

第4卷

财税法论丛

FINANCE AND TAX LAW

REVIEW VOL. 4

刘剑文 / 主编

本卷要目

财税法热点问题

【俞光远 等】

出口退税的理论与实践问题

税法总论

【瞿继光】

论税法学研究范式的转换——中国税法学的革命

【李 刚】

国家、税收与财产所有权

税收实体法

【魏建国】

论我国增值税法改革

税收程序法

【王旭坤】

论税收处罚的程序保障

国际税法与比较税法

【张万江】

外资企业利用转让定价进行国际避税的对策

财政法专栏

【刘剑文】

二十年来中国财政法研究的回顾与展望

硕博学位论文选登

【闫致勇】

税法适用理论研究

案例研究

【席晓娟】

名义借用情况下纳税主体的法律认定



法律出版社
LAW PRESS CHINA

第4卷

财税法论从

FINANCE AND TAX LAW
REVIEW VOL. 4

◆ 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4卷/刘剑文主编. —北京:法律出版社,2004.4

ISBN 7-5036-4809-0

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 015192 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/北京北苑印刷有限责任公司

责任印制/陶 松

开本/A5

印张/14.375 字数/380千

版本/2004年4月第1版

印次/2004年4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

客服热线/010-63939792

网址/www.chinalawbook.com

电子邮件/service@chinalawbook.com

中法图第一法律书店/010-63939781/9782

中法图北京分公司/010-62534456

中法图上海公司/021-62071010/1636

中法图苏州公司/0512-65293270

中法图深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 7-5036-4809-0/D·4527

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3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4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,以务实的态度回报广大学界同仁和各界朋友对我们的支持。

《财税法论丛》自第3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、编辑部评议和编辑部会议审定三级评审程序,从中精选了26篇高质量论文,现通过《财税法论丛》第4卷推荐给大家。

《财税法论丛》自第3卷开设“财税法热点问题”专栏以来,在税法理论界和实务界引起很大反响,今后我们将坚持每卷推出一个热点问题,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11篇论文,本次热点问题的主题是“出口退税的理论与实践问题”,本栏目的11篇文章从理论与实践相结合的角度,对我国现行的出口退税制度进行了论述。俞光远和蔡巧萍的《改革和完善出口退税机制,促进外向型经济的持续快速发展》论述了出口退税对于外向型经济的影响、我国出口退税制度存在的问题以及完善对策。翟继光的《出口退税政策合法性分析》则主要

从合法性的角度,运行规范分析和文本分析的方法对我国现行的出口退税政策进行了分析。郭维真的《出口欠退税的法律分析》则主要运用公法之债的理论对我国现行出口退税政策进行了分析。殷琳娜的《出口退税制度存在的问题及法律对策》重点在于论述我国现行出口退税的问题,并提出了完善的对策建议。丁一的《当纳税人权利遭遇国家宏观调控权时——有关出口退税制度的法理解析》则主要从纳税人权利与国家宏观调控权平衡的角度论述了出口退税的相关法律问题。汤洁茵的《出口退税的政策效应与法律规制》主要从政策效应的角度分析了出口退税问题,并提出了法律归制的对策。杨文风的《出口退税权的相关问题》主要分析了出口退税权的权源及其性质问题。童颖琼的《浅议出口退税之中央与地方共同负担》则主要针对出口退税中的一个具体问题,即中央与地方共同负担的问题进行了分析。余伟平的《关于我国出口退税体制改革的几个问题》主要从外贸体制改革和出口骗税的角度论述了出口退税问题。李静的《论出口退税账户托管贷款的法律性质——以物权法定主义为视角》从物权法定主义的角度对出口退税账户托管贷款的性质进行了分析。刘琳的《冷眼看银行开展出口退税账户托管贷款业务——出口退税账户托管贷款界定及效益分析》则对出口退税账户托管贷款业务本身提出了质疑。以上这些论文分别从不同角度对出口退税问题进行了全面、系统的分析,对于我国出口退税制度的完善具有重要参考价值。

【税法总论】栏目共收录5篇文章,范式是一个在各门科学中运用都相当广泛的一个范畴,法学界已经对范式问题进行了深入系统的研究,但税法学界尚未有学者进行这方面的研究。本期我们刊发了翟继光的《论税法学研究范式的转换——中国税法学的革命》一文以推动税法学对范式问题的研究。本文论述了研究范式的含义及其意义、税法学领域研究范式的形成及其特点以及中国税法学研究范式转换的革命性意义,这对于推动我国税法学基础理论研究的深入、提升我国税法学研究的理论高度具有重要的示范意义。在国家与税收的关系问题上历来存在阶级斗争说和社会契约论两种基本学说,

而两种学说都关系到私人财产所有权的问题,李刚的《国家、税收与财产所有权》论述了在国家与税收关系上的两种学说,并从租税国与法治国的角度论述了对(私人)财产所有权的确认和保障,文章以此为基础对中国现代税法学的创建提出了有益的建议。纳税人权利是税法学界研究的热点问题之一,但对于纳税人权利的基础,学界论述的并不是很全面,丁一的《纳税人权利之确证》从政治学、经济学和法哲学三个角度对纳税人权利的基础进行了论证,加深了对纳税人权利问题的研究。税收立法是税法学界研究的热点问题之一,但对于税收授权立法进行深入、系统研究的成果仍较少,曹鸿轩、彭立峰的《我国税收授权立法初探》对我国的税收授权立法问题进行了深入、系统研究,文章论述了税收授权立法的地位,分析了我国税收授权立法的现状,并对完善我国税收授权立法提出了若干对策。税法基本原则是税法学的基本范畴之一,学界对于税收法定原则研究的比较多,但对于税收中性原则研究得很不充分,而且没有认识到这一原则的重要性,那力、王林林的《论税收中性原则》一文对税收中性思想的演变进行了介绍,对其基本内涵进行了评述,认为税收中性成为我国税法的基本原则是发展社会主义市场经济的必然要求,现阶段要注重税收中性与税收调控的结合,最后文章对将税收中性原则逐步渗透到我国税制建设中提出了具体的建议。

【税收实体法】栏目收录一篇论文,加入 WTO 以后我国的税法改革既是一个理论问题也是一个实践问题,魏建国的《论我国增值税法改革》对我国增值税法的改革方向进行了全面、系统的论述,文章从实现增值税转型、扩大征税范围、调整免税项目、规范小规模纳税人制度等四个方面对我国增值税法的改革进行了分析,并提出了相应的改革对策。本文对于我国增值税法的改革具有现实的指导意义。

【税收程序法】栏目收录了王旭坤的《论税收处罚的程序保障》一文,本文从税收的本质谈起,从宪政的层面论述了税收的本质,接着从纳税人与征税机关的角度论述了程序保障的意义,本文主要结合我国税收立法上对于税收处罚以及程序保障的规定,并结合对港澳

台的对比分析,指出存在的几个具体问题并提出了相应的建议。文章最后论述了我国新税收征管法在税收处罚程序上的变化,并对这种变化提出了质疑。文章认为,我们应当从程序工具主义保障走向程序本位主义。

【国际税法与比较税法】栏目收录了两篇论文,转让定价是国际税法中的一个热点问题,我国的外资企业中存在大量的转让定价行为,但我国目前的税法缺乏对这些行为的完善规范,现实中导致了许多问题,张万江的《外资企业利用转让定价进行国际避税的对策》一文对我国关于外资企业转让定价相关税法的现状进行了剖析,对利用转让定价进行国际避税提出了若干对策。随着我国改革开放的不断发展,国际大公司在我国所设立的代表机构越来越多,对外国常驻代表机构的征税问题就成为一个税法必须解决的现实问题,王晶的《浅析对外国常驻代表机构的征税规定——兼论国际税法的另一研究进路》对这一问题进行了分析,文章首先对外国常驻代表机构进行了界定,接着分析了对外国常驻代表机构征税的合法性问题,最后对现行外国常驻代表机构的征税规定进行了评价并提出了一些完善措施。

【财政法专栏】收录了两篇论文,与税法研究相比,财政法研究是比较落后的,无论在基础理论还是在具体制度研究方面,都缺乏高质量的研究成果,也缺乏对我国财税法学研究现状的回顾与展望,为推动我国财税法学的发展,我们刊发了刘剑文教授的《二十年来中国财政法学的回顾与展望》,本文对我国财政法学二十年来的发展历程进行了梳理,介绍了中国财政法学的建立与发展,对财政法基础理论研究和财政法制度研究的基本成果进行了述评。在此基础上,文章论述了中国财政法学未来发展的方向与趋势,对我国财政法学的发展与完善具有重要的指导作用。财政,虽然历来就是国家财政、政府财政,但却是一项“影响每个人”的活动,涉及到全体社会成员的利益,因此在财政领域保障人民的知情权、参政权和监督权就变得十分重要。而要做到这一点,就必须推行财政公开,实行“阳光理财”,保证财政的公开和透明。宋槿篱的《关于财政公开问题的研究》一文对

财政公开问题进行了深入、系统的研究,文章阐明了财政公开和相关概念的关系、论述了我国当前推行财政公开制度的重要性,接着从财政公开的主体、内容、范围和方式等方面对财政公开问题进行了深入剖析,文章最后论述了我国财政公开的主要实践及其完善,并提出了推行财政公开制度应有法律和制度保障的建议。

【硕士博士学位论文选登】栏目收录了闫智勇的硕士学位论文《税法适用理论研究》,税法的问题牵一发而动全身,百端待举、头绪纷纭。本文中,作者选取了税法适用这样一个目前学界较少研究的问题,试图从一种动态的视角审视我国的税收法治进程。全文共分为五个部分:第一部分为引言,论述了法典的诱惑及对税收立法万能论的怀疑,同时对本文的概念进行了界定;第二部分为税法适用之理论基础,论述了租税宪法下的税法适用、税法适用之原则与方法以及税法适用之矛盾辨思;第三部分为税法解释的困境与反思,论述了法解释学与税法解释、税法解释方法与可税性理论以及我国税法解释的现状与问题;第四部分为税法适用过程之权力配置,论述了合法性与权威危机、程序正当与自我约束和以权力制约权力——司法审查;第五部分为结语:权利彰显与权力制衡——构筑税法秩序。

【案例研究】栏目收录了席晓娟的《名义借用情况下纳税主体的法律认定》一文,该文所举案件定性的关键所在是确定借用他人名义进行经济活动的主体是不是纳税主体的问题。如何认定纳税主体是本案例需要探讨的理论问题。本文结合税法、民法、劳动法及企业法的相关知识对这一问题进行了评析。实践中经常存在企业名义出借的问题。某些企业为了收取所谓的管理费从中获利而放松管理,导致自身名称权受到侵害,甚至可能给企业造成不应有的损失。如何规范企业行为,使其合法规范经营,避免纠纷发生,应是我们值得思考的问题。本文对这一问题的分析对于现实中此类案件的解决具有一定的指导作用。

【财税法研究综述】栏目收录了两篇研究综述,《2002年中国财税法学研究综述》从“财政法基础理论”、“税法基础理论”、“税收征

管法》及其《实施细则》”、“税费改革”、“WTO 与中国税法改革”等五个方面对我国 2002 年财税法学研究的基本成果进行了概括与总结。学习和借鉴前人的研究成果是学术进步与创新的基础,对财税法学研究进行综述就显得非常重要,今后我们将对每年的财税法学研究成果予以综述,以期能对我国财税法研究成果的积累与整合作出一贡献。2003 年 10 月 26 日,由北京大学财经法研究中心和中国人民大学法学院联合举办的“出口退税的政策与法律问题研讨会”在北京大学召开,《出口退税的政策与法律问题研讨会综述》从出口退税制度的性质、出口退税政策的合法性、出口退税权和纳税人权利保护、出口欠退税的解决措施和我国目前的出口退税机制及其改革等五个方面对这次研讨会的主要内容进行了归纳与概括。

学术研究无禁区,我们鼓励创新,鼓励百家争鸣,但需要声明的是,本论丛所刊登的所有文章,均仅代表作者本人的观点,并不代表本论丛编辑部的观点,也不代表任何其他单位或团体的观点。

党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》大力强调了财税法在完善社会主义市场经济体制中的重要性,并对我国未来财税法的发展与完善提出了指导方针与大体框架,可以预见,未来二十年将迎来我国财税法理论与实践繁荣的春天。

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;财税法热点问题编辑:宋丽、姚明铭;英文目录翻译:姚明铭。

编 者

2003 年深秋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】

- 出口退税的理论与实践问题…………… 俞光远等(1)

【税法总论】

论税法学研究范式的转换

- 中国税法学的革命…………… 翟继光(108)

- 国家、税收与财产所有权 …………… 李 刚(124)

- 纳税人权利之确证…………… 丁 一(151)

- 我国税收授权立法初探…………… 曹鸿轩 彭立峰(172)

- 论税收中性原则…………… 那 力 王林林(207)

【税收实体法】

- 论我国增值税法改革…………… 魏建国(224)

【税收程序法】

- 论税收处罚的程序保障…………… 王旭坤(244)

【国际税法与比较税法】

- 外资企业利用转让定价进行国际避税的对策…………… 张万江(265)

浅析对外国常驻代表机构的征税规定

- 兼论国际税法的另一研究进路…………… 王 晶(293)

【财政法专栏】

- 二十年来中国财政法研究的回顾与展望…………… 刘剑文(310)
关于财政公开问题的研究…………… 宋槿篱(337)

【硕士博士学位论文选登】

- 税法适用理论研究…………… 闫致勇(357)

【案例研究】

- 名义借用情况下纳税主体的法律认定…………… 席晓娟(404)

【财税法研究综述】

- 2002 年中国财税法研究综述
…………… 中国财税法研究综述课题组(415)
出口退税政策与法律问题研讨会综述…………… 郭维真等(438)

Contents

Highlight of Fiscal & Tax Law

- Theoretical and Practical Issues on Back Tax of exports
 *Yu guangyuan , etc* (1)

General Issues of Tax Law

- On the Change of Studying Paradigm of Tax Law
 *Zhai jiguang* (108)
 State, Tax and the State Ownership *Li gang* (124)
 Confirmation of Taxpayer's right *Ding yi* (151)
 On Chinese Legislative Authorization of Tax
 *Cao hongxuan , Peng lifeng* (172)
 Tax Neutralization Should be Basic Principle of Chinese
 Tax Law *Na li , Wang linlin* (207)

Substantive Tax Law

- On Reform of Chinese Value Added Tax Law
 *Wei jianguo* (224)

Procedural Tax Law

- On Procedural Protection of Tax Punishment
 *Wang xukun* (244)

International and Comparative Law

- Countermeasure of International Tax Evasion of Foreign
Enterprises Through Transferring Price
..... *Zhang wanjiang* (265)
- On Taxing Regulation of Foreign Resident Representative
Office *Wang jing* (293)

Column for Finance Law

- Retrospect on Last Twenty Years' Study of and Prospect
on Study of Chinese Finance and Tax Law
..... *Liu jianwen* (310)
- Study on Issue of Finance Transparency *Song jinli* (337)

Thesis for Master's Degree

- Study on Application of Tax Law *Yan zhiyong* (357)

Case Study

- Legal Confirmation of Taxpayer under the Circumstance
of Lending Name *Xi xiaojuan* (404)

Fiscal & Tax Law Research Summarization

- 2002 - 03 Fiscal & Tax Law Research Summarization
..... *Li jianren* (415)
- Summary on the Seminar of the Theoretical and Practical
Issues on Back Tax of exports *Guo weizhen , etc* (438)

财税法热点问题

出口退税的理论与实践问题

【编者按】出口退税是当前财税实务界比较关注的问题,也是近期财税法学界研究的一个热点问题,它看似一个小问题,但从这一小问题身上可以窥见整个财税法理论的大厦。2003年10月13日国务院出台了出口退税改革方案,更提高了这一问题的重要性。为推动学界关于出口退税问题的研究,同时也为增强北大和人大两校的学术交流,2003年10月26日,受商务部之托,中国人民大学法学院和北京大学财经法研究中心在北京大学联合举办了第十期“北大税法论坛”暨“出口退税政策与法律问题研讨会”,两校研究财税法的教授、学者和硕士、博士研究生近50人对出口退税的政策与法律等问题从不同角度进行了深入探讨。我们从研讨会提交的论文中选登几篇优秀论文,以期推动财税法学界对这一问题的深入研究,同时对我国现行出口退税制度的完善提供一些有益的建议和设想。

改革和完善出口退税机制， 促进外向型经济的持续快速发展

俞光远 蔡巧萍*

实施出口退税政策,对于促进我国外贸出口的高速增长和外向型经济的快速发展起到至关重要的作用。但由于某些原因,近几年来我国累计出口欠退税已达 2000 多亿元,预计到 2003 年底累计欠退税将达 3000 多亿元,给外贸出口、外贸企业和外向型经济的发展带来了非常不利的影响,已经引起了全国人大的关注和有关部门的高度重视,并正在采取有关的改革措施。改革和完善出口退税机制,解决好出口欠退税问题,对于正确理清中央财政与地方财政的关系、国家与外贸部门、出口企业的关系,缓解人民币升值压力,促进外贸出口和外向型经济的持续快速发展,有着十分重要的意义。

为了研究出口退税存在的问题及其改革措施,今年 8、9 月份我们赴东部沿海外贸出口发展较快的几个地区,对浙江省、上海市、江苏省等地进行出口退税的专题调研。通过调查研究,我们认为,为了从根本上解决好出口欠退税问题,必须改革出口退税机制,目前要认真落实关于改革出口退税机制的决定,深入分析存在问题,并不断研究新情况、新问题,在不断完善出口退税机制上下功夫,以促进外贸出口和外向型经济的持续快速发展。

* 俞光远,全国人大常委会预算工委法案室主任、中国法学会财税法学研究会副会长。蔡巧萍,法学硕士,全国人大常委会预算工委法案室。

一、出口退税的沿革和影响

江苏、上海、浙江的进出口贸易额仅次于广东,分别居全国第二位、第三位和第四位,进出口贸易总额占全国的30%。1994年以来,两省一市出口额逐年提高,尤其是自1998年出口退税率提高以后,外贸出口连年攀升。2000年、2001年和2002年,浙江省出口增长率为51.1%、18.2%和28.0%,外贸出口依存度分别为26.7%、28.4%和31.7%;上海市这三年的出口增长率为35.0%、9.0%、16.0%,出口依存度为45.8%、45.9%和48.7%;江苏省三年的出口增长率为33.5%、12.1%、33.3%,出口依存度为24.9%、25.1%和30.0%。外贸出口迅速增长的原因是多方面的,但出口退税起非常重要的作用,功不可没。

(一)出口退税政策的演变

1994年以来,出口退税政策经过多次调整,主要包括两方面:一是调整出口退税率。根据国家财政的承受能力和国际经济环境变化等原因,我国先后多次提高和降低出口退税率。目前的出口退税率分5%、13%、15%、17%四档,平均退税率为15.1%。二是推行生产企业“免、抵、退”税办法。1997年起开始推行生产企业“免、抵、退”税办法,“免”税,是指对生产企业出口的自产货物免征本企业生产销售环节增值税;“抵”税,是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额,抵顶内销货物的应纳税额;“退”税,是指生产企业出口的自产货物占本企业当期全部货物销售额的50%以上的,在一个季度内应抵顶的进项税额大于应纳税额时,对未抵顶完的部分予以退税。

归纳起来,现行出口退税制度具有以下主要特点:一是对不同种类的出口商品实行有差别的出口退税率;二是对不同类型的企业采取不同的退税方式,生产型出口企业采取“免、抵、退”方式,流通型企业采取含税购进、出口退税的“先征后退”方式;三是征税部门与退税部门分设,征税纳入财政收入,退税列为财政支出;四是出口退税支

出由中央财政负担。

(二)伴随出口退税率的调整,外贸出口呈波浪式发展。

从1994年到1997年,国家几次下调出口退税率,出口增长明显放慢,其中1996年全国综合退税率只有8.3%,下降了6.5个百分点,当年上海市出口增长仅为0.5%,浙江省则只增长了4.4%,江苏省增长虽然还比较高,为18.6%,但比上年下降了28个百分点。在此期间,两省一市出口依存度有所下降,经济增幅也略有下降。1998年后,出口综合退税率从9.3%大幅提高到15.1%,每美元出口降低成本0.5元左右,出口货物价格竞争力大大增强,两省一市的外贸出口连续五年保持高速增长,出口规模连上台阶,经济的出口依存度也逐年提高。同时,出口退税率的提高还促进了出口产品的结构优化,机电产品的出口比重不断提高。浙江省自1997年起,机电产品的出口增幅都高于全省平均外贸出口增幅,到2002年底机电产品出口所占的比重提高到32.9%。

二、出口欠退税对外向型经济发展的影响

(一)出口欠退税主要情况

由于出口退税指标不足等原因,1994年前后也曾经出现过出口欠退税问题,政府连续三次下调出口退税率解决了欠税问题。自1999年开始,政府大幅度提高出口退税率,两省一市的外贸出口进入持续、快速发展时期,同时由于某些原因欠退税也随之大量产生,并且欠退税额越来越大。近几年两省一市中累欠退税额少的省份近200亿元,多的达400亿元左右。目前退税一般只退到2002年4月份,退税滞后期平均为一年零六个月。

(二)出口欠退税问题的影响

近几年出现的巨额出口欠退税,业已成为制约外贸出口快速发展的重大因素,对外贸公司、外贸生产企业和外商投资企业造成较大的负面影响,是发展外向型经济亟须解决的重大问题:

1. 直接影响外贸企业的资金周转和出口业务的正常开展。出口