

# 财税法学动态

*The Newsletter of Fiscal and Tax Law Studies*

2014 年第 5、6 期 总第 41、42 期

2014 年 5 月 20 日

---

## 要 目

中国财税法学研究会会长会议研究财税法学科发展战略.....	1
中央领导关注“法治视野下的财税改革与国家治理”论坛成果.....	2
税收法定原则：法治财税与国家治理现代化的基础.....	6
预算公开全方位助力惩治和预防腐败体系新发展.....	10
预算公开：让政府的钱袋子透明化.....	12
以财政问责制推动预算公开.....	13
《税醒了的法治——刘剑文教授访谈录》.....	15
《纳税人权利研究》.....	15
《非营利组织所得税法律问题研究》课题通过结项评审.....	16
《〈税收规范性文件制定管理办法〉评估报告》课题顺利结项.....	17
为什么征税的权力是事关毁灭的权力？.....	17
第七届南方财税法高层论坛综述.....	21
第二十届海峡两岸财税法研讨会会议综述.....	26

---

主办：中国财税法学研究会

承办：北京大学财经法研究中心

上海左券律师事务所

**组织建设****中国财税法学研究会会长会议研究财税法学科发展战略**

2014年3月22日下午,中国财税法学研究会会长会议在北京大学法学院科研楼502会议室举行。刘剑文会长主持会议。会议讨论了如下议题,并形成诸多共识:

**一、善于“借势”、“借力”,推动财税法学科的迅速发展**

会议认为,党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》),为财税法治和财税法学科的发展提供了难得的历史机遇。全体财税法学者应该更好地运用智慧,善于“借势”、“借力”,推动财税法治和财税法学科研究再上新台阶。

“借势”,就是要借助国家落实《决定》的有利时机和大势,通过多种方式(发表论文、出版著作和召开研讨会等)向社会各界宣传财税法治和财税法学科的重要性,让人们深入理解“财政是国家治理的基础和重要支柱,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”等重要论述的理论与实践价值。

“借力”,就是借助社会各方面的力量来大力发展财税法学科。团结一切可以团结的力量,争取全国理论界和实务界更多的理解和支持。鉴于财税法学科交叉学科的特点,要借好其他学科的力量,不断吸收其他学科的学者加入研究会,壮大研究会队伍,从学理层面阐明财税法学科的现实价值,让其他学科的研究者认识、理解、熟悉财税法,进而积极支持财税法学科的发展。

**二、关于财税立法情况**

会议对刘修文副会长晋升全国人大常委会预算工委副主任表示热烈祝贺,刘修文副会长应邀介绍了全国人大近期的财税立法规划,同时对本会的研究工作提出了两点建议:一是应当开展扎实系统的国际比较研究,为财税立法服务;二是应当深入开展财税法制度研究等。

**三、关于财税法学科建设**

会议指出,财税法学发展非常迅速,今后要更加重视学科建设。要重视财税法总论研究,倡导研究中“百花齐放”和“接地气”。在财税法发展进程中要处理好财税法与经济法等相关学科的关系,并认为学者应当有大智慧、大胸怀,做法学学科发展的“增量或者加法改革”,推动法学各学科共同发展、共同进步,最终推动中国法治建设和中国法学学科整体优化。目前,法学界关于财税法与经济法的关系存在三种观点:一是财税法属于经济法分支的宏观调控法;二是财税法自成体系,与经济法无关;三是财税法的本质和主体

部分不是宏观调控法，只是与经济法在宏观调控部分存在交叉，但并非隶属关系，二者应当在各自独立的、应有的发展空间中互有分工、和谐相处、共生共赢。与会代表倾向第三种观点。会议强调要重视基础理论研究，力争在近五年以来形成的“公共财产法”、“理财治国观”等核心理论观点基础上，进一步深化、做实，不断取得新进展，夯实财税法学的理论根基。会议号召财税法学人集中力量撰写若干部财税法总论及基础理论研究方面的著作，促进整个财税法学科的进一步发展。

会议还提出，应当梳理财税法学与传统学科的源流，在国家法治化的进程中逐步提升财税法学的地位。同时，把握时机，推进财税入宪的相关研究。

#### 四、关于财税法队伍建设

会议认为，鉴于本会队伍建设取得明显成效，形成了一定规模，今后研究会重点转向内涵式发展，原则上要控制本会理事、常务理事的规模。新增理事必须符合本会章程规定的资格，具有高级专业技术职务，促请相关单位提出建议名单，提请本会会长会议审议通过候选人名单，再交本会理事会表决通过。考虑理事所在地区、单位均衡，新增理事原则上1个单位1名，每年增加10名左右。

#### 五、关于本年度年会

会议一致同意本会本年度年会由武汉大学法学院承办，会期定为10月25、26日。会议主题为：（1）法治财税与国家治理现代化；（2）财税法总论研究。会议要求，年会承办单位要做好会议的预通知和温馨提示，妥善安排好接待和食宿等工作。为了方便参会研讨，年会承办方应同时准备纸质版和电子版的论文集。

此外，本次会议还讨论了加强研究会的领导团队建设，全国财税法硕士、博士学科点布局和核心课程申请等重要问题。

（研究会秘书处）

### 学科动态

## 中央领导关注“法治视野下的财税改革与国家治理”论坛成果

2014年2月22日，在北京卓亚经济社会发展研究中心和中国财税法学研究会联合主办的第二届卓亚法治论坛上，与会专家围绕“法治视野下的财税改革与国家治理”主题展开了讨论，对于财税法在国家治理体系中的重要作用表示了高度认同。会上全国人大财经委原副主任委员、全国人大常委会预算工委原主任高强，中国社会科学院财经战略研究院院长高培勇，中国人民大学法学院教授朱大旗从各自的工作和研究领域作了专题发言。上

述三位专家学者的发言经整理后上报了中央领导同志。3月25日,李克强总理对上述发言做出批示:“请高丽、继伟、王军同志参阅。”3月26日,张高丽副总理圈阅。其中,朱大旗教授的发言稿“《预算法》修订建议”刊载在《改革内参》2014年第10期。本届论坛召开于十八届三中全会之后、“两会”召开之前的关键时期,意在为全面深化改革提供思路,并为“两会”做好舆论宣传。中央领导同志对论坛的关注,是财税法学者以学术影响国家治理、以思想推动社会进步的生动体现。

## 国家税务总局王军局长主持召开专家学者座谈会

2014年3月12日下午,国家税务总局王军局长主持召开专家学者座谈会,听取对深化税制改革的意见和建议。来自研究机构和高校的张斌、赵云旗、刘剑文、刘怡、朱青、杨志清等专家学者先后发言,对深化税制改革、推进税收现代化、做好税收宣传等工作提出了具体建议。国家税务总局解学智副局长、丘小雄副局长、孙瑞标总审计师及总局相关司局负责人出席本次座谈会,上海市国税局、江苏省国税局、四川省国税局、重庆市地税局的主要负责同志参与了讨论。

王军局长在会上指出,党的十八届三中全会对完善税收制度作出重要部署,中央领导同志在省部级主要领导干部专题研讨班上对深化税制改革进一步提出明确要求,李克强总理在《政府工作报告》中对做好今年税制改革工作提出六项具体任务,税务部门要认真学习领会、抓好组织实施。同时,应当加大税收宣传力度,科学引导舆论,争取各方面的理解和支持,为顺利推进税制改革和税收现代化营造良好的氛围。

(来源:国家税务总局网站)

## 税务风险防控高峰论坛在京顺利召开

2014年4月26日,由中国注册税务师协会指导,中国税务报社、北京市注册税务师协会、中国注册税务师同心服务团联合主办,中税网控股集团、中税网税务师事务所集团承办的“税务风险防控高峰论坛——便民办税春风行动2014同心税收大讲堂公益活动”在人民大会堂新闻发布厅顺利召开,来自政府有关部门和企业界300余人参加了论坛。

在本次论坛上,国家税务总局税务科学研究所副所长付树林、国家税务总局大企业司调研员吴廷高、北京大学法学院刘剑文教授、神华集团财务部税务处长尹永萍、中石化财务部税务处长尚胜利、中税网集团副总裁王冬生分别以《国际税收视野下的纳税遵从问题》、《税企合作共同防控大企业税务风险》、《防控企业税务风险的重要性与法律对策》、

《对税务风险的认识和管控》、《中石化税务管理的理念和做法》、《税务风险的防与控》为题,进行了主题演讲,为在场听众阐述了税务风险的成因、危害、防控手段等问题,并分析了新形势下税务机关与企业共同防控税务风险的方法。

(研究会秘书处)

## 北京税收法制研究会第一次会员代表大会在京召开

2014年2月28日,由北京市地方税务局、北京市国家税务局、北京市财政局、北京市投资促进局、北京市国资委、北京市文资办、中关村管委会及中国政法大学财税法研究中心等八家单位共同发起成立的北京税收法制建设研究会第一次会员代表大会顺利召开。北京市人民政府原常务副市长翟鸿祥、国家税务总局原副局长郝昭成,北京市法学会党组书记、常务副会长田玉龙,以及财政部、国家税务总局、市政府相关委办局、部分在京高校专家学者及企业负责人等200余人参加了本次会议。

北京税收法制建设研究会是经北京市社会团体登记管理机关核准登记的非营利性社会团体,以繁荣和发展税收法制建设研究工作为主要职责,在北京市法学会指导下开展各种学术研究和交流活动,现有会员222人。在本次会议上,北京市地方税务局局长杨志强当选为研究会会长,北京市地税局巡视员王京华当选为常务副会长,北京市国家税务局副巡视员焦建华当选为秘书长。会议还选举产生了第一届理事会和常务理事会。

(来源:中国法学会网)

## “第23个税收宣传月”学术研讨会在中央财经大学成功举办

为纪念税收宣传月活动23周年,“第23个税收宣传月”学术研讨会于2014年3月30日在中央财经大学学院南路校区学术会堂604报告厅成功举办。本次学术研讨会由中国财税法学研究会、中国税收教育研究会主办,中央财经大学法学院、中央财经大学税收教育研究所承办,汉唐教育集团、天和经济研究所协办。来自财政部、国家税务总局、北京市税务局系统等业务主管部门的有关领导,来自中国社科院、北京大学、中国人民大学、中央财经大学等高校和科研机构的专家学者,以及实务部门代表等50余人参加本次会议。

本次研讨会以十八届三中全会对财税改革的定位为背景,以纪念税收宣传月活动23周年为契机,围绕着“法治财税与国家治理现代化”这一主题进行了深入研讨,旨在多角度、多层次地积极推动税收宣传活动的开展。本次会议有利于学界和业界对法治财税形成

深入认识，并在以财税法治实现理财治国，从而推进国家治理现代化等理论问题与制度建设形成了系列共识。

（来源：中央财经大学网站）

## 首届“现代政府与公共治理系列论坛”在清华大学顺利举行

2014年3月15日，由清华大学公共管理学院与《财经》杂志共同发起的首届“现代政府与公共治理系列论坛”在清华大学公共管理学院一楼报告厅举行。本期论坛的主题是人民代表大会制度改革，尤以人大预算制度建设为重。清华大学公共管理学院院长薛澜教授、财讯传媒集团戴小京总裁、清华公共管理学院副院长彭宗超教授、全国人大常委会法工委阚珂副主任、清华大学国际问题研究所孙哲教授、清华大学环境学院钱易教授、国家税务总局原副局长许善达、北京大学法学院刘剑文教授、清华大学公共管理学院王有强教授、北京市人大常委会黄石松副秘书长等学者和实务部门人士参加了论坛。

“现代政府与公共治理”论坛不仅从务实的角度，探讨当前全面改革启动后国家治理中的一些重大而紧迫的实践问题，而且从务虚的角度，在思想和理论层面描绘国家发展、社会进步的价值形态。论坛由清华大学产业发展与环境治理研究中心(CIDEG)、清华大学创新发展与公共治理协同创新中心联办、财经研究院等机构协办，计划每两个月举行一次。

（研究会秘书处）

## 对外经贸大学 2011 级在职法律硕士（吉林地税班）举办专题讲座

2014年4月11-19日，对外经济贸易大学法学院2011级在职法律硕士（吉林地税班）举办了专题讲座及开题报告，130余名来自吉林地税系统的在职法律硕士参加了本次活动。北京大学法学院刘剑文教授、《中国税务报》刘佐总编辑、对外经济贸易大学校长施建军教授、《税务研究》向东编辑、对外经济贸易大学黄勇教授、石静霞教授等做了主题讲座。

对外经贸大学法学院与吉林地税系统连续合作三年，共计招收350余位在职法律硕士。此举旨在大规模地培养税法高级专业人才，使税务工作者将其税法实践经验与税法理论知识相结合，在全国范围内具有创新意义。

（研究会秘书处）

## 访谈实录

## 税收法定原则：法治财税与国家治理现代化的基础

党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》（以下简称《决定》），明确提出“落实税收法定原则”，这是“税收法定原则”首次写入党的重要文件。随着这一原则越来越被社会各界所认识和接受，如何准确理解和贯彻落实税收法定原则成为当前经济社会领域，特别是财税领域的重要课题。《国际税收》记者王平就此专访财税法学专家刘剑文教授。

**《国际税收》：**税收法定原则是源于西方国家的概念，对于我们来说比较新鲜和陌生，目前社会上对这一原则有许多不同的解读，您认为应该如何准确理解税收法定原则？

**刘剑文：**税收法定原则体现了现代国家的民主、法治理念，彰显出国家对纳税人基本权利的尊重和保障。对我国而言，准确理解并落实税收法定原则，能够体现我国宪法尊重和保障纳税人基本权利的精神，符合市场经济对税法的权威性与稳定性的客观需要，对保障公民财产权益、维护社会经济稳定发展、促进收入分配公平合理具有重要意义。特别是在建设法治中国的过程中，必须用法治思维和法治方式来处理政府与纳税人、立法与行政、中央与地方等多种复杂关系。但长期以来，税收法定原则在我国没有得到必要的重视和广泛的宣传，造成社会对这一原则的理解有所误解。因此，有必要通过认真领会《决定》中的相关精神，准确理解税收法定原则。

我认为必须要澄清三个问题。一是有观点认为，“税收法定”的“法”范围很广，包括法律、法规、规章等，这是对税收法定原则的误读。“法”是“税收法定”的核心，仅指狭义的法律，即由最高立法机关通过立法程序制定的法律文件。在我国，就是指全国人大及其常委会制定的法律，而不包括行政法规、规章及其他规范性文件。二是过去实行的立法策略比较保守，认为制定法律必须“成熟一个才能制定一个”。但从实际操作来看，社会在不断改革发展，“成熟”的标准很难准确把握。我认为，税收法定原则应该作为我国税制改革“顶层设计”的重要组成部分，即税制改革必须经由全国人大立法或者至少有专门授权，取得充分的法律依据后才能实施。改革必须在法治的框架内进行，如果没有法治框架，改革就会失去灵魂，迷失方向。三是有人担心，落实税收法定原则意味着立法程序多，耗费时间长，效率低下，阻碍改革进程。其实改革和立法并不存在矛盾，而是相辅相成、互相促进的。深化财税体制改革的过程，也应当是落实税收法定原则的过程。我认为所谓“落实”，不能仅停留在确立观念和纸面宣示上，更要付诸实践，尽快把各个税种

的行政法规上升为法律。在十二届全国人大常委会公布的立法规划中,增值税法等单行税法已经被列入一类立法项目,充分显示出我国落实税收法定原则的决心和行动。

**《国际税收》**:目前税收法定原则在我国法制体系中处于什么地位,税法体系建设与税收法定原则的要求相比,有哪些不足?

**刘剑文**:我国《宪法》第五十六条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这可以看作税收法定原则在宪法中的依据,但这条规定并没有完整、准确地体现税收法定原则的精神。也可以说,目前我国还没有将税收法定原则上升到宪法原则的高度。不过,税收法定原则在我国现行立法实践中已经被接受和确认。《立法法》第八条明确指出:“财政、税收基本制度作为法律保留事项,只能通过制定法律予以规定。”《税收征收管理法》第三条规定:“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自做出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”这表明,税收法定原则已经在我国的法律层面得到了正式确立。

落实税收法定原则,核心在于还权于最高立法机关,即由全国人大掌握税收立法权。我国目前的税收法律体系,距离这一要求还有相当大的差距。在现行的18个税种中,只有个人所得税法、企业所得税法和车船税法这3部法律,其他税种都是依靠行政法规来规定,税收授权立法居于主导地位。客观地说,全国人大及其常委会在1984年、1985年对国务院的两次立法授权,在当时有一定的合理性,但目前已无法适应时代需要。学界有识之士一直呼吁全国人大收回税收立法授权,在2013年全国“两会”上,全国人大代表赵冬苓联合31位代表正式提交《关于终止授权国务院制定税收暂行规定或者条例的议案》,更是引发了全社会对税收立法授权回归问题的高度关注。值得注意的是,《决定》积极回应了学界的呼吁,在“推动人民代表大会制度与时俱进”一条中正式写入“落实税收法定原则”,并且在“推进法治中国建设”部分中着重强调了对法规、规章、规范性文件的审查以及对行政执法的监督。这就表明,人民代表大会将在立法与监督上发挥更大作用。

**《国际税收》**:当前我国税收领域的热点很多,许多税种面临制定法律的问题,比如增值税、房地产税、环境保护税等,您认为落实税收法定原则会从这些税种开始吗?

**刘剑文**:要求短时间内将所有税种都制定以法律的形式予以规定,可能并不现实。落实税收法定原则需要的是一个循序渐进的过程,更为理性的选择是分清轻重缓急,将条件相对成熟、社会关注度最高的税种先行立法。在本轮税制改革中,“营改增”和房地产税改革是主要推进方向。相比之下,房地产税立法又显得更重要。“营改增”主要作用是减轻税负,因此在全国人大正式立法之前,还可以通过国务院修改有关税收法规的形式逐步进行。而房地产税改革是要扩大征收范围,涉及增加纳税人的税负。同时,房地产税是直

接税，纳税人对征税的反应最为敏感，必须通过立法来推进改革，以程序正当性来保障目的正当性，减小实施过程中的阻力。有观点认为《决定》中关于房地产税立法的表述仅仅是指由国务院修订房产税条例，这是误读。《决定》中专门提出“加快房地产税立法并适时推进改革”，就是表明要由全国人大制定房地产税法，并且要加快立法进程。我认为，房地产税立法应当成为落实税收法定原则的突破口，并且成为今后税收立法的标杆。

**《国际税收》：**落实税收法定原则是不是意味着将来所有关于税收的问题都要制定法律？

**刘剑文：**落实税收法定原则并不要求一切税收问题都必须制定法律，而是强调税收行为必须满足合法性要件，必须获得法律的明确许可或立法机关的专门授权。也就是说，税收的开征、停征、课税对象、税率等基本要素必须由全国人大及其常委会制定法律，但国务院仍可以根据授权或为了执行法律而制定税收行政法规，财税主管部门也可以出台具体的解释与执行细则。不过，这些法规、规章与规范性文件应当符合法律的精神、原则，并限定在其效力范围内发挥作用，仅对上位法进行补充和解释，而不能超越上位法来创制规则。

**《国际税收》：**如您所说，落实税收法定原则是一个系统工程，需要比较长的过程，您认为落实税收法定原则需要经历哪些阶段？

**刘剑文：**由最高立法机关掌握税收立法权，是我国落实税收法定原则最为紧迫的任务，也是最基本的要求。在此基础上还应完成“三次跨越”，税收法定原则才能真正落实到位。

第一次是“规范立法”向“规范立法、执法和司法全过程”跨越，也就是税收法定原则不仅要求税收事项“有法可依”，而且“有法必依”。具体来说，税务机关必须严格按照法律规定的课税要素与征纳程序来征收税款，不允许擅自变更。如果出现“过头税”等违反税法现象，必须在法律层面受到严肃的制止和追责。相应地，为了不让税法成为只是“看起来很美”的纸上文本，就必须建立起通畅、有效的监督与救济机制，特别要保障纳税人通过司法途径解决税收争议的权利。

第二次是“规范法律形式”向“规范法律实质”跨越。仅靠税收法定原则，还不足以保障税法具有实质合理性。也就是说，由于知识缺陷、利益俘获等原因，即使通过民主程序制定法律，也不一定符合公平正义的要求。因此，税收法定原则的更高层次要求税收立法必须受到宪法精神的约束，特别是要受到平等原则的约束，以实现“良法善治”。目前，我国宪法中与税收相关的条文仅有第五十六条，在条件成熟时，可考虑将税收法定原则写入宪法，以形成对税收立法的实体性指引与约束。

第三次是“规范征税”向“规范用税”跨越。在现代财税法治视野下，税收的征收和使用不再是孤立的两个过程，而是相互连通的整体。从保护纳税人权利角度出发，如果仅规范征税的过程，而不将税收的具体用途及开支程序加以规范，那么纳税人的权利保护必

然不充分。因此，税收法定原则中的“税”应当涵盖“征税”和“用税”两方面，这使税法 and 财政法的关系更加紧密。税收法定原则的最高层次，就是依靠法治统领财政收入、财政支出、财政管理全过程，通过对权利、义务和责任在不同主体间的合理配置，实现国家财政权与私人财产权的平衡与和谐，做到财政收入合理、合法、合宪，财政支出公开、公平、公正，财政监管有规、有序、有责，这正是现代财税法的根本任务。

我认为，如果从国家治理的宏大角度上看，税收法定原则的落实过程，就是税收观念深刻变革的过程，也是不断以法律规范财税权力的过程。在过去相当长的一段时间里，我们认为财政和税收仅仅只是一种经济工具，自然地认为行政机关应该占据主导地位，由此导致财税立法不能满足现实发展的需要，实践中出现许多瓶颈与困境。因此《决定》提出落实税收法定原则，就是要正本清源，让税收回归公共财产的应有定位，进而将财税权力纳入法治框架，使其规范、有序、高效。在落实的具体路径上，则应坚持“蹄疾步稳”的改革节奏，从法定到法治，从形式到实质，从征税到用税，最终达到法治财税的目标。

**《国际税收》**：您把落实税收法定原则的最终目标上升到实现法治财税，那么如何理解法治财税的含义？

**刘剑文**：我认为，法治财税不仅仅与财政和税务部门相关，而且与经济社会各方面都有紧密联系，同时税收法定原则必须放在财政法定这一更大范畴内进行落实。传统理论认为财政法定包括四大方面：权利法定、义务法定、程序法定和责任法定，但我觉得可以从国家治理的角度将其分成体制法定、收入法定、支出法定以及监管法定四个方面。如果我们仅谈税收法定不说财政法定，也就是说更多强调收入法定而忽略体制、支出、和监管法定，是难以真正实现法治财税这一目标的。

2013年10月，美国政府因为缺钱而“关门”被全世界关注，这个问题涉及到美国1917年通过的一个重要法案，该法案规定政府的经费要由国会拨付，这样政府支出就处于法律约束之下，也减少了腐败问题。现在党中央的一系列改革是以财政制度改革为突破口，比如颁布八项规定、厉行节约反对浪费条例，就是通过规范政府支出、加强反腐工作进而推进改革。

改革开放以来，我国的财税体制实现了两次飞跃。从“财税法制”到“财税法治”是第一次飞跃，虽有一字之差，内涵大不相同。“财税法制”强调的是“规则”问题，而“财税法治”是强调“理念、制度、方法的运用”问题。从“财税法治”到“法治财税”则是第二次飞跃。《决定》明确提出建设法治中国的目标，而法治财税正是法治中国的重要组成部分。《决定》所述“财政是国家治理的基础和重要支柱”，“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”。科学的财税体制实质就是法治财税，是通过对公共财产的科学、法律治理，实现社会利益的平衡。

（本文刊发于《国际税收》2014年第5期）

## 热点透视

## 预算公开全方位助力惩治和预防腐败体系新发展

近日,《预算法》修正案草案第三次提请全国人大常委会审议。相较之前的审议草案,三审稿在立法目的、公开力度、法律责任等方面有了全新、细化的规定,完成了《预算法》从“宏观调控法”到“财政宪法”的转变,从“原则指导性法”到“规范可操作性法”的转变,打通了预算公开和全面深化改革其他领域的界限,让预算公开的阳光普照到国家治理体系构建的各个方面。在这其中,科学有效的惩治和预防腐败体系正是典型代表。

党的十八届三中全会决定指出,要“坚持用制度管权管事管人,让人民监督权力,让权力在阳光下运行,是把权力关进制度笼子的根本之策”。预算法对预算公开的明确化规定,正是找准了人民、权力、制度三者的连结点,找准了科学发展与民主法治的大势,进而全方位助力惩治和预防腐败体系新发展。

第一,预算公开助力权力运行规范和监督机制常态化。当前惩治和预防腐败体系既要打老虎又要打苍蝇,而打老虎和打苍蝇说到底就是查案件和抓作风。预算公开的加入,一方面可以完善信息获取渠道,减少调查案件过程中的阻力,提高调查质量;另一方面可以明确权力界限,消灭权力寻租空间,防微杜渐,帮助和改善作风。就查案方面来讲,重点工程、权钱交易等现象的多发很多情况下是因为缺少预算的“硬约束”,个别领导干部凭借个人的权力就可以轻易处置财政资金流向;而在作风领域,公款吃请、超标车购置等现象从根本上源于在公共财产认知上的错位。习总书记在今年中纪委三次全会上指出,“作风问题都与公私问题有联系,都与公款、公权有关系。公款姓公,一分一厘都不能乱花;公权为民,一丝一毫都不能私用。”过去一年里八项规定、明察暗访的过程中,我们也不难发现,很多重大的违纪行为,都是通过审计部门从具体账目的分析中调查出来的。试想如果将类似的支出限制和监督通过预算的方式提前,不仅可以保证反腐败力度不受政策和反腐机关能动性的影响,达到反腐常态化的效果,而且能够避免由于发生类似事件造成的公信力的损害、资源的浪费,无疑是两全其美之策。<sup>①</sup>须知,反腐败并不是为了抓腐败,还是为了防腐败。预算公开对权力运行

<sup>①</sup> 事实上,十八大以来相继出台的“八项规定”、《关于严禁公款购买印制寄送贺年卡等物品的通知》《关于严禁元旦春节期间公款购买赠送烟花爆竹等年货节礼的通知》《违规发放津贴补贴行为处分规定》《关于落实中央八项规定精神坚决刹住中秋国庆期间公款送礼等不正之风的通知》《党政机关厉行节约反对浪费条例》《党政机关国内公务接待管理规定》《关于厉行节约反对食品浪费的意见》等,正是对公款进行事前管控的一种尝试,而我们认为,预算公开比这类尝试更进一步,通过更加细化的支出项目来刹住贪腐、奢靡之风。

机制的常态化促进,不仅是一剂猛药、还是一剂持久药。

第二,预算公开助力全面深化改革和党风廉政建设协同化。全面深化改革是一个漫长的、复杂的攻坚过程。一方面,有关权力和利益格局会进行调整,而由于制度自身的滞后性,可能产生监管的“真空区”,进而滋生腐败;另一方面,全面深化改革可以冲破思想观念的束缚、突破利益固化的藩篱,从根本上消灭腐败,因而如何实现全面深化改革和党风廉政建设的协同化成为了纪检监察工作在新时期的重要课题。预算公开为协同化发展提供了一条有益进路:在资源分配上,全口径、细化的、按经济分类列出的财政资金预算为全面深化改革中的权力运行上了“无死角”的“保险栓”,规范地限制了改革过程中公共资金的横向、纵向流动,并且这种限制随着预算的具体化、专业化,强度变得更高;在权力分工上,强化法律责任的预算公开思路明确了不同部门的具体权责,防止在深化改革中出现公共财产监管缺位、越位的情况,更好地促进人大、行政监察部门、司法部门、审计部门和纪检部门的有序分工和配合;在价值导向上,顶层设计的预算公开制度鼓励和倡导了一种科学合理、厉行节约的“文化”和“道德”,并以此为契机,让党风廉政建设的压力变成简政放权、让市场起决定性作用的动力,从而促进全面深化改革向更深处迈进。

第三,预算公开助力反腐败斗争的民主化。预算公开不仅强调预算的编制、执行和决算的全过程要经过国家权力机关的审批,还强调了相应的信息能够通过新闻媒体等方式让民众可以获取。公开不仅是权力的防腐剂,更是民主的兴奋剂。2013年底中共中央印发的《建立健全惩治和预防腐败体系2013-2017年工作规划》(以下简称“工作规划”)作出“继续推进党务公开、政务公开、司法公开和各领域办事公开,深化财政预算决算、部门预算决算、重大建设项目和社会公益事业信息公开,推进电子政务建设,让权力在阳光下运行”的部署后,各地纪检监察部门陆续更新或开通了“四风”监督举报平台,激发了广大人民群众参与反腐败斗争的热情,帮助查处了许多网上礼品回收套现等正常纪检监察渠道难以发现的问题。“群众化”的反腐败进路一方面践行了群众路线的精神,另一方面也扩展了反腐败的广度,与纪检部门转职能、转方式、转作风的工作思路一脉相承。但是,没有制度依托的“群众化”反腐仍然存在着信息庞杂、针对性较弱等缺点,民众的反腐热情也只有“舞台”,没有“配乐”或者“演员”。预算公开在这个意义上,完成了群众性反腐从“群众化”到“民主化”的转变。一方面,通过细化的预算信息公开,使对某一领域具有兴趣和知识的民众可以进行更为深入的研究,提高反腐败举报或者建议的针对性和专业性;另一方面,通过人民代表大会等制度的进一步完善和建设,打通了法律监督、民主监督、舆论监督和群众监督四者的联系,使得制度之间相互促进。

2014年,我国党风廉政建设和反腐败斗争还将更加坚决地推进和更加深入地攻坚,预算公开的完善和推广,将为助力惩治和预防腐败体系的新发展提供一种新的思路。不过需要说明的是,从根本上解决官员腐败问题,既要解决有党员干部思想蜕变的问题,又要解

决组织上教育、管理、监督、惩治不力、体制不完善的问题。我国惩治和预防腐败体系的建设与发展，还有很长的路要走。但是，只要我们坚定信心、找准方向、拓展思路，“以猛药去疴、重典治乱的决心，以刮骨疗毒、壮士断腕的勇气”，胜利就在不远的前方！

（文/胡瑞琪）

## 预算公开：让政府的钱袋子透明化

预算制度是现代国家财政制度的运行框架，是纳税人参与、监督国家财政收支与使用的最基本方式。良好的预算制度为纳税人看紧政府的钱袋子提供了制度保障和理论支持。

纳税人看紧政府的钱袋子，一方面需要纳税人的积极参与，另一方面，也需要政府钱袋子的透明。如果没有透明化的钱袋子公示于众，财政的收支、运行就如同被锁在黑箱之中，纳税人有再多的参与热情也无法窥知袋子中的内容。只有透明的钱袋子，才能将民众关心、需要监督的财政运作展现在阳光之下，彻底杜绝滥用、贪污、腐败等问题滋生的温床。

透明的钱袋子正是预算公开的题中之义。预算公开的目的和作用保障公民对预算的知情权、参与权和监督权。预算公开的目的和作用保障公民对预算的知情权、参与权和监督权。只有公开预算，才能让民众的监督与参与有目标，有方向，有重点，有针对。

故而，越是详细的公开就越有利于民众参与机制的运转和预算监督措施的落实，就能让国家财政的钱袋子愈发透明化。这就必然要求预算编制单位的公开信息不仅要包括预算总额和具体科目，还要涵盖资金的具体使用方向等相关细节，让公众了解每一笔资金的使用渠道和最终流向。以“三公经费”中的公务用车费用为例，不仅要具体到“公务用车购置费”、“公务用车运行费”，还要进一步细化到购置数量，每辆车的费用、本单位共有多少辆车、每辆车的运行费用，对于公众可能有疑虑的，还要作出说明。只有这样，公众对预算的实质性参与和监督才会成为可能。

近日，继各省公开 2014 年预算信息后，中央部门陆续公开了 2014 年“三公”经费预算。但是，从公布的内容、范围、细节等方面来看，仍存在一些环节有待改进。在公开的预算中，多数是大类预算、原则性预算，没有细化到具体项目和具体支出用途，也没有就公众关心的问题作出正面回应。这样的公开很难说满足了公众的要求，公众的监督效果也可能会打折扣。

实际上，许多国家和地区在预算公开方面都已经远远走在了中国的前面。例如，香港立法会财务委员会对香港政府各部门的开支进行逐条审核时，香港行政长官办公室公开了梁振英就任 20 个月内的 21 次外访开支，包括住宿费、旅费、离港公干膳宿津贴及杂项开支，共花费了 2937630.24 元，精确到每分钱，其中还包括了公务接待次数及费用、公务出差次数及随行人员数量等等。通过这些信息，公众对行政长官公务花费是否合理一目了然。

然，从而可以实现有效的监督。

他山之石，可以攻玉。我们可以借鉴国外的优秀经验，对我国的预算公开制度进行改进和完善。《预算法(修正案草案)》三审稿将提交全国人大常委会审议。从前二次审议稿来看，预算法(修正案草案)尚未重视预算公开“明细化”的问题。党的十八届三中全会提出实施全面、规范、公开、透明的预算制度。预算法修正案草案细化了预算公开的内容正是对中央精神的呼应。我们期待，立法机关能够认真总结近年来预算公开的经验 and 不足，认真倾听各界的反映，将预算公开“明细化”作为一项基本制度，在法律中予以明确，从而使预算公开能够真正体现出其应有价值。

(文/王天)

## 财税简评

### 以财政问责制推动预算公开

党的十八届三中全会《决定》明确提出改进预算管理制度，实施全面规范、透明公开的预算制度，这也是《决定》中“财税体制改革”部分所列的首要任务。财政部近日发布《关于深入推进地方预决算公开工作的通知》(财预[2014]36号)，要求地方政府以预决算公开为抓手，实现依法行政、依法理财和民主理财。显而易见，当前我国财政民主制度建设进入了一个新的历史阶段，各级政府和社会各界对财政透明的共识业已确立，预算公开正在实现从理念到行动、从被动到主动、从法制到法治的全面转型。国务院总理李克强5月1日在《求是》撰文“关于深化经济体制改革的若干问题”，旗帜鲜明地提出要推进预算公开，强化预算公开工作的监督检查，建立预算公开问责机制。其中“建立预算公开问责机制”可谓点睛之笔、切中要害，只有建立起权责一致、依法有序的财政问责制度，预算公开才能由“文本中的法律”转变为“行动中的法律”。

揆诸近现代财税法史，预算公开是实现政治问责与行政问责最为重要的制度基础。美国历史上进步时代面临的最大问题是政府无法代表人民，并不了解人民的真正需求与现实困境。那么，如何让地方政府更负责任、更具有回应性，同时又能提高政府提供公共服务的效率呢？美国政治学家克利夫兰有一个形象的比喻：如果把总统看成国家这条船的船长，如何才能使这个船长对船上的人负责呢？最好的办法是控制开船所需的燃料。可见，预算公开带来的财政信息是问责的基础，不公开就难以让公众获得政府活动的足够信息，政治问责与行政问责便无法进行。如果政府预算编制得很好并且向社会公开，那么，它就能发挥“告知政府过去的运作、目前的条件和将来的提议，明确地确定责任并便于控制的作用。”预算公开的政府才是一个看得见的政府，才有可能是一个负责任的政府。

建立财政问责与监督机制是全面深化改革时期推进我国预算公开工作的关键举措。长期以来预算公开在制度建设层面并未得到足够重视,1994年通过的《预算法》仅规定了擅自变更预算、擅自动用国库库款、隐瞒收入等违法行为的行政责任。目前《预算法》修正案中关于预算公开问责机制的规定也付之阙如。2009年中共中央、国务院颁布的《关于实行党政领导干部问责的暂行规定》对问责的情形主要集中于决策失误和重大事故,预算公开问责只能适用于兜底条款“其他给国家利益、人民生命财产、公共财产造成重大损失或者恶劣影响等失职行为的”。当前,我国正处于全面深化改革的关键时期,要进一步推进预算公开的纵深发展,建立行之有效的财政问责与监督机制刻不容缓。预算公开的关键在于各级领导下决心破除既得利益和部门利益,真正实现财政支出的有规有序有责。因此,激活问责制度的历史资源,把预算公开与各级党政领导干部责任挂钩,无疑将极大地推动我国财政民主与预算法治的长足进步。

以完善人民代表大会制度为契机,建立健全预算公开问责多中心治理模式。预算公开问责制首先要解决“谁来问责”的问题。当前我国问责制度中效果最为显著的是“同体问责”即上级政府对下级政府问责。然而这一问责模式并不符合预算作为控制政府行为工具的本质要求。目前,我国预算法修改包括预算公开面临的最重要任务,就是要按照现代财政民主的基本原则,将各级人民代表大会、政府及社会公众在预决算过程中的权利、义务和责任进行重新配置。比较理想的制度设计是在做实人民代表大会预算批准、调整、否决权的同时,赋予各级人大对同级政府及部门主要党政领导干部的预算公开问责权。通过立法机关强有力的监督使得预算公开不再“革命靠自觉”,而是成为各级政府部门的强制性义务。与此同时,进一步加强《预算法》、《保密法》、《政府信息公开条例》与预算公开工作的衔接、适用,为公民和其他组织提起预算公开行政诉讼提供司法保障。在全社会宣传、普及纳税人意识,鼓励公民和媒体参与公共财政收入、支出行为的监督工作,形成公共财政“取之于民,用之于民”的良好社会氛围。

十八届三中全会《决定》“财税体制改革”部分将“完善立法”放在了首要位置,这说明财税法治在国家治理体系中的重要作用已经成为关心中国改革发展各界人士的共识。新一轮财税体制改革也应当遵循先易后难、由浅入深的原则,预算公开便是最易操作、改革阻力和难度最小的一项重大举措,也是新一届领导集体对社会各界的庄严承诺。选择预算公开作为财税体制改革的突破口,既彰显了中央领导集体推进改革的坚定决心同时又展现出循序渐进、稳步推进的决策智慧。李克强总理已经明确指出要建立预算公开问责机制,这一问责机制有别于传统行政法意义上对突发事件和重大事故的行政问责,而是将财政民主和责任政府必然要求的预算公开作为一种常规问责和法治问责来对待。从这一意义上看,预算公开问责机制既是预算制度由封闭走向开放的制度保障,也是我国问责制度由应急走向常规的重要创新,必将引领新一轮财税体制改革和法治中国建设。

(文/张克)

**新书速递****《税醒了的法治——刘剑文教授访谈录》**

《税醒了的法治——刘剑文教授访谈录》一书于 2014 年 4 月由北京大学出版社出版。该书作为北京大学刘剑文教授第二本媒体访谈录，系从近年来 360 余篇访谈材料中精选而成，是北大法学院暨中国法科教育 110 周年献礼作品。全书分为“财税法治：法治中国的突破口”、“立法主导：财税改革的总路径”、“预算修法：公共财政的奠基石”、“理财治国：公如何共财产的新思维”、“税制改革：牵动万家的平衡器”、“税收征管：纳税服务的新理念”六编，旨在通过对我国财税立法与改革领域重大事件的访谈评述，展现财税法治建设的宏伟进程，进而让读者透过具体可感的财税事件开启认识财税法的新窗口，突显“税醒了的法治”才是真正“睡醒了的法治”。（研究会秘书处）

**《财税法学前沿问题研究——法治视野下的预算法修改》**

中国财税法学研究会主办、北京大学刘剑文教授主编的《财税法学前沿问题研究——法治视野下的预算法修改》，于 2014 年 3 月由法律出版社出版。该书从中国财税法学研究会第一次会员代表大会暨第十六届海峡两岸财税法学术研讨会论文集中精选了 30 篇优秀论文加以收录。全书分为“预算法基本原理”、“预算的演进与预算法改革路径”、“预算年度、预算支出与地方举债权”、“预算公开与公众参与”、“预算编制与预算审批”、“预算执行与预算监督”六编，始终立足中国语境，秉承“理财治国”理念，既有对预算制度普遍发展经验的总结梳理，又有对我国《预算法》修订关键问题的深入剖析，为进一步深化预算体制改革提供了有益的理论指引。（研究会秘书处）

**《纳税人权利研究》**

中国社会科学院法学研究所丁一博士所著的《纳税人权利研究》，于 2013 年 12 月由中国社会科学出版社出版。全书包括上、中、下三篇，分别为“纳税人权利的起源与宪政基础”、“现代纳税人权利的发展与保护”和“我国纳税人权利之构建”。该书从原始社会税现象的萌芽、古代中西方不同的纳税人权利境况、近代纳税人权利的确立谈起，剖析了纳税人权利的宪政基础；并通过阐释现代纳税人权利的兴起动因，详实地比较分析了美

国、加拿大、德国等主要国家的纳税人权利保护机制；进而探讨了如何基于民主原则、法治原则和人权保障理念构建我国纳税人权利体系，提供立法、行政、司法保护以及纳税人的自我保护，是纳税人权利保护方面一部具有较高学术价值的专著。（研究会秘书处）

## 《中国财政分权制度的法律经济学分析》

西南政法大学陈刚副教授所著的《中国财政分权制度的法律经济学分析》，于2013年12月由经济科学出版社出版。全书共分为六章，第一章从宪法和经济学角度阐释了财政分权制度的正当性基础；第二章全面回顾了我国财政分权制度的变迁历程及变迁逻辑；第三章系统讨论了我国现有财政分权制度在实践中存在的问题；第四章实证分析了我国现有财政分权的制度收益和成本；第五章梳理和总结了代表性国家的财政分权制度的实践经验和启示；第六章提出了完善我国现有财政分权制度的立法设想，包括财政收益权的划分、财政支出责任的划分、转移支付制度的构建以及其他配套制度的完善设想。该书综合运用经济学、法学、政治学等学科的理论 and 工具，融合实证方法和规范分析，是我国财政分权制度研究中的一部佳作。（研究会秘书处）

### 项目研究

## 《非营利组织所得税法律问题研究》课题通过结项评审

2014年5月6日下午，国家税务总局所得税司召开2013年度课题结项评审会，刘剑文教授主持的“非营利组织所得税法律问题”获得总局领导和与会专家的高度评价，顺利通过结项评审。国家税务总局所得税司刘丽坚司长、刘宝柱副司长、中国人民大学财政金融学院朱青教授等领导和专家学者出席了会议。刘剑文教授就课题成果与所得税司领导进行了充分的交流和讨论。非营利组织所得税法律问题在理论和实践中都具有一定的难度。我国现行税法和税收政策对非营利组织所得税问题在实体制度上还存在不够明确之处，特别是对于非营利组织在主体和行为两个层面上的认定还欠缺具有可操作性的规范标准。现行税法应当结合非营利组织管理的有关制度来完善和明确上述标准。在征管程序上，应当进一步强化对非营利组织的税务登记，特别是建立普遍和强制税务登记制度。与此同时，应当加强对减免税的程序控制，防止借非营利组织之名，行逃避纳税义务之实，在助力我国非营利事业发展的同时维护国家税收利益。总局所得税司领导认为，该课题成果紧密结

合我国税务工作的实际,提出了有价值的实用性立法建议,对于完善我国的企业所得税法及其实施条例和推进对非营利组织所得税务管理具有重要而切实的意义。在此基础上,所得税司刘丽坚司长提出希望与北京大学财经法中心建立长期合作关系,形成税法理论与实践积极有效互动的良好格局。

(研究会秘书处)

## 《〈税收规范性文件制定管理办法〉评估报告》课题顺利结项

近日,由北京大学财经法研究中心主任刘剑文教授主持的国家税务总局课题《〈税收规范性文件制定管理办法〉评估报告》通过专家评审并顺利结项,并得到委托方国家税务总局的高度肯定。该《评估报告》分为主评估报告和实证分析报告两部分,采用法理分析和数据分析相结合的方式对《管理办法》的实施绩效和规范功能进行有效评估。主评估报告分为评估对象及其意义、评估方法及目标、评估具体内容、存在的主要问题及改进的方向等若干部分,并附录《管理办法》修改建议稿及其说明。《评估报告》认为,《管理办法》有效规范了全国税务系统规范性文件制定及税务行政执法,取得了其制定时所预期的效果,并指出《管理办法》还需要进行相应完善,进一步强化理念、细化规则和优化流程。

(研究会秘书处)

### 案例评析

## 为什么征税的权力是事关毁灭的权力?

### ——“美国银行案”<sup>①</sup>的财税法学评析

美国银行案,又称麦卡洛克诉马里兰州案,是美国宪法史上一个重要的案例,许多宪法和法理学者对此案都有过深入而详细的研究。由于学科的特点,学者们普遍从法律解释技艺、央地分权或者联邦党人政治主张等角度论述此案,对本案本身涉及到的“征税权”的探讨也就被更为熠熠生辉的美国宪法的光芒所掩盖。本文作者恰恰想从这个似乎被遗忘的角度来重新解读该案,特别是以本质为公共财产法的财税法的视角来思考被学者广泛引用的马歇尔大法官“征税权是事关毁灭的权力”名言背后的深切内涵。

#### 1. 征税权是毁灭权: 美国银行案相关叙述的文本解析

<sup>①</sup> McCulloch v. Maryland 17 U.S. 316 (1819)

本案案情基本如下所述：1818年，马里兰州巴尔的摩分行出纳员麦卡洛克因使用未贴有完税凭证的钞票流通而被州罚款100美元，而该完税凭证对应的是马里兰州为挤走设在该州的联邦银行分行而设立的几乎“量身定做”的高税额。麦卡洛克以对联邦银行征税的州的法律违宪为由将马里兰州告上法庭，该案一直上诉到联邦最高法院，大法官马歇尔作为本案的主审法官判决马里兰州无权对联邦银行征税，原告胜诉。马歇尔在整个论述过程中，用联邦设立银行的法律未违宪（即设立银行的权力是国会宪法中的授权范围）、联邦法律高于州法律、州法律不得阻止联邦法律的执行的“三步走”论述，在对国会权力进行扩张解释的同时论证了“主权在民”而非“主权在州”的观点。

可以发现，整篇判决书中，34次出现对征税权<sup>①</sup>的叙述，除去仅仅在概括案情和法律争议的用词之外，其余大部分都围绕着“征税权是毁灭权”<sup>②</sup>而展开，马歇尔对征税权的论述大致可以分为以下四个层面：

第一，一个不受限制的征税权包含着毁灭的权力，因为超过了这个界限，没有机构或是财产能够承受得了（过度的）税收。

第二，征税权是主权的最高表现，因为除了征税权，国家（联邦或州）没有别的获取收益（财政收入）的权力，作为主权收益权的征税权实际上是国家的存在权。

第三，没有一种方法可以区分为为了取得收益的征税权和为了禁止、阻碍一个政策的征税权，而政府执行一项措施本身包含着背后一定的创制权和维持权，征税权的第二项权能进而可能对该政府的政策施行带来毁灭性的影响。

第四，征税权本质上并不一定导致毁灭，导致毁灭的是征税权的滥用，因为征税权建立在制度的“信任”而非制度执行的“信任”之上。

## 2. 民主与创制：财税法语境下的征税权理论进路

从财税法层面来看，马歇尔的论证事实上由浅到深地阐述了征税权的理论内涵。

前两个层面针对征税权的两个权能展开，即组织收入的权能和市场调节的权能。第一个层面直截了当地指出了征税权在调节效果层面的“毁灭性”，也就是在对产业或者市场的影响上，过度的税收毋庸置疑会使其走向毁灭。这一道理是清晰而明了的，无论是产业还是市场，其内在都有自身的规律和自洽性，税收作为外生的因素本身就具有一定的扭曲作用，当这种扭曲超过了产业和市场本身的承受力，必然会对其产生毁灭性的影响。2007年5月30日0时我国财政部上调印花税使得“沪深两市如同决堤的洪水一般，在数日内一泻千里”，正是税收在调节效果上“毁灭性”的体现。

第二个层面从征税权是收益权的角度指出征税权在主权建构上的“毁灭性”，表面上针对的是税收占国家收入较大比重的“租税国家”，对于有更多其他财源的国家而言，也可以用“公共财产收入”的概念进行准用。马歇尔这一论述的基础是国家机器运转需要大

<sup>①</sup> 在原文判决书中针对 Power to tax（7次）及 power of taxation（24次）right to tax（3次）进行的检索。

<sup>②</sup> 这一句话马歇尔通过不同的句式变化在整篇判决书中至少叙述了五次之多。

量的财力，而税收是这部分财力的重要组成部分，因而征税权与主权有着直接的联系。主权建构扩展开来是法治和权利秩序，而这套秩序的运行表面上是靠立法机关、执行机关和司法机关保障，在运行体制上更是靠其背后的财政资金保障的。<sup>①</sup>因而一旦没有征税权，对国家主权而言即是“毁灭性的”。

后两个层面更加侧重于征税权在法治体系中与其他权利义务主体互动过程中的影响和作用。第三个层面指的是征税权在政治博弈中的“毁灭性”。政治博弈不仅存在于制度的设计中，还存在于制度的执行。代议制民主可能缓解制度设计过程中的利益博弈，但并不能制止制度执行上的投机。对于单一制国家而言，地方政府虽然不可能直接在下位政策和上级唱反调，但由于中央政府的措施一定会落实到地方执行，其有充分的理由利用自身拥有的征税权（或者在我国并未限制和禁止的出台税收优惠政策的权力）作为“杀手锏”，通过鼓励和抑制相应产业打破和中央博弈的平衡，形成地方保护主义，带来“毁灭性”的效果。

第四个层面指的是征税权在民主进程中的“毁灭性”。即征税客体和征税主体的一致性，在本案中马歇尔采取了细分征税权形成过程的论证方式（见图一），他认为人民主权、征税权和征税客体应存在一一对应的关系。反映到联邦和州，虽然州的人民同时也是联邦的人民，但实际上征税权仍然是由两条没有交叉的路径形成，因而州主权下的征税权只能作用于州法律下的客体，这一论证事实上强调的是“无代表不纳税”的分权内涵。在这个问题上，我们可以联想起英国的光荣革命、法国大革命、北美的独立战争，甚至有学者认为美国南北内战都是因为税收引起的<sup>②</sup>，这些历史上发生的经天纬地的大事，导火索竟是征税的客体没有获得征税权来源的人民主权同意<sup>③</sup>，不得不让人对征税权在人民主权视野下的“毁灭力”畏惧三分。



图一：马歇尔论证征税权在民主进程中“毁灭性”详解图

<sup>①</sup> 有学者认为所有的权利都是积极权利，所以需要政府进一步保障，进而需要更多开支。参见（美）霍尔姆斯，桑斯坦著：《权利的成本——为什么自由依赖于税》，毕竟悦译，北京大学出版社 2011 年版，19 页以下。

<sup>②</sup> 指的是美国北方政府为抑制南方经济发展征收的专门针对南部产品的高额关税。参见[美]查尔斯·亚当斯著：《善与恶——税收在文明进程中的影响》（原版第二版），翟继光译，中国政法大学出版社 2013 年版，第七部分以下。

<sup>③</sup> 人们为了表达这一愤恨，往往会将征税官涂满黄油和羽毛并驱逐出自己的居住地。参见上注。

### 3. 毁灭与重生：税收法定原则的改革前景

可以看出，马歇尔从四个层面论述的征税权的“毁灭性”，并不是否认征税权存在的意义，恰恰相反，进一步强调了征税权在政治建构、法治社会的重要性。与其说马歇尔是为了表达“征税权是毁灭性的权力”，还不如说马歇尔是在强调“成也财税，败也财税”的观点。站在中国目前全面深化改革的时间节点上来看马歇尔的这番叙述，其内在的理论和实践内涵显得更加具有时代含义。

首先，是对征税权功能更为全面的理解。过去我们理解征税权、理解财税法，都是站在经济法的角度，认为是一个宏观调控的概念，而忽略了其组织收入上的功能，更忽略了征税权在这些功能上强大的潜在力量。这个功能范围广、影响程度大的巨大力量必须受到各个方面的限制，现行的单薄的几部法律无法担此重任的，而应该由宪法、宪法性法律（包括预算法、财政收支划分法、立法法、组织法）、财税主体法（公共财产收入法、支出法、监管法）以及其下的各个具体法律的组成庞大财税法体系完成，从而在各个方面为这一“毁灭性”的权力划定边界，让其更好发挥自己功能上的作用，把其内在的强大力量转移到社会发展、经济建设的促进过程中。从这个方面来讲，也就是建立和完善以要素法定、要素确定和征收程序法定的税收法定原则，促进征税权权能的充分发挥。

其次，是对征税权内涵更为发展的眼光。既然征税权本身包含了权力博弈、民主法治的内在张力，那么我们可以断言，征税权是推动时代发展和进步的重要力量；同时，由于征税权只是引起“毁灭”的原因而非过程，所以沿着征税权进行改革既可以消灭体制机制的弊端，又不造成直接的社会矛盾，所以可以说是一个温和的、渐进的全面深化改革的突破口。不过需要指出的是，这里的征税权可以并不局限于收取税款的权力，而可以包括公共财产的收入、支出到监管的动态过程中的权力。强调征税权对改革的促进作用，是在强调一个法治化的现代财政制度在国家治理体系现代化中的推动作用，是从税收法定到财政法定的一次飞跃。

最后，是对征税权本质更为敬畏的态度。可以发现，每每在全国人大就特定法案公开征求意见的时候，与税收、财政有关的法律往往收到的建议数目最多，也总是处在社会舆论的热点，原因主要在于随着公民意识的形成，人们愈发感受到，在财政税收领域国家和自己存在一种不可分割的互动关系，也就是公共财产关系<sup>①</sup>。征税权的发展史，可以说是一部民主法治的发展史。三中全会决定中提出的增加直接税比重、降低间接税比重的政策思路，正是站在历史的高度，力求唤醒纳税人意识，构建多元参与的公共财产的收入、支出和监管过程。在这个意义上，征税权不仅推动改革，更是推动社会进步和谐、人的自由全面发展的重大动力。

征税的权力是事关毁灭的权力。然而征税权的存在并不是为了毁灭，魔鬼和天使本是

<sup>①</sup> 参见刘剑文：《强国之道——财税法治的破与立》，社会科学文献出版社2013年版。

一体的，没有毁灭也就没有重生。征税权这一关乎毁灭的权力，或许正是一种对民主、对法治的衡量标尺，并自身孕育着一个理想的、和谐的社会形成。

(文/胡瑞琪)

## 会议综述

# 第七届南方财税法高层论坛综述

上海自贸区的设立，是实现国家战略的一个重要战略部署。上海自贸区以扩大投资领域的开放、推进贸易发展方式的转变以及深化金融领域的开放创新为三大主要任务，均将不同程度地冲击现有税收分配与征纳机制，对深化税制改革提出了更高、更迫切的要求。有鉴于此，由广东省法学会财税法学研究会、广东省律师协会主办，华南理工大学法学院、华南理工大学财经法研究所承办，广东省律师协会税务专业委员会和 WTO 专业委员会协办的第七届南方财税法高层论坛暨“税制改革与中国自贸区的稳健发展”学术研讨会，于 2013 年 12 月 7 日在广州大学城学术交流中心举行。来自海峡两岸的财税学、财税法学研究领域的专家学者及实务工作者与会研讨。

## 一、自贸区税制改革的基本问题与顶层设计

葛克昌教授围绕上海自贸区建设和深化税法改革进行发言。他认为，租税优惠作为量能平等负担的例外，只有当其能够满足更高的公共利益时才能够得到许可，并提出从事前预先审查，事中设立纳税人保护官以保证程序正当，设立专业税务法院及培养专业税务法官以提供事后救济等三方面优化税收服务环境。

张富强教授就上海自贸区税法改革顶层制度设计提出看法：第一，实体税制上，合理分配国家与纳税人的财产权、中央与地方的财政权；第二，程序税制上，完善涉税信息管理制度、反避税制度以及纳税争议制度的设计；第三，财税体制改革上，从税制结构调整等五个方面加以完善，并指出，自贸区制度创新应具有可复制性，先试行后适时推广至全国。

张永明教授围绕自贸区的法制争议点发表以下三点见解：（1）维持经济增长的目的能否实现仍有待观察；（2）自由经济区的设置形成法制区分现象，出现另一道法律适用上的鸿沟；（3）是否以租税优惠手段作为诱因，应看国家有无实施租税优惠的本钱。

点评嘉宾杨小强教授对三位嘉宾观点表示赞同，认为制度创新才是自贸区的最大红利，他认为授权国务院在上海自贸区等国务院决定的试验区内暂时停止实施有关法律规定与《立法法》的规定相符，程序正当，但一定不能转授权。

## 二、自贸区征管优化与税制改革的双轮驱动

张怡教授对自贸区税收征管法律问题提出三点建议：（1）构建互通、共享的税务信息平台并及时更新，以期提升纳税服务，降低征税成本；（2）防范税务执法风险，既要防止政府过度干预，又要防止纳税人恶意骗取税收优惠政策；（3）提升反避税能力，完善反避税立法依据。

林石猛律师指出租税优惠措施并非促进贸易自由化的关键，不当的租税优惠，有悖于租税公平而违反量能课税原则，且会减损国家财政，扩大贫富差距而衍生其他社会问题。因此，消除租税障碍才有助于营造良好的市场环境，才足以吸引跨国性企业投资。

杨卫华教授针对完善上海自贸区税制建设提出三点建议：第一，严格坚持税收法定主义；第二，充分考虑税负公平问题，避免单纯的税收优惠政策所产生“税收洼地”效应；第三，充分发挥市场的决定性作用，实现真正的贸易自由化。

点评嘉宾朱孔武教授认为自贸区的意义主要体现在两个方面：一是对外争取世界贸易规则的话语权，二是对内以开放倒逼改革。上海作为全国唯一国税、地税不分家的地区，对纳税服务水平的提高具有得天独厚的优势，但税收优惠并非实现自由贸易的最优手段。

### 三、自贸区的制度期待与扩围展望

李伯侨教授对广东四区合并申报自贸园区法律问题提出三点建议：首先，在原有法律制度和政策层面进行的改革需要国家的扶持和鼓励；其次，与其他自贸区之间法律制度的协调需要国家统筹，也需要各政府间通力合作；最后，四区之间的法制一体化需要省人大和省政府的立法和政策引导。

陈红彦教授指出增强国家在双边或区域性自贸区谈判中的话语权十分重要，为促进自贸区股权投资的税法制度建设，亟需解决双边税收协定缺失和现有双边税收协定对直接投资的激励性不足两个问题。

刘汉霞副教授为个税递延养老保险合法性不足的问题提出解决方案：第一，由保监会根据实际情况制定《个税递延养老保险制度规定》，并在条件成熟时建议全国人大审议并通过法律；第二，对个税递延养老保险实施严格的监督和管理；第三，提升个人养老金资本运作规范化。

涂漫漫同学以上海自贸区健康发展的基石为题发表自己看法，认为让法律成为公民的信仰，是上海自贸区得以健康发展的基石，并从“何谓法律信仰”、“法律何以被信仰”、“如何信仰法律”三个方面加以阐述。

点评嘉宾张永明教授为我们提供台湾经验作为参考：（1）中央与地方应适当分权，分为中央委办事项、地方自治事项和中央与地方共管事项；（2）地方自治团体作为公法人可以通过签订行政契约协调与其他公法人间的关系；（3）可以以自贸区作为全面法治化的起点。点评嘉宾夏正林副教授从宪法学角度提出看法：一方面，全国人大常委会是否有权决定授权国务院暂时停止实施由全国人大制定的法律应当深思；另一方面，改革与

法律之间应当选择信仰什么，值得探讨。

#### 四、自贸区制度创新与加快政府职能转变

张永忠教授认为分期纳税作为税收优惠的一种，其授信性会加大征税风险，应加强对纳税人的信用调查，并通过税收保全等措施保障税源稳定。分期纳税运作具有协商性，如纳税期限和缴纳方案的变更，故可引入《合同法》相关制度，以促进和谐征纳关系的构建。

陈司谨副教授认为上海自贸区的设立将会引发新的避税安排，反避税应当坚持“实质重于形式”，以促进税收公平原则的实现，建立税收秩序，并提出三种界定行为经济实质的判断标准，即交易价格标准、公众标准和股东利益标准。

殷继国博士认为转变政府职能成为重中之重，并针对上海自贸区采用的负面清单管理模式提出四点建议：（1）建立双重负面清单，将政府权限也限定在负面清单之内；（2）细化制定标准；（3）突破现有法律规定，化解自贸区的制度困境；（4）明确执行负面清单时的自由裁量权。

刘阳博士认为自贸区的设置是为加入新一轮国际自由贸易谈判提供依托，并对金融行业、基础设施和公用事业等领域的税收提出立法建议，认为深化财税体制改革应当推动间接税向直接税的转变，并规范管理现行税收优惠政策。

许健聪同学认为自贸区税制创新应当“重程序法优化，轻实体法优惠”，将着力点放在：（1）构建权责统一的涉税信息管理制度；（2）强化反避税制度的“双重规范”功能；（3）破除税收救济制度实效发挥的障碍，取消“先交纳税款或提供担保”这一税收复议的前置条件。

李梦露同学认为上海自贸区可复制性应具备三点要求：不以要素驱动、不损害其他区域发展、形成标准化发展模式，因此上海自贸区应当变税收优惠为政策自由，加强事后监督以及简化行政审批手续和转变官员考核制度。

点评嘉宾戴敬哲律师提出：（1）以加速折旧等方式也可取得延期缴纳税款的效果；（2）在实体法上要遵守税收法定原则，在程序法上则应该注重征税明确性和预见性；（3）提高直接税的比重有助于降低贫富差距。林石猛律师对戴律师的点评加以补充：（1）台湾分期税制缴纳条件较为严苛，规定如遇天灾、事变或重大财产损失方可分期；（2）台湾存在通过赠与和信托等方式逃避税款缴纳的避税行为，有必要予以进一步的规制。

本届高层论坛由中国财税法学会副会长、广东省财税法学会会长张富强教授做总结发言。他首先对来自海峡两岸的财税学界和实务界专家学者表示感谢，对本次论坛取得的成果给予高度评价，并希望能够将本次论坛的学术成果变为我们参与国家财政立法、执法和司法实践的实际行动，以期稳步实现我国税制改革目标，从而促进中国自贸区的稳健发展。

（文/王丽亚、李梦露）

## 第二届翠薇税收论坛会议综述

2014年4月19日,由中国人民大学经济法学研究中心、中国人民大学财税法研究所和《税务研究》编辑部共同举办的第二届中国财税法治建设二十周年回顾与展望学术研讨会暨第二届翠薇税收论坛在中国人民大学法学院召开。来自北京大学、中国人民大学、中国政法大学、中国社科院、中央财经大学、中南财经政法大学、西北政法大学、湘潭大学、湖南大学、安徽大学、西南财经大学、上海立信会计学院、兰州商学院、山东工商学院、山东法官学院、陕西省政府法制办等高校、机构的20余位专家学者以及人大法学院的部分硕士和博士研究生参加了本次论坛。本次主题为“预算改革与税收法定”。

### 一、预算改革

预算法的立法宗旨体现着预算法的根本价值追求和基本精神,对预算法的各项具体制度构建具有统领作用。朱大旗教授提出,要修订预算法立法宗旨,突出预算法控权之品性,突出代议制主体人大的在国家预算中的主导地位,推动预算由“政府管理的工具”向“管理政府的工具”的转变,进而保障人民大众获取最大化的公共财政福利。施正文教授指出,预算法三审稿对立法宗旨的修改,深刻蕴涵了法治和民主精神,是预算法从“管理法”向“控权法”转型的重要标志。

关于预算编制,朱大旗教授认为,应进一步细化和完善预算编制的全面性、完整性方面的规定,大力充实和加强预算编制部门力量。徐阳光副教授认为,需要重视政府内部财政部门与计划部门等其他部门之间的预算关系,需要重视行政部门与司法部门之间的预算关系,需要发挥核心预算机构的作用,并通过立法将我国部门预算制度的经验确立起来。

与会专家认为,应改革和完善人大对预算决算实质审查的相关制度规定,强化权力机关对预算的监督。朱大旗教授建议在各级人大新设预算专门委员会专司预决算草案审查、审议、监督和评价等方面工作,同时,应大力充实现有各级人大常委会预算工作机构中的专业人员,增强其预决算审查、政策分析能力。徐阳光副教授指出,预算过程本质上是政治权力运转的过程,立法机关既是参与预算过程的关键主体,又是预算过程必须的空间场所。中国预算法的修订,应当遵从预算过程的基本原理,在预算法中明确立法机关的内部组织架构和相关机构参与预算过程的权责配置,承认立法机关的有限预算修正权,确立预算否决权及其相应的救济措施,理顺立法机关与权力机关之间的财政法律关系。张献勇教授在整合了众多学者调查问卷的基础上,得出了学者较为一致的结论,如应当恢复财政部门负责人口头形式汇报预算报告、人大审查预算报告时有必要对财政部门负责人进行质询、逐一表决重大项目预算和部门预算等具体改革措施,从具体制度的改进中构建“预算人大”。史正保教授则从预算调整角度强调应明确规定预算调整的原因,严格预算调整的审批程序。

对于预算信息公开的意义和我国预算公开的现状,学者取得了共识。朱大旗教授指出,预算公开不仅是预算民主的逻辑必然也是克服代议制民主弊端的现实需要,不仅有利于公

民直接监督政府的公共收支行为，还可以对监督者人大进行再监督。黎江虹教授认为，预算公开是对公民财产权和财政权的捍卫，从根本上来说是一个宪政问题，在关注预算公开技术性手段同时，应强化民众的纳税人权利意识，建议效仿发达国家制定专门的信息公开法律。张献勇教授具体指出了预算报告审查情况记录的公开问题和互联网公开预算主体问题。史正保教授从彩票公益金信息公开方面存在的问题着手，指出我国预算法缺乏对预算公开的具体规定，建议明确预算公开的主体、公开的标准和内容、公开的时间、公开的程序和公开责任机制。陆佳副教授从地方政府官员上下单一的博弈结构的角度，指出了预算公开的现实障碍之一在于传统的官僚体制。

参与式预算的理念在学者之间受到了关注。黎江虹教授从知识论的角度论证了公民参与预算的必要性。徐阳光副教授从预算收支分类改革入手，使政府为公民提供一份预算收支分类合理、真正反映政府来年全部活动的预算表，“保障”公民能够看懂预算。公民参与预算的前提。胡明博士提出要切实保障公民的预算知情权、预算表达权、预算参与权、预算监督权和预算听证权，完善细化预算公开、参与、听证和司法程序机制。朱大旗教授、史正保教授、陆佳副教授都期待《预算法》修改能关注公民参与预算的重要定位，进一步安排相应的公众参与制度，如预算征询制度、预算草案会议公开制度、人大会议旁听制度、预算听证制度等，实现公众参与预算的程序化、规范化。

关于预算年度制度，翟继光副教授指出我国实行的历年制预算年度与人大开会时间不协调，预算年度开始时人大无法完成预算审议，提出应对预算年度制度进行改革，如提前会期或者延长会期。张献勇教授基于对学者的调查也针对现实存在的预算“先执行、后批准”进行了批评。

关于地方政府举债，与会专家结合《预算法》（修正案草案）三审稿中的最新变化进行了研讨。魏俊副教授提出实行全面财政自治是赋予地方自行举债权的前提和基础，反对预算法修正案（草案）二审稿草案恢复现行法关于禁止地方举债的规定。施正文教授认为从健全分税制角度来看，从规范地方政府收支来长远考虑，应当适度赋予地方政府发债权。朱大旗教授提出通过在预算法中就地方政府发债问题做出规定，实现中央和地方财力与事权相匹配的观点。

## 二、税收法定

关于税收法定的研究进路问题。在历史经验的对照和总结方面，丁一副研究员梳理了西方税收法定原则的历史渊源与流变。在国外经验的比较和总结方面，毕金平副教授以美国宪法的“潜伏贸易条款”为中心分析了美国州际税收竞争的司法规制问题，为税收法定原则提供了中央与地方关系的维度。施正文教授联系王霞副教授提到的房地产税征收的问题，认为地方征税法定的问题关系到中央与地方分权等重要的现实话题，具有较高的理论价值。席晓娟副教授系统整理了税收法定的研究进路，提出了角度的多面性、方法的多样性、理论的全局性、问题的本土性是税收法定研究进路的特点。

关于税收法定的实质和价值问题。朱大旗教授认为税收法定原则的精神实质是课征税

收应经纳税人同意。我国宪法、法律虽然从一定程度上确立了税收法定原则，但在实践中要落实税收法定原则，需要准确理解和切实把握其精神实质，加强人大的立法能力与有序扩大人民的参与，实现依法征税和完善程序制度保障。向东老师认为预算公开后产生的合理预算为税收法定的合理性提供前提。郑浩则从国家法治的角度提出了税收法定这一程序制度带来的对形式法治和实质法治的贡献。徐阳光副教授则重点强调了税收法定对形成现代稳定和持续的财政制度方面的意义，学者也更多地从宪法基本价值、人民财产权的保护、市场经济发展等角度强调了税收法定原则的意义。

关于税收法定与宏观调控的关系问题。在对税收基本功能的分析过程中，与会嘉宾对基于干预经济功能的税收调控与税收法定原则做了详细的探讨。硕士生李斌通过对可税性理论的探究，提出应对宏观调控的税收手段采取比例原则的审查。王霞副教授更多的采取经济学的视角，认为税收手段的市场绩效值得怀疑，同时会损失对税收法律规制的制度绩效，但也保留了应对税收进行分类以适应不同程度的税收法定原则的意见。

关于税收法定的定位与实施问题。席晓娟副教授强调在立法的层次性、法定性、渐进性与参与性等方面落实税收法定原则，提出税收单行法出台和税收法定原则入宪具有必要性。徐阳光副教授提出将税收法定与罪刑法定相提并论是否妥当、税收法定是否排斥类推解释、税收法定应否扩展至财政支出领域、税收法定如何在宪法和法律中表达、税收法定如何与量能课税原则融合等一系列的重要问题，并强调了税收法定实施的迫切需求之一是构建征纳双方、立法与执法和司法部门、理论与实务界皆认可的税收解释原则与方法论体系。曹明星副教授以“重构财政合理性与合法性：预算改革与税收法定的逻辑与路径”为题，指出西方财政合理性与合法性并未被宪政的发展证明，我国的改革路径应有着重的注意，并对法律引导税收、财政支出比例分配、党章和宪法文件规范协调做了强调。刘佳博士则从现今税收法律制度内部矛盾的角度展开了分析。通过实证材料比较了《税收征管法》与《行政强制法》的冲突，如适用原则、适用规则和执行的冲突，并分析了二者冲突的根源在于价值定位，最后用人权保护的视野对《税收征管法》修改向《行政强制法》靠拢、保持和细化税收强制措施的特殊性规定等方面给予了期望。朱大旗教授还指出，构建完备的、逻辑自洽的税收法律对完善程序制度保障、落实税收法定原则具有重大意义。施正文教授也指出，落实税收法定原则是一个包含立法、执法、司法整体的过程，必须关注我国现实存在的法治状况。

（文/李忱）

## 第二十八届海峡两岸财税法研讨会会议综述

2014年4月21日，由台湾大学财税法学研究中心和资诚联合会计师事务所（PWC）共同主办的“第二十八届两岸税法研讨会——两岸之遗产及赠与税建制与改革”，在台湾大学

法律学院霖泽馆一楼国际会议厅隆重举行。来自我国大陆、台湾地区等地的财税法理论和实务界专家学者约200余人参加本次研讨会。以中国财税法学研究会副会长、华东政法大学经济法学院陈少英教授为团长，来自中国政法大学、河北大学、吉林大学、北京工商大学、浙江工商大学、浙江农林大学、天津财经大学、北京财贸职业学院等大陆高校的专家学者参加了本次会议。与会专家学者围绕会议主题，就遗产税的建制、避税防杜、遗产税法理与相关议题等问题进行深入探讨交流。

台湾前“司法院”院长翁岳生教授、台湾大学法律学院院长谢铭洋教授、“财政部”许虞哲常务次长、资诚联合会计师事务所副所长暨策略长吴德丰会计师出席本次会议并讲话。翁岳生院长高度评价了两岸财税法交流的进程及成果。他简要回顾了台湾遗产税的历史与改革，指出本次研讨会的特点是注重学术与实务的结合，最佳税法案件的评选是亮点所在。应形成信赖法院、信赖法官的氛围。谢铭洋教授强调学术与实务的结合，指出改进法院信赖度低应面向判决的透明化、判决接受全民监督，包括学界和社会百姓的监督。他认为本次研讨会的议题很重要，通过研讨可以发现制度与实务的问题，期望两岸税制向着量能课税的方向努力。

### 一、专题演讲

韩国全北大学法学教授韩相国做了题为《韩国遗产税与赠与税法之回顾及课题》的专题演讲。韩国遗产税制是以被继承人的全部遗产为课税对象的总遗产税制，赠与税具有遗产税补充税制的特征。他从防止通过变相赠与方式使财富在代际无价转移的角度出发，回顾分析《遗产税法》以及《遗产税与赠与税法》的改革历程，建议在中长期适当降低税率结构以及对法律体系进行全面调整。随着社会保障制度的逐步完善，构建将个人遗产的一部分还原社会的方案以提高对老人的公共社会福利。

### 二、议题研讨

本次研讨会分四场进行研讨。

第一场报告主讲人为华东政法大学法学院的陈少英教授、台湾“司法院”大法官暨台湾大学法律学院黄茂荣教授。

陈少英教授在《论走向税收国家的中国遗产税》报告中指出，税收国家作为一种理论分析工具，与市场经济、民主法治有着内在逻辑联系。重新审视税收国家理论与中国现实的关联度，挖掘该理论的合理内核，使之服务于中国遗产税的建制实践，具有重大意义。该报告从经济基础、政治基础、思想文化等方面分析了家产国家（资产收益国家）未能开征遗产税的原因，认为当前中国正在向税收国家转型：经济上实行混合所有制、政治上以法治国、社会国标准进行改革，思想观念随之发生变化。遗产税作为“富人税”以其再均衡财富、缓解社会分配不公、鼓励勤劳致富、引导公益捐赠等方面的独到功能，受到中国政府青睐。遗产税立法的价值目标毋庸置疑，亟待探讨的应该是遗产税开征的技术问题及配套措施。

黄茂荣教授的报告《遗产税在建制上的重要问题》分五个部分：为何课征遗产及赠与

税；遗产税的性质；遗产税的税基；遗产税适合的税率；实物抵缴税捐的选择权及其范围。黄教授指出课征遗产税或赠与税涉及到税捐客体及其税捐种类的定性。以“继承(之财产)”为税捐客体时，继承税具有广义之所得税的性质；以“遗产”为税捐客体时，遗产税具有财产税的性质。税捐客体的界定影响到纳税义务人的界定。遗产税的税基主要从应计入遗产的财产、遗产价值之基准日及其计算、扣除额和免征额进行分析。不论是高税率还是低税率，应多方权衡，深入调查研究，选择适合的税率。应尽可能给予纳税人实物抵缴税捐的选择权。

第二场报告主讲人为河北大学政法学院孟庆瑜教授、台湾大学法律学院葛克昌教授。

孟庆瑜教授在报告《我国遗产税立法问题研究》中提出，鉴于经济社会发展的实际情况和完善税制、强化税收调节功能的实际需要，大陆创建遗产税制的时机已经成熟。结合大陆地区财税体制改革与发展的现实需要，评估制约开征遗产税的阻力或因素，制定遗产税法应着重解决好以下问题：一是衡平效力与公平的价值选择，科学定位该法的立法宗旨；二是科学测算遗留财产额度，综合多种因素确定起征点或免征额，促进收入分配结构和阶层合理化；三是选择相对较低比例税率，创设合理税负，避免国内资产向国外的异常流动；四是完善收入申报、财产登记等配套制度，加强税收征管能力建设，不断提高税收征管水平；五是加大遗产税制宣传，扩大税收立法公众参与，提高遗产税法的民众认可度。

葛克昌教授在《从高额累进到比例税率遗产税之探讨》报告中评估了2009年1月台湾遗产税改革，以降低避税诱因，提高纳税依从度及建构合理租税环境。根据台湾财政部门说法，长远而言，透过租税诱发效果之发挥，将增加经济功能，有助税基自然之增长，对整个税收产生回馈效益，对促进税负公平及平均社会财富亦有正面影响，落实税收利益共享，但此修正已近5年，应有进一步的改革。2009年的修法，将税率调整为10%的比例税率，背景是全球金融危机经济不景气，主要系以遗产税税率过高之外流资金，期望资金回流。然而，虽带来部分资金回流，同时规避遗产税案件也有显著减少；但法律修改过于粗糙，没有注重社会政策与经济政策的平衡，失去了税法的重要调节功能的发挥。同时，比较税率下，一则遗产税未能因势改为符合量能原则继承税，二则继承人的遗产税成为可分之债，而原有税法中公司共有及连带债务关系未能及时修正，对纳税人权利保障有违反比例原则之嫌。

第三场报告主题为“遗产税避税防杜”，主讲人为：北京工商大学法学院郝琳琳教授、台北商业技术学院财政税务系黄士洲副教授、吉林大学法学院那力教授、资诚联合会计师事务所许祺昌会计师。

郝琳琳教授在《严厉抑或宽容：信托规避遗产税的立法应对》报告中指出，信托具有避税功能，对于这种规避行为，如果严格遵循税收法定主义，则将导致避税泛滥，影响国家税收；相反，如果不对实质课税主义加以限制，虽然可以轻易地消除税法漏洞，也容易导致侵犯纳税人的法外空间。因此，对于信托规避遗产税，不能全盘简单否定，应在立法上对信托规避遗产税行为财务宽容态度。

黄士洲副教授《遗赠税与脱法避税-以连环契约安排为例》报告包括遗赠税的特性、脱法避税的理论研究与实践案例评析两个部分。从遗赠税制正当性基础的探求、遗赠税与脱法避税调整以及连环契约、隐藏行为与脱法避税安排三个方面进行理论分析。遗赠税具备正当性基础，遗赠税从高额累进税制转向单一税制低税率，遗赠税隐含着价值体系矛盾。遗赠税案件在核课、审理上的特征包括私法的课规划性、较无涉及其他专业知识、主观课税要件存在与否，俱属征纳双方证明难题。连环契约安排是一般避税防杜条款的关注焦点，本文从容积转移事件、先赠与后买卖、孳息他益信托等三则连环契约安排，说明此类连环契约安排是否构成脱法避税的判断过程以及各别案件所暴露，且法解释难以解套的难题。

那力教授做了题为《他山之石—遗产税问题的海外视野》的报告。从遗产税的废与存、增与减，遗产税的正负面功能与作用，遗产税制度、规则的设计，遗产税规避与配套制度，遗产税与政治等五个方面进行论述。她指出，考察各国的情况，开征、停征遗产税的直接动因是遏制资金外流，或者是为了吸引资金进入。征收遗产税主要解决财富分配不平等的问题，具有抑富济贫的社会功能。征收遗产税可以引导人们改变行为方式，促进消费，借助遗产税，避免聘夫差距的代际遗传。有助于社会资源的有效利用。遗产税的征收影响到财富积累与社会的和谐正义，与社会公正直接相关联。征收遗产税会影响人们创造、积累财富的热情与积极性。关于遗产税的起征点问题、引起移民问题、财产披露问题等都需要进行制度、规则的设计。

许祺昌会计师的报告《遗产及赠与税避税防杜综览及解析》介绍了现行遗产及赠与税中，已遭稽征机关认定涉及租税规避之八种避税类型案件，并综览各案件之事实背景、征纳双方主张及法院之见解，提出各案件中存在的问题及影响。许会计师认为，租税法律主义应优于实质课税原则，建议应全面检视相关防杜脱法避税规范之适法性，并尽速修正而由法律规定或授权之，以符合租税法律主义。稽征机关援引实质课税原则而作成不利于纳税义务人之租税解释函令时，应不得溯及既往。基于爱心办税稽征机关关于发动调查权时可先行辅导纳税人变更原租税行为。纳税义务人与稽征机关对于课税事实的经济实质之认知歧义，非为逃漏税行为，不宜科处漏税罚。

第四场报告主题为“遗产税法理与相关议题”，主讲人为浙江工商大学法学院王惠教授、资诚联合会计师事务所周思齐会计师、北京财贸职业学院立信会计学院王学梅副教授、东吴大学法律学系陈清秀教授

王惠教授报告《当代中国能不能开征遗产税-基于税收、税法和税权角度的审视》中提出，遗产税非必然具有其正当性；古往今来，众多有关开征遗产税的理论均存在缺陷或逻辑错误。应当从税收和税法两个层面对遗产税的正当性加以重新审视，遗产税的开征不可违背现代国家普遍追求的经济自由、经济公平、经济效率、经济安全等价值目标。“获得正义”与“交易正义”影响遗产税的正当性，财产领域提供面授课税干预之自由领域，则增进公益之租税负担不应大于自由私有部分，中国当前开征遗产税缺乏充分正当理由。

周思齐会计师的报告“A history of US federal estate and gift taxes and lessons

learned - How we might apply the lessons in reviewing Taiwan's estate and gift tax system?"，主要包含三方面内容：美国遗产税和赠与税产生的立法背景、税收政策及税制演变；美国遗产税和赠与税的基本法律框架；对台湾遗产税与赠与税的比较性评价。他具体从适用税率、豁免、扣除、管辖权等方面进行了分析。王学梅副教授的报告《文化视角下遗产税开征的困境与突破》从当今社会贫富分化等社会现象出发，选取文化的视角分析大陆开征遗产税的困境障碍和突破路径。中国传统的家文化、契约精神和公民社会的缺失是遗产税开征的障碍性因素，遗产税的开征主要从三个方面进行突破：加强税收宣传，为遗产税开征培植现代税收文化氛围；加强配套制度建设，为遗产税的征收提供保障；科学进行遗产税的税制设计，提高税收的遵从度，促进社会的稳定和发展。

陈清秀教授在其报告《遗产税法上之课税原则》中从遗产税之性质与课税正当性依据、量能课税原则在遗产税法上之适用、家庭照顾原则在遗产税课税上之适用、永续发展原则在遗产税课税上之适用、税捐优惠、租税规避之防止、依据事件之本质规定申报义务之履行、本于衡平原则准予实物抵缴遗产税、本于责罚相当性原则，对于违章行为处罚等九个方面论述遗产税法的课税原则。他认为，遗产税的课征，基于量能课税原则，原则上应采交易价值之估价原则，以维持课税之公平。有关课税遗产净额的计算，应注意家庭照顾保护原则，扣除被继承人家属生活需要之财产，以及扶养义务之履行。另外对于被继承人之事业为能永续经营，也应适度给予考虑或税捐优惠，以使课税结果仍得使纳税人永续发展。本次研讨会作为两岸财税法学界交流的重要平台，拓宽了财税法学人的学术视野，加深了财税法学人的思想交流，密切了两岸财税法学人的友谊，促进了两岸财税法学的共同发展和财税法制建设的共同进步。

(文/王学梅)

---

主 编：汤洁茵                      副主编：郭维真(常务) 席晓娟

编 辑：侯 卓 耿 颖 陈立诚                      本期执行编辑：席晓娟

---

呈送：中国法学会、民政部

抄送：全国人大常委会办公厅、全国人大财经委办公室、全国人大常委会预算工作委员会办公室和法制工作委员会办公室、最高人民法院办公厅、最高人民检察院办公厅、公安部办公厅、国务院法制办、财政部办公厅、国家税务总局办公厅、海关总署办公厅、中华全国律师协会、中国注册会计师协会、中国注册税务师协会、各大全国性法学社会团体、中国财政学会秘书处、中国税务学会秘书处、北京大学校办及社会科学部、北京大学法学院