

论税收法定原则的强度

何锦前, 赵福乾

(首都经济贸易大学法学院, 北京, 100070)

摘要: 税收法定原则若要落实到位, 必须准确把握税收法定原则的“质”与“量”。目前, 各方对税收法定原则的“质”即内涵已经达成高度共识, 但对税收法定原则的“量”即强度尚存较大争议。从税收立法的“公—公”维度和涉税契约的“公—私”维度考察税收法定原则的强度, 可知其并非全有全无或非此即彼的状态, 而是一种从刚性法定到弹性法定渐变的状态。对税收法定原则“量”的如此把握, 将有利于税收法定原则的精细化落实。

关键词: 税收法定原则; 强度; 弹性法定; 刚性法定

中图分类号: D912.2

文献标识码: A

文章编号: 1672-3104(2024)02-0041-10

一、引言

税收法定原则乃税收法治的重要一环, 历来倍受各方关注, 税收学、税法等领域的学者对此著述颇丰。“尽管如此, 对于税收法定原则的研究还有待进一步深化。”^[1]近年来, 党和国家一直在强调“落实税收法定原则”。对此, 我们必须在应然层面对税收法定原则作全面、准确的理解, 否则, “落实”便无从着手, 或者会产生重大偏差。此前, 学界将税收法定原则界定为课税要件法定、课税要件明确和税务合法^[2], 在此基础上, 笔者曾提出税收法定原则司法化的命题, 尝试丰富税收法定原则的内涵^[3]。近年来, 学界对税收法定原则内涵的研究为全面贯彻落实税收法定原则提供了智识支撑, 稍显遗憾的是, 此类研究多聚焦于税收法定原则“质”的定性。至于该如何把握税收法定原则的“量”, 相关研究不多。在税收法定原则“质”的问题上共识度日

益加深之际, 已凸显出解决税收法定原则“量”的问题的迫切性和重要性。唯有将“质”与“量”结合起来理解, 方能准确定位我们所欲落实的税收法定原则。

对于税收法定原则的“量”, 首要的问题是该如何描述这一问题域, 其次是它主要呈现于哪几个方面, 最后是税收法定原则的“量”到底如何确定。笔者拟用“税收法定原则强度”一词描述税收法定原则“量”的范畴, 并将学界对税收法定原则强度的争辩归纳为两大场域、四个方面, 进而通过对不同场域及不同方面的分析, 明确税收法定原则的强度应当是从刚性法定到弹性法定渐变的状态。

二、税收法定原则强度的概念形塑

对于税收法定原则的“量”这一问题域, 学界关注尚少, 部分研究在论及税收法定原则“质”的问题时有所涉及。个别学者提出了一些值得关

收稿日期: 2023-07-06; 修回日期: 2023-09-12

基金项目: 国家社科基金后期资助项目“税法收入分配功能研究”(19FFXB015); 国家法治与法学理论研究项目“国有财产保护公益诉讼等内等外界分研究”(19SFB2053); 首都经济贸易大学学术新人计划项目(2023XSXR16); 首都经济贸易大学青年学术创新团队项目

作者简介: 何锦前, 男, 湖南宁乡人, 法学博士, 首都经济贸易大学法学院教授、博士生导师, 主要研究方向: 经济法学、财税法学, 联系邮箱: jim103@163.com; 赵福乾, 男, 甘肃古浪人, 首都经济贸易大学法学院博士研究生, 主要研究方向: 财税法学

注的新概念,但总体来说,还有待进一步归纳、提炼和反思。“法学是哲学的一个部门,因此,它必须根据概念来发展理念。”^[4]本文在借鉴既有研究的基础上,进一步提出“税收法定原则强度”的概念,以更好地描述税收法定原则“量”的问题,并呼应概念各异的既有研究。

(一) 税收法定原则“量”的既有表达

所谓税收法定原则的“量”,指的是税收法定原则的程度问题,即税收法定的强弱或刚柔程度。需要说明的是,由于税收法定原则本身比较抽象,加之税法作为社会科学,难以做到精确量化,因而税收法定原则的“量”,是从相对宽泛意义上的强—弱、刚—柔的角度去界定,而不是从连续性的、0—100的刻度意义上去界定的。当然,本文只是推进税收法定原则“量”的研究的初步探索,对于今后学界在大数据、人工智能等技术赋能情况下,推进税收法定原则精确量化研究的可能性,我们愿意乐观期待。

仔细考究既有研究,在某些具体语境下,仍有若干与税收法定原则“量”相关的表述。比如,“刚性”和“弹性”等词语常被用来表示税收法定原则的刚柔程度。有观点表示,税收法定原则的“刚性”促成并延续了税法的“刚性”,决定了税法的私法化是存在限度的^[5]。有研究对税收法定作了学理阐释,认为在税收调控与税收法定的关系上,上位法应当为行政机关有条件地调整税目、税率等课税要素保留一定的弹性空间;在税收立法与税收法定的关系中,在强调充实税法内容的基础上,也应让立法保留一定的弹性空间^[6]。可见,此类研究言及的“刚性”和“弹性”便是对税收法定原则“量”的不同说明。

另外,“动态法定”“严格法定”等词语也出现在近年的相关文献中,不同程度地涉及税收法定原则的“量”。如“税收动态法定”论者认为,在税收立法权配置上,地方权力机关可以享有一定的立法权。同时,基于调控经济的需要,立法机关可以授权行政机关在一定区间内调整税率,以及决定开征、停征某种税收^[7]。有研究使用“税法的刚性”“严格法定主义”“弹性法定”等表述,并从税法和民法法际整合的视角,以涉税契约为

例论证了税收法定原则应当具有一定弹性的观点^[8]。亦有学者采用“相对主义”和“绝对主义”的术语来表征税收法定原则的程度^[9]。还有学者采用了“循名责实但富弹性的‘法定’”等去界定税收法定原则的“量”^[10]。

综上可知,对于税收法定原则“量”的研究虽少,但相关思考其实早已存在,这恰恰说明了推进该研究的必要性。必须承认,既有研究在表述上缺乏统一性,内容上尚不稳定,但为今后开展税收法定原则“量”的研究提供了一定的启发。

(二) 税收法定原则强度的概念提炼

尽管有上述“弹性”“刚性”“动态法定”“严格法定”等描述税收法定原则“量”的表述,但相互之间含义各异,范畴狭窄,还有待进一步归纳、提炼和反思。我们认为,在既有表述的基础上,可以提出“税收法定原则强度”这一新概念,“强度”一词应当是今后研究“量”的更优术语。

首先,既有研究中对“弹性”和“刚性”一词的使用更多是在能或否、有或无的层面对税收授权立法、涉税契约效力的价值判断,具有明显的立场倾向(如应该有弹性或应该更具刚性),而税收法定原则的“量”应该是一个问题域,一个概念的集合,因而需要一个中性、开放的概念予以统筹,“强度”一词便符合该要求。其次,“相对法定”和“绝对法定”或“严格法定”的表述同样缺乏中性。最后,以上几组概念均缺乏一个上位概念,在概念体系上并不严整,“强度”一词可以有效解决这一逻辑缺陷。不过,以上几种表述作为二级概念用于描述税收法定原则强度的幅度倒是合适的。科学的概念是科学的研究范式之基础^①,就此而言,用“税收法定原则强度”一词描述税收法定原则的“量”更加准确、科学,学界既有的相关概念并不能替代“税收法定原则强度”一词,反而需要由“税收法定原则强度”对其予以统摄。

事实上,法律制度中的“强度”问题早已存在,“强度”一词也被广泛应用于法学研究的某些领域,比如行政裁量司法审查强度^[11]、立法事实的类型化审查强度理论等^[12]。具体到税法领域,则有国际税法上税收管辖权强度等表述^[13]。

可见, 从法律制度中“强度”问题的普遍性和术语使用的习惯性来看, “税收法定原则强度”具有一定的现实基础。

更关键的是, 本文提出的“税收法定原则强度”, 是对税收法定原则“量”的系统、专门研究。既有研究中, 仅有邢会强的《论税收动态法定原则》和张学博的《税收法定原则新论: 从绝对主义到相对主义》等文, 是与税收法定原则“量”的问题高度相关的^[7,9]。而且, 在性质上, 即使是上述二文中提出的“税收动态法定”“税收相对法定”, 也并不完全是对税收法定原则“量”的专门研究。因为, 税收动态法定是以“静态—动态”的标准、税收相对法定是以“绝对—相对”的标准评价税收法定原则的, 这些标准仍然具有“质”的特征, 抑或是处于“质”与“量”交叉重合的部分。总之, 现有研究主要是从有或无、是或否、强或弱等二元划分的角度去讨论税收法定原则之“法定”的, 尚未认识到税收法定原则的“量”应该是一个分程度且有渐变过程的问题。

在实践层面, 税收法定原则强度概念的提出, 对税收法定原则的精细化落实乃至税法实践均有助益。同时, 也启示我们应当以类型化、场景化的思维适用税收法定原则。比如, 在税收立法场域, 税收法定中“法”的范围大小, 将直接影响我国税收立法权在中央与地方、立法机关与行政机关之间的配置。事实上, 中央与地方、立法机关与行政机关均有税收立法的需求。对此, 需要根据税收事项的重要性程度等, 去确定哪些需要由法律规定, 哪些可以由地方性法规或行政法规规定。税收法定原则强度概念的使用和界定, 有利于我国科学配置税收立法权。同理, 在涉税契约等场域, 税收法定原则强度概念亦有类似的实践意义。

综上, 学界早已对税收法定原则“量”的问题有所关注, 但亟须在统一术语的基础上, 着力推进更深入、系统的研究。本文提出的“税收法定原则强度”一词有助于准确概括税收法定原则“量”的范畴, 对相关研究起到统括涵摄的作用, 并对税收立法、执法、司法等环节的实践具有指

导意义, 总体上促使税收法定原则由单核向双核进化(由“质”向“质+量”进化)。

三、税收法定原则强度的分析框架

如前所述, 虽然学界已经对税收法定原则“量”的内容有所讨论, 但并未提炼出“税收法定原则强度”这一概念, 专门研究亦不多。尤其是在税收立法权配置的问题上, 此前主要是对地方和行政机关有无税收立法权的讨论, 权力的“有一无”是一种二元划分, 仍然是“质”的界定, 而非“量”的分析。同时, 在涉税契约效力认定的问题上, 以往虽然意识到涉税契约与税收法定原则之间具有关系, 但主要是在讨论合同效力时, 将税收法定原则作为评价合同效力的一项因素, 而鲜有认识到涉税契约的效力认定可以反向评价税收法定原则的“量”。鉴于此, 我们可以从税收法定原则(公法领域)与税收立法权配置(公法领域)的“公—公”维度和税收法定原则(公法领域)与涉税契约效力认定(私法领域)的“公—私”维度去审视税收法定原则的强度。总体上, 两者构成相对综合、全面的视域, 可以对既有研究的不足有所弥补。

(一) “公—公”维度: 税收立法权之纵横配置

按照享有税收立法权的主体不同, 税收立法主要包括人大立法和行政立法两种类型^[14]。前者是由各级人民代表大会及其常委会进行税收立法, 后者是由国务院等行政机关进行税收立法, 两者构成税收立法权配置的纵横关系。

1. 税收立法权纵向配置之人大立法

在人大立法中, 税收事项是仅能由全国人大及其常委会立法, 还是地方各级人大及其常委会亦可以立法, 乃税收法定原则强度在税收立法权配置场域表现的一个方面。其中, 税收法定原则的强度最为严格或最具刚性的情况是, 税收法定原则中的“法”不包括议会立法、行政立法等在内的广义的法, 而仅指代议制机关——立法机关制定的狭义的法, 在我国便是作为国家立法机关

的全国人大及其常委会制定的法律^[15]；相对宽松或富有弹性的情况是，省级地方权力机关也可以进行税收立法，特别是对于一些地方税事项，为筹集地方财政资金和满足地方性公共物品的需要，可以根据本地的特殊情况自行立法，甚至包括对有关税种的开征、停征等事项进行立法^[7,9]；最为宽松或弹性十足的情况是，省级以下地方权力机关亦有权进行税收授权立法，包括通过转授权获得立法权限等。

2. 税收立法权横向配置之行政立法

行政立法包括授权立法和职权立法，前者是指国家权力机关授权行政机关制定行政法规、规章等规范，后者是指行政机关无须权力机关授权，便可根据宪法和组织法赋予的职权直接制定相关规范^[16]。税收法定原则是否允许行政立法，如果允许，是仅可以进行授权立法，还是也可以进行职权立法，这属于税收法定原则强度在税收立法权配置场域表现的另一方面。其中，税收法定原则的强度最为严格或最具刚性的情况是，税收立法权应当完全由最高国家权力机关行使，杜绝税收行政立法^[17]；相对宽松或富有弹性的情况是，最高国家权力机关可以授权行政机关制定部分税收事项，二者互不排斥^[18]；最为宽松或弹性十足的情况是，对于国库管理等内容，税收法定原则的限度可以更加宽松，甚至允许存在行政保留^[19]。此处的行政保留是相对于法律保留而言的，意味着行政机关无须权力机关授权，就可以直接依据宪法、组织法的规定对部分财政税收事项进行职权立法。

从以上税收立法权配置的两个方面及不同立场来看，若坚持只能由全国人大及其常委会制定税收法律，则会导向税收刚性法定一端；若扩大税收立法主体的范围至地方人大和行政机关，则会导向税收弹性法定一端。全国人大及其常委会有权就税收事项制定法律自无疑问，但其是否为唯一的税收立法主体则尚存疑义。换言之，税收领域究竟采用绝对法律保留还是相对法律保留，将影响我们对税收法定原则强度的把握。目前，在税收立法权的纵横配置上，我们一方面坚持严格落实税收法定原则，清理税收授权立法，

努力将税收立法权收回最高国家权力机关；另一方面又强调我国税权过于集中，仍然在近年来新制定的多部税法中授权行政机关和地方权力机关进行税收立法，并通过行政机关进行税制改革试点^②。对此现象，即使认为税收法定与授权立法互不排斥，也难以避免税收法定原则左支右绌的窘境，导致税收法定原则的强度难以确定。

(二)“公—私”维度：涉税契约之效力认定

从“公—私”维度对税收法定原则强度的理解，可以根据约定涉税内容的主体不同，从涉税民事合同与涉税行政协议的效力认定展开。前者是普通民事主体之间对税收内容的约定，后者是行政机关与民事主体之间对税收内容的约定。尽管涉税行政协议究竟属于行政法抑或民法范畴尚存争议，但是从行政机关与民事主体意思表示的角度来看，涉税行政协议也可以归属到“公—私”维度。

1. 涉税民事合同的效力认定

涉税民事合同在实践中广泛存在，主要包括包税条款、税收阴阳合同等形式。其中，包税条款是对税负转嫁的约定，税收阴阳合同则是通过约定降低计税依据逃避纳税义务，以及其他对税收事项的约定。实践中，对于以上涉税民事合同的效力存有很大争议。以包税条款为例，有法院认为，税法对纳税主体的规定属于管理性强制规定，而非效力性强制规定，因而裁判该约定有效^③；另有法院则完全持相反观点，裁判该约定无效^④。诸如此类的涉税民事约定到底是否有效，可以构成税收法定原则强度表现的一个方面。其中，税收法定原则的强度最为严格或最具刚性的情况是，完全禁止当事人之间通过约定或单方意思表示变更课税要件^[20]；相对宽松或富有弹性的情况是，税收法定与契约自由可以实现兼容并蓄，只要私法之债没有改变税法明定的强制义务，税法便无须多加干预，这属于民事主体自由签订合同的权利^[21]；最为宽松或弹性十足的情况是，“只要符合纳税人意思自治的税收，都应当符合税收法定主义的基本要求”^[22]。

2. 涉税行政协议的效力认定

涉税行政协议主要包括税务和解协议、预约

定价协议、税收优惠协议等形式。无论涉税行政协议是由地方政府与纳税人签订, 还是由税务机关与纳税人签订, 在协议履行过程中, 税务机关均负责税收征管, 纳税人则负责缴税或享受税收优惠, 两者形成行政法律关系, 不过并不能据此否定涉税行政协议具有意思自治的成分。目前, 部分涉税行政协议的效力已经得到我国税法确认, 例如预约定价、税务和解等, 但总体上仍然存在争议。故征纳双方是否可以对税收事项进行约定, 构成税收法定原则强度表现的又一个方面。其中, 税收法定原则的强度最为严格或最具有刚性的情况是, 各类涉税行政协议属于违反法律强制性规定的无效协议^[5]; 相对宽松或富有弹性的情况是, 承认部分涉税行政协议对优化税收征管理念与提高征管效率等均具有积极作用, 可将其形象地比喻为在严格法定主义的土壤上开出的契约之花^[8]; 最为宽松或弹性十足的情况是, 涉税行政协议的内容不受限制。

从上述涉税契约效力的两个方面来看, 若坚持税收领域不存在纳税人之间、征纳双方之间约定的空间, 则会导向税收刚性法定一端; 若认为税收法定并不排斥意思自治, 则会导向税收弹性法定一端。当前, 学界一方面要求税收课征只能由法律规定, 禁止纳税人之间、征纳双方之间约定税收事项; 另一方面又承认私法调整是税法调整的基础和原因^[1], 税法通常需要尊重民事主体的意思自治。两者之间的张力导致税收法定原则的强度难以捉摸。

以上两大领域、四个方面相当于建立了一个分析税收法定原则强度的模型, 除此之外, 还有一些因素与之相关。例如, 我国《立法法》第11条第6款“税收基本制度”中“基本”一词的范围大小与此有关, 不过, 前述税收立法权纵横配置方面能够涵摄这一因素。对于与税收法定原则存在不同程度关系的各类因素, 固然不能无视其存在, 但研究问题和解决问题要抓住主要矛盾和矛盾的主要方面, 相对于前述两大领域、四个方面的因素而言, 其他因素在税收法定原则强度问题上尚居次要。总之, 税收立法与涉税契约的范围较广, 两者与税收法定原则的联系也最为紧

密, 应当是税收法定原则适用的主要场域, 即使穷尽列举其他相关因素, 也不至于改变该模型得出的基本结论。希望未来能有更多研究去拓展税收法定原则强度的适用场域, 不断丰富、完善该理论模型。

四、二维场域之中税收法定强度的辨析

对税收法定原则强度表现的二维场域及四个方面进一步分析, 税收法定原则的强度不是绝对的刚性法定或弹性法定, 而应当是从刚性法定到弹性法定分程度渐变的状态。

(一) “公—公”维度的法定强度辨析

1. 税收立法权纵向配置之授权地方人大立法

在税收立法权的纵向配置上, 最高国家权力机关应当向省级地方国家权力机关适当授权。因为一方面, 相较于地方国家权力机关, 最高国家权力机关并不垄断所有立法权, 税收立法权亦如此。在我国, 虽然各级人大都是国家权力机关, 也有上下级之分, 但全国人大与地方人大并非领导关系, 而是监督、指导关系^[23]。因各级人大所代表民意的范围存有差异, 故全国人大相较而言更具权威性和人民性^[24]。申言之, 全国人大制定全国性税收法律的正当性来自代表范围之广, 而非法律的效力位阶之高。同理, 地方人大对地方性税收事项进行立法, 与其代表的民意范围亦具有对应性, 因而具有民主正当性。这与税收法定原则中“纳税人同意”的含义相一致。另一方面, 赋予地方人大一定的税收立法权是尊重我国地域之间差异性的客观要求。众所周知, 我国地域辽阔, 地方差异显著, 授权地方权力机关对地方性税收事项进行立法可以起到因地制宜的效果。在中国本土语境下, 尽管税法调整的普适性非常重要, 但其亦具有局限性, 我国区域经济发展的不平衡性、税法主体的多元性和复杂性等差异化因素均对“法定”的范围和程度产生影响^[25]。地方权力机关更熟悉地方情况, 更接近当地纳税人的意志, 由其制定税收法规实乃符合我国地区差

异较大的基本国情^[26]。

由此,税收立法权的纵向分配应当与税收立法内容影响范围的大小保持一致,即全国性的税收事项应当由最高国家权力机关立法,而地方性的税收事项应当授权地方国家权力机关立法。这意味着,全国性税收立法事项的法定强度相对高于地方性税收立法事项的法定强度。当然,最高国家权力机关对地方国家权力机关的授权应限于省一级,不得向各级国家权力机关任意授权或转授权。如此,既能规避税收立法权的泛化风险,又能满足地方的差异化需求,还能平衡央地财政关系。同时,不同的税收事项向地方授权立法的程度也应有所差异。例如,资源税、环境保护税与企业所得税的授权立法程度明显不同,在各自的法律文本中,前两者授权立法的条款数量显著多于企业所得税。其中,尤其是资源税在中国的立法实践,便是以授权立法的形式不断扩大征收范围的^[27]。

可见,在税收立法权纵向配置上,并不只是中央与地方之间“有无”立法权的问题,中央与地方在不同税收事项上的立法权配置幅度问题也格外关键。从税收纵向立法权配置方面理解税收法定原则强度,可以将税收法定原则的强度看作是一种条带状上“量”的渐变状态。不同税收事项(如同一税种法上的税基、税率、税收优惠、技术规则等)可能对应条状带上的不同位置;同一税收事项(如同一税种法上的税率等)的地区差异也会使其对应条状带上的不同位置,意味着中央与地方的立法权配置结构不同。因而,中央立法权在A事项、B事项或甲地、乙地之间会有多少之别,税收法定强度并无整齐划一的分割线。

2. 税收立法权横向配置之授权行政机关立法

在税收立法权的横向配置上,最高国家权力机关应向以国务院为核心的行政机关适当授权。按照著名的“3R”税法功能论,税法不仅具有财政汲取(revenue)和收入分配(redistribution)的功能,还具有经济调控(regulation)的功能^[28]。尽管一项税收立法所承载的功能并不单一,但总是有所侧重,对于侧重前两项功能的立法内容,应当

由最高国家权力机关制定,而对于侧重后一项功能的立法内容,则可以授权国务院等行政机关制定。

现代国家乃“税收国家”,我国更是赋予税收作为国家治理的基础性、支柱性和保障性地位,其中强调的便是税收作为“钱袋子”的财政汲取功能。鉴于国家治理对税收收入的高度依赖,侧重组织收入的税收立法必须保持稳定性,对法定强度的要求自然更高。同时,收入分配功能也是税法的一项重要功能,尤其在我国致力于全面实现共同富裕的时代背景下,强化该功能不仅在法学上具有正当性和必要性^[29],在经济学上同样具有科学性和合理性^[30]。由于承载收入分配功能的税收立法需要着眼于公共利益,深度关切社会公平的实现,因而其法定强度应当较高。

经济调控不仅是税法的重要功能,也是政府的重要职能,由行政机关行使该部分税收事项的立法权具有优势。税收具有较强的变易性和政策性^[31],税法承载的经济调控功能与之相耦合。因而,税收法定在限制行政机关权力的同时,也需要统筹兼顾经济调控的政策需要。这可能也是我国《立法法》第11条第6款虽规定了税收基本制度只能制定法律,但第12条又赋予国务院根据实际需要可对部分事项可以先制定行政法规的原因之一。其中,“根据实际需要”多出于税收宏观调控的需要,而国务院等行政机关在这方面经验更加丰富,能力更加专业。如行政机关掌握着“金税工程”等强大的技术资源^⑤,意味着其掌握的信息更加充分,能够及时、有效地就国际国内环境对税收规则进行调整和完善。按照“功能主义”的原理,在各自领域由相应机关负责相关事务,可以最大程度地发挥国家机关的优势,做到功能最适^[32]。通俗来说,便是“专业的事应当由专业的人去做”,对于侧重经济调控功能的税收事项,授权国务院等行政机关立法就是这个道理。

由此,税收立法权的横向分配应与税收功能的侧重相适配,对于强调财政汲取功能和收入分配功能的税收,应当由最高国家权力机关制定;对于强调经济调控功能的税收,应当授权国务院

制定。概言之,前者对稳定性和公平性的要求较高,因而其法定强度应当高于后者^[33]。此前,也有研究以个人所得税法为例得出了相似结论,即个人所得税法的调控功能要求个税规则具有一定的灵活性,我国应区分财政目的规范与管制诱导性规范,施以不同程度的法定要求^[10]。当然,法定程度的变化亦需加以控制,在税收立法权横向配置方面,最高国家权力机关对行政机关的授权或行政机关的职权立法仅限于国务院一级,不得向各级行政机关任意授权或转授权,亦不允许各级行政机关均进行职权立法。如此,既能发挥行政机关立法的优势,又能保持立法内容的普适性。

(二)“公—私”维度的法定强度辨析

经济基础决定上层建筑。合同是市场化配置资源的重要方式,涉税契约既是法律行为,也是经济行为,市场经济的需要决定了部分涉税契约的有效性,进而对税收法定原则的强度提出了要求,即应当在保持刚性的基础上具有一定的弹性。

1. 以强制性程度的不同区别认定涉税民事合同效力

税收法定原则与民事合同所强调的意思自治原则之间存在张力,涉税民事合同的效力不应该“一刀切”地认定,而应通过区分所约定税收事项的强制性程度予以界定。对属于效力性强制性规定的课税要素,民事合同不得约定,但对属于管理性强制性规定的课税要素,民事合同可以约定。

一般而言,强制性规定可以分为效力性强制性规定和管理性强制性规定,前者通常导致合同无效,而后者则不必然导致合同无效。在税法中,则需明确哪些规范属于效力性强制性规定,哪些规范属于管理性强制性规定。对此,《全国法院民商事审判工作会议纪要》(简称《九民纪要》)中区分效力性强制性规定和管理性强制性规定的相关标准可资参考。其中,第30条第2款指出,应在考量强制性规定所保护的法益类型、违法行为的法律后果以及交易安全保护等因素的基础上认定其性质。

按照上述标准,在税法强制性规定中,实体性的税收规范主要属于效力性强制性规定,而程序性的税收规范则主要属于管理性强制性规定。因为从法律后果来看,约定实体性的税收事项会直接导致税收的增加或减少,而约定程序性的税收事项则不然。例如,合同当事人对税率、税基、税收特别措施等实体性事项的约定,均会产生税收增加或减少的效果;对纳税申报、税款缴纳方式、纳税地点等程序性事项的约定,通常并不会直接导致税收的增加或减少。有法院亦表示,“我国税法对于税种、税率、税额(实体性要素)的规定是强制性的,但对于实际由谁缴纳税款(程序上由谁进行纳税申报)没有作出强制性或禁止性规定,法定纳税人和实际纳税人可以不完全统一”^⑥。从法益保护的类型来看,税收法定原则保护的法益不只是纳税人或国家单方面的实体权利(力)和程序权利(力),而是国库利益和纳税人利益这一对法益。由上可知,当事人约定实体性税收事项则容易侵害这对法益,而约定程序性税收事项不易产生直接侵害后果。因而,根据法益保护的需要,实体性税收规范的强制性程度也应当高于程序性税收规范的强制性程度。

2. 因价值关涉的不同区别认定涉税行政协议效力

公平和效率是评判经济法的重要价值,而基本原则是连接经济法宗旨与经济法具体规范的桥梁和纽带,是体现经济法机制的重要环节。税法作为经济法的子部门法,税收法定原则是其基本原则,在涉税行政协议中,如何均衡保护各类主体的不同利益,关系到税法乃至经济法评判价值的实现^[34]。对此,不可一概认定涉税行政协议无效,而应区分协议内容的价值导向,对于涉及税收公平的协议应当严格审查,对于涉及征管效率的协议应当相对宽松。

税收公平原则与税收法定原则都是尤为重要的税法基本原则,前者所保障的实质正义与后者所保障的形式正义互为补充、相辅相成^[35]。如何实现形式正义与实质正义的有机统一,是落实税收法定原则应当注意的问题。在涉税行政协议中,税务机关和纳税人之间的约定不能破坏税法

预设的税收公平,否则可能使形式正义和实质正义双双落空。以最为常见的税收优惠协议为例,地方政府与纳税人约定税收优惠协议,主要为实现招商引资、招才引智等特定政策目的,天然地存在区别对待的特质,若税收优惠协议内容不当或使用泛滥,则可能有害于其他纳税人的利益,与税收公平原则所要求的平等对待相悖^[36]。这正是《公平竞争审查条例(征求意见稿)》第14条第1项严格限制行政机关给予特定经营主体税收优惠政策的原因之一。总之,涉及税收公平的行政协议应由法律加以规定,这是税收法定原则的内在要求。

不过,对于一些旨在提高征管效率、节约征纳成本的涉税行政协议,在效力认定上应当保持宽容。如我国《企业所得税法》第42条规定的预约定价,以及《税务行政复议规则》第86条规定的税务和解等。其中,预约定价实质上是征纳双方就计税依据和计算方法所作的一种约定^[8]。一方面,预约定价协议的签订降低了税务机关获取跨国企业与其关联企业内部交易信息的成本,转让定价调整方法的明确也提高了税收征管的效率;另一方面,预约定价协议的签订对稳定纳税人商业预期,避免双重征税等均有良好效果。税务和解亦具有类似效果。诸如此类,我国税法上尚未确立但各方大力呼吁入法的还有预约裁定(事先裁定)等涉税行政协议制度^[37]。这些涉税行政协议的签订是对“税收债权债务关系”的具化,是征纳双方友好合作、协同共治的直观体现,且对税收公平并无损害。

综上两大场域、四个方面,不论税收事宜在范围上是全国性的还是地方性的,在功能上是收入性的还是调控性的,在强制性程度上是管理性的还是效力性的,在价值指向上是涉及税收公平的还是涉及征管效率的,这些关系的区分都不是泾渭分明的,中间难免有一些重叠模糊的地带。这些模糊之处恰恰使得税收法定原则的强度不能一概而论,反而需要客观体现其续变的过程^[33]。这如同一张颜色深浅不一的色谱,若按照前述相关文献提及的“刚性法定”“弹性法定”“严格法定”“绝对法定”“相对法定”“动态法定”等术语予以呈现,“刚性法定”“严格法定”“绝

对法定”等处于左端的深色系部分,而“动态法定”等处于深色系向浅色系过渡的中间段,“弹性法定”“相对法定”等处于右端的浅色系区域。而这些术语都无法完整地表征色谱的全域,更难以表征色谱的强弱续变状态,因而,本文提出的税收法定原则强度范畴及分析框架具有相对全面的理论涵摄力和现实解释力。

五、结语

税收法定原则作为税法领域中格外重要、广受关注的范畴,应当是保持开放并发展的。此前,学界对税收法定原则的“质”讨论较多,对“量”则关注不足,诚有必要结合相关研究提出“税收法定原则强度”的概念。税收法定原则的强度可以从税收立法和涉税契约两大场域进行分析。在税收立法场域,对于全国性的税收事项,应当由最高国家权力机关立法,对于地方性的税收事项,则可以授权省级国家权力机关立法;对于侧重财政汲取和收入分配功能的税收事项,应当由最高国家权力机关立法,对于侧重经济调控功能的税收事项,可以授权国务院等行政机关立法。在涉税契约场域,涉税民事合同中不得约定属于效力性强制性规定的内容,可以约定属于管理性强制性规定的内容;涉税行政协议在涉及税收公平的内容上应当严格限制,在涉及征管效率的内容上应当保持宽松。这是目前能够相对具体划定的税收法定原则的“量”,在税收法定原则的落实中能够加以实践。

总之,在以上不同场域及不同方面中,税收法定原则的强度不应当是绝对的刚性法定或绝对的弹性法定,而应当是从刚性法定到弹性法定渐变的状态。以往,我们过于强调和坚持税收法定原则的刚性,一定程度上忽视了其弹性,未来,应当兼顾税收刚性法定和弹性法定两种属性,以系统观念理解税收法定原则的强度。由此,助推税收法定原则从单核向双核进化,从“质”向“质+量”进化,两相结合,税收法定原则的落实将更具可操作性,税收法定原则的法治图景将更加清晰。

注释:

- ① 库恩曾指出:“科学革命就是科学家据以观察世界的概念网络的变更。”参见[美]库恩:《科学革命的结构》,金吾伦、胡新和译,北京大学出版社2012年版,第88页。
- ② 例如,2021年10月23日,第十三届全国人民代表大会常务委员会第三十一次会议通过的《全国人民代表大会常务委

参考文献:

- [1] 张守文. 财税法疏议[M]. 2版. 北京: 北京大学出版社, 2016.
- [2] 北野弘久. 税法原论[M]. 陈刚, 等译. 北京: 中国检察出版社, 2001: 64-65, 67.
- [3] 何锦前, 赵福乾. 论税收法定原则的司法化[J]. 河北法学, 2022, 40(1): 39-59.
- [4] 黑格尔. 法哲学原理[M]. 范扬, 张企泰, 译. 北京: 商务印书馆, 1961: 2.
- [5] 陈治. 税法的私法化及其限度[J]. 税务研究, 2008(3): 62-65.
- [6] 侯卓. 税收法定的学理阐释及其进阶路径[J]. 学习与实践, 2019(7): 58-66.
- [7] 邢会强. 论税收动态法定原则[J]. 税务研究, 2008(8): 61-64.
- [8] 叶金育. 税法整体化研究——一个法际整合的视角[M]. 北京: 北京大学出版社, 2016, 13: 120.
- [9] 张学博. 税收法定原则新论: 从绝对主义到相对主义[J]. 上海财经大学学报, 2016, 18(4): 108-118.
- [10] 侯卓. 个人所得税法的空筐结构与规范续造[J]. 法学家, 2020(3): 85-99, 193.
- [11] 王贵松. 论行政裁量的司法审查强度[J]. 法商研究, 2012, 29(4): 66-76.
- [12] 蒋红珍. 论适当性原则——引入立法事实的类型化审

查强度理论[J]. 中国法学, 2010(3): 66-75.

- [13] 张牧君. 用户价值与数字税立法的逻辑[J]. 法学研究, 2022, 44(4): 112-131.
- [14] 孙波. 行政立法研究[M]. 长春: 吉林人民出版社, 2019: 2.
- [15] 邓辉, 王新有. 走向税收法治: 我国税收立法的回顾与展望[J]. 税务研究, 2019(7): 58-61.
- [16] 关保英. 行政程序法思想宝库[M]. 济南: 山东人民出版社, 2019: 553-554.
- [17] 陈志勇, 姚林. 税收法定主义与我国课税权法治化建设[M]. 财政研究, 2007(5): 51-53.
- [18] 刘剑文, 耿颖. 税收授权立法权的合法行使: 反思与建构[J]. 国家行政学院学报, 2015(5): 31-35.
- [19] 熊伟. 法治财税: 从理想图景到现实诉求[M]. 清华法学, 2014, 8(5): 22-37.
- [20] 黄卫. 从理论到实践的转型: 论课税要件适用的双重面向[J]. 法学论坛, 2020, 35(2): 119-130.
- [21] 马蔡琛, 余琼子. 税法中的合同法适用问题研究[J]. 湖南财政经济学院学报, 2016, 32(1): 21-29.
- [22] 胡必坚. 税收法治进程中的纳税人意思表示[J]. 河北法学, 2014, 32(4): 85-93.
- [23] 许安标. 人大代表执行职务知识读本[M]. 北京: 中国民主法制出版社, 2016: 175.
- [24] 黄明涛. “最高国家权力机关”的权力边界[J]. 中国法学, 2019(1): 104-121.
- [25] 张守文. 税收法治当以“法定”为先[J]. 环球法律评论, 2014, 36(1): 55-57.
- [26] 何锦前. 地方财政自主权的边界分析[J]. 法学评论, 2016, 34(3): 41-48.
- [27] 王婷婷. 资源税扩围的法理逻辑与路径选择[J]. 江西财经大学学报, 2018(5): 120-131.
- [28] AVI-YONAH R S. The three goals of taxation[J]. Tax Law Review, 2006, 60(1): 1-28.
- [29] 何锦前. 共同富裕导向下税法收入分配规制[J]. 地方立法研究, 2022, 7(2): 1-15.
- [30] 刘方平, 黄陈晨. 2035年共同富裕之明显实质性进展的阶段、目标及其实现[J]. 中南大学学报(社会科学版), 2023, 29(1): 154-164.
- [31] 张守文. 中国法学四十年[M]. 北京: 商务印书馆, 2019: 248.
- [32] 刘春. 行政保留的法治逻辑及其规范构成[J]. 中南大学学报(社会科学版), 2018, 24(1): 63-69.
- [33] 邓伟. 法典化背景下税收法定的理论审思与规范表达[J]. 财经法学, 2023(6): 78-91.
- [34] 张守文. 经济法原理[M]. 北京: 北京大学出版社, 2013: 59-73.

- [35] 黄茂荣. 法学方法与现代税法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2011: 2. 2015: 249.
- [36] 熊伟. 法治、财税与国家治理[M]. 北京: 法律出版社, 2016(6): 120-132, 179.
- [37] 朱大旗, 姜姿含. 税收事先裁定制度的理论基础与本土构建[J]. 法学家, 2016(6): 120-132, 179.

On the legal strength of the principle of tax legality

HE Jinqian, ZHAO Fuqian

(School of law, Capital University of Economics and Business, Beijing 100070, China)

Abstract: If we want the principle of tax legality to be implemented in place, we must accurately grasp its "quality" and "quantity". At present, all parties have reached a high degree of consensus on the "quality" and connotation of the principle of tax legality, but there is still great controversy over the "quantity", that is, the strength of the principle. Examining the strength of principle of tax legality from the "state-to-state" dimension of tax legislation and the "state-to-private" dimension of tax-related contracts, it can be seen that it is neither absolute rigid tax legality nor absolute elastic tax legality, but a state of gradual change from rigid tax legality to elastic tax legality degree. In this way, the grasp of the "quantity" of the principle of tax legality will be conducive to the ideal implementation of the principle.

Key Words: the principle of tax legality; legal strength; elastic tax legality; rigid tax legality

[编辑: 苏慧]