

税收法定原则的宪法内涵与逻辑展开

孙如意

摘 要: 税收法定原则是宪法中民主与法治理念在税收领域的体现,其核心是税权法定。2004年宪法修改后,宪法第56条的规范内涵发生变化,成为税收法定原则的规范基础。国家基于人民同意而征税,税收立法不仅调整国家与公民的关系,建构税收的正当性与合法性基础,还具有规范国家税权行使,保障公民宪法权利,形成稳定的社会预期的功能。基于国家主权而产生的税权须在纵向和横向两个层面进行合理分配,税收立法、税务征收、司法救济应以保障人权为目标,分税制改革也应在宪法和法律框架下进行,以合理调整央地关系。

关键词: 税收法定; 民主与法治; 征税权; 人权保障

税收又称税捐或者租税,台湾学者陈清秀认为税捐是“公法人团体为获得收入之目的,而对于所有满足法律所定给付义务之构成要件之人,以高权所课征无对待给付之金钱给付”。国家通过征税形成财政收入,从而为国家提供公共产品奠定物质基础。因此,税法构成国家对公民财产权和经济自由的限制,国家向公民征税必须以法律为依据,坚持税收法定原则。税收法定原则不仅是税法的基本原则之一,也是宪法上民主和法治原则在税收领域的体现,具有保障公民财产权和维护法的安定性功能,因而也是一项重要的宪法原则。虽然直到20世纪80年代末税收法定原则由谢怀栻先生介绍到中国,该原则逐渐为人们所认知,但是税收法定的价值与

功能已蕴含在我国的宪法规范和法治实践之中。十八届三中全会提出财税改革应当落实税收法定原则,2014年《立法法》修改过程中围绕税收法定的内容有着激烈的争论,最终形成“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律的“妥协方案”,^①同年《深化财税体制改革总体方案》获中共中央政治局通过。然而2016年全面推开的营改增试点以及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,依然是由国务院主导,并未获得全国人大及其常委会的立法支持。可见,税收法定原则并没有在实践中得到有效的落实。在此情况下,从宪法视角认真审视税收法定原则,从理论上探讨其规范内涵以及实践方式便具有相

作者简介: 孙如意,中国人民大学法学院博士研究生,中国人民大学宪政与行政法治研究中心助理研究员(北京 100872)。

① 2014年8月31日,《立法法修正案》(草案一审稿)并未规定税收法定的内容。2014年12月29日,《立法法修正案》(草案二审稿)第三条增加一项,作为第九项:“(九)税种、纳税人、征税对象、计税依据、税率和税收征收管理等税收基本制度”。2015年3月8日,《立法法修正案》(草案三审稿)第三条将其修改为“税种的开征、停征和税收征收管理的基本制度”只能制定法律。在全国人大表决前,《立法修正案》(草案)发生的这一重大修改引起代表们的忧虑,认为不利于规范政府的征税权,经激烈争论最终形成修改之后的文本,即“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。有关争论情形可参见“立法法三审 税收法定条款删减引争议”,<http://topics.caixin.com/2015-03-08/100789288.html>,最后访问日期2016年5月30日。

当的必要性。

一、税收法定原则的规范内涵

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,税法的各类构成要素皆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。^①税收法定原则主要包含三个方面的内容:一、课税要素法定原则。二、课税要素明确原则。三、稽征程序法定原则。^②税收要素法定是指税收有效成立的应具备的基本要素,包括征税对象、税基、税目、税率以及税收特别措施等内容必须由法律作出明确规定。而税收要素明确则是指法律对以上诸多税收要素的规定应当具体明确,不能模糊。税收要素明确有利于纳税人能够形成合理的纳税预期,调整经营活动,也有利于防止行政机关滥用裁量权,从而形成安定有序的税法秩序。稽征程序法定是正当程序原则在税法领域中的体现,具有规范税务行政行为 and 保障纳税人权益的程序价值,主要体现在税务机关只能严格依据税法规范进行征税,税种的开征与停征、税率的调整、税收的减免等事项都必须于法有据;征税机关在征税中应当遵循行政程序,保护当事人的程序权利,为当事人提供有效的法律救济。

多数国家宪法文本明确规定税收法定原则,但是对哪些税收事项需要由国家立法机关确定却有不同的规定。^③如美国1787年宪法规定关税、进口税和货物税由国会制定。日本1946年宪法规定国会有权依靠法律规定新课租税或变更租税。这些国家多由本国的税收基本法将税收法定的内涵具体化。相比

较而言,法国宪法则明确规定税收的基准、税率和征收方式由法律予以规定。然而我国历部宪法性文件均没有明确规定税收法定的内容,而只是将其作为公民的一项宪法义务。1954年宪法制定之初,中共中央宪法起草小组提交的宪法草案(初稿)第93条规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。各级人民政府非依照法律不得征税”,但在正式宪法草案和1954年宪法文本中只规定公民依照法律纳税的义务。1975年宪法和1978年宪法均未规定税收条款,1982年宪法重新恢复1954年宪法的规定。有学者据此认为我国宪法没有确立税收法定原则。理由在于以下方面:宪法第56条处在“公民的基本权利和义务”一章,而非是总纲之中,只能视为对公民纳税义务的确认,不能作为对税收立法权的限制;1982年修改过程中,修宪者只是将纳税作为公民的一项义务,并没有对税收法定原则进行讨论。^④

这种试图通过解读字面含义和追溯修宪过程而探索宪法原意,认为制宪者的意志只能是从已经显示的制宪者的根本意向以及在制宪过程中通过讨论曾经被提及并且无异议的想法。该解释方法能够最大可能地尊重制宪者意志,但实际上却忽视宪法规范的开放性与公共性,尤其没有看到宪法规范应具有的客观规范价值。诚如拉伦茨所言“法律解释的最终目标只能是:探求法律在今日法秩序的标准意义(其今日的规范性意义),而只有同时考虑历史上的立法者的规定意向及其具体的规范想法,而不是完全忽略它,如此才能确定法律在法秩序上的标准意义。”^⑤制宪

① 张守文《论税收法定原则》,《法学研究》1996年第6期。

② 刘剑文《民主视野下的财政法治》,北京:北京大学出版社2006年,第100页。

③ 翟继光《税收法定原则比较研究——税收立宪的角度》,《杭州师范学院学报(社科版)》2005年第2期。

④ 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》,《税务研究》2006年第9期。

⑤ [德]卡尔·拉伦茨《法学方法论》,北京:商务印书馆2015年,第199页。

者或者修宪者受其所处时代的宪法观或者表达方式制约,也会面临某些来自时代脉络的法律问题,形成的宪法规范在适用过程中可能会超脱制宪者的预期,从而在现有法秩序下具有客观的规范内容。在此情形下,宪法解释者应综合运用多种解释方式,以宪法文本为基础,遵循宪法规范内在价值的统一性,面向客观法秩序,在解释过程中实现开放性、合理性、正当性以及宪法秩序的安定性价值的统一,实现宪法中多元价值的平衡,以消解宪法规范与社会现实之间的冲突。^①对宪法中纳税义务条款的解释,可以运用体系解释和客观目的解释的方法进行。

从形式法治的视角来看,税收法定原则实际上确立法律保留原则,即只有民意代表机构有权制定税收法律。法律保留原则是现代法治国家重要的宪法原则,其核心是行政机关作出行政行为必须有议会立法作为依据,否则构成违法。征税是国家对公民财产权和经济自由的限制,属于侵益行政的范畴,必须严格适用法律保留原则。^②因而税收立法权专属于国家立法机关,行政机关不得僭越立法机关的权限而制定税收行政法规,除非获得国家立法机关的委任或者法律授权。宪法第56条公民“依照法律规定的纳税义务”条款中的“法律”是从立法体系的意义上使用的,属于形式意义的法律。这是因为纳税义务是由宪法确立的公民基本义务,只能由形式法律来确定,行政法规可以将形式意义上的法律具体化,但是这种具体化过程受到宪法的控制,应具备合宪性要求。^③而结合《中华人民共和国税收征收管理法》第3条和《立法法》第8、9、10条的规定来看,此处的“法律”

是指国家立法机关制定的法律或者立法机关的委任立法,属于狭义法律的范畴。再者而言,根据宪法第56条,公民只有在法律作出明确规定时才有履行纳税的义务。而没有法律规定,行政机关不得增加或者减少公民的纳税义务。宪法作为根本法,构成税法体系形成的规范依据。^④

从宪法内在价值体系来看,私有财产权和人权条款于2004年宪法修改中写入宪法,充实了我国宪法价值体系的内涵,应对宪法第56条进行合目的性解释。2004年宪法修正案第22条规定“公民的合法的私有财产不受侵犯,国家依照法律规定保护公民的私有财产权和继承权。国家为了公共利益的需要,可以依照法律规定对公民的私有财产实行征收或者征用并给予补偿。”该条款体现了财产权的双重功能,即主观防御权和客观价值秩序:财产权作为公民的基本权利,防御来自国家的侵犯,构成国家权力行使的边界;同时财产权也要求国家进行制度保障,建构促进财产权实现的制度体系,将保护财产权的宪法价值贯彻于宪法秩序之中,约束国家的立法、行政和司法等公权力活动,成为国家公权力活动的价值目标。财产权的本质是实现自由的要求和作为有尊严个体存在的社会物质基础。因此,财产权的宪法保护具有保障个体自由地利用各种经济条件的“自由保障”的功能。^⑤将宪法修正案第23条和宪法第56条对比后,便没有理由认为国家对公民财产权的征收或者征用行为要严格遵守法律保留原则,而国家对公民征税行为却适用较为宽松的保障水平,这是因为国家征税行为对公民财产权限制更为严重。2004年修正案第24

① 韩大元等《现代宪法解释基本理论》,北京:中国民主法制出版社2006年,第3页。

② 黄学贤《行政法中的法律保留原则研究》,《中国法学》2004年第5期。

③ 韩大元、王贵松《中国宪法文本中“法律”的涵义》,《法学》2005年第2期。

④ 刘剑文《财税法——原理、案例与材料》,北京:北京大学出版社2013年,第159页。

⑤ 韩大元《私有财产权入宪的宪法学思》,《法学》2004年第4期。

条国家尊重和保障人权条款,这表明我国宪法的价值秩序由社会主义集体价值向更加重视个体自由权利的方向转变。宪法对财产权的保护与限制本质上体现了财产权的社会性和个人财产的自由性之间的平衡,而征税产生的外在限制不得损害财产权的内在价值,限制的手段应当符合比例原则,具备合宪性要求。因此,落实税收法定原则成为保障公民私有财产权的基本要求。这也说明在现有的宪法价值体系下,宪法 56 条纳税义务条款的规范内涵已经发生转变,能够为税收法定原则提供宪法上的规范基础。^①

二、税收法定原则的宪法理念

(一) 民主理念: 基于人民的同意而征税

从历史的角度看,税收法定原则塑造着国家的民主制度形态。税收是国家作为政治共同体存在的物质基础,也是国家维持公共秩序、巩固国家安全的必然要求。然而征税的前提是对国民财产权利的承认,需明确国家利益和公民财产权等权利的界限,控制国家征税的肆意性。1215 年英国《大宪章》(Great Charter of Freedoms) 第 12 条规定,除封建赋税以外,“设无全国公意许可,将不征收任何免役税与贡金。”这里的公意主要是通过由各大主教、住持、伯爵与男爵组成的会议实现。在此之后,税收的民主性价值不断得到强化,并推动英国议会制度的逐渐形成和发展。

随着启蒙运动和资产阶级革命发展,重新界定国家与国民之间的关系,论证税收的合法性与正当性,成为启蒙思想家关注的重点。其中洛克的论述最具代表性,他不仅指出税收的正当性基础,也明确了税收支出的目的性要求。洛克认为人们联合成为国家和置身于政府之下的重要目的是保护财产,“政

府没有巨大的经费就不能维持,凡是享受保护的人都应该从他的产业中支出他的一份来维持政府。但是这仍须得到他自己的同意,即由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意。”^②简而言之,税收是公民获得国家保护的必要对价,但是国家的征税行为必须获得公民多数的同意,国家征税的目的也是为了实现公民财产、自由和生命等权利的保护。洛克依据社会契约论阐释的税收的正当性乃在于它的民主性,实际上也揭示出在税收领域国家权力与公民权利之间的平衡过程。

民主性作为税收法定原则的基础性价值影响到之后美国的制宪活动和法国大革命。美国 1787 年宪法第 1 条第 8 款规定,国会有权规定和征收税款、关税、进口税和货物税,以偿付国债、提供合众国共同防务和公共福利,但是国家税制应当统一。1789 年法国《人权宣言》宣称,主权属于国民,人们进行政治结社的目的是为了保护人的自然、永存的权利,包括自由、财产、安全和反抗压迫的权利。《人权宣言》第 14 条明确规定“所有公民都有权亲身或由其代表来确定公共赋税的必要性,自由同意并关注其使用,并决定税额、税基、征收方式和期限。”在此之后,法国、日本、新加坡等大多数国家均在该国宪法规定,国家征税须经议会同意。进入福利国家后,国家权力与公民权利之间的关系发生变化:一方面国家承担大量的社会事务,公民基本权利的实现对国家财政支出的依赖性更加强烈,而政府财政支出需要以公民纳税作为主要来源;另一方面伴随着国家职能增加和权力扩张,公权力对社会和公民权利的干预程度加深,政府不仅是公共服务的提供者,还是社会财富的生产者,在市场经济中存在“与民

① 韩大元、冯家亮《中国宪法文本中纳税义务条款的规范分析》,《兰州大学学报(社会科学版)》2008 年第 6 期。

② [英]洛克《政府论(下)》,叶启芳、瞿菊农译,北京:商务印书馆,1964 年,第 78 页。

争利”的紧张关系,这些都提出规范国家权力行使的要求。而规范国家权力运行,控制政府规模最有效的方式就是规范国家的征税和财政支出。^①

由此可见,税收法定原则在不同的时代背景下具有不同的价值诉求,封建时期的贵族、新兴资产阶级通过税收法定来防止掌握行政权的国王恣意进行课税,以保护国民的财产权,并逐渐实现国家权力中心的转移。而在现代民主法治国家,税收法定原则的价值体现在经由以国民意志形成的法律进行课税,从而谋求经济生活的法的安定性,并保障经济活动的可预测性。随着国家征税范围的不断扩大,我们现在已经很难找到不承担税负的主体了。因而,实现税负公平,保障不同社会阶层纳税人的权益,在税收民主性价值下实现多元利益的平衡成为现代国家面临的新课题。因此,税收立法的过程也是国民意志形成与利益协调的过程,具有民主重塑的功能。税收法定原则作为一项重要的宪法原则,成为宪法民主性理念的重要载体。

(二) 法治理念: 法的安定性与可预测性

法治是现代国家的基本价值共识,无论是英美国家的“rule of law”,还是德国基本法确立的法治国原则,均将法治作为国家治理的基本途径和政治共同体遵循的普遍性价值。现代法治具备形式法治和实质法治的双重内涵,即不仅强调国家立法机关制定立法,以形成国家和社会成员普遍遵循的规则,还要求法治必须是“良法之治”,为此多数国家均建立起符合本国实际的违宪审查制度。英国《大宪章》便是以成文法的形式将对国王征税权的限制固定下来,规范国王的征税行为。英国大法官柯克曾说“国王在万人之上,但

是却在上帝和法律之下。”贵族以及后来的资产阶级与国王之间围绕征税问题斗争的成果,不断得以法律化,并最终使得英国“王在法下”的法治理念获得制度化的外在形式。^②

税收法定原则的民主价值需要通过法治价值得以彰显,这是因为税收立法的权威性和税收法律秩序的安定性与统一性能够为民主价值的实现提供外在的制度保障。在现代法治国家中,税收立法明确规定国家征税的对象、范围、税基、税率及税收征管等内容,从而能够有效控制国家征税的肆意性,为社会公众提供可期待的安定性秩序。这对保障公民的财产权、经济自由,合理界定国家权力和公民社会之间的界限,创造较为宽松的社会环境具有极为重要的意义。税收法定原则的法治价值通过三个途径得以实现:(1) 国家立法机关根据宪法制定税收法律,使之成为行政机关征税的法律依据,从而赋予国家征税的合法性基础,规范行政机关的征税行为。纳税主体依据立法机关制定的法律履行纳税义务。(2) 国家征税实质上是对公民财产权的限制,构成财产权的社会义务,但是限制本身不能损害财产权的核心价值,亦需符合比例原则的要求。(3) 国家应根据不同层级政府提供公共物品范围与需求,建立与之相适应的财权分配体制,尤其是税收征管和税收受益的分权体制。因此,税收法定原则体现“国家—国民”“中央政府—地方地方政府”“立法机关—行政机关”三者间的关系,这三种关系的处理都必须在宪法和法律的框架下进行。

(三) 控权理念: 税收法定之核心是税收法定

公民纳税义务对应着国家的征税权。征

^① Jørgen Juel Andersen, *Costs of taxation and the size of government*, Public Choice, Vol. 153, No. 1/2 (October 2012), pp. 83-115.

^② 陈刚《论英格兰“王在法下”法治理念的生成》,《比较法研究》2015年第5期。

税权或者税收是国家权力的重要组成部分,乃是一国主权的体现,属于国家对内统治权的必然内容。^①所谓统治权本质上支配权,乃是国家作为权利主体所拥有的独占权,国家在国内法和国际法限定范围内自定自己的组织,支配领土内一切的人和物,及支配在领土以外的本国人民的权利。^②这种将税权视为国家统治权内容的视角,明确国家税权的归属、行使对象和纳税范围等内容。在社会契约论看来税权体现国家和公民之间的交换关系,即公民将部分财产权让与国家而形成的权力,其目的是获得国家所提供的公共产品和服务,增进个人福祉,以有效保护公民权益,维持国家利益和公民利益之间的均衡状态。^③因此,税权是国家取得财政收入,实现国家职能的权力,税权的行使必须遵守宪法对国家权力设定的行使规则。

分权原则是宪法的一项基本原则。一方面,权力通过相互制约与平衡,实现权力结构的稳定,防止国家权力逾越宪法界限,侵犯公民权利。另一方面,权力在不同国家机构之间以及在中央与地方(联邦与州或国)之间进行有效分配,能够充分发挥不同主体的优势,使得权力的行使更有利于实现公共利益。税权的分配分为横向和纵向两个方面。税权的横向配置模式可分为独享模式和共享模式。前者是由立法机关独享国家税权,并可授权行政机关行使部分税权。后者是国家税权在立法、行政和司法等机构之间分配。在税收具体分工的层面,国家税权可进一步分为税收立法权、税收行政权和税收司法权。税收立法权属于原创性的权力,主要包括税法的初创权、税法的修改权和解释权、税法的废止

权;税收行政权则是最经常行使的权力,主要由行政机关制定税收实施细则、具体实施税务征收的权力。税收司法权则以保障公民纳税权益和规范行政机关的税务征收行为为目标。从我国的宪法结构来看,我国属于独享模式的税权分配结构,即税权主要集中在国家立法机关,即全国人大及其常委会。然而由于历史和现实的原因,全国人大两次授权国务院制定税收立法的权力,国家税权事实上集中于行政机关。

税权的纵向配置模式可分为集权模式和分权模式,前者强调税收立法权集中于中央,地方不享有税收立法权,如法国、英国等集权制国家;后者指税权在联邦和州(共和国)层面依据宪法划分,如美国、德国等联邦制国家。考虑到地方的财政汲取能力不同,在中央与地方(联邦与州)税权适当分立的基础上,也要增强中央政府或者联邦政府的财政调控能力,实现税收富裕省份或者州与税收较为贫瘠省份或州之间财税转移,促进税收公平,实现国家内部的团结。^④我国是中央集权的社会主义国家,地方的权力来自宪法和法律的授予。我国宪法第3条第3款规定“中央和地方的国家机构职权的划分,遵循在中央统一领导下,充分发挥地方的主动性和积极性原则。”因此,从保障中央集权和强化中央政府财政汲取能力,增强中央政府宏观调控能力方面考量,我国的税权机构呈现集权制模式,并经由1994年分税制改革进一步强化。然而集权模式也并非绝对化,地方国家机构由地方人大选举产生,依据宪法和法律行使职权,在推动地方经济社会发展,提供公

① 杨志清《国际税收理论与实践》,北京:北京大学出版社,1998年,32页。

② [日]美浓部达吉《宪法学原理》,欧宗祐、何作霖译,北京:中国政法大学出版社,2003年,第183-201页。

③ 李刚《契约精神与中国税法的现代化》,《法学评论》2004年第4期。

④ 如德国宪法明确规定在联邦层面进行富裕州对贫困州的财政转移,加拿大也在这个方面进行改革。这对于实现公共服务均等化,避免国内贫富差距拉大,维护国家统一具有重要作用。See, Dan Usher, The Reform of Equalization Payments, Canadian Public Policy / Analyse de Politiques, Vol. 33, No. 3 (Sep., 2007), pp. 337-366.

共产品方面负有重要职责,应当在坚持中央集中税收立法权的前提下,依法赋予地方国家机构享有一定的税权。

三、税收法定原则的逻辑展开

税收法定原则以规范税权尤其是征税权的行使,避免国家权力的滥用,保障公民的财产权、经济自由等宪法权利,实现法的安定性为目标。税收立法权在国家税权中最为重要。北野弘久认为,税法的不合理性,首先表现在立法过程,然后进入行政过程和裁判过程,最后扩大到经济过程。在我国现阶段,贯彻税收法定原则,发挥人大主导税收立法的作用,有利于增强税收的合法性与正当性,但国家税收立法也应当符合民主理念和宪法精神。行政机关是税法的执行者,也是具体税收工作的实施者,规范行政机关的税务征收行为,保障纳税人权利。强化对纳税人的司法救济,发挥人权对司法的保障功能,也是我国税收法治化的当然要求。2014年以来新一轮税制改革已经开始,本次改革应当在宪法和法律轨道内进行,以奠定税制改革的正当性与合宪性基础。

(一) 税收立法:形式法治向实质法治转变

1. 国家立法机关主导税收立法,严格规范委托立法。根据1984年和1985年全国人大常委会的两次授权决议,国家行政机关制定大量的税收行政法规,掌握我国税收立法的主导权。^①这导致我国税收立法的层次较低、合法性欠缺,税收立法体系紊乱,地方“隐形立法”问题突出,公民权利保障不足等问题。2009年全国人大常委会废止1984年的授权决定,2015年修改后的《立法法》明确规定税收法定原则,即税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度必须制定法

律。因而现阶段立法机关的主要任务是将国务院制定的税收条例上升为法律,并对税收立法的必要性和适当性重新审查,从而在基本法层面确立税收法定原则,完善税收法律体系。全国人大常委会必要时可作出授权决议或者通过法律授权国务院现行制定税收行政法规,但是授权决议或法律授权必须明确授权目的、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,并且重要税收事项不得随意授权,严禁一般性或空白性授权。然而经济形势的复杂多变性、税务征税的技术性以及税收政策的灵活性,客观要求代议机构制定的法律具有一定得框架性,如税收立法为行政机关预留一定空间或者幅度,允许国务院及税务主管机关根据经济和社会发展需要,依据法定程序在法定范围调整税率,以避免频繁修法造成的立法压力。

2. 增强全国人大的预算审查能力,实现税收立法的科学性和民主性。宪法第62条、67条分别规定全国人大及其常委会对政府工作报告、政府预算进行审查和调整的职权,而税收是政府财政收入的主体部分,因此预算审查的重点是对政府税收收入和支出的合法性、合理性的控制,从而实现在“收”、“支”两端规范政府财政的目的。然而税收立法具有较强的专业性,短时间内国家立法机关人员构成的知识结构和立法的审议机制难以改变,故可通过提高财经委员会和法律委员会等专门委员会中财政专家所占的比重,增强专门委员会的审查能力,亦可委托财税领域的专业团队进行税收立法的调研和草案起草工作。税收立法过程也是不同利益诉求博弈和妥协的过程,因此完善立法听证制度,公开征求社会意见,进行实地调研,听取相关利益群体意见等方式拓宽公众参与税法制定或者

^① 据统计,在我国开征的18个税种中,除个人所得税、企业所得税、车船税由法律规定征收外,其余15个税种是由国务院制定的有关暂行条例规定征收。

修改的途径,这有利于提高税收立法的民主性,实现税收利益分配的均衡化。

3. 税收立法坚持比例原则和量能课税原则,实现税收公平。税收是国家基于公共利益对公民财产收益的部分取得,是对公民财产权的限制。但限制公民财产权的公权力行为必须接受合宪性审查,符合比例原则。^①税收立法要有利于实现公共利益,在能够实现税收目标的多种手段中,诸如税种的开设、税率和纳税对象的确定等方面,选择对公民财产权侵害最小的做法。最后税收立法还应符合狭义比例原则,即运用经济分析和价值衡量等方法评估税收立法欲实现的公共利益与公民财产权的限制之间是否符合狭义比例原则的要求,是否实现宪法多重价值之间的平衡。而量能课税原则是宪法上平等原则在税收立法领域的具体化,主要是指纳税人的租税负担应当根据经济上的给付能力来衡量。量能课税原则要求国家课税之后,仍能保持供纳税人利用和国家课税的财产,禁止没收性课税,以防过度征税危及到税收的可持续性和纳税人的生存权利,损害财产权的核心价值。立法者在选择合理税收客体之后,还要进行构成要件的选取与评价,从而使之与税法体系相一致,通过对纳税人所承担的直接税、间接税负担进行整体考量后,判断是否符合量能课税原则。^②此外,随着我国对国际经济的深度融入,征税对象范围的扩大,税收立法中应妥善处理

(二) 税务征收: 规范税收执法与保障纳税人权利

依法行政是建设法治国家的必然要求,行政机关应当严格依据法律行使职权,遵守法律优先原则和法律保留原则。

1. 严格执行税收立法,保障纳税人权利。行政机关应将税收法定原则贯彻于征税过程中,加强税收征管的监督,坚持税务公开原则,明确税收执法责任制,规范税收裁量权的行使,禁止不适当地税法漏洞填补。税务机关应遵守税务征管程序,保障纳税人的知情权和参与权,规范税务机关的税收计算行为等微观税务征收活动,^③通过完善行政复议等程序为纳税人提供法律救济。地方政府不得违反税法规定通过降低税率、减征、免征税款向企业提供税收优惠,以维护税法的权威性和平等性。

2. 税收立法的评估与调整。国民经济发展状况具有不确定性,国家基于特定公共利益的实现和国家宏观经济目标的实现,必要时需要开征或停征税种、调整税率和征税对象。行政机关在税收征收的过程中应当对税法的实施情况作出综合性的评价,及时将税法实施过程出现的问题向国家立法机关提出处理建议,由后者对我国税收政策和税法作出相应调整,以保持税收秩序的稳定性与适应性。

3. 规范税收行政立法,保证税制统一。我国税收立法具有多层次性,国务院应加强对税收行政立法的合法性审查,保证国家税收法律体系内在的统一性、合法性,维护国家税收制度的权威性和正当性。2000年全国人大制定的《立法法》、2001年国务院制定的《法规规章备案条例》、2005年全国人大常委会委员长会议修订的《行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、经济特区法规备案审查工作程序》以及2010年国家税务总局制定的《税收规范性文件制定管理办法》等规定对完善我国税收法律体系,实现税收法律体

① 张翔《个人所得税作为财产权限制——基于基本权利教义学的初步考察》,《浙江社会科学》2013年第9期。

② 葛克昌《税法基本问题——财政宪法篇》,台北:元照出版公司,2005年,第161-165页。

③ 王宏军《税收法定原则在税收计算中的运用——以营业税为例》,《云南大学学报(法学版)》2016年第3期。

系的统一性提供规范基础。

(三) 司法救济: 以纳税人权利救济为导向

审判机关通过自身的裁判活动监督行政机关依法征税和保障纳税人合法权益,也是税收法定原则的必然内涵。^①

1. 保障纳税人的裁判请求权。司法裁判活动具有中立性和消极性等特征。纳税不仅是公民的一项法律义务,也是公民的一项权利。纳税人在自身的合法权益受到行政机关侵害时可以向法院寻求司法救济,以获得法院公正地裁判。法院通过撤销判决、变更判决、确认违法判决等形式纠正税务机关的违法征税行为,保障纳税人权益。

2. 对实质性法律的合法性审查。依据修改后的《行政诉讼法》第14条、第65条和第66条以及《立法法》第99条的规定,法院有权对规章及以下规范性文件进行合法性审查,当最高人民法院认为有关税收的行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例同宪法或者法律相抵触时可以请求全国人大常委会进行合法性审查。这对实现税收法律体系的合法性和统一性具有重要意义。

3. 法院在行政审判中对税法进行合宪性解释。法院审理案件的过程也是解释法律和适用法律的过程,当同一个法律规范产生多种解释的可能时,法院应选择最符合宪法规范和价值的解释方案。合宪性解释是法院的一项宪法义务,这是因为财产权具有主观权利和客观价值秩序的双重性,后者拘束法院的审判活动。^②法院在税收案件中,应努力保障公民的财产权、知情权等权利,并且在保持

司法谦抑性的前提下,通过裁判活动形成税法解释的一般性规则。

(四) 分税制改革: 合法性与正当性的建构

分税制是指“按照事权划分中央和地方的财政支出,依据事权与财权相结合的原则,将税种划分为中央与地方的税收收入的制度。”^③我国1994年分税制改革在增加中央政府财政收入、增强国家调控能力和推动市场经济发展等方面取得显著成效。但是本次改革由执政党主导、国务院推动,主要解决中央与地方之间财权的分配结构,却并未在事权分配结构方面做出妥当安排,导致地方政府事权与财权不匹配,土地财政和地方债务问题日趋严重,而作为民意代表机构的全国人大及其常委会却被排除在决策之外,导致分税制改革的正当性与合法性存在不足。^④

十八届三中全会在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出将“必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率,建立现代财政制度,发挥中央和地方两个积极性”作为税制改革的目标。2016年国务院《政府工作报告》提出,“加快财税体制改革。合理确定增值税中央和地方分享比例。把适合作为地方收入的税种下划给地方,在税政管理权限方面给地方适当放权。”何种税权应该下放、如何确定中央和地方之间税收收入的分享比例,实质上是对我国税权结构的调整,涉及到宪法规范中央地关系的处理。兹事体大,必须慎重进行。在国家治理能力现代化和治理体系现代

① 在实践中以税务机关为被告的行政诉讼案件相对较少,原因可能涉及以下方面:一是,《税收征收管理法》以行政复议作为行政诉讼的前置程序导致进入到行政诉讼的案件较少;二是,税收立法授予行政机关较为宽泛的裁量权,法院的审查能力有限;三是,纳税人遵守税法的整体环境较好,纳税人服从地方税务征管人员的要求纳税,多数纳税人处于“半守法”状态。参见崔威《中国税务行政诉讼实证研究》,《清华法学》2015年第3期。

② 王锴《合宪性解释之反思》,《法学家》2015年第1期。

③ 张守文《税法原理》,北京:北京大学出版社,2009年,第76页。

④ 有关1994年财税改革的评述可参见《清华法学》2014年第5期刊载的专题文章“纳税人看得见的法治”。

化的背景下,税制改革“正当化运行的根本保障是法治框架下的现代财政制度”。^①凯尔森认为,集权与分权的程度,以法律秩序里中央规范与地方规范的多少与轻重的相对比例而定。全部的集权与全部的分权只是理想的两极,因为法律社会里有一个集权的最低限度与一个分权的最高限度,只有在限度内,国家才不致有瓦解的危险。^②我国宪法第5条规定中央和地方关系处理的基本原则,即保证中央的统一领导,发挥地方政府的积极性和主动性。宪法第三章规定中央政府和地方政府所应承担的事权范围,为合理界定中央与地方的事权分配提供宪法基础。2015年修改后的《立法法》和《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》扩大立法权的主体和立法权的范围,提高地方治理的自主性和积极性,将地方治理纳入到国家治理的整体规划中。因而,本轮税制改革,应当将改革涉及过程中出现的分歧纳入到宪法和法律框架解决,妥当处理各方分歧,协调利益冲突,通过民主机制形成分税制改革的共识,经法定

程序将达成的共识上升为国家立法,从而为分税制改革的推行提供正当性与合法性基础,促进中央与地方关系的法治化。

四、余论

税收法定原则不仅是一项税法原则,同时也是一项重要的宪法原则。一方面,税收法定原则处理国家与公民之间的关系,宣示人民主权的宪法理念,明确国家税权行使以尊重和保障人权为目标,通过税收立法协调多元利益,促进税负公平,从而巩固国家政权的民意基础。另一方面,税收法定原则要求国家税权在不同国家机构之间、中央和地方之间进行合理分配,通过内部的制约与平衡来规范国家税权,保障公民的财产权、经营自由等权利,建构国家税收的合法性和正当性基础,增强国家的统合能力。因而贯彻落实税收法定原则对推动我国民主化和法治化发展,提高国家治理能力和治理体系现代化具有重要意义。

(责任编辑 刘国乾)

^① 刘剑文《论财税体制改革的正当性——公共财产法语境下的治理逻辑》,《清华法学》2014年第5期。

^② [奥]凯尔森《法与国家的一般理论》,沈宗灵译,北京:中国大百科全书出版社,1996年,第378页。