
税收法定主义

上海国家会计学院 颜延教授

2013年5月21日

Disclaimer:

The views expressed in this document are those of the author, and do not necessarily reflect the views and policies of the Asian Development Bank (ADB), its Board of Directors, or the governments they represent. ADB does not guarantee the accuracy of the data included in this document, and accept no responsibility for any consequence of their use. By making any designation or reference to a particular territory or geographical area, or by using the term "country" in this document, ADB does not intend to make any judgments as to the legal or other status of any territory or area.

税收法定的缘起

税权既为公法上的债权，主张向人民征课赋税就必须取得人民的同意，即只有代表人民的立法机关有权制定宪法、法律来决定征税；政府不经人民同意单方决定的税收侵犯了人民的财产权，破坏了政府的目的。

这就是税法上的税收法定主义。

税法是一部维权法

税收法定主义限制国家税权、保障了纳税人权利；税法不单纯是税务机关行使征税权的根据即‘征税之法’，更重要的是，税法是保障纳税者基本权利的、旨在对抗征税权滥用的“权利之法”；

税法与私法实为殊途同归：私法是对私人（财产）权利的直接确认和保障，而税法则是通过控制税权而对私人财产权利的间接确认和保障。

税收法定主义的内涵

调整税收关系的税法通常被视为侵权规范，是侵害人民权利的法律；为了使人民的财产权免遭非法侵害，就必须要求税收的核课与征收有法律依据；

国家征税所依据的法律，只能是代表人民的议会制定的法律或其授权制定的法规，但主要的、最大量应是议会制定的法律；

行政机关不应有自己决定征税的权力，而只有执行法律的权力。

税收法定主义的内涵

一、课税要素法定

课税要素包括税法主体、征税客体、计税依据、税率、税收优惠；在这些方面坚持法律保留原则；

二、课税要素明确

课税要素及与之密切相关的征税程序不仅要由法律做出专门规定，而且必须尽量明确，以避免出现歧义。亦即有关创设税收权利义务的规范在内容、宗旨、范围方面必须确定，从而使纳税人可以预测其税收负担。

税收法定主义的内涵

三、依法稽征

行政机关必须严格依照法律的规定稽核征收，无权变动法定课税要素和法定征收程序；没有法律依据，行政机关无权开征、停征，也无权减免、退补，依法征税是其职权，也是其职责，它无权超越法律决定是否征税以及何时征税，在是否征纳问题上，税务机关与纳税人一样均无选择权，必须严格依照税法的实体与程序要素执行。

税收法定主义的内涵

根据国家审计署2011年第34号审计报告，有的地方人为调节税收收入进度，提前或延缓征收税款，影响年度税收真实性。

受税收计划影响或地方政府干预，2009年至2010年，15个省区市有62家国税局通过违规批准企业缓税、少预征税款、多退税款等方式，少征287户企业当期税款，影响年度收入263亿元（其中，2009年174.82亿元、2010年88.18亿元）；9个省区市有103家国税局通过违规提前征收、多预征税款等方式，向397户企业跨年度提前征税33.57亿元（其中，2009年30.33亿元、2010年3.24亿元）。

税收法定主义的内涵

四、对依法稽征的限制

1. 对于纳税人有利的减免税的行政先例法成立时，应适用该先例法；

2. 税务机关已通常广泛地作出的有利于纳税人的解释，在相同情况下对每个特定的纳税人都应适用；

3. 承认诚实信用与禁止反言法理，以进行个别救济；在个别情况下，应优先适用诚信原则，保护依赖利益。

中国税法践行了税收法定主义原则

全国人大及其常委会制定的法律：

- 1.1958年颁布的《中华人民共和国农业税条例》（已废止）；
- 2.1980年颁布的《中华人民共和国个人所得税法》；
- 3.2007年颁布的《中华人民共和国企业所得税法》；
- 4.1992年颁布的《中华人民共和国税收征收管理法》；
- 5.1993年底颁布的《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》；
- 6.2011年颁布的《中华人民共和国车船税法》。

中国税法践行了税收法定主义原则

我国宪法确立了国家对公民人权、私有财产的保护原则；

宪法同时规定了“公民有依照法律纳税的义务”。

中国税法践行了税收法定主义原则

- 2000年颁布的“中华人民共和国立法法”规定：

第八条 下列事项只能制定法律：

.....

(八)基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度

.....

中国税法践行了税收法定主义原则

- 中华人民共和国立法法规定：

第九条

本法第八条规定的事项尚未制定法律的，全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定，授权国务院可以根据实际需要，对其中的部分事项先制定行政法规，但是有关犯罪和刑罚、对公民政治权利的剥夺和限制人身自由的强制措施和处罚、司法制度等事项除外。

中国税法践行了税收法定主义原则

- 中华人民共和国立法法规定：

第十条 授权决定应当明确授权的目的、范围。

被授权机关应当严格按照授权目的和范围行使该项权力。

被授权机关不得将该项权力转授给其他机关。

中国税法践行了税收法定主义原则

刑法与税法是两个重要的禁止类推适用的法域，禁止一般的概括式授权，奉行“构成要件明确性”原则，以贯彻宪法关于保障人权的规定以及立法法之“法律保留原则”或“合法律性原则”。

中国税法践行了税收法定主义原则

- 中华人民共和国立法法规定：

第十一条

授权立法事项，经过实践检验，制定法律的条件成熟时，由全国人民代表大会及其常务委员会及时制定法律。法律制定后，相应立法事项的授权终止。

中国税法践行了税收法定主义原则

- 1992年颁布的“中华人民共和国税收征收管理法”规定：

第三条 税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，依照法律的规定执行；法律授权国务院规定的，依照国务院制定的行政法规的规定执行。

任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。

中国税法践行了税收法定主义原则

- 2002年颁布实施的“中华人民共和国税收征收管理法实施细则”规定：

第三条 任何部门、单位和个人作出的与税收法律、行政法规相抵触的决定一律无效，税务机关不得执行，并应当向上级税务机关报告。

纳税人应当依照税收法律、行政法规的规定履行纳税义务；其签订的合同、协议等与税收法律、行政法规相抵触的，一律无效。

未来税收立法的方向

一、立法机关应当逐步收回税收立法权；

二、尽快制定《税收基本法》，将国务院发布的暂行条例通过立法程序变成法律，限制规章、规范性文件变动税收基本要素的权力，同时进一步完善税收程序法；

三、在确立税收立法权由中央行使的前提下，赋予地方立法机关以一定的税收管理权。

版权声明

本课件仅供教学、研究之用，不得用于其他目的。

本课件资料版权及其他权利,均属于作者所有。未经书面许可，严禁复制、出版，或者在网络上传播。