

税收法定原则视野下的税收立法权回归

易有禄¹, 李 婷²

(1. 江西财经大学 法学院, 江西 南昌 330013; 2. 江西省交通干部学院 教务处, 江西 南昌 330038)

摘 要: 税收法定原则是税收立法权回归问题的理论基础和逻辑起点, 该原则的入宪是从根本上实现税收立法权回归的必经之路。在废止税收立法授权决定和实现税收法定原则入宪之前, 坚持法律保留和严格限制税收授权立法是实现税收立法权回归的现实路径。废止税收立法授权决定后, 应当按照税收法定原则的要求处理好法律保留与税收授权立法二者之间的关系。回归之后的税收立法权的行使应遵循公平原则和民主原则。

关 键 词: 税收法定; 税收立法权; 法律保留; 授权立法

中图分类号: DF432 文献标识码: A 文章编号: 1008-2972 (2014) 01-0121-09

一、引言

十二届全国人大一次会议期间, 赵冬玲等 32 位全国人大代表联名向大会提交了《关于终止授权国务院制定税收暂行规定或者条例的议案》。此举再度引发了学界和社会公众对税收立法权回归问题的热议。所谓“税收立法权的回归”, 在中国是以国务院主导税收立法权的行使为背景的, 即按照税收法定原则本应由全国人大及其常委会行使的税收立法权, 却经全国人大及其常委会的授权, 主要由国务院在行使。由于授权本身和国务院依授权进行的税收立法存在的问题和弊端日益凸显, 故而提出税收立法权回归的问题。由此可见, 该问题的前提或基础是税收法定原则的确立与遵循。就此, 以往研究税收法定原则的文献, 普遍认为税收法定原则是税法的首要原则, 中国现行宪法未确立该项原则是一重大缺失, 主张通过宪法修正案的方式来弥补 (张守文, 1996)^[1], 论述中国税收授权立法的文献亦多从税收授权立法与税收法定原则相悖的视角来展开分析 (王颖, 2006)^[2]。近期探讨税收立法权回归问题的文献则在剖析中国税收授权立法存在问题的基础上提出了税收立法权回归全国人大的具体进路 (刘剑文等, 2013)^[3]。虽然这些研究均着眼于税收法定原则来分析中国税收立法权的归属与行使问题, 但就税收法定原则和税收立法权的回归及回归之后的行使之间的内在关联而言, 现有研究成果并未进行全面、深入的论述。有鉴于此, 本文将从税收法定原则的入宪、内涵及发展三个方面来解析税收立法权回归全国人大及其常委会和回归之后的行使这一问题。

收稿日期: 2013-09-06

基金项目: 教育部人文社科规划基金项目“转型中国的法律修改研究” (YJA820058)

作者简介: 易有禄, 江西财经大学教授, 博士, 主要从事财税法研究, 联系方式 yixz1629@sina.com; 李 婷, 江西省交通干部学院助教, 硕士, 主要从事经济法研究。

二、税收法定原则的入宪与税收立法权的回归

一般认为税收法定原则发端于英国。1215年的《自由大宪章》第12条关于“在王国中,非依王国之一般议会同意,不得征收任何兵役免除金或纳贡”的规定已初露税收法定原则的萌芽;1628年的《权利请愿书》第2条重申了过去限制国王征税的法律,并提出:“国王陛下之臣民,如无议会全体一致通过,有不受强制赋课任何税金、年贡金或其他类似负担金之自由”;1689年的《权利法案》第4条规定:“凡未经国会准许,借口国王特权,为国王而征收,或供国王使用而征收金钱,超出国会准许之时限或方式者,皆为非法”,则正式确立了近代意义的税收法定原则(张守义,1996)。^[1]此后,随着立宪主义的兴起和发展,税收法定原则被越来越多的国家写入宪法,将其作为一项宪法原则予以确认。根据学者对亚洲、欧洲、美洲和大洋洲的111个国家的宪法文本的考察,在这些国家的宪法中,包含明确的税收法定原则条款的有85个,占比77%(翟继光,2005)。^[4]

税收法定原则入宪的具体原因,在不同国家间可能存在一定的差异,但其理论依据,则可以从宪法的人权保障使命与税收法定原则的人权保障机能的契合中获得统一的解释。控制公权力以保障基本人权是宪法的首要使命。正如有学者所指出的:“传统的立宪主义表现为一种制度性原理,即针对专制的国家权力的肆意运用,而保护自由自立的个人所固有的、不可侵犯的权利,为此,基本人权的保护,遂成为近代宪法的价值体系的核心。”(张千帆,2008)^[5]因此,从权力控制的视角看,所谓宪法,实乃“限法”,即“限权之法”;而限权之最终目的又在于保障基本人权不受公权力之不法侵害。

对国家权力的制约机能作为税收法定原则的最初始、最直接的机能,原来主要是针对征税执行权而言的,后来随着税收法定原则的发展,又具有了约束税收立法权的机能。保障基本人权则是税收法定原则的最根本的机能。税收在本质上被认为是国家对符合法定课税要件的主体无偿课征资财以获取财政收入的活动,它是将私人经济主体的部分财富转为国有的手段,是加在人民身上的负担。因此,调整税收关系的税法通常被视为侵权规范,是侵害人民权利的法律,为使人民的财产权免遭非法侵害,就必须要求税收的课征有法律依据,从而形成了税法上至为重要的原则——税收法定主义(金子宏,1989)。^[6]

税收法定之“法”,主要是指狭义的法律,即由立法机关所创制之法,而随着代议制民主的兴起和普及,立法机关之成员在大多数国家均由选民选举产生,因此,立法机关本身就是民主政治的产物和象征。随着公民创制、复决及立法听证等在立法过程中的采用,则更进一步体现了立法的民主性。依法行政是法治的基本要求,依法行使征税执行权则是依法行政在税收领域的具体表现。税收法定原则要求征税主体必须且仅依法律的规定实施征税行为,也就是要在国家财政权和国民财产权二者关系的调整上,确立法律的最高权威。由此可见,税收法定原则在具有权力制约及人权保障机能的同时,还具有彰显民主法治的机能。

税收法定原则之入宪,除了基于税收法定原则的人权保障功能和宪法的人权保障使命的契合外,另一重要的理论依据是宪法的根本性。所谓宪法的“根本性”,按照中华民国时期著名宪法学者费巩先生的说法,既指宪法之为根本法,以其为政治组织之基础,而较任何其他法律更为固定坚确,亦指宪法较其他法律更为重要。其外在表现主要有二:一是宪法的地位与效力高于普通法律;另一是宪法的修改程序难于普通立法(费巩,2007)。^[7]因此,将税收法定原则写入宪法,就使得该原则的有关规定具有了宪法规范的地位和效力,从而更有利于实现其各项机能,也更有利于保持其稳定性。唯有如此,才能使之成为指导一切税收立法、执法及司法活动的基本准则和出发点。

在税收法定原则入宪已成为世界上大多数国家立宪或修宪实践中的一种普遍做法和趋势的当下,反观中国现行宪法,却是既未对财政税收制度作出专门规定,也未对税收立法权作出专门规定,只是在第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”虽然从中能够间接地推导出公民纳

税的义务要依照法律产生和履行，但很显然，该条规定的基本定位在于明确公民依法纳税的义务，而非从保障公民基本权利出发限制征税权。可见，说该规定“隐含或揭示了税收法定原则的意旨”是难以成立的，更不用说“全面体现税收法定原则的精神”了。由于税收法定原则在宪法中的确立，不仅关乎国家征税权的合理配置，而且关乎国家征税权的合宪性控制和公民基本权利的保障。因此，要从根本上实现中国税收立法权的回归，税收法定原则的入宪——通过修改宪法的方式对该原则进行全面准确的规定，是无法回避的必经之路。

对于如何在宪法中明确税收法定原则，学术界有不同的设想或建议。有的主张通过修改《宪法》第56条的方式确立税收法定原则，即在该条现有规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”的基础上增加两款，分别为：“税收的开征、停征与减税、免税等事项必须要依法律的规定进行，没有法律依据，任何人不得被要求缴纳税收”；“税收制度必须公平、合理”（王鸿貌，2004）。^[9]有的认为，应当通过修改宪法在其中专门设置财政章节，进行财政立宪，并在其中明确规定税收法定原则（翟继光，2005）。^[4]有的提出，宪法中单方面的规定公民的纳税义务不符合宪政精神的要求，也不符合税收法律关系主体权利义务相统一的治税理念，因此，应考虑将纳税人的权利也明确写入宪法中，至少应规定其享有的立法与监督两项基本权利（王士如，2009）。^[9]宪法的修改，涉及面广，影响重大，对其进行大幅度的修改应慎之又慎，因此，本文更倾向于通过修改《宪法》部分条款的方式确立税收法定原则；但是，正如前文所指出的，《宪法》第56条规定的基本定位是明确公民依法纳税的义务，并非从保障公民基本权利出发限制征税权，所以，并不赞同在该条现有规定的基础上规定税收法定原则。鉴于税收在本质上是国家加诸于人民之财产负担，而《宪法》第13条的主要规范内容是公民私有财产权的保护，故此，可以考虑以宪法修正案的形式，在该条现有规定的基础上增加三款，分别为：“国家为了公共利益的需要，可以依照法律规定对公民征税”；“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税，应当依照法律的规定进行”；“税收制度应当公平、合理”。

三、税收法定原则的内涵与税收立法权的回归

税收法定原则的基本含义是指税收的征纳必须有法律依据，没有法律依据，国家不得随意课税，任何人也不得被要求纳税。“有税必有法，未经立法不得征税”被认为是对税收法定原则的经典表达。关于税收法定原则的具体内容，学界的概括众说纷纭。有的认为包括“课税要素法定主义、课税要素明确主义、合法性原则和程序保障原则”（金子宏，1989）；^{[6]50-54}有的认为包括“课税要素法定原则、课税要素明确原则和程序合法原则”（张守义，1996）；^{[1]59-60}有的则认为包括“税种法定原则、税收要素确定原则和程序法定原则”（覃有土等，2000）；^[10]还有的认为包括“税收法定主义、征税要素明确主义及禁止溯及既往和类推适用原则”（王颖，2006）。^{[2]97-98}

上述税收法定原则的界定和具体内容的各种表述均揭示了税收法定原则的基本内核——法律保留。税收立法中的法律保留，亦称“议会保留”，是指征税主体征税必须且仅依立法机关制定的法律来进行；其实质是要确保立法机关对征税立法权的控制，并由此来制约政府的征税执行权。因此，税收法定原则中的“法”并非指法的整体，即包括议会立法、行政立法等在内的广义的法律，而仅指立法机关制定的狭义的法律。世界各国宪法中所规定的税收法定原则，一般也是指狭义的法律，但其严格程度不一。在相关学者考察的111个国家的宪法中，强调基本税收事项只能由狭义的法律而

①法律保留是“法治国”理念下的产物，本来是旨在制约国家权力对公民权力的肆意侵害，将国家权力对基本权利的限制“保留”在法律上，即只容许通过国家立法机关制定的法律才能对基本权利做出规制。在基本人权的保障中，法律保留表现为两种具体的方式，即“规范保留”和“限制保留”。

不能由其外的法律渊源予以规定的国家有 24 个, 占 85 个规定税收法定原则国家的 28% (翟继光, 2005)。^[47]

在税收立法上采用法律保留, 其机理在于通过立法机关对征税立法权的控制及对政府征税执行权的制约来实现人权保障的需要, 是权力分立与制衡原则在税收领域的具体体现。如前文所述, 税收是国家加之于人民的一种财产性负担, 国家的征税行为构成对人民的财产和自由的干预, 因此必须征得人民的同意; 而征得人民之同意, 在近现代代议制民主政治下, 主要不是采取直接的方式, 而是主要采取间接的方式, 即在假定作为代议机关的立法机关确能代表民意的前提下, 由其制定法律来表征人民的同意。这样, 既使立法机关制定税收法律的立法行为获得了正当性, 又将征税主体的征税行政行为严格限定于立法机关制定的法律的范围之内。

在西方分权思想的理论脉络中, 无论是洛克还是孟德斯鸠, 都主张立法权和执行权分立。洛克认为, 如果同一批人同时拥有立法权和执行权, 他们就会滥用权力, 使自己免于服从他们所制定的法律, 并在立法和执法时, 使法律适于私利, 从而违背政府的宗旨 (洛克, 1964)。^[11]孟德斯鸠 (1959) 则指出: “一切有权力的人都容易滥用权力, 这是万古不易的一条经验……从事物的性质来说, 要防止滥用权力, 就必须以权力约束权力。”^[12]根据权力分立与制衡原则, 征税权也应一分为三, 即征税立法权、征税执行权和征税司法权, 并分别由立法机关、行政机关和司法机关行使之。政府作为执行机关, 既是征税行为的实施者, 又是满足人民对公共服务的需要的实际执行者, 倘若再赋予其税收立法权, 则必将导致其权力的不合理扩张, 而致人民的财产和自由岌岌可危之地。故在税收立法上必须采用法律保留, 由立法机关保留此立法权, 并经由其制定的法律来制约政府的征税行为。

为弥补税收法定原则的宪法缺失, 全国人大常委会和全国人大在制定《税收征收管理法》和《立法法》时对作为该原则基本内核的法律保留作了相应规定。其中, 《税收征收管理法》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。”《立法法》则于第 8 条规定全国人大及其常委会的专属立法事项时将税收基本制度列入只能制定法律的范围, 同时于第 9 条规定第 8 条所列事项尚未制定法律的, 全国人大及其常委会有权作出决定, 授权国务院可以根据实际需要, 对其中的部分事项先制定行政法规, 但是有关犯罪和刑罚、对公民政治权利的剥夺和限制人身自由的强制措施和处罚、司法制度等事项除外。

上述《税收征收管理法》的规定不仅包含概括性的授权规定, 而且仅是从行政征收权的角度体现了税收法定原则的内涵, 不能涵盖宪法层面上课税要素法定、课税要素明确等规制立法权的内涵 (钱俊文, 2007);^[13]《立法法》的规定虽然是直接规范税收立法权的, 但其授权规定同样使之与税收法定原则的基本要求有所背离。因此, 二者并不能完全弥补税收法定原则的宪法缺失。然而, 在修改现行宪法确立税收法定原则之前, 它们又为实现中国税收立法权的回归提供了一种可行的现实路径。因为从法律解释学的角度看, 《税收征收管理法》和《立法法》的上述规定均明确了税收立法权由全国人大及其常委会行使是“原则”, 经授权由国务院行使是“例外”。很显然, 税收立法实践中的国务院主导税收立法权行使恰恰是将二者之间的关系倒置了。而所谓税收立法权的回归, 实际上就是要将被倒置的二者之间的关系矫正过来, 改变长期以来国务院主导税收立法权行使的格局, 实现全国人大及其常委会主导税收立法权的目的。故此, 在税收立法中坚持法律保留原则、严格限制授权立法也就成为解决该问题的既回应现实又合乎逻辑的路径。

四、税收法定原则的发展与税收立法权的回归

税收法定原则的内涵与具体内容并非一成不变的，而是伴随着各个国家经济、政治、社会及文化的变迁处于不断发展之中。其中，最为根本性的变化主要表现在两个方面：其一是授权立法对法律保留原则的挑战；其二是税收法定原则对立法权的制约性。

（一）授权立法对法律保留原则的挑战

授权立法，一般是指立法机关通过法定形式将某些立法权授予行政机关，行政机关得依据授权法创制法规的行为。授权立法的出现，既有深刻的经济、政治及社会背景，也有立法机关或立法需求本身的原因；前者构成了授权立法产生和存在的外在条件，后者则是授权立法产生和存在的内在理论依据。就立法机关或立法需求本身的原因而言，主要包括：（1）议会立法时间有限；（2）现代立法内容极具技术性；（3）对于紧急事件急速处理的必要；（4）授权立法面对新情况具有更大的适应性；（5）授权立法有从容实验，不断完善的机会；（6）授权立法是应付紧急情况，保障人民利益的需要（詹宁斯，1959）。^[14]

授权立法既是政府职能扩张的体现，也是政府职能扩张的产物，它使得传统上仅作为执行机关的政府拥有了广泛的立法权。进入二十世纪后，授权立法在西方国家发展迅速。以英国和美国为例，1891年时，英国的授权立法是议会立法的两倍，而到了1920年，其授权立法的数量增加至五倍于议会立法（邓世豹，2002）^[15]在美国，直到1928年，法院才第一次承认授权立法，此后的发展却使得立法的重心由国会转移到政府，以至于政府制定的“法规犹如汪洋大海，法律只是漂浮在大海中的少数孤岛”（曾繁正等，1998）。^[16]为了防止政府滥用授权立法，大多数国家对授权立法都设置了严格的条件。例如，根据美国联邦最高法院判例确立的原则，授权立法成立的条件就包括：（1）国会对于授权事项须有授权的权力；（2）国会须明确限定授权的范围——明确授权的主题，定明政策，确定授权立法的标准；（3）国会应于偶发性事件的立法中规定其要决定的范围；（4）国会仅可授权于公务员或行政机关，不得对私人或团体授权；（5）任何违犯法规的处罚须由国会亲自规定（李林，2005）。^[17]

授权立法的迅速发展，不可能不对法律保留原则构成挑战。就税收立法领域而言，主要表现为绝对的法律保留原则开始向相对的法律保留原则转变。所谓绝对的法律保留原则，是指税法规范只能以立法机关制定的法律为唯一的表现形式，即立法机关是税收立法权的唯一享有者；而相对法律保留原则，则意味着立法机关不再是税收立法权的唯一享有者，政府基于授权法也可以制定税法规范。但是，即便是在相对法律保留原则之下，立法机关对于基本税收事项仍然享有排他的立法权，也就是说政府虽然可以根据立法机关的授权行使部分税收立法权，但无权就基本税收事项立法，而且必须遵守对一般授权立法的限制——在授权法中就授权的目的、范围及时间等做出明确的限定。因为税收涉及公民的财产和自由等基本人权，必须确保立法机关在税收立法领域的主导地位，以防止政府任意设置税种、变更税率、确定课税要件等而危及基本人权。

在中国，税收领域的授权立法在前述《税收征收管理法》和《立法法》的授权规定之前就已存在。20世纪80年代，全国人大及其常委会曾对国务院进行了两次有关税收立法的授权。第一次是1984年，全国人大常委会通过了《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》（以下简称“1984年授权决定”），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。第二次是1985年，全国人大通过了《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》（以下简称“1985年授权决定”），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。正是基于这些授权规定,国务院成为了中国税收领域的占主导地位立法主体,以至于中国现行有效的18个税种中,只有个人所得税、企业所得税及车船税3个税种是由全国人大或全国人大常委会以法律的形式规定的,而其余15个税种均由国务院以行政法规的形式规定。不仅如此,国务院还在很多时候将税收立法权转授给财政部、国家税务总局及地方政府,从而直接违犯了《立法法》关于授权立法不得转授权的规定(刘莘等,2008)。^[18]

中国税收领域的授权立法实际上是在改革开放之初税收立法几近空白、税收法律体系极不健全,而经济社会发展又需要税法调整的背景下出现的。也就是说,在作为国家立法机关的全国人大及其常委会基本上没有怎么行使税收立法权的情况下,税收授权立法就已成为了中国税收法律渊源的主体。这显然是和税收法定原则的基本要求相背离的。而且,上述两个授权决定还存在授权事项过于宽泛、授权目的与范围不明确、授权时间无限定等问题,加上对税收授权立法缺乏有效的监督,从而使得税收授权立法在实践中产生诸多弊端。其具体表现主要有:(1)违背了税收法定原则,侵蚀了国家立法机关的税收立法权,不利于约束政府征税权力和维护纳税人权利;(2)造成了严重的法律冲突现象,损害了税制的统一,不利于税法的遵从与执行;(3)冲击了立法民主原则,降低了税法的权威性和正当性,加大了税法社会化的难度;(4)诱发了行政权力的恶性膨胀,导致了部门利益的制度化,延缓了税收法治化进程。

“1984年授权决定”和“1985年授权决定”实际上是形成国务院主导税收立法权行使及其所生弊端的根源所在。虽然“1984年授权决定”已被2009年6月27日第十一届全国人大常委会第九次会议通过的《全国人民代表大会常务委员会关于废止部分法律的决定》废止,但适用范围更为广泛的“1985年授权决定”仍然有效。因此,要实现税收立法权的回归,当务之急就是要废止该授权决定。“1985年授权决定”废止后,应当按照税收法定原则的要求处理好法律保留与税收授权立法二者之间的关系。就短期而言,个别试点税种的设定仍然可以授权国务院制定暂行条例予以规定,但应遵循“一事一授权”原则而非概括笼统性的授权,并明确授权的目的、范围及期限等。而从长远考虑,设税权应该是绝对法律保留事项,只能由全国人大及其常委会通过制定法律来行使,国务院不得行使,立法机关也不能授权国务院行使。此外,对于现行有效的税收暂行条例,全国人大或全国人大常委会应当按照轻重缓急的原则逐步将其上升为法律。在此之前,这些税收暂行条例的效力应予维持,国务院若对其进行修改,应当坚持只能减税不能加税的原则(刘剑文等,2013)。^[19]

(二) 税收法定原则对立法权的制约性

传统的税收法定原则表面上是规范税收立法权的,但从权力制约的角度看,则主要是针对行政权的,即通过强调税收立法必须采取法律的形式来约束征税主体的征税行为。因此,日本学者北野弘久(2001)称之为“形式上的税收法定主义”,即以法律的形式规定税收而不问税收法律的内容,并进而指出:在现代宪政条件下,应当更加注重实质意义上的税收法定主义,即从禁止立法机关滥用权力、制约议会课税权的角度,来构筑税收法定主义的体系。^[19]由此可见,税收法定原则从形式向实质的发展,必然提出对税收立法权本身的制约要求。

税收法定原则的发展,之所以会提出对税收立法权的制约要求,其根本原因在于立法权作为一种国家权力,自身也存在异化和被滥用的可能。在税收法定原则之下,出于人权保障的需要和人民主权及法治理念的考量,将税收立法权“保留给”立法机关,乃是基于立法机关确能代表民意这样一种假定,但这仅仅是假定,并不意味着它在任何时候和任何情况下都能真正代表民意。实际上,在代议制

民主下，立法权虽然由立法代表集体行使，但是集体也可能作出荒谬的决定，专断也可能在集体中产生。对此，洛克（1964）曾明确指出：“如果假定他们把自己交给了一个立法者的绝对的专断权力和意志，这不啻解除了自己的武装，而把立法者武装起来，任他宰割。”^[118]哈耶克（2000）则告诫人们：“只要我们还以为立法权只有被坏人操纵时才会产生恶果，那么可以肯定地说，它仍然是一种极度危险的权力”。^[20]权力始终存在异化和被滥用的可能，立法权也不例外，而且，与行政权和司法权的滥用相比，立法权之滥用的危害是有过之而无不及。因此，对税收立法权也必须进行必要的限制。税收法定原则对立法权的制约主要表现在内容和形式两个方面。

税收法定原则在内容方面对税收立法权的制约主要表现为：要求立法机关在制定税法时应遵循公平原则。但对于“公平”的理解与把握，不同历史时期的学者们有不同的认识。亚当·斯密（1974）认为，应根据个人从政府获得的收益来分配税收，并进一步要求尽量不要干涉社会财富的分配。他指出：“一国国民，都必须在可能范围内，按照各自能力的比例，即按照各自在国家保护下享有的收入的比例，缴纳国赋，维持政府”。^[21]亚当·斯密对税负公平的理解依据的是“受益原则”，可称之为“受益标准说”。其后，以潘塔莱奥尼和马佐拉为代表的奥意财政学者，以维克塞尔和林达尔为代表的瑞典学者以及现代的萨缪尔森、布坎南等人在此基础上继续对如何衡量收益的方法作了进一步的探讨，以期能够发现控制国家税收的好方法。但是，由于实践中根本无法衡量纳税人从政府提供的公共服务中获得的收益到底是多少，因此，受益标准说的适用范围具有很大的局限性（刘丽，2006）。^[22]

正是基于对“受益标准说”的局限性的认识，在税负公平理论上，又发展出“负担能力说”。该说的代表人物是穆勒和庇古，他们引入相对牺牲的概念，认为凡具有相同纳税能力者应负担相同的税收，不同纳税能力者应负担不同的税收。这种观点被税法学者引进税法的观念中，并发展成税法上体现税收公平原则的量能课税原则（刘剑文，2007）。^[23]例如，北野宏久（2001）认为，量能课税是一项立法原则，而不是解释和适用税法的指导原则；如果已成立的税收立法违反了该原则，将导致违宪和无效的后果。^[19]中国台湾地区学者葛克昌则认为，税法不能仅仅被视为政治决定的产物，更不能经由形式上的立法程序即取得正当性，相反，它必须受正义等价值观念的拘束，而量能课税正是税法体现伦理要求的基本原则。另一学者陈清秀也认为，量能课税原则从宪法平等原则导出，因此具有宪法上的效力依据。虽然立法者对该原则的内容仍然有相当大的裁量空间，但作为保护原则，其轮廓并不像平等原则那样不确定。如果该原则被破坏，必须经由另一个合乎事理的原则加以正当化，否则即会构成对税收正义的违反（刘剑文，2007）。^[23]

税收法定原则在形式上对税收立法权的制约主要表现在两个方面：其一是税收立法应尽量做到明确，以免出现歧义；其二是税收立法应遵循正当程序，体现民主原则。美国新自然法学派的代表人物富勒（2005）在论述法律的内在道德时，将法律的明确性作为法治原则之一。他指出：十分明显的是，含糊和语无伦次的法律会使合法成为任何人都无法企及的目标，当然，对法律的明确性的要求也不能过分，因为一种徒有其表的清晰性可能比一种诚实的、开放性的模糊更有害。^[24]法律的明确性原则对税收立法尤为重要，因为税收法律如果不明确，不仅会形成征税主体确定课税要素的自由裁量权，这将使税收法定原则形同虚设，而且会损及税收法律的可预测性，从而影响纳税人根据税收法律的规定合理预期自己行为的结果。此外，税收法律的含糊不清，还会使人民对征税主体的监督缺乏明

因为行政权和司法权是有特定指向的“列举性”权力，而立法权则是无特定指向的“一般性”权力，所以，行政权和司法权的滥用，就特定的个案而言，侵害的只是特定对象（行政相对人或当事人）的利益，而立法权的滥用，即便是就特定的法案而言，其侵害的则是一类人或一个群体的利益。可参考 Samuel W. Cooper 的文章 *Considering Power in Separation of Powers*，刊于 1994 年 1 月份的 *Stanford Law Review*。

确的法律依据。这也正是税收法定原则在具体内容上必然包含课税要素明确的原因所在。

税收立法不仅须依法定的立法程序进行,而且该立法程序还应具有正当性。税收立法程序的正当性主要体现在其民主性上,即税收立法过程应体现公民的广泛参与性。公民广泛参与税收立法过程,不仅可以弥补代议制民主下民选立法代表在反映民意方面不够充分之缺陷,而且可以减少利益集团活动对税收立法过程的消极方面的影响,还可以增强税收法律的正当性与可接受性而更有利于其实施。尤其是在政府主导税收立法的起草和议案提出的背景下,更应强调税收立法的公民参与。公民参与税收立法的具体形式是多元的,其中,举行税收立法听证会是一种比较正式且制度化程度较高的形式。在税收立法听证的过程中,通过公布有关税收立法的信息,以民主的方式选定各方利益代表,在特定的时空场景下围绕税收立法中的争议问题展开辩论、交涉与沟通,最终形成对立法机关有一定约束力的立法听证报告,可有效地防止税收立法完全受部门利益和强势利益集团利益所左右,而更多地体现社会的整体利益。

税收法定原则对税收立法权的制约性,为税收立法回归后的行使指明了方向,也提出了明确的要求。其中,税收法定原则在内容方面对税收立法权的制约性,要求全国人大及其常委会在制定税收法律时应当遵循公平原则,在征税规模的确定上,既要保证国家税收与国民收入同步增长,又要保证国家税收的增加不妨碍经济社会的发展;在纳税义务的设置上,既要坚持税法面前人人平等原则,对任何社会组织和公民个人一视同仁,排除对不同社会组织或公民个人实行差别待遇,又要根据纳税人负担能力的不同,合理确定税目、税率及征税对象、减免税范围,真正实现税收的横向公平与纵向公平(刘剑文,2007)。^[23]税收法定原则在形式方面对税收立法权的制约性,首先要求全国人大及其常委会制定的税收法律规范应当做到结构完整、内容明确,避免产生歧义,排除征税主体确定课税要素的自由裁量权,增强税收法律规范的可预测性。此外,它还要求全国人大及其常委会税收立法权的行使遵循民主立法的原则,通过公布法律草案征求意见、举行立法听证会等途径吸纳民意,真正体现税收立法过程的公民广泛参与性。

五、结语

经由上文的分析不难发现,税收法定原则不仅是税收立法权回归全国人大的理论基础与逻辑起点,而且其自身就蕴涵着实现这一回归的现实路径和发展方向。按照税收法定主义的要求在宪法中全面准确地确立税收法定原则,固然是从根本上实现税收立法权回归全国人大的必经之路。然而,在单为这一目的修改宪法实属不易和税收授权立法仍有存在之必要的前提之下,如何规范税收立法授权并有效规制税收授权立法,进而逐步收回税收立法授权,则是更具现实可能性的选择。此外,税收法定原则在内容和形式两方面对税收立法权的制约性,也应引发更多的“回归后”思考。

参考文献:

- [1]张守文.论税收法定主义[J].法学研究,1996,(6):67-65.
- [2]王 颖.税收法定与税收授权立法[J].江西财经大学学报,2006,(6):97-100.
- [3]刘剑文、耿 颖.全国人大收回税收立法授权的进路与前瞻[N].东方早报,2013-03-19.
- [4]翟继光.税收法定原则比较研究[J].杭州师范学院学报,2005,(2):43.
- [5]张千帆.宪法学[M].北京:法律出版社,2008:149.
- [6][日]金子宏.日本税法原理[M].刘多田,等,译.北京:中国财政经济出版社,1989:48.
- [7]费 飏.比较宪法[M].北京:法律出版社,2007:5-7.
- [8]王鸿貌.税收法定原则之再研究[J].法学评论,2004,(3):59.

- [9]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, (1): 106.
- [10]覃有土, 等. 论税收法定主义[J]. 现代法学, 2000, (3): 38-39.
- [11][英]洛克. 政府论(下篇)[M]. 启芳, 瞿菊农, 译. 北京: 商务印书馆, 1964: 89.
- [12][法]孟德斯鸠. 论法的精神(上册)[M]. 张雁深, 译. 北京: 商务印书馆, 1959: 184.
- [13]钱俊文. 国家征税权的合宪性控制[M]. 北京: 法律出版社, 2007: 224.
- [14][英]詹宁斯. 英国议会[M]. 蓬勃, 译. 北京: 商务印书馆, 1959: 489-490.
- [15]邓世豹. 授权立法的法理思考[M]. 北京: 中国人民公安大学出版社, 2002: 35.
- [16]曾繁正, 等. 美国行政法[M]. 北京: 红旗出版社, 1998: 21.
- [17]李林. 立法理论与制度[M]. 北京: 中国法制出版社, 2005: 461-462.
- [18]刘莘, 王凌光. 税收法定与立法保留[J]. 国家行政学院学报, 2008, (6): 59.
- [19][日]北野弘久. 税法学原论[M]. 陈刚, 等, 译. 北京: 中国检察出版社, 2001: 76-77.
- [20][英]哈耶克. 法律、立法与自由(第1卷)[M]. 邓正来, 等, 译. 北京: 中国大百科全书出版社, 2000: 113.
- [21][英]亚当·斯密. 国民财富的性质和原因研究(下卷)[M]. 郭大力, 王亚南, 译. 北京: 商务印书馆, 1974: 384.
- [22]刘丽. 税权的宪法控制[M]. 北京: 法律出版社, 2006: 115.
- [23]刘剑文. 财税法专题研究[M]. 北京: 北京大学出版社, 2007: 197.
- [24][美]富勒. 法律的道德性[M]. 郑戈, 译. 北京: 商务印书馆, 2005: 76.

On Tax Legislative Power Return from the Perspective of Tax Statutory Principle

YI You-lu¹, LI Ting²

(1. Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang 330013;

2. Jiangxi Transport Management Institute, Nanchang 330038, China)

Abstract : Tax statutory principle is the theoretical basis and the logical starting point of the problem of tax legislative power return. To include the principle in the Constitution is the only way to achieve the return of the tax legislative power fundamentally. Before the abolition of tax legislation in authorized decisions and achieving the tax statutory principle included in the Constitution, to insist on legal reservation and strictly limiting tax delegated legislation is a realistic path to achieve the return of tax legislative power. After the abolition of the tax legislative authorized decisions, the tax statutory principle should be followed to deal with the relationship between the legal reservation and tax authorized legislation. After the return, the exercise of tax legislative power should follow the equity principle and democratic principle.

Key words : tax statute; tax legislative power; legal reservation; delegated legislation

责任编辑: 吴书锋