

经济法学研究纵深拓展的力作

——评《所得税法导论》

凌相权 傅绪桥

刘剑文教授新著《所得税法导论》(以下简称《导论》)已由武汉大学出版社出版。这是新中国成立以来系统研究所得税法的首部著作,它构建了中国所得税法的理论体系,是我国经济法研究进入纵深拓展阶段的力作。纵观《导论》有以下显著特色:

一、博采众长,体系严密 所得税法起源于英国,迄今有近 200 年历史。在西方发达国家,所得税是主体税,它以其固有的征税普遍、纳税公平、富有弹性的特征,逐渐得到各国政府的高度青睐。所得税法的理论研究倍受各国学术界的重视。作者通过纵横比较,客观评述所得税法各种理论及各国立法实践,力求“建立一套既符合我国国情又适合所得税制国际化要求的融经济和财政于一体的所得税法体系和所得税法学体系”。《导论》的结构安排,充分体现了作者的著述思路。全书分为具有内在逻辑联系的上、中、下三篇。上篇是“所得税法总论”,集中阐述了所得税法学的基本理论,展示了各国所得税法发展的一般规律。作者认为,所得税遵循“从战时税发展为固定税”、“从地方税向中央税过渡”、“从比例税演变为累进税”、“从分类所得税制转向综合所得税制”的发展轨迹,所得税法亦由此演变为发达国家的主体税法。在所得税法的具体制度上,各国有关所得税管辖权、所得税的纳税主体和征税客体、应税所得额及税额的计算方法、所得税征管法律原则的规定因受税收国际通例的影响,已逐渐趋同。中篇是“所得税法各论”,着重论述了我国各项具体的所得税法律制度,用实证的方法构建我国所得税法体系的主干。我国所得税法体系目前由内资企业所得税法、涉外企业所得税法、个人所得税法、农业税法构成,但亟待整合。一方面,亟待制定“统一适用于内资企业和涉外企业的《中华人民共和国企业法人所得税法》”,另一方面亟待完善农业税法,并进一步明确农业税的所得税属性。下篇是“所得税法附论”,比较全面地阐释我国台湾、香港地区资本主义性质的所得税法。无疑在“一国两制”之下,台、港、澳地区的税法也是我国税法体系的构成部分,如何协调“四地两性”的税法,是所得税法理论研究的重大课题。

二、纵横比较,求同存异 作者十分重视比较法学的研究方法,横向比较各个国家所得税法律制度,包括英国、美国、德国、法国、日本等国家的所得税法律制度,总结其中的共性;纵向探讨中国各个历史时期所得税立法的背景及成败得失,指出中国所得税法发展完善的方向。例如,作者综合考察各国关于所得税管辖权原则的立法实践,指出:“属地原则对资本技术输入国有利,属人原则对资本技术输出国有利”,因此,基于“属地原则优先于属人原则”的国际税收通例及“我国属于发展中国家的现实,在行使所得税管辖权方面应坚持以属地原则为主,属人原则为辅”。综观全书,作者基本上按此思路展开论述。在论证我国应该建立怎样的所得税法律制度时,十分恰当地体现了“求同存异”的思想。适合中国国情且基本形成于国际税收通例的所得税法律制度,是“求同”的对象,否则,就应“存异”。作者认为中国未来的所得税法将同大多数国家一样,为企业法人所得税法和个人所得税法的二元结构。作者阐释港、台地区所得税法的目的是将两种不同性质的所得税法律制度进行比较,便于我们在经贸交往中应注意衔接。

三、理论性与实用性相统一 作为一部构建中国所得税法理论体系的专著,较强的理论性是它的生命力

所在。《导论》的理论性不仅体现在它构建了总论、各论、附论这种结构严密的所得税法学体系,而且在论述具体的所得税法理论时不乏见解。有关应税所得的定义与分类、所得税优惠政策的评述、应纳税所得额计算原则的概括、中国所得税立法的展望等,均反映了作者独到的理论见解。如,作者展望我国个人所得税法时,强调指出,为加强个人所得税的征纳与管理,亟待完善立法,“分类所得税制定应逐步转向综合所得税制”,“个人所得税前费用扣除应进一步规范”,“降低税率,缩减税率级数”,“推广税收指数化,建立弹性税制”,“消除不公平的差别待遇,实现税负公平”,“个人所得税的征收方式应逐步过渡到以申报纳税为主”。《导论》同时具有很强的实用性。鉴于目前尚无内容新颖、系统的税法教材,而教学又十分需要,作者将《导论》作为一本专著性的教科书来撰写。主要体现两点:一是本书所吸收的理论都是迄今最为成熟的;二是在阐述我国所得税法时严格依据现行法律,并且讲深、讲透每一具体的所得税法律制度,便于实际操作。

四、经济学与法学兼容 在某种意义上说,所得税法学是经济学与法学交叉的学科。没有经济学理论,无以透彻阐释和评价有关税率、资产税务处理、应税所得额的确定、税收优惠措施、反避税等诸多方面的法律问题,也无法评价和选择指导所得税立法的各种经济学说。刘剑文教授已获得法学和经济学双重学位,且从事税法教学和研究届十年,在法学和经济学上的久蓄之力在本书中得以较好地发挥。有的学者视研究经济法为畏途,原因之一在于无暇对经济法所运用的经济理论融会贯通。作者在《导论》中将经济理论与法学理论有机融合起来,对所得税法律制度的论述既有理论深度又通俗易懂。作者对税率及税收优惠政策与经济效益的关系的阐述,对“所得税税额扣除方法”、“所得课税主要学说”、“税法上固定资产折旧方法”、“股息所得的扣除”等评析,都非常透彻易懂,而这些内容对于未曾研究过税收经济学或税法的人来说都是值得认真一读的。

作者选择所得税法作为专题研究是有一定远见的。税收是调整国民经济的重要杠杆,税法是经济法的重要部门。传统上税法一直被作为行政法的部门,其理论上的依据在于认为税收关系是一种权力关系,对纳税人征税是一种行政处罚行为。现代税收立法使税收性质的定位发生了变化,税收关系是一种责权利相结合的经济权利义务关系,税收关系不再是单纯的隶属与服从的权力关系。研究经济法离不开税法,研究税法离不开所得税法。作者认为,所得税法不仅在于所得税在国民经济发展到一定阶段构成国家财政收入的主要来源,而且在于所得税法在社会主义市场经济条件下具有独到的调控功能。作者指出所得税法与生产劳动、储蓄、投资、消费等经济行为存在密切联系,具有“替代效应”和“所得效应”,可以调节社会总供给与社会总需求以实现二者平衡;通过企业所得税法、个人所得税法规定的应税所得、升降税率、调整税前扣除范围和标准、改变折旧方法的措施引导企业和个人的经济活动,贯彻国家经济布局和产业结构等经济政策。《导论》的问世,是经济法学研究逐步走向成熟的又一明证。经济法学研究的早期阶段侧重于经济法基础理论的研究,这是必要的。没有基础理论作为支撑的部门经济法研究是肤浅的。但是,经济法学研究唯有在注重基础理论研究的同时,向部门经济法纵深拓展才会因其实用价值昭著而更显生命力。没有部门经济法纵深研究成果作依靠的经济法研究是苍白的。因此,我们认为,《导论》是构建所得税法理论体系,纵深拓展研究经济法学的力作之一。

作者 凌相权,武汉大学法学院教授,武汉,430072;

傅绪桥,广东省国家税务局秘书,法学硕士,广州,510080

(责任编辑 车 英)