

刘剑文 主编

改革开放40年与 中国财税法发展

法律出版社
LAW PRESS · CHINA

改革开放40年与 中国财税法发展

刘剑文 主编



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

改革开放 40 年与中国财税法发展 / 刘剑文主编. --
北京: 法律出版社, 2018
ISBN 978 - 7 - 5197 - 2750 - 5

I. ①改… II. ①刘… III. ①财政法—研究—中国②
税法—研究—中国 IV. ①D922.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 225776 号

改革开放 40 年与中国财税法发展
GAIGE KAIFANG 40 NIAN YU ZHONGGUO CAISHUIFA FAZHAN

刘剑文 主编

策划编辑 沈小英
责任编辑 陈 妮 毛镜澄
装帧设计 贾丹丹

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 北京虎彩文化传播有限公司
责任校对 马 丽
责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经法治出版分社
开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 28.75
字数 600 千
版本 2018 年 10 月第 1 版
印次 2018 年 10 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

网址/ www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/ info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/ jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792

咨询电话/010-63939792

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85330678

重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636

深圳分公司/0755-83072995



书号: ISBN 978 - 7 - 5197 - 2750 - 5

定价: 130.00 元

(如有缺页或倒装, 中国法律图书有限公司负责退换)

目 录

绪 论 学科突起与方法转型:中国财税法学变迁 40 年	(1)
一、概览审视:中国财税法学 40 年发展脉络	(1)
二、教义立场:知识谱系的演进与变迁	(6)
三、本土贡献:理论突破与方法革新并重	(9)
四、制度引导:学科建设与法治建设的交互	(13)
五、前瞻展望:以问题导向作为学科繁荣的基点	(18)

第一编 改革开放 40 年中国财税法的整体发展

第一章 40 年来中国财税法的阶段划分与发展路径	(23)
一、中国财税法的起步阶段(1978 ~ 1993 年)	(23)
二、中国财税法的积累阶段(1994 ~ 2007 年)	(28)
三、中国财税法的创新阶段(2008 ~ 2014 年)	(35)
四、中国财税法的繁荣阶段(2015 ~ 2018 年)	(42)
第二章 40 年来财税法学科性质与学科体系的认知探索	(47)
一、财税法学科性质与整体认知	(47)
二、财税法学科性质的演变脉络	(48)
三、财税法学科体系的认知探索	(55)
四、当前财税法学科的理论共识	(59)
五、推动国家治理现代化的财税法学	(63)
第三章 40 年来财税法学核心范畴与研究范式的演进	(64)
一、40 年来财税法学核心范畴的演进	(64)
二、40 年来财税法学研究范式的演进	(78)
第四章 40 年来财税法学科建设与人才培养的发展	(99)
一、财税法学科 40 年变迁发展概述	(99)
二、政策注脚:调控手段泛化中的财税法学科(1978 ~ 1988 年)	(101)
三、理论伸张:税治意识觉醒中的财税法学科(1988 ~ 1998 年)	(103)

四、学科突破:独立价值彰显中的财税法学科(1998~2008 年)	(105)
五、全面发展:核心体系建设中的财税法学科(2008~2018 年)	(107)
六、审思展望:兼评近 15 年变化及态势	(109)
第五章 40 年来财税法学组织建设与对外交流的发展	(112)
一、40 年来全国性财税法学会的发展状况	(112)
二、党的十八大以来中国法学会财税法学会的主要贡献和社会影响	(117)
三、40 年来地方性财税法学会的发展状况	(131)
四、40 年来国际性财税法学会的发展状况	(135)
五、40 年来财税法研究机构的发展状况	(136)
六、40 年来财税法对外交流状况	(142)

第二编 改革开放 40 年中国财税法治理论与实践的发展

第六章 改革开放 40 年中国法治税收理论的发展	(149)
一、萌芽:法治与人治之争论(1978~1988 年)	(149)
二、产生:税收法制独立探索(1988~1998 年)	(150)
三、发展:税收法制晋升税收法治(1998~2008 年)	(152)
四、成型:从税收法治走向法治税收(2008~2018 年)	(155)
五、法治税收理论发展展望	(158)
第七章 改革开放 40 年中国税收债务关系理论的发展	(160)
一、统计与分析:税收债务关系理论 40 年的文献脉络	(160)
二、共识与差异:税收债务关系理论的内容归整	(164)
三、检视与反思:税收债务关系理论的整体评价	(167)
四、传承与超越:税收债务关系理论的可能走向	(170)
第八章 中国税收立法 40 年的发展	(175)
一、税收立法 40 年有关数据统计的说明	(175)
二、中国税收立法 40 年总体概况	(176)
三、中国税收立法 40 年历史时期和发展阶段的划分标准	(193)
四、中国税收立法 40 年发展阶段的演进	(198)
五、中国税收立法发展的趋势与完善对策	(210)
第九章 中国财税行政 40 年的发展	(220)
一、财税行政的含义与中国财税行政 40 年的发展阶段	(220)
二、40 年来财税机关及其权责的发展	(221)

三、40 年来财税行政执法程序的发展	(228)
四、40 年来财税行政争议解决的发展	(232)
第十章 中国税务司法 40 年的发展	(238)
一、改革开放 40 年中国税务司法制度梳理	(238)
二、改革开放 40 年中国税务司法大数据分析	(240)
三、改革开放 40 年中国税务司法学术研究综述	(249)
四、新时代税务行政诉讼的特征	(254)
第十一章 改革开放 40 年中国纳税人权利保护理论的发展	(258)
一、第一阶段(1978~1991 年):理论上尚付阙如的境况	(258)
二、第二阶段(1992~2001 年):在“孕育”中初现生命力	(260)
三、第三阶段(2002~2015 年):对纳税人权利多维度保障的推进	(263)
四、第四阶段(2016~2018 年):《立法法》修改后的繁荣气象	(267)
第十二章 40 年来中国财税法理论与实践互动的典型案例梳理	(272)
一、财税立法中的理实互动	(272)
二、财税法规范实施中的理实互动	(274)
三、税务行政救济中的理实互动	(276)
四、财税法专家学者参与财税法治建设	(277)
五、财税法理实互动中的智库类平台建设	(279)
六、财税法理实互动中的人才队伍培养	(280)
七、财税法理实融贯下的典型文献与交流平台	(282)
八、财税法理实融贯下的特色互联网平台	(283)

第三编 改革开放 40 年中国财税部门法的发展

第十三章 改革开放 40 年中国预算法的发展	(287)
一、改革开放 40 年中国预算法的发展逻辑	(287)
二、改革开放 40 年中国预算法的发展脉络	(290)
三、改革开放 40 年中国预算法发展的初步评价与发展定位	(301)
第十四章 改革开放 40 年中国政府性收费制度的发展	(309)
一、发展回顾:40 年政府性收费的发展历程与两种倾向	(309)
二、性质疏辨:定位不清是政府性收费混乱的根源	(313)
三、现行不足:从实体到程序的正义性缺失	(317)
四、改革进路:政府性收费法治化的改革展望	(321)

第十五章 改革开放 40 年中国政府采购法的发展	(327)
一、改革开放 40 年中国政府采购法的历史性变化	(327)
二、改革开放 40 年中国政府采购法的制度成效	(333)
三、改革开放 40 年中国政府采购法的实施问题	(338)
四、中国政府采购法律制度的理念跃升和制度完善	(342)
第十六章 改革开放 40 年中国个人所得税法的发展	(350)
一、内外有别:个人所得税法的隐现(1978~1993 年)	(350)
二、三税统一:个人所得税法的初创(1994~2001 年)	(352)
三、稳步探索:个人所得税法的经验积累(2002~2010 年)	(353)
四、厚积薄发:个人所得税法的改革争鸣(2011~2018 年)	(355)
五、个人所得税法背后的公平正义观念变迁	(357)
第十七章 改革开放 40 年中国企业所得税法的发展	(359)
一、企业所得税制 40 年的发展概览	(359)
二、企业所得税主体制度的发展	(363)
三、企业所得税客体制度的发展	(366)
四、涉外企业所得税制度的发展	(371)
五、企业所得税程序制度的发展	(373)
六、企业所得税制度变迁的理论思考	(374)
第十八章 改革开放 40 年中国货物与劳务税制度的发展	(378)
一、中国货物与劳务税的学术探索——以 CNKI 期刊论文数据 为分析中心	(378)
二、中国货物与劳务税税制的早期探索(1950~1983 年)	(383)
三、增值税制度框架基本形成(1983~1994 年)	(385)
四、分税制后的增值税制改革(1994~2012 年)	(388)
五、增值税的“全覆盖”改革(2012~2018 年)	(391)
六、后“营改增”时代增值税的改革走向	(394)
第十九章 改革开放 40 年中国绿色税法的发展及其未来展望	(397)
一、改革开放 40 年中国绿色税法发展的简要历程	(397)
二、改革开放 40 年中国绿色税法发展的主要特点	(403)
三、中国绿色税法对生态文明建设回应的重要不足	(405)
四、生态文明建设要求下的中国绿色税法应然内容	(408)
第二十章 改革开放 40 年中国税收程序法的发展	(411)
一、40 年中国税收程序法研究样本的选取	(412)

二、各项税收保障措施的相关文献样本的实证分析·····	(413)
三、基于文献样本的税收保障制度研究状况之整体检视·····	(424)
四、40 年税收程序法研究之困局 ·····	(426)
五、税收程序法发展的理论储备与研究路径·····	(428)
第二十一章 改革开放 40 年中国国际税法的发展·····	(431)
一、起步和摸索阶段(1978~1993 年) ·····	(431)
二、完善、积淀与酝酿阶段(1994~2007 年) ·····	(434)
三、升级自身体系参与国际税制改革阶段(2008~2014 年) ·····	(438)
四、后 BEPS 时代(2015~2018 年) ·····	(444)
后 记 ·····	(451)

绪论 学科突起与方法转型： 中国财税法学变迁 40 年

当代中国财税法学在改革开放至今的 40 年中,已经形成了较完备的学科体系:理论研究层面提出了公共财产法、理财治国观、法治财税、财税法一体化、税收债权债务、纳税人权利保护等多个重要理论,制度建设层面为预算法、个人所得税法、税收征收管理法等大量的财税立法提供了智识支撑,方法转型层面围绕问题意识树立了以领域法学为核心的研究范式。作为新兴、交叉学科的典型代表,财税法学科在过去 40 年中曾经历过外界对其学科定位、教义范畴的质疑,但历史的实践表明:新兴、交叉学科的研究在科学进步乃至国家治理中呈现勃勃生机和活力,扮演着十分重要的角色。通过对中国财税法学科 40 年发展历程的总结和反省,有助于正视学科发展的历史,并在此基础上寻找进一步发展的新领域和新范式。同时,对我国财税法学科发展经验的萃取和提炼,也将增益其他新兴、交叉学科的繁荣发展,共创我国新时代法学研究、法治建设的新局面。同时,我国财税法学科研究 40 年发展之总结也将彰显学科重要性和社会影响力,进一步推进财税体制改革和财税法治建设的纵深发展。

一、概览审视:中国财税法学 40 年发展脉络

一个学科的学术发展史与一国的政治、经济和社会环境转换的密切关系是不言自明的事实。^①在 1978 年改革开放之初,我国开始脱离“以阶级斗争为纲”的漩涡,开启了以经济建设为中心的历史性转变的序幕。与此同时,不断向前推进的经济建设亦对财税法制建设提出了新的期待。

(一) 1978 ~ 1993 年:起步阶段的财税法学

我国在 1980 ~ 1981 年颁布了三部税收法律,分别为 1980 年的《个人所得税法》和《中外合资经营企业所得税法》,以及 1981 年的《外国企业所得税法》,为改革开放提供法律制度保障。随之而来的是,1983 ~ 1984 年对国有企业实行的“第一步利改税”^②和

^① 参见教育人文社会科学重点研究基地——法学基地:《中国法学三十年》,中国人民大学出版社 2008 年版,第 195 页。

^② “第一步利改税”,是指从 1983 年 1 月起我国改革国家与国营企业利润分配关系的一项重大措施。核心内容是将所得税引入国营企业利润分配领域,把国营企业向国家上缴利润改为缴纳税金,税后利润全部留归企业。

“第二步利改税”^①,呈现打破“铁饭碗”“大锅饭”的局面。对国营企业实行利改税,是在总结新中国成立 30 多年历史经验的基础上,尤其是总结近几年经济体制改革经验的基础上作出的重大决策,利改税不仅是国家和企业之间分配形式的改变,而且还涉及分配关系的重大变革。^②“利改税”也是我国工商税收制度的一次全面改革,它充分发挥了税收在取得国家财力,干预、调节社会经济中的杠杆作用。^③1984 年全国人民代表大会常务委员会《关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》以及 1985 年全国人民代表大会《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》,推动了我国税收法律法规体系的建立。尽管 1984 年全国人大常委会的授权决定已于 2009 年被全国人大常委会废止,但 1985 年全国人大的授权决定至今有效,这也从一个侧面说明了我国落实税收法定原则之路仍旧漫长,仍需持续推进。财税法治改革进程的推进,为财税法学的漫漫发展之路奠定基础。

毋庸置疑,我国在 1978 ~ 1993 年发生的诸多标志性事件开创了中国经济社会发展的新局面。1986 年前后,学术界出版了诸多财税法方面的教材并发表了一批有价值的学术成果,学术资源越来越丰富,学者的视野也越来越开阔。在学界曾有一种观点认为,财税法学的起步应从 1986 年起算,不过,若从历史的眼光看,这种观点值得商榷。笔者所收集的资料表示:早在 1979 年,就有学者论述了财税法治的重要性。^④1981 年 12 月《中国财政问题》一书还对财政经济工作中的若干重大理论和实际问题进行了广泛的探讨,^⑤这就足以表明我国财税法学的研究自改革开放伊始就已受到关注,有理由相信这些对财税法治的关注和研究对我国改革开放初期的财税法治建设发挥了积极作用。需要指出的是,这段改革开放初期的学术史对于财税法学的研究意义重大,它不仅能够促使我们客观、全面地认识和评价改革开放后我国财税法学研究的真实起源,同时可以更加深刻地挖掘财税法体系初建的法理支撑。

(二) 1994 ~ 2003 年:发展阶段的财税法学

如果说改革开放初期财税法学研究打开了新局面,那么在 1993 年之后,财税法学便开始进入体系化进程。在这一阶段,“财税法一体化”概念的提出,财税体制改革的深入,以及财税法学研究组织的建立,无不彰显财税法学体系的初建。1994 ~ 2003 年,财税法

① “第二步利改税”,是指从 1984 年 10 月起我国将国营企业原来上交国家的财政收入改为分别按产品税、增值税、营业税、盐税、资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、车船使用税等 11 个税种向国家交税的重大改革措施,也就是由税利并存逐步过渡到完全的以税代利。

② 参见陈共、袁振宇:《利改税的必然性以及税收的调节作用》,载《财政研究》1984 年第 11 期。

③ 参见刘隆亨:《利改税的意义和法律作用》,载《中国法学》1985 年第 1 期。

④ 参见郭展通:《谈谈财政法制问题》,载《财务与会计》1979 年第 9 期;黄永珍:《应当坚持依法征税》,载《财务与会计》1979 年第 3 期。

⑤ 参见蒋映光:《坚持计划经济制度提高计划管理的科学性——读〈中国财政问题〉》,载《人民日报》1982 年 1 月 5 日,第 5 版。

的发展进入了“体系初建”阶段,主要有以下几起标志性事件:

第一,在 1993~1994 年,完整意义上的“财税法一体化”概念正式提出。强调财税法的一体化,是将收入、支出、管理的法治化统筹起来进行一体化研究。这不只是概念的提出,更是理念的变化和研究视野的拓宽。一方面,既要强调收入法律化,还要强调支出和管理的法律化;另一方面,既要考虑纳税人,还要考虑征税人、用税人,强调三位一体。“财税法一体化”概念的提出使财税法的思维、发展空间变得相当宽广。其实,财政收入属于“征税法”的问题,而财政支出则属于“用法”的问题,税款如何征收与税款如何使用本应该是两个密切相关、同等重要的问题。^①

第二,为了积极推进财税体制改革,1994 年年初中央决定推出三项重大改革:(1)改现行的地方财政包干体制为中央财政与地方财政之间的分税制;(2)改革税制,包括改革企业所得税制和流转税制;(3)以国家的资产所有者职能与政府的社会管理职能两者分开为原则,改革国家与国有企业的利润分配制度。^② 这三项重大改革可以说是财税改革思路的根本性突破,标志着我国财税改革步入了制度创新之路。分税制改革也为国家发展奠定了现代财税体制的制度基础。分税制按照税种划分财政收入的方式,打破了财政包干制下一个地方所辖区域内所有的税收和国有企业上缴利润都同地方政府的经济利益相挂钩的做法,对于全国统一市场的形成意义重大。^③ 实际上,我国的很多重大改革都是从财税改革开始,如 1980 年起国家对广东、福建两省在财政体制上实行“大包干”,就是典型的财税问题。1992 年召开的党的第十四次全国代表大会,正式提出建立社会主义市场经济体制,开启了 1994 年的财税体制改革之征程。1993 年年底国务院依据全国人大及其常委会授权,制定了适应社会主义市场经济体制需要的一系列税收单行条例。1994 年全国人大常委会审议通过的《预算法》,贯彻了强化预算法律约束的立法指导思想,规定了科学、合理、有特色的预算约束机制,明确了预算程序中的制约关系、预算监督中的制约关系和预算法律责任,成为这一时期财税法的重要支撑和标志性立法成果。^④

第三,中国税法学会于 1998 年成立,开始进行全国税法的专门化研究。该组织的成立对于财税法学科的发展起到了铺垫和助力作用,它不仅汇集了各地研究财税法的专门人才,在实践活动中更为财税法学者指明了未来的前进方向和奋斗目标。该研究会由笔者建议成立并起草章程,北京联合大学刘隆亨教授当选为会长,自此全国税法的研究开始变得有组织性、规模化。2001 年中国税法学会正式成为中国法学会所属研究

① 参见李大庆、王利军:《“财税一体化”的法律逻辑与制度决定——一种公共财产法的视角》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第 16 卷),法律出版社 2015 年版,第 167 页。

② 参见何振一:《1994 年财税改革举措效果及问题剖析》,载《经济研究》1994 年第 4 期。

③ 参见宁学平:《试论财税改革的完善与配套》,载《财政研究》1994 年第 5 期。

④ 参见郭凯峰:《论我国预算法中的预算制约机制》,载《河北财经学院学报》1994 年第 4 期。

会,并更名为“中国法学会财税法学研究会”,成为组织全国财税法学者的专门研究机构,刘隆亨教授当选为第一届会长。

(三)2004~2012年:转型阶段的财税法学

财税法学体系建立之后,宪法修改、中国财税法学教育研究会的成立、“税收债权债务关系理论”的提出与重要法律的出台,促使了中国财税法研究的转型与升级。2004~2012年中国财税法研究进入了“现代转型”阶段,这一阶段不得不及以下标志性事件:

第一,2004年《宪法》的修改。“国家尊重和保障人权”“国家保护合法的私有财产”等概念第一次在宪法层面被明确规定。此后,不少学者开始从人权、财产权的角度研究税收问题。宪法与民法从不同维度对财产权利进行保护,但宪法财产权是取得民法财产权的基础和前提,在宪法上,财产权属于人权,是一项公权利,与主体的人身不可分。^①保护私人财产不仅有横向角度的民法,还有纵向角度的宪法,宪法的修改同时也为财税法研究提供了基础。

第二,重要法律纷纷出台。2007年出台的两部法律——《物权法》和《企业所得税法》对于私人财产保护的意义非凡。《物权法》是从私法的角度来保护私人财产,《企业所得税法》是从公法角度保护私人财产。新出台的《企业所得税法》不仅实现了并行多年的内外资企业所得税制度的统一,也在此基础上根据新的经济形势的变化,对企业所得税制度进行了完善和补充,并构建了新的制度。然而,基于可能会影响地方政府吸引外资的考虑,《企业所得税法》解决内外资税负平等问题的指向却遭到了一些部门和地方政府的反对。2006年10月笔者应邀到全国人大常委会做法制专题讲座,主要是针对《企业所得税法》制定中的一些重大理论与实践问题。除此之外,2005年《个人所得税法》修改时全国人大常委会举行了新中国成立以来的第一次立法听证会。在这次立法听证会上,国务院提出个人所得税费用减除标准从800元调至1500元。笔者有幸代表法学界参加这次全国性的立法听证会,提出个人所得税费用减除标准调至1600元,最终被全国人大常委会采纳。2007年出台的《政府信息公开条例》(2008年实施)开始推动预算公开,标志着财税法治在我国进一步实践,破除了我国历史长河中“民可使由之,不可使知之”^②的传统官民关系。此后2012年《车船税法》的出台,也象征着税收法定原则落实的起步。

第三,“税收债权债务关系理论”的提出与传播。“税收债权债务关系理论”在西方是被广为接受的理念,2004~2005年被引进中国并逐渐发展成为极具中国特色的“税收债权债务关系说”。有学者认为,税收之债成立的基础是国家与人民之间缔结的关于公

^① 参见刘建军:《宪法上公民私有财产权问题思考——兼论2004年3月14日宪法修正案第二十二条》,载《政法论丛》2004年第5期。

^② 参见《论语·泰伯篇》。

共物品的“社会契约”,税法是该“社会契约”的表现形式。^①早在 1999 年,笔者就提出:“以前我国学者都是从‘权力关系’性质来单一、片面地理解和分析税收法律关系;现在有学者认为税收实体法律关系性质的重心是债务关系,税收程序法主要以国家行政权力为基础,体现权力关系的性质。”笔者比较赞同这一观点,当对某一具体的税收法律关系加以定性时,应当根据其内容、所设计的主体以及其所处于国家税收活动过程的不同阶段来界定处于特定情形下特定的税收法律关系的性质;当需要对抽象的作为整体的税收法律关系进行定性时,可以认为其性质是税收债权债务关系。^②当时该理论给人耳目一新之感,但也受到少数观点的质疑甚至批判,譬如“如果税收是债,或者美其名曰‘公法之债’,要到期偿还,还要支付一定利息,国家存在的物质基础就没有了”。^③此种观点实际上是误解了中国特色的税收债权债务关系理论,但在当时确实代表了部分学者对于税收的传统看法。

第四,中国财税法学教育研究会的成立。在“中国法学会财税法学研究会”成立初期,由于各种原因,研究会并未发挥较大作用。基于此,国内一些财税法学者高瞻远瞩,于 2004 年倡议组建“中国财税法学教育研究会”,并在华南理工大学召开了成立大会。可喜的是,财税法学教育研究会将理论界和实务界真正地有机组织起来,随后在全国多所大学举办了全国性的会议,影响力逐渐攀升。2008 年正值“中国法学会财税法学研究会”换届之机,中国法学会财税法学研究会和中国财税法学教育研究会被有机整合在一起,拓宽了财税法学科发展的平台,也为学科发展带来了新契机。

(四)2013 年至今:创新阶段的财税法学

在中国特色社会主义新时代,中国财税法学的地位发生了突飞猛进的提升,并在中国法学体系中展现了不同以往的发展面貌。纵然“中国特色社会主义新时代”之概念源于党的十九大报告,但就“中国特色社会主义新时代”的时间节点来说,其应从党的十八大习近平当选为总书记时起算,这更契合中国当下实际。这个阶段的标志性事件层出不穷,如党的十八届三中全会所提出的落实税收法定原则、财税体制“三大改革”(税制改革、预算改革、中央与地方财政关系的改革)等。不难看出,从党的十八届三中、四中、五中、六中全会到党的十九大,财税领域改革问题纷纷涌现,受到了中央前所未有的高度重视,这也将财税法治提到了国家治理的新高度,“财政是国家治理的基础和重要支柱”。^④财税法的功能亦应财税法治的要求,从单纯的宏观调控转变为国家治理。作为一种公共财产法,财税法的直接功能就是理好公共之财,既要“定分止争”,又要“物

① 参见汤洁茵:《税收之债与法治理念分析》,载《税务研究》2005 年第 4 期。

② 参见刘剑文、李刚:《税收法律关系新论》,载《法学研究》1999 年第 4 期。

③ 参见王家林:《也从纳税人的权利和义务谈起——就一些税法新理论求教刘剑文教授》,载《法学杂志》2005 年第 5 期。

④ 参见习近平:《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》。

尽其用”。^① 规范理财行为、促进社会公平和保障经济发展是财税法的三位一体功能。^② 2018 年党和国家机构全面改革,本质上彰显了对国家治理机制转变的强调与重视,这恰恰与财税法功能的变化相互契合。纵观新近发展,中国财税改革或者财税法治里程碑式的新局面正是起于党的十八届三中全会。《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》蕴含了诸多理论贡献,将财税体制从经济体制中分离出来进行单独探讨,从根本上摆正了财税体制的定位,厘清了财税体制改革与全面深化改革之间的关系,勾画出了现代财政制度法治化的基本形态。^③

诚然,财税法治应当是“良法之治”^④,2015 年《立法法》的修改意义深远,堪称实现“良法之治”的典范。尤其是《立法法》第 8 条第 6 项,体现了税收法定原则:“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”应当制定法律,这一修改过程实际上对全民进行了一场深刻的税收法定理念的普及和教育。此次《立法法》的修改,适应了中国经济社会的发展和改革不断深化的要求,较好地回应了人民群众对加强和改进立法工作的新期盼,具有十分重要的价值和时代意义。^⑤ 不仅如此,这个阶段发生的涉及社会生活方方面面的诸多重大事件,譬如 2011 年重庆、上海两地房产税改革试点、2014 年年底至 2015 年年初成品油消费税税率的三次提高,都让国民深刻感受到税收法定重要性。2013 年前后公共财产法、理财治国观、领域法学等重大理论被财税法学界逐步提出,更是逐渐得到了学界的认可。越来越多的财税法科研成果发表在重要刊物上,例如,从 2013 年至今,《中国社会科学》发表了 7 篇财税法方面的论文,这在其他法学学科是鲜见的,更足以说明学术界和社会充分认识到了财税法发展的重大意义。

通过梳理我国财税法学 40 年的发展脉络,可以大致勾勒出一幅中国财税法学从蹒跚起步直至创新发展的渐进式发展之壮阔图景。以上各个阶段的发展亦表明,财税法学经过多年的发展日益壮大,在重大理论的突破、研究质量的提升以及与实务领域的互动等方面取得了令人瞩目的成绩。不仅如此,若从知识谱系的演进与变迁的角度出发,更别有一番砥砺前行的景象。

二、教义立场:知识谱系的演进与变迁

1978 年改革开放以后,国家工作的重心转移到经济建设上,经济学研究也随之泛化,由于税法自身所具备的经济性特点,导致从经济学角度看待税法的情况十分普遍,凸显税法的法价值与法功能成为财税法学界的一项重要任务。又因税收在国家财政中的重

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。

② 参见刘剑文:《财税法功能的定位及其当代变迁》,载《中国法学》2015 年第 4 期;侯卓:《论税法分配功能的二元结构》,载《法学》2018 年第 1 期。

③ 参见高培勇:《论国家治理现代化框架下的财政基础理论建设》,载《中国社会科学》2014 年第 12 期。

④ 参见[古希腊]亚里士多德:《政治学》,吴寿彭译,商务印书馆 1965 年版,第 199 页。

⑤ 参见陈俊:《〈立法法〉修改后中国立法体制的发展展望》,载《中国社会科学院研究生院学报》2015 年第 6 期。

要地位,学界开始倡导税法与财政法的一体化研究,这就形成了统一的财税法学形态。随着财税法学研究团队不断壮大,财税法学的理论研究的不断突破与创新,财税法价值与功能进一步锻造了其自身的特点。由此观之,40 年的发展中,财税法的教义立场经历了与经济学研究的区别化以及财政法与税法研究的一体化。特别是进入 21 世纪以后,财税法学因教义立场的成型与经济法学得以分殊,走上了自强、独立发展之路。

(一) 税法的经济研究法学化

在过去相当长的一段历史时期内,学界对于税法的认识似乎仅停留在经济学方面,甚至税法的主要内容一度被认为是对于纷繁复杂的税收数字的计算或者技术规范。2005 年 9 月 27 日全国人大常委会举行立法听证会,讨论《个人所得税法修正案(草案)》中的“费用减除标准”问题。时任中国社会科学院研究中心主任的赵志耕谈道:“扣除标准涉及广大工薪收入者的切身利益,被全社会普遍关注。为广泛听取社会各方面尤其是广大工薪收入者的意见与建议,推进立法科学化、民主化,全国人大法律委员会决定专门就这一问题召开立法听证会。通过听证会,可以使制定的法律充分体现民众的共同意愿,切实维护最广大人民群众的利益。”^①这是我国立法机关第一次增设此种听证程序,也是税法的经济研究法学化的标志之一。此次个人所得税法费用减除标准听证会,吸收了多数人提出的调整意见,是最高立法机关民主立法的一个新突破,也是法治在税法领域的深入显示。

随着学界研究的不断深入,仅从经济学角度来研究税法的状况得到了较大改变。从法律的角度来看,体系完整性、原则明确性、结构合理性、规范逻辑性等要素应当是科学的财税体制所具备的。对于税法而言,其研究内容固然脱离不开计算问题,但计算只是其中的一个小部分。税法还承担着通过分配实现社会公平正义的重大责任,其立法理念、立法宗旨、立法程序等无一不渗透着法律的公平正义的价值与精神。税收的征收、使用与监管,无一不需要法律为其保驾护航,因其对其研究的法学化也是应有之义。

(二) 财政法与税法研究一体化

在中国特色社会主义制度之光的普照下,从我国财税法的内容发展来说,其成功实现了从偏向于经济研究逐步向法学化发展转型。而从比较法的角度来看,“财税法一体化”研究亦为我国财税法研究中收获的丰硕果实。在西方国家,税法一直以来都是一门独立的学科,而财政法则是由宪法和行政法学者来研究的。其实,我国以往研究税法的方式与此做法别无二致。“财税法”这个概念是在 1993 年司法部组织全国成人高等教育法学统编教材《财税法教程》(法律出版社)中第一次出现的,并将财政法与税法独立成篇的同时又整合成一体,并以《财税法教程》命名,“财税法”一词由此进入公众视野。“财税法”这一概念作为一门科学的名称,恰当地表现出了该学科的整体性概貌。既能涵

^① 参见赵志耕:《从法学角度谈〈个税法〉修改》,载《金融时报》2005 年 9 月 8 日,第 A02 版。

盖学科的全部内容,又能突出学科的性质。^①同样是在 1993~1994 年,理论界开始提出了完整意义上的“财税法一体化”概念,使财税法的思维、发展空间变得无限之大。

在公共财政的背景下,“公共性”与法制化需要在价值上相互契合。在收入端,财政收入面向全民课赋,“聚众人之财”;在支出端,财政支出用于公共职能,满足公共需要,“办众人之事”。^②“财税一体化”的研究方式打通了征税与用税之间的关系,将财政收支纳入法定的范围,不仅有利于追求价值上的公平正义,还通过自洽的方式实现这种价值,是可以真正实现征税、管税与用税统一的研究范式,也更加符合财税法治的基本逻辑。

(三) 财税法与经济法研究区别化

尽管财税法学是一门应用法学,但唯有理论创新才能够使其不断焕发出勃勃生机。“财税一体化”研究范式的提出使我国财税法的发展如鱼得水,走上了一条与其他国家和地区迥异的创新之路。除了找到合适的研究方式之外,财税法的学科定位也是一件关乎学科兴衰的大事,其中最关键的就是如何认识财税法与其他学科的关系,尤其是与经济法的关系。20 世纪 80 年代中期以来,几乎所有的经济法学教科书中均会列专章讲述财政法或财税法。而且 2000 年之前,我国经济法学界基于财税政策的调控功能,普遍将财税法作为经济法学体系中的一个组成部分。

财税法被视为经济法的分支,不得不提及经济法的发展历程。改革开放初期,我国经济法学处于初创时期,以“纵横统一”说为理论基础。在市场经济的破竹之势下,民商法学的兴起导致经济法学偏向行政法学领域研究,退守纵向管理关系。且财税被当作类似利率、价格、外汇等经济管理工具,财税法也因此被纳入经济法。然而,不可否认的是,财税法的整体架构包含预算法、政府间财政关系法,以及财政收入法、财政支出法、财政监管法等多位一体的法律体系,经济法难以涵括财税法的全部内容,因为现代财税法在本质上是一种公共财产法,并非宏观调控法。

财税法意义上的公共财产法是指:(1)经由私人财产转化为公共财产之正当性的法律规范以及(2)该转化之公共财产的支配(用益与处分)与保护的法律规范。虽然经济法学与财税法学关系密切,但财税法在不断成长和成熟的过程中,培养了新的、综合性的目标和价值,使自身在立场、视角、观点上有别于经济法,在法律体系中扮演着难以被替代的角色。财税法内涵丰富,以财政预算、平衡、收入、支出和监管为基本架构,尽管税收优惠、财政转移支付等财税法问题上确实包含宏观调控的考量,但财税法以社会财富的分配、公共资金的依法筹集和合理使用为首要目标,而不以调节经济为基本任务。

从根本上说,财税法与经济法的差别不仅是解决问题和范围的不同,两者的定位、功

^① 参见李大庆:《整体主义观念下的中国财税法学——从概念到体系》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第 13 卷),法律出版社 2013 年版,第 154~156 页。

^② 参见熊伟:《财政法基本问题》,北京大学出版社 2012 年版,第 208 页。

能、逻辑范式等均截然不同。从宏观的财政、财税民主和法治,到财税法律手段对经济、社会、文化的调控,进一步到财税执法和各种税费关系,这些均在财税法的研究范围之内。毋庸置疑,财税法研究视野开阔,领域宽广。这也是为何财税法被称作“治国安邦”之道,被视为“纳税人保护之法”,更被定性为一门“经世济用”的应用性法律。财税法学者著书立说,涌现了大量的研究成果,一方面系统财税法学的基础理论,另一方面则聚焦实体制度,意在构筑完善的学科理论体系,努力形成属于财税法学自身的理论特色和研究范式。与此同时,从党的十六大到十九大,综观发展势头迅猛的财税立法、财税执法和财税司法,财税法治建设已逐步进入国家顶层设计的核心,并最终与经济法走上截然不同的变革之路。

财税法与经济法密切相关,这一点不可否认,但这也不妨碍承认财税法具有独立于经济法的学科地位。无论是经济法,还是行政法、民商法和国际法等,各法学学科的研究视角都值得财税法关注和借鉴,何况经济法包含财税调控法,更值得了解和鉴别。随着我国市场经济的不断成熟,经济法可能也会出现一个从“诸法合体”到“诸法分立”的发展趋势,从中剥离出环境法、社会法、财税法等独立学科,而经济法也将在从“负重累累”到“一身轻装”的过程中获得活力和生机。财税法与经济法绝非对立的关系,而应当是和谐共处、共存共赢。

总体来看,作为一个综合性的领域法学科,经过 40 年的发展,财税法学已然呈现出一片欣欣向荣的新气象,其发展也迎来了枝繁叶茂的夏天,甚至是硕果累累的秋天。在无数财税法学者齐心协力的共同奋斗下,无论是问题意识的更新、学术资源的累积、研究范式的革新以及研究质量的提升,都在深度和广度上得到了相当程度的拓展。

三、本土贡献:理论突破与方法革新并重

我国财税法学科发展的理论突破与方法革新并重,既在基础理论方面取得了突破,构建了自己的理论体系;又在研究范式上进行了革新,推动了财税法学自身研究方法论的转型,并促进新兴、交叉法学学科群研究范式的创新。与此同时,这些发展又将通过教育模式的变革得到巩固与发扬,教育部对财税法学的本科生核心课程的定位在客观上认可了财税法学的学科独立性。

(一) 基础理论的突破

“基础理论是财税法学科大厦建设之根基。”^①中国财税法学发展一直非常重视基础理论的完善与深化,^②从而“统摄分论、指导实践和学科自省”。^③2013 年北京大学财经法

① 北京大学财经法研究中心:《关于“强化财税法基础理论研究,建设现代财税法学”的倡议》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第 13 卷),法律出版社 2013 年版,第 1~3 页。

② 刘剑文:《财税法学研究的大格局与新视野》,中国法学会财税法学研究会:《中国财税法学研究会 2015 年年会暨第二十三届海峡两岸财税法学术研讨会论文集》。

③ 刘剑文、陈立诚:《财税法总论论纲》,载《当代法学》2015 年第 3 期。