# 税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足

来源：网络 作者：明月清风 更新时间：2025-05-28

*税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足 税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足 税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足 税收法律主义，作为现代税法的理论基石，一直为西方法学家所高扬，我国台湾民法学家郑玉波先生甚而将...*

税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足 税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足 税收法律主义初探——兼评我国税收授权立法之不足

税收法律主义，作为现代税法的理论基石，一直为西方法学家所高扬，我国台湾民法学家郑玉波先生甚而将之与法无明文不为罚并称为现代法治之两大枢纽，（注：郑玉波：《民商法问题研究》（一）第547页。）但令人遗憾的是，在国内有关的论述却尚付阙如，在一定程度上构成了我国既往诠释性税法学滞后于时代的重要表象。因而，为完善我国的税收法治，廓清新税制推进过程中的现实滞碍，故有必要对此予以引介和评析。

一

一方面，该原则含摄法治要义，有利于扼制政府权力对公民财产的不法侵蚀。有学者指出，法治的大义在于：“在政府及类似组织的权力受法律支配的框架内，平民大众自己在多大程度上能实际决定自己的生活与命运的问题。”（注：程燎原、王人博：《赢得神圣-权利及其救济通论》，山东人民出版社出版。）因而，正确定位政府权力与公民权利的界区便成为法治社会所企及的首要目标。财产权利作为公民权利的首要和最基本目标，当然更应当考虑。在资产阶级革命以前，封建领主和独裁君主为筹集战争费用，满足个人骄奢淫侈的生活，肆意课税司空见惯，个人财产不时面临意想不到的侵扰。正基于此，公民对封建专制的反抗首先便反映为对任意课税的抵制，由此便导致了税收法律主义的萌生。可见，税收法律主义原则倡行初始，其意旨即在于促使公民财产得到基本的安全保障，同时对政府的侵权行为亦营造了一个有效的抗逆机制。

二

税收法律主义作为现代税法的重要原则，主要涵盖三方面内容，一是税收法定主义；二是征税要素明确主义；三是禁止溯及既往和类推适用原则：

（一）税收法定主义

这是指课税要素（纳税主体、税率、纳税方法、应税事项）的全部内容都必须由代议机构颁行的法律明定。换言之，欠缺法律明确授权的行政规章或与法律相抵触的行政法令或地方法规无效。

前述所及，当前各主要国家课税权均导源于立法权，由代议机构行使。但是，现代社会委任立法受主客观因素的影响而不断膨胀的情势业已给税收法律主义引致极大冲击，由此，许多国家开始对税收实行一定范围的委任立法，但鉴于税收对整个国家及个人权利关系极为重大，因而如果听任委任立法的发展而不予以规制，势必构成对公民权利的侵害，在特定情况下，它甚至会给政府不当行使权力，践踏人权提供便利。为此，基于立法权保留的机理，现代国家在税收的委任立法方面均是小心翼翼，一般情况下是不允许无限制的委任（即空白委任），只能局限于具体、个别的委任，而这都必须在法律上明定。如《德国所得税法》第五十一条便明确规定联邦议会允许联邦政府委任立法的事项，其内容之详尽，条款之缜密、几无行政机关自由裁量的空余。（注：（台）陈智泽：《德国所得税法》第164、165页，财税人员训练所。）

（二）征税要素明确主义

这是指凡构成课税要素部分的规定，都必须明确无误，不致因歧义的显现而使纳税人误解。上述要求的根源在于如果规定不明确，就可能使行政机构滥用税法解释权，从而难以维持纳税人对纳税法律效果的可预测性，最终是与税收法律主义的现实机能相悖逆的。

（三）禁止溯及既往和类推适用原则

法律制度一般是适用将来的，一个溯及既往的法律是与现代法治社会公认的一条基本准则-一法无明文不为罚相背的。在税法界域，溯及既往的条款将会破坏人民生活的安定性和可预测性，在根本上阻滞了税收法律主义内在机能的实现，因而是不为现代税收法律主义所吸纳的。

而不利于纳税人的类推适用，一方面将削弱税收负担的公平效果，另一方面也有可能导致税务机关以此为由而超越税法规定的课税界限，故其同样也是违反税收法律主义。此外，在更深层面上，类推适用仅仅是形式上的法律适用，而实质上却为其行使无此权限的立法权，这与法治的精义亦是南辕北辙的。

三

我国现行税收立法采用授权立法制，其立法依据导源于1984年全国人大颁行的授权立法条例，该条例全文如下：“第六届全国人民代表大会常务委员会第十次会议根据国务院的建议，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，国务院发布试行的以上税收条例，不适用于中外合资经营企业和外资企业”。从上述内容来看，不难得知，该条例赋予了国务院在工商税制方面享有本属人大的立法权限，并完全自主。由于该条文内容十分疏简，不仅欠缺对授权立法在程序运用方面的必要监督和规制，而且在工商税制具体内容的标示上，也疏于精确的限定。由此，我国的税收制度便形成了一个极富有典型意义的立法体制，具体表征为真正经过全国人大及其常委会审议通过的税法寥寥无几，据统计，税收法律规范中的80%是由国务院以条例，暂行条例形式颁行，然后财政部再根据国务院授权制定实施细则，各省、自治区、直辖市再根据财政部的授权颁行补充规定。不必在理论上作过多研评，我国税收立法中的这种行政主导立法制在根本上是与税收法律主义悖逆的，而且在实践中也反映出其导致的诸多流弊。

首先，容易导致下面的各具体规定突破上一级确定的原则，违反授权主体的初衷。譬如，国务院在1985年和1987年曾先后制定《进出口关税条例》，但按一般税收分类标准，关税是不属于授权的工商税制界域。

其次，税收法律规范级次不高，稳定性不够，法律规范名称各异，结构分散，法律冲突现象严重，这些均造成纳税人对于税收规则感到无所适从，同时亦为行政机关及其工作人员权力的恣意行使提供了合法的空间和便利。

再次，授权立法冲击立法民主原则，加大了法律社会化的难度。正如前述，在现代社会中，税收对社会各个层面的渗透度和冲击力是如此之深，以致每个经济人在进行经济筹划时都不得将之纳入自己的决策函数。因而，在对人权保护的力度和界域都不断扩张的今天，基于对民主的向往和追求，人民普遍要求平等地参加税收决策的制定和执行过程，充分发表自己的主张。但是，行政授权立法容易导致黑箱作业，其由此而产生的长官意志和封闭性等诸多缺漏便难以满足公民上述主张的实现；而且，在另一方面也导致颁布的法律往往难以博取公民的认同，从而亦扩大了执法的难度和成本。

任何事物的表象，均有其内在缘由。对税收法律主义原则的漠视，同样固植于现实社会潜在的诱因，对其予以反思和揭示，有助于税收法律主义原则在我国的倡行，在我看来，这主要反映于以下三方面：

首先，导源于重权力、轻权利的历史文化背景。我国传统社会是一个中央集权意识极度浓厚的国度，国家权力的规定包罗万象，个人权利完全受制和依附于国家权力，在法律思想史和法制史上，就从未真正产生过对国家权力运用于予以抗衡的思潮和机制，“对行政权力恣意行使的遏制不是由于公民能够对违法过程提出效力瑕疵的异议，而是借助于高一级行政权力对下级僚属的惩戒予以保障。”（注：季卫东：《程序比较论》，《比较法研究》1993年第1期，第30页。）历史文化传统伴随社会的推进，某些表象业已荡然无存，但其作为一种思想却沉淀于人们意识深层，不自觉地引导人们行为，特别是在我们这样一个国度，更是如此。在我看来，税收法律主义原则最根本的现实机能在于：以公民政治权利制约政府征税权，从而营造一个防止政府行政权侵蚀公民财产的抗逆机制。十分清楚，税收法律主义的这种功能显然是与重权力、轻权利的传统思潮相背离的，故而对其引介和倡行的努力不可避免地便凸显举步维艰的态势。

最后，应归因于传统治税思想的偏误。我国传统的税收理论认为，税收作为国家有效的经济杠杆，调节经济应当是其首要和根本的功能，由此便推导，税收政策由专家组成的政府操作，更能促进税收政策的合理化。此外，鉴于人大议事的定期化，故由政府制定税收政策有助于处理经济中的危急性情况。上述治税思想与税收本质的冲突姑且不论，仅从西方各国现代税收思想及立法实践来参照，亦可见其理论的缺失。西方国家经过对多年来税收运作的反思，逐渐倡行税收中性原则，即抑制税收政策对自由经济的调节和影响，以避免因征税而影响市场机制的运行和资源的优化配置。目前，这一思想业已成为绝大多数发达国家治税的主要理论基石。“他山之石，可以攻玉”，从西方国家着重税收调节功能的实现到税收中性原则倡行的演进历程，其变迁的现实因由和经验教训颇值得我们予以反思和探析，并在此基础上建构我国的治税方略。

发展市场经济和建设民主法治国家已成为我国法制变迁中不可阻却的导向，税收法律主义理论的倡行和运作机制的设计乃大势所趋，因而摆在我们面前的一个紧迫任务即是如何在现有的社会意识和法律文化的条件下，寻找一个现实的契合点和突破口，以启动税收法律主义之运作机制。笔者以为，对现行授权立法进行合理化改造应当是目前一个比较现实的选择。

再造税收税权立法制主要包括两个方面：一是授权立法实体规则的重塑；二是程序控制的制度化设计。

对于前者，在笔者看来，主要应当做到：

（1）全国人大对国务院授权必须遵循“负责任和谨慎授权”原则，不能在税收立法方面使行政机关替代立法机关并使之成为税收立法结构之重心所在。

（2）税收立法授权必须从抽象授权转化为具体授权，授权的内容必须明确，语言不得含糊，在语义的理解上不得有扩张行政立法权的趋向。

（3）国务院对财政部和国家税务总局的授权必须坚持授权立法不可转授原则，即国务院不得将自己来自于人大的立法权再度转换与财政部和国家税务总局。

相对于前者，后者即税收立法的程序化控制在我国重实体、轻程序的传统法律文化背景下，其粗陋性和消极影响尤为严重，故而其制度化设计的要求也更为迫切，其中涉及的问题很多，但主要反映于以下几点：

（1）授权立法必须坚持民主和效率的价值取向，为此，在立法过程中应做到使立法过程直面社会，保障公众能够亲自参与税收立法草案的讨论，使各种利益冲突和矛盾碰砺均消弥于充分的对话和意见的交流，从而使最后的选择易为各方认同，扩大法律的社会化程度。

（2）授权立法应当完善人大对被授权机关的立法监督，这体现于：首先在税法草案的制订和讨论之际，授权机关应当进行初步审议，及时纠正草案的偏误；其次，草案初步审议通过后，须报立法机关批准或备案后方才发生效力；最后，国务院及其下属机关如税务总局等应当及时向人大作税法执行情况的报告，提供有关税法实施的真实资料。

（3）授权立法科学性的程序保障。这一方面要求强化草案制订人的职业化素质；即渊溥知识，准确的判断力，高尚的职业道德以及解决问题的熟练技巧，特别是对于税法这样一门具有高技术性的学科而言，更应如此；另一方面则应当吸纳西方的听证程序，会集各方面的利益代表，在他们针对税法提出各自的利益主张中去粗存精，增强立法的科学性。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn