# 中国税法通则的制定：问题与构想

来源：网络 作者：风华正茂 更新时间：2024-01-25

*中国税法通则的制定：问题与构想 中国税法通则的制定：问题与构想 中国税法通则的制定：问题与构想 一、税法通则与税法法典化 应当说明的是，法典化的含义在各个国家是不同的。英美法系认为，法典“是法律、规则和规章的系统收集、总结或者修改，是私人...*

中国税法通则的制定：问题与构想 中国税法通则的制定：问题与构想 中国税法通则的制定：问题与构想

一、税法通则与税法法典化

应当说明的是，法典化的含义在各个国家是不同的。英美法系认为，法典“是法律、规则和规章的系统收集、总结或者修改，是私人或者官方按照特定主题将现行有效的法律予以归类整理和系统化”，即法典化是指将各种法规予以归类、系统化，编纂成法典，如《国内收入法典》被编入《美国联邦法典》第26篇内。而德国等大陆法系认为，法典是“一套体系，具有建立于某些共同原则之上的统一的概念”，而其精确性正来自这种统一性，它能够调整所有的可能出现的情况，包括那些从未出现过的情况。两者的主要区别在是否包括针对某个法律部门共同问题的系统性立法。我国也应取后种意义上的法典化概念。

从各国现行税法法典化情况来看，其模式大致有三种类型：第一种是综合法典模式。这是将所有税收法律、法规编纂成体系庞大、结构复杂的法典，其内容包括适用于所有税收活动中的一些共同性问题的总则规范、税收实体法规范和税收程序法规范。采用这种模式的国家很少，只有美国、法国、巴西。在统一法典模式下，并不排除以其他形式规定税法问题，如美国，有关税权划分、立法程序、开征的税种及其限制等由宪法及其修正案规定，税收程序中的一些重要问题也适用联邦行政程序法的规定。第二种是通则化模式，即税法通则加各单行税收法律、法规模式。这是将重要的、基本的税收法律规范集中规定在一部税法通则中，以便对各单行税法起统领、协调作用，而有关各税种法、征管程序、救济程序等专门税收事项仍采用单行法的形式。目前采用这种模式的国家有德国、日本、韩国、俄罗斯及东欧国家等，而比利时、爱沙尼亚、捷克也正在制定税法通则。这种模式也不排除在宪法、行政程序法及其他单行法律中规定有关税法问题。第三种是分散模式，即单行法律、法规模式。这是将所有税收法律问题都采取单行法律、法规的形式，没有就有关税收的共同问题制定统一适用的法律。这种模式下的税收法律规范分散规定在各种税法文件中，不仅缺乏共同性问题的系统规定，而且各种规定易相互重叠、冲突或遗漏，是法典化程度最低的模式，目前不少国家采用这种模式，我国也属于这种类型。

分析上述三种模式，可以得出以下三个结论：第一，在现行法典化模式的国家中，采用综合法典模式国家税法的法典化程度并不比采用通则化模式国家的法典化程度高。如美国《国内收入法典》，其有关适用于所有税收的一般规则分布在税法典的各个部分；税法典中的“F”部分是关于“程序和管理”，但对每一特别税收或类似税收的征收都有各自的程序规定。法国有关税收程序问题也是由专门的税收程序法规定的。相反，比较而言，制定了税法通则的第二种模式国家税法的法典化程度更高，这尤以《德国税收通则》为最，因为它们都有关于税收基本问题、共同问题的系统规定。第二，在税法法典化中，以采用通则化模式最为普遍。将税收活动中一些基本的和共同性的问题规定在税法通则中，而将税收中的专门问题留给各单行税收法律规定，既解决了税收立法的体系化问题，又将税收活动中的特殊问题通过单行法律加以具体灵活调整，是一种科学、富有效率的立法模式，因而受到税法法典化体例模式国家的广泛采行。第三，税法法典化的主要形式是税收程序法的法典化。这表现在：一是各国已制定的税法通则的内容主要是有关程序问题的规定。例如《德国税收通则》，共九编415条，除第一编总则、第二编欠税责任法中的少量规定为实体债务法的内容外（如有关税收的定义、欠税责任关系、税收优惠的目的等章），其他七编的内容基本上都是关于税收程序问题的规定。二是采用综合法典模式国家的税法典中，其有关税收共同问题的规定也主要是程序方面的内容。如《美国国内收入法典》，分标题的内容除了“程序与管理”部分是有关税收程序问题的共同规定外，其他部分主要是按照所得税、遗产和赠与税等主要税种的内容分别规定，没有对适用于所有税收问题的一般规则进行集中规定。法国则有专门的税收程序法，它独立于税法典。

应当指出的是，各国税法法典化表现为税收程序法法典化的方式，是有其现实原因和合理性的。一是各国的税制要随经济的发展而不断变革，作为其法律形式的各实体税法也必须要经常修订和完善，这使得实体税法的法典化成为困难和不必要。即采用以税收实体规范作为法典主要内容的模式时，不仅法典的编纂工程巨大，而且在修订和适用时也很不方便。二是有关各税法通则性内容和税收程序性规定较为稳定，技术性强，将这些内容以通则式法典予以规定，从立法技术和实际运用上来说，都是简便易行的。上述两个方面反映了税收法律中包含两个在稳定性、共同性等方面具有不同特点的组成部分，一个是适应社会经济变动的修订激烈的税收实体法，另一个是较稳定的、共同的、修订不激烈的税收程序法。三是随着行政程序法法典化的发展，各国在税法法典化实践中，认识到税收程序性规定在提高征税效率和保护纳税人权利上的重要性。于是尝试税法法典化的国家，都将工作集中在以税收程序性规定为主要内容的税法通则的制定上。同时，各国有关对税收程序法的认识也发生了变化，即属于税法总则的事项，逐渐被纳入税收程序法中。而在我们看来，税收实体法的重心在于税法分则，税收程序法则构成税法总则的核心，因为税法总则实际上是有关税收征纳原则、征纳制度、征税机关组织的法律。实践中，各国并没有将税收程序法的内容限定为纯粹的程序法，而是将有关征税行为、征税机关组织、征税权限等实体内容与税收程序一起规定在税收程序法中，即各国实定税收程序法都表现为我们称之为税法通则这种形式，从而使税收程序法的制定与税法通则的制定进一步吻合。

二、中国税法通则的模式

在具体确定我国税法通则的模式时，我们认为应当符合以下要求：第一，要采用与行政程序法并列的方式。我国制定税法通则，必须考虑好与行政程序法的衔接和协调。鉴于税收活动的特殊性、大量性、经常性，税收征纳活动应当主要适用以税收程序制度为重要内容的税法通则，行政程序法处于对税法通则补充的地位。第二，税法通则在国家整个税法体系中处于基本法位阶。税法通则应当是税法法典化在我国现实中的表现形式，它应当就有关税收征纳实体和程序制度、税收债务要素中的基本问题等作出规定，以便为税收征纳活动提供基本的行为准则，成为制定其他税法规范的“母法”。第三，在规模上，我国税法通则应当采用与日本、韩国相近的适度的、较发达的税法通则形式。德国税收通则属于发达式的税收法典，体系庞大，内容完整，从追求完美的角度看，它是税法通则的理想模式。但我国是发展中国家，市场经济体制和法制建设都没有德国那么健全；我国现行的立法习惯也多是采用制定单行法律的形式，每部税法的篇幅都很小，条文最多的税收征收管理法也只有94条，而且法律用语的规范性和操作性不强，所提供的信息也不多，正如国际货币基金组织在一份考察报告中所说的，“中国的立法传统习惯用比较抽象、广泛的词句，更像是制定宪法的风格，而不是写细、写具体。其结果是中国的税法和规定加起来所描述的细节也不及西方国家某一项法律里描述的细节多”；目前，我国的立法技术也无法达到德国税收通则对立法逻辑性、完整性、严密性方面的高标准要求。因此，我国在第一次制定税法通则时，必须立足于国情，不能过于理想化和急于就成，现在还不能采用德国的法典模式。同时，我们也不能采用俄罗斯的“发展式”模式。因为俄罗斯税法通则过于简单，内容狭小，原则性太强，且不注重程序问题的规定，满足不了我国税收法制建设的需要。相比较而言，日本、韩国的税法通则体系完整，规模适度，有关税收程序的基本问题都作出了规定，又有一定的操作性，值得我国借鉴。但我们也不能简单移植，而必须结合我国的国情，有所取舍和创新，做到民族特色和国际标准的有机结合。

三、中国税法通则的基本内容

为了确定中国税法通则的内容，避免法律调整过程中出现空档、重叠和冲突等问题，保证法律适用的效果，关键是要处理好税法通则与下列法律的关系：

一是与宪法的关系。按照税收法定主义要求，有关税收立法权限、立法程序、税收管理体制、税权划分、公民纳税的基本义务等问题，应当由居于国家根本大法位阶的宪法来规定，这些问题是税法通则不能解决、也解决不好的。如果降格在税法通则中规定，也很难得到有效实施。

二是与行政程序法的关系。税收程序与行政程序有许多共同属性，它基本上可归于行政程序，因此，以征纳程序作为主要内容的税法通则与行政程序法的关系在总体上是特别法与普通法的关系，税法通则在很大程度上是一种特别行政程序法。目前，世界上处理它们之间的关系有两种方式，一种是德国、日本采取的排除式，即行政程序法不适用于税收程序活动。但需说明的是，这种适用除外是在形式意义上的，因为德国税收通则已经将德国联邦行政程序法典中的基本原则和制度直接移用过来。另一种是行政程序法补充适用于税收程序活动，这是大多数国家采取的方式，它考虑了税收程序活动有很多不同于其他普通行政程序活动的特殊性，我国的税法通则也应采用这种处理方式。但是，为了使行政程序法的基本原则和正当程序制度能够在税收程序中得到适用，就必须将其吸收规定到税法通则中，并于行政程序法同步公布施行，否则即会出现像台湾因在行政程序法之前施行的税捐稽征法排除其适用的情形，从而影响行政程序法应有的功能，并使税收征纳活动缺乏更严格的程序保障规定。

三是与税收征管法的关系。我国现行的税收程序制度主要规定在税收征管法中，税收征管法实际上扮演着“小税法通则”的角色。制定税法通则时，应认真总结税收征管法实施的经验，并将其中行之有效的基本程序制度上升到税法通则中。日本、韩国都分别制定有税收通则法和国税征收法，前者是有关税收问题的基本法和普通法，而国税征收法主要是有关税收征收程序，特别是有关滞纳处分程序的规定，其目的是要在实行税收强制执行措施时，调整好与私法上债权和其他财产权利的关系。我国将来也应采用这种方式来处理税法通则与税收征管法的关系，即税法通则是有关税收程序问题的基本法、综合法和上位法，税收征管法将缩小和纯化为主要规定税收征收程序和强制执行程序的专门法、下位法。税收征管法、其他单行税收程序性法律以及各实体税法中有关特定程序问题的规定不得与税法通则的规定相抵触，即税法通则优先于其他法律适用。换言之，将来税法通则应采用我国现行《税收征收管理法》第92条、《韩国国税征收法》第2条所规定的相类似的方式，来处理与其他法律的关系。

关于中国税法通则的具体内容，应当包括实体和程序两个方面。在实体上，应当规定下列内容（其中有些内容也属于程序问题）：一是税法基本原则，包括税收法定原则、税收公平原则、税收效率原则等一般原则，比例原则、实质课税原则、量能课税原则、诚信原则、生存权保障原则等程序与实体共通原则， 公开原则、参与原则、尊重纳税人原则、作出决定原则、程序及时原则等税收程序性原则等；二是税收征管权，税收债务的构成要素，纳税义务的成立、继承和消灭，税收特别措施等；三是征纳行为，包括征税行为的效力、合法要件、成立、生效、变更、撤销、转换、废止、附款等规则；四是法律责任，包括程序违法和实体违法的法律责任、征税主体违法和纳税主体违法的法律责任、抽象税收行为违法和具体税收行为违法的法律责任、一般税收违法行为和税收犯罪行为的法律责任，它涉及到税收违法行为的构成、法律责任的形式、税收罚则的适用等。

有关税收活动的程序制度，应当是税法通则规定的重要甚至是主要内容。在这些程序制度中，一是有关税收管理程序、税收确定程序、税收征收程序、税收检查程序、税收执行程序、税收处罚程序等税收征纳程序制度，它们是程序制度最主要的方面。二是有关税收救济程序。目前，德国、日本、韩国等国家的税法通则中，都有关于税收救济程序内容的规定，体现了对税收活动进行事前、事中和事后整体规范的思想。但鉴于我国已制定了专门的行政复议法和行政诉讼法，税法通则中有关救济程序的规定应当是原则性的，主要是结合税收争议救济的特点，规定一些特别适用的程序保障制度。三是有关税收行政立法程序。征税机关制定税收法规、规章和其他规范性文件等抽象税收行为的程序，属于税收程序的范围，并且是征税机关实施税收征管活动的一项重要职能，各种税收法规、规章在税收征纳中也发挥了重要作用。为了规范抽象税收行为，应当在税法通则中就有关税收规范的制定程序作出规定。当然，鉴于我国已制定了《立法法》、《行政法规制定程序条例》、《规章制定程序条例》，税法通则中只需就税收规范制定程序中某些特殊事项作出规定，如在税收规范文件的提案、起草、听取意见和评议、公布中，应当更多地吸收广大纳税人参与。四是税收内部程序。主要是征税机关之间的关系（如上下级或不同级别征税机关之间关系的原则、授权、委托、行政协助）、管辖（如管辖原则、类型、权限争议的解决途径和方法）等。但各国税法通则中涉及的主要是征税机关相互间的关系和管辖，一般不涉及征税机关的设置、实体权限划分、征税经费来源等内容，后者应当由宪法和组织法规定。但考虑到我国组织法并不健全，有关税收征管体制、征税职权等也应在税法通则中规定。

四、中国税法通则的立法架构

税法通则的立法架构是税法通则的基本内容在结构上的安排。立法架构虽然是一个技术性问题，但处理好了，不仅有利于税法通则的制定，更有利于其理解与执行。在确定税法通则的立法架构时，一个突出的问题是必须处理好实体与程序之间的逻辑关系。不少国家的税法通则以征税行为为核心概念构筑，是关于征税权运行的法律。例如，《德国税收通则》除了“第一编总则”是关于税法共同问题的规定，“第二编欠税责法”是关于实体税收债务的规定外，“第三编一般程序规则”的结构为征税主体——税收程序的一般规定（总则）——征税具体行为的一般规定，以下各编则按照专门税收程序（核查与确定程序、检查程序、征收程序、执行程序）——救济程序（行政救济程序、司法救济程序）来安排。可以看出，德国税收通则的制定采用了征税权自我规范的立法思路，其法典呈线性结构。首先规定征税权行使主体，接着是关于税收程序的一般规定，然后是程序运行结果的征税行为自身的效力，并重点对各专门税收程序（特别税收程序）进行了规定，最后是税收救济程序，遵循了按照主体、征税行为、对征税行为的救济的大陆法系立法结构的一般模式。

不过，各国税法通则中的程序性规定一直是立法的重点，这不仅表现在以程序性规定为基本内容的国家（如日本），就是上述实体内容占有较大比重的国家也是如此。对程序性内容的规定，其立法架构有两种形式：一种是上述德国的一般程序规定与专门程序规定即总则与分则相结合的类型，即在总则中，不分征税行为的种类和程序的阶段，对各种类型税收程序的共同事项作出统一、集中的规定，即关于税收程序的一般规定，如当事人、回避、证据、期限、期日、送达等；在分则中，对专门程序作出特别规定，如核定与确定程序、检查程序、征收程序、强制执行程序等。另一种是不区分总则与分则，而是根据征税行为的种类，规定相应的程序。我们认为，中国税法通则在架构立法内容时，必须考虑以下因素：第一，税法通则应当对税收活动中的基本问题、共同问题进行全面的规范，可以考虑借鉴德国税收通则的立法结构， 按照总则——税收债务——主体——税收程序的一般规定——征税行为——专门税收程序——法律责任为立法主线。第二，在程序性内容的规定上，应采用总则与分则相结合的方式，将基本的、共同的税收程序制度集中规定在总则中，可使法典精简密实；而在分则中，可以针对特定征纳行为的特点规定专门程序，使一般性与特殊性得以很好地结合。第三，应考虑与行政程序法、税收征管法等法律的关系，但更要结合税收征纳的特点，而不必拘泥于现行规定，即要将反映税收活动规律的科学、正当、有效的原则和制度吸收到法律中，使税法通则在税法体系中具有基本法、综合法的位阶，并成为具有较强操作性的法律。

五、中国税法通则的立法时机和起草组织安排

我国有关税法通则的立法调研、起草已有很长时间，至1999年初，国家税务总局草拟的《中华人民共和国税收基本法》草稿已经六易其稿，法律框架和主要内容已经基本完成。为履行WTO规则，我国必须尽快建立统一、公开、公平、高效的行政执法制度。在具体把握我国税法通则制定的原则、条件、内容、时机时，应坚持以下要求：

一是以我国加入WTO和正在进行的行政程序立法为契机，统筹规划，调整立法思路，不失时机地重新启动我国税法通则的立法调研、法案起草和学术研究工作。值得关注的是，十届全国人大常委会已经将税法通则列入本届全国人大立法规划，应当整合相关资源积极组织实施。

二是进一步加强税收立法理论研究，既要总结梳理我国税法学术研究成果，也要积极借鉴和学习其他国家税收立法和税法学理论，提高我国税收立法的现代化、国际化水平。

三是认真总结我国税收征管法立法和实施的经验，总结行政处罚法、国家赔偿法、行政复议法在税收征管领域的实施情况，并对征税机关制定的大量税收规章等进行整理，对税收征纳实践情况进行调查，以便使制定的税法通则成为符合实际、能够为中国的现实所接受并能解决实际问题的法律。

四是制定统一的税法通则与制定各单行税收法律齐头并进，分步实施。为了使立法机关正在制定的行政强制法、行政许可法（已通过）、行政收费法等法律更好地适应税收活动，应当结合税收征纳实际，同时起草这些法律在税收领域的实施细则。与此同时，还应当配合统一行政程序法的起草及各单行税收法律法规的制定，加紧税法通则的起草、协调、调研工作。其最终目标是在行政程序法颁布实施时，同步公布施行税法通则。即便行政程序法因故搁浅，税法通则在时机成熟时也应当单独颁布，以使在与国民财产权保护密切相关的税收征纳领域实施统一的程序法律，为纳税人提供公正、公开、合理的程序保障，并可为将来行政程序法典的实施积累经验。[1]

五是改革税法通则草案起草的组织形式，充分吸纳社会各界参与税法通则的制定，使立法过程成为推动中国税法理论研究和税收法治建设的有效途径。为此，我们建议采取“两条腿”走路的方式。一是由国家税务总局、财政部、国务院法制办或全国人大法律委员会、预算委员会等职能部门组织起草《税法通则（官方稿）》，可在现行税收基本法（草案）的基础上进行。二是由中国财税法学会这一“民间”学术机构组织起草《税法通则（专家稿）》，可不必拘泥于现行的官方草案，而是在理念、体例、架构和制度设计上体现应有的特色和风格。吸纳民间机构起草基本法性质的税法草案，对于提升理论界对税收立法的参与程度，增强税法的科学性、进步性和公正性，繁荣学术研究，促进全民税法意识的提高和税法知识的普及具有重要意义。

「注释」

[1]在现代税收国家，人民与国家之间最广泛的行政程序关系为税收程序关系。为了保证制定出来的行政程序法典具有本国特色并能够产生好的法律实效，必须注意大量吸收税收程序法在适用中的经验。

「参考资料」

[2]许善达等。中国税收法制论[M].北京：中国税务出版社，1997

[3]葛克昌。纳税人之程序基本权[J].月旦法学杂志（台湾），202\_，（5）。

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！