



中国税收立法问题研究

ZhongGuo ShuiShou LiFa WenTi YanJiu

胥力伟 著



经济科学出版社
Economic Science Press

014036695

D922. 220. 4
61

中国税收立法问题研究

ZhongGuo ShuiShou LiFa WenTi YanJiu

胥力伟 著



经济科学出版社
Economic Science Press



北航

C1724864

D. P22. 220. 4
61

78388010

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收立法问题研究/胥力伟著. —北京:
经济科学出版社, 2013

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3057 - 7

I. ①中… II. ①胥… III. ①税法 - 立法 -
研究 - 中国 IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 036496 号

责任编辑: 王 丹

责任校对: 刘欣欣

版式设计: 代小卫

责任印制: 邱 天

中国税收立法问题研究

胥力伟 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

三河华玉装订厂装订

710 × 1000 16 开 12 印张 210000 字

2014 年 4 月第 1 版 2014 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3057 - 7 定价: 36.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

序

落实税收法定原则是非常必要的，因为税收是对国内外企业、个人真金白银地收钱。所以，税收立法工作是贯彻落实国家大政方针的重要途径，与社会经济发展和人民生活息息相关，因而对于经济社会的发展有着极为重要的意义。改革开放以来，经济社会形势和国际国内环境发生了翻天覆地的变化，税收制度几经改革，税收立法工作也取得了很大进步，但依然存在很多问题，与我国社会主义市场经济的快速发展极不适应。随着我国社会主义市场经济改革的逐步深化，加快税收立法进程成为完善我国税收制度、促进我国经济社会发展的当务之急。

目前，从经济学角度研究税收立法问题的著述非常少，很多学者已经意识到这一问题的严重性，却没有深入分析并研究这一问题，而此专著着重从经济学视角出发，弥补了现有研究的薄弱环节，内容完整，逻辑清晰，通过借鉴国际经验，结合规范分析和实证分析，对税收立法的现状、问题等展开研究，提出了规范和完善税收立法的总体目标，沿袭这一思路，在税收授权立法、中央与地方税收立法权划分、税收立法的民主化程度、税法通则立法和增值税立法等方面提出可行的改革建议。

本著作的作者是我的学生，她在读博期间，工作扎实，潜心研究中国税收立法中存在的问题，此专著是其在博士论文的基础上反复打磨完成的，在学术质量上大有改观。作为老师，见到学生学有

精进，欣喜之意溢于言表，唯愿学生以此专著出版为契机，在学术研究的道路上越走越远。

全国人大常委、全国人大财经委副主任、
中国注册税务师协会副会长、
首都经济贸易大学副校长、
博士生导师
郝如玉

2014年1月

内 容 摘 要

市场经济体制中,税收在经济社会中发挥着越来越大的作用。在依法治国的背景下,税收法律体系也在社会主义法律体系中占据着越来越重要的地位。当前,我国初步形成了以宪法为统领、以税收实体法和税收程序法为核心的税收法律体系,但存在诸多不规范之处。

税收立法是规范和完善税收法律体系的前提和核心,在完善社会主义法律体系的背景下,税收立法研究已经凸显出重要性和紧迫性。针对这一问题,学术界分别从法理学视角和经济学视角展开了研究。总体来看,法理视角的研究成果相对丰富,而经济学视角的研究成果较为匮乏。因此,本书从经济学视角出发,借鉴国际经验,结合规范分析和实证分析,对税收立法展开研究,旨在规范和完善税收法律体系。

本书总结了税收立法的理论基础,分析了税收立法的现状、问题及障碍。税收立法的结果是税收法律,税收法律体系也为税收立法提供宏观指导。因此,笔者从构建税收法律体系的高度,提出完善税收立法的总体目标和具体建议,沿袭这一思路重点选取税法通则和增值税的立法展开深入研究。

本书的主要研究工作和创新如下:(1)社会契约理论、宪政经济理论和税收法定主义在逻辑上一脉相承,共同构成税收立法的理论基础:即在社会契约的前提下,每个人都应承担公共产品费用的一部分——税收,为了实现公共产品有效供给,所有成员同意接受某种程度的强制性,将权力让渡给政府。为了防止这种强制性的破坏力,必须将政府的权力限制在一定的可控制范围内,而这种控制的方法就是预设规则——法律。(2)构建中国税收授权立法的交易成本模型,立法机关拥有授权和干预两种制度工具。立法机关授权

行政部门后,立法决策成本降低,授权成本提高,现实表明立法决策成本降低值大于授权成本提高值;同时,立法机关干预行政立法所提高的立法决策成本将小于降低的授权成本。因此,立法者选择授权以降低立法成本,同时选择干预以降低授权代理成本。模型表明中国税收授权立法的完善路径:保留适当税收授权立法,并对其进行加强监督和约束。(3)构建地方政府利益博弈模型,在中国税收立法集权、收费立法分权情况下,地方非税收入高达地方税收收入的一半以上,地方政府为追求自身利益最大化将陷入囚徒困境。模型表明中国税收立法分权的完善途径:保证中央税收立法权的主体地位,适当赋予地方辅助立法权,并予以监督。(4)税收立法利用网络征集意见的方式存在缺陷,结合税收特殊性质和我国国情,本书提出税收立法民主化的实现路径:以完善人民代表大会制度为主,实现权力机关的民主化。在此基础上,通过立法决策过程由封闭保密走向民主开放,强化民众充分参与,健全民主监督机制,实现税收立法在民权保障与国家利益之间的协调。(5)针对税法通则立法存在的争论,本书认为制定一部法律谨慎是必要的,但争议也是正常的,不能无限期等待协调各方面关系和意见后再进一步进行立法实践。鉴于税法通则立法的紧迫性,应将税法通则中基本达成共识或可协调的税法问题首先立法,之后对其他类似问题逐渐修正完善,推动税法通则立法进程。(6)增值税立法包括税收法律级次提升和税收法律制度完善两方面,税收法律级次提升具有紧迫性,税收法律制度完善具有长期性,因此,笔者提出增值税立法完善的路径:尽快提升增值税的法律级次,确认以往的改革成果,此后逐渐完善增值税制度,并以法律修正案的形式予以确认。

在依法治税的背景下,本研究完善了税收法治理论,进一步丰富了税收基本理论,具有一定的学术价值。从实践角度来看,本研究对完善中国特色社会主义税收法律体系、规范财政收支制度具有重要的应用价值。

Abstract

Nowadays, tax plays a significant role in the market economic society. In the context of the rule of law, the tax law system becomes increasingly important within the legal system. China has formed a preliminary tax law system, however, this system needs to be improved and perfected in many respects.

Tax legislation is the most direct method to standardize and improve the tax law system. There is no need to prove the importance and urgency of research on tax legislation. Currently, there are two mainstream research approaches, jurisprudence and economics. While the first perspective has made abundant research progress, economic research progress is relatively limited. This study will focus on tax legislation from the economic perspective, drawing lessons from international experience and combines empirical and normative analysis.

This book summarizes the theoretical basis of tax legislation, analyzes the present situation, and presents current problems and obstacles. Tax legislation's outcome is the tax law and the construction of tax law system provides macro level guidance for tax legislation. We provide overall goals and specific recommendations to improve tax legislation from the height of the tax legal system. To according this, I select the tax basic law, value-added tax law for in-depth study.

We present our research innovation as follows : (1) Social contract theory and constitutional and statutory tax doctrine are logically consistent and they constitute the theoretical basis of tax legislation. Under the social contract, all members agreed to bear part of the cost of public goods, i. e. taxation, and transfer this power to government. To avoid adverse impact, power must be limited and the control method is the rule, i. e. the law. (2) This book builds a transaction cost model on the delegation of tax legislation. Legislature has delegation and intervention tools. Using the delegation tool, the reduced value of legislative costs will be more than the increased

value of delegation costs. Using intervention tool, the increased value of legislation costs will be less than the reduced value of delegation costs. Therefore, legislative should choose delegation to reduce legislative cost and pick intervention to drop delegation cost. This model shows the path to improve the delegation of tax legislative power; retain the delegation and strengthen its supervision. (3) This book constructs a game of local governments. Under the precondition of tax legislation power centralization and fees legislation power decentralization, local governments will fall into the prisoner's dilemma by chasing the interests intemperately. The model shows that: in the basis of ensure dominant position of central government and China has to award and supervise the secondary legislative power to local governments. (4) Democratic legislation means for public comment through the internet has draw backs. Combined with the nature of tax and national conditions, this book presents the path to achieve the democratization of tax legislation via improving people's congress system, publishing the legislative process, strengthening the participation of the public, and finally coordinating civil rights and national interests. (5) There are many debates on the legislation of tax basic law. Although caution is necessary and it is normal to have some controversy, we cannot wait indefinitely for coordination between all aspects of relationship and opinion. This book proposes legislation of reached a consensus over tax issues first and then gradual improvements. (6) VAT legislation improves the legal form and perfects the tax system. It is urgent to improve the legal form of VAT, because it is a long-term process to perfect the tax system. We propose a path for the VAT legislation: change the legal form first and reform the tax system gradually.

In the context of rule of tax law, this book has a certain academic value because it complements the theory of tax law and enriches basic theory of taxation. This study also has important applications to improving the tax legal system and regulating financial system.

目 录

第1章 导论 / 1

1.1 研究背景和意义 / 1

1.1.1 研究背景 / 1

1.1.2 理论意义 / 3

1.1.3 实践意义 / 4

1.2 税收立法研究中的基本概念 / 6

1.2.1 税收立法 / 7

1.2.2 税收立法权 / 7

1.3 国内外研究成果评述 / 8

1.3.1 国外研究现状 / 8

1.3.2 国内研究现状 / 10

1.3.3 国内外研究成果评述 / 18

1.4 研究方案 / 19

1.4.1 主要研究内容 / 19

1.4.2 研究方法 / 22

1.4.3 创新点 / 22

第2章 税收立法的理论基础 / 25

2.1 社会契约理论中的税收立法观 / 25

2.1.1 社会契约理论概述 / 26

2.1.2 社会契约理念下的税收契约理论 / 26

- 2.1.3 税收契约理论的税收立法观 / 30
- 2.2 宪政经济理论的税收立法观 / 32
 - 2.2.1 公共选择理论概述 / 32
 - 2.2.2 宪政经济理论的逻辑和内容 / 34
 - 2.2.3 宪政经济理论的税收立法观 / 36
- 2.3 税收法定主义的税收立法观 / 37
 - 2.3.1 税收法定主义的起源与实践 / 37
 - 2.3.2 税收法定主义的基本含义和主要内容 / 40
 - 2.3.3 税收法定主义的税收立法观 / 42
- 2.4 税收立法理论基础综观 / 43
 - 2.4.1 税收立法理论基础：对征税权的限制 / 44
 - 2.4.2 税收立法理论基础在中国的适用性 / 45

第3章 中国税收立法的现状、问题及障碍 / 48

- 3.1 中国税收立法的总体情况 / 48
 - 3.1.1 新中国成立以来税收立法的发展历程 / 49
 - 3.1.2 中国税收法律体系的基本情况 / 50
- 3.2 中国税收立法存在的问题分析 / 51
 - 3.2.1 税收立法缺乏宪政基础 / 52
 - 3.2.2 税收授权立法存在缺陷 / 52
 - 3.2.3 税收立法权的纵向分权存在问题 / 58
 - 3.2.4 税收立法民主化体现不足 / 61
 - 3.2.5 税收程序法存在诸多问题 / 66
- 3.3 中国税收立法问题产生的危害分析 / 67
 - 3.3.1 税收立法缺陷直接导致政府财政收支不规范 / 67
 - 3.3.2 税收立法缺陷间接对社会产生了负面影响 / 72
- 3.4 完善中国税收立法的有利条件和现实障碍 / 73
 - 3.4.1 中国税收立法完善的有利条件 / 73
 - 3.4.2 中国税收立法完善的现实障碍 / 75

第4章 中国税收法律体系模式选择 / 79

- 4.1 完善中国税收法律体系的总体目标 / 79

- 4.1.1 完善税收法律体系的内部结构 / 80
- 4.1.2 提升税收法律的效力级次 / 81
- 4.1.3 增补税收法律的规范内容 / 83
- 4.1.4 改革税收法律制度 / 84
- 4.2 国外税收立法的实践经验借鉴 / 84
 - 4.2.1 国外税收立法实践经验 / 84
 - 4.2.2 税收立法的国际经验借鉴 / 87
- 4.3 完善税收法律体系的总体建议 / 90
 - 4.3.1 搭建税收法律体系框架 / 91
 - 4.3.2 规范税收授权立法 / 93
 - 4.3.3 合理划分中央与地方税收立法权 / 97
 - 4.3.4 实现税收立法的民主化 / 99
 - 4.3.5 明确税收立法改革的战略次序 / 102

第5章 中国税法通则立法研究 / 105

- 5.1 税法通则概论 / 105
 - 5.1.1 税法通则立法研究与实践回顾 / 106
 - 5.1.2 税法通则立法的紧迫性分析 / 107
 - 5.1.3 税法通则的概念与定位 / 108
 - 5.1.4 税法通则的指导思想与立法原则 / 109
- 5.2 税法通则立法的国际经验 / 109
 - 5.2.1 国际税法通则的总体情况 / 110
 - 5.2.2 代表性国家的税法通则 / 111
 - 5.2.3 税法通则的国际经验借鉴 / 115
- 5.3 中国税法通则立法建议 / 116
 - 5.3.1 税法通则的规模确定 / 116
 - 5.3.2 税法通则的结构安排 / 117
 - 5.3.3 税法通则的重点内容 / 119

第6章 中国税收实体法立法研究

——以增值税为例 / 121

- 6.1 增值税立法概况 / 121

- 6.1.1 增值税立法的概念界定 / 122
- 6.1.2 中国增值税改革历程及其特点 / 122
- 6.2 国际增值税法的经验借鉴 / 124
 - 6.2.1 国际实施增值税的基本情况 / 124
 - 6.2.2 国外增值税的法律体现形式 / 125
 - 6.2.3 国外增值税制度类型 / 127
 - 6.2.4 国际比较中折射出我国增值税法存在的问题 / 130
- 6.3 增值税立法的基本研判及完善建议 / 132
 - 6.3.1 增值税立法完善面临双重难题 / 132
 - 6.3.2 增值税提升法律级次具有现实紧迫性 / 132
 - 6.3.3 增值税制度改革将是一个长期过程 / 135
 - 6.3.4 增值税立法的首要任务是提升法律级次 / 136
 - 6.3.5 增值税立法的长期任务是完善税收制度 / 138

第7章 结论与展望 / 147

附录 / 153

附录 A 部分国家增值税（货物和劳务税、销售税）制度比较 / 153

附录 B 增值税部分法律法规和政策规定 / 155

参考文献 / 161

后记 / 174

第 1 章

导 论

1.1 研究背景和意义

1.1.1 研究背景

新中国成立后，尤其是改革开放以来，中国经济体制经历了前所未有的变化：确立了社会主义市场经济体制。为保障市场经济的健康稳定发展，1997年，党的十五大报告明确提出“依法治国，建设社会主义法治国家”以及“到2010年形成有中国特色社会主义社会主义法律体系”的宏伟目标，表明国家最高权力机关将立法视野提升到社会主义法律体系的全面构架上。1999年“中华人民共和国实行依法治国，建设社会主义法治国家”写入宪法，以法律的最高形式明确了建设社会主义法治国家的大政方略。2011年3月10日，吴邦国委员长在十一届全国人大四次会议上郑重宣布：“以宪法为统帅，以宪法相关法、民法商法等多个法律部门的法律为主干，由法律、行政法规、地方性法规等多个层次的法律规范构成的中国特色社会主义法律体系已经形成”。至此，党的十五大提出的“到2010年形成中国特色社会主义法律体系”的立法工作目标如期完成。但正如吴邦国委员

长所说,“我们的法律体系虽然已经形成,但本身并不是完美无缺的”。

社会主义制度下的税收是“取之于民、用之于民”的经济工具,并在市场经济体制下越来越呈现出其重要性:第一,税收收入是国家财政收入的主要来源。税收具有强制性、无偿性和固定性。税收的无偿性表示国家征税后不必像国债那样为微观个体一一对应偿还本息,而是向全部居民提供宏观对应的公共物品;税收的强制性和固定性表示国家以法律形式规定纳税人的纳税义务,从而保障了税收收入的稳定性和持续性。因为税收具有以上性质,多数国家都以税收作为财政收入的主要形式。2010年我国税收收入占财政收入的88%,在社会主义市场经济体制下,税收成为国家机器运转的经济基础,成为国家参与国民收入分配、发挥政府职能最规范、最可靠的资金来源。第二,税收是对国内外企业、个人真金白银的收钱,它的无偿性直接决定它是国家“无偿剥夺”人民财产的手段,税收和人民群众的根本利益直接相关。一旦税收超过人民群众的承受能力,就很可能导致社会动荡,历史上因“赋税”“杂役”繁重所导致的农民起义就证明了这一点;此外,一旦税收设置不合理,例如,个人所得税调节收入分配力度较小,国家收入分配失衡,将导致贫富差距等社会问题,不利于社会稳定。因此,税收手段运用的合理与否直接左右社会稳定和经济发展。正是因为税收如此重要,在依法治国的背景下,税收法律体系在社会主义法律体系中占据举足轻重的地位。

税收法律体系通过“法”来“定”税,达到限制政府的征税权、保障人民群众的财产安全的目的。目前我国基本形成了以宪法为统领、以税收实体法和税收程序法为核心的税收法律体系,为国家征税奠定了基本的法律依据。但是,和严格的税收法定相比,我国税收法律体系依旧存在诸多不规范之处。其中最为明显的是税收立法不规范,行政立法的法律数量在税法体系中占据主导地位,规范的税收法律体系框架尚未形成。从税收收入角度来看,税收实体法中,仅有《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国车船税法》三部法律,其余16部税法、近70%的税收收入的征收依据是国务院、财政部、国家税务总局等行政部门颁布的行政法规,而不是人民代议的最高立法机关颁布的法律;从税收调节作用角度来看,三部法律分别为所得税和财产税,而增值税等商品劳务税类均未立法,导致在生产环节发挥作用的税种没有上升到法律层次,使得政府利用税收调控经济没有必要的法律保障。总体来看,大量的授权立法一方面没有形成规范的税收法律框架;另一方面授权立法带来税收法律制度的随意变更,致使政府征税权得不到有效约束,所造成的问题严重影响了社会稳定和经济的健康发展。因此,我国

的税收法律体系和规范的税收法定之间差距非常大。而税收法律体系进一步规范和完善的前提和核心就是税收立法,在完善社会主义法律体系的大背景下,税收立法问题已经凸显出其重要性和紧迫性。

综观历史可以发现,中国当前的税收立法研究具有独特性。税收是国家有机体得以持续存在的经济基础,随着国家的产生而产生。它将人民的部分财富转移至国家,直接涉及人民的财产权。因此世界各国的人民和政府之间围绕税收的博弈较量自古存在,并且始终没有停止。以英国为首的西方国家,人民和专制君主围绕征税问题在私权和公权之间不断斗争、相互妥协,最终形成“无代表不纳税”的共同原则,税收也逐渐由恣意的专制“夺取”演变为法定的宪政“征收”,保护了人民的财产权和有限政府的征税权。在中国,封建社会时期,历代王朝建立初期还比较重视“轻徭薄赋”的儒家仁政思想,建立了相对完善的税收法律制度。但是皇权至上,不受法律约束,统治者的征税权得不到有效限制。当发生财政危机时,统治者不断加重税负,破坏税收法律制度。横征暴敛之下,劳动人民走投无路之时只能揭竿而起,形成了封建王朝改朝换代的简单循环,没有像西方国家形成限制王权的税收法定原则。清朝末期,外来帝国主义侵略的同时,西方的宪政思想也传入中国。尽管清末以来立宪运动兴起,并在民国时期形成了预备立宪制度,但是现实却是“有法律无法治,有宪法无宪政”的状态。究其原因是中国长期不鼓励民间商业发展,市场和资本因素没有发展为足以和封建皇权抗争的政治力量,缺乏宪政兴起的经济基础。在没有历史传承的背景下,当前的中国税收立法研究无疑是最具“中国特色”的选题。基于税收立法的重要性和现实紧迫性,理论学者针对税收立法问题分别从法理视角和经济学视角展开了研究。总体来看,法理视角的研究成果相对较多,而经济学视角的研究成果较为匮乏。基于此,笔者立足经济学视角,对中国税收立法问题进行了进一步深入分析和研究。

1.1.2 理论意义

1.1.2.1 本研究有利于完善我国的税收法治理论

随着纳税人和政府的不断博弈,在西方国家市场经济发展的土壤中逐渐孕育形成了税收法定主义,并在此基础上,西方理论学界发展并完善了税收宪政理论,其核心是通过税收立宪限制政府的征税权,防止政府对私有经济无限膨胀的干扰,保护私经济的健康发展。在建设社会主义法治国家的背景下,“依

法治税”作为依法治国的一个重要组成部分得以正式提出，但是“依法治税”的相关理论研究不够充分，致使现实工作中多将其定位于相对狭隘的税制完善和税收执法方面。在理论界和实践部门的共同努力下，随着“依法治税”的理解和研究深入，税收法治理论渐渐清晰，并成为独具国情的“税收法定主义”理论。税收法治是在税收法定基础上的依法征税和依法纳税，从理论角度它包括“良好的法律”和“普遍的服从”两个因素。税收立法首先保障良法的制定，同时通过引导纳税遵从，使税法得到普遍的服从，因此税收立法研究是整个税收法治理论的基点。由于理论建设过程直接受到市场化进程和法治建设的影响，不可能一簇而就，因此目前的税收法治理论还不够完善，尤其是税收立法方面。因此，本研究有利于完善我国的税收法治理论。

1.1.2.2 本研究有利于弥补税收立法研究的薄弱环节

进一步来看，税收立法问题研究尚存在薄弱环节。已有文献表明，法学界借助其在方法论的优势对税收立法研究成果较多，研究进展居于先行地位；财税学界借助主流经济学方法系统深入分析这一问题的研究成果非常少。税收立法属于法学和经济学的交叉领域，经济学研究视角的薄弱将会极大影响税收立法进程。目前，财税学术界已经意识到这一问题的严重性，从经济学角度展开了对税收立法问题的探讨，但并不深入。鉴于当前我国研究税收立法问题的必要性和紧迫性，本书着重从经济学角度入手，深入探讨分析税收立法问题，弥补现有研究的薄弱环节。

1.1.3 实践意义

1.1.3.1 税收立法是完善中国特色社会主义法律体系的基本要求

社会主义市场经济体制和建设法治国家已经载入宪法，而形成社会主义法律体系是建设法治国家的基础。法治建设是保障市场经济健康发展的根本，而市场经济的发展又为法治建设奠定了经济基础。但是在中国，市场经济和法治都没有历史根基，两千多年封建专制和长期计划经济体制所形成的是“人治”的文化传统，严重影响到市场经济健康发展和法治国家的建设。税收领域亦是如此。尽管2010年年底基本形成了中国特色的社会主义法律体系，但是还有待进一步完善。相对于其他民法商法等法律体系而言，税收法律体系建设相对滞后：截至2010年年底，最高级别法律形式——宪法中仅仅规定“公民有纳