


法治湖北论丛



财税改革的法律逻辑

主 编◎熊 伟

 长江出版传媒
© 湖北人民出版社

法治湖北论丛



财税改革的法律逻辑

主 编◎熊 伟

图书在版编目(CIP)数据

财税改革的法律逻辑/熊伟主编.

武汉:湖北人民出版社,2015.4

ISBN 978-7-216-08576-2

I. 财… II. 熊… III. ①财税—财政改革—财政法—中国—文集 ②财税—财政改革—税法—中国—文集 IV. D922.204-53

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第089860号

责任部门:高等教育分社

责任编辑:黄 沙

封面设计:张 弦

责任校对:范承勇

责任印制:王铁兵

法律顾问:王在刚

出版发行:湖北人民出版社
印刷:湖北新华印务有限公司
开本:787毫米×1092毫米 1/16
字数:410千字
版次:2015年4月第1版
书号:ISBN 978-7-216-08576-2

地址:武汉市雄楚大道268号
邮编:430070
印张:22.25
插页:2
印次:2015年4月第1次印刷
定价:60.00元

本社网址:<http://www.hbpp.com.cn>

本社旗舰店:<http://hbrmcs.tmall.com>

读者服务部电话:027-87679656

投诉举报电话:027-87679757

(图书如出现印装质量问题,由本社负责调换)

“法治湖北论丛”编委会

主 任 郑少三

副主任 彭方明 李 龙

委 员 (按姓氏笔画排列)

王 龙 王 晨 王亚平 王瑞龙 方世荣

冯 果 吕忠梅 刘大洪 齐文远 李 龙

李长健 李仁真 肖伯符 吴汉东 汪习根

陈小君 周叶中 郑少三 赵 钢 胡兴儒

俞 江 姚 莉 姚仁安 秦前红 徐汉明

曹诗权 康均心 彭方明 彭真明 曾令良

温世扬 雷兴虎 熊 伟 熊世忠 魏纪林

总 编 彭方明

副总编 王 龙 陈志伟

《财税改革的法律逻辑》

编委会

主 编 熊 伟

编 委 吴俊培 罗 涛 熊 伟 黎江虹 段晓红

彭礼堂 姜玉莲 王泽民 王行知 官文生

崔晓静

前 言

“财政乃庶政之母”，是国家存在和运行的物质基础。财税问题不仅仅与“钱”密切相关，其背后更隐含着国家与纳税人、中央与地方、立法机关与行政机关以及政府与市场等基本关系，涉及经济、政治、文化、社会、生态文明等各方面。也正源于财政和财税体制的重要性，财税体制改革需要法治进行保障，法治是改革创新的优先路径，财税法治在现代国家治理中担负着极其重要的历史使命。

历史表明，财税问题往往是法治启蒙的导火索和法治建设的突破口，法治是全面深化改革的突破口和国家治理现代化的基石。众所周知，在传统上我国是集权型国家，公权力观念根深蒂固，致使财税法治在过去相当长的时间里未得到重视，财税体制改革与财税法治建设相脱节。截至当前，经由全国人大及其常委会制定的法律寥寥无几，在财政收入领域只有《个人所得税法》、《企业所得税法》、《车船税法》和《税收征收管理法》，财政支出领域只有《预算法》和《审计法》，其余大部分是国务院颁布的行政法规，有的甚至只是财政部或国家税务总局发布的规范性文件。然而，在推动法治中国建设的宏伟背景下，特别是我国改革已进入深水区 and 攻坚期、真正触及利益集团的切身利益之时，必须推进法治财税建设，加强财税立法，提升财税立法级次，规范授权立法，使财税法治真正成为推动国家治理的压舱石和建设法治国家的突破口。

党的十八届三中全会上《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出：“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。”十八届四中全会上《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》提出，“全面推进依法治国，总目标是建设中国特色社会主义法治体系，建设社会主义法治国家”，强调良法善治。作为国家治理体系的纲领，两次全会将“全面深化改革”和“全面推进依法治国”紧密联系起来，建立现代财税制度与推进法治中国建设相辅相成。也就是说，建立现代财税制度要立足于法治，

一切财税行为必须于法有据、依法而行，现代财税制度的健全本身也有助于推进法治中国建设，实现理财治国的理想图景。

财税乃一国经济政策、政治体制和法律规则的综合载体，是全面深化改革的突破口和着力点。作为规范财政收支行为的有力利器，财税法治兼具形式法治和实质法治之内核，其核心要义在于良法善治。其中，形式法治要求建立健全在财税法定基础上的动态法律体系，任何财税行为都必须按照法定的步骤和方法进行；实质法治要求坚持实质课税原则和税收正义价值，处理好私人财产权和公共财产权的关系，限制国家的财税权，保护纳税人的合法权利。申言之，财税是法治的根基，法治是财税的依归，财税和法治具有天然的紧密关联性。财税法治是法治中国在财税领域的必然诉求和终极体现，同时也是现代财政体制改革的实现方式和民主法治进程中共识最大、阻力最小、最容易操作的优先路径。

为了推动建立现代财税制度，推进法治湖北和法治中国的建设，湖北省法学会财税法学研究会在湖北省法学会指导下，以“财税改革的法律逻辑”为主题，组织专家学者编辑此书。本书基于财税法治理念，积极寻求中国财税制度的完善机制。在内容体例上，本书共分为三编，共收录 24 篇文章：第一编探讨财税法的基础理论；第二编研讨财税基本制度；第三编关注国际税法基本问题，内容涉及理念、制度和规则，主要侧重于税法。

本书是集体作品，除了作者的辛劳，还凝聚了众多人的努力。书稿忝列“法治湖北论丛”，得益于湖北省法学会的远见卓识。财税法学研究会组织顾问、会长、副会长和秘书长成立编辑委员会，为书稿顺利出版提供了保障。武汉大学税法研究中心顾德瑞、褚睿刚和张成松负责具体编辑，付出了宝贵的时间和精力。作为主编，我在此一并致谢！由于知识基础和实践能力所限，书中不妥之处在所难免，敬请广大读者批评指正。

熊 伟

湖北省法学会财税法学研究会会长
武汉大学税法研究中心主任、教授
中国财税法学研究会副会长

2015 年 4 月 1 日

目 录

第一编 基础理论研究

- 一体化税法基本原则新论 彭礼堂 (3)
- 走出行政主导主义：税收法定视角下税收任务之重塑
..... 褚睿刚 邹 雄 (11)
- 税收授权立法之规范性研究 彭 涛 (23)
- 一般反避税条款之反思与重构 李乔或 (38)
- 多元视角下的推定课税 胡邵峰 (56)
- 公司人格否认制度在税法领域的适用 何燕辉 (66)
- 量能课税原则在环境税中的适用 徐成媛 王 伟 (82)
- 私募股权基金管理人附带权益税法分析 吴 昞 (91)

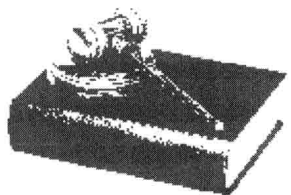
第二编 基本制度构建

- 避税方案披露制度研究 潘 登 (107)
- 不征税所得研究 胡鑫漫 (123)
- 偶然所得课税法律问题研究 张 晶 (139)

溢价增资的所得税问题	黄立辉	(154)
职工福利的可税性分析	朱义煥	(170)
工资薪金与劳务报酬的税法界分	赵 婷	(185)
税法视角下员工持股载体探讨	樊 荣	(200)
税法视角下小微企业认定乱象之透析	付朝磊 赵 昇	(213)
电子商务中网店征税的法律问题研究	田尚志	(228)
我国环境税立法问题研究	卫 菲	(244)
关于逃税罪初犯免责的法律思考	赵 群 胡邵峰	(257)
法治视野下税务考评制度研究		
——基于对黄石地税的实证分析	洪小东 周 骞 刘合庆	(272)

第三编 国际税法研究

美国对离岸避税法律规制的新发展与应对分析	崔晓静 熊 昕	(291)
日本遗产税法对继承法的承接调整	马邵杰	(310)
营销性无形资产转让定价规制的探讨		
——以印度 LG 案为例	邢吉艳	(324)
中、美、日税收核定制度比较研究	许华丽 陈 敬	(339)



第一编

基础理论研究

一体化税法基本原则新论^{*}

彭礼堂

一、税法的基本原则

税法基本原则是指那些由或应由税宪法和税基本法规定的、体现税法基本精神的、贯穿整个税法领域的综合性的原理和准则。它集中体现税法的本质和价值目标，对税法规则，对税立法、执法和司法活动具有普遍指导作用。

一体化税法基本原则是指税收法和税用法一体应遵循的基本原则，是税法的重要组成部分，贯穿于一体化税法活动的全过程。一体化税法，是税收法和税用法统一的综合性法律部门，它区别于税法即税收法的传统税法。一体化税法在笔者看来主要包括税宪法、税债法、税行政法、税刑法四部分。而一体化税法的基本原则是税法的“灵魂”，构成一体化税法体系的神经中枢。^①

税法基本原则是税法领域的基本原则，体现税法的价值和精神。税法的基本原则究竟有哪些，税法学界意见并不一致。各家所列之税法基本原则至少有税收法定原则、税收公平原则、税收效率原则、实质课税原则、信赖利益保护原则、合理负担原则、税收中性原则、社会政策原则、宏观调控原则、财政原则、征税简便原则等十余项之多，这其中有的是税收职能而非税收原则，有的是税收原则而不是税法原则，有的是税法一般原则而不是税法基本原则，有的是仅适用税收某一阶段而非整个领域的原则，有的税法原则仅适用于纳税人或国家一个方面，很多其实算不上是税法基本原则。一般认为税法基本原则包括

^{*} 本文系 2014 华中科大教学研究项目《作为整体的一体化税法研究》的阶段性成果，获“中央高校基本科研业务费资助”。

^① 参见彭礼堂：《税宪法原则初论》，载刘剑文主编《财税法论丛》（第 13 卷），法律出版社 2013 年版，第 18 页。该文被中国社会科学网、中国法学网、中国宪政网等全国各大学术网全文转载。李龙、汪习根主编：《法理学》，人民法院出版社、中国社会科学出版社 2003 年版，第 65 页。

税收法定原则、税收公平原则、税收效率原则、税收社会政策原则四项。^① 不过，笔者提倡的一体化税法不赞成税法基本原则仅适用于税收领域，而是主张税法基本原则既适用于税收领域同时也适用于税用领域，它所包含的内容称之为税法定原则、税公平原则、税效率原则更合适。由于税社会政策原则亦体现在税公平原则之中，因此笔者认为税法基本原则主要应为税法定原则、税公平原则、税效率原则三项。

二、税法定原则

税法定原则之“法”，仅指狭义的法律。狭义的法律，通常指一国国会或最高权力机关所通过的法律。税法定原则之“税”，不仅指税收而且指税用。由于税首先收税，它直接关乎公民的财产减损，因之税法定原则最初只是以税收法定原则的形式存在，法律保留也只限于收税这种侵害行为，而与用税有关的税款支出的授益行为，则主要通过授权立法的形式由政府决定。然而随着税对国家生活影响越来越大，特别是在社会保障成为国家税支出的主要方面的情形下，税用无一不关系到人民的切身利益。在税资源有限的条件下，对特定主体支出税款，其实也就是对其他主体税利益的侵害，而且税款支出膨胀带来的税收增加亦属于对纳税人利益的追加侵害，税款支出同样具有侵益性。因此，税法定原则也就从最初的税收法定扩展到税用法定，是税收法定和税用法定的统一体，包括税收法定、税用法定和预算支出法定等。

税收法定原则要求国家征税和公民纳税都必须依照法律进行。税收的开征依照法律进行，没有法律依据，国家不能征税；征税对象和征税额度必须事先通过法律作出明确规定，行政机关尤其是税务机关在征税时没有超幅度范围的税收自由裁量权；符合征税条件的事项，税务机关必须征税，不能出于个人喜好而随意减免个别纳税人的税收；不符合征税条件的事项，税务机关不能征税，不能出于个人喜好而随意向纳税人多征或超额征收税款；如果征税机关在征税中存在滥用职权的行为，纳税人有获得法律救济的权利。税收法定原则不仅指税种法定、税收要素法定，而且指税收程序法定。税种法定是指一国税种的设置和开征（或试点开征）必须由法律事先规定，没有法律规定，国家不得征税，人民也不得被要求纳税。税收要素法定是指纳税人、征税对象、税率、税目、税基、税收优惠和加重措施等税收要素必须且只能由立法机关在法

^① 参见刘剑文：《财税法专题研究》（第2版），北京大学出版社2007年版，第35~39页。

律中加以规定并据此来确定纳税人纳税义务的有无及大小。税收程序法定是指税收立法程序、税收征收缴纳程序、税收争议解决程序均应由法律规定，征税机关依照法定程序征税，纳税人依照法定程序纳税。此外，税收法定原则也表现为纳税人必须依法且仅依法纳税。没有法律纳税人不纳税，但如果纳税人没有依法履行其纳税的义务，国家有权依照法律对他们进行制裁。税收法定原则的功能主要有两个：一是限制政府税收权力的行使，保护纳税人财产免受非法侵害；二是稳定社会经济生活，使纳税人能够对他们与国家之间的税收关系具有可预见性。

税用法定原则是一体化税法对传统税法的税收法定原则发展的结果。传统税法的税收法定原则对法定原则的理解仅局限于税收领域，认为税法仅研究税款征收问题，而与税款征收密不可分的税款使用问题被看做是税法领域以外的问题，人为地将税款征收与税款使用割裂开来。它不能体现权利是目的、权利义务一致的现代法精神，不能反映纳税人在税收征纳之后拥有的享用税款的更为重要、更为广泛的实体权利，也无法遏制国家运用纳税人缴纳的税款来侵害纳税人的行为。笔者非常赞同北野弘久的税法不应仅指“征税之法”，而应是调整税的纳付与使用相统一的税收法律关系的法律的说法^①，笔者主张在一体化税法理论体系下，税收法定原则应拓展为法定原则，税的征收需要法定，税的使用同样需要法定，从而使税款使用法定成为法定原则的应有之义。税用法定原则应包括税款支出目的、税款支出要素、税款支出程序、税款支出责任法定等内容。税款支出目的法定要求政府税款支出要符合公共利益而不是优先考虑政府自身利益或某些特殊团体利益。税款支出要素法定要求税用相关主体、支出类别及形式、支出时间都必须符合法律规定，税款支出范围应以弥补市场失灵为原则，因市场失灵而不能解决的公共产品，税款支出才介入。税收支出程序法定要求使用税款必先有预算，预算编制、审批、执行（变更）、决算等过程均必须依法进行，预算一经批准通过即具有法律约束力，必须严格执行。税款支出责任法定要求政府、财税部门、其他相关部门、税款受益人均应依据法律来划拨、使用税款，不得随意支出调配税收款项，不得私自占用和浪费纳税人缴纳的税款，否则即应承担相应法律责任。

法定原则要求先有税法，然后才能收税；先有税用法，然后才能支出税款。立法层面的税收税用法定解决的是有法可依的问题。税法是强行法且立法权是依法律保留原则由立法机关行使。有了税收税用法，就有了执法的依据和前提。执法层面的收税用税合法性是针对政府及其相关部门征税用税应符合

^① 参见 [日] 北野弘久：《税法学原论》，陈刚等译，中国检察出版社 2001 年版，第 29 页。

税收税用法而言的。当税收的要件得以完全满足时，税收机关就必须严格依照税收法的规定征税，既没有不征税的权力，也没有多征或减征税款的自由。当相关主体符合税用法规定的条件时，税款拨付机关就必须严格按照税用法规定的条件和程序支出税款，既没有不支出税款的权力，也没有多支出或少支出税款的自由，而且相关受益人亦应严格按照税款用途来使用税款。执法层面收税用税合法性虽然也要求纳税人、税款受益人及时全面履行法定纳税义务、按质按量使用税款，但从税收税用法定主要是制约税权的目的出发，它更应强调征税机关和税款拨付机关要严格依照税法来行使税收权力和税款拨付权力。

广义的税法定原则还应包括税收税用体法定、税权力（权利）与税义务（责任）法定等内容^①。

三、税公平原则

税法定原则解决的只是税法的问题，是形式法治问题。它从形式和程序上制约税立法过程、税征收使用过程中的权力滥用现象，但如果税立法机关制定的税法不是良法，或制定的税法只注重纳税人程序性权利而轻视其实体权利，则纳税人权利可能得到形式上的保障而无法得到实质保障。仅有形式上的税法而不管税法的良善和实质，即使税法能普遍遵循，还是不能实现税法治。为了实现税法治，在遵循税法定原则的同时，还必须在税法立法和执法实践中遵循税公平原则，以满足税收税用实质正义的要求。税公平原则与税法定原则联系在一起，成为支配税法全部内容的两大基本要素。^② 税公平原则从最初的税收公平发展到税用公平，从最初的税收经济学原则发展成后来的税法基本原则，从仅从纳税人视角谈税公平问题发展到从国家和纳税人两者间看税公平问题。时至今日，税公平原则已具有全新的内容。

税收公平原则主要有两层含义：一是对处于相同地位的纳税人平等纳税，即国家对它们不实行差别待遇，包括不得随意对某些纳税人实行优惠待遇或歧视性待遇；二是在税收中应当体现“区别对待，合理负担”的原则，即经济状况不同的纳税人应当有不同的税收负担，从而实现税收负担的公平分配。即同样的人相同对待，不同的人区别对待。在这两方面，如果说前一种税收公平

^① 参见徐孟洲：《论税法原则及其功能》，《中国人民大学学报》2000年第5期。

^② 参见〔日〕金子宏：《日本税法原理》，刘多田等译，中国财政经济出版社1989年版，第47页。

可称为水平公平，后一种则可称为垂直公平。税收的水平公平要求国家应当对纳税人平等征税，税收中应体现公平原则，以推动企业间的公平竞争。如果政府随心所欲地对不同企业实施不同的税率，企业的注意力就不会放在如何提高自身竞争力的方面，而是努力向政府“寻租”，把精力主要放在了疏通政府的关系方面，这会严重损害市场竞争机制。我国过去对不同所有制的企业和内外资企业实行不同的所得税税率，这就不利于企业间的公平竞争。从2008年1月1日统一《企业所得税法》生效起，国家对内外资企业实行统一税率，这有利于实现我国税收的公平原则。税收的垂直公平主要是水平公平的例外，它体现国家的社会政策。因为税收是国民收入再分配的重要手段，国家可以通过税收对以市场竞争分配社会收入的结果进行一定程度的调整或者纠正，以实现人与人之间以及地区与地区之间的相对平衡，目的是实现社会融合和国家的安定团结。出于社会政策的考虑，国家对纳税人征税的大小，在相当程度上是依据纳税人所拥有的财富以及他们纳税能力的大小。一般来说，人们衡量纳税人支付能力的尺度主要有两种，一是所得，二是财产。然而，所得和财产相比，所得是流量，财产是存量。如果国家仅依照财产进行征税，这就会鼓励消费而扼杀积累，从而不利于国民经济的发展。因此，世界各国在设计税制的时候，主要是依据纳税人的收入所得，即根据他们的收入分档设计税率，实行累进所得税。而在财产方面，主要是征收遗产税。此外，某些消费也能体现纳税人的经济能力，例如奢侈品的消费。因此，很多国家通过消费税对奢侈品征收重税，而对大众消费品征收轻税，其目的也是为体现税负公平原则。

税用公平原则是税收公平原则的发展。它不仅要求税应在全体人民之间平等分担，而且要求税在全体人民之间公平分享。税公平原则中的税收公平要解决税收负担问题，依据负担能力，相同情况的纳税人征相同的税，不同情况的纳税人征不同的税。一切有纳税义务的人，不论出身、大小、经济性质均应普遍平等纳税；与此同时，它体现了能力强者多纳税，能力弱者少纳税，无能力者不纳税的差别纳税思想。本质上要求低收入者低税负，同收入者等税负，高收入者高税负。^①除要求全体人民平等纳税和量能纳税外，税公平原则还应包括全体人民平等共享和差别分享税收利益，这就是一体化税法所说的税用公平原则。税用公平原则要求税款支出在满足人们基本生存需求方面做到人人平等，国家提供的公共产品应当满足每个人的基本生活需要。在超出基本生活需求方面的公共享受则应当按照纳税人负担税款的多少享受高低水平不同的公共

^① Ramon J. Jeffery, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Kluwer, 1999, p10.

产品。税实质是保障人民权利实现的物质基础，它“取之于民，用之于民”，必须提供纳税人满意的公共产品和公共服务。征税没有其他目的，其唯一的目的就是为了全体纳税人。税用公平原则强调在一国范围内不同地区的居民能享受大致相同的基本公共产品和公共服务，在分配税款时，兼顾好整体、落后、老少边穷地区和弱者的利益，实现税收的全民共享。税用公平原则的第一位标准是每个人都平等享受最基本公共产品，基本公共产品应当确保人所具有的在当时的社会条件下被广泛承认的最低生存权、发展权和尊严等基本人权的实现；税用公平原则的第二位标准是每个人对于基本公共产品以外公共产品的享受都具有平等的机会和可差别分享利益的结果。

税公平原则作为税法基本原则不同于税收经济学的税收公平原则。首先，经济学上的税收公平主要是从税收负担带来的经济后果上考虑，强调税收负担的结果公平；而税公平原则作为税法基本原则，它贯穿于立法、执法、司法各个运行环节，既强调结果公平（作为调控税法），更强调形式公平（作为一般税法）。其次，经济学上的税收公平原则只是作为一种思想和理论存在，对税的相关主体并不具备强制约束力；而税公平原则作为税法基本原则，它是法的组成部分，对税法具有普遍指导意义，有时甚至能被直接运用作为判案的法律依据，它是法，具有法律效力，立法、执法、司法的各环节都应遵循且不得违反，违反税公平原则的税法规则不具有法律效力。最后，经济学上的税收公平原则仅从收税、纳税人税收负担（义务）视角来论及税收负担的合理性问题，侧重的是纳税人纳税义务的公平；而税公平原则作为税法基本原则不仅从收税（纳税人义务），而且从用税（纳税人的权利）一体视角考虑问题，它不仅强调纳税人税收负担的公平，而且更主要指税款分配和使用对全体人民的合理，是纳税人义务公平与纳税人税收利益公平的统一。税公平原则作为税法基本原则不能仅指纳税人税负担的公平，它还包括纳税人税收利益（收益）的公平。

作为税法基本原则，税公平原则强调纳税人税收负担与税收利益公平的同时，更应强调纳税人与国家之间的公平。税法律关系是国家与纳税人之间根据法律（宪法）产生的关系，核心是税宪法关系，反映公民财产权与国家税权的互动。国家税收依赖私人财产，人民对收税、用税拥有主导权利。“未经人民自己或其代表同意，绝不应该对人民财产征税。”^①在宪政国家，征税和用税都应以人民同意为前提。税宪法关系反映的是国家与人民根据契约进行的交易。人民根据自己同意的契约纳税，国家根据人民同意的契约征税和使用税款。税公平原则作为税法基本原则要求抛弃税法律关系是税行政关系的传统观

^① [英] 洛克：《政府论》（下篇），叶启劳等译，商务印书馆1964年版，第89页。