



CAISHUIFAXUE  
QIANYANWENTI  
YANJIU

YIXIANZHIGUO  
SHOURUFENPEI  
YU  
CAISHUIFAZHI

中国财税法学研究会 / 主办  
刘剑文 / 主编

# 财税法学前沿问题研究

财政入宪的规范分析 朱大旗 胡明

宪法规范与治国目标的交互映照 刘剑文 耿颖

论中国转型时期的「财政国家」形态——基本理念、制度构成与发展路径 周刚志

平等原則及其在台灣稅法釋「憲」實務上之適用 黃茂榮

论税法量能平等负担原则 许多奇

税收债务关系说与国家征税权力之约束 朱炎生

分配正义与财税法治——中国宪政

## 论衡平税法在收入分配改革中的意义



法律出版社  
LAW PRESS·CHINA



CAISHUIFAXUE  
QIANYANWENTI  
YANJIU

YIXIANZHIGUO  
SHOURUFENPEI  
YU  
CAISHUIFAZHI

# 财税法学前沿问题研究

## 依宪治国 收入分配与财税法治

中国财税法学研究会 / 主办  
刘剑文 / 主编



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. 4, 依宪治国、收入分配与  
财税法治 / 刘剑文主编. —北京: 法律出版社,  
2015. 1

ISBN 978 - 7 - 5118 - 6818 - 3

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(2014)第 206295 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/陈 妮

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社

编辑统筹/财税出版分社

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 字数/485 千

版本/2015 年 1 月第 1 版

印次/2015 年 1 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

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

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 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号: ISBN 978 - 7 - 5118 - 6818 - 3

定价: 63.00 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 | 王 征 | 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 |

# 中国梦：法治梦，财税法学人的梦<sup>\*</sup>

## （代前言）

光阴似箭，日月如梭。从2001年9月中国法学会财税法学研究会成立至今已经13个年头。2012年3月，根据中国法学会的要求，中国财税法学研究会在厦门正式组建。2012年11月中国共产党“十八大”胜利召开，2013年3月第十二届全国人民代表大会胜利召开，由此我国产生了新的党和国家领导人，迈入了历史的新阶段。2013年3月30～31日，我们在此特殊历史背景下欢聚中央财经大学，参加和见证中国财税法学研究会2013年年会暨第十八届海峡两岸财税法学学术研讨会的召开。

2013年年初，习近平总书记提出实现“中国梦”的伟大构想。改革开放30多年来的经验教训告诉我们：法治是中国的必由之路，也是“中国梦”的基本要义。

“中国梦”将我们带进法治春天。在抒写春天的故事里，人民或者说纳税人永远是国家一切宏大叙事的主体，一种具体而微的观照。冬日的寒酷终将隐退，春日的温润已在召唤。一切愿望，只在手中；一切道路，只在脚下。这是可以实现的春天，即法治的春天。

我们期盼春天，期盼法治的春天。我们抒写法治的春天故事，就像改革有请开放，正义有请公平，尊严有请法治。这是为了改革的开放，亦是为了开放的改革。这是为了公平的正义，亦是为了正义的公平。这是为了法治的尊严，亦是为了尊严的法治。一辆开往春天的列车，这是不可偏离的轨道，这是迈向法治的轨道。

“中国梦”既是国家梦，更是两岸中华儿女的梦、每个纳税人的梦。对于全体国人尤其是法律人而言，“中国梦”就是法治梦，就是坚持宪法和法律至上，树立法治的信仰。法治的核心就是实现社会公平公义。正义缺失正是中国当下转型的最大问题。要让每一个人的人生出彩、梦想成真，必须做到权利公平，梦想才能起飞；机会公平，奋斗才有动力；规则公平，社会才能进步。所以，用公平正义撑起“中国梦”，在具体的政策和制度安排尤其是财税法律制度安排中体现公平公正的价值，用合理的规则与人性的制度创造公平发展的空间，保证人民平等参与、平等发展的权利，让每个人在日常生活中，感受到公平正义的温暖、快乐和幸福，这是每一个财税法学人的神圣使命。

---

<sup>\*</sup> 2013年3月，中国财税法学研究会2013年年会暨第十八届海峡两岸财税法学术研讨会在北京召开，本届会议由中国财税法学研究会主办，中央财经大学税务学院、财政学院和法学院承办。中国财税法学研究会会长刘剑文教授在开幕式上发表了题为“中国梦：法治梦，财税法学人的梦”的致辞。本书编委会结合论文遴选和编辑等情况对致辞进行了适当修改，移作本书之序言，特此说明并致谢。

人生如船,梦想是帆,每个人都有一个只属于自己的梦,所有纳税人的梦想汇集起来,就是国家的梦想,就是“中国梦”。所以,“中国梦”在追求民富国强、民族振兴的同时,必须追求公平正义、民主法制、公民成长,两者缺一不可。

对于专门从事财税法学研究的学会和学人而言,“中国梦”是什么呢?我认为,那就是财税法治的不断进步和财税法学科的繁荣。具体而言,从法治角度,我们的“中国梦”就是强化全国人大的税收立法权,建立科学、完善的财税法律体系;做实各级人大的预决算审批权,在我国真正实现政府的经费由人大批拨;设立税务法院,建立税务律师队伍,尊重和保护纳税人权利。这些法治内容实现之日就是托起我们的“中国梦”之时。从学科角度,尽管财税法在国外法学院属传统的优势学科,但在我国“改革开放”后因种种原因,其起步比其他法学学科晚了10多年,是经过20年尤其是近10年才快速发展起来的以“问题”为研究中心的“新型学科”或者称为“领域法学”。我们的“中国梦”就是要让财税法成为我国法学院校的“显学”和核心课程,有相当数量的大学设立财税法的硕士点、博士点,建立财税法高级人才培养基地。鉴于财税法在实现“中国梦”征程中的重要性,我们正在责成“财税法学科建设专业委员会”组织力量向国家有关部门申请财税法为法学核心课程,并借此机会向社会宣传和推广财税法,提高全社会的纳税人意识。当然,财税法学人“中国梦”的实现取决于每位财税法学人努力的程度。每人一小步,学科一大步,财税法治大踏步!

中国财税法学研究会2013年年会暨第十八届海峡两岸财税法学术研讨会的主题确定以“依宪治国与财税法治”为核心议题,旨在引领学界同人从财税法的角度探讨依宪治国的重要问题,提高财税法学人历史使命感和责任感。同时,鉴于收入分配改革是当下中国社会十分关注的重要改革内容,财税法在其中的地位和作用非常关键,财税法学人应当植根中国现实,从法学视角重点关注我国重大社会经济问题,当好党和政府的智库。因此,会议将“收入分配制度改革与财税法制创新”也作为年会的主题之一。

本届会议共收到来自海峡两岸学者提交的140余篇参会论文,全面反映了财税法学者在过去年度中的研究成果。为了扩大成果的社会影响力,经中国财税法学研究会会长会议研究,决定从中择优遴选出31篇与年会主题密切相关的论文,分为“依宪治国与财政法治”、“依宪治国与税收法治”和“收入分配改革与财税法治创新”三个篇目,汇编成《财税法学前沿问题研究4:依宪治国、收入分配与财税法治》公开出版。

编委会坚持遵循质量优先和密切联系年会主题的原则编选论文,但囿于篇幅,仍有很多佳作未能收入本书,部分入选的篇幅较长的论文在编辑过程中也进行了适当修改,工作再细致仍难免有疏漏和不当之处,敬请各位作者和读者予以谅解。在本书的编辑过程中,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,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以及中国人民大学法学院硕士研究生俞意能等人做了大量工作,法律出版社财税分社沈小英社长一直以来对《财税法学前沿问题研究》的出版给予了大力支持,陈妮编辑对年刊年会论文集的出版付出了心血,在此一

并致谢！

海洋再开阔，比不上蓝天辽阔；天空再宽广，比不上自心无边。世界再大，大不过包容的心；路再远，远不过燃烧的梦。希望大家树立对法治的信仰和对学科的信仰，求真务实、开拓进取，“实干兴会”，让财税法上接天缘，下接地气，真正成为治国安邦之道、纳税人权利保护之法，以圆全体财税法学人乃至全体国人的“中国梦”。

中国财税法学研究会

2014 年 5 月 31 日

# 目 录

## 第一篇 依宪治国与财政法治

|                         |               |
|-------------------------|---------------|
| 财政入宪的规范分析 .....         | 朱大旗 胡 明( 3 )  |
| 单一制、财政联邦与政府间财政关系 .....  | 徐阳光( 14 )     |
| 新形势下人大财政监督职能的建构与强化      |               |
| ——宪法规范与治国目标的交互映照 .....  | 刘剑文 耿 颖( 24 ) |
| 论中国转型时期的“财政国家”形态        |               |
| ——基本理念、制度构成与发展路径 .....  | 周刚志( 40 )     |
| 当代中国的身份权利、竞争与国家治理       |               |
| ——以公共财政为视角 .....        | 郭维真( 53 )     |
| 财政权配置视野下的中国财税体制变革 ..... | 刘 洲( 64 )     |
| 依宪预算,以法治税               |               |
| ——崔敬伯先生财税法治思想述评 .....   | 杨大春( 73 )     |
| 财政民主与中国地方债治理 .....      | 张建伟( 86 )     |
| 税收国家与“土地财政”法律制度改革 ..... | 秦 勇( 95 )     |
| 政府非税收入设立权及其配置 .....     | 谭 立( 104 )    |

## 第二篇 依宪治国与税收法治

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| 关于中国税制改革顶层设计三个主要问题的初步探讨 ..... | 刘 佐( 115 ) |
| 从限制政府的征税权力到保护公民的财产权利          |            |
| ——税收法定原则在当代发展的方向之一 .....      | 王鸿貌( 126 ) |
| 我国税收授权立法废存之辩 .....            | 段晓红( 130 ) |
| 平等原则及其在台湾税法释“宪”实务上之适用 .....   | 黄茂荣( 139 ) |
| 税捐实质正当性与违宪审查 .....            | 葛克昌( 182 ) |
| 论税法量能平等负担原则 .....             | 许多奇( 200 ) |
| 论台湾纳税人权利保护官之建制 .....          | 陈佳函( 211 ) |



|                         |          |
|-------------------------|----------|
| 税收债务关系说与国家征税权力之约束 ..... | 朱炎生(222) |
| 税务令函的合理化探讨 .....        | 魏敬森(234) |
| 个人所得税法改革中的生存权保障         |          |
| ——以最低生活费用的税前扣除为核心 ..... | 汤洁茵(242) |
| 房产税之宪法界限 .....          | 朱孔武(255) |
| 商事交易纳税主体认定解析            |          |
| ——以第三人介入合同为例 .....      | 滕祥志(263) |

### 第三篇 收入分配改革与财税法治创新

|                             |              |
|-----------------------------|--------------|
| 深化收入分配改革,注重财税法治创新 .....     | 俞光远(281)     |
| 分配正义与财税法治                   |              |
| ——中国宪法语境下的公共财产权规制 .....     | 王桦宇(291)     |
| 公共收入的坐标与国家财政图像解析 .....      | 贾小雷(301)     |
| 论衡平税法在收入分配改革中的功用 .....      | 张 怡(311)     |
| 论结构性减税政策的实施与税收优惠功效的改善 ..... | 庞凤喜 张念明(318) |
| 公司高管薪酬税法控制探析 .....          | 李 荣(329)     |
| 收入多元化背景下我国个人所得税法立法模式的选择     |              |
| ——以所得的结构与征纳方式的选择为视角 .....   | 徐 蓉(337)     |
| 收入分配秩序的财税法规制研究              |              |
| ——以不同类型收入为研究对象 .....        | 席晓娟(346)     |
| 遗产、赠与课税的税制考虑 .....          | 黄士洲(355)     |

# 第一篇 依宪治国与财政法治



## 财政入宪的规范分析

朱大旗\* 胡 明\*\*

### 一、问题的提出

刘易斯·亨金曾言:“一个合法的政治社会应基于人民的同意,这种同意应在人们为建立政府而达成的社会契约中反映出来。这种社会契约通常采取宪法的形式,而宪法又会确定政制框架(a framework of government)及其建制蓝图。”<sup>①</sup>对于前述“政制框架”与“建制蓝图”深意的适当阐释,即“一部宪法不是一个纲领或政策。……它没有目标;它不提出一个目标。相反,它是为未来无数的可能性创造一个制度结构。”<sup>②</sup>再进一步推导,宪法作为最高层次的规范,因为“其他规范据以进行辩护的基础是原则或高层次规范,这种原则或高层次规范具有一种义务论意义……有效的行动规范使它的承受者有义务平等地、无例外地满足一般化了的为行为期待……规范的‘应当性’具有一种无条件的、普遍的义务的绝对意义;‘应做之事’所要求的,是对所有人都同等地好或善的。”<sup>③</sup>因此,宪法规范应被视为价值中立的载体,需要尽可能地为财政法律的完善而提供衡量标准,并为财政法治的改革提供基本的宪法判断准则。

基于财政法研究中财政与宪政命题的提出,学术界对公共财政与民主宪政之间重要

---

\* 中国人民大学法学院教授、博士研究生导师。

\*\* 中国人民大学法学院经济法专业博士研究生。

本文发表于漆多俊主编:《经济法论丛》(2013 年下卷,总第 25 卷)。

① [美]刘易斯·亨金著:《宪政·民主·对外事务》,邓正来译,生活·读书·新知三联书店 1996 年版,第 7 页。

② [美]斯蒂芬·L. 埃尔金、卡罗尔·爱德华·索乌坦著:《新宪政论——为美好的社会设计政治制度》,周叶谦译,生活·读书·新知三联书店 1997 年版,第 168 页。

③ [德]哈贝马斯著:《在事实与规范之间:关于法律和民主法治的商谈理论》,童世骏译,生活·读书·新知三联书店 2003 年版,第 315 页。

性的探讨较为重视,从宪政高度来分析公共财政的合理内涵已成为一种基本的研究范式。<sup>①</sup>对于财政立宪的问题,学者们尽管逐步予以了关注,但是对于“财政入宪理念”、“财政入宪范畴”以及“财政入宪理路”的分析仍比较欠缺,如何揭示宪法中财政规范的应然性,促使其在宪法层面上获得规范性、实效性以及权威性的功能,一种“旨在对作为一个有效力的规范体系的法律进行结构分析的规范法学也是既属可能又必不可少的”,<sup>②</sup>这也是当代我国财政法治发展过程中的重要历史课题。

按照规范分析方法论的原则,“法律的规范分析倾向于或者是抽象地考虑适用于所有法律制度的原则,或者是极其详细地考虑特殊问题”。<sup>③</sup>因此,财政入宪的规范分析应以宪法文本中财政规范作为研究核心,返回到适度接近财政规范主义,侧重于对财政规范本身逻辑及形式层面的阐释,既不摒弃财政法基本理念的导引功能,又在实证规范的约束下寻求财政法价值的客观化,但又不至于完全退到极端法律实证主义的僵化立场。

## 二、财政入宪的核心范畴

法律规范始终是通过法律关系的建构实现对社会关系的调整,法律关系在性质上可谓社会关系的法律拟制,法律关系也就能被视为法律规范的核心范畴。<sup>④</sup>分析各国的宪法文本,可知各国宪法文本充斥着不同类型的财政规范,这些财政规范正是通过构建以财政权力(利)与义务为核心的财力关系实现对公权力和私权利、财政权和财产权、公共领域和私人领域、政府行为和市场行为之间冲突的调整,<sup>⑤</sup>使公民财政权免受国家财政权的非法侵犯或不当干预。这种上升到最高法律上的财政关系是社会关系的最高抽象和拟制,是立法者运用立法技术制定财政制度的基础和指引,在财政法治理论与实践起着承启的作用。剖析宪法文本中财政法律制度所调整对象的财政关系,主要是指围绕公共经济资源的收支运转所进行的筹划、汇集、支用及相应的管理、监督行为过程中产生的社会关系。其从本质上看是一种具有社会公共性的经济关系,而就具体形式而言,财政关系包括财政收支关系、财政组织管理关系和财政监督保障关系。其中,财政收支关系

① 例如,刘剑文对宪政与财政的内在逻辑以及财政民主的宪政逻辑进行揭示(参见刘剑文著:《重塑半壁财产法:财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第19~35页);周刚志从“国家具有对财政的物质依赖性”命题出发,对市场经济、公共财政与宪政国家三者之间的内在关联进行分析(参见周刚志著:《论公共财政与宪政国家:作为财政宪法学的一种理论前言》,北京大学出版社2005年版);朱孔武秉承财政立宪主义,对财政立宪主义的起源、变迁以及制度基础等要素进行剖析(参见朱孔武著:《财政立宪主义研究》,法律出版社2006年版);王世涛立足于财政宪法学的研究范式,对财政税收法治的具体问题进行研究(参见王世涛著:《财政宪法学研究》,法律出版社2012年版)。

② [德]凯尔森著:《法与国家的一般理论》,沈宗灵译,中国大百科全书出版社1996年版,第184页。

③ [美]迈克尔·D.贝勒斯著:《法律的原则——一个规范的分析》,张文显等译,中国大百科全书出版社1996年版,序言、第1页。

④ 蒋悟真:“我国预算法修订的规范分析”,载《法学研究》2011年第2期。

⑤ 漆多俊教授认为,宪政下财政问题之实质为公民财产权与政府财政权的互动。参见漆多俊:“论权力”,载《法学研究》2001年第1期。

是本体性的关系,是财政关系的中心,财政组织管理关系和财政监督保障关系是围绕财政收支关系而展开并为财政收支关系辅助服务的。为有效揭示财政入宪的核心范畴,对本体财政关系与辅助财政关系基本内涵的研究不可或缺。

### (一) 本体财政关系

在财政法治国家中,财政收支关系作为财政关系的关键要素,是直接的公共经济资源的分配关系,它包括财政收入关系和财政支出使用关系(简称财政支用关系)。

#### 1. 财政收入关系

最初的时候,“对政府行为的控制……主要是经由对岁入的控制(control of revenue)来实现的”。<sup>①</sup>例如,在英国《自由大宪章》(1215年)中,第12条规定“除下列3项税金外,不得征收代役税或贡金,惟全国公意所许可者,不在此限”。时至今日,虽然财政收入关系的内容日渐复杂,包括了税收征收关系、国有资产收益关系、公债发行关系、规费征收关系、彩票发行关系等,但是关于岁入的控制,世界各国宪法仍然侧重于以下两种关系的调整:第一,税收征收关系法定。“课税乃是对人民的经济自由(投资、消费、储蓄之自由等)的限制,亦是对于人民的财产权的限制,因此在法律以外或违背法律课税乃属违宪,而必须以法律为课税依据”。<sup>②</sup>例如,《葡萄牙共和国宪法》(1976年)第103条第4款规定“任何人无须缴纳没有宪法依据的税收,税收无溯及力,任何人亦无须缴纳不依照法律规定的方式进行结算和征收的税种”。第二,国债发行关系的限制。立法机关在国债问题上需受宪法限制,亦为立法机关本身在宪法之地位及受宪法基本理念的拘束,尤其应特别受宪法之民主原理、法治原则及民生福利原则之限制。<sup>③</sup>概因财政资源是国之运转的“血液”,国债作为“血液”的来源,国债规模是否可控,将关系一国长治久安的实现。欲求国债规模的可控,应设定国债法定的基本原则。一国的财政应以税捐收入作为最根本的收入来源,国家公债、国际借款只能是暂时性的、非常规的“支用”。例如,《韩国宪法》(1948年)第58条规定:“政府在募集国债或欲缔结将成为国家负担的合同时,应预先取得国会表决”。

#### 2. 财政支用关系

财政支用关系,涉及财政资金的支配和使用,关系公民切身基本利益,非常重要。如果说政府之目的,在于力求把来自宪法所规定的各种税收来源的收入最大化,倘若对收入的用途没有约束,那么收入就变得等同于政府决策者的私人收入。<sup>④</sup>因此,财政支用作为一种国家配置财政资源的过程,面对财政信息不对称的情势,必须警惕机会主义行为

① [英]弗里德利希·冯·哈耶克著:《法律、立法和自由》(第2卷、第3卷),邓正来等译,中国大百科全书出版社2000年版,第426页。

② 陈清秀著:《税收法治基本原理》,三民书局1983年版,第55页。

③ 葛克昌著:《税法基本问题——财政宪法篇》,北京大学出版社2004年版,第54页。

④ [澳]布伦南、[美]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31页。

的产生,需要设立财政准则来实现对政府财政支用的理性控制。在许多国家的宪法文本中,明确了财政支出法定的原则,例如英国《权利法案》(1689年)宣告“未经议会同意,凭借国王特权而超越议会批准的或者可能批准的期限或者方式征税以供国王之用,为非法”。另外,现代财政虽然是公民权利保护的合理对价,<sup>①</sup>但为了防止政府财政行为的不当扩张,还必须严格按照市场失灵理论的原理,对财政与市场之间基本边界进行厘定,财政收支关系应是在市场失灵领域中提供公共产品进行的收支关系。<sup>②</sup>必要之时,应明确列举财政支用的禁区。例如,《日本国宪法》(1946年)第89条规定:“公款以及其他国家财产,不得为宗教组织或团体使用、提供方便和维持活动之用,也不得供不属于公家的慈善、教育或博爱事业支出或利用”。

## (二)辅助财政关系

辅助财政关系服务于本体性财政关系,为保障财政收支关系实现规范化,财政组织管理关系和财政监督保障关系的功能不能忽视。

### 1. 财政组织管理关系

财政组织管理关系服务于财政收支关系,是关涉一国基本财政体制的财政关系,它主要是为了确保实现财政的基本职能——优化资源配置、公平收入分配、促进经济稳定,<sup>③</sup>重点对政府间的财政与事权进行合理分配。关于财政组织管理关系的实质要义,它彰显出现代宪政法治的基本精神,源起于市民社会理论下公民对自治规范和自由秩序体系的强烈要求。正是这种欲求,促使公民身份在公共财政中发生了二元分离:一是作为市民消费者的地方模型公民;二是作为个别客户的联邦层级公民。地方政府因服务公民社区而维持其合法性,中央或联邦政府则因满足公民个别需要而保持其合法性。<sup>④</sup>因此,规范意义上的财政组织关系,必须引入财政分权的基本精神,应确保各级政府拥有相对独立的财权与事权,实现财政与事权的相匹配,为财权与事权体系的合理打造奠定一个基本框架。分析各国的宪法文本,财政组织关系主要体现为财政分配关系、税赋(税种)分配关系、事权分配关系以及财政预算关系等。以《德国基本法》(1949年)作为考证对象,第104条第1款明确了“除本基本法另有规定外,联邦及各邦各负担执行其任务所发生之支出”;第105~106条对联邦与各邦分享(共享)的财政或赋税进行明确划分;第

① 由于对个人权利的保护总是以权力关系的创造和维持为先决条件,所以对个人权利的保护从来不是免费的,财政收支体现出满足公共需要时的基本对价。参见[美]史蒂芬·霍尔姆斯、凯斯·R.桑斯坦著:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2004年版,第53页。

② [美]詹姆斯·M.布坎南、理查德·A.马斯格雷夫著:《公共财政与公共选择:两种截然不同的国家观》,中国财政经济出版社2000年版,第23~24页。

③ [美]理查德·A.马斯格雷夫、佩吉·B.马斯格雷夫著:《财政理论与实践》,邓子基、邓力平译,中国财政经济出版社2003年版,第6页。

④ [美]乔纳森·卡恩著:《预算民主——美国的国家建设和公民权(1890~1928)》,叶娟丽等译,格致出版社、上海人民出版社2008年版,第204~205页。

108 条对各级财政机关的权力与义务进行了合理界定;第 110 条提出了关于财政预算关系的规范要求;第 111 条对下年度预算案未获批准时的财政管理关系进行了规定。

## 2. 财政监督保障关系

财政监督保障关系作为财政收支关系的重要保障,也是财政宪章中的基本内容。财政监督保障关系的存在,主要是对财政收支关系中可能出现的滥权或僭权行为进行规制与救济,并对财政收支的实际效益进行审核与评价。一种规范的财政监督保障关系,不但要为财政收支关系设定基本界限与衡量尺度,亦能促进财政收支关系中权力义务主体改善其行为方式,最终提高财政收支行为的效率。归纳世界各国的宪法文本,财政监督保障关系主要包括财政会计关系、财政决算关系、财政审计关系、权力机关的监督控制关系等。以《日本国宪法》(1946 年)作为研究素材,第 60 条规定了众议院的预算优先审议权和关于预算决议的优越;第 83 条规定:“处理国家财政的权限,必须根据国会的决议行使之”;第 90 条第 1 款规定了会计院的决算审查以及内阁必须向国会提交决算与审查报告、第 2 款规定了会计检查院之组织及权限;第 91 条规定了内阁必须向国会报告财政状况。

## 三、财政入宪的基本理念

“法律规范之可被适用,不仅在于它由机关所执行或由国民所服从,而且还在于它构成一个特定的价值判断的基础。这种判断使机关或国民的行为成为合法的(根据法律的、正当的)或非法的(不根据法律的、错误的)行为。”<sup>①</sup>在财政入宪的过程中,一种特定的价值判断——财政入宪理念的提炼不可或缺,它作为财政入宪的价值导向,也是财政体制改革中应该遵循的重要准则,它能保障财政入宪的制度符合当代规范宪法的要义。借鉴拉德布鲁赫对法律理念的分解:正义、合目的性、法定安定性,<sup>②</sup>再宏观考察各国宪法文本的财政规范,我们认为,财政入宪的基本理念应包括财政正义、财政民主、财政法治三种维度,这也是规范财政宪法的核心价值。

### (一) 财政正义理念

正义作为一种最高阶理念,意指相同的相同对待、不同的不同对待。对于正义的具体解构,罗尔斯认为,“所有的社会基本价值(或者说基本善)——自由和机会,收入和财富,自尊的基础——都要平等地分配,除非对其中一种或所有价值的一种不平等分配合乎每个人的利益。”<sup>③</sup>因此,“作为现代宪政国家,不应满足于传统形式意义的法治国家,而追求以人性尊严为中心之实质宪政国家,亦即正义国家。基于此种理念,给付国家之规模与范围越来越扩张,由国家将从市场征收之税收,与政府人力资源相结合,以实物、服

① [德]凯尔森著:《法与国家的一般理论》,沈宗灵译,中国大百科全书出版社 1996 年版,第 51 页。

② [德]G. 拉德布鲁赫著:《法哲学》,王朴译,法律出版社 2005 年版,第 73 ~ 77 页。

③ John Rawls, *A Theory of Justice*, The Belknap Press of Harvard University Press, 1971, p. 303.



务、金钱给付方式分配予社会弱者。”<sup>①</sup>分析各国宪法文本,财政正义主要包括:第一,财政的分配正义。《德国基本法》(1949年)第104条第4款规定:“联邦得对各邦及乡镇之重大投资提供财务协助,此等投资须为消除对整体经济均势之障碍,平衡联邦领域内不同之经济力量或促进经济成长所必要者”;第二,税收负担的同等对待。《巴西宪法》(1988年)第150条第2款规定:“不得对同等情况下的纳税人予以不同的待遇,法律所规定的收入、保障或权利不得因为纳税人从事的职业不同而有所差别待遇”;第三,财政的平衡稳定。在当代法治政府中,财政的运营应当坚持平衡稳定的原则,财政收支至少在总体上应保持平衡——经济稳定增长、稳定物价、充分就业和国际收支平衡等。例如,《德国基本法》(1949年)第110条第1款规定:“联邦之一切收支应编入预算案,联邦企业及特别财产仅须列其收入或支出,预算案应收支平衡。”

## (二)财政民主理念

“国家进行活动,需要庞大的经费,而这最后必须由国民来负担。因此,财政的适当运营便成为国民关心的重大事项。”<sup>②</sup>财政适当运营之保障,在有效的民主政治秩序下,必须通过个人或集体决策(“任何公用开支在未经国民代表同意的情况下不能确立。”<sup>③</sup>)的方式来实现对个人表示偏好的有机结合,从而“选定”财政资源使用、财政适度规模以及财政组成项目等。<sup>④</sup>分析世界各国宪法,财政民主理念一般体现为财政议会主义,议会要么通过制定专门法律,要么通过议会审批来决策国家的重要财政事项。例如,《南非宪法》(1996年)第60条第1款规定:“有关岁入、拨款或征税之法律案,应先由众议院提出。”

## (三)财政法定理念

“由于租税一方面系经济自由之前提,同时又是国家对自由干预的重要手段,故国家整体财政,特别是课税,须无条件与宪法整体取得协调一致性。宪法要求所有国家活动须受合宪秩序的拘束。”<sup>⑤</sup>在现代法治国家中,这种合宪秩序仍主要体现为财政法定理念——“岁入的法律渊源,岁出的法律依据,及国家经费须受法律监护”<sup>⑥</sup>。财政法定理念,不仅是财政民主的实现途径与形式要求,亦是指一切财政权力行为均须受法律之支配,特别是财政立法须受宪法拘束,财政行政行为与财政司法行为则须受到法律的拘束,其根本价值体现出财政法律主体应符合理性主义并能自我承担责任,它因财政收支可预见性的明晰而为公众提供了信赖保护之保障。例如,《日本国宪法》(1946年)第84条规

① 葛克昌著:《所得税与宪法》,北京大学出版社2004年版,第3页。

② [日]芦部信喜著:《宪法》,林来梵等译,北京大学出版社2006年版,第314页。

③ [法]莱昂·狄骥著:《宪法学教程》,王文利等译,辽海出版社、春风文艺出版社1999年版,第410~411页。

④ [美]詹姆斯·M.布坎南著:《民主财政论》,穆怀朋译,商务印书馆1993年版,第153页。

⑤ 葛克昌著:《所得税与宪法》,北京大学出版社2004年版,第118页。

⑥ [英]戴雪著:《英宪精义》,雷宾南译,中国法制出版社2001年版,第344页。