

税法典编纂的宪法基础

胡 明

(华南理工大学法学院 广东广州 510006)

内容提要:宪法是未来税法典编纂的最重要基础,宪法理念、宪法依据、宪法功能以及宪法统合都构成税法典最根本的编纂指引。贯彻宪法至上理念、法律至上理念是编纂税法典的形式要求,遵循人民至上理念则是税法典编纂的实质根基。税法典编纂的宪法规范供给,主要分为确认性规范、授权性规范、禁止性规范及义务性规范,形成具体编纂的宪法底线、边界和要求。此外,税法典编纂应立足全局、着眼长远,实现国家能力建构、市场资源配置、公民社会整合,这是时代赋予税法典应承载的宪法功能。未来税法典的创制,还应前瞻性考量税法与民法、经济法、财政法之间关系,体现宪法对税法典所涉法域关系的统合。

关键词:税法典 宪法理念 宪法依据 宪法功能 宪法统合

新时代民法典的制定与实施,标志中国步入法典化时代,也对优化完善税收领域立法产生了重要影响。2020年11月,习近平总书记在中央全面依法治国工作会议上提出,要总结编纂民法典的经验,适时推动条件成熟的立法领域法典编纂工作。习近平总书记的重要讲话精神,为其他领域法典编纂指明了政治方向。同时,党的十八届三中全会将财政定位为国家治理的基础和重要支柱,这是为推进税收治理体系的现代化、筑牢夯实税收法治根基而提出的时代需求,其中最重要的时代回应莫过于税法典的编纂。作为法治建设领域的一件大事,宪法是治国

作者简介:胡 明(1986—),男,汉族,湖南浏阳人,华南理工大学法学院教授、博士生导师、明思法学讲座教授,广州财税治理现代化研究中心研究员。

本文为国家社科基金重点项目“全面实施预算绩效管理的法治保障研究”(项目编号:19AFX006)的阶段性研究成果。

安邦的总章程,对整个法律体系起到骨架与支撑作用,而税法先天就比其它法更受宪法关照和束缚,未来税法典编纂必须围绕宪法作出整体性布局。通过剖析未来税法典编纂将面对的宪法问题,可以准确把握税法典编纂的宪法逻辑,合理预测税法典编纂的重要走向。2022年12月,习近平总书记在纪念现行宪法公布施行40周年强调“要全面发挥宪法在立法中的核心地位功能”,对此本文按照“理念—规范—功能—统合”的分析框架进行梳理、解构,就税法典编纂如何奉行宪法理念、嫁接宪法规范、承载宪法功能、体现宪法统合展开初步研究,并就教于大家。

一、税法典编纂的宪法理念

税法典编纂的宪法理念是蕴藏于税法典背后、指引税法典制定、支配税法典实施的根本指南,具体包括法秩序、功能、价值维度的宪法至上理念、法律至上理念和人民至上理念。与制度研究和规范分析不同,税法典编纂的宪法理念研究更多关注税法典在理论和现实、规范和技术之间的抽象连接,并以此关照税法典编纂活动。

(一) 宪法至上理念

宪法至上理念,即宪法地位和作用至高无上,具有最高法律权威和效力,这在宪法文本与领导人讲话中得到充分肯定。《宪法》序言第13自然段规定“本宪法……是国家的根本法,具有最高的法律效力”,习近平总书记在中国共产党十九届中央政治局第四次集体学习时强调“宪法具有最高的法律地位、法律权威、法律效力”。^① 宪法至上理念的基本要求是宪法居于整个法律体系的最高地位,不仅体现在其具有法律法规无法相比的根本法、最高法效力,还必须以宪法为价值指引和规范依据完成制度建设的体系化,碎片化制度将消弭制度本身,最终也将架空宪法。^② 因此,坚持宪法至上不只是要求税法内容服从于宪法,更是要求以宪法为基础来规整税法秩序。唯有经历体系性整合、碎片化清理的税法体系,才可能真正发挥宪法对整个税法秩序的引领和支配作用。譬如,只有在组织纪律性强的军队,军令才能得到彻底贯彻。

我国税法虽历经规整,逐渐趋向于完备,但仍存在重技术整合、轻体系构建的不足。目前,各税种法普遍缺乏立法目的条款、统合性税收立法尚付阙如即为例证。一方面,设定立法目的条款是体系化构建的前提和基础,而目前已上升为法律的12部税收实体法,仅《环境保护税法》《耕地占用税法》设置了立法目的条款,即将通过的《增值税法(征求意见稿)》《消费税法(征求意见稿)》《土地增值税法(征求意见稿)》也均未设置立法目的条款。另一方面,推动立法统合是提高立法质量和完善立法体系的重要途径,而放眼整个税法领域,只有《税收征收管理法》堪称统合性立法,但也仅是程序性统合立法,不能承载实体性统合功能,目前备受期待的《税法总则》尚在立法孕育过程中。

总之,以宪法为根本构建一个目的清晰、层次分明、原则有序、理路井然的税法典体系是贯彻宪法至上理念的必然要求,也是就宪法如何更好作用于各个社会功能领域而做的一次重要

^① 《习近平在中共中央政治局第四次集体学习时强调 更加注重发挥宪法重要作用 把实施宪法提高到新的水平》, http://www.xinhuanet.com/politics/leaders/2018-02/25/c_1122450625.htm, 访问日期:2022年10月4日。

^② 参见韩大元:《论宪法权威》,载《法学》2013年第5期。

尝试。税法典作为税法系统与宪法系统的结构耦合,通过体系性整合过程,可承担税法统合、贯彻宪法的功能,制定“税法总则”明确立法目的、并补足“税法分则”目的条款,也是题中应有之义。同时,宪法至上贯彻是由上而下的,税法体系构建却是由下至上的,只有通过编纂税法典,才能更好实现两种运动的统一协调。

(二) 法律至上理念

法律至上理念,即法律享有至高无上地位,宪法文本习惯于将宪法、法律并列,共计 10 次表达为“宪法和法律”,法律至上也就常被理解为宪法法律至上。法律至上是最重要的法治原则,也是税法建构的最基本原则,意味着塑造税收秩序,必须尊崇和遵守法律,这已成为衡量税收法治建设成效的首要标准。为贯彻税收领域的法律至上理念,即税收法定主义,2015 年修订的《立法法》第 8 条强调“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。此外,我国还加快落实税收法定,稳步推进“一税一法”。然而,上述努力并不代表法律至上理念已获贯彻,税收行政化与工具化才是税收领域的真实样态。

我国的税收法律近似于“框架法”,其仅对税法的核心内容作概括规定,具体内容由下位的法规、规章和税收规范性文件填补,税收规范性文件发挥的作用甚至是决定性的,被称为税收立法格局的“空筐结构”。^③由此导致税法立法的行政化导向,甚至产生架空税法的危险。如 2018 年个人所得税法修订取消了“其他所得”项目,但《财政部、税务总局关于个人取得有关收入适用个人所得税应税所得项目的公告》(财政部、税务总局公告 2019 年第 74 号)又将原列入“其他所得”的内容归入“偶然所得”或“工资、薪金所得”项下。^④税法立法的行政化,也使得法律工具主义蔓延,税法权威性与确定性受到贬损。例如,税收工具化伴随并影响个人所得税制的整个成长过程,个税法一度沦为与个税政策、财经纪律、职业道德同一层级的规范工具,既消解了法律本身价值,也削弱了法律至上地位。^⑤

通过编纂税法典,有望改善上述状况,并体现法律至上性。虽然税法典编纂工程尚未全面启动,但可预料税法典将以所有税法规范(包括税收规范性文件)作为编纂原料。比较观之,在编纂《民法典》之前,围绕《合同法》《侵权责任法》等民事法律形成了庞大的司法解释群,民法也同样呈现一定“空筐结构”,尽管程度不如税法深,但在民法法典化过程中,不少司法解释都被吸入《民法典》。^⑥同理,税法典编纂也将在一定程度上充实“空筐结构”,并将大大压缩下位规范的作用空间,从而调整各税种法的文本结构与税法规范的层级结构。

应强调的是,税法实体化存在限度,绝对税收法定既不可能、也不可欲。一方面,税法法律文本的承载量有限,如果将涉税事项事无巨细予以规定,将导致税法文本膨大化,如澳大利亚

③ 参见侯卓:《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。

④ 参见蔡明:《税收法定原则下个人所得税法“偶然所得”何去何从?》,载《税法解释与判例评注》2020 年第 1 期。

⑤ 参见李乔彧:《个人所得认定治理路径的转型》,载《行政法学研究》2020 年第 1 期。

⑥ 参见黄忠:《论民法典后司法解释之命运》,载《中国法学》2020 年第 6 期。

的所得税法案巅峰时曾多达 950 万字,^⑦即便是字数如此之多的税法文本,也不可能穷尽经济现象,以有涯随无涯则殆。另一方面,完全摒弃税收工具化也不可能,税法的回应性决定税务机关必然享有一定自由裁量权和行政立法权,那么税法实体化不可能无远弗届。

进言之,从系统论角度出发,政治/行政系统要对法律系统产生影响,最合意的沟通中介是宪法,宪法作为政治系统与法律系统的结构耦合,可通过隐藏“悖论”方式,消解法律系统的“合法性”危机。^⑧然而,由于一方面《宪法》有关财税制度规定较少,难以真正起到中介作用;另一方面我国《宪法》约十年修订一次,虽对税法来说不啻于“天上一日,地上一一年”,但于宪法而言频率并不低,^⑨故前述进路乍看不具有现实可行性。那么不妨将税法典视为宪法系统与税法系统的结构耦合,进而使其承担中介功能。第一,宪法对税法体系的规训要通过税法典转译。第二,税法典由于直接承继宪法的价值理念而遗传了宪法神圣性,其至少在功能和价值层面高于普通法律。^⑩如同宪法是法律但不仅仅是法律一样,税法典是税法却不仅仅是税法。第三,税法总则在立法位阶上属于法律,修订难度较低。由此出发,税法典可起到沟通政治/行政系统与税法系统的功用。从实现税收宪治的角度出发,税法典不仅应根据“提取公因式”原则规定一些共性事项,还涉及为宪治层面重要税制事项确立法治框架,如地方税体系的建立健全、税改试点的制度约束、税法适用的区域效力(如涉及经济特区、开发区、新区、自贸区等)。

(三)人民至上理念

人民至上理念,即人民在社会共同体中具有至高无上地位。宪法和法律至上只是税法典编制应贯彻的形式维度,而从终极性来说宪法和法律的权威源自实质维度的人民至上性。《宪法》第 2 条规定“一切权力属于人民”,习近平总书记发表了一系列关于坚持人民至上、以人民为中心的重要论述,都表明宪法人民至上的价值意蕴,这也是宪法和法律至上的正当性根基。对宪法人民至上理念的对接度,是衡量税法典能否经得起时间和实践检验的唯一标准。

税法典编纂应如何回应宪法人民至上理念?以下从税法功能视角展开分析,税法除了具有财政汲取、资源配置、收入分配等工具性功能,更具有纳税人权利保障和促进分配正义的价值性功能。权利保障、分配正义这两项实质性功能,都高度契合人民至上理念要求。一方面,诸如财产权、自由权、人权等纳税人权利,都是人民群众对美好生活向往的最深厚基础,保障纳税人权利“直接体现了保障人民权益的目的性追求与核心价值”;^⑪另一方面,税法所蕴含的分配正义,诸如形成橄榄型分配结构、调节收入分配差距、推进区域协调发展,都体现坚持人民至上的价值要求和生动写照。

就纳税人权利保障而言,目前保护机制仍较为粗疏。只有《税收征收管理法》《关于纳税人

⑦ 参见[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),丁一、崔威译,北京大学出版社 2013 年版,第 10 页。

⑧ 参见泮伟江:《宪法的社会学启蒙——论作为政治系统与法律系统结构耦合的宪法》,载《华东政法大学学报》2019 年第 3 期。

⑨ 参见翟国强:《转型社会宪法修改的模式与功能》,载《法学评论》2020 年第 2 期。

⑩ 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 12 期。

⑪ 参见苗连营:《新时代中国宪法理论的核心命题及其哲学底蕴》,载《政法论坛》2022 年第 4 期。

权利与义务的公告》(国家税务总局公告 2009 年第 1 号)规定了纳税人权利,但仅涉及部分程序性纳税人权利,而纳税人基本权、实体性纳税人权利都未能纳入。为了全面保障纳税人权利,有必要在编纂税法典的过程中对纳税人权利作体系性编排和系统性认知,如明确纳税人权利的性质、结构、类型、范围,既在税法典的总则编予以综合性规定,又要在税法典分则编予以分类性规定。因此,先总则、后分则的编纂战略是合适的。同时,纳税人权利保护还应强调税收立法的民主性、开放性。例如,2011 年个人所得税法修订时,人大法工委细致归纳了公众意见,列明争议焦点、赞成与反对的比例和人群、代表性意见等。^⑫ 税法典的编纂,可提炼此类经验,建立健全纳税人意见吸纳机制,强化对纳税人程序性权利保护。

就促进分配正义而言,虽然税法分配可细分为央地间税权分配、国家国民收入分配、国民间税负分配、国家间利益分配、国内区域间利益分配五大面向,^⑬但最核心部分无非是国家与国民收入分配以及国民间税负分配,前者指向对纳税人权利(自由、财产)予以国家干预之法律,后者则事关总体税收负担如何分配之法律,因此在分配正义层面,税法典编纂重心在于如何通过优化税制体系来调整国民间税负分配结构。我国重流转税、轻直接税的税制结构弱化了税收的分配功能。虽然流转税也能彰显量能课税功能,但其分配正义性明显不如直接税,故须提升直接税比重。近年来,我国直接税比重已从 2011 年的 28.4% 逐步上升为 2020 年的 34.9%,^⑭但仍有进一步提高的空间。房地产是中国国民财富的主要载体,推进房地产税改革将极大地增强税法的分配效果。税法典的编纂既提供了系统性调整税制结构的机会,也为加速推进房地产税改革施加压力,因为税法典一旦编纂完成,意味着我国的税制结构将基本定型,故而有必要充分把握编纂税法典所带来的窗口期。另外,个人所得税是最体现分配正义的税种,但其分配效果仍有待进一步强化。如劳动所得的税负能力低于资本所得,但在个人所得税法中,二者分别适用超额累进税率、比例税率,前者最高边际税率远高于后者比例税率,导致前者承担税负远高于后者。这也是编纂税法典应认真对待的问题。

二、税法典编纂的宪法依据

税法典编纂必须设置好与宪法衔接的接驳管道,在实在法层面拥护宪法作为最高法的地位,依据宪法确立税法典编纂的规范依据,并以不同方式将其投射到税法典之中。除了宪法上的直接依据,也有宪法上的间接依据,共同构成税法典制度供给的宪法底线、边界和要求。接下来主要从宪法解释层面梳理出可以支撑或约束税法典立法及实施的相关条款,大体可以概括为以下四种规范类型:

(一) 确认性规范

1. 税法典的政治基础。《宪法》序言第 7 自然段做出了关于“国家根本任务”的重要规定,

^⑫ 参见《社会公众对个人所得税法修正案(草案)的意见》, http://www.npc.gov.cn/npc/xinwen/sywx/2011-06/15/content_1659065.htm, 访问日期:2022 年 7 月 26 日。

^⑬ 参见郭昌盛:《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。

^⑭ 参见《“十四五”期间中国将进一步完善现代税收制度》, http://www.gov.cn/xinwen/2021-04/09/content_5598551.htm, 访问日期:2022 年 7 月 26 日。

概括而言为“集中力量进行社会主义现代化建设,把我国建设成为社会主义现代化强国”。“国家根本任务”即是要致力于实现的国家目的,其所包含的政治目标追求、宪法规范效力及客观价值诉求,对税法典编纂、税收法治体系的不断健全完善,具有基础性和方向性的政治决断意义。通过宪法确认的“国家根本任务”,对国家机关及全体公民都具有约束力,基于税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用,要完成国家根本任务必然倒逼税收法治不断完善,编纂出一部彰显中国特色、反映时代特征、实现人民意愿的高质量税法典,既是宪法要求国家机关致力于实现“国家根本任务”这一客观法义务的体现,也可作为推动税收治理现代化和实现国家根本任务的接口。

2. 税法典的经济基础。宪法文本三处确认“社会主义市场经济”:一是序言中“发展社会主义市场经济”;二是总纲中第11条第1款“社会主义市场经济的重要组成部分”;三是总纲中第15条第1款“国家实行社会主义市场经济”。“社会主义市场经济”既是确认编纂税法典的直接依据,也是税法典编纂的重要前提和基础。宪法中市场经济规范的定位不止于一种政策性规范,还是一项统领性宪法规范,其基本要义是要在宪法框架内处理好政府与市场关系,充分发挥市场在资源配置中的决定性作用。^⑮ 为了尽量避免税收对市场高效配置资源产生扭曲作用,税法典编纂必须立足于社会主义市场经济,务必尊重市场经济内在的价值、竞争、供求等规律和外在的自由、公平、统一、开放等条件,以及注重与被誉为“市场经济基本法”之民法的适度承接,这是税法典编纂的经济基础。

3. 税法典的社会基础。《宪法》第6条规定“坚持公有制为主体、多种所有制经济共同发展”和第33条第2款强调“公民在法律面前一律平等”。平等原则作为形式税收法定到实质税收正义的连接桥梁,税法典编纂应遵循宪法平等原则:一是形式平等上,应一同对待,无论公有制经济主体还是非公有制经济主体,在税法上应形成无差别的平等对待格局,在市场竞争中同等境况者应予以同等税收对待;二是实质平等上,应区别对待,应根据纳税人的经济给付能力或者实质受益程度,差异性分配税收负担,经济能力或受益程度越高,税负分配也就越多,税法典编纂应重在解决税收负担在纳税人之间的平等分配问题,以此促进社会平等。

(二) 授权性规范

毫无疑问,编纂税法典必须形式上获得宪法授权,即通过宪法授权,国家有权力也有责任加快税收立法、健全税法体系。在实质层面,对基本权利的保障是宪法的价值追求,基于税法的侵益性、负担性特征,也要求国家应在税法领域制定基本权利保障的体系性规范。

1. 基于宪法直接授权。具体是《宪法》第15条第2款“国家加强经济立法,完善宏观调控”,此宪法条款的规范性质属于典型“授权性规范”。从前后分立来看,“加强经济立法”的规范功能是授予国家推进税法的法典化的资格,制定税法典是落实“加强经济立法”的重要方式,所谓“加强”并非只是追求形式层面的税法规范完整,而是以税法法典化为契机提高税收立法质量,建立与社会主义市场经济体制相适应现代税制体系;“完善宏观调控”的规范功能则是为

^⑮ 参见韩大元:《中国宪法上“社会主义市场经济”的规范结构》,载《中国法学》2019年第2期。

国家通过税收方式介入市场经济活动提供了规范依据,税法的法典化是税收宏观调控合法性和正当性的重要保障,所谓“完善”是要以法典化思维加强和改善宏观调控,统筹和优化宏观调控主体、行为、程序、责任等,稳定市场与社会预期,提高宏观调控的前瞻性、系统性与有效性。从前后结合来看,“完善宏观调控”的重要前提在于“加强经济立法”,国家根据“加强经济立法”的宪法依据,积极推动税法法典化形成与发展,从而为不断完善宏观调控体系、创新宏观调控方式以及提升宏观调控质量等奠定重要的法治基础。

2. 基于宪法权利保障。具体是《宪法》第13条“公民的合法的私有财产不受侵犯”“国家依照法律规定保护公民的私有财产权和继承权”以及《宪法》第33条第3款“国家尊重和保障人权”。该条款强调的权利保障,既为国家权力运行设置了正当目的和合理限制,也表征出税法典编纂应遵循的宪法基本价值。在私有财产权保障方面,要求税法典编纂应确保公民对财产权拥有一定自由空间,^⑩不能侵入纳税人财产权核心区域、完全剥夺公民对自身财产的形成效果,包括绞杀禁止原则即保障财产权的私人用益性、无收益不课税、实现收益方课税,半数原则即保障财产权私用性、课税不得超过收益的半数。^⑪在尊重和保障人权方面,要求税法典编纂应树立底线思维和前瞻思维:一是应兜住作为人权保障底线之生存权,课税不能超过一定必要限度,应受比例原则拘束,如“必须保证居民的基本生活不受影响,即将居民基本生活费用在税前扣除,以保证劳动力的再生产”;^⑫二是税法典编纂应考虑实现纳税人的发展权,发展权指向优质税源的培育与良性税制的建立,正如2021年中央经济工作会提出的“要正确认识和把握资本的特性和行为规律”,^⑬课税不得影响企业的再生产,应促进资本形成与长期投资,助力企业纾困,应放水养鱼、涵养税源,而非目光短浅、竭泽而渔。

(三) 禁止性规范

宪法上关于税法典编纂的禁止性规范,不是指必须适用某种特定行为的强制性规范,而是为了建构合乎宪法价值秩序的税收制度,防止滥用税收形式行为出现,无论是国家还是公民都不得为破坏税收秩序、损害税收利益的行为,否则将受约束、禁止甚至制裁,从而划定了国家和公民税收行为的边界,具有有限缩行为人税收行为范围的效果。

1. 对扰乱社会经济秩序行为的禁止。《宪法》第15条第3款规定“国家依法禁止任何组织或者个人扰乱社会经济秩序”,该条款明确了禁止扰乱社会经济秩序的宪法任务。相较于传统税法是附属于行政法的控权之法,现代税法将实现社会经济政策、建构社会经济秩序导入其

^⑩ 宪法上私有财产权本质并非保障财产本身,而是保障人与财产之间的关系,即人在财产面前的自由,因此征税不能过度限制财产所有者的私人空间和施展自由。参见陈征:《国家权力与公民权利的宪法界限》,清华大学出版社2015年版,第96页。

^⑪ 参见王婷婷:《税收二元目的视角下国家课税限制规则的分与合》,载《地方立法研究》2022年第2期。

^⑫ 肖阳:《财政部税政司、国家税务总局所得税司负责人答问》, http://www.gov.cn/jrzq/2005-09/07/content_29750.htm, 访问日期:2022年6月10日。

^⑬ 参见《中央经济工作会议在北京举行 习近平李克强作重要讲话 栗战书、汪洋、王沪宁、赵乐际、韩正出席会议》, http://www.news.cn/politics/2021-12/10/c_1128152219.htm, 访问日期:2022年6月10日。

中,需要面对一国社会经济作为有机整体如何平稳、健康、高质量发展的问题,^{②①}现代税法成为优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的社会经济秩序保护之法。为了保障宪法强调的社会经济秩序,迫切需要制定专门税法典,对扰乱社会经济秩序行为予以防治。

2. 对侵犯人格尊严行为的禁止。《宪法》第38条规定“公民的人格尊严不受侵犯”,该条款划定了课税权行使的禁区。税法典除了必须保障纳税人的财产权和经营自主权(第16条第1款和第17条第1款)以谋求其人格发展,更应回应大数据时代纳税人人格尊严受到的严重挑战。由课税所记载的涉税信息是一张纳税人的“人格拼图”,^{②②}税收大数据时代对纳税人信息的过度收集、深度分析以及自动决策等处理过程,同时也是不断识别特定纳税人并对其人格进行深度画像的过程,造成纳税人的主体人格因“数字化”而被贬损为“客体化”的隐患。对此,“人格尊严不受侵犯”条款是纳税人“数字人格”保护的宪法基础,税法典制定应体现这一价值目标,对侵犯主体人格和人的尊严行为予以坚决抵制。

3. 对侵犯公共财产行为的禁止。《宪法》第12条第1款规定“社会主义的公共财产神圣不可侵犯”,该条款确立了公共财产的“神圣性”“不可侵犯性”,彰显公共财产之于社会主义公有制的特殊价值。对宪法第12条予以整体解释,宪法要求公共财产得到神圣保护,国家、社会、个人都不可实施侵犯公共财产的行为,更不能产生侵犯公共财产的意图。税收被财税法学界定性为以货币形式表示的公共财产,^{②③}税法典编纂应对税收这一特殊公共财产的性质、取得、转化、救济、实现等予以体系化安排,以回应宪法对公共财产予以坚决保护的意志。

4. 对滥用自由和权利行为的禁止。《宪法》第51条规定“公民在行使自由和权利的时候,不得损害……合法的自由和权利”,该条款对自由和权利所做的概括性限制,体现了权利不得滥用或基本权利限制的法原理。无论是公民自由还是权利的保障,都不是绝对的,具有容忍限度,遵守所列举的限制,权利必须合法行使,恪守比例原则划定的界限。^{②④}一方面,公民财产权保障应在合法界限内,税收是对财产权的轻度限制,也是财产权应承担的社会义务;另一方面,公民自由权行使也是相对的,税法系强行法,具有不容规避性,如果滥用自由权,使法律外观与经济事实不一致,用以规避税收,税法将不予肯认。“在常规之法律事实选择,依常规结果予以评价;对非常规交易而以规避租税为主要目的者,则应就事实加以认定,或依常规予以推估课税,而不拘泥于私法上法律形式。”^{②⑤}因此,税法事关如何处理好公民自由和权利限制的问题,务必通过体系化、科学化的税法典设计予以认真对待。

(四)义务性规范

^{②①} 参见刘水林:《经济法是什么——经济法的法哲学反思》,载《政治与法律》2014年第8期。

^{②②} 参见王婷婷:《课税禁区法律问题研究》,法律出版社2017年版,第108-109页。

^{②③} 参见刘剑文:《公共财产法:财税法的本质属性及其法治逻辑》,载《财经法学》2015年第1期。

^{②④} 有学者认为,《宪法》第51条“权利的限度”条款蕴含了比例原则,比例原则内置于权利保障之中。参见刘权:《比例原则的中国宪法依据新释》,载《政治与法律》2021年第4期。

^{②⑤} 葛克昌:《税法基本问题——财政宪法篇》,中国台北元照出版公司2005年版,第27页。

如果说前述三种规范类型只是提供不确定性指引,义务性规范则为税法典编纂提供了确定性指引。《宪法》第56条“公民有依照法律纳税的义务”作为唯一含税条款,确立了宪法层面规定的、公民对于国家承担的依法纳税义务,也预设了税法典编纂的宪法空间。

1. 所谓“公民有……的义务”,是由宪法所创设的基本纳税义务。依法纳税是公民行使权利的基础,也是权利意识的重要内容,更是作为公民应履行的法律责任。^⑤在宪法上,基本义务与基本权利相并立,基本纳税义务的“基本性”:一是决定于纳税义务与基本权利紧密相关,尤其牵涉基本权利当中最重要的私有财产权,^⑥二者之间呈现相生相克关系;二是关系到作为共同体国家的人格尊严,纳税义务是公民对国家的建构与维系必需承担的基础性义务,“人民如果不负担这些义务,国家的组织与社会的秩序,根本就无可创造或维持”;^⑦三是国家能对基本权利进行保障和护卫,其必须付出的代价是承认基本义务在先,基本义务并不需要来自宪法上的证立,而是先天有效,是国家得以使基本人权具备法律效力的前提性保障。^⑧因此,纳税义务的“基本性”,构成立法者编纂税法典的宪法依据。

2. 所谓“依照法律纳税的义务”,是指宪法所规定的纳税义务区别于一般法律义务,不能直接约束公民,纳税义务的实践必须由立法机关通过法律作出具体规定,才能对公民形成直接约束。^⑨也就是说,在规范上略显空洞的基本纳税义务,只有通过法律对纳税主体、客体、税目、税率、环节、期限、地点等税收要素进行具体化后,纳税义务才得以实定化,这就是税法典编纂最重要的宪法依据。同时,此条款表达出的公民纳税必须以法律定之,即为税收法定原则,官方认为这是我国宪法所确立的一项重要原则。^⑩尚存争议的是,因第56条未能涵盖税收法定原则的权利面向,也不是对税收立法权的专门规定,不能体现税收法定原则的完整表达。为了弥补此条款的不足,应由全国人大通过制定税法典来真正体现和落实税收法定原则,并使纳税基本义务真正成为可以履行的法律具体义务。

三、税法典编纂的宪法功能

现有税收立宪与入宪的研究与建议指出了税法具有促进社会公平、限制国家权力、保障基本权利等宪法作用。诚然,税法典编纂可以促成这些目标,但就税收在国家治理中的重要作用而言,务必深刻领会习近平总书记关于“财税体制改革不是解一时之弊,而是着眼长远机制的系统性重构”^⑪的重要指示,税法典编纂应立足全局、着眼长远,更好服从服务于国家治理现代化的深刻变革,既可通过科学的设计将围绕税收形成的社会规范及其互动关系嵌入到税法典

^⑤ 参见韩大元:《1954年宪法制定过程》,法律出版社2014年版,第418页。

^⑥ 参见王世涛:《纳税基本义务的宪定价值及其规范方式》,载《当代法学》2021年第4期。

^⑦ 王世杰、钱端升:《比较宪法》,商务印书馆1999年版,第148页。

^⑧ 参见王晖:《法律中的团结观与基本义务》,载《清华法学》2015年第3期。

^⑨ 参见张翔:《基本权利的体系思维》,载《清华法学》2012年第4期。

^⑩ 参见《全国人大常委会法工委负责人就〈贯彻落实税收法定原则的实施意见〉答新华社记者问》,http://www.xinhuanet.com/politics/2015-03/25/c_1114763794.htm,访问日期:2022年7月10日。

^⑪ 《习近平:财税体制改革非解一时之弊 而是着眼长远》,https://www.chinanews.com.cn/gn/2014/06-06/6254036.shtml,访问日期:2022年9月4日。

编纂的体系、结构和框架之中,又可以通过规范的安排将税法典精神、理念、价值渗透到社会规范及其聚集的层次结构之中。站在一个社会系统论视角,国家、市场、社会的静态结构和动态结构都是宪法调整对象,^②税法典编纂可按照“国家—市场—社会”的秩序结构去破解现代税制与税收法治的宪法代码,并预设税法典的宪法功能。

(一) 国家能力建构

《宪法》序言第7自然段规定“国家根本任务”在于“现代化建设”“建设现代化强国”,归根结底,建设现代化强国主要围绕国家能力的提升展开,国家能力建构是全面建设社会主义现代化强的前提。虽然国家能力呈现多个维度,但以税收为代表的汲取能力是所有其他能力的基础,也是现代化强国建设的首要任务。^③“税收作为国家建构的牵动力”“税收能改善政府的治理能力”^④“国家能力的增强与税收的增加有着必然联系”。^⑤因此,在“国家根本任务”的支配下,税法典编纂目的在于通过法典化实现税收国家转向、税收能力提升,为国家能力建构注入强劲动力,从而与宪法功能保持一致性。

1. 转向税收国家。国家对社会财源的汲取,是国家得以运转的保证。从传统国家到现代国家,汲取的形式主要包括:贡赋、关税、税收和贸易。^⑥为防止造成对财源汲取的恶性循环与徒然浪费,现代国家对财源汲取摒弃了恣意性的掠夺手段,而是采用了可再生的税收汲取方式,只有依靠税收作为主要财源者的国家体制才能提高国家治理的质量和水平,^⑦真正意义上的现代国家主要表现为税收国家的形态。就我国实际状况而言,税收为主要财政收入类型,但从税收占比来看,以2021年为例,虽然官方宣布税收收入占一般公共预算收入达76.3%,但是税收收入占全口径财政收入(包括一般公共预算收入总量,政府性基金预算收入总量,国有资本经营预算收入,社会保险基金预算收入)仅为38.5%。^⑧从总体财政收入结构来看,土地出让收入、地方债务收入及非税收入都还是非常重要的财源,我国尚未转型为真正意义上的税收

^② 如学者所言,“作为国家法的宪法,不是单纯的组织法和行为法,更重要的动能在规范这个国家的静态结构(人民、土地、主权)和动态结构(国家和社会之间、主要统治权之间以及规范与政治之间)”。苏永钦:《再访部门宪法》,载《治理研究》2020年第3期。

^③ 参见王绍光:《国家汲取能力的建设——中华人民共和国成立初期的经验》,载《中国社会科学》2002年第1期。

^④ [美]黛博拉·布罗蒂加姆、奥德-黑尔格·菲耶尔斯塔德、米克·摩尔主编:《发展中国家的税收与国家构建》,卢军坪、毛道根译,上海财经大学出版社2016年版,第23、32页。

^⑤ Gabriel Ardant, “Financial Policy and Economic Infrastructure of Modern States and Nations”, in *The Formation of National States in Western Europe*, (Charles Tilly ed.), Princeton University Press, 1975, p. 174.

^⑥ See Daniel Tranchesi, *Tributes, Tariffs, Taxes and Trade: The Changing Sources of Government Revenue*, *British Journal of Political Science*, 1988, Vol. 18, Iss. 1, p. 1.

^⑦ See Mick Moore, *Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries*, *International Political Science Review*, 2004, Vol. 25, No. 3, pp. 297–319.

^⑧ 2021年税收收入172730.47亿元。其中全国一般公共预算收入总量为214252.4亿元;全国政府性基金预算收入总量为134853.87亿元;全国国有资本经营预算收入5179.55亿元;全国社会保险基金预算收入94734.74亿元。参见《关于2021年中央和地方预算执行情况与2022年中央和地方预算草案的报告》, http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/202203/t20220314_3794760.htm, 访问日期:2022年7月15日。

国家。

显然,税法典编纂的总体布局必须顺应税收国家走向,把握税收国家内在要求。一是强调税收汲取形式。“租税国家中,非租税之其他公课(规费、受益费),非有特殊之法律依据,不得成立。”^{③⑨}以税收为主要汲取形态,除了推进税收法定,非税收入也须法定,并应纳入合宪性审查轨道。^{④⑩}二是提高税收占财政比重。在土地出让收入划转给税务部门征收的背景下,推动土地出让收入向房地产税的转型,更好发挥税收可持续性,并优化地方财政收入结构。三是把握税收国家边界。促进税收国家转向,但应有所界限,绝不能对公民攫取过度,否则将造成私有财产权秩序的崩溃。

2. 提升税收能力。税收能力是国家能力建构的重要基础,不仅因为税收是其他基础性国家能力的财力支撑,而且因为税收能力建构对其他国家能力形成溢出效应。^⑪在《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》(以下简称《规划和纲要》)提出“建立现代财税体制”的改革背景下,税收能力提升的关键在于建立符合高质量发展要求的现代税收制度,现代税收制度的精髓是要注入良法的基本价值,税制设计是不是良法之治,关键看其贯通何种价值标准,立良法、谋善治对税收能力现代化具有决定性意义。《规划和纲要》关于“完善现代税收制度”的统筹部署,大体可凝结为优化税制结构、健全地方税体系、深化税征改革三个方面,以此着手从形式和实质上进行税法规范调整和创新,这亦构成税法典编纂的重要内容。

一是优化税制结构。《规划和纲要》划定了“健全直接税”“完善个税”“优化增值税”“调整消费税”的四个重点。关于“健全直接税”与“完善个税”,直接税与个税都难以转嫁,且税痛感强、收入调节性高,其改革要义是为税法体系注入更多税收民主、税收公平价值。关于“优化增值税”与“调整消费税”,其改革旨在降低企业税负、促进绿色消费,前者体现税收中性原则背后的秩序价值,后者表征“使用者付费”原则背后的受益公平价值。二是健全地方税体系。理顺央地税收关系,具有效率、和谐价值导向。《规划和纲要》列出了“消费税下划地方”“房地产税立法”两个重心,明确了地方税税种确立方向。“征收环节后移的消费税”与“房地产税”都具有税源固定、税基稳定、收入持续等特征,改革举措彰显了受益公平、稽征经济价值。三是深化税收征管改革。《规划和纲要》明确要“建设智慧税务”,运用现代技术推进税收征管数字化与智能化,这些都是手段,而实现税收征纳的绿色化、服务化和精准化,才是改革目的。^⑫当然,智慧税务建设亦应遵循比例原则,如前文所述,纳税人“数字人格”是智慧税务建设的底线。因

^{③⑨} 葛克昌:《租税国的危机》,厦门大学出版社2016年版。

^{④⑩} 如2020年全国人大常委会法工委对民航发展基金进行审查,认为民航发展基金的征收依据不足,不符合预算法规定,要求及时完善相关法律或行政法规依据。参见《主动审查1310件,依申请审查5146件,开展五个方面专项审查,备案审查彰显人大监督力度》, http://www.spesc.sh.cn/n8347/n8350/u1ai226859_K523.html, 访问日期:2022年7月15日。

^⑪ 参见张长东、冯维:《税收与国家治理现代化》,载《新视野》2018年第3期。

^⑫ 参见张青、王倩:《构建智慧税务新生态:逻辑起点、基本框架与关键环节》,载《税务研究》2022年第6期。

此,智慧税务改革呈现效率、人权的良法价值。

(二) 市场资源配置

《宪法》序言第7自然段和正文第6-18条是对社会主义基本经济制度的规定,并在三处点出“社会主义市场经济”条款,这为宪法介入经济领域和确立经济秩序提供了总体决断。税收虽是一个古老的经济范畴,但现代税收是市场经济的产物,税法对市场资源配置影响巨大,深深嵌入到市场经济体制的发展与完善之中,能推动有效市场与有为政府更好结合,塑造市场起决定性作用和更好发挥政府作用的资源配置关系。因此,税法典编纂不仅仅涉及立法技术、编纂策略、内容编排等问题,也需要考虑市场资源配置及其提高配置效率需要,健全有利于建立全国统一大市场、维护公平竞争市场秩序以及有助于抑制市场经济负外部性的现代税法体系,服务于“发展社会主义市场经济”的宪法目标。

1. 践行税收中性。对于“优化资源配置、维护市场统一、保护公平竞争”的宪法经济功能,税法法典化必须及时作出回应和调整,有必要遵循税收中性原则形成内在逻辑一致的法律秩序。虽然绝对税收中性不存在,但最好最优的税收法律秩序,就是要对市场资源配置影响最小,即“政府应该致力于建设一个简单、可预见、中性的税收制度,这项制度不会挫伤私人企业的积极性,并且能够减少对市场信号的干扰”。^③ 税收中性原则实质内涵的理解,包括经济与法律两个层面,大体包括:税负中性、竞争中性、经济中性、法律中性、国别中性,此外税收中性原则不仅局限于增值税领域,还包括简化税制、统一税制、降低税负、稽征经济等普遍性的税改思路及方向,这都是税法典编纂可以吸收的建议。

税负中性即税负最终由消费者承担而不应由企业承担,如《国务院关于印发扎实稳住经济一揽子政策措施的通知》要求“进一步加大增值税留抵退税政策力度”。竞争中性即要求同等经济条件下从事类同业务纳税人应承担类似税负,如《公平竞争审查制度实施细则》第15条要求不得违法“给予特定经营者税收优惠政策”。经济中性即要求税收不扭曲资源配置和不影响经营决策,如《财政部、税务总局、海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》致力于增值税税率的调整与降低。法律中性即要求税法对不同市场主体一视同仁,如通过“营改增”改革实现增值税扩围。国别中性即要求避免利用税收管辖权干扰市场主体的投资决策和要素流动,如践行作为国际税收惯例,落实出口退税制度。^④

2. 弥补市场缺陷。历史证明,市场并非万能,存在种种缺陷,坚持市场在资源配置中起决定性作用,需同时更好发挥政府作用,即税收调控作用。一方面,发挥税收调控作用因弥补市场缺陷而存在必要性,税收作为政府介入市场工具或杠杆,亦须尊重市场经济机制而不过度扭曲市场资源配置,要求税法典制度设计应激励市场主体的正外部性、遏制市场主体的负外部

^③ [美]黛博拉·布罗蒂加姆、奥德-黑尔格·菲耶尔斯塔德、米克·摩尔主编:《发展中国家的税收与国家构建》,卢军坪、毛道根译,上海财经大学出版社2016年版,第215页。

^④ 关于税收中性原则解析可参见孙婧麟:《论税收中性的理论与实践》,复旦大学2006年博士学位论文;侯卓:《重识税收中性原则及其治理价值——以竞争中性和税收中性的结合研究为视角》,载《财政研究》2020年第9期;杨小强:《法律正义下的增值税制》,载《中国法律评论》2018年第6期。

性;另一方面,更好发挥政府作用亦需通过运用税收法治思维和法治方式来避免政府缺陷,不能仅把税收调控当作短期权宜之计,而应作为长期战略安排,包括讲究税法的安定性和可预见性、推动税收立法的开放性和民主性、兼顾税收执法的信赖保护和刚柔相济以及强调税收司法的独立性和专业性等。

如果将市场缺陷区分为内在缺陷和外在缺陷:内在缺陷即指市场失灵领域,亦是市场规律作用结果,如因市场竞争的优胜劣汰作用导致收入差距拉大问题,则既要运用干预性税收再分配手段来矫正公民收入分配畸形,通过扩大综合所得范围、削减税率级次以及优化税前扣除机制等完善个人所得税法的分配功能,又要运用激励性税法手段做深做实做活第三次分配对收入差距拉大的辅助作用,完善慈善捐赠税收优惠体系以激励上市企业、高收入人群、企业家等积极投身慈善;外在缺陷即指市场不能方面,亦是超出市场力所能及范围,如市场力量难以企及的区域发展不平衡问题,非单一调控工具所能应对,需要形成区域性税收优惠政策与规划政策、产业政策、生态政策等叠加效应,如建立健全区域合作、区域互助、区域利益补偿机制,相应形成税收分享、税收转移、税收补偿机制。同时,为防止区域之间税收不正当竞争,应改革区域间税收分配关系,如增值税应按消费地原则、企业所得税应按来源地征税分税原则、个人所得税应按居住地征税分税原则进行税收收入分配。^⑤

(三)公民社会整合

《宪法》第1条明确国家根本制度是“社会主义制度”,它揭示了宪法调整社会关系的本质,致力于实现以社会平衡、共同富裕为内核的宪法社会主义原则是其核心功能^⑥。“税收是我们为文明社会支付的对价”,事关集体行动的社会契约逻辑,是社会变迁的重要源泉和核心内容,“没有税收,社会就没有共同命运,集体行动也就无从谈起。”^⑦而且,“社会结构决定税收的种类和水平,但税收一经产生,就好像一把手柄,各种社会力量能握住它,用以改变社会结构。”^⑧因此,税法法典化对公民社会演进具有决定性影响,如何运用税法整合社会力量,在公民与社会关系形塑上,让税法真正成为塑造公民信仰与促进社会变革的力量,才能真正实现宪法的社会主义价值观和社会主义原则包含的正义性追求。

1. 强化公民责任。“伟大的法典不仅承载着民族国家的当下存在,而且是她的历史设计。”^⑨税法典亦具有国家精神和公民社会的形塑功能,因税收本质上“来自、或伴随主权国家的产生,以公民为主体,以国家为作用对象,以共同体的建构与维系为目标,体现为一种在个体认同的基础上为共同体奉献、牺牲的精神,具有明显的团结属性。”^⑩税法典作为公民社会的基本

^⑤ 参见李建军、张伟、蒋海英:《论市场对资源配置起决定性作用中的税收作用》,载《税务研究》2018年第7期。

^⑥ 参见张翔:《“共同富裕”作为宪法社会主义原则的规范内涵》,载《法律科学》2021年第6期。

^⑦ [法]托马斯·皮凯蒂:《21世纪资本论》,巴曙松等,中信出版社2014年版,第508页。

^⑧ Joseph Alois Schumpeter, The Crisis of the Tax State, in The Economics and Sociology of Capitalism, (Richard Swedberg ed.), Princeton University Press, 1991, p. 108.

^⑨ 许章润:《论现代民族国家是一个法律共同体》,载《政法论坛》2008年第3期。

^⑩ 姜秉曦:《我国宪法中公民基本义务的规范分析》,载《法学评论》2018年第2期。

生活规范,由一个个成熟且理性的个体组成公民共同体是税法典编纂的基础,而税法亦须以完整统一的法律体系提供社会主义价值诉求作为公民社会整合的重要引擎,由此,国家精神传承、健全人格的养成以及公民身份的认同构成了税法典编纂的功能导向,以此为支撑公共生活的秩序要求、激发公民社会的创造生机提供制度条件。

在明确了税法典与共同体之间的关系后,就需要说明税法典怎样才能以利于公民社会整合的方式进行组织编纂。择其要点,略以概述:一方面,在编纂路径上,“一个国家的力量在于群众的觉悟。只有当群众知道一切,能判断一切,并自觉地从一切的时候,国家才有力量。”^{⑤①}因此,税法典编纂过程中,要让公民广泛且深入参与到税法典的基本议题与可行方案讨论中去,了解判断公民在重要问题上的税法价值取向、需求和偏好,并向公民展示税收客观价值秩序形成的博弈过程,让公民理解国库利益与个体利益间辩证关系,让公民信任法典编纂程序是普遍共识达成的最佳途径。另一方面,在规范填白上,虽然《宪法》第56条规定了依法纳税的公民义务条款,但是编纂税法典总则编还应写入公民责任规范,强调依法纳税是公民必须主动承担的社会责任。不同于公民义务是一种消极性的应为模式,公民责任更多体现一种个体主义的自由观,偏向一种积极性的担当模式,这种责任内容不是源于道德要求,而是产生于公民这个特定身份,^{⑤②}体现每个公民对民族国家的归属,指向一种社会主义的团结观,这是公民社会凝聚的基础。

2. 促进公民遵从。“盖天下之事,不难于立法,而难于法之必行。”^{⑤③}“一个税种仅仅获得同意是不够的,有效的税收政策还需要实际的服从。”^{⑤④}近年来,高收入人群频爆因逃税被税务机关处罚事件,不仅扰乱了征管秩序,而且威胁到税法权威,还折射出公民对税法遵从程度有待提高问题。传统理论认为,促进税法遵从在于加大税务稽查和处罚力度,让税法长出“牙齿”形成威慑。官方政策认为,升级税收征管技术、着力建设智慧税务能大幅提高公民税法遵从度(2021年中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》),但是公民“纳税遵从并非只是‘成本—效益’方法的考量,还事关纳税人基本权益及税收现代化建设”,^{⑤⑤}尤其为实现公民社会整合,还端赖于公民自愿遵从。

促进税收遵从是一项重要的税法法典化任务,也需要在税收法治语境和税法价值认同中找准坐标,“一个有利于公平的税收体制能促进公众的团结意识、公平意识与信任感,从而影响税收风气与税收努力。”^{⑤⑥}以下从两个方面展开:一方面是维护税制统一,如果不能适用统一税

⑤① 《列宁选集》(第3卷),人民出版社2012年版,第347页。

⑤② 有学者归纳了此种身份责任特征:1.它是历史的、传统的,是社会建构的产物;2.它适用于具有特定身份的人;3.它取决于个人是否占据某个归属性的地位或身份。See Dudley Knowles, *Political Obligation: A Critical Introduction*, Routledge, 2009, p. 8.

⑤③ 张居正:《张太岳集》(上),中国书店2019年版,第54页。

⑤④ [美]玛格丽特·利瓦伊:《统治与岁入》,周军华译,格致出版社、上海人民出版社2010年版,第190页。

⑤⑤ 单飞跃:《纳税便利原则研究》,载《中国法学》2019年第1期。

⑤⑥ [美]黛博拉·布罗蒂加姆、奥德-黑尔格·菲耶尔斯塔德、米克·摩尔主编:《发展中国家的税收与国家构建》,卢军坪、毛道根译,上海财经大学出版社2016年版,第26页。

法制度,就难实现良法良税之治,税法典编纂有利于维护税制统一,并消除税法分歧。既包括减少不同地域之间税收差异,如要求避免滥用税收优惠和大量改革试点而形成“税收洼地”,影响税法适用统一,也包括加快税改实现税法统一,如房地产税立法涉及多个税种之间废止、精简及合并。另一方面是促进税负公平,“没有按照非歧视和公平的方式在所有纳税人之间进行分配的税收会失去所有道德义务的力量”,^⑤也就导致税法遵从度下降。税法典编纂直接关乎分配正义,对促进税收遵从至关重要,如降低低收入者的消费税税负,对高收入高净值者强化税收监管、征收遗产税与赠与税等,以及对重点民生领域持续降低税负以扩大中等收入群体规模。

四、税法典编纂的宪法统合

面向未来我国税法典编纂的伟大事业,立法者还应从宪法维度前瞻地考量与税法典秩序紧密关联的相邻关系,即税法与民法、经济法、财政法之间的关系问题,以确保宪法语境下税收来源、征税过程与税用去向的法秩序统一,并实现纳税人权利的全面综合保护。

(一)税法与民法的宪法统合

政府所征之税源自于人民在经济社会活动中的财富价值创造,税源的充沛程度取决于私主体经济行动的自主性与秩序性发展,从这一层面而言,征税之逻辑在于私人财产权向公共财产权的过程转换。^⑥因此,作为财产权的赋权之法与侵权之法,民法与税法各有其独特功能定位。一方面,民法是私法,倡导意思自治,以积极形式对私人财产的占有和自由支配予以尊重和保护,另一方面,税法是公法,体现国家强制,以消极形式对私人财产权的社会义务设定法律边界。理论界通说认为税法依赖于甚至支配着私法,税法以私人性的交易法为前提和基础,^⑦民法一定程度上可视为税法的前置法,在此关系基础上,税法在理论创新与规则设计时受民法影响较深,税收债务关系理论的发展以及民法概念的借用等均体现于此,以确保二者的接轨一致。

不容置疑,相对于其他部门法,税法对民法的依赖性较为明显,税法规范并非自给自足,而是具有不完整性,只有在民法的配合与协调下,税法才能更好发挥作用。但尽管如此,亦不能走入税法绝对依附于民法的认识误区,忽略民事法律规避行为对税法法益的损害,实践中,纷繁复杂的避税筹划扰乱了税收征管秩序,侵害了国家税收利益。^⑧“依民法有效之契约,依税法可能并不承认;而依民法无效之契约,依税法亦可能并不否认,”^⑨面对民法中可能的权利滥用,

^⑤ [美]查尔斯·亚当斯:《善与恶——税收在文明进程中的影响》,翟继光译,中国政法大学出版社2013年版,第458页。

^⑥ 参见刘剑文、王桦宇:《公共财产权的概念及其法治逻辑》,载《中国社会科学》2014年第8期。

^⑦ 参见[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根译,法律出版社2004年版,第28页。

^⑧ 以个人所得税为例,通过变换身份、利用收入安排、利用受控个人独资企业、合伙企业等避税筹划五花八门。参见侯卓:《个人所得税反避税规则的制度逻辑及其适用》,载《武汉大学学报(哲学社会科学版)》2021年第6期。

^⑨ 参见《陈建伟与福建省地方税务局税务行政处理纠纷再审案》,中华人民共和国最高人民法院行政裁定书(2018)最高法行申209号。

税法应保留其独立实施价值判断的余地,依照实质课税原则,依据严格要件与正当程序可以对所涉及的基础性民事法律关系加以重新认定。

现代宪法以基本权利保障为核心旨意,以统领全部法律为基本任务,民法与税法理应接受财产权保护、整体法秩序的宪法价值与规范统合。首先,从宪法价值出发,税法与民法系相互独立且彼此联系的财产保障法,理应接受宪法上财产权保护宗旨下的公私法域关系协调。^②民法为权利发声,以保障个体利益为本位;税法为权力设界,以维护国家利益为中心。未来税法典应确立权利法之定位,贯彻税收法定、量能课税之基本原则,回应纳税人私有财产权保护之需要,为国家征税权划定明确合理的法律边界。其次,从宪法规范出发,税法与民法的调整对象与调整方法虽有显著区别,但就国家宪法秩序的建构而言,一方面,税法与民法应当相互尊重和保持自身法体系边界,互不干扰对方的法价值判断,并致力于财产权保护这一根本合宪性价值;另一方面,税法与民法也应确保法秩序的统一兼容,实现规范内容上的衔接与协调,《民法典》中的诸多立法变动都需要未来税法典的进一步回应解决,^③寄希望于在宪法统摄下实现两法规范与适用的融贯一致。

(二)税法与经济法的宪法统合

根据传统部门法划分,税法归属于经济法之宏观调控法分支,具有合理部分亦有不合理之处,其看到了税收所具有的资源配置、再分配以及稳定等宏观调控功能,这迎合了现代经济社会的政府干预和风险规制需要,但将此功能作为税收功能的全部面貌或主要特质未免有些以偏概全。^④同时相较于其他法律部门,我国税法具有法律与政策交织的特点,且政策繁多、法律稀缺,税收法律呈现出不确定性、易变性的特点,大量的授权条款、兜底条款、不确定性概念等充斥其中。同时,税务机关垄断着细化税法的解释权,承担着大量的税收政策制定工作,这种行政主导型税收立法尽管给税收调控留足了空间,但也无疑造成了征税权界限的模糊、变动,给纳税人权利保障蒙上了一层阴影。

调控功能是现代税收政治性与社会性的客观表征,具有其合理价值,因此从功能角度,税法同经济法不是没缘的,^⑤但这也隐藏着权力恣意的危机,不宜完全用经济法的调控逻辑来定位、发展税法,而是要在宪法的权利逻辑下规范税收调控权力,让其在合法性基础上发挥应有作用,避免伤及到纳税人基本权利这一根本宪法基础。税法典制定过程中必然面临税收调控功能所衍化的价值冲突与规范设计问题,需要在宪法统合下进行价值与规范重构。其一,在价值层面,法典的封闭性、确定性与税收调控的开放性、灵活性之间存在冲突,如何兼顾纳税人权利保护与国家税收调控两方面需求,创制既严谨规范又开放包容的税法典,是一项颇具挑战且富有意义的伟大工程。我国未来的税法典绝非僵化不变、体例复杂,而是显现出精简实用主义

^② 参见葛克昌:《税法基本问题:财政宪法篇》,中国台北元照出版有限公司2005年版,第24页。

^③ 参见熊伟、刘珊:《协调与衔接:〈民法典〉实施对税法的影响》,载《税务研究》2021年第1期。

^④ 参见熊伟:《走出宏观调控法误区的财税法学》,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第13卷),法律出版社2013年版,第74-80页。

^⑤ 参见[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2005年版,第28页。

的立法风格,以照顾税法调控的现实需要,并随着税法理念与规则的不断发展而逐步完善。其二,在规范层面,税法典制定过程中涉及政策与法律、税收法定与授权立法的关系问题,如何确保庞杂的税收政策体系接受统一税法典的规范指引,以及在税收法定基础上进行授权立法,十分考验法典编纂者们的立法技术。本文认为,税收政策制定必须具有上位法依据,应在税法典基础上对条文释义或从事政策性立法工作,不可凌驾于税法典的理念精神或文本规范制定、实施税收政策,建立健全税收政策的合宪性审查、公平竞争审查、立法评估等机制,提高税收政策文件的规范质量。另外,应严格贯彻税收法定与授权明确原则,对于税种设立、核心课税要素确定或调整等法定立法事项应在税法典中明确规定,对于税收优惠等授权立法事项应在税法典中对授权主体、对象、适用情形、期限等进行明确规定,从而明确、规范与优化税收调控权力行使范围、过程及其结果。

(三)税法与财政法的宪法统合

除了调控之附随功能以外,税收的主导功能还是在于收入功能,其本质为财政收入工具。基于广义的财政概念,财政法律关系涵盖财政收入、支出、管理与监督活动,而税收法律关系为财政收入法律关系之一类,从这一层面而言,税法可视为财政法的一部分。根据学界主流观点,财政法体系涵盖财政收入法、财政支出法、财政监管法、财政体制法,税法与之均或多或少地存在关联。立足财政法的现代领域法定位,从宪法高度考量其内部体系构成之税法部分及其他部分之间的关系问题,并进行整体法秩序的统合建构,有助于打通各单行法或体系法之间的理念与制度隔阂,关系到财政法合宪性统一目标之实现。

一是财政收入权力的宪法控制。一国财政收入来源多元,主要涵盖税收与非税收入两大部分,现代税收国家兴起以来,税收逐步成为最为主要的财力来源,但并未改变税收与非税收入二元同构的财政格局。^⑥目前,随着我国趋于完成全部落实税收法定任务,征税权的法律规范体系即将建成,但非税收入法治化仍存在较大短板,而且非税收入的制度依赖还较高,因此,政府财政收入权力存在着法律规制不充分、不平衡的困境。鉴于此,应从宪法的人权保障价值出发,设定合法与合理的公民财政负担标准,一方面,在宪法中增加财政收入条款,完善财政收入法律体系,处理好税法典与非税收入单行法之间的关系,实现全部财政收入权的宪定化、法定化;另一方面,综合考量与科学测算国民经济负担,严格控制或优化财政支出总量与结构,防止支出扩张造成的收入压力,从而为进一步推动减税降费、清费立税,规范国家和地方举债权,为深化国有企业改革腾出空间,实现国民负担的明显下降,以适应新时代共同富裕的目标追求。

二是财政收支关系的宪法调适。收支关系是财政制度的核心关系,宪法理应重视对收支相互依存关系的价值统合,夯实国家征税权的正当性。税法典制定必然将涉及税收收入与其财政支出之间的关系问题,理应在宪法下对税收的收支关系进行调适,并反映到税法典立法进

^⑥ 我国《预算法》第27条规定:“一般公共预算收入包括税收收入、行政事业性收费收入、国有资源(资产)有偿使用收入、转移性收入和其他收入。”

程中。税收的收支关系大体可分为一般和具体两方面,一般意义上的收支关系即“量入为出”与“收支平衡”的预算法要义,我国现行《预算法》第12、35条等均予以明确规定,税收作为一般公共预算收入类型,必须接受预算法调整,因此,税法典制定应当契合现代预算治理理念,与预算法规范相衔接,以预算法定、预算绩效、预算民主为抓手,推动一般公共预算收支的法治、善治与共治;具体意义上的收支关系则根据税收分类之不同有所区别,一般目的税适用“统收统支原则”,而特定目的税适用“专款专用原则”,^{⑥7}应基于两类税收之不同功能机理,对收支的统一或专门对应关系予以合宪性规范,实现财政支出目的的一般公共性与特定目的性,发挥财政目的税与调控目的税之功能,最终确保社会整体利益之实现。

三是财政管理体制的宪法安排。中央与地方税权配置如何优化是税法典制定中的关键问题。长久以来,我国确立了中央与地方关系的“两个积极性”原则,宪法第3条明确将“中央统一领导地位”与“发挥地方积极性、主动性”作为政府间关系处理的两大中心准则。自分税制改革以来,我国形成了中央集中的税权划分格局,^{⑥8}尽管确立和巩固了中央的领导地位,但也造成了地方财政自主性不足,同时中央与地方的事权与支出责任划分不合理、不明确,由此制约了地方政府的积极性、主动性。党的十八届三中全会以来,我国在事权与支出责任划分改革、省以下财政体制改革方面举措不断,^{⑥9}现阶段受到国内外不确定性因素影响,地方财政面临较大压力,亟需进行财政管理体制的深化改革。因此,税法典制定应当结合我国宪法语境认真对待税权配置问题,协调好中央权威统治与地方自主治理之间的关系,保障地方财力、厘清地方事权、明确地方责任,提供税权划分的基础法律方案。具体而言,在税收立法权方面,应在税收法定的基础上完善地方税体系建设,稳步推进房地产税改革与立法工作,研究碳税、数字税、遗产税等问题;在税收收益权划分方面,对现有共享税收入的央地、省以下地方分享比例予以适当调整,增强地方自主财力;在税收征管权方面,深入推进税务行政放管服改革,优化税收征管职权配置。

五、结语

法典化作为中国式法治现代化的重要命题,党的二十大报告强调要“统筹立改废释纂,增强立法系统性、整体性、协同性、时效性”,这为未来完善以宪法为统帅的社会主义法律体系提出了新要求,也为抓实锻造目的协调、结构清晰、轮廓分明的统一法律秩序发出了新挑战,未来税法典编纂务必从宪法中寻找全方位的理论支持与制度供给,将宪法的精神、原则、体系和条文正确阐释且有机融入至税法典塑造的价值秩序和规范结构之中。本文主要在宪法理念、宪法依据、宪法功能及宪法统合的框架下进行了简略梳理和初步列举,分析了税法典编纂应围绕宪法领域哪些问题以及能给宪法发展带来哪些生机。全文研究仅勾勒出税法典编纂的宪法基础之宏观轮廓,对其微观原理和规范问题未能展开细致讨论,同时随着国家治理的推进、税收

^{⑥7} 参见陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第76页。

^{⑥8} 参见叶姗:《税权集中的形成及其强化:考察近20年的税收规范性文件》,载《中外法学》2012年第4期。

^{⑥9} 参见《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》国发〔2016〕49号、《国务院办公厅关于进一步推进省以下财政体制改革工作的指导意见》(国办发〔2022〕20号)等。

实践的发展及宪法适用的成长,上述方面也将孕育出更丰富的内涵。总之,无论是税法典编纂、编纂后的实施,还是具体税法典规范的解释和适用,都要在宪法统帅下进行。当然“税法不能单单视为宪法之具体化与适用,解决税法上所有重要问题之钥匙是无法从宪法学者手中取走的。”^⑦税法典编纂是一项艰难复杂长期的系统工程,涉及对已有税收法律的定型化、系统化、体系化,也包含对税法安定性、独立性、自主性等理性追求,更是要求通过设置开放性接口以适应社会关系及其内外环境变化,其中独立性、自主性及开放性对税法典创制、税法学的再发展乃至整个税收法治事业创新发展都尤为关键,这也是中国税法典应彰显的精神气质和时代品格。

The Constitutional Basis of the Compilation of Tax Code

Hu Ming

Abstract: Constitution is the most important basis for the compilation of future tax code. The idea of the constitution, the basis of the constitution, the function and the integration of the constitution constitute the most fundamental guidelines for the compilation of the tax code. Implementing the concept of constitution supremacy and the idea of law supremacy is the formal requirement of compiling the tax code. Meanwhile, following the concept of people first is the substantive foundation of compiling the tax code. To define the constitutional baseline, boundaries and requirements for specific compilation, the supply of constitutional compilation of tax code is mainly divided into confirmation norms, authorization norms, prohibition norms and obligation norms. In addition, the compilation of the tax code should be based on the overall situation and take a long view to realize the construction of national capacity, the allocation of market resources and the integration of civil society, which is the constitutional function entrusted to tax code by the times. The creation of the future tax code should also consider the relationship between tax law and civil law, economic law, as well as fiscal law in a forward – looking manner, reflecting the integration of the constitution on the tax code and other legal areas involved.

Keywords: Tax Code; constitutional concept; constitutional basis; constitutional function; constitutional integration

(责任编辑:刘宇琼)

^⑦ 葛克昌:《税法基本问题——财政宪法篇》,中国台北元照出版公司2005年版,第7页。