

论税收基本法的价值定位 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/292/2021_2022__E8_AE_BA_E7_A8_8E_E6_94_B6_E5_c67_292480.htm 《税收基本法》已经列入中国全国人大的立法规划，长久以来税收领域法律层次偏低的“法律倒置”现象有望就此解决。《税收基本法》的制定将开启中国税收法治的新纪元，标志着中国税收法治建设的重大发展。它对于规范征税权力，保障纳税人合法权益，加强和完善税收法治有着重要的意义。然而，在沸沸扬扬的立法建议和制度设计中，《税收基本法》中仍存在着诸多基本问题需要厘清。在中国的立法体系中，全国人大及其常委会都有权制定法律，其效力低于宪法而高于国务院制定的行政法规。但全国人大和全国人大常委会之间制定的法律又有所不同，全国人大制定的法律，称为基本法，而全国人大常委会制定的是普通法。前者的效力要高于后者。然而，“基本法”是在法理上的一种称谓，表明其效力上不同于普通法。但在中国的立法实践中，全国人大的立法文件很少冠以“基本法”的字样，因为只要是全国人大制定的法律无需标注“基本法”，在正式公布的法律文本中都有“某届全国人大某次会议通过”的明示，其意自现、不言自明。相反有“基本法”的字样反而是画蛇添足。如果刻意为之，则会出现所有全国人大制定的法律都称为《……基本法》，所有的全国人大常委会制定的法律都称为《……普通法》的局面。这会造成立法资源的浪费。全国人大立法不使用“基本法”字样作为立法技术上的处理，在我国已经形成了立法惯例。[2]而此次已经列入立法规划的税收立法中，人们众口一词称为

《税收基本法》，其用心良苦、诚心可鉴。其目的是为了明确立法主体，以解决我国以往税收立法效力等级过低的问题。但笔者认为，这大可不必。这样有悖于我国长久以来形成的立法惯例，与已经出台的税收立法不相衔接。因为，在我国现行税制体系中，全国人大及其常委会制定的《个人所得税法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》、《税收征收管理法》三部法律中就没有标明“基本法”或“普通法”的字样。不仅如此，这也与其他同一效力层级的民事立法、行政立法不相协调，因为我国全国人大制定的民法或行政法等规范性文件也未使用过“基本法”的字样，如我国于1986年出台的民事方面的基本法律，就称为《民法通则》。“基本法”这个词不宜随意在法律文件中使用。在德国，基本法的称谓是特定的，即指宪法，因此，其宪法在立法文件中称为基本法。其它立法是不能使用“基本法”称谓的。在税收领域的立法，其税收法典被称为《德国税收通则》。总之，《税收基本法》的称谓不应出现在将来全国人大制定的税收法律文件中。根据我国立法实践并结合德国的立法经验，将来全国人大制定的税收基本法可以改称为《税收通则》。《税收通则》作为一项重大的立法工程，是中国税收立法的初步尝试。对此，国内税法学者和专家纷纷提出了非常有价值的构想和设计。然而，在建构《税收基本法》之前，更重要的基础性工作是如何对《税收通则》进行正确的价值定位。首先，所谓《税收通则》，既是税法体系的主体和核心，又是宪法统领下的一个部门法律文件。《税收通则》作为税法领域内的基本法，是整个税法体系的灵魂，是税收的一般性法律规范。其范围包括税收法律的一切基本内容，包括税收

的基本原则和税收的基本制度。同时，作为部门法，《税收通则》的制定必然遵循中国现行的宪政体制下的立法规范，而且《税收通则》的一些根本问题只能通过宪法的修改和完善加以解决。如税收法定原则、税收民主监督原则，在租税国家属于宪法原则，需要在宪法中明确规定；再如纳税人的主体地位的缺失缘于我国宪法中只有公民纳税义务的片面规定。这些问题将寄托于中国宪法的完善机制，《税收通则》难堪此任。目前，有些热心于税收基本法的学者和专家对《税收通则》寄予太多的期望，使得《税收通则》不能承受之重，有人甚至在《税收通则》中设计税务警察、税务法院、税务检察院等机构，以解决税收执法不利的问题，这一设想的可行性暂且不论，这一制度设计已经触及到中国国家机构的宪政问题，已经大大超出了一部基本法的权限范围。税收方面重大的根本原则应当诉诸宪法，先立宪后治税，这是法治国家应有的法律逻辑。没有宪法依据的《税收通则》，就缺乏效力基础。因为我国的基本法都是根据宪法制定的。从这个意义上说，在我国税收的宪法规范严重缺失的情况下，制定《税收通则》似乎有些操之过急。当然，不可否认，《税收通则》的出台的确是现实所需，而我国数次修宪又从来都无视税收入宪的现实要求。等到税收入宪后再制定《税收通则》又令人急不可待。这一现实矛盾如何解决？笔者认为，税法学界应当极力促成下次全国人大的修宪并将税收原则纳入宪法中，并可同时或稍后通过《税收通则》。其次，《税收通则》是各单行税收法律、法规的母法，但同时它又属于行政法的子法。作为税收母法，税收基本法是国家对税收制度的根本性问题、共同性问题、原则性问题、重大问题和

综合性问题而进行的规定，以统帅、约束、指导、协调、各单行税收法律法规，在税法体系中具有仅次于宪法的最高法律地位和法律效力的法律规范。[3]《税收通则》的制定应凸显其在整体税法体系中的统领地位，《税收通则》绝对不应成为原有单行税收立法的汇集和归纳，也不应是对不健全的税收立法的拾遗补缺地加工和整理。《税收通则》的拟定立意要高，它不应沉迷于特定税种的规制；《税收通则》的起草视野要广，它不能拘泥于税收中某一技术环节。作为行政法的子法，行政法的基本原则如行政法治原则、行政公正原则、行政公开原则、行政效率原则也当然是《税收通则》的指导原则。当然，《税收通则》也有特殊性，行政法的外在属性并不必然体现在《税收通则》中。笔者认为，《税收通则》无论采取何种模式，但其实质上是税法的法典化。而在中国，行政法至今仍未法典化，行政法的法典化在世界范围内也鲜有先例。其主要原因是，行政法调整的范围异常广泛，且易于变动，制定包罗万象的统一的行政法法典几乎是不可能的。但实际上，行政法不存在统一的法典，也难以制定统一的法典，但并不意味着行政法将永远不能制定统一的法典。[4]中国不存在行政法的法典并不意味着税法不能法典化，或者说，中国行政法没有法典化并不应成为制定《税收通则》的障碍。但这里需要明确的一个基本问题是，我国未来的《税收通则》是实体法还是程序法呢？有学者将《税收通则》视为实体法，并认为：“我国现在虽然已经有了一部税收征管法，但这仅是一部以税收程序法为主要内容的法律，如果没有一部综合性的税收实体法，税收征管程序法也很难发挥作用，必须配套。”[5]也有学者认为，“税法法典化的主

要形式是税收程序法的法典化。这表现在：一是各国已制定的税法通则的内容主要是有关程序问题的规定。二是采用综合法典模式国家的税法法典中，其有关税收共同问题的规定也主要是程序方面的内容。”[6]但事实上，《税收通则》既不应该是纯粹的实体法更不能成为单纯的程序法，而是税收实体法与税收程序法的有机统一。从世界行政法典的立法经验和趋势不难发现，行政法典不可能是纯而又纯的所谓实体法或者程序法。表现为，行政实体法中充斥着程序规范，即便许多国家以程序法命名的法典，也包含了相当的实体内容。这是由行政法的特殊规律性所决定的，即行政法实体规范和程序规范密不可分，通常交织在一起，共存同一规范性文件之中。因为行政行为的合法有效取决于诸多要素，既要求主体合格、内容合法，也要求程序合法，作为主要是对行政行为进行控制和规范的法律行政法不可能仅规定实体内容或只确认程序规范。作为行政法的子法，《税收通则》也适用行政法的这一立法规律。《税收基本法》已经列入中国全国人大的立法规划，长久以来税收领域法律层次偏低的“法律倒置”现象有望就此解决。《税收基本法》的制定将开启中国税收法治的新纪元，标志着中国税收法治建设的重大发展。它对于规范征税权力，保障纳税人合法权益，加强和完善税收法治有着重要的意义。然而，在沸沸扬扬的立法建议和制度设计中，《税收基本法》中仍存在着诸多基本问题需要厘清。在中国的立法体系中，全国人大及其常委会都有权制定法律，其效力低于宪法而高于国务院制定的行政法规。但全国人大和全国人大常委会之间制定的法律又有所不同，全国人大制定的法律，称为基本法，而全国人大常委会制定的

是普通法。前者的效力要高于后者。然而，“基本法”是在法理上的一种称谓，表明其效力上不同于普通法。但在中国的立法实践中，全国人大的立法文件很少冠以“基本法”的字样，因为只要是全国人大制定的法律无需标注“基本法”，在正式公布的法律文本中都有“某届全国人大某次会议通过”的明示，其意自现、不言自明。相反有“基本法”的字样反而是画蛇添足。如果刻意为之，则会出现所有全国人大制定的法律都称为《……基本法》，所有的全国人大常委会制定的法律都称为《……普通法》的局面。这会造成立法资源的浪费。全国人大立法不使用“基本法”字样作为立法技术上的处理，在我国已经形成了立法惯例。[2]而此次已经列入立法规划的税收立法中，人们众口一词称为《税收基本法》，其用心良苦、诚心可鉴。其目的是为了明确立法主体，以解决我国以往税收立法效力等级过低的问题。但笔者认为，这大可不必。这样有悖于我国长久以来形成的立法惯例，与已经出台的税收立法不相衔接。因为，在我国现行税制体系中，全国人大及其常委会制定的《个人所得税法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》、《税收征收管理法》三部法律中就没有标明“基本法”或“普通法”的字样。不仅如此，这也与其他同一效力层级的民事立法、行政立法不相协调，因为我国全国人大制定的民法或行政法等规范性文件也未使用过“基本法”的字样，如我国于1986年出台的民事方面的基本法律，就称为《民法通则》。“基本法”这个词不宜随意在法律文件中使用。在德国，基本法的称谓是特定的，即指宪法，因此，其宪法在立法文件中称为基本法。其它立法是不能使用“基本法”称谓的。在税收领域的立法，

其税收法典被称为《德国税收通则》。总之，《税收基本法》的称谓不应出现在将来全国人大制定的税收法律文件中。根据我国立法实践并结合德国的立法经验，将来全国人大制定的税收基本法可以改称为《税收通则》。《税收通则》作为一项重大的立法工程，是中国税收立法的初步尝试。对此，国内税法学者和专家纷纷提出了非常有价值的构想和设计。然而，在建构《税收基本法》之前，更重要的基础性工作是如何对《税收通则》进行正确的价值定位。首先，所谓《税收通则》，既是税法体系的主体和核心，又是宪法统领下的一个部门法律文件。《税收通则》作为税法领域内的基本法，是整个税法体系的灵魂，是税收的一般性法律规范。其范围包括税收法律的一切基本内容，包括税收的基本原则和税收的基本制度。同时，作为部门法，《税收通则》的制定必然遵循中国现行的宪政体制下的立法规范，而且《税收通则》的一些根本问题只能通过宪法的修改和完善加以解决。如税收法定原则、税收民主监督原则，在租税国家属于宪法原则，需要在宪法中明确规定；再如纳税人的主体地位的缺失缘于我国宪法中只有公民纳税义务的片面规定。这些问题将寄托于中国宪法的完善机制，《税收通则》难堪此任。目前，有些热心于税收基本法的学者和专家对《税收通则》寄予太多的期望，使得《税收通则》不能承受之重，有人甚至在《税收通则》中设计税务警察、税务法院、税务检察院等机构，以解决税收执法不利的问题，这一设想的可行性暂且不论，这一制度设计已经触及到中国国家机构的宪政问题，已经大大超出了一部基本法的权限范围。税收方面重大的根本原则应当诉诸宪法，先立宪后治税，这是法治国家应有的

法律逻辑。没有宪法依据的《税收通则》，就缺乏效力基础。因为我国的基本法都是根据宪法制定的。从这个意义上说，在我国税收的宪法规范严重缺失的情况下，制定《税收通则》似乎有些操之过急。当然，不可否认，《税收通则》的出台的确是现实所需，而我国数次修宪又从来都无视税收入宪的现实要求。等到税收入宪后再制定《税收通则》又令人急不可待。这一现实矛盾如何解决？笔者认为，税法学界应当极力促成下次全国人大的修宪并将税收原则纳入宪法中，并可同时或稍后通过《税收通则》。其次，《税收通则》是各单行税收法律、法规的母法，但同时它又属于行政法的子法。作为税收母法，税收基本法是国家对税收制度的根本性问题、共同性问题、原则性问题、重大问题和综合性问题而进行的规定，以统帅、约束、指导、协调、各单行税收法律法规，在税法体系中具有仅次于宪法的最高法律地位和法律效力的法律规范。[3]《税收通则》的制定应凸显其在整体税法体系中的统领地位，《税收通则》绝对不应成为原有单行税收立法的汇集和归纳，也不应是对不健全的税收立法的拾遗补缺地加工和整理。《税收通则》的拟定立意要高，它不应沉迷于特定税种的规制；《税收通则》的起草视野要广，它不能拘泥于税收中某一技术环节。作为行政法的子法，行政法的基本原则如行政法治原则、行政公正原则、行政公开原则、行政效率原则也当然是《税收通则》的指导原则。当然，《税收通则》也有特殊性，行政法的外在属性并不必然体现在《税收通则》中。笔者认为，《税收通则》无论采取何种模式，但其实质上是税法的法典化。而在中国，行政法至今仍未法典化，行政法的法典化在世界范围内也鲜有先例

。其主要原因是，行政法调整的范围异常广泛，且易于变动，制定包罗万象的统一的行政法法典几乎是不可能的。但实际上，行政法不存在统一的法典，也难以制定统一的法典，但并不意味着行政法将永远不能制定统一的法典。[4]中国不存在行政法的法典并不意味着税法不能法典化，或者说，中国行政法没有法典化并不应成为制定《税收通则》的障碍。但这里需要明确的一个基本问题是，我国未来的《税收通则》是实体法还是程序法呢？有学者将《税收通则》视为实体法，并认为：“我国现在虽然已经有了一部税收征管法，但这仅是一部以税收程序法为主要内容的法律，如果没有一部综合性的税收实体法，税收征管程序法也很难发挥作用，必须配套。”[5]也有学者认为，“税法法典化的主要形式是税收程序法的法典化。这表现在：一是各国已制定的税法通则的内容主要是有关程序问题的规定。二是采用综合法典模式国家的税法法典中，其有关税收共同问题的规定也主要是程序方面的内容。”[6]但事实上，《税收通则》既不应该是纯粹的实体法更不能成为单纯的程序法，而是税收实体法与税收程序法的有机统一。从世界行政法典的立法经验和趋势不难发现，行政法典不可能是纯而又纯的所谓实体法或者程序法。表现为，行政实体法中充斥着程序规范，即便许多国家以程序法命名的法典，也包含了相当的实体内容。这是由行政法的特殊规律性所决定的，即行政法实体规范和程序规范密不可分，通常交织在一起，共存同一规范性文件之中。因为行政行为的合法有效取决于诸多要素，既要求主体合格、内容合法，也要求程序合法，作为主要是对行政行为进行控制和规范的法律行政法不可能仅规定实体内容或只确认程序规

范。作为行政法的子法，《税收通则》也适用行政法的这一立法规律。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com