



法研教科书



财税法专题研究

(第三版)

Special Studies on
Fiscal Law and Tax Law
(The third edition)

刘剑文 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



Special Studies in Fiscal Law and Tax Law (The third edition)

本书是一本以专题的形式讨论我国财税法领域重大问题的理论专著。

作者全面回顾与总结了三十年来财税法学领域基础理论创新与学科体系建设的重大成果，并在此基础上，深入讨论了财税法治的思维基点与价值定位、财税法的性质和体系、税收法律关系、税法基本原则等广受学界关注的理论问题。与此同时，作者立足当今财税体制改革与财税法治的大背景，结合财税法基础理论的最新成果，详尽分析了财政法改革与财政立法，增值税转型改革、房产税改革与所得税改革、税收征管法律制度改革等最新的改革实践路径与实效。

本书凝聚着财税法学科理论的最新成果，承载着建构财税法学理论新体系的大胆设想，寄托着引导理论研究方向与搭建学术交流平台的学术理想，对理论界与实务界都具有极强的借鉴和参考意义。



“北京大学出版社”
微信公众号

上架建议：财政法、税法
ISBN 978-7-301-25311-3



9 787301 253113 >

定价：51.00元



法研教科书



财税法专题研究

(第三版)

Special Studies on
Fiscal Law and Tax Law

(The third edition)

刘剑文 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

财税法专题研究/刘剑文著. —3版. —北京:北京大学出版社,2015.1

(法研教科书)

ISBN 978 - 7 - 301 - 25311 - 3

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法—中国—研究生—教材 ②税法—中国—研究生—教材 IV. ①D922.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 001380 号

- 书 名** 财税法专题研究(第三版)
著作责任者 刘剑文 著
责任编辑 王 晶
标准书号 ISBN 978 - 7 - 301 - 25311 - 3
出版发行 北京大学出版社
地 址 北京市海淀区成府路 205 号 100871
网 址 <http://www.pup.cn>
电子信箱 law@pup.pku.edu.cn
新浪微博 @北京大学出版社 @北大出版社法律图书
电 话 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027
印 刷 者 北京大学印刷厂
经 销 者 新华书店
730 毫米×1020 毫米 16 开本 27.75 印张 559 千字
2002 年 10 月第 1 版 2007 年 3 月第 2 版
2015 年 1 月第 3 版 2015 年 1 月第 1 次印刷
定 价 51.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子信箱:fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

财税法治是通往法治中国的优选路径^①

(第三版代前言)

最近五年对于我国的财税法治建设来说,是一个不平凡的五年。从“营改增”扩围到房产税改革,从“三公”经费公开到预算法修订,从车船税立法到呼吁设税权回归全国人大,从中央出台“八项规定”要求党政机关厉行节约到党的十八届三中全会对财税改革作出浓墨重彩的勾勒,实践表明,财税法与国家治理和人民福祉的紧密联系正日益凸显。因此,财税法也越来越受到官方和民间的共同关注。回顾过去,在相当长的时间里,财税法在我国法治建设的大舞台上一直缺位,财政仅仅被视为单纯的经济问题,没有得到应有的重视与关注,这不能不说是我国法治建设中的一大遗憾。财税领域的法治化水平长期滞后于现实需要,在相当大的程度上也导致了国家治理和改革深化陷入了“瓶颈期”,难以寻得有力的“抓手”,直到新一代领导集体以高度的历史智慧发掘出财税制度在现代国家治理中的根本性地位。置身于实现“中国梦”的宏大背景下,在追求国家富强、民族振兴、人民幸福的伟大实践中,人们已经越来越真切地感受到财税法所承载的重要意义和所肩负的历史使命。

一、财税体制改革与财税法治大势所趋

2013年11月12日,中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议审议通过了《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》)。这是在中国经济社会转型进入关键时期出台的一份改革的顶层设计方案,将拉开中国全面改革的大幕,吹响中国社会整体性和深层次改革的新号角。《决定》提出,全面深化改革的总目标是“完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化”。虽然“治理”与过去惯用的“管理”只有一字之差,但却反映出治国理念的重大转变。在目标上,管理从政府本位出发、追求秩序与效率,而治理则要综合考虑多元价值追求。在主体上,管理由政府尤其是行政机关单向主导,而治理则强调社会自治与民众参与;在手段上,管理主要使用强硬的行政指令,而治理则更多地运用疏导和软权力,且最终要依靠法律制度。总体来看,治理更强调法治化、民主性、顶层设计

^① 原文发表于《法制日报》2014年7月16日第011版,收入本书时作了部分修订。

和过程思维。而要从传统“管理”转型为现代“治理”，关键就在于加强法治建设，将法治作为治国理政的基本方式。因此，《决定》在第九部分系统论述了“推进法治中国建设”，对法治国家、法治政府、法治社会的一体建设提出了目标和要求。进一步看，除了该部分的总纲式论述外，法治的理念和要求其实贯穿了《决定》整体，体现在各个领域改革的法治化目标之中。改革的核心在制度，制度的核心是法治，改革与法治是相辅相成的同一过程。在这个意义上，全面深化改革之路，就是建设法治中国之路，也是“中国梦”的圆梦之路。而财税法，正是深化改革与法治建设的重要组成部分。

在《决定》提出的诸项改革任务之中，“深化财税体制改革”单独作为一个部分，且位居各项具体经济改革之首，这在党的重要纲领性文件中尚属首次。同时，财税问题作为重要主线，还贯穿在其他章节的始终。例如，在第二部分“坚持和完善基本经济制度”中，要求提高国有资本上缴国家财政的比例、完善国有资本经营预算制度等要求；在第八部分“加强社会主义民主政治制度建设”中，强调加强人大预算决算监督、国有资产监督，首次提出“落实税收法定原则”；在第十部分“强化权力运行制约和监督体系”，要求健全反腐倡廉法规制度体系，着力控制“三公”经费支出和楼堂馆所建设；在第十二部分“推进社会事业改革创新”中，收入分配改革、社会保障制度完善也与财税法紧密相关；在生态文明建设、司法改革等备受人们关注的焦点问题的背后，其实也离不开财税制度的支撑、促进与保障。不夸张地说，《决定》中至少有一半都在谈财税问题。这是因为中央已经转变了将财政视作单纯经济问题的传统思维，开始认识到财政是“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”，并且主动接纳了“落实税收法定原则”等财税法学界大力倡导的主张。可见，财税体制改革与财税法治，既是全面深化改革的突破口和重点领域之一，又是国家治理现代化的基础和制度保障，更是国运所系、民心所向、大势所趋。

二、财税对现代国家治理的作用不容忽视

那么，为什么财税法对于现代国家治理如此重要呢？有人说“财政”是三分财、七分政。其实，它是七分财，三分政。财，是指财产、财产权利，包括私人财产权和公共财产权，而公共财产权最终还是建立在私人财产权基础之上的。政，是指政府，包括立法机关、行政机关和司法机关。政府的主要职责就是公平、有效地保护好私人财产权、行使好公共财产权，从而服务于全体纳税人。因此，财税不仅仅是“钱”的问题，“钱袋子”的背后实质上是国家与纳税人的关系。由这一对基本关系，还可以生发出中央与地方的关系、立法机关与行政机关的关系以及政府与市场的关系。因此，对于古今中外任何一个国家的治理来说，财税的重要性都是不容忽视的，正所谓“财政不牢，地动山摇”！唐太宗说“水能载舟，亦能覆舟”，现在我们要说“税能载舟，亦能覆

舟”，因为税的背后和依托是纳税人。而财税法的根本任务，就是要依靠法治来统摄财政收入、财政支出、财政管理的全过程，通过对权利、义务和责任在不同主体间的合理配置，来实现国家财政权与私人财产权的平衡与协调，达致国家治理的现代化。

进一步看，财税法治不仅是法治中国在财税领域的必然要求和终极体现，而且也是通往法治中国的优选路径。对于我国来说，建设法治国家和全面深化改革是同一历史进程。目前，我国的改革已经进入攻坚阶段，也是最困难、最复杂、最关键的阶段。未来的改革应当包括三个层面的高度融合：一个是自上而下的顶层设计，一个是自下而上的基层探索，还有一个是自外而内的外逼机制。在诸多可能的路径中，财税改革是共识最大、阻力最小、效益最高的，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”。例如，对于官员贪腐问题，如果按照传统的严肃查办思路或是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，同样可以得到良好的效果。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，就能真正厉行节约，让公款“花在刀刃上”。而且，由于改革公共财政收支体制并不直接接触及官员自身利益，这一改革进路的阻力势必能够大大减小。

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思想观念、制度惯性和既得利益等各方面的阻力，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，是推进法治中国建设的突破口。

可以说，依法管好了政府的“钱袋子”，也就牵住了深化改革和法治建设的“牛鼻子”。当然，财税改革涉及社会的各个领域，牵涉千家万户的切身利益，本身就是一个复杂的系统性工程，因此也需要找准突破口，并且要审时度势、循序渐进。客观地说，我国的财税法治建设也仍然存在着诸多观念羁绊和制度障碍，具体包括：人民代表大会对权力行使的重视不够；预算权配置失衡；中央与地方之间的关系尚未完全实现法治化；地方政府卖地推高房价；经济发展方式仍然较为粗放；地区、城乡、居民间贫富差距较大；社会基本公共服务分配不均衡；公民的基本权利实现不足；等等。这些亟需解决的难题纷繁复杂、相互咬合，给我国未来的发展路径提出了不可忽视的挑战。站在这个承前启后、继往开来的重要时点上，我们深深地期盼着，未来的财税改革能够以更大的决心、魄力与智慧来稳步推进，经由财税法制上升到财税法治，并通过依法管好“财”来管好“人”和“事”，以税之“良法”实现国之“善治”。

21 世纪财税法学人的历史使命

(第二版代前言)

在全面贯彻科学发展观、构建社会主义和谐社会、实施依法治国方略的新世纪,财税法关系着政府和民生的根本,关系到权利与权力的制衡,是双方利益的调节器,因此,政府与纳税人之间的和谐与良性互动就显得尤为重要。源于国家和社会寄予的巨大期待,更重要的是源于社会良知的中国财税法人将会大有作为,将会担当起历史的责任和社会使命。

一、我国财税法治建设的进程

(一) 和谐社会建设与财税体制改革

和谐社会建设是当今时代的主题,和谐社会的主要目标是:社会主义民主法制更加完善,依法治国基本方略得到全面落实,人民的权益得到切实尊重和保障;城乡、区域发展差距扩大的趋势逐步扭转,合理有序的收入分配格局基本形成,家庭财产普遍增加,人民过上更加富足的生活;社会就业比较充分,覆盖城乡居民的社会保障体系基本建立;基本公共服务体系更加完备,政府管理和服务水平有较大提高;全民族的思想道德素质、科学文化素质和健康素质明显提高,良好道德风尚、和谐人际关系进一步形成;全社会创造活力显著增强,创新型国家基本建成;社会管理体系更加完善,社会秩序良好;资源利用效率显著提高,生态环境明显好转;实现全面建设惠及十几亿人口的更高水平的小康社会的目标,努力形成全体人民各尽其能、各得其所而又和谐相处的局面。^①

一个法律制度,如果跟不上时代的需要或要求,而是死死抱住上个时代的只具有短暂意义的观念不放,那么是没有什么可取之处的。在一个变幻不定的世界中,如果把法律仅仅视为一种永恒的工具,那么它就不能有效地发挥作用。^②更何况我们正身处中国如火如荼的和谐社会建设进程中,法律的立与废已是周遭平常不过的事件了。

^① 参见《中共中央关于构建社会主义和谐社会若干重大问题的决定》(2006年10月11日)。

^② [美]E. 博登海默:《法理学——法律哲学与法律方法》,邓正来译,中国政法大学出版社1999年版,第326页。

在公民的财产权利日益受到重视的今天,平衡与协调国家征税权与公民财产权的税法,更在日渐深入的改革进程中,面临进一步的变革。于是,有学者甚至断言,“唯有死亡和税制改革是人的一生所不可避免的”。

和谐社会建设与财税体制改革具有密不可分的关系。财税制度和财税体制是一个国家最根本的制度之一,也是最容易引起争议和动乱的社会制度之一,因此,构建和谐社会的关键是构建和谐的财税制度和财税体制。中共中央在《完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》(2003年10月14)中把财税制度与财税体制改革提到了非常重要的地位。其中明确规定了“分步实施税收制度改革”和“推进财政管理体制”的具体目标,包括按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则,稳步推进税收改革。改革出口退税制度。统一各类企业税收制度。增值税由生产型改为消费型,将设备投资纳入增值税抵扣范围。完善消费税,适当扩大税基。改进个人所得税,实行综合和分类相结合的个人所得税制。实施城镇建设税费改革,条件具备时对不动产开征统一规范的物业税,相应取消有关收费。在统一税政前提下,赋予地方适当的税政管理权。创造条件逐步实现城乡税制统一。健全公共财政体制,明确各级政府的财政支出责任。进一步完善转移支付制度,加大对中西部地区和民族地区的财政支持。深化部门预算、国库集中收付、政府采购和收支两条线管理改革。清理和规范行政事业性收费,凡能纳入预算的都要纳入预算管理。改革预算编制制度,完善预算编制、执行的制衡机制,加强审计监督。建立预算绩效评价体系。实行全口径预算管理和对或有负债的有效监控。加强各级人民代表大会对本级政府预算的审查和监督。^①

财税体制改革的每一个重要举措都与和谐社会建设紧密相关,财税体制的每一步改革也进一步促进了我国整个社会的和谐。和谐社会建设的关键是建设一个科学的财政法律制度和和谐的国家与纳税人关系。

(二) 我国财税法治建设的发展

进入21世纪,特别是最近几年,我国的财税法治进程取得了巨大的成就。单以2005年为例,2005年全国人大及其常委会通过了多部与财税法相关的法律和法律性文件,如《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,《全国人民代表大会常务委员会关于废止〈中华人民共和国农业税条例〉的决定》等。尤其在2005年9月27日为修改《中华人民共和国个人所得税法》而举办的新中国首次立法听证会,意味着中国民主立法进程的进一步加快。不仅如此,财税立法成为本届和下届人大立法的重点,统一企业所得税法已是指日可待,《中华人民共和国财政转移支付法》的起草亦是紧锣密鼓地进行,而《中华人民共和国税收基本法

^① 参见《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》(2003年10月14日)。

(或税法通则)》开始列入立法日程,表明财税法治已在中国的法治进程中日益凸显其重要性。

但是,我们也应该看到,我国的财税法治建设还有漫长的道路要走,且不说我国财税法律的质量与法治发达国家的差距,仅就数量而言,我国的财税法律也远远低于法治发达国家,甚至连很多发展中国家都不如。例如,根据税收法定原则的要求,“一税一法,一法一税”,这一点在法治发达国家早已做到,在很多发展中国家也已经基本实现,而在我国目前的税收制度中,二十多种税,有“法”的仅有两个,即《个人所得税法》和《外商投资企业和外国企业所得税法》。从目前的立法规划来看,在五年内,税法的数量恐怕仍然会维持在两部左右。如果要基本实现税收法定原则的要求,恐怕至少要再等15年的时间。当然,我们要对这一目标充满信心,因为党中央的建设规划、全国人大的立法规划都已经将财税法律制度的建设作为重点领域之一,财税法治的实现在我国只是时间长短的问题。

二、财税法学人的历史使命

在我国的财税法律制度以及国家和纳税人的关系还不够和谐之时,在我国的财税法治建设仍然任重道远之际,作为21世纪的财税法学人应当承担起历史赋予我们的伟大使命,应当对历史、对国家、对社会负责,实现财税法学人所应当完成的历史责任、国家责任和社会责任。作为21世纪的财税法学人,应当为推动财税立法的民主化、为提高税收执法的服务意识、为推动税收司法改革、为保护纳税人权利而贡献自己的力量,应当为壮大中国财税法学教育事业,特别是整个社会的财税法教育、提高普通纳税人的财税法意识而发挥自己的聪明才智,应当为中国财税法的国际化、现代化,为中国社会经济的发展、中国纳税人的福祉而努力奋斗。

(一) 推动中国财税法理论研究的发展

我有幸几乎见证了20世纪80年代以来的中国的财税立法,每每欣喜于中国财税法改革所取得的巨大成就的同时,亦倍感作为财税法学人肩上所担负的沉沉的历史使命。法学理论历来是法治进程的先导,从某种意义上说,法学研究的水平甚至决定一国法治发展的水平。我从20世纪80年代中期开始从事财税法学的研究与教学,对中国财税法学研究的发展自有一番体会。从最初跟随税收学亦步亦趋,到开始独立的研究视野,直至现在逐步形成较为完善的学科体系,中国财税法学的发展是有目共睹的。中国财税法学如何能够实现研究思路的转型、研究体系的重构、研究方法的突破,最终形成崭新的财税法学理论,是当前全国财税法学同仁们所苦苦思考和追寻的课题。从20世纪80年代开始的中国财税法学,其研究起点固然已经远远落后于德国、日本、美国等有着丰富的财税法理论积淀的国家,但经过近二十年,特别是近五

年,诸多财税法学人的共同努力,中国财税法学理论研究水平与这些国家的差距也正在日益缩小。然而,作为对税收法治的前瞻性思考,中国财税法学的理论研究仍有着诸多不足,有着进一步深化的必要,迫切需要我们重新解读、反思当前的财税法治的现实,并进行深入的研究和思考,进而提出立足于中国现实,而又超越法治现状,能够引导财税法改革与发展的财税法理论。因此,我始终坚信,财税法学的研究应当同步甚至超越财税法治的变革。财税法学人应当以引领财税法治建设为终生奋斗的目标!

(二) 维护国家税收利益,构建强国财税体制

民以食为天,国以税为本。^① 税收是国家的血脉,没有税收就没有国家的繁荣富强,没有人民的安居乐业。因此,税收和国家的利益是紧密相连的。强大的国家必须有强大的税收做后盾,为了实现中华民族的强国之梦,必须首先通过税收为国家筹集足够的建设资金,而税收职能的充分发挥又以科学合理的财税体制为前提。构建科学合理的财税体制需要充分发挥财税法学人的作用,这也正是财税法学人得以大展宏图的用武之地。

财税法学的研究必须以维护国家的税收主权、维护国家的利益为根本。在我国,片面强调国家税收收入或纳税人权利都不利于社会的协调发展。无论是忽视纳税人权利的保护,片面追求国家税收的保障;还是过分强调纳税人权利,不重视国家税收的保障都是不可取的。如果国家征收不到充足的税款,就无法履行其公共服务职能,无法提供公共产品和公共服务,整个社会的运行都将陷于瘫痪,最终也不利于保障纳税人的权益。就我国而言,社会主义税收的根本目的是“取之于民,用之于民”,没有“取之于民”,就无法“用之于民”。因为国家利益最终的受益人仍然是每一个纳税人,通过税收建设一个强大的中国,每一个中国人不都会从中受益吗? 很多人认为国家的征税权强大了,必然影响纳税人权利,其实不然,征税权强大的同时也可以增强纳税人权利保护的力度,比如,国家把每年增加的税收的一大部分用于纳税人权利保护,不就可以营造国家征税权的保障和纳税人权利保护的双赢局面吗? 强化国家的征税权并不必然会侵犯纳税人的权利,关键是采取何种手段强化国家的征税权,如果采取人治的方式,侵犯纳税人权利的现象将是在所难免的,但如果采取法治的方式,就不会侵犯到纳税人权利,因为纳税人权利保护的一个核心内容就是国家依法行使征税权。通过财税法治建设来加强国家的征税权,就能够达到既加强国家的征税权,又维护纳税人权利的双赢结局。在这个过程中,我们财税法学人可以做很多事情,也

^① 或许有人觉得这一说法有点夸张,其实,一点也不夸张,马克思早就形象地指出:“税收是喂养政府的奶娘。”参见马克思:《1848年至1850年法兰西阶级斗争》,载《马克思恩格斯全集》第7卷,人民出版社1959年版,第94页以下。

需要我们做很多事情。现在国家的很多财税立法和财税政策都邀请学者参加,广泛听取学者的意见^①。

这本身就说明国家已经越来越重视专家学者的作用,同时,也是我们得以运用我们的研究成果来优化国家决策的良好时机,能够将自己的平生所学用于国家建设、用于造福人民,还有什么比这更能让一个真正的学者感到欣慰的呢?

(三) 维护纳税人权利,培养纳税人意识

纳税人是国家的衣食父母,财税法必须注重和保护纳税人的权利和利益,作为 21 世纪的财税法学人同样必须以维护纳税人权利为己任。^② 财税法为国家所立,因此往往偏重于保护国家利益,而忽视纳税人权利。我国的纳税人由于还没有强有力的代表人和代表机构,因此,真正为纳税人说话的人其实很少,纳税人的呼声其实很弱。

当历史的车轮驶入 21 世纪,当法治和权利的思想逐渐深入人心,纳税人权利的观念也开始逐渐为国家和社会所重视。我国开始逐渐进入权利的时代,纳税人权利就是其中的重要内容之一。但是我们也应当看到,整个社会的纳税人意识还比较淡薄,纳税人权利的观念尚未深入人心,特别是没有深入政府官员的心中。把纳税人仅仅当成义务人的观念仍然根深蒂固。这时就需要我们财税法学人通过自己的学习、研究、宣传和教育活动,通过我们的课堂和学术论著向整个社会宣扬纳税人意识,宣传纳税人权利的观念,倡导保护纳税人权利的国家行动和社会行动。

其实,如果国家和社会真正认识到保护纳税人权利的实质和重要意义,任何国家和社会都会积极主动地投入到保护纳税人权利的行动中。从纳税人是税收之源,是政府官员的“衣食父母”的角度来看,保护纳税人权利是理所当然的。国家和社会的一切都是纳税人给的,国家和社会有什么理由不去好好保护纳税人权利呢?从国家和社会存在的根本目的来看,无非也是为每一个纳税人谋福利,让组成国家和社会的每一个纳税人比在原始状态下或者个体状态下生活得更幸福。既然如此,国家和社会怎能背离自己所追求的终极目标而去损害或者漠视纳税人权利呢?

现实中之所以还有大量侵犯和漠视纳税人权利的现象存在,国家和社会之所以还没有把保护纳税人权利提到足够高的地位,那是因为我们的国家和社会还没有真正理解纳税人的内涵,没有真正领悟保护纳税人权利的真谛。同时,也说明了我们财税法学人没有尽到自己的职责。我们没有做好宣传、教育工作。财税法学人既要成

^① 特别是最近的一些重大立法活动,立法机关都广泛吸收了学者的参加。例如,《企业所得税法》的制定就多次召开专家论证会,而《财政转移支付法》和《税收基本法(税收通则法)》则直接邀请学者起草专家建议稿。

^② 令人欣喜的是,学界已经有越来越多的学者开始关注纳税人权利问题,而且已经有多篇以纳税人权利保护为主题的法学博士和法学硕士论文。

为理论家,也要成为教育家和宣传家。把财税法的真理撒播到社会的每一个角落是历史赋予我们财税法学人的神圣使命。我们应该不辱使命,勇敢地担当起历史赋予我们的重任,在实现个人理想和抱负的同时,也为国家的富强、民族的振兴和全体纳税人的福祉而努力奋斗!

税收法治——构建法治社会的突破口(代前言)

日本著名税法学家金子宏教授认为：“税收法律主义在近代法治主义的确定上，起到了先导的和核心的作用。”^①

纵观近现代法治的发展和税法的变迁，税收领域的法治状况确实深刻地影响到整个社会的法治水平。近现代法治的最终确立是从各国制定宪法或宪法性文件开始的，这些宪法或宪法性文件无一例外地强调了税收、税收法治的重要性。《英国权利法案》申明“国王不经国会同意而任意征税，即为非法”。《美国宪法》第1条规定“一切征税议案应首先在众议院提出，但参议院得以处理其他议案的方式，表示赞同或提出修正案”。《法国宪法》第34条规定“征税必须以法律规定”。《日本国宪法》第84条规定“课征新税及变更现行的税收，必须依法律或依法律确定的条件”。《意大利宪法》第23条规定“不根据法律，不得规定任何个人税或财产税”。这些宪法或宪法性文件关于税收的规定，可以抽象为“税收法定主义”。通过确立“税收法定主义”这一宪法原则，科学地界定了纳税人和国家、征税机关之间的法律关系，在法律面前，纳税人依法纳税，征税机关依法征税，国家依法取得财政收入；而法律又是基于纳税人同意的。这样，“依法办事”这一法治的核心要求在税收领域逐渐确立起来并延伸至其他领域。考察西方法治发达国家的现状，我们也可以非常明显地感悟到这一点。

与“税收法定主义”相联系的是，西方许多著名的思想家、理论家在其著作中都不厌其烦地强调税收问题。英国著名的哲学家霍布斯在《利维坦》中提到“主权者向人们征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷”。^②英国著名的思想家洛克在《政府论》中指出：“诚然，政府没有巨大的经费就不能维持，凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。但是这仍须得到他的同意，即由他们自己或他们选出的代表所表示的大多数的同意。因为如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课税赋而无需取得人民的那种同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的。”“未经人民自己或其代表的同意，绝不应该对人民的财产征税。”^③法国著名的思想家、法学家孟德斯鸠也说过：“如果行政者有决定国家

① [日]金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2004年版，第58页。

② [英]霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，商务印书馆1985年版，第269页。

③ [英]洛克：《政府论》（下篇），叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆1964年版，第88、89页。

征税的权力,而不是限于表示同意而已的话,自由就不存在了。因为这样行政权力就在立法最重要的关键上成为立法性质的权力了。”^①英国著名的经济学家亚当·斯密在其经济学名著《国富论》中专章对税收问题予以论述。

税收法治缘何在法治发展中扮演如此关键的角色?思想家、理论家们何以如此不断地强调税收问题?其深刻的原因都在于市场经济条件下税收存在的必要性。在市场经济条件下,私人产品通过市场交易的方式提供;但除私人产品以外,具有非竞争性和非排他性的公共产品由于其本身性质的特殊无法通过市场交易的方式来提供,而这些产品对整个社会而言却是须臾不可缺少的。由于国家(政府)扮演着履行公共职能的社会角色,使得其在为社会提供公共产品方面具有私人无法比拟的优越性。因此,市场经济条件下的公共产品基本上由国家(政府)提供,国家(政府)提供公共产品的经济来源就是主要由税收形成的财政。这样,税收如何征收和缴纳就成了一个非常重要的问题。事实上,经济学的研究表明,税收就是人们享受国家(政府)提供的公共产品而支出的价格费用。这种为自身消费而支付费用的现象,仍然遵循市场等价交换规律。税收的这种经济属性反映到法律上,就是纳税人和国家(政府)之间在税收领域具有平等关系,纳税人纳税是为了享受国家(政府)提供的公共产品,而国家(政府)征税正是为了给纳税人提供公共产品,征税和纳税在法律之下达到协调状态。

经过几代人的不懈探索,法治终于被确定为我国的治国方略,法治社会的构建也成为我们每个人义不容辞的责任。近年来,法理学家、部门法学家都从各自的学科角度出发为法治社会的构建提出了诸多方案和建议。值得我们深思的是,税收法治,特别是税收法治在整个法治社会构建中应起的作用,似乎被人们大大地忽视了。学者们往往把关注点放在“司法体制”、“市民社会”等宏大的问题上,对税收领域的法治状况及其对整个社会法治的促进作用无暇顾及。我国税收领域存在的问题同样是不容忽视的:某些征税机关片面地以上级下达的税收指标作为其行为指南,对纳税人的相关权利不够重视,忘记了税收的本质就是为了服务纳税人;纳税人也没有意识到税收的重要性,尽管在现实生活中,享受着国家(政府)提供的各种公共产品,但是没有意识到或者不愿意承认这一点,纳税观念淡薄,偷税、骗税甚至抗税的现象屡见不鲜。其实,我觉得,和西方法治发达国家法治发展的进程相类似,税收法治同样可以成为我国构建法治社会的关键环节,成为构建法治社会的突破口。我国实行的是社会主义市场经济体制,这种市场经济和西方社会实行的市场经济在很多方面具有类似性。在社会主义市场经济条件下,同样存在公共产品的提供问题;与计划经济体制不同的是,在社会主义市场经济条件下,国家不可能自己直接提供公共产品,而只能是通过征税形成财政收入,然后在此基础上为社会提供公共产品。这样,纳税人和国家(政

^① [法]孟德斯鸠:《论法的精神》,张雁深译,商务印书馆1987年版,第156页。

府)、征税机关之间同样由于公共产品的提供和消费而形成仍然遵循市场等价交换法则的平等关系。这一平等关系通过法律予以确定。在法律之下,形成纳税人和国家(政府)、征税机关之间的良性互动机制,依法征税和依法纳税相配合,最终实现公共产品的提供和消费。在这一以平等为基调的税收法治状态下,纳税人的权利意识、守法意识将会增强;国家公务员的责任意识、服务意识也会得到强化。而这些,都是我们构建法治社会所严重缺乏的。笔者相信,正确认识税收的本质,确立税收法定主义,在税收领域贯彻纳税人和国家(政府)、征税机关之间具有平等性的思想,必将能够推进我国的税收法治,进而税收法治必将会对整个社会的法治状况起到很好的促进作用;或许税收法治会成为构建法治社会的突破口!

简目

CONTENTS

001 专题一 三十年来中国财税法学研究的回顾与前瞻

- 001 一、决定性的经济改革与新时期财税法的历史担当
- 004 二、财政法理论研究评述
- 010 三、税法总论理论研究评述
- 028 四、国际税法研究评述
- 037 五、我国财税法体系的发展与完善研究评述
- 056 六、财税法教学改革与人才培养进路

064 专题二 财税法治的思维基点与价值定位

- 064 一、作为综合性法律学科的财税法学
- 079 二、公共财产法意义上的财税法
- 085 三、财政控权与纳税人权利保障

121 专题三 财政立法与财政法改革

- 121 一、宪治与中国财政民主
- 128 二、现代政府预算管理制度构建
- 141 三、中国分税制财政体制的综合平衡与协调发展

156 专题四 税收法律关系

- 156 一、税收与征税权
- 164 二、税收法律关系的类型与结构
- 172 三、税收债务关系理论及其应用
- 177 四、“税收债务关系说”的中国意义
- 182 五、税收债法研究的方法与价值

187	专题五 税法原则
187	一、税收法定主义及其适用
197	二、税收公平原则
199	三、量能课税原则及其适用限制
201	四、实质课税原则

204	专题六 中国税收立法问题
204	一、税收立法基础理论
213	二、税收国家与税收立宪
221	三、税收立法权限体制
235	四、税法通则的制定

250	专题七 税收实体法律制度改革
251	一、增值税的转型改革
256	二、所得税法改革
281	三、非法收入的课税问题
286	四、房产税法的改革

290	专题八 税收征管法律制度
290	一、税收征管中的诚信问题
293	二、税收征管中的行政强制制度
303	三、反避税法律制度
318	四、《税收征收管理法》的修订

328	专题九 税收保全制度
328	一、税收优先权
341	二、税收代位权
354	三、税收撤销权
362	四、查封、扣押、冻结措施
365	五、限制出境措施

373	专题十 国际税法与中国税法的国际化
373	一、国际税法的特征
377	二、国际税法的基本原则
379	三、居民税收管辖权问题
385	四、单一税收管辖权问题
391	五、WTO 体制下中国税法发展的基本趋势

411	再版后记
-----	-------------

413	第三版后记
-----	--------------



Table of contents

Topic I Retrospect and Prospect of Chinese Fiscal and Tax Law Research in the Recent 30 Years / 001

1. Decisive Economic Reform and Historical Mission of Tax Law in a New Era / 001
2. Theoretical Review on Fiscal Law / 004
3. Theoretical Review on Tax Law / 010
4. Theoretical Review on International Tax Law / 028
5. Commentary Review on the Development and Improvement of Tax Law System / 037
6. Reform in Fiscal and Tax Law Education and Talent Cultivation Approach / 056

Topic II Basic Thinking Mode and Value Orientation of Rule of Fiscal and Tax Law / 064

1. Taxation Law as Comprehensive Legal Disciplines / 064
2. Tax Law on Sense of Public Property Law / 079
3. Controlling Authority by Way of Finance and Protect the Rights of Taxpayers / 085

Topic III Fiscal Law Legislation and Reform of Fiscal Law / 121

1. Constitutionalism and Fiscal Democracy in China / 121
2. Construction of Modern Government's Budget Management System / 128
3. Overall Balance and Coordination of the Development of China's Tax Sharing System / 141

Topic IV Nature of Taxation Legal Relationship / 156

1. Taxation and Levying Power / 156
2. Types and Structures of Legal Relationships in Taxation / 164
3. Theory and Application of Tax Debt Relationship Theory / 172
4. Significance of the Tax Debt Relationship Theory to China / 177

5. Methodology and Value of the Tax Obligation Law Research / 182

Topic V Principle in Tax Law / 187

1. Statutory Taxation Principle and its Application / 187
2. Principle of Tax Equity / 197
3. Ability-to-Pay Principle and Limits of its Application / 199
4. Substance-Over-Form Principle / 201

Topic VI Tax Legislation in China / 204

1. Basic Theory of Tax Legislation / 204
2. Tax State and Tax Constitutionalism / 213
3. Tax Legislative Authority System / 221
4. Enactment of General Tax Law / 235

Topic VII Reform of the Substantive Tax Law System / 250

1. VAT transformation reform / 251
2. Income Tax Law Reform / 256
3. Taxation of Illegal Income / 281
4. Property Tax Law Reform / 286

Topic VIII Legal System of Tax Collection and Administration / 290

1. Issues of Integrity in Tax Collection and Administration / 290
2. Administrative Enforcement System in Tax Collection and Administration / 293
3. Anti-tax Avoidance Legal System / 303
4. Amend "Tax Collection and Administration Law" / 318

Topic IX Tax Preservation System / 328

1. Priority Right in Taxation / 328
2. Subrogation Right in Taxation / 341
3. Revocation Right in Taxation / 354
4. Attachment, Seizure, and Injunction / 362
5. Exit Restriction Measures / 365

Topic X International Tax Law and Internationalization of Chinese Tax Law / 373

1. Characteristics of International Tax Law / 373
2. Basic Principles of International Tax Law / 377
3. Issues of Inhabitant Tax Revenue Jurisdiction / 379
4. Issues of Single Tax Jurisdiction / 385
5. The Basic Developing Trend of China's Tax Law under the WTO Regime / 391

Postscript of the second edition / 411

Postscript of the third edition / 413

详目

CONTENTS

专题一 三十年来中国财税法学研究的回顾与前瞻 / 001

一、决定性的经济改革与新时期财税法的历史担当 / 001

二、财政法理论研究评述 / 004

(一) 财政法与财政权的基本概念 / 004

1. 财政法的概念 / 004

2. 财政权的概念 / 004

(二) 财政法基本原则 / 005

(三) 财政法理论的具体运用——以收入分配改革为例 / 008

三、税法总论理论研究评述 / 010

(一) 税收与税权的基本概念 / 010

1. 税收的概念 / 010

2. 税权的概念 / 011

(二) 税收要素基本概念 / 013

(三) 税收法律关系 / 015

1. 关于税收法律关系的层次结构 / 016

2. 关于税收之债理论在中国的适用 / 016

3. 关于税收之债理论在中国税法研究中的运用 / 017

(四) 税法基本原则 / 018

1. 税法基本原则研究概况 / 018

2. 关于税收法定原则 / 021

3. 关于税收公平原则 / 023

4. 关于税收效率原则 / 025

(五) 税法基本原则的具体运用 / 026

1. 关于税收立法权限的分配 / 026

2. 税法溯及既往的效力 / 027

3. 税法对生存权的保障 / 027

4. 税法的“可税性” / 028

四、国际税法研究评述 / 028

(一) 国际税法基础理论 / 028

1. 关于国际税法的基本特征 / 028

2. 国际税法学与其他相关学科的关系 / 029

(二) 国际避税的概念与性质 / 033

(三) 电子商务与国际税法 / 035

1. 关于国际税收管辖权的确定标准 / 035

2. 关于征税对象的发展 / 036

3. 关于税收征收管理 / 036

4. 网络贸易征税问题 / 036

五、我国财税法体系的发展与完善研究评述 / 037

(一) 我国财税法律体系的缺失 / 037

1. 我国财税法律体系的效力层级缺陷 / 037

2. 我国财税法律体系的结构性缺失 / 040

3. 我国财税法律规范内容的缺失 / 042

4. 我国财税法律规范立法技术的缺失 / 044

(二) 财税法律体系的完善 / 046

1. 财税法律的效力位阶的提升 / 046

2. 财政税法律体系的内部结构的完善 / 047

3. 财税法律的规范内容的增补 / 049

4. 财税法律规范的立法技术的改进 / 050
 - (三) 财税法学研究的现状与反思——以税法为例 / 051
 1. 理论研究重视不够 / 052
 2. 研究方法尚显单一 / 052
 3. 研究人员知识结构不尽合理 / 053
 4. 可供挖掘的理论资源贫乏 / 054
 - (四) 税法的重要性及其在中国的现状与未来 / 055
- ## 六、税法教学改革与人才培养进路 / 056
- (一) 税法学科的发展 / 057
 - (二) 成就与经验:体系化的学科建设 / 058
 - (三) 问题与反思:税法学科教学现状检视 / 059
 - (四) 前瞻与创新:更趋专业、复合和应用性的朝阳学科 / 060
 1. 着眼于通识教育的税法本科教育 / 060
 2. 为学术研究做准备的税法法学硕士教学 / 061
 3. 培养复合型专业人才的税法法律硕士教学 / 061
 4. 基础理论与实践能力并重税法法学博士教育 / 062

专题二 税法治的思维基点与价值定位 / 064

- 一、作为综合性法律学科的税法 / 064
 - (一) 认识的命题设定:学科地位、学理基础与学术视域 / 064
 1. 学科地位上的相对独立性 / 065
 2. 学理基础上的综合包容性 / 066
 3. 学术视域上的纵横延展性 / 067
 - (二) 方法的理性整合:交叉科学、关联研究与技术路线 / 068

1. 交叉科学中的财政方法与法学方法 / 068
 2. 关联研究中的法学视角与相关视角 / 069
 3. 技术路线中的价值分析与实证分析 / 069
 - (三) 理论的学术反思:知识自主、价值中立与效果评估 / 070
 1. 税法学研究的学术自主 / 070
 2. 税法学研究的价值中立 / 071
 3. 效果评估中的比较判断与宪政判断 / 072
 - (四) 体系的重新建构:中国语境、问题导向与综合研究 / 073
 1. 中国语境下税法新体系 / 073
 2. 问题导向下税法新定位 / 074
 3. 综合研究下税法新发展 / 075
- ## 二、公共财产法意义上的税法 / 079
- (一) 税法成为公共财产法的原因 / 079
 - (二) 公共财产法意义上的税法价值 / 081
 - (三) 公共财产法视角下的现代财政制度 / 084
- ## 三、财政控权与纳税人权利保障 / 085
- (一) 私人财产课税的法治化 / 085
 1. 私人财产课税理论的基础 / 085
 2. 税权结构与私人财产的双重保护 / 088
 3. 私人财产课税法治化的要求 / 090
 4. 私人财产课税法治化的进路 / 094
 - (二) 纳税人权利与税法意识 / 101
 1. 纳税人权利基础理论 / 101
 2. 纳税人在宪法上的基本权利 / 105
 3. 纳税人在税法上的具体权利 / 108
 4. 纳税人的税法意识与权利实现机制 / 111
 5. 纳税人权利保护的两岸税法实践比较 / 115

专题三 财政立法与财政法改革

/ 121

- 一、宪治与中国财政民主 / 121
 - (一) 宪治视角下的财政民主 / 121
 - 1. 宪治与财政的内在逻辑 / 121
 - 2. 财政民主的宪政逻辑 / 122
 - 3. 政治民主、经济民主与财政民主 / 122
 - (二) 财政民主的制度解构 / 122
 - 1. 支出民主:以公共需要定位财政支出 / 123
 - 2. 收入民主:以公共权力定位财政收入 / 123
 - 3. 财政分权与民主宪政 / 123
 - (三) 财政民主的制度反思 / 124
 - 1. 预算民主的不足与完善 / 124
 - 2. 税收法定的不足 / 125
 - 3. 财政权限纵向配置的偏差 / 125
 - 4. 财政民主制度缺失的反思 / 126
 - (四) 财政民主的制度重构 / 126
 - 1. 财政民主及其文化背景 / 126
 - 2. 财政民主的路径选择 / 127
- 二、现代政府预算管理制度构建 / 128
 - (一) 良法之治:预算公开的中国式探索 / 128
 - 1. 预算公开的现实呼唤:让纳税人看紧政府的钱袋子 / 128
 - 2. 预算公开的切入点:“三公”经费的公开与严格控制 / 131
 - 3. 预算公开的目标与实现路径 / 132
 - (二) 权力制衡:人大预算监督的归位 / 136
 - (三) 完整、规范与刚性拘束:预算修法的成果 / 137
 - 1. 预算法的刚性原则与“修法”的基本底线 / 137
 - 2. 预算法修订的成果 / 139
- 三、中国分税制财政体制的综合平衡与协

调发展 / 141

- (一) 财政分权与分税制 / 141
 - 1. 财政分权的学理基础 / 141
 - 2. 财政分权的立法模式与权限配置 / 143
 - 3. 分税制立法的整全性视角与内容构建 / 144
- (二) 财政转移支付的平衡与协调 / 148
 - 1. 财政转移支付的理论基础 / 148
 - 2. 中国财政转移支付立法的指导思想 / 149
 - 3. 中国财政转移支付立法的主要问题 / 150
 - 4. 中国财政转移支付法的框架体系 / 152

专题四 税收法律关系 / 156

- 一、税收与征税权 / 156
 - (一) 法学意义上的税收概念 / 156
 - 1. 税收的权利主体是国家或地方公法团体 / 156
 - 2. 税收的义务主体包括自然人和社会组织 / 157
 - 3. 税收以财政收入为主要目的或附随目的 / 157
 - 4. 税收以满足法定构成要件为前提 / 159
 - 4. 税收是一种公法上的金钱给付义务 / 159
 - 6. 税收是一种无对价的给付 / 160
 - 7. 税收是一种强制性的给付 / 161
 - (二) 国家课税权的来源 / 162
- 二、税收法律关系的类型与结构 / 164
 - (一) 税收宪法关系 / 165
 - (二) 税收实体法律关系 / 167
 - 1. 税收债权债务法律关系 / 167
 - 2. 税收责任法律关系 / 168
 - (三) 税收程序法律关系 / 169
 - 1. 税收征纳法律关系 / 169
 - 2. 税收处罚法律关系 / 170

- 3. 税收救济法律关系 / 171
- 三、税收债务关系理论及其应用 / 172
- 四、“税收债务关系说”的中国意义 / 177
 - (一) 债务关系说与中国税法学的发展 / 177
 - (二) 债务关系说对中国税法实践的指导 / 179
 - (三) 债务关系说与中国税法的体系化 / 181
- 五、税收债法研究的方法与价值 / 182

专题五 税法原则 / 187

- 一、税收法定主义及其适用 / 187
 - (一) 税收法定主义的理论源流与内涵解析 / 187
 - 1. 税收法定主义的历史发展及其意义 / 187
 - 2. 税收法定主义的基本含义和具体内容 / 189
 - (二) 税收法定主义的现实意义与中国实践 / 194
 - 1. 坚持税收法定主义,符合宪法尊重和保障纳税人基本权利的精神 / 194
 - 2. 坚持税收法定主义,体现了财税民主的价值观 / 195
 - 3. 坚持税收法定主义,是建设法治国家的客观要求 / 195
 - 4. 坚持税收法定主义,有利于提高税法的权威性 / 196
- 二、税收公平原则 / 197
- 三、量能课税原则及其适用限制 / 199
 - (一) 量能课税原则的学理之争 / 199
 - (二) 量能课税原则的适用限制 / 200
- 四、实质课税原则 / 201
 - (一) 实质课税主义的基本内容 / 201
 - (二) 实质课税主义的评价与检讨 / 202

专题六 中国税收立法问题 / 204

- 一、税收立法基础理论 / 204
 - (一) 税收立法的基本概念 / 204

- 1. 税收和税法的概念 / 204
- 2. 税法概念的使用和表现形式 / 207
- 3. 税收立法研究中的基本概念 / 208
- (二) 税收立法的体系 / 212
 - 1. 税收立法研究的体系 / 212
 - 2. 税收立法研究的部门法学属性及其主要内容 / 213
- 二、税收国家与税收立宪 / 213
 - (一) 税收国家理念的确立 / 213
 - (二) 税收立宪问题研究 / 214
 - 1. 税收立宪的必要性 / 214
 - 2. 我国现行宪法关于税收立宪规定的缺陷 / 214
 - 3. 税收立宪事项及形式的确定 / 215
 - (三) 《立法法》与税收立法 / 216
 - 1. 《立法法》与税收法定主义 / 216
 - 2. 《立法法》与税法体系 / 219
- 三、税收立法权限体制 / 221
 - (一) 税收立法权限体制概述 / 221
 - 1. 立法权限体制概述 / 221
 - 2. 我国的财政体制及税收管理体制 / 222
 - 3. 税收立法权限体制的分类 / 223
 - 4. 我国的税收立法权限体制 / 223
 - (二) 域外税收立法权限划分概况 / 225
 - 1. 美国 / 225
 - 2. 法国 / 227
 - 3. 英国 / 227
 - 4. 日本 / 228
 - 5. 比较结论 / 229
 - (三) 我国税收立法权限体制之完善 / 231
 - 1. 我国税收立法权限体制之评价 / 231
 - 2. 我国税收立法权限体制之完善 / 232
- 四、税法通则的制定 / 235
 - (一) 税法通则的地位与模式 / 235
 - 1. 关于税法通则的地位 / 235
 - 2. 关于税法通则的模式 / 237
 - (二) 税法通则的核心内容与法治精神 / 238

1. 税法通则对法治精神的响应 / 238
2. 税法通则的核心内容 / 240
- (三) 税法通则的立法架构与价值追求 / 248
 1. 立法理念上的现代性 / 248
 2. 逻辑结构上的系统性 / 248
 3. 具体的结构模式设计 / 248

专题七 税收实体法律制度改革 / 250

- 一、增值税的转型改革 / 251
 - (一) 增值税转型改革的背景分析 / 251
 - (二) 增值税转型改革的时机选择 / 252
 - (三) 增值税转型改革的基本特点 / 253
 - (四) 增值税转型改革的主要影响 / 254
- 二、所得税法改革 / 256
 - (一) 应税所得的法律问题 / 256
 1. 应税所得的学理评析 / 256
 2. 应税所得的概念界定与基本分类 / 258
 3. 我国应税所得的法律调整 / 262
 - (二) 对个人所得税法改革的理性解读 / 263
 1. 对个人所得税的调节功能的认识 / 263
 2. 对减除费用标准的测算 / 264
 3. 减除费用标准是否应当全国统一 / 265
 4. 个人所得税法改革的方向 / 265
 - (三) 全球化与企业所得税立法的统一 / 266
 1. 企业所得税制度改革背景 / 266
 2. 艰难的企业所得税改革之路 / 268
 3. 《企业所得税法》的制度创新 / 270
 4. 对《企业所得税法》的总体评价 / 278
- 三、非法收入的课税问题 / 281
 - (一) 非法收入的实质课税 / 281
 - (二) 以择校费为例看非法收入的课税 / 282
 1. 择校费的可税性判定 / 283
 2. 择校费的非法性与纳税义务的成立 / 284

- 四、房产税法的改革 / 286
 - (一) 房产税的制度变迁与反思 / 286
 - (二) 可能的改革路径 / 287

专题八 税收征管法律制度 / 290

- 一、税收征管中的诚信问题 / 290
 - (一) 影响公民依法诚信纳税的因素 / 290
 - (二) 诚信纳税的国际借鉴 / 291
 - (三) 依法诚信纳税目标的实现 / 292
- 二、税收征管中的行政强制制度 / 293
 - (一) 《行政强制法》与《税收征收管理法》的关系 / 294
 1. 《行政强制法》的适用范围 / 294
 2. 《行政强制法》与《税收征收管理法》冲突解决的法理基础 / 295
 3. 《行政强制法》在税收征管领域适用的一般原则 / 297
 - (二) 《行政强制法》与《税收征收管理法》的法律适用 / 297
 1. 税收强制执行是否需要超过复议和诉讼期限 / 297
 2. 税收强制执行是否需要催告程序 / 298
 3. 税务行政机关的直接强制执行权有无? 如何行使? / 299
 - (三) 《行政强制法》对《税收征收管理法》的补充功用 / 300
 1. 有关强制执行中的和解制度 / 300
 2. 有关强制执行中的程序制度 / 300
 3. 有关强制执行中的罚款和滞纳金制度 / 301
 4. 有关税务行政机关的法律责任制度 / 302
 - (四) 《行政强制法》对税收征管的积极意义 / 302
- 三、反避税法律制度 / 303
 - (一) 反避税法律制度的演进 / 303
 1. 演进脉络 / 303
 2. 框架概要 / 304
 - (二) 反避税法律的法理省思 / 307

1. 法理检讨 / 307
2. 数据分析 / 308
- (三) 反避税与预先定价税制 / 310
 1. 预先定价的概念解析 / 310
 2. 预先定价税制产生的实践动因 / 311
 3. 预先定价税制产生的理论动因 / 313
- (四) 中国反避税法律制度的现存问题及完善建议 / 315
 1. 当下问题 / 315
 2. 对策建议 / 316
- 四、《税收征收管理法》的修订 / 318
 - (一) 税收征管法修订背景 / 318
 - (二) 税收征管制度的基本理念与制度性经验 / 319
 1. 发达国家税收征管制度的基本理念 / 319
 2. 发达国家税收征管的制度性经验 / 321

专题九 税收保全制度 / 328

- 一、税收优先权 / 328
 - (一) 税收优先权的基本理论 / 328
 1. 税收优先权的含义 / 328
 2. 税收优先权的类型 / 329
 3. 税收优先权的适用范围 / 330
 - (二) 我国优先权立法现状 / 331
 - (三) 税收优先权与私法交易安全的价值冲突 / 332
 1. 税收优先权的存在必要性 / 332
 2. 税收优先权与私法交易安全的冲突 / 335
 3. 税收优先权与交易安全保障间的平衡 / 336
- 二、税收代位权 / 341
 - (一) 税收代位权的由来 / 341
 - (二) 税收代位权的性质 / 342
 - (三) 税收代位权的成立要件 / 344
 1. 纳税义务发生并且确定 / 344
 2. 纳税义务已逾清偿期 / 346
 3. 纳税人怠于行使到期民事债权 / 347

4. 国家税收因此受到损害 / 349
- (四) 税收代位权的行使程序 / 350
 1. 行政程序与诉讼程序的选择 / 350
 2. 税收代位权诉讼的当事人 / 351
 3. 税收代位权诉讼中的举证责任 / 352
- (五) 税收代位权行使的效力 / 353
 1. 税收代位权行使对纳税人的效力 / 353
 2. 税收代位权行使对税务机关的效力 / 353
 3. 税收代位权行使对次债务人的效力 / 354

三、税收撤销权 / 354

- (一) 税收撤销权的由来 / 355
- (二) 税收撤销权的性质 / 356
- (三) 税收撤销权的成立要件 / 356
 1. 纳税义务发生并且已经确定 / 356
 2. 纳税人有减少财产的行为 / 357
 3. 纳税人的行为有害于国家税收 / 357
 4. 纳税人和第三人的恶意 / 358
 5. 税收撤销权只能限于税收债权的范围 / 359

6. 税收撤销权的期限限制 / 359

- (四) 税收撤销权的行使程序 / 360
- (五) 税收撤销权行使的效力 / 361

四、查封、扣押、冻结措施 / 362

- (一) 查封、扣押、冻结的对象 / 362
- (二) 查封、扣押与财产权的限制 / 364
- (三) 查封、扣押、冻结与强制执行的关系 / 364

五、限制出境措施 / 365

- (一) 限制出境与税收保全的联系 / 366
- (二) 限制出境的程序与效力 / 368
- (三) 限制出境的构成要件 / 369

专题十 国际税法与中国税法的国际化 / 373

一、国际税法的特征 / 373

- (一) 关于调整对象 / 373
- (二) 关于客体 / 374

(三) 关于主体 / 375	1. 两种税收管辖权的冲突与协调 / 385
(四) 关于法律规范问题 / 377	2. 实行单一收入来源地税收管辖权的法 理依据 / 386
二、国际税法的基本原则 / 377	(二) 实行单一税收管辖权的可行性 / 389
(一) 国家税收管辖权独立原则 / 377	1. 从国际税法的发展趋势角度考察 / 389
(二) 公平原则 / 378	2. 从财政收入等角度考察 / 390
三、居民税收管辖权问题 / 379	五、WTO 体制下中国税法发展的基本 趋势 / 391
(一) 国际税法确立居民概念的法律意义 / 379	(一) 加入 WTO 对中国税法影响的总体 评介 / 391
1. 区别不同类型的纳税义务人,明确税收 管辖权范围 / 380	1. WTO 体制下中国税法发展的国际化 趋势 / 394
2. 避免国际双重征税 / 380	2. WTO 体制下中国税法发展的法治化 趋势 / 396
3. 维护国家征税主权 / 380	3. WTO 体制下中国税法发展的私法化 趋势 / 399
(二) 国际税法确认居民的标准 / 380	(二) WTO 体制下中国自由贸易区的发展 前景 / 406
1. 自然人居民身份的确定 / 381	
2. 公司居民身份的确定 / 382	
(三) 国际税法上居民法律冲突的协调 / 383	
1. 自然人居民法律冲突的协调 / 383	
2. 公司居民法律冲突的协调 / 383	
(四) 我国居民标准的税法调整 / 384	
四、单一税收管辖权问题 / 385	
(一) 实行单一税收管辖权的理论依据 / 385	
	再版后记 / 411
	第三版后记 / 413

专题一 三十年来中国财税法学研究的回顾与前瞻

一、决定性的经济改革与新时期财税法的历史担当

自从1978年改革开放以来,我国现代法学获得了长足的进步。经济改革为传统法学注入了现代精神,复兴了许多传统的法律学科。例如,宪法学、婚姻法学、民法学、行政法学、国际法学、诉讼法学等学科就是明证。与此同时,我国独具特色的经济改革也为许多现代法律学科提供了新的发展机遇。例如,财税法学。

过去的三十年,我国的经济改革为现代法学的发展提供了原动力,决定着我国现代法学的发展。

由于经济改革以外部引进的力量作为改革的推动力,所以我们率先制定了有关外商投资企业的法律及其税收优惠措施,以增强外商投资的信心,适应市场化国家和地区的商业习惯、经济观念。

随着改革的深化,我们先后出台了《民法通则》《合同法》等发展市场经济必需的基础性法律;出台了《公司法》《合伙企业法》《个人独资企业法》等法律制度以规范市场主体;修改或制定了许多经济法律制度以规范国民经济中的具体产业,规范财税、金融、投资、价格、计划等宏观调控手段。

为了满足经济特区作为改革试验田的要求,中央通过授予这些地区一定程度的立法权,深刻改变了中国当代的立法体制。

在司法领域,恢复和完善现代诉讼制度同样受制于经济改革的推进过程。最初是在自然人与自然人之间的民事、经济纠纷中越来越多地引入司法裁判作为解决手段;随后越来越多的法人与自然人,法人与法人之间通过民事诉讼的方式解决经济纠纷。随着经济领域法律文本可诉性不断增强,诉诸法院、仲裁机关解决的案件从普通的合同纠纷逐渐向公司、证券、金融、房地产等专业化领域拓展。随着市场力量的逐步发酵,市场在一定意义上逐渐成为与国家相对应的力量,传统上作为国家代表的行政机关可能因为侵犯了市场主体的合法权益而成为司法制度上被告和被强制履行的对象。行政诉讼制度在中国诞生了。

可以说,在我国史诗般的市场经济改革中,各类市场主体、国家立法机关、执法机关、司法机关通过各自的改革实践,不断涤荡旧有观念,不断更新、强化符合改革实践

的法律意识,极大地推动了现代法学的发展。现代法学的发展为我们的法学教育提供了研究对象,也为法学教育提供了研究动力。

在我国加快社会主义市场经济建设和构建民主法治社会的进程中,财经法律制度的地位和作用日益凸显。2011年,在第十一届全国人大第四次会议上,时任委员长吴邦国庄严宣告:中国特色社会主义法律体系已经形成。到2014年9月,我国已制定现行有效法律242件^①,其中财经类的法律有60件之多,覆盖了财政税收、金融外汇、国有资产、资源能源、通运输、建设土地等多个方面,占到了我国法律总数的四分之一。在近期召开的党的十八届三中全会中,财政问题被提升到了国家治理层面,强调“财政是国家的治理基础和重要支柱”,同时明确指出“推动人民代表大会制度与时俱进”“落实税收法定原则”,展现了将人大立法职能进一步做实的姿态。由此可见,依法理财即为依法治国的另一重表述,财经法治化对建设法治中国、实现国家治理方式转变意义重大。近五年来,我国的财经立法事业蓬勃发展,不仅制度性地保障了财政经济改革的有序开展,而且积累了丰富的法律技术经验,影响了全社会的法治国家观念。在《十二届全国人大常委会立法规划》中,多项财经领域的法律被列入第一类项目,即条件比较成熟、任期内拟提请审议的法律草案,包括《商标法》(已修改)、《专利法》(待修改)、《著作权法》(待修改)、《消费者权益保护法》(已修改)、《证券法》(待修改)、《预算法》(已审议通过),增值税等若干单行税法,《税收征收管理法》(待修改)、《资产评估法》、《中小企业促进法》(待修改)、《社会救助法》、《慈善事业法》、《安全生产法》(待修改)、《矿山安全法》(待修改)、《特种设备安全法》等。此外还有大量的财经法律作为第二类项目、第三类项目,在条件成熟时将提请审议。财经法律在未来五年立法规划中占据的较大篇幅足可反映,财经法治在整个治国全景中的地位日渐突出。

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,新阶段的改革是必需的,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?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,

^① 参见乔晓阳:《社会主义法治建设取得的历史性成就》,载《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》辅导读本,第3页,人民出版社2014年版。

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。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”^①。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。

^① 王绍光:《美国进步时代的启示》,载《中国财经报》2001年8月18日第001版。

二、财政法理论研究评述

(一) 财政法与财政权的基本概念

1. 财政法的概念

关于财政法的概念,学界主要有以下几种观点:(1) 财政法是调整国家为行使其职能在参与社会产品和国民收入的分配和再分配过程中所形成的财政关系的法律规范的总称。^①(2) 财政法是调整国家资金的筹集、供应、使用、管理及监督等财政关系的法律规范的总称。(3) 财政法是国家为了实现其职能的需要,在直接参与一部分社会产品和国民收入的分配和再分配的过程中形成的以国家为主体的分配关系的法律规范的总称。^②(4) 财政法是调整国家为了满足公共欲望而取得、使用和管理资财的过程中发生的经济关系的法律规范的总称。^③(5) 财政法是调整国家在财政活动和财政管理中与财政管理相对人所形成的财政关系的法律规范的总称。(6) 财政法是调整财政收支关系的法律规范的总称。

综合以上观点可以发现,虽然学者们大都赞成,财政法是调整财政关系的法律,但何谓财政关系,其本质特性如何,其间的区别却是泾渭分明的。在我国经济学界,有关财政的本质的理解,长期存在两种观点的对立。“国家分配论”强调财政满足国家职能的需要,强调国家作为财政主体的地位,强调国家财政的历史属性和阶级属性,强调财政是以国家为主体的分配活动。而“公共财政论”则强调财政满足社会的公共需要,强调市场力量对财政活动的制约,强调财政提供公共服务的特性,强调纳税人作为财政主体的作用。可以看出,上述第一种和第三种观点倾向于“国家分配论”,而第四种观点则属于典型的“公共财政论”。这种区别不仅仅体现在语言的表述上,更重要的在于关于财政的根本理念。

2. 财政权的概念

财政权,往往又被称为财权、财政权力,尽管在政治学或经济学上都有所提及,甚至也被作为财政活动中所固有的概念而被使用,但对其作出明确定义的则相当少,因此,不同学者所提及的财政权,其内涵和外延均有所差别,将财政权理解为财政支出权者有之,理解为财政收入权者有之,甚至也有人将其作为行政机关的财政管理权责体系。^④有学者认为,财政权有广狭之分。从狭义来讲,国家财政权通常是指国家财

① 赵学清:《财政法概论》,中国财政经济出版社1986年版,第22页。

② 杨紫烜主编:《经济法原理》,北京大学出版社1987年版,第203页。

③ 张守文主编:《财税法教程》,中国政法大学出版社1996年版,第26页。

④ 就笔者所掌握的材料来看,不少研究成果均已提及财政权的概念,如熊伟在《公共财政、民主政治与法治国家》中即谈及财政权力的约束,但对财政权力所应当包含的内容,该学者并没有进一步加以探讨。参见刘剑文主编:《财税法论丛》,法律出版社2004年版,第2—10页。

政性行政权,是国家各级财政(含税收)行政机关代表国家行使宪法、法律,以及行政法规与规章规定的财政行政管理权责体系,包括财政行政立法权、财政会计管理权、财政预算管理权、财政税费征管权、财政收支监督权、财政执法复议权及其他财政管理权。从广义上说,国家财政权是一个国家凭借其主权所享有的通过民主制定宪政法律在主权国家与公民组织之间,立法主体、行政主体和司法主体之间,各级政府之间以及它们内部各部门之间配置的向特定对象征收税费、借入国债,并将其按预先民主制定的年度预算用于国家生存与发展所必须开支的方面的人大财政权(财政立法权、预算审查权)、政府财政权(财政管理权、税费征管权、国库经理权、财政使用权、审计监察权)、司法财政权(财政检控权、财政审判权)等权责体系。从该学者的分析来看,该学者是将财政权定位为课税权与财政支出权的上位阶概念,并按一般的“三权分立”的模式,根据行使主体的不同将财政权分解为立法机关、政府和司法的财政权,但该学者并不认为财政权是独立的权力概念,而不过是各种与财政活动相关的权责的集合体系。以行使主体的不同来表征财政权的不同组成是值得商榷的。有学者则认为,财政权已呈现出独立化的趋势,是国家为促进公民权利的实现,在民众同意的前提下以确定的规则在全社会范围筹集财政资金并合理管理、使用财政资金的权力,并提出财政权的应包括以下的四个基本内涵:(1) 财政权以实现公民基本权利为其目的和价值。“通过税收筹集来的货币实际上是一种媒介工具”,国家以此来建立适当的机构体系、构建各种制度,通过机构的运作和制度的运行,为公民提供必要的公共服务,以保障公民基本权利的实现。(2) 财政权的存在以公民的同意为前提。(3) 财政权包括财政收入的取得、管理和使用等权能。(4) 财政权是国家权力。

(二) 财政法基本原则

研究财政法基本原则,首先必须了解何谓财政法基本原则。有学者认为,财政法基本原则,从规范意义上说,是指由立法确认、在财政法体系中处于指导和核心地位、对政府各项财政活动具有一般指导意义和普遍约束力的稳定的基础性财政法律规范,其主要特点是:明确的法定性、鲜明的指导性、持久的稳定性、普遍的适用性和一般规范性。^① 有的学者认为,财政法基本原则是相对于财政法特有原则而言的。财政法的基本原则是指“贯穿于一切财政法规之中,在调整财政关系中具有普遍的规律性,始终其指导作用”的原则;而财政法的特有原则则是指“贯穿于部分财政法律之中,在调整某些方面的财政关系具有普遍的规律性,在某些领域起着指导作用”的原则。^② 还有的学者认为,财政法的基本原则是指财政法中体现法的根本精神、对财政

^① 王源扩:《财政法基本原则研究》,中国人民大学2001年博士学位论文,第21—24页。

^② 蔺翠牌主编:《中国财政法学研究》,中国财政经济出版社1993年版,第92页。

行为具有一般指导意义和普遍约束力的基础性法律规范。^①

关于财政法的基本原则的范围,学者之间的认识并不一致,有的差异还相当大。有的学者认为,财政法包括财政收支平衡原则,开源节流原则,区别对待、合理负担原则,统筹兼顾、全面安排原则,统一领导、分级管理原则;有的学者认为,财政法的基本原则包括民主理财、维护社会主义制度、统一领导分级管理、正确处理物质利益关系、坚持财政收支平衡略有节余、依法治财等五项;该学者还认为,财政法的特有原则包括普遍缴纳与公平负担、合理分配财政资金与优化财政资金使用效益、取之于民用之于民等三项原则。有的学者认为,财政法包括保障供需原则、宏观调控原则、社会福利原则和收支平衡原则^②;有的学者认为,财政法的基本原则应当包括财政透明度原则、财政收支法定原则、财政收支效率原则、财政收支平衡原则、财政宏观调控原则。^③有的学者最初认为,财政法包括公平与效率相结合的原则、经济原则、量出为入与量入为出相结合原则、财政收支平衡原则,但随着研究的深入,现在主张财政法包括财政民主主义、财政法定主义、财政健全主义和财政平等主义四项基本原则^④;还有的学者对财政法基本原则进行了专题研究,认为其包括财政民主原则、财政法治原则、财政集权与财政分权相结合原则、财政公平原则、财政效率原则。^⑤

有的学者认为,从总体上看,我国财政法基本原则问题的研究,主要有以下几个特点:(1)产生时间晚。新中国成立之后,由于长时期法律虚无主义的影响,财政法学的研究起步较晚。相应地,对财政法基本原则的研究,直到20世纪80年代才见于法学文献。(2)历史印痕较深。改革开放以来,财政制度的每一次重大变化,都会影响到财政法基本原则的表述,这严重影响了财政法观念的稳定性。(3)对财政法基本原则的研究,几乎只在教科书中有所表述,缺乏深入系统的专题研究文献,说明学术界没有投入应有的精力。(4)对财政法基本原则的研究,比较注意党或政府的政策文件,也比较注意从财政学的成果中吸取养分,但很少从法学的角度进行深入具体的研究。(5)对财政法基本原则的内容,各种文献认识和表述都有较大差异,法学界的认识还远没有统一。

也有的学者认为,从我国对财政法基本原则的研究中,可以发现不少问题:(1)将特定历史条件下财政法阶段性的要求当作基本原则,将特殊情况混同于一般原则。如“计划原则”是我国在计划经济条件下,要求赋予指令性财政计划以法律效力的产物。(2)将财政法的目的、职能当作财政法的基本原则,如“维护社会主义制度原则”“取之于民、用之于民原则”。(3)将财政法调整的手段上升为财政法的基本

① 刘剑文主编:《财税法学》(第二版),高等教育出版社2012年版,第33页。

② 张守文主编:《财税法教程》,中国政法大学出版社1996年版,第45—47页。

③ 宋槿篱编著:《财税法学》,湖南大学出版社2003年版,第23—25页。

④ 刘剑文主编:《财税法学》,高等教育出版社2004年版,第33—51页。

⑤ 王源扩:《财政法基本原则研究》,中国人民大学2001年博士学位论文,第30页。

原则,如“开源节流原则”。(4)将只适合于财政法局部领域的原则上升为基本原则,如“统一领导、分级管理原则”仅适用于财政管理权限划分,“所有权与经营权相分离原则”只适用于国有资产管理关系,均不宜作为财政法的一般原则。(5)有些原则是社会主义法制建设中的一般原则,而不是财政法的特有原则,如“法制统一原则”、“民主原则”等等。^①

还有的学者认为,财政法的基本原则包括财政民主主义(又称财政议会主义)、健全财政主义和适当管理营运主义三项。之所以要实行财政民主主义,是因为:(1)国家资金和资产来源于国民,议会由国民代表所组成,自然有权决定其用途;(2)鉴于财政在经济上的重要性,议会应当在计划之初即参与决策;(3)财政计划是政治活动的“节目表”,其重要性有时超过立法。健全财政主义看重的是收支平衡,强调财政支出以税收为主要来源,反对财政对公债和借款收入的依赖。适当管理营运主义表现为:(1)预算总计主义,即岁入岁出全部编入预算。(2)执行岁出预算时,禁止目的外使用,限制移用及流用。(3)国家作为当事人一方订立契约时,原则上应以一般竞争契约为主。(4)实行财政决算制度和审计制度,防止财政权力滥用。^②

我们认为,由于法律的基本原则既不同于普通的法律规范,也不同于普通的法律原则,其效力范围覆盖该法律部门的全部领域。因此,在确定财政法的基本原则时,不能将仅适用于财政法局部领域的原则上升为基本原则。另外,中国自从改革开放以来,财政关系的公共性和民主性越来越受到重视,财政不再是排斥一切的绝对权力,它超越于一般的经济关系,但又服务于经济关系。因此,必须考虑到财政在中国发展的客观进程,为公共财政和民主财政的实施,从法律上提供有效的制度支持,摒弃与计划经济体制相适应的观念。再则,我国宪法规定,国家的一切权力属于人民,这是整个财政法的根本法律依据,因此,应当将人民的民主参与置于首要的地位。最后,由于财政法与行政法、经济法的关联,行政法中的依法行政原则,经济法中的协调稳健原则等,对财政法基本原则的确定,也具有重要的指导意义。基于以上考虑,本书将财政民主主义、财政法定主义、财政健全主义和财政平等主义确定为财政法的基本原则。财政民主主义着眼于财政的民主参与,财政法定主义着眼于财政的形式规范,财政健全主义着眼于财政的安全稳健,财政平等主义着眼于财政的公平合理。这四个基本原则虽然独立表述,但相互间仍然存在内在的联系。总体而言,财政民主主义是现代整个财政法的基础,它在财政法体系中居于核心地位。财政法定主义是对财政法在形式上的要求,它旨在保障民主原则在制度上的实现。财政健全主义是对财政法在功能上的要求,它旨在降低财政风险,确保财政运行不至于偏离安全稳

^① 朱崇实主编:《中国经济法学(部门法)研究综述(1978—2001)》,厦门大学出版社2002年版,第84页。

^② 蔡茂寅:《财政作用之权力性与公共性——兼论建立财政法学之必要性》,载《台大法学论丛》第25卷第4期。

健。而财政平等主义则是对财政法在价值上的要求,它保障财政法本身是符合正义的。以财政法治的视角衡量,财政法定是财政法治的形式要素,财政健全是财政法治的功能目标,财政平等是财政法治的价值追求,而财政民主则是上述三者有机结合的制度保障。因此,完全可以说,它们紧密统一于财政法治的理论和实践。^①

(三) 财政法理论的具体运用——以收入分配改革为例^②

伴随改革开放以来经济的快速增长,我国的居民收入水平显著提高,但由于分配关系未理顺、分配格局不合理等原因,贫富差距较大的现象日渐凸显,成为影响政治稳定和社会和谐的症结性问题。

在收入分配改革过程中,财税法无疑扮演着组织社会财富分配的关键角色,应当成为改革的主攻点和落实分配正义的有效路径。财税法在收入分配中的作用收入分配的调整离不开财税工具的运用及落实,这是财税制度的必然功能和应有之义。通常认为,社会财富分配有三个阶段:首先,是根据企业单位内部各生产要素的效率进行分配;其次,由政府初次分配的基础上对各主体实行现金或实物转移的收入再分配;随后,则通过民间捐赠、慈善事业、自愿者行动等补充形式进一步帮助社会弱势群体。其中,第一次分配实为市场规律运作的自发结果,奠定了分配格局的基调和底座;第二次分配表现为政府有意识、有倾向性地调节和矫正,较大程度上维护了分配局面的均衡;而第三次分配更多的是社会力量的自主自愿行动,有效地填补了前两次分配的缝隙,带来了收入的微调和局部关照。全面地说,财税法对三次分配过程均有参与和影响,但主要是在第二次分配中发挥其组织收入作用,即经由税收、财政支出等途径改变社会整体财富的分配状况。收入分配改革的推进,依赖于对财税法的扎实掌握,只有合理、灵活地运用多种财税手段,才能充分发挥其与生俱来的直接、强大的财富分配功能。在市场经济发展的新时期,市场化的速度日益加快,效率原则得到明显的贯彻,但由于缺乏对公平价值的重视,单单依靠交换正义的分配方式逐渐暴露出失衡和不合理之处,其主要表征即为贫富分化的加剧,由此导致我国开始面临“中等收入陷阱”危机。在这种背景下,财税法应当将分配正义视为其核心精神,强调收入分配结果与过程的公平,这样才能更加全面、衡平、切合实际地调整收入分配格局,消除当前弥漫于社会中的对收入分配不公的不满情绪及潜在危险。

从根本上看,财税法是公共财产法,在其逻辑体系中,国家为了弥补市场缺陷、提供公共产品,便通过人民普遍同意的渠道筹集财政收入,使部分资金从私人所有权中剥离出来,形成了供养国家机器的公共财产,继而将这部分“取之于民”的公共财产“用之于民”,达致社会财富的有效运作和国家的良性运转。

^① 熊伟:《财政法基本原则论纲》,载《中国法学》2004年第4期。

^② 原文发表于《检察风云》2013年第7期,收录本书时作部分修订。

反观我国的社会财富分布大格局,城乡居民收入增长滞后于GDP增长速度、GDP增长滞后于财政收入增长速度的现象屡见不鲜,这实际上反映了人民与国家、人民与政府之间的分配先后顺序并未厘清。根据分配正义的要求,“民富”比“国富”更具价值上的优先性,在国家资本积累到一定层次之后,唯有先倾向于推进“民富”,才能最终产生带动国家富足强盛的持续性能量。所以,一方面,应当以“营改增”为契机,加强结构性减税的力度和范围,提高居民收入的增长幅度与整体占比。另一方面,应当减少政府对市场的干预和“越位”之举,防范权贵势力与垄断行业的结合,促进公有制企业和非公有制企业的机会平等、公平竞争。

收入分配改革要有顶层设计,收入分配改革要立足于整体主义视角,分配过程中的各种财税手段并非彼此孤立存在,而应将其以恰当的方式相结合,从而更为统筹、充分地发挥综合功能。换言之,应当在财政收入、财政支出和预算管理等多个角度共同着力,便可取得良好的收入分配效果。

在财政收入环节,要基于长远规划,科学地调整和健全我国的税制结构,并强化对非税收入的管控。我国现行的税收体系呈现出直接税税种比重较低、间接税税种比重较高的不合理结构,不利于对国民内部收入分配的组织 and 调节,易导致有失公平的局面。面对这种情势,应当秉持从长计议的心态,在社会形成较广泛共识、客观技术水平较成熟的条件下,分阶段、有准备地计划并推进税制结构的科学转型。

在财政支出环节,要加强民生建设,建立覆盖城乡的社会保障制度,完善对低收入及社会困难群体的保护体系。长期以来,我国的行政运行成本和“三公”经费较高,挤占了公共服务、民生福利的支出份额,造成了非对称性财政分配不公和国民“幸福感”的降低。尤其是包括社会保险、社会救助、社会福利在内的社会保障制度的欠缺,使得当前的保障水平和保障方式与人民群众的期望尚存在较大差距。而且,公务员、城市居民、进城务工人员等不同群体获得了不同的保障待遇,这种制度安排将社会保障体系分割为不完整、不公平的“碎片”,助长了各个阶层间收入差距的增大趋势,埋下了一系列社会矛盾及不稳定因素。有鉴于此,我们需要以保障和改善民生为工作重点,进一步优化公共财政支出结构,切实地“把钱用在刀刃上”,强化民生领域的财政投入、税收扶持和社会建设,由此为国民供给一个愈加完整、丰富、精细的社会保障制度;还应当在平等、无偏见的立场上,考虑不同人群的特殊需求来设计具有针对性、操作性的制度内容,对进城务工者、农村五保户等弱势群体予以特别的关怀。

在财政预算环节,要推动预算公开透明,对政府的财税行为和分配政策进行民主监督,关注公共资金管理的绩效。要使政府在收入分配改革中的财税手段顺应民意、符合民情,就必须全力促进预算的公开和透明化运动,只要控制住了预算,即能掌握收入分配的全局部署和大致走向。这既是公共预算的内在要求,又有助于在阳光的照耀下避免分配过程中的权力入侵或错误决策行为,确保分配政策的公正性及其对执行行为的拘束力。与此同时,为了解决财政过程中一直存在着的“重分配轻管理,

重数量轻质量”问题,亟待构建一套预算绩效考核制度,以真正提高财税行为的实际效益,保证收入分配措施落到实处、产生成效。

三、税法总论理论研究评述

(一) 税收与税权的基本概念

1. 税收的概念

税收的概念是西方财政税收学界开创理论体系的奠基石,因此学者们很早就对之进行研究,并形成了各种不同的表述方式和思想内容,其中既体现出对课税理论依据的思考,又大体划定税收的活动范围,及与其他财政收入形式的区别,因此它构成了各个学派研究税收的起点。

西方对税收概念众说纷纭,我国经济学界对此认识也不尽一致。受马克思主义国家学说的影响,税收一般被理解为国家出现之后的产物,对不具有国家资格的公共团体是否具备课税资格缄默不言。此外,还特别强调国家课税时的身份特征和所凭借的权力属性,将国家取得财政收入的权力界定为一种凌驾于私有财产所有权之上的、也不同于国家财产所有权的政治权力,并不以国家付出相应的代价为条件,故而税收被理解为一种强制性的义务,不接受西方国家流行的“公需说”“交换说”或“经济调节说”等观点。^①只是在表述方式上,不同的学者有不同的侧重点。

税收经济学深入系统的研究成果深深影响着中国尚显稚嫩的税法学,这可以从目前国内发行面较广的税法教材中得到印证。如有的学者认为:“税收,是指国家为了实现其职能的需要,按照法律规定,以国家政权体现者身份,强制地向纳税人征取货币或实物所形成的特定分配关系。”^②有的学者认为:“税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力,依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段。”^③还有的学者认为:“税收是为了满足一般的社会共同需要,凭借政治权力,按照国家法律规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。在这种分配关系中,其权利主体是国家,客体是人民创造的国民收入和积累的社会财富,分配的目的是为了满足不同的一般的社会共同需要。”^④不难看出,上述几种提法都未能超越经济学关于税收的界定,第一种是站在国家分配论的角度,第二种是站在公共财政论的角度,第三种则是站在社会共同需要论的角度。^⑤不同的是,为了体现法学的视角,都在其表述中强调

^① 西方国家关于课税依据的理论主要有“公需说”“交换说”“保险说”“义务说”“经济调节说”等。参见刘剑文主编:《财政税收法》,法律出版社2000年版,第243—245页。

^② 刘剑文、熊伟:《财政税收法》,法律出版社2009年版,第143页。

^③ 张守文:《税法原理》,北京大学出版社1999年版,第10页。

^④ 严振生:《税法》,北京大学出版社1999年版,第1页。

^⑤ 刘剑文主编:《财政税收法》(教学参考书),法律出版社2000年版,第1—28页。

“依法”或“按照法律的规定”行事。

如前所述,财税经济学界已对税收概念有着深入的研究,税法学在一定范围内对其加以借鉴本来无可非议,但是由于税法学与税收学分属两个不同的学科,即使是观察同一个社会现象,它们也应该有不同的视角。如税收学可以更多地关心作为财政收入税收资金的运动过程,特别是可以利用其研究领域广阔的特点包容有关课税依据的表述;而税法学则应该更多地着眼于税收主体之间权利义务关系的定位,从宪法学国家权力来源的角度设计出纳税人主权的实现过程,以体现对征税权的制衡和对纳税人权利的保护。如果将二者完全混同,就等于取消了税收学与税法学的学科界限,而在目前的情形下,也就等于取消了税法学的存在价值。

当前税法学界对这一问题缺乏足够的重视,使得对该概念的提炼普通缺乏法学的韵味。因此,有学者从国家提供公共服务和从纳税人权利义务相统一的角度构造税的概念,引起了我们的关注和重视。“法律上的税的概念是指,作为法律上的权利与义务主体的纳税者(公民),以自己的履行纳税义务作为其享有宪法规定的各项权利为前提,并在此范围内,依照遵从宪法制定的税法为依据,承担的物质性给付义务”^①。日本学者金子宏认为,税收无非就是国家以强制手段将上述所需的庞大资金从国民个人(私人)手里征集到国家手中的一种财富。^②有学者则认为:“税捐乃是国家或地方公共团体,基于其课税权,为获得其财政收入之目的,而无对待给付的,对于一切具备法定课税要件的人,所课征的一种金钱给付。”^③《德国租税通则》第3条明文规定了税收的概念:“称租税者,谓公法团体,为收入之目的,对所有该当于规定给付义务之法律构成要件之人,所课征之金钱给付,而非对于特定给付之相对给付者;收入得为附随目的。”^④

这些定义则更多的是从法学的角度对税收的内涵和外延的解读。对国外先进观念的积极学习和借鉴无疑是提升中国税法学研究的必经阶段,因此,我们认为它对拓宽法学意义上税收概念的视野,构筑科学合理、体现现代民主精神的税法学体系是具有积极作用的。

2. 税权的概念

“税权”一词是近些年来税收学界和税法学界使用频率颇高的一个语词。在第七届全国人大第四次会议通过的《国民经济和社会发展十年规划和第八个五年计划纲要》中,“统一税政、集中税权、公平税负”的原则被提出来用以指导新一轮的税制改革,“税权”一词初次在立法文件中出现。1993年《工商税制改革实施方案》又提到了“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的原则,其中“分权”一词也被有的学者

① 陈刚:《税的法律思考与纳税者基本权利的保障》,载《现代法学》1995年第5期。

② [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第1页。

③ 陈清秀:《税法总论》,台湾翰芦图书出版有限公司2001年版,第1页。

④ 参见《德国租税通则》,陈敏译,台湾“财政部”财税人员训练所1985年版,第3页。

理解为“税权”的分散。^①

由于缺乏对税权的权威解释和论述,因此税法学者和税收学者往往按照各自的理解来使用它,其内容差异颇大。

有的学者认为,税权是由国家主权派生出的,国家对税拥有的取得权(课税权)和使用权(支出权),简言之,是国家所享有的课征和使用税的权力。税权的性质由国家的性质决定,故我国税法上的税权则是人民民主专政和社会主义国家对税的课征和使用享有的权力,人民代表大会以制定法律的形式代表人民行使税权,包括通过预算。^②

有的学者将税权概括为以下几层含义:“(1) 税权属于法律概念,税法是公法,税权属于公权;(2) 税权是法律上明确规定的权利或权力;(3) 税权的实现凭借或依靠国家的政治权力;(4) 税权是权利与权力的合一或统一;(5) 税权通常是指法律上的权利,与法律上的义务对称;(6) 与税权相关联的概念主要有:所有权、财产权、债权、请求权等。综上,对税权的概念,可以做如下表述:税权是国家为实现其职能,取得财政收入,在税收立法、税款征收、税务管理方面的权力或权利,是取得财产所有权之权。”^③

还有的学者则更全面系统地阐述税权的含义及其在各个领域内的现状和变革要求。^④ 该学者认为,从法律的维度上看,税权在不同的层面、不同参照系中的坐标是不尽相同的。这些层面包括国际层面和国内层面、国家层面与国民层面、立法层面与执法层面。同时,在不同的层面中尚有不同的参照系,因此,税权的谱系更加显得丰富多彩。在国际法上,税权就是税收管辖权,它被公认为国家主权的重要组成部分。在国内法上,税权可以从广义和狭义两个角度理解。广义税权的主体众多,因此不同的税权,其客体和内容又各不相同。在国家和国民的层面,国家的税权包括税收权力与税收权利,前者是国家的征税权,后者是国家的税权债权。而站在民主国家的立场上,国家的权力来自于人民,国家的税权无非也是代表人民来行使的,这里的“人民”是指国民的整体。至于单个的国民虽然也享有税权,但只是在具体的税收征纳过程中所享有的权利。在具体的税收征纳过程中,享有税权的征税主体包括税务机关、海关等税收稽征部门,税权的内容包括税收征管权和税收入库权,而纳税主体则享有税收减免权、退税请求权等税权。如果从立法与执法的法律运作流程来分析,税收立法机关的税权是税收立法权,而税收执法机关的税权就是指征税主体的各项权利。狭义的税权则把主体限制在国家或政府,具体内容包包括税收立法权、税收征管权和税收收益权(或称税收入库权)。

① 赵长庆:《论税权》,载《政法论坛》1998年第1期。

② 陈刚:《税的法律思考与纳税者基本权利的保障》,载《现代法学》1995年第5期。

③ 赵长庆:《论税权》,载《政法论坛》1998年第1期。

④ 张守文:《税权的定位与分配》,载《法商研究》2000年第1期。

相比而言,上述三种主张都将以国家为主体的税收立法权、税收征管权作为税收的主要内容,不同之处在于第一种是站在宪法上权利义务相统一的高度,认为税收不仅是国家进行税收立法、征收税款的权利,也是作为立法机关,代表人民意志的人民代表大会通过预算等形式支出税收的权利,税收收入和税收支出都统一在以人民主权为中心的税收之中;第二种直接强调税收以取得财政收入为目的;第三种则在此基础上将税收扩展到更为广阔的范围,使得国际税收管辖权、纳税人的权利也得以纳入税收的体系中。然而,我们认为,权利,不管是单独的一项或是集合的一群,都应该有其确定的内涵和外延,其主体、标的和内容必须统一或至少是同质,这样我们才能将之视为一个整体,在与其他类型权利的比较中承认其存在的必要性与合理性。而目前人们所理解和界定的税收都完全不具备这些条件,难以在法律权利体系中,为其找寻到准确的位置。

对税收的研究,学界在如下方面又有新进展。一是关于税收概念的科学性的探讨,如有学者从税收立宪层面、权利结构层面、法律制约层面和保障机制层面讨论国家课税权与国民基本财产权的协调与配合^①;二是开始从不同的时空维度切入,如从历史分析的角度,运用比较研究的方法讨论税收^②;三是在税收的配置上,学界开始注目于地方税收的研究。^③

其实在税法中,人们对各种税收权利的界定已经形成了比较定型的模式,每一种权利都由于其主体不同,内容不同,所处领域和阶段不同,从而具有不同的特质。或者说,税收可以从不同的层次进行总结,宪法意义上的税收与税收征收管理法上的税收是具有不同的理论含义的。当然,如果我们有能力通过抽象思维为税收管辖权、立法权、执法权、监督权以及纳税人的各种权利创设一个上位概念,使之能统摄其下的各项权利,并且使得税法的权利体系更具有逻辑性和系统性,这当然是税法和税法学的一件幸事,但是从目前的研究水平来看,至少“税收”一词暂时无法当此重任。

(二) 税收要素基本概念

我国对税收要素的研究总的来说难以令人满意。长时间以来,学者们仅停留在经济学的视野中对其逐个加以介绍,未从法理上对其进行深入的研究和论证,使得要素划分的标准极不统一,内容相当混乱。多数论著一般只看重每个要素的具体含义,而没有认识到它们之间的内在结构,更未从法律运行机制的角度对要素予以归整。

① 丛中笑:《国家课税权的法律解析》,载《当代法学》2005年第3期。

② 参见李新宽:《制税权、财政危机、赋税结构——中、俄、英封建晚期财政体制比较》,载《东北亚论坛》2005年第3期;张道庆:《美国与法国财政联邦主义比较》,载《经济经纬》2005年第3期。

③ 参见白彦锋:《地方税收约束论》,载《涉外税务》2005年第10期;庞凤喜:《论地方财权的确立和预算法的完善》,载《扬州大学税务学院学报》2005年第9期;徐会希:《我国地方税收研究》,载《学习与实践》2005年第4期。

目前,我国学者对税收要素的提法十分不统一,有据可考的如“税法要素”“税收要素”“税收制度的要素”“税收制度构成要素”等。而对要素的含义,有的学者将其表述为“税法制度的基本结构”^①,有的学者则表述为“税法的基本内容”^②。

至于税收要素究竟包括哪些内容,学者们的意见更是众说纷纭。有的只包括三要素,即课税对象、税率及纳税人;有的包括四要素,即课税主体、负税主体、税收客体及税收比率;有的归纳为六要素,即纳税人、课税对象、税率、税负调整、纳税期限、违章处理;有的概括为七要素,即纳税人、征税对象、税率、纳税环节、期限和地点、减免税、税务争议和税收法律责任,或者如纳税人、课税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减免税;有的总结为八要素,即纳税主体、征税客体、税率、税目、纳税环节、纳税期限、减免税及违章处理,或者如征税对象、纳税义务人、税率、纳税环节和纳税期限、税目、税的减免、附加和加成、违法处理。

在讨论税收要素时,还出现了一些将要素与结构结合起来的尝试和努力。如有的学者认为应当区分不同的“税收要素”,即作为税收范畴的要素和作为税收制度的基本要素。两者属于不同的层次,前者是内在于税收的,离开税收的要素也就无所谓税,主要包括课税对象、税率和纳税人;后者是指具体税法所规定的基本内容,它是规范征纳双方权利和义务的法律表现,因而是具体的,主要包括纳税期限、纳税环节、减免办法和违章处理等内容。只有把作为税收范畴的要素与作为税收制度的基本要素区分开来才能顾及税收范畴内含的完整性,从而符合对税收性质作用认识过程的逻辑顺序。有的学者认为课税主体、负税主体、税收客体与税收比率四大要素的结合,构成了税收分配关系及税收分配运动。其中,税收客体处于基础地位,是国家与社会成员之间税收分配关系的物质承担者。还有的学者对税法各构成要素的功能进行了概括,如纳税人代表课税主体、征税对象代表课税客体、税目代表征纳广度的划分、税率代表征纳数量的确定、纳税环节代表征纳的频率、纳税期限代表时效的要求、减免税代表鼓励和照顾的措施、违章处理代表征纳的保证。

不过,有的学者还是认为,在诸多相关论点中,问题最明显的仍属要素结构理论的构建,并倾向于将“税收要素”正名为“税法构成要素”,将税法的构成分解为三个环节:征纳关系过程、征收管理过程和争讼责任过程。从法律规范的整体结构来看,征纳关系过程可视为“假定”部分,征收管理过程是“处理”部分,争讼责任过程是“制裁”部分。税收征纳关系过程可分为两大部分,一为主体部分,二为事实部分。税法的存在是既有的前提,主体包括征收主体和纳税主体,事实部分即为对于纳税主体而言涉及征税对象的有关行为和事实。正是这些事实的出现才使得税收法律关系由抽象的可能变为具体的实然。税收征收管理过程也可分为征收部分和管理部分。征收

① 刘隆亨:《中国税法概论》,北京大学出版社1995年版,第57页。

② 严振生:《税法理论与实务》,中国政法大学出版社1994年版,第35页。

部分又可分为三个亚群体:裁量、程序和时效。其中裁量机制包括标准和情节两个组成部分,标准是指无差别的一般性裁量方式,包含税率、税目和计税依据;情节是一种灵活调整措施,包括减税、免税、起征点、免征额等减免情节和附加、加成、从高适用税率等加重、从重情节。管理部分主要由以下要素构成:税务管理、发票管理、征收保障以及税务检查。

毫无疑问,尝试从“法的要素”的角度全面梳理税收法律规范,并总结出规范系统的逻辑结构图,这对税法学的研究颇有启发。只是“税收要素”和“税法构成要素”是两个完全不同的概念,前者强调的是纳税义务构成要件,后者强调的是整个税法构成要件,所以站在税法构成要素的立场上批评税收要素的研究不力,二者并无真正的碰撞和交锋。我们主张,税收要素既不是税收制度的要素,也不是税收制度的基本结构,更不是税法的基本内容,从法学的视角上衡量,它仅仅是指纳税义务成立时必备的法律要件(Steuertatbestand),主要有课税团体、纳税义务者、课税对象、课税对象的归属、课税标准、税率等方面的规定。^①如日本学者金子宏认为,课税要素包括纳税人、课税对象、课税对象的归属、课税标准以及税率五种。^②我国台湾地区学者陈清秀认为,税收之债的构成要件应包括税捐主体、税捐客体、税捐客体的归属、税基、税率。^③如果以逻辑学上“三段论”相类比,税收要素相当于判断是否发生具体纳税义务的大前提;如果以民法侵权行为法相类比,税收要素则相当于侵权责任构成要件。只有当全部满足税收要素时,纳税义务才现实发生。因此,税收要素的选择对纳税人的影响十分重大,它决定着纳税人是否发生纳税义务、何时发生纳税义务以及纳税义务量的大小。^④正因为如此,税收法治国家才会不约而同地站在宪法的高度要求税收要素法定、税收要素明确、税收要素符合公平正义等。

针对在税法学著述中人们更多地使用“课税要素”一词的现象,有学者主张以“税收要素”代替“课税要素”。日本学者北野弘久对此也有评论:“过去之所以称租税要件为课税要件,大概是因为战前推行的是赋课课税制度,是从课税厅的立场出发的,当然将租税要件说成是‘课税要件’。依笔者之见,申报纳税制度应当是在税法中体现国民主权的基础,毋庸多言,在以申报纳税制度为中心的现行条件下,使用‘课税要件’这一名词,其法律思想是不合乎时代潮流的。”

(三) 税收法律关系

税收法律关系是近几年出版的税法学教材中不可或缺的一章,其中大多涉及其

① [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第168页。

② [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第111页。

③ 陈清秀:《税法总论》,台湾翰芦图书出版有限公司2001年版,第323—328页。

④ 有关税收要素之讨论,参见黄茂荣:《税捐的构成要件》,载台湾《经社法制论丛》第6期;陈敏:《租税债务关系之成立》,载台湾《政大法学评论》1989年第39期。

概念、特征、构成要素、法律关系的发生、变更、消灭等,为揭示税收法律关系的特质奠定了一定的基础。但是,由于税收法律关系事关税法理念的定位和税法体系的构建,因此,税法对税收法律关系的研究绝对不能满足于简单套用法理学的现成结论,而应该努力把握其特殊规律性,为学科建设和立法实践打下坚实的理论基础。以此观之,我国税法学的相关研究十分不够,亟待深入系统的专题探讨。

1. 关于税收法律关系的层次结构

近来有学者认为,税收法律关系是一个由三方主体间的三重关系组成的两层结构:第一层面上是国家分别与纳税人和税务机关所发生的两重法律关系,第二层面上是发生在国家税务机关与纳税人之间的税收征纳关系。^①有学者认为这是一个有着积极意义的结论,但也提出了一些疑问,如通常所说的国家权力机关和行政机关在这一两层结构中处于何种地位?这一包含了宪法因素、行政法因素等在内的法律关系观是否已突破税法的范畴?如果以此为核心构筑税法体系,如何修正税法理论的其他部分,如税法的概念、税法的基本原则?等等。^②该学者进而以此为基础主张:首先,税收法律关系具有三方主体:(1)纳税主体,广义上可理解为“人民”的代名词;(2)国家,是国际税收分配主体和实质意义上的征税主体,以权力机关为代表;(3)征税机关及其工作人员,是形式意义上的征税主体。其次,税收客体本质上可归纳为“税收利益”。最后,税收法律关系由四重法律关系组成两层结构。^③

2. 关于税收之债理论在中国的适用

对税收之债理论能否在中国适用,在当前的税法学界存在诸多的争议。有学者主张,主张税收债权关系说,即是表明国家向纳税人征税,实际上就是向纳税人借债,而借债是要如数偿还的,那么必然导致国家无法获得扶持弱势群体、支持少数民族地区和其他经济欠发达地区发展,乃至对需要国家扶持的民族产业给予的税收优惠等资金。该学者甚至提出,只有税收是无偿的,才能作为国家存在的物质基础,只有有物质基础,国家才能存在,如果税收是债,那么到期偿还,还要支付一定的利息,国家存在的物质基础也就没有了,国家也就不复存在,国家的各种职能也就不能履行了,国家的利益也就必然受到损害。因此,该学者认为,主张税收债法理论,必然导致税法的发展偏离正确方向。^④

对税收之债在中国的适用的问题,大多数学者仍持赞同的态度。如有学者认为,虽然税收债法理论是否应贯穿于税收实体法律关系和税收程序法律关系还存在“一元论”和“二元论”的一些分歧,但从总体上说,形式上税收债法理论在我国并没有遇

① 涂龙力、王鸿貌主编:《税收基本法研究》,东北财经大学出版社1998年版,第127—129页。

② 刘剑文、李刚:《二十世纪末期的中国税法》,载《中外法学》1999年第2期。

③ 刘剑文、李刚:《税收法律关系新论》,载《法学研究》1999年第4期。

④ 王家林:《也从纳税人的权利和义务谈起——就一些税法理论求教刘剑文教授》,载《法学杂志》2005年第7期。

到多大的理论障碍。并且,如果仅以税收符合法定构成要件自动发生作为判断税收实体法律关系性质的标准,那么,在我国的税法实践中,税收债务关系说早已被立法部门和执法部门所接受。但她认为,税收债法理论与生俱来的民主和法治要求不可能在中国一蹴而就,因此,税收债法理论的全面贯彻和实行仍需要付出艰苦的努力。^①

有学者同样强调,税收债务关系的创立在理论上具有十分重要的意义,从某种意义上说,税收债务关系说带来了税法学的革命与税法学的重生。现代民主法治国家中的税法学是建立在税收债务关系说基础之上的,税收债务关系说是现代税法学理论体系建立的要基。^②

3. 关于税收之债理论在中国税法研究中的运用

虽然中国税法学界目前对税收法律关系缺乏直接深入研究,但是近几年来年青一代税法学者的著述表明,不少人已经将税收债权债务关系说作为自己从事研究的理论前提,表现在:

(1) 探索税法与私法的联系

如有的学者认为,税法虽以各种经济活动或经济现象作为课税对象,但是这些经济活动或经济现象无不以私法行为进行。私法行为在税法领域的效果是否质变以及私法行为是否存在缺陷,对税法的实施无疑存在影响。因此税法必须重视对无效民事行为、可撤销民事行为、效力未定之民事行为以及虚伪行为的对策研究,以便使纳税人预测其行为的税法效果,约束征税机关依法征税。同时由于在私法领域奉行意思自治或称契约自由原则,而税法规定的税收要素只是对各种民事主体经济活动或经济现象定型化的规范,因此纳税人完全可能以减轻税负为目的,创设税法规范没有涵盖的交易形式,从而造成税法效力的落空,减少国家的财政收入。所以需从防范避税的角度明确税法对“私法自治”的态度。^③

(2) 重视以“债”为核心加强税法制度建设

如有学者认为,税法中应引进税收债权人的代位权和撤销权制度,以保障纳税人的责任财产不至于因纳税人的积极或消极的行为而减少,实现债的一般担保。除此之外,税法中还可以借鉴民法中债的特别担保制度,如保证、抵押和质押等形式。留置在海关征收关税或代征进口流转税时也可以采用。另外,对某些与纳税相关的辅助行为,税法上也可以设计特定的担保,如我国税法对异地领购发票规定的保证金制度等。该学者还探讨了税法上的第三人责任的表现形式及相关内容,如扣缴义务人责任、纳税担保人责任、第三人代缴责任、连带纳税义务人责任、第二次纳税义务人责

① 陈少英、龚伟:《民主与法治:奠定税收债法体系的基础》,载《广西社会科学》2005年第11期。

② 翟继光:《关于税收债法的几个基本问题》,载《法学杂志》2005年第7期。

③ 有关税法与私法之关系的讨论,参见杨小强:《论税法与私法的联系》,载《法学评论》1999年第6期;杨小强、彭明:《论税法与民法的联系》,载《江西社会科学》1999年第8期;杨小强:《日本地方税法中的民法适用及启示》,载《中央政法管理干部学院学报》1998年第4期。

任、继承人、受遗赠人、遗嘱执行人或遗产管理人责任等。^①也有些学者认为我国税法上已经规定了几种不同形式的税收保全措施,如查封、扣押纳税人财产、通知纳税人开户银行暂停支付、提前开征税收、纳税担保、限制出境等,只是暂停支付和扣押、查封的财产范围有待明确,纳税担保和限制出境的适用条件需更加具体化,以便征纳双方明了各自的权利义务内容。^②还有的学者从税收债权的特殊性出发主张税收的一般优先权,并对税收为什么享有优先权、税收优先权的优先对象、税收优先权与担保物权及其他非民法上的财产权何者更优等问题作了较详细的阐述,为丰富税收之债的体系做了有益的探索。^③

(3) 关注纳税人权利的保护和对征税权的制约

如有的学者强调宪法层次上纳税人的基本权利,认为纳税人对税款的支出有依法监督、制约甚至支配的权利,对违反宪法目的支出项目,纳税人有权拒绝支付税款。^④有的学者主张税收法律关系中纳税人与税务机关法律地位平等、权利义务对等,为提高纳税人法律地位提供理论依据。^⑤有的学者试图构筑保护纳税人的权利体系,如获取税务资料(或信息)的权利、得到税务咨询的权利、接受税务代理的权利、延期申报和延期纳税的权利、申请减税、免税和退税的权利、索取完税凭证和收据或清单的权利、税务复议和诉讼的权利、拒绝检查的权利、要求保密的权利、索赔的权利等^⑥,也有的将之设计为税负从轻权、诚实推定权、获取信息权、接受服务权、秘密信息权、赔偿救济权等。还有的学者认为,纳税人及其纳税行为是整个税收法律关系的基础,纳税人也是权利主体,而不是纯粹的义务主体,因此“纳税义务人”的提法是不正确的。纳税人的权利具有法定性、现实性、多样性、先决性、对应性以及权利的财产属性和权利实现途径的多样性,它包括人身自由权、人格尊严权、隐私机密权、信息公告和资料获悉权、法定最低限额纳税权、税收减免申请权、礼遇帮助权、公正适用税法权、争议抗辩权、行政复议和诉讼权等十一类。

(四) 税法基本原则

1. 税法基本原则研究概况

目前内地税法学界对税法原则的认识并不深入,既缺乏经济学界对税收原则研

① 参见杨小强:《论税法对民法债权保障制度的移用》,载《中外法学》1998年第2期;程信和、杨小强:《税法上的他人责任》,载《法商研究》2000年第2期。

② 王登年、陈刚:《论税收保全》,载《中南政法学院学报》1994年第1期。需注意的是,此文认为税收关系是税务机关与纳税人之间的一种行政关系,与税收债务关系说根本不同,与税收权力关系说也有着根本区别。而今作者的观点已经转变,前引陈刚的论文可为例证。

③ 张守文:《论税收的一般优先权》,载《中外法学》1997年第5期。

④ 陈刚:《税的法律思考与纳税者基本权利的保障》,载《现代法学》1995年第5期。

⑤ 陈少英:《试论税收法律关系中纳税人与税务机关法律地位的平等性》,载《法学家》1996年第4期。

⑥ 徐茂中:《我国纳税人的权利刍议》,载《河南社会科学》1998年第3期。

究的博大精深,也缺乏德国、日本和我国台湾地区税法学者对税法原则研究的系统全面。严格说来,还仅仅处于将外来的研究成果作为一种知识囫圇接受的阶段,无法将其基本思想贯彻到税法的每项具体的规范和制度,对税法原则中本身存在的矛盾也不能提出合理的解决办法,而只是在一种语境中强调此原则,在另一种语境中则强调另一原则,令人难以十分信服。

刘隆亨教授于1986年最早提出“税法制度建立的六大基本原则”。^①1989年,有学者对西方税法的四大基本原则即税收法定主义、税收公平主义、实质征税原则和促进国家政策实施的原则进行了介绍。^②进入20世纪90年代以来,有学者开始借鉴和参考西方税法基本原则理论,研究如何确立我国税法的基本原则。目前税法学界已基本认同和接受西方税法基本原则的表述方式,如税收法定原则、税收公平原则、税收效率原则,此外,也讨论了量能课税、实质课税等一般原则。不同的是,学者们对每项原则的内容和要求有程度不一的理解差异,有的认为还包括税收社会政策原则^③,还有的认为无偿性财政收入原则和宏观调控原则也是税法的基本原则等^④。通过对借用西方税法基本原则和沿用我国税法传统的表述方式进行比较,可以发现,二者的基本精神其实是一致的,但前者的表述语言简单明了,概括性强,涵盖面广,彼此间没有重复。事实上,后者中许多原则可以相应归入前者的各原则中,如“兼顾需要与可能”、“公平税负、合理负担”、“普遍纳税”等体现的是“税收公平原则”;“贯彻党的经济政策”、“贯彻执行国家政策”等可包含于“社会政策原则”中;“税制简化”、“征税简便”等说明了“税收效率”原则。西方税法基本原则从内容上看也较为全面完整。如中国学者以往的税法原则研究成果中很少看到“税收法定原则”的表述,也很少从税收负担能力的角度讨论税收的公平问题,即使强调效率,一般也只论及税收的征收效率,对纳税效率、特别是更为重要的税收的经济效率问题漠不关心。故而批判地借用西方税法基本原则,改变我国税法学界对基本原则的研究的被动局面,的确是具有很大的现实意义的。^⑤

然而问题并未就此完结。正如民法学界对民法基本原则内涵和外延的理解众说纷纭一样^⑥,税法学同样值得对何谓基本原则、基本原则的法律效力、基本原则与具体原则的关系等若干重大问题进行专题探讨。而三十年来我国税法基本原则研究存在的问题,如将“强化宏观调控”“确保财政收入”等税法或税收的某些职能或作用当作税法的基本原则;或将“维护国家主权和经济利益,促进对外开放原则”等涉外税法的

① 刘隆亨:《中国税法概论》,北京大学出版社1986年版,第73—75页。

② 刘隆亨主编:《以法治税简论》,北京大学出版社1989年版,第150—157页。

③ 刘剑文:《西方税法基本原则及对我国的借鉴作用》,载《法学评论》1996年第3期。

④ 史际春主编:《经济法学评论》,中国人民大学出版社2000年版,第207—240页。

⑤ 刘剑文、李刚:《二十世纪末期的中国税法学》,载《中外法学》1999年第2期。

⑥ 徐国栋:《民法基本原则解释》,中国政法大学出版社1992年版,第55—57页。

原则作为税法的基本原则;或将“区别对待”等中国税法在一定历史阶段上的要求当作税法的基本原则,都与我们对法律基本原则的含义缺乏系统研究密切相关。值得欣慰的是,国内已有学者敏感地意识到该问题的重要性,并试图寻找答案。如有学者认为,税法基本原则是决定于税收分配规律和国家意志,调整税收关系的法律根本准则,它对各项税法制度和全部税法规范起统率作用,使众多的税法规范成为一个有机的整体。税法基本原则是税法精神最集中的体现,是指导税法创制和实施的根本规则。税法基本原则不仅表现为一种立法的精神,而且在税法规范性文件中以具体法律条文的形式存在着,它具有税法其他规范所不同的调整功能与作用:(1) 税法基本原则对税收立法有指导作用。(2) 税法基本原则是促使税法内容协调统一的保障。(3) 税法基本原则是税法解释的依据。(4) 税法基本原则是克服税收成文法局限,弥补税法规定之不足的重要工具。(5) 税法基本原则可以限定自由裁量权的范围。(6) 税法基本原则是守法的行为准则,是进行税法宣传教育的思想武器。对税法基本原则比较重要的分类有三种:(1) 税法公益性基本原则与税法政策性基本原则。前者如税收公平原则、无偿缴纳原则、税收法定原则、维护国家权益原则。后者如税收效率原则、宏观调控原则、社会政策原则。(2) 税法实体性基本原则和税法程序性基本原则。前者如税收公平原则、税收效率原则、社会政策原则、无偿缴纳原则、税收法定原则、维护国家权益原则。后者如征税简便原则、税收确定原则、最少征收费用原则、税收管辖权原则。(3) 税法实质性基本原则与税法形式性基本原则。前者如税收公平原则、税收效率原则、税收社会政策原则、维护国家税收权益原则。后者如税收法定原则、征税简便原则、税收管辖权原则。^① 尽管我们并不十分赞同该学者对税收基本原则的界定和分类,但是由于这的确是一个税法领域具有重大理论意义和实践价值的命题,任何相关的努力和探索都显得意义非凡,因此该学者的研究既是基础性的,又是前沿性的,为学界同仁起了一个良好的示范作用。还有的学者为理顺税法原则内部的体系,将其分为税法基本原则与税法适用原则。税法基本原则是在有关税收的立法、执法、司法等各个环节都必须遵循的基本准则,主要包括税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则。税法的适用原则是在税法的解释、税收的征纳等具体适用税法的过程中应遵循的准则,主要包括实质课税原则、诚实信用原则、禁止类推适用原则、禁止溯及课税原则。这种分类法无疑也是一种有益的尝试。

由此可知,借鉴西方税法基本原则的研究成果虽然是在短期内缩短相关研究差距的捷径,但是这并不等于说我们可以不假思索地找到现成的答案。近年来,学界也在不断深化对税法基本原则的研究。有学者认为,实质课税原则并不构成一项

^① 史际春主编:《经济法学评论》,中国人民大学出版社2000年版,第207页。

税法原则,只是一种法律解释方法(目的解释法)。^①有学者则指出,实质课税原则只能作为立法原则,而不能成为贯穿税收立法、执法、司法的基本原则;对于其适用应置于税收法定的制约之下,从而实现形式正义和实质正义的协调一致。^②也有学者指出,作为公法上的核心原则,比例原则应成为税法的一个基本原则。^③也有学者提出要将税收中性原则确立为税法的基本原则,以此指导税法的创制和实施。^④而对于税收中性和宏观调控的选择,有学者认为应当采纳法律经济学的成本分析方法进行取舍。

事实上,由于税法内部的价值冲突,以及理论构建与财政需求的视角偏差,要确定适用于所有税收法律规范并对税收立法、执法、司法都具有指导作用的基本原则十分艰难。西方的税法学者也从来就没有统一的结论。以日本税法学界为例,金子宏主张的基本原则包括税收法律主义原则、税收公平主义原则、自主财政主义原则。^⑤北野弘久主张的基本原则包括租税法律主义原则、应能负担原则以及诚实信用原则等。^⑥新井隆一主张的基本原则包括租税法律主义原则、量能课税原则、正当程序原则、实质课税原则、否认回避租税行为原则。^⑦田中二郎认为就形式而言,税法基本原则包括租税法律主义原则和租税恒定主义原则,如就实质而言,则包括公共性原则、公平负担原则、民主主义原则以及确保税收与效率原则。^⑧不难看出,这些原则确定并不一定是从同一个层次和同一个角度出发的,原则与原则之间可能互不相容,如税收法律主义原则与实质课税原则、量能负担原则与税收效率原则就是其中典型的两例。这说明中国税法学完全不必照搬国外名家的“金科玉律”,而只能在充分吸收借鉴的基础上,建设性地构筑自己的基本原则体系。

2. 关于税收法定原则

关于税收法定原则的内容,国内税法学者并无太大的分歧,一般认为包括税收要素法定原则、税收要素明确原则以及程序法定原则。^⑨各具特色的地方在于,有的学者根据日本学者金子宏的提法,认为税收法定主义是有关课税权行使方式的原则,而税收公平主义才是关于税收负担分配的原则。前者是关于形式的原理,后者是关于实质的原理。故而将税收法定主义列为税法形式性基本原则。^⑩有的学者则认为税

① 参见黄俊杰:《纳税人权利之保护》,北京大学出版社2004年版,第45页;葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第8页。

② 刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第163页。

③ 施正文:《论税法的比例原则》,载《涉外税务》2004年第2期。

④ 那力、王林林:《论税收中性原则》,载《财税法论丛》第4卷。

⑤ [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第57页。

⑥ [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第61页。

⑦ [日]新井隆一:《租税法基础理论》,林遂生译,台湾“财政部”财税人员训练所1984年版,第33页。

⑧ 颜庆章:《论租税法之基本原则》,载台湾《税务旬刊》1989年第1633期。

⑨ 徐杰主编:《经济法论丛》,法律出版社2000年版,第113—117页。

⑩ 史际春主编:《经济法学评论》,中国人民大学出版社2000年版,第216页。

收法定主义“构成了法治主义的重要组成部分,是法治主义规范和限制国家权力以保障公民财产权利的基本要求和重要体现,对法治主义的确立‘起到了先导的和核心的作用’^①”。^② 还有的学者认为,税收法定是税法的最高法律原则,是民主和法治原则等现代宪法原则在税法上的体现,对保障人权、维护国家利益和社会公益举足轻重。我国《宪法》仅是在公民的基本义务方面规定“公民有依照法律纳税的义务”,未规定征税主体更应依法征税,不能体现税收法定主义的精神。而《税收征收管理法》对税收法定原则的肯定,其效力、效益深受局限。所以,有学者对税收法定主义原则发展的思想基础进行了深刻的挖掘,归结出自由主义、三权分立和民主主义的结论^③;有学者主张要区分税收法定的层次结构,不能将所有的问题都放在这一层面上进行处理^④。

我们认为,税收法定主义中的“法”只要是反映人民共同意志的民主立法,自然也就是保障纳税人利益不受侵犯的自由之法,其中所渗透的正义、平等、人权等价值,正是现代法治的基本要求。所以,税收法定主义从形式上看可能只是征税必须有法律依据,但由于法律应当是人民遵循代议制民主程序制定的,所以这种要求与法治的精神是天然一致的。在这一点上,日本学者北野弘久的理论勇气的确令人生敬。该学者将租税法定主义的发展分成三个阶段。传统的租税法定主义理论上不问租税法律的内容,仅以法定的形式规定租税。然而在现代宪法条件下,应当从禁止在立法过程中滥用权力、制约议会课税立法权的角度构筑租税法律主义的法理,而应能负担原则、公平负担原则、保障生存权原则等实体宪法原理都是其题中之意。这个阶段上的租税法定主义已经进化到“租税法律主义”,它贯穿立法、行政、裁判的全过程,是实体与程序相统一、具有现代法理精神和以维护人权为己任的理论。租税法定主义发展的第三阶段是从维护纳税者基本权利的立场,立足于租税的征收和使用相统一的角度把握租税的概念,将其作为广义的财政民主主义的一环来构成和展开。由此,纳税者有权只依照符合宪法规定程序和精神立法承担交付税收的义务,有权基于税收法定主义的原理关注和参与税收的支出过程。^⑤ 坦率地说,在如此广阔背景下展开税收法定主义的法理,这对我们中国的税法学者来说还是一个全新的视角。但是,社会主义的中国应该具有更畅通的“人民主权”实现渠道,将纳税者主权理解为人民主权的具体化也并无太大的理论障碍,因此,以税收法定主义为契机,拓宽研究视野、更新理论基础,应成为中国税法学在新世纪克服自身弱点、加强学科建设的必由之路。

① [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第59页。

② 饶方:《论税收法定主义原则》,载《税法研究》1997年第1期。

③ 龚凡:《税收法定原则的若干基本问题》,载《贵州财经学院学报》2005年第5期。

④ 张永忠:《税收法定理论研究需要层次论》,载《理论与实践》2005年第10期。

⑤ [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第73—80页。

就目前的研究现状而言,中国税法学界已经对税收法定主义进行了较为深入的分析,取得了一定的研究成果。^① 中国税法对税收法定主义,特别是“税收法律主义”的研究也开始从最初的对税收法定主义内容的简单复述阶段过渡到研究税收法定主义的范围、界限及其在立法、执法、守法和司法中的适用的动态把握。但相比而言,中国对税收法定主义的研究仍不够深入和细致。我国台湾地区学者则更加关心如何运用税收法定主义的原理解决各种理论冲突和实践问题。如陈清秀《税捐法定主义》一文在讨论课税要件法定主义时,对国会保留的要求、委任命令的条件、习惯法的效力也作了系统阐述;在税捐法定主义之作用一节,强调在税法领域不允许选择权、不允许税捐协议、禁止法律漏洞补充、排除行政裁量、禁止溯及生效;在税捐法定主义适用范围一节,分别探讨了该原则在税捐实体法、税捐程序法、税捐诉讼法、税捐处罚法领域的适用;在税捐法定主义的适用界限一节,讨论了该原则与行政先例法、信赖利益保护的关系;最后还勾勒出了税捐法定主义与实质课税原则的分界线。这种动态的视角将税收法定主义的触角深入到税收法治的各个角落,丰富和充实了税收法定主义的理论体系,也使得其作为基本原则的统率和指导意义得以凸现。^②

笔者预测,以中国目前的法治水平而言,税收法定主义的发展很难超越北野弘久先生所描绘的“三阶段论”而一步到位。根据2000年颁布的《立法法》,财政税收的基本制度由全国人大及其常委会享有专有立法权^③,但是如果不对授权立法加以规范,不对各种税法规范性文件的效力层次予以明确,税收立法权完全可能遭受行政的侵蚀和蚕食。因此,当前税法学的研究重点仍然是,解决形式上的税收立法权的归属,消除税法效力体系内部的冲突与矛盾,探讨税收法定主义的适用范围和界限,以实现形式上的税收法治。只有在这个层次上奠定坚实的基础后,才有希望追求实质意义上税收法治的更高目标,真正实现财政民主主义。

3. 关于税收公平原则

在现代各国的税收法律关系中,纳税人相互之间的地位是平等的,因此,税收负担在国民之间的分配也必须公平合理。税收公平原则是近代平等性的政治和宪法原则在税收法律制度中的具体体现。至于何谓公平,不同历史时期的经济学家一直在孜孜不倦地试图探求其真谛。

就纳税人相互之间的课税公平而言,以上介绍的内容基本上可以代表我国税法学目前的研究水平。这说明,税法对经济学成果的“拿来”过于轻松和随意,缺乏为

^① 从近两年的税法研究成果来看,不少著作与论文论及税收法定主义。参见林茂:《论税收法定主义原则》,载《江淮法治》2006年第5期;杨艳聪:《论税收法定主义》,载《经济论坛》2005年第22期;黄泽勇:《税法法律主义在我国的困境与生成》,载《西南民族大学学报》(人文社科版)2005年第3期;王丽萍:《税收法律主义与我国税收立法完善》,载《云梦学刊》2006年第5期;高桂林、刘文华:《税收法定主义之内涵界定》,载《武警学院学报》2005年2月。

^② 陈清秀:《税法之基本原理》,台湾三民书局1994年版,第53页。

^③ 参见《中华人民共和国立法法》第8条。

我所用的独特视角。虽然上述税收负担能力说的确可以较好地解决税收在纳税人之间的公平分配问题,但是从观念过渡到可以统率规则的法律原则仍然需要法学作出诸多的努力。在这方面,日本和我国台湾地区学者对量能课税原则的深入探讨为我们提供了颇具价值的参考。如日本学者北野弘久认为,应能负担原则属于立法理论标准上的原则,它在租税立法上起着指导性原则的重要作用,但它不是解释和适用税法时的指导性原则。应能负担原则是宪法对基本人权保护的体现,是从宪法平等原则中引申出来的税法基本原则。应能负担原则要求最低生活费不课税,生存权财产不课税或轻课税,要求既考虑纳税人量的负担能力,又考虑质的负担能力,实现租税人税化,要求实施物价上涨自动调整物价税制度,反对大范围普遍实行租税特别措施。^①金子宏也认为税收公平原则源于宪法平等原则,且必须按负担能力分配税收负担。与北野有所不同的是,他认为税收公平主义不仅是税收立法的原则,同时也是税收执法的原则,禁止在执行税法时对纳税人不平等对待。^②我国台湾地区学者葛克昌认为量能原则在税法发展演进过程中具有举足轻重的地位,特别对所得税法而言,应当依个人经济负担能力分配税收。如果放弃该原则或视之为无具体内涵之空虚公式,则税法之演变只能诉诸议会多数决议或专断独行。量能原则须同其他课税原则相比较讨论,并将其内涵具体化,才能认识其功能。从平等性与量能原则的关系来看,由于租税无具体之对等给付,所有纳税义务只有平等负担或牺牲时才具有合理正当性,而税收负担能力是衡量租税负担是否平等的标准。从比例原则与量能原则的关系来看,税课平等原则如不能发展为适当负担之平等性,纵然平等课税亦只是等同于不正义。所以,量能原则要求的是合乎比例原则的平等,租税的界限即为税法之比例原则,特别是适当性原则与禁止过度原则。^③

以上所述都是围绕如何在纳税人之间公平分配税负。有的学者通过对税收法律关系的分层解构,从更深层次的意义上探讨了税收公平主义的现代内涵。该学者认为,税收法律关系不仅包括税收征纳法律关系,而且还包括税收宪法性法律关系、国际税收分配法律关系和税收行政法律关系,其中税收征纳法律关系和税收行政法律关系构成第一层,即通常人们所认识的税收法律关系。税收宪法性法律关系和国际税收分配法律关系构成第二层,是潜在的、深层次的,最深刻地反映了税收法律关系本质的层面。在税收宪法性法律关系中,国家征税权的行使是履行国家职能、满足公共需要的必要手段。因此,经由宪法的形式,国家和纳税主体根据税收法定主义,通过制定法律和税款征收而建立了以征税和纳税为外在表现形态,而以满足和要求“公共需要”为内在本质内容的权利义务关系。传统的税收公平主义一般只就纳税主体

① [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第95页。

② [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第64页。

③ 葛克昌:《量能原则与所得税法改革》,载台湾《中原财经法学》1995年第1期。

范围内比较其相互之间的公平问题,而建立在“契约精神和平等原则”本质基础上的税收公平主义则要求就税收法律关系的全部主体——国家、征税机关和纳税主体,考察其彼此之间的公平和平等关系。^①的确,纳税人之间的税收公平固然重要,但如果公平分配的税收并未按纳税人的意图满足公共需要,以更好地为纳税人的生存和发展创造条件,相反却被用来填充少数权力派别的贪欲,这才是最大的不公平!传统的税法学一直谨慎地将自己的研究领域限制在税收的征收阶段,而对税收的使用则从不涉足。这种割裂税款征收与使用过程的做法使得税法学在一些重大理论上裹足不前,难以深层次地解释税收法治的全部含义和要求。正因为如此,上述学者的探索才显得尤为可贵。

4. 关于税收效率原则

在一般含义上,税收效率原则所要求的是以最小的费用获取最大的税收收入,并利用税收的经济调控作用最大限度地促进经济的发展,或者最大限度地减轻税收对经济发展的妨碍。它包括税收行政效率和税收经济效率两个方面。有学者从税法原则论争的评析出发,对税法中的效率原则的含义、确立依据、效率与公平的关系以及效率与社会政策的关系等方面进行较为深入的探讨和研究,以期从全新的视角对税法原则进行阐释。^②

税收行政效率问题实际上早在亚当·斯密时期就受到了研究者的重视,亚当·斯密的便利原则、最少征收费用原则,以及其后瓦格纳的税务行政原则其实都是着眼于此。税收经济效率的主旨在于如何通过优化税制,尽可能地减少税收对社会经济的不良影响,或者最大程度地促进社会经济良性发展。如果说市场经济国家税收经济效率所要求的是应当尽可能减少税收的负面效应,使市场能更大程度地发挥其对资源配置的作用的话,那么在非市场经济国家,税收的经济效率则被理解为应如何利用税收固有的职能最大可能地使经济朝着预定目标发展。

许多学者基于税收公平原则对人们认为符合经济效率的税收特别措施提出不同意见。无论是以减轻税负为内容的税收优惠措施,还是以加重税负为内容的税收重课措施,都是在税负能力相同的情况下,为了达到特定的经济目的而给予不同的税收待遇,明显违反量能课税原则。有的学者据此主张,如果从实证上能够说明某项租税特别措施有违政策目的的合理性时,则应视该项措施有宪法理论上的不合理之处,并从法律上视为违宪无效。^③

我国税法学者几乎无一例外地将税收效率原则定位为税法基本原则,这并不是因为人们通过运用法学的方法深入研究,得出该原则对税收立法、执法和司法有普遍

① 刘剑文、李刚:《税收法律关系新论》,载《法学研究》1999年第4期。

② 白彦、白惠林:《税法效率原则确立的依据及与社会效率的一致性》,载《现代财经》2005年第5期。

③ [日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第109页。

的指导意义的结论,而是简单地搬用经济学界关于税收原则的成果。税法学关于效率原则的论证过程与税收学的研究如此惊人地保持一致,不得不开始让人怀疑该原则在税法领域的存在价值。要确立效率原则作为税法基本原则的地位,税法学就必须回答其如何在整个税法领域发挥作用,如何具体化为一系列相关规则以指导征税主体和纳税主体的行为,如何处理与量能课税原则的价值和规范冲突。如果我们只是抽象地肯定税收效率原则,而对其作用范围和方式没有任何限定,这无异于为立法权和行政权的无限扩张、损害纳税人合法权益大开方便之门。因此税收效率原则仍然是一个有待深入研究的课题。

(五) 税法基本原则的具体运用

1. 关于税收立法权限的分配

有学者认为,根据税收法定原则,立法机关对于课征税捐的重要事项均应自行以法律规定。然而由于税法所面对的现实经济状况复杂多样,而作为经过抽象和类型化的法律不可能做到对每一个细节了解入微。因此只能在大的范围内,对影响到纳税人税收债务存在与否以及存在范围的税收要素作出规定,至于课税原因事实之有无以及有关证据证明力如何属于事实认定问题,不属于税收法定主义的范围。关于地方的税收立法权问题,该学者主张不妨考虑采用税收标准立法,对地方可能纳入立法规划的税种以中央立法机关的名义,对该税种的重大问题予以规定,其中保持一些幅度条款。各级地方立法机关如果要开征此项税种,则在名义上只能算是实施中央的立法,只是在具体内容上有所补充而已。^① 该学者进一步认为,我国现行税收立法体制的症结主要是“国务院权太多,地方权太少”,因此改革的总体思路是,在税收法定主义的指导下,限制国务院的税收立法权限,同时赋予地方开征地方税的权力。^②

有的学者认为地方税收立法权要遵循有限原则、不抵触原则、不重复原则,基本思路是:(1) 对全国统一开征、税基流动性较大,与稳定国民经济调整收入再分配或与自然资源有关的地方税种,税收立法权一般应由中央行使,地方只是在中央规定的范围内对税目、税率、起征点等拥有一定的微调权。(2) 对全国普遍开征、作用范围仅限于地方,对全国统一市场没有多大影响的地方小税种,除制定权外,税法解释权、开征停征权、税收调整权、税收减免权以及加征权应全部下放地方。(3) 地方立法机关可根据当地具体情况,在本行政区域内开征一些新的地方税种,但不得损害国家整体利益及其他地方公共利益,不得任意加重纳税人的负担,中央保留对地方新开征税

^① 刘剑文主编:《财政税收法》(教学参考书),法律出版社2000年版,第285页。

^② 徐杰主编:《经济法论丛》,法律出版社2000年版,第140页。

种的否决权。^①

在授权立法方面,有的学者通过对我国几年来的税法立法进行分析,认为税收要素法定原则被忽视,行政权力日趋膨胀,授权立法越权违宪的现象十分普遍,严重损害社会主义法制建设的进程,故应该予以改变。^②还有的学者认为,在中国现行税收授权立法实体规则的重塑方面,应当遵守谨慎和负责任原则,不能使行政机关越俎代庖地成为立法结构的中心;必须从抽象授权转变为具体授权,授权的内容明确,语言不得含糊,在语义的理解上不得有扩张行政立法权的倾向;必须坚持授权立法不可转授的原则。在授权立法程序控制方面,必须坚持民主和效率的价值取向,实现立法过程的公开;应当完善人大对被授权机关的立法监督;还应通过强化草案制定人的职业化素质和采纳立法听证程序提高授权立法的科学性。^③

2. 税法溯及既往的效力

税法的溯及力问题,即税法能否适用于其公布生效之前的事件和行为,是税法效力的一个非常重要的问题,也是税收法定原则所必然涉及和关心的范围。

有些学者将我国税法的溯及力归纳出四条原则:(1)从旧原则。我国有关税种的实体立法大多采纳此项原则,不认可税法溯及既往的法律效力。(2)从新原则。税收程序法一般采用从新原则。(3)从旧兼从轻原则。这主要是指涉税犯罪案件的处理,引用刑法上的从旧兼从轻原则。(4)从新兼从轻原则。这主要是指在税收优惠期内的外商投资企业和外国企业,当税法发生变化导致其税收负担加重时,可以适用旧法律至优惠期满,是一种特殊的过渡措施。有的学者将不溯及既往或禁止溯及课税当作税法适用上的一般原则,尤其当法律变更可能会使已发生的纳税义务加重时更是如此。

我们认为,就过去的事实和交易所产生的纳税义务,对纳税人有利的变更,溯及旧法是可以被承认的。但是,如果对纳税人不利,则原则上不允许溯及旧法。因为纳税人都是依据现行的税收法规,并形成信赖而进行各种商业活动,如果事后辜负其信赖,则对税法的可预测性和稳定性极为有害,而这不符合税收法定主义所追求的目标。

3. 税法对生存权的保障

有的学者依据宪法生存权的法理探讨了税法对生存权的保障问题,并认为税法中的大量规范已经体现这一点。如除了税收征收管理法要求不得强制执行涉及个人或家庭成员基本生活财产外,个人所得税法中的基础扣除、配偶扣除和抚养扣除等更表现为对纳税人生计费用的保障。^④从后者来看,其实就是税法公平原则量能课税的

① 胡宇:《试论我国地方税收立法权的确立与界定》,载《中央财经大学学报》1999年第2期。

② 张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》第18卷第6期。

③ 鲁篱:《税收法定主义初探——兼评我国税收授权立法之不足》,载《财经科学》2000年第2期。

④ 杨小强:《论税法对生存权的保障》,载《中山大学法律评论》2001年第2期。

一种体现。

4. 税法的“可税性”

有的学者认为,税法上的可税性是指征税必须考虑法律上的合理性与合法性。征税是否合理,不仅应看经济上的承受力,而且还应看征税是否平等、是否普遍等方面;征税是否合法,不仅应看是否符合狭义上的制定法,更应看是否合宪,是否合乎民意,是否符合公平正义的法律精神。该学者对可税性的论述实际上是税收法定原则的展开,在考虑如何确定征税范围(包括“灰色收入”的税法态度)时基本上是税法公平原则的运用,而有关税收优惠的可税性衡量则更多地基于税收效率原则的立场。^①有学者将可税性概念应用于财产税的理论探讨^②,并提出检验财产可税性的六项标准,以此对财产是否应当纳税、应税财产的范围以及财产的可税程度进行了细致的分析和探讨。这说明,我国关于税法原则的研究正在逐步深入。

四、国际税法研究评述

(一) 国际税法基础理论

1. 关于国际税法的基本特征

(1) 国际税法的调整对象。国际税法最核心的问题就是其调整对象,这是该学科研究的起点。我国学者对此历来持广义说观点,认为国际税法不仅调整国家间的税收分配关系,还调整国家与跨国纳税人之间的税收征纳关系。^③

(2) 国际税法的客体。有学者认为,国际税法的客体包含着具有递进关系的两个层面的内容。第一层面是国际税法中的征税对象,它不仅包括跨国所得,还包括涉外性的特定财产、遗产以及进出口商品流转额等。^④第二层面的客体是在国家间进行分配的国际税收收入或称国际税收利益。^⑤

(3) 国际税法的主体。有学者认为,从其在国际税收法律关系中所处的地位来看,国际税法的主体可以分为国际征税主体、国际纳税主体和国际税收分配主体;从主体的表现形式来看,有国家、国际组织、法人和自然人。^⑥有的学者则认为,国际税

① 张守文:《论税法上的“可税性”》,载《法学家》2000年第5期。

② 刘剑文主编:《财税法论丛》,法律出版社2005年版,第89页。

③ 狭义说则主张国际税法调整对象仅限于国家间的税收分配关系,不包括涉外征纳关系。参见刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第20页;那力:《国际税法》,吉林大学出版社1999年版,第2页;曹建明、陈治东主编:《国际经济法专论》,法律出版社2000年版,第4页。

④ 这是一种广义的观点,狭义的观点则认为,国际税法的客体就是跨国纳税人的跨国所得,而关税法等流转税法不包括在国际税法中。参见高尔森主编:《国际税法》,法律出版社1993年版,第8—9页;王传纶主编:《国际税收》,中国人民大学出版社1992年版,第13—16页。

⑤ 刘剑文、李刚:《二十世纪末期的中国税法学》,载《中外法学》1999年第2期。

⑥ 刘剑文:《国际所得税法研究》,中国政法大学出版社2000年版,第9页。

法的主体有三方,即跨国纳税人、收入来源国和跨国纳税人的居住国。^①

(4) 国际税法的法律规范。有学者认为,国际税法的法律规范具有多样性的特征,既包括国际法规范,又包括国内法规范;既包括实体法规范,又包括程序法或冲突法规范。此外,国际税法中实体法规范和冲突法规范的并存还决定了其在调整方法上必然具有“兼备直接调整和间接调整方法”的特征。^②

(5) 国际税法的基本原则。对涉外税法的基本原则,学者们的观点比较一致,认为主要包括三条:① 维护国家主权和经济利益;② 坚持平等互利;③ 参照国际税收惯例。而关于国际税法的基本原则,学界的意见也较统一,认为主要有两条:① 国家税收管辖权独立原则;② 公平原则。只是有学者认为,将公平原则总结为“国际税收分配关系中的平等互利原则”^③,或仅指“征税公平原则”^④是有失全面的。国际税法的公平原则应包括国际税收分配关系中的公平原则(简称“分配公平原则”)和涉外税收征收关系中的公平原则(简称“征纳公平原则”)。^⑤

2. 国际税法学与其他相关学科的关系^⑥

国际税法学是一门综合性的学科,其研究对象非常广泛,因此,难免与相关学科的研究对象相交叉或者接近,由此也导致了国际税法学与众多相关学科之间密切的联系。

(1) 国际税法学与国际经济学其他分支学科的关系

国际税法学是国际经济学(Science of International Economic Law)的分支学科,因此,国际税法学与国际经济学中的其他分支学科之间就具有非常密切的联系。国际经济学界比较公认的分支学科包括国际贸易法学、国际投资法学、国际金融法学和国际税法学。国际税法学与其他三门分支学科都有密切联系,在国际贸易中,税收是一个必须考虑的重要因素,它影响到商品的价格,同时也影响到贸易条件的确定,关税壁垒往往成为贸易的一个重要限制性因素,也是国际贸易所关注的重点问题之一,因此,研究国际贸易法不能不研究国际税法。同样,贸易本身也会对国际税收产生影响,国家所推行的贸易政策往往会在其税收政策中体现出来,另外,国际税收是在各种经济活动的基础之上进行的,而其中很重要的一项经济活动就是国际贸易,因此,国际贸易活动本身的状况往往影响到国际税法的运作,国际双重征税、国际逃避税都可能发生在国际贸易活动中,因此,研究国际税法也不能不研究国际贸易法。

① 那力:《国际税法》,吉林大学出版社1999年版,第1—2页。

② 刘剑文:《国际所得税法研究》,中国政法大学出版社2000年版,第10页。

③ 参见陈安:《国际税法》,鹭江出版社1988年版,第16—18页;罗晓林、谭楚玲:《国际税收与国际税法》,中山大学出版社1995年版,第174—175页。

④ 高尔森主编:《国际税法》,法律出版社1993年版,第10页。

⑤ 刘剑文、李刚:《二十一世纪末期的中国税法》,载《中外法学》1999年第2期。

⑥ 参见刘剑文主编:《国际税法学》,北京大学出版社2013年版,第3—6页,收录本书时作部分修订。

国际税法与国际投资法的关系也非常密切。税收是国际投资活动所要考虑的重点问题之一,因为税收的状况直接影响到投资的收益,在很多情况下,一国的税收政策特别是涉外税收政策对于吸引外国投资具有决定性的意义,因此,进行国际投资、研究国际投资法不能不研究国际税法。同样,投资活动本身对税收也有重要影响,税收政策往往会随着国家对于投资政策的不同而发生变化,或者说,一国的税收政策特别是涉外税收政策往往是为一国的对外投资政策服务的;同时,投资地点、方式选择的不同,在税收上的效果也是不同的,由此导致了国际双重征税和国际逃避税的发生,因此,研究国际税法也不能不研究国际投资法。

国际税法与国际金融法也是具有密切联系的。税收因素也是国际金融活动所必须考虑的重要因素之一,国际金融活动的具体状况也会导致税收上效果的不同,由此也会导致国际双重征税和国际逃避税的发生。因此,国际税法学与国际金融法学同样关系密切。

当然,国际税法学与国际贸易法学、国际投资法学和国际金融法学之间的区别同样非常明显。它们虽然都是国际经济法学的分支学科,但分别有各自相对独立的研究对象,也形成了自己相对独立的学科体系,有自己独立的学科范畴和研究方法,因此,它们都是相对独立的法学分支学科。

(2) 国际税法学与税法学其他分支学科的关系

国际税法学又是税法学(Science of Tax Law)的分支学科之一,因此,和税法学中的其他分支学科也有密切联系,特别是和税法学中的国内税法学。国内税法学是以国内税法现象及其发展规律为研究对象的税法学分支学科,与国际税法学的研究对象有所区别,而且二者都分别形成了各自相对独立的学科体系,有自己相对独立的学科范畴和研究方法。因此,二者属于相对独立的法学分支学科。但二者的联系也非常密切,首先,二者的研究对象有交叉的部分,涉外税法现象既是国际税法的对象也是国内税法的对象;其次,二者所研究的对象都是税法,因此,二者的基本范畴与研究方法具有一定的相似性;再次,国际税法现象离不开国内税法现象,国际税法离开了国内税法就无法运作,而且一国的国际税收政策也往往是和国内税收政策相协调的。所以,研究国际税法不能不首先研究国内税法,同时,要深入研究国内税法也必须研究国际税法。

当然,国际税法学与税法学的其他分支学科,如外国税法学和比较税法学都是既有联系又有区别的相对独立的税法学分支学科。它们的研究对象虽然在整体上是可以区分的,但也存在一定程度的交叉,同样,它们在基本范畴、基本研究方法上也存在诸多相似之处,可以说,要想深入研究任何一门税法学的分支学科,都必须对税法学的其他学科有深入的了解和研究。

(3) 国际税法学与国际税收学的关系

国际税法学与国际税收学(Science of International Taxation)也是既有区别又有密

切联系的两个学科。

从研究对象上来看,国际税收学的研究对象是国际税收活动和国际税收关系,国际税法学的研究对象是国际税收法律规范和国际税收法律关系。二者在研究对象方面既有联系,又有区别。首先,前者属于经济基础的范畴,后者属于上层建筑的范畴;前者属于物质关系范畴,后者属于思想关系范畴。二者的研究对象之间存在着决定与被决定、作用与反作用的关系。有什么样的国际税收活动和国际税收关系,就需要什么样的国际税收法律规范和国际税收法律关系,国际税收法律规范和国际税收法律关系对国际税收活动和国际税收关系具有保障与重塑的反作用。其次,二者在现代法治国家和法治社会是紧密交织在一起的。一切国际税收活动均有相应的法律规范来调整,一切国际税收关系均已上升到国际税收法律关系。在现实生活中,已经无法区分哪些关系是国际税收关系,哪些关系是国际税收法律关系,二者已经融为一体。最后,国际税收学的研究对象虽然为国际税收活动和国际税收关系,但也会涉及国际税收法律规范和国际税收法律关系;国际税法学的研究对象虽然为国际税收法律规范和国际税收法律关系,但也会涉及国际税收活动和国际税收关系,即二者的研究对象在客观上存在着一定程度的交叉。

从研究方法上来看,国际税收学属于经济学(或国际经济学)的范畴,其研究方法主要是经济学的方法,如投入与产出、成本与收益、等价交换等。国际税法学属于法学的范畴,其研究方法主要是法学的方法,如规范分析、历史分析、比较分析、价值分析、社会分析等。国际税收学的研究方法更侧重于自然科学的研究方法,如数学模型、数学图表的应用等,国际税法学的研究方法更侧重于社会科学的研究方法,如历史考察、归纳概括、规范分析的应用等。国际税收学的研究方法倾向于精细,综合采用定性分析与定量分析,国际税法学的研究方法倾向于严密,重在构建逻辑结构完整的体系,较多采用定性分析,很少采用定量分析。在当今自然科学和社会科学均主张多学科交叉研究、多方法综合研究的时代,具有密切联系的国际税收学和国际税法学,其研究方法更是值得互相学习和借鉴。国际税收学在运用经济学的方法的同时,可以借鉴社会分析、历史分析、阶级分析、价值分析和规范分析的方法来研究国际税收活动和国际税收关系;而国际税法学也应该在运用法学的方法的同时,大量借鉴经济分析、定量分析、数学分析等方法来推动国际税法学的发展与繁荣。二者的研究方法只有侧重点的不同,没有截然的区分。

从研究目的的角度来看,国际税收学的研究目的主要是总结出国际税收活动的一般规律,探索国际税收关系的本质与特点,促使人们正确认识国际税收活动和国际税收关系,以提高国际税收活动的效率。国际税法学的研究目的则主要是总结出国际税法产生和发展的一般规律,探索国际税法的本质与特点,促使人们正确认识国际税法现象,以便更好地调整国际税收关系,建立和谐的国际税收法律关系。国际税收学和国际税法学研究的目的是在宏观的层面是相通的,二者的研究是互为目的的。国

际税收学的研究目的是为了正确认识国际税收活动和国际税收关系,从而达到更好地运用法律手段来规范和调整这种活动和关系的目的。国际税法学研究的目的是为了正确认识国际税法,掌握用法律手段来规范和调整国际税收活动和国际税收关系的方法,从而达到国际税收活动顺利进行、国际税收关系和谐统一的目的。在最终的目的上,二者的研究是一致的,都是为了更充分地发挥国际税收活动所具有的功能与作用,更好地实现人们所追求的目标和价值,从而使国际税收能够为最大多数人谋取最大的利益,能够推动生产力更快地发展,推动人类社会更快地进步。

当然,由于二者在研究对象、研究方法和研究目的上均存在差异,由此导致其最终的成果也有所不同。国际税收学的研究成果属于经济学成果,对于国家及其国际税收职能部门制定和采取相应的国际税收政策和国际税收计划具有重要的参考价值。国际税法学的研究成果属于法学成果,对于立法机关的立法、执法机关的执法和司法机关的司法,以及社会各主体的守法具有重要的参考价值。二者的研究成果也是密切联系的。首先,国际税收学的研究成果和国际税法学的研究成果是互为基础的。国际税收学研究的国际税收活动和国际税收关系均是在法律秩序统治之下的活动和关系,均是被法律所规范和调整的活动和关系,因此,国际税收学的研究不能不借鉴国际税法学的研究成果。国际税法学研究的国际税收法律规范和国际税收法律关系均是由国际税收活动和国际税收关系所决定的,所以,国际税法学的研究也不能不借鉴国际税收学的研究成果。二者要有大的发展和繁荣,都必须借鉴彼此的最新研究成果。其次,二者研究成果的最终价值是相通的,无论是为制定国际税收政策和国际税收计划服务,还是为国际税收立法、执法、司法和守法服务,最终目的都是为了更好地发挥国际税收的积极作用,尽量减少国际税收活动中的盲目性,从而减少其消极效果,以达国际税收活动效益最大化。

在国际税法与国内税法、涉外税法间的关系上,我国学者持有不同观点,归纳起来主要有两大类:(1)按照税法的主体和适用范围不同,将税法分为国内税法和国际税法,这是最普遍的观点。其中又分为两种。一种主张涉外税法是国内税法的一部分,不属于国际税法^①;同属此种但又稍有不同的观点认为,国家税法按其实施范围可分为国内税法和涉外税法,涉外税法是国际税法产生的基础,但又在法律关系主体、制定者与实施方法、规范的形式和内容等方面区别于国际税法。^②这一观点实际上是采国际税法狭义说的。另一种则认为涉外税法既是国内税法的一部分,又是国际税法的法律渊源之一,大部分国际税法学者都持这一观点^③,这也是目前的主流观点。(2)按税法的适用范围划分为国内税法、涉外税法、国际税法、外国税法等,并认为

① 孙树明主编:《税法教程》,法律出版社1995年版,第13—14页。

② 邓建煦、刘文珠:《涉外税法与国内税法、国际税法的比较》,载《政治与法律》1988年第5期。

③ 参见严振生编著:《税法理论与实务》,中国政法大学出版社1994年版,第34—35页;许建国编著:《中国税法原理》,武汉大学出版社1995年版,第19—21页。

它们彼此之间是相互联系并可以相互转化的。^① 这种分类方法的偏误在于所划分的税法的制定主体不统一,对国内税法和涉外税法而言,其所划分的是单个主权国家的税法;对国际税法而言,针对的是两个或两个以上彼此间具有国际税收分配关系的国家;对外国税法,又是从单个国家与除其之外的其他所有国家间的关系来说的。

本书主张:(1) 税法是指一国所有有关税收的法律规范,从法律渊源看,包括该国国内税法(具体又有税收宪法性规范、税收法律、税收行政法规、地方性税收法规等)和该国缔结和参加的国际税收协定(是国际税收条约和其他国际条约中有关税收条款的统称)以及该国承认和接受的国际税收惯例等,还有相应效力等级的其他法律法规中有关税收的条款。(2) 涉外税法是指一国国内税法中具有涉外因素的税收法律规范,包括涉外税收实体法和涉外税收程序法等,它与所对应的非涉外税法的交叉部分即为既适用于涉外纳税人又适用于非涉外纳税人的税收实体法和税收程序法,也就是所谓的“相对的涉外税法”。^②(3) 国际税法是调整国家涉外税收征纳关系和国际税收分配关系的法律规范的总称。针对单个国家而言,包括该国的涉外税法、该国缔结和参加的国际税收协定以及该国承认和接受的国际税收惯例等。此时,税法完全包括国际税法,因为一国国际税法之正式法律渊源必同时亦为该国税法之法律渊源。国际税法也可以针对两个或两个以上国家而言,包括各国的涉外税法、各国缔结和参加的国际税收协定以及各国承认和接受的国际税收惯例等。此时,国际税法和其中任一国的税法是交叉关系,其所交叉部分即为“该国的国际税法”。^③ 在上述两种情况下,都存在着一国国内税法与国际税法的划分,其所交叉部分为“该国的涉外税法”。^④

以上是就部门法的角度而言的,从部门法的角度来看,税法学应完全包括国际税法。而法学研究的范围必然超过具体部门法的法律规范的内容,所以,国际税法作为一个部门法和国际税法学作为一个法学学科是不同的,后者的研究范围大大超过前者规范体系的内容。^⑤

(二) 国际避税的概念与性质

国际避税与国际双重征税是国际税法研究的两大主题。对于国际双重征税问题,经过多年的研究和借鉴国际经验,目前已经基本形成了解决问题的系统方案,学

① 刘隆亨:《中国税法概论》,北京大学出版社1995年版,第64页。

② 张勇:《国际税法导论》,中国政法大学出版社1989年版,第3页。

③ 有的学者认为,国际税法的“国别性”相当明显,与其称之为“国际税法”,不如称之为“某一国的国际税法”。参见何江主编:《法学知识》,群众出版社1985年版,第387页。

④ 刘剑文、李刚:《二十世纪末期的中国税法》,载《中外法学》1999年第2期。

⑤ 刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社1999年版,第16页。

者们在大的方面也无明显分歧。但从理论界的论争中我们看到,人们对国际避税的概念,特别是国际避税是否合法还很难达成一致。正是由于国际避税概念的内涵上不确定,对国际反避税的方法、手段等就难以达成共识。

有学者认为,尽管避税行为在形式上并不违反税法,但它实际上是违反税法的宗旨的,因而不是税法所鼓励和提倡的行为。该学者对转让定价这种重要的避税手段进行了较为深入细致的介绍,并认为我国在完善转让定价规则时应注意以下几个方面:(1)应当将有形资产和无形资产分开,对无形资产交易单独实行税法规制;(2)应扩大无形资产的范围,同时引入新的“利润分割法”;(3)应规定情势变更原则,允许特殊情况下的事后调整,尤其是在无形资产的转让所得方面;(4)由于我国境内非单一的税收管辖权并存的局面短期内难以消除,因此同样还要注意仅在国内经营的企业转让定价问题。^①

学者们倾向于通过划清其与国际逃税、国际节税的界限,实现对国际避税概念的准确定性。如有学者认为,“国际避税,是指跨国纳税人利用各国税法规定的差别,或有关税收协定的条款,采用变更其经营方式或经营地点等种种公开的合法手段以谋求最大限度减轻其国际纳税义务的行为。而国际逃税则是指跨国纳税人利用国际税收管理合作的困难与漏洞,采取种种隐蔽的非法手段,以谋求逃避有关国际税法或税收协定所规定应承担的纳税义务”。^②有的学者认为:“国际避税是指跨国纳税人通过某种形式上不违法的方式,减少或躲避就其跨国所得本应承担的纳税义务的行为。而国际逃税是指纳税人采取某种非法的手段或措施,减少或躲避应承担之纳税义务的行为。”^③还有的学者认为,国际租税规避,依其合法性可分为合法节税行为、非违法之避税行为和违法之逃税行为,三种行为都属于避税,但法律性质不同。^④

有的学者从税法基本原则的角度分析了转让定价行为的法律性质,认为转让定价是行为人利用经济往来的意思自治即契约自由原则,滥用法律事实形成之自由,使法律意义上的资产、收益的受益人徒具虚名,经济成果的享用归属于他人,是一种利用法律漏洞的租税规避行为。转让定价违背了实质课税原则、税收公平负担原则、应能负担原则,但却是对租税法律主义原则的维护。故出于对宪政国家法安定性和预测可能性的肯定,应确认转让定价在“实然”意义上是一种法无明文禁止规定的避税行为,但通过立法机关对税法的不断完善,将实现对其“应然”意义上为非法逃税行为的定位。^⑤

我们认为,国际避税是避税活动在国际范围内的延伸和发展,它是指纳税人利用

① 张守文:《财富分割利器——税法的困惑与挑战》,广州出版社2000年版,第289—309页。

② 葛惟熹主编:《国际税收学》,中国财政经济出版社1994年版,第19页。

③ 高尔森主编:《国际税法》,法律出版社1993年版,第124页。

④ 徐杰主编:《经济法论丛》,法律出版社2000年版,第608页。

⑤ 何鹰:《转让定价法律性质评议》,载《南京大学法律评论》1998年秋季号。

各国税法的差别,或者是一国内不同地区间、不同行业间税负的差别,采取非法律所禁止或者法律所禁止的方式最大限度地减轻其纳税义务的行为。国际避税不一定合法,就其性质可分为合法避税与违法避税两种情形,前者是指国际税收筹划,后者是指国际逃税,反国际避税实际上就是反国际逃税。而反国际逃税最有效的法律措施就是转让定价税制、避税港对策税制、防止国际税收协定滥用三位一体的综合运用。^①

(三) 电子商务与国际税法

随着全球电子商务的蓬勃发展,网络贸易已经成为一种越来越重要的交易形式。由于网络贸易与传统的交易方式大相径庭,许多活动已经从“有形”变成“无形”,从而使税法上的许多程序性要素,如纳税地点、纳税环节等非常难以确认,同时也很难确定哪个国家当然享有税收管辖权,使税法、特别是国际税法遭受了很大的挑战。电子商务在某些方面与传统的国际税法基础理论发生了根本性的冲突,也使得世纪之交的国际税法承受了前所未有的压力。^②

1. 关于国际税收管辖权的确定标准

常设机构的确定直接关系到经营所得来源地的确定,以及相关主体税收管辖权的行使。在电子商务中,人们往往通过网站、服务器、远程通讯设备直接进行交易,而不一定非要在他国设立传统意义上的“常设机构”。^③而对于这类基础设施是否构成常设机构,各国往往根据本国的利益加以判断和确定。如美国、日本等技术出口强国就持否定态度,不主张由所得来源地征税,而一些技术进口国则坚决主张将这类设施视为常设机构,以保证自己拥有优先的属地税收管辖权。这种分歧的存在使得传统的管辖权理论无法有效发挥作用,税收纠纷自然难以避免。

住所是判断自然人和法人居民身份的重要标准,但是,跨国网络经营却动摇了传统的“住所”的基本概念。外国公司通过国际互联网在内国的活动通常不需要设立住所,因而很难对其行使管辖权。由于不需要在固定地点办理机构的设立登记,而地点本身是变动不居的,因而传统的登记地、管理控制地、总机构所在地等确定居民的标准同样难以把握,税收管辖权的冲突也会越来越尖锐。

^① 刘剑文:《国际所得税法研究》,中国政法大学出版社2000年版,第9页。

^② 参见张守文:《财富分割利器——税法的困惑与挑战》,广州出版社2000年版,第311—337页;廖益新:《电子商务的法律问题及对策》,载《东南学术》2000年第3期;王欢:《电子商务税收中的“常设机构”原则探析》,载《法学评论》2001年第2期;王裕康:《电子商务对税收协定重要概念的影响》,载《涉外税务》2000年第6期;许正荣、张晔:《论网络贸易中的国际税收问题及对策》,载《涉外税务》2000年第2期;程永昌、于君:《国际互联网贸易引发的税收问题及对策》,载《税务研究》1998年第3期;刘恰:《电子贸易对国际税收制度的影响》,载《经济科学》1998年第6期;那力:《电子商务与国际税收》,载《当代法学》2001年第3期。

^③ 指导国家间制定税收协定的《UN范本》和《OECD范本》都规定,“常设机构”是指一个企业进行全部或部分营业的固定场所。

2. 关于征税对象的发展

信息社会的发展会在很大程度上扩大征税对象的范围,同时也会使商品与服务的区别日趋模糊,从而增加征税的难度。如文字作品、音像作品、电脑软件改变传统的书籍、磁带或光盘的形式,而在数字化后直接通过网络销售就属于这种情况。信息加密技术的发展和易于传输复制的特性更使征税机关很难确定征税对象的具体性质。一项所得究竟属于营业所得、劳务所得还是投资所得、资本利得,适用税率可能会有很大的不同,这对于实行分类所得税制的国家无疑是一种冲击。

3. 关于税收征收管理

首先,网络贸易“无纸化”程度越来越高,而电子账簿、凭证易于篡改且不留痕迹,税收征管、稽查逐渐失去了“物化”的纸制凭证基础,难度急剧增加。特别是在金融领域,“电子货币”“电子银行”的发展使得交易越来越隐秘,大大超出了现时征税机关的稽核能力。其次,网络的发展为厂商之间及厂商与消费者之间的直接交易提供了大量的机会,从而严重削弱商业的中介作用,也使得税法上久已形成的代扣代缴制度的作用受到削弱,对税收征管会产生很大的影响。最后,由于无法对一些无形的凭证贴花,因而很难对这些凭证采用贴花的方式征收印花税,甚至应否对“无纸化”的交易凭证征收印花税都有人表示怀疑。

4. 网络贸易征税问题

对于网络贸易应否征税,如何征税,这是当前争论较大,也十分重要的一个问题。欧盟基本持肯定态度,但主张不开征新税(如比特税等^①),而是充分利用原有的税种,对现行征税范围加以扩大。美国历来坚持网络空间的技术特点,强调对网络贸易实行宽松的税收政策,主张遵循税收中性原则,对与因特网有关的商务活动广泛免税,特别是对网络贸易给予免税。我国学者对网络贸易的征税问题基本上持赞同意见,这里既有税收公平原则的考虑,更有国家利益的衡量。就前者而言,网络贸易的特殊性仅在于它是一种数据化的交易,它没有也不可能改变交易行为的本质,征税理所应当。况且,如果对一般的货物贸易及服务贸易征税,而对网络贸易免税,这明显是对传统贸易的税收歧视。从后者来看,我国作为发展中国家,信息优势不强,如果顺应发达国家的要求放弃对网络贸易征税,可能会影响国家财政利益。为此,有的学者特别强调,我国对网络贸易征税应兼顾公平原则和效率原则。公平原则要求不分贸易的具体形式,一视同仁地征税;效率原则要求税收不至于阻碍国际网络贸易的发展。在税收管辖权方面,反对单一的居民税收管辖权原则的适用,坚持属地管辖权原

^① “比特税”构想最早由加拿大税收专家阿瑟·科德尔提出,其后由荷兰学者卢·索尔特于1997年正式向欧盟提出方案,建议按电脑网络中流通信息的比特量来征税,且对于在线交易和数字通信不加区分,统一征收。方案提出后,引起了学者及政府官员的广泛讨论,意见分歧较大。许多学者提出反对意见,认为其过于草率。如从税收要素上看,该税的征税对象是什么,税目包括哪些,哪些可以征税,哪些应当免税,国际税收管辖权如何划分,重复征税如何解决等,都有待研究。