

财政宪法学研究

财政的宪政视角

王世涛 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

大连海事大学法学文库

财政宪法学研究

财政的宪政视角

王世涛 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

序一

近年来,宪法学的研究呈现出日益多元化的趋势,不但研究的领域不断扩展,研究的问题、研究的方法也不断更新。而且,出现了宪法与其他学科的交叉与互动,在传统宪法学的基础上,呈现出“百花齐放、百家争鸣”的繁荣景象。先后出现了所谓规范宪法学、社会宪法学、政治宪法学、宪法解释学、宪法经济学、宪法人类学等宪法流派或宪法部门。虽然这些所谓流派或部门的研究仍不够成熟,有的还稍显稚嫩,但其学术的创新精神和不懈努力仍值得肯定。在这异彩纷呈的学术“繁荣”的背景下,财政宪法学异军突起,“小荷才露尖尖角”,成为宪法学领域的一棵幼苗。可喜的是,国内越来越多的宪法学者关注财政问题,力求在财政与宪政之间寻求价值联系。一些高等院校及专业法学团体成立专门的研究机构,还经常以财政宪法为专题召开学术研讨会,进行学术交流。财政宪法成为宪法学研究中的热点和焦点问题。为了推动财政宪法学的基本范畴与体系研究,应宪法界学者的广泛要求,2011年中国宪法学会首次将财政立宪主义作为会议的专门议题,专设分论坛进行专场研

讨,会场吸引了许多全国各地与会的学者,他们进行了热烈地讨论。2012年,我国将迎来现行宪法颁布实施30周年,作为具有100年历史,特别是在30年的社会变迁中已树立鲜明学术特色的中国宪法学来说,我们的学术反思首先要基于中国历史与文化脉络之中。任何一门学科的诞生与成长都需要长期的学术积累与发展过程,而成熟的学科要保持其学术生命力,有必要认真地反思,要从社会发展的不同元素中不断地获取新的营养。从某种意义上说,回顾历史的目的是反思历史,客观、理性的反思有助于我们以历史经验为基础,明确未来发展方向。无论宪法学的国际化发展到什么程度,宪法学成长的社会背景与基本元素是不会改变的,我们必须始终以中国为出发点,以解决中国宪法问题为基本学术使命。

近些年,国内一些青年宪法学者较为关注财政和税收问题,形成了一批有一定影响力的研究成果。世涛教授就是其中的佼佼者。世涛教授曾就读于中国人民大学法学院,2003年取得宪法行政法专业博士学位,博士毕业后进入中国人民大学财政金融学院博士后流动站从事财政宪法方向的博士后项目研究,是国内最早研究财政宪法问题的学者之一。他在博士后出站后集中心力在这一领域勤奋耕耘,发表了一些在该领域有重要影响力的研究成果,《财政宪法学研究》即是在其博士后出站报告的基础上汇集其近些年在该领域的一些研究成果整理而成。

然而,财政宪法是跨学科的学术命题,涉及不同学科的知识,需要不同领域知识的积累。至今,虽然在这个领域有一定的研究成果,但总体上看,仍不够体系化,研究方法与基础还比较薄弱。根据传统的学科分类,财政作为经济现象被视为经济法的研究范围,财政问题在传统宪法学体系中仍没有应有的地位。这涉及宪法学研究的一个误区和“瓶颈”。多年来,一些对宪法有成见的学者甚至法学者认为宪法学没有什么可研究的。但如果对宪法有真正了解的人会发现,宪法学研究的领域是非常广泛的,过去人们出于对宪法体系的固有偏见,以为宪法就是政治法,宪法学只研究与政治相关

的原则和体制。其实,社会生活中的很多问题都是宪法问题。财政税收过去被认为是经济领域的问题,与宪法无关。但宪政的历史发展以及我国现实表明,财政税收问题首先是宪法问题,财政与宪法存在非常密切的关联性。本书作者从宪政的视角深入探讨财政税收问题的宪政因素,试图从历史、文本与现实的角度解释财政税收的原则与功能。作者认为,那些对宪法学充满偏见的人其实并不真正了解宪法,并未把握住宪政的精髓和真谛。可以说,一切与国家权力有关的问题,没有宪法作为航标,国家就很可能偏离航线。在谈到宪法与财政、宪法与法治的关系时,作者表现出强烈的问题意识,始终坚持宪法学的实践性,通过社会生活挖掘宪法的意义。针对宪法学科学性的怀疑,作者认为在法治发展过程中,没有宪法的根基,实践中的法律会迷失方向。这不是宪法学者的自吹自擂,而是被人类的历史、中国的现实反复验证的痛苦教训。可以说,宪法的命题从来都不是别人给定的、预设的,而在实践中正在发生的,并经过思考而得到提炼。因此,宪法学人的研究平台是非常广阔的,而且是不断发展的。不同时代的人会面临不同的问题,会进行不同的思考。也许,恰恰是改革开放、市场经济,才给我们这代人提出了财政税收的宪法问题,这是计划经济时代的前辈们始料不及的。他们未曾思考,也不会给我们留下解决问题的答案,因此,只能靠我们自己探索。这就是法律的“问题意识”,而且这一问题注定了时代性。

通过 30 年宪法的实施,我们一方面肯定宪法对改革开放产生的深刻影响,但另一方面也要客观地承认宪法作用未能充分发挥的现实。宪法对财政税收制度的调整仍然比较薄弱,财政税收领域侵犯公民基本权利的现象时有发生。面对这些问题,中国宪法学需要自觉地回到中国的逻辑,正视中国社会面临的现实问题,力求摆脱传统先验性的思考方式。本书探讨的很多问题都有鲜明的本土性,以中国理论话语解释中国现实。如纳税人的权利保障、预算的公开、“三公消费”、公共财政监督等一系列问题,需要有说服力的理论来

回答。如果缺乏理论的解释力,财政税收的不公导致的巨大的利益失衡会使整个国家秩序受到影响,加剧公权力和私权利之间的冲突。美国马歇尔大法官曾说过:“税收权力,事关毁灭的权力。”

对宪法学者而言,财政领域仍然是有待开垦的处女地,财政宪法的学科体系、学科定位,研究的问题和方法等问题仍需要不断地深入研究。我相信,宪法学者在财政领域将会拓展宪法学研究范围,为宪法与财政关系提供新的研究思路与方法。从这个角度上说,世涛教授在这方面的研究具有一定的创新意义。当然,《财政宪法学研究》也不过是一种初步的探讨,很多问题仍值得商榷,因此,期待着作者继续跟踪学术动态,积累更多的实证资料,不断完善学术论证,为财政宪法学的体系化作出学术贡献。

是为序!

韩大元*

2012年3月于中国人民大学明德楼

* 韩大元,教授、博士生导师、中国宪法学会会长、中国人民大学法学院院长。

序二

进入 21 世纪,财税法作为我国社会主义市场经济法律体系中的部门法,其重要性日益凸显。财税法是我国的治国安邦之道和纳税人权利保护之法。因为财税法关系到政府和民生的根本,关系到权利与权力的制衡,是国家与纳税人双方利益的调节器,所以政府与纳税人之间的和谐与良性互动就显得尤为重要。社会的发展和进步,人民幸福指数的提高,民富国强,只有建立在宪政和法治的基础上才能有保障。在公民财产权利日益受到重视的今天,平衡与协调国家征税权与公民财产权的财税法,更在日渐深入的改革进程中,面临进一步的变革。财税制度是一个国家最根本的制度之一。它上牵国家利益,下系公民和法人的得失。近几年,我国的财税法治取得了长足进步。《企业所得税法》、《车船税法》的实施,《个人所得税法》的修改,《预算法》修改草案、《税收征收管理法》修改草案提交全国人大常委会审议,近年内有望通过。更是表明财税法治已在我国的法治进程中日益凸显其重要性。但是,我们也应该看到,我国财税法制建设的道路漫长,且不说我国财税法律的质量与法

治发达国家的差距,仅就数量而言,我国的财税法律也远远低于发达国家,甚至连一些发展中国家都不如。可以说,我国的财税法制建设仍然任重道远。当下我国财税法学人的历史使命在于:应当推动我国财税立法的民主化和科学化,为提高行政机关的服务意识、推动税收司法改革、保护纳税人权利而贡献自己的力量;应当为壮大我国财税法学教育事业、倡导和加强整个社会的财税法教育、提高普通纳税人的财税法意识从而发挥自己的睿智。

法学理论历来是法治进程的先导。从某种意义上说,法学研究的水平甚至决定了一国法治发展的水平。我国财税法学如何能够实现研究思路的转型、研究体系的重构、研究方法的突破,最终形成崭新的财税法学理论,是当前全国财税法学同人所苦苦思考和追寻的课题。肇始于20世纪80年代后期的我国财税法学,虽然其研究起点远远落后于德、美、日等有着丰富的理论积淀的国家,但经过近20年,尤其是近10年诸多财税法学人的共同努力,我国财税法学理论研究水平与这些国家的差距也正在日益缩小。然而,作为对财税法治的前瞻性思考,我国财税法学的理论研究仍有诸多不足,有待进一步深化。迫切需要我们重新解读、反思现实,深化研究,进而提出立足于我国现实,又超越法治现状,并能引导财税法改革与发展的财税法理论。

我认为,财税法是我国法学中一个刚刚才被开垦的“大金矿”,值得研究的问题甚多,财政宪法是这些问题的核心和基础部分。通过宪法的原理和精神来诠释财税问题,恰恰能够揭示财税法的本质。王世涛教授从中国人民大学法学院宪法行政法专业博士毕业后,专门从事财税宪法问题研究,取得了可喜的学术成果。《财政宪法学研究》体现了作者在财政宪法方面的探索。本书论及了财税法中的诸多问题,如财政、预算、税收、转移支付,作者都试图从宪政的视角来分析和解读。世涛教授并没有空洞地从宪法原理出发来研究财税问题,而是用“问题主义”的研究思路,紧紧围绕我国财税法治实践,提出诸多建设性的意见和建议。本书的研究方法和研究成

果具有开拓性和创新性,对构建和丰富我国财税法理论体系,贡献良多;同时,也将会成为我国财税法制建设的重要参考文献之一。

我和世涛教授是好朋友,常常拜读他的论著,颇受启发。前些时候,他来信邀请我为他的新作作序,我觉得这是他对我的信任,恭敬不如从命,故我欣然接受。愿世涛教授的新著出版能成为我国财政宪法研究的新起点,在此基础上,我希望看到全国法学界不同学科的更多的学者关注和参与财税法的研究,有更多更有价值的研究成果问世,为我国的财税法治建设共同努力!

是为序!

刘剑文*

2012年年初春于北大陈明楼

* 刘剑文,教授、博士生导师、中国财税法学会会长、北京大学财税法研究中心主任。

目 录

序一/1

序二/1

引言/1

导论 财政宪法与财政宪法学/10

第一节 财政宪法学的历史回顾/12

第二节 财政宪法学的学科定位/19

一、财政宪法学与部门宪法学/20

二、财政宪法学与经济宪法学/22

三、财政宪法学：用宪政关照财政抑或以财政审视宪法/25

第三节 财政宪法学的分析工具/27

一、基于宪政经济学的分析/27

二、基于产权理论的分析/31

三、基于博弈论的分析/36

四、基于国家与社会理论的分析/38

五、基于人性论的分析/42

六、价值判断与实证分析/46

上篇 财政的宪政之维

第一章 宪政与财政的渊源关系/51

第一节 宪政与财政/51

第二节 宪政的渊源与财政的发展/56

第二章 财政的宪政意义/63

第一节 财政立宪主义的理念/63

一、从强制到同意/63

二、从工具到目的/66

三、从恣意到谦抑/67

四、从法律保留到宪法监督/68

第二节 财政的宪政价值/70

第三节 财政的宪政原则/76

一、财政民主原则/76

二、财政公平原则/79

三、财政法定原则/81

第三章 财政立宪/85

第一节 财政立宪的原理/85

第二节 财政立宪的文本考察/91

一、日本的财政立宪条款/92

二、德国基本法的财政条款/93

三、我国宪法的财政条款/95

第四章 宪政体制下的财政分权/97

第一节 我国具有联邦制因素的单一制/98

第二节 我国单一制宪政体制下的财政联邦制/103

第三节 财政联邦制与宪政联邦制/109

中篇 税收的宪政之维

第五章 税收基本范畴的辨析/117

第一节 税收中性/117

第二节 恶税/121

第三节 避税/126

第四节 可税性/129

第六章 税收的宪政原理/136

第一节 税收的宪政渊源/137

第二节 税收的宪政意涵/144

第三节 税收的宪政价值和原则/153

一、税收公平原则是税收正义价值的直接体现/157

二、税收法定原则是税收公正价值的法律保障/164

第七章 税权的宪法解读/172

第一节 宪政视野下的税权/172

第二节 税收立法权的划分/178

一、税收立法权的横向划分/179

二、税收立法权的纵向划分/187

第八章 税收的宪法监督/194

第一节 税法合宪性原理/196

第二节 税法合宪性分析/199

一、税收立法的合宪性分析/199

二、税收执法的合宪性分析/205

第九章 纳税人的人权保护/209

第一节 纳税人权利保护的立法模式/211

第二节 我国纳税人的权利保护/214

第十章 税收规范体系及其完善/223

第一节 我国税收的宪法规范体系/223

一、我国税收宪法规范的缺失/223

二、税收宪法规范体系的建构/228

第二节 税收体制及其完善/240

- 一、分税制的规范化/240
- 二、财政转移支付的法治化/246

下篇 财税的法治监督

第十一章 预算监督/257

第一节 预算的宪政原理及法律控制/258

- 一、摒弃预算的国家中心主义理念/261
- 二、加强预算的法律监督/265
- 三、健全预算的运转程序/268
- 四、完善预算的责任控制/272

第二节 预算公开的宪政价值及其法律规制/276

- 一、财政预算公开的宪政价值/277
- 二、我国财政预算公开的现状/282
- 三、财政预算公开的域外经验/288
- 四、我国财政预算公开的法律规制/292

第十二章 审计监督/300

第一节 宪政体制下审计模式/300

- 一、审计制度的宪政意涵/301
- 二、行政型审计体制的致命弊病/304
- 三、我国审计体制改革可以借鉴的经验/308

第二节 我国审计体制的变革/310

- 一、我国审计体制的宪法规范分析/310
- 二、我国审计制度的完善/312

后记/316

引 言

我国宪法确立了“依法治国,建设法治国家”的基本方略,依法治国在财政税收领域的体现便是依法理财和依法治税。在我国法治化进程中,财政税收法治是较为滞后的,表现为:财政税收法律的制定缺乏宪政理念的引领,财政公平、捐税正义、税收法定原则尚付阙如。财税法律的“规范倒置”使财税法经常屈从于政令之下,存在以破坏财政税收法治为代价,过分追求财政任务和官员政绩的现象。当财税法与财政税收计划指标发生冲突时,法律只能为财政税收计划让路。在财税实体法方面,我国的财税法强调征税机关的权力与纳税人的义务。现行财税法依然停留于传统的管理法模式,没有凸显税收国家中纳税人的主体地位,财政税收法律制度未能融入民本理念、体现民生关怀。在财税程序法方面,缺乏程序正义的理念及普遍适用的程序法规范。近些年,太多的财政乱象让公众愤恨不平甚至不能容忍:政府的“三公消费”仍居高不下;财政预算始终未能公开透明;分税制后地方财政的窘困导致公共产品供给匮乏;财政转移支付的无序导致公共财政资源配置的严重失衡;预算与

审计监督的虚设使财政权力恣意而为。上述问题的解决呼唤中国财税法治化的变革。为此,应当对我国现行的财税法进行重新审视和评价,而宪政体制的完善才是根本,不从宪法上寻求突破,几乎没有出路。

财政税收的宪政法治是财政税收领域的基本命题,但新中国的财政宪法研究是从社会主义市场经济体制的确立开始的。由于涉及两个学科的知识交汇,财政税务领域的学者由于专业知识背景的局限,很少或无力对财政税收问题进行宪法分析;而基于同样的原因,宪法学者罔顾财政税收问题。囿于学科的分化和专业的分工,跑马圈地、画地为牢的结果是财政税收的宪政研究成为被遗忘的理论盲区。基于上述的问题意识,《财政宪法学研究》试图通过对财政税收宪政原理的剖析,厘定财政税收宪政原则和法律机制,旨在对财政税收权力进行有效法律控制,以实现纳税人的权利保护以及财政税收法治化的目标。在理论意义上,通过对财政宪法学基本问题的研究,建构我国的财政宪法学的学科体系,从而拓宽宪法学的研究领域。

我国财政税收的宪政法治既是一个重大的理论命题,又是一个庞大的社会系统工程,涉及的问题纷繁复杂。《财政宪法学研究》只不过是初步尝试。基于我国目前财政税收法治的理论研究和财政税收法律实践经验,对我国财政税收的基本问题,以宪法的视角进行分析和说明,并形成以下基本观点:

一、财政宪法学的学术价值和学科定位

财政宪法有广义与狭义之分,我国的财政宪法不宜采用狭义说。宪法学者对于公共财政问题的研究不仅意味着研究范围的拓展和研究内容的更新,也意味着研究视野的转换和研究方法的突破。目前我国财政宪法学研究仍处于初始阶段,并没有形成成熟的学科体系,甚至没有形成共识性的学科定位。而西方的宪法学者们在宪法体系中特别关注财政问题。在历史上,“中华民国”各时期出台的“宪法”始终非常重视财政问题。这不仅是因为这些学者们受西方

宪政理念和文化的影响,也是当时社会现实的反映和当时经济发展的要求。财政宪法被我国宪法学遗忘是长期计划经济体制的结果。在市场经济条件下,财政宪法学的建立和发展迎来了绝佳的机遇期。

财政宪法学不同于一般的部门宪法学以及经济宪法学,也不应将财政宪法学看做财税法学的分支,财政宪法学是以宪法关照财政而不是以财政审视宪法。因此,可以将财政宪法学看做是宪法学的一个流派。财政宪法学的体系应分为法理分析篇、历史分析篇、比较分析篇、规范分析篇、实证分析篇。

财政宪法学的分析工具是多元的,基于宪政经济学的分析:以个人“主体性”形成判断效率的坐标,税收的正当性和效率性必然是纳税人向国家表达的“一致同意”;基于产权理论的分析:产权决定税收,税收是与产权私有的商品经济的宪政国家相对应的一种财政形式。在财产的独有制或公有制下,产权统一于国君或国家,不可能有现代意义上的税收,也不可能产生立宪政体。税收是最有效益的财政形式;基于博弈论的分析:税收是零和博弈,是不公平的赛局;基于国家与社会理论的分析:没有社会与国家的分离,没有市民社会经济的自由增长,国家的财政便成为无源之水;基于人性论的分析:税收意味着痛苦,税痛是人的财产的得而复失带来的。东西方对于税的不同的道德感受对于财政立宪及税收立法产生不同的影响;以法律释义或实证分析为视角:财政宪法学既需要价值判断,也需要实证分析。

二、财政的宪政之维

宪政缘于政治国家和市民社会的利益纷争,财政表明国家与私人的基本经济关系,即国家财政权与私人财产权的关系。作为宪法学的财政,政府财政权与人民财产权关系的理念和原则是其内容的核心。人类历史从王权财政到官房财政再到公共财政的发展表明,公共财政的运作是宪政得以实现的制度保障,而公共财政支撑的宪政制度则是公民财产权实现的制度基础。以市场经济为基础,经由

公共财政,确立了宪政体制,近现代社会的发展体现了市场经济、公共财政、宪政国家三位一体,协同并进的相互关系。财政立宪主义的理念体现为:从强制到同意、从工具到目的、从恣意到谦抑、从法律保留到宪法监督。财政的核心价值在于对国家财政权力的控制以及对公民财产权利的保障。财政宪法的基本原则体现为财政民主原则、财政公平原则及财政法定原则。财政立宪即在一国之内,财政的基本原则和规范纳入宪法之中,财政立宪主义的目的就是重拾对财政制度的合宪性的控制。财政立宪是我国财政法治化的基础,是完善我国宪政制度的具体内容,是健全我国财税体制的重要途径。从宪法的文本考察,德国、日本的财政宪法规范较为系统和完善,而我国则相对缺失。从宪法的财政分权的角度,我国单一制的宪政体制与财政联邦制存在一定的紧张关系,但我国的财政联邦制并不意味着我国一定要转变为宪政联邦制。

三、税收的宪政之维

在税收的基本范畴中,税收中性的目的在于税收既要发挥作用,又不能对市场正常秩序造成侵扰。国家征税使社会所付出的代价应该以征税数额为限,不能让纳税人或社会承担额外的负担或损失。这体现了国家对公民财产权的尊重。税收的良恶也在于其是否正当,其与法律在价值判断上并无二致。“恶税”没有正当性,但抗拒“恶税”也不能完全不顾国家的法律秩序。基于先于国家法律的财产自由权,避税具有正当性,由于避税并不违法,因此根据税收法定原则,不能对避税行为进行法律制裁;但基于公民间横向税负的公平负担原则,国家有理由通过立法对避税进行防范。“可税性”实际上是纳税的范围,只能基于法定标准,不能对违法、违反善良风俗的行为征税。对合法收入征税,才合乎税收正义原则,满足税收法定要求,也符合效益原则,更具有可操作性。

宪法与税收具有极其密切的关系,无论从宪法的历史发展还是宪法的现实存续都与税收有着不解之缘。宪政的产生以税收国家权力的控制为契机。石油输出国家或依赖外来援助国家的财政来