

结合我国现行税收立法 试论税收法定原则

陈仪轩

中国政法大学，北京

摘要 | 在全面建设社会主义现代化法治中国的背景下，税收法定原则具有举足轻重的意义。本文首先界定了税法法定原则的概念，简要论述了税收法定原则的历史发展以及意义。纵观税收法定原则曲折的发展历程，重点探讨了现行税收立法中的税收法定，据此总结了我国现行税收法定推进中存在的问题并提出了相应的对策。

关键词 | 税收法定原则；税收立法；财税法治

Copyright © 2023 by author (s) and SciScan Publishing Limited

This article is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/). <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>



一、我国税法中的税收法定原则概述

（一）税收法定原则的概念

税收法定原则，是税法的最高原则，即将税收重要事项落实在立法框架中，除非有明确的法律依据，否则国家不能任意向公民征税。包括税种的开征、税率的确定、征税管理方式等也必须有法可依，否则不能任意征税。

作者简介：陈仪轩，中国政法大学研究生，研究方向：经济法专业。

文章引用：陈仪轩. 结合我国现行税收立法试论税收法定原则[J]. 法学进展, 2023, 5(3): 161-166.

<https://doi.org/10.35534/al.0503014>

（二）税收法定原则的内涵

具体剖析税收法定原则的内涵主要有三个方面。

第一，税收要素法定原则。税收是国家征税行为中的重要要素，包括纳税人、征税对象、课税依据、税收优惠政策等。税收要素法定原则，要求重要的税收要素都应由法律明确规定。同时，必须注意的是，税收各项要素都必须法定，正是为了贯彻这一原则，《立法法》修订后将“税率的调整”一项也纳入了法定的框架予以明确规范。这是法律修正的一大进步。第二，税收要素确定原则。该原则着眼于对纳税人税收遵从度的考量以及对纳税人信赖利益的保护。该原则要求，税收要素明确具体明确，不能是含糊不清的，亦不能是朝令夕改的。只有税收要素确定、稳定，方能保证纳税人对国家征税机关、对国家立法权的充分信任，激励纳税人更加配合国家征税机关的征收管理活动，充分维护国库利益。同时也防止征税的不稳定侵害纳税人的财产权利。^①第三，征税程序合法原则，即除税收要素实体内容必须符合法律规定外，程序也必须于法有据。实体法和程序法相结合，保证国家征税权正常行使的前提下，维护纳税人的权益。

值得注意的是，依据我国《立法法》的有关规定，税收法定原则中的“法”指的是狭义上的法律，仅指国家权力机关制定的法律，而不包含国务院和其他政府部门制定的税收行政法规、部门规章和其他税收规定。

（三）税法法定原则的溯源

税收法定主义最早在英国立法中得以确定，从1215年的《大宪章》到1689年的宪法性文件《权利法案》，税收法定原则都得到了充分的彰显，英国法律明确规定税收立法权高于王权，使征税权得以受到法律的约束。自此，“无代表不纳税”的思想深深植根于国民的内心，在此基础上发展出了现代税收法定主义。此后很多国家都非常注重在宪法中明确税收法定原则，比如美国、法国、

^① 张婉苏. 从税收法定到税收法治的实践进阶——以进一步落实税收法定原则为中心[J]. 法学研究, 2023(45): 168.

日本、德国等。

从税收法定原则的发展可以看出,税收法定原则首先是一项制度,要在法律文件中明晰地规定,但同时它也不仅止于一项制度,还需要在相关的税法、其他部门法中全面地规定和体现。其甚至于成为一种理念,与国家的社会形态、制度、法律体制密切相关、相辅相成。在现代国家发展的过程中,税收法定原则才得以明确。但同时它也反过来助力于民主政治的发展。^①民主政治确实地建基于税收法定制度之上。

(四) 税收法定原则的意义和价值

第一,税法法定有利于监控征税权。通过税收法定主动将政府的权力关进制度的笼子里,厘清政府权力的边界,完善产权保护制度,激发经济增长的内生动力。

第二,税收法定有助于保护纳税人的权利。征税权是国家的一项公权力,由国家机关执行,受公权力保护。从本质上,征税从公民手中获取金钱,从某种程度上是对公民财产权的限缩,但是为了公共福利、社会基础设施的建设,征税成为一种必要的社会调控工具。尽管如此,仍然有必要恰当地约束征税权,从而保护公民合法的权利。取之于民且用之于民的税收制度方为能够促进国民经济和公民生活水平的可持续性发展,这有赖于一国税法法治化程度,尤其是税收法定原则的发展。

第三,税收法定原则有助于提升税法的稳定性和可预测性。只有当税法条文确定、稳定且具备较高的可预测性时,才能让税法制度的运行更稳固,让广大纳税人感受到税制的合理性与公平性,有利于降低商业中的风险与不确定性,提升经济活力。同时尽可能地缓解法律的确定性与社会生活的多变性之间的矛盾,维护法制运行的平稳。由此,税收法定在税法中的意义重大,是税制改革必须坚持的方向。

^① 刘剑文. 落实税收法定原则的现实路径[J]. 政法论坛, 2015(3): 19.

二、我国目前税收立法中存在的问题

在党的十三届三中全会明确提出“落实税收法定原则”之后，全国人大及其常委会加快了税收立法的进程，取得了一定的成果，但在目前的税收立法中仍然存在一些问题。

行政性立法仍然较多。我国目前的税收法律体系中仍然有部分税种没有受到法律的约束，仍然依靠税收行政法规、税收行政规章等来规定。同时，由于我国地方情况复杂、各地区差异较大，地方上有数不清的临时性、未通过国家权力机关的税收文件，这些文件导致地方间税收政策差异过大，低税区造成了严重的逃税漏税的风险，同时也有损税收公平原则与量能课税原则。我国税收法律体系中的行政立法过多的问题不容忽视，这种以行政法规、规章为主，法律为辅的结构明显不利于落实税收法定原则。

授权立法中存在“转授权”，授权内容模糊宽泛等问题。根据《立法法》的规定，我国被授权机关仅为国务院。但是在实践中，部分地方行政部门成为被授权机关，存在“转授权”现象，这种转授权是不合法的。

宪法中没有对于税收法定原则的明确规定。在我国宪法中检视对税收法定原则的规定会发现屈指可数，仅有第五十六条中包含对税收法定的表述^①。这一条文强调的是公民依据其同意的税法而承担义务，要求国家征税权经由民众纳税而得以实现，保障税款充足以支持公共事业，这显然不符合税收法定原则。

保守主义的立法策略不利于税收法定原则的实现。在改革开放的实践中，全国人大及其常委会逐渐形成了“成熟一个制定一个”的经验主义的立法策略，但是随着法律体系的日益完善，这种消极被动的策略很容易在实践中表现为“头痛医头、脚痛医脚”的简单粗暴方式，使得立法变得滞后和粗糙，无法适应现实生活的变化，不能满足日常生活的需求。^②比如争议较大问题较多的房地产税法迟迟不能出台，不利于房地产领域的改革推进。

① 《中华人民共和国宪法》第五十六条：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”

② 刘剑文. 落实税收法定原则的现实路径[J]. 政法论坛, 2015(3): 22.

三、对我国税收法定原则立法的完善建议

针对上述问题以及我国目前的税收立法现状，笔者提出了以下几点建议：

首先，提高税收法定原则的立法位阶。宪法作为我国根本大法，对于我国法律体系具有提纲挈领的重要作用，税收法定原则作为重要的制度内容必须入宪。宪法拥有最高的法律效力，而宪法的本质功能和意义即合理限制国家公权力，保护公民合法权益。如果能在宪法中对税收法定原则予以更加确定、明确的规范，无疑会给予税收法定原则更为有效的法律保障，也能让各税种法、税收征管法在制定、修改过程中有法可依，收到宪法的指导。具体而言，可以在《宪法》第五十六条加入有关纳税人权利保障方面条款，对国家税收权力的限制规定以及税收法定原则的相关内容。

其次，还应当提升税收立法效力层次和质量，完善税收法律体系。进一步加快主要税种的立法进程，努力实现由暂行条例向税收法律的过渡。填补在税收程序法和组织法方面的空白，构建能够在宪法框架下规范运行的税法，进一步规范税收授权立法、完善我国法律体系。改变追求效率而依赖行政立法的观念，授权时谨慎考虑必要性，保障授权内容明确，严格限制转授权行为。

最后，必须系统推进税收法治。税收法治不仅包括税收法定主义，还包括税收公平和纳税人权利保护两个原则。在推进税收法定原则实现的同时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。

Try Tax Legal Principle According to Our Country Current Tax Legislation

Chen Yixuan

China University of Political Science and Law, Beijing

Abstract: Under the background of building a socialist China ruled by law in an all-round way, the principle of tax legality is of pivotal significance. This paper first defines the concept of the statutory principle of tax law, and briefly discusses the historical development and significance of the statutory principle of tax law. Looking through the tortuous development course of the principle of tax legality, this paper focuses on the discussion of tax legality in the current tax legislation, and summarizes the problems existing in the promotion of the current tax legality in our country and puts forward the corresponding countermeasures.

Key words: Tax statutory principle; Tax legislation; Fiscal and tax rule of law