



科研成果

教师论著

获奖成果

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

李刚：中国税法学的现代化：标志、体系和差距

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中

一、引言

在2000年的硕士学位论文中，笔者曾经提出了“中国税法现代化”的命题，但对其整体体系始终感到难以完全把握，至于如何与具体制度相结合，更是无从下手。适逢此时，刘剑文教授主编的《税法学（第二版）》（人民出版社2003年第2版，以下简称“《税法学》”）和《财税法学》（高等教育出版社2004年版）二书相继出版，让笔者感觉到豁然开朗，或许对“中国税法现代化”命题作一阶段性梳理的时机到了。[1]

二、标志和体系：中国税法学由传统向现代的转变

现代总是与传统相对而言的。在新中国，税法学研究从20世纪80年代中期发端，至今也不过十七、八年的时间。20世纪末以前，相对于其它法学学科发展的蓬勃态势，税法研究却仍然以“税收制度研究”面目在税收经济学的圈子里“邯郸学步”，其所存在的问题，已有学者作了较为全面和客观的分析。[2]笔者则将20世纪80年代中期至20世纪末的这一段时期称为传统税法学阶段。

从20世纪末开始，在研究力量的壮大、研究资源的挖掘和研究视野的扩大等各种因素的共同作用下，中国税法学进入了一个快速、繁荣的发展时期。更为重要的是，由于对税法的概念与本质、税收法律关系的性质与结构和税法的价值与原则等税法学基本理论问题的重新认识和界定，目前的税法学研究表现出传统税法学的极大突破，呈现出欣欣向荣的崭新局面；笔者将之称为现代税法学阶段。

中国税法的现代化，实际指的就是由传统向现代转变的过程，可以大致从理论和实践两方面加以考察。从实践方面看，立法可以被认为是实践之先。如果我们把2001年《税收征收管理法》修订时对合同中代位权和撤销权制度的援引作为起点的话，[3]那么我们就可以将税收立法现代化标志的体现寄托于列入十届全国人大立法规划的《税收基本法》的出台，至于税收司法、税务行政等其他实践环节中税法现代化的标志，还需耐心的等待和发掘。从理论方面看，虽然从20世纪末以来，涌现出了不少富有创见的研究成果，但真正作为一个较完整体系呈现出来的税法学，应属刘剑文教授先后主编的《税法学》和《财税法学》二书。同样，如果把20世纪末以来涌现出的税法学研究成果视为中国税法学现代化的起点的话，者以为可以将《税法学》和《财税法学》二书作为中国税法学开始全面由传统向现代转变的标志。

中国税法的现代化是在中国法制现代化的大背景下应运而生的。所谓法制现代化，是指一个国家由传统型法制向现代型法制转化的过程，其目标就是“法治”（rule of law）的实现。尽管目前给“中国税法现代化”作一个描述性定义的时机尚未成熟，但可以简单地将其目标归纳为“税收法治”

（Rule of Tax Law）的实现。至于中国税法学现代化的具体内容，结合《税法学》和《财税法学》两书来看，应当包括、但不限于以下几方面的内容，[4]这也是笔者之所以将两书作为中国税法学现代化的标志的原因。

第一，在理论基础方面，两书表现出对传统税法学的极大突破。纵观新中国税法学研究有史以来至20世纪末的研究成果，其赖以建立的理论基础是马克思主义国家学说中的国家分配论和国家意志说，而马克思主义的国家学说是与“阶级斗争”、“强制”、“义务”等名词和观念紧密相连的，由此这些名词和观念亦进入税法学理论，成为其内在的、被认为是完全合理的本质因素，进而影响乃至主宰了税法学基本理论和具体制度的方方面面。此其一。其二，税法学理论研究者由于其自身知识结构的局限，并受长期以

注释法学和服务法学的驱动，以及依附于税收经济研究的惯性作用，偏重于对税法作制度层面上的阐释和释义，淡化、忽视甚至回避了有如税法的起源和本质等根本性的基本理论问题，更遑论与其他法学学科的交叉、融合分析与研究。总而言之，笔者以为，其中最根本、最关键的因素乃是传统税法研究缺乏自己的基本理论。这是传统税法研究面临的最大理论困境。

而《税法学》和《财税法学》二书恰恰就针对传统税法学的上述根本缺陷作出了突破。这一突破主要表现在对税收法律关系的债务关系性质的定位，以及将税收债务关系作为整个税法学基本理论的核心。

税收法律关系是税法学的基本范畴之一，其对税法学的重要性和意义可简单归纳为两点：一是税收法律关系作为税法调整对象的法律表现形式，几乎可以体现出税法的所有特征；二是税收法律关系所包含“主体、客体和内容”三要素及其彼此之间的构成方式，也几乎涵盖了税法学基本理论各个方面的内容。因此，日本著名税法学家金子宏教授认为，“税法学可称为以对税收法律关系进行系统的理论研究为目的的法学学科。”[5]而将税收法律关系作为债务关系的定性，也无疑为中国税法学由传统向现代的转变供了契机。

第二，在思想条件方面，以重构的税收法律意识为税收法治的实现创造人文环境。传统税法学，可根本不涉及税法意识问题，或者把税收经济学者所研究的“纳税意识”直接移作己用。这种做法由于税法意识的主体仅限于纳税人，所以实际反映的是“人治”观念，体现出“不平等”的片面性。在税法教材中，《税法学》则首次将税法意识问题专章（第九章）予以了较为全面的阐述，表现出与传统的截然不同，笔者将之称为对税法意识的重构。

所谓重构税法意识，首先，是要以“税法意识”来统领“征税意识”和“纳税意识”，从而改变传统税法学将“纳税意识”片面地等同于“税法意识”、而根本不涉及“征税意识”的错误做法。《税法学》第九章就将税法意识定义为：“主要是指社会上人们对于税收现象和税法现象的认识、态度、评价和信仰，是根植于人们心中的对于税收和税法的主观意识与观念。”[6]并对税法意识的含义作了较为全面理解分析，如认为税法意识的主体既包括作为纳税人的国民，还包括国家和代表国家行使公权力的立法机关、行政机关、司法机关以及上述各机关的领导和工作人员；将税法意识的体系界定为包括税法心理、法思想和税法信仰在内的三层结构等。

其次，是要开始培养征税主体的征税意识和重新培养纳税主体的纳税意识，并且明确征税意识和纳税意识二者之间不可割裂、协调一致的关系，即前者是后者的前提和基础，后者是前者的对应和必然结果。《税法学》第九章在这方面也作出了突出的贡献，该章以“税法意识的内容”为框架，把税法的意识与税收的正当性、税收的合法性和对纳税人权利与义务的界定等问题联系起来，论证了征税意识和纳税意识者之间的协调统一性。而且，该章在叙述了税法意识的历史和现状的基础上，还进一步提出了“税法意识现代化”的命题，论证了税法意识现代化的标准和方式；也即论证了在现代社会如何培养税法意识的问题。

第三，在法律原则方面，确立税收法定主义为税法最重要的基本原则，并坚决一以贯之。传统税法习惯直接借用税收学的基本原则作为税法学的基本原则。即使在20世纪80年代末，有学者将西方国家和基本原则之一的税收法定主义介绍到我国之后，[7]也一直到了20世纪90年代中期，才开始有学者问津，此后便掀起了对税收法定主义加以研究的热潮。这以后的税法学教材、包括《财税法学》一书在内也才将税收法定主义作为税法学基本原则中的首要原则。

笔者以为，税收法定主义作为中国税法现代化组成部分之一的意义，不仅在于其凸现了税法基本质的真正的法学意味，而且在于我们能够从其历史发展过程中发掘出来的“同意”的核心要素。[9]换言之，税收法定主义的历史意义就在于以“同意”作为人民纳税与国家征税的唯一前提；这种“同意”从抽象面上看，又构成了人民和国家为达成就税收问题的“契约”而进行的“意思表示一致”。依笔者之见，由此种就税收而同意并达成的“契约”在法中的表现形式，包括两个层次，首先是“税收法定主义”本身，这是人民与国家之间就税收问题所达成的最根本的契约，是一种概括式的同意，此种同意必须在实践中加以体现；其次是“税收法定主义”中的“法”，可以视为上述根本契约的具体化，即税收活动所有之法乃是依据此根本契约——税收法定主义，经由人民代议机关通过对国家征税的具体个案、或者说具体税种进行讨论，并以决议的方式以及法律的形式所表现出来的“契约”。

由此，税收法定主义进而还影响到了税法学基础理论的其他方面。例如，它为税收法律关系的债务关系性质提供了理论支持，使我们可以将税收之债从抽象层面上确定为是一种“契约之债”。再如，通过税收法定主义以“同意”为核心的历史意义的发掘，为我们重新认识税收（债务）法律关系主体双方之间的关系提供了理论佐证。“同意”或称“意思表示一致”本身就表明缔结“税收契约”的双方主体即人民和国家之间是平等的。虽然，这种“同意”是一种理论层面上的抽象概括，但必然会影响到制度层面上的具体实践；加上我们对传统税法学所主张的税收法律关系主体双方法律地位不平等观点的批判性分析，最终得出其主体各方法律地位具有平等性的结论。[10]而这也正是《税法学》和《财税法学》两

墨重彩、着力论证之处。两书均以单独一节从税收的经济本质、法治理论和税法的发展史的角度分别讨论了税收法律关系的平等性问题。（参见《税法学》第95-103页，《财税法学》第348-352页）《税法学》一书还在阐述了认识税收法律关系平等性的意义之后，指出了其实现的方式和途径。（参见《税法学》103-107页）

第四，在制度建设方面，将税收实体法定位为税收债务法，以“债”的观念为核心来构建和阐释和实体法律制度。

传统的税法教材中，税收实体法主要就是税种法，按照流转税类、所得税类、财产税类和行为的顺序排列。而在税法学较为先进的德国、日本和我国台湾地区，都是从债的角度来阐释税收实体法的方式。这种方式虽然在我国大陆地区早有介绍，但在《税法学》和《财税法学》二书之前，尚无人予以借鉴和引用；可以说，二书在这方面开了我国大陆地区的先河。

笔者以为，税收债务法，从名词上看，虽然更多地表现为是一种制度，且主要是税法与私法进行多位结合的产物。但如果我们扩大视野，就会发现“税收债务法”的提出，并非仅仅是一个名词或者一个度那么简单。

首先，制度的创建与形成必然需要坚实的理论基础，税收债务法正是在对传统税法基础理论加以反思与重构的前提下才得以产生的。将税收作为一种“公法之债”的认识，在我国学界还存在着很大的自论，不仅民商法学等法学学科和税收经济学科的学者尚未予以认同，即便是在税法学界内部反对者也有在。而在大陆法系国家，将税收实体法作为税收债务法已是一种常识，1977年的《德国租税通则》修订时，其规定有关纳税人之实体权利义务的第二章更以“租税法”为题。[11]究其原因就在于，大陆法国家已有一个完整的、成熟的基础理论来支撑其税收债务法制度。换言之，如果不将税收法律关系的定性为债务关系，如果不注重私法理论和制度对税法可行也是必要的借鉴和引入，税收债务法只能是“源之水”、“无本之木”，自然难以让人信服。所以，《税法学》和《财税法学》二书在这方面作出了有益的尝试，它们不仅将税收债务关系作为全书的主线之一，而且还充分借鉴私法上债的制度，论证了和之债的产生、变更、消灭和保全及担保等基本问题，为税收债务法在我国的确立和发展提供了良好的开端。

其次，税收债务法虽然是税法众多具体制度群中的核心内容，但“独木不成林”，它不可能不与其它税法制度发生联系，势必会带动其它税法制度随之跟进而与之保持协调。换言之，税收之债的提出和界定，不仅为税收实体法的重构提供了支点和核心，而且为从债的角度去理解税法的其他制度提供了可资的范例。例如可将税收程序法理解为，依税收债务法的实体性规定，将税收之债的具体内容加以落实的程序性规范；将税收救济法理解为，当在税收之债的履行过程中出现争议时给予被侵害方以救济的法律制度等等。

第五，在学科体系方面，《税法学》和《财税法学》两书基本奠定了现代税法学的学科体系，而且有特色。

具体而言，在“税法总论”部分，《税法学》一书是迄今为止内容最全面的税法教材之一。除了传统上的税法概述、税法的历史演进、税收法律关系、税法的基本原则和税收立法等内容外，该书还将和适用、税法解释、税法漏洞补充和税法意识等问题也涵盖进来，其中某些内容，如税法适用和税法意识问题，其论证的体系化和详尽度，也是此前所未见。此外，《税法学》和《财税法学》两书都提出了“法学范畴”的命题，认为，税收法律关系、税收之债、税收要素、税法主体、税收行为、税收权力、和权利、税收义务和税收责任等可以作为税法的重要范畴。（参见《税法学》第6-7页，《财税法学》339-340页）虽然两书对上述范畴并未作进一步的研究，但这一命题的提出，已足以表明作者前瞻性的眼光，也将引领今后税法学在这方面的发展方向。

《财税法学》一书的特色则表现在现代税法学的整个学科体系方面。传统税法教材在学科体系方面，虽然没有一个统一的格式，但大致是按照税法总论、税种法（税收实体法）和税收征管法（税收程序法）的顺序来排列的。《财税法学》的税法部分则共分为五编，分别为税法总论、税收债务法、税收程序法、税收责任法和税收救济法。这一体系相对于上述传统税法体系来说，其突破主要体现在如下两面：

一是将税种法（税收实体法）直接定位为“税收债务法”，对此前文已述，这里不再重复。

二是将税收责任法和税收救济法从传统上的税收程序法中单独划分出来。传统意义上的税收程序法实际上是广义的范畴，《财税法学》一书则是从狭义的角度来界定税收程序法，从而使税收责任问题和救济问题得以在一定程度上独立出来。笔者以为，这种独立并非仅仅是追求体系上的变化或创新，而在于使“纳税人权利保护”的理念能够通过“责任”和“救济”的强调得到贯彻。“责任法（学）”在传统的法律体系和法学学科中的地位向来颇有些尴尬，尤其是作为公权力机关的行政机关的责任，在法律体系中或者是“缺位”或是被“虚化”，从而使大多数公法法律成为单纯的相对人的“责任法”或“义务法”。在主张包括依法行政、依法治税在内的依法治国的今天，明确公权力机关的责任应是其题中应有

意。而要贯彻税法中纳税人权利保护的理念，必然要确立税务机关等征税主体的相关责任，否则“权利保护”会由于缺乏对方主体的法律责任而流于形式。因此，《财税法学》一书中“税收责任法”的独立成编，为税法领域中责任问题的研究开创了新局面，为纳税人权利保护理念的落实提供了理论支持和法律依据。诚如该书所言：“鉴于我国纳税人权利保护的现状，要进一步完善对纳税人权利保护的法律规定，全追究征税主体责任的法律规定，加大惩治违法和滥用征税权的力度，这是提高依法征税意识、实现收法治的重要环节。”（《财税法学》第666页）

税收救济法也是如此。如果说税收责任法是从实体的或结果的角度对纳税人权利保护理念的贯彻自话，那么，税收救济法则是从程序的或过程的层面对这一理念的实践。我们仅仅从名词的变化上就可看出，“救济”一词本身就是针对作为税务行政机关相对人的纳税主体而言的，是当纳税人认为税务机关侵犯其权益时对其获得补救的途径和方式的概括性表述，较之传统上“税收争讼法”一词，体现出了向纳税人等税务行政相对人的倾斜。另外，《财税法学》中“税收救济法”编将行政救济法的基本原理和制度较好地引入到税法当中，使税收救济法的体系更加完整、内容更加丰富。

三、差距：理想与现实之间

尽管《税法学》和《财税法学》二书取得了上述成就，尽管笔者将二书作为中国税法学现代化进程的标志，但距离我们目前所能设想的中国现代税法学来说，二书应当可以在以下几个方面进一步改进

首先，是税法的价值问题。应该承认，二书在税法总论的内容体系方面已经相当完备了，尤其《税法学》一书，将近一半的篇幅都用在税法总论方面，但却唯独没有涉及到税法的价值问题。“价值问题是一个困难的问题，它是法律科学所不能回避的。”[12]笔者以为，税法价值研究的理论意义，在于税法学的基本理论研究从对规则体系的注释说明和对原则含义的归纳总结的层次，进一步深入到对价值体系的建构解释的更高水平，使税法学真正走向成熟。

此外，还有税收法律行为。从某种意义上说，同作为税法学的基本范畴，税收法律行为对税法学的重要性与税收法律关系难分轩輊。但目前还鲜见有关税收法律行为的研究。[13]“如果说传统法学重于研究规范（规则）、规范体系及其结构，那么，现代法学的焦点正在从规范重心转移到行为重心，通过观察、解释法律行为来解释法律现实。”[14]因此，现代税法学中税法的价值和税收法律行为问