



个人所得税作为财产权限制 ——基于基本权利教义学的初步考察

张翔 摘自:《浙江社会科学》2013年9期

摘要: 传统上,个人所得税被认为与财产权保障无关。但在财产权的保护范围从“物”向“财产利益”、从“存续保障”向“价值保障”扩张后,所得税开始被纳入财产权的问题视野。个人所得税应被界定为财产权所应承担的社会义务,而非对财产的征收。征收个人所得税,应当作为对财产权的限制而接受合宪性审查。宪法上的比例原则、本质内容保障与税法上的量能课税、半数原则等有学理上沟通的必要。

关键词: 个人所得税; 财产权的社会义务; 比例原则; 本质内容保障; 量能课税; 半数原则

税收关系是国家与个人之间的重要关系,国家的征税权必须遵守宪法为公权力设定的规则。对税的研究从税法思维走向宪法思维,用宪法规范审查税法规范,是实现宪政所必须完成的“税法的革命”。^①宪法对公民依法纳税义务的规定是对税法进行实质性合宪审查的依据,而公民基本权利作为国家公权力活动的边界,同样约束国家的征税权。在各项基本权利中,最直接与税收发生关系的是私有财产权,而直接与私人财产相关的税种是个人所得税。对个人所得税,我国财税学和财税法学多有研究,但就笔者的观察所见,其中对宪法基本权利原理的运用尚嫌不足。笔者希望从基本权利教义学出发,主要以德国相关理论为参考,对个人所得税作为财产权限制的法理进行初步的整理,以期推进宪法学与财税法学的互动。

一、财产权的保护范围不及于个人所得税?

(一) 传统学说: 个人所得税与财产权无关

个人所得税是国家对个人金钱财产的无偿取得,因此,在各项基本权利中,人们很容易首先将个人所得税与财产权联系起来,探讨私有财产权对国家征税权的限制。^②但是,如果我们考察各国私有财产权的宪法学说与宪法实践,却会发现传统上并不将个人所得税作为财产权问题去讨论。例如,在德国1954年的“投资帮助案”(Investitionshilfe)中,德国联邦宪法法院认为,投资帮助法并未构成对诉愿人所主张的基本法第14条财产权的“干预”(Eingriff),基本法上财产权的保护范围,并不及于公法上的金钱给付义务(Geldleistungspflichten)。^③有学者在梳理美国宪法第5和第14修正案这两个征收相关条款的适用范围时,也发现在传统理论中,私有财产征收条款并不及于征税。“征税权放在宪法的一个房间,而征收权则放在宪法的另一个房间。”“对一个权力的限制不适用于对另一个权力的限制”。^④何以如此?难道针对个人金钱的税收居然与财产权无关,难道宪法上的财产权无法保护国家要求个人缴纳的税款部分,难道国家征税行为不是对财产权的限制,难道个人不能依据私有财产权对抗国家的横征暴敛?

理解这样一个看起来违背常识的荒谬问题,需要首先对基本权利限制的分析框架,以及私有财产权条款的规范结构有所理解。^⑤

在德国的基本权利教义学中，对公权力限制基本权利的行为是否合宪的分析，分为以下三个步骤：⑥(1)基本权利的保护范围，(2)基本权利的限制，(3)基本权利限制的合宪性论证。基本权利的保护范围(Schutzberiech)，也就是指哪些事项属于基本权利的保障事项，以及哪些人构成基本权利的权利主体。在基本权利的保护范围内，基本权利主体无论是积极作为还是消极不作为，都构成“基本权利的行使”。只有当某种行为或某项利益，落入基本权利的保护范围，国家对该行为或利益的限制才是所谓“基本权利的限制”。如果某事项根本就不能落入基本权利的保护范围，则国家即使干预该行为，也不构成对基本权利的限制，也就无所谓合宪与否的问题。⑦对基本权利限制问题的思考，首先要从基本权利的保护范围开始。讨论个人所得税与财产权的关系，首先要看财产权的保护范围是否及于国家要求个人缴纳的税款。基于此，前述的德国联邦宪法法院判决的逻辑是：个人基于国家科以的金钱给付义务所支付的金钱，并不落入财产权的保护范围，从而国家的行为并不构成对财产权的限制，也就不必从财产权出发对其进行合宪性审查。何以如此？

(二) 财产权的保护范围：从“存续保障”到“价值保障”

这里涉及对财产权的保护范围的界定。财产权的保护范围随着时代变迁，有逐步扩张的趋势，概括言之，是从“物”到“财产利益”，从单纯“存续保障”到包含“价值保障”。传统的财产权旨在保护“物的所有权”，至今德国基本法第14条所使用的概念仍是“所有权”(Eigentum)，而非财产权(Vermögensrecht)。“所有权”的概念来自于传统民法。法国民法典第544条规定：“所有权是对于物有绝对无限制地使用、收益及处分的权利。”德国民法典第903条第1款第1句的规定是：“在不与法律或第三人的权利相抵触的限度内，物的所有人可以随意处置该物，并排除他人的一切干涉。”这意味着，所有权必须是以某“物”(Sache)为对象的，所有权保障(Eigentumsgarantie)是与特定对象物相联结的。这种来自传统民法的所有权概念，对德国宪法有着深刻影响。德国1919年魏玛宪法第153条“所有权受宪法的保障”就沿用了固有的民法“所有权”的概念，其保护范围最初也仅限于民法物权篇的“所有物”。直到德国1949年基本法，仍然继续沿用了“所有权”这一术语。

与此相适应，传统上的“所有权保障”主要就是一种“所有物的存续状态保障”，也就是说，所有权的保护主要是针对所有人继续保持对物的所有状态，而其他的财产利益并不在最初的宪法财产权的保障范围中。作为宪法上典型的所有权保障内容的，是个人的不动产物权和动产物权，即使对此作扩大的解释，首先能从逻辑上被纳入的也是诸如著作权、商标权、专利权等无体财产权。由此，宪法财产权所对抗的，也主要是“征收”，也就是取得物的所有权，取消所有权存续状态的行为。按此逻辑，征收所伴随的补偿，也是对剥夺其所有物而给予的对价。由此可见，宪法财产权最初只是保障物上所有权，其整个教义学结构都是围绕“物的存续状况的维持”展开的。基于此，也就不难理解，为什么个人所得税等金钱给付义务并不被德国传统理论作为财产权问题讨论。因为抽象的金钱给付，无法与某特定物发生联结。比如某人应付500元个税，但这是针对其财产整体的负担，无法具体锁定是哪一个“物”的“所有权”受到了侵害。

传统的财产权保障主要局限于对所有物的存续状态的保障，其社会基础在于：在传统的农业社会，个人维持自身和家人生存的基本条件就是个人对其私有物——比如自耕农的土地——的所有权。正如洛克所言，“他用来维持自己的生存或享受的大部分东西完全是他自己的，并不与他人共有”。⑧在农业社会中，个人的衣食以及其他的生活资料，都主要依赖其土地的产出。德国民法典制定的时代，是个尚未充分工业化的时代，大部分的人还是生活在农村和小城市，小型农业、手工业占据着经济生活的主导地位，“在这种条件下，每个人或家庭都能做到自给自足，人们不指望国家或者半国家的组织能够提供什么帮助”。⑨同时，个人的发展也完全依赖于其所有权，没有足够的财产就无法获得个人价值的充分实现。有鉴于对物的所有权是个人生存和人格发展的基本条件，失去此条件则个人生存失去基本物质基础，故而从民法到宪法，主要保障的都是对物的所有权，而在宪法层面的意义就是防御国家取消所有物存续状态的征收行为。⑩

然而，传统的财产权教义学在新的时代却面临改造和完善。其背景是，进入现代社会以后，相比对物的所有，金钱和其他财产利益对于个人的生存和发展的意义更加突出。随着工业化和城市化的进程，越来越多的人不再从事传统的职业，也不再拥有土地等私产，更多的人进入城市成为产业工人，他们维持自己生存的基本物质条件，已经从对土地等的物的所有权转变为通过雇佣劳动的工资收

入以及国家的福利给付。个人生存的常态不再是依赖于土地上的耕作和土地上的收益，而是依靠在公司、企业和其他现代经济组织中从事雇佣劳动而获得的工资。(11)这种条件下，财产权教义学不能昧于社会现实的变化，不能继续固守仅仅保障“物的存续状态”，而是应当将财产权的保护范围扩张到对金钱所有权等的保障。在德国魏玛宪法时期，对财产权的保护，已开始展现出不同于近代民法的内涵。在对魏玛宪法第153条的解释中，宪法上所有权的标的被扩充到“任何具有财产价值的私权利”。(12)从“物”到各种“财产利益”，财产权的保护范围被大大扩张了。(13)到了德国基本法的时代，在学者们的努力之下，宪法财产权的保护范围也继续从单纯的存续保障向着价值保障的方向扩大，税收的问题才开始被纳入财产权的问题域。

(三) 金钱所有权与金钱给付义务

基于财产权的保护范围从“所有物”到“金钱利益”，从“所有物的存续保障”到“价值保障”的扩大，税收问题开始被涉及。在1995年关于财产税的判决中，宪法法院结合基本法第2条人格自由发展的规定，将宪法上的所有权保护扩展到与处分权和用益权相关的财产价值保障上，(14)也就是从对财产的“占有”、“使用”等存续状况，扩及基于财产的交换和收益等的价值层面，从静态的所有走向动态的市场。在1998年的欧元判决中，宪法法院强调所有权保障原则上也包括具有金钱价值的债权，确认“物上所有权与金钱所有权具有等价性”。(15)这最终是将抽象的金钱与具体的物一样纳入了基本法第14条的保护范围。其论证遵循了这样的逻辑，“钱是印刷出来的自由，因为其可被自由交换成为对象物”，(16)既然具体的物是财产权的保护对象，那么能够通过支付而转化为物的金钱，也就在财产权的保护范围之内。这个转变还意味着，原来只针对个别的、具体的对象的所有权保障，就可以扩及抽象的财产的“价值整体”。个人所缴纳的税款，就不会再因为不能与某个具体的物直接联结而被排斥在所有权的保护范围之外了。国家针对个人的税收，作为一种国家课以的金钱给付义务，就自然应该作为财产权的问题来讨论。而在此之前，关于税收与财产权的关系，联邦宪法法院也有拓展。在1971年，联邦宪法法院认为，如果税收出现所谓“扼杀性效果”，就属于违背基本法第14条。(17)所谓扼杀性效果(erdrosselnde Wirkung)，是指国家并非是为了征税，而是希望以极高的税收，使得该项经营活动无法进行，这意味着，征税只是为了掩盖国家“禁止”的目的。而在另外的判决中，宪法法院也将财产权作为税收不得过度的最后边界，也就是税收不能根本性地影响个人的财产。这样，个人所得税所涉及的金钱给付义务，就属于财产权保障所应关注的问题。

具体到所得税的层面，财产权保护范围的扩张，是使得个人所得税被纳入财产权问题领域的关键。正如有学者概括的：“所得税系对个人就其(财产)所有权予以营利所赋予之负担。所得税所掌握者，为财产之孳息，而非财产自身私有所有权。”(18)孳息不同于财产的本体。如果财产权只保护财产的本体，则对孳息的取得，因为并不影响物上所有权的存续状态，从而就不会被看作对财产权限制。而在财产权的保护范围扩及整体财产利益后，孳息就落入财产权的保护范围，而国家的征税(令个人承担公法上金钱给付义务)，也就构成了对财产权的限制。

二、个人所得税是何种性质的“财产权限制”？

进一步的问题就是，应该将个人所得税视为何种性质的“财产权限制”？由于传统上并不将所得税与财产权保障联系起来，因此也无需讨论所得税究竟属于何种财产权限制。但是，如果将所得税纳入财产权的教义学，就必须解决这个问题。

(一) 财产权限制的两类类型

对于财产权的限制可以分为两类：一为征收，一为财产权的社会义务。(19)从法律后果的角度可以对二者作简单的区分：征收必然伴随着补偿，而财产权的社会义务是对于财产权的无补偿的单纯限制。德国法上对二者的区分首先是基于基本法中财产权条款的结构，德国基本法第14条有三款，分别是“财产权与继承权受保障，其内容与界限由法律规定”、“财产权负有义务。财产权的行使应当同时服务于公共福利”、“财产的征收，必须是为了公共福利，并且必须根据法律进行。此项法律必须规定补偿的性质与范围。补偿决定应公平衡量公共利益与关系人的利益。如果对补偿范围发生争议，得向普通法院提起诉讼”。该条的第1款和第3款是对征收的规范，按照其规范内容，德国学者概括出一个术语“唇齿条款”来说明征收和补偿规范的关系。(20)所谓“唇齿条款”(Junktimklausel)，是指法律规范就某一事项予以规定时，必须同时就与该事项相关联的其他事项进行规定，就财产权规范而

言,意味着征收规范和补偿规范相互连结、相互依存,规定征收的法律必须同时对补偿作出明确规定,没有补偿规定就不得规定征收。(21)值得注意的是,我国宪法第13条第3款“国家为了公共利益的需要,可以依照法律规定对公民的私有财产实行征收或者征用并给予补偿”,也是非常明确地确定了“唇齿条款”的含义。最为明显的体现,是在2004年宪法修正案(草案)讨论中,对一个逗号是否应删除的讨论。宪法修正案草案最初的表述是“国家为了公共利益的需要,可以依照法律规定对公民的私有财产实行征收或者征用,并给予补偿”。但有代表提出,“依照法律规定”是只规范征收、征用行为,还是也规范补偿行为,应予明确。作为对此的回应,全国人民代表大会主席团明确指出:“‘依照法律规定’既规范征收、征用行为,包括征收、征用的主体和程序;也规范补偿行为,包括补偿的项目和标准。”“为了避免理解上的歧义”,将“并给予补偿”前的逗号删去。这意味着,对于财产的征收征用作出规定的法律,必须同时规定补偿的内容。(22)

征收(Enteignung)的本义是“没收”、“剥夺”。在传统上,征收是指公权力剥夺对物的所有权的行为,所有权的移转是其基本特征。(23)由于所有权被转移,相应的补偿就相当于交换中的对价,因而是理所当然的。征收是最为传统和典型的对财产权的限制。而依据德国基本法第14条第2款建构出来的“财产权的社会义务”则是出于这样的理念:出于维护社会正义的目的,财产权应当作自我限缩。在个人张扬其财产自由的同时,应使其财产亦有助于社会公共福祉的实现,也就是能够促进合乎人类尊严的人类整体生存的实现。财产权受到社会关系的约束而承担社会义务的典型例子是:对土地所有人使用地下水的限制、对房东解除租赁合同和提高房租的限制、出于工人利益而对企业主经营决策权的限制。财产权的社会义务乃是基于社会关联性而对财产的使用、收益等的限制,被认为是财产出于公共福利的原因而应该承担的负担。财产权的社会义务是不与补偿相联系的。(24)

(二) 两种类型的区分标准

按照古典概念,征收是国家对私人所有物的本体的取得,并支付对价作为补偿。而财产权的社会义务只是基于社会平衡、社会公正的考量而对私人财产的正当约束,由于并不取得所有物,当然也就无所谓补偿。二者的区分在这个意义上是明确的。但是,实践中,却存在一些对财产利益造成重大损害但并不影响到所有权的情形,例如,禁止对文物保护区内登记的建筑进行改建,(25)这对于财产所有人的限制非常大,如果不予补偿就难谓公道。这样,在德国法上就对征收的概念进行了扩充以进行必要的补偿。但是这种变化带来的问题是:因为扩大的征收概念与财产权社会义务的概念发生了重合,二者都是不转移所有权而对财产的使用、收益等的限制,有些被认为是应补偿的征收,而有些却被认为是无需补偿的社会义务。这种概念边界的不清晰是法学所不能容忍的,特别是二者的法律后果(有无补偿)差异还如此巨大,因此就有在教义学上建立标准以区分二者的必要。对于征收和财产权的社会义务究竟应如何区分,有两种学说:“特别牺牲理论”和“期待可能性理论”。

特别牺牲理论(Sonderopfertheorie)认为,所谓征收是对特定人在个案中的财产利益的个别侵犯。德国的联邦普通法院特别强调了征收乃是对“平等原则”(Gleichheitssatz)的违反。(26)认为财产权的社会义务所构成的限制,是对所涉及的所有财产的普遍性限制,在这个意义上是平等的。而征收则是针对少数人的财产限制。由于是少数人为了公共利益而做出牺牲,就必须由国家动用公帑对“特别牺牲者”(Sonderopfer)予以补偿。“被征收者在这种关系中变成了一个牺牲者,他被公共利益强加以负担,因此对他的补偿也就必须由社会公众来承担”。(27)“(征收)是以剥夺或者负担的形式对财产的伤害,其以不同于其他人的特别方式影响有关的个人或者人群,强制其为公众承担特别的、与其他人相比不公平的、而且通常是不可预期的牺牲”(着重号为本文作者所加)。(28)“征收是一种对平等原则的违背。正是为了再度获得平衡,征收必然要求相应的均衡补偿,与此相对,对于财产权的一般性的内容限定并不要求补偿”。(29)如果法律只是一般性地规定个人的某种财产在某种情况下应该承担义务,则这种概括性规定,是一律地、普遍地针对所有相关财产的,并没有特定的被害人,因此没有必要进行特别的补偿。

期待可能性理论(Zumutbarkeitstheorie)则从国家对财产权的限制程度来区分征收和社会义务,主张征收是对于财产权的重大侵害,而社会义务则是对财产权的轻微限制。(30)这种主张被德国联邦行政法院所采纳,认为一个限制究竟应被看作财产权的社会义务还是征收,关键在于其严重程度、效果、重要性以及强度,(31)如果是一种可以预见到的、可以忍受的轻微侵害,在严重性、持续性等方面并没有对财产的本质产生伤害,则只是财产权所应当承担的社会义务。如果是对财产权的严重侵犯,而

不能期待财产权人的忍耐，就构成征收而应予以补偿。(32)

特别牺牲理论和期待可能性理论之间并非不可沟通，实际上，二者有互相补充的作用。联邦最高法院在使用特别牺牲理论认定征收时，也使用了“不可预期的牺牲”、“严重侵害”作为限定词，而联邦行政法院在用期待可能性理论界定征收时，也在考虑“造成特别牺牲”这一后果因素。在个案中究竟以何种理论作为主要的论证框架，很多情况下只是取决于该当个案论证上的方便。(33)在1981年的水沙判决中，德国联邦宪法法院在联邦普通法院和联邦行政法院所确立的标准之上进行了概括与发展。(34)联邦宪法法院认为，构成征收的关键是看是否完全或者部分剥夺了具有财产价值的法律地位。如果立法者的行为的目的就是去剥夺一种财产价值的法律地位，则无论其强度(是否具有期待可能性)如何、范围如何(是否构成特别牺牲)，都构成征收。这意味着，如果立法者的目的是为财产权设定社会义务，则即使其实质上已经违背了平等原则而造成了特别牺牲，或者对财产权的损害已然非常严重而超出了可以期待人们忍受的程度，都不必然导致该限制转化为征收。也就是说，该法律的限制还只是社会义务，被受害人只能主张该法律违宪，而不能请求征收补偿。(35)

(三) 个人所得税作为一种“财产权的社会义务”

无论采上述的哪一个标准，似乎都能比较容易地得出结论：个人所得税构成一种财产权的社会义务。如前所述的观点，所得税是针对个人对其财产所有权的营利的负担，国家通过征税取得的是财产权的孳息，而非财产权本身，取得的是金钱，而非某物的所有权。从而所得税显然不是“征收”，而是财产权的社会义务。

这一结论也与传统上对于税收和征收的区分相契合。税收与征收的区分可以概括为以下几点：(1)征收针对的是财产本体，而税收针对的是财产的收益；(2)征收应予补偿，税收不予补偿；(3)征收是令个别人不平等承受了“特别牺牲”，而税收则是公民普遍承担的平等牺牲。(36)这种区分最初并不与财产权保障直接相关，但在将税收入入财产权问题后，这种传统区分却也大体上能与财产权的教义学体系相融洽。同时，税收天然具有公益目的，有促进公共福祉的作用，“个人所得之获取，背后有赖国家对生产、职业法律制度之存在、利用国家之货币政策、商业政策、景气政策等经济政策，在需求与供给之间取得经济利益。个人所得，乃以国家所确立之商业法律制度为基础，此包括社会大众所创造之市场条件、生产规格、技术与商业关系。凡此种种前提，乃对应于个人所得之社会义务。此种社会义务，借由所得税法予以实现”。(37)因此，将所得税视为社会义务的承担，并无不妥。

当然，对于所得税性质的教义学建构，也不排除依然有从征收的法理展开的可能。其逻辑如下：金钱并非只能被视作私人财产上的营利或者孳息，而是可以被视为独立的财产权对象物，从而通过征税取得金钱，也就是对此对象物的所有权的剥夺，从而构成征收。而相应的对征税的合宪性审查的逻辑就是：如果根据比例原则的衡量，实际征收的税额超出了应当征收的税额，则超出部分就构成“无补偿的征收”。而按照前面的分析我们知道，征收必须附带补偿，从而“无补偿的征收”，也就是征税中超收的部分就是违宪的。这种观点从逻辑上是成立的，但其论证在技术上的困难显而易见。(38)征税从来都不存在补偿问题，从其无补偿的角度反推而认定其违宪，有违通常的思考方向。更严重的问题在于，如果说超出应纳税额的部分因无补偿而违宪，那么应纳税部分同样是征收，那么其伴随的补偿又是什么？论者或许可以主张，任何纳税人都需要公共服务和公共产品，而国家的税收正是用来支付这些服务和产品，从而可以将这些公共服务和产品看做是对征收个人金钱的补偿。但这种观点一方面逻辑过于复杂，同时，公共服务和公共产品与通常所谓的补偿差别甚大。通常的补偿是非常明确具体的，经常是以给被征收人非常确定的金钱对价的方式来表现，而公共服务和公共产品是缺乏具体指向的，不是针对某个具体被征收收入的。这种对补偿概念的扩大难以与既有教义学体系相融贯，难以接受。笔者仍然认为将个人所得税视为财产权社会义务而予以教义学分析更为合适。

三、对个人所得税的合宪性审查

任何对于基本权利的公权力限制，都应该接受合宪性审查，然而，如果将个人所得税视作一种“财产权的社会义务”，却会遇到问题。这是因为，按照传统的见解，社会义务是私人财产出于公共福祉而“应该承担的”，因此国家不必对社会义务进行合宪性论证。(39)然而，这种观点现在却受到批评。因为这种观点会过度限缩财产权的保护范围，如果不能对一种基本权利限制进行审查的话，这项基本权利可能最终落空。(40)在税法领域，如果采这种观点，那就意味着根本不可能从财产权保障

的角度对征税进行审查，这在一个宪法国家是难以接受的。那么，从财产权保障出发，对个人所得税进行合宪性审查，应该如何进行？前文中提到，德国联邦宪法法院认为“扼杀性地”、“过度地”、“根本地”干预财产权的税收是不合宪的，此究竟为何意，还需要从基本权利一般原理的角度加以贯通的分析。

（一）比例原则与量能课税原则

从宪法的一般原理出发，任何限制基本权利的法律，都要接受比例原则(Verhältnismäßigkeit)的审查。只有合乎比例原则，该法律才能最终被认定为合宪。对于限制基本权利的法律所进行的比例原则的审查，一般包括以下内容：(41)(1)该限制性法律是为了追求正当的目的(legitimer Zweck)；(2)限制的手段必须具有适当性(Geeignetheit)。这要求，法律所采用的限制性手段，必须能够促成其所追求的目的；(3)限制的手段必须是必要的(Notwendigkeit; Erforderlichkeit)。适当的手段可能有多种，必要性原则要求必须选择最温和的手段，也就是给被限制对象的干预最小，带来的负担最少；(4)狭义比例原则(Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn)。这是指，要将立法者设为目标的利益，与基本权利主体所受损害进行衡量，如果后者大于前者，则不应采取此限制措施。

从比例原则出发，对于个人所得税进行合宪性审查，首先要分析的是个人所得税的征收是否出于正当的目的，也就是个人所得税的宪法依据。按照德国学者Kirchhof的观点，征收个人所得税的正当性来自于个人所得的市场关联性。个人所得，总体上讲是出自经济交往，是通过参与市场交易而来。个人接受他人雇佣而获得薪金，也是参与劳动力市场出卖劳动所得。而市场虽并非由国家所创设，但其秩序的维护却有赖于国家。个人通过参与市场而获得收入，从中缴纳一部分用来维护秩序，是非常正当的。(42)因此，征收个人所得税有正当性基础。

征收个人所得税，使得国家具备维护市场之能力，个人所得税有助于促进该正当目的的实现，从而也能够通过比例原则中“适当性”的审查。但是，个人所得税的具体数额究竟应限定在何种水平，方能符合“必要性”原则，也就是对纳税人财产只是构成最小的、最温和的限制，则有从税法上进一步分析之必要。在财政学与财税法学上确立的“量能课税”原则与此处的比例原则有密切的关系。量能课税原则是指，国家课税应斟酌考虑公民的个别的和特殊的情况，依据个人经济上的支付能力而课以负担。(43)量能课税原则当然首先与平等原则相关，意味着为了维护国家安全与社会秩序，公民对于国家的一般性支出，普遍承担负担。在普遍牺牲的意义上，其是平等的。但同时，这种平等又不是齐头式的平均主义，并非要公民承担完全同等的负担，而是依其在经济活动中支付能力的差距而有所差别。量能课税的要旨就是此具体差异基础上的实质平等。但同时，量能课税原则也与比例原则，特别是比例原则中的必要性原则密切相关。其要求所得税税负不能过度损害公民的财产权，而是要在课税后仍能保持财产以供未来的私人使用，借此也保障国家未来尚可课税。换言之，不能搞杀鸡取卵式的或者没收性的课税。(44)

（二）本质内容保障与半数原则

与比例原则和量能课税原则密切相关的另一项对个人所得税的限制是所谓“本质内容保障”，德国基本法第19条第2款规定：“任何情况下都不得侵害基本权利的本质内容”，其基本意义在确保基本权利的核心要素不会被“掏空”，也就是说，即使国家公权力可以限制基本权利，但也不能因此而导致该项基本权利彻底丧失。在财税法上，其意义就在于，国家为了维护安全与秩序，可以向个人征税，但如果因为过度征税而使得私有财产完全失去意义，则这种课税就因损害到了财产权的本质内容而违宪。

“本质内容”为何？含义非常模糊，难以界定。究竟课税达到怎样的程度才属于损害了财产权的本质内容呢？对此问题，德国联邦宪法法院在1995年发展出了“半数原则”(半分原则, Halbtteilungsgrundsatz)予以处理。其内容是：财产税加上所得税等总体捐税负担，不得超过该财产的应有及实际收益的一半。(45)作出这一判断的依据仍然是基本法第14条第2款“财产权负有义务。财产权的行使应当同时服务于公共福利”。联邦宪法法院的逻辑是，既然该款规定私人财产在私人使用之外，还应“同时”(zugleich)有利于公共福利，对于私人财产的使用，就大约应各有一半分别在公、私的支配之下。在笔者看来，这一观点意味着，个人的财产权虽然应负有社会义务，但此种义务的负担，以私有财产的一半为限。如果课税超出了这一限度，就属于损害到了财产权的本质内容，从而违宪的。

尽管为什么“同时”意味着一半，学理上难有有力的证明，但联邦宪法法院的理论实际上又回到了财产权的本旨，这也符合本质内容保障的意涵。财产权传统的功能在于保障自由，保障财产的“私使用性”(Privatnützigkeit)。财产权的基本功能是“保障个人在财产法领域的自由空间，并由此使其形塑自我负担的生活成为可能”，也就是保证个人在经济上自我决定并自我负责，使其可以通过自主意志而形成其经济生活的基础。如果一个人要承担非常沉重的税负，那么其财产本身的私属性意义就被根本地减损了，因为这些财产不再具备个人自由支配以实现自己人格发展的物质基础的意义，而是变成了背负沉重公共利益功能的负担。在这种意义上，财产权的“私有”的本质属性就被彻底取消。如果税负达到了这种程度，那么就是对财产权的不当限制，就是违宪的。

四、余论

除了上文初步梳理的从财产权角度对个人所得税的宪法审查外，个人所得税还涉及公民的多项基本权利，例如税收公平涉及依据平等权对个人所得税的审查，免税额(支付个人及家庭成员的生活支出)的扣除涉及宪法上的基本生存保障，(46)此外还涉及工作权等。而在我国，近来引起社会纷争的房地产调控的“国五条”也涉及个人所得税的征收，(47)从其引发的夫妻离婚以规避纳税的事实看，其与我国宪法第49条第1款“婚姻、家庭、母亲和儿童受国家的保护”有密切关系。按照德国在1957年“夫妻共同课税案”中的观点，这种税收政策可能构成“对婚姻的惩罚”，其合宪性需要论证。(48)此外，作为税法基础的公民纳税义务的原理，也是宪法学的基本问题。现代国家一定是租税国家，宪政国家一定是税收得到良好法律控制的国家，相关的研究，需要宪法学界和财税法学界的合力。宪法学界必须提供审查税收合宪性、控制国家征税权的教义学体系，并随时关照财税法学界的成果，而税法的研究，也必须以公法的基本原理为基础。笔者不敏，粗陋尝试，以待方家。

【注释】

- ①葛克昌：《遗产税改革之宪法界限》，《月旦法学杂志》2008年第9期，第38页。
- ②例如王怡：《立宪政体中的赋税问题》，《法学研究》2004年第5期，第15页。
- ③BVerfGE4, 7(17).
- ④刘连泰：《宪法上征收规范的效力是否及于征税：一个比较法的观察》，《现代法学》2009年第3期，第120页。
- ⑤关于财产权条款的结构，请参看本文第二部分。
- ⑥Pieroth/Schlink, Grundrechte. Staatsrecht II, 25. Aufl, 2009, S.3.
- ⑦关于基本权利限制的分析框架，参见张翔：《基本权利限制问题的思考框架》，《法学家》2008年第1期(因篇幅限制，此文发表时有删节，全文参见张翔：“论基本权利限制”，载莫纪宏主编：《人权保障法与中国》，法律出版社2008年版。)；赵宏：“限制的限制：德国基本权利限制模式的内在机理”，《法学家》2011年第2期。
- ⑧[英]洛克：《政府论》(下篇)，叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆1995年版，第29页。
- ⑨[德]卡尔·拉伦茨：《德国民法通论(上册)》，王晓晔等译，法律出版社2004年版，第66页。
- ⑩与此相关，财产权保障不及于征税的另一个原因，是由于征收是国家取得私人的物的所有权，从而必须给出对价，也就是补偿，而纳税是不予补偿的，因此，主要对抗征收的财产权，就不及于税收。参见刘连泰：《宪法上征收规范的效力是否及于征税：一个比较法的观察》，《现代法学》2009年第3期，第121页。
- (11)Konrad Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. 20 Aufl, S. Rn. 433.
- (12)Martin Wolff, Reichsverfassung und Eigentum, in Festgabe für wilhelm Kahl, 1923, ss. 5/20.
- (13)值得注意的是，我国宪法第13条的修改也体现了这种转变。我国宪法在2004年修改时，用“财产权”取代了“所有权”。并且，王兆国认为，“用‘财产权’代替原条文中的‘所有权’，在权利含意上更加准确、全面”。这说明第13条的修改是充分考察了财产权的规范内容的变迁的。(王兆国：《中华人民共和国宪法修正案(草案)》说明，2004年3月8日，第十届全国人民代表大会第二次会议。)
- (14)BVerfGE93, 121.
- (15)BVerfGE97, 350(371).
- (16)ebenda.
- (17)BVerfGE30,250(272).
- (18)(37)葛克昌：《所得税与宪法》，北京大学出版社2004年版，第10、12~13页。
- (19)(24)参见张翔：《财产权的社会义务》，《中国社会科学》2012年第9期。
- (20)最早使用这一术语的是德国学者Ipsen, Hans Peter Ipsen, Enteignung und Sozialisierung, VVDStRL10(1952),S.74.
- (21)[德]鲍尔·施蒂尔纳著：《德国物权法(上)》，张双根译，法律出版社2004年版，第254页。
- (22)参见《十届全国人大二次会议主席团关于〈中华人民共和国宪法修正案(草案)〉审议情况的报告》，2004年03月15日。
- (23)Günter Dürig, Zurück zum Klassischen Enteignungsbegriff, JZ1954, S. 9.
- (25)(32)[德]哈特穆特·毛雷尔：《行政法学总论》，高家伟译，法律出版社2000年版，第665、670~671页。
- (26)BGHZ 6, 270.
- (27)BGHZ 6,270(277f).
- (28)BGHZ 6,270(280).
- (29)BGHZ 6,270(280).
- (30)Hans Stdter, ber den Enteignungsbegriff, DV1953, 136ff.
- (31)BVerwGE 15,1.

