

论税收法定主义

张守文

税收法定主义是税法至为重要的基本原则,或称税法的最高法律原则,^{〔1〕}它是民主原则和法治原则等现代宪法原则在税法上的体现,对于保障人权、维护国家利益和社会公益可谓举足轻重,不可或缺。

税收法定主义已为今世学说所公认,其基本精神在各国立法上亦多有体现。由于它与宪法及其他相关部门法均密切相关,且涉及许多日益突出的现实问题,因而多加研讨定会有助于税制乃至整个法制的完善以及法学研究的深入。鉴于国内学者论及者鲜见,本文拟仅就税收法定主义的几个主要问题略作研讨。

一、对税收法定主义的一般认识

税收法定主义,或称租税法律主义,^{〔2〕}税捐法定主义,^{〔3〕}学者对其概念的认识尚未尽一致,但大略可概括如下:税收法定主义,是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定;征纳主体的权利义务只以法律规定为依据,没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收。

税收通常被认为是国家或称公法人团体对符合法定课税要素的主体无偿课征资财以获取财政收入的活动,它是将私人经济主体(企业和个人)的部分财富转为国有的手段,是加在人民身上的负担。正因如此,调整税收关系的税法通常被视为侵权规范,是侵害人民权利的法律;为了使人民的财产权免遭非法侵害,就必须要求税收的核课与征收有法律依据,从而形成了税法上至为重要的原则——税收法定主义。^{〔4〕}

没有法律依据国家就不能课赋和征税,国民也不得被要求缴纳税款,这一直是税收法定主义的核心。依据民主原则和法治原则,国家征税所依据的法律,仅是指人民行使权力的议会制定的法律或议会授权制定的法规,但最主要、最大量的应是议会制定的法律。由人民通过其代表在议会上自己决定要负担什么税收,并通过议会制定的法律加以确定,这样的法律才是符合和体现民意的;人民交纳其自愿负担的税款,才是合法的。正因如此,行政机关不应有自己决定

* 北京大学法律系副教授。

〔1〕 [日]中川一郎:《税法体系总论》,第83页,载《当代公法理论》,月旦出版公司1993年版,第607页。

〔2〕 [日]金子宏:《租税法》,其中译本为《日本税法原理》,刘多田等译,中国财经出版社1989年版,第47页。

〔3〕 陈清秀:《税捐法定主义》,载于前引〔1〕《当代公法理论》,第589页。

〔4〕 参见前引〔2〕,金子宏书,陈清秀文,第111页。

征税的权力,而只能有执行法律的权力,这也符合一般的公法原理。

税收法定主义因其集中地体现了民主原则与法治原则等宪法原则,因此各国宪法一般也多对其加以规定。事实上,人类争取人权,要求建立现代民主宪政的历史,一直是与税收法定主义的确立和发展密切相关的。为此,有必要从宪法的角度来进一步认识税收法定主义。

二、税收法定主义与我国宪法的完善

税收法定主义的确立,与市民阶级反对封建君主恣意征税的运动不可分割。在“无代表则无税”的思潮之下,形成了征税须经国民同意,如不以国民代表议会制定的法律为根据,则不能行使征税权的宪法原则。税收法定主义对法治主义的确立乃至宪法的出现,均产生了极为重要的影响。^{〔5〕}

税收法定主义肇始于英国。1215年的英国大宪章已初露税收法定主义的萌芽;1627年的《权利请愿书》曾规定,非经国会同意,不宜强迫任何人征收或缴付任何租税或类此负担,从而正式在早期的不成文宪法中确立了税收法定主义。

此后,各国亦纷纷将税收法定主义作为宪法原则加以确认,尤其是倡导法治的国家,无论其发达程度、地理位置、社会制度、气候条件、历史传统如何,多注重在其宪法中有关财税制度的部分,或在有关国家机构、权力分配、公民权利和义务的规定中,对税收法定主义予以明确规定。例如,科威特宪法规定,非有法律规定,一般不得征收新税、修改或废除旧税。非有法律规定,任何人不得全部免除或部分免除应缴的该项税款。除法律的范围以外,不得要求任何人支付其他税款、费用或承受其他负担。^{〔6〕}不难看出,该国宪法要求税收的开征、变更、停征、减免均必须有法律依据,纳税人的负担仅以法律规定的范围为限,这与前述对税收法定主义的概括是较为一致的。

又如,埃及宪法规定,只有通过法律才能设置、修改或取消公共税捐,除法律规定的情况以外,任何人均不得免交税捐;只有在法律规定的范围内,才可以责成人们交纳其他形式的赋税。^{〔7〕}这些规定力图说明和强调的是,征税主体必须且只能依法开征、变更、停征或免除税收,纳税主体也只有和法律规定的范围内才有纳税义务。可见,这些规定与前述对税收法定主义的概括也是较为一致的。此外,美国、日本、法国、德国的宪法也在有关税收立法权的规定方面,体现了税收法定主义的精神。^{〔8〕}

上述立法例表明,前述对税收法定主义的概括,不仅是对学者一般观点的总结,而且也与通常较为完备的宪法规定是一致的。各国宪法在确立税收法定主义时,大略都是从征税主体的征税权与纳税主体的纳税义务这两方面加以规定,并尤其强调征税权的行使必须限定在法律规定的范围内,确定征纳双方的权利义务必须以法律规定的税法构成要素为依据,任何主体行使权利或履行义务均不得超越法律的规定,从而使当代通行的税收法定主义具有了宪法原则

〔5〕 前引〔2〕,金子宏书,第48页。

〔6〕 参见《科威特国宪法》(1962年公布),第134条。

〔7〕 参见《阿拉伯埃及共和国永久宪法》(1971年通过),第119条。

〔8〕 参见《美利坚合众国宪法》第1条第8款,《日本国宪法》第84条,《法兰西共和国宪法》第43条,《德意志联邦共和国基本法》第105条。

的位阶。

税收法定主义在我国宪法上规定并不明确。我国宪法既未对财税制度作专门规定,也未对税收立法权作专门的规定,仅是在公民的基本义务方面规定“公民有依照法律纳税的义务”,^[9]有学者认为这一规定即揭示了税收法定主义的意旨,^[10]但这种观点略显牵强。因为该规定仅能说明公民的纳税义务要依照法律产生和履行,并未说明更重要的方面,即征税主体应依照法律的规定征税,因而该规定无法全面体现税收法定主义的精神。

我国宪法未对税收法定主义作出具体、全面、明确的规定,这确为缺失或不完善之处。国家立法机关为弥补此不足,在《税收征收管理法》中规定,税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行,任何机关、单位和个人不得违反。^[11]这一规定非常重要,它使得税收法定主义在一个税收法律中而不是在宪法上得到了确立。

宪法的缺失固需弥补,但上述弥补却未必恰当,其效力、效益深受局限。为使宪法乃至整个法制更趋完善,在宪法上全面确立税收法定主义便甚为必要。尽管宪法上的相关规定亦未必能达到应有的实效,但它毕竟统领诸法,使税收法定主义能够在相关法律中得以贯彻,从而能够有助于税收法制的完善,进而能够促进法治昌明,推动经济与社会的良性运行和协调发展。可见,把税收法定主义规定在宪法中,其效力或效益会迥然不同。有鉴于此,可以通过宪法修正案的方式补进体现税收法定主义的规定,以使我国宪法更加完善。

三、税收法定主义的内容及其相关问题

依据上述对税收法定主义的认识,综合学者的不同观点,可以把税收法定主义的内容概括为三个原则,即课税要素法定原则、课税要素明确原则和程序合法原则。前两个原则侧重于实体方面,而后一个原则侧重于程序方面,它们都是税收法定主义不可分割的组成部分和具体体现。

(一)课税要素法定原则

课税要素(Steueratbestand)是税法构成要素中的实体法要素,是确定纳税人的纳税义务的必备要件。对于课税要素究竟应包括哪些,学者认识历来不尽相同,但通常认为应包括税法主体、征税客体、计税依据、税率、税收优惠等。^[12]由于课税要素直接关系到纳税人的纳税义务是否成立以及义务的大小,与个人、企业乃至国家的利益攸关,因此它必须由法律加以规定,从而形成税收法定主义中的课税要素法定原则。

课税要素法定原则要求课税要素必须且只能由议会在法律中加以规定,即只能由狭义上的法律来规定税收的构成要件,并依此确定主体纳税义务的有无及大小。在税收立法方面,议会依据宪法的授权而保留着自己专属的立法权力,除非它愿意授权其他机关立法,任何主体均不得与其分享立法权力。可见,与课税要素法定原则直接联系着的是“议会保留原则”或称“法律保留原则”。由于议会保留着制定法律以及在法律中规定课税要素的权力,因而未经授权的

[9] 参见《中华人民共和国宪法》第56条。

[10] 参见前引[3],陈清秀文。

[11] 参见《中华人民共和国税收征收管理法》第3条。

[12] 有人认为还包括“税收客体的归属”。参见前引[2],金子宏书,第93页。

行政机关不得在行政法规中对课税要素作出规定。至于部委规章、法院判决、习惯法等自亦不应觊觎课税要素的确定。

立法机关之所以严格保留课税要素的立法权,是因为税法同刑法一样,均关系到对相关主体的自由和财产权利的限制。税收法定主义与刑法上的罪刑法定主义的法理是一致的,凡涉及可能不利于国民或加重其负担的规范,均应严格由代表民意的议会来制定,而不应由政府决定。因此,课税要素的全部内容应与税收的课赋及征收程序等均必须由法律加以规定。^[13]

(二)课税要素明确原则

依据税收法定主义的要求,课税要素及与之密切相关的征税程序不仅要由法律作出专门规定,而且还必须尽量明确,以避免出现歧义。亦即有关创设税收权利义务的规范在内容、宗旨、范围方面必须确定,从而使纳税义务人可以预测其税收负担。^[14]这就是课税要素明确原则。

依据上述原则,有关课税要素的法律规定不应是模糊的一般条款,否则会形成行政机关确定课税要素的自由裁量权。当然,课税要素的“明确”也是相对的,为了实现税法上的公平和正义,在一定程度上使用不确定的概念是不可避免的和允许的,如“在必要时”,“认为不适当”,“基于正当的理由”,“按照合理的方法核定或调整”,等等。这类相对不确定的概念在各国税法的规定中也是较为普遍的。但是,不确定概念的使用应做到依据法律的宗旨可以明确其意义,而不能是内容太过于一般,过于空洞的“空白文句”,否则,税法的解释便只能依凭行政机关自由裁断,因而极易导致公权力的恣意滥用。

(三)依法稽征原则

如前所述,依据税收法定主义的要求,课税要素及与其密切相关的、关涉纳税人权利义务的税法要素均必须由法律予以明确规定,在这一前提下,税收行政机关必须严格依据法律的规定稽核征收,而无权变动法定课税要素和法定征收程序,这就是依法稽征原则,也称合法性原则。依据该原则,没有法律依据,税收行政机关自无权开征、停征,也无权减免、退补,依法征税既是其职权,也是其职责,它无权超越法律决定是否征税以及何时征税,因而不能适用便宜原则。在是否征纳税的问题上,税收行政机关与纳税人一样均无选择权,均必须严格按税法的实体法要素和程序法要素执行。同时,也不允许征纳双方或纳税义务人之间达成变更课税要素或征税程序的税收协议,以排除强行法的适用为目的的一切税收协议都是无效的。

尽管如此,为了保障公平正义,依法稽征原则的适用在如下几种特殊情况下应受到限制:(1)对于纳税人有利的减免税的行政先例法成立时,应适用该先例法;(2)税收行政机关已通常广泛地作出的有利于纳税人的解释,在相同情况下对每个特定的纳税人均应适用;(3)在税法上亦承认诚实信用原则和禁止反悔的法理,以进行个别救济,因而在个别情况下,诚信原则应优先适用。^[15]

税收法定主义的上述三个具体原则,在理论和实践上均具有重要意义,对于中国的税收法制建设乃至整个法律建设尤其具有现实的指导意义。因此,有必要从税收法定主义的角度,研讨税收法制中的现存问题。

[13] 参见前引〔2〕,金子宏书,第50页。

[14] 参见前〔3〕,陈清秀文。

[15] 参见前引〔3〕,陈清秀文。

(四) 税收法制中现存的主要问题

1. 课税要素法定原则与立法机关的“法律保留”

依据课税要素法定原则,我国的全国人大及其常委会应保留税收立法权,并对各类税法的构成要素作出规定。然而,我国虽经由空前的税制改革建立了新税制,但由立法机关制定的税收法律并不多,且主要集中在原来的涉外税法和税收征管领域,如《外商投资企业与外国企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》、《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》等,而真正关系到绝大多数纳税主体的权利义务的税法规范,却体现在由国务院通过的一系列暂行条例之中,亦即行政机关成了规定课税要素的重要主体,这种状况与课税要素法定原则及法律保留原则的要求无疑是背道而驰的。其成因在于我国宪法没有严格确立税收法定主义,没有明确税收立法的专有权,在立法实践中也没有严格依循课税要素法定原则。要改变这种“越权”或“越位”的现状,真正走向法治,就必须在宪法和法律上确立课税要素法定原则,并在实践中严格执行这一原则,这对于我们这个单一制的、法治与市场经济均不发达的国家尤为必要。

此外,尽管课税要素法定原则有时被认为是立法形式或程序上的要求,是实现税收正义的一种形式手段,^[16]但坚持这一原则无疑会更有助于在实质上和实体上界定征纳双方的权利,划分税法的立法权和执行权,也便于立法机关监督政府执行税法的活动,使之依法征税,真正做到取之于民,用之于民,为纳税人提供更多更好的公共服务。因此,必须严格执行课税要素法定原则,国家立法机关亦应积极行使宪法赋予的制定法律的权力,其中当然包括制定税收法律的权力,而不应使立法权旁落。

2. 课税要素法定原则与立法机关的“授权立法”

在现代市场经济条件下,市场主体的经济活动日趋复杂,各国均注重运用税收手段加强宏观调控。为了使某些税法规范能及时地、灵活地调整某些领域里复杂多变的经济关系,一些国家也存在税法方面的委任立法或称授权立法的情况。尽管如此,在学说上和立法实践中,各国仍多坚持由议会保留课税要素的立法权,同时,议会亦可授权行政机关在某些方面加以具体化,制定实施细则之类的行政法规。

授权立法虽然发展很快,但其利弊亦令人瞩目。为此,许多学者仍认为,尤其在税法领域,议会在授权行政机关制定相关的从属性法规时,在授权的法律中必须就授权的内容、目的及范围等作出具体规定,使人民可以从法律本身预测其税收负担。^[17]此外,从课税要素法定主义的宗旨出发,授权立法仅能限于具体的、个别的事项,一般的、空白的授权是无效的,依据此类授权所制定的行政法规自然亦无效。

我国行政机关的实际立法权限甚为广泛,其利弊得失亦不难得见。在税收实体法方面,除涉外税法外,其他税种的立法均由行政机关完成,这虽然有助于推动新税制大规模地迅速确立,以应时之需,但国务院制定的大量税收行政法规中对课税要素作直接、全面的规定,则与课税要素法定原则不甚相合。基于课税要素法定原则和法律保留原则,有关创设或加重人民税收负担的构成要素的重大事宜,应由立法者自己定之,不应授权以行政命令定之。^[18]因此,立法

[16] 田中二郎的《租税法》、新井隆一的《租税法基础理论》等均持此见解。参见前引[3],陈清秀文。

[17] 参见前引[3],陈清秀文。

[18] 参见前引[3],陈清秀文。

机关不应授权行政机关对各类课税要素作广泛规定。

我国在1984年进行工商税制改革时,国务院曾向全国人大常委会提出了请求授权其发布试行有关税收条例(草案)的议案,指出鉴于经济形势发展很快,税收条例(草案)尚须在实践中逐步完善,因此请求授权其以草案的形式发布试行,待执行一段时间后,再根据试行的经验加以修订,正式提请全国人大常委会审议,完成立法手续。^[19] 据此议案,全国人大常委会作出了授权决定,授权国务院在改革工商税制的过程中拟定有关税收条例(不包括外商投资企业的税收立法),以草案形式发布试行,再根据试行的经验加以修订,提请全国人大常委会审议。^[20]

上述的授权立法,虽然依严格的税收法定主义尚不尽如人意,但仍可认为税收法定主义在一定程度上得到了坚持,对此亦应予肯定。国务院基于课税要素法定原则,认为课税要素的立法应保留在人大及其常委会,若由国务院依据经济发展情况制定探索性的、试验性的条例(草案),则必须经由人大或其常委会授权;而在草案试行成熟后,仍应由人大常委会审议,完成立法手续。这些思想与税收法定主义无疑是相符合的。此外,上述授权法在授权的目的、范围等方面,也是较为明确的。

然而,在经济、社会及法律得到了较大发展的十年后,在1994年施行的由国务院制定的一系列新的税收暂行条例中,却未见有立法依据的规定。因为这些条例的制定既不是根据人大或其常委会颁行的相关法律,也不是依据国家立法机关专门的授权决定;同时,这次税改又是建国以来规模最大、最广泛、最深刻的,当然也不能牵强地套用1984年的授权决定。因此,若严格依税收法定主义或课税要素法定原则,则可以认为此次税改中制定的各类税收暂行条例是无法律依据的。即使说人大及其常委会是默许授权,则也只能说这种授权是一种一般的空白授权,是不生效力的。当然,此次税改并非毫无依据,中共中央十四届三中全会《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》即为其依据。^[21] 但政策只是立法的重要源泉,这并不能作为法律依据,而立法则必须要遵循严格的立法程序,要以合法的立法权为基础。为此,必须加快完成税收法律、法规的立法程序,逐步建立税收立法、司法和执法相互独立、相互制约的机制,^[22] 而为达此目的,则必须坚持税收法定主义,依法明确界定税收立法权、解释权、征管权和调整权等,使相关权力得到有效配置。

课税要素法定原则的被忽视,行政权力的膨胀,已经越来越为人们所重视。有的学者认为国务院的税收立法数量要比国家立法机关的税收立法数量多得多,而且有的已明显越权。^[23] 此外,授权立法不能没有标准和节制,被授予的权力不能再转授,这是公认的法律原则,^[24] 国务院税收暂行条例中的某些课税要素却是由财政部或国家税务总局加以具体化的,这种具体化有的是经过了行政法规的授权,有的是“经国务院批准”,即其基础是国务院的再授权。依据课税要素法定原则和被授予的权力不能再转授原则,国务院再授权部、局对课税要素加以具体化的作法应当是无效的。事实上,财政部、国家税务总局为协调不同部门、不同行业、不同主体

[19] 参见《国务院关于提请授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例(草案)的议案》(1984年9月7日)。

[20] 《全国人民代表大会常务委员会关于授权国务院改革工商税制和发布有关税收条例(草案)的决定》(1984年9月18日通过)。

[21] 参见金鑫:《社会主义市场经济的税收新体制》,《中国税务》1994年第3期。

[22] 参见《国家税务总局工商税制改革实施方案》(1993年12月11日)。

[23] 参见李诚等:《略论我国当前立法中存在的问题》,《中外法学》1996年第2期。

[24] [美]伯纳德·施瓦茨著:《行政法》,徐炳译,群众出版社1986年版,第31页。

的利益而发出的层出不穷、千变万化的各类“通知”，已使税收法定主义本有的保持法律稳定性和当事人可预测性的机能受到重创，导致纳税人无法进行合理预期，从而严重影响了经济主体的自由和理性的选择，加大了税收成本和市场交易成本，同时也使税法的宏观调控职能难以充分有效地发挥。

可见，课税要素法定原则仍必须坚持。关系到全体国民财产利益的税种，其课税要素的立法权必须由全国人大及其常委会保留，国务院依法可以制定实施细则；涉及到课税要素的变动时，也必须由全国人大或其常委会履行立法手续，这与预算须经议会审批、监督实为同理。此外，人大常委会适时修改和解释法律，通过严格的立法程序对法律做适当调整，既有利于维护税法的严肃性、权威性、保护纳税人的合法权益，也有利于维护税法的稳定性和纳税人的可预测性，从而能够更好地运用税法进行宏观调控，实现税法配置资源和保障稳定的职能。此外，任何法律都不是一成不变的，国务院颁布的税收暂行条例已积累了一些经验，但无论其“法律”效力抑或“暂行”问题，均有背于税收法定主义，因而应尽快由国家立法机关制定相应的法律以取而代之，然后再依客观实际需要作相应调整，这样才能使我国的税收立法与税收法定主义保持一致。

3. 要素明确原则与依法稽征原则的相关问题

限于篇幅，这方面的问题仅略加述评，不作更多研讨。应当指出，课税要素明确原则是甚为重要的，但现行法律、法规中对课税要素规定不明确之处屡见，并因而扩大了税务行政机关不应有的那部分裁量权，同时也使避税活动及与腐败相联系的“寻租”活动更加猖獗，导致征收成本和执行费用加大，不利于提高经济效率和保障社会公平。为此，今后在坚持课税要素法定原则的同时，必须注意提高立法技术，合理划分对课税要素的解释权以及征收管理方面的解释权，使课税要素明确原则能更好地发挥其作用。

此外，坚持依法稽征原则虽是一贯的要求，但现实中违法稽征、擅自减免税或增加纳税人负担等情况却大量存在，有法不依、执法不严等现象亦不少见，并造成了多方面的危害。这些问题同样是导因于法律上权力界定不清，现实中行政裁量权过大等，与未能坚持税收法定主义直接相关。真正做到依法稽征需要具备多方面的条件，但在法律上确立依法稽征原则并严格要求税务行政机关予以执行无疑是至为重要的。

四、税收法定主义与其他法律原则的适用

（一）诚实信用原则的适用

诚实信用原则并非仅是民法或私法上的基本原则，而是公法与私法共通的一般法律原则，因而同样可以适用于税收法律关系。^{〔25〕} 诚实信用原则是一种内在于法律规范的法理，是为排除税收法定主义的形式上的适用所产生的不合理性，以谋求“具体的妥当性”的实现法的手段。^{〔26〕}

税收法定主义要求必须坚持依法稽征原则或称合法性原则，对于税收行政机关作出的减轻纳税义务的错误表示，如果纳税义务人已形成信赖，则究竟应当在形式上坚持合法性原则，

〔25〕 此为德、日通说。参见前引〔2〕，金子宏书，第84页。

〔26〕 〔日〕松泽智：《租税法基本原理》，第153页；德国学者 Kruse 亦持此见。转引自前引〔3〕，陈清秀文。

还是应当坚持保护信赖的原则,便存在争议。考虑到合法性和法的稳定性都是税收法定主义应兼顾的目标,同时也基于信赖、诚信及正义的考虑,学者越来越多地倾向于坚持保护信赖的原则。即税收行政机关所作出的承诺(Zusage),亦应受诚信原则拘束。^[27]

诚信原则作为税收法定主义的形式上的适用的补充,其适用亦严格受限,必须满足下列要素:(1)税收行政机关对纳税人表示了构成信赖对象的正式主张;(2)纳税人的信赖值得保护;(3)纳税人已信赖税收行政机关的表示并据此已为某种行为。^[28]在具备上述要素的情况下,税收行政机关应履行有利于纳税义务人的承诺。

与诚信原则的适用相联系,民法上的“可以表现为一般法律思想”的其他通用制度,也可以被用来填补税法规定上的漏洞,如意思表示、禁止权利滥用、担保、抵销制度等,其中有的已被规定在税收实体法中,成为了税法上的概念和制度。

(二)实质课税原则的适用

税法的解释适用应当注重经济目的与经济生活的实质,以求根据实际的负担公平课税,此即实质课税原则或称“经济观察法”。但若适用这一原则,必然会与税收法定主义发生冲突,因而需要摆正两者的关系。学者对此的看法不一,存在着税收法定主义优先适用说、实质课税原则优先适用说和折衷说三种学说。目前,折衷说已日渐占上风,它认为税收法定主义与税负公平原则分别是实现税收正义的形式手段与实质手段。税法的解释不应拘泥于个别条文的形式表现,而应作出合于法律目的与经济意义的解释,因此实质课税原则可以在税法解释上加以适用,^[29]以填补依据税收法定主义所造成的税法上的欠缺,^[30]从而可以防杜对于法律规定的固定的、形式的理解而给量能课税造成损害。税收法定主义应以形式课税原则为基础,以实质课税原则为目的和补充。^[31]

尽管如此,实质课税原则的补缺作用仍深受局限:它不能补正有关税法构成要素规定的缺失,而且偏重于经济目的的解释也不得超越可能的文义,更不能滥用该原则来规避法律的适用。依据相关的判例学说,除法律另有规定或其解释有利于纳税人的以外,不得以实质课税原则进行类推适用,以致创设或加重纳税人的税负;但在税收规避的情况下,则可根据法律的目的、相关规定及可能的文义,适用实质课税原则进行课税,从而既不超越法律,又与经济实际相一致。唯有如此,才能摆正税收法定主义的根本的、基本原则的地位,才更符合法律的精神。^[32]

(三)禁止类推适用原则的适用

凡税法皆有漏洞,是否可以适用类推以弥补漏洞,学者亦存不同见解。多数学者认为,依据税收法定主义,应禁止类推适用。税法作为侵权规范,必须保持其稳定性,因而应依文义解释,或参照立法目的进行解释,而不许作任意的扩张或类推解释;同时,类推也未必合于立法原意,立法的过失、缺欠应由立法机关解决,而不得以满足财政需要、税负公平或公共福祉为理由,使类推适用正当化,否则有背于税收法定主义。^[33]

[27] 参见前引[3],陈清秀文。

[28] 参见前引[2],金子宏书,第86页。

[29] [30][31]这分别是日本学者田中二郎、松泽智和新井隆一的观点。转引自前引[3],陈清秀文。

[32] 参见前引[3],陈清秀文。

[33] 金子宏、颜庆章、中川一郎等持此观点。参见前引[2],金子宏书,第76页及前引[3],陈清秀文。

尽管如此,也有学者认为类推适用可增进课税平等与正义,因而在税法上亦应适用,无需禁止,但应限制。在符合法律保留原则或课税要素法定原则的情形下,在法律允许的范围内,可以进行法律内的补漏,但不得超越法律进行创制性的补充。^{〔34〕}

其实,上述两类不同观点在很大程度上是一致的,即都主张依据税收法定主义,坚持课税要素法定原则或法律保留原则,只不过多数学者认为类推适用应绝对禁止,少数学者则认为可以在法律允许的范围内作限制性的类推适用,实际上也是把税收法定主义视为基本原则,而把类推适用作为例外来看待的。但应当承认,无论在实践中抑或学说上,把禁止类推适用作为一项原则加以确立,更合于法律的精神和意旨,更有助于保障税法的稳定性和可预测性,也有利于防杜权力的滥用及其给纳税人造成损害。我国目前尤其应严禁类推适用,这更有利于税收法定主义的确立和巩固。

我国税收立法尚很不完善,税法实施的问题也较多,法律实效未如法意。在贯彻税收法定主义的同时,如何正确适用其他相关原则以为补充,便甚为重要。尤其是如何协调诚信原则等上述三个原则的适用,仍是值得深究的问题。至于税收法定主义的其他相关问题,尚需学者多加深入研讨。

综上所述,税收法定主义作为税法至为重要的原则,同样具有宪法原则的位阶,必须严格坚持,才能更好地解决诸如立法权的分配、授予及法律解释、适用等许多相关问题。在市场经济条件下,不仅需要发达的私法及其理论,而且同样也需要发达的公法及其理论,不应顾此失彼、有失偏颇。税收法定主义及其相关问题具有一定的普遍性,相信若能对其进行广泛深入的研讨以不断解决现实问题,则对于政治稳定、经济发展、社会进步和法治昌明,均将大有裨益。

〔34〕 参见葛克昌:《人民有依法纳税之义务》,台湾《台大法学论丛》第19卷第2期,第149页以下。