

ZHONGGUO SHUIFA

中国

税法

陈少英 著

问题研究

中国物价出版社

中国税法问题研究

陈少英 著

中国物价出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税法问题研究/陈少英著. - 北京:中国物价出版社, 2000.11

ISBN 7-80155-153-2

I. 中… II. 陈… III. 税法-研究-中国
IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 70206 号

出版发行/中国物价出版社(电话:68032104 邮编:100837)

地址:北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼)

经销/新华书店

印刷/铁道部第三工程局印刷厂

开本/850×1168 毫米 大 32 开 印张/12.25 字数/320 千字

版本/2000 年 10 月第 1 版 印次/2000 年 10 月第 1 次印刷

印数/1000 册

书号/ISBN 7-80155-153-2/F·118

定价/30.00 元

前 言

税法是我国社会主义法律体系中的一部重要法,是国家实现宏观调控的有力手段。历史的经验表明:一个国家财税工作的好坏,直接显示出国家的人力、物力和财力的状况,直接关系到一个国家的兴衰成败。因此,江泽民同志强调省部级领导干部都要学点财税知识,并对如何做好财税工作做了五项指示。随着社会主义市场经济体制的建立,税收的地位越来越重要,运用法律手段调整税收关系,保障税收工作按照客观经济规律的要求和党的方针、政策办事,保证经济建设所需资金的筹集和供应,对于维护正常的经济秩序,推动国民经济飞速发展,具有极为重要的意义。

近年来,依法治国、依法治税的提法不断地见诸于各种报端及传播媒介。围绕着依法治国、依法治税而写出的各类文章、书籍,亦有日渐增多之势。这表明,伴随着社会主义市场经济体制的建设步伐,我们的治国方略、治税方略正在发生着根本的变化。我自从事财税法的教学以来,为胜任工作不断搜集和积累了国内外有关税法方面的大量资料,以此作为教学内容的补充。1994年,我国进行了建国以来涉及面最广、内容最深刻、力度最大的一次税制改革,教学体系和教学内容也随之发生了变化。我一方面系统地讲授税制改革的全貌,另一方面深入到各级税务机关、不同经济性质企业进行调研,针对现行税法和实践中出现的问题,撰写并发表了30多篇论文,在此基础上,写成了这部书。

全书共分为五章。在第一章税法理论问题研究中,运用法哲学的原理、借鉴西方税收的有关理论,结合我国税法实践深入分析了税收法律主义原则在我国宪法中的缺失与完善问题、税收法律关

系中征纳双方法律地位的平等性问题、纳税人的权利与义务问题、税收法律关系与税收公共关系问题等；第二章、第三章和第四章主要是研究我国流转税、所得税和其他税收法律制度的问题。在全面阐述各种税收法律制度基本内容的基础上，论证了现行税收法律制度建立的必要性、合理性；同时认为，随着社会主义市场经济体制的发展和社会主义法制的完善，这些税收法律制度又暴露出许多弊病和不适应，我注意运用法学理论和市场经济理论分析这些弊病和不适应性，并借鉴西方国家税收法律制度的模式，为完善我国的税收法律制度提出建议和设想。第五章是税收征管法问题研究，针对税收征管中存在的收“人情税”、“关系税”等有法不依、执法不严、以权代法、贪赃枉法的现象，以及纳税人偷税、逃税、骗税、抗税的违法犯罪行为，运用行政法学、刑法学等有关理论对这些现象进行了分析，并提出相应的法律对策。

本书力求对税法基本理论、税收法律制度和税收征管法律制度中的前瞻性问题进行内容系统全面、理论观点鲜明、制度阐释深入、征管操作务的分析探讨，这需要具备相关部门法学、经济学、财政学、税收学等深厚的理论功底，而我的才学和功力是远远不能及的。而且，我是在承担繁重的教学任务的情况下并同时从事写作的，忙乱中肯定会出现这样或那样的错误，书稿形成后总感到留有许多不尽人意的地方需要修改，但由于时间的关系只能做罢，为此给自己留下了深深的遗憾。在此，恳请各位读者给予批评指正，由衷地希望得到专家的教诲。

作者

2000年8月

目 录

第一章 税法理论问题研究	(1)
第一节 税收法律主义在我国宪法中 的缺失及完善	(1)
第二节 税收法律关系中征纳双方法律 地位的平等性	(16)
第三节 税收法律关系与税收公共关系	(25)
第四节 纳税人的权利与义务问题	(34)
第五节 新税制与国有企业经营机制的转换	(51)
第六节 科技进步与税收法律环境	(61)
第七节 依法治税 重在清费	(82)
第二章 流转税法问题研究	(93)
第一节 排除增值税法中重复征税的因素 是大力发展生产力的必然	(93)
第二节 消费税法的理论与实践	(102)
第三节 改革与完善营业税法的设想	(110)
第四节 我国关税职能的运用及转换	(119)
第五节 加入 WTO 与关税法问题研究	(128)
第六节 我国开征政券交易税的法律思考	(140)
第三章 所得税法问题研究	(155)
第一节 涉外税收优惠制度与区域经济发展	(155)

第二节	个人所得税法调节收入的功能 及其模式的选择	(174)
第三节	农民负担与农业税法问题研究	(189)
第四节	社会保障制度与社会保障税	(208)
第五节	国有企业改革与社会保障税	(219)
第四章	其他税法问题研究	(229)
第一节	我国现行房地产税制的改革与完善	(229)
第二节	完善我国的土地增值税法	(245)
第三节	土地管理与土地税法体系的构建	(255)
第四节	水环境保护与水污染税	(267)
第五节	大气污染的防治与碳税	(280)
第六节	我国遗产税法前瞻	(292)
第五章	税收征管法律问题研究	(307)
第一节	分税制是社会主义市场经济的必然选择 ...	(307)
第二节	利用增值税专用发票犯罪的特征及防范 ...	(312)
第三节	电子商务网络税收法律问题探析	(322)
第四节	对逃避追缴欠税罪的意见	(334)
第五节	外商投资企业的避税与反避税	(341)
第六节	建立有中国特色的税务代理制度	(352)
第七节	税务行政复议范围的再认识	(362)
第八节	一般税务违法与税务犯罪的关系	(376)
主要参考书目		(383)
后 记		(385)

第一章 税法理论问题研究

第一节 税收法律主义在我国宪法中的缺失及完善

税收法律主义是税法至为重要的基本原则，或称税法的最高法律原则^①，它是民主原则和法治原则等现代宪法原则在税法上的体现，对于保障人权，维护国家利益和社会公益可谓举足轻重。当前，税收法律主义已为世界学术界所公认，其基本精神在各国立法上亦多有体现。然而，税收法律主义在我国宪法中规定得却不明确，有碍于税收法制的进一步完善，并引发了许多日益突出的现实问题。为了税制乃至整个法制的完善，推动经济与社会的良性运行和协调发展，有必要对税收法律主义在我国宪法中的缺失和完善问题作一番探讨。

一、税收法律主义的产生与民主宪政的建立

税收法律主义，或称税收法定主义、租税法律主义^②、税捐法定主义^③。笔者认为称税收法律主义更为准确，更符合该原则的基本内涵。在现代西方税法理论中，税收法律主义系指“税收的课征事项，均应以法律明确地规定它，若无法律的规定，国家不得

① 中川一郎：《税法学体系总论》，第83页，《当代公法理论》，月旦出版公司，1993年版，第607页。

② 【日】金子宏：《租税法》，中译本为《日本税法原理》，刘多田等译，中国财政经济出版社1989年版，第47页。

③ 陈清秀：《税捐法定主义》，载于《当代公法理论》，第589页。

向人民课税，人民亦不能负纳税义务。”^①但笔者更赞同中国式的定义：“税收法定主义，是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定，税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定，征纳主体的权利义务只以法律规定为依据，没有法律依据，任何主体不得征税或减免税收。”^②

俗话说“皇粮国税，自古有之。”国家向人民征税，人民负有纳税义务，这是古今中外的一贯定则。只是在古代，国家的主权掌握在君主手里，征税权也自然属于君权的作用范围之内，税收的课征和减免，均以君主的命令为依据。例如：英国在公元七世纪形成封建制度以后，国王可以任意向领主，臣民征收款项，增加赋税。盛行于中世纪欧洲的什一税，原是教会向居民征收的一种宗教捐税。公元779年，西欧早期的封建帝国——查理曼帝国规定，每个居民负有缴纳什一税的义务。据此，向居民征收粮食、牲畜、菜蔬等。而实际的税额远远超过了纳税人收入的十分之一，并且主要压在劳动者身上。封建制度末期，人民对贵族及僧侣阶级的免税特权、对过重的人头税及盐税越来越不满。随着民主主义的发展，国家主权逐渐由君主手中转至国民全体，征税权也因之转归国民全体掌握。最早确定税收法律主义的国家是英国。1215年英国大宪章规定：“若非依据朕王国一般评议会的同意，在朕的王国中不课征楮金或援助金。”这种规定是税收法律主义的萌芽。1628年的《权利请愿书》呼吁臣民“非经国会同意，得有不被强迫缴纳任何赋税、特种地产税、捐献及其他各种非法捐税之自由”，而国王“非经国会法案共表同意，不宜强迫任何人征收或缴付任何贡金、货款、强迫献金、租税或类似负担。”1689年的权利法案更明确宣告：非经国会同意不得征税。由此确立了近代意义

① 国家税务总局税收科学研究所编著：《西方税收理论》，中国财政经济出版社，1997年4月第1版，第307页。

② 张守文：《论税收法定主义》，《法学研究》，1996年第6期。

上的税收法律主义。在法国，1483年国民议会发表宣告：“……以后如不召开国民议会，获得其同意，国王不能凭其自由与特权，向国民谋取任何金钱。”1789年，法国大革命订立的《人权宣言》载明：“一切公民得由自己或其代表，决定税收有无必要而自由认定之……”。在18世纪的美国独立战争中，也打出了“不出代议士，不纳税”的口号。1776年的美国《独立宣言》，在谴责英国对北美殖民地的反动统治，宣布成为自由独立的合众国的同时，历数了英国殖民者在北美滥设官职、吞食当地民脂民膏，强迫征税的暴行。1787年的《美利坚合众国宪法》，规定了国会在征税等方面的权利，强调“征税法案应由众议院提出”。总之，西方在历史的演进过程中，逐渐形成了税法的原则，即“无代表，则无课税”。凡是课税事项均应由国民全体所推出的代表，通过宪法程序将其制定为法律，作为课税的依据。合乎法律规定的课税要件时才能课税，否则，不能课税。为确保课税权力归属国民全体，许多国家都确定于宪法之中。

由此可见，税收法律主义的产生是新兴资产阶级领导人民群众与封建君主斗争的直接结果，它与资产阶级民主法治思想的产生发展密切相关。这一税法原则的确立，使税收立法权从政府的课税权力中分离出来，为当时资产阶级民主政治的建立增添了坚实的法律基础。

我国的税收和税收立法有着悠久的历史。同西方国家一样，在以往的社会里，税收立法作为统治者的课税权力是不受任何限制的，统治者的意志就是法律。《尚书·禹贡》就有全国分九州，各州均有“贡赋”之说。《孟子·滕文公上》更有“夏后氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻”的记载。无论是“贡赋”或是贡、助、彻，都是租赋制度的表现形式。其中，贡是根据土地之所出，按若干年收获的平均数作为征收标准的一种定额献纳制度；助是指借民力助耕公田的一种劳役租赋制度；彻是什一实物租赋制度。

与西方国家所不同的是：“在中国，从秦始皇时起，封建专制制度统治了两千多年。其间虽经王朝更替、疆域变化、国都迁移、帝王改姓，却都未影响这个制度在不断总结经验教训中得到加强，它在封建专制统治下，不仅没有可能产生税收法律主义，而且税收立法作为统治者的课税权力在不断总结经验教训中得到加强，它对封建制度的延续和发展起了不可忽视的重要作用。秦朝的商鞅变法，开征田赋和人头税，从法制上加强了对财政的干预，打击了豪强巨贾，充实了国库，强化了国家政权。唐初制定的租庸调法明文规定，每丁每年缴租粟二石，负担二十日力役，并随乡土所产缴纳绢、绫、绸二丈。唐德宗建中元年颁两税法令，实行两税法，在废除租庸调法的同时，规定户无主客，每年夏秋，分别征税，夏税在六月，秋税在十一月完纳。租庸调法和两税法对于充实国库，发展经济，开拓疆土，增加人丁，稳定人民生活，都有积极作用。明代中叶以后，苛捐杂税，民不聊生；起义烽火，燃遍各地。为缓解阶级矛盾，维护封建统治，公元1581年，明神宗敕令全国，实行赋役合一的“一条鞭”法。一改近两千年来赋役平行征收的惯例，对减轻劳役，平均赋税，简化手续，均起了一定作用。清代自鸦片战争后，中国沦为半殖民地、半封建社会。对外，关税不能自主，债台高筑；对内横征暴敛，刮尽民脂民膏。这说明封建王朝已病入膏肓，不可救药了。宣统三年的《十九信条》虽没有提到课税要经国会议决，但却提到预算要经国会议决。然而这已无济于事，因为当年清王朝便寿终正寝了。

孙中山领导的辛亥革命，打倒了最后一个封建皇帝，建立了民国。由于受西方各国的影响，税收法律主义在当时的宪法中有所反映。1912年的《临时约法》第13条规定：人民依法律有纳税

① 刘海年：《依法治国：中国社会主义法制建设的里程碑》，《法学研究》，1996年第3期。

之义务。第 19 条规定：议决全国之税法权属参议院。1913 年由国会宪法起草委员会拟定的《天坛宪法草案》中，除在第 17 条规定“中华民国人民依法律有纳租税之义务”外，在会计专章 95 条更明确地规定：“新课租税及变更税率，以法律定之。”可惜，这些税收法律主义原则连同宪法本身都被袁世凯所废弃了。但它对以后中华民国的历次宪法，如 1923 年宪法、1931 年的所谓训政时期的约法和 1947 年 12 月实施的《中华民国宪法》均产生了影响。然而，在野蛮的封建军事独裁统治和国民党“以党治国、一党专政”的时代，哪有什么真正的民主和法治可言。因此，这些宪法只能是一纸空文，而税收法律主义原则也只是纸上谈兵。

事实再次表明：税收法律主义的确立和发展是与人类争取人权、要求建立现代民主宪政的历史联系在一起的。而我国长期的封建专制统治，缺乏民主与法治的历史制约了税收法律主义的产生与发展。

二、税收法律主义是法治国家的宪法原则

如前所述，西方的税收法律主义来源于“无代表，则无课税”的议会政治。经过以后的深化、演变，至今已发展成为各国的宪法原则。“尤其是倡导法治的国家，无论其发达程度、地理位置、社会制度、气候条件、历史传统如何，多注重在其宪法中有关财税制度的部分，或在有关国家机构、权力分配、公民权利和义务的规定中对税收法定主义予以明确规定^①。”

我们首先看一下世界上一些发达国家的宪法所体现出来的税收法律主义原则。

美国宪法第 1 条就规定征税的法律必须由众议院提出。就是说，只有众议院提出并通过了法律后，政府才能向人民征税。法国宪法第 34 条规定：“各种性质的赋税的征税基础、税率和征收

^① 张守文：《论税收法定主义》，《法学研究》1996 年第 6 期。

方式必须以法律规定。”^①意大利宪法第 23 条规定：“不根据法律，不得征收任何个人税或财产税。”^②比利时宪法第 110 条规定：“国家税必须通过立法才能规定。省、城市、市镇、联合体和市镇的地方税，非经各自议会作出决议，不得征收。”第 112 条规定：“在税收方面，不得规定特权。免税或减税，只能由法律规定。”^③芬兰宪法第 61 条规定“赋税，包括关税在内，不论是否规定期限，均应根据法律规定。取消或变更原有赋税或纳税义务也应根据法律规定。”^④希腊宪法第 78 条规定：“非经议会制定法律，对征税对象和收入、财产类型、支出以及按何种税类处理等事宜作出规定，不得征收任何税。”“有关征税对象、税率、减免税和给予补贴，均须立法权力机关规定，不得委托授权。”^⑤日本宪法第 84 条也规定：“新课租税，或变更现行租税，必须有法律或法律规定的条件为依据”^⑥

近些年来，在许多发展中国家的宪法中，也都贯穿了税收法律主义原则。

马来西亚、新加坡、斯里兰卡、印度尼西亚、约旦等国的宪法都强调：“非经法律规定，不得征税。”阿拉伯也门共和国宪法第 III 条规定：“公开捐税的征课、改变或废除，均由法律规定，除法律另有规定者外，任何人不得全部或部分地免除纳税义务。非依照法律不得要求任何人缴纳捐税，或摊派费用。”^⑦科威特宪法第 134 条规定：“非有法律规定，一般不得征收新税，修改或废除旧税。非有法律规定，任何人不得全部免除或部分免除应缴的该

① 姜士林、陈纬主编：《世界宪法大全》（上卷），中国广播电视出版社 1989 年第 1 版，第 756 页。

② 同上，第 1112 页。

③ 同上，第 681 页。

④ 同上，第 783 页。

⑤ 同上，第 1094 页。

⑥ 同上，第 351 页。

⑦ 同上，第 120 页。

项税款。除法律另有规定者外，不得要求任何人支付其他税款、费用或承受其他负担。”^①巴林宪法第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。”^②埃及宪法也有类似规定，如：“只有通过法律方能设置、修改或取消公共税捐；除法律规定的情况以外，任何人均不得免交税捐；只有在法律规定的范围内，才可以责成人们交纳其他形式的赋税。”

从上述各国宪法对税收法律主义的规定不难看出：“各国宪法在确立税收法定主义时，大都是从征税主体的征税权力和征税权利与纳税主体的纳税义务这两方面加以规定的，并特别强调征税权的行使必须限定在法律规定的范围内，确定征纳双方的权利义务必须以法律规定的税法构成要素为依据，任何主体行使权力或履行义务均不得超越法律的规定，从而使当代通行的税收法定主义具有了宪法原则的位阶。”^③

当代税收法律主义作为宪法原则，它包括两个要素：

(1) 税收事项均为立法事项。各法治国家无不将课税权转归于国民全体所掌握。由于课税权只是一种抽象的权力，要想将其具体化而付诸实现，须由国民全体选出代表，按立法程序将其制定为法律。因此，在实际上，课税权与立法权合为一体，由国会或立法机关代表国民全体来行使。所以，税收事项均为立法事项，这是课税权演变的必然结果。

(2) 人民仅限于法律明定范围负担纳税义务。这里有两层意思：其一，人民应以法律规定向国家纳税。人民的纳税义务因法

① 姜士林、陈玮编著：《世界宪法大全》（上卷），中国广播电视出版社1989年第1版，第224页。

② 同上，第179页

③ 张守文：《论税收法定主义》，《法学研究》1996年第6期。

律规定而产生，因法律修正而发生变动。所以，人民负担的纳税义务均应以法律规定为限，超过这个范围，自然没有纳税义务。纳税义务的履行，是法定的，人人不得逃避或规避。其二，人民的财产权不受法律规定以外的干涉，而借以保障法定的权利。

没有法律依据国家不能课赋和征税，国民也不得被要求缴纳税款，这一直是税收法律主义的核心。因此，在西方一些法治国家中，税收法律主义为税法的最高法则，支配着一国整个税收制度。税收法律主义的内容也因此得到进一步的丰富和发展。

日本学者金子宏在《租税法》一书中把税收法律主义的内容分为“课税要件法定主义”、“课税要件明确主义”、“合法性原则”和“手续的保障原则”等四种。课税要件法定主义是模拟刑法中的罪行法定主义而订立的。因为课税的作用系对财产的侵犯，所以有为满足课税而纳税义务得以成立的要件及课税手续，必须以法律规定之。课税要件明确主义是在法律或法律委托的前提下，在行政规章中订立有关课税要件及课税手续时，其意义必须明确。合法性原则是因为税法是强行法，所以只要满足课税要件，税务行政就无税收减免的自由，同时也无不征收税收的自由，即必须征收由法律规定的税额。手续的保障原则是因课税权力的行使，所以必须以合理的手续执行，且为课税的争讼也必须依公证的手续来解决。^①

依据以上的阐述，再结合其他学者的观点，可以把税收法律主义的内容概括如下：

(1) 税种必须由法律规定。一个国家向人民征什么税、征哪几种税、应由法律规定。每开征一种新税都要制定一种法律，法律尚未规定的税不能向人民征收。

^① 国家税务总局税收科学研究所编著：《西方税收理论》，中国财政经济出版社1997年4月第1版，第309页。

(2) 每种税的征税要件必须在法律中明确规定，行政机关尤其是征税机关无征税自由裁量权。

(3) 符合征税条件的事项，征税机关应一律征收，税法无规定，征税机关则不得随意减免税。

(4) 征税机关应依法定程序征税，纳税人有获得行政救济或司法救济的权利。

对于上述税收法律主义的内容，西方税法理论特别强调两点：

(1) 依据税收法律主义，解释税法所适用的方法大受限制，严禁税法的扩张解释、类推解释和补充解释。

(2) 依据税收法律主义，国家征税所依据的法律，仅是指人民行使权力的议会制定的法律。至于《委任立法》在西方国家已屡见不鲜，但最主要大量的还是议会制定的法律。

综上所述已不难看出：各法治国家之所以将税收法律主义作为宪法原则，其功能在于：“就历史的观点而言，税收法律主义是以保护国民为目的，使国民免于握有行政权的国王任意课税。而在当今，税收法律主义则是对国民经济生活提供了法的安定性及预测可能性。即在现今税收与国民经济各方面具有密切联系，所以人们若不考虑税法意义或不考虑税法所带来的纳税义务，则无法进行经济决策。”^① 这就是说，从现代社会来看，税收法律主义的功能偏重于保持税法的稳定性与可预测性，这对于市场经济的有序性和法治社会的建立与巩固是十分重要的。

然而，税收法律主义至今在我国宪法中仍未作明确规定。我国宪法既未对财税制度作专门规定，也未对税收立法权作专门规定，只是在公民的基本义务方面规定：“公民有依照法律纳税的义务。”税收法律主义，说白了就是国家要依法征税，人民要依法纳

^① 国家税务总局税收科学研究所编著：《西方税收理论》，中国财政经济出版社 1997 年 4 月第 1 版，第 309 页。

税。而我国宪法第 56 条的规定仅强调公民的纳税义务要依照法律产生和履行，并未说明征税主体应依照法律的规定征税，而这后一方面是税收法律主义更为重要的方面。所以，该规定没能全面体现税收法律主义的精神，这不能不说是我国宪法的缺失和不完善之处。

建国后的相当长一段时期，由于我们实行高度集中的计划经济，否定商品经济，排斥市场机制和经济杠杆的作用，也就没有利用税收杠杆调节经济的客观必要。于是，“非税论”颇为盛行，实践中也出现了不同形式的税利合一。政府部门可以凭借其资源配置主体地位，以不规范的行政命令办法调拨各经济行为主体的收入，而“在普通百姓眼中，不管是税还是利，都是由单位交的，与个人无关。实际上，那一时期的农副产品低价统购和城市职工低工资制正是农民和城市职工向政府交纳税收的两个‘隐含’的渠道。纳税意识淡薄或基本上没有纳税意识，也就在情理之中了^①。”所以，我国的宪法一直只强调公民要依法纳税。不仅如此，1957 年后，我国的法制受到削弱，又出现了“要人治，不要法治”的错误主张，法律虚无主义的思想日益泛滥，个人专断，以人代法，以言代法，以权代法等现象逐渐蔓延。以至于 1975 年和 1978 年的宪法中，连“公民有依照法律纳税的义务”这一条款也没有了。十一届三中全会后，税收作为经济杠杆的作用开始引起人们的注意，税收法制也逐步建立和完善。尤其是社会主义市场经济体制建立后，税收的地位越来越高，税收法制得到空前发展。然而，封建专制思想对我们的影响太长了，计划经济体制给我们的烙印太深了。政府部门仍习惯于以行政命令的办法，用非税的方式组织收入，税收在政府收入中的占比还是明显偏低。“普通百

^① 高培勇：《论社会主义市场经济条件下的中国税收与税制》，《税务研究》1997 年第 6 期，第 9 页。