

财
税
法
学
研
究
文
丛

王
冬
/ 著



总
主
编
刘
剑
文


法
律
出
版
社
LAW PRESS · CHINA

税法理念问题研究

Studies on Idea of Taxation Law

税法理念问题研究

Studies on Idea of Taxation Law

财税法学研究文丛



总主编 刘剑文

王冬 / 著

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法理念问题研究 / 王冬著. —北京:法律出版社, 2015. 9

ISBN 978 - 7 - 5118 - 8467 - 1

I. ①税… II. ①王… III. ①税法—研究—中国
IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 222500 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/陈 妮

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社

编辑统筹/财税出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京京华虎彩印刷有限公司

责任印制/吕亚莉

开本/720 毫米×960 毫米 1/16

印张/14.75 字数/185 千

版本/2015 年 9 月第 1 版

印次/2015 年 9 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 8467 - 1

定价:39.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

谨以此书献给我的父亲王晓峰先生、母亲杨宝蓉女士

题 记

对实在事物的默许、无望,对无所不在且征服一切的命运的耐心忍受,变成了对某种不同之物的希望、期盼和意向。一个更好、更公正时代的图景鲜活地进入了人们的灵魂。对更纯粹的愿望与渴望感动了每个心灵,使心灵疏离了现存的事物状态……如果你愿意,可以称之为热病发作,但是,它不是因死亡而结束,就是以消除病因而告终……

萨拜因、索尔森《黑格尔全集》

序

党的十八大以来,中央曾多次在纲领性文件中强调“财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”。在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中更是明确提出了“落实税收法定原则”。这充分展现了党和国家对税收法定原则的高度重视,为我国税收立法的“顶层设计”指明了方向。为此,国家加快了税制改革的步伐与力度。其中包括持续推进的营改增试点工作、不断深入的消费税改革、全面实施资源税改革以及个人所得税改革等。这样的改革背景,不仅为税法学界以及相关学者提供了广阔的理论研究空间,同时也是当下相关学术研究义不容辞的历史担当。

《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》中提出,“法律是治国之重器,良法是善治之前提”,这无疑精确地道明了法律及法治的要义。而具体到税法领域,什么样的税法制度才能被称为“良法”,什么样的税法实践状态才可以被称为

“良治”？这个问题，正是本书作者通过这本著述试图予以回答和阐明的。

纵观全书，给我留下印象最深刻的是作者洋溢在字里行间的那种初生牛犊不怕虎的理论研究活力与学术创新的勇气。法学研究的径路大体上可分为两种，即实证性研究和规范性研究。前者试图阐明法律是什么；后者则致力于回答法律应该是什么。对于法律应然性的探讨必然要触及法律的本源，而任何关于法律本源问题的研究都必定要面对较大风险。之所以这么说，是因为法律本源问题实质上是属于一种“前现代”的命题，它既不来自于推理甚至也不来自于归纳，而是寄凭于假设，用查尔斯·泰勒的话来讲，就是一种“想象”：一开始，这些假设只是少数学者和思想家的个人想法，当其在实践中被充分理解后便被塑造成一种“社会想象”。这种“社会想象”一旦落实又会反过来影响人们的实践方向，并赋予其新的意义。因而，在此意义上讲，一个关于法律本源问题的诠释能否最终成立，既取决于作者，又不完全取决于作者。取决于作者之处在于，唯有作者本人对于法律以及法律实践的本质有了足够充分的把握方能作出一个合理假设。假设是一种“想象”，但“想象”不等于“幻想”；不完全取决于作者之处表现在，这种假设最终能否立足，还需要看其能否为社会实践所接纳，从而达成一种普遍的共识，进而去推动实践的发展。如若不能，那么假设终究只能止步于一种理论“想法”。选择这类命题的研究风险即在于此。

本书作者选择以规范性研究进路来探讨税法理念这一带有本源性的问题。税法有没有其理念？如果有，应该是什么？这一问题在税法学研究中尚未得到明确回应。为了回答该问题，本书作者将其假设为了“无代议士不得征税”，并着重从理论解释力和现实推动力两个层面给予了阐释与论证。这一假设是否合理，固然有待于学界的评判以及实践的进一步检验，但对于一位青年学者而言，敢于在学术研究薄弱环节处不畏风险地展开大胆且不失严谨的探索，其理论勇气是值得充分肯定的。

当然，作为国内第一部系统研究税法理念的专著，除了对作者在命题选择上的学术勇气进行肯定之外，其在以下几个方面提出的观点或看法，在我

看来也是非常具有学术新意和启发意义的。具体表现在:第一,进一步深化了部门法理念研究。部门法理念研究的成果不少,但是多数都是在较为“虚化”的层面上进行的。这不得不说是学术研究中一个不严谨之处。这里我无意肯定作者对法理念理论基础、研究路径、方法的结论就一定是正确的,但其在得出相关结论的过程中所遵循的“理念—法理念—部门法理念”的研究进路,由于是先前的不少研究中所没有被采用过的,因而无论是批判还是赞同,至少是相关后续研究无法回避和绕过的。第二,加强了对税法理念的理论解释力。理论的生命力很大程度上取决于它的解释力。税法理念作为税法领域的本源若欲自证成立(至少在逻辑层面),就必须表现出其对整个下位范畴和理论的涵盖力。既有的研究中,对于税法基本范畴或基础性问题都有分散性研究,但很少有学者在此基础上对其更为上位的和统摄力的命题展开研究。作者以“税”、“税权”和“税收法律关系性质”三个问题作为切入点,通过将相关问题在既有研究中存在的弊病缺失与经由税法理念重新诠释后的新面相相对照,彰显出了税法理念作为税法本源的强大理论生命力。这其中,作者对“税”、“税权”和“税收法律关系性质”作出了新的理论解读。这种解读背后所蕴含的税法基础理论中的各个要素和关节点的紧密联系状态值得展开进一步深入研究。第三,对“税收法定主义”作了更为深刻理解与诠释。虽然在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中“税收法定主义”第一次被写进党的重要纲领,但它并不是一个新问题,关于其内涵、意义等,学界早已有所讨论并达成了基本共识。然而在涉及当下税法实践中为什么难以确立税收法定主义时,不少学者将其归因为该原则没能被写进宪法。对此,本书作者提出自己的质疑,即“是不是只要被写进宪法,税收法定主义就能实现”?刘剑文教授曾指出,税收法定原则可以划分为三个阶段:一是民意机关掌握税收立法权,以此规范行政机关的权力;二是上升为宪法原则,以此规范立法机关的权力;三是站在纳税人基本权利的高度,打通“征税”与“用税”,将财政收入、支出、管理均纳入法定范围。从这个意义上来看,税收法定主义本身并不是税法追求的终极目标,该

原则的实现必须建立在以纳税人基本权利的确立与保障基础上,而这正是作者提出税法理念为“无代议士不得征税”的要旨之所在。在作者看来,唯有确立这一税法理念,税收法定主义原则方才具有实质意义。或者换句话说,税收法定主义要在实践中发挥应有作用必须以“无代议士不得征税”理念作为内核和驱动。这一观点,在我个人看来,是对我们进一步深入理解税收法定主义具有启发意义的。第四,对经济学研究与经济法学研究相混淆之弊端的思考。由于经济法学的特殊性,我一直提倡在经济法学研究过程中应该具备多学科视野,单纯运用法学知识和理论可能很难有助于对相关经济法问题与实践的准确理解和研究。但是,这种多学科视野并不意味着学科的混同甚至混淆。基于研究视域在一定程度上重合的可能性,经济学对于经济法学研究固然能起到非常大的辅助作用,但如果不经过法学思维的过滤,直接将经济学知识和方法论用于得出经济法学的结论,显然是会产生较大的理论偏差的。对此,学界已有相关现象产生,但少有学者予以充分关注和警醒。本书作者对税收学与税法混淆所可能产生的弊端作了深入分析,就是对上述问题的一个回应。我认为,这种回应是有必要更是有意义的,它值得经济法学界在今后的研究范式中引起更多的重视。

在充分肯定本书的一些突出优点的同时,对于其中存在的一些不足之处也有必要在此稍加指出。首先,作者对税法理念的理论基础之追溯是确立在柏拉图的理念论内容上的。但这里的问题是,柏拉图的理念论内容原本就分散、繁复,如何让读者相信,这位先哲在几千年前的相关思想就必然是现在研究任何“法理念”问题的当然哲学根基,我觉得这是作者没能很好地论说清楚的,而如果不具备这一点,后续的所有论证无疑具有一定程度上的“可动摇”性。其次,作者在论证税法理念理论解释力时,仅选择了前述三点“观测点”,而按照作者自己的认识,税法理念应该是对整个税法学基础理论都具有较强统摄性和解释力的,若以此为标准,那么诸如税法基本价值、税法基本原则等要素都应一并纳入加以考查方显完整。当然,作者或许是基于篇幅和文章整体结构考虑,在这里有所取舍,这并不是不可理解,但如

何在研究的完整性与文章结构间妥当合理取舍,仍然是作者需要进一步思考的。最后,本书最后一章试图论证“无代议士不得征税”理念与中国税法实践的本土环境可以有机衔接。从文章逻辑的完整性角度观之,该部分显然是必不可少的,但是作者在本部分的论述略显浅浮,没有能够深入问题实质,中国几千年税制演变和税法实践的发展是一部浩荡长卷,这其中很多制度逻辑其实是和“无代议士不得征税”理念并不相符合的,作者若要证明现代中国社会,在税法制度设计以及制度实践中存有并会继续遵循其所假设的相关税法理念,那么尚需要对于相关历史和现实做更为深刻的解读。

本书是作者在其博士论文基础上修改而成,同时也是他的个人的第一部学术专著。作为其博士研究生导师,对于该书的出版自然感到欣慰。希望作者能够以此为起点,沿着自己的学术方向不断钻研取得更好更丰硕的学术成果。

是为序。



2015年9月13日

| | |
|-----------------------|----|
| 前 言 | 1 |
| 第一章 税法理念的理论基础 | 11 |
| 一、“理念”的萌芽 | 13 |
| (一)前苏格拉底时期的哲学思想 | 14 |
| (二)苏格拉底的哲学思想 | 16 |
| 二、柏拉图的“理念” | 19 |
| (一)“理念”与具体事物 | 21 |
| (二)“善”与“理念” | 23 |
| 三、后柏拉图时代的“理念” | 25 |
| 四、“理念”的真谛 | 33 |
| (一)科学主义的滥觞及其反思 | 33 |
| (二)世界的另一种“本原” | 36 |

| | |
|--|----|
| 第二章 税法理念的确立——从法理念到税法理念 | 42 |
| 一、法理念的理论检视 | 43 |
| (一) 哲学家眼中的法理念 | 43 |
| (二) 西方法学家眼中的法理念 | 44 |
| (三) 中国学者眼中的法理念 | 44 |
| 二、法理念研究的进路反思 | 46 |
| (一) 法理念是一种法学范畴? | 47 |
| (二) 法理念是一种法学范式? | 51 |
| 三、税法理念的研究进路——“理想国”的借喻 | 54 |
| 四、税法理念的认知途径 | 59 |
| 五、税法理念的价值和意义 | 64 |
| (一) 税法理念的定位 | 64 |
| (二) 税法理念的学术价值 | 67 |
| (三) 税法理念的现实意义 | 70 |
| 第三章 税法理念的内涵 | 72 |
| 一、税法理念的两种历史“摹本” | 73 |
| (一) 英国历史上的“no taxation without representation” | 73 |
| (二) 美国历史上的“no taxation without representation” | 77 |
| (三) “无代表不得征税”与“无代表,不纳税” | 81 |
| 二、在税法“摹本”与税法理念之间 | 84 |
| 三、“无代议士不得征税”——税法理念的具体内涵 | 90 |
| (一) “代议士”——一种“典型”意义上的“代表” | 90 |
| (二) “无代议士不得征税”——对于国家与公民关系间“善”的 “分有” | 94 |

| | |
|-------------------------------------|-----|
| 第四章 税法理念对传统税法理论的反思与重塑 | 105 |
| 一、税法理念对于税法基础性范畴的反思与重塑 | 106 |
| (一)关于“税”的基本内涵 | 106 |
| (二)关于“税权”的基本含义 | 115 |
| 二、税法理念对于税收法律关系性质的反思与重塑 | 125 |
| (一)“权力关系说”与“债务关系说”之争 | 125 |
| (二)“债务关系说”的存疑 | 127 |
| (三)税法理念下的税收法律关系性质 | 133 |
| 三、税法理念对于税法学研究之独立性的反思与重塑 | 136 |
| (一)税收学研究中的“国家中心主义”立场 | 137 |
| (二)税收学研究中“国家中心主义”立场的成因分析 | 141 |
| (三)税法学研究混同于税收学研究的弊端 | 147 |
| (四)税法理念下税法学研究的独立性 | 151 |
| | |
| 第五章 税法理念对税法实践的关照与重构——以中国税收法律 | |
| 实践为例 | 155 |
| 一、中国当下税收法律实践的现状及其评析 | 156 |
| (一)中国税收法律实践的现状 | 156 |
| (二)“行政主导型税收法律实践”之现实合理性 | 158 |
| (三)“行政主导型税收法律实践”的问题及其危害性 | 161 |
| 二、税收法定原则不足以改变税收法律实践的现状 | 168 |
| (一)税收法定原则及其积极意义 | 168 |
| (二)税收法定原则的局限性 | 173 |
| (三)税收法定原则的现实有效性质疑 | 177 |
| 三、税法理念是实现税收法治的前提和基础 | 185 |
| (一)税法理念为“良好”税收法律的产生提供思想前提 | 186 |
| (二)税法理念为税收守法意识的养成提供观念基础 | 189 |

| | |
|-------------------------------|-----|
| 第六章 税法理念与中国语境的融合 | 194 |
| 一、中国传统语境下难以产生税法理念的原因 | 195 |
| (一) 哲学思想的缺失 | 195 |
| (二) 制度层面的缺陷 | 196 |
| (三) 现实性因素的影响 | 198 |
| 二、税法理念同中国当下语境融合的可能性分析 | 199 |
| (一) 马克思主义哲学思想 | 199 |
| (二) “一切权力属于人民”的政治原则 | 202 |
| (三) 人民代表大会制度 | 203 |
| 三、结语 | 204 |
| | |
| 参考文献 | 207 |
| | |
| 后记 | 218 |

前 言

一

税法理念问题对于税法学界甚至是整个法学界都是一个全新的命题。学界的研究成果中论及该术语的文章并不在少数,之所以说它新颖并非意指学界尚无人言涉及此,而是仔细阅读这些论述,“税法理念”要么是指涉税法之价值,要么是影射税法之目标或者直接作为对税法之理想的一种概括。其内涵飘忽尚属其次,更重要的是,绝大多数学者每言及此往往都是一笔带过,给人的感觉是将其更多地作为一个标榜学术的“形容词”而非学术名词本身在加以使用。用苏力的话来说就是一个“大词”。词语一“大”,倒是用起来顺手,但是久而久之却容易让人们忽略了其自身应有的含义,并最终将其作为一个“流行语”而非严谨的学术术语来看待。正是在这个意义上,笔者认为,目前学界中真正从学术意义上对“税法理念”的探讨尚处于薄弱阶段。

显然,造成这样一种局面的原因是多方面的,并不能简单地将其归为税法学者们的治学态度之

不严谨。当下税法学者的主要研究对象更多还是集中在“形而下”的税法制度层面,至多上抬至税法原则、税法价值等高度,对于更为“上位”的“税法理念”本就不是学者们主要精力所在。更为重要的是,作为“税法理念”之理论基础和前提的“理念”和“法理念”问题在学界中历来就混沌不明,具体表现为:

一方面,对于“理念”的明确哲学阐述应当追溯到柏拉图,然而其背后之思想的诞生年份则更为久远。可以说西方哲学史几千年的发展一直没有脱离过“理念”思想的影响。但是就学界研究成果观之,对于“理念”的具体内蕴却还远未达成一个基本共识。从亚里士多德开始,哲学家们便开始较为混乱地使用着这个名词,从“本质”到“观念”再到“概念”,“理念”究竟是什么的问题在哲学发展中非但没有越辩越明,反而越来越模糊了。其中的原因是多方面的,既有语词在翻译过程中的词义分散和流变的原因,也有哲学宗旨和方法论变化所导致的意义更改。至今在西方哲学界,对“理念”的认识仍存在着极大争议。而在国内哲学界不少学者往往将“理念”轻率地斥为唯心主义观点而加以批判,虽有少数学者试图对“理念”的深意进行细致辨识,但却因受到西方哲学界在该词的使用上之混乱的影响而不同程度地出现理解之偏差。

另一方面,虽然法学界对“法理念”的研究并不是新近才开始出现的。在西方学界,深受康德哲学思想浸染的拉德布鲁赫和斯塔姆勒早在一个多世纪以前就开始以“法理念”的名义来阐述相关问题,但是由于其自身对于“理念”认识的角度问题,导致其将“法理念”作为了在自然法学思想下一种法学范式。大陆学者对于“法理念”的研究应该不早于20世纪90年代,国内很多学者曾对该命题展开过讨论,或从纯粹法理学角度进行专门研究,或从部门法角度进行相关探求,至今都不断有以“法理念”为题的法学文章源源问世。但在这些相关研究中普遍存在一个共通性的问题,即几乎所有的研究都是在或多或少偏离“理念”本身的哲学规定性的基础上进行的,这便使这些相关的研究成果显得主观随意性过强而客观规范性不足。

这种在理论基础处便存在的混沌状况无疑为“税法理念”的研究,尤其是由税法学者来加以研究增添了理论障碍。而这正是本论题研究的现状所在。

二

现阶段关于“税法理念”问题近乎空白的研究现状固然为本书的著述增添了不小困难,但这种困难本身并不足以构成对于这一论题意义的阻滞、障碍。相反,就功利一点的角度而言,这或许正是凸显本书研究之“创新性”的大好机会。当然,笔者显然不是出于一味地求新、求异的心态而选择该题目的,之所以做此选择乃是基于对当下税法研究中两方面的突出性问题的考虑。

一方面,从理论性层面来看,目前税法的理论架构工作进行得并不完善。这主要表现在税法学界关于税法的一系列基础性理论问题的讨论都存在或多或少的缺陷。例如,绝大多数学者是将“税”等同于“税收”的,并从这个出发点上开始建构税法学的整个理论大厦。但在笔者看来这是有问题的,因为从实证的角度看,税收过程是一个完全以纳税人义务和国家权利、权力为表现的单向性行为。若“税”就是“税收”,那么“税法”就应该等同于“税收法”,结合“税收”的含义和特征,“税收法”就应该是一部主要以保障国家税收权利的实现和税收权力的行使为主要内容的法律,其中就不应该存在太多关于纳税人权利的内容,更不用说建立起“纳税人权利体系”。而这一基础性范畴上的理解偏差又直接导致了学界在关于“税权”、“税收法律关系的性质”以及“税法学自身的独立性”等问题上被带入不甚正确的研究轨道当中,最终使整个税法学基础理论呈现出一种较为紊乱的表象,而这无疑是不利于税法学自身的发展的。

另一方面,由现实层面观之,有关税的问题历来是牵连在政府和纳税人之间的最为敏感的那根神经。税在本质上是对纳税人私人财产权利的一种侵犯,若征之过重必定引起纳税人的抗议甚至反抗,从而影响社会稳