

◀ 经济法研究 ▶

论税法与税收、税收制度和
税收政策的联系与区别

王 惠

内容提要:税法属法律范畴,税收制度属经济范畴,税收政策则属行政范畴,但三者皆是因税收而产生的,它们对税收分配关系起着不同的调制作用,而彼此之间又是相辅相成的关系。本文分析了税法与税收、税法与税收制度、税法与税收政策的联系与区别,并认为这对税收理论还是税收实践都是十分重要的。

关键词:税收 税法 税收制度 税收政策

税法与税收制度、税收政策是因税收而产生的三个孪生兄弟,它们取长补短、彼此配合,从不同角度共同作用于税收这一经济基础,合力调制税收分配关系。那么,它们之间有什么联系与区别呢?本文仅就此问题进行论述。

一、税法与税收的联系与区别

有税必有法,无法不成税。税收与税法虽一个属于经济范畴一个属于法律范畴,但自古以来就是一对不可分割的社会历史概念。至于它们之间的关系,有学者概括为:“是一种经济现象所体现出的内容与形式的关系”,“税收作为社会经济关系,是税法的实质内容,税法作为特殊的行为规范,是税收的法律形式”。^①我们认为,从经济基础与上层建筑关系的角度看,税收是税法产生、存在和发展的基础,是决定税法性质和内容的主要因素;而税法以税收为调整对象,对税收活动正常有序地开展提供法律保障。两者的关系可以总结为:(1)经济发展导致国家的产生,国家对税收这种物质基础的依赖是国家制订税法的根本原因。(2)税收关系的发展变化必然反映到税收立法上,并最终引起

税收立法原则、立法体系、立法内容的变化。

(3)税法是税收分配中权力和利益的集中反映和体现,亦是实现税收权力和利益的根本保证。

(4)税法对税收关系的调整是按国家需要和国家利益进行,但法的介入使国家失去了随心所欲征税的权力,这就使税收关系更加稳定。(5)如同所有上层建筑对经济基础都有反作用一样,税法对税收并非一味的消极反映和适应,它对税收按照国家的需要和利益进行有着重要的促进与保证作用。

正确认识税法一税收的关系其目的是为了能正确处理两者关系。首先,税法的内容必须正确反映税收分配的客观规律,税法的制定要从税收的需要与可能、收入与费用、现实分配格局与将来发展趋势等多方面综合考虑。在这特别要强调的是:我们应反对那种把税法研究与税收研究相分隔的做法,而应倡导由法学家和经济学家共同探讨税收对税法的需求与税法对税收的作用。其次,在执行税法过程中应把税法的一般规定与税收实际情况相结合,严格依法治税。再次,我们在处理国民收入分配关系时,应尽可能采用法律形式,使税收活动建立在有章可循、有法可依的基础上。

二、税法与税收制度的联系与区别

什么是税收制度?理论界众说纷坛。有的认为:税收制度是为实现税收职能,由国家以法的形式确立并通过行政手段实施的各种课税办法的总和^②;也有认为“税收制度是国家为取得财政收入而制定的调整国家与纳税人在征税与纳税方面权力与义务的法律规范的总称”^③;还有认为税收制度是“国家以法律程序规定的

征税的规范和依据”^④;等等。从这些定义看,尽管各自表述不一,但都认为税收制度是“国家”以“法”的形式“确定”、“制定”或“规定”的,这极易混淆两者的界限,以至于有人认为“税收制度的这个定义与税法概念没有什么区别,是一个东西”,“正因为这样,我们在谈税收制度时通常又干脆直接把它称为税收法律制度”^⑤。

的确,税法与税收制度在外部表现形式上存在许多一致的地方。如两者都由税收法律——税收行政法规——税收规章——地方性税收法规和规章这几种不同级次的法律规范组成;又如每部税种法与单行税收制度一样都是由纳税人、征税对象、税率、纳税时间和地点等共同要素组成。由于两者如此重合,实践中一些人把这两个概念通用也就不足为怪了。那么,它们真是一个事物的两种不同表达方式、抑或应该是彼此联系的两个概念?它们的关系究竟怎样呢?

我们认为,税收制度应是一个国家的税负结构、税收管理体制及征收管理体制的总和,它包括国家向纳税人征税的法律依据以及征税机关的管理体制和工作规程(规章)。其中,税负结构是一个国家或地区在一定的历史时期,根据自己社会、经济和政治的具体情况,以法律形式确定下来的税收体系,它主要解决国家对什么收入和行为征税、征多少税的问题;税收管理体制是指中央和地方政府之间划分税收管理权限的制度,这些权限包括税收政策的制定、税法的颁布、税种的开征和停征,税目的增减、税率的调整,减免税权限划分等;征收管理体制是指税收征管机关依据税法开展征税工作的工作规程(规章),一般由管理、检查和征收三个环节构成。所以税收制度是一个复杂的体系,它由三个层次组成:(1)税种制度,由每一具体税种就是一种税收制度,如增值税制度、遗产税制度;二是税系制度,由某一类别构成的税种制度就是税收制度,如所得税制度、财产税制度;三是总体税收制度,即由一个国家各个类别的税系构成的税收制度,如中国税收制度、美国税收制度。因而也有人认为,“税收制度有广义和狭义之分。广义税收制度包括税收法令、税收管理体制和征收管理方法等。……狭义的税收制度

则通常指某一方面的税收章则,如所得税制度和消费税制度,复合税制度和单一税制度,比例税、累进税和定额税制度……”^⑥。

显然,税收制度的表现形式比税法丰富,表现内容也比税法宽泛。严格地说,两者存在以下方面不同:(1)属性不同,税法完全属于上层建筑,重点在于调整税收关系,而税收制度则是税收关系由经济基础过渡到上层建筑的中间环节,重点在于协调税收与经济制度的关系。(2)立、改、废的程序不同。税法的立、改、废有严格的法定程序,而税收制度的立、改、废相对容易得多。(3)效力不同。税法具有人人必须遵守的效力(包括立法者也必须遵守),而税收制度除上升为法律的以外,很大一部分只是对其结构内部或管理相对人才有约束力。所以税法和税收制度是有区别的,不可等同对待。但这并不妨碍两者相辅相生的关系。税收作为财政收入的最主要形式,必须通过制定各种具体的税收制度并付诸实施,才能将这种理论上的收入转换为现实的财政收入,为确保税收的实现,国家还需要借助法律的强制力量,把主要的税收制度通过税法这种载体公布于众,成为具有普遍约束力的行为规范;没有税法的强制力,再完美的税收制度也可能变成一纸空文。同时,税收制度往往又是税法产生的基础,一些税种在立法条件不成熟时,总是先制定税收制度,待试行一段时间总结经验后再上升为税法。

将两者混为一谈的看法是极其有害的。因为在人们的意识中,触犯法律必然受到法律的惩罚,而违反制度则只是承担行政责任,混淆税法与税收制度的界限,既会造成税法可有可无的错觉,也将削弱已有税法的威慑力量,动摇依法治税的观念,违反税法现象将会蔓延。

三、税法与税收政策的联系与区别

政策是国家或政党为实现一定的路线方针而制订的准则和措施,税收政策就是国家或政党用以指导和影响税收征纳活动及税务管理的准则和措施,它是国家税收制度的灵魂,决定着国家税收的方向。我们的税收政策是根据党和国家的总路线、总方针而制订的,它是国家不同时期政治经济状况的反映。建国以来,我国所历经的数次税制改革,每次都是以党和国家制

订发布税收政策为先导。在计划经济时代,税收政策是指导税收工作的基本方略。

税法与税收政策有着密切联系。税收政策是制订税收法律的重要依据,许多政策精神往往就是税收立法的指导思想和基本原则。例如,党的十一届三中全会提出了对外开放、对内搞活的指导全国政治经济工作包括税收工作的方针政策,根据这一方针政策,我国先后制定了三部涉外所得税法和一大批国内税收法律、法规;又如,根据中共中央《关于建设社会主义市场经济体制若干问题的决定》中有关统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、保障财政收入,建立符合社会主义市场经济要求的税制体系的指导思想,我国从1994年起进行了大规模税收法律、法规的修改与订立工作。可见,在我国社会主义建设和发展过程中,党的方针政策历来是党领导国家事务包括税收事务的重要形式。为了实现党对税收工作的领导。党必须把那些经实践检验是正确的税收政策上升为国家意志,以国家税法的形式颁布施行,使之成为具有普遍约束力的行为规范。因此,税法是税收政策的制度化、规范化和具体化,税法的制订和实施过程实际上就是税收政策贯彻执行过程;同时,税法还是税收政策得以实现的根本保证,因为税法是由国家强制力保证实施的,违反税法所受到的法律制裁比起纪律制裁等其他制裁更为严厉。

两者的区别是:(1)制订的主体和程序不同。税法的制订主体只能是国家,具体地说是国家立法机关和经立法机关授权的国家行政机关;而税收政策虽然也由国家制订,但多数情况下却是执政党或者政党和国家共同制订的。由于主体不同,税法和税收政策的制订程序也不一样,税法一般有严格具体的立法程序,而税收政策一般没有专门的制订程序。在实践中我们经常可以发现,一项税收政策的出台是雷厉风行的,但一定要通过许多人之手,经过一个极为复杂的过程才能最后成为税法;我们还可以发现,税收政策总是为适应政治经济形势的需要而处于经常变动之中,但税法受立法程序的制约其变动相对迟缓得多,即税法更具稳定性。

(2)税收政策一般比较原则、概括,大多属于指导税收工作的方略,操作性不强。而税法则要求尽可能具体、全面和详尽,强调可操作性,以便于人们在征纳税活动中能具体遵守。(3)税法与税收政策在效力和责任方面也是不同的。税法由于受国家强制力保护,其规定具有法律上的效力,且效力范围要广泛得多,只要是纳税人和征收机关,都须受税法的约束,不允许有超越税法之外的特权;同时,由于税法规定的义务是具体明确的,违反税法就一定要受到确定不移的制裁,因此税法具有确定的法律责任。而税收政策没有具体的规范,只对税法的制订与实施起指导与制约作用,故不具备法律约束力,也不以法律责任作为对责任主体的惩戒措施。

税法与税收政策的本质区别决定了两者不可能在任何情况下都是一致的,正确处理它们的关系显得极其重要。具体地说,在制订税法时应充分领会税收政策的精神实质,使税法既反映客观经济规律,又能体现党和国家的税收政策要求;而当税收政策与税法不一致甚至抵触时,有正式税法的,应按税法执行,同时及时研究不一致的原因,如系税法不适应形势需要,应按法定程序修改税法;如没有现存税法规定的,则应认真按照税收政策精神结合具体情况灵活处理。总之,在税法实施过程中,既要做到保证党对税收工作的领导,充分重视税收政策,又要努力实现依法治税,严格执行税法。

注释:

①参见潘静成主编《经济法学》第228页,中央广播电视大学出版社1996年版;

②参见马国强著《税收学原理》第200页,中国财政经济出版社1991年版;

③参见杨秀琴、钱晨编著《中国税制教程》第3~4页,中国人民大学出版社1999年版;

④参见李放等编《经济法学词典》第578页,辽宁人民出版社1986年版;

⑤参见易剑红编著《税法概论》第34页,中国政法大学出版社1991年版;

⑥参见税务总局编《财政知识问答·工商税收分册》第52页,中国财经出版社1984年版。

(作者单位:浙江省政法管理干部学院)

[责任编辑:高映]