

税收法定原则的法典化诉求 及其实现路径

熊 伟

(深圳大学法学院 广东深圳 518060)

内容提要:税法法典化是新时代建设社会主义法治国家的要求,也是国家治理体系现代化的必要步骤。“平移式”税收立法完成后,提升质量将成为我国立法工作的重点,一方面要贯彻实质正义,强化公正平等、尊重人权、财产保护等原则,另一方面要加强税法体系化建设,促进内容完备、逻辑清晰、效力统一。法典化有助于同时实现这两个方面的目标,符合党和国家在新时期的法治战略,应该创造条件大力推进。相对于其他法律领域,税法法典化拥有独到的便利性,但仍然需要科学规划、稳步前行。基于分步推进、重点突破的原则,除了完成形式上的税收法定任务,当务之急是尽快启动税法总则的立法。待税法总则出台、全部税种实现法律化、税收征管法完成修订,即可考虑正式启动税法典的编纂工作。

关键词:税法典 税收法定 法治原则 税法总则

税法法典化与推进落实税收法定原则是一脉相承的。税收法定原则主要针对税收实体法,即纳税义务的设定。能够做到一个税种制定一部法律,明确规定关乎纳税人利益的要素,基本上就满足其要求。法典化则要求税法创制形式的集中性、规范体系的完整性,以及内容结构的严谨有序、逻辑清晰。从其价值追求来看,二者所指向的目标是一致的,都是为了更好地保护纳税人权利、保障税务行政的合法及高效。可以说,法典化的价值早已内置于税收法定原则之中;也可以说,全面推进落实税收法定原则,其高级形态就是税法的法典化。

党的十八大之后,我国进入有中国特色社会主义建设的新时代,全面推进依法治国、建设

作者简介:熊 伟(1971—),男,汉族,湖南岳阳人,深圳大学特聘教授,武汉大学财税与法律研究中心主任,教授、博士生导师,中国法学会财税法学研究会常务副会长。

社会主义法治国家成为国家主旋律。党的十九大之后,我国社会主要矛盾也发生了变化,相对于对物质财富的追求,民主、公平、正义、法治更成为人民关注的重点。特别是习近平法治思想提出后,法治在国家生活中的重要程度无以复加。在这种背景下,我们对税收法定原则的理解不宜继续停留在有法可依的初级阶段,而应该秉持法治建设的新要求,将法典化纳入税收法定的理论框架中,推动税收法定的成果逐步升级。

受制于法律体系的成熟程度,法典化有不同的实现方式。我国当前还有部分税种未能做到法律化,《税收征收管理法》的修改也还在进行中。最为重要的是,作为规范体系中最为重要的板块,税法总则至今仍然是空白,给税法法典化带来不小的掣肘。因此,基于现实因素的考虑,税法法典化可学习民法典编纂的经验,先分后统,在按计划完成落实税收法定任务的同时,抓紧规划和推进税法总则的立法。等总则立法完成后,再考虑将总则、实体法、程序法汇总,在此基础上编纂统一的税法典。

一、税收法定是推进国家治理现代化的要求

1215年《大宪章》确立税收法定原则,是英国从封建王权国家向现代民主国家转型的起点。从税收法定到债务法定再到预算法定,随着王室财政权一步一步被关进制度笼子里,国家制度层面的民主和法治原则得以萌生,英国逐渐发展成为现代资本主义国家。^① 时光荏苒,到了21世纪的今天,环顾全球,但凡高举民主法治大旗的国家,无一不在税收领域要求实行法定。许多国家在宪法中直接确立税收法定原则,坚持“无代表不纳税”的理念,奉行“无法律不课税”的立场。^② 即便宪法没有直接规定税收法定,只要法治原则在国家政治生活中得以确立,政府必须根据法律才能课税,这也是不言自明的要求。

在干预行政的范围内,法治原则强调法律保留、法律优位、依法行政,主张正当法律程序、法律不溯及既往,^③ 这些内容与税收法定原则是一脉相承的。放到整个国家法治的背景下,可以说,税收法定原则并不是一个独立的法律原则,它只是法治原则在税收领域的体现。^④ 税收法定原则的核心内容,其实就是课税事项的法律保留,同时强调税务机关依法行政,法无规定不可为。至于为何特别对税收要求实行法定,将课税严格限定在法律保留范围内,主要还是因为税收与财产权紧密关联,在资本主义制度和市场经济体制下,事关国本稳固与人民安宁,必须跟生命及自由一样被赋予最高层级的法律保护,不允许政府随意侵入。即便是在社会主义国家,只要实行市场经济体制,保护私有财产权、规范政府课税权就必然仍是国家的重要任务。^⑤

改革开放以来,随着外商投资的引入和私营企业的发展,我国对税收的认识经历了一个变化的过程,税收成为调节国家与企业之间利益关系的重要工具。即便是针对国有企业,随着两步“利改税”改革的推进,除了上交利润,依法纳税也成为国有企业的日常。^⑥ 由此所造成的显

① 参见陈少英:《试论〈自由大宪章〉税收法定的起源、成熟及发展》,载《财经法学》2016年第6期,第45-52页。

② 参见张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期,第57-65页。

③ 参见熊伟:《法治财税:从理想图景到现实诉求》,载《清华法学》2014年第5期,第22-37页。

④ 参见刘莘、王陵光:《税收法定与立法保留》,载《国家行政学院学报》2008年第6期,第59-62页。

⑤ 参见熊伟:《重申税收法定主义》,载《法学杂志》2014年第2期,第23-30页。

⑥ 参见刘佐:《中国共产党百年税收政策的演变》,载《中国财政》2021年第13期,第70-75页。

性结果是,在国家财政收入结构中,税收所占据的比重越来越高,税收在国家生活中的作用越来越大。其中所透析出的国家治理理念是,政府尊重市场主体的意志和利益,保护企业 and 个人的财产权,只是通过税收和法律介入市场运行。从这个角度而言,税收法定所蕴含的除了法治原则的要求,还有关于国家治理方式的重要信息,与宪法有关“中国实行社会主义市场经济体制”的论断完全吻合。^⑦

在法律意义上,税收法定原则的作用主要体现为对纳税人利益的维护。借助法律保留原则的要求,政府课税必须制定法律,纳税人可以拒绝没有法律依据的课税。在现代国家中,相比行政决定,法律制定往往遵循严格复杂的程序,不仅要经历立项、起草、审议、表决、公布的过程,而且通常都会楔入公众参与机制,让利害关系人有机会表达意见,间接参与立法的过程。^⑧相比其他领域的立法,税收立法涉及的利益主体更加分化,更难达成共识。因此,税法制定往往需要长时间的酝酿、斡旋,也经常需要通过妥协照顾各方利益。这样一个多方博弈的动态过程,本身就是一种纳税人意志的表达机制,相比行政立法程序的封闭集中、简便高效,其在保护财产权方面的效果是显而易见的。

在选举制度的作用下,立法机关本身就是民意机关,立法的过程就是人民自己决定国家事务的过程。我国依照《宪法》,全国人大由各省、自治区、直辖市、特别行政区和军队选举的代表组成。税收法定所蕴含的法律保留原则发挥作用的结果,实际上将课税权力交付给了人民所选举出来的代表。当税收法律得以审议通过时,也就相当于纳税人集体行使课税同意权。^⑨当然,这只是理论层面上的推论。税收法定原则要在这方面发挥实在作用,仍受制于诸多现实条件的约束,例如,选举程序是否科学合理,选民对代表的监督机制是否有效,代表是否能真正维护选民的利益,等等。这是一个非常复杂的政治过程,每个国家都处在探索过程中,很难说谁能做到尽善尽美。但只要能够成立专业的立法机构,贯彻税收法定原则,对财政民主而言就已经是不小的成绩。

除了法律保留,法治原则的另一个重要内容是法律优位,即,在一国法律体系中,法律具有最高的法律效力,其他规范性文件都不得与法律相抵触。^⑩税收法定之后,课税依据得以法律形式呈现,自然具备了在税法体系中的最高法律效力。当面对纳税人对课税依据的质疑时,法律本身提供了足够的权威性;当查处税收违法行为时,有立法机关制定的法律作为依据,也为执法机构和执法人员提供了充分保障;当面对事实认定和法律适用的冲突时,法律优位本身就提供了解决问题的思路。因此,落实税收法定原则的意义,并不仅仅体现在纳税人权益保护一端,在保障和督促税务机关依法行政、处理和解决涉税争议、查处税收违法犯罪行为方面,其功效和作用也是十分明显的。

由此可见,税收法定所带来的不只是税法形式的改变,其意义更与国家治理体系现代化息息相关。党的十八届三中全会提出,财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优

⑦ 参见刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,载《政法论坛》2015年第3期,第14-25页。

⑧ 参见汤善鹏:《论立法与法治的契合:探寻程序法治的理论逻辑》,载《法制与社会发展》2019年第5期,第131-149页。

⑨ 参见魏建国:《代议制与公共财政》,载《政法论丛》2005年第6期,第27-32页。

⑩ 参见王贵松:《论行政法上的法律优位原则》,载《法学评论》2019年第1期,第36-47页。

化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。作为经济社会的能量输送系统,财税触角延伸到国家治理的每一个角落,财税体制的作用也被提升到前所未有的高度。税收收入是政府运行的物质基础。税收在国家治理中的作用发挥,不仅体现在财政收入的充分保障以及税收政策的灵活运用,更为重要的是,税收体系自身必须建立稳固的四梁八柱,协调好政府与纳税人之间的利益关系,保持税收的形式正当性与实质正当性。从这个角度看,税收法定自然成为了国家治理现代化的重要一环。^①

改革开放初期,基于引进外资、促进开放的实际需要,对于外国企业、合资企业、外国个人的税收,我国都遵循国际惯例贯彻了税收法定原则,《个人所得税法》《外国企业所得税法》《中外合资企业所得税法》都由全国人大及其常委会制定,但个人及内资企业的税收仍然采用行政立法模式。1982年《宪法》确立税收法定原则后,^②由于法律观念、立法技术以及税收实践方面的限制,落实该原则的过程不是十分顺利,税收立法内外分立且差别对待的情形仍普遍存在。虽然借助1984年和1985年的两次授权,^③内资企业税收的行政立法模式得到最高立法机关确认,但这种空白立法授权本身存在很不规范之处,与2000年《立法法》对授权立法的要求相距较大。2007年《企业所得税法》制定后,内资企业所得税的法定问题得以解决,商品与劳务税、财产税、进出口税仍然普遍实行行政立法。在这种背景下,配合国家对财政职能的重新定位以及全面推进依法治国战略,党中央提出落实税收法定原则,审议通过《贯彻落实税收法定原则的实施意见》(以下简称《实施意见》),就不难理解其现实意义和深远影响了。

按照《实施意见》的要求,落实税收法定原则的改革任务力争在2020年前完成,税收暂行条例将被上升为法律或者被废止,并相应废止《全国人民代表大会关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》。不过,增值税、消费税、关税、房地产税等税收牵扯重要的利益关系,需要进行全面的改革或调整,迄今仍未完成税收法定的任务。对于已经完成立法的税收,由于采用内容平移的立法策略,税收法定的功效并未全面发挥,社会舆论颇多质疑之声。可见,尽管有《立法法》的要求和党中央的部署,全面落实税收法定原则仍是未竟之功。无论是继续完成剩余税种的立法,还是修改完善已经制定的税收法律,税收法定从形式和实质两个方面都还有许多工作要做。本文所关注的税法法典化,也正是从这个视角衍生出来的新要求。

① 参见张守文:《税收法治当以“法定”为先》,载《环球法律评论》2014年第1期,第55-57页。

② 2014年《立法法》修改后,全国人大常委会法工委负责人就党中央审议通过的《贯彻落实税收法定原则的实施意见》答新华社记者问,其中特别提到,税收法定原则是我国宪法所确立的一项重要原则,其依据就是宪法第56条“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。修改后的《立法法》第8条也明确规定,“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律,为实现宪法确立的税收法定原则提供了制度保障。参见 http://www.gov.cn/xinwen/2015-03/25/content_2838356.htm,访问日期:2022年7月27日。

③ 1984年,第六届全国人大常委会决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。国务院发布试行的以上税收条例草案,不适用于中外合资经营企业和外资企业。1985年,全国人大授权国务院,在有关经济体制改革和对外开放方面的问题上,在不违背宪法、相关法律法规和全国人大及其常委会的有关决定的前提下,可制定暂行规定或者条例,并报全国人大常委会备案。《立法法》2014年修改后,1984年授权已经被废止,1985年授权仍然有效。

二、作为落实税收法定原则高级阶段的法典化

现代国家追求税收法定的目的,一方面基于财政民主的考虑,通过代议制机构的立法程序,让纳税人自己决定税收问题,另一方面则在于贯彻落实法治原则,既要发挥法律的优位性、体系性、程序化等形式优点,又要让公平负担、生存权保障、财产权保护等实质原则得以实现。这两个方面通常是相互支持、相互促进的。一个民主机制充分发挥作用的国家,借助于民意代表的政治参与,通过程序公开、意见辩论、公众参与、监督问责等,立法机关所制定出来的税法通常能满足法治原则的要求。

不过,所谓民主机制充分发挥作用,未必在任何地方都能实现。国家在不同的政治发展阶段,民主机制的成熟度本身是有限的。即便在非常成熟的民主国家,民主机制的运行也蕴含着悖论。例如,不同的国家体制政治倾向不一,所谓的民主选举,其结果本身就有可能不公正,偏离大多数人的利益,甚至偏离基本的价值底线。加之,政府官员腐败、民选代表自肥、司法机制失灵,各种因素共同作用的结果,财政民主未必能带来高质量的税收立法,好的税法也未必能得到有效遵从。因此,税收法定不能满足于形式“法定”,还需受到实质法治原则的加持,让立法成果具备体系性、正当性、合宪性。^⑭

回到我国推行税收法定的现实场景,当前的平移式立法不能说没有积极意义。考虑到现阶段立法资源和立法能力的有限性,这种模式可以回避税法中复杂的结构性问题,在较短时间内实现税收规范的法律化,形式上实现对税收法定原则的贯彻落实,积极意义不容抹杀。从工作绩效的角度考虑,既然党中央已经将其作为政治任务提出来,立法机关采用最为简便可行的立法路径,直接将法规的内容平移到法律中去,这也是最为高效的工作方式。换个角度观察,相比国务院的行政立法,即便税收规范的内容原封不动,全部照搬到法律文本中来,由于具备了法律的优位性,其稳定性和权威性也会大大增强。

更何况,在所谓“平移式”立法中,由于立法机关的坚持和努力,税法文本的质量已经有所改善,不仅解决了部分明显的法律适用难题,概念提炼和表述方面也更加严谨。^⑮更为重要的是,某些事关税收法定的原则性问题,由于立法机关的坚持不懈,也在“平移式立法”的大旗下得以解决。例如,在以往的税收行政法规中,法规对地方授权的对象往往是省级政府。《环境保护税法》是中央提出落实税收法定任务之后所制定的第一部税法,全国人大常委会抓住这个机会,将法律对地方授权的对象调整为省级人大;省级人大审议通过后,还被要求报全国人大常委会备案。这个模式确立后,在之后所有的税收立法中都得到了贯彻。可见,在力所能及的情况下,平移式立法也做出了贡献。只不过,这种做法的缺陷显而易见,很容易让人民产生税

^⑭ 参见刘小平:《法治中国的“理想图景”——走向一个实质法治概念》,载《社会科学战线》2020年第5期,第201-213页。

^⑮ 例如,《契税法》规定,契税纳税义务自合同签订之日起发生,7日之内负有申报义务,需在税务机关指定的时间内缴纳税款。由于在预售制之下,从签订合同到房屋交付往往经历数年,契税如何缴纳容易成为争议焦点。《契税法》制定后,虽然纳税义务发生时间不变,但申报纳税的时间规则有所调整,纳税人在办理土地、房屋权属登记手续前申报纳税即可。这无疑是一个积极改进,增加了规则的确定性,大大方便了纳税人。再如,《印花税法》将征税对象之一界定为合同及合同性质的凭证。其实,在法律意义上,合同性质的凭证本身就是合同,无需重复,不宜将二者并列。《印花税法》制定后,“合同性质的凭证”的表述不复存在,体现了法律概念提炼方面的进步。

收立法走过场的感觉。因此,在完成这个阶段的税收法定任务后,还有必要基于税制原则和法治要求,全面提升税收法律的质量。

日本学者在讨论税收法律主义时,将其区分为三个发展阶段,第一个阶段仅仅以法定的形式规定税收,对于实体的公正与否在所不问;第二个阶段是在现代宪政条件下约束立法机关课税权,体现量能负担原则、公平负担原则等实质正义;第三个阶段则致力于维护纳税人基本权利,立足于租税的征收与使用相统一。^⑩国内也有学者认为,完美地实现这三个层次的要求,是税收法定主义的最理想境界,是我国税收法治建设的目标。这也可以理解为私人财产课税法治化“三步走”,第一步解决有法可依的问题,第二步解决法律的质量,追求实质正义,第三步将税收与支出结合起来,实现良法善治。^⑪对照以上对税收法定原则的理解,我国当前的平移式立法尚处于税收法定的初级阶段。尽管这一发展阶段本身是不可逾越的,其所代表的形式法治也无可替代,但不得不说,这并不是税收法定所追求的全部,至少不是非常理想的状态。在有法可依的问题解决之后,我国税法还应向更高级状态发展,否则就会落后于中国特色社会主义新时代的要求。

笔者同样认为,税收法定第二阶段的任务主要是落实实质正义,让税法的内容更加公正平等,更加符合人性和人权,不至于对财产权造成过重的负担,不触及公民的生存权保障。我国《宪法》已经确认财产权保护和人权保护原则,不仅强调公民在法律面前一律平等,更对弱势群体提供各种各样的特别保护。这些内容在税法中都应该予以贯彻和落实,以体现社会主义原则所蕴含的实质正义。^⑫按照这样的要求,税法的规范体系不能过于简单,需要更多地考虑对特殊情况区分对待。2018年《个人所得税法》修改之后,在计算应税所得时增设了专项扣除和专项附加扣除,就更有利于照顾纳税人个人和家庭的特殊情况,体现了量能课税与公平正义,反应出个人所得税从有法可依到良法善治的进步。

立法是法治之基础,良法是善治之前提。习近平总书记指出:人民群众对立法的期盼,已经不是有没有,而是好不好、管用不管用、能不能解决实际问题;不是什么法都能治国,不是什么法都能治好国;越是强调法治,越是要提高立法质量。^⑬通过法典化的方式,全面提升税收法律的质量,无疑更有利于推进良法善治的落实。因此笔者主张,税收法定第二阶段除了落实实质正义,还应该包括形式和体系方面的进步。借助于不断的形式完善及体系整合,税法规范不断由分散走向集中,最终实现统一税法典的编纂。

按照《实施意见》的要求,税收法定的任务完成后,现行的税收条例将上升为法律或者被废止。可以想象,未来中国的税法体系仍然是一种分散状态,实体法与程序法分立,各个单行税种法彼此分立。这意味着,提升立法质量、贯彻实质法治的任务,只能在单行法的体系内完成,无法实现税种与税种之间、实体与程序之间、税法与关联法之间的整合,更无法提炼通用规则和共性原则,以总则形式指导单行法的适用。而无论是基于纳税人权利保护,还是基于法律的统一解释与适用,税法体系还是应该尽可能保持一致性。分散、碎片化立法虽然便利高效,但

^⑩ [日]北野弘久:《税法学原论(第四版)》,法律出版社2001年版,第76-83页。

^⑪ 刘剑文:《掠夺之手抑或扶持之手:论私人财产课税法治化》,载《政法论坛》2011年第4期,第13-24页。

^⑫ 张翔:《论共同富裕作为宪法社会主义原则的规范内涵》,载《法律科学》2021年第6期,第19-30页。

^⑬ 习近平:《在十八届中央政治局第四次集体学习时的讲话》(2013年2月23日)。

可能让税收法定失去着力点。当纳税人无法把握整体架构,分辨不清自己的利益焦点时,税收立法更容易被利益集团所操控,难以达到控制税权的目的。

改革开放以来,我国税法经历了从分到合的过程,其规模和广度都无以复加。《个人所得税法》1993年修改之前,与《个人收入调节税暂行条例》《城乡个体工商户所得税暂行条例》同存;《企业所得税暂行条例》1993年制定之前,《国营企业所得税条例(草案)》《集体企业所得税暂行条例》《私营企业所得税暂行条例》并立;《外商投资企业与外国企业所得税法》1991年制定之前,《外国企业所得税法》《中外合资经营企业所得税法》也是分立的。直到2007年《企业所得税法》制定,内外资企业所得税才合二为一。增值税、消费税、车船税、房产税也都经历类似过程。这种归并式的税法整合过程,主要是基于促进税法平等适用、推进社会主义市场经济的考虑,不可否认也提升了法律体系的统一性。虽然大部分税法仍未实现法定,但其内容从分散到整合的过程,相当于不断在单行领域推行法典化。甚至可以说,正是由于前期不断努力打下的基础,扫清了税收法定在立法形式方面的障碍,党的十八届三中全会才有可能提出落实税收法定原则。

税法法典化着眼于税收立法整体化、税收内容体系化,它除了追求统一税法典这个目标,也重视法典编纂的过程。法典编纂过程中,除了价值理念的坚持、法律原则的确立,内容上的拾遗补缺,形式上的完整统一,以及共性规律和通用规则的总结,是其主要工作要求。^{②0}即便是行政法规层面的税法整合,其在这方面的意义也会非常突出。而要想实现这些功能,完成初级阶段的税收法定任务后,有必要将法典化作为更高阶段的追求。有了这个目标,税法总则这个最为重要的板块才有可能得以补全,单行税种法的内容才有可能最大程度优化,税种法与税种法之间、实体法与程序法之间也才有可能协调一致。即便暂时无法进行法典编纂,只要目标明确,就可以分阶段确定工作任务,等法典化的条件成熟时,再来启动统一税法典的立法。

三、税法法典化与新时代法治建设声气相求

以2020年5月《民法典》的审议通过为标志,我国法治建设正式步入法典化时代。法典化是国家法治建设的高级阶段,是法律体系成熟稳定的体现,是国家发展到一定阶段后,政治、经济、社会等各个方面综合作用的结果。目前,提出法典化建设目标的法律领域不少,如环境、教育、劳动、公共卫生、税收、行政共同行为等。在未来的一段时间内,法典编纂将成为法治建设的重要主题。鉴于立法资源有限、不同领域需求程度不一,可以预料,立法机关会筛选条件基础好、价值意义大、意愿需求大、规范容量大的领域,优先稳步开展法典化工作。^{②1}税法法典化正是基于这样的背景而提出来的。

据统计,从1949年9月至1978年底,由中国人民政治协商会议第一次会议、中央人民政府委员会、全国人大及其常委会制定或批准的法律共有134件。^{②2}党的十一届三中全会提出“健

^{②0} 参见石佳友:《解码法典化:基于比较法的全景式观察》,载《比较法研究》2020年第4期,第14-36页。

^{②1} 参见许安标:《总结编纂民法典的经验推动条件成熟立法领域法典编纂》,载《民主与法制》2021年第35期。参见<http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202109/58e9add4310e41a2b47ca839437ba797.shtml>,访问日期:2022年7月27日。

^{②2} 参见高民权、万一:《中国特色社会主义法律体系的提出与形成》,<http://www.npc.gov.cn/npc/c221/201012/32d6003aeb904395ae0255a54eb13dc5.shtml>,访问日期:2022年7月27日。

全社会主义民主,加强社会主义法制”的目标,确定了“有法可依,有法必依,执法必严,违法必究”的社会主义法制建设方针。在这一阶段中,虽然规范性文件的作用空间仍然很大,但其逐渐被纳入法律体系之中,受到法律优位原则的约束。1997年党的十五大提出“依法治国,建设社会主义法治国家”,1999年的宪法修正案将上述内容写入宪法,代表着国家治理方略的重大转变。2011年,全国人大常委会正式对外宣告,中国特色社会主义法律体系已经形成,经济建设、政治建设、文化建设、社会建设以及生态文明建设的各个方面实现有法可依。

社会主义法律体系的形成,代表着国家法律之治的重大成果,却并不意味着法律进步的终止。事实上,我国从2011年至今,每年都有大量的法律经历制定、修改、废止,法律法规的清理一直在进行中。在特定的法律领域中,虽然秉持相同的法律原则和理念,往往存在数量众多的法律法规,彼此之间缺乏协调,叠床架屋,内部体系建构不足。这种在同一领域中分项立法的做法,在特定时期固然有其优势和便利,成熟一个推出一个,可以避免立法协调的难度,减少立法过程中的阻力和矛盾,其缺点也非常明显。如果能够通过法典化的方式,整合同一领域的法律法规,使之形成统一的规范体系,不仅可以方便执法、司法和法律遵从,更能凸显法律的价值、立场和原则。

2014年《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》提出了编纂民法典的要求。2020年11月,中央全面依法治国工作会议强调,要总结编纂民法典的经验,适时推动条件成熟的立法领域法典编纂工作。2021年1月,中共中央印发的《法治中国建设规划(2020-2025年)》进一步提出,针对法律规定之间不一致、不协调、不适应问题及时组织清理;对某一领域有多部法律的,在条件成熟时进行法典编纂。为贯彻落实中央的精神和规划,全国人大常委会在2021年全国“两会”上提出,适应立法新形势新要求,必须丰富立法形式,坚持既要搞“大块头”,又要搞“小快灵”,适时启动条件成熟领域法典编纂工作,针对实际需要以“小切口”形式推进立法。^③

财政是国家治理的基础和重要支柱。税法作为财税制度体系的组成部分,在平衡政府与人民关系方面发挥关键作用。我国目前尚有18个税种,随着全面落实法定原则的推进,税收实体法的立法整合即将完成,程序方面的《税收征收管理法》已实施近三十年。相对于其他法律领域,税法的规范体系十分庞杂,但法律关系的结构比较清晰,内部的逻辑联系非常紧密,属于法典化难度较低但意义重大的领域。基于这样的考虑,笔者认为,在总结民法典编纂经验的基础上,按照党中央对“十四五”立法的规划部署,税法典编纂应优先列入工作安排。按照落实税收法定原则的逻辑,继续推进落实税收立法法典化,清晰界定政府与人民之间的财产关系,有利于更好地贯彻习近平法治思想。

《民法典》之所以被定位为固根本、稳预期、利长远的基本法,^④是因为其关系到平等主体之间的人身关系和财产关系,与交易安全、经济效率、社会秩序息息相关,与社会主义基本经济制

^③ 参见 <http://www.npc.gov.cn/npc/kgfb/202103/84244a2f9aa84dc386484166810641e7.shtml>, 访问日期:2022年7月27日。

^④ 参见习近平:《充分认识颁布实施民法典重大意义 依法更好保护人民合法权益》,载《求是》2020年第12期;http://www.xinhuanet.com/politics/leaders/2020-06/15/c_1126116411.htm, 访问日期:2022年7月27日。

度及市场主体的利益保护息息相关。民法典编纂工作的完成,不仅仅提升了民法内部的体系化,更可以让人民坚定党和国家坚持社会主义市场经济体制、保护公民和企业合法财产的信心,对外展现进一步改革开放的良好形象。相对于民法的第一次调整,税法是对财产关系的再次调整。从结果上看,人民创造的物质财富只有经过税法调整后,才能在法律上确定哪些财产属于人民。严格来说,依法纳税后的收入,才是人民可支配的财产。以税收方式从人民所创造的财富中合理分享,满足国家建设和公共服务所需的开支,是有中国特色社会主义建设的重大课题。

在国际视野中,无论是法国大革命还是美国独立战争,都与没有处理好税收问题息息相关。中国历史上的历次农民起义,也都与苛捐杂税、横征暴敛密不可分。因此,税法所处理的,不是一般性的市场主体之间的财产关系,而是更为根本的政府与人民之间的关系。^⑤ 税收关系是否和谐,影响到国家政权的稳定,其重要性丝毫不输于民事关系。建设一个好的税法体系,有助于落实财政民主理念,尊重人民的自主决定权;有助于明确国家课税权的边界,防止政府过度侵犯人民财产权;有助于课税方式和征管程序的优化,建设和维护和谐的征纳关系。^⑥ 相比分散立法,通过税法法典化的方式,无疑最能实现上述功能。制定“税法典”,就是要构建税收领域的基础性治理规则,更好地发挥税收在理财治国、服务民生等方面的核心功能。

基于税法在政治经济社会中的重要性,其法典化目标实现之后,不仅能实现法律规范内部的体系化,更能科学调整国家与人民之间财产关系,合理确定政府与市场之间的界限,保护人民财产权益免受公权力侵害,其意义远远超越了技术逻辑层面,对国家治理能力和治理体系的现代化的促进作用不可忽视。可以预期,同为调整财产关系的基本法,^⑦税法典和民法典一样,都将成为中国特色社会主义法律体系的重要内容,在国家改革开放的大业中发挥固根本、稳预期、利长远的基础性作用。

四、税法法典化相较其他领域更具便利性

《民法典》的成功制定,党中央要求总结经验,对存在多部法律的成熟领域适时编纂法典。我们认为,相比其他领域,税收领域的法典化不仅基础好、意义大,而且法律规范的性质相对单一,体系整合的理论工具比较成熟,法典编纂的体例构造也不复杂。优先将税法典列入立法规划,有利于及时贯彻落实党中央指示,稳步推进新时期的法典化工作。

相对于建立在罗马法传统基础上的民法法典化,无论是税法、劳动法、环境法还是行政法,其法典编纂都是相对较新的事物,主要在技术层面追求法律渊源的体系化,方便法律遵从和法律适用,而不再承载国家构建、民族认同、法制统一等方面的宏大追求。^⑧ 即便在同一个法律领域,由于不同国家的法制发展水平不一,对法典功能和目标的设定不一样,法典化的方法和路径自然存在差异。相比《法国民法典》和《德国民法典》对相关国家的深刻影响,在行政法、经济

^⑤ 参见周刚志:《宪法学视野中的财税体制改革》,载《法商研究》2014年第3期,第11-14页。

^⑥ 参见刘剑文、赵菁:《高质量立法导向下税收法定重申》,载《法学杂志》2021年第8期,第95-111页。

^⑦ 参见吴凌畅:《从公共财产到公共财产法:以财税法学科研究定位为视角》,载《财经法学》2017年第1期,第122-133页。

^⑧ 参见石佳友:《民法典的政治性使命》,载《山东审判》2018年第1期,第1-12页。

法和社会法领域,法典化可供借鉴的国际经验有限,只能根据本国的需要和可能进行探索。例如,法国环境法典主要采取形式化的编纂路径,法典中既整合了立法机关颁布的法律,也汇编了政府发布的法规和政令。意大利环境法典的做法也是如此。²⁹ 虽然法律和法规内部也会进行体系构建,但这种将法律和法规合并在一起的法典化,明显不符合我国的法制传统。

法典编纂曾经被赋予非常高远的目标,即将汇集本领域内所有的法律规范,通过高度抽象的法律思维和编排技术,形成一个体系严谨、内容完备的法律典籍。一种被期待的情形可能是,法典编纂完成后,该领域所有的法律问题从中都能找到答案。遇到法律问题时,要么直接检索法律条文,要么借助于法律解释,都能得到圆满解决。不过,这只是一个乌托邦式的高远理想,过去从来不曾实现,未来也不可能实现。人对社会的认识能力总是有限的,不可能完全把握丰富实践。更何况,现代社会变动不居,各种新问题层出不穷。即便是广为称誉的《法国民法典》和《德国民法典》,从法典化完成之日,它们便面临着解法典化的压力,需要通过法律评注、司法解释、特别立法等方式加以补充。³⁰

按其体系严密程度和内容完备程度而分,法典化可以分为体系型和汇编型两种类型。体系型法典化背后的观念视法律为科学,认为可以通过逻辑推导对法律加以研究,并尽可能用抽象的规范把社会生活简化为严格的关于权利、义务和责任的规则。相比之下,汇编型法典化则视法律为一种实践技术,以问题为导向,不追求纯粹的体系化,承认法律的功能主义价值。³¹ 现代社会呈现变动复杂的场景,其样态不再具有同质性、静态性和封闭性,很难满足体系型法典化的要求。今天我们所看到的法典,其实大部分都属于汇编型。即便是我国新近编纂的《民法典》,也大致可以归入这种类型。税收立法的法典化应该难以脱离这种模式。

相比之前的分散型立法,《民法典》在体系化、完备性方面付出了不少努力,1260 条的篇幅在我国法律体系中也无出其右。不过,相比《法国民法典》的 2281 条和《德国民法典》的 2385 条,它仍然只是一部“中小法典”。从内容来看,在《民法典》之外,仍然存在《公司法》《证券法》《消费者权益保护法》《劳动法》等民事特别法,法典的完备性并不充分。在法典内部,基于功能主义的立法策略,法律规范的体系性也存在缺漏,例如,它嵌入了不少行政法规范,糅合了生态环境保护的理念,甚至在“继承篇”夹带了税法规范。此外,由于采用民商合一的立法体例,其中的一些民事条款已经商法化,浮动担保等英美法规则时有所见。而正是因为容忍了体系性方面的不完美,我国民法才有可能在不长的时间内完成法典化使命,也才能让法典化成果适应各种新问题。

和民法一样,税法也面临复杂的社会关系,不宜过度追求体系化及完备性,汇编型法典更切合中国的实际情况。其原因在于,第一,税种类型并不是固定不变的,旧的税种可能消灭,新的税种可能产生。在同一税类中,税种之间的合并也屡屡发生。第二,不同税种的立法目的不完全一致,有的属于财政目的税,有的属于政策调控税,其内容及形式呈现异质性,规范之间的

²⁹ 参见李艳芳、田时雨:《比较法视野中的我国环境法法典化》,载《中国人民大学学报》2019 年第 2 期,第 15 - 28 页。

³⁰ 参见朱广新:《民法典编纂:民事部门法典的统一再法典化》,载《比较法研究》2018 年第 6 期,第 169 - 184 页。

³¹ 参见朱明哲:《法典化模式选择的法理辨析》,载《法制与社会发展》2021 年第 1 期,第 89 - 112 页。

体系化难度加大。第三,在经济全球化环境下,税收立法会受到其他国家及国际组织的影响,当前有关数字经济税收的国际协调就是非常好的例证。^② 第四,税法以民商事交易为基础,存在被滥用和规避的风险,必须承认行政机关的规制空间,这也会增加税法体系化的复杂性。第五,税法是一个综合性法律领域,需要与其他法律部门建立联系,法律规范因此呈现杂糅性,与体系性要求不完全一致。

采用汇编型法典化思路,可以让税法体系不至于陷入封闭。法典编纂完成后,只要是经济社会有发展需要,仍可以通过单独立法引入新税种,并将其定位为一般法与特别法的关系。此外,为了适应经济社会的变动性,满足政府的施政需求,税法典仍可以融入授权性条款,或者根据政策目标设定减免税措施。再则,出于防范税收规避及权利滥用的考虑,税法典可以继续保留弹性空间,引入不确定概念和一般性条款,允许税务机关在限定范围内自主判断。至于与其他法律领域的联系,税法典编纂时可以采用转致性规定,允许税务机关适用其他法律中的相关条款,也可以直接规定所需内容,以此将民商法、经济法、行政法、刑法的规范融入税法典。

我国税法领域的法律文件多,法律规范的体量非常庞大。除了《税收征收管理法》,现行 18 个税种如果都要上升为法律,意味着至少会有 18 部税收实体法,不排除未来还要开征新的税种,需要另外制定法律。此外,截至 2022 年 6 月底,我国还对外签订了 2 个多边公约、109 个双边税收协定、10 个税收情报交换协定,^③部分内容也有待国内法加以确认或体现。2015 年以来,为落实税收法定原则,全国人大常委会在司法部、财政部、国家税务总局的配合下,已经实施大规模的税收立法计划,完成了 9 部税法的立法工作,增值税、消费税等税种的立法也都在积极推进中,积累了非常丰富的立法经验,对税法的共性规律、税制的内在要求、税收程序的特别安排,都有了全面了解及深刻体会。基于这样的势头,一鼓作气启动税法典的编纂,对最高立法机关而言,这应该是非常恰当的时机。

税法在我国法律体系中虽然被归入经济法,但其主体内容仍属于行政法性质,以获取财政收入、公平分配政府成本为目标,法律关系比较单纯。虽然税法中也会杂糅经济法、诉讼法、国际法、刑法的规范,以至于让其呈现综合性法律领域的印象,但主要围绕纳税义务的设定和履行这个主题,处理税务机关与纳税人之间的税收关系,内容和形式都比较符合行政法分则的特征。

在税法的规范体系内部,基于法典编纂的立场,其结构也算不上复杂,主要分为总则编、实体法编和程序法编三个部分。目前,税收实体法和程序法的内容都比较明确,单独立法完成之后,按照一定的逻辑将其编入法典,工作难度不大。难度相对较大的是总则编,它不仅要规定税法的立场和原则,而且要提炼税法的基本概念、规定税法的通用规则。不过,税法总则意义重大,即便是采用分散立法模式,暂不追求税法法典化目标,税法总则也是有立法必要的。全

^② 参见毛彦:《数字经济税收对传统国际税收秩序的挑战及中国应对》,载《地方财政研究》2022 年第 5 期,第 84-94 页。

^③ 参见 http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/common_list_ssty.html, 访问日期:2022 年 7 月 27 日。

人大常委会曾将税收基本法纳入立法规划,甚至委托相关机构起草了专家建议稿,^④这方面的立法经验已经有所积累,学界对税收基本法、税法通则的研究也有不少成果。可以相信,不管是在编纂税法典的过程中起草总则,还是先制定税法总则再编纂税法典,在技术层面都不会存在太大难度。

上个世纪末期,我国税法学界引入了税收债务关系理论,不仅锻造了税法理论研究的新视角,而且有利于实现税法的体系化,成为贯彻税法典的逻辑主线。^⑤例如,在税法总则的体例安排方面,除了确认税收原则及其适用场景,可以基于税收之债的概念来构建规则体系,具体表现为为税收之债的发生、税收之债的履行、税收之债的变更、税收之债的消灭等等。现行税法中的基本制度,如连带责任、税收担保、税收优先权、税收保全等,都可以归入以上几个版块中。在编纂税收实体法时,也可以基于税收债务关系对其内容进行整合,在税种中展现税收之债的运行体系。税收程序的功能,无非就在于通过征纳双方的行为,实现国家的税收债权。无论是纳税人的申报缴纳还是税务机关的检查评估,无论是税务处理决定还是税务保全及强制执行,都是督促纳税人履行债务、实现国家债权的手段。^⑥

在《德国税法通则》《日本国税通则》《克罗地亚税法通则》中,税收债务关系已经成为税法体系中清晰的逻辑主线。我国税法虽未出现这个概念,但从《税收征收管理法》《企业破产法》的文本中仍然不难读出其雏形。^⑦借助于这个理论思维和技术工具,可以大大降低我国税法法典化的难度,最大程度实现税法规范编排的体系性。因此,相对于其他法律领域,税法成为最容易实现法典化突破的领域,值得优先作为立法项目考虑。

五、推进我国税法体系法典化的整体思路

从过程角度看,法典化的结果不一定是统一法典,也有可能是相对集中的其他立法形式。即便是采用法典形式,也有形式法典化与实质法典化之分。我国税法法典化的目标设定后,需要对这些不同形式做一个梳理,便于根据本国国情进行比较和借鉴,以求找到最为适合的法典化模式。立法路径方面有必要考虑的是,基于落实税收法定原则尚未完成的现状,以及众多领域竞争立法资源、立法机关精力有限的现实,统一税法典的编纂是选择一步到位,还是学习民法典编纂的经验,在法典化目标指引下先分后合?

通观各国税法规范体系,无非包括总则、实体法、程序法三个部分。一国在编纂税法典时,是否将这三个部分的内容同时纳入,反映出不同的法典编纂模式。有些国家采纳综合法典模式,将全部税收规则规定于法典之中。根据是否包含总则,这类法典又可分为两类。美国联邦税法典没有总则,只是全部税收实体法和程序法的汇编;俄罗斯及大部分中亚国家的税法典则

^④ 参见李刚:《论税法通则立法的必要性、争议与时机》,载《经济法论丛》2021年第2卷,法律出版社2021年版,第119-136页。

^⑤ 参见余鹏峰:《中国税收债务关系理论的回顾与前瞻》,载《私法》2019年第2集,华中科技大学出版社2019年版,第416-437页。

^⑥ 参见施正文:《税法总则立法的基本问题探讨——兼论税法典编纂》,载《税务研究》2021年第2期,第94-103页。

^⑦ 参见熊伟:《论作为特殊破产债权的欠税请求权》,载《法学评论》2007年第5期,第90-97页。

包括总则。还有的国家采用通则型法典模式,呈现“税法通则+各单行税法”的体系结构,德国税收通则、日本国税通则是这方面的典型。^③

我国税收立法呈现碎片化,税种法与税种法之间缺乏协调,实体法与程序法之间也衔接不畅,税法规范之间的重复、冲突、缺漏等问题时有发生。因此,在实现更高层级的税收法定主义、贯彻实质正义的同时,法典化的目标也在于提升税法的体系性。基于这样的考虑,我国在设计税法典体例时,不宜学习《美国联邦税法典》的做法,而向俄罗斯和中亚国家学习,将“总则”纳入法典体系中,提炼税法的通用性原则、制度和规则,以便指导税收实体法和程序法的创制和适用,实现税法在形式和内容上的整合。

从总体上看,《美国联邦税法典》的法典化程度不高,尤其欠缺总则部分的一般性、共通性和综合性的规范,不过,这与美国的判例法传统不无关系,税法的基本原则与一般性规范通常在司法判例中抽象提炼、发展形成。中国税法长期采用行政立法模式,税务机关掌握税收立法的主导权,吸收了实践中大量的习惯性规则和用语,概念和术语的精确性不足。另一方面,由于税务行政诉讼的门槛太高,能够进入司法程序的案例非常少,司法机关对税务行政的影响有限。再加之,很多基层税务人员没有接受过系统的法律训练,在税法文件之外检索执法依据的能力不足,很难发现不同税法文件之间的关联性。

基于这样的背景,我国在编纂税法典时,在税收实体规则和程序规则之外,有必要增加“总则”编。就其功能而言,税法总则就像一个枢纽,可以起到内引外联的作用,对内指导实体法和程序法的适用,对外沟通连接相关法律部门。一个没有总则的税法典,在美国可以运行顺畅,对中国却未必尽然。国情不一样,法典化的需求自然会有差异。

以上问题并非一定要通过法典编纂来解决,德国和日本的税法通则同样有助于实现这个目标。一旦我国税法采纳这种立法模式,相对于目前各自为政的松散状态,也将是法律体系化的大飞跃。不过,正如《民法通则》的定位一样,税法通则是与税收单行立法并存的,这预示着一种分散立法结构,税法规范并不会经历集中的整合过程。民法典的成功编纂为我国法典化积累了经验,党中央充分认识法典化对统一法律体系建设的意义,对下一阶段的工作做出了新的规划,法典对国家治理现代化的功效正在渐次展开。基于这样的背景,在提升税法质量、改善税法体系化方面,我国不必继续考虑税法通则模式,而应顺应形势发展的需要,及时将法典编纂确立为目标,根据实际情况确立可行的工作思路。

考虑到我国税法发展的实际情况,借鉴民法典编纂的成功经验,现阶段的税法法典化可考虑遵循四个主题词,即“分步规划、整体推进、重点突破、编纂结合”,以此勾勒我国税法法典化的基本思路。

所谓分步规划,是指将法典化的任务分解到不同的阶段,切分为不同的板块,明确不同阶段和板块的工作重点。虽然税法体系的结构比较清晰,税法规范的性质相对单纯,税法研究已为税法体系化提供理论工具,但我国目前的税收法治环境下,编纂税法典仍然会面临巨大挑

^③ 参见李刚:《论税法通则立法的必要性、争议与时机》,载《经济法论丛》2021年第2卷,法律出版社2021年版,第119-136页。

战。首先,我国税制还在改革过程中,税收结构有待调整,税种体系尚不稳定,与不动产有关的税种面临被整合,与数字经济、生态环保相关的新税种也可能应时产生。其次,我国税收征管制度也处在改革过程中,数字技术对税收程序再造的作用尚未充分展现,国际税收合作的机制体制也不是很成熟。再次,在经济改革持续推进的过程中,税收作为调控工具的职能并未减弱,如何平衡税法的收入职能与政策职能,仍是一个不容易解决的问题。另外,跟民法典编纂不一样,税法典在国外并无统一成熟的模式,能借鉴的对象主要是俄罗斯和中亚国家,其经济成熟程度、法治发展水平与我国都有不小的差距。最后,我国目前的税法专业人才的储备离编纂税法典的要求尚有一定距离,对税法典编纂的研究还不够系统深入。有鉴于此,在明确法典化目标之后,我国宜学习民法典编纂先分后合的策略,着手制定规划、分解任务、切块立法,在完成税收法定任务的同时,将税法总则的立法作为第一要务。等税法总则立法完成、税收法规全部上升违法法律、税收征管法修改结束之后,再来启动统一税法典的编纂工作。

所谓整体推进,是指税法三个板块的法典化同时推进,在总则、实体法和程序法之间不分先后,无需等一个任务完成后再着手第二件事情。从实际情况来看,伴随着落实税收法定原则,自2015年起,完善税种立法的任务一直在往前推进,目前只剩下增值税、消费税、关税、土地增值税有待立法,房地产相关的财产税有待整合成房地产税。另一方面,自2014年起国家就启动了《税收征收管理法》新一轮大规模修改,结合近年来税收征管体制和制度的改革成果,尤其是智慧税务、法治税务、服务税务等理念的引入,税收程序的立法完善应该也会加快进度。即便不考虑税法法典化的目标,这些工作本来就在计划之中,而且已经完成大部分工作。明确法典化目标之后,这两个板块无需另起炉灶,继续原有的工作节奏即可,齐头并进,不用分出先后。至于税法总则,这是一个缺乏立法基础的全新领域。不过,它与税收实体法及程序法之间不存在前置或条件关系,无需等到税收法定任务完成及税收征管法修改完毕。相反,及早启动税法总则立法,加快税法总则的研究,有助于立法机关及专家团队加深对税法体系的理解,这对完成剩余税种立法及完善税收程序大有好处。

所谓重点突破,就是要抓主要矛盾,在关键部位和薄弱环节加大投入,集中精力推进税法总则的立法研究和起草工作。相较于税种法和税收程序法,在我国税法法典化的规划中,税法总则是需要重点突破的领域,有必要投入研究力量和立法资源,通过翻译、比较、咨询、论证、调研等渠道,早日达成基本共识,尝试拟定法律草案的框架和条文,供进一步研究和改进。总则是法律的通用性规则,适用于该法律领域的各个方面。总则所提炼出来的规则,既有相对抽象的法律原则,也包括适用于分则的通用规范。对税法而言,税收法定、公平负担是最基本的要求,以此为前提,再来考虑具体适用方面的制度设计,包括如何容纳政策促进性条款。这方面的内容非常具有挑战性,需要理论和实践两个方面倾力配合,必须结合中国的实际情况,不能照搬照抄。如果税法总则不能突破,税法典编纂就只是纸上谈兵。因此,以法典化为目的,尽快将税法总则列入立法规划,应成为立法机关近期工作的重点。

所谓编纂结合,是指在体系上不追求太纯粹的结果,纂修与汇编相结合,保留一定程度的开放性,容许未来可能的税收单行立法,也可以与海关法等特别立法相协调。在现代社会中,任何指望一劳永逸的事情都难以成就。法典化完成之日,就会面临解法典化的压力,经过一段

时间之后,还会面临再法典化的需要。《民法典》刚刚生效实施一年,最高法院就发布了对“总则编”的解释,共9个部分、39个条文、5400余字,相对体系化,其实已经类似于一部小法典了。税法对经济社会生活的介入更深,不仅要以民商事交易为基础,还要考虑公法上的权力配置,同时防范法律规避和权利滥用;不仅要考虑现实状况,还要照顾未来的发展态势。要想创设一部包罗万象、应有尽有的税法典,形成严密周到的体系,让税务机关和纳税人仅仅规范检索和逻辑推理,就可以找到解决问题的答案,这是完全不可能实现的事情。因此,应该摒弃过于理想化的思路,以法律规范的汇编为基础,尽力整理出一以贯之的原则,努力按照逻辑主线编排体例,提升税法的体系性和完备性,另一方面,也有必要适度容忍异质性内容,做好单行特别立法的思想准备。对于在文本中暂时无法解决的问题,仍不妨考虑引入不确定法律概念,允许司法机关基于正当程序做出判定。

The principle of legality of taxation: the Codification and Its Approaching Path

Xiong Wei

Abstract: Tax codification is not only the requirement of building a socialist country ruled by law in the new era, but also a necessary step for the modernization of the national governance system. After the completion of the tax legislation with carry-over style, improving the quality would become the focus for China's legislative work, which embraces substantive justice, strengthens the principles of fairness and equality, and respects for human rights and property protection, and strengthens the construction of tax law systematization, and promotes complete content, clear logic and unified effectiveness. Codification helps to achieve these two goals and is in line with the legal strategy of the Party and the state in the new era, and should be vigorously promoted by creating conditions. Compared with other law fields, the codification of tax law has unique convenience, but it still needs scientific planning and steady progress. Based on the principle of advancing step by step and breaking through key points, in addition to completing the formal legal task of taxation, it is imperative to start the legislation of the general principles of tax law as soon as possible. When the General Rules of tax law are promulgated, all tax categories are legalized, and the tax collection and management law is revised, we can consider formally starting the compilation of the tax code.

Keywords: tax codification; legality of taxation; rule of law; general tax rules

(责任编辑:刘宇琼)