

财税法学前沿问题研究

依法治国与财税法定原则

中国财税法学研究会 / 主办

刘剑文 / 主编



CAISHUIFAXUE
QIANYANWENTI
YANJIU

YIFAZHIGUO
YU
CAISHUI
FADINGYUANZE

财税法学研究的大格局与新视野 刘剑文

护宪、行宪——法治财政的宪法之维 熊伟

论税收法定的法理基础与抉择 张怡

「税率法定」的法治价值 许多奇

论我国《税收征收管理法》修订草案的亮点、不足和影响 张富强

税制改革背景下纳税义务平等负担之宪法分析 朱孔武

正当法律程序——租税法律主义之程序保障 葛克昌



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

财税法学前沿问题研究

依法治国与财税法定原则

中国财税法学研究会 / 主办
刘剑文 / 主编



CAISHUIFAXUE
QIANYANWENTI
YANJIU

YIFAZHIGUO
YU
CAISHUI
FADINGYUANZE



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

财税法学前沿问题研究. 6, 依法治国与财税法定原则 / 刘剑文主编. —北京: 法律出版社, 2016. 9
ISBN 978 - 7 - 5197 - 0008 - 9

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法—法的理论—研究—中国②税法—法的理论—研究—中国 IV.
①D922. 201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 225700 号

财税法学前沿问题研究 6
依法治国与财税法定原则

刘剑文 主编

编辑统筹 财经出版分社
策划编辑 沈小英
责任编辑 陈 妮 刘晓萌
装帧设计 汪奇峰

© 法律出版社·中国

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 北京京华虎彩印刷有限公司
责任印制 吕亚莉

开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 24.25
字数 523 千
版本 2016 年 9 月第 1 版
印次 2016 年 9 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)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

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、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5197-0008-9

定价:73.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

编辑委员会

主 任	刘剑文				
委 员	俞光远	汤贡亮	贾绍华	刘修文	刘 佐
	陈少英	杨临萍	廖益新	张 怡	张富强
	熊 伟	朱大旗	施正文	周序中	

序 言

2015年12月5~6日,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在华南理工大学召开,本次会议主题为“依法治国与财税法定原则”和“财税法的性质、功能与体系”。中国法学会党组书记、常务副会长陈冀平亲临开幕式现场并发表了重要讲话。我国台湾地区税法学会理事长、东吴大学法律学院教授葛克昌,台湾地区“司法院大法官”、台湾大学法律学院教授黄茂荣,台湾地区“司法院优遇大法官”、台湾地区“中华法学会”理事长蔡清游,东吴大学法律学院教授陈清秀为主要成员的台湾地区财税法代表团共13人出席本次会议,来自大陆高校、科研机构、实务部门的专家学者300余人与会研讨。

本次会议在我国“落实税收法定原则”、深化财税体制改革的背景下召开。2015年第十二届全国人民代表大会第三次会议审议通过了《关于修改〈中华人民共和国立法法〉的决定》,明确规定了税收法定原则。为使税收法定原则的表述更加科学、完整,研究会成员通过各种渠道建言献策,最终促成《立法法修正案(草案)》在表决之前完成重大修改。研究会卓有成效的努力得到了社会各界的广泛赞誉。围绕税收法定原则的全面落实,中央绘制的立法路线图得以面世;“十三五规划”进一步细化了财税改革的总体方略;中央深化改革领导小组更是就深化国税、地税征管体制改革发布了实施方案。这些都充分体现了财税法治在国家治理中的重要地位。基于此,本次会议主题一聚焦“依法治国与财税法定原则”,关注国家财税法治建设重大问题;主题二则关注“财税法的性质、功能与体系”,回归财税法学发展的基础性问题,体现了研究会秉持的理财治国、学术为本的发展理念。

本次会议共收到120多篇参会论文。经中国财税法学研究会会长会议研究决定,以质量和主题契合度为原则,从中遴选出30多篇与年会主题密切相关的论文,分设“财税法的性质、功能与体系”、“依法治国与财税法定原则”、“税制改革与税收征管”、“台湾地区学者专栏”四个栏目,经由法律出版社财经分社编辑出版。

本书由中国财税法学研究会副会长、中国人民大学法学院教授朱大旗统筹编辑,中国财税法学研究会副秘书长、中国人民大学法学院副教授徐阳光负责协助统稿,法律出

版社财经分社社长沈小英、编辑陈妮、刘晓萌等诸位老师在编辑出版过程中付出了大量心血,特此说明并致谢。

编辑出版过程中,纰漏在所难免,敬请各位作者和读者予以谅解。

中国财税法学研究会

2016年7月31日

目 录

第一篇 财税法的性质、功能与体系

财税法学研究的大格局与新视野	刘剑文(3)
财税法的性质、功能与体系论纲	陈乃新(13)
财税法的性质与功能分析	
——基于法律实用主义进路的考察	吕庆明 孟庆瑜(18)
中国财税法的体系与功能转换	李求铎(27)
中国《财政基本法》原则研究	曾军平 朱为群(37)
财税法教育功能实现的反思与路径探索	刘映春 郑晓婷(45)

第二篇 依法治国与财税法定原则

护宪、行宪	
——法治财政的宪法之维	熊 伟(55)
借鉴外国宪法税收法定规定推进中国税收法定早日“入宪”	刘 佐(68)
民主与专业的平衡	
——税收法定原则的中国进路	徐阳光(74)
对百年中国“税收法定原则”研究的回顾与展望	杨大春(87)
财税法定原则的宪法表达及其启示	
——以法国式与英国式的财税入宪模式为例	谭 波(96)
论税收法定的法理基础与抉择	张 怡(103)
社会结构与税法秩序	
——税收法定主义的社会起源	陈国文(109)
“法治国”与法治语境下的税收法定原则	徐 妍(117)
论税收法定与经济调控	董玉明(123)
“税率法定”的法治价值	许多奇(130)
论我国税收授权立法的改革	刘继虎 刘雅迪(135)
税收法定原则司法化初探	马 晶(144)

第三篇 税制改革与税收征管

回顾与希冀

——税制改革呼唤《税收基本法》	汤贡亮(153)
论我国《税收征收管理法》修订草案的亮点、不足和影响	张富强(159)
论《税收征收管理法》中“清税前置”条款之修改	刘佳(165)
税制改革背景下纳税义务平等负担之宪法分析	朱孔武(173)
国家主权与土地税收立法权的分配探析	蚁佳纯(182)
清理规范地方税收优惠政策的背景、进程与思路	李玉虎(195)
公益诉讼与纳税人权利救济	王利军 李大庆(202)

第四篇 台湾地区学者专栏

正当法律程序

——租税法律主义之程序保障	葛克昌(213)
税捐法定原则之热点问题	黄茂荣(244)
财政宪法的基本原则	
——从比较法的观点探讨	陈清秀(257)
财税法定原则与实质课税原则之拉锯	
——从“本金自益,孳息他益”谈起	吴德丰 段士良(285)
租税法定主义与反避税条款的适用	
——以跨境电商销售数字产品之课税为核心	黄士洲(299)
从税捐概念到税法体系	
——建立统一税法典	柯格钟(325)
课税平等原则的具体化	谢如兰(337)
税捐规避与税捐逃漏之区辨	陈佳函(346)
台湾地区中小企业租税优惠之虚实	蔡孟彦(357)

第一篇 财税法的性质、 功能与体系

财税法学研究的大格局与新视野

刘剑文*

一、财税法总论的研究意义

财税法总论,是一种财税法基础理论系统化、体系化的高级形式。总论与分论的划分,普遍存在于各个法律学科之中,这自古有之,如今尤甚。但是,对于“为什么要存在法的总论”,似乎却很少有人论及于此。财税法总论也面临着类似的诘问——到底她只是学者们的理论“游戏”,还是确切地具有现实功能?我们认为,财税法总论绝非虚幻的空中楼阁,而是具有高度实用性的。建构起一个“接地气”的总论,不仅是财税法学成熟的标志,而且契合了我国法学学科整体发展的需要,对于推动法治实践进步具有重要意义。^①

回顾历史,我国的财税法学虽然“先天不足”,仅起步于20世纪80年代后期,比我国法学的整体发展晚了10余年,但发展的步伐一直稳定而矫健。从诞生至今,我国的财税法学研究经历了三次理论飞跃:第一次飞跃是在1994年至1998年,起始于分税制改革。其主要标志是从原先的单纯税法研究转向“财税一体”研究,将纳税人、征税人和用税人三位一体的概念打通,“财政税收法”或“财税法”的概念得以确立,财税法的学科框架就此奠定。第二次飞跃是在2000年到2005年,特别是在2004年“修宪”写入“尊重和保障人权、保护合法的私有财产”条款之后。其主要标志是现代财税法学理论体系的建立,纳税人权利保护、税收债权债务等理论得到确立和宣传。这让财税法学科很快摆脱陈旧的计划经济思维,以崭新的面貌跻身于中国法治变革的浪潮中,并逐渐走向世界。第三次飞跃是从2008年至今,尤其是以十八届三中全会为里程碑事件。其标志是财税法作为“领域法学”学科定位的提出,以及“理财治国观”和“公共财产法”两大核心理论的形成。

经过全体财税法学人的多年努力,一套适合中国国情,上系国计、下连民生的开放

* 北京大学法学院教授、博士研究生导师,中国财税法学研究会会长。

本文系《财税法总论》(刘剑文等著,北京大学出版社2016年版)一书的“前言”部分。

① 刘剑文、陈立诚:“财税法总论论纲”,载《当代法学》2015年第3期。

性、包容性极强的财税法理论体系和财税法制度体系已基本形成。财税法学从传统法学的格局中脱颖而出,不仅建立了完整的学科体系,引入了先进的价值理念,而且与国家法治实践紧密联系,在财税立法、执法和司法中发挥着独特作用,其中的代表性成果主要^①包括:

——构建财税法学科体系,提出全国财税法学科发展战略。构建了财政法和税法一体研究的理论体系,初步建立起完整、自治、严谨的财税法律体系结构;倡导加强基础理论研究,并积极带领全国财税法学界为国家大规模、分步骤、有次序的财税立法活动提供理论支持。聚焦综合学科、交叉学科、新型学科,提出“领域法学”概念,强调“领域法学”区别于传统法学,为知识产权法、环境法、税法等交叉学科提供了有益借鉴,有利于中国法学学科的整体优化与升级。强调财税法作为“领域法学”的定位,倡导对财税法进行多学科、多视角、多维度的全方位、立体化研究。

——提出财税法的“理财治国”理论。理财治国观,是一种在法治视野下通过“理财”更好地实现“治国”目标的理念或者思维,即民主理财、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本质的高度概括和提炼。将财税法定位为中国的“理财之法”和“强国之道”,认为财税法是国家治理现代化的基石,财税改革是全面深化改革的突破口和优选路径,财税法制创新是法治国家建设的助推器和主要抓手。主张财税法要秉持“利益协调”的理念,关注立法与行政、中央与地方、政府与市场三对基本关系,其核心是平衡国家与纳税人之间的关系。

——大力宣传税收法定理论,深化财政法定理论。深刻阐明税收法定原则的历史演进、理论内涵与基本要求,积极探索我国落实税收法定原则的现实路径。在《立法法》修订前后,通过各种途径和渠道向社会宣讲,力促在立法机关、政府和社会公众之间形成广泛共识,共同推进财税法治,落实税收法定原则。建构完整的、具有中国社会主义特色的财税法律体系,提出其由宪法中的财税条款、基础性财税法律和主干性财税法律(含财税收入法、财税支出法和财税监管法)三个层级 30 余部法律构成。

——探讨和深化财税法的功能理论。主张应当从国家治理现代化的高度来完整地认识、把握和发掘财税法的功能,强调从“财税管理”转向“财税法治”,充分发挥财税法规范理财行为、促进社会公平、保障经济发展三大功能。强调财税法的目标在于实现财政权合法、规范、高效运行,从而保护纳税人权利,实现政府财税改革及其具体行为的法治化,保障国家长治久安。

——引介和挖掘财税法的性质理论。推动了中国财税法学界对税收债权债务关系说的启蒙和接受。在将财税法定性为“财产法”的基础上,强调并论证国家与纳税人之间是一种平等的契约法律关系,并探索论证“公共财产法”理论。提出财税法的主要功能不是宏观调控,而是规范政府财政关系或公共财产关系,财税法在本质上是一个财产法问

^① 刘剑文主编:《财税法学研究述评(2005~2014)》,法律出版社 2015 年版。

题,其与私法一道构筑私人财产权的双重保障体系。尝试从公共财产角度构筑财税法学科的核心范畴,促进财税法理念和制度的变革。

——倡导和推进纳税人权利保护理论。主张现代财税法应以纳税人权利保护为中心,提出纳税人权利包括宪法意义上的权利(如依法纳税的权利、参与权和监督权)和税法意义上的权利(如知情权、诚实推定权、陈述与申辩权等)。力促纳税人权利保护原则从“纸面”走向“现实”,并在税收立法、执法和司法的具体实践中得以体现。

经过20余年的演进,财税法学成长为一门新型的、交叉性的法学二级学科,一门以问题为中心的“领域法学”。特别是借着党的十八届三中、四中全会之“大势”和兄弟学科之“助力”,财税法已经越来越成为一门切合社会实际需要的“显学”,一大批具有相当分量的学术成果不断涌现,呈现出一片欣欣向荣之势。国际的经验和中国的现实都告诉我们,财税法治在国家治理中是极其重要的,财税法学科具有“上接天缘、下接地气”的特质和广阔的发展前景。我们有理由相信,中国财税法学的春天已经到来!

不过,在大好的发展形势面前,如果我们静下心来审思,不难发现繁荣景象的背后也潜藏着学科研究可能的“瓶颈”。具言之,一则曰“冷热不均”。学者们对于具体制度的热情明显高于基础理论,而对不同制度的关注度也有较大差异,例如,税法、预算法等就得到众多学者的青睐,而公债法、政府采购法等领域则相对冷门。二则曰“联系不畅”。设想甲学者关注预算权配置,乙学者专攻“营改增”扩围,虽名义上同属财税法研究,但二者研究的旨趣、对象、路径可能都大相径庭,缺乏研究方法与理念上的沟通互动。三则曰“特性不彰”。在财税问题上,经济学、社会学等其他学科都有着较为成熟的研究进路,而一些财税法论著之视角似乎与其并无太大差异,鲜见法律思维与法律方式的独特贡献。

这些症结无疑是学科发展的掣肘,而其要害就在于财税法基础理论研究上的“短板”。具言之,目前学者大多将精力投入于对某一具体财税制度的研究上,特别是关注当下的热点问题,这固然是财税法回应现实需求的体现,但也在客观上造成了“各自为战”的局面,使财税法基础理论研究缺乏关注、深感乏力。虽然分论研究遍地开花,但财税法却尚未能产生一个像民法、刑法等其他法律学科那样的“财税法总论”,对基础性、一般性、共通性问题加以集中讨论。^①这就导致了财税法研究面临着相对薄弱的理论基础和相对闭锁的研究范式的诘问,进而影响到学科体系的自洽性和学科发展的持续性,特别是影响到财税法在国家治理现代化和全面深化改革、全面依法治国进程中应有作用与功效的发挥。

从宏观上看,我国财税法学科在进化过程中时常表现出对政策的较强依附性,财税

^① 当然,学界已经产生了一些涉及财税法基础理论的研究,但其数量有限,也比较零散、不成体系,一般只是对原则、理念等某个基本范畴进行探讨,而且不同学者提出的“基础理论”所包含的范畴也颇为混乱。因此,财税法总论研究的重要任务之一就是要对现有的基础理论进行反思完善和去伪存真,厘清应当纳入研究视野的基本范畴,再按照一定的逻辑进路对这些范畴进行体系化和重构。

法理论往往随财税政策而演进,甚至异化为对现行财税政策的合法性注脚。这种趋势是我们必须警惕的,财税法作为“应用法学”,固然需要对财税政策进行诠释与判断,但如果缺乏基础理论的支撑,财税法学就只能停留在分散、被动、肤浅的注释与回应的层面上,至多只是与法治实践“亦步亦趋”,而无法发挥指引、规范和保障的功能。如欲谋长远,财税法就需要从内部建构起自洽的理论架构,进而在“学科自主”和“知识自足”的基础上形成理论与实践的良性互动,最终推动财税法治的实现。

秉持着这种大胸怀、大视野,我们看到,财税法总论研究并非是仅仅为了财税法学科本身,而是为了推动财税法更好地服务于改革发展、服务于法治建设、服务于国家治理体系和治理能力的现代化转型。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)将财政定位为“国家治理的基础和重要支柱”,全文有近一半的篇幅论及财税改革和财税法治,将其作为全面深化改革的重要抓手和突破口。四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》则描绘了全面推进依法治国的宏伟蓝图,与三中全会《决定》形成“姊妹篇”。全面深化改革需要法治保障,全面推进依法治国也需要深化改革,“改革”与“法治”已成为时代的两大主题。我国2015年修订的《立法法》和正在修订的《税收征收管理法》在法律层面上确立了税收法定原则,体现了十八届三中全会和四中全会大力推进财税法治的精神。财税改革与财税法治既是全面深化改革的突破口和重点领域之一,又是国家治理现代化的基础和制度保障,更是国运所系、民心所向、大势所趋。财税法作为理财治国之重器,注定要在国家治理现代化的进程中承担极其重要的历史使命。

当前,改革进入攻坚期和深水区,社会稳定进入风险期的新形势,决定了财税法治对于财税改革乃至经济社会发展的重要性更加突出。具体表现如下:首先,财税法治有助于协调各利益主体之间纷繁复杂的关系,使财税改革凝聚起最大共识,保证了决策内容的科学性和决策执行的顺畅性;其次,财税法治有助于增强财税决策的稳定性和可预期性,使市场主体在统一规则下公平竞争、自主创新,也使公权力机关在既定规则的限度内行使权力,有所为而有所不为;最后,财税法治有助于廓清、指明和坚定建立现代财政制度的目标,通过财税立法来引领财税改革,使财税改革做到蹄疾步稳、有条不紊。由此足见,推进财税法治是推动财税改革的压舱石,更是建设法治国家的突破口。要言之,财税改革需要财税法治予以保驾护航,优化财税法治体系是深化财税改革的压舱石和最优路径,正如大鹏之两翼应齐飞、战车之两轮应并进。

随着财税改革与财税法治的重要性日益凸显,财税法学研究所承担的使命就愈发重大。我们应当清醒地认识到,唯有夯实基础理论,才能提升学术研究的深度与厚度;唯有不断创新基础理论,才能为法治实践提供科学的指引。如果没有扎实系统的基础理论、准确自洽的学科体系以及科学合理的范畴构造,而只是满足于“单兵作战”的具体规则研究,那么财税法就很难真正成为一门成熟的社会科学,也无法有效担当起历史赋予的重任。借助于基础理论的突破,我们丰富和完善了财税法学的体系,为后续研究指明了方

向;借助于基础理论的突破,我们解决了财税法与相关学科的关系,为理顺法学学科体系做出了贡献;同样,也只有致力于在基础理论上取得新的、更大的发展,我们才能使财税法获得新的生命力。尽管目前学科发展千头万绪,有太多的问题需要关注,有太多的制度需要建构,有太多的规则需要完善,但是,我们必须有智慧地选择重点突破,将财税法基础理论研究作为当前最为重要的工作。

作为学科的立身之本,财税法基础理论虽然离不开制度研究,但更需要在很大程度上跳出制度研究,从宏观、整体、前瞻的视角对财税法进行观察。它既需要探索学科本身发展的规律,厘清财税法与相关学科的关系;也需要提炼财税法的独特范畴和基本原则,确立现代财税法的核心理念;还需要钻研财税法研究的方法创新,用科学的方法论推动学科研究。财税法是综合性的领域法学,我们有必要从哲学、政治学、史学、经济学、公共管理学等不同角度,挖掘财税法的新鲜信息,以我为主、为我所用。财税法也是新兴法学,我们应该抛弃陈规陋习,锐意进取,以崭新的姿态迎接时代挑战,在学科建设和法治实践方面做出独特贡献。

极而言之,构建财税法总论,就是在进行财税法学科的“顶层设计”。这并非是学者们的自娱自乐,而是夯实基础理论的现实需要,也是学科长远发展的必然选择,更是国家法治建设的重要指引。其至少能够发挥三大功能。具体来说:一是统摄分论。如果没有形成体系的总论的指引,则财税法各分论之间将缺乏有机的联系,而无法形成完整的、体系化的财税法学科。二是指导实践。即使现实中缺乏具体制度规范,总论提炼的价值理念、基本原则也可以对行政机关进行宏观指引,使其至少不出现大的偏差。三是学科自省。总论检视财税问题中法学研究的独特视角与作用,警醒我们思考财税法本身的定位、方法与贡献。因此,在目前财税法研究已经形成一定规模的基础上,势必要改变以往“重具体制度、轻基础理论”的研究模式,集中力量提炼、总结出一个科学、系统且“接地气”的总论作为统领,以此来破解学术研究中“群龙无首”的尴尬局面,引领财税法学科发展再上新台阶。

二、“问题导向”的研究范式

“平地起高楼”,首先得确定建筑材料,而总论构建也同样需要先确定组成元素。容易想到的是,和其他法学学科的总论一样,财税法总论也应当由若干基本范畴来组成。这是因为范畴的提炼是人类认识的高级形式,是对事物的抽象概括。正如张文显先生所言:“要称得上科学研究,就必须重视总结认识成果,使之概念化和范畴化,丰富范畴体系,而不能停留在感觉、知觉和经验的水平上。”^①在某种意义上,基本范畴的提炼过程,确实也就是学科总论的建构过程。但关键在于,总论应当研究哪些范畴?这些范畴又应当如何统合为体系?因此,我们首先需要确立科学的研究范式和逻辑主线。

最为直接的想法是效法先例。统观其他部门法学科的总论构建模式,以民法、刑法

^① 张文显著:《法学基本范畴研究》,中国政法大学出版社1993年版,第1~3页。

为代表的传统法学具有深厚的历史积淀,形成了极具特色的总论体系。例如,民法总论以“民事法律关系”为线索,刑法总论以“刑法论”、“犯罪论”、“刑罚论”为框架,都是基于其学科的专门属性,强行套用其体系难免东施效颦;行政法的现有研究基本上都属于总论研究,其总论体系庞杂而分论几未产生,^①这与财税法分论发达的情况截然相反,效法的难度较大;而经济法、环境法等学科,现有研究大多纯粹依据法理学上的范畴分类(如本体论范畴、价值论范畴、运行论范畴等)来展开总论体系,这种路径虽然便于逻辑上的归纳与梳理,但可能难免与具体实践存在距离。极而言之,这些研究思路都可以借鉴但不可照搬,财税法总论需要有自己的研究范式。^②

(一)以中心问题为导引

要形成一个脚踏实地而不空洞的总论,采取“问题中心主义”不失为一个优选进路。申言之,我们要确定总论应当涵盖的内容,不妨先退而思考建构总论所要解决的问题,再以问题为线索来确定、串联起各个范畴。如此得出的总论体系不仅条理分明、易于接受,而且具有相当的实用性,能够紧密切合现实的需求。按照这一思路,我们要思考的就转化为“总论需要解决哪些问题?”关于此,各部门法学科总论的研究者都颇有论述。^③ 我们的概括是,财税法总论需要在具体制度之上、之间、之外来研究财税法的共性特征与一般规律,具体来说,包括三大中心问题:

第一类是具体制度之上的基础问题。这主要是讨论财税法的性质、功能、范畴、渊源、形式、效力、定位、原则等内容。形象地说,就是要回答“财税法是什么”和“财税法应当做什么”。这些问题都超越于财税法的具体制度,同时也是研究分论所必须先解决的问题,因为它涉及看待财税法的立场、观点与方法。此类知识往往由具体制度抽象而来,虽并非对“制度”本身进行考察,但能够对财税法律的现实运行起到重要的指引作用。

第二类是具体制度之间的共通问题。这就是要对财税法研究进行理论整合,理顺财税法律体系,并对财税主体、行为、权力、权利、责任等一般性问题进行讨论,以期在纷繁复杂的财税现象中找到内在一致的研究进路。这一部分通常是各个法律学科总论的核心内容,并且是该学科特性的集中体现。它能够为不同具体问题的研究提供一般性的基础范式,真正搭建起学科内外交流的对话平台。

第三类是具体制度之外的学科问题。这就是要对财税法的研究方法、学科发展等进行探讨,即关于财税法本身的研究。随着我国财税法的勃兴,学者们已经逐步认识到总结、反思学科建设规律与得失的重要性。虽然严格来说,学科问题并不属于作为“法律体

^① 宋华琳:“部门行政法与行政法总论的改革”,载《当代法学》2010年第2期。

^② 需要强调的是,这绝不是说借鉴外部经验没有意义,而正是恰恰相反。例如,法的价值、渊源等是诸法律学科总论都包含的范畴,这就为确定财税法总论的内容提供了重要指引。

^③ 典型代表如袁曙宏、宋功德著:《统一公法学原论——公法学总论的一种模式》,中国人民大学出版社2005年版。

系”或“法的体系”的财税法所包含的内容,但它却是作为一门成熟学科的财税法(学)所不能忽视的重要课题,故而应置于财税法总论之中。

(二)以基石范畴为主线

范畴的提炼是人类认识的高级形式,是对事物的抽象概括。要称得上科学研究,就必须重视总结认识成果,使之概念化和范畴化,丰富范畴体系,而不能停留在感觉、知觉和经验的水平上。^①和其他法学学科的总论一样,财税法总论也应当由若干范畴来组成。而根据地位层级,财税法涉及的范畴又可以分为基石范畴、中心范畴、基本范畴和普通范畴四类。其中,基石范畴是整个财税法范畴体系的逻辑起点,也是财税法最主要的规范对象,一切范畴都是以它为核心而派生、演绎出来的。因此,它不仅贯穿于三大中心问题的始终,也是整个总论乃至整个财税法的核心。

要确定基石范畴,就必须回到对“财税法”本身的理解。财税法,即财政法与税法之合称。境外学者一般将二者分开研究,财政法多属于宪法行政法学者的研究领域,而税法则发展为成熟的独立法学学科。大陆学者的突破之处就在于将财政法与税法打通,纳入同一体系之中研究,由此形成了“财税法”学科。不难看出,无论是税法关注的税收,还是财政法研究的政府性基金、国有企业及其利润等,它们都是财产,只不过它们不像私人财产那样具有排他性、独占性,而是一种“公共财产”。无论是财政法还是税法,所规范的也都正是“公共财产”,它们共同构成了覆盖公共财产收入、支出和监管的完整链条。正是在“公共财产”这一范畴上,财政法和税法才真正统合起来,“财税一体”才得以真正打通。也正是“公共财产”这一范畴,才能够让整个法学界都耳目一新,让其他学者直观、清晰、准确地理解财税法在整个法学谱系中的定位。

“公共财产”不仅是统一财税法的基础,而且能够成为贯穿和涵摄财税法总论诸问题的逻辑主线。例如,财税法的规范对象是公共财产,就可自然推演出其“公共财产法”的基本属性;而这又进一步映射到“理财治国”的理念,以及财税法定、财税公平等基本原则;公共财产的体制、收入、支出、监管对应着财税法中不同的领域,可以成为构建财税法体系的逻辑基础;在公共财产理念指导下的财政权力与权利分析,也可以成为剖析财税法律关系的有效路径等。需要特别强调的是,“公共财产”理论并不是为了完全打乱现有的财税法体系,而是为了建构起一个核心范畴。它不仅与原先的财税法定、税收之债、纳税人权利保护、财税利益平衡、财政控权等理论一脉相承,更是它们的上位概念,能够统摄整个财税法理论体系。形象地说,公共财产理论就像一个“果篮”,而现有的其他理论就像一个个“水果”,能够很好地被放入这个“果篮”中。如此,它们不但不会产生矛盾,而且还能形成融洽、有序的格局。将公共财产作为基石范畴,能够有效搭建起整个财税法的理论框架,并以此明确财税法的基本理念和价值取向。

^① 张文显著:《法学基本范畴研究》,中国政法大学出版社1993年版,第1~3页。