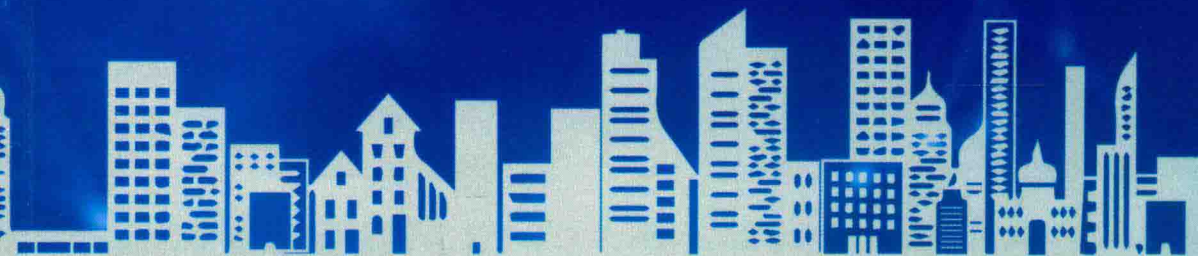


新制度经济学视角下的 我国最优税收立法研究

张磊◎著



 河海大学出版社
HOHAI UNIVERSITY PRESS

江苏高校优势学科建设工程资助项目 (PAPD)

江苏高校品牌专业建设工程资助项目 (TAPP)

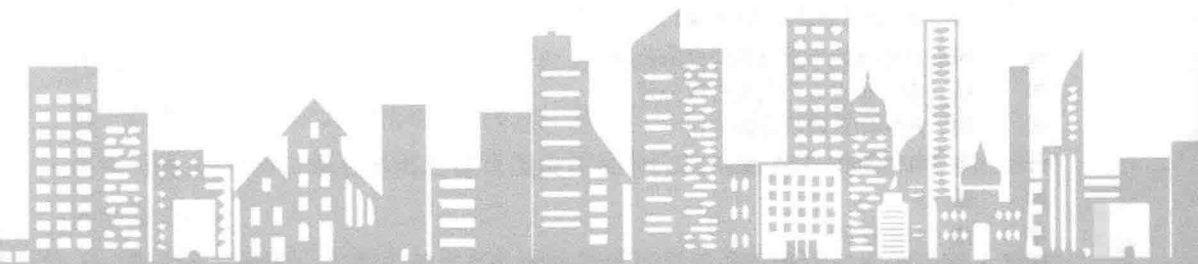
江苏高校“青蓝工程”资助项目

江苏警官学院优势学科建设工程资助项目

江苏警官学院品牌专业建设工程资助项目

新制度经济学视角下的 我国最优税收立法研究

张磊◎著



内容提要

本书以新制度经济学范式作为基本分析框架。首先,梳理和总结国内外关于最优税收立法的文献研究;然后运用制度变迁理论论述我国税收立法的历史、现状及存在的问题,讨论最优税收立法的核心依据和基本问题,同时分别采用博弈理论、动态随机一般均衡理论和交易费用理论对税权、税率和税收监管这三个最优税法的基本问题进行研究;最后,提出完善我国最优税收立法的意见和建议。

图书在版编目(CIP)数据

新制度经济学视角下的我国最优税收立法研究 / 张磊著. — 南京: 河海大学出版社, 2019. 2

ISBN 978-7-5630-5845-7

I. ①新… II. ①张… III. ①税法—立法—研究—中国 IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2019)第 013529 号

书 名 新制度经济学视角下的我国最优税收立法研究

书 号 ISBN 978-7-5630-5845-7

策划编辑 杨 曦

责任编辑 张心怡

封面设计 徐娟娟

出版发行 河海大学出版社

地 址 南京市西康路 1 号(邮编:210098)

电 话 (025)83737852(总编室)

(025)83722833(营销部)

经 销 江苏省新华发行集团有限公司

排 版 南京布克文化发展有限公司

印 刷 虎彩印艺股份有限公司

开 本 700 毫米×1000 毫米 1/16

印 张 8

字 数 150 千字

版 次 2019 年 2 月第 1 版

印 次 2019 年 2 月第 1 次印刷

定 价 35.00 元

改革开放 40 年来,我国税收收入快速增长。2017 年,全国实现税收收入共计 12.6 万亿元,税收收入占财政收入的比重为 73%,占 GDP 的比重为 17%。然而,与我国税收收入高速增长不相匹配的是,尽管改革开放以来的税收立法体系建设正朝向不断完善和健全的方向迈进,但是,我国至今还没有完成全面系统的税收立法工作,税收立法仍然存在诸多问题。从立法依据来看,我国税收立法缺乏税收法定主义和税收基本法。从法律内容来看,税权、税率、税收监管等问题依然没有得到详细合理的解答。我国对最优税收立法理论研究的缺失,尤其是对税权、税率及税收监管问题的理论分析不足,映射到税收实践中,致使我国的税收工作未能在平衡各方利益的基础上有效实现社会福利的最大化。因此,在遵循税收法定主义的前提下,合理设置税权、科学设定税率、加强税收的监督与审查应该是当前构建我国最优税收立法体系的关键所在。

本书以新制度经济学范式作为基本分析框架,首先梳理总结国内外有关最优税收立法的文献研究;然后运用制度变迁理论论述我国税收立法的历史、现状及存在的问题,讨论最优税收立法的核心依据和基本问题,并分别以博弈理论、动态随机一般均衡理论和交易费用理论对税权、税率和税收监管问题等最优税法的 3 个基本问题进行研究;最后提出完善我国最优税收立法的意见和建议。本书内容一共分为 7 章。

第 1 章为导论。主要在对本书选题的背景及意义进行阐述说明的基础上对国内外的相关研究文献开展综述,同时概括了研究思路、方法和框架。本书的创新以及不足也在该章中进行说明。

第2章的内容为制度变迁下我国税收立法的历史、现状及问题。主要从制度变迁的视角梳理了我国税收立法的历史,对我国当前税收立法的现状进行了详细说明,同时对其存在的问题一一进行剖析。

第3章的内容为最优税收立法的核心依据及基本问题。主要就税收法定主义下的税收公平和税收效率作为最优税收立法的核心依据进行了全面分析,并提出了最优税收立法的基本问题。

第4章的内容为委托-代理模型下的税权设置与效率损失。主要运用委托-代理模型研究税权的设置及对税收效率的影响。

第5章的内容为DSGE下我国税收立法的最优税率设置。主要研究了在动态随机一般均衡模型下最优税率的选择问题,试图建立税率与其影响因素之间的函数关系。

第6章的内容为交易费用理论下的我国最优税收监管。主要分析交易费用理论对税收征管的监控审查影响。

第7章为结论及政策建议。主要总结研究的结论并提出相应的政策建议。研究得出4点结论,分别是:税收法定主义是最优税收立法的基本依据,信息不对称下最优征税权设置决定于对代理人真实信息的甄别,人均资本存量是影响最优税率的唯一内生变量,分税制下税收效率损失明显。同时还提出4点政策建议:进一步加快我国税收法定主义和税收基本法的构建;不断加快税收信息平台建设,提高税收立法的透明度;最优税率调整应该以国家资本存量为基本依据;在国税、地税合并的基础上将税收工作直接并入财政部门等。

| 目 录 |

第1章 导 论	001
1.1 研究的背景及问题的提出	001
1.2 文献研究综述	002
1.2.1 国外研究动态	002
1.2.2 国内研究动态	005
1.3 研究思路、方法及框架	010
1.3.1 研究思路	010
1.3.2 研究方法	011
1.3.3 研究框架	012
1.4 研究的创新及不足	013
第2章 制度变迁下我国税收立法的历史、现状及问题	014
2.1 制度变迁理论下的税收立法	014
2.1.1 博弈论视角下的制度变迁理论	014
2.1.2 税收立法是多方博弈的制度结果	015
2.2 我国税收立法的进程	016
2.2.1 我国税收立法的历史	016
2.2.2 我国税收立法进程中的税权、税率及税收监管	021
2.3 制度变迁下我国税收立法存在的问题	023
2.3.1 税权设置不合理	023

2.3.2	税率设置缺乏基本法与法定主义	023
2.3.3	税收征管缺乏有效监督与审查	024
2.3.4	税法民主参与程度较低	025
第3章	最优税收立法的核心依据与基本问题	027
3.1	最优税收立法的核心依据	027
3.1.1	税收法定主义	027
3.1.2	税收公平	031
3.1.3	税收效率	033
3.2	最优税收立法的基本问题	044
3.2.1	最优税收结构问题	044
3.2.2	最优税权分配问题	045
3.2.3	最优税率设置问题	047
3.2.4	最优税收监管问题	047
第4章	委托-代理理论下的税权设置与效率损失	050
4.1	委托-代理模型的设定	053
4.1.1	博弈主体的基本分类	053
4.1.2	委托-代理理论下的博弈策略	053
4.2	不完全信息下国家与征税部门的税权博弈	056
4.2.1	不完全信息的假设前提	056
4.2.2	合作博弈与非合作博弈的理论逻辑	056
4.2.3	最优税权设置与现行税权分配的租金耗散	057
4.3	委托-代理模型的结论	059
4.3.1	税权的最优设置必须依赖于能有效甄别代理人真实信息的 筛选机制	059
4.3.2	最优税权分配的结果可能存在代理人的逆向选择	060
4.3.3	政府征税权的设置影响了征税的效率,因此应该取消国税 与地税的划分	060

第 5 章	DSGE 下我国税收立法最优税率设置	062
5.1	关于最优税率及其政策反应的研究综述	062
5.1.1	关于最优税率的研究综述	062
5.1.2	关于最优税率政策效应的研究综述	066
5.2	DSGE 模型的研究路径	068
5.2.1	模型的基本原理	068
5.2.2	模型的基本形式与参数	069
5.2.3	DSGE 模型的建模步骤	071
5.3	政府介入下最优税率的 DSGE 模型分析	071
5.3.1	政府介入的参数设定	071
5.3.2	模型的构建	072
5.3.3	模型的求解	074
5.4	关于最优税率设置的 DSGE 模型的结论分析	079
5.4.1	人均资本存量是影响最优税率的唯一内生变量	079
5.4.2	工资收入所得税税率与企业利润所得税税率呈线性关系	079
5.4.3	工资收入所得税税率与家庭消费税税率呈线性关系	080
5.4.4	小结	080
第 6 章	交易费用理论下的我国最优税收监管	081
6.1	国内外税收监管体系的比较分析	081
6.2	关于我国税收监管措施的研究综述	082
6.2.1	关于我国税收监管措施的规范性研究	082
6.2.2	关于我国税收监管措施的实证性研究	084
6.3	交易费用的理论逻辑	086
6.3.1	交易费用理论的基本假设前提	086
6.3.2	税收监管的交易费用理论逻辑	087
6.4	征税程序中的交易费用分析	087
6.4.1	征税程序的成本	087
6.4.2	征税过程中的附加成本	088

6.5	征税程序中交易费用的治理模式	089
第7章	结论及政策建议	093
7.1	结论	093
7.1.1	税收法定主义是最优税收立法的基本依据	093
7.1.2	信息不对称下最优征税权设置决定于对代理人信息的甄别	094
7.1.3	人均资本存量是影响最优税率的唯一内生变量	096
7.1.4	税收征管的交易费用需要内部控制和外部法制双重治理	097
7.2	政策建议	097
7.2.1	进一步加快我国税收法定主义和税收基本法的构建	098
7.2.2	不断加快税收信息平台建设,提高税收立法的透明度	098
7.2.3	最优税率调整应该以人均资本存量为基本依据	098
7.2.4	在国地税合并的基础上,将税收工作直接并入财政部门	099
	参考文献	101
	致 谢	117

导 论

1.1 研究的背景及问题的提出

随着我国社会经济的发展,社会财富的分配制度不断地要求进行改革和完善,这与经济体制改革的要求是相一致的。社会财富分配制度改革的重点就是关于财税制度的改革,而最优税收立法是财税制度改革的核心内容。税收立法不仅是一国税收体系框架的根本,亦是税收工作的基本法律依据,同时还是纳税主体积极纳税并维护他们纳税权益的基本保障。一部最优的税收法律不仅可以保证国家财政宏观调控职能的发挥,还可以积极促进社会司法体系的进一步完善,同时也可以协调不同市场主体之间的经济关系,实现资源的最佳配置和利用,在既定的条件下实现社会福利的最大化。

改革开放 40 年来,随着经济改革的不断深化,我国经济发展总量不断增加,税收收入也实现了快速增长。2017 年,全国实现税收收入共计 12.6 万亿元,税收收入占财政收入的比重为 73%,占 GDP 的比重为 17%。与此同时,我国税收立法工作也取得了较大进展,一系列与时俱进的法律法规从无到有,从有到优,进一步保障和促进了社会经济的和谐发展。然而,尽管我国的税收立法体系建设正朝向不断完善和健全的方向迈进,但是,我国至今还没有完成全面系统的税收立法工作,税收立法仍然存在诸多问题。这一方面会在较大程度上降低税收立法的信服力,另一方面又会给税收立法本身带来许多投机行为;有些问题的存在还会一定程度上导致征税在实际操作中遇到两难境地。当前我国税收立法存在的问题主要表现

在税权、税率和税收监管等方面。税权问题突出表现为在税收立法权普遍耗散、中央高度垄断地方政府立法权、财政分权等情况下税收效率应该如何改善；税率问题着重体现为最优税率受制于哪些因素的影响；税收监管问题则更多体现为征税具体操作中的效率损失问题。本文所提出的最优税收立法的核心依据是税收法定主义、税收公平和税收效率，强调在税收法定主义下法的公平性与税收制度效率性的统一，它并非纯粹的静态结果，而是动态的过程，需要不断进行调整，因此我国的税收立法是在税制改革基础上形成、发展和完善直至逐渐实现最优的。如何通过税权设置来合理征税；在市场经济条件下，企业、家庭、个人、政府几个主体之间的税收关系是怎样的；如何在保证企业利润最大化、家庭及个人效用最大化、政府目标得到满足的情况下实现四方协调一致的税率设定问题；税收监管的效率应该如何提升等都是最优税收立法亟待解决的问题。

目前，国内外的文献针对税收立法的研究较多，但很少将税收立法的基本依据和具体细节统一协调起来，缺乏逻辑的严格论证和理论的具体分析，即亦表明最优税收立法的研究还处于起步阶段。基于此，本文尝试以新制度经济学分析框架为基础，并运用其制度变迁理论、交易费用理论和产权理论等来研究最优税权设置、最优税率设置以及最优税收征管的审查监控等。

1.2 文献研究综述

最优税收立法是作者从经济学和法学交叉角度提出的概念，是指以税收法定主义下的税收公平和税收效率作为衡量标准的，包含税收立法中有关税制结构、税权、税率和税收监管等方面的，共同实现最优的、理想的税收立法体系的构建。根据文献搜索结果来看，国内外对税收立法展开研究的文献可以总结为两类：一类是研究税收立法的具体细节；另一类是从税收立法的大框架进行研究。其中，税收立法细节研究主要从最优税收结构、最优税率和税收监管等问题展开的。因此，本书将围绕这几个方面进行文献综述。

1.2.1 国外研究动态

(1) 对税收立法整体性的研究。

George R. Zodrow 和 John W. Diamond 运用动态世代重叠和可计算一般均

衡模型来分析税收立法对经济的影响,以 D-Z 模型为基础,分析税收立法中改革引起的变化、劳动力供给的时间路径,以及几代人之间的再分配等^①。

P. D. Groenwegen 提出了最大程度降低税收立法所带来的风险的方法,尽管这种方法可能会导致对个人或者企业进行罚款,形成比较低的边际效用^②。

John Prebble 认为,对税收立法的关注应该更加注重历史细节,比如收入所得税法和一般法律不同,原因在于题材错位的事实和法律关系的业务关系,其答案是关于税收立法应该是从原则和目的的观点还是从精确和详细的观点出发。很显然,尽管原则和目的的观点在起草的时候很重要,但是精确和详细的观点会贯穿税收立法的始终^③。

(2) 对最优税收结构问题的研究。

Slemrod Joel 和 Michael Lundholm 等构建了两分支线性税收结构,在一个两阶段经济体中,帕累托有效的税收体系必然是至少有一个阶段的边际税率等于 0。论文还讨论了社会福利函数、效用函数和二次分配在标准最优线性税收问题情况下的最优税收结构^④。

Joel Slemrod 和 Shlomo Yitzhaki 通过研究表明,当税收结构发生变化时,人们会改变其消费篮子,但也可能会通过改变交易时间等行为而非直接改变消费篮子,认为对税收变化的反应改变了传统理论关于最优税收结构的答案^⑤。

James Alm 详细探讨了一个最优税收体系的概念、模式和框架问题。指出公共经济学的核心问题之一就是关于最优税收体系的设计,基本上否决了以往关于最优征税体系模型,其基本理由是这些模型忽视了反映财政和社会其他相关机构的许多基本因素^⑥。

J. A. Mirrlees 构建了最优税收的必要约束条件,包括:第一,税收约束线性;第二,税收形式不确定;第三,一些商品征收非线性税收,其余的实行比例征税;等。

① George R Zodrow, John W. Diamond. Dynamic overlapping generations computable general equilibrium models and the analysis of tax policy: the Diamond—Zodrow model[J]. Handbook of Computable General Equilibrium Modeling, 2013, 1: 743-813.

② P D Groenwegen. Rationalizing the Australian taxation system[J]. Economic Record, 1971, 47(04): 531-552.

③ J Prebble. British tax review[R]. <http://denning.law.ox.ac.uk/tax/documents/Crawfordandfreedman.pdf>, 1998.

④ Slemrod Joel, Shlomo Yitzhaki, Joram Mayshar, et al. The optimal two-bracket linear income tax[J]. Journal of Public Economics, 1994, 53: 269-290.

⑤ Slemrod Joel, Shlomo Yitzhaki. Tax avoidance, evasion and administration[R/OL]. Working paper, <http://www.nber.org/papers/w7473>, 2000.

⑥ James Alm. What is an “optimal” tax system? [J]. National Tax Journal, 1996, 49(01): 117-133.

得到的结论说明,标准的商品税会影响最佳的收入所得税,论文为不同的最优经济政策提出了一般性原则^①。

(3) 对最优税率设置问题的研究。

David M. Newbery 指出因为税收改革和收入下降使得东欧的财政预算都非常紧张,那么政府支持是应该保持不变还是降低个人所得税?文章研究了在过渡时期最优税率会随着政府对收入不平等的反映而发生怎样的变化^②。

Tuomala Matti 提出关于最优所得税理论的全面调查,在莫里斯模型的基础上进行完善,研究最优税率和最优征税时间是如何受到影响的。最优所得税理论对税收政策的形成做出了重要贡献。作者不仅讨论了理论的历史背景和现实应用,其讨论还延伸至最重要的模型的扩展及所得税收入和支出政策之间的相互关系^③。

James M. Poterba 采用时间序列数据研究资本利得税率变动是如何影响纳税人纳税意愿的。结论是边际税率降低 1%,纳税人自愿意愿下降 0.5%~1%。这些结果验证了先前那些建立在独立家庭数据基础上的研究结论^④。

(4) 对税收监管问题的研究。

Lipatov Vilen 通过模仿学习的模型分析纳税人的逃税游戏,如果税收征管当局承诺一个固定的审计概率,在均衡的时候纳税人能够获得正的欺骗收益。当主管机构在每一个时期都调整审计概率时,纳税人信息不对称的收益就会受到波动,因此,相比较外生参数变化,论文模型更能够解释现实生活中的税收波动^⑤。

Panayiotis Tahinakis, John Mylonakis 和 Nicolaos Protogeros 考察了电子政务对现代税收体系的影响。其论文结论为税务系统会对经济活动产生实质性的影响,电子政务和现代信息系统的应用能够支持税收监督以及税收管制。此外,现代数字信息的操作系统和低成本的沟通渠道都能够为电子税务流程提供很好的环

① J. A. Mirrlees, Optimal tax theory: a synthesis[J]. Journal of Public Economics, 1976, 6(04): 327-358.

② David M Newbery, Optimal tax rates and tax design during systemic reform[J]. Journal of Public Economics, 1997, 63(02): 177-206.

③ Tuomala Matti, Optimal income tax and redistribution[M]. Walton: Clarendon Press, 2001.

④ James M Poterba, Tax evasion and capital gains taxation[R/OL]. <http://www.nber.org/papers/w2119>, 1987.

⑤ Lipatov Vilen, Evolution of tax evasion[R]. http://mpra.ub.uni-muenchen.de/966/1/MPRA_paper_966.pdf, 2003.

境,降低税收征管的成本,同时为税务部门及纳税人提供服务^①。

从上述文献来看,国外学者对税收的研究比较模块化,尽管研究了税率、税收结构等最优问题,但没有对最优税收立法的整体性和统一性进行研究^②。

1.2.2 国内研究动态

(1) 对税收立法权问题的研究。

李香菊认为税法作为国家提供的“公共物品”,其质量如何不仅直接影响纳税人的切身利益,而且关系到社会的安宁乃至国家的兴衰。从我国税收立法现状来看,税收立法权耗散现象普遍;中央几乎垄断地方税收立法权是其中存在的两大主要问题^③。

秦斌认为当前我国在税收立法层面存在的主要问题是:税收立法体系不健全,立法权限界定不清,立法程序欠规范,税收法律级次较低等。这些问题带来的直接危害是税法刚性不足。因此必须完善税收立法,更好地发挥税收在经济可持续发展中的职能作用^④。

丛建阁等认为我国税收立法存在的主要问题包括:最高权力机关税收立法权失位,最高行政机关立法权越位,税收立法权集中在中央,地方立法权缺位,纳税人税收立法参与无位^⑤。

崔威分析了税收立法高度集权模式的起源。他认为税收立法高度集权的体制在实践中常受争议,与公共财政理论和法治理念也构成某些根本冲突。税收立法权集中仅开始于1977年,并在1977年至1993年间逐渐强化,而这恰恰是财政分权的黄金时代。税收立法权的分布和当时流行的财政分权形成强烈反差。这一反差不能以法律在这一时代缺乏重要性作为解释。对税收立法集权问题的忽视,很可能是由对历史或对财政联邦体制概念本身的误解而造成的。重新对相关概念和历史事实进行考证并在此基础上达成一定共识,可能是财税法研究中意义重大的

① Panayiotis Tahinakis, John Mylonakis, Nicolaos Protogeros. The contribution of e-government to the modernisation of the Hellenic taxation system[J]. Electronic Government an International Journal, 2006, 3(02):139-157.

② 在国内外文献中很少提及最优税收立法的概念可能是出于谨慎。本书是从动态角度对税收立法展开思考的,文中提出的最优是动态最优,是要根据不同时期具体现实而进行调整的。比如在后续关于最优税率设置问题的研究中就运用了动态随机一般均衡理论,从动态角度来看,最优税收立法是合理的。

③ 李香菊. 刍议我国税收立法[J]. 中央财经大学学报, 2003(08):15-18.

④ 秦斌. 关于完善我国税收立法体制的探讨[J]. 中国海洋大学学报. 社会科学版, 2006(06):43-45.

⑤ 丛建阁,辛宇,曹庆涛. 论我国税收立法存在的问题与创新[J]. 山东财政学院学报, 2005(02):31-36.

一项任务。

尹守香分析了税收立法权的逐步演化过程,并指出目前我国税收立法权具有的积极作用,税法促进了经济奇迹的出现;在梳理我国税收立法权配置现状的基础上,剖析了我国税收立法权存在的问题及原因;为了从根本上解决税权配置难题,税收立法权横向配置的适度集权和税收立法权纵向的适度分权是根本所在;同时为了促进税收立法权改革的顺利推进,必须建立有效的税收立法权改革约束机制。

(2) 关于税收立法等关联问题的诠释。

徐蓉指出目前我国税收立法存在的主要问题包括:第一,税收是一个国家重大而基本的问题,对某些重大问题需要上升到宪法的高度来调整;第二,我国对税收的立法是采用“一税一法”的方式,尽管早已引进了税收法定、税收公平等作为税收的基本原则,但在我国目前的税法体系中尚缺一部税收基本法对税收的基本原则从法律高度进行规定;第三,我国目前的税收立法层次不高,大部分税制改革都是采用授权立法的方式,表现为有许多税收暂行条例^①。

王士如认为税收的本质是一种公共产品的契约,税法制度就是税收契约的签订,是公民愿意且必须支付的公共产品价格的确定,也是公民对政府税收特权的授予与承认,税收的取得与支出的决定权在于公民而不是政府。公民作为公共产品享用的主体,有权决定与选择公共产品,也有权选择与决定税种与税额。政府作为公共产品的提供者,则必须根据公民利益决定公共产品的提供,使公共产品的品种与供应量正确地反映公民的意志和公共需要。这种契约精神应当贯穿于整个税收活动^②。

赵芳春认为,所谓法律价值就是法律所保障的或值得法律保障的(存在这种必要性)价值,各种法律价值的总体,又被抽象为“正义”。针对我国现行税收立法之不足的状态,未来税收立法应以促进社会公平、鼓励科技创新、推进可持续发展、倡导善良风俗为基本的价值取向^③。

张木生、涂龙力认为《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》是完善国家治理体系和提高治理能力现代化的保障,为完善税收法治体系、提高税收治理能力现代化指明了方面和路径。要形成完备的税收法律规范体系,推进税收科学立法,必须厘清税收立法的“引领和推动作用”;坚持科学立法,确保立法质

① 徐蓉. 试论税收法定主义及其对我国税收立法的要求[J]. 西南民族大学学报, 2004(03): 217-219.
② 王士如. 中国税收立法的宪政思考[J]. 政法论坛, 2009(01): 101-104.
③ 赵芳春. 论我国税收立法的价值取向[J]. 税务与经济, 2001(04): 5-7.

量;同时要正确处理税收立法与税制改革的关系,调整税收法律法规结构,完善税收法律法规体系,加强和推进重点税收实体和程序制度的立法^①。

何恒攀结合刑法和税法的立法原则,提出了税收犯罪立法应当遵循的三项原则,即及时而适度的介入原则、惩治与预防相结合的原则和协调性原则。对于我国税收犯罪刑事立法政策,首先是坚持以犯罪化作为税收犯罪定罪政策的重点,但同时应当谨慎保持其扩大犯罪圈的趋势;其次是改变税收犯罪趋重化的制刑政策,扩大税收犯罪的轻罪范围;最后是注重税收刑法内部不同罪群之间的协调,不能在定罪和制刑政策上顾此失彼。对于我国税收犯罪立法模式,税收渎职犯罪以刑法典的形式规定;另一方面,除了税收渎职犯罪以外的税收犯罪以附属刑法的形式规定。

(3) 税收法定主义的界定与实践。

王士如认为,税收法定主义作为税收立法的首要原则,界定国家权力与公民权利之间的分配关系,体现税收领域的宪政精神,是税收立法合法性和合宪性的基础,决定了税收立法的根本方向。以税收法定主义作为切入点,在我国宪法中确立税收法定主义原则、明确税收立法权、规范税收授权立法是中国宪政建设中完善中国税收立法的可行之道。税收法定主义是宪政的应有之意。就其字面含义而言,税收法定主义是指税法主体的权利义务必须有法律加以规定,税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定;征纳主体的权利义务只以法律规定为依据。换言之,征税事项均应以法律明确规定,若无法律规定,国家不得向人民征税,人民亦无纳税义务。被西方税法学界视为现代税法最高原则的税收法定主义,一直作为税法领域的“帝王条款”受到推崇,更有学者将其与法中无明文规定不处罚的“罪刑法定主义”并称为现代法治的两大枢纽。其课税要素法定、课税要素明确和依法稽征内容成为应有之义^②。

秦斌认为宪法缺乏税收法定主义的规定。税收法定主义“是税法至为重要的基本原则,或称税法的最高法律原则,它是民主原则和法治原则等现代宪法原则在税法上的体现,对于保障人权、维护国家利益和社会公共利益可谓举足轻重,不可或缺”^③。

刘国认为,从宪法视角来看,税收法定主义具有特殊的规范含义,它是宪法价

① 张木生,涂龙力.新形势下的税收法治体系建设[J].税务研究,2015(02):71-74.

② 王士如.中国税收立法的宪政思考[J].政法论坛,2009(01):101-104.

③ 秦斌.关于完善我国税收立法体制的探讨[J].中国海洋大学学报(社会科学版),2006(06):43-45.

值在财税法中的具体体现,其根本目的在于保障纳税人权利,既是宪法基本权保障的重要体现,也是实现税收秩序的宪法圭臬。税收法定主义蕴含着深刻的宪法精神,与现代宪法的民主理念有着不可分割的历史关联,其产生和发展的过程就是法治精神不断形成和完善的历程。在宪法文本上确立税收法定主义的宪法渊源,并选择合理的税收法定主义模式,是构建税收法定主义必不可少的宪法要件^①。

徐蓉认为,现代国家已经成为名副其实的“税收国家”,税收是一个国家重大而基本的问题,既关系到国家利益,也关系到广大纳税人的利益。税收法定主义是税法中的一项基本原则,这项基本原则对税收立法具有重要的指导意义。有人认为税收法定主义是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素都必须且只能由法律予以明确规定;征纳主体的权利义务只能以法律规定为依据,没有法律的规定,任何主体不得征税或者减免税收。国内学术界将税收法定主义界定为以下三项具体内容:第一,课税要素法定原则;第二,课税要素明确原则;第三,依法征税原则。该观点认为税收法定主义包含三层含义:一是税收法定主义体现了纳税人的权力和利益来源,纳税人的授权是国家征税权力的本源;二是税收法定主义体现了社会对财产权的保护,财产权先于政治权力产生,财产权的稳定是市场经济得以存在和法制的先决条件;三是税收法定主义要通过一定的立法、司法程序来实现,立法、司法完善程度影响了该原则的贯彻程度^②。

管永昊、李静秋认为现代社会中税收法定主义原则已逐渐成为一条重要的宪法或税收基本法的原则被各国接受采纳。税收法定主义旨在对纳税人权利的保护和对国家征税权的限制,本质要求在于以法律保护纳税人的权利和公民在税收立法上的广泛参与。以此为对照,我国在税收立法实践中并未实行税收法定主义。目前我国在实行税收法定主义的条件上已逐步成熟,应在宪法中全面确立税收法定主义,并尽快制定税收基本法,完善税收立法,以及在税收立法中实行听证制度。税收法定主义的实质在于民主与法治。税收法定主义的法理基础在于人民与国家达成意思表示一致,转让自己的部分财产权以构成财政收入,供国家提供公共产品,即人们向国家纳税——让渡其自然财产的一部分——是为了能够更好地享有其他的自然权利,以及在自身自然权利一旦受到侵犯时可以寻求国家的公力救济,国家征税也正是为了能够有效地、最大限度地满足上述人们对国家的要求。税收法定主义的逻辑起点应在于对纳税人或者说是国民的权利的保护。税收法定主义

① 刘国. 税收法定主义的宪法阐释[J]. 华东政法大学学报, 2014(03): 88-95.

② 徐蓉. 试论税收法定主义及其对我国税收立法的要求[J]. 西南民族大学学报, 2004(03): 217-219.