



普通高等教育“十五”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

(第二版)

主编 刘剑文



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS



普通高等教育“十五”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

Caishui Faxue

(第二版)

主 编 刘剑文

副主编 熊 伟

撰稿人 (以撰写章节先后为序)

刘剑文 熊 伟 徐阳光

杨小强 李 刚 翟继光

施正文



高等教育出版社·北京
HIGHER EDUCATION PRESS BEIJING

内容提要

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 15 章,主要包括:财政法总论、财政收入法、财政支出法、财政预算法、财政平衡法、税法总论、增值税法、营业税法、消费税法、企业所得税法、个人所得税法、财产税法、关税法、税收程序法、税收处罚与救济。

图书在版编目(CIP)数据

财税法学 / 刘剑文主编. -- 2 版. -- 北京: 高等教育出版社, 2012. 9
ISBN 978-7-04-036096-7

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(2012)第 201020 号

策划编辑 帅映清 责任编辑 帅映清 特约编辑 武尚坤 封面设计 于涛
版式设计 杜微言 责任校对 金辉 责任印制 毛斯璐

| | | | |
|------|--------------------|------|---|
| 出版发行 | 高等教育出版社 | 网 址 | http://www.hep.edu.cn |
| 社 址 | 北京市西城区德外大街 4 号 | | http://www.hep.com.cn |
| 邮政编码 | 100120 | 网上订购 | http://www.landaco.com |
| 印 刷 | 国防工业出版社印刷厂 | | http://www.landaco.com.cn |
| 开 本 | 787mm × 960mm 1/16 | 版 次 | 2004 年 2 月第 1 版 |
| 印 张 | 33.5 | | 2012 年 9 月第 2 版 |
| 字 数 | 630 千字 | 印 次 | 2012 年 9 月第 1 次印刷 |
| 购书热线 | 010-58581118 | 定 价 | 48.20 元 |
| 咨询电话 | 400-810-0598 | | |

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 36096-00

作者简介及撰写分工

(以撰写章节先后为序)

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,世界税法协会(ITLA)主席,中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员。

撰写本书导论、第六章、第十二章第九节和第十三章第一节、第二节,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,湖北省法学会财税法学研究会会长,中国财税法学研究会副会长。

撰写本书第一章至第三章,协助全书的审稿和统稿。

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理事、副秘书长。

撰写本书第四章、第五章。

杨小强,管理学博士,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、第十二章第一节至第八节和第十三章第三节。

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。

撰写本书第八章、第九章。

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理事、副秘书长。

撰写本书第十章、第十一章。

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。

撰写本书第十四章、第十五章。

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 | 划分法 | 131 |
| 第一章 财政法总论 | 6 | 第三节 财政转移支付法 | 143 |
| 第一节 财政与财政法 | 6 | 第六章 税法总论 | 152 |
| 第二节 财政法的体系和渊源 | 11 | 第一节 税法概述 | 152 |
| 第三节 财政法的地位和功能 | 15 | 第二节 税法的基本原则 | 156 |
| 第四节 财政法的原则 | 19 | 第三节 税收法律关系 | 162 |
| 第二章 财政收入法 | 29 | 第四节 税法的适用与解释 | 168 |
| 第一节 财政收入法概述 | 29 | 第五节 税收之债 | 178 |
| 第二节 费用征收法 | 30 | 第七章 增值税法 | 191 |
| 第三节 公债法 | 39 | 第一节 增值税法概述 | 191 |
| 第四节 国有资产收益法 | 47 | 第二节 增值税法的一般规定 | 198 |
| 第五节 彩票法 | 51 | 第三节 增值税法的完善 | 215 |
| 第三章 财政支出法 | 59 | 第八章 营业税法 | 221 |
| 第一节 财政支出法概述 | 59 | 第一节 营业税法概述 | 221 |
| 第二节 财政采购法 | 62 | 第二节 我国营业税法的 主要内容 | 224 |
| 第三节 财政投资法 | 70 | 第九章 消费税法 | 248 |
| 第四节 财政贷款法 | 74 | 第一节 消费税法概述 | 248 |
| 第五节 财政拨款法 | 79 | 第二节 我国消费税法的 主要内容 | 254 |
| 第四章 财政预算法 | 83 | 第十章 企业所得税法 | 269 |
| 第一节 预算法的基本范畴 | 83 | 第一节 企业所得税法概述 | 269 |
| 第二节 复式预算体系 | 94 | 第二节 企业所得税的纳税人 与税率 | 274 |
| 第三节 预算管理过程 | 101 | 第三节 企业所得税应纳税所得额 的计算 | 277 |
| 第四节 预算会计 | 115 | 第四节 企业所得税应纳税额的 | |
| 第五章 财政平衡法 | 121 | | |
| 第一节 财政分权的理论与实践 | 121 | | |
| 第二节 财政体制改革与财政收支 | | | |

II 目 录

| | | | |
|------------------------------------|------------|---------------------------|------------|
| 计算..... | 303 | 第二节 资源税法..... | 390 |
| 第五节 企业重组清算企业所得税 处理..... | 312 | 第三节 房产税法..... | 395 |
| 第六节 企业所得税的税收优惠 政策..... | 319 | 第四节 城镇土地使用税法..... | 404 |
| 第七节 企业所得税特别纳税 调整..... | 329 | 第五节 耕地占用税法..... | 410 |
| 第八节 企业所得税的征收与 管理..... | 334 | 第六节 土地增值税法..... | 415 |
| 第十一章 个人所得税法 | 338 | 第七节 车船税法..... | 422 |
| 第一节 个人所得税法概述..... | 338 | 第八节 契税法..... | 426 |
| 第二节 个人所得税的纳税人、征税 对象与税率..... | 339 | 第九节 印花税法..... | 433 |
| 第三节 个人所得税应纳税额的 计算..... | 346 | 第十三章 关税法 | 435 |
| 第四节 个体工商户、个人独资企业、 合伙企业纳税规定..... | 364 | 第一节 关税法概述..... | 435 |
| 第五节 个人所得税的税收优惠 政策..... | 374 | 第二节 关税法的主要内容..... | 436 |
| 第六节 个人所得税的征收与 管理..... | 379 | 第三节 船舶吨税法..... | 440 |
| 第十二章 财产税法 | 388 | 第十四章 税收程序法 | 445 |
| 第一节 财产税总论..... | 388 | 第一节 税收管理程序..... | 445 |
| | | 第二节 税收确定程序..... | 456 |
| | | 第三节 税收征收程序..... | 472 |
| | | 第四节 税收检查程序..... | 487 |
| | | 第五节 税务代理程序..... | 490 |
| | | 第十五章 税收处罚与救济 | 494 |
| | | 第一节 税收处罚..... | 494 |
| | | 第二节 税收救济..... | 507 |

导 论

一、财税法学的研究对象

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,税收只是财政活动的形式之一,二者之间是属种关系。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、支出和管理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财政领域的重要课题。经济学对财政的研究大都以税收作为切入点,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。税收收入在整个财政收入中都占有绝对的比重。故用以规范税收行为的法律制度在整个财政法体系中也格外引人注目。

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,也由于人们早已习惯于将税收与财政相提并论,我们才有意识地将税收的概念在财政法中凸显出来,以财税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,对法学中专门研究财税法的学科也称之为财政税收法学,一般简称为财税法学。因此,创建专门研究财税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税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、财税国际法学等交叉学科。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、财政贷款法律制度、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、经济学和政治学等发生交叉。

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,但是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意义。

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。

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现,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,都与财税法未能很好发挥作用有关。财税法学肩负着沉重的使命,其重要性是毋庸置疑的。

三、财税法学的学科性质

财税法学是一门什么性质的学科,在法学界并非是一个不言自明的问题,事实上,人们的理解一直存在分歧。

20世纪末,大部分学者将财税法学归入经济法学,使之成为经济法学的一个分支,也有学者将其归入行政法学。我们将这两种有关财税法学的观点通称为“分支学科论”。至于财税法学与宪法学、刑法学、民商法学、诉讼法学和国际法学的关联,在不少学者的论述中也屡有提及。确实,人们观察和思考问题总是有自己的角度和价值判断。如果将财税法规范分解到不同的法律部门,如宪法、行政法、经济法、民商法和国际法等,财税法学或许没有独立存在的价值。然而,面对一个相对完整的财税法规范体系,任何一个传统法律学科都容易陷入片面,都无法得出全面系统的研究结论。

因此,21世纪初,笔者提出,不妨将财税法定位为一个综合性法律部门,而不是其他传统法律部门的分支;不妨将财税法学定位为一个综合性法律学科或者独立性学科,而不是其他传统法律学科的分支。

“综合学科论”(或称“独立学科论”)提出后,十年过去了,伴随着国家加强和重视财税法制,以及纳税人权利意识的觉醒和提高,中国财税法学科的发展和进步有目共睹,对财税法学的看法也在不断地变化,共识正在逐渐形成中。

在财税法体系中,确实存在多种不同类型的法律规范。例如,财税立法及财税权力的分配,必须服从宪法的基本要求;涉及财税行政执法的,需要适用行政法的相关规范;涉及财税负担率和开支标准、开支范围的,与经济法的理念息息相关;国际财政合作以及跨国征税的协调,本身也是国际法的调整对象;而财政投资、国有企业、政府采购等内容,也要与民商法的原则和要求保持一致。不过,财税法本身是一个整体,其不同类型的规范之间存在内在的联系,构成了一个相对独立的综合性领域,也必须将其集合起来进行综合研究。财税法学科的成长需要不同类型的人才,应当吸引宪法、行政法、经济法、民商法和国际法等专业的学者,以及经济学、政治学和社会学等学科的学者,汇集在一起研究财税法问题。财税法学者更要注意拓展自己的视野,学会从不同的研究角度观察和研究财税法。

在现代社会中,综合性法律部门和综合性法律学科的出现是一个必然的趋势。社会问题越复杂,就越需要多管齐下,综合治理。以调整对象为标准的传统法律部门适应了简单社会条件下解决社会问题的需要,但对复杂社会条件下的某些问题未必能够产生较好的效果。而以问题为中心的综合性的法律部门,恰恰适应了这种发展趋势,可以汇集多种法律手段解决问题。环境法、知识产权法如此,财税法、金融法何尝不是如此?在此基础上产生的综合性法律学科,或者称之为现代法律学科,以其现代的理念、现代的研究方法和现代的研究内容,凸显其强有力的生命力和广阔的发展前景。

现代法学所强调的以问题为中心的研究方法打开了人们研究法学的另一扇窗户。综合性的财税法学具有高度的开放性,强调学科的交叉性和包容性,博取百家学科之长,能够吸纳不同学科背景的学者优势互补、共创多赢,特别是能够避免与传统法律学科不必要的纷争,在求同存异的思想指导下建立自己的学科体系。综合性的财税法学虽然范围宽泛,但也有自己的核心领域。财政收入法,如税法、规

费法、国债法和政府性基金法等,涉及公民的财产权保障,向来是财税法学研究的重点。财政支出法,如财政投资法、财政转移支付法和政府采购法等,更涉及实质上的公平和正义,是政府财政行为的目的所在,其结构、标准、程序等也开始为财税法学所关注。

四、财税法学的研究方法

财税法学是融法学、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,在研究方法方面,其选择具有开放性和发散性。常用的研究方法主要有规范分析法、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所采纳的方法既有共性,又有独特的一面,具体表现如下:

1. 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”。分析法试图把明确性、稳定性、一致性和非冗性等逻辑限制置于权威性法律资料之上,企望发现基本法律概念、基本法律范畴以及基本法律定理。尽管分析法学派的基本观点存在诸多偏颇之处,但规范分析作为一种法学研究方法的意义是十分重大的。

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,财税法学研究的起点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。

2. 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。价值问题的研究虽然很困难,但它是法律科学所不能回避的,在法律史的各个经典时期,无论在古代还是近代世界里,对价值准则的论证、批判或合乎逻辑的适用,都曾是法学家们的主要活动。

在财税法学领域,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政税收制度进行合理性审查,挖掘财政税收法在道德、社会、人权方面的含义和要求,提升财政税收法的理性色彩。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。

3. 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。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,还必须考虑其经济效果。

经济分析方法关注的核心在于财税制度的效率,而其基本的分析工具就是成本

效益比较。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的学科。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。

4. 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。在研究财政税收法时,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切不可忘记,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。

5. 比较分析法

随着经济全球化进程的加快,各国在财政税收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,必须随时关注财政税收法发展的国际动态,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。

第一章 财政法总论

【本章导读】

财政法,简单地讲就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,财政关系的内容是存在差异的。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。本章作为财政法的总论部分,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。通过本章的学习,有助于我们对财政法形成一个总括性认识和印象。

第一节 财政与财政法

一、财政法的含义

受诸多因素的影响,刑法、民商法、诉讼法等与我们更为“亲近”,相对而言,我们对财政法就“疏远陌生”得多。这里既有客观上的原因,也有主观上的原因。一方面,刑法、民商法、诉讼法历史相对悠久,有些甚至源远流长,在社会中已有很深的根基,在法律教育和研究中也占有绝对的优势地位;另一方面,这些法律在感觉上跟我们的关系更为密切。

客观上讲,诸如刑法、民商法、诉讼法等的确和我们关系密切,但绝不能就此认为财政法和我们的关系不大。事实上,在现代社会中,财政法对我们的影响及与我们的联系绝不亚于刑法、民商法、诉讼法等法律,只不过我们没有去注意或者不愿意注意而已。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?政府的财政支出也是这样。政府不是一个生产性单位,其收入绝大部分通过“税收”等形式向我们获取。政府将这些钱花在哪里,怎么花,对我们的影响既深且巨!当然,财政法的效应远不止这些。只要我们愿意留心,财政法就在我们身边。实际上,随着我国财政法治的推进和财政对社会影响的加深,已经有越来越多的人开始关注财政和财政法,下面的新闻材料即是典型。

【相关链接】吴君亮:预算公开破冰人^①

尽管普通人还很难看懂政府公开的账本,但去年至今陆续有地方政府、中央部

^① 参见彭肇一:《吴君亮:预算公开破冰人》,载《楚天都市报》2010年4月15日,第37版。

委走出“晒”账本这一步,已是一种进步。在这一进步背后,有一个人功不可没。他就是深圳君亮投资公司的CEO吴君亮,他因为“公共预算观察志愿者”的身份,被评为“2009年度中国正义人物”。

2006年,吴君亮回国,并出资创办公益性的“中国预算网”。可是,网站的框架建起后,吴君亮发现根本找不到资料来填充它,也就是说很难找到各级政府公共预算的信息。2008年《政府信息公开条例》实施之前,吴君亮尝试着做了不少申请,但都不得要领。《政府信息公开条例》实施之后,吴君亮团队开始“四面出击”。按照网上查到的政府部门联系方式,他们发出一份份申请电邮、传真或信函。申请的开头一般是这样的:某某部门,我们是一群公共预算观察志愿者,现根据5月1日正式实施的《政府信息公开条例》,特向贵单位申请公开2008年度部门预算。在申请的结尾处,他们会附上各自的身份证复印件,郑重地向对方证明自己的“公民身份”。让吴君亮没有想到的是,全国50多个政府机关大都以“国家机密”的理由拒绝了吴君亮的申请。之后,吴君亮团队继续发出第二封、第三封申请,来来回回反复多次。功夫不负有心人,2008年10月和11月,经吴君亮团队反复申请,国家卫生部、民政部、国家环保总局先后向他们提供了部门预算信息。2009年10月,他们又促成了广州市财政局开全国先河地在网上公开了广州市114个部门预算。

那么,到底什么是财政法?从形式上讲,简而言之,财政法就是调整财政关系之法。这是一种典型的依照传统部门法的视角来界定财政法。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:刑法调整刑事关系,民商法调整民事关系,诉讼法调整诉讼关系等。

将“财政法”界定为“调整财政关系之法”,凸显了财政法自己独特的调整对象。而且,这种界定方法颇具中性色彩,既不涉及意识形态之争,也不涉及法律的价值追求,因此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;无论是资本主义社会,还是社会主义社会。道理很简单,无论在哪个历史时期,哪个国家,有财政,就有财政关系,就有财政法的调整对象。

但是,我们对财政法的认识仅仅停留在这个层次上是不够的。这种认识充其量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的。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、胖瘦等,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,但是,有时候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,必须适当地考虑个性,只有这样才能深入表象抓住本质。

对“财政法”的认识也是如此。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、不同的国家中,财政关系所体现的本质与内容是大不

相同的。

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息息相关的价值取向。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”;美国的革命则发端于北美十三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,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治,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政府被定性为人民利益的当然代表。由于缺乏民主和法治,权力在造福于人民的同时,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,财政的民主统治被视为毫无必要;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,揭示其调整财政关系的形式共性当然必要,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,仅仅满足于此是不够的,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。

从实质层面看,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,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表述为一种财政行为,也可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。

那么,财政关系到底包括哪些方面呢?如前所述,在不同的历史时期,不同的社会制度,不同的国家,财政关系的内容是存在差异的。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