

论中国财税法学自主知识体系的建构

刘剑文*

内容提要 坚持以解决问题为中心,是识别、建构与型塑中国特色的财税法学自主知识体系的现实逻辑。改革开放以来,财税法学研究紧扣中国问题,在起步、积累、转型与创新的过程中,创造了一系列植根于中国实践的理论话语。其中,“财税法一体化”理论具有广阔视野,与财税法研究范式转型之现代需求相结合,为财税法学的后续发展夯实了基础,并促成财税法学发展为一门独具特色的领域法学。公共财产法、理财治国观、领域法学、法治财税论等理论范畴的提炼,标志着中国财税法学自主学术框架的基本确立。在中国式现代化建设背景下,财税法学研究需继续坚持问题导向,坚持理论与实践的良性互动,不断提升财税法领域的国内与国际话语权,持续探索完善中国财税法学自主知识体系。

关键词 财税法学 财税法一体化 中国自主知识体系

目次

- 一、中国财税法学自主知识体系的生成机理
- 二、中国财税法学自主学科体系的构建逻辑
- 三、中国财税法学自主学术体系的基本框架
- 四、中国财税法学自主话语体系的发展展望
- 五、结语

* 辽宁大学法学院特聘教授。本文在写作过程中得到了江利杰、唐贺强、张王南、侯卓、郭维真、赵菁、耿颖、胡翔的支持,特此致谢。

构建中国特色法学是构建中国特色哲学社会科学的重要组成部分,归根结底是加快建构中国法学的自主知识体系,服务于中国特色社会主义法治体系建设的迫切需要。可以说,中国法学学术研究正经历一场基于自主性的深刻变革。^①这场变革以构建包括学科体系、学术体系、话语体系在内的中国法学自主知识体系为目标,以问题为导向,旨在解决理论与实践的适配性问题。党的二十届三中全会通过的《中共中央关于进一步全面深化改革、推进中国式现代化的决定》(以下简称《决定》)提出,将“顺应实践发展,突出问题导向,在新的起点上推进理论创新、实践创新、制度创新”作为全面深化改革的原则之一,明确要求“实施哲学社会科学创新工程,构建中国哲学社会科学自主知识体系”,这为包括财税法学在内的法学学科建设指明了基本方向。

中国实践是极其独特的,对于构建中国特色哲学社会科学具有本源性意义。哲学社会科学工作者只有聚焦研究解决重大而紧迫的时代课题,才能真正把握住历史脉络、找到发展规律,推动理论创新。^②具体到财税法领域,由于财税制度横跨政治、经济、社会等多重维度,历来是改革的先行军与突破口,^③以财税制度为研究对象的财税法学也呈现出同样的特质。虽然财税法学的早期研究滥觞于借鉴域外经验,并在很长一段时间内被视为经济法学的分支,但在回应实践过程中也逐步形成了独立的学科与理论体系,构筑起了财税法学自主知识体系的基本框架,并对整个法学学科发展作出了积极贡献。在坚持问题导向的背景下,仍有必要对财税法学四十余年的发展历程进行概览审视,剖析“问题”为何以及这些“问题”如何影响财税法学自主知识体系的建构。与此同时,在推进中国式现代化新的起点上,财税法学也面临着新一轮挑战,有必要通过对财税法学知识体系的变迁及其现状的梳理,检视其发展进程中的历史局限性,进而寻找中国财税法学自主知识体系完善的方向。

一、中国财税法学自主知识体系的生成机理

中国财税法学自主知识体系构建坚持将问题意识贯穿其中,具体由“中国”“自主”与“财税法学知识体系”三个概念组成,其中,“中国”特色社会主义法治实践是这个知识体系形成的现实基础,立足于中国实际“自主”进行知识体系构建彰显了独特的理论品格,这成为中国财税法学知识体系生成的重要线索。

(一) 问题意识奠定了财税法学知识体系化的核心基础

知识是人类认识世界、改造世界所形成的观念、逻辑、方法的集中体现,而知识体系则是高度理论化系统化的学科、学术、话语等形态呈现出来的精神产品集群,是主体对于客体的认知体系。^④从知识发生学角度看,问题源于人类对差异性现象的观察与思考,这

^① 参见苗炎:《加快建构中国法学的自主知识体系》,载《法制与社会发展》2022年第3期,第2页。

^② 参见郑丽平:《增强用中国理论解决中国问题的自觉自信》,载《红旗文稿》2022年第10期,第37页。

^③ 参见李丽辉:《财税改革,迈向现代财政制度》,载《人民日报》2014年7月3日,第2版。

^④ 参见杨海英:《以高度的学术自觉建构中国自主知识体系》,载《光明日报》2023年11月28日,第6版。

种思考事实上也构成了自然法与哲学等学科的开端。^⑤之所以强调关注现实问题基础上的问题意识,其法理意义在于避免陷入概念法学的“桎梏”。概念法学将法看作纯粹概念逻辑的产物,对法进行“非现实化”,试图通过概念的金字塔得出裁判一切纠纷的规范。^⑥问题一般分为两个维度:一为现实问题;二为现实问题的理论镜像,亦即问题意识,它要求理论研究应当具有学术价值。^⑦问题意识并非来自概念或理念层面,更多的是来源于真实世界的经验,关注的是这个问题的社会实践后果以及所引发的社会格局的变化。^⑧也可以说,问题意识是法学理论与法治实践之间的桥梁。当然,具有学术价值的“命题”除了来自现实问题,还有一部分是基于对历史的思考。^⑨只不过,来自历史的问题意识也曾经是当时的现实问题。有鉴于此,财税法理论研究基础应当立足于新时代中国特色社会主义建设的政治经济实践,研究成果也应当服务于解决财政税收立法、司法和执法中的现实问题,避免理论研究由于脱离财税法现实问题成为“空中楼阁”。

依重要程度不同,问题又可以分为中心问题与衍生问题。中心问题是在知识体系生成与变化中起到关键性作用的部分,与知识体系在实践中的功能定位密切关联;衍生问题则是由中心问题发散而来的,具有从属性、阶段性特征。由中心问题提炼出的法学核心范畴,再由核心范畴构建起某一法律领域的逻辑体系。因此,每个法学的分支学科都有其独特的中心问题。一方面,不同的中心问题廓清了法学学科知识体系之间的差异性,勾勒了不同知识体系的基本框架。如,传统部门法中,民法的中心问题是对平等主体之间的人身关系和财产关系进行调整,提炼出法律行为、意思表示等核心范畴;行政法则以规范和控制行政权为中心问题,提炼出行政主体、行政行为等核心范畴。另一方面,法学学科的细化分类以及研究者知识结构的单薄,也对发现问题、分析问题以及提出解决问题的方案形成了较大局限。^⑩在这种情况下,财税法学、金融法学、网络法学、数据法学、教育法学、体育法学等新兴交叉领域的法学学科逐渐兴起。由于与部门法采取不同的问题导向,这些法学学科研究形成的知识体系也跳脱出部门法知识体系的分野,逐步建构起了新的知识体系,其自主性也显得更加显著。

当然,中心问题并非一成不变。在不同的历史时期,中心问题可能有所变化,进而影响知识体系的现实分类或者说学科划分。我国财税法学研究起步于改革开放初期,是在建立社会主义市场经济体制的背景下,国家以财税等间接手段取代计划经济的直接干

⑤ “只有当批判理性的视野超出自己城邦或部落的界限,注意到临近城邦或部落人民的制度之差异时,自然法才能出现。因而,当人的理性好奇地见证了这种多样性时”,各种区分与问题也接踵而至,认知体系也逐步建立起来。参见[德]海因里希·罗门:《自然法的观念史和哲学》,姚中秋译,上海三联书店2007年版,第3-5页。

⑥ 参见[德]魏德士:《法理学》,丁晓春、吴越译,法律出版社2022年版,第206页。

⑦ 除“问题意识”之称谓外,还有学者称其为“命题”。参见刘南平:《法学博士论文的“骨髓”和“皮囊”——兼论我国法学研究之流弊》,载《中外法学》2000年第1期,第102页。

⑧ 参见苏力:《问题意识:什么问题以及谁的问题?》,载《武汉大学学报(哲学社会科学版)》2017年第1期,第10页。

⑨ 参见尤陈俊:《作为问题的“问题意识”——从法学论文写作中的命题缺失现象切入》,载《探索与争鸣》2017年第5期,第108页。

⑩ 参见顾培东:《法学研究中问题意识的问题化思考》,载《探索与争鸣》2017年第4期,第48页。

预过程中围绕宏观调控问题逐步发展起来的。因此,财税法学早期在法学学科内部被划为经济法学。随着法治国家建设、公共财政体制改革的推进,以及“国家尊重和保障人权”“公民的合法私有财产不受侵犯”条款的入宪,财税法的中心问题从促进与保障宏观调控逐步转变为规范政府财政权力与维护纳税人权利,由此构成了财税法在学科层面相对脱离经济法学的实质理由。与之相关的具体问题作为中心问题的具体展开,是财税法学知识体系化过程中的养料与素材。

(二) 问题序列构成了识别财税法学自主性的根本依据

我国法学的早期发展总体上伴随着“西学东渐”的过程。无论是法学理论研究,还是具体法律规则的构建,都有着强烈的“移植”西学的特点。在相当长的一段时期,这种拿来主义的“移植”缓解了法学知识匮乏的困境,为法治现代化做出了应有贡献。但也在相当大的程度上,导致了拿西方理论、概念、范畴、话语来解读中国实践的新问题。^⑪美国学者华勒斯坦(Immanuel Wallerstein)指出,若要合理组织社会变革,就必须深入了解其演化规律,而这为社会科学的发展提供了需求基础。^⑫当然,西学也并非无根之木,而是具有深厚的域外实践与西方价值观基础。然而,必须看到,西方哲学社会科学理论习惯使用二元对立的逻辑将复杂多维的现实问题单一面化,而后对其进行形式逻辑化。实际上,这其中大多并不符合要比其复杂得多的西方自身的实际经验,更毋庸说中国的实际。^⑬

“自主”在我国语境中,所反对的是在我国实践中以西方为中心的理论知识与知识体系来“削足适履”乃至“本末倒置”。不过,对于如正义、公平、效率等法学研究领域公理性原则,也不能强加“自主”性,其表现的税收法定、税收公平、税收效率等原则在财税法领域也理应成为公理性原则。因此,财税法学知识体系的构建不应简单地照搬西方理论,需要深入探寻它们背后的实践基础,检视其间的差异并作出最终决断。以税法为例,在我国,经济功能是最早被发掘的税收功能。然而,在西方法学理论与实践,税收鲜有被纳入宏观调控范畴中。^⑭但无论承认与否,当税收达到一定规模时,其就自然具备了调控经济的客观效用,无论是采取“相机决策”的形式抑或是利用税法的“自动稳定器”功能,都是税收调控功能的体现。对于我国广泛存在的税收调控现象,财税法学者并没有简单地基于西方理论将之拒斥门外,而更加关注宏观调控的科学化和理性化。正如对

⑪ 参见谢伏瞻:《加快构建中国特色哲学社会科学学科体系、学术体系、话语体系》,载《中国社会科学》2019年第5期,第8页。

⑫ 参见[美]华勒斯坦等:《开放社会科学:重建社会科学报告书》,刘锋译,三联书店1997年版,第10页。

⑬ 参见黄宗智:《学术理论、问题意识与实践研究》,载《学术界》2024年第10期,第114页。

⑭ 在德国学者费肯杰提炼的四种调控方式(规制经济法、发展经济法、社会成本经济法、经济监督)中,并未提及税收调控。施利斯基指出,不少学者认为税收优惠等完全属于税法范畴,并不属于经济法范畴。此外,在金泽良雄等日本学者的体系中,将税收置于“资金与金融规制法”,着眼于会计处理和财政支出,而未包括宏观调控。参见[德]沃尔夫冈·费肯杰:《经济法》,张世明等译,中国民主法制出版社2010年版,第42-44页;[德]乌茨·施利斯基:《经济公法》,喻文光译,法律出版社2003年版,第122页;[日]金泽良雄:《经济法概论》,满达人译,甘肃人民出版社1985年版,第351-365页。

于公债的产生,各国的态度都经历了从否认到承认的转变,并衍生出了财税健全原则以防范公债风险,其背后的逻辑恰恰在于实践基础的变化——福利国家时期财政收支不平衡问题的广泛存在。^⑮

前文谈到了“问题意识”,具有主动发现问题的意识是识别自主性问题的前提。当面对一系列自主性问题时,还需要进行分层审视,即在层次序列上分为宏观、中观、微观三个层次。以财税法为例,宏观问题涉及围绕党中央的重大决策部署所产生的整体性、框架性问题,例如如何推动税制改革适应创新驱动发展战略、如何围绕新发展格局和高质量发展需求构建发展型财税法等。^⑯中观问题则可理解为宏观问题的具体化,是在知识体系中处于关键位置的问题,例如公平分配导向下个人所得税法改革问题、数字经济的课税问题、法典化目标下税法总则的立法问题等。微观问题则关注更加具体的“小切口”问题,以小见大映射宏观和中观问题,这是财税法研究成果最多的层面。由这样的问题序列供给出的知识,既是财税法自主知识体系构建的需要,也是财税法学者进行理论研究的逻辑理路。

(三) 问题导向塑造了中国财税法学研究的独特品格

中国式现代化不是国外现代化发展的翻版,而是以马克思主义为指导思想,坚持和发展中国特色社会主义,成功走出自己的现代化道路。^⑰就法学理论研究而言,“中国”与“自主”在强调立足于中国实践,不能简单照搬西方理论方面有所重合,但不同于“自主”修饰“知识体系”,“中国”作为整个“财税法学自主知识体系”的前缀,更为关注中国财税法学整体呈现出的独特品格。

一直以来,西方法学研究更多由“专业”的学术群体完成,锻造了一种追求逻辑形式主义的科学精神,但这却在一定程度上丢失了法学的实践品格。^⑱不过,此种研究在实践中也有其合理性。一方面,立法的政治属性已经超过了法学的射程,且所调整利益的复杂性并非理论所能单独解决的,而更多委诸于立法中的民主程序与议论来凝聚共识;另一方面,司法在西方国家具有“守门员”功能,使其有权对立法进行违宪审查并处置,能够避免立法的失序,法学研究关注以司法为中心的法教义学也情有可原。但法学研究不能仅关注价值层面的功能齐备和逻辑层面的严密自洽,更不能只关注规范解释和政策论证,而应以解决经济社会中切实存在的各种问题为根本指向,成为浓厚应用品性的实践法学。^⑲

以问题导向形成的实践研究品格是由我国国情所决定的。一方面,坚持党对立法工

^⑮ 参见熊伟:《财政法基本问题》,北京大学出版社2012年版,第45-49页。

^⑯ 参见许多奇:《新税制改革与创新驱动发展战略》,载《中国社会科学》2018年第3期,第123-145页;刘剑文、侯卓:《发展型财税法的理念跃迁与制度构造》,载《中国社会科学》2023年第5期,第129-147页。

^⑰ 参见孙正聿:《从大历史观看中国式现代化》,载《哲学研究》2022年第1期,第5页。

^⑱ 参见舒国滢:《走进论题学法学》,载《现代法学》2011年第4期,第6页。

^⑲ 有学者指出,“从词源学与法学自身的发展史看,法学的实践性面向不容否认”,导向于实践的法学思维便可被称为“实践法学思维”。参见雷磊:《实践法学思维的三个层面》,载《浙江社会科学》2011年第7期,第54页。

作的领导是我国立法发展的基本经验,也是实现党对国家政权领导的基本形式。^{②①}通过不断健全党领导立法的制度机制,实现了党的主张和人民意志的有机统一,为立法工作提供了重要遵循,有利于增强立法的统筹性、协调性、科学性。另一方面,植根于复杂的中国实际,经济领域的诸多制度生成采取了试点的模式,财税制度也概莫能外。在试点探索过程中,各种实践性规则、地方性知识以及其他“本土资源”在法律运作中占据着重要地位。^{②②}在这种背景下,财税法学的知识体系虽然在形式上与国外体系有很大重合,但在整体的精神面貌上并不体现为一种“法教义学”,^{②③}而是具有鲜明的立法论的色彩,可避免立法的失序。尽管这种现象部分立基于法律体系的不完备,但司法功能的差异性决定了立法论始终是国内财税法学的一个重要部分。正是因为国内财税法学对于立法及其科学性的高度关注,财税法学才能够更加妥适地回应国家治理现代化的需要,以法治方式保障财政与税收在国家治理体系中的基础性和支柱性作用的稳妥实现。

(四) 问题导向下中国财税法学自主知识体系的生成脉络

通常而言,学科体系划定了知识体系的外在边界;学术体系表征知识体系的内在构成,包括各种理论工具、研究方法以及价值取向等内容;话语体系则稍显复杂,通常认为其是“价值、知识以及各种诉求赖以有效表达的形式、方式和方法等组合”^{②④},话语首先是一种知识的表现形式与沟通载体,不仅承载着学术体系,也承担着处理学术话语与非学术话语关系的作用。这种处理的目的在于指导实践,故而话语还是一种影响力和话语权的体现。从外部环境与知识体系关系角度看,话语体系构成了知识体系沟通的媒介。面对一个新的问题,沟通的结果可能是现实问题经过学术转译后能够在既有的知识体系框架下寻得解决方案,也有可能当前体系中并不存在妥适的解决方案。此时,学术体系就需要相应调整,因其知识结构超出了特定学科内部的学术体系,交叉领域、跨学科研究的课题就应运而生。随着立法实践的发展与理论讨论的深入,新领域或将进一步发展成为一门新的学科。传统部门法中的行政法,^{②⑤}以及新兴、交叉领域中的财税法、网络法、数据法、环境法等学科均经历了这样的历程。

我国财税法学起步于改革开放初期,后经历从发展到转型、再到创新的嬗变(见图1)。改革开放初期,国家对财税宏观调控功能的需求催动了财税法学的研究,只不过彼时各类的财税法令、管理办法均被视为法的体现,内部管理规范与法律制度之间并未

^{②①} 参见封丽霞:《中国共产党领导立法的历史进程与基本经验——十八大以来党领导立法的制度创新》,载《中国法律评论》2021年第3期,第18页。

^{②②} 参见苏力:《法治及其本土资源》,中国政法大学出版社1996年版,第24页。

^{②③} 自Klaus Tipke在其1973年出版的税法教科书中引入法学方法以来,税法学研究开始呈现出不同于以往的面貌,具有了法教义学色彩,并影响了德国、日本乃至我国台湾地区学者的研究。财政法在大陆法系体系中主要在行政法下加以研究,同样以法教义学为核心。当然法教义学仍作为一种财税法学研究方法,具有较大的理论研究价值。

^{②④} 杨雪冬:《建构、互通与自主:当代中国政治学的话语体系建设》,载《浙江社会科学》2017年第7期,第9页。

^{②⑤} 在19世纪前半叶,行政法主要是宪法学中附带讨论的课题,自行政法律大量涌现后,便产生了需求并逐步发展起来。参见陈新民:《德国公法学基础理论》(增订新版·上卷),法律出版社2010年版,第184页。

被严格区分。^{②5}分税制改革后,随着各类财税法律法规的相继颁布与修订,以及公共财政体制改革和依法治国建设的需要,域外的财税法学研究成果被大量引入,纳税人权利保护、财税法定主义、量能课税原则等议题得到讨论,此时财税法学研究逐步与财政学、税收学相分离。2004年《宪法》明确“国家尊重和保障人权”“公民的合法私有财产不受侵犯”后,财税法学研究开始更为注重市场机制与民生立场,日渐超越经济法项下宏观调控法体系的定位。^{②6}党的十八届三中全会以后,立足于“财政是国家治理的基础和重要支柱”的认识高度,财税法学者在几十年学术积累和沉淀的基础上,提出了能够标志财税法学独立学科特质并足以挺立于法学界的独立理论与学说体系,包括公共财产法、领域法学、理财治国观和法治财税论等,^{②7}以因应国家治理现代化的需要。



图 1 问题导向下中国财税法学知识体系的生成脉络

二、中国财税法学自主学科体系的构建逻辑

改革开放四十余年,财税法学经历了从与财税经济学混为一体到相对独立、从经济

^{②5} 参见刘隆亨:《中国税法概论》,北京大学出版社 1986 年版,前言第 2 页、第 56 页;陈共:《财政学》(第 4 版),中国人民大学出版社 2004 年版,第 253 页。

^{②6} 2007 年制定的《企业所得税法》统一了内资与外资企业的税法适用,同年修订的《个人所得税法》减轻了低收入者的负担,2009 年增值税也开始转向“消费型增值税”,在统一税法适用、减轻纳税负担、实现税负公平方面进行了有益探索。财税法学研究也由此正式转向纳税人保护主义。

^{②7} 公共财产法理论的代表作参见刘剑文、王桦宇:《公共财产权的概念及其法治逻辑》,载《中国社会科学》2014 年第 8 期,第 129-146 页。领域法学理论的代表作参见刘剑文:《论领域法学:一种立足新兴交叉领域的法学研究范式》,载《政法论丛》2016 年第 5 期,第 3-16 页;熊伟:《事物本质、领域区分与领域法的特性透视》,载《政法论丛》2024 年第 1 期,第 15-25 页。有关理财治国观的代表作参见刘剑文:《理财治国观——财税法的历史担当》,法律出版社 2016 年版等;有关法治财税论的代表作参见刘剑文:《法治财税论——治理现代化的中国进路》,中国财政经济出版社 2017 年版。

法学的分支到领域法学的转变,但始终坚持问题导向,已成为一门具有中国特色的独立学科。

(一) 研究对象: 财税法一体化的系统框架

财税是财政与税收的简称。语义逻辑关系上,税收只是财政收入的一部分,二者为隶属关系。在这个意义上,将统一的财政现象称为“财税”似乎并不妥当。但从财税问题研究历程观察,税收研究起步早,成果丰硕且自成体系。从财税制度发展历程观察,由于税收收入通常占财政收入的比重极高,现代意义上财政法的发展也是在“税收法定主义”的指引下以税法的发展为先锋实现的,因而,将税法与财政相并列也被广为接受。域外学术研究亦基于这一历史惯性,分别研究税法与财政法。

在英美法系国家,以美国为例,无论是美国法学院入学委员会对于实践层面的法律研究范围的划分,还是美国法学院在法学研究范围的界定中,税法均被视为一个单独的领域。^{②8}相比之下,美国理论与实务界大多对财政法研究的必要性则持怀疑态度,不少学者质疑财政规则的有效性,认为财政负责任的国家不需要财政规则、财政不负责任的国家即使有财政规则也可能无法实现财政纪律;即便财政规则的研究具有一定意义,但学者对其在司法过程中得到有效落实的前景并不乐观,而更多将财政规则作为一种立法机关的政治决断^{②9}。大陆法系国家情况则有所差异,欧洲国家和日本虽同样对税法进行单独研究,但将财政法划归行政法,并偏向于从行政程序角度研究财政法问题。^{③0}

我国的财税法一体化研究,既是实践必然,也是理论使然。改革开放初期,国家税务局隶属于财政部。虽然1993年4月国务院机构改革,将国家税务总局从财政部中独立出来,^{③1}但二者业务之间的关联性仍得以保留,国家税务总局很多情况下需与财政部共同上报和下发政策文件。^{③2}由此便产生了财税法一体化的研究需要。研究方面,虽然我国的财政法、税法研究受到了大陆法系国家的影响,但我国行政法学大体在20世纪80年代才产生,在财政法、税法研究兴起之时,行政法研究尚无力顾及财政领域,财政法研究主要由税法学者兼顾。在此基础上,财税法一体化研究逐步成为共识。财税法学这一学科由此也带有了鲜明的中国烙印,其影响力不断彰显。^{③3}当然,就技术层面而言,直到财税法学者提出“公共财产”的概念,并将公共财产的取得、用益和处分贯穿于“问题导向”分析的始终后,“财税一体”才得以真正打通,财政法与税法才得以统合。

^{②8} See LSAC, *Inside Law School*, <http://www.lsac.org/jd/thinking-about-law-school/fields-of-law> (Last visited on December 10, 2024).

^{②9} See Kelemen R. Daniel & Terence K. TEO, *Law, Focal Points, and Fiscal Discipline in the United States and the European Union*, *The American Political Science Review*, Vol. 108(2), p. 361-362 (2014).

^{③0} 参见侯卓:《财政法和税法实质一体化的障碍及其突破》,载《政法论丛》2022年第2期,第119页。

^{③1} 参见《关于国务院机构设置的通知》(国发〔1993〕25号)。

^{③2} 参见国家税务总局:《主要职能》,载国家税务总局网, <https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810209/index.html>, 2024年12月10日访问。

^{③3} 例如,我国台湾地区葛克昌教授《税法基本问题——财政宪法篇》一书于2020年第三次修订的版本即为《财税法基本问题——财政宪法篇》。

财税法一体化研究,打破了传统作为财政收入端的税法和支出端的财政法二元分立的固有思路,有利于以系统观念整体观测财政收支现象。在价值层面,财税一体化研究,致力于挖掘财政与税收二者高度关联的内在体系,明确二者在国家治理、经济发展与民生保障等方面的协同作用,力主二者形成制度合力,避免合成谬误。在制度层面,财税一体研究旨在构筑财税法的整体法学形象与整体法治秩序,是解决当下财税立法体例松散、助力生成内在价值协调融贯且层次清晰又相互协调的财税法律体系的关键;也是实现对财税权力的整体规范和财税权利的整体保护、适应国家财税治理现代化的需要。^{③4}

(二) 视角转换:从经济视角到财税法学视角

在较长的时间内,财税法被视为保障国家财政职能的制度手段,其依据于国家职能,缺乏独立存在的价值。此种理解有其特定的历史背景:一方面,经济法为获得相对于民法的独立地位,需放大财税的经济功能并使财税构成经济法的基本模块;另一方面,在经济体制转轨过程中,国家干预经济的手段从直接管理转向以财政政策和货币政策为主要形式的宏观调控,但与之相适配的公共财政体制改革在1998年后才正式确认,这使得宏观调控不可避免地带有计划经济体制下国家财政“统包统揽”的色彩。例如,1988年《中国共产党第十三届中央委员会第三次全体会议公报》中正式使用“宏观调控”一词,1993年《宪法》中明确国家加强经济立法、完善宏观调控,党的十六大报告、党的十七大报告中就相继指出要“加强”宏观调控,并要求财税服务于宏观调控。早期的财税法学研究也主要聚焦在履行国家职能保障的经济学与经济法学研究上。但市场经济毕竟不同于计划经济,其要求发挥市场在资源配置中的作用,以市场主体的公共需要为基础划定国家与国民的边界。尽管税收优惠、财政转移支付等制度确实包含宏观调控的考量,但调节经济并非财税法的基本任务,否则意味着摒弃市场在资源配置中的地位,与改革要求相悖。特别是进入21世纪以来,法治在市场经济中愈来愈重要,财税法本身的法治价值和分配作用慢慢凸显,对于财税法学的研究也逐步受到重视。2013年《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,将宏观调控置于“加快转变政府职能”一章,并明确了财政作为“国家治理的基础和重要支柱”的地位,不再突出其宏观调控职能;2014年《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》中,将“加强财税等领域市场法律制度建设”与“宏观调控”并列,区分了财税与宏观调控的关系。党的二十大报告及二十届三中全会《决定》均将建设高水平社会主义市场经济体制、充分发挥市场在资源配置中的决定性作用摆在重要位置,“构建全国统一大市场”“健全宏观经济治理体系”,以及深化财税体制改革所部署的具体改革措施中,宏观调控的职能定位持续探索优化,权力控制和权利保护的法学意味不断增强。

在厘清财税法功能的基础上,税法的研究较早从经济学视角转换到法学视角。在过去相当长的一段历史时期内,学界对于税法的认识似乎仅停留在经济学方面,甚至税法的主要内容一度被认为是对于纷繁复杂的税收数字的计算或者技术规范。2005年9月

^{③4} 参见蒋悟真:《财税法一体化的理论逻辑与实践转向》,载《中国社会科学》2024年第2期,第83页。

27日全国人大常委会举行立法听证会,讨论《个人所得税法修正案(草案)》中的“费用减除标准”问题。广泛听取社会各方面尤其是广大工薪收入者的意见与建议,这是科学立法、民主立法、依法立法的新突破,也是中国特色社会主义法治在税法领域的具体体现。同时,我国最高立法机关第一次采取听证程序是在税法领域,这成为税法的经济研究法学化的标志之一。随着学界研究的不断深入,仅从经济学角度来研究税法的状况得到了较大改变。从法律的角度来看,体系完整性、原则明确性、结构合理性、规范逻辑性等要素应当是科学的财税体制所具备的。税法内容固然脱离不开计算问题,但计算只是其中的一小部分。税法还承担着通过分配实现社会公平正义的重大责任,其立法理念、立法宗旨、立法程序等无一不渗透着公平正义的法治精神。税收的征收、使用与监管,无一不需要法律为其保驾护航,对其研究的法学化也是应有之义。目前,自主知识体系更为薄弱的财政法研究尚在这一研究视角的转换过程中。相关成果集中于预算法领域,大量涉及非税收形式的财政收入、转移支付、政府债务、国有资产管理等方面的现实问题还有待在财税法学视角下进行深入研究。

(三) 学科属性: 从经济法分支到独立研究领域

20世纪80年代中期以来,几乎所有的经济法学教科书中均会列专章讲述财政法或税法。而且2000年之前,我国经济法学界基于财税政策的调控功能,普遍将财税法作为经济法学体系中的一个组成部分。这是由于改革开放初期,我国经济法学处于初创时期,以“纵横统一说”为理论基础。在市场经济的蓬勃发展下,民商法学的兴起导致经济法学偏向行政法学领域研究,退守纵向管理关系。伴随实践中财税立法、财税执法和财税司法内容日渐丰富,经济法固有的学科界限逐渐被打破,需要重新审视财税法学与经济法学的关系。财税法学与经济法学的共通之处在于,两者都研究如何依法保障和规范政府利用财税政策调节经济。财税法与经济法密切相关,这一点不可否认。但这也不妨碍承认财税法具有独立于经济法的学科地位。事实上,财税法在不断成熟和发展的过程中,形成了新的、综合性的目标和价值,从而在立场、视角、观点上有别于经济法,在法律体系中扮演着难以被替代的角色。

经济法与税法的差异在于分类标准上。经济法学是以调整对象为中心构建起来的,财税法学并非按照部门法标准划分的结果,而是在基于问题导向过程中逐步发展起来的领域法学。二者也因所研究核心法律的不同而展现出不同的思路和侧重。事实上,域外税法并未被划归至经济法范畴,财政法也多归于行政法,与经济法亦无关联。具体而言,二者差异体现在以下方面:从产生时间观察,财税法与国家一同诞生,而经济法通常被认为源于垄断资本主义时期;在核心议题上,财税法以保障私人财产权为目标,聚焦于财政收支管的三维规范,而经济法侧重通过多样化的国家干预实现经济的协调运行;在功能目标上,财税法致力于划定国家财政权与私人财产权的界限,通过控权、限权,实现纳税人权利保护,而经济法的重点在于规范国家经济调控举措,促使整体经济利益最大化;在制度框架上,财税法以财政基本法为核心,包括财政收入法、财政支出法和财政监管法等子领域,而经济法主要由市场规制法和宏观调控法两部分构成。如果撇开

财税法的政治功能和社会功能不论,对财税法的本质,学界的共识是:仅从财税法的经济功能看,其首要职责在于收入的获取,次要任务是对收入进行分配,而宏观调控则属于附随功能。

就领域法的形成可以划分为三个时间节点:(1)2002年,领域法意识的萌芽。笔者提出:“税法在现行法律体系中是一个特殊的领域,它不是按传统的调整对象的标准而划分出的单独部门法,而是一个综合领域。”^{③⑤}2005年,笔者进一步指出,财税法“是一个涉及众多法律部门的综合法律领域”,“它不隶属于任何现有的部门法”。^{③⑥}(2)2013年,领域法概念的提出。在中国法学会财税法学研究会2013年年会上,笔者明确提出财税法是一门“领域法”。(3)2016年,领域法学理论提出并论证。^{③⑦}“领域法学”的提出,在学科分类方面弥补了部门法学分类的不足,解决了财税法学等新兴学科、交叉学科的定位与归宿问题。2018年,教育部印发《普通高等学校法学类本科专业教学质量国家标准》,首次将财税法学、证据法学等新兴、交叉学科纳入法学核心课程。至此,财税法学界追求了几十年的法学核心课程建设得以实现。

需要说明的是,将财税法定位为一种领域法,与经济法的发展是并行不悖的。相反,财税法作为一种领域法与作为部门法的经济法之间是同构而互益的关系,从领域法视角指导财税法的学科发展,既能为促进财税法发展提供广阔天地和充足养料,更能反哺经济法,使二者一同迈向更高的发展位阶。

三、中国财税法学自主学术体系的基本框架

任何一门学科成熟的标志,总是表现为将已经取得理性知识的成果的系统化。^{③⑧}公共财产法、领域法学、理财治国观与法治财税论“四位一体”理论方阵的形成,在根源上厘清了财税法的本质、方法、目标与思维,构建起了财税法学自主知识体系的基本框架,既为财税法学知识的整合与产出提供了指引,也为财税法治实践的思维转型明确了方向。

(一) 公共财产法理论的提出

“公共财产法”理论,回答了财税法的属性特质问题,可谓财税法基础理论的基石与根本。公共财产法理论对“财税法是什么”“财税法为了什么”和“中国需要怎样的财税法”等重大问题作了回应,澄清了人们关于财税法的认识误区。公共财产法的要旨在于更好地治理公共财产,限制和规范政府的公共财产权力,以实现纳税人权利的有效保护。

^{③⑤} 刘剑文、熊伟:《二十年来中国税法研究的回顾与前瞻》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第1卷),法律出版社2002年版,第2页。

^{③⑥} 参见刘剑文:《收入分配改革与财税法制创新》,载《中国法学》2011年第5期,第48页。

^{③⑦} 参见刘剑文:《论领域法学:一种立足新型交叉领域的法学研究范式》,载《政法论丛》2016年第5期。

^{③⑧} 参见彭漪涟:《概念论——逻辑辩证的概念理论》,学林出版社1991年版,第2页。

理论逻辑上,公共财产法理论从财产法角度明确了财税法的权利保护属性,并补充了财产法理论的缺失。由于财税法在形式上以“财税”为核心,关注对侵益性的政府财税行为之控制,所以传统上财税法多被视为侵益法。从理论发展的轨迹看,“夜警国家”时期的国家职能往往被限制在警察、国防等最小领域,政府财政收入也受到议会严格控制并公平分摊。私法领域的“定分止争”则被视为公民财产权保护的关键,“财产法”一词也通常在私法意义上使用。但随着经济社会的发展,国家的公共职能大幅扩张,政府开始积极介入经济社会生活。为适应社会生活的复杂性、灵活性需要,政府的自由裁量权得到各国确认,并逐步成为影响公民财产权的重要因素。此种情形下,仅凭私法意义上的“财产法”难以保障公民财产权,公法的保护不可或缺。具体来说,一是在财产权形成方面,财税法通过对国家税权等财政收入权的约束和规范,防止政府财税权力对财产权的过度侵犯,为私人财产权提供消极保障;二是公共财产的支配方面,财税法在传统私法领域“定分止争”外,还关注动态意义上财政资源的“物尽其用”,以确保分配正义。概言之,公共财产法关注“财产法”的公共之维,强调财产关系的纵向保护,既明确了财税法的属性与特质,也与民商法分工协作、相互配合,实现对公民财产权的全面保护。

实践逻辑上,公共财产法理论契合了中国式现代化的需要,有助于消除传统财税关系中的对抗元素和偏见。财税法意义上的公共财产法包括了经由私人财产转化为公共财产之正当性的法律规范以及该转化之公共财产的支配(用益与处分)与保护的法律规范。在现代国家,人民与纳税人的范围基本相当。在公共财产法视角下,个人将其部分私有财产转移至政府形成公共财产,而又从政府的公共财产获得公共产品、公共服务乃至财政补贴。究其本质,政府能够介入并分配私有财产,除了依靠宪法赋予的权力外,也在于其肩负保障基本人权和推动人的全面发展的宪法责任。财税法中的这种协商与合作机制,推动了社会的持续进步与发展,可促进对中国式现代化建设行稳致远。

(二) 领域法学理论的提炼

承前所述,“领域法学”首先是一种新型学科分类的方式,回应了现代法学学科分类的棘手问题,有助于解决财税法、金融法、网络法、数据法等新兴交叉学科的学科定位与归宿问题,与部门法学同构而又互益。就本质而言,部门法学也属于一种领域,属于领域法的范畴。为了尊重现有部门法划分的现状,领域法学从传统部门法学标准划分不足的角度对其进行了补充。

在研究范式上,领域法学横向要求整合传统法律部门的要素,以消解不同部门法规范之间的规则冲突;纵向运用多种研究方法来探究问题及其普遍规律,以真正形成具有针对性、内生性、协同性的立体研究空间。据此而言,领域法学与社科法学均具有弥补部门法学倡导的法教义学范式的功效。其一,领域法学和社科法学均强调法学研究的问题意识。其二,领域法学与社科法学均认识到法学知识的非自足性,强调综合利用其他学科的研究方法与研究成果,注重经验研究与规范分析的有机整合,回应法学研究的实践

性需求。其三,领域法学与社科法学以及法教义学相互补充。^{③④} 领域法学的研究范式素来强调法学研究范式之间的包容与互补,尊重社科法学和法教义学这两种基本的研究范式,并在其基础上予以反思与创新。但领域法学与社科法学也存在本质差异。一方面,领域法学视野更为广阔,相较社科法学,其还能划分法律体系和法学学科;另一方面,社科法学重点关注个案或具体法律问题研究。^{④⑤} 领域法学从领域入手,更强调理论整合和制度创新。(详见表1)

表1 领域法学与部门法学、法教义学、社科法学的比较^{④⑥}

	领域法学	部门法学	法教义学	社科法学
定性	新型学科分类(认知范式)+研究范式	学科分类(认知范式)+研究范式	研究范式	研究范式
研究格局	立体式	平面化	平面化	立体式
研究对象	特定领域的法律现象	实定法现象	实定法现象	实定法现象
研究方法	开放性	相对封闭	相对封闭	开放性
研究意义	新兴学科的归宿与定位	传统法学的基础与依托	部门法学的主要方法	弥补法教义学不足

在研究路径上,领域法学以问题为导向,遵循“社会问题—社会问题的法律化表达—法律问题—法律问题的理论化层次—法学理论”的基本认知脉络。在该视角下,社会问题的法律化阶段可对应以回应社会关切为目标的试点立法,财税法律规范在形式上表现为效力位阶较低或抽象笼统的文件,在这方面与对策法学具有相似性。但不同之处在于,当该阶段的研究成果积累到一定程度,并形成相对固定的原理性共识、相对完善的规范群乃至案例集时,领域法学要求进行法律问题的理论化与体系化立法作业,提升财税规范的位阶和内容的具体性程度。当然,体系化立法也不全然经由试点阶段应急立法转换而来,还可能源自不同领域或部门规则的细化、交叉和移用,如税收代位权、撤销权的设置,在形式上表现为个别法律规则的直接改造。总之,领域法学不仅弥补了部门法学分类方式的不足,其所提供的研究范式也因契合中国本土实践,为新兴领域、交叉领域的研究提供了行之有效的方法论指引。2023年,教育部社会科学司围绕法学领域自主知识体系构建,设立“建构中国自主法学知识体系重大专项”,并划分了四个阶段予以推进。

^{③④} 有学者主张,在逻辑关系上,“与其说‘法教义学与(和)社科法学’,不如说内部视角的法学与(和)外部视角的法学”。参见谢晖:《论法学研究的两种视角——兼评“法教义学和社科法学”逻辑之非》,载《法学评论》2022年第1期,第17页。

^{④⑤} 参见谢海定:《法学研究进路的分化与合作——基于社科法学与法教义学的考察》,载《法商研究》2014年第5期,第90页。

^{④⑥} 参见刘剑文:《中国式现代化语境下领域法学的功能担当》,载《广东社会科学》2024年第5期,第245页。

其中,领域法学自主知识体系建构被确定为第三阶段的核心内容,置于第二阶段部门法学之后。^⑫

(三) 理财治国观的理念倡导

国家通过财政将政府、家庭、企业这些经济主体以主场统合起来,形成了作为社会整体经济的国民经济。^⑬因此,观察财税法的宏观视角必须基于“理财治国观”。理财治国观力求在法治视野下通过“理财”更好地实现“治国”目标,基本要求是民主理财、科学理财、法治理财,能够对政府财政税收行为及其他经济活动实现有效约束,促进政府依法理财、高效理财。理财治国观,回答了财税法的目标宗旨问题,强调国家的长治久安必须以理好众人之财为基础。在国家治理语境下,其以凝练的理论内核,概括了财税法的本质功能、提升并指导着财税法治理效能的发挥。理财治国观强调理财过程合理、合法、合宪;理财目的为民、为公、为国。这种从财产视角出发提出的治国理念,揭示了国家治理中未施以足够关注的重点内容,创新了治国模式,为化解我国全面深化改革新时期面临的新机遇、新挑战提供了建设性应对思路。在理财治国观下,财税体制改革不再仅仅是经济改革,而且是社会主义法治理念框架下稳健的政治改革、社会改革和法律改革,有利于凝聚最大改革共识,最大限度降低改革成本。理财治国观的提出,契合了现代国家治理的需求,也因应了新时期推进国家治理体系和治理能力现代化的需要。

第一,拓展了理财的治理功能。理论上,国家治理所涉诸多公共事务均可以归结为政府与市场、政府与社会以及政府部门间利益关系的调整,而基于财政收入、财政支出与管理所形成的财政关系正是这些利益的重要方面。^⑭通过“理财”实现“治国”的过程体现了从“财税法制”到“财税法治”的进步。相较于财税法制关注的具体法律制度,财税法治则更加强调良法之治,既要全面落实财税法定原则,完善财税法律体系,又应重视财税法律依法运行,强化对政府财税行为的监督力度,为依法行政和依法治国提供保障,实现理财治国的法治化、规范化。换言之,财税法具有全方面的治理功效。不过,对于财税法功能的具体认知,与不同国家和地区的经济法体系有着密切的关联,也相应影响对功能的认知。例如,前文提及,域外学者普遍未重视财税法的宏观调控作用,甚至在税收功能中剔除了税法的经济功能;我国早期的财税法研究则过多聚焦经济功能,忽视其他功能。在这一情境下,理财治国观的提出,为我们立足于国家治理的整体视角,超越既往的经济思维,以全局视角洞察财税法在政治、经济、社会等全方面的功能提供了基本指引。

第二,助推了国家治理现代化的进程。国家治理现代化是实现中国式现代化的重要抓手。在公共财政的背景下,理财治国观对应“法治理财”的模式。由于经济基础不足、治理经验缺乏等原因,我国对财税法治的探索,在很长一段时间内采取“实践先行、制

^⑫ 参见张文显:《为建构中国自主法学知识体系建功立业——在中国法学会法学期刊研究会2023年年会上的讲话》,载微信公众号“中国法学”,2023年6月3日上传。

^⑬ 参见〔日〕神野直彦:《财政学——财政现象的实体化分析》,彭曦、顾长江等译,南京大学出版社2012年版,第12页。

^⑭ 参见高培勇:《深刻认识财政“基础和支柱说”》,载《人民日报》2016年1月7日,第7版。

度跟随”的试点立法模式。此种模式下,财税法律制度的供给往往是先有“财税”后有“法”,虽适应了实践需求,但导致财税管理活动不可避免地在规范性与合理性方面有所欠缺。理财治国观的提出,是在新时期财税法治基本框架形成的前提下,对法治理财模式的诉求。具体要求如下:一是规范化理财。规范化的目的,一方面是为了稳定各方预期,要求完善主要财税事项的立法工作,确保各类财税现象都能受到法律的调整,即强调政府的“理财”活动能够而且应当遵守一定的法律规范,既要在量上保证有法可依,包括全面落实财税法定、公债法定等原则,也要在质上实现财税法律体系的内在协调,透过税法总则等基本法律的制定,提升财税法律体系立法的整体质量。另一方面,财税管理活动也能够规范化基础上实现效率的最大化,为财税执法和司法的统一化奠定规范基础,降低纳税人的守法成本,从而增进市场主体信赖利益和经济权利的实现,乃至社会经济效益的提升。二是优化财税体制。现代社会利益高度分化,不仅国家与国民间存在利益分化,而且,国民间的利益也出现分化的局面,法治理财的模式要求将这些利益冲突纳入法治的轨道。财税法在处理这些问题时,要求改变原有的“唯经济论”的导向,坚持社会本位,在追求社会整体利益最大化的前提下,尽量追求不同利益主体间的适当平衡,助推国家治理体系和治理能力的现代化。

(四) 法治财税论的思维跃迁

在理财治国观基础上,“法治财税论”进一步回答了财税法治实践的思维转型问题。法治财税是相对于传统的财税法制、财税法治的范畴。通常而言,财税法制关注财税领域“有法可依”,财税法治虽有部分关注“良法善治”,但并不明显,且过多关注对“权力”的单向限制,而未注意“权力”对于“权利”的助推作用。在现代治理语境下,此种助推对于构建良性互动的征纳关系、推动国家治理现代化具有重要意义。此外,从语词构造看,财税法治一词中用“财税”来修饰“法治”,实则限制了财税问题处理的空间,并未脱离“财税法制”的法律工具主义之窠臼。

鉴于此,法治财税论应运而生。其主要包括以下四方面内容:其一,一切财税行为,都须缘法而治;其二,“法治”作为“财税”的修饰词,并不限制在财税法领域,财税法无明文规定的时候,可借鉴相关部门法的制度规范,若相关部门法无规范时,依照一般法理与法律原则为之;其三,“法治”要求财税规范在制定、实施过程中,于法有据、以理服人。其四,“财税”作为“法治”的基础,要求将财税制度作为治国理政的根本立足点,以财税“良法”促进国之“善治”。此一概念的提出,也与“法治中国”概念一脉相承,较之于过去,更为全面地涵盖了法治国家、法治政府、法治社会一体化建设的各个要素。^{④⑤}

就财税法治实践思维的具体跃迁而言,可概括为两方面。其一,以公共财产治理的全过程为线索。公共财产是财税法作用的基本场域。其治理包括实体和程序两方面。实体与程序之间不可分割,程序的正当与否构成了实体目标实现的重要前提。只有先在

^{④⑤} 参见胡建森:《学习习近平总书记关于“法治中国”的系列讲话》,载人民网, <http://theory.people.com.cn/n/2014/0224/c40531-24448914.html>, 2024年12月10日访问。

程序上公开透明,实体上的公平公正才能得到保障;只有确保程序上的规范有序,才能做到实体上的权责相当。因而,在公共财产的取得、支配和监管过程中,要更加重视国家与政府保障各方利益主体的有序参与及其利益诉求的表达。其二,以社会利益本位为遵循。面对纷繁复杂的利益诉求,财税法应当秉持社会本位的基本立场,统筹兼顾社会利益与各相关主体的利益,实现各方激励相容。比如,之所以强调财税立法要强化民主参与并作相应的立法说明,是为了确保各方利益得到协调与兼顾;之所以强调财税执法要“以人为本”,是为了实质性避免和化解征纳双方的不和谐因素;之所以提出“财力与事权相匹配”“事权与支出责任相适应”,是为了实现政府间权、责、利的相统一;之所以强调“有效市场、有为政府”,是为了充分发挥市场与政府在资源配置中的应有作用,为高质量发展保驾护航。

四、中国财税法学自主话语体系的发展展望

“研究学术,贵致用也。”^{④6}在建构自主知识体系背景下,财税法学应当在话语转换与沟通过程中不断提升国内与国际影响力。

(一) 加强国内话语体系的建设

构建自主知识体系最终是为了服务中国式现代化,不仅要在理论上为保障改革运行的知识体系提供“源头活水”,更需要知识的传承与接续,借助教材体系之重要载体,培育财税法治人才队伍。具言之,应当至少从以下三个方面展开:

第一,注重财税法学知识的内部整合。在以往,财税法学知识更多的还是处于一种近似于“普法进程”的初级认识中,无论是在社会主义市场经济体制和公共财政理论“小荷才露尖尖角”的20世纪80、90年代,还是在强调以人为本、全面推进法治建设的当下,均能观察到财税理论学说更多是对现实的注解和回应。财税政策的变迁与财税法学知识体系的演进从时间上看,前者往往先于后者,政策的制定并未建基于财税法理论的前期论证,反而是后者亦步亦趋地为其寻求正当性基础。因此,尽管财税法学坚持问题导向,但在知识体系生成过程中更多是一种“政策驱动型”的模式,带有应急的特质。

这一现象出现主要是缘于财税法的技术性特征以及我国早期的试点模式,使得“立法机关一般不太关心甚至无视法律结构的基本形式和稳定性……用特殊的法规寻求局部利益,从而破坏了法律本身的品质”^{④7}。在此种背景下,财税法学知识体系在被动地回应社会需要时并不过多关注自身的体系性建设,而是将研究精力过多置于税法领域。然而,新时代改革开放很重要的一点就是制度建设分量更重,对改革顶层设计的要求更高,对改革的系统性、整体性、协同性要求更强,相应地建章立制、构建体系的任务更重。不难预见,在中国式现代化建设的新征程上,财税法制度自身的独特价值不断彰显,这对于财

^{④6} 叶恭绰:《遐庵汇稿》(第1辑),上海书店1930年版,第346页。

^{④7} [美]乔万尼·萨托利:《民主新论》,冯克利、阎克文译,上海人民出版社2009年版,第355页。

税法学知识的体系化也提出了更高的要求。这种体系化不再是以被动因应外部环境要求为主导,而是更多关注理论整合与协调的内部视角。

无疑,财税法学研究也存在方法论方面的缺陷。以税法为例,学术研究更多采取“结构—功能”的研究范式,即将结构视为一种依附于功能的类型化模式。依据功能的分殊对税法规范进行划分,如财政目的规范、社会目的规范、简化规范,并辅之以不同的调整原则,构建起“原则—规则”的体系。此方法在以司法为中心的法教义学背景下并无问题,因为其只涉及对作为立法结果的既有规则的“评价”。但对于强调改革与立法而言,此种“评价”并不充分关注规则之间的体系性问题,也不讨论从原则到规则的制度创制及其变迁的动态过程,难以给出改革的具体方案。而且,简单的“原则—规则”容易过多聚焦原则之间、规则之间的差异性,忽略各自的内在联系。如就简化规范而言,其并非独立和并列于财政目的规范与社会目的规范的范畴,而是财政目的规范与社会目的规范实现的内在支撑。尽管认知上可以单独区分,但实践中并不存在独立的简化规范。换言之,现有的“结构—功能”范式更多是一种功能范式,无法为原则与规则的互动及其体系化提供中观的方法论指引。因此,在新的起点上,财税法学有必要重视结构所具有的独特价值并加以研究。

第二,完善财税法学教材建设。法治人才队伍培育涉及教材建设、培训机制、课程设置等诸多内容。其中,教材作为师者传道授业解惑的工具,是学科体系、学术体系与话语体系的重要载体与人才队伍建设的基础。总体来看,我国法学教材体系经历了三个阶段,财税法学教材存在滞后现象。第一阶段是摸索阶段。为适应市场经济体制改革与法学教育的发展,司法部法学教材编辑部于1995年统编了我国第一本以“财税法”命名的成人高等法学教育通用教材《财税法教程》并于1997年出版了高等学校法学教材《财政税收法》(普通高等教育“十一五”国家级规划教材、教育部普通高等教育精品教材),这为早期财税法教育奠定了基础。实际上,“财税法”是我国独创的概念。在此之前,我国财税法教材主要是“财政法”或者“税法”,这些教材也为官方教材的编写奠定了基础;^{④8}第二阶段是发展阶段。为进一步服务经济和社会发展目标,原国家教委启动了面向21世纪课程教材建设,《财税法学》(普通高等教育“十五”国家级规划教材)亦入选其中,该教材由高等教育出版社2004年出版,历经2012年、2017年、2021年三次修订形成了第四版并沿用至今;第三阶段是创新阶段。为适应新时代人才培养的要求,中宣部和教育部组织启动了“马克思主义理论研究和建设工程”重点教材的编写,^{④9}并于2017年后在教学领域广泛推行。这一时期,财税法学教材尚处于滞后阶段,与财税法学核心课程的地位并不匹配。考虑到上述教材为摸索与发展阶段的成果,以通识性的制

^{④8} 早期税法教材的代表作参见刘隆亨:《中国税法概论》,北京大学出版社1986年版;罗玉珍主编:《税法教程》,法律出版社1993年版;严振生主编:《税法》,中国政法大学出版社1996年版。早期财政法教材的代表作参见罗玉珍主编:《财政法教程》,法律出版社1986年版;赵学清等编:《财政法概论》,中国财政经济出版社1986年版。

^{④9} 参见《马克思主义理论研究和建设工程重点教材综述》,载中国政府网, https://www.gov.cn/jrzq/2012-04/05/content_2107028.htm, 2024年12月10日访问。

度及原理介绍为主,并带有部分的应急色彩,在中国财税法学自主知识体系框架初步形成的当下,有必要以此为契机,凝聚学术共识、提炼前瞻问题,填补财税法学教材体系性、自主性方面的不足。

第三,加快财税法师资队伍建设和人才培养。目前,在传统高校的课程设置上,全国开设财经类尤其会计、审计专业的高校一般都要设置税法课程(尚无开设财政法课程的高校),但这一课程大多数由经济学、财政学出身的教师讲授,内容与财政学专业的税收学课程别无二致(有的高校还会开设税务会计课程),注重的是计税、征税的税收技术问题,对于实体税法、程序税法等法学问题几乎没有涉及。这固然有长期以来存在的森严的学科分野因素,但法学院校财税法师资缺乏和博士人才培养不足也是重要原因。在师资培养方面,从2019年开始,中国法学会财税法研究会已经联合教育部高等学校法学类专业教学指导委员会、全国法学教师培训基地办公室举办6期“全国财税法学师资研修班”,旨在适应高校财税法学核心课程建设的需要,为讲好本科及研究生财税法课程提供了有力支撑。在博士人才培养方面,目前,全国以财税法学(代码:0301Z2)招收法学博士的院校只有厦门大学和辽宁大学,其他院校均在经济法学(代码:030107)项下财税法学研究方向招生。总体看,无论是师资规模和财税法专业人才培养规模,都难以适应当前学科发展和经济社会的需要,有待进一步加大建设力度,吸引更多的理论和实务人才加入财税法学研究队伍。

(二) 注重国际话语体系的传播与法治文明互鉴

党的二十大报告提出,中国式现代化是中国共产党领导的社会主义现代化,既有各国现代化的共同特征,更有基于自己国情的中国特色。中国式法治现代化打破了西方中心主义的法治神话,创造了新型法治文明样态,为发展中国家提供了法治现代化的成功模板和全新选择。^{⑤0}相应地,财税法学自主知识体系的建设目标,不仅在于为国内财税体制改革保驾护航,也同样能够为构建人类命运共同体提供新理论、新范式,贡献中国方案。为此,需要从以下几方面着手:

一是积极参与全球治理。参与全球治理是将中国问题与中国价值嵌入全球方案的过程。以税法为例,党的十八大以来,我国积极参与国际税收法治建设,签署并参与了《多边税收征管互助公约》《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》《转让定价国别报告多边主管当局间协议》和《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)的多边公约》等;深度参与“双支柱”方案的设计、谈判等工作;与多个国家签订或重新签订避免重复征税的双边税收协定;建立“一带一路”税收征管合作机制,更新发布《国别地区投资税收指南》;等等。未来,财税法学人还要继续努力在国际财税治理层面贡献中国智慧。

二是发掘中国经验的世界价值。国际话语权的传播并不只是积极参与全球问题的治理,还包括国内知识体系对于国外财税法理论与实践的反哺。就此而言,国内财税法

^{⑤0} 参见陈柏峰:《中国式法治现代化的中国特色》,载《法制与社会发展》2023年第2期,第5页。

学界目前偏向于一种“旁观者”的角色。以数字税为例,鉴于国内立法缺位、国际协调先行,数字税立法与“支柱一”方案^{⑤1}致力于解决数字经济下的非居民数字所得的征税与国家间税收利益分配问题,更因其本质是税收利益在国家间的横向再分配,对新征税款在国内地区间横向分配规则的探索,乃至对国内居民企业、居民个人的数字所得在地区间横向分配制度改革具有重要的引领作用。在强调系统性改革的当下,综合研究更有其必要性,能够透过研究为其他国家和地区的数字税立法提供经验借鉴。遗憾的是,理论界与实务界对此并没有足够重视,而是更多将其视为国际层面的规则协调,没有将其与中国横向地区间协调的经验相联系加以讨论。事实上,所谓“以中国为方法”,不仅意味着要“立足中国、回答中国问题、提出中国性命题”,也包含着“以中国为中心所产生的本体论、认识论和方法论知识能够成为一种世界性的尺度”的目标,^{⑤2}这对于包括财税法学在内的学科自主知识体系建构提出了新的期待。

三是加快域外财税法论著译介。法学自主知识体系构建与学习他国法治建设经验并不矛盾。改革开放以来,民法学、行政法学、宪法学、刑法学等法学学科都经历了学习过程,新兴的财税法学也概莫能外。有所不同的是,由于研究队伍规模、版权等原因,财税法学尚未经历成规模译介国外著作的阶段。以代表学科知识体系完善的税法教科书为例,仅有2001年陈刚、杨远广翻译的北野弘久著作《税法学原论》、2004年战宪斌翻译的金子宏著作《日本税法》、2018年徐妍翻译的迪特尔·比尔克著作《德国税法教科书(第13版)》、2020年张泽平、赵文祥翻译的彼得·哈里斯著作《公司税法:结构、政策与实践》等。从2018年商务印书馆出版“财税法译丛”第一本译著《增值税比较研究》至今,也仅有五部专著面世。显然,这个翻译规模远远不能满足现实需要。因此,中国财税法学研究面临着一边加快自主知识体系构建,一边强化学习借鉴域外财税法治经验“两条腿”走路的发展形势,这对广大财税法研究者提出了更大挑战。

四是丰富话语内容,优化传播途径。在推动构建人类命运共同体的建设中,不但应着力发展中国自主财税法学知识体系,更应畅通传播渠道,积极推动国内思想精华输出,为获得国际社会的更多认同发挥更大影响力。当下,中国与外部世界话语体系差异是制约我国话语体系传播的重要因素。^{⑤3}有必要优化对外沟通的工具手段,着力缩小这种差异。首先,应增强对世界财税话语体系的深入了解,在比较中发现其中有研究价值的差异并深入思考,丰富自身话语体系,让我们“有话说”。其次,应准确对不同话语体系下的概念、原则、规则等法的要素与法的理论予以回应,明确不同体系下的同质内容与异质

⑤1 2020年10月12日,经济合作与发展组织(OECD)发布《数字化带来的税制挑战支柱一、支柱二蓝图》报告。“支柱一”方案侧重与数字经济相匹配的征税权分配机制,“支柱二”方案则侧重解决剩余利润转移和税基侵蚀问题。目前,各国围绕“支柱一”方案中金额A和数字服务税之间的权衡取舍、发展中国家利益和诉求平衡等问题进行激烈的政治谈判,这是中国积极参与全球税收治理的重要契机。参见朱青、白雪苑:《OECD“双支柱”国际税改方案:落地与应对》,载《国际税收》2023年第7期,第5页。

⑤2 参见杨光斌:《以中国为方法的政治学》,载《中国社会科学》2019年第10期,第78页。

⑤3 参见史安斌、廖鐸尔:《国际传播能力提升的路径重构研究》,载《现代传播(中国传媒大学学报)》2016年第10期,第25页。

因素,并揭示其理论与实践价值,让世界“能听懂”。最后,加大加快推动如国家社科基金中华学术外译项目等传播工程,让世界“能听到”。

五、结 语

进一步全面深化改革要直面问题,强化问题意识,突出问题导向。问题意识构成了财税法学四十余年发展的关键线索,在推动学科自立、知识自足方面取得了重大突破。当然,所谓问题也并非一成不变,正如财税法学的中心问题就从以宏观调控为中心逐步转变为制约公共财政权力与保护纳税人权利。问题亦可能延伸至理论与知识体系自身,在《决定》提出坚持以制度建设为主线、坚持全面依法治国、坚持系统观念的背景下,制度的系统建设有助于财税法学自主知识的体系性建构。以往财税法学的一个核心在于对宏观调控泛化的纠偏或功能的改进,但其缺漏也明显。首先,功能研究过多强调宏观叙事,未在财税法学理论内部的体系化方面深入展开,忽视了结构等重要议题;其次,财政法学领域的研究较为薄弱;最后,未能处理好国际财税法与国内财税法研究间的衔接。总的来说,话语体系存在较大的完善空间,学术体系也面临着新一轮的优化。未来,中国财税法学仍应当坚持问题导向,在改革实践与理论创新的互动中,实现财税法学自主知识体系的更新、再造及完善。

Abstract: Adhering to problem-solving as the central focus is the practical logic for identifying, constructing, and shaping an independent knowledge system of fiscal and tax law with Chinese characteristics. Since the reform and opening up, fiscal and tax law research has closely followed Chinese issues, creating a series of theoretical discourses rooted in Chinese practice throughout the processes of initiation, accumulation, transformation, and innovation. Among these, the ‘integration of fiscal and tax law’ theory has a broad perspective, combining with the modern demands of the transformation of fiscal and tax law research paradigms, laying a solid foundation for the subsequent development of fiscal and tax law and promoting its evolution into a distinctive field of legal studies. The refinement of theoretical categories such as public property law, the concept of managing state affairs through fiscal governance, field-specific law, and the rule of law in fiscal and tax matters signifies the basic establishment of an independent academic framework for Chinese fiscal and tax law. Under the background of Chinese modernization, research in fiscal and tax law must adhere to a problem-oriented approach, persist in the positive interaction between theory and practice, continuously enhance domestic and international discourse power, and persistently explore and improve the independent knowledge system of Chinese fiscal and tax law.

(责任编辑:王莉萍)