

财税法治研究文库

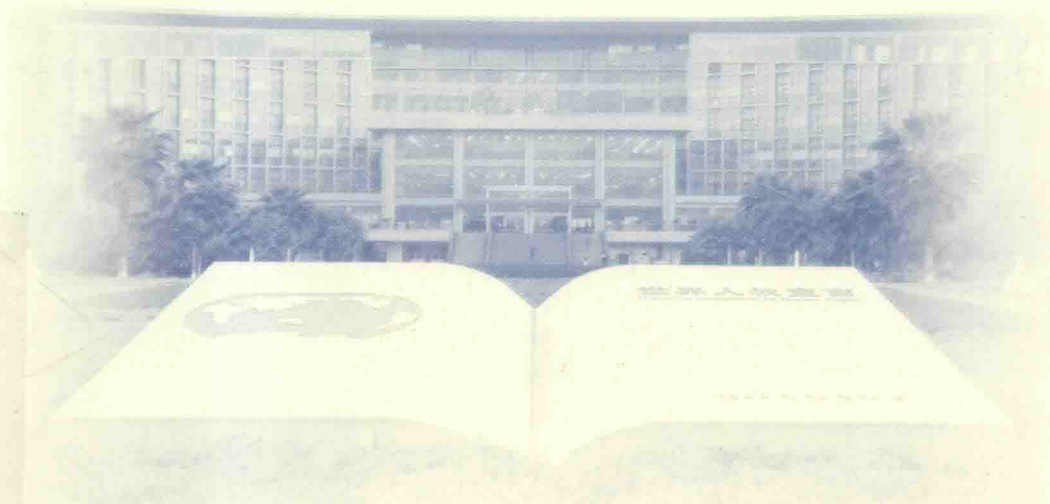
1



总主编◎张怡

人本税法研究

张怡 等◎著



法律出版社 LAW PRESS · CHINA

财税法治研究文库

1



总主编◎张怡

人本税法研究

张怡 等◎著

国家社科基金项目

图书在版编目(CIP)数据

人本税法研究 / 张怡等著. —北京:法律出版社,
2016.6
ISBN 978-7-5118-9234-8

I. ①人… II. ①张… III. ①税法—研究
IV. ①D912.204

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第049901号

人本税法研究

张怡等 著

策划编辑 陈 妮
责任编辑 陈 妮
装帧设计 马 帅

© 法律出版社·中国

开本 720毫米×960毫米 1/16

版本 2016年6月第1版

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

责任校对 晁明慧

印刷 北京京华虎彩印刷有限公司

印张 19 字数 270千

印次 2016年6月第1次印刷

编辑统筹 财经出版分社

经销 新华书店

责任印制 吕亚莉

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 978-7-5118-9234-8

定价:50.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

总 序

“深化财税体制改革”一直是我国打破闭关锁国枷锁,实行改革开放持续探索的扛鼎之题。盖因“财政是国家治理的基础和重要支柱”,其基础和重要支柱的结构及资源的配置,乃是决定国家大厦岿然的关键。由此,十八届三中全会强调:“科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。”何为“科学的财税体制”?这确实是一个值得理论界和实务界共同深思的问题。诚然,“国家治理”相较于“国家管理”,更加突出法治在国家治理中的作用,但财税法治化实现的方略与路径任重道远。

首先,财税法治有待财税法基础理论的夯筑。财税法基础理论源自宪法思想的指导。考察西方国家近代法治的发展历程,不难发现,法治结构的雏形与嗷嗷待哺的政府与代议机关在征税权上的激烈博弈相伴;法治的协调发展始终与财税权力的调整与再分配相随。可以说,一部西方法治发展史就是一部西方财税法治化的历史。如今,我们于“地球村”所见竞选国家总统,总是围绕着征税问题辩论不休,足见税权问题于国家及政府根基之重。从我国历史上来看,古往今来的改革总是以“变法”、“修律”的方式进行,而“变法”和“修律”

的重点亦垂青于财税问题。诸如商鞅变法中的统一租税制度改革,再如王安石变法中的“青苗法”和“方田均税法”,而明代的“一条鞭法”则更甚更显。苏轼曾言:“财政,为国之命而万事之本。国之所以存亡,事之所以成败,常必由之。”

其次,财税法治有赖于财税法的理论承接与社会现实回应。从我国改革开放的多年实践来看,现代化的浪潮推动了我国财税体制从传统的“国家财政论”到“公共财政理论”的历史嬗变,使我国公共事业的发展取得了前所未有的进步。尤其是在“利改税”和“分税制”等一系列税收法律制度建设与调整中,我国税法功能由弱到强,由粗陋到渐成体系并日臻完善,基本形成了社会主义初级阶段比较完整的税收法律理论和制度体系。概言之,“优化资源配置、维护市场统一”以确保财税法治的经济功能;“促进社会公平”以强化财税法治公平、正义和公开原则的社会功能;“实现国家长治久安”以彰显财税法治的政治功能;完善环境税、资源税等税种和税法,以实现财税法治的生态功能;拓展财税法治文化,以因应社会文化现代化发展的全新内容。从财税的深度而论,国家从市场主体和公民私人财富中获得财产的行为,虽然有其无可辩驳的法理依据,然而就其现代财税法治理念而言,国家对市场主体和公民财产权利的有限“剥夺”,当然涵盖了国家和公民社会生态不可或缺的“社会契约”前提的存在,涉及国家与社会的界限、国家与市场 and 公民个人之间的关系;而财税支出涉及国家如何使用公共资金的问题,财税监督又涉及国家、市场、社会和公民个人之间的互动关系。由此可见,财税法治从广度和深度上决定了国家治理所依附的财富及力量之泉源。

综上,即是我们广聚财税法治研究成果,倾力打造财税法治精品,编辑出版西南政法大学《财税法治研究文库》之初衷。

《财税法治研究文库》由西南政法大学财税法学研究团队主持编辑出版,由中国财税法学会副会长张怡教授担任总主编。收入文库的成果将涵盖财税法基础理论研究成果,财税法实体法和程序法理论与实务研究成果,财税法学与宪法学、行政法学、刑法学、民商法学、国际法学、程序法学等法学领域交叉研究成果,以及财税法学与制度经济学、管理学领域交叉研究成果。在张怡教授的带领下,我校已在衡平税法、民生财政、人本

税法等领域取得了具有较高学术声誉的研究成果。更进一步,我们将围绕国家发展战略和社会重大现实问题展开多学科跨专业的深入研究,希望通过财税法治文库的编辑出版,加强财税法学界之间的学术交流与合作,为国家治理现代化、法治中国建设奉献出高质量的智识成果。西南政法大学在努力实现“国内一流、国际知名”发展目标的征途上,这支财税法学研究团队也将以“惟精惟一”的学术态度,怀揣“家国情怀”,努力成就一方“名山之业”!

是为序!

付子堂*

2016年5月19日

* 西南政法大学校长、党委副书记,法学教授、博士研究生导师,法学博士。

序

《人本税法研究》一书形成的背景,是基于中国经济迅速崛起,其大国经济的全球战略也随之尽显无余,与此同时,贫富悬殊、两极分化态势凸显,以至于时常出现击穿社会伦理道德底线的群体性事件。虽然国家欲扭转这种与立国之本——公有制和改革开放时提出的先富而后共富的指导方针相去甚远的局面,但中国社会主义市场经济建设和发展所存在的功能性障碍,致社会财富分配不公的尺蠖效应仍在不断扩延,消除“灯下黑”的贫困群体的可持续战略和路径亟待探索,财税法治惠及国民共同致富之路任重而道远。

蕴含调节功能和增强纳税人意识的税法已面世数十年,为何其抑富扶贫的逆向调节功能未能在过往的岁月中发挥作用?抑或为税收立法理念采税收中性原则以彰显税法之公平正义的神圣所系?抑或税法征收之“拔鹅毛”的对象和范围真正囊括了社会的上、中、下阶层的纳税人?然而,中国社会中存在的非税收入以及灰色收入所涉范域之广、层面之深、体量之大、税源流失之巨,由此凭借税法中性原则来彰显和衡量税法自身的公平正义,无异于宣誓性和观赏性立法的综合体在孤芳自赏,除国家资源税费收入外,就实际税收而言,其痛苦指数更

痛切的症状是:社会中下阶层群体以较低税前扣除和低收入支撑着个人所得税的入库收入,换言之,“拔鹅毛”所指更确切的对象是中下层社会群体,因为农业税的免征除了表明国家恩典农业、农村、农民之外,实际上也证实了此地真的无银两,已是竭泽而渔过度使用资源或榨取民脂致“三农”枯竭的景象了;此外,从大量“三公”(公款吃喝、公款旅游、公车消费)等消费侧面来看,国家及政府机关企事业单位公职人员并无税收痛苦,至少与社会下层群体的痛苦指数无法相提并论,因而筛选余下的痛苦指数较大者当系社会中下层群体。由此,痛苦指数可忽略不计的群体则不言而喻了。

税收痛苦指数中最为民众感同身受的要数直接税。直接税纳税人涵盖的群体主要指向中等收入阶层,而间接税的负担者为社会广大民众,在物价水平高和税收痛苦指数较重的双重压迫情势下,中下阶层群体的痛苦感受尤为深切,更甚的是这些社会群体处于社会保障体系及制度尚不健全,社保资金短缺和社保资金筹集、保值增值等制度建设自身难保的困境中时,这种施加痛苦和焦虑给社会大多数群体的税法,显然难以让纳税人感受到纳税的自豪与荣耀,虽然这种感受也与纳税人先天自利恪守自己奶酪的禀赋相关,但现实社会的保障体系(教育、医疗、卫生、养老等领域)的缺失,无疑更增加了奶酪被动的痛苦指数。在一个非均衡经济制度环境下,人们逐渐意识到要指望通过税赋的缴纳能换来纳税人的生活、工作、经营等活动有一个公平正义、自由安宁、民主平等的法治的和符合公序良俗的社会环境,似乎只是一介书生浪漫的幻想。或许衣不遮体、食不果腹现象已然鲜见,但如果一个社会的福利制度环境不能为某些贫困群体提供基本的生存权保障,那么这个社会制度的冷漠将要由社会为此付出代价。

导致这种诡异现象的因素,除了中国单一体制下的资源和市场等要素囿于行政权力的旨意而被动游弋外,其行政权力统辖下的财税法因应本土制度环境之应力亦不遗余力地征税以满足国家机器低效运行之需,如此相辅相成、互为所用、相互给力,税费收入似滚雪球般随之增大,殊不知这种市场要素被控于权力和利益集团之下的有限竞争,不仅效率缺乏,而且创造和积累的社会财富亦难以实现转移支付而真真切切落实到对民

生予以眷顾与救济上,因为支撑这一滚雪球般财富增长过程是在缺乏市场规则主导,或者换言之,在市场被操控的境况下,基本依靠传统权力架构的路径和不可预知的运动轨迹实现的。当然,这是从历史的视角来审视这一运行过程的。

之所以说这一运动轨迹不可预知,是因为缺乏有效监督和制衡的行政权力,这一能动性极强的要素所彰显的狂放不羁或有剥离其自身行为规范转而寻租的可能性,但不幸的是实践反复印证了具象的自然人总是较之于抽象的行为规范更具有灵活性、扩张性、叛逆性和破坏性,而且在其体制外部环境没有维持生态平衡内在力量博弈和监督的情势下,抽象的行为规范也未必不能为投机者投其所好而剑走偏锋,成为权力者谋取私利的工具,尤其是我国财税法所涉之领域和层级更是直接左右着社会政治和经济发展的关键,譬如,政府将 GDP 作为政府政绩考核指标而建造的形象工程、政绩工程,为刺激经济或解决经济社会问题而实施所谓的国家干预——财政重磅投入并携金融等领域加倍投入,导致非均衡经济建设遗留的弊病或灾难更加深重;而民生工程却因非土地财政的重要指标或无所助益致财政预算投入和资金筹集有所减损且颇费周折。在具体实施过程中也摆脱不了彰显形象工程和政绩工程,或许这种华而不实的因素掺杂其中亦会导致民生愿景在付诸规划中错位,最终转身民生工程而依然回归到形象工程和政绩工程的窠臼。然而,让笔者感触颇深的是,笔者在澳大利亚堪培拉去往议会所在地的公交车上,被司机谢绝刷卡缴费而不解,经咨询方知当日为几年前五位消防公职人员扑山火以身殉职的纪念日,政府为缅怀他们决定在每年的“殉难日”,凡乘坐公交车一律免费,转而由税收转移支付,并且不论享受这种免费待遇的是何国籍之人。这种对殉难者以及生命的敬畏与尊重,在人们心中树立了一座人性的丰碑,既让人们记住了这些因公殉职的英雄,也使其善行及价值得以传承并惠及纳税人。

当下之中国堪称世界经济大国,“中国制造”遍布全球,按改革开放和经济建设的宗旨,以及经济运行规律和广众参与度极高的实际情况来看,经济建设参与者的财富积累和回报应该与之大致成正比,但现实情况却并非如此,不仅普遍来自乡村的农民工没有实现应有的财富积累,就连免

征农业税的举措也没有拯救曾经系农业大国的农业、农村和农民,更莫言个人所得税被人们谓之“工薪税”了。试想,一个经济总量在全球数一数二的大国,而人均 GDP 却近孙山,很显然,这种现象无疑表明了税收的痛苦指数对绝大多数民众而言,已经让“鹅”感到拔毛的切肤之痛了,中国的纳税人是否可以诘问:什么时候纳税的契约之光可以照亮纳税人的生存与创业之路?什么时候我的辛勤工作有合理回报?……

然而,颇感吊诡的是自税法颁行以来,税收立法尽采中性原则或至少希冀追求税法体现公平原则,即使偶有给予税收优惠或转移支付,评估其事由似乎不无道理,那么是什么遮蔽了人们的视野?妨碍了人们对现实社会公平、正义、平等和自由的形左而实右的判断呢?以致造成了关涉人类社会存续繁衍的基本单位——家庭或个人的所得税只管征收个人而不及家庭和社会的承受力。除此之外,制度漏洞以及渠道却未吸收众多应税未税的财富。笔者认为,资源的公有制和国家管理呈金字塔式的体制结构,并没有被税收立法尽采中性原则“拿来”时即深刻认知,其原本中性的税法依然被传统政治体制和经济体制同化成了自上而下传递承接重力的器具式附庸,以至于出现了南橘北枳的不适后果,否则,就难以理解业已形成的体制性吸取资源和积累财富的结构和态势;也难以解释如今房地产税征收为解地方财政燃眉之急,而房屋库存巨量积压又让急匆匆的房地产税征收止步于库存屋檐之下,甚至使出房贷利息抵个税等措施,以刺激房屋销售降低库存之窘迫与尴尬。更有甚者,为规避房产税或多获房产资源,有的夫妻竟拿婚姻当儿戏,上演闪婚闪离的闹剧,这种明知闪婚闪离存有法律风险的行为,不仅关涉社会基本组织细胞——家庭的稳定与繁衍,而且更可能发生危及社会基本道德伦理的底线问题。然而,现实却是朝着急功近利的趋势发展。古人有云:皮之不存毛将焉附。试想,自然人所依归的家园庭院已然不存,其何以扫小家进而又扫大家呢?^①难道我们不应反思和检讨,包括财税法在内的相关实存法究竟是“善法”还是“恶法”?

社会主义市场经济建设和社会治理目标是否有利于社会民众生活和

^① 古人云“一室不扫何以扫天下”,这里意指倘不能治理好小家何以治理好国家。

国家强盛,并非草率地实施税收立法采中性原则之公平正义即可实现,而必须识别宪法内在的经济基础之源泉和上层建筑之架构,否则坚守税法公平正义的内在价值无异于只是坚守盲人摸象式的形而上学世界观和方法论。税法立法宗旨一旦偏离人本主义的本质,那么其立法便失去了公平正义存在的对象和内在价值,因为,税收立法的公平与效率理念并不仅仅就宏观经济社会而言,也必然要深深地影响作为纳税人的行为举止和心理成长。习近平主席同美国总统奥巴马共同会见记者,在谈到民主和人权问题时,习近平指出:“民主和人权是人类的共同追求,同时必须尊重各国人民自主选择本国发展道路的权利。中国人民实现中华民族伟大复兴中国梦的过程,本质上就是实现社会公平正义和不断推动人权事业发展的进程。”^①因此,税收立法同样不能偏离社会实质公平正义的路径,从必然王国到自由王国的进发。

从历史上的战争与税收关系的考察来看,因严苛税收(劳役税、实物税和金钱税等)而引发朝代更迭的概率更大且频繁,要么是因为税收立法貌似公平而矗立之上的制度环境基础不公平,要么是因为其所有制具有抽象的公平而具体实施则具象且秉性难从。传统观念认为税法仅是国家层面或是针对社会财富层面,是国家存在的职能致税法不公平。现实中坍塌式腐败且具象化,屡屡颠覆人们曾留存于脑海的那些美好的画面和记忆,使人们迷失于认知能力和信仰中,于是,制度性的起点不公平和市场机会不平等的恶劣环境激发了惨烈的竞争场面:“中国式过马路”追逐利益最大化的心性致社会于混沌状况,堪为一个缩影。笔者曾试图以《改革发展成果公平分享的税法机理——论非均衡经济制度下税法的公平与效率》^②来解读现行体制下,在以社会显失公平为巨大代价追求效率的提高而导致社会财富分配严重失衡后,力图以公平正义的“切分蛋糕法”来探求一条摆脱体制内利益博弈困局之道。然而,“效率与公平”的博弈对一个刚实现温饱的群体来说,恐怕在既得利益体制下继续狂奔着追逐“效率”时,其脑际里依然萦绕着过往的贫穷与苦难阴影,或者正是因恐惧贫

① 资料来源:http://news.xinhuanet.com/world/2015-09/26/c_1116685447.htm。

② 张怡:“改革发展成果公平分享的税法机理——论非均衡经济制度下税法的公平与效率”,载《现代法学》2007年第4期。

穷与苦难附身,让这些既得利益群体内部亦展开了忘我的“效率”追逐。

诚然,在《人本税法研究》的苦思冥想中,本领域里的另一力作《衡平税法研究》^①问世,探寻了化解中国社会所面临的困局的方法和路径,但应然性的衡平税法理念却难以说服现实中有深厚文化底蕴的不平衡,或者说何以平衡?理之所指即为衡平之根由何在?这或许可以让追逐者们稍稍放缓一点脚步,在张望周边亮丽景色之余,思考些许业已错过的值得回味的人事景物——那些鲜活的生命以及人性的本真与自然的美。

生活在南美崇山峻岭之中的土著民族有一行路的信条:背负行囊长途跋涉、翻山越岭,跋涉二日则必须歇脚停息,等待自己落在后面的“灵魂”,直至“灵魂附体”^②后再择日上路。考究此信条,他们为何不是歇脚充饥、解乏祛困,而是要执著地等待着自己的“灵魂附体”?这种八卦式的占卜,似乎很“玄”,但其实饱含着颇费思量的哲理。或者至少已有所悟、启迪如是。

我们认为,他们在远足跋涉的常态生活中,体验和领悟到了人的躯壳与灵魂离合的生存与死亡状态。虽然“灵魂”的本质尚待科学的论证,但“灵魂”反映在一个人的身体表征上即作为一种精神状态,而精神是一种微妙而灵敏的平衡,人的精神既离不开营养物质的供养,也与毅力、理想和信念密不可分,尤其是在人类进入现代科技物质文明和精神文明较高层次的当下,人的精神的平衡似乎更倾向于人的独立人格和尊严!就此意义上讲,以人为本自然应当适应现代文明社会,应据此来定义人本主义中的物文主义,要么重人文轻物文,要么则反之。

如果说上述认知仅仅阐释了人本主义精神层面的要旨,那么其与税收法治又存何干系?为此,需要从税收追溯到税源,这是一种最基本的物文脉络,否则,税收就成了无本之木。第一次工业革命创造了“蒸汽时

① 张怡等著《衡平税法研究》入选2011年《国家哲学社会科学成果文库》,评审专家对《衡平税法研究》一书给予很高评价,认为“是一部颇具创新性的力作。它针对目前存在的贫富差距拉大、两极分化加重,提出衡平价值理念,主张衡平税权,衡平税负,制定衡平税法,调节收入,以保持社会秩序稳定和持续发展。全书内容翔实,理论联系实际,论证充分,是一个颇有学术创建的佳作,填补了我国税法研究之空白”。

② 灵魂附体是指人类死亡后的灵魂,附着在生者(活着的人)的身体中。依据现代的科学论点解释为:人类的灵魂是一种生物磁场,可以与生者的生物磁场进行信息交换。

代”,它让企业不必依赖水力而将工厂建在接近水源的区域,虽然这对增加税源的深度并不明显,但显而易见的是税源的广度扩散了,它预示着从未有过的生活方式的新时代的到来,也是人类社会制度适应性问题的分水岭。第二次工业革命将人类带入“电气时代”,实行大规模生产的企业为降低劳动力成本,广泛利用稀缺自然资源而开展区域间的分工,形成了以跨国代工为特点的全球价值链,这种革命不仅从劳动力高效率生产和稀缺资源中掘进了税源的深度,而且跨国代工及其全球价值链所带来的前所未有的税源广度也极大地冲击了本国税收立法。这一时期,知识产权已经在税法面前展示了它高傲的人文气质,同时也拯救了人类在物质文明来临时的沦落,继而开启了通向人本主义之路,使人本主义之人文精神得以熠熠生辉,种种迹象表明,第三次工业革命机器人的普及将使劳动力占比不断减少,知识型员工成为核心竞争资源而非廉价劳动力,这充分表明了人本主义的人文精神回归。这似乎不难理解简单的劳动力躯壳与人文精神层面的核心要素之分离与附体之微妙差异,无疑也是诠释人本主义税收法治的根本所在,即法本天经地义地应当保障人本,方能由人本开拓税本(特指税源),进而推进人类社会不断、可持续地由低级向高级发展。

综上,谨为序!

张 怡

2016年3月30日于山城重庆

第一章 问题提出的背景	1
一、“以人为本的税收法治观”提出的现实背景	1
二、“以人为本的税收法治观”提出的理论背景	12
第二章 以人为本的现代税法诠释	26
一、人本起源及内涵	27
二、税法人本主义的核心价值	31
三、以人为本的现代税法生成的社会生态	40
四、以人为本的现代税法的构成要素	48
第三章 以人为本税收法治观实现进路及冲突	72
一、政治上：国家本位抑或以人为本	73
二、经济上：“国富民不富”抑或“国富民强”	85
三、科技上：科技独进抑或法治文明协同发展	106
四、文化上：承续“官本位”抑或坚持“以纳税人为本”	112
第四章 以人为本助推税收法制转型	118
一、衡平理念嵌入税法转型理路	118
二、以纳税服务为重心的税制系统设计	135
三、个人所得税向家庭税转换路径探讨	152

第五章 以人为本强化纳税人权利保障	172
一、纳税人权利的外延	174
二、国外纳税人权利保障的实践及经验	186
三、我国纳税人权利保障的现状及存在的问题	199
四、我国纳税人权利保障的完善	207
第六章 以人为本完善税务行政执法	218
一、柔性行政执法的税法机制构建	218
二、纳税人权利实现的司法救济	242
参考文献	264
后 记	281

Chapter I The Background	1
Section 1. The Practical Background of People-Oriented Taxation Perspective	1
Section 2. The Theoretical Background of People-Oriented Taxation Perspective	12
Chapter II Explanation of People-Oriented Tax Law	26
Section 1. The Source and Meaning of People-Oriented	27
Section 2. The Core Value of People-Oriented Tax Law	31
Section 3. The Social Ecology of People-Oriented Tax Law Development	40
Section 4. The Component of People-Oriented Tax Law	48
Chapter III The Progress and Obstacles for Implementing People-Oriented Taxation	72
Section 1. Politically ,Nation-Orientation or People-Orientation	73

Section 2. Economically, “Wealthy Country with Poor Citizens” or “Wealthy Country with Wealthy Citizens”	85
Section 3. Technologically, Technology Advancement or Cooperative Development of both Legal System and Civilization	106
Section 4. Culturally, Continue on Officer-Orientation or Insist on Tax Payer – Orientation	112
Charpter IV People-Orientation Promotes Taxation Reformation	118
Section 1. The Philosophy of Equity Integrates into Taxation Reformation	118
Section 2. Taxation System Design for the Central Work of Tax Paying Service	135
Section 3. Discussion of the Diversion from Personal Income Tax to Household Income Tax	152
Charpter V People-Orientation Strengthen Protection of the Tax Payer’s Rights	172
Section 1. The Extension of Tax Payers’ Right	174
Section 2. The Experience of Guarantee for Tax Payer’s Right in Foreign Countries	186
Section 3. The Issues of Current Guarantee for Tax Payer’s Right in China	199
Section 4. Improvement to Guarantee for Tax Payer’s Right in China	207
Charpter VI People-Orientation Compensates the Administration of Law Enforcement	218
Section 1. The Establishment of Flexible Administration in Taxation	218