

# 重申税收法定主义

熊 伟

(武汉大学法学院 湖北武汉 430072)

**内容提要:**税收法定主义是民主财政、法治政府的必然要求。我国现行立法早已确认了税收法定主义,但是,由于授权立法的大量存在,其功效未能有效发挥。结合执政党关于落实税收法定原则的要求,当前需要提请立法机关收回税收立法授权,妥善处理已有的授权立法,警惕税收行政立法的变相扩充。鉴于税收法定并非税法唯一的原则,也非最高效力的原则,还需要妥善考虑它与量能课税、实质课税、禁止溯及既往、契约自由等原则的协调。

**关键词:**税收法定主义 税收授权立法 财政民主 法治原则

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》专门论及“落实税收法定原则”,且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。中国为什么需要税收法定主义?税收法定主义的中国实践已经发展到哪个阶段?税收法定主义有何具体要求?如何妥善处置税收法定主义与其他法律原则的关系?对此类问题的解答有利于形成社会共识,关乎税收法定主义的落实和税收法治的生成。

## 一、税收法定主义的实践价值

“税收法定主义作为税法至为重要的原则,同样具有宪法原则的位阶,必须严格坚持,才能更好地解决诸如立法权的分配、授予及法

律解释、适用等许多相关问题。”<sup>①</sup>就税收立法权的分配而言,究竟是仅仅立法机关有权课征税收,还是行政机关也有权课征税收,这是税收法定主义的核心问题。在法治发达国家,“无法律,不纳税”,早已成为公认的法律原则。它不仅存在于宪法或法律文本,也根植于人们的观念之中,任何违反或背弃都有可能激起严重的政治后果。例如,英国光荣革命、法国大革命、美国独立战争,虽然都有各自的历史背景,但是不合法的征税就是其中很重要的导火索。

税收法定主义之所以排除政府的税收立法权而将课税的权力保留在议会,不仅仅在于形式上的职能分工,更与其中的财政民主、代议制度息息相关。虽然在权力来源这个终极问题上,现代宪法理论强调人民是国家的主人,人民

**作者简介:**熊 伟(1971-),男,汉族,湖南岳阳人,武汉大学法学院教授、武汉大学税法研究中心主任、中国财税法学研究会副会长。

本文得到武汉大学“70后学术团队计划”以及教育部“新世纪优秀人才计划”的资助。

① 张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》第18卷第6期。

通过各种形式和途径管理国家,但是,民主制国家建立的代议制议会,体现的只是一种间接民主。无论如何,由于议员是由人民选举产生的,人民也可以通过一定程序罢免,从理论上说,议会所汇集的意志已经具有人民性。当议会通过制定法律决定课征税收时,至少已经有多数议员表示同意,代表着多数选民行使了同意权。在现代社会,人民、选民、纳税人的范围基本相当。税收法定主义强调财政民主,其所追求的其实就是纳税人的同意权,在间接民主模式下就是确保纳税人所选举的代表对课税的同意权。正因为如此,“无代表不课税”才成为税收法定主义的另一种表达。

中国是一个社会主义公有制国家。尽管在经济发展上我国还处于初级阶段,但在政治合法性的建构方面并不低级。《宪法》第2条明确规定:“中华人民共和国的一切权力属于人民。人民行使国家权力的机关是全国人民代表大会和地方各级人民代表大会。”课税权属于极为重要的国家权力,自然也只能由人民通过其代表组成的议会才能行使,政府不足以代表全体人民的意志,不能行使课税权。如果政府希望课税以满足其财政开支的需要,必须经过议会的审批和同意。这种审批和同意的过程就是税法制定的过程,审批和同意的结果就是其所制定的税法。制定税法的过程本身汇集了纳税人的意志,可以有效规范和制约政府的征税意愿,防止政府过度侵犯公民的财产权及自由。税法的正当性、合法性根植于此。只有从这个意义上才能说,税法不仅仅是财富分割的利器,更是纳税人财产权的守护神。

虽然改革开放已经实施了30多年,但截至2013年底,我国现行税法体系中经由全国人大或其常委会制定的法律只有四部,即《个人所得税法》、《企业所得税法》、《车船税法》、《税收征收管理法》。现行18个税种仍有15个将其合法性建立在行政法规之上,如《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《消费税暂行条例》等。和30年前高度集中的国有制经济不

同,我国目前已进入多元经济状态,公有制、私有制、混合所有制经济形态并存,私有财产权的观念深入人心。当个人所得和财产也进入课税范围时,更需要协调不同人群的利益诉求,通过正当程序找到各方都能接受的结果。否则,很容易激发纳税人的抵制心理,致使其想方设法逃避缴纳税收,或者实施形式多样的避税活动。在这种背景下,我们必须从源头解决税法本身的合法性问题,改变政府有权课税的落后观念,高调宣扬税收法定主义,让税收立法权回归全国人民代表大会。

税收法定主义的意义不仅仅在于要求落实纳税人的同意权,实现课税要素法定,还要求税务机关严格在法律限定的权力范围内行政,不得要求纳税人多缴纳税款,也不得擅自决定减免税。税收的开征、停征、减征、免征,税款的延期缴纳、税款的退还,都必须有明确的法律依据,税务机关无权擅自决定。如果不在这方面严格要求,一种可能的结果就是,对于立法机关制定的税法,税务机关借由执法解释之名,可能让其完全偏离立法宗旨,让纳税人背负法定义务之外的负担。另一种可能的局面是,税务机关工作人员贪图私利,为纳税人违法提供方便,致使国家税收利益受损。税收法定主义承认税务机关解释税法的权力,但仅仅限于解释税法,不能借解释税法之名行税收立法之实。即便赋予税务机关反避税的权力,权力行使仍然需要受到法律的限制。毫无指向的空白授权对纳税人来说意味着灾难。至于税收减免,表面上看起来是一种有利于纳税人的优惠举措,但是任何针对个体的减免税都可能引发横向不公平,破坏税收中性,因此只宜由立法机关综合权衡,妥为安排,不应允许税务机关擅自决定。

相比税收立法权在政府和议会之间的分配,税法的执行似乎只是一个细节问题,远不应成为税收法定主义的关注重点。但是,如前所述,中国目前税收行政立法大行其道,立法技术十分简陋,许多原本可以通过立法加以解决的问题都被税务机关通过解释另行解决。所谓的

“税法”，往往只是规定一些原则性的框架。即便是全国人大及其常委会制定的法律，这个问题同样存在，而且相当严重。例如，《个人所得税法》自1980年制定迄今，经历了六次修正，目前仍然只有15条，不超过3000字。立法如此粗糙导致的结果就是，税务机关不得不发布大量的规范性文件对法律中的名词概念进行解释，或者干脆自己创制规则进行补充性立法。《企业所得税法》制定时间较晚，立法技术相对成熟许多。即便如此，其中仍有众多的授权性规则允许税务机关决定实施标准或者制定不同于法律的规则。不管是基于授权还是自作主张，不管出于滥权还是形势所迫，越权解释、违法解释都会侵蚀法律的权威，对纳税人的财产权构成严重的威胁。

落实税收法定主义不仅仅是维护纳税人财产权的需要，更是改善国家权力配置的重要途径。中共十八届三中全会强调“推进国家治理体系和治理能力现代化”，要求“紧紧围绕坚持党的领导、人民当家作主、依法治国有机统一深化政治体制改革，加快推进社会主义民主政治制度化、规范化、程序化，建设社会主义法治国家，发展更加广泛、更加充分、更加健全的人民民主，”主张提高中国共产党“科学执政、民主执政、依法执政水平”，具体到税法领域，就必须“落实税收法定原则”。我国已经进入矛盾多发期，通过践行税收法定主义，改善最高权力机关和最高行政机关的关系，改善国家和纳税人之间的关系，这本身就是国家治理能力提升的体现，是国家践行民主和法治的重要举措，更是执政党民主执政、依法执政的有效路径。有鉴于此，重申税收法定主义意义非凡。

## 二、落实还是创设：中国税收法定主义的法源

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出“落实税收法定原则”，从执政党的角度出发，“落实”既可以理解为将已有的原则和要求付诸实施，也可以理解为通过立法的形式将政党意志转化为国家意志，创设税收

法定原则，使之成为议会、政府和纳税人普遍遵从的行为准则。根据笔者的观察和研究，中国现行宪法和法律已经确立了税收法定主义，目前需要解决的问题主要在于如何“落实”，而不在于如何“创设”。

从各国宪法的内容看，税收法定主义被确认的方式并不一样，有的从规范权力的角度直接规定税收法定主义，有的则只规定了公民依法纳税的义务。例如，我国现行《宪法》涉税的条款只有第56条，规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”，并没有从正面直接肯定税收法定主义，导致人们在理解上产生严重分歧。代表性的观点有两种，其一，从文义解释的角度出发，认为既然宪法明文规定公民依照“法律”纳税，排除了其他法律文件创设纳税义务的可能性，这就是典型的税收法定主义。其二，从体系解释的角度主张，《宪法》第56条只是规定公民的纳税义务，没有解决税收构成要件由谁创设的问题。因此，该条不足以成为税收法定主义的宪法依据。

的确，“法律”一词存在广义和狭义两种理解。狭义的法律仅指最高立法机关制定的法律，而广义的法律除此之外，至少还包括行政法规。就文义而言，“法律”或“法”在《宪法》条文中多次出现，如第32条、第33条、第34条、第39条、第40条等等，但并不见得都是狭义上的法律。从体系的角度看，《宪法》第56条位于“公民的基本权利和义务”一章，不是规定在“总纲”中，也不是规定在“国家机构”一章中，很难说这是对税收立法权的限制，更多的是对公民纳税义务的确认。所以，这两种解释都难以为税收法定主义正名，必须求助于宪法目的解释。

宪法的根本目的在于保护公民基本权利。无论是公民义务的设定，还是国家机构的安排，或是国家职能的定位，都是以人民主权为基础，服务于保护公民基本权利的目的。既然如此，税收的开征也必须受制于人民主权原则和公民的基本权利，不能任由政府通过行政程序单方

面决定。《宪法》第2条明确规定中华人民共和国的一切权力属于人民。人民行使国家权力的机关是全国人民代表大会和地方各级人民代表大会。第13条又规定：“公民的合法的私有财产不受侵犯。”税收是对公民财产权的一种“侵害”，它直接导致财产的损失和减少，必须基于公民的“同意”，立法的过程就是在行使同意权。在这个过程中，公民选举代表组成议会，议会决定税收，税收的合法性才能在宪法上建立起来。如果剥夺公民的参与权，或者剥夺公民代表在税收问题上的决定权，而直接由政府或其他机构向公民征税，这与宪法保护公民财产权的宗旨相悖，也与主权在民的原则冲突。

正因为如此，《宪法》第56条既是对公民纳税义务的确认为，也是对国家课税权的一种限制，此处的“法律”应该仅指全国人大及其常委会制定的法律。基于此，1992年制定的《税收征管法》第3条规定：“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。”2000年制定的《立法法》第8条和第9条也明确要求，财政、税收的基本制度只能制定法律；尚未制定法律的，只有得到全国人大及其常委会的授权，国务院才可以制定税收行政法规。这些无疑是税收法定主义的具体体现，说明税收法定在中国有现实的法律依据。

换言之，现有的法律可以得出税收法定主义的结论。况且，“从我国《宪法》的立法、实施及数次修订的历史及将来相当一段时间的发展趋势来看，通过修订将有关明确表述税收法定主义的条文增补进《宪法》当中，其难度非常大。所以，在立法上暂时的不可能和实践的迫切需要以及研究的渐趋成熟等情形并存的条件

下，选择一条中间路线、从法解释学的角度为税收法定主义寻求到一个间接的宪法条文依据，或许是迫不得已的折中方案。”<sup>②</sup>

不过，从尽善尽美、消除分歧的角度看，如果有机会修改宪法和法律，尤其是对《宪法》的修改，当然更好。若然如此，应特别注意税收法定主义的确认立场和角度，从设定政府义务的角度考虑税收法定主义，而不是从公民义务的角度出发。具体来说，需着重考虑：“1. 从立法技术的角度，应用怎样的立法语言在《宪法》条文中将税收法定主义明白无误地准确表述；2. 如何选择适当时机，以宪法修正案的形式将规定税收法定主义的条文补进现行《宪法》中；3. 在目前一时难以对《宪法》加以修正的情况下，可以采取由全国人大对《宪法》第56条进行立法解释，或在将来制定《税收基本法》时加以规定等方式来确定税收法定主义。”<sup>③</sup>最为理想的是，从宪法到立法法，再到税收基本法，确立一套完整的税收法定主义体系。<sup>④</sup>

### 三、清理授权立法：落实税收法定的当务之急

落实税收法定主义有大量的工作要做，最核心的任务莫过于强化立法机关的权威，妥善解决已有的立法授权和授权立法。1985年六届全国人大三次会议决定，授权国务院对于有关经济体制改革和对外开放方面的问题必要时可以根据宪法，在同有关法律和全国人大及其常委会的有关决定的基本原则不相抵触的前提下制定暂行的规定或者条例，颁布实施，并报全国人大常委会备案（下文简称“1985年授权决定”）。这是目前仍然有效的一个立法授权决定，也是现行15个税收暂行条例的法律依据。尽管和《立法法》第10条的要求相比，此次授

② 李刚、周俊琪：《从法解释的角度看我国〈宪法〉第五十六条与税收法定主义——与刘剑文、熊伟二学者商榷》，载《税务研究》2006年第9期。

③ 同上注。

④ 参见翟继光：《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。

权过于宽泛,接近空白授权,但是此次授权令发布在前,《立法法》生效在后,在全国人大明确宣布其无效之前仍然不得不承认其法律效力。相应地,对于依据此次授权令而制定的税收行政法规,也必须历史地看待,积极稳妥地处理。

鉴于“1985年授权决定”的范围不限于税收立法,而经济体制改革和对外开放方面的其他事项并不一定都要列为法律保留事项,因此,近期指望全国人大废止该决定的可能性不大。但是,我们可以利用修改《税收征收管理法》的机会重申税收法定主义,废止税收授权立法的内容。例如,《税收征收管理法》第3条第1款可以修改为:“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。”第2款可以修改为:“任何机关、单位和个人不得违反法律的规定,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相抵触的决定。”之后在适当的时候再来修改《立法法》,将财税基本制度列为禁止授权立法事项。这样,根据后法优于前法原则,即便“1985年授权决定”仍然有效,税收方面的立法授权也将不复存在。

税收立法授权被收回后,根据授权而制定的税收行政法规并非当然失效。让其丧失法律效力最直接的方式是由国务院明令废止。2006年国务院发布第459号令废止《屠宰税暂行条例》就属于这种情况。税收立法授权被收回后,如果相应的税收立法被认为违反宪法和法律,而国务院又没有予以废止,根据《立法法》第88条,全国人大常委会有权将其撤销。对于确有必要存在的税种,全国人大应尽快制定相应的法律,取代税收行政法规。《立法法》第11条规定,“授权立法事项,经过实践检验,制定法律的条件成熟时,由全国人民代表大会及其常务委员会及时制定法律。法律制定后,相应立法事项的授权终止。”《车船税法》生效后《车船税暂行条例》自然失效就是一个例证。

税收立法授权被收回后,也并不意味着所有的授权立法都将被禁止。事实上,只要不涉

及税收构成要件,针对一些具体的技术性事项,授权立法还是有可能存在的。例如,《企业所得税法》第二章提出对收入、扣除的基本要求后,鉴于该问题的复杂性和技术性,第20条规定“本章规定的收入、扣除的具体范围、标准和资产的税务处理的具体办法,由国务院财政、税务主管部门规定”就属于这种情况。至少,企业所得税的纳税人、税基、税率等,法律已经设定了基本要求,政府无权变动。国务院财税主管部门能够做的只是在这个框架内根据立法精神进行细化。虽然这样做也会涉及纳税人的利益,可能构成规则的创制,但是,这种授权比起完全委由国务院自由发挥,对纳税人的利益影响要小得多。而之所以需要容忍这种现象的存在,主要是因为这些规则过于技术化,或需要根据情况作频繁调整。否则,税法的稳定性将难以保证,其张力及弹性也难以体现。

授权决定被废止后或者立法授权被收回后,还要防止国务院借修改现行条例之名事实上课征新税,加重纳税人的负担。例如,目前在重庆、上海施行的房产税试点方案,实际上与《房产税暂行条例》大相径庭,已经是另一种全新的税收;成品油消费税改革,其实也是在推行变相的燃油税。未来可以预见的情况是,国务院一旦失去立法授权,借修改之名课征新税的愿望会更加强烈。从坚持税收法定主义的角度看,届时有必要对行政权力施加进一步限制。例如,可以考虑允许国务院修改现行税收条例,但是征税范围不能扩大,税率也不能加重。确有必要如此的,国务院只能跟立法机关协商,通过推动税收立法达到目的。

#### 四、税收法定主义与其他税法原则的协调

税收法治的实现并不仅仅是确立一个税收法定原则那么简单,单纯的税收法定原则最多能为我们带来“税收法制”而不是“税收法治”。“税收法治”是个美好且值得追求的目标,然而这一目标的实现却远不是确立一个“税收法定原则”,或仅仅是倡导该原则“入宪”就能一劳

永逸地得到解决的。<sup>⑤</sup> 税收法治的达成,除仰仗税收法定主义外,还需其他法律原则的支持,特别要注意各项原则之间的互动、组合配置以发挥最大功效。具体至税收法定主义,当下要格外注意与量能课税、实质课税、禁止溯及既往、契约自由等原则的衔接。税收法定主义虽然是广泛适用于税收立法、执法和司法的基本原则,但这并不意味着税法上的其他原则都是源自税收法定主义。应该说,税法上的原则各有其不同的适用范围,各自起到不同的规范和指引作用。

### (一) 税收法定主义与量能课税原则

税收法定主义、量能课税原则与稽征经济原则并列为税法建制的三大基本原则。税收法定主义着眼于形式正义,量能课税原则关注实质正义,而稽征经济原则则属于技术正义的要求。它们分别代表不同层次的理性考虑。量能课税原则为依法课税的伦理基础,税收法定主义为量能课税的制度基础。课税权不是单纯以国家的统治权力为基础,还需要一定的伦理基础来正当化。<sup>⑥</sup> 简单地说,税收法定主义与量能课税原则分别代表税法的两种思维理念和价值,税收法定主义是形式法治的体现,突出对国家征税权的控制和纳税人权利保障;量能课税原则体现了实质法治的要求,突出国家征税权对纳税人交易自由的规制。<sup>⑦</sup>

税收法定主义与量能课税原则在不同的领域均需灵活配置。在立法领域,税收法定主义原则与量能课税原则没有效力隶属关系。税收立法既要贯彻税收法定主义,也要尊重纳税人的税收负担能力,保证税收平等。如果只重视

形式的法定,而不关注税法内容的公平,一旦代议制机构成为利益集团的代言人,税法就会蜕变成一种合法的暴政,成为侵犯普通纳税人权益的合法工具。宪法必须从内容与形式两个方面同时予以保障,才可能收到良好的社会效果,因此,在立法领域,量能课税原则与税收法定主义原则是同等重要的,二者之间不存在效力隶属或交叉的关系。但是在行政执法和法院司法的领域,量能课税原则的效力则会因为税收法定主义的要求而受到较强的限制。因此,税务机关和司法机关即便可以保留一些自由裁量权以体现量能课税的要求,但其仍然必须受到税收法定主义的约束。只不过,这种自由裁量权的限制不仅仅来自于量能课税原则,比例原则、平等原则都在事实上起着规范的作用。

### (二) 税收法定主义与实质课税原则

实质课税原则有经济的实质主义和法律的实质主义之分。两种实质主义均强调在适用税法时必须认定课税要件事实,如果课税要件事实的“形式”与“实质”不一致,则不能依照形式而只能依照其实质加以判断。当依据形式并没有符合课税要件的事实存在时,如果其经济或法律实质符合课税要件,也必须认为课税要件已经满足。同理,如果形式符合课税要件,但实质上却并无该项事实存在,则必须认定课税要件未能满足。<sup>⑧</sup> 税收法定主义凸显其“法定性”,其与实质课税原则既有明显的一致性,又存在难以避免的冲突。两者的一致性更多地体现在其追求的宏观目标——社会正义、经济公平;两者的冲突更多体现在税收法定主义侧重

<sup>⑤</sup> 王冬:《现实语境中的“税收法定原则”效力的再反思》,载《经济法论坛》第10卷,群众出版社2013年版,第277页。

<sup>⑥</sup> 参见黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第128-129页。

<sup>⑦</sup> [日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第57页。

<sup>⑧</sup> 二者的区别在于,法律实质主义强调,当形式与实质不一致时,必须依据与实质相对应的法律关系判断其是否符合课税要件。不能脱离真实存在的法律关系而直接按照其经济上的效果或目的来判断课税要件的存在与否。而经济实质主义则强调,税收负担有必要维持实质的公平,即便法律形式或名义相同,只要其经济的实质有差异,就应作不同的处理。税法所把握的不是法律形式,而是法律形式背后的经济实质。只要存在经济实质,不管其法律形式或外观如何,都必须等同课税。详细的论述同上注,第102、103页。

对征税方公权滥用的约束,而实质课税原则侧重对纳税方规避纳税义务方法途径的限制。当征纳双方利益矛盾凸现时,冲突随时可能发生。<sup>⑨</sup>

实质课税原则作为一种非常重要的反避税思路,在税收执法过程中有大量的应用,也经常引起纳税人广泛的质疑。其最主要的问题是,如何判断一项交易的实质?谁来判断?当税法所要求的形式均已满足,但交易的实质被断定相背时,如果税务机关径行调整,否定当事人的交易形式,是否违反税收法定主义?确实,不能否认在实务中存在大量的避税行为,有必要在一定程度上贯彻实质重于形式的理念,但是如果完全抛开税法规则,仅凭税务机关对实质的认定,比附援引,为纳税人创设税务义务,这又会极大地影响税法的安定性以及纳税人对交易安全的合理预期。因此,实质课税到底应该通过立法来体现,还是可以赋予税务机关相应的权限,需要妥善衡量。

### (三) 税收法定主义与禁止溯及既往原则

禁止溯及既往原则虽然与税收法定主义有很紧密的联系,但它并不完全是税收法定主义的下位概念。从税收法定主义出发,为了维持法的安定性和可预测性,税法当然只能适用于其生效之后的事件,否则就会使纳税人总是处于惶恐不安之中。另外,禁止税法的溯及既往也考虑到了纳税人对税法的信赖利益。如果纳税人已经基于现行税法作出相应的经济决策并付诸实施,那么纳税人对税法的内容已经产生一种信赖,即相信自己经济行为的税法后果会如同自己的预期一样稳定,不会随着税法的变化而变化。如果法律可以随意破坏这种信赖,这对整个社会良好法律意识的形成非常不利。因此,税收法定主义固然可以推演出税法溯及禁止,但并不足以证明税法溯及禁止只是来源于税收法定主义。所以,税法应谨慎对待溯及既往,除了考虑税法的广义或狭义等

范围因素之外,实践中还必须对其从时间维度上进行考察,以确定税法能否溯及既往。在衡量税法的可溯及性时,必须针对不同的法律规范分别加以甄别,不能一概而论。在税收行政处罚和刑事处罚领域,税收法定主义并无适用的空间,从旧兼从轻成为税收处罚的法律原则。由于这种溯及从轻的做法并没有涉及到税收负担的相对调整问题,因此在税法上是可以接受的。另外,人们经常套用“实体从旧、程序从新”的谚语来说明税法上两种不同类型规范的溯及性,这种说法也是值得商榷的。实际上,税法上的实体和程序之间的界限并非截然分明,实体法中包含程序性规范,程序法中包含实体性规范。如《税收征管法》中的法律责任就完全属于实体性规定,而所得税法中的纳税期限、纳税地点等又属于程序性规定。如果程序法中的实体性规范也采用“从新”的方式处理,这与典型的溯及既往的危害并无二致。同时,程序法中也有一些内容会直接影响到纳税人的实体利益,如核课期限、处罚期限等等,如果完全“从新”处理,对纳税人可能同样带来损害。因此,如何确定程序法规范的可溯及性,还需要具体问题具体分析,不能过于绝对。

### (四) 税收法定主义与税法中的“契约自由”原则

如果严格遵守税收法定主义,税务机关只能依法征税,纳税人也只能依法纳税,契约自由在税法上并无存在的空间。然而随着对私法契约理念的借鉴,税收法定主义也日渐松动,如税收可由第三人代为履行在学界正逐渐达成共识。与此同时,行政契约逐步渗透到行政法中,税法也难免不受冲击。从预约定价安排到税收遵从协议,从税务和解协议到委托代征协议,税法中的“契约自由”不断扩张。如何看待这一现象?税收法定主义与“契约自由”能否在税法上共存?笔者认为,纳税人对税务机关凭借

<sup>⑨</sup> 葛克昌、贾绍华、吴德丰主编:《实质课税与纳税人权利保护》,元照出版公司2012年版,第258-265页。



行政权力所建立的命令服从关系更容易心怀反感,允许适度的“契约自由”有助于和谐征纳关系的构建,节省征纳双方的征管成本和纳税成本。只是必须看到,税是宪法上的义务,担负着公法上的责任。因此,只有在不改变法定义务的前提下,契约自由才可以得到尊重,税收协议才可以在一定范围内被承认。

总之,虽然我们强调税收法定主义在税法中的重要地位,称税收法定主义为基本原则,并不是因为其效力必然比其他税法原则都高,而是因为其在税法中的适用范围最广,影响最大,且许多具体原则都与其存在一定的渊源关系,但这并不代表税法中只有税收法定主义原则而没有需要适用的其他法律原则,也并不说明其他原则都是从税收法定主义推衍出来的下位原则。在研究税法时,既要考虑到税收法定主义对其他原则的影响,也要顾及其他原则对税收法定主义的限制或修正。只有认真提炼各种原则的特性,并注意区分各自之间的关系,才能逐渐理顺各种原则之间的关系,形成一个互动开

放的原则体系。

### 五、结论

税收法定主义之所以在我国需要特别重申,是因为目前中国税收授权立法泛滥,财政民主主义无法彰显,纳税人的权利难以得到有效维护,税务机关借税法解释之机僭越立法权的现象十分普遍。中共中央十八届三中全会的决定提出落实税收法定原则,体现了执政党改善国家治理能力的决心,与民主政府、法治国家的追求一脉相承。其实,我国宪法和法律早已经确立税收法定主义,当前无需另行创设,只需要落实。目前落实税收法定主义最需要解决的问题是废除税收立法授权,恢复全国人大对课税的专属立法权。鉴于“1985年授权决定”暂时无法被废除,最为便利的方式就是修改《税收征收管理法》第2条,去除有关授权立法的内容。此外,还必须认识到,税收法定主义并非具有至高无上的法律效力,在特定情形下可能需要有所抑制,妥善处理与其他法律原则的效力协调。

## A Restatement of Doctrine of Tax Legal

Xiong Wei

**Abstract:** The doctrine of tax legal is in line with the requirement of fiscal democracy and government by law. The doctrine of tax legal has been confirmed in Chinese tax law, but as the result of excessive authorized legislation, its function failed to play well. As the ruling party asked for the implementation of the doctrine of tax legal, it is necessary for the legislator to take back the power of authorized legislation, handle with existing authorized legislation properly and be vigilant against administrative legislation which tends to expand. The doctrine of tax legal is neither the only nor the supreme principle in tax law, therefore we need to consider its harmonious relationship with other principles, such as taxation on capability principle, Substantive taxation principle, non-retroactivity principle and freedom of contract principle, etc.

**Keywords:** doctrine of tax legal authorized legislation fiscal democracy rule of law principle

(责任编辑:李 辉)