

浅论税收立法的公平性原则

彭鹏翔

周尚超 徐保根

(经济管理系)

(基础课部)

摘 要 现行税法在对偷税的处罚等方面有欠公平¹⁹。税法的公平性包括立法公平,司法和执法公平,税收法律关系权利主体双方的平等地位,各种纳税人在权利和义务方面的公平诸多方面¹⁹。为贯彻公平性原则,应注重立法的民主性程序和立法技术的科学性等方面¹⁹。

关键词 税收立法;公平性原则;民主化程序;立法技术的科学性

分类号 D912.29

税收立法(还可扩展到整个经济立法)究竟应遵循那些原则?这在我国还是一个尚未解决的课题¹⁹。国内已有诸多对税收立法原则的研究,基本上还是仁者见仁,智者见智¹⁹。但把公平性原则作为税收立法的原则之一,却几乎是众口一词¹⁹。笔者推想,把公平性原则作为税收立法的基本原则之一,也会得到社会各界的认同¹⁹。例如,我国目前关于经济分配中的“效益优先,兼顾公平”的方针,就反映了对公平性原则的赞同¹⁹。

然而,究竟如何理解公平性原则?在税收立法中如何贯彻公平性原则?这里就大有讲究¹⁹。这正是本文着力探讨的

1 现行税法对偷税行为处罚的分析

1993年1月1日起施行的《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《征管法》)第四十条对偷税的处罚是这样规定的:“偷税数额占应纳税额的百分之十以上并且偷税数额在一万元以上的,或者……,除由税务机关追缴其偷税款外,依照关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定第一条的规定处罚;偷税数额不满一万元或者偷税数额占应纳税额不到百分之十的,由税务机关追缴其偷税款,处以偷税数额五倍以下的罚款¹⁹。该条第二款对扣缴义务人此类违法或犯罪行为,也规定了类似的处罚¹⁹。

1993年1月1日起施行的《全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》(以下简称《补充规定》)第一条规定:“偷税数额占应纳税额的百分之十以上税并且偷

收稿日期:1997-01-02. 彭鹏翔,男,1948年生,副教授。

* 铁道部科研经费资助课题。

数额在一万元以上的,或者……,处三年以下有期徒刑或者拘役,并处偷税数额五倍以下的罚金;”又规定:“偷税数额占应纳税额的百分之三十以上并且偷税数额在十万元以上的,处三年以上七年以下有期徒刑,并处偷税数额五倍以下的罚金¹⁹。

让我们略举数例,对上述规定作深入探讨¹⁹。

案例(一) 经查实,某甲应纳税额²⁰万元,偷税4万元;某乙应纳税额⁵⁰万元,偷税也是4万元¹⁹。

按照上述规定,应对某甲和某乙分别作如下处罚:1. 某甲由于偷税数额占应纳税额的10%以上30%以下($10\% < \frac{4}{20} = 20\% < 30\%$),且偷税数额在1万元以上,故:按《补充规定》第一条,处3年以下有期徒刑或拘役,并处偷税数额4万元的5倍(20万元)以下的罚金¹⁹。某乙由于偷税数额占应纳税额不到10%($\frac{4}{50} = 8\% < 10\%$)(虽然其偷税数额超过了1万元),故:按《征管法》第四十条,只处以偷税数额4万元的5倍(20万元)以下的罚金,而不会被处以徒刑或拘役¹⁹。

案例(二) 经查实,某丙应纳税额³⁵万元,偷税11万元;某丁应纳税额⁶⁰万元,偷税也是11万元¹⁹。

按照上述规定,应对某丙和某丁分别处罚如下:1. 某丙由于偷税数额占应纳税额的30%以上($\frac{11}{35} = 31.43\% > 30\%$),并且偷税数额在10万元以上,故:按照《补充规定》第一条,处3年以上7年以下有期徒刑,并处偷税数额11万元的5倍以下即55万元以下的罚金¹⁹。某丁由于偷税数额占应纳税额10%以上但又不到30%($10\% < \frac{11}{60} = 18.33\% < 30\%$),虽偷税数额在10万元以上),故:按《补充规定》第一条只应处3年以下有期徒刑或拘役,并处55万元以下的罚金¹⁹。

为了让读者更清楚地了解案例(一)、(二),特把这两个案例列出对照表于下¹⁹。

表1 各纳税人偷税及应受处罚对照表

万元

案例	纳税人	应纳税额	偷税额	偷税率%	应受处罚	
					徒刑或拘役	罚金
(一)	甲	20	4	20	≤3年	≤20
	乙	50	4	8	无	≤20
(二)	丙	35	11	31.43	3~7年	≤55
	丁	60	11	18.33	≤3年	≤55

比较分析:

相对地说,应纳税额少者是小户(营业额少,从而应纳流转税少;或所得额少,从而应纳所得税少),而应纳税额多者是大户(营业额多,从而应纳流转税多;或所得额多,从而应纳所得税多)¹⁹在案例(一)中,某甲是小户,某乙是大户;案例(二)中,某丙是小户,某丁是大户¹⁹。

在案例(一)中,某甲和某乙偷税同样都是4万元,在处罚时除所处罚金都是20万元以下外,某甲只是因为是小户,就要另外被判监禁3年以下,而某乙只是因为是大户,就可以不会被判监禁;在案例(二)中,某丙和某丁偷税同样都是11万元,在处罚时除所处罚金都是55万元以下外,属于小户的某丙要比属于大户的某丁多坐几年监牢¹⁹。

对此,可能有人会说:某甲由于偷税只是4万元,因此,虽然按规定要被判3年以下监禁,且

处20万元以下罚金,但在具体量刑和处罚金时可以因为他是小户而从轻处罚,而对某乙却可以因为他是大户而从重处罚嘛!我们说,事情不会那么简单¹⁹退一步说,对于某甲,即使从轻处罚,但被判监禁是不可避免的;而对于某乙,却是法律不对他判监禁,即使从重处罚,也无非处至多20万元罚金而已¹⁹进一步说,由于法律未具体规定从重或从轻处罚的范围,谁又能保证不出现这样的处罚——对某甲不仅判3年监禁,而且还处以20万元罚金;对某乙不仅不会被判监禁(法律没有规定对这种情况判监禁),而且只处以微不足道的罚金呢?同样,对案例(二)的处理也会与案例(一)类似¹⁹。

从现行税法对偷税处罚的分析,引出了这样一个问题:如何理解和如何贯彻公平性原则?

2 如何理解公平性原则?

探讨法律的公平性原则,可以先从历史说起¹⁹就我国来说,对法律公平性的要求甚至可以追溯到两千年前¹⁹还在诸子百家的春秋战国时期,儒、墨、法各家虽然在法治的作用和地位上各持己见,争论不休,但在执法要公平这一点上却不谋而合¹⁹虽然在两千多年来的封建主义法学思想统治下,旧中国的立法从来没有过公平原则,但民间却一直存在着“法律要公平”的呼声,一刻也没有停止过对旧中国长期以来法律不公平的抗争¹⁹我国自古以来就有“王子犯法,与庶民同罪”一说¹⁹虽然这种愿望在封建社会中并不可能真正实行,但却反映了社会和民众的心声¹⁹。包公铡陈世美、海瑞令徐阶退田的传说,历经数百乃至近千年而不衰,正是社会和民众要求贫富、贵贱在法律上平等的反映¹⁹这里要说明的是,由于两千多年的封建旧中国的法律制度大体上是一种刑法制度,在民法特别是经济法制度领域内空白太多,即旧中国解决经济问题往往把法律手段撇在一边,因而,社会和民众对旧中国经济立法公平性方面的评价也就不很多¹⁹但从社会和民众对整个法律制度公平性要求的强烈呼声中,从他们对“窃钩者诛,窃国者侯”的立法的极大不满和抗争行动中,我们还是可以体会到社会和民众对经济立法公平性的强烈要求和迫切愿望¹⁹。

在西方历史上,对法律公平性的要求也是早就存在的¹⁹近代资产阶级革命,正式提出了“法律面前人人平等”的口号,意即“法律确认和保护公民在享有权利和承担义务上处于平等的地位,不允许任何人有超越于法律之上的特权¹⁹按照资产阶级的解释,就是:(1)全体公民“都有权亲身或经由其代表去参预法律的制定”; (2)“法律对于所有的人,无论是施行保护或处罚都是一样的”; (3)他们可以按其能力担任一切官职、公共职位和职务,除德行和才能上的差别外不得有其他差别¹⁹。

具体到税法的公平性方面,还是在17世纪,历史上首次提出税法基本原则理论的英国的威廉·配第就认为,税收应尽量公平合理,对纳税人要一视同仁¹⁹其后德国官方学派的代表攸士第亦提出“税收课征要平等”¹⁹古典政治经济学体系的建立者亚当·斯密在其1776年发表的《国富论》中,就把“平等原则”作为税法的基本原则之一¹⁹19世纪后期新历史学派的主要代表人物瓦格纳的税收立法思想中也包含了税收公平性思想内容¹⁹进入20世纪以后的西方经济理论中,就认为当代税法的最高原则之一就是“公平”(另一最高原则是“效率”) ¹⁹。

在新中国社会主义法制史上,也一直强调法律的公平性¹⁹新中国成立后的第一部宪法——1954年《中华人民共和国宪法》就曾着重规定:“公民在法律上一律平等”¹⁹1982年《中华人民共和国

和国宪法》又明确规定:“中华人民共和国公民在法律面前一律平等”,并具体规定了公民的各种基本权利¹⁹为了保证这些公民权的真正实现,还采取相应措施,在司法、行政等方面切实加以保障¹⁹对于一切公民不分民族、种族、性别、职业、家庭出身、宗教信仰、教育程度、财产状况、居住期限,在适用法律上一律平等¹⁹并明确提出:“任何组织或者个人都不得有超越宪法和法律的特权”¹⁹。

具体到税法的公平性方面,虽然在我国迄今的税收立法中尚未专门提出过税收公平性原则,但在我国税收立法强调的“区别对待、合理负担”原则中,也包含了公平性原则的重要内容¹⁹。

在我国建立社会主义市场经济体制目标的提出,要求我们在总结我国税收立法的成功经验,并借鉴国外立法的经验基础上,明确提出我国税收立法的公平性原则,并付诸实施¹⁹这既是税法本质所决定的,也是社会主义市场经济应该比西方市场经济有更进步、更完善、更科学合理的税收法制所决定的¹⁹那么,税法的公平性原则应当如何理解呢?我们认为,税法的公平性原则既体现为税收立法中的公平,也体现为税收司法、执法中的公平这两个方面¹⁹税收立法的公平性原则,既包括税收法律关系中权利主体双方(国家税务机关和纳税义务人)法律地位平等,也包括各种纳税人(各种组织或个人)在权利和义务方面的公平——要排除对不同的社会组织或者公民个人在权利或义务方面实行差别对待;同时,对不履行纳税义务者的惩罚也要公平,不搞畸轻畸重¹⁹。

如果按照我们对税收立法公平性原则的理解来比较分析前述的案例,我们就不能不得出结论:现行税法对偷税的处罚有欠公平¹⁹。

现行税法的不公平还体现在其他方面¹⁹例如,在流转税税负中,据笔者研究,重工业流转税负重于轻工业,而轻工业税负又重于交通运输业和建筑业,交、建业税负又重于商业;重工业的流转税负几乎是商业的2倍¹⁹再如,增值税纳税人中,小规模纳税人的增值税负明显重于一般纳税人¹⁹又如,虽然经过1994年的税制大改革,但一些税种实体法规定的税负及优惠政策还是因纳税人的国籍、所有制性质的不同而有较大差异¹⁹更进一步说,现行税法过多地规定了纳税人的义务,却较少地规定纳税人的权利,给人以税务机关和纳税人在税收法律关系中法律地位不平等之感;等等¹⁹。

3 如何贯彻公平性原则?

从思想上正确理解公平性原则到立法中真正贯彻公平性原则,这是一个客观过程¹⁹即使我们主观上想做到立法公平,但在客观效果上却往往离真正的公平有一段距离¹⁹我们首先要明确:我们所说的立法的公平,应当是立法实际效果上的公平,而不能仅限于条文上的公平或表面上的公平¹⁹拿上面所举例子来说,现行税法对偷税的处罚,对同等级的偷税行为,在适用法律的惩罚条文上是一样的¹⁹但在实施效果上偷税数额完全相等者,在处罚上却差异甚大¹⁹因此,我们认为,应该把追求法律条文的公平转到追求法律实际效果的公平上来¹⁹以下主要从立法程序和立法技术方面谈贯彻立法的公平性原则¹⁹。

(1) 应当注重立法的民主化程序

社会主义法律是社会主义的劳动人民为了共同利益,为了确认、保护和发展社会主义的社会关系和社会秩序而制定的法律性行为规则¹⁹社会主义法律的根本目的是为了保护社会主义

最大多数的人民群众的利益;同时打击极少数损害社会主义的犯罪¹⁹社会主义法律与历史上各种剥削阶级类型法律的本质区别之一就是:前者是劳动人民自己制定的行为规则,是“民治”之法;而后者是统治阶级强加在广大劳动人民身上的规则,是“治民”之法¹⁹既然社会主义法律是“民治”之法,那么,制定法律的民主化程序就是题中之义了¹⁹。

立法的民主化程序,就税法而言,要求我们特别注意如下方面¹⁹。

其一,税法在制定和正式公布前,立法机构应把设想方案和税法草案公布并组织广大人民群众讨论,这又包括普通群众特别是纳税人讨论和专家特别是真正既有理论造诣又有丰富实践经验的专家论证两个方面¹⁹要尽量多吸收基层群众的意见和方案¹⁹。

其二,税法正式公布到实施前要规定一段学习、宣传的期限¹⁹这样,既可使广大纳税人普遍接受和遵守税法,也使税收征管机关能准确贯彻执行税法¹⁹。

其三,一种新税种的实施或老税种的大的改革,均应以试行的方式出现,这既便于不断吸收社会上各方面的意见,也使税法立于主动地位;一俟条件成熟,就应不失时机地转为正式立法¹⁹力求改变过去那种税收立法准备不足,仓促出台,在实施中又不断地修修补补,迟迟不能上升为正式立法的局面¹⁹这可以归纳为:充分准备,慎重初战,条件成熟,及时升级¹⁹。

(2) 应当重视立法技术的科学性

要贯彻立法的公平性原则,在立法技术上讲究科学性也至关重要¹⁹拿我们前述的现行税法对偷税的处罚来说,只有经过具体的案例分析,我们才能发现它的不公平之处¹⁹这就给我们以启示:应当重视立法技术的科学性,重视立法实施效果的预测和测算¹⁹。

首先,要解决对立法技术科学性的认识问题¹⁹我国法学界和立法实务中对立法技术重视很不够,缺乏深入的研究;对立法技术的科学性问题更是缺乏研究,基本上还处于“必然王国”¹⁹应该适时地把科学的立法技术作为立法的重要前提提出来,组织理论研究和实务研究¹⁹。

目前,应着重在如下方面进行研究¹⁹。

其一,立法前的全面、深入的调查研究¹⁹要调查、研究我国立法的政治、经济、国际环境以及经济发展的实际情况;要调查、研究我国司法、执法的水平、能力及制约因素;要调查、研究社会各阶层、各组织、公民们对法律的服从程度;等等¹⁹只有“一切从实际出发”,才能制定出真正行之有效的法律、法规¹⁹。

其二,立法、执法效果的预测和测算¹⁹。

在一种法律、法规草案的提出过程中,就应当重视其效果的预测和测算¹⁹可以把已发生的大量案例和未发生的假设案例放在新法律草案中进行测算;以至运用电子计算机手段测算;把主要的法律条文编制成运行程序,把大量的已发生和未发生的案例输入运行,以预测(主要是定量预测)某种立法的可能效果¹⁹。

其三,经济立法还有一个法律收益和法律成本的比较问题¹⁹某种经济立法的法律收益是指该种法律、法规在立法、司法、执法、守法中,主要是执法中所得收益¹⁹这种收益可能是一种直接收益,也可能是一种间接收益¹⁹前者是指由于经济立法而可获得的可以用货币表现的收入¹⁹例如,国家对某一税种的实体法,可以使国家获得税款;对偷税行为处经罚金的立法,可以使国家获得罚金收入¹⁹这些均属于国家立法的直接收益¹⁹后者是指由于经济立法而可以节省的支出或减少的损失¹⁹例如,某项对偷税或抗税违法犯罪实施处罚的法律条文,能对可能的违法犯罪者起威慑作用,因而使违法犯罪减少,国家和社会可能受到的损失也由此而减少¹⁹这就是国家立

法的间接收益¹⁹某种经济立法的法律成本是指该种法律、法规在立法、司法、执法、守法中的耗费¹⁹例如,对某个偷税者处以三年有期徒刑,国家需为其支付的净监禁费用(监禁费用超过偷税者在被监禁期间可能为国家创造价值的差额),即属法律成本;又如,为了征收税款而制定税制的耗费及在税款征收过程中发生的税务人员的开支等等,也属税收法律成本(包括税制设计成本及税制运行成本等)¹⁹在经济立法中,甚至还要考虑其机会成本¹⁹例如,为了维护税法的权威和尊严,按法律对某些违反税法的犯罪者需予以监禁¹⁹如前所述,其净监禁费用是税收立法实际发生效力的法律成本;而被监禁人因被监禁其间停止营业,没有取得营业收入,因而也不能向国家缴纳流转税和所得税,对国家来说,这部分少获得的税款就是对犯罪者予以监禁这一法律的机会成本¹⁹。

在社会主义市场经济条件下,我们应当把经济立法的法律收益和法律成本放在一起作统一的比较研究,使经济立法做到:以尽可能少的法律成本,来获得尽可能多的法律收益,使经济法律的经济效益和社会效益达到最佳状态¹⁹这既是“效率”原则的要求,也是“公平”原则的要求¹⁹。

4 结束语

我们曾猛烈地抨击剥削阶级类型法律对人民群众的压榨性和欺骗性,深刻地揭露西方资产阶级法律标榜的“自由、民主、平等、博爱”的虚伪性¹⁹我们也力求在法律实践中切实体现社会主义的民主,力求与资本主义划清界线¹⁹但是不可否认,由于理论上的误区和实践上的偏差,我们有时却不自觉地偏离了法律的公平性原则——至少在税收立法中有这种情况¹⁹我们在此呼吁,借鉴古今中外的经验教训,重新认识和正确理解立法的公平性原则,并在立法实务中切实贯彻这一原则¹⁹。

参 考 文 献

- 1 财政部注册会计师全国考试委员会办公室编·经济法规汇编·大连:东北财经大学出版社,1995,252~268
- 2 中国大百科全书法学编辑委员会,中国大百科全书·法学·北京、上海:中国大百科全书出版社,1984
- 3 辞海编辑委员会·辞海(经济分册)·上海辞书出版社,1980
- 4 彭鹏翔.优化调整增值税税率的研究.财经理论与实践,1997,(2):66~69