# 二十世纪末期的中国税法学（下）

来源：网络 作者：梦醉花间 更新时间：2024-01-02

*二十世纪末期的中国税法学（下） 二十世纪末期的中国税法学（下） 二十世纪末期的中国税法学（下） （六）主体税种法 主体税种法的确定对于税法结构而言是一个非常重要的问题。但对这一问题的回答从根本上与其说是一个税法学问题，不如说是一个税收经济...*

二十世纪末期的中国税法学（下） 二十世纪末期的中国税法学（下） 二十世纪末期的中国税法学（下）

（六）主体税种法

主体税种法的确定对于税法结构而言是一个非常重要的问题。但对这一问题的回答从根本上与其说是一个税法学问题，不如说是一个税收经济学上的问题。因为主体税种法的确定完全取决于税制结构中主体税种的选择。税法的作用就在于使从税收经济学角度作出的选择以法律形式予以确定和保障。

我们认为，从目前情况而言，流转税为主体的现状仍将持续相当长一段时期；但从发展来看，流转税与所得税以合理的比例关系共同构成我国税制结构的双主体税种似乎是不可避免的趋势。因此，我国应当建立以流转税法和所得税法为主体的复税制实体税法体系。实际上从我国税法现状来看，所得税法的法律渊源多为税收法律，而流转税法则都为税收行政法规，所得税法的整体效力层次与权威性均要高于流转税法。这从一个侧面说明立法的重点及导向都在于所得税法上。

（七）国际税法的基本理论

1.国际税法的概念和基本特征

有关国际税法的概念和基本特征理论最核心的问题就是国际税法的调整对象。我国学者对此历来持广义说观点，认为国际税法不仅调整国家间的税收分配关系（狭义说观点），还调整国家与跨国纳税人间的税收征纳关系。基于此，我们认为，国际税法是调整国家涉外税收征纳关系和国际税收分配关系的法律规范的总和，简言之，就是调整国际税收关系的法律规范的总和。

从以上概念，我们得出国际税法的基本特征主要是：

（1）调整对象方面。国际税法的调整对象是国家与涉外纳税人之间的涉外税收征纳关系和国家间的国际税收分配关系。二者虽然作为一个整体成为国际税法的调整对象，但在整体内部，二者间的关系与地位又有不同。首先从国际税收关系的形成来看，涉外税收征纳关系的出现早于国际税收分配关系的产生，后者是以前者为前提而导致的必然结果。所以，我们在表述上总是把涉外税收征纳关系放在前面。其次从关系的本质来看，一国的涉外税收征纳关系与非涉外税收征纳关系并无本质不同；而国际税收分配关系则从根本上促进了国际税法的最终形成并成为其区别于国内税法的根本特征。

（2）客体方面。我们认为，国际税法的客体包含着具有递进关系的两个层面的内容。

第二层面的客体是在国家间进行分配的国际税收收入或称国际税收利益。正因为在国家间进行分配的国际税收利益直接来源于各国对其涉外税种的课征，我们才认为后者作为第一层面的客体与前者作为第二层面的客体间存在着递进关系，从而共同构成国际税法的双重客体。学者们往往容易忽视第二层面的客体，但与其说各国缔结国际税收协定的目的在于划分对某一跨国征税对象的征税主权，不如说其实质目的在于分配从征税对象上可获得的实际的税收利益。故国际税收利益是潜在的、能够从深层次上反映国际税收法律关系本质的客体层面。而且，国际税法的双重客体及其递进关系与前述国际税法的双重调整对象及其相互关系也是紧密联系、互相对应的。

需要单独加以说明的是，我们使用的“涉外纳税人”和“国家与涉外纳税人间的涉外征纳关系”的表述，与目前国内其他学者使用的“跨国纳税人”和“国家与跨国纳税人间的税收征纳关系”的表述有所不同。因为我们主张国际税法客体的广义说，所以仍旧使用“跨国纳税人”和“国家与跨国纳税人间的税收征纳关系”的表述就未免有失偏颇，不足以涵盖广义的国际税法客体说所涉及的全部税种。

（3）主体方面。国际税法的主体，从其在国际税收法律关系中所处的地位来看，可以分为国际征税主体、国际纳税主体和国际税收分配主体；从主体的表现形式来看，有国家、国际组织、法人和自然人。目前，国内几乎所有国际税法学者都将国际税法的主体分为国家和跨国纳税人（包括自然人和法人）两种。我们不同意这种划分方法，其理由与前述使用“涉外纳税人”等表述的理由是一致的。很显然，基于获得跨国收入的跨国纳税人不足以涵盖涉外税收征纳关系中的所有纳税主体。

（4）法律规范方面。学者们关于此点的意见比较一致，都认为国际税法的法律规范具有多样性的特征，既包括国际法规范，又包括国内法规范；既包括实体法规范，又包括程序法或冲突法规范。此外，国际税法中实体法规范和冲突法规范的并存还决定了其在调整方法上必然具有“兼备直接调整和间接调整方法”的特征。

（5）基本原则方面。应当区分涉外税法的基本原则和国际税法的基本原则。前者主要是从单个主权国家自身的立场出发，后者则更注重于两个或两个以上平等的主权国家之间的关系。在涉外税法的立法原则问题上，学者们的观点比较一致，认为主要包括三条：①维护国家主权和经济利益；②坚持平等互利；③参照国际税收惯例。

关于国际税法的基本原则，学者们的意见也较统一，认为主要有两条：①国家税收管辖权独立原则；②公平原则。不足之处在于对公平原则的总结概括有失全面，或认为仅是指“国际税收分配关系中的平等互利原则”（注：陈安：《国际税法》，鹭江出版社1988年版，第16-18页；参见罗晓林、谭楚玲编著：《国际税收与国际税法》，中山大学出版社1995年版，第174-175页。），或仅指“征税公平原则”（注：高尔森主编：《国际税法》，第10-11页。）。

笔者认为，与国际税法的双重调整对象和双重客体相适应，国际税法的公平原则也应包括两方面，即国际税收分配关系中的公平原则（简称“分配公平原则”）和涉外税收征纳关系中的公平原则（简称“征纳公平原则”）。分配公平原则是指各个主权国家在其税收管辖权相对独立的基础上平等地参与对其相互之间税收利益分配问题的协调过程，最终达到既照顾各方利益，又相对公平的解决结果；实质就是平等互利，是国际经济法的平等互利原则在其部门法-国际税法中的直接体现。征纳公平原则具体包括横向公平和纵向公平两方面。

2.国际税法与税法、涉外税法间的关系

产生上述分歧的原因有三：一是所划分的税法的制定主体不统一；二是概念表述的方式及含义不统一，有的含义一致但表述不同，有的表述一样但含义却相左；三是对国际税法的理解不一致，有的持狭义说，有的持广义说。因此，我们可以有的放矢，在界定税法、涉外税法和国际税法三个基本概念的内涵和外延的过程中明确其相互关系：

以上是就部门法的角度而言的，从部门法学的角度来看，税法学应完全包括国际税法学，因为法学研究的范围必然大大超过具体部门法的法律规范的内容。同理，国际税法作为一个部门法和国际税法学作为一门法学学科也是不同的，后者的研究范围大大超过前者法律体系所包括的内容。（注：参见刘剑文主编：《国际税法》，北京大学出版社1999年版，第16页。）

二、中国税法学研究存在的问题与展望

（一）税法学研究存在的问题及其原因

由问题入手，探究其原因，我们可以化繁为简地总结为三大原因：一是必然的历史原因。二十世纪的中国法学研究自三十至四十年代起步后，遭受了五十至六十年代的挫折，在七十年代以后才进入现代法学的复兴和发展时期（注：参见张少瑜：《二十世纪中国法学的回顾与前瞻学术研讨会综述》，《法学研究》1997年第5期，第157页。）。而其中税法学研究更是晚了近十年，从八十年代中期才开始产生发展。研究起步晚、研究时间短、研究人员少且力量分散是造成目前税法学研究不充分、不全面的不可忽视的客观原因之一。

二是研究方法的原因，或者说没有处理好税法学与其他学科之间的关系。首先，就表现在税法学和税收学之间的关系上。从税法学研究整体及其发展过程来看，税法学研究长期过分依附于税收学研究，致使其自身“法性”不强。这并非否认税法学研究对税收学应有的借鉴和参考态度，但二者毕竟是分属于法学和经济学两个性质不同、具有相对独立性的学科，仅仅从税收学的角度研究税法问题不可避免地会受到学科局限性的影响。因此，应当是从税法学自身出发，在研究过程中合理借鉴和参考税收学的内容，而不是从税收学的角度出发去发展税法学；或者说应当真正地从法的角度来研究税的问题。其次，还表现在税法学与其他学科之间的关系问题上，如与法理学、宪法学、民法学、行政法学、刑法学、诉讼法学、国际投资法学、冲突法学等。换言之，很多学者在研究问题时具有学科狭隘性，就税法论税法，而没有将其放在与他学科的广泛联系中或是更广的理论背景中加以分析。比如税收立法体制问题，学者们提出了许多对其加以改善和进一步发展的建议，但却难能将其置于国家整个立法体制的大环境中进行考虑，看其是否配套、同步，表现出不合理的“部门法学保护主义”。

三是税法学研究人员的知识结构问题。尽管如前所述，但研究税法学不能不懂税收经济学，否则同样难以将税法学研究深入下去。因为无论如何，经济与法的辨证关系是贯穿于法学研究的各个领域、各个层面的，作为经济法中宏观调控法的重要组成部分的税法尤其如此。而这恰恰是目前我国相当一部分税法学研究人员自身暂时的缺陷。此其一。其二，既是法学研究，就必须要有扎实的法理学基础，税法学研究当然也不例外，否则也会是制约其自身发展的一大障碍，而这也是我国税法学研究人员不大重视或容易忽视的内容。当然，致力于边缘学科和结合学科研究的学者还应当对其他相关学科有所研究。其三，专门研究税法学基本理论的学者，必须同时对税法学四大组成部分的研究情况有所了解；同理，专攻于税法学各个专门领域的研究人员，不仅应当从整体上把握税法学研究状况，还应当掌握税法学其他部分研究内容的信息。而目前我国税法学研究人员在这一方面做得还很不够，如研究国内税法学的学者不学习外国税法学的有关内容，就无法通过比较税法学的方式来发展自己的研究；只研究外国税法学，而不了解国内税法学，其研究的现实意义就无法体现，也就无从开展比较税法学的工作了；而比较税法学研究则是在对其他部门都有一定程度的研究的基础上才可能开展的。再比如国内税法学者不知国际税法学为何物，国际税法学法者难得涉足于国内税法学，都很难将研究工作全面、深入地进行下去。所以，税法学研究人员必须加强对税法学各个组成部分研究内容的横向了解及其总体认识。总之，虽然“术业有专攻”，但必须是建立在研究人员合理知识结构的基础上，否则就是“不识庐山真面目，只缘身在此山中”了。

（二）税法学研究之展望

对未来中国税法学研究趋势的展望，既要着眼于解决现实问题，又要保持甚或进一步发掘研究的理论性。因此，我们认为，在研究方式方法上，未来的税法学研究将呈现如下三大趋势：

二是加强多学科研究，拓展研究的理论背景。首先，是税法与法理学间的关系。税法基本理论问题实际上都是一些法理学问题，因此我们在此提出开展“税法的法理学研究，把税法的基本理论及其研究条理化、体系化和规模化。一方面，把法理学的一般理论引人到税法研究中，如作为法的基本价值的“公平与效率”在税法中的具体体现，在新的市场经济条件下二者含义的重新界定和二者间关系的重新建构，除此之外，税法还具有那些价值，能否构建起税法的价值体系，这样就把税法的基本原则的理论研究上升到价值的层面上来了。再如在市场经济条件下对税法的地位、功能和作用等的重新界定等等。另一方面，从税法学自身出发，寻求其法理基础，如税收和税法的起源、原因、性质，其中各方主体间相互关系的法理分析等等。由此设计和奠定税法学完整的法理学基础，为具体制度的研究提供理论依据和前提。

其次，是税法与民法间的关系。曾有学者专文探讨了税款的优先权问题，认为西方民法中将税款作为特种债权的概念并不科学，不宜以独立的、专门的担保物权来确定税款相对于其他担保物权的优先性；同时建议我国立法应借鉴和参考德国和我国台湾地区的作法，以单行法规定税款的优先权，并使之优先于担保物权（注：参见董开军：《论工资、税款的优先权问题》，《政治与法律》1992年第3期，第20-22页。）。后有学者提出了不同的意见，认为税收仅享有“一般优先权”，即税收权利作为债权，其行使劣后于抵押权、留置权等担保物权；而税收权利作为公法上的债权，又优先于私法上的一般债权，即优先于那些不存在担保物权的债权。该学者还认为，仅仅局限于税法领域或公法领域是很难对税收的一般优先权问题全面认识的，甚有必要从不同角度、不同领域展开研究（注：参见张守文：《论税收的一般优先权》，《中外法学》1997年第5期，第42-48页。）。这从一个方面说明了税法学研究对他学科研究领域的辐射性及其理论背景的不断拓展。还有的学者认为“税法与民法相通之处甚多”；并结合法理分析和现行立法规定，从“税法对民法债权保障制度的移用”的角度，论述了税收债权的保全（包括税收债权人的代位权和撤销权）和税收债权的特别担保（包括货币担保、纳税担保人的保证和抵押及质押）等问题。（注：参见杨小强：《论税法对民法债权保障制度的移用》，《中外法学》1998年第2期，第43-46页。）再次，是税法与行政法之间的关系。有学者提出“税权”的概念：即由国家主权派生出的、国家对税拥有的取得权（课税权）和使用权（支出权）；而纳税者享有的对税权进行民主化管理的权利称为“纳税者基本权”（注：参见陈刚：《税的法律思考与纳税者基本权的保障》，《现代法学》1995年第5期，第14-16页。）。后又有学者将“税

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！