

通读,并为符合大陆地区读者阅读习惯,在尽可能保持原文原貌原意的基础之上,仅对个别字词文句作必要的技术处理,即便还有厦大出版社的甘世恒编辑的最后把关检视,仍难免有疏失遗漏之处,请读者体谅;若还肯不吝赐知,为将来的修订助力,则无疑是编者的大幸。

最后,感谢厦大出版社施高翔博士慧眼独具,为两岸法学交流再添新篇;感谢甘世恒编辑为本套论丛所付出的努力。相信他们的眼光和努力会经由读者的肯认获得回报。

李 刚

2012 年 11 月 25 日,台大长兴街寓所
(李刚的电子信箱:ligang76@163.com)

事政策被简化成了“宽”，“严”的一面被淡化、甚至被忽视。例如，虽然与增值税专用发票有关罪名的最高刑死刑被废除，^①从而结束了我国自1995年以来因为发票犯罪判处死刑的历史，^②但此次修正案还增加了虚开发票罪（第205条之一）^③和持有伪造的发票罪（第210条之一）^④两个涉税罪名，将除增值税专用发票以外的其他普通发票的有关严重违法行为提升到刑事犯罪的程度。这两个涉税发票罪名的增加，不仅以“严刑峻法”的方式进一步强化了“以票控税”的税收征管思路，而且以发票为媒介将刑法的触角深入到日常生活的方方面面，极大地扩大了刑法的打击面，其对纳税人权利保护的影响不禁让人深思。

（4）同样是2月25日，我国第一部由行政法规形式上升为法律形式的税种法——《车船税法》诞生；同年12月5日，国务院颁布了《车船税法实施条例》。虽然《车船税法》对乘用车按排气量大小设置幅度定额税率的做法到底是为了节

① 《刑法修正案》（八）第32条和第34条虽然只是废除了《刑法》第205条第2款有关虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪和第206条第2款有关伪造、出售伪造的增值税专用发票罪两个涉税罪名的最高刑死刑，但由于《刑法》第208条第2款规定“非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票又虚开或者出售的，分别依照本法第205条、第206条、第207条的规定定罪处罚”，所以实际上相当于废除了三个涉及增值税专用发票犯罪的最高刑死刑。

② 在我国，（增值税专用）发票犯罪的最高刑定为死刑首见于1995年10月30日第八届全国人大常委会第十六次会议通过的《全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定》，该决定将虚开增值税专用发票等罪名的最高刑规定为死刑；1997年《刑法》修订时，吸收了前述决定的有关内容。有记者统计，从1994年初至2003年12月，全国涉及增值税发票犯罪的案件达上万起，占全国税收总量50%的增值税已成为犯罪率最高的税种；已有194人因增值税发票犯罪被一审判处死刑，70人已被执行死刑。其中，因伪造、倒卖增值税发票被判死刑的达20人，15人已被执行死刑；因倒卖、虚开增值税发票被判死刑的有174人，55人已被执行死刑；在所有死刑案件中，共有12名税务人员被判死刑，4人已被执行死刑。参见王祺元：《触目惊心：一份增值税专用发票上的“死刑档案”》，新华网：http://news.xinhuanet.com/fortune/2004-06/21/content_1536726_7.htm，2013-04-20。

③ 《刑法》第205条之一：“虚开本法第二百零五条规定以外的其他发票，情节严重的，处二以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金；情节特别严重的，处二年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。”“单位犯前款罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照前款的规定处罚。”

④ 《刑法》第210条之一：“明知是伪造的发票而持有，数量较大的，处二以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金；数量巨大的，处二年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。”“单位犯前款罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照前款的规定处罚。”

第九章 税收情报交换的概念辨析与含义界定	309
第一节 税收情报交换的概念辨析	309
第二节 税收情报交换的含义界定	311
一、税收情报交换形式的两类性	311
二、税收情报交换主体的两重性或三重性	313
三、税收情报交换性质的交叉性	314
四、税收情报交换目的的双重性	315
第十章 海峡两岸税收协调问题初论	317
第一节 海峡两岸税收协调的进展与现状	317
第二节 海峡两岸税收协调的基本原则	318
一、税收法定主义的灵活运用与海峡两岸经济区先行先试原则	319
二、单向单边税收优惠措施为主导	320
第三节 海峡两岸税收协调的具体路径	320
一、以预约定价安排制度作为推动海峡两岸税收协调的突破口	320
二、稳步建立两岸税务机关情报交换和相互协商机制	325
三、最终签订海峡两岸全面性双边税收安排	326
四、全面推行海峡两岸、香港和澳门的税收协调	327
第十一章 海峡两岸税务行政协助制度比较研究	329
第一节 海峡两岸税务行政协助制度的原则比较	330
第二节 海峡两岸具体行政机关的协助比较	332
一、工商行政管理机关的协助比较	332
二、出境管理机关的协助比较	335
三、车辆或交通管理部门的协助比较	337
四、税务检查时公安机关的协助比较	338
第三节 结论:大陆地区税务行政协助制度构建的若干建议	341
一、法律体系的协调性与统一性及立法形式是基础	341
二、行政一体化理念的指导与“互利对等”原则的贯彻是关键	345
三、行政协助费用负担与法律责任是保障	347

【税法教学篇】

第十二章 对税法学教学内容与方式改革的几点尝试	353
第十三章 法学学术训练与培养方法之我见	
——以研究生税法教学为例	360

论的角度来看,税收法律关系Ⅰ为权力关系和税收法律关系Ⅱ为债务关系应当是显而易见的结论。

1996年杨小强在《试论纳税人的债权》一文中提到:“在税收法律关系上,与通常情况不同,纳税人有时成为国家的债权人。这就是超纳金、误纳金等的返还请求权问题。”由此可见,如不以债务关系说为基础,该文的论点是无法成立的。^①1998年杨小强的《日本地方税法中的民法适用及启示》也属于类似情形。^②

而1997年王成全的《论税收法律关系主体之间法律地位的不平等性》一文则认为:“税收作为国家财政强制参与社会产品和国民收入的分配与再分配的工具,这一性质决定了调整税收关系的税法,及由税法而形成的税收法律关系中的主体间的地位的不平等。”因此,该文与上述支持债务关系说的诸论文不同,应是权力关系说下的必然产物。^③

三、小结

相比上一阶段而言,这一阶段最大的变化就是对税收法律关系性质之争开始有所了解,并引发了一些讨论。但这些讨论仍然非常有限,且形成了以今天的眼光来看非常鲜明并值得深思的三个对比:第一,在教材著作方面,税法学者对税收法律关系性质理论的视若无睹与税收经济学者的率先译介及持续跟进形成鲜明对比;第二,税法教材与论文形成鲜明对比,即大部分税法学者在教材著作中无视性质理论,而少部分税法学者在论文当中不仅赞同债务关系说,更是将该说直接延伸到税法制度当中;第三,税收经济学者在形式上对性质理论接受与其实质上仍主要受权力关系说的影响形成鲜明对比。

第一和第二个对比在前文介绍中已是昭然若揭,此不赘述。需要解释的是第三个对比。笔者曾撰文对我国传统税收法律关系理论作过一个概括,如在税收法律关系的特征方面,传统理论主要总结为如下四点:(1)税收法律关系中固有一方主体是国家或国家及其征税机关;(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;(3)税收法律关系是一种单方面的权利或义务关系:即对征税主体来说,享有单方面的征税权利,对纳税主体来说,负有单方面的纳税

① 参见杨小强:《试论纳税人的债权》,载《中山大学学报》(社科版)1996年增刊。

② 参见杨小强:《日本地方税法中的民法适用及启示》,载《中央政法管理干部学院学报》1998年第4期。

③ 参见王成全:《论税收法律关系主体之间法律地位的不平等性》,载《中央政法管理干部学院学报》1997年第4期。

反之亦然；而这样的争论其实是无谓的。但如果能够从他人所持立场出发，依照其推理逻辑看其对概念的解释、体系的建构等问题是否能够自圆其说，不仅能够发现他人观点的内在合理性，而且就此作出的批评应该更为科学。诚如有学者所言，“在很多意见对立的场合，争论的原因和焦点往往是由概念、范畴的歧义引起的。”“如果参与讨论的双方善于运用语义分析方法，找出同一词语、概念、命题的语义差度，确认要回答的是什么问题，不是什么问题以及这个（些）问题是否真的存在，有些争论是可以避免或得到澄清与解决的。”^①

然而，误会并未消除，反而呈扩大化的趋势。紧接着的求教文之二对有感文再次予以了反驳。鉴于该文之后债务关系说论者没有再作出回应，笔者认为有必要在此就求教文之二择其要点作一简要述评。^②

其一，求教文之二认为有感文仅举出几本教材为例，就认定税收债务关系说是我国税法学界的主流观点，“未免太武断了吧”，并以金人庆同志主编的《领导干部税收知识读本》关于税收的概念和本质的论述作为反证，认为后者才“应该是财税界和法学界以及广大人民群众的主流观点”；——这一结论如果仅限于“财税界”，可能是成立的；但加上“法学界”、甚至“广大人民群众”的话，即便放到20世纪末以前、即笔者所谓的中国传统税法阶段中考察，其合理性都还值得怀疑，更何况已进入到21世纪中国现代税法阶段之后。当然，即便笔者在后文可以列举出“税法学界”更多赞同税收债务关系说的教材论著，相比于我国“百万税务大军”来说，^③还是难以在数量上取胜；但学者的优势就在于，可以对“官方主流观点”提出批评和建议，可以著书立说、进而传道授业，以辩视听。

其二，求教文之二指出“税法私法化”中的“化”与税法借鉴私法中的“借鉴”是两个根本不同的概念。这一问题可能是有学者主张“税法私法化”是WTO体制下中国税法发展的趋势之一所引起的；其所主张的“税法私法化”包括课税理论依据私法化、税法概念范畴私法化、税收法律关系私法化、税法制度规范私法

① 张文显：《法哲学范畴研究》（修订版），中国政法大学出版社2001年版，第19页。

② 以下关于求教文之二的援引内容，参见王家林：《就税收债法问题求教于翟继光博士》，载《法学杂志》2005年第6期。

③ 有统计表明，2003年我国有200万税收人员。参见刘剑文：《走向财税法治——信念与追求》，法律出版社2009年版，第269页。

系说对于中国税法(学)的意义,^①但笔者不怕画蛇添足,将以税收法律关系性质之争为原点出发的中国现代税法学发展路径以下图直观展现:

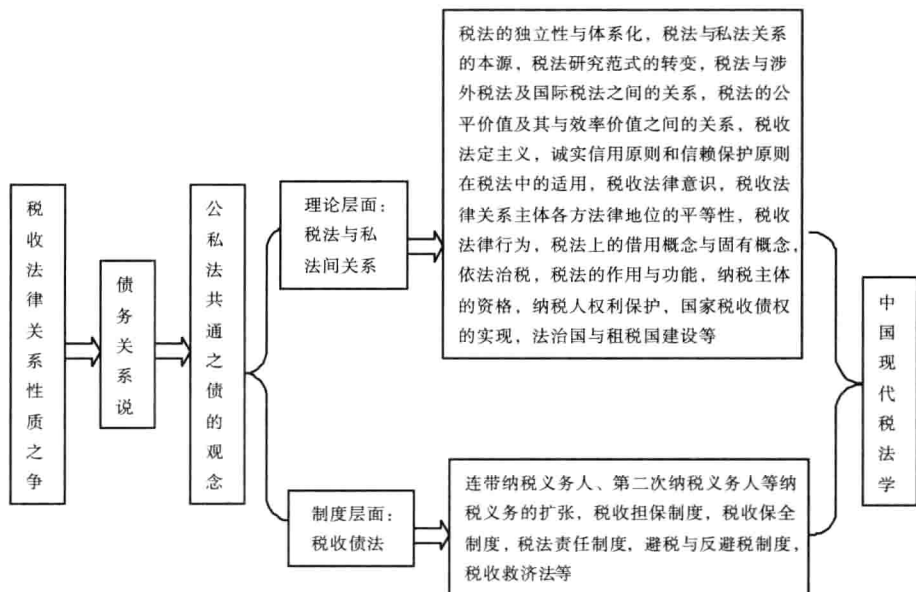


图1 中国现代税法学发展路径图

如图1所示,制度的创建与形成必然需要坚实的理论基础,经由税收法律关系性质之争所延伸而来的税收债法正是在对传统税法学基础理论加以反思与重构的前提下才得以产生的。有学者就将我国税法基本理论的建构描绘为:以税收法律主义为出发点,以税收法律关系理论为中心线索,在税收债务关系说的基本定性基础上借鉴私法之债的理念来展开税法理论。^②而在大陆法系国家,将税收实体法作为税收债务法已是一种常识,1977年的《德国租税通则》在修订

^① 例如,有学者分为债务关系说与中国税法学的发展、对中国税法实践的指导以及与中国税法的体系化等三个方面论述了其意义所在。参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第70~76页。税收债务关系理论的应用,表现在:探索税法与私法的联系;重视以“债”为核心加强税法制度建设;关注纳税人权利的保护和对征税权的制约;参见刘剑文主编:《财税法学研究述评》,高等教育出版社2004年版,第179~180页。税收债务关系说的实践意义包括:可以更好地保障纳税人权利和国家税收债权的实现,有利于税收国家建设和法治国家建设;参见刘剑文主编:《纳税主体法理研究》,经济管理出版社2006年版,第26~29页。税收债务关系说的理论意义与实践意义,参见翟继光:《财税法原论》,立信会计出版社2008年版,第362~368页。

^② 参见史学成:《税收法律关系理论的国际比较研究与本土化建构》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第5卷),法律出版社2004年版,第353~362页。

施行时间相同。”^①据此,鄂财税发[2011]4号文的溯及生效也具有合法性。^②但以提高有关纳税人适用税率为主要内容的国发[1997]5号文却同样溯及生效,不能不说是“法不溯及既往”一般法理的违背。^③

虽然在现代国家中,行政机关享有立法权已是不争的事实,不论其性质是职权立法权还是授权立法权,也都具有一定的合理性;但是在我国的税法领域,类似上述的例子可以说是不胜枚举,用职权立法权固然无法解释,即便是用授权立法权也不足以解释为何由宪法所确定的法的各种表现形式之间的效力层级关系会在税法领域发生“错乱”。这种以本来仅在行政机关内部具有约束力的税收通告直接改变税收行政法规的有关规定的做法,不仅极大地损害了税法的稳定性和可预测性,而且破坏了纳税人对国家税法的信赖。特别是当涉及外籍纳税人时,由于我国实践中的这种做法与其奉行税收法定主义的传统有着较大的反差,往往会导致理解上的障碍和困难。所以,在“深圳宝日税案”中,宝日公司的日方对于仅由财政部就决定将高尔夫球场列为工商统一税的税目,和由国家税务总局以“批复”的方式作出对宝日公司境外会员费收入征税决定的方式表示异议;在“美国泛美卫星公司税案”中,美方会反对适用国家税务总局的“通知”和“批复”对其征税的做法。^④

见微知著,其实,在税法各效力层级的表现形式之间,不仅税收通告得以合法的“授权”名义改变税收行政法规的规定,而且在税收行政法规与税收法律之间,税收部门规章与税收行政法规、税收地方性法规与税收法律之间也存在类似问题。这其中,有些属于无权或越权立法的自不必说,即便是基于授权的立法,其据以产生的授权是否合理也值得我们深思。

① 被该办法所取代的《税收规范性文件制定管理办法(试行)》(国税发[2005]201号)第11条第3款规定:“税收规范性文件不得溯及既往,但法律、法规、规章有明确规定以及为了更好地保护税务行政管理相对人权益的特别规定除外。”该条第4款规定:“经授权对规章或上一级税务机关税收规范性文件作出补充规定的税收规范性文件,施行时间可与规章或上一级税务机关税收规范性文件的施行时间相同。”由此可见,其所规定的溯及适用主要包括三种情形:上位法明确规定、对当事人的有益追溯和补充性规定。

② 《税收规范性文件制定管理办法》第2条规定,其所称税收规范性文件,是指县级以上(含本级)税务机关依照法定职权和规定程序制定并公布的,规定纳税人、扣缴义务人及其他税务行政相对人(以下简称税务行政相对人)权利、义务,在本辖区内具有普遍约束力并反复适用的文件;国家税务总局制定的税务部门规章,不包括在内。

③ 参见李刚、郑珊:《中国税收立法三十年(1978—2007)——基于数据统计的分析》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第10卷),法律出版社2009年版,第37~39页;以及本书第五章。

④ 关于这两个案件,请参见刘剑文主编:《财税法案例与法理研究》,高等教育出版社2004年版,第194~200、300~304页。

当然,对上述问题的解决之道,在目前状况下,除了需要有关立法主体加强自身立法方面的规范、提高立法水平,和增强司法机关的司法能力之外,恐怕最根本的还是要进一步分别从立法权的横向和纵向配置方面加以完善。

第四节 税法法典的编纂与税法通则

参照立法学的一般界定,^①所谓税法法典的编纂,是指有权的国家机关在税法的清理和汇编的基础上,将现存各种税收法律法规加以研究审查,从统一的原则出发,决定它们的存废,对它们加以修改、补充,最终形成集中统一的、系统的税法。

法典的编纂往往与“法典化”(codification)联系在一起,但由于大陆法系和英美法系的不同,“法典化”的含义有所差别。在英美法中,法典化有两层意思,一是将判例法或称普通法总结归纳成成文法,二是将议会通过的每一项法令依类别综合、归纳、编纂成典章,以便使用和更新。而大陆法系通常所说的法典化,则主要是指制定单一的法典,如民法典、刑法典等;上述英美法系法典化含义的第二层意思,则类似我们所说的“法的清理或汇编”。^②

笔者认为,在我国,税法法典的编纂应该至少考虑以下三个方面的选择问题,即形式、内容和时机。

一、税法法典的形式

税法法典的形式问题,又包含两个层次。第一层次是税法法典编纂模式的选择。综观世界各国对税法的共同性问题予以规定的立法模式,虽然因国家而异,但大致上可归纳为两种:一种是将规定国家有关税收的基本事项及共同内容事项之法,与规定各税种的实体及程序之法编纂为单一法律予以立法制定的方法,称为“统合法典”方式,如美国的《联邦税法典》(Internal Revenue Code, IRC)和法国的《税收一般法》(Code General des Impôts);另一种则是有关税收的通则法,即除将有关税收的一般法律问题予以综合规定于一部法律中之外(通则法典),又分别就各税种以单行法律形式予以立法制定的方式(个别法典),可称为“通则法典+个别法典”或“个别法典”方式,如德国、日本和俄罗斯等国。日本税

^① 参见周旺生主编:《立法学》,法律出版社2000年第2版,第680页。

^② 参见罗伟:《法典化的益处与建立适合中国国情法典编撰体系的构想》,载周旺生主编:《立法研究》,法律出版社2002年版,第345页。

言,应以“较发达式”的日本、韩国模式作为基本参照,同时吸取德国和俄罗斯税法通则中可供我国借鉴之处。其具体理由已有学者加以论证,包括经济发展现状的要求及其与立法的相互适应性、立法习惯与税法体系及其与其他部门法之间的协调性、立法技术水平的限制等方面,^①此不赘述。

2006年9月,全国人大财经委正式委托北京大学法学院的刘剑文教授负责起草《中华人民共和国税收基本法(税法通则)》(专家稿)(以下简称“专家稿”),刘剑文教授随后组织了由全国各高等院校、科研机构专门从事财税法研究的数十位专家学者组成起草小组,笔者有幸参加了其中的一个分组。2006年11月,起草小组完成了第一稿草案;2007年1月,起草小组在对第一稿草案进行充分讨论的基础上,形成了第二稿草案的大纲,将继续进行草案的进一步起草修改工作。^②从目前已完成的专家稿第一稿草案和第二稿草案的大纲来看,采取的正是处于中间类型的“较发达式”立法模式。

二、税法通则的内容

在确定以税法通则的通则法典加上各单行税种法的个别法典作为我国税法法典编纂模式之后,接下来便是法典内容的问题,个别法典的内容主要与各国实行的税制相关,因此,这里主要探讨的是通则法典、即税法通则应包括哪些具体内容。对此,可谓是见仁见智,有多少位学者,可能就有多少种意见,难以尽述。笔者认为,就税法通则的具体内容问题可以展开充分的探讨,吸取各方合理意见。但其中至少有三个问题应当注意把握。

第一是税法通则的立法宗旨。我国传统税法从理论、立法到实践基本是以马克思主义的国家意志论和国家分配论为理论基础的,由于过分强调了“强制”、“义务”和“无偿”这样一些观念,并且始终站在国家的立场上将税收看作是国家获取财政收入的主要手段,进而将税法视为保障国家获取财政收入的重要工具,实际上仍然是一种“人治”主义和法律工具主义的反映。如果将传统税法学的视角由国家转向纳税人,其研究立场从“确保国家财政收入和经济的高效运行”变换为“维护纳税人权利”,^③那么“税法不单纯是税务机关行使征税权的根据即‘征税之法’,更重要的是,税法是保障纳税者基本权利的、旨在对抗征税权滥用

① 参见张松:《我国税收基本法立法研究》,载《税务与经济》1996年第6期。

② 本节有关专家稿的内容,均参见中国财税法网相关信息, <http://www.cftl.cn/index.asp>, 2007-01-15。

③ 关于中国税法研究的立场问题,参见刘剑文、熊伟:《中国税法研究的现状与反思》,载《法学》2001年第5期。

三、“数据统计”来源与时间范围的说明

1. 在统计数据来源方面,现有能获得有关税法文件网络数据的数据库主要有:①税务总局网站中的“税收法规”数据库(<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/index.html>)、北大法宝数据库(<http://vip.chinalawinfo.com/newlaw2002/chl/index.asp?jd=1>,以下简称“法宝”)、北大法意数据库(<http://www.lawyee.net/>,以下简称“法意”)、新法规速递—法律法规数据库(<http://www.law-lib.com/law/>)。由于现有技术等原因,各数据库都有其各自的优缺点。② 经过综合比较,我们最终选择了法宝数据库作为本章统计数据的依据和最终来源。

2. 本章的统计数据如无特别说明,均是于2008年9月3日,在法宝中文法规数据库中,勾选“中央法规司法解释”库(<http://vip.chinalawinfo.com/NewLaw2002/chl/index.asp>),并以“税”为标题关键词,检索时间范围选取以发布日期为准,即“19780101—20071231”而得出。③

3. 本章主要限于对税法文件本身的整理分析,暂不对税收立法学研究成果加以述评,但在分析过程中会有所涉及。

① 在书面数据方面,由国家税务总局编、中国税务出版社出版的《中国税务年鉴》尽管数据相对较全,但由于其是1994年起才开始出版的,故无法提供1994年以前的数据。而且,网络数据统计起来更加便利,因此本章采取了网络数据统计的途径。

② 例如,在“新法规速递”上以“税”为标题关键词则会显示“您的关键词太简单,关键词应该在两个字以上”,不利查询;在税务总局的“税收法规”数据库中,数据比较少,且主要只有现行有效的数据,不利于全面观察各税法文件的变动史。对比法意和法宝时,发现二者数据相差还是较大的,如:均以“税”为标题关键词,检索时间范围选取以发布日期为准,为“19780101—20071231”,法宝显示的结果是9492个,而法意显示的结果却是11337个,二者相差达1845个。经观察,有些是由于数据库设计排列而产生的差值,如法意中将《全国人民代表大会常务委员会关于授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例(草案)的决定》和《关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》作为两个数据排列,而事实上这两个属同一个数据;同时法意在“行政法规层级”的数据只有165个,仅这个层级就比法宝少了84个数据,其中不乏一些重要的规定,如:《国务院办公厅关于深化国有农场税费改革的意见》《国务院办公厅关于在燃油税正式实施前切实加强和规范公路养路费征收管理工作的通知》等。综上原因,最终选取了法宝作为统计数据的来源数据库。

③ 但自2008年1月1日起至本章完成的2008年12月1日止,有些重要的税种法发生了变动,统计时以变动后的税种法为准。

第二节 中国税收立法三十年(1978—2007 年)总体概况

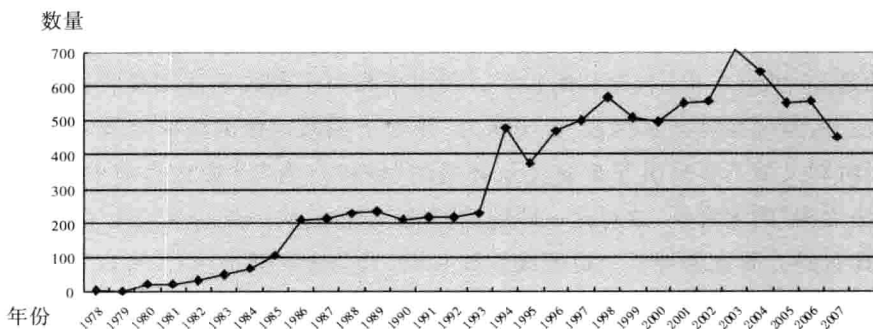


图 2 中国税收立法三十年(1978—2007 年)总览

从图 2 中我们可以比较直观地看出我国税收立法三十年的一个总体概况。在经历了“大跃进”、“反右倾”的错误以及自然灾害等一系列的悲惨命运之后,新中国立法蒙受了重大挫折。特别是在经历了长达十年之久的“文化大革命”之后,我国的法制遭到了近乎毁灭性的践踏,体现在税收领域的是“税收过时论”、“非税论”盛行,与此相伴的是税收法律虚无主义。在此期间阶级斗争扩大化,仅有的一些税收法规也沦为阶级斗争的工具了。^① 民主法制遭到了全面的破坏。在这百业待举、百废待兴之际,以 1978 年底召开的中国共产党十一届三中全会作出的“加强社会主义民主和法制建设”重大决定为契机,中国的税收立法也由此揭开新的一页。从总体数量上看,经过这 30 年的发展,我国税收立法得到了飞速的发展,从无法可依到现在已形成初具规模的税收法律体系,对促进社会主义税收事业的发展和保障国家的税收收入起到了巨大的作用。

除总体发展趋势外,从图 2 中还可以明显看出几个不同时间段的税收立法发展情况。1978—1979 年间,我国的税收立法数量接近空白;在 1982—1986 年间、1992—1994 年间以及 2001—2003 年间,税收立法数量都有一个较大幅度的增长;而从 2003 年以后至今,税收立法数量却呈明显下降趋势。无独有偶,这几个时间段正是我国进行几次大的税制改革的时期,说明了我国的税法与税制是同步发展的。

^① 刘剑文主编:《WTO 体制下的中国税收法治》,北京大学出版社 2004 年版,第 28 页。

约有 6670 多个,占 75%左右;“批复”约有 1170 多个,占 13%左右;“公告”有 370 多个(多是由海关总署制定的,形式上比较规范);“复函”约 150 多个;其余的还有部分“函”、“通告”、“意见”、“办法”和“工作规程”等。根据《国家行政机关公文处理办法》第 9 条:“……(十)批复,适用于答复下级机关的请示事项。……(十二)函,适用于不相隶属机关之间商洽工作,询问和答复问题,请求批准和答复审批事项;……”可见,“批复”是适用于上下级机关之间,而“函”是适用于不相隶属机关之间。然而这一规定在实践中也并未得到严格执行,如《海关总署关税征管局关于中国人民解放军西藏军区高山病研究所进口回旋加速器税收问题的复函》(税管函[2007]264 号)中,就是海关总署针对拉萨海关的请示所作出的答复,二者具有明显的上下级隶属关系,然而却采用了“复函”的形式。

5. 涉税司法解释:有 49 个记录。其中由最高人民法院制定的有 26 个,最高人民检察院制定的有 13 个,主要涉及出口退税、增值税、发票、偷税抗税骗税和职务犯罪等。

6. 国际税收协定:共有 232 个数据。^① 截至 2006 年 11 月,中国已经先后和 89 个国家或地区签订了双边征税协定,与中国香港和澳门地区签署了避税双重征税安排;^②截至 2008 年 1 月,其中已生效适用的协定有 86 个。^③

如果将统计出的数据仅仅以文字的方式表现出来还不够直观的话,那么,将其以图示的方式显示也许就能更直观地观察出现存的问题了。

① 需要说明的是,关于国际税收协定的税法文件,法宝将其放在了“行政法规”和“部门规章”项下,前者有 1 个记录,后者共有 222 个记录。

② 参见《中国税收协定谈签的总体情况》,中国国家税务总局网站: <http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n4273674/n4273789/n4273812/4329633.html>, 2008-01-23。

③ 《我国对外签订避免双重征税协定一览表》,中国国家税务总局网站: <http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480513/n481009/index.html>, 2008-01-23。截至 2011 年 5 月底,我国已对外正式签署 96 个避免双重征税协定,其中 93 个协定已生效。中国国家税务总局网站: <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/index.html>, 2013-02-19。

束力”。^① 因此,所谓“其他规范性文件”并不具有当然的、普遍的法律约束力,不具有法源地位。但在税法体系当中,构成其主体部分的恰恰就是所谓“其他规范性文件”。这些税法文件中,有相当一部分仅是内部规范性文件,日本称之为税收通告,我国台湾地区称之为行政规则;实际上却在起着法律渊源的作用。^② 可见,我国的税法体系与税收法定主义的要求相去甚远。

2. 授权立法与行政解释之间的界限不明。尽管税法学界对于授权立法应当符合议会保留原则和法律保留原则以及授权必须明确、不得转授、必须“一事一授”等方面都基本达成了共识,但仍然对何为保留事项有所争议。而在税收立法实践中,常常出现的情况是:首先,全国人大常委会在制定税收法律时直接授权国务院制定本法的实施条例或细则,如2001年《税收征管法》第93条规定“国务院根据本法制定实施细则”,而在实施条例或细则中又再授权财政部、税务总局对实施细则进行解释,如2005年《个人所得税法实施条例》第48条“本条例由财政部会同国家税务总局解释”;^③其次,国务院制定税收行政法规时,有时会直接授权财政部负责解释并制定实施细则,而财政部的实施细则又会规定由财政部或税务总局解释;有时也会授权各省级人民政府制定在本辖区内适用的施行细则,而各省级政府则又授权省、市财政、税务部门负责解释。这些情形到底是属于违背了“被授权机关不得将被授之权再转授给其他机关”原则的“层层转授”情形,还是属于违背了“谁立法谁解释”原则,而给行政权借行政解释这种形式而层层扩大并不断突破上位法的情形披上“合法”的外衣?或者在此语境下,“授权”解释就是行政解释,这种“授权”并不属于我们所说的严格意义上的“授权立法”,二者的效力到底一致吗?该如何区分,标准何在?我们认为,从法理上讲,二者的效力位阶应该是不同的。“谁立法谁解释”的原则及法律法规的相关规定都明确表明了解释的效力与被解释的法律法规具有同等的效力,这样,解释机关其实肩负着对授权立法的监督作用,通过行使解释权来监督被授权机关是否越权行使立法权。如将二者混淆,在我国尚未建立违宪审查机制的情况下,只会让这种越权立法的情形由于缺乏有效监督而更加泛滥。

3. 经过“批转”的税法文件效力层级不明。从立法实践中看,既有经国务院批转的税法文件,如2000年《国务院批转财政部、国家计委等部门〈交通和车辆

^① 由于实践中,很多具体行政行为实施的依据都是除法律、行政法规以外的部门规章或其他规范性文件,为此,最高人民法院在2000年的《关于执行〈中华人民共和国民事诉讼法〉若干问题的解释》第62条第2款规定:“人民法院审理行政案件,可以在裁判文书中引用合法有效的规章及其他规范性文件。”采取“引用”这一模糊化的词语暂时解决了这一司法适用上的问题。

^② 参见本书第三章第三节。

^③ 本条款在2008年2月18日通过的《个人所得税法实施条例》中已删除。

达要求下级机关办理和需要有关单位周知或者执行的事项,任免人员……”^①可以看出其使用范围只应该限制在“批转”、“转发”、“传达”等事项,不应该具有“创设”效力,更不能“创设”对外具有普遍约束力的规范性文件。然而,在税收立法实践中,不仅有上述类型的通知,如《国家税务总局关于在税务系统开展向全国道德模范学习活动的通知》、《国家税务总局关于印发〈土地增值税清算鉴证业务准则〉的通知》等,更多的是“创设”权利义务的通知,通过“通知”对实体税种的税收要素进行变更的比比皆是,如《财政部、国家税务总局关于免征磷酸二铵增值税的通知》、《财政部、国家税务总局关于降低金融保险业营业税税率的通知》和《财政部、国家税务总局关于试点地区农村信用社税收政策的通知》等;^②也有很多有关税收程序、税收政策的通知,如《海关总署关于进口化肥税收政策问题的通知》、《国务院关于调整证券交易印花税中央与地方分享比例的通知》;还有涉及关税、税收解释、税收刑法等各方面的内容。这些“通知”往往还不断地突破法律法规的规定,成为在税法实践中实际发挥作用的依据,使税法体系的稳定性和纳税人对其行为可预测性的机能受到重创,使纳税人的权利不断受到侵害,这种情况实在让人堪忧。此外,还存在很多以个案批复的形式,而对法律、法规进行了创制性的解释,扩大适用范围的现象。

2. 税法文件仍有不少以“暂行”、“试行”和“草案”的名称形式存在。

(1)在法宝中检索出的税法文件中,标题含“暂行”的数据有 274 个,^③其中已经失效的有 58 个。现行有效的属于行政法规层级的有 41 个,除去已经失效的有 18 个,剩余的几乎构成了目前我国税收实体法体系中的主体部分。^④标题含“试行”的数据有 138 个,已经失效的有 20 个。

(2)标题含有“草案”的有 10 个条例及实施细则,这些草案多是在 20 世纪 80 年代,依据 1984 年全国人大常委会《关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》而制定发布的,现均已经失效。但具有讽刺意味的

^① 2012 年 10 月 10 日,国家税务总局颁布的《全国税务机关公文处理办法》(国税发[2012]92 号)第 17 条:“通知,适用于发布、传达要求下级机关执行和有关单位周知或者执行的事项,批转、转发公文。通知一般分为指示性通知、发布和转发性通知、事务性通知和知照性通知。通知主要是上级机关对下级机关行文时使用,属下行文;向有关单位知照某些事项时(如告知机构变更和召开会议等),也可作平行文使用。”

^② 参见本书第三章第三节。

^③ 其中有些文件虽然名称含有“暂行”字样,但其效力等级可能分属于法律、行政法规等不同类别。例如 1993 年全国人大常委会颁布的《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》,其效力等级就属于“法律”。

^④ 据我们统计,我国当时 20 个税种中,有 17 个税种是以这种“暂行”形式的税收行政法规为依据开征的,占了 85%。

实现,因而不是不为现代税法所吸纳的。”^①所以,严格说来,除“先公布后执行”外,其余三种生效形式都是对“法不溯及既往”精神的一定程度背离。

(1)先公布后执行:这是现代法律颁布执行的常态,是法治精神的体现,有利于维护法的安定性、可预测性。

(2)同时公布和执行:如1951年8月颁布的《城市房地产税暂行条例》第19条、2008年2月颁布的《耕地占用税暂行条例实施细则》第34条、2007年2月颁布的《车船税暂行条例实施细则》第34条等。

(3)文到(文发、印发)之日执行:这多规定于税收部门规章或部门规则当中。例如,《国家税务总局关于印花税违章处罚有关问题的通知》、《国家税务总局关于进一步加强外国承包商税务管理的通知》和《国家税务总局关于卷烟生产企业购进卷烟直接销售不再征收消费税的批复》等采用的是“文到之日”;《财政部、国家税务总局关于股息红利个人所得税有关政策的通知》和《财政部、国家税务总局关于公益救济性捐赠税前扣除政策及相关管理问题的通知》等采用的是“文发之日”;《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》和税务总局发布的《偷税案件行政处罚标准(试行)》等采用的是“印发之日”。

姑且不论所谓“文到(文发、印发)之日”究竟何指、纳税人如何获知有关文件何时到达受文单位等问题,仅从有关税法文件对“文到之日”前后的税收政策来看也是随意性很大,不知其理由何在。例如,《财政部、国家税务总局关于2010年上海世博会有关税收政策问题的通知》规定:“本通知自文到之日起开始执行,已征收的税款不予退还。”但《财政部、国家税务总局关于邮政普遍服务和特殊服务免征营业税的通知》却规定:“本通知自2006年1月1日起执行。2006年1月1日至文到之日应享受免税但已缴纳的营业税,可以从以后应缴的营业税税款中抵扣。”类似的情形还有如《财政部、国家税务总局关于单位低价向职工售房有关个人所得税问题的通知》第4条规定:“本通知自印发之日起执行。此前未征税款不再追征,已征税款不予退还。”

(4)“后公布先执行”:例如,1985年2月8日公布的《城市维护建设税暂行条例》第10条规定:“本条例自1985年度起施行。”财政部、国家税务局随后于同年2月15日颁布《关于〈中华人民共和国城市维护建设税暂行条例〉执行日期等问题的通知》,明确规定:“关于条例的执行时间应从1985年1月1日开始。”同样的例子还有1991年4月16日颁布的《固定资产投资方向调节税暂行条例》第18条规定:“本条例自1991年度起施行。”国务院于1994年2月22日公布的

^① 参见鲁篱:《税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足》,载《财经科学》2000年第2期。

企业,但立法本意其实仅是指居民企业。所以,2008年7月《国家税务总局关于非居民企业不享受小型微利企业所得税优惠政策问题的通知》就规定了非居民企业不适用于小型微利企业的优惠税率。再如,《企业所得税法》第57条第1款关于得以享受过渡期税收优惠政策的企业的条件之一是“本法公布前已经批准设立的企业”,由于“批准设立”含义不明确,所以先是在2007年8月《财政部、国家税务总局关于〈中华人民共和国企业所得税法〉公布后企业适用税收法律问题的通知》中规定“是指在2007年3月16日前经工商等登记机关登记成立的企业”;然后,又在《企业所得税法实施条例》第131条规定“是指企业所得税法公布前已经完成登记注册的企业”;但这还不够,此后的《国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知》中再次重申“是指2007年3月16日以前经工商等登记机关登记设立的企业”。仅是一个“批准设立”,就在先后不到4个月时间内颁布的三部税法文件(两部行政法规和一部部门规章)中予以了重复的解释性规定,而其实只要在《企业所得税法》草案拟定时,表述为“本法公布前已经工商等登记机关登记设立的企业”即可完全避免。还如,《企业所得税法》第45条关于受控外国公司税制的规定中,主体条件是“由居民企业,或者由居民企业和中国居民控制的……”,其中“居民”一词,如果不加后缀的话,在税法中就应该包括居民个人和居民企业,“中国居民”一词也是如此;所以,只好在《企业所得税法实施条例》第116条将“中国居民”解释为“是指根据《中华人民共和国个人所得税法》的规定,就其从中国境内、境外取得的所得在中国缴纳个人所得税的个人”。而且将错就错,在该条例的第117条等条文中继续使用“中国居民”这一提法。一部企业所得税法已是如此,其他税法文件可想而知。如果《企业所得税法》在正式通过前能够向社会公开草案的话,上述问题应该难逃学者的眼睛。

(2)随意创制税法上的权利和义务。最典型的是随意变动税率,如历次证券交易印花税税率的调整,自其1990年首先在深圳开征由卖出股票者按成交金额的6‰缴纳;同年11月份,深圳市对股票买方也开征6‰的印花税;1991年10月,深圳市将税率调整到3‰,上海也开始对股票买卖实行双向征收,税率为3‰;1992年6月,税务总局和国家体改委联合发文,明确规定股票交易双方按3‰缴纳印花税;1997年5月,税率从3‰提高到5‰;1998年6月,税率从5‰下调至4‰;1999年6月,B股交易印花税税率降低为3‰;2001年11月,财政部决定将A、B股交易印花税税率统一降至2‰;2005年1月,财政部又将税率由2‰下调为1‰;2007年5月起,财政部将证券交易印花税税率由1‰调整为3‰;2008年4月起,财政部将证券交易印花税税率由3‰调整为1‰;最近的一次调整是财政部、税务总局决定从2008年9月19日起将其调整为单边征税。该税开征18年以来,居然历经了12次调整,变化速度之频繁应该也属世上少见;同时,决定该税种调整的部门也不统一。

考察。^①

一、1978—1992 年：计划经济体制下的税收立法

（一）1978—1982 年：法制恢复阶段的税收立法

这是中国改革开放以后税制改革和税收立法的酝酿和起步阶段。由于此前我国长期以来对外“封闭锁国”的态度，当时仅存的涉外税法根本不能适应对外经济往来的要求。因此，为了配合国家的对外开放政策，维护国家主权、使国家的经济利益免遭损失，首先必须解决对外征税的问题。可以说这一阶段的税制改革是以涉外税法制度的建立为突破口的。例如，从 1980 年到 1982 年，《中外合资经营企业所得税法》《个人所得税法》《外国企业所得税法》及其各自的施行细则相继颁布。

这一阶段的涉外税法呈现出一个鲜明的特征，即涉外税种法主要是以“法律”的高位阶形态出现的。事实上，我国现行税种法体系中仅有的、或者说“侥幸”以“法律”面目出现的两部所得税法、即《企业所得税法》和《个人所得税法》就得益于此。因为，《个人所得税法》在 1980 年最初颁行时规定的 800 元扣除额，主要对外籍个人或中国驻外人员等涉外纳税主体才有意义，后来是在 1993 年统一个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商户所得税三个税种时，才真正一体适用于中外个人；《企业所得税法》更是借助于从最早的《中外合资经营企业所得税法》和《外国企业所得税法》到 1991 年合并前两者的《外商投资和外国企业所得税法》再到 2007 年合并内外资企业所得税法才得以一直保持其“法律”的高位阶。由于缺乏相关的文献资料，我们只是猜想，在最初涉外税法立法之时，立法机关是否也考虑到了西方经济发达国家在其长期宪法史中牢固的税收法定主义传统，意识到要对外商投资者表明中国吸引外资和保护外商投资者利益的态度和决心，就要按照国际惯例、以“法律”的形式制定涉外税法。至于对待自己的企业，就不必如此费周折，以“行政法规”的形式规定就行了。

^① 需要指出的是，对于各阶段的划分，学者们通常见仁见智。如刘剑文教授是以重大的政治事件以及税收法治领域的标志性事件，如“以法治税”、“依法治税”、“税收法治”等为标准而作出四个阶段的划分，参见刘剑文主编：《WTO 体制下的中国税收法治》，北京大学出版社 2004 年版，第 24～42 页；也有学者以税制改革和税法的发展为依据划分，参见刘隆亨：《税法》，中国人民公安大学出版社、人民法院出版社 2003 年版，第 1～24 页；还有学者仅仅以中国税制改革历程为标准而作出三阶段的划分，参见宋亚辉：《改革开放三十年中国税收法治建设》，载《财经科学》2008 年第 8 期。