

# 我国的“税收法定主义”:问题与对策

马克和

(铜陵学院 科研处, 安徽 铜陵 244000)

**摘要:**税收法定主义是税法至为重要的基本原则,是民主与法治等现代宪法原则在税法上的具体体现。它对于保障人权、维护国家利益和社会公共利益具有举足轻重的作用。当前,我国税收法治在税收立法、税收执法和税收救济等方面仍然存在一些突出的问题。为了进一步完善社会主义税收法定主义,我国应该做到:调整立法结构,规范立法权限;建立制约机制,规范执法行为;完善救济制度,发挥行政相对人监督作用。

**关键词:**税收法定主义;税收立法;税收执法;税收救济

**中图分类号:**D922.22 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2010)03-0054-07 **收稿日期:**2010-05-16

**作者简介:**马克和(1965—),男,安徽霍山人,铜陵学院科研处处长,教授,硕士生导师,主要研究方向为税法、税收理论与税收制度。

税收法定主义(又称为税收法定性原则、税收法律主义)是指税收的征纳主体必须基于法律依据才能进行,它包括依法征税和依法纳税两个方面。没有法律依据,国家不能征税,亦不得要求公民纳税,这一直是税收法定主义的核心和真正体现。税收法定主义既是对税收立法的要求,也是对税收执法的要求,是现代税收制度区别于封建专制课征的根本标志,它对于保证征纳双方权利义务的实现和税收活动的良性运行,发挥着举足轻重的作用。

税收法定主义产生于资产阶级革命时期,是新兴资产阶级领导人民群众与封建君主斗争的直接结果,它与资产阶级民主法治思想的产生密切相关,其理论基础是资产阶级启蒙思想家的“社会思想理论”(即自由主义、三权分立和财政民主主义)。西方素有“无代表,则无税课”的税法原则之说,即凡是课税事项均应由全体公民推出的代表通过宪法程序将其制定为法律,才能作为课税的依据<sup>[1]</sup>。此后,税收法定主义作为税法的基本原则相继在许多国家和地区的宪法或有关法律中得以确立,其含义也逐渐发展和丰富。为确保课税权力归属全体公民,现代各国也纷纷把税收法定主义以《宪法》或《税收基本法》的形式予以

规定。美国宪法第1条规定:“征税法案应由众议院提出。”法国宪法第34条规定:“各种性质赋税的征税基础、税率和征收方式必须以法律规定。”日本宪法第84条规定:“新课租税或变更现行租税,必须以法律定之。”<sup>[2]</sup>许多发展中国家,如马来西亚、新加坡、约旦等,都在宪法中强调“非经法律规定不得征税”。我国宪法亦明确规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”我国税收法定主义终于浮出水面。

## 一、当前我国税收法治建设中存在的问题

改革开放以前,我国税收法治建设严重滞后,税收法定主义无从体现。改革开放后,随着民主法治进程的加快,我国逐步建立起一套较为完整的税法体系,税收法定主义原则有了一定程度的体现,但是,由于诸多原因,其效力与效益均深受局限,在实践中引发许多问题。

### (一) 税收立法中的问题

#### 1. 我国《宪法》中未明确规定税收法定主义

西方的税收法定主义来源于“无代表,则无课税”的议会政治,它不仅促进了宪法的诞生,而且其本身亦是宪法原则之一。“各国宪法在确立税收法定主义时,大都从征税主体的征税权与纳

税主体的纳税义务两方面加以规定,并强调征税权的行使必须在法律规定的范围内,确定征纳双方的权利义务必须以法律规定的税法构成要素为依据,任何主体行使权力或履行义务均不得超越法律规定,从而使当代通行的税收法定主义具有了宪法原则的位阶。”<sup>[3]</sup>

税收法定主义的实质是国家要依照法律征税,公民要依照法律纳税,公民依法纳税的义务与政府依法征税的权责是“一体两面”的关系<sup>[4]</sup>。我国宪法第56条仅强调“公民的纳税义务要依照法律产生和履行”,并未说明更为重要的“征税主体应依照法律的规定征税”。因此,我国宪法没能全面体现税收法定主义的精神,这不能不说是我国宪法的缺失。

## 2. 以税收行政法规为主的立法结构不够合理

课税要素法定原则要求课税要素必须而且只能由立法机关在法律(狭义)中加以规定,并依此确定纳税人的纳税义务<sup>[5]</sup>。科学合理的税收立法体系,应以税收法律为主,以税收行政立法为辅。当前,我国的税收立法体制是一种“共享”模式:国家立法机关享有税收法律的制定权;国务院享有税收行政法规的制定权;国务院涉税职能部门(财政部、国家税务总局、海关总署)享有税收部门规章的制定权;省、自治区、直辖市人民代表大会及其常委会享有地方性税收法规的制定权。按《立法法》的精神,税收法律、法规、规章同属我国税法规范的表现形式,其有权机关的立法解释、司法解释、行政解释都具有法律效力。然而,现行16个税种的22项税收立法,属于法律的仅有2项,其他均为行政法规和行政规章。

由此可见,国家立法机关远未居于税收立法的主导地位,由立法机关制定的税收法律并不多,主要为《企业所得税法》、《个人所得税法》和《税收征收管理法》三个法律,而真正关系绝大多数纳税义务人权利义务的税法规范,却体现在由国务院颁布的一系列暂行条例之中,这样,行政机关成了规定课税要素的重要主体,行政法规成了税收法律规范的主要表现形式。这种不合理的税收立法结构与课税要素法定主义原则无疑大相径庭。同时,税法作为国家政治经济生活中一个重要的部门法,如果长期以暂行条例或规定等形式停留在“试行”阶段,不能及时升格为法律,就会

影响税收法定主义原则的实现,对我国社会主义市场经济建设亦会产生滞后效应和不良影响。

## 3. 税收行政立法权限缺乏严格明确的界限

根据税收法定主义原则,强调由立法机关行使税收立法权不能忽视行政法规的过渡作用,授权立法(委任立法)也应符合税收法定主义要求。然而,我国行政机关的立法权限极为广泛且缺乏严格界定,将一些税收基本法律规范交由行政机关制定<sup>①</sup>,不符合税收法定主义的要求,其弊端已显而易见:首先,国务院是我国最高行政机关,由国务院对税收立法,会导致行政权的膨胀和不受约束。其次,授权立法容易导致低级次的具体规定突破较高级次法律确定的原则,违反授权主体的初衷;同时,容易造成税收法律规范级次不高、稳定性不强,名称各异、结构分散、法律冲突现象严重,导致纳税人无所适从<sup>[6]</sup>。最后,授权立法难以保证公民平等参与税收决策的制定过程,难以博取公民对法律的认同,使得社会成员对税法的实施更多地采取不合作乃至敌视态度,增加了法律社会化的难度和成本。

税收行政立法权限缺乏严格明确的界限,具体表现在:第一,税率变动频繁。由于我国税收立法权主要由国务院行使,作为课税要素中最为核心要素的税率调整亦主要由国务院来确定。近几年,税率的频繁变动损害了税法的稳定性,影响了纳税人的理性预测,不利于提高税法的实效。第二,税收优惠过多、过滥,严重影响了市场经济所要求的税法的统一和外部竞争环境的公平,不符合税收法定主义的要求。第三,现行诸税种的《暂行条例》既非根据全国人大及其常委会颁布的法律,亦非依据国家立法机关的专门授权。若按照税收法定主义来衡量,其制定是缺少法律依据的。第四,税收规章作为税收行政立法的普遍形式,其制定理应依据宪法、法律和行政法规,而现行许多税收规章越权制定,导致税务机关在税务行政复议、税务行政诉讼中处于被动局面。

## (二) 税收执法中的问题

目前,在税收执法活动中,有法不依、执法不严、违法不究等问题依然存在,不仅严重影响了税

<sup>①</sup>在税收实体法方面,各税种(涉外税法除外)的立法均由国务院完成,《暂行条例》中的某些课税要素由国务院再授权给财政部或国家税务总局制定《实施细则》。

收法定主义原则的实现,而且也损害国家利益、社会公共利益和纳税人的合法权益。

### 1. 税务行政执法存在一定的随意性

我国现行税收法律法规中对课税要素规定不明确、内容简单、可操作性差,实施细则及相应规章(特别是解释性的行政命令)成为税法的主体且日趋庞杂,这些必然扩大了税务机关确定课税要素的自由裁量权,不但为其随意解释、随意减免提供了温床,而且也由此引发出一系列问题,突出表现为自立章法,随意变更税收政策,采取一些有悖于税法的措施和办法,如扩大税收优惠政策,改变增值税计算方法、空转税款、混税混库、异地纳税转引税款收取回扣等,从而使纳税人无法预测其税收负担。

依据合法性原则,没有法律依据,税务机关无权开征、停征、减免、退补税款,而我国一些地方在确定纳税主体的纳税义务时却存在非正常行为。如为了加大中央对地方的财政返还基数,或为了达到“两税”(增值税、消费税)增收目标以保证中央财政定额返还,或为了完成税收计划任务,税务机关迫使纳税人承担部分税法外“过量”、“超量”纳税义务,造成征纳主体在法律面前事实上的不平等。此外,个别税务干部经不起商品经济大潮的考验,置党纪国法于不顾,越权执法、滥施处罚、执法不规范,所有这些都与税收法定主义原则的要求背道而驰。

### 2. 征税程序违法现象依然大量存在

税收执法过程既涉及实体法,又涉及程序法,它是实体与程序的统一。然而,由于受“大陆法系”的传统影响,我国法律实践中存在着重实体、轻程序的现象,在税收执法活动中,往往是强调税收实体法,认为把该收的税都收上来,能够完成税收任务就可以了,而常常忽视税收程序法,对执法程序不够重视、怕麻烦或心存侥幸。事实上,税务实践中发生的许多涉税纠纷,往往是在程序法的遵循上出现了问题,如应告知的事项未告知、应送达的文书未送达、应履行的批准手续未履行等等。

造成上述状况的主要原因与我国税收程序法欠完善不无关系。目前,我国税收领域的实体法很多,各税种都有专门的法律法规与之对应,但涉及税收程序的最主要法律仅有《税收征收管理法》。该法虽几经修改,但在执行中仍存在许多问题。在税收执法活动中,实体法和程序法密不

可分,执法活动必须依据法定程序进行,违反法定程序同样是违法行为。“如果不依照法律规定正确、严正地进行征税,那么不管课税多么正确严正,其本身已经失去了其意义。”<sup>[7]</sup>因此,在今天法治昌盛的形势下,更应强调实体与程序并重,做到实体与程序的有机结合。

### (三) 税收法律救济中的问题

纳税人最主要的救济方式为税务行政复议和税务行政诉讼。

#### 1. 税务行政复议条件和机构设置的问题

一是税务行政复议前置的条件不合理。首先,《行政复议法》虽然允许相对人对抽象行政行为为申请复议,但同时又规定了限制条件。《行政复议法》第7条规定,并非所有的抽象行政行为都可以申请复议,只有对“规定”(即规章)以下的规范性文件才可以申请复议,且以对具体行政行为的复议申请为前提。一并向行政复议机关提出对抽象行政行为的审查申请,应当认为抽象行政行为“不合法”,而非“不适当”。其次,《税收征管法》第83条规定,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,即征税争议必经复议才可提起诉讼,且附加了“先行纳税”或“提供相应担保”条件,这限制了相对人的复议权利。最后,《税务行政复议规则(暂行)》第14条又规定,由作出具体行政行为的税务机关对申请人提供的纳税担保进行确认。如果因税款及滞纳金数额过大,或因税务机关不确认纳税担保,导致税务行政相对人既无法申请复议也不能提起诉讼,将违背“有权利必有救济”的税收法定主义原则。

二是税务行政复议机构不够超脱和中立。我国现行的税务行政复议机构为各级税务机关内部的法制机构,并在税务机关内部建立了“税务行政复议委员会”制度,实行“合议制”,对税务行政复议案件进行集体审理。总体来看,这一设置有助于及时有效地解决税务行政复议案件,但是,税务复议委员会成员全部为复议机关的行政工作人员,使得其审理相关案件时显得不够超脱、中立。在税收工作实践中,税务行政管理相对人往往思想消极,殆于行使法律救济权利。因为他们多数认为,税务行政复议委员会成员与税务执法一线

人员是“自己人”、“穿一条裤子”,与其“自找难看”,不如息事宁人,存在着“不敢”、“不愿”行使法律救济权利的问题。

### 2. 税务行政行为是否停止执行的问题

具体行政行为具有先定效力,行政相对人即使不服申请行政复议或提起行政诉讼,一般也不停止执行,这在《行政复议法》和《行政诉讼法》中都有明确规定。法律对“不停止执行”作了例外规定:行政机关(包括作出具体行政行为的行政机关和行政复议机关)可以自行决定停止执行;行政复议机关或人民法院应行政相对人申请,如认为具体行政行为的执行会造成难以弥补的损失,并且停止执行不损害社会公共利益的,可停止执行;法律、法规规定停止执行。“救济期间不停止执行、停止执行为例外”原则体现了强化国家行政权力、尊重国家行政权、保证行政管理的稳定性与连续性的思想,不利于对公民权利的保护,违背了“权利救济法定”原则。

### 3. 行政法律不完善的问题

《行政诉讼法》作为国家的基本法律颁布实施以后,虽然国家制定和颁布了《国家赔偿法》、《行政处罚法》、《行政复议法》等,但有些配套法律、法规,如《行政程序法》、《行政立法法》、《行政强制法》等至今未能出台,造成其应有的救济功能没有充分发挥出来。

### 4. 人民法院受案范围过窄的问题

《行政诉讼法》以列举方式,从八个方面规定了人民法院的受案范围,面比较窄,不利于对行政行为的全面监督。虽然后来最高人民法院的司法解释扩大了行政诉讼的受案范围,但其仍排除了司法机关对抽象行政行为的审查,不能不说是一大遗憾。

## 二、完善我国税收法定主义的主要措施

税收法定主义理论的倡行和运作机制的设计乃大势所趋。在现有的社会意识和法律文化的背景下,寻找一个现实的契合点和突破口,启动税收法定主义运作机制,促进税收法定主义的真正实现,是我们一项刻不容缓的重要任务。

(一) 建立合理的税收立法结构,规范立法权限

### 1. 修正《宪法》条款,全面确立税收法定原则

税收法定主义是一个国家法制的有机组成部

分,该原则需要在国家的根本大法中予以明确规定。而《宪法》是国家的根本大法,是母法。在《宪法》中对税收法定主义作出具体、全面、详细的规定,能够使其在相关法律中得以贯彻落实到位,有助于税收法制的日臻完善,进而促进法治昌明。因此,不但需要站在宪法的角度“高瞻远瞩”,对税收法定主义以及其他税收的基本问题作出硬性、强制性的规定,而且需要将税收法定主义的基本要求,诸如税收立法权的确立、国家征税权的确立以及对税款收益权的归属等问题进行明确。

当前,为在宪法中全面确立税收法定主义原则,可通过“宪法修正案”的方式专门修正和补充财税制度的条款:首先,税收立法权由全国人大及其常委会保留,国务院可以依法制定实施细则,涉及课税要素变动、税法条文解释的,必须履行立法手续。其次,税种立法应尽可能地详细、具体,尽量避免因过于抽象而需要制定实施性法律规范来予以补充的现象出现。最后,社会主义市场经济讲究“权利和义务对等”,在规定公民应依法纳税的同时,应规定税务机关必须依法征税。第四,当纳税人的权利有遭受侵犯时,应给纳税人寻求权利救济的机会和便利。

### 2. 完善税权分配体制,加快税收法律化进程

税收法律具有财产所有权或支配权“单向转移”性质,税权直接涉及公民的财产权,因此,通过完善税权分配体制来确保纳税人合法权益至关重要。但是,自新中国成立以来,我国对税权在国家立法机构和执法机构之间横向划分的问题一直重视不够,主要表现为税收立法与税收执法实质是“两权合一”,且税权变化次数多,使得纳税人的权益缺乏应有保障。因此,有必要按照国家权力机关和政府职能部门的职责分工对税权明确划分。具体而言,税收立法权应集中于全国人民代表大会及其常务委员会,国务院财政、税务主管部门只能制定一些“执行”税法的具体措施和办法,税收执法权应集中于各级税务管理当局。

我国《宪法》对税收的规定太过简陋,各税在立法中并无共同遵循的基本原则,造成各税法之间相互矛盾、重复立法的现象出现。从税法体系的现状来看,我国采用的是“分税立法”模式,“一税一法”,因此,应加快完善税收立法的步伐,制定一部统领整个税收领域、协调各个税收法律法

规之间关系的《税收基本法》，将整个税收制度中的共同事项（如税收的概念、目的、基本原则及税收征管权的划分等）予以规定，然后，按照实体法和程序法的划分，制定各单行税法，确保税收法律规范以“法律”为主要存在形式，改变目前以行政立法为主的不和谐结构。

### 3. 规范税收立法权限，限制税务行政权力

税收授权立法虽然遭到了这样那样的批评，但其在我国税制改革历史进程中的正面效应十分显著，且被调整立法权限配置的《立法法》所吸收，所以立法机构应对现行授权立法进行合理化改造。第一，全国人民代表大会对国务院授权必须遵循“负责任”和“谨慎授权”原则，不能使行政机关成为税收立法结构的重心。第二，国务院必须坚持“授权立法不可转授”原则，即国务院不得将来源于立法机关的立法权再度转授给财政部、国家税务总局。第三，税收立法必须从抽象授权转化为具体授权，不得带有扩张行政立法权的趋向，排除空白性、一般性和概括性授权。第四，授权立法必须坚持民主和效率的价值取向，避免行政参与过强、民众参与过弱的问题出现，使各种利益冲突和矛盾碰撞均消除于充分的对话和意见的交流之中。第五，授权立法应当完善人民代表大会对被授权机关的立法监督机制。

《税收基本法》应对税收立法权限的分配予以明确规定，进一步明确国家权力机关作为税收立法主体的地位，税收立法权应集中于国家权力机关（包括全国、地方人大及其常务委员会），尤其对于初创性的税收立法权更应如此。同时，全国性税种的税收立法权，包括全部中央税、共享税和在全国范围内普遍征收的地方税，其税法的制定、颁布、实施、修改、补充、废止等权限，集中于全国人大及其常务委员会，国家行政机关仅享有国家权力机关授权部分的立法权，而且这些授权必须在法律规定的权限之内，且主要是执行性立法。同时，应建立对法规、规章、规范性文件的司法审查制度，以法律形式明确税法的解释机关、解释标准和解释原则，禁止对税法作扩大解释或类推解释等。

### （二）建立执法监督制约机制，规范执法行为

现代法治以法律对政府权力的监督、限制和约束为基点。失去监督的权力必然会被滥用，进而偏离法律轨道。针对税收工作中有法不依、执

法不严、违法不纠、贪污腐败等问题，有必要对税收执法行为进行监督。

### 1. 加强对税收执法权力的行政监察和监督制约

一是通过权力分解，完善制度，规范程序，实行政务公开，强化对税收权力运作全过程、全方位特别是重点岗位、重点环节、重点人员的监督制约。具体思路是：进一步完善税收法制，细化有关规定标准，最大限度地规范自由裁量权和执法随意性；通过文明办税“八公开”，增加工作透明度，防止“暗箱操作”；实行窗口办税方式，尽量减少审批环节；纪检、监察部门渗入到税收业务之中，与税务稽查有机结合，形成对税收执法权力监督制约的整体合力；使税务稽查工作由“粗放型”向“集约型”转变，实现“四环节”彻底分离，并在检查环节建立并实施全新的监督制约制度。

二是推行“税务行政案件审理委员会”制度。税务行政案件审理制度是防止违法或不当税务具体行为、保障税务机关依法行使职权、保护税务管理相对人合法权益的内部监督机制。目前，县级及县级以上税务机关内部普遍建立了由税政、征管、稽查、法制等有关部门人员组成的“税务行政案件审理委员会”，其主要任务是对税收执法中发现的达到一定标准的偷税案件、税收违法案件进行集体审理。但事实上，由于种种原因，真正提交案件审理委员会审理的案件寥若晨星，远未发挥其应有作用。为此，各级税务部门应分析成因，排除障碍，投以药石，痛下针砭，真正发挥案件审理委员会的内部监督作用，实现“防患于未然”。

### 2. 建立税务执法监督网络，推行税收执法责任制

一是建立税务执法监督网络。首先，开展税务审计。由各级税务机关的税收业务部门（或负责税收业务工作的牵头部门）依据国家的税收法规和政策，对所属税务机构的征管全程进行系统审计，以发现征管工作中存在问题和薄弱环节，保证税务工作的健康发展。其次，开展税务执法检查。由各级税务机关的税收法制部门（或承担税收法制工作的部门）根据《税收执法检查规则（试行）》，对税务机关及其工作人员的执法（程序）偏差进行监控和纠正，通过全面执法检查、专项执法检查、专案执法检查、日常执法检查等，促使税务工作形成井然有序的良性循环。最后，开展税务

执法监察。由各级税务机关的纪检监察部门按照纪检监察职能,依法对税务执法过程中的违法违纪、失职渎职行为进行监督、检查和处理,以促进税务机关清正廉洁,杜绝职务犯罪。

二是推行税收执法责任制度。所谓“税收执法责任制”,是在依法确定税务人员执法资格、岗位职责和工作规程的基础上,对税收执法质量进行评议考核,对税收执法过错予以责任追究的一种监督制约制度,主要通过“科学设置岗位职责、合理设定工作规程、认真执行评议考核、严格落实过错追究”等途径来实现。其中,设置岗位职责是基础,设定工作规程是关键,执行评议考核是手段,落实过错追究是保障。在追究执法过错行为人的过错责任时,应依据过错的大小分别明确责任,并按照问题性质给予相应处罚。要把行政处理、经济惩戒等责任追究形式有机结合,涉嫌刑事责任的作出移送相关部门的处理决定。通过对执法错案的纠正和对相关责任者的惩处,建立一个“执法有依据、行为有规范、权力有制约、过程有监控、违法(违规)有追究”的全新机制,形成一种执法人员既不能也不敢随意执法的监督制约氛围。

3. 推进税务管理信息化进程,增加税收征管的科技含量

信息技术的迅猛发展向税务工作提出了新的挑战,故应积极推进税务管理信息化进程,使税务系统的信息化应用水平与时俱进。一是加强“金税工程三期”建设,尽快将货物运输发票纳入金税协查网络之中。二是“中国税收征管信息系统(CTAIS)”应尽快上线运行。“CTAIS”是全国统一的综合性的税务管理信息系统,凡条件成熟的地方应尽快投入使用,充分发挥信息技术对税务执法全过程和各环节的监督制约作用。三是“税务稽查管理及查账系统(ETAS)”应推广应用。该系统覆盖了国税、地税稽查业务各环节和全税种,能将不同系统的财务核算数据、征管数据、金税系统数据汇集到一个平台上分析比对,能记录并综合各种稽查信息和稽查疑点,在检查完毕后自动生成稽查底稿和稽查报告,并实行与“CTAIS”对接,实现对检查全程和稽查底稿的实时监控。四是依据全国统一的技术平台,逐步实现数据集中。国家应积极研究探讨,努力形成一个覆盖所有税收业务和行政管理的应用系统,逐

步实现国税、地税系统和相关部门、纳税人之间的网络互联、信息互通,提高信息的共享和利用水平。

(三) 完善税收法律救济制度,发挥行政相对人监督作用

1. 减少申请复议的限制条件,改革现行行政复议机构

一是减少申请行政复议的限制条件。税收行政执法是征纳双方的良性互动过程,征收人员有权按照法定程序征收税款,纳税人在认为自身合法权益遭受侵犯的情况下有权寻求法律救济。法律救济所追求的最高目标是:权利主体的权利得到维护;不当行为所造成的伤害、危害、损失、损害得到补偿;未履行的纳税义务得以履行;通过排除权利行使过程中的种种障碍促使冲突主体的义务得以继续履行,权利的固有状态得以恢复。为此,应取消复议前置的不合理条件,赋予相对人以充分、宽泛的复议权利。只要相对人对税务行政行为有异议,不管该行为是具体行政行为还是抽象行政行为,不管是单独提起还是一并提起,不管是否已经纳税,都允许其申请复议。唯有如此,才能把税务机关征税与纳税人获得权利救济彻底分离,才能强化相对人对税务执法行为的监督,促进税收法定主义的实现。

二是对现行的“税务行政复议委员会”予以彻底改革。目前可行的办法是调整税务行政复议委员会委员,保证非本部门人员至少达到60%。这些委员的来源主要有:第一,财政、工商管理、国(地)税、金融等经济管理部门;第二,会计师事务所、税务师事务所、律师事务所等社会中介机构;第三,人大、政协、社会各界知名人士。对第一部分经济管理人员,可建立部门联系制度,相互提供帮助;对第二部分社会中介人员,可发动志愿者加入或加薪聘请;对第三部分,可实行“一案一议”,以此保证税务复议机构的超脱性和相对独立性,保证复议决定的公正性,提高相对人申请复议的积极性,保障税收法定主义名副其实。

2. 改“救济期间不停止执行”为“救济期间停止执行”

无论是从平衡国家行政权力和公民权利的角度出发,还是从对行政争议法律救济中的“违法推定”理念来说,都应当将具体行政行为“救济期间不停止执行、停止执行是例外”改为“救济期间

停止执行、不停止执行是例外”。当然,由于涉及立法理念的转变,我们无法判断其实现的可能性和时间。在现行的法律规定下,这种改变可以在保障国家行政权的基础上最大限度地保护公民权利,主要有两种方式:一是通过立法尽可能列举“救济期间停止执行”的情况来限制具体行政行为的执行力;二是由行政机关及其复议机关在行政争议发生时,从实施行政管理和维护公民权利的需要出发,根据实际情况决定是否停止执行具体行政行为。

当发生税务行政争议时,哪些税务具体行政行为不停止执行,哪些应停止执行?当前在立法上还未明确的情况下,我们应当把握两点:一是保障公民的基本生活。任何具体行政行为都不能剥夺个人及其扶养家属维持生活所必需的住房和用品,如果执行税务具体行政行为会影响公民基本生活,应当停止执行。二是维护国家利益和社会公共利益。如果执行会给税务行政相对人造成难以弥补的损失,而且停止执行税务具体行政行为并不损害国家利益和社会公共利益的,如税务行政处罚中的罚款、没收财物和违法所得,应当停止执行。当然,如果相对人借机转移资金、财物导致以后无法执行的,则应及时执行。

3. 加快相关行政法律的立法步伐,扩大行政诉讼受案范围

为了确保行政机关在做出具体行政行为时具有统一、完整的行为规范,为了确保人民法院在审

理行政案件时能援引准确、无误的法律依据,应加强对规范行政程序的《行政程序法》、规范行政立法的《行政立法法》、规范行政强制措施《行政强制法》等相关行政法律、法规的立法进程,以形成完全与之配套的法律、法规体系,发挥其应有的救济功能,保证行政诉讼时有法可依,更好地规范税务行政行为。此外,还应扩大税务行政诉讼的受案范围,使全部的税务行政行为均接受司法审查。这样,将抽象行政行为纳入了司法审查的范畴,由法院采取“确认判决”的方式,确认抽象行政行为的合法性,在判决规范性文件违法的同时,明令废止该文件。

#### 参考文献:

- [1] 陈少英. 试论税收法律主义在我国宪法中的缺失及完善[J]. 西南政法大学学报, 1999(1): 38-41.
- [2] 刘影. 从税收法定主义原则看清费立税[J]. 行政与法, 2000(4): 28-29.
- [3] 张守文. 论税收法定主义[J]. 法学研究, 1997(6): 57-65.
- [4] 汪康. 完善我国税收立法的思考[J]. 扬州大学税务学院学报, 2008(4): 1-3.
- [5] 杨艳聪. 论税收法定主义[J]. 经济工作, 2005(22): 81-82.
- [6] 鲁篱. 税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足[J]. 财经科学, 2000(2): 55-58.
- [7] 北野久弘. 税法学原论[M]. 陈刚, 译. 北京: 中国检察出版社, 2001: 65.

(责任编辑: 黄燕 许成安)

### Tax Legalism in China: Problems and Solutions

MA Ke-he

(Department of Scientific Research, Tongling Institute, Tongling 244000, China)

**Abstract:** Tax legalism is an important principle of tax law, and also an embodiment of modern constitutional principle such as democracy and the rule of law. It plays a decisive role in protecting human rights and safeguarding national and public interests. At present, China's tax law still has some problems in the tax legislation, tax enforcement and tax relief. To further improve tax legalism, we propose to adjust the legislative framework, standardize the legislative authority, establish reasonable mechanism, regulate law enforcement, improve the relief system, and enhance supervision, so as to further improve China's socialist tax legalism.

**Key words:** tax legalism; tax legislation; tax law enforcement; tax relief