

□ 李 刚

## 对税收基本法几个问题的认识

在1994年税制改革实施一年之后,税收基本法终于被正式列入了我国“人大”的立法议程,它标志着我国的税法建设开始进入一个崭新的历史阶段。建国以来,关于税收基本法,在研究领域长时期一直是处于近乎空白的状态,直到90年代才开始有一些小规模的研究和探索;在实践领域,1950年发布的《全国税政实施要则》,曾起过税收基本法的作用,但是后来中止执行。现在所提出的税收基本法,作为真正意义上的统领各单行税法的“母法”,对今后中国税收事业的稳定与发展具有不可动摇的里程碑式的意义。

### 一、税收基本法:国际惯例抑或 势

税收基本法是对一国所有税收的共同性问题进行基本规定的税法。目前世界上大多数国家都有包括一般税收规则的法律,但是按税收基本法的有无分为两类。一类是有税收基本法的国家,包括德国、日本、韩国、俄罗斯、蒙古、荷兰等;一类是没有税收基本法的国家,包括美国、法国、巴西等,虽然这些国家没有税收基本法,但是它们多把各项税法编纂成法典,有关适用所有税收的一般规则涵盖在法典的各部分中,通过积累具有法律效力的案例而经常性地对税法作出补充规定,由于这种补充规定的办法带有很大的局限性,所以60年代以来,以德、日、韩为代表的一些国家不再走美、法的道路,而是选择走制定税收基本法的道路。

可见,税收基本法不是国际惯例,一定程度上可以说它是一种发展趋势,凡是制定税收基本法的国家都从中受到很大益处,其受益主要表现在以下几个方面:①一国的税制不可避免地要随着社会经济的不断发展而变革,制定税收基本法可以给税制提供一个法律基础,使税制改革沿着既定的普遍适用的原则、规定顺利进行,容易越改起好,而不致于使改革步入误区。②税收基本法的普遍适用性使税收征管达到简化与统一,并且有利于在税收征管中贯彻法律规则,促进了税收征管效率的提高。③税收基本法通过从总的方面对税收权利、义务关系进行定位,给征、纳双方以有价值的引导,避免了一些潜在的税收危机,有利于营造良好的税收氛围。

### 二、为什么我国必须要制定税收基本法

既然税收基本法不是国际惯例,世界各国在是否制定税收基本法方面表现得并不一致,而且其立法规模大、难度高,为什么我国要下这么大决心来制定税收基本法?我认为,这是现实的迫切需要与更深层次的原因使然。首先,1994年新税制在我国宏观调控领域五大改革的旗帜下得以顺利出台并取得了基本成功,时至今日,新税制运行中出现的诸多问题渐渐地暴露出它固有的缺陷与不足,与老税制相比,新税制仍然缺乏整体设计,就各单行法本身来讲可能并

无大碍,但是各单行法之间的协调性不够,明显地阻碍了新税制作用的发挥,致使新税制在整体效率方面表现不佳。寻求解决新税制整体效率问题的途径,单靠各单行法的调整、充实,终究难以有所作为,到头来还是头痛医头,脚痛医脚,只有依靠税收基本法,才可能彻底、有效地摆脱这种被动局面。另外,制定税收基本法不仅可以弥补上述新税制的固有缺陷,而且对切实加强我国的税收法制建设具有标志性的色彩。

其次,制定税收基本法还有更深层的根本原因,主要表现在以下几个方面:

1. 判定税收基本法是健全和完善我国税法体系的需要。目前我国的税法体系还处于十分初级的水平,作为税法体系两大特征的结构上的完整系统性与内在的有机联系性均没有很好地体现出来,关键还是缺乏母法的统领、约束、指导与协调作用,制定税收基本法是健全和完善我国税法体系最基础的工作。

2. 制定税收基本法是巩固和发展分税制改革成果的需要。1994年开始的分税制改革,明确划分了中央与地方的税收来源,在处理中央与地方的财政分配关系上取得了基本的成果,但是,改革没有一揽子解决中央与地方的税收分配关系,致使分税制的改革成果大打折扣,以地方税收立法权为核心的地方税收管理权依然只是空中楼阁。制定税法基本法,用法律对中央与地方的税权分配关系加以明确、合理的界定和规范,是对分税制改革的必要深化与完善,对巩固和发展分税制的改革成果将起到决定性的推动作用。

3. 制定税收基本法是有效提高我国整体税务执法、司法水平的需要。我国目前现有的税收单行法中,有关税收的权利、义务关系并不十分明确,加上各单行法的立法层次高低不等,给税务执法、司法带来了很大的难度,造成税务执法、司法的刚性不足,水平较低。制定税收基本法,通过从一般方面对税收权利、义务关系进行定位,为不同时间、空间,不同种类的税务执法、司法提供具有法律意义的操作规范与衡量标准,有助于税务执法、司法水平的全面提高。

### 三、税收基本法如何支撑起我国的税法体系

税法体系是由税收基本法、单行法、单行行政法规及规章四个层次所组成,基本法与下面三个层次之间在内在关系上是不能割裂的、有空隙的,也不能是繁冗的、重复的,更不能是矛盾的、相抵触的,而应当是层次分明、相互关联、相互制约、互为一体。在税法体系的四个层次中,税收基本法始终是第一位的,其它层次的立法在基本法的基础上逐一展开,有序扩充,因此,税收基本法对税法体系的建设具有支撑作用,有着一荣俱荣的效果。可以想象,如果一个国家的税法体系是由税收基本法开始按照从上到下的次序,逐步分离、细化而最终形成,那么这个税法体系必然是有条不紊、环环紧扣,具有很高的标准与水平。而我们现在面临的问题是,各单行税法、法规等先于税收基本法立法,也具有一定的规模,很多本应在税收基本法中反映的内容在各单行法、法规中已有所体现,但又很不系统、全面。如何使税收基本法能够支撑起我国的税法体系?是“有则无,无则有”,还是重起炉灶?我认为应考虑在现有税法格局的基础上,将税收基本法放在第一位的位置,重新设计税法体系。这样处理,尽管对现行各单行法的影响程度比较大,但是整个税法体系得到规范,从长远看是有积极意义的。税收基本法立法要努力遵循以下原则:

1. 税收基本法的制订要强调法律性与权威性。所谓法律性有两个方面的含义,第一,税收基本法是高于其它税法的正式法律,必然严格地以法律的语言、体例来立法,用词必须准确,含义不能模糊,也不能因为税法与人人相关使基本法带有过多的通俗性。第二,税收基本法作

为整个税法体系的总代表,与其它法律体系发生直接的联系和作用,因此必须将其置于整个法律体系中去研究,合理借助其它法律的成熟规范,提高税法与其它法律的协调性,增强税法与整个法律体系的有机联系。所谓权威性,一是指税收基本法作为立法层次最高的税法,其修订权应直接归属全国“人大”,不宜授权给行政职能部门。二是指基本法作为一项基础性税法,一经制订之后,任何其它税法都不得与之相抵触,若出现抵触或含糊不清,以税收基本法为准。

2. 税收基本法的制订要坚持概括性与可操作性的统一。税收基本法作为统领各单行法之母法,其基本立法方向是对税收共同性问题进行概括和原则性规定,不宜过多涉及具体问题,以免模糊基本法与其它诸单行法的界限,但是讲概括性和原则性,任何时候都不能忽视与抛弃可操作性,在立法过程中应始终坚持两者的统一,对内吸收以往立法的经验与精华,对外积极、合理借用其它法律体系的成熟规范,将税收基本法的可操作性提高到一个最高的水平。

3. 税收基本法的制订要有预见性。即税收基本法不能只着重解决当前的问题,要对未来可能发生的与税收基本法相关联的事项作出足够的预测,并在制订税收基本法中加以合适的反映。我国的市场经济刚刚起步,在经济发展模式的大转变及参与世界经济的大发展中,许多不确定因素需要在税收基本法的立法中加以考虑,这无疑对立法者提出了很高的要求。

#### 四、选择“发达”式税收基本法,还是“发展”式税收基本法

国际上处理税收基本法有两种基本模式,一是“发达”式税收基本法,二是“发展”式税收基本法。所谓“发达”模式,即体例结构比较复杂,篇幅宏大,内容具体规范且注重程序,无需另外配套立法即可实施,具有很强的适应性和操作性。以德国最为典型,它的税收基本法共分9篇415条,采用编、章、节、小节、条、款、项、目结构,在内容上涉及民法、经济法、行政法、刑法、刑事诉讼法、民事诉讼法、法院法、组织法等,可谓包罗万象,无所不及。这种立法模式往往被高度发达的市场经济国家所采用,如日本、韩国。所谓“发展”模式,即体例结构比较简单,篇幅短小,内容原则狭窄且不太注重程序,在实施中需要依赖其它配套立法,操作性较差。以俄罗斯联邦最为典型,这种立法模式往往被处于市场经济发展初期的国家所采用,如东欧各国。两者比较可见,“发达”式税收基本法无疑是一种较为理想的税收基本法模式。

我国是发展中国家,但是我国的税收基本法立法应尽量摆脱“发展”模式,努力向“发达”式靠拢,这是因为:①“发展”模式满足不了现阶段我国税法建设的需要。长期以来,我国税法刚性不足、约束力不强成为众所周知的一大弊端,根本原因是税法的操作性较差,有些条款没有确切的法律指向,造成执法不严,有些问题税法却又无所适从,造成无法可依。如果新的税收基本法还是停留在低层次、低水平,不利于我国税法建设的及时突破与发展。②近几年来,我国高度重视法制建设,陆续出台了一系列法律,有些法律的立法难度并不低于税收基本法,但是它们经受住了实践的检验,表明我国的立法技术已达到一定水平,立法经验日趋成熟,为“发达”式的税收基本法立法提供了良好的技术保证。③税制改革之后,我国的税收单行法已经达到了一定的规模和水平,单行法中有关税收的共同性、原则性的内容有了丰富的积累,结合这些内容的法律效果加以调整充实,可以为“发达”式的税收基本法立法提供成熟可靠的素材。④选择“发达”式的税收基本法立法模式,通过它来缩短我国同发达国家的差距,体现了我国税法建设抓住机遇,争取实现高起点、跳跃发展的战略意图,不仅具有良好的经济效益,而且具有良好的社会效益。