# 《立法法》与税法的两个基本问题

来源：网络 作者：柔情似水 更新时间：2024-02-06

*《立法法》与税法的两个基本问题 《立法法》与税法的两个基本问题 《立法法》与税法的两个基本问题 「摘要」202\_年3月由九届全国人大第三次会议审议通过，并于202\_年7月1日起正式实施的《中华人民共和国立法法》，是规范立法活动的一部宪法性...*

《立法法》与税法的两个基本问题 《立法法》与税法的两个基本问题 《立法法》与税法的两个基本问题

「摘要」202\_年3月由九届全国人大第三次会议审议通过，并于202\_年7月1日起正式实施的《中华人民共和国立法法》，是规范立法活动的一部宪法性法律。在此之前，规范立法活动的规范主要是宪法、有关法律和行政性法规。由于这些规范不统一、不完善和过分原则化，不仅造成了操作上的困难，而且导致了大量无权立法、越权立法、借法扩权、立法侵权等立法异常现象。具体到税法领域，税法的立法层次低、行政法规越权、立法程序不规范等问题也程度不同地存在，既影响了税法自身的权威性、严肃性，也影响了税收的执法、司法和守法。《立法法》颁布实施后，以往规范不足的情况将在很大程度上得到弥补，有关立法的各项制度，包括立法权限制度、立法程序制度、立法解释制度、立法监督制度等将有更加明确、具体的规定。特别是《立法法》对税收立法体制的确立，很大程度上将影响税法未来的发展。本文从《立法法》出发，依据《立法法》的相关规定，探讨分析了税法的两个基本问题，以期能对我国税收法制的完善有所裨益。

一、《立法法》与税收法定主义

（一）税收法定主义与《立法法》的关系

税收法定主义是税收立法的最高原则。该原则要求税法主体的权利、义务必须由法律加以规定。税法的构成要素必须且只能由法律予以明确规定、征纳税主体的权利（力）义务只能以法律为依据，没有法律依据，任何主体无权决定征税或减免税收。这里的“法律”仅指由代表民意的国家立法机关制定的规范性法律文件。

《立法法》是规定立法制度的宪法性法律。一切立法活动都必须以《立法法》为依据，遵循《立法法》的有关规定。税收立法自然也不能例外。但《立法法》是根据宪法制定的，是宪法原则和宪法中规定的立法制度的具体化，其效力在宪法之下，对税法来说，由于宪法确立了税收法定主义的原则，《立法法》中有关税收立法制度的规定，也应该体现税收法定主义的要求。换言之，《立法法》是对税收立法形式上的要求，税收法定主义是对税收立法本质上的要求。在整个法律体系的效力层级上，税收立法固然应当以《立法法》为依据，但在税法领域内，只有形式反映本质，即《立法法》规定的税收立法制度全面反映税收法定主义 以此为依据制定的税法才可能是符合要求的，否则，税法将可能徒有“法”的形式，而不再有“法”的本质。

（二）《立法法》与税收法定主义的统一

《立法法》与税收法定主义的统一，主要通过《立法法》规定的税收立法体制表现出来。正如前文分析，税收法定主义的基本要求是公民依照法律纳税、国家依照法律征税，这里的“法律”应当是由代表民意的立法机关所立之法 在我国应当是由全国人大或全国人大常委会所立之法，换言之，即应当由全国人大和全国人大常委会享有税收立法权，其他任何机关非经全国人大或全国人大常委会授权不得行使该项权力。在这一点上，《立法法》与税收法定主义是一致的，或者说《立法法》体现了税收法定主义原则，确立了税收法定主义所要求的具体的立法权限制度。

首先，《立法法》确认了全国人大及其常委会的税收立法权，并且明确规定立法的表现形式是“法律”。《立法法》第7条规定，全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权。全国人民代表大会制定和修改刑事、民事、国家机构和其他的基本法律。全国人民代表大会常务委员会制定和修改除应当由全国人民代表大会制定的法律以外的其他法律：在全国人民代表大会闭会期间，对全国人民代表大会制定的法律进行部分补充和修改 但是不得同该法律的基本原则相抵触。《立法法》第8条规定，下列事项只能制定法律 （六）对非国有财产的征收……（八） 基本经济制度以及财政、税收、海关、金融及外贸的基本制度。其中，“对非国有财产的征收”是指国家以强制力为后盾，依法无偿占有公民、法人或其他组织的财产，包括税的征收。[3]至于“……税收……的基本制度”，包括了税收的立法制度、征管制度等。《立法法》的规定表明，税收立法权是我国国家立法机关的专属权力。

其次，《立法法》确立了税收授权立法制度。根据该法第9条的规定，对有关税收的基本制度，如果尚未制定法律的，全国人大及其常委会有权做出决定，授权国务院可以根据实际需要，对其中的部分事项制定行政法规。同时，经济特区所在地的省市人民代表大会及其常务委员会根据全国人大的授权决定，也可以制定税收地方性法规，在经济特区范围内实施。（65条）值得注意的是，对行政机关的授权，全国人大和全国人大常委会都有权做出决定。而对地方主要是经济特区的授权，只有全国人大才有权决定，全国人大常委会无权决定。此外，《立法法》在第10条对授权立法作了原则规定，要求“授权决定应当明确授权的目的、范围，被授权机关应当严格按照授权目的和范围行使该项权力，被授权机关不得将该项权力转授给其他机关。这说明《立法法》所规定的税收授权立法维护了税法权威性，同税收法定主义是一致的。

第三，《立法法》确立了法律优先原则，即在多层次立法的情况下，除宪法外，由国家立法机关所制定的法律处于最高位阶、最优地位，其他任何形式的法规都必须与之保持一致，不得抵触。根据该原则行政机关和地方权力机关根据授权所立之法、或者是出于职权对税收上位法所做出的说明或细化，都必须遵循国家立法机关所制定的税收法律，不得与其抵触，效力在“法律”之下，而且，授权立法事项，经过实践检验，制定法律的条件成熟时，由全国人大及其常委会及时制定法律。法律制定后，相应的立法事项的授权终止“（第11条）。当然，根据授权而制定的行政法规或地方法规也相应终止。法律优先原则从另一个侧面体现了税收法定主义的要求维护了税收法律的权威。

三、《立法法》与税收法定主义的不协调

《立法法》与税收法定主义既有统一的一面，但同时也存在着不相协调的一面。正是这不相协调的一面，造成了税收立法与税收法定主义的背离，从而影响了我国税收法制建设。

1、关于税收立法权行使监督的问题。尽管《立法法》明确规定税收立法权属国家立法机关专有，其他任何机关非经立法机关授权不得行使该项权力，但对于其他机关未经授权而行使该权力的情形缺乏应有的监督机制，或者即使规定了监督主体或监督方法，但由于操作性差而致乏力 如《立法法》第87条、第88条规定，对超越权限的行政法规全国人大常委会有权撤销，但该撤销程序如何启动及运行却没有相应规定。又如第90条规定。国务院等国家机关认为行政法规（当然包括税收行政法规）、地方性法规、自治条例和单行条例同宪法或者法律相抵触的，可以向全国人大常委会书面提出进行审查的要求，其他的国家机、社会团体、企业事业组织以及公民可以就违宪或违法的上述规范性文件提出进行审查的建议。但上述“要求”和“建议”启动受理的步骤方式、顺序、时限等程序问题，缺乏具体规定。立法监督的缺乏，必然导致立法越权、立法侵权、立法冲突等诸多弊端。在《立法法》颁布实施之前，我国税收立法实践中的立法异常现象就是一个明证。而在《立法法》颁布实施以后，现实中的立法异常现象仍不能得到有效的根治，从侧面也很能说明问题。

2、关于税收的授权立法问题。根据《立法法》第8条、第9条的规定，税收立法权并不属于法律绝对保留的事项。也就是说，国家立法机关虽然拥有专属的税收立法权 但在特定情况下可以授权行政机关立法，甚至也可授权特区地方国家权力机关立法（第65条）显然，该规定的范围过宽。因为，正如前文分析，税收立法权包括了多项内容，其中的征税权，既是税收立法权的核心，同时也是国家主权的组成部分，按民主宪政的通例，有关国家主权的立法事项理应是单一制国家中最高代表机关和联邦制国家中联邦代议机关不可推卸、不得转让的最重要的专有立法事项。它是不能被授予其他主体代为行使的。如果把诸如此类的立法权授予行政机关 可以想见，既是税法制定者，又是税法执行者的行政机关，出于自身利益考虑，将有可能不合理地扩大其税收权力而造成公众税收负担的加重。这不仅根本上违背了税收法定主义的要求，也背离民主政治的原则。

3、关于税收授权立法的监督问题。像前文论述的税收立法权行使缺乏监督一样，税收授权立法也存在同样的问题。对此，我们可以用税收授权立法实践加以说明。1984年我国进行工商税制改革时，全国人大常委会曾根据国务院的请求，授权国务院在改革工商税制进程中 “拟定有关税收条例，以草案形式发布试行，再根据试行的经验加以修订，提请全国人民代表大会常务委员会审议”。这里，授予国务院只有拟定草案的权力，只是试行，而且还要经全国人大常委会“审议”，足见立法机关对税收立法权的审慎态度。这本来是正确的，也是必要的，但是紧接着1985年全国人大通过的《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》，把税收立法权一揽子授出。姑且不论按授权立法原则这种“空白授权”或“空白委托”是无效的，单就立法机关在事实上放弃税收立法权就是不合法的。这次授权的最直接结果是，现行的大多数税收法规都是行政机关制定的，不仅有明显越权现象，而且其中的某些法规还是经国务院再授权由财政部或国家税务总局制定的。[4]对这种不合法情况，如果说，《立法法》颁布之前是无法可依，而在《立法法》颁布以后，因没有规定相应的强有力的监督机制，仍然是“无法可依”或者是“有法不依”。[5]这是《立法法》的遗憾，也是税收立法的遗憾。

当然，《立法法》是规范我国立法活动一般性原则的法律，不可能对每一个具体领域包括税法领域的立法问题都进行详细规定。它与税收法定主义统一的一面固然令人欣喜，但它与税收法定主义的不协调也不能不引起人们思考。税收立法权应该怎样配置才能符合税收法定主义的要求？税收立法权有效配置后应当如何监督行使？税收立法制度如何在《立法法》和税收法定主义之下得到完善统一？

二、《立法法》与税法体系

税法体系是由不同形式的税法规范所构成的有机联系的统一整体，税法形式及其相互间有机联系的方式是税法体系的基本内容。一国立法对具体的税法形式的权限、效力、地位和具体内容的规定，是税法体系构成的决定因素。从这个意义上来说，研究一国立法中关于税法形式的相关规定，有助于构建层次分明、内容完善、统一的税法体系，从而有利于税收的司法、 执法和守法。反之，研究一国现行的税法体系，可以发现一国税收立法中存在的问题和缺陷， 进而可以为税收法制的健全提供根据和目标。

（一）《立法法》对税法体系的规范

我国《立法法》对税法体系并无专门的规范，但《立法法》作为规范立法活动的基本法律，对一般法形式的规范理应适用税法。

“地方性法规”是由地方国家权力机关[6]制定的，它可以规定的内容包括：（1）为执行法律、行政法规需要根据本行政区域的实际情况作具体规定的事项；

（2）属于地方性事务需要制定地方性法规的事项；（第64条）此外，经济特区可以根据全国人大授权制定法规，在本经济特区内实施（第65条）。

“自治条例和单行条例”由民族自治地方的人民代表大会制定，可以依照当地民族的特点 对法律和行政法规的规定做出变通，但不得违背法律或者行政法规的基本原则，且可以变通的内容受到宪法和其他法律的限制。

《立法法》的规定表明，不同的税法表现形式具有不同的权限范围。每一表现形式都应在法定的权限范围内适用，超越权限的税法形式是违法的，因而也是无效的。

3、关于税法形式的地位及相互关系。税法形式的地位及相互关系是税法体系的核心内容， 它决定着税法体系的层次性和内容的完整性。

从《立法法》的相关规定可以看出，税收法律应当是占主导地位的，这也是税收法定主义的要求。而行政法规、地方性法规、规章等，不过是对法律的细化或说明，仅占辅助的或次要的地位。当然，这里的“主导”，不是指数量上的优势，而是指有关“税收的基本制度”，包括税收的实体制度和税收的程序制度都应当由法律规定。即使不能面面俱到或详细地规定， 也必须对税收的有关实体内容和程序内容应当遵循的一般性原则和准则做出规定或限定。同样地，辅助的或次要的地位，也不是指数量上应占较少比例，而是指行政法规、地方性法规等的内容都必须以法律的规定为前提，不得违背法律的基本原则或超越法律规定之外，即使有授权，也必须在授予的权限内。

（二）我国现行税法体系及完善

我国现行税法体系是在《立法法》颁布实施之前形成的，主要有宪法、法律、行政法规、地方性法规和规章。

4、规章。税收规章主要是由财政部、国家税务总局颁布的关于税收行政法规的实施细则以及税法的行政解释。实施细则主要包括企业所得税、增值税、消费税、营业税、资源税等暂行条例的实施细则。税法的行政解释主要有消费税征收范围解释、营业税税目注释、增值税 资源税若干具体问题规定等。

5、地方性法规。我国目前实行“集中税权、统一税法”的税收管理体制。尽管实行分税制，但税收立法权仍高度集中在中央，有关地方税的现行法律规范都是由中央制定和颁布的。 若不是全国人大曾授权经济特区制定括税收在内的地方性法规，税法体系中地方性法规这一块几乎是空白。

三 、小结

税收立法是依法治税之本。它不但决定税法的形式，也决定税法的本质，税法是税收立法的结果也是税收执法、司法和守法的依据。要实现依法治税，必须规范税收立法，但《立法法》是规范立法活动的一般性法律，不可能对具体的税收立法进行详细、完善的规定，而且其自身的缺陷也会对税收立法造成影响。为了使税法真正反映税收的本质，同时又体现宪法的原则，以税收法定主义为指导，遵循《立法法》的原则规定，制定详细、完善的税收立法规范是非常必要的。唯有如此，才能使税法真正满足税收法定主义的要求，促进税法的贯彻实施，发挥其应有作用。

「注释」

[2]参见饶方：《论税收法定主义原则》，载《税法研究》1997年第1期。

[3]对非国有财产的征收，存在歧义，有人认为，征收是指无偿的强制性地剥夺；有人认为，“征收”是指征用，虽然也是强制性的，但却是有偿的。

[4]空白授权，无效和被授予的权力不能再转授，是现代公认的法律原则，最早见于伯德纳·施瓦茨（美）著：《行政法》中译本第31－33页。

[5]我国《立法法》第10条也有相应规定。例如，《立法法》第90条规定，公民认为法规 规章违宪或违法，如何提出审查建议，人大机关如何受理，人大机关不受理怎么办，这些问题不明确规定。监督权利就是虚设，可以说无意义。

[6] 根据《立法法》的有关规定，地方国家权力机关主要指省、自治区、直辖市的人大及其常委会和较大的市的人大及其常委会。“较大的市”是指省、自治区的人民政府所在地的市、经济特区所在地的市和经国务院批准的较大的市。

[7]同上。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！