



发生的事项，而不得溯及税法公布实施前已发生的事项，以维护纳税义务的可预见性和纳税人对国家税收法律的信赖。

税收法定原则的内涵，不仅要求有关税收核定、课征的实体条件须有法律依据，而且要求税收的征收、缴纳程序也必须具有正当性，此即“实体合法，程序正当”。在这方面，急迫任务应该是全面审视和修订现行《税收征管法》，改变过去那种重国家课税权、轻纳税人权利的惯性思维，遵循税收征管正当程序^①的理念，按照开放性、中立性、经济性的内在价值和法定性、平衡性、可操作性的外在价值要求，分化、独立和细化税收征收缴纳各项程序制度规定，重点加强对税务管理、税款征收、税务检查和税务救济等各项程序机制的立法完善和制度建构。只有这样，才能真正规范税收征管与缴纳行为，夯实税收征管制度的正当性与合理性基础，最终为实现税收法定、保护纳税人的合法权益提供程序保障。🌐

On the Spiritual Essence of Tax Statutory Principle and Its Implementation

Daqi Zhu

Abstract: The principle of taxation statutory is one of the basic principles in the legal construction of modern market economy country. Its simple implication is that levying tax should have legislative authority and collecting and paying tax should be in accordance with the tax law, and the spiritual essence is that levying tax shall be agreed by taxpayers which aim at protecting the legal rights of taxpayers. Although the principle of taxation statutory has been established by the Chinese Constitution and relevant laws to some extent, its spiritual essence shall be understood and implemented correctly when implementing the tax statutory principle. In addition, the legislative ability of the NPC shall be strengthened and people's participation shall be expanded, which is to achieve the goal of imposing tax legally and improve the procedural system.

Key words: Tax statutory Principle Spiritual essence
Approved by taxpayers

责任编辑：高 阳

税收法定主义发展

内容提要：从近代到现代，税收法定主义大致经历了保障国民主权的形式法定主义到关注税收正义的实质法定主义的升华。在当代，税收法定主义继续迈向税的收支一并贯通、全面保障纳税人基本权的更高阶段。本文考察域外税收法定主义的发展，意在为当前我国“落实税收法定原则”的改革实践提供激励与思考。

关键词：税收法定主义 税收法定原则
纳税人基本权

中图分类号：F810.42 **文献标识码：**A
文章编号：2095-6126(2014)05-0014-06

税收法定主义发轫于英国1215年的《自由大宪章》，确立于近代资产阶级革命宪法，之后随着民主宪政的发展而不断前行、深化。从近代到现代，税收法定主义大致经历了保障国民主权的形式法定主义到关注税收正义的实质法定主义的升华。本文考察域外税收法定主义的发展，意

^① 正当程序是表示规范的正规的执法的法律概念。正当程序建立在政府不得专横、任性地行事的原则之上。它意味着政府只能按照法律确立的方式和法律为保护个人权利对政府施加的限制进行活动。参见[美]彼得·G·伦斯特洛姆编：《美国法律辞典》，贺卫方等译，中国政法大学出版社1998年版，第15页。



之三阶段

丁一(中国社会科学院法学研究所 北京 100720)

在为当前我国“落实税收法定原则”的改革实践提供激励与思考。

第一阶段：国民主权与形式的税收法定主义

“法治国家之发展史莫不显示，先形式而后实质。”^① 税收法定主义原则也是如此。当近代资产阶级民主革命成功后将税收法定主义写入宪法时，其主要表现为形式意义的税收法定——国民依照法律方有纳税的义务，而法律只能由民选的国会制定，税的行政与裁判只能依据法律进行。如此，国民通过自己选举的代表决定自己的税收负担，由此实践古老的“征税同意权”以及“无代表则无税”的税收民主主义理想。

形式的税收法定主义包含三个子原则，即课税要件法定原则、课税要件明确原则和税务合法性原则。课税要件法定是指有关纳税主体、征税对象、征税对象的归属、税基、税率、纳税方法、纳税期限、税收减免及加重事项等课税要件，均由国会自己制定的法律加以规定（即国会保留原则）；课税要件明确要求课税要件的规定应力求明确、特定，以便纳税人可以大致预测其税收负担并能够计算；税务合法性原则意指税务机关必须严格按照税法的规定进行税的核定与征收，对于满足构成要件的税收债权必须严格、公平地执法，禁止选择性执法、税收协议及行政裁量。^② 三项子原则中前两项体现了税收法定主义在立法方面的要求，后一项则是执法方面的要求。

除上述三个核心子原则外，由形式的税收法定主义衍生出溯及效力禁止原则和类推适用及其他法律补充之禁止原则。因为法律的溯及效力必然使法律保留的要求在时空上实质被挖空，即便按照法律明文规定有溯及效力的法律，也仅限于对纳税人有利的变更，而不允许做不利的变更。与民法领域不同，税法领域应严格解释和适用税法规定，不允许进行所谓的法规的类推以及扩大性解释与适用。此外，行政机关若要制定法规性命令，必须有法律授权，且这种授权不能是概括性的、一般性的授权，应尽可能符合个别的、具体性的要求。还有一个常见的问题是税务通告是否具有法源性质。尽管税务通告在实践中具有相当的意义，在现实中也往往发挥与法律相同的作用，但其性质属于行政内部规定，对纳税人及法院不具有法律上的拘束力。因此，在税收法定主义原则下，应彻底否定通告具有法律渊源的性质。^③

形式的税收法定主义主要具有两大功能：一是践行税收民主主义原则，二是给予纳税人法安定性及税负可预测性利益。回顾税收法定主义的发轫，可以看到未经纳税人同意的征税往往是苛捐杂税，不受法律约束的君王总趋于横征暴敛，只有纳税人自己决定自己的税负，才能平衡国家的财政汲取权与国民的财产权，才能免于税收不义^④和真正维护纳税人的自由、平等与尊严。这就是为何民主法治国家一定要将课税权保留给国会行使，且征税议案首先由众议院提出的原因。国家的存在使得税收必然介入国民的财产自由权，必须以法的形式安定性来保障纳税人对自己税收负担的可预测性，从而可以从容安排财产与生活。

总之，处于第一阶段、传统的税收法定主义，“是被简单地归结为一种确保税收领域中法的安定性、法的预测性的法律手段”，它重点不在于制约立法，而是“通过阻止在税法执行过程（行政和裁判过程）中滥用权力的方式，以发挥维护纳税人权利和保障自由权的作用”。^⑤

第二阶段：税收正义与实质的税收法定主义

形式的税收法定主义基于对于民主宪政的信赖，也因为经验幼稚，尚未设防由民选产生的国会可能会制定出不符合实质正义的税法。所以，对于国家的课税权，往往只

① 黄茂荣．税法总论：法学方法与现代税法（增订3版）[M]．台湾：植根法学丛书编辑室，2012.158.

② 陈清秀．税法总论（第7版）[M]．台湾：元照出版有限公司，2012.48-50.

③ 黄茂荣，159；（日）北野弘久．税法学原论（第四版）[M]．陈刚等译，中国检察出版社，2001.66-68页。

④ 法谚，“谁来同意、便不会不义于谁”（Volenti non fitinjuria）。

⑤ 北野弘久，70-71页。



是从人民有依法律纳税的义务出发,只要满足于依法课征的形式要件即可,对于不合理的税收负担或课征方法,“了无戒心”。^①然而民主代议制的缺陷,使得民选代表不一定真正代表民意,形式法律的内容可能自始即不符合税收的实质正义标准。“如果在立法过程中炮制了不合理的税法,而在执行过程中因遵从租税法律主义法理而被迫得以严格执行,其结果将是有害无益的。”因此,“作为二十世纪宪法的一个重要任务,就是要通过制约立法过程中的滥用权力现象,以构塑‘租税法律主义’”。^②二战后发展出来的实质税收法定主义主要表现为运用实体宪法原理,包括平等原则、比例原则以及财产权、生存权等基本权保障,制约议会课税立法权,实现税收正义。

1. 量能课税原则

所谓实质的税收法定主义,意即税法不仅仅是遵守国会保留原则制定出的法律,而且是符合宪法秩序的法、契合宪法法理的法、保障纳税人基本权的法。这首先表现为宪法中的平等原则在税法中的贯彻与执行。由于税收是无对待给付的强制公课,所以只能按照国民的税收负担能力平等分摊,这凝练为税法上特有的原则,也是体现分配正义的税法建制原则——量能课税原则。尽管此项原则早在第一阶段的税收法定主义中即已确立^③,但其内容在立法乃至行政、司法中得到深入贯彻执行,则属第二阶段的开展。

德国联邦宪法法院直接从宪法的平等原则导出量能课税原则,将此项原则定于宪法位阶。其典型的见解是“是否以及在何种范围内,立法者在宪法上负有义务缓和或除去此种不平等的情形,乃是应依据从基本法第3条第1项(指平等权规定)所导出税捐正义的要求的基准(立法者应受此基准的拘束),加以审查,因此,课税应取向于其经济上的给付能力……”(BVerfGE 67, S. 290 (297))。量

能课税原则比平等原则更具可操作性,要求税收负担的衡量应就个人为之(人税),应负担的对象为供私人使用的经济财(税收客体),所课者应为收益部分而不及于财产本体,税后仍留有可供私人使用的经济财(税基)。换言之,量能课税原则在宪法上的任务,是负担的衡量应以个人为准,课税时应保障财产权且平等课征。^④

量能课税原则能保护纳税人免于超过给付(负担)能力的负担,并确保最低限度的生存,且顾虑到营业支出以及不可避免的私人支出可以从所得额的计算基础中扣除(净额原则),它尤其要求适当的课税计算基础。此外,它非仅为立法所应坚守,也是税法解释适用中不可轻忽的原则,解释适用税法时应斟酌税法规定的经济上的意义及实质课税的公平原则进行。如若欠缺正当理由,仅为一群人或仅为某些个人的缘故,而给予税收优惠利益,则构成税捐特权,属不正当的税捐利益以及税源的不合法赠与。^⑤

2. 比例原则

进入二十世纪下半叶的国家,因应职能的扩张而广泛运用税收作为财政收入目的以外的政策工具,以推动经济、社会或文化目的,由此推动了宪法上比例原则^⑥在税法中的适用。虽然为增进公共利益,以法律或其明确授权的命令,设例外或特别规定,给予特定范围纳税人减轻或免除税收的优惠措施,并非为宪法平等原则所不许;但这种差别待遇必须有正当理由,即必须经由另一个合乎事理的原则加以正当化,如公益原则(Gemeinwohlprinzip)、需要原则(Bedürfnisprinzip)或者功绩原则(Verdienstprinzip)^⑦,同时还必须接受宪法的检验。检验的要点为三:其一,是否为经济、社会、文化政策目的所必需;其二,其手段是否有效、经济且必要;其三,是否有法律为其课征的规范基础。^⑧其中,第二项就是比例原则。

① 黄茂荣, 162、158页。

② 北野弘久, 76页。

③ 例如法国《人权和公民权利宣言》第3条规定,“为了维持军警力量和行政费用,公共捐税是不可少的,此项捐税应当在全体公民中按照他们的能力平等地分摊”。

④ 陈清秀, 28-29页。

⑤ 陈清秀, 29、38页。

⑥ 比例原则在台湾地区被认为宪法上原则。“台湾宪法第23条”规定,“以上各条列举的自由权利,除为防止妨碍他人自由,避免紧急危难,维持社会秩序或增进公共利益所必要者外,不得以法律限制之”。此为权力滥用的禁止规定,同时重申限制人民的基本权利必须有法律为其依据,且限制不得逾越必要的程度,此即比例原则在宪法上的明文规定。参见黄茂荣, 133页。

⑦ 陈清秀, 38-39页。公益原则即一般的公共利益原则,有关税收优惠或者税负加重(如课征环保税收、烟酒税等)的规定,必须经由维护或增进公共利益加以正当化;需要原则是考虑经济上的需要而给予税收优惠,例如为促进家庭利益、鼓励结婚生育而给予税收优惠,或者为了劳资双方地位平衡而给予劳工所得税优惠;功绩原则是对于增进公共利益的特定行为给予酬谢性优惠,例如奖励投资于经济弱势领域,对发明、公益捐助、环境保护或文化历史建筑的保护给予税收优惠等。究其实质,这三项原则均为增进公共利益的具体考量,均可统合于公益原则之下。

⑧ 黄茂荣, 133, 134页脚注8。



比例原则也称禁止过分原则，在此是指税法或税务行政（在其裁量的范围内）不得过分地进行不必要的规定或指令，而应满足下列三项要求：1）为达成目标所必要（必要性要求）；2）有达成相同效果的多个手段可供选择时，选择对于人民基本权利最少侵害的手段（适当性要求）；3）对于关系人或第三人产生的不利益，与所追求的利益成比例（相当性要求）。税法的规定如果属于财政收入目的以外的政策目的规范，则必须接受比例原则的合宪性检验。^①立法者对此类税收经济法的制定有说明义务，税收课征是否逾越必要的限度，虽然不是立法机关必须说明的事项，但却是事后重要的司法审查事项。^②

比例原则在稽征程序中也有广泛运用，稽征经济原则的考量常常被立法或税务行政机关引来说明，对于某一课税事实所以不全然遵守量能课税原则，是因为财务行政上的技术困境（即可行性问题）。由此，纳税义务人可提出的经济性要求是：比例原则，该原则要求手段与目的之间在经济上具有必要性与相当性。^③

3. 基本权保障

宪法对课税的限制除了平等原则、比例原则外，还有人民基本权保障，或者说纳税人基本权保障。这突出表现为生存权、财产权、婚姻及家庭保障三个方面。

生存权保障。生存权是最基本也是最为重要的一项人权，它要求税收上的给付能力应远离生存的最低限度，对纳税人及其家庭的社会、文化的生存最低限度应予保障。^④德国基本法将其提高到人性尊严的高度，《基本法》第1条第1项规定：“人性的尊严不得侵害。尊重并保护人性的尊严是所有国家机关的义务。”德国联邦宪法法院据此导出：“人民之所得中，在其为得到符合人性尊严之生活最低条件所需的限度，应予保留免税”（BVerfGE 82, 60）。德国学说与实务进一步在该原则下，具体化为个人所得税法中的主观净额原则。依该观点，个人综合所得净额计算上的免税额及各种属人因素的扣除，属于不应计入所得税税基的所得，而非来自于国家所得税的优惠。^⑤所

得税扣除中下列项目最具最低生活保障的意义：免税额、扣除额中的标准扣除额或列举扣除额中的保险费、医药费及生育费、灾害损失，特别扣除额中的残障特别扣除及教育学费特别扣除等。^⑥

财产权保障。由于课税必然减少纳税人的财产，传统认为，只要有税法作为课征的依据，其课征便无侵害宪法所保障的财产权的问题。直到20世纪70年代，德国学者才开始从德国基本法第14条关于所有权与继承权的保障，亦即财产权的保障出发，探讨过度课税的问题。依量能课税原则，财产当有的孳息应足以支应其税负。否则，纳税人为缴纳财产税，势必动用其他资金（含借贷或处分财产），这已与财产税的建制原则相违。财产税的建制本来仅在于对非劳务所得，在所得税税前加征一定比例的孳息税。因此，其增加的负税能力至多只能以其孳息的全额为上限。德国联邦宪法法院（BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3）因此认为：至高应为其当有孳息的二分之一，此即“税不过半”（der Halbteilungs-grundsatz）原则。^⑦其法理在于，宪法保障人民的私有财产权，财产权虽然负有社会义务（即应同时有利于公共福祉），但不能反客为主，负担税收的社会义务，不应超过应有及实有收益的半数（BVerfGE 93, 138）。^⑧

婚姻及家庭保障。宪法对于婚姻及家庭保障，体现在税法上主要是禁止对家庭不利的税收待遇。这表现在下列事项上：一是对于纳税人及其家庭基本生存所需的费用不予课税；二是对于强制性的抚养义务必须符合实际地加以考虑。例如小孩的抚养费用，与纳税人的一般生活支出不同，是为了小孩本身的利益且不可避免，因此不具有可税性。德国联邦宪法法院1998年裁判认为，小孩的照顾需要属于家庭基本生存权的一环，其照顾费用在所得税法上应予扣除，所得税法第32条第33条c规定未准予扣除，抵触了基本法第6条第1项、第2项关于婚姻及家庭应予保障的规定（BVerfGE 99, 216, 245f）。^⑨另外在台湾地区，对夫妻间所得合并计算并适用累进税率课税，也被认定违宪，理由是“按婚姻与家庭根基于人格自由，为社会形成与发

① 陈清秀，59-60页。

② 黄茂荣，133-134页。

③ 黄茂荣，135-137页。

④ 陈清秀，32页。

⑤ 黄茂荣，145-146页。

⑥ 黄茂荣，146页脚注25。

⑦ 黄茂荣，141-143页及脚注17。

⑧ 陈清秀，66页。

⑨ 陈清秀，67页。



展之基础,受宪法制度性保障。如因婚姻关系之有无而为税捐负担之差别待遇,致加重夫妻之经济负担,则形同对婚姻之惩罚,而有违宪法保障婚姻与家庭制度之本旨。”^①

依德国经验来看,第一阶段与第二阶段的税收法定主义有不同的关注重点:形式的税收法定主义主要关注实体法上的依法课税原则、法律构成要件理论、程序法上的税收秘密、救济保障及依法听审等;而二战后发展出的实质的税收法定主义原则将税收正义、课税的正当性、量能平等课税原则,以及自由权的课税界限等问题作为关注的重心,这极大地丰富了税法学的实质正义内容,使之不再只是研究课税技术的形式法学。^②日本的经验则是,税收法律主义发展的第一阶段主要是通过阻止行政过程、裁判过程中发生的权力滥用现象来消极保护纳税人的自由权,第二阶段则是通过制约立法过程中的权力滥用现象,积极维护纳税人的自由权,从而使纳税人基本权的保障贯穿立法、行政和司法全过程。^③

第三阶段:迈向税的收支一并贯通的税收法定主义

如同形式的税收法定主义并未在实质的税收法定主义发展阶段消失一样,第三阶段仍是实质的税收法定主义继续深化的过程,也是形式的税收法定主义与实质的税收法定主义更为交融的时期。^④以授权立法为例,形式的税收法定主义是排除税收领域有授权立法存在的,但是实质的税收法定主义因变化了的形势需要而有限、谨慎地允许授权立法,这包括重要的税收构成要件禁止授权立法,授权应遵循明确性要求并接受比例原则的审查,加强国会与司法对授权立法的监督。^⑤

然而,第三阶段关注的更为尖锐也更为关键的问题,则是国家课税权与税入的最适规模问题。这是国家财政汲取权与国民财产自由权之间合理配置的宪政问题。在纳税义务人全体层次上,量能课税原则要求厘定国家税入占国内生产总值的最适比例。台湾“司法院”大法官黄茂荣对此建议,首先应从国际比较出发,一方面在全球范围认识一个经济体的负担能力的极限,以避免超过负荷的课征规

划;一方面避免税收负担影响产业的国际竞争力。同时税入规模也不能孤立地从税收负担论断,还必须考量其财政支出的项目及效率。因此,第三阶段税收法定主义所面临的挑战是:政府与民间都必须认识到,参酌资金利用效率,税入有其最适规模的问题,由此开启关于税制与税政的理性对话。否则,关于税收,政府与民间的关系必然紧张,难以协力促其正常发展。^⑥与此密切相关的一个问题还有,政府分级管理以及地方自治的情况下,如何合理划分中央与地方各级政府的课税权以及用税权问题。

以上是第三阶段延续第二阶段实质税收法定主义的深化而面临的艰巨任务。如果从更高广的视野看第三阶段区别于前两个阶段的特点,则在于打通税的收与支,使税收法定主义不再局限于税的征收面,而延伸至税的使用面,由此彻底实现税收法定主义的原旨——纳税人自己决定自己的税收负担及用益。这一点为日本税法学者北野弘久所力倡。在他看来,无论如何努力在立法、行政、裁判这三个过程中来维护纳税者的人权,它都是有一定限度的,因为税的征收方面的合理化并不意味着不会在税的使用方面给纳税者的人权、生活带来压迫。因此从真正、彻底维护纳税者的人权立场出发,有必要在宪法理论中立足于纳税者的立场对税收概念的含义进行扩充并作重新解释。

这是极富逻辑性和前瞻性的建议,因为没有理由认为税法应该仅仅关注税的征收而置税的使用而不顾,也没有理由认为税收法定主义只规范税的征纳而不及税的用益。传统的法律学观点认为,税收的用途问题不是税法的问题而是岁出预算的问题,这是区别、割裂税的征收与使用的陈旧理论。北野弘久教授认为,应从纳税者的立场立足于两方面统一的理念来把握税收概念的含义,今后的税收法律主义理论必须要以广义的税概念(税的征收与使用相统一的概念)为前提,并以它作为广义的财政民主主义的一环来构成和展开。现代税收国家体制下,税的征收与支出都必须符合宪法规定的保障人民基本权利的目的,作为纳税者的人民享有对符合宪法目的的税的征收与支出而承担纳税义务的权利。这一由宪法直接引导出来的新人权被称作纳税者基本权,按照纳税者基本权原理,税收法律主义

① “台湾地区司法院大法官释字第696号解释理由书”。

② Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz. 52. 另见黄茂荣, 158页。

③ 北野弘久, 75-77页。

④ 上述两阶段的划分并非绝对,只是对税收法定主义随着民主宪政的发展而不断开展的一个概要观察。在时间上也大致以第二次世界大战为分水岭。第三阶段以笔者的观察宜以1990年代末为起点。

⑤ 丁一:德国税收授权立法的学理与实务[J]. 税务研究, 2013, (6).

⑥ 黄茂荣, 139页。



是维护纳税人人权的最根本表现，人民不仅对税的课征享有民主管理的权利，而且对税的支出也享有民主管理的权利。^①

尽管以预算法为龙头的财政法也在研究财政民主、财政公平以及预算法定等问题，但是从税收法律主义理论出发研究的税的使用问题，必然会给传统财政法学引入新的研究视角。例如，如果从宪法理论上确定纳税人基本权所包含的权利，那么纳税人就可以广泛地对税的征收与使用的方法加以争执，这样就比较容易地引入“纳税人诉讼”。^②还有，税收构成要件法定也能启发税收支出要件法定的探讨，当然，这些尚有待全球税法学界与实务界同仁共同努力。

结语

域外税收法定主义之所以会由一而二再三地发展，在于其所根植的民主宪政在不断地发展；只要民主、法治与

人权保障的进程仍在继续，税收法定主义会不断前进。当今的中国，与先进税收国家相比尚有明显的差距，因此，落实形式的税收法定仍是现实第一要务，但这并不表示我们还可以留待将来逐渐发展实质的税收法定。形势逼人，呼唤着我国在落实形式的税收法定的同时，深切关注实质的税收法定，也即纳税人自由权的积极保障；并且，对国家税入的超常增速必须有所警惕，提前设限。此外，尽早将税收法定与预算法定贯通一致地考虑，也是需要未雨绸缪的事情。

参考文献：

- [1] 黄茂荣．税法总论：法学方法与现代税法（增订3版）[M]．台湾：植根法学丛书编辑室，2012．
- [2] 陈清秀．税法总论（第7版）[M]．台湾：元照出版有限公司，2012．
- [3]（日）北野弘久．税法学原论（第四版）[M]．陈刚等译，中国检察出版社，2001．
- [4] 丁一．德国税收授权立法的学理与实务[J]．税务研究，2013，（6）．

Three Stages of the development of Statutory Taxation Principle

Yi Ding

Abstract: In history, Statutory Taxation Principle has generally undergone the evolvement from the formal legalization through safeguarding national sovereignty to the substantive one by a focus on tax justice. In modern times, the Statutory Taxation Principle continues to move towards a more advanced stage by governing tax payments and utilization through together so as to fully protect taxpayers' basic rights. This article explores the development of extraterritorial Statutory Taxation Principle, intended to provide incentives and smart thinking for China's present reform of "implementation of the Statutory Taxation Principle".

Key words: Statutory Taxation Principle Taxpayers' Rights

责任编辑：乔金美

欢迎投稿：

《国际税收》杂志相关栏目编辑及电子信箱：

韩霖	外国专家特稿 法规选译	hqyi@sina.com
王平	财税观察 国际税收 税收实务	wangping@ctax.org.cn
赵薇薇	“走出去”税收 案例点评 政策解读	zww98306@263.net
高阳	研究探索 国际税事评说 两岸四地税收	waxtts@hotmail.com
周优	各国税收纵横 随笔·漫谈 国际税讯	yoyopiggy@hotmail.com

《国际税收》编辑部公共邮箱：gjss@ctax.org.cn

^① 北野弘久，17，78-79页。

^② 北野弘久，79页。