# 中国税收立法问题研究（上）

来源：网络 作者：逝水流年 更新时间：2024-02-06

*中国税收立法问题研究（上） 中国税收立法问题研究（上） 中国税收立法问题研究（上） 「关键词」税收立法 （一）税收立法基本概念研究 为了能够科学地开展税收立法问题研究，同时也为了明确作为理论研究者正确使用概念和范畴的“自我意识”和“社会责...*

中国税收立法问题研究（上） 中国税收立法问题研究（上） 中国税收立法问题研究（上）

「关键词」税收立法

（一）税收立法基本概念研究

为了能够科学地开展税收立法问题研究，同时也为了明确作为理论研究者正确使用概念和范畴的“自我意识”和“社会责任感”，避免因对概念和范畴理解的不一致而引起无谓的争论，[3]笔者以为，首先应对税收立法研究中有关的基本概念予以“正义”，即“对一定的语言文字所表示的概念的含义以及与其相关的词义、语义作出确当的诠释和表述，包括澄清问题或释疑”。[4] 只有这样，才能够与同行“求得共同的出发点或前提”，并为税收立法研究“提供较确定的范围或界限”。[5]

1.税收和税法的概念[6]

我们在考察税收的起源和税法的本质的基础上，对税收和税法的概念予以界定。

（1）税收的起源和税法的本质

在税收漫长的发展历史过程的早期，“纳税”似乎是人与生俱来的义务，而“征税”似乎也是国家顺理成章的权利（权力）；但是，这一观念的合理性在14、 15世纪文艺复兴运动兴起后开始受到挑战。这一挑战最初来源于对国家起源问题的探讨。荷兰伟大的法学家和思想家格劳秀斯（Hugo Grotius）把国家定义为“一群自由人为享受权利和他们的共同利益而结合起来的完全的联合” ，[7]提出了国家起源于契约的观念。英国思想家霍布斯（Thomas Hobbes）认为，国家起源于“一大群人相互订立信约”，“按约建立”的“政治国家”的一切行为，包括征税，都来自于人民的授权；人民纳税，乃是因为要使国家得以有力量在需要时能够“御敌制胜” .[8]英国资产阶级革命的辩护人、思想家洛克（John Locke）在试图以自然法学说说明国家的起源和本质问题时，提到：“诚然，政府没有巨大的经费就不能维持，凡享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。” [9]18世纪，法国启蒙思想家孟德斯鸠（Montesquieu）在其代表作《论法的精神》中专章（第十三章——笔者注）论述了“赋税、国库收人的多寡与自由的关系”。他认为，“国家的收入是每个公民所付出的自己财产的一部分，以确保他所余财产的安全或快乐地享用这些财产”。[10] 而作为社会契约观念集大成者的卢梭（Rousseau）则将国家起源于契约的理论作了最为系统的表述。对他而言，社会契约所要解决的根本问题就是“要寻找出一种结合的形式，使它能以全部共同的力量来维护和保障每个结合者的人身和财富”，“每个结合者及其自身的一切权利全部都转让给整个的集体”。 [11]

因此，在古典自然法学家们看来，国家起源于处于自然状态的人们向社会状态过渡时所缔结的契约；人们向国家纳税——让渡其自然的财产权利的一部分——是为了能够更好地享有他的其他的自然权利以及在其自然权利一旦受到侵犯时可以寻求国家的公力救济；国家征税，也正是为了能够有效地、最大限度地满足上述人们对国家的要求。无论如何，纳税和征税二者在时间上的逻辑关系应当是人民先同意纳税并进行授权，然后国家才能征税；国家征税的意志以人民同意纳税的意志为前提，“因为如果任何人凭着自己的权势，主张有权向人民征课赋税而无需取得人民的那种同意（指”由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意“——引者注），他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的”。[12] 所以，人民之所以纳税，无非是为了使国家得以具备提供“公共服务”（public services）或“公共需要”（public necessity）[13] 的能力；国家之所以征税，也正是为了满足其创造者——作为缔约主体的人民对公共服务的需要。

再来看西方以社会契约论为基础的关于税收本质理论的交换说和公共需要论。交换说认为国家征税和公民纳税是一种权利和义务的相互交换；税收是国家保护公民利益时所应获得的代价。“交换”（excnange）是经济分析法学派运用经济学的理论和方法来分析法律现象时所使用的基本经济学术语之一。该学派认为，两个社会行为主体之间的相互行为，可以分为三种类型：第一种是对主体双方都有利的行为；第二种是对主体双方都不利的行为；第三种是对一方有利而对另一方不利的行为。经济分析法学家们把第一种行为称为交换，而把后两种都称为冲突。从这个意义上说，税收也可以被认为是交换的一部分；这种交换是自愿进行的，通过交换，不仅社会资源得到充分、有效地利用，而且交换双方都认为其利益会因为交换而得到满足，从而在对方的价值判断中得到较高的评价。[14]而且在这种交换活动中，从数量关系上看，相互交换的权利总量和义务总量总是等值或等额的；[15]所以不存在一方享有的权利（或承担的义务）要多于另一方的情况，也就不产生将一方界定为“权利主体”而将另一方界定为“义务主体”的问题。 [16]

公共需要论与交换说又有所不同。经济分析法学派的代表人物波斯纳（R.A.Posner）认为，“税收……主要是用于为公共服务（public services）支付费用的。一种有效的财政税（revenue tax） [17]应该是那种要求公共服务的使用人支付其使用的机会成本（opportunity costs）的税收。但这就会将公共服务仅仅看作是私人物品（private goods），而它们之所以成其为公共服务，恰恰是因根据其销售的不可能性和不适当性来判断的。在某些如国防这样的公共服务中，”免费搭车者“（free -rider）问题妨碍市场机制提供（公共）服务的最佳量：拒绝购买我们的核威慑力量中其成本份额的个人会如同那些为之支付费用的人们一样受到保护”。 [18]所以，由于公共服务的消费所具有的非竞争性和非排他性的特征，决定其无法像私人物品一样由“私人部门”生产并通过市场机制来调节其供求关系，而只能由集体的代表——国家和政府来承担公共服务的费用支出者或公共需要的满足者的责任，国家和政府也就只能通过建立税收制度来筹措满足公共需要的生产资金，寻求财政支持。

（2）税收和税法的概念

通过对上述马克思主义的国家分配论和国家意志论与以西方社会契约思想为基础的交换说和公共需要论进行比较，可以发现：前者始终是从“国家本位”，即国家需要的角度来阐述税收的缘由，从而说明税法的本质的。而后者却主要是从“个人本位”，即人民需要的角度，并结合国家提供公共需要的职能来说明税收的起源和本质。而税法不过是以人民的授权为前提，将其意志法律化的结果，从而保证其对公共服务的需要能够得到持续的、质更高量更多的满足。由此看来，后者似乎更符合我国“人民当家作主”和“人民主权国家”的实质。所以，我们在“人民主权国家”思想总的指导下，以社会契约论中的合理因素为参考，借鉴交换说和公共需要论的观点，将税收概念定义为：税收是人民依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入，从而使国家得以具备满足人民对公共服务需要的能力的一种活动；进而将税法概念定义为：税法是调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间产生的税收关系的法规范的总称；简言之，是有关税收的法规范的总称。

2.税法概念的使用和表现形式

出于研究的实际需要，在参考立法学理论的基础上，我们还必须明确税收立法研究中有关税法概念使用和表现形式的如下问题。

（1）税法概念的使用和表现形式的统一规范

（2）《立法法》所调整的税法的形式

此外，在如“税收法定主义”等特定用语中“法”之概念如何界定？我们将在后文有关的专题研究中加以论述。

3.税收立法研究中的基本概念

（1）立法和税收立法

立法的概念也是多种多样的，不同国家、不同学者的理解都不尽相同。[25]在我国，立法是指特定的国家机关，依据法定职权和程序，运用一定技术，制定、认可、修改、补充、废止、解释和监督[26] 法的活动。[27]据此，我们将税收立法的概念界定为：税收立法是指特定的国家机关，依据法定职权和程序，运用一定技术，制定、认可、修改、补充、废止、解释和监督税法的活动；简言之，是特定的国家机关就税收所进行的立法活动。

就税收立法概念的使用，需明确以下两个问题。第一，本文是采 “‘活动说’、‘过程说’和‘结果说’相结合而以‘活动说’为主导的立法概念说”[28] 来给税收立法概念定义的，即把税收立法看作是动态的。而很多税法学者却是从“结果说”的角度或者说从所谓“静态”的角度去理解“税收立法”的，也就是将税收立法与税收立法的结果即税法混同起来，就如同将经由立法产生的经济法、行政法等各个部门法中的具体的规范性法文件称为经济立法、行政立法一样，这都是对概念的错误用法，因为“在中国，‘结果说’便失去了其在英美法系所具有的价值” [29]了。

其次，在立法活动的诸形式或方式当中，“认可”法是指赋予某些习惯、判例、国际条约、国际惯例或其他规范以法的效力。由此，结合前述税法（学）包括国际税法（学）的观点来看，税收立法应该也有国内税收立法和国际税收立法之分。国内税收立法是指就国内税法所进行的立法活动；国际税收立法则包括涉外税收立法和税收国际立法，前者指各国就其国内税法中涉外税法所进行的立法活动，包括赋予国际税收协定和国际税收惯例以法的效力，后者则指两个或两个以上国家就彼此间的税收分配关系进行协调并缔结国际税收协定的活动。

然而，需要说明的是，尽管西方一些国际法学者有时将“造法性条约”称为“国际立法” ，[34]但这不过是“比拟之词”。而且，国际社会也没有一个统一的最高立法机关来制定法律，更没有一个处于国家之上的司法机关来适用和解释法律或是这样一个行政机关来执行法律；无论是条约法还是国际习惯法，都必须有主权国家的“认可”才能生效，从而起到“立法”的作用。[35]所以，“国际税收立法”和“税收国际立法”等概念中“立法”一词的含义，与本文对立法概念所下定义并不完全相同；我们也只是借用“立法”一词来 “比拟”主权国家间为协调其税收分配关系而缔结国际税收协定的活动。

（2）其他基本概念

以本文前述对“法”及“立法”概念的定义为基础，借鉴立法学有关知识，我们还需在税收立法研究中界定以下常用的重要概念：

①税收立法权。立法权是指特定的国家机关依法享有的制定、认可、修改、补充、废止、解释和监督法的权力。[36]税收立法权则是指特定的国家机关依法享有的制定、认可、修改、补充、废止、解释和监督税法的权力；简言之，是特定的国家机关依法享有的进行税收立法的权力。

②税收立法主体和税收立法机关。有学者将立法主体（Legislative body）界说为“是在立法活动中具有一定职权、职责的立法活动参与者，以及虽不具有这样的职权、职责却能对立法起实质性作用或能对立法产生重要影响的实体。现代意义上的立法主体就是各种有权参与或实际上参与立法活动的机关、组织和人员[37] 的总称”。其中，立法机关（Legislature）是主要的立法主体，“是指国家政权机构体系中地位最高的，最主要的，以议事形式进行立法活动的，制定、认可和变动法律的立法主体”。[38] 我们比较倾向于赞同这一观点。但考虑到我国理论界和实务界长期以来约定俗成的习惯作法，笔者建议对立法主体作狭义和广义理解：狭义者仅包括立法机关和依法或依授权而享有立法权的行政机关，广义者还包括前述定义中的“虽不具有这样的职权、职责却能对立法起实质性作用或能对立法产生重要影响”的组织和人员。[39]本文出于研究的实际需要，仅采立法主体之狭义理解，[40]实际上本文前面对“立法”、“税收立法”和“税收立法权”等概念的界定也一直是这样做的。

③税收立法权限。立法权限，顾名思义，就是立法权的界限或限度，是指立法主体行使立法权的界限范围，“包含两层相反相成的意思：一层意思是指立法权可以和应当达到何种界限，另一层意思则指立法权不能超出何种界限。”[43] 具体到税收立法权限，主要是指立法主体是否享有税收立法权，在多大范围内和多大程度上行使税收立法权等问题。

④ 税收立法体制。关于“立法体制”的概念，主要有一要素说、二要素说和三要素说三种。一要素说认为立法体制就是指立法权限的划分。[44]二要素说认为立法体制“一般是指有关国家机关立法权限的划分及其相应机构设置的系统或者体系。” [45]三要素说又分两种，第一种将立法体制界定为“是有关立法权限、立法权运行和立法权载体诸方面的体系和制度所构成的有机整体”，并认为，“其核心是有关立法权限的体系和制度”。[46] 第二种则认为，“立法体制是参与立法的主体具有什么影响立法的手段、在立法过程中如何运作的制度”，其三方面要素即为：参与立法的主体、影响立法的手段和立法的运作机制。[47]我们倾向于赞同三要素说中的第一种观点，第二种观点究其实质和第一种观点是一致的，只不过是从不同角度对立法体制的内容作了重新划分，但其表述及划分不及第一种观点规范和合理。出于研究的实际需要，在税收立法体制中，我们着重研究有关税收立法权限的体系和制度的问题。

（二）税收立法一般理论研究

1.税收立法研究的体系和主要内容

（1）税收立法研究的体系

税收立法研究是税法学研究与立法学研究的交叉部分。倘若完全借助于立法学的学科体系，我们可以将税收立法研究的体系确定如下：[48] ①税收立法原理篇，包括税收立法的基本概念、税收立法的指导思想和基本原则、税收立法的历史发展等；②税收立法体制篇，包括税收立法权限的体系和制度、税收立法权运行的体系和制度、税收立法主体等；③税收立法程序篇，包括税收立法程序制度、税收立法程序构成等；④税收立法技术篇，包括税收立法语言、税收立法预测和立法规划、税法的整理、汇编和编纂等；⑤税收立法解释篇；⑥税收立法监督篇；⑦单行税法立法篇，包括税收基本法立法、税收征管法立法、税务代理法立法及税种法立法等；⑧税收立法比较研究篇，包括就上述各篇内容所进行的中国国内不同法域之间的比较、中国与外国之间的比较、外国相互之间的比较等，其中最主要的是税收立法体制的比较，当

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！