

论财税法法益的层级类型^(*)

○ 毕金平

(安徽大学 法学院,安徽 合肥 230601)

〔摘要〕法益作为从部门法理上升到一般法理的法学分析方法,虽发端于刑法,但可繁荣于整个法学,同样可用于财税法。财税法法益是财税法保护的主体和利益,其不仅以法益这一工具提炼了财税法的保护对象,充实了正处于草创阶段的财税法基础理论,还明确了财税法所要保护的利益内容,使财税法真正成为纳税人权利保护法和公共财政权保障法,并优化财税立法、指导财税执法和公正财税司法。基于财税法的法益层次,可将其分为个人法益和集体法益,财税法的个人法益表现为纳税人权利,财税法的集体法益表现为公共财政权,而且个人法益优先于集体法益,公共财政权应为纳税人权利服务。

〔关键词〕财税法法益;类型化;纳税人权利;公共财政权

作为 19 世纪末 20 世纪初发端于大陆法系刑法学领域的法益理论,其以法益为中心的受益分析方法,已经成为引导刑法学发展的法理基石,⁽¹⁾但法益理论是否止于刑法学,能否为其他部门法所用,从当前法益理论对各个部门法的渗透来看,显然可以,法益概念也由此成为整个法哲学的基本范畴之一。既然如此,财税法的进一步发展,同样需要依赖法益理论,其概念虽说尚未有定论,但财税法引入法益以及财税法法益的探讨和构建,不仅是提炼财税法基本范畴的工具,而且从部门法的角度探讨法益,或许也为法益的发展提供另一片图景。就新兴部门法的财税法而言,目前系统研究该部门法法益的成果几近空白,出现这种

作者简介:毕金平,法学博士,安徽大学法学院暨安徽大学经济法制研究中心副教授。

(*) 本文系安徽省哲学社会科学规划项目“促进安徽省生态补偿的财税法制研究”(项目编号: AHSKF09-10D14) 的成果之一。

理论上的盲点,究其原因 是财税法的法益本身已经成为一个“不证自明”的命题,抑或是法益理论无助于财税法的发展呢?审视财税法学的理论发展,作为一个草创时期的部门法学,财税法学的概念体系尚处于自我建构阶段,理论建设极不完备,而基础理论的构建对当前财税法而言,乃是前提和关键。引入法益理论,辨识财税法的法益,对财税法的法益进行类型化梳理与分层建构,或许可以为平衡不同类型的财税利益、合理配置财税权利与财税权力提供新的视角。

一、财税法:法益的介入

(一) 财税法法益辨析

法益虽产生已久,但对法益的理解仍是众说纷纭,有狭义与广义之分,⁽²⁾有利益与状态之别,也有“复合”法益之说,⁽³⁾即使就广狭义的法益而言,也各有主张。但法益作为“法”所保护的利益已成为法益理论共识,争议焦点在于“法”所保护利益的范围、内涵、主体的不同,即法益是前实定法的概念还是实定法的概念?法益的内容是状态还是利益?对于第一个问题,前实定法的法益与实定法的法益在一定程度上并不是当然矛盾的:法益的内容本身是前实定的,但这种内容,上升为法益必须依靠实定法。⁽⁴⁾也就是说,法律所保护的内容是前实证的、先于法律存在的,正如法律无法创造财产,立法者唯一能创造的是,为已经存在的财产提供法律保护,而这种对财产的保护就是法益,从这个角度讲,法益应该属于实定法的概念。对于第二个问题,法益的具体内容应该是利益,利益可以包含应当属于法益的状态,而状态不能包含应当属于法益的利益,而且利益是一个较为明确的概念,如人们可以根据某种对象能否满足社会成员的生存和发展的需要来判断其是否具有利益。⁽⁵⁾

尚在争论的法益能否介入财税法,或者说基本范畴尚未完全建立的财税法能否引入法益?法益并不是刑法乃至某一个部门法特有的概念,法益是从一切法领域的保护客体演绎而来,刑法和其他法保护的利益都是法益。⁽⁶⁾从法律的利益调整功能分析,由于不同的部门法调整的利害关系不同,各自都可以有不同的法益,财税法保护的利益即成为财税法法益。具体而言,法益进入财税法应通过财税法规范的明确规定,财税法法益应是作为和财税法有关的社会实在概念的“利益”与作为财税法规范的评价概念的“财税法要保护性”相结合的产物,⁽⁷⁾依据法益内容的体系,财税法的法益内容可以分为先法性法益、宪法性法益以及后财税法法益。⁽⁸⁾但是财税法法益作为实定法上的内容,也就是说,实定法的规定是财税法法益保护的前提,那么,财税法的法益内容应该是宪法性法益和后财税法法益,即是由宪法和财税法规范所保护的财税法利益内容构成。因此,财税法法益是由财税法规范评价并且得到实定财税法规定和保护的利益,包括财税法的宪法性法益和后财税法法益。

(二) 财税法法益的功能

多年来,法益理论的发展从未停止,一套言人人殊的理论为何有如此持续发

展的动力? 税法引入法益有什么样的功能? 税法法益的价值是什么? 一方面, 税法法益的最大功能在于保护税法所确定的利益, 使之成为税法法益保护法。另一方面, 充实了正处于草创阶段的税法及其基础理论, 夯实了税法的理论基石, 而且税法法益的发展也会促进法益理论的前进。概言之, 税法需要法益的提升, 同时, 法益也期待税法的回应。

法益的最大功能在于对已存在的利益进行法律确认和保护, 也就是说, 法益无疑使税法更明确了其所要保护和保障的具体利益内容及利益位阶。具体来讲, 税法法益的功能包括: 第一, 税法法益优化了税法立法体系, 使税法立法更具有合理性目的, 税法应该围绕其法益展开立法活动, 并以保护税法法益为立法目的, 尤其宪法规范的税法法益是税法立法的价值标准; 第二, 税法法益明确了税法所要保护的具体内容, 法益不仅具有立法上的指导意义, 还有具体的内容价值, 例如, 税法法益的内容可以表现为纳税人权利和公共财政权; 第三, 税法法益不仅概括了税法的保护内容, 而且具有具体类型化税法保护内容的功能, 并衡量了税法保护内容的位阶, 以此区分税法对象的不同保护程度; 第四, 税法法益具有解释税法法律规范的价值, 是税法执法和税法司法的直接价值标准, 解决税法法律规范在施法中的不足。

税法法益的另一功能就是充实了税法的理论基础, 提炼了税法保护对象的基本范畴, 为税法基础理论的进一步研究提供了新的工具。税法作为新兴的部门法, 其基本范畴尚未完全建立, 其基础理论尚未牢固, 而且当前税法研究对实务的兴趣过于浓厚, 基础性研究没有受到应有重视, 而基础理论是税法学科大厦建设之根基。⁽⁹⁾ 法益作为法学分析的一般方法, 可以以法益的主体、存在的形态和保护的内容抽象出税法的保护对象, 并以此贯穿于税法体系, 法益总量的最大化和法益结构的最优化使税法的目标更加明确。具体而言, 法益作为法律所承认、保障和调整的利益, 法益不仅应涵盖权利、权力, 还应包含除权利之外应受法律保护的其他正当利益。⁽¹⁰⁾ 其中, “权利是法律直接承认的私人利益或者是法律承认的私人利益主体赖以谋求利益之手段, 权力则是代表公共利益, 用以谋求公共利益之手段”。⁽¹¹⁾ 其他应受法律保护的正当利益, 毫无疑问也属于法益的范畴。如此看来, 税法引入法益, 无疑提炼了税法的纳税人权利和公共财政权范畴, 甚至更多尚未发现的范畴, 并为这些范畴提供正当性的评价。

二、税法法益的分层结构

(一) 税法法益的类型化

税法是税法法益保护法, 但税法本身作为一个宏观庞大的法律集合体, 税法利益并非只是单一的内容, 那么, 如此复杂的利益内容如何被庞杂的税法所保护? 对税法法益内容的体系化和类型化, 不失为梳理和保护税法法益的优选路径, 也就是说, 区别对待税法法益, 对税法法益进行层次划

分,不仅为财税法法益的体系发展提供更多逻辑上自洽性,而且使财税法所保护的内容具有开放性。当然,财税法的法益内容也并非无边界的开放,而是在财税立法中对其应然的法益进行全面保护和明确规定。

财税法法益内容的确定必须正视利益的层次性,并同时关注财税法的功能及利益保护范围。从法益的主体来看,国家与社会都为人民而存在,所有的法益都是人的法益。宪法的人类图像是人格者,兼具个体性与社会性,所以法益包括以个体身分享有的个人法益和以社会一员的身份与他人共享的集体法益。如此从处分权和享有权的角度看,法益就可以分为个人可以处分和享有的利益和不能被个人处分和享有的利益,一方面,可以由个人处分和享有的利益,即称为个人法益;另一方面,人类不是独自生活,而是在与他人的共同生活中,这种共同处分和享有的利益,即是集体法益。既而实质法治国的宪法分配给财税法的任务是:保护个人法益并为保护个人法益提供基本条件,具体表现为国家提供公共服务,以期实现个人法益,而这些条件和所提供的公共服务可以看成财税法的集体法益。^[12]因此,财税法的法益主要可分为两类:一类是个人可以处分的法益,以个体身分享有的个人法益,即财税法个人法益;另一类是个人不能处分的法益,以社会一员的身份与他人共享的集体法益,即财税法集体法益。

财税法个人法益与财税法集体法益作为财税法法益类型化的典型,那么财税法个人法益和集体法益又具体表现为何种内容?从宪法的价值秩序的角度而言,不论是财税法的个人法益,还是财税法的集体法益,都是构成自由民主宪政的基础。财税法的个人法益,与基本权有高度的对应,是实现基本权的真实条件。财税法集体法益,主要是宪法中关于国家组织和民主政治运作的规定,当然还有前提的国家存在,财税法也是用于保护他们的真实条件。进一步讲,财税法的个人法益可以概括为纳税人权利,^[13]财税法的集体法益概括为公共财政权。

(二) 财税法法益的位阶

财税法法益分为财税法个人法益和财税法集体法益,这也构成了财税法的法益内容,那么,财税法个人法益和财税法集体法益又是处于怎样的位置?财税法法益之间的关系又是如何?

其一,财税法的个人法益是财税法的根本法益,财税法个人法益应优先于集体法益,纳税人权利是财税法的核心价值。法律最先保护的应该是人的利益,而且应该是个人的利益,这也是法律保护的最终目的所在。从人性尊严的至高地位,也得出个人法益优于集体法益的命题,不得以集体法益限缩个人自由,而是必须将国家、社会诠释为个人的集合,并严格检视,以集体保护为名的国家行动对于个人有何助益。即能明确诠释为个人法益,就不得假设为集体(社会或国家)法益。再者,财税法个人法益的内容是纳税人权利,而纳税人权利也应是财税法保护的最高权利,纳税人基本权利理论应当成为全部立法上的指导性法理。^[14]纳税人权利的正当性在于其缴纳了税收,让与了私人财产,而这种权利也是其缴纳税收和让与财产的目的。同时,财税法是公共财产法,课税是对私人财

产权的一种干预,这种干预的正当性获得莫过于为了私人财产权本身。换言之,公共财产的正当性就是在于其是否保护纳税人权利。因此,主权在民理论确立的公民主权所有者地位是纳税人权利保护的政治根基,公共物品理论揭示的税收与公共物品之间的对价关系是纳税人权利保护的经济解读,⁽¹⁵⁾即财税法个人法益应是财税法最高法益,财税法应以保护纳税人权利为目的。

其二,财税法集体法益是实现个人法益的途径和保障。财税法集体法益是因为财税法个人法益的需要而产生,是为了实现个人法益而创造了集体法益,而且财税法个人法益的实现有赖于财税法集体法益的保障。同时,财税法集体法益和财税法个人法益都是人的法益,财税法个人法益和财税法集体法益从根本上说是一致的,其功能都是供个人在社会中自我实现,只是具体的作用方式有所不同,财税法集体法益应当是可以还原为财税法个人法益的利益。⁽¹⁶⁾因此,财税法集体法益是财税法个人法益的保障,保护纳税人权利和保障国家财政权并不能分离,其过程是相互交错,无法割裂,难以做到财政权归财政权、纳税人权利归纳税人权利。

承前所述,财税法的最高法益是财税法个人法益,纳税人权利保护是财税法的终极目标,财税法集体法益是实现财税法个人法益的手段与途径,财税法集体法益应以财税法个人法益为起点,公共财政权应该为纳税人权利服务。

三、财税法个人法益: 纳税人权利

财税法个人法益表现为纳税人权利,纳税人权利作为财税法保护的利益,也应该是财税法的最高法益。纳税人权利从一般的利益成为法益,缘于其得到财税法的确定,并以法益的身份体现在财税法之中,这也成为财税法保护纳税人权利的前提,那么,财税法应该确定纳税人哪些权利以及如何确定纳税人权利。

纳税人权利的内容,从不同的角度,可以概括出不同纳税人权利内容的形式,从法律的层次,可以将纳税人权利分为宪法上的纳税人权利和税法上的纳税人权利;⁽¹⁷⁾从纳税人权利的范围,可以将纳税人权利分为广义和狭义的纳税人权利;⁽¹⁸⁾从权利的主体,可以分为纳税人的个体性权利、代表性权利和共有性权利。⁽¹⁹⁾从权利存在的状态,可以将纳税人权利分为应有的纳税人权利、法定的纳税人权利和现实的纳税人权利;⁽²⁰⁾从纳税的环节,可以分为纳税人履行纳税义务前以及履行纳税义务时依法所享有的正当要求和合法权益得到满足与保障的权利,以及履行纳税义务后要求政府提供公共产品和公共服务以及对其税款使用的知情权、监督权。⁽²¹⁾从不同角度对纳税人权利的不同界定都将会起到不同的作用,发挥不同的效果,例如宪法、税法上的纳税人权利揭示了纳税人权利保护的法律层次。应然和现实的纳税人权利揭示了纳税人权利保护改革的方向,以及实现如何从现实的纳税人权利向应然的纳税人权利前进。纳税前、纳税时和纳税后的纳税人权利保护揭示了纳税人权利保护的环节,以及在各个环节如何实现纳税人权利的保护,使纳税人权利保护更为现实。但是如此之多的纳税

人权利保护划分,并不能穷尽纳税人权利在财税法中的内容。纳税人权利的重要和内容的庞大,其实现并非依靠某一种制度、某一个环节所能解决,纳税人权利的实现需要整个财税法体系的配合。再者,纳税人权利的保护需要财税法的确定,财税法的确定是纳税人权利得到法律保护的前提,纳税人权利应以法益的身份反映在财税法中,并由财税法予以明定。因此,我们根据财税法的体例梳理纳税人权利的内容,⁽²²⁾即财政通则法、财政收入法、财政支出法、财政管理法中的纳税人权利,⁽²³⁾使纳税人权利得到财税法体系的确认,使纳税人权利能够到达财税法的每一个角落,使财税法真正成为纳税人权利保护法,下面具体通过财政收入法、财政支出法的纳税人权利论证财税法的法益内容。

财政收入法中的纳税人权利,顾名思义,应是纳税人权利在财政收入法体系中的体现,更多的体现为依法纳税的权利。具体来讲,财政收入法中的纳税人权利,是指纳税人根据财政收入法的确认和规范,在履行纳税义务时,法律对其依法可以作出或不作出一定行为,以及要求他人作出或不作出一定行为的许可和保障,还包括纳税人的合法权益受到侵犯时应当获得的救济,从而实现自身合法利益的可能性。⁽²⁴⁾同时,纳税人权利一般在财政收入法体例中也体现在《税收征管法》中,同样如此,我国的《税收征管法》中第八条规定的纳税人权利是财政收入法纳税人权利的集中体现,具体包括知情权(信息权)、隐私权(保密权)、依法减免税款权、出口退税权、陈述申辩权、申请行政复议权、提起行政诉讼权、请求赔偿权、控告检举权等,但这并不是财政收入法中纳税人权利的全部内容。

财政支出法的纳税人权利,即存在于财政支出法体系中的纳税人权利。财政支出法中的纳税人权利的缺乏也是我国当前纳税人权利的主要问题所在,主要体现在纳税人权利保护无法融入到财政支出这一环,更多的是关注纳税人在财政收入上的权利,“长期以来,纳税人权利的保护大多限于税收征收行为的关注上,习惯于税收收入与税收支出的分离,习惯于将税法的范围严格限制在收入行为”。⁽²⁵⁾而现代税法理论应着眼于从征税与支出两方面统一的角度重新诠释税收以及纳税人权利的概念,将纳税人权利的内容从单一的消极防御扩展为涵盖“管理租税征收和用途”、“要求情报公开和参见财政过程”等民主参与权利在内的多元权利体系。⁽²⁶⁾财政支出法中最重要的纳税人权利应属“依纳税人的意愿使用税收并获得公共物品的权利”,以及在获得公共物品过程中的知情权、参与权和监督权等,这也是纳税人权利的根本所在。如何在财政支出法中实现纳税人权利的保护,无非从三个方面入手:其一,制定符合“公共物品权”的抽象的财政支出法;其二,根据抽象的财政支出法,通过具体的支出预算切实实现纳税人的“公共服务权”,强化支出预算的法律效力。如日本《宪法》第85条规定“国家费用的支出,或国家负担债务,必须根据国会决议。”原则上,这些授权并不能通过单一的议决进行,而必须有通过法律形式而进行的抽象的授权,及通过预算形式而进行具体的授权两种授权。例如,为了给生活贫困者发放生活保障,需要有作为抽象授权的生活保障法、及作为具体授权的生活保障费的预算计

入。⁽²⁷⁾其三,对违背抽象的财政支出法和具体的支出预算的支出行为,纳税人有权要求获得救济,如提起纳税人诉讼。

因此,纳税人权利作为税法法益,而且是根本法益,应该明确规定于税法体系之中,使纳税人权利成为税法上的权利,并由此得到税法的保护,而且纳税人权利在税法体系中应该是开放的权利体系,贯穿于整个税法体例之中,使税法“权利化”。

当然,将纳税人权利规定于税法之中,由此对纳税人权利的宣示和税法作为“权利之法”的象征意义要远大于税法对纳税人权利的具体确认。期待以税法正面列出数量庞大的纳税人权利清单,并以此作为纳税人权利保护的依据,这期待唯恐是过分天真,因为纳税人权利亦随着人类生活现实不断改变,自我实现的条件也不可能永世不改。因此,税法除了负有纳税人权利保护义务的事项之外,税法个人法益多为消极的表达,而非积极确认什么是个人法益,这也符合公民权利遵循“法无禁止即自由”的传统法理。

四、税法集体法益:公共财政权

以往关于公共财政权的研究多是从对其进行法律控制和约束的角度,公共财政权是源于纳税人权利的委托、私人财产权的让渡,是为了保障纳税人权利而存在,但是我们除了对其约束和控制外,同样需要承认其具有独立的价值,需要保障公共财政权的行使,需要对其赋权和赋能,方能更好的保护纳税人权利。作为税法集体法益的公共财政权,公共财政权又是如何高度概括税法的集体法益,其包含哪些内容,又以什么样的形式发挥公共财政权的功能,进而实现税法的个人法益?

公共财政权何以成为税法的集体法益?为个人自我实现创造自由空间的集体法益应该具体包括:其一,对个人持续潜在的集体法益,这个类型就像个人法益,持续在每一个当下都保护社会成员的生活,即人们虽非一直在用,但需要在任何想用的时候,这些法益都是安全可靠、可用的。其二,税法集体法益应提供社会干扰发生时的反应手段,例如司法的救济,一方面,其实他们与国家的存在和运作关系较远,反而与人民的生活较近,也正因为相信司法的可靠保护,人民才敢与他人来往或缔约,只是因为置于国家体系内,故传统被称为国家法益。另一方面,人民使用这类法益的机会比前一类少的多,所以没有那么接近个人法益。另外,集体法益也是保护国家架构的条件,国家的任务是保障人民自由发展,为此也必须保障上述自由空间。但必须首先保护特定的国家架构条件,确保国家自身存在与运作能力之后,才能实现这个任务,诸如保证国家的存续、保证特定宪法机关的运作以及意志形成与行使、保证国家具体活动之执行不受干扰。显然公共财政权以国家财政的赋权和赋能,涵盖了税法集体法益所体现的内容,也符合集体法益的构成标准。

公共财政权背后虽是权利的支撑,但形式上是财政法律关系中权力的概括

和抽象,作为财税法集体法益的公共财政权,其内容应该如何体现?公共财政权的本质属于权力的范畴,不同于作为财税法个人法益的纳税人权利,即财税法应该明确规定公共财政权的具体内容,以作为国家行使公共财政权的依据,也是对国家权力“法无明文规定即禁止”原则的恪守。

具体而言,公共财政权表现为国家征税、管税和用税的权力。整体上,财税法律关系对应着税收征收、财政资金掌管与公共产品提供活动,因而财税权体系应能涵摄这几种前后相继,围绕公共物品提供前后息息相关的行为。^[28]对照财税活动流程,可以将财税法律关系分解成三种更为具体的法律关系,即财政收入法、财政管理法、财政支出法。同时,从公共权力的角度,即财税法也是财政收入权、财政管理权、财政支出权的法权体系,这些税权、财权、事权的集合即为公共财政权。具体言之,税权即为国家筹集财政收入的权力,尤其是在现代税收国家,国家的财政收入多是依赖人民所缴纳的税收,正如税收之于国家犹如血液之如生命,税收作为行政运作的财源基础,税权也构成了公共财政权的基础。事权,即为国家管理公共事务的权力,就财政上的事权而言,管理公共事务更多的表现为提供公共物品和公共服务,因此,事权是公共财政权的目的所在。财权,即为财政资金支配、运行与管理的权力,其作为连结税收征收与公共产品提供的桥梁与纽带,从法上界定财权,既应区别于传统财政学无所不包的财政权概念,也应区别于财政税收上的财政资源数量概念——“财力”,反映出财税法规范财政资金支配、运行与管理社会关系本质。^[29]概言之,即对公共财政权的内容进行赋权和赋能。

公共财政权作为财税法的集体法益,财税法主要是从正当行使、公正行使、有序行使、有效行使等方面保障公共财政权。具体来讲,其一,公共财政权的正当行使。公共财政权作为公权力必然处于天然的强势地位,需要宪法和法律的控
制,^[30]落实公共财政权真正为纳税人权利服务。因此,公共财政权的保障应在控制的前提下合理配置各级政府与其义务或者责任相匹配的权限以保障权力。其二,公共财政权的公正行使。公正即为国家税收具有公共事务的性质,必须获取国民的认同。其三,公共财政权的有序行使。有序行使即为国家税收运作的每一个环节、过程都应依循一定规则,依国民的意愿进行,国家财政的收入、支出与绩效都要向国民有所交代,接受国民或其代议机关之核准。其四,公共财政权的有效行使。资源有限,但人类欲望无穷,将手上拥有的有限资源尽量做最有效率的运用,减少浪费,此本为社会各行各业所通用的常识。就提供社会商品与服务以获取利润的公司等私人部门而言,若缺乏成本效益观念,盲目进行投资的话,势必将很快被市场淘汰。在公共部门,政府运作所仰赖的财源基础来自于国民纳税所蓄积而来,各种公共建设、福利措施莫不是为了提高国民之福祉。因此,就政府资源的配置上,亦应着眼于如何采取最经济有效的方式来实现公共行政目的。尤其是当国家任务类型演化为给付国家与福利国家之型,行政机关不仅担任传统上秩序的保护者,同时亦经由金钱或服务,提供人民生活的照

顾。⁽³¹⁾换言之,人民对国家的期待,从往昔希望公权力尽量不要干扰人民作息的小计态度,转变为透过法律让国家扮演更积极的立场,借由种种给付手段积极提供人民的照顾、保护与扶助。⁽³²⁾从服务政府的角度来讲,政府作为公共物品和公共服务的“供应方”,必须保障政府享有足够的财政权以维护自身的运转并提供有效的服务。

当然,一方面接受公共财政权作为财税法集体法益,进而强调国家积极行使公共财政权的同时,另一方面亦必须照顾现实面,承认国家财政资源的有限性,为谋求国家永续健全运作,不容政府假借公共财政权之名放肆而行。

五、余 论

将发展中的法益理论引入财税法,期待其能够为财税法带来新的视角,使财税法能够更好的保护其对象,并以法益理论充实财税法基础理论,这是论题价值所在。同时,部门法之间法理的借鉴,为财税法法益的构建提供了有价值的指导,这也使论题研究成为可能。财税法的法益可以类型化为财税法个人法益和财税法集体法益,财税法个人法益表现为纳税人权利,财税法集体法益表现为公共财政权,纳税人权利和公共财政权高度概括财税法的法益。基于财税法的立法体例,认为纳税人权利主要体现在财政收入法、财政支出法以及财政管理法的财税法体系中,公共财政权同样体现在财政收入法、财政支出法、财政管理法之中,具体为税权、事权和财权,但是纳税人权利和公共财政权并不限于此,纳税人权利和公共财政权是开放的权利和权力体系,其应该以法益的身份随着财税法的体系不断的扩展和深化。

注释:

(1) 刘芝祥《法益概念辨析》,《政法论坛》2008年第4期。

(2) 广义上的法益指法所应当保护的利益,狭义上的法益指,一切法所确认保护的利益。具体参见刘芝祥《法益概念辨析》,《政法论坛》2008年第4期。也有认为广义的法益泛指一切受法律保护的利益,权利也包含于法益之内,狭义的法益仅指权利之外而为法律保护的利益,是一个与权利相对应的概念。具体参见张开泽《法益性权利:权利认识新视域》,《法制与社会发展》2007年第2期。

(3) 复合的法益概念是理性构建刑法理论体系的当然选择,具体包括先法性法益概念、宪法性法益概念和后刑法法益概念。具体参见刘孝敏《法益的体系性位置与功能》,《法学研究》2007年第1期。

(4) [5] [16] 张明楷《法益初论》,中国政法大学出版社,2000年,第162-163、164、167页。

(6) [日]伊东研佑《法益概念史研究》,成文堂,1984年,第68页,转载于张明楷《法益初论》,中国政法大学出版社,2000年,第29页。

(7) [日]関哲夫《法益概念与多元的保护法益论》,《吉林大学学报》(社会科学版)2006年第3期。

(8) 此部分内容参考了刘孝敏关于论证法益体系的具体内容,具体参见刘孝敏《法益的体系性位置与功能》,《法学研究》2007年第1期。

(9) 北京大学财经法研究中心《关于“强化财税法基础理论研究建设现代财税法学”的倡议》,《财税法论丛》2013年第13卷。

(10) 史玉成《环境利益、环境权利与环境权力的分层建构——基于法益分析方法的思考》,《法商研

究》2013年第5期。

(11)董兴佩《法益:法律的中心问题》,《北方法学》2008年第3期。

(12)集体法益是以社会一员的身分与他人共享的集体法益,也有称之为超个人法益,又分社会与国家法益,但为了强调此类法益是全体个人共享,而不是归属于玄妙的、有自己生命的超个人主体,例如国家、社会,所以,本文采用集体法益。

(13)财税法的个人法益表现为纳税人权利,这一结论是建立在现代国家是税收国家的基础上,并以此将财税法的利益主体可概括的表达为纳税人,后文同样以“纳税人权利”、“税收”等概念概括的表达财税法法益。

(14)〔26〕〔日〕北野弘久《税法学原论》陈刚等译,中国检察出版社,2001年,第58、359-363页。

(15)姜庆丹、赵研《纳税人权利保护在新一轮税制改革中的立法构建》,《东北大学学报》2012年第2期。

(17)〔25〕刘剑文、熊伟《税法基础理论》,北京大学出版社,2004年,第88-95、82页。

(18)〔24〕武丽、晓刚《纳税人权利及思想实现》,《财政研究》2008年第3期。

(19)李彦《纳税人权利内涵解读及双重保障》,《求索》2005年第6期。

(20)杨松、闫海《中国大陆纳税人权利三种形态的评价与改革》,《两岸纳税人权利保护之立法潮流》财团法人资诚教育基金会,2011年,第153-170页。

(21)华国庆《纳税人的权利及其保障》,《安徽大学法律评论》2003年第1期。

(22)纳税人保护方案,主要方式应该有两种,一是制定专门的《纳税人权利保护法》,即构建专门的纳税人权利保护规则;二是使纳税人权利在财税法体系中得以体现,将纳税人权利贯穿于财税法的始终,使财税法“权利化”,以纳税人权利作为财税法的法益具体体现财政通则法、财政收入法、财政管理法、财政支出法之中,我们认为这两种方式可以根据现实需要并存,并无矛盾之处。

(23)这里根据财税法的体例,将纳税人权利内容大致划分为财政通则法中的纳税人权利、财政收入法中的纳税人权利、财政管理法中的纳税人权利、财政支出法中的纳税人权利,但是,纳税人权利并不限于存在于财政收入法、财政管理法、财政支出法之中,其应该作为一个开放的权利体系存在于财税法中,只要成为财税法的法益和得到财税法的确认,就应该得到财税法的保护。

(27)甲斐素直《日本财政法的概要》2014年中国第9届财税法暑期学校中的讲座内容。

(28)〔29〕夏冬泓、盛先科、蒋辉宇《经济法视角下财税权体系的重构》,《上海交通大学学报》(哲学社会科学版)2014年第1期。

(30)汪燕、熊勇先《服务政府财政权建构论》,《海南大学学报》2010年第1期。

(31)陈春生《给付行政》,《月旦法学教室》2003年第4期。

(32)霍承宗《新世纪财税法与预算法理论与课题》,翰蘆图书出版有限公司,2011年,第193-194页。

(责任编辑:流金)