

普通高等教育国家级规划教材系列



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

财政税收法

FINANCIAL AND TAX LAW

| 第五版 |

刘剑文 熊伟 著



普通高等教育国家级规划教材



法律出版社
LAW PRESS · CHINA



普通高等教育国家级规划教材系列



普通高等教育“十一五”国家级规划教材

财政税收法

Financial and Tax Law

| 第五版 |

| 刘剑文 熊 伟 著 |



法律出版社

始创于 1954 年

www.lawpress.com.cn

好书,同好老师和好学生分享

图书在版编目(CIP)数据

财政税收法/刘剑文,熊伟著.—5版.—北京:法律出版社,2009.9

(普通高等教育国家级规划教材系列)

普通高等教育十一五国家级规划教材

ISBN 978-7-5036-9958-0

I. 财… II. ①刘…②熊… III. ①财政法—中国—高等学校—教材②税法—中国—高等学校—教材 IV. D922.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 170196 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/谭柏平 陈 慧

装帧设计/乔智炜

出版/法律出版社

编辑统筹/法律教育出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京民族印务有限责任公司

责任印制/张宇东

开本/787×960 毫米 1/16

印张/28.5 字数/540 千

版本/2009 年 9 月第 5 版

印次/2009 年 9 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 978-7-5036-9958-0

定价:36.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

出版说明

法律出版社是中国历史最悠久的法律专业出版社,与国际出版同仁论剑,本社之专业出版品牌亦广受肯定。

本社素来注重法学教材出版。从20世纪50年代中国法学教材建设的起步,到20世纪70年代末中国法学教材的复兴,法律出版社均走在前列。1949年以来,我国第一部法理学、宪法、中国法律思想史、外国法制史、刑法、民法、民事诉讼法、国际法、国际私法、国际经济法教材,均出自法律出版社。

从20世纪80年代到90年代,再到21世纪,本社对于法学教材的出版更投入移山心力。而本社与权威法学家合作,渊源有自。作者中有法学耆宿,有中年英士,有青年才俊,均来自杰出法学学府与研究机构。本社教材,正旨在秉承法学先辈之思想财富,与新一代法律人分享。

自我国建设国家级教材以来,本社延揽名家,于此多有收获。从更早的国家级规划教材,到“九五”、“十五”,再到2006年评定的“十一五”国家级规划教材,法律出版社之法学类国家级教材,积累已多,忝居诸社首列。为整体性展现这批品质教材,本社乃以“普通高等教育国家级规划教材系列”为题,统一推出。

“好书,同好老师和好学生分享”,本社愿与法律共同体诸同仁,与中国法学与法律实践的学习者和建设者一起,分享好书,分享智识,分享法治进程中的点点滴滴。

法律出版社

作者简介

刘剑文 法学博士、法学博士后。北京大学法学院教授、博士生导师、财经法研究中心主任,世界税法协会(ITLA)主席,中国法学会财税法研究会会长,中国财税法学教育研究会会长,中国法学会理事,中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员,《财税法论丛》主编,《月旦财经法杂志》主编,《税法学研究文库》总主编,《财税法学研究文丛》总主编,并创建中国财税法网(www.cftl.cn)。研究领域为财税法、经济法、知识产权法、国际经济法。代表性学术成果有:《重塑半壁财产法——财税法的新思维》(独著)、《走向财税法治——信念与追求》(独著)、《财税法专题研究》(独著)、《国际所得税法研究》(独著)、《税法基础理论》(合著)、《民主视野下的财政法治》(主编)、《私有财产法律保护》(主编)、《知识经济与法律变革》(主编)等。在《中国法学》、《法学研究》等期刊上发表学术论文130余篇。主持国家社会科学基金项目、国家自然科学基金项目等30余项国家级和部级课题。

熊伟 法学博士、经济学博士后。武汉大学法学院教授、博士生导师、税法研究中心主任,中国法学会财税法研究会常务理事兼副秘书长,中国财税法学教育研究会常务理事兼秘书长,《月旦财经法杂志》执行主编。研究领域为财税法、经济法。代表性学术成果有:《美国联邦税收程序》(独著)、《税法基础理论》(合著)、《国际法视角下的跨国征税》(译著)等。在《中国法学》、《法学评论》等期刊上发表学术论文50多篇。主持国家社会科学基金项目、教育部博士点基金项目等多项国家级和部级课题。

第五版说明

自本书第四版于2007年出版以来,财税立法和实践有了新的进展,如地方政府债券开始发行,《彩票管理条例》制定实施,《企业所得税暂行条例》及其配套规章陆续出台,《个人所得税法》经历了两次修订,增值税从生产型改为消费型,成品油税费改革正式启动,《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《消费税暂行条例》同时被修订,城市房地产税并入房产税,《耕地占用税暂行条例》被修订。加之为应对全球金融危机的影响,中国出台了诸多刺激性财税政策,使财政税收法的内容发生了较大变化。为了帮助读者及时掌握这些动态,我们对本书所涉法律、法规的内容进行了更新,是为第五版。

刘剑文 熊伟
2009年8月1日

第四版说明

自 2004 年以来,财税方面的法律变动频繁,如农业税条例废除、车船税法合并、城镇土地使用税税率上调、个人所得税法修改、企业所得税法合并、消费税征税范围调整,等等。财税法在维护当事人合法权益、规范国家财政收支行为、保障宏观经济调控方面的作用也越来越明显。

在财税法研究方面,《财政税收法》(第三版)出版后,我们的努力未曾一刻停顿。在财税法的诸多问题上,如财政法基本理论、税收债务关系、税法基本原则、纳税人权利保护、税收稽征与救济程序,等等,逐渐形成了自己的学术立场,提炼出一些具有鲜明个性和特色的观点。

为了反映最新立法成果,与读者分享我们的研究心得,方便财税法的教授和学习,我们在《财政税收法》(第三版)基础上,重新撰写了所有章节,事实上形成一本全新的作品。不过,为了体现作品的延续性,我们没有考虑更换书名,而是将其命名为《财政税收法》(第四版)。

《财政税收法》从第一版到第三版的作者还包括武汉大学法学院冯果教授、周佑勇教授、中南财经政法大学法学院赵芳春副教授、财政部条法司周劲松副处长、广东省国税局傅绪桥博士。他们在编写本书过程中付出了辛勤劳动,在许多问题上给予我们有益启发,我们在此表示深深的感谢。

在本次修订和再版的过程中,武汉体育学院傅纳红、江苏南通市检察院陈楚清、上海江三角律师事务所王桦宇、广东华商律师事务所李兵、武汉大学税法研究中心陈静、朱林提供了很多帮助,我们在此一并致谢!

刘剑文 熊伟
2007 年 4 月 15 日

目 录

导论	(1)
第一章 财政法概述	(5)
第一节 财政法的概念	(5)
第二节 财政法的体系与渊源	(10)
第三节 财政法的基本原则	(16)
第四节 财政法的地位与功能	(21)
第二章 财政法的历史发展	(27)
第一节 中国财政法的历史发展	(27)
第二节 西方国家财政立法概况	(34)
第三章 财政支出法	(45)
第一节 财政支出法概述	(45)
第二节 收支分离管理制度	(46)
第三节 国库集中支付制度	(51)
第四节 政府采购法	(57)
第四章 财政收入法	(65)
第一节 财政收入法概述	(65)
第二节 费用征收法	(66)
第三节 公债法	(73)
第四节 彩票法	(80)
第五章 财政平衡法	(90)
第一节 财政平衡法概述	(90)
第二节 财政收支划分法	(92)
第三节 财政转移支付法	(102)
第四节 外国财政平衡制度比较	(110)
第六章 预算法	(120)
第一节 预算法概述	(120)
第二节 预算管理职权	(124)
第三节 预算管理程序	(126)

2 目 录

第四节	预算外资金的监管	(133)
第五节	预算法的发展与完善	(137)
第七章	税法总论	(143)
第一节	税收的概念与类型	(143)
第二节	税收法律关系的性质	(152)
第三节	税收法定主义	(161)
第四节	量能课税原则	(170)
第五节	税收之债的动态演变	(179)
第六节	纳税人的权利保护	(191)
第七节	中国税法的由来与发展	(199)
第八章	流转税法	(206)
第一节	流转税法概述	(206)
第二节	增值税法	(208)
第三节	消费税法	(226)
第四节	营业税法	(238)
第五节	印花税法	(252)
第九章	所得税法	(259)
第一节	所得税法概述	(259)
第二节	个人所得税法	(265)
第三节	企业所得税法	(293)
第十章	财产税法	(313)
第一节	财产税法概述	(313)
第二节	土地税法	(317)
第三节	房产税法	(330)
第四节	契税法	(332)
第五节	车船税法	(336)
第六节	资源税法	(341)
第十一章	进出口税法	(346)
第一节	关税法	(346)
第二节	关税特别措施	(360)
第三节	行李和邮递物品进口税	(366)
第四节	船舶吨税	(367)
第十二章	税收程序法	(369)
第一节	税收征收管理法概述	(369)
第二节	税收管理程序	(371)

第三节	税收确定程序	(380)
第四节	税收征收程序	(387)
第五节	税收检查程序	(400)
第六节	税收处罚程序	(408)
第七节	税务救济程序	(418)
第八节	税务代理程序	(428)
参考书目		(439)

导 论

财政税收法简称财税法。作为一门综合性的新兴学科,财税法有自己独特的研究领域,它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。学习和了解财税法,可以管窥中国法制建设的全貌,从另一个侧面把握其脉动,提高知识的综合运用能力。

一、财税法学的研究对象

从语词的逻辑关系上看,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形式,二者之间是种属关系。从这个意义上看,将统一的财政现象分割为财政与税收两类不合适,直接用财政概念覆盖与之相关的一切收入、支出和管理更为准确。然而从历史的发展线索出发,自从经济学家关注财政伊始,税收就已经先入为主地成为财政领域一个非常重要的课题。经济学家对财政问题的研究大多以税收作为“切入点”,税收学研究成果在财政学研究中占相当大的比重。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。目前,不管是自命为“无产国家”的西方资本主义国家,还是建立在公有制基础上的社会主义国家,税收在财政收入中都占有绝对比重。因此,用以规范税收的法律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(税法通则)、税收债务法、税收程序法、税收处罚法、税收救济法等。也正因为如此,法学对财政现象的关注其实也是从研究税收法律规范开始的,尽管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一个基本历史轨迹。由于税收在财政中的地位如此重要,由于税法在财政法中的相对独立性,也由于人们习惯于将税收与财政相提并论,因此,我们将“税收”一词有意凸显出来,以财政税收法概括地称呼所有与财政收入、财政支出及财政管理有关的法律规范,将法学中专门研究财政税收法的学科也称为财政税收法学,简称财税法学。

举凡一门学科的形成,或者具有独特的研究对象,或者采用独特的研究方法。前者如宪法学、民法学、经济法学等,后者如比较法学、经济分析法学等。财税法学之所以能够形成,主要在于其与众不同的研究对象,即财政税收法律现象。这个主题尽管在宪法学、行政法学、经济法学、刑法学等学科的研究中都会有所涉及,但是

各个学科界限过于壁垒森严,不利于法学对财政税收现象的统一研究。学科的分类只是现代社会科学中基于研究者知识和时间的有限性而进行的一种专业分工,它只具有相对的合理性,不代表一成不变的结论。因此,创建专门研究财政税收法律现象的财税法学十分必要。

在最具体的层面上,财税法学以与财政税收相关的法律概念、法律规范、法律原则和法律制度作为自己的研究对象。它既能以部门法意义上的财政税收法作为自己的研究对象,也可以深入到与财政税收法交叉的其他法律领域,形成诸如财税宪法学、财税行政法学、财税刑法学、财税诉讼法学、财税国际法学等边缘学科。从法律制度的角度看,财税法学的研究对象主要包括税收制度、公债制度、费用征收制度、预算制度、国库管理制度、财政分权制度、转移支付制度、财政投资制度、财政贷款制度、国有资产管理体制、财政监督制度等。如果超越这种具体,财税法学还应该研究与财税法律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、经济学和政治学等发生交叉。尽管财税法学本身目前并没有达到如此的广度和深度,但是确立一个较为广阔的视野对其将来的发展是十分有利的。现阶段不妨更多地借鉴上述相关学科的研究成果,为财税法学的体系扩张积累必要的理论资源。

二、财税法学的地位

财税法学在法学体系中的地位非常重要,但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,它研究什么,怎么研究,与他人的研究在形式上有何不同。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,如法制史学;还有一些则可能突破部门法的界限,如国际法学。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意义,学科的等级身份观应该抛进历史的故纸堆。

如果一定要探寻学科的地位,则最多也只能从其对政治、经济和社会文化生活的的作用加以评估。从这个角度看,学科的重要程度是因不同国家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建设和发展时期,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。至于财政税收法学的地位,也只有从这个角度进行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,缺乏独立存在的价值,财政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相制约的两股相对独立的力量。行政许诺不管如何美好,如果没有财力保障,都只如“镜中花、水中月”,不能形成惠及人民的现实利益。因为财力不足不能履行法定职责的现象还会导致人民的基本权利无法得到保障,殃及其对宪法和法律的信仰,从而动摇国家的统治基础。

从另外一个角度看,正因为财政对国家如此重要,国家必定会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,在法治理念的指导下,现代意义上的财政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。财政民主主义、财政法定主义、财政平等主义和财政健全主义应该成为人民规范和监督财政权力的重要原则,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。从法律理念的层次看,人民主权所固有的财政民主主义要求远未确立,人民对财政的参与、决定和监督权无从体现;从立法的情况看,财政税收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;从实践的效果看,财政税收领域侵犯人民利益、危及法治基础的案例层出不穷,财政秩序十分混乱。行政机关违法收费问题、预算外资金体外循环、农民负担过重、区域经济发展不平衡、地方财力紧张等问题,都与税法未能很好发挥作用有关。在这样的特殊历史阶段,财税法学肩负着沉重的使命,其重要性是毋庸置疑的。

三、财税法学与相关学科的关系

由于财税法学的研究对象中既有实体法规范,又有程序法规范;既有国内法规范,又有国际法规范;既有作为根本法的宪法规范,又有作为一般法的行政法规范、经济法规范、刑法规范和诉讼法规范,其与诸多法学分支学科都存在交叉关系。基于这种交叉关系,从研究的角度看,可能形成诸如财税宪法学、财税行政法学、财税经济法学、财税刑法学、财税诉讼法学和财税国际法学等边缘领域。在这些领域中,相关学科都可以从各自不同的角度展开研究。

从财政税收法学的角度看,财税宪法学主要从宪法的角度研究财政税收领域的一些根本性事项,如财政法的基本原则、财政权力的分配、中央与地方的财政关系,等等。很多国家的宪法中实际上都用较大的篇幅规范财税行为,财政行为合乎宪法的规定也是各国法学特别关心的问题。正因为如此,目前国外的财政法学主要是财政宪法学。例如财政民主主义、健全财政主义、税收法定主义等,其实都是

各国资产阶级革命的宪法成果,这为财税行政法和财税经济法的立法和研究奠定了坚实的基础。

财税行政法学主要研究如何从形式层面规范政府的财税行政行为,既要保障财税行政执法的合法性,又要规范和制约财税行为,防止其滥用权力。因此财税行政法学既要研究如何进行财税授权,更要研究如何科学进行财税限权。前者主要通过行政组织法和行政行为法加以体现,后者主要通过行政程序法和行政救济法加以体现。

财税经济法学主要研究如何依法保障和规范政府利用财政税收政策调节经济的行为,它所关心的不单纯是财税政策的取舍,同时还包括促进财税政策的合法化,即为政府财税政策的制定、实施、变更、调整设定法律准则。在具体的调节手段上,除了借助传统的公法途径,也要研究如何利用私法形式贯彻政策意图,如发行公债、对外担保、财政投资、财政采购等。这既要尊重私法的形式要求,又必须照顾到财税法学本身的原则,因此尽管在规则设计上可以借鉴私法,但仍然保留着自己在维护财政目的方面的种种特色。

财税刑法学研究的是财政税收领域的犯罪行为及其惩处。虽然财税刑法学在原理上与普通刑法学并无二致,但它研究的对象具有很强的特殊性,总体来说都与滥用财税职权、逃避财税义务有关,如贪污罪、挪用公款罪、偷税罪、抗税罪等。将财税刑法学纳入财税法学的体系虽然在短时期内可能超出人们的预期,但现代市场经济条件下法律针对同一对象实行综合调整是一个发展趋势,而从财税法学的角度研究财税刑法正是这一趋势的体现。

财税诉讼法学研究的是如何通过诉讼程序公平高效地解决财政税收方面的纠纷和争议。随着法治进程的深入,司法解决财税纠纷必然成为一种重要形式。不仅税收、收费等方面的纠纷可以通过向法院起诉的途径加以解决,一旦请求发放公务员工资、支付社会救济款或财政补贴成为相对人法定的权利,财政支出纠纷也应该具备司法救济的可能性;不但财政相对人与政府之间的财政纠纷可以通过司法途径解决,上下级政府之间或同级政府之间的财政支付纠纷也可以考虑进入法院受案范围。这种诉讼既不是行政诉讼,也不是民事诉讼,而是一种专门的财政诉讼,其无论从理念还是制度上都必须重新定位和设计。^{〔1〕}

财税国际法学主要研究各种财税国际公约或双边条约,以及各国涉外财税法律制度,同时也可以从比较法的角度对外国的财税法律制度展开研究。受市场经济条件下各国经济趋同化的影响,各国的税法在技术层面上实际上也在逐渐接近,所以,目前财税国际法学的研究相对集中在国际税法领域,而财政法领域的国际视角则更多地表现为一种比较研究。

〔1〕 王源扩:“财政法基本原则研究”,中国人民大学2002届博士论文,第126页。

第一章 财政法概述

第一节 财政法的概念

一、财政法的概念

“财政”概念常常被人们在不同的上下文中使用,因而被赋予多种意义。首先,财政可以指一种行为,即国家为了满足公共需要而参与国民收入分配的活动,包括财政收入、财政管理和财政支出等。其次,财政可以指一种制度,即财政活动据以运行的机构和规则体系。它既可能是法律规定的显性制度,也可能是财政活动中自发形成的、有待法律确认的隐性制度。最后,财政还可以指一种社会关系,它既可能是指从过程来看的国家机关之间以及它们与财政行政相对人之间,在财政活动过程中发生的相互制约的或管理性质的社会关系,即财政行政关系,也可能是指从财政分配结果来看的各种主体之间的经济利益分配关系,即财政经济关系,还可能两者兼而有之。

从形式层面看,财政法就是调整财政关系之法。按传统的部门法划分标准,这种界定方式因为凸显了财政法独特的调整对象,所以可以使财政法与其他部门法相区分。由于这种定义方式颇具中性色彩,既不涉及意识形态之争,也不涉及法律的价值追求,因此它可以适应各个历史阶段不同国家的所有情况。无论是奴隶社会时期,还是封建社会时期,无论是资本主义时期,还是社会主义时期,财政法的形式共性都可以从其调整财政关系这一点找到。也正是基于这个共性,财政法学才可能将自己的研究视角延伸到各个历史时期的不同政治经济背景的国家,从而形成财政法制史或比较财政法等研究分支。

然而,概念的广泛适用性必定是以高度抽象作为前提的。当事物的共性被作为唯一的追求对象时,其诸多的特性就不得不被舍弃。对于身处特定历史阶段特定国家的个人或团体来说,抽象的共性固然重要,但各种与自身发展密切关系的特殊性同样不可忽视。在很大程度上,正是事物的特殊性在决定其发展方向方面发挥着重要的作用。

众所周知,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,不同历史时期财政法的职能

定位和价值追求也是不一样的。一般情况下,奴隶社会和封建社会时期的财政法都是建立在君主专制的基础上,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。在理论上财政权力并非来自于人民,相反,它们是压制人民权利的武器。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了资产阶级和普通民众的强烈不满,市民革命由此爆发。英国的历次革命均因国王滥施税负而起,最终人民通过议会争得“课税同意权”;美国的革命则发端于北美 13 个州殖民地人民抗缴茶叶税,最终推翻了英国的殖民统治,建立了独立的新国家。资产阶级国家建立之后,至少在形式上开始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,同时也在此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,尽管它们都符合在调整对象方面的共性。

社会主义革命在部分国家胜利后,尽管消灭了私有制,在最根本的程度下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,在具体的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的限制。

所以,就财政法而言,揭示出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 21 世纪的财政法学来说,仅仅满足于此是十分不

够的,因为它无法揭示出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。

从实质的层面出发,我们认为,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。其具体内涵包括:

1. 民主宪政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。财政法与宪政的关系表现为,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,财政法应该是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的。无论是财政收入法还是财政管理或运营法,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,其最主要的目的在于通过规范管理,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

财政关系其实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,理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。

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,财政制度着眼于财政运转的外在环境,财政关系则着眼于财政现象的内在联系。动态过程受制于外在环境,但也是外在环境的创造力量,而内在联系则是对动态过程和外在环境更高层次的概括,其内容更为丰富和兼容,因此,在表述财政法的调整对象时以财政关系为最优。

在历史上,由于人们对财政职能的理解不同,财政关系的范围也随着变化。自然经济条件下财政的主要职能是替君王筹集行政管理、国防安全与扩张以及皇室开支的经费。自由竞争资本主义时期的财政也仅限于筹集收入满足国家日常经费