

第2卷

中国税法评论

China Tax Law Review Vol.2

施正文 / 主编

 中国税务出版社

中国税法评论

China Tax Law Review Vol. 2

第2卷

施正文 主编

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税法评论. 第2卷 / 施正文主编.

-- 北京: 中国税务出版社, 2014. 7

ISBN 978-7-5678-0076-2

I. ①中… II. ①施… III. ①税法-研究-中国

IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 130360 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国税法评论(第2卷)

作 者: 施正文 主编

责任编辑: 王静波

助理编辑: 王远灏

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: swcb@taxation. cn

发行中心电话: (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: 北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 18.75

字 数: 315000 字

版 次: 2014 年 7 月第 1 版 2014 年 7 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0076-2

定 价: 39.00 元

如有印装错误 本社负责调换

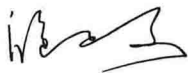
主 编 的 话

财政乃庶政之母，是国家治理的基础和支柱；法治作为国家治理的根本特征，是衡量国家治理是否现代化的基本标准。党的十八届三中全会通过的《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》）提出“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。”党的十八大提出“法治是治国理政的基本方式”“更加注重发挥法治在国家治理和社会治理中的重要作用”“提高领导干部运用法治思维和法治方式深化改革、推动发展、化解矛盾、维护稳定能力”。由此，“理财治国”成为法治财税的根本特征和核心价值，加快法治财税建设成为推进国家治理现代化的必然选择和关键性措施。应当从理论创新、国家发展和民族兴旺的战略高度，按照《决定》提出的“建立现代财政制度”“落实税收法定原则”等要求，坚持不懈地深化财税体制改革，着力发挥法治财税在推进法治中国建设中的突破口作用。

财税法是财产保护法、权利保障法、公平维护法、民生促进法和经济调节法。应当借鉴法治发达国家和市场经济成熟国家将财税法（税法）作为独立法律领域和法学学科建设的通行做法，加快构建和完善财税法律体系，设置财税法院（税务警察）；设置独立的财税法硕士、博士学位，开设财税法核心课程；等等。要对财税法的基础理论进行拓展和创新性研究，尤其要重视研究财税法的法律性质、学科定位、法律功能、法律体系、核心范畴、基本原则、法律关系、征纳权利、税收构成要件、调整方法；要始终遵循理论与实践相结合的原则，对我国财税改革和财税法治建设中的重大问题进行回应性和建设性研究；要紧紧跟踪和研究外国财税法的最新发展，积极借鉴有益的研究成果，推

动中外财税法合作与交流。《中国税法评论(第2卷)》秉承上述理念,对《决定》中有关财税问题进行深度解读和探讨;对税法基本原则等基础理论问题进行综合和专题研究;聚焦《中华人民共和国税收征收管理法》修订,提出建设性修改意见;对房产税改革和《中华人民共和国个人所得税法》修订等进行专题研究,探讨增值税中的反避税问题和“三角合并”免税重组问题;研究中国香港地区税制特征与反避税规则、欧盟禁止权利滥用之反避税原则、欧洲税法教学经验,比较研究中美税收犯罪构成问题。

在本卷出版之际,要特别感谢各位作者的辛勤创作、馈赠大作,感谢中国政法大学财税法研究中心张亚伟博士研究生、郭志东硕士研究生和意大利博洛尼亚大学欧洲税收高等研究院郑俊萍博士研究生在编辑工作中的勤勉和贡献。



2014年4月于中国政法大学财税法研究中心

导 读

《中国税法评论（第2卷）》设置六个栏目，刊登论文18篇。所选论文均立足于理论联系实践，紧扣重大和热点问题展开理论探讨，可谓精品荟萃。

《高端论坛》栏目由学界翘楚纵论财税前沿问题。本卷刊登三篇文章。

在《建立现代财政制度与政府治理现代化》一文中，作者认为政府治理是国家治理的核心内容，在国家治理中起到关键性作用。在多元治理主体中，提高政府治理能力，实现政府治理现代化无疑是首要任务。财政乃庶政之母，是国家治理的基础和重要支柱，“理财治国”是最基本的国家治理形式。当前着力于财税领域进行突破性改革，加快建立现代财政制度，是推进政府治理现代化的必然选择和关键性举措。为此，应当深化公共财政改革，推动政府职能转变，建设服务型政府；建立现代预算管理制度，有效规范政府行为，促进建设法治政府和责任政府；建立现代税收制度，发挥税收调控功能，促进公平竞争和分配正义；深化分税制财政体制改革，构建合理规范的政府间关系，发挥中央和地方两个积极性。

在《落实税收法定原则，完善税收制度体系》一文中，作者强调落实税收法定原则，加快完善税收制度，是建立现代财政制度的重要内容，对于推进政治民主和法治进程，发挥税收在国家治理中的重要功能具有关键意义。税收法定原则是税法最高原则，要求税收要件法定、税收要件明确、实行依法征税。要加快增值税法、房地产税法、个人所得税法等重点税收法律的制定和修订，有计划地将各种税收条例上升为法律；加快税收征管法修订和配套法规制定，健全税收征管程序制度；推进依法行政，严格规范公正文明执法，努力形成体系完整、结构合理、运行有效、成熟定型的税收制度体系。

在《论“国家发展战略”的宪法变迁及其税制选择》一文中，作者对中国税收制度进行了历史梳理。由于历史的延续性，“温故知新”总是发现问题与解释问题的必经之路，并能够从中获取解决现实问题的某种启发。作者将税收制度安置到整个国家发展战略的框架中进行观察，同时进行纵向的历史考察，并在此基础上对相应的税收制度进行宏观评价。在经历“赶超型”及“比较优势”经济发展战略之后，“可持续”经济社会发展战略成为当下中国的选择，相应的税收制度也正在被塑造当中。总结经验教训，回归“税收法定”与“量能课税”等基本原则，是中国进行税收制度改革的根本前提与努力方向，也是促进国家经济发展、增进人民福祉的必由之路。

《聚焦〈税收征管法〉修订》栏目是本卷专门设置的一个栏目。由学者及实务界人士围绕《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）的修改，各抒己见。本卷刊登三篇文章，分别是施正文教授的《关于〈税收征管法修正案（征求意见稿）〉的修改意见》、熊伟教授的《〈税收征管法〉修改的失落与期许》以及福州市国家税务局林雄先生的《亟待完善的〈税收征管法修正案（征求意见稿）〉纳税人权益保护问题》。

《税收征管法》的修改是时下热点问题，《税收征管法》承担着“税法通则”职能，关系甚大，但其本身却存在着系统性缺陷。本次修法工作启动之后，公众及学界对其寄以厚望，但官方公布的法律草案（征求意见稿）中的许多内容却不尽如人意。本栏目的三篇文章，从不同的视角出发，对《税收征管法》的修改提出了具体的立法建议。

《税收征管法》的修改不应当局限于技术性变动，不仅要解决与《行政强制法》等法律的衔接协调问题，而更应注重理念的转变，将保护纳税人权利、实现利益均衡这一价值凸显出来。要从保护纳税人权益出发，进一步规范和限制征税权，拓宽纳税人的自主选择空间，使法律规范更加人性化。撤销前置性“门槛”，扫清当事人寻求权利救济的障碍更是当务之急、刻不容缓。此外，《税收征管法》的修改也要着眼于长远，从适应直接税改革、重构征管流程出发，将建立涉税信息管理制度、纳税评定制度等作为重点立法内容，对《税收征管法》进行大修，为建立现代税收征管制度奠定法律基础。

《税法理论》栏目是从学理层面探讨税法的基本问题。本卷刊登两篇文章。

《依法治国原则在税法上之适用》一文，解决的是宪法上的基本原则如何在

税法上落实。将法治原则适用于税法,是实现税收法治与税收正义的必然要求。法治原则的落实,使得许多税法问题的解决具有了理论基础。经过长期的发展,法治原则的内涵逐渐丰富。在我国,实现法治原则是需要长期追求的目标,但也是建设法治财税和实现全面深化改革总目标的关键。法治原则在税法上的落实提出了两项要求:形式要求及实质要求,要在保障税法安定性、明确性的同时,实现实质意义上的税收公平。这将有助于实现公民个人权益与国家利益之间的均衡,达到“中庸”“和谐”之境界。

《论信托所得税法的基本原则》一文,围绕着如何对信托所得课税这一难题展开。信托所得税法所要满足的核心要求是:既要避免重复征税,又要确保税收公平。对纳税人的法律安排进行判断,是征税的前提,而在税法领域内,上述判断往往是实质判断。文章以信托所得之归属问题为中心,提出三项信托所得税法的基本原则:形式移转不课税原则、实质受益人课税原则和所得发生时课税原则。这三项原则,从实质意义上,较为妥善地满足了税收公平的要求。

《税制改革》栏目所关注的是当前税制改革和税收立法中的热点与难点问题。本卷刊登六篇文章。

《量能课税原则下房产税改革的困局与破解》一文,从量能课税原则出发,对现行房产税规则进行审视,从中发现问题并提出解决之道。为实现抑制房价、改革财税制度、调节收入分配等效果,房产税改革的试点工作正在中国大地上热烈讨论和审慎推进。然而,许多现行的房产税规则,因与量能课税原则相冲突,需要重新审视。量能课税原则是平等原则在税法领域内的具体化。根据纳税人负担能力的不同,在纳税人之间公平地分配税负,是量能课税原则的核心要求。在现行规则当中,由于个人住房房产税的税基过窄以及计税依据不科学等问题,致使其税负不公和调节乏力。此类问题的产生,源于决策者缺乏整体性观念,以及对税法基本原则的忽视。

《社会保险征缴的“费改税”初探》是一篇对争议性问题进行深入评述的文章。社会保障资金的筹集,是一项具有根本性意义的问题。目前,社保基金的征缴面临着理论和实践层面的双重困境:理论上的“税”“费”之争,实践中的具体经办机构各行其道。即使“费改税”得到落实,如何贯彻“专税专用”的原则,并在最大程度上满足社会保障工作的资金需求,仍有待考量。如作者所言,“我国社会保障筹资方式的选择既要考虑到税收、收费制度本身

的性质，也要符合社会保障自身的规律。”这一问题的有效解决，依赖于对传统理论的创新与突破。

《一般反避税条款何以植入增值税法》所要解决的是立法论问题——如何在规则层面应对增值税避税。高昂的税收遵从成本，是与增值税制度的不断完善相伴而生的；各种繁复的增值税规则，催生了纳税人的避税动机。目前，反避税已成为实行增值税的各个国家所共同面临的难题。针对层出不穷、各式各样的避税行为，一般反避税规则是一项有效的应对措施。讨论如何在单行的增值税法中植入一般反避税规则，是出于无奈。在我国，由于税法典或税法通则的缺位，本应适用于所有税种的一般反避税规则，只能散见于若干税种法当中。这一问题的根本和合理解决，需要提升我国税收立法水平，实现税法的法典化。

《税制改革中地方税收利益的蚕食与维护》一文，针对地方政府的税收利益不断受到损害这一问题进行了深入剖析，并提出解决方案。中央政府与地方政府在事权与财权上的不均衡，是制约中国进行税制改革的体制性因素，同时也形成了一种倒逼机制。在税制改革中，地方税收利益被逐渐“蚕食”（隐性或显性），使得原有矛盾进一步加剧。自1994年分税制财政体制改革施行以来，催生了一系列问题：地方政府之间的恶性竞争、各类违法创收屡禁不止以及对土地财政的高度依赖。从中国现实出发，逐步提高法治化水平，建立健全监督机制，是解决这一突出性矛盾、维护地方税收利益的核心举措。

《公平分配视域下〈个人所得税法〉的完善》一文，主张将“公平分配”作为《个人所得税法》改革的首要价值。公平分配是个人所得税制度的应有之义，也是改革所要实现的目标。公平分配这一价值性倡导，对个人所得税的制度理念、税收实体要件及征管模式，提出了一系列要求并确立了评价标准。就我国现实而言，实现这一目标需要系统性革新与全方位转变，由此，个人所得税制度将更有助于实现分配公平，促进社会公平正义。

《我国“三角合并”免税重组模型的立法失误、问题与改进》是一篇实践性指向极强的论文。财税〔2009〕59号文件的出台，促进了企业重组（尤其是免税重组）税收制度的完善，但由于概念定义模糊等缺陷，又造成了新的问题。这些问题，对税法理论提出了挑战。文章围绕我国“三角合并”免税重组模型的立法失误与问题，进行跨部门法的分析，并回归到公司法的基本理论和税收中性原则，以寻求改进方案。一般而言，税法实践中出现的难题，往

往牵扯着重大的理论争议。而从基本理论出发,检视实践问题,往往是一个能发现解决难题方案的有效路径。

《域外税法》栏目强调对域外制度经验的介绍和分析,并希望从中获取解决中国问题的某种启发。本卷刊登三篇文章。

意大利博洛尼亚大学的阿德里亚诺·迪·比艾特罗教授在《欧洲经验中的税法教学》一文中,详细地介绍了欧洲大学的税法教育模式,这对我国税法教学改革具有重大的启发性。税法的特殊性决定了税法教学同样呈现出特殊的样态。而由于税法本身的复杂性、专业性、不稳定性,加上欧盟税收法律的逐渐趋同,税法的教学方法也必须应对这些变化。一些原有的制约因素逐渐消解,例如,对于司法判例的重视,逐渐模糊了两大法系之间的差异;同时,为契合税制特征、满足社会对不同层次人才的需求,欧洲大学(例如博洛尼亚大学)纷纷对税法的教学方法、学生的培养模式进行改革,并取得了很大成效。

《香港地区税制特征与国际避税和反避税》一文对中国香港地区税制,尤其是中国香港地区的反避税规则进行了详尽的介绍和分析。中国香港地区税制以简明著称,单一来源地原则、税制简单、税率低、税基窄是其基本特征,而这与中国香港地区的自我定位直接相关。中国香港地区沿袭英国的普通法传统,其税收法律与实践深受普通法国家(如英国、澳大利亚)的影响,包括对反避税规则在内的关键性制度的解释、适用,往往要参考这些地方的法院判例。作为国际自由港及金融中心,中国香港地区的反避税规则十分发达,以应对国际避税;但即便如此,制度性障碍依然存在。在“一国两制”的框架内,中国香港地区的税制具有独立性。这在给香港与内地经济交流造成障碍的同时,也为我们研究其他税制提供了便利。

《欧盟反避税之禁止权利滥用原则》一文,围绕欧盟的“禁止权利滥用原则”展开。沿袭大陆法传统,避税在欧盟语境下被视为税法上的“权利滥用”。因此,“禁止权利滥用原则”是对反避税规则的另外一种表达。通过欧洲法院的努力,从间接税领域到直接税领域,从成员国层面到共同体层面,禁止权利滥用原则被稳固地树立起来。而随着经验的渐次积累,该原则的适用范围及适用标准被不断细化;其可能遭遇的障碍(如比例原则——成员国与欧盟之间的利益平衡)及其限度,同样在司法实践中渐渐明晰。反避税是欧盟成员国挑战条约基础自由的正当化理由,这使得欧盟的反避税规则以其典型性

与复杂性著称于世，因此，对禁止权利滥用原则的研究具有巨大的理论价值与实践意义。

《比较税法》栏目侧重比较法的研究方法，对中外税法制度进行经济社会条件、学术理论与法律制度的比较分析，寻求解决中国税法问题的国际经验。本卷刊登一篇文章。

《中美税收犯罪构成的暗合与差异》一文所要解决的问题是：如何构建一套适当的刑法规则以应对税收犯罪，并提高税法遵从度。针对这一举世关注的问题，作者围绕税收犯罪构成这一核心刑法问题，对中美两国的税收犯罪构成制度进行比较研究。中美两国的刑事司法制度、税收制度存在着巨大差异，也正是因为这种差异，寻求共通之处的难度无疑是巨大的。但是，在存在框架性差异的基础上，一系列具体而微的法律规则却是相同的。通过层层剥离，一系列看起来重要的体制性因素可以被技术性过滤。通过针对具体问题的具体规则的解构和分析，美国的税收犯罪构成制度对我国的启发性价值将得以显现。

目 录

□ 高端论坛

- 建立现代财政制度与政府治理现代化 施正文 / 1
- 落实税收法定原则,完善税收制度体系 施正文 / 16
- 论“国家发展战略”的宪法变迁及其税制选择 周刚志 / 23

□ 聚焦《税收征管法》修订

- 关于《税收征管法修正案(征求意见稿)》的修改意见 施正文 / 43
- 《税收征管法》修改的失落与期许 熊 伟 / 52
- 亟待完善的《税收征管法修正案(征求意见稿)》纳税人
权益保护问题 林 雄 / 68

□ 税法理论

- 法治国原则在税法上之适用 陈清秀 / 77
- 论信托所得税法的基本原则 刘继虎 / 111

□ 税制改革

- 量能课税原则下房产税改革的困局与破解 张富强 林 蔚 / 133
- 社会保险征缴的“费改税”初探 胡继晔 / 143
- 一般反避税条款何以植入增值税法 叶 姗 / 153
- 税制改革中地方税收利益的蚕食与维护 翟继光 / 166

公平分配视域下《个人所得税法》的完善	方赛迎 / 176
我国“三角合并”免税重组模型的立法失误、问题与改进	周玉栋 / 191

□域外税法

欧洲经验中的税法教学	[意] 阿德里亚诺·迪·比艾特罗 翁武耀 译 / 202
香港地区税制特征与国际避税和反避税	许 炎 / 215
欧盟反避税之禁止权利滥用原则	贺 燕 张亚伟 / 245

□比较税法

中美税收犯罪构成的暗合与差异	刘 荣 / 265
----------------------	-----------

Contents

☐ High-end Forum

Establishing Modern Financial System and Promoting Modern

Government Governance Zhengwen Shi / 1

Improve the Tax Law System by Implementing the Principle

of Taxation Legitimacy Zhengwen Shi / 16

The Constitutional Change of "National Development Strategy"

and Its Tax System Selection Gangzhi Zhou / 23

☐ Focuses on the Amendment of Tax Administration Law

Suggestions on the Tax Administration Law Amendment (Draft)

..... Zhengwen Shi / 43

Lost and Expectations of the Amendment of the Tax Administration Law

..... Wei Xiong / 52

Protection of the Taxpayers' Rights: an Issue Calls for Urgent Perfection

in the Tax Administration Law Amendment (Draft) Xiong Lin / 68

☐ Theory of Tax law

Application of "the Principle of the State of Rule of Law" in Tax Law

..... Qingxiu Chen / 77

Basic Principles of Trust Income Tax Act Jihu Liu / 111

□ Tax Reform

The Predicament and Solution of Real Estate Tax Reform

under the Ability-to-Pay Principle Fuqiang Zhang & Wei Lin / 133

The Preliminary Research on the Reform of Social Insurance's

Financing Mode; "Fee to Tax" Jiye Hu / 143

How General Anti-Avoidance Rules Applied in VAT Act Shan Ye / 153

Encroachment and Safeguard of Local Tax Benefits in the Tax Reform

..... Jiguang Zhai / 166

The Improvement of Individual Income Tax law from the Perspective

of Fair Distribution Saiying Fang / 176

Our Legislative Mistakes, Problems and Improvement of the Tax-Free

Reorganizations Model in "Triangular Merger" Yudong Zhou / 191

□ Extraterritorial Tax

European Experiences on the Tax Law Education

..... [IT] Andriano • di • Pietro

Translated by Wuyao Weng / 202

Characteristics of Hong Kong Tax System with International

Tax Avoidance and Anti-Avoidance Yan Xu / 215

The Principle of Prohibition of Abuse of Rights

in the EU's Anti-Avoidance Yan He & Yawei Zhang / 245

Comparative Tax Law

The Coincidences and Differences of Tax Crime Constitution

between China and America Rong Liu / 265

建立现代财政制度与 政府治理现代化

施正文*

党的十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》（以下简称《决定》）确定了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”。国家治理体系和治理能力就是治理国家的制度体系和制度执行能力。国家治理的客体包括行政行为、市场行为和社会行为，因此政府治理、市场治理和社会治理是现代国家治理体系中最重要三个次级体系。^①《决定》指出，“科学的宏观调控，有效的政府治理，是发挥社会主义市场经济体制优势的内在要求”。因为政府治理是国家治理的核心内容，在国家治理中起到关键性作用。在多元治理主体中，提高政府治理能力，实现政府治理现代化无疑是首要的任务。财政乃庶政之母，理财治国是最基本的国家治理形式，所以《决定》明确提出了“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”“建立现代财政制度”。当前着力于财税领域进行突破性改革，加快建立现代财政制度，是推进政府治理现代化的必然选择和关键性举措。

一、现代财政制度与政府治理现代化的内涵及其互相关系

政府治理与政府管理虽然一字之差，但却是内涵功能的深刻转变。相对于

* 施正文，中国政法大学民商经济法学院教授、博士生导师，中国政法大学财税法研究中心主任，兼任中国财税法学研究会副会长，北京市人大常委会预算监督顾问。

① 俞可平：《民主法治：国家治理的现代化之路》，载《民主与法制时报》2013年12月15日。

政府管理，政府治理强调治理主体的多元性，发挥政府、企业、社会组织、个人等不同主体的积极性；^① 强调协商、民主、合作，突显了政府权力的公共权力和社会权力属性以及权力运行的平行性；强调政府权力的边界性和有限性，政府活动范围只及于公共领域。从统治（管理）走向治理、从统治性治理（管理性治理）走向服务性治理（多中心治理），是人类政治发展的普遍趋势和政治变革的重要特征，传统的政府控制和管理的观念必须让位于规范、调控和服务的观念。我国改革开放的过程，就是由农业社会向工业社会整体性转型的现代化进程，同时也是国家由传统国家向现代国家转型的过程，所以应当在治理主体、治理机制、治理效果等方面，持续推进政府治理的现代化。现代化政府治理最重要的特征和标准是民主与法治。^② 政府治理和制度安排必须保障主权在民和人民当家作主，所有公共政策要从根本上体现人民意志和人民的主体地位；必须树立宪法和法律的权威，政府权力运行必须制度化和规范化，增强政府公信力和执行力，建设法治政府和服务型政府。

人类财政模式经历了从自然经济体制下的家计财政向市场经济体制下的公共财政的转型。由于新中国成立后在计划经济体制下实行的是国家财政，所以我国公共财政的建立是在家计财政和国家财政的特殊叠加效应下进行的，既要革除家计财政的皇权官房问题和毫无节制的私人性，也要消除国家财政的全能性和至高无上的国家需要。1998 年我国确立了建设公共财政的目标，这次《决定》提出了建立现代财政制度，从而更加明确了与国家治理现代化相适应的财政体制改革目标。概括来说，现代财政制度就是与现代化相适应的公共财政，它的基本特征和重要意义在于：现代财政制度是科学财政，它反映了财政制度建设的一般规律和普适做法，是建立在科学理论基础上的财政制度改革经验，有利于实现财税事业科学发展。现代财政制度是公共财政，它要求财政的职能主要是提供公共产品，保障和改善民生，建设服务型政府，有利于市场改革的深化和市场体系的完善。现代财政制度是民主财政，它反映了财政权力来源于人民，财政活动应当公开、公平、公正，有利于保障人大、公众对预算的审查决定权和参与监督权。现代财政制度是法治财政，遵循财政法定、权力制衡、财政公开等基本原则，有利于财政收支活动和管理行为的制度化、规范

① 包国宪，霍春龙：《中国政府治理研究的回顾与展望》，载《南京社会科学》2011 年第 9 期。

② 许耀桐：《以现代化为旨向识解国家治理》，载《中国社会科学报》2014 年 2 月 7 日。