

税法研究文库

财政法基本问题

Theory and Practice of Chinese Fiscal Law

熊伟 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



C2013000837



总主编 刘剑文

税法学研究文库

财政法基本问题

Theory and Practice of Chinese Fiscal Law

熊伟 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



总主编 刘剑文



C2013000837

图书在版编目(CIP)数据

财政法基本问题/熊伟著. —北京:北京大学出版社, 2012. 8
(税法学研究文库)

ISBN 978 - 7 - 301 - 20329 - 3

I. ①财… II. ①熊… III. ①财政法 - 中国 - 文集 IV. ①D922. 204 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 197089 号

书 名: 财政法基本问题

著作责任者: 熊 伟 著

责任编辑: 王 晶

标准书号: ISBN 978 - 7 - 301 - 20329 - 3/D · 3164

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 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027
出版部 62754962

电子信箱: law@pup.pku.edu.cn

印 刷 者: 北京大学印刷厂

经 销 者: 新华书店

965 毫米 × 1300 毫米 16 开本 25.25 印张 427 千字

2012 年 8 月第 1 版 2012 年 8 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

总 序

《税法学研究文库》是继《财税法系列教材》、《财税法论丛》和《当代中国依法治税丛书》之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国税法学研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快税法研究职业团队的建设和形成。

税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等先进理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国税法学的发展以及税收法制建设做了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果也不多见,税法和税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种状态,绝非某个人或某一单位力所能及。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。唯其如此,中国税法学也才有可能展开平等的国际对话,而税法学研究的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编《财税法系列教材》、《财税法论丛》、《当代中国依法治税丛书》,这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也推动了税法学界的交流与合作。在此过程中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。这群年轻的学者大多已取得博士学位,或已取得副教授职称,且至少熟

练掌握一门外语。最为重要的是,他们对专业充满热忱,愿意为中国税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下,为了展示中国税法学的成长和进步,激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与北京大学出版社积极接触、多次磋商,终于在2002年达成了本文库的出版协议。

衷心感谢北京大学出版社对中国税法学的积极扶持。如果没有对学术事业的关心和远见,他们不会愿意承担该文库出版的全部市场风险,更不会按正常标准支付稿费。此举的意义,远远溢出了—种商业架构,事实上为中国年轻的税法学提供了一个新的发展机遇。正是他们的支持,才使得主编可以严格按照学术标准组织稿件,也使得作者可以心无旁骛,潜心研究和创作。若干年之后,当人们梳理中国税法学进步的脉络时,除了列举税法学人的成果和贡献,也应该为所有提供过支持的出版机构写上重重的一笔。这里,我还要代表全体作者特别感谢北京大学出版社副总编杨立范先生,他的智识和筹划,是本文库得以与读者见面不可或缺的重要因素。

本文库计划每年出版3—5本,内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度学;税收体制法、税收实体法、税收程序法;税收收入法、税收支出法;国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力,不管何种风格的税法专著都可成为文库的收录对象。我们希望,本文库能够成为展示税法理论成果的窗口,成为促进税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的税法学人,推动税法理论与实践的沟通和互动,我们编辑文库的目的就已经实现。

刘剑文

2004年于北京大学财经法研究中心

中国财税法网(www.cftl.cn)

中国税法网(www.cntl.cn)

致 谢

本书是国家社会科学基金项目“中国财税法律制度的修改与完善研究”(06BFX035)的最终成果,也得到教育部“新世纪优秀人才支持计划”和武汉大学“70 后财税法学术团队计划”的资助。

在课题研究和文稿修改的过程中,武汉大学税法研究中心博士生王宗涛、陈洪平、周晓光,武汉大学法学院 2011 届硕士生樊荣、何燕辉、聂淼、申超、魏勤、冯凡、胡宏元、肖风云、邢怡、钟慧文提供了大量帮助。在此一并致谢!

特别要感谢北京大学法学院刘剑文教授和厦门大学经济学院张馨教授。本人之所以能长期坚持财税法研究,并在这个领域中作出微薄贡献,得益于两位导师言传身教和不断鼓励。台湾大学法律学院葛克昌教授也是我重要的学术引路人,崇敬之情难以言表!

需要说明的是,本书 2009 年在北京大学出版社就已立项。由于作者的慵懒,稿件未能及时完成,耽误了出版进程,对此感到十分抱歉。感谢出版社及王晶编辑为本书出版付出的努力,也感谢刘剑文教授的举荐,让本书有机会忝列《税法学研究文库》。

由于作者能力所限,书中难免出现错误,敬请读者批评指正。

熊伟

武汉大学税法研究中心

2012 年 6 月 20 日

前 言

“财政乃庶政之母”、“征税的权力是事关毁灭的权力”、“税是文明社会的对价”，这些至理名言，昭示着财税对于社会发展的重要意义。在历史上，无论是中国的商鞅变法、王安石变法，还是英国的资产阶级革命、美国的独立战争、法国大革命，都与财税制度的变革息息相关。财税改革推动了社会的变革，社会变革又带动了财税制度的革新。进入现代以后，财税日益成为经济社会的重要调控手段，成为政府关注的重心和政策实施的重点，对经济社会的发展越来越重要。

然而，财政不仅体现了一国的经济政策、政治体制和社会制度，还必须以法律为载体。在走向民主法治的时代背景下，财政无论是宏观变革还是微观调整，都必须在法律的框架下进行。在美、英、德、日等发达国家，财政法律制度非常发达，法律体系完善、法治化程度高；与此相适应，财政法研究也相当系统和深入，财政法理论体系和学科建设十分成熟。此外，财政法理论和实践互促互动，政府财政政策的实施，通常都会经过法学的事前论证和事后检讨，以促进财政制度的不断发展和进步。而在中国，财政问题向来被归入经济学的范畴，法学很少给予必要的重视。历次财政改革都局限于经济体制层面，法律仅仅成为推行政策的工具。

尽管经过 1994 年后几次大的财政改革，财政收入和支出的规模逐年放大，整体经济形势也不断好转，但财政法律秩序却依然较为混乱，无法可依、有法不依、执法不严、违法不究的现象屡屡发生。这些不仅侵蚀了改革的既有成果，也违背了依法理财、依法治税的理念，更与建设法治国家的方略背道而驰。正是因为这个原因，本书所作的尝试具有一定的开拓性，它可以为财政法学研究注入新鲜活力，在理论与实践相结合方面有所突破，有助于推动财税法学的向前发展。更为重要的是，本书对财政改革从法学角度展开研究，提出相应的改革思路 and 对策，可以为改革实践提供理论支持，在财政领域践行法治国家理念。

和以往财政法理论研究不同的是，本书立足于民主宪政、法治国家两大基点，探讨其与公共财政改革的共生互动。笔者认为，财税既是社会财富的分配方式，也是执政当局的施政纲领，还是普遍有效的强制规则，财政法是

一国经济政策、政治体制和法律规则的综合载体。因此,财政与民主宪政、法治国家密切相关。财政改革推动了宪政法治的发展,财政改革也应在宪政法治的指导下进行,后者尤其是本书的基本立场。未来的中国财政改革应在民主宪政、法治国家的框架下进行,任何财政制度变革乃至具体的财政行为都应遵循基本的法治约束,而不能逾越合法性、合宪性的边界。本书是在这种视野下探讨中国财政法的完善,这和以往的就财政论财政的技术性研究思路有很大不同。

本书共分为四章:第一章探讨财政法的理念架构与宪政基础;第二章研究如何从法律的角度规范政府间财政关系;第三章分析公共预算的宪政与法律问题;第四章关注法治化视角下的税费制度改革。

在“财政法的理念架构与宪政基础”部分,笔者首先提出,与市场经济相适应的财政体制是公共财政体制。公共财政与民主宪政、法治国家具有密切关联,公共财政具有民主性和法治性。未来财税改革和财政法制建设,不仅应强调财税对宪政法治的推动作用,更应该强调宪政法治对公共财政转型的保障作用。就财政法的核心理念而言,本书提出,要处理好私人财产权与国家财政权的对立统一,让政府财政权处于宪政的约束之下,尊重和保护纳税人基本权利。因此,财政法应以宪法为基础,坚持一系列基本法律原则,包括财政民主主义、财政法定主义、财政健全主义和财政平等主义。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。最后,作者以物业税“空转”为例,阐述了纳税人知情权的原理,让纳税人权利保护这个话题更具有实践性。

在“政府间财政关系的法律调整”部分,笔者首先探讨了财政分权的理论基础,指出政府财政分权是客观必然性。财政分权包括财政与市场的分权、财政内部的横向分权和纵向财政分权,这三个方面在中国都有很大的改革空间。之后,笔者开始以实际案例切入,展现政府间财政关系的丰富空间。例如,购房抵税、先征后返的问题,折射了地方财政自主权困境;通过释明中央代借代还地方债券的信用、风险与责任,说明地方在财政上尚无法有效独立于中央,地方财权的法律界限不清晰;汶川地震灾区对口支援中透射出的问题,反映了我国政府财政行为缺乏法律约束,更说明建立规范的财政转移支付制度的必要性;在区域经济合作过程中,地方政府在财政方面积极协商,大胆创新,一方面拓宽了财政法的适用空间,另一方面也经常遭遇合法性困境,因此需要构建制度平台,为区域财政合

作提供支持;企业汇总纳税后如何平衡地方利益,也涉及政府间财政关系。目前,我国对此采取因素法税收分享模式,跟集中式转移支付相比,地方的利益较能得到直接保障。

在“公共预算的宪政与法律问题”部分,笔者首先指出,预算是整个财政活动的中枢,预算具有宪政法治意义,其核心在于认真对待权力。不过,预算的规制重心也应有所调整,更侧重于对政府的支出控制,约束政府的财政支出权。至于收入预算,应淡化其在代议制层面的功能,仅作为审批支出预算的参考。另外,中国预算改革具有一体两面性,侧重于行政主导型的预算改革,而代议制预算建设乏善可陈。鉴于中国执政党、人大与政府关系这一特定政治国情,预算所赖以发挥作用的权力体制并未理顺。因此,只能谨慎评估中国预算改革的进步空间。关于预算的性质,德国、日本和我国台湾地区争议很大。笔者并不认为它是法律,而认为它只是一个具有法律约束力的文件。违反预算的开支,需要承担法律责任。本章最后论及国有资本经营预算,对这种预算的政策困境和宪法难题有所揭示。考虑到国有资本终极意义上全民所有的事实,国有资本收入和支出单独预算,与生产资料公有制并不完全吻合。

在“法治化视角下的税费制度改革”部分,笔者开宗明义地指出,税费改革应遵守基本的法治约束,而不能违反正当法律程序,以不合法的方式推进改革。本章首先探讨了政府性基金及其预算特质,并分析了政府性基金与税收、行政事业性收费的关系,政府性基金的征收要件,以及政府性基金预算的基本要求。之后,本章对城市道路车辆通行费、成品油税费改革、房产税改革进行了专题研讨,主张在现行体制下,城市道路通行费具有合法性,但在征收模式上不能“统收统贷统还”;主张成品油消费税改革要落实使用者付费原则,同时保障地方利益;主张房产税试点要遵守法治约束,充分考虑中国房地产市场的特殊性,协调其与土地出让金、城镇土地使用税、营业税等相关财政工具的关系。本章最后还从财政法视角切入彩票制度,对彩票发行和监管体制、彩票资金的管理制度,以及适度开放博彩业的可能性作了较为深入的论证。

中国财政法研究以往侧重于理念和框架,研究思路具有从宏观到宏观的特点,无法展示财政法特有的精致内涵,容易给人虚无缥缈、空中楼阁的感觉。其实,财政法是一个丰富多彩的领域,关系到国计民生的方方面面,每一个话题都蕴藏着深刻的法治要义。近几年来,笔者一直关注财政法制实践,试图从具体案例中总结出一些规律,本书所收录题目只是其中的一部

分。尚未完成的课题包括土地出让金、财政垫付制度、资源税费改革、环境公课、烟草和食盐专卖、财政投融资制度,等等。期望修订本书时能够补充这些内容,进一步丰富中国财政法研究的成果体系。由于前期研究成果积累较少,可以参考的资料来源有限,本书论证过程比较粗糙,结论也未必能自圆其说,尚祈读者批评指正。

CONTENTS 目 录

第一章 财政法的理念架构与宪政基础	1
第一节 公共财政、民主政治与法治国家	1
一、作为财政改革目标的公共财政	1
二、公共财政与民主政治的良性互动	3
三、公共财政对法治国家的内在要求	5
第二节 公共财政的宪政基础	8
一、宪政与公共财政的概念	8
二、公共财政与宪政的共通	14
三、宪政与公共财政的互动	21
第三节 财政法的核心理念	26
一、财政权与财产权的对立统一	26
二、政府财政权的宪政约束	28
三、纳税人及其权利保护	31
第四节 财政法的基本原则	35
一、财政民主主义	36
二、财政法定主义	40
三、财政健全主义	45
四、财政平等主义	49
第五节 从物业税空转看纳税人的知情权	52
一、讨论纳税人知情权的缘由	52
二、物业税“空转”折射出的纳税人知情权	55
三、公众对税收立法的知情权可以走多远?	58
四、中国税收立法信息公开的有益尝试	61
五、中国纳税人权利保护任重道远	65

CONTENTS 目 录

第二章 政府间财政关系的法律调整	68
第一节 宪政维度下的政府间财政分权	68
一、财政分权的理论基础	68
二、政府间横向财政分权	75
三、政府间纵向财政分权	97
第二节 购房抵税、先征后返与地方财政自主权	113
一、购房抵税与先征后返的法律性质	115
二、中央控制税收减免的依据和理由	118
三、地方财政自主权的法律限制	122
四、地方财政自主权的法治化前景	125
第三节 中央代借代还地方债的信用、风险与责任	133
一、地方债的制度设计与运行实践	134
二、地方债为何需要中央代借代还?	137
三、代借代还的信用、风险与责任	139
四、地方债蕴含的政府间财政关系	143
五、我国地方债制度的未来走向	147
第四节 地区间对口支援的财政宪法问题	
——以对口支援汶川地震灾区为例	151
一、对口支援汶川地震灾区的基本情况	151
二、对口支援汶川地震灾区的法律依据	153
三、地区间对口支援方案的实施机制	156
四、对口支援与地方政府的财政自主权	158
五、对口支援的前景预测与替代性机制	163

CONTENTS 目 录

第五节 区域经济协作与财税法制创新	168
一、地方政府间财税合作的理论框架	169
二、地方政府间跨区税收分配的规则设计	172
三、跨区基础设施建设的财税法问题	182
四、区域生态补偿的财税法问题	185
第六节 汇总纳税与地区间财政平衡	191
一、地区间财政不平衡的宪法问题	192
二、税法对地区间财政平衡的影响	194
三、企业所得税汇总缴纳的由来	195
四、汇总纳税与地区间财政平衡	198
五、税收分享还是转移支付:财政平衡的新课题	202
 第三章 公共预算的宪政与法律问题	 208
第一节 认真对待权力:公共预算的宪法要义	208
一、公共财政的权力性与预算之定位	208
二、自我约束 vs 民主决定:中国预算改革的一体两面	210
三、《预算法》修改能做的和不能做的	213
四、认真对待权力:预算与政治的共同话题	217
五、谨慎评估中国预算改革的进步空间	220
第二节 从超收收入看预算法的规制重心	222
一、超收收入与《预算法》的内在效力冲突	222
二、财政预算:从政府管理的工具到管理政府的工具	224

CONTENTS 目 录

三、收入预算的民主统制功能之弱化	227
四、支出预算论:逻辑错误还是理念更新?	232
五、支出预算论如何在《预算法》中体现?	236
第三节 在理想与现实之间:《预算法》 修改的中庸之道	239
一、取消预算外收入和支出,将全部财政 纳入预算管理	240
二、改革预算审批制度,强化预算审批的 权威性	243
三、稳步推进预算信息公开,真正实现 对财政的民主监督	245
四、规范预算变动程序,强化预算法律效力	249
第四节 预算的法律性质及其拘束力	253
一、德国学界关于预算性质的研究综述	253
二、日本学界关于预算性质的研究综述	258
三、中国学界关于预算性质的研究综述	260
四、预算的法律性质及其拘束力之我见	263
第五节 回归宪法与法律 ——国有资本经营预算之嬗变	267
一、国有资本经营预算有何特别之处?	268
二、国有资本经营预算的具体内容	272
三、国有资本经营预算的政策难题	275
四、国有资本经营预算的法律缺陷	282
五、国有资本经营预算的宪法评析	288
六、国有资本经营预算的改革方向	293

CONTENTS 目 录

第四章 法治化视角下的税费制度改革	295
第一节 专款专用的政府性基金及其 预算特质	295
一、政府性基金的相关法律规定	295
二、缴费义务人与政府性基金的特殊关联	298
三、从法律保留看政府性基金的设立依据	302
四、复式预算体系中的政府性基金	305
五、有关政府性基金研究的未尽课题	310
第二节 城市道路车辆通行费的合法性 评估	311
一、城市道路车辆通行费的法律依据	312
二、城市道路车辆通行费的征收模式	314
三、我国台湾地区工程受益费制度及其借鉴	320
四、燃油税费改革与城市道路收费	325
五、城市道路车辆通行费的前景展望	328
第三节 从养路费到燃油税:立法动机、 规则设计与效应评估	330
一、公路养路费的由来	331
二、公路养路费的合法性之争	335
三、成品油税费改革方案的主要内容	341
四、燃油税与消费税——一种特殊的 寄生关系	344
五、燃油税费改革方案的实效评估	348
六、燃油税费改革中的政府间财政关系	352

CONTENTS 目 录

第四节 房产税改革的财政动因与 法治约束	356
一、调控还是收入:房产税改革的财政动因	356
二、目前的财政形势下政府不宜加税	358
三、有中国特色的房产税可以如何设计?	361
四、地方政府未必真正重视房产税改革	364
五、房产税改革应遵循起码的法治约束	365
第五节 从部门彩票到国家彩票 ——财政法视野下的彩票体制改革	367
一、彩票国家化:完善彩票体制的突破口	367
二、彩票资金的提取、分配和监管	373
三、关于适度开放博彩业的思考	382
结语	387

第一章 财政法的理念架构与宪政基础

第一节 公共财政、民主政治与法治国家

财政既是社会财富的分配方式,也是执政当局的施政纲领,还是普遍有效的强制规则,因此,它是经济、政治和法律的综合载体。当财政不能适应社会发展的需要时,改革当然是首要的选择。不过,财政改革的意义绝非限于经济体制,它对政治和法律同样也会产生相当的诉求。就我国当前的公共财政改革而言,如果不能辅之以民主法治的整体推进,任何方案设计最终都可能流于形式。从制衡权力、服务市场的角度看,公共财政与民主政治、法治国家是内在统一的。因此,必须重新阐释公共财政的深刻涵义,纠正当前实践中的工具主义倾向。

一、作为财政改革目标的公共财政

公共财政是与市场经济相适应的财政模式,其核心在于满足公共需要,如国防安全、社会治安、经济调控、环境保护等。这些需要基于市场的内在缺陷而产生,无法通过市场手段加以满足,但其对市场的发展具有不可替代的意义。因此,所谓公共财政,其实就是一种服务于市场的财政。这主要表现在,凡是市场需要的物品或服务,如果市场本身无法提供,财政就必须设法予以满足。凡是市场不需要的物品或服务,财政就不能干预。有些物品或服务虽然为市场所需要,但市场本身能够提供,财政也不能干预。这样,就可以将财政的活动范围限制在服务市场的范围内,避免财政供给的不足或过量,防止财政资金的浪费,也因此阻却财政权力的滥用。

在历史上,“王权财政”是作为公共财政对立面而存在的。王权财政是一种权力支配型财政,其职能主要是替君王筹集行政管理、领土扩张以及皇室开支的经费,财政所承担的公共职能非常有限。在自然经济条件下,这种财政模式虽然比较落后,但也有其存在的合理性。不过,到了封建社会后期,随着市场力量的萌芽、生长和壮大,王权财政对经济发展的阻碍也越来越明显。近代各国资产阶级革命的爆发,大都与国王的苛捐杂税、穷兵黩武和挥霍无度有关。因此,它们其实也是为市场而战的财政革命。随着资产