

民商法论丛

CIVIL AND COMMERCIAL
LAW REVIEW VOL. 65

◆ 梁慧星 / 主编

本卷要目

税收法定

【姜孟亚】

税收法定原则与法治

专题研究

【周哨龙】

“控制”的公司法界定

【王金根】

CISG与PICC债务人补救权比较研究

未成年人保护

【郑立军】

未成年人的监护人承担监护责任归责基础

【方俊】

少年家事法院（庭）的法理基础与制度建构

网络与虚拟财产

【谭贵华】

论未授权弹出式广告的法律规制

【唐嘉佳】

虚拟财产民法保护路径之比较

立法与争鸣

【张志坡】

物权：概念抑或类型？

【杜志浩】

论著作权限制的开放型立法模式

判解研究

【侯国跃】

医疗损害责任纠纷裁判依据之“裁判”

【尹春海】

利息在损害赔偿范围中的位置

非洲法

【英】斯蒂芬·布拉班特 盖文·戴维 盖文·威廉 著

朱伟东 贺玉彬 译

非洲并购——机遇、挑战与风险

体育法

【郭树理 曹黎明】

英国体育仲裁制度探析

域外法

【赵西巨】

半个世纪的缠绵和了断：医生信息告知标准在英国的演变（1957—2015）

【意】马可·温图卢佐 著 李珂丽 译】

多重表决权禁忌的消弭：对克莱斯勒—菲亚特收购案的监管对策

国际私法

【王磊】

论英国法违反管辖权协议损害赔偿规则与布鲁塞尔管辖权体系的兼容性问题

【黄力华】

论国际货物运输合同的伞状协议法律特征

资料

【刘骏 译】

合同法、债法总则和债之证据改革

陈苇 陈钊 译】

未成年人保护制度



第65卷

民商法论丛

CIVIL AND COMMERCIAL
LAW REVIEW VOL. 65

■ 梁慧星 / 主编

本卷各篇文章中的观点并不必然反映主编及出版社的立场。
任何以转载、重印、翻译等形式复制本卷所载的文章均须事先
获得主编和法律出版社的书面许可。

中文社会科学引文索引 (CSSCI) 来源集刊



法律出版社
LAW PRESS CHINA

图书在版编目(CIP)数据

民商法论丛. 第65卷 / 梁慧星主编. -- 北京: 法律出版社, 2017

(民商法论丛)

ISBN 978-7-5197-1842-8

I. ①民… II. ①梁… III. ①民法—研究—文集②商法—研究—文集 IV. ①D913.04-53

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第330783号

民商法论丛(第65卷)
MINSHANGFA LUNCONG(DI 65 JUAN)

梁慧星 主编

策划编辑 李峰沅
责任编辑 李峰沅
装帧设计 李瞻

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 三河市兴达印务有限公司
责任校对 昆明慧
责任印制 陶松

编辑统筹 学术·对外出版分社
开本 A5
印张 23.5
字数 693千
版本 2017年12月第1版
印次 2017年12月第1次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆分公司/023-67453036

深圳分公司/0755-83072995

西安分公司/029-85330678

上海分公司/021-62071639/1636

书号:ISBN 978-7-5197-1842-8

定价:96.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

目 录

【税收法定】

- 税收法定原则与法治 姜孟亚(1)

【专题研究】

- “控制”的公司法界定 周哨龙(16)
- CISG 与 PICC 债务人补救权比较研究 王金根(31)
- 论股权的产权逻辑 高永周(47)
- 共同危险行为制度再探讨 周彬彬(67)
- 论故意侵权的责任范围
——以比较法研究为视角 郑永宽(104)

【未成年人保护】

- 未成年人的监护人承担监护责任归责基础
——兼对我国未成年人监护责任检讨 郝立军(136)
- 少年家事法院(庭)的法理基础与制度建构 方 俊(151)

【网络与虚拟财产】

- 论未授权弹出式广告的法律规制 谭贵华(171)
- 虚拟财产民法保护路径之比较
——从萨维尼的法学方法出发 唐嘉佳(190)

【立法与争鸣】

- 物权:概念抑或类型? 张志坡(211)
- 论著作权限制的开放型立法模式
——兼评《著作权法修订草案(送审稿)》第 43 条
..... 杜志浩(229)
- 买卖型担保之担保特性再思考
——与崔建远教授商榷 张 伟(254)

【判解研究】

- 医疗损害责任纠纷裁判依据之“裁判”
——兼论民法典编纂中的体系化思维问题 …… 侯国跃(280)
- 利息在损害赔偿范围中的位置
——典型性法律思维的一考察 …… 尹春海(311)

【非洲法】

- 非洲并购——机遇、挑战与风险
…………… [英]斯蒂芬·布拉班特 盖文·戴维
…………… 盖文·威廉 著 朱伟东 贺玉彬 译(380)

【体育法】

- 英国体育仲裁制度探析 …… 郭树理 曹黎明(395)

【域外法】

- 半个世纪的缠绵和了断:医生信息告知标准在英国的演变
(1957—2015) …… 赵西巨(450)
- 多重表决权禁忌的消弭:对克莱斯勒—菲亚特收购案的
监管对策 …… [意]马可·温图卢佐 著 李珂丽 译(514)
- 美国“合理的隐私期待理论”及启示 …… 杜红原(540)
- 证券虚假陈述揭示日认定规则再考察
——围绕多次部分揭示情形展开 …… 杨 祥(568)
- 论好意同乘交通事故中民事责任^{*}
——日本审判实践及其启示 …… 水木晴美 程绍飞(593)

【国际私法】

- 论英国法违反管辖权协议损害赔偿规则与布鲁塞尔
管辖权体系的兼容性问题 …… 王 磊(603)
- 论国际货物运输合同的伞状协议法律特征 …… 黄力华(638)
- 论直接适用的法在国际私法教材体系中的地位 …… 董金鑫(654)

【资 料】

- 法国合同法、债法总则和债之证据改革 …… 刘 骏 译(669)
- 瑞士成年人保护制度 …… 陈 苇 陈 钊 译(719)

税收法定

税收法定原则与法治*

姜孟亚

目 次

- 一、税收法定原则的基本含义及其本质内容
- 二、税收法定原则的三个发展阶段
- 三、当代中国的税收法定原则
- 四、落实税收法定原则的路径

十八届三中全会的公报中明确提出“落实税收法定原则”。我们对此应该如何理解？为什么在如此重要的文件中要特别强调它呢？它与法治是什么关系？

在国内外学术界，税收法定原则被认为是税法最为重要的原则或税法的最高原则。它对于保障人权，维护国家利益和社会公众利益，促进社会政治和经济的发展具有十分重要的意义。^① 作为现代税法的理论基石，税收法定原则是民主原则和法治原则等现代宪法原则在税法上的体现，其与罪刑法定原则被并称为“现代法治主义之两大枢纽”。^②

* 本文系江苏省社科基金规划课题“税收之债研究(13FXD020)”的阶段性成果。

① 王鸿貌：《税收法定原则之再研究》，载《法学评论》2004年第3期。

② 郑玉波：《论赋税法学》，载《民商法问题研究（一）》，台湾三民书局1976年版，第547页。

一、税收法定原则的基本含义及其本质内容

税法基本原则,是指一国调整税收关系的基本规律的抽象与概括,是贯穿税收立法、执法、司法与法律监督的整个过程的具有普遍指导意义的基本准则。

税收法定原则是税法的基本原则之一,一般也称为税收法定主义,其基本含义是指税法主体的权利义务必须由法律予以规定,税收要素必须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,没有法律依据,任何主体不得征税或者减免税收。在税法的基本原则中,税收法定原则是最重要的原则,被称为税法领域中的“帝王条款”,也是税收立宪最基本的标志。^③

税收法定原则包含三方面内容,即征税要件法定、征税要件明确和税收征管合法性。征税要件法定是指有关纳税人、征税对象、征税对象的归属、税基、税率、税收减免及加重事由等课税要件,均由国家立法机关自己制定的法律加以规定(即法律保留原则);征税要件明确要求征税要件的规定,须在内容、标的、目的及范围必须确定,以便纳税人可以预测自己的税收负担并能够具有自行计算的可能性;税收征管合法性原则意指税务机关原则上不仅有权限,而且有义务征收法律上规定的各种税。^④

税收法定原则的确立,是资产阶级革命限制封建王权、保护私人财产权的一大胜利,标志着专制君主滥用税收课征权的没落。以1215年英国国王约翰签署《自由大宪章》确定“王国大会议”对国王征税的否定权为肇始,在“不经召开王国会议获得全国公意许可,将不征收任何免役税与贡金”的口号下,经由1629年的《权利请愿书》到1689年的《权利法案》等一系列宪法性文件,确立了所谓“国家的课税权非基于国民代表议会所通过的法律则不得行使”的宪法原则,亦即“税收法定原则”。美国1776年的《独立宣言》也以英国殖民者“非经我们同意,

^③ 翟继光:《税收法定原则比较研究——税收立宪的角度》,载《杭州师范学院学报》(社会科学版)2005年第2期。

^④ 陈清秀:《税法总论》(第5版),元照出版有限公司2008年版,第38~42页。

随意向我们征税”作为革命独立的口号。法国 1789 年颁布的《人权宣言》以美国《独立宣言》为蓝本,采 18 世纪的启蒙思想家学说和自然权论,宣称“自由、财产、安全和反抗压迫是人天赋的(自然的)不可剥夺的权利”,所有政治联合的目的则在于保护这些自然权利。这大大丰富和完善了财产权仅受法律限制、课征税收应由法律规定、应经过公民或其代表的同意等税收法定方面的内容。自此以后,资本主义各国无不相继仿效,并以宪法或税收基本法的形式明定税收法定原则。

随着立宪主义的兴起和发展,税收法定原则被越来越多的国家写入宪法,将其作为一项宪法原则予以确认。根据学者对亚洲、欧洲、美洲和大洋洲的 111 个国家的宪法文本的考察,在这些国家的宪法中,包含明确的税收法定原则条款的有 85 个,占比 77%。税收法定原则入宪的具体原因,在不同国家间可能存在一定的差异,但其理论依据则可以从宪法的人权保障使命与税收法定原则的人权保障机能的契合中获得统一的解释。控制公权力以保障基本人权是宪法的首要使命。正如有学者所指出的:“传统的立宪主义表现为一种制度性原理,即针对专制的国家权力的肆意运用,而保护自由自立的个人所固有的、不可侵犯的权利,为此,基本人权的保护,遂成为近代宪法的价值体系的核心。”因此,从权力控制的视角来看,所谓宪法,实乃“限法”,即“限权之法”,而限权之最终目的又在于保障基本人权不受公权力之不法侵害。^⑤

各国宪法确定的税收法定原则深刻表明,在发达市场经济国家中国家据以征税、人民据以纳税的正当依据只能是狭义的形式意义上的法律,即最高立法机构制定的法律,而不包括行政法规、行政规章。尤其在实行两院制国家,这种制定税收法律据以征税的立法权(至少是立法优先权)更要置于人民直接选举的下院或者众议院的手中,参议院的税收立法权则要受到极大限制。这种国会保留甚至下院保留税收立法权的做法,其背后隐含的基本逻辑是:财产、自由、安全是人民天赋的不可剥夺的基本权利,应当受到国家的切实保护;政府课征税捐虽系提供政务支出满足社会公共需要之所需,但其课征的结果毕竟意味着

^⑤ 易有禄、李婷:《税收法定原则视野下的税收立法权回归》,载《江西财经大学学报》2014 年第 1 期。

纳税人财产权益的减少和财产运用自由的受限,涉及人民的生存、营业自由、人生规划等基本权利,因而其行使应取得人民的同意以获得正当性;同意的方式在民主宪政体制下则是应由人民或人民选举并可罢免的议会制定法律。

没有法律依据国家就不能课赋和征税,公民也不得被要求缴纳税款,这一直是税收法定原则的核心。依据民主原则和法治原则,国家征税所依据的法律,仅是指公民行使权力的立法机构制定的法律或立法机构授权制定的法规,但最主要、最大量的应是立法机构制定的法律。由公民通过其代表在立法机构上自己决定要负担什么税收,并通过立法机构制定的法律加以确定,这样的法律才是符合和体现民意的;公民交纳其自愿负担的税款才是合法的。正因如此,行政机关不应有自己决定征税的权力,而只能有执行法律的权力,这也符合一般的公法原理。^⑥

由此,我们可以推断税收法定原则的根本要义和精神实质在于政府课征税收应当经过全体纳税人的同意。同意的途径是人民参与或通过其代表(议会)制定法律;同意的目的是体现人民的意志、限制政府征税权并借由税收法律安定性的保障(可预见性、透明性及信赖保护)来维护纳税人的财产权及其营业自由、人生规划自由。^⑦

二、税收法定原则的三个发展阶段

(一) 国民主权与形式的税收法定原则

“法治国家之发展史莫不显示,先形式而后实质。”税收法定原则也是如此。近代资产阶级民主革命成功后将税收法定原则写入宪法时,其主要表现为形式意义的税收法定——公民依照法律方有纳税的义务,而法律只能由民选的国家立法机构制定,税的行政与裁判只能依据法律进行。如此,公民通过自己选举的代表决定自己的税收负担,由此实践古老的“征税同意权”以及“无代表则无税”的税收民主主义

^⑥ 张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期。

^⑦ 朱大旗:《论税收法定原则的精神实质及其落实》,载《国际税收》2014年第5期。

理想。

由形式的税收法定原则衍生出溯及效力禁止原则和类推适用及其他法律补充之禁止原则。因为法律的溯及效力必然使法律保留的要求在时空上实质被挖空,即便按照法律明文规定有溯及效力的法律,也仅限于对纳税人有利的变更,而不允许做不利的变更。此外,行政机关若要制定法规性命令,必须有法律授权,且这种授权不能是概括性的、一般性的授权,应尽可能符合个别的、具体性的要求。

处于这一阶段的税收法定原则是被简单地归结为一种确保税收领域中法的安定性、法的预测性的法律手段,其重点不在于制约立法,而是通过阻止在税法执行过程(行政和裁判过程)中滥用权力的方式,以发挥维护纳税人权利和保障自由权的作用。

(二) 税收正义与实质的税收法定原则

形式的税收法定原则基于对于民主宪政的信赖,也因为经验幼稚,尚未设防由民选产生的立法机构可能会制定出不符合实质正义的税法。所以,对于国家的征税权往往只是从人民有依法纳税的义务出发,只要满足于依法课征的形式要件即可,对于不合理的税收负担或课征方法,“了无戒心”。然而,民主代议制的缺陷,使民选代表不一定真正代表民意,形式法律的内容可能自始即不符合税收的实质正义标准。“二战”后发展出来的实质税收法定原则主要表现为运用实体宪法原理,包括平等原则、比例原则以及财产权、生存权等基本权保障,制约议会课税立法权,实现税收正义。

所谓实质的税收法定原则,意即税法不仅仅是遵守国家立法机关保留原则制定出的法律,而且是符合宪法秩序的法、契合宪法法理的法、保障纳税人基本权的法。这首先表现为宪法中的平等原则在税法中的贯彻与执行。由于税收是无对待给付的强制征收,所以只能按照公民的税收负担能力平等分摊,这就形成了税法上特有的原则,也是体现分配正义的税法建制原则——量能课税原则。量能课税原则为依法课税的伦理基础。^⑧

20世纪下半叶的国家,随着其职能的扩张而广泛运用税收作为财

^⑧ 熊伟:《重申税收法定主义》,载《法学杂志》2014年第2期。

政收入目的以外的政策工具,以推动经济、社会或文化目的,由此推动了宪法上比例原则在税法中的适用。宪法对征税的限制除了量能课税原则和比例原则外,还有公民基本权保障,或者说纳税者基本权保障。

依据发达国家的经验:税收法定原则发展的第一阶段主要是通过阻止行政过程、裁判过程中发生的权力滥用现象以消极地保护纳税人的权益;而第二阶段则是通过制约立法过程中的权力滥用现象以积极地维护纳税人的自由权,从而使纳税人基本权的保障贯穿立法、行政和司法全过程。

(三) 迈向税的收支一并贯通的税收法定原则

如同形式的税收法定原则并未在实质的税收法定原则发展阶段消失一样,第三阶段仍是实质的税收法定原则继续深化的过程,也是形式的税收法定原则与实质的税收法定原则更为交融的时期。然而,第三阶段关注的更为尖锐也更为关键的问题则是国家征税权与税收收入的最优规模问题。这是国家财政汲取权与公民财产自由权之间合理配置的宪政问题。在纳税义务人全体层次上,量能课税原则要求划定国家税收收入占国内生产总值的最优比例。税收收入规模不能仅仅孤立地从税收负担来判断,还必须考虑其财政支出的项目及效率。因此,第三阶段税收法定原则所面临的挑战是:政府与社会都必须认识到参酌财政资金利用效率,税收收入最优规模的问题,并由此开启关于税制与税政的理性对话。否则,关于税收收入,政府与社会之间的关系必然紧张,难以协力促其正常发展。

以上是第三阶段延续第二阶段实质税收法定原则的深化而面临的艰巨任务。如果从更宏大的视野看第三阶段区别于前两个阶段的特点,则在于其打通税的收与支,使税收法定原则不再局限于税的征收层面,而自然延伸到税的使用层面。

现代税收国家体制下,税的征收与支出都必须符合宪法规定的保障公民基本权利的目的,作为纳税者的公民享有对符合宪法目的的税的征收与支出而承担纳税义务的权利。这一由宪法直接引导出来的新人权被称作纳税者基本权。按照纳税者基本权原理,税收法定原则是维护纳税者基本权利的最根本表现。公民不仅对税的征收享有民主管理的权利,而且对税的支出也应该享有民主管理的权利。

尽管以预算法为龙头的财政法也在研究财政民主、财政公平以及预算法定等问题,但是从税收法定原则理论出发研究税的使用问题,必然会给传统财政法学引入新的研究视角。例如,如果从宪法理论上确定纳税者基本权所包含的权利,那么纳税者就可以广泛地对税的征收与使用的方法加以争执,这样就比较容易地引入“纳税人诉讼”。^⑨

三、当代中国的税收法定原则

1949年中华人民共和国成立以前,在中国共产党领导的革命根据地曾先后制定过一些具有宪法性质的文件,其中就有关于税收的规定。例如,1946年10月28日制定的《中华民国陕甘宁边区自治宪法草案(修正稿)》第18条规定,“陕甘宁边区议会,为陕甘宁边区之立法机关及监察机关”,其职权中包括议决边区财政预算、审核财政决算、议决税收和其他收入。第30条规定,编制财政预算、决算和税收事项,“须依行政委员会决议行之”。第63条规定:“财政公开,厉行预算决算制、会计制、金库制、审计制,严惩贪污,实行合理税则,贫苦人民免税。”这里作出了税收由立法机关议决的规定。

1949年9月29日,中国人民政治协商会议第一届全体会议通过了具有临时宪法作用的《共同纲领》。其中第8条规定:“中华人民共和国国民均有保卫祖国、遵守法律、遵守劳动纪律、爱护公共财产、应征公役兵役和缴纳赋税的义务。”第40条规定:“建立国家预算决算制度,划分中央和地方的财政范围,厉行精简节约,逐步平衡财政收支,积累国家生产资金。国家的税收政策,应以保障革命战争的供给、照顾生产的恢复和发展及国家建设的需要为原则,简化税制,实行合理负担。”这里规定了国民的纳税义务和国家的税收政策,但是没有直接规定税收与法律的关系。

1954年9月20日,一届全国人大一次会议通过了中华人民共和国的第一部宪法。它规定了全国人民代表大会的立法权,但是依然没有税收法定的规定;它规定了依法纳税的义务,但是仅限于公民。1975年宪法删除了关于公民纳税义务的条款。1978年宪法,当时正值“文

^⑨ 丁一:《税收法定主义发展之三阶段》,载《国际税收》2014年第5期。

化大革命”结束不久,改革开放尚未起步,税收的作用也没有受到应有的重视。1982年宪法恢复了1954年宪法关于税收的规定,但是没有明确税收法定。^⑩

税收法定原则在我国宪法上规定的并不明确。我国宪法既未对财税制度作专门的规定,也未对税收立法权作专门的规定。^⑪但是从我国法律规定和立法实践来看,税收立法权归于国家立法机关(人民代表大会)也是为大家所公认的一项原则。在1984年以前,国务院也好,国家财政税务部门也好,虽也曾制定过有关的税收法规,但基本上都是为了执行上位法而依据上位法的授权进行的。虽然我们不能据此认定这一时期的立法实践意味着对税收立法权应当归属于立法机关的认同,但起码不能作出相反的解释。而1984年全国人大常委会《决定》的基本精神大体可概括为两点:一是税收事宜只能由最高国家权力机关以“法律”的形式加以规定;二是在工商税制改革过程中,最高国家权力机关有条件地将税收立法权授予国务院行使。就这两点看,《决定》实质上是间接肯定了税收法定原则。及至1992年,《税收征收管理法》第3条进一步明确,除法律授权国务院以行政法规规定外,“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”。特别应当指出的是,该条后半段虽有“依照国务院制定的行政法规的规定执行”的规定,但其前提是“法律授权国务院规定的”。也就是说,本条后段进一步确立税收立法权属于全国人大及其常务委员会的立法理念。

2000年的《立法法》尽管本身也受到合宪性的困扰,但值得肯定的是,该法以明确而有力的措辞肯定了税收立法权应归于最高国家权力机关的原则。该法第8条和第9条明确规定,有关“基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度”等事项只能以“法律”规定,只有在“尚未制定法律”的情况下,才能由全国人民代表大会及其常务

^⑩ 刘佐:《学习全会决定精神 落实税收法定原则》,载《当代中国史研究》2015年第1期。

^⑪ 张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期。

委员会作出决定,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。

这里所谓的税收等“基本制度”,应当主要包括两个方面:一是税的开征、停征、减征、免税、退税、补税等直接涉及公民财产权利的实体法部分;二是税收征收的基本原则、制度与程序等。如果税收的开征、停征、减征以及税收征收的基本原则、制度与程序等不属于税收“基本制度”,那么什么是税收“基本制度”?从这一意义上说,即便是抛开宪法是否确立了税收法定原则这一问题不谈,如果仅从《立法法》的规定来看,一般意义上的税收立法属于法律保留事项。

应该指出的是,仅就国家立法层面而言,税收法定原则的确立似乎是没有疑问的,但就具体的立法与行政实施层面而言,该原则似乎并未得到严格遵守。这主要体现在两个方面。

(一)就税收立法而言,税收法定原则几成具文

综观中国现行税收法律体系就不难发现这样一个事实:除了兼具基本法与程序法性质的《税收征收管理法》外,涉及具体税种的开征、税率等 18 个有效实体税法,其中由国家立法机关制定的只有 3 个税法,即个人所得税法、企业所得税法和车船税法。其余各税种实质上都是由国务院以行政法规加以规定的。

除关税立法权来自《关税条例》较为明确的授权外,其他税种的立法权基本上来自全国人大常委会 1984 年 9 月 18 日的《关于授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例(草案)的决定》,而该授权决定无论是在授权的范围还是在授权的时间方面,都没有明确规定,有“空白授权”之嫌。更重要的是,该授权决定本来属于临时性授权。依其规定:“授权国务院在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中,拟定有关税收条例,以草案形式发布试行,再根据试行的经验加以修订,提请全国人民代表大会常务委员会审议。”在国家税收框架体系早已基本成形的情况下,其施行时间仍长达 25 年之久,至 2009 年 6 月 27 日始被废止(全国人大常委会,2009 年)。但是,即使该决定自废止至今,最高国家权力机关也仅仅制定了车船税法,其他税收立法仍然主要是由国务院甚至是国务院部门来行使的。

(二)就税收法律的执行情况来看,无论是从中央政府层面,还是从地方政府层面来看,现有的税收法律、行政法规也未得到严格遵守

且不论自改革开放以来持续至今各地为吸引投资而展开的税收竞争在法律依据上的不足,即便是在中央税务部门的税收管理层面也未严格遵从相关法律、行政法规的规定。

以2009年1月1日开征的“燃油税”为例,即不无可商榷之处。该税的开征及税率,其依据也仅仅是国务院的一纸《关于实施成品油价格和税费改革的通知》。尽管该项税费改革乃大势所趋,也是10余年前即1997年通过的《中华人民共和国公路法》(以下简称《公路法》)提出的要求,“公路养路费用采取征收燃油附加费的办法。拥有车辆的单位和个人,在购买燃油时,应当按照国家有关规定缴纳燃油附加费。征收燃油附加费的,不得再征收公路养路费。具体实施办法和步骤由国务院规定。”但从法律的层面来看,依据《公路法》第36条之规定,有关燃油税的征收办法,也应当由国务院制定正式的行政法规加以规定,这同时也是《税收征收管理法》(第3条)所要求的。当然,此次“燃油税”的开征,有关机关通过以“提高”“成品油消费税”代替《公路法》规定的“依法征税”(1997年《公路法》的“燃油附加费”)这样一种简单的技术性处理,就有效地实现了对《公路法》和《税收征收管理法》等相关法律的规避,同时也规避了其自行制定的《消费税暂行条例》,而令其“貌似”获得了合法性:将原来已经开征的成品油消费税由每公升0.20元提高0.80元至每公升1.00元(无铅汽油)。

如果说“燃油税”的开征是“千呼万唤始出来”的“迟到”,那么,研究开征“环境税”“物业税”则有“未婚先孕”之嫌。在国家尚未出台相关法律、行政法规的情况下,国家发展改革委员会于2009年出台了《关于2009年深化经济体制改革工作的意见》,决定“加快理顺环境税费制度,研究开征环境税;深化房地产税制改革,研究开征物业税(财政部、税务总局、发展改革委、住房与城乡建设部负责)”。至于证券(股票)交易印花税的开征、调整更是视税收法律、行政法规为儿戏的典型:财政部、国家税务总局等有关部门在没有明确法律依据的情况下,开征并且随意调整印花税税率。

凡此种种,从中或可略窥税收法定原则在当代中国的命运之一二。^⑫

四、落实税收法定原则的路径

十八届三中全会《决定》提出:“到2020年,在重要领域和关键环节改革上取得决定性成果,完成本决定提出的改革任务。”落实税收法定原则作为全面深化改革的一项任务,也需要有明确的时间表、路线图。特别是考虑到我国税收法律体系缺位较为严重、税收法治观念有待加强的现状,具体的落实路径必须更加积极、审慎和稳妥。从方法论上说,这一改革关系复杂、牵涉面广、矛盾突出,很难一步到位,故应当找准突破口,分阶段、分层次、分步骤实现。

(一) 全国人大需要加快税收立法步伐

立法是实现法治的重要基础。我国的立法体系虽已告形成,但许多重要的税收立法却尚付阙如。税收法定原则要求“一税一法”,而我国多数税种却尚无相应法律,不仅有悖于严格的“法定”要求,亦有违《立法法》的明确规定。^⑬

落实税收法定原则的第一步是实现“有法可依”,即解决税收立法供给不足的问题,推动税收立法权回归全国人大。与此同时,全国人大及其常委会应当结合税制改革的进程,在新税种上积极行使税收立法权,并将原有税收行政法规进行逐步、逐级、逐层地清理,最终将其全部上升为法律。当然,税收法律化也需要一个循序渐进的过程。要求短时间内将所有税种都制定法律,并不现实。

税收法定原则的具体落实,应当根据宪法规定的原则和完善税制、税收管理制度的需要与可能区别不同情况,逐步推进,并尽量加快步伐:条件已经比较成熟的税收行政法规,可以先行升格为法律;条件暂时不太成熟的税收行政法规,应当先行完善行政法规,待其比较成熟以后升格为法律;正在改革中的税种,应当加快改革步伐,在改革完成以

^⑫ 袁明圣:《税收法定原则在中国:收回税收立法权没有时间表》,载《江西财经大学学报》2014年第4期。

^⑬ 张守文:《税收法治当以“法定”为先》,载《环球法律评论》2014年第1期。

后适时制定法律;已经制定的某些税收法律,也应当随着有关税制和税收管理制度的改革尽快加以完善。^⑭

还应看到,税收法定原则并非绝对排斥其他法律渊源在税收事项上的效力。相反地,它承认并要求税收行政法规、规章和规范性文件在宪法、法律的统领下,在各自效力范围内发挥作用。也就是说,在全国人大及其常委会制定某一税种法之后,国务院仍然可以进行执行性立法,出台实施条例等行政法规,税收主管部门也可以根据法律法规来制定具体解释与执行细则。尤须强调的是,必须严肃禁止以往存在的“有法不依”现象,不允许下位法违反甚至架空上位法的规定。其他法律渊源在法律允许的范围内,可以进行法律内容的补漏,但不得超越法律进行创制性的补充。对此,十八届三中全会《决定》也在“推进法治中国建设”部分中着重强调了对法规、规章、规范性文件的审查制度,这是一个重要的信号。各种法律渊源相互配合、相互协调,才能够实现税收法律制度的形式协调,形成层次分明、结构完整、有机联系的一整体。

(二) 提高税收立法质量,回应公众诉求

落实税收法定原则的第二步是提高立法质量,不仅要有法律,而且还应当是“管用的良法”。实践已经证明,不是什么法都能治国,也不是什么法都能治好国;人民群众对立法的期盼,已经不是有没有,而是好不好、管不管用、能不能解决问题。

为此,一方面,应当按照“要素确定”的要求,增强税法的可操作性。鉴于国情的复杂性与不平衡性,我国立法机关常常倾向于在法律中仅作原则性规定,具体内容留待法规、规章甚至是司法解释去规定。客观地说,这种做法有一定合理性,但也加大了法律冲突、法律真空的概率,最终将会损害法律的权威。特别是对于税法而言,如果法律仅有原则性条款,就很难实质性地约束税务机关的课征行为,纳税人也难以据此形成稳定预期,税收法定原则的功用实际上就被架空了。从外国实践来看,税法都是高度细化,因此也是高度复杂的。当然,要素确定

^⑭ 刘佐:《借鉴外国宪法税收法定规定 推进中国税收法定早日“入宪”》,载《国际税收》2015年第7期。