

刘剑文◎著

强国之道

——财税法治的破与立

T

he Road toward
a Strong Nation

Destroyments and Establishments
in the Fiscal Rule of Law



社会科学文献出版社
SOCIAL SCIENCES ACADEMIC PRESS (CHINA)

刘剑文◎著

强国之道

——财税法治的破与立

The Road toward
a Strong Nation
Destroyments and Establishments
in the Fiscal Rule of Law



社会科学文献出版社
SOCIAL SCIENCES ACADEMIC PRESS (CHINA)

图书在版编目(CIP)数据

强国之道：财税法治的破与立/刘剑文著. —北京：社会科学文献出版社，2013. 12

ISBN 978 - 7 - 5097 - 5489 - 4

I. ①强… II. ①刘… III. ①财政法 - 研究 - 中国 ②税法 - 研究 - 中国 IV. ①D922. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 310661 号

强国之道

——财税法治的破与立

著 者 / 刘剑文

出 版 人 / 谢寿光

出 版 者 / 社会科学文献出版社

地 址 / 北京市西城区北三环中路甲 29 号院 3 号楼华龙大厦

邮政编码 / 100029

项目统筹 / 宋荣欣

经 销 / 社会科学文献出版社营销中心

(010) 59367081 59367089

读者服务 / 读者服务中心 (010) 59367028

责任编辑 / 宋 超 郭 烁

于 冲

责任校对 / 宝 蕾

责任印制 / 岳 阳

印 装 / 三河市尚艺印装有限公司

开 本 / 787mm × 1092mm 1/20

版 次 / 2013 年 12 月第 1 版

印 次 / 2013 年 12 月第 1 次印刷

书 号 / ISBN 978 - 7 - 5097 - 5489 - 4

定 价 / 49.00 元

印 张 / 16.2

字 数 / 257 千字

本书如有破损、缺页、装订错误，请与本社读者服务中心联系更换

 版权所有 翻印必究

一 导论	1
二 文献述评	12
(一) 国内相关研究及实践综述	12
(二) 国外相关研究及实践综述	16
(三) 对已有研究的评析	17
三 财税法治的理论溯源与价值定位	22
(一) 财税法的学科属性：公共财产法	23
(二) 财税法的精神内核：控权与保障纳税人权利	34
(三) 财税法的功能意涵：收入分配正义	53
四 国家与纳税人：以民为本和良法善治	69
(一) 财政民主的构建	69
(二) 财税法治的整体化实现路径	78
(三) 预算公开的制度建设	95
五 人大与政府：权力制衡与财政监督	113
(一) 税收授权立法的规范	114

(二) 人大预算监督职能的归位	124
(三) 加强预算的刚性约束力：从超收收入和 突击支出谈起	144
六 中央与地方：财政分权与均衡协调	170
(一) 财政分权的法治化建构与运行	171
(二) 财政均衡与转移支付的规范化	196
(三) 对地方政府的财政规制：以地方政府 发债为视角	209
七 结语	220
八 参考文献	225

附录

我的研究思路与基本观点	刘剑文 / 243
财税改革是中国法治建设的关键	季卫东 / 252
预算改革是实现民主政治的重要途径	吴晓灵 / 255
追问政府的法人地位和责任边界	顾功耘 / 264
税收立法面临的现实问题	许善达 / 268
解读财税法的独特功能	施正文 / 274
论税法的改革取向	陈少英 / 277
“量能平等负担”原则应写入宪法	许多奇 / 293
有关本书标题、内容和表达方式的想法	张 怡 / 298
财税法的终极价值是正义	朱为群 / 303
公共财政服务于市场经济体制	朱大旗 / 307
后 记	315

一 导 论

历经改革开放三十余年的探索，中国这个历史悠久、地域辽阔的东方大国走出了独具特色并可能具有一般意义的发展道路。当前，新一轮改革浪潮正在政治、经济等多个领域并举展开，虽然已经取得了较大进步并展现出改革的积极成果，但不可否认的是，仍然存在着诸多的观念羁绊和制度障碍。具体包括，人民代表大会的权力行使重视不够，预算权配置失衡，中央与地方之间的关系尚未完全实现法治化，地方政府卖地推高房价，经济发展方式仍然较为粗放，地区、城乡、居民间贫富差距较大，社会基本公共服务分配不均衡，公民的基本权利实现不足，等等。这些难题纷繁复杂、相互咬合，构成了亟须解决的问题，也给我国未来的发展路径提出了挑战。

老子在《道德经》中有言“治大国若烹小鲜”，国家的治理

和强盛之道从来就非易事，既不能松散懈怠，也不宜急功近利。对于中国这个有着特殊的历史传统、文化氛围、政治环境和经济体制的大国来说，更是如此。从法律的角度检视，实践中的价值冲突和关系纠葛，其根源往往在于规则的缺失。这就要求我们通过合理设置法律规则，人为地在各种矛盾之间作出权衡性的选择或调和，从而为社会生活和国家运行提供一个公正、稳定的秩序，财税法在这一点上也不例外。更进一步说，在多部门的法律体系中，财税法是一部既根本性地关涉“国计”，又深刻影响“民生”的“顶天立地”之法，它的每一改变都影响了广大民众的境遇和国家治理的走向，对于改革进程的重要性不言而喻。因此，将财税法治作为当前构建法治社会的突破口，乃至牵动多个领域系统化制度变迁的“牛鼻子”，将“理财”（即对公共财产依法、民主、高效地进行筹集、管理和使用）作为“治国”的基本途径，进而为打通我国改革瓶颈、探索国家治理方式转型，乃为强国的必要之举。

近年来，财税法因与个人财产权及国家管理建设息息相关，受到了越来越多的关注；财税法学者的思想和建议，常常成为上至主流媒体下至普通百姓口中频频引用的关键词。从个人所得税法的屡次修改到企业所得税法的制定，从“营改增”持续扩围到房产税改革试点，从成品油消费税政策的出台到“国五条”关于转让房产征收 20% 所得税的规定引发房产交易市场震动，从《预算法》修改到全国人大立法计划的制订，中国的财税改革仍在前进和探索的征途上，财税法治建设更可谓任重而道远，不但要“补课”，同时还要“上课”^①。财政部部长楼继伟先生曾说：“经济社会发展中所存在的问题，不都是公共财政能够解决

^① “补课”是为了弥补国家失去的过去，完成财税法建设早就应完成的任务；“上课”则是为了国家的现在和未来，即结合形势走向推进财税法治的创新和发展。

的，但或多或少都与公共财政有关联”。^① 笔者进一步指出，我国当前经济社会发展中出现的问题并非仅仅与经济层面上的公共财政相关，而是在于法律制度构建得不够完善、法律理念贯彻得不够深入，在于系统性改革中财税法治的缺位和淡薄。综观全局，我国长期以来因循的“人治”的逻辑思路和行政主导的管理方法不能成为现代国家长远的治理良径，并已经在各个领域显现出一系列问题，其根源就在于缺乏一套完备的财税法律体系对多重权力（利）和利益关系进行规范的调整，将民主、制衡、公平、正义等理念融贯于国家治理当中。展望未来，前方的财税改革仍免不了遇到新挑战，也会遭遇制度惯性的强大阻力，只有坚持用法治思维和法治方式指导进程，才能稳妥、渐进地化解各种矛盾，这就要求不能用行政命令粗暴干预，而要通过法律层面的博弈来理性商谈、凝聚共识和赢得谅解。因此，改革难题的解决及正义社会的营造需要我们坚定秉持法治思维、自觉运用法治方式，财税法治是中国应当紧紧把握、牢牢遵循的“治国之道”。

“道”不仅在具象意义上表示一种道路的选择、走向的确定，还蕴涵着抽象意义上的道义和哲理，是某种一以贯之的价值坚守和信念追求，某种深邃宏伟的独到眼光和持久战略。同样的，财税法治的实现不仅要在制度层面上采用法律的形式表象，以民意表决后形成的较为稳定的法律对社会生活、国事民事等方方面面的规则加以确定，摒弃某种强势的权力仅受纯粹的道德约束便能自行决策或者变更决策；而且要在理念层面上历练出法治的精神、涵养和信仰，让法治真正成为对公权力的最强约束和对纳税人权利的最大保障，切实地认同各方民主力量平等交涉、理

^① 楼继伟：《完善公共财政框架 促进和谐社会建设》，《人民日报》2006年4月26日，第11版。

性对话、充分博弈、审慎决定的核心观念，树立一种追求合作共赢、人权最大化实现的治国目标。

立足于此时代背景，我们强调财税法治是“治国之道”，原因有三层含义：第一层含义，财政是国家治理的基础，也是强国的物资保障。第二层含义，我国现在是一个大国，并非一个强国。强国是我们追求的目标，只有深化财税体制改革，藏富于民，民富才能强国。第三层含义，财税法治是中国实现现代化的必由之路，更是理财治国、强国的大道理。申言之：第一，财税法治在治国的宏观及微观层面上都至关重要，受到各界的热切关注。财税制度意味着社会整体财富和资源在国家与市场、政府与纳税人、私主体与私主体间的分配，不仅直接影响国家的财政收入水平和公共建设能力，还在另一面向上影响了民众的税负痛感和财产持有量。所以，财税法治既是维系国家生存发展的命脉，又是保障公民生存发展的根本，为财政权力与财产权利、公权力与公权力的协调奠定了规范化的基础，在“国家—国民”“部门—部门”“中央—地方”等关系的处理上扮演着关键角色。从这一点出发，财税法治改革无疑成为了各利益方博弈的“兵家必争之地”，房产税、增值税、个人所得税、车船税、消费税、燃油税等每一次税制调整都引起社会的剧烈反响，《预算法》修改一度陷入胶着的局面^①便可想而知。

① 在社会各界对预算改革的强烈呼声下，第十一届全国人大常委会将《预算法》修改列入立法规划，并于2012年7月公开修正案二审稿（草案）征集意见，掀起了社会的关注浪潮。但是，《预算法修正案（草案）》二次审议稿仍然存在较多瑕疵，有鉴于此，2012年第12月的第十一届全国人大常委会第三十次会议最后决定不再审议《预算法》，留待下一届人大继续完成修法工作；而2013年8月底举行的第十二届全国人大常委会第四次会议仍未安排对《预算法修正案》进行审议，第三次审议的时间继续推延。《预算法》修改从被提上日程以来一再推迟，反映了预算所牵连的高度利益博弈，又足以彰显预算制度在国家经济、政治和社会生活中的重要地位。

第二，财税法治能够辐射到改革发展的大局，是理顺诸多财税关系乃至大部分法律关系的良径。任何一项制度改革均会受到其他要素的牵制，其改革的效果也绝不限于自身，而是或多或少地影响到整个制度环境，这种“外溢性”在财税法治改革上体现得尤为明显。由于所有政府部门、企业、居民都难以避免与财税打交道，故，财税法治建设将对各类主体日常的行政管理、生产经营、生活交易等行为选择产生强大的外部作用力，进而重塑国家的整个经济、政治、社会和文化格局。所以，以财税法治为切入点，由点及面、由面及体，逐渐延展至改革全局，便能更有针对性地推动国家的综合、系统性改造，对各类结构性难题的破解也能起到事半功倍的效果。

第三，财税法治具有和缓、稳妥的特性，是一条更适宜大国选择的阻力较小、可行性较强的法治路径和改革路径。基于当前中国的国情，政治体制、社会体制等领域的变革，因直接触动相关利益群体而受到诸多方面的阻碍，往往不易推进，实施效果也大打折扣，这使得改革的步伐一度陷入停滞状态，还可能给社会稳定带来较大的风险，引发政治上更大的僵局和窘境。相较之下，财税领域的法治措施更能得到各方的接受和遵从，是一条可行、务实、成效显著的改革路径。依法运用财税工具监控政府活动，便控制住了政府行为的核心和大方向，而且，在借此完成行政权力受到约束、立法机关回归本位、社会力量不断壮大、法治思维得到锻炼等工作的基础之上，下一步开展更深层次的政治和社会体制改革便能化难为易、水到渠成，也具有了更充分的准备和更强劲的动力。

第四，财税法治在实质上体现了权力监督、保障人权、以纳税人为本的现代法治理念，且在形式上贯彻了审慎、平衡的大国改革思路。对于内外关系均很复杂的国家来说，启动一次改革的

成本无疑是巨大的，一旦改革步入歧途，更将带来难以弥补的沉重损失。这就要求，改革者在选择突破口和设计路径时，不仅应以全面、长远的眼光来审思本国的过去、现在和未来，对改革的内容进行统筹和较为清晰的部署，还应采取法律的形式将其予以固定。从内在精神看，财税法治控制了政府的财政资金收支，进而监督其背后的行政活动，与法治对权力与权利关系的基本立场一脉相承。从外在形式看，财税法治以效力层级更高的法律作为表现形式，由此增添了有别于纯粹经济层面的财税改革的新元素。与人治相对立，法治作为一种治国方略或者说社会调控方式，它的特质在于以民主为前提、以严格依法办事为核心、以制约权力为关键。法治化的财税改革使各关系主体在行为往来中对自身的权利（力）、义务和责任形成稳定的预期，也有助于提高国家决策的谨慎、严肃和科学程度，故应当融入治国的思维和方式之中。

我们所主张的财税改革，绝不仅仅是经济改革，而是法治理念和框架下的法律改革，还是温和、稳妥的政治改革和社会改革。财税法治的事业，向来就与公共财政、市场经济、民主政治、法治社会的建设相伴而行。在我国这样一个经济、政治、社会状况错综复杂的大国中，选择一个高效可行的突破口，便能起到快刀斩乱麻及鼓舞改革士气的效果。财税法治作为“牵一发而动全身”的核心关节，如果灵活、有序地活动起来，必能带动庞大的整个躯干的运转和前进。应当认识到，财税的立法与改革，直接关系到有限的公共资源在不同的主体之间的配置，关系到不同主体权利的实现程度，因而成为了在整个改革和法治化进程中涉及利害关系主体最多、利益诉求最广泛的问题。财税法治进程中新理念的提出和每一次的立法与制度创新，都是对整个社会旧的政治、经济观念的深层次的突

破，是对利益格局的重新调整，是对各种矛盾的梳理、厘清和矫正。

尽管面临着开篇展现的权力结构失衡、行政行为失范、纳税人民主权利缺乏保障、立法守法意识较为淡漠等难解的问题，但财税法治在整体法治实现中的重要地位并不因其实现进程中的曲折和艰难而被忽视，反而愈加凸显，愈应得到重视。可以看出，我国的财税法治建设与诸多亟须解决的治国难题有着内在的联动，具有紧迫性；更加容易地得到国家内部各方利益主体的认可和执行，具有现实可行性；又可以一种巧妙的方式引领国家政治、社会体制的长远变迁，并引出改革发展的整个崭新图景，具有全局关键性。一言以蔽之，财税法治不仅是中国法治建设的“桥头堡”和“领航舰”，还应被视为我国新时期沿循的“治国之道”。在当下的中国，探究财税法治的完整含义，促进财税法定主义的落实不仅要求要在制度层面实现财税之法治，更要在理念层面厘清其推进纳税人权利保障和社会公平正义目标之积极意义，将对“公共财产”的法治化治理融贯于强国兴邦的进程中。而在开辟财税法治路径、奠定财税法治基调的初始阶段，欲行“强国之道”，我们首先需要“破”和“立”。

所谓“破”，即“打破困局”，是在对现有法治和改革困境的认识基础上，把握其问题本质，进而寻求攻破围局的路径和策略。所谓“立”，即“建立术势”，表现出我们解决问题时展现的一种新的姿态、气势和立场，秉承的一种新的情怀、心态和精神，也代表了中国法治建设和改革发展的典型范式、稳恒行进态势和演变趋向。在“破”与“立”间，这两者既相互区别，又内在共通，只有树立秩序、民主、权力制衡、权利维护之“势”，并表现于行为和法律规则的制定中，才能破解法治和改革之“局”，但同时，对困局的深入思考和化解尝

试，又能帮助我们更好、更正确地确立新的态势。有鉴于此，“破”与“立”并非彼此分离，应当将法治、控权、民本的理念和实践贯穿到“破”和“立”的整个过程，延伸至财税战略、财税体制、财税制度、财税行为的设计和实施之中，有破有立，有攻有守，有改变有创造，有舍弃有坚持，便能最终走出财税法治的光明道路、铸就法治国家和和谐社会的巍巍殿堂。

在构建和谐社会的主题下，法治化对和谐社会建设的一个重要助推力（或曰“保障”）体现在：法治化的进程体现了最大限度地填补制度漏洞，在不同社会主体之间尽量营造公平、有序的竞争环境，使绝大多数成为“社会精英”的公民，是通过诚实、合法的努力取得成功的。这正是和谐社会建设的题中之义。财税法，作为与公民切身利益息息相关的法律制度，在和谐社会建设中无疑举足轻重，关乎国家的长治久安。在某种意义上，财税法既是治国安邦的“为官之道”，也是保护纳税人基本权利的“为民之法”，是和谐社会建设的突破口，都包含了这方面的意思在里面。

前不久，习近平总书记提出实现“中国梦”^①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。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。“中国梦”将我们带进法治春天，

① 2012年11月29日，在参观国家博物馆“复兴之路”展览时，习近平总书记第一次提出，“实现中华民族伟大复兴，就是中华民族近代以来最伟大的梦想”。2013年3月17日，新一任党和国家领导人换届完成，习总书记再次阐述他所理解的“中国梦”——实现中华民族伟大复兴的中国梦，就是要实现国家富强、民族振兴、人民幸福。这个“中国梦”，既是中华民族的梦，也是广大纳税人的梦。

在抒写春天的故事里，人民或者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。可以说，法治的核心是实现社会公平正义，正义缺失正是中国当下转型的最大问题，而旨在促进公平正义和纳税人权利保护的财税法治便足以成为撑起“中国梦”、全体纳税人之梦的主干能量。具体说，从法治角度，我们的“中国梦”，包括尊重和保护纳税人权利，增强税务行政机关的便民服务意识；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；保证地方合理使用财政资金为当地居民提供公共产品，调动中央和地方两方积极性；等等。未来的中国应当是民主政治发展、纳税人权利彰显的时代，也必将财税法学以其卓越理论贡献国家的时代，实现“中国梦”的时代。“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、民主法治、公民成长，两者缺一不可。唯有从搭建法治形式和培养法治精神这两方面出发，塑造具有中国特色、中国风格、中国气派的财税法，才能有效地“破”、稳固地“立”，打通经由法治财税走向法治中国、和谐中国的圆梦之路。

正是围绕着对财税法治如何“破”与“立”的探索，本书分为七个部分。第一部分对现代财税法治的价值定位及其实现过程中需要解决的三种主要的关系进行了讨论。第二部分对当前的财税法治理论及实践加以梳理总结，在肯定成果的同时，指出现有的不足和完善空间。我国的财税制度改革及相关的经济理论较为丰富，但从法治角度出发的财税法研究还很薄弱，无论是基础价值的建构还是系统层面的提炼，都存在着很大的增进空间。第三部分从财税法的历史演进、构造体系、现代含义等角度出发，研究了财税法治的核心价值问题，提出公共财产法、纳税人权利

保障法、分配正义法等全新定位。财税制度不仅具有调控宏观经济工具性功能，更使得私人财产与公共财产的边界得以廓清，推动了财产权利与财政权力的协调和平衡。法治思维下的财税法强调的是对纳税人的扶持和维护，并与收入分配的公平正义内在一致。第四部分对财税法治如何处理国家与纳税人之间的关系做了探讨，提出国家在行使财税权力时，应当主动树立以民为本的思想，通过制定“良法”和对法律的严格执行来实现“善治”。财税法主体体现了宪法实施和法治主义精神，要求国家必须依据纳税人的意愿理财，而纳税人对国家的制度性约束则需借助税收法定原则的严格落实来完成，此外，促进国家的财政预算公开、推动参与式民主建设也成为改善国家与纳税人关系的新举措。第五部分主要针对的是立法机关与行政机关之间的关系问题，主张强化人大的权力和能力，以实现国家权力框架的内部平衡。鉴于目前我国人大履职效果不佳的情势，不仅要加强人大的财税立法权，收回1985年发布的不明确的税收立法授权，还要促进人大积极行使财税监督权和预算审批权，提升刚性预算的拘束力和执行力，形成民主代议制机关对行政机关的有效监督和制约。第六部分着眼于调整中央与地方间的关系，对如何借助财政收支划分、转移支付等制度实现中央和地方间的事权与财权相匹配予以研究，并以引起广泛关注的地方政府发债问题为例，讨论了其现实可行性及规制措施。在地域辽阔、各地差异巨大的中国，实行财政分权是激励地方的经济发展积极性、保证中央的财政统一力量的明智选择，财政转移支付制度则有助于缓解欠发达地区的财政收入不足，促进地方间的财政均衡。而在保障地方拥有与其公共职能相匹配的财力的同时，对地方政府发债等财政行为进行适当的监督和规制，也是促进央地关系和谐、控制财政风险的必然举措。第七部分在总结财税法的性质、功能、价值、机制的同时，

再次强调了财税法律创新和财税法治发展对于中国法治建设的现实意义，并重申财税法治成为新时期改革发展的突破口的关键地位。展望未来，财税法作为一部调整和均衡权力与权利、权力与权力等关系的法律，它的法治化进程牵动着整体的法治道路，也维系着国家的良性治理和长治久安，是中国实现大国和谐发展之道。

二

文献述评

（一）国内相关研究及实践综述

财税制度关系到国家的经济命脉和人们的生产、生活活动，其重要程度自不待言。在计划经济时期，政府的指令占据了经济领域的绝大部分，财税制度较为单一、呆板，税收体系也远未成型。但随着改革开放和社会主义市场经济建设的持续推进，以及税收收入规模、公共建设支出的不断扩大，财税改革被提上日程并逐渐加速，受到了理论界和实务界的广泛关注。尤其是近十年来，由于改革形势的复杂化和财税措施的频频出手，我国的财税改革究竟应何去何从成为了非常紧迫的议题。而在建设法治国家的大背景下，对财税法治道路的探讨更是方兴未艾、空间巨大，其中既有诸多共识，也仍存一些意见分歧。