税制变迁与税收法治现代化

张守文

摘要：税制变迁是国家法治发展的缩影，它不仅与政治、经济、社会等要素密切关联，更与法律要素须臾不可分割；应从法律视角审视税制变迁所涉及各类核心问题，并不断完善税制的价值、结构和功能；中国改革开放以来形成的特定“时空”，使历次税改呈现连续性与差异性、周期性和建构性等多重特征。落实税收法定原则是对税改最基本的法治期待。2014年开启的新一轮税制改革应继承既往经验，正视现实问题，坚守基本价值，以推进税收法治和国家整体治理体系的现代化。

关键词：税制变迁 关联要素 基本价值 税收法治

作者张守文，法学博士，北京大学法学院教授（北京 100871）。

一、问题与框架

财政是现代国家治理的基础，税收则是财政的核心支柱，直接关乎国计民生，影响强国富民和稳定发展。基于经济史的视角，约瑟夫·熊彼特在其开创的财政社会学领域，曾强调一国历史就是财政史，并将财政制度变迁与政治、经济、社会要素相关联，因为只有“嵌入”上述要素背景，才能全面透视财政制度，揭示其变迁过程中的价值取舍、结构调整与功能实现。基于系统的维度，财政学的集大成者瓦格纳认为，财政是连接政治、经济和社会三大系统的媒介和重要环节。^①另外，无论是政治、经济抑或社会系统，都离不开法律的制度支撑，现代国家财政与三大系统的连接无不以法律的形式呈现。

具体到税法领域，税收制度作为财政制度至为重要的组成部分，与一国政治、经济改革和社会变迁始终密切相关，古今中外历次重大的“变法”、“改革”、“革命”、“战争”，大多都与税法变革密切相关，且普遍涉及税收的公平性、合理性或合

^① 神野直彦：《体制改革的政治经济学》，王美平译，北京：社会科学文献出版社，2013年，第8—13页。

法性问题。中国发轫于 20 世纪 70 年代末的农村改革，实质亦属税法变革，它回应了广大农民对农业税税后增益的渴望，体现了对农民生存权的保障。^①事实上，中国在整个改革开放历程中，一直以不断推进税法变革作为深化改革的重要路径，因而税制变迁始终与改革开放的深化同步，其影响历来举足轻重，备受瞩目。

在 1949—1979 年的三十年间，随着计划经济体制的逐步确立，受苏联“非税论”思想的影响，中国的税法制度日渐式微，几乎一度被挤压为“单一税制”；改革开放以后，中国税制才从整体框架到具体功能，在多种因素的激荡作用下持续剧变，大量税法制度从无到有，日臻完善，其间的演变规律殊值深究。而今，在全面深化改革，盛倡法治的大背景下，中国税制究竟应向何处去？如何实现税收法治的现代化？无疑都是亟待回答的重大问题。唯有解析税制演变的历史并归总提炼其核心问题，才可能发现税制变迁的规律，明晰未来税制变迁的方向、目标、路径，揭示现代税制应然的结构、功能与价值。

需要进一步强调的是，在不同的历史阶段，税制变迁不仅有经济和社会因素的推动，亦有重要的政治和法律基础。因此，在瓦格纳等所关注的三大系统的基础上，还应重视法律系统或法律要素对税制变迁的重要影响，并从法治维度展开分析，这更有助于从完善国家治理体系的角度理解税制变迁，从而在“经社—政法”的分析框架下，形成对四大系统良性互动的融贯理解。

中国的税制变迁已到重要阶段，其未来走向关涉税收法治的现代化乃至国家治理的整体现代化。对于何谓现代化或法治现代化，历来众说纷纭。本文关注的税收法治现代化，是指一国税收法治的理念和体系向各现代税收国家共通的税收法治理念和体系转化的过程。尽管由于诸多因素，各国的具体税制不尽相同，但只要是现代国家，就都会在税收法治方面强调公平、效率、秩序等基本价值，并会将其贯穿于税收法治体系的各个方面，从而影响税收的立法、执法、司法与守法等各个环节。从某种意义上说，税收法治体系是“形”，而税收法治理念则是“神”，在税制变迁的过程中，只有将现代税收法治理念充分融入现代税收法治体系的构建，从而做到“形神兼备”，才可能实现税收法治的现代化。

世界各主要国家的税制变迁，在总体上都是税收法治现代化的过程。例如，为了实现效率和公平价值，许多国家在 20 世纪 50 年代以后普遍开征增值税，^②并于

① 在改革前，广大农民交完农业税（公粮）后尚面临温饱问题，而在农村改革推开后，通过广泛实行联产承包责任制，农民的税后剩余得以增加，从而极大地激发了农民的生产积极性。这是中国农村改革取得成功的重要原因。

② 自 1954 年法国首次实行增值税制度以来，世界各国纷纷开征增值税，推进间接税制度改革，以避免重复征税，增进税负公平，提升经济效率。目前已有 150 个左右的国家和地区实行增值税制度。（参见高培勇、杨志勇主编：《世界主要国家财税体制：比较与借鉴》，北京：中国财政经济出版社，2010 年，第 19 页）

20世纪80年代中后期普遍降低所得税税率,扩大税基,^①从而形成了两次税制改革浪潮。在上述税制变迁过程中,各国普遍遵循税收法定原则,强调秩序价值,不仅由此构建了与现代市场经济相适应的现代税制,也进一步实现了税收法治的现代化。

现代税制是与现代市场经济、现代法治密切关联的。中国特殊的时空背景决定了税制变迁的基础、路径有别于其他国家。要把握中国税制向何处去,需先了解其历史渊源及尚存问题。因此,不仅要关注税制变迁与相关要素的横向关联,还要在纵向的历史发展中关注其连续性以及不同时期的特殊性,这不仅对完善税制具有现实意义,而且对财税法或经济法的制度变迁理论研究具有学术价值。^②

为此,本文将先提出税制变迁的历史分期,并揭示每个阶段的政治决策、宪法修改、分配调整与税法变革之间的关联,从而说明相关要素对税法变革的影响以及税制变迁的一般机制,在此基础上,提出历次税改所需解决的核心问题,揭示税制变迁过程中的价值侧重、结构调整和功能调适,以及法律要素的重要影响,探寻新阶段的税制改革可以借鉴的历史经验和面临的综合问题,从而为税收法治现代化提供支撑。

通过上述问题的探讨,本文试图说明,税制变迁的过程就是税收法治不断走向现代化的过程。在各类关联要素的交互影响下,在税制变迁过程中会不断吸纳现代的法治理念和价值,并形成现代税收国家通行的税制结构,以更好地发挥现代税法的功能,此即税收法治现代化的过程。^③基于罗斯托和帕森斯的现代化理论,在关注与税制变迁融为一体的税收法治现代化的阶段和过程的同时,还应关注在此过程中税法的价值、结构与功能的变化,这也有助于推进国家整体治理体系的现代化。

二、税制周期变迁的外部关联要素

(一) 税制的变迁周期

我国改革开放以来的税制变迁,与市场经济的发展程度紧密相连。经济政策的

① 为了提高效率,保障公平,以美国1986年的税制改革为先导,德国、法国、瑞典、加拿大、澳大利亚、日本等OECD国家掀起了降低所得税税率、扩大税基、简化税制的改革浪潮。这些国家的税制改革对于我国构建现代税制亦具有重要借鉴意义。(参见刘溶沧、夏杰长:《税制改革的国际经验及对中国的启示》,《管理世界》2002年第9期)

② 在财税法或整体经济法领域,有关制度变迁理论的研究还相对不足。对于以往制度经济学领域的大量成果(如诺斯有关制度变迁的产权理论、国家理论和意识形态理论等)能否有助于分析中国的税制变迁问题,还缺少深入的研究。

③ 也有学者认为,税收法治现代化是一个发展过程的概念,包括税法意识、税法体系、机构和职能等多个方面的现代化。(参见涂龙力、解爱国:《论税收法治的现代化》,《税务研究》2005年第4期)

变化必然意味着税法制度的调整与完善,在这个意义上,改革开放以来的税制变迁可分为恢复重建税法制度、建立与市场经济体制相适应的税法体系与建立更加规范、完备的税法体系三个阶段。

表1 中国税制变迁的分期与路向

阶段划分	起讫时间	改制方向	实施路径
第一阶段“84税改”	1984—1993	恢复重建税法制度	全面进行工商税制改革
第二阶段“94税改”	1994—2003	建立与市场经济体制相适应的税法体系	对税制进行全面调整,体现市场经济对税法统一、税负公平的要求
第三阶段“04税改”	2004—2014	建立更加规范、完备的税法体系	局部调整税制,实施“结构性减税”,提升税制的法定性和公平性

上表是对税制变迁分期和路向的简要说明。其中,第一阶段的“税改”对于中国经济立法体系乃至整体法律体系的建立,具有特别重要的奠基意义。在改革开放初期为数不多的立法中,税收立法可谓独树一帜,开启经济立法之先河。^①但直至1984年国营企业第二步“利改税”,以及多部税收条例(草案)集中推出,才形成了当代中国税法体系的基本架构。^②此次规模空前的税法变革,史称“84税改”,其核心是建立与改革目标相应的税制,以适应从“计划经济”向“有计划的商品经济”的体制转轨。从法律角度看,国家立法机关于1984年作出的“授权立法决定”,^③使工商税收领域的诸多税收条例(草案)得以推出,原来几乎消失殆尽的税收立法又陆续重现,税法体系亦初见端倪。在这一时期,既有以美国为代表的西方

① 例如,《中华人民共和国个人所得税法》(1980)和《中华人民共和国外国企业所得税法》(1981),是改革开放后最早制定的税收法律,与《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》(1979)、《中华人民共和国合同法》(1981)一起,开启了经济立法的先河。由于这两部税收法律着重针对外籍个人和外国企业,因而受制于主体和调整领域,它们对国内经济改革和整体税法体系的影响并不大。

② 在税制历史上,1984年9月18日特别值得纪念:这一天国务院批转了财政部报送的《国营企业第二步利改税试行办法》,发布了《中华人民共和国产品税条例(草案)》、《中华人民共和国增值税条例(草案)》、《中华人民共和国营业税条例(草案)》、《中华人民共和国盐税条例(草案)》、《中华人民共和国资源税条例(草案)》、《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》等6个税收条例(草案)(均自当年10月1日起试行),从而建立了复合型的工商税制,形成了今天税制的基本架构。

③ 1984年9月18日,《全国人民代表大会常务委员会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》通过(该决定已于2009年废止),这是“84税改”的重要基础。此后,1985年4月10日,六届全国人大三次会议又通过了《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》,这是今天许多税收暂行条例的立法基础,但也构成了进一步落实税收法定原则的障碍。

国家的税制改革——里根政府在供给学派的影响下，力图通过减税来激发市场活力，^①又有中国在改革浪潮中，不断通过税制改革来“放权让利”。中美可谓所见略同，颇有异曲同工之妙。

随着我国宪法于1993年规定“国家实行社会主义市场经济”，并强调“国家加强经济立法，完善宏观调控”，^②大规模的税收立法于1994年被全面推出，由此开启了税法变革的第二阶段。“94税改”作为系统性变革，旨在适应市场经济体制的需要，为增加税收收入和实施税收调控提供法律基础。“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”成为当时税改的重要目标，只是这些目标至今仍未完全实现。

“94税改”后的十年，税制框架基本稳定，直至2004年增值税转型试点启动，才拉开了“04税改”的帷幕，并表现出新的趋势：一方面，基础性的税制已大抵具备，大规模的税法剧变不再，但相对和缓、分散的局部调整不止，包括多个税种的废止或合并、诸多税法“试点”、税目调整和税率变更等；另一方面，税法的共通价值、税制的合理性和合法性受到更多关注，税收的法定原则、公平原则被更多强调，从而为2014年以后的税法变革奠定了重要基础。

总之，从1984年到2014年，每十年都发生一次重要的“税改”，形成了税制的周期变迁。尽管其起讫时间只是依变迁“路向”作出的大略划分，^③但无论是总体设计抑或现实发展，其阶段性都较为明显。通过观察上述三个阶段税制变迁的路径和方向，有助于分析和推断未来中国税法变革的“路向”，揭示其中蕴含的内在逻辑和基本规律，并推动税制的系统改进和税收法治的现代化。

在“十年一易”的周期律中，蕴含着税制与政治、经济、社会、法律系统之间的重要关联，为此，有必要基于上述的变迁周期，着重探讨影响税制变迁的关联要素，并进一步分析税制变迁的核心问题，明晰税制完善的方向和路径，展示税收法治现代化的应然图景。

（二）影响税制变迁的关联要素

从上述三个阶段的税法变革来看，影响税制变迁的并非单一因素，而是包括了相互关联的多种因素。其中，政治、经济、社会因素作为影响税制变迁的外部要素，历来备受瞩目。

① 受供给学派理论的影响，美国以《1986年税收改革法案》（Tax Reform Act of 1986）的实施为标志，进行了大规模的税制改革，并影响到多个国家。尽管其基础、内容、路径等与中国的税改不同，但目标都是要给企业更多的空间，激发市场主体的活力。

② 参见《中华人民共和国宪法》第15条第1款、第2款。

③ 三次税改的时间节点较为显明，有助于进行历史分期，当然有时改革也并非完全截然分开。如1983年启动的国营企业第一步“利改税”作为第二步“利改税”的预备，也可归入整体的“84税改”之中。

对于经济、社会等因素与税收的紧密关联，税收经济学、税收社会学、公共经济学等领域的大量成果已有充分论证。此外，税收不仅具有突出的经济性和社会性，也具有突出的政治性，因而其与政治因素的关联亦受到重视。^①另外，由于法律与各个系统亦密切相关，且税收领域必须贯彻法定原则，因此，有必要在三大系统要素的基础上，进一步关注税收与法律要素的紧密联系，从而在前述“经社—政法”的框架下，更为系统地把握税制变迁与各类因素的关联。

1. “改革决定”与税法变革的关联

在中国税制变迁的不同历史阶段，政治因素对税法变革的影响始终存在。我国历次重要改革启动时所作出的“改革决定”，既是重要的政治决策，也是事关整体改革的顶层设计，同时，还与宪法修改、具体的税法变革有近乎一一对应的紧密关联。

下面仍以1984—2014年的三十年为例，选取其间历次重要的“改革决定”，来说明政治因素与税制变革之间的关联，这既有助于发现经济、社会发展对政治、法制变革的基础性影响，又有助于揭示政治因素与税收法制紧密关联的阶段性特点，^②从而增进对税制建构性的理解。

表2 税法变革与政治决策（“改革决定”）的关联

历史分期	政治决策（改革决定）	税法变革	政法关联
第一阶段	十二届三中全会通过的《中共中央关于经济体制改革的决定》（1984年10月）	“84税改”着重建立与“有计划的商品经济体制”相适应的税法制度	税制变革在先，与总体改革设计内在一致，体现了改革初期的特点
第二阶段	十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》（1993年11月）	“94税改”着重建立与“市场经济体制”相适应的税法体系	1993年的“改革决定”为“94税改”奠定了重要基础
第三阶段	十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》（2003年10月）	“04税改”着重完善税制结构，调整和废止多类税法制度，进一步优化税制	2003年的“改革决定”为“04税改”奠定了重要基础

可以看出，每个阶段的税法变革都与历次重要的“三中全会”作出的“改革决定”有关。面对经济社会发展方面的诸多涉税需求，基于提升合法化水平的考量，

① 有的学者认为，“在税收决策中，政治的考虑才是决定性的”；“税收和税收政策是比较政治学十分合适的研究对象”，这些认识都强调了税收与政治的紧密关联。（参见B.盖伊·彼得斯：《税收政治学：一种比较的视角》，郭为桂、黄宁莺译，南京：江苏人民出版社，2008年，第3、24页）

② 有的学者认为，在财政立法领域，人们早已认识到涉及财政的“政治法律”（political laws）乃是某种不同于“司法法律”（juridical laws）的东西。（参见弗里德利希·冯·哈耶克：《法律、立法与自由》第1卷，邓正来、张守东、李静冰译，北京：中国大百科全书出版社，2000年，第213页）

执政主体必然要在政治决策过程中予以回应，并集中体现于改革方案的整体设计中。因此，政治决策或改革设计会直接影响税法制度的变革，这既体现了政治因素与税制建设的重要关联，^① 也与国家的政治、经济和社会职能直接相关。

尽管税法变革是对经济社会发展的回应，但并非自发形成的法律秩序，政府的主动推进不可或缺，从而使税制的政策性更为突出。在税制变迁过程中，国家的直接推动或政府的着力建构，始终是一条不容忽视的主线。事实上，任何政府都谋求长治久安，而通过税法变革解决各类现实问题，从而提升政府的合法性，正是政府主动推进税制变迁的政治动因。在政府不断推动税制变迁的过程中，为了防止合法化危机，必然要越来越多地体现法治精神，从而推进现代税收法治的发展。

2. 宪法修改与税法变革的关联

“改革决定”不仅影响税法变革，也常常会引发宪法修改。而修宪又会为税改提供宪法依据，从而进一步推动税法变革，这体现了法律系统内部要素之间的互动关系。下面以1982—2004年的三次修宪为例，来说明其对不同阶段税法变革的影响。

表3 宪法修改与税法变革的关联

历史分期	宪法修改	税法变革	两法关联
第一阶段	1982年修宪，涉税条款入宪	1983—1984年实施“利改税”以及整体工商税制改革	宪法的涉税条款在一定程度上为“84税改”提供支撑
第二阶段	1993年修宪，首次规定实行市场经济，加强经济立法，完善宏观调控	1994年实施与市场经济相适应的新税制，推出分税制	宪法的新规定为“94税改”提供直接依据
第三阶段	2004年修宪，首次规定保护公私财产权和保障基本人权	2004年以后的税改更注重减税和纳税人权利保护	宪法的新规定在“04税改”中得到具体落实

上表表明，“82修宪”与“84税改”以及工商税制的系统确立，“93修宪”与“94税改”以及整体市场经济税制的确立，“04修宪”与“04税改”以及整体税法体系的完善，都存在着紧密的关联。不仅如此，宪法与税法制度变革的关联在时间上先后相继，宪法修改都在税法变革之前；同时，宪法为税法变革提供了直接或间接的基础和依据，而税法变革其实是在落实宪法的相关条款。两者之间的紧密关联，凸显了法治在税制变迁中的重要价值，以及宪法在税收法治现代化过程中的重要地位。

需要说明的是，我国的“七五宪法”和“七八宪法”对税收问题只字未提，只是“八二宪法”才强调“公民有依据法律纳税的义务”，^② 这是现行宪法唯一直接涉

① 有的学者认为，税收是重要的政治工具，蕴含着重要的政治价值观，因而两者关联非常密切。（参见B.盖伊·彼得斯：《税收政治学：一种比较的视角》，第55页）其实，我国税法从对不同所有制企业的区别对待到内外企业的平等征税，从重视国库收益到重视人权保障，也体现了政治价值观的变化。

② 与此相关，“五四宪法”第102条曾规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。

税的条款,表明中国在改革开放之初,已开始重视国家与国民税收关系的法律调整,只是该规定仍有较大局限性。如将此处的“公民”扩大解释为各类“对公共物品的提供负有分担义务的国民”,^①则税法变革的宪法基础会更为坚实。

此外,每次税改都发生在修宪之后,这并非巧合,而是暗合,体现了税法与宪法在变革方向上的紧密关联。^②如此紧密的关联在其他法律制度变迁方面几乎难以找寻。当然,从另一个侧面看,这也只能是宪法和具体税法制度都处于变革时期的现象,是现代税制尚未建立的体现,在宪法相对稳定或更为成熟的情况下,这种税改与修宪之间的同步关联不会也不应频繁发生。

3. 分配调整与税法变革的关联

无论是上述的“改革决定”还是宪法修改,都要反映经济和社会发展的重大需求。其中,分配关系或分配结构的调整,分配风险和分配危机的防范和化解,是关涉经济、社会和政治等各领域的重大问题。由于财税是影响分配的重要因素,解决经济、社会领域的分配问题迫切需要税法变革,因而经由财税手段进行的分配调整,必然与经济、政治等各系统密切相关,由此更加凸显“经社—政法”框架内各类要素的紧密联系。

事实上,上述的“改革决定”、宪法修改及税法变革,无不受到分配调整的直接影响。例如,国家与企业或者国家与国民的分配、中央与地方的分配、居民之间的收入分配等各类分配调整,均与税法变革直接相关。

表4 分配调整与税法变革的关联

历史分期	分配调整	税法变革	两者关联
第一阶段	国家与国民的分配调整	以改革开放后税法基本制度的恢复和重建为主轴	国家、企业、个人的分配调整是“84税改”的重要动因
第二阶段	国家与国民、中央与地方的分配调整	以市场经济和分税制为取向的整体税法体系调整	解决“两个比重”过低的分配失衡问题是“94税改”的重要动因
第三阶段	多类主体的多层次分配调整	以“结构性减税”为主线的税法体系调整	解决更为复杂的多重分配问题是“04税改”的重要动因

对于现行宪法第56条的规定,学界大都从公民的纳税义务以及税收法定原则的角度展开探讨。从宪法文本看,此处的“公民”当然用于通常意义。本文后面的扩大解释是基于我国宪法规定的局限性而作出的理论探讨。

- ① 在税法上的国家与国民的主体二元结构中,国民包括企业、自然人等各类纳税人,但在现行宪法中并未直接规定企业的纳税义务。我国企业的纳税义务是通过税收法律、法规等来加以规定的。
- ② 由于宪法和税法都涉及国民基本权利的保障,两者在方向上自然应保持一致。从英美多国的制度实践看,正是税法问题推动了近现代宪法的产生和发展,这突出体现了税法对宪法的影响;与此同时,宪法对税法的影响则无疑非常巨大,尤其是税法的制定和实施是否合宪,历来是非常重要的理论和实践问题。

表4说明,历次税法变革都贯穿了分配调整的主线。事实上,各类经济问题和社会问题都集中体现于分配调整方面,解决各类主体的利益分配问题始终是历次税法变革和税制变迁的重要动因。^①

随着分配调整的日益复杂,影响税法变革的因素也日趋繁多。例如,在改革之初急需解决的,主要是国家与国民,特别是国家与国营企业之间的分配调整问题,因此,最先启动国营企业“利改税”(即由向国家上缴利润改为上交税收),直接带动了“84税改”,而其他主体则很少涉及税收问题。^②随着经济社会的发展,企业类型或市场主体日益多元化,非国营的内资企业、涉外企业、个体户等不断涌现,个人居民也拥有了更多的收入和财富,国家与广义上的国民(包括企业和自然人等)之间的分配日显重要;同时,随着各级政府日益成为促进经济发展的重要力量,中央与地方之间的利益分配问题亦随之凸显,从而推动了“94税改”的启动。进入21世纪后,基于市场经济和经济全球化的发展,国家之间、国家不同层级的政权之间、国家与税法上的居民、非居民之间,以及市场主体相互之间的各类分配日益复杂,多类主体的多层次分配问题亟待解决,从而又推动了“04税改”的开启。由于在不同的发展阶段,都存在亟待解决的经济分配和社会分配问题,这些问题涉及个体营利性与社会公益性的矛盾,以及效率与公平、局部与全局、个体与整体等诸多方面的选择和平衡,如果不能有效解决,就可能导致经济、社会的失衡乃至危机,因此,分配压力或分配问题历来是税法变革的重要经济根源和社会根源。^③

上述每个阶段的“税改”,既要考虑前一阶段突出的分配问题,又要关注新阶段分配的主要矛盾,这些问题和矛盾都要在“税改”中不断解决,它们既是推动税法变革的重要动力,又使历次“税改”具有一定的“连续性”,^④循此线索更有助于动态地、整体地把握税制变迁以及税收法治现代化的进程。

4. 税制变迁中的关联机制探究

前面分别探讨了“改革决定”、宪法修改、分配调整与税法变革之间的关联,体现了多元的系统要素对税制变迁的影响。其中,分配调整作为经济和社会层面的现实需要,体现为政治层面的利益分配,以及宪法层面的权利和权力分配,并具体落

① 参见张守文:《贯通中国经济法学发展的经脉——以分配为视角》,《政法论坛》2009年第6期。

② 在“84税改”前,国营企业只缴纳工商税,集体企业只缴纳工商税和工商所得税,城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税仅对个人和极少数单位征收,工商统一税仅对外适用。因此,许多主体都很少涉及税收问题。

③ 参见何帆:《为市场经济立宪——当代中国的财政问题》,北京:今日中国出版社,1998年,第34—39页。

④ 连续性是在各类制度变迁中都需要关注的问题。(参见约翰·L.坎贝尔:《制度变迁与全球化》,姚伟译,上海:上海人民出版社,2010年,第2页)

实于税法变革以及其他法律变革之中。因此,分配调整会影响政治决策和宪法修改,以及税权和税收利益的重新分配。基于上述各类要素对税法变革的影响,归纳提炼税制变迁的关联机制,有助于研究税法乃至其他法律领域的变革。

从中国税制的发展历程看,由于改革初期各方面经验积累不足,在税收立法方面亦缺乏总体设计,因而对外开放急需的旨在保障国家主权的涉外税制最先推出,不仅先于“84 税改”,也先于 1984 年的整体“改革决定”。在国家整体税改的第一阶段,“84 税改”的启动虽然略早于当年的“改革决定”,但其内在一致性非常突出,^①同时,“84 税改”推出后的税制建设,一直体现着“改革决定”以及“八二宪法”有关公民纳税义务的要求。^②但随着改革的深入,从第二阶段开始,作为整体政治决策的“改革决定”,从形式到实质都“整体先行”,形成了先作“改革决定”,其后修改宪法,继而变革税制的先后相继的实然过程。在此过程中,政治决策影响宪法修改,并进而影响税法的变革。而无论是政治层面的“改革决定”,还是法律层面的宪法修改和税法变革,都要体现经济与社会发展的要求。因此,更深层次的关联机制,是经济和社会系统影响政治系统,并进而影响法律系统中的具体税法变革。可见,在“经社—政法”框架下,更有助于厘清相关要素与税法变革的关联,从而揭示税制变迁的相关机制和内在动因。

此外,在各类关联要素构成的关联机制中,法律或法治要素日益重要。因为在现代法治国家,税法变革必须遵循严格的税收法定原则,必须充分体现法治精神,从而使法律或法治的要素贯穿于税制变迁的全过程。可以说,税制变迁的过程,就是税收法治不断走向现代化的过程。对此,可以透过历次税法变革所要解决的核心问题,作出进一步的审视和阐释。

三、核心问题中的法律要素

上述“改革决定”、分配调整等是影响税法变革的外部要素,受其影响,不同阶段的税法变革在目标与路径、结构与功能、价值与原则方面各不相同,而这些恰恰是各阶段税改必须解决的核心问题,且都与法律要素密切相关。它们作为影响税改的内部要素,与上述外部要素相呼应,共同构成了分析税制变迁与税收法治现代化

^① 如前所述,“84 税改”的相关规范性文件于 1984 年 9 月 18 日通过,自当年 10 月 1 日起实施,而 1984 年的“改革决定”则于当年的 10 月 20 日通过,前后相距时间很短。同时,在此次“改革决定”中,强调进一步完善税收制度,综合运用税收等经济杠杆,普遍推行“利改税”等措施。这些与“84 税改”的精神和制度建设都是内在一致的。

^② 在“84 税改”的持续推进过程中,个人所得税制度也在不断完善,在 1986 年还推出了《城乡个体工商户所得税暂行条例》和《个人收入调节税暂行条例》,这些都是对“八二宪法”有关公民纳税义务规定的具体落实。

问题的重要维度。

（一）税改目标与路径变迁的法律观察

在上述税制变迁的第一阶段，财政意义上的国家形态开始从“自产国家”向“税收国家”转变。^①通过“利改税”，税收逐渐成为国家财政收入的主要来源。“利改税”的成功以及相应的国内所得税、商品税和财产税制度的创设，是“84 税改”的重要成就，由此不仅推动了税收国家的建立，还通过明晰国家与企业的分配关系，使企业逐渐成为可以独立竞争、自主发展的经济主体，从而进一步培育了市场主体，为其后实行市场经济体制奠定了重要基础；同时，也优化了国家与国民的关系，形成了分配领域较为清晰的公私二元结构，构筑了现代国家应有的基本框架，加强了宪法层面的所有权或财产权保护。

“84 税改”的直接目标，是建立与“有计划的商品经济体制”相适应的“工商税制”，这是构建完整税法体系的核心组件和重要基础。经由此次税改，税法开始成为影响其他法律调整的重要变量，在宪法以及经济法、民法、行政法等部门的法学研究和制度构建中亦深受重视。

基于体制基础的变易，“94 税改”的重要目标是构建与市场经济体制相适应的“完整税制”，提升国家税收收入占 GDP 的比重和宏观调控能力，^②建立真正的“税收国家”。^③相应地，税法变革不仅要继续关注国家与国民分配关系的优化，还要重视中央与地方分配关系的调整。于是，建立与市场经济相匹配的税制，以调整国家与市场主体之间的分配关系，同时，解决不同层级政府之间的分权和分配关系，并将分税制与整体税改综合并施，便成为“94 税改”的重要任务。由于此次税改涉及国家与国民、中央与地方的分配关系，因而其制度建构具有更为突出的“经济宪法”意义。^④

“94 税改”虽然实现了国家总体税收收入和中央本级收入的高速增长，有效解决了当时突出存在的“两个比重”过低问题，但却带来了新的“两个占比”下降问题：居民收入的占比下降，导致民生压力加大；地方税收的占比下降，导致“土地

① 参见马骏：《中国公共预算改革：理性化与民主化》，北京：中央编译出版社，2005年，第33—43页。

② 在“94 税改”目标中明确提出增加收入和宏观调控，表明对国家汲取财政收入和宏观调控能力的关注，而这两大能力在当时深受学界重视。（参见王绍光、胡鞍钢：《中国国家能力报告》，沈阳：辽宁人民出版社，1993年，第6—13页）

③ 真正的税收国家（Steuerstaat），应当是国家通过从私人经济部门获取财政收入，来提供公共物品。因而，实行市场经济与税收国家的要求是一致的。

④ 在经济宪法领域，规范国家与国民的收入分配，以及中央与地方的收入分配，是非常重要的内容。由于税制直接关乎国民的基本权利，是宪法在税收领域的具体化，因而必须关注其合法性与合宪性问题。

财政”、地方债务问题突出，从而引发了经济、社会、政治层面的诸多问题。因此，如何构建公平合理的税制，使其在形式和实质上更具有合法性，是第三阶段的“04税改”要解决的核心问题。

面对经济和社会发展存在的诸多问题，“04税改”的重要目标是降低国民负担，提升税制的合理性和合法性。为此，国家实行了一系列完善税制的措施，包括税种的废止与合并、课税要素的调整等。其中，农业税的废止、企业所得税的合并和税率的调低、个人所得税扣除额的提高、“营改增”的试点等，都广受瞩目。上述税改的具体措施，使税制结构更为合理，并在客观上推动了“结构性减税”，税法的基本价值和税收法治水平也由此得到了进一步的体现和提升。可见，随着税改在不同阶段的不断深入，法治精神得到了越来越多的体现，税收法治现代化的程度亦不断提高。

上述不同阶段税改目标的实现，都离不开相应的微观路径和宏观路径。其中，每次税改所实施的具体制度调整，即为微观路径；而历次税改所遵循的整体改革思路，则为宏观路径。宏观路径与税改目标具有内在一致性，即使微观路径对于税改目标实现非常重要，也不能偏离宏观路径。例如，在我国改革之初，“放权让利”既是改革的整体思路，也是“84税改”应当遵循的宏观路径。通过“利改税”以及工商税制的逐步建立，国家在“放权让利”过程中不仅扩大了国企的经营自主权，还使各类企业获得了更多的利益激励，并逐渐成为自主、自立的市场主体。^①但与此同时，也引发了财政收入“两个比重”下降带来的中央调控乏力的问题，于是，国家适度“集权争利”便成了“94税改”的整体思路。经由“94税改”，财政收入的“两个比重”迅速提升，但市场主体税负偏重，地方财政压力偏大，国家与国民、中央与地方的分配关系紧张，于是“适度让利”又成了“04税改”的整体思路；全球性经济危机的爆发，更使“结构性减税”成为“04税改”的主线。^②

可见，每次税改都是对前次改革存在问题的“修正”或“矫枉”。^③从第一阶段的“放权让利”，到第二阶段的“集权争利”，再到第三阶段的“适度让利”，每次宏观路径上“权”与“利”的调整，都涉及法律的变革，既构成了螺旋式循环，又体现了改革的复杂性和持久性。上述宏观路径的变易也说明，从系统思维的角度，“税改”不应仅涉及税制，还须与财政体制改革相配合，与总体改革思路相协调，这样

① “放权让利”作为总体的指导思想，应当在税改中被遵循。国家税收收入在GDP中的占比从80年代初的高值，降到1993年的低值，体现了国家的“让利”实效。但这并不代表每个税法领域都很好地体现了上述指导思想。

② 参见张守文：《“结构性减税”中的减税权问题》，《中国法学》2013年第5期。

③ 在税制变迁过程中，每次税改都是对上一次改革存在问题的修正。例如，仅从收入分配的角度看，“84税改”是对过去企业上缴利润过多、分配压力过大的税收调整；“94税改”是对此前国家让利过多的一种调整；而“04税改”则是对国家收入占比过高、市场主体压力过大的进一步调整。

才能处理好宏观层面的分配问题。如“84 税改”与“财政包干制”的财政体制，“94 税改”与“分税制”的财政体制等，都有密切关联。但“04 税改”却未与财政体制改革有效关联，因而也未能解决分税制的突出问题，甚至影响了中央与地方分配关系的法律调整。

此外，为了明晰税改的目标和路径，历次税改都有整体方案或局部方案，其中，“84 税改”和“94 税改”的整体性更为突出，因而更受关注，“04 税改”则因缺乏改革的系统性而易被忽略。但上述历次税改，无论是大规模地集中呈现，还是小范围地局部渐进，都离不开国家立法的强力推动，因而至少在形式上具有建构性。随着依法治国方略和依法执政、依法行政思想的日渐成熟，国家在现代税制建构过程中不断融入法治因素，税收法治现代化水平在总体上亦不断提升。

(二) 税制结构与功能变迁的立法审视

历次税改不仅目标与路径有别，税制结构和功能亦有相当变化。由于只有改变税制的结构和功能，才能实现税改的目标，因此，通过税收立法来调整税制结构，从而改变税制的功能，是实现税改目标的重要路径和必然要求。

表 5 工商税制重要税种演变①

税改阶段	税种调整目标	商品税②	所得税③	财产税④
“84 税改”	开征新税种，建立新税制	开征产品税、营业税、增值税	开征国营/集体/私营企业的所得税，以及个体工商户所得税/个人收入调节税	开征房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、车船使用税、印花税

- ① 由于历次税改主要侧重于工商税制改革，故在此不涉及海关征收的关税和船舶吨税，也不包括已经废止的农业税、牧业税、筵席税、屠宰税、固定资产投资方向调节税等税种，同时，也不列举在工商税收中影响相对较小的正在开征的烟叶税、车辆购置税、城市维护建设税等。此外，在税制变迁中被统一或可能被统一的联系紧密的税种之间专门加注了“/”。
- ② 商品税的主要税种总体稳定，就税收收入和影响而言在“84 税改”中产品税最重要，在“94 税改”中增值税最重要，在“04 税改”中商品税的三大税种都在完善，在“14 税改”中营业税被增值税取代。
- ③ 在税制结构变迁方面，所得税的主要税种由繁到简日益清晰。“84 税改”时期所得税制是按所有制、涉外因素等标准建立的，非常繁杂，因而“94 税改”将“统一税法、简化税制”作为重点，到“04 税改”阶段，所得税的调整已经到位，形成了企业所得税和个人所得税的“二元结构”。
- ④ 在“84 税改”、“94 税改”阶段，大量开征财产税税种，形成了内外有别的二元税制；在“04 税改”阶段则大量统一财产税，解决二元税制问题，为下一步构建地方税体系做准备。

续表 5

税改阶段	税种调整目标	商品税	所得税	财产税
“94 税改”	统一税法、简化税制	改造增值税、营业税，开征消费税	统一内资企业所得税和个人所得税，保留涉外企业所得税	开征资源税、土地增值税和契税，保留房产税/城市房地产税、车船使用税/车船使用牌照税、城镇土地使用税/耕地占用税、印花税
“04 税改”	合理调整，完善税制	调整增值税、营业税、消费税的征收范围和税率，实施“营改增”	统一企业所得税，调整个人所得税税基和税率	统一房产税、车船税，保留土地“三税”、资源税、契税、印花税

税制结构的变化，主要体现为税收体制以及征纳制度的变革，尤其更直观地体现为税种结构和要素结构的变化，对此可以从税收立法的视角加以审视。例如，“84 税改”以新开征多个税种为突出特点，确立了商品税、所得税和财产税领域的重要税种制度，改变了过去较为单一的税制结构，形成了与当时商品经济相适应的全新复合税制结构；“94 税改”进一步完善和合并了一系列税种制度，以适应市场经济发展的要求；“04 税改”则进一步废止和归并相关税种，使税法体系更为合理。

上表的税种变化，可以更直观地反映税制结构的变迁。因为各类税种的开征与停征、废止与合并，都会改变税制结构，并进而影响其功能。此外，各类税种的课税要素结构，包括主体结构、税目结构、税率结构等，对整体税制的收入分配、宏观调控等功能有直接影响。从总体上说，作为税改的具体路径，税种的开、停、并、废对税制结构影响更大，而开征期间的课税要素调整则对税制功能的影响更为直接。

依据结构功能主义理论，特定的税制结构会产生特定的功能。例如，在收入功能方面，商品税在我国税制结构中居于主体地位，自“94 税改”以来，其在税收总收入中的占比一直在 60% 以上，汲取财政收入的功能突出。对于商品税收入占比过高的问题，学界早已提出要调整直接税与间接税比例，国家也强调要提高直接税的比重。^① 在调控功能方面，每次税改进行的税种及其课税要素的调整，使各个税种都可能成为调控工具。例如，房产税、营业税、土地增值税对于房地产市场调控，证券交易印花税对于股市调控，所得税、增值税对于经济结构调整等，都发挥过重要作用。

从功能变迁的角度看，在税制变迁过程中，上述功能会随立法重心的变化而有所改变。例如，在“84 税改”阶段，由于计划经济因素尚有较多残存，因而税制的宏观调控功能尚未充分体现；但在“94 税改”后，随着市场经济体制的确立，税收

^① 参见杨志勇：《税制结构：现状分析与优化路径选择》，《税务研究》2014 年第 6 期。

宏观调控已成为国家的重要经济职能，在具体税制设计方面对宏观调控的考虑也越来越多，各类税种的课税要素作为重要的调控工具亦被广泛运用。^①可见，税制结构中的税种及其要素结构的立法调整，直接带来了税制功能的变迁。而上述税制结构和功能的变化，正是现代税制发展的重要表征，是税收法治不断走向现代化的重要体现。

（三）价值考量的侧重及其法律体现

与上述税改的目标与路径、结构与功能等相关联，历次税法变革的价值考量虽各有侧重，但主要涉及效率、公平、秩序等制度价值的取舍，且有充分的法律体现。从定分止争、规则先行的角度，税法变革必须强调法定和秩序；从合理性与合法性的角度，税法变革必须强调效率与公平，以保障制度的可持续。而上述对秩序、公平、效率价值的强调，则构成了税法三大基本原则的重要内容，同时，也是现代税收法治的基本要求。当代世界各国无论具体税制有多大差异，但在其税收法治现代化的过程中，对上述基本价值或基本原则的强调却是一致的。

良好的税制应有助于保障收入分配和宏观调控的公平与效率，历次税改对上述价值都有法律体现。例如，“84税改”的重要目标是理清国家与企业的分配关系，确保国家获取稳定的税收收入，因而税制设计既要从经济效率的角度促进企业发展，又要从行政效率的角度保障财政收入；“94税改”的重要目标是增加国家（特别是中央本级）的税收收入，因而税制设计既要有助于增进经济效率以保障税源丰沛，又要有助于提高征管效率以保障财政汲取。可见，上述两次税改都特别强调效率价值，这与当时国家在改革中普遍强调的“效率优先，兼顾公平”的思路较为一致。

但是，税制改革不能仅强调获取收入，或过于偏重效率价值。良好的税制要实现“良法之治”，还应该体现公平价值，实现分配正义，这直接关乎公平竞争以及税制自身的合法性和可持续性。因此，从“94税改”开始，已明确提出要“公平税负”，对公平价值的侧重由此亦逐渐凸显。此后，“04税改”综合继承了以往两次税改的价值追求，强调通过优化税制，适度减税，既提升经济效率，又促进税负公平，同时，此次税改还力图完成“94税改”确定的“统一税法、简化税制”的目标，将法定原则的要求和对秩序价值的追求也融入税改之中。可见，随着税改的逐渐深入，相关的价值追求从“84税改”相对更侧重于效率，转向“94税改”同时侧重于公平，而“04税改”则强调多元价值的综合，即将效率、公平和秩序的价值融入整体

^① 例如，在“94税改”过程中，增值税制度没有直接选取“消费型”，就有对固定资产投资过热的调控考虑；在消费税、营业税、所得税等领域的课税要素设计，都有产业调控的考虑。

税改和具体立法之中。尽管“04 税改”是基于“94 税改”的基本框架进行税制优化,其分散展开的制度变革在外观上缺乏系统性,^①但因其旨在解决重复征税、国民待遇、税负不公等问题,因而更全面地体现了公平、效率和秩序的价值,也更加符合税法原理和税法原则的要求,是我国税收法治走向现代化的重要阶段。下面以“04 税改”所欲解决的上述问题为例,对其价值考量的侧重及其法律体现略作说明。

在防止重复征税方面,^②“04 税改”注重加强税种内部及税种之间的制度协调,在税法设计上关注更隐蔽、更普遍的“税制性重复征税”,以体现效率与公平价值。例如,增值税在理论上是典型的“中性”税种,但实践中仍然存在重复征税问题。我国在 2004 年启动增值税转型改革试点,并于 2009 年完成增值税从“生产型”向“消费型”的转变,就是试图解决税种内部因税基设计导致的重复征税问题。而此后国家推动的“营改增”试点,则是力图解决由于不同税种的制度设计而导致的重复征税问题。上述解决重复征税的各类制度变革,都有助于税负公平、提升效率,从而更好地体现公平与效率等价值。

在保障国民待遇方面,对纳税主体能否适用统一的税法制度,确保基本的国民待遇,事关纳税主体之间的税负公平。为此,早在“94 税改”阶段,国家就着力统一“内外有别”的商品税,但直至“04 税改”阶段,才基于 WTO 有关国民待遇的要求,解决了企业所得税和财产税领域的国民待遇问题。^③直接税制度的“内外统一”,对于实现国民待遇、促进公平竞争尤为重要。而公平竞争又有助于进一步提升效率和确保秩序。此外,通过废止农业税及相关税种,实现城乡税制的统一,从而使整体税制更趋合理,也是“04 税改”的重要成果。而上述的税法变革不仅直接体现了公平价值,也与效率和秩序的价值考量密切相关。

在促进税负公平方面,由于税负公平与公平价值直接相关,是税制合法性或正当性的重要基础,因而历次税改都要考虑如何促进税负公平。其实,上述的防止重复征税、保障国民待遇或统一相关税制等,都有助于促进税负公平。在“04 税改”

① 十六届三中全会的“改革决定”提出了“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税改思想,但没有形成总体的税改方案。在“04 税改”过程中,相关税种的合并和废止、税率和税基的调整,也体现了上述的税改思想。

② 重复征税是加重市场主体负担、推动物价上涨、导致财政收入超经济增长的重要原因。因此,“04 税改”期间推出“营改增”以及其他制度改革,解决重复征税问题,具有多方面的重要意义。

③ 依据 1993 年 12 月 29 日通过的《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》,我国在商品税领域率先实现了内外统一。2008 年实施的《中华人民共和国企业所得税法》,则实现了内外企业在税收方面的国民待遇,使各类企业在统一的名义税率和税负下展开竞争。此外,到 2009 年,在房产税、车船税等财产税领域,也都实现了内外有别的税制的统一。

阶段,对个人所得税工薪所得扣除额的多次调整、房产税和资源税领域的改革试点等,都体现了对公平价值的追求。^①

在落实法定原则方面,上述旨在促进税负公平的各类制度变革,都应严格遵循法定原则,实行“法律保留”。因此,将以往税改过程中形成的大量“税收暂行条例”尽快上升为法律,作为实现税收法治的基本要求,已成各界基本共识。在“04税改”阶段,既有较好体现税收法定原则的《企业所得税法》、《车船税法》,也有因偏离该原则而引发诸多争议的房产税改革等试点。吸取上述历史教训,下一阶段的“税改”必须将落实税收法定原则置于首位。

上述四个方面体现了“04税改”价值考量的非单一性,以及未来税制变迁在价值取舍方面的趋势;同时,价值的多元化亦与税法的基本原则直接关联。例如,上述防止重复征税、避免内外有别、确保税负公平的税制变革,不仅有助于实现负担公平、竞争公平,也有助于增进效率,是税收公平原则和税收效率原则的直接体现;而作为“制度”变革,则需遵循税收法定原则,依法确定国家与国民的分配秩序。可见,公平原则和效率原则必须以法定原则为基础;同时,公平原则的贯彻,有助于实现效率和更高层次的秩序。上述经由历次税法变革所形成的共性原则,在未来的税改中均须遵循,这是建立现代税制的重要前提。

总之,历次税法变革的目标与路径、结构与功能、价值与原则的调整或连续,都是税制变迁的核心问题,随着上述方面法治因素的不断累积,现代税制共通的结构和功能、价值与原则亦逐步确立,从而使税收法治现代化的水平不断提升,并为未来的税制进步奠定了重要基础。

四、新税改的连续性、特殊性及法治期待

(一) 新税改:历史的连续与承继

前面探讨了中国税制的变迁周期和关联要素,分析了不同阶段“税改”的目标与路径、结构与功能、价值与原则等核心问题及其与法律要素的关联,从中不难发现:税制总是倾向于不完善,因而每过一定时期就要改革;每次税改既会遗留问题,又会蕴含共通的经验,特别是有助于制度完善的经验。若能总结既往,以之为新阶段的税改提供借鉴,则无疑大有裨益。

^① 在“04税改”期间,国家多次修改《个人所得税法》,提高工薪所得的扣除额,并调整税率结构;同时,在上海、重庆两地对个人自住房屋进行征收房产税的改革试点,在资源税领域进行从量计征改为从价计征的改革试点。上述各类制度变革尽管可能有多重目标,但体现公平价值至少是其目标之一。

从变迁周期看,2014年被称为中国全面深化改革元年,新一轮财税改革被置于突出位置,由此使税制变迁进入到第四阶段——“14税改”或称新税改时期。从关联要素看,直接影响税改的政治要素,仍是作为国家政治决策的“改革决定”。^①2013年的“改革决定”将财税体制改革的内容独立于经济体制改革,以体现其在整体改革中的重要地位,同时,在各类体制改革中都强调财税的保障作用,以体现其支柱功能。此外,无论在推进市场化、加强宏观调控等经济体制改革方面,还是在支持社会保障、促进社会公平分配等方面,财税体制改革都负有重要使命。正是基于财税改革与各类相关要素的交互影响及其重要地位,国家率先推出了《深化财税体制改革总体方案》,以作为“14税改”的直接基础。依据该方案,需将财政改革和税制改革结合起来,以解决“94税改”即已凸显但至今仍未有效解决的央地关系问题,从而对以往税改的缺失作出进一步矫正。

如前所述,历次重要“改革决定”都曾影响修宪。2013年的“改革决定”虽未能直接引发修宪,但它强调的“落实税收法定原则”早已成为学界共识,且在2004年修宪时亦曾受到关注。作为税法的基石性原则,税收法定原则无论以后能否直接“入宪”,其真正被遵从才最重要。此外,前面还曾探讨分配调整对于历次税改的影响,由于当前社会分配问题以及中央与地方的财政分配问题已非常突出,各类分配压力十分巨大,^②因而解决分配问题同样是“14税改”的重要动因。

可见,从各类关联要素与税改的交互影响看,前面提出的“经社—政法”框架仍适用于“14税改”问题的分析。在具体推进新税改的过程中,不应忽视各类相关要素的影响,这也是从治理体系角度完善税制的需要。此外,历次税改所涉及的核心问题,新税改同样需要面对,有些悬而未决的问题仍需着力解决,由此也可进一步发现新税改与以往税改之间的连续性。

例如,在目标与路径方面,结合国家整体治理体系的现代化,“14税改”应侧重于税法体系的全面完善,基于对市场经济、税法原理、法治实践的较为充分的认识,继续提升税收法治体系的系统性和完整性;要立足现实,加强顶层设计,构建合理的税法体系,通过进一步“完善立法,改革税制”以及“落实税收法定原则”,来构建更为科学、合理的现代税收制度,这是推进税收法治现代化的重要步骤。其中,税制的顶层设计和税收法定原则的落实非常重要,但必须解决“闭门设计”和“关门立法”的问题。为此,应建立纳税人深度参与的常态机制,广泛听取纳税人的意见,真正了解和解决税收征纳方面存在的问题,从而更好地提升整体税制和具体

^① 参见《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,北京:人民出版社,2013年。

^② 国家的财政压力与国民的民生压力并存,由此形成的“双重压力”比经济下行的压力等更值得重视,而且需要通过财税法、金融法等经济法途径加以解决。(参见张守文:《缓释“双重压力”的经济法路径》,《北京大学学报》2012年第5期)

税收立法的合理性与合法性,切实保障纳税人的合法权益。

在结构与功能方面,税收法定原则的落实会直接影响税制的结构变化。其中,就法律渊源结构而言,授权立法时期形成的大量“税收暂行条例”将逐步上升为法律。此外,从“税种法”结构来看,有些“税种法”将被合并,如原来的房产税和相关土地税制度将被合并为房地产税法;有些“税种法”将获得新生,如国家将制定首部《环境税法》;有些“税种法”将得到扩展,如消费税法的调整范围将被扩大;有些“税种法”将被消灭,如通过“营改增”,营业税制度将不复存在。上述调整都将导致税制结构的重要变化,并促进税法体系的完善,同时,税法保障收入分配和宏观调控的功能将被进一步强化,这对于税收法治的现代化具有重要意义。

在价值与原则方面,以往税改渐次确立的基本价值和基本原则,在新税改中应集中体现。事实上,“14税改”仍需继续既往税改未竟的事业,如“04税改”尚未完成的“宽税基、低税率”和“结构性减税”的改制目标、“94税改”即已提出但至今仍未完成的“公平税负、简化税制、合理分权”的任务等,都需要新税改持续落实。税制的完善永无止境,总是需要不断体现公平、效率、秩序的价值,实现分配正义;同时,与上述价值相关联,应更加坚定地恪守法定原则、公平原则和效率原则。这不仅是“改革决定”或“改革方案”的要求,更是确保税制合理性与合法性、提升税收法治现代化水平的要求。

(二) 新税改不同于既往的特殊性

在关注“14税改”与以往税改连续性的同时,也应看到,新税改是在加强现代国家治理体系建设、全面推进法治的背景下展开的,因而有许多不同于既往的特殊性。

首先,基于财政被视为“国家治理的基础和重要支柱”,税收已成为国家治理基础的基础,因此,新税改要与国家整体治理体系的完善和治理能力的提升相关联,与国家的政治、社会等多重体制改革相结合,从而有别于以往单纯配合经济体制改革而进行的税制变革。为此,应更重视前述财政社会学强调的财政与政治、经济、社会等多元系统的紧密关联,并在此基础上构建现代税收法治体系。

其次,基于财税改革独特重要地位的凸显,税制改革不能单兵突进,而应与财政改革相配套,进而还要与政治、经济、社会诸多领域的改革相衔接。由于新税改同中央与地方、政府与市场的关系调整,以及社会分配与保障制度的完善等直接挂钩,因此,对税法体系的结构与功能、税法变革的方向与路径,以及相应的法治保障方面,都要提出新的要求。

再次,基于国家高度重视治理体系的现代化,法治已被提升到前所未有的高度,税制改革与法治建设的联系更为紧密,全面推进税收法治现代化更为迫切。尽管以往的税改也不同程度地强调“整章建制”,但离法治,至少离税收法定原则的要求还相距甚远。而新税改以整体税制完善、实现税收法治为核心目标,对其

正当性或合法性的要求应比以往更高。毕竟，税制变革直接关乎分配正义，对于实现税收法治至为重要。

上述特殊性表明，新税改既要面对以往税改遗留的问题，又要解决新时期诸多更为复杂的问题，因而需要有总体设计和有效推动，而不能仅靠自然演进，这样才能更好地解决税改的系统性、完整性与协调性问题，构建现代税收法治体系。为此，2014年6月30日，中共中央政治局审议通过了《深化财税体制改革总体方案》，强调财税改革的目标是建立“统一完整、法治规范、公开透明、运行高效”的“现代财政制度”，在经济、社会和政治层面，该制度应有利于市场统一和资源配置优化、促进社会公平、实现国家长治久安。^①“统一完整、法治规范”作为新税改的重要目标，体现了对统一的税收法治体系的需要，特别值得强调。首先，税法的“统一”是税制优化的体现，在以往税改不断“统一税法”的基础上，新税改还要通过税种的废止和合并，实现增值税法、房地产税法的统一；此外，应避免大量实施影响税制统一的立法“试点”，解决对市场主体的统一适用问题。其次，税制的“完整”是指税法体系应全面覆盖，相关税种及相应制度应有尽有。例如，环境税的酝酿开征，消费税和资源税的税目调整，都体现了对税制完整性的追求。其实，统一完整，既是对税制的法治化、规范化的要求，也是税收法治现代化的基本体现。如果一国税制不统一、不完整，就会导致税收领域的不平等、不公平，就难以形成税收领域的“良法之治”，对此还需从法治维度专门探讨。

（三）对新税改的法治期待

历次税改都有助于税制的完善，并在总体上不断推进税收法治。由于税收涉及各类主体的基本权利，税法的安定性和可预见性是税收法治的基本要求，因此，历次税改都要解决税收立法级次、稳定性、透明度等问题。基于税制存在的突出问题，基于对国情和税收法治的认识，真正落实税收法定原则，构建更为简明、完整、统一的税法体系，全面推进税收法治的现代化，是新税改必须完成的重要任务。

现行税制的突出问题是系统性、稳定性不够，对于税法体系的应然结构尚缺乏稳定清晰的认识，诸如增值税、房产税等重要制度至今仍变动不居，就是明证。尽管税法具有一定的政策性和变易性，但仍应有基本的稳定性，以有效保障各类主体的理性预期。此外，在税制的统一性、简明性方面仍有很大空间。自“94税改”以来，国家一直强调“统一税法、简化税制”，“内外有别”的税法在形式上已经基本统一，^②但增值税、房地产税制度的统一，仍是新税改的重要任务。同时，大量法

^① 《审议〈深化财税体制改革总体方案〉、〈关于进一步推进户籍制度改革的意见〉、〈党的纪律检查体制改革实施方案〉》，《人民日报》2014年7月1日，第1版。

^② 如前所述，我国已在形式上解决了税收立法中存在的内外有别问题，但纳税主体毕竟

律位阶不同的税法规范层出不穷,使税制十分繁复,不仅影响其实质透明度,也影响纳税人遵从。为此,新税改既要解决税收实体法在结构上存在的不统一、不简明的问題,又应在税收程序法上注意正当程序的建构,并在《税收征管法》的未来修改中加以体现,从而更好地保护纳税人权利,保障公平、正义等基本价值的实现。

事实上,体现在历次税改中的基本价值,已成为融贯税法体系的魂魄,直接影响税制的合理性与合法性评判。例如,税制的公平性历来备受关注,新税制仍需继续解决“税负公平”的问题,不仅要解决纳税人之间的横向税负不公,还要合理确定税负,因为在国家与纳税人之间作出动态的纵向安排和合理的税负调整,是税法变革的永恒主题。新税改要全面体现历次税改逐步确立的基本价值,就必须解决税负不公平、征管不规范、征纳不和谐等诸多问题,以有效促进经济和社会的发展,提高征纳效率,确保分配秩序和分配正义,并在此过程中不断推进税收法治的现代化。

每次税改都是在回归和重申基本价值。从大历史的角度看,税改往往是最初效果明显,但一段时期后便出现反弹,税负不公、税负加重的问题会更加突出,这种现象和问题曾被概括为“黄宗羲定律”,它表明“税制总是存在着变坏的倾向”。^①与此相关,国家在“改革决定”中曾提出要“稳定税负”。但这种提法在法律上也可能存在歧义,因为税负应依法确定,要随经济社会发展而变动,不可能一直“稳定”;同时,与传统法义务和责任的确定不同,纳税人个体的税负可能随其纳税能力的变化而调整,也不可能“稳定”。也许为避免上述歧义,国家后来改称“稳定宏观税负”,^②这比原来有了一定进步。但如果国民整体税负本已过重,再强调稳定过重的税负,则无疑有利于保护国家利益,却无助于保障国民权益。因此,上承“04税改”的目标,新税改应继续推进适度减税,使国民负担更合理,从而更好地体现公平、效率等基本价值。

上述基本价值的落实,要体现在税制的结构与功能方面。其中,诸如直接税与间接税的结构、中央税与地方税的结构,^③以及各个税种的主体结构、税目结构、

千差万别,就实质公平而言,应在相关制度中体现这种差异性。因此,在统一的税法之中,也会存在制度差别,如一般纳税人和小规模纳税人、居民和非居民等不同主体,在法律适用上都有差别。

- ① 由于经济与社会的发展,原有制度可能不适应新的发展要求,加之制度的执行者不能严格执行制度等方面的主客观原因,都会使税制呈现出变坏的趋势。在整个人类文明的进程中,这一问题始终存在,因而需要不断改革和完善税制,持续加强税收法治。
- ② 《审议〈深化财税体制改革总体方案〉、〈关于进一步推进户籍制度改革的意见〉、〈党的纪律检查体制改革实施方案〉》,《人民日报》2014年7月1日,第1版。
- ③ 在税法体系中,直接税与间接税的比例涉及税制的合理性,而中央税与地方税的比例则直接影响中央和地方的收入分配。应当先考虑税制的合理性,然后再考虑中央与地方如何分配的问题。这对于新税改能否取得实效非常重要。

税率结构、优惠结构等方面的调整 and 变化，都会影响税收分配收入和配置资源功能的实现，直接影响“取用关系”的调整和税制存续的合法性，因此，税制结构的调整 and 变化必须慎重，要严格依法进行，真正体现法治精神。

就“取用关系”而言，无论是税款征收方面的“取之有道”，还是税款使用方面的“用之有节”，其中的“道”和“节”都强调是法律的约束；此外，税款要“取之于民，用之于民”，“取”与“用”都要真正为民，即为社会公众有效提供公共物品，这是税制合法性的根基。在税收依据理论中，以卢梭为代表的“交换说”曾从整体的国家与国民的取用关系角度，把国民纳税与国家提供公共物品视为一种“交换”，从而把国民的税收负担与其公共物品收益结合起来，这对于良性的征纳关系或“取用关系”的形成，以及税收宪法学的构建，对于实现良法善治，都有积极价值。为此，新税改应与财政分权改革相结合，真正确保各类公共物品的有效供给，这也是依宪治国的必然要求。

新税改是税制变迁的一个新节点。一个良好税制的形成，究竟是源于建构还是演进？整体的税制变迁究竟是强制性的还是诱致性的？对此可能见仁见智，莫衷一是。但从政府主导的传统来看，至少在形式上，中国的税制变迁存在较为突出的建构性和强制性。尽管在最初改革时普遍是“摸着石头过河”，立法试点屡见不鲜，但税法作为典型的公法，其制度建设离不开国家的强力推动。例如，“84 税改”、“94 税改”都是依据国家总体税改方案推进，“04 税改”亦由国家分步实施，新税改更是由国家特别力推的。作为典型的“政府主导型”的新税改，必须从“重税收政策”转为“重税收法律”，并严格落实税收法定原则。在国家高度重视法治的背景下，解决最基本的税收法定问题，应当是新税改比以往税改最大的进步。

与此相关，国家虽然提出构建现代财政制度，并未提及“现代税收制度”，但这并不意味着我国已经建成了现代税收制度。从法治角度看，我国的税制建设还远未达到税收法定原则的要求，仅此一点，就很难说已建成“现代税收制度”，更何况整个税法体系的合理性与合法性还存在诸多欠缺。因此，对新税改最基本的法治期待，就是落实税收法定原则，它既是中国税制是否“现代”最基本的标志，也是中国税收法治现代化进程中最重要的界碑。

结 语

有关税制变迁理论的探讨，不仅有助于弥补税法学或经济法学理论的研究缺失，而且对于制度变迁理论的拓展亦有重要价值。从方法论的角度看，税制变迁既然涉及“税”，就必然与政治、经济、社会等诸多要素存在紧密关联，并由此可以从多个学科的视角展开分析；同时，由于税制变迁的核心毕竟是“制”的变迁，因而与法律要素的关联更为紧密。事实上，无论基于前述“经社一政法”框架的维度，抑或

基于税制变迁核心问题的维度，都不难发现：法律要素始终是与税制变迁不可分割的核心要素，中国税制变迁的过程同时也是不断提升法治水平、实现税收法治现代化的过程。为此，必须在前人研究的基础上，更强调法律系统或法律要素对于税制变迁的重要影响，并在税制变迁过程中关注税收法治的现代化进程。

税制变迁虽然受到多方面关联要素的影响，并会形成重要的内在关联机制，但它并非仅是被动地受制于上述要素，而是能够在推进经济增长、社会发展和政治清明方面发挥重要作用，从而实现其在促进经济效率、社会公平与政治安定方面的重要功能。而上述作用的发挥和功能的实现，都与法治的保障须臾不可分割。只有不断提升税收法治水平，才能更好地实现税制的各类重要功能。

税法问题极其复杂，税制变迁千头万绪，牵涉甚广，因而对特定时空维度的选取非常重要。中国改革开放以来的特定“时空”，税法变革的特殊周期，相关要素的特别影响，构成了中国税制变迁的独特历史画卷。“横看成岭侧成峰”，对这一独特历史画卷的纵横审视，有助于发现其中存在的突出问题和共性经验，从而有助于见微知著，鉴往知来，在推进具体税法制度发展的同时，全面提升中国税制的系统化，推进税收法治化的现代化。

在税制变迁中，涉及许多变与不变、个性与共性、差异性与一致性并存的内容。从普遍性的角度，应更多关注具有共性或一致性的不变内容；从特殊性的角度，则应关注具有个性或差异性的需要变革的内容。唯有兼顾上述两个方面，才能更好地发现问题和积累经验，从而在税制变迁过程中不断完善税收法治。不同时期的经济和社会发展所需解决的突出矛盾不同，政治选择各异，每次税改的目标与路径、结构与功能、价值侧重等亦会发生调整 and 变化。但无论税制如何变化，经由历次税改逐步形成的基本价值和基本原则，特别是税收法定原则，尤其应当坚守，这对于确保税制的合法性与合理性、充分体现法治精神、实现税收法治现代化非常重要。

税制变迁事关整体分配秩序变革，是国家法治发展的重要缩影。由于税制变迁始终有国家的直接推动，因而其建构性非常突出。需要相关的政治决策、体制改革、宪法修改、法律调整等诸多方面的配套，以建构能够及时回应经济社会需求的税制变迁。中国未来的税制变革，唯有全面体现基本价值和基本原则，才能在法治的框架下，构建更为良好的国家与国民的“取用关系”，从而全面保障基本人权，实现国家的长治久安。

〔责任编辑：赵 磊〕

one, highlighting gaps in it; the floating population assimilates less well in migration from rural to urban areas than in migration between urban areas, revealing the stratification of assimilation; good community services and an accepting environment can effectively facilitate assimilation, revealing assimilation's dependence on the community; and connections between migrants' source and their destination and between them and local residents affect their level of assimilation, revealing the interactive nature of assimilation. Promotion of assimilation depends on individual efforts, but still more necessary is the elimination of the institutional obstacles of discrimination and exclusion to create a favorable institutional environment and social atmosphere.

(5) Changes in the Tax System and Its Modernization under the Rule of Law

Zhang Shouwen • 80 •

Changes in the tax system epitomize a nation's development of the rule of law. It is closely related not only to political, economic, and social factors but is also inseparable from legal factors. We should examine the various core issues involved in changes to the tax system from the legal perspective and should continuously improve the values, structure and functions of the legal system. The specific "time and space" that have developed since reform and opening up have various features, including continuity and difference, and cycles and constructivity. Implementing the statutory principles of tax law is our most fundamental expectation of tax reform under the rule of law. The new round of tax reform in 2014 should build on the experiences of the past, face up to the real issues, and insist on basic values, and thus promote a law-based tax system and the modernization of the state's overall governance system.

(6) Making Criminal Trials Substantive

Wang Haiyan • 103 •

Making criminal trials substantive is a basic requirement of "trial-centered procedural reform." The core issue is that the defendant's criminal liability should be resolved at the trial stage. In the course of judicial practice, arrest "forced" trial, conducting the trial primarily through the investigation of case documents and transcripts, making the pre-trial meeting substantive, and making the trial focus on conviction alone, all to some extent weaken criminal trial procedure and make it a mere formality. In the context of constructing a judicial system in which the trial is central and there is parity of authority and responsibility, it is necessary to eliminate the factors weakening the trial system, develop a trial-centered litigation structure, realize the principle of direct oral evidence as a trial method, provide a rational orientation for the function of the

• 204 •