

第3卷

财税法论丛

FINANCE AND TAX LAW

REVIEW VOL. 3

◆ 刘剑文 / 主编

本卷要目

财税法热点问题

【翟继光 等】

税收立宪的理论与实践问题

税法总论

【姚 胜】

中国税法改革研究

【刘大洪 廖建求】

税法的革命：法经济学分析

【邓联繁】

农村税费改革的深层障碍及其克服

税收实体法

【傅光明】

企业所得税法定应征税额与实征税额之比较

【刘子平 梁朔梅】

损害赔偿金的征免税问题探讨

税收程序法

【刘红霞】

我国税务行政复议的缺陷及其完善

域外税法与比较税法

【史学成】

税收债权民事保护制度的类型化研究

财政法专栏

【熊 伟】

关于财政法体系的再思考

【董仁周 单飞跃】

会计假账法律治理理论

硕士学位论文

【李丹梅】

税法解释问题研究

——税法解释原则、方法与制度设计

课题研究报告

【刘剑文 等】

中国自由贸易区建设的法律保障制度

案例研究

【王 晶】

未取得办学许可而开办的学校是否可以成为纳税人



法律出版社
LAW PRESS CHINA

第3卷

财税法论丛

FINANCE AND TAX LAW
REVIEW VOL. 3

◆ 刘剑文 / 主编



法律出版社
LAW PRESS CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法论丛. 第3卷/刘剑文主编. —北京:法律出版社, 2004.3

ISBN 7-5036-4770-1

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(2004)第 010085 号

法律出版社·中国

责任编辑/孙东育

装帧设计/李 瞻

出版/法律出版社

编辑/法学学术与综合出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京中科印刷有限公司

责任印制/陶 松

开本/A5

印张/13.5 字数/353 千

版本/2004 年 3 月第 1 版

印次/2004 年 3 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

电话/010-63939796

网址/www.lawpress.com.cn

传真/010-63939622

法学学术与综合出版分社/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)

电子邮件/xueshu@lawpress.com.cn

读者热线/010-63939686

传真/010-63939701

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)

传真/010-63939777

中法图第一法律书店/010-63939781/9782

客服热线/010-63939792

中法图北京分公司/010-62534456

网址/www.chinalawbook.com

中法图上海公司/021-62071010/1636

电子邮件/service@chinalawbook.com

中法图苏州公司/0512-65293270

中法图深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 7-5036-4770-1/D·4488

定价:28.00 元

序

《财税法论丛》在广大财税法专家学者、实务工作者以及相关立法、执法和学术研究机构的大力支持下,已经出版了两卷。《财税法论丛》以其高质量的论文、严谨的学术规范和理论与实践紧密结合的务实态度得到了广大理论研究者 and 实际工作者的高度评价,社会影响也逐渐扩大,已被北大法学院列为法学核心刊物。《财税法论丛》第3卷将更加强调论文质量、学术规范和理论与实践紧密结合,不断提高《财税法论丛》的学术水平。

《财税法论丛》自第2卷出版以来,编辑部收到了几十篇来自中国各大高等院校的理论研究者和各国家机关及其他相关部门的实务工作者的高质量论文,经过责任编辑初审、编委会评议和编辑部会议审定三级评审程序,从中精选了13篇高质量论文,现通过《财税法论丛》第3卷推荐给大家。

《财税法论丛》第3卷除了传统的税法总论、税收实体法、税收程序法、域外税法与比较税法、财政法专栏、硕士学位论文和案例研究等栏目外,另增添了财税法热点问题和课题研究报告两个栏目,以求贯彻本论丛理论联系实际的学术理念及其推动我国财税法治建设的学术追求。

【财税法热点问题】栏目收录了翟继光、姚明铭、王晶、汤洁茵和史学成的《税收立宪的理论与实践问题》,翟继光的《税收立宪的主要研究课题与研究方法》从一个宏观的角度向我们展示了税收立宪的含义和研究进路、税收立宪的理论课题和实践课题、研究方法对于税收立宪问题的意义以及研究税收立宪问题的实证主义和规范主义方法,本文处处透露出作者对于这一问题的深邃理解和深刻反思,文中

提出了许多发人深省的问题,掩卷后仍会引出无尽的思索。姚明铭、王晶、汤洁茵和史学成的文章分别从税收划分、税收国家等角度论述了税收立宪的相关理论问题,并对我国修改宪法的实践提出了切实可行的立法建议。

【税法总论】栏目共收录三篇文章,税收立法是税法学的基本范畴,税法改革是我国入世后的法律改革的重要课题之一,为推动对我国税法改革问题的研究,我们刊发了姚胜的《中国税法改革研究》,本文主要论述了我国税收立法中存在的问题以及我国现行税收法律制度中存在的问题,并提出了改进我国税收立法体制的设想和改革我国税收法律制度的设想。这是立法实务部门的同志写的文章,与理论研究的学者写的文章相比更具务实的态度与风格。税法学的创新和发展在很大程度上取决于税法学方法论的创新与发展,推动中国税法学方法论的创新与发展也是本论丛的一个目标与宗旨,为此,我们特刊发刘大洪和廖建求的《税法的革命:法经济学分析》一文,本文运用法律经济学的方法尝试对税法问题进行了分析,文章论述了税法经济学分析的对象及任务、法经济学上的税收与税法的关系、法经济学上的税法原则、税收法律制度的供给分析和税制优化的法经济学分析。农村税费改革是目前理论界和实践部门研究比较热烈的问题,但其中的问题非常之多,无论在理论上还是在实践中,都存在众多误区与模糊认识。为推动税法学界对这一问题的关注和深入研究,我们刊发了邓联繁的《农村税费改革的深层障碍及其克服》一文,该文首先论述了自己的问题意识与基本观点,接着从四个不同的角度对农村税费改革中的问题进行了分析,并提出了解决问题的对策,这四个角度是理论支持的乏力及其纠正、改革性质的模糊及其厘清、人文关怀的缺失及其弥补、改革支柱的弊病及其消除。该文文字优美,让人在领略学术殿堂的高雅的同时也让人感受到了文学美的意境,是一篇非常值得一读的文章。

【税收实体法】栏目收录两篇论文,本栏目更加注重理论联系实际,更加注重社会调查等实证主义的方法来研究税法问题。我们一

直倡导通过现实中的素材发现问题、解决问题并提升到理论的高度,傅光明的《企业所得税法定应征税额与实征税额之比较》就是这样的论文,本文在提出问题之后,先概述了我国现行企业所得税法律的制度框架和实施效果,通过对湖北企业所得税法定应征税额与实征税额之差情况的实证分析,论述了我国企业法定应征税额与实征税额差额的主要原因,并在此基础上提出了若干建议。刘子平和梁朔梅的《损害赔偿金的征免税问题探讨》更是从一个更加具体的现实问题中提出税法学的问題并进行理论的分析与探讨。本文从多视角、多角度分别论述了国家税收征管的加强产生损害赔偿收入征免税问题、违约损害赔偿金征免税问题、民事侵权的损害赔偿金征免税问题、国家侵权损害赔偿金及国家征收私人财产补偿金征免税问题和保险赔偿金征免税问题。这些理论联系实际的研究对于推动我国税收实体法研究的不断深入具有非常重要的示范作用。

【税收程序法】栏目收录了刘红霞的《我国税务行政复议的缺陷及其完善》一文,文章论述了我国税务行政复议的现状和我国税务行政复议存在的问题,对我国税务行政复议制度的完善提出了深刻而独到的见解。我们一直主张税法是一个综合性的部门法,税收行政复议法是税收程序法的重要组成部分,深入研究税收行政复议不仅可以进一步完善税法学体系,更可以为纳税人权利保护和我国的税收法治建设献计献策。

【域外税法与比较税法】栏目收录了史学成的《税收债权民事保护制度的类型化研究》一文,本文在“税收之债”理念的指导下,通过对德国、日本、美国及我国台湾地区税收债权保障制度的比较与借鉴,从纳税主体制度、纳税担保制度、税收保全制度和税法责任制度四个角度论述了税收债权的民事保护制度,本文并没有停留在对税收债权保护制度的一般论述上,而是对它们进行了类型化的研究。在税收之债关系中,纳税人权利和国家的税收债权是同一事物的两个方面,我们不能有所偏废,在大力弘扬纳税人权利的时代,同样不能忽视对国家税收债权的保护,我们刊发史学成的这一文章也正是

本着这样的宗旨。

【财政法专栏】收录了熊伟博士后的《关于财政法体系的再思考》一文,本文从理论与实践相结合的角度介绍了财政法体系研究的沿革,并对此进行了评价,在此基础上,从调整对象的类型和法律规范的性质两个不同的角度来论述财政法体系,这对于进一步完善我国的财政法体系具有十分重要的参考价值。财政法是我国法律体系中非常重要的一个部门法,但由于我国目前财政立法的落后,致使学界在这方面的研究成果寥寥,税法是广义财政法最重要的一个组成部分,在推动和发展税法的同时,不断深化财政法的研究也是我们义不容辞的学术责任。会计假账在现实生活中已造成了深刻的经济、社会和政治危害,成为市场经济体制完善和法治社会推进的一大公害,成为上至中央领导下至一般百姓密切关注并高度重视的焦点问题,为推动对这一问题的研究,我们刊发了董仁周和单飞跃的《会计假账法律治理理论》,本文从完善假账责任体系、强化假账司法治理、优化假账行政治理、创建假账仲裁救济机制和重构会计职业自律机制等五个反面论述了对假账进行治理的法律对策,对于完善我国的会计法律制度具有非常重要的借鉴价值。

【硕士学位论文】栏目收录了李丹梅的硕士学位论文《税法解释问题研究》,本文首先论述了研究税法解释问题的重要意义以及我国在税法解释中所存在的一系列问题,在此基础上,详细论述了税法解释的原则、税法解释的方法和我国税法解释制度的完善。在我国税收立法尚不完善的情况下,税法解释的现状是可想而知的,本文研究的问题具有一定的超前性和远瞻性,本文能对我国税法领域一个非常棘手的问题整理出一个清晰的思路并能提出具有真知灼见的制度完善建议,的确非常不容易,很值得学界借鉴。

【课题研究报告】栏目收录了刘剑文教授和魏建国、翟继光共同完成的国家自然科学基金课题的最终成果《中国自由贸易区建设的法律保障制度》,本研究报告在简要回顾了我国保税区的历史之后,重点论述了自由贸易区建设和法治的密切关系、WTO体制下中国

自由贸易区的发展前景、中国自由贸易区的雏形——保税区法律保障制度概况和国际上自由贸易区法律保障制度概况,在此基础上,研究报告对于构建中国自由贸易区建设的法律保障制度提出了详实的立法建议,对于我国自由贸易区的法制建设具有十分重要的参考价值。理论的价值不仅在于解释世界,更重要的在于改革世界,这是马克思的教导。所谓理论改革世界就是指理论要对现实的实践提出对策并予以指导,税法研究同样不能仅仅成为学者在学术殿堂里欣赏的贡品,而必须能深入现实生活并对现实生活产生指导作用,我们刊发这一研究报告的宗旨即在于此。

【案例研究】栏目收录了王晶的《未取得办学许可而开办的学校是否可以成为纳税人》一文,该文通过对未取得办学许可的学校受到税务机关的处罚这一案例的介绍,分析了纳税义务成立的要件、税法的独立性和税务登记的效果等问题,该文同时还对我国税法体系的不完善、税收优惠措施的不公平以及我国应当设立税务法庭等由该案引发出来的问题进行了简要论述。法学繁荣的一个很重要的标志就是学者对于现实生活中所发生的案例的关注与理论探讨,税法学的繁荣同样需要从课本和课堂走入现实生活,特别是走入活生生的税务执法案例和法院的税务案例之中。

本卷编辑完毕,再回首本卷所收录的财税法学优秀学术成果,不禁令我们感到欣慰与鼓舞,我们深信,财税法学繁荣的曙光已经在不远的前方,财税法学的春天正在悄然向我们走来。

尽管编辑部的所有成员对于本卷的编辑和出版付出了辛勤的汗水和艰苦的努力,错误和不足之处仍是在所难免,恳请广大读者与学者同仁批评指正。

本卷执行编辑:翟继光;英文目录翻译:姚明铭。

编者

2003年酷暑于北京大学财经法研究中心

财税法网(www.cftl.net.cn)

税法网(www.taxLaw.net.cn)

目 录

【财税法热点问题】

税收立宪的理论与实践问题…………… 翟继光等(1)

【税法总论】

中国税法改革研究…………… 姚 胜(55)

税法的革命:法经济学分析 …………… 刘大洪 廖建求(79)

农村税费改革的深层障碍及其克服…………… 邓聯繫(95)

【税收实体法】

企业所得税法定应征税额与实征税额之比较…………… 傅光明(138)

损害赔偿金的征免税问题探讨…………… 刘子平 梁朔梅(153)

【税收程序法】

我国税务行政复议的缺陷及其完善…………… 刘红霞(166)

【域外税法与比较税法】

税收债权民事保护制度的类型化研究…………… 史学成(195)

【财政法专栏】

关于财政法体系的再思考…………… 熊 伟(239)

会计假账法律治理论…………… 董仁周 单飞跃(255)

【硕士学位论文】

- 税法解释问题研究…………… 李丹梅(280)
——税法解释原则、方法与制度设计

【课题研究报告】

- 中国自由贸易区建设的法律保障制度…………… 刘剑文等(344)

【案例研究】

- 未取得办学许可而开办的学校是否可以成为纳税人
…………… 王 晶(408)

Contents

Highlight of Fiscal & Tax Law

- Theoretical and Practical Issues On Constitutionalism
of Tax Law *Zhai Jiguang*(1)

General Issues of Tax Law

- Study on Reform of Chinese Tax Law *Yao Sheng*(55)
Revolution of Tax Law: Analysis of Legal Economics
..... *Liu Dahong , Liao Jianqiu*(79)
The obstacle and conquering of the reform of tax and
charge in country *Deng Lianfan*(95)

Substantive Tax Law

- On Discrepancies Between Tax Which Should Be Col-
lected With Tax Which Practically Is Collected In
Corporation Tax *Fu Guangming*(138)
Discuss on Imposing Tax on Compensation
..... *Liu Ziping , Liang Shuomei* (153)

Procedural Tax Law

- Deflects and Modification of Chinese Tax Administra-
tive Review *Liu Hongxia*(166)

International and Comparative Law

- Classification of Civil Protecting System of Tax Debt
..... *Shi Xuecheng* (195)

Column for Finance Law

- Rethinking On Finance Law System *Xiong Wei* (239)
On Legal Management of False Accounting Book
..... *Dong Renzhou, Shan Feiyue* (255)

Thesis for Master's Degree

- On Issues of Explanation of Tax Law *Li Danmei* (280)

Studying Report

- Legal protecting System of Chinese Free - Trade Zone
..... *Liu Jianwen* (344)

Case Study

- Whether Are Unauthorized Schools Possible To Be
Taxpayers? *Wang Jing* (408)

财税法热点问题

税收立宪的理论与实践问题

翟继光等

【编者按】税收是现代国家的主要财政来源,税收关系是现代国家与国民的基本关系之一,世界绝大多数国家均将税收关系作为国家的基本关系予以宪法规范,是为税收立宪。社会主义市场经济体制的建立使得我国在形式上已经转变为税收国家,依法治国方略的推进又把税收立宪提上了议事日程。为推进税收立宪的理论研究并为我国的税收法治建设献计献策,刘剑文教授主持的“北大税法论坛”将税收立宪作为专题予以研讨,与会专家学者进行了热烈讨论并取得了可喜的成果。为配合国家的税收立宪、推动税法学界对这一问题的进一步深入研究,我们特刊登“税法论坛”中的几篇优秀成果,以期能对中国税收法治建设的进程作出一点理论上的贡献。

税收立宪的主要研究课题与研究方法

翟继光*

目 次

一、税收立宪的主要研究课题

(一) 税收立宪的含义与研究进路

(二) 税收立宪的理论课题

(三) 税收立宪的实践课题

二、税收立宪问题的研究方法

(一) 研究方法对于税收立宪问题的意义

(二) 研究税收立宪问题的实证主义方法

(三) 研究税收立宪问题的规范主义方法

税收牵涉到人民的基本财产权与自由权,不得不加以宪法约束,世界各国宪法均有关于税收的条款,在有些国家,税收条款甚至是宪法中最重要的条款之一,近代资产阶级的宪政实践则是直接从税收立宪开始的。我国自确立社会主义市场经济体制以来,税收在社会经济和人们日常生活中的作用越来越重要,税收与人民的基本财产权和自由权的密切关系也日益凸显,而在我国的宪法中仅仅有一条

* 翟继光,北京大学法学院博士研究生。

关于税收的条款,而且是作为人民的一项基本义务来规定的。在我们建设社会主义法治国家和税收国家的进程中,进行税收立宪实在是不可或缺的一环,但学界对此问题尚没有予以充分关注,因此,关于税收立宪的研究,实在是学者们的一项不可推卸的艰巨历史使命。

本文实际是关于税收立宪整体研究的一个先遣队,主要探讨税收立宪的主要研究课题和研究方法,因为这两个问题是这一研究课题最基本的问题,不首先把这两个问题研究清楚,其他问题根本无法入手研究,即使入手了,怕也难以取得预期研究成果。鉴于此,笔者抛砖引玉,对这两个基本问题浅述薄见。

一、税收立宪的主要研究课题

(一) 税收立宪的含义与研究进路

税收立宪是指在宪法中对有关税收的根本事项予以规范的动态进程及其所形成的静态制度。按照公共选择学派的观点,也就是对税收予以根本规则的约束,即在制宪或立宪阶段,就对有关税制的最基本的问题予以预先决定和宣布。^①

税收立宪从字面含义来看,就是在宪法中写入有关税收的条款。但事实并不是如此简单,什么是“宪法”?什么是“税收”?什么是“写入”?这些问题都是关于税收立宪的基本问题,也都不是能够很轻松地说清楚的问题,每个问题之下都包含着一系列更基础的小问题,仅仅为了说明“写入”就必须回答诸如何时写?如何写?写什么?写多少?由谁写等一系列问题,而这其中任何一个问题同样不是能够很容易就说清楚或很容易就说得让人信服的。

由此可见,税收立宪的含义不是一个简单的定义就能回答的问题,甚至根本就不是一个定义所能解决的问题,而是应当由理解、阐

^① 当然,公共选择学派特别是布坎南是在财政立宪的框架下来探讨税收立宪问题的,但财政立宪最根本的就是税收立宪。参见文建东:《公共选择学派》,武汉出版社1996年版,第205~206页。

释甚至由实践理性来回答的问题。^① 本文开篇给税收立宪下了一个简明的定义,好像说了些什么,但其实什么关键性的问题都没说,也根本没有回答刚才所提出的任何一个问题。

研究税收立宪有两种基本进路:如果把税收立宪作为一个概念来研究,那么我们就要研究这个概念的确切或真实含义是什么,而概念作为一种对客观现象的抽象与概括,其确切或真实含义是和其所欲抽象与概括的客观现象联系在一起的。因此,研究税收立宪这一概念就是研究税收立宪这一客观现象以及这一现象和这一概念之间的互动关系。这里之所以用“互动关系”,是因为概念和现象的统一是一个本质上永无止境的过程,概念永远不能和其所欲抽象与概括的现象完全统一。^② 但问题是,现实生活中真的存在一个叫做“税收立宪”的客观现象吗?即使存在,是什么意义上的税收立宪,是哪国的税收立宪?中国存在税收立宪现象吗?这些问题的存在无疑对上述研究进路提出了重大挑战。如果这一进路走不通,那么,我们就换一种思路,不把税收立宪视为描述性或概括性概念而视为一个建构性或创建性概念,即祛除环绕在税收立宪问题上的先验主义和本质主义理念,而是将其视为一个需要我们去建构、去赋予其具体含义的概念。这样,税收立宪就没有一个标准的、客观的、具有终极真理性的标准含义,而只能具有仁者见仁、智者见智的含义,只能留给实践

① 从福柯的系谱学到罗蒂的新实用主义,从维特根斯坦的语言游戏到德立达的反逻各斯中心主义,后现代哲学始终都贯串着一个极为重要的原则,即反基础主义、反本质主义。反基础主义者认为,任何事物都不存在本质,人们的认识并没有一个确定的阿基米德点,不存在待人发现的规律,不存在能够占有的纯粹主观性,不存在能指导我们行为的普遍理论,我们有的只是造就我们自己的那种文化习惯。由此,认识事物不能采取定义主义的方法,而应采取理解和阐释主义的方法。参见郑祥福:《对后现代主义若干概念的理解》,载《福建论坛》(文史哲版)1995年第2期。

② 对此,恩格斯有过精辟的论述:“从我们接受了进化论的时刻起,我们关于有机体的生命的一切概念都只是近似地和现实相符合。否则就不会有任何变化;哪一天有机界的概念和现实绝对符合了,发展的终结也就到来了。”《马克思恩格斯选集》第4卷,人民出版社1995年版,第747页。

理性来解决。但税收立宪真的是一个人们头脑里凭空产生的概念吗？如果关于税收立宪没有一个终极真理似的标准，那么，我们如何去评价学者所提出的税收立宪的理论或主张呢？我们又如何在现实中展开这种实践呢？如果关于税收立宪问题的研究仅仅是学者们所进行的一种智力游戏而不能直接应用于现实实践，那么，这种智力游戏的意义究竟又有多大呢？可见，这种研究进路也并非一帆风顺。

我们在文章的开头提出了这么多的问题，不是虚张声势，也不是故弄玄虚，而是想展现给读者一幅画面的大体轮廓，并引起读者对这一问题进行深入思考，而下面，我们将着手描绘这幅画面的两个主要部分——研究对象与研究方法，并尝试着回答在本文最初所提出的一些疑问。

（二）税收立宪的理论课题

进行理论研究，首先要确定研究对象，研究对象不明确，也就是研究目的不明确，而研究目的不明确是一切研究的大忌，因为“在一切事物中，目的是至关重要的”^①。研究对象经过一定的归纳、概括与抽象就变成了研究课题，之所以要把研究对象转化为研究课题是因为客观对象本身是无限复杂的，无法对研究对象的方方面面同时予以研究，而经过一定的归纳、概括与抽象以后，实际上就把研究对象进行了简化，也就更加明确了需要研究的对象，也就更容易发现和深入研究事物的本质属性与特征，由此可见，理论研究的历程在选择研究对象和将其转化为研究课题时就已经开始，而我们通常所谓的研究不过是在我们早已经选定的方向和路径上继续向前推进而已。

从理论的角度来讲，税收立宪的研究课题主要包括要素性研究课题和整体性研究课题。要素性研究课题是研究税收立宪所必须首先研究的几个基本要素，包括税收、宪法和立宪，离开对以上三个基本要素的理解，根本无法探讨税收立宪的理论问题。整体性研究课

^① [古希腊]亚里士多德：《诗学》，罗念生译，人民文学出版社 2002 年版，第 18～19 页。