



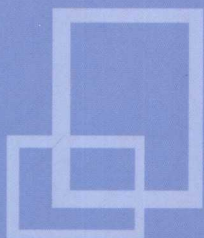
CAIJING FAXUE PINGLUN

财经法学评论

• 第二辑 •

主 编 陈寿灿

副主编 韩灵丽



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS

浙江大学出版社



CAIJING FAXUE PINGLUN

财经法学评论

• 第二辑 •

主 编 陈寿灿

副主编 韩灵丽



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS

浙江大学出版社

财经法学评论

陈寿灿 主编

责任编辑 周卫群

封面设计 刘依群

出版发行 浙江大学出版社

(杭州市天目山路 148 号 邮政编码 310028)

(E-mail: zupress@mail.hz.zj.cn)

(网址: <http://www.zjupress.com>)

排 版 浙江大学出版社电脑排版中心

印 刷 富阳市育才印刷有限公司

开 本 787mm×960mm 1/16

印 张 16

字 数 280 千

版 印 次 2006 年 12 月第 1 版 2006 年 12 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 7-89490-333-7

定 价 26.00 元

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社发行部邮购电话(0571)88072522

前言

浙江财税法学研究会自 2003 年成立以来,得到了中国财税法学研究会、浙江省法制办、浙江省法学会、浙江省财政厅、浙江省国税局、浙江省地税局、浙江省各高校、各科研机构、企业公司及财税理论研究人员、实务工作人员的关心和支持,组织规模不断扩大,理论研究逐步深入,科研成果硕果累累,社会影响日益扩大。浙江财税法学研究会感谢社会各界的钟爱,并将继续努力,争取有更大的成绩和进步。

2004 年 11 月 28 日,浙江省财税法学研究会举办了主题为“财税改革及其法制化”理论研讨会。研讨会收到了 72 篇论文,论文涉及的议题较广泛,涉及公共财政、预算法的修改、WTO 与中国财税体制改革、税收立宪、所得税立法、流转税立法、电子商务税收立法、税收犯罪、税务会计、税务审计、税务代理、税务筹划、税收征收管理法的完善等诸多方面。许多论文对我国财税体制改革及其法制化提出创造性的建议。此次理论研讨会学术成果丰硕,学者和实务工作者对我国的财税体制改革及其法制化献计献策,对我国的财税体制改革及其法制化产生了积极的推动作用,促使我国的财税体制更合理,法制更完善。

2005 年 11 月 9 日,浙江省财税法学研究会 2005 年年会暨海峡两岸财税法学理论研讨会在浙江财经学院法学院隆重召开。来自海峡两岸共 50 多位财税法方面的专家、学者出席了此次盛会。北京大学刘剑文教授到会参加研讨并讲话。台湾地区对本次研讨会极为重视,著名法学家葛克昌教授为团长,由著名法学家黄茂荣教授、著名法学家黄俊杰教授、张永明教授、廖钦福助理教授、辜仲明讲师、黄世洲律师、陈薇芸律师等台湾地区财税法学精英组成的代表团与会和浙江同仁进行了深入细致的研讨。会议共收到 40 多篇论文,论文的作者多是海峡两岸知名财税法学专家,对公共财政、国有资产管理、纳税人权利保障、税制改革、企业所得税、地方税收体系完善、农业税制改革等当前财税法制的热点问题做了深入探讨,此次学术研讨的深度、广度有了大幅度提升,并加深了海峡两岸财税法学界的交流与合作。

浙江财税法学研究会将两次研讨会的优秀论文结集出版,希望有助于我国财税法学理论的发展和我国财税法制的完善。浙江财税法学研究会自成立以来,将《财经法律评论》作为自己的学术刊物,为使浙江财税法学研究会的刊物更具学术意义,浙江财税法学研究会决定将《财经法律评论》更名为《财经法学评论》。浙江财税法学研究会期盼也相信有更多的社会各界人士会一如既往的支持浙江财税法学研究会和《财经法学评论》的发展。

编者

2006年12月

目 录

财政法苑

- 论实施公共财政的几个前提..... 唐云锋(3)
- 论《预算法》的修改..... 曾章伟(11)
- 从环境透支、生态赤字到财政赤字的演变..... 姜依兴 范 炜(22)
- 论 WTO 体制下财政补贴之定义..... 王永杰(31)

税法理论探讨

- 试论税收法定原则视野中的税收立法问题..... 王鸿貌(41)
- 税收触法行为论..... 江海昌(52)
- 论纳税人的集体权利..... 蒋 帅(59)
- 地方税体系优化之税权划分问题的探讨..... 胡锦涛 黄健一(66)
- 完善我国税收优惠法律制度的若干思考..... 李俊明(75)
- 中国地方税收制度改革研究..... 项正国(86)

改革之窗

- 我国企业所得税存在问题及其改革措施..... 叶一军(97)
- 美国企业所得税法给中国税制改革的启示..... 韩灵丽 陈寿灿(107)
- 完善我国企业所得税优惠政策的理性思考..... 潘亚岚(116)
- 试论国际避税的方式及其对策..... 郑力坚 马 哲(130)

实践思考

- 浅析增值税专用发票管理..... 林长青(143)
- 浅谈我国税收优先权制度..... 张 烨 吕继创(148)

积极推进法制化建设,努力构建和谐的社会保险费征缴关系

- 朱建军(154)
- 会计法律制度与税收法律制度的比较研究..... 钱正平(160)
- 欠税清缴中的若干法律问题研究..... 徐文斌(180)

财税法制史

- 发展中国家近 10 年来税制改革探讨 杜巨玲 刘利群(191)
- 简论中国农业赋税制度的历史变迁..... 杨春玲(198)
- 中国财政法学的缘起与早期发展..... 杨大春(207)
- 裁厘改统述论..... 蒋铁初(233)

参考文献

- (14) 陈德王 国际法与国际贸易中税制改革与贸易自由化
- (22) 杨春玲 论中国赋税制度的历史变迁
- (92) 杜巨玲 论中国赋税制度的历史变迁
- (96) 杨大春 论中国赋税制度的历史变迁
- (125) 蒋铁初 论中国赋税制度的历史变迁
- (160) 徐文斌 论中国赋税制度的历史变迁

参考文献

- (17) 平一十 论中国赋税制度的历史变迁
- (107) 杨春玲 论中国赋税制度的历史变迁
- (110) 杨大春 论中国赋税制度的历史变迁
- (120) 蒋铁初 论中国赋税制度的历史变迁

参考文献

- (143) 平一十 论中国赋税制度的历史变迁
- (147) 杨春玲 论中国赋税制度的历史变迁

财政法苑

论实施公共财政的几个前提

唐云锋

(浙江财经学院财政与公管学院)

公共财政作为一种随市场经济的产生而产生、随市场经济的发展而发展的财政模式。经过西方国家长期的公共财政实践和经济学家对公共财政理论的不断探索,逐步形成了以满足社会公共需要和弥补市场失效为基础的现代公共财政理论体系。我国以市场化为导向的经济体制改革已经进行20多年了,随着市场经济体制的逐步发展,客观上要求财政体制必须发生相应的转变,即要求必须从计划经济体制下的生产建设型财政向市场经济条件下的公共财政转变。虽然现在我国公共财政框架的构建已进入了运作实施阶段,但是无论在财政理论界还是在具体财政实践中对公共财政的认识仍然存在不同的看法,公共财政的推行中也出现了不少问题与困难。因此,从理论上弄清什么是公共财政以及什么是实施公共财政的前提问题就显得尤其紧迫和重要。本文拟就实施公共财政的前提问题加以初步探讨,以求在公共财政的理论构建方面能有助于消除认识上的误区,和减少公共财政具体实施中的障碍与阻力。

一、公共财政的本质与特征

首先,公共财政发展的历史与现实中的实际运作情况,都可以看出公共财政具有公共性特征,尤其在市场经济条件下其公共性特征体现得最为明确。^①即市场经济条件下公共财政只限于为公众提供公共商品和公共服务的政府性公共活动领域,仅是对市场配置资源失灵的补充或替代。因此,从本质上看,市场经济条件下的公共财政是政府代表公众公平、公正地进行的

* 基金项目:国家社会科学规划基金(03BTQ015)、浙江省教育厅课题资助项目。

① 高培勇:《公共化:公共财政的实质》,载《人民日报》2004年10月22日第十四版。

“聚众人之财,办众人之事”的理财活动。

其次,市场经济条件下公共财政具有重要的公共决定性特征。公共决定性要求公共财政的一切活动必须能体现出公众的意志,它是确保公共财政能在多大程度上体现出其公共性特征的制度方面的技术保证。这就要求任何财政行为必须合法、公正、公开和透明,必须有完善的法律体系保证,运作方式必须高度制度化、法治化,即要求它必须是高度民主化和法制化的财政,才有最大可能反映公众的意志。

最后,市场状态决定性是市场经济条件下的公共财政又一重要特征。市场状态决定性指的公共财政的受动性特征,即公共财政须按照市场的具体存在状态要求来运行,并符合和服务于市场个体。当市场处于发生状态时,公共财政的主要内容是保护和培育市场;当市场处于发展状态时,公共财政的主要内容是让市场自由地扩展生存空间;当市场处于发达状态时,公共财政的主要任务就转变为公平分配和宏观调控上来。^① 总之,公共财政的实施一定要充分发挥市场的基础作用,另一方面也说明市场的状态也一定程度上决定了公共财政的形态与实施效果。

二、公共财政实施的前提

(一)制度上的保证——民主与宪政

公共财政的公共性是源于公共需要,只要财政是为满足公共需要的,就必然具备公共性特征。财政具有政治属性,政治制度的安排与政治过程本身对财政模式的选择与财政活动的效果有着重要影响。^② 因此决定了某种财政模式越能体现法治社会与公民的民主意识,就越能满足整个社会的公共需要和符合公共利益与价值追求,也越有利于一国和政府的稳定与发展。而公共财政是最能体现公共性之有效着力点的财政运行模式,但是,政府是否在实质上运行这种模式,则取决于政府是否在法制下在进行预算的制度安排;政府是否真正地运行这种制度安排,则取决于依法治权的状况。而如果一国政府在财政理念上真正确立了以公共价值追求为己任的财政,那么该政府就没有理由不把自己完全地置于法制约束之下,进而有效地运行政府

^① 李元江等:《社会主义市场经济的公共财政制度研究》,载《财政研究》2002年第2期。

^② [美]詹姆斯·M·布坎南:《民主财政论》,穆怀朋译,商务印书馆2002年版,第4—14页。

预算制度及各种公共财政框架所要求的制度性安排。

财政公共性特征的客观存在并不等于一国政府现实中的财政运作就必然能体现出公共性的特征。财政本身所具有的公共性特征要真正能够在财政运行中得以充分体现,主要还取决于该政府是否将其作为一种公共行政的价值理念与精神追求充分体现在政府预算等制度性安排上。建立公共财政框架是重要的,但比这更重要的,是确立财政公共性的价值理念,并使其成为政府理财过程中的根本追求。但财政公共性会不会自觉成为政府的价值理念并在财政实践中积极推行之,现实证明这是很不现实的。诚如公共选择理论认为的那样,政府和政府官员在社会活动和市场交易过程中同样也扮演着“经济人”的角色。政府也是有自身利益的,政府自身利益本身也是一个复杂的目标函数,不但包括公共利益,也包括政府内部工作人员的个人利益、地方利益和部门利益为代表的小集团利益等等,可见政府并不一定只代表公共利益。因此,从宪政层面来看,给政府的财政活动以制度约束与规定便显得十分重要。

因此,我国要实施公共财政,必须以民主和宪政为制度保证。否则政府特别是中央政府政治与经济权力的集中,就会产生跟布坎南所说的情况一样,由于垄断了强制力,政府本质上是不受限制的。导致中央政府可以根据自身需要不受约束(财政本身约束除外)地改变财政收入与分配规则,致使社会出现失范的局面,这也是导致我国财政预算制度徒具形式和地方债务危机产生的根源。^① 公共财政具有重要的公共决定性特征,决定了民主与宪政是公共财政得以存在与运行的基础与灵魂,脱离了民主与宪政,公共财政能体现其公共性的假设是非常脆弱和靠不住的。照布坎南的说法,宪政才是“元规则”,其他有关财政活动的各种规范如预算制度等的选择与完善就是“规则下的选择”,只有从宪政层面制订出能限制政府滥用权力的制度,才有可能对终极性的权利规范采用一般化的契约主义标准。^②

(二)政治上的保证——财政公共性成为政府的价值理念

在西方公共财政理论中,亚当·斯密是从市场失灵和“社会一般收益”角度去把握和认识财政问题的,自然得出公共性是财政活动的本质特征。因

^① 唐云锋:《公共选择理论视角下地方债务的成因分析》,载《财经论丛》2005年第1期。

^② 杰佛瑞·布坎南,詹姆斯·M·布坎南著:《宪政经济学》,冯克利等译,中国社会科学出版社2004年版,第11—13页。

此,公共财政的“公共”二字是其核心所在,用以特指市场型的财政,以突出市场经济条件下的国家或政府的财政活动的公共性,即财政是以国家或政府为市场的一极,为处于市场另一极的无数分布于市场之中的企业和家庭提供一视同仁的服务。

被动地受到监督和依靠制度上的安排依法治权当然是重要的,对保证财政公共性目标也是极为关键的,但财政实践毕竟都是由政府部门组织实施,如果政府财政部门只是被动地接受制度安排来进行财政活动,而缺乏积极的主观能动性,财政活动结果肯定是低效率的,甚至根本实现不了其公共价值目标。因此,政府不从根本上确立财政的公共性为其理性的价值选择目标,任何监督与制度安排都有可能只是徒有其表而已。这对于处在转轨过程的中国而言,就显得更为重要。因为西方市场经济的形成从根本上看是一个自发过程,西方市场经济体制自发渐进的形成过程,也就是其政府行为法治化的自然形成过程。而我国则不同,我国市场化过程的启动并非经济进程的自然结果,而是计划经济建设实践的经验和教训迫使我们进行市场化改革,在起始点上是一种人为主动建构的过程。也就是说,我国是在计划经济而不是自然经济的基础上,是由政府而不是市场因素的直接作用开始市场化改革的。^①

从某种意义而言,公共需要是相对变化着的,不十分确定的,有时甚至是模糊的。在这种情况下,政府是否具有理性和明确的公共价值理念与追求,是否能在其财政理念与财政模式的选择中充分体现由于社会公共需要而产生并客观存在着的公共性,就显得尤为重要了。社会公共需要无疑是客观存在着的,那么体现公共需要的财政的公共性也就应该是随之而在任何时候都存在。但是,财政的公共性客观存在着是一回事,政府是否在理念上确认这一点并将其做为公共财政的价值追求则是另外一回事。财政的公共性要真正得以充分体现,必须使其在政府的财政理念上得以确立并在财政模式选择上成为一种价值追求。也就是说,只有当政府在理念上确认公共财政必须要体现其公共性,并且以此为已任时,财政才有可能体现出其客观应有的公共性。如果政府不在理念上确认公共性的价值并将其作为公共财政的追求目标,那么再好的财政模式,其自身具有再充分的公共性的财政模式,也无法充分展现其公共性的价值之所在。

^① 张馨:《法治化:政府行为·财政行为·预算行为》,载《厦门大学学报》(哲学社会科学版)2001年第4期。

政府的财政模式只不过是财政理念指导下的具体的财政运行机制与财政制度的选择。不同市场经济类型的国家,同一个国家在其不同的经济与社会发展时期,可能会选择与其经济体制要求相适应的不同的财政运行模式。但不管怎样,只要政府行使公权的精神追求与价值理念是崇尚人类的公共行政精神的,政府财政的目的是发展经济,是为满足社会中大多数人共同存在的社会需要而运行,理性的政府都应该选择最能够体现其财政公共性特征的那种财政运行模式。因此,没有对财政公共性的真正认识 and 理念上的把握,即使是建立了形式上的公共财政框架,也只能徒有其表,而无法成为真正意义上的公共财政。

(三)管理体制的保证——法制化的管理模式:从预算至监督

西方的财政实践历史表明,公共财政模式是与政府预算制度相伴随而形成发展的。真正的公共财政的建立必须是以真正的政府预算制度之确立为根本标志。事实上,正是政府预算制度为公共财政模式的形成与发展提供了基本形式,没有政府预算制度,公共财政制度则会成为无源之水、无本之木。这是因为,公共财政模式必须是以法治为先决条件的一种财政体制,而这一过程中的法治化也必须有合法的受到广泛监督与审查的政府预算作为必要条件,政府预算的灵魂体现的就是依法限制行政权,其本身便是法治化在政府财务收支领域里的一种实现形式。

政府预算法治化是财政法治化的基本途径和手段。我国的财政在过去20多年的市场化改革进程中,财政体制,财政管理手段与方式,税收与公债等都在逐步地与国际惯例与通行制度接轨,在财政改革过程中的出现的一些问题在改革的实践中也部分地找到了答案,因此,从这个层面上说,我国的公共财政框架已经初步形成了。但是,我国的公共财政的传统核心范式还没有完全转变,真正现代意义上的公共财政还没有实现,因为它还不具备真正的实质性内容,从这个角度上说,中国的公共财政模式迄今为止尚未建立起来。因为只有真正具备了与传统范式有别的新范式,我国的公共财政才能称得上是建立起了一个完整统一的体系与框架结构。

然而我国现实的情况却是,到目前为止,在财政领域真正通过立法的,只有预算法和会计法。十几个税种当中,只有个人所得税通过正式立法,其余都还停留在按国务院有关条例征税的阶段,法制不健全与法制环境紊乱是客观存在的事实。当前的财政管理至少还存在三方面的问题:一是许多政府经费收支未纳入到政府预算中去,提交人民代表大会审议的只是政府

经费收支的一部分,大部分经费成了暗箱操作。二是即使纳入财政管理的那些预算外资金也往往是“戴帽下达”、指定用途的,财政无权真正支配,统筹安排,自留地和小金库已使财政公共性受到不言自明的挑衅,审计风暴所揭示的、令人触目惊心的诸多问题,表明当前我国财政管理体制面临的形势已经十分严峻。三是财政决策和预算报告都相当粗糙,缺乏细编的部门预算更无法在操作上具体体现和保证政府公共活动的公共性。此外,财政核拨的政府机关经费也只是简单地以基数加增长率来定核拨的预算资金数量,主管部门和主管领导拥有太大的二次分配财政资金的权力,人治现象严重。这样,财政资金在使用过程中,其公共性目标自然无法保证。

我们可以说,就目前我国现状而言,由于传统的国家预算制度一直以来所缺少的正是法治化的灵魂与内涵,我们还没有建立真正意义上的政府预算制度,这与以往的计划经济时代的政府与企业、政府与社会、政府与个人的关系状态是相适应的,但是对于今天的市场经济时代的法治经济就完全跟不上时代的要求了。事实上,公共财政的整个框架与运行机制及过程都必须是高度法制化的,必须先立法后执行,各类项目和各种性质的支出都必须是以一整套既有制度安排为依据,财政收入的方式与数量和财政支出的规模与去向都必须是建立在法制基础之上,才能够保证财政公共性目标真正得以体现。

因此,需要一整套法制化的从预算至监督的全程管理模式,具体包括如下几点:一是公共收支计划机制,其关键是编制科学的政府预算,此预算应打破目前预算内与预算外的界限,涵盖政府所有收入与支出;与此同时,应积极推广有利于效率提高的先进预算方法,如零基预算、绩效预算、计划规划预算制度等预算手段;二是公共收支执行机制,其核心是构建科学的政府收支机制,如国库单一账户制、政府采购制度和高效的税收征管制度等;三是公共收支监督机制,即在增加财政分配透明度的基础上,探索并构建“四位一体”(即财政监督、审计监督、立法机构监督和社会舆论监督)的监督网络;四是公共收支调节机制,其重点是建立科学的财政转移支付制度和财力雄厚的政府预算后备资金。

从根本上而言,我国的公共财政框架的建立过程实质上就是一个在制度与体制上确立政府预算法治化的过程,财政改革的重心是构建法制化的政府预算制度,这是当前我国构建公共财政框架的关键,真正意义上的公共财政框架在我国是否能够得以确立、完善并顺利运行均取决于此。

(四)运行的基础保证——完善的市场经济体制

尽管公共财政论也认为市场不是尽善尽美的,客观上存在市场不能充分发挥其作用的领域即市场失灵,但不可否认的事实是公共财政发展演变的历程本身可以看出,公共财政的发展与市场经济的发展演变是紧密相关的,并以市场的发展为基础。也正由于存在市场失灵,才有公共财政存在的必要性,但这与市场经济是公共财政的基础并不矛盾,而且两者某种程度上甚至是互为条件的一种互动关系。因此,按照公共财政论的逻辑:市场是配置资源的最佳机制,财政仅以弥补市场失灵(而不是超越市场)为主要原则,以满足社会公共需要为主要活动内容,二者互为支持与补充。

在这里,我们仅从市场经济对公共财政的基础作用进行说明。具体说来又包含两方面,一是完善的市场经济是有效实施公共财政的基础与前提;二是发达的市场经济又为公共财政的有效实施提供了良好的制度空间。

市场经济的发展是公共财政实施的前提。公共财政的根本目标是最大程度地满足社会公共需要,由于制度与自然资源的有限性,要求公共财政活动必须尽可能高效率地提供社会需要的公共产品。为此,首先得要求现实中的经济活动必须是高效率的,人类的经济实践已经证明,市场是资源配置的最有效机制,市场经济也是人类从事经济活动的最有效的经济运行机制。市场经济对公共财政的基础作用首先表现在经济快速与高效率的发展所带来的国民收入的增加,通过税收的增加间接为政府提供的充足财政收入,是政府有能力提供社会需要的公共产品的物质保证;另一方面,经济的发展又使社会公众收入增长,从而也使社会公共需求的规模扩大、档次提高,这就从需求方面为政府实施公共财政提供了新的目标与外在动力。因此,能使经济保持快速健康发展的市场经济,无论从公共财政的需求目标还是从公共财政供给能力方面均对公共财政的有效实施起着重要的基础作用。

市场经济为公共财政的实施提供了必要的技术机制。具体来说是指公共财政的实施与财政活动的开展都需要良好的制度配套安排和必要的技术机制,这是因为公共财政的实施与运行离不开市场经济条件下的高效率的税务、金融和其他社会中介等方面的配套支持,也只有市场经济条件下,良好的市场机制才使得公共财政的实施才变得可行和富有效率。公共财政的实施中必须依赖市场这种技术机制,而不再是计划和行政命令等。这是因为公共财政的公共性本质决定了它的终极目标是满足社会公众的公共需求,而公共需求本质上又是社会公众公共选择的结果,能有效显示公众偏好

的公共选择只能产生于市场经济和民主的环境中,而不可能通过计划和行政命令等方式在非市场经济环境中产生。

三、结语

直面现实,通过对长期被遮蔽的问题进行深层的思考,我们就可以清楚地认识到,财政改革的意义远不在于财政自身问题的解决,更不是一个简单的财政运行模式的转换问题;而是取决于政府是否真正能够推进民主与宪政建设,把公共财政活动置于民主与宪政的基础之上。基于这种理念:政府是否能牢固确立财政的公共性理念与价值追求的问题,就成为一种新范式确立的基础性工作。文章通过对我国当前公共财政建设的四方面约束的分析表明,它们是实施公共财政的最基本前提,缺一不可。因此,这几个前提的整体完善与改进,才能保证公共财政的有效的实施和最终实现其公共性目标。