

财税法功能的“法律性”解构

The “Legal” Perspective of the Functions of Tax Law

侯 卓

HOU Zhuo

【摘 要】 提炼财税法功能时，应该从“法律性”的视角切入分析。由管理到治理的范式迁移，影响财税法在社会层面的功能定位，特别是将其由经济系统中的单元提升至多元的经济系统、政治系统、社会系统的综合子系统，而且尤为重视“法”的因素在财税领域的地位。顺应这一变化，政策层面对财税法功能的表述也在相应调试。整体上看，财税法功能区分为规范功能和社会功能，前者可以整合为纳税人权利保护和财政权规制，后者则包括公共财产治理和社会利益平衡。为更好地实现财税法功能，在制度建构时需要把握好前端的法定原则和立法过程、中端的预算治理、终端的责任机制。

【关键词】 财税法功能 纳税人权利保护 财政权规制 公共财产治理 利益平衡

【中图分类号】 DF43 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206 (2017) 01-0104-18

Abstract: When extracting functions of tax law, we should take the “legal” perspective into analysis. The paradigm from management to administration affects the function positioning of tax Law at the societal level, particularly, elevating the unit in the economic system to diverse economic systems, political systems and social systems, and especially pays attention to the position of the “law” factor in the field of taxation. In order to adapt to this change, the expression of the functions of tax law is also changing correspondingly at the policy level. On the whole, the tax law is divided into functional specification function and social function. The former can be integrated into the protection of taxpayers’ rights and the regulation of financial power, and the latter includes the governance of public property and the balance of the interests of society. To better achieve tax law function, we need to grasp the legal principle and the legislative process at the good front-end, budget management at the middle-end, and the responsibility mechanisms at the terminal when constructing the system.

Key words: Functions of tax law Protection of taxpayers’ rights Regulation of financial power Governance of public property Balance of interests

【收稿日期】 2016-11-13

【作者简介】 侯卓，男，1988年11月生，法学博士，中南财经政法大学法学院讲师，主要研究方向为财税法、经济法。

法学注重以制度现象为研究对象,对社会生活发生直接影响,“直接影响法治,直接影响立法、司法、守法、法律监督以及其他种种法律制度,并进而影响整个社会生活”〔1〕。作为一门经世济用的学科,其研究者较多地关注法律制度对外部体系的功能、作用;财税法学更是如此,“上至国家权力的配置,下至纳税人利益的保护,都是财政法学密切关心的问题”〔2〕,因此,对财税法功能问题的研究很有必要。功能概念,最早发轫于生物学,既可从生命运动系统,也可从生命运动满足有机体某种需要的角度加以理解。〔3〕本文所研究之财税法功能,是就前述第二种用法而言,关注的是财税法满足社会这一宏大机体某种需要的关系。

一、立论:现代财税法功能的三维透视

一般法理学上对“法的功能”的研究是逻辑起点,但提炼财税法功能时,还需要给予财税法自身特性以关注。财税法是一个跨时空概念,根据马克思主义法学关于法与国家的一般理论,法律伴随国家的产生而产生,具体到财税法,由于其供给国家维持和运作的物质基础,因而其源远流长当无疑问。指出这一点是为了强调,研究财税法的功能必须置于特定语境下为之,这部分的分析即循此理路展开。

(一)“走不出的风景”:语境分析

德国法学上有所谓经典之“概念—体系—功能”的三段式分析理路,其中作为逻辑链条起点的“概念”,并非我们通常所理解的“释义”那般简单,而是要同一定的语境相联系,否则即无法准确感知概念的确切内涵,而明晰的概念认知则是功能认识的前置条件。因此,作为制度生存土壤的制度环境,或者简单称为“语境”,是我们研究功能问题时“走不出的风景”。概言之,理解现代财税法的功能,必须把握由管理到治理的范式转变。

传统财税法具有强烈的国家主义色彩,这是同彼时作为制度基础的管理语境一脉相承的。而这种语境正在经历着一场持续而深刻的转型,“治理”话语在社会科学研究中异军突起,而且逐渐进入官方的话语体系之中。“治理”成为社会科学的强势话语,源于20世纪90年代:世界银行、经济合作与发展组织、联合国开发署在该时期密集地以“治理”为题出台报告;〔4〕与此同时,社会科学界也对之进行阐释,或是指称其系未获正式授权的机制在社会领域中有效运作,〔5〕或是强调公私部门间的合作互动,尤其重视私人部门能动性的发挥,公权力部门相应扮演激励者的角色。〔6〕十八届三中全会形成的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)中,治理体系和治理能力现代化被确立为全面深化改革的总目标。官方层面的语境跃迁,不可

〔1〕 周旺生:《法理探索》,人民出版社2005年版,第4页。

〔2〕 刘剑文:《重塑半壁财产法:财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第8页。

〔3〕 参见〔法〕埃米尔·涂尔干:《社会分工论》,渠东译,生活·读书·新知三联书店2000年版,第13页。

〔4〕 参见王锡锌:《公众参与和行政过程——一个理念与制度分析的框架》,中国民主法制出版社2007年版,第88页。

〔5〕 这是罗西瑙下的定义。参见俞可平:《治理与善治》,社会科学文献出版社2000年版,第2页。

〔6〕 参见〔印〕阿米达·比德:“治理、公民社会与合作:一种边缘视角”,载何增科、包雅钧主编:《公民社会与治理》,社会科学文献出版社2011年版,第314页。

避免地会影响到财税法的功能定位,《决定》从“国家治理的基础和重要支柱”的角度把握财政,便是明证。

由管理到治理的语境迁移,对于财税法功能的影响,包括但不限于以下三个方面:

第一,财税法的逻辑起点由传统的国库中心主义向纳税人中心主义移动,由过往的侧重国库利益向国家财政权和纳税人财产权均衡保护转变。传统管理范式下,只需将政府的需要作为建制中心即可,而治理范式下,则须统筹考虑政府、社会组织、个人(后者二者同属“纳税人”范畴)的利益调和,财税法应当成为前述多元主体参与国家治理的制度基础。^{〔7〕}这种转变使得财税法的功能将呈现出多元样态,而且在“国家—纳税人”的二元谱系中,对纳税人权利保障的功能相对居于更为基本的位置。

第二,财税法在社会管(治)理网格中的定位,由单一的经济系统之子系统,向多元的经济系统、政治系统、社会系统的综合子系统转轨。人们较多将财税法置于经济系统项下理解,其实,通过财税法汲取之财政资源,乃是政治体维系与运作的物质基础,政治体又运用其所掌握之财政资源,供给公共产品和公共服务,服务于经济系统和社会系统,藉此获取合法正当性。^{〔8〕}故而熊彼特将财税视为国家存续之前提,亦为结构性变迁的支点。^{〔9〕}易言之,一国政治、经济、社会生活的全部,皆可透过财税制度加以把握。^{〔10〕}这从三中全会《决定》中也可得到证明。从1993年以来历次三中全会有关重大改革的部署中可以看到,过往的主题均为国家治理中的某一个方面,而且以“经济体制”为重(如表1所示),但十八届三中全会所部署的是“全面深化改革”,也即不是某一领域的改革,而是涵盖经济、政治、文化、社会和生态文明“五位一体”的全面改革。由此,对财税法功能的认识也要与时俱进,由过去的相对侧重强调经济方面,转为经济、政治、社会等全方面的联动并重。

表 1 1993 年以来历次三中全会形成的“决定”

年份	届数	文件名称
1993	十四届三中全会	《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》
1998	十五届三中全会	《关于农业和农村工作若干重大问题的决定》
2003	十六届三中全会	《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》
2008	十七届三中全会	《关于推进农村改革发展若干重大问题的决定》
2013	十八届三中全会	《关于全面深化改革若干重大问题的决定》

第三,财税领域“法”的重要性不断上升。之所以在新的历史形势下更加强调“治理”而非传统的“管理”,一个重要诱因在于社会上利益主体的“分级”和“分层”。这又进一步导致制度层面的结构性变革,简单说即为“法律”这种规范形式的重要性上

〔7〕 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”,《中国社会科学》2014 年第 12 期,第 104 页。

〔8〕 参见李炜光、任晓兰:“财政社会学源流与我国当代财政学的发展”,《财政研究》2013 年第 7 期,第 36 页。

〔9〕 参见李炜光:“财政何以为国家治理的基础和支柱”,《法学评论》2014 年第 2 期,第 55 页。

〔10〕 参见高培勇:“筑牢国家治理的财政基础和财政支柱”,载《光明日报》2013 年 11 月 15 日,第 11 版。

升,而“政策”、“习惯”等规范形式的地位相对有所削弱。将法律与政策等其他制度相比,并非没有缺点,比如其在灵活性等方面即不如政策;然而,面对社会上复杂的利益诉求,法律相对其他规范形式的优点更加突出,这集中反映在其所具有的“开放反思的合理性”。^{〔11〕}较之于政策等其他制度形式,法律这种正式的制度形式看似具有的灵活性欠缺,反而在现代社会利益多元化的利益格局下,成为更具有形式正当性和可接受性的优势。一方面,紧紧跟在错综复杂、不断变化的客观形势之后,不断调整自己的立场,并非最优选择,“往往正是那种试图将社会变成人间天堂的努力,使得社会最终成为人间地狱”^{〔12〕}。另一方面,在当代社会,正确答案的不确定性,这一看似悖论的命题,却普遍存在。这可能由概念本身的多元含义所致,^{〔13〕}也可能是因为相对抽象之概念面对复杂社会生活时的回应乏力。财税领域,复杂的客观情势,以及可供借鉴之现成经验的匮乏,使得政府的很多举措本质上都是在试验,而受制于决策主体理性的有限、资源禀赋的匮乏,乃至社会上利益相关群体价值诉求的多元,试验其实就是不断证伪的过程。饶是如此,对前述公权力运作的过程,仍然需要强调最起码的“可接受性”,现代法治国家关注形式正义,故而前述目标较多依赖形式正当性的赋予达致。^{〔14〕}财税领域,由于涉及国家和不同纳税人群体的财政(产)利益,如果通过形式正当性比较缺乏的政策等手段进行利益调整,容易引起比较大的反弹,2014年底连续三次上调成品油消费税,引发社会各界强烈抵触,即是一个典型案例。^{〔15〕}财税领域“法”的重要性上升,对我们提炼财税法功能的启迪有二:一者,“法”的功能而不是“财税”的功能,更应该在财税法功能提炼时受到重视;二者,法律调整社会的基本方式——对于不同利益的调节,在我们提炼具体的财税法功能时应给予更关注。

(二)“华丽转身”:政策省察

单就学理而论,功能问题是客观的,不以人的认识为转移的,但是在中国,在财税法这个学科上,显然不能将官方立场视为“他者”。现实地讲,官方层面对一个法体系的定位,深刻影响其规范体系、制度设计和发展方向。比如,如果将财税法定位为宏观调控法的组成部分,那么对财税法定的要求便不会十分强烈,相应地,财税法的功能也就很自然地倾向于对宏观调控的保障和规范,而对纳税人这一主体,即便法律制度有所关涉,其也只是附带性的,如从“宏观调控的受体”角度予以展开。从党中央的政策文件中,大抵可以看出官方层面对于财税法功能认识所经历的历史演进。

在改革开放以前,官方文件持典型的“国家财政”观,将财政视为国家管理经济的一种职权,在这一阶段,我国还经历了相当长时期的“法律虚无主义”阶段,财税法制极为薄弱,而且基本呈现技术法色彩,以保障财政职能实现为基本功能。改革开放,尤

〔11〕 参见沈岷:《公法变迁与合法性》,法律出版社2010年版,第3~23页。

〔12〕 〔美〕哈耶克:《通往奴役之路》,王明毅、冯兴元等译,中国社会科学出版社1997年版,第29页。

〔13〕 参见〔德〕毛雷尔:《行政法学总论》,高家伟译,法律出版社2000年版,第135页。

〔14〕 参见前注〔11〕,第20页。

〔15〕 严格说来,根据《消费税暂行条例》第2条的规定,“消费税税目、税率的调整,由国务院决定”,三次上调成品油消费税的行为,并不具备太强的合法性瑕疵(如果有瑕疵,主要在于后两次上调由财政部做出,虽然释放出的信号是“经国务院同意”),但是,上调行为仍然引起外界较大反弹,以及2015年《立法法》修改时相应对税收法定更加明确、直接的规定,分别从正、反两个角度印证了本文观点。

其是确立市场经济体制以来,国家对财政形态的认识由国家财政渐次向公共财政转变。十四届三中全会将财政政策与货币政策并列,作为调节社会总需求与总供给平衡的工具,^[16]而后者是宏观调控的四大目标之一。“分税制”改革的一项重要任务就是强化宏观调控能力,^[17]自彼时起,对财税法功能的表述因袭一种“宏观调控工具”的思路。其后的一系列文件,如《国务院批转国家税务总局工商税制改革实施方案的通知》(国发[1993]90号)、《国务院办公厅转发国家税务总局关于组建在各地的直属税务机构的地方税务局实施意见的通知》(国发[1993]87号)、十六届三中全会《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》等,对财税法功能的阐述均是从经济功能、特别是其中的宏观调控层面着手加以展开的。

2013年的十八届三中全会成为官方层面对财税法功能定位的转折点,《决定》从“国家治理的基础和重要支柱”的高度来认识财税法,不再局限于财政收支的层面,而是从国家治理的高度把握财税法,财税体制的属性定位也就相应由经济体制升级为国家综合治理体系的重要组成部分。其后,《深化财税体制改革总体方案》中再次明确“财税体制在治国安邦中始终发挥着基础性、制度性、保障性作用。”2014年,十八届四中全会又将财税领域列为重点立法领域,前后两个《决定》形成“姊妹篇”,改革与法治相辅相成。因此,“在三中全会《决定》和中央政治局随后通过的《深化财税体制改革总体方案》对财税改革做了顶层设计的情况下,四中全会《决定》有关法治建设的整体构想以及机制制度的具体建构同样适用于财税改革,从而进一步彰显、强化财税法治的关键地位和重要性”^[18]。这种认识变化对财税法功能界定的影响有两个方面:第一,要从国家治理的高度把握财税法功能,易言之,不能局限于传统经济功能的层面进行研究;第二,“法律权力的实践往往要借助政府治理权力的渠道达致其目的”^[19],要侧重从“法治财税”的维度去认识财税法的功能,^[20]还原财税法作为法规范、法体系、法部门在治理网格中的枢纽地位。

(三)“双层结构”:体系研究

基于上述分析,本文拟提炼出财税法功能的双层结构(如图1)。一般法理学将财税法的功能界定为规范功能和社会功能。其中规范功能是财税法最为直接的功能,位于功能体系的第一层;社会功能相对前者而言较为间接,位于功能体系的第二层。与此同时,在这两个层次中,还可各自细分为一组“二元结构”。在规范功能中,根据不同的规范对象,可以将其区分为纳税人权利保护和财政权规制两个具体功能;在社会功能中,则根据表现形式的差异,将其区分为公共财产治理和社会利益平衡。“利益乃权利之本,权利乃权力之本”^[21],权力“被称为一种改变权利或者人们法律关系的范围的

[16] 参见中国共产党十四届三中全会:《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,1993年。

[17] 参见《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》[国发(1993)85号]。

[18] 刘剑文、耿颖:“财税法治体系:理财治国之重器”,载《经济参考报》2014年11月11日,第8版。

[19] 强世功:《法制与治理——国家转型中的法律》,中国政法大学出版社2003年版,第238页。

[20] 参见熊伟:“法治财税:从理想图景到现实诉求”,《清华法学》2014年第5期,第22~37页。

[21] 漆多俊:“论权力”,《法学研究》2001年第1期,第21页。

能力”〔22〕，是后于权利的概念，因此，在第一层功能结构中，纳税人权利保护相对具有基础性，对财政权力的规制则是由前者衍生出来的功能。财税法被定位为“公共财产法”，意指其调整社会关系的基本载体是以税收、非税收入等为主要形式的公共财产，〔23〕而在财税法实施公共财产治理的过程中，涉及对社会利益的平衡调节。所以从逻辑关系上讲，公共财产治理在第二层功能中具有先在性。

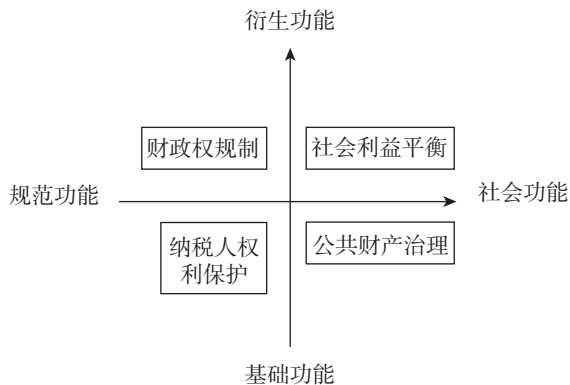


图 1 财税法功能的双层结构

1. 第一层：权利保障与权力规制

（1）纳税人权利保护

某种意义上，税法是宪法的具体化，既然宪法立意于基本权利保障，税法自然也须以权利保护为基本旨趣。〔24〕针对不同类型的纳税人权利，财税法上均（应当）有相应的保障和促进机制，这是财税法权利保障功能的题中应有之意。权利类型，同公民在国家中地位的表现形态密切关联，被动地位（对国家权力的服从）、消极地位（排除国家的干预）、积极地位（对国家拥有请求权）、主动地位（参与行使国家权力）是公民在国家中地位的四种基本样态，而且这四种样态呈现阶梯性上升的状态。〔25〕这里是用公民与国家权力的关系来指称其在国家中的地位，但如果从另一个视角观察，权力系为保障权利而生，其另一面即为权利，因而该区分大体也能表现出纳税人权利的不同样态。前述第一种“被动地位”，公民对国家权力完全服从，在此种情形下，公民并不具有独立的主体地位，而完全是公权力的对象和附庸，自然无甚“权利”可言。第二种“消极地

〔22〕〔美〕罗斯科·庞德：《法理学》（第四卷），王保民、王玉译，法律出版社 2007 年版，第 77 页。

〔23〕一方面，“公共财产”包括但不限于税收等财政收入，至少来讲，国有资产、自然资源等也属于此范畴；另一方面，还需要注意区分“公共财产”与德国法上的“公物”，道路、游乐园、飞机场、港口、水库、高等教育设施等德国法上的“公物”概念，与财税法所关注的“公共财产”有一定联系，从财政支出法的视角看，相当一部分“公物”即为财政支出对象，但是，不能认为二者是“一体两面”关系，因为“公物”领域尚包含有诸多依赖民间部门提供者，其外延总体上讲要大于财税法所谓“公共财产”范畴。对“公物法”更详细的讨论，参见〔日〕大桥洋一：《行政法学的结构性变革》，吕艳滨译，中国人民大学出版社 2008 年版，第 192～251 页。

〔24〕参见黄俊杰：《税捐正义》，北京大学出版社 2004 年版，第 4 页。

〔25〕参见〔德〕格奥格·耶利内克：《主观公法权利体系》，曾韬、赵天书译，中国政法大学出版社 2012 年版，第 79 页。

位”中，公民可以排除国家的干预，财税法领域，即是纳税人的私人财产权不应受到国家公权力的侵犯，税收、非税收入等各种形式的财政收入，由于其系从纳税人私人财产中汲取而来，因而应能经受合法性和正当性检测，譬如纳税人享有减、免、退税权，其实也属此范畴。而且，对于此种形态的财税权利，理解不宜过窄，根据税负能力的歧异相同或不同地配置税负（即“量能课税”），同样是对纳税人财产权的有力保障，所以“税捐公平原则，经常被认为系税捐正义之代名词”^{〔26〕}，而“基本生活保障不课税”等原则也是对纳税人生存权、财产权的保障。再如纳税人的保密权、陈述权、申辩权等，因其系针对国家公权力，基本立场是免受侵害，也属消极权利范畴，受到财税法的保障。第三种“积极地位”中，公民可以凭“纳税人”的身份，要求国家提供公共产品和公共服务，这是一种公共财产请求权。现实生活中，各国都有公民以“纳税人”身份请求政府信息公开的事例，就是很典型的情形。第四种“主动地位”中，纳税人可以参与行使国家权力，^{〔27〕}在当代政治学理论中，参与机制和参与过程受到佩特曼等学者高度重视，甚至被视为民主的核心要义。^{〔28〕}在财税法场域纳税人参与比较典型的形式是参与财税立法和参与式预算：就前者而言，因为财税事项同纳税人的切身利益息息相关，纳税人适当的参与更有紧迫性，^{〔29〕}最新版本的税收征收管理法修正案征求意见稿中，也拟明确“纳税人依法享有税收法律、行政法规和规章制定、修改的参与权”；就后者而言，近年来的参与式预算实践如火如荼，而且形成浙江温岭、上海南汇、上海浦东等多种模式。^{〔30〕}

“拥有某项权利就是针对某人某事提出某种主张。”^{〔31〕}主张他人“不为”，即是一种消极的防御性权利；主张他人“为”，即是一种积极的请求性权利。所以我们在这里用“消极权利—积极权利”的二分法来对财税权利进行归类：免于国家公权力侵害的权利，属于消极性的财税权利，财税法的主要功能面向是保障性的；要求国家提供特定公共产品和公共服务的权利，以及参与到国家财税立法、预算过程中的权利，则属于积极性的财税权利，财税法的主要功能面向是促进性的。

（2）财政权力规制

在财税法领域，与纳税人权利相对应的是国家的财税权力，学术界将其提炼为“财政权”的概念。“一般说来，国家财政权，是国家（或广义的政府）获取财政收入、进行财政支出的权力。据此，财政权又可以分为财政收入权和财政支出权。……财产权作为一个较为广义的概念，它可以包括传统的私人财产权，也可以包括日益引起关注的公

〔26〕 黄俊杰：《纳税人权利之保护》，北京大学出版社2004年版，第3页。

〔27〕 台湾学者有将其中的信息参与与提供等权利概括为“协力权”，“由于纳税人与稽征程序中立于与稽征机关相对之程序主体地位，非受稽征机关支配之程序客体。此种协力权限制了稽征机关之不当调查，从而保障个人私领域。”参见葛克昌：《行政程序与纳税人基本权》，北京大学出版社2005年版，第11页。

〔28〕 参见〔美〕卡罗尔·佩特曼：《参与和民主理论》，陈尧译，上海世纪出版集团2006年版，第39页。

〔29〕 参见刘剑文、侯卓：“税收立法民意吸纳机制的重构——一个可能的分析进路”，《江淮论坛》2012年第3期，第124～131页。

〔30〕 参见吴良健：“成就与困境：基层人大预算监督中的协商民主——从‘合法性传送带’角度解读温岭‘参与式预算’模式”，《台州学院学报》2011年第4期，第27～34页。

〔31〕 J. Feinberg, Duties, Rights and Claims, American Philosophical Quarterly, vol. 3, 1966, p. 137.

共财产权。”^{〔32〕}其中,公共财产权乃是国家存续之基,具有类似“生存权”的属性。^{〔33〕}从内容来看,财政权由宪法性权力、行政性权力和经济性权力等不同维度组成。^{〔34〕}但无论由何种层面去认识财政权,其权源均是纳税人的集体授予,理论上,权力的授予而非权力的运用,是其合法性基础;^{〔35〕}可这只是理论言说,现实生活中,正如阿伦特意识到的,权力唯有自我扩张方能保持相对稳定,^{〔36〕}“瓦格纳定律”则从财政权力的维度印证了权力的上述属性。与其他权力相比,财政权的运作距普通公民的日常生活较远,财政收支在外观上似乎具有“内部性”,在过去较少受到社会关注,自然也不易进入制度规范的涵摄范围。

历史地看,财税法对财政权的规制有一个演进的过程。在“夜警国家”,国家的职能范围高度受限,通常认为财政规模“小小益善”,财政收入被视作对私人财产的侵夺,故而强调谦抑品格,限制财政收入对私人财产的侵夺,理所当然地成为此间制度规范的重心;至于财政支出和财政监管,则分别被视作授益行为和内部行为,较少受到法律的关注。^{〔37〕}但是,伴随着近代以来国家承载之社会、经济任务的日益繁重,国家的财政需求不可避免地大为增加。与此同时,国家从纳税人处汲取更多收入不是没来由的,其需要提供更多、更好的公共产品和公共服务,作为汲取更多收入的某种“对价”。财政支出虽然表面上看属给付行政范畴,但在财政资源稀缺的约束条件下,财政支出的方向和力度之于相对人而言是竞争性的,在此处的投入常常意味着对彼处的轻忽,支出规模的膨胀也意味着收入需求的扩张。^{〔38〕}此外,监管效能如何,亦对收入谦抑、支出高效产生客观影响。所以,超越收入环节、使法律规制及于财政收入、支出和监管之全域,可谓势所必然。

需要注意的是,财税法的财政权力规制功能并非单一的控制向度,其同时包括财政权力授予、积极的鼓励促进和消极的限制禁止三重因素。一方面,“财政权”概念本身即有多层次意蕴,包括财政的最终决定权、财政执行权和财政监督权等,^{〔39〕}法律对不同权力形式的规范立场不尽一致。另一方面,财税法上合理的权力配置,能使权力的运行更加富有效率,能促进社会整体利益的最大化与纳税人权利的积极实现,单纯意义上的权力限制也许能避免最坏情况的发生,却可能引致的是“次坏”情形的出现;^{〔40〕}新

〔32〕 张守文:《财税法疏议》,北京大学出版社2005年版,第36页。

〔33〕 参见熊伟:《财政法基本问题》,北京大学出版社2012年版,第26页。

〔34〕 参见胡伟、程亚萍:“财政权之法理探究”,《现代法学》2011年第1期,第83页。

〔35〕 参见〔美〕史蒂文·卢克斯:《权力:一种激进的观点》,彭斌译,江苏人民出版社2008年版,第22页。

〔36〕 参见〔美〕汉娜·阿伦特:《集权主义的起源》,林骧华译,生活·读书·新知三联书店2008年版,第206页。

〔37〕 参见蔡茂寅:“财政作用之权力性与公共性——兼论建立财政法学之必要性”,《台大法学论丛》第25卷第4期,第3页。

〔38〕 参见〔美〕B·盖伊·彼得斯:《税收政治学——一种比较的视角》,郭为桂、黄宁莺译,凤凰出版传媒集团、江苏人民出版社2008年版,第104页。

〔39〕 参见刘剑文主编:《民主视野下的财政法治》,北京大学出版社2006年版,第21~23页。

〔40〕 比如,20世纪美国预算法即经历了一个以“更多检查,更多平衡,较少控制”为方向的改革,如美国学者认识到的,“控制了人并不必然等于控制了事,控制了总统并不一定等同于控制了预算,也不必然等于控制了经济。”〔美〕阿伦·威尔达夫斯基、内奥米·凯顿:《预算过程中的新政治学》(第四版),上海财经大学出版社2006年版,第91页。

行政法上兴起的“合作治理”模式，即“质疑以约束行政机关裁量权为目标的改革的效果……发展将管制作作为理性讨论而非讨价还价结果的理论起点”^{〔41〕}。财税法上，不同权力主体间有效的相互制衡，能使财政权力的运行更加规范；纳税人一定程度上对财税权力的分享，也可以补足现代法治运作中逐渐稀疏的“代表性”，从而使权力运作结果较具正当性。同时，“绩效预算”等制度的存在能激励各行政机关积极高效地进行财政活动，也属于财税法上富有“鼓励促进”色彩的制度安排。

2. 第二层：公共财产治理与社会利益平衡

财税法的社会功能主要是对公共财产收入、支出和监管的过程进行治理，在这个过程中，又自觉地进行社会利益平衡。

（1）公共财产治理

现代国家，公权力的扩张使得传统视域下的财产权保护显得不敷需要。“财产权附有社会义务”使得通过税收形式汲取部分收入、形成公共财产，具有必要性和合理性，但取之有度和用之有止仍为对此过程的基本要求。也即，法律对财产权的保护不仅在私人之间有作用空间，在私人相对于国家的场合，同样有其必要。然而，传统公法仅在征收、征用维度上触及后一层面的财产权保护，这便要求具有现代性的财税法肩负起更多的公共财产治理的功能，从一个侧面实现对私人财产的动态、立体保护。在此意义上，财税法确乎具有公共财产法的属性。

承接上述，财税法的一大重要社会功能即是对围绕公共财产发生的一系列社会关系进行有效治理。这集中表现在两个方面。第一，规范私人财产与公共财产的互相转化过程。二者之间以及二者衍生的私人财产权与公共财产权之间的冲突、互动与互赖以及相互之间的协调，是财税法制度建构和运行的前提；相应地，财税法的功能之一即是“考虑国家财政权与国民财产权的独立和特殊性，在制度构建上要审时度势，努力化解或缓解两者之间的冲突”^{〔42〕}。现实中，两类情形值得关注：一是由于公权力不当介入，致使私人财产转化为公共财产超出合理限度，税法建制时过度把握税负能力、“竭泽而渔”，征税时为完成摊派任务“寅吃卯粮”，都是这方面表现；二是由于贪污、职务侵占、挪用公款等违法行为，以及滥发福利等违规行为，致使公共财产转化为私人财产的过程失序。^{〔43〕}第二，公共财产的使用效率，功利主义认为“判断行为和制度是否公正或良好的标准就是这些行为和制度是否最大化了社会的财富”^{〔44〕}，迁移到财税法领域，便是要关注以财政资金形式集中起来的公共财产，运行是否有效率、是否创造了最大化的社会财富。为实现这一层功能目标，财税法既要关注社会现实中的公共财产低效使用情形，进行有效规制，需要指出，在此层面理解“财税法”，不妨从广义视角把握，而不局限在狭义法律的维度，比如近年来决策层先后制发多部反腐新规，强调“反对浪费”、规范“三公经费”的使用，就是这方面的体现。特别要强调，财税法的公共财产治理之功能，核心是通过制度设计将公共财产的收入、支出和管理全过程纳入法治轨道，真正

〔41〕〔美〕朱迪·弗里曼：《合作治理与新行政法》，毕洪海、陈标冲译，商务印书馆2010年版，第32页。

〔42〕前注〔32〕，第43页。

〔43〕参见刘剑文、侯卓：“现代财政制度的法学审思”，《政法论丛》2014年第2期，第18页。

〔44〕〔美〕理查德·A·波斯纳：《正义/司法的经济学》，苏力译，中国政法大学出版社2002年版，第115页。

“将权力关进制度的笼子”，实现“有权不任性”，比如全口径预算管理就是这方面的典型制度。

（2）社会利益平衡

利益在拉丁语中的含义是在场、有份，是主体对客体的实在关联性。“任何人本质上都是利益主体。”^{〔45〕} 财税法的利益平衡功能包括两个层面：常态的利益配置和特殊的利益矫正。

作为一个部门法，财税法要在其调整范围内对权利、义务在不同主体间进行合理配置。权利结构的背后是利益结构，而权利配置的结果又会影响利益格局，法律设置权利，实际上就是在配置、确定和协调利益关系。^{〔46〕} 财税法的社会公共服务功能集中表现在利益配置过程中，财政收入的规模决定了国家和纳税人间的利益格局，而财政支出的力度又影响和变动着这一分配格局。在这个过程中，财政收入来源和财政支出方向在纳税人内部的划分，则影响不同纳税人之间的利益格局。所以，在财税法层面，需要进行平衡的利益，“不仅单纯是‘个别纳税人’与‘国家（税捐债权人）’二者间的利益状态之考量，而毋宁应是1. 个别纳税义务人之利益（包括其守法成本），2. 利害关系人之利益，3. 国家社会之公共利益（包括行政成本、行政效能以及行政机关含所属公务员的利益）等三方面的利益状态之均衡考量。”^{〔47〕} 在这个层面值得注意的问题有二：一者，不宜将该层次的利益配置功能简单定性为国家财政权和纳税人财产权的二分，如社会法学者的“劳动者分层”基本思路一般，^{〔48〕} 也有必要对作为集合概念的“纳税人”作细分研究；二者，不能将利益平衡视为“零和博弈”的过程，财税法进行合理的利益配置，能实现多元主体的共赢，比如，财税法上建构“事权和支出责任相适应”的财政分权制度，既能缓解部分地区基层政府的财力紧张，又可推动“责任政府”建设，更能通过不同级次政府有效的公共服务和公共产品供给，而有效改善纳税人的利益状况。

狭义的利益平衡，指的是对利益配置失衡状况的矫正，因为平衡本身即指一种动态静止状态，即矛盾双方在力量上相抵而保持的相对静止。现实中，初始资源禀赋的失衡，导致不同主体间能力的差异，进而使得法律的平等保护有时仅停留在形式层面。而且，法律在形式层面的“平等保护”本身也可能蕴含有不公的因子。斯图尔特指出的行政决定过程中利益代表的不平衡，即部分利益的过度被代表带来的政策倾斜，^{〔49〕} 在立法层面表现得同样明显。^{〔50〕} 萨托利更是观察到立法程序本身的影响递减率，“一个人通

〔45〕〔德〕汉斯·J·沃尔夫、奥托·巴霍夫、罗尔夫·施托贝尔：《行政法》（第一卷），高家伟译，商务印书馆2002年版，第324～325页。

〔46〕参见孙健波：《税法解释研究：以利益平衡为中心》，法律出版社2007年版，第17页。

〔47〕陈清秀：《税法总论》（第七版），元照出版公司2012年版，第11页。

〔48〕参见董保华：《劳动合同立法的争鸣与思考》，上海人民出版社2011年版，第43页。

〔49〕〔美〕理查德·B·斯图尔特：《美国行政法的重构》，沈岷译，商务印书馆2011年版，第69页。

〔50〕美国学者注意到游说集团往往能对众议院和参议院财政委员会成员实施过分且不当的影响。这种不正当的影响，导致准则的制定往往有助于游说集团合法规避所得税，其制定很少考虑到是否具有好的经济政策效果；该学者特别批评了立法本意为避免一部分高收入人群规避常规所得税的替代性最低税制度，未能定期增加AMT免征额等行为导致数以百万计的不能成为富人或豪门的纳税人被不当征收。参见：Goodman, Leonard, The Fair Tax Solution: Financial Justice for All Americans, The Journal of the American Taxation Association 33.1 (Spring 2011): 115～116。

过立法程序试图‘代表’的人数越多，他想代表他们处理的事情越多，‘代表’一词的含义就越是与人民的实际愿望不沾边，它仅仅是指那些由人民提名为‘代表’的人。”^{〔51〕} 财税法很多时候即被赋予了矫正这种利益配置失衡的功能，譬如累进所得税制、部分单行税种的设置（我国已经开征的如消费税、尚未开征的如遗产税）、针对特定人群的财政补助、政府间财政转移支付等等，都是对失衡之利益格局的矫正性制度安排。本文第一部分所介绍的相关学者对财税法分配功能的研究，便是在这个层面上展开的。

利益平衡的功能，透过财税法的立法、法律解释、执法、法律漏洞补充、诉讼等各个环节得以实现。^{〔52〕} 利益平衡这两层次功能的关系，形式上看类似于调节经济周期时自动稳定的财政政策和相机抉择的财政政策之分野；^{〔53〕} 但是，两种利益平衡间并无截然界限，同一法律文件可能兼有两方面的功能追求。

二、申论：财税法功能实现的制度路径

财税法的功能，如欲有效达致，由纸面跃上实践，则需要核心制度的支撑。大体上看，其包括前端、中端和终端三大核心环节。当然，做此划分主要是基于体系和论述的考量，该划分本身并非唯一，各环节之间亦非“泾渭分明”，而更多呈现“水乳交融”样态。这需要首先言明。具体内容见图 2。

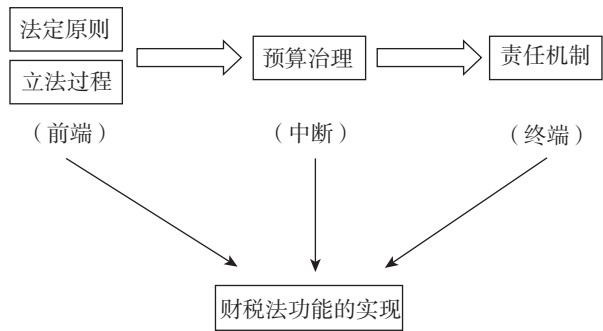


图 2 财税法功能实现的制度路径

（一）前端：法定原则与立法过程

财税法的功能如欲有效达致，首先需要财税法成其为“法”，如果重要的财税事项都在法外空间“肆意挥洒”，奢谈“财税法的功能”不免沦为黄粱一梦。同时，立法过程本身的优化也很重要，诚如前述，利益代表不足等问题的存在，威胁着立法过程的正当性。财税法功能的实现，首先需要在法定原则和立法过程这两个维度，把好“入口”关。

1. 法定原则

税收法定已经为法学界所熟识，乃至写入了十八届三中全会的《决定》。但是如前

〔51〕 〔美〕乔万尼·萨托利：《民主新论》，冯克利、阎克文译，世纪出版集团、上海人民出版社 2009 年版，第 351 页。

〔52〕 参见陈清秀：《现代税法原理与国际税法》，元照出版公司 2010 年版，第 10～37 页。

〔53〕 参见张守文：《财税法学》（第四版），中国人民大学出版社 2014 年版，第 13 页。

所述，随着国家形态由近代“夜警国家”向现代“社会国家”的转轨，财政的职能范围扩张，这同时又意味着财政活动之于纳税人的潜在影响加大。因而应当及时更新视域范围，渐次由税收法定转为统一的“财政法定”或曰“财税法定”。法定原则的实质就是财政权的法治化，其不仅是财税法规制权力功能实现的必由之路，而且对于纳税人权利免受不当侵害有着极为重要的功用。在这个层面上有三个问题需要略作说明：

第一，税收法定应当是完整意义上的税收法定。这有两层含义。一方面，税收法定包括课税要件法定、课税要素明确和依法稽征三方面内容，^{〔54〕}其中前两项主要是对立法的要求，后一项是对执法的要求。因此，理解该原则应当全面，如果只是通过立法决定某一税种的开征、停征，却在税率等核心要素方面语焉不详，很难真正实现权利保护和权力规制的功能，围绕本次《立法法》修正过程中“税收法定”如何表述（见表 2），即有不少争议。

表 2 《立法法》修改过程中几个文件有关税收法定的对比分析

文件名	有关税收法定的表述	评价
2000 年《立法法》	“下列事项只能制定法律：……（八）基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度……”	较为模糊，何为“基本制度”，难以把握；该法中授权条款的存在，更是架空该项规定。
《立法法修正案》（二审稿）	“税种、纳税人、征税对象、计税依据、税率和税收征收管理等税收基本制度”只能由法律规定	进步很大，明确了税收基本制度的范围
《立法法修正案》（三审稿）	“税种的开征、停征和税收征收管理的基本制度”只能由法律规定	“税种”不能代替纳税人、征税对象、计税依据和税率等；虽然在条款编排上体现对税收法定的重视，但在内容设置上较二审稿有所不足

另一方面，由于税收事项的重要性，在一国宪法中规定税收法定的基本精神对于保护纳税人权利、规制财政权力、公共财产治理等财税法诸功能的实现，有重要意义。税收呈现侵益行政的外观而且具有大量性，在现代税收国家，税收更是划定公共财政和私人财产的主要手段和依据。与此同时，税收法律关系的一方主体是掌握公权力的国家机关，较之纳税人在事实上居于优势地位。凡此种种，都要求对于税收事项的法律规制，应当更加强有力。作为一国的根本大法，在宪法中明确对征税权力的控制，便很有必要，这意味着“税收法定入宪”应当是法治国家的起码要求。申言之，鉴于税收事项的复杂性和技术性特质，在宪法文本中体现的税收法定，“定”到何种程度，则于事实上仍有裁量余地。以比较法视野观之：第一种做法是整体规定征收税款要法定，如巴基斯坦等国，如此规定虽然严格来讲意味着所有涉税事项皆应法定，却因为过于抽象而在实践中可能成为“具文”；第二种做法是规定税收的立、改、废应当法定，如黎巴嫩等国，此种模式实际上也很严格，但税收优惠等是否属于法定事项，于此间可议；第三种做法是将税收的种类，以及税率、税收优惠等税法要素作为法定事项，如韩国等国，此种规定直接、明确且具可操作性，我国修改《立法法》时的做法与之接近，比较合理；第四种

〔54〕 同上，第 131 页。

— 115 —

做法是把所有金钱给付事项都作为法定事项,除税收外还包括非税收入,如爱沙尼亚等国,该模式对私人财产的保护最力,但我国现阶段的规制重心还是以置于税收事项的法律控制为宜。^[55]

另外,现实中,由于税收立法原则性和税收事项复杂性之间的张力,税务机关往往掌握一定的“剩余立法权”,对此,也要给予严格管控,避免税收法定的要求在现实中沦为摆设。^[56]

第二,对非税收入,也需要给予法定约束。我国非税收入的种类较为繁芜,各种显性或隐性的收入加总起来的规模并不低,却较之税收更不易受到法律规制。比如,政府性基金是非税收入的重要类型,但对其进行规范的只是《政府性基金管理暂行办法》这一部门规章,效力位阶偏低,而且内容较为粗疏。规制缺失也成为现实中政府性基金相关领域存在若干问题的制度诱因。比如有学者研究了三峡工程建设基金,指出该基金存在设立程序失当、设立目的笼统、征收对象宽泛等诸多弊端,而且同另外两项政府性基金之间也难分轩輊,乃至其在本应停征之际,仍然以“改头换面”的方式继续存在,正当性存疑。^[57]毫无疑问,此种状况既不能有效规制财政权力,使纳税人的财产权益时有被侵害之虞,又可能扰乱分配秩序,对公共财产治理和社会利益平衡的功能实现造成现实窒碍,应当通过法定原则的作用,予以整体纠偏。

第三,诚如前述,随着现代国家财政权的膨胀,其表现出的明显的权力性和公共性,要求及时扩张法定要求的范围。概言之,便是要强调“收入—支出”、“消极保护—积极实现”这两组二元结构的相得益彰,唯其如此,才能真正使纳税人权利保护等财税法功能,落到实处。值得注意的是,世界上不少国家在宪法中都规定了相当之多的财政条款,然后再于具体法律中落实法定要求,蔚然形成体系。^[58]

2. 立法过程

现代社会里,利益多元化的现实给各项立法提出更高的要求,直接的权力主导很难获致充分的可接受性——正当性;与之相应,开放的立法过程更易于产生充分的可接受性,这导向一种以程序要素为核心的法律商谈。为达此目的,财税立法需要满足以下三方面的要求:

首先,健全民意吸纳机制。在前述利益代表失衡、影响递减率乃至“管制俘获”等各种因素的综合作用下,不仅仅是传统代议制框架下行政行为的“民主赤字”现象愈益凸显,^[59]立法本身的正当性根基即有腐蚀之虞。理论界开出的“药方”是通过公众参与以充实正当性供给。但是在财税立法实践中,“闭门造车”现象仍在一定范围内存在。制度设计者由于缺乏对社会实践的深切体察,致使所立之法备受诟病;^[60]即便在设置了征求意见环节的场合,社会公众与制度设计者之间的沟通也难言畅通,这或是因为有

[55] 参见秦前红:《宪法原则论》,武汉大学出版社2012年版,第280页。

[56] 参见叶姗:“税收剩余立法权的界限——以成品油消费课税规则的演进为样本”,《北京大学学报(哲学社会科学版)》2013年第6期,第129~130页。

[57] 参见胡兰玲、曹玉雯:“我国政府性基金设立制度研究——以国家重大水利工程建设基金为视角”,《河北法学》2014年第2期,第61页。

[58] 参见刘剑文:“论财政法定原则——一种权力法治化的现代探索”,《法学家》2014年第4期,第24页。

[59] 参见王锡锌:“当代行政的‘民主赤字’及其克服”,《法商研究》2009年第1期,第51页。

[60] 比如2014年底连续三次上调成品油消费税税率。

效引导的缺位使诉求表达缺乏明确指向,或是因为“集体行动困境”^{〔61〕}导致公众利益诉求的理性不足,或是因为制度设计者对公众意见缺乏处理和反馈的工作。与之相适应,健全的民意吸纳机制之建构,便特别需要在引导性、激励性和回应性这三个方面下足功夫。

其次,财税立法应摆脱部门立法的桎梏。诚然,财税事项具有相当程度的专业性和技术性,财税行政部门由于更为频繁地接触财税事项,并且具有相对充足的智识储备和人才队伍,在财税立法进程中自然而然地会扮演重要的角色。然而,正如前文多次述及,利益平衡是财税法的重要功能,而财税部门的利益是也仅仅是多元利益中的一个维度,遑论现代财税法还担负着规制财政权力的重责大任。如果财税部门在财税立法中占据过于重要的地位,制定出来的财税法律就有可能成为部门利益的反映,既让其他部门不能满意,也让纳税人难以接受。《预算法》修改过程中发生的“国库代理制”和“国库经理制”的论争、《税收征收管理法》征求意见稿中将税务代理的适格主体限定在税务机关管理的注册税务师队伍,都笼罩着“部门立法”的阴影。其实,没必要担心财税立法摆脱“部门立法”桎梏后可能在专业性上有所缺失,因为我国已经初步形成一批财税法学、财税经济学的高水平专家队伍,在必要时完全可以向其征求意见,甚至让他们牵头起草专家意见稿。而且,在强调人大主导立法的同时,也不排斥相关部门有序参与财税立法的过程。此外,高效的公众参与,也可通过外部力量的引入和监督机制的形塑,在“破”除固化利益制约的同时“立”起科学立法的基石。^{〔62〕}

最后,财税立法要破除试点先行的迷思和路径依赖。客观地讲,由于财税法担负着调和多元利益的重任,故而在设计制度时不可不十分审慎,以期行稳致远,这使得在一定范围内、一定时间段内的试点先行可能是合理且必要的。但是,切不可在财税领域陷入“凡要立法必先试点”的认知误区,更不能堕入“只试点不立法”的歧途。毋庸讳言,财税立法和财税改革二者间确实存在一定张力,但以立法的形式吸纳民智、凝聚民意,为改革保驾护航和排忧解难,应该是处理二者关系时的基本路径。财税领域的“试点依赖症”,某种意义上是对“以法治方式推动财税改革”这种规范性路径的背离。现阶段,基于试点在一定范围内存在的必要性,特别有必要建构财税领域“适法试点”的理想模式,以此来指引和规范财税领域的“立法前”阶段,使之有效地向“立法”阶段转进。至于“适法试点”模式,则可从决策主体、决策程序、方案内容、试点期限、评价和退出(转化)机制等几方面加以考虑。这方面问题较为复杂,笔者将另文专述之。

(二) 中端: 预算治理

预算治理是贯穿于整个财税活动进程的,但是由于其并不能决定税种的开征,也即在收入取得方面,预算能发挥的作用只能是参考性的(使预算编制机关得据此决定支出编列,预算审批机关得对照收入权衡支出项目之安排是否合理),因此本文将预算治理

〔61〕 所谓“集体行动困境”是公共选择学派代表性人物奥尔森的理论,在其最具代表性的理论著作《集体行动的逻辑:公共选择与团体理论》中,其重点阐发了三个命题:个人自利不会导致集体利益、影响集体行动的因素、大团体的集体行动要靠“选择性诱因”的手段。对奥尔森相关理论简明、清晰的介绍,可以参见李炜:“奥尔森的集体行动理论”,《青年研究》1999年第1期,第44~47页。

〔62〕 参见汤啸天:“政府重大决策事先征集公民建议的制度构建”,《法学》2014年第3期,第28页。

列为“中端”。“正式的政府预算的出现和改革能追溯到对这一问题的关注，即要求公共官员对他们的行为负责。”^{〔63〕}因此，预算治理首先是对财税法的权力规制和公共财产治理具有不可替代的作用；与此同时，预算本身具有资源配置的性质，预算项目的编制即是一个设定目标、调节实现目标进程和整合社会资源的活动，因而其当然具有利益配置的功能；而预算的治理促使财政活动效率的提升，则可以促进纳税人积极权利的有效实现。虽然新《预算法》已经于2015年开始施行，而且在立法宗旨、全口径预算管理、预算公开、预算审查和监督等方面取得突破；^{〔64〕}但是无可讳言的是，要想更好地通过预算治理实现财税法的前述功能，预算法制度文本的完善是一个方面，围绕预算活动的法律过程控制，在现阶段可能更加重要。

第一，预算制度的规制重心应置于支出审查而非平衡预算。预算虽同时编列收入、支出，但在财政法定原则指引下，收入应严格依据财税法律，预算本身只是对该年度可能取得的收入的推估，不具有授权效力。^{〔65〕}与之相对，支出向度和力度的设定，才是立法机关透过预算制约、监督行政机关的合适场域。申言之，财政支出具有授益行政的特质，故而不同主体都希望将对自己有利的财政支出事项编入预算案并获得立法机关审议通过，这使得支出审查实质上也具有调和多元利益的功能，和前述现代财税法的功能可谓一脉相承。如果将预算审查重心置于平衡预算，容易间接诱导行政机关在执行时自发做“顺周期”活动，使财税制度内含的平抑经济周期的作用不仅落空，更适得其反。进言之，苛求平衡，亦会诱致“财政不道德”情事，诚如马寅初所言，“‘中国’的通病，是往往因入不敷出，虚列收支，以求形式上的平衡……须知预算并非欺骗人民或粉饰太平的工具，乃是国家施政方针的表示。”^{〔66〕}概括地讲，预算规制重心向支出审查迁移，要求在预算审议环节对各项支出的向度和力度充分讨论、严格审查，并赋予立法机关修正权限；在预算执行环节，相应将监督重心放在支出层面；同时，建立对支出绩效的评估机制，并且将绩效评估结果与今后年度支出金额的拨付联系起来。另一方面，对于预算平衡，“不如强调政府行使财政权必须合理、谦抑、规范，以财政赤字和公债规模最小化作为强制性目标，以财政收支平衡作为终极目标”^{〔67〕}；同时，形塑跨年度预算平衡制度，改短期平衡为中长期平衡。

第二，预算规制的改进方向应由形式预算法定向实质预算法定转变。严格来讲，前述将预算审查的重心由平衡预算向支出预算迁移，也体现出形式法定向实质法定的转变——过于追求预算编制和执行时的平衡状态，由于文本和实践的疏离，导致很难真正约束现实的财政收支，特别是支出行为，从而使预算控制的作用大打折扣；既如此，强调预算审查的重心在支出面，相应强化支出审查和监督，貌似“战略收缩”，实则能更好地发挥预算控制的功效。就此而言，建立包括跨年度预算平衡、绩效预算在内的相关制度，实际上都是实质预算法定的要求。此外，扩大预算的事先授权、制定宏观总额控制

〔63〕〔美〕小罗伯特·D·李、罗纳德·W·约翰逊、菲利普·G·乔伊斯：《公共预算制度》（第七版），扶松茂译，上海财经大学出版社2010年版，第5页。

〔64〕参见朱大旗：“新《预算法》的进步”，《国际税收》2014年第10期，第31～34页。

〔65〕参见蔡茂寅：《预算法之原理》，元照出版有限公司2008年版，第9～10页。

〔66〕马寅初：《财政学与中国财政——理论与现实》（上册），商务印书馆2001年版，第50页。

〔67〕叶姗：《财政赤字的法律控制》，北京大学出版社2013年版，第70页。

规则、^{〔68〕}强化各级人大的预算修正权以及对预算执行过程的监督权，都是实质预算法定的题中应有之义。简言之，张扬预算领域的实质法定，就是让预算真正地在社会实践中承担起控制财政权力的功用，而非仅仅在纸面上“看起来很美”。

（三）终端：责任机制

法律责任作为法律实施的保障机制，本质上是一种掌握在国家手中的纠恶或纠错机制。^{〔69〕}责任的追究，对于财税法律制度功能的实现，具有终端控制的作用，无论是对于纳税人权利保护的真正落实，还是对财政权力有效的规制，都具有不可替代的作用。申言之，财税法在发挥公共财产治理和社会利益平衡这两大社会功能的时候，只有配合责任机制的作用，才能“长出牙齿”，取得实效。这也是法学作为一种责任之学，特别是财税法的强行法性质使然。^{〔70〕}

结合法律责任的一般原理和财税法的相对特殊性，可以对财税责任作总体把握。概言之，财税责任，是一种因违反财税法为特定主体设置的义务而发生的“第二性义务”，因此，通过明确财税法规定的义务种类，便可以“按图索骥”设置相应的责任条款。基于“主体—权义—行为—责任”的逻辑脉络，不难提炼出，财税责任的具体形式包括国家机关的责任和相对人的责任两大类，每一大类又可以分为本法责任和他法责任两种形式；^{〔71〕}具体到国家机关的责任层面，还涉及国家机关工作人员的法律責任，但是在归责基础和归责原则方面，二者存在法理上的歧异——通常认为，国家机关的责任具有客观性，而国家机关工作人员的责任被视为主观的过错责任。^{〔72〕}同时，财税法上针对相对人配置相应的法律责任亦有必要，虽然财税法的一项基础功能是纳税人权利保护，在这个意义上现代财税法也有“纳税人权利保护法”之称谓，但这并不意味着在任何具体个案中均应采行所谓“有利于纳税人”的立场，因为不合理地向特定纳税人倾斜利益，在全社会资源禀赋整体有限的约束下，往往意味着对其他纳税人的“不利益”，故而无论是从公平还是从竞争自由的角度观之，都不可取。^{〔73〕}比如就财税法的利益均衡功能言之，如果任凭某特定纳税人为逃漏税行为而不给予相应法律责任处置，则显然将破坏相对合理之分配秩序，而且在事实上，往往愈是经济实力较雄厚者，愈发具有“议价能力”和规避税款能力，则又会进一步加剧本已失衡的分配格局。

总体上看，我国现行法上针对相对人的财税责任形式比较丰富，而对国家机关及其工作人员的责任则规定尚不充分，责任形式还比较单一，大多数局限于追究工作人员的行政责任。然而，不同违法行为成因不一、程度不同，对此也应当有不同形式的责任相对应，才能做到过罚相当。针对我国当前财税法律规范中法律责任规范缺失的现状，应当按照系统化、精细化、严密化的方向，进一步健全财税责任制度。每一个法律设定的义务，都应有相应的法律责任作为保障。而对于责任条款，能够具体的一定要具体，要

〔68〕 参见陈治：“迈向实质意义的预算法定”，《政法论坛》2014年第2期，第146～147页。

〔69〕 参见张文显：《法哲学通论》，辽宁人民出版社2009年版，第292页。

〔70〕 参见施正文：《税收程序法论——监控征税权运行的法理与立法研究》，北京大学出版社2003年版，第263页。

〔71〕 对具体责任形式的讨论，可以参见施正文：《税收程序法论——监控征税权运行的法理与立法研究》，北京大学出版社2003年版，第263页以下；又见刘剑文主编：《税法》（第四版），北京大学出版社2010年版，第391页以下。

〔72〕 参见〔法〕狄骥：《公法的变迁》，郑戈译，中国法制出版社2010年版，第189页。

〔73〕 参见葛克昌：《行政程序与纳税人基本权》，北京大学出版社2005年版，第18～19页。

有可操作性。除在相关的财税法律法规中对违法行为设定相应的法律责任外，还应当统一规定财税违法行为的构成要件、法律责任的追究标准、法律责任的具体形式、各种类型的法律责任的追责机制等内容。近来引发各界关注的《预算法》和《税收征收管理法》修改，在法律责任规定方面都有一定突破。修改后的《预算法》中，“法律责任”一章得到充实，既对预算违法行为的种类列举更为详尽，在责任形式的配置上也更加合理，比如该法第93条即是一例，其对责任人员“降级、撤职、开除”的规定，有利于增强财税法律的刚性，进而保障前文所述财税法提高公共财产使用效率等具体功能的实现。又如，在2015年1月公布的《税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》中，法律责任一章也得到了扩充，特别是针对税务机关及其工作人员的法律责任，规定更加细致，^{〔74〕}而且统一了法律概念、^{〔75〕}表述更加规范；^{〔76〕}特别是《征求意见稿》第125条增加了兜底条款，税务机关和税务人员有任何侵害纳税人权益的行为都应承担行政责任，而不同于违反保密义务。本条通过规范税务机关、税务人员的行政行为，与《征求意见稿》增加的许多直接保护纳税人权益的条款一道，有助于权利保障和权力规制功能的良好实现。

三、结论：财税法功能法律性之彰显

财税法的功能，是财税法对社会（包括生活在社会中的个体与集体）某种需要的满足。对财税法功能的提炼，需要同财税职能有所区分，不宜依循“财税法功能是保障财税职能实现”的分析进路；从方法论层面言之，应当特别强调财税法作为“法”的属性，由“法的功能”这一一般命题出发，结合财税法的属性，发掘并提炼财税法的功能。同时，也需要结合现实语境，用历史的眼光审视财税法功能的演进发展，特别是在由管理到治理的范式迁移过程中，财税法的功能定位呈现出三方面的新特点：一是逻辑起点由传统的国库中心主义向纳税人中心主义移动；二是在社会管（治）理网格中的定位，由单一的经济系统之子系统，向多元的经济系统、政治系统、社会系统的综合子系统转轨；三是财税领域中“法”的重要性不断凸显。法理学上，一般将法的功能表达为规范功能和社会功能；相应地，现代财税法的功能也区分为这两大层面。具体来说，财税法的规范功能主要是纳税人权利保护和财政权规制，社会功能包括公共财产治理和社

〔74〕 如《税收征收管理法》第77条对于其描述的违法行为的法律责任只有刑事责任，即若不构成犯罪的，税务人员不承担任何的法律责任；而与其相对应征求意见稿第115条增加了“依法给予处分”的规定，填补了这一漏洞，即税务人员的违法行为即便不构成犯罪，也要承担行政责任。

〔75〕 2006年1月1日实施的《中华人民共和国公务员法》将原来的“行政处分”的表述改为“处分”，二者含义一致，皆包含警告、记过、记大过、降级、撤职、开除。为了与《公务员法》接轨，征求意见稿也将所有的“行政处分”改为了“处分”，如第114条、第115条等，此举有利于维护法律概念的统一性，避免混淆。

〔76〕 《征求意见稿》将《税收征收管理法》中所有的“构成犯罪的，依法追究刑事责任”的表述调整为“涉嫌犯罪的，移送司法机关依法处理”，这是因为根据《刑事诉讼法》的规定，对涉嫌犯罪案件的追究只能由公检法机关处理，具体而言，税务机关、税务人员的职务犯罪主要由人民检察院立案侦查。尽管税务机关处于税收征管的第一线，直接接触并了解、掌握税收征管过程中发生的税收违法行为，但税务机关对税收犯罪行为没有侦查权，因此，一旦税务机关发现有关税收违法行为可能构成犯罪行为或发现可能构成税收犯罪的线索，应当尽快移送给有关司法机关进行立案侦查。

会利益平衡；而在各自层面内部，纳税人权利保护和公共财产治理这两大功能具有基础性和先在性。财税法功能的良好发挥，仰赖一系列核心制度要素的支撑，特别是发挥前端控制作用的法定原则和立法过程、作为中端控制核心的预算治理过程，以及扮演终端控制节点的法律责任机制。只有多维并举，财税法的规范功能和社会功能，方能得以实现。

当然，限于文章篇幅，特别是笔者的智识水平，有关“财税法功能”之议题，仍有诸多重要问题待解。比如，虽然说财税职能同财税法功能不可等同言之，但本文所提炼出的财税法功能，与前者是否存有一定程度的内在联系？再如，财税法的规范功能同社会功能之间，是否存在以及存在何种形式的联系？更为重要的问题或许是，我们说财税法基础理论的研究具有理论价值和实践功用，其最终落脚点还是需要“指导实践”，那么具体到财税法功能论题域，相关研究如何作用于客观的财税法治实践呢？特别是，何以推动这种作用是“我注六经”、而非“六经注我”？这还有待进一步的深入研究。

参考文献

- [1] 周旺生．法理探索 [M]．北京：人民出版社，2005．
- [2] 刘剑文．重塑半壁财产法：财税法的新思维 [M]．北京：法律出版社，2009．
- [3] 王锡锌．公众参与和行政过程——一个理念与制度分析的框架 [M]．北京：中国民主法制出版社，2007．
- [4] 俞可平．治理与善治 [M]．北京：社会科学文献出版社，2000．
- [5] 高培勇．论国家治理现代化框架下的财政基础理论建设 [J]．中国社会科学，2014（12）．
- [6] 李炜光，任晓兰．财政社会学源流与我国当代财政学的发展 [J]．财政研究，2013（7）．
- [7] 李炜光．财政何以为国家治理的基础和支柱 [J]．法学评论，2014（2）．
- [8] 高培勇．筑牢国家治理的财政基础和财政支柱 [N]．光明日报，2013—11—15．
- [9] 沈岗．公法变迁与合法性 [M]．北京：法律出版社，2010．
- [10] [美] 哈耶克．通往奴役之路 [M]．王明毅，冯兴元，等译．北京：中国社会科学出版社，1997．
- [11] [德] 毛雷尔．行政法学总论 [M]．高家伟，译．北京：法律出版社，2000．
- [12] 刘剑文，耿颖．财税法治体系：理财治国之重器 [N]．经济参考报，2014—11—11．
- [13] 强世功．法制与治理——国家转型中的法律 [M]．北京：中国政法大学出版社，2003．
- [14] 熊伟．法治财税：从理想图景到现实诉求 [N]．清华法学，2014（5）．
- [15] 漆多俊．论权力 [J]．法学研究，2001（1）．
- [16] [美] 罗斯科·庞德．法理学：第四卷 [M]．王保民，王玉，译．北京：法律出版社，2007．
- 黄俊杰：《税捐正义》，北京大学出版社2004年版，第4页。
- [17] [德] 格奥格·耶利内克．主观公法权利体系 [M]．曾韬，赵天书，译．北京：中国政法大学出版社，2012．
- [18] 黄俊杰．纳税人权利之保护 [M]．北京：北京大学出版社，2004．
- [19] 葛克昌．行政程序与纳税人基本权 [M]．北京：北京大学出版社，2005．
- [20] [美] 卡罗尔·佩特曼．参与和民主理论 [M]．陈尧，译．上海：上海世纪出版集团，2006．
- [21] 刘剑文，侯卓．税收立法民意吸纳机制的重构——一个可能的分析进路 [J]．江淮论坛，2012（3）．

（责任编辑：邢会强 赵建蕊）