

当代财税法 基础理论及热点问题

刘隆亨 主编



北京大学出版社

当代财税法基础理论及热点问题

主 编 刘隆亨

常务副主编 张守文

副 主 编 李 克 周序中

北 京 大 学 出 版 社

北 京

图书在版编目(CIP)数据

当代财税法基础理论及热点问题/刘隆亨主编. —北京:
北京大学出版社, 2004. 1
ISBN 7-301-06784-4

I. 当… II. 刘… III. ①财政法-中国-学术会议-文集
②税法-中国-学术会议-文集 IV. D922.204-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 107707 号

书 名: 当代财税法基础理论及热点问题

著作责任者: 刘隆亨 主编

责任编辑: 冯益娜

标准书号: ISBN 7-301-06784-4/D·0806

出版发行: 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> 电子信箱: zpup@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

排 版 者: 北京高新特打字服务社 51736661

印 刷 者: 世界知识印刷厂

经 销 者: 新华书店

890 毫米×1240 毫米 A5 15.25 印张 450 千字

2004 年 1 月第 1 版 2004 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 30.00 元

未经许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有, 翻版必究

前 言

中国财税法学研究会于 2002 年 10 月 28 日至 31 日在湖南省张家界市召开了第一次年会。这次年会共收到论文 59 篇。与会理事和代表提交的论文内容广泛,涉及财税法学理论、实践和对外关系等诸多方面。论文的作者,既有从事财税法学教学和研究的理论工作者,也有工作在财税部门的领导和干部,作者的年龄结构也是老中青三个方面皆有。经过大家共同努力,年会开得很成功。

根据与会同志们的要求,我们将收到的论文编印成集,以便进行交流。我们相信这样做,一定会促进我们财税法学研究会水平的提高。作为一个学会,提高自身的学术水平,并且将研究的成果应用于实践,这是我们工作的努力方向。所收到的论文,因为出版篇幅限制,在编排过程中,编者作了较多的删节,力图保留其精华部分。同一个作者撰写两篇的,只选登一篇;已在报纸上发表了,一般也不再重刊。所有这些,目的在于更好地学术交流和探讨。

编 者
2003 年 10 月

目 录

财税法基本理论问题研究

税收行为的范畴提炼及其价值	张守文(1)
论税收法律制度的现代化	刘隆亨 周红焰(21)
论诚实信用原则在税法中的适用	徐孟洲 侯作前(29)
规范财经秩序的根本在于完善法制	王家林(45)
建立公共财政,推行财政公开制度	宋槿篱(53)
税法行政解释若干问题研究	王 惠(63)
论税权的效力	魏 俊(73)
税式支出法律问题研究	董玉明 赵 杰(83)
论税法的比例原则	施正文(93)
加强新时期税务机关行政执法监督问题的研究	史明辉(100)
完善地方税收法律体系的相关问题	熊 英(108)
税法与私法关系探源	
——对(私人)财产权的确认和保障	李 刚(116)
我国个人所得税的潜力预测	张富强(130)
税收代位权制度研究	熊 伟 王 华(140)
借鉴国外经验构建我国绿色税收法律体系	丛中笑(159)
法治、平等、效率	
——中英传统税收文化比较 ...	贾绍华 彭骥鸣 余大庆(171)
重构我国财产税制的探讨	桂文奎(182)
浅论避税行为的性质及其法律规制	李 蕾(210)

财税改革和法律制度研究

关于制定十届全国人大常委会财税立法规划的

- 原则和设想..... 俞光远(218)
- 近期我国推进税收立法与深化税制改革的构想..... 汤贡亮(226)
- 完善我国税法体系的构想..... 马跃进 薛建兰(238)
- 我国的税收法律体系现状及改革设想..... 陈刚毅(247)
- 我国税收立法现状评析..... 甘功仁(254)
- 试论企业所得税制度的改革..... 尤克介(265)
- 发挥个人所得税在缩小贫富差距中的作用..... 黄景钧(273)
- 从中外个人所得税制比较研究看中国个人所得税
- 法制的完善..... 蔺翠牌(278)
- 外资税收优惠问题探析..... 杨慧芳(287)
- 避免重复征税,完善所得税..... 刘映春(295)
- 试论环境税的基本问题..... 谭立(303)
- 我国纳税申报制度之完善..... 丁一(310)
- 论核定征收的法律问题..... 周序中 王晨芳(319)
- 论定期定额征收制度..... 聂家凤(329)
- 当前农村税费改革情况调查与对策思考..... 韦大乐(337)
- 现行增值税抵扣机制存在的问题及其对策..... 申又铭(344)
- 试论对外商投资企业实行国民待遇的必要性..... 张秋华(351)
- 新征管法及其实施细则有待解决的一些问题..... 林雄(357)
- 浅谈适时修改《预算法》..... 李燕(363)

财税宏观调控及其立法研究

- 财税宏观调控及其立法研究..... 中国财税法学研究会课题组(369)
- 论税收调控与税收立法..... 庞凤喜 赵芳春(375)

其他热点问题研究

- 两岸企业所得税法初析..... 於鼎丞(389)
- 应该与时俱进为农民立三部法律..... 杨晓达(403)

在“入世”后的新形势下,如何强化依法治税	周道生(416)
入世后刺激我国经济快速发展的税收优惠政策研究 ...	顾海祯(422)
略论我国对企业并购的税法规制	邢会强(433)
WTO《SCM 协定》对我国税制的影响	郑仁荣 陈少英(450)
加强高等学校财务管理,适应改革发展需要	王 彤(457)

附录一 《2002 年财税法学研究简报》摘编

国家税务总局副局长程法光在中国法学会财税法学研究会 2002 年年会上的讲话(摘要)	(462)
湖南省人大常委会副主任罗海藩在中国法学会财税法学 研究会 2002 年年会上的讲话(摘要)	(465)
中国法学会副会长孙在雍在中国法学会财税法学研究会 2002 年年会上的讲话(摘要)	(467)
中国法学会财税法学研究会 2002 年年会工作报告(摘要) ...	(469)
中国财税法学研究会 2002 年年会总结报告(摘要)	(473)

附录二 新闻报导

加强财税宏观调控及立法研究	(476)
税法研究要与时俱进	(477)

财税法基本理论问题研究

税收行为的范畴提炼及其价值

张守文

一、引论

任何成熟的法学学科,都应有自己的行为理论。行为理论之所以重要,是因为法律直接的功用与目标,就是规范人的行为。与此相关,法律主体的行为,涉及到法学研究的逻辑起点——调整对象问题。如果对调整对象做“直接”与“间接”的“二分”,则人类行为可能会被认定为法律直接的调整对象^①,而在人类交互行为的基础上所产生的社会关系,可能会被看作法律间接的调整对象。事实上,对人类行为的重视,本身就是法学研究的传统,正是源于对行动的不同分析与解构,才形成了多样的法学研究方法和法学理论^②。因此,法学研究在重视规则研究的同时,还应关注对主体行为的研究。

税法学研究在我国发展较晚,其成熟度非但不及经济学、社会学等其他相关学科,而且也比不上刑法学、民法学等法学分支,这尤其体现在一些基本理论、基本范畴的研究方面。但这并不是说研究者缺少理论研究的意识与努力,也不意味着我国的税法理论多么落伍。事实上,国内学者对某些问题已经有了一定深度的研究,例如,对于

① 参见张文显:《法哲学范畴研究》(修订版),中国政法大学出版社2001年版,第60页。

② 参见胡玉鸿:《法学方法论导论》,山东人民出版社2002年版,第9页。

税权问题或税权理论,学界和实务界就已经进行了卓有成效的探讨,并取得了多方面的研究成果^①。然而,对于与税权密切相关的另外一个重要范畴——税收行为,学界还缺少应有的重视和研究,更未从范畴的角度来加以提炼。应当承认,税收行为是否存在,是否可以从诸多行为的“混合物”或“化合物”中“提炼”出来,是否能成为独立的范畴,是否有重要的研究价值,等等,诸如此类的问题,可能都尚存讨论空间。但无论对税收行为的“客观性问题”持何种态度,无论各种研讨的结果是对其予以“证实”抑或“证伪”,都不妨碍先提出这个问题,并在较为广阔的范围对其展开研讨。

在现实的经济和社会生活的画卷上,大量存在的税收活动无疑是重要的图景。对于各种各样的与税收有关的行为,是否需要以及如何进行税法规制,是制度构建方面的重要课题。对于这些课题的理性回答,能够为税法上的行为理论提供重要的实践源泉。从长远发展的角度来看,作为一个应用性很强的学科,税法学应当有自己的行为理论,应当提炼出自己的行为范畴,这对于税法学研究在总体上不断深化和走向成熟,真正把理论与实践相连接,都是很重要的。

对于税收行为(无论对其持何种看法),应当可以从微观与宏观等不同层面展开分析。尽管对税收行为的微观法律分析需要采取个体主义的研究方法,但如果考虑到较为初始的探讨需要更为广阔的视阈,或者较为广阔的讨论平台、框架的话,那么,也可以更多地在宏观上采用整体主义的研究方法^②。这并非轻视细化的分析,而是更力图给出该领域可能涉及的主要问题,以增强研讨的延展性和开放性。

无论是宏观分析还是微观分析,在税收行为方面值得研究的问题都是很多的。由于过去对此类问题长期疏于探讨,甚至专门的研

^① 在税权理论方面,法学界已有多位学者在其论文和著作中进行探讨;同时,也有许多研究生的学位论文以税权问题为选题;此外,实务界也有许多人进行过相关的研究。这些研究对于税法理论和实践发展的重要作用,是不容忽视和低估的。

^② 关于个体主义方法论与整体主义方法论的分歧和各自价值,许多学者都曾经作过讨论,这对于经济法或财税法的研究也很有借鉴意义。参见张守文:《略论经济法上的调制行为》,载《北京大学学报》(哲社版)2000年第5期。

究尚付阙如,因此,本文拟从理论和实践需要的角度,先提出“税收行为”范畴及其大略的界定,继而探讨各类税收行为的共同性和差异性;在此基础上,再对提炼税收行为范畴的理论与实践价值问题做进一步的分析。

二、税收行为的范畴提炼

在人类诸多的活动中,或者在广义上的法律行为中^①,是否可以或者能够提炼出一类特定的“税收行为”,或者说,在税法上可否提炼出“税收行为”这一范畴,对于税法上的行为理论的形成和发展,对于整个税法理论的完善,都是非常重要的。而要提炼出“税收行为”,就必须能够说明其独立性、可界定性,同时,还要说明各类税收行为的同一性、差异性或可区分性,等等。为此,下面对于上述问题分别略做研讨。

(一) 税收行为的界定

能否从众多类型的行为中提炼出“税收行为”,涉及到对法学基本理论问题的认识。一般认为,法律的调整对象是一定(或称不同领域)的社会关系,由于各类法律调整的领域不同,作为法律调整对象的社会关系也有所不同。事实上,如果从行为的视角来看,上述不同类型的社会关系的形成,实际上是基于或受制于主体的行为。因为只有经过主体的行为,才能形成众多的纷繁复杂的社会关系;正是不同主体行为的特殊性,才带来了社会关系的特殊性。因此,各类法律调整的社会关系的不同,是基于这些关系的形成前提——法律主体的行为的不同。可见,行为与关系之间客观上存在着一种“对应”关系。

基于前述对法律直接功用的认识,可以认为,税法的直接功用,就是规范税法主体的行为,并且由此来调整主体之间的税收关系。

^① 对于“法律行为”的含义一直有不同的理解,特别是我国的民法学与法理学相比,在理论上还有很大的不同。从目前的发展趋势上来看,人们越来越倾向于改变民法学上对“法律行为”的狭义理解,代之以广义上的理解。这种理解,对于提炼“税收行为”的范畴,有直接的借鉴意义。

因此,在承认税收关系的独立性^①,以及关系与行为的对应性的情况下,也应当承认与税收关系相对应的行为的独立性,这类行为,可以先大略综括为“税收行为”,当然,它还需要进一步的界定。

如同对税权概念的理解一样,对税收行为概念的认识也可能会歧见纷呈,因而作出明确界定或定义自然较为困难。这也可能是税法上的行为理论长期被搁置的一个重要原因。但是,要提出和发展行为理论,就必须对所提炼的行为范畴作出大致界定,这样才能节约交流成本,提高理论的系统化水平。

税收行为同税权的行使直接相关。从内在的逻辑上说,对于税权的界定,也会直接影响到对税收行为的看法。如果把税权作为税法上的一个基本范畴,则与之相关的税收行为,也应当是税法上的一个重要概念。由于税法是调整税收关系、规范税收活动的,而税收活动,则与相关主体的税收行为存在同一性,因此,提出并研讨税收行为的概念——无论是把它作为一个广狭待定的概念,还是具体明确的概念,都是很必要的。

对税收行为的界定,可能主要涉及广义和狭义两个层面。从广义上说,税收行为就是税法主体围绕税收所进行的各种活动,即各类涉税行为。这是一种较为宽泛的理解,类似于在法理学上对“法律行为”的看法^②。由于税收行为与税权密切相关,而不同的税法主体所享有的税权在性质、范围等方面存在诸多不同,因此,税法主体所从事的税收行为是否合法、有效,也会有许多不同。这就需要从广义上界定税收行为,以使相关的税收行为(无论有无税权依据),都可归属于大的税收行为之列。

① 学界一般都会承认税法是一个独立的法律部门,只不过对于其位阶和层级可能有不同的看法。作为一个独立的部门法,当然要有其独立的调整对象,即税收关系应当是独立的,对此学界殆无异议。这对于税收行为的提炼同样很重要。

② 法理学上对法律行为的理解是非常宽泛的,它包括了合法行为和非法行为,等等。参见张文显:《法哲学范畴研究》(修订版),中国政法大学出版社2001年版,第68—69页。此外,弗里德曼也对法律行为作出了广义的解释。他认为,法律行为是任何掌权者在法律制度范围内采取的任何行动。他对法律作为一种分配制度的认识,对于服从、不服从等行为的研究,都很值得借鉴。其中特别涉及到了税收的问题。参见弗里德曼:《法律制度——从社会科学角度观察》,中国政法大学出版社1994年版,第29页、第54—55页。

对税收行为的狭义界定,可能主要涉及到两个方面的限定:第一,在主体方面,税收行为可能被限定为仅属于征税机关的征税行为,或称收税行为,这与行政行为往往被限定为行政机关的活动,是有一定联系的;第二,在合法性方面,税收行为可能会被等同于“税收法律行为”,或称“合法的税收行为”,从而可能使那些违法的税收行为,如逃税行为、抗税行为等,被排除在税收行为之外。

其实,如同对税权的广义理解一样,对税收行为的广义理解也是有必要的。从学术研究的广角来看,尽管征税机关的税收行为非常重要,但也不应忽视纳税主体的纳税行为,惟此才能建构与税权的分析框架相一致的税收行为体系,从而形成行为理论上的有效分析框架,以便更好地从行为的角度对相关主体行为全面加强规制和研究。

之所以要对税收行为做广义上的理解,除了上述的考虑之外,还因为税法是一种高层次的法或称“高级法”^①,它涉及到社会经济生活的各个方面,吸纳了多个部门法的精髓。为此,在税法理论上,必须借鉴和融合其他传统法学的已有成果,结合自身的特点,提出自己的行为理论。其中,对民事行为、行政行为、调制行为等行为理论的借鉴和融合尤其重要。当然,借鉴的理论不同,对于税法行为理论研究的影响也不尽相同。例如,如果在广义上理解税收行为,以公法上的债权债务关系作为税收法律关系的定性基础,就要像民事行为一样,把所涉及到的各类主体及其行为都包括进来;如果从狭义上来理解税收行为,仅从纯粹的公法的角度,把它理解为是征税机关的调制行为或行政行为,则不应把纳税主体的税收行为包括进来,因为征税机关的税收行为与纳税主体的税收行为相比,毕竟在性质上不同。此外,如果从研究便利的角度,以及从税法所规范的行为的角度或税法本身的特点来看,则应提出同上述的民事行为理论、行政行为理论都不完全相同的广义上的税收行为理论。

此外,仅仅从国家机关的角度来对税收行为作出界定,使税收行

^① 各个部门法的特征因比较对象的不同而会有不同的显现。税法同经济法中的其他部门法一样,如果同基本的部门法相比,就会体现出一种“高级性”。这种高级性不是从效力的角度来说的,而是强调经济法的各个部门法的调整,要建立在其他的基础部门法的调整的基础之上,强调税法或税法要从其他部门法或法学分支学科中吸收营养。

为等同于国家机关的税收行为的观点,在一定程度上同传统的“国库主义”,或者把税法仅仅理解为“征税的法”的认识等有牵连,但这种观点无疑同税法的发展方向相左^①。只有提出广义的税收行为的概念,才能更好地研究税权的行使,分析相关税收行为的合法性以及对其实施税法规制的问题。

尽管对于税收行为可能从其他角度作出不同的界定,尽管广义和狭义上的界定都有其意义,但从原初研究的角度,从包容性和延展性的角度,应当认为广义的界定更加重要。正是在广义界定的基础之上,才可能在总体上考虑各类税收行为的共性与个性的问题,或称同一性与差异性的问题。

(二) 税收行为的同一性

要从诸多行为中提炼出税收行为的概念,就必须关注税收行为本身的同一性问题。因为没有同一性的行为,就不可能融为一体,从而也就不能作为一个整体而被提炼出来。因此,同一性是范畴提炼的一个重要前提。

税收行为的同一性,可能有多种体现。其中,至为重要的一点,就是不论哪种税收行为,不论其归属于哪类税法主体,都至少有一个共同点——均属博弈行为。其实,无论是国家还是国民,无论是征税主体还是纳税主体,其行为的“博弈性”都概莫能外。由此使其成为需要法律加以规范的对象,并可以作为一类共同的行为被提炼出来,成为税法直接的调整对象,这是对其进行“共性研究”的基础。

税收行为的同一性,与经济法学的“基本假设”直接相关。基于经济法上的“知行二元假设”,特别是基于“利益主体假设”和“有限理性假设”、“博弈行为假设”^②,可以对税收行为的同一性问题作出多维分析。例如,根据利益主体假设,可以认为,国家和国民都是利益主体,都有各自不同的利益。从税法的角度说,各类主体的利益可以称之为“税收利益”。国家的税收利益,是国家通过征税所获取的利

^① 参见北野弘久:《税法学原论》,陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第370页。对于此类问题,在后面有关税收行为对“总体理论超越”的价值等部分还会做进一步的探讨。

^② 参见张守文:《经济法学的“基本假设”》,载《现代法学》2001年第6期。

得和收益;国民的税收利益,是经由国家税法调整后的收益,或称国家征税之后的剩余收益。因此,在做上述最为简单的“二分”的情况下,国家与国民之间的税收利益,是一种此消彼长、此起彼伏的关系。税收利益,应当是税法学研究的一个重要概念,正是对于税收利益的不懈追求,才导致了税收领域的“多层博弈”的存续,这也是形成税收行为内在于同一性的重要原因。

根据有限理性假设,各类税法主体为了自己的税收利益,必然要从事有利于自己的理性行为。但是,各类主体的理性都是有限的,各类主体的行为在这种有限理性的支配之下,必然会出现一些问题。例如,征税主体为了自己的利益,可能会违法多征(间或也会违法少征),历史上的横征暴敛、竭泽而渔、杀鸡取卵等做法,可能存在于各个层次的征税主体,因为政府总是力图握紧奥尔森所说的那支“不放松的手”^①。此外,纳税主体为了自己的税收利益,可能会从事一些税收筹划的行为,也可能从事税收违法的行为。而这些行为的一个共同之处,就是都属于追求税收利益最大化的博弈行为或称对策行为。

根据博弈行为假设,只要存在不同的利益主体,就会存在理性的主体为私利而进行的博弈行为。在税法领域,由于直接涉及到参与社会分配的各类主体的利益,因此,博弈行为普遍地存在着。在对税收行为做广义理解的情况下,各类税收行为的一个共同之处,就是其博弈行为的属性。事实上,诸多的税收行为,既包括遵从税法的合作博弈行为,也包括不遵从税法的非合作博弈行为^②。

上述分析进一步表明,税法主体的税收利益及其有限理性,直接导致了税法主体博弈行为的存在。从这个意义上说,一切税收行为都是博弈行为。正是博弈行为的特性,才使得税收行为有了税法规

① 奥尔森认为,理性且自利的专制者总在受到一种力量的引导,使其最大化目标与理念上的最优税率发生偏离,这种力量,被奥尔森称为“不放松的手”,以与斯密的“看不见的手”相对应。参见张宇燕:《民主的经济意义》,载于刘军宁等编:《经济民主与经济自由》,三联书店1997年版,第24页。

② 对税法的遵从,体现了一种合作,体现了税法的约束力,反之则相反。从博弈论的角度来理解税法上的遵从行为和不遵从行为,能够更好地明晰税法规制的重点,能够更好地检验税法宗旨的实现程度。

范的必要性,才使得一切税收行为都要纳入法制的框架之内,才使寻找税收行为的共性成为一种可能,从而也使税收行为的概念或者范畴的提炼,有了重要的前提。

由于在税收领域,存在着多类主体之间的博弈,特别是存在着征纳双方的博弈,因此,对各类主体围绕税收而采取的行动或行为如何规范,如何更好地实现税法的宗旨,就显得尤为必要。

(三) 税收行为的差异性

税收行为除了具有上述总体上的同一性以外,各类具体的税收行为也有其差异性。这种差异性或称个性,可能体现为税收行为的主体或者客体方面的差异,还可能体现为税收行为的法律依据方面的差异,等等。由于主体差异的存在,国家的博弈行为,便不同于国民的博弈行为;由于客体差异的存在,分配税权的税收行为,便不同于征纳税款的行为;由于法律依据差异的存在,合法的税收行为,便不同于违法的税收行为,等等。而这些行为的差别性,正是博弈存在的前提和具体体现,它们构成了具体制度规范的重要来源。

此外,即使仅从博弈的角度看,还存在着合作性的与非合作性的税收行为的差异。合作性的税收行为恰恰是税法的调整所希冀和追求的;而非合作性的税收行为,恰恰是税法规制的重点和难点所在。因此,仅从税收行为的差异性的角度,就可以发现税法的宗旨,以及税法制度构建的重点,这对于理论研究和法制建设当然都很重要。

上述简要列举的各类差异表明,具体的税收行为有自己的许多特殊性,从而使其具有可区分性,并进而为税收行为的分类提供了前提。而有效的分类,对于税收行为范畴的提炼,对于税收行为体系的构建与税收行为范围的界定,以及法律应予调整的领域等,都是很有价值的。

基于上述对税收行为的广义界定,依据不同的标准,可以对税收行为作出如下几种主要的分类,它们是税收行为的具体体现:

1. 依据行为主体的标准,可以把税收行为分为征税主体的税收行为和纳税主体的税收行为,其中最为重要的是征税主体的征税行为和纳税主体的纳税行为。这是基于经济法主体共通的“二元结构”假设所作出的一个基本分类,也是在税法设计上需要着重考虑的。

事实上,大量税法规范的着力点,都是对征税行为和纳税行为如何作出规范,这也是税法最基本的宗旨。

2. 依据税收依据的标准,或者说依据合法性的标准,可以把税收行为分为合法的税收行为和非合法的税收行为、有效的税收行为和无效的税收行为^①。凡是依法行使税收或有税收依据的行为,就是合法的税收行为;凡是没有法定的税收依据,或者不当地行使税收的税收行为,一般属于违法的税收行为。合法的税收行为一般是有效的,而违法的税收行为则一般是无效的。

3. 依据行为客体的标准,可以把税收行为分为税收分配行为和税款征纳行为。税收分配行为,主要是在相关国家机关之间所进行的税收的分配,它主要是在广义的征税主体的一方所发生的税收行为,其行为目标是如何实现税收的分配,它是税收体制法的主要规范对象;而税款征纳行为则是在征税主体与纳税主体之间展开的,其行为的目標分別主要是如何依法多征税款和依法少缴税款。所谓依法多征,是指要尽量通过法律的有效调整来减少税款的流失;所谓依法少缴,是如何在法律允许的范围内,使自己的纳税义务最小化。税款征纳行为是税收征纳法的主要规范对象。

在上述的基本分类中,征税机关的税收行为具有主导地位,这体现了整个公法领域的行为二元结构的共同特点^②,特别是非对称性的特点。基于这种特点,对于强势主体的行为,应当依法加以约束,而对相对弱势的个体的权利,则要注意予以保护,从而在总体上达致一种“均势”,实现一种“均衡”。这也是为什么在狭义上,像税收一样,人们更关注国家的税收或征税机关的税收行为的重要原因。也正因如此,有必要集中探讨国家征税行为的分类问题。

其实,国家一方的征税行为,还可以做进一步的分类。例如,可以分为税收立法行为和税收执法行为;税收调控行为与税收收入行

① 税收行为的合法性问题以及相关的效力问题,是非常值得研究的。对于合法行为和违法行为中间是否存在其他的形态,对于有效与无效之间是否还可能存在其他形态等问题,实际上还远未达成共识。因此,这里也只是先作出大略的描述。

② 参见张守文:《略论经济法上的调制行为》,载《北京大学学报》(哲社版)2000年第5期;以及《经济法学的假设》,载《现代法学》2001年第6期。

为,等等。这些分类,也都有助于进一步理解,为什么对税收行为要作出特别的限定和规范,为什么对税收行为要作出多个层面的解析,等等。税收立法行为和税收执法行为,是从税收分权行为中发展出来的行为,或者是其延伸,它们都要以税权为基本依据。其中,税收立法行为要以税收立法权为基础;而税收执法行为则要以税收征管权和税收收入库权为基础。

此外,从行为目的的角度说,国家一方的税收行为,还可以分为税收收入行为和税收调控行为。这与财政税与调控税的分类是相对应的。其中,税收收入行为主要侧重于税收收入,满足财政需要,因此,税款的确认、征收等,都与之有关;税收调控行为,更侧重于经济、社会运行的调控,它需要通过税收收入行为,特别是通过对税负的调节和税款的征收来体现。调控行为与立法行为直接相关,因而又需要以立法行为作为基础,这与经济法主体行为中的调制行为,特别是调控行为的限定是一致的。调控行为与收入行为的密切联系,在历史上早已有之,其中的一些重要思想,如“寓禁于征”等,就体现了把相关的限制或禁止寓于征收之中的观念。同样,在鼓励或促进方面也是如此,也可以通过税款征收来实现。因此,对这两类行为作出适当的限定,可以分离出不同的行为,这也是避免把税收行为完全等同于行政行为的一个重要方面。

需要强调的是,具体的税收行为的差异性,不仅体现在上述的重要分类方面,也体现在制度规范的层面,体现在立法的侧重点上。同任何公法一样,税法对于征税主体行为的规范,也主要体现在对其行使税权的限定方面。如何防止征税主体无权征税、越权征税,或者滥用税权的行为,如何对上述行为加以约束,对于全面贯彻税收法定原则等各项基本原则,实现税法的宗旨,是非常重要的。

尽管上面集中探讨的是国家一方的税收行为,但并非意味着纳税主体的税收行为就不重要。事实上,在人们通常的感受中,税法可能更加关注对纳税主体行为的规范。纳税主体的税收行为,无论是纳税人的税款确定行为,还是申报行为、申请减税、免税、退税、缓税等行为以及与纳税人的直接纳税行为相关的税收担保行为、代扣代缴行为等,都应当纳入税法的统一规范体系之中。因此,所谓纳税主