# 论税法上的可税性

来源：网络 作者：落梅无痕 更新时间：2024-02-06

*论税法上的可税性 论税法上的可税性 论税法上的可税性 一、税法上可税性的概念 我国现行税收法律规范没有明文界定“可税性”的含义。因此，在现阶段，“可税性”只是一个学理上的概念。 从语法学角度分析，“可税性”是由“可”、“税”和“性”三个语...*

论税法上的可税性 论税法上的可税性 论税法上的可税性

一、税法上可税性的概念

我国现行税收法律规范没有明文界定“可税性”的含义。因此，在现阶段，“可税性”只是一个学理上的概念。

从语法学角度分析，“可税性”是由“可”、“税”和“性”三个语词构成，“可”是动词，“税”和“性”是名词。“可”的含义为“适合”：“税”的含义为“税收”，包含征税和纳税两个层面：“性”的含义为“性质”。根据“可”、“税”和“性”三个语词的含义，“可税性”概念可以界定为某种对象具有的适合进行税收的性质。

有的学者认为，法学视野中的可税性是指征税所具有的“法律上的合理性与合法性”，即“征税是否合理，不应仅看经济上的承受力，还应看征税是否平等，是否普遍等方面；征税是否合法，不应仅看是否符合狭义上的制定法，而且更应看是否合宪，是否符合民意，是否符合公平正义的法律精神”。[3]这种观点在一定程度上指出了税法上的“可税性”与经济上的“可税性”的区别，指出合法（这里的“法”包括宪法）和符合公平正义的法律精神是税法上的可税性所应考虑的重要内容。但是这种观点还存在一些问题：首先，税法上的可税性应当既包括征税层面，又包括纳税层面，二者缺一不可；其次，税法上的可税性应当主要指税收具有法律上的合法性。由于“合法性”意味着其中的“法”应当严格按照法定程序制定，因此“合法性”可以依据法律规范本身进行判断的。而“法律上的合理性”则需要借助法律之外的其他工具，如经济因素、社会因素等进行判断，这并非税法上可税性的研究对象；最后，“合理”、“平等”、“普遍”、“符合民意”和“符合公平正义的法律精神”等表述都比较抽象，它们很难成为衡量某种对象是否具有税法上可税性的具体标准。

在综合前文分析的基础之上，笔者认为，所谓税法上的可税性，是指某种对象符合税法的要求，具有适合进行税收的性质。“符合税法的要求”是定义税法上的可税性概念的核心。当某种对象符合税法的要求时，该种对象就具有税法上的可税性；反之，当某种对象不符合税法的要求时，该种对象就不具有税法上的可税性。是否符合税法的要求，是从税法角度衡量某种对象是否具有“可税性”的唯一标准。

关于税法的要求，笔者基于对我国现行税收法律规范和税法法理的考察，认为应当包括税法在法的渊源、税收要素的法律明确性、法律规范的制定程序和法律争议的解决四个方面的要求。而符合税法的要求，相应地指法的渊源符合税法，税收要素具有法律明确性，法律规范的制定程序符合税法和法律争议的解决符合税法，这即是税法上可税性的四个构成要件。只有同时具备这四个要件，某种对象才可以被认为具有税法上的可税性；否则，该种对象就不具有税法上的可税性，不应当对该其进行征税。

二、税法上可税性的构成要件

（一）法的渊源符合税法

所谓法的渊源，是指法取得法的效力的来源。在这方面，体现税法渊源的制定法应当是由最高权力机关制定的法，以及最高行政机关严格依据最高权力机关的授权规范所制定的行政法规。只有体现税法渊源的制定法是通过这两种方式制定的，该制定法才被认为满足“法的渊源符合税法”要件，根据该制定法所确定的税收对象才能被认为满足税法上可税性的要求。如果体现税法渊源的制定法不是通过这两种方式制定的，那么该制定法就被认为在法的渊源方面不符合税法要求，依据该制定法所确定的税收对象就不具有税法上的可税性。

根据我国《宪法》第58条规定，中国现阶段的立法机关是全国人大及其常委会。全国人大及其常委会制定的法称为“法律”，而其他机关制定的法不可以称为“法律”。《宪法》第56条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”因此，此条中的“法律”应当被解释为全国人大及其常委会制定的法，而非其他机关制定的法。所以，我国公民有且仅有依照“法律”纳税的义务，而政府有且仅有依照“法律”征税的权力；同时，我国公民有不依照非“法律”的制定法进行纳税的权利，而政府有不得依照非“法律”的制定法进行征税的义务。

既然我国法律已经明确排除非“法律”的制定法体现税法渊源的可能性，那么在我国税法渊源是否可以由“法律”和基于“法律”或者基于最高权力机关授权制定的非“法律”的制定法共同体现呢？笔者认为，这种体现税法渊源的方式存在的前提是“法律”已经存在，如果抛开既存“法律”，这种方式根本无从谈起。在“法律”既存的情况下，通过“法律”或者最高权力机关的授权，既存“法律”的效力被扩展到基于合法授权而制定的非“法律”的制定法上，所以《宪法》第56条中的“依照法律”可以被理解为依照“法律”和基于“法律”或者基于最高权力机关的合法授权而制定的非“法律”的制定法。因此，我国税法渊源可以由“法律”和基于“法律”或者基于最高权力机关的合法授权制定的非“法律”的制定法共同体现。

之所以要求税法上的可税性必须满足“法的渊源符合税法”这一要件，主要因为税收是国家或称公法人团体对符合法定税收要素的主体无偿课征资财以获取财政收入的活动，它是将私人经济主体（企业和个人）的部分财富转为国有的手段，是加在人民身上的负担。因此，税法通常被视为侵权规范，是侵害人民权利的法律规范。[4]

作为一种侵害人民权利的法律规范，税法获得合法性的必要条件是人民自愿放弃自己的合法权利，即人民自愿同意国家侵犯自己的权利。我国是实行代议制的国家，人民通过选举代表行使国家权力。在这种体制中，人民自愿放弃自己合法权利的方式是且只能是人民代表自愿弃权的行为，这种弃权行为在法治国家应当体现为人民代表制定自愿同意国家侵权的法律规范。我国现在奉行依法治国方略，在这种背景下，人民自愿放弃自己合法权利的方式是且只能是立法机关制定同意侵权的税收“法律”，而不能通过其他机关制定非“法律”的制定法实现。这是税收法定主义原则的一项基本内容。

（二）税收要素具有法律明确性

税收要素，或者称税收要件，是指税收过程必不可少的要素，或者指国家进行征税和其他主体进行纳税所必须具备的条件。税收要素包括税收实体要素和税收程序要素。税收实体要素主要包括税收主体，即征税主体和纳税主体；税收客体；税目与计税依据；税率；税收特别措施，包括税收优惠措施和税收重课措施。税收程序要素主要包括税收时间，税收地点和税收方法。因为税收要素是国家进行征税和人民进行纳税所必须具备的条件，而人民应当且仅应当根据人民代表所制定之法进行纳税，国家应当且仅应当根据人民代表所制定之法进行征税，所以税收要素应当在人民代表所制定之法中得到明确规定，只有这样，税收才是合法的。“税收要素具有法律明确性”即由此概括出来。

所谓税收要素具有法律明确性，是指税收要素应当在法律中得到明确规定。具体而言，这里的“法律”，在我国应当仅指最高权力机关所制定的“法律”，而排除其他任何机关所制定之法。虽然根据对税法上可税性第一个构成要件的阐述，合法的税法渊源还可以由最高权力机关已经制定的关于是否对某种对象进行税收和如何进行税收的“法律”，加之基于“法律”或者最高权力机关的合法授权而由被授权机关严格依据授权制定的法共同确定，但是这种情况存在的前提是，最高权力机关已经制定关于是否对某种对象进行税收和如何进行税收的“法律”，而且税收要素应当在最高权力机关已经制定的“法律”中得到明确规定，这意味着如果要对某种对象进行税收，最高权力机关不得在其制定的“法律”预留空白，而授权其它主体在非“法律”制定法中对相关税收要素进行明确规定，这种授权是非法的。

这里的“明确性”，是指一切创设税收要素的“法律”规定，就其内容、标的、目的及范围必须确定而使税收义务人（主要是纳税主体）足以据此预测该项税收负担，以及该项税收负担具有可计算性。换言之，“法律”应当足以在内容上严格规范税收活动，而不能仅提出模糊的原则或者规则。[5]例如，我国《个人所得税法》第2条第1项规定，“工资、薪金所得”应当缴纳个人所得税。这项规定对于因任职或者受雇而取得工资、薪金、奖金的个人就具备了明确性，因为相关个人足以根据此项规定预测自己应当承担该项税负。但是，这项规定对于因任职或者受雇而取得劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得的个人就不具备明确性，因为相关个人无法根据此项规定预测自己应当承担该项税负，因此，“因任职或者受雇而取得的劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得”就不满足“税收要素具有法律明确性”这一要件，因而也不具备税法上的可税性。如果我国个人所得税法中规定因任职或者受雇而取得的所得应当缴纳个人所得税，那么“因任职或者受雇而取得的劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得”就具备了“法律”明确性。

税收要素具有法律明确性，并非认为立法机关在税收立法时不可以使用不确定的法律概念，与之相反，立法机关是可以在一定条件下使用不确定的法律概念的，如“在必要时”，“基于正当的理由”等等。[6]使用这些不确定概念的条件是，这些法律概念的含义可以根据“法律”里的其它规定予以明确，从而在整体上达到“具有法律明确性”的要求；如果达不到这一要求，那么这样的规定就属于所谓的空白文句，并因违反税法关于法律明确性的要求而属无效规定。[7]“税收要素具有法律明确性”要件的核心在于，人民可以依据且仅依据我国最高权力机关制定之“法律”预测出自己应当承担何种税负并计算出应当承担多少该种税负。如果预测不出或者计算不出，那么人民享有不纳该种税的权利，国家负有不征该种税的义务，该种税的对象不具有税法上的可税性。

（三）法律规范制定程序符合税法

我国《宪法》第5条第1款规定：“中华人民共和国实行依法治国，建设社会主义法治国家。”《立法法》第4条规定：“立法应当依照法定的权限和程序，从国家整体利益出发，维护社会主义法制的统一和尊严。”所以，在中国，立法的权限和程序应当“法定”，应当合法，这是法治的一项基本要求。在税法领域，这项基本要求表现为体现税法渊源的法律规范的制定程序应当法定，应当合法，应当符合税法的要求。

事实上，体现税法渊源的法律规范一般都是按照一定程序制定的。但是，在我国大力建设社会主义法治国家的今天，法律规范的制定程序本身也应当合法。因为税法是侵犯人民权利的法律规范，税法的合法性是通过人民或者人民代表制定自愿弃权的“法律”取得的，所以，税法的制定应当严格按照一定程序进行，这种程序应当足以体现人民或者人民代表的自由意志，因此，体现税法渊源的法律规范的制定程序本身应当符合人民或者人民代表的自由意志，应当符合人民或者人民代表制定的“法律”，这是税法的一项基本要求。

目前，我国“法律”的制定程序在《宪法》和《立法法》中已经得到比较明确地规定；被授权机关根据授权制定非“法律”制定法的程序在我国《宪法》、《立法法》、《国务院组织法》、《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》、《行政法规制定程序条例》和《规章制定程序条例》中也已得到比较明确地规定。如果这两种程序严格按照这些法律规范进行，那么这两种程序就是符合税法的，根据这两种程序制定的体现税法渊源的法律规范所指向的对象就具有税法上的可税性。至于最高权力机关的授权程序，笔者认为仍然值得深入细致的研究。立法授权程序的不合法常常引发人们对授权立法合法性的质疑，而在税法领域，这已经成为一个非常严重的问题。首先，最高权力机关授权的前提是，最高权力机关已经制定关于是否对某种对象进行税收和如何进行税收的“法律”，最高权力机关不得在无“法律”存在的前提下直接授权其他机关制定关于是否对某种对象进行税收和如何进行税收的法律规范，即最高权力机关一般的、空白的授权是无效的。我国《宪法》规定公民有且仅有依照“法律”纳税的义务，而不负有依照非“法律”的制定法纳税的义务。如果最高权力机关在无关于是否对某种对象进行税收和如何进行税收的“法律”存在的前提下进行授权立法，那么是否对某种对象进行税收和如何进行税收就直接由被授权机关制定的非“法律”制定法规定。我国公民如果按其纳税，则公民实际上是直接按照非“法律”的制定法进行纳税，这是违背我国《宪法》的。

其次，最高权力机关的授权是有一定范围的，即在税法领域，有些事项最高权力机关可以进行授权，而有些事项则不可以。根据上文“税收要素具有法律明确性”要件中的阐述，如果要对某种对象进行税收，那么关于此对象的一切足以创设税收权利（权力）义务的税收要素的“法律”规定，就其内容、标的、目的及范围必须确定而使税收义务人（主要是纳税主体）足以据此预测该项税收负担，以及该项税收负担具有可计算性。因此，足以影响税收义务人（主要是纳税主体）对该项税收负担进行预测并计算该项税收负担的事项，必须在“法律”中予以规定，此类事项最高权力机关不可以进行授权。不属于此类的事项，最高权力机关可以进行授权。

最后，最高权力机关授权的方式应当受到严格限制。现在，我国最高权力机关授权的方式主要有两种：一种是最高权力机关在“法律”中进行授权，[8]一种是最高权力机关通过制定授权决定进行授权。[9]对这两种授权方式的限制主要有：第一，授权的规范性文件应当明确授权的目的、内容和范围，其明确的程度应当达到足以使税收主体预见在何种情况下被授权机关将行使被授予的权力，该项权力将如何行使，以及被授权机关将要制定的法律规范可能有什么内容；[10]第二，被授权机关不得进行转授权。这已经在我国《立法法》当中得到明确规定，而且也是公认的法律原则；第三，最高权力机关应当对被授权机关行使被授予权力的行为进行监督，从而使被授权机关严格按照授权的目的、内容和范围行使该项权力，防止越权。

（四）法律争议的解决符合税法

本文中的“法律争议”，指某种对象在是否完全具备税法上可税性的构成要件，以至是否具备税法上可税性方面发生的争议。这类争议一方面可以发生在抽象的税收立法层面，另一方面可以发生在具体的税收活动领域。前者涉及相关的法律规范是否有效，后者涉及税务机关是否享有对某种对象进行征税的权力，具体的企业或者个人是否负有对某种对象进行纳税的义务，以及如何对相关主体的损失进行赔偿。

所谓法律争议的解决符合税法，是指解决法律争议的主体符合税法和解决法律争议的程序符合税法。具体而言，解决抽象的税收立法层面法律争议的主体只能是立法机关，这是由税法的性质决定的，立法机关应当按照其合法的活动程序解决此种争议；根据税收的性质，具体税收活动领域的法律争议在我国可以通过行政复议或者行政诉讼解决，相关主体根据行政复议或者行政诉讼的法律规范按照合法的程序解决即可。笔者认为，这种争议的解决结果将直接关系到确定某种对象是否具备税法上可税性。只有法律争议的解决符合税法，其结果才能够确定某种对象是否具备税法上可税性。

当在具体税收活动领域发生税法上可税性问题的法律争议时，在该争议的解决结果没有确定之前，某种对象税法上的可税性处于未定状态。对于这种未定状态，《税收征收管理法》第88条第1款规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。”这种立法更多地保护了国家的征税权。为了平等地保护纳税主体的权利，法律应当同时规定，当法律争议的解决结果是某种对象不具有税法上可税性时，国家既要返还已经征收的税款，更要对因征税而给纳税主体造成的损失给予赔偿。对于这种未定状态，也可以采取另一种立法选择，即在这种状态下，纳税主体享有拒绝纳税的权利，只有当法律争议的解决结果是某种对象具有税法上可税性时，纳税主体才负有纳税的义务，同时纳税主体应当对给征税主体造成的损失给予赔偿。

三、结语

综上所述，笔者认为，对于分析某种对象的可税性来说，仅有经济学的分析方法是远远不够的。如果某种对象具有经济上的可税性，但是它不能满足税法上可税性的四个构成要件，那么它就不具备税法上的可税性，该种对象当然不能成为税收客体，国家负有不得对该种对象进行征税的义务，纳税主体享有不对该种对象进行纳税的权利；反之，即使某种对象不具有经济上的可税性，但是它能够满足税法上可税性的四个构成要件，那么它就具备税法上的可税性，该种对象当然成为税收客体，税收活动应当针对该种对象进行。

通过以上研究，笔者发现，经济学的分析方法强调实质意义上的经济效果，而法学的分析方法则强调形式意义和程序意义上的法律效果。诚然，这两种方法对于分析问题都很有裨益，但是，法学强调形式和程序的目的是为了更好地保护人民的利益，使其免受国家权力的非法侵犯，这又具有更大的实质意义。

以本文阐述的四个构成要件来衡量，我国现行的税法有很多是无效的，很多对象也不具备税法上的可税性，但是，相关税收活动却依然可以顺利地展开。这种现象的存在是由多方面原因造成的，如立法机关享有的实质权力过小，立法机关怠于履行宪法和法律规定的职责，人民怠于保护自己神圣不可侵犯的权利，等。我国税法在合法性建设方面任重而道远。

注释：

[3] 参见张守文：《论税法上的“可税性”》，载《法学家》202\_年第5期。

[4] 参见陈清秀：《税捐法定主义》，载《当代公法理论》，台北月旦出版公司1993年5月初版，第589页。转引自张守文：《论税收法定主义》，载《法学研究》第18卷第6期。

[5] 参见陈清秀：《税捐法定主义》，载《当代公法理论》，台湾月旦出版公司1993年5月初版，第598页。

[6] 张守文：《论税收法定主义》，载《法学研究》第18卷第6期。

[7] 参见陈清秀：《税捐法定主义》，载《当代公法理论》，台湾月旦出版公司1993年5月初版，第599页。

[9] 如1984年9月18日通过的《全国人大常委会关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》等。

[10] 参见陈清秀：《税捐法定主义》，载《当代公法理论》，台北月旦出版公司1993年5月初版，第594－595页

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！