

孙健波◎著

税法解释研究

以利益平衡为中心

SHUIFA JIESHI YANJIU
Yi Liyi Pingheng Wei Zhongxin

S

SHUIFA JIESHI YANJIU



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

孙健波◎著

D922.220.5

5

2007

税法解释研究

以利益平衡为中心

S

HUIFA JIESHI YANJIU



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法解释研究:以利益平衡为中心/孙健波著. —北京:
法律出版社, 2007. 1

ISBN 978 - 7 - 5036 - 6971 - 2

I. 税… II. 孙… III. 税法—法律解释—研究—中国
IV. D922. 220. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 002459 号

©法律出版社·中国

责任编辑/周丽君

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社

编辑统筹/综合出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京中科印刷有限公司

责任印制/张宇东

开本/A5

印张/10 字数/268 千

版本/2007 年 1 月第 1 版

印次/2007 年 1 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 - 63939796

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

苏州公司/0512 - 65193110

书号:ISBN 978 - 7 - 5036 - 6971 - 2

定价:22.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

序 言

众所周知,税收问题涉及经济、社会、政治、法律等方方面面,在市场经济条件下,税收关系在国家与国民关系中占有重要的地位,并与宪政直接相关。在税收关系中,国家与公民之间的利益平衡,尤为税收法制建设方面的重要问题。

税收法制建设方面,在税收法定原则已成为普遍共识的情况下,税法的适用日显重要。而税法的适用则离不开税法的解释,因为只有凭借税法解释才能赋予“字面上的税法”以现实的“生命力”。因此,在现代法治国家,税法解释问题备受关注,并日渐发展成为财税法学的一个分支——税法解释学。在德国、日本和我国台湾地区,税法学者对税法解释问题已经有了大量研究,法院也在税法解释方面作出了很多努力,并多以宪法解释为主。但在我国内地,相关研究还比较滞后,与全面构建税法解释理论体系的要求尚有较大距离。因此,加强税法解释研究,借鉴相关国家和地区的理论与实践经验,创建本土化的税法解释理论,具有重要的理论价值

和现实意义。

税法解释学是一门新兴的交叉学科,需要以发展的眼光和多学科的视角来审视。由于税法关注于私法调整之结果,其本身又具有经济性、复杂性和技术性的特点,使得税法解释不同于传统的民法解释、行政法解释和刑法解释。税法解释学是哲学解释学、法律解释学与经济法学、财税法学相交汇的领域,它与宪法解释学、民法解释学、行政法解释学、刑法解释学、司法解释学等当前学者广泛关注的学科的联系甚为密切。

本书借鉴了哲学解释学、法社会学、经济学等学科的理论成果,并综合运用利益衡量方法、归纳演绎方法、比较方法、实证方法、经济分析方法,在国内首次系统地从事认识论、方法论和制度论的角度来研究税法解释问题。虽然本书论述的内容较为广泛,但都是紧紧围绕着“税法解释研究应以利益平衡为中心”这一核心命题展开的。

2002年,健波考入北京大学法学院攻读博士学位,他潜心于学术,发表了一系列研究成果。2005年,健波毕业后到国家财税主管部门工作,并继续从事财税理论方向的博士后研究。在本书付梓之际,适逢健波的博士论文被北京大学法学院选送参加全国优秀博士学位论文评选。作为导师,我深感欣慰,于是,便遵循只给自己学生作序的先例,对本书做了一些未必全面的介绍。

本书虽然为财税法学的研究提供了新的视角,并拓展了研究空间,但其中某些问题的研究尚需进一步深化。诚望对解释学、法律解释学、经济法学或具体的财税法学等学科感兴趣的同仁共同努力,把税法解释学的研究不断推向深入。

张守文

2006年12月18日

于北大法学院科研楼

目 录

导论 /1

一、选题意义 /1

二、研究现状 /6

三、创新之处 /8

四、研究方法 /11

五、基本思路与本书结构 /12

第一章 税法解释研究的理论基石 /15

一、利益平衡对税法解释的影响 /16

(一) 利益平衡与法律解释 /16

(二) 以利益平衡为中心的税法解释 /22

(三) 税法解释中利益平衡的范围——应予衡量原则探讨 /27

二、哲学解释学与法律解释学 /31

(一) 哲学解释学及其当代发展 /31

(二) 法律解释学及哲学解释学对其的作用和局限 /38

三、利益法学与法社会学 /41

(一) 哲学视野中的利益问题 /41

(二) 利益法学的兴起 /44

(三) 庞德的社会学法学及其利益学说 /47

四、税法解释研究理论基石的拓展 /50

(一) 复杂性科学与跨学科研究 /50

(二) 知识问题与有限理性——新制度经济学视角 /53

(三) 税法解释的客观性与合理性——一种实用主义的进路 /57

第二章 税法解释认识论 /62

一、税法解释的基本原理 /63

(一) 税法解释的概念及其实质 /63

(二) 税法解释与解释税法 /67

(三) 税法解释与当事人行为解释 /69

(四) 税法解释的价值及税法解释学在税法中的地位 /72

(五) 税法解释的目标 /75

二、税法解释原则中的利益平衡 /78

(一) 税法理念与税法解释 /78

(二) 税法的基本原则 /81

(三) 税法解释的具体原则 /85

(四) 利益平衡在税法解释原则上的运用 /90

三、税法解释在部门法视野下的利益平衡 /100

(一) 税法与相关部门法的关系及税法的特征 /100

(二) 从税法与相关部门法的关系看税法解释 /108

(三) 税法解释中利益平衡的特点 /113

(四) 利益平衡与实质课税原则 /116

四、税法解释中利益平衡的实证研究——以税收优先权为例 /120

(一) 税收优先权的设立理由 /121

(二) 优先权制度的法理分析 /122

- (三) 税收优先权制度与利益平衡 /125
- (四) 以利益平衡为中心解释《税收征管法》第45条 /129

第三章 税法解释方法论 /133

一、税法解释对象与税法的法源 /134

- (一) 税法解释对象及其所体现的利益平衡 /134
- (二) 税法的法源理论及其所体现的利益平衡 /141
- (三) 我国的税法法源及其所体现的利益失衡问题 /146

二、税法解释方法 /156

- (一) 税法解释“方法”的用语辨析 /156
- (二) 税法解释的基本方法及其利益表达 /159
- (三) 各种解释方法之间的关系及其体现的利益平衡 /176

三、税法漏洞补充 /180

- (一) 税法漏洞补充的意义及其利益平衡功能 /180
- (二) 税法漏洞的涵义与认定 /183
- (三) 税法漏洞补充的方法及其利益表达 /185
- (四) 税法漏洞补充的容许性 /189
- (五) 税法漏洞补充的范围 /199
- (六) 税法漏洞补充的限制 /201

四、关于税法解释中利益平衡的解释 /204

- (一) 税法解释方法论中的利益衡量论方法 /204
- (二) 本书所指称的“广义的”利益平衡 /207
- (三) 利益平衡的主体——税法解释共同体 /214

第四章 税法解释制度论 /221

一、我国税法解释制度的定位——以利益平衡为中心 /222

- (一) 我国税法解释制度的总体现状 /222
- (二) 我国税法解释制度的利益取向 /225
- (三) 税法解释制度利益平衡的总体构想 /233

二、税法立法解释 /239

(一) 我国税法立法解释的现状 /239

(二) 关于我国税法立法解释的四个法理问题 /244

三、税法行政解释 /247

(一) 税法行政解释的规范依据 /247

(二) 地方机构的税法解释 /249

(三) 我国税法行政解释的现状 /251

(四) 税法行政解释处于垄断地位的成因 /253

(五) 我国税法行政解释的完善 /255

四、税法司法解释——兼论我国税务法庭的设立 /260

(一) 我国税法司法解释的现行法依据 /260

(二) 税法抽象司法解释与适用解释 /260

(三) 税法司法解释的比较研究 /264

(四) 对我国税法司法解释制度的现实思考 /270

(五) 关于我国税务法庭的设立 /273

结论 /287

参考文献 /291

后记 /305

导 论

一、选题意义

(一) 本书在国内首次系统地从认识论、方法论和制度论方面研究税法解释问题,具有重大的理论意义

法之适用离不开解释,约瑟夫·埃塞尔即认为,“每个法律适用都已经是诠释,因为即使认定文字字义本身如此明确,以致根本无须为诠释,这项确认本身也以解释为基础”。^①现代国家已逐渐从过去的“夜警国家”转向“租税国家”、“给付国家”。在法学领域,随着近、现代税法学逐一脱离行政法学、民法学的藩篱,日渐发达并形成自己的内在体系后,税法解释问题也逐渐呈现于学界及实务界面前,使我们无法回避,必须应对。由于作为公法的税法系关注于私法调整之结果,其本身又具有经济性、复杂性和技术性的特点,使得税法解释不同于

① [德]卡尔·拉伦兹:《法学方法论》,陈爱娥译,台湾五南图书出版公司1996年版,第111页。

传统的民法解释、行政法解释和刑法解释,形成既与各部门法解释相交叉,又有自己独有内涵的特质。对税法解释的研究,一方面有助于税法学的研究,深入理解税法解释与税法基本原则的关系,厘清税法与民法、行政法、刑法的异同,理顺税法与宪法的关系;另一方面,可以为法律解释学从部门法角度提供全新的样本,拓宽法律解释学在现代法学研究中的领域,凸显法律解释学的发展趋势。可以说,对税法解释的研究具有重大的理论价值。

在大陆法系税法发达的国家和地区,如德国、日本和我国台湾地区,十分重视对税法解释的研究,这些国家和地区受理税务争讼案件的法院及相应的有权解释机构就税法作出了大量的解释,并将税法解释置于宪法解释的高度,如在我国台湾地区,由“司法院”大法官会议就“税法”作出的解释占据其“宪法”解释的大部分。台湾地区法学界目前研究热点也在税法解释领域,一般共识都认为由于“税法”词义的多义性以及社会生活的变动性应当对“税法”条文进行解释,但对关于税法解释与民法解释的关系问题、“固有概念”与“借用概念”的解释问题和税法解释可否进行漏洞补充、类推适用、目的性限缩或目的性扩张等却争议颇大,众说纷纭。^①

而在我国内地鲜见有学者就税法解释做专门的研究,只是近几年才有少数税法学者逐渐予以关注,并在税法学教材或专著中独辟专章加以论述,或者在税法学文章中自觉或不自觉地采用了一些法律解释学的理论。无疑,目前的这些研究成果与税法解释学精深内涵的要求相去甚远。因而本书对税法解释学、税法学、法律解释学等都有着重大的理论意义。

(二) 本书将有助于解决我国税法解释制度及实务操作中存在的问题,具有现实意义

我国现行宪法与税收有关的规定只有第 56 条:“中华人民共和国公

^① 颜庆章:《租税法》,台湾月旦出版社有限公司 1995 年版,第 45~52 页;台湾中正大学税法专家黄俊杰教授在北京大学讲座时也专门提到这个问题。

民有依照法律纳税的义务。”应当说,这条对于税收这种带有根本性意义的制度规定是相当抽象和粗糙的,并且明显偏重于对公民纳税义务的强调,这难以维护税法的制度利益,使税法的法安定性难觅“根基”,进而可能影响到纳税人个人利益、群体利益以及公共利益的实现。税法解释在宪法上失了解释的法律文本载体,而且现实中的我国宪法的司法化程度又相当缓慢,所以我国的税法法源在宪法层面上具有利益失衡的“先天”缺陷。由于税收法定主义是税法至关重要的基本原则,因而法律应是税法最主要的渊源。事实上,许多国家都非常注重税收法律的制定,从而使法律在实际上真正成为了税法最主要的渊源。只是在我国,目前全国人民代表大会及其常务委员会制定的属于法律形式的税法只有《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》以及《中华人民共和国农业税条例》,^①这距离税收法定主义的要求可谓相去甚远。这种情况如同在宪法层面的利益失衡一样,也使得我国税法的制度利益难以得到充分的表达,结果必然造成在税法解释领域的利益失衡问题更加突出。

在我国,税收立法的缺失与现实经济社会生活中有待税法调整的社会关系的复杂多样性为税法行政解释提供了充足的空间和几乎不加任何制约的权力,使税法行政解释实际上起到了“准立法”的作用,并且常以政策作为依据。这与近、现代国家“无代表则无税”以及“税收法定主义”等税法基本原则严重背离。虽然我们不得不承认此现象有其制度背景与现实需要,但是其与法治理念的不相容使税法学界必须给予更多的关注。同时,对我国税法解释体制存在的严重缺陷也不容忽视。无论在大陆法系还是英美法系国家,主要由法官在具体个案中对税法进行解释,这与西方国家三权分立以及权力制衡的民主宪政理念相适应。国会

^① 《中华人民共和国农业税条例》虽然名为“条例”,却是1958年6月3日由全国人民代表大会常务委员会第96次会议通过,并在全国范围内施行,因而具有法律的位阶。

只行使立法权,负责制定法律;而解释法律的职责理应由法官享有。而在我国,法律解释与具体案件的裁判者普遍脱离,它被单列为一种权力,一种通过解释形成具有普遍法律效力的一般解释性规定的权力。这就形成了税法立法解释、税法行政解释和税法司法解释并存的“分工配合”局面,而且这些法定解释一般都以抽象的解释性文件形式发生效力。这就混淆了各国家机关的职能,使得税法的解释适用十分混乱。税收立法解释实际上并未实现,税法行政解释越俎代庖,成为“实际上的税法”;在其他部门法领域的司法解释通常也是起到“准立法”的作用。但是在税法领域,由于立法、执法、司法体制、认知能力等原因,最高人民法院只是出台了几个有关税收犯罪的司法解释,因而“司法权取代立法权”的现象并不突出。但是由于税法解释体制的缺陷,使得对税法行政解释无法进行合理的制约,因而更加使税法行政解释不受审查地自由发展。由于税法属于侵害性规范,是对人民财产权强制无偿的剥夺,因而现代国家都以“税收法定主义”对其进行控制,但是我国税法行政解释却恰恰与此不符。因而重新设计税法解释体制,在宪政的层面上通过对权力配置的优化来综合平衡各种税法上的利益,是摆在法学界面前的一个重要课题。

除了税法解释体制的问题外,税法解释在操作上的其他问题也是本书研究的重点。“法律的现代化系于法学方法的认识、接受与应用,不然,小则免不了各说各话,不能客观严谨地论断是非,大则免不了强词夺理,根据主观利益颠倒是非。”^①由于目前税法有权解释机关人员的税法素养尚有较大欠缺,法学方法论知识准备不足,税法解释大多停留在对已有法规范的简单重述水平。众多的解释凭借经验、财税学知识作出,因而免不了会出现解释偏离立法目的、违背税法解释理念,或与上位法相悖,或越权解释,或自相矛盾,或前后不一致等错误解释的情况。因而吸收借鉴相关学科先进理论成果,形成税法解释理论体系,确立税法解释方法与标准无疑具有十分重大的现实意义。同时为了保障各税法利

① 黄茂荣:《法学方法与现代民法》,中国政法大学出版社2001年版,序言部分。

益的平衡有必要建立“税法解释共同体”。关于专门的税务法庭的设立问题,也将是本书论述的一个重要内容。

(三) 借鉴哲学解释学、法社会学、利益学、经济学、税法学等学科的发展成果,给税法解释研究注入崭新的理念

在吸收借鉴国外主要是德国、日本等国以及我国台湾地区的税法学和国内经济法学的理论研究成果的基础上,国内税法学界通过大量细致、艰巨的工作取得了卓有成效的研究成果。税法学已逐渐脱离了以往“税收学”的藩篱,而转为“法学范式”。学界对税法理念、税法原则、税收法律关系以及其他税法范畴都进行了较深入的研究论证。与此相适应,税法解释的研究在整个税法学研究的智识基础上,也必须适时转换理念,进行检讨与定位,以适应税法学科的全面发

展。作为“当代思想的十字路口”的哲学解释学的成果,无论从本体论、认识论,还是方法论方面都对包括税法解释学在内的法律解释学的发展提供了崭新的理论支持。税法解释学在这场变革中将有质的飞跃。哲学解释学强调“理解”的历史性和语言性、创造性和开放性,强调法与人的创造因素的结合,提出了“解释学循环”、“视界融合”和“前见”等解释学范畴。大陆法系对“概念法学”的批判,“自由法学”、“利益法学”、“价值法学”,以及英美法系“存在主义法学”、“现实主义法学”的产生与发展,无不与哲学解释学有着一定的内在关联。所以,税法解释学也应当吸取借鉴哲学解释学的成果,这是毫无疑问的。

进入 20 世纪以来,社会法学取得了斐然的成果。^①正如马克思所说:“法律应该以社会为基础。法律应该是社会共同的、由一定物质生产方式所产生的利益和需要的表现……”^②同时他还指出,“利益就其本性来说是盲目的、无节制的、片面的,一句话,它具有无视法律的天生本能”。^③因此,对于利益冲突,法律无法选择确认每一主体的每一项利

① 沈宗灵:《现代西方法理学》,北京大学出版社 1992 年版,第 295 页。

② 《马克思恩格斯全集》(第 6 卷),人民出版社 1961 年版,第 292 页。

③ 《马克思恩格斯全集》(第 1 卷),人民出版社 1995 年版,第 288、289 页。

益,便必须对各种利益冲突加以平衡,从而不至于使人类社会在无谓的利益纷争中毁灭,失去继续发展的可能。20世纪以来西方的“法律的社会化”倾向其实就是法律对个人利益与社会利益的一种平衡。德国法学家赫克在对概念法学批判的同时接受了耶林的思想,形成了独立的利益法学学派。该学派提出,法起源于对立利益的斗争,法主要规范利益冲突,法的最高任务是平衡利益,包括私人利益和公共利益、物质利益和精神利益等。^①著名的社会法学家庞德将利益分为个人利益、公共利益和社会利益,社会利益学说是他对法律哲学的“最重要的贡献”。相应的,与以上法理学研究成果相吻合,税法在现代除了实现国家的财政功能外,也要兼顾纳税人的合法权益,还要实现宏观调控和社会政策的职能,这使得税法所要实现的利益由单一走向多元,税法利益因而具有综合性、相对性、动态性的特点,利益平衡也更为复杂,对税法解释也提出了更高的要求。其实,在税法解释中利益平衡无时不在,只是随着法规范对利益关系的确定程度的不同而有强弱之分。同时,应当注意到,由于法律制度和文化背景等方面的差异,不同国家的利益平衡方法和标准各不相同。^②如何根据我国具体情况将利益平衡客观化,这需要从制度、人员、理念、方法等多方面入手,这正是本书的目的所在。

二、研究现状

我国内地对税法解释的研究相对滞后和薄弱,至今还未有专著出版。只是近几年一些税法学者才开始对税法解释问题逐渐予以关注,并

① 张文显:《二十世纪西方法哲学思潮研究》,法律出版社1996年版,第130页。

② 罗豪才、甘雯:“行政法的‘平衡’及‘平衡论’范畴”,载《中国法学》1996年第4期。

体现在他们的税法学论著中。^① 另外,在最近一年内,有关税法解释领域的文章逐渐增多,但是在期刊上公开发表的还很少见。^② 可以看出,随着税法学研究的深入,以及理论与实务的迫切需要,国内税法学界对税法解释问题越来越予以重视。无疑,这些努力和尝试对税法解释学的发展具有开拓性的意义。但是相关论著、文章还是太少,并且以上论著限于篇幅及内容体系的要求,对税法解释研究并未深入展开。这与全面构建税法解释理论体系尚有较大距离,与国外学者对税法解释问题的广泛重视形成反差。此种情况与我国处于社会主义市场经济初级阶段,整个税法学研究刚刚起步是相同步的。税收问题作为法律问题开展研究还只是近些年的事情,学界对税收法定主义等最基本的原理原则问题的专门研究尚属刚刚取得成果,对税法解释的研究还未有余力进行。因此加强税法解释的研究,借鉴先进国家和地区的理论与实践经验,创建本土化的税法解释理论具有相当的原创意义。

在德国、日本和我国台湾地区,税法学者对税法解释问题进行了大量的研究,法院就税法解释问题作出了为数众多的解释和判例,并多以宪法解释为主,为税法解释研究提供了丰富的素材。学者们的研究主要集中在税法解释的操作层面,即税法解释方法论的运用,偏重于对税收行政规则合宪性的司法审查。这些无疑对我国内地的研究有很好的借鉴意义。目前可以直接利用的英美法系有关税法解释研究的资料虽然很少,基本上只是在一些台湾地区学者的译著中偶有见到,但是在内地此类资料的翻译引进已开始呈逐渐增多的态势。美国法院对行政机关解释性规范文件司法审查的判例数量很多,这对税法行政解释的研究无

① 主要有:刘剑文主编:《财政税收法》(教学参考书),法律出版社2000年版,第267~271页;张守文:《税法原理》(第二版),北京大学出版社2001年版,第六章“税法解释”一章;刘剑文主编:《税法学》(第二版),人民出版社2003年版,第七章“税法解释”和第八章“税法漏洞补充”两章;刘剑文主编:《财税法学》,高等教育出版社2004年版,第十五章第三节“税法解释”和第四节“税法漏洞补充”,论述的内容涉及税法解释的意义、价值、原则、制度与方法。

② 一般都是登载于中国“财税法网”上, <http://www.cftl.cn>。

疑会有很大的参考价值。

三、创新之处

本书试图在以下方面提出具有创新意义的观点和命题：一是系统研究税法解释；二是拓宽研究视野，吸收借鉴相关学科理论，对税法解释进行综合研究；三是税法解释理论研究的切入点；四是税法解释的基本原理和税法解释的理论范畴；五是税法解释的制度分析。

（一）系统研究税法解释

因为我国内地法学界对税法解释问题的理论研究相对薄弱，因此，本书最重要的意义在于，在国内首次系统地从理论基石、认识论、方法论和制度论方面研究我国的税法解释问题。力求使税法解释这一论题得到较为全面的挖掘，对所涉及的有关理论问题能够得到较为深入的剖析，对我国税收法治的完善能够给予理论支持，并对我国依法治国目标的实现有所裨益。

（二）拓宽视野、综合研究

这不仅仅是针对税法解释，而且整个税法学都特别需要进行综合研究。因为税法作为现代法，具有综合性和复杂性。税法问题涉及各个方面，既包括法制度内部，譬如，关于税法的原则和理念、价值甚至制度问题都应当综合起来研究，还可以扩展到一个国家或国际层面的经济制度及政治制度，所以单纯就一个方面研究会有失偏颇。本书认为，税法解释不单是一个税法学，乃至一个法学问题，因而对其的研究也不能局限在法学领域内。所以本书在第一章中首次明确了税法解释以利益平衡为中心的主旨，又首次对与税法解释有关的多学科前沿理论进行了论述。这些论述看似与税法解释存有距离，但是必须认识到，在当今时代，各门学科的发展都是同步且互通的，这正是复杂性科学与跨学科研究的体现和要求；税法解释学既然是一门关于税法的解释性的学问，必然要