

告提供担保等。

前已述及,公司法中的企业集团规则严重短缺,不适应公司发展需要,急需加强企业集团立法,或单独制订企业集团法,或在公司法中专列一编,针对企业集团作出规定。但结合我国实际,应优先考虑采用第二种模式,以保证公司法规范的体系化。

## 税收法治当以“法定”为先

张守文(北京大学法学院教授)

财政乃庶政之母,亦为现代国家治理之基础。自古及今,作为财政支柱的税收,始终是国家与国民关系的焦点。自英国《大宪章》以降,各国不断强化对征税权的限制,不仅推动了立法权与行政权的分离,以及国家财政权与国民财产权的分立,也促进了民主与法治的发展。

税收法治对政治安定、经济繁荣、社会团结影响甚巨,对整体法治建设尤其有标志性意义。在推进法治中国建设的进程中,须解决影响税收法治的各类突出问题,其中最为急迫和首要的,是真正落实税收法定原则。<sup>[1]</sup>

### 一 为什么要强调“法定”为先

影响中国税收法治的因素虽然纷繁复杂,但首先应当解决税收“法定”方面的缺失,以“法定”作为推进税收法治的先导。从“法定”二字来看,无“法”则征税无据,纳税无凭,权义皆无依归,根本谈不上法治;无“定”则无法“定分”,极易人为恣意定税,导致税收“不确定”,人民无法预期,自然与法治要求相去甚远。因此,唯有经由正当程序,将各类课税要素在法律中明确规定,所有主体皆需依法奉行,才可能形成良好的税收法治。

强调“法定”为先,还因为现实的税收立法相当滞后。立法是实现法治的重要基础,我国的立法体系虽已告形成,但许多重要的税收立法却尚付阙如。税收法定原则要求“一税一法”,而我国多数税种却尚无法律相应,<sup>[2]</sup>不仅有悖于严格的“法定”要求,亦有违《立法法》的明确规定。<sup>[3]</sup>

上述立法问题虽然是多因之果,但改革初期的“授权立法”无疑是其要因。<sup>[4]</sup> 当时的

[1] 对于税收法定原则,我国学者已有很多研究,较早的如谢怀栻:《西方国家税法中的几个基本原理》,载刘隆亨主编:《以法治税简论》,北京大学出版社1989年版;张守文:《论税收法定主义》,《法学研究》1996年第6期等等。在20世纪90年代中期以后,我国应实行税收法定原则已成为各界的共识。

[2] 目前仅企业所得税、个人所得税、车船税三个税种制定了法律,其他十几个税种主要都是依据行政法规征收。

[3] 我国《立法法》第八条特别规定:“基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度”只能制定法律。

[4] 影响最大的是1984年和1985年的两次授权决定。尽管1984年的授权决定已经废止,但1985年的授权更为宽泛,因而要求全国人大收回授权的呼声日益高涨。

授权决定存在的空白、无期限授权弊端,使中央政府及其职能部门成为主要的立法主体,直接阻滞了税收法律的制定,对此各界已诟病多年,但至今仍未有效解决。无论此类授权在当年多么必要,但其违背法治精神的负面影响日益凸现,必须彻底解决。

税收立法不符合税收法定原则要求的问题,已见于诸多税种领域。例如,增值税虽为我国第一大税种,但该领域至今仍未制定法律,且各类“试点”一直未停;房产税作为极其重要的财产税,直接涉及国民的财产权,但该领域不仅没有制定相应法律,而且仍在多地进行着不同模式的“试点”。诸如此类的“试点”还有很多。中国税收立法的“试点模式”,不仅使税法制度变动不居,难以全面“法定”,也影响税法的统一和公平适用,有悖于法治精神。<sup>[5]</sup>

税收“法定”的缺失,直接影响税权配置的法治化,进而影响对国家与国民、中央与地方关系的有效调整。由于“法定”的不足,在税收立法权与税收征管权的配置方面,都存在“主体错配”的问题,这是推进税收法治必须解决的基础性问题。此外,仅就税收收益权的配置而言,因“法定”缺失,也会在一定程度上影响分税制的合法性。特别值得注意的是,由于缺少“法定”规则,在中央与地方之间的税收分享已形成典型的主从博弈,由此演变而成的以中央为主导的“共享型”分税制,在一定程度上导致地方财力偏紧、债务过多或“土地财政”等突出问题。如何使各级政权的收入权力与支出责任能有效对应,使各级政府的职责履行与财力支持能相匹配,是在落实税收法定原则方面须着重考虑的。

## 二 “法定”缺失的立法弥补

基于上述“法定”缺失或立法不足,必须“落实税收法定原则”,<sup>[6]</sup>贯彻“法律保留”原则。为此,国家在立法规划中已将税收征管法(修改)、增值税法等若干单行税法列入一类项目,<sup>[7]</sup>这体现了国家对税收法定原则的重视,以及国家法治建设的重点与国家整体改革规划的“一致性”。

虽然立法规划已经明确,但要有效实现税收“法定”,尚需关注复杂的“中国问题”。例如,税法调整所依存的“中国时空”,体现为中国的特殊历史发展阶段以及地域上的不平衡,由此形成的时空维度的复杂性,以及税法主体的多层面差异性,会影响税法的普适性或法治的统一性,<sup>[8]</sup>也会影响对“法定”的范围、程度的认识,这些都需要在立法中予以特别考虑。

又如,在中央与地方关系方面,中国的集权传统与分权现实之间存在的紧张,也影响对“法定”层次的理解和把握。尤其在涉及宏观调控的领域,直接涉及政策性与法律性之间的平衡,可能带来对“法定”的动态理解,并影响税收立法的内容。

[5] 相关具体探讨可参见张守文:《我国税收立法的“试点模式”——以增值税“试点”为例》,《法学》2013年第4期。

[6] “落实税收法定原则”和财税领域必须“完善立法”在2013年的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中已明确提出,可谓史无前例。这虽然不同于某些国家(如委内瑞拉)在宪法中对“税收法定原则”作出规定,但也体现了执政主体重要共识。

[7] 参见《十二届全国人大常委会立法规划》。

[8] 我国时空维度的诸多特殊性,体现了税法领域的诸多差异性,都需要在立法中予以特别考虑,这些因素会影响法治的统一性。相关讨论可参见张守文:《税法的普适性及其局限》,《中外法学》2001年第5期。

与上述的“中国问题”相关联,完善各类治理体系均需关注的系统性和协调性,对于税收立法亦非常重要。事实上,我国的整体法律体系以及具体的税法体系,都缺少系统性和协调性,严格说来尚未形成真正的“体系”。这与多元立法主体、多元利益诉求背景下的“法定”缺失直接相关。

因此,必须增强“税法意识”而不是“税收意识”,必须从法治的角度加强顶层设计,构建科学合理的税法体系,而不应罔顾税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则的要求,轻视税收立法应有的系统性和协调性,单纯追求税收收入的获取,长此以往,会严重危害经济社会的发展。

我国税收立法的系统性和协调性不足,已影响相关税种的立法,导致一些重要税种至今仍处于变动之中,未能有效“法定”。<sup>[9]</sup>例如,正在进行的“营改增”,最终会导致营业税这样一个重要税种被废止;而环境税、遗产税等新税种是否开征,则处于“待定”状态。此外,既有税法制度中的课税要素如何调整,如对个人自住房屋是否以及如何征收房产税,土地税、资源税、消费税、个税等制度如何完善,依然悬而未决。无论是上述的税种“法定”,还是课税要素“法定”,都要加强税收立法的系统性和协调性。

要提升税收立法的系统性,增进税法制度之间的协调性,就必须遵循财政税收的基本规律、基本原理,尽快形成相对稳定的财政体制和税收体制,这样才可能不断提升立法质量。例如,未来《增值税法》的制定,就应充分体现增值税的原理,不应人为中断抵扣链条;同时,必须加快完善财税体制,建立合理的分税制,否则同样会影响“法定”的进程。事实上,当初“营改增”未能及时推出,就与地方税收利益的考虑有关。而分税制领域的“法定”缺失,不仅会导致税种收益归属的频繁变动,也会影响地方税制度体系的建设。

总之,在法治中国建设的进程中,税收法治是重点;而要推进税收法治,则应以“法定”为先,全面落实税收法定原则,结合以往在税收立法领域存在的中国问题,不断提升税收立法质量,从而为税法的有效实施奠定坚实基础。

## 司法“去地方化”：司法体制改革的逻辑、挑战及其应对

陈卫东(中国人民大学法学院教授)

在社会主义法律体系基本建成之后,我国已经初步解决了“有法可依”问题,而如何将“纸面上的法”转化为“现实中的法”、“行动中的法”则成为新的社会形势下的任务。因此,党的十八届三中全会提出“推进法治中国建设”这一新的时代命题,其实质就是将“纸面上的法”变为“活”法,实现“法治乃是一种生活方式”的目标。司法作为实现社会

[9] 有的国家在相关法律甚至在宪法中对税种的类型、征税范围、适用税率的原则等亦有规定。参见《巴西联邦共和国宪法》,第六编“税收和预算”,第153-156条。