# 税及税法的正当性研究

来源：网络 作者：柔情似水 更新时间：2024-03-03

*税及税法的正当性研究 税及税法的正当性研究 税及税法的正当性研究 「摘要」关于税及税法的正当性研究，学者们大都集中从宪法及相关法律中去解读，也就是从税收法定主义的角度上去分析。但笔者以为这是远远不够的，为此，笔者提出了税及税法的形式正当性...*

税及税法的正当性研究 税及税法的正当性研究 税及税法的正当性研究

「摘要」关于税及税法的正当性研究，学者们大都集中从宪法及相关法律中去解读，也就是从税收法定主义的角度上去分析。但笔者以为这是远远不够的，为此，笔者提出了税及税法的形式正当性和实质正当性，形式正当性为：税收法定主义，由于我国的特殊性，笔者在对税收法定主义检讨的基础上，提出我国尚没有严格意义上的税收法定主义；实质正当性为：课税对象的市场关联性以及量能课税原则和对偿原则的互动、配合。只有从形式正当性和实质正当性上去分析才能为税及税法的正当性找到理论依据、为其奠定理论基石。

「关键词」税收法定主义；市场关联性；量能课税原则；对偿原则「正文」

一、税及税法的正当性的另类解读

我国学者研究税及税法的正当性很大程度上是从税收法定主义的角度去分析的，为此便在一些法律乃至宪法上为其寻找根据，但有一些问题在研究税及税法的正当性之前不得不予以澄清——一种税的开征的根本理由何在？国家的税收的开征受什么指引？纳税人是否一有法律纳税义务，就得纳税？等等。虽然这些问题的表述不一，但都有着内在的关联性，其实，这些问题的核心在于——税及税法的正当性究竟何在？这即是本文的议题。

人民有依法纳税义务，固为“宪法”第19条所明定，但课予人民纳税义务之税法，本身须具有正当性，始符合实质宪政国家要求。[①]因此，探讨税及税法的正当性已经不仅仅只是是否有法律规定这么简单了。可以说，法律的规定只不过是税及税法的正当性的形式要件，但最根本的还在于税本身的正当性，即税的正当性的实质要件。为此，笔者以为：税的正当性包括形式层面的正当性和实质层面的正当性。形式层面的正当性为：税收法定主义；实质层面的正当性为：课税对象的市场关联性以及量能课税原则和对偿原则的互动、配合。

二、税及税法的形式正当性——税收法定主义的反思

（一）税收法定主义的由来

税收法定主义起源于中世纪的英国，最初是由封建制度内部的权力斗争引起的，之后，随着新兴资产阶级的发展，才演变成新旧势力的对抗而斗争。[②]从诺曼底公爵威廉征服英格兰，到约翰暴政[③]，一步一步引发了封建内部势力，尤其是新兴资产阶级的不满，最终约翰被迫签署了《大宪章》，该宪章被公认为是现代税收法定主义的源头。随后，该宪章经补充重新颁布，从而确定了课税权的由来。随后，英国革命史上的里程碑式的文件《权利法案》，进一步巩固了议会的地位，从而也就进一步确立了税收法定主义。英国确立的税收法定主义对世界的影响之深，不仅仅只对英美法系国家，大陆法系国家随后也不约而同地选择了税收法定主义作为税法的基本原则，可以说这是英国对世界税法文明做出的贡献。

（二）税收法定主义的内涵

通过上述对一些税收法定主义内涵的疏理，我们不难发现，其实这些论述都没有太大的不同，尤其是我国学者对税收法定主义的解读，基本还处于引用别人的理论的阶段，这也在一个侧面反映了我国税法研究的滞后。

但依笔者之见，税收法定主义至少要包括：税收立法上的法定主义、税收执法上的法定主义和税收司法上的法定主义。片面强调任何一方面都不会使税收法定主义的价值真正得以实现，税及税法应该是一个全面的系统的，离开了任何一个层面的法定都是不完整的。

（三）税收法定主义的功能反思

自英国“创立”税收法定主义以来，已经过去了几个世纪，税收法定主义也基本上在大多数国家得以确立。[⑨]与纳税人对税及税法的了解的深入相驳，我们却很少对税收法定主义这一号称税法的基本原则的功能进行更深入的解析，欣慰的是国内也有少数学者对此进行了一定的研究[⑩].现在国内有一种研究倾向，就是倾其所力去找一些规定，以证明我们的税收法定主义的存在和确立，这种人为的税收法定主义对纳税人的权利保障究竟有多大意义是值得我们去反思的。

从英国税收法定主义的产生背景就可以知道，其实税收法定主义的诞生是有其深刻的政治目的和动机的，税收法定主义是各方利益相互斗争、妥协的结果，但其更本上却促进了纳税人权利保障这一税收法定主义的内核。在西方世界（世界上绝大多数国家），税收法定主义经过近几个世纪的发展，其功能价值基本定位在：纳税人权利的保障上。税法的目的在于公平分配租税负担，而不干预市场自由竞争秩序，和纳税人的基本自由和基本权利，纳税人权利保障被界定为税收法定主义的界限。当然这一切并不意味西方世界税法不考虑税法的财政目的，其实在西方税法的很大一个功能在于财政[11]，但因为其税法体系的完善，强调税法的纳税人基本权利保障功能，并不会影响其财政功能。

在我国税收法定主义的价值究竟有多大，或者说我国税法的价值取向究竟是什么，这是任何一个研究税收法定主义学者不得不先行思考的问题，而现实的研究中我们绝大部分学者选择了回避。

在我国税法更多的时候是一种政府的财政工具，税法的角色决定了其随时代变迁的频繁性和复杂性。德国联邦宪法法院，亦因时代变迁与学说之影响，对自己的一些判决进行否认并更新[12].在税收实务界，德国自1919年《租税通则》颁布至今，屡屡变动自己的理念（尤其是一战后至上世纪六七十年代），这与德国社会的变迁是息息相关的。在我国更如此，这也就决定了我们的税法研究，至少是税收法定主义的研究应该放在时代的演进中去解读。而现在的中国，在经济不是很发达的时期，其税法更多的时候是以政府的财政工具的角色出现，这也就决定了税收法定主义在我国的命运和变异。

笔者以为，税法（税收法定主义）的功能[13]，从不同的侧面必会得出不同的结论。但最根本的功能在于财政目的和纳税人基本权利保障目的。至于具体到一个国家的目的的制定和实施总是或者说必然地受到社会、经济、心理、历史、文化以及各种价值等各种因素的影响和制约。[14]

（四）我国的税收法定主义——财政目的与纳税人权利保护的两难抉择

税的天生无对价性决定了其对纳税人人身和财产的干预，尤其在租税国家的理念指导下，一旦国家财政出现危机，国家便试图通过各种手段去寻租。为此，人们便寄希望于“税收法定主义”，但税收法定主义真的是纳税人的保护伞吗？税收法定主义会不会成为变相的侵害纳税人的基本权？

在当今的中国，财政目的依然是税法的最重要的目的[15].界定这一税法之根本目的后就不难理解我们税收法定主义的纰漏和缺陷，在我国其实严格意义上的税收法定主义是不存在的。

从我国税收立法层面上讲，研究者大多在《宪法》第56条上寻找依据，但 “中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”这一简单的规定显然是很不完全的。其一，此规定与税收法定主义的实质相去甚远，现代税收法定主义的基本价值在于保障纳税人的基本权，而在我国的宪法56条中，连纳税人基本的权利都只字未提；其二，依法纳税，究竟以什么法纳税？也即是说法的“度”问题，这一点学者谈得比较多，在此不予过多论述；其三，宪法56条是否有税收法定主义的一般条款的功能，这是很值得怀疑的。一般条款的功能在于在具体的制度条款无法解决实际问题的时候，便援引一般条款来弥补立法的真空，而在我国税收法定主义的具体制度条款是不完善或者说是缺位的；其四，在立法上我们依旧没有构建出我们自己行之有效的税收法定体系。从我国税收执法和司法层面上分析，在税收实务上宪法56条被滥用的情况比比皆是，这一切足见宪法56充当税收法定主义依据的不足和无能。

我国严格意义上的税收法定主义的缺位，其深层次的原因在于税收法定主义的财政目的功能的指引。中国的经济还没有强大到我们可以放弃税法财政目的指导，或者说我们无法在税收法定主义的纳税人基本权利保障功能的指引下，切实保障政府的财政功能。而这并不是法律所能解决的，它关涉到政府的职能、效率以及纳税人的权利意识等因素。在税收法定主义的财政目的价值观念主导下，一切合乎税收财政的行为在政府的抉择和行动中基本都会得到支持[16]，从而税收法定主义的纳税人权利保障功能必会让位。当然，慢慢我们的税收立法、执法及司法都会在法定的框架内各行其是，但这是不是税收法定主义的真正落实依旧需要检讨。从根本意义上说，税收法定主义在我国的处境是税法的财政功能和纳税人保护功能的冲突的必然结果，这种情况在很长一段时间内依旧会存在，单纯的税收法定主义很难解决其自身的问题。

三、税及税法的实质正当性

（一）税的实质正当性——市场关联性

对于税的分类，众说纷纭，但基本上都把税分为以下几大类：流转税（也有的学者成为商品税）、所得税、财产税、资源税以及行为税。其实，无论怎么分类，很重要的一个标准在于课税对象，而在税法上课税的对象主要是民事行为以及民事行为的经济效果。为简化起见，笔者把税法分为两大类：“对人税”和 “对物税”。“对物税”更多的是针对课税对象的民事行为，以行为税为典型：“对人税”更多的是针对民事行为的经济效果，以所得税为典型。

民事行为和民事行为的经济效果之所以得纳税，主要不在于税法以及宪法的规定，在于其为公共利益所必要，或者说民事行为和民事行为负有社会义务。[17]现实中的所得原则上产生于双方当事人的契约自由行为，似乎没有税法介入的可能。但是，“所得不仅是由个人之劳心劳力，同时也是市场交易之结果，故所得由个人给付与市场交易组成，二者缺一不可。” [18]个人所得的取得的前提在于市场的存在，虽然市场不是国家形成的，但国家组织结合并促进市场，同时提供法律秩序等制度以保障市场得以有效运行。个人所得之获取，背后有赖于国家对生产、职业法律制度之存在，利用国家之货币政策、商业政策、景气政策等经济政策，在需求与供给之间取得经济利益。个人所得，乃以国家所确立之商业法律制度为基础，此包括社会大众所创造之市场条件、生产规格、技术与商业关系。[19]而国家为了组织并维持市场的运转，就不得不制定一些政策、创造一些条件，为此也就得从财政收入中列支，其结果就必然是给予通过市场获取的所得以社会义务，最主要的即是纳税义务。从这个意义上说，税是一种收益的对价是有一定的道理的。

所得税之课征要件，主要有二：一为个人参入市场交易过程之状态；二为利用营业基础，以取得个人收入之行为。[20]尽管法律明确规定了纳税人的纳税义务，但显然税的正当性根源不在于法律的规定，所得税的正当性在于所得的市场关联性。只有通过市场所获取的所得才得以课税，否则税的正当性便受到质疑，这即是税的正当性的内在的根本的理论基础。

（二）税法的实质正当性——量能课税原则和对偿原则

量能课税原则是指按每个人所的高低，以适当比例负纳税义务，亦即所得越高者，纳税金额越高，个人之租税负担应依其经济给付能力来衡量，而定其适当质纳税义务；对偿原则是指每个人按从国家及地方自治团体所取得利益，所相当之所得一部分负纳税义务。[23]

量能课税原则之所以能成为税法正当性的理论基础在于：量能课税使纳税人有理由相信与其有负担能力相同的人也负相同比例的税收，从而其在市场上竞争对手的课税成本与其是相同的。

罗尔斯在其不朽的名著《正义论》中提出对后世影响深远的两个正义原则。第一个原则：每个人对与其他人所拥有的最广泛的基本自由体系相容的类似自由体系都应有一种平等的权利。[24]量能课税原则本质上是合符罗尔斯正义原则的，它在相同的纳税人之间给予一种相同的平等对待。[25]从而使纳税人在纳税后依旧处于纳税前的市场地位，也就是说，量能课税原则在课税的同时，没有过度地干预市场的自由竞争和纳税人的市场地位。

必须予以说明的是，量能课税只是在维持财产现状的情况下，对财产的增量做相对公平的处理。[26]另外，量能课税原则所依赖的负担能力，而其说是一个税法上的既定的事实，倒不如说是一个完全意义上的税法判断，既为判断就不可避免地带有人为的主观色彩，这也为量能课税的科学性带来了挑战。所以，税法的正当性的实质面仅仅依赖于量能课税原则是不够的，正如Tipke所言，还必须以 “对偿原则”在例外情形下予以规制。只有量能课税原则和对偿原则相互协商、共同配合，才能奠定税法的实质正当性的理论基石。

四、税及税法的形式正当性和实质正当性的关系

理论界和实务界一谈到税及税法的正当性大部分都从其形式正当性着手的，这也掩盖了对其实质正当性的研究。从根本意义上，税是政府对纳税人财产的一种无对价的获取，或者说，税是对纳税人财产或其权利的一种剥夺这就不可避免地与纳税人的权利保障相冲突。为此，研究税及税法的实质正当性就显得更为重要，而我们恰恰忽视了这个层面的研究，这并不意味着形式层面的税收法定主义的研究不重要。

从税收立法层面上讲，税的开征及税法的颁布，更多地应该使其符合税及税法的实质正当性。形式正当性应当建立在实质正当性的基础上，否则税及税法则有被滥用的危险[27].在国外，很多国家建立了违宪审查机制，使得滥用税及税法的行为能够得以补救，但在我国却没有这种制度。所以，税及税法的实质正当性在我国有着比形式正当性更为重要的意义。反之，建立在实质正当性基础上的形式正当性反过来又促进实质正当性的深入，使其更好地推动税及税法的财政目的和纳税人权利保护目的的协调。

在税收执法和司法层面上，严格执行在实质正当性的基础上所建立的税及税法，便不再只是简单的税收法定主义，而是蕴含着实质正当性的税收法定主义[28].而我国似乎还很少达到这个层面，我们通常所说的依法纳税，只有在这个层面上讲才是具有正当性的，才是真正意义上的税收法定主义。

总之，税及税法的形式和实质正当性是互为一体的，任何一种税及一部税法只有同时符合形式正当性和实质正当性才能在其财政目的和纳税人权利保障目的之间找到一个平衡点。

五、结语

税及税法的财政目的和纳税人权利保护目的是一对有着内在冲突的价值，现代国家，尤其是发展中国家和转型国家很难把两者协调好[29].在我国也是如此，究其原因是复杂的，但很重要的一个原因在于我国很少对实质正当性予以关注和研究。如果说我们没有严格意义上的税收法定主义，那么我们就根本没有税及税法的实质正当性的审查，这对纳税人的权利保障是极其不利的，也会间接影响到税及税法的财政目的。其实，只要把税及税法的形式正当性和实质正当性统一、协调好，或者说，在税收立法、执法以及司法时，更多地关注税及税法的形式正当性和实质正当性，使税收法定主义建立在实质正当性的基础上，就可以解决，至少是缓解这一对内在的价值冲突。

「注释」

[①] [德]Friauf ，转引自葛克昌：《所得税与宪法》，北京大学出版社202\_年11月版，第79页。

[②] 刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京大学出版社202\_年9月版，第100页。

[③] 刘剑文主编：《WTO体制下的中国税收法制》，北京大学出版社202\_年3月版，第80页。

[④] [日]金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社202\_年3月版，第59-63页。

[⑤] [日]北野弘久：《税法学原理》（第4版），陈刚、杨建广等译，中国检察出版社202\_年版，第64-65页。

[⑥] 葛克昌：《税法基本问题（财政宪法篇）》，北京大学出版社202\_年11月版，第80-104页。

[⑦] 张守文：《税法原理》（第二版），北京大学出版社202\_年7月版，第30页。

[⑧]刘剑文主编：《WTO体制下的中国税收法制》，北京大学出版社202\_年3月版，第97页。

[⑨] 即使没有明确税收法定主义，最起码也会在宪法中规定公民的纳税义务。如我国宪法第五十六条规定： 中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。这一条经常被国内学者认为是中国的税收法定主义的宪法依据。

[⑩]刘剑文、熊伟：《税法基础理论》，北京大学出版社202\_年9月版，第104页。

[11] 西方国家大部分财政收入来自税收，但在我国由于规费等一些行政费用的征收，所以我国税收占财政收入的比重相对低于西方国家，但依然占有绝对的比重。

[15]此观点我导师杨晓强教授给了我不小的启发，在此深表感激。杨老师在课堂上讲到中国目前的现状决定了我们的税法的很重要的一个使命依旧是财政收入，但笔者以为中国目前的立法和实务界都浸透着一股“财政唯一目的的感觉”，可以预见在很长一段时间，财政目的依旧会主导我国的税法的方向和价值观。

[16] 当然也有例外，如在我国的税收实务当中，“第三人履行承担契约”是被法院否决的，但这并不意味着是税收法定主义的纳税人权利保障功能起作用，恰恰相反是对纳税人权利的否决和损害。

[17]由于对人税的特殊性，下面对税的正当性的研究主要以对物税的所得税的正当性为例。选择所得税为例，主要基于以下几个理由：其一，所得税的纳税人的范围广；其二，所得税的财政重要性；其三，所得税的复杂性，一定程度上说所得税的问题涵盖了其他税的问题。

[20]葛克昌：《所得税与宪法》，北京大学出版社202\_年11月版，第13页。

[21]如不考虑其所得的高低统统按统一的数目课征，典型就是

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！