



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
“高等教育百门精品课程教材建设计划”精品项目

财税法学

(第三版)

主编 刘剑文

副主编 熊伟 施正文

高等教育出版社



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
“高等教育百门精品课程教材建设计划”精品项目

税法

(第三版)

主 编 刘剑文

副主编 熊 伟 施正文

其他撰稿人 (以姓氏拼音排序)

李 刚 徐阳光

杨小强 翟继光

高等教育出版社·北京

内容简介

财税法学是一门新型的交叉性应用法学学科,强调以问题为中心的研究进路,属于综合性的法学学科(独立学科)。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,还深入财税执法和各种税费关系,视野开阔,研究领域宽广。财税法既是治国安邦之道,也是纳税人保护之法。全书10章,主要包括:财政法总论、财政收入法、财政支出法、预算法、政府间财政关系法、税法总论、商品税法、所得税法、财产税法、税收程序法。

图书在版编目(CIP)数据

财税法学/刘剑文主编.--3版.--北京:高等教育出版社,2017.7

ISBN 978-7-04-047905-8

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法-法的理论-中国-高等学校-教材②税法-法的理论-中国-高等学校-教材 IV. ①D922.201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 136619 号

策划编辑 帅映清
责任校对 刘娟娟

责任编辑 帅映清
责任印制 刘思涵

封面设计 杨立新

版式设计 范晓红

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街4号
邮政编码 100120
印 刷 北京宏信印刷厂
开 本 787mm×1092mm 1/16
印 张 23
字 数 550千字
购书热线 010-58581118
咨询电话 400-810-0598

网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.hepmall.com.cn>
<http://www.hepmall.com>
<http://www.hepmall.cn>
版 次 2004年2月第1版
2017年7月第3版
印 次 2017年7月第1次印刷
定 价 43.90元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换
版权所有 侵权必究
物 料 号 47905-00

作者简介及撰写分工

刘剑文，法学博士，北京大学法学院教授、博士生导师，北京大学财经法研究中心主任，中国财税法学研究会会长，全国人大常委会立法专家顾问，财政部法律顾问。撰写本书导论、第六章，负责全书的审稿和统稿。

熊伟，法学博士，武汉大学法学院教授、博士生导师，武汉大学税法研究中心主任，中国财税法学研究会副会长。撰写本书第一至三章，协助财政法及税法总论的审稿和统稿。

施正文，法学博士，中国政法大学教授、博士生导师，中国政法大学财税法研究中心主任，中国财税法学研究会副会长。撰写本书第十章，协助商品税法、所得税法、财产税法、税收程序法的审稿和统稿。

杨小强，法学博士，中山大学法学院教授、博士生导师，中国财税法学研究会常务理事。撰写本书第七章第一节、第九章。

徐阳光，法学博士，中国人民大学法学院副教授、硕士生导师，中国财税法学研究会副秘书长。撰写本书第四章、第五章。

李刚，法学博士，厦门大学法学院副教授、硕士生导师，中国财税法学研究会理事。撰写本书第七章第二、三节。

翟继光，法学博士，中国政法大学副教授、硕士生导师，中国财税法学研究会副秘书长。撰写本书第八章。

第三版前言

自本书2012年再版以来,财税法的制度环境发生巨大变化,其重要性一再被重申。2013年11月,党的十八届三中全会强调,财政是国家治理的基础和重要支柱,要落实税收法定原则、建立事权与支出责任相适应的制度。2014年6月,中央全面深化改革领导小组通过《深化财税体制改革总体方案》,部署了建立现代财政制度的路线图。2014年10月,党的十八届四中全会决定全面推进依法治国,制定和完善财政税收等重要领域方面的法律。2015年10月,党的十八届五中全会进一步明确,要建立“现代财政制度、科学税收制度”。2015年12月,中央全面深化改革领导小组通过的《深化国税、地税征管体制改革方案》得以发布。2016年3月,全国人大通过“十三五”规划纲要,财税改革方略进一步明确。

按照中央部署,2020年前我国要基本建立现代财政制度;五年内将现有15个税种上升为法律或予以废止;未来新开征收收都必须制定法律;要健全税务司法保障机制,加强涉税案件审判专业化建设;将税法作为国家普法教育的重要内容,把税法教育纳入国民教育体系。与此相适应,2014年8月,《预算法》被全面修订;2015年3月,《立法法》被修订,税收法定原则得以明确;2016年5月1日起,“营改增”试点整体铺开;2016年7月1日起,资源税改革全面推进;2016年12月25日,《环境保护税法》获表决通过。另一方面,在全体同仁的努力下,我国财税法学研究也渐入佳境,尤其在基础理论方面有了较大突破。公共财产法理论、理财治国观和领域法学概念的提出,极大地提升了财税法学的自治性,廓清了其与相关学科的关系,为财税法学科的发展提供了指引。

鉴于以上背景,本书全体作者经过一年多努力,对书稿做了全面系统的修订,变动较大之处涉及财政支出法、预算法、增值税法、财产税法。虽然全书篇幅有所压缩,但结构更加合理,内容更加深入,立场和观点更加鲜明。与此同时,为切合学生的需要和便利,适应手机互联网的新进展,我们在每章增加了“小结”“重要术语”,并附加了二维码信息,方便读者扩充阅读。书尾所增加的参考文献,也为读者自学提供了重要信息来源。

蒙广大读者的支持和关心,本书入选普通高等教育“十五”“十二五”国家级规划教材。这既增加了我们做好本次修订的信心,同时也是一种鼓励和鞭策。只有在内容和形式上不断创新,贴近本科教学和学生需求,才能让本书实至名归,不辜负这个难得的荣誉。本次修订之所以能如期画上句号,除了全体作者的不懈努力,得益于高等教育出版社帅映清编辑的督促。熊伟教授和施正文教授协助我统稿,做了大量基础性工作,也为顺利完成本书修订做出了贡献。作为主编,我愿借此机会一并表示感谢!

刘剑文

2017年5月

第二版前言

本书初版至今已八年有余。同日新月异的财税法制实践和理论创新相比,初版在内容上存在不少亟待更新之处,对最新研究成果也有必要及时体现。为此,从2009年年底开始,我着手组织人员筹划修订工作,历时两年,终于完成了整部书稿的修订,使之得以和读者见面。

相比而言,第二版主要在以下几个方面有较大改进:第一,体系调整较大,将原来的27章整合为15章,主线更加清晰和突出。财政法分为总论、收入法、支出法、预算法和平衡法五个部分;税法分为总论、实体法和程序法三大板块。第二,篇幅有所压缩,理论探讨部分更加凝练,实务分析部分则更加细致,方便读者学习和理解。第三,形式更加丰富多彩,每章都增设了导读、新闻链接或背景分析,以及思考题,有利于延展和拓宽学生的知识面。第四,更新了法律、法规和各种规范性文件,及时追踪增值税、营业税、消费税、企业所得税、个人所得税、车船税、资源税、房产税、土地使用税和关税等制度的发展,对税法改革的趋势也作了前瞻。第五,吸收了最新的研究成果,全书的观点和体系更能反映社会发展的需要,更能经受实践的检验。

因为修订工作的需要,本书新增了两位作者。他们是财税法学界的新锐,希望能给本书带来新鲜的气息。由于时间和精力方面的限制,本书初版中的四位作者没有参加第二版修订。不过,正是他们之前作出的贡献和努力,才使得本书的修订工作进展顺利。因此,我要特别感谢中国人民大学法学院徐孟洲教授、中南财经政法大学法学院李石山教授和陈虹副教授、北京大学教育财政科学研究所魏建国副教授。对于他们在第一版中贡献的真知灼见,我们仍会最大程度地参考和借鉴。此外,还要感谢熊伟教授在协助统稿中所付出的辛劳!

由于我们水平与视野所限,可能存在错误与不妥之处,诚恳地希望学术界和实务界同仁批评指正。

刘剑文

2012年初春于北大陈明楼

第一版前言

财税法学是法学领域中一门崭新而又极富生命力的学科。在西方发达国家,税收法定主义的传统已经确立了近一个世纪,税法学也形成完整科学的体系,而将财政收入、财政支出与财政管理结合起来全面进行法学研究,构建独立的财税法学科则是近二十年财政民主化、法治化发展的结果。无疑,财税法学研究的深入与教材建设有着很强的关联性。在特别重视法律部门分类并且与中国法律演化进程有着很深渊源的德国和日本,在财税法学创立之初,无一不是先从教材建设做起,教材建设对本国财税法学科建设和人才的培养起了积极的推动作用,对本国财政法治的进步也有不菲的贡献。在中国,虽然财税法学不甚发达,但法学界基本上已经承认其作为独立子学科的地位。基于上述考虑,我们组织北京大学、中国人民大学、中国政法大学、武汉大学、中山大学、厦门大学、中南财经政法大学、湖南大学、西北政法学院、山西财经大学等高校的财税法学教学人员,编写出反映当代中国法学发展水平的“财税法学”立体化系列教材。

“财税法学”立体化系列教材为高等教育出版社“高等教育百门精品课程教材建设计划”精品项目。它以“十五”国家级规划教材《财税法学》为核心教材,围绕中国加入WTO、知识经济迅猛发展的现实,突出财税法治在我国依法治国和完善社会主义市场经济体制进程中的地位和作用。“财税法学”立体化系列教材由纸质系列教材和多媒体系列教材组成。其中,纸质系列教材包括五本:《财税法学》、《财税法学研究述评》、《财税法学案例与学理分析》、《财税法学习题集》和《财税法学教学法规》。

“财税法学”纸质系列教材立足我国财税法治实践,在参考以往同类教材的基础上,借鉴国内外优秀研究成果,对财税法学体系进行了大胆创新,重新进行了整合,力求反映我国财税法学研究的最新成果。由于我们水平与视野所限,错误与不妥之处在所难免,在此也诚挚地恳请学术界和实务界同仁批评指正。

刘剑文

2003年11月于

北京大学财经法研究中心

目 录

导论	1	第二节 财政体制改革与财政收支划分法	92
第一章 财政法总论	6	第三节 财政转移支付法	101
第一节 财政法概述	6	第六章 税法总论	108
第二节 财政法的体系和渊源	10	第一节 税法概述	108
第三节 财政法的地位和功能	15	第二节 税法基本原则	111
第四节 财政法的原则	18	第三节 税收法律关系	115
第二章 财政收入法	24	第四节 税法的适用、解释与漏洞补充	126
第一节 财政收入法概述	24	第七章 商品税法	132
第二节 费用征收法	25	第一节 增值税法	132
第三节 公债法	32	第二节 消费税法	151
第四节 国有资产收益法	37	第三节 关税法	159
第五节 彩票法	40	第八章 所得税法	172
第三章 财政支出法	47	第一节 所得税法概述	172
第一节 财政支出法概述	47	第二节 企业所得税法	176
第二节 预算授权制度	50	第三节 个人所得税法	196
第三节 支出基准制度	54	第九章 财产税法	228
第四节 国库集中支付制度	56	第一节 财产税总论:应税、免税与估价	228
第五节 政府采购制度	60	第二节 土地增值税	233
第四章 预算法	66	第三节 城镇土地使用税与耕地占用税	237
第一节 预算和预算法	66	第四节 契税与印花税	241
第二节 预算制度的原则	67	第五节 资源税	245
第三节 预算管理职权	73	第六节 车船税与车辆购置税	249
第四节 预算收支范围	75	第七节 房产税	251
第五节 预算管理过程	77	第八节 房地产税法立法研究	253
第六节 预算监督 and 法律责任	85	第十章 税收程序法	270
第五章 政府间财政关系法	88	第一节 税收管理程序	270
第一节 财政分权的基础理论与基本类型	88		

目 录

第二节 税收确定程序	281	第六节 税收处罚	319
第三节 税收征收程序	299	第七节 税收救济	331
第四节 税收检查程序	313	主要参考文献	352
第五节 税务代理程序	316		

导 论

财政税收法简称财税法。作为一门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。财税法学与传统的法学学科既有交叉,又凸显出与众不同的特色和个性,对国家法制进步发挥着独特的功效。

一、财税法学的研究领域

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,税收只是财政收入的一种,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重要课题。经济学研究财政大多以税收为切入点,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。在绝大多数现代国家,税收收入在整个财政收入中都占有绝对的比重。因而,税法在整个财政法体系中格外引人注目。

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、税收实体法、税收程序法、税收处罚法、税收救济法等。由于税具有侵益性,与人民的财产权息息相关,法学对财政的关注其实也是从研究税法开始的,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基本历史轨迹。鉴于税收在财政中的地位如此重要,税法在财政法中的相对独立性,以及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,简称为财税法学。

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政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部门,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、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、财税法学的整体地位

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功用。

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,学科的重要程度是由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,缺乏独立的价值,财税法也变成了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,在以依法治国理念的指导下,现代意义上的财税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。财税民主主义、财税法定主义、财税平等主义和财税健全主义应该成为人民规范和监督财税权力的重要原则,财税法在保障人民基本权利方面的功能日益凸显,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。从法律理念来看,人民主权所固有的财税民主主义要求远未确立,人民对财税活动的知情、参与、决定和监督权无从体现;从立法情况来看,财税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;从实践效果来看,财税领域侵犯人民利益、危及法治基础的案例层出不穷,财政秩序比较混乱。行政机关违法收费、财政资金体外循环、企业税收负担过重、区域经济发展不平衡、政府间的财政事权与支出责任不匹配、基本建设投资浪费严重、地方债务风险突出等问题,都与财税法未能很好发挥作用有关。

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。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。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领域。

(二) 财税法学的基本立场

中国财税法学的研究有其特殊性,即更加注重在参考适用普适性规则的同时,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國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^①

“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,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^②

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。

(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

^① 详见刘剑文、侯卓:《“理财之国”理念之展开——另一种国家治理模式的探索》,载《财税法论丛》第13卷,法律出版社2013年版。

^② 详见刘剑文、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。

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,因此,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。

四、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,其研究方法具有开放性和发散性。常用的研究方法主要包括规范分析法、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的研究方法既有共性,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”。

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。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税制度进行合理性审查,挖掘财税法在道德、社会、人权方面的含义和要求,提升财税法的理性色彩。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,还必须考虑其经济绩效。

经济分析方法关注的核心在于财税制度的效率,而其基本工具则为成本效益分析。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。在研究财税法时,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勿不能忘记,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

随着经济全球化进程的加快,各国在财税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,必须随时关注财税法发展的国际动态,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,才能为我国财税法治建设做出独创性的贡献。

本章重要术语

财税法、财税法学、领域法学、公共财产法、理财治国观、纳税人权利

复习思考题

1. 如何看待财税法是一个领域法学?
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?

第一章 财政法总论

本章导读：

简而言之，财政法是调整财政关系之法。但在不同的历史时期、不同的国家和地区，财政关系的内容存在差异，财政法的性质、体系自然有所不同。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。正是因为如此，财政法所包含的并非单一法律关系，而是涉及一个领域，需要综合不同类型的法律规则，其视角与传统部门法划分标准并非处于一个层面。作为财政法的总论部分，本章主要介绍以下几个问题：财政法的含义、财政法的体系和渊源、财政法的功能和地位、财政法的原则等。通过本章，有助于我们对财政法形成一个总括性认识和印象。

第一节 财政法概述

一、财政法的含义

受多种因素的影响，刑法、民商法、诉讼法、行政法等与我们“亲近”，相对而言，我们对财政法就“疏远陌生”得多。这里有客观原因，也有主观原因。一方面，刑法、民商法、诉讼法、行政法历史相对悠久，有些甚至源远流长，在社会中已有很深的根基，在法律教育和法学研究中也占有绝对的优势地位；另一方面，这些法律跟日常生活联系更为紧密，在司法实践和法律服务中也被运用得更加广泛。而财政法向来被定位为管理法，侧重于政府内部的资金分配，对财政相对人的权益保护重视不够，对正当法律程序、内部权力制衡、公众参与和监督关注不多，以至于容易被误解为与法学的关联度不大。

刑法、民商法、诉讼法等确实和我们关系密切，但绝不能因此忽视财政法的作用。事实上，在现代社会中，财政法的影响力毫不逊色。典型的如税收，包括新税种的开征、税率的改变、税收优惠政策等，哪一项不跟我们切身利益相关？又如，政府投资的高速公路是否需要收费，城市公共停车场的收费标准如何确定，谁可以决定征收政府性基金，“费改税”的必要性和合理性如何体现，等等，这些发生在我们身边的财政实例，时时刻刻影响着个人的生活。再如，政府的财政支出，钱花在哪里、怎么花，既关乎国计民生，体现政府的施政思路，也承载着人民对政府的期盼。正因为如此，党的十八届三中全会将财税体制改革作为全面深化改革的重要环节，并提出，财政是治理国家的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。

那么，到底什么是财政法？依照传统部门法的划分标准，每个部门法之所以成为一个独立的法律部门，是因为其有自己独特的调整对象，这个对象就是社会关系，如，刑法调整刑事关系，民商法调整民商事关系，诉讼法调整诉讼关系。因此，简而言之，财政法就是调整财政关系之法。

将“财政法”界定为“调整财政关系之法”，凸显了财政法独特的调整对象。而且这种界定方法颇具中性色彩，既不涉及意识之争，也不涉及法律的价值追求，可以适应各个历史阶段不同国家的情况。无论是奴隶社会，还是封建社会；不论是资本主义社会，还是社会主义社会，只要有国家，就会存在财政关系，需要法律对其进行调整，不管法律的表现形式为何，也不管其代表哪方面的意志，体现哪部分人的利益。

然而，我们对财政法的认识仅仅停留在这个层面远远不够，因为这种表述只看到了财政法的表面。概念的广泛适应性必定是以高度抽象为前提。当事物的共性被作为唯一的追求对象时，其诸多的独有特质可能就被舍弃。正如民法中对“自然人”的规定，无论男女、老幼、胖瘦，都是民法上的“自然人”，其独有的一些个性已被舍弃。抽象固然重要，只有抽象才有普适性，这是法律的必然要求。但有时起决定作用的往往是一些特质性的因素，其最终决定了事物的发展方向。这就要求我们在注重共性的同时，必须审慎考虑事务的个性，只有这样才能深入表象抓住本质。对“财政法”的认识也应如此。

财政法固然是调整财政关系之法。但是，在不同的历史时期，在不同的社会和不同的国家，财政关系所体现的本质与内容大不相同。

自从国家产生、法律创制以来，人类共经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会四种不同的历史类型。在不同的历史时期，财政法的职能定位和价值追求也不一样。一般情况下，奴隶社会和封建社会时期的财政法建立在君主专制基础上，君王或皇帝是国家权力的源泉和中心，财政权力只是君权的一个组成部分。在这种情况下，财政法仅仅是专制政权利用法律形式推行财政政策的一个工具而已，缺乏独立的与民众利益声气相求的价值取向。财政法的主要功能在于保障财政收入的征收和管理，而财政支出方面则仅仅停留在技术性层面，满足于统治阶级内部从上到下的管理和监督。

封建社会末期，新兴资产阶级与君权的矛盾集中体现在财政问题上。封建君主的横征暴敛激起资产阶级和普通民众的强烈不满，市民革命由此爆发。例如英国的历次革命均因国王滥施税负而起，最终为人民通过议会争得“课税同意权”；美国独立战争源于北美十三州殖民地人民抗缴印花税和关税，最终推翻了英国的殖民统治，建立了独立的美利坚合众国。资产阶级国家建立之后，至少在形式上确认国家权力来源于人民，并在此基础上进行各项制度的设计和建设。基于这个前提，财政法的宗旨和原则都较以前发生了质的变化。首先，财政被定义为一种服务于大众的公共物品，它源自于人民的公共需要，因此必须受到人民的制约。其次，财政权力不再是一种单纯用于统治的工具和手段，它来源于人民的授权，同时也在这一范围内受人民的监督。再次，财政的民主基础备受重视，人民通过议会行使对财政的决定和控制权成为财政法的基本原则。最后，财政法的功能开始转向保障财政的民主统制，财政权力的失范成为关注的重点，人民的基本权利开始凸显。因此，这一历史时期的财政法明显不同于君主专制时期的财政法，尽管它们都符合调整对象方面的共性。

社会主义革命在部分国家胜利后，虽然消灭了私有制，在最根本的程度上为人民主权奠定了基础，但是，由于传统和认识方面的原因，公有制的实施并没有为人民如何授权、如何规范和监督的权利提供太多的机会。受意识形态的影响，建立在公有制基础上的国家被定性为人民利益的当然代表。由于缺乏民主和法治，权力在造福人民的同时，也曾因为不受限制和监督而酿成大错。财政法虽然理论上代表着人民的意志，但在现实生活中仍旧会变成保障国家行使权力的工具。具体的表现是，大量的财政法规由政府执法部门制定，财政的民主

统制被视为毫无必要的妄谈;财政法的核心主要不在于规范财政权力,而更多地在于推行国家政策;人民不仅难以实现对财政的决定和控制,在具体财政执法中也难以得到程序的保障。这种理论和实践的背离使得财政法未能走出权力的阴影,其先进性自然受到了很大限制。

所以,就财政法而言,揭示其调整财政关系的形式共性当然必要,因为这有助于界定与其他法律部门的关系,同时通过对调整对象的解构,可以构建财政法的活动范围与内部体系,但是,对于新时期的财政法学来说,仅仅满足于此十分不够,因为它无法揭示财政法更深层次的内涵,对我国目前的财政法治建设也没有太大的现实意义。故此,财政法的概念还有待于从时代特性方面进行深入挖掘。

从实质层面看,我们认为,现代财政法是建立在民主宪制基础上、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) 民主宪制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。财政法与宪法的关系表现为,财政法涉及公权力的分配,因此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、公民的基本权利等都是财政法有效施行的前提。由于财政法与宪法的关系如此密切,因此,各国宪法大都花费较多的篇幅规定基本财政事项。就此而言,财政法其实就是宪法在财政领域的具体化。

(2) 财政法的目标在于增进全民福利,促进社会发展。尽管广义的财政法包括税法、费用征收法等可能导致公民向国家让渡财产的领域,但从整体上看,财政法应该以维护和保障基本人权,促进人权保护水平不断提高为基本宗旨。无论是财政支出法还是财政管理或运营法,其除了保证行政过程的公开、公正、公平,防范行政权力侵犯人民基本权利外,最主要的目的还是在于通过规范管理,提高财政资金使用的效益,增进全民福利,促进经济发展。即便是财政收入法,其合法性依据除了相关法律规定外,还在于通过调整资源分配、收入差距、景气周期以及保证合理财政支出等职能消除社会发展过程中的不公平现象,并最大可能地促进经济总量的增长。因此,财政法的目标不仅在于体现宪法基本权利的质的规定性,同时也在于从量上扩大权利的覆盖范围及实现程度。

(3) 财政法以财政关系为调整对象。财政关系只是一种学理上的拟制,它指的是财政行为未经法律调整以前所引发的经济关系。通过对财政关系的分析,可以划定财政法的内部体系框架,厘清财政法与其他相关部门法的关系,从而确定财政法在法律体系中的地位。总体而言,财政关系虽然特定,凡与财政资金的收入、支出和管理有关的行为,均可引发财政关系的发生,但是在法律体系中,能够调整财政关系的法律却呈现多元性,参与财政关系的主体按照传统部门法的视角在性质上也缺乏单一性。因此,财政法虽有独立的调整对象,这个对象却表现出综合性,与传统部门法调整对象的单一性有很大区别。在很大程度上,将财政法的调整对象表述为财政法的调整领域更为合适。只是考虑到思维和行文的习惯,我们仍然沿用以往的表达方式。为避免误解,后文将对此做特别说明。

二、财政法的调整对象

通常情况下,财政法的调整对象既可以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,但也是外在环境的创造力量,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。

那么,财政关系到底包括哪些方面呢?如前所述,在不同的历史时期,不同的社会制度,不同的国家,财政关系的内容是存在差异的。自然经济条件下财政的主要职能是替君王筹集行政管理、国防安全与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,也不需要干预资源配置。

进入垄断资本主义时期以后,由于市场失灵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,财政应当在市场和之间有效配置资源,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,实施社会保障等。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,如在经济过热中提高财政收入水平、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。

在社会主义计划经济体制下,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,因此财政资源配置职能也就将收入分配和经济调节完全包容在内。另外,由于财政活动无所不包,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,而且还包括折旧基金等维持简单再生产的物质资料,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的。这样,企业财务的独立性就会完全丧失,从而依附于国家财政。又如,银行不能自主从事贷款业务,却必须按照财政的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,银行也被称为“第二财政”。

由此可见,作为财政法调整对象的财政关系在历史上并不是等同划一的。受财政职能不断变化的影响,财政关系的实质和形式实际上都在随之变化。从形式上看,财政关系可以分为财政收入关系、财政管理关系和财政支出关系三种。财政收入关系的范围主要包括税收征收关系、资产收益关系、公债发行关系、费用征收关系等;财政管理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,以及上下级政府之间的财政平衡关系等;财政支出关系主要包括财政拨款关系、财政采购关系、财政贷款关系、财政投资关系等。从实质属性看,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,也应该急流勇退,终止这种财政关系。由此可知,公共性是判断财政关系内涵和外延的一条基本准则。

从法律的角度看,财政关系的性质并非单一的,而是颇为综合,需要多种法律规则同时进行调整。例如,为了理顺财政关系,需要处理好国家财政权与人民财产权的关系,需要对国会、政府的财政权进行配置,这是宪法所关注的核心问题;需要对政府内部的权力进行配置,处理好政府及其职能部门与财政相对人的关系,这是行政法的调整范围;当政府以市场主体的身份采购工程或服务时,需要解决政府的民事主体身份,这是民法的调整范围;如果有涉及公款的犯罪,需要启用刑罚,这是刑法的调整范围;一旦人民对政府的财政行为不服,需要借助诉讼制度予以救济,这是诉讼法的调整范围;跨国的财政行为,如国际财政合作、税收管辖权的分配、双重征税的避免,必须建立国际规则,这是国际法的调整范围。正因为如此,财政法所着眼的并非传统部门法的立场,而是以问题为中心,将所有与财政有关的法律规则集于一体,形成一个特别的法律领域,并遵照财政本身的规律重构体系,使其超越传统部门法。按照这种思路,法律体系也因此呈现立体式结构,而不再是原来的平面式。

第二节 财政法的体系和渊源

一、财政法的体系

法学上的体系思考主要是为了理顺法律各组成部分的关系,使其处于同一指导思想之下,排除价值判断上的矛盾。体系确立后,各种法律规范可以按照一定的原理分类排列,从外观上呈现一种透视的效果,这对于法律解释以及超越于制定法的漏洞补充大有好处。一个完整科学的体系首先必须与上位阶的宪法价值及规范体系相符合,其次必须与其他相同位阶的规范体系相调和,最后还必须保证本身没有相互矛盾的现象。

由于国情差异,加之各学者所持立场不同,因而对财政法的体系认识还存在分歧。我们认为,依照财政的收入、管理和支出的分类,结合法学上的效力要求及功能定位,财政法体系(或者称为财税法体系)可以解构为以下几个层次:

1. 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、支出和财政资金的管理都有普遍的效力。财政法的原则、财政权力的分配、政府间的财政关系,财政收入和支出的形式,重要的财政收支制度、预算制度、监督制度,等等,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,如日本1947年制定的《财政法》,也可能直接在宪法中加以涵盖,如《德意志联邦共和国基本法》中有关公共财政的内容,对财政法的各个领域都具有普遍的指导意义。由于我国宪法缺乏对财政制度方面的规定,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,以适应现代财政法治的基本要求。

2. 财政平衡法

财政平衡法主要涉及政府间的财政关系,因此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。中央政府及各级地方政府的收支范围、上下级政府之间的转移支付,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。另外,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掌握在中央政府手中,加之分配标准不明确,程序不完备,价值取向不甚明朗,因此有必要通过立法从根本上加以改变。

3. 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,因此,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。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,因此,财政预算法的范围还可以适当拓宽到与此相关的内容。

4. 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,如政府对公共事业单位及企业的补贴、政府对本国公民的救济、对外国政府的援助,等等。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、监督等环节的程序控制,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中央对地方政府,以及上级地方政府对下级地方政府的借款行为,甚至还可以包括政策性银行对企业或重大工程项目的贷款行为。由于财政支出关系一般都具有受益性,相对人不仅不会受到利益侵害,反而能从中得益,因此我国财政支出法向来不受法学研究及立法者的重视。目前,除了《政府采购法》,其余领域都缺乏法律的深度干预,使财政权力具备很大的自由裁量空间。这种不受法治约束的绝对权力能否造福于民,取决于执法者的个人素质,制度上很难得到保障。为了防止权力滥用,强化财政支出法的建设实属必要。

5. 财政收入法

财政收入法主要包括税法、公债法和费用征收法,除此之外还包括一些特别的财产收益法。税法在国外是一个非常成熟的领域。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,因此,税法学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明显有区别。

公债也是现代国家财政收入的重要形式,中央政府的公债为国债,地方政府的公债则为地方债。公债具有有偿性的特点,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。公债一般表现为债券的形式。有关公债发行的结构、上限、程序,公债所募资金的使用方向,偿债资金的来源等,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公债的流通交易制度,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。对于不以债券形式表现的政府负债,如银行贷款、拖欠工程款、政府担保等,也应该接受财政法的特别调整,从源头上防止政府陷入债务依赖。

费用则是政府基于一定的受益关系或行政管制目的而强制收取的金钱的总称,它包括规费、受益费和特别公课三种形式。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,政府行使费用征收权的随意性比较大,费用的征收依据、征收标准、征收程序及权利救济都未纳入法律调整的范围,所以,费用征收法在中国存在广泛的发展空间。

虽然财政收入中还包括罚没收入、国有资本和资产的收益等,但由于它们缺乏独立系统的法律规范,因此可以将其分别归入行政处罚法、国有资产管理法和财政投资法,不需在财政收入法中单列。

6. 财政监督法

财政监督法专门规范和保障财政监督机关依法行使财政监督权,其内容涉及财政监督机关的设立、财政监督机关的职权、财政监督的途径与程序等,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,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。例如,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。我国目前的财政监督机关是审计机关,财政监督法也就表现为《审计法》。由于审计机关隶属于同级政府,因此我国审计监督属于政府内部监督的形式。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。

【拓展阅读】 财税法体系结构示意图



二、财政法的渊源

财政法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。

(一) 财政宪法

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《联邦基本法》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。美国的《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。直接涉及财政的条款如“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”(第56条);“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62条);“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67条);“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”(第117条),等等。

(二) 财政法律

财政是关系到资源配置、收入分配、景气调整的重要领域。根据我国《立法法》的规定,有关财政的基本制度只能制定法律,税种的设立、税率的确定以及税收征收管理等税收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,如《预算法》《企业所得税法》《个人所得税法》《税收征收管理法》等。与财政税收事项的广泛性相比,法律仅仅涉及其中很小一部分,大量空间仍然没有法律可供遵循。

根据《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。根据《立法法》的相关规定,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,如《预算法实施条例》《国家金库条例》《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,在财政法的规范体系中占有举足轻重的地位。《立法法》颁布以前,我国并未规定财税基本问题只能由法律规定,也没有对授权立法提出明确要求。因此,即使没有经过全国人大或其常委会的授权,上述行政法规也不能谓为无效。但是自从《立法法》生效之日起,如果国务院制定类似行政法规,则必须经过立法机关的授权。

(四) 地方性财政法规、自治条例和单行条例

根据《立法法》的相关规定,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

地方性财政法规。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。

(五) 部门财政规章和地方财政规章

财政部、国家税务总局可以制定财政规章。根据《立法法》的规定,国务院对财政的基本制度以及税种的设立、税率的确定等税收基本制度虽然可以经过全国人大或常委会的授权制定行政法规,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、行政法规的具体化,或者为了更好地履行其行政管理职责。

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。地方财政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,但对于行政相对人是否有直接的约束力,理论和实务上都存在较大的争议。不过,根据《行政诉讼法》的相关规定,在行政诉讼过程中,财政规章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。假如不存在违反法律、行政法规的情形,法院仍可以适用,从而使其对财政相对人产生直接的约束力。^①此外,《立法法》将规章作为广义的法律形式之一,本身也说明财政规章并非内部行政规则,只要合法有效,可以产生约束财政相对人的效果。

(六) 特别行政区的财政法律和其他规范性文件

根据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) 国际财政条约

国际财政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

^① 参见章剑生:《行政诉讼中规章的“不予适用”——基于最高人民法院第5号指导案例所做的分析》,《浙江社会科学》2013年第2期。

家与国家之间的财政税收关系,是财政法重要渊源。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。不过,这些最多只是代表一种国际惯例,对任何国家都不具有法律约束力。作为我国财政法渊源的条约主要是国际税收协定。到目前为止,我国与101个国家签订了双边税收协定,与香港特别行政区、澳门特别行政区签订了避免双重征税安排,与台湾地区签订了避免双重征税协议。^①此外,2013年8月27日,中国还加入了《多边税收征管互助公约》,该公约已于2016年2月1日生效,并于2017年1月1日开始执行。中国同外国缔结的有关税收的条约、协定同中国税法有不同规定的,依照条约、协定的规定办理。

第三节 财政法的地位和功能

一、财政法的地位

讨论财政法的地位,为的是解决财政法与行政法、经济法的关系问题,在此基础上衍生出财政法的独立性与综合性问题。

从历史发展看,伴随着国家和财政的产生,也就同时产生了以法律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,但由于当时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,诸法合体的古代法不可能赋予财政法独立的地位。

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。^②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。

关于财政法地位的理解,苏联的情况较为特殊。由于当时的经济集中程度非常之高,所有的货币资金往来关系基本上都被纳入财政管理的范围。除了财政部本身的活动外,经济单位、银行和保险机关之间的经济往来也具有国家财务活动的性质。针对这种情况,有些学者认为,社会主义财政关系与资本主义时期相比已经发生质的飞跃,财政法应当被视为一个独立的法律部门,以调整统一的资金货币往来关系。也有的学者认为财政法是“相对独立的部门法”“行政法的一部分”或者“综合部门法”的观点。争论的焦点主要集中于财政法与行

^① 鉴于目前港、澳、台地区特殊的法律地位,其与祖国大陆之间的协议虽不是国际条约,但仍然参照国际条约管理。

^② 参见蔡茂寅:《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,第53~76页。

政法的关系、法律体系的结构中是否包括综合部门法等问题上。从发展过程来看,苏联在列宁领导下制定了第一部宪法,其第五章就是预算法。从那时起,苏联就开始了社会主义国家预算法的研究。1926年,库特利亚列夫斯基所著《财政法》问世,走出了财政法独立的第一步。1928年,佐格拉科夫的《行政财政法》出版,仍认为财政法是行政法的一部分。不过,经过1938—1940年的大讨论,苏联科学院法学研究所公布了《苏联社会主义法制体系研究提纲》,指出应按所调整的社会关系的性质划分不同法律部门,财政法作为一个独立部门法的地位才正式得以确立。

1949年新中国建立之后,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,在我国学者自行编撰的第一部《中国大百科全书》法学卷之中,专列了比较详尽的“财政法”词条,并且在体例编排上独立于行政法和经济法,反映了当时我国法学界占主导地位的观点,说明其依然受到苏联法学界的影响。然而,随着经济法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;专门的财税法教材也主动将自己归入经济法体系之下。可见,把财政法作为经济法的一个组成部分,是我国法学界目前的主流观点。

其实,在现代财政法中不但有行政法律规范、经济法律规范(甚至有些法律规范从形式上看是行政法律规范,但内涵的价值取向却又体现着明显的经济政策目的,即具有“一体两面”的特质),而且包含有宪法、社会法、私法、刑法、国际法等法律规范。如果依照传统部门法的观点,财政法似乎很难成为一个独立的法律部门,但当这些法律规范融合在一起的时候,又形成了一个有机统一的调整财政关系的法律整体,缺乏其中任何部分都难以达到预期功效,从这个意义上讲,财政法足以成为一个综合性的法律领域,不同于传统法律部门。

法律部门划分标准建立在社会关系的界限相对明晰基础上,各个部门法分别以单一的法律规范调整某种相对单纯的社会关系。如民法调整平等主体之间的财产关系和人身关系等。然而,社会生活在不断发展,在现实的法律实践中,这种划分永远只有理论认识上的意义。某些错综复杂的社会现象必须由多种法律规范同时调整,综合性法律领域的必要性由此产生。因此,正如金融法、保险法、证券法包含了不同性质的法律规范一样,财政法区别于传统法律部门的地方,也正是它的生命力所在。

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和作用。从学理上看,因为财政是财政法规范和调整的对象,所以财政法的功能应当区别于财政的职能。但从实践上看,在现代社会中,由于财政关系总是以财政法律关系的形式而存在,因此,财政职能的实现过程与财政法的实施过程在很多方面会出现重合。

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。由此可以推知,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现。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。受政府财政权力来源于人民思想的影响,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、财政健全主义、财政平等主义等,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,对我国的财政法治建设都具有很好的借鉴意义。

我国没有经历真正的资本主义时期,在新中国建立之前,财政法也从未发挥过依民主机制规范政府财政权力的作用。新中国建立之后,虽然在经济上消灭了私有制,奠定了社会主义公有制基础,但在上层建筑方面,对如何保障人民行使政治经济权利重视不够。财政法理论上是人民当家做主的法律保障,但实际上,由于缺乏正常的民主参与和监督机制,保障政府财政权力的运作仍然是首当其冲的。改革开放以后,随着市场经济观念的深入人心,民主和法治成为时代的主旋律,财政法的内容和形式也发生了很大变化。总体来说,财政法的功能应当从绝对服务于财政职能,转向对财政权力施加控制。具体表现在三个方面。

(一) 财政权力授予功能

在公共领域,任何权力的存在都会导致支配性的效果,影响到人民的切身利益,因此必须从权力的来源上证明其合法性。根据我国宪法,一切权力来源于人民,任何公共权力的存在必须经过人民的授权。“授权”不是简单的政治口号,而应该是精致的法律程序。从根本上说,由于立法机关是由人民或人民选举的代表组成,法律的制定过程在理论上应当是人民意志和利益的体现,因此,当法律赋予有关机构一定的财政权力时,应当视为已取得人民的授权。

财政法的授权功能在财政组织法中可以得到明显佐证。财政组织法的存在,不仅仅限于规范相关财政主体的组织机构,更重要的在于依法授予该主体相应的职权。只有具备财政组织法上的依据,财政机关才能合法拥有财政权力。可以说,现代法治社会中,财政法的授权功能是财政活动的前提和基础。如果没有财政权力的存在作为前提,财政法的权力规范功能和监督功能都将失去意义。

财政法的授权功能最初表现为就具体事项所作的具体授权,这种消极行政的模式与自由市场经济时期的国家观是相适应的。财政机关只能在具体授权的范围内活动,不能越雷池半步。然而时至今日,随着财政职能的日益扩张,财政所面临的社会关系也越来越复杂,财政法的授权方式也不得不要有所调整。如针对财政的经济景气调整职能,财政法不可能预见未来经济发展的所有情况,具体授权难以有效发挥作用,一般性授权才逐渐被立法机关所承认和接受。

(二) 财政权力规范功能

财政权力一旦产生,就必须按照法治社会的要求进行规范。财政法的规范功能主要通过财政行为法、财政程序法及财政责任法表现出来。财政行为法一般规定各种财政行为的前置条件、实体标准、程序要求及法律后果,财政程序法则专门规定财政活动的具体程序。至于财政责任法,它是通过负面的法律责任督促财政机关依法履行职责,因而也能起到间接的规范作用。

除了规定标准、设置程序、负担责任之外,财政法还可以通过为权力划定边界而起到规范作用。例如,尽管一般性授权在财政法中越来越普遍,但并不意味着财政法对此完全放任不管。最起码的要求是,财政法应当为这种概括性权力设置上限。如果权力本身也是一种职责,那么下限的存在也必不可少。否则,权力就会真正成为不受约束的“利维坦”,就会对人民的基本权利构成现实的威胁。

当然,受认识水平的限制,规范只能是一个逐步完善的过程。在某个既定的时点上,权力边界的科学性总是相对而言的。然而,问题的关键不在于找到终极真理,而在于确认一种不断追寻真理的机制。只要财政法切实发挥自己规范财政权力的功能,财政法治的目标就会逐步实现。

(三) 财政权力监督功能

财政法的规范功能和监督功能在目标上完全一致,都是为了防止财政权力的滥用和失范。但在具体方式上,前者主要通过制定行为准则而实现,后者则有意设置一种外在的强制,督促财政机关切实履行职责。以财政监督法为例,其制定和实施的目的就在于监督财政权力的合法有效运行。按照财政监督法的要求,财政监督机关应当依法监督财政机关正确履行职责。如果发现违法行为,可以进行相应的处理甚至制裁。我国《审计法》的主要功能就在于此。

为了使财政法的权力监督功能更加深入细致,除了专门的财政监督法之外,财政法一般都赋予权力机关对财政行政机关、财政行政机关对其他公共支出部门、上级财政机关对下级财政机关的财政监督权。另外,财政相对人对财政行政机关提起的财政行政诉讼,也是人民通过司法途径监督财政权力的有效方式。

第四节 财政法的原则

财政法的基本原则,是指体现财政法的根本精神、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。由于法律的基本原则既不同于普通的法律规范,也不同于普通的法律原则,其效力范围覆盖该法律部门的全部领域,因此,在确定财政法的基本原则时,不能将仅适用于财政法局部领域的原则上升为基本原则。我们认为财政民主主义、财政法定主义、财政健全主义和财政平等主义是我国财政法的基本原则。

一、财政民主主义

财政法之所以如此强调财政的民主基础,与财政在社会生活中的重要作用密不可分。就财富的占有量来看,财政收入占国内生产总值的比重,许多国家都维持在35%左右,北欧的高福利国家甚至超过60%,我国2015年已经突破34%。如此大量的资金集中在国家之手,通过财政收入和财政支出不断循环,使得现代财政的地位远非过去所能比拟。财政成为国内最大的消费者、资金持有者和信用保持者,有足够的力量引导个人的生产和消费,达到调节经济景气周期的作用。由于财政收入实际上来源于人民,理论上又是用之于人民,因此,对于如何收取和支配这些资金,人民应该拥有最后的决定权。议会作为人民的代议机构,对财政计划的每一个环节,自其一开始就必须参与决策。

财政不仅是经济运转的重要推进器,同时还是政治活动的主要资金来源。因此,每年的

财政预算不仅仅是经济计划,也是来年政治活动的重要安排。财政收入的来源和结构,财政支出的投向和比例,其实都反映出国家的政治意图。这些活动的重要性绝不亚于一般的法律制定,从政治民主的角度看,也应该由人民行使最后的决定权。如果排斥财政民主,拒绝人民对重大财政事项的决策参与,等于剥夺了人民在政治上的参政议政权。

从理论上讲,尽管财政总是被界定为一种公共物品,但公共性并不是财政活动的必然结果,而只是财政活动所追求的一个目标。在现实生活中,财政活动偏离公共利益的现象比比皆是,因此,不能将公共性视为财政活动的当然前提。为了防止政府借“公共”之名,不当追求部门及个人的私利,必须在程序上引入民主的机制,由人民自己决定何谓公共利益,公共利益应当通过何种途径实现,公共利益与个人利益冲突时如何协调,等等。财政民主主义保留人民对重大财政事项的决定权,正是实现财政活动公共性的重要保障。

财政民主主义所要求的是,人民通过一定的程序和方式,行使对重大财政事项的决定权。在现代社会中,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,财政民主主义又被称之为财政议会主义。其直接的要求是,重大财政事项必须经过议会的同意,或者由议会制定法律予以规范。如果没有议会决定或法律授权,无论是财政收入还是财政开支,都可能被指控违反人民的意志。

除此之外,财政民主主义还要求赋予人民对财政事项的广泛监督权。这首先要要求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。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,财政民主主义的首要内容仍然落实在人民的财政决策权上。

二、财政法定主义

一般而言,议会对财政事项行使决定权,可以通过两种法律途径:一是对具体财政问题进行审查批准,二是将有关财政活动的普遍规则制定为法律。因此,从渊源上看,财政法定主义实际上是财政民主主义的一种实现形式。在财政法的发展史上,财政法定也往往和财政民主交错重叠。英国的《大宪章》《权利请愿书》《权利法案》,美国的《独立宣言》《弗吉尼亚权利法案》,法国的《人权与公民权利宣言》等重要的宪法性文件,大多以人民“同意权”的形式,表述人民在财政方面的基本权利。这种“同意权”既是财政民主主义的法律依据,也是财政法定主义的理论渊源。

由于近代资产阶级革命大多起源于税收危机,由于税收具有否定公民财产权的特征,公法对财政的关注首先是从税收开始的,财政法定主义最初只是以税收法定主义的形式而存在。在现代行政法的视野中,法律保留的范围一般也只限于侵害行政,而与财政支出有关的授益行政几乎不受限制,可以通过授权立法的形式由政府决定。然而,随着财政职能的扩张,财政的影响也越来越大。除了税收之外,费用征收、公债发行、社会保障、转移支付等,无一不关系到人民的切身利益。即便财政支出是一种授益行政,其法律效果也并非如此单纯。在财政资源有限的情况下,对特定主体的授益,其实就是对其他主体的侵害。有鉴于此,财政法定的范围也逐渐从税收,扩展到其他财政收支形式,为财政民主奠定了更为宽广和坚实的基础。

由于法律的制定程序远比审批具体财政事项严格,因此,财政法定主义有利于在更高的层次实现财政民主。一般情况下,法律规定的内容涉及财政活动的普遍规则,对所有的

财政主体和财政行为,都具有约束力和指导效力,因此,财政法定主义也较为适合现代社会条件下,日益变化和纷繁复杂的财政实践,便于掌控财政活动的宏观秩序。由于法律的稳定性、可预测性,一旦立法程序完成,在具体的执行过程中,立法机关自己也必须受其约束,不能随意变动。这种状况的有利之处在于,它便于形成一种稳定的财政秩序,为财政活动在国际上取得信誉,也便于协调国内各种阶层的利益冲突,使各种利益诉求通过立法程序达到平衡。除此之外,它也有利于财政相对人形成稳定的预期,以便及时调整自己的生产和生活。

财政法定主义所谓的“法”,应该仅指由人民代表所组成的最高权力机关所制定的法律。不过,财政“法定”并不要求对一切财政行为都要制定法律,而只是要求财政行为必须具有法律依据,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。例如,《立法法》要求,税种设定、税率确定和税收征收管理等税收基本制度必须制定法律,这意味着“一税一法”,凡开征税收必须制定法律。但是,对于行政事业性收费,鉴于其种类繁多,收入规模小,且大多具有对应的受益性,可以考虑放松法律规制,仅就其共性的一般性规则制定法律,就如《行政处罚法》和《行政强制法》对行政处罚和行政强制的规范一样,没必要事无巨细,每征收一种费用就制定一部法律。

三、财政健全主义

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

在资本主义早期,财政健全主义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、费用等非税收入作为来源,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,人们对财政健全主义开始持怀疑态度。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主义?如果是,那么财政健全主义的内容如何衡量?这些问题一直缠绕在人们的心中,不得其解。

针对这些问题,有的人认为,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,这也是一种平衡;还有的人认为,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。我们认为,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调整,但财政健全的理念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。然而,当年度财政平衡无法坚持时,财政健全主义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。

财政健全主义的基本内容包括:(1)经常性收支必须维持平衡。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其需要,不会出现财政资金的短缺问题。(2)公债只能用于具有公共性的建设项目。之所以如此,主要是因为建设性项目具有偿还债务的能力,可以在很大程度上降低财政借款的风险。(3)公债应当遵守实体法上的风险防范机制。例如,可以考虑为公债设定最高上限,对公债的偿还期限作出一定的限制,设立偿债基金,增加债务偿还的财政保障,等等。(4)公债应当履程序法上的审查监督手续。例如,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主义,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。

四、财政平等主义

财政平等主义包含着对正义的价值追求,从制度上则主要体现一种平等的对待。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条件同等处理,等等。

财政平等主义是宪法平等原则在财政法中的具体适用。我国《宪法》第4条规定:“中华人民共和国各民族一律平等。”第33条又规定:“中华人民共和国公民在法律面前一律平等。”这是我国财政平等主义的直接宪法依据,对整个财政法都具有重要的指导和规范效力。

财政法上之所以强调平等主义,除了宪法上的直接要求外,更重要的是一种公平观的指导。如果不能在财政行为的相对人之间做到平等对待,就会使整个财政法建立在不公平的基础上。这样的法律在古代社会中的确普遍存在,但正是因为它们的落后,所以遭到了历史的唾弃。

如同其在宪法中的丰富含义一样,在财政法中,“平等”一词并不代表绝对的平均或无差别。税收根据负担能力而课征,费用根据受益程度而征收,社会救济根据需要程度而开支,等等,实际上都是一种有差别的平等。同等情况同等对待,不同情况不同对待,这才是实质公平的真正体现。

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,它包括但不限于下述几个方面:

1. 在政治程序方面,人民享有平等的参与权。人民参与的途径是通过政治选举组成代议制机构,行使立法权、财政审查批准权和财政监督权。为此,公民的选举权和被选举权必须得到强有力的尊重,以保证人民的代表真正代表人民的意志。

2. 在税收课征方面,除了坚持税收法定原则,由纳税人及其代表自己决定课税事宜外,主要应当根据纳税人税负能力的大小设计税制,使税负能力相同的人缴纳相同的税收,税负

能力不同的人缴纳不同的税收。

3. 在费用征收方面,平等主要体现在受益的关联度上。例如,规费体现出直接受益性,不能要求没有享受公共服务的个体缴纳,而建设基金则应根据工程的受益面合理确定义务人。受益程度不同的人,缴费的标准也应该有所不同。

4. 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。

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

6. 在财政支出的标准方面,除了公务所需或无法克服的客观困难外,相同的情况应当相同处理,不能因为人为原因导致受体之间的差异过大。正因为如此,在预算编制的过程中,部门之间行政管理费用贫富不均的现象,必须加以改变。

7. 在最低人权的保护方面,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,农村同样应该普遍推行。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。

8. 在财政集中采购方面,必须通过公开透明的标准和程序,保障每一个合格供货商中标机会的平等。如供货商的入选标准应当事先明定,实施采购时优先考虑招投标方式,设置采购意义和救济程序,等等。

9. 在财政行政程序方面,财政机关有义务平等对待每一个财政相对人,不能毫无理由地为部分相对人设定程序便利,而给其他人设置程序障碍。如在同等情况下,不能只对部分纳税人给予减免税待遇,而拒绝其他人的申请。

10. 在财政司法程序方面,为保证财政部门与其相对人同等的陈述申辩机会,法律必须为财政部门设定较重的证明责任,以矫正行政程序中双方法律地位的不平等。例如,财政相对人只需证明财政行政行为的发生,而财政部门则必须证明该行为的合法性。

本章小结

1. 从形式上看,财政法固然可以表述为调整财政关系之法,但是,在不同的历史时期,在不同的社会和不同的国家,财政关系所体现的本质与内容大不相同。中国自1949年以来,受经济体制和财政职能的影响,财政关系的范围发生了很大的变化,间接影响到财政法调整领域以及调整方式的变革,财政法的目的和宗旨也随之更新。

2. 财政法不同于传统的调整对象性质单一的部门法,其所调整的领域涉及多种法律关系或法律行为,与宪法、行政法、经济法、民商法、国际法、刑法等存在广泛的联系。财政法学因此表现为一种领域法学,而不是传统的部门法学。它需要融合法理学、法史学、宪法学,以及其他相关部门法学的知识,并在此基础上进行综合升华,以应对现代社会中日趋复杂的财税现象,特别是与财税有关的公平、正义、效率等问题。

3. 财政法虽然可以区分为财政宪法、财政行政法、财政经济法、财政国际法、财政刑法、财政诉讼法等,进而构筑一个规则体系,但综合为一个新型领域之后,财政法的特性可以由

财政行为本身来体现,由此形成财政法总论、财政收入法、财政支出法、财政平衡法、财政管理法、财政监督法的分类。尽管每个子域的功能不一样,规则类型也不一样,但综合起来后,即形成了财政法的体系结构。

4. 财政法的宪法基础是人民主权,其宗旨在于帮助人民看好政府的钱袋子,其功能首先是授予政府权力,其次是规范权力的运行,还包括监督权力不越轨。与此相适应,财政法的基本原则包括财政民主原则、财政法定原则、财政平等原则、财政健全原则。财政民主主义着眼于财政的民主参与,财政法定主义着眼于财政的形式规范,财政健全主义着眼于财政的安全稳健,财政平等主义着眼于财政的公平合理。以财政法治的视角衡量,财政法定是财政法治的形式要素,财政健全是财政法治的功能目标,财政平等是财政法治的价值追求,而财政民主则是上述三者有机结合的制度保障。它们紧密统一于财政法治的理论和实践。

本章重要术语

财政关系、财政法、法律领域、领域法学、财政收入、财政支出、财政平衡、财政监督、财政法基本原则、财政民主主义、财政法定主义、财政健全主义、财政平等主义

复习思考题

1. 如何理解财政法的调整对象为综合性领域?
2. 财政关系在形式上涉及哪些法律类型?
3. 财政法内部如何构筑有机的体系?
4. 财政法的宗旨和功能如何定位?
5. 如何理解财政法与税法的关系?
6. 财政法包括哪些基本原则? 相互之间的关系如何理解?

第二章 财政收入法

本章导读：

财政收入作为国家的财源,是政府向社会提供公共服务、保障和促进公民安全、健康的物质基础。财政收入法是财产牺牲之法,也是财产保护之法。政府通过财政将公民财产转移至自己手中,以此为基础向公民提供必需的公共服务。同时,在宪法的保护下,公民也只依照法律规定的条件、程序、范围向政府贡献财产,政府不得随意侵夺公民财产。总体而言,税收是现代社会国家财政收入的主体,除此之外还包括各种费用、公债、彩票、资产收益等。出于内容协调的考虑,本章不涉及税收,只介绍税收之外的其他财政收入。

第一节 财政收入法概述

政府要建立军队、警察、监狱、法院,以维护国家的安全和社会秩序;政府要向社会提供公共产品和公共服务,要救济灾民、扶持弱者,保证最基本的社会福利;国家间还面临经济、社会发展方面的竞争,需要在基础设施、高端科技、未来创新等方面投入资源。而一般情况下,现代政府并不是一个生产性单位,甚至要刻意避免成为生产性单位,以维持公平的市场竞争环境,因此无法自给自足,其支出只能来自于社会的供给。所谓财政收入,就是社会向政府的供给,以满足其提供公共服务的合理需要。

从各国目前普遍的情况看,财政收入的来源主体是税收,此外还包括各种规费、彩票公益金、公债以及资产收益等。相应地,财政收入法主要包括税法、公债法、费用法、彩票法以及某些特定的资产收益法。财政收入行为立法的目的一方面在于确认国家征收特定收入的权力,从法律上解决政府行为的合法性问题,另一方面,也在于通过法律约束政府行为,防止其滥用权力,保护公民的财产权。这是因为,财政收入的绝大部分在形式上都表现为给财产设定负担,都涉及财产由社会向政府的转移。有鉴于此,从法律上明确政府财政收入的界限,规范政府的财政收入行为,实质上就是在保护公民的财产权。

当然,在不同的历史时期和不同的经济体制下,政府财政收入来源不一样,财政收入立法的重点也存在差异。在封建制时期,官产收入,如土地收入、盐铁专营等,是政府主要的收入来源。此时,土地租赁或买卖法、盐铁专营法等事实上具有财政收入法的性质。在资本主义时期,由于财产私有制广泛推行,税收开始取代官产收入成为政府的主要收入来源。与此相适应,税法开始倍受人们瞩目,成为财政收入法的主要形式。不过,随着资本主义政府职能的扩展,税收难以满足日益膨胀的财政需要,公债、规费、政府性基金等逐渐在财政收入结构中发挥不可取代的作用。与此相适应,公债法、规费法、政府性基金法等,在财政法中逐渐成为新兴领域。

在资本主义体制下,“税收国家”是一种普遍的形式,税收是财政收入的主体,而其他的如资产收益等并不占主导地位,相应地在法律规制上,税收法律相对发达。在公有制的

计划经济条件下,由于国有经济成分占绝对比重,投资利润成为政府主要收入来源。加之政府对国有企业直接控制,企业收入甚至泛化为财政收入,企业支出也泛化为财政支出,财政收入专门立法缺乏必要性,通过国有企业法就可以达到目的。我国改革开放前曾属于此种类型。不过,随着我国财政改革的推进,这种体制已成为历史。由于企业的资本来源多元化,政府不得不考虑以税收方式获取收入。和利润不同的是,税收无须以投资关系或者所有权作为前提。对于私人所有的企业或者财产,政府仍可基于一定原则而分享。在这种情况下,税法开始出现并逐渐发达。与此同时,公债法、费用征收法、彩票法等也相继涌现。

在不同的历史时期,财政收入法的功能和理念也存在根本的差异。在权力专制时期,创造相关的财政缴纳义务,保障政府获得财政收入,制裁财政违法行为,是财政收入法的主要功能。但在民主宪治时期,法律的主要作用在于保护公民权利,维护公民的财产和自由,财政收入法的功能同样经历转型。例如,在传统的观念中,税法是侵犯人民财产的法律。但在现代法治观念的指导下,税法已经成为限制课税权,保护公民合法财产的法律。“无代表,不纳税”就是其最好的体现。如果没有经过公民的同意,如果不将税款用于合宪目的,如果税收侵犯公民的生存权,公民应该有权拒绝纳税。在现代社会中,税收经过公民同意的途径,就是由代议制机关制定法律。除此之外的规费法、公债法、彩票法等,虽然法律规制形式不一,但其出发点都是一样的。

尽管税法是财政收入法的核心,但本书其他部分已对此安排专门章节和大量篇幅,因此本章的内容只涉及费用征收法、公债法、国有资产收益法和彩票法。

第二节 费用征收法

一、费用的财政法意义

“费”,就其在社会生活中的形式来讲,我们并不陌生。私家车主使用政府还贷修建的高速公路或城市路桥时,需要缴纳通行费;人们乘坐飞机履行时,需要缴纳机场建设费;当事人向法院起诉时,需要缴纳诉讼费;大学生甚至还需要缴纳学费,等等。那么到底什么是“费”?我们已经向国家交了税,为什么在获取政府服务时还要缴纳费用?政府收费的正当性何在?“费”与“税”有什么区别?“费”改“税”的理由是什么?行政事业性收费与政府性基金有何不同?厘清这些问题,有助于加深对费用的了解,更好地掌握财政收入的内在结构。

在财政法上,费用可以从两个层面上来理解。从狭义上讲,费是指基于受益负担理论,以现实和潜在的对待给付为要件,在政府与公民间形成的价格关系和债权债务关系,包括规费和受益费。规费是国家或其他公法团体以特别公共服务为前提,为满足财政需求,依据公权力所课征的对等金钱给付义务,包括行政规费、司法规费、使用规费、特许规费。受益费,是公权力机关为满足财政需求,对改造、改良、增建公共设施的全部或部分费用,基于统治权而向受益者课予的金钱给付义务。受益费与规费同属受益负担,都是因为受益关系而付出的对价,受益费与规费不同的是,受益费无须义务人现实取得利益,只要有取得利益的可能性即可,给付与对待给付之间没有直接的关联性。简单地说,规费是在现实取得利益时付

费,而受益费只要有受益的可能性就应付费。以过桥费为例,如果在车辆通过桥梁时依车辆类型分次收取,因车辆过桥是一种现实的利益,所以是一种规费;如果收费方式采取年费制,每辆车无论是否通过桥梁均固定收取费用,由于缴费理由仅在于车辆利用桥梁的可能性,这时的年费在性质上更接近受益费。

从广义上看,费用除了规费和受益费,还包括基于特定经济社会政策需要,以专项基金方式收取和使用的各种政府性基金,类似于我国台湾地区和德国法上的“特别公课”。所谓特别公课,一般是指根据国家实施一定政策目标的需要,对于有特定关系的公民所课征的公法上负担,并限定其课征所得用途。

费用的正当性在于,当国家行为介入后,保持私人财产价值的中立性,维护市场的平等竞争。以规费为例,当规费义务人从公务机关的特殊服务中取得特殊经济利益时,如果公法主体放弃从受益人处取得对等补偿,转而由全民通过税收方式负担,这会在无形之中强化受益人的市场竞争地位,削弱其主体的竞争能力,因而造成国民之间竞争关系的平等性受到破坏。在资源有限的情况下,为了促进资源的利用效率,维护国民间的平等利益关系,当公用资源被用于特定群体或个人时,也应当从这些主体取得对等报偿,或使其承受相当的负担。正因如此,由个人或个别群体所产生的成本也应由这些人通过规费支付,而不能由一般纳税人分担。

在我国财税领域中,税与费的确是一对解不开的锁链。“费改税”也一度成为我国财政改革的热点话题。税与费之间到底是什么关系?就理论框架而言,税费的区别表现在:其一,在公共产品理论视角下,税基于纯公共产品而产生,费基于准公共产品而出现;其二,在公民社会理论视角下,税的征收以强制性和无偿性为原则,费的征收以公民意思自治和对等交易法则为基础;其三,在公法上债务关系的视角下,税和费在产生和性质、构成和内容、效力和实现等方面也存在诸多的不同。

就实践样态而言,税与费的区别主要有:其一,从外在表征上看,税与费在产生前提、强制性、征收方式和款项用途上存在诸多不同;其二,从内在取向上看,税的征收体现为量能负担原则,费的征收体现受益者付费原则;其三,从现代社会税费功能延展上看,税发展出目的税和诱导税,费的内容中出现了政府性基金,税费界限开始变得模糊,但依然是还能基本厘清。其四,在立法理念上,税的规制奉行法定主义,税应当入宪并遵循法律保留原则,费的规制主要在行政法层面,即在基本事项法律保留前提下政府裁量决策。

总体而言,税有税的特点,费有费的长处,二者适用于不同的情形,相得益彰。正因为公共产品或服务存在差异性,其资金来源有的适合取之于税,有的适合取之于费,因此,税和费都有独立存在的价值,不宜过于偏颇地一味强调“费改税”。

二、行政事业性收费法

行政事业性收费对应的是学理上的规费一词。规费是国家或其他公法团体以特别公共服务为前提,为满足财政需求,依据公权力所课征的对等金钱给付义务,具体包括行政规费、司法规费、使用规费、特许规费,等等。从规费的基本内涵出发可以发现,我国基于对待给付的行政事业性收费均可纳入规费范畴。

(一) 行政事业性收费的设定

根据《国务院关于加强预算外资金管理的决定》(国发[1996]29号),行政事业性收费严格执行中央、省两级审批的管理制度。收费项目按隶属关系分别报国务院和省级政府的财政部门会同计划(物价)部门批准;确定和调整收费标准,按隶属关系分别报国务院和省级政府的计划(物价)部门会同财政部门批准;重要的收费项目和标准制定及调整应报请国务院或省级人民政府批准。省级政府批准的行政事业性收费项目和收费标准报财政部、国家计委备案。省以下各级政府无权审批设立行政事业性收费项目或调整收费标准。行政性收费中的管理性收费、资源性收费、全国性的证照收费和公共事业收费,以及涉及中央和其他地区的地方性收费,实行中央一级审批。国家法律、法规中已明确的收费,具体征收管理办法的制定和修改由财政部、国家计委会同有关部门负责。地方性法规中已明确的收费,具体征收管理办法的制定和修改由省级财政、计划(物价)部门会同有关部门负责。未按规定报经批准的或不符合审批规定的各种行政事业性收费,都属乱收费行为,必须停止执行。财政部、国家计委要会同有关部门抓紧起草《行政性收费管理条例》,报国务院审批发布。

根据上述精神,针对中央部门和单位的行政事业性收费,财政部、国家发展改革委、监察部、审计署《关于加强中央部门和单位行政事业性收费等收入“收支两条线”管理的通知》(财综[2003]29号)要求,中央部门和单位设立行政事业性收费项目,必须报财政部会同国家发展改革委审批;中央部门和单位制定或调整行政事业性收费标准,必须报国家发展改革委会同财政部审批;重要的行政事业性收费项目由财政部、国家发展改革委报国务院审批,重要的收费标准由国家发展改革委、财政部报国务院审批。

(二) 行政事业性收费标准的审批

为加强国家机关和事业单位的收费管理,规范收费标准管理行为,提高收费决策的科学性和透明度,2006年3月,国家发改委、财政部发布了《行政事业性收费标准管理暂行办法》(以下简称《办法》),对中华人民共和国境内行政事业性收费标准的申请、受理、调查、论证、审核、决策、公布、公示、监督、检查等,做出了具体规定。

《办法》规定,收费标准实行中央和省两级审批制度。国务院和省级政府的价格、财政部门按照规定权限审批收费标准。中央有关部门和单位,以及全国或区域(跨省、自治区、直辖市)范围内实施收费的收费标准,由国务院价格、财政部门审批。其中,重要收费项目的收费标准应由国务院价格、财政部门审核后报请国务院批准。其他收费标准由省级政府价格、财政部门审批,并于批准执行之日起30日内报国务院价格、财政部门备案。其中,重要收费项目的收费标准应由省级价格、财政部门审核后报请省级政府批准。

审批收费标准应遵循以下原则:(1)公平、公正、公开和效率的原则;(2)满足社会公共管理需要,合理补偿管理或服务成本,并与社会承受能力相适应的原则;(3)促进环境保护、资源节约和有效利用,以及经济和社会事业持续发展的原则;(4)符合国际惯例和国际对等的原则。审批单位收到申请后,需审查收费单位申请的收费标准与其履行职能需要是否相适应,对实施收费的操作性、社会承受能力及相关事宜进行调查研究,可以采用召开座谈会、论证会、听证会或书面征求意见等形式,征求社会有关方面的意见,对技术含量高、专业性强的收费标准还可进行专家论证。

《办法》还规定,对符合规定申请的收费标准,应根据收费的不同性质实行分类审核。

1. 行政管理类收费,即根据法律法规规定,在行使国家管理职能时,向被管理对象收取的费用,收费标准按照行使管理职能的需要从严审核。其中,各种证件、牌照、簿卡等证照收费标准按证照印制、发放的直接成本,即印制费用、运输费用、仓储费用及合理损耗审核。

2. 资源补偿类收费,即根据法律法规规定向开采、利用自然和社会公共资源者收取的费用,收费标准参考相关资源的价值或其稀缺性,并考虑可持续发展等因素审核。对开采利用自然资源造成环境污染或其他环境损害的,审核收费标准时,还应充分考虑相关环境治理和恢复的成本。

3. 鉴定类收费,即根据法律法规规定,行使或代行政府职能强制实施检验、检测、检定、认证、检疫等收取的费用,收费标准根据行使管理职能的需要,按照鉴定的实际成本审核。

4. 考试类收费,即根据法律法规、国务院或省级政府文件规定组织考试收取的费用,以及组织经人事部或劳动和社会保障部批准的专业技术资格、执业资格或职业资格考试收取的费用,收费标准按照组织报名考试的成本从严审核。在全国范围内统一组织的考试,应分别制定中央有关单位向各地考试机构收取的考务费收费标准和各地考试机构向考生收取的考试费收费标准。

5. 培训类收费,即根据法律法规或国务院规定开展强制性培训收取的费用,收费标准按照培训的社会平均成本审核。首先根据培训的门类、科目、等级核定培训课时的分类收费标准,其次按照培训课时设置情况,分别审核具体的收费标准。

6. 其他收费类别的收费标准,根据管理或服务需要,按照成本补偿和非营利原则审核。收费涉及与其他国家或地区关系的,收费标准按照国际惯例和对等原则审核。实施相关管理或服务有其他经费来源的,如财政拨款、赞助,审核收费标准时应考虑相应的扣除因素。

除涉及国家秘密外,价格、财政部门应及时将批准的收费标准通知申请人和有关单位,并向社会公布。收费单位应在收费地点的显著位置公示收费项目、收费标准、收费主体、收费文件依据、收费范围、收费对象等,接受社会监督。收费单位实施收费时,应到指定的价格主管部门办理收费许可证申领或变更手续,并按财务隶属关系分别使用财政部或省级政府财政部门统一印制的财政票据。收费单位应按规定参加收费年度审验。价格、财政部门应对收费标准执行情况进行监测或定期审核。情况发生变化的,应对收费标准及时进行调整。

(三) 行政事业性收费法的改进

从我国行政事业性收费的实践看,随着我国财政法治建设的推进,其征收在逐步规范化,但与法治目标还有很大的差距,具体表现以下两个方面:

第一,行政事业性收费的征收缺乏法律依据。境外财政法比较完善的国家和地区都已制定专门的规费法,如日本的《行政收费法》、我国台湾地区的“规费法”等,我国目前仍付阙如。十届全国人大常委会曾将“行政收费法”列入当年审议的立法计划,但并未实现。在十一届全国人大常委会立法规划中,“行政收费管理法”降为“研究起草、条件成熟时安排审议的法律草案”,任期内也未见有何进展。在十二届全国人大常委会立法规划中,无论是“行政收费法”还是《行政收费管理法》都不见踪影,暂时被搁置。

第二,行政事业性收费的标准仍存在含糊之处。例如,《行政事业性收费标准管理暂行办法》中提到了按照成本确定收费标准的原则,但对不同的收费项目分别提到了“直接成本”“成本”“实际成本”“社会平均成本”,至于每项成本具体如何构成,除对证照费所涉的直接成本有所界定,其余都属空白。更何况,资源补偿类收费需要考虑环境承受能力、资源再生能力等因素,涉及跨国或跨地区关系的还需要考虑对等原则,特别是,虽然收费标准需要公示,但具体的考量因素或计算过程却无须向社会公开。这更容易让收费项目失去公正性和合理性,成为行政事业性单位牟利自肥的工具。

因此,从财政法治的要求出发,我国行政事业性收费还有很大的规范空间。我们希望立法机关能再将行政收费法列入立法规划,对行政事业性收费的设定、申请、审批、标准、公布、实施、监督、法律责任等做出必要规定,将其纳入法律之治。

三、政府性基金法

(一) 政府性基金的界定

我国政府性基金产生于20世纪80年代。全面经济体制改革之后,我国制造加工工业发展迅猛,造成能源短缺,交通基础设施落后,成为经济发展的瓶颈。当时对这些基础产业仅靠税收收入投资建设显得力不从心,政府性基金应运而生。政府性基金对缓解财政压力、调节经济、加强基础设施建设、保障人民生活等方面,发挥了重要作用。

我国政府性基金相当于德国法上的“特别公课”,是政府基于特定的政策目的,或为弥补财政收入的不足,针对特定或不特定人征收,并设定特定用途的一种费用。政府性基金从直接效果上看加重了缴纳人的负担,也弥补了现代国家财政收入的不足。从事物的内在特性看,政府性基金的征收与使用之间,多少存在一定的关联性。例如,占用自然资源的人缴纳资源费,排放污染物的人缴纳排污费,电力消费者缴纳重大水电设施建设费,等等。基金缴纳人要么因自己的行为给社会造成负担,要么可以从基金的开支中受益,所以,相比一般性的税收而言,这种收入形式更能体现公平性。因此,在严格的法律规范之下,政府性基金的存在还是有一定积极意义。

和典型的行政事业性收费相比,政府性基金的缴纳与受益之间并不存在直接关联,缴纳人并非因为使用了特定的公共设施或服务而负担其成本。和完全切断缴纳与受益关联的一般性税收相比,政府性基金又显得并非如此彻底,事实上,缴费人与基金所要支持的事业多少会存在联系。因此可以说,政府性基金是介于行政事业性收费与一般性税收之间的财政工具。不过,行政事业性收费中也有资源类收费,其收费标准不仅会考虑直接成本,也会衡量资源的稀缺性和生态保护。而税收中也存在特定目的税,其收入与支出间存在关联性,纳税人与征税对象或税收要支持的事业之间,客观上也存在必要联系。因此,政府性基金与行政事业性收费、税收之间并非泾渭分明,为完成特定目的,政府究竟采用何种财政工具,存在一定的自由裁量空间。

(二) 我国政府性基金的法律规制

政府性基金的法律规制主要体现在两个方面。首先,法律应当规定政府性基金的设定权,即谁可以决定设立政府性基金。中央政府应当拥有全国性基金的设定权,地方政府如有权决定开征基金,其决定权应该保留在较高级别的地方政府,或者经过中央政府主管部门的审批。其次,对于具体的基金项目,谁是征收人、谁是义务人,缴纳标准如何确定,缴纳的期

限、地点等,也应该有专门的文件加以规定。

从目前的情况看,我国规制政府性基金的主要是一些效力级别不高的规范性文件,如《国务院关于加强预算外资金管理的决定》(国发[1996]29号)、《中共中央、国务院关于治理向企业乱收费、乱罚款和各种摊派等问题的决定》(中发[1997]14号)和《国务院办公厅关于印发财政部职能配置内设机构和人员编制规定的通知》(国办发[1998]101号),以及财政部发布的《政府性基金预算管理办法》(财预字[1996]435号)、《关于加强政府性基金管理问题的通知》(财综字[2000]22号)、《关于清理整顿各种政府性基金的通知》(财规[2000]16号)、《关于加强政府非税收入管理的通知》(财综[2004]53号)、《政府性基金管理暂行办法》(财综[2010]80号)、《政府非税收入管理办法》(财税[2016]33号)等。政府性基金管理制度的主要内容如下:

1. 设定政府性基金的依据

政府性基金实行中央一级审批制度,遵循统一领导、分级管理的原则。国务院所属部门(含直属机构)、地方各级政府及其所属部门申请征收政府性基金,必须以法律、行政法规和中共中央、国务院文件为依据。法律、行政法规和中共中央、国务院文件没有明确规定征收政府性基金的,审批机关不予审批,执收部门也不得征收。可见,目前设定政府性基金的依据十分宽泛,不仅包括法律、行政法规,连中共中央和国务院的文件都可以作为依据。

2. 政府性基金的审批

法律、行政法规和中共中央、国务院文件明确规定征收政府性基金,但没有明确规定征收对象、范围和标准等内容的,应当按照下列程序进行申请和审批:(1)国务院所属部门、地方各级政府及其所属部门申请附加在税收、价格上征收,或者按销售(营业)收入、固定资产原值等的一定比例征收的政府性基金项目,应当由国务院所属部门或者省级政府提出书面申请,经财政部会同有关部门审核后,报国务院批准;(2)国务院所属部门申请征收第(1)项之外的其他政府性基金项目,应当向财政部提出书面申请,由财政部审批;(3)地方各级政府及其所属部门申请征收第(1)项之外的其他政府性基金项目,应当提出书面申请,经省级政府财政部门审核后,由省级政府财政部门或者省级政府报财政部审批。

法律、行政法规和中共中央、国务院文件已经明确政府性基金征收对象、范围和标准等内容的,其具体征收使用管理办法由财政部会同有关部门负责制定。

3. 政府性基金的征收和缴库

政府性基金按照规定实行国库集中收缴制度。各级财政部门可以自行征收政府性基金,也可以委托其他机构代征政府性基金。委托其他机构代征政府性基金的,其代征费用由同级财政部门通过预算予以安排。政府性基金征收机构应当严格按照法律、行政法规和中共中央、国务院或者财政部规定的项目、范围、标准和期限征收政府性基金。公民、法人或者其他组织不得拒绝缴纳符合本办法规定设立的政府性基金。

除财政部另有规定外,政府性基金征收机构在征收政府性基金时,应当按照规定开具财政部或者省级政府财政部门统一印制或监制的财政票据;未按规定开具财政票据的,公民、法人和其他组织有权拒绝缴纳。政府性基金收入应按规定及时、足额缴入相应级次国库,不得截留、坐支和挪作他用。

4. 政府性基金的预决算管理

政府性基金收支纳入政府性基金预算管理。^① 政府性基金预算编制遵循“以收定支、专款专用、收支平衡、结余结转下年安排使用”的原则。政府性基金支出根据政府性基金收入情况安排,自求平衡,不编制赤字预算。各项政府性基金按照规定用途安排,不得挪作他用。政府性基金使用单位应当编制年度相关政府性基金预算,逐级汇总后报同级财政部门审核。各级财政部门在审核使用单位年度政府性基金预算的基础上,编制本级政府年度政府性基金预算草案,经同级政府审定后报同级人民代表大会审查批准。财政部汇总中央和地方政府性基金预算,形成全国政府性基金预算草案,经国务院审定后,报全国人民代表大会审查批准。

各级财政部门按照经同级人民代表大会批准的政府性基金预算和政府性基金征收缴库进度,以及国库集中支付的相关制度规定及时支付资金,确保政府性基金预算执行均衡。政府性基金使用单位按照财政部门批复的政府性基金预算使用政府性基金,确保政府性基金专款专用。政府性基金预算调整必须符合法律、行政法规规定的程序。

政府性基金使用单位按照财政部统一要求以及同级财政部门的有关规定,根据年度相关政府性基金预算执行情况,编制政府性基金决算,报同级财政部门审核。各级财政部门汇总编制本级政府性基金决算草案,报同级政府审定后,报同级人民代表大会常务委员会审查批准。财政部汇总中央和地方政府性基金决算,形成全国政府性基金决算草案,经国务院审定后,报全国人民代表大会常务委员会审查批准。

5. 政府性基金的目录清单管理

按照《政府性基金管理暂行办法》,财政部应当按照本办法规定定期向社会公布新批准征收或取消的政府性基金项目等相关信息。省级政府财政部门应当按照本办法规定定期向社会公布本行政区域内实施的政府性基金项目等相关信息。政府性基金征收机构应当按照规定在征收场所公布政府性基金的征收文件,自觉接受社会监督。目录清单之外的政府性基金,企业、公民和社会组织有权拒绝缴纳。

(三) 政府性基金的清理与规范

按照党中央、国务院的部署,从 20 世纪 90 年代后期开始,财政部会同有关部门对政府性基金不断治理整顿,近几年又持续不断地开展清理工作,政府性基金项目已大幅削减,由 2000 年的 327 项减少到 2015 年底的 28 项。2016 年 1 月 27 日,国务院常务会议审议通过了财政部会同有关部门制定的《清理规范政府性基金方案》。经过这次清理,全国性的政府性基金由 28 项减为 23 项。

清理规范政府性基金的近期目标是,取消违规设立以及虽依法合规设立但已明显不适

^① 2014 年 11 月,财政部发布《关于完善政府预算体系有关问题的通知》(财预〔2014〕368 号),提出从 2015 年 1 月 1 日起,将政府性基金预算中用于提供基本公共服务以及主要用于人员和机构运转等方面的项目收支转入一般公共预算,具体包括地方教育附加、文化事业建设费、残疾人就业保障金、从地方土地出让收益计提的农田水利建设和教育资金、转让政府还贷道路收费权收入、育林基金、森林植被恢复费、水利建设基金、船舶港务费、长江口航道维护收入等 11 项基金。该文件还提出,结合税费制度改革,完善相关法律法规,逐步取消城市维护建设税、排污费、探矿权和采矿权价款、矿产资源补偿费等专款专用的规定,统筹安排这些领域的经费。笔者以为,政府性基金专款专用不仅是现有法律规则的要求,也是政府性基金的特性使然。将政府性基金纳入一般公共预算管理后,如果破除专款专用的要求,会违反政府性基金课征的目的;如果继续保持专款专用,又会失去将其纳入一般公共预算管理的意义。因此,不论是《预算法》所提的“政府性基金预算与一般公共预算相衔接”,还是十八届三中全会所提的“加大政府性基金预算与一般公共预算的统筹力度”,都应限于资金使用的配合性,不宜直接将政府性基金纳入一般公共预算管理。

应形势发展变化的基金项目,继续保留政策效应明显、仍对相关领域投资和事业发展发挥重要作用的基金项目,并建立依法、规范、透明的管理制度,加强与一般公共预算资金统筹使用,提高资金使用效率;长期目标是,按照“清费立税”原则,强化税收筹集财政收入主渠道作用,限制并逐步减少基金项目。

清理规范的具体做法是:(1)对违规设立的基金一律取消;(2)对按规定设立的基金,通过清理、整合、改税等措施,减少项目数量;(3)对存在较大收支结余的基金降低征收标准;(4)加大对小微企业减免基金力度,扶持小微企业发展;(5)对保留的基金公布目录清单,推进收支公开透明,强化监督管理;(6)取消、停征有关基金后,相关部门和单位依法履行职能和事业发展所需经费通过一般公共预算统筹安排。

被取消的地方政府性基金包括“引松”基金、车用天然气调价收入资金、大工业用户燃气燃油加工费等。新菜地开发建设基金和育林基金征收标准被降为零,价格调节基金停征。7项征收对象相同、计征方式和资金用途相似的基金被整合,具体包括,将散装水泥专项资金并入新型墙体材料专项基金,将大中型水库移民后期扶持基金、省际大中型水库库区基金、三峡水库库区基金合并为中央水库移民扶持基金,将省级大中型水库库区基金、小型水库移民扶助基金合并为地方水库移民扶持基金。部分基金的免征范围有所扩大,如,将免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金的范围,由现行按月纳税的月销售额或营业额不超过3万元(按季度纳税的季度销售额或营业额不超过9万元)的缴纳义务人,扩大到按月纳税的月销售额或营业额不超过10万元(按季度纳税的季度销售额或营业额不超过30万元)的缴纳义务人。

和税收一样,政府性基金的缴纳人并不能从基金支出中直接受益,其负担意味着财产的绝对牺牲。在这一点上,政府性基金与行政事业性收费对比明显。因此,从财政法治的角度着眼,政府型基金的征收也应该贯彻法定原则,由立法机关行使决定权,一项基金一部法律。即便囿于目前财税立法任务繁重,立法机关无暇应对的现实,对政府性基金的法定原则可以有所放松,其设定依据至少也必须是行政法规。因此,未来清理整理政府性基金时,不仅需要考察每项基金设立的必要性、合理性,更要遵循财政民主主义和财政法定主义,从源头防治财政权力的滥用。

第三节 公 债 法

一、政府公债概述

公债是政府向社会筹集资金所形成的债务。公债是债的一种特殊形式,与一般债权债务关系相比,公债具有以下特点:从法律关系主体来看,公债的债权人既可以是国内外的公民、法人或其他组织,也可以是某一国家或地区的政府以及国际金融组织,而债务人一般只能是政府,包括中央政府,也可能包括地方政府。从法律关系的性质来看,公债法律关系的发生、变更和消灭较多地体现了政府单方面的意志。尽管与其他财政法律关系相比,国债法律关系属平等型法律关系,但与一般债权债务关系相比,则又体现出一定的隶属性和国家政策性。从法律关系实现来看,公债属信用等级最高、安全性最好的债。例如,国债以国家信用和国家财力作为担保,一般不再需要其他特别担保,其风险非常小。地方债务的安全系数

虽然没有国债高,但相比其他商业性的债务,仍然具有很高的可信赖性。

在现代国家中,公债已经成为财政收入的主要形式之一。为什么政府要借债?要回答这个问题,就需要了解公债的职能。

弥补财政赤字是公债的最基本功能。一般而言,造成政府财政赤字的原因主要是经济衰退、自然灾害或战争。经济衰退时,政府的财政收入减小,而支出在短时间内不可能大幅缩小,很容易产生财政赤字。自然灾害发生后,国家为救灾会投入大量资金,加之灾害对经济的损害,也会导致入不敷出。战争对财政平衡的影响也是显而易见的。财政赤字一旦发生,政府就必须想办法予以弥补。在市场经济体制下,弥补赤字主要有三种措施:增加税收、增发货币和举借公债。增税短期内很难筹集大量资金,且重税会影响生产者的生产积极性,进而会使国民经济趋于收缩,税基减少,赤字有可能会更大。增发货币会大幅增加社会的货币供应量,导致无度的通货膨胀,并打乱整个国民经济的运行秩序。相比而言,发债筹资仅是社会资金使用权的暂时转移,在正常情况下,一般不会招致无度的通货膨胀,同时还可迅速、灵活和有效地弥补财政赤字,因此成为世界各国弥补财政赤字最通用的方式。

利用公债,政府还可以灵活调剂财政收支过程中所发生的季节性资金余缺。政府财政收入在1年中往往不是以均衡的速率流入国库的,不同税种所形成的税收收入会受到不同因素影响,如农业税有着明显的季节性特征,流转税则会受到商品季节性的影响。而财政支出则往往以较为均衡的速率进行。这意味着,即使从全年来说政府财政预算是平衡的,在个别月份也会发生相当赤字。为保证政府职能的履行,许多国家都会把发行期限在1年之内的短期国债,作为一种季节性的资金调剂手段,以求解决暂时的资金不平衡。

公债还有国民经济运行进行宏观调控的职能。一国的经济运行不可能永远处在稳定和不断增长的状态下。相反,由于种种因素的影响如宏观政策的失误、国际经济的影响等,经济运行常常会偏离人们期望的理想轨道,从而出现经济膨胀和经济萎缩现象。面对危机,政府必须采取相应的措施进行经济干预,以使经济运行重新回到较理想或预期的轨道。自凯恩斯宏观经济理论建立以来,运用经济政策对宏观经济运行调控已成为普遍现象,其中公债扮演着十分重要的角色,这也使得公债的宏观调控功能逐渐成为其主要功能。

从表象上看,公债与税收的区别十分明显。税收是一种以国家强制力为后盾的强制性义务,当事人只要符合纳税条件,税收义务即成立,无须其同意,且不存在对价。公债则不然,它是一种以还本付息为前提的债务。公债的购买以自愿为原则,强制购买只是在极端的条件下才会出现,是一种例外。然而,如果再向前走一步就会发现,税收和公债之间的联系非常密切。政府是一个消费主体,没有生产能力,其收入主要来源于税收。通过发行公债形成的债务及产生的利息,最终是要用税收来偿还的。因此,发行公债在很多时候都是“今天花明天的钱”,“当代人花后代人的钱”。从这个角度来说,过高负债对后续经济发展将造成巨大的压力。

依照不同的标准,公债可以分为不同的类型。如依照期限不同,可分为定期公债和不定期公债;依照发行地域,可分为国内公债和国家外债;依照发行性质不同,可分为自由公债和强制公债;依照是否可上市流通,分为上市公债和非上市公债;依照公债用途,分为财政公债和建设公债等。根据发行主体的不同,我国《预算法》已对国债与地方债做了区别。以下对此分别介绍。

二、国债法律制度

国债法是调整国债发行、流通、转让、使用、偿还和管理的法律规范。国债法虽是财政法的重要部门法,但与税法等其他财政法的部门法有明显的区别。尽管国债法的一方主体必须是国家,但在国债法律关系中,国家是债务人,债券购买人是权利人,二者之间法律地位平等,国家不能强迫国民购买国债。另外,国债关系是一种双方法律关系,国家取得国债收入的权利与其还本付息的义务紧密联系在一起。

国债法律制度主要包括国债的发行、流通、偿还、使用、监管、救济等方面,构成一个完整的制度体系。^①

(一) 国债的发行

国债发行主要涉及国债发行审批、国债发行数量、国债发行方式等问题。这些问题直接关系到一个国家财政的健全,关涉到纳税人的利益。

我国《预算法》第34条规定,中央一般公共预算中必需的部分资金,可以通过举借国内和国外债务等方式筹措,举借债务应当控制适当的规模,保持合理的结构。对中央一般公共预算中举借的债务实行余额管理,余额的规模不得超过全国人民代表大会批准的限额。国债余额管理是指立法机关不具体限定中央政府当年国债发行额度,而是通过限定一个年末不得突破的额度,以达到科学管理国债规模的目的。国债余额是指中央政府历年的预算差额,即预算赤字和预算盈余相互冲抵后的赤字累计额和经全国人大常委会批准的特别国债的累计额。

自1981年恢复发行国债以来,我国一直采取逐年审批年度发行额的方式管理国债。这种方式存在多个方面的问题:(1)年度国债发行额不能全面反映国债规模及其变化情况;(2)控制年度国债发行额不利于合理安排国债期限结构;(3)不利于促进国债市场平稳发展;(4)不利于财政与货币政策协调配合;(5)不利于提高国债管理效率。2006年,十届全国人大常委会第四十次委员长会议通过了全国人大常委会预算工作委员会关于实行国债余额管理的意见。这意味着自该年起,我国将参照国际通行做法,采取国债余额管理方式管理国债发行。

国债余额管理制度的具体内容如下:(1)国务院每年向全国人民代表大会作预算报告时,报告当年年度预算赤字和年末国债余额限额,全国人民代表大会予以审批;一般情况下,年度预算赤字即为当年年度新增国债限额。(2)在年度预算执行中,如出现特殊情况需要增加年度预算赤字或发行特别国债,由国务院提请全国人大常委会审议批准,相应追加年末国债余额限额。(3)当年期末国债余额不得突破年末国债余额限额。(4)国债借新还旧部分由国务院授权财政部自行运作。财政部每半年向全国人大有关专门委员会书面报告一次国债发行和兑付等情况。(5)每年一季度在中央预算批准前,由财政部在该季度到期国债还本数额以内合理安排国债发行数额。

(二) 国债的流通

国债作为债券的一个类别,与其他债券一样,需要由一个完善成熟的流通市场予以保

^① 此处所涉的国债制度仅指国家内债。实际上,国债除了内债还有外债。我国目前实施统一管理、分工负责的外债管理体制,即在国务院统一领导下,由国家发改委、财政部、人民银行三个部门共同实施、分工管理。

障。国债流通市场即是国债债券属性的要求,也是国债持续发展的必要条件。作为流通市场包括有组织的市场,即交易所市场,也包括场外交易市场。在国债的交易问题上,场外交易已经成为一种最主要的交易方式。作为证券交易市场的一个重要组成部分,发达国家基本上建立了市场信息公开化、投资者专业化、层次多元、交易手段多样的国债二级市场。尤为重要的是,在国债较为发达的国家,普遍建立了比较健全的场外交易报价、托管清算系统和完善的做市商制度,场外交易市场较为发达。我国国债目前既可以在证券交易所流通,也可以在银行间债券市场交易。

(三) 国债的偿还

税收、举借新债以及国债投资项目的收益是国债偿还的主要资金来源。国债的偿还方式主要有四种:(1) 直接偿还法:是指由政府或其委托的金融机构按照发行国债时所规定的偿还条件进行偿还,可以一次性全部偿还,也可以分期分批偿还;(2) 买销偿还法:是指在国债的最终偿还期以前,政府在证券市场收购国债。以此方法来偿还国债,一般成本低,并能体现国家的经济政策;(3) 抽签偿还法:是指政府通过定期抽签以确定应偿还的国债的方法,一般以国债的号码为抽签依据,一旦公开抽签确定应偿还国债的号码,所有相同号码的国债都同时予以偿还;(4) 轮次偿还法:是指政府按照债券号码的一定顺序分次偿还的方法。

【拓展阅读】谢百三诉财政部案



三、地方公债法律制度

《预算法》2014年修改之前,虽然对发行地方债券有严格要求,但地方政府变相举债早就是公开的事实。对于地方政府性债务的膨胀,中央一直保持高度警惕。2009年12月,针对一些地方融资平台由财政担保向行政事业单位职工等社会公众集资,用于开发区、工业园等的拆迁及基础设施建设的现象,财政部发布《关于坚决制止和纠正财政违规担保向社会公众集资行为的通知》,要求立即停止并严禁发生新的财政违规担保向社会公众集资行为。2010年6月,国务院又下发《关于加强地方政府融资平台公司管理有关问题的通知》,从清理核实地方融资平台债务、对地方融资平台进行规范、加强融资平台融资管理和银行信贷管理、制止地方政府违规担保承诺等方面作了明确规定。针对地方违规采用集资、回购(BT)等方式举债建设公益性项目,违规向融资平台公司注资或提供担保,通过财务公司、信托公司、金融租赁公司等违规举借政府性债务,2012年12月,财政部等四部委又联合下发《关于制止地方政府违法违规融资行为的通知》,要求地方政府对上述问题进行整改。

此外,为解决地方财力不足的问题,规范地方性政府债务,探索解决地方债负担的方法,2009年,经国务院批准同意,多个省市发行了地方政府债券,这是自1993年以来地方政府债券被国务院叫停后的首次发行。此次地方政府债券以省、自治区、直辖市和计划单列市政府为发行和偿还主体,由财政部代理发行并代办还本付息和支付发行费的可流通记账式债券。2011年,经国务院批准,财政部印发《2011年地方政府自行发债试点办法》,允许上海市、浙

江省、广东省、深圳市开展地方政府自行发债试点。试点省市在国务院批准的发债规模限额内,自行组织发行本省市政府债券,无须由财政部代为发行。但是,所发债券仍由财政部代办还本付息。2014年,国务院批准上海、浙江、广东、深圳、江苏、山东、北京、江西、宁夏、青岛试点地方政府债券自发自还。自发自还是指试点地区在国务院批准的发债规模限额内,自行组织本地区政府债券发行、支付利息和偿还本金的机制。^①

基于前述两个方面的经验积累,《预算法》2014年8月31日修改后,对地方政府债券制度作了大幅度的调整,具体体现在该法第35条:

(1) 经国务院批准的省、自治区、直辖市的预算中必需的建设投资的部分资金,可以在国务院确定的限额内,通过发行地方政府债券举借债务的方式筹措。

(2) 举借债务的规模,由国务院报全国人民代表大会或者全国人民代表大会常务委员会批准。省、自治区、直辖市依照国务院下达的限额举借的债务,列入本级预算调整方案,报本级人民代表大会常务委员会批准。

(3) 举借的债务应当有偿还计划和稳定的偿还资金来源,只能用于公益性资本支出,不得用于经常性支出。

(4) 除上述规定外,地方政府及其所属部门不得以任何方式举借债务。

(5) 除法律另有规定外,地方政府及其所属部门不得为任何单位和个人的债务以任何方式提供担保。

(6) 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。国务院财政部门对地方政府债务实施监督。

2014年9月21日,国务院印发了《关于加强地方政府性债务管理的意见》(国发[2014]43号)。虽然此时《预算法修正案》尚未生效,但《意见》的内容仍与其保持一致,它要求加快建立规范的地方政府举债融资机制,对地方政府债务实行规模控制和预算管理,控制和化解地方政府性债务风险、妥善处理存量债务和在建项目后续融资,同时坚决制止地方政府违法违规举债。

以2014年《预算法》和国发[2014]43号文为基础,地方政府债券的发行进入良性轨道,地方存量债务的清理和置换也进入新的发展阶段。2015年,地方政府发行了3.8万亿政府债券,其中包括存量债务置换债券3.2万亿元。^② 2016年全年地方债发行规模6.0万亿元,为2015年发行额的1.6倍,其中,新增债券1.2万亿元,置换债4.8万亿元。地方债风险仍值得重视。

【拓展阅读】规范地方政府债务管理,防范化解财政风险



^① 参见《2014年地方政府债券自发自还试点办法》(财库[2014]57号)。

^② 2015年5月份,财政部、中国人民银行、银监会联合印发《关于2015年采用定向承销方式发行地方政府债券有关事宜的通知》,针对的就是地方政府债务置换。

第四节 国有资产收益法

一、国有资产收益概述

国有资产收益是指国家凭借资产所有权取得的各种收益的总称,既包括经营性国有资产收益,也包括非经营性国有资产收益和资源性国有资产收益。狭义的国有资产收益是指经营性国有资产收益。

在现代国家中,税收是国家财政收入的主要来源,“税收国家”就是这种状况的典型描述。不过,在现代国家中,财政收入除了“税收”这个支柱外,还有其他一些虽不占主导地位、但仍发挥重要作用的收入形式,其中就包括国有资产收益。

在近代资本主义产生之前,国家除了征税,土地等资产的收益在财政收入中占有相当比重。随着资本主义私有制的发展,自由资本主义占据了主导地位,国家主要依靠“税收”来分享社会收入。进入垄断资本主义阶段,虽然国家对社会经济的干预加强,通过国有化、参股等形式参与经济的运行,但是总体上并未动摇“税收”在国家财政收入中的地位,资产受益。

社会主义国家的经济基础是公有制,国家掌握了绝大部分生产经营资源,国家财政收入的主要来源理论上应是这些资源的收益,而不是税收。这种状况在特定时间和空间的确存在过,如计划经济时期的苏联和中国。但这种状况现在已有很大改变。以我国为例,自改革开放以来,随着社会主义市场经济体制的建立和完善,国家逐步退出生产性领域,只在一些关系国计民生的重要领域继续存在,私有制经济和混合制经济发展迅速,税收逐步成为国家财政收入的主体。

不过,中国毕竟是公有制国家,国有资产收益仍具有不可替代的地位。不管是现在还是在未来,如何对资产收益的入库、管理、开支进行规范,仍然是法学上一个非常重要的命题。例如,国有投资的收益在什么情况下应当上缴财政,什么情况下可以留在企业进行再投资,这不是一个管理者可以自由裁量的问题,它涉及地区平衡、企业间公平竞争以及产业政策导向等,需要建立法律规制体系。

二、经营性国有资产收益法律制度

(一) 经营性国有资产收益概述

经营性国有资产是指投入企业生产经营或者按照企业要求经营使用的国有资产。自新中国成立后,国家通过各种投资形式,形成了大量的经营性国有资产。国家在国有企业中实际上扮演了投资者和公共管理者的双重角色。作为国有企业的投资者,国家有权获得相应的投资收益。作为公共管理者,国家有权对国有企业征税,以取得公共服务的资金。

新中国成立到改革开放之前,国有企业的利润全部上缴国家,企业所需要的资金由国家统一拨付。这种集中体制虽然为我国经济的恢复和发展做出了重要贡献,但也严重制约了企业的积极性和主动性。改革开放之后,我国开始国有企业“放权让利”的改革,探索国有企业发展之路。20世纪80年代中期开始的“利改税”改革将国家和国有企业之间的关系通过税收固定下来,企业并不向国家上缴利润,只是缴纳相关税收。80年代末又出现了“利税分流”的改革,企业既应上缴利润,也缴纳税收。从1994年1月1日起,国有企业实行统一税制,并“逐步建立国有资产投资收益按股分红、按资分利或税后利润上缴”的分配制度。为了

加强国有资产收益管理,财政部、国家国有资产管理局、人民银行联合下发了《国有资产收益收缴管理办法》。但由于各种原因,1994年以后国有企业基本停止向国家上缴利润,《国务院关于实行分税制财政管理体制改革的决定》对此也予以确认。随着国有企业改革的深化,总量不断扩大,经营出现转机,盈利逐步增加。2007年国务院发布了《关于试行国有资本经营预算的意见》,标志着国家正式以所有者身份向国有企业收取资本收益。

(二) 经营性国有资产收益的收缴制度

《国务院关于实行国有资本经营预算的意见》规定,各级人民政府及其部门、机构履行出资人职责的企业上缴的国有资本收益,主要包括:(1)国有独资企业按规定上缴国家的利润;(2)国有控股、参股企业国有股权(股份)获得的股利、股息;(3)国有产权(含国有股份)转让收入;(4)国有独资企业清算收入(扣除清算费)及国有控股、参股企业国有股权(股份)分享的公司清算收入;(5)其他收入。

关于上缴标准,国有资本预算制度启动之初,根据《中央企业国有资本收益收取管理暂行办法》规定,国有独资企业上缴年度净利润的比例,区分不同行业,按以下三类执行:烟草、石油石化、电力、电信、煤炭等具有资源型特征的企业,上缴比例为10%;钢铁、运输、电子、贸易、施工等一般竞争性企业,上缴比例为5%;军工企业、转制科研院所企业,上缴比例三年后再定。国有控股、参股企业应付国有投资者的股利、股息,按照股东会或者股东大会决议通过的利润分配方案执行。从2007年开始上缴国有资本收益至今,财政部已三次提高上缴比例,上缴企业的范围也逐步扩大。从2014年开始,国有资本收益上缴公共财政的比例最高已经达到25%。按照十八届三中全会决定的安排,到2020年,该比例将达到30%。

(三) 经营性国有资产收益的使用制度

国有资产收益的使用涉及两个核心问题,即使用范围和使用监管。

关于国有资产收益的使用范围,从实践看,我国目前国有资产收益主要用于国有企业的改革和发展,根据《国务院关于实行国有资本经营预算的意见》,国有资本收益的使用范围包括三个方面,即:资本性支出(根据产业发展规划、国有经济布局 and 结构调整、国有企业发展要求,以及国家战略、安全等需要,安排的资本性支出);费用性支出(用于弥补国有企业改革成本等方面的费用性支出);其他支出。《企业国有资产法》第六章、《预算法》第28条对此皆予以确认。

从国外的情况看,国有企业通过财政预算体系上缴国库,是不少市场经济国家的选择。世界银行也认为,国有企业的红利和私有化收益应该上缴给财政部,纳入正规的预算程序,并用于公共支出。就我国来说,在特定的历史时期,将国有资产收益用于国有企业的改革和发展或许是必要的,但随着我国市场经济体制的完善和国有企业改革的推进,国有企业今非昔比,大部分都已通过改革解决了历史包袱。仍将大量收益用于国有企业是否必要,值得怀疑。更何况国有资产收益是一种公共资源,属于全体人民,全体人民有权分享国有企业发展的成果。因此,国有资产收益应纳入一般公共预算,除了支持国有企业的改革和发展,也应该用于其他方面,包括社会保障等公共领域。

十八届三中全会决定提出,要加大大国有资本经营预算与一般公共预算的统筹力度,加大大国有资本经营预算资金调入一般公共预算的力度。《预算法》也提出,国有资本经营预算要与一般公共预算相衔接。严格来说,尽管大方向无可指责,但是,从技术层面看,将国有资本经营预算资金调入一般公共预算会破坏国有资本经营预算独立存在的价值。因此,更好的

解决办法是,取消独立的国有资本经营预算,将其纳入一般公共预算体系,是国有资本经营收益服务全体人民的公共需要。即便需要单独安排资金服务于国有企业的改革和发展,或者扶持社会保障事业,也应该履行一般公共预算程序,而不是直接从国有资本收益开支。

三、资源性国有资产收益制度

资源性国有资产是指人们在现有的知识、科技条件下通过开发能够带来一定经济价值的国有资源,如土地、森林、矿产、水资源、海洋资源、无线电等。资源性国有资产作为国有资产的重要组成部分,在社会经济运行中发挥着重要作用。

到目前为止,我国初步形成了资源类国有资产收益制度体系。在中央政府层面,财政部已逐步规范资源类国有资产收益,如《财政部关于加强政府非税收入管理的通知》(财综〔2004〕53号)规定,国有资源有偿使用收入包括土地出让金收入,新增建设用地土地有偿使用费,海域使用金,探矿权和采矿权使用费及价款收入,场地和矿区使用费收入,出租汽车经营权、公共交通线路经营权、汽车号牌使用权等有偿出让取得的收入,政府举办的广播电视机构占用国家无线电频率资源取得的广告收入,以及利用其他国有资源取得的收入。《通知》还要求,要依法推行国有资源使用权招标、拍卖,进一步加强国有资源有偿使用收入征收管理,确保应收尽收,防止收入流失。国有资源有偿使用收入应严格按照财政部门规定缴入国库或财政专户。在地方政府层面,已有多个地方政府制定了资源类国有资产收益的规范,如海南省在2009年发布了《海南省人民政府办公厅关于加强国有资源有偿使用收入管理的意见》,山东省2007年发布了《关于加强国有资产(资源)有偿使用收入管理的意见》,湖南省2011年发布了《湖南省国有资源有偿使用收入管理办法》,内容涉及国有资源收益的范围、征收、入库、预算、使用、监督等。

四、行政事业类国有资产收益制度

通常而言,行政事业单位国有资产是行政事业单位履行国家所赋予的公共服务职能的物质基础,具有非营利性。行政事业单位国有资产只存在管理的问题,通过管理保证这些资产充分发挥为公共服务的效益。但基于各种原因,行政事业单位国有资产仍可能产生一定的收益。当然,相对于经营性国有资产收益,其所占的比重较小。也许正是因为这种原因,行政事业单位国有资产收益制度发展相对缓慢、薄弱。但从财政收入的角度讲,行政事业单位国有资产收益与经营性国有资产收益没有差别,都应该建立相应的规范制度,保证收益的收缴、使用规范,纳入财政法治的范畴。

改革开放以前,我国行政事业单位资产在“统收统支”的模式下,没有资产收益的概念。改革开放以后,行政事业单位部分资产加入创收行列,转为经营性资产,对其收益管理经历了一个逐步规范的过程。20世纪80年代,行政事业单位设备陈旧,经费严重不足,其经营性资产收入都留给单位,弥补财政经费不足,也未纳入财政管理。进入20世纪90年代后,在财政部和国家国有资产管理局的主导下,制定了相应的规章制度,逐步将这部分收入纳入财政预算外资金管理,先是专户储存,后列入财政预算,成为财政非税收入一部分。

为了进一步加强行政事业单位国有资产管理,2006年财政部发布了《行政单位国有资产管理暂行办法》(财政部令第35号)和《事业单位国有资产管理暂行办法》(财政部令第36号)。两个“暂行办法”对国有资产收益作了规范。《行政单位国有资产管理暂行办法》规

定:行政单位出租、出借和经营使用国有资产形成的收入以及处置国有资产获得的收入属于国家所有,应当按照政府非税收入管理的规定,实行“收支两条线”管理。《事业单位国有资产管理暂行办法》规定,事业单位对外投资收益以及利用国有资产出租、出借和担保等取得收入应当纳入单位预算,统一核算,统一管理。

第五节 彩票法

我国彩票发行始于改革开放初期,初衷多是为某项活动筹集资金。三十多年来,彩票从无到有,发行量逐年攀升,为体育、福利等公益事业筹集了大量资金。与之形成对比的是彩票立法的滞后。在我国彩票法规体系中,除2009年国务院制定的《彩票管理条例》,更多的是行政规章和规范性文件,且彩票管理方面的问题很多。因此,提升中国彩票法治水平是中国彩票业进一步发展的必由之路。

一、彩票的概念和特征

依照国务院《彩票管理条例》的规定,彩票是指国家为筹集社会公益资金,促进社会公益事业而特许发行、依法销售,自然人自愿购买,并按照特定规则获得中奖机会的凭证。

从上述定义可知,彩票具有下列法律特征:(1)公益性。彩票是博彩形式的一种,具有博彩的副作用,国家之所以特许发行彩票,主要目的是筹集社会公益金。(2)垄断性。彩票是由国家特许发行、依法销售的。未经政府许可,任何人不得发行彩票。(3)射幸性。彩票发行机构和彩票购买者之间是一种射幸合同关系,其特点是具有“以小博大”的“输-赢”概率。民法通则和合同法没有规定射幸合同,《彩票管理条例》第一次确立其合法性,但仅限于国家特许发行的彩票。(4)自愿性。彩票发行不得摊派、不得强买强卖。(5)要式性。彩票必须遵守特定的形式和程序,否则会影响其效力。

不管是通过税收还是公益金形式,彩票客观上能给政府带来财政收入。然而,彩票发行是否由此要遵循收入最大化,却必须从彩票功能定位的角度深入思考。一方面,彩票的原初功能和主要功能是“娱乐”,“收入筹集”是在特定环境条件下国家(地区)政府对彩票功能的“外力附加”。在财政收入最大化导向下,国家势必推动彩票不断扩张,问题彩民可能由此越来越多。另一方面,彩票更多由中低收入人群购买,公益金自然更多地由此类人群负担,财政不公平问题由此产生。尽管政府仍可以从彩票中汲取一定收入,但这种收入构成公共服务之“对价”,不会诱发负担不公和问题彩民等社会问题。因此,我国彩票制度从价值导向上应该纠偏,应拒绝将收入最大化作为彩票发行的宗旨。

实际上,政府也已经开始意识到彩票的负面影响,开始宣扬公益彩票和责任彩票的理念。与此相适应,财政部发文强调,彩票资金构成比例既要实现政府特许发行彩票筹集资金发展社会公益事业的宗旨,也要为彩票机构开展业务提供经费保障;既要满足社会公众对彩票的娱乐需求,保护彩票购买者的积极性,也要合理控制彩票游戏的刺激性,彰显国家彩票的社会责任。

二、彩票监管法律制度

在我国彩票业发展的早期,彩票呈现发行主体多元化、发行主体与公益金使用主体重

合、没有统一的政府主管部门等特征,没有形成系统的彩票管理制度,国务院基本上是按特例处理部门或地方上报的发行彩票请示。1991年《国务院关于加强彩票市场管理的通知》规定,拟发行彩票的省、自治区、直辖市、计划单列市人民政府和国务院有关部门应提前半年向中国人民银行报送发行计划及发行办法,经人民银行审查后报国务院批准。对于未经国务院批准擅自发行或变相发行彩票,违反批准的规模和办法的,由工商部门进行查处。1996年《国务院关于进一步加强对彩票市场管理的通知》强调,彩票发行批准权集中在国务院,任何地方或部门无权批准发行彩票。未经国务院批准,一律停止发行。1994年《国务院办公厅关于体育彩票等问题的复函》规定,体育彩票的发行要严格按照国务院的有关规定实施,各级人民政府和人民银行等有关部门要加强监督和管理。

随着我国彩票市场的发展,彩票市场的监督与管理急待加强,先前分散的多头管理模式无法适应这一要求。1994年中共中央办公厅、国务院办公厅《关于严格彩票市场管理禁止擅自批准发行彩票的通知》第一次明确中国人民银行是国务院主管彩票的机关,会同民政部、国家体委和国家工商局等有关部门管理彩票市场。1995年中国人民银行《关于加强彩票市场管理紧急通知》继而规定,中国人民银行具体负责制定全国彩票市场管理政策和规章制度;负责商有关部门拟定全国彩票发行的年度规模和规模内各项指标,报国务院批准后,下达彩票发行机构执行;负责审批彩票新种类的开设及彩票游戏规则、审批印制厂商的彩票印制资格、审批彩票对外合作业务及国务院授予的其他职责。

彩票实际上不仅是金融问题,也是财政分配问题,人民银行的金融监管仅仅是维持一种金融秩序,对社会分配结果没有影响。承担社会分配职能的是财政部,因此,财政部承担彩票监管职能更合理。1999年年底,国务院决定,彩票监管职能由中国人民银行转移至财政部。2000年财政部《关于接收彩票监管职能有关事项的通知》明确规定,地方各级财政部门是本地区彩票市场的行政管理部门。地方财政部门监管职能包括管理彩票市场,监督和控制在彩票发行额度,审批彩票发行方案和销售方案,监督和管理彩票公益金分配使用。

2001年《国务院关于进一步规范彩票管理的通知》明确规定,财政部负责起草、制定国家有关彩票管理的法规、政策;会同民政部和体育总局研究制定彩票资金使用政策,监督彩票资金的解缴、分配和使用。民政部、体育总局根据国家有关法规、政策和制度,分别研究制定福利彩票和体育彩票的发行、销售和资金管理的具体办法并组织实施;负责研究制定本系统彩票发展规划;研究提出发行额度并经审核批准后实施;确保及时足额向财政专户解缴彩票公益金;加强对彩票发行和销售机构管理,努力降低成本,扩大发行规模。财政部要尽快制定统一的彩票发行与销售管理、彩票发行与销售机构财务管理以及彩票公益金管理的办法,规范彩票发行与销售机构的行为,加强对彩票资金的监督及管理。

2009年国务院颁布的《彩票管理条例》第5条明确规定,国务院财政部门负责全国的彩票监督管理工作。国务院民政部门、体育行政部门按照各自的职责分别负责全国的福利彩票、体育彩票管理工作。省、自治区、直辖市政府财政部门负责本行政区域的彩票监督管理工作。省、自治区、直辖市政府民政部门、体育部门按照各自的职责分别负责本行政区域的福利彩票、体育彩票管理工作。县级以上各级政府公安机关和县级以上工商行政管理机关,在各自职责范围内依法查处非法彩票,维护彩票市场秩序。

综上所述不难看出,我国彩票监管经历了由最初的多头监管,到以中国人民银行监管为主、其他部门配合,再到现行的以财政部监管为核心,民政、体育、工商、公安配合的过程。与