

# 财税法治国家:差距及其弥补

张守文\*

## 一、问题的提出

财政乃国之根基,税收乃国之重器。由于财税贯穿于政治、经济、社会、文化、历史等各个方面,因而向为透视一国诸多问题之重要视角。在现代国家,财税与法律密不可分,一国财税法治的状况不仅是其整体法治水平的重要缩影,亦直接关乎国家治理体系的改进。

熊彼特、葛德雪在其开创的财政社会学中,特别重视财政与政治、经济、社会的紧密关联,并由此强调财政对于国家治理的重要性。<sup>①</sup>与此相关联,在研究国家治理能力时,亦有学者特别重视国家能力,并认为国家的财政汲取能力直接影响国家的宏观调控能力、合法化能力以及强制执行能力的实现。<sup>②</sup>

上述各类国家治理能力的实现,都要以国家的治理体系,特别是法治体系为基础。只有构建完备的财税法治体系,才可能形成“财税法治国家”。作为整体法治国家的重要组成部分,“财税法治国家”如同过去研究“税收国家”“预算国家”等一样,是一个需要从法律、经济、社会、政治等诸多视角研究的重要问题。<sup>③</sup>即使仅从法律的视角看,我国还远未建成“财税法治国家”,在立法、执法等诸多方面,还与财税法治的要求差距甚大,需要不断地加以弥补。对此,下面有必要简要探讨。

---

\* 张守文,北京大学法学院教授,博士生导师。

① 基于熊彼特、葛德雪在财政社会学方面的开创性研究,以及马斯格雷夫等重要学者的后续研究,目前尤其应重视财税法治与政治、经济、社会、文化、历史等诸多领域的紧密关联。

② 参见王绍光、胡鞍钢:《中国国家能力报告》,辽宁人民出版社1993年版,第6—13页。

③ 上述各类系统之间的内在联系,在未来的财税法乃至整体经济法的研究中都应进一步关注。相关探讨可参见张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,载《中国社会科学》2015年第2期。

## 二、立法维度的差距及其弥补

财税法治国家的建设,需以完备的财税立法为前提。但我国在这方面显然存在很大差距。以往学界探讨较多的财税立法数量不足、立法级次过低、授权立法不规范等问题,至今远未解决。相信随着人们认识的提高和立法的逐渐完善,上述问题会不断解决。为此,还需关注财税立法的其他问题,特别是立法质量欠佳、立法系统性不足、违宪审查缺失等问题。

首先,从立法质量上看,不断提升财税立法的质量,是财税法治国家建设的基础,是实现“良法善治”之前提。为此,财税立法必须体现财税的基本规律乃至整体的经济规律,使相关法律规范更具有合理性;同时,财税立法还要体现法治精神,均衡保护各类主体的法益,从而使其更具有合法性。在确保合理性和合法性的基础上,对整体立法持续打磨,使其更为精致,并努力弥补其各类罅漏,是提升财税立法质量的必由之路。

例如,基于提升财税立法质量的考虑,我国通过推进“营改增”,实行统一的增值税制度,有助于解决“重复征税”问题,实现效率与公平价值,使增值税法更具有合理性。同时,也正因该立法完善更有助于保护纳税人权益,体现普遍征税、平等征税的公平精神和法治精神,因而更能得到广大纳税人的支持,并由此更具有合法性。此外,我国在实行统一的企业所得税法之后,通过大量的反避税制度建设,努力堵塞税收逃避的制度漏洞,也是不断提升立法质量的体现。从整个财税立法的角度看,财税制度持续变迁的过程,既是财税立法质量不断提升的过程,同时也是财税法治不断走向现代化的过程。

其次,从立法的系统性来看,我国的财税立法还有较大差距,从而影响了整体的立法质量。财税立法的系统性,要求立法者必须对对应的财税体系有正确认识。如果对于本国应如何构建科学的财政体系或税收体系尚缺乏清晰认识,就不可能有效增进立法的系统性,也难以实现科学立法。

立法的系统性直接涉及具体立法的内部协调以及相关立法之间的外部协调。例如,在立法的内部协调方面,2014年修改的《预算法》试图体现预算的完整性,因而对四类预算都作出了规定,但它并没有完全解决各类预算规范之间的协调问题。又如,在构建现代税法体系方面,同样涉及各类税收法律之间,以及税收法律与其他法律之间的协调问题,特别是在未来,增值税制度如何调整,环境税制度、房地产税制度如何构建,等等,都关涉各类税收法

律制度之间的协调。

最后,从违宪审查的角度看,我国以往的财税立法对此尚缺乏关注,而事实上,财税立法毕竟涉及国民基本的财产权,因而必须与宪法保持一致<sup>④</sup>;如果存在违宪问题,则必须加以解决。为此,许多国家都曾非常重视财税立法的违宪审查问题。例如,历史上美国开征所得税曾被判为违宪,直到1913年才被宣告合法。近些年来,随着我国法治的不断进步,国家更加重视立法的合宪性,强调要完善全国人大及其常委会的宪法监督,健全宪法解释程序机制。与此同时,应当通过强化备案审查制度,把所有规范性文件纳入备案审查范围,依法撤销和纠正违宪违法的规范性文件。在财税立法方面,全国人大要更多地加强合宪性审查。此外,随着法治化水平的进一步提升,最高人民法院也应不断提升司法能力,加强有关财税规范性文件的合法性审查,甚至在某些方面,要成为人大合宪性审查的重要补充。<sup>⑤</sup>

### 三、执法维度的差距及其弥补

财税法治国家的建设,需要通过有效的财税执法来落实;财税立法的生命同样在于实施。财税执法的效果,对于整体财税法治的实现至为重要,因此,全面落实法定原则,不仅要体现在立法层面,也要体现在执法层面。<sup>⑥</sup>

但是,我国各级政府在财税执法过程中,恰恰存在突出问题,与财税法治国家的要求存在较大差距。例如,在财政执法方面,预算刚性不足问题始终备受关注,尽管一直强调要严格执行法定预算,但频繁的预算调整并不鲜见,甚至还出现过当年备受诟病的未经预算调整程序而实施的4万亿投资计划。此外,转移支付等预算支出随意性较强,政府采购质次价高,等等,都是在财政执法方面广受批评的问题。又如,在税收执法方面,国家的财税主管部门一方面强调税权要高度上收中央,另一方面又违反税收法定原则越权变通相关税收立法;而地方政府及其财税部门违法征税的问题虽然已得到遏制,征

<sup>④</sup> 与此相关联,由于在整个经济法领域都涉及基本财产权的保护,因而包括财税法在内的各类经济法的立法,也都必须与宪法保持一致性。相关探讨可参见张守文:《宪法与经济法关系的“经济性”分析》,载《法学论坛》2013年第3期。

<sup>⑤</sup> 随着司法体制改革的推进和法院职能的扩张,以及《行政诉讼法》的修改,从未来的发展趋势看,法院应当在合法性审查方面承担更多的任务。

<sup>⑥</sup> 落实法定原则不仅要体现在立法层面,也要体现在执法层面。其实,即使在立法层面,税收法定原则落实的也很不够。2015年《立法法》的修正,虽然意在体现税收法定原则,但实际上体现的并不完整,仍需要进一步改进。

收“过头税”问题已明显减少,但地方出台的各种名目的税收优惠问题仍较为突出。<sup>⑦</sup>此外,由于地方政府在招商引资过程中先“许诺优惠”而后不能“兑现优惠”所导致的各类纠纷也越来越多,既严重损害了地方政府的形象和公信力,也严重违反了税法上的诚实信用原则。<sup>⑧</sup>

财税执法上的诸多问题,会直接影响市场的资源配置,侵害市场主体的利益,对市场经济运行和市场秩序产生较大的负面效应。要弥补在财政执法方面存在的巨大差距,就需要在高度重视依法行政的大背景下,确保政府及相关财税部门以及其他部门真正依法办事,更好地保障市场主体的“信赖利益”,从而促进市场经济的有效发展,这对于财税法治国家的建设尤为重要。

此外,作为财税执法基础的交易类型或交易模式千变万化,使财税执法领域所涉及的问题非常复杂。如何将形式与实质有机结合,在充分把握法律的价值、精神、目标的基础上,有效地、正确地进行财税执法,确立财税执法的“适度性”原则,也是建设财税法治国家需要不断解决的问题。因此,有效贯彻财税法上的公平原则或适度原则,也是弥补差距的重要方向。

#### 四、其他维度的差距及其弥补

首先,从财税司法的维度来看,相对说来,中国的财税司法还未受到足够重视,不仅不如环境司法、知识产权司法,甚至不如金融司法。事实上,财税司法确实有一定的特殊性,因而有的国家设立了专门的税务法院、财政法院或经济法院,审理相关财税法案件,这与此类案件专业性强、难度较大有关。我国的财税法制度在许多方面变动不居,财税案件总体上也较为复杂,虽然财税法方面的许多纠纷是诉前解决的,但随着对财税法主体法益保护的加强,许多案件还是会进入司法领域,因而提升司法人员的司法能力,有效解决财税纠纷,已非常重要。

随着财税案件的增加,是否要设立专门的经济庭或者财税法庭,甚至财税法院,也是值得考虑的。事实上,随着我国司法体制改革的深入,法院体系

---

<sup>⑦</sup> 正是基于此类突出问题,2013年《关于全面深化改革若干重大问题的决定》特别提出要“加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理”;国务院也专门出台《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》(国发[2014]62号),以清理整顿税收优惠过多过滥的问题。

<sup>⑧</sup> 在实践中经常存在的问题是,对于政府作出的税收优惠承诺,税务机关往往以政府的承诺违法而拒绝给予税收优惠,这与税务机关自己作出承诺后再拒绝履行是不同的。但不管怎样,实际受到损害的是市场主体的利益。在这种情况下,对于市场主体是否存在信赖利益,其利益是否应予保护,非常值得研究。

已变化甚巨,是否如同建立知识产权、环境、金融等法庭或专门法院一样,设置专门的财税法院或财税法庭?需要理论界和实务界的专家进一步探讨。当然,现有的专门法院或法庭设置是否合理,是否需要重新调整,也需要系统深入的考量。

其次,从财税守法的维度看,在财税法治国家建设过程中,守法问题非常重要,尤其是财税法律意识,对于财税法的遵循、奉行,具有重要价值。尽管作为纳税主体的市场主体在守法方面经常存在问题,但这并不意味着守法与政府无关。事实上,政府的守法问题是与执法问题是联系在一起的。不仅财税机关要在执法过程中遵守相关财税法律法规,而且,其他国家机关或者相关组织,也都需要严格遵守法律法规。

为此,要建设财税法治国家,不仅应要求市场主体、社会公众守法,还要特别强调:各类国家机关无论作为预算法主体,还是作为政府采购法主体,等等,都要严格遵守财政法的规定;同时,相关国家机关作为税法主体,也要严格遵循税法的规定,既不能违法征税,也不能违法进行税收减免或帮助相关主体实施税收逃避。其实,要求国家机关守法与要求其严格执法是内在一致的。

## 五、结 论

加强财税法治国家建设,是新的历史阶段的重要命题,对于我国整体的法治国家建设,对于我国现代治理体系的构建和国家治理能力的提升,都具有非常重要的意义。从目前情况看,与建立财税法治国家的应然目标相比,我国还有较大差距,需要针对现存的各类问题,从立法、执法、司法、守法等诸多途径加以弥补。同时,还必须看到,财税法治与其他领域的法制建设,以及政治、经济、社会等诸多领域的体制改革,均存在密切关联。对于如此重大的问题,需要从各个不同角度,进行深入研究,这也是未来财税法乃至整体经济法研究的重要课题。