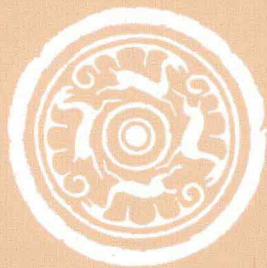


石家庄经济学院学术著作出版基金资助

中国国民税权法律保障 问题研究

秦玉雯 / 著

ZHONGGUO GUOMIN SHUIQUAN
FALÜ BAOZHANG WENTI YANJIU



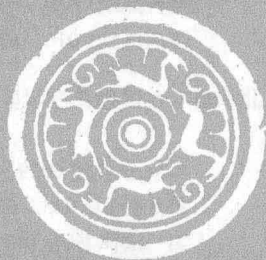
法律出版社
LAW PRESS·CHINA

石家庄经济学院学术著作出版基金资助

中国国民税权法律保障 问题研究

秦玉雯 / 著

ZHONGGUO GUOMIN SHUIQUAN
FALÜ BAOZHANG WENTI YANJIU



法律出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国国民税权法律保障问题研究 / 秦玉雯著. —北京: 法律出版社, 2013. 11

ISBN 978 - 7 - 5118 - 5677 - 7

I. ①中… II. ①秦… III. ①税法—研究—中国
IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 276886 号

中国国民税权法律保障问题研究
秦玉雯 著

编辑统筹 政务出版分社
策划编辑 齐梓伊
责任编辑 齐梓伊
装帧设计 汪奇峰

© 法律出版社·中国

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 北京京华虎彩印刷有限公司
责任印制 吕亚莉

开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 15
字数 198 千
版本 2013 年 12 月第 1 版
印次 2013 年 12 月第 1 次印刷

法律出版社(100073 北京市丰台区莲花池西里 7 号)

网址/ www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

电子邮件/ info@lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司(100073 北京市丰台区莲花池西里 7 号)

全国各地中法图分、子公司电话:

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

重庆公司/023-65382816/2908

深圳公司/0755-83072995

第一法律书店/010-63939781/9782

书号: ISBN 978 - 7 - 5118 - 5677 - 7 定价: 38.00 元

(如有缺页或倒装, 中国法律图书有限公司负责退换)

序 言

税收是国家凭借公共权力,为满足社会公共需要,依据法定的标准和程序,取得财政收入的一种国民收入分配方式。正如19世纪美国法官霍尔姆斯所说:“税收是我们为文明社会付出的代价。”马克思说:“国家存在的经济体现就是捐税。”恩格斯指出:“为了维持这种公共权力,就需要公民缴纳费用——捐税。”所以说,税收在本质上体现为国家和纳税人之间一种特殊的利益分配关系,这种利益关系如何平衡和界定,关键是如何对税权进行清晰定位。本书作者指出,税权是基于宪法和税法的权利,是指国家和纳税人基于法定事实关系而享有的法律权利。具体到国家税权,从横向划分应包括税收立法权、行政权及司法权;从纵向划分体现为中央和地方的税收事权。相应地,国民税权包括税收基本权和税收具体权,前者包括税收立法参与权、税收监督权、税收享用权等;具体权利包括税收知情权、听证权、申辩权等。国民税权作为税权的一个分权,是体现人权质量的重要权利,它以人民主权作为理论依据,以财产权为内在本质,在宪政制度中实现其内在价值。我国目前对国民税权保护的缺失表现在:一是宪法层面缺乏对纳税人权利保护的规定;二是税法法律层级较低;三是税收程序法的制定相对滞后。我国国民税权的缺失固然

有许多原因,但制度原因是根本性的。权利保障需要不断完善和创新制度。正如美国著名公法学家霍尔姆斯和桑斯坦在《权利的成本——为什么自由依赖于税》一书中指出的,权利不是需要政府撒手,而是需要政府积极的保护。

本书在采用多种可行性研究方法的基础上,将国税权的法律保护置于多维度、多学科研究的视域中,解析了国税权法律保障的理论依据及国税权存在的正当性基础,指出国税权在税权维度中有其存在、生成和保障的必要性和紧迫性。国税权和国家税权相比,没有位阶的主次之分,两者在社会契约委托—代理理论层次上是一种应然的平等关系。国家税权行使的界限应以保障国民财产安全、生存幸福和生活尊严为基本底线,这是国税权的本征性给予我们的启示。国税权保障与宪政制度密切相关,体现在市场经济体制是否成熟、公共财政制度是否合理、代议制是否真正体现主权在民、国家分权设置是否体现法治思想、司法审查制度是否真正践行等众多方面。在国税权理论基础解析的基础上,本书从程序法和实体法上对于如何落实、保护国税权进行了论证和构建。在实证和构建部分的论证写作中,对社会现实进行了客观解读,并提出自己的一些创新观点,诸如国税权关系国民人权的质量,赋予国税权主体资格,是构建和谐中国的重要执政理念;建立以税收契约为灵魂的国民与国家之间的委托—代理关系,倡导税收契约型社会关系是培育国家主流文化的引擎;财政立宪是当今中国重置权力和权利分配格局的重要举措,我国主流法律文化的缺失应引起关注与整合;司法改革及纳税人公益诉讼制度的完善与构建应提到议事日程,等等。

对于国税权的法律保护问题,本书进行了较为系统的研究,从选题内容、论证方法、观点创新、社会效果上看,作者倾注了大量心血和情感,将个人利益诉求和学术创作结合起来,作者良好的研究潜质和研究目的达成了和谐统一。

国税权保护是一项复杂的系统工程,在实践上国税权保护涉及很

多层次的社会经纬问题,在学术研究上则涉及许多交叉学科知识,所以本课题虽然从法律保护方面进行了较为全面的研究构建,但对于国民税权所映射的深层次社会问题,仍需作者进一步深入研究。如预算制度的改革与国民税权的关系问题、税收制度的完善与国民税权的关系问题等,在这里提出这些问题,希望作者能够对国民税权相关的社会问题继续深入研究,并衷心祝愿她能够在这领域奉献更多有价值的学术成果。

该书在作者博士论文的基础上几经修改,即将出版,值此付梓之际,表示祝贺!

张继良
2012年12月

目 录

序 001

前 言 001

第一章 国民税权的法律保障理论 006

一、国民税权内涵界定 006

(一) 税权的定位分析 006

(二) 国民税权及其相关概念涵定比较 016

(三) 国家税权和国民税权的关系 018

二、国民税权法律保障的理论依据 034

(一) 人民主权理论与国民税权 034

(二) 财产权理论与国民税权 041

(三) 公共财政法治化理论与国民税权 044

三、国民税权的法理分析 048

(一) 法权内涵结构的定位 048

(二) 中外法权关系的比较启示 051

(三) 国民税权与法权理论的逻辑生成 054

第二章 外国国民税权法律保障的制度基础 056

一、税收立宪与国民税权保障 056

(一) 英国税收立宪及其启示 056

(二) 美国税收立宪及其启示	060
(三) 法国税收立宪及其启示	063
二、国税权保障的宪法规范	066
(一) 宪法税条款含义	066
(二) 国家税权的宪法规制	069
(三) 国税权保障的宪法条款	072
三、国税权的制度基础	076
(一) 国税权与代议制度	076
(二) 国税权与国家税权配置	081
(三) 国税权与司法审查	088
第三章 我国国税权的立法现状	093
一、国税权的宪法规范	093
(一) 单独纳税义务条款	093
(二) 税权划分条款	100
(三) 国家预算和支出条款	103
二、税收法律制度	106
(一) 税收征管法规范	107
(二) 个人所得税法规范	114
(三) 企业所得税法规范	117
三、国税权法律保障的实践现状	121
(一) 国税收立法参与权的现状分析	122
(二) 国民用税监督权的现状分析	124
(三) 国民公共产品享用权的现状分析	128
第四章 我国国税权实体法律制度的完善	132
一、国税权保障与税收立宪	132
(一) 税收立宪的社会环境	132

- (二) 税收立宪的原则 139
- (三) 宪法税条款的增设 140
- 二、国税权相关实体法律制度的完善 143
 - (一) 个人所得税制的完善 144
 - (二) 企业所得税制的完善 148
 - (三) 《预算法》的完善 151
 - (四) 财产税的征收与完善:以开征房产税为例 155
- 三、《税收通则法》的立法设想 163
 - (一) 《税收通则法》的法律地位辨析 163
 - (二) 外国税收通则法的比较借鉴 167
 - (三) 《税收通则法》的立法设想 171

第五章 我国国税权程序法律制度的完善 174

- 一、国税权保障与税收征管法的完善 174
 - (一) 完善税收管理制度 174
 - (二) 完善税收执法制度 179
 - (三) 完善税收司法制度 183
- 二、国税权保障与司法审查制度 185
 - (一) 建立司法审查制度的必要性和可行性 185
 - (二) 借鉴外国司法审查制度的合理因素 189
 - (三) 构建司法审查制度的原则及思路 193
 - (四) 税收司法制度的构建 196
- 三、纳税人公益诉讼制度的构建 202
 - (一) 纳税人公益诉讼的特征 202
 - (二) 域外纳税人公益诉讼制度比较 203
 - (三) 建立纳税人公益诉讼制度的现实要求 204
 - (四) 纳税人公益诉讼制度的具体构建 206

结 论 210

一、结论 210

二、期待 213

参考文献 216

后 记 228

前 言

税收本身涉及政治、经济、文化、法律等领域,税收关系又触及国家和国民之间利益最深处的博弈关系,这种关系的应然性应具备法治性规则的均衡特征,而不应呈现模糊混沌的潜规则状态。现代法治国家区别于所有者国家或企业者国家,是以租税国家为生存发展根基的,不管是国家工作人员还是普通百姓,如果意识到这一点,就能找到自己在国家中的坐标,并按照坐标的位置执法和守法。税收关系所反映的国家和国民之间的关系,表面上看是权力和权利如何确立各自权益坐标的问题,其实质关涉国家和国民利益是否和谐的问题,和谐利益背后又蕴藏着事关各自命运能否稳健发展的问题。

税收问题是一个关系法制建设、法治治理、制度建设等多方面的研究问题。在制度更新的视域下研究税收问题,作为普通纳税公民,有必要从个体利益角度入手,审视和发现个体利益的缺失,进而维护整个个体利益(国民利益)。在利益博弈关系中,就会发现作为个体的一份沉甸甸的责任,作为一名有良知的公民,不愿看到现实中更多的潜规则,它们像毒雾蒙蔽了很多“公仆”的双眼。所以,有必要从多个角度去论证税权如何维护,如何建立。或许有人说,是不是对于个体权利过于关注?可是,我们扪心自问:这难道

不是你我所追求的吗？不是一个国家所追求的吗？

我国改革 30 多年以来,取得了令人瞩目的成绩,国家取得了长足的进步,但是我们也必须清醒地认识到,很多问题依然令百姓痛心疾首。所以,胡锦涛总书记在十八大报告中指出,加强党内监督、民主监督、法律监督、舆论监督,让人民监督权力,让权力在阳光下运行。彰显执政党的自行警觉的执政作风,成为新时期我党执政理念的又一次升华。同样,习近平总书记代表新一届中央政治局常委在中外记者见面会上语重心长地提到:“新形势下,我们党面临着许多严峻挑战,党内存在着许多亟待解决的问题。尤其是一些党员干部中发生的贪污腐败、脱离群众、形式主义、官僚主义等问题,必须下大气力解决。全党必须警醒起来。打铁还需自身硬。我们的责任,就是同全党同志一道,坚持党要管党、从严治党,切实解决自身存在的突出问题,切实改进工作作风,密切联系群众,使我们的党始终成为中国特色社会主义事业的坚强领导核心。人民是历史的创造者,群众是真正的英雄。人民群众是我们力量的源泉……”抓住了中国的主要矛盾,并践行解决,这是执政党的决心和人民的期盼。所以,本书也正是想从关注税权为基本出发点,力所能及地解决一些社会问题。

税权本身是一个内涵丰富且关涉多种学科领域的词汇。税权首先体现为国家和国民税收利益的博弈关系,而税收利益的重要性,正如美国联邦法院一份判决书中所言,征税权是国家得以建构的一项重大权力,赋税如同自然人呼吸一样,它决定着国家的生存与繁荣。它不仅是一种毁灭性的权力,也是一种建设性的权力。现代主权国家,以法治建设为核心治国理念,而税收作为国家生存及发展的重要经济活动,又是国家的命脉,因而,有识之士又将现代法治国家称为“租税国家”。如何平衡国家和国民之间的利益,是租税国家重点关注和解决的问题。因此,本书采取唯物辩证法对国民税权的法律问题进行分析,通过考证比较西方税收宪政及法律生成的历史,归纳演绎和实证提炼我国国民税权操作中存在的问题及原因,最后通过利益衡量的分析方法解决国家和国民利益关系问题。本书的研究动机旨在最终对

国民税权法律保障的具体构建导出适时路径,希冀通过规制我国征税权,从而对我国行政机关的依法行政起到有益的借鉴作用,以便于不久的将来达成我国税收立宪的目标,从而推动我国法治建设的进程,为实现我国和谐社会的整体目标提供可资借鉴的理论支撑。

本书首先从解析国民税权法律保障的理论依据出发,探究国民税权存在的正当性依据基础,指出国民税权在税权维度中有其存在、生成和保障的必要性和紧迫性。国民税权存在的正当性依据在于人民主权理论、财产权理论、宪政理论等。因为国民税权作为税权的一个分权,是体现人权质量的重要权利,它以人民主权作为理论依据,以财产权为内在本质,在宪政制度中实现其应有价值。所以,国民税权和国家税权相比,没有位阶的主次之分,因为国家税权源于国民税权,两者在社会契约委托—代理理论层次上是一种应然的平等关系,以此理念为引擎,一个法治国家应建立以契约为核心的社会关系,国家和国民关系应以税收契约关系为链接基点,国家及其行政机关的立法、执法、司法活动要充分体现国民利益,真正践行以人为本的执政方针。国家税权和国民税权依据法权理论内在逻辑结构有着浑然一体的契合性。所以,国家税权行使的界限应以保障国民财产安全、生存幸福和生活尊严为基本底线,这是国民税权的本源特征给予我们的启示。

国民税权的保障离不开法治基础,这是从国民税权本源悟出的真谛。本书运用利益博弈论指出了国民税权是税权的子概念,因此,国民税权的保护与国家税权的控制息息相关。本书理性考察了西方税收立宪斗争史,得出政治权力“利维坦”必须驯服于法律规制的思想,而宪法作为法律的元规则,是限权和保权的至高皈依所在。国民税权理论的伦理基础首先在宪法价值和宪法原则中才能体现,一方面使税权控制在法治轨道下运行,另一方面也会使国民对国家政权的道德笃信升华为一种法治的力量。所以,税收立宪对于当下行政权力规制不足的中国来说,不仅仅是学者们学术主张是否一致的问题,而且是何时践行和如何践行的问题。所以,当今的中国,对于税收立宪不仅仅是一种理论或信仰的追求,而且是要脚踏实地地进行中国

特色的法治建设的过程。

税收立宪是保障国民税权的元规则。本书通过运用实证、比较的研究方法,考察了西方宪政国家对国民税权保障的历史经验,实事求是地分析了我国国民税权保障的现状,指出在实体法和程序法中我国国民税权保障的缺失状态,体现在国民税收监督权、立法参与权和公共产品享受权等宪法性权利方面,权利的缺失使公权力行政自由裁量权逾越于人民权利之上。历史曾深刻地启示我们,如果征税权过度优位于国民税权,一方面国民权利保障难以实现;另一方面国家过度的财政需求则易使国家走上由财政危机到经济危机直至宪政危机的不归之途。所以,税权控制和保障是现代国家治国的重要命题。我国税收立宪首先应在宪法中体现国民权利和义务平等之条款、税收原则等条款,其次也要对税权划分及预算法定等重要内容规定,这是国民权利实现诉求的根本,也是我国实现以人为本、法治兴国方略的具体举措。

国民税权的保障需要对我国现行实体法和程序性法律制度进行完善与构建。我国现行的所得税法和税收征管法应该采取与时俱进的法律改革进路,以充分保障纳税人权利为法律改良原则,真正体现税收公正原则、量能原则及效率原则。我国所得税法的改革要以保障国民生存权、幸福权、财产安全权、经营自由权等为改革准则,对我国所得税税制、税率、扣除标准、税基、重复性征税问题进行重点改革。对于体现税收程序为特征的税收征管法,应重点在税收执法、管理和司法方面进行完善,以体现程序正义实现实体正义的改革思想。对于我国预算法律制度的改革,作者主张应实行编制、执行和监督“三权”分离的新的预算管理制衡机制,权力的分立与制衡能够提高各部门编制与执行预算的效率,以便达成国民与政府对公共预算的执行目标。在时机成熟时,建议出台《国家财政监督法》,完善预算责任制,确保国民预算监督权和知情权的实现。鉴于目前我国税权权益分配失衡的事实,在探讨国外纳税人权利保障制度事实的基础上,我国应择机尽快出台《税收通则法》,真正实现我国税收法定主义理想,最大限度地保护国民

税权。

国民税权保护是一个综合性的系统工程,需要其他制度的构建支撑。司法审查制度作为西方现代法治文明的舶来品,其要旨是以司法权制衡立法权和行政权等国家重要权力,目的是实现公民程序性权利的最终保障。在考证外国司法审查制度的基础上,运用唯物辩证法指出中国目前应建立适合自身的司法审查制度,应在全国人大之下设立宪法监督委员会,作为独立的常设机关,与人大常委会是平行性质的机关,在全国人大闭会期间,宪法监督委员会负责行政具体行为和抽象行为的合宪性审查。在此制度基础上,也应对我国税收司法制度进行完善与构建。作者认为,当下应该把完善我国税收行政复议制度作为重点来抓,税务法庭或税务法院应作为税收司法改革的近期或远期规划目标,在中国司法建设成熟之时顺势推出。我国公益诉讼制度的缺失也是制约我国国民税权实现的“瓶颈”,建议在借鉴外国公益诉讼制度的前提下,建立我国纳税人公益诉讼制度。在当下的中国,对于国民税权保障是一个循序渐进的过程,制度的建设需要符合中国国情。所以,在现行制度框架下,我们只能在制度构建创新的基础上,进行制度的弥补和前瞻。制度的创新与构建是一个长远的过程,我们唯有与时俱进,才能实现国民权利保障的理想目标。

第一章

国民税权的法律保障理论

一、国民税权内涵界定

(一) 税权的定位分析

马克思曾经指出,权利永远不能超出社会的经济结构以及其制约的社会的文化发展。^① 税权的渊源离不开税收所涵定的经济结构和关系。关于税收的起源及其定义,至今没有统一的定论。按照马克思的观点,税收是随着私有制的形成和国家的建立而逐步发展形成的。恩格斯也同样认为,今后在社会生产力高度发展的基础上随着世界上私有制和阶级的彻底消亡,国家将因其丧失作用,而逐步地自行消亡,税收也将失去其本来职能和意义,因此,税收是一个历史性的范畴,税收随国家相伴相生。至于税收与国家的关系,北宋哲学家李觏曾言:“民之大命,谷米也;国之所宝,租税也。”国民和国家的关系是供食与养命的关系。马克思曾指出,捐税是国家经济职能的表现,赋税是政府机器的经济基础,而不是其他任何东西。恩格斯对此也有阐述,

^① 《马克思恩格斯全集》(第19卷),人民出版社1963年版,第22页。

公民交纳费用——捐税,是为了维持国家公共权力。捐税是从前的氏族社会完全没有的,但是现在税收却时时刻刻地充斥在我们的日常生活中。至于我国,税收应起源于原始社会末期向奴隶社会过渡时期,形成于奴隶社会晚期向封建社会的变革时期,发展于新中国成立以后。我国税收历史已经跨越一千多年,对于税收的理解与定位影响着税权范畴的界定。什么是税权?税权的原属性和现属性有何区别?研究税权的价值体现何在?一系列所需研究的问题,都离不开对税收概念的澄清。税收概念的重构是回答所有问题的源问题,否则,一切对税收权利(力)的研究都可能沦为片面主义思维方式的奴仆。因此,笔者试从解析税收实质开始,以期科学定位税权的范畴。

1. 税收的历史定位与现代重塑

税收在我国历史上有多种称谓,如“赋税”、“租税”、“捐税”或“税收”。关于“赋”字,与古代军事、战争的征用含义有关,与后来“田赋”的含义有别。后代的田赋制度,是在“一条鞭法”、“摊丁(兵役)入地”的基础上,将“赋”按人、户计征改为按土地田亩计征而形成的。“赋”可以拆分成“贝”、“武”两字,“贝”字古代代表货币,至今与价值因素有关的汉字,如买卖、赚赔、贵贱等,多由“贝”字组成。“武”字根据词典解释,与军事、投击有关。史料记载,不测事件、不安定事件、不安全等事故是人民在生产、生活中经常遭遇的,人们在向其国家纳“赋(贝)”后,国家组成武力,目的是保卫、保护人民的安定、安全,使之安居乐业。根据我国汉字象形文字的特征,税由禾、兑两字构成,“禾”代表农产品,实物税是古代主要税种,主要税基为从土地收获的谷物。“兑”即兑换,含交换之意。人民将生产的实物税即谷物交纳给国家,以换取国家保护人民的生产、生活安定的责任。^①“租税”(land tax and other levies)在古代指与田赋和其他税款的总称。“捐税”(taxes and levies)在古代指各种捐和税的总称。其实,关于税收的称谓,英文中“Tax,

^① “关于税收的N个问题”,载 <http://zhidao.baidu.com/question/72893472.html>, 2010年5月20日访问。