

安徽大學法律評論

Anhui University Law Review

安徽大學法學院
安徽大學經濟法制研究中心 組編

Vol.1 2009

2009年第1輯

(總第16輯)

主編 李明發 副主編 華國慶

安徽大學出版社

安徽大学法律评论

2009 年 第 1 辑(总第 16 辑)

Anhui University Law Review

Vol. 1 2009

安 徽 大 学 法 学 院

安徽大学经济法制研究中心

组 编

安徽大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

安徽大学法律评论. 2009 年第 1 辑/李明发主编. 一合

肥:安徽大学出版社,2009. 8

ISBN 978-7-81110-630-5

I. 安... II. 李... III. 法律—文集 IV. D9-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 140169 号

安徽大学法律评论 2009 年第 1 辑(总第 16 辑)

主编 李明发 副主编 华国庆

出版发行 安徽大学出版社
(合肥市肥西路 3 号 邮编 230039)
联系电话 编辑室 0551-5108272
发行部 0551-5107716
E-mail ahdxcps@mail. hf. ah. cn
责任编辑 程忠业
封面设计 孟献辉

经 销 新华书店
印 刷 合肥创新印务有限公司
开 本 787×1092 1/16
字 数 452 千
印 张 19.125
版 次 2009 年 8 月第 1 版
印 次 2009 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-81110-630-5

定 价 29.00 元

如有影响阅读的印装质量问题,请与出版社发行部联系调换

《安徽大学法律评论》学术委员会

(按姓氏笔画为序)

王源扩	王圣扬	王先林	史际春	朱 勇	华国庆
汪金兰	李明发	张宇润	张恒山	张 晶	陈宏光
周少元	胡云腾	胡世凯	徐淑萍	袁曙宏	储育明
程雁雷	韩 轶	强昌文			

编 辑 委 员 会	史际春	王源扩	李明发	王先林
	华国庆			

主	编	李明发
---	---	-----

副	主	编	华国庆
---	---	---	-----

编 辑 部 秘 书	毕金平
-----------	-----

英文目录翻译	李坤刚
--------	-----

目 录

经济法制论坛

涉税犯罪客体论

——来自税法学的观照 丛中笑(1)

论金融监管中的宏观审慎原则 包勇恩 韩 龙(13)

赤道原则

——完善我国银行业社会责任的行动指南 武长海 吴 京(24)

论内地与香港跨境破产中的法律冲突及协调机制 马 腾 胡 健(31)

论企业投资的法律风险与控制 董玉明(47)

论我国国家审计权的配置 胡智强(56)

公司法人格否认:要件解析与类型定位 张洪松(63)

跨国公司人权责任研究

——人权法新发展及中国的应对机制 李良才(75)

中国证券政府监管和自律监管中的问题与完善对策

..... 孙昌兴 秦 洁 温云爱(83)

产融结合及其主要法律形式论析 孙 晋(96)

我国后农业税时代农村基础设施投入的财政法保障研究 王 超(114)

法学专论

瑞典劳动法中雇员忠诚义务及其启示 李坤刚(123)

论农村社会保障制度法律属性之演进	赵新龙(137)
国际航空私法领域中弱者利益保护的体现与发展探析	
——以 1999 年《蒙特利尔公约》的创新为视角	张超汉(145)
我国批准海牙《选择法院协议公约》的必要性分析	王吉文(153)
晚近美式自由贸易协定中劳工标准问题	汪玮敏(165)
《物权法》的伦理审视	谢青松(172)
文化产业促进立法三题	张 翀(181)
论我国刑事司法赔偿制度的困境与转型	林喜芬(189)
论人民调解的法制意义及效力重构	刘艳芳(199)
刑事政策与刑罚目的关系论	
——兼析“两少一宽”的民族刑事政策	韩 轶 刘 雯(206)
侦查机关刑事诉讼行为的评价机制研究	纵 博 郝爱军(212)
对网络时代司法与媒体关系的反思与重构	赵文艳(221)
财产罪的法益	
——修正的“所有权说”之提倡	童伟华(230)
审判权的主动性旁落	
——以估价鉴定为例谈法官的不作为	王庆廷(249)
包公断案中的个性因素探析	李相森(257)
明清时期坟茔的纷争	任志强(265)

人物纪念

怀念我们的父亲(三)	周一煊 周莉华 周芝华(278)
------------------	------------------

Contents

Forum of Economic Legal System

The Object of Crimes Relating to Taxation

——*a Study from the Perspective of the Taxation Law* **Cong Zhongxiao**(1)

On the Macro-prudential Principle in Financial Supervision

Bao Yong-en Han Long(13)

Equator Principles

——*the Operation Principles in Improving the Social Responsibilities of
Banking Industry in China*

Wu Changhai Wu Jing(24)

On the Conflicts in the Bankruptcy Laws between Mainland and Hong Kong

and the Coordination Mechanism **Ma Teng Hu Jian**(31)

On the Enterprise Investment Risks in Law and the Controlling **Dong Yuming**(47)

On the Deployment of State Auditing Power in China **Hu Zhiqiang**(56)

Piercing the Veil of Cooperation: Element Analysis and Type Orientation

Zhang Hongsong(63)

A Study on the Human Right Responsibility of Multinational Companies

——*the New Development of Human Right Law and the Coping
Mechanism of China*

Li Liangcai(75)

Problems and Improvements of Government Supervision and Self-supervision

of Chinese Security Market **Sun Changxing Qin Jie Wen Yunai**(83)

An Analysis of the Amalgamation between Industry Capital & Finance Capital

and Its Main Forms **Sun Jin**(96)

A Research on Financial Law Insurances for the Infrastructure Investments

in the Post-agriculture Tax Period **Wang Chao**(114)

Legal Study Forum

The Employee Loyalty Obligations in Swedish Law and Its Inspiration

Li Kungang(123)

On the Development of the Legal Nature of Rural Social Security System

Zhao Xinlong(137)

On the Protection of the Interests of the Weak in International Aviation

Private Law and Its Development

—*from the Perspective of the Montreal Convention of 1999*

Zhang Chaohan(145)

An Analysis of Necessity of Ratification of Convention on Choice of Court

Agreements of Hague for China

Wang Jiwen(153)

On the Problems of Labor Standards in the Late American Styled Free

Trade Agreements

Wang Weimin(165)

An Ethic Review on Real Property Law

Xie Qingsong(172)

Three Problems Relating to the Legislation of Culture Industry Promotion

Zhang Chong(181)

On the Problems of Criminal Judicial Compensation System of China

and Its Transformation

Lin Xifen(189)

On the Significance of the People Mediation System and the

Force Adeffect Reconstruction

Liu Yanfang(199)

On the Relationship between Criminal Policy and Punishment Purpose

—*also Analyzing Criminal Policy for Minorities of “Two Less
and One Light”*

Han Yi Liu Wen(206)

On Appraisal Mechanism of Criminal Lawsuit Actions by the Investigation Organs

Zong Bo Hao Aijun(212)

Reflections and Reconstruction on the Relation between Judiciary Agencies and

Media in the Era of Networks

Zhao Wenyan(221)

The Legal Interests in Property Crimes

—*Advocating the Amended Ownership Theory*

Tong Wehua(230)

The Voluntary Nonfeasance of the Adjudicative Power

—*on the Judges’ Nonfeasance to Adjudicate the Cases concerning
Evaluation and Appraisal*

Wang Qingting(249)

On the Personality Factors in Bao Gong’s Judgments

Li Xiangsen(257)

The Disputes concerning Graves in Ming and Qing Dynasties

Ren Zhiqiang(265)

Remembrance

In Memory of Our Father (Ⅲ)

Zhou Yixuan Zhou Lihua Zhou Zhihua(278)

涉税犯罪客体论

——来自税法学观的观照*

丛中笑**

涉税犯罪的犯罪构成作为罪群的犯罪构成而存在,是把客观存在的涉税诸犯罪的犯罪构成有机类型化、理论化和整体模型化的结果。按传统刑法理论,犯罪构成是一个包含犯罪客体、犯罪客观要件、犯罪主体和犯罪主观要件的有机统一体。犯罪客体是犯罪构成必备的要件之一,任何犯罪都必定侵犯了一定的客体,有犯罪就一定有客体,没有犯罪客体的犯罪是不存在的。如果一种行为根本没有或者根本不可能侵犯任何客体,这种行为就不能构成犯罪。^① 犯罪客体说明了犯罪本质的主要方面,也反映了刑法所要保护的实质内容,系衡量诸犯罪社会危害性的首要因素。

涉税犯罪作为一个罪群,拥有一个更能体现其共性的集合客体,也正因为有其集合客体,才能将涉税犯罪与其他罪群区分开来,从而反映该罪群客体的本质特征。但对涉税犯罪的客体,理论界却也众说纷纭,莫衷一是,始终没能科学地揭示出反映涉税犯罪罪群的统一特性的客体。笔者认为,刑法学界在涉税犯罪客体上的困惑源自于对税收关系的模糊认识,以致未能发现涉税犯罪客体的合理的客观存在。本文拟从梳理学说上的论争着手,以社会关系说为立论基础,对此问题略陈管见。

一、涉税犯罪客体的诸说述评

根据通说,犯罪客体是指我国刑法所保护的,而被犯罪行为所侵犯的社会主义社会关系。^② 尽管多数学者认同这一概念,但在具体描述某一犯罪的客体时,“关系”、“制度”、

* 本文是吉林省社科规划项目(项目编号:2008Bfx05)的阶段性研究成果。

** 丛中笑,吉林大学法学院教授,法学博士。

① 参见高铭暄主编《刑法学原理》(第1卷),第624页,北京:中国人民大学出版社,1993。

② 高铭暄主编:《刑法学原理》(第1卷),第472页,北京:中国人民大学出版社,1993;杨春洗、杨敦先主编:《中国刑法论》,第33~34页、58页,北京大学出版社,1994;高明暄主编:《中国刑法学》,第66页、87页,北京:中国人民大学出版社,1989。

“权利”、“利益”等都被用来描述过犯罪的客体,由此导致了对涉税犯罪客体的表述不确定。

(一) 涉税犯罪客体的诸说概述

1. “税收分配关系说”

有学者主张,涉税犯罪所表现出来的对国家税收制度的破坏,只是其外在表现,其内在的规定是对国家税收分配关系的侵害。^① 国家和纳税人之间发生的社会关系,是国家在参与社会产品或国民收入再分配的过程中形成的一种税收征纳关系在法律上的体现,在它的背后隐藏的是国家税收分配关系。国家税收分配属于经济基础的范畴,它决定作为上层建筑的税收制度。所以,涉税犯罪归根到底侵害的是国家的税收分配关系。涉税犯罪的客体也就是国家的税收分配关系。^②

2. “税收收入说”

有学者则认为,涉税犯罪侵害的客体是国家税收征收管理制度以及国家税收收入。^③ 该学者实际上是将涉税犯罪的客体界定为复杂客体,而且其中税收征管制度这一客体处于主要地位,而国家税收收入则处于次要地位。因为在后面将对“税收征管制度”作集中评析,为行文方便,笔者在此“断词取义”暂将其称为“税收收入说”。

3. “制度说”

多数学者认为,虽然涉税犯罪中个罪侵害的直接客体不完全相同,但涉税犯罪作为一个罪群,拥有一个更能反映罪群个性的集合客体,即税收制度,也就是国家税收法规所确定的一系列制度和规范的总称。^④ 而不同论者从不同视角将税收制度分别理解并表述为“税收管理制度”、^⑤“发票管理制度”、^⑥“税收征管制度”^⑦或直接称之为“税收制度”。^⑧

(二) 对涉税犯罪客体诸说的评析

分析以上学者观点,实际上都是从涉税犯罪所侵犯的刑法所保护的社会主义经济秩序这个社会关系出发,但对此关系的具体性质却有不同的理解,因而产生了不同的结论。笔者认为,要解决涉税犯罪的客体问题,必须考虑以下几点要求:其一,与税法理论和税法规范相协调。税法是调整在税收活动中国家、征税机关和纳税人之间所产生的社会关系的法律规范的总称。这部分社会关系即税收关系,经税法确认和调整而后体现为税收法

① 周洪波等:《税收犯罪若干问题探讨》,载《国家检察官学院学报》,2003(4)。

② 周洪波:《税收犯罪基本问题研究》,载《刑法问题与争鸣》(第八辑),第149页,北京:中国方正出版社,2003。

③ 黄京平主编:《破坏市场经济秩序罪研究》,第53页,北京:中国人民大学出版社,1999。

④ 陈正云主编:《经济诈骗犯罪的界限与认定处理》,第40页,北京:中国方正出版社,1997。

⑤ 王松苗、文向民主编:《新刑法与税收犯罪》,第24页,北京:西苑出版社,1999;李永君:《税收犯罪认定处理实务》,第40页,北京:中国方正出版社,1997。

⑥ 赵长青主编:《经济刑法学》,第333页,北京:法律出版社,1999。

⑦ 高铭暄主编:《新型经济犯罪研究》,第126页,北京:中国方正出版社,2000;马克昌主编:《经济犯罪新论——破坏社会主义市场经济秩序罪研究》,第399页,武汉大学出版社,1998;吴振兴主编:《中华人民共和国刑法逐条释义》,第245页,沈阳:辽宁人民出版社,1997;何秉松:《税收与税收犯罪》,第360页,北京:中信出版社,2004;曹康、黄河主编:《危害税收征管罪》,第14页,北京:中国人民公安大学出版社,1999。

⑧ 周其华:《新刑法各罪适用研究》,第188页,北京:中国法制出版社,1997;李永君、古建芹:《税收违法与税收犯罪通论》,第59页,石家庄:河北人民出版社,2000。

律关系,刑法所保护的这部分社会关系实际上就是业已为税法确认和调整的税收关系,而在刑法学界对此问题认识模糊,其理解仅注重表象的税收制度,与税法理论及税法规范不相协调。其二,与刑法具体理论及规定相契合,对涉税犯罪侵害客体的理论认识离不开刑法的犯罪构成原理以及刑法中涉税犯罪的具体规定。因此,只有符合税法基本理论和刑法的基本原理才能对涉税犯罪的客体作出完整清楚的阐释。由此出发,笔者认为上述诸说都存在一定的不足。

1. “税收分配关系说”的缺失

“税收分配关系说”主张涉税犯罪是对国家税收分配关系的侵害。^① 税收分配关系是税收实体关系在法律上的表现,侧重于国家和纳税人之间的税收分配和再分配以及国家由此形成自身财政收入的全过程。而税收关系在法律上所体现的另一面是税收程序关系即税收征纳关系,侧重于国家征税机关依法征税和纳税人依法纳税的程序内容,涉税犯罪除了侵害税收分配关系,而更直接侵害税收征纳关系。“税收分配关系说”恰恰缺失了最表层的税收征纳关系。

2. “税收收入说”的检讨

税收收入是指国家凭借政治权力,运用法律手段,强制地、无偿地向纳税人课征的金钱给付,其本质上是体现特定分配关系的一种形式,通常就是指税款。虽然涉税犯罪对国家税收关系的侵害往往造成国家税收收入的减少,但这只是一种结果现象,其实质是对国家税收法律关系的侵害。

在刑法理论中,犯罪客体与犯罪对象是两个既互相联系又互相区别的概念。犯罪客体是我国刑法所保护而为犯罪行为所侵害的社会关系,犯罪对象则是犯罪行为对之施加影响的人或物。犯罪客体是犯罪对象体现的社会关系,犯罪对象则是犯罪客体的存在和表现形式,不能将二者混为一谈。涉税犯罪的行为对象也与其犯罪客体不同,它是涉税犯罪行为所直接指向的人或物。正如有学者所言:犯罪客体是犯罪对象体现的社会关系,犯罪对象则是犯罪客体的存在和表现形式,不能将二者混为一谈。税收收入是一种体现特定分配关系的物的形式,是涉税犯罪侵害客体的物质表现,因此,其应属于犯罪对象。可见,将可能作为犯罪对象的税收收入作为涉税犯罪侵害的客体是不妥当的。^②

3. “制度说”的辨析

笔者以为,要正确评价关于涉税犯罪客体的“制度说”的诸种说法以及对涉税犯罪的客体准确认识,首先必须以税法规范主要是税收征收管理法律、法规为依据区分一组概念,即税收管理制度、税收征管制度和税收制度。

(1) 税收管理制度、税收征管制度和税收制度的税法解析

①对税收管理制度的解析。税收管理制度在我国税收法律法规中无此概念。但从其实践意义上看,可以认为“税收管理制度”与税法意义上的“税务管理制度”相近。税法中的“税务管理制度”是指税务机关依法进行的税务登记管理,账簿、凭证管理和纳税申报活

① 周洪波等:《税收犯罪若干问题探讨》,载《国家检察官学院学报》,2003(4)。

② 张旭:《税收犯罪若干问题评析》,载《吉林大学社会科学学报》,1999(6)。

动管理等活动的规章制度的总和。^① 依据《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《征管法》),在税务管理阶段,主要分为三个环节,即税务登记管理环节,账簿、凭证(发票)管理环节和纳税申报管理环节。其一,税务登记管理。这是税务机关进行税务管理的首要环节,也是税务管理最基础的管理制度。目前,我国税务登记管理不是针对所有的纳税人和扣缴义务人,只是要求从事生产、经营的纳税人,自领取营业执照之日起 30 日内,持相关证件,向生产经营地或者纳税义务发生地的主管税务机关申报办理税务登记,领取税务登记证。如果纳税人应当依法进行税务登记而没有进行税务登记,就是相当于没有在征税机关“落户”,故意不与税务机关建立税收征管关系,应是偷税手段之一。其二,账簿、凭证管理。这是税务机关对已经进行税务登记的纳税人、扣缴义务人所进行的基础性管理,设置账簿是征税的基础环节,账簿包括总账、明细账、日记账、固定资产卡片、辅助账簿和其他会计账簿;会计凭证包括原始凭证(发票)、记账凭证、汇总凭证和其他会计凭证。有了账簿、凭证等会计资料,就有了税务机关和纳税人、扣缴义务人之间沟通、管理的纽带。《征管法》第 19 条规定:“纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账,进行核算。”《征管法》第 21 条规定:“税务机关是发票的主管机关,负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督。”纳税人、扣缴义务人的生产经营活动全部记录、反映在账簿和凭证上,并且根据账簿和凭证进行纳税申报,税务机关才能根据账簿、凭证,核对其纳税申报情况,核对其生产、经营情况,检查其是否有不缴少缴税款的行为。一般情况下,账簿、凭证上已经明确记载的经济活动,纳税人、扣缴义务人是能够进行纳税申报的。如果账簿、凭证上已经记载而没有进行纳税申报的,在税务稽查时也是能够发现并且进行应纳税款追缴的。不建账、做假账或“两套账”是我国税务管理中的最大问题。因此,依法应当设置账簿而没有设置账簿的,与依法应当税务登记而没有进行税务登记的一样,视为一种偷税手段。其三,纳税申报管理。在税务管理阶段,纳税申报和税务登记制度、账簿、凭证管理制度是相辅相成的一项重要制度。纳税申报是指纳税人按照税法规定的期限和内容向税务机关提交有关纳税事项书面报告的法律行为。纳税申报是纳税人是否履行纳税义务进而界定其法律责任的主要依据。因此,应进行纳税申报而不进行纳税申报的,已作为偷税犯罪构成中一种主要的偷税行为予以列出。在税务检查阶段,如果发现进行虚假纳税申报或者通知申报而拒不申报的情况,在我国刑法中也将其列为一种偷税行为。

②对税收征管制度的解析。税收征管是国家税务机关和海关代表国家行使征税权,指导纳税人正确履行义务,依法对日常税收活动进行组织、管理、监督、检查等各项工作的统称,税收征收管理制度可以理解为国家税务机关和海关依法对日常税收活动进行组织、管理、监督和检查等规章的总称。我国现行税收征收管理的基本法律依据是《征管法》。《征管法》在税法部门法的意义上,作为税法的次一级部门法,是指调整税收征收与税收管理过程中发生的社会关系的法律规范的总称。税收征管法属税收程序法,它以规范税收实体法所确定的权利义务的履行为其主要内容,确立了征纳双方在税收征管中的基本权利和义务,不仅是纳税人依法履行纳税义务必须遵守的法律准则,也是税务机关依法行使

① 刘剑文主编:《税法》(第 2 版),第 166 页,北京:人民法院出版社,2003。

征税职权和职责时应遵守的行为准则,可谓是规范各税种(法律另有规定的除外^①)征收管理的基本法。

根据《征管法》的体例结构^②和我国税务征管的实际情况,可以把整个税收征收管理过程分为四个阶段,即税务管理、税款征收、税务检查和税收处罚。税务管理阶段是税务机关了解掌握税源和应征税款情况的阶段,也是纳税人或扣缴义务人逃避税务管理,掩盖其应税行为的阶段,偷税行为只能发生在税务管理阶段。在税款征收阶段,税务机关收缴税款,纳税人或扣缴义务人上缴税款。即使纳税人不缴税款也不再是偷税的行为,只能是欠税行为或者抗税行为。税务检查阶段主要是通过检查,发现是否存在偷税行为,进行补缴税款及相应的行政处罚,或者是移交公安机关追究其刑事责任。如果纳税人或扣缴义务人不提供会计资料或者提供虚假的会计资料,就是逃避税务检查,掩盖其应税经济活动的偷税行为。

综上所述,“制度说”中的税收征收管理制度实际上包括《征管法》中税务管理制度(包括税务登记管理、发票凭证账簿管理、纳税申报管理环节)、税款征收制度、税收检查制度和税收行政处罚四个方面。其中,税务管理制度是税收征收的前提和基础;税款征收是税收管理的目的和归宿;税收检查和税收处罚是实现税款征收的制度保证。国家制定税收征管法律制度是为了保障税收债权的实现,以充分发挥税的财政职能、经济职能和监督职能。而涉税犯罪行为则都是对税收征管法的违反,减少了国家财政收入,侵害了税收法律关系。

③对“税收制度”的解析。所谓“税收制度”,简称“税制”,有广义和狭义之分。广义的税收制度是指一个国家根据其税收政策、税收原则,结合本国国情和财政需要制定的各项税收法规及征税办法的总称。^④狭义的税收制度是指国家设置某一具体税种的课征制度。^⑤一般来讲,“税收制度”一词又常常被人们在不同意义上使用,内涵和外延均不明确,人们只有在特定场合才使用狭义的“税收制度”概念。

(2)“制度说”的评析

“制度说”中税收制度涵盖税收征收管理制度,税收征收管理制度包括税收管理制度,而税收管理制度又包含发票管理制度。“税收征管制度和发票管理制度说”^⑥将发票管理制度独立于税收征管制度之外,而认为涉税犯罪侵犯的是税收征管制度和发票管理制度,这是不正确的。无论从刑法理论还是从税法理论的角度,都不宜将税收制度作为涉税犯罪的侵害客体。首先,“税收制度”一词虽然在涉税刑事理论中经常被使用,但“制度”无论是在法学基本理论中还是在税法理论中都不是一个规范用语。所谓“制度”,有两层基本含义:一是要求大家共同遵守的办事规程或行动准则;二是在一定历史条件下形成的政治、经济、文化等方面的体系。将“税收制度”作为涉税犯罪侵害的客体,容易加剧对涉税

① 《征管法》第90条:耕地占用税、契税、农业税、牧业税征收管理的具体办法,由国务院另行制定。关税及海关代征税收的征收管理,依照法律、行政法规的有关规定执行。

② 《征管法》的结构除总则、附则外有:第二章,税务管理,第一节税务登记,第二节账簿、凭证管理,第三节纳税申报;第三章,税款征收;第四章,税务检查;第五章,法律责任。

③ 周洪波:《税收犯罪基本问题研究》,载《刑法问题与争鸣》(第八辑),第149页,北京:中国方正出版社,2003。

④ 於鼎丞、王丹舟、魏朗编著:《中国税制》,第2页,广州:暨南大学出版社,1997。

⑤ 赵长青主编:《经济刑法学》,第333页,北京:法律出版社,1999。

犯罪侵害客体的认识分歧。其次,法律对社会关系的保护,具体就表现在对一定权利、利益或秩序的保护。尽管刑法是其他法律、制度的保护后盾,但刑法对其他法律、制度保护的实质是保护这些法律、制度所调整的社会关系。因此,犯罪客体的具体表现形式是某一法律关系。所以,犯罪客体不能归结为一定的法律制度。^①“制度说”将涉税犯罪的客体归结为税收制度或者其下位范畴税收征管制度、税收发票制度等,这是不确切的。税收制度作为规范税收分配关系的制度,属于上层建筑的范畴,它必然受制于社会经济基础。税收制度所表现的或者所维护的是税收关系,是由税法调整的国家、征税机关和纳税人之间发生的具有权利义务内容的社会关系,国家与纳税人之间在参与社会产品或国民收入再分配的过程中形成的是税收分配关系,征税机关与纳税人之间形成的是税收征纳关系,涉税犯罪归根到底侵害的是国家的税收法律关系。“制度说”不足之处在于只看到了表象,没看到税之本质。虽然有些涉税犯罪直接表现为违反税收征管制度,但从根本上讲,其违反的还是税收实体关系。“税收管理制度说”和“税收征管制度说”割裂了税收实体关系和税收程序关系,也就割裂了税收法律关系的统一性。因此,从刑法认识与税法理论相结合的角度,不宜将税收制度作为涉税犯罪的侵害客体。从税收理论和刑法相贯通的角度说,将涉税犯罪侵害的客体理解为税收关系比较恰当。税收关系体现了国家在征税过程中的各种经济关系,反映税收法律关系的基本内容,包含征纳双方权利义务等实体性内容。应该说,涉税犯罪也必然对实体意义和程序意义的税收关系都有所侵犯。

二、涉税犯罪客体的新解

(一) 涉税犯罪的客体实质应为税收法律关系

根据通说,犯罪客体是指我国刑法所保护的,而被犯罪行为所侵犯的社会主义社会关系。^②具体到我国涉税犯罪客体,则应将其定义为我国刑法所保护的而为犯罪行为所侵害的社会主义税收关系。研究涉税犯罪的客体,也就是研究涉税犯罪行为所侵犯的社会关系。

社会关系是人们在生产和共同生活过程中所形成的人与人之间的关系。人们在共同活动中所结成的这种社会关系是人类赖以生存、发展的基础,所以各种法律、制度均是为了保护这种社会关系,实质上是一定社会关系的法制化、制度化。刑法对其他法律、制度的保护,其实质是保护这些法律、制度所保护的法律关系。

从法理学的角度考察,刑法所保护的社会关系同时也是其他部门法所确认和调整的社会关系。一般情况下,社会关系的有序存在与发展只需其他部门法的调整便可得以实现,而无需刑法的直接参与调整。只有当社会关系遭到危害行为的严重破坏,仅靠一般部门法已无法得到有效的调整和维护时,才需要运用刑法对此进行保障。因此,刑法所保护的社会关系实际上就是业已为其他部门法确认和调整的社会关系,即法律关系。因此,涉

^① 周洪波:《税收犯罪基本问题研究》,载《刑法问题与争鸣》(第八辑),第150页,北京:中国方正出版社,2003。

^② 参见高铭暄主编《刑法学原理》(第1卷),第471页,北京:中国人民大学出版社,1993。

刑法所保护的社会关系实际上就是业已为税法确认和调整的税收关系,即将涉税犯罪侵害的客体界定为税收关系比较恰当,而笔者进一步认为,将涉税犯罪的客体界定为税收法律关系更为准确,“从税收法定主义的角度来看,税收法律关系的概念则来得更简单:国家与国民之间就税收产生的关系即税收关系就是税收法律关系”。^① 这样似乎把税收法律关系与税收关系等同起来了,但在某种意义上来说,确实如此。假若不加深思考的话,“税收法律关系是税收关系经法律调整后的结果”这一命题,给人以税收关系与税收法律关系之间具有历时性(即税收关系在前而后才有税收法律关系)的误解是会被想当然地接受的。然而,在现代法治国家,基于税收法定主义的宪法性原则,又有哪一种税收关系不是因为有了相应的税收法律规范才能够得以产生的呢?“租税是租税法律的创造物(creature of tax statute)。在不存在租税法律的地方,实际上也就不产生租税关系,这就是由租税法律主义原则所下的定论”。^② 故从逻辑上看,税收关系与税收法律关系之间并不具有历时性,而应当是同时产生的,具有同一性。由此,涉税犯罪的客体是税收关系,而税收关系实质上是税收法律关系,涉税犯罪的客体实质上也就是税收法律关系。

(二)涉税犯罪客体的税法语境探究

税收法律关系是税法的基本范畴之一,其重要性和意义可简单归纳为两点:一是税收法律关系作为税法调整对象的法律表现形式,几乎可以体现出税法的所有特征;二是税收法律关系所包含的主体、客体和内容三要素及其彼此之间的构成方式,也几乎涵盖了税法基本理论各个方面的内容。因此,日本著名税法学家金子宏教授认为,“税法可称为以对税收法律关系进行系统的理论研究为目的的法学学科”。^③ 所以,要大致了解税收法律关系的主要内容,从现代税法入手无疑是最佳途径。

1. 税收法律关系的概念和特征

所谓税收法律关系,就是税法主体依税法规定而形成的具有权利义务内容的社会关系。税收法律关系的实质,既是税收征纳关系在法律上的体现,侧重于征税机关依法强制征税和纳税人依法纳税的内容,又是税收分配关系在法律上的表现,侧重于国家和纳税人之间的税收分配和再分配以及国家由此形成自身财政收入的全过程。

传统理论关于税收法律关系的特征,归纳起来,主要有如下三点:(1)税收法律关系的一方主体始终是国家或国家及其征税机关。税收征纳过程中,国家以及代表国家行使征税职能的国家机关自始至终都是税收法律关系的固有一方主体,与另一方主体,主要是依法负有纳税义务的单位和个人,共同参与形成税收法律关系。(2)税收法律关系是一种财产所有权或支配权单向转移的关系。所谓支配权主要是就国有企业作为纳税人时而言的。以所得税为例,国有企业的应纳税所得和征税机关就此征收的税款,都属于国家所有,税款从国有企业向征税机关转移不过是同一所有人下支配权的转移;财产所有权则是针对非国有企业的其他纳税人的。(3)税收法律关系的产生以纳税人发生了税法规定的

① [日]金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,第18页,北京:中国财政经济出版社,1989。

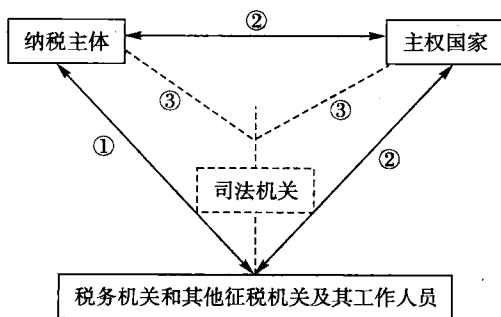
② [日]北野弘久:《税法原论》,陈刚等译,第158页,北京:中国检察出版社,2001。

③ [日]金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,第18页,北京:中国财政经济出版社,1989。

行为或事实为前提。民事法律关系的产生虽然也要以一定的法律事实为前提,但还必须同时以主体双方一致的意愿为要件。税收法律关系则不同,只要纳税人发生了税法规定的行为或事实,就产生了相应的税收法律关系,征税主体就必须依法履行征税的职能,纳税主体同时依法履行纳税义务。

2. 税收法律关系的结构与解构

税收法律关系是由三方主体间的多重法律关系组成的双层结构:三方主体包括纳税主体、国家和征税机关;多重法律关系中主要有税收征纳法律关系和税收分配法律关系。双层结构中的第一层是发生在国家征税机关与纳税人之间的税收征纳关系;第二层是国家分别与纳税人和征税机关所发生的两重法律关系。其中,国家与纳税人之间是宪法层面的税收分配关系、国家和税务机关之间是行政法层面的税收分配关系。限于篇幅,笔者也无意在此就其进行全面的探讨,仅就税收法律关系理论中与涉税犯罪侵害客体发生关系者作出初步解析。



税收法律关系结构示意图

图示及解读:

- ① 为税收征纳法律关系,是最主要的税收法律关系;
- ② 为主要围绕着税收收入形成财政收入的过程而产生的税收分配关系;
- ③ 虚线表示的税收法律关系中即包含有因涉税犯罪而产生的追诉程序关系,其实体关系即表面实线所示的,是刑法对所保护的而为涉税犯罪所侵害的税收法律关系。

税收法律关系与其他法律关系一样要具备三要素——主体、客体和内容。税收法律关系的主体包括征税主体和纳税主体,“征税主体是指包括国家各级政权机关和具体履行税收征管职能的各级财政机关、税务机关和海关两个层次在内的统一体”。^① 但笔者认为,征税机关及其工作人员是形式意义上的征税主体,国家是实质意义上的征税主体。纳税主体则应分为广义和狭义两种,狭义者,就是通常所谓的纳税人,即“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人”。广义的纳税主体,除包括纳税人外,还包括扣缴义务人。税收法律关系的内容是主体在税法上的权利和义务。我们这里只提及纳税主体的义务,因其可能成为不作为犯罪的前提条件。这些义务主要有:依法办理税务登记、变更或注销税务登记的义务;纳税人必须依法进行账簿、凭证管理的义务;按期进行纳税申报、按时足

^① 参见刘剑文主编《财政税收法》(第三版),第 196 页,北京:法律出版社,2003。

额缴纳税款的义务；主动接受和配合征税机关的税务检查的义务。税收法律关系的客体是税收法律关系主体的权利和义务共同指向的对象。它是征税主体和纳税主体的权利和义务得以存在的客观基础。一般认为，税收法律关系的客体包括物和行为两大类。

3. 税收法律关系的性质之争

关于税收法律关系的性质问题，曾长期存在“权力关系说”与“债务关系说”的争论，权力关系说更侧重于国家税收的征收权和征收程序；债务关系说更侧重于强调纳税人对国家负有的税收债务。

(1)“税收权力关系说”。最早关于税收法律关系性质的学说是租税权力关系说，其代表人物为德国行政法学家奥托·梅耶(Otto Mayer)。该学说认为，税收法律关系是国民与作为优越权力主体的国家或地方公共团体之间，以课税处分为中心所构成的权力服从关系；课税处分是纳税义务的创设性行为，与刑法中的刑事判决具有相同性质，即发生符合犯罪构成要件的行为，并不当然导致刑罚权的行使，而必须通过判决才可科刑。租税法法律关系可分为租税实体法关系和租税程序法关系，后者才具有明显的权力关系的特点。但“权力关系说”主张将租税程序法关系中国家或地方公共团体具有的优越性权力地位也被纳入租税实体法关系中，进而将整个租税法律关系视作一种权力关系。

这种观点与19世纪末期德国社会政策学派的税收观是一脉相承的。该学派代表人物瓦格纳当时就把税收视为个人对国家的一种义务。国家为了实现其职能，必须强制课征税收。税收具有强制性和无偿性，纳税是个人的一种被动的义务。按照这个思路，征税自然是国家单方面的权力，税收法律关系无非也就是为了保障国家固定地、强制地、无偿地征税，这与权力关系说毫无二致。“税收权力关系说”虽然诞生在德国，但是它所强调的国家利益至上，个人服从国家的观念却与中国传统的税收理论与立法实践中特别强调国家凭借政治权力参与分配、强调税的强制性和无偿性以及强调国家与纳税人权利义务的不对等的观点如出一辙，因此在对税的理解上，中国传统的税法理论完全可以归入“税收权力关系说”一类。而在立法观念上，税收立法的目的主要在于保障国家财政收入的实现，保障税收经济调节功能的发挥。

(2)“税收债务关系说”。1919年《德国租税通则》第81条规定：“租税债务在法律规定的租税要件充分时成立。为确保租税债务而需确定税额的情形不得阻碍该租税债务的成立。”该规定为一种不同于传统之“税收权力关系说”的新理论——“租税债务关系说”的产生提供了契机。该说并不否认在租税程序法即租税行政法领域中存在权力关系的构造，但却主张将租税实体法关系定位为租税法律关系最基本的内容，而把租税程序法置于租税实体法关系的从属地位，进而将税收法律关系定性为国家对纳税人请求履行其税收债务的关系，国家和纳税人之间乃是法律上的债权人和债务人之间的对应关系，因而是一种公法上的债权债务关系。德国法学家阿尔伯特·亨泽尔(Albert Hensel)在其1924年出版的《税法》中对此问题进行了阐述，由此“税收债务关系说”脱颖而出，该说主张把税收法律关系定性为国家对纳税人请求履行税收债务的关系，国家和纳税人之间乃是法律上的债权人和债务人的关系。因此，税收法律关系是一种公法上的债务关系。对于“税收债务关系说”的出现，日本学者金子宏教授给予了高度评价，认为“税收债务关系说”为迄今的法律学上所一向忽视的“公法上的债务”这一领域带来了光明。这是对课税要素观念进