

税法典制定的时机、难点与路径

蒋悟真

(华南理工大学法学院 广东广州 510006)

内容提要:税法典是税收法律体系化的呈现形式,我国税法典的制定已具备理论层面的必要性、技术层面的可行性与时机层面的有利性。然而,税法典制定仍面临着简洁性与膨大性、通俗性与专业性、稳定性与发展性、目的性与工具性等价值之间的兼容困境,应寻求多元价值平衡与协调之道,明确税法典的发展方向。面向新时代的税收立法,应将法典式立法理念和技术植入其中,达成制定税法典的统一共识,从形象定位、模式选择、框架安排、实施步骤等方面开展工作,最终制定出一部“反映中国国情、突出中国特色、贡献中国智慧”的现代税法典,以发挥其规范政府征税权力、保障纳税人权利、提升国家治理效能的作用。

关键词:法典化 税法典 法律体系化 税收立法

法典是法律成长的最高级形式,代表着法体系化、系统化的最高水平。我国《民法典》的成功制定与实施开启了各法律部门体系化发展的新时代序幕,可否法典化以及如何法典化问题成为各领域法学研究的热点话题。作为调整国家与公民税收征纳关系的税法呈现出高度清晰的一体化逻辑和日益强烈的体系化需求。从世界范围来看,许多国家通过编纂税法典的方式,让征税权运行于整体法治秩序之下,并最终对纳税人权利形成全面周到的保护。自党的十八届三中全会决定深化税制改革和全面落实税收法定以来,我国税制结构、税法建设日益完善,税收领域应由分散立法的初级阶段迈向统合立法的高级阶段,在此基础上,如何准确理解税法典编纂的理论基础与解决可能存在的难题,继而提出符合我国国情的税法典编纂方案,成为愈

作者简介:蒋悟真(1972—),男,汉族,湖南岳阳人,华南理工大学法学院、广州财税治理现代化研究中心教授、博士生导师,中国法学会财税法学研究会副会长。

本文为国家社科基金项目“部门法理学视阈中经济法基础理论研究”(项目编号:18BFX142)的阶段性成果。

发迫切的现实问题。

一、税法典制定的需要与可能

(一)税法典制定的现实需要

一是税权运行正当化的需要。系统论直观地揭示出“法的合法性”悖论,^①即法律系统并不能为自身提供合法性基础,需要外在的正当化理由作支撑,而税收是对纳税人财富的合法“侵犯”,更需要具备高度的正当性基础。为增强税权运行的正当性,有必要尽速制定税法典,其理由在于:首先,宪法作为法律系统与政治系统的结构耦合,可以起到掩盖悖论、增强法律可接受度的作用,而制定税法典有助于构建从外在的形式维度与内在的价值维度都合宪的税法秩序,使税法分享宪法的“神圣性”。其次,法典作为一种特殊的规范组织形式,蕴含着深厚的文化价值,可以强化税法的正当性。在古代中国,法典是“正统之必须符号、治道之必要构成、先贤理想之载体”,^②其不仅是法律规范的载体,更是具有浓厚价值意味的“典”。虽然清季中国经历了三千年未有之大变局,致使法文化传统受到冲击,但由于清末、民国时期政府转向同样推崇法典化的大陆法系,故而法典的文化价值未受影响,这也是改革开放后我国法学家随即呼吁开展法典化运动的文化基础。因此,法典本身所蕴含的文化认同与法律认同意识可以起到强化税法正当性的作用。最后,制定税法典是全面落实税收法定主义的必由之路。税收法定主义是税法的“帝王原则”,为税法规范提供了重要的正当性基础。虽然税收法定主义并不追求所有税法规范的法律化,但一部囊括大多数税法规范、经由民主的立法程序制定的税法典一方面更能彰显纳税人的同意,另一方面也形成了更为稳定、可预期的税法秩序,从而与税收法定主义的核心精神相契合。

二是税收立法体系化的需要。法典以追求立法的体系化、融贯性为根本目标,代表着更高品质的立法追求。现代法律系统以构建规范性预期作为主要功能,^③而一部相对稳定又逻辑融贯的法典显然有助于法律系统实现其功能目标,因此,包括我国在内的世界各国仍试图通过法典化或再法典化的方式,加强本国法律的体系性与稳定性。^④经过改革开放后的税收法制建设,中国特色社会主义税收法律规范体系不断丰富、健全,但受到单行立法模式的影响,税收立法的碎片化、分散性问题还十分突出,税法的体系化、系统化建设仍任重道远,故而通过税法典编纂进而提升税收立法的体系性,增进各税种法律以及税收基本法、实体法与程序法之间的理念一致与规范协调,应是未来我国税收立法的重要方向和内容。

三是税收治理现代化的需要。党的十八届三中全会以来,财政作为国家治理的基础和重要支柱,我国将国家财政治理体系和能力的现代化、法治化置于关键地位。税收治理是国家财政治理的主体部分,自应朝着法治化、现代化方向前进。当前,受国内外各种不确定性因素的影响,我国财政治理的安全性问题十分突出,并且财税体制改革的公平性、法治化社会吁求强

① 宾凯:《社会系统论对法律论证的二阶观察》,载《华东政法大学学报》2011年第6期。

② 谢红星:《发现“法典化”传统的法理:价值、进路与限度》,载《东岳论丛》2021年第11期。

③ 泮伟江:《双重偶联性问题与法律系统的生成——卢曼法社会学的问题结构及其启示》,载《中外法学》2014年第2期。

④ 陈卫佐:《现代民法典编纂的沿革、困境与出路》,载《中国法学》2014年第5期。

烈,立足现阶段我国面临的复杂严峻形势,如何从法律制度设计上加以综合考量,实现税收治理的现代化、法治化目标,应是重中之重。税法典编纂将为我国全面、长远地进行税制设计和税法建设提供契机,有助于政治、经济、社会以及生态等各项国家治理事业的顺利展开;税收法典化立法的民主化进程将极大推动政治文明,拉近国家与纳税人之间的距离;税法典中法定、公平、效率等原则的确立与贯彻,将进一步优化税收营商环境,为市场主体提供稳定且透明的预期,也有助于更好地实现税权的合理划分,进而破除地方保护主义,实现全国市场统一;税法典的明确、稳定、详实、严谨的规范内容也将为纳税人权益提供有力保障。此外,税法典编纂涉及税制设计及课税要素的绿色化转型,也将对我国生态文明建设大有裨益。

(二)税法典制定的时机条件

从我国现实基本国情来看,无论是税制改革还是税法建设都处于程度较高、目标清晰的发展轨道之中,制定税法典的各项条件正趋于成熟。此外,《民法典》的成功制定实施使得部门法和领域法的法典化理论研究与实践探索成为时下学界的热门话题,也给呼吁和推动税法典制定工作提供了良好契机。自此,我国税法典制定已兼具天时、地利、人和,尽管其中个别条件仍尚未满足,有待进一步完善,但形成税法典编纂共识并启动相关前期工作已有充分可行性。

1. 税制结构基本成熟。自1994年分税制改革以来,我国基本确立起以间接税为主导的复合税制结构,共涉及18个税种,覆盖流转税、所得税、财产税、行为税等类型,已基本形成与社会主义市场经济体制相适应的发展导向型税制体系,^⑤税法典制定的体系逻辑相对明确、安定。诚然,改革并非一劳永逸,而是一直在路上,尤其对于现阶段我国而言,税制结构设计仍存在着一些不尽合理之处,如直接税制发展相对滞后、财产税与所得税的收入调节功能受限、绿色税制仍有进一步发展空间、现有税制无法有效回应数字经济时代的课税公平等问题。因而,面向未来我国税制改革的方向不会变,将适时根据经济社会发展情况进行适度调整,税制结构将在保持总体稳定的基础上加以微调。渐趋成熟的税制结构预示着税制改革与税收立法已逐步迈入最后的修整阶段,也给税法典的顺利制定提供了稳定预期环境。

2. 税法体系基本健全。经过中华人民共和国成立以来数十年的税收法制建设历程,我国已建立起结构相对完整、层次相对丰富、内容相对完善的税法体系,税收法律规范的体系化水平有了很大提升,给税法典制定奠定了坚实的规范基础。一是在结构上,通过全面落实税收法定原则,我国确立起“一项税种一部法律+税收征管法”的立法格局,形成了税收实体法与程序法并存的二元规范结构,已基本达到税法典的结构体例要求。^⑥当然,从结构完整性层面而言,受民法典结构形式之借鉴,我国税法体系结构仍缺失总则部分,虽然我国暂未制定专门的税收基本法,但现有税收法律并不缺乏一般性规范,而且针对税法总则缺位问题,学界也一直在呼吁和探索中,距离成功立法也绝非奢望。二是在层次上,我国已然形成宪法统领下的多层次税法渊源,除税收法律/暂行条例、行政法规、部门规章、地方性法规及政府规章、国际条约等外,还充斥着大量的税收政策性文件,税法体系的层次构造十分丰富、完整。三是在内容上,经过

^⑤ 参见张守文:《税制结构的优化及其价值引领》,载《北京大学学报(哲学社会科学版)》2021年第5期。

^⑥ 例如,以世界知名的美国税法典为例,其更多侧重于细节描述,为各税种实体法与程序法的规范汇集,并未有总则部分。

历次法律修订,立法的授权规范性、表述明确性、过程民主性等问题受到重视,各税收法律规范品质有了一定程度提升。

3. 法典立法正当其时。《民法典》正式制定、颁布和实施以后,全国人大常委会在2021年的《立法工作计划》中提出“研究启动环境法典、教育法典、行政基本法典等条件成熟的行政立法领域的法典编纂工作”,法典化的涟漪业已由民法向其他法域扩散。尽管其中并未明确将税法典编纂列入立法工作计划,但税法长久以来被视为特别行政法部分,且税法典编纂的各项条件已趋于成熟,故制定税法典已是题中应有之义。实际上,无论是学界还是政界,对于税法典的前期理论研究和准备工作早已展开,^⑦关于税法典的研究成果已较多,^⑧历史上作为税法典的基础工程——《税法通则》的立法规划与起草大体经历了五个阶段,学界已开展两次大规模集中研究,^⑨2021年全国人大常委会预算法工委已要求加强税法总则的研究论证,并组织专家开展相关工作,我国已行走在探索税法典的路上。

二、税法典制定的难点及其克服

虽然制定税法典具备现实层面的必要性、技术层面的可行性与时机层面的有利性,但通往法典之路并非一帆风顺,如何认识法典作为法规范载体的工具价值及其局限,在此基础上准确把握制定税法典的难点并提出针对性的解决方案,是保障税法典编纂工程稳步推进的要点所在。

(一) 简洁性与膨大性的正确认识

在现代社会,法律积极追求对社会经济生活的广泛介入,税法更是将法外分配视为痼疾。受国家——社会相对分离等因素影响,不受法律父爱主义照拂的法外空间仍然存在,^⑩但其范围已然十分狭窄。社会经济生活高度复杂,而我国税法领域长期奉行的单行立法模式与行政主导模式,秉持“一事一议”思维,导致税法规范的数量急剧膨大,若不对此加以控制,税法的实用性将受到极大贬损。澳大利亚的所得税法巅峰时曾多达950万字,^⑪已然超出正常人乃至税法专家所能阅读与记忆的范围,税法复杂弊端显露无遗。据学者统计,我国税法体系由12件税收法律、65件税收行政法规及规范性文件、3877件税收部委规章及规范性文件构成,^⑫亦不遑多让。

^⑦ 全国人大财经委:《加强税法总则研究论证》,http://www.npc.gov.cn/npc/c30834/202112/df6c1f5bb5594857bc2c81a04480307d.shtml,访问日期:2022年7月31日。

^⑧ 参见汗青父:《从增值税到税收法典》,中国税务出版社2009年版,第156-174页;李景杰:《〈美国联邦税法典〉对中国税收立法的借鉴意义》,载《太原大学学报》2011年第3期;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;廖呈钱:《宪法基本国策条款如何进入税法“总则”——规制时代税收法典化的困境及其破解》,载《法学家》2022年第1期等。

^⑨ 参见李刚:《论税法通则立法的必要性、争议和时机》,载漆多俊主编:《经济法论丛》(总第38卷),法律出版社2021年版,第119-136页。

^⑩ 谢鸿飞:《论创设法律关系的意图:法律介入社会生活的限度》,载《环球法律评论》2012年第3期。

^⑪ [美]休·奥尔特、[加]布赖恩·阿诺德:《比较所得税法——结构性分析》(第三版),北京大学出版社2013年版,第10页。

^⑫ 刘剑文、赵菁:《高质量立法导向下的税收法定重申》,载《法学杂志》2021年第8期。

法典化被视为化解前述难题的良方,因为其有助于构建一个全面、简洁且逻辑统一、方便适用的法律规范体系,^⑬但反言之,这决定了法典的文字容量是有限的,篇幅冗长的法典往往被视为失败之作。要将高度复杂的社会经济生活及其所对应的大量法律规范凝练为一部字数有限的法典,需要高超的编纂技艺,即便是被誉为“新时代我国社会主义法治建设的重大成果”的《民法典》,也未能实现民法规范的全面法典化,不但大量的旧司法解释未被吸纳进《民法典》,^⑭还诞生了许多新的司法解释,^⑮充分说明法典的内容全面化、篇幅简洁化与规范体系化之间存在深刻矛盾。虽然全面法典化不符合实用理性,但法典所构成的规范体系应在本法域中占据主导地位,否则法典化的功能目标将无从实现。这意味着问题仍然存在:税法典如何以简洁的篇幅,吸收、整合原有的税法规范群,并在此基础上实现对社会经济生活的广泛介入?

既然法典的文字容量是有限的,那么解决之道自然是在不增加篇幅的前提下尽可能地增加法典的规范容量,也即提高法典的信息密度。为此,有必要深入探讨现有税法体系信息密度偏低的原因。

第一,现有税法体系缺乏共性提炼。在传统的单行立法模式下,每一税种法都独立构成一个相对完备的实体规范体系,各税种法存在重叠共识,也可能出现重复规定现象。如《个人所得税法》第8条、《企业所得税法》第47条均规定了一般反避税规则,且表达几乎一致。进言之,虽然《税收征收管理法》对税收程序法作了一定的共性提炼,但由于各税种法融合了实体规范与程序规范且具有相对独立性,在程序法层面也存在重复规定现象。例如,《税收征收管理法》第35条已明确规定纳税人申报的计税依据明显偏低又无正当理由的,税务机关有权核定其应纳税额,但《契税法》第4条、《车辆购置税法》第7条、《增值税暂行条例》第7条、《消费者权益暂行条例》第10条又作了重复规定。为解决这一问题,未来通过制定《税法总则》和修订《税收征收管理法》,可以从实体与程序两个维度加强税法体系的共性提炼。

第二,现有税法体系缺乏类型化思维。我国的税收法律仅概括规定税法的核心内容,具体内容由下位的法规、规章和税收规范性文件填补,此种税收立法格局被称为“空筐结构”。^⑯下位规范、尤其是税收规范性文件在细化解释时往往采取具体列举的方式,其优点是明确性,缺点是列举往往不够全面,即便能够实现相对全面的列举,也会导致篇幅过长。以前述“明显偏低条款”为例,苏地税规〔2012〕1号将法院裁判、公开拍卖、政府物价部门确定作为房地产转让价格偏低的正当理由,此种列举即便仅着眼于房地产转让一隅也是不完全的。以社会学理论作比喻的话,抽象的税收法律属于“宏大理论”,税收规范性文件的列举属于“具体的经验研究”,而沟通二者的“中层理论”便是对税收法律的类型化处理。^⑰强化类型化思维,既可以全面

^⑬ 何江:《为什么环境法需要法典化——基于法律复杂化理论的证成》,载《法制与社会发展》2019年第5期。

^⑭ 黄忠:《论民法典后司法解释之命运》,载《中国法学》2020年第6期。

^⑮ 张新宝、曹权之:《民法典实施一周年观察》,载《中国政法大学学报》2022年第3期。

^⑯ 侯卓:《个人所得税法的空筐结构与规范虚造》,载《法学家》2020年第3期。

^⑰ 参见杨子潇:《经验研究可能提炼法理吗?》,载《法制与社会发展》2020年第3期。

地细化税法规定,又可以有效约束税法文本膨胀,从而实现税制设计与税收征管的效率化。^⑮

第三,现有税法体系对他法规范的利用不足。除税法外,财政法、民法等其他部门法也是法秩序体系的有机组成部分,部门法之间相互借鉴、援引法律规范,既体现了法秩序的统一性,也有助于实现部门法文本的简洁化。仍以“明显偏低条款”为例,为明确“明显偏低”的认定标准,财税主管部门出台了国税发[2007]33号文、财税[2011]61号文、税总发[2013]129号文等诸多文件,但无论是从维护纳税人权利还是简化税法文本的角度出发,都可以考虑援引《民法典》第539条及相关司法解释。^⑯又如,第三人能否代纳税人缴税的问题近来引起颇多争议,未来制定《税法总则》时可以考虑直接援引《民法典》第524条。^⑰

(二)通俗性与专业性的融洽表达

税法典应以何种语言风格编纂是现阶段需考虑的重要问题。法典的语言风格没有一定之规,许多民法学者提出法典的专业性应优于通俗性,核心理由是民法规范源于社会共识,故而其主要是裁判规范而非行为规范,《民法典》自然应优先考虑的裁判的高效化。^⑱然而前述结论在税法领域并不成立,其一,税法规范发挥着重要的行为指引功能。与民法规范不同,税法规范不具有“不言自明”的特质。税法具有法律技术与税收专业知识两个维度的“双重技术性”,^⑲需要具备一定的知识背景才能充分理解税法内容,大多数税法规范的基础并非人人都能理解的社会共识,而是复杂的、有目的的政策决断,因此,税法规范不仅是裁判规范,还是行为规范,而实现行为指引功能的前提是民众对税法内容有大体了解。其二,税法表达的通俗化契合税法的核心价值。税收法定是税法的“帝王原则”,其追求的是纳税人的同意权,^⑳一部只有税法专家能够理解的税法典,既不满足税收法定蕴含的明确性要求,也很难让纳税人感受到其同意权得到充分落实。其三,税法通俗化有助于避免税务机关“既当运动员,又当裁判员”。因税法规范具有高度专业性,司法机关在裁判税法案件过分尊重税务机关判断,往往只对税收行政行为作程序审查,不利于维护纳税人权利。^㉑

但由此尚无法得出税法文本应通俗化的结论,因为普法宣传可以起到沟通税法文本与普罗大众的功能。然而,无论是政府的普法宣传还是媒体的新闻报道,都存在偏好特定主题与可能错误理解法律的问题。^㉒因此,税法文本、尤其是未来税法典的通俗化,有其必要性,但粗暴的通俗化或曰庸俗化可能导致税法的专业逻辑被文本割裂,进而影响税法的适用效率。如何制定一部融贯通俗性与专业性的税法典由此成为亟待解决的问题。

首先,无论通俗还是专业,前提都是表意准确,故而编纂税法典时应避免出现文法与语词

^⑮ 参见欧阳天健:《个人所得税及其课税规则的类型化研究》,载《青海社会科学》2021年第6期。

^⑯ 侯卓、吴东蔚:《论纳税人诚实推定权的入法途径》,载《北京行政学院学报》2021年第2期。

^⑰ 贾先川、米伊尔别克·赛力克:《论民法典时代税法对民法规范的适度承接》,载《税务研究》2021年第10期。

^⑱ 谢鸿飞:《民法典的外部体系效益及其扩张》,载《环球法律评论》2018年第2期。

^⑲ 同注释⑯。

^⑳ 熊伟:《重申税收法定主义》,载《法学杂志》2014年第2期。

^㉑ 侯卓:《税法裁判中法律适用的特征及不足》,载《法学》2020年第10期。

^㉒ 郭自力、李荣:《刑事立法语言的立场》,载《北京大学学报(哲学社会科学版)》2004年第2期。

的误用或歧义。以《税收征收管理法》第33条为例,“……擅自作出的减税、免税决定无效,税务机关不得执行,并向上级税务机关报告”便存在歧义,可改为“并应向上级税务机关报告”。其次,税法典的文法结构可以适当通俗化。现有税法文本倾向于使用复杂长句,其优点在于信息密度高,缺点在于难以清晰地展示句子的文法结构,不但增加读者的理解难度,还对立法者的编纂技艺提出较高要求。以《税收征收管理法》第54条为例,“税务机关有权进行下列税务检查……到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料”,“应纳税”是否为“货物或者其他财产”的定语?因此,在不过分损害税法典文本简洁性的前提下,应更多地使用简化短句。最后,虽然税法的专业性决定了税法典必然要使用大量专业术语,但应避免使用不必要的专业术语,且应尽可能地对专业术语作通俗解释。例如,《契税法》第2条以“转让”这一术语表示出售、赠与、互换,但一方面,此种定义既有悖于民众的通常理解,也与民法上的定义不符;^{②6}另一方面,《契税法》后文再未出现“转让”一词,使用该术语也不能起到简化立法文本的效果。因此,《契税法》第2条的“转让”属于不必要的专业术语。又如,《个人所得税法实施条例》第6条为解释劳务报酬所得的概念,列举了大量劳务形式,如演出、表演、介绍服务、经纪服务,这些列举从专业角度来看可能是科学的,但依据通常理解,演出与表演、介绍与经纪等术语之间的内涵区别可能非常小,^{②7}将演出与表演合并为表演,将介绍服务与经纪服务合并为经纪服务,既无损于表达的科学性,还增强了通俗性。

(三)稳定性与发展性的方向一致

如前文所述,我国税制结构基本成熟是制定税法典的重要契机,但基本成熟不意味着僵化,即便增值税与房地产税改革在税法典颁布前完成,今后同样可能发生重大税制变革,这是由税法鲜明的政策法特征所决定的,^{②8}必须因时而变、因需而变。但“法典是一种稳定的法律秩序的象征”,^{②9}乍看之下,税法的发展性似乎与法典化追求的稳定性相龃龉。然而,从更为宏观的层面解读前述矛盾,实际上折射出对于法治与改革关系的理解问题。法治与改革并非相互对立,而是相辅相成,法治巩固了改革成果,并且为深化改革提供了路径指引,反言之,因改革而形成的利益协调格局也使得更多人服膺于法治建设。^{③0}因此,真正的问题是如何在税法典中预留空间,以使税制变革在法治的轨道内运行。

税制变革包括税改试点与立法修法两个阶段。我国正逐步落实一税一法,未来的税法典在位阶上也必然属于法律,虽然地方立法和行政立法可能存在不尽规范之处,^{③1}但我国在法律层面一贯坚持依法立法、修法,最有必要关注税改试点阶段的规范化问题。对此可从主体、范

^{②6} 同注释^{②0}。

^{②7} 《房地产经纪管理办法》第7条:“本办法所称房地产经纪机构,是指依法设立,从事房地产经纪活动的中介服务机构,”这实际上侧面反映了介绍与经经常被视作同义词。

^{②8} 邓伟:《个人所得税法的立法目的条款构建》,载《学习与探索》2020年第1期。

^{②9} 周佑勇:《中国行政基本法典的精神气质》,载《政法论坛》2022年第3期。

^{③0} 陈金钊:《“法治改革观”及其意义——十八大以来法治思维的重大变化》,载《法学评论》2014年第6期。

^{③1} 参见卫学芝、汪全胜:《新时代依法立法原则的地方挑战与应对——对新赋权设区的市2015—2019年899部生效法规的实证分析》,载《中共中央党校(国家行政学院)学报》2019年第4期。

围、过程三个方面出发加以讨论。就主体而言,以往的税改试点均是由国务院启动或者有关部门以国务院的名义启动,^②试点所涉的营业税、增值税、资源税、房产税在彼时都由条例加以规定,故而前述做法尚属合法。但在税法即将实现全面法律化的背景下,为贯彻税收法定主义,今后的税改试点只能在税法授权或全国人大及其常委会授权的情况下启动,如全国人大常委会于2021年授权国务院在部分地区开展房地产税改革试点工作,便属于有益的制度实践。税改试点属于所有税种法的共通事项,故而未来的税法典可以考虑在税法总则部分规定税改试点的启动主体,以下的试点范围和过程也是如此。就范围而言,税改内容既包括确立新税种、废除旧税种、在特殊区域简并税种等冲击纳税人税负分配格局的根本性事项,也包括修改税基、税率等税收要素和改变征管方式等部分影响纳税人税负的重要事项。一方面,出于维护纳税人权利和强化税改权威性的考虑,根本性税改事项只能在全国人大及其常委会作特殊授权的情形下启动,而不能由税法作一般授权;另一方面,税法虽然可以授权行政机关就重要税改事项作试点,但授权范围必须具体明确,不得作有违税收法定的空白授权。就过程而言,必须对税改试点施以严格的过程控制,首先应明确试点的目标,如验证试点方案的可行性、抑或探索更优的试点方案等,在有多重目标的情况下应在各目标之间划分优先级。其次要在明确目标的基础上制定评估方案,确定评估的主体、指标、期限等内容,在评估的过程中要尤其注意吸纳纳税人的意见。最后是要完善试点的退出机制,2011年的沪渝房产税改革试点饱受诟病的原因之一是其一直是正在进行时,正式的房产税改革始终“只闻楼梯响,不见人下来”,因此,要为税改试点确立明确的期限,到期之后,如果试点结果通过评估,则行政机关应进一步推动立法修法工作,反之则应终止试点。甚至还可以考虑设置标准相对较低的中期评估,如果税改结果未能通过中期评估则应及时终止试点。

(四)目的性与工具性的价值调谐

为更好地应对市场失灵和化解社会风险,各国普遍加强对经济的干预,以至于规制国家的兴起被视为全球浪潮。^③ 规制时代下,税法因其功能属性而被视作重要的经济治理工具,以致有学者批评税法过度经济法化、从而丧失了自身的法价值。^④ 税法作为公共财产法的一部分,其首要目标是构建一个合理的、符合国家与纳税人双方利益的公共收入征取秩序,经济干预仅是其附带功能。^⑤ 考虑到税法典被寄予规范公权、维护纳税人权利的价值期待,^⑥如何在编纂税法典的过程中维持税法的“纯粹性”,便成为愈发重要的问题。税法学界常见的解决方案是将税法规范区分为财政目的规范、经济目的规范和社会目的规范,在财政目的规范内应严格贯彻税收法定、量能课税等税法价值,而经济目的规范和社会目的规范内则应排除出税法范畴,以

^② 侯卓:《税改试点的多维检视与法律规制》,载《税务研究》2019年第9期。

^③ 董学智:《发展导向下中国式规制国家的法治构造》,载《北京大学学报(哲学社会科学版)》2022年第3期。

^④ 王茂庆:《税法的经济法化及其反思》,载《政法论丛》2017年第5期。

^⑤ 陈少英:《财税法的法律属性——以财税法调控功能的演进为视角》,载《法学》2016年第7期。

^⑥ 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12期。

比例原则作为主要约束手段,给予行政机关更多的裁量空间。³⁷此种观点固然言之成理,但由此也会带来新的问题:既然经济目的规范和社会目的规范应被排除出税法范畴,那么是否要在税法典中加以规定?如果答案是肯定的,又应如何规定?

首先,在理论层面将经济目的规范与社会目的规范排除出税法范畴,并不意味着要将相关规范从税收立法体系中独立出来。虽然法典化追求构建统一的价值体系,但统一并非单一,例如,虽然婚姻家庭法的基本原则体系相较于民法典总则具有很强的独立性,但这并不妨碍民法典设置婚姻家庭编。³⁸其次,我国并不存在独立的经济法立法体系,前述规范如果脱离税法典也没有“容身之所”,最终的结果仍是回归税法典。最后,比例原则是一种“关注限度”而非“关注方向”的理论,换言之,其仅仅提醒我们要关注限度,没有告诉我们以何种具体标准来界定限度,而对于限度的讨论,必然要与特定的标准相结合,这些标准仍是法定、公平等税法核心价值,因此,前述规范即便在理论层面也与税法藕断丝连,更无必要在立法中独立。

经济目的规范与社会目的规范具有较强的异质性,为与财政目的规范相区别,可以考虑在税法总则中以专章规定前述规范的一般性规则,并在各税种子编中以专章规定具体的规范内容。但问题在于,三类规范之间可能存在一定重叠。虽然经济目的规范和社会目的规范一般表现为税收特别措施,但对税率、税目、税基乃至税种所作的普适性调整同样有助于实现经济目的和社会目的,³⁹由此可能产生三类规范的混同。对此,应正确理解税法规范功能的外溢性,财政目的规范可能有助于实现非财政目的,同样地,经济目的规范和社会目的规范同样可能有助于实现财政目的,实际上,税收特别措施也可以起到涵养税源、从而增加财政收入的作用。⁴⁰因此,甄别税法规范的类型时,应以其主要功能作为分类标准,在此基础上可以实现三类税法规范的清晰分化。

三、税法典制定的实施路径

制定一部统一的中国税收法典是一项充满希望与挑战的新时代立法工程。伴随着成熟法律部门的法典化运动号角已然吹响,如何将法典式立法理念和技术植入到税收立法领域,促成学界、政界与社会层面形成制定税法典的统一共识,并由此对我国税法典的形象定位、模式选择、框架安排、实施步骤等问题展开充分讨论和设计,关系到能否成功制定出一部反映中国国情、突出中国特色、贡献中国智慧的现代税法典,以发挥其规范政府征税权力、保障纳税人权利、提升国家治理效能的作用。

(一)税法典的共识达成

长期以来,我国采用单行式税收立法模式,无论在行政主导下的暂行立法时代还是人大主

³⁷ 同注释³⁴。

³⁸ 申晨:《民法典婚姻家庭编的回归与革新》,载《比较法研究》2020年第5期。

³⁹ 郭昌盛:《税法分配论:一种理解税法的新理论》,载《地方立法研究》2022年第2期。

⁴⁰ 张婉苏:《优化营商环境背景下税收优惠政策定位研究》,载《学海》2021年第6期。

导下的税收法律时代,都呈现出“一税一法”“实体法与程序法并立”的立法格局。^①由于单行式税收立法实践由来已久,在整体国家层面,多中心、碎片化、分散性的单行法思维根深蒂固,尽管一直以来部分税法学者竭力呼吁制定税法典,但始终被淹没在不断变化的税制改革和税法革新浪潮中,故税法学界尚在寻求基础性、体系化、融贯性的法典化共识的路上。^②民法典的成功制定和实施为推动税法典编纂提供了良好契机,相关立法部门也已启动前期制定税法总则的研究论证工作,税法典正成为新时代税收立法的发展方向,但现阶段税收法典化的必要性与本土化问题尚未解决,导致关于税法典制定的共识基础仍不明确、牢固,对此,理论与实务界应予以重点、充分地关注和研讨,必须旗帜鲜明、稳妥有序地走向税法典未来。

其一,制定税法典是税收立法演进的高级阶段。从世界范围内的税收立法实践来看,主要采取税法典与税收单行法两种模式,根据各国国情之不同而有所差异,而之所以出现如此局面,主要在于法典模式在税法等现代法领域适用上遭遇到价值与技术困境,并不能够因为实践的多样性而否定税法典的普适性意义。法典作为了解人类法律制度文明的权威而集中的典籍,是法的形式最高阶段,^③因此,制定税法典,完成税收领域的立法统一,是一国税法迈向成熟、发达的重要标志。

其二,制定税法典是符合中国国情的方向抉择。从我国税收立法演进史来看,改革开放之后的中国特色社会主义法制建设时期,在缺乏税收立法先前经验的情形下,要想在短期内快速完成立法任务,就不得不采用单行法模式,它是贯彻“有法可依”“成熟一个,制定一个”立法精神的结果,能够让立法者积极、主动、灵活地开展批量式税收立法,解决税收法律规范供需失衡的问题,但也导致法律体系化欠缺、立法碎片化问题突出。进入新时代以来,我国进一步提出加快完善科学完备、统一权威的法律规范体系,着力增强法律体系的系统性、整体性、协同性,^④在整合基础上总结、反思既有立法经验和教训,制定一部税法典成为税收立法的新方向,旨在构建中国特色社会主义税收法律规范体系,有效克服税收单行法模式的弊端。

(二)税法典的形象定位

达成制定统一税法典的各方共识之后,由此进入到税法典制定的正式议程。其中,最先需要探讨的是我们需要何种面貌的税法典?也即我国税法典的形象及其定位问题,这关乎到税法典制定的价值基础、功能定位、法域关系以及立法风格等宏观议题。站在整体视角来看待我国未来的税法典,应在立足本国国情实际,并借鉴域外税收法典立法的有益经验基础上,制定出一部“权利本位、治理导向、体系统一、实用理性”的具有中国特色的税法典。

^① 中华人民共和国成立以来的税收立法是与税制改革相一致的过程,也是逐渐认可、落实税收法定原则的过程,在实体法方面,每一税种的设立与变革都反映为相应税种暂行条例或正式法律的制定与修改;在程序法方面,制定有具体单行的税收征管法律规范。参见邓辉、王新有:《走向税收法治:我国税收立法的回顾与展望》,载《税务研究》2019年第7期。

^② 参见王利明:《论〈民法典〉实施中的思维转化——从单行法思维到法典化思维》,载《中国社会科学》2022年第3期。

^③ 周旺生:《法典在制度文明中的位置》,载《法学论坛》2002年第4期。

^④ 全国人大法工委立法规划室:《深入学习贯彻习近平法治思想 加快完善科学完备、统一权威的中国特色社会主义法律体系》,载《民主与法制》2022年第14期。

首先,从本质上,税法典是权利法。作为税收法律规范的集合体,税法典必然应当符合合法的实质正义,具有权利法典的现代品性。在权利法的本质逻辑下,税法典应当秉承以纳税人权利为本位的法律目的主义理念,^⑤摆脱单行法时代税收收入与调控权力至上的法律工具主义思维,重点观照纳税人权利的法律保障议题,在税收法定、量能课税、稽征效率等原则基础上构建更加完善的纳税人实体和程序权利体系,在实体权利方面,尤其应当针对性地提出数字经济与风险社会背景下纳税人权利保护的新思路,譬如对数字时代纳税人隐私权、风险社会纳税人减税权予以规定;在程序权利方面,应当充分保障纳税人的税收救济权利,畅通救济渠道、拓展救济方式和优化救济效果。

其次,从功能上,税法典是治理法。财政是国家治理的基础和重要支柱,税收则为多元财政政策工具之重要一种,因而,税法典也被视为理财治国之法典。相较于管理、管制、统治等,治理有着更为深层进步的内涵要义——合法性、透明性、责任性、法治、回应、有效。^⑥基于此,税法典在服膺于国家税收治理现代化、法治化进程中,理应具有上述治理特质,在制定和实施税法典过程中,发扬依法立法、民主立法、科学立法的精神,确保税法典制定的理性、民主、科学,一方面,税法典要严格限制和规范国家税权,恪守税收法定原则,以保障公民私有财产权不受恣意侵犯;另一方面,税法典也要灵活对待国家税权,在法定基础上进行规范授权,积极关照税法的资源配置、收入分配和社会稳定功能,进而推动透明政府、责任政府、有效政府与整体政府建设,以适应国家治理现代化要求,最终实现税收良法善治之目标。

再次,从分类上,税法典是体系法。税法典是关于税收事项的领域统合立法,是税收法律规范的体系化呈现形式。从类型上,相较于传统部门法与新兴领域法划分,其具有体系法属性,理应兼顾体系内部及其外部关系的融贯协调问题。一是在税法体系内部,包括总则与分则以及分则部分中的税种实体法与程序法之间应当达成系统内部的规则连贯、体系融贯与理念融贯,^⑦减少各部分立法规范的冲突与重复;二是在税法体系外部,税法典的制定与实施理应接受宪法的价值与规范统领,践行保障公民基本权利的宪法精神,与此同时,还应注重与民法典以及预算法、政府间财政关系法、竞争法、金融法等其他经济法律的衔接与协调,实现以保障私有财产权和维护社会公共利益为核心价值的法秩序统一。

最后,从风格上,税法典是实用法。法典高度的简约性、便捷的适用性、严密的逻辑性和适度的稳定性,确实有助于克服税法复杂性机能障碍。^⑧然而,现实中亦有可能因为税法典制定风格的偏差而走向另外一个极端,例如在采取税法典模式的域外许多国家,因过于注重税收立法细节,使得税法典显得尤为臃肿复杂,给法典后续适用带来困难。受此教训,我国未来的税法典应延续现有简约实用风格,立法语言应当明确、简洁、通俗,法条表述应当条理清晰、层次

^⑤ 熊伟:《税法总则立法中的纳税人主义及其制度体现》,载《法律科学》2023年第1期。

^⑥ 参见俞可平主编:《治理与善治》,社会科学文献出版社2000年版,第9-11页。

^⑦ 参见雷磊:《融贯性与法律体系的建构——兼论当代中国法律体系的融贯化》,载《法学家》2012年第2期。

^⑧ 同注释^⑬。

分明、逻辑严谨,权力的分配、授予与实施应当被清晰地描述,^④并经过丰富生动的法律适用实践而趋于完善,力求在简约实用立法的基础上妥实观照税法适应性需要以及缓解税法复杂性难题。

(三)税法典的模式选择

从近现代法律实践来看,法典化模式大致分为体系型与汇编型两类,前者存在于传统民法、刑法领域,其矢志于法律的体系性追求;后者存在于现代法领域,其更侧重于立法及时进行特殊调整的能力。^⑤相较于民法、刑法较为深厚的历史,独立之税法发端于近现代税收债务关系说提出以后,^⑥并逐渐发展为现代法的典范。税法典编纂与税法的独立化历史基本吻合,1939年美国税法典的制定让法典模式进入税收立法领域,并且提供了汇编型税法典的模式样本。立足我国,法典模式进入民事立法领域较早,理论积淀较深、立法实践比较丰富,但历经多番曲折,最终才让民法典变为现实,而以环境法、教育法、劳动法、税法等为代表的现代法实现体系型法典的条件尚不充分,且也与现代法的回应性特征不相兼容。故税收立法宜先采取汇编型法典模式,从而为税法典的尽早顺利出台提供技术可能。

当然,区别于学术团体或民间社会的法律汇编行动,汇编型税法典仍是国家主导下的立法产物,其只是相对于体系型法典而言,对于税法典的体系化要求不至于过于严苛,如分则部分各税种实体法可能因国家税制结构调整而有所变动,抑或因法律规范的适时优化而进行修改,但这并不妨碍税法典的权威性。此外,汇编型税法典并非终点,也需要在税法理论与实践不断丰富完善的基础上走上体系更加合理、内容更加协调、形式更加规范的优质法典未来。

(四)税法典的结构设计

受大陆法系立法形式以及我国民法典结构体例的影响,学界普遍主张我国税法典应当采取“总则一分则”的基本结构,即一方面制定《税法总则》作为税法典的总则部分,以承担整部法典的提纲挈领作用;另一方面对现有税收实体法与程序法进行整合,形成分则部分,由此对具体税种之实体课税要素以及税收征管之特别程序要件专门予以规范。在此基础上,关于税法典的结构体例仍存在尚未解决的问题,有待学界进一步回应:一是总则与分则的区别性规范问题;二是税种实体法部分的稳定性与易变性矛盾问题;三是税收救济应当纳入税收程序进行规范还是专门独立加以规范;四是税收基本法、实体法与程序法的兼容问题。

笔者认为,关于税法典结构设计中所存在的上述四大问题,应从以下方面解决。首先,应在区分基础性与具体性税法规范的前提下,注意总则与分则部分的区别性规范问题,例如我国由于缺乏税收基本法,基础性税法规范不得不在税收实体法或程序法中加以规定,应对其中涉及一般性规定的内容直接移入总则部分,或通过法理提炼创制出总则规范。其次,应坚持稳妥推进的思路,税法典制定应根据我国税制改革进程适时展开,确保税制结构与税收实体法部分的吻合,避免出现税法典结构的大幅度、周期性变化,从而给税法典的相对稳定带来冲击。再

^④ 参见[希腊][英国]海伦赞塔基:《立法起草:规制规则的艺术与技术》,姜孝贤译,法律出版社2022年版,第333页。

^⑤ 参见朱明哲:《法典化模式选择的法理辨析》,载《法制与社会发展》2021年第1期。

^⑥ 参见[日]北野弘久:《税法学原论》,陈刚、杨建广译,中国检察出版社2001年版,第9-10页。

次,应在税收程序法部分对税收救济机制进行重要规定,且考虑到我国税收救济存在的法律制度滞后、司法保障有限等问题,应进一步完善税收救济方式,废除双重前置的规定,建立健全税务行政复议制度、线上涉税争议解决机制、区域税收仲裁机制等,强化司法保障作用,推进税务专门法院建设。最后,应对税收基本法、实体法与程序法进行有效统合,在总则统领分则的基础上,实现税收实体法与程序法分则部分的有机融合、均衡互补,^②我国税收法治领域一贯存在“重实体、轻程序”问题,税法典应进一步加强税收程序法治建设。

(五)税法典的制定步骤

制定税法典是一项复杂的系统工程,其过程将十分艰辛漫长,为此,在开展正式法典编纂之前,应厘清其实施步骤,制定完整清晰的立法路线图。从我国税收立法的现实情况来看,与实现税收法典化目标还存在较远距离:一是已有的单行税收实体法与程序法仍处于调整阶段,立法形式还未统一,立法内容还不确定,立法质量还有待提升,税法典的分则部分仍充满着结构、形式与内容的不确定性;二是税收基本法处于长期缺位状态,理论界关于税法典总则部分的制定还存在着较多争议,尚未有正式的立法文本面世。总体上,我国税法典制定面临着“总则缺位、分则未定”的困局,基于此,应坚持“先分——再总——后统”的法典编纂路径,不可操之过急,一蹴而就,应循序渐进、步稳行坚地迈向税收法典时代。

承上所述,欲完成我国税法典制定任务,应作全面、长远、周到之考虑,明确法典化方向,细化实施步骤。第一,进一步深化税制改革和完善税收立法,实现税法典分则部分的相对确定。一方面,积极推进消费税、增值税、房地产税等领域税制改革,并研究数字经济、生态环境税制设计课题,最终确立起适应新发展理念的稳定税制结构,奠定相对稳固的税法典分则体系;另一方面,以全面落实税收法定为契机,完成税收实体法的清废立改以及税收征管法的修订工作,保证税收立法的数量与质量。第二,采取对国内分则立法的提取公因式技术和国外总则立法的移植借鉴方法,从具体性规范中抽象出共性法律规范,^③或从域外立法中引入并改造形成本土法律规范,制定一部具有价值和规范统领意义的《税法总则》。^④第三,在总则与分则立法相对完善的基础上进行最后一步工作,即将总则与分则法律规范依照一定的结构逻辑、体例形式进行统合立法,建立一个组成部门齐备、层次清晰、相互协调的高质量税收法律体系,^⑤最终完成税法典编纂的历史使命。

四、结语

税法典致力于形成融贯协调的税收规范体系和统一协调的税收法治秩序,是税收法律由碎片化向体系化发展的产物。税法的法典化以支撑法体系特质为目标,^⑥有利于提升税法的规范权威与治理成效,系国家税收法治昌明的基本标志。我国税收改革及其制度建设已历经数

^② 参见王敬波:《行政基本法典的中国道路》,载《当代法学》2022年第4期。

^③ 参见李建华、何松威、麻锐:《论民法典“提取公因式”的立法技术》,载《河南社会科学》2015年第9期。

^④ 参见刘建文:《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》2023年第1期。

^⑤ 同注释①。

^⑥ 参见陈爱娥:《法体系的意义与功能——借镜德国法学理论而为说明》,载《法治研究》2019年第5期。

十年探索与发展,对于税收法治的认识不断深入,并深刻反映到国家税收治理进程中去,有必要通过税法典编纂这一系统工程,总结与反思中国税制改革与立法的成功经验,为建设中国特色社会主义现代化国家提供更高品质的税法范本。客观而言,税法典目标之实现仍存在理念、环境、技术等多方面考验,需要各方保持高度关注和研究,应立足于理性科学的立场,反映税法理论共识,警惕激情式立法的税法形式主义,同时契合税收法治实践,税收治理现代化、法治化的立法宗旨。

The Timing, Difficulties and Paths of Tax Code Formulation

Jiang Wuzhen

Abstract: The tax code is a presence of tax legal systemization. The formulation of China's tax code has the necessity of theoretical level, the feasibility of the technical level, and the advantages of the timing. However, the formulation of tax code is still facing the dilemma of value compatibility between conciseness and expansion, popularity and professionalism, stability and development, purpose and instrumentality, etc., and we should seek the way of diversified value balance and coordination and confirm the development direction of tax codes. Facing the new era, the codes' legislative concept and technology should be implanted into the tax legislation, and a unified consensus should be formed to formulate the tax code. From the aspects of image positioning, pattern selection, framework arrangement, implementation steps, etc., modern tax code which reflect "China's national conditions, highlight Chinese characteristics, and contribute to Chinese wisdom", should be formulated to play its important role in regulating government taxation power, protecting taxpayers' rights, and improving national governance efficiency.

Keywords: codification; tax code; legal systemization; tax legislation

(责任编辑:刘宇琼)