

税法学研究文库

# 税法学的立场与理论

国家税务总局世界银行贷款项目『WTO与中国税收法治研究』丛书

王鸿貌 主编

中国税务出版社  
CTP



总主编 刘剑文

税法学研究文库

D922.22  
WHM

# 税法学的立场与理论

王鸿貌 主编

中国税务出版社  
CTP



总主编  
刘剑文



**图书在版编目 (CIP) 数据**

税法学的立场与理论 / 王鸿貌编著. — 北京: 中国税务出版社, 2008. 1

ISBN 978 - 7 - 80235 - 173 - 8

I. 税… II. 王… III. 税法—法的理论—中国

IV. D922. 220. 1

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 008277 号

版权所有·侵权必究

---

书 名: 税法学的立场与理论

作 者: 王鸿貌 著

责任编辑: 刘淑民

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxp@tom.com

发行处电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 19.5

字 数: 317000 字

版 次: 2008 年 1 月第 1 版 2008 年 1 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 173 - 8/F · 1093

定 价: 36.00 元

---

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

## 总 序

《税法学研究文库》是继《财税法系列教材》、《财税法论丛》和《当代中国依法治税丛书》之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国税法研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快税法研究职业团队的建设和形成。

税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等先进理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国税法学的发展以及税收法制建设做了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果也不多见,税法和税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种状态,绝非某个人或某一单位力所能及。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。唯其如此,中国税法学也才有可能展开平等的国际对话,而税法学研究的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编《财税法系列教材》、《财税法论丛》、《当代中国依法治税丛书》,这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也推动了税法学界的交流与合作。在此过程中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。这群年轻的学者大多已取得博士学位,或已取得副教

授职称,且至少熟练掌握一门语。最为重要的是,他们对专业充满热忱,愿意为中国税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下,为了展示中国税法学的成长和进步,激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与中国税务出版社达成了本文库的出版协议。

本文库计划每年出版3~5本,内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度学;税收体制法、税收实体法、税收程序法;税收收入法、税收支出法;国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力,不管何种风格的税法专著都可成为文库的收录对象。我们希望,本文库能够成为展示税法理论成果的窗口,成为促进税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的税法学人,推动税法理论与实践的沟通和互动,我们编辑文库的目的就基本实现了。

值得一提的是,从2006年开始,中国税务出版社承担了本文库的部分出版工作。在此,我代表全体作者感谢中国税务出版社社长程永昌教授对中国税法学发展的大力支持。

刘剑文

2006年4月于北京大学财经法研究中心

中国财税法网([www.cftl.cn](http://www.cftl.cn))

中国税法网([www.taxlaw.net.cn](http://www.taxlaw.net.cn))

## General Preface

*Works of Research on Taxation Law Theories* is another large research project on taxation law study presided by me after the publications of *Text-books Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review and Rule Taxation by Law in Modern China*. Rather than demonstrating the latest achievements on the theoretical study of taxation law, this project focuses more on inspiring the scholars with innovative spirit showing themselves. While promulgating the knowledge of taxation laws, a group of professionals studying on taxation law theories is forming and developing.

Taxation law is a rising, open and growing subject, It is rising because it has not so long a history as civil law or criminal law. It is open because it intersects with economics, management and other law subjects. It is growing because it has promising future for its application and development. The taxpayers will be greatly awakened to their rights on the course of tax levying with China's entering into WTO and the popularization of the ideas of democracy and rule the tax by laws. The value of theoretical study on taxation law exists in scientifically finding a balance spot between the taxpayers and levier, which would help to realize a stable and harmonious taxation system among the whole country with the direction of equity and justice ideas.

For a long period of time, I had been dedicated to the teaching and studying of the taxation law. Many theses and monographs had been published and many national research projects presided by me, which were all what I could do to the development and construction of the theoretical study on taxation law of China in my own power. However, we should not neglect that neither researching ability nor influential achievements have been satisfactory. They could not match up the corresponding positions of taxation law and the theoretical study on it. I came to realize that any individual or organization would never be able to better the situations. At present, the most urgent thing is to congregate all the researching resources around the country in conformity and

cultivate a group of young but erudite scholars on taxation law. Thus, a relatively stable group of professionals would be organized to form the academic ladders with reasonable structure. We could depend on the collective powers to study on some specified topics respectively. I think it is the only way to equalize the domestic study on taxation law with international study. Also by this way, the study on taxation law would continue generation by generation and never cease.

Recent years, I have successively presided three projects including editing *Textbooks Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review and Rule Taxation by Law in Modern China*. During the process, the topics', methodologies and procedures of the theoretical study on taxation law had been gradually acquainted and accepted by the academic circles and the exchange and cooperation among them had also been greatly promoted. During the course, I not only observed that the new generation of scholars on taxation law study worked hard and cherish beautiful dream to the future, but also their hard-ships in research. Most of the young scholars have acquired Ph. D. degrees or become the associate professor, and at least fluently master a foreign language. Their zealously shall be more important, and they are willina to devote their whole life to the career. It is under their expectation and encouragement that more and more excellent talents participate in the career. After my positive communications and constant consultations with Peking University Press, a publication agreement has finally come to for this *Works* in 2002.

Annually, 3 to 5 books will be published to affiliate the *Works*. The contents of these books mainly concerns about philosophy of taxation law, history of taxation law, study on taxation law system, taxation law system, taxation law, taxation procedure law, taxation income law, taxation expenditure law, domestic taxation law, foreign taxation law, international taxation law and comparative taxation law. All the monographs with various styles could become members of this *Works* if they are of clear point of view, rigorous logic, accurate documents and strong reasoning. We hope that the *Works* could become a window to demonstrate the theoretical achievements of taxation law study and a platform for academic exchanges. If more scholars on taxation law study could be discovered and the practice and theories of taxation law could be ex-

changed and co-developed simultaneously with the publication of the *Works*, our targets to edit the *Works* are fundamentally achieved.

The Chinese Tax Press takes on the work of publishing some of the tax law books from 2006. I and all the authors acknowledge the help of Professor Yongchang Cheng, the president of the Chinese Tax Press.

Liu Jianwen

April, 2006

Fiscal Law Research Center

Peking University

Chinese Fiscal and Tax Law Web( [www. cfil. cn](http://www.cfil.cn) )

Chinese Tax Law Web( [www. taxlaw. net. cn](http://www.taxlaw.net.cn) )



## 前 言

如此算来,中国税法学到目前为止,就已经走过了 21 年的历程。21 年来,中国税法从最初跟随税收学亦步亦趋,到逐步摆脱行政法学、经济法学对它的桎梏,而开始实现研究思路的转型、理论体系的建构和研究方法的突破,其间的发展与进步是有目共睹的。特别是近几年来,中国税法正以其飞快的发展速度努力缩短着与税法发达国家之间的距离。

然而,无需多言的是,相对于国外近百年的发展史,中国税法无论是与德国、日本、美国等发达国家,还是与荷兰、印度、韩国等一些发展中国家,甚至与我国的台湾地区之间,都还存在着一定的差距,有些方面甚至是很大的差距。正是由于这种差距的存在,使得中国目前的税法在理论上不仅没有能够形成自己独特的学科体系和独到的学术观点,而且在实践上对于中国目前税法制度的发展也没有能够产生应有的影响,甚至在当前我国轰轰烈烈的税制改革中,除个别学者外,也几乎听不到来自于中国税法学界的声音。与此形成鲜明对照的,倒是一些经济学家们和一些外国的税法专家(也包括一些国际性组织如世界银行、OECD 等组织的税法专家们)利用他们所掌握的各种学术话语,对中国的税制改革提出各种各样的建议和意见,施加各种各样的影响。这种情况的存在,给中国税法学界提出了一个非常重大的课题,即中国的税法学界在面对中国税收法治实践的现实时应该进行怎样的学术研究,应该怎样构造中国税法的理论体系。

平心而论,既然学者们都承认税法是一门独立的法学学科,那么,也就应该承认,税法应该具有独到的价值理念、独特的理论体系、独有的学术观点和独立的研究方法,而不仅仅是一般法学理论、法学观点和法学方法在税法中的具体化。只有这样,它才能够厘清与其他学科之间的关系,也才能够形成深邃的理论预见性和强大的科学解释力,才能真正成为一门独立的学科而得到其他学科乃至于社会各界的认同。因此,税法要想真正跻身于中国法学学科之林,就必须明确自己的价值导向、锻造自己的研究方法、建立自己的科学体系、提出自己的学术观点。而这,依笔者个人

看来,才是中国当代税法学家真正的历史使命。因为,笔者一直认为,在当今社会分工越来越细化的情况下,税法学者与税法制度的制定者和实施者之间的最大区别就在于学者的主要任务是进行知识的创新和学术的批判,而不是对现行的制度进行合法性的证成,更不是为现行制度的制定和实施进行“支招”。正是基于这样的认识,笔者认为,作为一个税法学者,他除了要对现行税收法律制度进行学术的研究与批判外,更重要的是,应该致力于对税法的基本理论问题的研究。这些研究,在很多情况下,被认为是属于税法哲学和税法方法论的内容。进行这种基础性的理论研究不仅对于培养一个“风骨卓然的法律人”、而不是一个“目光如豆”的“法匠”非常重要<sup>①</sup>,而且,它对于税法学本身的理论发展与学科进步都具有非常重要的意义。因为,一门学科只有有了自己的哲学理论和自己的方法论,这门学科才可能真正称得上为科学。正因如此,本书力图通过对税法哲学问题和方法论问题的研究,以促进中国税法学的进步与发展。

本书的内容大致可以分为三大部分。第一部分是税法哲学和方法的本体性探讨。在这一部分中,通过对税法学研究的社会性、税法学研究的理论框架、税法学的公理性假设、税法学研究中的价值判断与价值选择、税法学研究中的问题与方法等内容的探讨,笔者试图说明,税法学作为一门独立的法学学科,它不仅已经形成了一支专业化的研究者队伍,而且,它已经形成了独特的理论研究框架,有作为研究出发点的公理性假设,有特殊的价值判断与价值选择,有需要解决的专门性问题,更形成了自己专业化的研究方法。在此研究的基础上,笔者通过对 21 年来中国税法学研究范式的演进的梳理,试图从一个侧面来研究中国当代税法学发展的实际历程。

第二部分是有关税法学一些基本理论问题的研究。从某种意义上讲,现代国家已经成为名符其实的税收国家。税收制度不仅仅是一项基本的经济制度,而且已经成为了一项基本的法律制度和政治制度。税收活动的存在与运行不仅对国家的政治、社会、经济、文化等各个方面都会产生重大的影响,而且也会对整个国家的公民以及其他的社会组织的生存、发展、财产、自由等产生重大的影响。正因如此,本部分首先研究了税收国家的

---

<sup>①</sup> 这是台湾淡江大学欧洲研究所的林立博士在其所著《法学方法论与德沃金》一书的序言中论述法学方法论及法律哲学对于法律人的重要意义时所使用的一些用语。具体参见林立著:《法学方法论与德沃金》,北京:中国政法大学出版社,2002 年版,序言第 1 页。

法理基础和纳税人的权利义务及纳税人问题,并在此基础上探讨了税收的合理性问题及其公平性的问题。这部分研究的目的,就在于以公平原则作为现代税法发展的一个内在的价值导向,来为重新解释和构筑现行税法的理论体系做一些基础性的研究工作。

第三部分是有关税收法律制度的制定及其实施与发展的问題。歌德曾经说过:“理论是灰色的,而生命之树常青”。而笔者更进一步的认为,实践不仅为理论提供了发展的动力与契机,而且它更是检验理论观点的标准和试金石。再完善的理论也只有运用于对实践的指导之中,才能得到验证与发展。否则,一个理论,如果只注重于自身的完满而不去关注和研究现实问题,则它充其量只是研究者个人养情怡性或展现个人才华的“道具”或“舞台”,而与社会的发展和进步无补。正是抱着这样的认识,本部分分别研究了税制改革的原则、征税权的分配、税收立法权、我国税务行政诉讼及税收合法性危机、国际上税法发展的趋同化等问题。笔者试图通过对这些问题的研究,一方面,从公平的角度来对中国的税收法律制度进行学术的检讨与批评;另一方面,也对上述的方法和理论进行验证。

总之,在本书中,笔者试图以税收法定原则作为形式要件,以税收公平原则作为实质要件和根本的价值选择与价值导向,对当代税法的一些理论与实践性问题进行研究,力图使中国的当代税法在理论上能够具有更强的合理性,在实践上具有更强的解释力和批判精神,从而为中国税收法治的发展与进步产生更大的推动作用。

# CONTENTS 目 录

总 序	1
<b>General Preface</b>	3
前 言	1
<hr/>	
第一章 作为一种社会行为的税法学研究	1
一、税法学术共同体及其品格	1
二、税法学的理论分析框架	5
三、税法学研究的生态环境	10
四、结束语	14
<hr/>	
第二章 “经济人”:纳税人的的人性假设与 税法发展	16
一、“经济人”假设的理论渊源	16
二、“经济人”假设下纳税人的行为界定	18
三、“经济人”假设下税法理论的建构	21
四、“经济人”假设下税法制度的整合	23
五、结束语	26
<hr/>	
第三章 税法的价值及其实现	29
一、本质与特征:税法价值的一般含义	30
二、公平与效率:税法基本价值目标的 选择与契合	36
三、税收优化理论:税法价值指导下税法 理论的发展	45

## CONTENTS 目 录

四、税制设计与改革:税法价值指导下 税法制度的完善	52
五、结束语	58
<hr/>	
第四章 税法学的研究方法	62
一、税法学方法论的一般理论	62
二、实证分析方法	64
三、规范分析方法	68
四、实证方法与规范方法的统一与融合	71
五、结束语	73
<hr/>	
第五章 税法学的问题及解构	76
一、税法学问题的界说	76
二、税法学问题的本质	79
三、税法学问题的类型	81
四、税法学问题的解构	86
<hr/>	
第六章 当代中国税法学研究的理论范式	93
一、立场与方法:税法学研究 范式的元理论	93
二、范式创建:权力关系说的形成及影响	96
三、范式困境:权力关系说的理论难题	98
四、范式整合:二元关系说的过渡	101
五、范式转换:债务关系说的提出	106
六、范式发展:债务关系说需要解决的问题	110

CONTENTS 目 录

七、结束语	113
<hr/>	
第七章 税收国家的法理解析	116
一、什么是“税收国家”？	116
二、为什么是税收国家？	119
三、如何才能成为税收国家？	124
<hr/>	
第八章 税法合理性研究	129
一、寻找阿基米得点：税法合理性的实质	129
二、税种选择与搭配：税法结构的合理性	132
三、课税要素的确定：税法内容的合理性	137
四、行政自由裁量权的行使：税法实践的合理性	142
五、结束语：建立一种合理的税收法律制度	144
<hr/>	
第九章 税法公平原则新论	147
一、税法公平原则的本质	147
二、征税权力的分配公平	149
三、征税权力与纳税权利的分配公平	151
四、纳税负担的分配公平	154
<hr/>	
第十章 纳税人相关问题的理论分析	158
一、一场争论引出的问题	158
二、纳税人概念的内涵与外延	159

## CONTENTS 目 录

三、纳税人权利的理论辨析	163
四、纳税人义务的基本特征	168
五、纳税人权利与义务的关系	171
六、纳税人问题及其化解	174
七、简短的结论	179
<hr/>	
第十一章 试论我国税制改革的基本原则	182
一、对税制改革的基本认识	183
二、税制改革中的税收法定原则	185
三、税制改革中的税收公平原则	187
四、税制改革中的税制协调原则	190
<hr/>	
第十二章 财政联邦主义视野中	
征税权的分配与控制	195
一、财政联邦主义理论概述	195
二、财政联邦主义下征税权划分的	
理论原则	198
三、财政联邦主义下征税权划分的	
理论格局	201
四、财政联邦主义下征税权划分的	
具体实践	204
五、财政联邦主义理论下征税权分配的	
宪法约束	206
六、对我国现行分税制的基本评价	210

CONTENTS 目 录

第十三章	税收法定原则视野中税收	
	立法的理论与实践	214
一、	税收法定原则视野中税收立法的实质	214
二、	税收法定原则视野中税收	
	法律保留的范围	216
三、	税收法定原则视野中的	
	税收授权立法	218
四、	我国税收授权立法的缺陷与完善	221
第十四章	税法解释的理论与方法	225
一、	税法解释的一般理论	225
二、	税法解释的主体	228
三、	税法解释的准则与方法	230
四、	税法的行政解释	234
五、	我国税法解释的现状与问题	237
第十五章	公平原则视野中我国个人所得	
	税法的改革与发展	241
一、	问题的提出	241
二、	公平原则在个人所得税法中的体现	243
三、	公平原则视野中个人所得	
	税法的重构	246
四、	公平原则视野中个人所得	
	税法的配套改革	251



## CONTENTS 目 录

第十六章 我国当代的税收合法性危机	254
一、合法性危机与税收合法性危机	254
二、我国当代税收合法性危机的表现	256
三、我国当代税收合法性危机的成因	259
四、我国当代税收合法性危机的化解	262
第十七章 我国税务行政诉讼的 特征与现状	265
一、我国税务行政诉讼的特征	265
二、我国税务行政诉讼的现状	269
三、我国税务行政诉讼现状的成因分析	273
第十八章 税法的国际趋同化	278
一、税法国际趋同化的含义界定	278
二、税法国际趋同化的表现形式	280
三、税法国际趋同化的内容	283
四、税法国际趋同化的路径	287
五、简短的结论	289
后 记	292