

SSJBFYJ

dongbeicajingdaxuechubanshe

税收基本法研究

shuishoujibenhfa yanjiu

涂龙力 王鸿貌 主 编
陈学东 朱钢陵 副主编



东北财经大学出版社

税收基本法研究

主 编 涂龙力 王鸿貌
副主编 陈学东 朱钢陵

东北财经大学出版社

税收基本法研究

主 编 涂龙力 王鸿貌

副主编 陈学东 朱钢陵

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

大连海事大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:880×1230 毫米 1/32 字数:170 千字 印张:8 1/4 插页:2

印数:1-5 000 册

1998 年 4 月第 1 版

1998 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑:张剑宇

责任校对:孙 萍

封面设计:冀贵收

版式设计:吴 伟

定价:20.00 元

《税收基本法研究》编委会

主 编 涂龙力 王鸿貌

副主编 陈学东 朱钢陵

撰稿人 (按目录文章撰写顺序排列)

涂龙力 王鸿貌

李登喜 陈学东

朱钢陵 郭勇平

黄余东 翟桂明

目 录

制定税收基本法的必要性	(1)
制定税收基本法的指导思想和基本原则	(15)
税收基本法的内容体系与结构安排	(31)
税收基本法的基本原则	(68)
税收立法权研究	(86)
税务机关及其权利义务	(105)
纳税人及其权利义务	(125)
税务行政执法的原则和内容	(157)
税务行政执法程序架构的立法研究	(173)
税收管理体系的立法研究	(202)
税收司法保障体系的立法研究	(214)
设立税务警察的立法研究	(226)
税务行政处罚与刑罚处罚的立法衔接	(241)
后记	(255)

制定税收基本法的必要性

税收作为一种无对待给付,是国家为了实现其职能,无偿取得财政收入的一种重要手段;同时也是国家凭借其政治权力所形成的一种特殊的社会分配关系(这是一种公法上的债权债务关系,即国家因其法律的规定而直接享有的债权和纳税人直接承担的债务)。因而,它具有法定性、强制性和无偿性等特点。其中,法定性是税收得以成立和存在的最为根本的特征。它要求国家在征税之前,必须预先由其立法机关制定有关的税收法律,明确规定有关税收的一些重要事项和内容,其中包括各种税种、税目、税率等构成要素以及税收的征收程序、行政救济及司法救济等。从这种意义上讲,税法就是税收成立的根据和最为根本的保障。正因如此,税法作为一门独立的法学学科,从本世纪 50 年代以来得到了迅速发展,一些国家已经把它摆到了与民法、刑法、行政法相并列的位置。同时,世界各国每年所制订和修改的法律中,税法都占了相当大的比重。

经过长期的努力,特别是经过 1994 年的税制改革,我国已经制定了许多税收法律、法规。这些法律、法规,在为国聚财、调节经济、促进税收事业的发展等方面都发挥了巨大的作用。但是,由于我国所制定的税收法律

法规都是一些单行的法律文件,并且这些法律法规都存在着这样或那样的缺陷与不足,因而,有关税收中的一些一般的和共同的法律问题都没有或无法得以规定,例如,税收立法的原则、税收执法的原则、税法解释的原则、税务机构的组织及其权利义务、纳税人的权利及义务、税收管辖权、中央与地方税收立法权的划分等等。缺少了这些方面的法律,无论对于税收立法还是税收执法,都会产生极为不利的影响。因此,参照世界上一些国家的做法,制订一部税收基本法,使之成为税收法律体系中的“小宪法”或母法,并赋予其税法领域中最高的法律地位和法律效力,用来统领、约束、指导、协调各单行税收法律、法规,就显得非常必要。

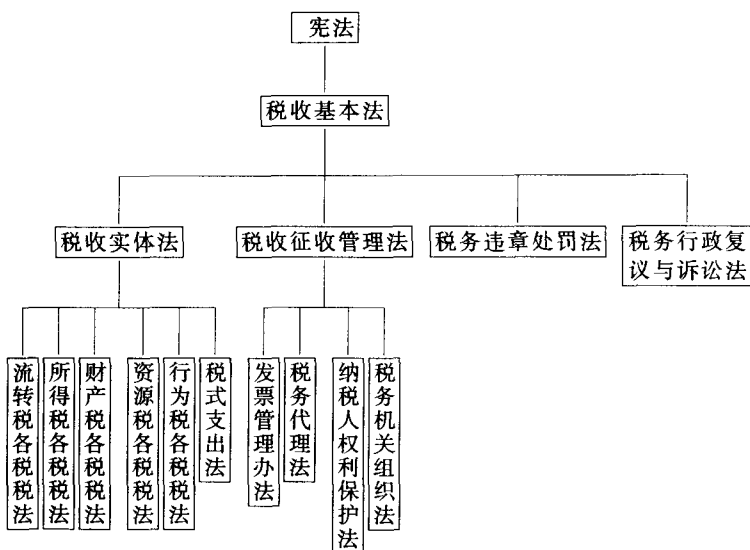
一、制定税收基本法是完善我国税收法律体系的需要

经过近半个世纪的努力,我国的税收法律体系已基本建立。这一体系的最大的特点在于:税收规范性法律文件已成为我国税收规范的主要表现形式,并在数量上占有绝对优势。它具体表现为在我国已初步形成了以宪法中的税收法律规范为统帅,以大量的税收法律、行政法规、地方性法规、自治地方条例为主体,并辅以相当数量的税法解释、规章、税收协定等所组成的税法形式体系。它是我国社会主义法制建设的结果,符合我国社会政治经济发展的需要。它在依法治税、为国聚财中发挥了巨大的积极作用。

但是,同样应该看到,由于种种原因,我国的税收法律体系仍然存在着许多的缺陷与不足。这主要表现在:

第一,现行的税法形式体系很不完善,许多重要的税收法律仍然缺少。

按照国内一些学者的意见,我国的税法形式体系应该是在宪法的统帅下,以税收基本法为母法,在此基础上,再相应地制定各种税收实体法、程序法等等。这一体系可图示如下:



但是,实际情况却不能令人满意。首先,我国目前还没有制定一部税收基本法。因而,有关税收法律体系中的一些最基本的和最重要的问题没有得到法律上的认可,如税法的定义、目的、基本原则、构成要素、税收立法权、税收执法权等都没有得到有效的规定与说明,从而造成了对税法理解的失误。其次,税收实体法中像税式支出法等还没有制定。再次,在税收征管法中,除只有一个具有通则性质的税收征管法和一些具体的发票管理办法外,像税务代理法、纳税人权利保护法、税务机

构组织法等都还没有出台。最后,税务违章处罚法还没有制定。另外,还缺少一部税务行政诉讼法。以上这些法律的缺少,使得我国的税收法律体系在形式上还存在着重大的缺陷。

第二,现行税法立法档次太低,行政机关成为税收立法的主要机关,税收立法呈现立法行政化的趋势。

按照税法中最为重要的基本原则——税收法定原则的要求,税收立法权应属于国家立法机关,其他机关不得代替立法机关制定税法;有关税收中一些最基本的事项和一些主体税种的开征、停征、减征、免征等都应事先由立法机关作出明确的法律规定;没有立法机关的授权和认可,其他机关所作出的有关税收的法律规定都是无效的。然而,目前我们所执行的税收法律法规中,除《税收征收管理法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》、《个人所得税法》是由国家立法机关——全国人大常委会制定的外,其余的都是由国务院甚至国家税务总局所制定的暂行条例或试行草案。并且,其中多数法规,包括1994年税制改革中出台的一些税收法规,都没有得到立法机关的授权与认可。这些现象表明,我国立法机关在税收立法方面运转失灵,税收立法权过多地转向国家的行政机关,税收立法过多依赖行政执法部门,使得行政机关由“法律执行”过多地转向“法律制定”,从而出现了税收立法行政化趋势。这一趋势不仅直接影响了税法的效力等级,进而影响了税法应有的严肃性、权威性和可约束程度,而且,执法机关“自定章法自己执行”,就会导致税收立法程序简单、税收法律变更频繁、税收执法随意性增大等缺陷,从而严重影响到税收事业的发展。

第三,现行税收法律法规内容上很不完善,且各法之间相互矛盾,从而影响了税法的执行。

由于税收立法的行政化,导致了现行税法在内容上很不完善。其主要表现有:(1)用语含混,表述不清,解释失范。如在税法中多次出现了诸如“有正当的理由”、“偶然所得”等模糊概念,从而导致了对相关条文理解的多义性和税法执行中的随意性。(2)区别对待,有失公平。例如,1994年新税制出台,增值税将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两类,然后规定适用不同的税率。再如,企业所得税分为内外两种性质,实行差别对待,从而导致税收负担失衡,税法失去了其公正性。(3)对同一问题的税收规定不同,导致矛盾等等。由于上述三个方面的问题,导致了税收法律在体系上的混乱和内容上的矛盾,给税收执法工作带来了相当的不便。

以上情况表明,我国的税收法律体系本身还存在着重大的缺陷与不足。因此,应该加快我国社会主义税收法律体系建设的步伐,尽快地建立起一个完善的税法体系。而在这个过程中,税收基本法的制定是至关重要的一步。因为只有在税收基本法中对税法中的一些最基本最重要的概念、规则、原则等作以科学、明确的规定,才有可能消除上述弊端,为建立起一个科学完善的税法体系打下良好的基础。

二、制定税收基本法是建立我国社会主义法律体系的需要

税法作为我国法律体系的重要组成部分,不可避免地要与其他法律发生关系。但在目前税法体系残缺不全、各有关税法松散排列的情况下,税法与其他相关法律之间不可避免地出现了一些不协调之处。这主要表

现在：一方面，税法与其他相关法律之间空档过大，难以衔接；另一方面，税法与其他相关法律的交叉之处规范不一，难以操作。

首先，税法与宪法之间形成空档，难以衔接。宪法是国家的根本大法，是制定一切法律依据。税收作为为国聚财、调节经济的杠杆，它不仅直接涉及到国家的利益，而且还涉及到了广大纳税人的权利和义务。因此，把有关税收的一些最基本最重要的法律问题写进宪法，这不仅符合宪法的本质，而且也符合国际惯例。例如，科威特宪法规定：非有法律规定，一般不得征收新税、修改或废除旧税；非有法律规定，任何人不得全部免除或部分免除应缴的该项税款；除法律的规定之外，不得要求任何人支付其他税款、费用或其他负担。埃及、美国、日本、法国、德国等国的宪法中也都有类似的规定。这些规定，实际上就是税收法定主义这一税收基本原则在宪法中的体现。它是宪法对税收法律根据的规定，是税收法律、法规合法化的根本保证。而在我国的宪法中，对有关税收的问题，只有第五十六条作了“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”的规定。对此，国内学术界的正统观点认为，这就是宪法对税收法律根据的规定。实际上，我们只要翻阅一下宪法就不难看出，上述规定仅仅只是宪法对公民的基本义务方面的规定之一，它和宪法第四十九条第二款“夫妻双方有实行计划生育的义务”一样，只是规定了公民有依法纳税的义务，而对税收的开、征、停、减、免以及公平税负等等需要有法律明文规定的事项和内容，宪法则未予规定。为了弥补这一缺陷，税收征管法中规定，税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律规定执行，任何

单位、机关、个人不得违反,而对于公平税负、不得实行区别对待等,宪法和税法中都没有作出规定,因此,这不能不说是宪法和税法之间的空档。

其次,税法与民商法之间存在着不协调之处。从理论上讲,税收法律关系本质上是一种债权债务关系,但它与民商法中的债权债务关系的本质区别在于它是一种公法上的债权债务关系,而民商法中的债权债务关系则是一种私法上的债权债务关系,按照公法优先的原则,税收债权应该具有优先权。当纳税人因发生包括税收债务在内的多种混合债务时,为了保证国家的利益,纳税人必须先予清偿税收债务,然后才能清偿其他的债务。但是在税法中却对此没有明确的规定,因而,在执法中屡屡出现侵犯税收优先权的情况,使国家大量的税收收入流失。

再次,税法与行政法之间存在着较大的差异。由于税收法律关系是一种公法上的债权债务关系,同时,税收是国家依靠其强制力来征收的,征税程序也是按照行政程序来进行的,因此,税法在整个法律体系中就只是行政法的一个组成部分。但是,由于目前我国的行政法和税法都还处于初级阶段,需要研究的问题很多,因而,两法之间的不协调或空白之处也就更多。例如,关于行政处罚权的问题,《行政处罚法》第九条、第十条、第十一条规定,法律可以设定各种行政处罚,行政法规可以设定除限制人身自由以外的行政处罚,地方性法规可以设定除限制人身自由、吊销企业营业执照以外的行政处罚。并且,这些处罚都必须在法律、行政法规规定的给予行政处罚的行为、种类和幅度范围内进行。而现行的税务行政处罚,有的是在没有税收立法权的机关下发的

规范性文件中设定的,有的是在不享有税收立法权的地方人大或政府发布的地方性法规、规章中设定的。这就明显地违背了行政处罚法的规定。再如,《行政处罚法》规定,违法行为在两年内未被发现的,不再给予行政处罚;法律另有规定的除外。而《税收征管法》只规定因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或少缴税款的,税务机关在三年内可以追征;有特殊情况,追征期可以延长到 10 年。因此,两法之间存在着明显的不一致。

最后,税法与民事诉讼法之间的问题很多。税收诉讼是一种行政诉讼,可依照行政诉讼法来进行,它的受案范围可按照《行政诉讼法》第十一条的规定执行。而对于这条法律中没有规定的案件的诉讼,则应依民事诉讼的程序来进行。而且,绝大多数税收诉讼都是纳税人对税务机关作出的确定税收债务内容的处分不服而提起的诉讼,其实质是要确定税收债务的是否存在。要审理这类案件,往往需要参考确认债务不存在之诉的理论,这样,税法与民事诉讼法之间就必然会发生联系。不仅如此,由于税法本身存在的问题,使得关于“税收诉讼尚未解决的问题堆积如山”,^① 为了解决这些问题,税法还必须要向民事诉讼法靠拢,吸收其先进的作法。

总之,由于现行税法与我国的法律体系之间存在着上述的不协调,导致税法实际上长期游离于整个法律体系之外,既破坏了我国法律体系的协调性和完整性,又影响到了税法本身的存在和发展。因此,制定税收基本法,从根本上明确税法在整个法律体系中的地位 and 作

① [日]金子宏:《日本税法原理》,中国财政经济出版社,1989 年 8 月版,第 3 页。

用,理顺税法与其他法律之间的关系,将税法中的一般原则、规则、概念确定下来,同时,也将一般法律中的一些基本原则、规则和概念引入整个税法体系,这对于完善我国的法律体系,促进我国的社会主义法制建设,具有十分重要的意义。

三、制定税收基本法是理顺中央和地方税收分配关系,充分发挥税收宏观调控作用的需要

在市场经济条件下,税收是政府用来培育、引导、调节市场经济的最为有效的手段之一。在我国建立和完善社会主义市场经济的过程中,要充分发挥税收的宏观调控作用,引导市场经济良性有序地发展,就要首先理顺中央和地方的税收分配关系,解决中央和地方的税收立法权和税收管理权的划分问题,只有这样才能充分调动中央和地方的积极性,发挥税收宏观调控作用,促进社会主义市场经济的发展。

首先,关于税收立法权。与联邦制的国家不同,我国是单一制的社会主义国家,实行的是中央高度集权的政权组织形式。我国宪法规定,立法权由全国人民代表大会及其常务委员会行使。省、直辖市各级人民代表大会及其常委会在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下,可以制定地方性法规,报全国人民代表大会常务委员会备案。因此,关于税收立法权,根据宪法的规定,应由全国人民代表大会及其常委会行使,其他任何机关都没有制定税法的权力。在国家的税收中,凡是最基本的、全局性的法律问题都需要由全国人大及其常委会以法律的形式制定实施。除宪法外,税收基本法具有最高的法律效力,它是其他各级机关制定税收法规、规章的依据和基础。我们实行的是集中税权、统一税法的税法

管理体制,税收立法权基本上都集中在中央,地方立法权限极为有限,它只对某些地方税种,可以制定一些实施细则和解释性的规定,并且不得同中央的有关规定相矛盾。但在实际的立法过程中,由于我国有关法律中既没有明确中央的税收立法独享权,也没有明确赋予地方一些必要的税收立法权,因此,一些地方和部门为了各自的利益,通过自定章法削弱国家统一税法的作法屡见不鲜。如许多省、直辖市,甚至一些市、县都开设各种名目繁杂的基金和收费。这些基金或收费,虽然名称上不叫税收,但与税收并没有实质的区别,有些地方还规定某些基金或收费要由当地的税收机关来代收。这样,不仅破坏了税法的统一性、权威性和严肃性,而且严重侵蚀了税基,加重了纳税人的税收负担,从而影响了整个税制的正常运行。此外,由于授权立法在权限和内容上的不明确,从而出现了一些地方税收政策与中央的税收政策不一致的情况。如1994年税制改革后,我国在流转税方面实行统一的税收政策,但海南省却仍然执行按照1988年全国人大七届一次会议授予海南省经济特区立法权的规定所制定的原有的法律,从而导致了海南省的税收政策与国家的统一税法相矛盾。显然,这已经超出了授权立法的范围,应予纠正,但目前还无法纠正。因此,为了杜绝这种现象,我们应该在税法中对税收立法的享有权作出明确规定。同时,为了调动地方的积极性,发挥地方优势,促进地方经济的发展,我们在统一税法的前提下,应采用适当分权的办法,授予地方一定的税收立法权,使地方对一些地方性税种拥有一定的自主权。这是深化税制改革,促进社会经济发展的必然要求,也符合我国的市场经济发展的趋势。

其次,关于税收管理权。要理顺税收分配关系,不仅要求要理顺各级权力机关之间的税收立法权的划分,而且还要理顺各级政府之间的税收管理权的划分(这种划分,既包括了税务机构的设立及其权限划分,而且 also 包括了税种的划分,税收收入的分享等方面)。这对于平衡政府的财政收支,理顺各级政府间的财政资金转移,实现政府的财政目标具有十分重要的意义。我国1994年实行分税制的财税管理体制,新体制运行以来,虽然取得了巨大的成绩,但也暴露出了一些问题。第一,分设中央和地方两套税务机构,虽然在行政管理上有利于同现行的管理体制接轨,但难免发生部分地方行政官员干预中央税务机构依法征税的问题。第二,在税种的划分上,将税种分为中央税、地方税和中央地方共享税,这种划分,很难保证中央在财政收入中占主导地位。例如,把发展潜力极大的个人收入调节税划入地方税范围,就不利于中央的税收收入;把固定资产调节税划入地方税,中央就失去了一个重要的宏观调控手段,因而也就失去了其征税的意义。第三,将企业所得税按行政隶属关系划分,实际上是一种“分企业制”,这不仅带有明显的旧体制的痕迹,不符合国际惯例,同时也会促使地方保护主义抬头,阻碍社会化大生产的进步和现代企业制度的建立。因而,理顺现有的税收管理体制,明确中央和地方各自的税收管理权限,对于促进税收事业的发展,既非常必要又非常迫切。

综上所述,划分税收立法权和税收管理权,是理顺税收分配关系,充分发挥税收宏观调控作用的关键。而只有通过制定税收基本法,明确地划分各级立法机关所拥有的税收立法权和各级税务行政机关所拥有的税务

管理权,才是我们唯一的选择。

四、制定税收基本法是提高税务行政执法和税务司法水平的需要

近年来,随着我国税收立法程序、税收征管制度和税务司法制度等的建立和健全,我国的税收执法和司法水平有了很大的提高,但按照依法治税的标准来看,我国的税收执法水平和税收保障体系还存在着许多的不足,从而影响了我国税收事业的发展。

首先,税收立法的概括性为税法的解释、理解和执行带来了较大的随意性。世界货币基金组织 1993 年发表的题为《中国的税收与法制》的考察报告中称:“中国的立法好用比较抽象、广泛的词句,更象制定宪法的风格,而不是写细,写具体。其结果是中国的税法 and 规定加起来所描述的细节也不及西方国家单独法律里描述的细节多”。中国税收立法的这种概括性和简约性为税法的理解和执行带来了两个方面的问题:一方面,对税法的理解和解释具有较大的多义性和随意性,容易偏离税收立法的本意和根本目的。由于法律解释方法的多样性,因此,当某一条法律的表述过于概括和简约时,对它的理解和解释,就会因采用方法的不同而出现较大的差异,从而就会导致对税法理解的偏差和税收执法偏差。另一方面,容易出现法律空白,导致无法可依,使执法者在税收执法中,对于所出现的一些具体情况和新的问题,只能凭借行政自由裁量权来作出决定,从而带来了税收执法的随意性。

其次,税收行政执法所必需的配套设施和制度还存在着一定的缺陷,从而弱化了税收行政执法权的实施。在税收执法过程中,无论哪一个环节的执行和落实都不