

# 试论我国税法的立法原则

刘同旭

税法立法原则，是指税法立法应遵循的原理、基本方针和指导思想，或称总政策。税法的立法原则依据国家的政治、经济制度，国家的宪法以及国家赋予税收的任务所决定。据此，对我国税法立法原则，归纳为以下四个基本原则：税负公平与区别对待相结合的原则；效益原则；调节经济原则；强制管理原则。

## 一、税负公平与区别对待相结合的原则

（一）税负公平的概念。公平，一般包括平等、公正、正义的含义。在不同社会制度下，公平的概念有其特定的内容。税法中的公平税负，从经济公平和社会公平的进步要求出发，使税收负担公平地归在每个纳税人身上，使纳税人的税收负担与其纳税能力相适应。税负公平既包括不同税种的纳税人之间的横向比较，也要包括相同税种的纳税人之间的纵向比较。

（二）公平是我国税法立法的基本原则。

人类进入社会主义社会后，发生了巨大的社会的、经济的变革。但社会主义社会由于商品货币经济的存在，还存在着商品等价交换、商品竞争以及社会成员内部收入上的差别和不公平。因而，在法的意识形态中也必然有所反映。当前我国实行有计划的商品经济，公平作为我国税收立法基本原则仍然有其重要意义。

（1）公平是社会主义的社会政策的基本原则。在社会主义社会并没有消灭阶级差别和贫富差别，建立在以生产资料公有制为主体的多种所有制和按劳分配原则，将会使得一部分人先富起来，另一部分人后富起来；一部分人富有得多一些，另一部分人则差一些，甚至处于贫困状态。从而提出了一个重要的社会政策问题，这就是如何在拥有财富不同的基础上，保持着必要的差距，并使这些差距保持在合理的规范和限度内，从而使社会心理趋于平衡，社会处于安定，并使社会充满活力。所谓合理的规范，就是这些差距是合法的，与社会成员劳动相适应的，与社会主义按劳分配原则相适应的。所谓合理的限度，是这种差距是人们心理可以接受的。这里就必要运用税法的公平原则，调节人们的

分配关系，从而达到社会分配的适度公平，维护社会劳动成员之间平等的同志式的互助合作关系，保证社会的安定团结。建国前，我国在土地革命时期，建立了累进征收的农业税制。抗战时期，在华北根据地提出了公平负担的农业税制。建国后，提出了合理负担的税收原则，这些都是社会主义公平原则的早期概念。公平、平等、公正，本来是和社会主义的消灭阶级、消灭剥削、消灭压迫的理想相一致的观念。在社会主义初级阶段，虽不能完全实现这个理想，但可以运用税法，来进行适度的调节。

（2）公平是与社会主义商品经济相适应的道德、法律意识形态。有计划商品经济的内在规律是价值规律，它支配着商品经济活动的全部过程。价值规律要求劳动的等价交换，商品价值的实现，投资的转移，企业和部门间的竞争，都受价值规律的制约。为实现价值规律，为在等价交换基础上开展竞争，即在公平的基础上开展竞争，要求公平地纳税，公平地享受自然资源、国家投资的条件，以及价格的条件。运用税法的公平原则，能有效地保证每一个企业都不能得天独厚地享受客观上的优惠，每一个企业都在同一的起跑线上开展竞争。其次，国家征税，对于主观努力取得的相同收入的企业，要征相等的税收，对于收入不同的企业，要按累进税制征不等的税收，这也有助于实现在平等的基础上开展竞争。

（3）公平是实现税收财政职能的基本前提。税法是否公平？表明纳税是否具备普遍性，是否具备量能负担？从纳税的普遍性来说，是对一切具备纳税能力的单位和个人都要纳税。从而取得国家财政收入具有广泛的基础。税法的征免规定受到严格的法律限制，杜绝了减免税的不公平和随意性，使得纳税义务能普遍地得以履行。

（三）公平在社会主义税法中的体现。

社会主义税法公平包含以下几个主要内容：

（1）税法主体之间受益的等价性。税法除了强制性、无偿性之外，还具有经济上的等价性。即国家与纳税人之间存在着商品等价交换关系。纳税人必须履行其应尽的义务：向国家纳税，以补偿国

家为维护公共秩序的物力、财力消耗。纳税人按其收益程度纳税，体现了权利与义务的对等性。根据收益的等价性，应保证所有居民（包括外籍居民）的普遍纳税。

（2）纳税主体的量能负担性。具有相同能力的纳同样的税——横向公平；具有不同负担能力的纳不同的税——纵向公平。量能负担实质上要求避免“竭泽而渔”、“单纯施仁政”的两种倾向。

（3）税法关系保障纳税主体平等竞争的外部条件。要鼓励企业竞争，就要排除企业的过重的税负，使其具有活力；也要改变某些企业过轻的税负，使其具有一定压力。要鼓励企业竞争，还要排除企业在自然条件和经济条件上的客观差异，使企业的竞争胜负局面基本取决于其主观努力。

（4）社会主义税法公平具有维护社会有序发展的目的性。贫富差别是客观存在的。社会应在多大程度上允许这种贫富之间的差别，应有一个合理的限度。通过税法立法，采用累进税制，相对调节贫富之间差别，调节劳动收入和非劳动收入之间差别，调节合法收入与非法收入之间的差别，具有维护安定团结和社会进步的意义。

（四）税负公平与区别对待的辩证关系。

区别对待是实现公平税负的手段之一。从不同所有制来说，公私区别对待正是实现社会公正的手段。为了保证社会公正原则，需要运用税收杠杆调节私营企业的利润。从税收上调节私营经济，包括两方面内容。一是将私营经济限制在一定的比重和范围之内，保证实现社会公平的物质基础——社会主义公有制的主体地位。二是运用税收杠杆限制私营企业唯利是图、危害国计民生的不法经营活动，有利于实现社会公平竞争和实现社会公平分配。因此，我们说对私营经济的限制性税负是公平税负，是从根本意义上的公平而言的。

从不同自然条件来看，由于占有不同自然条件（地理条件、自然资源等）而带来的级差收入，应以税收形式将其集中于国家手中，从而，使得企业主观努力的收入纳税公平。

从收入性质来看，对于劳动收入和非劳动收入的区别对待，通过税收杠杆对非劳动收入予以限制，对劳动收入给予鼓励。这才是社会公正的要求。若对于非劳动收入与劳动收入课以同等税收，便是对劳动收入的不公平。

从收入的使用归宿看，对于积累性支出与消费性支出、生产性支出与非生产性支出、生活必需品支出与奢侈品支出实行区别对待，有利于社会扩大

再生产，促进经济良性的循环。

## 二、效益原则

所谓效益，在经济学中被理解为所费与所得的比较。税法中的效益是指征收适量而充足的税量所消耗的劳动得到最大的节约。效益问题是每一个社会所关心的。

效益问题是资产阶级税法原则中的重要内容。但效益并不是资本主义经济所独有的。马克思认为，讲求劳动的节约是一切社会所共有的规律。社会主义对效益的关心，其范围比起资本主义狭小的企业和个人的范围更要广泛得多。社会主义生产资料公有制要求国家以生产资料所有者的身份，关心社会范围内的劳动的节约。所以，就这一点来说，效益原则是社会主义税法中一个非常重要的原则。它在税法中的重要地位远远超过以往任何一个社会中它的地位。

社会主义税法的效益原则体现在以下一些方面：

（1）首先保证国家能取得充足的财政收入。国家税法立法的最基本目的，是要保证筹集资金的需要。既能筹集充足资金，又不致伤民，需要在立法上有严密的考虑。

税法应当确实、明确而不为人误解。国家制定税法的法律、条例、规定、细则，都要求对所有税法要素进行确定、明白、具体阐述，如对纳税人、课税对象、税率、纳税日期、地点、方法，都应明白无误，不可以抽象表达，模棱两可。选择税源充沛而可靠的收入征税。充沛指税量充足、可靠，考虑民情、地理、征集管理的难易，可否筹集到必要的税款。否则，名义上是设置了税种，但因种种原因而不能征集税款。税法必须从根本上促进经济的发展。促使各种经济责任制的建立和完善；促进竞争机制的确立；实行鼓励技术进步的税法，有利于企业进行技术更新及产品更新换代，有利于引进先进技术设备，通过高税率限制长线产品的生产，通过低税率或减免税鼓励短线产品的生产。此外，税法还要贯彻普遍征收、兼顾需要与可能和必要的弹性。如对于所得税，一般以弹性税率为宜。以超额累进税率达到“所得多的多征，所得少的少征，无所得的不征”，做到量能负担。对于资源税，一般也适用弹性税率，以体现量能负担原则。资源品位高的所得利润多，应多纳税。资源品位低的所得利润低，应少纳税。以此将自然资源所带来的级差收入集中到国家手中。但是对于流转税，则不能使用

弹性税率。流转税一般是对其总收入或净产值征的税。其最后财务成果尚不得而知。总收入扣除成本之后,或净产值扣除劳动报酬以后,有多少利润所得乃至亏损尚不得而知。利润并不一定随着总收入或净产值的增加而增加。因此,对其累进税是不合理的。故流转税一般采用无弹性税率中的比例税率。

(2) 税法立法应保证征税活动的高效率和最小征收费用的两大目标的实现。这是两个相辅相成的目标。一个卓有成效的征收机构,它的费用必是最小的。而完成既定任务、其征收费用为最小的征收机构,必是最有效率的。因此,这两者是不可分割的。

就卓有效率而言,首先要求税法应当明确,诸如纳税对象、计税依据、缴纳时间、违章处理必须明文规定。案例要确认。对税法和案例的解释应当具有法的意义。因之,立法上应规定严格限制的解释权,使之具有权威性、统一性、可行性。税法不得有含混其辞或概念模糊的条款,不得搞繁琐、晦涩的条款。其次,立法应简便,便于理解。要交哪些税、哪些人交,怎样交,一目了然,便于执行。计算税款和缴纳手续必须简便易行,讲求实效。尤其对于税款之计算,应该简便、准确、精确。不得因计算方法不精确而造成双方扯皮、争执,为偷漏税款或强行多征留下借口。此外,要求税务行政机构精简高效。需要配备经过完好、严格训练的税务官员。能够精通税法,为官清廉,办事迅速。需要有一套互相配合、互相监督的查、管、征队伍。

### 三、调节经济原则

调节经济原则,指税法通过调整征纳双方分配关系以适应生产力的发展,促进社会安定和有序,促进经济的发展。这是税法能动地作用于经济基础的职能。

税法调节具有准确的针对性。税法调节的针对性来自税收征税对象和纳税人的确定性。国家在立法时,应当对所调节的经济活动和纳税人进行定性定量分析,使得调节的作用成为可以预见的、量化的参数,从而对国民经济运行能起到准确的调控作用。

税法调节具有以下一些可以预见的作用:

(1) 调节国家、企业和个人的利益,实现社会公平。社会主义初级阶段,人们的收入来源是多方面的,有劳动所得,也有非劳动所得。非劳动所

得中,有租赁收入、财产继承、股息收入等。有正常收入,也有非正常的高额收入,如有的月收入高达万元,甚至更多。对这些收入,既要承认其差距的存在,又要根据国家政策,进行适当调节,使个人收入尽量与其劳动贡献相适应。使得差距保持在社会可能接受的范围内。

(2) 调节企业利润水平,鼓励竞争。影响商品生产者利润水平的因素,除了企业的主观努力外,还有客观因素。如自然条件、技术装备、地理条件、价格因素等。客观因素造成的利润悬殊不利于竞争。税收杠杆调节由于客观因素形成的利润差异,使得企业的竞争条件公平。

(3) 调节国民经济比例关系。积累和消费的比例关系,以及积累内部各地区、部门之间的比例关系直接决定着扩大再生产的发展方向、规模和速度,积累和消费比例关系失调,就会引起国民经济一系列比例关系的失调。调节税收占国民收入的比重,是协调积累与消费比例关系的关键。此外,征收特定的行为税,亦可起辅助调节作用。税收还可以调节经济结构和生产结构。调节经济结构首先是通过流转额课税,调节经济各部门、行业的利润水平。按照扬长避短的原则,给投资者一个可供选择的指导性的投资结构。其次,在投资环节上,国家通过征税,按照建设项目,属于国民经济的薄弱环节,还是限制发展的行业,采用减税免税及税率的不同来调节企业的投资结构。税收调节消费结构,引导消费倾向。对人民生活必需品实行低税,甚至免税的优惠政策。而对人民生活的非必需品、奢侈品实行高税政策限制其消费。

(4) 调节对外经济贸易发展。通常采用很高的税率以提高外来商品的销价,尤其对那些国内可以生产的产品,人们生活的非必需品课以高税,限制这些商品的大量输入,给本国商品创造发展的机会。利用税收杠杆,促进本国商品的大量出口。给出口产品以低税、减免税和出口退税的优惠待遇。

税法调节是多层次多环节调节的系统工程。税法调节系统工程的不同层次有不同的调节目标。

税法调节收入,最终是调节了国家、经济组织和个人的利益。税法对利益的调节,分别从五个层次进行调节:

第一个层次主要通过流转税,调节生产流通领域国民收入的分配。由于对流转额的征税是不论盈亏都要依法纳税,因此,调节的刚性最强。但流转税一般都可以通过转嫁的方法而将税负落于消费者头上,因此流转税所调节的是国家和个人的物质利

益关系。流转税法根据不同行业设计不同税负，从而具有调节产业结构的功能。第一层次的调节对生产、流通、消费结构有强烈的影响。

第二个层次在利润形成阶段，对经营者由于占用自然资源、占用国家资金、地理条件等客观因素形成的级差收入进行调节。这是调节企业与企业之间的收益。使得企业所获得的利益与其主观努力相一致，鼓励企业在平等基础上竞争。

第三个层次在经营者经营成果分配阶段，国家参与企业的经营成果的分配。对企业和个人的所得征收所得税。征税的多少直接影响国家和企业的所得份额。

第四个层次，对企业和个人所得分配之后，还可能进行调节，以引导企业的税后利润的使用方向。如奖金税。

第五层次调节，对消费进行调节。这最后一次调节，是对生产过程终点的调节，这次调节主要以征收财产税为手段，辅以对某些特定消费行为的征税。

#### 四、强制管理原则

(一) 强制管理是一切法的属性。法律关系是由法律规范所调整的。而法律规范是由国家所制定或认可的，体现了统治阶级的意志和利益。因此，任何法律关系一旦形成就必然经过国家强制力来实现。法律的强制管理是由法的本质所决定的。但税收法律关系的强制性具有本身的特点。

(1) 税收关系的强制性，体现在从税法关系形成到终结的全过程。与婚姻法、合同法、继承法等法律关系不同，税收法律关系的形成，并不需要双方完全自愿。只要纳税主体一方具备了纳税人资格，这时就受到税收法律关系的强制性约束。比如，纳税人具备了开业的必备的条件，就要按照税法规定，必须履行纳税登记手续。如不根据税法规定进行纳税登记，便要受到法律制裁。

(2) 税法关系的强制性体现在始终由法律主体一方(国家)，强制另一方(纳税人)履行纳税义务。税收的物质流向总是从纳税人向国家一方的转

移。这种物质流向对于纳税人一方构成了物质负担。对于国家来说，构成了物质利益。因此，对于纳税人的强制性体现在要求对纳税人的纳税义务进行强制性执行。而对国家一方，由于税收构成了其国库来源，它总是强制的主体，主动地强制执行税法。

税法的强制执行，在剥削阶级社会，体现了阶级压迫与对立。我国封建社会有“苛捐杂税”、“苛政猛于虎”之说。资本主义社会，税收不仅是资产阶级对工人阶级和劳动人民的剥削的手段，而且是资本家内部利益与分配的工具，体现了尖税的矛盾。因而，资产阶级制定了强制管理的严格的法律。

社会主义社会虽然消灭了阶级对抗的普遍矛盾，但税法的强制执行仍具有其客观必要性。

(1) 税法关系所维护的是主体一方利益向国家一方的转移。这种转移从间接的意义上讲，具有等价交换性。是国家为纳税人服务所提供的报偿。但从直接的意义上讲，这种转移不会返回给纳税人。纳税人无论是否纳税，其实都享受到国家的服务，都在国家提供的政治经济环境里生活和工作。纳税人是否纳税，与其本身利益无直接关系。所以，纳税人纳税的自觉性是十分有限的，而必须由国家强制执行。

(2) 税法调整的是国家、企业、个人之间的利益关系，以及中央与地方政府各级之间的利益关系。这种关系反映了国家与个人、国家与企业、上级与下级利益、全面与局部利益的矛盾。这种矛盾关系往往通过自觉的协调活动予以调整，但在许多情况下，仅靠自觉的协调活动则不能调整这些关系，以满足国家的需要，而必须由国家强制力予以调节。

(3) 税法是实现政治经济任务的工具。因此，对特定的纳税人和纳税对象予以歧视。比如，对于劳动收入与非劳动收入，国家对非劳动收入的税负较高，对于高额的不正常收入的歧视政策，对于需要限制其发展的行业的歧视政策，对于国外进口的某些产品的歧视政策。这些歧视政策更加需要施行强制性管理。

#### 《建设银行会计与管理》一书即将出版

由王隆昌、王汝杰、黄晓衡编写的《建设银行会计与管理》一书即将由复旦大学出版社出版。该书内容丰富，立意新颖，结构严谨，论述流畅，可作为中高等财经院校的建行会计教材和建行干部的培训、自学用书。全书45万字，定价为8元(含邮资)，订购者请与上海财经大学财政系王隆昌同志联系，邮政编码：200433。