

第14卷

财税法论丛

FINANCE AND TAX LAW
REVIEW VOL. 14

◆ 刘剑文 / 主编

本卷要目

财税法学科与教学专栏

【王梓宇】

论财政法的意义及其学科构建

——一种研究思路的展开

【席晓娟】

中国财税法学科科研项目分析报告

财税法总论

【姚轩鸽】

“税收国家”内涵与类型新探

——兼论建设完备型“税收国家”的中国困境与策略

税收实体法与程序法

【赵 勇】

纳税人用税监督权研究

域外税法

【叶莉娜】

美国资本弱化税制改革研究

硕博学位论文选登

【陈彦廷】

论证券交易所得税制之宪法界限



法律出版社
LAW PRESS CHINA

第14卷

财税法论丛

FINANCE AND TAX LAW
REVIEW VOL. 14

◆ 刘剑文 / 主编

◆ 李 刚 / 副主编



法律出版社
LAW PRESS CHINA

图书在版编目(CIP)数据

财税法论丛. 第14卷 / 刘剑文主编. —北京: 法律出版社, 2014. 4

ISBN 978 - 7 - 5118 - 6283 - 9

I. ①财… II. ①刘… III. ①财政法—法的理论—研究—中国 ②税法—法的理论—研究—中国 IV.

①D922. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 067148 号

财税法论丛(第14卷)

责任编辑 董 飞
装帧设计 李 瞻

© 法律出版社·中国

开本 A5

版本 2014年5月第1版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

印刷 北京泰山兴业印务有限责任公司

印张 13.5 字数 379 千

印次 2014年5月第1次印刷

编辑统筹 学术·对外出版分社

经销 新华书店

责任印制 陶 松

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 6283 - 9

定价:38.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

本卷导读

本卷论丛分为六个栏目,共计十三篇论文;各栏目设置与论文编排说明如下:

【财税法学科与教学专栏】是本卷专设的特色栏目,共有来自两岸学者的五篇论文。王桦宇的《论财政法的意义及其学科构建——一种研究思路的展开》从不同角度和层面论证了作为独立且综合的财政法学科的意义及其内容、体系与框架。谢如兰的《论财税法人才的培养——以德国税法硕士的培育为借镜》和翁武耀的《意大利经验中的(财)税法研究和教学的发展及其对我国的启示——税法学科独立性的探讨》两文虽然分别从国别角度介绍了德国和意大利的(财)税法教学情况,但却不约而同地提到了税法(学)的独立问题,看来税法的独立与税法的教学密不可分。席晓娟的《中国财税法学科科研项目分析报告》选取国家自然科学基金、教育部、中国法学会、司法部四个国家级、省部级项目为研究对象,通过统计各类项目课题指南及立项名单,分析各类项目取得的成绩和存在的问题,可为今后同行申请课题提供指南。李刚的《法学学术训练与培养方法之我见——以研究生税法教学为例》将作者自己指导税法方向研究生的实践经验总结成篇,经由读书、笔记、综述和作文的顺序娓娓道来,或许可供后来者参考。

【财税法总论】栏目收录了两篇论文。姚轩鸽的《“税收国家”内涵与类型新探——兼论建设完备型“税收国家”的中国困境与策略》关于“税收国家”内涵与类型的新观点无疑会推进当前学界对这一名词的理解深度和广度。伊卫风的《安史之乱与“两税法”改革——唐德宗的政

治技艺》以史为鉴,验证了古往今来税法改革与政治的联动关系,值得今人深思。

【税收实体法与程序法】栏目收录了两篇论文。林石猛的《信赖保护原则于台湾税务争讼实务之运用——以“最高行政法院”2002年度判字第2281号土地增值税事件为例》将我国台湾地区“最高行政法院”在税务判例中如何运用信赖保护原则作了介绍,对于目前行政立法上既无信赖保护原则的规定,司法判例中也欠缺论理详尽的判决书的大陆地区来说,应当在反思中寻求改进的方法与路径。赵勇的《纳税人用税监督权研究》指出纳税人用税监督权是宪法赋予公民预算监督和管理国家事务权利在税收领域的合理延伸和具体化,是一项直接来源于宪法的公民基本权;人民主权理论、公共财政理论和税收法定原则构成用税监督权的理论基础;人大预算监督、审计专门监督及舆论监督是当前我国纳税人行使用税监督权的主要方式;在我国确立纳税人用税监督权,是向税收国家转型、规范财政支出管理、防止国家征税权力无限扩张、提高依法纳税遵从度的现实需要。

【域外税法】栏目收录了一篇论文。叶莉娜的《美国资本弱化税制改革研究》首先分析了以利息剥离规则为基础的美国现行资本弱化税制,然后以对美国资本弱化税制改革有重大影响的几个报告为线索,最后总结出了美国资本弱化税制改革的导向以及存在的困境。

【硕博学位论文选登】栏目收录了两篇论文。陈彦廷的《论证证券交易所得税制之宪法界限》从宪法角度对我国台湾地区证券交易所得税作的鞭辟入里的分析,将会使该文成为大陆地区学者研究我国台湾地区证券交易所得税不可或缺的参考文献之一。石楚的《海峡两岸欠税限制出境制度比较研究》在比较分析海峡两岸有关欠税限制出境法律制度的同时,从纳税人基本权利保护的宪法高度,从迁徙自由与欠税限制出境之间的关系角度论证了欠税限制出境法律制度的正当性,并运用法律保留原则和比例原则对之加以检验。

【财税法研究综述】栏目按惯例收录了《2011 年财税法理论研究综述》，点滴记录了 2011 年中财税法学人持之以恒所做的不懈努力。

本卷论丛责任编辑：

李刚(执行编辑)：法学博士，厦门大学法学院副教授；

闫海：法学博士生，辽宁大学法学院副教授；

汤洁茵：法学博士，中国青年政治学院法律系讲师。

《财税法论丛》编辑部

执笔：李 刚

2013 年 9 月

中国财税法网(www.cftl.cn)

中国税法网(www.taxlaw.net.cn)

目 录

【财税法学科与教学专栏】

论财政法的意义及其学科构建

——一种研究思路的展开 王桦宇(1)

论财税法人才的培养

——以德国税法硕士的培育为借镜 谢如兰(14)

意大利经验中的(财)税法研究和教学的发展及其对我国的启示

——税法学科独立性的探讨 翁武耀(26)

中国财税法学科科研项目分析报告 席晓娟(43)

法学学术训练与培养方法之我见

——以研究生税法教学为例 李 刚(62)

【财税法总论】

“税收国家”内涵与类型新探

——兼论建设完备型“税收国家”的中国困境与策略

..... 姚轩鸽(74)

安史之乱与“两税法”改革

——唐德宗的政治技艺 伊卫风(110)

【税收实体法与程序法】

信赖保护原则于台湾税务争讼实务之运用

——以“最高行政法院”2002 年度判字第 2281 号土地

增值税事件为例 林石猛(126)

纳税人用税监督权研究 赵 勇(150)

【域外税法】

美国资本弱化税制改革研究 叶莉娜(187)

【硕博学位论文选登】

论证券交易所得税制之宪法界限 陈彦廷(205)

海峡两岸欠税限制出境制度比较研究 石 楚(327)

【财税法研究综述】

2011 年财税法理论研究综述 本课题组(387)

Contents

The Education and Discipline of Finance and Tax Law

- The Significance and the Discipline Construction of Public
Financial Law—A Research Approach Perspective
..... *WANG Hua-yu*(1)
- Advanced Postgraduate Studies an Taxation Law—The University
of Osnabrücks LL. M. (Tax) Program as an Example
..... *XIE Ru-lan*(14)
- The Development of Research and Teaching of Tax Law in Italy
and its Inspiration for China—An Analysis on Independence of
Tax Law *WENG Wu-yao*(26)
- The Report of Chinese Tax Law Discipline Research Project
..... *XI Xiao-juan*(43)
- My Experience about the Academic Training and Education
Method of Law—The Graduates' Tax Law Education as an
Example *LI Gang*(62)

General Issues of Fiscal and Tax Law

- The Exploration on the Connotation and New Type of TaxState—
On the Difficulties and Strategies of China as a Tax State with a
Complete Construction *YAO Xuan-ge*(74)
- An Lu-shan Rebellion and Liang-shui Tax Reform—the Political
Skills of The Emperor Te-tsung *YI Wei-feng*(110)

Substantive and Procedural Tax Law

- The Application of the Principle of Legitimate Expectation in Tax
Litigation—A Deep Insight of the Supreme Administrative
Court Pan-Ji No. 2281 Verdict *LIN Shi-meng*(126)
- Rsearch on Taxpayer's Right of Supervising Tax-using
..... *ZHAO Yong*(150)

International Tax Law

- A Study on the U. S. Thin Capitalization Reform *YE Li-na*(187)

Thesis for Master's & Doctoral Degree

- The Study on Constitutional Limitation of Securities Transaction
Income Tax System *CHEN Yen-ting*(205)
- The Comparative Research on the Exit Restriction System of Tax
Arrears in Mainland China and Taiwan *SHI Chu*(327)

Fiscal and Tax Law Research Summarization

- 2011 Fiscal and Tax Law Research Summarization
..... *Group for the task*(387)

财税法学科与教学专栏

论财政法的意义及其学科构建

——一种研究思路的展开*

王桦宇**

目 次

- 一、财政正义与财政法
- 二、财产权的公法保护：财政法与税法
- 三、公法学视野下的财政法
- 四、财政法体系及财税法学科
- 五、结论

俗语云：“财政乃庶政之母。”现代政府以依法行政作为其基本职能，而其行政本身需求得财政上之支持。其一，行政行为及过程、政府维持及运转需要财政之财力保障；其二，政府施政其目的在于通过财政开源节流建设社会事业而增进人民福祉。稳健而牢固的财政基础是支援政府施政并促进经济社会发展与社会安定的主要动力。政府的行政行为依照其手段是否具有规制性，可分为给付行政及管制行政，但不论任

* 本文系笔者研习财政法之相关观点，多数源自导师刘剑文教授开设《财政法专题研究》课程之启发，但亦有后续自己不揣粗浅的冒昧陋识。在台研习期间，就财政法研习事宜多与蔡茂寅教授、陈清秀教授、葛克昌教授等前辈请教，特此致谢！财政法学科及其理论构建为新兴领域，妄自漫谈，还请方家同侪多多指正！

** 王桦宇，北京大学法学院博士研究生。

何施政,均与财政作用息息相关,也即“无财政即无行政”。现代以降,行政法学成为公法学领域的重要组成,并更加具有显学的趋势和样态,在理论研究和实践演进方面更加丰富多样化。与此同时,随着租税国家的兴起及财政规模日益膨胀,财政功能的地位凸显,其相对于行政法学的异质性也更为具体和明晰,财政法学研究及其学科建构的必要也格外凸显。随着学者们探讨的逐渐深入,以及国家解决财政问题正当性的急迫,财政理论的自治性及其运行实践的宪政化致使财政法学愈加凸显其学科重要地位,并在财税法学科中愈加呈现更为显著的功能,并逐渐在与税法学的分离与趋同中,形成了相对独特的理论范畴、价值取向和研究路线。

一、财政正义与财政法

(一) 财政现象与财政作用

早期观点认为,对独裁专制君主的反动,国家应该在尊重市民社会自律性的前提下,避免过度介入社会生活。个人自由及权利保障,这即是近代国家设立之最初原因,亦即国家的存在于当时被视为是一种“必要的罪恶”(necessary evil)。按照此理论,国家机能亦被限缩至维持国民社会生活所需之必要最低限度的安定秩序,以及所需之财源根据,而不得肆意扩张。“质言之,国家的存在既然只是人类社会生活时所不得不然的妥协产物,则国家机能被限缩在治安、国防以及租税三种作用,毋宁乃是事理所必然。在今日,是否宜于承认财政作用为一独立于传统之行政作用之外的独立领域,从而需要建构独自的规范论理之问题,即使在理论上仍可能言人人殊,存在赞否两论,因此不免有相对模糊之缺憾;但从实证经验得知,其必要性、迫切性,实属历历可数。”^①与此同时,亦有经济学家认为,虽然财政是以政府为经济主体的单位经济,但它本身就包含了综合体系的社会整体经济,也即国家“通过财政来统合社

^① 蔡茂寅:“财政作用之权力性与公共性——兼论建立财政法学之必要性”,载《台大法学论丛》第25卷第4期。

会”。^①而在通常意义上,财政作用被定义为,为行政活动的目的而取得必要财政收入,并加以有效妥适地管理,并依法安排财政支出。

(二) 财政作用的权力性与公共性

日本学者福家俊朗、室井力也如此归纳学界通常观点:财政作用的目的在于为行政作用提供财源上的依据,本质上并无独立存在之价值;财政作用只不过是一种技术性、机械性的资金提供作用,因而财政作用亦只是一种完全从属于行政作用的“附属作用”或“前提作用”,而仅是具有“非权力的给付性格”。^②但以上分析仅是从法技术学的角度展开探讨,在法机能上,“随着行政之肥大化而生之财政规模的扩大,隐藏在非权力之法形式的背后,根源自该等技能之权力性乃以反证之形式日益彰显。”^③诸如人民享受行政给付多寡与公平、公债在代际分配中的负担、地方财政转移支付结构等,皆成为分析财政作用权力性的重要议题。关于公共性之内容,日本学者宫崎良夫将其理解为公行政作用之公正性、合理性与正当性。进一步引申,公共性的法基准包括两大要素:一是人权尊重主义,此为公共性的实体的、价值的面向;二是民主主义,此为公共性的程序的、制度的面向。^④“财政之公共性的现代意义厥在于:在顾及租税负担之公平性以及财政民主主义之前提下,国家不应为特定个人或企业之利益而为财政支出,必须为保障最大多数国民之基本人权而动支经费,管理财产。”^⑤而正是基于财政作用的权力性与公共性的分析,观察财政作用才可以透过其价值中立之表象,而探寻其如何及可能

① [日]神野直彦:《财政学——财政现象的实体化分析》,彭曦、顾长江、韩秋燕、范丽香译,南京大学出版社2012年版,第12~13页。

② 参见蔡茂寅:“财政作用之权力性与公共性——兼论建立财政法学之必要性”,载《台大法学论丛》第25卷第4期。

③ 理由如下:其一,伴随国家义务不断扩大,财政资源分配积极深入到行政行为中;其二,租税征收中的应益课税化日益普遍;其三,现代国家成为最大消费者并通过财政手段日益频繁影响经济社会生活。参见蔡茂寅:“财政作用之权力性与公共性——兼论建立财政法学之必要性”,载《台大法学论丛》第25卷第4期。

④ 参见蔡茂寅:“财政作用之权力性与公共性——兼论建立财政法学之必要性”,载《台大法学论丛》第25卷第4期。

⑤ 蔡茂寅:“财政法:第一讲 财政法”,载台湾《月旦法学教室》第70期。

决定公共行政的质与量。

(三) 财政民主、社会正义与财政法

制度经济学家认为,讨论民主的起点是专制,^①而财产则是自由的保证。^②财产及其权利构成研究自由、民主和宪政的要素和核心。当国家以财政方式汲取岁入,人民即会提出其依据的正当性。而这种正当性,在实体价值上表现为社会正义,在程序意义上则体现为财政民主。只有财政本身取得管理上正当性,自由与秩序的良好架构方能达成,人民财产权才会得到有效保护。即便是深入研究公共经济的财政学学者,也认为:“‘正义’是政治统治的必要条件。因此,公共财产的理论必须提出社会正义(social justice)这一价值标准。”^③通过税收等形式形成的岁入,如何评估其财政管理及支出效能及其是否侵害或影响到人民的权益,就成为非常重要的课题。但是,随着现代社会发展以来人民权益保障的呼声更盛,建基于公共权力的行政学和权力约束的行政法学勃兴,财政及其财政作用似乎仅仅成为行政及其行政行为的辅助手段。日本学者福家俊朗依此分析,“长久以来,隐藏在非权力行政或是内部行政外观下的财政作用,其合法性的课题被限定在极端技术性的算术‘整合性的层次’,因而也丧失了民主统制之契机”。^④自20世纪80年代以来,中国开始从“自产国家”向“税收国家”转型。^⑤财政事项关系到社会发展的重要方向,也是维护社会公平正义的主要构成。无论是公共财政体系的建构,以及依托于公共财政的公共服务均等化,还是公债分级

① 因为,在现实世界里,任何民主制度都出自某种专制独裁的前身。参见[美]查尔斯·K. 罗斯编:《财政权与民主的限度》,刘晓峰译,商务印书馆2007年版,第2页。

② 关于宪法秩序视野下自由与财产之间的关系,参见詹姆斯·M. 布坎南:“财产是自由的保证”,载[美]查尔斯·K. 罗斯编:《财政权与民主的限度》,刘晓峰译,商务印书馆2007年版,第27~76页。

③ [日]神野直彦:《财政学——财政现象的实体化分析》,彭曦、顾长江、韩秋燕、范丽香译,南京大学出版社2012年版,第55页。

④ 蔡茂寅:“财政作用之权力性与公共性——兼论建立财政法学之必要性”,载《台大法学论丛》第25卷第4期。

⑤ 关于中国从自产国家转型到税收国家及其政治影响,参见马骏:《治国与理财》,三联书店2011年版,第1~56页。

管理以及社会保障体系的完善等,都涉及财政法及财政法治的规范与约束。

二、财产权的公法保护:财政法与税法

(一) 财产权的社会化

尽管民法学者在继承已有财产法理论的基础上,顺应社会变迁和法律变革的时代潮流,已经开始构筑具有包容性和开放性的新的财产法体系。^①但毋庸置疑的是,财产权研究已然从私法研究进入到公法研究的领域。有学者进一步分析,财产权伴随社会义务的理念,是对“所有权绝对”理念的反思,其社会经济背景是个人的基本生存状态从主要依赖私有财产到主要依赖社会关联的转变,与社会主义或者“社会国家”观有着密切联系。财产权负有社会义务的观念对财产法产生了深刻影响,在保护财产“私使用性”前提下,消解其与社会正义之间的冲突,是现代宪法必须面对的课题。^②而在最可能侵犯人民财产权的财政税收领域,最适财产权税课理论认为,市场经济与私有财产法制下,税课具有保障纳税人经济自由之功能,财产权保障主要在于实现个人自由、发展人格及维护尊严。^③也即财产权除了承担基本的社会义务外,应该受到法律完整而系统的保护。这种保护不仅包括与私主体之间的平等保护,也包括与公权力机关之间的非对等保护。基于此,财产权作为一种社会权利和宪法权利,同时具有对抗公权力和私权利的双重属性。“就对抗公权力而言,私有财产权是公民公法上的权利,是公民对抗国家的一种权利,反映了公民与国家的关系;就对抗私权利而言,私有财产权排除了私人侵犯其权利的可能性与资格。”^④

(二) 从私法到公法:财产权保护的双极

“财产法”一词通常在私法意义上使用,它所调整的是私人财产。

① 参见王卫国:“现代财产法的理论建构”,载《中国社会科学》2012年第1期。

② 参见张翔:“财产权的社会义务”,载《中国社会科学》2012年第9期。

③ 最适财产权税课理论相关见解,参见葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第172~178页。

④ 杨海坤主编:《宪法基本权利新论》,北京大学出版社2004年版,第86页。

因此,所谓的财产法,主要是指“私人财产法”。不过,纳税人的私有财产仅有私法保护远远不够,还需要公法的有效保护。^①“从法律之观点,人民之金钱给付,系作为财政中国家财政收入之核心要素,国家经由课税权之行使,将人民财产权转换成公法之强制性财政收入。”^②通过具有正当性的征税权行使,将私财产中的一部或全部移转让渡给国家或政府。除此之外,财产权受到公法和私法的双重性及分次序的有效保护。“财产权保障,旨在确保个人依财产制存续状态,行使其自由使用受益及处分状态,但财产权附有社会义务,在超过财产权自由之宪法上界限时,亦即滥用私法自治时,则可不拘泥于私法约定,依常规课予相同公法负担,而为调整。”^③“私法虽较公法适用在先,但只有时间之先行性,并无评价之优先性,唯在常规交易时,公法常尊重私法规范,在不损害其主要关怀之下,亦斟酌私法之目的,以最小损害方式为之。”^④总体而言,宪法上财产权与民法上财产权的区别,既不在于财产权的客体,也不在于财产权的主体,而在于反映在同一客体上的不同主体之间的关系。^⑤从财产权的角度讲,宪政即国家财政权与公民财产权之间的一种均衡状态。^⑥

(三) 一体两面:财政法与税法的功能差异

财政法与税法都围绕财产权理论,在研究对象上都具有强烈的专属性,在研究范畴上都集中于权力控制与权利保护,在研究方法上都特别注重公法学研究。就税法而言,尽管其侵权法或维权法的讨论仍在深化

① 财税法何以成为一种财产法,以及财产法视角下的财税法学新思维之相关观点,参见刘剑文:《重塑半壁财产法——财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第1~8页、第37~48页。

② 黄俊杰:“财政国与课税收入之立法”,载台湾《月旦法学杂志》第84期。

③ 葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第164页。

④ 葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第164页。

⑤ 参见林来梵:《从宪法规范到规范宪法——规范宪法学的一种前言》,法律出版社2001年版,第185页;林来梵:“针对国家享有的财产权——从比较法角度的一个考察”,载《法商研究》2003年第1期。

⑥ 参见王士如、高景芳、郭倩:《宪政视野下的公共权力与公民财产权》,法律出版社2011年版,第139页。

之中,^①但税法作为对财产权影响或侵犯进行规制、约束的基础性地位已经确立。“因国家之财政需求须赖私有财产权人来分担,使国家无须自为经营财产,经税源——财产权长期得以保留在私人手中。其前提即为税法之存在,其存在使私有财产权保障得以实现。”^②作为财政法而言,在财政收入除了关注税收作为主要构成外,还包括公债、非税公课、公机关和公企业收入等,这些都涉及人民财产间接负担或代际负担。现实生活中,关于对各种收费不规范、^③社保资金运作、公营机构营利性等质疑等,都属于区别于狭义税收正义的财政正义。与此同时,就预算管理 with 财政支出而言,更是明确涉及对人民财产的让渡处分与直接分割。尽管人民的私财产权经由税收而成为财政收入,但人民依然有权决定和监督财政预算过程以及财政收入使用。基于财产权保护的共同视角,财政法与税法都“关注财政收入的取得、使用和管理,本身就是在关注公有财产,从另一个角度看,这也是在关注纳税人的私有财产。”^④

三、公法学视野下的财政法

(一)民主宪政与财政法

财产权总是与宪政连在一起,被认为是宪政的核心与基础。^⑤但民主宪政应与具体的社会生活实践相结合,实现宪法的部门化、具体化和生活化。就宪法与财政法的关系而言,财政法应当透过宪法寻找法源依据,而宪法上公民财产权利的保障宜经由财政法得以实现。在宪法实践

① 税法是维权法及其原因的分析,参见刘剑文:《重塑半壁财产法——财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第1~6页。

② 葛克昌:“宪法对公私法间法秩序之指导协调功能”,载翁岳生教授祝寿论文集编辑委员会:《当代公法理论——翁岳生教授六秩华诞祝寿论文集》,台湾月旦出版社股份有限公司1993年版,第240页。

③ 参见黄俊杰:《财政宪法》,台湾翰芦图书出版有限公司2005年版,第1~19页;王梓宇:“论税与费的法律界限”,载《珞珈法学论坛》(第6卷),武汉大学出版社2007年版,第168~182页。

④ 刘剑文:《重塑半壁财产法——财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第2页。

⑤ 关于西方宪政视野中的财产权研究之缘起及思路,参见蒋勇甫:《西方宪政视野中的财产权研究》,中国社会科学出版社2008年版,第16页。