

体系化视角下税法总则的结构安排与法际协调

熊 伟*

目次

- | | |
|----------------------|---------------------|
| 一、体系化视角下税法总则要解决的主要问题 | 三、与逻辑主线相对应的税法总则体例安排 |
| 二、提炼税法总则的基础概念与逻辑主线 | 四、税法总则与《税收征收管理法》的协调 |
| | 五、税法总则与相关行政法律的内容搭配 |

摘要 在法典化视阈下,除了贯彻法治原则和纳税人主义,税法总则的功能主要体现在促进税法体系化。有鉴于此,税法总则需要提炼基本概念,整理出规范编排的逻辑主线,税收债务和围绕其而建立的法律关系,可以帮助它实现这个目标,合理确定立法文本之体例。在该思路指导下,税法总则可以划分为三个部分,首先是原则和立场方面的一般性规定,包括纳税人权利保护的内容,其次是实体性规则,如纳税人的发生、变更、扩张、消灭等,最后是程序方面的基本要求。由于采用先分后统的法典化模式,税法总则需要考虑融入现行税法体系,处理好内容安排和法律适用问题。鉴于税法的主体内容属于行政法,税法总则还需要处理跟行政处罚法、行政强制法等法律的关系,并高度重视行政法典化对税法总则的影响。

关键词 税法典 税法总则 体系化 立法体例 法际协调

在法典化语境下,税法总则肩负双重使命,一是贯彻纳税人主义,以纳税人为中心指导税收立法、执法和司法,二是提炼税法的通用规范,展示税法内部的逻辑性,提升税法的体系化水平。前者主要涉及法律的原则和立场,对税法的内容产生直接影响。后者主要涉及税法的表现形式,需从概念提炼、制度衔接、结构安排等方面予以落实。本文所称的体系化视角,虽然也离不开税法的原则和立场,但主要是从后一个方面而论的。它涉及的问题大体包括,哪些内容要由税法总则来规定,这些内容的层次如何划分、顺位如何安排。

为了做到这一点,税法总则需要以基础概念为核心,提炼一条高度关联的逻辑主线,以展示税法体系的内在规律性,显示总则文本的整体结构性,同时处理好税法总则与相关法律的关系。鉴

* 深圳大学特聘教授、武汉大学法学院教授、法学博士。

于此,本文首先基于体系化视角,提出总则要解决的主要问题,然后以税收之债作为核心概念,以税收法律关系作为逻辑主线,勾勒出税法总则的结构安排。文章最后提出,税法总则不能成为空中楼阁,需要处理好与相关法律的关系,不仅要与现行税法体系协调,也要时刻关注行政法的进展,防止内容重复和效力冲突。

一、体系化视角下税法总则要解决的主要问题

税法总则是法典编纂技术的伟大进步,其体现了从一般到特殊的立法逻辑,能更好地统摄法典的内容,避免重复性规定,保持法典的简洁性,也能基于统一立场保障规范内容的一致性,还能通过指导和补充提升税法规范体系的完备性。税法总则作为税法典的首编,主要规定课税目的、基本原则和各税种法的通用规则,具有基础性、统率性地位,可以协调不同税种法、融合实体法与程序法,提高税法体系的逻辑性、稳定性,对协调与行政法等相关法律的关系也具有重要意义。

受现实条件的限制,我国不能立即启动税法典编纂工作。这一方面是因为,就税收实体法而言,2015年设定的税收法定任务尚未完成。现行18个税种中,立法已经上升为法律的有12个,剩下的税种大都涉及税制改革,其内容需要探索和总结,目前都还是以行政法规形式存在。应对数字经济和“双碳”目标,我国也不排除开征新税种的可能性,如数字税、碳税等,^{〔1〕}税收体系存在一定的不确定性。另一方面的原因在于,自2013年以来,《税收征收管理法》一直处在修改中,虽然经历两次公开征求意见,但各个方面的意见并不统一。^{〔2〕}更为重要的是,当前我国税法体系缺乏总括性内容,各个税种单独立法,内容和形式都存在不少问题,实体法与程序法也处于分割状态,税法体系呈现支离破碎、各自为政的状态。

法典编纂的目的,就在于消除规范之间的冲突、重复与缺漏,提升法律的体系化程度。^{〔3〕}只不过,如果法律规范缺漏的比例太大,导致法典编纂中“纂”的成分过重,势必会增加法典化的工作难度。针对这一点,税法可考虑学习民法典立法的经验,采用“先分后合”的法典化路径,在按计划完成税收法定任务的同时,先将税法总则列入规划单独立法。待总则立法完成、税种全部法定、程序修改完善后,再在汇编的基础上进行纂修,顺势完成税法典的立法工作。按照这个思路,税法典立法的难度会大大降低。因此,尽管在内容上并无本质差异,本文所谓的“税法总则”,是指单独立法意义上的法律,独立于单行税种法,也独立于税收程序法,而不是法典编纂后的“总则编”。

我国税法目前实行分散立法模式,法律规范之间的重复、冲突、缺漏等问题时有发生,突出表现在两个方面。首先,各税种法的立法理念时有冲突。例如,对于煤炭、液化石油气这类化石能源,增值税法因其关乎国计民生而适用较低税率,消费税法则因其关乎能源结构转型以及生态文明建设,反而有向其征收重税的迹象。同是流转税的增值税与消费税尚且如此,其他税种法之间的价值差异自不必说。其次,各税种法的内容重复规定,浪费了宝贵的立法资源。例如,在增值税、消费税、土地增值税、个人所得税、企业所得税、契税、车船购置税中,都有“当交易价格明显偏低、缺乏合理理由时,税务机关有权对价格进行合理调整”的条款。税法法典化工作启动之后,通

〔1〕 参见张牧君:《用户价值与数字税立法的逻辑》,载《法学研究》2022年第4期,第112—131页;李桃:《我国碳税政策设计与实施的国际经验借鉴》,载《税务研究》2022年第5期,第86—92页。

〔2〕 参见《中华人民共和国税收征收管理法修正案征求意见稿》,载中华人民共和国人民政府网, http://www.gov.cn/xinwen/2015-01/05/content_2800208.htm。

〔3〕 参见石佳友:《解码法典化:基于比较法的全景式观察》,载《比较法研究》2020年第4期,第14—36页。

过总则发挥作用,实现税种立法之间的协调,这些问题是可以迎刃而解的。

《立法法》第11、12条规定,凡属税收基本事项,都应由全国人大及其常委会以法律形式规定;只有在未制定法律且有全国人大及其常委会授权时,国务院才能对税收基本制度中的部分事项先制定行政法规。至于国务院财政、税务主管部门,其所制定的税收规章和规范性文件,仅能用于执行税收法律、税收行政法规,在没有上位法依据的情况下,不能设定减损公民、法人和其他组织权利或者增加其义务的规范。不过,在我国税收立法实践中,这些规定并未得到全面贯彻,税收法律的规范性亟待提升。

例如,《个人所得税法》将专项附加扣除的“具体范围、标准和实施步骤”概括授权国务院确定,而国务院并未依照《立法法》制定行政法规,仅以“国发”的名义发文规范。再如,《消费税暂行条例》规定,“消费税税目、税率的调整,由国务院决定”,而现实却是,国务院财税主管部门以“经国务院批准”或类似依据,径行以规范性文件作为调整依据。造成这些问题的原因众多,分散立法、宜粗不宜细的思维在其中起到了很大作用。借助于税法总则的作用,做好税法体系的顶层设计,有助于提升税收法律的规范性。

在宜粗不宜细的立法理念指导下,也是出于回避疑难问题、提高立法效率的考虑,我国现行税法体系只是粗略地规定了税法要素及税收程序,大部分内容仍然通过行政法规、规章甚至规范性文件调整。以《企业所得税法》为例,法律只是设定了资产税务处理的原则,至于具体如何扣除,尤其是计税基础如何确定,只能到《企业所得税法实施条例》中寻找答案,其内容多达20条,在第二章单设一节。即便是如此,有关企业重组递延纳税方面的处理,在行政法规层面仍然找不到依据,到规范性文件一级才能得偿所愿。^[4]至于实践中广为应用的纳税评估、智慧税务,旨在应对BEPS的国际合作机制,以及法定代理等强化自然人征管的制度,目前在税收程序法中也基本属于空白。

税法总则以“提取公因式”的方法,将各税种法中已有的或应有的共识性规则提取出来,可以统合既有的分散化税收立法。例如,在明确税收法定、量能课税、正当程序等原则的基础上,以税收法律关系为主线,围绕纳税义务的发生、变更、消灭,税法的体系建设即可渐次展开。遵循这样的设计,可将各税种法高度聚合在一起,形成科学化的体系,弥补分散立法的不足。^[5]这些原则及制度还可起到补充作用,为税法解释和适用提供导向,成为税务行政执法和司法的依据。例如,有关一般反避税、纳税义务履行、第三人责任的内容,只要总则有规定,各个税种法都可通用。不仅如此,税法总则所确立的原则和立场,还会对税收立法产生指导作用,让税法的内容更加协调和统一。

税法体现以问题为导向的法律思维,融合了行政法、民商法、国际法等部门法的方法、工具和手段。^[6]税法的复杂在于其多学科、跨部门的特性,其作用发挥有赖于相关学科形成的知识积累。面对法律事件时,税法必须格外关注来自相关法律的“在先规定”。一旦具体的税种法规定或《税收征收管理法》与相关法律秩序存有冲突,单一税种法显然无法与整体的民商法、行政法、刑法

[4] 参见崔威:《对企业重组税务规则起草过程的反思》,载《税法解释与判例评注》第1卷,法律出版社2010年版,第123—137页。有关企业并购重组特殊性税务处理的文件,参见财政部、国家税务总局联合发布的《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号),2009年4月30日发布。

[5] 参见施正文:《税法总则立法的基本问题探讨——兼论税法典编纂》,载《税务研究》2021年第2期,第94—103页。

[6] 参见刘剑文:《论领域法学——一种立足于新兴交叉领域的法学研究范式》,载《政法论丛》2016年第5期,第3—16页。

等体系对话。只有通过税法总则的系统整合,形成统一的概念体系和思维立场,才能协调与各个法律领域的关系,发挥税法作为领域法的整体优势。

例如,税法领域经常出现与民法既有规定相似的制度设计,但各自内涵、外延和法律适用常存出入,诱发法律适用的困惑。^{〔7〕}又如,税收征收管理与行政法接壤,由于立法时间不一以及法律理念变化,对税收复议、诉讼、行政强制、处罚等,税法与相关行政法的规定并不完全一致。同为“滞纳金”,《税收征收管理法》与《行政强制法》的构成要件就不相同。^{〔8〕}再如,税法的行刑衔接,目前也存在关系不通畅的问题。由于罚款与罚金的标准不一,财政入库的归属不同,先行政处罚再移送司法机关,还是不予行政处罚直接移送,会导致不同的处理结果。对于逃避缴纳税款罪的追究,税务程序如何在刑事诉讼中发挥作用,也存有不少待解决的问题。^{〔9〕}

法典化的当代使命应该是法律渊源的理性化,亦即“实现法律体系的内在一致性、清晰性、可预见性、简洁易懂”。这种整合通过阐明各个法律领域之间的关系和基本原则,为法律的适用者提供关于法律问题的融贯答案。^{〔10〕}作为法典化的重要内容,税法总则就是要整合内部体系、协调外部关系,让各个税种之间、税种的各个要素之间、税收实体法与程序法之间、税法与相关法域之间,在内容安排上更有逻辑性,在问题处理上立场更加统一。能在这方面发挥作用的,除了法律原则的统合,首先在于基础概念的提炼,其次在于法律关系的界分。有了这两个方面的突破,税法体系才能纲举目张,不仅其内部的逻辑关系能够理清,其外在的界限也能明晰。

二、提炼税法总则的基础概念与逻辑主线

税法总则是税法体系最为抽象的总结,不仅需要统合税法的立场,还需要提炼共性的法律制度,因而其自身必须体现逻辑性,才有可能整合分散的制度和规范。就一般性的法律立场而言,税法总则毫无疑问应该体现纳税人主义,无论是纳税义务的设定、发生及消灭,还是税收征管行为的发动,纳税人权利保护都是基本要求。然而,税法总则还有大量篇幅用于提炼共性规则,其数量远远大于立法目的和法律原则条款。即便是一般性法律立场,也有必要通过共性规则来体现。否则,在原则与规范之间会产生效力落差,不利于法律的解释与适用,也不利于纳税人遵从。从税法体系化的角度看,这些共性规则应该以核心概念为基础,并按照统一标准被归入不同的部分。只有这样,税法总则内部才有可能联系紧密;也只有这样,除了实体法、程序法的区分外,税法规范体系的逻辑性才能得以呈现。

就其主体内容而言,税法属于行政法分则的范畴。传统行政法主要围绕行政机关的行政行为而建设,行政行为的类型不同,相关的法律约束也不一样。围绕行政许可、行政征收、行政处罚、行政服务等行政行为,加上行政协议、事实行为、救济制度等内容,行政法构筑了自身的规则体系。虽然行政权本身就是被规范的对象,但总体而言,这是一种以行政权为中心的规制思路。^{〔11〕}作为单方法律行为,行政行为是否发动、如何发动,具体的内容如何,效力是否需要变动,主动性掌握在

〔7〕 参见汤洁茵:《民法概念与税法的关系探析》,载《山东财政学院学报》2008年第4期,第82—85页。

〔8〕 参见崔小峰、虞青松:《行政强制法视角下的税收滞纳金研究》,载《东北农业大学学报(社会科学版)》2015年第6期,第48—53页。

〔9〕 参见张明楷:《逃税罪的处罚阻却事由》,载《法律适用》2011年第8期,第38—42页。

〔10〕 朱明哲:《法典化模式选择的法理辨析》,载《法制与社会发展》2021年第1期,第89—112页。

〔11〕 参见王世涛:《行政法的法典化:法学教义与规范模式》,载《行政法学研究》2022年第5期,第43—56页。

行政机关手里,行政相对人处于被动的地位。

在行政法学研究及行政法律实践中,也有按照法律关系来建构体系的做法。在这种思维模式下,行政法所面对的不再是行政机关的单方行为,而是将相对人和第三人的行为也考虑在内;不只是考虑作为结果的行政行为,还将行政决策的过程也考虑在内;不仅承认行政机关的支配权,也将相对人的参与和互动也考虑在内。不过,行政法律关系的观点也有其弱项,它并没有从整体上改变行政法的权利义务结构,行政机关与相对人之间不可能像民事法律关系的当事人一样处于平等协商地位。在很大程度上,以行政行为为中心和以法律关系为主线,两种观点并没有直接的对立和冲突,在限制行政权力、规范行政行为方面,二者的立场其实是基本一致的,只是观察问题的起点、实施控制的角度不一样而已。^[12] 实践中,行政行为实施方式所出现的调整,例如,行政决策之前的咨询、征求意见,行政处罚程序中的听证,允许利害关系人提起行政诉讼,与行政法律关系主张的影响不无关系。

税法的核心是“税收”,既可以理解为政府的课税行为,也可以理解为税收法律关系。税法对税收关系的理解,历史上曾经发生“权力关系说”和“债务关系说”的争论,^[13]其根源也跟行政法的规制模式有关。二者的立场差异同样在于,是以行政行为为中心,还是将其塑造为一种法律关系?“权力关系说”以行政行为为中心,主张纳税义务由征税决定创设,在征税机关做出征税决定之前,纳税义务并未现实发生。按照这样的逻辑,税法建设的重点将仍然和传统行为法一样,紧紧围绕征税行为的合法性展开。“债务关系说”则强调,纳税义务不由行政行为创设,而是在发生交易事实后对照法律规定的构成要件而产生,征税机关的行为只产生确认效果,不具有创设纳税义务的效力。税收关系由此被描述成发生在纳税人与政府之间的一种债务关系,纳税人是债务人,征税机关代表政府行使债权。按照这样的逻辑,税法建设的重点不是征税机关的行为,而是创造纳税义务的法律依据。征税机关的行政行为并非不重要,但其对税收所发挥的作用是次要的。

我国自21世纪初引入税收债务关系说,希望借此革新税法观念,并促进税法的体系化建设。^[14] 在2001年修订的《税收征收管理法》和2007年制定的《企业破产法》中,税收之债的观念若隐若现,似乎慢慢被立法机关所接纳。确实,将税收理解为债务关系后,可以学习私法之债的形式表达,将债的发生、变更、扩张、消灭作为税收关系的主线,不仅实体内容十分完整,还可以将程序行为包容在内。尤其是在税收请求权与私法请求权的交集领域,如纳税人破产清算,“债务清偿”成为共同语言和联系纽带,有助于在同一个平台上解决欠款问题。就整个税法而言,其所解决的无非也就是国家的税收债权、人民的税收债务。税收债权债务依法产生后,征税机关代表国家行使权利,纳税人履行税收债务,这基本上勾勒出了税法的全部。只要税收之债的共性规则建立起来,税法总则的逻辑主线也就非常清晰了。

确立“税收债务关系说”的意义还在于,与“权力关系说”相比,它有助于区分税收实体关系与税收程序关系,将税法建设的重点置于纳税人最为关心的实体法,而将税收程序法作为第二顺位的内容。税收实体法关系到税收债务的有无和多少,对纳税人的利益影响最为直接。不仅如此,

[12] 参见赵宏:《法律关系取代行政行为的可能与困局》,载《法学家》2015年第3期,第32—54页;另见王本存:《行政法律关系的功能与体系结构》,载《现代法学》2020年第6期,第96—109页。

[13] 参见[日]北野弘久:《税法学原论》(第4版),陈刚等译,中国检察出版社2001年版,第158—167页。

[14] 参见刘剑文:《我国应重视税收债法的研究》,载《税务研究》2004年第1期,第32—33页;翟继光:《关于税收之债的几个基本问题》,载《法学杂志》2005年第5期,第54—56页;反对的观点,参见王家林:《就税收债法问题求教于翟继光博士》,载《法学杂志》2005年第6期,第58—59页。

税收实体关系并不需要征税机关的参与,而是基于交易事实依法而发生。只要纳税人从事了相应的经济行为,符合法律规定的税收构成要件,税收债务就自动发生。纳税人的申报、征税机关的催缴,都建立在纳税义务已经产生的基础上,其作用在于履行债务和实现债权,本身并不具有创设债权债务的效力。就此而言不难看出,税收实体关系是税收程序关系的基础;如果没有实体法的支撑,税收程序会因失去对象而空转。

在税收债务关系说的影响下,不仅纳税义务依法发生,不依赖征税机关的行政行为,税收程序的设计也有较大改进。最大的变化在于,纳税人自主申报制度被引入税法,成为税收征收管理的基础性程序。尽管在税务实践中,税务机关主动发动程序的事例仍然常见,但从总量上看,绝大部分税款都是由纳税人主动申报缴纳,行政行为的发动频率并不算高。征税机关的大部分精力都投入到了服务工作,强制性执法往往只是作为最后手段,对程序运行起到保障作用。当然,出于对行政权的尊重和保障执法效率,行政行为做出后,即便没有实体法上的依据,在该行为被撤销或确认无效之前,其法律效力仍会被认可。这是行政法的一般要求,税法也不例外。只不过,这个结论还是不能支持“权力关系说”。在税收债务关系依法产生的前提下,行政行为的作用只是实现税收债权,这个逻辑在现代税法中颠扑不破。

实事求是地说,跟行政法律关系主张所遭遇的尴尬一样,“税收债务关系说”起到的也只是形式意义上的作用,并不能让税收关系发生脱胎换骨的变化。例如,不能因为民法上的债权债务关系是一种平等关系,就基于“税收债务关系说”而得出征税机关与纳税人法律地位平等的结论。虽然在法律面前,纳税人依法纳税、征税机关依法征税,征税机关不能享受法外特权,但在设计税收法律关系时,为了保障税收债权的实现,法律就已经赋予征税机关特权,例如,允许征税机关检查纳税人的生产经营场所,要求纳税人主动向征税机关报告财务信息,赋予征税机关查封、扣押、冻结和拍卖纳税人财产的权力,等等。相对于征税机关的特权,纳税人的权利在法律上并不对等。

“权力关系说”虽然听起来刺耳,其主张与现代税法的构造相去甚远,但也未必与纳税人权利保护理念格格不入。^{〔15〕}即便主张行政行为创设纳税义务,它也不可能无中生有,允许征税机关在法律之外行事。传统行政法虽然以行政行为为中心,但“依法”行政仍是前提,约束和规范行政权力仍是其宗旨。因此,“税收债务关系说”与“权力关系说”不见得存在本质差异,二者只是在思考问题的出发点和解决问题的方法上有所不同。鉴于税收关系蕴含金钱请求权,相对而言,“债务关系说”更符合人们的思维习惯,与税收法定、程序合作的理念更加吻合,因此更容易被人们所接受。尤其是,抛开公法和私法的立场差异不谈,税收债务关系与民法债务关系有很多形式上的相似性,可以借鉴一些通用概念来解释税收问题。至少在中国的语境下,这会让税法更能融入传统法律体系,更容易被法律人所理解和接受。

因此,在制定税法总则时,将税收之债作为基础概念,将“税收债务关系”作为逻辑主线,在提升税法体系性方面有独到优势。着眼于法律关系的构造,税法总则首先需要定位债权债务主体,将征税机关和纳税人作为直接当事人,同时从其两端将范围适当扩充,例如,将其他业务部门作为行政协助单位,将支付人作为扣缴义务人,同时基于担保、继承、清算等,将第三人也列为调整对象。其次,税法总则需要明确税收债权债务的内容,展示其发生、变更、扩充、消灭的动态过程,说明每一个环节的构成要件及法律效力。最后,税法总则还有必要规定税收债务履行和税收债权实

〔15〕 参见侯卓:《“债务关系说”的批判性反思——兼论税收征管法修改如何对待债法性规范》,载《法学》2019年第9期,第141—154页。

现的过程,设定基本的程序环节和行为准则。在此前提下,无论属于何种纳税义务,增值税抑或所得税,车船税抑或印花税,只要符合法律构成要件,都可以从税法总则中找到共性要求,无需各个税种法在其文本中重复规定。

当然,税法是实践性非常强的领域,需要考虑长期以来形成的表达习惯,尊重纳税人和基层税务人员的需求,没有必要引入太多实践中不常用的概念。例如,在制定税法总则时,只要贯彻了税收债务关系的内容就好,不一定非要使用“债”这个专业术语。现行税法体系中并没有税务债权或债务的表达,但纳税义务的概念被大量使用。将税收债务转换为“纳税义务”一词,并围绕其构筑税法总则的规范体系,更容易被基层税务工作人员所接受。对比来看,纳税义务的发生、纳税义务的变更、纳税义务的消灭,也并不会减损语言的表达效果,同样是一条非常清晰的逻辑主线,其实质内容与税收债务的发生、变更和消灭无异。只要立足于纳税人权利保护,即便以纳税义务为核心,在法律规范的体系化建设方面,税法总则的促进作用仍无可替代。

三、与逻辑主线相对应的税法总则体例安排

跟民法总则与民法通则的区别一样,税法总则也不同于税法通则,它不能深入到实体法与程序法内部,将该由分则规定的内容纳入其中,而只能提炼原则性规定和通用性内容。在编纂税法典时,由于同步安排与实体法和程序法协调,税法总则立法的难度相对较小。而本文考虑单独立法的税法总则,是一个强行插入税法体系的新板块,不会触动现行18个税种法及《税收征收管理法》,因此难度要大很多。在设计税法总则的体例时,虽然可以确定以债务关系为主线,具体安排上还是会有不少讲究,例如,不仅需要考虑与未来税法典中的实体法与程序法相协调,还必须与现行税种法及《税收征收管理法》相衔接。因此,从提升现实可行性的角度看,税法总则的设计不宜过于理想,将立法目的、法律原则和通用规范提炼出来即可。等规范齐备、实际进行法典编纂时,再来进一步梳理彼此之间的关系,让税法总则的内容更加细致完善。

按照第二部分所确定的主线,本文认为,税法总则可以分为八个部分,分别是:1. 一般性规定;2. 纳税人权利保护;3. 征纳主体;4. 纳税义务的发生;5. 纳税义务的变更与扩张;6. 纳税义务的消灭;7. 税务行政基本要求;8. 附则。其中,“一般性规定”“纳税人权利保护”属于总括性内容,规定税法的宗旨、原则和立场。“征纳主体”规定税收债务关系的当事人,既包括作为债权人代表的征税机关,也包括纳税人及其他当事人。他们既是实体法律关系的主体,也是程序法律关系的参与者。有关“纳税义务”的三个部分,规定征纳双方的实体性权利义务,反映税收债务的发生、变化及消灭的动态过程。“税务行政”规定征纳双方的程序性权利义务,反映债权实现和债务履行的过程。具体内容分述如下:

1. 一般性规定

“一般性规定”是总则中的总则,主要规定立法目的、适用范围、基本原则,以及最重要概念的定义或解释。例如,税收虽然是创造财政收入的工具,但税收立法的宗旨应有别于此,必须立足于确认纳税人主义,防止政府侵害纳税人合法权益,收入只是税法实施的客观效果。又如,总则的效力适用于所有税收,还是将关税排除在外?除了税收,是否包括社会保险费?除了适用于我国国内,是否有域外效力?这是适用范围需要考虑的问题。再如,税收法定、量能课税、正当程序等基本原则,对税收立法、执法和司法都有指导作用,也是“一般性规定”不得忽略的内容。最后,税法中最为重要的术语,如税收,是整个税法的定盘星,不仅关系到税法的体系界定,也与纳税人保护息息相关,因此可以考虑在本部分规定,不宜放到“附则”中。

2. 纳税人权利保护

这部分的内容,重点在“权利保护”,而不是“纳税人权利”,它旨在确认国家的制度立场,构建相应的保护机制,不需要罗列纳税人权利。事实上,纳税人权利不宜脱离具体的制度环境,一旦抽象到一般规定中来,就不得不设定各种各样的限制词,最终可能使其空洞化。例如,《税收征收管理法》第8条虽然是“纳税人权利”专条,但所列权利实际上无法被纳税人直接援用,只具有制度宣示的效果。在税法总则中,这一部分重点要规定的是纳税人保护的立场和机制,不一定表现为具体的法律权利。例如,税收优惠是否需要定期审查,设定落日条款?在税法解释时,只要不存在权利滥用情形,是否可采有利于纳税人的立场?税务复议时,是否可以要求复议机关独立于征税机关,或者充分发挥专家成员的作用?有没有可能设立专门的纳税人保护机构?这些内容归集到一起,就可形成“纳税人权利保护”专章。

3. 征纳主体

本部分主要规定征税机关和纳税人。征税机关是税收债权的代表,既包括税务机关也包括海关。对税务行政而言,职权法定是基本要求。如果在税法典之外,关税法和海关法仍然单独立法,则可引入“一般法与特别法”的原理,将总则的内容作为一般性规定,允许关税领域和海关行政设定特别要求。除了职能管辖外,征税机关与稽查局的职权划分、地域管辖问题、级别管辖问题,以及机构之间的合作、协助问题,都可以在这一部分来做规定。至于纳税人,它并不和民事主体一样需要具备权利能力,任何从事经济活动或拥有财产的民事主体,都可能成为税法意义上的纳税人。此外,扣缴义务人、委托代理人、法定代理人,乃至遗嘱执行人、财产管理人等,也有可能参与到税收关系中来,分别与纳税人和征税机关发生法律联系,也有必要在这一部分予以澄清。至于是否允许合并纳税、集团纳税,让关联纳税人、集团纳税人的概念进入税法总则,这也是需要立法机关权衡的事情。

4. 纳税义务的发生

现行税法中有“纳税义务发生时间”的规则,通常都设定了具体的指标,如货物销售、货款收讫、发票开具等,供征税机关和纳税人判断,但没有深入税收构成要件。税法总则立法时不仅需要强调,只要交易行为或财产状态符合税法规定的构成要件就发生纳税义务,还需要对构成要件本身强化建设,让规则更加明确,标准更加清晰。^[16]例如,应税收入的归入时点如何判断?应税财产的判断是否遵从行业标准?财产权属不清时纳税人如何确定?所有权人承担纳税义务,还是财产管理人承担?满足税收构成要件之后,才可以进行第二步的判断,确定纳税义务发生的具体时间。本部分中的另一个重要内容,是要明确反对权利滥用的立场,为征税机关采取反避税措施提供支持。^[17]如果纳税人不合理地采取迂回手段,有意让税收构成要件得不到满足,规避本应正常发生的纳税义务,这不仅会造成政府的财政收入损失,也违背了纳税人之间的横向税收公平,因此不应得到法律的支持。

5. 纳税义务的变更与扩张

纳税义务发生后,可能因为税收优惠而被减免,或者因企业的合并、分立而转移,或者因自然人的死亡而继承,这些都是纳税义务变更的情况。更为常见的是,由于特定的法律原因,第三人可

[16] 参见聂森:《以经济能力为核心的税收构成要件论》,载《税务研究》2020年第12期,第79—84页;叶金育:《税收构成要件理论的反思与再造》,载《法学研究》2018年第6期,第109—127页。

[17] 参见王宗涛:《税法一般反避税条款的合宪性审查及改进》,载《中外法学》2018年第3期,第805—820页。

能加入税收关系中,与纳税人一起为税收债务承担偿还责任。例如,纳税担保设定后,担保人需为所担保的税收债务承担责任;不履行清算义务的,清算人需对公司所欠税款承担责任;法人人格被否认后,控制股东需对公司所欠税款承担责任。在日本税法上,这种类型被称为“第二次纳税义务”,^[18]实际上意味着纳税义务的扩张,让第三人加入责任承担的行列中。我国实务中对此也确有强烈的需求,有必要在税法总则中加以确认。至于通过协议而设定的纳税承担,通常只是在协议双方发生民事效力,对征税机关并不产生法律约束力,不会改变税收债务关系的结构。只是鉴于实务中此类现象十分普遍,为减少争议,税法总则也可以对此有所回应。

6. 纳税义务的消灭

纳税义务因履行、抵销、时效届满而消灭,也有可能因为交易基础的变化而溯及既往地调整。纳税人主动清偿税款是一种履行,在清偿范围内,等额纳税义务会因此消灭。征税机关或司法机关的强制执行也是履行,虽然属于被动形式,同样会导致纳税义务等额消灭。在这一部分中,税法总则不必详述履行的过程,特别是强制执行的程序,只需说明履行行为的法律后果。对纳税义务抵销的情形,如涉外所得税中的税收抵免、增值税中的进项税额抵扣、因退货而导致的应纳税额与应退税额的抵销,等等,税法总则无需一一列举具体的情形,但有必要规定抵销的构成要件、行使方式和法律效力。交易完成后,如果事后被撤销或者被确认无效,导致课税基础溯及既往地消灭,纳税义务也会因此而消灭。^[19]交易变化本来是一个民法问题,但因为会影响到课税基础,税法需要对此进行应对,既要尊重当事人的决定权,又要防止权利滥用。至于类似追征期的消灭时效,总则除了确认期限届满的效力,还要进一步规定起算日期,以及是否可以中止、中断,为征纳双方提供明确的指南。^[20]

7. 税务行政基本要求

税务行政即税收程序,是纳税人履行纳税义务、征税机关征收税款的行为规范,实际上也是税收债务关系的内容,用于规范和指导税收之债的实现。税务行政首先要遵守正当法律程序,^[21]保证程序的公开公正、平等参与。税法总则不需要列举税收程序的细节,只需要展示税收程序的基本结构,如以纳税申报为基础、以税务检查为手段、以税收核定为保障,辅之以税收保全和强制执行。细节方面的内容,留待现在的《税收征收管理法》、未来的“税法典(程序编)”来规定更为合适。鉴于征税行为也是行政行为的一种,基于一般法与特别法的关系,总则可以从税法角度对征税行为提要求,以此建立税法领域的特别规则,但不宜重复太多行政法的共性要求。税务行政处罚、行政复议、行政诉讼也一样,如果没有特别的要求,税法总则无需另起炉灶,直接适用相关行政法律即可。因此,税法总则对税收程序只需简要规定,没有必要长篇大论,但必须处理好总则与程序编以及行政法的关系。

8. 附则

除了定义和解释主文中未加处理的术语,税法总则的附则主要用于解决一些过渡性事项,包括总则与现行税种法的关系,总则与《税收征收管理法》的关系,总则与《关税法》及《海关法》的关系,等等。可以预见,等税法典编纂完成后,这些问题将不复存在。届时,总则编里也不需要单列“附则”,税法典最后设一个附则即可,用于处理相关衔接性及效力性问题。

[18] 参见唐贺强:《我国第二次纳税义务制度的法律构建》,载《税务研究》2021年第8期,第90—94页。

[19] 参见施正文:《论税收之债的溯及变更与消灭》,载《现代法学》2008年第5期,第95—105页。

[20] 参见施正文:《论税收之债的消灭失效》,载《法学研究》2007年第4期,第55—68页。

[21] 参见刘东亮:《什么是正当法律程序》,载《中国法学》2010年第4期,第76—88页。

四、税法总则与《税收征收管理法》的协调^[22]

《税收征收管理法》1992年制定后,在2001年经历重大修改,篇幅由62条增加到94条。按照时任国家税务总局局长金人庆的说明,这次修改主要是为了强化税源管理、健全基础制度、堵塞征管漏洞,完善税务机关的执法手段,进一步明确和保护纳税人权利,加强对税务机关的执法监督。^[23] 该法2013年和2015年又经过微调,总体上仍然保留了2001年修改的内容。由于经历了二十多年的时势变化,对于这部法律的内容,税务机关和纳税人都不甚满意。2010年之后,国家税务总局一直在推动《税收征收管理法》的修改,在系统内多次组织专班起草方案,多次组织外部专家征求意见。2013年和2015年,原国务院法制办两次公布《税收征收管理法修订草案》及其说明,向社会各界公开征求意见。整合各方面意见之后,国家税务总局仍在完善相关内容。从国务院公布的2022年立法规划看,^[24]拟提请和预备提请全国人大常委会审议的,并不包括《税收征收管理法修订草案》,说明该法修订仍在部委协商阶段。

在《税收征收管理法》仍然有效的前提下,制定税法总则时,该如何处理二者之间的关系,这是广大税务人员最关心的问题。事实上,2006年全国人大财经委委托法学界专家起草《税收通则法(专家建议稿)》(以下简称《专家建议稿》)时,国家税务总局的官员就提出了类似问题,笔者作为课题组成员对此记忆犹新。《专家建议稿》共9章368条,包括“总则”“纳税义务”“税收征纳一般规则”“税收确定”“税收缴纳与征收”“税收执行”“税收救济”“法律责任”“附则”。基于“通则法”定位和当时的认识水平,《专家建议稿》花费184条的篇幅规定税收程序、法律责任与救济制度,实际上相当于把《税收征收管理法》全部吸收。这虽然可以为税法体系化提供参考,但其局限性也是非常明显的。最重要的一点是,它打乱了税法体系的现有结构,却不能带来明显的实益。如果税法总则仍然遵从这样的思路,不仅在法律逻辑上难以自圆其说,也必然会遭受实务界更为强烈的质疑。

税法总则是税法典的组成部分。法典编纂时,《税收征收管理法》的内容必须被接纳,这是不容置疑的结论。至于具体的接纳方式如何,并不是没有可探讨的空间。从《税收征收管理法》的内容看,它所规定的不完全是税收程序,还融合了税法总则和实体法律,事实上起到了税法通则的作用。例如,该法第2条确认了税收法定原则,第8条是纳税人权利专门条款,第45条规定了税收优先权,第48条解决了企业合并、分立时纳税义务的承继问题,第51条规定了税款退还请求权,这些都不是纯粹的税收程序问题。不仅如此,该法第五章有关法律责任的内容,更是与税收征管缺乏紧密联系,属于另一种类型的实体性规则。可见,在编纂税法典时,《税收征收管理法》并不能全部

^[22] 本部分的内容虽然针对《税收征收管理法》,但也基本适用于处理与《海关法》的关系。从税收程序角度看,《海关法》其实就是关税征收管理法,与《税收征收管理法》是并列关系。笔者主张,税法典编纂时将关税法纳入实体编,让程序编也适用于海关行政。考虑到关税对调节进出口贸易的特殊作用,以及海关行政在反走私方面的特殊职能,税法典可以对关税设置一些授权性内容,允许国务院在规定范围内确定关税的税目、税率,也可以在税法典之外维持海关行政单独立法。只不过,由于税法典已经设置了程序编,总则中也对税务行政有概括要求,海关法没有必要重复税法典的内容,只需设定关税征收和通关管理的特别规则。税法典与海关法之间因此形成了一般法与特别法的关系。

^[23] 参见金人庆:《关于中华人民共和国税收征收管理法修正案(草案)的说明》,载《全国人民代表大会常务委员会公报》2001年第4期,第294—298页。

^[24] 参见《国务院办公厅关于印发国务院2022年度立法工作计划的通知》,国发〔2022〕24号,2022年7月14日发布。

归入“程序编”，而是有可能需要拆解，将一部分归入总则，一部分归入实体编。在此前提下，自然产生了税法总则与《税收征收管理法》的协调问题。

有关税法典中总则与程序编的关系，前文在设计总则结构时有所提及。总则既然区别于分则，而分则既包括实体编也包括程序编，那么，税法总则就不能忽视程序的一般要求，而只是提炼税种的通用规则。但如果程序内容大量出现在总则中，也会带来规范体系上的重叠，造成喧宾夺主的效果。更为重要的是，它还会导致税法总则“降格”，在内容上失去抽象性和一般性，在效力上失去指导性和规范性。例如，纳税申报的具体形式如何，税务检查什么情况下启动，税收核定的判断标准如何，税收保全的前置条件包括哪些，等等，这些细致具体的规则不宜规定在总则中，只能安排在“程序编”的相应位置。否则在税法典中，总则就可能越俎代庖取代程序编，成为一个事无巨细的大杂烩。

笔者认为，税法总则有关税务行政的要求，应该落脚于正当法律程序的实现，从权力行使、内部控制、技术赋能、职能协作、国际合作的角度，确认税收征收管理的程序架构，指明税收征收管理的发展方向。例如，基于正当程序的要求，在税收征收管理中，虽然征税机关一直处于强势地位，权力行为是税收债权实现的保障，但纳税人的主体地位也在不断被强化，纳税申报成为程序发动的起点，纳税服务上升为税务中心工作，这些内容需要在税法总则中明确，而不能消弭于分则的规范丛林中。正如《税收征收管理法》的“总则”一样，法典化背景下的税法总则所关心的，同样也只能是宏观性、结构性、政策性问题，包括处理和解决问题的基本立场，而不是涉税当事人的具体行为规则。2021年，中共中央办公厅、国务院办公厅发布《关于进一步深化税收征管改革的意见》（以下简称《意见》），提出了“精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治”的要求，为税法总则立法提供了较好的思路。

在精确执法这方面，《意见》提出，要增强税务执法的规范性，防止和纠正随意执法；要区分税收违法与犯罪的界限，做到依法处置、罚当其责；要坚持包容审慎的原则，推广首违不罚；要推进柔性执法，做到宽严相济、法理相融。在精细服务方面，《意见》提出，要继续深化“放管服”改革和优化税收营商环境，深化办税缴费便利化改革，推进税费服务智能化升级；要完善社会化纳税服务体系，扶持税务中介规范发展。在精准监管方面，《意见》提出，要实施分类精准科学监管，建立健全以“信用+风险”为基础的新型监管体系，健全守信激励和失信联合惩戒机制；要加强智慧税务建设，逐步将大数据智能化应用融入税务执法、服务和监管。在精诚共治方面，《意见》提出，要加强部门间情报交换和执法联动，加强社会协同；要强化税收司法保障机制，畅通行政执法与刑事执法的衔接，完善涉税司法解释，推广涉税检察公益诉讼；要强化国际税收合作，打击国际逃避税，推动全球税收治理体系建设。

以上内容进入税法总则之后，虽然大多数仍不具有直接的法律规范效果，不能成为涉税当事人的具体行动指南，但它们都有很强的政策指导性，能够指引征税机关合理适用税法，帮助纳税人准确理解和遵从税法，与税法总则的气质和需求完全吻合。在税法典编纂完成后，将其与“程序编”的具体规则相结合，税收的征收管理才能“于细微处见功夫”。

鉴于“分散立法、集中编纂”的法典化模式，税法总则制定生效后，会与《税收征收管理法》在同一时空中并存一段时间。甚至于，在税法总则进入立法程序的同时，基于《意见》的指导，《税收征收管理法》也会进一步修改。在这种情况下，如何处理这两部法律之间的关系，也是一个需要妥善解决的问题。笔者认为，要是采纳本文的思路，两部法律并不会产生严重冲突。就其导向和指南而言，如果《税收征收管理法》在修改时也将《意见》的要求纳入，二者之间自然不存在立场差异。即便由于《税收征收管理法》修改不及时，导致二者之间出现差距，由于税法总则贯彻了党中央的

新要求,其内容自然应得到更多尊重。而从行政执法和纳税遵从的角度看,税法总则并不针对具体情形设定行为规范,其与《税收征收管理法》发生法律冲突的可能性因此并不大。

当然,正如前文所示,《税收征收管理法》的内容比较庞杂,并不限于程序性法律规范。税法总则制定生效后,在一些具体问题的处理上,还是无法完全避免跟《税收征收管理法》冲突,有可能产生不一致的处理结果。对这种情况,求助于《立法法》第五章,可以从法律适用角度寻求解决办法。相对而言,税法总则的内容更具有一般性,《税收征收管理法》的规定更为特别。《立法法》规定,法律之间对同一事项的新的—般规定与旧的特别规定不一致,不能确定如何适用时,由全国人大常委会裁决。不过,这只是一般性的结论,是基于对两部法律的整体比较。如果就具体问题而言,税法总则的规定更为特别,《税收征收管理法》属于一般性规定,则有必要另当别论。此外,假如《税收征收管理法》后续经历修改,其时间晚于税法总则的制定,前述结论也未必能完全成立。

五、税法总则与相关行政法律的内容搭配

税务机关和海关都属于行政机关,除了代表国家依法主张税收债权,其行为也必须遵守行政法的一般性规定。税务行政中涉及的行政行为类型比较多,既有行政征收、行政许可、行政强制、行政执行、行政处罚等针对具体纳税人的行政行为,也有面向不特定纳税人的行政规范性文件制定;既有行政法律行为,也有行政事实行为;既有直接影响纳税人的外部行政行为,也有复核、评估、批准、督查等内部行政行为;既有单方决定的行政行为,也有行政协商、行政合同等双方行为;既涉及对行政行为本身的规范措施,也有针对行政行为的救济性措施;既有国内行政机构之间的协作,也有国与国之间征税机关的合作。税法总则在立法时,尤其在处理“税务行政基本规定”时,面对相关行政法的一般性规定,内容及其详略应该如何取舍?是借此机会构建一套完整的税务行政法律体系,还是仅规定有别于一般行政法的特别内容?这是税法总则立法时需要妥善处理的问题。

目前,我国已经制定实施《行政处罚法》《行政许可法》《行政强制法》,一部法律针对一类行政行为,暂无一般性的行政程序法。从立法沿革看,《税收征收管理法》的制定时间早于上述三部法律,如果出现其内容与一般性行政法不一致的地方,不能确定如何适用的,按照《立法法》第五章的要求,由全国人大常委会裁决。对于二者不存在冲突的地方,如《行政处罚法》有关处罚程序的要求,包括被处罚人听证权的确认,税务机关必须无条件执行新法。特定行政领域中如果有特别需求,可以通过特别立法另行规定。例如,《行政处罚法》第36条规定,违法行为在二年内未被发现的,不再给予行政处罚;涉及公民生命健康安全、金融安全且有危害后果的,上述期限延长至五年。法律另有规定的除外。《税收征收管理法》2001年修改后,就将税务行政处罚的时效设定为五年。这种特别性规定不仅符合《立法法》设定的法律适用规则,本身也是《行政处罚法》所允许的。

因此,至少对行政处罚、行政许可、行政强制而言,由于国家已经制定通用法律,税法没有必要重复上述法律的内容,根据自身需要设定特别规则即可。税法中没有做出特别规定的地方,征税机关遵守相应的通用法律。通过这样的安排,税法更为简洁,方便理解和执行。对照这个思路,总体来说,《税收征收管理法》目前的做法是可取的。例如,它没有规定行政处罚的程序要求,但设定了特别的税务处罚时效。对强制措施和强制执行,它也只是根据税务行政的特点增加了审批要求。即便是税务行政复议和行政诉讼,《税收征收管理法》也只是对救济程序做了特别限制,完全没有重复《行政复议法》和《行政诉讼法》的内容。

后续值得注意的问题是,基于整体法律体系的一致性要求,税法术语应尽可能跟通用法律保

持一致。例如,税收保全措施其实就是行政强制措施,《税收征收管理法》如能与《行政强制法》在语词表达上协调一致,可以在税务实践中降低理解和适用的分歧。如果希望保持税法判断的独立性,对通用法律中已经存在的术语,税法不妨考虑采用其他的表达方式。例如,税收滞纳金的构成要件的确不同于《行政强制法》上的滞纳金,如果税法坚持保留,可将其更名为滞纳金或其他更为妥当的表达。

比较难处理的问题是,对于尚未制定通用法律的税务行政行为,如税务检查、纳税评估、税务稽查、税款征收、纳税服务、税收规范性文件的制定,等等,是否有必要在税法总则中予以补充?更进一步,鉴于这些行为的性质并不统一,是否有必要在税法总则中加以总结,找出其共性特点和一般要求?相对而言,《税收征收管理法》对这些行为所花费的篇幅是最多的,这既是为了满足税务工作的实际需要,也是因为没有通用法律可以提供支持。但对于税法总则而言,它面对的是税法法典化背景,且有税法分则的“程序编”作为支撑,功能定位明显不同,是否有必要学习这个做法?另外,基于行政法法典化的可能前景,对这个问题的考虑也需要做更多延展,不宜停留在眼前的静止状态。

众所周知,在法典化的语境下,总则与分则必须合理分工,总则确定原则和方向,分则规定具体的制度和程序。就税收行政程序而言,目前的行政法体系确实未能覆盖全部行政行为,与税收征收相关的行为在行政法层面找不到通用制度,因此《税收征收管理法》不得不自己花费精力做基础建设。按照法典化的思路,税法总则中也会纳入程序性内容,对应税法分则中的“程序编”,其功能在于指导征收管理工作,贯彻正当法律程序原则,而不是直接设定具体的行为规范。可以预见,现行《税收征收管理法》中有关税收征收的内容,在法典编纂时大部分只能编入“程序编”,而不宜占用税法总则的宝贵篇幅,以免降低总则在税法体系中的规范品性。

还有必要进一步观察的是,行政法的法典化也正在热议之中,^[25]且已经引起最高立法机关的关注。^[26]由于行政法的体系过于庞大,大部分行政法学者所谓的行政法法典化,其实主要是行政法总则的法典化。不管法典的名称是行政法总则、行政基本法,抑或是行政程序法,也不管其法典化的水平如何,其所规范的行政行为的范围应该是完整的,不仅包括行政处罚、行政强制、行政许可,还应该包括行政征收、行政调查等。如此一来,税务行政所需要的通用法律制度,在行政法典中应该都能找到对应的内容。如何处理税法总则、税法程序编与行政法典的关系,就成为税法法典化不可回避的问题。

笔者认为,就对税收行为的规范而言,行政法典的内容当然应该在税法中落实,但具体是由税法总则落实,还是由税法分则来担纲,这是一个立法技术问题,需要根据其内容而定。行政法典中的原则性、立场性内容,如法律保留、法律优先、法律不溯及既往、比例原则等等,当其应用于税法时,当然应该由税法总则来规定。尤其是正当法律程序原则,它跟各种类型的行政行为都有联系,在行政征收、行政处罚、行政复议、行政诉讼中都有体现,更是应该成为税法总则中的程序基本要求。但是,有关行政行为的具体制度要求,如果在税法中需要应用,还是规定在税法分则的程序编更为合适。

[25] 参见周佑勇:《中国行政基本法典的精神气质》,载《政法论坛》2022年第3期,第61—77页;马怀德:《中国行政法典的时代需求与制度供给》,载《中外法学》2022年第4期,第845—864页;王敬波:《行政基本法典的中国道路》,载《当代法学》2022年第4期,第19—28页。

[26] 参见许安标:《总结编纂民法典的经验 推动条件成熟立法领域法典编纂》,载中国人大网2021年9月23日, <http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202109/58e9add4310e41a2b47ca839437ba797.shtml>。

当行政法发展到这个阶段之后,税法总则在安排“程序编”的内容时,也会产生不同于《税收征收管理法》的需求。如果法律对行政征收、行政调查、证据收集已经设定了通用制度,包括相对人协助、业务审核、法制复核、集体讨论、行政决定、文书制作、文书送达等等,税法分则的“程序编”也就无需再做重复规定,根据税收征管的特点补充特别规定即可。例如,纳税申报介入税收征管,在其中发挥基础性作用,给税收程序的设计带来变化。税务征收与稽查的职能分设,为程序协调带来新的问题。另外,税务机关和海关都实行中央垂直管理,在管辖权划分、内部控制和复议安排方面,相较于属地管理的行政机关,自然也会有差别。这些都属于税法中的特别性规定,是行政法典无法顾及的具体法律场景,由税法典的程序编来做规定是恰如其分的。

总而言之,作为税法典重要组成部分,税法总则起着纲举目张的作用,它既需要提炼税法的原则和立场,指引税法的发展方向,也需要建立内部的统一逻辑主线,提升和促进税法规范的体系化。在这方面,以债权债务为核心的法律关系结构,既可以为总则中的税收实体规则提供关键词,按照纳税义务发生、变更、扩张、消灭来构建体系,又可以将税收程序规则关联起来,将其定位为税收债权的实现过程、税务债务的履行过程。相对而言,作为通用制度,税收之债的内容与税收实体法的具体规定不容易重复,二者之间的界限比较分明。但要将总则中对税收程序的基本要求区别于分则中的“程序编”,还是会有一定的难度,税法总则立法时需要做更多的抽象和提炼,以免陷入分则的具体细节中。鉴于税法法典化可能会经历较长时期,税法总则还需要处理好与《税收征收管理法》及行政法通用制度的关系。对各类税收行为通用的制度,不妨援引行政法的一般规定,税法总则中明确立场即可。对税收征收管理的特别要求,可以安排在税法分则的程序编。借助于这样的统合,税法总则才有可能妥善处理内外关系,推进税收法律规范的体系化。

Abstract In addition to adhering to rule of law and focusing on taxpayer protection, the General Principles of Tax Law in the form of an independent statute aims to promote the systematization of tax rules comprehensively. Based on the core concept of tax debt and the legal relation therewith, the General Principles could encompass three parts of tax rules. The first part is the general requirements on taxation, with taxpayers' right protection mechanisms included. The second part demonstrates the evolving process of tax liabilities, from its occurrence, adjustment to elimination. The third part concerns basic procedural policies and regulations. Thanks to the codification model of *divide-first-and-then-unify*, the statute of general principles needs to coordinate with the current tax system. And given the full application of administrative law in tax field, it is also necessary to be in line with the general rules of the existed administrative acts and take into consideration the possible prospect of codifying administrative laws.

Keywords Tax Code, Statute of General Tax Principles, Systematization of Tax Rules, Internal Structure, External Coordination

(责任编辑:尹亚军)