# 完善中国税法教学与研究之建议

来源：网络 作者：风月无边 更新时间：2025-06-05

*完善中国税法教学与研究之建议 完善中国税法教学与研究之建议 完善中国税法教学与研究之建议 一、问题的背景－税法教学与研究应具备指导税收立法实务之作用 为防止欠缴纳税款的纳税人，以积极或消极方式诈害国家税收债权之实现，在债权平等保护原则之法...*

完善中国税法教学与研究之建议 完善中国税法教学与研究之建议 完善中国税法教学与研究之建议

一、问题的背景－税法教学与研究应具备指导税收立法实务之作用

为防止欠缴纳税款的纳税人，以积极或消极方式诈害国家税收债权之实现，在债权平等保护原则之法理考量下，若无其它相关机制来解决此类诈害国家税收债权之行为，[3]则将私法制度中关于代位权与撤销权规定移植至税收征管法上确有实际之需要。故新《税收征管法》第五十条规定第一款规定 ：“欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照合同法第七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。”但税务机关可以直接适用《合同法》第七十三条及第七十四条的规定行使代位权及撤销权吗？按“适用者，法律明定关于某事项之法规，以应用于该事项之谓。准用者，法律明定某一事项，适用于其类似事项之规定之谓。但准用不能完全适用被准用之法条，仅在性质许可之范围内，变通适用。”[4]换言之，适用乃由法律直接对某一情形作出了预设，在现实中遇到这种情形时对法律的直接使用；而准用是通过法律的规定，某些情况应该比照对类似情况的法条规定来适用。而《合同法》第二条第一款明确规定：“本法所称合同是平等主体的自然人、法人、其它组织之间设立、变更、终止民事权利义务关系的协议。”。因此，合同法关于代位权及撤销权的规定自然也仅适用于保全平等主体的自然人、法人及其它组织之间的债权。故在《税收征管法》中直接规定“依照合同法”，这是与《合同法》第七十三条及第七十四条相互矛盾的，可是说一字之差，失之毫厘，差之千里，立法者岂能不谨慎？

由于目前尚未能论证代位权及撤销权是公、私法间共通之法理，故不能基于法秩序统一规范性，主张税收债权可以直接适用私法上关于撤销权及代位权之规定。那我们在立法上该如何设计呢？关于移植私法上代位权与撤销权于税收债权的立法模式向有两种主张，第一种立法模式是直接在税收征管法上规定税收代位权及撤销权的构成要件、行使方式及其效力等等；而第二种立法模式则在税收征管法规定税收代权及撤销权参照（比照或准用）《合同法》上关于代位权及撤销权的规定。就立法技术而言，第二种显较简单并节省立法成本。然若现行法没有税收代位权及撤销权规定，是否可类推适用《合同法》上关于代位权与撤销权规定补充此一法律上之空白呢？以及税收法定原则是否容许类推适用私法规定呢？诸此等等，实为税法教学与研究时不能漠视与忽略的课题。

我们主张税法教学与研究除了基本的法令适用问题外，似应进一步论拓展至立法论的层次，以及当法律出现空白之情形时，如何在不违背税收法定原则下进行税法上的漏洞填补，并思考设计出妥适的法制规范。而在思考税收立法论上，自改革开放以来，税收立法基本上采取宜粗不宜细的立法模式，而最近有实务界人士提出立法从严，宜细不宜粗的思路，[5]究竟何者为宜呢？我们认为两者虽各有其考量，但恐有过于极端之嫌。我们不妨分为二层次来看此问题：第一，法律并非万能，而是具有内在不完备性，而该等不完备性常肇因于现实经济与社会体制之考量，税收立法当然也不例外，故首先应为有无立法必要之辩论，这远比宜粗或宜细之争更重要，否则一但立法却又执行不了，岂不伤害政府威信与法律的尊严？；第二，宜粗或宜细两种模式的检验标准究竟为何，到底税收立法要细到如何程度才是合理呢？这是税法学教学研究应该进一步思考之处。我们主张不论是宜粗或宜细的立法似应调合社会经济之实际需求，以呈现税法的特殊性质为首要考量，[6]当然这只是勾勒出一个大方向，至于实际操作标准有待实务立法经验不断的累积。

学术与实践经常存在一定之距离，然学术最好走在实践之前并保持一定程度的独立性，如此税法教学与研究方不致沦为立法的附庸，也能与实际生活紧密连接一起，并可维持其学术的客观性，并进一步提升税法学教育的质与量。

二、税法学研究对话机制之建立

税收不仅是一种财政手段，课税与征收之依据及方法更涉及经济资源之分配、重分配及社会阶层之流动，动辄影响经济效率与社会公平，因此根据财政、经济、社会等不同观点，税收理论所讨论的中心议题或是对话内容也将随之不同。[7]税法学研究的主轴课题、研究范畴及研究方法究竟为何呢？这些都是日后对话内容的重要部份。诚如学者所言“对于税法做体系的、理论的研究为目的之独立的学术领域，称为税法学。税法学把握课税的法律秩序，依据宪法、基本人权、课税权力的分配比较衡量税法规定，并依法律的授权规定衡量法规性命令。税法学的主要课题乃是将此类法规要素加以体系化，进行税法的方法训练以及正确术语的操作（符合量能课税的公平征税），纳税人的权利保护及税捐罚则的体系建立及其合理化，并致力于研究正当的课税。此外，税法学也应当理解税法的制度沿革，以求从中了解现行税法规定。”[8]另学者亦认为税法学研究方法主要有两个路径：一为透过具体税法制度，一为透过税法与其它相关学科（其它部门法、政治学、社会学、经济学、会计学、财政学、历史学、公共选择理论、博弈论）之关系，该学者较倾向于后者。并认为税法学也与宪法、行政法、民商法、刑事法、法理学甚至诉讼法等各部门法具有交错的关系，在理论上应采交叉研究方法，才能对税法学研究范畴建立一套完整的体系。[9]也有学者主张综合运用法学方法论与非法学方法论来指导一个学科的研究与发展，重要的是合适的方法与方法的不断创新，以避免主观臆测与盲人摸象的情况发生。[10]

完整的税法学教学及研究，除单纯探讨税法之本质及内容外，税法学关于税法规范意义、税法正当性来源、税收权力分配的机制，甚至税法规范的哲学基础也应纳入深化税法学教学与研究理论的范畴。此外，税法学之教学与研究更应兼顾税法制度设计之思维及时空背景与历史沿革，以及经济效率理论及社会公平理论于税法学中之应用，同时应建立税法与相关法律体系之位阶及部门法间之整合与适用。然而回顾目前为数不少的税法学研究文献，税法学跨学科整合之研究仍付之阙如，纵有跨学科之研究，其对话主轴亦不甚明确，各说各话彼此间缺乏交集，甚至缺乏有力的论证过程。换句话说，今后税法学教学与研究主轴应致力于透过税法学的研究是否能促进生活中所需求法规范的完善，并经由一定的机制和程序的形成作用，来进一步有效规范国家权力（税收立法、税收行政、税收司法等等）运作，进而更加厘清国家与人民之关系，以达到实现税收正义，促进整体社会的发展之目标。

单从税法与相关法律体系之整合与适用观之，我们认为税法与宪法的整合研究对税法学理论的深入甚具关键作用，[11]虽然面对现阶段立法的不完备以及违宪审查机制尚未确立的处境，税法与宪法的对话有实际之困难，而又这涉及根本政治体制问题，并非尽靠学者争论就能解决。然而税法学发展必须意识到纳税义务是一个宪法层次问题，特别是在城乡法律二元化体系下，更须有一个统一宪法意识与以打破这种计画经济体制下残余的弊病，建立一个温暖而富有人性的税收法律制度。市场经济主体只要负担不违反宪法规范的纳税义务，则其在经济上的自由与权利都应该获得宪法的尊重与保障。纳税不只是依法律，更不得违反宪法理念，这才是真正的实现依法治国，提倡多年的依法治税方能真正落实。否则只是头痛医头脚痛医脚的进行立法修补，并无法真正解决问题，税法学的教学似应有此体认。我们认为从宪法高度对税法进行较深入的教学及研究似应成为今后主流趋势，而这只是一种研究路径，并不影响税法学本身地位。另外税法学论著投稿国外主要期刊少之又少，今后如何思索从我们所在社会中产生切实的问题意识，避免自我封闭，以提升国际学术对话，此有待法学家及实务家针对共同感兴趣的议题不断进行对话，并作进一步的学术规划安排。

除建立学术论辩的对话平台，并扩展税法学的研究基础外，另一个应纳入税法学教学与研究的对话平台乃税法学理论与实务的对话，透过理论与实务之比较与分析，始能厘清问题之所在，并提出更符合事实之解决方案。从法律发展的比较史观之，正如学者所言：“英美的依法行政，其一切系由下而上的措施，与欧陆依法行政系由上而下的方略，有极大的差距；英美一切由基层做起，所以，人民对于法规之认知非常透彻，当然其规范性、公信力与执行力也因而提升；而欧陆则长期承受君主专制之传统，特别强调高层的以身作则，或制定法律以规范人民行止，其结果并不理想。”[12]税法学研究更应思考如何建构社会基层主体意识的税法规范，由下而上审视政府税收立法、税收行政及税收司法的权力运作。并注意基层反应与需要，例如为因应税法的变化所实施的新会计准则，是否须与企业协商，以及在什么阶段进行？关键是如何将利益团体的游说公开制度化，避免规则的制定过程垄断在少数利益团体参与中，以及大量税收行政法规是否已突破或改变税收法律规范的效力等等？

另就有关税收立法实务之研究观之，我们也注意到不少的研究文献，往往是一些法条形式的、机械式的表面上移植，而忽略更趋周密符合学理的税收立法技术分析，另外对于税收立法如何移植以及税收立法公平性的评估也甚少着墨。若再加上现在关于税收立法草案都是较保密而不透明的，甚至且连事后的立法理由及立法过程会议记录亦无法透过公开程序获得，更加阻碍了学术理论与立法实务的对话。今后若能进一步加强税法学理论与实务间之对话，对于进一步提升税法学教学与研究品质将有相当助益。

三、建构体系化的税法学教学与研究

“法规范并非是不相关的平行并存，其间有各种脉络关联，也就是这些规范都受到特定指导性法律思想、原则或一般价值标准的支配。体系化主要作用在于诸多规范的各种价值决定得藉此法律思想得以正当化、一体化，并可避免其彼此间的矛盾。”[13]体系化是法学研究重要任务之一，而体系化对税法教学与研究更是有必要性，“法律教育不在于提供给决问题的技术，而在于对基本概念和原理的教导。法律教育所要求的内容并不是对实际情况的分析而是对法律组成部分的分析。法律学校并不是职业训练学校而是将法律当作一门科学来教导的文化机构” [14]特别是在现行粗线条税收立法及内外有别[15]的税收立法状态下进行体系化的税法教学与研究，更是具有指导立法实践的意义，并可达到获得税法解释所必要的取向标准、发现及填补税法漏洞、维持税法秩序的一贯性及审视税法上赋予税务机关的行政裁量权等功能。[16]学者也体认到税法学须从理论化、体系化着手，认为税法做为一门学科研究是有其必要的体系，而体系的内容是变动的，需结合历史背景来观察。[17]关于形成税法学体系化的方法，不妨利用编纂概念、利用类型（模块）、利用法律原则、利用功能概念来进行体系化的建构。[18]对于税法学如何加以体系化，学者们侧重的角度不一，试述如下：

税收法令只是现实立法下的产物，体系化的税法学应当贯彻自身的价值追求，换言之，法的本质不在于意志而在于规律。今后更应重视找寻经济发展的规律，以法学的角度来提炼税收具体制度的共同原理，以免坠入纯粹的注释法学而不自知。而体系化研究方法有助于总结过去，演进新知，不只说明了新知产生的过程（归纳），并指出法律发展的演进性。[23]一言以蔽之，税法学理论应当有前瞻性，并注意探求税法的普遍性与规律性，而不能跟在并不尽人如意的现实立法背后，进行简单的反应和诠释，而这与体系化的税法学教学与研究是不可分的。

四、总结

关于建立税法学研究成果的客观衡量标准，以及标准之间的顺序及比例为何，本文尚无能力来形成此一学术评价机制，有待更多的学术对话参与形成共识而后确立今后税法学的研究成果衡量机制。毕竟在此一意义上进行的学术对话才有较高的学术可比性与可检验性，并可避免学术垄断现象的发生，进一步形成优质的学术文化世代传承。

以市场角度看，教学与研究也是另一类的市场，但应尽量避免将学术产业化，毕竟学术更有其使命感（非以营利为主要目的应该是最低标准吧）而非如产业的最大利润化，这或许是有志于税法教学研究者应有的体认。本文对如何进一步完善中国税法教学与研究可归纳为下列建议：对立法者保持不卑不亢的心态；开放对话机制的面向及深度；体系化的教学与研究方法。或许本文陈义过高，倘若对提升税法教学与研究能激起更多的火花，则本文目的也就达到了。

「注释」

[2]关于税的名称因不同朝代或翻译用语之故，各有不同的称法，今人主要有称“租”、“税”或“捐”等情形。通说以为经常课征者称税，临时课征者称捐，租为唐初税制名称之一，依土地之面积而课以稻谷，而如今租乃以物赁人而取得价值之意义。而台湾学者多称税捐或租税，考察现行法律用语一律统称“税收”，但关于“收”的解释及法律定位，吾人深感困惑。我们是否有必要重新从法学角度审视“税收”用语甚至提出质疑呢？或许有人以为形式不重要，内容才是重点，但如果是这样，则最基本的文义解释如何达成呢？然为配合现实立法说明之需要及基于行文之方便，本文仍暂以“税收”称之。

[3]由于原《税收征管法》第四十一条只规定纳税人欠缴应纳税款并采取了转移或隐藏财产的手段，造成税务机关无法追缴欠税后果者，税务机关才追究纳税人的法律责任，而对没有采取上述手段的欠税人，法律没有规定其应负的法律责任，致使许多国家税收债权无法实现。

[4]杨与龄：《民法概要》，中国政法大学出版社2002年版，第16页。

[5]许善达等著：《中国税权研究》，中国税务出版社2003年版，第57页。

[6]税法与其它法律领域比较，由于课税权人居于优越地位故税收正义要求特强烈。

[7]例如，若根据财政立场则应力求税收的充分、确实、以及富有弹性，以满足国家政务支出之需要，所以研究重心似应摆在探讨各种税收如何组合，以达税收增加之最大化。但若站在国民经济之立场，则应力求保护税基，培养负担能力，尽量减轻其对国民经济之压迫，所以需要探讨税收的转嫁、归宿等问题，此时研究方向似应集中在税收的经济分配方面。

[9]此为2002年张家界税法年会中刘剑文于分组讨论的部分发言内容。

[12]城仲模：《行政法之基础理论》（增订新版），台北三民书店1991年版，第891-945页。

[13]Karl Larenz著，陈爱娥译：《法学方法论》，台湾五南图书出版有限公司1996年版，第355页。

[14]M.Cappelleti and Others， “The Italian Legal System”（1967）， p.89转引自沈宗灵：《较法研究》，北京大学出版社1998年版，第183页。

[15]主要体现在内外有别的税收优惠差别待遇上，诸如对所有外商投资企业一体适用的普惠制租税优惠政策外，另有种类繁多针对特定区域或特定项目、特定行业的外商投资企业租税优惠政策（参见《外商投资企业和外国企业所得税法》及《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》）。

[19]这里的税法体系乃不同于税收实定法的立法体系。

[23]黄茂荣：《法学方法论与现代民法》，中国政法大学出版社2001年版，第470页。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn