



法研教科书



财税法专题研究

(第三版)

Special Studies on
Fiscal Law and Tax Law
(The third edition)

刘剑文 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



法研教科书



财税法专题研究

(第三版)

Special Studies on
Fiscal Law and Tax Law

(The third edition)

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. —3版. —北京:北京大学出版社,2015.1

(法研教科书)

ISBN 978-7-301-25311-3

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法—中国—研究生—教材 ②税法—中国—研究生—教材 IV. ①D922.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第001380号

书 名 财税法专题研究(第三版)

著作责任者 刘剑文 著

责任编辑 王 晶

标准书号 ISBN 978-7-301-25311-3

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>

电子信箱 law@pup.pku.edu.cn

新浪微博 @北京大学出版社 @北大出版社法律图书

电 话 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

印 刷 者 北京大学印刷厂

经 销 者 新华书店

730毫米×1020毫米 16开本 27.75印张 559千字

2002年10月第1版 2007年3月第2版

2015年1月第3版 2015年1月第1次印刷

定 价 51.00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 电子信箱: fd@pup.pku.edu.cn

图书如有印装质量问题,请与出版部联系,电话:010-62756370

财税法治是通往法治中国的优选路径^①

(第三版代前言)

最近五年对于我国的财税法治建设来说,是一个不平凡的五年。从“营改增”扩围到房产税改革,从“三公”经费公开到预算法修订,从车船税立法到呼吁设税权回归全国人大,从中央出台“八项规定”要求党政机关厉行节约到党的十八届三中全会对财税改革作出浓墨重彩的勾勒,实践表明,财税法与国家治理和人民福祉的紧密联系正日益凸显。因此,财税法也越来越受到官方和民间的共同关注。回顾过去,在相当长的时间里,财税法在我国法治建设的大舞台上一直缺位,财政仅仅被视为单纯的经济问题,没有得到应有的重视与关注,这不能不说是我国法治建设中的一大遗憾。财税领域的法治化水平长期滞后于现实需要,在相当大的程度上也导致了国家治理和改革深化陷入了“瓶颈期”,难以寻得有力的“抓手”,直到新一代领导集体以高度的历史智慧发掘出财税制度在现代国家治理中的根本性地位。置身于实现“中国梦”的宏大背景下,在追求国家富强、民族振兴、人民幸福的伟大实践中,人们已经越来越真切地感受到财税法所承载的重要意义和所肩负的历史使命。

一、财税体制改革与财税法治大势所趋

2013年11月12日,中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议审议通过了《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)。这是在中国经济社会转型进入关键时期出台的一份改革的顶层设计方案,将拉开中国全面改革的大幕,吹响中国社会整体性和深层次改革的新号角。《决定》提出,全面深化改革的总目标是“完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化”。虽然“治理”与过去惯用的“管理”只有一字之差,但却反映出治国理念的重大转变。在目标上,管理从政府本位出发、追求秩序与效率,而治理则要综合考虑多元价值追求。在主体上,管理由政府尤其是行政机关单向主导,而治理则强调社会自治与民众参与;在手段上,管理主要使用强硬的行政指令,而治理则更多地运用疏导和软权力,且最终要依靠法律制度。总体来看,治理更强调法治化、民主性、顶层设计

^① 原文发表于《法制日报》2014年7月16日第011版,收入本书时作了部分修订。

和过程思维。而要从传统“管理”转型为现代“治理”,关键就在于加强法治建设,将法治作为治国理政的基本方式。因此,《决定》在第九部分系统论述了“推进法治中国建设”,对法治国家、法治政府、法治社会的一体建设提出了目标和要求。进一步看,除了该部分的总纲式论述外,法治的理念和要求其实贯穿了《决定》整体,体现在各个领域改革的法治化目标之中。改革的核心在制度,制度的核心是法治,改革与法治是相辅相成的同一过程。在这个意义上,全面深化改革之路,就是建设法治中国之路,也是“中国梦”的圆梦之路。而财税法,正是深化改革与法治建设的重要组成部分。

在《决定》提出的诸项改革任务之中,“深化财税体制改革”单独作为一个部分,且位居各项具体经济改革之首,这在党的重要纲领性文件中尚属首次。同时,财税问题作为重要主线,还贯穿在其他章节的始终。例如,在第二部分“坚持和完善基本经济制度”中,要求提高国有资本上缴国家财政的比例、完善国有资本经营预算制度等要求;在第八部分“加强社会主义民主政治制度建设”中,强调加强人大预算决算监督、国有资产监督,首次提出“落实税收法定原则”;在第十部分“强化权力运行制约和监督体系”,要求健全反腐倡廉法规制度体系,着力控制“三公”经费支出和楼堂馆所建设;在第十二部分“推进社会事业改革创新”中,收入分配改革、社会保障制度完善也与财税法紧密相关;在生态文明建设、司法改革等备受人们关注的焦点问题的背后,其实也离不开财税制度的支撑、促进与保障。不夸张地说,《决定》中至少有一半都在谈财税问题。这是因为中央已经转变了将财政视作单纯经济问题的传统思维,开始认识到财政是“国家治理的基础和重要支柱”,科学的财税体制是“促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”,并且主动接纳了“落实税收法定原则”等财税法学界大力倡导的主张。可见,财税体制改革与财税法治,既是全面深化改革的突破口和重点领域之一,又是国家治理现代化的基础和制度保障,更是国运所系、民心所向、大势所趋。

二、财税对现代国家治理的作用不容忽视

那么,为什么财税法对于现代国家治理如此重要呢?有人说“财政”是三分财、七分政。其实,它是七分财,三分政。财,是指财产、财产权利,包括私人财产权和公共财产权,而公共财产权最终还是建立在私人财产权基础之上的。政,是指政府,包括立法机关、行政机关和司法机关。政府的主要职责就是公平、有效地保护好私人财产权、行使好公共财产权,从而服务于全体纳税人。因此,财税不仅仅是“钱”的问题,“钱袋子”的背后实质上是国家与纳税人的关系。由这一对基本关系,还可以生发出中央与地方的关系、立法机关与行政机关的关系以及政府与市场的关系。因此,对于古今中外任何一个国家的治理来说,财税的重要性都是不容忽视的,正所谓“财政不牢,地动山摇”!唐太宗说“水能载舟,亦能覆舟”,现在我们要说“税能载舟,亦能覆

舟”,因为税的背后和依托是纳税人。而财税法的根本任务,就是要依靠法治来统摄财政收入、财政支出、财政管理的全过程,通过对权利、义务和责任在不同主体间的合理配置,来实现国家财政权与私人财产权的平衡与协调,达致国家治理的现代化。

进一步看,财税法治不仅是法治中国在财税领域的必然要求和终极体现,而且也是通往法治中国的优选路径。对于我国来说,建设法治国家和全面深化改革是同一历史进程。目前,我国的改革已经进入攻坚阶段,也是最困难、最复杂、最关键的阶段。未来的改革应当包括三个层面的高度融合:一个是自上而下的顶层设计,一个是自下而上的基层探索,还有一个是自外而内的外逼机制。在诸多可能的路径中,财税改革是共识最大、阻力最小、效益最高的,因为“它是低调的,不会过分提高人们的期望值;它是具体的,比抽象谈论‘政治民主’更容易操作;它是务实的,可以在不太长的时间里产生看得见的变化”。例如,对于官员贪腐问题,如果按照传统的严肃查办思路或是改革官员选拔考任制度,可能会涉及政治体制中的深层次问题,牵涉盘根错节的利益关系,从而遭到巨大的阻力,甚至陷入困境,最终不了了之。但是,如果我们从财税法治的思路出发,控制住各级政府的财权,让公共财产的收支管理都在阳光下运行,同样可以得到良好的效果。控制住资金的来源,各级官员的“敛财冲动”将会大为降低;而控制住资金的流向,就能真正厉行节约,让公款“花在刀刃上”。而且,由于改革公共财政收支体制并不直接触及官员自身利益,这一改革进路的阻力势必能够大大减小。

由于所有的社会成员都属于“纳税人”范畴,因此强调财税法治从根本上看是对全体民众有利的。当然,这并不是说财税体制改革就是一帆风顺、毫无障碍的。改革注定都会遇到来自思想观念、制度惯性和既得利益等各方面的阻力,但是财税体制改革无疑是各个可能选择中“投入产出比”最优的路径,是推进法治中国建设的突破口。

可以说,依法管好了政府的“钱袋子”,也就牵住了深化改革和法治建设的“牛鼻子”。当然,财税改革涉及社会的各个领域,牵涉千家万户的切身利益,本身就是一个复杂的系统性工程,因此也需要找准突破口,并且要审时度势、循序渐进。客观地说,我国的财税法治建设也仍然存在着诸多观念羁绊和制度障碍,具体包括:人民代表大会对权力行使的重视不够;预算权配置失衡;中央与地方之间的关系尚未完全实现法治化;地方政府卖地推高房价;经济发展方式仍然较为粗放;地区、城乡、居民间贫富差距较大;社会基本公共服务分配不均衡;公民的基本权利实现不足;等等。这些亟需解决的难题纷繁复杂、相互咬合,给我国未来的发展路径提出了不可忽视的挑战。站在这个承前启后、继往开来的重要时点上,我们深深地期盼着,未来的财税改革能够以更大的决心、魄力与智慧来稳步推进,经由财税法制上升到财税法治,并通过依法管好“财”来管好“人”和“事”,以税之“良法”实现国之“善治”。

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。

^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 [美]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。

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日)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”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。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

^① 参见《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》(2003年10月14日)。

(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,税法的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”。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

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页以下。

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

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。

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”。^②英国著名的思想家洛克在《政府论》中指出:“诚然,政府没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,主张有权向人民征税课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,绝不应该对人民的财产征税。”^③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

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。

② [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。

③ [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。

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。”^①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

① [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。

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!

简目

CONTENTS

001 专题一 三十年来中国财税法学研究的回顾与前瞻

- 001 一、决定性的经济改革与新时期财税法的历史担当
- 004 二、财政法理论研究评述
- 010 三、税法总论理论研究评述
- 028 四、国际税法研究评述
- 037 五、我国财税法体系的发展与完善研究评述
- 056 六、财税法教学改革与人才培养进路

064 专题二 财税法治的思维基点与价值定位

- 064 一、作为综合性法律学科的财税法学
- 079 二、公共财产法意义上的财税法
- 085 三、财政控权与纳税人权利保障

121 专题三 财政立法与财政法改革

- 121 一、宪治与中国财政民主
- 128 二、现代政府预算管理制度构建
- 141 三、中国分税制财政体制的综合平衡与协调发展

156 专题四 税收法律关系

- 156 一、税收与征税权
- 164 二、税收法律关系的类型与结构
- 172 三、税收债务关系理论及其应用
- 177 四、“税收债务关系说”的中国意义
- 182 五、税收债法研究的方法与价值

187	专题五 税法原则
187	一、税收法定主义及其适用
197	二、税收公平原则
199	三、量能课税原则及其适用限制
201	四、实质课税原则

204	专题六 中国税收立法问题
204	一、税收立法基础理论
213	二、税收国家与税收立宪
221	三、税收立法权限体制
235	四、税法通则的制定

250	专题七 税收实体法律制度改革
251	一、增值税的转型改革
256	二、所得税法改革
281	三、非法收入的课税问题
286	四、房产税法的改革

290	专题八 税收征管法律制度
290	一、税收征管中的诚信问题
293	二、税收征管中的行政强制制度
303	三、反避税法律制度
318	四、《税收征收管理法》的修订

328	专题九 税收保全制度
328	一、税收优先权
341	二、税收代位权
354	三、税收撤销权
362	四、查封、扣押、冻结措施
365	五、限制出境措施