

普通高等教育“十二五”规划教材



21世纪法学规划教材

3rd edition

财税法

——原理、案例与材料 (第三版)

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

(第三版)

Finance and Taxation Law:
Theories, Cases and Materials

3rd Edition

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. —3版. —北京:北京大学出版社,2017.3

(21世纪法学规划教材)

ISBN 978-7-301-28113-0

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(2017)第032830号

- 书 名 财税法——原理、案例与材料(第三版)
Caishuifa—Yuanli、Anli yu Cailiao
- 著作责任者 刘剑文 著
- 责任编辑 王 晶
- 标准书号 ISBN 978-7-301-28113-0
- 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 北京鑫海金澳胶印有限公司
- 经 销 者 新华书店
- 787毫米×1092毫米 16开本 23.5印张 572千字
- 2013年2月第1版 2015年1月第2版
- 2017年3月第3版 2017年3月第1次印刷
- 定 价 49.00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



刘剑文 北京大学法学院教授，博士生导师。西南财经大学兼职博士生导师。北京大学财经法研究中心主任、

中国财税法治战略研究院院长。兼任中国法学会常务理事、中国财税法学研究会会长、世界税法协会（ITLA）主席、全国人大常委会立法专家顾问、财政部法律顾问、国家税务总局行政复议委员会委员、中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员。在《中国社会科学》《中国法学》《法学研究》《人民日报》等期刊报纸发表论文百余篇。独著、合著学术著作、教材五十余部。科研成果获全国高等学校科学研究优秀成果奖二等奖、北京市哲学社会科学优秀成果一等奖。国家社会科学基金重大项目“促进收入公平分配的财税法治创新研究”首席专家。

主要研究领域为财税法、经济法、知识产权法、公共财政政策。



丛书出版前言

秉承“学术的尊严,精神的魅力”的理念,北京大学出版社多年来在文史、社科、法律、经管等领域出版了不同层次、不同品种的大学教材,获得了广大读者好评。

但一些院校和读者面对多种教材时出现选择上的困惑,因此北京大学出版社对全社教材进行了整合优化。集全社之力,推出一套统一的精品教材。

“21世纪法学规划教材”即是本套精品教材的法律部分。本系列教材在全社法律教材中选取了精品之作,均由我国法学领域颇具影响力和潜力的专家学者编写而成,力求结合教学实践,推动我国法律教育的发展。

“21世纪法学规划教材”面向各高等院校法学专业学生,内容不仅包括了16门核心课教材,还包括多门传统专业课教材,以及新兴课程教材;在注重系统性和全面性的同时,强调与司法实践、研究生教育接轨,培养学生的法律思维和法学素质,帮助学生打下扎实的专业基础和掌握最新的学科前沿知识。

本系列教材在保持相对一致的风格和体例的基础上,以精品课程建设的标准严格要求各教材的编写;汲取同类教材特别是国外优秀教材的经验和精华,同时具有中国当下的问题意识;增加支持先进教学手段和多元化教学方法的内容,努力配备丰富、多元的教辅材料,如电子课件、配套案例等。

为了使本系列教材具有持续的生命力,我们将积极与作者沟通,结合立法和司法实践,对教材不断进行修订。

无论您是教师还是学生,在适用本系列教材的过程中,如果发现任何问题或有任何意见、建议,欢迎及时与我们联系(发送邮件至 bjdxpbs1979@163.com)。我们会将您的意见或建议及时反馈给作者,供作者在修订再版时进行参考,从而进一步完善教材内容。

最后,感谢所有参与编写和为我们出谋划策提供帮助的专家学者,以及广大使用本系列教材的师生,希望本系列教材能够为我国高等院校法学专业教育和我国的法治建设贡献绵薄之力。

北京大学出版社

2012年3月

第三版说明

本书第二版出版至今,已近两载。在这两年的时间里,我国的财税体制改革进一步深化,财税法治快速推进。从如火如荼的全行业“营改增”,到《环境保护法(草案)》首次提请审议;从房地产税法被列入全国人大常委会立法计划,到《立法法》修改,对税收法定原则做了清晰、细化的规定,等等,都反映了国家对财税法治的积极探索和不懈努力。财税变革的一小步,可以说都是国家迈向财税法治的一大步,其间,也凝结了广大财税法人的智识成果和求是精神。

财税领域的民主和法治关系到每一个人的生老病死、衣食住行,和老百姓生活息息相关。应当看到,走向财税法治,不能只求“毕功于一役”,也不能只求“快”而不保“质”,我们需要反复思索,探求既符合国际通行做法又适应我国本土化发展的改革路径。作为教员,我们又需要根据法治环境的变化、法律规范的修改、法治理念的突破不断更新相应的研究内容和研究方法。

本人从事财税法教学与研究已三十载,有幸见证了我国财税法事业的日渐茁壮,更希望能在这样一个财税法治建设的伟大时代,让更多的人接触财税法、了解财税法、运用财税法,为我国的全面深化改革和全面依法治国尽点绵薄之力。在这样的想法下,就有了第三版的修订工作。

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,主要的修改变化如下:

(1) 导论中充实了财税法学的“领域法学”“公共财产法”和“理财治国”这三大支柱理论。这三大支柱理论互为犄角、相互映衬,构成了一个“三位一体”,既能够与其他领域的法律现象融汇沟通,又能够关照财税法领域自身需要解决的问题的思想体系。此外,补充了“财税法律一体化”理论,梳理了中国现代财税法的理论体系和思想体系。

(2) 第一章删除了财政法的调整对象,增加了财政法的历史变迁,并对财政法定原则、财政法体系作了较大的修改。

(3) 第二章根据中央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》,国务院颁发的《关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》,修改了财政收支划分法律制度。

(4) 第四章对财政支出法律制度概述部分进行了修改。

(5) 第六章对财政监督法学原理、理论依据和分类等方面进行了较大的修改。

(6) 第七章根据修改后的《立法法》,充实了“税收法定原则”的内容,删除了社会政策原则。

(7) 第八章结合 2016 年 5 月 1 日推行的全行业营改增试点更新了“营改增”的相关内容,还切合已经退出历史舞台的营业税,删去了“营业税法律制度”一节,并在本书其他相关

部分进行了修正。

(8) 第九章修改了企业所得税法中税率、优惠政策的内容。

(9) 第十章依 2016 年 7 月 1 日起我国全面推开了资源税制改革,对资源税制度作了较大的修改。对土地增值税制度也作了适当修改。

(10) 教材中的一些阅读材料也随着时代的发展进行了更新。

特此说明!

刘剑文

2016 年 10 月

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 财政法的概念与历史变迁
- 19 | 第二节 财政法的体系与渊源
- 27 | 第三节 财政法的地位与功能
- 33 | 第四节 财政法的基本原则

41 第二章 财政平衡法律制度

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

64 第三章 预算法律制度

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

86 第四章 财政支出法律制度

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

107 第五章 非税财政收入法律制度

- | | | |
|-----|-----|--------------|
| 107 | 第一节 | 非税财政收入法律制度概述 |
| 109 | 第二节 | 费用征收法律制度 |
| 116 | 第三节 | 公债法律制度 |
| 123 | 第四节 | 彩票法律制度 |
| 129 | 第五节 | 国有资产收益法律制度 |

134 第六章 财政监管法律制度

- | | | |
|-----|-----|-----------|
| 134 | 第一节 | 财政监管法概述 |
| 140 | 第二节 | 权力机关的财政监管 |
| 147 | 第三节 | 财政机关的财政监管 |
| 155 | 第四节 | 财政审计监管 |

| 下 篇 税 法 |

167 第七章 税法总论

- | | | |
|-----|-----|----------|
| 167 | 第一节 | 税法的概念与特征 |
| 169 | 第二节 | 税法的性质与作用 |
| 172 | 第三节 | 税法的地位与体系 |
| 175 | 第四节 | 税法的渊源与效力 |
| 182 | 第五节 | 税法的基本原则 |
| 191 | 第六节 | 税收法律关系 |
| 196 | 第七节 | 税法要素 |

205 第八章 商品税法律制度

- | | | |
|-----|-----|-----------|
| 205 | 第一节 | 商品税法律制度概述 |
| 207 | 第二节 | 增值税法律制度 |
| 218 | 第三节 | 消费税法律制度 |
| 224 | 第四节 | 关税法律制度 |

230	第九章	所得税法律制度
230	第一节	所得税法律制度概述
235	第二节	企业所得税法律制度
255	第三节	个人所得税法律制度
268	第十章	财产税和行为税法律制度
268	第一节	房产税法律制度
272	第二节	资源税法律制度
279	第三节	土地税法律制度
286	第四节	车船税法律制度
291	第五节	契税法法律制度
294	第六节	印花税法法律制度
298	第十一章	税收征管法律制度
298	第一节	税收征管法律制度概述
302	第二节	税务管理法律制度
308	第三节	税款征收法律制度
323	第四节	税务检查法律制度
329	第五节	税收征管法律责任
332	第六节	税务代理法律制度
339	第十二章	税收救济法律制度
339	第一节	税收救济法律制度概述
341	第二节	税务行政复议法律制度
349	第三节	税务行政诉讼法律制度
357	第四节	税务行政赔偿法律制度
365		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

财税法是一个新兴的领域法,财税法学是一个新兴交叉的领域法学。

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。财政包含税收,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何不同。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

经过近三十年的发展,植根于中国的财税法实践,能够解释和回应现实的法律现象,并致力于解决现存的法治问题,具有中国特色的现代财税法学理论大厦的雏形和架构已经凸显。这一理论体系主要包括“领域法学”“公共财产法”和“理财治国”这三大支柱理论。这三大支柱理论互为犄角、相互映衬,“三位一体”,既能够与其他领域的法律现象融汇沟通,又能够关照财税法领域自身需要解决的问题的思想体系。

“领域法学”“公共财产法”和“理财治国”这三大支柱理论与“财税法律一体化”理论、纳税人权利保护理论、财税契约理论、财税控权理论、财税衡平理论、财税程序正义等理论,构成了中国现代财税法的理论体系和思想体系。

(一) 领域法学理论

“领域法学”回答了财税法等新兴学科、交叉学科的学科定位问题。领域法学是一个以问题为导向,注重部门法互动、同构的新型法学学科体系、学术体系和话语体系。该理论回答了财税法等新兴学科、交叉学科的学科定位问题,回应了现代法学学科分类的棘手问题,通过反思传统部门法学理论及其研究方法在解决重要领域和新兴领域重大问题过程中的局限性,尝试重塑所有新兴学科、交叉学科的功能和定位,与部门法学同构而又互补。领域法学既是对部门法体系划分的突破,也是对现有法学研究方法的反思。

作为领域法学的财税法学,就其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。^①

(二) 理财治国理论

“理财治国理论”,亦称“理财治国观”,回答了财税法的目标宗旨问题。所谓“理财治国观”,是一种治国理政的新理论新思想,即通过“理财”更好地实现“治国”目标的理念或者思维,它是民主理财、科学理财、法治理财的集大成者;其理论内核是对国家治理语境下财税法宗旨的高度概括和提炼。从过程的角度讲,强调理财过程中的合理、合法、合宪;从目的的角度讲,强调理财目的是为民、为公、为国;从本质的角度讲,则是强调理财的法治性、现代性、公开性和公共性。财政是国家治理的基础和重要支柱。这种治国理论的提出将财税法提升至国家治理的高度,体现了国家治理模式的创新,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,为化解我国新时期的社会矛盾和社会问题提供了具有启示性的思路。

(三) 公共财产法理论

“公共财产法”理论则回答了财税法的属性特质问题。换言之,“公共财产法”理论对“财税法是什么”“财税法为什么”和“中国需要什么样的财税法”等重大问题做了回应,澄清了人

^① 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。

们对于财税法认识的误区。公共财产法的要旨是规范和治理公共财产,限制或者控制政府的公共财产权力,以实现纳税人权利的有效保护。公共财产法作为现代财税法的基石范畴,解决了学科发展的理论瓶颈,并有助于消除传统的对抗关系和偏见,树立一种良性互动、协作共赢的财税法治文化。

(四) 财税法律一体化理论

“财税法律一体化”理论研究,倡导打通纳税人、征税人、用税人的内部逻辑和关联性,对税法与财政法进行整体主义思考和一体化研究。

(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。

(七) 财税控权理论

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。

(八) 财税衡平理论

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,财税法通过在国家和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。

(九) 财税程序正义理论

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

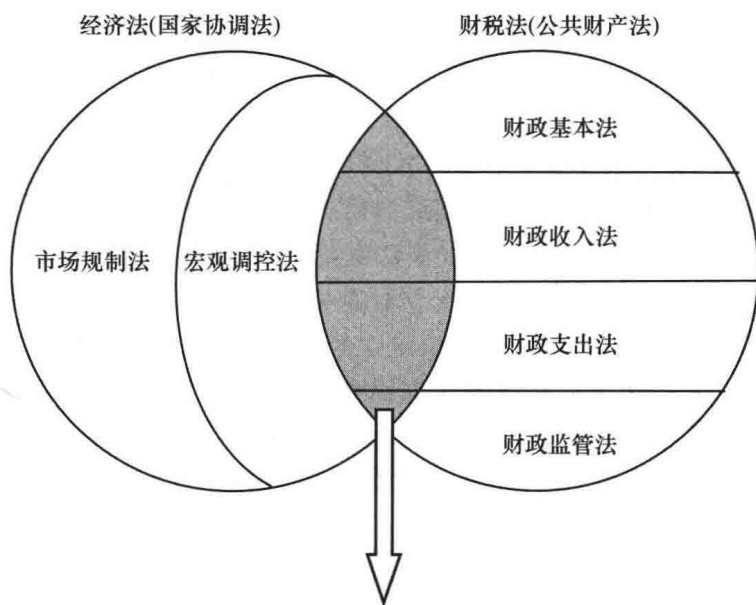
政行为本身和财政结果的公平合理。另一方面,程序正义还能在确保纳税人权利和公共利益等因素而得到有效维护的同时,提升财政管理效率和透明度,遏制腐败和寻租行为。程序的存在价值就在于对行为本身提供明确的法治化指引。

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

财税法学与经济法学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)。二者不同之处在于在分类标准上,财税法学是一门以问题为导向的领域法学,而经济法学以调整对象为中心;另外,两者也因所研究的核心法律的不同而展现出不同思路和侧重。对于财税法和经济法而言,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;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;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;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;在制度结构上,财税法以财政基



财税宏观调控法 (经济法与财税法的交叉部分)

图 0-1 财税法与经济法的交叉关系

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

表 0-1 财税法与经济法的对比

对比	经济法	财税法
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

财税法学与行政法学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。财税法学与民商法学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。财税法学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

^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,财税法学也是一门新兴的领域法学。

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(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: