

权”、“平等权”、“营业自由权”等基本权利，即使没有由全国人大及其常委会转化为具体之法律条款，亦具有拘束税务机关与人民法院的法律效力。此为当今时代“税收法律主义原则”的题中应有之义。

参考文献

- (1) [德]英格博格·普珀著，蔡圣伟译《法学思维小学堂》，北京大学出版社2011年版。
- (2) 韩大元、王贵松《中国宪法文本中“宪法”的涵义》，《法学》2005年第2期。
- (3) 马克和《我国“税收法律主义”：问题与对策》，《财政研究》2010年第9期。
- (4) 刘剑文《关于我国税收立宪的建议》，《法学杂志》2004年第1期。
- (5) 李刚、周俊琪《从法解释的角度看我国宪法第五十六条与税收法定主义——兼与刘剑文、熊伟二学者商榷》，《税务研究》2006年第9期。
- (6) [德]伯恩·魏德士著，丁小春、吴越译《法理学》，法律出版社2003年版。
- (7) 胡书东《经济发展中的中央与地方关系——中国财政制度变迁研究》，上海三联书店、上海人民出版社2001年版。
- (8) 刘剑文、熊伟《税法基础理论》，北京大学出版社2004年版。
- (9) 张翔《基本权利的规范建构》，高等教育出版社2008年版。

On Tax Principle of Legality

Zhou Gangzhi and Wang Xi

Abstract: It seems that tax legislative power in China had not been an exclusive power by NPC and its Standing Committee, according to several Constitutions of China since 1949 and legislative practice of tax until 1992. The Enabling Decision by NPC in 1985 was not to authorize State Council to exercise the tax legislative power. Tax principle of legality had been established to a certain extent based on the Article 3 of the Tax Administration Law of China. In order to promote the process of taxation by law, it is necessary to reinterpret tax principle of legality in new age and make it have the theoretical character of keeping in step with the times.

Key words: Tax principle of legality; Tax legislative power; Delegated legislation

作者单位：中南大学法学院
(责任编辑：向东)

德国税收授权立法

内容提要：为了回应“税收立法权收归人大”议案，本文对德国比较成熟的税收授权立法制度从学理与实务两方面进行了梳理。指出德国学界和判例均肯定授权立法的必然与必要，但真正应当关注的是法治原则与民主原则对授权立法同时提出的“授权明确性”要求，以及德国司法因之所积累发展的“明确性”审查标准。面对“税收授权立法”，依民主原则所导出之税收领域必须坚持重要税收构成要件要素实行国会保留，且不得转授。

关键词：授权立法 授权明确性 授权监督

2013年我国“两会”期间，由赵冬苓等32位全国人大代表提出的“税收立法权收归人大”议案一石激起千层浪，因媒体与社会的关注而被称为2013年全国人大的“第一议案”。其实，在税法学界这并非什么新鲜话题，毋宁说是一个呼吁很久、老生常谈的问题。说得专业一点，是税收法定主义；说得通俗一点，就是征税须经人民同意，“无代表不纳税”。遗憾的是，此问题在中国一直未获足够正视与妥善解决。德国因曾经历授权立法的惨痛教训进而在宪法中明定授权立法要求，趁此人大议案的“春风”，本文拟对德国税收授权立法的学理与实务做一简要梳理，以供专业人士和决策部门参考。

一、授权立法与国会保留

(一) 授权立法的必然与必要

德国无论是学界还是司法实务，对于授权立法的必要性与必然性均持肯定态度。我国台湾学

之学理与实务

丁 一

者许宗力考查后总结,国会之所以以授权方式将部分法规制定权转移给行政机关行使,主要基于以下四方面的考虑:“首先,国会议员囿于专业知识之欠缺,对于某些较具专业性、技术性问题之认识,不若行政机关透澈与熟悉;其次,基于时间因素之考虑,通常国会仅于法律中做原则性之规定,至于枝节性、细节性之问题则委诸行政机关订定;再者,行政命令之订定不若法律制定须经三读程序般之繁复,较能争取时效,俾对变迁不已之社会生活环境做迅速之反应或适应;最后,行政机关较立法者更熟悉地方上之特殊需要,授权行政机关以命令因应之较能收因地制宜之效。”也即,授权立法“具有减轻立法机关之立法负担,补充立法机关之行政专业经验不足,以及补救立法机关立法决议缓不济急的功能”。显然,立法机关议事规则的优点也是它的不足,而行政机关在公开民主方面的欠缺,却也是其灵活高效因应变化之处。正是为了弥补立法机关之不足,发挥行政机关之经验与效能,两相互补,回应现实的立法需求。

那么,授权立法是否背离法治国原则?德国学者认为:“立法机关,以及行政机关在具体的要件下得为立法,并不违反德国基本法意义下之法治国原则。由行政机关立法固然与狭义了解之

权力区分原则不符,但基本法并非以权力区分之僵硬的概念为其规范之基础。从基本法第80条可知,基本法在该条所定情形,明文准许行政机关立法,从而偏离狭义之权力区分原则尤其宪法上的效力。制宪者并不受限于一个法治国家之固定的内容,而仍可赋予对制宪者来说,其认为法治国家当有之内容。对于权力区分之例外,不一定破坏法治国家原则。”显然,德国学理并不认为授权立法违背了法治国原则。

(二) 税收授权立法与国会保留

授权立法尽管仍在法律保留原则的框架内,但却与国会保留相抵触。所谓法律保留是指行政机关只有在取得法律授权的情况下才能实施相应的行为,其中的法律可以是国会亲自制定的,也可以是国会授权行政机关制定的法规性命令。而国会保留(又称议会保留或立法保留)强调特定事务绝对需要正式法律的规定,是一种更为严格的法律保留。“对人民之自由、财产的干预行为之规范依据,在现代民主法治国家,于法律保留之上,有时进一步要求国会保留。特别是禁止立法机关概括授权行政机关制定法规性命令,取代形式意义之法律作为干预人民自由或财产的依据。此种要求主要表现在刑法及税法。”

对于税收领域应坚持国会保留的基本原则,Kruse认为,在宪政发展史上,已逐渐承认税捐的课征,应经人民代表的同意,此即议会对课征税捐的同意权,而只有法律及地方自治规章,始有国民选举的代表之参与。其次,在税法中是否应对某一生活事实课税,并无“事务法则”可资依循。而税捐的课征在国民与国家间既有重大利益之冲突,又无事务法则可判断曲直,则其正当性只有诉诸于国民的“同意”,这在现代民主国家自然表现为

许宗力《论国会对行政命令之监督》,《台大法学论丛》第17卷第2期(1988年6月)。

黄茂荣《税法总论:法学方法与现代税法》(第一册增订3版),植根法学丛书2012年版。

联邦德国基本法第80条共4项,第1项规定,“联邦政府、联邦各州或邦政府,得根据法律发布命令(Rechtsverordnungen)。此项授权之内容、目的及范围,应以法律规定之。所发命令,应引证法律根据。如法律规定授权得再移转,授权之移转需要以命令为之。”第2项,“除联邦法律另有规定外,联邦政府或部长关于利用联邦邮政与电讯设施之原则与费用、利用联邦铁路设施之费用之征收原则及关于铁路之建设与经营等,所发布之命令,以及根据联邦法律所发布之命令,而该法律需经联邦参议院之同意,或该法律为各邦受联邦之委托而执行,或其执行属各邦本身之职务者,应经联邦参议院之同意。”第3项,“联邦参议院对于需经其同意之命令,有提案权。”第4项,“邦政府基于联邦法律之授权而得发布命令者,各邦亦得基于法律颁布邦法规。”Maunz/Duerig, Grundgesetz, Loseblattkommentar, Stand: Lieferung 1-28, 1990, Art. 80 Rn.1, 转引自黄茂荣《税法总论:法学方法与现代税法》(第一册增订3版),植根法学丛书2012年版。

[德]哈特穆特·毛雷尔著,高家伟译《行政法学总论》,法律出版社2000年版。

黄茂荣《税法总论:法学方法与现代税法》(第一册增订3版),植根法学丛书2012年版。

“国会保留”。

Brinkmann认为 税捐课征应坚持国会保留的最主要依据是国会保留的民主价值与功能。因为立法程序具有经由论辩、公开、协商、斡旋、妥协而理性地达到协议的意义,以此为基础,国会能够权衡不同的、有时甚至是互相冲突的利益,并在公开的意思形成过程中,决定宪法未予规定的共同生活上有关的问题,国会中仔细的讨论及其决议的程序,比行政机关依授权所颁之法令具有更大的规范价值。此外,因“谁来同意、便不会不义于谁”,故由人民自己或其代表来决定税捐义务,在难以辨别税捐的课征是否属于公权力的恣意时,最能弥补该判断上的差异或出入。

总体而言,德国税法学者倾向于认为“重要的税捐构成要件要素(税捐主体、税捐客体、税基与税率)应以形式意义之法律定之。该税捐法学之传统见解与德国联邦宪法法院对于基本法第20条,依重要性说所做之判决相符”。但另一方面,多数学者也认识到,在现代社会,为使税捐具有政策上的应变能力,也需适当允许税收领域授权立法的存在。所以,现在的德国学说与实务,不在于一般地肯定或否定税收授权立法,而是区别情况,关注在哪些情形应坚持国会保留,哪些情形允许授权立法。在允许授权立法的情况下,进一步关注如何严格规范授权与监督行政立法,以避免国会立法权旁落;同时现代政党常常兼控行政与立法以及议会工作,在繁重的双重影响下,如何避免法律保留流于形式。

二、授权明确性要求

(一) 授权明确性要求的法理依据

德国宪法对授权立法的严格规范是经由惨痛的历史教训换来的。德国魏玛时代,国会曾概括授权内阁(政府)得以行政命令方式在财政、经济与社会领域采取一切它认为必要且紧迫的措施,仅以不得抵触宪法为惟一限制。之后由国社党控制下的国会变本加厉,于1933年制定所谓“人民及国

家紧急解救法”,不仅概括授权内阁订定抵触宪法条文的行政命令,更进一步为该命令冠以法律的称呼,使法律与命令两者间的界限消失,最后造成希特勒独裁、魏玛宪政沦亡的悲剧。基于此惨痛教训,战后的西德对行政命令的订定立下层层防范措施,不仅于基本法第80条第1项第一句要求行政命令的订定在形式上要有法律的授权,同条项第二句更从授权规定的实质内容入手,要求授权母法的授权规定本身必须明确规定此项授权的内容、目的与范围,若授权规定本身过于笼统,未能符合此项授权明确性之要求,则不仅该授权母法本身违宪、无效,根据该授权母法所订定的行政命令也因失其授权依托而归于无效。该设计具有双重功效,在立法者方面,禁止国会以空白、概括授权方式逃避自己的立法责任;在行政权方面,避免行政权藉概括授权之便僭越立法者地位以命令代替法律。

根据许宗力对德国学说与司法实务的考查,授权明确性在宪法上的法理依据有二:一是法治国原则,二是民主原则。其中,法治国原则又细分为权力分立原则和法的安定性两依据。权力分立原则被视为法治国原则的组织与形式要素,德国宪法法院早在“行政区域调整判决”中指出,从基本法第80条第1项第一句可知,制宪者所决定的是一种严格的权力分立制度,一方面,国会不得未定明确界限即转移部分立法权于行政机关以脱免其身为立法者所应尽的责任,另一方面,行政机关也不得根据此种不明确的授权订定命令以取代国会的地位。授权明确性要求可以说是权力分立原则为防止名存实亡所设的最后一道防线。

法安定性是宪法授权明确性要求的另一依据。法治国原则中的法律保留原则并非仅止于泛泛要求行政机关的负担处分要有法律的授权而已,它所要求的是一种有限制、明确规定的授权,以便在尽可能范围内使公权力对人民权利的干预可以预测。法律保留原则与授权明确性要求其实是“二而一”的同样一个问题。因法律保留原则本来就不禁止立法者就某些法律保留范围内的事项不自行规

Kruse, Steuerrecht, I., Allgemeiner Teil, 3. Aufl. 1973, S. 39f., 转引自黄茂荣《税法总论:法学方法与现代税法》(第一册增订3版),植根法学丛书2012年版。

Brinkmann, aaO. (Fn. 70), S. 116f., 转引自黄茂荣《税法总论:法学方法与现代税法》(第一册增订3版),植根法学丛书2012年版。

Lang in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.10), Rn. 6.

许宗力《行政命令授权明确性问题之研究》,《台大法学论丛》第19卷第2期(1990年6月)。

定而授权行政机关颁行命令，但作为授权者的立法机关无论如何至少仍负有指导、影响命令内容之形成的责任，绝不能不稍作指示即放任被授权的行政机关海阔天空行事。

民主原则更是授权明确性要求的法理依据。其一，国会比政府具有更直接的民主正当性；其二，国会议事必须遵守公开、直接、言辞辩论与多数决原则，这些原则不仅使在国会居少数的反对党与其他社会上的利益团体得以有机会影响国会决定的做成，也可以确保分歧、冲突的不同利益获得最佳、最合乎正义的平衡；反之，行政机关因其不公开、不辩论、不表决的作业程序就难以达成相同的效果。正因为国会拥有这两项行政机关不具备的特征，所以不难理解哪些问题得由行政机关完全自主决定，哪些问题必须在立法者的参与、指示下始能做决定，在民主原则面前是绝对有其特殊意义的，而督促立法者参与决定、履行其对行政机关的指示、影响义务，也正是授权明确性要求目的之所在。显然，非仅国会保留基于民主原则，授权立法同样不能脱免民主原则的考量，两者的区别仅在于程度不同而已。这也说明，一国宪法纵然无授权明确性要求的明文规定，从民主原则依旧可能推演出相同的要求。

（二）授权明确性的审查标准

战后联邦德国首次在基本法第80条第1项第二句明确要求授权母法必须明定授权之内容、目的与范围，也即通称的授权三要素。这在宪法史上可谓划时代的尝试。虽然授权条款是否符合明确性要求，并无固定标准可循，只能逐案审查决定，但从德国宪法法院几十年来积累发展的多项值得参考的审查标准来看，我们仍然可以总结出若干主要的原则与细则。

所谓授权明确性的审查标准，即授权条款的规定在具备何种要件下始得视为授权内容、目的与范围已臻明确，这主要包括以下三个公式：

一是可预见性公式。授权条款的规定必须明确到足以令人预见行政机关将于何种场合、循何方向行使授权以及根据授权所订定命令可能具备的内容。后来的判决则指出，授权条款的规定必须达到使人民直接从授权本身，而非从根据授权所订

定的命令，即可预见国家对人民所要求作为或不作为内容的明确程度。

二是自行决定公式。国会不得未定明确界限即转移部分立法权给行政机关以脱免其身为立法机关的责任。立法者必须自行决定哪些特定问题应由行政机关以命令规范，自行确定命令所应遵守的界限，并指明命令所应追求的目标，换言之，法律自己必须针对特定问题已经有所思、有所图。

三是方针公式。法律必须明白指出，或至少足以令人从其规定推论出立法者所要求行政机关达成的方针。晚期的判决则要求立法者至少应授权母法自行规定“最低限度的实质规范内容”，以作为行政机关之方针与准则。

需要强调的是，授权明确性的审查标准并非一成不变，一般而言，授权事项若涉及人民基本权利的干预，如税法的规定与对空白刑罚法规的填补，应适用较严格的审查标准；反之，授权事项若对人民有利，如免税与宽减额的规定，或涉及多样性繁琐的事实或有迅速适应经济情势变更之必要的事实关系，则授权明确性之审查即无妨放宽。后期的判决则将审查标准的从严或从宽，套上“重要性理论”来说明，主张授权事项若对人民的基本权利侵害越强，授权明确性的要求标准就越高；反之，若侵害越弱，要求标准就越低。此外，立法者纵然使用概括、不确定的法律概念描述授权的内容、目的与范围，并不必然违反授权明确性要求；立法者的授权纵有“同意权之保留”条款，仍不因此就可脱免授权规定应该明确的责任；类似“本法施行细则由××机关定之”的授权规定方式原则上无法通过授权明确性的审查，至少授权母法中的哪些个别条文有订定施行细则的必要，立法者必须有所表示。

当然，联邦德国宪法法院在税法领域并不排斥给予法规性命令之制订者一些形成自由（BverfGE31, 145[176]）。例如德国1936年营业税法第4条第1款规定，在依该法第1条应课4%营业税的销售中，属于进口德国产制上必须的原物料，且该原物料为国内没有生产，或不能充分生产供应者，免税。在该法中授权联邦政府指定这些产品的名称。当时西德联邦宪法法院认为该授权依

许宗力《行政命令授权明确性问题之研究》，《台大法学论丛》第19卷第2期（1990年6月）

其内容、目的及范围已充分并肯定联邦政府在法律所定的范围内,可视随时快速变化的目的性的考量,为经济政策上的裁量决定(BverfGE31,145 [176])。德国学者认为,这与课以税捐义务有所不同,免税规定除了带有税捐法的外观外,实质上还兼具有经济法的意义。

除了上述原则公式外,还有如下审查细则:若根据一般的法律解释原则可以从法律推知究竟哪些问题应由行政机关以命令规定,授权“内容”即可认定明确;法律若表明,或依一般法律解释原则可从法律推知立法者所要求行政机关达成的目标或方针,即可认定授权“目的”之规定已臻明确;法律若表明行政机关行使授权所应遵守的界限或该界限可清楚从法律推知,授权范围即可认定已臻明确。

三、国会对授权立法之监督

对授权立法的监督包括国会监督与司法监督。司法监督主要是法院通过审查授权明确性以及授权立法有无越权来监督授权母法与依授权制定的法规命令的合宪性与合法性,前文已论及,此处主要讨论国会监督的几种模式。

德国并无用以统一规范国会对所有行政命令的监督方式的法律存在,而是任由立法者自行于个别授权母法中依个案需要设计不同的监督方式。历年来所采监督模式大致有四,依控制效力之强弱依序为:同意权的保留、废弃请求权的保留、国会听证权的保留、单纯的送置义务。

同意权保留是控制效力最强的一种监督模式,即立法者于授权母法中要求行政机关依授权所订定的行政命令先送置国会,待国会同意后始得公布或生效。当然,国会通常也于授权母法中自设期限,如期限届至国会未就同意与否决议,即视为同意。国会对送审的行政命令也可为“部分同意”,若然,行政机关则仅能就同意部分之命令予以公布。不过,这仅适用于命令规范的结构与内容“可分”的情形。国会也可为“附条件的同意”,即对行政机关设置的命令草案予以拒绝,但行政机关若依国会的意见修正命令,即视为同意。同意权保留性质上是一种“预防监督”,亦可称为国会对命令内

容的“事前协力”。此种监督模式意在藉延迟命令生效以确保其监控权,因此在现实环境急需需要命令以资适用时不适宜。

废弃请求权保留是立法者于授权母法中规定,国会保留嗣后请求行政机关废弃命令之权。此种监督模式性质上属“镇压监督”,亦可称为国会对命令内容的“事后协力”。国会一般也在授权母法中自订期限,期限届至后请求权消灭。

国会听证权保留是指非先经国会听证之程序不得公布。此监督模式目的有二,一是藉延迟命令的生效使国会保有事先对命令草案加以审查并表示意见的权力;二是使行政机关因而有事先知悉,并适应、配合国会意思的机会,可减少命令因违反母法而嗣后遭废弃的情况发生。国会听证权保留也属“预防监督”性质,属国会对命令内容的“事前协力”。不过,国会于听证程序所表示的意见仅具建议性质,若行政机关坚持己见,不配合修正,命令依然于公布后生效,国会仅能嗣后以单纯决议或藉质询权行使对行政部门施加压力,或者以具法律拘束效力但较为繁复的立法决议方式废止授权或直接变更命令的内容。

单纯送置义务是所有监督模式中控制效力最弱的一种。立法者在授权母法中规定,行政机关有义务将依本授权法的授权所订定的行政命令送置国会审查,至于先公布后送置,或以送置为命令的生效要件,由立法者自己决定。就行政机关负有送置上的法律义务而言,此监督模式与废弃请求权的保留相同,但此处之授权母法对于违法命令的措施没有明定。若国会审查发现命令违法,而以单纯决议通知行政机关变更或废弃,该决议将因缺乏法律依据而对行政机关不产生法律拘束效力。当然,立法者也可以立法决议方式废止授权或直接变更命令的内容,只是决议须经三读通过,程序繁复。

需要明辨的是,命令并不因事前经国会同意或听证而跃升至法律的地位,其命令之性质仍保持不变。其次,命令不因事前经国会同意或听证即表示不会出现违法的瑕疵,已经生效的违法命令也不因经国会之事后审查且未遭废弃即表示该违法之瑕疵已经“治愈”,也就是,司法机关仍可以行

Hey in: Tipke/Lang, aao.(Fn.10),p19, 转引自黄茂荣《税法总论:法学方法与现代税法》(第一册增订3版),植根法学丛书2012年版。
许宗力《论国会对行政命令之监督》,《台大法学论丛》第17卷第2期(1988年6月)

使命令违法审查权，并不因命令内容事前事后曾经国会之“协力”而受到影响。

四、启 示

从德国学理与实务对税收授权立法所持谨慎肯定而严格监督的态度可以得出，单纯否定或单纯肯定税收领域的授权立法均非负责也非符合现实的理性选择。中国当前的问题并非简单收回或撤销1985年“概括授权”的问题，而是立足现实，面向未来，仔细研讨如何落实授权明确性要求，以及如何监督授权及授权立法的问题。

启示一：税收领域的授权立法，应该有所为，有所不为。其中，明确“有所不为”是当务之急，最好能在修宪时明定税收法定主义——重要的税收构成要素（税收主体、客体、税基及税率）必须以形式意义的法律规定。暂时不能修宪之前，严格解释我国《立法法》第九条允许授权立法的“部分事项”，仅限于重要税收构成要素之外的事项。即便此“部分事项”也须经受比例原则之考查（是否必须、是否合目的性及是否成比例）。

启示二：授权监督并非仅是对授权立法的监督，也包括对授权母法的监督，也即授权立法的浮滥，立法者自身不能脱免其责。通过授权明确性要求从源头监控授权立法，防止立法机关怠于行使职责而随意授权、概括授权。这一点，在我国尚有待立法机关组织与议事规则的改革，立法者自身也需要有所担当，努力自强。

启示三：立法机关除了明确授权以防立法权旁落之外，还得通过“事前协力”与“事后协力”加强对授权立法质量的监控。可根据委任事项的重要性由强至弱选择同意权保留、撤销权保留、听证权保留或单纯的送置义务。《立法法》第八百零八条第7项对撤销权已有规定，对备案也有所要求，税收领域因涉及人民基本权利，可以广泛采用同意权保留，对于需要赋予行政机关较大灵活应变空间的事项则可适用温和的听证权。

启示四：德国授权立法之所以能在法治框架内有效运转，一个重要的保障是司法违宪审查及违法审查。在司法体制改革尚难一蹴而就的情况下，不妨借用立法机关内部各委员会的专业力量予以先行监督，发现问题及时汇报，由立法机关采取相应措施纠正。对于授权本身的违宪监督，在我国目前的体制下，可能的方案是设立专门的宪法委员会或立法审查委员会，监督宪法的实施以及授权违宪审查。

参考文献

- (1) [德]哈特穆特·毛雷尔著，高家译《行政法学总论》，法律出版社2000年版。
- (2) 许宗力《论国会对行政命令之监督》，《台大法学论丛》第17卷第2期(1988年6月)。
- (3) 黄茂荣《税法总论：法学方法与现代税法》（第一册增订3版），植根法学丛书2012年版。
- (4) 许宗力《行政命令授权明确性问题之研究》，《台大法学论丛》第19卷第2期(1990年6月)。

作者单位：中国社会科学院法学研究所

（责任编辑：向东）

《税务研究》撰稿须知

作者在投稿时，请注意以下事项：

1. 凡来稿，请一律用A4纸打印清楚，并注明作者姓名、所在单位、通讯地址、邮政编码、联系电话。
2. 3000字及以上的来稿，请附内容提要（中英文）及3~5个关键词（中英文）。
3. 来稿中的数据、引文、图表请注明资料来源，文末应附主要参考文献。本刊文内注释一般采用页脚注（每页重新编号）形式，参考文献附文后。一般格式为：作者、书目或文章题目、出版社或期刊名称、出版或发表时间（书为出版年份、文章为发表年份）。

4. 来稿中的数学公式、曲线图、数据表格，务必打印清楚、规范，并请核对准确。

5. 来稿无论刊用与否，本刊概不退稿，请作者自留底稿。

6. 凡投寄本刊的稿件请勿一稿多投，若3个月内未接到用稿通知的，可自行处理。

7. 来稿请一律寄编辑部收，不要寄给个人。因来稿量大，本刊一般不接受电子邮件投稿和传真投稿。待来稿被初步决定采用后，再由编辑与作者联系，请惠寄电子文本。

8. 本刊采用国际通行的专家匿名审稿制度，以体现独立、客观、严谨的用稿原则。

《税务研究》编辑部