

税法学研究文库

税法总论

General Theory of Fiscal and Tax Law



总主编
刘剑文

刘剑文
侯卓
耿颖
陈立诚
著

北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



税法学研究文库

税法总论

General Theory of Fiscal and Tax Law

刘剑文
侯卓
耿颖
陈立诚
著

北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



C.B.J.J

北京市社会科学理论著作出版基金资助



总主编
刘剑文

图书在版编目(CIP)数据

财税法总论/刘剑文等著. —北京:北京大学出版社,2016.4
(税法学研究文库)

ISBN 978-7-301-15898-2

I. ①财… II. ①刘… III. ①税法—研究—中国 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第055587号

书 名 财税法总论

Caishuifa Zonglun

著作责任者 刘剑文 侯卓耿颖 陈立诚 著

责任编辑 王晶

标准书号 ISBN 978-7-301-15898-2

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 三河市北燕印装有限公司

经 销 者 新华书店

965毫米×1300毫米 16开本 29印张 510千字

2016年4月第1版 2016年4月第1次印刷

定 价 59.00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

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并形成。

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—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—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)

CONTENTS 目 录

导论	
——财税法学研究的大格局与新视野	1
<hr/>	
第一章 财税法的规范定位	12
第一节 财税法的渊源	12
第二节 财税法的体系	42
第三节 财税法与相关法律部门的关系	57
<hr/>	
第二章 财税法的历史发展	70
第一节 财税法的产生与早期形态	70
第二节 财税法历史演进中的两条主线	79
第三节 治理语境下的现代财税法	96
<hr/>	
第三章 财税法的范畴提炼	114
第一节 财税法范畴提炼的基本理论	114
第二节 财税法范畴的架构	124
<hr/>	
第四章 财税法的基本属性	141
第一节 公共财产法	141
第二节 收入分配法	149
第三节 纳税人权利保护法	159
<hr/>	
第五章 财税法的功能拓补	169
第一节 财税法功能的误区澄清	169

CONTENTS 目 录

第二节	财税法功能的视域延展	177
第三节	财税法功能的立体检视	183
<hr/>		
第六章	财税法的基本原则	190
第一节	财税法定原则	190
第二节	财税民主原则	202
第三节	财税公平原则	213
第四节	财税健全原则	220
<hr/>		
第七章	财税主体与行为	230
第一节	财税主体	230
第二节	财税行为	243
第三节	行为范式	256
<hr/>		
第八章	财税权力与权利	262
第一节	财税权力	262
第二节	财税权利	274
<hr/>		
第九章	财税责任	284
第一节	财税责任的理论提炼	284
第二节	财税责任的具体形式	291
第三节	财税责任的现实问题	296
<hr/>		
第十章	财税法的体系结构	302
第一节	财政基本法	302

CONTENTS 目 录

第二节	财政收入法	318
第三节	财政支出法	328
第四节	财政监管法	339
<hr/>		
第十一章	财税法的实践理性	352
第一节	“理财治国”观	352
第二节	“法治财税”论	376
第三节	现代财政制度的法学解析	392
<hr/>		
第十二章	财税法的研究方法	406
第一节	传统法学方法的运用	406
第二节	财税法学独特的研究路径	417
第三节	财税法学研究方法的整合	424
<hr/>		
附录	财税法的学科建设	431
第一节	财税法学科认识的基本命题	431
第二节	财税法学科演进的境内外梳理	435
第三节	财税法学科的创新发展思路	443
<hr/>		
	后记	451

导 论

——财税法学研究的大格局与新视野

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。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十余年,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年期间,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年期间,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、税收债权债务理论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,尤其是以党的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、下连民生的开放性、包容性极强的财税法理论体系和财税法制度体系已经基本形成。财

^① 刘剑文、陈立诚:《财税法总论论纲》,载《当代法学》2015年第3期,第116页以下。

税法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、执法和司法中发挥独特作用,其中的代表性成果主要包括:

——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、财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。主张秉持“利益协调”的理念,财税法要关注立法与行政、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)三个层级三十余部法律构成。

——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、保障经济发展等三大功能。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。

经过二十余年的演进,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的可能“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,使得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”，来对基础性、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治性和学科发展的持续性。

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治的理论架构，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仅仅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》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。具体表现为，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

^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。

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,让市场主体在统一规则下公平竞争、自主创新,也让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;再次,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,正如同大鹏之两翼应齐飞、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、科学合理的范畴构造,只是满足于“单兵作战”的具体规则研究,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作出了贡献;同样,也只有致力于在基础理论上取得新的、更大的发展,我们才能让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作出独特贡献。

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,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^②,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。^③

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

^② 参见宋华琳:《部门行政法与行政法总论的改革》,载《当代法学》2010年第2期,第55页以下。

^③ 需要强调的是,这绝不是说借鉴外部经验没有意义,而是恰恰相反。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。

（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。^① 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,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

^① 典型代表如袁曙宏、宋功德:《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。

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来派生、演绎出的。因此,它不仅贯穿三大中心问题的始终,而且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”才真正得以打通。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。它不光与原先的财税法定、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。如此一来,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理论框架,并且以此明确财税法的基本理念和价值取向。^②

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

^② 关于这一点,本书第三章“财税法的范畴提炼”将具体展开论述。

三、全书的篇章结构概要

本书将在“以中心问题为导引,以基石范畴为主线”的范式指引下,尝试构建起逻辑自洽、体系完整的财税法总论。除导论和附录外,全书共分为十二章,在章节先后上因循从内在到外在、从理论到制度的一般认知规律,大致按照“具体制度之上的基础问题”“具体制度之间的共通问题”“具体制度之外的学科问题”的顺序排列。其中,开篇的规范定位、历史发展、范畴提炼三章是对财税法本体认识的阐释,随后的基本属性、功能拓补、基本原则三章围绕财税法价值问题展开,主体与行为、权力与权利、责任和法的体系结构四章着眼于财税法的规范分析,而实践理性、研究方法、学科建设三章则是“跳出财税法来看财税法”的宏观考察。具体来说:

第一章为“财税法的规范定位”。本章讨论的是财税法的基础性部门法哲学问题,包括财税法的渊源与形式,财税法的体系,等等。这些主题虽然看似“常规”,但其中实际上却隐含着许多以往尚未引起关注的理论问题,颇值得研究。同时,本章还将讨论财税法与经济法、行政法、民法、国际法等相关法律部门的关系,展现其作为“领域法学”的独特思维和包容胸怀。

第二章为“财税法的历史发展”。本章将对我国财税法制度发展作历时性考察,以此佐证和映射财税法的功能价值与时代使命。具体来说,将扼要展现传统社会财税法的历史映像和民国时期财税法律体系的形成过程,回顾新中国成立初期的财税法制建设,以及改革开放以来财税法治建设破局与立势的主要脉络。值得一提的是,本章并非进行史料的堆砌,而是重在梳理与评述,意图“以古鉴今”。

第三章为“财税法的范畴提炼”。研究财税法范畴,能增强学科的系统性、可识别性与发展性,而且能促进财税法制度体系的自洽与自我更新。本章将因循主客观结合、一般与特殊结合、历时考察与现时考察等方法,提炼出财税法范畴的“普通范畴—基本范畴—中心范畴—基石范畴”四层次体系,以公共财产权和纳税人权利为中心范畴,并最终将纳税人权利界定为财税法的基石范畴。

第四章为“财税法的基本属性”。在传统观念中,财税法被划归为宏观调控法。但时至今日,这种观点,已经不能很好地符合现代国家的实际情况和法治的客观要求,也不能反映财税法的真实面貌。本章旨在开宗明义,阐明“财税法是什么”,提出“公共财产法”理论,以此作为对财税法本质属性的首要和根本性概括。在公共财产法的理念下,还将展现财税法作为“收入分配法”和“纳税人权利保护法”的属性。