

刘剑文 / 著

财
税
法
学
研
究
文
丛



总主编
刘剑文



走向财税法治——信念与追求

The Road to Rule of Law in Public Finance and Taxation

——Conviction and Pursuit

走向财税法治——信念与追求

The Road to Rule of Law in Public Finance and Taxation
—Conviction and Pursuit

财
税
法
学
研
究
文
丛



主编

刘剑文

法律出版社
LAW PRESS · CHINA

刘剑文 / 著

图书在版编目(CIP)数据

走向财税法治:信念与追求/刘剑文著. —北京:法律出版社,2009.5

ISBN 978 - 7 - 5036 - 9483 - 7

I. 走… II. 刘… III. ①财政法—中国—文集②税法—中国—文集 IV. D922.204 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 057529 号

©法律出版社·中国

责任编辑/沈小英

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社
总发行/中国法律图书有限公司
印刷/固安华明印刷厂

编辑统筹/财税出版分社
经销/新华书店
责任印制/张宇东

开本/787×960毫米 1/16
版本/2009年5月第1版

印张/21.25 字数/395千
印次/2009年5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)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939683

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、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908
上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5036 - 9483 - 7

定价:56.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

序

公共财政是国家为市场经济提供公共物品或公共服务而进行的政府分配行为。“政府实际上是在决定如何从居民和企业手中取得所需的资源,用于公共目标。”因此,公共财政下的国家财政行为对整个政治体制乃至法律体系都产生巨大的影响。国家权力体系的运行须依赖于国家财政资金来维持,国家权力的配置、引导和管制都依赖于国家财政资金的供给比例。财政资金是国家权力行使的基础,制约和影响中央和地方政府间、各个政府部门间的具体权力的配置及行使。宪法是为国家财政收支体系的建构发挥其功能的指导性准则,规定各个层级的政府机构财政资金取得和使用的权力,以实现国家的分配和调控职能。尽管财政资金是国家提供公共物品以保证公民基本权利实现的物质前提,但在国家合法“剥夺”国民私人财产的情况下,国家财政权与宪法所认可的公民基本权利之间仍存在诸多的冲突和摩擦。要协调好国家财政权与公民基本权利,并保障各自充分、有效地行使,亦应由宪法明确规定其边界。公共财政的特性决定了国家财政权在行使过程中应当获得法律的授权,法律应当首先为协调财政权行使过程中公民权利与国家权力间的冲突提供合法基础,保证国家权力行使的正当性,避免国家财政权的不当行使损害公民财产权利。在国家以公共物品对市场运行加以宏观调控的情况下,财政行为的宪法控制或规范是不可少的。国家对市场的干预是以宪法和法律保障公民的经济自由和财产自由为前提,国家的权力不应过多地介入市场运行,以影响公民正常的经济生活和社会生活。

可以说,在公共财政体制下,若缺乏权力制衡机制,则直

接影响财产资源在公共部门、私人部门之间的配置比例,必然引发权利与权利之间、权力与权利之间、权力与权力之间的冲突。只有在法律中明确界定作为公共财政机制核心的财政权的范围和界限,才能在保证国家获取充足的物质基础以提供公共物品的基础上,避免对公民基本权利的过度侵害。从这个意义上说,公共财政对法治有着天然的追求,也只有将其纳入法治轨道,公共财政的固有功能才能得以全面和充分地实现。

改革开放三十年来,我国的财税收入增长了 53 倍,从 1978 年全国财政收入只有 1132 亿元,到 2008 年全年财政收入达到 61316.9 亿元。^① 从社保、就业、教育、医疗等支出,到近期国务院应对全球金融危机的 4 万亿投资计划的提出,我国财税事业的发展正为国家提供着越来越强有力的支持,在国家经济生活中扮演着越来越重要的角色。与此相适应的是,财税法治建设也受到了社会更多的关注,财税法律体系的构建也正在如火如荼地进行。2005 年以立法听证会推动个人所得税工薪所得费用扣除标准,是以立法实现对公民生存权、发展权的保障;2007 年完成的企业所得税法改革构建了企业间平等的税收法治环境;2008 年 11 月国务院对增值税条例的修订,不仅回应了我国经济发展的现实需求,也遵循了税收法治的原则,统一了目前散见于各类规范性文件的增值税政策,为将来由条例上升为法律奠定了基础;2008 年 12 月《企业国有资产法》的通过也将国有资产的运营与管理纳入法制轨道,防止国有资产的流失。

然而,财政法治的实现却是漫长而艰辛的历程。财政问题绝不仅仅是法律的问题,整个政治体制的构建实际上已经决定了国家财政权将如何行使。财政的运作将直接决定政治格局的形成,政治利益的考量极可能突破法律的规范性要求,使法律对财政运行的规制流于形式。不仅如此,财税的立法与改革,直接关系到有限的公共资源在不同的主体之间的配置,关系到不同主体权利的实现程度。因此,成为在整个社会改革和法治化进程中涉及利害关系主体最多、利益诉求最广泛的问题。财税法治进程中新理念的提出和每一次的立法与改革,都是对整个社会旧的政治、经济观念的深层次的突破,是对利益格局的重新调整,难度可想而知。在财政实践中无法回避的税收规模的无限制扩张、财政收入征收中的无序、财政赤字的失控、财政资金使用的随意、公共福利的沉重负担,以及各种形式的腐败行为,更是对财政法治形成的重要掣肘。

但财税法治在整体法治实现中的重要性并不因其实现进程的曲折与艰难而被忽视,相反,以财税法律体系的构建,在合理的国家财政资金的用度、管理中提高财

^① 资料来源:http://news.xinhuanet.com/newscenter/2009-02/02/content_10751844.htm,最后访问时间:2009 年 3 月 4 日。

政资金使用效率、实现各方主体的利益均衡、最大化地保障公民基本权利,应当成为财税法治实现的基本信念与追求。以财税法治化,将财政行为纳入规范化的轨道,保障和促进人权,才能创造经济、社会与自然的和谐发展环境。在财税立法方面,将有关财政活动的普遍规则制定为法律,通过年度财政预算的严格、规范的审批来实现对国家机构财政收支行为的控制。在财税执法方面,国家应当在法律有明文规定时才能征收包括税费在内的财政收入,财政支出应公开、公平、透明,确保公民对国家重大财政事项的参与权。在财税监督方面,应当以法律明确规定有权进行财政监督的主体、权限范围、监督的程序和方式以及相应的法律责任。这应当成为财税法治建设的理想和价值追求。

正是秉持对财税法治实现的信念与追求,本书分为六个专题对财税法治现实中的问题进行了探索。财税法学理论研究是财税法治建设的重要理论基础,源于社会良知的中国财税法学人应当承担起历史的责任,积极推动财税法理论的发展。专题一对中国财税法学研究进行了回顾和展望,提出了 21 世纪财税法学人的历史使命。公共财政的建立关系到国家的政治运作和公民基本权利的实现,建立公共财政体制的宪政基础是财政法治实现的原点。专题二主要研究宪政下的公共财政体制的构建,分析公共财政的现代化路径,研究宪政下的财政民主的构建,并对预算法、国有资产法、财政转移支付法、社会保障法等宪政下的制度改革进行了研究。税收是国家最主要的财政收入,也是国家对公民财产权最直接的“侵夺”,税法的完善对财税法治的形成有着重要的意义。专题三对税权的法权特质及税收法治形成的影响进行了分析,在此基础上,提出财税法律体系完善的总体目标,剖析中国税收立法过程中所存在的问题;分析了德国、日本和克罗地亚等国税收基本法立法的背景与特点,据此提出我国税法通则制定的建议。企业所得税法的改革无疑是财税法治进程中浓墨重彩的一笔,笔者参与并见证了这场改革,在改革过程中也积极进行了制度的探索。专题四以统一内外资企业所得税为线索,分析企业所得税改革的背景、必要性、改革趋势和主要内容等,强调企业所得税法改革应当着眼于构建民营企业的平等税收法治环境,并对实施后的《企业所得税法》予以整体的评价。除企业所得税法外,其他单行税种法的改革也逐渐提上议事日程。专题五主要针对各个单行税种法改革中所存在的争议进行研究,并提出相关的制度设计。在个人所得税法改革中,分析工薪所得费用扣除标准的确立问题,提出人权保障是确立费用扣除的基本评判标准;在增值税法改革方面,对增值税转型改革在全球经济危机背景下的意义及所存在的挑战进行讨论。此外,还分析了改革中争议较大的燃油税开征、非法所得能否课税等问题。《税收征收管理法》实施已近 17 年,在此过程中凸显出不少立法不成熟、缺乏可操作性的问题,其修改也已列入十一届全国人大常委会立法规划。专题六专门围绕《税收征收管理法》进行制度的反思,并提出改革的理念与思路。在

分析《税收征收管理法》修改必要性的基础上,研究了税务稽查、税收执法内控机制的构建、诚信纳税机制的建立等问题,并指出发展方向。

本书力图对财税法治的实现做全面的考察和研究,凝结着作者对财税法学理论与实践研究的最新成果,同时承载着对中国财税法治建设的大胆设想。然而,国家财税活动所涵盖的方方面面并非三言两语所能讲清楚的。但正如财税法治的构建是漫漫征程一样,对财税法治的理论考察同样需要学界研究的层层积淀。假如本书所关注的财税法治的顽疾以及由此所提出的设想和建议,能够对我国财税法治的形成有所助益,作者就深感欣慰了。

本书既为引玉之砖,谬误在所难免,如得读者指正,实为作者之幸。

刘剑文

2009年初春于北大法学院科研楼

Contents

目录

专题一 中国财税法学研究的回顾与前瞻	1
一、21 世纪财税法学人的历史使命	1
(一) 我国财税法治建设的进程	1
(二) 财税法学人的历史使命	3
二、财税法学独立学科地位的反思	6
(一) 中国财税法学地位的确立	7
(二) 中国财税法学研究共同体的形成	9
三、中国财税法学的近期发展	12
四、中国财税法学研究的拓展	16
(一) 财税法学研究方法的拓展	16
(二) 财税法学研究体系的拓展	19
(三) 财税法理论资源的拓展	21
五、中国财税法学的理论创新	24
六、中国财税法学发展的方向与趋势	26
专题二 宪政下的公共财政体制构建	31
一、公共财政现代化路径的法律分析	31
(一) 传统财政和财政传统	32
(二) 现代化初期财政的变革与传统	34
(三) 现代化中期的财政革命	36
二、宪政与公共财政的内在逻辑	39

(一) 公共财政的宪政背景	39
(二) 公共财政的宪政性质	40
(三) 公共财政的宪政基础	42
三、中国财政民主及其构建	43
(一) 宪政视角下的财政民主	43
(二) 财政民主的基本内涵	44
(三) 财政民主的制度缺失及其反思	46
(四) 财政民主的制度重构	50
四、公共财政与预算法制建设	53
(一) 宪政下的公共财政与预算	53
(二) 预算法制构建的基本原则	57
(三) 国家预算权的合理配置	62
五、公共财政与国有资产的法治化	66
(一) 财政转型与国有资本经营预算制度的建立	66
(二) 国有资产的统一所有及其实现	80
六、中国财政转移支付立法	92
(一) 财政转移支付的理论基础	92
(二) 中国财政转移支付立法的主要问题	94
(三) 中国财政转移支付立法的指导思想	96
(四) 中国财政转移支付立法的框架体系	97
七、公共财政体系下社会保障管理体制改革	100
(一) 分权制衡的社会保障管理体制的建立	100
(二) 社会保险资金筹集方式的利弊比较	103
专题三 税收立法与财税法律体系的完善	105
一、税权的法权特质对税收法治形成的影响	105
(一) 税权研究中法权分析方法的引入	106
(二) 税权要素的法权二元构成	109
(三) 税权来源的二元结构分析	113
二、税法在法律体系中的定位：兼论税法与私法的衔接与调整	117
(一) 建基于私人财产权的税收国家	118
(二) 私人财产权的制度性保障	120
(三) 私人财产权双重制度保障的衔接与协调	123
三、财税法律体系完善的总体目标	126

(一) 财税法律的效力位阶的提升	126
(二) 财税法律体系内部结构的完善	127
(三) 财税法律的规范内容的增补	129
(四) 财税法律规范的立法技术的改进	130
四、和谐社会构建中财税立法的若干策略——《企业所得税法》立法经验	
总结	131
(一) 国外经验和国际惯例在财税立法中的借鉴与吸收	131
(二) 财税民主立法的规范化	134
(三) 财税科学立法的规范化	135
(四) 财税立法协调机制的确立	137
五、《税法通则》在税法体系中的地位及其立法尝试	139
(一) 《德国税收通则》的借鉴意义	139
(二) 《日本国税通则法》评介	144
(三) 《克罗地亚税收基本法》简析	150
专题四 企业所得税改革的制度探索与影响分析	155
一、企业所得税改革的制度探索	155
(一) 企业所得税制度改革的背景与必要性	155
(二) 合并企业所得税的改革目标: 构建民营企业的平等税收法治环境	162
二、企业所得税法的影响评价与配套制度的构建	167
(一) 对《企业所得税法》的总体评价	167
(二) 《企业所得税法》的制度创新	170
(三) 广告费等税前扣除规则的国际比较及其对我国相关立法的启示	179
(四) 《企业所得税法》与金融市场的发展	188
专题五 税法改革中的若干争议与制度前瞻	195
一、个人所得税法改革趋势中的若干争议	195
(一) 个人所得税工薪所得费用扣除标准制度改革	195
(二) 纳税申报与纳税人权利保护——《个人所得税自行纳税申报办法》解读	205
二、全球经济危机下的中国增值税转型改革	210
(一) 增值税转型改革的历史背景分析	211
(二) 增值税转型改革的时机选择	212

(三) 增值税转型改革的基本特点	213
(四) 增值税转型改革的主要影响	214
三、燃油税立法问题	217
(一) 开征燃油税的背景	217
(二) 燃油税的规范形式选择	218
(三) 燃油税立法协调机制的建立	219
(四) 燃油税立法目标和原则	220
四、非法收益的征税问题——以择校费为例	221
(一) 择校费的可税性判定	221
(二) 择校费的非法性与其纳税义务的成立	222
五、国外促进科技社团发展的税收政策评析	224
(一) 国外促进科技社团发展税收政策的基本理念	224
(二) 国外促进科技社团发展的税收政策分析	225
(三) 我国促进科技社团发展的税收政策的制度设计	229
六、医疗机构课税制度改革问题	231
(一) 现行医疗机构课税制度简析	232
(二) 医疗事业改革与医疗机构税负的确立	235
(三) 医疗机构纳税主体资格的法律确认	238
(四) 医疗机构课税制度的重新构建	241
专题六 税收征管法的制度反思与改革前景	246
一、《税收征管法》实施效果评价与改革趋势	246
(一) 《税收征管法》的立法现状	246
(二) 《税收征管法》实施影响评价	248
(三) 其他国家及地区税收征管制度及其对我国的启示	255
(四) 我国《税收征管法》应解决的问题	268
(五) 《税收征管法》亟待弥补的制度缺失	278
(六) 《税收征管法》完善的可行性分析	280
(七) 《税收征管法》修改的总体目标	283
(八) 《税收征管法》完善的主要建议	285
二、税务稽查的法律定位与改革	295
(一) 背景与问题	295
(二) 我国税务稽查的实践及其缺陷	298
(三) 税务稽查制度的国际比较	301

(四)我国税务稽查制度的改革·····	302
三、税收执法内控机制的建构·····	305
(一)税收执法内控机制的理论基础·····	305
(二)税收执法内控机制的基本功能·····	312
(三)建立税收执法内控机制的现实意义·····	314
四、诚信纳税在税收征管中的实现机制·····	317
(一)公民依法诚信纳税的影响因素·····	318
(二)诚信纳税的国际借鉴·····	319
(三)依法诚信纳税的目标实现·····	319
后记·····	322

Table of contents

Topic 1 retrospect and prospect of Chinese fiscal and tax law research	1
1. The historical mission of the fiscal and tax law scholars in the 21 st century	1
(1) the development process of rule of law in public finance in China	1
(2) the historic mission of the scholars in fiscal and tax law	3
2. Reflection on independent status of fiscal and tax law	6
(1) the status establishment of the Chinese fiscal and tax law	7
(2) the formation of the Chinese fiscal and tax law research community	9
3. Recent development in fiscal and tax law	12
4. Expansion of research on fiscal and tax law in China	16
(1) expansion of the research methods in fiscal and tax law	16
(2) expansion of the research systems in fiscal and tax law	19
(3) expansion of the research resources in fiscal and tax law	21
5. Theory innovation of fiscal and tax law in China	24
6. Development direction and trend of fiscal and tax law research in China	26
 Topic 2 construction of public finance in constitutionalism	31
1. Legal analysis of the modernization path of public finance	31
(1) the traditional public finance and the public finance tradition	32
(2) the tradition and change of the public finance in the beginning period of the modernization	34
(3) the revolution of the public finance in the middle period of the moderniza-	

tion	36
2. Inherent logical relationship between constitution and public finance	39
(1) the constitutional background of public finance	39
(2) the constitutional nature of public finance	40
(3) the constitutional foundation of public finance	42
3. Construction of public finance democracy in China	43
(1) public finance democracy from the constitutional perspective	43
(2) the basic connotation of public finance democracy	44
(3) the public finance democratic system and to reflect on missing	46
(4) reconstruction of the public finance democracy system	50
4. The public finance and rule of law in budget	53
(1) the public finance and budget from the perspective of the constitutionalism	53
(2) the basic principles for construction of the rule of law in budget	57
(3) the rational allocation of the state budget power	62
5. The public finance and the rule of law in the state – owned asset	66
(1) transformation of the public finance and the establishment of the budget system for the state – owned capital	66
(2) unified ownership of the state – owned assets and its realization	80
6. Legislation of fiscal transfer payment in China	92
(1) the theoretical basis for the fiscal transfer payment	92
(2) the main issues in China’s fiscal transfer payment legislation	94
(3) the guiding ideology for China’s fiscal transfer payment legislation	96
(4) the framework of China’s fiscal transfer payment system	97
7. Reform of the social security management system in public finance	100
(1) the establishment of the social security management system in the separation of powers	100
(2) pros and cons analysis of the fund-raising methods for the social security fund	103
Topic 3 tax legislation and reform of tax systems	105
1. The influence of shuiquan in the realization of rule of law: from the perspective of faquan jurisprudence	105
(1) the introduction of the faquan jurisprudence in the research of the shuiquan	106

(2) the binary faquan elements of shuiquan	109
(3) the dual structure analysis of the origin of faquan	113
2. Tax law in the legal systems: link between tax law and civil law	117
(1) the tax state based on the private property rights	118
(2) the system protection of private property rights	120
(3) the dual protection system for the private property rights; connection and coordination	123
3. On the overall objectives of perfection of fiscal and tax system	126
(1) upgrading the level of the legal force of the fiscal and tax law	126
(2) perfecting the internal structure of the fiscal and tax law system	127
(3) content increase for the legal rules of the fiscal and tax law	129
(4) improving the legislation technology for the fiscal and tax law	130
4. Legislation strategies of fiscal and tax law for a harmonious society - summary of the experience in the legislation of enterprises income tax law of China	131
(1) absorption of foreign experience and international practice in public finance legislation	131
(2) the standardization of a democratic legislation in the fiscal and tax law	134
(3) the standardization of scientific legislation in the fiscal and tax law	135
(4) the establishment of the coordination mechanisms for the public finance legislation	137
5. The status of the basic tax law in the legal systems and its legislation experiment	139
(1) German basic tax law and its inspiration to China	139
(2) a review of the Japanese basic tax law	144
(3) a brief introduction of the Croatian basic tax law	150

Topic 4 system exploration and influence analysis of the reform in the enterprises income tax law

1. System exploration in the reform of enterprises income tax law	155
(1) background and necessity of the enterprise income tax law reform	155
(2) objective for the unification of the enterprise income tax laws	162
2. Influence analysis of the reform in the enterprises income tax law	167
(1) the overall evaluation of the “enterprise income tax law”	167
(2) system innovation in the “enterprise income tax law”	170

(3) comparison of the international pre-tax deduction rules and its inspiration on China legislation	179
(4) “uniform enterprise income tax law” and the development of the financial market	188

Topic 5 several issues in the tax law reform 195

1. Issues in the personal income tax law reform	195
(1) reform of payroll cost deduction standard in the personal income tax	195
(2) tax declaration and the protection of the taxpayer rights - interpretation of “method for self tax declaration in the personal income tax ”	205
2. Transition of value-added tax in global economic crisis	210
(1) the historical background of value-added tax transition	211
(2) the timing of the value-added tax transition	212
(3) the basic characteristics of the value-added tax transition	213
(4) the main impact of the value-added tax transition	214
3. Issues of fuel tax legislation	217
(1) the background of the legislation of fuel tax	217
(2) the rule-form selection of the fuel tax legislation	218
(3) the establishment of the coordination mechanism for the fuel tax legislation ...	219
(4) the objectives and principles of the fuel tax legislation	220
4. Issues of taxation on illegal income: a case study of school-selection fee	221
(1) the taxability for the school-selection fee	221
(2) the illegality of the school-selection fee and its taxability	222
5. Analysis of foreign countries tax policies for stimulating technology institutes ...	224
(1) the basic concept of foreign tax policy to promote the development of science and technology institutes	224
(2) analysis of foreign tax policy to promote the development of science and technology institute	225
(3) system design for the China tax policy to promote science and technology institute	229
6. Tax reform for media institutes	231
(1) analysis of the existing tax system on medical institutions	232
(2) tax burden of medical institutions and its reform	235
(3) the identification of the tax payer for the medical institutions	238

(4) tax system reconstruction for the medical institutions	241
--	-----

Topic 6 reflection and prospect of the tax collection and administration system 246

1. Evaluation of the implementation of tax collection and administration law and trend of its reform	246
(1) status quo of the tax collection and administration law legislation	246
(2) impact assessment of the implementation of the tax collection and administration law	248
(3) Other states and regions tax collection and administration law and its implications to China	255
(4) main problems in tax collection and administration law	268
(5) system loopholes in the tax collection and administration law	278
(6) feasibility analysis for perfection of the tax collection and administration law	280
(7) the overall goal of the reform of the tax collection and administration law	283
(8) important recommendations to improve the tax collection and administration law	285
2. Legal position of tax inspection and its system reform	295
(1) background and problems	295
(2) the practice and defects of china tax inspection system	298
(3) international comparison of the tax inspection system	301
(4) reform of the tax inspection system	302
3. Construction of inter control mechanism for tax law enforcement	305
(1) theoretical base for the inter control mechanism for tax law enforcement	305
(2) the basic functions of inter control mechanism for tax law enforcement	312
(3) significance of the inter control mechanism for tax law enforcement	314
4. Issues of good faith in tax collection and administration	317
(1) Influencing factors for the good-faith tax payment by the citizens	318
(2) international comparison of the good-faith tax payment	319
(3) realization of the good-faith tax payment	319

Postscript	322
-------------------------	------------