

学号：18000226

常州大学
硕士学位论文

宗教活动场所税收征管协作制度研究

研究生姓名	王禹柯
指导教师姓名	梁文永
申请学位类别	法学硕士
学科、专业名称	财税法学
研究方向	财税法实务

2021年6月

**Research on Collaborative System of Tax Collection and
Administration in Premises for Religious Activities**

A Dissertation Submitted to
Changzhou University

By

Wang Yu-ke
(Tax Law)

Dissertation Supervisor: Prof. Liang Wen-yong

June , 2021

中文摘要

2016年习近平总书记在^①全国宗教会议上指出,宗教问题是我们党治国理政必须处理好的重大问题。《宗教事务条例》规定,宗教活动场所应当依法接受税收管理。宗教治理和税收管理均为国家治理体系的重要组成部分,对宗教活动场所依法实施税收征管是推进国家治理体系和治理能力现代化的内在要求。《中华人民共和国税收征收管理法》明确规定“各有关部门应当支持、协助税务机关依法执行职务”,由于宗教事务的特殊性,对宗教活动场所实施税收征管尤其需要得到掌握涉税信息主体的支持与协助。2021年3月颁布的《关于进一步深化税收征管改革的意见》明确要加强部门协作与社会协同,持续深化拓展税收共治格局,完善税务执法制度和机制。

思考如何构建行之有效的宗教活动场所税收征管协作制度,需要分析宗教活动场所税收征管协作的特殊性,其特殊性集中表现在宗教活动场所税收征管协作法律关系与行政协助法律关系、税收征管协作法律关系的区别联系上。笔者从征管协作法律关系的主体、客体与内容三层面分别阐述宗教活动场所税收征管协作法律关系的独特内涵,进而为构建有效的宗教活动场所税收征管协作制度打下理论基础。宗教活动场所税收征管协作法律关系的协作义务主体包括宗教事务管理部门、宗教团体、中共统战部门、信徒等,涉及宪法、行政法、民商法、财政法、税法及中国共产党党内法规、宗教教规等各种性质各异的规范。宗教活动场所税收征管协作的表现形态主要有涉税信息共享、联合发文、工作小组协作、舆论把控协作、技术支持等行为类型,无论哪种协作形态,其主要指向的是涉税信息的提供。中国奉行宗教信仰自由的宪法原则,宗教活动场所遵守“自供自养”原则基础上形成了内容复杂的多元宗教经济模式,从税收征管上说,宗教经济的多元模式和相关主体对宗教信仰自由的宪法原则可能存在的曲解等因素,客观上加大了税务机关仅仅依靠自身力量对宗教活动场所实施税收征管的难度。

在宗教治理与税收法治的理论与实践^②中,目前尚未建立起完整的宗教活动场所税收征管协作制度。由于现行《宗教事务条例》刚刚颁行不久,有关宗教活动场所应当依法接受税收管理的法律意识尚在形成之中,税务机关依法对宗教活动场所实施全面税收征管的执法立场也有待进一步统一认识。尽管构建切实可行的宗教活动场所税收征管协作制度面

临怎样的制度困境及其解决路径这一问题，当前还不是一个十分清晰的实践命题，但显然，宗教活动场所税收征管协作制度构建的必要性及其可能面临的制度困境，包括制约行政协作的一般性问题及宗教活动场所税收征管协作主体、内容、制度环境的特殊困境等，具体如执法主体责任模糊、协作义务主体多元而责任规范滞后、宗教活动场所纳税遵从度低、税收实体规范缺失导致协作内容规定不明、账簿管理制度混乱导致税收协作客体不全、宗教教义教规与国家法律张力、税法与党内法规协调衔接等等诸如此类问题，都是随着现行《宗教事务条例》的逐步实施而逻辑地必须面对的“现实问题”。

美国、欧盟、日本及我国台湾地区宗教税收征管协作制度对我国构建宗教活动场所税收征管协作制度具有借鉴意义。

最后，在理论分析的基础上，以问题为导向，借鉴境外做法，从明确征管协作各方主体责任范围出发，规范宗教活动场所税收征管协作程序与涉税信息共享机制，建立健全争议解决机制，宗教政策、国家税法规范、宗教教规三者间衔接，为构建宗教活动场所税收征管协作制度提出建议。

关键词：宗教活动场所； 税收征管； 涉税信息； 协作制度

ABSTRACT

In 2016, at the National Conference of Religious Affairs, General Secretary Xi Jinping pointed out that religious issues are major issues which our party must handle well in governing the country. *The Regulations on Religious Affairs* stipulate that religious venues should be subject to taxation management in accordance with the law. Religious governance and taxation management are both important components of the national governance system. The implementation of tax collection and management of religious venues in accordance with the law is an inherent requirement for promoting the modernization of the national governance system and governance capabilities. The *Tax Collection and Administration Law of the People's Republic of China* clearly stipulates that "all relevant departments should support and assist tax authorities in performing their duties in accordance with the law." Due to the particularity of religious affairs, the implementation of tax collection and management of premises for religious activities especially requires the support of subjects who have tax-related information. *The Opinions on Further Deepening the Reform of Tax Collection and Administration* promulgated in March 2021 made it clear that departments should strengthen coordination and social coordination, continue to deepen and expand the pattern of tax co-governance, and improve the tax law enforcement system and mechanism.

Considering how to construct an effective tax collection and management collaboration system for religious activities, it is necessary to analyze the particularity of the tax collection and management collaboration for religious activities, which is mainly manifested in the different relations between the legal relations of tax collection and management collaboration for religious activities, the legal relations of administrative collaboration, and the legal relations of tax collection and management collaboration. The author elaborates the special connotation of the cooperative legal

relationship of tax collection and management in places of religious activities from the three aspects of subject, object and content of the cooperative legal relationship of tax collection and management, thus laying a theoretical foundation for the construction of an effective cooperative system of tax collection and management in places of religious activities. The subjects of the cooperative legal relationship of tax collection and administration in places of religious activities include administrative departments of religious affairs, religious organizations, united front departments of the Communist Party of China, believers, etc., which involve the constitution, administrative law, civil and commercial law, financial law, tax law, intra-Party regulations of the Communist Party of China, religious rules and other norms of different nature. The forms of cooperation in tax collection and administration in places for religious activities mainly include tax-related information sharing, joint publishing, working group cooperation, public opinion control and cooperation, technical support, etc. No matter which form of cooperation, it mainly refers to tax-related information. China adheres to the constitutional principle of freedom of religious belief. On the basis of observing the principle of "self-support and self-support", religious venues have formed a complex multi-religious economic model. From the perspective of tax collection and administration, the multi-religious economic model and the possible misinterpretation of the constitutional principle of freedom of religious belief by relevant subjects may be the factors. Objectively, it makes it more difficult for tax authorities to implement tax collection and administration in places of religious activities only by relying on their own strength.

In the theory and practice of religious governance and the rule of taxation, a complete tax collection and management coordination system for religious venues has not been established yet. Since the current "Regulations on Religious Affairs" has just been promulgated, the legal awareness that religious venues should accept taxation management in accordance with the law is still being formed, and the tax authority's law enforcement stance on the implementation of comprehensive taxation management of religious venues in accordance with the law needs to be further unified. Although it is not a very clear practical proposition to construct a practical and feasible tax

collection and management coordination system for religious activity venues, it's not a clear practical proposition at present. However, it's obvious the construction of a tax collection and management coordination system for religious activity venues is necessary and necessary. The system dilemmas that it may face include general problems restricting administrative cooperation and special dilemmas of the tax collection and management cooperation subject, content, and institutional environment of religious activity venues. Specifically, the responsibilities of law enforcement subjects are ambiguous, the subjects of cooperation obligations are diverse and the responsibility norms are lagging, and religions Low tax compliance in event venues, lack of tax entity norms leading to unclear coordination content regulations, chaotic account book management systems leading to incomplete tax collaboration objects, tension between religious doctrines and national laws, coordination of tax laws and internal party regulations, etc., are all such issues. With the gradual implementation of the current *Regulations on Religious Affairs*, we must logically face "realistic problems".

The United States, the European Union, Japan, and my country's Taiwan region's religious tax collection and management coordination system has reference significance for my country to build a tax collection and management coordination system for religious venues.

In summary, on the basis of theoretical analysis, problem oriented, draw lessons from overseas practices, from clear collection collaboration parties responsibility scope, standardize the procedures of tax collection and administration coordination religious activity places and tax-related information sharing mechanism, establish and improve the dispute settlement mechanism, religious policy, the national cohesion between norms of tax law and religious. Suggestions are put forward for constructing the cooperative system of tax collection and management in premises for religious activities.

KEY WORDS: premises for religious activities; tax collection and management; tax-related information; collaboration system

目录

1 绪论.....	1
1.1 问题导入.....	1
1.2 研究背景及研究意义.....	3
1.2.1 研究背景.....	3
1.2.2 研究意义.....	3
1.3 境内外研究现状.....	5
1.3.1 境内研究现状.....	5
1.3.2 境外研究现状.....	7
1.3.3 文献评述.....	8
1.4 研究方法与创新.....	8
1.4.1 研究方法.....	8
1.4.2 研究创新.....	8
1.5 宗教活动场所税收征管协作的理论依据.....	9
2 宗教活动场所税收征管协作法律关系的特殊性分析.....	11
2.1 宗教活动场所税收征管协作法律关系与一般法律关系的比较.....	11
2.1.1 行政协助法律关系.....	12
2.1.2 税收征管协作法律关系.....	14
2.1.3 宗教活动场所税收征管协作的类型化分析.....	15
2.2 宗教活动场所税收征管协作法律关系主体的特殊性.....	20
2.2.1 执法主体与协作义务主体.....	20
2.2.2 协作义务主体之一：宗教事务管理部门.....	21
2.2.3 协作义务主体之二：宗教团体.....	21
2.2.4 协作义务主体之三：执政党统战部门.....	22
2.2.5 协作义务主体之四：信徒.....	22
2.3 宗教活动场所税收征管协作法律关系客体的特殊性.....	22
2.3.1 不同宗教经济模式对法律关系客体的影响.....	23
2.3.2 现行宗教活动场所税收法律制度对法律关系客体的影响.....	27
2.3.3 执政党的宗教政策对法律关系客体的影响.....	31
2.3.4 宗教活动场所涉税信息的特点.....	32
2.4 宗教活动场所税收征管协作法律关系内容的特殊性.....	32
2.4.1 宪法对法律关系内容的影响.....	32
2.4.2 行政法对法律关系内容的影响.....	32
2.4.3 民商法对法律关系内容的影响.....	33
2.4.4 执政党党内法规对法律关系内容的影响.....	33
2.4.5 财政法对法律关系内容的影响.....	33
2.4.6 税法对法律关系内容的影响.....	34
3 建立宗教活动场所税收征管协作制度可能面临的问题.....	35
3.1 建立宗教活动场所税收征管协作制度可能面临问题的成因分析.....	36
3.1.1 涉税信息共享背后的利益冲突.....	36

3.1.2 由“失职”带来“失灵”	37
3.2 宗教活动场所税收征管协作主体存在的问题	38
3.2.1 执法主体责任模糊：以“宗教活动场所恢复已被废除的宗教课税”的执法体制为例	38
3.2.2 协作义务主体角色多元：协作义务主体的责任规范滞后	39
3.2.3 纳税主体遵从度低：宗教活动场所接受征管被动	39
3.3 宗教活动场所税收征管协作内容存在的问题	40
3.3.1 税收实体规范缺失：协作内容规定不明	40
3.3.2 账簿管理制度混乱：税收协作客体不全	41
3.4 宗教活动场所税收征管协作制度环境的冲突	42
3.4.1 国法和教规之张力：宗教教规对宗教活动场所税收征管协作的影响 ...	42
3.4.2 税法与党规的协调：执政党宗教政策对税务机关在宗教领域税收征管协作的影响	43
4 宗教活动场所税收征管协作制度构建的域外经验	44
4.1 《欧盟行政程序模范规则》借鉴	44
4.2 美国宗教税收征管协作制度借鉴	44
4.3 日本宗教税收征管协作制度借鉴	45
4.4 中国台湾地区宗教税收征管协作制度借鉴	46
5 我国宗教活动场所税收征管协作制度的建构路径	47
5.1 明确宗教活动场所税收征管协作主体的责任范围	47
5.1.1 税务机关	47
5.1.2 行政部门	48
5.1.3 宗教团体	48
5.1.4 执政党统战部门	48
5.1.5 信徒	49
5.2 规范宗教活动场所税收征管协作程序	50
5.3 建立宗教活动场所涉税信息共享机制	51
5.3.1 建立共享信息池	51
5.3.2 建立涉税信息中立管理机构	51
5.3.3 缩减涉税信息共享范围形成良好教俗关系	52
5.4 建立中国特色的宗教活动场所税收征管协作争议解决机制	54
5.5 建立执政党宗教政策、国家税法规范与宗教教规之间的制度衔接机制	55
6 结语	56
参考文献	57
附录	60
攻读学位期间研究成果	63
致谢	64

1 绪论

1.1 问题导入

宗教治理是国家治理的重要组成部分，宗教领域的税收管理是宗教治理的当然组成部分。宗教活动场所较为活跃，经济活动较为丰富，是宗教领域税收征管的主要对象。《宗教事务条例》第59条规定“税务部门应当依法对宗教团体、宗教院校、宗教活动场所和宗教教职人员实施税收管理”，在新时代如何做好宗教活动场所的税收征管是一个关乎着我国宗教中国化、宗教治理、国家治理的重大命题。

长期以来世俗对“宗教免税”深入人心，认为只要是宗教活动场所必然不需要缴税，也不必然接受税收管理，此种理解有失偏颇。事实上宗教活动场所不同税种法中呈现出不同的应税或免税情形，宗教活动场所为税法上的纳税义务人，即便具有免税资格，实体上的不缴税也不天然排除程序上的不接受税务机关税收管理。

《宗教事务条例》明确宗教活动场所具体内涵^[1]。我国有佛教、道教、基督教、天主教和伊斯兰教五大宗教。^[2]宗教活动场所一般认为是寺庙、宫观、教堂、清真寺以及部分杂教的活动场所。最早在1994年颁布的《宗教活动场所管理条例》将“宗教活动场所”作为法律概念提出。在1994年之前，曾经使用过“宗教寺庙”等概念。

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》中出现了“宗教寺庙自用的土地”概念，在国家税务局对《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》的“宗教寺庙”使用范围的复函中明确了“宗教寺庙”包括寺、庙、宫、观、教堂等各种宗教活动场所。1994年之前的“宗教寺庙”作为法律概念与本文所指的“宗教活动场所”内涵基本一致。^[3]“宗教活动场所”一般性要素可以归纳为：固定的场所、具有明确合法的宗教目的、资金、人员以及在场所内主要活动为宗教活动。宗教活动场所是税法上的纳税人。不管是自然人、法人还是非法人，主体是否具有纳税人资格是税务机关能否进行征管行为的依据之一。《中华人民共和国税收征收管理法》第4条明确“法律、行政法规赋有纳税义务的单位和个人为纳税人”，但并没有对纳税人有进一步的解释，纳税主体资格是否受到不同税种的变化而变化，某主体在A种税种下具有纳税义务，在B种税种下并不具有纳税义务，此时纳税主体资格是否会因纳税义务而变化？本文持否定态度。纳税主体资格应是稳定的法律上的身份，否则会影响税收征管稳定性，也会增加税收征管负担。

^[1] 《宗教事务条例》第19条：宗教活动场所包括寺观教堂和其他固定宗教活动处所。

^[2] 金泽. 宗教人类学说史纲要[M]. 中国社会科学出版社, 2009: 409.

^[3] <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n368/c1369/content.html>.

我国法律将宗教活动场所拟制为非营利组织，非营利组织指不以营利为目的的组织。无论是佛教、基督教、天主教、道教还是伊斯兰教对应的宗教活动场所，通常提供准公共产品或公共服务，对国家提供公共产品或服务具有补充作用，与企业等以营利为目的设立的主体具有本质区别。非营利组织的法律身份代表了大部分税收免税的事实，这是否影响宗教活动场所的纳税人资格？答案也是否定的。课征税收并不受主体为何的影响，也不受到主体主要从事何种民事活动的影响，只要满足课税要素，就应该缴纳税款。课税有分广义和狭义之分，狭义上的课税包括了纳税人满足课税要素后，税务机关收取税款，产生实质性的国库存量增长的后果。而广义的课税既包括了前者的实体层面，也包括了在免税情况下，税务机关的免税资格认定、核查、检查、账簿管理、纳税登记等程序性税收监管活动。显然广义的课税更符合本文的观点。

探究宗教活动场所税收征管协作制度是必要的^[4]。中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》（以下简称《意见》）中明确提出，要“部门协作推进改革”“社会协同相向发力”“深化税收大数据共享应用”。《意见》对深化税收征管制度改革，基本建成功能强大的智慧税务，形成国内一流的智能化行政应用系统，全方位提高税务执法、服务、监管能力具有指示意义。深化税收征管制度改革是全面的，覆盖全领域的，探究宗教领域尤其是宗教活动场所税收征管相关制度是需要重点关注也是十分必要的。

相比于一般纳税人，税务机关对宗教活动场所实施税收征管更具特殊性。长期以来宗教活动场所接受税务机关税收征管较为被动，实现对宗教活动场所税收征管关键在于掌握复杂的宗教经济产生的复杂课税要素，或是税务机关实现执法行为的必要信息，无论是哪一种情形，最终都体现为涉税信息。当与宗教活动场所税收征管相关的涉税信息掌握在除征纳双方的第三方主体中，如宗教事务局、统战部门、金融保险机构、信徒等时，税收征管协作成为必需。税务机关为完成执法目的，需要掌握复杂的涉税信息，一方面税务机关无法采用与一般性纳税人类似的方式获取，而需迂回寻求第三方协作，另一方面宗教活动场所本身提供涉税信息不完善，需要税务机关主动寻求协作。《中华人民共和国税收征收管理法》《宗教事务条例》对征管协作提供了合法性依据，但在调研中发现，税务机关难以实现征管协作，主要原因是目前尚未有完善的宗教活动场所税收征管协作制度，分析应然的宗教活动场所税收征管协作亟不可待。基于这一问题，何为宗教活动场所税收征管协作，如何构

^[4] 根据 2020 年 7 月于 A 区税务局、2021 年 4 月于 B 区税务局两次访谈调研，结果显示在税务实践中，虽然《宗教事务条例》规定宗教活动场所需依法接受税收管理，但在系列税务程序，如纳税登记、申报方面，存在未全面启动的问题，一方面在于税务机关主动性低，另一方面在于宗教活动场所纳税遵从度低。此外还存在税务机关向辖区内某宗教活动场所征收税款过程中发生冲突，导致纳税程序中断的事例。在实践中宗教活动场所接受税收管理未全面铺开背景下，对宗教活动场所实施税收管理更需构建协作制度，通过间接的对话、与宗教管理部门配合，增强税务机关税收管理程序顺畅。

建宗教活动场所税收征管协作制度？本文由此展开。

1.2 研究背景及研究意义

1.2.1 研究背景

习近平总书记在 2016 年全国宗教会议上指出：“宗教问题是我们党治国理政必须处理好的重大问题，宗教工作在党和国家工作全局中具有特殊重要性”。新时代以来，宗教问题在理论上或是实践中，均成了重要的研究对象及关注的重点。对我国宗教问题的研究需要从全方位考量，在全面深化改革及全面依法治国的背景下，宗教法治化研究成了至关重要的研究角度，其中财税法治的视角更具现实意义。从一系列的关于财税体制改革措施中可见财税法治是依法治国重要部分。

《宗教事务条例》规定“税务部门应当依法对宗教团体、宗教院校、宗教活动场所和宗教教职人员实施税收管理”，这是首次从法律上对宗教领域的税收管理做具体规定，学界对宗教领域的税收征管研究应被提升到一定高度。此外，实践中长期以来对宗教领域的课税存在各种问题，从财税法治视角研究宗教法治具有迫切性和实践意义。《中国共产党统一战线工作条例（试行）》提出要健全宗教事务管理法规和制度，支持和引导宗教界人士对宗教教义作出适应时代进步要求的阐释的规定。《关于进一步深化税收征管改革的意见》指出要持续深化拓展税收共治格局。

研究宗教领域的税收征管必然涉及如何进行税收征管协作的问题。不管是理论上还是实践上，征管协作都是财税法学界、行政法学界等重要关注的问题之一，对税务机关实际工作也存在较强现实价值。宗教活动场所是重要的宗教领域纳税主体之一，长期以来却处于税收征管边缘化的地位，这是由各种原因造成的。在理论与现实背景下，本文关于宗教活动场所税收征管协作机制的研究对研究宗教领域税收问题与国家宗教治理具有重要意义。

1.2.2 研究意义

1.2.2.1 理论意义

第一，完善宗教领域税收管理理论研究。《中华人民共和国税收征收管理法》《宗教事务条例》相继修订是宗教领域法治化的里程碑举措。在此基础上研究宗教活动场所的税收征管协作机制拓宽了理论研究的向度，丰富了财税法作为领域法的内容，对完善宗教领域税收管理理论研究体系具有重要意义。

第二，发挥中国特色社会主义宗教治理的制度优势。宗教治理是国家治理重要组成，构建完善的宗教领域税收征管制度能从制度层面促使宗教治理工作开展，发挥独有优势。

1.2.2.2 实践意义

第一，促使宗教与中国特色社会主义法治相适应，完善宗教治理。随着经济发展，宗教活动的经济性、市场化日益凸显，国际间相互影响更加突出。系列问题的出现关乎着社会和谐与发展。各宗教间的不同教义及财产观直接对国家宗教治理产生影响，税收影响着每一位公民及国家的生活生产，因此研究宗教活动场所的税收征管问题，厘清主体间的权责能化解因信息不对称带来的矛盾。

第二，促进形成“持续深化拓展税收共治格局”。研究宗教活动场所税收征管协作制度能一定程度填补空白，通过研究建立如何征管协作实现”加强部门协作“，推进跨部门协同监管。通过与税务机关与宗教团体、信徒间的协作制度探究，能实现“加强社会协同”，进而促使宗教领域税收征管促进形成“持续深化拓展税收共治格局”。

第三，形成良好的政教关系，为深化细化制度保障提供有力支持。近年来，“宗教搭台，经济唱戏”现象层出不穷，影响宗教税收管理秩序。研究并完善宗教活动场所税收征管协作机制，有助于形成良好的政教关系，为制度与立法作铺垫，为构建相关法律制度提供可行性建议。

第四，降低宗教领域税收征管难度。无论在税收征管领域还是其他行政部门在行政行为中产生的必要的协作都是目前学界及实务中存在的难题。在一般性征管协作尚存在问题的基础上研究宗教领域的征管协作制度更具有超前性与前瞻性。实践中宗教领域的税收征管的薄弱性促使征管协作更为困难，通过研究一定程度上能缓解这一问题带来的负面影响，解决税务机关对宗教活动场所的征管问题。

第五，提高宗教活动场所纳税遵从度。由于宗教活动的相对封闭性及历史原因等，在税收征管方面长期存在错误认知，纳税遵从度较低，导致实践中税务机关征管面临种种问题。因此研究宗教活动场所的税收征管协作制度也能一定程度提升宗教活动场所与税务机关的配合度与信任度。

1.3 境内外研究现状

1.3.1 境内研究现状

1.3.1.1 宗教活动场所

在《宗教事务条例》明确提出“宗教活动场所”前，学界对“宗教活动场所”概念内涵存在争论，不同时期的不同学者对该概念均存在不统一之处。从文献梳理来看，舒修明（2014）结合《宗教活动场所设立审批和登记办法》认为，规章和不同地方性法规只对宗教活动场所的分类做出区分。除《湖南省宗教事务条例》外，法律都存在一些概念模糊和缺陷等共同特点。他认为，宗教活动场所，是指信仰何种宗教的活动场所基本上未予明确。闫莉、于丽娜（2018）认为宗教活动场所的定性存在矛盾。宗教活动场所是依法成立的，能够在其内按照宗教目的和宗教教义开展宗教活动的具有相对独立法律地位的非营利性社会场所，一般需要同时具备主体、空间、行为、形式四要素^[5]。

1.3.1.2 宗教法治与宗教活动场所的税收监管

在宗教与国家关系上，李五星（2010）认为宗教直接有利于对现实秩序的维护，但其本身需要国家保护，依附于国家，并为国家服务^[6]。2017年《中华人民共和国民法总则》的施行，对宗教法治有了新的影响。冯玉军（2018）提到国法（法律法规为代表的国家法律）与教规（社会规范的一种形式）能够形成人类社会二元调整结构，发挥替代性与互补性作用，有助于实现社会稳定和谐^[7]。提高宗教工作法治化水平是全面依法治国的重要环节，冯玉军对自新中国成立70年宗教工作法治化建设的成就经验做了系统的总结。他认为宗教工作发展的基本轨迹就是一个逐步规范化、系统化、法治化的过程。冯玉军（2019）通过《宗教活动场所管理条例》（1994）、《中华人民共和国境内外国人宗教活动管理规定》（1994）、《宗教社会团体登记管理实施办法》（1991）、《宗教活动场所登记办法》（1994）、《宗教事务条例》（1999）、《宗教事务条例》（2018）等梳理，宗教事务管理进入全面法治时代^[8]。

我国对宗教活动场所监管是不断完善的过程。一方面，冯玉军（2018）认为这体现在法律对宗教活动场所监管制度上，《中华人民共和国民法总则》确立宗教活动

^[5] 闫莉,于丽娜. 新《宗教事务条例》背景下关于宗教活动场所的法律分析[J]. 世界宗教研究, 2018(03): 37-43.

^[6] 李五星. 论宗教法治化的根本动因[J]. 河北师范大学学报(哲学社会科学版), 2010, 33(01): 64-67.

^[7] 冯玉军. 中国宗教法治研究报告[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2018.

^[8] 冯玉军. 我国宗教法治发展的时代课题[J]. 中国宗教, 2019(07): 58-60.

场所法人资格，能有效促进宗教法治化。另一方面，张训谋（2018）认为体现在理论上，宗教活动场所实体性与其他主体发生行为关系应受到法律调整^[9]。通过抽样调查中国五大宗教宗教事务管理情况，冯玉军（2014）得出宗教活动场所产权登记的现实情况和法律规定相差较大，存在宗教活动场所的房产登记、管理、使用混乱，需要通过适合中国特色社会主义发展的宗教监管路径。此外，杨天荷（2014）认为宗教活动场所的监管还存在“宗教搭台、经济唱戏”，宗教自我管理能力强，执法主体不健全与基层基础较薄弱等问题^[10]。

罗贻乐、余庆斌、汤雪芬、陈瑜（2019）提出宗教活动场所财务税收监管存在财务管理水平较低，部分场所固定资产、预算等管理不足，起步较晚等问题^[11]。对此，潘文彪（2019）认为需要形成完善宗教活动场所财务管理制度，进一步规范资产、预算等，明确产权，形成财和物，采购和管理并重的局面^[12]。顾德瑞（2019）认为税务机关税收管理需要通过税务登记实现，宗教活动场所作为纳税人需要依规登记^[13]。

1.3.1.3 协作制度研究

税务局对宗教活动场所的税收征管存在特殊性，体现在税务局与各掌握涉税信息主体（统战部门、宗教事务管理部门、各宗教团体等）间协作活动特殊。

对于协作制度的“协作”一词，在不同学科不同语境中，学界存在不同的定义。从公共行政的学科角度出发，有学者以“协同治理（collaborative governance）”为出发点进行研究，李妮（2015）认为在国家社会治理中，与“协同”相似的概念较多但定义相对模糊，不容易产生明显区分。相似概念包括“协调（coordination）”、“合作（cooperation）”、“联合（coalition）”、“协作（collaboration）”、“公民参与（civic engagement）”、“同盟（alliances）”等，其中“协作”在西方语境中提及时与第三方联系紧密，且是通过协同工作，多部门跨越以达到互惠的价值与共同的目标^[14]。“协同”通常以“协同治理”的词组出现，这指的是在国家治理层面，行政机关与垄断组织之间的合作，以达到治理社会的目的。这几个词虽然都涉及到行政部门、行政执法等，但是其参与主体并不等同。

在法学领域，主要以协作制度构成研究的主体。一般来讲协作以行政程序中行

^[9] 张训谋. 坚持和发展中国特色社会主义宗教理论——改革开放四十年宗教工作的重要经验[J]. 中央社会主义学院学报, 2018(02): 122-126.

^[10] 杨天荷. 宗教活动场所管理及其面临的问题与对策[J]. 湖北省社会主义学院学报, 2014(06): 56-60.

^[11] 罗贻乐, 余庆斌, 汤雪芬, 陈瑜. 提升财务监管水平, 规范宗教活动场所管理[J]. 天风, 2019(06): 4-5.

^[12] 潘文彪. 宗教活动场所财务管理的创新建设[J]. 中国宗教, 2019(01): 52-53.

^[13] 顾德瑞. 宗教财产涉税政策的规范审查与实施评估[J]. 世界宗教文化, 2019(03): 77-84.

^[14] 李妮. “协同治理”的产生与范式竞争综述[J]. 云南行政学院学报, 2015, 17(03): 18-23.

政协作为主。行政协作作为行政部门之间或行政部门与非行政主体的配合协助方式，在实践层面为行政管理的表现，从法律层面存在一定丰富内涵。行政协作在执法环节的一个重要表现为综合行政执法跨部门协作，学者屠建学（2018）从执法与管理信息共享、执法案件移送、关联机构配合等方面指出跨部门协作中存在的问题，他认为行政执法跨部门的协作机制、协作工具、责任追究体系还比较欠缺^[15]。行政协作机制的运行需要行政部门间相互协调。学者宋华琳（2015）研究认为在行政组织中需要构建一定制度对行政组织形成的“机构丛林”规范。行政部门间能够协调工作的前提是厘清不同部门的行政权的行使权限，通过立法对行政部门的权限加以明确是行政组织法定主义的原则体现。^[16]在财税法领域，学者叶金育（2021）认为自税收协助制度创设以来，存在税收协助术语表达混乱、具体范围与逻辑混乱、税收协助基本要素空洞问题，建构税收协助规范体系需要税收协助规范的功能适当与权责相一致、均衡利益保护纳税人权益、遵循税收法定与地方灵活性^[17]。

1.3.2 境外研究现状

“协力”与“协作”具有相似性，除了对协作的研究，中国台湾地区学者对税收协力研究较深入，统一使用“协力”一词，几乎形成一致共识，认为协力义务是纳税主体协助税务机关查明课税事实的义务。德国学者将其进行了扩大解释，认为协力义务主体不局限于纳税人本人，还可能掌握涉税信息、有助于查明事件的第三人。

境外对宗教法治化、宗教监管等研究相对于内地更为丰富，研究历程也相对较长。在对于宗教法律治理的态度上，不同地区、国家学者有着不同研究。美国学者Christine Roemhildt Moore（2003）研究认为应当对宗教组织的范围进行区分认定，对教堂以外的涉及宗教的组织严格审查^[18]。日本学者藤原究（2015）认为，应当对宗教组织的经营行为进行审查，如果其营利行为影响公平竞争，则对其按照一般程序进行税收征管^[19]。新加坡在宗教财产、经费、税收管理上具有完整的法律框架，例如如果慈善活动的受益人是不考虑宗教信仰的公众，可向捐赠人签发抵税收据^[20]。新加坡宪法对与宗教有关的内容涉及较多。

^[15] 屠建学. 综合行政执法跨部门协作问题研究[J]. 甘肃理论学刊, 2018(06): 28-33.

^[16] 宋华琳. 建构政府部门协调的行政法理[J]. 中国法律评论, 2015(02): 45-49.

^[17] 叶金育. 税收协助规范的应然定位和设计基准[J]. 法学, 2021(02): 108-129.

^[18] Christine Roemhildt Moore. Comment, Religious Tax Exemption and the “Chari-table Scrutiny” Test, 15 REGENT U. L. REV. 295, 298 (2003).

^[19] [日]藤原究. 公益法人制度改革和宗教法人税制的相关考察[J]. 宗教与法治, 2015 年夏季刊.

^[20] 冯玉军, 刘祎. 西班牙、新加坡、德国政教关系述评[J]. 环球法律评论, 2012, 34(04): 49-62.

1.3.3 文献评述

学界对行政法领域的协作研究较多，但较少研究税收征管协作，更不必说宗教领域的税收协作上。宗教活动场所具有一定特殊性与神秘性，并且存在有自身的宗教价值，现代国家对待宗教的一个重要态度原则是政教分离原则（Separation of Church and State）。作为一种政治性的治理原则，其内涵在于国家权力与宗教的分割。目前学界对宗教活动场所的法治化研究已产生较多成果，但是随着《中华人民共和国税收征收管理法》《宗教事务条例》出台，对宗教法治的研究应延伸到宗教活动场所的税收管理上。对宗教活动场所实施税收管理也有多方面，多角度，多主体，因此需要通过不同的研究视角，对该方面的研究进行弥补空缺。

对行政协作研究所涉及的学科领域广泛。在对现有的文献进行梳理时，发现对“行政协作”的研究存在多学科特点，不仅从法学学科层面，还存在行政管理、公共管理、历史学等角度对其进行研究，成果较为丰富。

税收征管协作法律不健全。我国税收管理协作制度在实践中运用相对较广，但是仍然缺失健全的法律制度进行。一方面是对政府部门的权力界限进行明晰，另一方面也是使得协作过程更加规范高效。当税务机关进行税收管理活动的对象为宗教活动场所时，税务机关进行协作行为时存在何种特殊性，该部门存在一定的研究空缺，因此需要对该部分协作制度进行研究。

1.4 研究方法与创新

1.4.1 研究方法

1. 文献研究法。检索相关文献资料，梳理已有的研究成果。在规范分析的基础上系统研究一般性税收征管协作及宗教活动场所的特殊性与复杂性。

2. 访谈研究法。访谈研究是实证研究的方式之一，通过对宗教活动场所、宗教事务管理部门工作人员深度访谈，能真实有效地反映宗教活动场所税收征管协作现状。将定量研究与定性研究相结合，共同支持本文研究。

3. 比较研究法。结合我国目前宗教场所税收征管协作机制的具体实践，与境外税收管理体系进行比较，寻求经验借鉴。

1.4.2 研究创新

学界对行政协作的研究文献浩如烟海，随着时代发展，学界更多地将目光放在

行政协作的数据共享方面，税收征管协作也是如此。然而在宗教这一特殊领域，对宗教活动场所税收征管的研究并不受较多研究者的关注，更不必说税收征管协作，即便税收征管协作是作为税收征管程序重要环节的存在。

因此，选择对宗教活动场所这一特殊主体的征管协作进行研究是选题的创新，一定程度上扩展了税收征管协作的研究外延。此外，以质性访谈的形式进行实证研究提供了丰富的资料，这也是本文的研究创新之一。

1.5 宗教活动场所税收征管协作的理论依据

法理基础是具体法律制度的正当性来源。税收征管协作制度虽然并没有被明确地提出，但是在《中华人民共和国税收征收管理法》及部分单行税法规范中均有体现。例如在《中华人民共和国环境保护税法》中明确规定了环保部门和税务机关联合协作，可见在整个税法甚至其他部门法的框架下，并非不存在税务机关与其他部门或主体之间的协作。宗教活动场所税收征管协作制度必定存在法理基础。

大体来看，宗教活动场所税收征管协作的制度研究应基于一般性行政协作理论框架下。一般性行政协作必须符合合作原则及效率原则。在新时代，行政权的有序进行是国家治理的基本保障，能促使行政机关顺畅进行行政执法活动。社会分工逐步细化，现代行政执法活动更加繁杂，这就要求在行政执法活动中需要不同程度的行政协作，而这种部门间的协作需要遵循合作的原则。此外，行政执法活动的部门间配合也需要考虑效率，提高效率已成为行政机关的重要价值目标。国家设定与行使行政权时都需要将效率放在重要位置。行政协作是行政执法程序中的重要一环，通过提高效率才能使整个行政执法活动高效运行。这也就意味着我国在完善行政协作制度需遵循效率原则。

具体来看，对宗教活动场所税收征管协作理论探讨还能从宪法层面、党的宗教工作政策、财税法理论基础几个层面展开。

第一，构建宗教活动场所税收征管协作制度需遵循宗教信仰自由政策。《中华人民共和国宪法》规定“中华人民共和国公民有宗教信仰自由”。具体来讲国家依法管理宗教事务，坚持独立自主自办原则，积极引导宗教与社会主义社会相适应，最大限度团结广大信教公民和不信教公民。同时，宪法也体现国家对宗教信仰自由具有积极保障义务，通过采取一系列制度消除对“宗教信仰自由”可能存在的各种侵害。

第二，构建宗教活动场所税收征管协作制度需遵循中国共产党对宗教工作的精神。中共十八大以来，中国全面推进依法治国，把宗教工作摆在重要位置，通过法律的完善条件宗教领域的各类问题，宗教工作法治化水平不断提高。习近平总书记

在全国宗教工作会议中强调指出，宗教问题是我们党治国理政必须处理好的重大问题，宗教工作在党和国家工作全局中具有特殊重要性，《中国共产党统一战线工作条例（试行）》规定全面贯彻党的宗教信仰自由政策。因此研究宗教活动场所税收征管协作制度必须遵循党的宗教工作政策。

第三，构建宗教活动场所税收征管协作制度需遵循财税法基础理论。税收征管协作无论从行政法或是财税法角度，都应符合法定原则。税收法定主义贯穿税收征管的全过程^[21]，要求税务机关在进行税收征管活动过程中以法律为基础，在法律允许的范围下进行。税收法定原则要求税务机关在对宗教活动场所进行征管协作时，依法有据且不超出过法律规定范围，宗教事务主管部门也应该依法予以配合。这关乎着整个制度的正当性与合法性。立法法中确定税收基本制度法律保留，税收征管理法明确税收征管协作。行政机关也适合理性经济人假设，国家决策倾向于征税，这就需要税收法定加以控制，促使税收审慎、谦抑^[22]。

比例原则是行政法中的重要原则之一，税收征管的行为主体为税务机关，因此多数行为属行政法律关系，比例原则也是税收征管协作所应遵循的重要原则。“政府的权威被限制在共同体利益所需要的范围内”，体现的就是比例原则。对于特殊对象，例如宗教领域来说，比例原则除了传统行政法内涵之外，还应该包含特殊领域的特殊性。于宗教活动场所这一特殊主体而言，需要充分考虑在具体税收征管行为中体现的比例原则。比例原则要求税务机关在对宗教活动场所税收征管协作中在必要限度内进行征管活动，并不能超过必要限度。由于税收征管协作很大程度上是信息共享的协作，因此更应该考虑到在征管协作过程中不损害纳税人或其他公民的隐私或其他利益。在具体行政行为本身所要求的范围内进行协作。

^[21] 刘剑文. 财税法专题研究[M]. 北京：北京大学出版社，2015，189.

^[22] 侯卓. 税收法定的学理阐释及其进阶路径[J]. 学习与实践，2019(07)：30-32.

2 宗教活动场所税收征管协作法律关系的特殊性分析

2.1 宗教活动场所税收征管协作法律关系与一般法律关系的比较

研究宗教活动场所税收征管协作法律关系的意义在于更好分析宗教活动场所税收征管协作的特殊性。通过与行政协助、税收征管协作相比较,阐述宗教活动场所税收征管协作法律关系与后两者间的区别与联系,能有效探究发掘建立宗教活动场所税收征管协作制度的问题及构建路径。

法律关系是事实状态通过法律调整,形成法律上的状态。税务机关进行税收协作的请求对象可以分为两类,一类是宗教事务管理局等行政机关,另一类是非行政机关,如宗教团体、统战部、信徒、金融保险机构等。

长期以来对宗教活动场所实施税收征管,在公众间容易产生错误的思想,例如“宗教活动场所都是免税的”“宗教活动场所都不需要交税”“既然宗教不交税,则对其进行税收征管并无意义,更无从谈起征管协作”。但是这并非完全正确。宗教活动场所所在2017年颁布的《宗教事务条例》中已经明确了范围——宗教活动场所包含了寺庙、道观、教堂、清真寺等。

诚然在我国,宗教活动场所法治化缺少基础,又由于税收涉及到每个纳税人的私有财产利益,无论是在学术层面或是现实中税务机关税收征管中,都必须保有谨慎态度。但是这并不是将宗教活动场所排除在税收征管之外的理由,相反正是因为如此,才更应该对其进行研究,从学术层面上能够丰富税法、税收征管的学理深厚性,从实践中也试图纠正部分税务机关工作人员“主动回避”涉及宗教的税收,或是用“被动接受申报”的错误观念。面对现实中对宗教活动场所进行征管活动中也要帮助实务部门树立宗教税收谨慎观,宗教活动场所与税收法律的组合仍然带有特殊性,此点并不能够在《宗教事务条例》与《中华人民共和国税收征收管理法》的调整下被轻易忽视。

税收征纳法律关系一般与税收债权债务关系具有同步性,债权债务的发生使得征纳方面的权利义务同步产生。纳税人具有纳税登记、纳税申报、接受发票管理等主动的协作税务机关查明课税情况的法定义务,但是当不产生实体性债权债务关系时,依旧存在征纳法律关系。税务机关和纳税人互负权利,互负义务一定程度上可以脱离实体权利义务关系而存在^[23]。简言之,即便不产生实体上的纳税义务,在税收征管上也会产生征纳法律关系,由于纳税人主动提供的课税信息并不完全可信赖,在程序性征管中,存在第三方协作是必然的。

^[23] 刘剑文. 财税法专题研究[M]. 北京: 北京大学出版社, 2015, 169.

依照《宗教事务条例》第23条规定^[24]，民政部门是掌握有宗教活动场所涉税信息的重要行政部门；《关于进一步治理佛教道教商业化问题的若干意见》第5条^[25]，掌握宗教活动场所交易行为的金融机构也是协作主体。此外可能在涉及到土地使用税、房产税、耕地占用税等税收征管时，需要房屋管理、土地管理部门的协作。本文通过对宗教活动场所税收征管协作法律关系主体、客体与内容的特殊性阐释宗教活动场所税收征管协作法律关系的特殊性。

2.1.1 行政协助法律关系

社会学家马克斯·韦伯提出有“社会分工与分层理论”。“社会分工理论”指的是，随着现代国家的发展，社会行为发生分工，组成国家的国家行政机关也产生职能分工。官僚制的核心在于组织部门的非人格化管理。^[26]韦伯认为在组织中，组织工作人员的公私活动是区分开来的，但是政府的部门分工仍会产生部门的冲突推诿。在成文法下，法律条款并不可能完全对全部分工进行详细规定，而行政部门内部的真正运行者仍为国家公务人员，此种情况下，冲突和推诿必不可免，主要表现在职责交叉或职责空白之处。

韦伯认为行政人员的活动定期进行，形成了界限明确的公务“职责”(duties)，即使“官僚制”被不少人所诟病，但无需公务人员的在机关工作就能进行持续性行政工作的理想状态是不可能存在的。当然，现代国家和现代经济并没有完全官僚化。^[27]公务人员的职责与行政部门本身的职责冲突便无法完成某一行政任务。

此外，由于行政管理的复杂性，很大一部分行政管理行为在实践操作中无法由单一职能部门单独完成^[28]，某种程度上行政协作也成了现代行政发展的必然要求。以食品安全为例，食品从生产到被食用，需要经过了卫生、工商、质检等多个行政部门。在同一行政管理由多个部门监管的情形下，必然会产生行政协作。但是目前对部门协作存在的问题仍缺乏系统的分析^[29]。

当行政部门无法独立完成某一行政管理行为时，产生行政协助，从法律关系来看，行政协助在行政法部门中一般属于内部行政行为。行政协助行为较为广泛，相

^[24] 《宗教事务条例》第23条：宗教活动场所符合法人条件的，经所在地宗教团体同意，并报县级人民政府宗教事务部门审查同意后，可以到民政部门办理法人登记。

^[25] 《关于进一步治理佛教道教商业化问题的若干意见》第5条：佛教道教团体、场所应当执行国家统一的财务、税收、资产、会计制度，开设单位银行结算账户，依法办理税务登记，如实申报收入状况、资金使用情况等重要信息。

^[26] 许婷. 浅析韦伯的官僚制[J]. 特区实践与理论, 2019(02): 46-49.

^[27] [英]安东尼·古登斯, 郭忠华、潘华凌(译). 资本主体与现代社会理论[M]. 上海: 上海译文出版社, 2018, 212-215.

^[28] 金国坤. 行政协作机制研究[J]. 广西政法管理干部学院学报, 2007(07): 20-23.

^[29] 屠建学. 综合行政执法跨部门协作问题研究[J]. 甘肃理论学刊, 2018(06): 28-33.

关规定在法律、法规、规章都有体现^[30]。

行政协助的执法主体为国家行政机关，协助主体为其他行政机关。有学者认为行政协助仅指的是跨部门协作，排除了部门内部的协助也不同于区域间协作，行政协助产生的要素是由于各部门具有共同的行政目的，协助有利于更好实现行政目的，各部门相互协助也具有愿意协助的主观意愿。^[31]

行政协助的主要类型包括提供资料、提供技术支持、与相关业务主管部门配合支持等。在采取的手段方式上，行政协助以公文方式为主要手段，具有一定紧密性与规范性，其目的是为了促使行政行为的有效运行。行政协助作为一种具体工作机制，形成与行政部门之间，是处于某一具体行政行为而连接各个不同部门之间，成为桥梁纽带的工作机制。行政协助是行政部门的义务职责，作为义务存在时，应当考虑未履行义务时产生的责任，但法律法规并没有明确规定当相关主管部门未履行义务时所承担何种责任。

“协助”与“协作”“协力”存在一定区别。“协作”(collaboration)一词本身来源于公关行政管理学科，内容主要是指行政部门之间的相互配合、合作，协作的目的在于共同达成行政行为。在现代汉语词典中，“协作”意为“若干人或若干单位相互配合完成任务”^[32]。

台湾税法学者基于法律保留原则与协同合作原则，提出“协力义务”的概念，即由于税务稽征机关无法完全取得课税所需的全部数据，税法上赋予纳税义务人在

^[30] 《江苏省政府办公厅关于规范行政裁决工作的意见》：“三、完善行政裁决工作机制……(四)行政协作机制。行政机关办理行政裁决案件需要其他业务主管部门提供行政管理资料或者专业技术方面支持时，相关业务主管部门应当履行职责、密切配合，支持行政机关办理行政裁决案件。行政机关协调行政裁决工作，应当采用公文方式，及时协调催办，保证行政裁决工作高效运行。”

《国家文物局关于2016年度文物行政执法与安全监管工作情况的通报》：“创新执法督察方式。重大案件采取约谈、暗访等方式。山西省全国重点文物保护单位平遥城墙建设控制地带内违法建设案、辽宁省全国重点文物保护单位万佛堂石窟违法建设案等一批案件得到整改处理。强化科技手段应用。运用卫星遥感技术，对长沙、南京两市20个县区5304处不可移动文物实施整体监测，对20处省级以上文保单位变化实施了监测试点。运用无人机技术，对陕西府谷明长城保存情况实施了监测。推动地方开展区域执法协作。京津冀片区、苏浙沪片区开展联合执法、培训交流，创新文物行政执法协作机制。注重社会监督和公众参与，充分发挥“12359”文物违法举报热线作用，社会公益力量、志愿者参与文物保护和违法举报的信息渠道不断拓宽。”

《浙江省行政程序办法》第十四条：“行政机关之间可以通过建立联席会议制度、成立专项工作小组、建设信息共享平台、签订区域或者部门合作协议等机制和方式，开展行政协作。部门之间建立工作协调机制的，应当明确牵头部门、参加部门、工作职责、工作规则等事项。部门联席会议协商不成的事项，由牵头部门将有关部门的意见、理由和依据列明并提出意见，报本级人民政府决定。县级以上人民政府应当加强对所属行政机关之间行政协作的组织、协调。”

第三十五条：“在开展综合治水、违法建筑处置等综合性行政执法活动，以及其他事关经济社会发展大局、涉及面广的重大行政执法活动时，县级以上人民政府或者其他有关行政机关可以组织联合执法。组织联合执法，应当明确参与各方的职责和工作要求。参与联合执法的行政机关应当积极协作配合，加强信息共享，依法高效履职。”

第三十八条：“行政机关应当加强电子政务的建设和应用，推进行政执法事项在线运行，优化办理流程，方便公民、法人和其他组织通过浙江政务服务网（电子政务平台）办理行政许可、公共服务等事项。行政机关应当充分利用浙江政务服务网（电子政务平台），促进行政执法信息共享和协作配合提高行政执法监管水平。”

^[31] 刘福元. 部门间行政协作的困境与出路——以城市管理综合执法为例[J]. 当代法学, 2016(05): 78-81.

^[32] 现代汉语词典[M]. 北京: 中国社会科学院语言研究所词典编辑室, 2005: 1506.

稽征程序中主动提供所需数据的义务^[33]。协力包括了税务局与一般主体之间的合作，一般主体包括了除了行政部门之外的纳税人与非纳税人，也可以认为是在具体行政行为中的行政相对人与行政相关人。纳税义务人协力事项具有适当性、可能性、必要性、相当性和期待可能性。

“协助”在现代汉语词典中是帮助、辅助的含义，重点在于行为上的作用，并未明确行为主体，“协力”意为共同努力，同样也未明确行为主体。从法律责任的承担上来看，“协助”由于具有主体地位与次要辅助地位之分别，在责任承担上承担的并非连带责任。而“协作”为各个个体做出作用，在具体过程中为平等法律地位，且存在一定共同的目标，因此各主体之间承担的是连带责任^[34]。“协力”在内容上主要指掌握信息的第三方提供配合。在西方语境中，协助性公共管理的变现是国家与青睐的第三方进行合作，故而将包括国家行政部门在内的第三方纳入到协助的对象中，其主体范围较为宽阔。

“协作”在法学领域更倾向于行政部门为了完成某一具体行政行为或达成某一具体目的，通过某些相互合作、相互配合的行为，将各种不同数量独立个体的作用发挥出来，突出对整体有利的部分，这些结合的有利部分将共同作用于目的，从而达到不同个体间的一致。简言之，“协作”的本质是不同个体发挥作用达到一致的目标，而这些个体在行政法部门可能是各个行政部门或其他非行政部门，也可能是具体行政行为的行政相对人或行政相关人。

2.1.2 税收征管协作法律关系

税收征管协作是税务机关进行税收征管活动所形成的一种特定的协作。执法主体（协作请求方）一般情况下为税务机关，税收征管协作的协作义务主体（提供协作方）为其他行政部门或非行政主体等的第三方主体。税收征管协作的目的在于通过协作的形式，完成执法活动，促使税收征管行为更为规范，进而达到整体税收法治的更高水平。

税收征管协作主要强调征管程序中的合作。税收征管程序包含纳税登记、账簿管理、纳税申报、税收检查、纳税稽查等具体环节，这些环节的法律关系主要产生于纳税人或扣缴义务人与税务部门之间。当纳税人为一般性的纳税人时，由于征管程序并无本质特殊性，其协作情形也就几乎没有差别。当纳税人具有免税资格时，在实体上不具有纳税义务，但在程序上税务机关仍有权对其管理，此时并不必然排除税务机关的税收征管行为，也就不能排除税收征管协作。由于实体税收制度的特

^[33] 陈清秀. 税法总论[M]. 北京: 法律出版社, 2019, 489.

^[34] 潘金贵. 侦诉协作机制研究[M]. 北京: 中国检察出版社, 2016, 21.

殊规定，此类纳税人也更存在协作上的特殊性。

当税收征管协作双方主体为“税务机关——其他行政部门”时，协作行为属于内部行政行为。行政机关内部行政不仅与公共财政合法支付有关，更重要的是会直接或间接影响到行政机关对外做出行政行为的合法性，因此现代行政法认为应将行政机关与行政机关间的内部关系也纳入行政法调整体系中。以宗教活动场所税收征管协作为例，当其他行政部门提供的涉税信息能够成为税务机关做出的征管行为的重要支撑时，对宗教活动场所这一特殊纳税人也会产生或多或少的法律效果，一定程度上也可以属于学理上所称的“内部行为效力外化”^[35]。德国行政法将行政分为内部、中部和外部三类^[36]，中间行政是行政主体之间程序上的合作性、参加性的活动。

当涉税信息获取过程中产生隐私侵害等情形时，侵权行为的权利主体为被侵权的纳税人或是金融机构，损害金融机构的名誉；侵权行为的承担责任的主体为金融机构或税务机关，也存在一定争议。当纳税人为宗教活动场所这一特殊主体时，在维护权益的主体身份上，即便民法上赋予其捐助法人的资格，但是从现状来看，宗教活动场所并非全部取得法人资格，一部分场所具有“场所证”^[37]，另一部分甚至未曾知晓能够取得法人资格的法律规定。宗教活动场所与税务机关是税收征纳双方，具有税收实体上的税收债权债务法律关系。在宗教活动场所与其他第三方的关系上，征管协作必须在必要限度内，例如金融机构履行配合的义务向税务机关提供涉税信息，并不能侵害宗教活动场所权益。

2.1.3 宗教活动场所税收征管协作的类型化分析

宗教活动场所在我国法律中具有独特地位，但在法学领域长时间以来受到忽视，逐渐边缘化。一方面实践中部分税务部门更注重税款，而相对轻视税收征管的附随目的——维持国家税收秩序。另一方面由于宗教活动场所本身具有一定敏感性，在文化、民族、政治领域的角色中，宗教具有独一无二的地位。税务机关在进行税收征管中，当涉及到宗教领域时，可产生的税款金额较少，而出错成本较大，通常倾向于采取消极管理的态度。

宗教活动场所所有别于一般企业，有必要对宗教活动场所税收征管协作进行类型化分析。通过文献梳理、法规解读、访谈调研等方式发现，协作的主要表现形式为涉及宗教活动场所的税务信息共享、部门联合发文、工作小组协助、舆论把控协助、

^[35] 章剑生. 现代行政法[M]. 北京: 法律出版社, 2019, 4.

^[36] [德]沃尔夫等:《行政法》(第1卷), 高家伟译[M]. 商务印书馆, 2020, 30.

^[37] 从调研情况显示, 部分地区宗教活动场所的主管部门宗教事务管理部门认为场所证的存在已足够宗教活动场所开展各类活动。

技术支持等，不同类型协作的客体几乎都指向了对涉税信息的协作。也即宗教活动场所税收征管协作的特殊性广泛表现在税务机关与其他掌握涉税信息主体的协作上。

涉税信息是指纳税人所享有的，可为税务机关或相关第三方主体掌握且与税收征管有关的信息。^[38]可见在宗教活动场所税收征管协作中，一切由第三方主体掌握的且与税收征管有关的信息都属于广义的涉税信息，包括实物、行为、文本、电子数据等不同形态。此外，无论是2008年颁布的《纳税人涉税保密信息管理暂行办法》还是2016年颁布的《涉税信息查询管理办法》，都不同程度地明确涉税信息在不同部门主体间流动的必要性，也一定程度暴露涉税信息分散、难掌握的特征。

在深化税收征管改革背景下，《湖北省民营企业税收宣传服务协作机制》提出了联合推行税收信息共享清单的形式。涉税信息共享能实时监控税收行为，及时与不同部门共享涉税信息。一方面能有效防止行政部门之间积极性或消极性行政权力的冲突，另一方面能提高行政效率，达到税收征管的目的。中办与国办联合发布的《关于进一步深化税收征管改革的意见》中，明确通过部门协作推进改革促进形成税收共治格局，其中将以涉税信息为客体的协作放在重要位置。实践中除了联合推行税收信息共享清单外也包括一些常规性协作方式，如税收诉求、意见建议收集反馈、重点民营企业调研走访、联合培训辅导、定期联席会商等。^[39]正如环境保护税中税务部门与环保部门协作征收环保税被单独立法，在《中华人民共和国环境保护税法》中较大篇幅规定环保与税务两个部门间征管合作机制，进而实现信息共享，降低征管成本，提升征管质效。^[40]

笔者在2019年12月至2020年10月期间，分别对某区宗教事务局、宗教活动场所、税务机关访谈调研^[41]。访谈调研结果显示，宗教活动场所及其相关主体（宗教事务管理部门、宗教团体）与税务机关间联系较少，缺少相应制度，其本质反应的是缺少涉税信息共享机制问题。联合发文、工作小组协助、舆论把控协助、技术支持的征管协作涉及涉税信息共享问题较少，与行政协助法律关系的客体方面并无过多特殊性，但在涉及宗教活动场所的税务信息共享这一类型的协作中，特殊性较明显。

研究宗教活动场所税收征管协作制度并不等同于研究在税收征管执法过程中涉及宗教活动场所税务信息共享。但解决宗教活动场所税收征管协作的制度构建问题必然需要重点研究涉及宗教活动场所税务信息共享的问题。对税收征管协作的类型化研究可做以下具体分析。

^[38] 朱大旗，曹阳. 大数据背景下我国纳税人信息权与相关权力的冲突与协调[J]. 学术研究，2021(02):67-70.

^[39] 《湖北省民营企业税收宣传服务协作机制》联合推行税收信息共享清单、税收诉求和意见建议收集反馈、重点民营企业调研走访、联合培训辅导、定期联席会商五项税收协作机制，提升民营企业纳税满意度和税收遵从度，服务民营经济更好更快发展。

^[40] 王鲁宁，巫晓慧、王乾. 环境保护税征管“协作共治”的思考[J]. 国际税收，2018(12):72-74.

^[41] 访谈提纲见附录。

2.1.3.1 涉及宗教活动场所的税务信息共享

税收征管协作的重要形式之一为涉税信息共享。政府数据^[42]开放在国务院 2015 年颁布的《促进大数据发展行动纲要》^[43]中提及,明确加大税务信息共享。政府数据在一般行政部门和税务部门间形成数据共享成了目前税收征管的必备条件之一。根据涉税信息来源不同,可以区分为纳税人申报的信息、税务机关自身掌握的信息以及出于税收征管需要第三方提供的信息。^[44]第三方提供的信息被第三方主体掌握,根据第三方的信息分类标准,也可以将税务局需要的涉税信息分为公开信息、半公开信息和保密信息。

理论上讲,涉税信息应当在政府部门间共享。在现代民主国家与“政府制度”下,政府是代表人民管理国家的机构。社会责任给国家一种团体的权力,政府是国家的代表,能增加保护国民利益,在一定范围内调整国民活动。“社会责任”要求他们去承担这一义务,才能促使团体成员产生作用并促使整体进步^[45]。

行政职能的分工使得整体政府无法行使全部行政职能,便有了行政部门分工。无论是工商、税务、教育、文化旅游或是其他行政部门,实际上都是代表了一个角色,这个角色就是“代表人民的政府”。因此政府数据在各行政部门之间的流动并不受到行政职能的影响。

信息共享本质上共享的是信息的使用权。政府部门、党务机关、金融机构等一切掌握涉税信息的主体,外观上具有涉税信息的占有权,信息的所有权仍然属于纳税人自己。信息共享行为背后体现的是信息权利的共享。政府一定程度上作为公民的“代理人”,承担着使活动组织化、规范化的义务,也便拥有了规范行为和调控公民活动的义务,在为公民谋取公共福利与公民服从于政府的双向机制下,纳税人也应该接受政府组织掌握其涉税数据,认可其信息的占有,党务机关也是如此。对于其他主体例如金融机构、社会组织,纳税人出于平等自愿的经济活动,从承认并做出行为时,就认可了相关主体对纳税人涉税信息的掌握权。

出于对其他公民的公平和利益负责,行政机关必然需要遵从税法的要求进行税收征管,且不损害该纳税人的信息所有权。为实现公共利益,行政部门有一定限度

^[42] 本文所出现的“信息”与“数据”并不产生本质区别,故不作区分。

^[43] 《促进大数据发展行动纲要》:大力推动政府部门数据共享。加强顶层设计和统筹规划,明确各部门数据共享的范围边界和使用方式,厘清各部门数据管理及共享的义务和权利,依托政府数据统一共享交换平台,大力推进国家人口基础信息库、法人单位信息资源库、自然资源和空间地理基础信息库等国家基础数据资源,以及金税、金关、金财、金审、金盾、金宏、金保、金土、金农、金水、金质等信息系统跨部门、跨区域共享。加快各地区、各部门、各有关企事业单位及社会组织信用信息系统的互联互通和信息共享,丰富面向公众的信用信息服务,提高政府服务和监管水平。结合信息惠民工程实施和智慧城市建设,推动中央部门与地方政府条块结合、联合试点,实现公共服务的多方数据共享、制度对接和协同配合。

^[44] 王霞、刘珊. 涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡[J]. 税务研究, 2017(06): 106-110.

^[45] [英]A. J. M. 米尔恩. 人的权利与人的多样性——人权哲学[M]. 北京: 中国大百科全书出版社, 1995, 189-190.

内的信息共享权；金融机构、社会组织并无对共同利益负责的义务，却有税法上的配合义务。

然而实践并非理想。税法是看重实践操作的法，虽然各行政部门本质上代表着整个政府，但是各种行政行为都是由公务人员完成的，且不同的部门也在历史发展中逐渐产生了本部门独特的部门利益。利益的形成必定会导致利益的矛盾，政府信息共享并不容易实现。

已有的“金税三期”对涉税信息共享做出贡献，税务部门与其他行政部门产生联网与信息共享，例如工商信息涉及工商信息交换；电力数据信息包括了企业用电量信息在税务部门内部可供获取。这些涉税信息并不需要部门间特殊手续就能直接获取。“金税四期”将为税收监管提供范围更大的数据信息。

涉税信息共享的实现形式多样。据调研所知，目前信息共享主要以网络系统电子化信息为主，面对具体案例时，通过向目标单位发送协助函的方式获取信息。涉税信息共享是对宗教活动场所税收征管的主要方式，涉及党务机关、行政机关、金融机构、社会团体，涉及的信息包括公开信息、半公开信息及保密信息。

2.1.3.2 联合发文

联合发文的主体可以分为税务机关和其他行政机关发布的法规、规章、规范性文件，以及行政机关与党务机关共同发布的文件。联合发文产生于立法层面，在涉及到宗教领域税收立法时，需要广泛协作，听取建议。

此外还存在党务部门和行政部门联合发文。党政联合发文是党委及其工作机关与其同级国家机关之间共同发文的现象。文件代表各个主体想要表达的意义，是各个主体部门为了达到协作目的而产生的，具有高效便捷的作用。2017年发布的《关于进一步治理佛教道教商业化问题的若干意见》^[46]，就是党政联合发文协作。

2.1.3.3 工作小组协助

当我国产生某一指导、部署时，如“完善宗教法治”这一较为宏观的，或更加细致的目标。税务机关内部不同部门间合作成立工作小组，专门负责例如征管核算、政策执行分析等专项职能性工作，这种统一机关内部的工作小组并不是本文所称的协作。但是在税务机关的上下级之间的报告协作、共同组成工作小组的形式也可认定为税收征管协作之一。

^[46] 《关于进一步治理佛教道教商业化问题的若干意见》由国家宗教局、中央宣传部、中央统战部、中央网信办、国家发改委、公安部、财政部、住建部、国家税务总局、国家旅游局、证监会、国家文物局 12 个部门联合发布。

例如督察督办小组专门与审计部门、上一级监察、督查部门进行对接，上下级单位之间和同级单位之间的衔接，税务机关与宗教事务管理部门配合组成工作小组等形式。在宗教主管部门职能专业化下，税务局并不能单独完成。

2.1.3.4 舆论把控协助

宗教领域的信息具有一定敏感性。税务机关税收征管协作过程中需要考虑舆论把控，此种辅助性协助形式具有重要意义。舆论把控协助主要涉及网络管理部门，宗教活动场所受众面相对较广，容易引发系列事件，当产生重要涉税案件时，一定程度上可能会产生广泛影响，这在《关于进一步治理佛教道教商业化问题的若干意见》（国宗发〔2017〕88号）有所体现^[47]。

舆论把控协作分为预防性把控和事后调整性把控，在重要行动中时刻对舆论监控，事前的预防机制以及突发舆论应对机制，其主要掌握主体为税务机关，税务机关也有义务处理舆论事件，舆论把控协作也成了税收征管协作中的组成方式。宗教税收对国家民族稳定有较大影响，因此不仅是出于税收征管的目的需要协作，出于维护秩序的目的也要考虑舆论影响。当税务机关触及部门利益、公民权利的可能性时，税务机关相关小组对舆论把控层面与其他部门产生协作。

2.1.3.5 技术支持

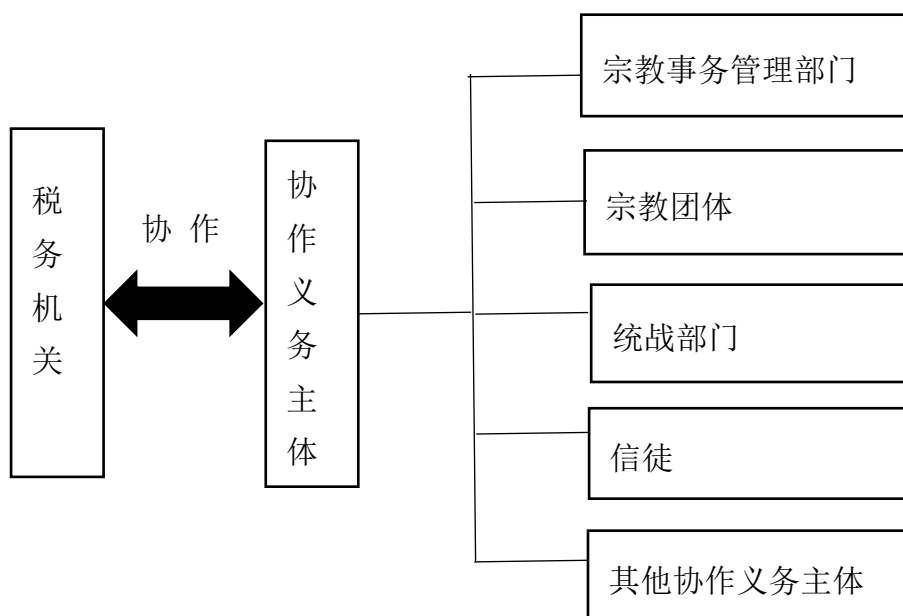
涉税信息往往以信息技术与平台作为载体，技术支持也是税收征管协作的重要形式之一。税收大数据是智慧税务的重要基础，依托信息技术和税收大数据，在征管协作方面尤其是涉税信息共享上，通过技术对数据资源的深挖细掘、智能分析和融合共享，充分运用大数据提升税收治理现代化水平。技术支持注重协作的保密性，数据的隐私性，技术性事项也需要法律规制和隐私保护。

^[47] 《关于进一步治理佛教道教商业化问题的若干意见》（国宗发〔2017〕88号）第5条：“依法加强互联网宗教信息服务管理。从事互联网宗教信息服务，应当经省级以上政府宗教事务部门审核同意后，按照国家有关互联网信息服务管理和宗教事务管理的相关规定办理。非宗教活动场所、非宗教团体、非宗教院校和个人设立的互联网宗教信息平台不得组织宗教活动，不得开展“网上烧香”、“网上礼佛敬佛”、网上功德箱募款和售卖佛教道教衍生商品等活动，不得接受宗教性捐赠。宗教活动场所、宗教团体、宗教院校设立的互联网宗教信息平台接受宗教性捐赠，应当遵守《宗教事务条例》、《社会团体登记管理条例》和《宗教活动场所财务监督管理办法（试行）》等相关规定。”

2.2 宗教活动场所税收征管协作法律关系主体的特殊性

宗教活动场所税收征管协作的第三方主体存在一定特殊性。与之相关的主体主要有其他行政机关、党务机关、金融机构，另外也存在一些宗教团体，例如佛教协会、道教协会等宗教团体。《宗教事务条例》明确规定^[48]，宗教事务管理部门较完整掌握了宗教活动场所活动，是与宗教活动场所关系密切的行政部门。税收征管最主要的是对纳税人的交易、活动等行为进行掌握并作出相应的税法评价，面对税务机关无法全部掌握的行为，需要协作主体协作。图 3-1 为宗教活动场所税收征管协作法律关系主体示意图。

图 3-1 宗教活动场所税收征管协作法律关系主体示意图



2.2.1 执法主体与协作义务主体

在宗教活动场所税收征管协作这一法律关系双方为执法主体与协作义务主体。执法主体为税务机关，协作义务主体为提供协作的主体，包括宗教团体、统战部门、金融机构、信徒等。执法主体税务机关由于在税收征管过程中缺少相关涉税信息，导致税收征管无法顺利完成。而涉税信息正好掌握在其他主体中，需要税收征管协

^[48] 《宗教事务条例》第 26 条：“宗教活动场所应当加强内部管理，依照有关法律、法规、规章的规定，建立健全人员、财务、资产、会计、治安、消防、文物保护、卫生防疫等管理制度，接受当地人民政府有关部门的指导、监督、检查。”

作，此时税务机关就是协作请求提出方。做出协作行为的主体就是协作义务主体，也即掌握涉税信息的主体。

税务机关对宗教活动场所税收征管协作，是出于对宗教活动场所的征管目的而产生的。然而实务中，对宗教领域税收征管相对被动，税务机关本身积极性也较低。笔者在对 A 税务局访谈调研后，发现税务机关工作人员对辖区内宗教活动场所需要征收何种税理解较为模糊。当谈到对辖区内宗教活动场所税收征管协作时发现，几乎不存在协作的行为，在应然层面的，也认为仍以传统的上级沟通的方式为主。由此可见，宗教活动场所税收征管协作法律关系的执法主体税务机关对协作积极性较低。目前缺少完整制度支撑税务机关对宗教领域税收征管协作。

2.2.2 协作义务主体之一：宗教事务管理部门

宗教事务管理部门作为宗教活动场所主管部门，职责不仅在于维护宗教活动场所合法权利，还在于当其他行政机关需要获取协助时，宗教事务管理部门协助处理。其一般行政部门存在区别，2018 年《深化党和国家机构改革方案》将国家宗教事务局并入中央统战部。宗教事务管理部门与宗教活动场所联系密切，涉及设立登记、日常管理、工作审批、财务管理等各方面，掌握大量宗教活动场所的信息。例如关于宗教活动场所是否经依法登记问题上；宗教活动场所的房产数量、规模、僧侣的数量、宗教活动、捐赠登记等具体信息都掌握在宗教事务管理部门中，这都可能成为涉税信息。

2.2.3 协作义务主体之二：宗教团体

宗教团体是指导宗教活动场所宗教活动开展及管理的组织，其管理职能依照法律法规授权产生。各地佛教协会、道教协会、基督教协会等属于宗教团体。宗教团体具体职能包括宗教活动场所的财务管理、教职人员任用管理、宗教活动场所设立登记等，在行使职能过程中掌握大量宗教活动场所的活动信息。宗教团体与宗教活动场所关系紧密，其不同于行政部门职能，但与一般组织相比又具有法律法规授权的管理职责。宗教团体在行使管理宗教活动场所职能的过程中，掌握的如宗教活动场所财务信息、教职人员信息、法人登记信息等均是税收征管协作的涉税信息。

《关于进一步深化税收征管改革的意见》指出通过社会协同相向发力，持续深化拓展税收共治格局，通过“积极发挥行业协会和社会中介组织作用，支持第三方按市场化原则为纳税人提供个性化服务，加强对涉税中介组织的执业监管和行业监管”，实现社会协同。宗教团体本质上属于广义上的“行业协会”，宗教团体有义

务提供征管协作，深化拓展税收共治格局。

2.2.4 协作义务主体之三：执政党统战部门

统战部门是又一掌握较多宗教活动场所涉税信息的主体，其特殊性在于其为党务部门的性质。统战部门在宗教事务管理主要对贯彻落实党的与宗教工作有关政策方针精神等，从党务角度制定相关宗教工作政策并切实落到实处，统筹与宗教相关各方主体间的宗教工作，发展同宗教界的爱国统一战线等。作为对宗教活动场所及其相关工作具有管理职责的党务部门，最大程度了解本地区内宗教活动场所的数量、分布构成以及其具体宗教活动。党务部门不同于行政部门，其各自职能分工使得税务机关作为行政部门缺少获取涉税信息的一般性途径。

2.2.5 协作义务主体之四：信徒

“民僧德众，负锡为群；信徒法侣，持花成藪”^[49]就产生了教徒的概念。宗教上所称信徒指的是对信仰某一宗教的信仰者的称呼。我国公民享有宗教信仰自由权利，中国现有宗教活动场所 10 万余处，各宗教教职人员约 30 万人，全国性和地方性宗教团体 3000 多个，宗教院校 74 所。各教出版经典、书刊，其中《圣经》印数即达 3000 万册。

信徒是参与宗教活动的主要人员，信徒作为协作主体的特殊性在于其双重身份。在世俗世界中，信徒本身是普通公民，基于宪法规定的宗教信仰自由的规定，通过宗教仪式，成为宗教教徒——这是它的第二重身份。信徒在参与宗教活动过程中与宗教活动场所交流密切，是税务机关税收征管协作过程中请求提供涉税信息或核实涉税信息的主体之一。

2.3 宗教活动场所税收征管协作法律关系客体的特殊性

宗教活动场所税收征管协作法律关系的客体，是指宗教活动场所税收征管协作法律关系主体所指向的对象或标的。宗教活动场所税收征管协作法律关系的客体是“协作”这一行为，而“协作”所指向的对象包括了信息、行为、财产等，其中以涉税信息为主。

^[49] [北魏]杨衒之,洛阳伽蓝记·景明寺.

2.3.1 不同宗教经济模式对法律关系客体的影响

美国学者斯达克等人认为宗教领域存在和商业经济一样，能构成一种经济，此种经济可称为“宗教经济”。宗教经济由已有或将有的信徒市场、开展信徒活动的组织、构成组织的宗教文化三部分形成的宗教活动构成。^[50]这种通过数量化分析和论证产生的宗教研究“新范式”也被称为宗教市场论”（或“宗教经济学”、“宗教研究的理性选择理论”）。^[51]

不同宗教以及不同宗教经济模式会产生不同的宗教活动场所税收征管协作法律关系客体。虽然西方经济学家、社会学家对宗教研究相对起步较早，某一原因是国家内部宗教历史渊源深厚，一方面宗教的繁荣或泛滥影响社会及经济，学者不得不将眼光停在宗教领域，另一方面经济、社会学自身逻辑发展使得宗教领域必定会诞生例如“宗教经济”这种新范式。宗教和经济之间存在几种联系^[52]：（1）宗教机构和团体拥有经济资产，并对社会和个人产生一定的经济影响。（2）宗教信徒的经济地位会对所在宗教团体产生影响。（3）宗教态度可能会对宗教成员的经济行为产生影响。（4）社会成员的经济地位造成某些宗教反应。在第一种关系中，经济资产包括不动产、艺术品、奉献的财产等，使得宗教团体确立其经济价值，在社会经济繁荣之际，宗教团体可能经济表现贫弱，通过聚敛可观的经济力量，或从事于营利性的经济行为等。

相较之，中国对宗教的经济学、社会学研究较少，而法学作为调整社会一切关系的科学便无法被期待产生体系化的“国家宗教法”规范。然而，理论上的缺失并不能推论出中国没有宗教经济，反之，宗教活动场所活动促使宗教经济产生发展。

随着时代发展，寺庙、教堂、道观、清真寺再也不似原先单一生存模式。在经济形式多样化产生的时期，宗教活动场所自贡自养的模式也产生了更多的形式，这体现了“宗教经济”随着时代发展而发展。宗教活动场所作为宗教活动的重要地点，其经营活动受到双重约束，一是国家制定的法律的约束，二是宗教内部教义教规的约束，前者具有强烈约束力，后者并不具有世俗意义上的强烈约束力，但也存在一定责任机制。依照《民间非营利组织会计制度》^[53]，非营利组织的收入包括主要业务和其他收入，宗教活动场所不一定只能依靠宗教捐献进行组织运作。

^[50] [美]罗德尼·斯达克、罗杰尔·芬克,信仰的法则:解释宗教之人的方面,杨凤岗译[M].北京:中国人民大学出版社,2004,348.

^[51] 彭睿.罗德尼·斯达克的宗教市场理论[J].中国社会科学报,2015(06):23-24.

^[52] [美]列奥纳多·斯威德勒、保罗·莫泽.全球对话时代的宗教学[M].四川:四川人民出版社,2014,128.

^[53] 《民间非营利组织会计制度》第58条:收入是指民间非营利组织开展业务活动取得的、导致本期净资产增加的经济利益或者服务潜力的流入。收入应当按其来源分为捐赠收入、会费收入、提供服务收入、政府补助收入、投资收益、商品销售收入等主要业务活动收入和其他收入等。

2.3.1.1 农牧业经济

寺院道观素来有“农禅并重”的传统，现今也对宗教活动场所实行自养方针，寺院道观、教堂、清真寺仍保留了一定农牧业经济的运营形式。当然，随着时代发展农牧业经济在当今宗教活动场所经济形式中并不具主导。

以佛教为例，佛教寺庙自古以来有种植传统，佛教寺庙多以设立在山区、农地近郊，也因我国汉传佛教相对其他宗教教派更为盛行，尤其在农村地区，存在大量寺庙，更具备农业发展的可能性，例如福建山区寺庙便大多拥有山林土地，僧尼以农业、林业生产为主，实现经济自养。^[54]也有寺庙将寺院自养的农业种植蔬果无偿提供给世俗人士，这可看做是农业方面的宗教慈善活动。在东部山区，寺院众多，设立在山上的寺院多会种植茶、竹等，满足寺院农业自养的需求。

藏传佛教中，一些善于经营的寺院涉及诸多行业，规模发展迅猛。^[55]藏传佛教多分布与西藏、青海、内蒙古等地区，土地、牧场较多，民主改革前，呈现出以农牧业为主导，重点发展寺院经济，将寺院手工业作为补充的特点。民主改革后，藏传佛教寺院通过兴办经济实体、开展经济活动，促成自养。1959年由西藏工委制定的《西藏自治区佛教寺庙民主管理章程（试行）》^[56]，规定了“以寺养寺”的原则，寺庙开展农牧林副商业、社会公益事业和服务事业，印刷、流通佛教经典，制作销售宗教用品和宗教艺术品等经济活动。

2.3.1.2 庙会经济

在新时代，宗教活动场所的手工业经济相对较少，一是顺应社会经济发展，二是缺少发展手工业的传统，可以说在各经济方式中占比较小。但是也存在小部分手工业经济。庙会是寺庙组织的重要经济活动，在庙会时期，是重要的民俗文化的传播时机，庙会对地区全部群体开放，产生客观的经济收益。

^[54] 杨欣. 论我国佛教寺庙的税收制度[D]. 北京大学, 2012.

^[55] 刘航颖. 规范藏传佛教寺院经济活动是依法治藏的关键切入点[J]. 四川警察学院报, 2016(02): 15-20.

^[56] 《西藏自治区佛教寺庙民主管理章程（试行）》中对于寺庙实行自养问题规定：寺庙在搞好教务的前提下，坚持以寺养寺的原则，因地因寺制宜，从事力所能及的农牧林副商业，举办适合寺庙特点的社会公益事业和服务事业，增加收入，改善僧尼生活，逐步实现自养。有条件的寺庙可以单独或联合开办集体企业。在民管会的领导下，本着自愿互利的原则，可招聘寺外人员签订合同承包经营。经政府宗教事务部门批准，寺庙可印刷、流通佛教经典，制作销售宗教用品和宗教艺术品。政府有关部门对住寺僧尼从事的各项生产，商业经营和公益事业，应积极创造条件并给予扶持、帮助、不得与寺庙争利。”

2.3.1.3 商业经济

我国宗教活动场所严格遵守“商禅并重”，也有出卖宗教物品。中国民俗活动中，宗教法事会产生经文、纸品等，通过僧尼念经诵文，这些宗教制品作为所诵经文的载体，为世俗购买者带去平安等美好宗教寄托。这些制品是重要商业经济组成部分。

此外，部分宗教活动场所也开设温泉、招待所、小卖部、茶馆、素食餐厅等，甚至在部分宗教气氛较重的地区，开办餐馆、商店、旅社、医院、医疗点，开办水电站等。

2.3.1.4 宗教特色旅游经济

宗教活动场所的旅游业包含了具有佛教、基督教、道教、天主教、伊斯兰教等宗教特色的旅游资源设施，并提供具有内部特色的服务、景观、文化等产业。宗教旅游地通常由某一宗教活动场所作为依托，建立景区，景区具有与寺观教堂相统一的风格，如上海龙华寺、静安寺便具有自身特色的建筑。又如佛教的五大名山、道教的洞天福地、另有石窟、教堂等，均形成了具有极大知名度的旅游产业。

旅游业是旅游资源的聚集，其受众群体为相似消费者。就如游乐园主要游客为儿童、青少年人群，宗教活动场所旅游业的游客群体也具有一定固定性。依托宗教活动场所衍生的旅游业，游客大多为僧尼等教职人员、宗教信众、世俗宗教爱好人士等群体。

目前多数宗教活动场所常设在景区内部。产生这样的情况通常为寺庙、道观、教堂等千百年留存至今的历史建筑，且在本地区接受供奉较多，在信众内部具有很强历史传承性，人文底蕴深厚。单独的宗教活动场所并不能产生更大的经济效益以及更广泛的人文历史传播，因此借助依托寺观教堂建造景区的方式，一方面能增加宗教活动场所的香火、礼拜等信众的朝拜，另一方面也能增加宗教活动场所的捐赠、经济等收入。对地区来说，建立大规模带有历史底蕴的景区，甚至打造为星级景区能带动地区旅游发展。景区的建造往往带动着内部宗教活动场所的修缮，修缮的资金来源于国家财政支持或景区企业支持或个人捐赠形式支持，《关于处理涉及佛教寺庙、道教宫观管理有关问题的意见》规定宗教活动场所不能对景区门票产生收益，景区企业也无法对宗教活动场所产生承包经营活动，法院也并不支持其经营权转移至企业、个人^[57]。可见位于景区内部的宗教活动场所，在经营与经济方面相对独立。

因此，本文所指的宗教活动场所的旅游业指的是能转换为本场所合法收入的旅游业，并不包含景区内部的与宗教相关的经营收入，但包括了在游览宗教活动场所

^[57] (2016) 闽 06 民初 286 号判决。

过程中产生的导游和讲解服务费用，场所内部提供的旅游纪念品、工艺品购买以及与本场所相关的历史传承文艺活动、展览演出、教育培训等消费。

与旅游业相配套的还有宗教活动项目。寺庙有自身的法物流通处，向香客提供香烛等，除了普通的香烛，在特殊的日子，例如中国传统节日，或是学子求学、伴侣求子、病人求健康等，都会有敲钟、求签、点烛等宗教仪式。普通信众在寺庙会产生求签行为，在寺观场所解签解卦都需要付出世俗金钱，若解出不如意的，多数游客也会花钱求得逢凶化吉。更为普遍的就是世俗人员向宗教活动场所捐赠，各种形式增强了捐赠者和宗教活动场所之间的互动性与时代性，紧跟时代发展加大了捐赠收入。

税收政策对宗教旅游发展一直以来存在优惠。例如在西藏的布达拉宫，甚至成了当地经济发展的典型。早在2008年拉卜楞寺旅游收入就达721320元；布达拉宫接待游客数量从1996年5.8万人次^[58]，到2012年的101万人次，门票收入逾2亿人民币^[59]，相应的税收优惠使得宗教活动场所经济效益可观。

2.3.1.5 文化产业经济

文化产业与旅游产业是相互融合的，甚至旅游产业可纳入到文化产业内容中。由于宗教领域的特殊性，本文将这两种产业做区分讨论。

文化产业经济主要产生在较为著名的宗教活动场所，进行纪录片、电视、电影的拍摄、文创等活动。取景摄制本身会为宗教活动场所带来一定收益，电视电影的播放也会一定程度上带动旅游产业发展。此外还有如属于宗教建筑设施特有标志等的少林寺注册999个商标^[60]，少林寺有很大标志性涵义，注册商标一部分确属于其知识产权，另一部分是防止商标滥用，导致商誉受到影响。此外还有知识产权转让，设立出版社出版宗教书籍等。

2.3.1.6 电商经济

受益于数字网络发展，宗教经济已不满足于传统经济形式，宗教活动场所正通过电商平台，实现自供自养。通过在某电商平台搜索发现，不少寺庙、道观均开通网店，例如灵隐寺、南普陀、三清宫等。网点售卖主要有以下几类：一是宗教服务，

^[58] 胡海燕. 布达拉宫世界文化遗产管理的现状、问题及对策[J]. 西藏研究, 2006(06): 56.

^[59] 新华网. 西藏布达拉宫2012年接待游客百余万人次
[EB/OL]. http://news.xinhuanet.com/travel/2013-01/10_c_124214456.htm, 2013-01-10

^[60] 新京报. 少林寺注册666个商标，公众别误为“向钱看”.
<http://www.chinanews.com/sh/2020/09-19/9294738.shtml>, 最后访问时间：2020年9月19日。

二是祈福等宗教用品，三是具有宗教特色的文创产品，种类多且销售量客观，见“表 3-2”。

表 3-2：某电商平台宗教活动场所相关商铺情况

宗教活动场所 电商商铺	商铺关 注（个）	主营类别	产品最高月销 售量（份）
某著名佛教名山宗教活动场所 官方文创用品店铺	15047	文创用品（挂件类、香具类、摆件类、祈 福类、礼品类、联名文创等）	1111
某著名佛教名山宗教用品店铺	14648	开光品、供品、护身符、法物等	1605
某著名道教福地	5897	感情事业运势、风水服务、法器类	2269
某著名佛教名寺	3415	文创、医药用品、福袋等	173

2.3.2 现行宗教活动场所税收法律制度对法律关系客体的影响

宗教既然构成一种与商业经济和其他经济一样的“宗教经济”，便存在市场调节功能及自身不可避免的弊端，这种市场调节的滞后性决定了宗教活动需要何种规范体系。^[61]国家制定的关于宗教活动的法律规范被定义为“国家宗教法”，国家宗教法的规范并不仅仅受宗教经济影响，还有更多其他因素。但是对于国家宗教法规范体系中的宗教活动场所税收法律体系（包括税收实体法与税收程序法），与宗教经济息息相关。对于我国 18 种税种，按征税对象分为所得额、流转额、财产和行为，相应地将税收分为所得税、流转税、财产税、行为税，这被认为是税收最基本的分类。当然这几种分类并不足以概括全部税种，随着经济发展环境的变化，还出现环境保护税、教育税、燃油税等特定目的税。^[62]由于按照征税对象的分类并不能包含现有全部 18 种税种，并且部分税种从不同角度符合不同类别，例如契税可归入财产税又与流转税相似；土地增值税可以归于流转税又有所得税的特征；车辆购置税可以归入流转税或者财产税。本文结合宗教活动场所经济活动的相关特征，为便于研究的目的进行归类。

^[61] 刘正峰. 美国规制宗教活动的判例法研究[J]. 环球法律评论, 2012, 4: 26-34.

^[62] 刘剑文、熊伟. 税法基础理论[M]. 北京大学出版社, 2004, 27-28.

2.3.2.1 所得税类

宗教活动场所在法律上被拟制为非营利组织，对于非营利组织而言，并不排除其产生企业所得税。依照《中华人民共和国企业所得税法》第26条及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定^[63]，非营利组织企业所得税享免税优惠。其中第85条第2款规定的从事公益性或者非营利活动，需要对宗教活动场所经济行为做界定。

在宗教活动场所经济活动异常丰富的新时代，存在不少需要缴纳企业所得税的情形。依照《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》^[64]明确免征企业所得税情形，确定宗教活动场所的捐赠收入免税，但并非全部收入均免税，例如门票收入、香火蜡烛收入、宗教物件收入、周边文创纪念品收入、求签解卦收入、录制音视频收入、宗教表演讲解等收入并不属于法律规定的企业所得税免税范围内。质言之，即便宗教活动场所为非营利组织，但是非营利组织并不代表其组织做出的全部经济行为均为非营利，期间产生的营利活动并不因组织性质而被排除在征税范围之外。^[65]当然，根据《企业所得税法》第25条规定，国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目给予企业所得税优惠，对于宗教活动场所来讲，例如在文艺创作、电影电视拍摄等收入方面，可能产生国家资助或国家鼓励支持项目，会存在一定企业所得税优惠。

个人所得税也属于所得税类。部分宗教活动场所会在内部设立食品、纪念品商店，此种商店作为个体工商户，产生的收入需要交纳个人所得税。

^[63] 《企业所得税法》第二十六条及《企业所得税法实施条例》（国务院令 第512号）第八十五条的规定：“符合条件的非营利组织的收入为免税收入，且所称非营利组织，是指同时符合下列条件的组织：

- (一) 依法履行非营利组织登记手续；
- (二) 从事公益性或者非营利性活动；
- (三) 取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外，全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业；
- (四) 财产及其孳息不用于分配；
- (五) 按照登记核定或者章程规定，该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的，或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织，并向社会公告；
- (六) 投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利；
- (七) 工作人员工资福利开支控制在规定的比例内。不变相分配该组织的财产。”

^[64] 《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》：根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令 第512号）第八十五条的规定，现将符合条件的非营利组织企业所得税免税收入范围明确如下。

- 一、非营利组织的下列收入为免税收入：
- (一) 接受其他单位或者个人捐赠的收入；
 - (二) 除《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；
 - (三) 按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；
 - (四) 不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；
 - (五) 财政部、国家税务总局规定的其他收入。

^[65] 江卓、吴才毓. 论宗教法人的营利行为[J]. 政治与法律, 2016(03): 39-43.

2.3.2.2 流转税类

据调研,实践中宗教活动场所出售宗教物品、开设餐厅、宿处等均产生一定收入,成为增值税的课税客体。一般来讲,信众捐赠时,宗教场所应当提供发票。但是实际中信众方面基本不索要发票,宗教活动场所也不主动提供发票。宗教场所委托加工消费税税目中的高档消费品,属于消费税的纳税义务人,需要交纳消费税。

2.3.2.3 财产税类

宗教活动场所为房产税纳税人。根据税务机关调研可知,在房产税的缴纳方面,课税客体主要为办公用房、主体建筑及附属设施。

土地增值税也是宗教活动场所需要交纳的税种。实践中宗教活动场所产生土增税的课税要件一般为“普通住宅”或“其他类型”,并产生金额不小的税款。

《房产税暂行条例》规定了产权所有人为纳税义务人,第5条规定了“宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的房产”免纳房产税。宗教活动场所财产之一为不动产,自用的房产并不产生房产税,但是需要讨论的是宗教活动场所是否产生非自用房产。场所经营的餐厅、素食馆、宿处不应属于自用房产范围。当宗教活动场所存在非自用房产时,也需要交纳房产税。当房屋产权产生转移时,便产生了契税,例如僧尼居住的楼房、内部的房产转让等,在实务操作中也确需向税务机关交纳契税。

2.3.2.4 行为税类

宗教活动场所耕地占用税是常见的税种。寺庙、道观、教堂多建于山区、郊区等地,宗教建筑及附属设施占用的土地,附属的山林、草地、田地等较多。《耕地占用税暂行条例》第8条,以及《耕地占用税暂行条例实施细则》规定了耕地占用税的免税情形,^[66]并没有将宗教活动场所这一类型的纳税义务人排除在外。并且缴纳的耕地占用税占宗教活动场所税款的金额较大。

《中华人民共和国民法典》赋予宗教活动场所法人资格,便于其经济活动、签订合同等民事行为,更受到法律保护,当然在此之前也存在相当的民事活动。由于合同签订,例如经济活动、宗教不动产转让等行为的产生,使得宗教活动场所成为

^[66] 《耕地占用税暂行条例》第8条:下列情形免征耕地占用税:

- (一) 军事设施占用耕地;
- (二) 学校、幼儿园、养老院、医院占用耕地。

缴纳印花税的纳税义务人。

城市维护建设税是以增值税为纳税依据的附加税，当前述增值税产生时，必然产生城市维建设税。城市土地使用税根据不同城市交纳税款，宗教活动场所也不存在免税情形，实践中也收取这一税种的税款。自用的土地免税，但是也存在非自用，例如经营使用的土地，并不属于自用土地，不属于免税范围，因此需要缴纳土地使用税。

在现行税收法律制度下，税务机关对宗教活动场所实施税收征管可能产生“表3-3”所列协作。

表 3-3 不同税种下宗教活动场所税收征管协作

税种	宗教涉税信息	可能涉及的协作主体	行为活动	法律规范
企业所得税	免税资格、依法登记的宗教活动场所、非营利组织资格	宗教事务管理局、统战部、民政局、工商部门、宗教团体、金融部门等	门票收入、香火蜡烛收入、开光宗教物件收入、周边文创纪念品收入、求签解卦收入、录制音视频收入、宗教表演讲解等	
个人所得税	个体工商户营业信息登记	工商部门	开设小卖部出售宗教用品	
增值税	货物劳务服务等类型、数量、金额等	信徒、金融部门	出售宗教物品、开设餐厅、宿处等	
消费税	高档消费品类别、数量等	受托加工方、金融部门	宗教活动场所委托加工高档消费品	
房产税	房产信息、产权归属	房产管理局、宗教团体、宗教事务管理局、金融部门	宗教活动场所开设餐厅、素食馆、宿处的非自用的房产	

契税	房产转让信息	受让方、房产管理局	转让非自用房产	
土地增值税	相关报表资料	金融机构	普通住宅或其他类型转让	
耕地占用税	占用耕地面积、人数等	土地管理部门、宗教事务管理局、宗教团体	宗教建筑及附属设施占用耕地	《耕地占用税暂行条例》第12条 ^[67]
印花税	捐助法人资格、宗教活动场所登记信息	民政局、宗教事务管理局	签订合同	
城市维护建设税	同增值税	同增值税	同增值税	
城市土地使用税			非自用土地	
关税	课税客体数量、类别等	海关	进口佛像、法器 etc 向海关申报进口物品信息	

2.3.3 执政党的宗教政策对法律关系客体的影响

党的宗教政策包括与宗教相关的党内法规，民族宗教工作重要论述和指示批示精神，例如《中国共产党统一战线工作条例》^[68]，其中就对宗教工作作出指示，影响宗教活动场所具体活动开展的方向、内容等。习近平总书记关于宗教工作的重要讲话精神为宗教工作开展作出指引，相关重要讲话精神影响党的宗教政策发展方向，

^[67] 《耕地占用税暂行条例》第12条：第十二条 耕地占用税由地方税务机关负责征收。

土地管理部门在通知单位或者个人办理占用耕地手续时，应当同时通知耕地所在地同级地方税务机关。获准占用耕地的单位或者个人应当在收到土地管理部门的通知之日起30日内缴纳耕地占用税。土地管理部门凭耕地占用税完税凭证或者免税凭证和其他有关文件发放建设用地批准书。

^[68] 《中国共产党统一战线工作条例》坚持和发展中国特色社会主义，全面贯彻党的基本理论、基本路线、基本方略，对宗教工作作出指导，分别对民主党派和无党派人士工作、党外知识分子工作、民族工作、宗教工作、非公有制经济领域统一战线工作、港澳台海外统一战线工作和党外代表人士队伍建设做出了明确规定，成为党内开展该领域工作的最高遵循。

也对宗教领域接受税收征管，提供税收征管协作提出要求。宗教事务管理部门尤其需要学习落实党对宗教的政策，目标在于引导宗教适应中国特色社会主义发展，其中就是需要宗教活动场所适应中国特色社会主义法治发展。因此需要宗教事务管理部门更加遵法守法，为合法合理的税收管理提供协作。

2.3.4 宗教活动场所涉税信息的特点

宗教活动场所涉税信息具有分散性、隐秘性等特点。首先，目前宗教活动场所存在“宗教搭台，经济唱戏”的现象，需要在各类活动中区分正常宗教经济活动和非宗教经济活动，在此过程中，涉税信息冗合交杂，难以区分。其次，宗教具有一定神秘性，世俗对宗教的认识较为表面，其中也包括税务机关，涉税信息也存在一定神秘性。最后，宗教活动场所相关信息并不公开，而且分散在各个主体中，因此具有分散性和隐秘性。

2.4 宗教活动场所税收征管协作法律关系内容的特殊性

2.4.1 宪法对法律关系内容的影响

日本学者北野弘久所言，“纳税人的权利不仅包括形式上的税收法定主义，以及内容上的公平负担、人性衡量，更重要的在于国家使用税款的行为符合宪法目的”。《中华人民共和国宪法》第54条^[69]规定公民具有依法纳税义务。宪法任务在于限制国家权力，保护人民的权利免受侵犯。宪法性税收法律关系的内容在于规定人民在宪法上的税收权力，确认国家机构在宪法上的税收义务^[70]。宪法上的税收协作法律关系的内容从税收征收延伸到税收协作，对执法主体来说，协作过程中具有保护公民财产权、生存权等基本权利和代替国家征收税款的义务。协作义务主体也具有配合税务机关行使国家税收征收权的义务，以及在协作过程中保护公民基本权利的义务。

2.4.2 行政法对法律关系内容的影响

执法主体具有请求协作的协作请求权，即由于法律或事实上的原因不能完成税收征管的，有权请求其他主体协作完成；协作主导权，即协作主体应当接受请求主

^[69] 《中华人民共和国宪法》第五十六条：中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。

^[70] 刘剑文. 财税法专题研究（第三版）[M]. 北京：北京大学出版社，2015，166.

体的调配或指导；追偿权，即当协作主体在协作中侵犯或损害了相对人的合法权利的并赔偿或补偿后，有权向协作主体追偿；提起异议权，即协作主体不接受协作请求的，执法主体有权向共同的上级部门或本级政府或被请求主体的上级部门提出异议。

执法主体的义务包括：依法执行的义务；承担协助费用的义务；为协作义务主体提供便利的义务；赔偿或补偿的义务。

协作义务主体的权利包括：拒绝协作权，即协作义务主体在审查协作事项时发现不在其职能范围内或违反法律规定的，有权拒绝；协作异议权，即协作义务主体在协作过程中发现被执法主体有非法执行或不当执行情况的，可以提出异议；获得协作费用权，即协作主体可以要求执法主体支付其在协作中发生的费用。

协作义务主体的义务包括：实施协作义务；法定协作不得拒绝的义务；及时合理执行协作事项的义务；接受监督的义务；赔偿或补偿的义务。

2.4.3 民商法对法律关系内容的影响

在税务机关税收征管协作过程中，具有保护公民隐私的义务。在列明协作的涉税信息具体项目时，对于超出课税必要信息外的部分，可能侵犯纳税人隐私权。宗教活动场所行为的相关自然人、法人、非法人组织的相关信息，税务机关也不具有请求协作主体提供的权利。在获取宗教活动场所涉税信息后，税务机关仅对涉税信息享有占有权，而不享有完整的所有权，因此税务机关具有保护涉税信息不被泄露的义务。

协作主体在协作过程中也具有保护纳税人隐私的义务。对于协作主体来说，纳税人的信息为一般性信息，只有当涉及到税务机关课税要素时才为涉税信息。因此对于税务机关请求协作的信息超出法律法规的规定时，具有拒绝协作的权利。当税务机关或协作主体在协作过程中侵犯第三人权利，需要承担侵权损害责任。

2.4.4 执政党党内法规对法律关系内容的影响

党内法规是规范党组织工作、活动和党员行为的党内规章制度的总称，一般通过条款形式表达，而党的决议、决定、意见、通知等属于党内规范性文件。

党内法规对宗教活动场所规范治理提出要求，对于协作义务主体例如统战部门、宗教事务管理部门来说，具有贯彻执行党的基本路线和各项方针、政策，学习党对宗教领域的讲话精神的义务，帮助促进宗教活动场所与社会主义相适应需要统战部门、宗教事务管理部门具有提供协作的义务，在协作过程中合法权益受到损害的，

具有向本人所在党组织、上级党组织提出控告的权利。

2.4.5 财政法对法律关系内容的影响

财政法调整的对象是财政关系,财政关系是通过国家筹集资金加以实现的社会关系。政府获得收入转为财政收入,通过财政支出用于提供公共利益。财政拨款法属于财政支出法,财政拨款是一种无对价的财政资金拨付行为,财政拨款的目的多元,是行政事业单位提供公共服务的必要基础。根据日本学者山天台門对财政学本质的研究,以“准公共产品理论”^[71],认为宗教活动场所是典型的准公共产品,是政府与民间主体共同提供公共产品的形式。政府为宗教活动场所拨款正是政府参与公共产品提供的形式之一。

税务机关税收征管协作过程中,必然会产生协作费用,对协作的费用承担方面,目前有“执法主体承担说”和“执法主体协作主体协商分担说”,前者认为协作费用全部由税务机关承担是因为即便协作主体具有提供协作的义务,也不能由此推断为费用承担主体,协作是基于税务机关的行政管理而产生,由税务机关承担更为合理,后者虽然为费用承担构建了良好的愿景,但是实践性较低,行政部门和其他协作主体与税务机关几乎无法进行平等协商,尤其在涉及到费用给付方面。由于现行法律没有对协作费用承担做具体规定,在宗教活动税收征管协作中,协作的费用承担更倾向于税务机关承担。税务机关承担协作费用是对财政的使用,是税务机关代替国家保护公共利益的一种表现形式。

2.4.6 税法对法律关系内容的影响

税收征纳法律关系与税收债权债务具有同步性,税务机关出于税收征管目的请求其他掌握涉税信息的协作,一种协作关系并不以发生税收债券债务关系为前提,而是基于《中华人民共和国税收征收管理法》程序性规定提供协作义务和提出协作请求的权利。税务机关和协作义务主体互享权利互负义务。协作义务主体负有税法上的协作义务,即对于税务机关合法及合理限度内的协作请求,并且在自身能够协作的程度下需要履行义务。对税务机关超出必要限度的,协作主体也具有拒绝的权利。

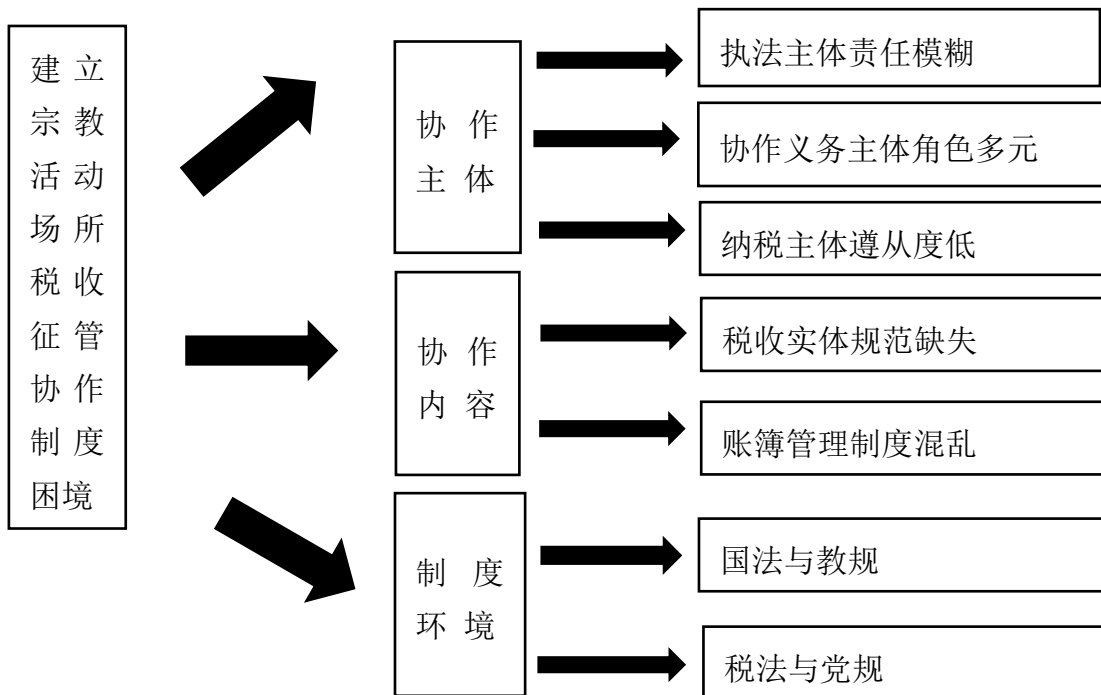
^[71] 准公共产品(quasi-public goods)存在于私人产品和纯公共产品之间的产品和服务,不是完全竞争性和排斥性,也不是完全非竞争性和非排斥性。如果这些产品由政府提供,也会产生供给过剩的问题。民间非营利经济产生被认为“政府失败”,政府无法供给的产品和服务,民间进行替代性供给。新奥地利学派认为,问题本质在于信息和知识的分散性。现实中的公共产品多数是排斥性较弱的准公共产品,由NPO、地方政府提供更为合适,因为更加了解消费者、居民的需要。地方政府公家地方性公关产品也是以地方税、中央交付税等税收基础进行的,所以不能完全消除政府失败的问题。寺庙庭院、植物园、动物园公共性程度较低,是典型准公共产品。

税务机关对纳税人纳税申报具有核实权。税务机关对纳税人具有核查和检查权，基于这两种权利而产生的协作，税务机关有权对协作主体享有检查权、询问权。协作主体具有接受检查的义务，当税务机关的协作请求超出限度，例如对信徒询问宗教活动场所涉税信息时，侵犯到信徒的宗教信仰自由的，信徒有拒绝的权利。税务机关在请求协作、协作主体在提供协作的过程中，负有保护纳税人合法权益的义务。

3 建立宗教活动场所税收征管协作制度可能面临的问题

从“轴心时代”开始，中国宗教一般只在政治文化层面发挥作用。中国没有欧洲、中东严重、残酷的宗教战争，这是有利于民族的团结和国家的统一的幸事。^[72]整体来讲，中国的宗教发展历史久远但是不存在如西方的政教之争。例如中世纪，不少西方国家均以宗教思想作为治国思想，不同于西方的宗教，中国的宗教主要在儒家思想下发挥了“辅助王化”的作用。在政教关系上，我国的历史发展进程中并不存在政教合一的情形。宗教活动首先需要在法律约束下进行。其次，宗教问题与民族问题关系密切。协调好宗教相关事务，处理好宗教活动场所税收征管问题，一定程度上有利于民族大团结大统一。再次，宗教活动场所具有乡土化倾向。中国的乡村是历史进程中的发展重地，乡村振兴是中国发展的一个重要战略目标。中国的大型宗教已经全国化甚至世界著名，例如少林寺。但是，更多的本土宗教活动场所却落在中国广大乡村的土地上，其信众组成结构更是复杂，多数也呈现着是乡村化。例如南京市江宁区，全区依法登记宗教活动场所 50 处，信教群众约 6.2 万人^[73]。最后，地区间的法治发展不平衡，将宗教税收协作本质是对宗教活动场所纳入法治化管理的重要环节。图 4-1 为建立宗教活动场所税收征管协作制度面临的困境。

图 4-1 建立宗教活动场所税收征管协作制度困境的简略图



^[72] 张践. 论政教关系的层次与类型[J]. 宗教学研究, 2003(02): 132-144.

^[73] <http://www.zyztb.gov.cn/zjswxw/343595.jhtml>, 最后访问日期: 2020年9月29日。

3.1 建立宗教活动场所税收征管协作制度可能面临问题的成因分析

税收征管协作的原因是出于课税要素的缺失,使得税务机关征税难以完成,并且此种缺失是由于涉税信息被第三方主体掌握。涉税信息无法获取的重要原因是掌握涉税信息的主体主观上不愿意向税务机关共享信息,也可能存在客观上的无法共享——第三方主体应该掌握此信息却没有掌握。前者的根源在于主体间的利益冲突,后者在于行为不规范。

行政、党务部门掌握的信息可以被认定为广义的政府信息,涉及着部门利益,当主体为私主体如金融机构、社会团体时,更可能获取涉税信息受阻。目前我国税务机关并没有普遍意义上的涉税信息共享权。^[74]政府数据共享存在偏差,首先是其他政府部门拒绝给税务部门提供涉税数据,甚至是,其他部门应该掌握的政府数据却没有掌握。前者是因为部门利益主导下内部失控,后者是因为行政不作为引发的“政府失灵”。

3.1.1 涉税信息共享背后的利益冲突

我国税收法律规定的税务机关获取纳税人涉税信息的方式分为主动获取和被动获取,主动获取包括纳税人自行申报等,但是通过此种途径获取的涉税信息具有一定不准确性,而通过税务机关自行掌握的,如发票管理、税务检查政府护税协税网络等,需要税务机关自行获取,但是由于缺少相应的工作机制和主体的利益冲突,获取全面的涉税信息较为困难。获取涉税信息的主要是由于当税务机关寻求信息共享时,第三方拒绝提供涉税信息。第三方不愿意提供涉税信息的主要原因是出于信息背后附着的主体利益,出于个体利益的保护,产生利益冲突,在利益冲突下导致涉税信息获取困难。信任是信息占有主体愿意分享的基础,但是对于行政部门来讲,行政利益共同体更具有信息交互的便捷。不同主体的信任程度不同,利益冲突程度不同,其交互信息的意愿也不尽相同。

第三方主体在没有受到纳税人授权情形下,具有对涉税信息保密的义务。^[75]由于第三方主体例如金融机构严格遵守了保密义务,能最大程度上取得涉税信息主体的信赖。金融机构之间存在较为激烈的竞争关系,同等情况下,保密性更好的机构更易获取涉税信息主体的青睐,也就增加了竞争优势。这种闭合利益环使得税务机关更难获取信息。

当第三方主体为党务部门、行政部门时,还会涉及到关于部门整体利益的冲突,

^[74] 房旭. 涉税信息共享权限规范研究[J]. 广西政法管理干部学院学报, 2014(03): 55-60.

^[75] 王霞、刘珊. 涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡[J]. 税务研究, 2017(06): 106-110.

产生利益冲突的平移，将他种冲突注入到这一涉税协作冲突中去。

3.1.2 由“失职”带来“失灵”

税务机关税收协作的第三方主要为其他行政机关。作为税务协作的目标主体，尤其是涉及宗教活动场所，缺少明确的法律规定，因此在具体情形中，难以类型划分是涉及法律层面的未履行法定义务或是行政管理层面上的“懒政”，通常产生“失职”，很大一部分属于广义的行政不作为范畴。

在这种情形下，首先要认定什么是行政不作为。行政不作为的客体为法定义务，在税务信息方面，《中华人民共和国税收征收管理法》第5条已确定了其他行政部门具有协助义务，因此涉税信息供协助提供为掌握涉税信息部门的法定义务。然而涉税信息协作请求方税务部门在此法律关系中并非为行政相对人，并不符合行政相对人的条件。因此，需要讨论内部行政行为中，具有法定义务一方不履行义务时，是否构成行政不作为？作为一种法定的义务，并不要求相对方提出申请，简言之，行政部门违反法定行政义务便构成行政不作为。

由于“行政不作为”的概念模糊复杂，在行政法内部具有不同争议，基本可以分为“什么都没有做”和“没有做应该做的”两类。^[76]学界对行政不作为构成要件存有两种观点，观点一认为行政不作为构成要素包括存在作为义务、行政机关能履行义务、行政机关没有履行；观点二认为除上述要件外还需相对人申请。而对于不履行这一要素，又存在程序不履行和实体不履行。^[77]对于是否需要相对人申请这一要素，持“肯定说”与“否定说”的学者各执一词。对于税收征管协作领域，本文持“否定说”，即并不需要相对人申请。一般来说，“行政不作为”最明显要素的是行政相对人的提出，但是行政机关是否构成行政不作为并不受“告诉”的影响，客观上满足要素就构成行政不作为。

财税法作为公共财产法，^[78]其调整对象既包括了共有财产，也包括私有财产，税务机关作为税收征收征管的角色，代表着国家税收利益，也涉及到纳税人权利，如果因行政机关的不作为导致税收征管行为无法正常进行，必然导致纳税人权利的侵犯与国家税收秩序的破坏。但“申请”的前提是已经受到实际损害，在税收征管协作中，若已造成损害，再申请已无意义，也会使行政机关更怠于履行作为的义务，免于不作为追责。此外，在具体案件中，对于满足“行政相对人适格”这一构成要件的讨论也就没有意义了——在这以内部行政行为上税务机关并非为行政相对人。

^[76] 沈岩. 论可复议的行政不作为[J]. 华东政法大学学报, 2011(05): 17-27.

^[77] 潘爱国. 论政府信息公开中的行政不作为及其规制[J]. 金陵法律评论, 2013年春季卷: 126-142.

^[78] 陈少英. 财税法的法律属性——以财税法调控功能的演进为视角[J]. 法学, 2016(07): 71-81.

因此本文采取广义的“行政不作为”观点，即当税务机关请求涉税信息共享时，行政机关有应当掌握信息的义务却没履行或没掌握即构成行政不作为。

税收征管协作中的行政不作为是行政不作为在税收征管协作领域的具体体现，更具体讲是体现在涉税信息共享层面。显然，行政机关的行政不作为导致涉税信息缺失，必然导致税务机关无法正常履行税收征管的职责，甚至联动税务机“行政不作为”。行政实现的是公共利益^[79]（public interest）^[80]，目前越来越多产生侵犯公共利益的行政不作为^[81]，此种行政不作为客观上也导致了一般多数的纳税人利益，侵害了公共财产与公共利益。

宗教活动场所长期脱离税收监管，实践中一般部门抱着随意的心态，并不过分苛求宗教活动场所依法行事。因此导致行政管理部门缺少应该掌握的宗教活动场所的行政信息。然而当应当掌握却没掌握的行政信息同时也是税务机关对宗教活动场所税收征管的涉税信息时，便会促成尴尬的局面：行政部门应该掌握却没掌握信息，截断了税务机关缺少获取涉税信息的可能性，牵一发而动全身。当个别案件逐渐演变成类型化甚至成了对宗教活动场所税收征管协作的通病时，便产生了“政府失灵”——由于利益冲突的制约，导致整体行政效率低下甚至达不到目标。

3.2 宗教活动场所税收征管协作主体存在的问题

3.2.1 执法主体责任模糊：以“宗教活动场所恢复已被废除的宗教课税”的执法体制为例

在税收制度相对混乱的历史上，宗教活动场所对信众或地区内居民收取税收的情形。这种情形一般发生在以宗教教职人员解决民间争议纠纷作为主导形式的地区。基于税收法定原则，税种的种类、数目由全国人大及其常委制定的法律加以确定，任何组织都不能私设税种或增加代扣代缴的权利。《青海省宗教活动场所管理规定》第18条^[82]规定宗教活动场所不得摊派、勒捐，恢复已被废除的宗教课税。

“摊派、勒捐，恢复已被废除的宗教课税”为非宗教行为，部分地区可能存有恢复已被废除宗教课税情形。目前很大一部分宗教场所设立在景区内部，设立功德箱是信众捐赠的方式之一，但部分地区将景区的功德箱与宗教活动场所的功德箱混同在一起，使信众错误地将景区设立的功德箱认为是宗教活动场所设立，导致信众

^[79] [德]拉德布鲁赫. 法学导论, 米健等译[M]. 北京: 中国大百科全书出版社, 1997, 1116.

^[80] 《元照英美法词典》中公共利益有两项内容: 应予认可和保护的公共普遍利益; 与作为整体的公众休戚相关的事项, 尤其是证明政府管制正当性的利益。

^[81] 尚海龙、尹士国. 论侵犯公共利益的行政不作为[J]. 湖南警察学院学报, 2014(06): 96-101.

^[82] 《青海省宗教活动场所管理规定》第18条: 宗教活动场所可以接受信教公民的自愿乜贴、布施或奉献, 但不得以任何借口进行摊派、勒捐, 不得恢复已被废除的宗教课税。

财产损失。这是一种“借宗教敛财”的行为。宗教活动场所无权课税或代扣代缴，却恢复已被废除的宗教课税，不仅导致信众的财产损失，本质上是对国家税收秩序的破坏和宗教秩序的挑战。

税务机关是管理国家税收秩序的主管部门，对宗教活动场所恢复已被废除的课税具有管理权。但是由于在此类情形的发生地区，法治水平相对落后，宗教教职人员在本地区往往有较高威望，地区信众与居民对其信任度较高。在各方纳税遵从度都相对较低的情况下，税务机关向税收征管协作义务主体，如信众、一般居民、当地其他组织等寻求协作时并不具有期待可能性，税收征管协作很难顺利进行。

3.2.2 协作义务主体角色多元：协作义务主体的责任规范滞后

税务机关与其他行政部门的税收征管协作，本质是内部行政行为，当税务部门无法通过协作获取涉税信息时，很难对协作义务主体追责。

现有法律仅仅规定了协作的义务，却并不具体规定其不履行义务的责任。一方面此种协作更多地是行政机关内部的责任，不属于行政诉讼的受案范围，并不能通过行政诉讼的方式加以解决。此外，内部也存在监察缺位。行政不作为是行政机关不履行义务，《中华人民共和国行政复议法》《中华人民共和国行政监察法》规定了内部对行政不作为的监督规定，运用内部的规制能有效对行政机关不作为行为进行监督，减少因不作为造成的损害。但这并不能完全产生作用。内部监察上的多头管理使得在出现行政不作为的现象时，出现重复管理和无人管理，导致监察缺位。当没有具体规定责任时，内部监察对不作为行为并不会造成实质性后果和具体的责任，不能真正对不作为行为起效^[83]。

3.2.3 纳税主体遵从度低：宗教活动场所接受征管被动

《关于进一步治理佛教道教商业化问题的若干意见》要求宗教活动场所进行国家统一财务税收等制度，规范相关税务登记，申报相关财务、税务信息。宗教活动场所兴办的经济实体需要依法纳税，宗教事务管理部门具有指导建立健全相关制度的职责。然而实践中宗教活动场所的纳税遵从度相对较低，特别相关财务管理不规范，税务机关涉税征管出于被动地位。

查询相关判决，涉及宗教活动场所的民事纠纷并不在少数。例如在某纠纷中，自然人与旅游公司签订《承包经营合同书》^[84]，合同规定将某国家4A级旅游景区经

^[83] 胡尹慧. 多元治理机制维度下行政不作为规则的逻辑与路径[J]. 河北法学, 2017(06): 165-171.

^[84] 本案中，规定自然人出资修建景区内某寺庙，“包括重建天王殿、大雄宝殿、观音亭、地藏王殿、达摩殿、

营管理权以及景区内某寺庙管理权转移给该自然人，后旅游公司违约产生合同纠纷。《关于处理涉及佛教寺庙、道教宫观管理有关问题的意见》^[85]禁止宗教活动场所“承包经营”行为，宗教活动场所经营权转让行为不合法。

由调研可知，宗教活动场所基本严格遵守“自供自养”的政策规定，也部分存在借教敛财现象，企业和个人投资兴建宗教建筑，以“僧商合作制”或“官僧合资制”承包寺观。甚至存在非宗教活动场所非法从事宗教活动，或是处于风景名胜区的宗教活动场所被投资上市的情形。^[86]

《中华人民共和国民法典》第94条^[87]规定宗教活动场所可以取得捐助法人资格，并具体规定了捐助人与捐助法人间的权利义务关系。赋予捐助人查询捐助财产的使用管理情况，势必对宗教活动场所的内部财务管理与税务管理水平提出更高的要求。对宗教活动场所具体财务管理的调研情况显示，财务管理现状可分三梯度，一梯度的宗教活动场所设立独立财务管理人员；二梯度的宗教活动场所财务管理人员由相对应的宗教团体支持进行财务工作；三梯度的宗教活动场所内部财务管理较混乱，不设立财务管理人员或由非专业人员代为处理财务事务。民法和税法具有不可分割的关系，这对税务机关对宗教活动场所规范税务管理提出了更高水平的要求。

3.3 宗教活动场所税收征管协作内容存在的问题

3.3.1 税收实体规范缺失：协作内容规定不明

现阶段的税收实体法对各个税种的规定仍存在诸多模糊之处，宗教活动场所的经济活动具有复杂性，这就可能导致因实体税收规范的缺失，导致程序上的协作内容模糊，协作过程中的权利义务规定不清的困境。

目前各地的地方税收保障规范都大多规定了涉税协作，但是对于涉税协作的具体项目却并不统一且较为模糊，对涉及宗教领域的协作更是处于长期忽视的边缘化状态。宗教活动场所税收征管协作的最重要特点在于信息的复杂性和敏感性。因此需

斋堂、厨房、僧舍、东南北大门以及绿化、美化、生活设施、公共设施等项目建设”，“景区恢复建设包括按国家4A级旅游区标准，修缮水操台、九仙石室，建设观景台、交通道路、公共设施、绿化、美化；整修天地会文物古迹，摩崖石刻及历代名人的诗、文、句等项目建设”。

^[85] 国宗发〔2012〕41号《关于处理涉及佛教寺庙、道教宫观管理有关问题的意见》：“要认真落实《宗教事务条例》，坚决制止乱建寺观和各种借教敛财行为。寺观应在政府宗教事务部门的行政管理下，在当地政府有关部门指导、监督下，由佛、道教界按民主管理的原则负责管理，任何单位和个人不得插手其内部宗教事务。严禁党政部门参与或纵容、支持企业和个人投资经营或承包经营寺观，不得以任何方式将寺观搞“股份制”、“中外合资”、“租赁承包”、“分红提成”等。对参与、支持此类活动的党政干部要按党纪政纪严肃处理。”

^[86] 江卓、吴才毓.论宗教法人的营利行为[J].政治与法律,2016(03):39-43.

^[87] 《中华人民共和国民法典》第94条：捐助人有权向捐助法人查询捐助财产的使用、管理情况，并提出意见和建议，捐助法人应当及时、如实答复。捐助法人的决策机构、执行机构或者法定代表人作出决定的程序违反法律、行政法规、法人章程，或者决定内容违反法人章程的，捐助人等利害关系人或者主管机关可以请求人民法院撤销该决定。但是，捐助法人依据该决定与善意相对人形成的民事法律关系不受影响。

要对宗教活动场所与其他一般企业的协作项目有所区分。

有效征管协作最关键在于第一步是提高部门意愿，第二步是规定项目范围，只有具体规定才能同时保障宗教活动场所和税务机关双方的法益和规范性。造成具体项目模糊的原因有很多。

首先在于概念的模糊。根据对现有的各地区涉税信息协作的文件的梳理。仅有少数省市对涉税信息协作的具体范围有较为明确规定，其他地区并没有这样的规定。此外在对宗教活动场所的重视程度上，并没有在协作中对这一特殊主体进行规定。对于一般其他的信息，税务机关可以通过各渠道获取，但是对于宗教活动场所来讲，本身的敏感性和多数信息掌握在党政机关中这一特征，致使税务机关并不具有主动区分宗教活动场所和一般企业的协作范围的积极性。一方面增加了税收征管的负担，另一方面也减少了与党政机关交往产生的出错风险。

我国现有的体制架构可以看出，党务机关具有领导地位，而行政部门只负责遵从党务机关指示并完成本部门职责内的行政事务。此种结构下税务机关也缺少寻求党政机关协作的积极性。

3.3.2 账簿管理制度混乱：税收协作客体不全

纳税人具有设置管理账簿的义务，账簿管理混乱、财务开支审核制度缺失，执行宗教活动场所年度预算计划不明晰会导致税收协作的涉税信息不完整。

目前大部分宗教活动场所并未有专门的财务会计人员，部分有财会账簿管理意识的宗教活动场所会有兼任处理财务会计事务的人员，或是由相应的主管宗教团体派出会计人员，仅有少部分规模较大的宗教活动场所会设置专门的财会人员。在人员设置上的缺陷导致宗教活动场所账簿管理水平较低。例如对宗教活动场所的土地房产收益、捐赠、捐献、经销宗教物品收入，宗教活动场所资金使用、管理情况等记录不清，会导致涉税信息不完整，进而导致协作困难。

新时代的宗教活动场所的法律制度不断进步，但仍存在规范之处。一方面宗教活动场所本身的敏感性所致，由于地区间宗教领域的法治水平不同导致并不能完全法治化管理。另一方面宗教活动场所的法律遵从度相对较低，相关主管部门也并不具备强制的客观和主观条件。以现阶段来讲，宗教活动场所的法律制度相对不规范是不可避免的。依法登记的宗教活动场所一定程度上纳税遵从度相对较低，事实上，中国还存在相当大数量的非经依法登记却存续的宗教活动场所。根据调研结果显示，很多大型宗教活动场所缺少完整登记或其内部建筑不规范。虽然法律设立了种种规定，但是在实践操作中并不完全被遵守。这主要归因于监管松散。对于大量流入场所的金钱，脱离了税务机关的监管。税务机关对于未经批准的场所产生的协作，面

向的是住房管理机关等。

未经登记审批的宗教活动场所的收入情况很难被税务机关掌握，容易导致链条断裂，涉税信息难以获取。由于利益的相关，税务机关并不愿意找这些兄弟部门协作，对于税收征管也存在轻视的情绪。

3.4 宗教活动场所税收征管协作制度环境的冲突

3.4.1 国法和教规之张力：宗教教规对宗教活动场所税收征管协作的影响

宗教活动场所需遵守法律，也需受教义教规约束。在《全国汉传佛教寺院管理办法》第26条中，提到了“全国佛教事业是一个整体，提倡寺院之间相互支援与协作。”由此可见，在汉传佛教的教规教义中，突出了对“协作”的重视，此处提到的“协作”的主体范围为佛教事业相关组织，包括了宗教团体、宗教活动场所、宗教院校、宗教界人士等。协作的目的在于做出利生事业及社会贡献。从广义上来说，由于宗教活动场所的税收征管，而产生税务机关与宗教事务管理部门、统战部门等的协作，是出于国家利益与社会公共利益的考量与行为，因此是符合汉传佛教对协作的内涵。

“协作”也符合中国道教的教规教义。《道教宫观管理办法》^[88]规定了具体协助要求，《中国道教协会章程》第6条中规定了“协助做好道教文物估计与非物质文化遗产及宫观环境的保护工作”。可见，道教协会作为社团法人的组织体，当涉及到与相关行政部门的行政工作时，做出一定的行为协助，在这里，协助的内涵与协作并无区别。道教文物等文化保护方面的工作涉及到本地区的相关文化底蕴，本质上是文化继承，而税收协作是与国家利益公共利益相关联的行为，更符合道教教义。我国目前的五大宗教教派主要是佛教、道教、基督教、伊斯兰教和天主教，其每个教派的教义教规各不相同，但是基本都秉承着以“慈善”调整行为的宗旨。本质上，教义教规就包含了从事规范的宗教活动，遵从国家法治管理。

由于宗教教义众多，且其规范的内容存在宗教性，并非存在国法一一对应关系，甚至产生一定矛盾之处。当宗教教规与国家法律存在张力时，使得宗教活动场所税收征管协作难以实施，例如对宗教团体请求协作时，协作义务主体可能因教义教规的敏感性而拒绝提供协作或提供不完整、不正确的涉税信息。

^[88] 《道教宫观管理办法》第5条第2款：“协助人民政府贯彻宗教信仰自由政策和宗教法规，保障宗教活动正常进行。”

3.4.2 税法与党规的协调：执政党宗教政策对税务机关在宗教领域税收征管协作的影响

中共中央印发《中央党内法规制定工作第二个五年规划（2018—2022年）》中重点提到了要完善党领导法规^[89]，党在宗教领域的法规政策一定程度上领导税收法规在宗教领域的立法、执法等工作。党的领导能促使宗教关系更为和谐，中国共产党对宗教领域的工作思想重点体现在统一战线工作上。《中国共产党统一战线工作条例》对民族宗教工作做出明确规定，成为党内开展该领域工作的最高遵循，也是当领导立法的要求。

然而税法对宗教领域的规范相对不完善，尚未形成税法完全与党的宗教政策相协调的局面。一定程度上是由于在税收立法过程中，缺少对统战工作，宗教领域税收征管的重视程度。现阶段多宗教领域法治培训日渐重视，宗教组织、宗教事务管理局、信徒等都相当认同宗教法治，但在具体的宗教立法上，相当一部分人感到许多重大问题还不清楚。质言之，由于税法与党规没有形成良好的协调机制，使得在对宗教领域税收征管过程中，造成协作难的困境。

^[89] 《中央党内法规制定工作第二个五年规划（2018—2022年）》：“……要完善党的领导法规。坚持党对一切工作的领导，完善党的领导体制机制，改进领导方式，提高执政本领，不断增强党的政治领导力、思想引领力、群众组织力、社会号召力，把党总揽全局、协调各方落到实处。重点制定中国共产党重大事项请示报告条例，党中央领导全面深化改革工作、经济工作、法治工作等方面的规定，中国共产党农村工作条例、宣传工作条例、组织工作条例、政法工作条例、机构编制工作条例、群团工作条例、外事工作条例、人才工作条例等党内法规；修订中国共产党统一战线工作条例（试行）、中国人民解放军政治工作条例等党内法规……”

4 宗教活动场所税收征管协作制度构建的域外经验

4.1 《欧盟行政程序模范规则》借鉴

完善宗教活动场所税收征管协作机制并不是一蹴而就,需要漫长和缓和的进步,首先应该从行政协作制度入手。在现代行政法改革方面,学界产生了丰富的讨论,在行政程序法的制定上,部分学者认为有必要将行政协作作为行政程序法中的单独章节。此种规定并非无据可循。

《欧盟行政程序模范规则》(下文称《模范规则》)于2014年推出,2016年听证,被认为是21世纪欧盟行政程序立法的最大进展^[90]。《模范规则》加强了对欧盟行政权程序控制,为中国行政程序法典化提供可资借鉴的比较法智识资源。^[91]尽管其只被认为是学术研究产物,但起草的专家团队包括欧盟法院和欧盟成员国宪法法院或最高法院组成的ACA-Europe组织、欧洲法律研究所(European Law Institute)以及各大学科研机构成员,是学术界与实务界作的成果。^[92]

《模范规则》具体规定“行政协作”的内涵是行政职能履行过程中两机关的信息传递、协同调查、文件共享等协作行为,并规定权利义务及费用承担,且需符合比例原则(即协作任务不能带来比效率收益更高的行政成本)。此外《模范规则》用了大量篇幅对“行政信息管理”做了规定,具体包括信息共享和信息管理。通过部门之间规范的信息化交流的“结构化信息机制”,以达到提升行政管理的完整性。

4.2 美国宗教税收征管协作制度借鉴

在美国各州宪法中(1947年),关于宗教财政税收方面的规定主要可以概括为^[93]:(1)禁止宗教强制或资助宗教条款;(2)政府在各宗教间没有袒护的条款;(3)禁止强制支付金钱或十一税的条款;(4)给予宗教财产或团体税负豁免权;(5)禁止政府资助宗教教育;(6)禁止政府更一般性地资助宗教活动。以几个州宪法为例:

阿尔巴马州(1901):(1)、(2)、(3)、(4)、(5)

亚利桑那州(1912):(4)

阿肯色州(1874):(1)、(2)、(3)、(4)、(5)

^[90] 姜明安. 21世纪中外行政程序法发展述评[J]. 比较法研究, 2019(06): 130-143.

^[91] 彭鐸. 迈向欧盟统一行政程序法典: 背景、争议与进程[J]. 环球法律评论, 2016(03): 77-93.

^[92] ReNEUAL Model Rules on EU Administrative Procedure,

http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf, editorial note and acknowledgements.

^[93] [美]约翰·维特、朱尔·A·尼克尔斯. 宗教与美国的宪法实验, 袁瑜琤译[M]. 北京: 法制出版社, 2012, 455.

加利福尼亚州（1879）：（2）、（4）、（5）

表 5-1 美国宗教涉税相关判例

1886 年	Gibbons v. District of Columbia	9-0	格雷大法官	允许豁免“教会建筑及其实际占据土地”税负，但不能豁免并非教会所有或者使用之土地税负的房产税规划
1930 年	柯克兰诉路易斯安那州教育委员会	9-0	首席大法官 休斯	支持州向公立学校和宗教学校提供教科书的政策，拒绝了纳税人认为它侵犯了第十四修正案正当程序条款而征缴其个人财产的意见
1944 年	Follett v. Massachusetts	5/1-3	斯格拉斯大法官	城市不可以对散发宗教印刷品的牧师课以单一执照税
1970 年	瓦尔兹诉税收委员会	8-1	首席大法官 伯格	针对基于确立条款的质疑，判决支持对教会免于征收州财产税

美国的宗教税收管理探索时间较早，历时较长，宗教相关判例中很大一部分涉及宗教税收，具体主要争议在免税上，从判例来看，司法主要对宗教税收相对宽容。

美国《内地税法》section 6104 专门规定了包括宗教组织在内的非营利组织的信息公开内容及其规则。依据《内地税法》section 6104(a)(1)的规定，宗教组织的年度报告书和宗教组织有关的申请资料，以及美国国内税务署相关的回函和文件，均应在国内税务署秘书处指定的地方接受公众查阅、监督或复印。宗教组织的资产负债表、现金流量表等财务报表，以及其他记录资料，也应该同样接受公众查阅、监督或复印。其中遵守《内地税法》section 6104 的宗教组织，不包括宗教组织设立的或所属的附属组织，也不包括符合《内地税法》section 501(c)(3)规定的且年度收入不超过 5 千美元的小规模宗教组织。

4.3 日本宗教税收征管协作制度借鉴

与美国相似，日本法律也注重宗教组织的信息公开。日本《宗教法人法》第 25 条规定了宗教组织信息公开的内容。宗教法人要在其设立时及每会计年度终了后 3 个月内，作成财产目录。宗教法人事务所应经常备置章程及许可证书、成员名簿、

已作成的财产目录、借贷对照表或财务报表、责任成员及其章程所定机关的议事记录及事务处理簿等文书与账簿。在会计年度终了后4个月内,宗教法人须制作文件同时向主管机关报送,方便宗教法人及其信徒信众、关系人或一般公众的查阅。

日本《宗教法人法》规定了宗教法人在营利性活动中的违法行为内容。例如宗教法人不遵循设立宗旨、经营范围明显超过宗教性活动、所得没有用于宗教活动等。同时,日本法律并未禁止宗教法人不得从事营利性活动,还基于宗教法人的特殊性及其对社会的重要意义,并规定其适用低于一般经营实体所得税税率,且具有税收优惠资格。在盈利分配方面,日本法律规定“不得将盈利分配给成员或关系人,包括直接或变相的分配方式”,此举是为了更好规范税收秩序,减少乱抵扣或抵扣错误的情形。日本宗教组织捐赠抵扣税额的资格,对于捐赠者来讲,对依法登记成立的宗教组织捐赠,可以经由认证程序及组织出具抵扣凭证,对捐赠支出作为年度费用或损失列支。

4.4 中国台湾地区宗教税收征管协作制度借鉴

我国台湾地区宗教组织免税资格取消是根据各宗教组织登记具体形态加以规定进行的。我国台湾地区人民团体法,规定宗教组织属于社会团体范畴。我国台湾地区依据不同的规范和标准,对宗教组织形成了的不同分类方法。如对宗教组织划分为下列三种类型:(1)寺院、宫庙和教会;(2)宗教社会团体;(3)宗教基金会。又如依宗教组织的“登记方式”,可分为:(1)依照台湾地区“民法”登记的宗教财团法人;(2)依照台湾地区“人民团体法”中申请登记的非法人宗教组织;(3)依照台湾地区“人民团体法”登记并依照“民法”登记为社团法人的宗教社团法人;(4)依照台湾地区“寺庙登记规则”登记的非法人宗教组织;(5)依照台湾地区“监督寺庙条例”登记的非法人宗教组织。台湾地区的宗教组织可与私立学校、医疗法人、政治团体、祭祀公业团体一起享受非营利组织的税收优惠,宗教组织成为台湾地区非营利组织的一种类型。在判断是否为营利性收入时,台湾地区规定了相应的基础判断标准,同时应保持其宗教性的本质特征,不能对营利作分配使用,否则会因违法而终止宗教组织相应的减免税待遇,并应办理所得税结算申报。对于宗教组织的行为是宗教行为还是营利行为的判断标准,按照其费用收取的方式,是信众的随喜布施还是定有收费标准来区分。

5 我国宗教活动场所税收征管协作制度的建构路径

5.1 明确宗教活动场所税收征管协作主体的责任范围

5.1.1 税务机关

税务机关为执法主体，但具体执行过程中仍然是工作人员在具体操作，这就难以排除搭便车或泄露涉税信息的可能性。即便《纳税人涉税保密信息管理暂行办法》^[94]明确纳税人隐私受到保护，但依旧存在诸多涉税信息泄露情形。消除因人工的层层转移信息过程中产生信息泄露的后果，有两个可能途径，一是用信息池代替人工，即以技术化从根源上消除中间冗杂环节；二是规范责任人责任，防止信息泄露，严格保护纳税人相关涉税信息。

明确税务机关获取涉税信息权力边界。当税务机关轻易能够享受到涉税信息共享机制全面建立后带来的税收征管便捷，也必须要考虑设置税务机关的权力边界，通过控制权力的方式对税务机关进行约束。正如孟德斯鸠言：“每一个拥有权力的人都容易滥用权力，这是一条万古不易的经验。”^[95]现代社会信息成了各主体间的重要组成部分，具有重要价值。即便是作为具有公信力的代表国家的税务机关，其内部组成人员仍为独立个体，并不能完全排除“搭便车”的行为。因此有必要保证在具体税务案件中，税务机关仅仅获取与本案件相关的涉税信息而排除其他信息的获取；与具体案件无关的第三人信息不被侵害；信息池中的涉税信息不会因特殊原因被泄露等等，均是需要在建立涉税信息池的同时需要考虑的。本质上便是行政比例原则与效率原则之间的博弈，即便通过涉税信息共享促使税务机关达到税务征管甚至是其他行政部门的管理目的，也必须在比例原则的前提下进行。

从国家治理层面上讲，宗教活动场所的税收征管协作是完善国家进行宗教治理的体现。面对宗教活动场所商业化现象产生，场所收入不断增长的现状，需要一种更为严格的税收征管以及协作制度。宗教在世俗活动中主要发挥了安抚、传承的作用，但宗教也就是应该遵从国家法治对宗教领域的要求。

宗教活动场所不具有课税权，但少数地区存在“摊派、勒捐，恢复已被废除的宗教课税”的情形。面对宗教活动场所私设税种的情形，税务机关有权监管。《立法法》明确任何组织都不可增设税种，私设税种的情形是对国家税收秩序的破坏，侵犯了

^[94] 2007年国家税务总局制定《纳税人涉税保密信息管理暂行办法》中规定了涉税保密信息的内部管理、外部查询管理及相关责任。

^[95] [法]孟德斯鸠.论法的精神[M].北京:中国社会科学出版社,2007.

税务机关的征税权,本质上侵犯的是国家税权。税务机关作为管理税收秩序的部门,出于恢复稳定税收秩序,保护纳税人权利,通过行政处罚手段加以管理具有合法性和正当性。

增强税收征管的约束力度体现在立法层面的加强联合发文。联合发文包括行政部门间以及党政机关之间,前者属于立法上的行政协作,通过立法对涉税信息持有的相关行政部门有所规范,进而减少无法达到税收征管协作无法实现的后果。对宗教活动场所实施管理一定程度也是党务机关的职能之一,党政联合发文作为一种常态化的治国理政工具,具有强烈的溢出效应。^[96]宗教活动场所所在税收领域的法治化以及相关制度的完善是党宗教治理的体现。

5.1.2 行政部门

一般情况下,协作主体应对独立完成的协作行为承担责任。当协作主体负有法定的协作义务时,却因提供了错误的事实或相关信息,导致纳税人或第三人合法权益受到损害,在这种情形下,协作主体并没有对直接与纳税人发生关系。因此,在征纳双方这两类主体间,纳税人权利受到损害只能请求税务机关承担责任,但税务机关可以因协作主体的不作为,向其追究责任。

5.1.3 宗教团体

宗教团体并不是行政主体,而是法律法规授权的行使管理宗教活动场所职能的组织。在协作过程中,税务机关为行政行为主体,宗教团体则是无偿提供协作的一方,界定其责任可以具体借鉴民法中“义务帮工”规定。民法规定由于帮工人对帮工活动中造成的损害由被帮工人承担。因此在税务机关寻求宗教团体协作时,可以规定税务机关承担责任,但是当宗教团体在过程中存有故意或重大过失时,应由税务机关可对其追偿。

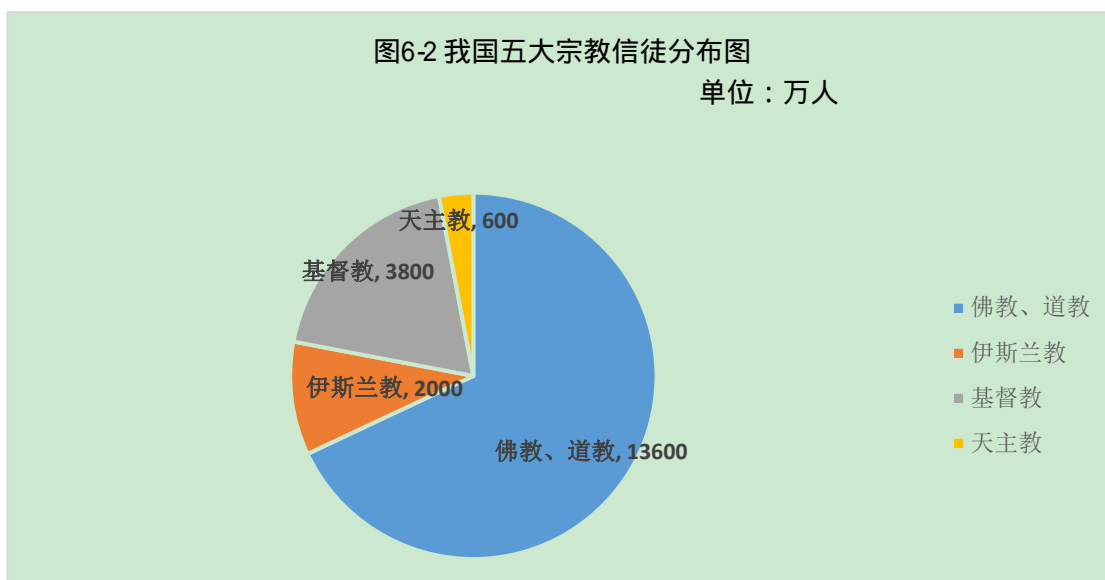
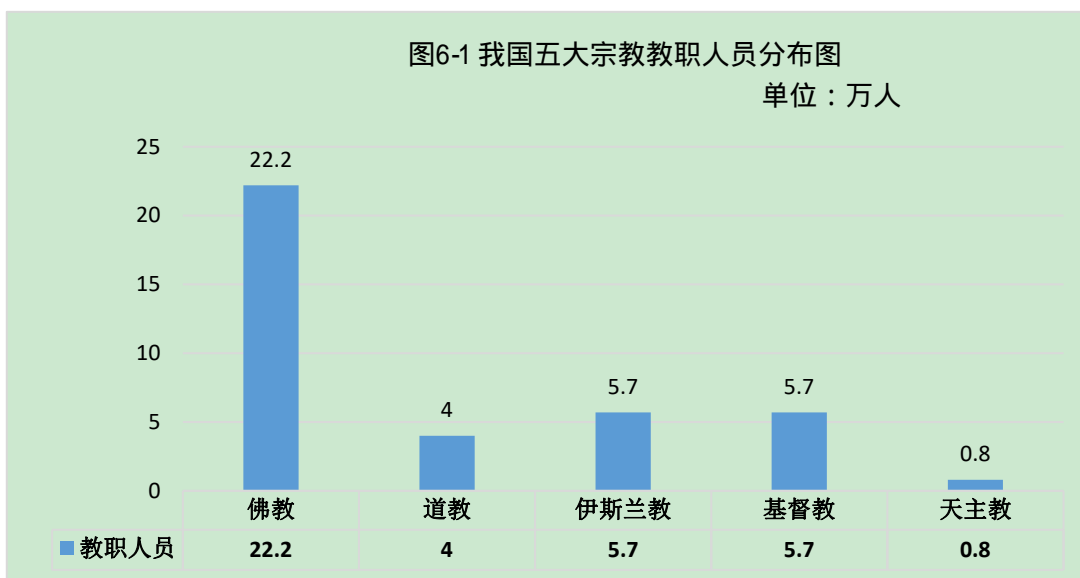
5.1.4 执政党统战部门

对于协作主体为统战部门的情形时,在协作过程中造成纳税人损害的或税务机关严重损害的,可以通过党的纪律条例加以规定,造成违纪的,以纪律条例加以追究责任。

^[96] 姚琪.论党政联合发文的分类治理机制[J].法治社会,2020(03):78-86.

5.1.5 信徒

信徒在协作过程中为个人协作，对信徒的责任规定和宗教团体并无差别。当信徒在协作中有故意或重大过失，进而损害纳税人合法权益，应由税务机关在承担责任后对其追偿。对于严重的涉税信息不提供协作的，也应承担一定责任。同样可以参照民法中的“义务帮工”承担责任。税务机关在执法过程中应严格遵守比例原则，防止因超过自由裁量的限度而产生侵害信徒宗教信仰自由的权利。图6-1、6-2为我国五大宗教（佛教、道教、伊斯兰教、基督教、天主教）教职人员及信徒人数图。



5.2 规范宗教活动场所税收征管协作程序

构建宗教活动场所税收征管协作制度需要规范的宗教活动场所税收征管协作程序。宗教活动场所税收征管协作的协作主体存有行政部门与非行政部门两类。从一般性的程序性立法考虑，行政程序法中对行政协作立法能为在宗教活动场所税收征管协作中，以行政部门为协作主体时提供程序性规范指引。对行政协作的程序性立法模式可以分为两种，一种是订立《行政程序法》，一种是订立各单行法。前者模式中，税收征管协作可以独立作为一部分或以立法解释形式加以详细规定，后者模式可以独立订立税收征管协作程序单行法。

《欧盟行政程序模范规则》具体规定了行政协作内涵。我国应松年、姜明安、马怀德等学者起草的《行政程序法建议稿》也明确行政协作的内容。对于协作程序具体需要从协作请求提出、审查、回复决定、执行等方面加以规定。以税务机关对宗教活动场所税收征管为例。

一是，行政协作请求的提出。宗教活动场所涉税信息掌握在例如民政局、住建局、宗教事务管理部门时，这些行政部门就是行政协作请求提出的对象，且需要注意具体的管辖与级别。德国《行政程序法》就规定数个行政机关均可提供职务协助，则应由请求机关下属的最低一层的行政机关提供。请求的提出使用书面形式或口头形式或紧急情况下可口头形式，紧急情形消除后书面请求等，也是需要加以明确的。笔者认为行政协作应当以书面形式为原则，口头形式为例外的形式规定。

二是，行政协作请求的审查。审查分为形式审查与实质审查，笔者认为协作的行政机关需要进行形式审查。税务机关请求其他掌握宗教活动场所涉税信息的行政部门协作，已存有一定困难性，而部门分工精细化下，其他行政部门并不能完全税务机关以及宗教活动场所的相关有实质的理解。为了防止因专业性的理解偏差导致协作失败，形式审查更具经济效率。退一步讲，其他行政部门对税务机关的协作请求是否有必要性进行实质性审查必然需要其他行政部门掌握税务相关知识，这对其他协作部门一定程度上造成沉重负担。

三是，协作主体回复决定。在收到协作请求后，协作主体必须做出是否协作的回复，当对申请的协作行为具有权限的，应当做出予以协作的决定，并书面回复税务机关。如审查后认为，请求协作事项超出法定的协作义务的限度的，需向税务机关说明拒绝协作的理由。

四是，协作主体做出协作行为。协作主体在同意提供协作后需要在必要时间及合理限度内完成相应行为。

5.3 建立宗教活动场所涉税信息共享机制

税收征管协作在信息时代的关键在于涉税信息的共享，解决涉税信息共享的问题，一定程度上便能解决税收征管协作的问题。建立涉税信息共享机制，尤其是宗教活动场所这一长期税收征管相对混乱的特殊纳税主体。当然，在完善涉税信息共享的机制的同时，需要重点规制税务机关的权力边界——信息数据在信息时代成了利益及个人隐私的符号。

5.3.1 建立共享信息池

涉税信息共享难以实现的一个原因是由于涉税信息较为分散，对于一个独立的具体的税务案件来讲，当涉税信息掌握在多个不同性质的主体中时，导致税收征管效率大幅降低，同样也一定程度阻碍征管协作的积极性，尤其是对于涉及到宗教活动场所这一特殊性主体来讲。涉税信息池实际是汇总涉税信息的数据库，通过构建涉税信息池能有效保证税务机关能够获取信息。但是建立这一涉税信息池的设立主体为何，合法性为何是需要进一步探索的问题。国务院授权设立信息池具有一定合法性和合理性，征管协作作为税收征管的程序性事项，同样也是作为能够被法律授权的事项，设立信息池能有效获取涉税数据以及整合。同时作为配合的制度，可以建立涉税信息交换、报告制度，例如宗教活动场所的人员变动、财产变动相关信息自动报告至税务机关或在信息池中即时更新。然而对于宗教活动场所来说，部分涉税信息还掌握在统战部门和金融机构中，这就造成了寻求与党政机关和私主体之间的共享困难的问题，但是通过信息池的设立，必定会促使税务机关高效实现协作的目标，而当行政机关掌握的涉税信息能有效获取后，党政机关、金融机构或是其他社会团体，其获取涉税信息的阻碍也相对减小。

5.3.2 建立涉税信息中立管理机构

单独的涉税信息管理机构或部门具有独立性、中立性等特点。欧盟便是为了便于信息共享，设立了信息与协调机构（information and coordination agencies）、个案决策机构（decision-making agencies）和准监管机构（quasi-regulatory agencies）。信息与协调机构主要为欧盟委员会、成员国及相关领域的公、私主体提供信息、咨询和组织协调服务。在欧盟的机构设置中，还存在 Decentralised agencies 这一机构，该机构是为了帮助欧盟国家间合作设立的^[97]。

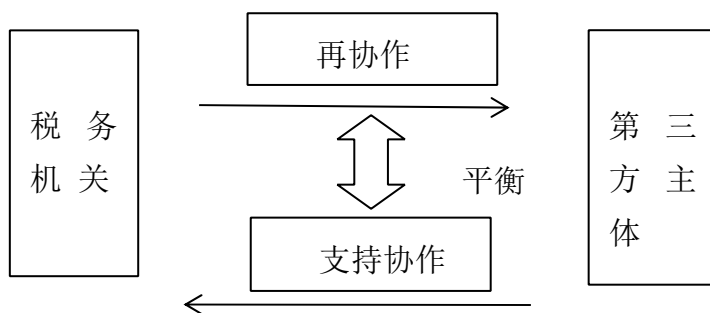
^[97] <https://europa.eu>.last visited :September 27, 2020 .Decentralised agencies contribute to the implementation of EU

欧盟这一机构设置在我国涉税信息共享协作方面具有较强借鉴意义。对于税务机关而言，该机构的设立能大量减轻因涉税信息协作带来的繁琐程序。对于税收执法来说，主要程序为税收征管，协作内容的问题在于信息的所求无门以及有门却无法获取。倘若存在某机构（部门）或者平台，专门对信息负有管理职责，便能将涉税信息上附带的部门利益剥离开，使涉税信息成为“独立”的信息，便能相对减缓协作困境。这种观点也被国内外学者所认可。而对于一般纳税人而言，该机构一定程度上具有政府公信力的背书，能在最大程度上减轻一般纳税人作为公民角色身份时，产生的出于个人信息泄露和隐私安全的考量而拒绝配合等情形。该机构能够作为中间桥梁的形式，沟通的是公权力主体，政府部门间和政府与私人间的信息协调，就是公权力之间和公权力和私权利之间的协调，具有一定可靠性。

制定严格涉税信息查询提供程序，促使涉税信息深度利用。税务机关需要改革内部设置，成立专门涉税信息数据管理科，负责数据的管理职责，在各个税务管理运作环节保证涉税信息合理使用，同时发生违反义务时需承担相应责任。^[98]

涉税信息协作的困难在于部门主体间的利益冲突，通过设立中立的独立涉税管理机构能有效消除因利益冲突带来的不利后果。除了通过设立独立的涉税信息管理机构剥离信息附和的主体利益外，通过内部净化也能一定程度平衡相关利益，内部的监管以及认识到行政部门作为整体政府的利益，也能减轻和平衡利益冲突。通过建立双向的协作模式，在税务机关掌握其他部门的涉税信息的同时，促使税务部门也协助其他部门在行政程序中产生的协作需求，以此形成一个较为稳定的部门外循环，交互利益，平衡利益冲突。

图 6-1 部门外循环图



5.3.3 缩减涉税信息共享范围形成良好教俗关系

宗教活动场所具有特殊性，需要考虑其宗教特征及场所与信徒的关系。因此相比于一一般性主体，宗教活动场所的涉税信息共享范围必须做缩小处理。这种处理能

policies. They also support cooperation between the EU and national governments by pooling technical and specialist expertise from both the EU institutions and national authorities. Decentralised agencies are set up for an indefinite period and are located across the EU.

^[98] 王霞、刘珊. 涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡[J]. 税务研究, 2017(06): 106-110.

在制度构建初期起到缓冲和过度作用，也能形成良好的教俗关系。虽然涉税信息的界定已经产生了某些零散的规定，但是何以真正明确涉税信息的范围也是需要解决的一个问题，尤其是面对纳税人为宗教活动场所时。一般来说，涉税信息的范围应当为与课税相关课税要素，此外，还要注意宗教活动场所的特殊性，需要重点区别的是宗教内部信息还是一般涉税信息，对宗教内部信息，在尊重宗教内部事务的原则下，由宗教活动场所内部管理。因此，对于宗教活动场所的信息管理需要以缓和的态度，保持尊重、自由，尊重宗教目的的信息。

宗教活动场所存在“宗教搭台，经济唱戏”，对宗教活动场所的税收管理很大程度上是对这一违反宗教教义、国家宗教政策的为的管理。产生这一现状的原因之一是税务机关对纳税人涉税信息掌握不明，导致事实上的避税可能性和纳税不公。“中产阶级陷阱”的一个重要方面就是中产阶级在财产信息不透明情况下，成为纳税不公的承受者。^[99]中产阶级纳税主要实行代扣代缴的方式，税收征管较为规范，部分高收入群体的收入大多为财产性收入，由于涉税信息的透明度较低，难以受到税务机关的税收监管，无形中造成纳税完全接受监管的纳税人的纳税不公，相对地，承担了更重的纳税负担。

宗教活动场所税收征管协作的特殊性还在于一般纳税主体不涉及的教俗关系。教俗关系指的是宗教事务与世俗事务间的关系。在对宗教活动场所税收征管协作制度中，教俗关系主要涉及作为纳税人的宗教活动场所以及一般世俗公民的权利保护。信徒不同于一般公民，信徒在一般公民的身份之上增加了宗教特性。我国宪法赋予公民宗教信仰自由权利，信徒身份是基于宗教信仰自由，公民选择产生的社会性身份，是不被公开受到保护的，在世俗世界属于个人隐私范畴。税务机关税收征管义务主体为一般公民时，只要在不超出法律规定的行政职能范围内行使权力即可，且公民大多愿意配合。当信徒掌握了宗教活动场所涉税信息时，税务机关的税收征管协作的限度高于一般公民。例如税务机关在询问相关信息时，可能会涉及信徒的宗教隐私，甚至触犯宗教信仰自由。信徒也有拒绝披露宗教相关信息的权利。

洛克在《论宗教宽容》中提出任何人都不能以宗教名义侵犯他人公民权和世俗利益的观点。^[100]在将一般性针对纳税人的立法观念注入进特殊性的宗教活动场所这一纳税主体时，需要充分考虑对这一纳税主体的权利保护。如果没有更好管理宗教活动场所的税收秩序，一定程度上是对其他公民的私有财产的伤害。这就要求税务机关在面对信徒这一特殊协作义务主体时要妥善、谨慎处理好教俗关系。信徒首先是一般公民，具有法律规定的协作义务。法律并未对具体的协作项目进行明确规定，并不意味税务机关可以任意行使协作权力。信徒身份是宗教赋予的特殊身份，世俗

^[99] 房旭. 涉税信息共享权限规范研究[J]. 广西政法管理干部学院学报, 2014(03): 55-60.

^[100] 洛克. 论宗教宽容, 吴云贵译[M]. 北京: 商务印书馆, 1981, 25.

世界应当尊重这一特殊身份，在具体过程中需要避免对宗教隐私的探取。教俗关系的妥善处理还需要考虑在民族地区，将法律法规中的涉及宗教活动场所的涉税征管协作的规定与实际相结合，并进行有效的细化，也是需要重点考虑的。

《中华人民共和国税收征收管理法》第8条^[101]规定税务机关具有对纳税人和扣缴义务人保密义务，实施细则第5条进一步明确了该保密义务的范围。但是针对宗教活动场所这一特殊主体，需要更进一步加以规范。即便是信息共享能有效促使税务机关进行税收征管，但是也必须保持审慎态度，当全面涉税信息开放时，对于宗教活动场所来讲，相比较于一般的企业，需要更考虑纳税人权利保护，防止因国家机关的“增税惯性”产生不必要的矛盾。

5.4 建立中国特色的宗教活动场所税收征管协作争议解决机制

税法作为领域法，其理论依据、立法文件以及行政操作是实施税法的三个逻辑层次，其中法律的具有相当的可操作性最为关键。对于与全部纳税人相关的程序性法律，更讲究具体可操作性。因此，立法层面的合理性并不代表整个机制的完整，需要从执法上可进行操作。

行政法学学者对行政法学从传统行政法到新行政法的进路做了诸多研究，有学者将学界观点分为“内生增长论”与“结构转换论”。^[102]在未来行政组织法发展中可考虑将部门协作增加为负担任务的组织形态，通过类型化阐明不同类型组织形态的价值、常见领域以及基本法律规制，与传统行政机关、授权组织、受委托组织等概念和教义对接，在涉及诉讼选择民事或行政，使用公法或私法或相关规范加以规范。

在行政监督和救济方面，扩大救济范围到非政府组织的内部行政行为。^[103]税务机关是行政法中典型需要行政协作的行政部门，在目前行政法框架下，当受到争议时，很难通过行政诉讼或者其他法律救济手段进行救济。从行政法的改革进程中将内部行政行为也纳入到救济范围中，是解决现有税收征管协作制度一大难题的有效方式。而关于内部行政行为的可诉性，在日本行政法上，存在“机关诉讼”^[104]这一特殊行政诉讼类型。通过机关诉讼的方式，能够有效解决因内部行政行为而产生的

^[101] 《中华人民共和国税收征收管理法》第8条：“……纳税人、扣缴义务人有权要求税务机关为纳税人、扣缴义务人的情况保密。税务机关应当依法为纳税人、扣缴义务人的情况保密。”

^[102] 沈岍. 监控者与管理者可否合一：行政法学体系转型的基础问题[J]. 中国法学, 2016(01): 105-125. 文中的“内生增长论”指的是：行政法的变革基本可以在传统行政法框架和结构内寻求增长；“结构转换论”指的是：强调传统行政法结构很难适应新公共行政以及相应法规范的需求和变化，新行政法的适应能力和前景寄托于实现结构层面上的转换。

^[103] 佑启. 论公共行政与行政法学范式转换[M]. 北京大学出版社, 2003: 230-241.

^[104] [日]盐野宏. 行政救济法, 杨建顺译[M]. 北京: 北京大学出版社, 2008.

争议。英国财政大臣负责财政部及两个税收部门（国内税务局和关税局），内阁会议中会对部门权限界定和协调^[105]。

5.5 建立执政党宗教政策、国家税法规范与宗教教规之间的制度衔接机制

2016 年全国宗教工作会议上，习近平总书记要求把宗教教义与中华文化融合，做出符合时代发展的中华优秀传统文化的阐释。一方面需要在国家法律及党内法规之间建立协调路径，将党内法规转化为国家法律。《统一战线工作条例（试行）》，规定的统一战线对象不在党内，统战工作经过近百年的实践，都相当成熟。尽管制定该党内法规是规范中国共产党各级组织和党员个体的统战工作行为，中国共产党并不能用自己的党内法规代替国家法律，来要求统战对象按党的意志来行事，可以通过将党内法规转化为国家法律加以解决。《中国共产党党章》指出：“党的活动必须在各项法规及法律的监督之下。”《中国共产党党内法规制定程序暂行条例》指出：“在制定党内法规时必须严格按照我国宪法及相关法律要求，不可以与之相悖。”《中国共产党机关公文处理条例》规定公文需要符合国家法律要求。党内法规需要随着形势发展而发展。因此在制定宗教政策相关的党规时，需要充分考虑新时代宗教中国化发展，与国家税法规范共同对宗教征管作出规定。

另一方面需要在国家税法规范制定过程中提高对宗教领域的理解。学习党的宗教政策等，以充分规范宗教领域的税收征管的现实要求。在制定税收法律规范时需要考虑宗教领域这一特殊领域，尊重中国宗教教义教规的同时，对宗教领域税收征管加以管理。

^[105] 应松年. 英美法德日五国行政法[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2015, 22-23.

6 结语

中国特色社会主义进入新时代，宗教治理中作为国家治理的组成部分，需要加以重视，其中对宗教活动场所的税收管理尤为重要。随着经济发展，宗教活动场所经济活动日渐丰富，课税要素更为复杂。由于宗教活动场所的特殊性，税务机关实现执法目的需要通过协作加以实现。本文从征管协作法律关系主体、客体及内容出发，分析有效实现税收征管协作存在的困境，以明晰目前构建宗教活动场所这一特殊纳税人税收征管协作制度的难题。本文从明确宗教活动场所税收征管协作主体责任范围、建立涉税信息共享机制与争议解决机制，以及建立宗教政策、国家税法与宗教教规之间制度衔接机制的方式，为未来构建宗教活动场所税收征管协作制度提供对策建议。构建宗教活动场所税收征管协作制度是新时代宗教税收管理的一部分，宗教领域法治化发展需要更多深入研究。

参 考 文 献

一、著作类

- [1]刘剑文. 财税法专题研究(第三版)[M].北京: 北京大学出版社, 2015.
- [2]陈清秀. 税法总论[M]. 北京: 法律出版社, 2019, 489.
- [3]刘剑文、熊伟. 税法基础理论[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004.
- [4]张守文. 税法原理[M].北京: 北京大学出版社, 2016.
- [5][日]盐野宏. 行政救济法, 杨建顺译[M].北京: 北京大学出版社, 2008.
- [6][美]铂尔曼. 法律与宗教[M].北京: 商务印书馆, 2019.
- [7]何勤华. 法与宗教的历史变迁[M].北京: 法律出版社, 2011.
- [8]许育典. 宗教团体、宗教法制与宗教教育[M].台北: 元照出版公司, 2014.
- [9]葛克昌. 税法基本问题[M].北京: 北京大学出版社, 2004.
- [10]冯玉军. 中国宗教法治研究报告[M].北京: 中国人民大学出版社.2018.
- [11]章剑生. 现代行政法(第2版)[M]. 北京: 法律出版社, 2018.
- [12][英]A.J.M.米尔恩. 人的权利与人的多样性——人权哲学, 夏勇译[M].北京: 中国大百科全书出版社, 1995.
- [13]洛克著. 吴云贵译, 论宗教宽容[M].北京: 商务印书馆, 1981.
- [14][德]拉德布鲁赫. 法学导论, 米健等译[M]. 北京: 中国大百科全书出版社, 1997.
- [15][美]列奥纳多·斯威德勒. 全球对话时代的宗教学, 保罗·莫泽[M]. 四川: 四川人民出版社, 2014.
- [16][英]安东尼·古登斯. 资本主体与现代社会理论, 郭忠华、潘华凌译[M].上海: 上海译文出版社,2018.
- [17][美]罗德尼·斯达克、罗杰尔·芬克. 信仰的法则: 解释宗教之人的方面, 杨凤岗译[M].北京: 中国人民大学出版社, 2004.
- [18][美]约翰·维特、朱尔·A·尼克尔斯. 宗教与美国的宪法实验, 袁瑜琤译[M].北京: 法制出版社, 2012.
- [19]应松年. 五国行政法[M].北京: 中国政法大学出版社, 2015.
- [20][德]沃尔夫. 行政法(第1卷), 高家伟译[M].北京: 商务印书馆 2020.
- [21]潘金贵. 侦诉协作机制研究[M]. 北京: 中国检察出版社, 2014.
- [22]金泽. 宗教人类学说史纲要[M]. 北京: 中国社会科学出版社, 2010.
- [23]石佑启. 论公共行政与行政法学范式转换[M]. 北京: 北京大学出版社, 2003 .
- [24]Kerry O' Halloran, *Religion, Charity and Human Rights*, The Cambridge University Press, 2014.

[25]Huston Smith.*The Religion of Man*,1958.

[26]Gareth Jones.*History of the law of charity 1532~1827*, The Cambridge University Press ,1969.

二、期刊论文类

[1]王霞、刘珊.涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡[J].税务研究, 2017(6): 06-110.

[2]陈清秀.宗教团体之课税问题[J].财税研究, 2016(3): 98-124.

[3]侯卓.税收法定的学理阐释及其进阶路径[J].学习与实践, 2019(7): 67-70.

[4]陈少英.财税法的法律属性——以财税法调控功能的演进为视角[J].法学, 2016(7): 71-81.

[5]黄学贤.行政程序中的协力行为研究——基于两岸理论与实践的比较[J].苏州大学学报, 2006(5): 24-29.

[6]冯玉军.中国宗教财产的范围和归属问题研究[J].中国法学, 2012(6): 87-98.

[7]沈岍.论可复议的行政不作为[J].华东政法大学学报, 2011(5): 17-27.

[8]屠建学, 刘福元.部门间行政协作的困境与出路——以城市管理综合执法为例[J].当代法学, 2016(5): 78-87.

[9]江卓、吴才毓.论宗教法人的营利行为[J].政治与法律, 2016(3): 39-43.

[10]吕鑫.法律中的慈善[J].清华法学, 2016(6): 168-189.

[11]张践.论政教关系的层次与类型[J].宗教学研究, 2003(2): 132-144.

[12]彭睿.罗德尼·斯达克的宗教市场理论[J].中国社会科学报, 2015(3): 17-20.

[13]金国坤.行政协作机制研究[J].广西政法管理干部学院学报, 2007(7): 20-23.

[14]许婷.浅析韦伯的官僚制[J].特区实践与理论: 2019(2):46-49.

[15]牛绿花.藏传佛教宗教事务及藏区相关问题的法律化研究[J].朝阳法律评论, 2010(1): 78-100.

[16]刘正峰.美国规制宗教活动的判例法研究[J].环球法律评论, 2012(4): 26-34.

[17]姚琪.论党政联合发文的分类治理机制[J].法治社会, 2020(3): 78-86.

[18]胡尹慧.多元治理机制维度下行政不作为规则的逻辑与路径[J].河北法学, 2017(6): 165-171.

[19]房旭.涉税信息共享权限规范研究[J].广西政法管理干部学院学报, 2014(3): 55-60.

[20]刘航颖.规范藏传佛教寺院经济活动是依法治藏的关键切入点[J].四川警察学院报, 2016(2): 15-20.

[21]潘爱国.论政府信息公开中的行政不作为及其规制[J].金陵法律评论, 2013(1): 126-142.

[22]尚海龙、尹士国.论侵犯公共利益的行政不作为[J].湖南警察学院学报, 2014(6): 96-101.

[23]胡海燕.布达拉宫世界文化遗产管理的现状、问题及对策[J].西藏研究, 2006(6): 56.

[24]彭鏊.迈向欧盟统一行政程序法典: 背景、争议与进程[J].环球法律评论, 2016(3): 77-93.

- [25]姜明安.21 世纪中外行政程序法发展述评[J].比较法研究, 2019(6): 130-143.
- [26]房旭.涉税信息共享权限规范研究[J].广西政法管理干部学院学报, 2014(3): 55-60.
- [27]仲崇玉.日本的宗教法人认证制度[J].华东政法大学学报, 2017(2): 52-65.
- [28]高岩、邱磊.我国宗教事务管理法治化探析——从宗教信仰自由的角度[J].东岳论丛, 2016(10): 122-128.
- [29]Paul H.K. Hageman, An Examination of Religious Tax Exemption Policy Under Section 501(c)(3) Internal Revenue Code. Valparaiso University Law Review.1983(17).
- [30]Christine Roemhildt Moore. Religious Tax Exemption and “Charitable Scrutiny Test”Regent University Law Review. 2003(15).
- [31]Stephanie Hoffer.Caesar As God's Banker: Using Germany's Church Tax as an Example of Non-Geographically Bounded Taxing Jurisdiction[J].Washington University Global Studies Law Review, 2010.
- [32]Ninaj.Crimm.An Exemption of the Federal Income Tax Exemption for Charitable Organizations:A Theory of Risk Compensation[J].Florida Law Review, 2011(7):6.
- [33]Robatkinson.Theories of the Federal Income Tax Exemption for Charities:Thesis,Antithesis,and Syntheses[J].Stetson Law Review, 2013(27):105-106.

三、学位论文类

- [1] 杨欣. 论我国佛教寺庙的税收制度[D].北京大学, 2012 年.

四、网址及其他

- [1] <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n368/c1369/content.html>.
- [2] 新华网. 西藏布达拉宫 2012 年接待游客百余万人次[EB/OL].http://news.xinhuanet.com/travel/2013-01/10/c_124214456.htm,2013-01-10
- [3] 新京报.少林寺注册 666 个商标, 公众别误为“向钱看”:
<http://www.chinanews.com/sh/2020/09-19/9294738.shtml>
- [4] ReNEUALModel Rules on EU Administrative Procedure:
http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf, editorial note and acknowledgements.
- [5] <https://europa.eu>.

附录一

对 A 区税务局的访谈调研提纲

一、访谈主题

宗教活动场所税收征管协作实践情况

二、访谈目的

访谈者为常州大学史良法学院财税法学硕士研究生，正在撰写宗教活动场所税收征管协作制度相关论文。访谈者通过本次访谈了解实践中税务机关对宗教活动场所的税收管理情况，具体以宗教活动场所税收征管协作为主，增加论文写作的实践性与真实性，为研究提供实务支撑。

三、访谈对象

A 区税务机关

四、访谈时间

2020 年 7 月

五、访谈问题

- 1.在来之前我也了解过，A 区税务局在税收法治方面做得很多工作，其中是否能讲讲 A 区税务局在宗教领域税收管理做得一些领先的实事呢？
- 2.在税务实践中，辖区内宗教活动场所的哪些税种目前是可能产生税收？
- 3.在产生税收的情形下，税务机关在执法过程中，是否存在课税信息不全导致无法征税，涉税信息被宗教事务管理部门、统战部门、宗教组织、信徒掌握，而需要他们配合协助的情况？是否存在过因宗教身份特殊而无法得到协助的情况出现？
- 4.《宗教事务条例》中明确宗教活动场所需要依法接受税收管理，但是宗教活动场所存在一定特殊性，实践中存在有怎样的税收管理行为？
- 5.《宗教事务条例》虽然这么规定一些内容，实践中真正实施起来，在对宗教活动场所实施税收征管上，存在怎样的阻力？
- 6.您认为未来税务机关应该与宗教事务管理部门、统战部门、宗教组织建立怎样的协助配合制度或程序，帮助税务机关更好对宗教活动场所进行税收管理？

附录二

对 B 宗教活动场所的访谈调研提纲

一、访谈主题

宗教活动场所税收征管协作实践情况

二、访谈目的

访谈者为常州大学史良法学院财税法学硕士研究生，正在撰写宗教活动场所税收征管协作制度相关论文。访谈者通过本次访谈了解实践中税务机关对宗教活动场所的税收管理情况，具体以宗教活动场所税收征管协作为主，增加论文写作的实践性与真实性，为研究提供实务支撑。

三、访谈对象

B 宗教活动场所

四、访谈时间

2020 年 6 月

五、访谈问题

- 1.宗教活动场所设置财务人员的情况？当宗教活动场所缺少设置专门财务人员条件下，各协会会提供怎样的帮助？
- 2.您与宗教事务管理部门、统战部门、税务机关在税务方面存在怎样的交流？是否存在帮助税务机关在涉税信息方面的的协助行为？
- 3.如果税务机关如果想要您的协助，是否会完全提供信息？
- 4.如果未来建立一个信息共享制度，例如将宗教活动场所的人员变动、财产、收入变动与税务机关共享，您觉得是否可行？从宗教活动场所的角度出发存在怎样的阻力？
- 5.税务机关想要与信徒调查一些情况，您在中间会提供怎样的协助？

附录三

对 C 区宗教事务管理部门的访谈调研提纲

一、访谈主题

宗教活动场所税收征管协作实践情况

二、访谈目的

访谈者为常州大学史良法学院财税法学硕士研究生，正在撰写宗教活动场所税收征管协作制度相关论文。访谈者通过本次访谈了解实践中税务机关对宗教活动场所的税收管理情况，具体以宗教活动场所税收征管协作为主，增加论文写作的实践性与真实性，为研究提供实务支撑。

三、访谈对象

C 区宗教事务管理部门

四、访谈时间

2019 年 12 月

五、访谈问题

1. 您是否可以简单和我聊聊辖区内管辖的宗教活动场所的情况？宗教活动场所的法治意识如何？
2. 目前《宗教事务条例》对宗教活动场所接受税收管理做出了规定，实践中执行是否顺利？税务部门与宗教活动场所双方的态度是怎么样的？
3. 目前宗教活动场所的财务管理情况如何？如何监管？
4. 宗教事务管理部门对宗教活动场所及教职人员是否进行教育培训等？
5. 税务机关宗教活动场所税收征管协作时，宗教事务管理部门会产生怎样配合行为？

攻读学位期间研究成果

- 1.梁文永、王禹柯,《关于加强仲裁司法监督与保障的建议》(政策建议),民盟中央采纳
- 2.参与《全面依法治国背景下坚持我国宗教中国化的对策与建议》(课题报告),民盟中央课题
- 3.参与研究《周新民研究》(2018年民盟中央参政党理论研究课题报告),获民盟中央2018年度理论研究课题一等奖
- 4.参与写作《检察机关落实<中国共产党政法工作条例>研究》(2019年最高人民检察院理论研究课题报告)
- 5.参与研究国家社科基金项目(一般项目)，“对宗教活动场所实施税收管理的法律机制研究”(主持人：梁文永)
- 6.参与研究江苏省“十四五”规划前期研究重大课题

致 谢

兰陵势浩瀚，漏湖水悠悠。初遇惊奇，再遇惊喜，最后的文字里流淌着对过去时光的纪念。三年匆匆，期间种种磨砺，皆过眼云烟耳，唯所学之术，所思之道，所遇之人，是一生的财富。

感谢导师梁文永老师。向梁师学习，常学于室，学于游，学于任何可学之处可学之时。初入学时，我时常思考，研究生该学什么，是梁老师的教诲才让我渐渐明白，三年间我不仅能学法学专业知识，更能学习如何与自我之外事物交流的道。“学以致用莫把聪明付蠢虫，业精于勤漫贪嬉戏思鸿鹄”。我受梁师影响至深，学得越多方觉自己知之甚少，至今仍只悟到皮毛，梁师所教授的，足以让我满足学习法学的初心，取得继续走这条道路的信心，在今后靠自己战胜困难的决心。写在文章最末，感谢梁师对本文的悉心指导。自2019年11月至今，历经四季，论文逐渐成型、完成。从论文的选题到修改，从框架搭建到内容写作，梁师都提出了宝贵的建议。梁师日常的谆谆教诲和点滴小事，不仅在学术上让我时常醍醐灌顶，更是在人格塑造上为我提供指引。

感谢财税法所的可爱的老师们。田开友老师、杨大春老师、李俊英老师、唐步龙老师、孙博老师……在一次次的论文检查中，表现出极强的责任心，面对超长时长，老师们表现出极强的耐心，在对每一位学生的论文提出宝贵建议时，老师们又表现出极强的专业度。我屡屡在每位老师身上学到不同的东西。

感谢同门兄弟姐妹、感谢三年中遇到的同学、认识的新朋友，他们都是路上的鸟语花香，与合同行，如沐春风。学海无涯，不苦反甜。感谢史良法学院的老师们，教授知识，提供建议，让我在法学院逐渐成长。感谢父母，知我懂我任我翱翔。感谢朋友，助我爱我使我心安。