

法典化目标下税法总则立法的三个问题

刘剑文 唐贺强*

目次

- | | |
|-------------------|--------------------|
| 一、引言 | 四、法典化目标下税法总则的支柱性制度 |
| 二、税法法典化的时代背景与历史规律 | 五、结语 |
| 三、法典化目标下税法总则的基本逻辑 | |

摘要 《民法典》开启了中国特色社会主义法治的法典化时代。法典化研究在多个法律领域都取得了进展和成果。随着税收法定原则加快落实,以税法总则为龙头的税法法典化被提上日程。税法法典化是历史的、逻辑的和现实的统一。其不仅是中国特色社会主义法治进程的重要组成部分,也符合近代历史以来世界法典化的普遍性规律。在法典化目标下,税法总则作为法典总则法、纳税人权利平衡法、税收行政行为规范法,又决定了其立法逻辑上有需要解决的一系列特殊问题。在此基础上,税法总则应构建税法原则、纳税人保护、纳税义务、税务行政规范制定与解释等支柱性制度。

关键词 法典化 税法总则 税法原则 税收债务理论 纳税人权利保护

一、引言

党的十八大以来,以习近平同志为核心的党中央从战略全局出发,将全面依法治国纳入“四个全面”战略布局,提出并践行习近平法治思想,领导和推动中国特色社会主义法治建设取得历史性成就。2020年5月28日,第十三届全国人民代表大会第三次会议表决通过《中华人民共和国民法典》。“民法典为其他领域立法法典化提供了很好的范例。”^{〔1〕}其不仅标志着中国特色社会主义法治建设迈入法典化的新时代,也意味着我国从偏重于学习借鉴西方法律制度和理论的追仿型进路,转向以适应中国国情、解决中国实际问题为目标的自主型进路。^{〔2〕}这种以法典化为形式、从追仿到自主

* 刘剑文,辽宁大学“长江学者奖励计划”特聘教授、北京大学法学院教授、法学博士;唐贺强,辽宁大学法学院博士研究生。本文系全国人民代表大会常务委员会预算工作委员会委托课题“税法总则立法专题研究”的阶段性研究成果。

〔1〕 习近平:《坚定不移走中国特色社会主义法治道路 为全面建设社会主义现代化国家提供有力法治保障》,载《求是》2021年第5期,第10页。

〔2〕 参见顾培东:《中国法治的自主型进路》,载《法学研究》2010年第1期,第3页。

的路径同样体现在税收法治领域。党的十八届三中全会做出的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，首次在党的纲领性文件中提出落实税收法定原则。“十三五”时期，税收法定原则在税收实体法、税收程序法的立法和修改中得到贯彻，带动了税制改革，成效显著，税收征管法治化程度增强，税收法治理论体系初成。进入“十四五”阶段，以税法总则为龙头的税法法典化被提上日程。在中国特色社会主义进入新时代，在实现“两个一百年”奋斗目标的征程中，推动包括税法典在内的重要法典编纂，既符合国家发展战略的现实需要，又契合现代法治发展的历史规律。

二、税法法典化的时代背景与历史规律

法典化是人类法治文明的最重要成果，也是现代国家走向法治之路的最佳选择之一。^{〔3〕}法典化既指以法典为目标的立法过程，又指立法的最终成果——成文法典的编纂完成。中国古代曾经有发达的法典化历史，尤以《唐律疏议》为例，其不仅成为中国历代制定律典的蓝本，东亚诸国还以之为历史渊源共同构筑了中华法系。^{〔4〕}一般认为，1804年颁布的《法国民法典》是近代法典化的开端。^{〔5〕}其后，法典化在欧美亚非都有不同程度的发展，呈现了形态各异的立法格局。概观之，任何国家和法律领域的法典化既有本国特殊的时代背景，也应符合人类法典化历史的一般规律。

（一）税法法典化符合中国特色社会主义法治进程

党的十八届四中全会做出的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》指出，全面推进依法治国的总目标是建设中国特色社会主义法治体系。“法治体系是描述一国法治运行与操作规范化有序化程度，表征法治运行与操作各个环节彼此衔接、结构严整、运转协调状态的概念。”^{〔6〕}而近代意义的法典化与作为法条集合并混杂不同法律渊源的旧法典不同，其目标在于通过法律规则的系统性表述，构建或修正某一法律秩序。^{〔7〕}可见，法典化能够较好地满足法治体系建设对法律制度规范性、严谨性、协调性的要求。当前，民法典的颁布已经为其他领域法律的法典化提供了进路参考。在行政法、^{〔8〕}环境法、^{〔9〕}税法等领域，围绕法典化这一主题的研究也保持了相当活跃的态势。其中，税法法典化的研究开始于20世纪90年代，最初以税收基本法^{〔10〕}立法为研究目标，一度列入第八、第九、第十届全国人大常委会五年立法规划。^{〔11〕}2006年9月，受全国人

〔3〕 参见何勤华：《法典化早期史》，载《东方法学》2021年第6期，第4页。

〔4〕 参见何勤华、周小凡：《弘扬中华法律文化，共铸世界法律文明》，载《政治与法律》2021年第5期，第16页。

〔5〕 参见刘春田、许炜：《法国民法典制定的历史背景》，载《法学家》2002年第6期，第107页。

〔6〕 张文显：《建设中国特色社会主义法治体系》，载《法学研究》2014年第6期，第13页。

〔7〕 参见[法]让·路易·伯格：《法典编纂的主要方法和特征》，郭琛译，载《清华法学》2006年第2期，第15页。

〔8〕 我国行政法法典化研究开始于2000年前后，研究重点是行政程序法的法典化。2018年以后，随着民法典编纂进入立法程序，行政法法典化研究工作开始提速，提出了先研究起草行政基本法典，再分步推进部门行政法法典化的思路。

〔9〕 伴随着2006年党中央做出建设资源节约型和环境友好型社会的重大决策部署，我国环境法法典化在2007年到2010年迎来第一个研究高潮，《环境影响评价法》《固体废物污染环境防治法》等一系列重要环保法律实现立法或修改。第二个研究高潮伴随着民法典的颁布而兴起，从2019年直到目前一直保持活跃。

〔10〕 税收基本法也被称为税法通则、税收通则法。其在大陆法系不同国家有不同称谓，韩国称之为《国税基本法》(국세기본법)，日本称之为《国税通则法》(国税通則法)，德国则称之为《租税通则》(Abgabenordnung)。

〔11〕 参见李刚：《论税法通则立法的必要性、争议和时机》，载《经济法论丛》2021年第2卷，法律出版社2021年版，第120页。

民代表大会财政经济委员会委托,笔者组织《税收基本法(税收通则法)(专家稿)》起草小组开展研究工作。2019年12月,在第20届中国财税法前沿问题高端论坛上,财税法学界达成了基本共识,认为随着新一轮税制改革深入推进,我国税制体系已经基本成熟定型,制定税法总则统领税法体系、规定本领域基本问题的立法时机已经成熟,《税法总则》的制定远期亦可为税法典编纂奠定基础。这一基本共识也得到了全国人大代表、政协委员的认同和响应。^[12]

税法是中国特色社会主义法治体系的重要组成部分,推进税法总则立法对最终实现税法法典化目标具有重大现实意义。具体而言:第一,税法在国家治理中处于基石地位。党的十八届三中全会做出的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》指出,“财政是国家治理的基础和重要支柱”。因此,财税体制改革成为全面深化改革的重要抓手和突破口。法典化具有合理化、易用性等核心特征,^[13]能够较好地契合社会公众对财税体制改革合理性、可预测性的期待。第二,税法是社会主义市场经济的基础性法律制度。党的十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》指出,“社会主义市场经济本质上是法治经济,要加强市场法律制度建设,制定和完善……财政税收等方面法律法规”。这说明完善社会主义市场经济体制,构建社会主义市场经济的治理体系,需要从法治上提供制度建设方案。^[14]税法法典化形式上的稳定性、统一性有利于促进全国统一大市场形成,促进商品要素资源在更大范围内畅通流动。第三,税法法典化有利于实现自身功能回归。税法既根本性地关涉“国计”,又深刻影响基层“民生”。税法功能定位面临向公共财产法、纳税人权利保障法和收入分配正义法的回归。^[15]这在目前单行税法的分散立法模式下是难以实现的,需要借助法典化进程加以贯彻落实。第四,税法法典化为税务执法、司法提供基本遵循。法律思维是依循法律的固有逻辑,通过一定价值取向的思考、合理的论证,解释适用法律的过程。^[16]法典化提供了从多中心化向基础性、从碎片化向体系性、从分散向统一、从并立向融贯转化的法律思维基础。^[17]这将有助于更加准确、全面地理解和运用税法原则与规则。

(二) 近代以来法典化历史对税法法典化的启示

正如马克思所言,“我们仅仅知道一门唯一的科学,即历史科学”。^[18]时代背景下的税法法典化最终也将成为税法现代化历史进程的一页。回溯19世纪以来近代法典化历史,可以发现不同法律领域的法典化过程都伴随着反法典化的声音,并与解法典化(去法典化)、再法典化形成历史螺旋。通过研究法典化历史的普遍规律,可以为税法法典化提供方法论指导。

在探讨近代法典化历史前,需要厘清一个与法典化密切相关的概念——成文法。首先,成文法是与判例法相对的概念,制定法是成文法的主要形式。以美国的法律体系为例,成文法分为制定法、统一法两部分,前者如《联邦行政程序法》《国内税法典》等;后者是带有范例性质的法律范本,如《统一商

[12] 参见《全国政协委员朱征夫:我国制定〈税法总则〉时机和条件已成熟》,载国际金融报网 2021年3月3日, <https://www.ifnews.com/news.html?aid=136323>;《全国人大财经委:加强税法总则研究论证》,载《法制日报》2021年12月7日,第5版。

[13] 参见朱广新:《民法典编纂:民事部门法典的统一再法典化》,载《比较法研究》2018年第6期,第170页。

[14] 参见裴长洪:《法治经济:习近平社会主义市场经济理论新亮点》,载《经济学动态》2015年第1期,第4页。

[15] 参见刘剑文:《财税法治的破局与立势——一种以关系平衡为核心的治国之路》,载《清华法学》2013年第5期,第34页。

[16] 参见王泽鉴:《民法思维——请求权基础理论体系》,北京大学出版社2009年版,第1页。

[17] 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,第4页。

[18] 中共中央编译局:《马克思恩格斯选集》(第1卷),人民出版社1995年版,第66页。

法典》等,是否采用或多大程度采用取决于各州立法机关。^[19]二者之中以制定法为主。其次,法典化是成文法的高级形式。以行政法法典化为例,行政法成文主义者对零散的成文行政法规提出批评,主张行政法应当有严格的法典形式,推动了1930年代世界性的行政法法典化潮流。在行政法领域,从初期的制定法到后期的法典化,成文法主义得到了理论升华。^[20]这还说明,比起19世纪欧洲大陆以私法为主的法典化,20世纪后的法典化重心转向了以约束公权力为目标的公法法典化。

近代法典化甫一开端,就伴随着反法典化的声音。19世纪围绕民法法典化的争议,在西方法学界发生过三次激烈论战。^[21]最著名的反法典化论者是萨维尼代表的历史学派,其不仅认为在法律渊源上,成文法并非法律渊源的全部,而且出于保守的政治立场,将罗马法归结为德意志精神,借以“对抗”随拿破仑军事扩张而带来的民法典扩张。后世学者又将反法典论的理由进行了归纳,包括法典不能伴随社会进步、不能包含法律之全部、不能终止单行法、不能终止判例之必要,且未必能减少诉讼等。^[22]现实中,反法典化论者并没能阻止法典化进程。反而,法典化作为两大法系共同现象的事实被予以广泛承认。^[23]在德国,显然萨维尼的思路并不符合德意志第二帝国强化集权、富国强兵的现实需要,他去世20年后,德国就正式启动了民法法典化。在英国,边沁提出了更为激进的法典化思想,^[24]虽然没有从根本上扭转司法造法的模式,^[25]但还是在商法领域推进了法律编纂,即使并不力图改变现行法律秩序,也从一般原则到具体规则来完善法律制度。^[26]在美国,19世纪前半期法典编纂运动为20世纪美国法律统一化运动奠定了基础。^[27]尤其是1930年代大萧条摧毁了维系自由放任经济观念的形式主义法学思想,卢埃林等人推行的法律现实主义成为罗

[19] 参见王嘉琳:《美国成文法浅析》,载《暨南学报(哲学社会科学)》2002年第6期,第26页。在法律现实主义思想的影响下,除了国家正式颁布的法典外,为了最大限度统一重要法律的立法和法律适用,美国采取了一种独特的“柔性”法典化路径,包括制定统一法(Uniform Code)。由于并非由立法机关创制,其并不是完整意义上的法典化,但对各州在本领域的立法产生了事实上的指引。这种独特的法典化路径还包括更为柔性的法律重述(Restatement)方式。美国法学会将主要法律分支,特别是那些主要依靠判例法中被认为最普遍接受的、最为合理的学说与原则编纂成类似于法典条文的一整套书。法律重述运动与法典编纂运动都是19世纪和20世纪初为解决法律体系不确定性、复杂性问题所做的努力,二者很大程度上是由同一群律师、法律学者推动的,且重述运动兴起的部分原因就是法典编纂运动的失败。See Nathan M. Crystal, *Codification and the Rise of the Restatement Movement*, 54 *Washington Law Review* 239, 239-240(1979).

[20] 参见关保英:《论行政成文法主义的危机》,载《法律科学》2007年第3期,第47页。

[21] 这三次论战包括:19世纪初,蒂堡、萨维尼围绕编纂德国民法典的论战;19世纪中叶,菲尔德、卡特围绕美国普通法法典化的论战;19世纪末,日本革新派与保守派之间的法典论争。参见封丽霞:《世界民法典编纂史上的三次论战——“法典化”与“非法典化”思想之根源与比较》,载《法制与社会发展》2002年第4期,第93—100页。与民法领域的反法典化略有不同的是,行政法领域的反法典化或者说非法典化,指的是行政法作为一个法律部门不能以一部统一法典的形式存在,制定一部包罗万象、完整统一的行政法典是十分困难的。参见罗豪才:《行政法学》,中国政法大学出版社1989年版,第10页。正因为如此,行政法领域的法典化的对象一般指的是行政基本法典,部门行政法再单独成典。

[22] 参见[日]穗积陈重:《法典论》,李求轶译,商务印书馆2014年版,第17—23页。

[23] 参见许中缘:《论普通法系国家法典的编纂》,载《比较法研究》2006年第5期,第44—45页。

[24] 边沁作为法典化的强有力支持者,认为由他这样的科学家制定的法律应以法典的形式存在,且应排除所有由法官制定的法律。因此,这也与英国普通法的传统发生了直接冲突。See Dean Alfange, *Jeremy Bentham and the Codification of Law*, 55 *Cornell Law Review* 58, 63(1969).这就呈现了一个有趣的现象,法典化支持者边沁来自判例法发达的普通法系国家,而反法典论者萨维尼却来自大陆法系国家。

[25] 参见陈金钊:《法典化语用及其意义》,载《政治与法律》2021年第11期,第5页。

[26] See Roy Goode, *The Codification of Commercial Law*, 14 *Monash University Law Review* 135, 136 (1988).

[27] 参见陈融:《美国十九世纪前半期法典编纂运动述评》,载《历史教学问题》2012年第5期,第94页。

斯福新政的“官方法学”，^{〔28〕}其代表性成果之一就是《统一商法典》的编纂，它有效解决了传统形式主义商法中合同形式僵化、担保类型混乱等问题。^{〔29〕}可见，即使在判例法发达的英美，法典化仍有必要性和生命力，《统一商法典》甚至被看作是英美法与大陆法日趋合一的最具代表性的成果。^{〔30〕}由于判例法也并不能满足民主性和体系化要求，在行政法、税法等公法领域，基于提升社会公众可接受性、可理解性考量，通过法典化重建清晰、稳定的规范体系成为立法者的重要选择。^{〔31〕}

一部法典顺利“诞生”后，如果以生命周期看待，法典化、解法典化、再法典化恰似一个“成住坏灭”的过程。易言之，解法典化并非法学家的主观性主张，而是符合法律发展规律的客观现象，即在法典化之后、在法典之外，某些本应由法典调整的领域内，特别法大量增加，消解法典的基本价值，动摇法典的地位，甚至导致法律体系被分割。^{〔32〕}解法典化的原因有二：一是法典化的对象领域本身难以实现体系化。以德国商法为例，最早制定于1897年的《德国商法典》由于自身未能像民法那样实现体系化，以及所调整的商品经济关系变化剧烈，导致未能达到法典化的基本要求。即使经过1998年对核心内容大幅修改，仍难以根本纾解，最终仅保留了法典的形式。^{〔33〕}二是形式上法典化之后，法律规范的碎片化特征越来越明显，但单行法、习惯法、判例等不断打破法典构建起的体系。^{〔34〕}这就需要进一步推进再法典化。以我国刑法为例，1979年《刑法》颁布实现法典化之后，随着改革开放带来的社会经济飞速变迁，不仅立法机关制定了一系列单行刑法，行政法、经济法中也有附属刑法规范，相当于解法典化。1997年修改刑法时又重归统一刑法典路径，相当于再法典化。^{〔35〕}

上文对近代以来法典化历史的简要回顾和分析，为我国税法法典化提供了一些经验借鉴。第一，成文法是法典化的必经阶段，法典化是成文法基础上法律发展的更高阶段。^{〔36〕}进而言之，成文法阶段的立法质量决定了法典化阶段的立法水平。第二，法典化是开放的、有机的，而非静态的、封闭的系统。法典化、解法典化、再法典化是任何法典必然面对的历史螺旋，解法典化、再法典化本身就是法典化理念的有机组成。^{〔37〕}法典离不开法律的修改活动，且法典的存续时间越长，修改的幅度也越大。^{〔38〕}法典与单行法、判例法并不互斥。以美国税法为例，复杂的联邦税法典与各州的地方税法以及大量由专门税务法院做出的判例是并存的，共同构成税法渊源的开放系统。第三，从立法技术层面看，“法典化就是体系化”。^{〔39〕}法典真正的贡献在于体系化所带来的体系效益。^{〔40〕}

〔28〕 参见陆宇峰：《美国法律现实主义：内容、兴衰及其影响》，载《清华法学》2010年第6期，第85页。

〔29〕 参见孙新强：《论美国〈统一商法典〉的立法特点》，载《比较法研究》2007年第1期，第72—74页。

〔30〕 参见覃有土：《商法学》，中国政法大学出版社1999年版，第47页。

〔31〕 参见陈天昊：《法国行政法的法典化：起源、探索与借鉴》，载《比较法研究》2021年第5期，第167页。

〔32〕 参见石佳友：《民法法典化的方法论问题研究》，法律出版社2007年版，第19页。

〔33〕 参见王建文：《德国商法法典化、去法典化与现代化：历史脉络与启示》，载《法学杂志》2008年第5期，第36页。实行商法法典化的法国也面临同样的问题。2000年重新颁行的《法国商法典》与1807年版本在立法效力上并不存在着历史关联，原法典的内容已经在相当程度上被掏空，体现了再法典化的特征。参见聂卫锋：《〈法国商法典〉总则述评——历史与当下》，载《比较法研究》2012年第3期，第131页。

〔34〕 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，第89页。

〔35〕 参见周光权：《转型时期刑法立法的思路与方法》，载《中国社会科学》2016年第3期，第140页。

〔36〕 参见王世涛：《行政法的法典化：法学教义与规范模式》，载《行政法学研究》2022年第5期，第45页。

〔37〕 [德]卡斯滕·施密特：《法典化理念的未现行法典下的司法、法学和立法》，载《北航法律评论》2016年第1辑，第59页。

〔38〕 参见耿林：《论法国民法典的演变与发展》，载《比较法研究》2016年第4期，第190页。

〔39〕 王利明：《亟待编纂一部21世纪的民法典》，载《人民论坛》2016年第16期，第13页。

〔40〕 参见[英]罗杰·科特威尔：《法律社会学导论》（第2版），彭小龙译，中国政法大学出版社2015年版，第74页。

也就是说只有能够体系化的法律领域才具备法典化的价值。从这个角度看,税法是适合法典化的领域。税法的体系包括以税收法律关系性质区分的外部体系,以及以税法原则为支柱的内在体系。^[41]法典化过程也就是税法内外体系的制度构建与协调过程。第四,法典化是一国政治昌明的历史产物。尽管有人认为法典化是一种自唐代绵亘至近代的“情结”,演变为对引入西式法典的崇奉,^[42]以此对当代中国的法典化不无揶揄。但不可否认,盛世编纂法典是一种人类历史共通的现象。不仅古代的《唐律疏议》《查士丁尼法典》如此,近代的《法国民法典》《德国民法典》也都诞生于国运上升时期。《美国国内税法典》更是吸收了罗斯福新政的改革成果,^[43]诞生于二战前新旧世界秩序转换、美国取代英国世界经济中心地位的时期。

三、法典化目标下税法总则的基本逻辑

法学作为社会科学,其研究方法的整体性、系统性,与是否指向非短期、非偶然、非特定的一般性相关。^[44]税法法典化的研究也应突出这种整体性、系统性的方法。目前,税收实体法和程序法的内容都比较明确,单独立法完成之后,按照一定的逻辑将其编入税法典,工作难度并不是非常大。对税法法典化而言,难度较大的是居于提纲挈领的地位的总则编,其不仅要规定税法的一般立场和原则,而且要提炼税法的基本概念和通用规则,从而解决“一税一法”的平移立法模式下,各单行税法之间缺乏有机统筹和关联的问题。^[45]对此,有必要对《税法总则》具体制度背后的基本逻辑加以廓清。

(一)《税法总则》应然的功能定位

对法律规范而言,社会功能的转变会最终导致规范本身的转变。^[46]《税法总则》的功能定位是法典化无法绕过的问题,既作为税法典的制度逻辑基础之一,对税法典发挥社会功能起着基础作用,也是税法总则本身立法必要性的体现。

第一,《税法总则》是税法典的总则编。合理的法典化路径应当是先分则立法、后总则立法、再编纂法典,即分则代表着法典的特殊性部分,总则代表着法典的一般性部分。在《民法典》立法过程中,总则编在《民法通则》基础上,通过提取“公因式”的方式,确认共同适用的规则,为解释、解决分则的矛盾提供规则基础和价值基础。^[47]在立法的时间序列上,基于民法调整多种社会关系成熟程度、立法需求迫切性不同,把条件较为成熟的、现实迫切需要的以单行法形式成熟一个制定一

[41] 参见陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第19、21页。

[42] 参见苏亦工:《得形忘意:从唐律情结到民法典情结》,载《中国社会科学》2005年第1期,第123页。

[43] 从法典化结果上看,《美国国内税法典》的确吸收了罗斯福新政的成果。但从过程看,罗斯福政府在立法上的立场却始终都是混乱和模棱两可的,即使在参议院财政委员会已经明确支持该法典时,财政部的态度仍然模棱两可。See George K. Yin, *How Codification of the Tax Statutes and the Emergence of the Staff of the Joint Committee on Taxation Helped Change the Nature of the Legislative Process*, 71 *Tax Law Review* 723, 762-763(2018).

[44] 参见张静:《从特殊中发现一般——反思中国经验的阐述问题》,载《学术月刊》2022年第3期,第144页。

[45] 参见张婉苏:《从税收法定到税收法治的实践进阶——以进一步落实税收法定原则为中心》,载《法学研究》2023年第1期,第162页。

[46] 参见[奥]卡尔·伦纳:《私法的制度及其社会功能》,王家国译,法律出版社2013年版,第19页。

[47] 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,第10页。当然,也有学者对《民法典》总则编的必要性提出过质疑,认为仿效《德国民法典》提取“公因式”所构成的总则编,至多只是一个财产法总则,而非民法之总则。参见曾祥生:《再论民法典总则编之存废》,载《法商研究》2015年第3期,第117页。

个,最后再形成统一的部门法律。^[48] 税法总则作为税法典的“公因式”^[49],处于税收领域“基本法”的地位,既是对税法典立法规律理性认知的表达,也是对总则功能定位的概括性表述。将单行税法中已有的或应有的共识性规则提取出来,便可统合分散的税收立法,形成科学的税收法律体系,弥补分散立法的不足。

第二,纳税人权利保护的平衡法。税法作为公共财产法,应规范政府财政收支行为,彰显保护纳税人权利之法的本质,^[50]在国家征税权力、纳税人权利之间实现平衡。这种“平衡”体现在三个层次上,一是明确税收法定原则,使法律成为国家征税的唯一依据。目前,我国尚未在宪法层面完整确立税收法定原则,只是结合《立法法》第8条和《税收征收管理法》第3条规定基本确立该原则。^[51]二是税收债务关系理论,将税收关系定性为公法上的债权债务关系。税法总则依据债法理论,对纳税义务的分类、成立条件、产生时间、履行等税收实体法内容进行规范,为国家行使征税权力划定合理范围。三是赋予纳税人实体性、程序性权利以“制衡”国家征税权力。目前,《税收征收管理法》基于核心义务对纳税人和扣缴义务人进行了定义,但对其在税收法律关系中的地位并无更多规定。而且,已经规定的纳税人权利,基本以程序性的权利为主,纳税连带责任人、代理人等其他主体是否享有同样的权利也并不明确。这些不足还需要在税法总则立法中加以完善。通过平衡纳税人权利与政府权力,有助于落实纳税人权利保护理念,营造和谐互动的征纳关系,提高税务行政的规范性与效率。^[52]

第三,规范税收行政行为的基本法。财税法具有鲜明的“领域法”特征,即所有和财税领域相关的法律,都可能被收进财税法。这当然也包括从行政法角度对税收征管行为进行解构和研究。国家征税权是行政权的一种,核心是通过程序机制对行政裁量权进行控制。^[53]不过,约束自由裁量权也并非取消自由裁量权,理想的自由裁量权意味着执法者根据特定的人的处境做出相应的反应,而不是机械地将同一组规则适用于所有人。^[54]目前,税收行政处罚权的约束相对有力,其受到《行政强制法》《行政处罚法》《税收征收管理法》等法律的规范,固然存在一些法际协调问题,也是相对容易解决的。不足之处集中在两个方面,一是对抽象行政行为的约束,主要是现行《立法法》框架下,如何明确税法行政解释主体、解释原则和方法,还缺乏统一标准,从而造成了实践中行政解释尤其是扩张解释泛滥的问题。二是对具体行政行为也需要做出一般规定,如确定征税机关哪些具体行政行为应当类型化并列明将是立法难点。

(二) 税法总则应理顺的三对关系

在形式上,税法典是由税法总则、税收实体法、税收程序法三部分构成的有机整体。在实质上,税法法典化又需要完成对税法内外体系制度构建与协调。在税法总则的功能定位上,需要在

[48] 参见蔡定剑:《试论法制与改革的关系》,载《法学研究》1986年第2期,第15页。

[49] 不仅在税法领域,同为仍处于法典化进程中的环境法,对总则部分也采取了类似的“公因式”定位。环境法学者认为,环境法典总则应当通过“提取公因式”形成体系上的总分结构,整合、统领、协调环境单行立法,形成“跨要素综合”的综合性规范、跨部门的整体性保护规则代替部门分割性的保护规则等。参见吴凯杰:《论环境法典总则的体系功能与规范配置》,载《法制与社会发展》2021年第3期,第178页;李挚萍:《环境基本法比较研究》,中国政法大学出版社2013年版,第6页等。

[50] 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,第146页。

[51] 参见刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,载《政法论坛》2015年第3期,第18页。

[52] 参见刘剑文:《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(西北政法大学学报)》2023年第1期,第108页。

[53] 参见章剑生:《现代行政法基本理论》(第2版),法律出版社2014年版,第64页。

[54] See Martin Shapiro, *Codification of Administrative Law: US and EU*, 2 (1) European Law Journal 26, 31 (1996).

总则的统领下厘清总则与分则、实体法与程序法、一般法与特别法的关系,构建起税法典整体性、系统性规则的底层逻辑。

第一,税法典总则与分则的关系。总则编与分则编(税种制度编、征管与程序编)构成了税法典的最基本结构。将总则与分则加以区分是重要的立法技术,不仅可以比较集中地贯彻立法者推动社会进步的法思想,而且使得法律更容易被学习研究、贯彻实施以及司法适用。^[55]总则与分则的关系实质上反映了对税法典一般性与特殊性矛盾的认识;形式上则反映了对税法典不同编纂模式的选择。法典化的模式可以分为汇编型和体系型两种类型。概念上,法典编纂与法典汇编应当区分开来,法典编纂是指对一国法律进行分科编制而形成具有公力的法律书面之事业,而法典汇编是指将既有法令进行整理编辑而形成法典的工作。^[56]两大法系围绕法典化也表现出了上述不同的两类模式,即英美法系更多的是法律汇编,而大陆法系则表现为结构严谨的法典编纂。^[57]可见,大陆法系意义上的法典编纂即体系型的法典化。体系型法典将表达价值的法律原则与确定法律后果的法律规则整合成内部没有矛盾、外部独立于其他法律的体系。为此,立法技术上需要“总则”或“一般规定”提纲挈领的体系整合功能。比较而言,汇编型法典的“一般规定”不具有对该体系的整合功能。^[58]在我国《民法典》立法过程中,采取体系型还是汇编型法典模式的争议一直存在。^[59]只不过,从立法结果看,汇编型法典模式并没有得到支持。毕竟,如果不能创造超出原来单行法已经储备的规范能量,仅把现有的法律从形式上汇编成一部法典,无论对完善国家治理体系、提升治理能力,还是对人民权益的保障均无大的助益。^[60]

因此,借鉴《民法典》立法经验,我国税法法典化整体上应当坚持体系型法典的编纂路径,以体系化理念指导税法总则、税收实体法、税收程序法的立法和修改。税法的体系化特质内在地决定了法典化的可行性,也决定了税法总则在体系型法典模式中不可或缺的地位。置于税法总则中的规则是经过提炼、普遍适用于分则、具有一定共性的规则,从而可以发挥对分则的统领作用。一方面,税法总则的制定大量使用富有灵活性的概念、原则、兜底条款和一般规定,便于进行与时俱进的解释,以增强其开放性。另一方面,税法总则制定应采取提取“公因式”的办法,将税收法律制度中具有普遍适用性和引领性的规定抽象出来加以规定,为各单行税种法和税法典分则的规定提供依据。例如,税种法对各自的税收要素都做出了具体规定,但关于税收要素的一般构成、税收要素的内涵、纳税义务发生的条件、纳税义务的变更等共同规则无法在单行法中规定,就由税法总则来统一规定。且在逻辑内核上,税法总则应以法律关系为主线,引入税收债务理论,抽象出债务发生、变更、消灭的主线,搭建税法总则的体系框架。

第二,税收实体法与程序法的关系。一般而言,一国税法可以划分为实体税法、程序税法两部分。两部分内容如何安排是税法法典化必须解决的形式问题。在已经实现税法法典化的国家,程序税法的编纂方式是各有不同的,第一类系将其在综合税法典中作为独立的程序部分出现。《美国国内税法典》的F分标题即为“征收程序与行政管理”,并在第61至80章对程序税法进行集中规定。需注意的是,美国的税法典并没有总则部分。第二类系程序税法、实体税法单

[55] 参见孙宪忠:《中国民法典总则与分则之间的统辖遵从关系》,载《法学研究》2020年第3期,第21页。

[56] 参见[日]穗积陈重:《法典论》,李求轶译,商务印书馆2014年版,第7—8页。

[57] 参见刘兆兴:《比较法视野下的法典编纂与解法典化》,载《环球法律评论》2008年第1期,第54页。

[58] 见前注[34],朱明哲文,第90页。

[59] 参见薛军:《中国民法典编纂:观念、愿景与思路》,载《中国法学》2015年第4期,第41—42页。

[60] 参见苏永钦:《体系为纲,总分相宜——从民法典理论看大陆新制定的〈民法总则〉》,载《中国法律评论》2017年第3期,第78页。

独成典,以法国的《税收总法典》《税收程序法典》为代表。第三类是指并未形成类似美国、法国的综合法典模式,而是以税收通则法的形式规定各单行税法的共同规则。^[61]此类中,德国的《税法通则》既包含了相当于税法总则的部分,也包含了程序税法部分,即第三至八章。而日本又与德国不同,日本《国税通则法》是一部综合实体性、程序性规定的法律,而《国税征收法》则是一部纯粹的程序法。制定于1962年的日本《国税通则法》,将《国税征收法》部分条款调整移入其中,形成税收的评定和征收的一般程序。^[62]将我国税收立法现状与上述国家比较,可以发现我国的情况更接近于当时的日本,即《税收征收管理法》立法先于税法总则,且承担了部分总则的功能。这就需要在未来税法总则立法中,将现行《税收征收管理法》的这部分总则功能的内容调整进来。

具体而言,当前以《税收征收管理法》为核心,我国已建构了较为全面的税收程序性规范,部分实体性规范在该法中虽有零星的规定,但总体上并不全面,尤其欠缺纳税义务成立的相关规则。已有的实体性规定相对零散,且依附于相关的程序性规范,缺乏必要的体系性。因此,有必要将实体性规范作为我国税法总则的核心内容,这是确立国家征税的一般界限和范围的基础性准则。同时,基于约束征税权行使的考量,程序性规范同样是税法总则必不可少的内容。考虑到《税收征收管理法》已相对成熟,我国不必如德国《税法通则》那样建构详细、庞杂的征税规则,而可以考虑采取日本、韩国的模式,仅在总则中确立税收征管的基本原则、一般性规范,具体的征管规定仍由《税收征收管理法》予以规定。税法总则中应明确规定税务机关的职权调查、纳税人的正当程序权、税务调查的途径和方式、相应的证据方法等一般性规范。对于当前《税收征收管理法》未作规定的税收管辖权,包括主管机构、地域和级别管辖、管辖权异议等问题,也应在总则中一并做出规定。

第三,税收一般法与特别法的关系。任何一部法典都不可能对某一领域的法律问题做到包罗万象,税法典也是如此。法典化的历史经验也显示,以特别法立法为特征的解法典化与法典化是形影不离的,亦即法典化不应排斥特别法。税收特别法主要是指关税法。税法典与关税法的关系应属于同一立法主体制定的不同部门法的一般法与特别法的关系,即同一机关针对一般情况与特殊情况分别制定的法律,而不存在上位法、下位法之区分。^[63]由于关税法与国内税法有很大不同,作为特别法进行立法是全球通例。问题是关税是否适用及如何适用税法典或税法总则,这在各国家和地区存在不同的立法例。在美国、日本等国,国内税法的制度体系与关税法是完全分立的,即使在制定税法总则的日本,也明确规定其适用范围并不包括关税法。与之不同的是德国、韩国等国家,虽然关税法也是独立立法,但采取了税法总则适用于关税法的立法策略,如德国《税法通则》不仅规定税务调查适用于关税领域,对涉关税程序也做出了较多例外规定;韩国关税法则对《国税基本法》的特定规则比照适用。^[64]

在我国,因关税等税种由海关课征并实行较为特殊的征管规则,税法总则是否适用于课征的所有税收在理论研究中存在颇多的争议。这一内容关系到后续税收征管等诸多制度的建构与安排,极为关键。但这一问题的解决必须建立在关税等税种及其征管方式特殊性的考察的基础上,与后续各章节的条文设计也息息相关,须考察相关制度设计对海关及其负责征收税种的可适用

[61] 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2期,第96页。

[62] 这些调整包括两类,一类是将原《国税征收法》中相关条款完全移入《国税通则法》,包括责令缴纳、纳税义务的延续、纳税连带责任、提前征收等内容。这其中,有的本来就不是征收程序问题,有的属于一般程序问题。另一类是在两法中同时规定的内容,包括税收支付的宽限、退税等内容。

[63] 参见汪全胜:《“特别法”与“一般法”之关系及适用问题探讨》,载《法律科学》2006年第6期,第51页。

[64] 参见施正文:《当前关税法立法若干重要问题探讨》,载《政法论丛》2022年第2期,第109页。

性,如税务机关的事实调查、税收保全措施等是否同等适用于海关等。目前,财税法学界更倾向于税法总则统一适用于开征的所有税种,也就是将关税、船舶吨税以及由海关代征的税收(目前包括进口货物增值税和消费税)也纳入税法总则的适用范围中,但允许在关税、船舶吨税等立法中设置不同于税法总则的特别规范,按照特别法优先于一般法原则进行适用,即采取类似德国、韩国的立法例。

四、法典化目标下税法总则的支柱性制度

结构是法律制度要素的骨架,是将法律程序保持在轨道之内的坚硬骨骼。^[65]法律制度的这种秩序结构需要借支柱性制度来建构。《中华人民共和国税法总则(专家建议稿)》含附则共有九章,包括税法原则、纳税人权利保护制度、纳税义务制度以及税收行政立法和解释制度。由于其集中体现了总则法的功能定位,反映了税收之债理论的逻辑内核,在制度构建中起着支柱性作用,故也是税法总则立法研究的重点难点。

(一) 制度化地表达税法原则

税法总则是“立法目的与理念—税法原则—具体概念与规则”的规范体系。在这个体系中,对税法原则进行规范的制度化表达,更有利于发挥其枢纽性、基石性作用,从而约束国家税权与保护纳税人权利。^[66]在税法原则中,税收法定、税收公平等原则又被称为税法基本原则。鉴于税收在国家宏观调控中不可替代的作用,还有必要在立法层面对调控功能的发挥进行原则性约束。不过,在总则中列举税法原则只是法典化中内在体系外显和体系融贯性追求的第一步,更加重要的工作是对这些原则相互之间的关系、价值排序、可能的动态体系化进行深入的研究。^[67]这也将是后法典化时代税收行政立法、司法的重要课题。

第一,税收法定原则。税法的法典化是全面落实税收法定原则的高级形态。^[68]国家的课税对象必须具有可税性,可以分为经济与法律两个维度,前者即经济上的可能性、可行性,后者指法律上的合理性、合法性,即需要符合税收法定原则。税收法定原则的形式内容强调税收的征纳要以高位阶的法律形式表达出来。^[69]首先,有关税收征收的基本制度应当在法律中明确规定,包括应税行为以及计税依据、税率等税收要素。其次,税收法律保留是相对性的,即行政法规、地方性法规可以确定部分计税依据、税率等部分税收要素;可以由低于法律位阶的法源来规定有关税收征收的基本制度;可以规定税收规则的法源应限于国务院制定的行政法规和省级人大制定的地方性法规。

第二,税收公平原则。在强调税收征收应当建立在普遍和平等的基础上,最重要的是引入非歧视性原则。该原则在建立全国统一大市场的背景下,成为人员、资本和服务得以自由流动的基石,^[70]也是在税法领域贯彻宪法平等原则要求的体现。对于一个超大型国家而言,税制不仅要实现纳税人的群际公平,还涉及不同发展水平区域的区际公平,甚至还涉及代际公平。多维度公平

[65] 参见[美] 劳伦斯·弗里德曼:《法律制度》,李琼英、林欣译,中国政法大学出版社1994年版,第16页。

[66] 参见[日] 金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2001年版,第57页。

[67] 参见方新军:《内在体系外显与民法典体系融贯性的实现——对〈民法总则〉基本原则规定的评论》,载《中外法学》2017年第3期,第567页。

[68] 参见熊伟:《税收法定原则的法典化诉求及其实现路径》,载《法学杂志》2023年第1期,第28页。

[69] 参见于森:《税收法定视野下地方税体系之完善——一个地方税立法权的视角》,载《法学杂志》2021年第3期,第134页。

[70] 参见崔晓静、丁颖:《WTO非歧视原则在国际税法领域的适用——评阿根廷金融服务案》,载《国际税收》2016年第8期,第42页。

的逻辑前提就是首先做到非歧视,否则公平无从谈起。“财政国家系以‘应税’为原则,减免税捐等税收优惠为例外,必须有正当理由或强烈公益需求,作为差别待遇之合理基础,以符实质公平之宪法意旨。”^[71]此外,非歧视性原则并不意味着所有人都应当纳税以及按照同一数额或税率纳税,只是禁止不正当的差别课税。

第三,量能课税原则。量能课税原则是“宪法平等原则所具体化的税捐正义原则,要求个人的税捐负担应按照纳税人给付税捐的能力加以衡量”。^[72]同时,考虑到纳税人财产权、婚姻家庭、营业自由也受宪法所保护,税收征收也要符合财产权、婚姻家庭、营业自由等保护要求,进而规定对量能课税的限制,即税收征收不能达到财产没收的效果,不能妨害营业的存续和发展,这也是保护税源本身的需要。此外,纳税人为维持自己及所扶养亲属基本生活所需的财产或所得不得征税。

第四,税收调控原则。论及税法的功能,通说认为其具有财政、调控和分配功能。^[73]税收的宏观调控功能体现为税收作为国家实现特定政策目的的工具。这些特定政策目的在立法中可以表达为促进经济社会发展、公平收入分配、维护弱势群体利益等方面。具体表现为国家在税收法律规定的基准纳税义务以外,针对特定的纳税主体或税收客体,规定以减轻或加重基准纳税义务为内容的特别措施。这样,税收特别措施包括税收优惠措施和加重措施两种类型。前者具体包括免税、税额减免、税率降低、费用的特别或额外扣除、延期纳税等;后者包括特别或附加征税、税率提高、费用扣除的降低或禁止等。对于税收特别措施应予以必要限制,一方面根据非歧视性原则,税收特别措施应当具有正当的理由,否则难以正当化对税收征收普遍和平等要求的背离,以及进而对量能课税原则的背离。另一方面,从可税性理论角度,公益性构成了消极的排除要件,亦即制约税收优惠的广度和力度。对此,应通过比例原则对其进行检测,保证尤其是促进之法益要超过牺牲之法益。^[74]

(二) 立体化地设计纳税人保护制度

随着社会进步,税法的角色要求也发生了转变,由着眼于征税的“权力之法”到关注纳税人权利保护的“权利之法”。^[75]长久以来,我国纳税人与税务机关的法律地位呈现出显著的不对等状态,税收法律的立法立场还未完全从国家本位过渡到纳税人本位。作为持续性为国家贡献财政收入的社会公众群体,纳税人的基本权利理应受到尊重与保护。近年来,我国在纳税人权利保护方面陆续出台了一系列政策文件,如《关于纳税人权利和义务的公告》等。但总体上看,仍然缺乏针对纳税人权利保护的专门立法,高位阶法律对纳税主体权利的保护明显不足。税法总则的纳税人权利保护制度应置于征纳主体、纳税义务等章节之前,凸显税法作为纳税人权利保护法的本质特征,至少应当包括以下方面:

第一,丰富纳税人实体权利制度。受税收债务说以及社会契约论的影响,财税法学者对纳税人权利的理解逐渐溢出征管过程,形成了税法层面的纳税人权利与宪法层面的纳税人权利的二元框架。^[76]对此,有部分学者提出应制定单独的纳税人权利保护法。^[77]从税法法典化角度看并无

[71] 黄俊杰:《税捐之差别待遇》,载《月旦法学杂志》第172期(2009年)。

[72] 陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第32页。

[73] 参见刘剑文:《财税法功能的定位及其当代变迁》,载《中国法学》2015年第4期,第162—180页。

[74] 参见侯卓:《税收优惠的正当性基础——以公益捐赠税前扣除为例》,载《广东社会科学》2020年第1期,第243页。

[75] 参见冯诗婷、郑俊萍:《税收本质与纳税人权利保护之理论基础》,载《税务研究》2017年第3期,第70页。

[76] 参见洪小东:《改革开放四十年纳税人权利保护考察——基于“学术史”与“制度史”的双重视角》,载《理论月刊》2019年第1期,第145页。

[77] 参见李晓安:《税者有其权:纳税人权利保护之立法探究》,载《东岳论丛》2021年第2期,第70页;翁武耀:《论我国纳税人权利保护法的制定》,载《财经法学》2018年第3期,第71页。

必要。因为,在税法总则中构建和完善纳税人权利制度,既体现了税法特质,也是宪法原则的具体化,同时兼顾纳税人程序性、实体性权利。纳税人实体权利主要涉及几项具体权利:知情权、礼遇权、隐私权、诚实推定权、享受税收优惠权和溢缴税款退税权等。其中,较为紧迫的是诚实推定权,包括申报诚实推定权、纳税诚实推定权和救济诚实推定权。^[78]从税收征纳双方处于平等地位这一意义上讲,征税机关应当首先推定纳税人是诚信纳税人,没有充足证据,不能提出关于纳税人是否依法纳税的怀疑。此外,税务部门在提高自身信息收集能力的同时,也不断加大与银行、市场监管、海关、不动产登记机关等部门的合作力度以进行信息分享。纳税人的各类信息基本已成为税务部门的搜集对象,可能会对纳税人合法的隐私权造成损害。因此,纳税人隐私权需要得到应有的重视。

第二,强化纳税人程序性权利。主要涉及纳税人的申请回避权、索取税收凭证权、委托税务代理权、陈述权、申辩权、申请听证权、拒绝检查权、检举权、控告权和法律救济权等权利。上述权利中有些可以在行政法中找到依据,属于一般化的行政相对人的权利。税法总则需要着重完善的是基于纳税人这一特殊身份的权利,包括纳税人的拒绝检查权,是指征税机关在对纳税人进行税务检查时必须依照法律规定进行,未满足法定条件的,纳税人有拒绝检查的权利。纳税人索取税收凭证权,是指纳税人在依法履行纳税义务后,有权要求征税机关开具相应的税收凭证;委托税务代理权,是指纳税人有权委托专门的税务代理人其代为办理相关税务事项等。

第三,健全纳税人行政保护制度。税法总则中应将税收执法层面的纳税人权利保护单独成章。主要为建立内部监督制度,约束税务机关行政权力,包括上级税务机关对下级税务机关进行的监督,以及税务机关对其工作人员进行的监督。明确税务机关的税法宣传、纳税咨询两项服务事项。还可以考虑设置专门的纳税人权利保护官,即一种为了使社会公众免受公共部门或者行政机关不当行政行为侵害而设立的准司法行政机构。^[79]该机构可以对纳税人提供事前和事中权利救济,使税法典的纳税人权利本位色彩更加浓厚。

(三) 体系化地构建纳税义务制度

20世纪初,德国在《帝国税法通则》中确立了税收债务的概念,后由阿尔伯特·亨泽尔提出税收法律关系的“债务关系说”。^[80]现行德国《税法通则》虽然并未直接对税收法律关系予以定义,但在第3条明确了税收法律关系为国家与纳税人以金钱给付为内容的债权债务关系;第37条进一步明确了税收法律关系的请求权性质。日本、韩国等大陆法系国家的税法理论及税收立法,尤其是税法总则立法也打上了深深的税收债务理论烙印。具体而言,税收法律关系由程序部分和实体部分构成,前者即税收程序关系,后者即税收债务关系,包括税收债权、责任请求权(第二次纳税义务)、退税请求权等。^[81]税法总则在规定纳税义务的一般规则时,根据债的分类、构成要件、发生、变更、消灭等债法理论,对纳税义务的分类、成立条件、产生时间、履行等税收实体法内容进行规范。

最为关键的是纳税主体制度的构建。纳税主体是税收法律关系中的核心要素。^[82]税法总则中对纳税主体做出一般规定具有必要性。首先,在立法术语上以“纳税主体”替代“纳税人”。目前,在各个税种实体法中,对于纳税主体的规定实际上都使用了“纳税人”这一术语。从学理来看,纳税主体范围要大于纳税人。纳税义务产生后,纳税人可能因一些特定情形而不能直接履行缴纳

[78] 参见王桦宇:《论税法上的纳税人诚实推定权》,载《税务研究》2014年第1期,第68页。

[79] 参见许多奇:《落实税收法定原则的有效路径——建立我国纳税人权利保护官制度》,载《法学论坛》2014年第4期,第54页。

[80] 参见施正文:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第1—2页。

[81] 参见陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第273页。

[82] 参见王佳龙:《〈民法典〉对〈税收征管法〉纳税主体重构的影响与启示》,载《税务研究》2021年第1期,第79页。

税款的义务,而是由其他主体代为履行。这种情形之下,“纳税人”也不能与纳税主体相对应。税法总则对纳税主体的表述应不再使用现行法中的“单位和个人”,而是统一表述为“依法负有缴纳或解缴税款义务”的“自然人、法人和非法人组织”。其中,解缴税款义务主要是指扣缴义务人在代收或者代扣税款之后,应在规定期限内将税款解缴到税务机关。

其次,以税收债务理论为指引构建纳税义务体系。税法总则应当清楚界定纳税主体的定义、类型,纳税主体不应局限于“直接负有纳税义务的人”,而是要将所有承担税收债务的主体都包括在内。在这些纳税主体中,又可以分为主税收债务人和承担税收债务的第三人。主税收债务人还包括连带税收债务人,即对同一项纳税义务具有连带关系的多个纳税主体。连带纳税义务主体的构成要件有二:一是多个纳税义务人之间具有连带关系,其往往与《民法典》中关于连带债务的规定相衔接,主要发生在共有人、合伙人、继承人等主体之间。二是基于同一项纳税义务。连带纳税义务人中的任一纳税人履行了纳税义务,就意味着税收债务消灭,其他纳税人无需再向征税机关缴纳税款。在此基础上,税收债务理论较好地解释了税收负担向第三人扩张的问题。^[83] (见表 1)

表 1 税收债务向第三人扩张的种类和原因比较

税收债权人	税收债务人	税收债务向第三人扩张	扩张的原因
国家	纳税人 (主税收 债务人)	第二次纳税义务	基于第三人与纳税人之间特定的人上或物上的关系
		税收担保债务	基于税收担保关系,保证人或担保人对税款进行清偿
		税收代位权	基于纳税人与第三人恶意减少财产危害国家税收利益等原因
		税收撤销权	基于纳税人与第三人恶意减少财产危害国家税收利益等原因
		税收优先权	基于法律规定,税收债权优先无担保的债权及成立时间靠后的担保债权
		第三人代为清偿	第三人因代为清偿税款取得相当于税收债权人的地位,但只有私法意义
		税收债务承担	基于第三人与税务机关签订税收债务承担契约

税收债务向第三人扩张的制度构建中,较为复杂的是第二次纳税义务,其也被称为“不真正连带纳税义务”。第二次纳税义务与连带纳税义务不同,主要表现在两者的性质、两者适用的范围和程序不同。^[84] 连带纳税责任中纳税主体承担的是独立责任,任一纳税主体对全部税收债务负全部缴付的责任。连带纳税责任满足法定构成要件即责任成立,无需税务机关另行通知。第二次纳税责任具有补充性,只有在对原纳税主体实行滞纳金处分后,征缴入库的税款仍然不足应征额的情况下,才能对第二次纳税义务人以尚未缴足的税款额为限课征税款。第二次纳税义务人的纳税义务自接到税务机关的缴纳通知书而成立并确定。

目前,我国现行税收法律中并未专门规定这一制度。2015年《税收征收管理法(征求意见稿)》

[83] 参见唐贺强:《我国第二次纳税义务制度的法律建构》,载《税务研究》2021年第8期,第90—91页。

[84] 参见[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑树良等译,法律出版社2004年版,第100—102页。

第80、81条规定“未缴清税款的纳税人的财产赠与他人或者被继承的,以受赠人或者继承人为缴纳税款的责任人,但以其所受赠或者继承的财产为限”,“对纳税人欠缴税款无法追征时,税务机关可以向支配或者获取纳税人财产的财产实际管理人、遗产执行人、清算组、总公司以及其他关系人追征”,这被一些学者视为我国的第二次纳税义务的条款。作为税收债务向第三人扩张的方式之一,第二次纳税义务具有从属性、补充性、替代性和法定性等特征。上述条款中的第三人还不是严格意义上的第二次纳税义务人。因此,有必要在税法总则立法中重新界定第二次纳税人的范围,避免其与连带纳税义务人、法定代理人及财产管理人相混淆。具体而言,第二次纳税义务发生的前提和标准为:一是纳税人逾期未缴清税款及滞纳金,经征税机关强制执行仍无法足额缴纳,这就要求征税机关必须先对纳税人穷尽其债权救济方式,纳税人已无实际履行纳税义务的能力,征税机关方能要求第二次纳税义务人继续履行缴纳税义务。二是与纳税人财产有实质联系的第三人。与纳税人财产有实质联系,即从纳税人与第三人之间的民商事关系出发,可以包括法人与其清算人或剩余财产的受让人之间的关系、家族公司与家族公司的股东或员工之间的关系等情形。

(四) 规范化地约束税收行政立法权和解释权

税法总则对税收行政行为的规范重点在于在实体法层面,对抽象行政行为、具体行政行为的双重规范,程序法层面对税收行政行为的详细规范则应置于未来税法典的行政程序部分。对抽象行政行为规范的研究主要侧重税务行政规范的制定与解释,其不仅对税法规范应用于具体征纳程序具有解释功能,还起着填补漏洞的补充性立法功能。因此,税法总则立法应符合《立法法》等上位法规范,确保整个税法法律体系的协调性,并兼顾我国税务行政规范的阶段性现状,确保该部分内容能够与税务征管实践相融合。本着尽可能优化我国税务行政规范体系的目标,将税务行政法规、税务规章和税务规范性文件全面涵盖。尤其针对我国税收实践中行政规范与税收政策之间界限不够清晰的现状,从程序上对税务行政规范进行了廓清,避免多变的税收政策影响税务行政规范的稳定性。

重点之一是对税务行政规范制定权进行规范。在制定主体方面,应区分一般制定主体和特别制定主体,前者包括国务院,国务院财政、税务主管部门及海关总署,国务院财政主管部门、各级征税机关三类,分别对应税务行政法规、税务规章和税务规范性文件三类税收行政规范;后者则为国务院关税税则委员会。在此基础上,还应规定税务行政规范的起草主体。税法总则应在《立法法》对起草主体相关规定的基础上,进一步细化起草主体的不同地位,即国务院财政主管部门的地位是“组织起草”,而国务院税务、海关主管部门和其他有关部门的地位是“参与起草”。这种地位的划分是根据部门职责来确定的。此外,为了体现科学性,应规定委托有关研究单位专家或团队起草专家建议稿。在制定程序上,为了体现民主性,应突出公开征求意见和听证程序。同时,为了与国务院《重大行政决策程序暂行条例》相衔接,还应规定税务重大行政决策程序,针对涉及国家税收发展中长期规划、重大税费政策和改革方案等社会公众切身利益或社会关注度高的事项的税务行政规范,按照重大行政决策程序的规定执行。

另一个重点是规范税法行政解释主体和解释原则、方法。由于我国《立法法》对法律的行政解释也缺乏规范,导致实践中对税法执行中的具体问题的解释缺乏统一标准。首先,应当摒弃既有的“国库主义”解释取向,转而遵循“纳税人主义”解释立场,以此将税法解释权力限缩,最大化彰显纳税人权利优位的税法法益结构。^[85]在此基础上,税法总则应通过明确税法行政解释主体、解释

[85] 吕楠楠:《税制公平主导下的税法解释:基于利益衡量视角的分析》,载《国际税收》2020年第7期,第30页。

原则和方法规范税务机关在执行中对税法的解释,为税法解释提供具有操作性的标准,增强各方对税法的预期,以规范税务行政执法并有效保障纳税人合法权益。

五、结 语

从世界范围内法典化历程看,法典化伴随着国家兴衰和政治经济基础变迁,是政治角力的产物,也是法学学术积淀、立法技术发展的产物。^[86] 围绕重要法典立法重大问题的学术论争往往是法学繁荣的动因之一,19 世纪的法典化浪潮就推动了法律创造论、法律进化论、法律工具论等学说的百花齐放。^[87] 目前,我国已制定了十二部单行税种法,税种立法进程已达三分之二,税收程序立法也已完成并经修正,对税法的特殊性问题已经积累相当的认识,进一步丰富和发展税法总则乃至税法法典化的立法研究工作正当其时。作为一名财税法学者,生活在国家迈入法典化时代是幸运的,应当顺应历史潮流,抓住实践法学思想的机会,为国家财税法治现代化贡献智慧和力量。

Abstract The Civil Code ushered in the era of codification of the system of socialist rule of law with Chinese characteristics. Codification research has made progress and achievements in many fields of law. With the accelerated implementation of the statutory principles of taxation, the codification of taxation law led by the general principles of taxation law has been put on the agenda. The codification of tax law is the unity of history, logic and reality. It is not only an important part of the socialist rule of law process with Chinese characteristics, but also conforms to the universal law of the world's legalization since modern history. Under the goal of codification, the general provisions of the tax law are positioned as the general provisions of the code, the balance of taxpayer's rights, and the norm of tax administrative behavior, and determine a series of special problems that need to be solved in legislative logic. On this basis, the general provisions of tax law should construct pillar systems such as tax law principles, taxpayer protection, tax liability, and the formulation and interpretation of tax administrative norms.

Keywords Codification, General Provisions of Tax Law, Principles of Tax Law, Theory of Tax Debt, Protection of Taxpayer's Rights

(责任编辑:尹亚军)

[86] 参见雷磊:《法典化的三重视角》,载《法制与社会发展》2023 年第 2 期,第 58 页。

[87] 参见朱明哲:《从 19 世纪三次演讲看“法典化时代”的法律观》,载《清华法学》2019 年第 3 期,第 184—207 页。