**要 目**

**“法治视野下的财税改革与国家治理”论坛成功举行 ……………1**

**财经法研究中心第三次被评为“北大人文社会科学优秀科研机构”2**

**首届“普华永道杯”全国高校财税法新锐征文大赛成功举行………3**

**第四届中韩财税法国际学术研讨会成功举办……………………… 3**

**国家税务总局召开“推行税收执法权力清单制度”座谈会…………4**

**中国财税法网顺利完成升级改版…………………………………… 4**

**财税法是“理财治国安邦之法”** **…………………………………… 7**

**《强国之道——财税法治的破与立》 ………………………………10**

**上海自贸区全行业“营改增”试点面临的问题及对策……………11**

**美国加大居民海外收入管理力度……………………………………15**

**中国政府采购第一案…………………………………………………17**

**“落实税收法定原则”论坛综述……………………………………19**

**上海市法学会财税法学研究会2013年年会综述 …………………27**

**学科动态**

**“法治视野下的财税改革与国家治理”论坛成功举行**

2014年2月22日下午，第二届卓亚法治论坛“法治视野下的财税改革与国家治理”在北京大学凯原楼报告厅成功举行。此次论坛由北京卓亚经济社会发展研究中心与中国财税法学研究会主办，北京金杜律师事务所与北京明税律师事务所协办。本次论坛意图回答社会关注的财税改革问题，为全面深化改革提供思路。全国人大常委会原副委员长顾秀莲，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，全国人大财经委副主任委员尹中卿，全国人大常委会预算工作委员会副主任姚胜，国务院法制办副主任甘藏春，中国法学会副会长、吉林省高级人民法院原院长、教授张文显，北京卓亚经济社会发展研究中心理事长、全国人大常委会原副秘书长、中国法学会原副会长周成奎，国家税务总局法规司副司长谭衔、北京大学法学院院长张守文教授等特邀出席。众多专家学者受邀参加了本次论坛。

首先，主持人、中国财税法学研究会会长刘剑文教授介绍了本次论坛出席的嘉宾以及流程，并阐述了举办本次论坛的目的与背景，强调要继续学习十八届三中全会的精神，弘扬法治尤其是财税法治的新理念。

中国法学会副会长、北京大学常务副校长吴志攀教授致辞，他强调了财税体制改革的重要性以及改革过程中法律参与的必要性，对各位学者分享学术成果、共同献计献策表示感谢,并预祝此次论坛圆满成功。

随后，几位专家对“国家治理视域下财税法的基础作用”这一话题从不同角度进行阐发。该环节由刘剑文教授主持。财政部财政科学研究所所长贾康研究员就“中央与地方的支出责任与事权关系”发表了自己的观点。中国社会科学院财经战略研究院院长高培勇研究员对税制改革与中小企业税负的关系进行了梳理。中国人民大学法学院朱大旗教授从公共预算与《预算法》修改的角度谈了自己的看法。国家税务总局税收科学研究所所长李万甫教授强调要落实税收法定原则与税收立法，深化税制改革。

在本环节的自由讨论阶段，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受邀发言，高强主任总结了前面四位专家的发言，并进一步提出税收法治需要具体化、全面化、立体化。

之后，论坛进入“法治视角下的税制改革与纳税人权利保护”这一主题的讨论，该环节由中国政法大学副校长马怀德教授主持。《中国税务报》总编刘佐研究员谈到了“营改增”扩围对企业的影响与立法展望。全国人大财经委法案室原主任朱少平则从房地产市场与房地产税发表了自己的看法。天通高新集团有限公司副总裁姚跃表达了自己对财税支持政策执行中的几点困惑和建议。北京金杜律师事务所合伙人董刚阐述了财税法治完善中律师参与的相关问题。

最后，中国法学会副会长张文显教授致辞。张文显副会长肯定了本次论坛的积极意义，深入剖析了财税改革与法治建设的关系。他还指出2014年是中国改革年、中国法治年，应在法治视野下去思考、去提问，通过法治的渠道去理解治国理政的大事。马怀德教授随后闭幕致辞。他总结本次论坛具有参与层次高、议题选择好、讨论质量高、媒体关注度高等特点，并指出本次论坛在国家治理体系现代化下探讨现代财税制度改革，回答了很多备受关注的实际问题。同时他认为研究财税改革问题要回归常识，必须将改革纳入法治框架。最后他宣布第二届卓亚法治论坛圆满结束。

本届论坛在十八届三中全会之后、“两会”召开之前举办，意在为全面深化改革提供思路，并为即将到来的“两会”做好舆论宣传。本次论坛展现了国家治理体系现代化下现代财税制度改革的必要性，体现了法学界法律界心怀天下、勇于担当的胸怀，更表现了法学界法律界已经承担起全面深化改革尤其是推动财税制度改革的重任，对法治“税”醒、改革深化具有积极意义。

（研究会秘书处）

**财经法研究中心第三次被评为“北大人文社会科学优秀科研机构”**

2013年底，北京大学社会科学部组织了北京大学第三届人文社会科学研究优秀机构的评选工作。在评选过程中，各院系共推荐候选机构40余个，经各候选机构答辩、专家组评议和结果公示，北京大学财经法研究中心被评选为“北京大学人文社会科学优秀科研机构”。此前，北京大学财经法研究中心曾于2005年、2009年先后被评为第一届和第二届“北京大学人文社会科学优秀科研机构”，是法学类唯一享此殊荣的研究中心。

“北京大学人文社会科学优秀科研机构”的评选工作旨在加强人文社会科学研究机构的规范化建设，表彰先进，提升该校人文社会科学研究机构的整体水平。北京大学财经法研究中心是2003年12月经北京大学批准成立的以财税法为主要研究内容、列入社会科学部机构管理名册中的校级科研机构，由中国财税法学研究会会长、北京大学法学院刘剑文教授任主任。中心成立以来，本着“自强、拓新、务实、开放”的精神，致力于打造全国财税法学的立体化研究平台，扩大中国财税法学的国内、国际影响，已成为财税法学全国重点研究基地和国家财税法律与政策智库。

（研究会秘书处）

**首届“普华永道杯”全国高校财税法新锐征文大赛成功举行**

2013年8月10日，北京大学财经法研究中心联合普华永道咨询（深圳）有限公司北京分公司正式启动了首届“普华永道杯”全国高校财税法新锐征文大赛。经评奖委员会全体委员的独立评审、匿名评审和为期一周的公示，本次征文大赛一、二、三等奖和优秀奖的名单最终确定，并于2014年3月1日在“中国财税法网”上公布。

本届征文大赛的举办意在鼓励在校学生积极参与中国财税法理论与实践问题的探讨，并对中国现行财税法律制度的改革与完善做出积极回应。参赛同学可以在大赛选题中自定主题撰写文章，至截止日期2013年12月20日，大赛组委会收到来自全国各地高校共66篇参赛论文，其中研究生（含博士生）提交44篇，本科生（三年级、四年级）提交22篇。评奖委员会坚持“公开、公平、公正”的原则，参照创新性、论证、语言能力、格式规范的评判标准对参赛论文进行了细致综合的评审。

（研究会秘书处）

**第四届中韩财税法国际学术研讨会成功举办**

2013年10月11日，第四届中韩财税法国际学术研讨会在太原市山西财经大学国际学术交流中心成功举办。此次学术研讨会聚焦“中韩房产税法比较研究”主题，由中国财税法学研究会、韩国税法学会主办，山西财经大学承办，山西省法学会财税法学研究会、山西省法学会国际经济法学研究会、山西协天成律师事务所、山西谦诚律师事务所、山西金赢房地产开发有限公司、七彩云南翡翠太原旗舰店等单位协办。中国财税法学研究会会长、北京大学法学院刘剑文教授，韩国税法学会会长、梨花女子大学玉武锡教授，台湾大学法律学院葛克昌教授，台湾大学法律学院黄茂荣教授，台湾东吴大学法律学院陈清秀教授，山西财经大学副校长马培生教授，中国财税法学研究会副会长、中央财经大学税务学院汤贡亮教授，中国财税法学研究会副会长、华东政法大学陈少英教授，中国财税法学研究会副会长、中国人民大学法学院朱大旗教授，山西财经大学法学院院长阎立宏教授等中韩知名专家学者出席了此次学术研讨会。

**第七届南方财税法高层论坛在广州召开**

2013年12月7日，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”学术研讨会在广州大学城学术交流中心酒店举行。本次会议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，旨在为我国自贸区发展建设提供智力支持。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，就自贸区税制改革的基本问题、自贸区征管优化与税制改革的双轮驱动、自贸区的制度期待与扩围展望等问题进行了深入的讨论。

（供稿：王丽亚 李梦露）

**国家税务总局召开“推行税收执法权力清单制度”座谈会**

2014年2月25日，国家税务总局组织召开“推行税收执法权力清单制度”座谈会，20余位行政官员和专家学者参与此次会议。与会人员包括国税总局政策法规司李三江司长、靳万军副司长、张学瑞副巡视员，国务院法制办政府法制协调司孔祥泉处长，北京大学法学院刘剑文教授，中国人民大学法学院莫于川教授，国税总局政策法规司备案审查处王世宇处长、政策法规司法制处丁作提副处长、政策法规司复议应诉处赵婷婷副处长，国家税务总局办公厅潘虹副处长，北京市国家税务局法规处王宏处长，四川省国家税务局法规处张蓉芳处长，海南省国家税务局法规处陈皓副处长等。

召开此次座谈会的目的在于通过明晰税收执法权力清单，强化对税收执法活动的规范和制约，构建权力监督体系，使权力在阳光下运行。国税总局已经公布87项税务行政审批清单，并即将推出若干项税务行政处罚清单，还将陆续推出税务行政征收清单、税务行政强制清单和其他税务行政权力清单。

（研究会秘书处）

**中国财税法网顺利完成升级改版**

2014年1月，中国财税法网（www.cftl.cn）、中国税法网（www.cntl.cn, www.taxlaw.net.cn）顺利完成升级改版工作。新版网站在样式和内容上均做了优化，新增了滚动图片、Flash展示等功能，具有整体设计大气、栏目内容翔实、用户界面友好等特点。改版后的财税法网将继续秉持“促进中国财税法学发展繁荣，推动中国财税法治建设，服务于政府机关，服务于全体纳税人”的宗旨，以更大的热情、更足的干劲、更强的使命感投入到工作中，肩负起全国财税法学网上学术中心、网上教学中心和对外学术交流窗口的光荣使命。

中国财税法网由北京大学刘剑文教授设立，开通于2004年3月1日，是以财税法教学和研究为主、融财税法理论与实务于一体的学术性专业网站，旨在为广大财税法理论研究者和实务研究者提供展示学术成果的前沿窗口。经过十年来的发展建设，财税法网已经成为全国财税法学理论研究和学科建设的重要平台，访问量逾一千四百万次。

（研究会秘书处）

**武汉大学启动“未来财税菁英计划”**

为提高在校学生分析和解决税务问题的能力，武汉大学税法研究中心2013年12月1日启动了“未来财税菁英计划”。50多位国内知名的税务律师、税务师、会计师和税官受聘担任导师，定期为学员提供现场专题讲座和网络在线课程。该项目由武汉中韬华益税务师公司协办，课程为期一年，预计2014年12月底结束，计划在武汉大学法学院安排现场教学20余次，共80课时；网络教学基于QQ群的语音和视频功能，每周安排一次，长期滚动进行。

目前，现场教学已完成两期，注册学员近400人，来自武汉十余所高校的法学、经济、会计、财税等专业，以法律、硕士和税务硕士为主。网络QQ群已有注册学员近1700名，来自全国100余所高校，专业背景更加多元。由于众多实务人士的加入，QQ群每天都有非常热烈的讨论，为学员提供宝贵的学习机会。这种充分利用社会资源和网络技术、秉持开放公益理念的办学方式，在全国高校中尚属首创，效果良好。

（武汉大学税法研究中心）

**北京大成律师事务所在北京大学捐资设立财税法奖学金**

为支持北京大学法学院教育事业的发展，更好地促进其教学科研、人才培养和学术交流工作，北京大成律师事务所（捐赠方）与北京大学教育基金会（受赠方）、北京大学财经法研究中心（受益方）签订捐赠协议，在北京大学出资设立财税法优秀学生奖学金。

经协商，北京大成律师事务所共捐赠人民币十五万元整，分三年支付，每年支付人民币五万元整。其中，每年的捐赠费用中四万元用于资助北京大学财经法研究中心设立“律所”财税法优秀学生奖学金，一万元用于资助财税法论丛出版事宜。

（研究会秘书处）

**“国际税法中的税基侵蚀与利润转移”讲座成功举行**

2014年2月27日晚，由北京大学财经法研究中心、世界税法协会(ITLA)联合主办的“北大财税法论坛”第129期在北京大学法学院陈明楼举行，本期论坛主题为“国际税法中的税基侵蚀与利润转移”。通用电气集团总部税务部门全球税收政策总监、经合组织工商业顾问委员会税收委员会主席William Morris先生应邀做主题演讲。通用电气（中国）有限公司税务总监仇廻雁女士、北京大学法学院刘剑文教授出席，北京大学法学院张智勇副教授主持了本次讲座。

Morris先生围绕着经合组织(OECD)近期发布、在G20财长峰会上提出的《税基侵蚀和利润转移行动计划》(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)，详细阐释了该文件的产生背景和缘由，并选取其中几个主要的行动计划进行了深入探讨，分析了国际社会应对税基侵蚀和利润转移问题的未来发展方向。主题演讲环节结束后，Morris先生与在场同学就该计划的前景、具体操作等问题进行了精彩的问答交流。来自北京大学、兄弟院校的30余位硕博士研究生参加了本次论坛。

（研究会秘书处）

**中国社会科学院（财政税收研究中心）财税法案例研究中心成立**

2013年11月25日，中国社会科学院成立财税法案例研究中心大会暨首次成果发布会在中国社会科学院财战略研究院举行。该中心隶属于中国社会科学院财政税收研究中心（院属中心），全称为“中国社科院（财政税收研究中心）财税法案例研究中心”，受财经院直接领导。出席会议的嘉宾包括最高人民法院行政庭庭长赵大光、国家税务总局稽查局副局长刘建国、中国财税法学会会长刘剑文教授、中国社科院法学所陈甦研究员、北京大学法学院院长张守文教授等学术机构的财税法学专家和来自中华全国律协和北京市律协税法专业委员会和其他实务界精英。会议由中国社科院财经院财政研究室主任杨志勇、税收研究室张斌研究员主持，中国社科院学部委员、高培勇院长宣布案例研究中心成立。

案例中心以法律分析为主要手段，将法律分析、经济分析和制度分析有机结合，旨在打造一个联系学术界、主管部门和实务界的开放性案例研究平台；成为研究财税政策、税法案例和财税体制改革的学术中心、政策评估中心和高层次人才培训中心；成为学科整合和跨界联合的案例分析和研判、政策研究和表达的开放性、学术性平台典范。

（研究会秘书处）

**访谈实录**

**财税法是“理财治国安邦之法”**

——访中国财税法学研究会会长刘剑文

2014年1月3日，《民主与法制时报》记者赵春艳专访了中国财税法学研究会会长、北京大学财经法研究中心主任刘剑文教授。

2008年9月，刘剑文当选为中国法学会财税法学研究会会长。在长期从事财税法的研究过程中，他一直强调“理念”的转变。

他认为，财税法与多个法律部门关系密切。但是，由于中国法学历史和现实发展的原因，不能不提财税法与经济法的关系。我们应当充分肯定经济法对社会经济发展的贡献和对财税法发展所提供的平台。但是，时代在变化、社会在发展、法治在进步，法学要与时俱进。他提出，财税法是一个“领域法学”、交叉法学，就宏观调控问题与经济法有一定的交叉。因此，学界应当改变财税法是经济法下属宏观调控法的理念，树立财税法是保护公共财产、个人财产权利的新理念、新思维。要以开放的视野和包容的胸怀，把公平正义、利益平衡和民主法治等理念注入到财税法的研究中，充分尊重纳税人，使人们认识到财税法不仅是一个宏观调控的问题，更是一个财产权尤其是公共财产权保护的问题。

“财税法从本质上讲并非宏观调控法，是和百姓的生老病死、衣食住行息息相关的法，是关于纳税人钱袋子的法，也是规范政府收支行为的法律，是理财治国安邦之法，是中国极其重要的民生法。”刘剑文说。

一直以来，法学界存在一种认识上的误区，很多人习惯性地将财税法定性为宏观调控法，并将其归入经济法的范畴。在人们的观念里，财税法和财政局、税务局等相关行政单位有关系。在具体的案件判决中，适用财税法的相关条文也很少，导致了民众对财税法进入了一个认识误区。

**给财税法“正名”**

据刘剑文介绍，党的十八届三中全会后，《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》)给财税法正名，还其原貌。

记者：您认为传统理论一直存在对财税法学的误解，对此能进一步阐释吗？

刘剑文：制度的发展变化离不开理念的先行。传统理论将财税法局限在经济法中的宏观调控法之下，视为经济法的一部分，这种误解导致财税法在我国法治建设中没有得到充分体现，不能充分发挥其应有的作用。

《决定》指出，“财政是国家治理的基础和重要支柱”，这改变了将财税单单视为经济问题的思维，而是从中发掘出了治国理政的深刻意蕴。这一重要论断是党中央给“财税法”正名，为财税法的发展提供了广阔的舞台。

从财税的主要功能看，第一功能是组织收入，第二功能是分配，第三才是宏观调控的功能，宏观调控是组织收入功能派生出来的一个功能。过分强调宏观调控，不能发挥财税法应有的作用，更不利于推进法治中国建设，以及法学法科整体建设和发展。因为现有的经济法理论和思想是无法很好地解释我国现行的财税问题、财税现象、财税制度的。

过去把宏观调控法（经济法）替代财税法，这种定性无法发挥财税法保护公共财产的核心功能，却把次要的功能上升到一个主要的功能，是对制度、法律的误读。实际上，这种观点是只看到树木，没看到森林。一定要把这个旧的理念摒除掉，要依十八届三中全会的精神，以全面的视角来看待财税法。

记者：目前财税法在我国的发展现状如何？

刘剑文：财税法是中国最大的民生法律。老百姓生老病死，衣食住行都在财税法里面体现。财税法是国家的钱袋子法律，也是每个纳税人钱袋子的法律，它的使命是要让“钱袋子”合法、合理、透明，而不仅仅是宏观调控的问题。

所以我们说，财税法是纳税人权益保护的法律，也是收入公平分配的法律，财税法解决的是公共财产的保护问题，是关于财政的收入、支出和管理问题，关乎每个人的权利。

在过去宏观调控法（经济法)的理念中，财税法被认为是边缘法律学科，这对财税法研究、法治建设和学科发展不利。这也是财税法发展缓慢的重要原因之一。

相对而言，财税法在西方市场经济国家中是法律的重中之重。尽管我国财税法的研究发展要比其他法律稍晚一些，但后发的优势十分明显。

现有的财税法已经不能满足十八届三中全会决定中关于“深化财税体制改革”的需要，必须建立全新的财税法学科。

**财税法是反腐之关键**

记者：您如何看待十八届三中全会决定中关于“深化财税体制改革”的内容？

刘剑文：深化体制改革不仅仅要看三中全会的决定，更要通过“四位一体”来解读。其中包括三中全会《公报》，另一个是习近平总书记关于三中全会决定的《说明》，还有三中全会的《决定》，以及《党政机关厉行节约反对浪费条例》。

财税体制改革也是全面深化体制改革的一个突破口，这一条在三中全会的决定中对于财税体制改革有新的提法。其中有相关理念的新提法：一是财税是国家治理的基础和重要支柱；二是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；三是建立现代财政制度；四是制度的新提法，比如“建立市场与责任相适应的制度，落实税收法定原则”，等等。

财税改革在我国占有一个很重要的地位。因为中国目前的诸多社会问题和社会矛盾与财税制度有密切关系。只有通过财税制度的改革，用温和、低调又有明显效果的形式，来推进全面深化改革。

如“八项规定”一出，就很直接、很有效。只有把公共财产管理好，保护干部不犯或者少犯错误，也有益于身体健康。这也说明财税法与官员反腐的问题密切相关，其重要性很明显，财税法是中国反腐治本之关键。

记者：新形势下，财税法学研究会将会继续往哪些方向努力？

刘剑文：中国财税法学研究会在过去的几年里逐渐确定了财税法学发展的新理念、新思维，又通过举办高水平、多形式、重质量的系列财税法学术活动，来推动财税法学科的发展和财税法治建设。

十八届三中全会《决定》中有个亮点：全面深化改革的总目标是要完善和发展中国特色的社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力的现代化。

过去是国家管理，是一个硬性的、直接的、更多是行政的命令；现在是国家治理，是柔和的、多元的，以法治作为重要内容，让每个人都感觉自己是主体，每个人都有责任，是重大观念的改变。

国家治理现代化和国家财税改革法治化，即如何通过财税改革和法治来推动国家治理现代化问题。这是未来相当长一段时间里的重要任务。也就是说未来五年到十年的时间里，财税法律体系的改革、丰富与创新是我国立法的重中之重。

研究会的任务，也将围绕这个主题，来推动国家的税收立法、预算立法，还有相关制度的改革。与此同时，也要给社会普及财税法知识。财税法是重要民生的法律，其重要性不亚于民法、刑法、行政法等基本法律。例如房价中包含的土地出让金、增值税、消费税、个人所得税、房产税、资源税，将来可能开征的环境保护税、遗产税等等。

财税法是个从财政收入、支出、管理进行规范的完整法律体系，是开放的体系，这个体系中至少需要30到40部法律，而我国目前只有7部法律。我国税收规定有18种税，相对应的只有3部法律。而从财税法理论上来说，应当是一种税一部法律，可想而知，将来财税法的任务何等的艰巨。

另外在学科建设方面，目前财税法的研究生和博士生都比较少，要推动法治，要培养学科新人；各大院校也应该建立单独的财税法学科。财税法学研究会都会对此做相应的工作。

同时，在对外交流中如何学习国外先进经验也是财税法研究会将来需要面对的挑战。

目前我国在经济转型过程中，财税制度对经济有保障、促进和引导的重要功能，财税法对经济发展的作用不言而喻。国家对外防御，对内治安、经济建设、社会的公平正义都需要财政，都是财税法调整的范围，也是中国财税法学研究会需要研究的基本问题。

（全文刊载于2014年1月13日《民主与法制时报》，本刊略有增删）

**新书速递**

**《强国之道——财税法治的破与立》**

北京大学刘剑文教授所著之《强国之道——财税法治的破与立》，于2013年12月由社会科学文献出版社出版。该书是刘剑文教授担任首席专家的国家社会科学基金重大项目“促进收入公平分配的财税法制创新研究”和主持的国家社会科学基金重点项目“公共财政监督法律制度研究”的阶段性成果，浓缩了其20余年来对财税法治建设与学科发展的深入思考。全书共分为八大部分，集中论述了“理财治国论”和“公共财产论”两大财税法基础理论，系统阐释了财税法治的理论溯源与价值定位，并从国家与纳税人、人大与政府、中央与地方等多元视角展现了财税法治进路的“破”与“立”，描绘了财税法成为“国家治理的基础和重要保证”和“国家长治久安的制度保障”的宏大理想与现实路径。

**《中美税收犯罪比较研究》**

山西大学刘荣副教授所著之《中美税收犯罪比较研究》，于2014年1月由法律出版社出版。该书在系统整理现有中外文献的基础上，从税收债权债务关系的立场出发，考察了中美税收犯罪刑事立法的异同，并分析了其背后的深层原因，指出我国税收法律关系的性质已转变为债务关系，但税收刑事立法与司法仍然受权力关系的影响，这是当前我国税收犯罪司法实践困境的根源。因此，未来应当推动我国税收犯罪立法与司法回归税收债务关系。该书研究结论条分缕析、逻辑论证清晰充分，具有较高的理论意义和参考价值。

（研究会秘书处）

**《实质课税与行政法院判决》**

台湾大学葛克昌教授主编之《实质课税与行政法院判决》，于2013年由台湾翰芦图书出版有限公司出版。该书对台湾“税捐稽征法”第12条之1进行了深入分析，并指出，实质课税原则为稽征机关挣脱法律文义与民商法理的利器，然而纳税人则认为稽征机关有滥用之疑，有违税收法律主义。而台湾“税捐稽征法”对于实质课税虽有规定，但因技术粗糙，并未能掌握避税要件，对于避税与逃漏税尚未能完全区分，可能招致纷争。该书对实质课税的价值理念与法律适用等问题详加探讨，并且结合大量实践中的税法判决展开分析，既有利于学界加深对这一现代税法重要原则的理解，又能够为实务中反避税等案件的法律适用提供理论指导。

（研究会秘书处）

**学术争鸣**

**上海自贸区全行业“营改增”试点面临的问题及对策**

2013年9月18日，国务院发布《中国（上海）自由贸易试验区总体方案》（国发【2003】38号），上海成为国内首个自由贸易区（简称“上海自贸区”）。2013年9月29日，中国（上海）自由贸易试验区举行挂牌仪式，同日，《中国(上海)自由贸易试验区管理办法》予以公布，并自2013年10月1日起施行。

相较于保税区模式，上海自贸区的功能不仅仅在于促进货物贸易，更重要的在于促进投资便利化、扩大服务业开放。这其中必然涉及货币结算的便利化、税收政策的国际化、货物中转的简易化等几个方面。根据《中国（上海）自由贸易试验区总体方案》（国发【2003】38号）之要求，在“符合税制改革方向和国际惯例”的前提下，积极“探索与试验区相配套的税收政策”成为应有之义。

**一、疑难问题及对策**

进行全行业“营改增”的自贸区，既要与国际市场接轨，又要向国内市场发挥辐射效应。这样就会形成难点：区外企业（境内）如何按增值税纳税人在“区内经营”？区内企业按增值税纳税人又如何在“区外经营”？

1.区外企业如何“区内经营”？

（1）应采用属地原则确定增值税免税、退税适用对象

我国在自贸区实行全行业“营改增”，一定意义上而言，是一项自主性的制度创新，没有可资借鉴的参考做法。因为，其他国家的类似“营改增”之路，大都是一次性、全行业、全国境的改征增值税。但我国却采取了分区域、分行业、分步骤的“营改增”之路。

因而，上海自贸区如果实行全行业“营改增”，必将处于一个极度复杂的税制环境之中。因为，区外服务主体既有增值税纳税义务人，也有营业税纳税义务人，他们为区内企业提供服务，既可能在区内提供服务，又可能在区外提供服务。

解决上述问题，一般采取的办法是按属地原则（区域标准）或属人原则（身份标准）进行识别。

属地原则意味着，无论来自区外的企业还是区内的企业，只要服务发生于自贸区内，该服务即适用增值税制度。即根据行为发生的区域确定增值税的适用对象。属地原则的好处在于，区外的企业为区内企业提供服务，也能无差异地享有增值税免税、退税制度，自贸区的发展一定程度上可以带动区外企业的发展，从而发挥辐射效应。属地原则的缺点在于，区外企业可能并不是增值税一般纳税人，如果实行增值税免税制度，其无法进行增值税申报，即使申报，其上一环节可能无法取得增值税进项税票，而不能进项抵扣或退税。

属人原则意味着，只有注册于区内的企业才实行全行业“营改增”。属人原则的好处在于管理简单，与现有增值税制度、营业税制度的冲突因自贸区而被隔离了。其缺点在于，只有注册于自贸区的企业提供服务才能免税或退税，排斥了区外企业的平等竞争，自贸区因逐渐变为一个封闭的自足的体系而萎缩。

从自贸区的定位而言，上海自贸区应“发挥示范带动、服务全国的积极作用,促进各地区共同发展”，为保护区外、区内企业平等竞争，增值税免税、退税适用对象应按属地原则确定（如发生于自贸区内的行为均可免税、退税等）。

区外企业可能不是增值税纳税人，如果实行增值税退税制度，其可能无法进行进项抵扣或退税。[可与下段合并]如何解决这一问题？可以由区外企业直接向自贸区进行增值税纳税人备案，其与出口相关的增值税进项可按退税处理。

（2）应采用“区内标准优先”原则识别区外企业的服务区域

服务贸易具有无形的特点，传统的关境管理存在困难。在采纳属地原则的情形下，服务区域识别则会成为难点。对此，可以参照国内流转税“境内标准”原则，以此形成自贸区的“区内标准”原则：只要服务提供方或服务接受方中任何一方位于自贸区内，即可视为“服务发生于自贸区内”。

一般而言，应以“境内标准”为优先原则，但区外企业作为服务提供方，在“境内标准”与“区内标准”相冲突时，则采用“区内标准”优先原则。这便于区外企业通过自贸区与国际市场接轨，提升价格竞争力。

2.区内企业如何“区外经营”？

（1）采用“选择性征收方式”解决区内企业区外经营的抵扣问题

区内企业因实行增值税免税、退税政策，容易导致其增值税进项抵扣环节缺失，而参与国内（区外）经营时，又无法免除增值税销项税额，导致税负过大，反而阻碍了区内企业向国内辐射。

解决这一问题，可以借鉴现行的“营改增”政策中创造的“选择性措施”。即对于注册于自贸区内的企业而言，可以实行简易征收率与标准税率自行选择的增值税政策，这有利于市场主体自行作出判断。如，国内采购量较大的区内企业，其进项是可以抵扣的，通常会选择标准税率；而国内采购量较小的区内企业，可以选择简易征收率，因而其进项也无需抵扣。

通过设定简易税率与标准税率自行选择的增值税征管模式，可以利用增值税环环抵扣的特点，由市场主体自行识别区外贸易还是区内贸易，省却了繁琐的行政监管程序。

（2）采用“境内标准优先”原则识别区内企业的服务区域

区内企业同样存在服务区域识别问题。针对区内企业作为服务提供方，仍应以“区内标准”为原则，但为避免区内企业处于特殊政策区，当“境内标准”与“区内标准”相冲突时，则应采用“境内标准”优先原则。

尽管区内企业作为服务提供方采取的是“境内标准优先”原则，而不同于区外企业作为服务提供方采取的“区内标准优先”原则，但这两者的内涵是一致的，即共同遵循的都是“接受方所在地课税”原则。“接受方所在地课税”原则并不完全等同消费地课税原则，“接受方所在地课税”原则一般适用于“境内交易”，而消费地课税原则一般适用于“跨境交易”，由于自贸区本身就存在“保税”功能，尚难以成为完全意义上的“消费地”，因而，“区内交易”（发生于自贸区的服务）在税收属性归属上尚不宜直接归属于“跨境交易”，而仍应定位为“境内交易”，这对区内直接发生的消费性行为保留了征税空间。当然，无论是货物贸易还是服务贸易，消费地课税原则已成为进出口税收的国际惯例。就自贸区而言，我国对货物进出自贸区已视作进出口，如果服务贸易能够遵循上述“接受方所在地课税”原则，同样也可实现服务进出自贸区视作进出口的同等税收待遇。

**二、前瞻性问题及一般性分析**

全行业“营改增”虽然试点区域有限，但涉及的问题面却很广，仍有众多遗留问题亟待研究。

1.税制结构问题

税种变动，不仅仅是营业税的更替问题，增值税作为扩围税种，也会因扩围导致自身税制结构发生变化。

（1）应税要素问题

税目的选择。如果实行全行业“营改增”，是继续沿用原有的“营业税税目”，还是对税目重新梳理，重构增值税制度下的税目结构，将会是牵涉面及其广泛的复杂问题。为避免原有营业税税制体系下过于庞杂的税目结构，应该对增值税重新进行分类研究。一般而言，因应现代税制的发展，应当摒弃行业细分的方法，研究重点应注重于个别特殊行业的分类，如金融、不动产等需要从众多行业中细分出来。行业特点与税收之间的关系问题，将直接影响税目的设定。

税率的选择。实行增值税税制的国家，在税率选择上一般适用标准税率与优惠税率，税率结构相对简单。但我国现行增值税税率却过于复杂，既有从行业分类出现的6%的税率（部分现代服务业）、11%的税率（交通运输业），也有从征收方式的分类上出现的17%的标准税率和6%的简易征收率，还有从身份的分类上出现的小规模纳税人3%的征收率等。这种分类相互交错的局面，就使得“销项”与“进项”经常处于不同税率的状态下，导致一部分纳税人取得的进项过大，而另一部分纳税人销项又过大，在纳税人之间出现了税负不平衡的现象。因而，简化税率结构，有助于自贸区快速与国内接轨。

（2）应税性质问题

应税性质首要解决的问题就是“可税性”与“非可税性”问题。就2008年1月1日实施的《中华人民共和国企业所得税法》而言，已经提出“非征税收入”的概念，而在财政部、国家税务总局《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税【2013】37号）中，也提出了“非营业收入”的概念。这说明，我国的税法实践已经开始充分关注“可税性”与“非可税性”问题。如果自贸区全行业进行“营改增”，需要准确界定非应税行为，既要鼓励公益，又要打击避税。

应税性质其次需要解决的是“有偿”行为的认定。在我国现行税法规定中，“有偿”行为是流转税征税的起点，其对应的概念是“无偿”行为。但在征管实践中，“无偿”行为却又经常被混淆为“视同”行为予以征税，任意扩大了征税范围。因而，准确界定“有偿”行为，可以避免自贸区出现过多的税企纠纷。

2.税制衔接问题

在局部区域进行全行业“营改增”，必然会产生大量的税制衔接问题，其中几个问题必须予以关注，避免出现立法真空。如，区内企业与区外企业之间的衔接问题；区内企业与境外企业之间的衔接问题；区外企业透过自贸区与境外企业之间的衔接问题；区内、区外企业“营改增”前后涉及的期间衔接问题、政策衔接问题、第三方关系问题等。

3.财政平衡问题

“营改增”无疑具有减税效应。如果在自贸区实行全行业“营改增”，应当考虑两个方面的问题：对区外企业注册所在地、对上海可能造成的减税效应分析；因减税导致经济结构调整、经济总量上升可能引发的税收增量效应分析。在以上分析的基础上，模拟可能的税收平衡模型，以此评估“营改增”进程，及是否适宜一次性进行全行业“营改增”。

（供稿：严锡忠）

**域外发展**

**美国加大居民海外收入管理力度**

2013年8月5日，美国国内收入局发布公告，要求居民填报外国银行和金融账户申报表TD-F90-22.1（Report of Foreign Bankand Financial Accounts， FBAR）。按照新的规定，从2013年7月1日起，美国公民和居民从国外取得金融收益或拥有国外金融机构账户且账户金额超过1万美元的，必须在每一纳税年度的6月30日以前，填报外国银行和金融账户申报表。另外，美国国内收入局还要求纳税人必须通过美国的金融犯罪执法网络（the US Financial Crimes Enforcement Network，FinCEN：www.fincen.gov）的电子申报系统申报相关信息。

2014年2月20日，美国财政部和国税局联合发布了《海外账户纳税法案》修订条款，财政部官员表示，这是最终实施《海外账户纳税法案》的“最后一大步”。财政部长雅克布·卢在声明中表示“离岸逃税打击了美国税收系统的信心，带走了保护美国公民的必要财政收入”。

瑞士联邦议会国民院(下院)2013年9月9日批准瑞士和美国的一项双边协议，根据该协议，瑞士将执行美国“海外账户纳税法案”，该国引以为豪的银行保密传统将在美税务机构面前彻底终结。国民院当天以112票赞成、51票反对、21票弃权的投票结果通过了该协议。协议将于2014年1月1日起正式生效。该协议允许美税务机构向瑞士银行中美国公民账户征收所得税，瑞士还将执行银行信息自动交换，向美税务机构提供银行中美国公民账户信息。

美国财政部长雅各布·卢与澳大利亚财长乔·霍基2014年2月21日在悉尼举行联合新闻发布会，双方表示两国将很快签署有关美国“海外账户纳税法案”（FATCA）的协议。

根据美国FATCA有关规定，外国银行、基金管理公司、保险公司、对冲基金必须将美国公民账户信息交给美国税务机构，否则将被视为不与美国政府合作，从而承担可能遭遇美方施加的惩罚性税收的风险。

（研究会秘书处）

**20国集团加强打击反避税**

2014年2月23日，全球主要国家同意拟定更为严格的跨境课税规定，以关闭那些让星巴克、谷歌、苹果及亚马逊等跨国企业规避税赋的漏洞。

20国集团(G20)签署了一套跨境分享银行帐户资讯的共同标准，当中包括自2015年底开始自动交流成员国间的资讯。根据研究机构Tax JusticeNetwork，全球避税行动每年所逃避的税款可能超过3万亿(兆)美元，在此同时藏匿在租税天堂的金额可能多达32万亿美元，是美国国内生产总值(GDP)的两倍。全球金融危机之后，收紧税收漏洞变得更加紧迫，因为发达国家努力避免经济崩跌留下预算缺口和达纪录高位的债务。

经济合作暨发展组织把财政整顿作为G20成长策略的关键部分，但如果课税基础进一步削弱，那么则很难实现这样的策略。

企业避税也是贫困国家的一大挑战，这些国家一般在税务体系和执行方便都比较落后。据基督徒援助会(Christian Aid)最近公布的一项报告，跨国企业避税每年给发展中国家造成的损失大约有1,600亿美元。这远超过发达国家对发展中国家提供的援助规模。

收紧税务规定将防止所谓的跨国企业税基侵蚀(Base Erosion)和利润转移，即利用国家税务规定的漏洞，使利润从高税制的国家 “消失”或转移至低税率的地方。但G20内部仍然在若干问题上存在分歧。比如，科技公司缴税地应该为消费者所在与创造价值的所得来源国，或是产品生产的居民国，仍然存有争议。

**案例评析**

**中国政府采购第一案**

**[案情简介]**

“中国政府采购第一案”发端于非典疫情之后举行的一场价值高达114亿元的政府招标采购。2003年10月，国家发改委、原卫生部委托两家采购代理机构——国信招标有限责任公司和中国远东国际贸易总公司，分别对医疗救治体系项目进行公开招标，采购相关仪器设备。2004年10月29日、11月19日先后开标合计586台的血气分析仪采购项目中，北京现代沃尔经贸有限责任公司（以下简称沃尔公司）在两次投标报价中均为最低，却均未中标。沃尔公司于2004年12月21日向财政部投诉，后于2005年3月23日以财政部在法定30天时间内未能做出处理决定、也没有给予答复为由，以财政部为被告提起行政诉讼。2006年12月8日，北京市一中院一审判决财政部未履行法定职责，败诉。财政部上诉后，2012年11月21日北京市高院做出终审判决，驳回上诉，维持原判。

2013年5月13日，财政部按照北京市高院终审判决，对沃尔公司的投诉意见做出了《处理决定书》，认定发改委和原卫生部2003年的政府采购活动违法，沃尔公司没有中标是所投标产品不符合招标文件实质性要求。沃尔公司认为该决定缺乏依据且认定事实自相矛盾，再次起诉财政部，并将卫计委、发改委和中国远东国际贸易总公司三家单位列为第三人，要求撤销《处理决定书》中“现代沃尔公司参加投标的产品不符合招标文件实质性要求”的认定，重新做出《处理决定书》。2014年1月13日，北京市一中院审理后认为，财政部做出的处理决定行文上确实存在瑕疵，但不影响本案事实的认定，因此驳回沃尔公司的诉讼请求。沃尔公司不服判决，再次提出上诉。

**[案情评析]**

本案例是2003年1月1日我国《政府采购法》颁布实施后，首例由政府采购引发的行政诉讼案，因标的额大、诉讼时间长而备受瞩目。本案第一次诉讼中，财政部因在法定时间内未能答复沃尔公司的程序瑕疵致使一审、二审均败诉。本案第二次诉讼的核心问题是财政部政府采购的合法性。

原告沃尔公司认为财政部政府采购的决定依据与程序不合法。其理由：一是无论是发改委还是原卫生部所需血气分析仪的采购项目，均未没有明确规定有“免保养，无需更换泵管、管路及气瓶”的实质性条款，没有任何关于“无需更换泵管、管路及气瓶”的论述。该公司产品技术实际上更加先进，且完全符合招标要求，可更换的气瓶，更符合便携式的要求。二是财政部未提交调查取证、未召开专家审查委员会会议、未公示评审专家名单，因此，调查程序违法。

财政部答辩认为所做决定依据与程序均合法。其理由：一是“非典”时期要求便携式血气分析仪上的泵管不能更换，以免造成二次污染，因而特意在招标文件中要求所投产品“免保养，无需更换泵管、管路及气瓶”。沃尔公司所投产品需定期更换泵管，不符合招标文件实质性要求，且当年招标书载明“采购不一定采用最低投标价格”，最终中标企业由评标委员会、专家审查委员会评标和审查决定。二是根据《政府采购供应商投诉处理办法》第14条规定：财政部处理投诉事项，原则上采取书面审查的办法，有必要时也可以调查取证。投诉处理期间，财政部曾召集专家会议研讨，其性质是内部决策工作，而非政府采购活动中投标评审，因此不公开名单等不违反法律规定。

北京市一中院认定原告主张不成立的理由：财政部《处理决定书》认定该项政府采购活动违法，并非因为该招标文件中存在问题，且并不影响本案关于沃尔公司产品不符合招标文件实质性要求这一事实的认定。

本案原告核心诉求是认定2003年财政部政府采购行为违法，其判断依据是该行为是否违反《政府采购法》规定。本案关键点是价格是不是决定能否中标的唯一因素？特殊时期招标文件的实质性要求能否作为中标条件？

证据显示当年招标书载明“采购不一定采用最低投标价格”，最终中标企业由评标委员会、专家审查委员会评标和审查决定。因而，原告投标报价最低并不能成为中标的决定性因素。鉴于“非典”时期防止二次污染的特殊需要，招标文件中明确要求所投产品“免保养，无需更换泵管、管路及气瓶”，这是能否中标最关键的因素，而原告产品并不符合此要求。至于《处理决定书》认定发改委和原卫生部2003年的政府采购活动违法，是因为该项目违反《政府采购法》第2条第1款和第64条第1款规定。根据《政府采购供应商投诉处理办法》（财政部第20号令)第19条规定，政府采购合同已经履行的，决定该采购活动违法。但定性该政府采购行为违法，与原告要求认定该行为违法并非同一理由。

本案最近进展是沃尔公司不服北京市一中院一审判决，再次提出上诉。对于二审结果，我们将继续关注。

（供稿：西北政法大学 席晓娟）

**会议综述**

**“落实税收法定原则”论坛综述**

2014年1月10日，由国家税务总局政策法规司、中国财税法学研究会、北京大学税收法治建设研究基地主办，北京大学财经法研究中心承办的“落实税收法定原则”论坛在北京大学法学院凯原楼307会议室成功召开。

全国人大常委会预算工委法案室张永志副主任，国家税务总局政策法规司李三江司长、靳万军副司长、张学瑞副巡视员，国家税务总局税收科学研究所李万甫所长等政府官员，北京大学法学院张守文院长、北京大学法学院沈岿副院长，北京大学法学院刘剑文教授、全国人大常委会预算工委法案室原主任俞光远教授、中央财经大学税收教育研究所贾绍华所长、《中国税务报》刘佐总编辑、华东政法大学陈少英教授、武汉大学熊伟教授、中国人民大学朱大旗教授、中国政法大学施正文教授等学者，北京市、四川省、河南省、湖北省、陕西省等地的税务系统工作人员，普华永道、华税、天驰、国枫凯文等会计师事务所或律所合伙人，共计60余位专家参与了本次论坛。《法制日报》、《法制晚报》、《中国税务报》等多家媒体对论坛进行了报道。

论坛开幕式由国家税务总局政策法规司张学瑞副巡视员主持，国家税务总局政策法规司李三江司长、中国财税法学研究会刘剑文会长先后致辞。李三江司长对论坛提出三点倡导：第一，鼓励畅所欲言；第二，理论联系实践；第三，具有问题意识。刘剑文会长强调落实税收法定原则的关键在于：第一，树立法治思维。所谓税收立法“成熟一个、出台一个”的观点在一定程度上是不可取的，可能会延缓税收法定的改革进程。第二，摆正立法与改革的关系。税收立法不仅能够确认已有的改革成果，而且能够推动和引导税收改革，它是民主决策、科学决策的平台，也是化解中国当前诸多社会矛盾的平台。

**一、税收法定原则的基石性地位及其理解**

与会专家就税收法定原则的准确理解达成了相当的一致意见，以期厘清当前存在的一些误解。

全国人大常委会预算工委法案室原主任俞光远教授认为：《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》首次在中央文件中提出“税收法定原则”，这对促进依法治国、依法理财具有历史性价值。第一，必须尽快健全、完备税法体系，提高税法的系统性、科学性、协调性和开放性。第二，将税收法定原则及基本税收管理体制、保护纳税人合法权益等内容写入《宪法》。第三，在《税收征收管理法》中专设一章“纳税人权利保护”。第四，发挥立法机关在税收立法中的主导作用，将现存的诸多税收行政条例上升为法律。第五，将财税法设置为一个独立的立法系统。

武汉大学法学院熊伟教授指出：第一,重视税收法定原则中“课税要素明确”的要求。若课税要素不明确，实际上构成了一把“双刃剑”，不仅不利于纳税人依法纳税，也不利于税务机关依法征税。第二，处理好各个层级的立法文件的“度”。即明确税收实施条例、税收实施细则各自能够规定什么，确定税法解释的具体方法和限度。第三，立足于税收法定原则的大背景，反思反避税问题。税务机关应当适当转变执法思维，在征税问题上保持一定的容忍度，严格地依据法律征税。第四，促进税收执法的公开透明，以倒逼税务机关提高其执法的公正度、能力和水平。

华东政法大学经济法学院陈少英教授认为：税收法定原则最深刻的内涵在于限制政府征税权、保护纳税人财产权。在具体操作层面，落实税收法定原则须编排税收立法的路线图和时间表。作为一个以商品税为主的国家，我国在商品税方面的立法却非常欠缺，故在“营改增”改革中，应大力推动增值税立法，并通过“价税分离”，增强纳税人意识，从而在实现增值税的经济功能的同时实现其政治功能。

中国人民大学法学院朱大旗教授提出：第一，税收法定原则的涵义是经过人大代表的同意以及纳税人的立法参与，控制国家征税权；并借助税收法律的安定性、规范性、可预测性，保障纳税人的财产权、生存权、发展权、生产经营自主权、人生规划自由权等。第二，加快税收立法的步伐。要改变立法机关力量薄弱的现状，应当优化全国人大及其常委会的知识、年龄结构，增强立法人员的立法能力。第三，落实税收法定原则不以在形式上制定税收法律为已足，还应保证税收法律在内容上对基本课税要素等进行具体、明确、完备的规定，改善立法质量。第四，建立对税收规范性文件的司法审查和对税收法律的违宪审查机制，在“形式法治”的基础上实现“实质法治”。

中国政法大学法学院施正文教授认为：一方面，应充分认识税收法定原则的崇高地位。它是税法领域最高原则，并对一个国家的法治、人权保障具有举足轻重的影响。另一方面，应正确理解税收法定原则的基本内涵。税收法定原则之“法”既包括对税收实体要素和基本的税收程序要素的规定，又要求税务机关严格地实施和执行税法。在立法上，关注税法的可实施性，改变过去立法“宜粗不宜细”的做法；在执法上，转变按照计划或任务征税的思路，以税收法律作为征税的唯一依据；在司法上，发挥税收救济的功能，改革税收司法制度。

**二、我国税收立法现状的剖析和反思**

与会专家基于国家治理的整体视角，解读了税收法定原则在我国实践中的演绎情况。

中央财经大学税收教育研究所贾绍华所长认为：《决定》中“国家治理”的提法彰显了政府运作方式上的重大转型，关系到国家的“常治”和“久安”。 “落实税收法定原则”的顶层设计主要包含三个指导思想，即税种的法定、课税要素的法定、征收管理程序和技术的法定。只有满足上述要求，才能奠定政府征税行为的正当性，提高政府的治税能力，发挥税收作为一种国家治理途径的作用。

首都经济贸易大学法学院周序中教授将《决定》中对税收法定原则的明确承认视作“起始之元年”，是我国二十多年来税制改革的一个阶段性成果。在当前的改革深水区、矛盾激化期，财税法治建设突显了“法律”的价值，能够合理地划分私主体和公主体的财产界限，关乎人民的基本权利和利益。欲落实税收法定原则，就一定要树立税法权威，在税法的表现形式、实行和运用上多下功夫，把权力关进制度的笼子、税法的笼子中。

普华永道合伙人梅杞成结合自身实务经验，把中国税法实践中的问题总结为五个特征：一是很多领域本应当有法，却没有法。二是很多领域有法，却不公平。三是很多领域有法，但中央与地方、地方与地方的理解不一致，各地执行的差别非常大。四是很多领域有法，却不依法执行。五是很多领域纳税人有权利，却不敢行使这些权利，导致纳税人权利得不到很好的保护。

扬州税务干部进修学院李登喜教授认为：税收法治之治实际上是一种“共治”，故落实税收法定原则不能仅停留在立法层面。一方面应当构建科学的税法解释体系、健全税法解释方法，在与纳税人权利息息相关的规则解释上，对行政机关的解释权进行适当限制，防止税收执法裁量权的错用和乱用。另一方面，应当建立标准化案例税法，也即税法领域的案例指导制度，通过税法的实践探索来引导税法的理论研究。

北京大学法学院张守文教授指出：落实税收法定原则是财税法学界和实务界已形成的共识，也是一个永恒的研究主题。从《立法法》第8条到1985年税收授权立法决定、税制改革试点模式，都与税收法定原则存在着紧密的关联。纵观我国改革开放的历程，1984年《中共中央关于经济体制改革的决定》、1993年《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》都未在财税改革上多作着墨，因此，此番《决定》中对“落实税收法定原则”、“完善税收立法”等诸多财税问题的明确表述，无疑具有深远意义。

**三、落实税收法定原则的顶层设计与可行路径**

与会专家从税收立法、执法、守法、执法、监督、遵从等多个角度，对税收法定原则的宏观及微观路径提出了一系列建议。

全国人大常委会预算工委法案室张永志副主任认为：站在国家治理能力和治理体系的现代化高度，“治理”的典型特征是多元主体的共同参与和合作，税收法治也正是置于这个大背景下才能更深刻地理解。税收法定原则意味着，一是树立法定理念，充分挖掘税收法定原则蕴含着的民主、法治和人权的精神。二是完善法律制度，通过法律制度的设计来确认和体现税收法定原则。三是落实立法规划，改进立法程序，保证税法的科学性、系统性和适应性。

来自各地税务部门的实务人员阐述了自己对税收法定原则的看法。河南省国家税务局常新友副处长认为，应提高税收立法的协调性和统一性，处理好法律与法律之间的关系，处理好改革与立法、经济与法治之间的关系。北京市地方税务局施宏处长反思了我国税收法定实践，在立法层面，人大没有尽到税收立法授权之后的监督职责，纳税人参与税收法律制定的程度不足；在执法层面，税务机关的自由裁量权存在一定的失控；在司法层面，最高人民法院和最高人民检察院均未启动税法领域的司法解释，税收案例的数量较少。四川省地方税务局李青处长指出，税务机关不能将完成征税指标作为唯一的工作导向，而必须依法征收。如果不实行税收法定，就会使税务执法的随意性非常大，既导致收了不该收的税、损害了纳税人的利益，也导致该收的税没有收、损害了国家的利益。陕西省国家税务局张岳文副处长认为，我国税收领域的现状是法律理想难以与现实相衔接，引发法律的“脱节”。一方面需要考虑共时性与历时性的结合，使税收法律制度更加接中国本土的地气；另一方面需要促进立法、执法、司法层面的相互跟进。

来自律师事务所的专家交流了自己办理税务行政复议和行政诉讼案件的实务经验，重点提出了关于税法解释的一些体会。天驰律师事务所合伙人王家本认为，税法应当对课税要素进行相对明确、详细的规定，增加法律中的严格性规则，不宜给行政机关的自由裁量权和税法解释权留有过大的余地。华税律师事务所合伙人刘天永同样认为，根据税收法定原则的要求，行政解释不能适用扩大解释的方法，才能保证税法的权威性、促进税法的确定性。国枫凯文律师事务所合伙人李荣法指出，行政机关的税法解释有存在的必要性，但应当确立“禁止扩大”以及“尊重本意”等两项解释原则。建议将“税收征收管理法”分为纳税服务、涉税建设、涉税处罚三大部分，转变“轻服务、重管理”的态度，推动税务机关与纳税人间的相互信赖，强化违反税法的责任和处罚力度。

**四、税收法定原则与税收法治的前景展望**

税法学者和实务工作者围绕着税收法定入宪、税收授权立法、税法的本土化思路等深层次问题进行了热烈的讨论，展望了我国税收法治可以依循的前进方略。

《中国税务报》刘佐总编辑提出：税收法定原则并非资产阶级所固有，而是一种在世界范围内都被普遍遵循和认可的基本原则，是现代国家保护人权的必由之路，故我国有必要将税收法定原则上升到《宪法》的高度。同时，面对复杂的国情现实，落实税收法定原则不可能一蹴而就，我们应当区分轻重缓急，兼具短期、中期和长期的规划。

国家税务总局政策法规司张学瑞副巡视员认为：从《决定》的布局安排看，税收法定原则被定位为民主建设中的大事情，它牵涉到人民主权、政治体制改革，关系到扩大民主和加强法治。税收立法应当回应现实需要、回应经济社会发展的形势、回应老百姓的愿望，还应当确立阶段性的任务，结合我国的国情、社情和税情，制定具体的时间表。

国家税务总局政策法规司傅红伟处长指出：税收法定原则是一项国际规则，也已经在我国全社会上下形成共识，下一步的重点就在于如何让税收法定原则落到具体工作当中。税收法定原则的中国路径被视为一个系统性工程，需要全国人大、国务院、税务机关等多个机关相互合作，共同作出努力。

湖南省税务干部学校何小王教授针对我国诸多税收规范性文件突破、超越权限的现象，提出税收规范性文件的授权依据应当具体化，并引入外部的授权立法监督机制，形成全社会的监督体系。另外，既然旨在保护人身权的刑法中明确了“禁止类推适用”原则，那么，旨在保护财产权的税法也可以考虑确立相近的原则，禁止税法领域的类推和比照适用。

中国社会科学院法学研究所丁一副教授介绍了德国有关税收授权立法的学理和实践，阐释了其对于我国处理税收授权立法现象的启发，提出在税收授权立法问题上，需要将立法机关的强大、行政机关的谦抑、司法机关的补足这三者密切结合。我们不能单纯地肯定或否定授权立法，税收授权立法应当有所为而有所不为，一个必须坚持的底线是，重要的课税要素应当严格地由狭义法律进行规定。

**五、闭幕总结**

闭幕式上，国家税务总局政策法规司靳万军副司长肯定了本次论坛的成果，指出落实税收法定原则具有长期性、持续性和不断改进性，不可能毕其功于一役，需要我们从意识与理念、体制建设与机制创新等维度着手，将税收立法、执法、司法、守法等多个环节协同并举，以共同实现税收法治的目标。

中国财税法学研究会刘剑文会长重申，落实税收法定原则固然应考虑中国国情，但这项原则的价值是不容置疑的。回到《决定》的本意上来，“落实税收法定原则”中的“法”只能指狭义的法律。税收法定原则的主旨在于保护纳税人权利、限制公权力，落实路径是在5-10年的时间里，将所有的税收行政法规都上升为税收法律，且应为“良法善治”。唯有如此，中国的法治建设才能进步，民富国强的治国目标才能达成。

　　 （供稿：耿颖）

**国际税法前沿论坛会议综述**

经济全球化进程的加快与电子商务的发展，促进了跨国经济交易活动方式的革命性变化。跨国公司利用数字化技术和计算机网络通讯工具从事跨境服务贸易活动，对传统国际税收分配理论和现行国际税法规则的适用，造成严重冲击并提出严峻挑战。如何应对这一挑战已成为当前国际税法学界，尤其是OECD以及UN等相关国际组织高度关注研究的课题。在此背景下，厦门大学法学院和厦门大学国际税法与比较研究税制中心于2013年12月12-13日在厦门召开了以“数字经济背景下跨境服务贸易对国际税收规则的挑战及对策”为主题的国际税法前沿论坛。国家税务总局国际税务司、会计师事务所、跨国公司等国际税收实务界人士，以及高等院校从事国际税法研究的知名学者共50余人参加了本次会议。

**一、与企业对话——数字经济背景下的跨境服务贸易**

普华永道合伙人梅杞成先生认为概念上不应把数字经济与电子商务混同，二者既相关又有区别。随着跨境服务比重的不断攀升，税收管辖权冲突及如何合理分配征税权成为关注焦点。有必要对数字经济环境下的服务与传统服务的概念范围做出厘定。

高盛亚洲区税务负责人林燕珊女士介绍了资本基金行业的主要运作模式，认为数字经济条件下的贷款、按揭等功能的所得不应定性为服务。通过详细分析跨境IPO与M&A运作，指出一些具有辅助功能的海外承销商并不能构成常设机构（PE）；至于“183天规则”还是“90天规则”等数字的改革都会存在规避情形。

微软大中华区税务总监李华女士指出，数字时代的微软不再局限于卖软件而是设备加服务。“云”数据库运作模式仅借助数据中心的核心功能，通过“下载”的方式改变了利润的分配方式。这种成本节约化及个性化的运作模式，更适合于中小企业，增值服务业较为明显。

京东商城代表芦丹鹤女士通过线上业务和线下业务的运作模式对比，认为线上是一种服务，线下是一种传统贸易，两者的综合存在定性的困难，将对企业海外市场的开拓造成障碍。

**二、数字经济背景下跨境服务贸易的课税原则与反思**

国家税务总局国际税务司廖体忠副司长首先对《服务贸易协定》（GATS）中“服务贸易”的定义和范围进行解读，提出构建“服务”课税规则应遵循税收公平、税收效率与税收中性等基本原则。廖司长指出，1923年卡尔报告提出的经济关联原则(Economic Allegiance Principle)侧重居住国利益，受益原则(Benefit Principle)侧重来源国利益，PE作为两大原则的桥梁，体现了两者的平衡。为应对数字经济快速成长的新形势及由此对跨境服务贸易所得税规则的冲击，需要发展或改革旧的原则。一种可能的选择是，为了更好地适用古老且业已成熟的经济关联原则，似可结合经济学关于供给与需求互动的原理，进一步发展经济关联原则，以达到跨境服务贸易的提供方与接受方共享税收权益的目的，从而在此基础上构建相对公平的国际税收秩序。

普华永道香港税务高级顾问David Smith认为，应对跨境提供服务的现行税收规则能否公平合理分配税收权益的问题予以检讨。传统商业模式下的来源地税收管辖权以基于政府提供“公共产品”的代价理论为基础，一旦传统商业模式发生变革，UN范本和OECD范本所设置的PE门槛条件也应有所改革。

安徽财经大学法学院院长刘永伟教授认为，DAT实际是解决双重征税问题，而非偷漏税问题；在电子商务中，不存在双重征税问题。对此，上海德勤税务师事务所合伙人叶永青先生指出，DTA是为了划分征税权并防止偷漏税。

德勤亚太区国际税收主管合伙人Steve Towers认为，考察OECD的税基侵蚀和利润转移报告，OECD对当下数字经济的态度发生较大改观，认为应对目前的框架重新检讨。为此，提出解决方案应遵循的四大原则：无双重征税原则、来源国依净所得课税原则、遵从效率原则、均衡原则。同时认为对数字企业与数字化的传统企业做区别对待，在确认利润归属时应遵循OECD认可的方法。

安永（中国）税务合伙人Travis认为，数据化经济环境下有必要重新审视100年前制定的税收规则。他倾向在现有税收条约网络下进行一定的修正和解释。此外，他认为digital是无形的、可以跨越国境和难以区分的，可通过PE概念的扩张，从物理空间扩张到数字空间，在整个价值链视角下对准备性、辅助性做适当的改变，如保留大前提，取消正列举。

北京大学法学院张智勇副教授认为应跳出GATS的四种模式的思维定势，对PE的概念重新界定；提出新设条款并依据提供跨境服务在所得所占的比例来行使课税权；通过征税互助，在国家间制定一个共同的方案以直接分配税收权益，也是欧盟一直在讨论共同税基的做法。

国家税务总局税务干部学院赵国庆副教授通过列举不同案例认为，流转税中的属人加属地原则在增值税领域会导致重复征税；在界定劳务的消费地时可根据消费者的坐落地原则，引入与PE相同的原则，以保持增值税中性。

**三、数字经济背景下跨境服务贸易课税问题的应对方案**

厦门大学国际税法与比较税制研究中心主任廖益新教授简要回顾了现行跨境服务贸易国际税收的问题和缺陷，提出重构数字经济环境下跨境服务贸易国际税收分配规则应依循的原则，并对美国单一居住国课税、OECD在10年前所主张的保守应对方案、网址（网页）型常设机构（商业存在）应对方案进行评析，跟踪和关注近年来在跨境电子商务交易的消费课税领域的国际协调进展。廖教授认为，国际社会必须突破传统的生产供给才创造利润的理论束缚，确立市场经济条件下需求和消费（使用）也同时对利润实现有贡献的理念，提出对服务所得进行统一定性，课税时可考虑实行消费地征收原则，并对积极营业所得通过在税收协定限制预提税率；在税收征管方面，对B to B跨境在线数据化服务交易采用接受方源泉扣缴方法，而对B to C跨境在线数据化服务交易，可考虑借鉴美国各州在SSUTA下采用的Certified Service Provider (CSP) Model 和 Certified Automated System (CAS) Model 这类计算机自动计算缴税软件程序，实现这种预提所得税的源泉计算扣缴。

朱炎生教授则以法律与经济两种视角为切入点，认为国际税收规则应是一种妥协合作。朱教授解读了“企业”与“营业”概念和范围，剖析了“服务”广狭义的概念，并试图对当下的“服务”做出界定。在考察PE概念的起源及其在OECD范本和UN范本演进历程的基础上指出，PE概念的内涵具有动态性，可不断扩张和延展。此外，他坚守劳动价值论，劳动者创造价值，消费者不创造价值的观念，提出在时机较为成熟时也可考虑设置特别条款的激进方案，虽然挑战性太大，但有足够发展空间。

厦门大学财政系张丽芳副教授从国际税收角度探讨“云”征税的问题，通过实证数据阐述企业和消费者的网络消费偏好，指出数字经济对金融服务中投资银行和商业银行的不同冲击。她并不赞同朱教授消费者不创造价值的观点，认为消费者从消费的效用递增可创造价值。基于此，来源国对（？）“云”利润享有一定的征税权，但传统的服务型PE过于保守，虚拟代理“PE”与目前大多数商业惯例具有某种一致性；因此，她认同廖教授的预提税方案，并认为网址（网页）可构成PE。

经过为期一天半的专题研讨，与会者深入讨论，形成了诸多有价值的观点和建议。在论坛总结环节，廖体忠副司长指出，数字经济背景下国际税收规则如何变革涉及诸多利益权衡，是选择对既有规则推翻重来，抑或对既有规则重新解释或修改，需要慎重考虑。廖副司长对此次论坛会议的研讨交流内容和质量给予了高度评价，对廖益新教授带领的厦门大学国际税法学术团队，在此次会议上展现的研究实力与水平给予充分肯定和表扬，并希望与会各位专家学者继续深入研究，为中国政府应对税基侵蚀和利润转移这一国际社会共同面临的挑战问题提供更多有价值的思路和可行方案，为改革和完善国际税收规则，公平合理协调各国税收利益贡献智慧。

（供稿：厦门大学法学院 杨春娇）

**上海市法学会财税法学研究会2013年年会**

**暨“自贸区税收法律问题”研讨会综述**

为加快政府职能转变、促进贸易和投资便利化，国务院于2013年9月批准并发布了《中国(上海)自由贸易试验区总体方案》（以下简称《方案》），提出要建设具有国际水准的投资贸易便利、监管高效便捷、法制环境规范的自由贸易试验区，为全面深化改革和扩大开放探索新途径、积累新经验。《方案》中明确指出要在自贸区内实施促进投资和贸易的税收政策，并要求在符合税制改革方向和国际惯例，以及不导致利润转移和税基侵蚀的前提下，积极研究完善适应境外股权投资和离岸业务发展的税收政策。因此，随着《方案》的发布，自贸区税收法律问题已经成为理论界和实务界研究的热点话题。

由上海市财税法学研究会主办、上海立信会计学院文法学院承办的上海市法学会财税法学研究会2013年年会暨“自贸区税收法律问题”研讨会，于2013年11月22日下午，在上海立信会计学院举行。

会议开幕式由上海市法学会财税法学研究会副会长、上海立信会计学院文法学院院长龙英锋教授主持，上海立信会计学院党委副书记楼军江先生，上海市法学会联络部主任汤伟家先生，上海立信会计学院文法学院党总支书记金慧华女士分别发表致辞。

会议分为学术交流、自由讨论和总结发言三个环节。

复旦大学经济学院副教授、常务副系主任杜莉作了《上海自贸区率先试点金融业“营改增”的必要性和方案研究》的主题发言。杜老师首先介绍了我国金融业营业税制的现状及问题，指出我国现行金融业营业税制存在税负偏重，企业之间税负不公等问题削弱了我国金融企业的国际竞争力；其次探讨了在上海自由贸易试验区进行金融业“营改增”试点的必要性，即实行金融业“营改增”试点是改善上海自贸区税收环境，提高上海自贸区税收竞争力的重要突破口；第三是在比较基本免税法、零税率法和允许进项税额抵扣的免税法三种金融业增值税制典型模式优劣的基础上，分析了金融业增值税制的典型模式。最后提出在上海自由贸易试验区进行金融业“营改增”试点方案设计的四点建议：明确应税项目和免税项目、明确进项税额抵扣方法、明确增值税的税率以及明确增值税在政府间的划分方法。

大成律师事务所上海分所高级合伙人史俊明律师就《上海自贸区税收政策对融资租赁行业的影响分析》一题发言。首先，史律师认为融资租赁业的放松监管是必然趋势，因为融资租赁行业是依靠自有资金发展的金融行业。其次，介绍了美国公司法中关于公司自有权利的内容，并指出融资租赁和公司自有权利紧密相关。最后，通过分析当下自贸区内入境租赁和出境租赁的相关税收政策规定，认为与天津相比，目前上海在融资租赁行业的发展上处于劣势，无论规模还是影响力都落后于天津。但是上海拥有良好的市场环境、发达的金融市场以及广阔的经济腹地，这些条件都为上海发展融资租赁行业提供了其他城市难以比拟的综合资源优势。因此，上海完全有能力也有基础发展好融资租赁行业。

华东政法大学经济法学院讲师张敏博士作了《货币危机时的托宾税理念述评》的主题发言。首先指出在布雷顿森林体系下，可投机于外汇的机会很少，因为每个成员的货币价值都跟美元挂钩，而美元又跟黄金挂钩。但随着布雷顿森林体系的崩溃，外汇市场开始扭曲，产生了投资泡沫，导致了市场的不稳定，因此布雷顿森林体系的瓦解给托宾税理念提供了市场土壤。其次解释了开征托宾税的两个目的：一是促使汇率尽可能反映经济基本面，二是赋予政府在宏观经济政策上更多的经济自主权。最后，在托宾税能否阻击货币危机的问题上，分析了对立双方的观点。

华东政法大学2013级法学硕士研究生吴凌畅同学就《上海自贸区离岸金融市场税收法律制度研究》一题发言。首先介绍了离岸金融市场从一个地域性概念转化为制度性概念的发展历程。其次分析了离岸金融市场的三种模式。最后提出了三点建议：一是制定相比于在岸金融及周边国家地区离岸金融市场更为优惠的税收政策；二是劳动力收入来源税率优惠的幅度比土地收入来源税率优惠幅度要来得更大；三是对于外来资本进行投资涉及的各种税收都应当免税，即免征资本利得税、利息预扣税、股息预扣税等。

上海海事大学刘达芳教授作了《我国自贸区海关税收法律制度探析》的主题发言。首先，比较了两种不同的自由贸易区的概念。一种是基于国家或地区间自由贸易协定建立的国家之间、国家与地区之间或者地区之间的国际贸易互惠安排；另一种是建立在一个国家内特定地区的，是一国按照自己意愿，自主地给予一系列的优惠政策。我国上海自贸区是属于后者。其次，介绍了美国、巴拿马、土耳其、新加坡四国的自贸区海关税收法律制度。就已公布的自贸区政策来看，其亮点主要是对设在试验区内的企业生产、加工并经“二线”销往内地的货物，根据企业申请，试行对该内销货物按其对应进口料件或按实际报验状态征收关税的政策和挂方便旗的中资货轮可以捎带运输我国沿海港口与上海港之间的集装箱货物。最后，提出自贸区海关税收法律制度依然存在一定的突破空间，尤其是当前跨国网购、海外购物的一些热点商品。这些热点商品在自贸区免税有可能在未来逐步实现。

上海立信会计学院文法学院赵鹏博士就《自贸区税收征管制度创新之浅见》一题发言。首先，赵博士提出自贸区税收政策是制度创新而不是税收优惠的观点。其次，分析了《税收征管法》第八十八条，指出该条实际上是限制了纳税人获得救济的权利，违背了行政法上有权利就有救济的原则。最后，在税收征管制度创新方面，认为可以在完善行政程序法的基础上，引进税收协议谈判制度，即当存在纳税争议的时候，通过征税机关和纳税人的谈判解决问题。

上海交通大学凯原法学院博士研究生、集美大学政法学院讲师程国琴作了《从税收竞争的角度思考自贸区的税收政策》的主题发言。第一部分是国际层面的税收竞争。国际层面的税收竞争会造成公共产品供给不足，全球资源配置无效以及横向税负不公等问题。从OECD国家国际税收协调的实践来看上海自贸区税收环境，应该从把握国际税收协调的趋势，提高自贸区税收政策的效率；发挥我国产业集群的效应，掌握国际税收竞争中的主动权等两方面进行完善。第二部分是国内层面的税收竞争。在中央政府和地方政府之间的税收竞争协调方面，应该赋予地方政府适度的税权立法权。在地方政府之间的税收协调方面，则应该建立地方政府之间的税收合作与持续的情报交换制度，避免信息不对称导致的资源配置低效率。

国家税务总局税务干部进修学院客座教授陶锋老师就《试行内外一致的航行免税政策——试论上海自贸区航行税收优惠政策》一题发言。陶老师首先指出了我国航运业税收政策存在的问题：运输税收政策变化太多太快；内外不统一；境外运输企业的免税政策缺乏具体政策规定和具体操作规定；完全发生在境外的运输服务税收不明确等。针对上述问题，提出四点对策：一是上海自贸区企业境内提供航运服务应统一免税。二是上海自贸区企业提供境外航运服务应统一退税。三是境外纳税人提供上海自贸区的境外航运服务应统一免税。四是允许上海自贸区国际运输代理差额抵减。

在自由讨论阶段各位嘉宾热情很高，会场氛围浓厚，就自贸区税收法律问题发表了诸多见仁见智的观点。其中龙英锋教授归纳自贸区税收法律问题主要有所得税、流转税、关税、税收优惠、多边贸易协定和税收征管等六大方面问题。上海骏丰律师事务所合伙人马明康律师提出建设上海自贸区的目的是制度创新，是通过试验进行制度推广。华东政法大学任超老师指出上海自贸区的3年时间问题。

最后，上海市法学会财税法学研究会会长陈少英教授对本次研讨会作总结报告。陈少英教授首先对上海自贸区建设中的税收法律问题进行总结，计划明年召开“自贸区税收法律问题”的国际会议。其次，就十八届三中全会公报中有关财税体制改革的内容进行全面解读与报告，指出财税法已被提高到国家治理基础和支柱的地位，财税法学人肩负着更高的责任，财税法学研究任重而道远。

本次会议促进了财税法学者之间的交流，也促进了理论界和实务界的互动，推动了我国自贸区税收法律的发展。

（上海市法学会财税法学研究会）

主 编：丁 一 常务副主编：汤洁茵 副主编：郭维真 席晓娟

编 辑：侯 卓 耿 颖 陈立诚

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