

## 内 容 摘 要

依法治国是我国人民积数十年惨痛教训的总结，也是人类社会文明进步的必然结果。改革开放 20 多年来，我国的法治化进程有了长足进展，法治程度有了很大提高，但离社会主义市场经济的要求仍有较大差距。市场经济是法治经济，依法治国由市场经济所根本决定，这点早已成为人们的共识。然而，在我国特有的国情下如何真正做到依法治国，则是我国至今远未解决的理论和实践问题。

随着税收收入的不断增加以及普遍课税状况的发展，有关税收的争论激增，并且围绕税收引起的社会、政治、经济矛盾日益显现，对税收法治问题进行专门研究的重要性明显提高。但是长期以来税收理论和实务部门都是运用经济学方法来研究税收政策的调整和完善，缺乏运用法学方法从法律角度开展的研究，而我国法学界由于种种原因也鲜有对税法的专门研究，因此税收法治理论和实践都亟待完善。近几年来税收和法律的理论和实务部门虽然对税收法治的具体问题已经开始有了一些探讨，但明显缺乏系统的、自成理论体系的论述。由于税法及税收法治方面的研究成果比较少，应该说，从事这种研究工作伴随着相当的困难，但也因为同样的原因，对税收法治问题的研究也必将对税收理论和实践的发展产生重要的影响。笔者在税务系统工作近 10 年，其中 8 年在从事税收法制工作，对我国税收法治实践存在的大量问题和税收法治理论的不足有着深切的感性认识，这构成了笔者写作本文的强烈冲动。

本文试图在对税收法治的基本概念和若干重要问题进行分析和明确的基础上，综合运用经济学和法学的基本理论对我国当前税收法治存在的问题进行分析，总结国际上税收法治的先进经验，探讨推进我国税收法治化进程的思路，希望能为我国的“依法治国”和建立法治国家提供某种可行的思路。文章结构如下：

前言，简述税收法治问题研究的渊源和重要意义。

第一章，**税收法治的基本概念**，通过对法治与法制的区别和市场经济与政府行为法治化的分析，对税收法治的基本概念和基本原则进行明确，并对税收法治理论和实践中所困惑的若干重要问题提出自己的看法，为全文的论述和分析奠定理论基础。

第二章，**国际上税收法治的特点**，利用所收集到的各种文献资料对国际上税收立法、执法、司法和守法等几个方面的税收法治先进经验进行总结，为推进我国的税收法治提供借鉴。

第三章，**我国税收法治的现状**，对当前我国税收立法不完善、执法缺乏刚性、司法不完备、税法遵从度较差等税收法治方面存在的问题进行剖析，理清改革的思路。

第四章，**推进我国税收法治的思路**，运用前文所作的理论铺垫和实践分析，转入解决中国的实际问题。提出了健全税收法律体系、强化税收执法、完善司法保障和提高税法遵从度等方面具体的对策构想。

**关键词：**税收法治； 立法； 执法； 司法； 遵从。

# 目 录

|                                  |    |
|----------------------------------|----|
| 前 言.....                         | 1  |
| 第一章 税收法治的基本概念.....               | 3  |
| 1.1 税收法治的基本概念.....               | 3  |
| 1.1.1 法治与法制.....                 | 3  |
| 1.1.2 市场经济与政府行为法治化.....          | 6  |
| 1.1.3 税收法治.....                  | 8  |
| 1.1.4 税收法治的基本原则.....             | 10 |
| 1.2 关于税法的几个重要问题.....             | 13 |
| 1.2.1 税法的解释.....                 | 14 |
| 1.2.2 税法的适用.....                 | 15 |
| 1.2.3 违反私法的行为与税法的冲突与协调.....      | 16 |
| 第二章 国际上税收法治的特点.....              | 18 |
| 2.1 完善的税收立法.....                 | 18 |
| 2.1.1 坚持税收法定原则.....              | 18 |
| 2.1.2 健全税收法典.....                | 19 |
| 2.1.3 明确分级立法.....                | 19 |
| 2.2 严格的税收执法.....                 | 20 |
| 2.3 完备的司法保障.....                 | 21 |
| 2.4 良好的税法遵从.....                 | 22 |
| 2.4.1 税法宣传广泛，手段多样.....           | 22 |
| 2.4.2 税收违法惩处严厉.....              | 23 |
| 2.4.3 健全的纳税服务制度.....             | 23 |
| 第三章 我国税收法治的现状.....               | 26 |
| 3.1 税收立法不完善.....                 | 26 |
| 3.1.1 税收法定原则在宪法中未得到明确肯定.....     | 26 |
| 3.1.2 税收立法权分配的越位和缺位.....         | 26 |
| 3.1.3 税法级次偏低，违背税收法定原则.....       | 28 |
| 3.1.4 税收立法滞后，没有顺应经济发展要求及时立法..... | 29 |
| 3.2 税收执法缺乏刚性.....                | 30 |
| 3.2.1 税法解释不规范，导致执法不统一.....       | 30 |

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| 3.2.2 计划税收体制扭曲了税收法定原则 .....      | 31        |
| 3.3 税收司法不完备 .....                | 31        |
| 3.3.1 对税收执法的保障力度不够 .....         | 31        |
| 3.3.2 对纳税人的救济作用尚未充分体现 .....      | 32        |
| 3.4 税法的遵从度较差 .....               | 33        |
| 3.4.1 税收法治的观念依然淡漠 .....          | 33        |
| 3.4.2 税法宣传不到位 .....              | 34        |
| 3.4.3 税收违法行为的处罚力度不够 .....        | 34        |
| <b>第四章 推进我国税收法治的思路 .....</b>     | <b>35</b> |
| 4.1 健全税收法律体系 .....               | 35        |
| 4.1.1 集中税收立法权 .....              | 35        |
| 4.1.2 合理划分中央和地方的税收立法权限 .....     | 36        |
| 4.1.3 颁布税收基本法，统一税法基本要素 .....     | 37        |
| 4.1.4 统一完善税收实体法 .....            | 38        |
| 4.2 强化税收执法 .....                 | 38        |
| 4.2.1 规范税法解释 .....               | 38        |
| 4.2.2 改革税收计划 .....               | 39        |
| 4.2.3 推行税收执法责任制，加强税收执法监督力度 ..... | 40        |
| 4.2.4 认真履行税务行政复议职责 .....         | 40        |
| 4.3 完善司法保障 .....                 | 41        |
| 4.3.1 加强对行政执法权的保障 .....          | 41        |
| 4.3.2 切实保障纳税人的合法权益 .....         | 42        |
| 4.4 提高税法遵从度 .....                | 43        |
| 4.4.1 赋予纳税人权利主体地位 .....          | 43        |
| 4.4.2 在税收征管中树立为纳税人服务的观念 .....    | 44        |
| 4.4.3 普及税法宣传教育 .....             | 44        |
| <b>参 考 文 献 .....</b>             | <b>46</b> |
| <b>后 记 .....</b>                 | <b>50</b> |

## 前 言

税收与其他政府收入的最主要的区别就在于其强制、固定和无偿的三个特性，而税收之所以有这三性的最重要的原因就在于其必须通过立法即税法的形式来确立其正式的政府收入渠道的地位。由于在纳税人口比较少，且负担较轻的年代里，有关税收的争论较少，因此把税收法治作为一个专题进行研究的实际必要性不大。随着税收收入的不断增加以及普遍课税状况的发展，有关税收的争论激增，并且围绕税收引起的社会、政治、经济矛盾日益显现，对税收法治问题进行专门研究的重要性也随之明显提高。

税收法治问题的研究有两个基础，一个是税收，一个是法治。这里涉及两个密切相关却又不完全相同的两个学科，一个是税收学（财政理论），一个是税法学（法学理论）。财政理论中对税收的研究历史悠久，作为独立学科很早就已十分发达了，并且在税收制度和实际工作中都发挥了重要的作用。而法学理论对税法的研究却起步较晚，税法学的历史较短，即使以美国、联邦德国等先进国家而论，将税法作为法学的一门独立学科进行研究和教学，一般来说始之于第一次世界大战以后。在日本，对税法学正规地开展研究，则始之于第二次世界大战以后<sup>1</sup>。而我国台湾法学界于20世纪60年代初开始重视税法学的研究。由于历史的原因，中国的法学研究自20世纪30至40年代起步后，遭受了50至60年代的挫折，在70年代以后才进入现代法的复兴和发展时期<sup>2</sup>。而其中税法学的研究更是晚了将近10年，从20世纪80年代中期才开始产生和发展<sup>3</sup>。因此，对税法的专门研究在我国还相当欠缺，只是随着市场经济体制的逐步建立，税收矛盾的日益突出，在税收和法律的理论和实务部门对税收法治的具体问题才开始有了一些探讨，但明显缺乏系统的，自成理论体系的论述。今后，随着国民权利意识的增强以及经济生活的复杂化，可以认为，税法将变得越发重要，税收法治存在的问题也将越发突出。不过，

---

<sup>1</sup>（日）金子宏：《日本税法原理》，刘多田、杨建津、郑林根译，中国财政经济出版社1989年版。

<sup>2</sup>张少瑜：《20世纪中国法学的回顾与前瞻学术研讨会综述》，《法学研究》1997年第5期。

<sup>3</sup>刘剑文、熊伟：《财政税收法》，法律出版社2000年版。

由于税收法治方面的研究成果较少，加之没有可供依据的税法学标准体系，应该说，从事这种研究工作伴随着相当的困难，但也因为同样的原因，对税收法治问题的研究也必将对税收理论和实践的发展产生重要的影响。

厦门大学博硕士论文摘要库

## 第一章 税收法治的基本概念

江泽民总书记在中国共产党第十五次全国代表大会上的报告中指出：“我国解决体制改革的深入和社会主义现代化建设跨越世纪的发展，要求我们在坚持四项基本原则的前提下，继续推进政治体制改革，进一步扩大社会主义民主，健全社会主义法制，依法治国，建设社会主义法治国家。”<sup>4</sup>“宪法第 5 条第一款也明确规定：“中华人民共和国实行依法治国，建设社会主义法治国家。”<sup>5</sup>实行税收法治是贯彻建设社会主义法治国家基本方略的必然要求。但是，长期以来，人们对什么是税收法治，为什么社会主义市场经济必须实行税收法治的理解存在很大的差距，一些基本的概念和理论没有梳理清楚，导致了很大模糊和错误的认识。因此，有必要对税收法治的基本概念作深入的分析，并在此基础上探讨推进我国税收法治的思路。

### 1.1 税收法治的基本概念

#### 1.1.1 法治与法制

研究税收法治的前提是明确法治的涵义，只有深刻理解了法治的真正意义，才有可能全面深入地认识税收法治的内涵。要准确把握法治的概念，首先应对法治和法制作一个区分。法制与法治，虽然只是一字之差，但内涵却完全不同。从法制到法治的概念转换，在我国经历了一个相当艰难而漫长的过程。它标志着我国人民在党的领导下，进入了法的现代化建设的新时期<sup>6</sup>。

早在公元前 4 世纪，古希腊著名思想家亚里士多德就对“法治”作过经典性的解释：“法治应包括两重意义：已成立的法律获得普遍地服从，而大家所服从的法律又应该本身是制订的良好的法律。”<sup>7</sup>这一时期的法治是在古

<sup>4</sup> 江泽民总书记在中国共产党第十五次全国代表大会上的报告《高举邓小平理论伟大旗帜，把建设有中国特色社会主义事业全面推向二十一世纪》，人民出版社 1997 年版。

<sup>5</sup> 《中华人民共和国宪法》，中国法制出版社 1998 年版。

<sup>6</sup> 葛洪义主编：《法理学》，中国政法大学出版社 1999 年版。

<sup>7</sup> 亚里士多德：《政治学》，吴寿彭译，商务印书馆 1965 年版。

希腊城邦政治的基础上，作为与人治相对立的一种治国方法提出的，强调法律至上的权威性和法律自身的科学性，认为法治是优于人治的治理方式<sup>8</sup>。现代意义上的“法治”，是西方资产阶级在与封建专制统治斗争的过程中建立起来的。现代法治吸收了古典法治思想的精髓。但现代法治与古典法治不同，它确立的背景不是古希腊狭小的城邦国家，而是疆域广阔的现代民族国家，它不仅仅是一种治国工具，更是建立在现代市场经济基础上的一种基本信仰<sup>9</sup>和社会组织形式。近代意义上的法治是在反对“天授君权”和“君权神授”等人治思想基础上发展起来的，主要根基于“人民主权”论——“一切权利来源于人民”命题演变为“一切权利来源于法律”命题，即人民是通过制定法律的形式来赋予政府等社会主体的各种权力。因此，法治的要义是法律至上，要实现法治，必须确立权力来源于法律的观念，政府的一切权力的唯一直接来源只能是法律。在法治社会里，政府、企业、个人等各社会主体的一切行为都必须受到事前规定并宣布的法律规则的约束，只能依据法律规则行使权利和计划事务<sup>10</sup>。

在我国，从汉字字面上看，法制一般指法律和制度的总称，而法治是指依据法律进行治理。实际运用中，其含义要更为宽泛。比较起来，两者的主要区别在于：

一、法治一词明确了法律在社会生活中的最高权威性。在国家治理的方式上，有一个基本的区别，就是法治与人治的区别。人治指统治者的个人意志高于国家法律，国家的兴衰存亡，取决于领导者的个人能力和素质。人治社会也有法律，甚至有法制，但是统治者自己是不受法律约束的。所以这种社会可能也会出现短暂的繁荣，如我国唐代的“贞观之治”，却不可能长治

<sup>8</sup> 亚里士多德认为：“法治应当优于一人之治”。其最主要的理由在于：“凡是不凭感情因素治事的统治者总比感情用事的人们较为优良。法律恰恰正是全没有感情的；人类的本性（灵魂）便谁都难免有感情。……谁说应该有法律遂行其统治，这就是如说，唯独神祇和理智可以行使统治；至于谁说应该是一个个人来统治，这就在政治中混入兽性的因素。常人既不能完全消除兽欲，虽最好的人们（贤良）也未免有热忱，这就往往在执政的时候引起偏向。法律恰恰正是免除一切情欲影响的神祇和理智的体现。……要使事情合于正义（公平），须有毫无偏私的权衡，法律恰恰正是这样一种中道的权衡。”（亚里士多德：《政治学》，吴寿彭译，商务印书馆1965年版）。

<sup>9</sup> 美国著名法学家哈罗德·J·博尔曼指出：“法律必须被信仰，否则它将形同虚设。它不仅包含有人的理性和意志，而且还包含了他的情感，他的直觉和献身，以及他的信仰。”（哈罗德·J·博尔曼：《法律与宗教》，梁治平译，三联书店1991年版）。

<sup>10</sup> 叶必丰：《国家权力的直接来源：法律》，《长江日报》1998年6月8日。



久安。而法治则是众人之治，是与民主相联系的。一切国家机关、社会团体、组织和个人都必须在宪法和法律的范围内活动，不允许任何人、任何组织凌驾于法律之上。在所有对人的行为有约束力的社会规范中，法律具有最高权威。维护法律的最高权威，是一切权力属于人民的宪法原则的体现。法制一词则难以表达现代社会中法律的最高权威性。

二、法治一词显示了法律介入社会生活的广泛性。从字面上看，法制主要强调法律和制度及其实施。狭义地说，它仅指相对于政治制度、经济制度的一种制度；广义地说，它也只是包括法律的实施在内的一种活动，而对法律在社会生活中的作用范围从字面上是无法界定的。而法治一词的含义则比较明确，就是在全部的国家生活和社会生活中都必须依法办事。法律不仅在社会生活中具有重大作用，而且在国家的政治生活中也同样具有重要作用。法治要求法律更全面地、全方位地介入社会生活。

三、法治一词蕴涵了法律调整社会生活的正当性。法制所包含的法律和制度，其含义从字面看是中性的。历史上，法律长期被少数人用于作为镇压人民，维护自己统治地位和腐朽政权的工具；法律和制度也曾经被德国纳粹政权作为种族暴行的工具。因此，我国社会主义法制建设所需要的法律必须具有与社会主义性质一致的正当性。这种正当性正是我国社会主义法制建设的重要价值之一。而法治一词则蕴涵了这种正当性。首先，法治是与专制相对立的，又是与社会主义民主相联系的，体现了社会主义制度下人们当家作主的要求。法治的法是由国家权力机关通过民主程序制定的，集中体现了广大人民群众的心愿。它的贯彻实施，必将有力地推动社会生活和政治生活的民主化，扩大政治生活的公众参与的范围，防止少数人、个别人滥用国家权力；其次，法治要求社会生活的法律化，可以从根本上改变我国社会生活中强制性社会规范过多、过滥的弊端<sup>11</sup>，维护公民的自由；再次，法治符合社会生活理想化的要求，使人们的正当要求有了程序化、制度化的保证，增强了社会成员的安全感等。

综上所述，法治较之法制，其内涵更为丰富，更符合社会主义法治建设

<sup>11</sup> 如我国目前过多的乱收费现象，而这些收费几乎都有文件依据。

的目标要求。法制是一种手段，而法治则不仅是一种治国方略，而且也是一种价值选择。当然，法制并非没有意义，实际上，法制正是法治的重要前提。没有健全的法律和制度，没有依法办事的体制，法治是不可能实现的。

### 1.1.2 市场经济与政府行为法治化

正如游戏需要游戏规则一样，人们从事社会经济活动需要法律规则。这一点，亚当·斯密早就指出：“任何国家，如果没有具备正规的司法行政制度，以致人民关于自己的财产所有权，不能感到安全，以致人民对于人们遵守契约的信任心，没有法律予以支持，以致人们设想政府未必经常地行使其权力，强制一切有支付能力者偿还债务，那么，那里的商业制造业，很少能够长久发达。”时至今日，人们已普遍认识到，优良的法律规则是人们在千百年来的社会经济活动中所积累起来的最普遍、最通行、最有效的实践经验，优良的法律规则是社会经济发展的根本性决定因素和制度性的支持力量，没有优良的法律规则，社会经济不可能长期稳定协调发展。因此，当有人就中国经济与经济学发展征求著名的经济学家诺贝尔奖金获得者米勒的意见时，米勒直言不讳：“中国需要的不是更多的经济学，而是更多的法律”，并获得科斯的赞同<sup>12</sup>。

市场经济是法治经济，依法治国的提出是由市场经济所根本决定的，这一点早已成为人们的共识。市场经济的活动主体可分为个人（家庭）、企业和政府三大类，只有在个人、企业和政府的行为均处于法律的有效约束之下，个人依法行事、企业依法行业和政府依法行政，三者都无权也无力超越法律的规范和约束之时，才能说整个社会已真正处于法治状态中了<sup>13</sup>。

市场经济所具有的等价交换的内在要求，必然外化为政治上的平等状态。具有“人人平等”形式特征的法律方式，就成为实现市场这一内在要求的最佳手段和必然结果。这就是为什么一个社会市场化的过程，也必然伴之以法治化过程的经济根源。市场经济的这种平等要求，似乎是很容易实现的，因

<sup>12</sup> （德）柯武刚，史漫飞：《制度经济学》，韩朝华译，商务印书馆 2000 年版。

<sup>13</sup> 张馨：《法治化：政府行为-财政行为-预算行为》，《厦门大学学报（哲学社会科学版）》2001 年第 4 期。

为经济必然最终为自己开辟道路，迫使政治服从自己的根本要求。但实际上由于政府是凌驾于社会之上的政权机构，它以非市场方式参与社会资源的配置，如果不受约束，政府就可能凭借自己的政治权力来侵犯和危害市场与资本，这就需要法律对政府行为加以约束和规范。

从历史上看，政府行为法治化是西欧国家得以从封建主义自然经济转向资本主义市场经济的基本条件之一。“朕即国家”的封建专制君主控制了几乎全部的政治权力和相当比重的经济力量，而其他社会成员作为附庸、陪臣和子民，并不具有独立的政治经济权利和人格地位。这使得国家权力能够随意干预经济活动，封建君主能够利用国家力量直接压抑和阻碍市场因素的成长。因此，在市场化过程中，西方社会逐步削弱和约束了国家的政治权力，形成了行政法治的状态，将政府行为限制与规范于法律之下。这对于西欧社会的市场化具有极为重要的意义，否则就谈不上市场的发展壮大和市场经济的最终形成。

阻碍西欧市场化进程的关键因素，与其说是自然经济，不如说是封建专制。市场因素有着远优于自然因素的资源配置能力，因而仅凭经济方式和手段，自然因素根本无法与市场因素相抗衡，此时只有国家的政治权力才是抑制和否定市场的因素。因此，能否控制和约束政府行为，能否实现政府行为法治化，就成为能否建立市场经济体制的关键。英法等国是通过资产阶级革命才逐步将政府置于法律约束之下，使政府只拥有法律授予的权力，政府行政必须遵循相应的法律，政府违法也必须受到法律追究和制裁，政府的一切行为必须接受社会公众、议会和司法的监督。

这样，社会就凭借法律权威，迫使政府大体上只能做法律赋予的权力范围内的事，从而正确地规范了政府与市场的关系，对西方市场经济的形成与发展产生了极其巨大的历史作用。在长达数百年的时间内，尽管西欧的市场经济经历了从自由放任到政府干预的转变，但其政府基本上是与市场经济相适应的状态之中，即先是存在着“夜警国家”和“廉价政府”状态，而后尽管允许政府活动大规模扩张，活动方式也有了根本的改变，但政府活动始终被限制在市场允许的范围和规模之内，始终遵循了服务而不是危害市场

这一基本准则。可以说，如果没有政府行为法治化，就没有西方的市场经济以及由此而带给西方社会的一切。

### 1.1.3 税收法治

税收法治是法治原则在税收领域的集中表现和具体运用。法治的核心是“限制国家权力，保障公民权利”，而税收从本质上讲是国家权力对公民财产权利的侵害。国家要履行必要的公共职能，为公民提供所需的公共产品和服务，就必须采用一定的形式集中资源。因此，国家对公民财产权的“侵害”是必要的，是公民获得公共产品和服务所付出的代价。但是，国家的这种强制性权力如果不受到有效控制，就可能会侵害公民的合法权利。从历史上看，国家征税权的范围和界限是国家权力与公民权利相互关系中冲突最激烈、矛盾最突出的领域之一，而税收法治则是现代法治国家处理这种矛盾冲突的基本框架。税收法治是建立法治国家必不可少的重要组成部分。

现代税收法治的真正目的是在保证国家行使其税收权力的同时，通过法律限制国家的任意征税权，有效保障公民的财产权利。而公民财产权的独立、人民主权的确立是现代税收法治产生的社会基础。也就是说，现代税收法治是以市场经济和宪政民主制度为前提和基础的，正是在这个意义上，“税收法治”与自然经济和计划经济社会中的“税收法制”、“依法征税、依率计征”有着本质的区别。我国由于受长期封建专制统治和计划经济的影响，一方面存在着有法不依、执法不严，重国家权力、轻公民权利的情况，另一方面，公民的法律意识薄弱，存在着较为严重和普遍的税收违法现象。因此，通过法律保护公民合法的财产权利，赋予国家有效的强制权力以制止危害社会的税收违法行为，是推进我国税收法治进程面临的两个基本任务。

税收法治有其特定的实体价值和形式价值。税收法治不仅仅指的是形式上的法律制度，更重要的是独立于法律制度之外的价值判断和理念，这是税收法治的实体价值，也是判断一个税法是否是“值得尊重的良法”的标准。在这个层面上，税收法治要求制订和实际执行的税法应当是既能够有效保障公民财产权利，又能够满足社会公共需要的公平合理的法律，而要做到这一

点，就必须切实保障公民参与立法的政治权利，并通过一套运行良好的立法原则、立法程序及执法和救济程序来实现，这是税收法治的形式价值。因此，税收法治既包含了对什么是“好的税法”的判断，也包含了对如何制订和执行“好的税法”的原则和程序的要求。而且，只有通过这些立法和执法的原则和程序，才能保证税收法治实体价值的实现<sup>14</sup>。循着这样的思路，我们不妨对税收法治作这样的理解：

第一，税收法治是一种治理税收的理论和指导思想。即依据法律来管理税收，或称依法治税。从这个角度讲，税收法治是与税收人治相对的，所谓税收人治是指在治理税收时，依据的是少数领导的智慧、看法和注意力。具体体现为在税收治理上的随心所欲、以言代法、权大于法。划分税收法治与税收人治的最根本的标志是税收法律与个人（特别是少数领导）意志发生矛盾冲突的时候，是税收法律权威高于个人意志还是个人意志凌驾于税收法律之上？凡是税收法律权威高于任何个人意志的治税方式就是税收法治；凡是税收法律服从于个人意志的治税方式就是税收人治。

第二，税收法治的关键的决定性因素和条件是要建立一个良好的有权威的法律和制度，即税收法制。这说明税收法治与税收法制是两个不同的概念。其区别在于：一是税收法制是各种税收法律制度，包括各种税收法律与税收法律制定、执行、遵守的各项制度的简称，税收法治则是相对税收人治的一种治税理论、原则、方针；二是税收法制主要解决有法可依的问题，税收法治主要解决税收法制在治税中的地位与作用的问题。三是税收法治往往与民主相关联，“现代法治与民主政治密切相关，它不局限于在形式或逻辑意义上考虑问题，不单纯以法律完备为满足，还要求在价值层面上考虑法律是不是良好、是不是尊重和保护人权、体现社会正义。”<sup>15</sup>而税收法制既可以与民主相关联，也可与专制相联系。有税收法制不等于有税收法治，因为税收人治下往往也有税收法制。

第三，税收法治是一种治理税收的行为准则，这个准则应受到普遍遵守。

<sup>14</sup> 张斌、樊丽明：《税收法治的内涵与目标》，《税务研究》2002年第4期。

<sup>15</sup> 蔡定剑等：《从政策社会到法治社会》，《中外法学》1999年第2期。

税收法治的一个鲜明特征就是强调税收法律在处理税收事宜中具有至高无上的权威。任何组织和个人都不得凌驾于税收法律之上。这就说政府，特别是中央政府处理相关税收事务时，也必须在税收法律规范范围内进行。由此需对税收权，包括税收立法权、税收行政权、税收司法权在人大、政府、司法部门间合理进行配置，实现税收权力在各部门间的相互制衡。在税收失去制约的情况下，政府同样可以打着税收法治的旗号治理税收。但此时，政府实行的是以法治税而不是依法治税<sup>16</sup>。当政府既有税收立法权又有税收行政权时，税收法律可以随时依据治理需要制定出来。但税收法律是否体现民众的利益，就无法得到保证了。当然，作为税收活动的另外两个主体，税务机关和纳税人自觉按照税收法律的规定依法履行征税职责和纳税义务本身就是税收法治的应有之义。

#### 1.1.4 税收法治的基本原则

税收法治的原则不同于财政理论中的税收原则，而是从税法学角度出发研究的税收法律原则。税法学在研究税收关系的法律调整时，不仅要考虑其经济效果，还要洞悉其所在的社会环境中具体的政治制度、风俗习惯、社会心理以及既定的法律体系运行惯性对税收立法、执法和守法的影响，特别是要研究法律规则内在逻辑的统一以及法律名词的准确，避免理解上的歧义和执法过程中因法律冲突而无所适从或恣意妄为的现象。从这个意义看，税收原则并不适于全部照搬照抄为税法的原则，其中应有所选择、有所创新，按照法律的内在规律赋予其新的形式和内容。

目前国内税法学界对税法原则的认识并不深入，既缺乏经济学界对税收原则研究的博大精深，也缺乏德国、日本和我国台湾税法学者对税法原则研究的系统全面。严格来说，还仅仅处于将外来的研究成果作为一种简单知识而囫圇接受的阶段，无法将其基本思想贯彻到税法的每项具体的制度和原则，对税法原则中本身存在的矛盾也不能提出合理的解决方法<sup>17</sup>。

<sup>16</sup> 以法治税和依法治税虽只有一字之差，但其含义却有极大不同。在以法治税中，税收法律是一种治理税收的手段和工具；而在依法治税中，税收法律是治理税收的依据而不再仅仅是手段。

<sup>17</sup> 刘剑文、熊伟：《财政税收法》，法律出版社 2000 年版。

综合各种文献，支配税法全部内容的基本原则，可归纳为“税收法定原则”和“税收公平原则”两项。这两项基本原则，都是对近代以前的国家税制模式的否定，它们具有相互密切的联系，而确立于近代国家之中。前者（税收法定原则）是有关课税权行使方式的原则，后者（税收公平原则）是关于税收负担分配的原则。因此，可以说，前者是关于形式的原理，后者是关于实质的原理。

### 一、税收法定原则

税收法定原则又可称为税收法定主义或税收法律主义，指的是税收的征收必须基于法律的根据进行，即：没有法律的根据，国家就不能随意课税，国民也不能被要求缴纳税款。

税收法定原则，是近代法治主义<sup>18</sup>在税收课赋和征收上的体现，其机能在于使国民的经济生活具有法的稳定性和预测可能性。可以这么说，税收在今天关系到国民经济生活的各个侧面，人们如果不考虑其因税法而产生的纳税义务，则任何重要的经济决策均无法作出。换句话说，在许多的经济交易中，税收问题是应当考虑的最重要因素。由此，因何种事实或行为产生何种纳税义务，最好事先在法律中明文规定。所以，税收法定原则，不只是简单地对其历史沿革和宪法思想史上所包含意义的沿袭，在当代复杂的经济社会中，还必须赋予它可保障对各种经济交易和事实的税收效果予以充分的法的稳定性和预测可能性的职能作用。

税收法定原则的内容，主要包括以下四个方面：课税要素法定原则，课税因素明确原则，合法性原则和程序保障原则。

（一）课税要素法定原则指的是课税要素的全部内容包括税的征收程序等，都必须由法律确定，特别是要经过议会的立法或批准。这里的课税要素，即课税条件，是指纳税义务得以成立的条件。也就是说，课不课税，在什么

<sup>18</sup> 所谓“法治主义”，是以权力分立为前提，仅承认权力的行使要基于法律的根据，并依此保障国民的“自由与财产”为目的的政治原理或宪法原理。历史表明，税收法定原则在近代法治主义的确立上，起到了先导的和核心的作用，即在近代以前的国家中，封建领主和独裁君主为筹集战争费用，满足其个人的欲望，肆意课税业已司空见惯。因此，不断蓬勃的市民阶级抵抗这种苛政的运动逐渐形成，在“没有代表则无税”的思想下，形成了课税权必须经过国民的同意，如不以国民代表议会制定的法律为根据，则不能行使课税权的宪法原则。在这种意义上的税收法定原则对法治主义的确立产生了极为重要的影响。

条件下课税，课多少税，如何征收等，只有议会通过或批准的法律才有效。如美国宪法第一条就规定征税的法律必须由众议院提出；法国宪法第 34 条指出：“征税必须以法律规定”；日本宪法第 84 条规定：“征收新税或改变现行税收，必须以法律规定之”；意大利宪法第 23 条规定：“不根据法律，不得规定任何个人税或财产税”，等等<sup>19</sup>。

然而由于税法所面对的现实经济复杂多样，而作为经过抽象和类型化的法律不可能做到对每一个细节了解入微。因此，课税要素法定原则只能在大的范围内，对影响到纳税人税收债务存在与否以及存在范围作出规定。从税收法律中，纳税人也只是在一定程度的范围内可以预见及可以预计。所以学说及立法一般都以为，税收法定原则仅指人民依法律所规定的课税构成要件负纳税义务，至于课税原因事实之有无以及有关证据证明力如何属于事实认定问题，不属于税收法定原则的范围。

（二）课税因素明确原则是指法律或授权行政法规中，凡构成课税要素及税收的征收程序规定的部分，其规定务须明确而不出现歧义，不允许行政机关对税收法律本身存在自由裁量权。按照课税要素明确原则的要求，对税法的解释应该从严，不得类推适用，税务行政法规只在授权的一定范围内被承认。

（三）合法性原则是指在课税要素充分满足的范围内，税务行政机关既没有免税的自由，也没有不征收税收的自由，必须严格依据法律规定的要素和步骤征收税款。不基于法律规定的根据进行税收减免或延缓征收是决不允许的，也不允许就纳税义务的内容与征收日期和税务机关之间达成非法协议。

（四）程序保障原则是指税收的课赋和征收必须以适当的程序行使，对税务纠纷也必须通过法定的公正的程序加以解决，等等。比如：新税种的立法和开征必须通过议会，税目和税率的变化必须有相应的法律，减免税必须通过法定手续等。

税收法定原则是有关课税权的正确行使方面的原则，可以称之为“关于形式的原则”。它表现出强烈的依法治税倾向，是税收法治思想的精华和核

<sup>19</sup> 李传喜：《西方税收法制主义评析》，《税务与经济》2000 年第 2 期。



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库