

# 危机应对与财税法的有效发展

Response To Crisis And Effective Development Of Finance And Taxation Law

张守文

(北京大学法学院 北京 100871)

**内容提要:**我国为应对经济危机所采行的大量财税政策成效甚为显著,但在财税的立法体制、权力行使、透明度、程序保障、法律意识和法治观念方面却存在突出问题,已直接影响财税法的有效发展,必须系统解决;危机应对与财税法的有效发展之间具有内在关联,尤其要求加强财税法领域的风险防控、信息披露、情事变更、财税调控等理论的研究,以更好地推进财税法治,促进经济与社会的良性运行和协调发展。

**关键词:**危机应对 财税法问题 有效发展

## 一、问题的提出

发展是当代各国最重要的主题。一国的发展必须遵循规律,在整体上关注发展的协调性和可持续性,不断地防范和化解各类危机,以实现经济与社会的良性运行和有效发展;同时,一国的发 展需要大量的公共物品的供给,因而离不开国家财政的支撑,而财政的法治化水平,则直接关涉经济与社会的全面、协调发展,影响人民的福祉和人权的实现。由此可见,对于一国的发 展不仅应关注其协调性、有效性,还应关注其与财政法治、人民福祉等方面的关联性。

从发展的协调性和有效性来看,如何防范和化解经济危机、社会危机等各类危机,无疑是持续性的重要问题。2008年以来的国际性金融危机或经济危机,作为经济运行过程中积聚的诸多问题的集中爆发,不仅严重影响经济的有效发展,还可能引发政治、社会、法律等诸多领域的危机。面对危机,只有临危不惧,相机而动,辨证施治,才可能化险为夷,转危为安。

为了应对经济危机,各国普遍采行多种经济政策,其中,财政政策尤为重 要。大量的预算支出、税收减免、国债增发、政府采购等财政政策工具的具体运用,使财政政策在危机应对方面居功至伟。而上述各类财税手段的施行,则离不开财税法的有效保障。由此便产生了危机应

对与财税法治、人民福祉等方面的内在关联。

事实上,基于法定原则,在预算、税收、国债等诸多领域,都需要严格依法行事,即使危机时分亦不得例外。正因如此,在各国应对危机的过程中,财税法的调整备受重视,财税立法得到了进一步的健全和完善。但与此同时,基于危机应对的应急性等诸多因素,背离法治精神的各类问题亦可能发生,从而使财税法制建设潜伏隐忧,如不及时调整,便可能形成财税法发展中的危机,影响财税法的有效发展。

有鉴于此,本文将着重分析我国在应对危机过程中所运用的各类财税手段,探讨其中存在的法律问题,并提出财税法的有效发展问题,强调在危机应对方面不仅要关注经济的有效发展,<sup>①</sup>还应重视化解危机的各类制度安排的合理性与合法性,尤其是作为应对危机的重要手段的财政政策和相关立法,更应符合法治精神,这样才能更好地实现财税法的宗旨。此外,本文还强调,危机的应对与财税法的有效发展,有助于财税法研究的深化;同时,财税法研究的进一步深入,也有助于促进财税法的有效发展,并有利于危机的防范和化解。因此,本文还特别提出了深化财税法研究应当进一步关注的若干财税法理论。

## 二、应对危机的主要财税手段解析

**作者简介:**张守文(1966-),男,汉族,黑龙江齐齐哈尔人,北京大学法学院院长、教授、博士生导师。

<sup>①</sup> 危机毕竟只是一个阶段性的问题,因此,危机应对必须立足长远,不能仅为了解决危机的问题,而忽视经济的长期的、协调的、持续的、有效的发展;应当以危机为契机,进一步转变经济增长方式,优化结构,这已成为人们的普遍共识。

在应对金融危机、财政危机以及整体上的经济危机的过程中,各国广泛运用了财税手段,特别是预算支出和税收减免的手段。从我国的情况看,应对危机所运用的主要财税手段,包括预算手段、税收手段、国债手段、政府采购手段、转移支付手段等。对于这些手段,可以作进一步的具体解析:

1. 预算手段。危机发生后,我国重启积极的财政政策,扩大预算支出,以通过政府公共资金的投入来解决有效需求不足的问题。国家推出的在两年时间内投资四万亿元的计划,曾引起了国内外的广泛关注,它同美国提出的七千亿美元的经济刺激计划一样,都是应对危机的直接而重要的手段。

2. 税收手段。我国为应对危机而实施的税收手段是非常丰富的,择要枚举如下:第一,在税率调整方面,国家为了促进资本市场的发展,调低证券交易印花税税率为0.1%;<sup>②</sup>为了增加税收收入,实现引导消费的目标,调高白酒、香烟的消费税税率,等等。此外,国家还调整了一系列的“准税率”,如在增值税领域,将小规模纳税人的征收率调低为3%,同时,调高出口退税率,以鼓励出口。<sup>③</sup>第二,在税基调整方面,如实行消费型增值税,调整企业所得税的扣除项目或扣除范围,同时,进行成品油的“费改税”,<sup>④</sup>等等;第三,在税收优惠方面,实施了大量的减免税,如对个人所得税中的储蓄存款利息免税,<sup>⑤</sup>等等。

3. 国债手段。国债手段早已成为应对经济波动的重要措施,<sup>⑥</sup>我国在2007年就决定分期发行1.55万亿特别国债。此外,在我国实施的4万亿元投资计划中,有相当部分资金来自国债的发行。在应对经济危机的过程中,无论是赤字的弥补,<sup>⑦</sup>还是对内需的拉动,国债手段都具有重要的作用。

4. 采购手段。政府的公共采购,直接影响到广大市场主体的利益,以及市场整体的繁荣和复苏。采购手段的运用,不仅关系到微观主体的权益,也关系到国家利益和本国经济的发展,它能够一定程度上起到宏观调控

的作用。是否可以优先采购国货,<sup>⑧</sup>采购的规模、比例、数量如何等等,不仅是国内法上的重要问题,甚至还涉及国际经济和法律的协调。<sup>⑨</sup>

5. 转支手段。政府采购和转移支付,虽然同为预算支出的重要形式,但其性质、领域等毕竟不同。在危机应对方面,既要有直接影响市场主体的生产经营的政府采购,也要有最终对广大居民的生存和消费产生重要影响的转移支付。因此,国家在社会保障和相关补贴等方面的转移支付,是应对危机、拉动消费的一个重要举措。我国政府已经在社会保障方面投入很多。仅在医疗保障方面,国家就提出了拟投入8500亿元的计划。此外,养老保险的统筹层次的提高,以及保障覆盖面的进一步扩大等方面,都需要国家的大量投入。

上述几类手段,都是非常直接的财税手段。其实,其他的许多政策工具也都直接或间接地与财税手段有关。例如,为了应对危机,我国提出了十大产业的调整和振兴规划,<sup>⑩</sup>这些规划的出台,看似产业政策或规划手段,但其中大量涉及财税手段的支持。即使是货币政策,也需要与财政手段相协调。可见,财税手段对于应对危机确实非常重要。

从上述简要列举的各类手段来看,我国应对危机所采行的财税手段是丰富多彩的,其中既涉及预算、税收等基本手段,也涉及其它的辅助性的手段;既涉及直接的财税手段,也涉及融入其它经济政策中的间接的财税手段。因此,对于各类财税手段的具体运用及其化解危机的重要作用,还需全面、客观地分析和评价。

在强调法定原则的情况下,上述各类财税手段的采行,都离不开法律的确认和保障;上述各类手段的运用过程,同时也是财税法实施的过程。因此,透过上述各类措施的确定和实施,不仅可以看到财税法制建设取得的成就,更能看到其存在的问题,从而有助于探寻其未来完善的基本路径。

<sup>②</sup> 2008年9月18日,财政部、国家税务总局宣布,从次日起,调整证券(股票)交易印花税征收方式,将现行的对买卖、继承、赠与所书立的A股、B股股权转让书据按千分之一的税率对双方当事人征收证券(股票)交易印花税,调整为单边征税,对受让方不再征税。

<sup>③</sup> 2008年10月21日,财政部、国家税务总局联合发出《关于提高部分商品出口退税率的通知》,适当提高纺织品、服装、玩具等3486项商品的出口退税率,约占海关税则中全部商品总数的25.8%。

<sup>④</sup> 2008年12月5日,国家发改委、财政部、交通运输部和税务总局联合发布《成品油价税费改革方案(征求意见稿)》。该方案明确,原来征收的公路养路费等多项收费改为征收成品油消费税。成品油价税费改革已于2009年1月1日起实施。

<sup>⑤</sup> 国务院公布,自2008年10月9日起,对储蓄存款利息所得暂免征收个人所得税。

<sup>⑥</sup> 特别是在1998年因金融危机和洪涝灾害而使赤字大增的情况下,我国开始大量增发国债,用以应对经济波动,拉动内需。

<sup>⑦</sup> 由于经济危机等诸多因素,我国在2009财年安排的赤字达到空前的9500亿元,其中中央财政赤字为7500亿元。如此庞大的赤字规模,构成了国债发行方面的巨大压力;同时,对于国债的合理规模、地方债的发行等问题,又引起了各界的广泛关注。

<sup>⑧</sup> 美国为应对危机曾提出优先采购本国货物,引起了国际社会的广泛关注。

<sup>⑨</sup> 政府采购涉及许多行业和领域,因而政府采购法与许多行业法密切相关,涉及与《铁路法》、《公路法》、《建筑法》、《国防法》等许多法律的协调。同时,在经济全球化的背景下,WTO成员方之间有关政府采购的国际协调亦非常重要。

<sup>⑩</sup> 钢铁、汽车、电子、纺织、物流、有色金属、装备制造、石化、轻工、船舶等十大产业的“调整和振兴规划”的实施,都直接或间接地与财税政策相关。财税政策对于上述十大产业以及相关产业结构调整所起到的重要作用正日益显现。

### 三、从危机应对看我国财税法制建设存在的问题

考察上述为应对危机而采行的各类财税手段,可以发现我国财税法制建设方面存在的突出问题。尽管对此已有人予以关注,但学界和实务界仍需进一步予以梳理和深化。目前,我国财税法制建设领域存在的问题很多,但下列问题尤其值得关注:

#### (一) 立法体制问题

财税立法体制问题是人们探讨多年的老问题,但也是历久弥新的重要论题,其核心是财税立法权的配置问题。依据严格的法定原则,按照“法律保留”和“议会保留”的要求,财税立法权应主要由立法机关行使,政府经由法律或立法机关的授权,方可行使部分财税立法权,且不应成为财税立法权最重要的享有者。即使考虑现实的调控需要,以及危机的应对等问题,并因而提倡“动态”的法定原则,也须注意对政府财税立法权的限定,<sup>①</sup>这样才能使财税法上的法定原则既能保持其合理内核,又能与时俱进;既能够解决经济生活中亟待处理的问题,又能够符合法治精神的基本要求。

从危机应对所采取的各类手段来看,政府在财税立法权方面的强势地位非常突出,这与历史上政府立法权过大,以及现实中应对危机的需求急迫均有关联。无论是税收减免的安排,还是税基、税率调整等,各类课税要素的变动,本来都应实施“法律保留”,但由于历史和现实的双重因素影响,实践中往往由国务院甚至其职能部门直接操作。长此以往,财税法的有效发展必受影响。

因此,尽管为应对危机而采行的手段具有一定的经济上的合理性,但有些措施是不符合法治精神和法律规定的,不能将其长期化、固定化。只有从根本上解决立法体制的问题,明确界定和配置相关主体的立法权,并确保依法行使,才能更好地推进财税法自身的发展。

#### (二) 权力行使问题

在应对危机过程中所采行的各种财税手段,涉及多种权力的行使,其中较为重要的有预算支出权、预算调整权、税基税率调整权、税收优惠决定权、国债发行权、采购调控权、转移支付权,等等。上述权力的配置,在立法上已有基本规定,但在具体行使时,却可能存在越权、滥用权力等问题,导致某些主体的权力行使不充分、不完整、不及时,并因而产生许多负面影响。

例如,在上述的4万亿投资计划中,中央政府要增加支出1.18万亿,由此使原来收支较为平衡的预算失衡,导

致中央预算的赤字大增,从而涉及巨额预算调整。由于4万亿的投资计划如此巨大,且涉及两年共计1.18万亿的预算调整,因而无论是从重大投资计划的角度,还是从预算调整的角度,都应由全国人大常委会依据其预算调整审批权进行审批。但实际情况却是此次投资计划的出台和预算调整,仅由国务院常务会议作出决定,并未经过全国人大常委会审批,其在权力行使上的问题是显见的。这也是4万亿投资计划推出不久,即在法律上广受诟病的重要原因。其实,如果全国人大常委会能够及时、充分地行使预算调整的审批权,则可使如此重要的危机应对措施在形式上具有合法性,并由此得到更好的遵从。

4万亿的投资计划,同国债发行权的行使也有密切关联,毕竟在因扩大预算支出而使赤字大增的情况下,国债必然会成为弥补赤字的至为重要的手段。如前所述,早在2007年,我国就决定发行1.55万亿特别国债,因发行规模大且跨越数年,当时全国人大常委会曾专门予以审批,<sup>②</sup>从而至少在形式上符合国债发行审批权的行使要求。通常,依据国债法定原则,为了更好地体现监督,所有的国债发行,无论是否是用于应对危机,都应由国家立法机关行使其国债发行的审批权,政府部门不得越权自行批准,否则即违背宪政的基本精神。

4万亿的投资计划,与采购调控权也密切相关。国家制定巨额投资计划,就是为了拉动内需,调整结构,恢复经济,而投资计划的重要实现形式则是政府采购。由于政府采购向哪些领域倾斜,以及国货是否享有优先购买权等,会影响不同行业、不同地区、不同国家的产品销售以及经济复苏,因此,采购调控权同样非常重要。

4万亿的投资计划,只是我国应对危机的一类手段,其中涉及的诸多财税法问题,特别是权力行使问题,确实值得深思。例如,对于上述的预算调整审批权,我国《宪法》和《预算法》的规定非常明确,但却存在权力主体行权落空或行权不到位的问题。又如,国债的发行审批权同样应由立法机关来行使,并且在历史上已由其行使,但在应对危机时似乎行权不畅。至于上述的采购调控权,则在总体上尚未完全将其作为相对独立的权力来对待,因而还缺少宏观或整体上的行权机制。而这些不足,无论是对于整体的危机应对,还是对于经济的有效发展,最终都会产生负面影响。

此外,我国为应对危机而采取的诸多税收措施,包括所谓的结构性减税、增值税转型、消费税调整、产业调整

<sup>①</sup> 2009年6月27日,全国人大常委会通过了《全国人民代表大会常务委员会关于废止部分法律的决定》,其中包括1984年9月18日通过的《全国人民代表大会常务委员会关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》,但是,全国人大常委会1985年的授权决定仍然有效。1985年的《全国人大常委会授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定或者条例的决定》,使国务院的税收立法权进一步扩大,尽管更多地体现了“动态”的法定原则,但却缺乏对财税立法权的必要限定。

<sup>②</sup> 根据《全国人民代表大会常务委员会关于批准财政部发行特别国债购买外汇及调整2007年末国债余额限额的决议》,财政部发行1.55万亿元人民币特别国债,这是建国以来我国发行数额最大的一笔特别国债,主要用于配合解决金融领域存在的流动性过剩等问题。

与振兴规划中的税收安排等,涉及税收优惠决定权、税基确定权、税目税率调整权等财税法上的重要权力。对于上述权力的行使,税法已有基本规定,但在具体行使上仍存在一些问题。如前所述,目前这些权力主要由国务院及其职能部门行使,尽管便于及时应对经济领域出现的问题,但与法治精神的要求则相距甚远。此外,由于经济危机使税收减收因素增加,而税收增收需求加大,因此,依法征管的问题会日益突出,对税收征管权的行使必须做出应有的限定。

上述各类财税法上的权力,作为法定职权,各类有权主体必须积极行使,既不能放弃,也不能超越,或滥用。只有各司其职,各依其轨,既有监督,又有协调,依法行权,才能实现财税法制的根本目标。

### (三) 透明度问题

透明度直接影响相关主体的信息权。财税透明度直接关涉公民权利、纳税人权利。财税立法与执法的透明度,因其与相关主体的基本权利直接相关,历来备受瞩目。无论是正常状态,还是危机时分,都必须保持财税领域基本的透明度。<sup>⑬</sup>

从现实情况看,我国财税立法的透明度迫切需要进行提高。财税立法毕竟关系到国民的基本财产权,直接影响国家利益、社会公益和私人利益,因而不可不慎。在一定意义上说,财税立法要体现国家与国民之间的利益协调与平衡,如果把财税立法视为国家与国民之间的一种广义上的“协议”,则由于此类“协议”影响至为深远,因而必须透明,尤其应让公众知道某种财税立法为什么要出台,立法背景是什么;同时,财税立法的基本内容要通过广泛征求意见,充分协调各方利益诉求,才能使财税立法更好地体现民众的意志和国家的意志,才更加具有执行力和可操作性。

在应对危机的过程中,我国对财税立法的透明度亦时有关注。例如,在进行成品油的“费改税”的过程中,曾广泛征求社会各界的意见,至少在形式上注意了透明度,只不过当时征求意见的时间较短,以至于有人认为过于“形式主义”。但类似的“形式主义”的立法参与却并不普遍。例如,非常重要的增值税、消费税、营业税三大税收暂行条例的修订,就没有广泛征求意见。其他税收立法领域的“神秘主义”亦屡见不鲜。

上述财税立法透明度较弱的问题,会在很大程度上影响财税执法,使执法的依据和效果令人质疑。与此同

时,财税执法方面的透明度问题,也非常值得关注。如转移支付的数额、方向、绩效等执行中的不透明问题,因危机而在税收征管领域征收“过头税”的问题,等等,都已引起关注。至于各级预算支出的透明度不够等“老问题”,仍未完全解决<sup>⑭</sup>。如果能够增强财税执法的透明度,加大各个方面的监督力度,则财税执法方面的许多问题,将会得到更好的解决。

我国目前已实施《政府信息公开条例》,对于增进立法和执法的透明度有一定的促进作用。依据该《条例》,有关财税方面的许多信息,都应依法公开,<sup>⑮</sup>这无疑有助于推进财税法制建设的进一步完善。

### (四) 程序保障问题

无论是立法分权还是权力行使,无论是财税透明度的提高还是公众参与域的扩大,都离不开程序保障。财税法的重要性和现代性,要求把实体法规范与程序法规范“熔于一炉”,因此,在财税立法中会涉及大量的程序法规范。尽管如此,程序保障问题仍然较为突出。

例如,在发生经济危机等紧急状态下,应该有政府进行财税调控的应急程序,包括在什么情况下,由哪个主体启动应急程序,由哪个主体提出应急预算支出方案,由哪个主体审批,由哪个主体执行,由哪个主体监督,等等;具体的应急委员会如何组成,如何讨论,如何决策,都需要有程序保障。上述的4万亿投资计划的出台,也涉及程序保障问题<sup>⑯</sup>。如果4万亿投资的程序持续不清,就会导致“跑步钱进”之风愈演愈烈,从而严重影响资金的使用效益。

此外,各类主体的财税调控权的行使,也都需要程序保障。无论是国债的发行调控,还是税基、税率的调整;无论是税收优惠的确定,还是转移支付的施行,等等,须臾也离不开程序保障。但上述宏观调控行为的实施,尚缺少公开、细致的程序安排,因而不可能做到全面的依法调控。在人治因素较多的情况下,财税法治自然难以全面实现。

上述的程序保障,直接影响财税立法和财税执法,影响各类财税调控权的行使,并进而影响财税透明度。如果财税法制建设的各个环节都能够按照公开、细致的程序展开,则自然会提高财税透明度;同时,由于财税透明度直接关涉公众的知情权、参与权、监督权等重要权利,因此,为了保障公众的各类宪法性权利,以及财税法上的权利,必须在程序保障上作出相应安排。

<sup>⑬</sup> OECD国家和IMF等国际组织对财政透明度非常关注,并注重以多种立法形式加以规范。可参见国际货币基金组织编:《财政透明度》,人民出版社2001年版。

<sup>⑭</sup> 此类问题在广东、上海等地的实践已经引起了广泛关注。国务院已提出争取经过两三年的努力将中央部门预算向社会公开。

<sup>⑮</sup> 2009年1月7日,上海律师严义明分别向国家财政部和发改委提交了信息公开的申请,其内容包括财政预算和决算的信息的公开和四万亿元经济刺激计划进展情况的公开。这体现了对财税透明度的关注。

<sup>⑯</sup> 我国一直在酝酿制定《政府投资管理条例》,投资决策程序是其中非常重要的内容。

可见,程序保障对于更好地进行财税立法和执法,对于各类主体有效行使各类财税调控权,对于提高财税透明度,对于保障公众的各类相关权利,都至为重要。唯有切实提高程序保障水平,才能更好地推进财税法的有效发展。

#### (五) 法律意识与法治观念问题

随着国家法制建设的日益完善,社会公众的法律意识和法治观念也在不断提高和增强,这无疑重要进步。但与此同时,还要结合应对危机过程中存在的问题,审视目前在法律意识和法治观念方面存在的不足。

例如,在各类财税调控权的行使过程中,不仅要求社会公众有较强的法律意识,还尤其要求行使调控权的国家机关的领导及工作人员有较强的法律意识。正确的法律意识对于形成法治观念非常重要。能否真正地依法办事,能否把一切调控行为纳入法制的轨道,对于实现调控目标无疑非常重要。如果能够把部门利益、地区利益与国家全局的整体利益统一起来,如果能够在行使各类财税调控权的时候,注意均衡保护各类主体的权益,则财税法调整的整体效果会更好。

总之,上述财税法制建设方面的诸多问题,在未发生危机时也存在,只不过有些问题在危机应对的过程中体现得更为突出。只要针对上述问题的成因,不断完善财税立法体制,解决好各类财税调控权的配置和行使问题,不断增强财税透明度,并加强程序保障,提高法律意识和增强法治观念,就会大大有助于解决财税法发展中的问题,避免发生法律危机,就能够通过加强财税法制建设,促进财税法的有效发展。

#### 四、推进财税法的有效发展

财税法的“有效发展”,是一个值得关注的重要命题。<sup>①</sup> 财税法作为一国法律体系中的重要法律部门,如何发展,如何有效地发展,对于整体的法制建设,对于相关领域的学术研究,都有重要意义。为此,前面已经结合应对危机所采取的财税手段,探讨了影响财税法有效发展的具体问题,下面有必要结合前述问题,对“有效发展”作进一步提炼,明确“有效发展”的内在要求和重要价值,从而更好地推进财税法的有效发展。

在“有效发展”方面,所谓“有效”,一方面强调财税法必须符合规律、符合民意、符合法治精神,从而使其合法有效;另一方面,也强调财税法的发展必须关注财税法的整体,考虑财税法系统内部的协调,重视财税法自身的可持续,从而使其发展更有效率,也更有效益。

在“有效发展”方面,所谓“发展”,强调的不仅是数量的增长,更是质量的提高。因此,财税立法并非越多越

好,而是应着力解决前述各类问题,包括:第一,立法体制要协调。立法权的分配要协调好,各级各类立法主体依法行使各自的立法权,有助于财税法体系的内在和谐统一。第二,各类权力配置要和谐、得当。只有各类权力,尤其是各类财税调控权配置得当,相关主体充分、及时、完整地行使权力,才能有效地实现财税法的目标。第三,要增强财税法的透明度。透明度体现的是相关主体之间的沟通,财税法制系统只有能够有效地输出、反馈,并加强系统输入,才可能持续地运转。第四,要加强程序保障。没有程序保障,财税法的制定和实施就会出现失序和失范;同时,在程序保障之下,财税法的运行会更有效率,也更有效益。第五,要提高法律意识,增强法治观念。法律意识和法治观念对上述各类问题的解决都非常重要,直接影响着财税法的有效发展。

依据“有效发展”的上述内在要求,可以分析财税法制建设诸多方面的得失。例如,近些年来,国务院及其职能部门制定了大量的财税法规、规章,同时,在其他法律中亦隐含大量的财税法规范,财税立法的总体数量不可谓不多。但是,单纯的立法数量并不必然意味着财税法的发展,更不意味着财税法的有效发展。因为这些立法的系统性还不够,财税法系统所应有的结构、层级、功能、协调性等方面还存在很多不足,高层次的立法还不多,有些重要的立法甚至尚付阙如;不同层级以及相同层级立法之间的协调性还不够,立法上的交叉、重叠、抵触、冲突等还时有发生,财税法系统整体功能的发挥尚存很大空间。上述问题的存在,表明财税法的有效发展尚需进一步推进。

推进财税法的有效发展,在经济、法律等各个领域都具有重要价值。一方面,财税法的有效发展,有助于促进经济的有效发展,特别是大量财税调控措施的依法推出。各类财税调控权的有效行使,都有助于防范和化解经济危机,并且,在应对经济危机(特别是金融危机和财政危机)的过程中,财税法自身也能够得到进一步的发展。另一方面,财税法自身的有效发展,推动了财税法制的健全和完善,使财税法的运行更加符合法治的基本精神,从而有助于解决财税法发展中可能产生的各类突出问题,化解可能产生的各类危机,进而对于整体的法制完善,对于有效实现法治,同样具有重要价值。

要推进财税法的有效发展,应解决好量与质、形与神等诸多方面的关系问题。在量与质的关系方面,不能单纯重视立法数量,尤其应注意提高立法质量;在形与神的关系方面,不仅要使许多财税立法具备一般的法律外观,还尤其要使其在实质上体现宪政的精神、法治的精神,确

<sup>①</sup> 与此相关的是财税法理论的有效发展,这同样是一个值得关注的重要问题。对此类问题笔者曾作过简要讨论。参见张守文:《论经济法理论的“有效发展”》,载《法商研究》2005年第1期。

保财税法是合法有效的。因为违反宪政精神、法治精神的恶法,数量越多,危害越大。

要推进财税法的有效发展,不断提高财税法的立法质量和执法水平,还应当注意“全面、协调、可持续”,<sup>⑩</sup>从财税法整体的角度考虑其发展。只有基于财税法系统的整体,才能更好地考虑协调的问题,做到主要法律齐备,各类立法配套,相互之间互补而不冲突,且能形成整体合力。同时,只有体现法治精神,反映民众诉求,体现经济规律,财税法才是可持续的,才能得到有效发展。

### 五、财税法的有效发展与财税法研究的深化

如前所述,只有不断地防范和化解经济危机,才能更好地促进经济与社会的协调发展与有效发展,而在应对经济危机过程中所采取的各类财税手段,都需要财税法的保障。事实上,财税法的有效发展,财税法治水平的提高,非常有助于防范和化解经济危机,也有助于财税法研究的进一步深化。同时,财税法研究的深化,会进一步促进财税法的有效发展,并更好地防范和化解经济危机。

前述在应对危机过程中所显现出的财税法制建设方面的诸多问题,都需要学界进一步深入探讨,这对于财税法研究的深化非常重要,其中涉及的如下几类财税法理论,尤其需要进一步深入研究:

#### (一) 风险防控理论

从风险防控的角度说,财税法是重要的风险防控法。财税法之所以能够防范和控制经济社会运行过程中的风险,是因为财税法具有特定的功能。由于分配收入、配置资源(或宏观调控)、保障稳定,是财政或税收的基本功能,而财税法则能够通过保障收入的有效分配,使国家、企业、个人等各类主体各得其所,来保障经济公平和社会公平;通过保障资源的有效配置以及有效的宏观调控,来促进经济和社会的良性运行;通过兼顾公平与效率,保障基本人权,促进企业等各类主体的发展,来增进经济和社会的协调和稳定发展,从而在一定程度上防范和化解经济风险和社会风险等诸多风险,因此,财税法是重要的风险防控法。

不仅整体上的财税法对于经济运行过程中的相关风险具有防控功能,而且,具体的财税法制度也能够防控具体的财税风险。通常,财税风险包括预算风险、税收风险、国债风险、采购风险、转支风险等,这些风险都需要通过财税法上的相关具体制度来加以防控。

其实,如同私人经济主体一样,国家作为公共经济的主体,也需要防范风险和危机。财政法上的财政风险,与

预算支出过大、债务负担过重、税负过重或税收不足等有直接关联,因此,有效地解决赤字规模过大、债务依存度过高的问题,有效解决税负不公以及由此产生的征收不可持续等问题,是非常重要的。在制度建设上,尤其应当关注收支平衡,特别是转移支付和政府采购规模,以及征税和发债规模等问题,通过优化税法、国债法、收费法等制度设计,确保形成良性的“取予关系”。

基于上述理论认识和现实需要,在未来的财税立法中,结合《预算法》的修订和《国债法》的制定,结合多部税收法律的出台,需要进一步强化预算平衡与预算调整、赤字与债务规模控制等制度,使预算的编审与执行,以及国债的发行与回收等制度安排更加规范;此外,由于课税努力与税负公平影响着国家的征收和国民的遵从及其引致的税收风险,因而需要进一步关注税法制度的合理性与合法性,关注税法上的可税性理论。

#### (二) 信息披露理论

众所周知,当今的风险社会在很大程度上与信息的不充分、不确定直接相关。为了解决信息的不确定所带来的风险,在许多法律领域都需要确立信息披露制度,以保护各类主体的知情权,如纳税人的知情权、投资者的知情权、消费者的知情权,以及管理者的知情权,等等。加强信息披露,对于防范、化解各类风险和危机具有重要作用。因此,无论是研究危机的应对,还是研究财税法的发展问题,都应关注信息披露理论。<sup>⑪</sup>

财税法上的信息披露,包括国家向国民的信息公开,也包括国民向国家的信息报告,其核心是国家或国民的知情权问题。通常,人们更加重视的是国民的知情权。例如,在预算法领域的预算知情权问题,一直引人注目,对此前已述及;此外,在纳税人权利方面,通常也把纳税人的知情权作为一项重要权利。<sup>⑫</sup>至于在国债的发行、使用方面,以及转移支付、政府采购、政府收费等方面的知情权,同样非常值得重视。

除上述国民的知情权以外,为了加强管理,国家也需要获取相关信息,因此,在许多制度中,对国家的知情权也有大量规定,尤其要求企业、个人等主体应当对其经济活动、收益情况以及其他相关情况进行申报、报告,从而使国家可以在征税、收费、发债等方面做出判断,同时,也可以在财政支出方面做出安排。

需要注意的是,对国民的知情权一般是从权利的角度加以规定的,而对国家的知情权,在许多情况下是从国

<sup>⑩</sup> 在这个意义上,有效发展与科学发展是内在一致的,都是运用系统分析方法必然提出的要求。

<sup>⑪</sup> 值得注意的是,信息维度同样是财税法研究的重要维度,同时,加强财税法领域的信息理论与制度的研究,还有助于推进信息法学的发展。

<sup>⑫</sup> 无论是我国还是其他一些国家,都比较重视纳税人的知情权,这是纳税人行使其相关权利的重要基础。为此,在国家税务总局于2009年11月6日发布的《关于纳税人权利与义务的公告》中,也将纳税人知情权作为第一项重要的权利加以明确。

民信息义务的角度来加以规定的。例如,我国现行税法规定的纳税人的知情权,主要是了解国家税收法律、行政法规的规定以及与纳税程序有关的情况的权利,具体包括办理税收事项的时间、方式、步骤以及需要提交的资料,应纳税额核定及其他税务行政处理决定的法律依据、事实依据和计算方法,发生争议时可以采取的法律救济途径及需要满足的条件,等等。

与上述知情权相对应,现行税法制度还规定了纳税人的信息义务,包括及时提供信息的义务,即纳税人除了通过税务登记和纳税申报提供与纳税有关的信息外,还应及时提供其他信息,如经营情况变化、遭受各种灾害等特殊信息。此外,纳税人还有报告其他涉税信息的义务,包括与关联企业之间的转移定价信息的报告义务,对抵押权人、质权人的欠税情况说明义务,企业合并、分立的报告义务,全部账号的报告义务,处分大额财产的报告义务,等等。

无论是哪类主体的知情权,都需经由充分的信息披露才能实现。为此,需要对税法上的信息披露实体制度和程序制度加强研究,并提炼出较为系统的信息披露理论。

### (三)情势变更理论

金融危机或经济危机带来了重大的情势变更,它不仅严重影响私人契约的履行,也会使原来形式上收支平衡的预算发生失衡,从而影响国家预算的实施。因此,我们不仅要关注情势变更的法理在私法领域的运用,同样也要考虑其在税法等公法领域的运用,并提炼税法领域的情势变更理论。

情势变更所带来的税法问题是多方面的,如预算调整问题、预算支出优先权的变化问题、税收制度的微调应对问题、特别国债的发行问题、财税程序法的完善问题,等等。这些问题涉及税法的许多重要领域,是税法制度建设的重要内容,需要进行深入研究。

研究税法领域的情势变更理论和制度问题,要考虑情势的重大性、变更的不可预见性、整体的情势变更的广泛性等诸多因素,并基于税法所具有的实体法和程序法紧密相关的自足性,提出情势变更的构成要件,分析财税事项变更的程序、权义调整、责任分担等问题,以进一步丰富税法理论。

### (四)财税调控理论

在危机应对和税法的发展过程中,财税调控无疑是非常重要的问题。但从总体上说,从税法的角度所进行的财税调控理论和制度的研究都还很不够。如果仅是从宪法、行政法等视角来研究税法,则不利于财税调控理论的提炼;如果基于经济法、社会法等现代法的视角,则有助于财税调控理论的研究。无论从各国的制度实践,还是从税法理论拓展的角度,都需要进一步加强

对财税调控理论的研究。

### 六、结论

本文着重对危机应对过程中所采用的各类财税手段进行了解析,并针对这些财税手段的法律保障,提出了我国在财税法制建设方面应予关注的五类重要问题。这些问题若不能有效解决,就会影响税法的有效发展,甚至会引发税法的危机,因此,必须高度重视并着力解决。

应当承认,在危机应对的过程中,财税手段确实具有特别重要的作用,但其作用的发挥,离不开税法的有力保障。为此,必须解决好立法体制问题、权力行使问题、透明度问题、程序保障问题,以及法律意识和法治观念问题,不断提升税法制度的合理性与合法性,这样,才能推进税法的有效发展,解决好经济、社会、政治、法律等领域的相关问题,防范和化解可能发生或已经发生的各类危机。

税法的有效发展作为一个重要的命题,需要学界和实务界深入研究。危机应对与税法的有效发展之间存在着密切关联:一方面,危机应对为税法的有效发展提供了重要契机,有助于人们进一步明确何谓有效发展,为什么要有效发展,以及如何有效发展等问题;另一方面,税法的有效发展,客观上为经济、社会等领域的有效发展提供了重要的法律保障,有助于防范和化解经济危机、社会危机等各类危机,对于解决税法发展中的问题,以及可能发生的法律危机,尤其具有直接而重要的作用。

无论是危机应对,还是税法的有效发展,都有助于推动税法理论的深化;同时,税法理论研究的深入发展,又会进一步推动税法的法治化水平,促进税法的有效发展,并进一步推进经济与社会的良性运行和协调发展,从而有助于防范和化解风险和危机。从危机应对、税法有效发展及其与税法理论研究的关联来看,在税法理论研究方面,应当进一步加强风险防控理论、信息披露理论、情事变更理论和财税调控理论的研究,这对于推进税法理论的整体发展意义甚巨。

总之,通过应对经济危机的财税手段及其法律问题的解析,有助于更加清晰地认识加强财税法治、推进税法的有效发展,从而促进经济与社会良性运行之必要;同时,危机应对与税法的有效发展,也对税法理论研究的深化提出了要求并指明了方向。税法学界应当以此为契机,更加重视税法的理论创新,不断提高税法理论的解释力和指导力,这也是新时期税法学研究的重要使命和必由之路。

(责任编辑:苗延波)