



中国税法智库

财税体制改革

如何准确理解税收法定原则

2013 年 12 月 3 日



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构，明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学历，主要成员大都具有律师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们：

明税律师

电话：(8610) 59009170

传真：(8610) 59009172

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 11 号楼 2504 室

●《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出“落实税收法定原则”。“税收法定原则”第一次写入党的重要纲领性文件中。

●税收法定的核心在于“法”，此处的“法”仅指狭义的法律，即由最高立法机关通过立法程序制定的法律。

●房产税立法应当成为落实税收法定原则的突破口。房产税是直接税，纳税人对增税的反应最为敏感、直接，因而很需要通过立法来推进。

●在条件成熟时，应积极推动税收法定原则“入宪”，为我国完善科学的财税体制打牢宪法基石。

税收法定原则，又称税收法律主义，是当今各国通行的税法基本原则。《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)，明确提出“落实税收法定原则”。“税收法定原则”是第一次写入党的重要纲领性文件中，这充分展现了党中央对税收法定原则的高度重视，凸显未来我国加强税收立法的“顶层设计”。

不过，由于税收法定原则在我国长期没有得到必要的重视和宣传，社会上还未能很好地理解这一原则的精神内涵和实质。例如，有观点认为，“税收法定”的“法”包括法律、法规、规章等各类法律渊源，落实税收法定原则就是要加快修改现有的法规、规章，或者就是要约束地方不得随意变更中央的各类规定。这些观点是对税收法定原则的误读，可能给今后的财税法治建设带来不必要的干扰与阻碍，不利于推进国家治理体系与治理能力现代化转型。因此，我们很有必要正本清源，认真领会《决定》中的相关精神，准确理解税收法定原则。

税收法定原则的核心理念是民主、法治

历史表明，税收法定与现代国家是相伴而生的。1215 年的英国《大宪章》被公认为税收法定原则的源头，自此之后，伴随着“无代表则不纳税”的斗争，英国的现代议会制度乃至整个民主政治制度才正式奠基。近代史上数次轰轰烈烈的大革命，也大多起源于财政危机或对征税权的争夺，并且都以议会取得对征税权的控制为最终结果。可以说，税收法定主义的确立与发展过程，也就是国家从封建走向民主、从专制走向自由、从人治走向法治的过程。时至今日，无论在经济水平、文化观念、社会传统等方面存在何种差异

凡是倡导与实行法治的国家，无不普遍奉行税收法定，且大多将其写入宪法之中。例如，美国宪法第1条规定：“一切征税议案应首先在众议院提出”，法国宪法第34条：“各种性质的赋税的征税基础、税率和征收方式必须以法律规定”，日本宪法第84条规定：“新课租税或变更现行租税必须有法律或法律规定的条件为依据”，埃及宪法也规定：“只有通过法律才能设置、修改或取消公共税捐”。

进一步看，税收法定就是民主法治观念在税收领域的具体映射。从法律角度来观察，税收的本质就是一种“公法之债”，国家和纳税人处于宪法上的平等地位。虽然税收在微观上表现出无偿、强制的特性，但在宏观上却应被理解为国家提供公共物品和公共服务的必要成本。因此，税收征纳应当获得人民的同意。鉴于现代国家人口众多，这种“同意”通常表现为间接同意，即由民意代表机关制定法律来规定税收事务。坚持税收法定，也就是要对国家征税权的行使施加合理的限制，以严格的立法程序来确保民主性和代表性在税收领域获得最大程度的实现，保障纳税人的合法财产权益不受国家征税权的过度侵犯。它根植于现代国家的民主、法治理念，彰显着对纳税人基本权利的尊重和保障。

对我国而言，坚持税收法定原则意义尤其重大。在建设法治中国的历史进程中，必须以法治方式处理好国家与纳税人、立法与行政、中央与地方等多维度的复杂关系。而税收同时涉及到这些方面，因而更加需要以高位阶的法律来科学界定各方关系，从而实现纳税人依法纳税、征税机关依法征税、国家依法取得财政收入。特别是考虑到收入公平分配越来越成为我国面临的重大挑战，而税收直接置身于国民财富分配领域，对促进分配正义的作用最为明显和直接。因此，深化收入分配改革，离不开一个科学、完善的税收法律体系。总体来看，坚持税收法定原则，符合我国宪法尊重和保障纳税人基本权利的精神，符合建设法治中国的发展趋势，也符合市场经济对税法的权威性与稳定性的客观需要，对保障公民财产权益、维护社会经济稳定、促进收入公平分配具有不可替代的重要意义。

目前，我国还没有将税收法定原则上升到宪法原则的高度。我国《宪法》第56条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”一般认为，尽管税收法定原则目前我国宪法中有一定的依据，但这一规定并没有完整、准确体现税收法定主义的精神。不过，税收法定原则已为我国现行立法实践所接受、确认。《立法法》第8条明确地将财政、税收基本制度作为法律保留事项，只能通

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：Libin.wu@minterpku.com

寇毅敏 合伙人

电话：010-59009170-801

邮件：Yimin.kou@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：Zhiquan.shi@minterpku.com

夏聪 合伙人

电话：010-59009170-818

邮件：Xiacong@minterpku.com

明税律师公众微信平台：



过制定法律予以规定。《税收征收管理法》第3条则规定：“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。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自做出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”这表明，税收法定原则已经在我国的法律层面得到了正式确立。

税收法定原则要求设税权回归全国人大

一般认为，税收法定原则的内涵包括三个方面：一是要素法定，即纳税人、课税对象、税基、税率、税收优惠等基本税收要素应当由法律规定；二是要素确定，即法律对税收要素的规定必须是尽量明确的，以避免出现漏洞和歧义；三是征税合法，即征税机关必须严格按照法律规定的课税要素与征纳程序来征收税款，不允许擅自变更。

需要强调的是，税收法定的核心在于“法”，而此处的“法”仅指狭义的法律，即由最高立法机关通过立法程序制定的法律文件，均属各国议会保留的事项。在我国，就是指全国人大及其常委会制定的法律，而不包括行政法规、规章及其他规范性文件。税收法定原则体现的是我国税制改革的“顶层设计”。

之所以要求以法律的形式来规定税收基本事项，可以从民主性和科学性两方面来解释。一方面，立法主体不同的背后，实际上是人民参与程度和人民意志代表程度的差异。法律的制定机关同时也是最高民意代表机关，因而天然地具有最强的民主性，法规、规章、规范性文件的民主性则依次减弱。另一方面，立法的位阶越高，其制定程序越正式、规范、透明，法案的科学性水平也越有保障。相应地，其耗费的立法成本也更加昂贵。划分法律位阶，就是为了合理配置立法资源，对重要性不同的事项采取不同的立法程序。而税收作为调整国家与国民财富分配的关键事项，直接涉及每个公民的财产权保护，地位类似于刑法上的罪刑法定原则，故应当以法律形式规定。

不过，我国目前的税收法律体系，距离这一要求还有相当大的差距。在现行的18个税种中，只有《个人所得税法》、《企业所得税法》和《车船税法》这3部法律，绝大多数税收事项都是依靠行政法规、规章及规范性文件来规定，税收授权立法明显居于主导地位。客观地说，全国人大及其常委会在1984年、1985年对国务院的两次立法授权，在当时具有一定的必然性及合理性，但时至今日已经不能符合时代精神与客观需要，也为法治建设带来了一系列的障碍与阻力。正因如此，学界的有识之士一直在为全国人大收回设税权而呼吁。在2013年的全国“两会”上，全国人大代表赵冬苓联合31位代表正式提交《关于终止授权国务院制定税收暂行规定或者条例的议案》，更是掀起了对设税权回归的热烈讨论。

值得注意的是，《决定》积极回应了学界的呼吁，在“推动人民代表大会制度与时俱进”一条中正式写入“落实税收法定原则”，并且在“推进法治中国建设”部分中着重强调了对法规、规章、规范性文件的审查以及对行政执法的监督。这就表明，法治中国离不开一个在立法与监督上积极发挥更大作用的人民代表大会制度。落实税收法定原则，核心也正在于还权人大，由最高立法机关掌握税收立法权。

从实现路径来看，我们主张全国人大择机废止1985年的税收立法授权，正式收回税收立法权。需要说明的是，这并不意味着现有的税收法规、规章自动失效，因为收回授权只能对撤销之日以后发生效力，而不会产生溯及效力。在全国人大立法之前，现行的税收行政法规仍然有效，但要遵循一个原则，即国务院可以在不增加纳税人税负的前提下对现行税收条例进行修改；这也不排斥今后的新授权立法和授权试点，但这些授权都应当遵循具体、明确、“一事一议”的标准，不能再进行空白授权和一揽子授权。

应当看到，税收法定并不要求一切税收问题都必须制定法律，而是强调税收行为必须满足合法性的要件，必须获得法律的明确许可或立法机关的专门授权。也就是说，税收的开征、停征、课税对象、税率等基本要素必须由全国人大及其常委会制定法律，但国务院仍可以根据授权或为了执行法律而制定税收行政法规，财税主管部门也可以出台具体解释与执行细则。不过，这些法规、规章与规范性文件应当符合法律的精神、原则，并限定在其效力范围内发挥作用，仅对上位法进行补足和解释，而不能超越上位法来创制规则。

落实税收法定原则的突破口是房产税立法

有观点认为，税收法定固然重要，但立法耗时太长，不符合改革的效率要求，因此我国的税制改革还是应当摸着石头过河。我们认为，这种观点没有清晰地认识到改革与立法的关系，也没有很好地理解《决定》“顶层设计”的思维、对“落实税收法定原则”的要求。所谓“落实”，不仅仅要在观念上加以确立、在纸面上加以宣示，更要在改革中将税收法定付诸实践，尽快把各个税种的规定上升为法律。在本届全国人大常委会公布的立法规划中，增值税法等单行税法被列入第一类立法项目，这就充分表现出落实税收法定原则的决心。

其实，立法与改革应当是相辅相成、互相促进的。深化财税体制改革的过程，也应当同时是落实税收法定原则的过程。《决定》明确提出，要完善重大决策合法性审查机制。对于涉及千家万户利益的改革，其决策更应当自觉遵循法治要求。特别是对于税制改革而言，其实质就是基本税收要素的变动，因此，改革税制的权力是税收立法权的一部分，应当属于全国人大及其常委会。也就是说，税制改革必须由人大立法，或者至少是经过人大专门授权，才具有充分的法律依据。同时，正如习近平总书记所指出的，改革需要摸着石头过河，也需要顶层设计。立法作为顶层设计的最优形式，能够通过透明、规范、正式的利益博弈过程来统合分歧、寻求“最大公约数”，从而增强改革成果的民意基础与可接纳度。从实践效果看，近年来的税制改革中，那些行政主导的“闭门决策”试点，其合法性、科学性都不断招致民众的质疑与非议。而车船税等通过“开门立法”推进的项目，则获得了广泛的积极响应，以程序上的民主、公开赢得了普遍认同。

当然，落实税收法定原则需要一个循序渐进的过程。要求短时间内将所有税种都制定法律，可能并不现实。更为理性的选择是分清轻重缓急，将条件相对成熟、社会关注度最高的税种先行立法。在本轮税制改革中，“营改增”和房产税改革是主要推进方向。相比之下，房产税立法又更显重要。“营改增”主要是减轻税负，因此在人大立法之前，还可以通过国务院修改有关的税收法规的形式进行。而房产税改革则是要扩大征收范围，涉及到增加纳税人的税负。同时，房产税是直接税，纳税人对增税的反应最为敏感、直接，因而很需要通过立法来推进改革，以此凝聚共识、减小阻力，以程序正当性保障目的正当性。有观点认为，《决定》中关于房产税立法的表述仅仅是指由国务院修订《房产税条例》。不得不说这是一种误读。《决定》中专门提出“加快房地产立法并适时推进改革”，就是表明要由全国人大制定《房产税法》，并且要加快立法进程。我们认为，房产税立法应当成为落实税收法定原则的突破口，成为今后税收立法的标杆。

从理论上讲，税收法定原则可以划分为三个阶段，一是民意机关掌握税收立法权，以此规范行政机关的权力；二是上升为宪法原则，以此规范立法机关的权力；三是站在纳税人基本权利的高度，打通“征税”与“用税”，将财政收入、支出、管理均纳入法定的范围。

从现实情况看，我国最为紧迫的任务还是实现第一阶段的要求，逐步将各个税种的法律规范都上升为法律。而在条件成熟时，还应积极推动税收法定原则“入宪”。具体来说，可以考虑将现行宪法第 56 条修订为：“公民或法人有依法律按负担能力平等纳税的义务。”同时，新增 1 款作为第 56 条第 2 款：“纳税人、征税对象、计税依据、税率等税收要素应当由法律规定。”将税收法定原则上升为宪法原则，能够为我国完善科学的财税体制打牢宪法基石，推动现代财政制度的建立，进而为法治中国建设与“中国梦”的实现提供坚强的制度保障。