

财税法治建设的终极价值目标

财税法治是人类文明的重要成果。财税法治建设不仅曾推动西方发达国家步入现代民主法治国家,而且目前正在推动着以中国为代表的新兴市场经济国家快速进入民主法治国家的行列。终极价值目标作为有意识的人类活动的最高追求,对于财税法治建设具有极其重要的指导意义。目前学界尚未有学者对财税法治建设的终极价值目标进行探讨,本章尝试对财税法治建设的终极价值目标进行概括并予以论述,以推动学界对该课题的研究。

一、财税法治建设是否有终极价值目标

(一) 财税法治建设具备自身价值

价值是客体对主体具有积极意义的功能与作用的抽象与概括。^{〔1〕}世间万物均有其自身的功能与作用,但价值强调的是对主体(如人类或者某一特定人群或者某个特定的人)具有积极意义

〔1〕 哲学界通说认为价值是客体对主体的效应,是关系属性,其本质在于能否促进社会主体的发展、完善,使社会主体上升到更高的境界。参见王玉樑:“客体主体化与价值的哲学本质”,载《哲学研究》1992年第7期;王海明:《新伦理学》(修订版),商务印书馆2008年版,第175~183页。

的功能与作用。^{〔1〕}因此,就某个特定的主体而言,有些客体是有价值的,而有些客体是没有价值的。价值可以用于对主体以外的一切客体的评价,包括世间万物、人类的一切活动以及除主体以外的其他人类群体。财税法治建设作为人类活动的一种,其自身也具备可以进行价值评价的性质。^{〔2〕}

价值评价是相对的评价。^{〔3〕}所谓相对,是指其总是相对于进行评价的主体而言,同一客体对这一主体是有价值的,对另一主体可能就没有价值的。因此,在研究财税法治建设的价值时一定要首先确定进行评价的主体是谁。就人类活动而言,其对启动、推动与主导该项活动的主体而言往往是具有价值的,而对于其他参与者,特别是被动参与者而言,是否具有价值就不一定了。具体到财税法治建设,其对于启动、推动并主导该项建设的主体是具有价值的,对于具体参与财税法治建设的广大纳税人而言是否具有价值则应看其具体活动是否对纳税人具有积极意义的功能和作用。当然,纳税人也并非一个完整的主体,其中也可以具体细分为不同的群体,财税法治建设对纳税人中不同群体是否具有价值以及价值的大小也很可能是不同的。本章所研究的财税法治建设的价值主要是针对最广大纳税人的整体而言的,并非针对主导阶层或者纳税人中的个别特殊利益阶层而言。

〔1〕 本章将主体等同于人。学界通说认为,主体只能是广义的人,因为只有人才是实践者和认识者,价值关系本质上是属人关系。参见李德顺:《价值论》,中国人民大学出版社1987年版,第59页;李德顺、龙旭:“关于价值和‘人的价值’”,载《中国社会科学》1994年第5期。也有学者认为主体并不等于人,价值理论的轴心概念是人,而非主体。参见赖金良:“哲学价值论研究的人学基础”,载《哲学研究》2004年第5期。

〔2〕 价值判断属于认知评价,是通过主体需要以及客体属性推导出来的。See Stephen Edelston Toulmin, *The Place of Reaction in Ethics*, The University of Chicago Press, 1986, p. 137.

〔3〕 参见〔波〕R. 因加尔登:“论价值的相对性”,秦文彦译,载《哲学译丛》1988年第4期。

价值可以分为主观价值和客观价值,前者是进行评价的主体主观上认为的客体对其具有的积极功能和作用,而后者是客体在客观上具备的对主体的积极功能和作用。^{〔1〕}主观价值与客观价值相一致的情形很多,但二者不一致的情形也不在少数。^{〔2〕}本章所研究的是财税法治建设对最广大纳税人的客观价值,而非广大纳税人主观上认为的价值,因为后者的主观性太强,况且客观上并不存在一个思想统一的广大纳税人群体。

(二) 财税法治建设应当设定终极价值目标

价值目标是主体为客体设定的、客体应当努力具备的积极功能与作用。^{〔3〕}世间万物有其自身独特的性质及其运行的规律,人类只能认识并加以利用而无法改变。因此,对世间万物而言,其对主体是否具有价值以及价值的大小往往是客观确定的,人类无法为其设定价值目标。但对人类从事的活动而言,在启动之初或者在活动进程中往往会为其设定价值目标,由于是否开展活动、如何开展活动、活动的内容如何等都是主体事先或者事中设定的,因此,人类有意识开展的活动是存在价值目标的,也存在可以实现或者无法实现价值目标的问题。财税法治建设属于人类有意识开展的活动,因此,其一定存在相关主体为其设定的价值目标。

有资格为客体设定价值目标的主体一定是对客体具有一定影响力,能够在一定程度上对客体产生影响的主体。^{〔4〕}如果主体对

〔1〕 参见张华夏:“主观价值和客观价值的概念及其在经济学中的应用”,载《中国社会科学》2001年第6期。

〔2〕 价值与事实的关系是伦理学的中心问题,也是一切道德问题的基础。See W. D. Hudson, *The Is-Ought Question: A Collection of Papers on the Central Problems in Moral Philosophy*, ST. Martin's Press, New York, 1969, p. 11.

〔3〕 参见杨方:“正义:和谐社会建设的核心价值目标”,载《伦理学研究》2009年第1期。

〔4〕 参见冯小平:“从人的价值与价值的关系看人的价值”,载《哲学研究》1997年第1期。

客体没有任何影响,即使主体为客体设定了价值目标,也没有任何实质性意义,因此,本章将其视为没有资格设定价值目标。当然,这种影响并不要求是决定性的影响,能够对客体产生非实质性微弱影响的主体就有资格为该客体设定价值目标。就财税法治建设而言,广大纳税人是否能对其产生决定性影响需要具体问题具体分析,但广大纳税人能够对财税法治建设产生影响却是毋庸置疑的。因此,本章研究广大纳税人为财税法治建设设定的价值目标是具有现实意义的。

价值目标是多元的,这些价值目标本身也具有一定的层次性,有较低层次的价值目标,也有较高层次的价值目标,终极价值目标就是这些价值目标中具有最高抽象性和概括性的价值目标。换句话说,实现其他价值目标都是为实现终极价值目标服务的,都是实现终极价值目标的阶段性目标,一旦实现了终极价值目标,所有其他价值目标就都实现了。^[1]

二、财税法治建设的终极价值目标是财税正义

(一) 财税法治建设的本质

法治是良法之治,即一切主体均处于良法的治理范围,均严格遵守良法。^[2]财税法治是在财税领域实现良法之治,一切财税活动均严格遵循良法规范。财税法治建设则是对财税领域实现良法之治状态的追求。

[1] 参见江畅:“中国梦与中国社会的终极价值目标”,载《道德与文明》2013年第4期。

[2] 也有学者将法治概括为良法善治。参见王利明:“法治:良法与善治”,载《中国人民大学学报》2015年第2期;当然,关于法治最经典的论述来自亚里士多德的名言:“法治应当包含两重意义:已成立的法律获得普遍的服从,而大家所服从的法律本身又应该是制定得良好的法律。”[古希腊]亚里士多德:《政治学》,吴寿彭译,商务印书馆1965年版,第199页。

财税法治建设是一种有目的的活动，其最终目标是实现财税法治的状态。作为一种过程，财税法治建设需要从无法可依过渡到有法可依，从可依之法为非良法过渡到可依之法为良法，从广大纳税人普遍违法、避法状态过渡到普遍守法、遵法状态，从政府及其工作人员普遍越法、戏法状态过渡到普遍畏法、敬法状态，从最高权力中心主导财税法治建设到财税法律在制约各项权力的均衡中自我发展的状态。^{〔1〕}

财税法治建设的最终结果是自我否定与自我消灭，即不再有任何力量可以对财税法治进行建设、进行主导，所有的力量均在财税法律的治理与约束之下，只能对财税法治进行推动与一定范围内的纠偏，而无力左右财税法治的发展方向，也无法突破财税法治的整体制度框架；同时，这些推动力量本身也已经融为财税法治自我发展能力的组成部分，成为财税法治自身的活力，而非外在的他物。

财税法治建设的本质是将财税运作从无生命的物质转化为有生命的生物、从无意识的低级生物转化为有意识的高级生物的过程。^{〔2〕}这一过程将经历无数否定之否定的过程，最终在自我否定的同时实现质的飞跃，从财税法治建设蜕变为财税法治状态。

（二）财税法治建设的价值目标

财税法治建设的终极目标是财税法治状态，因此，财税法治建设的价值目标来自财税法治状态对广大纳税人的积极功能与作用。

〔1〕 有学者认为，中国税制变迁的过程同时也是不断提升法治水平、实现税收法治现代化的过程。参见张守文：“税制变迁与税收法治现代化”，载《中国社会科学》2015年第2期。

〔2〕 全部有机体，不论是有意识的还是无意识的，都是以目的论为中心的生命，其一切活动的目的都是保护和维持有机体的存在。See Paul W. Taylor, *Respect For Nature: A Theory of Environmental Ethics*, Princeton University Press, 1986, p. 122.

财税法治状态的第一特征是一切权力均受到法律的规制与约束,纳税人权利得到基本保障。^[1]从广大纳税人的角度来看,财税法治建设的首要价值目标就是纳税人权利保护。财税运作虽以实现纳税人整体利益为最终诉求,但却以侵犯与剥夺纳税人权利为基本手段。由于现代国家财税政策影响深远,财税的具体运作过程所侵犯与剥夺的已经不仅仅是纳税人的财产权,其人身权,甚至民主政治权利都会受到不同程度的影响。为防止在财税具体运作过程中,公权力及其行使者肆意侵犯纳税人权利,有必要通过法治的形式来规范公权力的运作,以确保纳税人权利在财税具体运作中不受非法侵犯并最终促进纳税人整体利益的实现。

财税法治是良法之治,因此,良法所具备的一切价值也是财税法治建设的价值目标。良法虽无绝对统一的标准,但一些基本构成要素还是得到了大多数纳税人的认可。良法应具备优良的程序性要素和实体性要素。^[2]程序性要素中居于首位的是民主,即从广大纳税人的角度出发,良法一定是遵循民主程序之法,是体现最广大纳税人意志之法。实体性要素中居于首位的是公平,即根据量能负担原则确定纳税人应当承担的纳税义务,根据受益原则确定缴费人应当承担的缴费义务。

(三) 财税法治建设的终极价值目标

财税法治建设的终极目标是财税法治状态,但财税法治状态并非价值目标,探讨财税法治建设的终极价值目标实质就是回答

[1] 有学者认为财税法的定位应从权力本位走向权利本位,从“管理”转向“法治”,从“治民之法”转向“治权之法”。参见刘剑文:“财税法功能的定位及其当代变迁”,载《中国法学》2015年第4期。

[2] 程序工具主义认为,法律程序只是用以实现某种外在目的的手段或工具,也只有能实现上述目的时它才有存在的意义和价值。参见陈瑞华:《程序正义理论》,中国法制出版社2010年版,第50页;但越来越多的学者认为,程序有其独立的价值,程序是法治乃至有效社会整合的构成性要素,离开程序,现代社会就难以存续。参见雷磊:“法律程序为什么重要?反思现代社会中程序与法治的关系”,载《中外法学》2014年第2期。

财税法治的价值是什么。公平、秩序、公正、稳定等都是财税法治的价值,但能够涵盖财税法治全部价值的是正义。^[1]正义是人类活动所追求的终极价值目标,财税法治建设作为人类活动之一,其所追求的终极价值目标就是财税正义。

财税正义作为财税法治建设的终极价值目标,可以涵盖财税法治所体现出来的所有价值目标,同时还具备其他价值目标所不具备的抽象性与概括性。^[2]财税正义作为财税法治建设的终极价值目标,对财税法治建设具有最高指导意义,财税法治建设的一切制度设计与运作方式都应是以是否有利于实现财税正义为标准。

财税正义是广大纳税人合理期待的一切价值目标在财税领域均得以实现的状态,简言之,就是公平的财税制度得到公正执行的状态。公平财税强调的是实体正义,而公正执行强调的是程序正义。

[1] 为正义下定义的思想家不计其数。如苏格拉底认为,城邦正义是城邦的人各就其位,个人正义是做自己本分的事情([古希腊]柏拉图:《理想国》,郭斌和、张竹明译,商务印书馆1986年版,第169页)。亚里士多德认为,正义就是相等的人应该分配相等的事物([古希腊]亚里士多德:《政治学》,吴寿彭译,商务印书馆1965年版,第148页)。西塞罗认为,正义是使每个人获得其应得的东西([古希腊]西塞罗:《论共和国 论法律》,王焕生译,中国政法大学出版社1997年版,第216页)。托马斯·阿奎那认为,正义是一种习惯,这种习惯使得每个人获得其应得的东西([美]E. 博登海默:《法理学:法律哲学与法律方法》,邓正来译,中国政法大学出版社1999年版,第265页)。密尔(以前译为穆勒)认为,每个人得到他应得的东西为正义,每个人得到他不应的福利或者遭受其不应得的祸害为不正义([英]穆勒:《功用主义》,唐钺译,商务印书馆1957年版,第48页)。哈特认为,正义是维护或者重建平衡,同样情况同样对待,不同情况不同对待([英]哈特:《法律的概念》,张文显等译,中国大百科全书出版社1996年版,第158页)。罗尔斯认为正义的第一个原则是每个人对与其他人所拥有的最广泛的基本自由体系相容的类似自由体系都应有一种平等的权利,第二个原则是社会的和经济的不平等应这样安排,使它们被合理地期望适合于每一个人的利益,并且依系于地位和职务向所有人开放([美]约翰·罗尔斯:《正义论》,何怀宏、何包钢、廖申白译,中国社会科学出版社1988年版,第60~61页)。

[2] 如马克思就用正义来概括“个人所有权”、“分配正义”以及“人的自我实现”三重意蕴。参见李佃来:“马克思正义思想的重重意蕴”,载《中国社会科学》2014年第3期。

三、公平财税的标准

(一) 公平财税是纳税人主权的产物

财税以满足纳税人的公共需求为出发点与归宿,以从纳税人筹集财政收入^[1]并用于纳税人为基本方式与手段,以适量财政收入满足纳税人最大需求为目标与宗旨。^[2]由于任何主体的行为总是以追求自身利益最大化为出发点,因此,所谓公平财税只能是掌权者的公平。财税正义中的公平财税指的是对广大纳税人的公平,因此,只有在纳税人主权的前提下才能实现财税正义中的公平财税。

现代民主法治国均宣称以纳税人主权为出发点来构筑现代财税制度,但从具体制度设计来看,其离真正的纳税人主权还有一定距离。纳税人主权的基本标志是最广大纳税人能够决定财税制度的设计,财税制度有利于实现最广大纳税人之间的公平。^[3]虽然以所得税和财产税为代表的部分税种基本符合公平财税的要求,但从整体税收负担来看,穷人的税收负担并不比富人轻,财税制度在整体上还是有更有利于富人。^[4]

(二) 公平财税是财税法定的结晶

公平财税制度是体现最广大纳税人意志的制度,最广大纳税人意志的结晶,是通过民主程序制定的法律,因此,财税正义中

〔1〕 财政收入是政府通过各种合法的手段在预算控制之下所取得的用于提供公共产品的货币、实物和其他经济利益。

〔2〕 参见陈晴:“我国新一轮税制改革的理念变迁与制度回应——以税收正义为视角”,载《法商研究》2015年第3期。

〔3〕 参见赖勤学:“纳税人主权观——新一轮税改的理念精义”,载《经济体制改革》2004年第5期。

〔4〕 实证分析表明,中国政府为吸引资本,对资本给予税收优惠,并提供财政补贴,使高收入者收入越来越高,收入不平等越来越严重。参见刘穷志、吴晔:“收入不平等与财政再分配:富人俘获政府了吗”,载《财贸经济》2014年第3期。

的公平财税一定是财税法定的结晶。〔1〕财税法定是公平财税制度得以确立和保持的基础,同时也是公平财税制度的内在要求与外在表现。

近代主要国家在实现民主宪政的过程中均在不同程度上实现了财税法定,同时也通过对财税法定的追求而推动了民主宪政在这些国家的实现。从某种意义上,甚至可以说,财税立宪为民主宪政国家的建立奠定了坚实的经济与制度基础。〔2〕

财税法定与财税公平是表里的关系,财税法定是财税公平之表,财税公平是财税法定之里。只有以财税法定为表的财税公平才是持久、稳定的财税公平,同时也只有以财税公平为里的财税法定才是民主、正义的财税法定。

(三) 公平财税是融合财税效率的制度

公平与效率是对立统一的关系,〔3〕虽然二者也有矛盾与冲突,但二者整体上仍是不可分离的统一体,离开效率的公平只能是静态、退步甚至死亡的公平,只有兼顾效率的公平才是动态、前进与幸福的公平,同样,离开公平的效率只能是短暂而无序的效率,只有兼顾公平的效率才是持续而稳定的效率。

公平的财税制度是融合了财税效率的制度。〔4〕财税效率包括行政效率和经济效率两个层次,前者是以最低的行政成本实现筹集财政收入之目的,后者则是以最低的财税负担实现促进经济高效发展之目的。低效的财税制度是无法实现财税公平的,财税公

〔1〕 税收在人类文明史中影响深远,正义的税收创造了希腊的辉煌,缔造了罗马的伟大,甚至奠定了凯撒成功及其伟大声望的基础,公平的税收制度是最广大纳税人通过长期艰苦奋斗争取来的。参见〔美〕查尔斯·亚当斯:《善与恶——税收在文明进程中的影响》,翟继光译,中国政法大学出版社2013年版,第5页。

〔2〕 参见张富强:“论税收国家的基础”,载《中国法学》2016年第2期。

〔3〕 参见杨君游:“效率与公平的辩证关系和现实选择”,载《清华大学学报》(哲学社会科学版)1995年第2期。

〔4〕 参见张守文:“分配结构的财税法调整”,载《中国法学》2011年第5期。

平必须以高效的财税制度为基础。同样,公平的财税制度有利于实现和谐的财税关系,从而降低筹集财政收入的成本,更好地促进经济发展,最终也就提高了财税效率。〔1〕

(四) 公平财税的核心标准是量能负担

量能负担是指根据纳税人的税收负担能力来分配纳税义务。〔2〕税收负担能力强的纳税人承担较重纳税义务,税收负担能力弱的纳税人承担较轻纳税义务,没有税收负担能力的纳税人不承担纳税义务。〔3〕

衡量税收负担能力的标准包括所得、财产和消费。所得以其动态、净收益等特征而成为衡量税收负担能力的主要标准。〔4〕财产以其静态、潜在收益等特征而成为衡量税收负担能力的辅助标准。〔5〕消费以其动态、净支出等特征而成为衡量税收负担能力的参考标准。公平的税收制度是以所得税为主体、以财产税为辅助、以消费税为补充的税制体系。〔6〕

纳税人所拥有的所得、财产和消费并非都具有税收负担能力,

〔1〕 参见高培勇:“论国家治理现代化框架下的财政基础理论建设”,载《中国社会科学》2014年第12期。

〔2〕 量能负担也被称为量能课税,基本含义是税收安排必须遵循最小牺牲原则且按照纳税人的负担能力平等征收。See David N. Hyman, *Public Finance: A Contemporary Application of Theory of Policy*, 6th ed., Boston: South-Western College Publishing, 1999, pp. 662~663.

〔3〕 台湾学者葛克昌教授认为,量能负担原则有意创设纳税人与国家之间的距离,确保国家对每一国民无偏无私,不受其纳税数额的影响。参见葛克昌:《税法基本问题:财政宪法篇》,北京大学出版社2004年版,第121页。

〔4〕 学界通说认为,所得税,特别是个人所得税是符合量能负担原则且最为公平的税种。See Richard Goode, *The Individual Income Tax*, Washington, D. C.: The Brookings Institution, 1976, p. 11.

〔5〕 台湾学者黄茂荣教授认为,在量能课税原则之下,财产与所得和支出(消费)并列为三种主要的税捐客体。参见黄茂荣:“不动产税及其对不动产产业的经济引导”,载《中国法学》2008年第4期。

〔6〕 我国目前的税制体系是以消费税和所得税为双主体的结构,尚不完全符合公平财税的原则,因此,我国应在税法中明确规定量能负担原则。参见许多奇:“论税法量能平等负担原则”,载《中国法学》2013年第5期。

只有超过其基本生存需要的所得、财产和消费才具有税收负担能力，由此可以推演出纳税人的最低生活费不课税的原则。^{〔1〕}

（五）公平财税的辅助标准是受益原则

受益原则是指根据缴费人享受直接公共服务的范围和程度而分配缴费义务。^{〔2〕}享受直接公共服务范围广、程度高的缴费人承担较高缴费义务，享受直接公共服务范围窄、程度低的缴费人承担较低缴费义务，没有享受直接公共服务的缴费人不承担缴费义务。

所谓直接公共服务是指政府向缴费人本人直接提供的、仅限缴费人本人享受的公共服务，如为缴费人办理各种证件、提供非免费的教育服务、提供非免费的司法服务等。全体纳税人均可以免费享受非直接公共服务，但只有缴费人才可以享受直接公共服务。

在确定享受直接公共服务的缴费人的缴费负担时，考虑的是受益原则，即其享受直接公共服务的种类、数量等，原则上并不考虑缴费人的负担能力（即所得、财产和消费状况）。由于现代国家主要财政收入是由税收构成的，^{〔3〕}因此，量能负担是公平财税的核心标准，而受益原则仅仅是辅助标准。

〔1〕 美国学者沃尔特·布鲁姆与哈瑞·凯尔文早在1952年就提出，必须预留部分生存资金给纳税人，税法应确立“最低生存标准免税”的制度。See Walter J. Blum & Harry Kalven, Jr., “The Uneasy Case for Progressive Taxation”, *The University of Chicago Law Review*, Vol. 19 (1952), pp. 417~520.

〔2〕 亚当·斯密最早提出了受益原则，他认为，一切公民都应当按照各自在国家保护下享受收入的比例缴纳国税。参见亚当·斯密：《国民财富的性质和原因的研究》（下卷），郭大力、王亚南译，商务印书馆1981年版，第384页。

〔3〕 以税收为财政收入主要来源的国家被称为“税收国家”，奥地利财政学家鲁道夫·葛德雪（Rudolf Goldscheid）在1917年的“国家资本主义或国家社会主义”一文中最先提出这一概念。参见〔日〕坂入长太郎：《欧美财政思想史》，张淳译，中国财政经济出版社1987年版，第347~348页；美籍奥地利经济学家约瑟夫·熊彼特（Joseph Alois Schumpeter）在1918年的“税收国家的危机”一文中全面系统论述了税收国家的理论问题。See Joseph A. Schumpeter, “The Crisis of the Tax State”, *International Economic Papers*, (1954) No. 4, pp. 5~38.

四、公正执行的标准

(一) 纳税人权利保护是公正执行的标志

纳税人权利保护是财税法治建设永恒的主题,也是财税正义的第一要义,因此,纳税人权利保护是公正执行的标志。^{〔1〕}凡是纳税人权利保护程度较高的国度均是公平税法得到公正执行的国度,凡是纳税人权利保护程度较低的国度均是税法公平性较差且未得到公正执行的国度。

纳税人权利保护需要公平财税制度作基础,需要公正执行作保障。^{〔2〕}只有公正执行,才能落实公平财税制度,才能真正保护纳税人权利。纳税人权利保护内在要求公正执行公平财税制度,而公正执行公平财税制度本身就是对纳税人权利最好的保护。因此,纳税人权利保护与公正执行公平财税制度是一个问题的两个方面,互为表里。

目前,不少国家除在宪法中明确规定纳税人权利保护之外,还制定了专门法律来保护纳税人权利。^{〔3〕}绝大多数国家在税法中设计了专门条款和制度来确保对纳税人权利的保护。我国虽有涉及纳税人权利保护的条款,但执行效果并不理想,在涉及纳税人最基本的救济权保护中,我国税法却为其设置了纳税前置和复议前置的限制,明显不利于纳税人权利保护,需要尽快完善。

〔1〕 如有学者认为,税法的核心价值是纳税人权利保护。参见周承娟:“论税法的核心价值与纳税人权利保护”,载《税务研究》2009年第4期。

〔2〕 日本学者北野弘久教授认为,如果立法过程炮制了不合理的税法,而在执法过程中根据税收法定主义严格执行,其结果是有害无益的。参见〔日〕北野弘久:《税法学原论》,陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第76页。

〔3〕 如澳大利亚于1977年制定了《纳税人权利宪章》,加拿大于1985年制定了《纳税人权利宣言》,英国于1986年制定了《纳税人权利宪章》,美国于1988年制定了《纳税人权利法案》,OECD于2003年制定了《纳税人宪章》(范本)。

（二）法无授权不可为是公正执行的前提

法治的本质是对公权力的制约，对私权利的保护。^{〔1〕}“法无授权不可为，法不禁止即自由”是法治国家通行的原则。^{〔2〕}因此，法无授权不可为是公正执行财税制度的前提。在无法律依据的前提下，执行机关不能赋予纳税义务和缴费义务，不能增加纳税义务和缴费义务的数额，当然，也无权减免纳税义务和缴费义务。在无法律依据的前提下，执行机关不能对纳税人和缴费人进行处罚或者施加其他不利负担。

法无授权不可为中的“法”是体现最广大纳税人意志的狭义的法，没有狭义法律的授权，不仅具体执行机关不能“为”，具有行政法规、规章以及其他规范性文件立法权的机关也不能“为”。^{〔3〕}世界主要国家均已经实现严格的税收法定，^{〔4〕}我国虽在《宪法》和《立法法》中确立了税收法定原则，但尚未真正落实。^{〔5〕}目前我国遵循“法无授权不可为”原则最急迫的任务是取消财政部和国家税务总局大量没有法律和行政法规授权的“立法行为”。^{〔6〕}

〔1〕 参见谢鹏程：“论社会主义法治理念”，载《中国社会科学》2007年第1期。

〔2〕 有学者认为，“法不禁止皆自由”是私法中的一个经典命题，与公法的“法不授权皆禁止”的命题相对照，二者深刻体现了公私法的差异，但均是法治的要求。参见易军：“‘法不禁止皆自由’的私法精义”，载《中国社会科学》2014年第4期；〔美〕R. M. 昂格尔：《现代社会中的法律》，吴玉章、周汉华译，中国政法大学出版社1994年版，第178页。

〔3〕 参见张天科：“法无授权不可为”，载《人大研究》2015年第6期。

〔4〕 根据笔者十余年前对111个国家宪法的研究，包含税收条款的有105个，占94.6%，明确规定税收法定原则的有85个，占81%。参见翟继光：“税收法定原则比较研究——税收立宪的角度”，载《杭州师范学院学报》（社会科学版）2005年第2期。

〔5〕 截至2017年2月底，我国正在征收的19个税种中，具有狭义法律依据的仅有个人所得税、企业所得税、车船税和环境保护税4个。

〔6〕 截至2017年2月底，我国有效的税收法律仅有5部，税收行政法规有20余部，财政部和国家税务总局等制定的税收规章以及其他规范性文件有2000余部，基层税务机关执行的主要是上述2000余部规章与规范性文件，其中有不少并无明确法律和行政法规依据。

（三）比例原则是公正执行的尺度

比例原则被誉为公法领域的帝王条款，其实质是对公权力的约束以及对人权的保障。^{〔1〕}公平财税制度的设计本身也是符合比例原则的，但从制度到实践仍需要执行来保障，实践的多样性与动态性总是制度无法全部预料的，为确保公平财税制度的落实，执行的公正更是必不可少，因此，公正执行财税制度必须以比例原则为尺度。

比例原则强调适当性，任何程序性制度必须与其所欲实现的实体目标具有内在逻辑联系性，二者具有形式与内容、手段与目的的吻合性。^{〔2〕}如纳税申报与履行纳税义务就具有非常强的适当性，而税务登记与履行纳税义务的适当性就不明显。这正是世界各国均确立了纳税申报制度，但并非都规定了税务登记制度的重要原因。

比例原则强调必要性，任何程序性制度存在的合法性依据必须是实现某项实体目标所必不可少的，对于可有可无或者可以为其他程序性制度取代的程序性制度应当一概取消。^{〔3〕}如缴费申报并非履行缴费义务不可或缺的程序，因此，大多数国家均规定缴费人接到缴费通知后即可直接履行缴费义务，不再进行缴费申报。再如纳税前置和复议前置制度并非确保国家税款所必不可少的程序性制度，完全可以用其他程序性制度来取代，因此，大多数国家也并未强制设置纳税前置和复议前置制度。

〔1〕 早在19世纪，比例原则就作为公法原则在普鲁士行政法中确立。See Moshe Cohen-Eliya, Iddo Porat, *Proportionality and Constitutional Culture*, Cambridge University Press, 2013, p. 24.

〔2〕 比例原则强调不能为了手段而损害其目的。参见陈新民：《德国公法学基础理论》（上卷），法律出版社2010年版，第418页。

〔3〕 在法治国家，比例原则将举证责任分配给了国家，即国家必须证明对人类自由的限制在自由民主社会是必要的。参见〔德〕安德烈亚斯·冯·阿尔诺：“欧洲基本权利保护的理论与方法——以比例原则为例”，刘权译，载《比较法研究》2014年第1期。

比例原则强调比例性,任何具备适当性和必要性的程序性制度,在具体措施和手段上应当与其所欲实现的实体价值目标具有明显的成本效益相当性,不能为了实现较小的实体价值目标而给纳税人和缴费人施加不成比例的沉重负担。^{〔1〕}如纳税申报虽有必要,但纳税申报的期限、填写表格的内容、附带提交资料的多少等都应该接受比例性的检验,过于繁琐、复杂的程序性制度将不利于实体价值目标的实现。纳税前置和复议前置制度即使在一定意义上具备适当性和必要性,但为确保国家税款的及时入库而剥夺纳税人的救济权恐怕就明显不符合比例性,^{〔2〕}这也正是我国台湾地区取消纳税前置制度的重要理论依据。^{〔3〕}

(四) 公开原则是公正执行的保证

公开是实现财税法治建设一切价值目标的基础与前提,其与公正执行的关系就像阳光与眼睛的关系一样,没有阳光,眼睛就

〔1〕 如有学者认为,在无法确定立法者的价值判断时,法官应该尽可能采取两害相权取其轻的思考模式。参见王利明:“民法上的利益位阶及其考量”,载《法学家》2014年第1期。

〔2〕 如有学者认为,税务诉讼“双重前置”制度限制甚至剥夺了纳税人的司法救济权。纳税前置从目的正当性、程序妥当性和必要性、结果(狭义的合比例性)方面均不符合比例原则。由于纳税人对行政复议缺乏信任,尽管复议前置的立法目的符合正当性原则,但其程序和结果也难以通过妥当性、必要性和狭义比例原则之审视。参见付大学:“比例原则视角下税务诉讼‘双重前置’之审视”,载《政治与法律》2016年第1期。

〔3〕 我国台湾地区1980年“税捐稽征法”第35条至第38条第(1)项中规定,申请复查必须以缴纳一定比例之税款或提供相当担保为条件。针对复查限制问题,台湾地区“司法院”大法官会议先后四次进行审查,“释字”第224号解释指出:“‘税捐稽征法’关于申请复查,以缴纳一定比例之税款或提供相当担保为条件之规定,使未能缴纳或提供担保之人,丧失行政救济之机会,系对人民诉愿及诉讼权所为不必要之限制,与‘宪法’第7条、第16条、第19条之意旨有所不符,均应自本解释公布之日起,至迟于届满2年时失其效力。”在台湾地区2014年修改后的“税捐稽征法”中,相关条文被删除。参见刘剑文、侯卓:“纳税前置制度的反思与超越”,载《江汉论坛》2015年第6期。

是纯粹的摆设,同样,没有公开,公正执行也就只能是做做样子。^{〔1〕}因此,公开原则是公正执行的保证。

公开的真谛是彻底,财税法治建设的每一个环节都必须彻底公开才能确保公平的财税制度得到公正地执行。公开的催化剂是言论自由,公开并不代表广大纳税人就能因此看到客观真实,更不代表广大纳税人就能因此发现真理。只有彻底的言论自由才能借由个别纳税人看到客观真实而让广大纳税人均看到客观真实,才能将个别纳税人发现的真理传播给每一个纳税人。^{〔2〕}纵观世界各国,言论自由与公开几乎是形影不离的,言论自由得到充分保障的国家均是民主自由法治宪政的国家,也是高度尊崇公开原则的国家。^{〔3〕}

公开的目的是监督,只有赋予广大纳税人最彻底的监督权,公开才具有真实的意义。^{〔4〕}彻底的监督权是以纳税人主权为理论依据的,其强调的是不为纳税人行使监督权设置任何障碍,纳税人的监督均具有法律意义,均应通过严密的法律程序予以保障。

〔1〕 美国学者阿伦特认为,对公权谋私唯一的补救办法,就在于公共领域本身,在于照亮公共领域范围内每一个行动的光明,在于那种使进入公共领域的一切都暴露无遗的可见性。参见〔美〕汉娜·阿伦特:《论革命》,陈周旺译,译林出版社2007年版,第236页。

〔2〕 如有学者从权利冲突与配置的角度研究了言论自由,并认为言论自由具有逻辑上的优先性,是进行公共选择的前提条件和先决条件。参见苏力:“《秋菊打官司》案、邱氏鼠药案和言论自由”,载《法学研究》1996年第3期。

〔3〕 公开强调公民社会的平等参与,增强了民众对政府的信任程度。See Lourdes Torres, “Service Charters in Spain: Transparency and Citizen Empowerment or Government Marketing?” *Public Money & Management*, vol. 26, no. 3 (June 2006), pp. 159~164; 同时,公开还提升了公民社会的理解认知能力,改善了社会公众对公共预算的冷漠与无知,避免了被精英集团控制的危险。参见〔美〕理查德·A. 波斯纳:《法律、实用主义与民主》,凌斌、李国庆译,中国政法大学出版社2005年版,第131页。

〔4〕 如有学者认为,预算公开可以利用私法进路上已经呈现的契机,以协商民主为基础将预算权规范化的价值问题转化为程序问题。参见季卫东:《法治秩序的建构》,中国政法大学出版社1999年版,第11页。

财税法治建设是一个响亮的名字，不同利益主体可以为其设定不同的价值目标，并依据对该目标的追求而对财税法治建设施加着不同的影响。只有以最广大纳税人为主体设定价值目标才能实现和谐的税收征纳关系，并最终实现不同利益主体的共赢。我国以及全球主要国家正在进行的财税法治建设只有以财税正义为终极价值目标才能真正实现财税法治的状态。只有尽快认清并确立财税法治建设的终极价值目标，只有充分认识不同利益主体在财税法治建设中的价值追求及其影响力，才能在兼顾各方主体利益的综合平衡中顺利推进财税法治建设的进程。