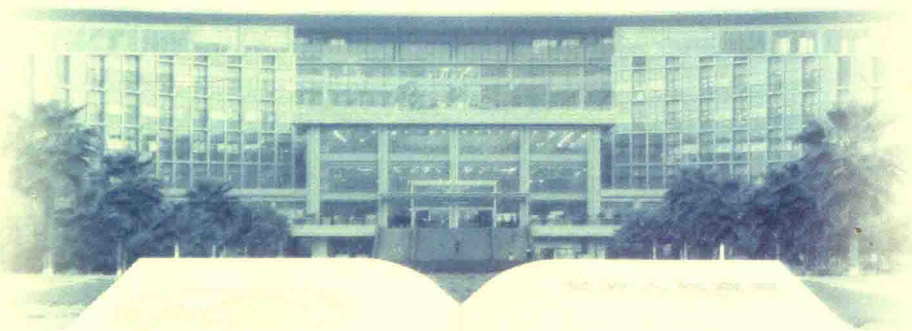
财税法治研究文库
3

总主编◎张怡

课税禁区法律问题研究

王婷婷◎著



法律出版社 LAW PRESS·CHINA

财税法治研究文库 3

总主编◎张怡

课税禁区法律问题研究

王婷婷◎著

法律出版社 LAW PRESS·CHINA

图书在版编目(CIP)数据

课税禁区法律问题研究 / 王婷婷著. —北京:法律出版社,2017.5
(财税法治研究文库)
ISBN 978-7-5197-0863-4

Ⅰ.①课… Ⅱ.①王… Ⅲ.①税法—研究 Ⅳ.①D912.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 107735 号

课税禁区法律问题研究 KESHUI JINQU FALÜ WENTI YANJIU	王婷婷 著	策划编辑 陈 妮 责任编辑 陈 妮 装帧设计 马 帅

出版 法律出版社
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
责任校对 杜 进
责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经出版分社
开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 22
字数 320 千
版本 2017 年 6 月第 1 版
印次 2017 年 6 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)
网址/www.lawpress.com.cn
投稿邮箱/info@lawpress.com.cn
举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn
销售热线/010-63939792
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、子公司销售电话:
统一销售客服/400-660-6393
第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85330678 重庆分公司/023-67453036
上海分公司/021-62071639/1636 深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5197-0863-4 **定价**:68.00 元
(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

总　序

“深化财税体制改革”一直是我国打破闭关锁国枷锁,实行改革开放持续探索的扛鼎之题。盖因“财政是国家治理的基础和重要支柱”,其基础和重要支柱的结构及资源的配置,乃是决定国家大厦岿然的关键。由此,十八届三中全会强调:“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。”何为“科学的财税体制”?这确实是一个值得理论界和实务界共同深思的问题。诚然,“国家治理”相较于“国家管理”,更加突出法治在国家治理中的作用,但财税法治化实现的方略与路径任重道远。

首先,财税法治有待财税法基础理论的夯筑。财税法基础理论源自宪法思想的指导。考察西方国家近代法治的发展历程,不难发现,法治结构的雏形与嗷嗷待哺的政府与代议机关在征税权上的激烈博弈相伴;法治的协调发展始终与财税权力的调整与再分配相随。可以说,一部西方法治发展史就是一部西方财税法治化的历史。如今,我们于“地球村”所见竞选国家总统,总是围绕着征税问题辩论不休,足见税权问题于国家及政府根基之重。从我国历史上来看,古往今来的改革总是以“变法”“修律”的方式进行,而“变法”和“修律”的

重点亦垂青于财税问题。诸如商鞅变法中的统一租税制度改革，王安石变法中的“青苗法”和“方田均税法”，而明代的“一条鞭法”则更甚更显。苏轼曾言：“财政，为国之命而万事之本。国之所以存亡，事之所以成败，常必由之。”

其次，财税法治有赖于财税法的理论承接与社会现实回应。从我国改革开放的多年实践来看，现代化的浪潮推动了我国财税体制从传统的“国家财政论”到“公共财政理论”的历史嬗变，使我国公共事业的建设发展取得了前所未有的进步。尤其是在“利改税”和“分税制”等一系列税收法律制度建设与调整中，我国税法功能由弱到强，由粗陋到渐成体系并日臻完善，基本形成了社会主义初级阶段比较完整的税收法律理论和制度体系。概言之，“优化资源配置、维护市场统一”以确保财税法治的经济功能；“促进社会公平”以强化财税法治公平、正义和公开原则的社会功能；“实现国家长治久安”以彰显财税法治的政治功能；完善环境税、资源税等税种和税法，以实现财税法治的生态功能；拓展财税法治文化，以因应社会文化现代化发展的全新内容。从财税的深度而论，国家从市场主体和公民私人财富中获得财产的行为，虽然有其无可辩驳的法理依据，然而就其现代财税法治理念而言，国家对市场主体和公民财产权利的有限“剥夺”，当然涵盖了国家和公民社会生态不可或缺的“社会契约”前提的存在，涉及国家与社会的界限、国家与市场和公民个人之间的关系；而财税支出涉及国家如何使用公共资金的问题，财税监督又涉及国家、市场、社会和公民个人之间的互动关系。由此可见，财税法治从广度和深度上决定了国家治理所依附的财富及力量之泉源。

综上，即是我们广聚财税法治研究成果，倾力打造财税法治精品，编辑出版西南政法大学《财税法治研究文库》之初衷。

《财税法治研究文库》由西南政法大学财税法学研究团队主持编辑出版，由中国财税法学会副会长张怡教授担任总主编。收入文库的成果将涵盖财税法基础理论研究成果，财税法实体法和程序法理论与实务研究成果，财税法学与宪法学、行政法学、刑法学、民商法学、国际法学、程序法学等法学领域交叉研究成果，以及财税法学与制度经济学、管理学领域交叉研究成果。在张怡教授的带领下，我校已在衡平税法、民生财政、人本

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

税法等领域取得了具有较高学术声誉的研究成果。更进一步，我们将围绕国家发展战略和社会重大现实问题展开多学科跨专业的深入研究，期望通过财税法治文库的编辑出版，加强财税法学界之间的学术交流与合作，为国家治理现代化、法治中国建设奉献出高质量的智识成果。西南政法大学在努力实现“国内一流、国际知名”发展目标的征途上，这支财税法学研究团队也将以“惟精惟一”的学术态度，怀揣“家国情怀”，努力成就一方“名山之业”！

是为序！

付子堂*
2016 年 5 月 19 日

* 西南政法大学校长、党委副书记，法学教授、博士研究生导师，法学博士。

序

当前，我国财税体制改革跨入大变革时代，党的十八届三中全会明确提出，财政是国家治理的基础和重要支柱，党的十八届四中、五中全会亦对财税法治建设提出了新的目标和要求。在我国深化市场经济改革过程中，财税问题既关涉国家的经济发展，又关涉国民福祉，通过税收制度的合理优化来减轻纳税人的税收负担、保障纳税人的基本权利渐成我国理论界和实务界共同关心的热点问题。因而，在纳税人基本权利保障日趋重要、税收征纳关系亟须改善和发展的当代，如何处理“国家课税权力与纳税人基本权利”的二元关系就显得尤为重要。就此而言，本书作者立足于财税体制改革和依法治国的战略背景进行的“课税禁区法律问题”的专题研究，既是对当今财税法治热点问题的积极回应，也是财税法律人积极投身财税法治建设的应有担当。

统揽全书，如何为国家课税权力行使设置必要的“禁区”是作者一以贯之的研究主线。作者认为，应当通过立法形式明确界定国家不可征税的领域，并保障纳税人基本权利不因征税而遭受不当侵害。本书一是从实体法的角度，明确国家税权的行使应以保障国民财产安全、生存幸福和生活尊严为

基本底线，并要求在税法制度的设计中划定国家不可征税的领域，确保纳税人基本权利的本质和核心内容不受侵犯；二是立足于程序法层面，将课税禁区拓展至税收执法实践，要求对税务机关代表的国家课税权力的行使给予必要限制，给予纳税人足够的人性关怀和权益保障，并通过确立“人本主义”理念、建立公平公正的执法司法制度设计最终实现税收正义。应该说，这些问题能否得到妥善解决不仅关系税收国家的长治久安，更关系公民基本人权的保障。事实上，回顾人类税收发展的历史，国家因不当征税或过度课税而侵犯公民基本权利的现象时有发生，税法学如果不能对这些问题作出回应，也将损及国家课税权力正当性与合法性的根基。

从内容上来看，作者围绕“课税禁区法律问题”这一命题，着重阐述了以下观点：第一，课税禁区的核心思想在于课税权力不得侵犯纳税人基本权利的本质和核心内容。作者通过对课税权力和法治建设关系的研究，认为税收的本质是民众将自有的部分财产权利让渡给国家，因此国家应当尊重税收发展的本质规律，依法谦抑行使课税权力，不得恣意损害纳税人基本权利。第二，课税禁区法律规则是法治国家依法治税的基础条件。作者认为，一个良好治理的国家必须以公平正义的税收法律体系、互补平衡的税权治理结构为依托，方能充分反映纳税人的意志，有效制约征税权力“利维坦”式的扩张，实现纳税人看得见的法治。第三，课税禁区在不同的国家和历史阶段具有不同的立法表达。作者认为，“课税禁区”思想在古今中外长期存在，只是由于时代及地域差异等因素的存在，各国课税禁区规则的内容不尽相同，但其立法初衷均为划定国家课税权力的边界，确保税权的法治化运行。第四，我国课税禁区问题的法治化应当契合法治中国的理想图景。作者认为，我国税收法治现状不容乐观，税收立法与良法之治、税收执法与依法行政、税收司法与纳税人诉求之间存在强烈不适应性。因此，课税禁区研究应契合我国法治建设背景，通过理念反思、制度重构来确定课税权力不可侵入的领域，建构纳税人权利的堡垒。

本书在撰写过程中不乏创新之处。首先，本书系统地从认识论和制度论层面研究课税禁区法律问题，具有重要的理论意义。近年来，伴随着国内法学界对财税法的持续关注，有关“课税禁区法律问题”及相关研究成果也开始增多，但鲜有对该问题展开专门性、系统性的研究成果出现。

本书在总结大陆法系、英美法系相关国家和地区研究成果的基础上，首次从范畴界定、理论诠释、核心价值、税法构造、中国语境、体系构建等方面对该问题进行系统研讨，有助于深化学界及实务部门对其的认知与研究。其次，本书研究有力地回应了我国现代税法构造和税收实践运行中存在的问题，具有较大的现实意义。在此方面，为突出课税禁区的中国问题，作者从税收实体法和程序法的角度，全面检视了国家课税侵入禁区进而背离税收法律正义和纳税人基本权利的客观现实。并且，基于实证分析立场，作者针对现行税收立法、税收征收管理、税务调查、税务争诉以及税收制裁等方面背反课税禁区原理的现象进行归纳分析，并通过个人所得税、增值税、房产税、契税、印花税等税种的实践案例和数据予以辅证说明，而最终的结论和建议也具有较强的逻辑性和说服力。最后，本书对课税禁区问题的研究借鉴了多学科的知识体系和研究方法，丰富了税法理论研究范式；在对课税禁区问题的探讨上，也注重从法学视角对涉及的税法理念、税法原则、税收法律关系及其他税法范畴进行深入研究和论证。在研究方法上，作者综合运用历史分析与比较分析、规范分析与实证分析，并结合社会学、经济学的多学科研究方法，多层次、多视角对课税禁区问题进行揭示和分析，实现了法学研究与其他学科研究成果的互动交融。

总体而言，本书既是一部基于现代税法构造反思的理论著作，亦是一部可供税法实践参考的文献，从财税法学研究的角度来看，有其独到之处。值得一提的是，作者王婷婷在读博之前并无专门的财税法学研究基础，入学后经过学习逐步积累了一些财税法学专业知识，尽管作为本书写作基础的博士学位论文获校级、市级优秀博士论文，然作为习作尚有待深入和完善。作者作为西政学人，做人做事做学问之路漫漫其修远兮，心襟和眼界更待开来！道，大抵必须如此。

寥寥数语，是为序。

张怡

2017 年 5 月 10 日于山城重庆

前　言

在人类文明发展史上，税收一直兼具天使与魔鬼的双重身份。一方面，税收是国家存续与运转不可或缺的“喂养原料”，是国家治理能力提升的“有力后盾”，是社会经济发展的“扶持之手”；另一方面，税收制度的不当设计和课税手段的恣意实施不仅掠夺着民众的财富，同时也扼杀了公民的基本权利。税收的“双刃剑”作用表明，税的征与用应遵循自身规律，国家不得违背税收本质对民众财富随时“予取予与”，进而造成国家治理能力降低和人民福祉减少的双重恶果。因而，为保障国家课税权力的良性运转，应对国家课税权力进行必要限制，使其不至于突破某一强度阈值，以确保纳税人基本权利与国家课税权力之间的平衡，而这即为本书所谓的“课税禁区”。

所谓“课税禁区”，是指国家课税不容侵犯的纳税人基本权利的核心和本质范畴。以史观之，无论是古代中国的“轻徭薄赋”“不可竭泽而渔”，还是近代西方的“无代表不纳税”“税收法定”，都从不同程度表达了国家课税应有限度的思想。而至现代社会，伴随着强调税收对增进民众福祉的功能，如何有效制衡国家课税权力，保障纳税人基本权利的实现，更是成为各国普遍面临的重要问题。

然而，理论的美好愿景，总抵不过现实的乱象。尽管目前很多国家在税收法治建设上完成了从传统税法向现代税法的架构，但国家课税权力侵犯纳税人基本权利的现象依然时有发生。尤其是西方自进入社会福利国时代以来，法治发展中的“形骸化”，不可避免地带来了国家课税权力侵吞公民基本权利的系列现象，看似“父爱主义”的税收政策实则极大地侵吞了人民独立生存与发展的利益。

无独有偶。在社会转型时期的中国，伴随着社会经济发展跨入“快车道”，我国居民收入增速缓慢、基尼指数过高、税负痛苦过大、中小企业发展触壁等问题也不断出现。反映在税收问题上，国家突破“课税禁区”侵害公民基本权利的现象也较为多见，主要体现为：一是国家经济增长的速度远大于居民经济水平提高的速度，国富与民富不同步现象明显；二是国家以税收的形式对市场的干预程度较深，大政府和小市场的现象并未得到根本性扭转；三是国家在税收立法与实践的过程中并未遵循“以人为本的税收法治观念”，纳税人基本权利的保护底线一再遭到侵害。鉴于此，合理平衡纳税人基本权利保障与国家课税权力行使之间的关系，在我国显得更为迫切。

本书对“课税禁区”问题的研究正是立足于对上述问题的思考，通过对税法构造合理性及其税收执法正当性的系统审视，重点研讨何为国民所能承受的税负大小，何为国家课税权力运行的底线规则，何为税收调控的基本限度，何为税收制度设计的基本准则等税法领域的重要问题，并就国家如何正确地履行课税权力所代表的国家治理职能，构建权界明晰、法治高效的财税法律体系，以及最终实现对纳税人基本权利的实质保障进行全面分析。

通过上述研究，本书形成了一些基本观点：第一，课税禁区是纳税人基本权利所不容侵犯的本质和核心内容，本书从探讨宪法所保障的纳税人基本权利的本质内容出发，结合生存权、财产权、人格权、平等权等权利的保障搭建起了课税禁区的主体内容框架。认为课税禁区是指国家课税权力不可恣意侵入的纳税人基本权利的领域，包括生存权保障上的最低文化和物质生存水平，财产权保障上的绞杀禁止和半数原则，人格权保障中的最低限度的私生活领域和人们对生活的自决权，平等权保障中的恣

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

意禁止等内容。第二,税收立法和执法实践应当遵守一定的禁区规则。本研究在对宪法上课税禁区范畴进行厘定的基础上,通过"宪法指导税收立法和实践"的逻辑推演,以课税禁区的基本理论来检视现行税收立法的规定和税收实践的运行是否遵守了税收的基本规律。笔者认为,要真正有效约束国家课税权力,现代税法的构造必须从建构实体层面的课税禁区及程序层面的课税禁区着手,通过实体领域课税除外制度的建设以及程序领域税收征收管理底线规则的遵守,为纳税人基本权利的保障建筑一道稳固的"防火墙"。第三,课税禁区的研究对当下中国的税收法治发展具有深刻的现实意义。本书认为,当下中国现实背景中的税负过重、市场机制薄弱、中小企业发展触壁等问题都与课税禁区问题息息相关。必须为国家课税权力设定一定禁区,从立法上通过合理划定课税权力的界限和范围,使其不可侵入纳税人基本权利禁区,从程序上确保税务机关在具体征税的过程中依法征税,而不滥用执法权力,这样才能有效协调好课税权力与公民权利之间的矛盾和利益冲突,使税收真正成为国家经济发展和政治改革的重要推手。

因此,在人类社会越来越注重税收这一公共政策的运用、不断延伸国家课税权力的触角、对征税对象实行扩围的背景下,本书拟对这些现象进行质的反思,指出一国的发展应当尽快摈弃"聚财式"的税制改革逻辑,回应纳税人基本权利保障的本质需求。而要实现这一目标,就应该树立国家课税应有禁区、存有禁区的基本意识,通过税制的完善和权力的规范来划定国家征税的界限,合理地构造禁区规则。对课税禁区问题的思考或可推进我国税收法治建设、深化财税体制改革,笔者也希望借助对课税禁区问题的针对性研究,抛砖引玉,为更好地推进我国财税法学的研究、增进纳税人法治意识和加强税收法制体系建设提供参考。

王婷婷

2017 年 5 月 12 日于山城重庆

Contents

目录

导　论 …… 1

第一章　课税禁区的范畴界定 …… 26

第一节　课税禁区的历史源流 …… 26

一、萌芽时期：前资本主义时期的课税禁区思想 …… 27

二、形成时期：自由资本主义时期的课税禁区思想 …… 29

三、发展时期：资本主义转型时期的课税禁区思想 …… 31

第二节　课税禁区的范畴解析 …… 32

一、课税禁区的词源解析 …… 33

二、课税禁区的法学含义 …… 34

三、课税禁区的概念甄别 …… 39

第三节　课税禁区的发生机理 …… 44

一、当基本权利遇上社会责任 …… 44

二、限制的限制：基本权利的让渡与保障 …… 46

三、冲突与平衡：课税不得侵犯基本权的本质内容 …… 49

第二章　课税禁区的理论诠释 …… 52

第一节　课税禁区的社会学基础 …… 52

一、税收国家的历史嬗变 …… 52

二、基本启示:课税干预应有禁区 …… 57
第二节 课税禁区的价值学考量 …… 60
一、人性尊严与课税禁区 …… 61
二、人格自由发展与课税禁区 …… 64
第三节 课税禁区的法哲学研析 …… 68
一、正义抑或非正义:税收的伦理评析 …… 68
二、税收正义的内涵确定 …… 69
三、税收正义与课税禁区 …… 76
第四节 课税禁区的经济学解读 …… 77
一、课税不能侵及税本 …… 77
二、课税的"无谓损失"不应过大 …… 80
第三章 课税禁区的核心价值 …… 83
第一节 课税禁区与纳税人财产权保障 …… 83
一、私人财产权的勃兴和历史演进 …… 84
二、财产权保护的形态与结构分析 …… 86
三、课税禁区与财产权保护的关系 …… 89
四、域外财产权保护中的课税禁区 …… 93
第二节 课税禁区与纳税人生存权保障 …… 97
一、生存权:从"消极到积极"的历史变迁 …… 97
二、生存权的保护内涵及其效力 …… 99
三、课税禁区与生存权保障的关系 …… 102
第三节 课税禁区与纳税人人格权保障 …… 108
一、纳税人信息隐私权的历史发展 …… 109
二、纳税人信息隐私权的内涵及保护必要性 …… 110
三、课税禁区与信息隐私权的保障 …… 114
第四节 课税禁区与纳税人平等权保障 …… 117
一、宪法平等权内涵的历史发展 …… 117
二、平等权的税法解析 …… 121
三、课税禁区与平等权保障的关系 …… 130

第四章 课税禁区的税法构造 …… 134
第一节 课税禁区与实体税收立法 …… 134
一、课税要件实质约束的判断 …… 135
二、课税禁区与课税除外制度 …… 137
三、结论:课税除外规则应当确立 …… 181
第二节 课税禁区与程序税收立法 …… 182
一、税收程序正义原则及判断标准 …… 183
二、课税禁区与征税程序规则设计 …… 187
三、税收救济程序的合理化设计 …… 198
第五章 课税禁区的中国语境 …… 207
第一节 政治生态:国家本位向以人为本的演变 …… 208
一、国家与纳税人关系的三种本位论 …… 208
二、我国人本主义税法的蹒跚起步 …… 211
三、税法人本主义转型面临的难题 …… 212
第二节 经济格局:国富民弱向国富民强的转型 …… 215
一、中国经济体制的时代变迁 …… 215
二、中国税制改革的主要难题 …… 218
第三节 文化视野:文化专制向文化自由的发展 …… 228
一、税收文化对税收制度的影响 …… 228
二、新旧文化交织下的税收环境 …… 230
第四节 法治环境:形式法治向实质法治的变迁 …… 235
一、从形式到实质:税收法治的形态变迁 …… 235
二、我国走向"税收法治"中的现实难题 …… 236
第六章 课税禁区的体系建构 …… 247
第一节 宏观层面:课税禁区与我国税法理念的转型 …… 248
一、人本理念:从国家本位到以人为本 …… 248
二、谦抑理念:从恣意侵犯到谦抑维护 …… 251
三、税收国家理念:从自产国到租税国 …… 255
第二节 中观层面:课税禁区与我国税法原则的修正 …… 260

一、税收法定原则的反思与重塑 …… 260
二、税收公平原则的补充与扩容 …… 266
三、税收效率原则的发展与完善 …… 270
第三节 微观层面:课税禁区与我国税法制度的完善 …… 272
一、纳税人权利保护制度的建立与完善 …… 273
二、我国主要直接税制度的健全与完善 …… 279
三、我国主要间接税制度的改革与完善 …… 296
四、我国税收征收管理制度的转型与完善 …… 302
结语 …… 307
参考文献 …… 310
后记 …… 330

导 论

一、问题的提出

《圣经》第八章记载，公元前1030年，犹太部落还生活在没有王权统治的时代。一日，以色列的长老们来到拉玛求见先知撒母耳，并向他说明来意："你的年纪老了，你的儿子不行你的道。现在请你为我们立一个王来治理我们，就像列国一样。"知道他们的诉请后，撒母耳冷静地向他们描述了君主统治下的情景，并根据耶和华的旨意告诉他们未来的国王将怎样统治他们。撒母耳说："管理你们的王必定会这样行事，他必派你们的儿子为他赶车、跟马，为他耕种田地，收割庄稼和打造军器；必派你们的女儿为他制造香膏，做饭烤饼；必取走你们最好的田地和庄稼奖赐给他的臣仆；必取你们的仆人、婢女、健壮的少年人供他作差役；也必取你们羊群的十分之一。""你们必作所选国王的仆人"，"那时，如果你们哀求耶和华废除国王，他将不应允你们"。然而，犹太人并未被撒母耳的话吓倒，而是坚持认为应该有一个国王，"那样我们才能向他国那样，国王会统治我们，带领我们去战斗！"

——来自《圣经·撒母耳记》[①]

① 《圣经·旧约全书》第84期·撒母耳记。

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com