

研究生法学系列教材
YANJIUSHENG FAXUE XILIE JIAOCAI

研究生用书·教育部学位管理与研究生教育司推荐

财税法专题研究 (第二版)

Special Studies on Fiscal Law and Tax Law

刘剑文 ©著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

D922.220.4

6

2007

研究生用书·教育部学位管理与研究生教育司推荐

财税法专题研究

(第二版)

Special Studies on Fiscal Law and Tax Law

刘剑文 ©著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

财税法专题研究/刘剑文著.—2版.—北京:北京大学出版社, 2007.3

(研究生法学系列教材)

ISBN 978-7-301-05884-8

I. 财… II. 刘… III. 财政法-研究-中国-研究生-教材
IV. D922.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 025357 号

书 名: 财税法专题研究(第二版)

著作责任者: 刘剑文 著

责任编辑: 王 晶

标准书号: ISBN 978-7-301-05884-8/D·0654

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

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

出版部 62754962

电子邮箱: law@pup.pku.edu.cn

印刷者: 北京大学印刷厂

经 销 者: 新华书店

890 毫米×1240 毫米 A5 19.375 印张 557 千字

2007 年 3 月第 2 版 2007 年 3 月第 1 次印刷

定 价: 24.00 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,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

研究生法学系列教材

YANJIUSHENG FAXUE XILIE JIAOCAI

作者简介

刘剑文,法学博士、法学博士后。现任北京大学法学院教授、博士生导师,北京大学财经法研究中心主任。兼任世界税法协会(IT-LA)主席,中国财税法学教育研究会会长,中国法学会财税法学研究会副会长。中国国际经济贸易仲裁委员会仲裁员。《财税法论丛》主编,《月旦财经法杂志》主编,《税法学研究文库》总主编。创设网站“中国财税法网”和“中国税法网”。

出版个人学术专著 5 部、二人合著 4 部、主编 27 部,共计约 50 部;在《中国法学》、《法学研究》等期刊上发表学术论文 120 余篇。主持国家社会科学基金项目、国家自然科学基金项目等 20 余项国家级或部级课题。

担任全国人大财经委委托项目《中华人民共和国税收基本法》起草组组长、全国人大常委会预算工委委托项目《中华人民共和国财政转移支付法》起草组组长,全国人大《中华人民共和国国有资产法》起草组小组顾问。担纲国家税务总局“世界银行贷款项目——加入 WTO 后中国税收法律制度改革与完善研究”中方首席专家,国家税务总局“联合国开发总署项目——中国税收基本法律研究”首席专家。

21 世纪财税法学人的历史使命 (第二版代前言)

在全面贯彻科学发展观、构建社会主义和谐社会、实施依法治国方略的新世纪,财税法关系着政府和民生的根本,关系到权利与权力的制衡,是双方利益的调节器,因此,政府与纳税人之间的和谐与良性互动就显得尤为重要。源于国家和社会寄予的巨大期待,更重要的是源于社会良知的中国财税法人将会大有作为,将会担当起历史的责任和社会使命。

一、我国财税法治建设的进程

(一) 和谐社会建设与财税体制改革

和谐社会建设是当今时代的主题,和谐社会的主要目标是:社会主义民主法制更加完善,依法治国基本方略得到全面落实,人民的权益得到切实尊重和保障;城乡、区域发展差距扩大的趋势逐步扭转,合理有序的收入分配格局基本形成,家庭财产普遍增加,人民过上更加富足的生活;社会就业比较充分,覆盖城乡居民的社会保障体系基本建立;基本公共服务体系更加完备,政府管理和服务水平有较大提高;全民族的思想道德素质、科学文化素质和健康素质明显提高,良好道德风尚、和谐人际关系进一步形成;全社会创造活力显著增强,创新型国家基本建成;社会管理体系更加完善,社会秩序良好;资源利用效率显著提高,生态环境明显好转;实现全面建设惠及十几亿人口的更高水平的小康社会的目标,努力形成全体人民各尽其能、各得

其所而又和谐相处的局面。^①

一个法律制度,如果跟不上时代的需要或要求,而是死死抱住上个时代的只具有短暂意义的观念不放,那么是没有什么可取之处的。在一个变幻不定的世界中,如果把法律仅仅视为一种永恒的工具,那么它就不能有效地发挥作用。^②更何况我们正身处中国如火如荼的和谐社会建设进程中,法律的立与废已是周遭平常不过的事件了。在公民的财产权利日益受到重视的今天,平衡与协调国家征税权与公民财产权的财税法,更在日渐深入的改革进程中,面临进一步的变革。于是,有学者甚至断言,“唯有死亡和税制改革是人的一生所不可避免的”。

和谐社会建设与财税体制改革具有密不可分的关系。财税制度和财税体制是一个国家最根本的制度之一,也是最容易引起争议和动乱的社会制度之一,因此,构建和谐社会的关键是构建和谐的财税制度和财税体制。中共中央在《完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》(2003年10月14)中把财税制度与财税体制改革提到了非常重要的地位。其中明确规定了“分步实施税收制度改革”和“推进财政管理体制改革”的具体目标,包括按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则,稳步推进税收改革。改革出口退税制度。统一各类企业税收制度。增值税由生产型改为消费型,将设备投资纳入增值税抵扣范围。完善消费税,适当扩大税基。改进个人所得税,实行综合和分类相结合的个人所得税制。实施城镇建设税费改革,条件具备时对不动产开征统一规范的物业税,相应取消有关收费。在统一税政前提下,赋予地方适当的税政管理权。创造条件逐步实现城乡税制统一。健全公共财政体制,明确各级政府的财政支出责任。进一步完善转移支付制度,加大对中西部地区和民族地区的财政支持。深化部门预算、国库集中收付、政府采购和收支两条线管理改革。清理和规范行政事业性收费,凡能纳入预算的都要纳入预算管理

^① 参见《中共中央关于构建社会主义和谐社会若干重大问题的决定》(2006年10月11日)。

^② 参见E.博登海默:《法理学——法律哲学与法律方法》,邓正来译,中国政法大学出版社1999年版,第326页。

理。改革预算编制制度,完善预算编制、执行的制衡机制,加强审计监督。建立预算绩效评价体系。实行全口径预算管理和对或有负债的有效监控。加强各级人民代表大会对本级政府预算的审查和监督。^①

财税体制改革的每一个重要举措都与和谐社会建设紧密相关,财税体制的每一步改革也进一步促进了我国整个社会的和谐。和谐社会建设的关键是建设一个科学的财政法律制度和和谐的国家与纳税人关系。

(二) 我国财税法治建设的发展

进入 21 世纪,特别是最近几年,我国的财税法治进程取得了巨大的成就。单以 2005 年为例,2005 年全国人大及其常委会通过了多部与财税法相关的法律和法律性文件,如《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》,《全国人民代表大会常务委员会关于废止〈中华人民共和国农业税条例〉的决定》等。尤其在 2005 年 9 月 27 日为修改《中华人民共和国个人所得税法》而举办的新中国首次立法听证会,意味着中国民主立法进程的进一步加快。不仅如此,财税立法成为本届和下届人大立法的重点,统一企业所得税法已是指日可待,《中华人民共和国财政转移支付法》的起草亦是紧锣密鼓地进行,而《中华人民共和国税收基本法(或税法通则)》开始列入立法日程,表明财税法治已在中国的法治进程中日益凸显其重要性。

但是,我们也应该看到,我国的财税法治建设还有漫长的道路要走,且不说我国财税法律的质量与法治发达国家的差距,仅就数量而言,我国的财税法律也远远低于法治发达国家,甚至连很多发展中国家都不如。例如,根据税收法定原则的要求,“一税一法,一法一税”,这一点在法治发达国家早已做到,在很多发展中国家也已经基本实现,而在我国目前的税收制度中,二十多种税,有“法”的仅有两

^① 参见中共十六届三中全会通过的《完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》(2003 年 10 月 14)。

个,即《个人所得税法》和《外商投资企业和外国企业所得税法》。从目前的立法规划来看,在五年内,税法数量恐怕仍然会维持在两部左右。如果要基本实现税收法定原则的要求,恐怕至少要再等15年的时间。当然,我们要对这一目标充满信心,因为党中央的建设规划、全国人大的立法规划都已经将财税法律制度的建设作为重点领域之一,财税法治的实现在我国只是时间长短的问题。

二、财税法学人的历史使命

在我国的财税法律制度以及国家和纳税人的关系还不够和谐之时,在我国的财税法治建设仍然任重道远之际,作为21世纪的财税法学人应当承担起历史赋予我们的伟大使命,应当对历史、对国家、对社会负责,实现财税法学人所应当完成的历史责任、国家责任和社会责任。作为21世纪的财税法学人,应当为推动财税立法的民主化、为提高税收执法的服务意识、为推动税收司法改革、为保护纳税人权利而贡献自己的力量,应当为壮大中国财税法学教育事业,特别是整个社会的财税法教育、提高普通纳税人的财税法意识而发挥自己的聪明才智,应当为中国财税法的国际化、现代化,为中国社会经济的发展、中国纳税人的福祉而努力奋斗。

(一) 推动中国财税法理论研究的发展

我有幸几乎见证了20世纪80年代以来的中国的财税立法,每每欣喜于中国财税法改革所取得的巨大成就的同时,亦倍感作为财税法学人肩上所担负的沉沉的历史使命。法学理论历来是法治进程的先导,从某种意义上说,法学研究的水平甚至决定一国法治发展的水平。我从20世纪80年代中期开始从事财税法学的研究与教学,对中国财税法学研究的发展自有一番体会。从最初跟随税收学亦步亦趋,到开始独立的研究视野,直至现在逐步形成较为完善的学科体系,中国财税法学的发展是有目共睹的。中国财税法学如何能够实现研究思路的转型、研究体系的重构、研究方法的突破,最终形成崭新的财税法学理论,是当前全国财税法学同仁们所苦苦思考和追寻

的课题。从 20 世纪 80 年代开始的中国财税法学,其研究起点固然已经远远落后于德国、日本、美国等有着丰富的财税法理论积淀的国家,但经过近二十年,特别是近五年,诸多财税法学人的共同努力,中国财税法学理论研究水平与这些国家的差距也正在日益缩小。然而,作为对税收法治的前瞻性思考,中国财税法学的理论研究仍有着诸多不足,有着进一步深化的必要,迫切需要我们重新解读、反思当前的财税法治的现实,并进行深入的研究和思考,进而提出立足于中国现实,而又超越法治现状,能够引导财税法改革与发展的财税法理论。因此,我始终坚信,财税法学的研究应当同步甚至超越财税法治的变革。财税法学人应当以引领财税法治建设为终生奋斗的目标!

(二) 维护国家税收利益,构建强国财税体制

民以食为天,国以税为本。^① 税收是国家的血脉,没有税收就没有国家的繁荣富强,没有人民的安居乐业。因此,税收和国家的利益是紧密相连的。强大的国家必须有强大的税收做后盾,为了实现中华民族的强国之梦,必须首先通过税收为国家筹集足够的建设资金,而税收职能的充分发挥又以科学合理的财税体制为前提。构建科学合理的财税体制需要充分发挥财税法学人的作用,这也正是财税法学人得以大展宏图的用武之地。

财税法学的研究必须以维护国家的税收主权、维护国家的利益为根本。在我国,片面强调国家税收收入或纳税人权利都不利于社会的协调发展。无论是忽视纳税人权利的保护,片面追求国家税收的保障;还是过分强调纳税人权利,不重视国家税收的保障都是不可取的。如果国家征收不到充足的税款,就无法履行其公共服务职能,无法提供公共产品和公共服务,整个社会的运行都将陷于瘫痪,最终也不利于保障纳税人的权益。就我国而言,社会主义税收的根本目的是“取之于民,用之于民”,没有“取之于民”,就无法“用之于民”。

^① 或许有人觉得这一说法有点夸张,其实,一点也不夸张,马克思早就形象地指出:“税收是喂养政府的奶娘。”参见马克思:《1848 年至 1850 年法兰西阶级斗争》,载《马克思恩格斯全集》第 7 卷,人民出版社 1959 年版,第 94 页。

因为国家利益最终的受益人仍然是每一个纳税人,通过税收建设一个强大的中国,每一个中国人不都会从中受益吗?很多人认为国家的征税权强大了,必然影响纳税人权利,其实不然,征税权强大的同时也可以增强纳税人权利保护的力度,比如,国家把每年增加的税收的一大部分用于纳税人权利保护,不就可以营造国家征税权的保障和纳税人权利保护的双赢局面吗?强化国家的征税权并不必然会侵犯纳税人的权利,关键是采取何种手段强化国家的征税权,如果采取人治的方式,侵犯纳税人权利的现象将是在所难免的,但如果采取法治的方式,就不会侵犯到纳税人权利,因为纳税人权利保护的一个核心内容就是国家依法行使征税权。通过财税法治建设来加强国家的征税权,就能够达到既加强国家的征税权,又维护纳税人权利的双赢结局。在这个过程中,我们财税法学人可以做很多事情,也需要我们做很多事情。现在国家的很多财税立法和财税政策都邀请学者参加,广泛听取学者的意见^①,这本身就说明国家已经越来越重视专家学者的作用,同时,也是我们得以运用我们的研究成果来优化国家决策的良好时机,能够将自己的平生所学用于国家建设、用于造福人民,还有什么比这更能让一个真正的学者感到欣慰的呢?

(三) 维护纳税人权利,培养纳税人意识

纳税人是国家的衣食父母,财税法必须注重和保护纳税人的权利和利益,作为 21 世纪的财税法学人同样必须以维护纳税人权利为己任。^② 财税法为国家所立,因此往往偏重于保护国家利益,而忽视纳税人权利。我国的纳税人由于还没有强有力的代表人和代表机构,因此,真正为纳税人说话的人其实很少,纳税人的呼声其实很弱。

当历史的车轮驶入 21 世纪,当法治和权利的思想逐渐深入人心,纳税人权利的观念也开始逐渐为国家和社会所重视。我国开始

^① 特别是最近的一些重大立法活动,立法机关都广泛吸收了学者的参加。例如,《企业所得税法》的制定就多次召开专家论证会,而《财政转移支付法》和《税收基本法(税收通则法)》则直接邀请学者起草专家建议稿。

^② 令人欣喜的是,学界已经有越来越多的学者开始关注纳税人权利问题,而且已经有多篇以纳税人权利保护为主题的法学博士和法学硕士论文。

逐渐进入权利的时代,纳税人权利就是其中的重要内容之一。但是我们也应当看到,整个社会的纳税人意识还比较淡薄,纳税人权利的观念尚未深入人心,特别是没有深入政府官员的心中。把纳税人仅仅当成义务人的观念仍然根深蒂固。这时就需要我们财税法学人通过自己的学习、研究、宣传和教育活动,通过我们的课堂和学术论著向整个社会宣扬纳税人意识,宣传纳税人权利的观念,倡导保护纳税人权利的国家行动和社会行动。

其实,如果国家和社会真正认识到保护纳税人权利的实质和重要意义,任何国家和社会都会积极主动地投入到保护纳税人权利的行动中。从纳税人是税收之源,是政府官员的“衣食父母”的角度来看,保护纳税人权利是理所当然的。国家和社会的一切都是纳税人给的,国家和社会有什么理由不去好好保护纳税人权利呢?从国家和社会存在的根本目的来看,无非也是为每一个纳税人谋福利,让组成国家和社会的每一个纳税人比在原始状态下或者个体状态下生活得更幸福。既然如此,国家和社会怎能背离自己所追求的终极目标而去损害或者漠视纳税人权利呢?

现实中之所以还有大量侵犯和漠视纳税人权利的现象存在,国家和社会之所以还没有把保护纳税人权利提到足够高的地位,那是因为我们的国家和社会还没有真正理解纳税人的内涵,没有真正领悟保护纳税人权利的真谛。同时,也说明了我们财税法学人没有尽到自己的职责。我们没有做好宣传、教育工作。财税法学人既要成为理论家,也要成为教育家和宣传家。把财税法的真理撒播到社会的每一个角落是历史赋予我们财税法学人的神圣使命。我们应该不辱使命,勇敢地担当起历史赋予我们的重任,在实现个人理想和抱负的同时,也为国家的富强、民族的振兴和全体纳税人的福祉而努力奋斗!

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

^① [日]金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2004年版，第58页。

斯在《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,政府设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

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。

济属性反映到法律上,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,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,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,我觉得,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

21 世纪财税法学人的历史使命(第二版代前言)	(1)
税收法治——构建法治社会的突破口(代前言)	(8)
专题一 二十年来中国财税法学研究的回顾与前瞻	(1)
一、决定性的经济改革与主动的法学演进	(1)
二、财税法学发展的现状分析	(4)
三、财税法学基本概念研究述评	(14)
四、税收法律关系研究述评	(27)
五、财税法基本原则研究述评	(31)
六、国际税法理论研究述评	(49)
七、财税法发展与完善研究述评	(59)
八、中国财税法学研究的发展趋势与展望	(74)
九、财税法学体系的完善与财税法教学改革	(90)
本章思考与理解	(94)
课外阅读资料	(94)
专题二 财政立法与财政法改革	(95)
一、财政分权与分税制	(95)
二、中国预算法的改革	(104)
三、中国财政转移支付立法问题	(127)
本章思考与理解	(138)
课外阅读资料	(138)
专题三 税收法律关系的性质	(140)
一、税收与征税权	(140)
二、税收法律关系的类型与结构	(152)
三、税收债务关系理论及其应用	(162)