

税法学研究文库

两岸税法比较研究

Comparative Study on Cross-strait Tax Law

刘剑文
王桦宇
著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



总主编
刘剑文

C.B.J.J

北京市社会科学理论著作出版基金资助

研究文库

两岸税法比较研究

Comparative Study on Cross-strait Tax Law

刘剑文
王桦宇
著



总主编
刘剑文



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

两岸税法比较研究/刘剑文,王桦宇著. —北京:北京大学出版社,2015.1
(税法学研究文库)

ISBN 978-7-301-25198-0

I. ①两… II. ①刘… ②王… III. ①税法—研究—中国
IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第284744号

书 名: 两岸税法比较研究

著作责任者: 刘剑文 王桦宇 著

责任编辑: 王 晶

标准书号: ISBN 978-7-301-25198-0/D·3729

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>

新浪微博: @北京大学出版社 @北大出版社法律图书

电子邮箱: law@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027
出版部 62754962

印 刷 者: 北京大学印刷厂

经 销 者: 新华书店

965毫米×1300毫米 16开本 22印张 418千字

2015年1月第1版 2015年1月第1次印刷

定 价: 39.00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

总 序

“税法学研究文库”是继“财税法系列教材”“财税法论丛”和“当代中国依法治税丛书”之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国税法学研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快税法研究职业团队的建设和形成。

税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。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、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等先进理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国税法学的发展以及税收法制建设做了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果也不多见,税法和税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种状态,绝非某个人或某一单位力所能及。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。唯其如此,中国税法学也才有可能展开平等的国际对话,而税法学研究的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编“财税法系列教材”“财税法论丛”“当代中国依法治税丛书”,这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法

学界所熟悉和认同,同时也推动了税法学界的交流与合作。在此过程中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。这群年轻的学者大多已取得博士学位,或已取得副教授职称,且至少熟练掌握一门外语。最为重要的是,他们对专业充满热忱,愿意为中国税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下,为了展示中国税法学的成长和进步,激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与北京大学出版社积极接触、多次磋商,终于在 2002 年达成了本文库的出版协议。

衷心感谢北京大学出版社对中国税法学的积极扶持。如果没有对学术事业的关心和远见,他们不会愿意承担该文库出版的全部市场风险,更不会按正常标准支付稿费。此举的意义,远远溢出了一中商业架构,事实上为中国年轻的税法学提供了一个新的发展机遇。正是他们的支持,才使得主编可以严格按照学术标准组织稿件,也使得作者可以心无旁骛,潜心研究和创作。若干年之后,当人们梳理中国税法学进步的脉络时,除了列举税法学人的成果和贡献,也应该为所有提供过支持的出版机构写上重重的一笔。这里,我还要代表全体作者特别感谢北京大学出版社副总编杨立范先生,他的智识和筹划,是本文库得以与读者见面不可或缺的重要因素。

本文库计划每年出版 3—5 本,内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度学;税收体制法、税收实体法、税收程序法;税收收入法、税收支出法;国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力,不管何种风格的税法专著都可成为文库的收录对象。我们希望,本文库能够成为展示税法理论成果的窗口,成为促进税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的税法学人,推动税法理论与实践的沟通和互动,我们编辑文库的目的就已经实现。

刘剑文

2004 年于北京大学财经法研究中心

中国财税法网([www. cftl. cn](http://www.cftl.cn))

中国税法网(www. cntl. cn)

序

自 2003 年起,我和台湾大学法律学院葛克昌教授联合发起海峡两岸税法研讨会以来,至今已经在台湾和大陆巡回举办 19 届。一直以来,基于两岸大陆法系的共同特性,大陆理论界和实务界对台湾税法学理和法制建构的参考借鉴良多,并及时开启和大力推动了大陆税收法治的建设。与此同时,随着两岸关系不断改善和快速发展,大陆的税制建设与税法发展也逐渐成为台湾学界重要的研究对象,很多学者还针对大陆税法领域发表诸多研究成果。由于经常往返两岸参加学术研讨会并与台湾法律、财税学界和实务界交流互动,我一直有一个愿望,希望能在适当的时间来推出一本两岸税法比较研究的专著,对若干年来两岸税制建设和税法发展作回顾性检讨和前瞻性评估,并藉此来推动两岸税法研究的比较与借鉴,同时也对两岸税制建设提供参考。2012 年 11 月,我接受《东方早报·上海经济评论》的约稿,开设“两岸税法比较”专栏,对两岸税法制度进行比较和解读,首篇评论《纳税人权利保护的税法实践比较》(与王桦宇合作)一文刊出后,反响很好,后续又相继推出涉及所得税、营业税、税捐稽征法、房产税等税种比较的评论。此后,我产生了将《两岸税法比较研究》作为专著选题的想法,通过半年多的资料收集和辛苦写作,以及与学界、实务界朋友和师生的充分讨论,本书最终得以完稿。

两岸法律制度特别是税法制度的差异性对两岸经济贸易往来带来新挑战,也为两岸税法学理研究和应用研究带来新课题。在目前两岸关系高度融洽的背景下,两岸租税领域的合作协议一直拖宕,引发有意在两岸深化投资和贸易往来的外商、台商和陆商的高度关注。这既与租税安排的特殊性紧密相关,又涉及两岸税法的衔接问题。与此同时,随着两岸投资和经贸的持续深化,在避税地注册的台商投资 BVI 公司在大陆如何进行税务筹划,陆资企业赴台投资应注意哪些税法事项,也都成为投资者非常重视的关键议题。此种情形下,两岸税制建设和税法发展的比较研究就显得尤为重要,也能为两岸税收政策制订和税收协议履行、两岸企业相互投资和经贸往来提

供咨询参考和专业意见。客观而言,囿于经济发展阶段、特定社会政策、税收法治水平等主客观条件,两岸税法在历史沿革、法理依据和制度构建上有一脉相承之处,但也有诸多的差异性和不同点。本书涉及的我国大陆地区税法制度主要包括企业所得税、个人所得税、增值税、营业税、消费税、关税、房产税、土地税、印花税、车船税、契税等主要税种及税收征管与税收司法制度,涉及的我国台湾地区税法制度主要涉及所得税(营利事业所得税和综合所得税)、营业税(加值型营业税和非加值型营业税)、消费税、关税、房屋税、地价税、印花税、车船税、契税等主体税种及税捐稽征与税收司法制度。^①

近些年来,两岸投资和经贸往来愈来愈密切,两岸签署了《海峡两岸经济合作框架协议》(ECFA)等多项合作协议,近段时间两岸租税协议也在紧锣密鼓协商中,此种背景下,无论是大陆学界和实务界,还是台湾学界和实务界,都有了解对方税制建设和税法发展最新动态的迫切需求。而由于社会制度和经济政治发展水平的差异性存在,单纯从法律文本出发并不能深入了解和掌握两岸税法的具体的理论与实践及其历史、现状与未来,所以对两岸税法的历史沿革、文化背景和法理基础作更细致的分析,则显得尤为重要。本书在比较两岸税法各单行税种的同时,还注重深入到税制结构本身和其所依托的法治环境,通过分析两岸税法制度与各自经济、政治、社会、文化的相互关联性,以期完整呈现两岸税制、税法的历史与现状。希望本书的出版,有利于两岸理论界和实务界了解大陆和台湾在法学理论、制度规则和运行实务上的异同点及其经济社会背景,有利于促进两岸在法学领域和财税领域更为紧密的学术研究合作,有利于通过制度比较和政策建议推动经济贸易交流的便利化。与此同时,还希望本书能起到抛砖引玉的功能,藉此开辟两岸税法研究的新视野。

刘剑文

北大陈明楼

甲午雨水

^① 需要说明的是,台湾地区是祖国不可分割的一部分是不争的事实,也是本书作者秉持的立场,为方便读者阅读、查证保持行文顺畅,一些涉及台湾地区的机关和机构,法律法规等,按照原有的称呼,不作特别处理,部分情况使用“大陆”“台湾”“陆商”“台商”等说法也不再做特别的修改和说明。

税法学研究文库

1. 税收程序法论——监控征税权运行的法律与立法研究 施正文
2. WTO 体制下的中国税收法治 刘剑文主编
3. 税法基础理论 刘剑文、熊伟
4. 转让定价法律问题研究 刘永伟
5. 税务诉讼的举证责任 黄士洲
6. 税捐正义 黄俊杰
7. 出口退税制度研究 刘剑文主编
8. 税法基本问题·财政宪法篇 葛克昌
9. 所得税与宪法 葛克昌
10. 纳税人权利之保护 黄俊杰
11. 行政程序与纳税人基本权 葛克昌
12. 论公共财政与宪政国家——作为财政宪法学的一种理论前言 周刚志
13. 税务代理与纳税人权利 葛克昌、陈清秀
14. 扣缴义务问题研析 钟典晏
15. 电子商务课征加值型营业税之法律探析 邱祥荣
16. 国际税收基础 [美]罗伊·罗哈吉著 林海宁、范文祥译
17. 民主视野下的财政法治 刘剑文主编
18. 比较税法 [美]维克多·瑟仁伊著 丁一译
19. 美国联邦税收程序 熊伟
20. 国际技术转让所得课税法律问题 许秀芳
21. 财政转移支付制度的法学解析 徐阳光
22. 《企业所得税法》实施问题研究——以北京为基础的实证分析 刘剑文等
23. 法学方法与现代税法 黄茂荣
24. 解密美国公司税法 [美]丹尼尔·沙维尔著 许多奇译
25. 财政法基本问题 熊伟
26. 比较所得税法 [美]休·奥尔特、布赖恩·阿诺德等著 丁一、崔威译
27. 两岸税法比较研究 刘剑文 王桦宇 著

2012 年 8 月更新

CONTENTS 目 录

导论

——开创两岸税收法治共同愿景	1
----------------	---

第一章 历史源流、制度变迁与现代实践

——两岸税法沿革及其社会基础	15
第一节 两岸税法的制度框架比较	16
第二节 两岸税法实践的趋同与差异	40

第二章 法治启蒙：赋税的正当性

——两岸税法学理与财税政策考察	50
第一节 两岸税法学理及纳税文化比较 及启示	51
第二节 财税政策的两岸观察	56
第三节 两岸非税收入管制比较	65

第三章 量能原则：课税权的界限

——两岸所得税法的价值衡量与功能使命	75
第一节 “和而不同”的两岸企业所得税 制度	76
第二节 台湾综合所得税与大陆个税 制度之比较	96

CONTENTS 目 录

第四章 效率与公平:流转环节税制新课题?

- 两岸商品税法的变革、调适与发展 117
- 第一节 “营改增”背景下两岸营业税
制度比较及启示 118
- 第二节 台湾加值型营业税与大陆
增值税之比较 132
- 第三节 两岸消费税制比较及启示 159
- 第四节 两岸关税制度比较及启示 178

第五章 税收正义:地方税秩序的重建

- 两岸财产和行为税的理论与实践 194
- 第一节 两岸房产税制度的功能与实效 195
- 第二节 两岸土地税制比较及启示 207
- 第三节 台湾遗产及赠与税制度及其借鉴 230
- 第四节 两岸印花税制度比较及启示 247
- 第五节 两岸车船税制度比较及启示 261
- 第六节 两岸契税制度比较及启示 272

第六章 纳税人权利保护:救济的视角

- 两岸税收程序与司法现状评介 283
- 第一节 台湾“税捐稽征法”检讨与借鉴 284
- 第二节 台湾税收司法评介及其借鉴 303

CONTENTS

目 录

主要参考文献	315
附录	327
附录 1 两岸税法名词比较	327
附录 2 两岸税务机关组织机构图	331
附录 3 两岸各级政府财政收入划分图	335
附录 4 两岸税制体系图	337
附录 5 两岸税法查询网址	339
后记	340

导 论

——开创两岸税收法治共同愿景

近些年来,随着两岸互信渐进增强和开放政策稳步推进,两岸间经济贸易、文教交流和人员往来日益密切^①,在两岸关系全面发展的同时,两岸理论研讨和学术互动也进入新阶段。2003年,首届两岸税法学术研讨会在台湾大学成功举办,开启了两岸财税法论坛定期化机制。此后,两岸财税法学术研讨会由北京大学财经法研究中心和台湾大学财税法研究中心联合发起,每年在台湾和大陆各举办一届,至今已是第19届。^②在法学理论界,特别是在大陆法学界,财税法学以其综合研究、交叉学科和新兴领域的独特秉性^③,成为近年来大陆加强学术研究和推动法治建设的重要理论领域,税收法治真正成为构建法治社会的突破口。^④在两岸税法学界的观念启蒙和积极推动下,税收法定、纳税人权利保护、量能课税、实质课税等税法原则和规

① 以两岸经济贸易为例分析之。2010年,两岸签署《海峡两岸经济合作框架协议》,将“推动海峡两岸经贸社团互设办事机构”作为两岸经济合作的重要内容之一。2013年1月30日,中国机电产品进出口商会台北办事处在台北挂牌,成为大陆经贸社团在台湾设立的第一个办事机构。在此之前的2012年12月18日,台湾贸易中心上海代表处成立,开台湾贸易社团在大陆设办事处之先例。两岸经贸社团互设办事机构的实现,是两岸恢复经贸往来三十多年来的历史性突破。参见吴亚明、王连伟、孙立极:《两岸经贸社团互设办事机构 为深化交流合作添薪火》,载《人民日报》2014年1月23日,第20版。

② 2013年9月23日至27日,第19届两岸税法研讨会在台北召开,主题为“核实课征、实价课税与推计课税”,来自两岸的百余名理论界和实务界的专家学者与会。本次研讨会还评选了2013年度台湾地区最优税法司法判决,并由两岸专家学者就其专业领域主题各作深入点评。

③ 就财税法学自身特点的本体认识而言,主要体现在其学科地位的相对独立性、学理基础的综合包容性与学术视域上的纵横延展性。在方法论上,财税法学在财政学与法学领域存在交叉领域、在学科内部和学科之间呈现结构协力,且在技术路线上偏重价值分析和实证分析。就学科存在的逻辑反思而言,财税法学更为强调学术的知识自主、学者的价值中立和学问的功能效应。财税法学是兼具理论性和应用性特质的法学综合学科,立足中国语境研究和解决现实问题。在此基础上,财税法学从传统法学过渡到现代法学并成为新兴法律学科。参见刘剑文:《作为综合性法律学科的财税法学——一门新兴法律学科的进化与变迁》,载《暨南学报》(哲学社会科学版)2013年第5期。

④ 关于税收法治为何及如何成为构建法治社会的突破口,参见刘剑文:《税收法治:构建法治社会的突破口》,载《法学杂志》2003年第3期。

则逐渐得到两岸理论界和实务界的广泛认同,而就大陆而言,税收法定原则甚至提到了民主政治制度建设的新高度。^①在两岸实务界,财税法特别是税法以其高度的技术规则性及其隐于其后较为易变的政策文化背景,受到两岸投资、经贸界和政府部门的高度重视,成为两岸进一步加强经济合作和推动贸易交流的重要前提和基础^②,台湾财政部门还就近期台商关注热点进行了政策释明。^③在两岸逐渐扩大开放交流的背景下,台湾税制建设和税收法治的成就和经验亦成为大陆税收制度建设的重要借鉴和参考,在大陆《企业所得税法》《个人所得税法》《车船税法》《税收征收管理法》等多部税收立法中,都吸收和融合了台湾税法的相关原则和构成要素。大陆税务部门的法治意识和服务意识,也开始向海峡对岸同行们学习,注重“依法征税”和“依法治税”,从“管理”走向“服务”,全面构建面向纳税人的服务型征纳关系。^④

① 在大陆税法学者进行长期宣导和多次呼吁下,中共十八届三中全会《决定》在“加强社会主义民主政治制度建设”中特别将“落实税收法定原则”写入其中。参见《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,人民出版社2013年版,第29页。

② 目前,《两岸租税协议》已经进入最后推进阶段。2013年12月,台湾“财政部常务次长”许虞哲在随台湾海基会董事长林中森赴大陆考察期间透露,《两岸租税协议》包含与台企相关的5个要点。第一,该协议效力不受大陆税法调整影响,将永久适用;第二,台商赴大陆投资的财产交易所得,如股份转让,原则上由台湾方面课税,大陆不再课税;第三,台胞个体赴大陆为台企提供劳务,年均不超过183天,则大陆方面不予课税,其所得由台湾方面课税;第四,当台资企业遇到一方税务部门转移定价调整时,可要求另一方税务部门进行相应调整;第五,台企在课税过程中遇到的争议,可望透过国家税务总局与台“财政部”协商解决。参见张燕娟:《〈两岸租税协议〉将签署 力争避免两岸重复课税》,载《海峡导报》2013年12月21日,第18版。

③ 为增进各界对两岸租税协议之了解,台湾“财政部”自2013年下半年起,陆续拜会25位“立法委员”,并对606位会计师及对在台湾及大陆约10,000名之台商企业人士进行两岸租税协议内涵及效益之倡导,依据该部于2014年度较具规模17场(合计2,171人)倡导座谈会后回收之支持程度问卷统计,赞成签署者约83%,表示普通者约15%,反对者约2%,目前外界响应尚称正面,唯对信息交换机制及大陆内部课税与协议适用问题,仍有些许疑问,台湾“财政部”爰与大陆方面进行讨论并取得共识,以响应外界意见。“财政部”说明,双方原已就两岸租税协议信息交换机制应严守“不溯及既往”、“不作刑事起诉”、“不作税务外用途”及“不是具体个案不提供”之四不原则达成共识。然而,近期与外界沟通说明时,部分台商对于信息交换仍有疑虑,爰再沟通讨论,大陆方面业再次确认该四不原则,并表示将规划于大陆地区对台商及地方税捐机关进行倡导说明,俾增进了解,减少疑虑。“财政部”强调,积极推动两岸租税协议之目的是透过相互减免税措施以消除两岸重复课税、减轻双方企业及人民之所得税负、促进双方经贸交流,而非交换信息协助对方查税,影响层面极小,各界应多了解两岸租税协议所提供之减免税利益。参见台湾“财政部”网站, <http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=77512&ctNode=2449&mp=1>, 2014年10月31日访问。

④ 在2013年12月26日召开的全国税务工作会议上,国家税务总局对2014年税收工作的10项安排就有2项涉及依法征税,1项涉及纳税服务,分别是第1项“依法组织税收收入”、第3项“大力推进依法治税”和第4项“切实优化纳税服务”,以彰显和强调全国税务系统贯彻依法行政、坚持依法征税和强化服务理念的决心和愿景。

与此同时,两岸学界和实务界的高度互动,也在客观上为两岸税制建设和税法发展能够在相互间取长补短、相得益彰提供了积极条件。

大陆税法和台湾税法本是同根同宗,一脉相承。不管是在思想观念和文化传统上,还是在制度体系和法系属性上,两岸税收体制和法律制度都具有高度的统一性和契合性。在思想观念层面,千百年来“皇粮国税”的观念使“纳税是义务而非权利”的观念长期扎根入中国人心中,绵连持续到近代民主革命爆发以来才有所转变,直至在最近一些年来两岸人权观念和法治进步的大背景下,才真正促成纳税人权利作为法定的基本权利而被两岸政府和民众普遍接受。近些年来,两岸更是推进了纳税人权利保护的 legalization 或政策文本化。在文化传统层面,中国历来传承和发扬“大一统”的集权文化^①,这种文化特征体现在财政税收领域则主要体现在中央和地方关系上。^②从两岸实践来看,无论是大陆强调“发挥中央和地方两个积极性”还是台湾注重“地方自治与财政民主”,基于政权统制和维持稳定的需要,在实质演进的最终立场上则总是“中央优位于地方”。^③在制度体系层面,在既定的财政收入划分格局下,两岸的诸多税种被区分为中央税和地方税,而在这些两岸大体相同的税种设置中,增值税、所得税等主体性税种均被归类于中央税或是中央地方共享税。尽管大陆尚未就财政收入划分进行严格法律意义上的立法,但财政部门一直按照 1994 年分税制改革方案进行事实上的财政收入划分,而地方政府则通过不规范的实践安排来获得相对的财政自主权。^④台湾的地方财政收入则更为遵循法治原则,在“财政收支划分法”

① 关于“大一统”“家国天下”、宗法制度与中国古代财税体制变革的相互关系,参见王桦宇:《“诸侯国”抑或“宪政国”——中国大陆地方财税法制的进化与愿景》,载《月旦财经法杂志》第 32 期,2013 年 5 月,第 118—122 页。

② 关于国民政府时期中央与地方财政划分的局限性,参见杜恂诚:《民国时期的中央与地方财政划分》,载《中国社会科学》1998 年第 3 期。

③ 在大陆历次财税体制改革进程中,“发挥中央和地方两个积极性”都是重要的指导性原则。直至最近的“营改增”进程中,切分引发的中央和地方收入重划问题亦是在维持 1994 年分税制以来现有利益格局基础上进行。中共十八届三中全会《决定》中则进一步强调了“保持现有中央和地方财力格局总体稳定”的重要性。而台湾在 2002 年通过“规费法”和“地方税法通则”之后,地方财政收入是否有达到预期之效果,仍有待更多的讨论。

④ 此种地方政府实践包括:行使土地有偿使用权、“灵活”征收非税收入以及变相发行“地方债”等。有大陆学者认为,尽管正当的制度只能逐步建设和改进,但“事实上的财政自主权”仍会破坏法治秩序。参见徐健:《分权改革背景下的地方财政自主权》,载《法学研究》2012 年第 3 期。

“地方税法通则”和“规费法”等法律框架内规范运行。在法系属性层面,两岸尽管社会制度不同,但均继受和延续大陆法系的立法传统,同样都以制定科学完备的税法法律体系为重要指向。自改革开放以来,大陆推进了个人所得税、企业所得税、税收征收管理等实体法和程序法的相继立法,在1994年税制改革后推进了增值税、营业税、消费税等主体税种的授权立法,并在2011年《车船税法》立法为契机,推动了新一轮税收立法法律化进程。^①而台湾则在基本秉承民国时期既定法统基础上,通过不断修正和完善以使得税法规定符合经济社会发展需求。

两岸税法在近几十年的时间区间内各自相对独立地发展,也因此必然地会存在诸多不同之处。无论是在经济地理和改革路径上,还是在征管体制和法治环境上,两岸税收体制和法律制度又具有相当的差别性和异相性。在经济地理层面,大陆“地大物博”和“人口众多”的资源禀赋和人口红利使得改革开放以来的大陆经济呈现强劲的发展势头^②,这也使得大陆税制调整具有极大的综合性和包容性,而台湾在亚太地区的独特经济区位则使得台湾税制结构呈现明显的特定性和开放性。大陆实体经济的强大储备使得税法调整涉及的宏观经济极为广泛,且拥有极有潜力的内需市场,而财税体制和税收政策成为调控和引导经济发展的关键。台湾的离岛特征和开放制度一方面使得其成为亚洲地区自由经济的标杆之一,但另一方面也使得税制结构和涉外税法受到外向型经济的高度影响。在改革路径层面,大陆在改革开放以后确认实行中国特色社会主义制度,其税收政策以建基于现行政治制度基础上执政党的宏观指导为基本完善路径,而台湾民主体制和政党制度使得其税制调整和税法沿革,严格遵循法律的既定审批程序而以民意为最终依归。尽管两岸税法学理对税制变革和税法发展的贡献有目共睹,但两岸的实现路径却有所不同,大陆更注重“加强顶层设计和摸着石头过河

① 参见刘剑文:《车船税立法启动财税“法律化”进程》,载《法制日报》2011年2月28日,头版。

② 较早以前,有大陆学者就“地大物博”和“人口众多”的传统乐观观点表示了忧虑和质疑,指出大陆人均资源占有量低且分布极不平衡,且人口素质有待进一步提高。参见何祚庥:《对“地大物博,人口众多”的再认识》,载《中国社会科学》1996年第5期。

相结合”^①，旨在实现转型时期税制变革中的实质正义，而台湾则遵循“民主体制”和“程序主义”，一切皆在法治轨道中进行制度变革，藉由形式正义实现实质正义。在税收体制上，大陆国家税务总局与财政部为分立的正部级单位，以体现税务部门的独立性和专业性^②，而台湾“赋税署”则隶属于“财政部”，以彰显财政收支的一体化管理。与此同时，大陆还单设国家税务局和地方税务局以保障税收收入的界分准确性。^③两岸的此种差异，与财税体制的特定历史背景和财政收支结构是紧密关联的，即政府在部门设置中对财政收入与支出比重及其管理的平衡考量，大陆相对更注重财政收入，台湾则涵盖收支管理。在法律制度方面，尽管大陆的税收立法法律化已经开始呈现黎明前的曙光，但税收法定原则的完全贯彻落实依然任重道远。^④台湾的税收法律规范相对较为完善，税收法定原则贯彻比较完全，这也导致台湾税法的稳定性和可预期性更高。此种差异性存在，一方面是由于大陆仍处于持续性税制改革的过程阶段，需要通过灵活渐进的法治环境减少刚性阻力，另一方面也是由于大陆的民主法制建设仍处于特定的成长阶段而导致的必然结果。

就两岸具体的税法制度比较而言，不同的税种类型也存在各自不同的统一性和差异性。就所得税法而言，从制度变革的生成机理上讲，大陆企业

① 中共十八届三中全会《决定》对此的官方表述为：“坚持正确处理改革发展稳定关系，胆子要大、步子要稳，加强顶层设计和摸着石头过河相结合，整体推进和重点突破相结合，提高改革决策科学性，广泛凝聚共识，形成改革合力。”参见《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，人民出版社2013年版，第7页。

② 在1988年国务院机构改革、财政部税务总局升格为国家税务局之前，税务总局仅为财政部下属的正司级单位。1988年5月3日，国务院将财政部税务总局升格为国家税务局（副部级机构），由财政部归口管理。1993年12月20日，国务院将国家税务总局升格为正部级机构。

③ 根据中共十八届三中全会《决定》中“完善国税、地税征管体制”的相关表述，大陆国税和地税系统在中短期内合并的可能性不大。参见《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，人民出版社2013年版，第21页。

④ 目前大陆现行有效的税收法律仅有4部：分别为《个人所得税法》（主席令第48号，1980年9月10日通过，2011年6月30日第6次修订，2011年9月1日起施行）、《税收征收管理法》（主席令第49号，1992年9月4日通过；2001年4月28日第2次修订，2013年6月29日修订）、《企业所得税法》（主席令第63号，2007年3月16日通过，2008年1月1日起施行）和《车船税法》（主席令第51号，2011年2月25日通过，2012年1月1日起施行）。其余单行税种法均以授权立法的形式由国务院制定暂行条例。

所得税法是在经济高速发展的外在压力与倒逼机制下渐次整合而形成^①,而台湾企业所得税制则是在一贯绵连的公司和税收法制下以自我完善和追求正当性为目标的有序革新中变迁。^② 台湾所得税采“两税合一课税制”,包括综合所得税和营利事业所得税,合并立法于“所得税法”。大陆所得税为独立课税制,采分开立法模式,对个人所得税和企业所得税分别制定相应的税收法律和配套规定。在技术性规范和诸多法理层面,两岸企业所得税法在纳税主体、征税客体、应税收入和税前扣除项目的方面,除了些许差异客观存在外,往往有着非常多的重叠性考虑和近似性规定。^③ 囿于主客观条件,两岸的企业所得税制度在征收管理、税收优惠、避免双重征税、反避税等方面仍存在一些明显的差异。在此种“和而不同”的比较视野下,两岸企业所得税制度在求同存异的基础上,也逐渐会在发展趋势上呈现更多的共同元素,并相互参考借鉴。台湾的个人所得税制度延续国民政府时期的分类综合所得税制,并更为注重租税公平和量能课税。相比而言,大陆的个人所得税制度则脱胎于改革开放的环境孕育,并在市场经济的持续推动中得以渐进发展。就课税对象而言,大陆税法采属人主义兼属地主义,而台湾税法独采属地主义,则更是呈现了两岸之间对于税源管控思路、开放经济理念、税收主权意识的差异以及国际化程度的不同层次。就课税所得和税收要素而言,大陆税法注重形式上的属性识别而台湾税法注重实质上的内涵分析,这亦导致大陆税法仍坚守易于操作的形式正义而非真实法理上的实质正义,而这其中大陆现有经济社会政治文化条件则是起到了“质”的决定性作用。而在政府效能与社会公平两大政策目标选择上,大陆更倾向于前者,而

① 从立法层次和规范性文件上看,两岸企业所得税法在立法层次上大体相同,都由税收法律、行政法规和其他规范性文件共同构成;不同点在于大陆企业所得税征收历史相对较短,立法相对较晚,修订变化次数也明显比台湾要少。另外,从实体内容上看,台湾的营利事业所得税法规定得较为详尽,内容上基本接近于大陆的《企业所得税法》及其实施条例两者的结合。

② 1998年,台湾进行了重大税制改革,所得税制由原来的公司所得税与股东个人所得税的“两税独立课税制”改为现行的“两税合一课税制”。台湾所得税包括综合所得税和营利事业所得税,前者相当于大陆个人所得税,后者相当于大陆企业所得税。台湾采取所得税合并立法模式,综合所得税和营利事业所得税统一规定在“所得税法”中,并制定施行了“所得税法施行细则”、“所得基本税额条例”、“各类所得缴扣率标准”等配套规定。

③ 两岸在企业所得税制变革还存在另一个面相的趋同性,也即适应高度变化的市场经济环境以及迎合投资人在并购重组中的规则便利性,两岸都在并购重组、投资融资、金融创新等领域的所得税规则中增加了促进资本交易和减轻投资者负担的优化安排。