归属至今都是阙如的,既没有规定纳税人的权利,也没有明确说明征税是否需要代议机关(人民代表大会)的同意。在这个涉及国家生死存亡和政府与公民关系的最重要问题上竟然是空白。

历史已经反复证明,宪政不只是西方国家的专利,而是人类社会发展的主流趋向。在当代,税收的宪政精神受到越来越广泛的关注,几乎所有倡导法治的国家,理论界普遍认为税收的宪法精神应当准确地反映在宪法、税收基本法和相关的税收法律之中。

税收应当是人民依法向征税机关缴纳一定数量的财产而使国家具备满足人民对公共服务需求能力的一种活动。税权应当归于人民,由人民选出的代表按照立法程序制定一切税收法律,或者说,所有的税收要素都必须由全国人民代表大会进行法律规定。税收立法机关必须依据宪法的授权制定相关的税收法律,并依据宪法保留专属自己的立法权力,任何其他主体(主要指政府)均不得与其分享立法权力,除非它愿意将一些具体和细微的问题授权给政府或其他机关立法,而这种授权也必须在宪法的框架之内进行,而且是具体化的。宪法应清晰地界定国家税收的基本制度和基本政策,应起到约束政府税收行为的作用,确保公民在交纳税收以后的剩余部分能够维持其正常的生产和生活且这种生产和生活能够持续地保持扩大和上升的趋势。一切税收法律都不得违背宪法,不得侵犯宪法所保障的各税收主体的权利(力)和自由。政府征税所依据的法律,只能是人民行使权力的全国人民代表大会制定的法律,这意味着不允许存在任何超然于宪法、税收基本法和相关税收法律之上的权力,意味着任何人不得因违反

宪法和税法之外的原因而受到法律的制裁。宪法和税收法律必须平等地对待每一位公民，所有的公民都有服从国家宪法和税收法律的平等义务。人民仅承担宪法和法律规定的纳税义务，有权拒绝这个范围之外的任何负担。人民的纳税义务因法律规定而产生，因法律修正而变动。人民的财产权亦不受法律规定之外的任何干涉，人民有权保卫自己法定的和神圣的财产权。国家行政和税务机构必须依法行政，必须在立法机关法律授权的范围内行使税收职权，一切税收活动必须以宪法和法律条文为依据。民众对政府和税务机构违反宪法和国家税收法律的行为有权抵制，政府和税务机构因自身的不法行为给民众造成损失，应予以补偿和救济，所有的政府官员和税务工作人员必须对自己的违法行为承担法律责任。

我们认为如果要真正实现税法的公平价值，那么在税收法律制度的建设中应当以社会契约精神为支点，接受和融入“宪政精神”的合理内核，使宪法真正应用于我们的社会生活中，成为全民族的共识，只有这样，纸面上的权利才会化作实实在在的宪政精神，最终实现“税收法治”。

结 论

理论的探索是为了更好的实践，在中国税法理论稳健发展的同时，税收制度的改革正逐步走向完善和成熟。本文运用社会契约论的精神作为支点，对税收的起源，税法的本质以及税法的公平价值进行了探讨和研究，我们认为，在市场经济蓬勃发展的今天，我们应突破传统，谋求创新，接受和结合人类先进的理论精髓，为税收法治建设创造良好的理论基础。

法治表现为制度，却生成精神。于 2007 年 3 月 16 日结束的第十届全国人大五次会议，表决通过了《物权法》（草案），明确了物的权属，强化了对私有财产的保护。同时表决通过了《企业所得税法》（草案），将内、外资企业所得税税率统一为 25%。实现了企业所得税内外并轨，标志着我国经济进一步与国际规则接轨，为全国人民勾画出一个充满人文关怀和充满活力的公平社会。表明了中国税收法治建设正在接受和融入西方的契约精神，将宪政的思想与我国的法治建设逐步的结合起来。这正给我们的税法理论研究者提供了良好的机会。我们应立即开始进行一场全民族的法治建设运动，通过一种渐进的方式，开展一场“静悄悄的革命”，用一代人或几代人的持续努力，树立起税收的法治精神，实现和谐税法的目标。

注 释

- [1]《马克思恩格斯选集》第2卷,人民出版社1972年第1版,第336页。
- [2]《马克思恩格斯选集》第2卷,人民出版社1972年第1版,第336页。
- [3]《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1972年第1版,第162页。
- [4]《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1972年第1版,第167页。
- [5]《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1972年第1版,第162页。
- [6] 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年第1版,第10页。
- [7] 张守文:《税法原理》,北京大学出版社1999年第1版,第10页。
- [8] [英]霍布斯:《利维坦》,黎思复、黎廷弼译,商务印书馆1985年第1版,第132页。
- [9] [法]卢梭:《社会契约论》,何兆武译,商务印书馆2003年第3版,第19页。
- [10] [法]卢梭:《社会契约论》,何兆武译,商务印书馆2003年第3版,第19页。
- [11] 参见张文显:《二十世纪西方法哲学思潮研究》,法律出版社1996年第1版,第208-209页。
- [12] 参见张文显:《法学基本范畴研究》,中国政法大学出版社1993年第1版,第85页。
- [13] 李刚:《税法公平价值论》,载刘剑文主编《财税法论丛》第4卷,法律出版社2004年第1版,第128页。
- [14] 参见《马克思恩格斯全集》第19卷,人民出版社1972年第1版,第32页。
- [15] 参见陈共主编:《财政学》,中国人民大学出版社1999年第1版,第

132 页。

- [16][德]拉德布鲁赫：《法学导论》，米键译，中国大百科全书出版社 1997 年第 1 版，第 6 页。
- [17][英]托马斯·潘恩：《人权论》，载《潘恩选集》，马清槐等译，商务印书馆 1982 年第 1 版，第 250 页。
- [18][法]卢梭：《社会契约论》，何兆武译，商务印书馆 2003 年第 3 版，第 20 页。
- [19]参见李刚：《税法基本价值论》，湖北省经济法专业委员会 1999 年年会论文。
- [20]参见《毛泽东选集》第一卷，人民出版社 1991 年第 2 版，第 309 页。
- [21]张文显、张光博：《以权利和义务为基本范畴重构法学理论》，《求是》1989 年第 10 期，第 24 页。
- [22]卓泽渊：《法治国家论》，中国方正出版社 2001 年第 1 版，第 62 页。
- [23]卓泽渊：《法治国家论》，中国方正出版社 2001 年第 1 版，第 69 页。
- [24]参见吕继东：《宪法：权利和权力》，《人民法院报》2002 年 11 月 25 日，第 4 版。
- [25][法]孟德斯鸠：《论法的精神》（上册），张雁深译，商务印书馆 1961 年第 1 版，第 213 页。
- [26][英]洛克：《政府论》（下篇），叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆 1964 年第 1 版，第 88 页。
- [27]参见卓泽渊：《法的价值论》，法律出版社 1999 年第 1 版，第 437—438 页。
- [28]参见周永坤：《法理学——全球视野》，法律出版社 2000 年第 1 版，第 246 页。
- [29]参见[奥]凯尔森：《法与国家的一般理论》，沈宗灵译，中国大百科全

书出版社 1996 年第 1 版,第 98—100 页。

- [30]参见[英]弗里德利希·冯·哈耶克:《法律、立法与自由》(第 2、3 卷),邓正来、张守东、李静冰译,中国大百科全书出版社 2000 年第 1 版,第 336 页。
- [31]参见[美]约翰·罗尔斯:《正义论》,何怀宏、何包钢、廖申白译,中国社会科学出版社 1988 年第 1 版,第 267—268 页。
- [32]参见[日]井手文雄:《日本现代财政学》,陈秉良译,中国财政经济出版社 1990 年第 1 版,第 262—263 页。
- [33]参见李九龙主编:《西方税收思想》,东北财经大学出版社 1992 年第 1 版,第 5 页。
- [34][英]霍布斯:《利维坦》,黎思复、黎廷弼译,商务印书馆 1985 年第 1 版,第 269 页。
- [35]参见李九龙主编:《西方税收思想》,东北财经大学出版社 1992 年第 1 版,第 8 页。
- [36][法]萨伊:《政治经济学概论》,陈福生、陈振骅译,商务印书馆 1982 年第 1 版,第 501 页。
- [37]参见张馨:《公共财政论纲》,经济科学出版社 1999 年第 1 版,第 232 页。
- [38]参见张馨:《当代财政与财政学主流》,东北财经大学出版社 2000 年第 1 版,第 82 页。
- [39][英]弗里德利希·冯·哈耶克:《法律、立法与自由》(第 2、3 卷),邓正来、张守东、李静冰译,中国大百科全书出版社 2000 年第 1 版,第 332 页。
- [40]参见[澳]弗·冯·维塞尔:《自然价值》,陈国庆译,商务印书馆 1982 年第 1 版,第 273—274 页。
- [41]参见[美]詹姆斯·M·布坎南:《公共财政》,赵锡军译,中国财政经

济出版社 1991 年第 1 版，第 28—29 页。

[42] 参见[美]詹姆斯·M·布坎南：《民主财政论》，穆怀朋译，商务印书馆 1993 年第 1 版，第 13—14 页。

[43] 参见张文显主编：《法理学》，法律出版社 1997 年第 1 版，第 286—287 页。

[44] 参见张文显主编：《法理学》，法律出版社 1997 年第 1 版，第 281 页。

[45] “强制性”是指国家凭借政治权力而对纳税人的强制；“无偿性”是指国家向纳税人征税不以支付任何代价为前提的无偿；“固定性”是指国家按照预先制定的税收法律进行征税的固定。参见刘剑文主编：《财政税收法》，法律出版社 1997 年第 1 版，第 142 页；以及其他大部分税法学专著或教材。

[46] 参见刘剑文主编：《财政税收法》，法律出版社 1997 年第 1 版，第 142 页；第 143—144 页。

[47] 张恒山：《“法的价值”概念辨析》，《中外法学》1999 年第 5 期，第 28 页。

[48] 卓泽渊：《法的价值论》，法律出版社 1999 年第 1 版，第 79 页。

[49] 参见张文显主编：《法理学》法律出版社 1997 年第 1 版，第 283 页。

[50] 参见张文显主编：《法理学》法律出版社 1997 年第 1 版，第 301—336 页。

[51] [美]E·博登海默：《法理学——法哲学及其方法》，邓正来、姬敬武译，华夏出版社 1987 年第 1 版，第 238 页。

[52] [美]E·博登海默：《法哲学——法理学及其方法》，邓正来、姬敬武译，华夏出版社 1987 年第 1 版，第 295 页。

[53] 卓泽渊：《法的价值论》，法律出版社 1999 年第 1 版，第 436 页。

[54] 马新福：《社会主义法治必须弘扬契约精神》，《中国法学》1995 年第 1 期，第 40 页。

[55] 参见[日]金子宏：《日本税法原理》，刘多田等译，中国财政经济出

版社 1989 年第 1 版，第 18 页。

[56] 张文显：《法学基本范畴研究》，中国政法大学出版社 1993 年第 1 版，第 3 页。

[57] 参见刘剑文、李刚：《税收法律关系新论》，《法学研究》1999 年第 4 期，第 10 页。

[58] 《各国经济权利和义务宪章》第 10 条：所有国家在法律上一律平等；并且作为国际社会的平等成员，有权充分和切实地有效地参加解决世界性的经济、财政金融以及货币等重要问题的国际决策过程，——并且公平地分享由此而来的各种效率。

[59] 参见刘剑文：《国际双重征税问题》，载刘剑文主编《财税法论丛》第 1 卷，法律出版社 2002 年第 1 版，第 362 页。

[60] 事实上，我国宪法关于税收的规定是极其不足的。宪法 56 条仅仅规定了：居民有依法纳税的义务。这只规定了纳税人的纳税义务而无相应的权利，这与法治时代的要求是格格不入的，也与各国法律规定不相符。

[61] 参见[英]霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，商务印书馆 1985 年第 1 版，第 94—96 页。

[62] [英]梅因：《古代法》，沈景一译，商务印书馆 1959 年第 1 版，第 27 页。

[63] [英]霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，商务印书馆 1985 年第 1 版，第 92 页。

参 考 文 献

一、著作类

(一) 中文著作

1. 张文显：《二十世纪西方法哲学思潮研究》，法律出版社 1996 年第 1 版。
2. 张文显主编：《法理学》，法律出版社 1997 年第 1 版。
3. 卓泽渊：《法的价值论》，法律出版社 1999 年第 1 版。
4. 沈宗灵主编：《法理学》，高等教育出版社 1994 年第 1 版。
5. 张文显：《法学基本范畴研究》，中国政法大学出版社 1993 年第 1 版。
6. 刘剑文主编：《财政税收法》，法律出版社 1997 年第 1 版。
7. 张守文主编：《财税法教程》，中国政法大学出版社 1996 年第 1 版。
8. 涂龙力、王鸿貌主编：《税收基本法研究》，东北财经大学出版社 1998 年第 1 版。
9. 姚建宗：《法律与发展研究》，吉林大学出版社 1998 年第 1 版。

(二) 外文译著

1. [法]卢梭：《社会契约论》，何兆武译，商务印书馆 2003 年第 3 版。
2. [英]洛克：《政府论》（下篇），叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆 1964 年第 1 版。
3. [日]金子宏：《日本税法原理》，刘多田等译，中国财政经济出版社 1989 年第 1 版。
4. [古希腊]亚里士多德：《政治学》，吴寿彭译，商务印书馆 1965 年第 1 版。
5. [英]亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下卷），郭大力、王亚南译，商务印书馆 1974 年第 1 版。
6. [英]霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，商务印书馆 1985 年第 1 版。
7. [法]孟德斯鸠：《论法的精神》（上册），张雁深译，商务印书馆 1961

年第 1 版。

8. [英]梅因：《古代法》，商务印书馆 1959 年第 1 版。
9. [美]E·博登海默：《法哲学 法理学及其方法》，邓正来、姬敬武译，华夏出版社 1987 年第 1 版。
10. [英]弗里德利希·冯·哈耶克：《法律、立法与自由》，邓正来、张守东、李静冰译，中国大百科全书出版社 2000 年第 1 版。
11. [美]詹姆斯·M·布坎南：《公共财政》，赵锡军译，中国财政经济出版社 1991 年第 1 版。

（三）外文原作

1. Joseph A. Pechman, Federal Tax Policy, W·W·Norton & Company, Inc., 1971, revised ed..

二、期刊类

1. 马新福：《社会主义法治必须宏扬契约精神》，《中国法学》1995 年第 1 期。
2. 李刚：《税法基本价值论》，“湖北省法学会经济法专业委员会”1999 年年会论文。
3. 刘剑文、李刚：《二十世纪末期的中国税法学》，《中外法学》1999 年第 2 期。
4. 李刚：《税法公平价值论》，载刘剑文主编《财税法论丛》第一卷，法律出版社 2002 年第 1 版。
5. 张恒山：《“法的价值”概念辨析》，《中外法学》1999 年第 5 期。
6. 宋德安、刑西唯：《论“依法治税”——从契约论角度看国家分配论之不足》，《人文杂志》1996 年第 1 期。
7. 崔卓兰：《论确立行政法中公民与政府的平等关系》，《中国法学》1995

年第4期。

8. 余凌云：《论行政契约的含义——一种比较法上的认识》，《比较法研究》1997年第3期。
9. 张守文：《论税收法定主义》，《法学研究》1996年第6期。
10. 季卫东：《法律程序的意义——对中国法制建设的另一种思考》，《中国社会科学》1993年第1期。

论 文 摘 要

本文借鉴和参考西方以“社会契约论”为理论基础的税收理论中的合理因素,对税收的起源、税收及税法概念进行了新的界定,并以社会契约精神作为支点明确了社会主义市场经济条件下税收及税法概念,阐释了税法的本质,进而论证了税法的公平价值,并提出在吸收西方宪政精神的基础上建设中国税法的和谐目标。文章共分为四章。

第一章,对有关税收理论的一些基本的概念进行了重新的界定。文章认为,在以市场经济为基础的经济前提下,西方以社会契约论为基础的国家理论及其税收理论,从双方意思表示一致的角度来解释国家与税收的产生,把国家权力与公民权利、征税权力与纳税权利有机统一起来,更符合“人民当家作主”和“人民主权国家”的实质。同时税与法的关系应体现为税法在调整税收关系时呈现出一种无论征税还是纳税都必须而且只能以法为依据状态。从而界定税收的含义为,作为法律上的权利与义务主体的纳税人,以履行纳税义务作为享有宪法规定的各项权利为前提,依照遵从宪法所制定的税收法律为依据,承担物质性的给付义务,从而使国家得以具备满足公民对公共服务需要的能力的活动。把税法概念定义为,税法是调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的法规范的总称。

第二章,在前文论述的基础上,进一步引用和借鉴社会契约论的理论,对税法的本质进行了法理的分析。文章指出,在权利与义务相统一的现代法治精神前提下,税法的本质是为了实现纳税人权利的运行,通过设置国家有关税收的所有具体权力保证顺利的实现税收的征缴,最终实现纳税人公共产品享受权利,税法调整的是纳税人权利与国家权力的法律关系。同

时税法调整的主体之间在法律关系中的地位是平等的,政府只能在征得人民的同意后才能征税。税收的经济本质在于公民等社会个体所有之财产向国家的让与,公民等社会个体让与的财产构成国家权力的物质本源。在经济本质上,双方具有平等的财产关系。通过论述税法的本质,指出了税法本身的应然价值,并肯定了公平作为税法的基本价值的优先的核心地位。

第三章,文章在论述税法价值的基础上,运用社会契约理论的合理内核对税法的公平价值及其体系进行论证。税法的公平价值是由一个具有内在逻辑联系的三个层次即形式层面、实质层面和本质层面组成的逐级递进的价值体系。

形式层面的税法公平价值要求税法应当平等的适用于属于它们所规定的各种各样的人,主要表现为税法在法律适用上的平等,包括“平等保护、平等遵守、平等适用和平等制裁”四方面内容。

实质层面的税法的公平价值应从实体公平与程序公平两方面把握。实体公平是指税收负担对社会全体公民是平等的,其标准包括横向公平与纵向公平。横向公平是指处于同等经济状况的人即经济情况、纳税能力相同的纳税人,税收负担也应相同;而垂直公平是指经济情况、纳税能力不同的纳税人,其税收负担也应不同。程序公平是指据以确定社会全体公民税收负担的程序是公平的。

本质层面的税法公平价值为本质公平,可以归结为税收的起源以及税法的本质问题上。交织在税收征纳法律关系、税收行政法律关系、国际税收分配法律关系和税收宪法性法律关系之中。税法的公平价值的根本内容就在于:经由宪法的形式,国家和纳税人根据税收法定主义,通过“税收法律”建立其相互之间以征税和纳税为外在表现形态、而以满足和要求“公共需要”为内在本质内容的权利义务关系,这一关系所内涵的“契约

精神”要求在调整纳税人分别与征税机关和国家之间的关系时必须贯彻和体现公平价值。

第四章，对中国现代税法的建设目标进行了展望。文章认为，中国现代税法的发展模式是和谐税法。要求对纳税主体基本财产权利予以充分的保护，同时对政府征税权力和用税权力进行限制和约束，从而使税法的公平价值标准得到真正实现，达到和谐。文章认为，要真正实现税法的公平价值，建设和谐税法，那么在税收法律制度的建设中就应当以社会契约精神为支点，接受和融入“宪政精神”的合理内核，使宪法真正应用于我们的社会生活中，成为全民族的共识，最终实现“税收法治”。

Abstract

Based on the analysis of prevalent Western “social contract theory”, the thesis intends to elaborate on the origin of taxation, tax revenue and the concept of tax law in a new perspective, and tries to redefine tax revenue and tax law under the socialist market economy context with social contract spirit as the pivot, stressing the fair value of tax law and proposing the target of a well functioning tax law system on the basis of western constitutional government. The thesis has been divided into four chapters.

Chapter one redefines some basic concepts concerning tax revenue theory. The thesis holds that under the circumstance of socialist market economy, the Western idea of nation and tax revenue centers on the sameness of the two parties’ interests to explain the origin of nation and tax revenue, and reconciles the relationships between national power, citizen rights, tax collecting rights, and tax paying rights, thus it fits the idea of “the people is master of own affairs” and “the people sovereign state” better. Meanwhile, the relation between tax and law should guarantee that no matter tax collecting or tax paying will be conducted under the guidance of law. With former analysis, the thesis presents a definition for tax revenue, that is, as the subject of rights and duties in law, taxpayers can enjoy their constitution prescribed rights on the basis of paying due tax, shoulder their responsibility of material payment, only in this way can the nation provide sufficient infrastructure for citizens. Based on above analysis, tax law can be deemed the vehicle through which the relationships between nation, tax collecting organizations and tax payers can

be best balanced during the process of tax collection.

Chapter two furthers the analysis of social contract theory and make a more thorough elaboration on the essence of tax law on the foundation of former comments. The thesis points out that in modern era, with the emphasis on the balance between rights and duties, tax law has actually been the means of maintaining taxpayers' rights, guaranteeing the collection of tax revenue under specific power it prescribes for the state, and finally making taxpayers enjoy public goods rights; tax law adjusts the legal relation between taxpayers' rights and state power. At the same time, the parties the tax law reconciles are equal in law, and the government can level taxes only with the consent of the people. The economic essence of tax law lies in the surrender of individual wealth to the nation, which in turn becomes the material foundation of state power. In economic essence, the two parties enjoy equal wealth relationship. Through the interpretation of the essence of tax law, the thesis make clear the necessary value, that is the fair value, the core of tax law.

Chapter three deals with the three dimension of tax law's fair value, namely, the formal, the substantive, and the essential based on former discussion.

The formal dimension demands that tax law should be applicable to people from all strata as prescribed in law, pertaining to the principle of "equal protection, equal observation, equal application, and equal sanction."

The substantive dimension deals with two aspects of equality: entity equality and procedure equality. Entity equality refers to the fairness of tax revenue toward all the nationals, including the horizontal equality and vertical equality. Horizon equality means people with the same income and same tax

payability should pay the same amount of tax; While Vertical equality means people with different income and different tax payability will also put different amount of tax. Procedure equality means the procedure to stipulate the amount of tax all the citizens are subjected to should be fair.

The essential dimension can be dated back to the origin of tax revenue and the essence of tax law. Caught between tax revenue collection relations, tax revenue executive relations, international tax revenue distribution relations and tax revenue constitution relations, the essence of tax law's fair value can be defined as follow: Through the form of the constitution, the state and taxpayers establish a relationship of collector and payers to meet the needs of "public needs" by way of "tax revenue laws", thus the "contract spirit" demands the embodiment of fair value when adjusting the relationship between taxpayers and tax collecting organizations, between taxpayers and the state.

Chapter four presents a view on the future construction of China's modern tax law. In Writer's opinion, the formula for the development of China's modern tax law is a harmonious one, demanding the thorough protection of taxpayers' basic possessions, meanwhile, setting limits on government's power in collecting taxes and using taxes, thus it might render the fair value of tax law come true. The author also holds that to realize fair value and establish a harmonious tax law system, the social contract spirit should not be ignored due to its enormous significance in these matters, and reasonable core of "constitutional government" idea should also be taken into account, thus the constitution may be truly applied in our life and be recognized by all the citizens and provide legal guidance for tax law construction.

后 记

停下敲打键盘的手指，时间似乎也在瞬间凝固。昨天的一切重现在眼前。曾记得，三年前，接到录取通知书的兴奋和激动。因为，我又回到熟悉而又陌生的学校——吉林大学，而且能够坐在神圣的法学殿堂，接受哲人的教诲，漫步真理的云间。转瞬，时间如流水般从指间轻轻划落，而自己将载着师长的教诲，同学的友谊，知识的沉淀，怀着更多的感激、责任和疑惑步入新的天地。路漫漫其修远兮，吾将上下而求索。

三年的“再”学生涯，使我对生活有了更多的理解和感悟。师生情，同学谊，是我一生都不能挥去的情结。

感谢给予我生活和学业上无微不至关怀的导师马新福教授。先生的授道，使我重新点燃了普罗米修斯的“圣火”，充满激情的投入到法学的海洋。

感谢吉林大学法学院所有的师长和同学们对我的教导和帮助，让我在求学的每一天都感受到快乐和充实。

感谢我的家人和同事，是您们的鼓舞和支持，让我圆上了这个奢侈的梦。

感谢您——吉林大学，您的宽容，您的纳百川的胸襟，像父亲的爱，深沉而久远。

杨延坤

二 七年三月三十一日