

从税收法定到税收法治的实践进阶

——以进一步落实税收法定原则为中心

张婉苏*

内容提要：自2013年中央明确提出“落实税收法定原则”以来，我国税收法定原则的落实和税收法治建设取得了丰硕成果，但是税收领域主要采用的“一税一法”的平移立法模式，仍然存在税制过于简单、重点领域税制改革和立法任务仍未完成、各单行税法之间缺乏有机统筹和关联等问题。税收法定原则强调的法律保留，仅是税收法治的一项要求。作为一项形式原则，税收法定原则服务于税收实质公平正义的实现，应依税收法治的实质价值追求进一步完善税收法律体系、规范税收执法实践。贯彻落实税收法定原则，应以“良法善治”为根本要求，以更深层次的机制满足税收法治的价值追求和原则要求，实现从税收法定到税收法治的实践进阶。

关键词：税制改革 税收法定 税收法治 一税一法 税法典

引言

自2013年党的十八届三中全会明确提出“落实税收法定原则”以来，我国税收法治建设逐渐步入了快车道。2014年，党的十八届四中全会将制定和完善“财政税收”法律法规作为建设社会主义市场经济/法治经济的重要内容，纳入“加强重点领域立法”的任务，作为“完善以宪法为核心的中国特色社会主义法律体系”的重要内容。2015年，立法法修正，将“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”的立法单独列为全国人民代表大会及其常务委员会的绝对保留事项，成为我国税收法治史上落实税收法定原则的里程碑事件之一。2022年习近平总书记在党的二十大报告中明确提出“优化税制结构”，进一步明确了落实税收法定原则的目标和任务。

2015年3月26日，按照中央全面深化改革领导小组的统一部署，全国人大常委会法工委牵头起草《贯彻落实税收法定原则的实施意见》（下称“实施意见”），对贯彻落实税收法定原则的路线图、时间表作了明确安排。在中央的倡导和推动、社会各界人士的呼吁以及学者的宣传下，落实税收法定原则已经成为立法者、执法者、司法者、学者以及社会公众的重要共

* 南京大学法学院副教授。

识，取得了丰硕的成果。“实施意见”明确提出要在2020年前力争完成落实税收法定原则的改革任务，截至2022年底，有12个税种由全国人大及其常委会制定了税收法律，但尚有6个税种亟待完成税收立法。如何进一步落实税收法定原则，如何进一步提升税收法定原则的理念，仍然值得深入研究以求共识。

一、“落实税收法定原则”的现实图景与观念根源

（一）现实图景：“一税一法”的平移立法

2015年立法法修订后，全国人大启动了收回税收立法权、加紧制定税收法律的进程。2015年以来，船舶吨税法、烟叶税法、车辆购置税法、耕地占用税法、资源税法、契税法、城市维护建设税法、印花税法相继发布，自其生效之日起，原相关税种暂行条例同时废止，加上新开征的环境保护税法，单行税种法律增至12部。然而，上述税收法律大多采用“平移立法”的方式制定，〔1〕虽法律形式“上升”但内容实质基本仍是当初暂行条例的模样。暂行条例本就较为粗疏，“平移立法”将这种状况上升到法律层面，仍普遍地将税收“基本”事项以制度空白的方式实质性地委由执行部门填补。〔2〕从条文数量来看，税收法律中条文最多的企业所得税法不过60条，而最少的烟叶税法仅有10条。与动辄近万条的美国国内收入法典〔3〕相比，这样的税收法律单从条文数量上看无疑是极为简约的。

及至目前，增值税、消费税、关税、房地产税、土地增值税、城镇土地使用税这6个税种依然没有完成税收立法，〔4〕这与它们内在或彼此之间复杂的关联关系密不可分。另一方面，基于“实施意见”提出的“可以在总结试点经验的基础上先对相关税收条例进行修改，再将条例上升为法律”，2015年以来，国务院对8部税收条例作了修订。〔5〕但是，修订的条例多为已立法税种的配套规定，这又从另一角度说明，即便是将暂行条例上升为法律，由于采用了简单的平移立法方式，法律的实际运行仍然离不开相关“实施条例”的配套。在尚未立法的税种领域，条例修订则涉及关税、〔6〕增值税和城镇土地使用税三个税种。

平移立法客观上存在不足，如果所有税收制度都采取简单的“平移”做法，则既没有推

〔1〕 平移立法，是指在既有税收行政法规的基础上，对它们加以适当修改，通过立法程序将其“上升”为法律。参见刘剑文、郭维真：《准确理解税收法定进程中的“税制平移”》，《中国社会科学报》2019年5月15日第5版。严格说，“平移立法”实质是“升移立法”。

〔2〕 比如，耕地占用税法、车辆购置税法、车船税法、船舶吨税法、环境保护税法、资源税法都授权国务院根据需要规定其他减免税情形，内容宽泛且未作限制。

〔3〕 美国国内收入法典由美国国会制定，是美国法典第26标题部分，就是通常意义上的美国税法，涉及所得税、遗产和赠与税、雇佣税、各种消费税、酒类、烟草和其他消费税、程序和管理、税收联席委员会、总统竞选活动的经费供给、信托基金法规等内容。详见李锐、李莹编译：《美国国内收入法典——程序和管理》，中国法制出版社2010年版。

〔4〕 2019年11月27日和2019年12月3日，财政部、国家税务总局先后发布《增值税法（征求意见稿）》和《消费税法（征求意见稿）》，向社会公开征求意见。2022年7月14日，国务院办公厅发布《关于印发国务院2022年度立法工作计划的通知》，将增值税法草案列入拟提请全国人大常委会审议的法律案范围，消费税法草案列入预备提请审议范围。2022年12月30日，全国人大公布《增值税法（草案）》，向社会公开征求意见。

〔5〕 2016年、2017年分别两次修订了《进出口关税条例》和《增值税暂行条例》；2017年为配合新开征的环境保护税，制定了《环境保护税法实施条例》；2018年修订了《个人所得税法实施条例》；2019年修订了《车船税法实施条例》《契税法实施条例》《城镇土地使用税暂行条例》《企业所得税法实施条例》。

〔6〕 我国现行关税制度以2000年修正颁布的海关法为依据，《进出口关税条例》为基本法规予以补充。2015年，关税法被纳入第十二届全国人大常委会立法规划。

进税制改革,也没有优化税收立法,由此带来的所谓“税收法定”可能徒具形式意义,而无实质价值。〔7〕

(二) 观念根源:将税收法定仅理解为人大收回税收立法权

税收法定原则,又称税收法定主义、〔8〕租税法律主义、〔9〕税收法律主义〔10〕等,是税法中最重要、最基本的原则,也是近代法治的观念先驱。〔11〕关于税收法定原则的含义,国内外学者历来见仁见智。现代西方税法理论一般将税收法定原则理解为“税收的课征事项,均应以法律明确地规定,若无法律规定,国家不得向人民课税,人民也不能负纳税义务”。〔12〕国内学者普遍认为,税收法定原则是指“税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的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以法律规定为依据,没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收”。〔13〕

关于税收法定原则的基本内容,尽管学界有不同表述,但课税要素法定(即国家征税通常所需具备的各种要件,包括税法主体、征税客体、税目、计税依据、税率、税收特别措施等,均应由法律予以规定)、课税要素明确(即有关创设税收权利义务关系的规范在内容、宗旨、范围方面必须明确,使纳税义务人对其税收负担有相关预期)和征税程序合法(即征税机关必须严格依照法律规定的实体内容和程序要求征收税款),已成为学界通说,〔14〕并直接影响了立法法第8条的修改。

我国学者普遍认为,从规范征税权、保护纳税人权利的角度出发,税收法定原则中的“法”仅限于狭义的法律,即最高立法机关通过法定程序制定的法律,〔15〕在我国仅指全国人大及其常委会制定的法律,而不包括行政法规、规章及其他规范性文件,因为全国人大及其常委会作为民意代表机关,通过严格程序制定的法律具有基本的形式理性和程序正义。〔16〕将税收法定的“法”理解为包括法律、法规、规章等各种形式的法律渊源的观点,则被认为是工具主义的法律观念和宏观调控的税收观念。〔17〕人们由此以为,只有全国人大收回税收立法权,才是真正落实税收法定原则;〔18〕只有当一切税收都源于立法机关制定的法律时,税收法

〔7〕 参见张守文:《税制改革与税收立法的完善——以烟叶税为例》,《法学杂志》2018年第2期,第7页。

〔8〕 参见陈少英编著:《税法教学教程》,北京大学出版社2011年版,第48页。

〔9〕 参见陈清秀:《现代财税法原理》,厦门大学出版社2017年版,第4页。

〔10〕 参见〔日〕金子宏:《日本税法原理》,刘多田等译,中国财政经济出版社1989年版,第48页。

〔11〕 参见刘剑文、熊伟:《财政税收法》,法律出版社2017年版,第176页。

〔12〕 国家税务总局税收科学研究所编著:《西方税收理论》,中国财政经济出版社1997年版,第307页。

〔13〕 张守文:《税法原理》,北京大学出版社2021年版,第35页。同旨参见刘剑文:《财税法专题研究》,北京大学出版社2015年版,第189页;刘剑文:《人大能否胜任税收立法是个“伪命题”》,《财会信报》2015年4月6日第A06版。

〔14〕 参见上引张守文书,第46页以下;张守文:《论税收法定主义》,《法学研究》1996年第6期,第59页以下;刘莘、王凌光:《税收法定与立法保留》,《行政法学研究》2008年第3期,第87页;刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,《政法论坛》2015年第3期,第16页。

〔15〕 参见刘剑文:《地方税立法的纵向授权机制设计》,《北京大学学报(哲学社会科学版)》2016年第5期,第114页;前引〔14〕,刘剑文文,第16页;刘剑文:《落实税收法定原则的意义与路径》,《中国人大》2017年第10期,第37页。

〔16〕 参见刘剑文:《改革开放40年中国财税法学的回顾与前瞻——刘剑文教授访谈》,《上海政法学院学报(法治论丛)》2018年第3期,第6页。

〔17〕 参见前引〔14〕,刘剑文文,第19页。

〔18〕 参见舒圣祥:《人大收回税收立法权才是税收法定》,《济南日报》2013年3月8日, opinion.people.com.cn/n/2013/0308/c1003-20722505.html, 2022年12月19日最后访问。

定原则才算真正确立。^{〔19〕}这甚至是立法法确立税收法定的直接动因和现实考量。^{〔20〕}将税收立法权从政府收归全国人大，成为落实税收法定原则的基本旨归。学者们呼吁“让税收立法权回归全国人民代表大会”。^{〔21〕}全国人大也表示，“政府收什么税，向谁收，收多少，怎么收，都要通过人大来立法决定”。^{〔22〕}

将税收法定之“法”理解为狭义的法律，与行政法领域的法律保留原则相一致。德国行政法学家奥托·迈耶认为，法治由三部分构成：形成法律规范的能力、法律优先及法律保留。^{〔23〕}德国宪法学家卡尔·施密特认为，一个国家若欲成为法治国，它对个人自由领域的侵犯就只能以一项法律为根据，因而其行政就受制于迈耶所说的法律保留和法律优先的原则。^{〔24〕}拉德布鲁赫也认为，依法行政不仅意味着行政行为不得违背法律，而且更强调任何设定负担的行政行为，任何对自由和所有权的干涉，都必须以法律为依据。^{〔25〕}在此基础上，考虑到征税是将个人或私法上组织的财产转变为国家的公共财产，是“对自由和所有权的干涉”，因而对税收法定之“法”作法律保留的理解。

然而，片面强调税收事务的法律保留，而忽略形成法律规范的能力对于实现法治的意义，就可能仅是一种形式上的税收法定，而无法真正实现税收法治。这在当前的突出表现，便是将税收法定限缩理解为“一税一法”，复以税制平移方式将暂行条例上升为法律。升格前后，税收要素几无变化，仅部分实行固定税率的税种为契合经济发展的实际和需要而对税率和税收优惠略作调整。我国落实税收法定原则的实践有所不足，主要是源于学界对法律保留的片面强调以及实践部门对税收法定的形式化理解。如果继续沿着这条思路前行，即使假以时日，终将“一税一法”付诸实现，但能否在税收领域真正实现法治，则仍是一个需要认真对待的问题。

二、税收法定与税收实质公平

传统认知将税收法定理解成形式正义原则，^{〔26〕}与税收公平等实质正义原则并立。从形式与实质的关系来看，形式正义原则应该服务于实质正义原则，通过对形式正义原则的坚守，最终实现实质正义原则。税收法定作为一项形式原则，实乃服务于税收的实质公平正义，并应以实现税收的实质公平正义为旨归。

但不可否认的是，两者也存在脱节的可能性。一方面，坚守了形式正义原则，实质正义原则未必得到实现。例如，2018年我国个人所得税法进行了修正，提高了费用扣除标准，引入了综合计征模式，并设置了专项附加扣除。此次税改虽然降低了各收入阶层的绝对税负水平，但其调节收入差距、提升税收公平性的改革效果并不明显。原因之一在于，此次修正将原“工资薪金所得”等四个税目合并为“综合所得”，但依然存在不同来源所得承担不同税负的

〔19〕 参见冷霞：《“贝特案”与税收法定原则》，《中国社会科学报》2011年6月7日第A12版。

〔20〕 参见苗连营：《税收法定视域中的地方税收立法权》，《中国法学》2016年第4期，第162页。

〔21〕 熊伟：《重申税收法定主义》，《法学杂志》2014年第2期，第24页。

〔22〕 《2020年前全面落实税收法定原则》，《光明日报》2015年3月5日第2版。

〔23〕 参见〔德〕奥托·迈耶：《德国行政法》，刘飞译，商务印书馆2013年版，第68页以下。

〔24〕 参见〔德〕卡尔·施密特：《宪法学说》，刘锋译，上海人民出版社2016年版，第205页。

〔25〕 参见〔德〕拉德布鲁赫：《法学导论》，米健译，法律出版社2012年版，第155页。

〔26〕 参见前引〔9〕，陈清秀书，第14页以下。

现象,并未真正实现所有性质的收入承担同等的税收负担的实质正义效果。〔27〕另一方面,即便突破了形式正义原则,实质正义原则也未必不能得到实现。我国企业所得税法(2007、2017及2018)设立了“特别纳税调整”一章(第六章),其中第41条、第44条、第47条均属于典型的授权性规范。该章之反避税的法理基础在于法律不完备理论下剩余执法权的配置方向、指向税法公平目标的实质课税原则和秉承税法分配价值的协调平衡理念,〔28〕以填补依据税收法定主义所造成的税法上的欠缺,防杜固定地、形式地理解法律规定而对量能课税造成损害。〔29〕

法治将实质价值嵌入了形式性的规范体系,因此,实质法治应当成为我国法治研究与法治建设的共同目标。〔30〕一项税收制度的建立,尽管具备法律的外在形式,但其设计是否合理,其实施是否得当,形式法治均不足以涵盖。税收法治的实现不仅需要落实侧重形式正义的税收法定原则,还需要遵循侧重实质正义的税收公平原则。〔31〕因此,税收法定应从规范公权力、保护纳税人权利的角度出发,以贯彻税收公平原则、量能课税、生存权保障等为实质价值追求,并与优化税制结构相结合,以期实现国家税收治理现代化目标。

(一) 税收法定与量能课税、生存权保障

国家为了执行其社会职能,维持自身的存续和运转,需要以税收作为其经济基础。现代国家承担更多的公共责任,财政支出日益增加。为完成财政任务,需要增加纳税人负担,但缺少限制和约束的征税权具有扩张性、侵犯性和任意性等内在基因,容易挤逼、吸纳纳税人权利。〔32〕故国家的征税权应限制在一定范围内,符合税收法治的发展要求,实现征纳关系的平衡,尤其要避免在财政赤字语境下政府征税权的不当行使。

税收法治要求税收负担在国民间公平分摊,税收必须在遵循最小牺牲原则的同时,按照纳税人的负担能力平等征收,为此量能课税原则应予遵守。量能课税原则要求以个体为准,按照纳税人经济上负担的可能性即税收负担能力,确定纳税人的税负水平,〔33〕由此确保国家对每一国民的课税合乎比例公平原则,其实质公平正义体现了税法的基本价值诉求。〔34〕日本学者北野弘久在其提炼之“租税法律主义发展的第二阶段”中,即主张通过量能负担、生存权保障等具体要求,避免立法权滥用,〔35〕由此超越了仅强调税收由法律规定的“租税法律主义发展的第一阶段”。落实税收法定原则,应按照量能课税、生存权保障的基本要求,实现税负公平,明确对最低生活费用不课税以及生存权财产不课税或轻课税。

(二) 税收法定与税收明确、稳定

税收是国民从事经济活动必须承担的法定成本之一,清晰且稳定的税法规范提供的可预见性,有利于国民将税收成本事先纳入考量范围,从而进行更为有效的私人事务规划。因此,稳

〔27〕 参见刘维彬、黄凤羽:《我国个人所得税的税收负担及其优化》,《税务研究》2020年第9期,第37页。

〔28〕 参见徐孟洲、叶姗:《特别纳税调整规则法理基础之探究》,《税务研究》2008年第2期,第54页以下。

〔29〕 参见张晓婷:《一般反避税条款与实质正义——兼评〈企业所得税法〉》,《经济问题》2009年第2期,第119页。

〔30〕 参见金韬:《价值如何进入法治:形式法治理论的失败》,《法制与社会发展》2020年第1期,第152页。

〔31〕 参见翁武耀:《量能课税原则与我国新一轮税收法制改革》,《中国政法大学学报》2017年第5期,第90页。

〔32〕 参见施正文:《论征纳权利——兼论税权问题》,《中国法学》2002年第6期,第153页。

〔33〕 参见陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第30页。

〔34〕 参见羊海燕:《量能课税原则制度化实现困境的法经济学分析》,载岳彩申、盛学军主编:《经济法论坛》2017年第2期(第19卷),法律出版社2017年版,第193页。

〔35〕 参见〔日〕北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2000年版,第76页。

定性、清晰性和明确性是税收法治的固有要求，^{〔36〕}甚至被认为是对纳税人而言最为重要的价值，“可适用规则的确定性甚至比其制定的正确性更为重要”。^{〔37〕}确定性应成为落实税收法定原则的价值追求之一。

虽然税收以法律的形式被规范，但是如果税法规定得过于原则，采用过多的不确定概念，则无法为纳税人确定应税所得的范围以及计算应纳税额提供准确的指引，纳税人无法据以预测或判定其从事的经济活动是否将被涵摄于特定税法条文而发生相应的税收后果。因此，落实税收法定原则，应通过税法规则的完备和细化，确保给予各种经济活动和事实的税收后果以充分的确定性和可预测性。

（三）税收法定与税收中性

税收是国家财政收入的重要来源，也是市场运行的调控手段。作为宏观调控手段之一，税收政策影响市场竞争秩序。社会经济发展需要公平的市场竞争机制，故构建统一开放、竞争有序的市场体系尤为重要。因此，不扭曲市场环境，实现税收中性，亦是税收法治的实质价值追求之一。

税收中性的作用，一方面是最大程度地尊重市场经济的调节机制，遵循经济发展规律，减少行政主体对市场的干预，充分发挥市场配置资源的决定性作用；另一方面也是保障经营主体有权平等地受到法律保护，避免部分纳税人比其他纳税人拥有税收优势的消极情况。即便是针对某一地区、行业或者基于重大突发情况而采取的扶持性税收政策，也应在税收中性原则的指导下确定其限度，不应过度超出公平竞争的范畴。

税收中性作为税收法治的实质价值追求之一，也依赖于税收法定原则的真正落实。落实税收法定原则，应按照税收中性原则的要求，谨慎地制定可能影响市场竞争秩序的税收政策，并对税收政策的制定主体、制定程序、政策评估、监督和废止等，作出具体细致的规定。从目前来看，税收法治要求国务院及相关部门、地方各级人民政府依法逐步清理废除妨碍全国统一市场和公平竞争的规定和做法，对税收政策进行公平竞争审查，避免其对市场竞争产生不正当干扰，维持公平市场秩序。譬如，针对地方政府为了吸引投资而出台的各项税收优惠政策，国务院出台了《关于清理规范税收等优惠政策的通知》（国发〔2014〕62号），要求“全面规范税收等优惠政策，促进形成全国统一的市场体系”。该规定正是基于税收中性而作出的维护公平竞争、推进社会发展的税收法治制度的具体体现。^{〔38〕}

（四）税收法定与税制改革

我国的税法是伴随着历次税制改革而不断完善的，反过来，财税体制改革也离不开税法的保障。2014年开启的新一轮税制改革（“14税改”），在我国财税体制保持基本稳定的前提下，进一步优化税制，以建立健全有利于高质量发展、社会公平、市场统一的税收制度体系为目标。此次税改的重点，在于“高质量”的改革措施与“法治化”的法律依据的双重要求，也更加切合“重大改革举措于法有据”的原则性条件。例如，我国于2012年在北京、上海、

〔36〕 参见〔美〕尼尔·K.考默萨：《法律的限度——法治、权利的供给与需求》，申卫星、王琦译，商务印书馆2007年版，第165页。

〔37〕 Kenneth H. Ryesky, *Tax Simplification: So Necessary and So Elusive*, 2 (2) *Pierce Law Review* 93-93 (2004).

〔38〕 但是，基于法令法规的稳定性和纳税人的预期等因素考量，依据《国务院关于税收等优惠政策相关事项的通知》（国发〔2015〕25号），国务院暂停清理规范税收优惠政策，避免因“一刀切”清理税收优惠政策而给纳税主体的利益带来损害。事实上，减少政府干预是税收中性原则的内涵之一，给予一定的缓冲期、保持一定程度的稳定，也暗含在该原则中。

江苏等地开展试点、于2016年5月1日全面实施营改增制度,贯通了服务业内部和二、三产业之间的抵扣链条,从制度上消除了重复征税,突显了税收中性原则,能够从多方面更好地发挥税收筹集财政收入、调节分配格局、促进结构优化和推动产业升级的作用。税制改革的成果需要通过落实税收法定原则加以及时巩固。

“14税改”注重财政体制内的法治规范,让财税权力重新归集于立法机关,税收行为必须有法律依据,这是其权威性的来源和支撑。同时,“14税改”也与实质合理性结合起来构筑法治中的“良法”,比如税制顶层设计中的“结构性减税”进一步体现了公平、效率及秩序的价值,努力以符合“良法善治”逻辑的体制、机制和程序的设计来确保科学、合理、公平的宏观经济政策的制定和实施,^[39]确保税制稳定、国家经济平稳发展。

当然,税收法定与税制改革之间也存在一定的张力。我国改革向全面纵深的方向发展,面对纷繁复杂的社会问题,税制改革就是不断突破、摒弃原有常规并建立新规范的过程。改革必然是变动不居的,这一过程必然伴随着对既有法律的威胁和挑战,而法律的本性是趋向稳定的,这种相对稳定的自然趋向可能在一定程度上成为改革的桎梏。但改革不能因固守原规定或因制定法律冗长复杂的程序而丧失其内在的超前性和探索性,故这种改革变动与法律稳定之间的张力需要在暂行法与试验立法模式中寻求动态的平衡。^[40]此外,时代变幻,突发事件层出不穷,调整措施的不足、应急规范的短缺,也成为税制改革中的一个突出问题,需要税法的不断改进和有效实施,在税收法律制度体系相对稳定的前提下不断加以调整和修正,通过“试点—推广”、^[41]“试点—取消”、^[42]“试点—摸索”^[43]等方式进行探索,形成税收实践与税收立法的良性互动。

建立事权和支出责任相适应的财税制度,同样是该阶段深化财税体制改革的重要内容之一。^[44]这项改革不是表面文字的变化,相较之前的“事权与财权相结合”“财力与事权相匹配”,更加强调权力、义务和责任之间对应性的明确、客观、科学合理。^[45]在划分事权的基

[39] 参见刘红臻:《宏观经济治理的经济法之道》,《当代法学》2021年第2期,第60页。

[40] 参见黎娟:《“试验性立法”的理论建构与实证分析——以我国〈立法法〉第13条为中心》,《政治与法律》2017年第7期,第85页以下。

[41] 例如,2016年3月24日,财政部、国家税务总局公布了《营业税改征增值税试点实施办法》,经国务院批准,自2016年5月1日起,在全国范围内全面推开营改增试点,由缴纳营业税改为缴纳增值税。

[42] 例如,2000年3月2日,中共中央、国务院发布《关于进行农村税费改革试点工作的通知》,农村税费改革试点正式启动。2005年12月29日,十届全国人大常委会第十九次会议决定自2006年1月1日起废止《农业税条例》。

[43] 例如,2011年,上海市人民政府出台《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》(沪府发〔2011〕3号),重庆市人民政府出台《重庆市关于开展对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》(重庆市人民政府令第247号,2017年重庆市人民政府令第311号对该“暂行办法”作了修订)。房产税概念后来被调整为房地产税。2021年10月23日,十三届全国人大常委会第三十一次会议决定,授权国务院在部分地区开展房地产税改革试点工作,同时将授权期限限定为5年。

[44] 关于事权和支出责任相适应的制度改革要求,全国人大及国务院多次发布相关具体方案,包括但不限于《国务院关于改革和完善中央对地方转移支付制度的意见》(国发〔2014〕71号)、《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》(国发〔2016〕49号)、《国务院办公厅关于印发基本公共服务领域中央与地方共同财政事权和支出责任划分改革方案的通知》(国办发〔2018〕6号)、《国务院办公厅关于印发医疗卫生领域中央与地方财政事权和支出责任划分改革方案的通知》(国办发〔2018〕67号)、《国务院办公厅关于印发科技领域中央与地方财政事权和支出责任划分改革方案的通知》(国办发〔2019〕26号)、《国务院办公厅关于印发教育领域中央与地方财政事权和支出责任划分改革方案的通知》(国办发〔2019〕27号)等文件。

[45] 参见王桦宇:《论财税体制改革的“两个积极性”——以财政事权与支出责任划分的政制经验为例》,《法学》2017年第11期,第34页。

基础上,按照税种划分中央与地方的各自收入,充分发挥中央与地方两个层面的积极性,也离不开依税收法定原则在相关税种的立法中明确中央与地方的收入比例。〔46〕

(五) 小结

法学的精髓,就是不断地从各种法的实践中归纳提炼出法的尺度标准和实质价值追求。税收法定从纳税人同意出发,通过代议民主制度的运行,通过税收立法权限的分配,来保障税收的公平正义。税法的发展,就是不断地提炼出税收公平正义的具体标准和尺度,提炼出税法的实质价值追求,并用这些尺度标准和价值追求来检验法的实践,修正和弥补法的外在体系,包括经由代议民主制形成的税法规范可能存在的不足。这也是从形式法治通往实质法治的必由之路。

因此,需要从形式和实质两个层面分析税收法定的应有之义。在形式上,税收法定要求税法规则应遵循法律保留和法律优先原则,税收事项的基本制度须以法律的形式加以规定,并且相关行政法规、规章和规范性文件的制定应符合税收法律的原意和立法目的。在实质上,税收法定还要求税法本身需要体现纳税人权利保护和公平正义的价值理念,并将规范政府征税权作为税收立法的核心价值之一;需要税法在实质上融入“良法善治”的基本价值,以符合量能课税、公平负担、生存权保障等宪法性原则。〔47〕这已经超越了以法律保留和法律优先为核心内涵的税收法定,迈向价值更为全面、内涵更为丰富的税收法治。

三、依税收法治理解与践行税收法定原则

早在20世纪80年代,日本学者北野弘久就提出了税收法定原则发展的三个阶段的理论。该理论认为,税收法定原则发展的第一阶段是传统的对税收法定原则的理解,具体指税收内容要以法律的形式来规定,而不问实质正义。这一阶段的税收法定原则的内容在一定程度上契合我国当前落实税收法定原则的实践概貌。第二阶段指实质的税收法定原则,其宗旨是将维护纳税者的权利作为立法过程中的最基本的实践性观念。实质税收法定主义主要表现为运用宪法原理,包括平等原则、比例原则以及财产权、生存权等基本权保障理念,防止立法过程中滥用权力,实现税收正义,〔48〕且贯穿立法、行政与司法。第三阶段是对宪法中“税”的概念〔49〕作广义解释,将税收的征收和使用两方面贯通和统一起来,这是税收法定原则发展的最高阶段,也是财税法治追求的理想状态。〔50〕

党的十八届四中全会提出“法律是治国之重器,良法是善治之前提”,〔51〕确立了我国全面推进依法治国的总目标和具体任务,阐明了新时代“良法善治”的法治要求。良法和善治

〔46〕 例如,营改增实施以前,营业税由地方税务部门征收,财政收入归地方所有,增值税由国家税务部门征收,财政收入归中央和地方共享,其中75%属于国家财政收入,25%属于地方财政收入。根据《全面推开营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案》(国发〔2016〕26号),在全面推开营改增试点的2-3年过渡期内,中央分享增值税的50%,地方按税收缴纳地分享增值税的50%。过渡期后根据中央与地方事权和支出责任划分、地方税体系建设等改革进展情况,研究是否适当调整。《实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案》(国发〔2019〕21号)明确,过渡期到期后,继续保持增值税收入划分“五五分享”比例不变。

〔47〕 参见刘剑文、侯卓:《税收法定原则,如何落实?》,《光明日报》2015年3月30日第10版。

〔48〕 参见丁一:《税收法定主义发展之三阶段》,《国际税收》2014年第5期,第15页以下。

〔49〕 参见叶姗:《论“税”概念的渊源及其于法学语境下的建构》,《法学家》2008年第2期,第91页。

〔50〕 参见前引〔35〕,北野弘久书,第73页以下。

〔51〕 《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》,载本书编写组编著:《〈中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定〉辅导读本》,人民出版社2014年版,第8页。

构成了现代法治的核心要义,即从形式法治的“法律之治”到形式法治与实质法治融合的“良法善治”。^[52]《法治中国建设规划(2020-2025年)》也明确了奋力建设“良法善治”的法治中国的基本原则。为此,笔者主张,税法的进一步发展,应以“良法善治”为根本要求,兼顾形式原则与实质价值追求,从税收法治的角度理解和践行税收法定原则。

“良法善治”与实质法治具有密切关系。从“法”的维度来看,“良法”对应于法的优良品质,因而对立法质量提出了要求,立法应致力于制定能够获得普遍遵守、实现有效治理的法律;从“治”的维度来看,“善治”对应于办事或治理的良好效果,这就要求执法、司法和守法等诸多方面符合法治的追求目标。^[53]税收法治同样需要以“良法善治”为核心要义,先须制定“良法”,使“善治”有“良法”可依,这是落实税收法定原则的根本前提,也是评价税收法定原则落实情况的根本标准。税收法治要求通过不断调整、修正立法模式,既制定出为保障公共支出而进行税收征收的法律规范等系列法律依据,又切实维护纳税人基本权利、保障税负公平合理,还要通过税制改革和税收政策发挥宏观调控功能、引导产业升级换代。税收法治不仅需要维护税收征纳活动的秩序,而且要在适当限度内提供应有的灵活和便利。

(一) 税收法治与法律保留、法律优先

落实税收法定原则的基本目标,应当是通过复杂的立法过程建立一个高质量的税法体系。^[54]全国人大及其常委会制定的税收法律,应当成为税法体系的主导和主要部分,在财政收支划分、税收基本原则、税种设立、税率确定以及基本课税要素确定等方面,由全国人大及其常委会全面行使自身的立法权限,并努力实现税法的体系性、完备性以及税法内在价值与外在体系之间的融贯性。为此,全国人大及其常委会不仅应尽快完成增值税法、消费税法等重要单行税法的立法工作,而且应尽快将编纂税法典纳入议事日程,通过税法典的编纂,对税法体系中的概念、原则、各税种之间的关系等税法体系的基础内容加以规定,实现整个税法的体系性、完备性和融贯性。

目前的税收法律以单行税法为主,容易忽略各个税种之间的关联关系,无法满足复杂税收治理的需要,税种之间的冲突、税种立法不协调等问题依然存在,完备的税法体系尚未形成,影响了税收法治的进程。税法典能够在价值层面明确税收领域应遵循的原则,能够提供税收运行的基本规则,能够规定税收构成中的基本要素,能够为税法的立法、执法、司法、守法提供根本性依据。在未来,科学、全面、系统的税收法律体系,需要表现为包括税法总则、各实体税法和程序税法在内的税法典,目前学界也在作此种呼吁和税法典的前期研究工作。^[55]税法典的编纂,也将成为现阶段落实税收法定原则的至高体现。根据我国税收法律体系已初步形成的立法现状,可以借鉴民法典的编纂经验,先制定税法总则,后编制税法分则。^[56]

全国人大及其常委会全面行使其税收立法权限,需要进一步发扬立法民主,创新立法工作

[52] 参见张文显:《新时代全面依法治国的思想、方略和实践》,《中国法学》2017年第6期,第16页。

[53] 参见张守文:《经济法的法治理论构建:维度与类型》,《当代法学》2020年第3期,第132页。

[54] 参见刘剑文、赵菁:《高质量立法导向下的税收法定重申》,《法学杂志》2021年第8期,第112页。

[55] 20世纪90年代和21世纪初,全国人大财经委曾尝试提出过《税收基本法(草案)》或《税收通则法(草案)》的构想并委托专家学者研究,但考虑到我国税制处于初创时期且在不断调整过程中,相关的立法规划和立法建议未能有效推进。就各国立法而言,德国、法国、西班牙、俄罗斯、美国等国家已经出台税法通则、税收总法典、税收一般法、税法典等总则性规范和法典;就国内立法而言,民法典也为税法典的编纂提供了可供借鉴的技术和经验。可以说,我国编纂税法典的时机已经成熟。

[56] 参见刘剑文:《税法典目标下税法总则的功能定位与体系安排》,《法律科学》2023年第1期,第108页以下。

体制机制，提高自身立法能力。

第一，应构建“立法机关主导，有关部门参加，专家学者、企事业单位、人大代表和人民群众共同参与起草”的税收立法工作机制。全国人大可委托有关部门起草法律草案，但相关专门委员会、常委会工作机构应提前介入，专业性确实太强的，也可“委托有关专业单位研究提出方案”，〔57〕这既能攻克技术难关，也能防杜“部门利益法律化”。但须明确，重大税收立法应由全国人大常委会预算工作委员会组织起草，因为此类立法虽有技术难题，但最关键的还是利益权衡和价值取舍问题；且草案如何规定，对最终生成的法律文本实有至为重要的影响。〔58〕根据立法法第53条第2款，全国人大可以吸收税法专家参与法律起草工作，或者委托有关专家、教学科研单位、社会组织起草税法草案。有学者建议，全国人大可以成立税法专家咨询委员会，协助解决立法工作中的专业技术问题。专家参与立法制度是代议制民主基础上的民主立法制度在当代的新发展，尽可能广泛听取专家学者的意见，能使立法内容更加科学。〔59〕

第二，应进一步拓宽公众民主参与税收立法的渠道。民主参与机制是纳税人权利保障和利益表达的重要途径和基本手段之一。应当经过立法机关与社会公众多种渠道的反复、深入讨论或辩论，〔60〕使公众真正参与税收立法。公众参与不仅使税收立法具有更加广泛的普遍性和真实的人民性，而且还能真正在群策群力的基础上不断提升税收法律的立法质量。应广开言路，将多元的思想观念导入决策程序，扩大公众的有序参与，〔61〕采取多种方式如通过互联网公布草案、召开座谈会、论证会、听证会等，向社会公开征求意见。根据宪法第2条第3款和立法法第36条第3款，诸如“税法听证会”的程序机制应在税收立法中得到更为普遍的应用。2005年个人所得税法第三次修正时，全国人大首次成功尝试了立法听证程序，但在之后的税收立法中，却未再召开过立法听证会。为保障税法制定过程中公众的民主参与、维护纳税人的权利和切身利益，重大税收立法，包括但不限于开征新的税种（如房地产税）、调整税制结构、显著增加部分人群税负等情形，应当将听证作为必经程序，并建立对听证意见的处理和反馈机制。〔62〕在召开税法听证会时，可以根据具体税收制度对不同自然人和企业的差异化影响程度，具体设计听证会细节。同时，程序公开不仅要求公开立法成果，也要求公开立法信息、立法过程，将立法的每一环节都置于民众的参与和监督之下。

（二）税收法治与形成税法规范的能力

1. 税收事务的专业性与复杂性

税收历来被认为是最具专业性和技术性的复杂立法领域。税收承载了财政收入和社会效益的双重责任，在制定税法时，既要立足于宏观形势考量，分析对经济、财政收入的影响，又要分析税法执行现状；既要以税法基本原则为基础，又要掌握税收实务问题；既要掌握本国税收法治背景，又要借鉴其他国家立法经验。〔63〕从纳税人基本权利的角度来看，税法在微观层面

〔57〕 李适时：《完善立法体制》，载前引〔51〕，《〈中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定〉辅导读本》，第70页。

〔58〕 参见侯卓：《税收法定的学理阐释及其进阶路径》，《学习与实践》2019年第7期，第64页。

〔59〕 参见刘剑文：《燃油税立法应坚持民主性原则》，《法制日报》2008年11月26日第3版。

〔60〕 参见前引〔7〕，张守文文，第7页。

〔61〕 参见秦小建：《言论自由、政治结构与民主协商程序的多元构造》，《法制与社会发展》2016年第5期，第97页。

〔62〕 参见前引〔58〕，侯卓文，第65页。

〔63〕 参见刘剑文：《试论和谐社会构建进程中财税立法的若干策略——基于对〈企业所得税法〉立法经验的总结》，《政治与法律》2007年第3期，第19页。

需要充分表达纳税人等各主体的利益诉求。税制必须精巧设计,以保证在实现征税目的的同时避免对纳税人基本权利的过度侵害。

税制设计的专业性和技术性,决定了立法机关难以独自承担全部的税收立法任务。例如,法国宪法(2008)第34条规定议会有权对“各种性质的赋税的征税基础、税率和征收方式”确定准则,其他税收事项则由行政部门制定的条例加以规定。由于议会立法的原则性较强,税收立法的专业性和技术性又较高,在法国税收立法实践中,政府在税法起草中占主导地位,税收条例范围很广,在税法中占有重要位置。^[64]在法律和条例的关系中,“条例是汪洋大海,法律是大海中几个孤岛”。^[65]又如,意大利的税收法定原则也不是绝对的。根据意大利宪法法院的解释,宪法中有关税收问题的第23条并没有规定税的课征只能由法律规定,而是规定税的课征需要根据法律。因此,课税要件在法律中具有基础,就能满足税收法定的要求,并非所有关于税收的规则都必须在法律中予以规定。根据意大利税法学说,需要法律保留的税法规则仅涉及税收实体法规则而不涉及税收程序法规则。税收实体法规则又进一步细分为定性税收规则和定量税收规则,只有前者才是绝对必须在法律中予以规定的内容。定量规则是指决定纳税义务数额大小的规则,法律对相关原则和标准作出规定,然后由政府在一定范围内进行规范。至于有关征税行为基本内容之外的内容尤其是技术性内容,可以也需要由政府制定的条例等第二性法源来规范,因而在税收领域还形成了所谓的“去法律化”(delegificazione)现象。^[66]

正如前文所言,我国目前的税法过于简约,难以满足税收实践的需要。但比较法上的经验说明,即便已经具有了较为完备的税制,税收事务的专业性、技术性与税收事务的法律保留之间也仍然存在一定的张力。因此,进一步落实税收法定原则,不仅立法机关应勤勉地履行职责,行政机关也应有一定的作为空间。授权立法和职权立法是行政机关作为空间的典型代表。^[67]一方面,授权立法有利于全国人大借助政府及其职能部门的业务专长有效补充自身立法能力,有助于政府依法及时有效应对国际国内各种突发事件;另一方面,职权立法有助于进一步完备税制,细化税收法律规则。

但仍需强调的是,授权立法和职权立法均应以遵循法律保留和法律优先原则为基本前提。法律保留原则不仅要求明确全国人大及其常委会作为国家立法机关的权限,同时也要求确定各级人民政府的权限,以实现限制其立法权限范围的功能。与立法法第8条规定的税种的设立、税率的确定和税收征管等性质相当的税收基本制度,如税收主体、税收客体、税收客体对主体之归属、税收减免之限制等事项,均应在各相关具体税收法律中予以明定,^[68]仅能由全国人大及其常委会制定的法律加以规定。授权立法也应以法律的明确授权规定和全国人大及其常委会的授权决定为前提,并辅以过程性监督和退出监督的制约。

[64] 参见刘剑文:《税法专题研究》,北京大学出版社2002年版,第131页。

[65] 王名扬:《法国行政法》,中国政法大学出版社1997年版,第142页。

[66] 参见翁武耀:《再论税收法定原则及其在我国的落实——基于意大利强制性财产给付法定原则的研究》,《交大法学》2017年第1期,第130页以下。

[67] 授权立法与职权立法的区分主要在于立法权限来源不同。应当由全国人民代表大会及其常务委员会制定法律的事项,国务院根据全国人民代表大会及其常务委员会的授权决定先制定行政法规的,属于授权立法。职权立法的权限则来自于税收法律的授权(即执行法律的规定)以及政府的行政管理职权。

[68] 参见黄卫、郭维真:《税法法律保留原则的实践分析与确立路径——以我国台湾地区“司法院”解释为参照样本》,《税务研究》2019年第10期,第57页。

2. 以法律保留与法律优先为前提的授权立法

2015年修改的立法法在第8条明确税收基本制度属于法律保留事项的同时,又于第9条规定,全国人大及其常委会得授权国务院“根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规”。由此,落实税收法定原则不应当是静态的终结授权立法,而应当是动态的规范授权立法。应通过法律明确授权依据和可授权范围,通过授权决定明确授权内容,通过授权监督评估授权实施并及时终止授权等,不断规范、健全和完善授权立法机制。

依据立法法第10条第1、2款,“授权决定应当明确授权的目的、事项、范围、期限以及被授权机关实施授权决定应当遵循的原则等”,除非授权决定另有规定,授权期限不得超过五年。2021年10月23日,全国人大常委会发布了《关于授权国务院在部分地区开展房地产税改革试点工作的决定》,这是我国改革开放以来全国人大对国务院进行的第三次重大税收授权立法决定。与之前的税收授权立法决定相比,它明确规定了授权立法的征税对象、纳税人、试点原则、试点期限、限期报告义务、再授权申请等内容,授权内容和监督程序具体、明确。

全国人大还必须依据立法法第9-12条的规定,对授权立法进行过程性监督和退出机制监督,禁止授权立法侵犯法律保留领域,监督授权实施,禁止转授权,审查授权实施情况报告,依法收回授权。为禁绝转授权,被授权机关必须严格遵守立法法第12条,授权者也应当事前审慎评估被授权者的立法能力,选取恰当的授权对象,避免潜在的转授权风险。

由此可见,在坚持税收法律在税法体系中的主体和主导地位的同时,仍可以审慎、严格、规范地进行税收授权立法,同时加强授权后的监督与效果评估,从而合理规范和发挥税收授权立法及行政机关在税收法治中的优势和作用。在坚持税收法定的同时,全国人大仍可将授权立法作为备选方案,这样既可以维护全国人大主导落实税收法定原则的最高权威地位,又有利于中央政府宏观调控国民经济,还能充分发挥其面对环境变化的机动性和灵活性,从而在坚持和落实税收法定原则的基础上,向更高层次的税收法治迈进。

3. 以法律保留与法律优先为前提的职权立法

职权立法可以补充税法在执行方面的细节。例如,环境保护税法第10条关于应税大气污染物、水污染物、固体废物的排放量和噪声的分贝数的计算,承认了国务院生态环境主管部门和省级人民政府生态环境主管部门规定的衡算和抽样测算方法可分别作为第三顺位和第四顺位的计算方法。

从法源形式来看,职权立法对税收立法的有益补充主要包括国务院和地方人大制定的行政法规和地方性法规,以及国家税务主管部门制定的部门规章。税收法律中明确规定“具体办法由国务院进行规定”,或者明确特定税法要素可以由省级人民政府提出方案或具体办法、报同级人大常委会决定并报全国人大常委会及国务院备案的,职权立法表现为行政法规或地方法规。法律和国务院制定的行政法规、决定、命令中明确国务院部门可以制定进一步的具体方案的,职权立法表现为部门规章(税务规章)。按照立法法第80条第2款的规定,税务规章被严格限定在执行性规定的地位。税务规章作为一项抽象行政行为,关乎公民、法人和其他组织权利义务的事项设定,必须受到上位法的约束。《税务部门规章制定实施办法》第5条第2款进一步明确,没有法律或者国务院的行政法规、决定、命令的依据,税务规章不得设定减损税务行政相对人权利或者增加其义务的规范,不得增加本部门的权力或者减少本部门的法定职责。

虽然国务院出台行政法规或者财税主管机关制定部门规章不是由全国人大及其常委会这样的民意代表机构批准,但依据2017年修订的《行政法规制定程序条例》《规章制定程序条例》

确立的公开征求意见、重大利益调整论证咨询、立法后评估、委托第三方起草以及完善立法项目征集和论证制度，〔69〕行政法规、规章在起草、制定过程中采取了与法律草案类似的征求公众意见的机制，〔70〕同时全国人大及其常委会有权撤销与宪法、法律相违背的行政法规、规章等法律文件，这些都保证了税务职权立法能够不违背法律保留与法律优先原则。例如，车船税法的立法即体现了全国人大常委会与各级人民政府之间的互动以及全国人大常委会的有效审查机制。〔71〕为满足车船税的地域性区别，该法授权省级人民政府和国务院确定具体税额，但限定在全国人大常委会规定的《车船税税目税额表》的税额幅度之内。如此，各级人民政府在法律的规范强度之内，既有其发挥作用的空间，也有其应有的限度。

事实上，全国人大已在多部税法中授予地方人大或政府对特定税法要素的部分决定权。2015年立法法修正之前，全国人大在企业所得税法和车船税法中，已将部分税收优惠权限授予地方人大或政府。〔72〕2015年后，全国人大通过税收法律的规定扩大了地方人大或政府的立法权限范围，涉及计征方式、税额、税率、税收优惠等更多税法要素。〔73〕与其让地方形式上不具备制定税收优惠的权限，却利用各种隐蔽手段变相制定税收优惠政策，不如通过落实税收法定原则，适度扩大地方的税收立法权，稳步增强地方政府财力，最终实现央地政府财权与事权的和谐匹配。环境保护税法就是在落实税收法定原则的同时，努力同步实现地方财政自主的制度尝试和制度创新。〔74〕

（三）税收法治与依法治税

由于税收征管是一项行政行为，因此税收领域较早提出来的“依法治税”，强调的是对税收征管行为即税收执法权的行使加以约束。依法治税的实质是，税务机关切实依法行政，依法保护纳税人的合法权益，并维护国家的税收利益。〔75〕依法治税是税收法治的一个重要方面，体现了“良法”与政府职能的关系，即一方面要求“完善行政组织和行政程序法律制度，推进机构、职能、权限、程序、责任法定化”，〔76〕规制行政行为的随意性等情形；另一方面则由税法规范实现税务机关职能的法定化，保证税收行政行为的规范运行。税收法定原则侧重于控制行政权力，约束行政机关的裁量权，保护纳税人权益。

在目前的税收征管和执法实践中，税务机关在一定程度上存在自由裁量权行使不规范问题，比如不公平对待、程序瑕疵、任意解释税法等。〔77〕目前的税法规则过于简约，也为税法执行中的行政解释提供了过大的空间，甚至导致某些执法行为的随意性。因此，只有进一步落实税收法定原则，才能为税务机关提供完备、系统的税法规范，税务机关才能严格、准确和妥

〔69〕 参见《国务院法制办负责人就〈国务院关于修改《行政法规制定程序条例》的决定〉和〈国务院关于修改《规章制定程序条例》的决定〉答记者问》，中国政府网，http://www.gov.cn/xinwen/2018-01/16/content_5257259.htm，2022年12月19日最后访问。

〔70〕 当然，行政法规和部门规章制定过程中的公众参与和公开透明程度，仍然逊于税收法律。例如，依《行政法规制定程序条例》第13条第2款的规定，行政法规草案是否向社会公布，国务院可以裁量决定。

〔71〕 参见史际春：《论“税收法定”与政府主导》，《人大法律评论》2018年卷第3辑（总第28辑），第305页。

〔72〕 参见企业所得税法（2007）第29条（历次修正均不涉及该条）、车船税法（2011）第5条（2019年修正不涉及该条）。

〔73〕 参见契税法第3、7条，耕地占用税法第4、5条，资源税法第2、3、7条。

〔74〕 参见熊伟：《税收法定原则与地方财政自主——关于地方税纵向授权立法的断想》，《中国法律评论》2016年第1期，第39页以下。

〔75〕 参见刘隆亨：《论依法治税的目标、理论和途径》，《中国法学》2002年第1期，第93页以下。

〔76〕 同前引〔51〕。

〔77〕 参见魏雪梅：《我国税收法定原则的法治化进程研究》，《税务研究》2016年第2期，第81页。

适地执行税法规范，从而服务于税收法治所要求的依法治税的实现。税收法治主张立法机关应充分行使对行政机关的监督权，促使行政机关以法律为准绳规范自身的行政行为，符合法治理念、法治原则，在法治框架下实施征税行为。税收法治下的依法治税，既能够对征税权依法予以限制，又能够对财产权依法予以积极保护，从而实现对纳税人权利的保障。

作为税收法治的一个重要方面，依法治税要求不仅约束税务机关对税法规范的行政解释权，而且约束税务机关在征管个案中的自由裁量权。依法治税的实现，离不开税收法定原则提供的“良法”基础，也离不开税务机关的自我约束和内部监督以及司法机关对税收行政行为的外部监督，使得不仅税务领域的抽象行政行为具有上位法依据，不违背法律保留和法律优先原则，而且税务机关在具体税收征管中的自由裁量权得到合理约束。

1. 税务行政解释权之规范

除税收征收管理法外，大部分单行税法涵括了税收实体权利义务和征收程序机制，加之税收专业术语以及法学专业术语的使用，相当一部分纳税人难以充分理解税法条款，导致税法的实际执行能力较弱。为了更好地秉承立法原意并执行税法，税务部门需要对税法作进一步解释。事实上，法律本身即离不开解释。即便民法典编纂对各单行民事法律作了梳理整合，民法典的施行仍然离不开最高人民法院的法律解释工作。随着税收法定原则的进一步落实和税收法律体系的进一步完善，税法的解释必要性还将进一步增强。

根据《税务规范性文件制定管理办法》（2021）第2条的规定，^{〔78〕}税务规范性文件本质上是税务行政管理机关对税法规范所作的一种行政解释。在税法立法解释缺位、税法司法解释匮乏的背景下，税务规范性文件满足了实践对税法解释的需求。税务机关对税法规范的解释，受到上位法的约束，不得与税法规范相抵触，尤其不得侵入法律保留领域。为提高税法解释的科学性与民主性，该“管理办法”第17条将税务规范性文件的听取意见范围，扩大到税务行政相对人代表和行业协会商会、纳税服务部门和政策法规部门，同时扩展审议的形式，譬如可采取书面、网络征求意见或者召开座谈会、论证会等多种形式，将民主管理的理念在税务规范性文件的实际制定程序中予以呈现。^{〔79〕}为避免税务机关在没有明确上位法规则时解释的随意性以及由此诱发并导致的滥用征税权的可能性，该“管理办法”第四章和第五章还规定了对税务规范性文件的备案审查和清理。

在税收立法简约的背景下，税务规范性文件对于税法规则的解释和细化，虽然对税制完备发挥了重要的积极作用，但长期以来，税务规范性文件数量庞大、效力等级不一、详尽程度有别，相互之间不一致、不连贯、不协调甚至矛盾冲突，因而倍受诟病，成为依法治税所要解决的一个重要问题。国家税务总局《关于全面推进依法治税的指导意见》（税总发〔2015〕32号）发布以来，各级税务机关都将清理规范性文件作为依法治税的一项重要工作，取得了一定的成效。笔者认为，通过编纂税法典，提高税法规则本身的明确性、清晰性和完备性，在界定、厘清诸课税要素和课税要件的同时，进一步清理相关税务规范性文件，吸取有益经验、协调规范冲

〔78〕 该条规定，税务规范性文件，是指县级以上税务机关依照法定职权和规定程序制定并公布的，影响纳税人、缴费人、扣缴义务人等税务行政相对人权利、义务，在本辖区内具有普遍约束力并在一定期限内反复适用的文件。国家税务总局制定的税务部门规章，不属于该管理办法所称的税务规范性文件。

〔79〕 2016年6月16日，江苏地税系统首例规范性文件纳税人听证会在苏州市地税局举行，这是江苏省地税局成立以来首次在本省行政区域内开展的重大行政决策听证活动。省地税局将根据纳税人的意见建议，进一步修订完善自然人纳税信用管理办法。http://www.hinews.cn/news/system/2016/06/24/030489279.shtml, 2022年12月19日最后访问。

突、废止不当规定，能够使税收法律的主导地位和税务规范性文件的辅助地位得到彰显。

按照2014年修正之后的行政诉讼法第2条和第53条的规定，税务机关制定规范性文件的抽象行政行为属于人民法院司法审查的范围。但实践中，人民法院往往不愿审查或者基于专业隔阂而倾向于依照税务机关的规范性文件处理争议。比如，在河南理工大学与河南省焦作市地方税务局税务行政管理二审案、^{〔80〕}舟山远大海运有限公司与舟山市地方税务局稽查局、舟山市人民政府税务行政管理（税务）二审案中，^{〔81〕}法院均未审查相关税务规范性文件的合法性问题。当然，随着法治观念的不断深入和司法改革的持续推进，也有人民法院开始审查税务规范性文件的合法性。如在2018年青岛苏宁置业有限公司与青岛市税务局稽查局税务争议案中，青岛市市南区人民法院和青岛市中级人民法院对《青岛市地方税务局关于转发〈国家税务总局关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知〉的通知》（青国税发〔2009〕84号）第2条进行了合法性审查，并着重分析其是否违反法律保留、是否与上位法相抵触。^{〔82〕}在广东国兴农业高新技术开发有限公司与佛山市顺德区地方税务局稽查局、佛山市顺德区地方税务局税务行政管理（税务）争议案中，^{〔83〕}法院从制定机关职权、是否与上位法抵触、是否增加纳税人义务或减损纳税人权利、制定程序等四方面论述了案涉规范性文件的效力。^{〔84〕}在行政案件中，对规范性文件进行附带审查主要可以从被诉请对象的可审查性、与争讼行政决定的关联性和行政规范性文件的合法性三个方面展开。^{〔85〕}

对税务规范性文件的司法审查不仅有助于保障纳税人权益，也能对税务机关起到一定的约束作用，通过行政诉讼对税务规范性文件进行审查，将在更大程度上保证税法解释权得到公平、公正行使。^{〔86〕}税务规范性文件的司法审查对于落实税收法定原则、推进税收法治进程具有重要意义，但是行政规范性文件的司法审查的实效性仍需持续改善。^{〔87〕}

2. 税收自由裁量权之约束

税收行政活动的复杂性、专业性等因素，加之现实经济生活的复杂多样和新型交易形式的层出不穷，导致税务机关裁量权不断扩张，在行政立法和行政执法中均有渗透。正如学者指出的，“在社会急速变迁的背景下，税务机关自由裁量的范围已经远远超越了课税事实认定的范围”。^{〔88〕}自由裁量的广泛存在，可能对法治主义所强调的规则确定性、事先性、可预测性以及权力行使理性化、法律正义等价值构成威胁。^{〔89〕}因此，需要对裁量权进行必要的控制，在保证税务行政效率的同时，又能实现税务行政正义。

从实体法律层面而言，应当通过进一步落实税收法定原则，在各税种的立法中尽量贯彻课

〔80〕 参见河南省焦作市中级人民法院（2016）豫08行终121号行政裁定书。

〔81〕 参见浙江省舟山市中级人民法院（2016）浙09行终37号行政判决书。

〔82〕 参见山东省青岛市中级人民法院（2018）鲁02行终500号行政判决书。

〔83〕 参见广东省佛山市顺德区人民法院（2018）粤0606行初251号行政判决书；广东省佛山市中级人民法院（2018）粤06行终557号行政判决书。

〔84〕 参见侯卓：《税法裁判中法律适用的特征及不足》，《法学》2020年第10期，第139页。

〔85〕 参见李成：《行政规范性文件附带审查进路的司法建构》，《法学家》2018年第2期，第61页。

〔86〕 参见叶金育：《税收规范性文件的司法审查——立法检思与技术度衡》，载李昌麒、岳彩申主编：《经济法论坛》2017年第1期（第18卷），法律出版社2017年版，第247页。

〔87〕 参见余军、张文：《行政规范性文件司法审查权的实效性考察》，《法学研究》2016年第2期，第54页以下。

〔88〕 汤洁茵：《税法续造与税收法定主义的实现机制》，《法学研究》2016年第5期，第70页。

〔89〕 参见王锡锌：《行政自由裁量权控制的四个模型——兼论中国行政自由裁量权控制模式的选择》，《北大法律评论》2009年第2期，第314页。

税要素明确原则，将较为成熟且合理的课税规则及时上升为法律，同时在税收征管法律中尽量明确税务机关权力行使的方式、方法、标准、幅度以及时限等，从而实现对税务机关裁量行为的立法控制。但是，有限的税法规则永远无法回应存在无限可能的交易形式和生活实际，因而还需要从程序方面加强对行政裁量的规制。

从程序性监管的角度而言，应建立和健全规范自由裁量权的正当程序，并推动税务执法案例指导制度尽快落地，为税务机关的个案裁量提供指引。一方面，税务执法指导案例是执行法律、解释法律的范本和样板，弥补了税法行政解释的空白和不足，为解决类似问题提供了可行的参照。^[90] 税务机关在遇到立法空白、滞后或者不明确、不具体的情况时，可以采用适当的方法处理案件，并将处理得较为成熟、规范的疑难案件上升为指导案例，为今后同类疑难案件的处理提供一定的借鉴。^[91] 另一方面，税收执法案例指导制度可以对行政执法起到规范作用。指导案例确立了具体执行法律、处理案件的裁量基础，之后处理类似案件时，可以防止行政机关滥用裁量权，因而是行政系统内部形成的一种约束机制。并且，每个指导案例的产生均需要充分说理，以证明其成为指导案例的合理性，其他行政机关在参照或者不参照指导案例处理类似案件时，也要阐明理由，因此案例指导制度对行政裁量权能够起到一定的约束作用。^[92]

关于税务执法案例指导制度，国家税务总局已经先后颁布《关于规范税务行政裁量权工作的指导意见》（国税发〔2012〕65号）、《关于全面推进依法治税的指导意见》（税总发〔2015〕32号）、《税务行政处罚裁量权行使规则》（国家税务总局公告2016年第78号），要求各地税务机关积极探索建立案例指导制度，通过案例指导规范税务行政处罚裁量权，^[93] 四川、湖北等地已作出有益尝试。^[94] 在这些探索和尝试的基础上，国家税务总局2019年印发了《税务行政执法案例指导工作实施办法》（税总发〔2019〕139号），依其第5、6条的规定，税务执法指导案例由国家税务总局负责发布，省及省以下税务机关负责本机关管辖区域内的指导案例初审、推荐工作。^[95] 但是截至2022年底，在《国家税务总局公报》和国家税务总局官网上尚检索不到税务执法指导案例，可见这项制度尚未真正落地。应采取有力措施推动税务执法案例指导制度尽快落地，并在制度运行过程中不断加以完善，充分发挥其制度实效。

结 语

进一步落实税收法定原则，需要认识到税收法定原则乃服务于税收实质公平正义并要受其

[90] 参见陈兴良：《案例指导制度的法理考察》，《法制与社会发展》2012年第3期，第76页。

[91] 参见胡斌：《行政执法案例指导制度的法理与构建》，《政治与法律》2016年第9期，第141页。

[92] 同上。

[93] 《关于规范税务行政裁量权工作的指导意见》第五（四）部分规定：“地级以上税务机关每年应当选择典型案例向社会公开发布，为指导下级税务机关规范行使行政裁量权提供参照。”《关于全面推进依法治税的指导意见》第六（四）部分提出“积极探索税务行政执法案例指导制度”。《税务行政处罚裁量权行使规则》第23条规定：“省税务机关应当积极探索建立案例指导制度，通过案例指导规范税务行政处罚裁量权。”

[94] 参见《四川国税推行案例指导制度助力社会公平正义》，<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c2411142/content.html>；《税务部门创新理念制度措施推行依法治税让税收执法彰显公平正义》，<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1923546/content.html>。均于2022年12月19日最后访问。

[95] 依据第6条，省及省以下税务机关虽不得发布指导案例，但可以汇编典型案例，供本辖区税务机关工作人员学习、参考。

检验和修正, 需要考虑如何从税收法治的角度理解和践行税收法定原则, 并结合目前我国税收法律体系、经济改革发展需要的多样化要求, 以更高层次的机制满足税收法治的价值追求和原则要求。进一步落实税收法定原则并进阶到税收法治的本质和核心, 就是要奉行法治精神、厉行法治原则、实行法治化管理, 让法治成为人民参与国家治理和社会管理的必由之路。^[96] 如何在“良法善治”的具体标准下实现税收法治, 如何在实现国家治理的“原则性规定”与“特殊政策试验”之间形成“实践—反馈—提升”的正向循环, 正是目前我国税收法治需要回答的问题。从我国税收领域立法的基本情况出发, 这个问题的解答, 需要以税收实质公平正义为基本价值追求, 不侵入立法法明确规定的法律保留领域, 充分发挥立法机关的立法职能, 合理确定和约束行政机关的权限, 才能更好地推动税收法治现代化向前迈进。

中央提出落实税收法定原则, 绝不仅仅止步于完成税种的法律化, 税收法治应当贯穿于税法制定和实施的全环节和全过程。新时代税收法治的图景, 应是税收立法更加精致, 税收执法更加谦抑, 税收司法更加妥适, 税收守法更加自觉。从税收法定进阶到税收法治, 是体现法治国家税收正当性的重要标志, 亦是现代社会税收民主化的客观要求和必然反映, 同时也能将我国税收法定原则的时代涵义和治理效能提升到新的高度。

Abstract: China has achieved fruitful results in implementing the principle of statutory taxation and constructing the rule of law in the field of taxation since this goal was set by the Central Committee of CPC in 2013. However, the translated legislative model of “one tax, one law” mainly adopted in the field of taxation is still faced with such problems as the oversimplified taxation system, unfinished tasks of institutional reform and legislation in key areas, and lack of organic coordination and connection among separate tax laws. The law reservation emphasized by the principle of statutory taxation is only one of the requirements of the rule of law in taxation. As a formal principle, statutory taxation serves the objective of realizing substantive fairness and justice in taxation. China should further improve the tax legal system and standardize the tax law enforcement practice in accordance with the substantive value of the rule of law in taxation. In implementing the principle of statutory taxation, China should take “good law and good governance” as the fundamental requirement, meet the value pursuit and the principled requirements of the rule of law in taxation through the establishment of deeper-level mechanisms, so as to realize the practice progression from statutory taxation to the rule of law in taxation.

Key Words: reform of taxation system, statutory taxation, the rule of law in taxation, “one tax, one law”, tax code

[96] 参见孙谦:《法治建构的中国道路》,《中国社会科学》2013年第1期,第15页。