

普通高等教育“十二五”规划教材



21世纪法学规划教材

2nd edition

财税法

——原理、案例与材料 (第二版)

Finance and
Taxation Law:
Theories, Cases
and Materials

刘剑文 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

财税法

——原理、案例与材料

(第二版)

Finance and Taxation Law:
Theories, Cases and Materials

刘剑文 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

财税法:原理、案例与材料/刘剑文著. —2版. —北京:北京大学出版社,2015.1

(21世纪法学规划教材)

ISBN 978-7-301-25292-5

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法—中国—高等学校—教材 ②税法—中国—高等学校—教材 IV. ①D922.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第001165号

书 名 财税法——原理、案例与材料(第二版)
著作责任者 刘剑文 著
责任编辑 王 晶
标准书号 ISBN 978-7-301-25292-5
出版发行 北京大学出版社
地 址 北京市海淀区成府路205号 100871
网 址 <http://www.pup.cn>
电子信箱 law@pup.pku.edu.cn
新浪微博 @北京大学出版社 @北大出版社法律图书
电 话 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027
印 刷 者 北京富生印刷厂
经 销 者 新华书店
787毫米×1092毫米 16开本 23印张 560千字
2013年2月第1版
2015年1月第2版 2015年1月第1次印刷
定 价 44.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

第二版说明

本书自2013年2月第一版出版以来,承蒙读者厚爱,已告供给不足。而且在这一年多时间里,我国财税体制改革步伐加快,财税立法和政策也有较大的变动,因此需要及时更新书中的相关内容。例如,“营改增”试点逐步扩至全国以及多行业,增值税有取代营业税之势;2014年8月,《预算法》*被修改,其立法理念和法律条款都有重大变化;2014年10月,财政部、国税总局先后出台《关于实施煤炭资源税改革的通知》《关于调整原油、天然气资源税有关政策的通知》,对资源税重点领域进行了调整;2014年11月,《行政诉讼法》被修改,将对税务行政诉讼产生一定影响;等等。尤为重要的是,在此期间,中国共产党十八届三中全会、十八届四中全会召开,财政被定位为“国家治理的基础和重要支柱”,财税法和财税法治在依法治国进程中的重要性得到前所未有的强调。同时,中共中央政治局审议通过《深化财税体制改革总体方案》,为财税改革部署了时间表和路线图,对未来的财税立法路径具有指导意义。这些内容应该在本书中体现出来。

而伴随着我国财税立法和政策的蓬勃兴起,我们研究的深度和广度也在不断推进,提出了诸多创新性的财税法基础理论和制度构想。例如我们主张,财税法应秉持“理财治国观”,树立经由财税过程的理财就是在治国的理念;财税法的本质属性是公共财产法,旨在规范、控制政府权力并保护纳税人财产权,其与经济法在宏观调控规则上有一定的交叉;财税法具有经济、政治、社会等多个向度的立体功能,包括规范理财行为、促进社会公平、保障经济发展;财税法律体系可以分为宪法中的财税条款、宪法性财税法律和财税主干法律等三个主要层次;预算不仅是政府管理的工具,更是约束政府的工具,应从“治民之法”转变为“治权之法”;应当从落实税收法定主义,发展为预算法定主义、再到财政法定主义;等等。这些新的学术观点对推动我国财税法治建设和财税法发展可以起到积极作用,因而在书中加以呈现,诚请读者雅正。

本书在修订过程中基于上述原因,更新了有关的财税法律和政策、理论和研究成果,还对全书文字进行了全面校订,更正了部分文字错误,以使相关表述更为精确、流畅。主要的修改变化如下:

(1) 导论中补充了理财治国观、公共财产法理论的相关内容,并对财税法与经济法的关系问题进行了修改和补充。

(2) 第一章修改和补充了财税法的体系和功能的内容,并增加了相关图表。

(3) 第二章根据2014年修订的《预算法》,补充了财政收支划分和财政转移支付的内容。

* 以下未特别说明均指中华人民共和国的相关规定、事件等。为方便起见,不再特别标注“我国”“中华人民共和国”字样。

- (4) 第三章根据 2014 年修订的《预算法》,全面修改了财政预算法律制度有关内容。
 - (5) 第四章补充了国库集中收付制度的内容。
 - (6) 第五章补充了地方债的改革和立法进展,更新了费用、彩票和国有资产收益的内容。
 - (7) 第八章补充了“营改增”的内容,并对增值税及营业税部分做了修改和调整。
 - (8) 第九章补充了个人所得税法和企业所得税法的内容,并增加了相关图表。
 - (9) 第十章更新和补充了房产税、资源税的内容。
 - (10) 第十一章更新了发票管理、税务稽查、行政复议、税务代理等内容。
 - (11) 第十二章根据 2014 年修订的《行政诉讼法》,做了修改和补充。
 - (12) 更新和删改了部分延伸阅读、新闻链接、资料链接和案例等部分。
- 特此说明!

刘剑文

2014 年 11 月 15 日

目 录

1 导论

| 上 篇 财 政 法 |

13 第一章 财政法总论

- 13 | 第一节 财政法的定义
- 17 | 第二节 财政法的体系与渊源
- 25 | 第三节 财政法的地位与功能
- 31 | 第四节 财政法的基本原则

39 第二章 财政平衡法律制度

- 39 | 第一节 财政收支划分法律制度
- 51 | 第二节 财政转移支付法律制度

59 第三章 财政预算法律制度

- 59 | 第一节 预算法律制度概述
- 63 | 第二节 预算权力
- 69 | 第三节 预算程序
- 75 | 第四节 预算法律责任

79 第四章 财政支出法律制度

- 79 | 第一节 财政支出法律制度概述
- 82 | 第二节 政府采购法律制度
- 89 | 第三节 其他财政支出法律制度

98 第五章 非税财政收入法律制度

- | | | |
|-----|-----|--------------|
| 98 | 第一节 | 非税财政收入法律制度概述 |
| 100 | 第二节 | 费用征收法律制度 |
| 106 | 第三节 | 公债法律制度 |
| 114 | 第四节 | 彩票法律制度 |
| 120 | 第五节 | 国有资产收益法律制度 |

125 第六章 财政监管法律制度

- | | | |
|-----|-----|-----------|
| 125 | 第一节 | 财政监管法概述 |
| 129 | 第二节 | 权力机关的财政监管 |
| 135 | 第三节 | 财政机关的财政监管 |
| 144 | 第四节 | 财政审计监管 |

| 下篇 税 法 |

155 第七章 税法总论

- | | | |
|-----|-----|----------|
| 155 | 第一节 | 税法的概念与特征 |
| 158 | 第二节 | 税法的性质与作用 |
| 160 | 第三节 | 税法的地位与体系 |
| 164 | 第四节 | 税法的渊源与效力 |
| 171 | 第五节 | 税法的基本原则 |
| 179 | 第六节 | 税收法律关系 |
| 184 | 第七节 | 税法要素 |

193 第八章 商品税法律制度

- | | | |
|-----|-----|-----------|
| 193 | 第一节 | 商品税法律制度概述 |
| 194 | 第二节 | 增值税法律制度 |
| 204 | 第三节 | 消费税法律制度 |
| 209 | 第四节 | 营业税法律制度 |
| 220 | 第五节 | 关税法律制度 |

226 第九章 所得税法律制度

- 226 | 第一节 所得税法律制度概述
- 231 | 第二节 企业所得税法律制度
- 251 | 第三节 个人所得税法律制度

264 第十章 财产税和行为税法律制度

- 264 | 第一节 房产税法律制度
- 268 | 第二节 资源税法律制度
- 273 | 第三节 土地税法律制度
- 280 | 第四节 车船税法律制度
- 285 | 第五节 契税法法律制度
- 288 | 第六节 印花税法法律制度

292 第十一章 税收征管法律制度

- 292 | 第一节 税收征管法律制度概述
- 296 | 第二节 税务管理法律制度
- 303 | 第三节 税款征收法律制度
- 317 | 第四节 税务检查法律制度
- 323 | 第五节 税收征管法律责任
- 326 | 第六节 税务代理法律制度

333 第十二章 税收救济法律制度

- 333 | 第一节 税收救济法律制度概述
- 335 | 第二节 税务行政复议法律制度
- 343 | 第三节 税务行政诉讼法律制度
- 351 | 第四节 税务行政赔偿法律制度

358 后记

导 论



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。

——约翰·洛克

一、财税法学的研究对象

作为一门以财税法为研究对象的交叉性、综合性的领域法学,财税法学研究的是财税法的产生、运行及其发展规律。

财税是财政与税收的简称。从词语的逻辑关系上看,财政与税收不是同一层次的概念。财政包容税收,但不限于税收,税收只是财政活动的形式之一,二者之间是属种关系。从这个意义上看,将统一的财政现象分割为财政与税收是不合适的,直接用财政概念覆盖与之相关的一切收入、支出和监管管理活动更为科学和准确。

从历史的发展线索出发,自从经济学家关注财政现象伊始,税收就已经先入为主地成为财政领域的重要课题。经济学对财政的研究大多以税收作为切入点,税收学的研究成果在整个财政学研究中占有相当大的比重。从制度发展的轨迹看,现代意义上的财政法也是以“税收法定主义”为中心而发展起来的。税收收入在整个财政收入中都占有绝对的比重。故用以规范税收行为的法律制度在整个财政法体系中也格外引人注目。

税法的特殊性不仅表现在法律规范的数量多、覆盖面广,更主要地表现在它逐渐发展出一个相对独立的内部体系,如税收基本法、税收债务法、税收征收程序法、税收处罚法、税收救济法等。也正因为如此,法学对财政现象的关注其实也是从研究税收法律规范开始的,尽管从时间上落后于经济学好几个世纪。从税收到预算,再到其他财政现象,这大致反映了财政法学兴起和发展的一个基本历史轨迹。

由于税收在财政中的地位如此重要,由于税法在财政法中的相对独立性,也由于人们早已习惯于将税收与财政相提并论,因此,我们有意识地将税收的概念在财政法中凸显出来,以财政税收法概括地称呼所有与财政收入、财政支出及财政监管有关的法律规范,对法学中专门研究财税法的学科也称之为财政税收法学,一般简称为财税法学。因此,创建专门研究财税法律现象的财税法学十分必要。

在最具体的层面上,财税法学以与财税相关的法律概念、法律规范、法律原则和法律制度作为自己的研究对象。它既以部门法意义上的财税法作为自己的研究对象,也可以深入到与财税法交叉的其他法律领域,比如宪法、行政法、刑法、诉讼法、国际法等。从法律制度的角度看,财税法学的研究对象主要包括税收法律制度、公债法律制度、费用征收法律制度、

预算法律制度、国库管理法律制度、财政分权法律制度、转移支付法律制度、财政投资法律制度、财政贷款法律制度、国有资产管理法律制度、财政监督法律制度等。如果超越这种具体层面,财税法学还应该研究与财税法制度相关的法律意识、法律文化、经济体制和政治背景。在这个层面,它又会与哲学、社会学、经济学、政治学和管理学等发生交叉。

二、财税法学的地位

财税法学在法学体系中的地位非常重要,但是这种重要性不能用部门法的效力层次论加以衡量,更不能以国家为便于对社会科学的管理而创设的学科级别来衡量。学科的存在只是在以一种约定俗成的方式告诉人们,它在研究什么,怎么研究,与他人的研究在形式上有什么不同。尽管部门法之间受法律效力的层次性制约存在一定的等级,尽管法学学科与部门法之间存在某些对应的关系,但是也有许多学科根本找不到相对应的部门法,还有一些则可能突破部门法的界限。因此,从有利于“百家争鸣”和“百花齐放”的角度看,学科的存在并无高低贵贱之分,任何学科都具有同等重要的意义。

如果一定要探寻学科的地位,则最多也只能从该学科对政治、经济和社会文化生活的作用加以评估。从这个角度看,学科的重要程度是因不同国家在不同历史时期的不同发展需要而定的。在政权更迭时期或一个国家重要的政治变革时期,宪法学的研究成果对如何规范国家权力具有十分巨大的参考作用;在重视自由竞争的经济发展和建设时期,民商法的研究成果对如何发挥市场调节的内在功能意义非凡;在市场陷阱丛生、无形之手调节失灵的现代市场经济阶段,经济法学所强调的规范和保障国家调节功能的宗旨备受关注。至于财税法学的地位,也只有从这个角度的评估才更具有现实意义。

长期以来,财政一直被界定为公共服务或阶级统治的物质基础,其依附于国家职能,缺乏独立存在的价值,财税法也变成纯粹保障国家财政职能的制度手段。然而在现代福利国家的模式下,任何一种给付行政都必须建立在相应的物质基础上,财力的不足已经成为各国普遍的现象。在这种背景下,财政与行政早已成为互为制约的两股相对独立的力量。

正因为财政对国家如此重要,所以国家必定通过强制手段确保财政收入顺利入库,同时以合理的方式实现各种财政开支。在这个过程中,无论是财政收入还是财政开支都关系到人民的切身利益。因此,在依法治国理念的指导下,现代意义上的财政法必须摆脱其对国家职能的依附关系,确立自己独立的价值体系。财政民主主义、财政法定主义、财政平等主义和财政健全主义应该成为人民规范和监督财政权力的重要原则,财税法在保障人民基本权利方面的功能日益凸现,其性质和功能都发生了质的变化。而这一切的发生,除了历史的必然外,财税法学的研究起到了不可替代的先导作用。

中国目前的财政法制状况仍然没有超越保障权力运作的阶段。从法律理念的层次看,人民主权所固有的财政民主主义要求远未确立,人民对财政的知情、参与、决定和监督权无从体现;从立法的情况看,财政税收领域无法可依的现象比比皆是,行政机关自定规则的情况非常普遍;从实践的效果看,财政税收领域侵犯人民利益、危及法治基础的案例层出不穷,财政秩序十分混乱。行政机关违法收费问题、预算外资金体外循环、农民负担过重、区域经济发展不平衡、地方财力紧张等问题,都与财税法未能很好发挥作用有关。财税法学肩负着沉重的使命,其重要性是毋庸置疑的。

三、财税法学的理论基础

(一) 财税法学的学科性质

在现代社会中,打破传统法律部门或者法律学科的交叉性法律部门和领域法律学科的出现是一个必然的趋势。也正是在这个意义上,财税法学成为一门新的研究领域或者新型学科、交叉学科。^①就财税法学自身特点的本体认识而言,主要体现在其学科地位的相对独立性、学理基础的综合包容性与学术视域上的纵横延展性。在方法论上,财税法学在财政学与法学领域存在交叉领域、在学科内部和学科之间呈现结构协力,且在技术路线上偏重价值分析和实证分析。就学科存在的逻辑反思而言,财税法学更为强调学术的知识自主、学者的价值中立和学问的功能效应。财税法学是兼具理论性和应用性特质的综合学科,立足中国语境研究和解决现实问题。^②在此基础上,财税法学从传统法学过渡到现代法学并成为新兴法律学科。^③

(二) 财税法学的基本立场

中国财税法学的研究有其特殊性,即更加注重在参考使用普适性规则,结合中国具体语境,解决中国实际问题。从中国国情出发,财税法学的基本立场可以定义为建构和完善“公共财政、民主政治、法治社会、宪政国家”的理想图景。站在更为宏观的立场上,可以将财税法定位为中国的“治国安邦之道”和“纳税人权利保护之法”,即在注重规范国家财政权的基础上,亦加强公民财产权的有效保护,促进财政权和财产权的互存共生和协调发展。从推进经济政治体制改革的角度来看,财税法学更加重视财政及其运行的法治化,特别强调法治背景下的财政民主既是中国民主政治建设的基石,又是中国经济、社会体制改革的突破口。

(三) 法治视野下的“理财治国”观

“理财治国”观强调通过“理财”更好地实现“治国”的目标,也即经由民主理财、科学理财、法治理财,进而实现国家治理体系和治理能力的现代化。在完善、改进国家治理的总目标下,考虑到财政是国家治理的基础和重要支柱,可以尝试将法治财税作为建设法治国家的“排头兵”和突破口,并推进我国经济、政治和社会体制改革的全局进程。“理财治国”作为一种新型治国理念,它的提出体现了国家治理模式的创新和升级,也体现了财税法的重要地位,能够为化解我国新时期面临的社会矛盾和风险提供具有启示性的路径。通过宣扬和落实“理财治国”观,对政府行使财政权力进行有效约束,促进政府依法、民主、合理、高效理财,

^① 民国时期财税法学者吴崇毅在20世纪30年代曾大胆预言:“财税法学应当成为独立之学问也”,学术界“有将财政法为特殊之法学之趋势”,而且“在法律观点上,则各种学问皆为相等地位”。参见杨大春:《中国近代财税法学历史研究》,北京大学出版社2010年版,第125页以下。

^② 参见刘剑文:《作为综合性法律学科的财税法学——一门新兴法律学科的进化与变迁》,载《暨南学报(哲学社会科学版)》2013年第5期。

^③ 传统法学与现代法学的区别主要在于三个方面:其一,研究领域的界定。传统法学主张私法与公法划分的绝对性,对研究对象先归类定性再分析研究;而现代法学则主张可以在公私法划分之间再拓展经济法或社会法,对研究对象采取先分析研究再归类定性。其二,研究方法的选择。传统法学偏向主张传统法学方法基于权利义务的规范分析和基于公平正义的价值分析,而现代法学则更为强调经济功能的经济分析和面向规制主体的社会分析。其三,学科分类的基准。传统法学的学科分类讲究学科门类的规则性和继承性,强调后进法学门类以法理学、宪法学、民法学和刑法学的延展为基础,而现代法学的学科分类则以解决问题和研究范围为中心,比如按照应用性原则设立财税法学、知识产权法和环境法等学科。财税法学由于具有公法和私法的双重特性,而在研究领域和方法上呈现开放性和综合性的特点,也必然划入现代法学的范围。

从而推动解决诸多现实问题,可以说是一种全新的思路和视野。

(四) 公共财产法理论

随着现代经济的发展,特别是在“税收国家”,政府财政权力开始广泛介入私人财产权,这就需要财税法参与到对财产权的保护中。鉴于此,有必要将财税法定性为“公共财产法”,并使其建基于“公共财产权”理论。所谓“公共财产权”,是指政府基于其公共性特质汲取和使用公共财产的权力,而监督、约束和规范公共财产权的基本要义在于,公共财产的取得、用益和处分都应严格遵循法律规定,特别是政府在行使该权力时不得侵犯公民的私人财产权;同时,对于已经取得的公共财产,应妥善保护,不得肆意处分。通过对公共财产权的法律控制,可以实现“双重保护”,即控制政府在私人财产转化为公共财产过程中的权力,并控制政府在使用公共财产过程中的权力。建构于公共财产权概念之上的公共财产法,是经由私人财产转化而成的公共财产的正当性及其运行规则,是现代财税法的核心范畴。^①

(五) 纳税人权利保护理论

税收是维系国家存在和发展的“生命血源”,纳税人既是财政收入的汲取对象,又是财政支出的服务对象,还是财政监管的主要力量。同时,纳税人又与一国国民基本承接一致,因为承担纳税义务之绝大比例且负担无限纳税义务的是一个国家的全体国民,这就使得保障纳税人权利与保障公民基本权利相比具有更加深厚的基础。要言之,纳税人权利保护不仅是财税法中的基石范畴,而且也是宪政国家的题中应有之义。在现代国家,公民和国家之间最为主要的关系就是税收关系以及在后续税款使用过程中产生的各种关系,故,纳税人权利保护从宏观层面而言,是协调国家与纳税人间经济利益的核心理念,从微观层面而言,又关系到防止征税机关、财政机关滥用权力等具体制度安排。

(六) 财税法的衡平理论

在财税法基本理念方面,应秉持“利益协调”的理念,确保国家财政收入、保障纳税人权利和兼顾第三方利益。从本质意义上讲,财税法是财产分割之法,是利益衡平之法,是公平正义之法。申言之,财税法通过在国家与纳税人之间的财产权分割实现国家财政的正当性和私人财产的合法性;财税法通过平衡国家和纳税人之间的利益,推动建构在社会整体利益基础上的稳定公私权利界限;财税法还通过强制性或引导性的法律规范推动旨在推动公平正义社会政策的法律实现。

(七) 财税法的契约理论

将财税法定性为财产法,倡导和较系统地论述有中国特色的“税收债务关系”理论,强调国家与纳税人之间是一种平等的契约法律关系。在理论上,当前公法学界,税收债权债务关系说已经成为主流;在实践中,财税法的契约理论也已渗透到税收立法、执法和司法的各个环节。契约理论不仅能解释国家与纳税人之间的逻辑关系和权源基础,而且能论证公法上债权债务关系及金钱给付义务的学理基础和执行依据。

(八) 财税法的控权理论

强调财税法是对纳税人财产的纵向保护,即限制和规范纳税人财产向国家财政的转化和让渡,保护纳税人正当权益。财税法的功能在于限制和控制政府财政权力,通过对财政权力的控制来实现政府财税行为的民主化和法治化。控权理论的核心在于限制政府财政权力

^① 参见刘剑文、王桦宇:《公共财产权的概念及其法治逻辑》,载《中国社会科学》2014年第8期。

的行使,通过法制建构、实体管控和程序约束的三重规范来实现政府财政行为的法治化,从而在根本上保障纳税人的权利。

(九) 财税法的程序理论

从程序正义的角度研究国家财税活动的透明度、程序化和规范化的法律问题,通过程序控制来实现财税法治化。就程序正义而言,一方面,财政程序可以保证国家按照法律规定的程序合理正当地实施财政管理,避免国家在财政管理行为过程中过度使用财政权力,保障财政行为本身和财政结果的公平合理。另一方面,程序正义还能在确保纳税人权利和公共利益等因素而得到有效维护的同时,提升财政管理效率和透明度,遏制腐败和寻租行为。程序的存在价值就在于对行为本身提供明确的法治化指引。

(十) 财税法国际发展:法治化、国际化和私法化

WTO 体制下中国税法的三大发展趋势表现为:法治化、国际化和私法化。申言之,法治化是指税收法定原则的追求和实践上,它既反映了法治形式意义上的价值,又体现了法治实体意义上的价值;国际化的核心内容即在于税法应站在国际的视角上全面平衡地考虑促进经济资源的全球流动与合理合法地满足本国的特殊需要的关系;私法化意为私法对税法的深刻影响和紧密联系的倾向,并非税法变成私法,而是指随着中国经济与全球经济一体化的接轨,市场经济观念将彻底突破计划经济时期一切以国家意志为中心和出发点的“税收权力论”,税法中将会逐步引入私法的一些理念、原则和制度。在国际税收权益分配方面,则体现“公平优先,兼顾效率”的原则。

四、财税法学与相关学科的关系

财税法学需要借鉴经济学、政治学、社会学的科研成果和研究方法,财税法学的研究成果对经济学、政治学、社会学的发展也会有促进作用。在法学内部,与财税法学关系最为密切学科的说明如下:

(一) 财税法学与经济法学的关系

二者的共同之处在于,都研究如何依法保障和规范政府利用财税政策调节经济,即在财税宏观调控法上有重合,同时还包括促进财税政策的合法化,即为政府财税政策的制定、实施、变更、调整设定法律准则(参见图 0-1)。二者不同之处在于:其一,在分类标准上,财税法是一门以问题为导向的领域法学,而经济法以调整对象为中心;其二,在产生时间上,财税法在国家产生之初就已存在,而经济法通常被认为肇始于垄断资本主义时期;其三,在核心问题上,财税法的内核是规范公共财产的合法取得、合理使用和有效监管,进而保障私人财产权,而经济法主要关注的是借助多种国家干预手段,达到协调经济运行的效果;其四,在对“财税”的定位上,财税法以财税活动为线索,规范的是组织公共财产和收入分配,而经济法更多强调的是财税作为一种宏观调控工具;其五,在功能取向上,财税法尝试廓清公共财产与私人财产的边界,并以控权、限权为宗旨,其终极目标是保护纳税人权利,而经济法则以规范和保障国家对经济的调节为宗旨,实现社会整体经济利益;其六,在制度结构上,财税法以财政基本法为统帅,并具体涵盖其之下的财政收入法、财政支出法和财政监管法,而经济法

包括市场规制法和宏观调控法两大块内容(参见表 0-1)。^①

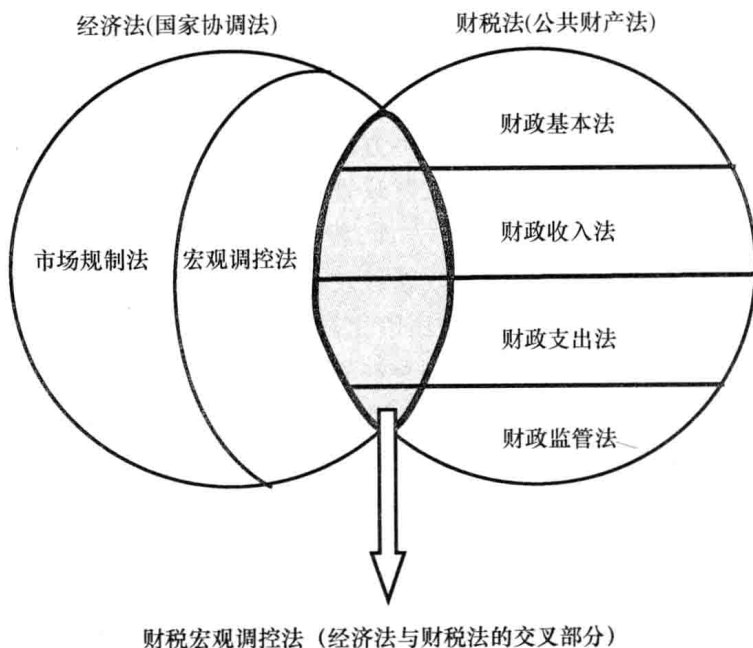


图 0-1 财税法与经济法的交叉关系

表 0-1 财税法与经济法的对比

对比	经济法	财税法
分类标准	调整对象(传统学科)	问题和领域(新型学科)
产生时间	垄断资本主义时期	国家形成之初
核心问题	协调经济运行	规范公共财产的取得、使用
“财税”定位	宏观调控的工具	组织公共财产和收入分配
功能取向	宏观调控手段的合法化	公共财产和私人财产的边界与权利保护
制度结构	市场规制法和宏观调控法	财政基本法统帅下的财政收入法、财政支出法和财政监管法

(二) 财税法学与行政法学的关系

财税法与行政法的交叉之处在于既要研究如何进行财税授权,也要研究如何科学地进行财税限权。但财税法学的特别之处在于:其一,财税法学不仅仅涉及行政行为中的财政管理行为,而且在深入到具体的财税现象和行为的本质,即通过财税法律秩序的建构,实现纳税人权利保护;其二,财税法学研究具有高度的综合性,不仅从行政法、经济法和社会法的法学角度进行分析,而且通过法学和应用经济学的交叉研究,探索依附于财税现象本身及其发

^① 20世纪末,大部分学者将财税法学归入经济法学,使之成为经济法学的一个分支,也有学者将之归入行政法学。我们将这两种有关财税法学的观点通称为“分支学科论”。至于财税法学与宪法学、刑法学、民商法学、诉讼法学和国际法学的关联,在不少学者的论述中也屡有提及。确实,人们观察和思考问题总是有自己的角度和价值判断。如果将财税法规范分解到不同的法律部门,如宪法、行政法、经济法、民商法和国际法等,财税法学或许没有独立存在的价值。然而,面对一个相对完整的财税法规范体系,任何一个传统法律学科都容易陷入片面,都无法得出全面系统的研究结论。在这个意义上讲,财税法也是一门新兴的领域法学。

展上的权利义务关系和法律现象,其研究范围跳出了行政法学的形式理性。

(三) 财税法学与民商法学的关系

财税法一般是建立在民商法调整的基础之上,不能对私法秩序构成损害。税法的具体制度,尤其是税收实体法律制度大有借鉴民法债法具体制度的可能和必要。二者的区别主要在于:其一,从研究范围来看,财税法学关注的是不平等主体之间的财产关系,只是注重从私法角度研究公法问题,而民商法学则以平等主体作为自己的研究范围,追求私法上的自主性原则和契约观念。其二,从价值取向上看,财税法学注重人权保障价值特别是纳税人权利保障,更加注意公平价值和正当性原则,而民商法学则注重私法秩序的维护特别是私人交易中的自由权,更加关注平等价值和意思自治原则。

此外,财税法学的研究对象中既有实体法规范,又有程序法规范;既有国内法规范,又有国际法规范。尽管财税法中既有作为根本法的宪法规范,又有作为一般法的行政法规范、经济法规范、刑法规范和诉讼法规范,但是财税法有其自身独特的价值取向和区别其他法学学科的核心内容。财税法与诸多法学分支学科都存在交叉关系。在这些交叉领域中,相关学科都可以从各自不同的角度展开研究。

宪法学可以从宪法的角度研究财政税收领域的一些根本性事项,如财政法的基本原则、财政权力的分配、中央与地方的财政关系等。很多国家的宪法中实际上都用较大的篇幅规范财税行为,财政行为合乎宪法的规定也是各国法学特别关心的问题。正因为如此,目前国外的财政法学主要是财政宪法学。例如财政民主主义、财政健全主义、税收法定主义等,其实都是各国资产阶级革命的宪法成果,这为财税立法和研究奠定了坚实的基础。

行政法学可以研究如何从形式层面规范政府的财税行政行为,既要保障财税行政执法的合法性,又要规范和制约财税行为,防止其滥用权力。因此,财税行政法学既要研究如何进行财税授权,更要研究如何科学地进行财税限权。前者主要通过行政组织法和行政行为法加以体现,后者主要通过行政程序法和行政救济法加以体现。例如,财税行政机关如何设置,享有哪些财税行政权力,财税行政行为要遵循哪些程序,对违法的财税行政如何复议等,就是行政法学重点关注的内容。

经济法学可以研究如何依法保障和规范政府利用财政税收政策调节经济的行为(即财税宏观调控行为),它所关心的不单纯是财税政策的取舍,同时还包括促进财税政策的合法化,即为政府财税宏观调控政策的制定、实施、变更、调整设定法律准则,如政府基于特定意图和调节功能的税收减免优惠、税率的升降和财政补贴等政策。

刑法学可以研究的是财税领域的犯罪行为及其惩处。虽然这种研究在原理上与普通刑法学并无二致,但它研究的对象具有很强的特殊性,总体来说都与滥用财税职权、逃避财税义务有关,如贪污罪、挪用公款罪、逃避缴纳税款罪、抗税罪等。将其纳入财税刑法学纳入财税法学的体系虽然在短时期内可能超出人们的预期,但现代市场经济条件下法律针对同一对象实行综合调整是一个发展趋势,而从财税法学的角度研究刑法正是这一趋势的体现。因此,我们不妨顺其自然,将其作为二者共同关注的领域。

诉讼法学可以研究如何通过诉讼程序公平高效地解决财政税收方面的纠纷和争议。随着法治进程的深入,司法解决财税纠纷必然成为一种重要形式。不仅税收、收费等方面的纠纷可以通过向法院起诉的途径加以解决,一旦请求发放公务员工资、支付社会救济款或财政补贴成为相对人法定的权利,财政支出纠纷也应该具备司法救济的可能性;不但财政相对人

与政府之间的财政纠纷可以通过司法途径解决,上下级政府之间或同级政府之间的财政支付纠纷也可以考虑进入法院的受案范围。这种诉讼既不是行政诉讼,也不是民事诉讼,而是一种专门的财政诉讼,因此无论从理念还是制度上都必须重新定位和设计。

国际法学可以研究各种财税国际公约或双边条约,以及各国涉外财税法律制度,同时也可以从比较法的角度对外国的财税法律制度展开研究。受市场经济条件下各国经济趋同化的影响,各国的税法在技术层面上实际上也在逐渐接近。2008年金融危机之后,受财政压力所迫,打击逃避税方面的国际合作也如火如荼。中国2013年8月加入《多边税收征管互助公约》,2014年6月与美国就实施《海外账户纳税遵从法案》(FATCA)达成协议,就是例证。目前,国际税法的研究相对较为发达,而财政法领域的国际视角则更多地表现为比较研究。

五、财税法学的研究方法

财税法学是一个融法学、经济学、政治学于一体的综合性学科,即使在法学内部,它与其他法学学科的交叉与融合也十分明显,因此,在研究方法方面,其选择具有开放性和发散性。常用的研究方法主要有规范分析法、价值分析法、经济分析法、历史分析法和比较分析法。这些研究方法与其他法学学科所采纳的方法既有共性,又有独特的一面,具体表现如下:

(一) 规范分析法

规范分析是法学研究中的基本方法,它以分析法学派为代表。规范分析主要研究法的“法定”,即规范本身的内容,它关注的是法的“实然”而不是“应然”。分析法学试图把明确性、稳定性、一致性和非冗性等逻辑限制置于权威性法律资料之上,企望发现基本法律概念、基本法律范畴以及基本法律定理。尽管分析法学派的基本观点存在诸多偏颇之处,但规范分析作为一种法学研究方法的意义是十分重大的。特别是针对目前我国立法过于粗糙、执法和司法过于机械的状况,学习和借鉴分析法学派在方法论上的优点更显得意义重大。

财税法学属于应用法学,其所研究的对象涉及庞大的法规群,它们都与人民财产权保障息息相关。因此,财税法学研究的起点应该建立在对法律规范的实证分析上,如界定法律概念的内涵外延,解析法律规范的逻辑结构,审查法律文件的效力衔接等。从这个角度看,规范分析的方法主要是对现行法律进行解释或类推,以填补法律漏洞,或使法律更加具体化,以适应时代发展的需要。

(二) 价值分析法

价值分析也是法学研究中的基本方法,它以自然法学派为代表。价值问题虽然是一个困难的问题,但它是法律科学所不能回避的,在法律史的各个经典时期,无论在古代还是近代世界里,对价值准则的论证、批判或合乎逻辑的适用,都曾是法学家们的主要活动。

在一定程度上,价值分析是对规范分析的反动。规范分析方法关注的是法律的“实然”,但价值分析方法关注却是法律的“应然”,即“法律应该是什么”。这种思路有助于我们从另外一个角度反思法律的真谛,从道义和理念的层面破除“恶法亦法”观念的消极影响,促进现实的法律在正义目标的指引下不断进步。

在财税法学领域,价值分析的方法可以引导研究人员对各种形式上合法的财政税收制度进行合理性审查,挖掘财政税收法在道德、社会、人权方面的含义和要求,提升财政税收法的理性色彩。其价值追求尽管不具有直接的法律效力,但它在立法、执法和司法方面的指导作用是无可替代的,因此应该在财税法学研究中受到广泛的重视。

（三）经济分析法

财税行为既是一种法律现象,也是一种重要的经济现象。任何一项财税措施的出台,总是伴随相关的经济后果,如对劳动、投资、出口、消费等产生抑制或刺激的作用。因此,财税法律的立、改、废,或是执行,除了考虑形式上的合法性,以及正义、公平、秩序等价值追求之外,还必须考虑其经济效果。如果能对经济发展或优化带来积极的效果,则说明具备实施的可行性。当效果相反时,不妨将此种结果与法律所追求的其他目标进行比较,倘若损益相抵后仍然呈现负值,则不妨考虑暂缓实施或者干脆放弃。

经济分析方法关注的核心在于财税制度的效率,而其基本的分析工具就是成本效益比较。和其他部门法学不同的是,财税现象早在法学介入之前就已经积累了丰富的经济学研究成果,甚至形成了财税学这一专门的学科。法学当然可以在很大程度上借鉴这些成果,但是,由于经济学内部流派纷呈,如果研究财税的学者不具备很高的鉴别能力,就可能陷入盲从和迷信。所以,财税法学在运用经济分析方法时也应该有自己的独特视角。

（四）历史分析法

财税现象既然是历史的产物,其存在就一定有特定的历史背景。在研究财政税收法时,除了考察当前有效的法律制度之外,还应该嵌入历史的视角,注意观察法律在发展变化过程中的动态规律。在财税法学中,可以分离出专门的财税法制史学。研究具体制度的人切切不可忘记,制度本身不是天外来物,历史的追溯可以帮助我们总结成败得失的经验和教训。

（五）比较分析法

随着世界经济一体化进程的加快,各国在财政税收方面的联系也会越来越多。在技术性较强的税法规则方面,甚至可能出现一种趋同化。正因为如此,必须随时关注财政税收法发展的国际动态,在学科研究中嵌入比较法的视角。

财税法学可以选择不同的坐标点进行比较,既可以是法系之间的比较,也可以是国家之间的比较,还可以是一个国家内不同法域之间的比较;既可以是法律制度的比较,也可以是法律文化的比较,还可以是不同经济背景的比较。从某种意义上看,历史的分析本身也是一种比较,是现在与过去的比较。因此,比较研究只有建立在对本国的历史文化和制度发展深入了解的基础上,才能为我国财政税收法治建设作出独创性的贡献。

【课后思考题】

1. 如何看待财税法学科是一个领域法学?
2. 如何理解财税法的现代性?
3. 我国财税法理论有哪些重大发展?
4. 如何理解财税法学与相关学科的关系?
5. 为什么要强调财税法学的研究方法?

【参考文献】

1. [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版。
2. [日]北野弘久:《日本税法原论》(第五版),郭美松、陈刚译,中国检察出版社2008年版。
3. [美]维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版。
4. [美]詹姆斯·M. 布坎南:《民主财政论》,穆怀朋译,商务印书馆1993年版。

5. [美]史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R. 桑斯坦:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2004年版。
6. 马寅初:《财政学与中国财政》,商务印书馆2001年版。
7. 葛克昌:《税法基本问题——财政宪法篇》,北京大学出版社2004年版。
8. 刘剑文主编:《财政法学》,北京大学出版社2009年版。

上篇 | 财政法

- 第一章 财政法总论
- 第二章 财政平衡法律制度
- 第三章 财政预算法律制度
- 第四章 财政支出法律制度
- 第五章 非税财政收入法律制度
- 第六章 财政监督法律制度

第一章

财政法总论

一个民族的精神风貌、文明程度、社会结构,以及政策可能酿成的行为方式,所有这些甚至更多,都记录在它的财政史上。那些明白怎样读懂这个历史所蕴含的信息的人们,在这里比其他任何地方都更能清醒地预感到震撼世界的惊雷。

——约瑟夫·熊彼特

【本章导读】

财政法基础理论是对整个财税法学理论的概括和提炼,涉及本学科的一些基本理论问题。内容包括财政法的定义、调整对象、体系、渊源、功能与地位等基本方面。财政法基本原则是财政法理论中的重点内容,只有从法定、民主、健全以及平等的角度出发才能理解现代财税法学的本质与内涵。

第一节 财政法的定义

一、财政法的定义

因为语境不同,“财政”被赋予了多种含义。通常来说,财政一词在三种含义上使用:(1) 财政可以是指一种行为,即国家为了满足公共需要而参与国民收入分配的活动。为了维持财政的正常运转,国家必须源源不断地获取财政收入、进行财政管理和安排财政支出,从而使得财政收入、财政支出和财政管理成为财政领域的三种主要活动。(2) 财政可以是指一种制度,即财政活动据以运行的机构和规则体系。它既可能是法律规定的显性制度,也可能是财政活动中自发形成的,有待法律确认的隐性制度。(3) 财政还可以指一种社会关系。它既可能是指国家机关之间以及它们与财政行政相对人之间,在财政活动过程中发生的相互制约的或管理性质的社会关系,即财政行政关系;也可能是指各种主体之间的经济利益分配关系,即财政经济关系,还可能两者兼而有之。

一般而言,财政法就是调整财政关系之法。按传统的部门法划分标准,这种界定方式因为凸显了财政法独特的调整对象,可以使财政法与其他领域法相区分。

在近现代民主法治社会,财政关系的内涵与在传统的奴隶社会、封建社会大不相同。现代社会的财政关系与民主宪政紧密相关。因此,现代财政法是建立在民主宪政基础上、以增

进全民福利和社会发展为目标、调整财政关系的法律规范的总称。其具体内涵包括:(1)民主宪政是财政法的制度基础。财政法的民主性体现为,财政权力来源于人民,人民可以通过选举组成代议制机构,也可以直接通过全民公决行使财政权力,决定和监督重大财政事项。财政法与宪政的关系表现为,财政法涉及公权力的分配,故必须在宪法的框架下运行。宪法所规定的国家结构形式、政权组织形式、公民基本权利等都是财政法有效施行的前提。(2)财政法的目标在于增进全民福利,促进社会发展。尽管税法导致公民向国家单方面让渡财产,但从整体上看,财政法应将维护和保障基本人权、促进人权保护水平不断提高作为基本宗旨。(3)财政法以财政关系为调整对象。财政关系指的是财政行为未经法律调整以前所引发的社会关系。通过对财政关系的分析,可以构筑财政法的体系框架,厘清财政法与其他相关部门法的关系,从而确定财政法在市场经济法律体系中的地位。

二、财政法的调整对象

在通常情况下,财政法的调整对象既可表述为一种财政行为,也可以表述为一种财政制度,还可以表述为一种财政关系。财政行为着眼于财政主体的动态过程,财政制度着眼于财政运转的外在环境,财政关系则着眼于财政现象的内在联系。动态过程受制于外在环境,但也是外在环境的推动力,而内在联系则是对动态过程和外在环境更高层次的概括,其内容更为丰富和兼容。因此,在表述财政法的调整对象时以财政关系为最优。

在历史上,由于人们对财政职能的理解不同,财政关系的范围也随之变化。自然经济条件下财政的主要职能是替君王筹集行政管理、国防安全和疆域扩张以及皇室开支的经费。自由竞争资本主义时期的财政也仅限于筹集收入满足国家日常经费开支的需要,很少通过再分配的形式调节社会收入不公平,也不需要大规模地干预资源配置。

进入垄断资本主义时期以后,因为市场失灵所带来的种种恶果集中爆发。为了应对危机,财政的职能开始不断扩展。首先,财政需要在市场和国家之间有效配置资源,然后保证财政内部资源的合理分配。如界定财政活动范围,优化财政支出结构,安排财政投融资的规模、结构,并通过税收、补贴等方式,引导社会投资方向等。其次,财政开始通过自身活动进行社会范围内的收入再分配,以缓和两极分化现象,实现社会分配的相对公平。如个人所得税累进征收,开征遗产税、赠与税,实行社会保障税等。最后,为解决市场自发运行中所产生的经济周期问题,“反周期”的财政政策开始实施,如在经济过热时提高财政收入水平、压缩财政支出,而在经济萧条时则通过减税等方式培育消费和投资能力,同时加大财政支出以增加社会需求,以此刺激经济的发展。

在计划经济体制下,国家是分配主体,财政的主要职能是进行以国家为主体的、对包括生产资料和生活资料在内的一切社会资源的分配。由于生产和生活都通过财政进行控制,不会出现收入分配不公或生产周期波动,因此,财政的资源配置职能将收入分配和经济调节包含在内。另外,由于财政活动无所不包的禀性,财政与企业财务、财政与金融都呈现难舍难分的关系。例如,国家从全民所有制企业和集体所有制企业中不仅可以取走企业扩大再生产所需的积累,而且还可以取走包括折旧基金在内的维持简单再生产的物质资料,甚至企业职工的工资标准和工资款的拨付也都是通过财政直接进行。由此,企业财务的独立性完全丧失,从而依附于国家财政。又如,银行不能自主从事贷款业务,必须按照财政意图为相关项目提供建设资金,银行存款成为财政建设资金的重要来源,银行因而也被称为“第二财政”。

跟计划经济时期相比,中国在改革开放以后对财政职能的探索取得了显著进步。第一,国

有企业和集体企业都被视为独立经营的商业主体,其财务关系与财政关系完全分开,财政只是在投资和利润分配时与企业发生联系。第二,财政与金融的关系也已经理顺,财政可以通过经济杠杆引导银行发放贷款,但是不能进行强迫。财政关系的范围至少将商业性货币资金关系排除在外。第三,在向市场经济推进的过程中,由于收入分配两极分化的现象日益明显,财政的收入分配调节职能开始显现,开征个人所得税、实行社会保障税等都是其中之例。第四,受市场失灵的影响,我国经济发展也开始出现周期性波动。为保持经济的稳定性,财政开始主动寻找反周期的对策。如2008年全球性金融危机之后,为了消除经济疲软,我国开始实施积极的财政政策,其核心内容就在于通过扩大财政支出规模,刺激消费,扩大内需,从而促进经济的发展。1998年至2004年,为了应对亚洲金融危机,我国也曾实施积极的财政政策。

进入新世纪以后,我国财政改革的实践开始接受公共财政观念,财政的活动范围及未来发展方向都据此作了大幅度调整。例如,对设计院、工程局等完全能够进入市场的单位,财政不再对其提供资金,对这些事业单位采用企业化方式管理;对高等院校、文化艺术团体等介于市场性和公共性之间的单位,财政不再全额承担其费用,差额部分由其通过收费加以解决;对于社会保障等关系到人民生命健康权的领域则不断增加投入,社会保障的范围从城镇下岗失业人员扩展到最低生活保障线以下人员,现在又在逐渐向广大农村地区推进;在财政投资方面,对于竞争性产业,财政不再作重点投入,财政资金开始明显地向基础产业、幼稚产业、高新技术产业倾斜。是否具有公共性以及公共性的大小已经成为中国财政活动范围的一条准则,公共财政已经成为中国财政改革的基本目标。

由此可见,作为财政法调整对象的财政关系在历史上并非等同划一。受财政职能不断变化的影响,财政关系的质和量实际上都在随之变化。从形式上看,财政关系一般包括财政收入关系、财政管理关系和财政支出关系三种,但每一种财政关系的内容在不同时期和不同国度都不一样。因此,在现代市场经济条件下,不能简单地将财政关系界定为以财政为主体所发生的关系。从质的属性看,财政关系是一种具有公共性、必须通过国家筹集资金加以实现的社会关系。所谓公共性,是指某种物品(包括制度、服务)可以用来满足人们的一般需要,但却不能经由市场交换而实现的特性。如果某类物品完全不能通过市场交换而获得,必须由财政全额负担,则可称之为具有完全公共性。如果某类物品部分可以通过市场交换而获得,财政只需负担其差额,则可称之为具有部分公共性。如果某类物品完全可以通过市场交换而获得,不需要财政负担,则可称之为不具有公共性。即便财政已经参与其中,也应该激流勇退,终止这种财政关系。可见,公共性成为判断财政关系内涵和外延的基本准则。

从形式上看,财政关系可以分为财政收入关系、财政支出关系和财政监管关系三类。财政收入关系的范围主要包括税收征纳关系、资产收益关系、国债发行关系、费用征缴关系等;财政支出关系主要包括财政采购关系、财政贷款关系、财政投资关系、财政拨款关系等;财政监管关系主要包括财政预算关系、国库经理关系和审计监督关系等。由于财政收入关系和财政监管关系主要服务于财政支出关系,一般而言,故财政支出关系的公共性可以奠定财政收入及监管关系的公共性基础。例如,财政采购的对象如果确属公共物品,为政府公务所必需,该项财政支出计划就同时具有了公共性。不过,在具体的适用上,三者之间的公共性也可能并非完全对应。例如,尽管财政转移支付关系一般都是因为极具有公共性的财政行为而引起,但这类关系不具有对等回报的特征,因此,除非出现战争、社会动乱、自然灾害等紧急状况,不应以债务收入为财源依据;如果通过举债来应付行政管理费用,这类债务的公共性就很值得怀疑。

【延伸阅读】**新闻和生活中的财政法问题^①**

财政法会和我们的生活相关吗?答案当然是肯定的。如果你是一个企业家,你一定会关注2008年1月1日生效的《企业所得税法》。企业的税率是升高了还是降低了?税收优惠政策能不能继续享受?有没有新的减免税措施?收入的确认方法有没有改变?费用、损失的扣除办法是不是和原来一样?特别纳税调整规则对自己有没有影响?没有一个企业家不关心这些话题。

如果你不是企业家,而是一个普通的个人呢?这时,你需要关注的税收话题仍然很多。作为雇员,你需要考虑自己的工资是不是被合理地扣缴了个人所得税;作为银行存款人,你需要了解利息是不是免缴个人所得税;作为房屋出租人,你需要关注自己是不是需要缴纳营业税、房产税。到了年终,你还要留心自己当年的总收入是不是超过12万元人民币,如果超过就要向税务局履行年度汇总申报义务。

其实,税法只是财政法的一个方面,财政法的范围远远超过税法。简单来说,与政府有关的收入和支出活动,都可以归入财政的范畴,而税收只是财政收入中的一类。除了依法纳税之外,我们还会经常面对政府收费。例如,办房产证、驾驶证等需要缴纳工本费,使用高速公路需要缴纳车辆通行费,坐飞机要缴纳机场建设费,在宾馆饭店住宿需要缴纳治安费,等等。这些收费合理吗?有没有法律依据?如果遇到乱收费,应该如何申请救济?财政法关注的就是这类问题。2009年1月1日起燃油税开征后,用于替代六项公路收费。哪些收费被替代?地方政府的利益如何得到保障?车主的负担是否因此而加重?无需使用公路的农业机械用油如何获得财政补贴?这些问题随时可能与我们发生关联。

不仅如此,政府还可能发行公债。虽然其收益率不如股票投资,但是风险极低。例如,2009年国务院同意地方政府发行2000亿元地方债;2014年8月31日修改通过的《预算法》第35条采取“疏堵结合”的方式,适度放开了发行地方政府债券举借债务的口子,以筹措必需的建设投资的部分资金。你愿意将你存在银行的钱拿来购买地方政府债券吗?从个人的角度而言,你会考虑谁是偿还本息的债务人,利息是不是还需要纳税,债券的偿还是不是存在风险。如果上升到社会整体,则还需考虑地方政府为什么要借债,借债应该履行什么手续,债务本息偿还的资金来源,债务资金的使用限制,等等。除地方债之外,对中央债也要考虑其合法性与经济性,考虑还本付息的保障。这些都是与财政法有关的问题。

也许你还会留意到,近年来,在国内各大新闻网站中,有关国有企业上缴利润的话题甚多。国有企业为什么长期不向政府上缴利润?现在要求国有企业上缴利润的法律依据何在?上缴的方法及标准是不是合理?上缴的利润可以用于何种用途?如果你关心这些问题,可以去查阅1994年国务院《关于实行分税制财税管理体制的决定》、2007年国务院《关于试行国有资本经营预算的意见》、2009年《企业国有资产法》,然后结合财税法学提供的视角,参与对上述问题的讨论。

由于政府收入来自于公民财产,因此,我们对税费等多少会有些关注。但对于政府的财政支出,法律应该如何去规范和约束,似乎跟我们没有多大关联,法科学生有必要为此投入精力吗?其实,政府所花的钱是我们所缴的税款,政府乱花钱就是在侵害我们的利益。不仅如此,关注财政支出,其实也是一种公民意识。湖南省常宁县农民蒋石林起诉财政局,指控后者超标购买小汽车,难道不是一个非常有意义的财政法案例?(洪克非、徐亮:《财政局超预算购豪车,一普通纳税人提起公益诉讼》,载《中国青年报》2006年4月5日。)政府花钱应该具备合法性,这是法治国家的第一要义。任何一个法科学生,都不应忽视其重要性。

现在,我们可以把话题转移到政府预算。每年3月,“全国人大”、“全国政协”召开期间,国家预算数据往往成为全国人大代表、全国政协委员以及社会各阶层关注的热点。不过,有几个事实我可以告诉大家:第一,到目前为止,国家预算的有关数据,不能完全向社会公开。我们能看到的只是财政部长

^① 摘自刘剑文:《重塑半壁财产法》,法律出版社2009年版,第6—8页,选录时部分文字内容作了调整。

所披露的部分信息;第二,有大量的资金在预算外循环,尚未接受立法机关的监督,只是政府内部管理的对象;第三,违反预算法的行为大量存在,但很难被追究法律责任。国家预算蕴含着宪法、行政法的深刻内容,与民主政治、法治国家联系紧密。预算的直接作用在于管好政府的钱袋子,但在中国,其作用并没有充分发挥出来。对于如此意义重大的现实话题,难道我们不愿意去做一些了解?^①

综上所述,财政法学与我们的生活的确息息相关。上至国家权力的配置,下至纳税人利益的保护,都是财政法学密切关心的问题。如果我们具备了一定的知识基础,将来无论是维护自身合法权益,还是参与社会公共问题的讨论,都很容易凸显自己的专业优势。

第二节 财政法的体系与渊源

一、财政法的体系

根据财政关系的收入、支出和监管的分类,结合法学上的效力要求及功能定位,财政法的体系可以分为以下几个层次:

(一) 财政基本法

财政基本法主要涉及财政法的一些基本制度,对财政收入、财政支出和财政资金的监管有普遍的效力。财政法的原则、国家与纳税人基本关系、财政权力的分配、财政收入和支出的基本形式、财政收支基本制度、预算基本制度、财政监督制度等,都需要在财政基本法中加以规定,以体现其重要性和普适性。财政基本法本身即具有宪法性文件的特性,其内容可能以专门的法律表现出来,也可能直接在宪法中加以涵盖,对财政法的各个领域都具有普遍的指导意义。

在西方国家的财政法律体系化的进程中,财政基本法处于十分重要的地位。一些国家在宪法、基本法等国家根本大法中对财政基本制度进行了较为全面的规定,也有一些国家通过专门的财政基本法来对重大财政问题进行法律规范。

德国的财政法律制度的基本原则直接由宪法规定。1949年通过《基本法》(即联邦宪法)中关于公共财政的规定是国家财政的立法基础。该法对联邦和州的公共开支,税收立法权、税收分配、财政补贴和财政管理等方面均作出了明确的规定。在联邦制度下,德国联邦议会、州议会和市镇议会都有通过相应财政法的权利,但各自制定财政法的范围由《基本法》予以规定。《基本法》有较多的条款规定财政的基本事项,如第104条关于支出和财政资助的分配的规定;第106条关于分税制管理体制的规定;第112条、第115条关于财政信用的规定。^②

日本《宪法》在第七章设立了九个条款规定财政问题,对处理财政的权限、收支职责、国债负担、租税征收,预备费设置、预决算监督等作了规定,其中,有关财政的基本事项均要由国会议决。如第83条规定,处理国家财政的权限要根据国会议决行使;第84条规定,要用

^① 在《预算法》先天不足的情况下,自2008年5月《政府信息公开条例》实施以来,深圳市民吴君亮和他的几个同事利用业余时间向多个政府部门申请公开部门年度财政预算报告。在不懈的努力下,他们不但获得了深圳市2008年度市级部门预算草案,还获得了卫生部、民政部、教育部、环保总局等中央部委的部门预算资料,并公布在自己创办的中国预算网上,网址为:<http://www.budgetofchina.com/>。参见邢少文:《2008为了公共利益年度人物:吴君亮》,载《南风窗》2008年12月19日。

^② 参见魏琼:《西方经济法发达史》,北京大学出版社2006年版,第134—135页。

法律形式制定关于租税的事项;第85条规定,国家经费的支出及国库债务负担需经国会议决;第86条规定,由内阁编制并提交预算,由国会进行议决;第87条规定,预备费由国会议决。1947年,日本颁行了《财政法》。该法第1条规定,国家预算及其他财政收支基本事项以该法规定为依据,该法律是有关财政的基本法。它由5章47条组成:第一章总则,以保持适度的财政收支划分法等有关内容为中心,对财政均衡、公债制度等作了总的规定;第二章关于会计分类的规定;第三章关于预算的内容、预算的编制、预算的执行的規定;第四章关于决算的规定;第五章其他规定。^①

第二次世界大战以后,法国很重视计划管理,同时它又是一个国有经济比重较高的国度,强调政府对经济的干预和影响以及强调中央对地方的指导。与之相适应,1959年,制定了《财政法》,开始建立系统的财政法体系。1975年,形成了现代意义上的财政转移支付制度。^②

1787年美国《联邦宪法》专门涉及财政的主要条款包括课税权力的授予,统一课征规则、按比例课征规则,禁止课征出口税等:1787年《联邦宪法》第1条第7款规定,“一切提高征税的议案,应由众议院发起”,第1条第8款包含联邦课税权力的成文法规,规定“国会有权规定课税各项税收、关税和货物税,用于偿债,国防和合众国的整体利益”。同时,规定“所有税收、关税和货物税,美国联邦及各州均须统一”。^③

我国现行《宪法》中一些规定,如公民基本权利、国家基本制度、国家机构设置及其职权等,虽然没有直接规定财政问题,但都和财政密切相关。有些制度应当作为财政立法的前提,有些应当通过财政立法予以落实。《宪法》中的有些条款与财政问题是直接相关的,如我国《宪法》中直接涉及财政的4个条款,包括第56条规定公民有依照法律纳税的义务;第62条规定全国人大审查和批准国家的预算和预算执行情况的报告;第67条规定全国人大常委会审查和批准国家预算调整方案;第117条规定民族自治地方的财政自治权;我国《立法法》第8条规定基本经济制度以及财政、税收的基本制度等事项只能制定法律。这些条款应当被看作是我国财政基本法的内容。

要实现财政法治的目标,就必须建立在一个完善的法律体系。由于我国《宪法》在财政基本制度方面缺乏完整的规定,为保证财政领域法律的统一实施,我国宜尽快制定《财政基本法》,以统领整个财政法律制度,适应现代财政法治的基本要求。具体而言,广义的财政法是一个包括税法在内的涵括财政平衡法、财政收入法、财政支出法、财政管理法以及财政监督法的庞大法律体系,需要一部具有统帅地位的法律——《财政基本法》。由于财政事项内容丰富,某些具有较强逻辑联系、能够形成完整体系的事项适宜制定一部单行法律,如具体的税种法、预算法等;还有一些事项相对独立,不适宜通过单行立法的方式加以规定,而这些事项又确实属于财政领域重大、基本问题,如财政法的基本原则、国家与纳税人之间的基本关系等。通过《财政基本法》来对这些问题进行规范就很有必要。一方面给单行财政法留下了制度空间,另一方面起到了“拾遗补缺”的作用,满足了财政法治的要求。在法律效力上,财政基本法与单行财政法是相同的,只是分工不同。单行财政法有特殊规定的,优先适用,单行财政法没有规定或者规定不明确的,适用财政基本法。

① 参见魏琼:《西方经济法发达史》,北京大学出版社2006年版,第143—144页。

② 同上书,第150页。

③ 同上书,第155页。

（二）财政平衡法

财政平衡法主要涉及政府间的财政关系,又可称为财政收支划分法。它普遍适用于现代社会建立在民主基础上的各国财政实践,是财政分权的必然产物。财政平衡法是对财政收支划分法的学理表达,除了中央政府与各级地方政府的收支范围,上级政府对下级的财政拨款、下级政府对上级的财政上缴,也可以列入财政平衡法的体系。中央政府及各级地方政府的收支范围、下级政府对上级的财政上缴、上级政府对下级的财政拨款,都通过财政平衡法予以规范。为了保证各级政府财力的真正均衡,财政平衡法必须科学测算各级财政的收支范围以及转移支付的标准或额度,因而使其显示出很强的技术性。为保证财力分配的公平和科学,财政平衡法宜由超越当事人之外的第三主体加以制定,中央政府的立法权应当受到限制。目前我国的财政平衡法大都表现为由国务院制定的行政法规,财政利益分配的权力完全操纵在中央政府手中,加之分配标准不明确,程序不完备,价值取向不甚明朗,因此应通过立法从根本上加以改变。

（三）财政预算法

财政预算法是政府财政行为科学、民主、公开、规范的重要制度保障,它主要包括预算编制、审批、执行和监督等方面的法律规定,同时也包括财政资金入库、管理和出库的相关内容。由于政府的所有收入都应该纳入预算,所有的开支也必须通过预算,预算可以成为人民控制和监督政府财政权力的重要形式,而预算立法的目的也正在于保障这种积极功能的实现。可以说,预算法是最重要的民生法律。在预算方案科学合理的基础上,只要财政开支严格遵循预算执行,财政的规范化和法制化就有了可靠的保障。另外,从体系上看,由于国库经理及预算会计与预算法的联系非常密切,财政预算法的范围还可以适当拓宽到与此相关的内容。

（四）财政支出法

财政支出法主要包括财政拨款法、财政采购法、财政投资法和财政贷款法。虽然这几种开支都应该经过财政预算,但其各自的标准、程序、管理和监督本身仍然需要相应的法律规定。财政拨款法主要规范政府无对价的资金拨付行为,如政府间的资金拨付、政府对企业的补贴或对公民的救济等。财政采购法主要规范政府有对价的资金拨付行为,如采购物资、采购劳务等。财政投资法主要规范政府对公用企业、基础设施、高科技企业等的投资行为,通过选题、立项、评估、审批、监督等环节的制度控制,达到降低成本、提高效率、防治腐败等目的。财政贷款法主要规范政府间借款行为,还包括政策性银行对企业或重大工程项目的贷款。与税收的侵益性不同,财政支出关系一般都具有受益性,不太容易激发相对人的抵触情绪,因此向来不被法学研究者和立法者所重视。例如,我国目前除了《政府采购法》外,其余领域都明显缺乏法律的深度规范,财政权力有很大的自由裁量空间。这种绝对权力能否造福于民,完全取决于执法者的个人素质,难以得到制度性保障。为了防

视、部
定原、

（五）财政收入法

财政收入法主要包括税法、公债法、费用征收法和彩票法和国有资产收益法等。由于税收在财政收入结构中的重要地位,由于税收侵害纳税人财产的特点,更由于历史上与抗税有关的资产阶级革命的影响,税法很早就成为公法关注的对象,并已经形成相对独立的体系。从广义上说,财政法当然包括税法,但有些狭义的理解往往将税法排除在外,这充分说明了税法的特殊性。鉴于税收国家中政府的税收权力是一种客观存在,它以纳税人让渡财产权利作为前提,故税法的重点应该研究如何促使政府科学征税、规范征税,如何保护纳税人的

合法权益。在这方面,税法学和税收学的角度是有区别的。

公债分为国债和地方债两种。公债也是现代国家财政收入的重要形式。尽管公债具备有偿性的特点,形式上不会侵害人民的权利,但由于它影响到财政的健全性,并且涉及代际负担分配,因此必须接受法律的民主统制。有关公债发行的结构、上限、程序,公债的使用方向,偿还资金的来源等,都应当由法律予以明确规定。每次公债发行的规模、用途等也必须进入预算,经过议会的审批。为便于公债发行,公债法中还应该规定国债的流通交易制度,为公债进入证券市场提供法律保障。所以,公债法的内容主要包括公债规模控制、公债风险预警、公债发行、公债流通和公债偿还。

费用则是政府基于一定的受益关系或行政管制目的而收取的代价的总称,它包括规费、受益费等形式。长期以来,由于我国对收费不太注意从法律的高度加以规范,政府行使费用权的随意性比较大,造成企业 and 个人的不合理负担明显加重。虽然在中共十八届三中全会《关于全面深化改革重大问题的决定》中,“清费立税”成为未来财税改革的指导方针,但眼下仍然停留在政府权力内部运行的阶段,费用的征收依据、征收标准、征收程序及权利救济都未进入法律调整的范围。鉴于此,我国的费用法治化任务依然很艰巨,特别是如何如何处理目前已开征的种类繁多、庞杂的政府性基金,值得财政法学认真对待。

国有资产收益是国家基于对一定资产拥有权利而获取的收益,其形式包括土地出让金收入、国有资本投资收入、矿产资源使用费收入、国有资产转让收入,等等。我国是公有制国家,城市土地、矿产资源、河流等都属于国家所有,国有企业也积淀了大量的国有资产,每年都会产生大量的资产收入。由于这些资产都有专门的管理法规,财政法通常只需要考虑收入形成后如何按照财政级次收归国库,以及这些收入是否需要设定特定的用途,如何设定,等等。这样可以避免与国有资产法产生重叠与交叉。

除了上述类型外,财政收入中还可能包括罚没收入、彩票收入等。罚没收入是财政收入中一种较为传统,但同时也较为特殊的种类。罚没客观上能够带来财政收入,但却不以财政收入为目的,有关的法律规范也主要体现在《行政处罚法》或《刑法》的内容中,财政法主要从收入的入库管理的角度进行规范设计。因此,《行政处罚法》中有关行政处罚和缴纳罚款相分离、收入与支出相分离的内容,本身即体现了财政法的要求。彩票收入是我国财政收入的一种新形式。有关彩票的设立、发行、销售、开奖、兑奖,彩票收入的入库、管理、使用以及法律责任等应当以明确的法律加以规定。从财政法治的角度看,既然彩票收入是一种财政收入,彩票的发行权以集中在财政部门为佳,彩票收入也应当先归入国库,然后再考虑收入的支出。目前,我国已有由国务院制定的《彩票管理条例》对彩票进行专门管理。

(六) 财政监管法

财政监管法包括财政监督法、国库管理法、政府会计法和审计法,其专门规范和保障财政监管机关依法行使财政监督管理权,其内容涉及财政监管机关的设立、财政监管机关的职权、财政监管的途径与程序等,在财政法体系中具有特别重要的意义。虽然广义上的财政监督存在于财政运行的各个环节,尽管财政监督的主体除了专门机关外还包括新闻媒体和社会公众,但是财政监督法只限于专门机关的专门监督活动。如,预算审批、预算决算等活动虽然客观上也能起到监督的作用,但不需列入财政监督法的调整范围,由相应的预算法规范即可。我国目前的财政监管专门机关主要是审计机关,财政监管法律规范也就主要表现为《审计法》。我国审计机关目前隶属于同级政府,属于政府内部监督的模式。为了提高财政监督的独立性,保障监督机关依法履行职责,也有不少国家在政府之外设立财政监督机关,

如美国、日本等。财政监督机关是国会的一个职能部门,由其代表国会行使对政府的审计权。相比而言,这种独立审计的模式更能提高财政监督的效率、防止政府对审计的不当干预,可以成为我国审计法未来改革的方向。除此之外,国库管理法、政府会计法和审计法也具有财政监管法律的特征,因此可以纳入其体系。

用示意图的方式来展现财税法的体系,如图 1-1、图 1-2 和图 1-3 所示:

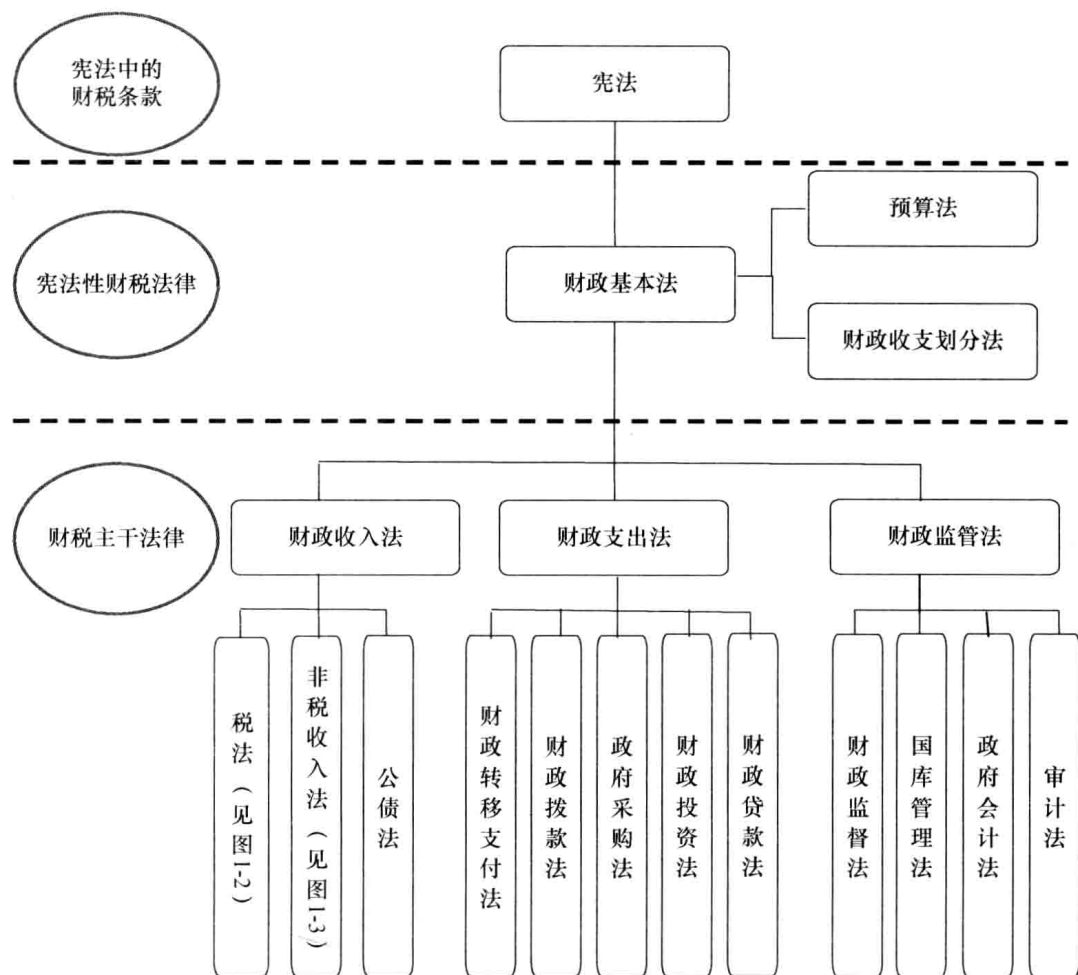
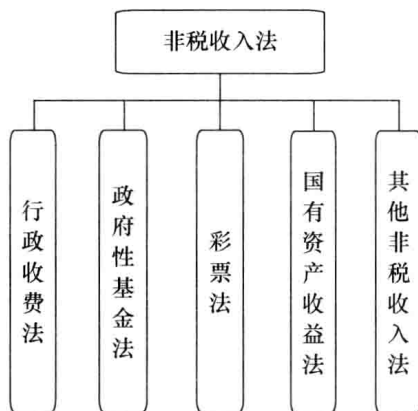
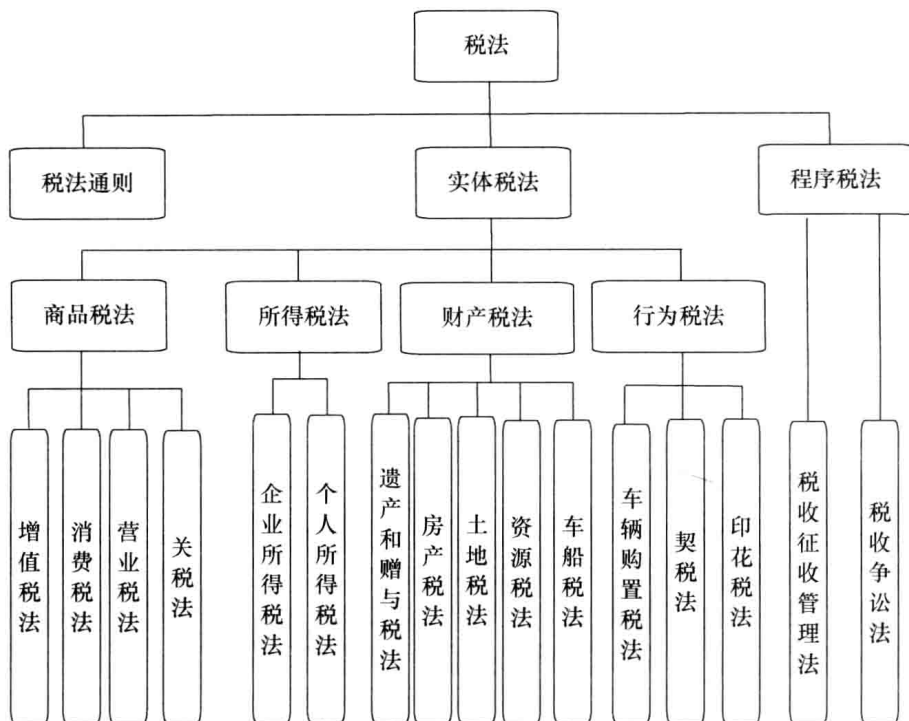


图 1-1 财税法体系结构^①

^① 说明:(1) 本图中的“财税法体系”仅就宪法和法律而言,不包括行政法规、地方性法规、部门规章和其他规范性文件。其原因在于,一方面,此已足以展现财税法的内容和谱系;另一方面,防止产生对财政法定原则、税收法定原则的误解。(2) 为避免体系庞杂,本图仅展示了与财税直接相关的法律体系,而不包含《立法法》《全国人民代表大会组织法》等与财税间接相关或含有财税条款的法律。(3) 本图的划分并非完全绝对,例如财政转移支付法既是财政支出法的组成部分,又可作为财政收支划分法的补充制度。(4) 本图中的“财政监管法”部分系指专门的财政监督、管理法律。在财政收入法、财政支出法中同样存在有财政监管法律规范,如税法中的税收征收管理法。(5) 财政收支划分法和财政转移支付法在本书中合称为“财政平衡法”,因两者的目的都在于平衡政府间财政关系,故不在“财政支出法律制度”一章中讨论财政转移支付法律问题。

另外,在财政收入法谱系中,税法和非税收入法的基础性前提均是私主体和政府之间存在给付关系,其中税法以强制性和非直接对价为其特征,非税收入则以非强制性或对价给付为其特征。公债法由于其体量比重较大及其存在代际转移的特性,故单列。



二、财政法的渊源

财政法的渊源,主要表现为不同的国家机关在其职权范围内所制定的财政法律法规,如宪法、财政法律、财政行政法规、财政行政规章等。由于财政法律文件所涉及的内容不同,制定机关的地位不同,其地位和法律效力也会有所区别。依据制定机关和法律规范的效力,我国财政法的渊源具体包括以下几个层次:

^① 说明:(1) 土地税法是涉及土地的相关税法的总称,具体包括城镇土地使用税法、耕地占用税法和土地增值税法等;(2) 税收征收管理法也包括税务代理等相关纳税环节的法律规范。

^② 说明:(1) 收费法是指调整公权力机关基于其权力特性征收的收费的法律规范的总称,具体包括行政规费法、司法规费法和其他公权力机关规费法等;(2) 非税收入法体系中的行政处罚法主要是指其中涉及罚款、没收等涉及财产给付的行政处罚部分,不涉及人身性或资格性的非财产给付的行政处罚部分。

（一）财政宪法

所谓财政宪法,是指宪法中有关财政方面的法律条款。在一国法律体系中,宪法具有最高的法律地位和法律效力。宪法中有关财政问题的条款在财政法的渊源中也居于首要地位,成为整个财政法的立法依据和效力来源。世界各国的宪法中几乎都有关于财政的内容。如日本1947年《宪法》对财政权限、收支职责、国债负担、租税征收、预备费设置、预决算监督等作了规定。德国《基本法》对联邦和州的公共开支、税收立法权、税收分配、财政补贴和财政管理等作了规定。美国《联邦宪法》对课税权力的授予、统一课征规则、按比例课征规则、禁止课征出口税等也作了规定。

我国现行《宪法》中大多是有关财政立法依据的原则规定,如公民的基本权利、国家基本制度、国家机构设置等,它们虽然没有直接规定财政问题,但有的必须作为财政立法的前提,有的应当通过财政立法予以落实,因此对财政法有很大的指导意义。除此之外,我国《宪法》中也存在直接涉及财政的条款。如《宪法》第56条规定,“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”;第62条规定,“全国人民代表大会审查和批准国家的预算和预算执行情况的报告”;第67条规定,“全国人民代表大会常务委员会审查和批准国家预算在执行过程中所必须作的部分调整方案”;第117条规定,“民族自治地方的自治机关有管理地方财政的自治权。凡是依照国家财政体制属于民族自治地方的财政收入,都应当由民族自治地方的自治机关自主地安排使用”;等等。

（二）财政法律

在我国法的渊源中,效力仅次于宪法的是由全国人民代表大会及其常务委员会制定的法律。其中,全国人民代表大会制定和修改的法律一般涉及国家社会生活中某一方面具有根本性、全局性的关系,通常称为基本法律。全国人民代表大会常务委员会制定和修改基本法律以外的法律,在全国人民代表大会闭会期间,还可以对基本法律在不违背其基本原则的前提下进行部分补充或修改。全国人民代表大会及其常务委员会所作的决定或决议,如果其内容属于规范性的规定,也应视为狭义上的法律。

财政是关系到资源配置、收入分配、经济景气调整的重要领域。根据我国立法法的规定,财政、税收的基本制度只能制定法律。在法理上,这分别可以称为财政法定主义和税收法定主义,新中国成立以来,全国人大及其常委会制定过一些财政法律,现行有效的主要《预算法》《政府采购法》《企业国有资产法》《审计法》《企业所得税法》《个人所得税法》《车船税法》《税收征收管理法》等。与财政税收事项的广泛性相比,上述法律仅仅涉及其中很小的一部分,大量的空间仍然没有法律可循。

根据我国《立法法》的规定,财政税收的基本制度如果尚未制定法律,全国人大及其常委会有权作出决定,授权国务院根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规。这种做法虽然从形式上填补了立法的空白,但是从财政税收问题的性质看,其中的基本制度应该属于禁止授权之列。因此,从贯彻财政法定主义的角度看,全国人大及其常委会对财政税收的立法职责不宜轻易转移。

（三）财政行政法规

制定行政法规是国务院本身所拥有的一项职权,但由于全国人大及其常委会对财政税收事项拥有专属立法权,因此,国务院对法律未作规定的财政税收问题制定行政法规时,必须得到全国人大或其常委会的授权。如果未得到授权而擅自进行立法,该行政法规当然无

效。根据我国《立法法》第10条和第11条,全国人大或其常委会的授权决定必须明确授权的目的、范围,被授权机关应当严格按照授权目的和范围行使该项权力。被授权机关不得将该项权力转授给其他机关。授权立法事项,经过实践检验,制定法律的条件成熟时,由全国人大及其常委会及时制定法律。法律制定后,相应立法事项的授权终止。

新中国成立以来,国务院制定了大量的财政行政法规,现行有效的主要有《预算法实施条例》《增值税暂行条例》《营业税暂行条例》《消费税暂行条例》《发票管理办法》等,基本上覆盖了财政税收领域的方方面面,在财政法的规范体系中占有举足轻重的地位。由于《立法法》颁布以前我国并未规定财政税收问题只能由法律加以规定,也没有对授权立法提出明确要求,即使没有经过全国人大或其常委会的授权程序,上述行政法规也不能视为无效。但是自从《立法法》生效之日起,如果国务院再制定类似行政法规,则必须经过全国人大及其常委会的授权。

(四) 地方性财政法规、自治条例和单行条例

根据《立法法》的规定,省、自治区、直辖市的人民代表大会及其常务委员会根据本行政区域的具体情况和实际需要,在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下,可以制定地方性财政法规。较大的市的人民代表大会及其常务委员会根据本市的具体情况和实际需要,在不同宪法、法律、行政法规和本省、自治区的地方性法规相抵触的前提下,可以制定地方性财政法规,报省、自治区的人民代表大会常务委员会批准后施行。

地方性财政法规一般遵照财政法律、行政法规的规定,根据本行政区域的实际情况作具体规定。除财政税收的基本制度外,国家尚未制定法律或者行政法规的其他事项,省、自治区、直辖市和较大的市根据本地方的具体情况和实际需要,可以先制定地方性法规。

另外,经济特区所在地的省、市的人民代表大会及其常务委员会根据全国人民代表大会的授权决定,可以制定财政法规,在经济特区范围内实施。民族自治地方的人民代表大会有权依照当地民族的政治、经济和文化的特点,制定自治条例和单行条例。其中涉及财政税收的内容,可以依照当地民族的特点,对法律和行政法规的规定作出变通规定,但不得违背法律或者行政法规的基本原则。

从总体来看,我国目前的财政权力主要集中在中央。随着财政分权制的发展,地方的财政自主权将逐步增长,地方财政性法规的效力也会随之强化。如果能够确立地方的财政税收立法权,那么无论是财政法定主义或是税收法定主义,其中“法”的范围就可能扩展到地方性法规。

(五) 部门财政规章和地方财政规章

财政部、国家税务总局等发布的有关财政方面的规定、决定、命令、细则等规范性文件,属于部门财政规章。根据《立法法》的规定,国务院对财政税收方面的基本制度虽然可以经过全国人大或常委会的授权的制定行政法规,但这种权力不再转授给其他单位。因此,部门财政规章不能规定财政税收方面的基本制度,一般只能限于对财政法律、财政行政法规的具体化,或者为了便利相关部门行政管理职责的履行。

省、自治区、直辖市和较大的市的人民政府根据法律、行政法规和本省、自治区、直辖市的地方性法规所制定的财政规章,属于地方财政规章。地方政府规章主要规定为执行法律、行政法规、地方性法规而需要制定规章的事项,或者属于本行政区域的具体行政管理事项。

财政规章属于行政部门内部的执法规则,对其下属的执法部门具有法律效力,但对于行

政相对人没有直接的约束力。在行政诉讼过程中,财政规章也只能成为法院定案的参考依据,如果其违反法律或行政法规,法院可以不予适用。然而事实上,由于我国行政权力过于集中,财政规章对社会经济生活的影响是十分明显的。因此,在法学研究中应当重视财政规章的合法性来源,提防其对公民基本权利可能造成的侵犯。

(六) 特别行政区的财政法律

根据我国《宪法》和《特别行政区基本法》的规定,特别行政区实行高度自治,享有行政管理权、立法权、独立的司法权和终审权。

《特别行政区基本法》中有关财税的规定是特别行政区财政法的最重要的表现形式。如《香港特别行政区基本法》规定,特别行政区保持财政独立,其财政收入全部由特别行政区自行支配,不上缴中央人民政府,中央人民政府不在特别行政区征税;特别行政区的财政预算以量入为出为原则,力求收支平衡,避免赤字,并与本地生产总值的增长率相适应;特别行政区实行独立的税收制度,参照原来实行的低税政策,自行立法规定税种、税率、税收宽免和其他税务事项等。

特别行政区的财政法律包括特别行政区予以保留的原有的法律和特别行政区立法机关制定的法律,它们是特别行政区财政法重要的渊源。全国性的财政法律、行政法规不在特别行政区实施,不是特别行政区财政法的渊源。

(七) 国际条约

国际条约是指我国同外国缔结的双边和多边条约及协定性质的文件,主要调整国家之间的财政税收关系,是财政法的重要渊源。目前,联合国制定的《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》和经济合作与发展组织(OECD)制定的《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》,成为大多数国家对外谈判和缔结双边税收协定的依据。但是,其只代表一种国际惯例,对任何国家都不具有法律约束力。作为我国财政法的渊源的条约主要是国际税收协定。我国财政法还规定了适用于我国的国际条约或协定的法律效力,如《税收征收管理法》规定,我国同外国缔结的有关税收的条约、协定同税收征收管理法有不同规定的,依照条约、协定的规定办理。

【问题讨论】

在我国目前征收的各个税种当中,有哪几个税种是由全国人大及其常委会通过法律形式确定开征的?哪些是由国务院以“条例”“暂行条例”的形式开征的?这两种形式有何本质上的区别?

第三节 财政法的地位与功能

一、财政法的地位

自国家和财政产生以来,也就同时产生了以法律手段调整财政关系的客观需要。然而,在中国和外国古代法上,虽有大量的调整财政关系的法律规范,但主要由于当时的财政所依附的国家的专制性质,以及法律体系自身演化的历史局限性,诸法合体的古代法上不可能有财政法的独立地位。

近代的资产阶级革命掀开了财政关系变革的新篇章。资产阶级革命的结果是新型的资

本主义式的财政关系的确立。然而,在自由竞争资本主义时代,财政活动的范围被严格限制在“夜警国家”所要求的狭小区域,财政对行政的附属作用难以突破,所以,确立这种新型财政关系的法律规范主要是集中在宪法和行政法之中。从部门法的定位来看,这一时期的财政法主要属于行政法的范畴。

进入垄断资本主义阶段以后,随着国家职能的扩张,财政的活动范围也越来越广,财政在资源配置、收入分配和经济景气调整方面的作用也逐渐显现出来。由于财政对社会经济生活的影响日益增强,财政逐渐摆脱对行政的依附,开始具备自己独立的品格,财政的权力性由此凸显。^① 调整财政关系的财政法的性质和职能上也随之而发生变化,财政法的行政法色彩逐渐淡化,而经济法的色彩逐渐增强。

将视线投射到我国,新中国成立后,财政法学研究未能得到充分发展,有关我国法律体系的结构以及财政法在法律体系中的地位问题,尚未得到认真的讨论。改革开放以后,随着经济学的发展和日益成熟,自20世纪80年代中期以来,在几乎所有的经济法学教科书中,财政法都被列为专门的一章。可见,把财政法作为我国经济法学体系中的组成部分,是当时我国经济法学界的基本做法。不过,社会在进步,人们的观念也在更新。财税法学既关注宏观的财政立宪、财税民主和法治,又重视财税法律手段对经济、社会、文化的调控,还深入到财税执法和各种税费关系,视野开阔,研究领域宽广。它既是治国安邦之道,也是纳税人保护之法,是一门经世济用的应用性学科。经过三十年的演进,财税法学成长为一门新型的、交叉性的“领域法学”,这是社会的客观需要,也是历史的必然。现在,财税法学界的共识是:财税法与经济法不是从属关系,而是并列和相互促进关系,二者仅在宏观调控制度上有着一定的交叉。^② 目前,这种观点已被全国法学界、经济学界和政治学界越来越多的人所认同和接受。

与此同时,我国学者在论述财政法的属性时也实事求是地承认它与行政法的联系。有的学者认为,国家的财政活动可以区分为两个不同的层次:第一层次是作为行政范畴的财政活动,其目的在于满足国家机关活动经费的需要;第二层次是作为经济范畴的财政活动,其目的在于调节社会经济。两者虽然都涉及经济领域,但后者涉及经济领域的更深层次。反映到立法上,前者主要是关于国家财政管理机关的设置与职权、财政管理活动的原则、程序和制度,以及财政管理机关与社会组织或公民在一般性收支活动中的权利义务等,而后者所规定的主要是有关国家调节经济的一些财政政策方面的规定。前者是国家进行一般行政管理的法律,属于行政法的范畴,后者是国家调节社会经济的法律,属于经济法的范畴。在现实生活中,这两类法律一般都由国家财政机关负责执行,很难区分哪些规范是经济法性质,哪些规范是行政法性质,也没有必要区分。^③ 尽管随着政府职能的扩展,财政法的形式和内容都在发生变化,但这种转变不可能十分彻底,财政法与行政法的联系仍是不可割断的。换言之,行政法在财政法中仍然发挥着基础性的作用,有关财政职权的分配、财政行为的作出、财政救济的实施等,都必须遵守行政法的一般性规定。

20世纪末,大部分学者将财政法学归入经济法学,使之成为经济法学的一个分支,也有

① 蔡茂寅:《财政作用之权力性与公共性》,载《台大法学论丛》第25卷第4期。

② 学界也有一种观点认为,财税法自成体系,与经济法没有关系。

③ 漆多俊:《经济法基础理论》,武汉大学出版社2000年版,第123—126页。

学者将之归入行政法学。我们将这两种有关财政法学的观点通称为“分支学科论”。至于财政法学与宪法学、刑法学、民商法学、诉讼法学和国际法学的关联,在不少学者的论述中也屡有提及。确实,人们观察和思考问题总是有自己的角度和价值判断。如果将财税法规范分解到不同的法律部门,如宪法、行政法、经济法、民商法和国际法等,财税法学或许没有独立存在的价值。然而,面对一个相对完整的财政法规范体系,任何一个传统法律学科都容易陷入片面,无法得出全面系统的研究结论。在这个意义上讲,武断地将财政法归入任何一个既有的法律部门,都是不合适的做法。在现代社会中,综合性法律部门和领域法学观念的出现是一个必然趋势,它们以问题为中心,旨在汇集多种法律手段、综合地解决复杂社会条件下产生的社会问题。环境与资源保护法、知识产权法如此,财税法、金融法何尝不是如此?财税法学所倡导的问题中心主义研究方法,使其具备高度的开放性、交叉性和包容性。而且,从本质上说,财政法的核心领域是公共财产法,正是在公共财产的运行过程中,财政法与相关的部门法发生了关联,或者是财政法借用了其他法律领域的规则和制度,或者是其他法律领域借用了财税法手段。具体说,在财税法的内容谱系中,财政收入法,如税法、行政收费法、公债法和政府性基金法等,关系到私人财产权的直接保障,是财税法学研究的一大重点;财政支出法,如财政投资法、财政拨款法和政府采购法等,更关涉公共财产使用的实质公平与正义,是政府财政行为的目的所在;财政监管法,如政府会计法、审计法等,强调对财政资金的静态及动态进行持续的监督和规范,是财政全局中至为关键的环节。在此基础上产生的作为综合性法律领域的财政法,以其现代的研究理念、方法和范畴,突显出强有力的生命力和广阔的发展前景,也在市场经济法治建设中发挥更大作用。

二、财政法的功能

财政法的功能是指财政法在调整财政关系过程中所表现出的一种外在功效。在一定程度上,财政法是财政活动的一种外在形式,因此,财政法应当服务于不同历史条件下财政活动的内在需要。由此可推知,在不同的政治经济体制下,由于财政活动的历史基础不同,财政法的功能也是不一样的。

在奴隶制和封建制社会中,财政的主要职能是获取财政收入,满足以君王为首的统治阶级内部基本的分配需要。受当时历史条件的限制,财政纯粹成为君主专制的工具,很难诞生出民主、法治等现代观念。由于财政权被定性为源自君权,因此,财政法的功能也就表现为通过强制手段,保障君权在财政领域的顺利实施。进入资本主义社会后,财政的收入支出职能虽然依旧存在,但财政法的功能却发生了不小的变化。由于政府财政权力来源于人民,因此,财政法的功能主要表现为防范政府滥用财政权力;损害人民的利益。财政民主主义、财政法定主义、财政平等主义和财政健全主义等,都是人民通过法律对政府财政活动提出的要求。尽管在资本决定一切的社会中,“人民”的范围实质上不可能扩展到一般的平民阶层,但是这一时期的财政法无论在形式上还是在理念上,对中国的财政法治建设都具有很好的借鉴意义。

以上对财政功能与国家形态的互动关系的历史梳理,有助于我们站在国家治理模式变迁的高度来理解财政法的功能。而在进一步展开剖析之前,有必要先厘清一个问题:“财政法功能”与“财政功能”之间是什么关系?应当看到,由于经济学对财政的研究起步很早、而财政法学发端较晚等原因,我国学界长期以来偏重于研究经济层面的“财政职能”,缺乏法律

层面的全面、准确探讨。之后,学界提出财政法具有财政权力授予功能、财政权力规范功能和财政权力监督功能^①,这是对财政法功能的一次梳理,具有进步性。但不足的是,上述观点仍然只是停留在对财税法功能的形式化理解层面,并且是从国家权力角度出发来论述的,难免不能完整、深入地揭示财税法功能的意涵。特别是近年来,财税的宏观调控功能被过度强化,并且出现了“泛化”的现象,这引发了现实中的诸种困局。

鉴于此,在全面深化改革和依法治国的新阶段,财政法作为牵动经济、政治、文化、社会、生态文明和党的建设等所有领域的综合性制度安排,作为“国家治理的基础和重要支柱”,是事关国家治理体系和治理能力的基石性、支撑性因素。财政法关系到社会财富和资源的分配,其功能范围不断延伸和丰富,除了自产生时就具有的筹集和组织收入功能外,还增加了经济、政治、社会等方面的功能。要言之,对财政法的功能不应只做形式上的界定,还应从实质内涵上加以发掘;不应只包括经济层面、甚至囿于宏观调控,还应涉及政治、社会层面;不应只从国家视角和权力维度论述,还应体现社会本位、纳税人权利本位的要求。与此同时,财政法的立场也逐渐实现了从“管理”转向“法治”、从“治民之法”向“治权之法”的转型,并从最初服务于财政权的技术工具演变为控制和规范公共财产权、保障和实现私人财产权的“理财之法”。在这个意义上,“财政功能”只是“财政法功能”的一个面向,而范围延展和立场转型就是“财政法功能”超越“财政功能”的突破之处。

对财政法功能进行立体检视,首先,要从经济、政治、社会三个主要维度综合考察,以三线组成平面;其次,要以财政法律作为出发点和统领视角,将平面提升为立体;再次,要加入时间要素,从历时性角度研究财政法功能的动态演进,将三维结构进化为四维;最后,还要跳出财政法本身来审思财政法,从国家治理、依法治国的角度来认识财政法的功能。在“理财治国”的大背景下,财政法以实现国家长治久安、民富国强作为终极目标,并具体表现在如下三个方面的功能(参见图 1-4):

第一,规范理财行为。政府理财行为包括财政收入、支出和监管行为,通过规范理财行为,可以实现财政法在经济、社会等方面的功能。财政法作为一种公共财产法,它的直接功能就是理好公共之财,也就是以法治方式来优化资源的分配与再分配。在规范理财行为的功能上,财政法主要是以财政法定的方式来实现的,即构建覆盖财政基本体制以及财政收入、支出、监管的科学法律体系,并引导和约束财政权在这一框架内运行,以理财行为的法治化来确保其规范化,从而实现财政汲取的正当性、财政用度的合理性和财政监督的高效性。

第二,促进社会公平。现代社会生活、尤其是福利型社会生活对财政的依存度日高,而财政法亦在演进过程中深刻地渗透了社会本位的思想,形成了促进社会公平的重要功能。特别是近年来,我国经济的快速增长伴随着收入分配秩序失衡的状况日益突出,分配不公越来越成为制约经济社会健康可持续发展的一大症结,而财政法作为国家与国民间、国民与国民间财富分配的枢纽,无疑能够对促进社会公平发挥明显且直接的作用。这一方面要求在财政收入层面,优化税制结构,在税种的设置和设计中充分体现量能课税原则;另一方面要求在财政支出层面,加大社会保障的资金投入,更多地向民生福利倾斜。

第三,保障经济发展。经济职能是财政法最早被发现的职能,但在我国长期以来却被过度强调、甚至发生曲解,在实践中被异化为“经济增长至上”、“唯 GDP 论”。这不仅表现为我

^① 参见刘剑文主编:《财税法学研究述评》,高等教育出版社 2004 年版,第 18 页。

国财政直接投资经济建设的占比过大、范围过宽,政府越俎代庖地管了很多不该管、管不好、管不了的事,还表现为财政对教育、医疗、卫生、养老、环保等公共服务的财政支出偏低,政府没有管或没有管好自己本应承担的很多事项。鉴于此,顺应法治环境下的“包容性增长”这一世界性的财政发展趋势,新时期我国财政法的经济功能也应转变为追求经济结构优化和长期的、全面的经济发展,即应当营造稳定发展的财政法治氛围,为市场主体提供稳定预期;且应当更有效地提供公共品和公共服务,为市场主体提供发展便利。



图 1-4 财政法三大功能示意图

【延伸阅读】

财政法学的基本立场与观点^①

（一）公共财政

同国家的存在价值一样,财政存在的目的也在于服务公众,而不是为了追求自身的利益。这是公共财政的第一要义,也是财政法学必须坚持的基本立场。这里所谓的“公众”,是指不特定的主体,也可以说包括所有的人。因此,在财政法的视野里,虽然在获取财政收入的过程中,如税收要贯彻量能原则,费用要贯彻受益原则,但是,财政支出必须体现“需要”原则,不考虑受体的种族、身份、等级及性别等差异。公共财政还意味着财政必须摆脱营利性,以非市场主体的身份获得收入,并公平分配财政资金。如果财政直接参与经营,凭借权力获取利益,那么必然会影响市场的效率,破坏市场经济的基本准则。

公共财政必须有一定的边界,尊重市场主体的选择自由,而不能包办代替。凡是能够通过市场实现的目标,财政尽量不要参与。只有市场无法实现的事项,才有必要由财政出面处理。如果财政无所不包,必然会扼制人的自由,过度侵蚀公民的财产权。由于财政的公共性具有层级性,地方公共物品确有存在的必要。因此,无论是联邦制国家还是单一制国家,都应该尊重地方政府的财政职能,最大限度地满足地方居民的公共需要。

以上主要是从经济方面揭示公共财政的要求。事实上,公共财政本身还蕴涵着民主、法治、宪政的含义,单纯从市场角度观察公共财政过于片面。

（二）民主政治

民主作为一种政治生态,通俗地讲,就是人民自己决定自己的事情。也可以表述为,重大事情由人民直接决定,其他一般性实务则委托政府处理。《宪法》第2条规定,“中华人民共和国的一切权力属于

^① 摘自刘剑文:《重塑半壁财产法》,法律出版社2009年版,第12—15页。

人民。人民行使国家权力的机关是全国人民代表大会和地方各级人民代表大会。人民依照法律规定,通过各种途径和形式,管理国家事务,管理经济和文化事业,管理社会事务”。这就是民主政治的基本要求。民主政治的对立面是独裁政治或寡头政治,而民主政治是让民做主的政治。

民主政治是现代财政法的基础,财政法因此也成为实现民主政治的途径。例如,财政活动的重大事项应由人民决定。现在社会的民主主要是间接民主,即代议制民主,而不是直接民主。人民选举代表组成议会,议会审议批准财政预算,以及其他重大事项,这本身就是人民当家做主的体现。议会制定财政法律,对政府的财政行为提出要求,也是代表人民的意志行事。与此相关,政府必须公布财政信息,提高财政透明度,便利人民行使监督权,便利人民行使决定权,也是民主财政的基本要求。如果财政法不以民主为基础,而以政府独裁为前提,那么其就无法成为维护人民利益的武器,而只是沦为政府统治人民的工具。

(三) 法治社会

民主容易走向多数人的暴政。法治是民主的制度保障,使民主不致走向反面。法治意味着有规则可循,法治意味着稳定的预期,法治还意味着秩序,这些都是现代社会不可或缺的条件。法治不是把法律作为统治人民的工具,而是将其视为人民治理政府的手段,以及处理人与人之间关系的准绳。法治有两个重要的判断标准,一是法律规则健全、有效,能够为社会提供解决问题的方案;二是法律规则良性、合理,顺应了人民的意志,反映了客观规律。综合起来,法治的核心就是良法之治。

在法治社会中,财政活动应被纳入法律调整的范围,一切财政收支行为都应该有法可依。如果财政在法律之外存在空白地带,则意味着法律对财政的控制有缺口。这里所谓的“法律”可以从广义上理解,但是,法律形式之间应该具有逻辑联系。比如,最重要的事情由法律直接决定。如果一国的法律资源不足,那么授权立法虽然可以合理存在,但也只能处理一些次要的事情。而规章只能解释法律、法规,不能从事创造性立法。依靠政策治理财政的做法,不是法治社会的体现。

法治意义上的财政法不是简单的规则总和,其本身需要坚持一定的标准,履行一定的程序。例如,财政收入行为必须有度,不能毫无节制,否则就变成了巧取豪夺。财政支出行为必须公平合理,不能随心所欲,否则就变成了坐地分赃。财政必须坚持一些底线,不得侵犯人权和宪法规定的基本权利。为了实现这些目标,财政立法的过程必须体现参与,预算审批的过程必须公开透明。另外,财政法本身的合法性也应该接受审查。由此,话题就过渡到财政与宪政的关系了。

(四) 宪政国家

如果将国家视为一个组织,宪法就是这个组织的总章程。宪法的订立人是全体人民,它规定国家的性质、目的、组织结构,规定公民的基本权利,也规定国家应履行的义务,以及积极努力的方向。宪法是人民的权利宣言,是国家的义务条款。宪法也是民主和法治的综合载体,对财政如何实现公共性也有基本的要求。因此,以宪为本,依宪治国,自然成为了财政法的最高境界。

法律人忽视宪法是不明智的,除非宪法本身就是彻底反动。只要宪法承认人类活动的一些基本准则,就可以成为规范法律、约束政府、保护人民的武器。财政法必须对此有充分的认识。

事实上,许多财政法问题必须追溯到宪法。例如,在讨论税收法定主义时,必须对《宪法》第56条进行解释。在讨论中央和地方的财政关系时,必须考察《宪法》第89条关于国务院职权的内容。在讨论国有资本经营预算的收支范围时,必须结合《宪法》第6条关于社会主义基本经济制度的规定,以及第7条关于国有经济地位的要求。此外,宪法中有关保护人权、财产权以及其他基本权利和自由的规定,对财政法的制度建设也具有直接的约束力。所以,财政法以宪政国家为基础,这并不是空谈,而是现实的要求。

第四节 财政法的基本原则

财政法的基本原则,是指财政法中体现法的根本精神、对财政行为具有一般指导意义和普遍约束力的基础性法律规范。财政法基本原则的确定,至少应该考虑到三个方面的因素,包括确定财政法基本原则所应当遵循的逻辑依据、客观根据和法律依据。^①从这三个方面出发,我们认为财政法的基本原则主要包括:财政法定原则、财政民主原则、财政健全原则和财政平等原则。

一、财政法定原则

财政法定原则的“法”,从形式意义上看应该仅指狭义的法律,即由人民代表所组成的最高权力机关所制定的法律;所谓财政“法定”,并非要求对一切财政行为都须制定专门的法律,而只是说财政行为必须满足合法性要件,必须得到法律的明确许可或立法机关的专门授权。只有在法律允许的范围内,政府才享有财政方面的自由裁量权。财政法定原则一般表现在:

(一) 财政权力(利)法定

财政权所包含的内容是十分宽广的,它既包括立法机关的财政立法权,也包括政府及其所属各部门就财政事项所享有的决策权、执行权和监督权等。它既包括上级政府对下级政府的财政权力,也包括下级政府对上级政府的财政权力,甚至包括没有行政隶属关系的地方政府之间相互享有的财政权力。它既包括政府作为整体对财政相对人所享有的命令权、禁止权,也包括财政相对人对政府依法享有的监督权、请求权等。

财政权力(利)法定的主要目的在于督促政府在法定的授权范围内行事,防止超越职权和滥用职权的现象发生,同时也是为了明确财政关系中利益分配的法律界限,保护财政相对人的合法权益。当财政主体从事一定的行为时,如果法律没有赋予相应的权力(利),该行为的法律效力应当被否定。为此,财政权力(利)的设定应当尽可能具体明确,不能出现含混模糊的地方。财政权力(利)内部的效力等级,同级财政权力(利)之间效力冲突的协调,财政权力与财政权利之间的关系协调等,都应当在财政法中事先予以明确。

(二) 财政义务法定

和财政权力(利)一样,财政义务种类也是十分复杂的。一般情况下,财政权力(利)与财政义务相对应,一方的财政权力(利)便是对方的财政义务。如对于税务机关的税收请求权来说,纳税人缴纳税款就构成相应的义务。当然,这种对应关系并不是绝对的。同时,也不排除设定一些纯粹的程序性义务,不以对方的权力(利)作为前提,如纳税申报义务等。因此,通过立法的形式明确规定各个相对主体的财政义务非常必要,不论是哪种类型的财政义务,都应当在法律中事先明定,以便于当事人合理预期自己的财政负担。

法律所要规定的,除了财政义务的种类之外,还应该包括财政义务的构成要件、具体内容、衡量标准等要素。大体来说,对于程序性的义务,法律规定的条件可以宽松一些,甚至不妨授权财政机关根据财政管理的需要具体把握。但对于涉及财政相对人财产权利方面的义

^① 王源扩:《财政法基本原则研究》,中国人民大学2002年博士学位论文,第25页。

务,则必须事先设置严格的法律条件,如纳税义务、费用缴纳义务等即属此种类型。财政主体只需承受法律明确规定的义务,超出法定义务范围的事项可以拒绝。

如同其他公法领域所要求的,财政机关所享有的财政权力不可放弃,有效行使财政权力本身也是财政机关的一种义务。财政机关无论是放弃自己的权力,还是怠于行使自己的权力,都是一种损害公众利益的失职行为,因此必须得到有力的制止。

(三) 财政程序法定

财政程序法定的目的在于,保障财政权力在既定的制度框架内有效运作,保障财政行为的透明度、公正性和规范性,为财政民主奠定良好的法治基础。需要由法律直接规定的程序主要有财政立法程序、财政行政程序、财政监督程序和财政救济程序。

财政立法程序主要由立法法作出规定。如我国《立法法》对法律、行政法规、部门规章、地方性法规和规章等的制定程序都作了较为详细的规定,这些内容同样适用于财政法的制定过程。立法程序法定不仅有利于规范财政行政立法和地方立法,同时对于最高国家权力机关本身也是一种有力的制约。

财政行政程序主要由行政程序法作出规定。由法律直接规定财政行政程序,旨在通过程序的公正实现实体的公正,有利于规范财政机关的财政行为。我国目前除了税收征收程序、财政处罚程序、财政预算程序由法律直接规定外,其余部分还没有完全达到程序法定的要求。

财政监督程序除了行政机关的内部监督外,同时也要考虑来自权力机关的外部监督。审计法只能规范行政内部监督,不能规范权力机关的监督。只有通过立法的形式明确规定财政监督的程序,监督机关才能合法有效地行使监督权,对被监督单位来说也是一种权力保障。

财政救济程序既包括行政救济程序,也包括司法救济程序。救济程序适用于解决财政机关与相对人之间的财政冲突,因此必须以法律的形式加以规定。我国目前既有行政复议法,又有行政诉讼法,它们对财政税收方面的救济都具有适用效力。

(四) 财政责任法定

财政责任是一种督促财政主体合法履行财政权力,切实履行财政义务的外力保障机制。虽然它不是一种常态,但由于它对当事人的财产、职位、机会等影响甚深,因此必须于法有据。财政责任既可能因财政机关违反法定义务而引发,也可能因财政相对人违反法定义务而引发。财政责任的种类除了行政处分、行政处罚、行政赔偿之外,情节严重的还应当承担刑事责任。另外,随着财政法治进程的深入,类似引咎辞职之类的政治责任和罚息、支付违约金、强制支付之类的经济责任也应当适时引入财政法,以增强其可救济性成分和刚性色彩。

二、财政民主原则

财政民主原则所要求的是人民通过一定的方式对重大财政事项拥有决定权。在现代社会,由于人民行使权力的机构大多是由人民代表所组成的议会,因此财政民主原则又被称为财政议会原则。财政民主原则对我国财政活动的要求具体表现为,重大财政事项由人民代表大会审查决定。在财政实践中,受人员构成和工作方式的制约,财政民主原则不可能渗透到财政活动的每一个细节,财政行政机关具体问题上的自由裁量必须得到尊重。因此,除了

对财政税收方面的基本制度制定法律以外,人民代表大会的财政决定权也应该体现在预算审批上。根据我国《宪法》及《预算法》相关规定,全国人民代表大会负责审批中央预算,地方各级人大负责审批本级地方预算,这表明,财政议会原则的基本要求在我国已得到了确认。尽管如此,由于预算编制过于粗糙,而且预算审批的专业性较强,财政议会原则所具有的民主功能实际上并未得到充分释放。特别是由于自收自支的预算外资金大量存在,未能接受人民代表大会的审查,财政民主原则实际上存在很大的效力真空。因此,除了加强我国人民代表大会自身的建设、提高其参政议政的能力外,我国的预算制度必须加以改革和完善。^①除此之外,财政民主原则还要求赋予人民对财政事项的广泛监督权。这首先要要求政府的财政行为的决策程序、执行过程以及实施效果具备公开性、透明性等特点;其次还要求依法保证新闻媒体对财政事项的采访自由,使财政行为的全过程置于人民的监督之下;最后,应当借鉴先进国家的经验,在人民代表大会的运行模式中设立专门的财政监督机关,使人大审计、政府审计、社会审计成为一个有机的整体。当然,监督的目的在于提高财政执行的效率,最终也是为了更好地保障人民的决定权。因此,财政民主原则的首要内容仍然落在加强人民的财政决策权上。

三、财政健全原则

财政健全原则所关注的是财政运行的安全稳健,其核心问题在于,能否将公债作为财政支出的资金来源。

资本主义早期,财政健全原则一般要求年度财政平衡,不得在预算中列赤字。国家的财政开支只能以税收、费用等收入作为来源,公债的合法性被完全否定。进入垄断时期以后,受经济危机的影响,国家不得不大规模干预经济。由于财政开支的数额剧增,而传统的收入来源不升反降,因此财政赤字成为各国的普遍现象。为了弥补财政赤字,公债手段开始被大量使用,并且逐渐合法化。在这种历史背景下,人们对财政健全原则开始持怀疑态度。在公债发行已经不可避免的情况下,是否还有必要强调财政健全原则?如果是,那么财政健全原则的内容如何衡量?这些问题一直缠绕在人们的心中,不得其解。针对这些问题,有人主张,年度财政平衡事实上无法做到,财政平衡应该建立在动态基础上。如果在一个经济周期内,萧条时期的赤字与高涨时期的盈余能够相抵,这也是一种跨年度平衡。还有人主张,考虑财政本身的平衡问题没有意义,需要考虑的应当是财政的经济效果。如果财政能够促进经济健康发展,即便出现财政赤字也没有关系。

随着财政平衡被打破,公债的规模日益扩张,财政风险也越来越大。在这种情况下,就更应该强调财政健全,防止财政突破最大承受能力,引发财政危机。应该说,虽然实现财政健全的方式可以变,但财政健全的理念在任何时候都不会过时。

毫无疑问,财政平衡是实现财政健全的一种方式,也是一种理想的财政状态。但是,当年度财政平衡无法坚持时,财政健全原则的重点也应当随之调整。既然公债在现代经济条件下无法避免,就不妨肯定其合法存在。但是,借债毕竟是引发财政风险的重要因素,因此,法律应当着重对公债的发行主体、审批程序、发行方式和限额、使用范围、偿还方式、债务管理等作出限制,以最大可能地发挥公债的积极功效,降低公债的财政风险。当公债的规模和

^① 刘剑文、熊伟:《预算审批制度改革与中国预算法的完善》,载《法学家》2002年第6期。

结构已经超出风险预警线时,法律还应该设置紧急应对措施,如强制性要求收缩财政开支规模,调整财政支出结构,等等。

财政健全原则包括以下基本内容:

第一,经常性收支必须维持平衡。经常性支出是指为保证政府各部门和各项事业日常活动开展所需的支出,如行政事业单位的经费支出、社会保障支出等,它一般以税收、社会保障缴款和费用征收作为收入来源。从历史渊源来看,经常性收支代表着最传统和最狭窄的政府职能,历来就属于必须保持平衡的项目。从风险控制来看,经常性支出中大多属于消费性开支,难以在经济上产生利益回报。如果用借款收入维持该项开支,财政的风险极其巨大,对后代产生明显的不公平。从现实可能来看,由于经常性支出中不包含经济调控职能,税收等收入大都能够满足经常性开支的需要,不会出现财政资金的短缺问题。

第二,公债只能用于具有公共性的建设项目。将公债的用途限定在建设性项目,主要是因为建设性项目具有直接偿还债务的能力,可以在很大程度上降低财政借款的风险。在我国,建设性项目既包括公共预算中的公共投资项目,也包括国有资产经营预算中的营利性投资项目。由于后者完全建立在市场竞争的基础上,因此不以通过发债的方式筹措建设资金。如果出现资金短缺,也应当通过银行贷款等市场方式解决。故此,需要财政借款支持的建设性项目只能限制在公共投资的范围内,纯营利性的投资项目应被排除在外。2014年修订的《预算法》第34条规定,可以通过举借国内和国外债务等方式筹措的是“中央一般公共预算中必需的部分资金”,代替了原法第27条中的“中央预算中必需的建设投资的部分资金”,这是很大的进步。确有必要采取对建设性资金作出区分的做法,在实践中可能会造成与民争利的弊端,影响社会资源配置的整体效率。

第三,公债应当遵守实体法上的风险防范机制。公债的风险虽然最终要通过经济的发展来消除,但法律上的风险防范机制也是十分必要的。首先,应当界定公债的范围,将内债、外债都包含在内。债的形式既可以是债券,也可以是可以直接借款,还可以是一种保证债务。其次,应当借鉴经济学的研究成果,为公债设定最高上限。如,规定未偿还的内债余额不得超过国民生产总值一定的比例;规定财政举借外债的最高数额;规定政府担保债务的最高数额等。再次,由于长期公债容易转嫁财政风险,增加代际不公平,因此,从长远来看,应当对公债的偿还期限作出一定的限制,防止政府发行期限过长的公债。最后,有必要设立偿债基金,增加债务偿还的财政保障,降低债务到期时的还款压力。虽然我国目前尚未建立起公债风险防范机制,无论是公债的总额上限、期限,还是偿债基金,都没有在财政法律中予以规定,但令人欣喜的是,2014年修订的《预算法》第35条首次规定“国务院建立地方政府债务风险评估和预警机制、应急处置机制以及责任追究制度”,下一阶段应着力于具体落实上述机制。

第四,公债应当履程序法上的审查监督手续。为了限制政府借债的能力,法律应当在程序上规定公债发行的审查监督手续。如,一般情况下,国库券的发行应当遵守财政法定主义,由权力机关直接以立法的形式加以规定;建设公债的发行也应坚持财政民主原则,经由权力机关审批通过;国家外债的募集和债务担保的实施,至少也要经过最高行政机关的同意,并报最高权力机关备案。在监督方面,则应该建立完备的债务监测、统计和预警公告体制,按照一定的指标及时向人民披露各种公债信息。另外,对于某些国债资金专项项目,也应该通过一定的检查机制,监督资金的使用效益,防止资金被挤占或挪用。目前,我国虽然

也制定了一些公债审查监督程序,但基本上停留在行政机关内部管理的层次,其效力形式和公开透明度都有待提高。随着相关公债程序的逐步健全,我国财政运行的安全稳健性也会逐步得到提升。

第五,在肯定地方财政的募债主体资格的基础上强化监督和风险防范。在2014年《预算法》修改之前,地方政府的举债权受到严格限制,该法第28条规定:“除法律和国务院另有规定外,地方政府不得发行地方政府债券。”当然,从上述规定看,地方政府债券没有被绝对禁止,在法律程序上,只要有特别立法或者由国务院特别许可,地方政府是可以发行地方债券的。从实践情况看,我国地方政府通过种种途径举借债务,早已是一个公开的事实,由于地方财政赤字普遍存在,当出现入不敷出的现象时,地方政府一般采取向中央政府借款的办法;同时,中央政府会代地方政府发行债券,在发行的国债总额中事先划出一定的比例供地方政府使用。这种做法虽然形式上保证了全国的统一募债权,但导致财政风险集中在单一的发行主体上,缺乏释放途径和缓冲空间。鉴于此,修订的《预算法》第35条首次适度地放开了地方政府通过发行债券举借债务的权力,这有利于使募债主体多元化,从而增强了中央政府在防范财政风险方面的机动性,降低了整个国家的财政风险。同时,“开前门”需伴随着“堵后门”,为了防止地方政府举债的过度和失范,《预算法》第35条也明确设定了一些标准和程序,如规定募债的批准程序、限额、还款保障、资金用途等,在程序上严格贯彻预算审批、预算调整等监督流程,同时赋予上级政府监督检查的权力。

四、财政平等原则

正义是法律永恒的价值追求,这一点表现在制度上就是一种平等的对待。就财政法而言,它既包括财政收入方面义务人的平等牺牲,也包括财政开支方面权利人的平等受益,还包括在财政程序方面的同等情况同等处理,等等。虽然平等原则在我国财政法上并没有得到普遍肯定,但由于它是宪法平等原则在财政法领域的延伸,因此完全应该成为一条现实有效的法律原则。

在我国目前城乡差距、地区差距、贫富差距越来越大的社会背景下,财政平等原则的确立和有效发挥作用,有助于将社会矛盾控制在人们的心理承受能力以内,有助于创造一种平等和谐的竞争环境,有助于最低人权的法律保障,因而具有非常重要的现实意义。财政法所追求的公平,既包括起点的公平,也包括过程的公平,无论在实体法还是在程序法上都可以表现为一种平等的对待。也正因为如此,在财政法的不同领域其要求会有所不同。例如:

第一,在税收方面,公平主要体现为量能课税,即根据纳税人税负能力的大小设计税制,收入多的人,须缴纳更多的税收;收入少的人,相应的税收负担则较轻。

第二,在费用征收方面,公平主要体现在受益的相关度上。例如,规费应当体现一种直接的受益性,不能要求没有享受公共服务的个体缴纳;又如,建设基金应当根据工程的受益面合理确定义务人的范围。受益程度不同的人,缴费的标准也应该有所不同。

第三,在地区间财政关系方面,财政法应该保证最低限度的财政均衡。例如,除了中央政府通过转移支付增加财政困难地区的财政供给能力外,还可以设计一种地区间横向财政均衡的模式,由富裕地区按照一定的标准向贫困地区进行财政援助。

第四,在社会阶层间的财政关系方面,应该保障每一个群体具有同等的机会和待遇,不能出现制度性歧视。例如,我国目前的城乡差距很大程度上即与财政支出的不平衡有关,应

该通过一定的财政法律措施予以反向调节,以促进城乡的机会均等。

第五,在财政支出的标准方面,除了公务所需或无法逾越的客观困难外,相同的情况应该相同处理,不能因为人为原因导致受体之间的差异过大。正因为如此,预算编制过程中部门间行政管理费用贫富不均的现象必须加以改变。

第六,在最低人权保障方面,财政应当保障每一个公民的生存权、受教育权等基本人权,为社会弱者提供力所能及的帮助和救济。例如,最低生活保障制度的实施范围不仅限于城市,农村也一样应该普遍推行。如果本级财政缺乏足够的支付能力,上级财政应当通过转移支付予以足额补充。

在财政法的体系中,除上述基本原则外,还存在一些仅仅在某一个方面具有约束力的原则,如预算法中的公开性原则、统一性原则,税法中的量能课税原则,中央与地方间财政关系法中的财政分权原则等。这些原则或者是基本原则在具体领域中的适用,或者是从该领域的法律规范中总结和提炼而来,它们都在各自的范围内发挥着重要的指导作用和规范效力。

【延伸阅读】

财政法基本原则的现实意义^①

财政民主是现代财政法关注的核心,也是整个财政法的立法基础。财政民主主义的实施,对确立财政法的发展方向,解决现实生活中财政秩序的混乱,树立中国财政法治的形象具有重要的现实意义。长期以来,我国财政一直是政府主导型的财政,政府在财政决策中事实上起决定作用。尽管政府一再宣称是人民利益的代表,但其与人民之间缺乏直接的利益制衡机制,许多情况下可能难于脱离自己的部门本位。如果肯定重大财政问题须经人民同意,如果承认人民行使权力的机构是人民代表大会,那么就应当将财政民主主义的要求落到实处。从实际效果看,当前我国财政领域的混乱现象,如政府乱收费问题、预算外资金体外循环问题、政府间财政关系极不稳定的问题等,都与政府权力欲望过度膨胀有关。如果不从财政民主主义着眼,只是由政府部门在内部进行利益分配的微调,问题很难从根本上得到解决。近年来,随着财政改革的进展的日渐加快,建立公共财政体制的呼声也日益高涨。党的十六届三中全会决议也明确指出,要健全公共财政,健全公共财政体制,明确各级政府的财政支出责任;进一步完善转移支付制度,加大对中西部地区和民族地区的财政支持;深化部门预算、国库集中收付、政府采购和收支两条线管理改革;清理和规范行政事业性收费,凡能纳入预算的都要纳入预算管理;改革预算编制制度,完善预算编制、执行的制衡机制,加强审计监督;建立预算绩效评价体系,实行全口径预算管理和对或有负债的有效监控;加强各级人民代表大会对本级政府预算的审查和监督。这些无疑代表了我国财政法的发展方向。

不过我们认为,加强人大对政府预算的审查和监督,在公共财政改革中居于首要地位。只有以财政民主作为指导原则,才可能实现公共财政的建设目标。偏离了财政民主,偏离了人民对财政的自主决定权,无论如何强调财政的公共性,无论如何强调财政与公共服务的联系,在理论上都很难令人信服。因此,考虑到税费改革、财政支出改革等多方面的新情况,有必要在财政民主主义的指导下,重构我国财政法律制度。当然,财政民主主义的落实会受到诸多外在条件的制约,例如,加强人民代表大会的权能,完善中国共产党的领导,促进政务信息的公开,开拓人大监督的制度渠道,等等。因此,只有将财政改革置于政治经济体制改革的大环境之下,才可能收到预期的功效。

^① 摘自熊伟:《财政法基本原则论纲》,载《中国法学》2004年第4期。