

陈少英 主编

「研究」

东方 财税法

上海交通大学出版社

RESEARCH OF FINANCE AND TAX LAW

RESEARCH OF FINANCE AND TAX LAW

2007

东方财税法研究

(2007)

上海市法学会财税法学研究会 主办
陈少英 主编

上海交通大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

东方财税法研究: 2007/陈少英主编. —上海: 上海交通大学出版社, 2007

ISBN 978-7-313-04756-4

I. 东… II. 陈… 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(2007)第 049651 号

东方财税法研究

(2007)

陈少英 主编

上海交通大学出版社出版发行

(上海市番禺路 877 号 邮政编码 200030)

电话: 64071208 出版人: 韩建民

立信会计出版社常熟市印刷联营厂印刷 全国新华书店经销

开本: 787mm×960mm 1/16 印张: 17 字数: 311 千字

2007 年 7 月第 1 版 2007 年 7 月第 1 次印刷

印数: 1~2 500

ISBN 978-7-313-04756-4/F·690 定价: 26.00 元

版权所有 侵权必究

序

《东方财税法研究》是上海市法学会财税法学研究会组编的。

《东方财税法研究》的出版,是我国财税法学研究迅速发展的必然结果。财税法学是一门年轻的、开放的、尚处于成长、上升期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学、政治学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长和上升,是因为它的应用和发展空间无限广阔。随着我国社会主义市场经济体制的不断完善,为适应加入 WTO 和党的十六大关于新时期奋斗目标的需要,进一步加强财税法学研究,愈显重要。上海市作为我国法治和文明的窗口,其财税法的发展是我国财税法治建设中的重中之重。

2006 年 11 月 18 日,在上海市法学会和各级领导的深切关怀下,在上海市各界财税法学人的努力下,上海市法学会财税法学研究会成立了。上海市法学会财税法学研究会的成立,吹响了进一步健全我国社会主义财税法制建设,深入改革财税法律制度的进军号,也为进一步繁荣我国社会主义财税法治创造了一个极为有利的条件。一股财税法学的春风正向我们扑面而来,值此大好时机,我们有了将研究会年会研究成果结集为《东方财税法研究》的想法。

我们的宗旨是:要把《东方财税法研究》办成一个高质量的学术园地,具体编辑方针如下:

1. 理论与实务并重。既探讨一些深层次的基本理论问题,又关注立法、司法、实践中出现的热点问题。

2. 立足中国,介绍外国。即以研究我国内地财税法理论与实践为主,同时适当介绍外国和境外(包括港、澳、台地区)的财税法研究成果。

3. 注重质量,不限篇幅。只要是好文章,二、三万字也可以采用,如果文无新意,则难以采用。

4. 百家争鸣,真理面前人人平等。互相争鸣,双方要心平气和,互相尊重。

5. 鼓励法学界特别是财税法学界的青年学者多赐良稿,给其提供展示学术才华的机会。

根据事先规划并结合投稿情况,《东方财税法研究》设立了“财税立宪专题”、“地方税权专题”、“税法理论争鸣”、“比较税法探究”、“实体税法研究”、“程序税法探析”、“税法案例分析”、“优秀学位论文”和“东方财税法学”等 9 个专题,共刊发 24

篇论文和2篇报道。

“财税立宪专题”收录了2篇论文。自从日本北野弘久教授创立“北野税法学”以来,财税宪法学可谓蔚为壮观。用宪法来解释和规范政府的财税收支行为,保护纳税人的基本权利成为财税法学界的热门话题。因此专设了“财税立宪专题”一栏,以期对财政宪法学能有些开拓。许多奇的《论我国税收立宪的两个理论问题》一文对税收立宪中的两个重要理论问题进行了探讨,从理论分析和历史实证两条路径论证了税收法定主义原则必须入宪;从明确纳税人与国家在税收法律关系中处于平等地位、促进宪政和加强纳税人权利保护双赢和推动税收法治发展三个方面讨论了纳税人权利入宪对于我国的重要意义,并对入宪的立法技术提出了建议。在税收立宪的理论基础方面,作者在充分肯定西方的“社会契约论”等理论具有被人们历史认可的积极价值的同时,提出马克思、恩格斯的市民社会理论更具有科学性且与我国主流意识形态相一致的独到见解。翟继光的《论财政立宪的基本要素》一文研究了构成财政立宪的基本要件,认为这些要件可以从制度、主体和环境三个方面来概括,即财政立宪的制度性要素包括税收法定原则和预算法定原则;财政立宪的主体性要素包括纳税人、议会和政府;财政立宪的环境性要素包括税收国家、民主宪政和纳税人意识,从而为财政立宪提供了理论前提。

“地方税权专题”收录了3篇论文。与财税立宪问题同样热门的是地方税权问题,是否赋予地方财税立法权,赋予多少权力,如何赋予等问题亟待财税法理论上的突破。本专题收入的3篇论文分别从不同的角度就如何解决地方财税立法权问题提出了各自独到的见解。史俊明和洪维争的《论以征收物业税为契机完善我国地方税收立法机制》一文通过分析我国目前地方税收立法机制中存在的地方税权、财权与事权不一致,造成了地方财力不足、财政秩序混乱、违法乱收费现象严重等一系列问题,以“物业税是天然的地方税种”为出发点,认为开征物业税是完善我国地方税收立法机制的良机,并为建立与完善我国的地方税收立法权提出了设想。曹晓如的《财税立法之地方自治与法律保留——作为对地方财税立法权的法理寻思》一文从法理的角度,探寻了地方财税立法权的自然法思想、人权论和宪政基础,认为地方财税立法权的核心领域不容法律的干涉。同时,法律保留一部分财税立法权也可以在法理上找到社会契约论、人权论和法治的根基,从而形成财税立法之法律保留的固有领域。据此,作者在此两“领域”的基础上构建了我国财税立法之地方自治与法律保留的弹性空间。向会的《合理划分中央与地方税收立法权》一文认为税收立法权的纵向划分是税收制度的重要组成部分,将税收立法权适度下放符合权力划分的原则,也是国际税制发展的趋势。作者从我国当前的政治、经济体制、地区经济发展以及我国的分税制体制和建立地方税收体系的需要出发,对我国中央与地方税收立法权的划分提出了基本构想。

“税法理论争鸣”专题收录了3篇论文。本专题主要是从税法基础理论的角度提出作者的创见。杨剑的《论依法征税与税收计划机制的冲突和协调》一文以“依法征税是依法治国的基本方略在税收征收领域的反映”为基本点,指出我国目前由于税收计划机制这个法外机制的存在,与依法征税产生了剧烈的冲突,严重危及了依法征税方针的实现,因此必须采取各种措施加以协调,以缓解两者的冲突。洪维争的《试论纳税人的信赖利益保护》一文从纳税人信赖利益保护的理论依据、必要性、构成要件和实现机制等方面全面论述了纳税人信赖利益保护原则,为在我国税收法律体系中确立纳税人信赖利益保护机制,从而更好地保护纳税人的权利进行了有益探索。王勇的《构建和谐社会的税收执法环境——以税收执法权与纳税人权利之平衡为视角》一文尝试以税收执法权与纳税人权利之平衡为视角,阐释和谐的税收执法环境对构建和谐社会的重要性,并提出相应的建议。

“比较税法探究”专题收录了3篇论文。本专题主要以介绍涉外税法以及国外先进税制为目的,以移他山之石攻我国税制之玉。本栏目也将成为常设栏目。张学森的《国外证券税制的发展特点及其借鉴》一文对美国、日本、英国及我国香港地区的证券税制及其各自的特点进行了比较分析,并对我国证券税制的完善提出了借鉴意见。魏建国的《加拿大财政分权制度研究》一文从加拿大的宪政体制与政府层级结构开始,主要介绍了加拿大政府事权与财政支出责任的划分和财政权限的配置,并重点介绍了加拿大政府间转移支付机制和协调与争议的解决方式。刘伟和毛杰的《试论WTO补贴规则与我国企业所得税优惠政策的冲突与协调》一文通过分析WTO体系下补贴的内涵、特点与种类,对我国企业所得税优惠政策与SCM协议的冲突及其原因进行了深入探究,并提出了协调意见。

“实体税法研究”专题收录了3篇论文。本专题主要是对税收实体法进行理论与实证分析。张丙晶的《构建和谐税法秩序 追求税收公平——论个人所得税费用扣除制度的完善》一文从我国现行的个人所得税法在费用扣除标准及申报单位等方面的现状出发,以税法基本原则——公平原则为切入点,深入分析现行制度在保障纳税人公平权和人权方面的不足,并借鉴他国的个人所得税费用扣除标准及申报制度,提出了若干建议。陆学忠的《我国公司法框架下经济性重复征税问题研究》一文认为我国现行公司法与税收法律规定缺乏有效的协调,造成在公司法框架下公司利润分配、股权转让、风险投资、公司清算等多个环节出现了各种形式的重复征税问题。应以对股息的重重复征税为突破口,考虑现实国情,同时进行制度化与非制度化的努力以缓解和消除公司法框架下的重复征税问题。陆易的《上海外高桥保税物流园区转型中的成绩和问题》一文对全国首家“区港联动”试点区域——上海外高桥保税物流园区现行税收政策进行分析,提出了运作中可能存在的问题及其完善意见。

“程序税法探析”专题收录了3篇论文。作为税法分论的两大板块之一,税收程序法占有举足轻重的地位,在研究实体税法的同时,不应忽略对程序税法的探讨。因此,本栏目也将成为固定栏目。俞敏的《税务代理制度及其完善建议》一文通过对税务代理制度建构的法理分析,对照典型国家税务代理的立法例,分析了我国现有税务代理制度运行中存在的主要矛盾和问题,提出了完善我国税务代理制度的建议。黄泽雁的《我国建立纳税人诉讼制度的思考》一文出于对纳税人的保护、政府信用的建设和宪政的完善,认为我国有必要建立纳税人诉讼制度。作者突破了传统税收理论,对税的概念和税的基本原则作出新的解释,这为建立纳税人诉讼制度扫清了障碍,并在此基础上对纳税人诉讼制度的框架做了简单的设计。门毅的《浅谈企业所得税纳税评估》一文分析了企业所得税纳税评估的指标及其综合运用问题,为税务机关开展纳税评估确保国家税收收入提供了有益见解。

“税法案例分析”专题收录了5篇论文。本专题主要通过税法案例分析的形式来发现我国税制中存在的问题、税法理论与税收实践的冲突之处,同时为税法实务界人士与税法理论界学者的交流提供有益的平台。颜延的《论税收规避的适法性——一个案例的视角》一文从对一个融资租赁税收规避方案的分析入手,探讨了税收规避的适法性问题。作者认为,税收规避涉及法学、会计学等多学科交叉领域,吸收法律专业人士参与税收规避是降低其法律风险的必由之路。龙英锋的《入世被诉第一案——中国集成电路增值税优惠案的反思》一文认为在国外流片加工复进口的集成电路产品进口环节增值税按17%征收,与其他集成电路产品税率一致,中国没有对流片加工产品提供特殊利益、优惠、特权或豁免。征税后的退税,是对生产者的补贴,生产者之间的差别待遇不是GATT第1条、第3条管辖的范围。GATT第3.8(b)明确规定第3条不禁止向国内生产者给予补贴。增值税即征即退政策不会对其他成员国服务和服务提供者造成GATS第1条第1款意义上的“影响”。集成电路设计服务是集成电路产品生产的投入,增值税措施针对的是集成电路产品,应受GATT约束而不受GATS约束。争议措施不违反GATT和GATS,却可能违反《中国加入议定书》第3条的规定。这为我国在入世后如何维护自身的利益提供了理论支持。严锡忠的《等待回归法律大家庭的税法》一文以案例分析的形式,指出我国税法与行政法、民商法、经济法、刑法以及税法之间的冲突,从而呼吁税法应当回归到法律的大家庭来。严文平的《税务咨询案例分析与研究》一文分析了两个税务筹划案例,并提出了相应的政策建议。严锡忠和卢国阳的《巧设分支机构 转换经营模式》一文对某建筑类机电设备生产企业设计了一套税务筹划方案。

“优秀学位论文”专题收录了2篇硕士学位论文。本专题主要是为优秀的硕士、博士毕业生提供展示其才华的平台,并为我国的财税法学界不断注入新生力量和新的活力。这两篇论文都是由陈少英教授指导的两位硕士生完成的毕业论文,

经过作者修改而成。龚伟的《中国农民负担问题的财税法探析——以农业税取消后的农民负担为切入点》一文尝试性地选取财税法作为分析视角,以农业税取消以后的农民负担问题为切入点,对农民负担问题产生的原因、背景进行探讨,并运用财税法的相关理论,从财政和税收角度提出了划分基层财政支出和收入、完善分税制以及加快财政法律制度建设的思路;以及改革增值税制度和所得税制度的具体构思。王纯海的《我国税收担保法律制度探究》一文以税收债务说和税收法定原则为分析工具,对税收担保的性质、遵循的原则等基本理论问题进行分析澄清;同时,结合国外相关理论和立法,进行比较分析,揭示我国税收担保制度的不足和需要完善之处,并对我国税收担保制度的完善提供了有意义的建议。

“东方财税法学”专题主要是介绍上海市法学会财税法学研究会的最新动态和研究成果,记录上海市财税法学的成长与繁荣的历史足迹。本专题主要由华东政法学院税法研究生会来完成。《上海市法学会财税法学研究会成立大会暨财税法学理论研讨会综述》记录了2006年11月8日于华东政法学院召开的上海市法学会财税法学研究会成立大会的盛况和上海市首次财税法学研讨会的概况,本书中大部分论文就是本次研讨会上各位专家、学者提交的论文,可以说本书就是本次研讨会的主要成果之一。《东方财税法网正式开通》介绍了东方财税法网的建立及其板块设计和更新。在“东方财税法学”旗帜下形成了上海市法学会财税法学研究会、东方财税法论坛和东方财税法网三位一体的研究与传播机构,共同为上海市财税法治建设搭起平台。

培根曾说过:“在一切事物中,特别是那些最困难的事物中,我们不能指望播种时便收获果实,但我们必须首先做好准备,一定就能逐渐成熟。”作为新兴的事物,我们不能指望我们的《东方财税法研究》一开始便尽善尽美,硕果累累。但我们热切地呼吁一切关心我国财税法发展的志士仁人,让我们用辛勤的汗水和满腔的热诚来共同培育《东方财税法研究》这株新苗,使之逐渐成熟,以至成长成为参天大树。

感谢上海市法学会、上海交通大学出版社、上海市协力律师事务所、上海交通大学海外教育学院、华东政法经济法学院领导和同仁对本书出版的大力支持,没有他们的参与和支持,《东方财税法研究》不可能付梓出版。

感谢我的硕士生杨剑、曹晓如……他们认真地校对了本书的全部文稿,并提出了一些有价值的修改意见。

虽然我们尽了最大的努力勘正稿件中的错漏,但是由于经验不足,水平有限,疏漏之处希望广大读者不吝指正。

陈少英

2007年4月8日于华政园

目 录

财税立宪专题

- 论财政立宪的基本要素 翟继光 (1)
论我国税收立宪的两个理论问题 许多奇 (19)

地方税权专题

- 论以征收物业税为契机完善我国地方税收立法机制 史俊明 洪维争 (29)
财税立法之地方自治与法律保留
——作为对地方财税立法权的法理寻思 曹晓如 (39)
合理划分中央与地方税收立法权 向 会 (51)

税法理论争鸣

- 论依法征税与税收计划机制的冲突和协调 杨 剑 (61)
试论纳税人的信赖利益保护 洪维争 (68)
构建和谐社会的税收执法环境
——以税收执法权与纳税人权利之平衡为视角 王 勇 (79)

比较税法探究

- 国外证券税制的发展特点及其借鉴 张学森 (88)
加拿大财政分权法律制度研究 魏建国 (101)
试论 WTO 补贴规则与我国企业所得税优惠政策的
冲突与协调 刘 伟 毛 杰 (118)

实体税法研究

- 构建和谐税法秩序 追求税收公平
——论个人所得税费用扣除制度的完善 张丙晶 (127)
我国公司法框架下经济性重复征税问题研究 陆学忠 (134)
上海外高桥保税物流园区转型中的成绩和问题 陆 易 (148)

程序税法探析

- 税务代理制度及其完善建议 俞 敏 (153)

我国建立纳税人诉讼制度的思考	黄泽雁 (160)
浅谈企业所得税纳税评估	门毅 (171)

税法案例分析

论税收规避的适法性

——一个案例的视角	颜延 (176)
-----------------	----------

入世被诉第一案

——中国集成电路增值税优惠案的反思	龙英锋 (184)
等待回归法律大家庭的中国税法	严锡忠 (199)
税务咨询案例分析与研究	严文平 (207)
巧设分支机构 转换经营模式	严锡忠 卢国阳 (211)

优秀学位论文

中国农民负担问题的财税法探析

——以农业税取消后的农民负担为切入点	龚伟 (216)
我国税收担保法律制度探究	王纯海 (230)

东方财税法学

上海市法学会财税法学研究会成立大会

暨财税法学理论研讨会综述	华东政法学院税法研究生会 (249)
东方财税法网正式开通	华东政法学院税法研究生会 (252)

Contents

Fiscal & Tax Constitutionalism

- On the Essential Elements of Fiscal Constitutionalism Zhai Jiguang (1)
On the Two Theoretical Problems of Tax Constitutionalism Xu Duoqi (19)

Local Power of Taxation

- On Perfecting the Local Tax Legislation by Taking the Advantage
of Levying on Real Property Shi Junming, Hong Weizheng (29)
Local Autonomy and Central Reservation about the Fiscal and
Tax Legislation: *A Consideration of The Local Power of
Fiscal and Tax Legislation* Cao Xiaoru (39)
Distributing the Tax Legislative Power among National and
Local Government Reasonably Xiang Hui (51)

Content of Tax Law

- The Conflict and Coordination between Taxation according to Law
and Task of Tax Revenue Administration System Yang Jian (61)
On the Protection of Taxpayers' Trust Benefit Hong Weizheng (68)
The Building of Tax Revenue Law-enforcing Environment of
the Harmonious Society: *Study on the Balance of
Taxpayer's Right and Power of the Tax Revenue* Wang Yong (79)

Comparative Tax Law

- A Study on Foreign Taxation Laws for Securities
Market Zhang Xuesen (88)
Research on the Distribution of Fiscal Power in Canada Wei Jian'guo (101)
On Conflict and Coordination between Subsidy Rules of
WTO and Incentive Policies of Our Country's Company
Taxation Liu Wei, Mao Jie (118)

Substantive Tax Law

- The Innovation of Deductible Expense System of
Individual Income Tax Zhang Bingjing (127)
Economic Double Taxation in Company Area Lu Xuezhong (134)
The Achievements and Problems in the Transformation of
WBL of Shanghai Lu Yi (148)

Procedural Tax Law

- The System of Tax Agent and Its Consummating Advice Yu Min (153)
The Thought of Foundation of Tax Payers' Suit in China ... Huang Zeyan (160)
Talking about the Taxation Evaluation of Company Tax Men Yi (171)

Case Study of Tax Law

- On the Legal Risk of Tax Planning:
After Reviewing A Certain Tax Saving Plan Yan Yan (176)
Considerations on the Case of China:
Value-Added Tax on Integrated Circuits Long Yingfeng (184)
Tax Law Waiting for Returning to the Family
of Legislation Yan Xizhong (199)
Research on Tax Consultation Cases Yan Wenping (207)
Establishing Subsidiaries Wisely and Transferring
the Mode of Management Yan Xizhong, Lu Guoyang (211)

Excellent Thesis for Degrees

- Preliminary Study of the Peasant Burden Problem from
Perspective of Finance and Taxation Law; *A Discussion*
on the Peasant Burden Problem after the Abolition of
Agricultural Tax, as a Point of Penetration Gong Wei (216)
Research on the Tax Warranty System of Our Country Wang Chunhai (230)

Eastern Study of Fiscal & Tax Law

- Summary of the Foundation Convention of the Fiscal and Tax Law Resaerch

Contents

Institute of Shanghai Law Society and the Seminar for Fiscal and Tax Law Theory	Tax Law Seminar of ECUPL Graduate Student (249)
The Foundation of Eastern Fiscal and Tax Law Net	Tax Law Seminar of ECUPL Graduate Student (252)

财税立宪专题

论财政立宪的基本要素

翟继光*

目 次

- 一、财政立宪制度性要素
- 二、财政立宪主体性要素
- 三、财政立宪环境性要素

财政立宪是在民主、宪政和法治的背景下,在宪法上确立财政收入法定和财政支出法定原则,并建立相关的保障制度,以确保纳税人及其代表控制国家的财政收入和财政支出的制度建设。研究财政立宪必须首先明确财政立宪的基本构成要素,这样,一方面可以为财政立宪确定一个奋斗的目标,另一方面,也可以为探讨财政立宪的本质特征奠定坚实的基础。财政立宪的基本要素是构成财政立宪的基本要件,是财政立宪存在与运作所不可缺少的组成部分,这些要件可以从制度、主体和环境三个方面来概括。财政立宪首先是一项制度建设,它由一系列基本的制度和原则所组成;其次,财政立宪体现的是主体之间的关系,它由一系列主体之间的制衡关系所组成;第三,财政立宪是在一定的环境下存在和运作的,它是一个大系统的一个有机组成部分。在制度性要素、主体性要素和环境性要素中,前两者主要体现为内部要素,后者主要体现为外部要素。

一、财政立宪制度性要素

财政立宪在制度上体现为两大核心支柱:税收法定原则和预算法定原则^①。

* 翟继光,法学博士(北京大学),中国政法大学民商经济法学院讲师。

① 税收法定原则和预算法定原则虽然属于理念和原则层面的东西,但是,一旦宪法和法律明确规定了这些原则,它们就成了一种宪法制度和法律制度。严格来讲,这里应当使用税收法定制度和预算法定制度,但是为了论述的统一和方便,这里仍然使用税收法定原则和预算法定原则的表述。

税收法定原则也称为税收法定主义,基本含义是税收的开征应当通过法律明确规定,没有法律依据不能开征新税。税收作为一种“法定之债”,其是否存在有一些基本的构成要件,这些要件被称为税收要素,因此,税收法定原则也可以表述为税收要素必须而且只能由法律明确规定^①。从更深层次的含义来讲,税收法定原则就是税收要素必须而且只能由纳税人及其代表来决定,即“无代表,不纳税”。由于现代国家均为税收国家,税收占据了财政收入的绝大部分,因此,税收法定原则在一定程度上体现了财政收入法定原则。

预算法定原则,基本含义是国家的年度财政收支,特别是财政支出必须由议会(国会,或者其他纳税人代表机关,下同)所通过的预算予以明确规定,没有具有法律效力的预算作为依据,不能进行任何财政支出。预算法定原则的实质在于国家的财政支出应当由纳税人及其代表来决定。虽然预算是对国家的年度财政收入和支出所进行的预先估算,但是,预算本身并不能作为开征新税的依据,也不能决定财政收入的多少,它所控制的主要是财政支出的数量及用途,因此,预算法定原则在一定程度上可以认为是财政支出法定原则。

财政立宪的实质在于在宪法的层面上确立财政法定原则。完整的财政活动包括财政收入和财政支出两个部分^②,因此,财政法定原则可以具体化为财政收入法定原则和财政支出法定原则。现代税收国家的财政收入主要体现为税收,因此,财政收入法定原则主要体现为税收法定原则,而财政支出法定原则实质就是预算法定原则。因此,税收法定原则和预算法定原则就是财政立宪的两大基本制度要素。

(一) 税收法定原则

关于税收法定原则的内容,学界通说一般认为包括三个具体原则:税收要素法定原则、税收要素明确原则以及征税合法性原则^③。也有学者把第三项原则界定为依法稽征原则,具体含义是基本相当的^④。本文所论述的基本要素与基本内容并不是完全一致的,基本要素强调最基本的组成元件,基本内容强调最基本的组成

^① 有学者强调税法主体的权利义务必须由法律加以规定,与这里所强调的税收要素必须由法律加以规定在实质上是相同的,是一个事物的两个方面。参见张守文:《税法原理》(第3版),北京大学出版社2004年版,第33页。

^② 虽然学界一般把财政活动划分为财政收入活动、财政管理活动和财政支出活动。但是严格来讲,财政管理活动是分散在财政收入活动和财政支出活动中的,因为无论是收入活动还是支出活动,都涉及到管理的问题,而纯粹的对财政收支进行管理的预算活动在本文中被列为更高层次的预算法定原则的内容,因此,这里把财政活动划分为财政收入活动和财政支出活动两大类。参见刘剑文主编:《财税法学》,高等教育出版社2004年版,第17页。

^③ 参见刘剑文主编:《财税法学》,高等教育出版社2004年版,第331-332页。

^④ 参见张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期。

部分。前者强调微观的元素,后者强调宏观的部件。如果把税收法定原则比喻为一个苹果的话,前者强调的是苹果中所含的各种营养元素,如三大营养元素(蛋白质、脂肪、碳水化合物)、矿物质(钙、铁、磷等)和维生素(B₁、B₂、E、胡萝卜素等)等,而后者强调的是苹果的组成部分,如果皮、果肉、种子等。本文将税收法定原则分解为三大基本要素:性质明确的税收、议会制定的合宪法律以及税收要素确定。

1. 性质明确的税收

税收法定原则的第一个要素就是“税收”,这是税收法定原则的出发点和针对的对象。如果不能确定税收的含义和范围,那么,所谓的税收法定原则就是一纸空文。但是,从历史发展的角度来看,似乎并没有随着税收法定原则的确立而形成一個明确的税收定义。税收的含义和范围是历史形成的,它更多的是以一种传统和惯例的形式存在于人们的头脑中,而不是以明确定义的方式存在的。

就现代各国宪法中所确立的税收法定原则而言,尚没有在宪法中明确规定税收含义的。但这并不等于税收法定原则在各国宪法中是一个空洞的原则,现代各国一般有三种方法来解决这一问题^①。

第一,通过效力层次仅次于宪法的税收基本法来对税收的含义予以界定。如《德国税收通则法》(Reichsabgabenordnung)第3条规定:“称租税者,谓公法团体,为收入之目的,对所有该当于规定给付义务之法律构成要件之人,所课征之金钱给付,而非对特定给付之特定相对给付者;收入得为附随目的。”^②

第二,通过排除的方法来限定税收的范围,即虽然没有明确规定税收是什么,但明确规定了哪些不属于税收。如《约旦哈希姆王国宪法》第111条规定:“税捐不包括国库根据政府部门为公众提供服务而征收的各种费用,也不包括国有产业上缴国库的收益。”这里通过把行政规费和国有企业上缴利润排除在税收的范围之外,一方面表明这些财政收入不受税收法定原则的约束^③,另一方面也在某种程度上从反面阐明了税收的一些基本特征,如具有对价性质的负担(如行政规费)不属于税收,依据所有权取得的收入(如国有企业上缴利润)不属于税收。

第三,通过把与税收相类似的财政收入均纳入法定原则之中来确保税收法定原则的实施。立法机关或行政机关搁置或架空税收法定原则的主要方法是通过征

^① 参见翟继光:《税收法定原则比较研究——税收立宪的角度》,载《杭州师范学院学报》(社会科学版)2005年第2期。

^② 参见《德国租税通则》,陈敏译,(台)“财政部”财税人员训练所1985年版,第3页。

^③ 但并不表明它们不受法定原则的约束,如果宪法或其他的基本法确立了行政规费法定或国有企业上缴利润法定原则,那么,它们同样要受法定原则约束,这里只是强调它们不受税收法定原则约束。

收费或其他财政收入的形式来规避税收法定原则,这些财政收入形式往往仅仅在名称上不同于税收,但实质就是一种税收,但由于其采用了不同于税收的名称,因此,就可以规避税收法定原则的约束。针对这种情况,有些国家的宪法在确定税收法定原则的同时,还相应确定了行政收费和其他财政收入形式法定的原则。这样,立法机关与行政机关就无法规避税收法定原则的适用了。如《巴林国宪法》第88条规定:“未经法律规定,不得开征任何新税、修改或取消旧税。除非法律有规定,任何人不得全部或部分免除纳税。除非法律有规定者外,不得要求任何人额外纳税、付费或强行摊派。法律规定征收捐税、费用及其他公共基金的规则以及税款、基金支出的程序。”

纵观上述三种方法,可见第三种方法是最实用的,也是最能实现税收法定原则最初的宗旨的。无论国家运用什么方式和名义,只要国家“不支付对价”(或者“无偿”)地“剥夺”人民的“财产”,就应当受到法定原则的约束,无论是税收法定原则还是其他的法定原则。通过法律明确规定税收是什么实际上是无济于事的^①,正如《德国税收通则法》的规定一样,它无法防止政府以非税收的名义开征新税。对于人民而言,无论是征收什么,只要是无偿地从自己手中取走了本来属于自己的财产,就应当受法定原则的约束。

2. 议会制定的合宪法律

税收法定原则中的“法”显然是指最高立法机关所通过的狭义的法律,如果把行政机关所制定的规范性文件也纳入这里的“法”的范畴,那么,税收法定原则就失去了其应有的控制政府征税权的功能^②。

从历史来看,税收法定原则在英国一直就是指议会拥有征税权,而这里的“法”就是专指议会、后来是专指下院所通过的规范性文件。

① 笔者也曾经煞费苦心地从多种角度给税收下过定义:从经济角度把税收界定为:国家(政府)以其政治权力为依托而强制、固定、无偿获取的不具备惩罚性的财政收入;从法律角度把税收界定为:国家根据法律所明确规定的税收要素和征收程序而向国民所取得的财政收入;从宪法角度把税收界定为:国家基于宪法的规定,并依据符合宪法理念的法律规定而向国民征收的财政收入;从经济、法律和宪法三个角度把税收界定为:国家基于宪法的规定,并依据符合宪法理念的法律规定所明确规定的税收要素和征收程序,以其政治权力为依托而强制、固定、无偿获取的不具备惩罚性的财政收入。这种界定,就认识税收的本质而言是有益的,但是在解决这里所论述的防止税收法定原则被搁置或者架空的问题时,并不能起到真正的约束作用。参见翟继光:《论我国税法的核心范畴与基本范畴》,载韦苏文、陆桂生主编:《世纪论坛》,中国社会科学出版社2003年版,第77-86页。

② “宪法并不是政府的法令,政府如果没有宪法就成了一种无权的权力了。”[美]潘恩:《潘恩选集》,马清槐译,商务印书馆1981年版,第250页。