

第6卷

税法论丛

FINANCE AND TAX LAW

REVIEW VOL. 6

刘剑文 / 主编

本卷要目

财税法热点问题

【翟继光】

研究中国农村税费改革的新视野——宪政与法治

【李明】

关于农业税的几个法律问题

【丁一】

宪政、农民与纳税人权利

财税法理论争鸣

【王茂庆】

“审计风暴”与财政宪法

【宁立志 李强】

竞争法视野中的税负安排

【刘富君】

论财产的可税性

财政法专栏

【徐杨】

部门预算的缺陷分析与法律构建

税收实体法

【郭洁】

土地税法制度研究

【施正文】

税收责任法的研究课题、观点及其评述

国际税法

【林德木】

跨国并购中国际重复征税问题研究

【崔晓静】

欧盟公司税协调立法评析

财税法案例

【蔡连增】

出口鼓励税制和WTO反补贴规则——美国FSC/ETI税制案述评

硕士、博士学位论文选登

【王晶】

一般反避税条款制定的必要性

【姚明铭】

税务机关的税收债权及其法律界限

税法研究综述

【翟继光】

中国高校财税法骨干教师培训班综述



法律出版社
LAW PRESS CHINA

第6卷

税法论从

FINANCE AND TAX LAW
REVIEW VOL. 6

◆ 刘剑文 / 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6卷/刘剑文主编. —北京:法律出版社,2005.4

ISBN 7-5036-5459-7

I. 财… II. 刘… III. ①财政法—法的理论—研究②税法—法的理论—研究 IV. D912.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 020668 号

法律出版社·中国

责任编辑/孙东育 刘 辉

装帧设计/李 瞻

出版/法律出版社

编辑统筹/法学学术出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/永恒印刷有限公司

责任印制/陶 松

开本/A5

印张/13 字数/348 千

版本/2005 年 4 月第 1 版

印次/2005 年 4 月第 1 次印刷

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

咨询电话/010-63939796

网址/www.lawpress.com.cn

传真/010-63939622

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

销售热线/010-63939792/9779

传真/010-63939777

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636

北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995

苏州公司/0512-65193110

书号:ISBN 7-5036-5459-7/D·5176

定价:28.00 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

在广大读者、财税法学者以及各界人士的关注和大力支持下,《财税法论丛》第六卷又如期与大家见面了。本期秉承论丛一贯严谨、求实和创新的作风,精心选编了15篇高质量、有分量的论文奉献给大家。为便于读者各取所需、选择阅读,下面就本卷各栏目文章的主要内容做一简介和导读。

【财税法热点问题】 栏目选登了有关农村税费改革的三篇论文。三农问题是当前党和国家工作的重中之重。2004年新年伊始,中共中央、国务院联合下发了一号文件《关于促进农民增收若干政策的意见》,温家宝总理在3月所作的政府工作报告中也明确提出,“今年要按照统筹城乡发展的要求,采取更直接、更有力的政策措施,加强农业、支持农业、保护农业,努力增加农民收入。”这两份文件均对新时期农业、农村发展和农民减负增收问题做出了明确的战略部署。本期热点栏目即聚焦这一主题。《研究中国农村税费改革的新视野——宪政与法治》一文着眼于研究农村税费改革新思维和新方法的探讨,认为法学的研究是农村税费改革问题不可缺少的视角,而宪政与法治则是对该问题进行法学研究所应该选择的一个新视角。文章分析了为什么要从宪政与法治的视野研究中国农村税费改革;在宪政与法治的视野下,中国农村税费改革存在哪些值得研究的问题;如何从宪政与法治的视野研究中国农村的税费改革。《关于农业税的几个法律问题》则抓住了当前农业税改革中被忽视、应质疑的三个具有争议性的问题,包括农业税的法律性质,减免、取消农业税的法理障碍,国外是否存在农业税收制度,从法律的视角提出了自己的独立思考和见解。《宪政、农民与纳税人权利》一文对于当前突出的三农问题从纳税人权利的独特视角进行全新解读,认为三农问

题的症结在于农民作为纳税人所理应享有的税负公平权、依法纳税权、享受公共物品和服务的权利、生存权、自由权和发展权以及民主参与权在我国没有得到应有的保障,而解决三农问题、推进农村税费改革的途径也在于在宪政体制下完善我国农民纳税人权利之保障,具体对策包括税收法治,重构城乡统一的公平税制;完善分税制参政管理体制,保障农村公共物品的供给;制度松绑,保障农民的自由权和发展权;完善村民自治,落实农民的结社权,保障农民的民主权利。

【财税法理论争鸣】 栏目刊登了三篇论文。《“审计风暴”与财政宪法》一文敏锐地抓住2004年6月因国家审计署向全国人大常委会作《关于2003年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》而在全国各阶层所引发的巨大反响,对“审计风暴”所暴露的深层次财税法问题进行宪法层面的分析与解读。文章在论证宪法就是财政宪法,财政宪法在我国的现实可能性之后,指出财政立宪是我国通向宪政的一条重要路径。《竞争法视野中的税负安排》一文从竞争法的视野对当前我国税法中存在的违背公平竞争原则的税收优惠制度以及其他不公平税负安排予以分析和评价。作者认为当前不公平的税收优惠制度在性质上属于我国特有的行政性限制竞争行为也即行政垄断的范畴,不合理的税收优惠以及其他间接违背公平竞争原则的制度规定均属于行政垄断力的滥用,是一种抽象的行政垄断,进而提出应当在竞争法与税法的冲突和矛盾中重新认识公平和效率的关系,并从反垄断法和税法两个层面提出完善我国税制改革和税负安排的几点建议。《论财产的可税性》一文将税法理论研究的晚近成果——可税性概念应用于财产税的理论探讨。作者提出了检验财产可税性的六项标准,以此对财产是否可税、可税财产的范围以及可税财产的可税程度进行了细致的分析和探讨。作者认为以公平性和效率性衡量,财产可以而且应该成为课税的对象;在可税财产的范围方面,生产性、生存性和易观测性构成确定财产税税基的三个基本约束条件,生产性财产、生存性财产以及公益性财产均不具可税性;对于可税财产的可税程度,主要体现为税率上的差别对待,应区分财产的性质、财产的用途、财产的流动性以及纳税主体考量财产的可税程度,实行差别税率。

【财政法专栏】 选取了《部门预算的缺陷分析与法律构建》一文。预算是国家管理社会经济事务和政府实施宏观调控的重要法律手段之一,在整个国家财政体系中居于核心地位。2000年我国开始试行部门预算编制,以顺应《预算法》的要求,提高中央预算的透明度,改进预算管理水平,加强全国人大及其常委会对财政预算的审查和监督。但是,部门预算制度实践试行四年来存在诸多问题和不完善之处。对此,作者在文中对现行部门预算制度的缺陷进行深入剖析,指出立法上的模糊、观念上的误区、方法上的落后、体制上的障碍以及技术上的制约是我国现行部门预算制度存在的主要缺陷和不足,提出在法律构建上应该分门别类,分别采取“废”、“立”、“改”三种不同的处理方式以改革和完善部门预算制度。

【税收实体法】 栏目登载了两篇论文。一是土地税收方面的一篇专题论文《土地税法制度研究》。该文对土地税收从理论基础、税制特点、税制体系到立法模式、规范形式、立法权归属以及税制结构进行了全面阐释,并着重对土地“税”与“费”的厘定、我国土地税制结构调整以及土地增值税、耕地占用税等具体法律问题进行了专门探讨。该文不仅是对土地税收法律制度的一次系统、全面的梳理,而且对我国现行土地税法的不足进行了分析,为构建我国科学的土地税收法律制度提供了一定的思考 and 对策。另一篇《税收责任法的研究课题、观点及其评述》对税收责任法的研究概况、税收责任法基本原理、税收违法形式、税法违法犯罪及其法律责任的个案研究、税收责任的适用与优化、税收责任的追究程序等七个主题进行了系统评述。文章从学界观点的介绍和评论,到作者自己认识的阐述,比较全面而准确地再现了税收责任法研究的历程、发展的概况以及当前相关前沿问题的探讨,这既是对税收责任法研究的一次小结,也是对税收责任法发展前景的展望。

【国际税法】 栏目选登了两篇具有时代气息的论文。《跨国并购中国际重复征税问题研究》一文对于因跨国并购交易所产生的多层面、复杂的国际重复征税问题,从目标公司股东层面的法律性国际重复征税、目标公司层面的法律性国际重复征税、收购公司层面的法律性国际重复征税、目标公司股东与目标公司层面的经济性国际重复征税、因纳税期

间不匹配而产生的特殊潜在国际重复征税等五个方面予以细致的解读分析,不仅指出各种层面的国际重复征税产生的原因和表现形式,而且对国际税法中相关双边税收协定有关消除重复性征税的协调措施予以阐释和评述,对于因纳税期间不匹配产生的特殊潜在国际重复征税问题作者还提出了自己的对策建议。《欧盟公司税协调立法评析》一文对欧盟公司税协调立法的现状予以评析。在欧盟一体化进程中,因经济要素的流动以及吸引外资的需要引发了成员国之间的双重征税和税收竞争问题,由此也产生了税收协调立法的必要性。文章指出欧盟税收协调产生的背景以及必要性之后,以欧盟公司税为例具体阐述了欧盟公司税协调立法的主要内容,包括合并指令、母子公司指令、避免对关联企业调整利润双重征税的公约等,以此对欧盟公司税协调立法的特点以及局限性予以评价,最后对欧盟公司税协调的发展前景予以展望,并结合我国的有关情况予以比较和借鉴。

【财税法案例】 登载了《出口鼓励税制和 WTO 反补贴规则——美国 FSC/ETI 税制案述评》一文。2004 年 3 月 1 日,欧共体经 WTO 授权开始对美国进口的 1600 多种产品征收 5% 的报复性关税,之后每月上浮 1%,到 2005 年 3 月将达到 17%。这就是发生在 1997 年 11 月至 2002 年 1 月间 WTO 争端解决机构裁判的两宗税制案的结果。欧共体认为美国先后制定的 FSC 税制和 ETI 税制违反 WTO 反补贴规则而向美国提出协商要求,并诉诸 WTO 争端解决机构裁判,WTO 争端解决机构最终判定美国给予出口活动的税收优惠违反了补贴与反补贴规则,并允许欧共体征收 40 多亿美元的惩罚性关税,从而创下历来授权报复金额最大的一次纪录。作者在介绍 FSC/ETI 税制案案情的基础上,对该案的焦点问题——美国是否违反了 WTO《补贴与反补贴措施协议》相关规定进行了细致的分析并给出了肯定的回答,同时对 FSC/ETI 税制案的背景、由该案看到 WTO 争端解决机制的缺陷、WTO 税收规则与税收主权的关系以及对中国的启示进行了深入探讨。

【硕士、博士学位论文选登】 选录了北京大学 2004 届硕士、博士毕业生的两篇高质量的学位论文。《一般反避税条款制定的必要性》一文对税法中的反税收规避问题进行了立法解决方案上的探讨和分析。作

者在分析一般反避税条款的法律性质后,对目前存在的制定一般反避税条款的各种质疑予以一一反思和回应,指出是否制定一般反避税条款在立法层面完全有进一步探讨的余地。进而,作者对各国反避税措施予以比较,并对一般反避税条款与特殊反避税条款、税法解释原则、司法解决机制以及其他解决机制之间的关联和功能进行对比分析,得出每种制度都可以成为反避税的武器,但其有效性则取决于制度所在国的整体法律体系、司法系统的创造性和税制结构等因素以及一般反避税条款在这些因素中的位置的结论。以此为基础,文章对我国制定一般反避税条款的合法性予以探讨,认为一般反避税条款无论从价值还是功能上讲,均具有立法上的合法性。《税务机关的税收债权及其法律界限》节选自博士学位论文《税务机关征税权的界限理论》。该文应用现代税收债权理论,对税务机关的税收债权的种类、法律界限予以具体分析和阐释。指出税务机关的税收债权包括税收请求权、责任请求权、税收附带请求权以及缴还请求权等种类,税务机关成立、变更和实现税收债权均有各自的法律界限,税务机关的税收优先权与其他民事权利相冲突时应遵循合理界限。作者认为,在制衡税务机关权利的界限机制中必须要同时兼顾民事法律关系所体现的基本民法原则,以平衡保护税务机关税收权利和其他利害关系人的合法权利为立足点,妥当设计相关制度,划定税务机关税收权利设立和行使的法律界限。

本卷所选文章的一个突出特点是研究视角的创新,从农村税费改革到审计风暴,从税收优惠制度到税务机关的税收债权,作者都选取了较新的研究视角,包括宪政与法治的研究视角、财政立宪的研究视角、纳税人权利的研究视角、公平竞争的竞争法研究视角等。非视角创新的论文也敏锐地捕捉独特的观察点,在各自的专题领域中体现作者独立、独到的思考与探索,如一般反避税条款的制定问题、部门预算的缺陷分析、财产的可税性研究、美国 FSC/ETI 税制案评析等等。

总之,每一篇论文都凝聚着作者独具的匠心和独立的思考,同时也承载着编者不敢懈怠的甄别与推介。如果不同领域、不同层次关注中国财税法改革和发展的读者都能从中获得一些启迪和思考,得到知识的交流和碰撞,则本卷作者和编辑的共同努力即获得了最大的安慰和鼓励。

6 财税法论丛(第6卷)

当然,一部致力于打造高品位和高质量的刊物离不开读者善意的批评和苛刻的指正,财税法论丛全体编辑期待着来自读者最坦诚的交流和互动。最后,寄语本卷论丛能以它敏锐的思考和独到的观察给料峭寒冬带来一丝律动的暖流。

本卷执行编辑:丁一
2004年11月25日

目 录

【财税法热点问题】

- 研究中国农村税费改革的新视野——宪政与法治 翟继光(1)
关于农业税的几个法律问题 李 明(10)
宪政、农民与纳税人权利 丁 一(17)

【财税法理论争鸣】

- “审计风暴”与财政宪法 王茂庆(73)
竞争法视野中的税负安排 宁立志 李 强(87)
论财产的可税性 刘富君(117)

【财政法专栏】

- 部门预算的缺陷分析与法律构建 徐 杨(155)

【税收实体法】

- 土地税法制度研究 郭 洁(184)
税收责任法的研究课题、观点及其评述 施正文(220)

【国际税法】

- 跨国并购中国际重复征税问题研究 林德木(249)
欧盟公司税协调立法评析 崔晓静(265)

【财税法案例】

出口鼓励税制和 WTO 反补贴规则——美国 FSC/ETI 税制案

述评 蔡连增(293)

【硕士、博士学位论文选登】

一般反避税条款制定的必要性 王 晶(320)

税务机关的税收债权及其法律界限 姚明铭(357)

【财税法研究综述】

中国高校财税法骨干教师培训班综述 翟继光(379)

Contents

Highlights of Fiscal & Tax Law

- The new sight of studying on rural tax & fee reform: constitution-
alism and rule of law *Zhai Jiguang*(1)
- Issues on agriculture tax *Li Ming*(10)
- Constitutionalism, peasantry and taxpayers' rights *Ding Yi*(17)

Content of Fiscal & Tax Law

- Audit storm and fiscal constitution *Wang Maoqing*(73)
- The Arrangements of Tax Burden in the Sight of Competition Law
..... *Ning Lizhi Li Qiang*(87)
- On taxability of property tax *Liu Fujun*(117)

Column for Fiscal Law

- Defects and legal reform of department budget system *Xu Yang*(155)

Substantive Tax Law

- On land tax law system *Guo Jie*(184)
- Review on subjects and views of tax liability law research
..... *Shi Zhengwen*(220)

International Tax Law

- On international double taxation in trans-border mergers & acqui-
sitions *Lin Demu*(249)

On the coordinative legislation of corporate tax in E. U.

..... Cui XiaoJing(265)

Case Study

Encouragement on exports and WTO's countervailing rules — a

review on FSC/ETI in U. S. Cai Lianzeng(293)

Thesis for Master's & Doctoral Degree

On the necessity of establishing general anti-avoidance rules

..... Wang Jing(320)

On Legal Limits of Tax Authorities' Rights Yao Mingming(357)

Fiscal & Tax Law Research Summarization

Summary of the First Training Class of The Mainstay of Teaching

in Fiscal & Tax Law in Chinese Universities Zhai Jiguang(379)

财税法热点问题

研究中国农村税费改革的新视野 ——宪政与法治

翟继光*

目 次

- 一、为什么要从宪政与法治的视野研究中国农村税费改革?
- 二、在宪政与法治的视野下,中国农村税费改革存在哪些值得研究的问题?
- 三、如何从宪政和法治的视野研究中国的农村税费改革?
- 四、小结:这一视角的贡献在哪里?

中国农村税费改革是当前中国的一个热点问题,也是一个重要的理论 and 实践问题,实践的探索已经开展了很多年,也取得了一些可喜的成果,理论的研究更是一个历史的话题,可以说从新中国成立以来几乎就没有停止过,而立法和国家最高政策的改革方案也已经推出。在研究中国农村税费改革之前,仅仅上述实践、理论和立法就已经足够一个人研究几年的了。因此,在研究这一问题之间,首先要回答的问题就是我们应该如何研究这一问题,应当从什么视角入手,从这一视角如何研究,这种研究对于中国目前农村的税费改革有什么贡献?本文试图从宪政和法治的角度来窥探一下中国农村税费改革问题,本文的目的仅仅在于

* 翟继光,北京大学法学院经济法专业博士研究生,北京大学研究生税法研究会会长。

“窥探”这一问题,而不在于“解决”这一问题,甚至这一视角是否是窥探这一问题的适当方法都是在展开论文之间需要存疑的。

一、为什么要从宪政与法治的视野研究中国农村税费改革?

中国农村税费改革不是一个可以简单归入某一类的改革,它不是一个简单的经济问题,也不是一个简单的政治问题,而是一个中国当前的问题。问题的复杂性当然需要多视角的研究和窥探。历史学、政治学、社会学、法学、人类学、经济学,甚至哲学、自然科学、工程科学都需要展开各自视角下的研究。从目前研究现状来看,对策性研究和经济学研究是研究这一问题的主要视角,包括法学界在内的其他学界对这一问题的研究不是很多。^① 这种研究现状在某种程度上限制了观察这一问题的视角,从而也就限制了我们对于这一问题的观点的正确性以及我们所提出对策的可行性。这在某种程度上也反映了一部分人仅仅把中国农村税费改革看成一个经济问题,这就相当危险了。前面已经指出,这是一个“中国”的问题,外国没有这样的问题,一个“当前”的问题,不解决这一问题,中国就很难发展,一个“问题”,而不是经济问题或者政治问题,即不要把它性质予以限制,因为这种限制往往是主观的、人为的。因此,法学的角度是不可缺少的,缺少它,不是对这个问题的研究是否完整的问题,而是能不能真正看清楚这个问题的本质。当然,法学的研究并不等于宪政和法治的视角,但法学的研究是一种制度的研究、一种规则的研究,^② 而宪政和法治无论在法学之内,还是在法学之外,都无疑是一种最重要的制度和规则,因此,法学研究这一问题必须首先从宪政和法治的视角入手。

① 笔者以“农村税费改革”为检索词,以“篇名、关键词、摘要”为检索项,检索了中国期刊网(<http://www.sy.cnki.net/>)的“中国期刊全文数据库”(本数据库搜集的数据自1994年开始),共检索到2764篇文章(检索时间为2004年6月21日)。其中绝大多数文章刊登在经济类期刊上,极少数在政治类、法学类期刊上。当然,文章刊登的期刊性质并不能代表文章的性质,但认为这些文章大多数属于经济类文章应该不会有误。

② 参见苏力:《也许正在发生——转型中国的法学》,法律出版社2004年版,第121页。

宪政和法治即使不是当前中国比农村税费改革更热的问题,也是一个旗鼓相当的问题。^① 中国共产党最重要的会议总是离不开宪政和法治的主题,而全国人大作为中国宪政和法治建设的核心更是不遗余力地将宪政和法治提到议事日程。中国离宪政的实现还有很长的路,但中国社会大众最关心的问题最终都上升到宪法的高度,而且只有上升到这一高度才能令很多人感到放心。法治已经逐渐成为我们解决很多问题的必经之路了,虽然,很多人尚没有真正领悟法治的真谛,虽然我们离法治还很远,但作为一个理想和目标,很少有人会反对。因此,如果说中国当前的社会热点问题是什么,除了农村税费改革就应属宪政和法治建设了。两个“门当户对”的热点问题没有理由不引起我们的关注,也没有理由不去研究二者之间的相互影响。

综上两个方面,我认为宪政和法治是窥探中国农村税费改革的一个很有价值的视角,但请注意,这仅仅是“一个”视角,而不是惟一的,或者主要的、正确的视角。这仅仅是一个“视角”,而不是解决方法。当然,从这一视角入手有很大风险,而且有可能以偏概全。但是,任何人都只能从一个方向入手,判断可能是错误的,但只要能引起讨论和反省,引发我们去关注这一问题和解决这一问题,就是有价值的。^②

二、在宪政与法治的视野下,中国农村税费改革存在哪些值得研究的问题?

研究问题首先要发现问题,而问题有真有假,有正确有错误。有些论文解决了它所提出的问题,令人钦佩,但不幸的是,它提出的是一个错误的问题。^③ 为避免在研究中提出假问题和错误的问题,就必须研究问

① 笔者以“宪政”为检索词,进行和前面相同的检索,共检索到 2062 篇文章,以“法治”为检索词,进行和前面相同的检索,共检索到 27,298 篇文章(检索时间为 2004 年 6 月 21 日)。

② 参见苏力:《也许正在发生——转型中国的法学》,法律出版社 2004 年版,第 125 页。

③ 参见斯蒂格勒:《知识分子与市场》,何宝玉译,首都经济贸易大学出版社 2001 年版,第 40 页。

题的提出。

宪政与法治本身就是一个问题,本文的目的不在于回答这些问题,而且本文要以这些问题的某些结论作为出发点,对此,本文必须存疑。宪政与法治最根本的特点在于宪法(法律)至上、保护人民权利和控制政府权力。^①因此,在宪政和法治视角下研究中国农村税费改革就是在宪法(法律)至上、保护人民权利和控制政府权力的原则下进行研究。

在宪法(法律)至上原则下,我们所要关注的首要问题是中国目前农村的税费改革是否符合宪法(法律)至上的原则,这个问题实际上涉及我们如何建设宪政和法治,如何解决中国目前的问题。其次,我们所要关注的问题是农村税费改革为什么符合或者不符合宪法(法律)至上的原则,其背后所蕴含的更一般的法理或者哲理是什么。再次,我们所要关注的问题就是农村税费改革应不应当符合宪法(法律)至上的原则,如何符合宪法(法律)至上的原则。由此甚至还可以提出中国目前要不要进行税费改革,要不要实行宪政和法治的问题。由于这两个问题目前已经不存在疑问,而且它们是本文研究的出发点,因此,在本文的范围内,不存在这两个问题。

在保护人民权利原则下,我们所要关注的首要问题是农村税费改革是否是为了保护人民权利,这个问题实际上涉及发动税费改革的原动力。其次,我们所要关注的就是农村税费改革是否有利于保护人民权利,特别是从长远的和制度的角度来看。这个问题看来不成问题,因为农村税费改革显然有助于减轻农民负担,对农民有利,但对农民有利并不等于保护人民权利,一时有利也并不等于长远有利。

在控制政府权力原则下,我们所要关注的首要问题是农村税费改革本身是否有利于控制政府权力,这个问题间接涉及我国的政治体制改革问题。其次,我们所要关注的就是进行类似农村税费改革的改革应当控制政府权力还是应当扩大政府权力,控制了政府权力还能否进行农村税费改革。这一问题推广开来就是转型国家中政府权力的界限问题以及

^① 参见朱福惠:《宪法至上 法治之本》,法律出版社2000年版,第44、98页;韩大元:《亚洲立宪主义研究》,中国人民公安大学出版社1996年版,第9页。