

YANJIUSHENG FAXUE XILIE JIAOCAI

研 究 生 法 学 系 列 教 材

□ 刘剑文 著

税法专题研究

SPECIAL
STUDIES
ON
TAXATION LAW

北京大学出版社

YANJIUSHENG FAXUE XILIE JIAOCAI

研究生法学系列教材

教育部人文社会科学规划“九五”项目

税法专题研究

回 刘剑文 著

北京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法专题研究/刘剑文著.—北京:北京大学出版社,2002.9
ISBN 7-301-05884-5

I.税… II.刘… III.税法—研究—中国 IV.D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2002)第072821号

书 名:税法专题研究

著作责任者:刘剑文 著

责任编辑:冯益娜

标准书号:ISBN 7-301-05884-5/D·0654

出版者:北京大学出版社

地 址:北京市海淀区中关村北京大学校内 100871

网 址:<http://cbs.pku.edu.cn>

电 话:邮购部 62752019 发行部 62754140 编辑部 62752027

电子信箱:zpup@pup.pku.edu.cn

排 版 者:兴盛达打字服务社 62549189

印 刷 者:北京大学印刷厂

发 行 者:北京大学出版社

经 销 者:新华书店

890毫米×1240毫米 A5开本 12.75印张 370千字

2002年9月第1版 2002年9月第1次印刷

定 价:20.00元

凡购买北京大学出版社图书,如有缺页、倒页、脱页等
质量问题,请在所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

税收法治——构建法治社会的突破口

(代前言)

日本著名税法学家金子宏教授认为：“税收法律主义在近代法治主义的确定上，起到了先导的和核心的作用。”^①

纵观近现代法治的发展和税法的变迁，税收领域的法治状况确实深刻地影响到整个社会的法治水平。近现代法治的最终确立是从各国制定宪法或宪法性文件开始的，这些宪法或宪法性文件无一例外地强调了税收、税收法治的重要性。《英国权利法案》申明“国王不经国会同意而任意征税，即为非法”。《美国宪法》第1条规定“一切征税议案应首先在众议院提出，但参议院得以处理其他议案的方式，表示赞同或提出修正案”。《法国宪法》第34条规定“征税必须以法律规定”。《日本国宪法》第84条规定“课征新税及变更现行的税收，必须依法律或依法律确定的条件”。《意大利宪法》第23条规定“不根据法律，不得规定任何个人税或财产税”。这些宪法或宪法性文件关于税收的规定，可以抽象为“税收法定主义”。通过确立“税收法定主义”这一宪法原则，科学地界定了纳税人和国家、征税机关之间的法律关系，在法律面前，纳税人依法纳税，征税机关依法征税，国家依法取得财政收入；而法律又是基于纳税人同意的。这样，“依法办事”这一法治的核心要求在税收领域逐渐确立起来并延伸至其他领域。考察西方法治发达国家的现状，我们也可以非常明显地感悟到这一点。

与“税收法定主义”相联系的是，西方许多著名的思想家、理论家在其著作中都不厌其烦地强调税收问题。英国著名的哲学家霍布斯

^① (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48页。

在《利维坦》中提到“主权者向人们征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷”^①。英国著名的思想家洛克在《政府论》中指出：“诚然，政府没有巨大的经费就不能维持，凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。但是这仍须得到他的同意，即由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意。因为如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课税赋而无需取得人民的那种同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的。”“未经人民自己或其代表的同意，决不应该对人民的财产征税。”^② 法国著名的思想家、法学家孟德斯鸠也说过：“如果行政者有决定国家征税的权力，而不是限于表示同意而已的话，自由就不存在了。因为这样行政权力就在立法最重要的关键上成为立法性质的权力了。”^③ 英国著名的经济学家亚当·斯密在其经济学名著《国富论》中专章对税收问题予以论述。

税收法治缘何在法治发展中扮演如此关键的角色？思想家、理论家们何以如此不断地强调税收问题？其深刻的原因都在于市场经济条件下税收存在的必要性。在市场经济条件下，私人产品通过市场交易的方式提供；但除私人产品以外，具有非竞争性和非排他性的公共产品由于其本身性质的特殊无法通过市场交易的方式来提供，而这些产品对整个社会而言却是须臾不可缺少的。由于国家（政府）扮演着履行公共职能的社会角色，使得其在为社会提供公共产品方面具有私人无法比拟的优越性。因此，市场经济条件下的公共产品基本上由国家（政府）提供，国家（政府）提供公共产品的经济来源就是主要由税收形成的财政。这样，税收如何征收和缴纳就成了一个非常重要的问题。事实上，经济学的研究表明，税收就是人们享受国家（政府）提供的公共产品而支出的价格费用。这种为自身消费而支付费用的现象，仍然遵循市场等价交换规律。税收的这种经济属性

① [英]霍布斯：《利维坦》，黎思复、黎廷弼译，商务印书馆1985年版，第269页。

② [英]洛克：《政府论》（下篇），叶启芳、瞿菊农译，商务印书馆1964年版，第88、89页。

③ [法]孟德斯鸠：《论法的精神》，张雁深译，商务印书馆1987年版，第156页。

反映到法律上,就是纳税人和国家(政府)之间在税收领域具有平等关系,纳税人纳税是为了享受国家(政府)提供的公共产品,而国家(政府)征税正是为了给纳税人提供公共产品,征税和纳税在法律之下达到协调状态。

经过几代人的不懈探索,法治终于被确定为我国的治国方略,法治社会的构建也成为我们每个人义不容辞的责任。近年来,法理学家、部门法学家们都从各自的学科角度出发为法治社会的构建提出了诸多方案和建议。值得我们深思的是,对于税收法治,特别是税收法治在整个法治社会构建中应起的作用,似乎被人们大大地忽视了。学者们往往把关注点放在“司法体制”、“市民社会”等宏大的问题上,而对税收领域的法治状况及其对整个社会法治的促进作用无暇顾及。我国税收领域存在的问题同样是不容忽视的:某些征税机关片面地以上级下达的税收指标作为其行为指南,对纳税人的相关权利不够重视,忘记了税收的本质就是为了服务纳税人;纳税人也没有意识到税收的重要性,尽管在现实生活中,享受着国家(政府)提供的各种公共产品,但是没有意识到或者不愿意承认这一点,纳税观念淡薄,偷税、骗税、甚至抗税的现象屡见不鲜。其实,笔者觉得,和西方法治发达国家法治发展的进程相类似,税收法治同样可以成为我国构建法治社会的关键环节,成为构建法治社会的突破口。我国实行的是社会主义市场经济体制,这种市场经济和西方社会实行的市场经济在很多方面具有类似性。在社会主义市场经济条件下,同样存在公共产品的提供问题;与计划经济体制不同的是,在社会主义市场经济条件下,国家不可能自己直接提供公共产品,而只能是通过征税形成财政收入,然后在此基础上为社会提供公共产品。这样,纳税人和国家(政府)、征税机关之间同样由于公共产品的提供和消费而形成仍然遵循市场等价交换法则的平等关系。这一平等关系通过法律予以确定。在法律之下,形成纳税人和国家(政府)、征税机关之间的良性互动机制,依法征税和依法纳税相配合,最终实现公共产品的提供和消费。在这一以平等为基调的税收法治状态下,纳税人的权利意识、守法意识将会增强;国家公务员的责任意识、服务意识也会得到强化。而这些,都是我们构建法治社会所严重缺乏的。笔者相信,

正确认识税收的本质,确立税收法定主义,在税收领域贯彻纳税人和国家(政府)、征税机关之间具有平等性的思想,必将能够推进我国的税收法治,进而税收法治必将会对整个社会的法治状况起到很好的促进作用;或许税收法治会成为构建法治社会的突破口!

目 录

专题一 二十年来中国税法研究的回顾与前瞻	(1)
一、问题的提出	(1)
二、税法学基本概念研究述评	(3)
三、税收法律关系研究述评	(13)
四、税法基本原则研究述评	(19)
五、国际税法理论研究述评	(32)
六、税法发展与完善研究述评	(43)
七、税法学研究的反思与前瞻	(47)
专题二 税收法律关系	(57)
一、税收法律关系新论	(57)
二、税收法律关系的平等性	(69)
专题三 税法基本原则	(80)
一、西方税法基本原则及其对我国的借鉴作用	(80)
二、当代中国税法基本原则	(87)
专题四 税收立法与税法体系	(96)
一、中国税收立法问题	(96)
二、《立法法》与税法的两个问题	(143)
三、税收基本法制定问题	(152)
四、中国分税制立法问题	(156)
专题五 纳税人权利与税法意识	(166)
一、纳税人权利	(166)
二、走出中国纳税人权利义务观的误区	(171)
专题六 所得税收法律制度	(174)
一、中国所得税立法的现状与走向	(174)
二、应税所得的法律问题	(179)
三、所得税法中特殊费用扣除的国际比较	(190)

四、中国《个人所得税法》的国际接轨	(198)
五、中国农业税制现状与完善	(205)
专题七 税收征管法律制度	(213)
一、《税收征管法》中的几个重要问题	(213)
二、新《税收征管法》在中国税法学上的意义	(222)
三、中国税收管辖制度的完善	(231)
专题八 税收保全法律制度	(242)
一、中国税法对国外税收优先权制度的借鉴	(242)
二、税收代位权	(245)
三、税收撤销权	(256)
专题九 税费改革的法律问题	(263)
一、中国税费改革的法律分析	(263)
二、乱收费:根源在体制	(267)
专题十 WTO 与税法	(273)
一、WTO 体制下中国税法发展的基本趋势	(273)
二、加入 WTO 对中国税法的影响	(295)
三、加入 WTO 与完善中国涉外税法的理论分析	(304)
四、国民待遇与外资税收优惠政策之改革	(315)
五、WTO 与中国外资税收优惠法律制度之改革	(325)
六、WTO 体制下中国高新技术产业发展的 税法对策	(338)
专题十一 国际税法	(368)
一、国际税法特征探析	(368)
二、国际税法的两项基本原则	(374)
三、国际税法上居民的比较	(377)
四、国际双重征税问题	(384)
后 记	(399)

专题一

二十年来中国税法学研究的回顾与前瞻

一、问题的提出

税法在现行法律体系中是一个特殊的领域,它不是按传统的调整对象的标准而划分出的单独部门法,而是一个综合领域。其中,既有涉及国家根本关系的宪法性法律规范,又有深深浸透宏观调控精神的经济法内容,更包含着大量的规范管理关系的行政法则。除此之外,税款的保护措施还必须借鉴民法的具体制度,税收犯罪方面的定罪量刑也具有很强的专业性。因此,将税法作为一门单独的学科加以研究不仅完全必要,而且具有非常重要的理论和实践意义。当宪法学热衷于研究国家根本政治经济制度而无暇顾及税收行为的合宪性时,当经济法学致力于宏观调控的政策选择而不能深入税法的制度设计时,当行政法学也只注意最一般的行政行为、行政程序、行政救济原理而难以触及税法的特质时,将所有与税收相关的法律规范集合起来进行研究,使之形成一门独立的法学学科显得尤其重要。这样可以博采众家之专长,充分借鉴相关部门法已有的研究成果和研究方法,使税法的体系和内容更加完整和丰富。

然而,当前我国税法学研究的现状是,主攻方向不明确,研究力量分散,研究方法单一,学术底蕴不足,理论深度尤显欠缺。经济学家只重视税收制度中对效率有重大影响的内容,法学家们也只满足于对现存规则就事论事的注释,税法在法学体系中基本上属于被人遗忘的角落。随着社会主义法治进程的深入,依法治税越来越成为人们日益关心的现实问题。人们不仅关心税收行为的经济效果,更关心如何通过周密细致的法律措施保证自己的合法权益不受侵害。税法的功能不仅在于保障政府正当行使职权,同时也在于以法律的

形式对相关主体的行为进行约束和监督,使其在既定的框架中运转,不至于侵犯人民的权利和利益。恰恰在后一点上,我国税法学的研究相当薄弱。如税收法定原则的贯彻落实,税收征管程序的优化设计,纳税人权利的保护等,都是我国税法学研究 and 税收立法亟待加强的地方。

总体来说,中国税法学目前仍然在较低水平上徘徊。由于中国税法立法数量多,涉及面广,其中法律规范的内容还有一些与众不同的特性,所以人们勉强还能接受税法作为一个相对独立的法律部门而存在,不管在位阶上它是属于财政法、经济法抑或行政法。然而,就现状而言,中国税法学能否成为一门独立的研究学科却的确令人担忧。作为一门独立的研究学科,首先,应该具有独立的研究对象;其次,应该形成比较完整的学科理论体系;再次,还应该产生一批高质量的研究成果;最后,该学科应该具有丰富的、可待挖掘的理论资源和广阔的发展前景。对照这些要求,我们惭愧地发现,中国的税法学研究的确刚刚起步,用“幼稚”一词进行描述并不嫌过分。

由于历史的原因,中国的法学研究自 20 世纪 30—40 年代起步后,遭受了 50—60 年代的挫折,在 70 年代末期以后才进入复兴和发展时期。^① 相比而言,税法学的研究更是晚了将近十年,从 20 世纪 80 年代中期才开始产生和发展,至今不到二十个春秋。^② 虽然起步较晚的确是税法学研究滞后于现实发展需要的原因之一,但是它不足以解释全部现象。因历史原因耽误的法学学科并非仅此一家,刑法学、民法学等传统学科同样难逃厄运,可它们如今却得到了欣欣向荣的发展。二十年来法学研究领域最引人注目的是行政法学的崛起,行政法学的起步也较晚,而今却硕果累累,傲然屹立于法学之林。除此之外,还有环境法学等新兴学科的兴起和发展也都说明了特定历史事件的冲击并不是税法学研究落后于时代、落后于

^① 参见张少瑜:《二十世纪中国法学的回顾与前瞻学术研讨会综述》,《法学研究》1997 年第 5 期。

^② 倘仅从时间上看,我国第一本专门的税法著作应为 1985 年由时事出版社出版、刘隆亨编著的《国际税法》,但一般认为,1986 年由北京大学出版社出版、刘隆亨所著《中国税法概论》一书标志着我国税法学的形成。

其他学科的最主要原因。

与中国税法学缺乏理论建树相比,由于税法涉及的领域十分宽广,特别是各个税种法名目繁多、变动频繁,税法的研究呈现表面的繁荣与兴旺。这突出表现为省级以下经济类、尤其是财税类刊物发表了大量有关税收制度的文章,其篇幅从两三千字至五六千字不等。我们丝毫不否认其中一些见解精辟、切中时弊,但是如果从法学的视角加以衡量,不难发现,这些著述大都就事论事、不及其余,缺乏系统深入的税法理论支持。即使有些人有心借鉴国外的先进观念和制度,也由于本身对外国税法涉猎不深而只好浮光掠影,难以让人信服。正因为如此,本文对中国税法学研究的述评主要选择在税法理论和制度方面有较高学术价值和实践意义的观点和论述,同时为了使行文的线索简单清晰,确定了几个方面的主题。通过对二十年来税法研究的梳理,我们希望从税法学自身的理论缺陷出发,寻找中国税法学落后的根源与症结,并以此为基点,勾勒出中国税法学的理论基础和体系框架,与学界同仁共商税法学未来发展大计。

二、税法学基本概念研究述评

(一) 关于税收的概念

税收的概念是西方财政税收学界开创理论体系的奠基石,因此学者们很早就对之进行研究,并形成了各种不同的表述方式和思想内容,其中既体现出对课税理论依据的思考,又大体划定税收的活动范围,以及与其他财政收入形式的区别,因此它构成了各个学派研究税收的起点。

正如西方对税收概念众说纷纭一样,我国经济学界对此认识也不尽一致。受马克思主义国家学说的影响,税收一般被理解为国家出现之后的产物,对不具有国家资格的公共团体是否具备课税资格缄默不言。此外,还特别强调国家课税时的身份特征和所凭借的权力属性,将国家取得财政收入的权力界定为一种凌驾于私有财产所有权之上的、不同于国家财产所有权的政治权力,并不以国家付出相

应的代价为条件,故而税收被理解为一种强制性的义务。不接受西方国家流行的“公需说”、“交换说”或“经济调节说”等观点。^①只是在表述方式上,不同的学者有不同的侧重点。

税收经济学深入系统的研究成果深深影响着中国尚显稚嫩的税法学,这可以从目前国内发行面较广的税法教材中得到印证。如有的学者认为:“税收,是指国家为了实现其职能的需要,按照法律规定,以国家政权体现者身份,强制地向纳税人征收货币或实物所形成的特定分配关系。”^②有的学者认为:“税收是国家为实现其公共职能而凭借其政治权力,依法强制、无偿地取得财政收入的一种活动或手段。”^③还有的学者认为:“税收是为了满足一般的社会共同需要,凭借政治权力,按照国家法律规定的标准,强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。在这种分配关系中,其权利主体是国家,客体是人民创造的国民收入和积累的社会财富,分配的目的是为了满足不同的一般的社会共同需要。”^④不难看出,上述几种提法都未能超越经济学关于税收的界定,第一种是站在国家分配论的角度,第二种是站在公共财政论的角度,第三种则是站在社会共同需要论的角度。^⑤不同的是,为了体现法学的视角,都在其表述中强调“依法”或“按照法律的规定”行事。

如前所述,财税经济学界已对税收概念有着深入的研究,税法学在一定范围内对其加以借鉴本来无可非议,但是由于税法学与税收学分属两个不同的学科,即使是观察同一个社会现象,它们也应该有不同的视角。如税收学可以更多地关心作为财政收入的税收资金的运动过程,特别是可以利用其研究领域广阔的特点包容有关课税依

① 西方国家关于课税依据的理论主要有“公需说”、“交换说”、“保险说”、“义务说”、“经济调节说”等。参见刘剑文主编、熊伟副主编:《财政税收法》,法律出版社2000年版,第243—245页。

② 刘剑文主编:《财政税收法》,法律出版社1997年版,第141页。

③ 张守文:《税法原理》,北京大学出版社1999年版,第10页。

④ 严振生编著:《税法》,北京大学出版社1999年版,第1页。

⑤ 关于这三种不同的税收观及其相互关系,参见刘剑文主编、熊伟副主编:《财政税收法》,法律出版社2000年版,第1—28页。

据的表述;而税法则应该更多地着眼于税收主体之间权利义务关系的定位,从宪法学国家权力来源的角度设计出纳税人主权的实现过程,以体现对征税权的制衡和对纳税人权利的保护。如果将二者完全混同,就等于取消了税收学与税法学的学科界限,而在目前的情形下,也就等于取消了税法学的存在价值。

正是因为当前税法学界对这一问题缺乏足够的重视,导致对税收概念的提炼普遍缺乏法学的韵味,以下表述才会引起我们特别的注意:“……我们在‘人民主权国家’思想总的指导下,以社会契约论中的合理因素为参考,借鉴交换说和公共需要论的观点,将税收概念定义为:税收是人民依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入,从而使国家得以具备满足人民对公共服务需要的能力的一种活动。”^① 另一种思想和风格相近的表述是:“在权利与义务相统一的现代法制精神下,公民依法承担纳税义务是以享受宪法规定的各项权利为前提的,因此从税收或纳税义务的角度构造现行宪法预定的税的概念,无论其理论上有多么精辟,它都是片面的,它都是无法体现税的法律上尤其是宪法上的完整性、实质性含义的。完整的法律上的税的概念应是税的纳付与使用的统一,即它是从纳税者的权利与义务相统一的角度构造的概念。”因此,“法律上的税的概念是指,作为法律上的权利与义务主体的纳税者(公民),以自己的履行纳税义务作为其享有宪法规定的各项权利为前提,并在此范围内,依照遵从宪法制定的税法为依据,承担的物质性给付义务”^②。尽管该定义明显地可以反映出其深受日本“北野税法学派”的影响^③,但对国外先进观念的积极学习和借鉴无疑是提升中国税法研究的必经阶段,因此,我们认为它对拓宽法学意义上税收概念的视野,构筑科学合理、体现现代民主精神的税法体系是具有积极作用的。

① 参见本书专题四关于中国税收立法问题的内容。

② 陈刚:《税的法律思考与纳税者基本权利的保障》,《现代法学》1995年第5期。

③ 参见〔日〕小山广和:《宪法论、法社会学意义上的税法学的诞生——“北野税法”在战后日本税法中的地位》,载〔日〕北野弘久:《税法学原论》(第4版),陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第365—380页。

(二) 关于税权的概念

“税权”一词是近些年来税收学界和税法学界使用频率颇高的一个语词。在第七届全国人大第四次会议通过的《国民经济和社会发展十年规划和第八个五年计划纲要》中,“统一税政、集中税权、公平税负”的原则被提出来用以指导新一轮的税制改革,“税权”一词初次在立法文件中出现。1993年《工商税制改革实施方案》又提到了“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的原则,其中“分权”一词也被有的学者理解为“税权”的分散。^①由于缺乏对税权的权威解释和论述,因此税法学者和税收学者往往按照各自的理解来使用它,其内容差异颇大。

有的学者认为,税权是由国家主权派生出的,国家对税拥有的取得权(课税权)和使用权(支出权),简言之,是国家所享有的课征和使用税的权力。税权的性质由国家的性质决定,故我国税法上的税权就是人民民主专政的社会主义国家对税的课征和使用享有的权力,人民代表大会以制定法律的形式代表人民行使税权,包括通过预算。^②

有的学者将税权概括为以下几层含义:“(1)税权属于法律概念,税法是公法,税权属于公权;(2)税权是法律上明确规定的权利或权力;(3)税权的实现凭借或依靠国家的政治权力;(4)税权是权利与权力的合一或统一;(5)税权通常是指法律上的权利,与法律上的义务对称;(6)与税权相关联的概念主要有:所有权、财产权、债权、请求权等。综上,对税权的概念,可以做如下表述:税权是国家为实现其职能,取得财政收入,在税收立法、税款征收、税务管理方面的权力或权利,是取得财产所有权之权。”^③

还有的学者则更全面系统地阐述税权的含义及其在各个领域内

① 参见赵长庆:《论税权》,《政法论坛》1998年第1期。

② 参见陈刚:《税的法律思考与纳税人基本权利的保障》,《现代法学》1995年第5期。

③ 赵长庆:《论税权》,《政法论坛》1998年第1期。

的现状和变革要求。^① 该学者认为,从法律的维度上看,税权在不同的层面、不同参照系中的坐标是不尽相同的。这些层面包括国际层面和国内层面、国家层面与国民层面、立法层面与执法层面。同时,在不同的层面中尚有不同的参照系,因此,税权的谱系更加显得丰富多彩。在国际法上,税权就是税收管辖权,它被公认为国家主权的重要组成部分。在国内法上,税权可以从广义和狭义两个角度理解。广义税权的主体众多,因此不同的税权,其客体和内容又各不相同。在国家和国民的层面,国家的税权包括税收权力与税收权利,前者是国家的征税权,后者是国家的税权债权。而站在民主国家的立场上,国家的权力来自于人民,国家的税权无非也是代表人民来行使的,这里的“人民”是指国民的整体。至于单个的国民虽然也享有税权,但只是在具体的税收征纳过程中所享有的权利。在具体的税收征纳过程中,享有税权的征税主体包括税务机关、海关等税收稽征部门,税权的内容包括税收征管权和税收入库权,而纳税主体则享有税收减免权、退税请求权等税权。如果从立法与执法的法律运作流程来分析,税收立法机关的税权是税收立法权,而税收执法机关的税权就是指征税主体的各项权利。狭义的税权则把主体限制在国家或政府,其具体内容包括税收立法权、税收征管权和税收收益权(或称税收入库权)。

相比而言,上述三种主张都将以国家为主体的税收立法权、税收征管权作为税权的主要内容,不同之处在于第一种站在宪法上权利义务相统一的高度,认为税权不仅是国家进行税收立法、征收税款的权利,也是作为立法机关,代表人民意志的人民代表大会通过预算等形式支出税收的权利,税收收入和税收支出都统一在以人民主权为中心的税权之中;第二种直接强调税权以取得财政收入为目的;第三种则在此基础上将税权扩展到更为广阔的范围,使得国际税收管辖权、纳税人的权利也得以纳入税权的体系中。然而,我们认为,权利,不管是单独的一项或是集合的一群,都应该有其确定的内涵和外延,其主体、标的和内容必须统一或至少是同质,这样我们才能将之视为

^① 参见张守文:《税权的定位与分配》,《法商研究》2000年第1期。

一个整体,在与其他类型权利的比较中承认其存在的必要性与合理性。而目前人们所理解和界定的税权都完全不具备这些条件,难以在法律权利体系中,为其找寻到准确的位置。

其实在税法学中,人们对各种税收权利的界定已经形成了比较定型的模式,每一种权利都由于其主体不同,内容不同,所处领域和阶段不同,从而具有不同的特质。或者说,税权可以从不同的层次进行总结,宪法意义上的税权与税收征管法上的税权是具有不同的理论含义的。当然,如果我们有能力通过抽象思维为税收管辖权、立法权、执法权、监督权以及纳税人的各种权利创设一个上位概念,使之能统摄其下的各项权利,并且使得税法的权利体系更具有逻辑性和系统性,这当然是税法和税法学的一件幸事,但是从目前的研究水平来看,至少“税权”一词暂时无法当此重任。^①

(三) 关于税收要素的概念

总的来说,我国对税收要素的研究难以令人满意。长时间以来,学者们仅停留在经济学的视野中对其逐个加以介绍,未从法理上对其进行深入的研究和论证,使得要素划分的标准极不统一,内容相当混乱。多数论著一般只看重每个要素的具体含义,而没有认识到它们之间的内在结构,更未从法律运行机制的角度对要素予以归整。

目前,我国学者对税收要素的提法十分不统一,有据可考的如“税法要素”,“税收要素”、“税收制度的要素”、“税收制度构成要素”等。而对要素的含义,有的学者将其表述为“税法制度的基本结构”^②,有的学者则表述为“税法的基本内容”^③。

至于税收要素究竟包括哪些内容,学者们的意见更是众说纷纭。有的只包括三要素,即课税对象、税率及纳税人;有的包括四要素,即课税主体、负税主体、税收客体及税收比率;有的归纳为六要素,即纳

^① 关于税权概念的详细评说,参见刘剑文主编、熊伟副主编:《财政税收法》,法律出版社2000年版,第304—310页。

^② 刘隆亨:《中国税法概论》(第3版),北京大学出版社1995年版,第57页。

^③ 严振生编著:《税法理论与实务》,中国政法大学出版社1994年版,第35页。