# 论我国税法体系的完善

来源：网络 作者：星月相依 更新时间：2024-03-02

*论我国税法体系的完善 论我国税法体系的完善 论我国税法体系的完善 「摘要」我国现行税法体系是在1994年税制改革后形成的。它在形式结构、内容结构和立法技术等方面存在诸多问题，针对这些问题，本文进行了法理分析，并在分析的基础上提出了完善我国...*

论我国税法体系的完善 论我国税法体系的完善 论我国税法体系的完善

「摘要」我国现行税法体系是在1994年税制改革后形成的。它在形式结构、内容结构和立法技术等方面存在诸多问题，针对这些问题，本文进行了法理分析，并在分析的基础上提出了完善我国税法体系的主要措施。

「关键词」税法；税法体系；完善措施

「正文」

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[②].在这个整体内部，不同形式的税法规范分别有着不同的效力等级，因此，在某种程度上，税法体系也可以说是税法效力等级体系。根据现代税法的一般理论，税法应是由代表民意的国家立法机关制定的规范性文件[③]，即税收法律，因此，一个完善的税法体系应当表现为以税收法律为主体的、层次分明、内容完整统一的金字塔结构，位于该结构最上层的是具有最高效力的税收宪法，中间层的是以宪法为依据的税收基本法或有关税收方面的基本规定，位于基底层的是数量较大的单行税种法或有关各个税种的具体规定。以此理论为指导，审视、分析我国现行税法，将有助于完善我国的税法体系，从而推动我国税收法制的健康发展。

一、我国税法体系的现状

我国现行税法体系基本上是在1994年税制改革的基础上发展起来的。在此之前，虽然曾经进行过数次税制改革，且每次税制改革都伴随着税法体系的长足发展，但真正比较规模、比较健全的税法体系却是1994年税制改革后的结果，它比较全面地反映了我国税法体系的现状。

现行税法体系由现行税法构成。现行税法实行分别立法模式，即以现行税种制度为基础，对每一税种均单独立法形成各个单行税法，同时，受我国立法体制影响，这些单行税法分别表现为税收法律、税收行政法规、地方性法规及税收规章，因此，从总体上，现行税法体系的框架是由有关税收的宪法、法律、行政法规、规章和地方税法共同构建的。

规章主要是由财政部、国家税务总局制定的关于税收行政法规的实施细则以及税法具体问题的解释。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。税法解释主要有消费税征收范围解释、营业税税目解释、增值税、资源税若干具体问题的规定等。

地方税法[④].根据法律规定，中央税、中央地方共享税以及地方税的立法权集中在中央，但地方可以根据本地实际情况，制定适用于本地区的税收程序规范，如青海省政府发布的《青海省契税征收管理办法》、江苏省政府发布的《江苏省普通发票管理办法等即属此类。另外，屠宰税、筵席税、和牧业税的管理权限已下放，地方国家机关有权对有关问题制定地方性法规或其他规范性文件。[⑤]

二、我国税法体系存在的问题

分析、研究我国现行税法体系，可以看出以下问题：

第一，形式结构问题。在构成税法体系的形式结构方面，税收法律未占主体地位，占主体地位的是税收行政法规。根据税收法定原则，税法主体的权利义务及税法的构成要素等必须且只能由代表民意的国家立法机关以法律明确规定，行政法规只是在法律的约束下对法律规定的事项进行补充、细化和说明。如果以税收行政法规代替税收法律，则作为税收利益的最终获得者同时又是国家职能的履行者的政府，有可能会利用立法不合理地扩大其税收权利从而加重公众税收负担。而且，这种既作运动员、又作裁判员的操作方式也不符合程序正义的要求。同时，考察世界各国税收立法状况，大多数国家都是以税收法律为主、税收行政法规为辅。因此，目前我国这种以税收行政法规为主、税收法律为辅的现状，与国际惯例是不符的，也与税收法定原则相悖。此外，现行仅有的三部税收法律的地位也存在问题。根据我国现行立法体制，基本法律由全国人大制定，其他一般法律由全国人大常委会制定，姑不论税收法律是否应当是基本法律或一般法律，只是作为对同一对象进行实体规范和程序规范的两个税种法和《税收征收管理法》，其地位无论如何应当是平等的，理论上它们应当出自同一立法部门，但事实上，两个税种法出自全国人大，《税收征收管理法》却出自全国人大常委会，我们因此能得出结论说两个税种法是基本法律而《税收征收管理法》是一般法律吗？税收法律自身问题由此显现。

三、完善现行税法体系的构想

针对现行税法体系存在的问题，笔者认为应当从以下几个方面进行逐步完善：

第一，建立科学、统一的税收立法制度，从源头上保障税法体系从形式到内容的协调性、完整性和规范性。

现行税法体系存在的问题，很大程度上是由立法制度的不健全造成的。因此，治水先治源，要完善税法体系首先要完善税收立法，而要完善税收立法，关键是要确立健全的税收立法制度，目前主要是税收立法体制、税收立法程序和税收立法技术等方面的制度。

在税收立法体制方面，首先应当合理划分中央与地方的税收立法权限，在明确主要税法[⑨]的立法权集中在中央的同时，应对地方政府，主要是省级政府在已有授权的基础上，通过法律规定或立法机关的授权合理下放地方税收立法权。目前主要是两种权力：一是就地域性特征明显、条件成熟的地方性税源开征地方性税种并规定其税收要素的税收立法权；一是对中央统一立法的地方税种在本地区实施中的一定的调整权。当然，在下放上述权力的同时，应当注重相关监督和制约机制的建立，以防地方政府通过重复征税或随意减免税破坏税法的统一性[⑩].其次，合理划分立法机关与行政机关的税收立法权，严格税收授权立法。凡是对人民的实体权利有重要影响的税法，诸如税种的开征、停征、税率的变化等，均应由立法机关制定，不能由授权立法规定；同时，对可以授予行政机关立法的税收事项，立法机关在授权时应对授权的目的、范围、有关限制等做出明确规定。至于行政机关的立法，应严格以宪法和法律为依据；拟定暂行规定或条例，必须依据立法机关的授权，并不得与立法机关的立法相抵触。

在税收立法程序和立法技术方面，202\_年颁布的《立法法》为税法体系的协调性、完整性和规范性提供了很好的制度保障，同时，202\_年以《立法法》为依据颁布的《行政法规制定程序条例》和《规章制定程序条例》在某种程度上又健全了行政法规和规章的制定程序。但是，鉴于我国税法体系中存在的诸多问题，在立法中除严格依法以外，还应当建立专家立法制度。因为，税法一方面对社会经济、政治生活有重大影响，另一方面又具有很强的专业技术性，如果没有专业的税收、法律专家参与立法，很难保证立法成果的合理性、科学性和有效性，而且立法技术本身也是一项专业性很强的工作，需要专家的专业性知识，否则，税法体系的规范性就很难保证。目前，我国在税收立法中虽然也会有专家参与，但专家的作用还远远没有发挥，利用专家的工作还没有成为立法中的一项制度性规定，专家参与立法工作的范围也有待提高。

第二，建立在税收基本法（或税法通则）统帅下的税收实体法和税收程序法并行的税法体系。

税收基本法（或税法通则）规定国家税收政策和税收制度以及税法的基本问题，对税收实体法和税收程序法具有普遍指导意义。它是税法的“宪法”，对整个税法体系起统帅作用。形式上，它上承宪法，下统领其他所有税法；内容上，其他所有税法均不得与其抵触。

考察世界各国对税法的基本问题予以规定的立法模式，主要由两种：一是将各项税收法律、法规编纂成法典，形成《税收法典》，如美国的《国内税收法典》；一是税收基本法（或税法通则）模式，对税收单行法的一般原则进行集中规定，如德国的《租税通则》、日本的《国税通则》等。具体到我国，本文认为后者可能更合适一些。因为，税法典的编纂是以基本稳定的税制为前提的，我国正处于经济体制的转轨时期，税制必然要随着经济体制的改革而不断变化，在经济体制，特别是税制尚未定型之前，不可能制定统一的税法典。而制定税收基本法（或税法通则）一方面可以对税制改革的实践提出最基本的法律准则，使之沿着既定的普遍适用的原则顺利进行，另一方面，即使现实生活或经济体制发生了变化，也只需要制定、修改和废除税收实体法或税收程序法，税收基本法（或税法通则）的稳定性仍可以得到保证。当然，随着经济体制的深化，如果税制已经基本稳定，在税收基本法（或税法通则）、税收实体法和税收程序法的基础上编纂税法典也并非是不可能的事，只是目前还不具备这种条件[11].

第三，对现行税收行政法规进行全面清理审查，进而采取相应措施，尽快将条件基本成熟的行政法规上升为法律。

在税法领域，税收行政法规的存在有其自身的特别意义。由于税法规范对象的实际活动错综复杂且激烈变化，税收法律多数只能为原则性规定，加之受立法技术的限制，不可能做到完全周延，以国务院制定行政法规的形式对税收具体问题进行规定，不仅可以弥补法律规定的不足，还可以满足经济生活的需要。因此，对现行税收行政法规进行清查并不是要取消行政法规，而是要行政法规更好地发挥作用。为此，在对现行法规进行全面清查时，要区别不同情况，采取不同措施：在内容上，对不符合立法规定或已经不适用的法规，该废止的要废止，该部分失效的要部分失效，该修改的要修改；在立法技术上，根据《立法法》的规定，对现行法规不符合要求的，要进行修改和完善，并使其符合统一的规格和标准；对列入立法规划的新项目，既要严格符合立法规划的要求，又要搞好立法协调，从而确保新法的质量。此外，由于现行行政法规有很大一部分是授权立法的结果，根据授权立法的规定，对经过多年改革开放的实践检验、条件基本成熟的法规，要提请全国人大及其常委会尽快将其上升为相对稳定、效力较高的法律。

第四，对全部现行税法进行规范化和系统化[12].

「注释」

[②] 按照对税收法律规范进行分类的标准不同，一个国家的税法体系可以有多种构成方式，但组成税法体系的全部税收法律规范是基本不变的。本文是按照税收立法权限或法律效力对税法进行划分，进而进行总体论述。参考刘剑文主编《财税法学》，高等教育出版社202\_年2月版，第315页。

[④] 地方税法是指地方有权机关制定的地方性税收法规和规章。根据《立法法》的规定，地方有权机关主要指省、自治区、直辖市和较大的市的政府和人大及其常委会，其中“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。此处暂不述及特别行政区的问题。

[⑤] 参见刘剑文主编《税法学》，人民日报出版社202\_年6月版，第41页

[⑥] 根据《立法法》的规定，不同形式的规范性法律文件规定不同的内容，并由不同的立法部门制定，因而具有不同的效力。税法作为规范性法律文件当然也不例外。

[⑦] 1984年全国人大常委会授权国务院在改革工商税制进程中享有税收草案拟定并试行的权利；1985年全国人大通过《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》，授予国务院税收立法权。

[⑧] 法的内容从作用上可以分为规范性内容和非规范性内容。规范性内容的作用在于为人们的行为指示方向和提供标准，非规范性内容的作用在于使规范性法律文件的表达完整化、科学化和规范化。

[⑨]包括税收基本法、中央税、地方税、全国性地方税等税种的实体法和税收征收管理、税务行政复议等主要税收程序法

[⑩] 参考胡 海论文《完善税收立法的基本途径》，载http://.cn.

「参考资料」

1、张文显主编《法理学》，高等教育出版社、北京大学出版社联合出版，1999年10月第一版。

2、刘剑文主编《税法学》，人民日报出版社，202\_年6月版。

3、刘剑文主编《财税法学》，高等教育出版社，202\_年2月版。

4、曹鸿轩主编《中国税法教程》，202\_年2月版。

5、张守文著《税法原理》，北京大学出版社，1999年8月第一版。

6、周旺生主编《立法研究》第一卷，法律出版社，202\_年6月版。

7、陈伯礼著《授权立法研究》，法律出版社，202\_年4月版。

8、乔晓阳主编《立法法讲话》，中国民主法制出版社，202\_年4月第一版。

9、（日本）北野弘久著《税法学原理》，中国检察出版社，202\_年1月版。

10、（日本）新井隆一著、（台湾）林燧生译《租税法之基础理论》，台湾财政部财税人员训练所出版。

11、（台湾）葛克昌著《

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！