

依法治税

构建中国税收法律体系的基础研究

GOUJIAN ZHONGGUO SHUISHOU FALU TIXI DE JICHU YANJIU

靳东升 主编



经济科学出版社

依 法 治 税

——构建中国税收法律体系的
基础研究

靳东升 主编

经济科学出版社

责任编辑：王 岩

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

依法治税

——构建中国税收法律体系的基础研究

靳东升 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京毕诚彩印厂印刷

永明装订厂装订

850×1168 32 开 11.5 印张 290000 字

2004 年 3 月第一版 2004 年 3 月第一次印刷

印数：0001—3000 册

ISBN 7-5058-3917-9/F·3220 定价：32.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

有国必有税，有税必有法。我国自 1994 年税制改革以来，税收收入连续多年高速增长。其中重要的因素之一是税收的法制建设取得了长足的进步。党的十五大明确提出将依法治国作为我国治理国家的基本方略，并将该治国纲领于九届全国人大写入根本大法。依法治税是依法治国的组成部分，是依法治国在税收工作中的具体体现。为使依法治税工作不断充实完善，继续深入发展，多年来，税务系统及社会上有关专家、学者从不同的角度、侧面对我国的依法治税工作进行了研究、探讨，并发表了大量具有一定参考价值的文章、著作，对依法治税工作的深入发展起到了积极的作用。

以往依法治税问题的研究，偏重于税收政策的补充，行政执法制度的完善等方面。为了提高我国税收法制水平，我们依法治税课题组结合我国当前依法治税工作中存在的问题、我国的具体国情特点，试从如何构建我国税收法律体系方面进行了研究、探讨。参加本课题研究的有全国税



务系统 18 个单位。他们分别是国家税务总局税收科学研究所、黑龙江省地税局、辽宁省地税局、吉林省地税局、江西省国税局、江西省地税局、河北省地税局、青海省地税局、内蒙古自治区国税局、内蒙古自治区地税局、甘肃省地税局、新疆维吾尔自治区国税局、贵州省地税局、海南省国税局、天津市国税局、重庆市地税局、厦门市国税局、哈尔滨市国税局。

参加本课题研究的各单位在对依法治税问题的研究过程中，根据我国目前依法治税存在的问题，进行了深入细致的调查研究，查阅、参考了大量外文资料，并举办专题研讨会，同社会上的专家学者进行交流、探讨。在此基础上，结合我国的具体国情特点，撰写出具有一定参考价值的论文及研究报告。

本论文集收录论文、研究报告 23 篇。这些论文和研究报告从不同的角度、多层面面对税收法律体系的理念和内涵进行了探讨，对我国税收法律体系的形成、发展及存在的问题进行了分析和评价。本论文集结合税收实体法、税收程序法的特点对我国现行的税收实体法和税收程序法存在的问题予以阐述和剖析。在本论文集中，对世界各国的主要法系进行比较，如，大陆法系、英美法系、中国法系、印度法系、阿拉伯法系等。并对如何构建我国的税收法律体系提出了建议。另外，关于税收立法权的划分、立法与执法的关系、司法保障体系的建立等也进行了论述。

本论文集的论文、研究报告等来自于税务系统的基层干部，对于了解、研究我国税收法律体系的过去、现

状及将来的发展趋势，具有一定的参考价值。

本书由靳东升主编，参加本书编选工作的有赵忠民、魏志梅、孙红梅、周禄芳、王晶等同志。

本书在编写过程中，得到了课题组所在单位及总局有关领导的支持，在此，谨表谢意！

由于编辑水平所限，在编辑过程中不免有些疏漏之处，敬请作者、读者指正。

编者

2004年2月9日



前言	(1)
构建中国税收法律体系的基础研究	
..... 国家税务总局科研所《依法治税》课题组	(1)
构建中国税收立法体系 坚定迈向依法治税道路	
..... 赵忠民	(40)
税收法律体系的国际比较	
..... 魏志梅	(46)
税收法律体系的理论基础	
..... 孙红梅	(58)
宪法之于税法体系	
..... 王晶	(66)
依法治税	
——“构建税收法律体系研究”课题组研讨会观点综述	
..... 周祿芳	(81)
我国税收法律体系建立初探	
..... 甘肃省地方税务局课题组	(92)
税收法律体系的国际比较分析	

.....	江西省地方税务局课题组	(105)
中西法律文化比较与我国税收法律体系的构建		
.....	内蒙古地方税务局税收科学研究所课题组	(131)
对构建我国税收法律体系的几点思考		
.....	青海省地方税务局课题组	(144)
构建中国税收法律体系的思考		
.....	黑龙江省地方税务局课题组	(163)
建立健全我国税收法律体系		
.....	吉林省国家税务局课题组	(176)
完善我国税法体系的初步探讨		
.....	天津市国家税务局税收科学研究所课题组	(190)
宪法、税收与税法		
——兼谈我国税收法律体系的完善		
.....	包子川、李初仕、陈光宇	(200)
顺应国际税制改革趋势 加快完善我国税法体系步伐		
.....	贵州省地方税务局课题组	(215)
中国税收立法研究及建议		
——借鉴国外经验构建我国税收法律体系		
.....	辽宁省地方税务局课题组	(230)
论我国的生态税收建设		
——关于内蒙古自治区生态建设及生态税收现状的调查		
.....	内蒙古自治区国家税务局课题组	(260)
“税收管制”条款的法律源流		
.....	河北省地方税务局课题组	(279)
关于完善我国税收程序法的思考		
.....	江西省国家税务局课题组	(300)
依法治税的关键是立法和执法		
——以税收实体法的立法和执法为视角		
.....	新疆维吾尔自治区国家税务局课题组	(314)

关于 CTAIS 系统下多元化申报纳税的若干法律问题

..... 哈尔滨市国家税务局课题组 (326)

论执行层面的税收法规解释问题

..... 周俊琪 (334)

加强纳税服务 保障纳税人合法权益

..... 林明 (344)

Contents

Preface

A Basic Study on Constructing Tax Law System in China

By the Research Group of the Taxation Science Research Institute of the State Administration of Taxation

Constructing Tax Legislative System in China and Firmly Governing Taxation by Law

By Zhao Zhongmin , Taxation Science Research Institute of the State Administration of Taxation

An International Comparison of Tax Law System

By Wei Zhimei , Taxation Science Research Institute of the State Administration of Taxation

On the Theoretical Base of Tax Law System

By Sun Hongmei , Taxation Science Research Institute of the State Administration of Taxation

On the Chinese Constitution and Tax Law System in China

By Wang Jing , Law School of Beijing University

Forum Review of the Study on Constructing Tax Law System in China

By Zhou Lufang , Taxation Science Research Institute of the State Administration of Taxation

A Tentative Exploration on Constructing Tax Law System in China

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Gansu Province



An International Comparison of Tax Law System

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Jiangxi Province

Comparison of Chinese-Western Legal Cultures and Constructing Tax Law System in China

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Inner Mongolia Autonomous Region

Some Thoughts on Constructing Tax Law System in China

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Qinghai Province

Considerations on Constructing Tax Law System in China

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Heilongjiang Province

Constructing and Improving Tax Law System in China

By the Research Group of the State Tax Bureau of Jilin Province

A Tentative Exploration on Improving Tax Law System in China

By the Research Group of the State Tax Bureau of Tianjing

Constitution, Taxation and Tax Law: Relating to Improving Tax Law System in China

By Bao Zichuan, Li Chushi and Chen Guangyu, Local Tax Bureau of Chongqing

On the Improvement of Tax Law System in China

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Guizhou Province

A Study and Suggestions on Tax Legislation in China : Constructing Chinese Tax Law System by drawing on Foreign Experiences

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Liaoning Province

Ecological Taxation of China: Investigation on Ecological Construction and Ecological Taxation Situation of Inner Mongolia Autonomous Region

By the Research Group of the State Tax Bureau of Inner Mongolia Autonomous Region

Legal Sources of the Tax-Control Clauses

By the Research Group of the Local Tax Bureau of Hebei Province



Considerations on Improving Tax Procedural Law in China

By the Research Group of the State Tax Bureau of Jiangxi Province

Legislation and Execution is the key of Governing Tax by Law : the Perspective on Legislation and Execution of Tax Substantive Law

By the Research Group of the State Tax Bureau of Xinjiang Weiwwer Autonomous Region

Some Legal Problems on Multichoice Tax Returning under CTAIS System

By the Research Group of the State Tax Bureau of Haerbin , Heilongjiang Province

Interpretation on Tax Regulations at Executive Level

By Zhou Junqi , State Tax Bureau of Xiamen , Fujing Province

Improving Services for Taxpayer and Protecting Taxpayer's Legal Rights

By Linming , State Tax Bureau of Hainan , Province

构建中国税收法律 体系的基础研究

随着中国社会主义市场经济的深入发展，各项法律制度日臻完善，特别是党的十六大提出了法治建设的宏伟目标，税收法律体系的问题日益受到社会的广泛关注。本文试图通过税收法律体系的基础性研究，为构建中国税收法律体系提出建议。

一、税收法律体系的理论基础

按照法学研究的分类，中国属于成文法的国家，即法律的设立和修改通过正式的文本实现。若研究税收法律体系，就必须首先在理论上对税收法律体系的概念、经济基础、立法和渊源等阐述清楚。

（一）对税收法律体系的认识

“体系”是指若干有关事物或者某些意识互相发生联系从而构成的一个整体。但是，法律体系，无论是在国内，还是国外，却是一个多义词，大体说来，有两种解释，就是广义的法律体系

和狭义的法律体系^①。

一种是指一个国家法律的整体，如《牛津法律指南》所解释的法律体系。“从理论上说，这个词组是适用于主权者，或者是根据基本规范直接和间接授权，为该社会制定的所有的法律。也就是一个国家或者一个共同体的全部法律。”

一种是指某些有着共同特征的不同国家的法律组成的法律家族，如比较法学家达维德在《当代主要法律体系》中，把世界主要法律体系分为罗马日耳曼法系、社会主义各国法系和普通法法系；有的把法律体系称为法的类型、法系和法族等等。

在我国，对于法律体系这个词组的理解和适用也不尽一致。有的理解为在某一方面成为系统的一类国家法律，有的理解为独立的国家法律整体，有的理解为国家的所有法的渊源分类体系，还有的理解为法律从制定到实施的整个法制过程体系或法制系统工程，等等。

鉴于对法律体系的多种理解，为了统一认识，便于研究，本文首先对税收法律体系进行界定。**税收法律体系是指一个国家不同的税收法律规范有机联系而构成的统一整体。**虽然按照对税收法律规范进行分类的标准不同，一个国家的税收法律体系可以有多种构成方式，但组成税法体系的全部税收法律规范是基本不变的^②。按照税收立法权限或法律效力的不同，可以将全部税收法律规范划分为有关税收的宪法性规范、税收法律、税收行政法规、规章、地方性税收法规、规章和国际税收协定等。除此之外，其他法律法规中有关税收的条款也应认为是税法体系的有机组成部分，可以归入相应效力层次的税法规范中。这是税法体系最基本的分类方式，因此，本文所论述的税收法律体系是按照这一标准划分的。

① 参见沈宗灵主编：《法理学》，北京大学出版社2001年版，第288页。

② 参见刘剑文主编：《税法》，人民出版社2003年版，第36页。

税收法律体系的基本内容是税法表现形式及其相互间有机联系的方式，一国立法对具体的税收形式的权限、效力、地位和具体内容的规定，构成了税收法律体系的决定因素。因此，研究税收法律体系表现形式的相关规定，有利于构建层次分明、内容完善、统一的税法体系，为税收的执法、司法和守法奠定良好的基础。

（二）税收法律体系的经济基础

马克思主义认为，生产力与生产关系的矛盾、经济基础与上层建筑的矛盾是人类社会的基本矛盾，是社会发展的动力。经济基础与上层建筑二者的辩证关系是经济基础决定上层建筑，决定其产生、性质与变化发展；上层建筑反作用于经济基础，为自己的经济基础服务，其反作用的性质取决于它服务的经济基础的性质。经济基础与上层建筑的内在的本质的联系，构成了上层建筑一定要适合经济基础状况的规律，因此，属于上层建筑的税收法律体系的产生、性质和发展是由一定经济基础决定的，应当与经济社会发展状况相适应，既不能超前也不能滞后，这样会对社会发展起促进作用。

税收的存在是有经济依据的，即税收是公民为获取国家提供的公共产品而支付的价格费用。税收构成国家提供公共产品的经济来源。随着现代市场经济运行的复杂化，税收除了满足财政收入的职能外，还承担起了调节宏观经济的职能。从税收的存在依据和职能两方面都可以看出税收的经济属性，税法是税收基本职能得以实现的法律保障，因此税法体系是随着税收的产生和发展而逐渐产生和完善的。

国家与纳税人的经济利益分配关系决定着税收的征纳必须实行法定主义。税收组织国家财政收入，意味着纳税人必须将其一部分经济利益让渡给国家，而这种让渡没有直接对待给付性；税

收对经济进行调控，又使得个别或部分纳税人为了国家宏观调控的需要而做出较大的牺牲；税收对经济生活实行监督，发现、制裁欠税、偷税、抗税等行为，解决税务争议，又必须依靠相当程度的强制力。因此，要想正常发挥上述税收的基本职能，势必会与纳税人的利益产生矛盾、发生冲突。所以，国家只有通过制定税法，运用国家政权力，通过形式多样、配套齐全的税法体系，明确税收的每一环节和每一要素，才能够保障税收职能有效、迅速和充分地实现。作为征税主体的国家，为了使其自身的物质需要得到长期、持续、稳定的满足，就必须使税收征纳关系也具有稳定性、长期性和规范性，那么最佳途径就是使其合法化。通过制定税法，对税收关系各方主体及其权利、义务关系做出规定，明确税收关系各方主体所享有的合法权益的范围，并且给各方主体特别是纳税人维护自己的合法权益，追究他方责任提供实际可循的法律依据。

新中国成立以后，我国实行计划经济体制，税收在经济生活中发挥作用的空間很狭窄，税收法律规范本身很少，税收法律体系不健全。随着计划经济向市场经济的转变，国家经济基础发生了重大变化，税收的地位和作用凸显出来，在顺应市场经济要求的过程中，税收法律体系的内容越来越丰富和规范。例如，为了实现“效率优先，兼顾公平”的分配政策，所得税法规定在公平税负的基础上，“区别对待，合理负担”；为了国家顺利调整产业结构和产品结构，税法规定分别采取税收优惠、适度征税和加重纳税负担等不同方式以区别国家对不同产业和不同产品种类的鼓励、允许和限制等不同态度；为了推行国家对外开放政策，吸引外资，为外资创造一个良好的税收法制环境，外商投资企业所得税法应运而生。在与经济基础状况不断适应过程中，税收法律体系逐步完善，实现纳税人和国家、征税机关在公共产品最优供应下的良性互动状态，最终实现税收法治的目标。

(三) 税收立法的依据

税收立法是指国家机关依照其职权范围通过一定程序制定(包括修改和废止)税收法律规范的活动,即特定的国家机关就税收所进行的立法活动。这里的国家机关包括全国人大及其常委会、国务院及其有关职能部门、拥有地方立法权的地方政权机关等;通过税收立法活动,产生、变更或者废止税收法律、税收行政法规、税收部门规章及税收地方性法规等规范性文件,这些规范性文件都属于税法的范畴。

在税收立法中贯彻税收法律主义,以税收法律的要求规范税收立法行为,改进税收立法的指导思想。这一原则强调的不仅仅是税收法律主义本身,更是该原则背后所蕴涵的民主和法治的更高境界。税收法律主义最初的本意在于课税必须经被课税者同意。此观念的确立与人们对税收本质理解的不断进步有关。现代国家一般都在宪法中确认国民仅依照法律的规定承担纳税义务,而法律则应由国民代表予以制定,这就承认了税收负担的确定者与承担者的统一,虽然在相当多的情况下这种统一仅仅是在法律文本中的统一。从这个意义上看,税收立法即被课税者行使自己同意与否权力的重要途径:通过直接或间接参与税收立法活动,被课税者的意愿得到表达。所以税收立法不仅仅是为纳税人设置税收负担多少的过程,也是纳税人行使自身权利的过程,同样,税法也就不仅仅是规定税务机关如何征税、纳税人如何缴纳税款的法律,更应该是保障纳税者权利的“权利之法”。之所以在税收立法中贯彻税收法律主义,就是因为与行政法规、规章相比,法律的制定过程是最有可能保障国民参与的,亦是最有可能在立法过程中保障国民权利的。税收立法的过程同时也是行使权利、保障权利的过程。

税收立法作为立法活动的一部分,当然要遵循一国立法活动