

## 关于落实我国税收法定原则的探讨

谢露

(湖南大学, 湖南省、长沙市, 410000)

**摘要:** 税收法定原则强调国家征税要有法律依据, 而且课税必须明确。落实税收法定原则是完善我国税收法律制度的核心和基础, 也是我国今后发展过程中要重点关注的一点。由于各方面的原因, 税收法定原则在我国还存在着一系列的问题, 在落实的过程中也难免会遇到一些困难和挑战。目前, 我国需要采取在宪法中确立税收法定原则、确定合理的税收法律体系、完善税收授权立法、规范税收执法行为、健全税收法律救济制度等措施来落实我国的税收法定原则。

**关键词:** 税收法定原则; 落实; 完善

**中图分类号:** D      **文献标识码:** A

### 一、我国税收法定原则的概述

税收法定原则, 在我国也称之为税收法定主义, 也是日本学者通常所谓的税收法律主义以及台湾学者所称的税捐法定主义。对于税收法定原则的含义, 学术界也有不同的表述, 例如许安平教授认为, 本来的或者最初意义上的税收法律主义是指一切税的课赋与征收都必须以在形式上代表民意的立法机关制定的法律为根据, 没有法律的根据, 国家不得征收任何捐税, 私人也不得被要求缴纳税款(许安平:《税收法律主义及其在当代的困惑》, 载《现代法学》2005年第27卷第3期);张守文教授认为, 税收法定主义是指税法主体的权利义务必须由法律规定, 税法的构成要素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, 没有法律依据, 任何主体不得征税或减免税收, 税收法定原则具体包括课税要素法定原则、课税要素明确原则、依法稽征原则这三个子原则(张守文:《税收法定主义》, 载《法学研究》1996年第6期);鲁篱教授则认为, 税收法律主义, 是指纳税人、纳税义务之确定, 以及发生效果的诸项条件, 一律得由民主代议机构颁行的法律规定(鲁篱:《税收法律主义初探》, 载《财经科学》2000年第2期)。对这些含义进行分析可得, 税收法定主义虽然各有经典表述, 但大都强调国家征税要有法律依据, 而且课税必须明确(赵芳春, 肖正军:《税收法定原则内含的悖论及其原因分析》, 载《财税法丛论(第七卷)》)。税收法定原则在概念层面上除了表述的争议之外, 在学术上还有如下争议焦点:

#### (一) 我国宪法中是否确立了税收法定原则

我国的《税收征管法》第三条中规定:“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。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定, 擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”从上述定义可以发现, 该条是税收法定原则的体现。但《税收征管法》毕竟只是一部税收程序法, 作为现代法治国家一项基本原则的税收法定原则若是仅仅在一部作为税法辅助部分的程序法上进行规定, 无疑会降低税收法定原则的地位和效力。基于此, 有必要对我国是否在宪法中创立了税收法定原则进行讨论。

在我国宪法中涉及到税收的条款只有第56条, 即“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。虽然如此, 但部分学者都表明从这一条的表述中不能判定我国确立了税收法定原则, 例如熊伟教授认为“无论是从文义解释的角度还是从体系解释的角度看, 该条都不足以成为税收法定主义的宪法依据”(熊伟:《重申税收法定主义》, 载《法学杂志》2014年第2期);而施正文教授则认为“该条基本表达了税收法定原则”(施正文:《落实税收法定原则, 加快完善税收制度》, 载《国际税收》2014年第3期)。本文认为, 从该条中难以明确

我国在宪法中创立了税收法定原则，理由如下：

首先，在《宪法》的整个框架体系中，第56条处于第二章公民的基本权利和义务中，这说明，从所调整的对象上看该条所调整的对象是公民，并没有涉及到除公民以外的税收立法机关、税收行政机关以及非公民，而税收法定原则所规范的对象应该是广泛的，不具有特殊性。其次，从该条所表达的含义看，仅仅是为了表明公民的一项基本义务，只不过这项义务恰好是与纳税有关的，仅此而已，并没有涉及到所谓的税收法定原则。

## （二）税收法定原则中“法”的争议

在我国，“法律”有广义和狭义之分，广义的法是指法的整体，包括法律、有法律效力的解释及其行政机关为执行法律而制定的规范性文件；狭义的法仅指由全国人民代表大会及其常务委员会行使国家立法权而颁布的规范性文件。因此，一提到税收法定，难免就会想到这里“法”到底是广义上的法还是狭义上的法。从整体上看，学术界普遍认为这里的“法”应当是狭义上的法律，甚至有的学者认为，“如果把这里的‘法’理解为广义上的法律，那就无异于取消税收法定原则”（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》2005年第2期）。在这里，学术上有争议的一点是，这里是否有必要妥协，将行政法规也纳入到“法律”当中，因为在现实生活中，涉及人民利益的重要事项是如此之多，以至于立法机关的立法不能全盘兼顾，从而不可避免的授权立法、委任立法（赵芳春，肖正军：《税收法定原则内含的悖论及其原因分析》，载《财税法丛论（第七卷）》）。

本文认为，从我国目前法律制定的情况看，还是不宜与将行政法规也纳入狭义的法律范畴，理由在于我国目前实行的是以行政机关为主，立法机关为辅的税收立法划分模式（郭慧：《论税收法定原则及税收立法制度》，载《法学之窗》，2012年4月）。行政机关在被授予立法或委任立法时，其身份是双重性质的，即既是法律的制定者又是法律的执行者，这样其就可能为了自身的利益对公民的权利进行侵犯，因而，我们不能保证在这种情况下产生出来的法都是良善之法。将这样的“法”纳入到税收法定原则的“法”当中，无疑会损害税收法定原则的效力。即便只是有一个侵害的“可能性”，也应当要加以遏制。由此，税收法定原则中的“法”应当仅指最高权力机关所立之法。

## 二、我国税收法定原则的现状和问题

### （一）我国税收法定原则的现状

#### 1、税收法定原则在学术上探讨已久

税收法定原则起源于英国，并在西方一些国家中不断得到确立和发展。在我国，一般认为税收法定原则最早是在1989年作为西方国家税法的四大基本原则之一介绍而来的（陈璐：《论税收法定原则》，载《法制与社会》2010年3月（中））（陈璐：《论税收法定原则》，载《法制与社会》2010年3月（中））。从1989年至今二十多年的时间内，关于税收法定原则在学术上的研究从未停止过，我国也早在1989年就对日本学者金子宏《日本税法原理》一书做出了翻译，该书就有关于税收法定原则的阐述，此后一些年间，陈清秀、张守文、刘剑文、许安平、熊伟等学者都对税收法定原则做出过一系列的探讨。

#### 2、税收法定原则引起我国的高度重视

2013年，我国十八届三中全会中通过了的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，在该决定的“加强社会主义民主政治制度建设”这部分就明确提到要“落实税收法定原则”。将“落实税收法定原则”特意安排在人民代表大会制度改革部分，置于建设社会主义民主政治的大前提下，凸显了该原则对议会制度、民主法治的重要意义，昭示着税收法治化的光明前景（熊伟：《重申税收法定主义》，载《法学杂志》2014年第2期）。这也表明，税收法定原则将会在我国以后民主法制的建设中得到高度的发展和完善。

#### 3、落实税收法定原则也是我国建设民主法治的需要

税收法定原则与现代国家是相伴相生的，其之所以能够发展成为一项现代宪法原则和税

法的基本原则，是因为它秉承和发扬了自然法学派个人本位的价值观念和人权保障的理论，通过对税收权力的规范与限制从而保护纳税人的个人财产不受非法的剥夺(王鸿貌：《税收法定原则之再研究》，载《法学评论(双月刊)》2004年第3期)。进一步看，税收法定还是民主法治观念在税收领域的具体体现。这些限制权力、保障人权、提倡民主无一不是组成我国和谐法治社会的因素。此外，在建设法治中国的过程中，必须要以法治的方式处理好国家与纳税人、立法与行政、中央与地方等多方面的复杂关系，而税收正是涉及到了这方面的关系，因此更需要以高阶位的税收法定原则来处理各方关系以保障公民财产权益、维护社会经济稳定、促进收入的公平分配。

## (二) 我国税收法定原则存在的问题

### 1、税收法定原则缺乏宪法性的依据

上文已经提到，税收法定原则作为一项关系到人权、民主、法治的基本原则，其重要性是不言而喻的，理应在宪法中予以规定。据有关学者考察的国外111个国家的宪法文本，包含有关税收条款的有105个，占94.6%，在这些税收条款中，居第一位的是关于纳税义务的条款，居第二位的则是关于税收法定原则的条款，其中，包含明确的税收法定原则的有85个，占81%，如果再加上其他暗含这一原则的国家或者实际上贯彻这一原则的国家，那么所占比例就更高了(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》2005年第2期)。由此可见，大部分国家对税收法定原则的地位都有较为明确的认识，而反观我们国家，仅仅只是在一部地位不高的税收执行法中提到了税收法定，这不得不说是一种遗憾。

### 2、税收立法上的结构不合理

我国是以税收行政法规为主导的立法结构，在税收法律体系中，由全国人大制定的法律有《企业所得税法》和《个人所得税法》，由全国人大常委会制定的法律只有《税收征管法》。而国务院制定的税收行政法规和税收规范性文件则有30余件，财政部、国家税务总局制定的涉税部门规章约120余件，其他规范性涉税文件1100余件(高军，白林：《税收法定原则与我国税收法治》，载《民主与法制》2010年5月)，至于省以及省以下税务机关制定的有关税收的规范性文件则是数不胜数。关系到绝大多数人纳税权利和义务的税法规范，却也主要体现在国务院颁布的一系列《暂行条例》中。从上文分析我们可以得出，真正意义上的税收法定应当是以全国人大及其常委会制定的法律为主而展开的，因此我国这种结构明显是不合理的。此外，全国人大及其常委会所制定的法律的缺失也使得税收法定原则在实践过程中难以施展。

### 3、授权性立法不明确

关于我国税收立法领域授权立法的基础，主要体现在1984年全国人大常委会通过的《关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》中。但该决定中关于授权的目的和范围过于宽泛，不符合授权明确性的要求，属于典型的空白授权条款，且该空白条款迄今已达29年(高军，白林：《税收法定原则与我国税收法治》，载《民主与法制》2010年5月)，而该条也是与我国的《立法法》中关于授权决定应当明确授权的目的、范围的规定是相违背的。这也是前文所提到的在我国税收法定原则之所以不能包含授权性、委任性行政法规的原因，若是包含的话，除了上文中提到的将会导致损害人民利益的不利后果，行政授权立法的泛滥还会使所依据的法律规范级次不高、稳定性不强、名称各异、结构分散、法律冲突现象严重，从而难以得到人民的认同，这些后果都是与税收法定原则的本质目的相违背的。

## 三、我国落实税收法定原则的困难与挑战

### (一) 税收立法上的不足，使我国在落实税收法定原则时缺乏必要的依据

税收法定原则有三个子原则，即课税要素法定原则、课税要素明确原则和依法稽征原则。课税要素法定原则要求课税要素必须且只能由国家最高权力机关在法律中予以规定，课税要

素通常包括税法主体、征税课题、计税依据、税率、税收优惠等。而课税要素明确要求有关创设税收权利义务的规范在内容、宗旨、范围方面必须确定、从而使纳税义务人可以预测其税收负担(陈清秀:《税捐法定主义》,载《当代公法原理》,月旦出版公司1989年版,第47页)。上文中已经提到,由我国最高权力机关颁布的法律只有三部,且大部分关于纳税权利义务等的规定都体现在行政法规中。我国的这种立法现状,让税收法定原则中的课税要素法定原则、课税要素明确原则成为了无本之木、无源之水。在最基本的理论依据都无法满足时,我国落实税收法定原则只会是一种空想。

#### (二) 税收执法的任意性,使得税收法定原则执行情况堪忧

税收法定原则中的第三个子原则依法稽征原则要求税收行政机关必须严格依据法律的规定稽核征收,而无权变动法定课税要素和法定征收程序。依据该原则,没有法律依据,税收行政机关自无权开征、停征,也无权减免、退补,依法征税既是其职权,也是其职责,它无权超越法律决定是否征税以及何时征税,因而不能适用便宜原则(张守文:《税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期)。然而,观察我国税收执法,可以发现在确定纳税主体的纳税义务时经常存在一些非正常行为,例如说为了完成税收计划,迫使纳税人承担部分税法外的纳税义务。在税务纠纷发生时,也往往忽视应有的程序,不严格依照法律的规定办事。这种执法的现象在实践中存在之多以及时间之长,可能导致违法的执法思想或行为已经在执法人员的脑海中根深蒂固,短时间内无法拔除。而税收法定原则是实体法与程序法的综合反应,缺一不可,上述那些无视实体与程序的执法现象,为我国在实践中落实税收法定原则带来了一定的阻碍,真可谓是任重而道远。

#### (三) 税收救济措施的缺失,使得税收法定原则的实质得不到体现

税收法定原则要求税收立法的权利必须且仅仅来源于广大人民,行政机关不得任意行使权力,进行创设或改变。因此,税收法定原则实质上是以法律对国家征税权力的限制。它通过代表广大人民意愿的立法者的活动,限制了国家统治者对税收立法权的擅断与滥用,并以法律的形式否定了政府对税收立法权的占用和对税收征收权的滥用,从而达到其最终目的——保护广大人民的财产性权利。对人民权利的保护既有事前的预防性保护还有事后的救济性保护。事前的预防性保护要求执法人员依照法律的规定办事,从上述两点中可以发现我国的事前保护还是严重缺乏的。对于事后的救济性保护,从我国关于税收救济的相关法律可以看出,纳税人最主要的救济方式为税务行政复议和行政诉讼,但在复议与诉讼中,却存在着税务行政复议前置的条件不合理、税务行政复议机构不够超脱和中立、人民法院受案范围过窄(马克和:《我国“税收法定主义”:问题与对策》,载《财政研究》2010年第9期)等诸多问题,这在一定程度上反映了我国事后的救济保护之不足。由此,可以发现,我国的税务相关立法和执法的情况都不能体现以实现人民的利益为宗旨,而这一点若是无法达到,那我国所提倡的“税收法定原则”就不是真正意义上的税收法定原则,落实税收法定也就变得毫无意义。

### 四、在我国如何落实税收法定原则

在我国税收法定原则已是不可避免的趋势,但落实税收法定原则还需要我国从多方面加以努力,并从立法、司法、执法等方面来不断完善。本文认为,落实我国税收法定原则可以从下述几个方面着手。

#### (一) 在宪法中确立税收法定原则

宪法是我国的根本大法,是作为全局性的纲领来指导我国建设社会主义法制社会,而税收对于一个国家正常运行是必不可少的,税收法定原则又是关乎税收的一项基本原则,因此理应在宪法中确立税收法定原则,况且,将税收法定原则写入宪法也已是世界各国的趋势。由于宪法是关乎国家根本的法律,在没有充足的理由时,是不允许对宪法的体例进行修改的,因此,我们只能在现有的宪法框架下来对相关条文进行修改。在宪法中涉及到税收的只有第56条,故只能对该条进行适当修改以体现税收法定原则,例如说可以增加“非根据法律的

明确规定，任何人不得强迫缴纳任何税款”这一款项。

#### （二）确定合理的税收法律体系

税收的立法权是归国家的立法机关所享有的，因此我们应当建立以全国人大及其常委会为制定的法律为主，行政机关及地方政府等制定的规则为辅的税收法律体系，彻底改变现有行政机关为主导的税收法律格局。具体来讲，可以加快税收立法的步伐，制定一部统领整个税收领域、协调各个税收法律法规之间关系的《税收基本法》，将整个税收制度中的共同事项（如税收的概念、目的、基本原则及税收征管权的划分等）予以规定，然后，按照实体法和程序法的划分，制定各单行税法，确保税收法律规范以“法律”为主要存在形式，改变目前以行政立法为主的和谐结构(马克和：《我国“税收法定主义”：问题与对策》，载《财政研究》2010年第9期)。

#### （三）完善税收授权立法

由于税收事务错综复杂，全国人大及其常委会不可能一一兼顾，即便我国目前的授权立法任意性较强，也不能否认全国人大及其常委会的授权立法权。在授权立法过程中，关键是要保证授权时要符合法律的规定，明确可授之权与不可受之权的范围。凡是涉及到税收要素的事项必须实行完全的国会保留，而对于税收具体的实施细则或者在具体税收程序方面的一些规定，可以授权给国家行政机关进行委任立法(胡戎恩，刘书燃：《我国税收立法之原理与实践分析》，载《法学杂志》2007年第4期)。当全国人大及其常委会发现行政机关的立法超越了授予的权限或是与其他法律相冲突时，有权要求行政机关进行修改。

#### （四）规范税收执法行为

制定再好的法律，若是执行不力也会变成一纸空文，由此可见完善税收执法体系对于我国落实税收法定原则的重要性。但税收执法体系的完善是一项系统而复杂的工程，不可能一蹴而就，其关键在于优化税收执法主体，即国家以法律授权的方式赋予具体的职能机关代其行使税收执法权的机关(安晨曦：《论我国税收法定的缺失及其实现》，载《行政与法》2013年第3期)。具体说来，一方面可以明确税收执法主体的资格，在没有法律授权的情况下，任何国家机关、组织和个人都不能行使税收执法权；另一方面，要建立税收执法监督机制，及时纠正执法人员的违法违规、滥用职权、越权、不作为等可能侵犯纳税人合法权益的行为；此外，还应当采取一定的措施例如定期培训、奖惩制度等来提高税收执法人员的整体素质。

#### （五）健全税收法律救济制度

税收救济制度不仅仅是纳税人寻求司法保护的一种方式，还可以对行政机关的行政行为进行一定的监督。健全税收法律救济制度，可以从以下几个方面加以考虑：一是要减少申请复议的限制条件，改革现有的行政复议机构；二是要改“救济期间不停止执行”为“救济期间停止执行”；三是要加快相关行政法律的立法步伐，扩大行政诉讼的受案范围(马克和：《我国“税收法定主义”：问题与对策》，载《财政研究》2010年第9期)。如此，才能为税收法定原则的落实增加一道坚实的屏障。

## 参考文献

- [1] 王鸿貌:《税收法定原则之再研究》[J],《法学评论(双月刊)》2004年第3期。
- [2] 许安平:《税收法律主义及其在当代的困惑》[J],《现代法学》2005年第27卷第3期。
- [3] 张守文:《税收法定主义》[J],《法学研究》1996年第6期。
- [4] 鲁篱:《税收法律主义初探》[J],《财经科学》2000年第2期。
- [5] 赵芳春,肖正军:《税收法定原则内含的悖论及其原因分析》[J],《财税法丛论(第七卷)》。
- [6] 熊伟:《重申税收法定主义》[J],《法学杂志》2014年第2期。
- [7] 施正文:《落实税收法定原则,加快完善税收制度》[J],《国际税收》2014年第3期。
- [8] 翟继光:《税收法定原则比较研究——税收立宪的角度》[J],《杭州师范学院学报》2005年第2期。
- [9] 郭慧:《论税收法定原则及税收立法制度》,载《法学之窗》[J],2012年4月。
- [10] 陈璐:《论税收法定原则》[J],《法制与社会》2010年3月(中)。
- [11] 高军,白林:《税收法定原则与我国税收法治》[J],《民主与法制》2010年5月。
- [12] 陈清秀:《税捐法定主义》[J],《当代公法原理》1989年版。
- [13] 马克和:《我国“税收法定主义”:问题与对策》[J],《财政研究》2010年第9期。
- [14] 胡戎恩,刘书燃:《我国税收立法之原理与实践分析》[J],《法学杂志》2007年第4期。
- [15] 安晨曦:《论我国税收法定的缺失及其实现》[J],《行政与法》2013年第3期。
- [16] 王士如:《中国税收立法的宪政思考——从税收法定主义谈起》[J],《政法论坛》2009年第1期。
- [17] 陈亮:《论税收立法中的税收法定主义——以房产税的开征为例》[J],《东方法学》2012年第5期。

## The Discussion of Implementing the Tax Principle of Legality in China

Xie Lu

(Hu Nan University, Chang Sha/ Hu Nan, 410000)

**Abstract:** The tax Principle of legality emphasizes that when a country levying tax, it must be definite and have a basis on law. Implementing the tax principle of legality is the core and foundation of improving our country' s tax law system, and it is also a focus that we must take attention in the future development of our country. In view of various reasons, in our count country, there are many difficulties and challenges when Implementing the tax principle of legality. At present, in order to Implement the tax principle of legality, we need to take measures such as establish the tax principle of legality in constitution, make the tax law enforcement more normative, perfecting the legal relief system of taxation and so on.

**Keywords:** Tax principle of legality; Implement; Perfect

**作者简介:**谢露,湖北潜江人, 湖南大学法学院 2013 级法学研究生。