



中国税法智库

财税体制改革

如何稳步落实税收法定原则

2014 年 4 月 4 日



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与深耕,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、注册会计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 13 号楼 1905 室

自十八届三中全会《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》)首次提出“落实税收法定原则”以来,这一学界力主的税法“帝王原则”逐渐被社会各界所认识和接受。3月4日,十二届全国人大二次会议发言人傅莹在新闻发布会上明确表示,进入新时期,全国人大将更好贯彻落实税收法定原则,重点加强对新税种的立法。全国人大对这一问题的积极、公开正面的回应,再次引起了公众舆论的极大关注。

税收法定原则的生命在于落实

税收法定原则,又称税收法律主义,其基本要求是税收的开征、停征及纳税人、课税对象、税基、税率、税收优惠等基本要素必须由最高立法机关制定法律决定,具体还可解析为要素法定、要素确定和征税程序合法三项要求。作为民主法治精神在税收事项上的具体体现,它发源于13世纪初英国“无代表则无税”的时代呼唤,在其后的英国、美国、法国等世界近代史上的大革命中扮演了重要角色,并逐渐成为现代法治国家普遍奉行的税法基本原则,与罪刑法定原则共同组成了保护公民基本权利的两大法治基石。对于正处在国家治理现代化转型关键期的我国而言,强调税收法定的意义尤为重大。这符合我国宪法尊重和保障纳税人基本权利的精神,符合全面深化改革与法治中国建设的趋势,也符合市场经济对税法的权威性与稳定性的客观需要,对于保障公民财产权益、维护社会经济稳定、促进收入公平分配都具有不可替代的重要意义。

其实,税收法定原则在我国早已得到法律层面的确立。2000年通过的《立法法》第8条就将财政、税收基本制度作为法律保留事项,要求只能由全国人大及其常委会制定法律予以规定。2001年修改后的《税收征收管理法》第3条也明确规定:“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。”不过,客观地说,这些规定在具体实践中并没有得到很好的实施。最直接的例子是,在我国现行的18个税种中,只有《个人所得税法》、《企业所得税法》和《车船税法》3部法律,其他的依据均为国务院制定的条例或暂行条例。这导源于1984年全国人大常委会和1985年全国人大对国务院的两次税收立法授权,前者于2009年被废止,后者至今仍然有效。在相当宽泛的授权之下,国务院及各部委制定了30余部税收行政法规、约50部税收行政规章和超过5500部税收通告,它们在税收征管中实际上发挥着主要作用。这种以授权立法为主体的模式在特定的历史时期中是合理且必要的,但时至今日,其负面作用也日益显现。涉税文件级次不高、稳定性不够、名称各异、结构分散、冲突严重,不仅对法制统一和执法效能造成不利影响,而且可能损害纳税人的合法利益与纳税遵从,与法治国家的理念不相吻合。

应当看到，税收法定原则不能仅停留在纸面上的宣示，而必须在真正付诸实践、得到贯彻。习近平总书记指出：“高举改革开放的旗帜，光有立场和态度还不行，必须有实实在在的举措。行动最有说服力。”税收法定原则的关键和生命力也正在于落实。正因如此，近年来，有识之士一直在为此大声疾呼。例如，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》，就被誉为“2013年全国人大的第一议案”和“最有含金量的议案”。在这个意义上，《决定》的表述和全国人大的回应，实际上都是在对税收法定原则进行重申和强化，关键在于强调将这一原则真正落到实处。

近期首要任务是理顺税收立法

在“应当落实”已有共识的情况下，“如何落实”就成为了亟需解决的问题。特别是考虑到可能的既得利益、制度惯性和观念阻力，税收法定原则的落实路径必须更加智慧、审慎和稳妥。就目前而言，最为首要的任务是理顺税收立法权的归属，摆正立法机关与行政机关的关系。换言之，就是要将《立法法》、《税收征收管理法》已经规定的税收法定原则真正加以实施，由全国人大及其常委会收回税收立法权。具体来说：

第一，应由全国人大废除1985年授权立法，逐步、逐级、逐层地清理现有税收行政法规，并将其上升为法律。同时，考虑到法律规范的稳定性与连续性，应当认可现行法规的效力，并允许国务院对其进行修改、解释或出台执行细则。但是，这些行为都必须以不扩张原有权限为前提，不能超出原先授权制定的法规范围，即原则上应当以有利于纳税人为约束条件。与此同时，全国人大及其常委会应当积极行使税收立法权，特别是要将税收立法和税制改革统和合考虑，在完善税制的过程中发挥立法的引领、促进和保障作用。目前，房产税作为税制改革的焦点、直接涉及千家万户的热点和改革方向争议较大的难点，最适合作为落实税收法定原则的突破口。透明、规范、正式的立法博弈过程，也有利于统合分歧、赢得理解、凝聚共识，进而增强改革的正当性。

第二，应理顺税收法律与税收行政法规、规章等的关系，建构起科学、协调的税收法律法规体系。税收法定原则并不意味着今后不能再进行授权立法，只是要求这些授权应在法治框架下针对具体事项且限定明确的范围与要求，而不能是模糊宽泛的“空白授权”；税收法定原则也不意味着绝对排斥税收行政法规等其他法律渊源，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，

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：



财税主管部门也可以根据法律法规出台具体解释与执行细则。各种渊源在其效力范围内发挥作用，相互配合、相互协调，从而构成多层次的税收法律体系。当然，这一体系应当是在宪法、法律的统领之下形成的，下位法不能够超出甚至是架空法律的规定，这就需要对其进行有效的监督和审查。值得注意的是，《决定》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，对人大备案审查制度的“激活”，也是落实税收法定的题中之义。

第三，应加强人民代表大会制度的自身建设，更好地发挥人大在税收立法和监督上的应有作用。应当看到，《决定》是在“推动人民代表大会制度与时俱进”部分中写入“落实税收法定原则”的，这清楚表明了人大在落实该原则过程中的核心主导地位。目前，全国人大已经制定了200余部法律，其立法经验和立法技术已经较为成熟，但也还存在着会期较短、代表专业知识不足等问题。着眼于税收立法任务的复杂性和技术性，人大一方面可以尝试聘请人大代表立法顾问或充实法制工作机构相关人员，以提升其履职能力；另一方面可考虑通过完善民意吸纳机制、邀请专家参与立法等多种形式，以革新立法模式、提升立法能力。从另一个角度看，也只有积极开展立法活动的过程中，全国人大才可能真正与时俱进、不断完善。

远期核心目标是走向法治财税

由立法机关掌握税收立法权，是我国落实税收法定原则最为紧迫的任务，也是其最为基本的要求。在此基础上，还应当完成“三次跨越”，才能真正实现税收法定的完整意涵。第一次“跨越”是从规范立法到规范立法、执法和司法全过程。税收法定不仅要求税收事项上“有法可依”，而且要求“有法必依”。具体来说，税务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。在以往实践中出现的“过头税”等违背税法规定的现象，必须在法律层面受到严肃的制止和追责，否则税法的规定无异于一纸空文，税收法定也仍然只是“看起来很美”的纸上文本。相应地，这就要求建立起通畅、有效的监督与救济机制，特别是要保障纳税人通过司法途径解决税收纠纷的权利。

第二次“跨越”是从规范法律形式到规范法律实质。仅有税收法定原则，并不足以保障税法具有实质合理性。由于知识缺陷、利益俘获等原因，通过民主程序制定的法律并不必然合乎公平正义。而税收作为深刻涉及国家与纳税人关系的根本性事项，不能仅仅被视为政治决定之产物，也不能单凭形式上的立法程序而取得正当性。因此，税收法定原则的第二层次要求税收立法必须受到宪法精神的约束，特别是要受到平等原则的约束，以成为“良法善治”。目前，我国宪法与税收相关的条文仅有第56条：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”在条件成熟时，可考虑将税收法定原则入宪，以形成对税收立法的实体性指引与约束。

第三次“跨越”是从规范征税到规范用税。在现代财税法视野下，税收的征收和使用不再是孤立的两个过程，而是相互连通的一个整体。如果仅着眼于征税的过程，而不将税收的具体用途及开支程序加以法律规范，那么纳税人的权利保护就必然是不充分的。因此，税收法定原则中的“税”应当涵盖“征税”和“用税”两个维度，这也使得税法和财政法得以打通。税收法定的最高层次，就是要依靠法治来统摄财政收入、财政支出、财政管理的全过程，通过对权利、义务和责任在不同主体间的合理配置，来实现国家财政权与私人财产权的平衡与协调，做到财政收入合理、合法、合宪，财政支出公开、公平、公正，财政管理有规、有序、有责。这也正是现代财税法的根本任务所在。

站在国家治理更加宏大的视角上,不难看到,税收法定原则的落实过程,其实是税收观念深刻变革的过程,也是不断以法律规范财税权力的过程。在过去的相当长时间里,整个社会对财税的认识仅仅停留在经济工具的水平上,行政机关因而占据主导地位,财税立法则明显滞后于现实需要,由此导致了实践中的诸多瓶颈与困境。从根本上看,落实税收法定原则,就是要正本清源,让税收回归公共财产的应有定位,进而将财税权力纳入法治框架,使其规范、有序、高效地运行。而在具体落实路径上,则应坚持“蹄疾步稳”的改革智慧,从法定到法治,从形式到实质,从征税到用税,最终达致法治财税的宏伟目标。

本文章由[明税律师事务所](#)整理或撰写,仅供一般参考之用,并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求,敬请联络明税律师资讯撰写团队:newsletters@minterpk.com或者致电 010-59009170