

消费税立法模式的转变： 从综合型到组合型

顾德瑞

(中南民族大学,武汉 430074)

内容提要:当前,我国消费税采用的是综合立法模式,虽然内容比较全面,但目的和税制要素等难以提取,立法难度大,对有害消费带来的健康损害、环境破坏和社会矛盾等问题,回应性不强,不能很好发挥消费税的特别调节功能。综合当今世界消费税的立法模式,有综合、分散和混合模式三种方案可供选择,各有优缺点。而综合模式和分散模式结合在一起的组合模式,将课税对象包含在一个法典中,设定总则和分则,总则包含消费税的性质、目的和原则等共通性事项,分则中每一章对应一个税目,包含了征收客体、纳税主体、计税依据和税率等完整的税制要素,既具有综合立法统一于法典的形式,又兼具分散立法各税目相互独立的实质,及时回应消费问题,充分体现消费税特别调节的性质,是我国当前消费税立法的不二选择。

关键词:消费税 特别调节税 立法模式

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2023)03-0072-08

一、当前我国消费税的立法模式及存在的问题

当前,我国消费税采用的是综合立法模式。消费税的纳税主体、征收客体、计税依据、税率、纳税义务发生时间以及部分征管规则等统一规定于《消费税暂行条例》之中,《消费税暂行条例实施细则》对《消费税暂行条例》的内容进行解释,使其更好地实施,税目税率等核心税制要素采用“抽象+附表”的形式,《消费税暂行条例》第1条表明消费税只对

本条例规定的消费品课税,以附表形式呈现具体的税目和对应的税率。与此同时,通过规范性文件等形式对消费税包括税目和税率在内的规则进行变动,以此应对经济社会中的各种问题,尤其是有害消费带来健康损害、环境破坏和社会矛盾等。除此之外,并未再单独针对特定消费品或服务课征消费税。简言之,我国将烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮、焰火、成品油、小汽车、摩托车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池和涂料等15个税目的应税消费品

[收稿日期]2022-12-26

[作者简介]顾德瑞,法学院讲师,法学博士,硕士生导师,研究方向为财政税收法等。

[基金项目]国家社科后期资助项目“消费税法理构造与制度设计问题研究”(19FFXB026)。

统一规定于《消费税暂行条例》中,采用的是综合立法模式。

然而,“我国目前仍然处于经济转轨和体制转轨时期,税制结构体系也处于变革中,”^[1]难以为完全的综合立法提供一个相对稳定的税制结构前提;再者,当前消费税仅涵盖 15 个税目,而现实中高糖制品等嗜好品正严重损害着人们的身体健康,增加医疗等社会成本,降低生产效率,影响经济社会的健康可持续发展。近年来,我国含糖饮料的生产和销售不断增长,“城市人群游离糖摄入有 42.1%来自于含糖饮料和乳饮料”^[2],儿童饮用含糖饮料的行为越来越普遍,含糖饮料的饮用量显著增加,^[3]带来了严重的后果。国际糖尿病联盟(IDF)揭示,“2021 年全球约 5.37 亿 20-79 岁成人患糖尿病((占这一年龄阶段的 10.5%);预计到 2030 年,糖尿病患者会达到 6.43 亿;到 2045 年,糖尿病患者会达到 7.83 亿”^[4],威胁着人们的身体健康,增加了医疗等社会成本,降低生产效率,影响经济社会的发展;包装物、一次性生活产品^①以及“高污染、高环境风险”类产品^②已大面积出现,且给环境带来空前危害与威胁;私人飞机、高端服饰等奢侈品,进入赛马场、赛车场、赛艇场、高尔夫球场及娱乐性酒吧等高档娱乐活动均未纳入消费税征收范围。热衷炫耀的消费行为及隐

含的贫富差距现象,本身就会对经济社会的健康可持续发展产生不利影响,而消费奢侈品或服务时的炫耀,让低收入阶层感知到物质和精神的双重贫困。有鉴于此,消费税税目的调整是必然的。而各个税目之间性质不同,调节原因不同,既有健康减损型消费,如烟酒等,损害个人和公共健康、增加医疗等社会成本、降低生产效率、影响经济社会的发展;又有环境破坏型消费,如鞭炮、焰火、成品油等,破坏生态环境,危及人类生存;还有自我炫耀型消费,如贵重首饰及珠宝玉石、高档手表等,诱发社会矛盾,影响社会稳定等。面对如此众多且性质不同的税目,立法机关很难提取目的和税制要素等,立法难度相当大,而且在难度如此大的情况下立法,立法质量也会大打折扣。

另外,完全的综合立法可操作性不强,修法难度大,有时为了及时应对有害消费带来的问题,采用规范性文件等形式对消费税制度进行调整,甚至包括调整税目和税率等核心税制要素,并且长期的税务行政实践使税务人员也习惯于运用可操作性较强的规范。这种做法既背离了税收法定原则,又凸显了当前消费税立法模式难以适应经济社会发展变动的窘境。在完全的综合模式下,修法牵一发而动全身,对有害消费的问题不能及时回应。早在 2013 年,党的十八届三中全会就提出了调整消费税的范围,将高耗能、高污染产品及部分高档消费品纳入范围。但时至今日,仅 2014 年-2015 年三度调整成品油的税率,2015 年电池和涂料纳入征收范围,2016 年对超豪华小汽车加征消费税,取消对普通美容、修饰类化妆品征收消费税,设置“高档化妆品”税目等细微变动。面对有害消费带来的健康损害、环境破坏和社会矛盾等问题,消费税的法律供给捉襟见肘。

此外,高档娱乐等高消费行为虽多次被确定要纳入消费税征收范围^③,但时至今日仍不是消费税

①如 2020 年 3 月,《印发〈关于加快建立绿色生产和消费法规政策体系的意见〉的通知》(发改环资〔2020〕379 号)重点强调扩大绿色产品消费和推行绿色生活方式,要求加快建立健全快递、电子商务、外卖等领域绿色包装的法律、标准、政策体系,减少过度包装和一次性用品使用,鼓励使用可降解、可循环利用的包装材料、物流器具;制定进一步加强塑料污染治理的政策措施等。

②2021 年 10 月,生态环境部在《环境保护综合名录(2017 年版)》基础上,修订形成了《环境保护综合名录(2021 年版)》。该综合名录向社会公开了“高污染、高环境风险”产品名录,其中有 932 项“双高”产品,具有“高污染”特性产品 326 项,具有“高环境风险”特性产品 223 项,具有“高污染”和“高环境风险”双重特性产品 383 项。

③《国民经济和社会发展的第十三个五年规划纲要》明确要求“将一些高档消费品和高消费行为纳入消费税征收范围”;《国务院批转发展改革委等部门关于深化收入分配制度改革若干意见的通知》(国发〔2013〕6 号)更是直接规定“将部分高档娱乐消费和高档奢侈消费品纳入消费税的征收范围”;《国民经济和社会发展的第十四个五年规划和 2035 年远景目标纲要》虽未直接明确将高消费行为纳入消费税征收范围,但提出了调整优化消费税征收范围,而扩围至高消费行为是调整优化的重要内容之一。

的课税对象。还有沉迷性娱乐等消费行为,影响身体健康,打乱人们的学习生活,而且有些需要支付高额的费用,还可能招致个人和家庭的贫困。以游戏为例,其已成为人们重要的娱乐方式之一,游戏用户稳定增长,根据中国音像与数字出版协会游戏出版工作委员会等发布的《2021年中国游戏产业报告》显示,游戏用户已经从2014年的5.17亿人,增加到2021年的6.66亿人。当前我国消费税仅涉及应税消费品,并未将高档娱乐和沉迷性娱乐等消费行为纳入征税范围,这既不符合公平课税的理念,也有悖于完整消费税的税制设计,更脱离了我国消费结构和消费水平等现实状况。与其他产业相比,“营改增”以后,娱乐业税负大幅下降,之前娱乐业5%—20%的营业税税率,之后适用6%的增值税税率或3%的征收率。“为体现税收对娱乐业的调节作用,应将娱乐业纳入消费税的征税范围。”^[5]再者,消费税还应当适应消费结构和消费水平的变化。目前我国居民消费结构正在进行新一轮的转型升级,转型的基本方向是从实物商品消费为主向实物商品消费与娱乐等服务消费并存转化。^[6]消费税是以我国居民的消费结构为依托的,消费结构的变化将对消费税课税对象的选择产生重大影响。

二、消费税立法的可选模式

消费税立法并不存在一种全球通用的模式。但这并不意味着消费税立法模式的选择可以随心所欲,其更多地取决于一国对应税消费课税的立法动机以及应税消费本身内在差异。^[7]对消费税的立法模式,不同国家或地区由于历史、文化、经济和社会发展之间的差异以及法系属性等的不同,会做出不同

的选择,“立法模式背后考量的是立法趋势、立法传统、比较法上借鉴等多重因素”。^[8]当前消费税的立法模式有综合、分散和混合三种模式,对此各国或地区均有实践,这些模式有其自身优点和缺点。综合模式内容全面、法律地位特殊、法律名称特定、立法难度大等特点,很难提取目的和税制要素等内容;分散模式具有法律数量多、“一事一法”、灵活性较大、立法技术要求相对较低等特点,但容易造成理念和规则的冲突,政治通过和民众接受难度大;混合模式具有混杂性,综合立法和分散立法并存,存在内容重合和难以协调等问题,一定程度浪费立法资源。

(一)综合模式

综合模式是在整个国家或地区仅设置一个消费税税种,再通过不同税目对各种消费品或服务课征消费税,主要国家有新加坡、南非、越南、瑞典、法国、印度、马来西亚、澳大利亚、菲律宾、匈牙利、西班牙、葡萄牙、荷兰、德国、泰国、古巴、希腊等。^[9]例如,澳大利亚1901年就设定了专门的特别消费税法,统一规定消费税的各项内容,征收范围涵盖烟、酒、燃料和石油产品等多个税目。^①这种模式将消费税的各税目规定于同一部法律,内容比较全面,多以“特别消费税法”的名义呈现,作为典型的特别调节税,因涵盖的税目比较多,各个税目之间性质和进行调节原因不同,既有基于健康减损而进行调节的烟酒等,又有因环境破坏进行规制的成品油等,还有因引导合理消费而进行调控的奢侈品等,立法机关很难提取目的和税制要素等,立法难度特别大;对经济社会问题,尤其是有害消费导致的问题——健康损害、环境破坏和社会矛盾等,由于“牵一发而动全身”等原因,回应性不强,不能很好地发挥消费税的特

^①See Excise Tax Act 1901(Australia).

别调节功能。

(二)分散模式

分散模式是对每一类消费品或服务设置独立的税种,不建构统一的消费税,如分别设置烟税、酒税、燃油税等,这些国家包括美国、加拿大、日本等国。例如现行的日本消费税是以烟税、酒税等多个独立税种形式存在的,不同于日本过去在物品税下设立若干税目的方式。日本的消费税是由国税中的部分税种、地方法定税等针对特定消费品和消费行为的税种组成,国税包括烟税、酒税、汽油税、石油汽税、飞行燃料税等,地方法定税包括高尔夫球场利用税、温泉入浴税等。^[10]其优点在于不同税种“一事一法”、灵活性较大、立法技术要求相对比较低,能够比较及时地应对有害消费带来的问题;但这样一来,法律数量众多,各税种逻辑上缺乏关联,很难形成一个整体,容易造成理念和规则的冲突,政治上很难获得通过,也难以获得民众的支持。其实,“在必要收入和大众反应之间寻求政治平衡,不仅涉及向公民课税多寡的决策,而且还牵涉到征收的策略。”^[11]“开征新税种的时候,民众的抵触情绪特别高。即使民众不用负担新税种,且能够通过国家财政收入的增加而享受公共产品,他们也(依旧)反对增税。”^[12]

(三)混合模式

混合模式是在开征综合消费税的同时,又对部分消费品或服务单独课税。如丹麦,既有综合型消费税,也单独征收能源税等;而在我国台湾地区,既有综合开征的货物税对橡胶轮胎、水泥

及代水泥、饮料品、平板玻璃、油气类、电器类和车辆类等^①课税,特种货物及劳务税对房屋、土地、小客车、游艇、飞机直升机及超轻型载具、龟壳、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其产制品、家具等课税^②,也有以烟酒为课税对象^③的烟酒税,还有娱乐税——对电影、职业性歌唱、说书、舞蹈、马戏、魔术、技艺表演及夜总会之各种表演、戏剧、音乐演奏及非职业性歌唱、舞蹈等表演、各种竞技比赛、舞厅或舞场、高尔夫球场及其他提供娱乐设施供人娱乐者等^④课税。这种模式具有混合性质,综合立法和分散立法并存,可以将比较相近的税目规定于综合型消费税法中,而且具有独特性的消费品或服务则单独设定法律,但会带来内容难以协调和重合等问题,不利于消费税的整体调控,造成立法资源的浪费等。

三、消费税立法模式选择的考量因素

作为特别调节税,消费税立法模式的选择既要使得消费税立法及时回应经济社会的重大问题,尤其是有害消费带来的各种问题,体现立法的回应性;还要使得立法能够与当前的税制环境相契合,吻合国家税收方面的大政方针等;而且能够增加立法的可实施性。“在我国,立法是国家进行法律制度建设,是为治国理政制定章程。因此,立法必须实事求是,从实际出发,体现国家治理理念和主张,反映国家治国理政的目标和要求。尤其是在我国进入改革发展关键时期,立法中遇到的复杂矛盾和深层次的难题日益突出。立法必须着力弄清立法项目自身规律和关联问题,要求与国家管理水平相适应。为此,立法要与国家现行的方针政策和重大决策相协调,与国家管理体制相一致。”^[13]

①参见我国台湾地区“货物税条例”第6-12条。

②参见我国台湾地区“特种货物及劳务税条例”第2条。

③参见我国台湾地区“烟酒税法”第1条。

④参见我国台湾地区“娱乐税法”第2条。

回应性是特别调节税的必然要求,是消费税立法模式选择的重点考量因素,确保消费税立法能够及时回应有害消费带来的问题,应对消费者自我调节失灵的各种情形。这种回应本质上是为了解决公共事务,为了公共利益。“立法者应以公共利益为目标,最大范围的功利应成为他一切思考的基础。了解共同体的利益是什么,乃立法科学使命所在,关键是找到实现这一利益的手段。”^[14]具体到税法领域,“税除了筹集财政这一原始职能,还具有应对现实情况的治理功能,而一国的现实情况至少包括经济政治发展阶段所面临的国家主要任务以及社会分配这两个问题。”^[15]其中“发展导向型的税收立法更侧重于通过税法制度的科学设计和有效实施来促进经济和社会的协调发展,因而它并不把税收增长作为唯一或主要目标,而是强调国家税制要有助于促进经济的稳定增长和社会的公平正义。”^[16]消费税是特别调节税的性质决定了其要及时回应有害消费带来的问题,根据消费者自我调节失灵的情况不断调整,是典型的发展导向的税收,回应型法律。“在税收法定、税制稳定的前提下,根据国家产业政策、人们消费水平和消费结构变化,对征税范围及税目、税率进行动态调整应是消费税改革的题中之义。”^[17]

实际上,法律包括压制型法、自治型法和回应型法三种类型,分别是“作为压制性权力的工具的法律”,“控制压制并保持高度完整性的法律”,“回应各种社会需求并积极作为的法律”。回应型法代表立法机关以一种负责任的态度,区分经济社会中的各种问题,选择对民众影响大、关涉基

本权利的问题予以重点关注和回应,并从整体上分析、解决相关问题。同时,会考虑所处环境中各种新生力量以及情形的不断变化。为做到这一点,回应型法依靠各种方法使完整性和开放性在恰恰发生冲突时相互支撑。其将经济社会的发展以及社会需求当成认识的来源和自我矫正的机会。^[18]对此,我国《立法法》第6条第1款进行了明确规定,立法应当从实际出发,即根据实际情况立法,回应现实;适应经济社会发展和全面深化改革,即立法要随着经济社会的发展不断调整,以解决新问题。作为特别调节税,消费税立法更应充分回应经济社会问题,尤其是有害消费带来的问题,这就意味着其立法模式的选择要尊重并充分体现回应性。

消费税立法模式要适应当前的税制环境。“法的实施需要其赖以存在和运行的环境。一部好的法不仅仅指法自身规范的完善,还必须和其他所运行的环境相契合,这是至关重要的。”^[19]因此,消费税的立法模式,要能够使得消费税法这类回应性极强的法律,介入的时机是在社会需求成熟期内,并充分考虑到社会对于这种法律的消费能力,及时回应社会的立法需求,适应社会环境,从容应对社会的发展变化。^[20]当前税收领域的重点改革是“减税降费”和“放管服”,从2016年“减税降费”提出以来,每年的政府工作报告都会提出新的减税降费措施。2022年《政府工作报告》明确要求坚持阶段性措施与制度性安排结合,减税与退税并举。2015年国务院提出了“放管服”改革,税务领域的“放管服”在不断推进,2021年国家更是要求深入推进税务领域“放管服”改革^①。在此背景下,消费税如若采取分散立法模式,一个消费品或服务立一部法,显然难以适应这种税制环境,也很难在政治上获得通过,民

^①参见《关于进一步深化税收征管改革的意见》(中共中央办公厅 国务院办公厅 2021年3月24日)。

众也不可能支持。

另外，立法模式要能够增强消费税法的可实施性。《立法法》第6条第2款强调法律规范应当具有可执行性。“要想提高税法的可实施性，就须加强税收立法的科学性。因为在相当程度上，科学的立法就是能够执行和实施的立法。”^[21]有鉴于此，消费税立法模式要能够促进消费税法简洁、清晰具有严密逻辑性，形成完备的体系。“任何一部法律都是理性的逻辑演绎，对于一个部门的法律体系来说，理性也决定着其立法模式与核心制度的选择。”^[22]并且要特别注意的是，被选中的立法模式要使得立法能够立足经济社会现实朝前看，使制定出来的法律规范既具有可行性，又具有前瞻性。但立法的习惯思维方式总是朝后看，为的是要与以前的法律规定保持衔接和一致。这样的立法思维习惯往往制约和限制了立法的方向和格局，影响立法的功能实现，影响立法质量的提高。^[23]因此，立法模式能够为消费税法的前瞻性提供基础支撑，使消费税法对未来经济社会的发展有充分的预判，有效应对有害消费带来的各种问题。当然，“一个具备社会可接受性的税法制度意味着纳税人对制度的内容、价值、执行方式及其落实途径的认可和遵从，而且这种遵从不是基于对制裁的恐惧，而是公民基于对税法价值合法化的认同以及由此形成的自发遵守，是守法意识形成后视遵守法律为道德自觉的内心确信。”^[24]

四、我国消费税立法模式的未来走向

“立法模式是指一个国家在制定、修改和废止法律时所采用的惯常套路、基本的思维定式和具体的行动序列以及由诸因素决定的法律确认的立法制度和立法规章。”^[25]就其性质而言，立法模式

属于立法形式的范畴。在一般情况下，事物的内容决定其形式，事物的形式为其内容服务。然而，在立法过程中，立法模式决定了一系列重大问题，如需要选择的立法内容、立法价值取向和立法技术的应用等。从这个意义上来说，立法模式对整个立法活动起着决定性的作用，对整个立法活动具有现实拘束作用。^[26]作为特别调节税，消费税立法模式的选择应当深度结合这一性质，使立法能够及时回应有害消费带来的问题，有效应对消费者的自我调节失灵；并且立法模式的选择要匹配当前的税制环境，具有可接受性和可实施性。当前，我国采用的是综合立法的模式，立法难度大，对有害消费回应不充分、不及时，不能很好地发挥消费税的调节功能。为解决这些问题，未来消费税的立法模式可融合各个模式的优点，采用综合和分散组合的模式，总则规定消费税性质、目的和原则等共通性内容，分则每一章对应一个税目，包含了征收客体、纳税主体、计税依据和税率等完整的税制要素，既具有综合立法统一于法典的形式，又兼具分散立法各税目相互独立的实质，增减都不会影响整个税制的稳定性，纳税人的可接受程度也比较大。

具体来说，我国消费税立法模式的选择，要充分考量影响因素，结合我国的实际情况，充分发挥消费税的调节功能。消费税的综合、分散和混合三种立法模式各有其优缺点，从发挥优势，减少劣势的角度来看，综合立法和分散立法的组合模式，是最佳的选择，可以重点参照荷兰环境税的立法模式。总则设定一般性条款，包括明确消费税特别调节税的性质，列明抑制有害消费，保障国民健康、保护生态环境、引导合理消费等目的，统一规定“谁消费、谁纳税”的课税原则和消费税的

解释权等,以此统领消费税各个税目的立法;分别围绕健康减损型消费、环境破坏型消费和自我炫耀型消费的核心概念、税收客体、纳税主体、计税依据和税率等税制要素展开立法;最后规定消费税征税办法、消费税与关联税的协调、消费税争议处理和生效办法等,实现消费税征收管理制度、税制要素等与《税收征收管理法》《环境保护税法》等的衔接。这种立法模式能够使得消费税立法实现原则性、稳定性、连续性与及时变动的结合。^[27]

当然,不同的立法模式会产生不同的效果,影响立法目的的实现。消费税组合立法的模式,无论从形式上,还是从内容上均能够使消费税立法有效展开。形式上可以完整准确地展现消费税法各个条款,章节等按照逻辑有序排列;内容上不仅更加翔实,还预留了及时应对经济社会问题的空间,消费税法的完整性、系统性和逻辑性得以彰显。这样一来,执法者、司法者、守法者更容易理解和运用消费税法,更好地回应消费税立法、执法、司法和守法的现实需求。还要注意的,组合模式具有非常强的统一性,能够应对健康减损、环境破坏和自我炫耀等多类型的消费问题,对整个消费税实行统筹立法,以此来整合复杂化的消费税法律法规、维护税收法治的统一。^[28]而且组合模式使得消费税法持续性、稳定性和权威性增强,进一步夯实了民众认同的基础:一是消费税法具有了相当的持续性和稳定性;二是消费税的法治化程度进一步提升,更好地得到民众的认同。此种模式能够使得消费税立法及时回应经济社会问题,尤其是有害消费带来的各种问题,也适应减税降费等税制环境。组合模式以一部法律呈现,囊括各个税目,耗费较少立法资源,

获得较多的立法收益,其变动只需修订消费税法的某一章节即可,不需牵一发而动全身。所有立法都要耗费大量的人力、物力等社会资源,这是立法的成本;当然,法律的实施有利于维护社会秩序、保障基本权利等,会带来一定的社会效益。面对经济社会发展中的各种问题,立法资源是非常稀缺的,其决定了我们必须以立法效益的最大化为目标,努力降低立法成本,合理配置有限的法律资源。^[29]

参考文献:

- [1] 李刚.现代税法要论[M].厦门大学出版社,2016:112.
- [2] 《中国居民膳食指南科学研究报告(2021)》编写委员会.中国居民膳食指南科学研究报告(2021),[EB/OL].<https://www.cnsoc.org/learnnews/422120203.html>.
- [3] 马冠生.中国儿童含糖饮料消费报告[M].北京:中国人口出版社,2018:9.
- [4] IDF,IDF Diabetes Atlas,10th edition,International Diabetes Federation,2021,P.32.
- [5] 黄洪,文献,廖明刚,严红梅.娱乐业征收消费税的依据、原则及构想[J].税务研究,2020(1):69.
- [6] 冯俏彬.从整体改革视角定位消费税改革[J].税务研究,2017(1):39.
- [7] 冯铁拴,熊伟.资源税扩围语境下立法模式论析[J].江西财经大学学报,2018(5):109.
- [8] 袁钢.参照国际规则的反兴奋剂立法模式研究[J].政法论坛,2022(6):104.
- [9] 许文.国外消费税有哪些主要征管模式[N].中国财经报,2017-12-9(6).
- [10] 顾德瑞,王昭.日本消费税的制度构造和中国借镜[J].经济法学评论,2016(2):261.
- [11] [美]B·盖伊·彼得斯.税收政治学:一种比较的视角[M].郭为桂、黄宁莺译.南京:江苏人民出版社,2008:1.
- [12] [意]埃里希·科齐勒.税收行为的经济心理学[M].国家税务总局税收科学研究所译.北京:中国财政经济出版社,2012:54.
- [13] 李培传.论立法[M].北京:中国法制出版社,2013:158.
- [14] [英]吉米·边沁.立法理论[M].李贵方等译,中国人民公

- 安大学出版社,2004:1.
- [15] 廖呈钱.回应性:地方税收立法制度的一种理论支撑[J].现代经济探讨,2016(8):78.
- [16] 张守文.论“发展导向型”的税收立法[J].法学杂志,2016(7):10.
- [17] 罗秦.我国促消费背景下深化消费税改革之探讨——历史回顾、国际经验与现实选择[J].税务研究,2019(6):42.
- [18] [美]诺内特·塞尔兹尼克.转变中的法律与社会:迈向回应型法[M].张志铭译.北京:中国政法大学出版社,2004:29-79.
- [19] 刘少军等.立法成本效益分析制度研究[M].北京:中国政法大学出版社,2011:228.
- [20] 江国华.立法:理想与变革[M].济南:山东人民出版社,2007:239.
- [21] 叶金育,张祥.水资源税改革:试点文本评估与统一立法构想[J].中国人口·资源与环境,2021(8):130.
- [22] 邓海峰,赵明.能源立法模式与核心制度选择[J].政法论丛,2011(2):29.
- [23] 刘平.立法原理、程序与技术[M].上海:学林出版社和上海人民出版社,2017:96.
- [24] 靳文辉.税法的社会可接受性论纲[J].甘肃政法学院学报,2015(6):52.
- [25] 关保英,张淑芳.市场经济与立法模式的转换研究[J].法商研究,1997(4):20.
- [26] 江国华.立法模式及其类型化研究[A].刘茂林主编.公法评论(第4卷)[C].北京:北京大学出版社,2006:93.
- [27] 杨临宏.立法学:原理、制度与技术[M].北京:中国社会科学出版社,2016:88.
- [28] 黄锡生、杨睿.法典化时代下自然资源法立法模式探究[J].中国人口·资源与环境,2021(8):105.
- [29] 刘少军等.立法成本效益分析制度研究[M].北京:中国政法大学出版社,2011:228.

【责任编辑 王东伟】

(上接第71页)

中国数字藏品市场层次丰富,商业模式多元复杂,这意味着即使形式上源自 NFT 这同一个术语,但实质上引发了不同的税收关切,因而需要更为细致地进行 NFT 应税活动的类型化研究。与此同时,中国数字藏品市场还是一个新生市场,自身未来发展具有多种可能性,商业模式也具有多变性,因而需要税务部门协同相关监管部门不断跟进,更及时、更深入和更全面地理解内在的技术逻辑和商业模式,以期更好地推进 NFT 税收治理。此外,中国主流的数字藏品发展模式具有显著独特性,这使中国所面临的 NFT 税收治理问题也呈现一定特殊性,因而需要相应的制度创新。

参考文献:

- [1] 张守文.数字税立法:原理依循与价值引领[J].税务研究,2021(1):31-38.
- [2] 肖育才,杨磊.数字经济时代与工业经济时代税制的比较分析[J].税务研究,2022(2):81-85.
- [3] 谷成,史心旭.应对数字经济发展的税制改革取向[J].地方财政研究,2022(11):12.
- [4] 邵凌云,张紫璇.数字经济对税收治理的挑战与应对[J].税务研究,2020(9):63-67.
- [5] 潘宁.经济法的历史变迁与未来挑战——基于人口视角的分析[J].地方立法研究,2021(2):38-50.
- [6] 张守文.税法原理(第九版)[M].北京大学出版社,2019:11.
- [7] 张守文.论税法上的“可税性”[J].法学家,2000(5):12-19.
- [8] 潘宁.社会主义核心价值观融入税收立法的需要与可能[J].税务与经济,2022(3):13-19.
- [9] 张守文.论“发展导向型”的税收立法[J].法学杂志,2016(7):8-17.
- [10] 湖北省国际税收研究会、武汉市国际税收研究会课题组.税收促进我国数字经济发展的国际经验与借鉴[J].税务研究,2021(1):89-96.

【责任编辑 王东伟】