

## 法典化背景下税收法定的理论审思与规范表达

邓 伟<sup>\*</sup>

**内容提要：**法典化背景下需要深入发掘税收法定的正当性基础、合理确定法定的程度要求，并探索恰当的规范表达方式。从权利视角看，税收法定彰显了保护财产权、落实人民主权、全面促进人权的显性正当性基础；从效率视角看，税收法定具有降低税收协商成本、提高税法遵从、促进信息真实而充分传递的隐性正当性基础。严格法定理论存在不足，税收法定应当向差异法定转变，以税收法定续变论作为理论新形态，具体可结合税收的功能因素、涉外因素、基本税收制度属性、课税对象同质性情况等确定课税要素的法定程度。税法典中税收法定的规范表达应采取“课税要素+文件位阶”的形式。具体而言，总则部分的表达方式为由狭义法律规定的共同性课税要素的类型，并为分则相关授权规定保留恰当接口；分则部分的表达方式为由狭义法律规定的共同性课税要素的具体内容，并视情况授权明确其他课税要素具体由何种位阶的文件规定。

**关键词：**税法典 税收法定 税收法定续变论

### 一、引 言

《中华人民共和国民法典》的制定开启了我国法典化的序幕，为其他领域的法典化积累了一定经验。税法学界正大力倡导制定税法典，学界对税法典制定的必要性及如何制定等问题进行了较为广泛的研究。<sup>〔1〕</sup>其中不可避免的是税收法定在税法典规范中应当如何表达。对此，有学者已

<sup>\*</sup> 邓伟，中山大学法学院助理教授。

本文为2022年度教育部人文社会科学研究青年基金项目“税收政策公平竞争审查制度研究”（22YJC820006）、广东省哲学社会科学“十三五”规划2020年度学科共建项目《数字经济背景下社会保险财政法律制度优化问题研究》（GD20XFX06）的阶段性成果。

〔1〕 参见施正文：《税法总则立法的基本问题探讨——兼论〈税法典〉编纂》，载《税务研究》2021年第2期；刘剑文：《税法典目标下税法总则的功能定位与体系安排》，载《法律科学（西北政法大学学报）》2023年第1期。

经注意到了税法典与税收法定的关联问题，<sup>〔2〕</sup>还有学者提出了相对意义上的税收法定或动态意义上的法定，<sup>〔3〕</sup>这些研究对税收法定的规范表达具有重要的参考意义，但研究的针对性还有所不足。

税收法定原则是税法领域一项基本原则，它和罪刑法定主义是近代国家保障人民权利的两大手段，<sup>〔4〕</sup>有学者将其视为“税法上的‘帝王原则’”<sup>〔5〕</sup>。学界对于税收法定的研究论著已相当丰富，然而，传统的税收法定原则是以税收的收入功能为基础而发展起来的。把税收视为对公民财产权的部分剥夺，为了规范税收对财产权限制的限度，约束政府的征税权力，税收法定原则得以建构起来。税收法定在形成过程中，深受自由主义、个人主义等思潮的影响，西方在封建主义向资本主义发展过程中形成的对财产权的保护、对国家权力划分和控制等理念成为税收法定原则坚实的理论基础。改革开放以来，我国税收法定理论的研究自觉或不自觉地接受了这些理论假定，这些假定在相当程度上影响了税收法定的制度实践。然而，我国税收法治发展所处的时代阶段与西方传统税收法定形成的时代阶段不同，我国当前社会主义市场经济中政府与西方国家的政府在职责任担当、行动能力等方面也差异巨大，以控权为主要目的的税收法定原则在我国并不能理所当然地全盘接受。以良法善治为目标的法治，在税收领域无法仅依据以约束政府税收权力为目标的税收法定就可以实现，真正的税收法治还需要发挥税收促进社会稳定与经济发展的作用，这就需要税收法定原则突破严格法定的窠臼，为课税要素寻求适应现实需要的法定程度。

落实税收法定已成为共识，<sup>〔6〕</sup>通过税收法典化落实税收法定势在必行。在法典化背景下，既要回应税收法定“向何处去”的问题，即要实现怎样的税收法定以及如何实现，也要反思税收法定“从哪里来”的问题，即为什么会有税收法定、其正当性基础如何。基于此，本文将从权利与效率两方面分析税收法定的正当性基础，阐述从严格法定向法定续变论转向的必要性，并分析法定续变应考量的因素，最后对税法典中税收法定的规范表达提出框架性建议。

## 二、税收法定的正当性基础：从权利保障向效率提升拓展

正当性（legitimacy）<sup>〔7〕</sup>意指“事物的存在符合某种道德原则或价值标准”<sup>〔8〕</sup>，所表征的

〔2〕 参见熊伟：《税收法定原则的法典化诉求及其实现路径》，载《法学杂志》2023年第1期。

〔3〕 参见邢会强：《论税收动态法定原则》，载《税务研究》2008年第8期；侯卓：《个人所得税法的空筐结构与规范续造》，载《法学家》2020年第3期；何锦前、赵福乾：《论税收法定原则的司法化》，载《河北法学》2022年第1期。

〔4〕 参见谢怀栻：《西方国家税法中的几个基本原则》，载刘隆亨主编：《以法治税简论》，北京大学出版社1989年版，第151-153页。

〔5〕 刘剑文：《落实税收法定原则的现实路径》，载《政法论坛》2015年第3期。

〔6〕 学界自不必说，官方对此也多次强调，如党的十八届三中全会《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出“落实税收法定原则”，2015年3月党中央还专门审议通过《贯彻落实税收法定原则的实施意见》。

〔7〕 legitimacy一词在国内有多种译法，有的译为正当性，也有的译为合法性，但是与legality（与法律的一致性）不同。学者往往基于各自研究主题而提出不同的正当性理论，如韦伯提出的合法统治三种类型：合理型、传统型和魅力型。参见〔德〕马克斯·韦伯：《经济与社会》（上卷），林荣远译，商务印书馆1997年版，第241页。施密特也是从政治的角度谈论合法性与正当性。参见〔德〕卡尔·施密特：《政治的概念》，刘宗坤等译，上海人民出版社2004年版，第250-254页。关于正当性概念的具体辨析和发展，参见刘杨：《法治的哲学之维——正当性观念的转变》，吉林大学2007年博士学位论文，第32-41页。

〔8〕 前引〔7〕，刘杨文，第46页。

是该事物具有被承认、被认可、被接受的基础,至于具体的基础是什么(如某种习惯、某条法律、某种主张、某一权威),则依据实际情境而定。税收法定的正当性基础,可以理解为作为一项法律原则的税收法定被承认、被认可、被接受的基础。正当性不是单质的评价,它可能蕴含着多种价值因素,而且每一因素的价值性在特定场域并不存在普遍的优先性。本文选择从权利与效率两个维度来论述税收法定原则的正当性。

### (一) 显性基础: 权利保障功能

权利是法学特有的思维工具,权利观念上达形而上之理想,下通生活之具体,前者以自然权利为之,后者以实证权利为之。学者们普遍认为,税收法定对权利保障的重要作用构成其正当性基础,包括私人财产权和民主权利。实际上,在当代社会税收法定对人权的全面实现也有重要意义。权利是法学的核心范畴,从权利保障的视角论证税收法定的正当性是法学研究最基本的逻辑。基于这一路径在法学研究中的普遍性,本文将其称为税收法定正当性的显性基础。

#### 1. 保护私人财产权

传统上,税收法定是西方国家约束君主征税权力、保障贵族财产权的主要途径。在英国中世纪的封建时代,“主要的社会关系是领主与封臣之间的关系,领主尽保卫和保护职责,封臣要参与守卫、尽某些义务和对领主表示尊敬——其义务还包括服军役”〔9〕。税收则是贵族对国王应尽的主要经济义务。约翰王穷兵黩武却接连战败失地,国王欧陆领地丧失加上战争经费巨大,于是约翰王单方面提高税收幅度。〔10〕大贵族认为国王超越了应有的权利,加上整个中下阶层的怨愤,大贵族举起反抗大旗,并于1215年战胜约翰王,迫使其签订《大宪章》,其中规定:“除……外,非经议会同意,国王不得征税。”不过,此时的议会只是大贵族组成的团体,无法代表王国的全部自由民。此时的税收法定,不过是以成文法的形式将国王征税的权力“拉回”到封建关系及税收习惯所要求的双方共同确定税收的轨道,直接保护的是贵族私人财产权,而不是现代意义上的全体公民的财产权。

在当代,税收法定则是约束政府征税权、保障人民财产权的必要方式。西方选举权普及后,税收法定所保护的财产权主体从贵族扩展到全体公民。如古谚所云,谁同意便不会不义于谁。税收的同意机关从贵族议会进化为民选议会,公民通过选票参与税收法律的制定,防止国家过度征税,税收法定保障每一个公民的财产权不受国家越权侵犯才成为现实。在我国,人民选举人民代表大会组成全国人民代表大会,经过权力机关制定法律才能征税,避免各级政府恣意征税,税收法定对保护公民财产权发挥了重要作用,彰显了其作为基本原则的正当性。

#### 2. 保障人民主权

主权是一个国家独立处理国内事务和国际事务的最高权力。自博丹提出主权概念后,〔11〕国

〔9〕〔英〕梅特兰:《英格兰宪政史》,李红海译,中国政法大学出版社2010年版,第94页。

〔10〕约翰王在位16年征收盾牌钱11次,而亨利二世和查理德王在位45年才征收11次,而且前者征收的数额更多,此外还重征动产税、开征商税等。参见焦建国:《英国公共财政制度变迁分析》,经济科学出版社2009年版,第57-65页。

〔11〕博丹认为主权是共同体所有的最高和绝对且永久的权力。参见〔法〕让·博丹著,〔美〕朱利安·H.富兰克林编:《主权论》,李卫海、钱俊文译,北京大学出版社2008年版,第26页。

家主权之归属即成为争论的重要对象。主权在君与主权在民（或议会主权）两种思潮经过长期斗争，后者取得胜利。人民主权学说对整体人民之地位推崇至上，国家一切重大事项由人民决定，政府的重大举措需人民授权批准。

税收是人民与国家之间最紧密的纽带。国家共同体维持之基本财源是税收，无税则无国（针对税收国家而言，自产国家有所不同）；税收也关系到公民财产的分配，税收与死亡一样是公民一生不可避免的事情。税收连接着公民自由发展的财产基础和国家正常运转的资金来源，是公民生活与国家存在的核心问题，属于主权国家最重要的事项之一。

人民主权的最高性要求关乎国计民生的税收由人民决定，即“税收民定”。人民意志所决定的重大事项通常以稳定的法律形式表现。所以，“税收民定”的通常形式就是“税收法定”。税收法定是保障人民主权的重要方式，这也构成了税收法定的另一正当性基础。

### 3. 全面促进人权

广义而言，税收法定缘起于财产权保护，对公民财产权的保护也是对人权的保障。现代人权内涵十分丰富，人权不仅是防止政府侵犯人民自由、财产权的利器，同时也是要求政府积极行为、促进人民生活水平提升的制度基础。政府要实现人权目标，最主要的是要对人权事业予以资源倾斜支持，对关乎人权的事项“少取多予”，政府如何“取”、如何“予”，各种关键细节离不开“税收法定”的规范。

一方面，为了保障所有公民可以享有本人及家庭成员为实现一定生活水平而需要的相当数量之粮食、衣物和住房等生活必需品的生存权，需要按照“税法上的‘可税性’”原理，综合考虑征税在“经济上的可能性与可行性”与“法律上的合理性与合法性”<sup>〔12〕</sup>，限制征税范围，对特定物品不征税；同时对于影响公民发展的重要财产和产业（如教育支出等）应当予以法定扣除，对社会保障和教育事业等应当减税免税，以推动公民生存权、发展权的实现。另一方面，为了保护作为人类共同生存和发展条件的自然环境，对污染环境和破坏自然资源的行为予以税收重课。总之，税收法定可以对有利于人权实现的要素予以不征税或少征税，对阻碍人权实现的因素予以多征税，从而促进人权实现。

#### （二）隐性基础：效率提升功能

税收法定作为一项形式原则，服务于税收实质公平正义的实现，<sup>〔13〕</sup>正义具有多重的面孔，税收法定的正当性基础也不限于权利保障。经济学进路所注重的效率即是另一种可能的选择。经济学研究的是理性选择，而限于市场交易，可以作为“理解法律理论问题的三大钥匙”<sup>〔14〕</sup>之一。效率作为法律所追求的多元目标之一，已经成为共识，从效率的角度发掘税收法定的正当性基础，也具有现实必要性。相对于权利视角，从效率视角分析税收法定的正当性，在法学界并没有得到足够重视和充分揭示，效率属于被遮盖的功能价值，因而可以称之为税收法定正当性的隐性基础。

〔12〕 张守文：《论税法上的“可税性”》，载《法学家》2000年第5期，第12页。

〔13〕 参见张婉苏：《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》，载《法学研究》2023年第1期。

〔14〕 〔美〕理查德·A. 波斯纳：《超越法律》，苏力译，中国政法大学出版社2001版，第2页。



### 1. 税收法定与决策成本降低、遵从效率提升

税收法定缘起于封建时代君主与封臣（纳税人）协商、封臣同意才能征税的制度实践，呈现为平等磋商式的直接同意；<sup>〔15〕</sup>在现代法治国家，税收法定要求由纳税人的代议机关单方面做出征税决策。在两个不同历史阶段，税收法定具体内涵有所差异，但是两种税收决策制度都是特定时代效率目标约束下的选择。在现代国家，由封建时代的征纳双方协商确定税收转变为由纳税人代议机关确定税收，有助于协商成本降低、提升遵从效率。

第一，相对于封建时代的征税协商方式，现代国家税收法定有利于降低决策成本。征税权可以认为是一项产权。根据科斯定理，如果产权是清晰界定的，且交易成本很低，那么无论初始产权如何配置，资源都能达到有效配置。如果交易成本较高，那么初始的产权状况将会影响资源的配置状况。

封建时代谈判成本低，初始征税权如何配置不影响资源的有效配置。《大宪章》颁布前后，国王与大贵族议价能力基本相当，国王作为自然人主体，能够有效形成税收决策，大贵族的数量较少，<sup>〔16〕</sup>也便于逐个表达税收意愿充分议价。因此，税收供需双方协商的交易成本较低，不进行征税决策权的初始配置也能够达到资源最优配置。

在现代法治国家，税收的协商成本是高昂的。一方面，政府机构经过内部程序运作而得到的税收需求决策决不会像君主那般迅速，更难以根据议价情况灵活调整。另一方面，税收的承担者不再是数量极少的大贵族，而是成千上万的个体公民。即使由代表逐一与政府协商，也必然耗费许多资源，众多个体参与协商还存在集体行动的困境。因此，在协商成本很高的情况下，依据税收法定把征税权配置给纳税的一方，是有效率的。

第二，相对于政府（用税人）定税，由纳税人选举代表组成的代议机关定税，有利于提升税法遵从效率。由于“产权的配置决定于分配偏好、经济效率以及其他正义因素”<sup>〔17〕</sup>，征税权应配置给税收的承担者，而不是政府。

其一，从权力分配偏好的角度看，自由资本主义时期，人民主权观念备受追捧，政府被视为必要的恶，限制政府的理论广为流行，如政治学上所要求的权力制衡与限制政府权力、经济学上所倡导的最小的政府就是最好的政府等。在这样的权力分配偏好下，税收决策权由议会享有是顺理成章的。

其二，现代法治国家征税决策权配置给纳税人代议机关是有效率的。因为交易成本高，所以征税决策权需要界定；其他情况基本相同的条件下，产权应该配置给执行成本较低的一方。实际上，人民代议机关制定税法的执行成本相对是较低的。理论上而言，政府与公民都有可能选择性执行税收立法决策，通常情况下，政府会选择严格征税以获取足够的财政收入，公民更倾向于逃

〔15〕 参见侯卓：《税收法定主义的演进脉络、路径依赖与完整谱系》，载《法律科学（西北政法学报）》2023年第1期。

〔16〕 王国会议参与者不只有作为直属封臣的大贵族，还有高级教士。参加会议的人数也不是固定的，贵族少时23人多时55人，大主教2名，主教18人，还有修道院长。在“模范议会”之后还有平民代表参加。数量不固定，且参加会议人员的阶层逐步增多。参见前引〔9〕，梅特兰书，第47、108-114页。

〔17〕 G. Calabresi & A. D. Melamed, *Property Rules, Liability Rules, and Inalienability: One View of the Cathedral*, 85 Harvard Law Review 1089, 1093 (1972).

避税收以减轻个人负担。不管征税决策权配置给哪一方，政府都会依据税法全力征税，但是对公民的税法遵从度却有不同影响。一方面，从意志与行为的关系来看，“如果法是强加给人民的，那么人民就不会遵守它，如果是人民自己立法，那么他们就会遵守他们自己制定或同意的法律”<sup>〔18〕</sup>。因此，同样的税收负担，如果由人民代议机关立法决定，纳税人遵从可能性更大。另一方面，从决策的内容看，自主决策更能反映决策主体的需求，更容易在行为上落实，代议机关的税收决策更能反映纳税人自己的税收承受能力，因而更能得到遵守。按照税收法定的要求，将税收决策权配置给代议机关，更可能促进税法遵从，降低税法遵从成本，因而是更有效率的选择。

## 2. 税收法定与信息效率提升

现代国家的发展也引起了国家内部结构改变。无产者作为一个阶级的崛起打破了资产阶级的政治垄断，同时资产阶级与劳工阶级内部又进行分化，产生多种利益集团，政党政治也顺势而生，资本主义国家“从个人主义原子式民主制演变为多元民主制”<sup>〔19〕</sup>。在我国，社会主义基本制度下广大人民在整体上具有利益一致性，但不同地区、不同行业也出现了一定的利益分化。税收政策的确定对于不同群体利益的影响是差异化的，不同群体对税收政策的诉求也是不同的。在此背景下，个人主义的税收理论发展起来，主张正确的税收数量与税收的分摊取决于个体从公共服务产生的公共福利中受益的状况。<sup>〔20〕</sup>而不管是客观的受益，还是主观的受益状况，都需要通过有效的信息渠道反馈至决策者，继而进行充分的收税、用税博弈。从以下方面而言，由纳税人代议机关享有征税权，是更有效率的权力分配。

其一，多元代表的代议机关具有信息充分的优势。现代国家税收收入与税收支出（包括税式支出<sup>〔21〕</sup>和正常入库后的税收支出），对于纳税人的利益具有重要影响。不同利益群体对此展开激烈的争夺，反映利益诉求的信息的充分整合则是税收决策有效性的基础。代议机关在这方面更有优势：代议机关是多元代表，对应多元的利益群体，诸多利益诉求能够通过自己的代表在代议机关表达、协商，经过博弈而形成妥协的共识，利益群体的诉求信息能够充分整合。各个利益群体通过代表展开博弈，最终在信息充分整合的条件下，对税收作出具体安排。因而，税收“法定”比“政府定”具有信息充分的优势。

其二，人民代议机关具有信息真实的优势。代议机关的代表，是纳税人自己选举的代表，直接代表选举人的利益。代议机关代表来自特定选区，直接面对选民，贴近选民实际，因而代议机关能够收集到选民更真实的税收需求信息。信息真实对于提升税收效率具有基础性意义：从功利角度来看，最大多数人的最大幸福是最佳的评判标准，<sup>〔22〕</sup>税收的整体效率如何才能最高、最符合最大多数人的利益和幸福，与政府的财政权效率、公民的财产权效率密切相关；而公民财产多少用于自身消费、多少用于纳税才能使个人福利最大化，其本人最有发言权。由公民选举的代表

〔18〕〔美〕庞德：《通过法律的社会控制法律的任务》，沈宗灵、韩世忠译，商务印书馆1984年版，第113页。

〔19〕葛克昌：《租税国的危机》，厦门大学出版社2016年版，第39-40页。

〔20〕参见〔瑞〕埃里克·林达尔：《税收理论中的几个争议问题》，载〔美〕理查德·A. 马斯格雷夫、艾伦·T. 皮考克主编：《财政理论史上的经典文献》，刘守刚、王晓丹译，上海财经大学出版社2015年版，第275-296页。

〔21〕关于税式支出概念的界定，参见高培勇：《有关税式支出的几个问题》，载《税务研究》1991年第1期。

〔22〕参见〔英〕边沁：《道德与立法原理导论》，时殷弘译，商务印书馆2000年版，第57页。

组成的代议机关,相对而言更了解纳税人财产使用边际效率的信息,更具有信息真实的优势,因而有利于提升征税的整体效率。

### 三、税收法定的程度要求:从严格法定向税收法定续变论转变

传统税收法定原则要求实体性的课税要素完全由法律规定。此处的法律指狭义的法律,在我国是全国人民代表大会及其常务委员会制定的法律。由于多种因素驱动,我国法律上税收立法权呈现高度集中模式。<sup>〔23〕</sup>按照严格法定的要求,只有国家最高立法机关有权制定税法,最高行政机关不享有该权力;只有中央有权制定税法,地方不享有该权力。如此税权安排可能不是我国的最佳选择。

#### (一) 摒弃严格税收法定的理由

第一,税收目标多元化与差异性的法定需求。税收功能的实践与认识随时代的发展而变迁,保障财政资金的筹集一直是税法无可争辩的核心功能,贫富差距加大的现实需要税法发挥再分配作用,19世纪以来税法在管理国家贸易、治理社会问题、调控宏观经济、引导市场主体决策等方面的重要性也日益彰显。当前,财政收入、再分配与规制<sup>〔24〕</sup>是税收的三大主要目标,多元化目标的实现对法定的要求各不相同。

财政收入目标需要严格的税收法定。为保障公民财产权,需禁止税权越位;为汲取合理规模的财政收入而避免国家能力不足导致的严重后果,<sup>〔25〕</sup>要求税权不得缺位。一种可行的平衡方式就是通过法律明确税收的范围,禁止非法变动课税要素。因此,严格的税收法定适用于财政收入目标,也有利于公民财产权和国家财政权的保障。

再分配目标可以通过严格的税收法定实现。收入差距是现代中国最主要的问题之一,结构性收入差距长期存在,税收无疑是调节收入分配的有效工具,<sup>〔26〕</sup>通过稳定的差异化税收进行再分配,有利于维持政策的稳定性。因此,严格的税收法定对于实现再分配目标也是有效率的。

规制目标则难以依据严格的税收法定实现。依据稳定性不同,规制对象可以区分为结构性规制对象、周期性规制对象与临时性规制对象。<sup>〔27〕</sup>限制环境污染、过度奢侈消费、有害健康消费等,以及鼓励研发创新、中小企业发展等,都是长期存在的结构性问题,可以适用严格的法定税收进行规制。对于周期性的问题,部分可以用严格法定的税收予以规制,如对于宏观经济波动,累进税率可以发挥自动稳定调节器的作用;部分则需要相机规制,典型的失败案例是固定资产投资方向调节税,该税无法依据社会总体投资状况变动税率,在投资不足时无法实现规制目的。对于临时性问题,则难以适用严格法定税收,如反倾销税需要针对具体案件的倾销幅度确定,关税目录需要依

〔23〕 参见崔威:《税收立法高度集权模式的起源》,载《中外法学》2012年第4期。

〔24〕 广义的规制包括宏观经济调控。对于规制的理解,参见〔日〕植草益:《微观规制经济学》,朱绍文等译,中国发展出版社1992年版,第1-24页。

〔25〕 参见王绍光、胡鞍钢:《中国国家能力报告》,辽宁人民出版社1993年版,第9-13、97-118页。

〔26〕 参见张守文:《分配危机与经济法规制》,北京大学出版社2015年版,第24-25页。

〔27〕 此处借鉴了叶姗教授对赤字的分类。参见叶姗:《基于财政赤字类型细分的财税法控制》,载《河南省政法管理干部学院学报》2011年第4期。

据国内外产业发展、产品产销状况及时调整，相对法定才能适应现实的变化。

第二，区际境况异质化与税收的地方立法。单一制的国家结构决定了原始立法权存在于代表全国的中央立法机关（不否认地方可以通过中央授权而继受立法权）。严格的税收法定要求国家立法机关统一制定税收法律，这在传统的同质化程度高的小国可以实现。联邦制的国家往往先有地方政府再有全国政权，地方立法权原初就存在，统一立法在联邦制国家没有太大空间。单一制国家是否由中央统一立法取决于全国的同质化程度，在各个地区自然环境与人文社会发展均衡的情况下，统一的立法可以适应各地的现实状况，如果地区间差异巨大、发展不平衡，异质化的现实就不可能由完全统一的立法来调整。

就当代中国而言，单一制国家结构要求基本的立法统一，但是作为幅员辽阔的大国，区际之间的境况差异却要求某些法律因地制宜。完全将税收立法权保留于中央，可能不利于地方积极性的发挥，更可能因中央信息收集或整合能力不足而“错法”现象<sup>〔28〕</sup>频现。以收入和再分配为主要目的的税收，在全国范围内设置统一的累进税率并无不妥；以规制为目的的税收则应具体情况具体对待。以水资源税为例，我国水资源的储量东西差距、南北差距客观存在，不同地区水资源的边际效益不同，进行水资源税立法必然要求中央授权地方根据本地条件决定税率。中国决策层已经意识到这个问题，因地制宜、适当授权的思想在2016年通过的《中华人民共和国环境保护税法》中即已实践；<sup>〔29〕</sup>对于房地产税立法问题，官方的表态是“立法先行、充分授权、分步推进”<sup>〔30〕</sup>。因此，差异性的地区状况需要差异化的法定税收，一定程度地授权地方立法是实现税收功能的必然要求。按照严格的税收法定要求所有税收规定由中央立法，乃是无视中国的实践经验和现实需求。

第三，经济效率与灵活的税收稽征。根据现代税法原理，课税要件满足时纳税义务即产生，无需税收行政机关介入。但此时成立的仅仅是抽象的税收义务，只有经过法定程序对应纳税额加以确定，转换为具体的纳税义务后才可以执行，税收确定权在征纳过程中至为关键。<sup>〔31〕</sup>严格的税收法定要求税收依法稽征，按照税收实体法规定的课税要素严格征收，不得多征也不许少缴。

但是对于未来发生的或者查清事实成本巨大的案件，严格依法定要素征收则不现实。面对未来经济活动的风险，事先裁定制度可以为当事人提供较高程度的税收确定性，从而鼓励纳税人积极从事经济活动；<sup>〔32〕</sup>针对查明定价难度，预约定价制度允许纳税人事先与税务机关就其和境外关联企业之间内部交易与财务收支往来所涉及的转让定价方法达成协议。<sup>〔33〕</sup>同样，对于事实难以查清的，税务机关可以核定征收。以上税收征收制度都在一定程度上偏离了依照法定要素征税

〔28〕 关于错法的详细论述，参见史际春、孙天承：《论“错法”现象——以经济法领域为中心》，载《南京师大学报（社会科学版）》2015年第2期；史际春、冯辉：《论错法如何纠正》，载《新视野》2010年第1期。

〔29〕 参见《环境保护税法》第6、9条。

〔30〕 中国经济网：《财政部副部长史耀斌：正在抓紧起草和完善房地产税法法律草案》，载 [http://www.ce.cn/xwzx/gnsz/gdxw/201803/07/t20180307\\_28383304.shtml](http://www.ce.cn/xwzx/gnsz/gdxw/201803/07/t20180307_28383304.shtml)，最后访问时间：2023年3月18日。

〔31〕 参见邓伟：《论税收确定权的理论基础与制度完善》，载《税务与经济》2017年第2期。

〔32〕 关于事先裁定的内容及重要意义，参见朱大旗、姜姿含：《税收事先裁定制度的理论基础与本土构建》，载《法学家》2016年第6期；邓伟：《税收事先裁定制度：本质、理念与实践》，载《经济法学评论》2016年第1期。

〔33〕 该制度规定于《中华人民共和国企业所得税法》第42条，关于预约定价的内涵阐述，参见叶姗：《税法之预约定价制度研究》，人民出版社2009年版，第29-36页。



的要求,但是在法律的授权范围内,这些制度提高了经济效率。

## (二) 税收法定续变论的提出及其考量因素

严格的税收法定不符合中国的现实需要,理论对于税收法定的认识要及时作出调整。税收法定应是一项原则而非统一的规则,理想的税收法定应当允许各税种及其课税要素依据客观情况确定合适的法定程度,各税种的法定程度应是连续变化的谱系而非严格一致的统一。

具体而言,根据税收立法由狭义法律所规定的课税要素多寡以及该税收征收过程中征纳双方自由意志介入的程度,税收法定应是一个从严格法定到宽松法定的续变谱系:一极是落实税收法定最严格的税收,它的所有课税要素由狭义法律规定,所有征税环节严格依照法律;另一极是落实税收法定最宽松的税收,它的大部分课税要素由行政立法规定,甚至其征收过程也允许通过税收契约完成;在两极中间则散布着诸多法定性强弱不一的税种,从严格一极至宽松一极,课税要素等税收内容受法律规定的逐渐减少,受行政立法规定的逐渐增加,征纳双方自由意志的介入也逐渐增加,法定的程度呈现由强至弱的续变状态。此种理论主张税收法定是一个从严格法定到宽松法定的续变谱系,可以称为“税收法定续变论”。

税收法定续变论本质上是主张原则性而非规则化的税收法定,主张相对与动态意义上的法定<sup>[34]</sup>而非绝对与静态意义上的法定。经过对各种税收主要发挥的具体功能、课税对象所处区域的同质性程度及其变动性状况等因素综合考量,可以采取严格税收立法、授权立法(授权行政或地方立法)、授权相机执行等各种差异性的法定方式。这样,真正的“一体化税法”研究才可以实现,包括财政收入、再分配和规制的功能一体化,也包括各种税种的一体化。<sup>[35]</sup>总之,税收法定续变论理论更适应当代中国的现实。

对于具体的税收应适用何种程度的法定要求,可以综合考量以下因素确定:

第一,考量基本税收制度与非基本税收制度对法定程度的影响。《中华人民共和国立法法》(2023年修正)(以下简称《立法法》)第11条第6项规定“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”,只能制定法律。也就是说税收基本制度严格遵守税收法定。虽然对于“等”该如何解释存在争议,但基本的共识是,税收基本制度影响面大,稳定性强,具有基础性,因而要求更高的法定性程度。

第二,考量课税要素的地域同质性与异质性对法定程度的影响。全国一盘棋治理是有必要的,但各地的差异也不可忽略,这是中国作为大国必须正视的国情,因而也不能按照同一模式、同一标准进行治理。如果各地情况基本相同,则应当由中央统一立法,各地统一实施;如果不同地区情况不同,则税收要有所回应,在中央设定的税收基本框架内,应允许地方政府因地制宜,适当调整税率、税目等要素。例如,在环境保护税收规制方面,可以允许地方政府依据本地的环境承载能力、经济社会发展水平、地区功能地位等因素,适当调整环境保护税的规制力度,<sup>[36]</sup>以更好地协调地方生态保护与经济发展之间的关系。当然,对于流动性较大的课税对象,应尽量

[34] 参见前引[3],邢会强文;前引[3],侯卓文;前引[3],何锦前、赵福乾文。

[35] 目前税法理论可以很好地解释以财政收入为目的的税收,但对于关税、反倾销税或者规制目的明显的税收,不管是课税正当性基础、课税原则,还是税收法定的适用,都存在不同程度的解释困境。

[36] 参见邓伟:《环境保护税额地方确定权的实施现状与制度完善》,载《税务研究》2022年第6期。

由中央统一立法，以免在个别地方形成税收洼地，导致过度的地方性税收竞争。

第三，考量收入性税收与规制性税收对法定程度的影响。其一，以收入为主要功能的税收，法定性程度应更高。收入性税收更多涉及纳税人的税负公平分配，应当听取各方意见、进行利益协调；此外，财政收入整体上应该保持稳定。因此，以收入为主要目的的税收，应尽量由法律明确规定，无需灵活调整。其二，规制性税收的法定性程度整体上较收入性税收低，<sup>〔37〕</sup>但是具体到特定税种，也可能需要贯彻严格的法定要求：如果所规制的公共经济与社会问题是长期性的（如环境污染等），则应遵循严格的税收法定，以保持规制政策的稳定性和可预期性；相反，短期的问题或者周期性的问题，最好授予行政机关相机调整税率等课税要素的权力，以免以僵化的制度阻碍问题的解决甚至加剧问题。

第四，考量不同社会状态下税收政策的常态化与临时性对法定程度的影响。在常态情况下，社会运行较为平稳，人们需要稳定的法律预期，税收政策也需要保持稳定，因此，税收内容应由立法机关规定。而在非常态情况下，由于疫情等突发事件，需要国家及时决策回应现实问题，立法机关可能来不及召开会议细致讨论政策文件，应允许行政机关及时制定临时性税收政策满足社会需要。

第五，考量关税与非关税对法定程度的影响。关税既影响国内经济，也影响国际贸易，且往往与外交政策相关联。国际贸易和国际关系形势瞬息万变，更应该注重关税的科学性与及时性，因而应允许行政机关制定关税政策，但对于关税中较为稳定的课税要素，可在法律中确定，以提高其可预期性。非关税是在国内征收，受国际因素影响较小，应更加注重税收立法的民主性，整体上法定性程度也应更高。

#### 四、税法典中税收法定的规范表达：形式呈现与内容规定

如何在税法典规范中恰当地表达税收法定原则，是税收法定理论与税法典制定不可回避的重大问题。税法典应包含总则和分则等诸多内容，<sup>〔38〕</sup>本文仅针对税法典总则中税收法定的一般性规定和分则中税收法定的部分重要内容予以分析，因而对税收法定原则规范表达的建议也是框架性的而非完整、详细的。

##### （一）税收法定规范表达的总体形式

税收法定规范表达的总体形式：采取“课税要素+文件位阶”的形式，在税法典总则部分规定应由狭义法律规定的共同性课税要素的类型，在分则部分规定应由狭义法律规定的共同性课税要素的具体内容，并视情况授权明确其他课税要素具体由何种位阶的文件规定。

一方面，对于税收法定规范表达的内容要素组成形式，应当以“课税要素+文件位阶”的形式规定，而非仅笼统规定“税收法定”语词，否则无法对精细化的规则运行予以有效规范。在税收法定共识之下，具体落实税收法定的关键在于明晰税收应该由什么法来定、哪些税收内容应该法定。第一个关键问题是税收法定之“法”的位阶问题，理论与实践关注较多。从严格的法定到

〔37〕 参见侯卓、韩龙河：《税收法定控权功能的反思及其替代》，载《安徽大学学报（哲学社会科学版）》2022年第2期。

〔38〕 对于税法典的体例结构，学界普遍主张采取“总则—分则”的基本结构。

续变的法定,意味着不同情况下税收可由不同位阶的法(规范性文件)规定。第二个关键问题是税收法定之“税”的内容问题,即法定的对象问题,税收是否法定核心在于课税要素是否法定,只要税法典规定了课税要素的法定性,就是规定了税收的法定性。课税要素包括税法主体(纳税义务人)、征税客体、税目、计税依据、税率、税收特别措施、纳税期限、纳税地点等。<sup>〔39〕</sup>因此,表达税收法定的规范应当是规定“课税要素及能规定该课税要素的文件位阶”。

另一方面,对于税收法定规范表达的位置形式,应当在税法典总则和分则部分都有规定,但内容有所区分。其一,税法典总则部分规定应当由狭义法律规定的共同性课税要素。税法典总则的功能定位之一是统领税收实体制度与程序制度,其内容按照“概念—原则—规则”的体系展开。<sup>〔40〕</sup>税收法定对于税收各类制度都具有统领性,应当在总则部分做出规定。虽然在续变论的语境下,对税收法定严格程度的理解有所拓展,但是仍然没有改变税收法定的原则性地位,就此而言,税法典应当将税收法定的共同性内容规定在税法典总则的原则部分。其二,税法典分则规定差异性的内容。一是某些应当由狭义法律规定的共同性课税要素,其内容本应由总则统一宣示,但具体内容表述不同,可在分则中详细规定;二是每个税种的课税要素可能需要不同位阶的规范性文件予以规定,总则难以做出一致性的规定,更为恰当的方式是在分则中各个税种立法部分明确具体课税要素应由何种位阶的法律文件规定。

## (二) 税法典总则中税收法定的内容规定

税法典总则中税收法定的具体规定:总则部分规定应当由狭义法律规定的共同性课税要素的类型,且为分则中允许不同位阶的规范性文件规定课税要素保留恰当接口。

按照税收法定续变论,不同情况下课税要素可以由不同位阶的规范性文件规定,但其中还是存在一些共同性的内容,可按照“提炼公因式”的方式规定在总则中。

第一,税种的设立应当由狭义的法律严格规定。税种的设立关系到税负的有无,其他要素都是直接或间接影响税负的轻重,因此税种的设立具有基础性意义,应当受到最严格的法定限制。由于税种设立的核心是“谁就什么对象交多少税”,纳税义务人、征税对象、税率就成为税收的三大基本要素。其一,纳税义务人(含扣缴义务人)要素明确税收的负担者,正常情况不能变更,因此,应当由法律规定。<sup>〔41〕</sup>其二,征税对象是区分税种的关键要素,因此,征税对象要素与税种的设立具有某种程度的对应性,也应当由法律严格规定。征税对象还与税目、计税依据紧密联系,二者分别是征税对象在质与量方面的具体化。<sup>〔42〕</sup>一方面,部分税种有规定税目,税目是征税的具体品种和项目,反映了征税的广度,某种对象是否属于征税对象最直接的依据还是看是否纳入税目。虽然税目影响到税负的有无,其法定程度本应较严格,但考虑到新事物的出现以及征税对象的地区异质性,可在一定程度上允许行政机关或地方调整部分税种的税目。<sup>〔43〕</sup>另一

〔39〕 参见张守文:《财税法学》,中国人民大学出版社2007年版,第182-186页。

〔40〕 参见前引〔1〕,刘剑文文。

〔41〕 税款是由纳税人直接向税务机关缴纳,还是经由扣缴义务人代扣代缴,对相关人员的权利义务产生较大影响,应保持稳定而不能随意变更,因此,扣缴义务人也应当由狭义法律规定。

〔42〕 参见张守文:《财税法学》,中国人民大学出版社2010年版,第183-184页。

〔43〕 例如,环境保护税的征税对象是大气污染物、水污染物、固体废物和噪声,但由于各地环境承载力、经济社会发展情况存在差异,具体征税的项目不必由法律统一规定保持全国完全统一,应允许地方增加排污口的应税污染物项目(即税目)。

方面，计税依据是用以计算应纳税额的依据或基数，是依据价金，还是依据特定客体的面积、吨位、品级等，抑或是依据其他因素计算应纳税额，应依据税种的性质确定，不可轻易变动；但由于计税依据往往根据税目而针对性设定，税目的法定程度适当放松会联动影响计税依据的法定程度。因此，税目与计税依据不必严格由狭义法律规定。其三，税率的问题比较特殊，下文详细展开。

第二，标准税率应当由狭义的法律规定。税率对于税负的轻重具有直接影响，社会舆论对于税率也异常敏感，因此以狭义的法律严格规定税率具有权威性，更能得到舆论认可。但考虑到税收的调节目标，针对税率的税收优惠往往是主要的调节手段，因此，应当适当允许其他位阶的规范性文件“微调税率”。税收优惠是低于标准税收的税负待遇，<sup>〔44〕</sup>相应地，税率可以区分为标准税率和优惠税率，前者是参考标准和原则，后者是低于标准和例外。标准税率应当由狭义法律严格规定，优惠税率可以由法律授权其他位阶文件规定。就此而言，《立法法》第11条第6项规定税率只能制定法律，既不合理，也难以适应现实需要。另外，由于关税的性质较为特殊，变动性强、政策性突出，其税目、税率基本上每年都会有调整，因而难以由狭义的法律规定，可由法律确定关税税率，同时授权国务院或关税税则委员会调整税率。<sup>〔45〕</sup>因此，为突出标准税率的重要性，应在税法典总则中规定标准税率仅由狭义法律规定；为使关税税率确定与调整符合现实需要，可在前述规定基础上对关税做出例外规定。

第三，纳税义务发生时间应当由狭义的法律规定。纳税相关的时间主要包括纳税义务发生时间和纳税期限。纳税义务发生时间主要是依据税种的性质确定，不受其他因素的影响，特定行为、条件一旦满足，纳税义务就依法产生。纳税期限是纳税义务产生后纳税人依法缴纳税款的时间期限，它可以进一步分为纳税计算期和税款缴库期，<sup>〔46〕</sup>主要是依据税收征管的需要而确定，特定情况下还可能因个案而调整。因此，纳税期限可以由不同位阶的规范性文件规定，而纳税义务发生时间应当均由法律规定，并在税法典总则中予以宣示。

第四，对于其他不同法定程度的课税要素，应当在税法典总则中明确可以由法律授权其他位阶的规范性文件规定。总则是税法典的纲领、统率，税法领域所有规则应当在总则找到依归。应当在总则中明确“允许不同位阶的文件规定课税要素”，从而为税法典分则具体授权不同位阶文件规定课税要素保留接口。

综上，税法典总则中关于税收法定的条文可以表述为：

税种的设立、纳税义务人、征税对象、标准税率、纳税义务发生时间应当由法律规定；但关税标准税率的调整，由国务院负责。

经法律授权，其他课税要素可以由其他规范性文件规定。

〔44〕 参见邓伟：《税收优惠的理论解析及其法治化路径》，载《税务与经济》2023年第1期。

〔45〕 目前《中华人民共和国进出口关税条例》第3条规定，国务院制定《中华人民共和国进出口税则》《中华人民共和国进境物品进口税税率表》，规定关税的税目、税则号列和税率；第4条规定，国务院关税税则委员会调整与解释进出口税率、决定其他税率。《进出口关税条例》上升为法律，尤其是成为税法典一部分后，进出口税则、税率表就应当由该法律确定，同时授权国务院或国务院关税税则委员会履行调整与解释进出口税率、决定其他税率的职责。

〔46〕 参见张守文主编，《经济法学》编写组编：《经济法学》（第2版），高等教育出版社2018年版，第154页。



### （三）税法典分则中税收法定的内容规定

税法典分则中税收法定的具体规定：分则部分规定应由狭义法律规定的共同性课税要素的具体内容，并视情况授权规定其他课税要素具体由何种位阶的文件规定。一方面，对于税法典总则已经明确的应由狭义法律规定的共同性课税要素的类型，这些课税要素的法定性程度一致，但是由于语词表达、具体标准不一致，无法统一详细规定在总则而不得不在分则明确，因而分则部分应进一步明确其具体内容；另一方面，有些课税要素法定性程度不一致，无法在总则中规定，需要在分则中视情况授权规定这部分课税要素具体由何种位阶的文件规定。

第一，纳税人、征税对象、标准税率、纳税义务发生时间。这些课税要素都应当由法律规定，不得授权其他位阶的文件规定。但不同税种的纳税义务人的具体身份不一样、征税对象不一样，需要各税种立法具体规定；各税种的标准税率也有差别，纳税义务发生时间的具体表述也不相同，也应由各税种立法进一步规定。对此，税法典分则应明确规定其具体内容，且不得授权其他位阶文件规定这些要素。

第二，税目、计税依据。虽然新事物的出现以及征税对象的地区异质性，使得部分税种的税目和计税依据不适合由狭义法律规定，但两者影响到税负的有无和计算，且一旦确定变动性较小，因此，应当遵循较高的法定程度。税法典分则中各税种立法应明确规定税目、计税依据，同时可依据税种情况，分别授权国务院或者省级人大及其常委会调整部分税种的税目、计税依据。

第三，纳税义务发生时间和纳税期限。纳税义务发生时间应当严格法定，每一个税种的纳税义务具体的发生时间，应当在税法典分则中明确规定。通常情况下，纳税期限应当由法律明确统一规定，以为纳税人提供稳定的预期，但若发生社会突发事件或纳税人遭遇特殊情况，不能按照规定的期限纳税，经过批准应当允许调整纳税期限。因此，税法典分则可在规定纳税期限的基础上，授权一定级别的机关调整纳税期限。《中华人民共和国税收征收管理法》第 27、31 条对此有规定，税法典应当坚持。

第四，纳税地点。纳税地点是纳税人向征税机关申报纳税的具体地点。纳税地点主要影响纳税人的纳税便利性，对于多处经营的纳税人，应当允许其在一定范围内选择纳税地点。至于选择纳税地点对各地之间税收收益分配的影响，可通过政府之间的财政调库等方式应对。因此，税法典分则中各税种立法可在明确纳税地点的基础上，授权一定级别的机关制定纳税地点的具体政策。

第五，税收特别措施。税收特别措施分为税收优惠措施和税收重课措施。税收重课加重了特定纳税人的负担，增加了纳税人的义务，应当受到严格限制，因此应当由狭义法律明确规定，且不得授权其他主体制定文件规定。税收优惠措施包括税率优惠、税额优惠等形式，其正当性基础在于税法价值目标的二元性及相应实现工具的二元性，同时它也是对社会发展非均衡性的现实回应。<sup>〔47〕</sup>在时效性、地方性等因素作用下，应当依据具体情况允许其他主体制定法律以下位阶的文件规定税收优惠。既有税种立法基本上将税收减免/税收优惠的制定权集中在国务院层面，除城镇土地使用税、房产税外，财政部、国家税务总局、海关总署均没有制定各个税种税收优惠政策的权力。这样的规定整体上是合理的，税法典应当继续坚持，同时，对于现实中不少税收优惠

〔47〕 参见前引〔44〕，邓伟文。

政策由行政部门制定的情形，要加大监督力度。

## 五、结 语

税收法定成为各界的共识，是社会法治意识提升的表现。税收法定从共识落实到治理还存在较长的距离，其间学术的逻辑性、体系性审思与规范的精细化、自治性表达是两个不可或缺环节。本文较为全面地分析了税收法定的正当性基础，提出税收法定续变论的主张，综合考量中国税法的现状与现实需要，对税收法定在税法典中的框架性表达提出初步建议。本文的理论审思与规范表达建议是在学界既有研究基础上进行的新的探索尝试，以期为法典化实践提供有益参考，其中不当之处也望大方之家指正。

---

---

**Abstract:** Under the background of codification, we need to explore the legitimacy foundation of tax statutory principle, reasonably determine its degree requirements, and research the appropriate way to express it. From the perspective of rights, tax statutory principle demonstrates the explicit legitimacy by protecting property rights, implementing people's sovereignty, and comprehensively promoting human rights. From the perspective of efficiency, it also shows the implicit legitimacy by reducing the cost of tax negotiation, improving tax compliance, and promoting the efficiency of true and adequate information transmission. Tax statutory principle should be changed from strict statutory to differential statutory, and the theory of spectrum changes of tax statutory principle should be taken as a new theoretical form. Specifically, the legal degree of tax elements can be determined by combining factors such as the function of tax, whether it is a foreign-related tariff, whether it has the nature of the basic tax system, and the degree of homogeneity of tax objects in different places. The expression of tax statutory principle in the tax code shall take the form of "tax elements + document rank". Specifically, the expression in the general provisions of the code is as follows: stipulating the types of common tax elements that should be prescribed by the narrow law, and retaining appropriate interfaces for the relevant authorization provisions of the sub-provisions. The expression in the sub-provisions of the code is as follows: stipulating the specific content of the common tax elements that should be stipulated by the narrow law and authorize other rank of document to stipulate other tax elements as appropriate.

**Key Words:** tax code, tax statutory principle, spectrum changes of tax statutory principle

---

---

(责任编辑：郭维真 赵建蕊)