



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
“高等教育百门精品课程教材建设计划”精品项目

财税法学

(第三版)

主编 刘剑文

副主编 熊伟 施正文

高等教育出版社



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材
“高等教育百门精品课程教材建设计划”精品项目

税法

(第三版)

主 编 刘剑文

副主编 熊 伟 施正文

其他撰稿人 (以姓氏拼音排序)

李 刚 徐阳光

杨小强 翟继光

高等教育出版社·北京

内容简介

财税法学是一门新型的交叉性应用法学学科,强调以问题为中心的研究进路,属于综合性的法学学科(独立学科)。财税法学既关注宏观的财政立宪、财税民主和法治,又重视财税法律手段对经济、社会、文化的调控,还深入财税执法和各种税费关系,视野开阔,研究领域宽广。财税法既是治国安邦之道,也是纳税人保护之法。全书10章,主要包括:财政法总论、财政收入法、财政支出法、预算法、政府间财政关系法、税法总论、商品税法、所得税法、财产税法、税收程序法。

图书在版编目(CIP)数据

财税法学/刘剑文主编.--3版.--北京:高等教育出版社,2017.7

ISBN 978-7-04-047905-8

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法-法的理论-中国-高等学校-教材②税法-法的理论-中国-高等学校-教材 IV. ①D922.201

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 136619 号

策划编辑 帅映清
责任校对 刘娟娟

责任编辑 帅映清
责任印制 刘思涵

封面设计 杨立新

版式设计 范晓红

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街4号
邮政编码 100120
印 刷 北京宏信印刷厂
开 本 787mm×1092mm 1/16
印 张 23
字 数 550千字
购书热线 010-58581118
咨询电话 400-810-0598

网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.hepmall.com.cn>
<http://www.hepmall.com>
<http://www.hepmall.cn>
版 次 2004年2月第1版
2017年7月第3版
印 次 2017年7月第1次印刷
定 价 43.90元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换
版权所有 侵权必究
物 料 号 47905-00

作者简介及撰写分工

刘剑文，法学博士，北京大学法学院教授、博士生导师，北京大学财经法研究中心主任，中国财税法学研究会会长，全国人大常委会立法专家顾问，财政部法律顾问。撰写本书导论、第六章，负责全书的审稿和统稿。

熊伟，法学博士，武汉大学法学院教授、博士生导师，武汉大学税法研究中心主任，中国财税法学研究会副会长。撰写本书第一至三章，协助财政法及税法总论的审稿和统稿。

施正文，法学博士，中国政法大学教授、博士生导师，中国政法大学财税法研究中心主任，中国财税法学研究会副会长。撰写本书第十章，协助商品税法、所得税法、财产税法、税收程序法的审稿和统稿。

杨小强，法学博士，中山大学法学院教授、博士生导师，中国财税法学研究会常务理事。撰写本书第七章第一节、第九章。

徐阳光，法学博士，中国人民大学法学院副教授、硕士生导师，中国财税法学研究会副秘书长。撰写本书第四章、第五章。

李刚，法学博士，厦门大学法学院副教授、硕士生导师，中国财税法学研究会理事。撰写本书第七章第二、三节。

翟继光，法学博士，中国政法大学副教授、硕士生导师，中国财税法学研究会副秘书长。撰写本书第八章。

第三版前言

自本书 2012 年再版以来,财税法的制度环境发生巨大变化,其重要性一再被重申。2013 年 11 月,党的十八届三中全会强调,财政是国家治理的基础和重要支柱,要落实税收法定原则、建立事权与支出责任相适应的制度。2014 年 6 月,中央全面深化改革领导小组通过《深化财税体制改革总体方案》,部署了建立现代财政制度的路线图。2014 年 10 月,党的十八届四中全会决定全面推进依法治国,制定和完善财政税收等重要领域方面的法律。2015 年 10 月,党的十八届五中全会进一步明确,要建立“现代财政制度、科学税收制度”。2015 年 12 月,中央全面深化改革领导小组通过的《深化国税、地税征管体制改革方案》得以发布。2016 年 3 月,全国人大通过“十三五”规划纲要,财税改革方略进一步明确。

按照中央部署,2020 年前我国要基本建立现代财政制度;五年内将现有 15 个税种上升为法律或予以废止;未来新开征收收都必须制定法律;要健全税务司法保障机制,加强涉税案件审判专业化建设;将税法作为国家普法教育的重要内容,把税法教育纳入国民教育体系。与此相适应,2014 年 8 月,《预算法》被全面修订;2015 年 3 月,《立法法》被修订,税收法定原则得以明确;2016 年 5 月 1 日起,“营改增”试点整体铺开;2016 年 7 月 1 日起,资源税改革全面推进;2016 年 12 月 25 日,《环境保护税法》获表决通过。另一方面,在全体同仁的努力下,我国财税法学研究也渐入佳境,尤其在基础理论方面有了较大突破。公共财产法理论、理财治国观和领域法学概念的提出,极大地提升了财税法学的自治性,廓清了其与相关学科的关系,为财税法学科的发展提供了指引。

鉴于以上背景,本书全体作者经过一年多努力,对书稿做了全面系统的修订,变动较大之处涉及财政支出法、预算法、增值税法、财产税法。虽然全书篇幅有所压缩,但结构更加合理,内容更加深入,立场和观点更加鲜明。与此同时,为切合学生的需要和便利,适应手机互联网的新进展,我们在每章增加了“小结”“重要术语”,并附加了二维码信息,方便读者扩充阅读。书尾所增加的参考文献,也为读者自学提供了重要信息来源。

蒙广大读者的支持和关心,本书入选普通高等教育“十五”“十二五”国家级规划教材。这既增加了我们做好本次修订的信心,同时也是一种鼓励和鞭策。只有在内容和形式上不断创新,贴近本科教学和学生需求,才能让本书实至名归,不辜负这个难得的荣誉。本次修订之所以能如期画上句号,除了全体作者的不懈努力,得益于高等教育出版社帅映清编辑的督促。熊伟教授和施正文教授协助我统稿,做了大量基础性工作,也为顺利完成本书修订做出了贡献。作为主编,我愿借此机会一并表示感谢!

刘剑文

2017 年 5 月

第二版前言

本书初版至今已八年有余。同日新月的财税法制实践和理论创新相比,初版在内容上存在不少亟待更新之处,对最新研究成果也有必要及时体现。为此,从2009年年底开始,我着手组织人员筹划修订工作,历时两年,终于完成了整部书稿的修订,使之得以和读者见面。

相比而言,第二版主要在以下几个方面有较大改进:第一,体系调整较大,将原来的27章整合为15章,主线更加清晰和突出。财政法分为总论、收入法、支出法、预算法和平衡法五个部分;税法分为总论、实体法和程序法三大板块。第二,篇幅有所压缩,理论探讨部分更加凝练,实务分析部分则更加细致,方便读者学习和理解。第三,形式更加丰富多彩,每章都增设了导读、新闻链接或背景分析,以及思考题,有利于延展和拓宽学生的知识面。第四,更新了法律、法规和各种规范性文件,及时追踪增值税、营业税、消费税、企业所得税、个人所得税、车船税、资源税、房产税、土地使用税和关税等制度的发展,对税法改革的趋势也作了前瞻。第五,吸收了最新的研究成果,全书的观点和体系更能反映社会发展的需要,更能经受实践的检验。

因为修订工作的需要,本书新增了两位作者。他们是财税法学界的新锐,希望能给本书带来新鲜的气息。由于时间和精力方面的限制,本书初版中的四位作者没有参加第二版修订。不过,正是他们之前作出的贡献和努力,才使得本书的修订工作进展顺利。因此,我要特别感谢中国人民大学法学院徐孟洲教授、中南财经政法大学法学院李石山教授和陈虹副教授、北京大学教育财政科学研究所魏建国副教授。对于他们在第一版中贡献的真知灼见,我们仍会最大程度地参考和借鉴。此外,还要感谢熊伟教授在协助统稿中所付出的辛劳!

由于我们水平与视野所限,可能存在错误与不妥之处,诚恳地希望学术界和实务界同仁批评指正。

刘剑文

2012年初春于北大陈明楼

第一版前言

财税法学是法学领域中一门崭新而又极富生命力的学科。在西方发达国家,税收法定主义的传统已经确立了近一个世纪,税法学也形成完整科学的体系,而将财政收入、财政支出与财政管理结合起来全面进行法学研究,构建独立的财税法学科则是近二十年财政民主化、法治化发展的结果。无疑,财税法学研究的深入与教材建设有着很强的关联性。在特别重视法律部门分类并且与中国法律演化进程有着很深渊源的德国和日本,在财税法学创立之初,无一不是先从教材建设做起,教材建设对本国财税法学科建设和人才的培养起了积极的推动作用,对本国财政法治的进步也有不菲的贡献。在中国,虽然财税法学不甚发达,但法学界基本上已经承认其作为独立子学科的地位。基于上述考虑,我们组织北京大学、中国人民大学、中国政法大学、武汉大学、中山大学、厦门大学、中南财经政法大学、湖南大学、西北政法学院、山西财经大学等高校的财税法学教学人员,编写出反映当代中国法学发展水平的“财税法学”立体化系列教材。

“财税法学”立体化系列教材为高等教育出版社“高等教育百门精品课程教材建设计划”精品项目。它以“十五”国家级规划教材《财税法学》为核心教材,围绕中国加入 WTO、知识经济迅猛发展的现实,突出财税法治在我国依法治国和完善社会主义市场经济体制进程中的地位和作用。“财税法学”立体化系列教材由纸质系列教材和多媒体系列教材组成。其中,纸质系列教材包括五本:《财税法学》、《财税法学研究述评》、《财税法学案例与学理分析》、《财税法学习题集》和《财税法学教学法规》。

“财税法学”纸质系列教材立足我国财税法治实践,在参考以往同类教材的基础上,借鉴国内外优秀研究成果,对财税法学体系进行了大胆创新,重新进行了整合,力求反映我国财税法学研究的最新成果。由于我们水平与视野所限,错误与不妥之处在所难免,在此也诚挚地恳请学术界和实务界同仁批评指正。

刘剑文

2003年11月于

北京大学财经法研究中心

目 录

导论	1	第二节 财政体制改革与财政收支 划分法	92
第一章 财政法总论	6	第三节 财政转移支付法	101
第一节 财政法概述	6	第六章 税法总论	108
第二节 财政法的体系和渊源	10	第一节 税法概述	108
第三节 财政法的地位和功能	15	第二节 税法基本原则	111
第四节 财政法的原则	18	第三节 税收法律关系	115
第二章 财政收入法	24	第四节 税法的适用、解释与漏洞 补充	126
第一节 财政收入法概述	24	第七章 商品税法	132
第二节 费用征收法	25	第一节 增值税法	132
第三节 公债法	32	第二节 消费税法	151
第四节 国有资产收益法	37	第三节 关税法	159
第五节 彩票法	40	第八章 所得税法	172
第三章 财政支出法	47	第一节 所得税法概述	172
第一节 财政支出法概述	47	第二节 企业所得税法	176
第二节 预算授权制度	50	第三节 个人所得税法	196
第三节 支出基准制度	54	第九章 财产税法	228
第四节 国库集中支付制度	56	第一节 财产税总论:应税、免税与估价	228
第五节 政府采购制度	60	第二节 土地增值税	233
第四章 预算法	66	第三节 城镇土地使用税与耕地 占用税	237
第一节 预算和预算法	66	第四节 契税与印花税	241
第二节 预算制度的原则	67	第五节 资源税	245
第三节 预算管理职权	73	第六节 车船税与车辆购置税	249
第四节 预算收支范围	75	第七节 房产税	251
第五节 预算管理过程	77	第八节 房地产税法立法研究	253
第六节 预算监督 and 法律责任	85	第十章 税收程序法	270
第五章 政府间财政关系法	88	第一节 税收管理程序	270
第一节 财政分权的基础理论与 基本类型	88		

目 录

第二节 税收确定程序	281	第六节 税收处罚	319
第三节 税收征收程序	299	第七节 税收救济	331
第四节 税收检查程序	313	主要参考文献	352
第五节 税务代理程序	316		

导 论

财政税收法简称财税法。作为一门交叉性综合性的领域法学,财税法学研究的是财税法的产生、运行及其发展规律。财税法学与传统的法学学科既有交叉,又凸显出与众不同的特色和个性,对国家法制进步发挥着独特的功效。

一、财税法学的研究领域

财税是财政与税收的简称。从词语的逻辑关系上看,财政与税收不是同一层次的概念。财政包容税收,但不限于税收,税收只是财政收入的一种,二者之间是属种关系。从这个意义上看,将统一的财政现象分割为财政与税收是不合适的,直接用财政概念覆盖与之相关的一切收入、支出和监管活动更为科学和准确。

从历史的发展线索出发,自从经济学家关注财政现象伊始,税收就已经先入为主地成为重要课题。经济学研究财政大多以税收为切入点,税收学的研究成果在整个财政学研究中占有相当大的比重。从制度发展的轨迹看,现代意义上的财政法也是以“税收法定主义”为中心而发展起来的。在绝大多数现代国家,税收收入在整个财政收入中都占有绝对的比重。因而,税法在整个财政法体系中格外引人注目。

税法的特殊性不仅表现在法律规范的数量多、覆盖面广,更主要地表现在它逐渐发展出一个相对独立的内部体系,如税收基本法、税收实体法、税收程序法、税收处罚法、税收救济法等。由于税具有侵益性,与人民的财产权息息相关,法学对财政的关注其实也是从研究税法开始的,尽管从时间上落后于经济学好几个世纪。从税收到预算,再到其他财政现象,这大致反映了财政法学兴起和发展的基本历史轨迹。鉴于税收在财政中的地位如此重要,税法在财政法中的相对独立性,以及人们早已习惯于将税收与财政相提并论,因此,我们有意识地将税收的概念在财政法中凸显出来,以财政税收法概括地称呼所有与财政收入、财政支出及财政监管有关的法律规范,对法学中专门研究财税法的学科也称之为财政税收法学,简称为财税法学。

在最具体的层面上,财税法学以与财税相关的法律概念、法律规范、法律原则和法律制度作为自己的研究对象。它既以部门法意义上的财政法作为自己的研究对象,也可以深入到与财税法交叉的其他法律部门,比如宪法、行政法、刑法、诉讼法、国际法等。从法律制度的角度看,财税法学的研究对象主要包括税收法律制度、公债法律制度、费用征收法律制度、预算法律制度、国库管理法律制度、财政分权法律制度、转移支付法律制度、财政投资法律制度、国有资产管理法律制度、财政监督法律制度等。如果超越这种具体层面,财税法学还应该研究与财税法制度相关的法律意识、法律文化、经济体制和政治背景。在这个层面,它又会与哲学、社会学、经济学、政治学和管理学等发生交叉。

二、财税法学的整体地位

财税法学在法学体系中的地位非常重要,但是,这种重要性不能用部门法的效力层次论加以衡量,更不能以国家为便于对社会科学的管理而创设的学科级别来衡量。学科的存在

只是在以一种约定俗成的方式告诉人们,它在研究什么,怎么研究,与他人的研究在形式上有什么不同。尽管部门法之间受法律效力的层次性制约存在一定的等级,尽管法学学科与部门法之间存在某些对应的关系,但也有许多学科根本找不到相对应的部门法,还有一些则可能突破部门法的界限。因此,从有利于“百家争鸣”和“百花齐放”的角度看,学科的存在并无高低贵贱之分,任何学科都具有同等重要的功用。

如果一定要探寻学科的地位,则最多也只能从该学科对政治、经济和社会文化生活的作用加以评估。从这个角度看,学科的重要程度是由不同国家在不同历史时期的不同发展需要而定的。在政权更迭时期或一个国家重要的政治变革时期,宪法学的研究成果对如何规范国家权力具有十分巨大的参考作用;在重视自由竞争的经济发展和建设时期,民商法的研究成果对如何发挥市场调节的内在功能意义非凡;在市场陷阱丛生、无形之手调节失灵的现代市场经济阶段,经济法学所强调的规范和保障国家调节功能的宗旨备受关注。至于财税法学的地位,也只有从这个角度的评估才更具有现实意义。

长期以来,财政一直被界定为公共服务或阶级统治的物质基础,其依附于国家职能,缺乏独立的价值,财税法也变成了纯粹保障国家财政职能的制度手段。然而在现代福利国家的模式下,任何一种给付行政都必须建立在相应的物质基础上,财力不足已经成为各国普遍的现象。在这种背景下,财政与行政早已成为互为制约的两股相对独立的力量。

正因为财政对国家如此重要,所以国家必定通过强制手段确保财政收入顺利入库,同时以合理的方式实现各种财政开支。在这个过程中,无论是财政收入还是财政开支都关系到人民的切身利益。因此,在以依法治国理念的指导下,现代意义上的财税法必须摆脱其对国家职能的依附关系,确立自己独立的价值体系。财税民主主义、财税法定主义、财税平等主义和财税健全主义应该成为人民规范和监督财税权力的重要原则,财税法在保障人民基本权利方面的功能日益凸显,其性质和功能都发生了质的变化。而这一切的发生,除了历史的必然外,财税法学的研究起到了不可替代的先导作用。

中国目前的财政法制状况仍然没有超越保障权力运作的阶段。从法律理念来看,人民主权所固有的财税民主主义要求远未确立,人民对财税活动的知情、参与、决定和监督权无从体现;从立法情况来看,财税领域无法可依的现象比比皆是,行政机关自定规则的情况非常普遍;从实践效果来看,财税领域侵犯人民利益、危及法治基础的案例层出不穷,财政秩序比较混乱。行政机关违法收费、财政资金体外循环、企业税收负担过重、区域经济发展不平衡、政府间的财政事权与支出责任不匹配、基本建设投资浪费严重、地方债务风险突出等问题,都与财税法未能很好发挥作用有关。

三、财税法学的理论基础

(一) 财税法学的学科性质

在现代社会中,打破传统法律部门或者法律学科的交叉性法律部门和领域法律学科的出现是一个必然的趋势。也正是在这个意义上,财税法学成为一门新的研究领域。就财税法学自身特点的本体认识而言,主要体现在其学科地位的相对独立性、学理基础的综合包容性与学术视域上的纵横延展性。在方法论上,财税法学在财政学与法学领域存在交叉领域,在学科内部和学科之间呈现结构协力,且在技术路线上偏重价值分析和实证分析。就学科存在的逻辑反思而言,财税法学更为强调学术的知识自主、学者的价值中立和学问的功能效

应。财税法学是兼具理论性和应用性特质的综合学科,立足中国语境研究和解决现实问题。在此基础上,财税法学从传统法学过渡到现代法学并成为新兴领域。

(二) 财税法学的基本立场

中国财税法学的研究有其特殊性,即更加注重在参考适用普适性规则的同时,结合中国具体语境,解决中国实际问题。从中国国情出发,财税法学的基本立场可以定义为建构和完善“公共财政、民主政治、法治社会、宪政国家”的理想图景。站在更为宏观的立场上,可以将财税法定位为中国的“治国安邦之道”和“纳税人权利保护之法”,即在注重规范国家财政权的基础上,亦加强公民财产权的有效保护,促进财政权和财产权的互存共生和协调发展。从推进经济政治体制改革的角度来看,财税法学更加重视财政及其运行的法治化,特别强调法治背景下的财政民主既是中國民主政治建设的基石,又是中国经济、社会体制改革的突破口。

(三) 法治视野下的“理财治国”观^①

“理财治国”观强调通过“理财”更好地实现“治国”的目标,也即经由民主理财、科学理财、法治理财,进而实现国家治理体系和治理能力的现代化。在完善、改进国家治理的总目标下,考虑到财政是国家治理的基础和重要支柱,可以尝试将法治财税作为建设法治国家的突破口,并推进我国经济、政治和社会体制改革的全局进程。“理财治国”作为一种新型治国理念,它的提出体现了国家治理模式的创新和升级,也体现了财税法的重要地位,能够为化解我国新时期面临的社会矛盾和风险提供具有启示性的路径。通过宣扬和落实“理财治国”观,对政府行使财政权力进行有效约束,促进政府依法、民主、合理、高效理财,从而推动解决诸多现实问题,可以说是一种全新的思路和视野。

(四) 公共财产法理论^②

随着现代经济的发展,特别是在“税收国家”,政府财政权力开始广泛介入私人财产权,这就需要财税法参与到对财产权的保护中。鉴于此,有必要将财税法定性为“公共财产法”,并使其建基于“公共财产权”理论。所谓“公共财产权”,是指政府基于其公共性特质汲取和使用公共财产的权力,而监督、约束和规范公共财产权的基本要义在于,公共财产的取得、用益和处分都应严格遵循法律规定,特别是政府在行使该权力时不得侵犯公民的私人财产权;同时,对于已经取得的公共财产,应妥善保护,不得肆意处分。通过对公共财产权的法律控制,可以实现“双重保护”,即控制政府在私人财产转化为公共财产过程中的权力,并控制政府在使用公共财产过程中的权力。建构于公共财产权概念之上的公共财产法,是经由私人财产转化而成的公共财产的正当性及其运行规则,是现代财税法的核心范畴。

(五) 纳税人权利保护理论

税收是维系国家存在和发展的“生命血源”,纳税人既是财政收入的汲取对象,又是财政支出的服务对象,还是财政监管的主要力量。同时,纳税人又与一国国民基本承接一致,因为承担纳税义务之绝大比例且负担无限纳税义务的是一个国家的全体国民,这就使得保障纳税人权利与保障公民基本权利相比具有更加深厚的基础。要言之,纳税人权利保护不仅是财税法中的基石范畴,而且也是宪政国家的题中应有之义。在现代国家,公民和国家之间

^① 详见刘剑文、侯卓:《“理财之国”理念之展开——另一种国家治理模式的探索》,载《财税法论丛》第13卷,法律出版社2013年版。

^② 详见刘剑文、王桦宇:《公共财产权的概念及其法治逻辑》,载《中国社会科学》2014年第8期。

最为主要的关系就是税收关系以及在后续税款使用过程中产生的各种关系,因此,纳税人权利保护从宏观层面而言,是协调国家与纳税人间经济利益核心理念,从微观层面而言,又关系到防止征税机关、财政机关滥用权力等具体制度安排。

四、财税法学的研究方法

财税法学是一个融法学、经济学、政治学于一体的综合性学科,即使在法学内部,它与其他法学学科的交叉与融合也十分明显,因此,其研究方法具有开放性和发散性。常用的研究方法主要包括规范分析法、价值分析法、经济分析法、历史分析法和比较分析法。这些研究方法与其他法学学科的研究方法既有共性,又有独特的一面,具体表现如下:

(一) 规范分析法

规范分析是法学研究中的基本方法,它以分析法学派为代表。规范分析主要研究法的“法定”,即规范本身的内容,它关注的是法的“实然”而不是“应然”。

财税法学属于应用法学,其所研究的对象涉及庞大的法规群,它们都与人民财产权保障息息相关。因此,财税法学研究应该建立在对法律规范的实证分析上,如界定法律概念的内涵外延,解析法律规范的逻辑结构,审查法律文件的效力衔接等。从这个角度看,规范分析的方法主要是对现行法律进行解释或类推,以填补法律漏洞,或使法律更加具体化,以适应时代发展的需要。

(二) 价值分析法

价值分析也是法学研究中的基本方法,它以自然法学派为代表。价值问题虽然是一个困难的问题,但它是法律科学所不能回避的。规范分析方法关注的是法律的“实然”,但价值分析方法关注却是法律的“应然”,即“法律应该是什么”。这种思路有助于我们从另外一个角度反思法律的真谛,从道义和理念的层面破除“恶法亦法”观念的消极影响,促进现实的法律在正义目标的指引下不断进步。

在财税法领域,价值分析的方法可以引导研究人员对各种形式上合法的财税制度进行合理性审查,挖掘财税法在道德、社会、人权方面的含义和要求,提升财税法的理性色彩。其价值追求尽管不具有直接的法律效力,但它在立法、执法和司法方面的指导作用是无可替代的,因此应该在财税法学研究中受到广泛的重视。

(三) 经济分析法

财税行为既是一种法律现象,也是一种重要的经济现象。任何一项财税措施的出台,总是伴随相关的经济后果,如对劳动、投资、出口、消费等产生抑制或刺激的作用。因此,财税法律的立、改、废,或是执行,除了考虑形式上的合法性,以及正义、公平、秩序等价值追求之外,还必须考虑其经济绩效。

经济分析方法关注的核心在于财税制度的效率,而其基本工具则为成本效益分析。和其他部门法学不同的是,财税现象早在法学介入之前就已经积累了丰富的经济学研究成果,甚至形成了财税学这一专门学科。法学当然可以在很大程度上借鉴这些成果,但是,由于经济学内部流派纷呈,如果研究财税的学者不具备很高的鉴别能力,就可能陷入盲从和迷信。所以,财税法学在运用经济分析方法时也应该有自己的独特视角。

(四) 历史分析法

财税现象既然是历史的产物,其存在就一定有特定的历史背景。在研究财税法时,除

了考察当前有效的法律制度之外,还应该嵌入历史的视角,注意观察法律在发展变化过程中的动态规律。在财税法学中,可以分离出专门的财税法制史学。研究具体制度的人切勿不能忘记,制度本身不是天外来物,历史的追溯可以帮助我们总结成败得失的经验和教训。

(五) 比较分析法

随着经济全球化进程的加快,各国在财税方面的联系也会越来越多。在技术性较强的税法规则方面,甚至可能出现一种趋同化。正因为如此,必须随时关注财税法发展的国际动态,在学科研究中嵌入比较法的视角。

财税法学可以选择不同的坐标点进行比较,既可以是法系之间的比较,也可以是国家之间的比较,还可以是一个国家内不同法域之间的比较;既可以是法律制度的比较,也可以是法律文化的比较,还可以是不同经济背景的比较。从某种意义上看,历史的分析本身也是一种比较,是现在与过去的比较。因此,比较研究只有建立在对本国的历史文化和制度发展深入了解的基础上,才能为我国财税法治建设做出独创性的贡献。

本章重要术语

财税法、财税法学、领域法学、公共财产法、理财治国观、纳税人权利

复习思考题

1. 如何看待财税法是一个领域法学?
2. 如何理解财税法的现代性?
3. 我国财税法理论有哪些重大发展?
4. 如何理解财税法学与相关学科的关系?
5. 为什么要强调财税法学的研究方法?

第一章 财政法总论

本章导读：

简而言之，财政法是调整财政关系之法。但在不同的历史时期、不同的国家和地区，财政关系的内容存在差异，财政法的性质、体系自然有所不同。现代财政法是建立在民主宪政基础上、以增进全民福利和社会发展为目标、调整财政关系的法律规范的总称。正是因为如此，财政法所包含的并非单一法律关系，而是涉及一个领域，需要综合不同类型的法律规则，其视角与传统部门法划分标准并非处于一个层面。作为财政法的总论部分，本章主要介绍以下几个问题：财政法的含义、财政法的体系和渊源、财政法的功能和地位、财政法的原则等。通过本章，有助于我们对财政法形成一个总括性认识和印象。

第一节 财政法概述

一、财政法的含义

受多种因素的影响，刑法、民商法、诉讼法、行政法等与我们“亲近”，相对而言，我们对财政法就“疏远陌生”得多。这里有客观原因，也有主观原因。一方面，刑法、民商法、诉讼法、行政法历史相对悠久，有些甚至源远流长，在社会中已有很深的根基，在法律教育和法学研究中也占有绝对的优势地位；另一方面，这些法律跟日常生活联系更为紧密，在司法实践和法律服务中也被运用得更加广泛。而财政法向来被定位为管理法，侧重于政府内部的资金分配，对财政相对人的权益保护重视不够，对正当法律程序、内部权力制衡、公众参与和监督关注不多，以至于容易被误解为与法学的关联度不大。

刑法、民商法、诉讼法等确实和我们关系密切，但绝不能因此忽视财政法的作用。事实上，在现代社会中，财政法的影响力毫不逊色。典型的如税收，包括新税种的开征、税率的改变、税收优惠政策等，哪一项不跟我们切身利益相关？又如，政府投资的高速公路是否需要收费，城市公共停车场的收费标准如何确定，谁可以决定征收政府性基金，“费改税”的必要性和合理性如何体现，等等，这些发生在我们身边的财政实例，时时刻刻影响着个人的生活。再如，政府的财政支出，钱花在哪里、怎么花，既关乎国计民生，体现政府的施政思路，也承载着人民对政府的期盼。正因为如此，党的十八届三中全会将财税体制改革作为全面深化改革的重要环节，并提出，财政是治理国家的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。

那么，到底什么是财政法？依照传统部门法的划分标准，每个部门法之所以成为一个独立的法律部门，是因为其有自己独特的调整对象，这个对象就是社会关系，如，刑法调整刑事关系，民商法调整民商事关系，诉讼法调整诉讼关系。因此，简而言之，财政法就是调整财政关系之法。

将“财政法”界定为“调整财政关系之法”，凸显了财政法独特的调整对象。而且这种界定方法颇具中性色彩，既不涉及意识之争，也不涉及法律的价值追求，可以适应各个历史阶段不同国家的情况。无论是奴隶社会，还是封建社会；不论是资本主义社会，还是社会主义社会，只要有国家，就会存在财政关系，需要法律对其进行调整，不管法律的表现形式为何，也不管其代表哪方面的意志，体现哪部分人的利益。

然而，我们对财政法的认识仅仅停留在这个层面远远不够，因为这种表述只看到了财政法的表面。概念的广泛适应性必定是以高度抽象为前提。当事物的共性被作为唯一的追求对象时，其诸多的独有特质可能就被舍弃。正如民法中对“自然人”的规定，无论男女、老幼、胖瘦，都是民法上的“自然人”，其独有的一些个性已被舍弃。抽象固然重要，只有抽象才有普适性，这是法律的必然要求。但有时起决定作用的往往是一些特质性的因素，其最终决定了事物的发展方向。这就要求我们在注重共性的同时，必须审慎考虑事务的个性，只有这样才能深入表象抓住本质。对“财政法”的认识也应如此。

财政法固然是调整财政关系之法。但是，在不同的历史时期，在不同的社会和不同的国家，财政关系所体现的本质与内容大不相同。

自从国家产生、法律创制以来，人类共经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会四种不同的历史类型。在不同的历史时期，财政法的职能定位和价值追求也不一样。一般情况下，奴隶社会和封建社会时期的财政法建立在君主专制基础上，君王或皇帝是国家权力的源泉和中心，财政权力只是君权的一个组成部分。在这种情况下，财政法仅仅是专制政权利用法律形式推行财政政策的一个工具而已，缺乏独立的与民众利益声气相求的价值取向。财政法的主要功能在于保障财政收入的征收和管理，而财政支出方面则仅仅停留在技术性层面，满足于统治阶级内部从上到下的管理和监督。

封建社会末期，新兴资产阶级与君权的矛盾集中体现在财政问题上。封建君主的横征暴敛激起资产阶级和普通民众的强烈不满，市民革命由此爆发。例如英国的历次革命均因国王滥施税负而起，最终为人民通过议会争得“课税同意权”；美国独立战争源于北美十三州殖民地人民抗缴印花税和关税，最终推翻了英国的殖民统治，建立了独立的美利坚合众国。资产阶级国家建立之后，至少在形式上确认国家权力来源于人民，并在此基础上进行各项制度的设计和建设。基于这个前提，财政法的宗旨和原则都较以前发生了质的变化。首先，财政被定义为一种服务于大众的公共物品，它源自于人民的公共需要，因此必须受到人民的制约。其次，财政权力不再是一种单纯用于统治的工具和手段，它来源于人民的授权，同时也在这一范围内受人民的监督。再次，财政的民主基础备受重视，人民通过议会行使对财政的决定和控制权成为财政法的基本原则。最后，财政法的功能开始转向保障财政的民主统制，财政权力的失范成为关注的重点，人民的基本权利开始凸显。因此，这一历史时期的财政法明显不同于君主专制时期的财政法，尽管它们都符合调整对象方面的共性。

社会主义革命在部分国家胜利后，虽然消灭了私有制，在最根本的程度上为人民主权奠定了基础，但是，由于传统和认识方面的原因，公有制的实施并没有为人民如何授权、如何规范和监督的权利提供太多的机会。受意识形态的影响，建立在公有制基础上的国家被定性为人民利益的当然代表。由于缺乏民主和法治，权力在造福人民的同时，也曾因为不受限制和监督而酿成大错。财政法虽然理论上代表着人民的意志，但在现实生活中仍旧会变成保障国家行使权力的工具。具体的表现是，大量的财政法规由政府执法部门制定，财政的民主

统制被视为毫无必要的妄谈;财政法的核心主要不在于规范财政权力,而更多地在于推行国家政策;人民不仅难以实现对财政的决定和控制,在具体财政执法中也难以得到程序的保障。这种理论和实践的背离使得财政法未能走出权力的阴影,其先进性自然受到了很大限制。

所以,就财政法而言,揭示其调整财政关系的形式共性当然必要,因为这有助于界定与其他法律部门的关系,同时通过对调整对象的解构,可以构建财政法的活动范围与内部体系,但是,对于新时期的财政法学来说,仅仅满足于此十分不够,因为它无法揭示财政法更深层次的内涵,对我国目前的财政法治建设也没有太大的现实意义。故此,财政法的概念还有待于从时代特性方面进行深入挖掘。

从实质层面看,我们认为,现代财政法是建立在民主宪制基础上、以增进全民福利和社会发展为目标、调整财政关系的法律规范的总称。其具体内涵包括:

(1) 民主宪制是财政法的制度基础。财政法的民主性体现为,财政权力来源于人民,人民可以通过选举组成代议制机构,也可以直接通过全民公决行使财政权力,决定和监督重大财政事项。财政法与宪法的关系表现为,财政法涉及公权力的分配,因此必须在宪法的框架下运行。宪法所规定的国家结构形式、政权组织形式、公民的基本权利等都是财政法有效施行的前提。由于财政法与宪法的关系如此密切,因此,各国宪法大都花费较多的篇幅规定基本财政事项。就此而言,财政法其实就是宪法在财政领域的具体化。

(2) 财政法的目标在于增进全民福利,促进社会发展。尽管广义的财政法包括税法、费用征收法等可能导致公民向国家让渡财产的领域,但从整体上看,财政法应该以维护和保障基本人权,促进人权保护水平不断提高为基本宗旨。无论是财政支出法还是财政管理或运营法,其除了保证行政过程的公开、公正、公平,防范行政权力侵犯人民基本权利外,最主要的目的还是在于通过规范管理,提高财政资金使用的效益,增进全民福利,促进经济发展。即便是财政收入法,其合法性依据除了相关法律规定外,还在于通过调整资源分配、收入差距、景气周期以及保证合理财政支出等职能消除社会发展过程中的不公平现象,并最大可能地促进经济总量的增长。因此,财政法的目标不仅在于体现宪法基本权利的质的规定性,同时也在于从量上扩大权利的覆盖范围及实现程度。

(3) 财政法以财政关系为调整对象。财政关系只是一种学理上的拟制,它指的是财政行为未经法律调整以前所引发的经济关系。通过对财政关系的分析,可以划定财政法的内部体系框架,厘清财政法与其他相关部门法的关系,从而确定财政法在法律体系中的地位。总体而言,财政关系虽然特定,凡与财政资金的收入、支出和管理有关的行为,均可引发财政关系的发生,但是在法律体系中,能够调整财政关系的法律却呈现多元性,参与财政关系的主体按照传统部门法的视角在性质上也缺乏单一性。因此,财政法虽有独立的调整对象,这个对象却表现出综合性,与传统部门法调整对象的单一性有很大区别。在很大程度上,将财政法的调整对象表述为财政法的调整领域更为合适。只是考虑到思维和行文的习惯,我们仍然沿用以往的表达方式。为避免误解,后文将对此做特别说明。

二、财政法的调整对象

通常情况下,财政法的调整对象既可以表述为一种财政行为,也可以表述为一种财政制度,还可以表述为一种财政关系。财政行为着眼于财政主体的动态过程,财政制度着眼于财