

财税法在国家治理现代化中的担当

● 刘剑文 侯 卓*

【内容摘要】 十八届三中全会高度强调财税法治在现代国家治理中的历史担当。财税法在不同的国家形态下具有不同的价值和功能定位,而财税法的变革又往往成为国家发展和社会进步的先声与推手。相较于其他改革路径,财税法治是我国民主法治进程中共识最大、阻力最小、最容易操作的优选路径。在民主法治精神下,财税法强调公共财产、理财治国、财政控权、纳税人权利保护的观念。财税体制改革是推进全面改革的突破口和“牛鼻子”,是理顺立法与行政、中央与地方、权力与权利关系的重要抓手。目前,设税权回归全国人大与预算权合理配置是我国财税法治建设的两大焦点问题。

【关键词】 财税法 民主法治 改革路径

习近平总书记指出,实现中华民族的伟大复兴是中华民族近代以来最伟大的梦想。^① 如何更加重视以法治推动和保障中国梦的实现是全国各族人民共同关心的话题。改革开放以来,在党的坚强领导下,我国在推进中国特色社会主义政治、经济、文化、社会与生态文明建设“五位一体”总布局方面取得了辉煌的成就。但是,我们还应当清醒地看到,随着改革进入深水区,各种矛盾正变得错综复杂,如地方债务风险不断加剧,贪腐不正之风势头猖獗,预算账本犹如雾里看花,行政管理思维仍然盛行等。在此背景下,新阶段的改革是必须的,但是改革应当向何处去、从何处着手,改革的最佳切入点是什么,是我们必须要认真思考的重大理论与实践课题。具体到政治、经济和社会体制改革方面,如何推动中国的民主法治进程就是一个核心问题。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》)为新时期的改革描绘了宏伟蓝图,对财税体制改革的路径作了浓墨重彩的勾勒。从中我们不难看出,改革是一项极为复杂的系统性工程,在诸多可能路径中,哪一条才是最佳切合中国实际的“大道”呢?其实,说到底,改革涉及的无非是“人”、“财”、“事”三大块内容,而最终可以归结到一个“财”字。可以说,依法管好了政府的“钱袋子”,也就牵住了中国改革的“牛鼻子”。由此可见,财税法治是中国民主法治建设的突破口和重要抓手。正因为如此,《决定》将财税体制的重要性摆到了前所未有的高度,即“财政是国家治理的基础和重要支柱”,“科学的财税体制是促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”。

* 作者单位:北京大学法学院。本文系国家自然科学基金重大项目“促进收入公平分配的财税法制创新研究”(13&ZD028)和国家自然科学基金重点项目“公共财政监督法律制度研究”(12AFX013)的阶段性成果。

^① 参见《习近平总书记深情阐述“中国梦”》,http://epc.people.com.cn/n/2012/1130/c64094-19746088.html,2013年3月30日访问。

一、财税法治是新时期改革与治理的优选路径

(一) 追溯历史: 财税法与国家形态的交互映照

历史上,国家形态与财税法存在密不可分的联系。封建国家中,国家被认为是君主的私人财产。相应地,皇粮国税被认为是民众天然的义务,税收征纳完全依赖于自上而下的行政命令而非遵循法律。^②在政治权力完全不受法律约束的制度架构下,税收和法律没有必然的联系。即使存在税法,也只是徒有形式或被视为统治的工具。简而言之,与封建国家形态相对应的,是“有税无法”的状态。而在17世纪和18世纪,主权在民、天赋人权的思想得到广泛传播,新兴资产阶级开始向封建王权发起挑战,其中一项重要的内容就是与国王争夺征税权。伴随着“无代表则不纳税”的呼声,英国的现代议会制度乃至整个政治制度正式奠基。从一个侧面看,近代资产阶级民主政治的建立过程就是税收法定主义萌芽与发展的过程。在实行计划经济的国家中,政府试图将整个国民经济运行纳入计划之中,将行政命令作为安排生产和分配资金、人力、利益和收入的根本手段。与此相应,税收也只是被视为行政计划的一个组成部分,是国家可以任意汲取、分配、使用的国家财产,其强制性、固定性、无偿性的属性被格外凸显。在这种情况下,财税法被定位为国家管理经济运行的工具,税收行政法几乎成为税法的同义词。^③而在法治国家中,国家机关的一切活动都必须在宪法和法律的框架下进行。与之相应,旧有的税收权力关系说的认识逐渐无法满足国家现实治理的需要。人们开始认识到,税收是一种公法上的债权与债务关系,纳税人与国家处在宪法层面上的平等地位。税收实质上是一种纳税人的公共财产,也应当由纳税人来决定如何获取、管理、分配和使用。因此,财税法也就成为了“纳税人权利保护之法”,承担起了厘清与划定国家财政权与私人财产权边界的使命。可以看到,财税法与国家形态存在交互映照的关系。财税法在不同国家形态下被赋予了不同的使命、表现出不同的特征,而财税法的变革往往又成为国家形态转型的推手和先声。

(二) 审思现今: 财税法治何以成为优选路径

近年来,学界对中国的改革路径提出了许多观点,典型的有:第一,西化模式。早期,曾有部分学者主张效仿西方式选举民主,认为“没有选举,就没有民主”^④,其核心观点是将选举的范围扩大和层级提高作为民主化的根本途径,最终实现国家领导人的直接选举。但是,这一观点把民主的内涵过分简单化,也没有考虑到我国的政治传统和现实状况,很难得到高层的认同和足够的支持。第二,精英民主模式。其观点主张先实现精英民主,再逐步发展到人民民主,希望开发民主化的体制内资源,首先发展党内民主并从中央做起。^⑤这一观点具有一定的合理性,但受众较为有限,不能很好地反映普通民众的诉求,而且有可能导致精英群体与大众群体的矛盾甚至对立。第三,基层首创模式。其观点主张通过地方先行先试来推进基层民主,再逐步向高层推广。应当承认,基层首创是我国改革中的一条重要进路,在改革开放进程中发挥了重要作用。但是,“摸着石头过河”的同时也需要“顶层设计”,特别是对于某些重大问题,更需要自上而下的全盘规划,才能保障改革的连续性与稳定性。第四,司法改革先导模式。近年来,众多法律界人士呼吁加快司法改革步伐,通过构建中立的司法体系来维护社会的公平正义。^⑥不过,司法改革是一项复杂工程,本身还需要依赖于国家机关的权力划分、独立的人事权和财权保障等先决问题。从已有的实践看,司法改革也逐步陷入停顿、甚至是倒退的局面,其发挥的功能是有限的。

面对中国当前纷繁复杂的政治、经济和社会格局,我们在探索如何走得更好的时候,不宜“胡子眉毛一把抓”,而应适当区分某一时期的改革重点和主攻点,进而稳健和有步骤地推动中国的长远发展。路径选择在很大程度上决定了改革是否能够获得成功以及能够获得多大成功。面对中国政治体制改革

^② 参见张晓君:《国家税权的合法性问题研究》,人民出版社2010年版,第80页。

^③ 参见刘剑文:《重塑半壁财产法——财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第50页。

^④ 王长江:《正确认识选举:没有选举,就没有民主》,《北京日报》2006年9月19日。

^⑤ 参见胡伟:《党内民主与政治发展:开发中国民主化的体制内资源》,《复旦大学学报(社会科学版)》1999年第1期。

^⑥ 参见夏锦文:《当代中国的司法改革:成就、问题与出路》,《中国法学》2010年第1期。

的诸多可能思路,我们需要进行认真审视,找出一条可行的最优路径。

笔者认为,无论是从必要性还是从可行性层面看,财税法治都是中国走向民主法治进程中的优选路径。一方面,就税收本身而言,强调税收法治尤为重要,因为企业和个人承担的税负并不以政府所得到的税收比重为唯一标准,行政命令体系下的征税损耗远大于法治体系。一个与大多数人印象不同的事实是,光荣革命百年后的英国税收占 GDP 的比重,是海峡对岸法国的两倍,众所周知,就在这一时期,增税成为了法国大革命的起因之一。^⑦ 更为关键的是,几千年的历史一再证明,“人”、“财”、“事”三者是不能分开的,很多时候,控制住了“财”,便控制住了“人”和“事”。财税法关涉多种利益博弈,如政府与纳税人之间的利益博弈、立法机关与行政机关之间的利益博弈、中央与地方之间的利益博弈,以及纳税人与纳税人之间的利益博弈等问题。如果把财税关系理顺了,那么中国社会的许多症结也就迎刃而解。例如,十八届三中全会公报提出,要确保依法独立公正行使审判权检察权,改革司法管理体制,推动省以下地方法院、检察院人财物统一管理,探索建立与行政区划适当分离的司法管辖制度,保证国家法律统一正确实施。从本质上看,要推动司法改革、实现法院独立,其中的关键点就在于法院的财权独立,而这又回到了财税体制改革的视野范围中。另一方面,财税体制改革路径相比其他改革路径而言,具有更强的可行性,能够最大限度地凝聚共识、减小阻力。因为“它是低调的,不会过分提高人们的期望值;它是具体的,比抽象谈论‘政治民主’更容易操作;它是务实的,可以在不太长的时间里产生看得见的变化”。^⑧ 例如,对于官员的贪腐问题,如果按照传统的严肃查办思路,或是想改革官员选拔考任制度,可能会涉及政治体制中的深层次问题,牵涉到盘根错节的利益关系,从而遭到巨大的阻力,甚至陷入困境,最终不了了之。但是,如果我们从财税法治的思路出发,控制住各级政府的财权,让公共财产的收支管理都在阳光下运行,同样可以获得良好的效果。控制住资金的来源,各级官员的“敛财冲动”将会大为降低,而控制住资金的流向,则让那些希望搞“面子工程”的官员无法筹得足够资金来给自己的脸上“抹金”。而且,由于改革公共财政收支体制并不直接触及官员自身利益,这一改革进路的阻力势必会大大减小。

还应当看到,财税体制改革不仅有利于纳税人,而且不会直接损害某些社会阶层的既得利益。再进一步看,由于所有的社会成员都属于“纳税人”范畴,因此强调财税法治从根本上看是对全体民众有利的。当然,这并不是说财税体制改革就是一帆风顺、毫无障碍的,改革注定都会遇到来自制度惯性和既得利益者等方面的阻力,但是财税体制改革无疑是各个可能选择中“投入产出比”最优的路径,是构建法治社会、推进民主法治建设的突破口和推手。

二、民主法治精神下应具有的财税法观念

民主法治作为现代国家的普遍信念,具有极为丰富的内涵,但其核心可以归纳为“控制权力”与“保护权利”。在民主法治精神的映照下,财税法的要旨也可以总结为对国家财政权的法治约束和私人财产权的法治保护。具体可以归纳或解读为若干重要理念和思想。

(一) 公共财产观

在传统观念中,谈及“财产法”时一般都指向民商法,即直接调整平等私人间财产关系的法律。但还应该看到,私人财产单有私法保护仍然是不足的,因为私人财产还可能受到国家公权力的侵夺。因此,我们将财产法分为私人财产法和公共财产法,前者如民法,划定着平等的私人之间的财产边界;后者则是财税法,划定着私人财产权与国家财政权之间的界限。之所以说财税法是公共财产法,这可以从静态和动态两个角度来理解。从静态角度看,税收、政府性基金、国有企业及其利润等都是财产,只不过它们不像私人财产那样具有排他性和独占性,而是一种公共财产;从动态角度理解,就是说财税法要

^⑦ 参见赵新宇:《2012年:增税与减税》,《凤凰周刊》2013年第1期。

^⑧ 王绍光:《美国进步时代的启示》,《中国财经报》2001年8月18日。

研究的正是公共财产的取得、管理、使用与分配中的法律问题。与“公共财产法”相对应的,就有“公共财产权”,其中最关键的就是民众参与权与监督权。既然财政资金都属于公共财产,那么财政存在的目的就应当是为了服务公众,政府应当为公众提供公共品和公共服务,纳税人对于公共财产的有关事项也应当有权表达自己的诉求,并对政府的财政行为进行有效监督。

树立公共财产理念,契合了当今的时代精神,是极为必要的。例如,中共中央“八项规定”^⑨对勤俭节约、务实作风提出了具体要求,从法律层面解读,就是要求官员不得挥霍浪费、侵占公共财产。李克强总理在中外记者见面会上提出三个“只减不增”^⑩,中央专门发文严禁5年内新建楼堂馆所,也充分表明了本届政府的治吏决心。要解决这一问题,不仅需要周密的制度建设,更需要全社会的观念转变。如果官员只是把财政资金当作政府的钱、“公家”的钱,那么他们在使用时自然倾向于恣意为之,也会千方百计“作秀”来逃避监督。只有转变观念,充分认识到财政资金是公共财产,纳税人是政府的“衣食父母”,才能从源头上刹住不正之风。也只有让民众认识到财政资金是公共财产,才能进一步唤醒纳税人意识,激发公民参与民主政治、治理国家的热情和积极性。

(二) 理财治国观

理财治国观简言之就是“理财即治国”思维。对于2012年公共财政收入超过11万亿元^⑪的大国而言,管理好国家的“钱袋子”无疑就是治理国家的重要内容。要想“理好财”,就需要规范、有序地进行国家“理财”活动,而这首先就要求“依法理财”。建构一个规范、完整和科学的财税法律体系,既能遏制政府的公权向私人经济领域扩张的冲动,又能避免政府在财政活动中因为规范漏洞而出现寻租现象,从而使政府能够做到财政收入合理、合法与合宪,财政支出公开、公平与公正,财政管理有规、有序与有责。因此,这便要求我国加快财税立法进程,完善财税法律体系,使重要的、基础性的财税事项都做到有法可依。在此基础上,再进一步提高立法的科学性、民主性,提高立法质量,加强法律实施过程中的监督,从而实现良法善治,从财税法制走向财税法治。具体来说,国家机关要树立理财治国理念,自觉地将理财活动纳入到法律框架之下,并关注纳税人的权利实现,有关政府机关也应将自身与纳税人之间的关系由管理关系逐渐过渡为服务关系;同时,纳税人也应提高自身的财税法治意识和法律遵从度,明确自己的主体地位,积极参与到国家的理财活动中来,关注税款的征收和使用,并积极运用法律武器,维护自身的合法权益。

应当看到,我国政府目前尚未很好地将财政收支纳入到法治轨道中。例如,我国的财政支出决策机制在很大程度上是建立在政府部门博弈的基础之上,而各级党委和政府的领导事实上就是这些博弈的仲裁者。^⑫在这种情况下,财政支出很大程度上处于“人治”状态中,而作为地方国家权力机关的人大却无力承担起应有的决定和监督重任。财政监管鞭长莫及导致专项转移支付成为“问题资金”的重灾区,就是一个鲜活的写照。在这一背景下,强调“理财治国”更具有深远而重大的社会意义和深刻的现实意义。李克强总理在国务院第一次廉政工作会议上强调,必须要“管好钱财,筑牢预算约束力的防线”,并且要求“政府必须首先过紧日子”,^⑬正是将管理好“钱袋子”放在了突出的位置上。强调政府“理财”活动的合法化、规范化,是与民主、法治的核心价值一脉相承的,不仅有助于推动我国的法治建设,也能够促进社会资源配置的优化和基本公共服务体系的均衡化,从而顺应民生建设、人权保障和社会和谐的要

^⑨ 参见 http://baike.baidu.com/link?url=1Ki18EvOsbVj5vdQtB6jbDgHFYSyqXgW-WIgwNWXyCl0wRNjpuqte5cw96rTpeoPkLvvRHmPxAVXnWdZ6cD6x_, 2013年11月4日访问。

^⑩ 2013年3月17日,国务院总理李克强在中外记者见面会上表示本届政府要约法三章:一是政府性的楼堂馆所一律不得新建;二是财政供养的人员只减不增;三是公费接待、公费出国、公费购车只减不增。这三条中央政府要带头做起,一级做给一级看。

^⑪ 参见庞东梅:《2012年全国公共财政收入超11万亿元》, <http://news.hexun.com/2013-01-23/150468967.html>, 2013年1月23日访问。

^⑫ 参见郭维真:《中国财政支出制度的法学解析——以合宪性为视角》,法律出版社2012年版,第108页。

^⑬ 《李克强在国务院第一次廉政工作会议上发表讲话 王岐山张高丽等出席》, http://news.xinhuanet.com/politics/2013-03/26/c_115168917.htm, 2013年3月30日访问。

求,对于我国实现国家治理方式的转型和政治、经济和社会改革的突破具有关键性的作用。

在现代社会中,国家的各项活动都离不开财政的支持,通过对财政活动的控制,可以很好地规范、引导国家的治理方向。从整体上看,“理财即治国”的表现形式是非常丰富的,比如,收入分配不公是当下中国存在的一个突出问题,而在《决定》中,即在“形成合理有序的收入分配格局”部分,重点突出了财税法路径的作用,即“完善以税收、社会保障、转移支付为主要手段的再分配调节机制,加大税收调节力度。建立公共资源出让收益合理共享机制。完善慈善捐助减免税制度,支持慈善事业发挥扶贫济困积极作用。”当然,这一切治理活动都要纳入法制与法治的框架之内,如是,才是“理财治国”多维意蕴的深刻体现。

(三) 财政控权观

财政控权观,就是要限制国家财政权力的外部边界,实现财政权力的合理配置。控权是法治的核心要求,即通过控制国家权力来保护纳税人权利。然而对我国而言,控制权力是一个更加复杂的问题。由于我国的法治建设主要依赖于政府推进而非自然演进,为了推进法制变革,必须强化政府的权威和能力,而由于我国形式法治传统的缺乏,法律往往不能对政府权力进行有效的约束。^⑭ 在这种情况下,如何有效控制权力确实是一大难题。

在税收方面,控权显得尤为必要。现代国家一般为税收国家,而政府天然地有着扩张收入的倾向,因而税收权力可能过分膨胀甚至异化为侵害私人财产权的工具。因此,法治精神就要求把征税权“关进笼子里”。具体来说,一是要求实现良法善治;二是要求国家财政权力受到宪法和法律的严格控制;三是要求纳税人的基本权利得到宪法、法律的充分保护。简而言之,就是要以公民私有财产权保障作为对政府财政的控制,这就是法治的内在要求在财政领域的具体体现。

“财政控权观”具体可以从三个方面进行理解:(1)在财政支出方面,需要坚持公共需要的实体标准和透明公开的程序标准。只有满足公共需要的事项,财政才应提供资金支持,而且整个决策过程中的必要信息都必须向公众开放,并有效征求利益相关者的意见。(2)在财政收入方面,需要坚持对公共权力的监督与制约。国家获取财政收入凭借的是公权力,即由立法机关赋予公共部门代表公众行使的强制性权力,而这种权力必须经由权力机关授予,否则即构成对私人权利的侵犯。(3)限权往往还和分权、制衡紧密联系在一起,也就是要求财政权力在各个国家机关内部进行合理配置,并伴有制衡与监督机制。财政分权,在横向体现为立法机关、行政机关、司法机关之间的权力配置,在纵向体现为中央机关与地方机关的权力划分,其要旨都是通过权力相互制约来达到平衡,避免权力过分集中带来的骄纵与恣狂。目前,由于财权主要集中于中央,而事权则不断下放,我国地方财政很大程度上陷入了“收支倒挂”的困境,从而催生出土地财政依赖等恶果。这也再次表明了厘清财政权利(力)义务分配的重要性。

(四) 纳税人权利保护观

法治很大程度上是为了维护“人的尊严和主体性”,提升个人面对国家的主体地位,凸显人权价值。^⑮ 在税法上,纳税人权利就是人权的具体体现。一般认为,纳税人权利就是纳税过程中纳税人依据税法或其他法律规定所享有的权利。需要注意的是,纳税人权利必须放在法治的高度进行诠释,而不能仅仅停留于传统观念上的程序性权利。在现代法治国家中,税收是纳税人为获得政府提供的公共物品和服务而支付的“文明的对价”,是公民在终极意义上利我的表现。纳税人不仅是被动的义务主体,也是积极的权利主体。纳税人权利由税收的本质和目的决定,是人民主权在税收领域的体现,也是公民个人作为社会经济主体的价值实现。

纳税人权利应当从两个层面进行理解:第一个层面,是宪法意义上的、宏观的纳税人权利,主要以公民权的形式存在,同时附加有关国家机关的义务性规定,如依法纳税的权利、参与权和监督权;第二个层

^⑭ 参见梁迎修:《理解法治的中国之道》,《法治研究》2012年第6期。

^⑮ 参见韩大元:《宪法实施与中国社会治理模式的转型》,《中国法学》2012年第4期。

面,是税法意义上的、微观的纳税人权利,即在具体的纳税人与税务机关的关系中产生的权利,如知情权、陈述与申辩权、诚实推定权、礼遇权等,其中还可以分为实体性、程序性、救济性权利。一个完善的纳税人权利体系,应当是以宪法性权利为统领,以实体性权利为核心,以程序性权利为基础,以救济性权利为保障的体系。

目前,一方面,我国对于纳税人权利保护的法律规定已经有了较大的进步,但仍有一些误区和缺漏,另一方面,将纸面上的权利落实到法治实践中也仍然需要艰辛的努力。例如,我国税法没有规定“诚实推定权”这一重要的纳税人权利。所谓“诚实推定权”,是指税务机关在尚无真凭实据证明某一涉税违法事实或行为存在的情况下,应首先认定纳税人是诚实的,是可以信赖的和无过错的,直到有足够证据并由执法机关来推翻这一认定为止。该项权利和刑法中的无罪推定有着某些共通的理念渊源,是人格尊严权的一部分,对于纳税人有着特别的意义。从深层次看,我国之所以不承认这一权利,与税务机关长期以来的管理思维有着密切的联系。但是在新阶段,随着税收债务关系和纳税人主权理念的推广,税务机关亟需对自身定位进行重新认识和调整。国家和纳税人在宪法上的平等性决定了在具体征纳关系中纳税人和税务机关也同样处于平等地位。进一步看,由于征税权来源于纳税人的同意,税务机关作为具体征管权力的享有者,其权力本质上来源于纳税人权利,也应代表国家为纳税人服务。因此,在新阶段,税务机关应当树立“为纳税人服务”的理念,逐步实现从征税管理向纳税服务的职能转变。

三、大国治理中的财税法进路

(一) 财税法作为全面改革的突破口

财税改革作为一项系统性、综合性工程,是我国当前开展经济体制、政治体制和社会体制改革等各方面工作的立基点和重中之重。财税法治,不仅需要树立与民主法治相契合的理念,更需要用理念指导现实中的财税体制改革,理顺各个方面的关系。十八届三中全会提出要建立“科学的财税体制”,这个提法很是新颖,何为“科学”?意蕴自然极为丰富,从宏观层面看,便是强调要立足我国国情、借鉴法治昌明国度的一般经验、符合财税法治建设的客观规律。具体言之,首要的是处理好如下三对关系。

一是理顺立法与行政的关系。财税法治,首先要“有法可依”,这就要求立法机关承担起应有的使命,并切实提高立法水平。然而,长期以来,人大在我国财税法律体系建设中的作用尚未充分发挥出来,行政机关事实上掌握着财税事务的主导权。最为明显的表现是,我国现行的有效税种有18个,但只有3部实体税收法律,^⑩大量的税收事务都是由税收行政法规、规章以及通告等行政规范性文件加以规定。同时,作为权力机关的全国人大在财政监督方面的权力也很大程度上沦为形式,缺乏对行政权力的有效约束和控制。因此,廓清立法机关与行政机关在财税方面的职权范围,使其回归应有定位,不仅是财税法治的应有之义,而且对推进其他方面的改革也有着不可估量的积极意义。

二是理顺中央与地方的关系。传统观念上,中央与地方关系一般被当作政治事务,涉及国家体制问题,因而属于敏感区域。其实,从财税视角观察,中央与地方关系也可以被解构为中央政府与地方政府的财政权力划分问题,其核心是实现财权与事权相统一。1994年的分税制改革就是一次涉及中央与地方关系的重要调整。目前,随着“营改增”试点^⑪的不断推进,作为我国地方第一大税种的营业税份额势必大幅下降,地方政府需要新的稳定的财政收入来源。随着增值税全面替代营业税,对增值税进行重新划分成为必然,故2013年的预算报告就提出要“结合营改增进程研究调整中央和地方的收入划分”。^⑫

^⑩ 即《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国车船税法》。

^⑪ “营改增”的意思是以前缴纳营业税的应税项目改成缴纳增值税,增值税就是对于产品或者服务的增值部分纳税,减少了重复纳税的环节。2012年1月1日上海作为首个试点地区启动“营改增”改革,自2012年8月1日起至年底,将交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点范围,由上海分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳10个省(直辖市、计划单列市)。2013年8月1日“营改增”试点扩至全国。

^⑫ 《授权发布:2013年中央和地方预算报告》,http://www.gov.cn/2013lh/content_2357871.htm,2013年3月19日访问。

此外,随着地方债清偿高峰的到来,我们也很有必要对地方融资平台进行财政宪法角度的审视,因为这种财政法制度设计的缺位、错位与越位的结果实质上是我国财政分权法治缺失的典型映射。^①

三是理顺权力与权利的关系。税收作为一种文明的代价,在很大程度上乃是国家对于公民财产权的一种合法侵犯。限制权力、保障权利,是法治的精髓,也是法治思维和法治方式的核心。^② 党的十八大报告重申了“法律面前人人平等”及“任何组织或者个人都不得有超越宪法和法律的特权”,就是要用平等的宪法原则去反人治、反特权、反腐败。法治思维下的税收应当以公平正义为核心价值,实现国家征税权与纳税人财产权之间的良性互动和有效平衡。在这方面,必须重新认识法律对政府与公民之间税收关系进行规范的这一本旨。法律不应仅仅是政府管理和规范社会的工具,而应当为规范政府行为,使其服务于社会、服务于人民,并为民众创造良好的法治环境,使民众充分享有个性发展与自由的空间。具体到财税法领域,就是要求充分尊重和保障纳税人权利,尤其是纳税人的宪法性权利。在税收事务决策、财政资金运作等方面,都应当为纳税人的有序参与和监督提供法制保障。

可以说,财税法涉及到社会的各个领域,牵涉到千家万户的切身利益。财税体制改革本身也是一项复杂的系统性工程,需要找准突破口,并有序地加以推进。目前,设税权回归全国人大、预算权合理配置两大话题是财税体制改革和财税法治的重中之重。

(二) 财税法规范生成层面:以设税权回归为切入点

在2013年的“两会”上,全国人大代表赵冬苓联合31位代表,正式提交了《关于终止授权国务院制定税收暂行规定或者条例的议案》,此举得到了各界的广泛支持,激发了专家学者、社会民众对税收立法权回归全国人大的热烈讨论。十八届三中全会形成的《决定》中,对社会的热切期盼作出了官方层面的回应。《决定》强调要在财税领域“完善立法”、重视法律制度在财税改革进程中的推动作用。

《中华人民共和国宪法》规定,税收立法权是全国人大的固有权力,但全国人大可以授权国务院立法。因此,在改革开放之初,考虑到我国法制建设尚处于起步阶段,对建立现代税制的经验和条件都不够,当时迫切的改革需求无法等待全国人大繁琐而漫长的立法程序,于是,由全国人大及其常委会授权国务院行使税收立法权,便成为了当时最为可行且又不违反基本法律的一个“解决方案”。全国人大常委会和全国人大曾对国务院在1984年和1985年作了两次税收立法方面的授权。在我国特定时期,税收授权立法能使各种税收关系及时得到法律规范的调整,促进了税法体系的日渐完善,客观上推进了税制改革,为经济体制改革的顺利进行提供了制度保证。但也应该看到,随着社会主义市场经济的发展与民主法治理念的日渐强化,过量、不当、失范的税收授权立法已经产生了一定的消极影响,延缓了财税法治的进程。

具体而言,税收授权立法与税收法定原则相悖,不利于约束行政权力和维护纳税人权利。税收基本要素必须由人民选举代表所组成的代议制机关制定规则,是文明国家的普遍理念。通过把税收立法权掌控在全国人大的手中,便能让税收的征收、使用和管理在公民的监督视野下有序行使,实现公权力与私权利在各自边界内相互均衡的格局。反之,如果全国人大消极行使税收立法权,就会使得行政机关事实上处于“既当裁判员,又当运动员”的位置。同时,税收授权立法的过度容易导致部门利益制度化,缺少科学统筹和综合协调,公民的诉求表达和参与机制也不能得到成熟的支撑。而且,行政主导对效率的强调也势必会减损税收法律规范的稳定性和可预期性,使纳税人长期的经济利益较难获得坚实的保护。进一步看,税收行政法规在时间上的长期施行、在空间上的广泛存在,导致形成了巨大的制度惯性,本应由法律加以严格规范的税收领域在现实中被行政法规严重侵蚀,进而对整个社会的税收法治意识造成了较大的负面影响。而税收授权立法在正当性和科学性上存在的瑕疵也不利于纳税人遵从度的提升,容易使得行政成本提高和社会矛盾加剧。

^① 参见冯果、李安安:《地方政府融资平台的财政法救济》,《法学》2012年第10期。

^② 参见葛克昌:《所得税与宪法》,北京大学出版社2004年版,第56页。

税收立法权回归全国人大有两条实现进路:一是采取直接废止的方式,即参照2009年6月《十一届全国人大常委会废止部分法律的决定》的形式,择机废止包含“设税授权”在内的“1985年授权决定”。二是可以采取间接收回的形式,即尽快把现行税收暂行条例上升为法律。从国家发展的长远考虑,应当由全国人大主导,制定有关财税的法律,并以国家立法——这一通过程序体现“全民意志”的形式,但立法设立税种是需要付出时间成本的。对此,笔者比较倾向于将两种进路有机结合起来进行考虑,具体来说:第一,对于已经存在且正在生效的税收行政法规,应当认可其有效性和约束力,允许国务院在遵循减轻税负原则的基础上对现有税种予以修改,并留待全国人大逐步、逐级、逐层地清理。第二,对于尚未开展立法的税收领域,应当促进全国人大积极行使税收立法权,也可在一定层面上对国务院进行有限度、有针对性的立法授权。第三,要从根本上取得人大收回税收立法权的成效,需要推进我国人大制度的深层次改革,提高立法机关的专业能力及其在国家权力结构中的地位,进而循序渐进地调整当前失衡、错乱的权力分配格局。随着十八届三中全会吹响“完善财税立法”的号角,我们有理由期待全国人大主导财税立法局面的形成,更有理由相信,财税法治大发展、大繁荣的春天,真的要到来了!

(三) 财税法规范运行层面:以预算权配置为切入点

预算是现代国家财政制度的核心。现行的《中华人民共和国预算法》已经实施了18个年头,条文背后的理念意旨和一系列制度规则已经不能适应新阶段社会发展的需要。在这种形势下,2011年开始了《中华人民共和国预算法》的修订工作。以此为契机,革除不能适应现有形势的旧观念、旧制度,实现预算权的合理配置,无疑是推进财税体制改革的一大重要抓手。其中,最为核心的问题是加强全国人大的预算监督权。十八届三中全会的《决定》指出,要“改进预算管理制度”,其核心要义就是处理好预算权配置的问题。

根据《中华人民共和国宪法》的规定,全国人大具有双重职能,不仅是国家的最高立法机关,更是最高权力机关。这就意味着,全国人大不仅具有制定国家法律的职能和权力,还具有约束和监督行政机关履职行为的职能和权力。然而,在预算权方面,人大对政府的审查和监督权力却未能在预算制度中得到充分的发挥,这不仅有悖于人民主权、权力制衡的理念,而且容易诱发行政失控、官员贪腐现象,从而背离了权力有序、规范运转的正常轨道。面对这一情况,我们确有必要重新审视全国人大的职能定位,尤其是在推进人大财政监督职能的建构与强化方面。

根据《中华人民共和国宪法》第62条、第67条以及相关法律的规定,全国人大拥有的权力可以归结为立法权、重大事项决定权、人事任免权、监督权四类,又可以进一步概括为决定权和监督权两项。^②也就是说,人大工作的一个阶段是对大事作出决定,这是一种创设性权力;另一个阶段是对决定之事的执行进行监督,确保纸面的决定落到实处,这是一种保障性权力。监督权是其他权力获得成效的支持和保障。没有监督,再完美的法律也会被架空和异化。只有加强监督,才能让条文中的法律变成影响国家治理的行动中的法律。回顾各国历史,监督权是伴随着议会而产生的,财政监督权更是议会最先获得的权力,议会的其他职权都是以此为基础建构的,进而才形成了现代的国家体制。特别是在中国特色社会主义法律体系已经基本建成的情况下,全国人大更应当进行工作重心的适度转移,将监督权的行使放在更为重要的位置上来。

掌控国家的“钱袋子”,最核心的权力就是预算监督权。人大通过行使预算监督权,借助现代的公共财政管理体制,就可以控制行政机关的财权,进而规范行政机关的全部活动。预算监督权应当在时间上覆盖预算编制、审批和执行的全过程,包括参与预算编制、审批及修改预算草案、实时监督预算执行、进行预算审计等。目前,我国人大的预算监督权在很大程度上流于形式,预算监督规则的完整体系也尚付阙如。在《中华人民共和国预算法》修改的过程中,加强人大的预算监督权,加大对预决算审批的力度,是一个极为关键的问题。具体来说,在预算编制上,要加强预算的全口径、精细化和标准统一,杜绝

^② 参见林来梵:《宪法学讲义》,法律出版社2011年版,第322页。

预算外、制度外资金的存在;在预算审批上,要明确人大的预算修正权,并对预算案被否决、修改的法律后果作出规定;在预算执行上,要对预算调整进行规范,对超收收入、突击支出等现象进行有效规制;在预算责任上,要构建起《中华人民共和国预算法》的法律责任,切实增强监督的威严与效力。惟其如此,才能切实发挥人大作为权力机关的应有作用,才能有效控制公共资金的管理和运作,才能向理财治国和公共预算理念逐步转型。

预算权配置,不仅涉及到立法机关与行政机关之间的关系,还牵涉到政府与社会的关系。公共财政视域下的公共预算,贯通其中之逻辑进路应当是:通过预算活动控制政府的财政支出,使公共资金的“敛”与“散”都坚持社会本位。十八届三中全会的《决定》提出要“实施全面规范、公开透明的预算制度”,这里的“透明”意指行政机关的预算编制、执行活动,既要向立法机关公开,也要向纳税人公开。以此作为切入点,行政机关的财政支出活动,将被置于双重监督之下,自然能实现有规、有序、有责的制度预设;社会热议之“三公经费”、楼堂馆所等问题,或可迎刃而解。

四、结语

财税法是“顶天立地”之法,上接国家财政规范运行之天缘,下接纳税人权利保护之地气。现代财税法,在公共财政、民主政治、法治社会、现代国家的理念指引下,越来越成为公共财产的制度保障,成为全体纳税人的“守护神”。同时,在当前时期,相对于其他改革路径,财税体制改革立足经济角度、放眼整个利益格局,更具高瞻远瞩、现实可行的优势。通过稳步、渐进的财税体制改革,从“财税法制”走向“财税法治”,进而推动纳税人意识的觉醒和法治社会的建构,中国迈向民富国强的脚步也必将更加踏实和坚定。十八届三中全会为财税体制改革的路径取向设计了美好的蓝图,但是,“喊破嗓子,不如甩开膀子”,无论是新时期的深化改革,还是现代意义上的国家治理,都要寻求“破局点”,财税法治都堪当此重任。法治中国的财税蓝图,已然徐徐展开,且听风吟,路,就在脚下!

(责任编辑:谢 青)