

# 从税法解释角度论“实质法治”与“税收法定”

潘修中 石龙

(中央财经大学财政学院 北京 100081)

**【摘要】** 如何理解实质法治与税收法定的关系并将之贯彻到具体税法实践,是我国税法解释规范有序发展的关键。本文从实质法治与税收法定的矛盾入手,对税收法定的内涵进行了重构,并就如何对税法解释进行实践处理提出了建议。

**【关键词】** 税法解释 实质法治 税收法定

法律是统治阶级借鉴各方思想形成的,企图将社会关系规范为自己所期望的社会秩序的一种社会规范。此种社会规范从其产生即具备以下几个方面特性:第一是时代性,法律产生于历史的某个时点,必然具备该时代的特性(当然不排除其具备一定的前瞻性)。第二是概括性,法律必然要借助概括性的语言表现出来。第三是规范对象的变动性,法律所规范的社会关系势必随着生产力等现实条件不断更新,甚至可能出现法律最初的条文不曾设想的情况。所以在上述法律的三个特性的作用下,法律必然会出现没有被直接涵摄之情形和法外空间。考虑及此,法律必须借助修订或解释以解决所遭遇的尴

尬。但修订往往囿于不溯及既往而带有很大的滞后性,所以法律解释在解决法律尴尬中具备不可替代的地位和作用。甚至可以说法律解释能否处理好“旧规范”和“新情形”之间的问题是事关整个国家和社会之间能否和谐运转的关键所在。

## 一、税法解释:实质法治与税收法定的矛盾

在法律解释运作过程中,解释者所遭遇的最基本的问题就是在形式法治和实质法治之间如何选择,选择不同则解释的价值立场不同。形式法治强调法律行为对法的依从,但仅依从于制定法,不考虑制定法自身如何,容易引致“恶法也是法”的道德质疑;实质法治也强调法律行为对法的依从,但它所指

需开支,为体现人文关怀,拉动内需,可允许全额扣除。购买第二套以上住房的贷款利息支出不得扣除。

3. 实现费用扣除标准指数化。国内外大量统计数据表明,物价水平会随着经济的发展不断上涨。而物价水平的变动,直接影响到个人的实际生活水平。同时随着经济的发展和制度的改革,人们的基本生活需求也发生了变化,特别是在城市,随着住房的货币化,教育、退休和医疗制度改革的推行,使得人们日常消费支出明显增加,纳税人的税负较以往要沉重。因此在确定费用扣除标准时,应综合考虑通货膨胀率、居民总收入与消费支出情况、各地区价格比较指数、就业者负担情况以及社会保障因素的变化,再对扣除标准进行适当调整,即实行费用扣除指数化政策。具体做法是每年根据上一年度的通货膨胀率对当年的费用扣除标准进行调整。即某年度的费用扣除标准=上一年度的费用扣除标准 $\times$ (1+上一年度的通货膨胀率)。年度内预缴个人所得税时先按上一年度的费用扣除标准计算,年终汇算清缴时再按上述公式进行调整,这样操作既简单,也能保证税法的连续性。另外我们还要根据我国东、中、西部地区的收入水平、经济发展差别、物价变动、每年的通货膨胀率等因素进行适当调整,以保障纳税人的基本生活需要,并允许物价指数和生活水平偏高的地区费用扣除标准适当上浮,以真正做到因地制宜、科学合理。

4. 允许公益性捐赠全额扣除,增加损失扣除项目。慈善事业是对社会财富的一种自发性再分配,是弥补政府社会职

能不足的一种重要手段,也是缩小贫富差距的一种重要方式。为慈善事业捐款这种行为与政府先征税再用于社会福利事业是殊途同归,并且还减少了政府的管理成本,应大力提倡和鼓励。因此对于纳税人通过中国境内的社会团体、国家机关的公益性捐赠,税法不应设置扣除的上限,对于货币性捐赠,应允许全额扣除。为了防止纳税人借捐赠偷逃个人所得税,非货币性捐赠中的捐赠物品应交由专门的拍卖公司拍卖或资产评估机构进行评估,拍卖所得扣除拍卖费用后的捐赠净额或评估净额允许全额扣除,未拍卖或未评估的实物捐赠不允许扣除。如果当年度的应纳税所得额不足以抵扣的,允许在连续5年内(含当年)递延扣除,以补偿纳税人的捐赠成本。

此外税法还应增加如下规定:纳税人家庭发生的财产交易损失,以及纳税人家庭遭受不可抗力的自然灾害(如火灾、地震等)损失,在扣除保险赔付、政府补偿后可以用下一纳税年度的家庭应纳税所得额弥补,下一年度的应纳税所得额不足弥补的,可以延续弥补,但是延续弥补期最长不得超过5年。

## 主要参考文献

1. 黄洪,严红梅.个人所得税工资、薪金所得费用扣除标准的实证研究.税务研究,2009;3
2. 潘梅,宋小宁.工薪所得个人所得税负变化及提高费用扣除标准的福利效应.税务研究,2010;3
3. 彭海艳.我国个人所得税累进性的实证分析.财经论丛,2008;3

的法不是狭义地理解为制定法,还包括各种非正式渊源,极大地保持了法的弹性和保障了人们对正义平等之类的诉求,只是这种做法有着使法治沦为入治的危险。对待上述形式法治和实质法治的矛盾,从应然角度来看,法律解释是应当以追求实质法治作为自身目标的。

此外,从现实来看,经过多年的法治建设实践,实质法治在现实中也日渐取得优势地位,特别是国务院颁布的《全面推进依法行政实施纲要》中所提及的“建设‘科学化、民主化、规范化的行政决策机制和制度’,保障‘人民群众的要求、意愿得到及时反映’”等标志着我国准备构建的法治国家正是追求实质法治的国家。因此,无论是从理论还是实际来看,如何推动法律解释朝着实质法治方向前进均具有重大的意义。

税法作为法律的一部分其解释自然也应当服从一般法律解释的发展规律,朝着实质法治进行转变。但是要求税法解释也遵从实质法治的要求,似乎有着更大的困难。原因就在于实质法治对税法解释的含义与税收法定主义的一般理解有着似乎不可调和的矛盾。

谈及实质法治与税法解释的含义,首先需要对其解释的类型进行进一步的区分。在税法学的研究中,税法解释一般分为条文体化和漏洞补充,条文体化之解释类型寻求对法律条文的可能文义以拓展来涵摄法律条文初看上去不能涵摄的案件,漏洞补充则倾向于法律条文可能文义之外创造新的含义以涵摄新的案件。如葛克昌就指出“法律条文大多为抽象之基本规范,抽象法条中,多多少少均包含不确定法律概念,一般条款需就生活中具体案件加以具体化及阐明”,此外还包括“法律之扩充,包含合乎立法目的及不合立法目的之扩充性对法律之修正”。现于税法解释中强调实质法治,必然强调法律解释需遵从更为普遍的法律精神而不是具体的制定法条文,自然而然也就主张税法解释应当包括漏洞补充。

但是从税收法定主义角度来看,传统的税收法定主义原则一般强调课税要素法定和依法行政原则。其中的课税要素法定强调的是税法基本要素要通过立法程序制定,说的是立法要求;而依法行政尾随其后,即可理解为税收法定主义要求税务机关严格依法(制定法)征税,不允许随意减征、停征和免征,更不能超出税法的规定加征。所以从税收法定主义原则来说,税法解释应仅限制在条文体化之法律解释而不能进行漏洞补充。如刘剑文就认为“由于法律漏洞是一种超出法律文义之外的不圆满性,而纳税人的行为一般都受法律文义的指导,为保证法律的安定性和可预测性,从税收法定主义出发,税法的漏洞补充应当被禁止”,同样,葛克昌等台湾学者也认为“依法律纳税者,所谓法律不包括法律无明文而类推使用之处”。

上述实质法治和税收法定在税法解释上的矛盾在其他法律领域不是没有出现,也都以某种程度存在着,但是放在税法领域,由于税法对税收法定的过分看重,致使该矛盾似乎难以调和。但是在现实的税法实践中,自从德国于税法通则中加入实质课税条款以后,该矛盾若不解决,理论难与现实发展相适应。

## 二、重新理解税收法定:税收法定与实质法治在目的上是一致的

由于实质法治是法治的必然之路,所以实质法治与税收法定的矛盾关键在于确认传统的税收法定是否含有必然拒绝漏洞补充的含义。为了解决上述矛盾,基于对实质法治的应然性肯认,不同学者都从税收法定重新界定入手,缩小或放宽对税收法定主义的理解,以期在处理实质法治和税收法定的关系上更进一步。如台湾的陈世荣大法官和德国的税法学者 Tipke 均认为税收法定主义仅为立法上原则,不似罪刑法定主义当然含有法条之严格解释和法条之类推解释禁止等效果,可以说是从缩小税收法定主义含义来解决矛盾的代表;而日本的北野税法学派则将税收法定主义原则划分为三个发展阶段,其中第二阶段(税收法律主义)强调量能负担原则、公平负担原则、保障生存权原则等实体宪法原理都是题中之意,这种理解则可以认为是扩大税收法定主义含义来解决矛盾的代表。

上述两类解决办法虽然各有自身道理,但是在税法学研究上似乎没有任何一方占据绝对优势。究竟应当是缩小还是扩大对税收法定的理解,目前于税法理论上并没有定论,以致不少台湾的税法学者将税收法定主义看成是税法之险滩,航行至此没有不触礁者。因此理解实质法治与税收法定之争关键是如何重新理解税收法定的含义。

要重新理解税收法定的含义,必须了解传统的税收法定含义是如何产生的。早在中世纪末期英国阶级斗争的过程之中,出于遏制国王批税权滥用的意图,新兴的资产阶级提出“非赞成不纳税”的斗争口号,到 1297 年,英王爱德华一世制定了无承诺不课税法,标志着议会批税权的正式确立。此后随着资本主义在欧洲和世界其他地方的兴起,为了合理限制国家课税权、维护纳税人权利的税收法定理念相继在各国宪法中获得承认。事实上,税收法定并不是仅与资产阶级兴起关联的,实质上税收法定的兴起是与私有经济的发展联系在一起的。只要是存在着私有经济的税收国家,都是有必要采取税收法定主义遏制课税权以促进私有经济的良序发展的,只不过在最初的兴起过程之中,资产阶级充当了争取权利的主要斗争力量。

自税收法定的思想入宪以后,税收法定主义的含义事实上就取决于宪法相关条文的解释,如我国台湾地区的税收法定主义就是处于大法官会议对宪法中“人民有依法纳税义务”这一条款的解释。从解释学上来说,税收法定思想成为宪法的相应条款以后,采取不同的解释方法完全可以从得出不同的含义,但是对这一条款的解释,长期以来都坚持着对宪法条文进行最初和最原始的严格解释,以至现在对税收法定含义的理解与税收法定思想出现之初的理解并没有什么不同。

那么究竟是出于什么样的考虑,使几个世纪之后的今天,我们对税收法定的理解仍坚守在最初的含义上呢?这些被考虑的原因在今天是不是还适用呢?之所以到现在我们仍然将税收法定的含义理解为最初的含义,原因在于“税”乃是国家对私有经济的一种侵犯,若超越税收法定的传统要求,恐形成对私有经济的无法抑制的侵犯。这种担忧本无可厚非,但是基

于德国在魏玛共和国和二战时的惨痛经验,人们逐渐认识到议会批准的法律也并不一定就能保障人民的基本权利,进而引申到税法上,并认为“税法为强制性无对待给付,不能仅以有法律依据即有服从义务,因此可能有多数暴力或民主滥用情事,为保障少数人,税法应受严格平等原则之拘束”。特别是在避税问题形成规模之后,情况就更不一样了。避税问题实际上揭示的就是议会通过的税法也未必能够保障纳税人的基本权利,税收法定并无法从根本上给纳税人基本权的保护。

所以,在面临税收法定无法回应避税所提出的纳税人的权利保护问题时,我们必须从宪法解释的高度对税收法定的相关条款进行重新理解。我们应当看到,税收法定之不过是从限制批税权的角度或者说是从量的角度实现纳税人权利保护的一种手段而已,这种手段始终是服从于其最终目标的。这一点与实质法治并没有什么不同,实质法治不过是从质上实现纳税人权利保护的一种手段而已,两者在目的上是高度一致的。

因此,从目的上来说,税收法定主义并没有当然排斥实质法治与漏洞补充的含义,这一点和陈世荣、Tipke 等的主张是一致的。而且,从现实来看,税收法定主义的含义还确实有着以纳税人权利保护为指导的进行扩充的需要,这点又与北野税法学派的想法是一致的。可以说,在理论上税收法定与实质法治并没有真正之争。

### 三、税法解释的实践处理:兼顾实质法治与税收法定

1. 保证税收法定中的“法”符合实质法治的要求。税收法定所提及的“法”指的是经过国家规定的立法程序所出台的法律,在我国由于立法部门的技术不甚成熟,暂时还包括经过明确授权的授权立法(当前主要指的是国务院所出台的各种暂行法)。这些税收法定所包含的税收法律首先自身就必须符合实质法治的要求,符合基本的宪法精神。

有些人可能认为实质法治的这一层要求并不牵涉到税法解释的问题,和本文讨论的税法解释毫不相干,这种看法事实上是不正确的。因为只有确定基本的税收法律是符合实质法治的要求才能确定本文所述含义的税法解释之根本,因为我们所说的税法解释的主要对象正是针对这些经立法程序和明确授权的税收法律,如果这些解释对象都不符合税收法定的要求,更遑论税法解释能符合实质法治的要求。而且从法的上下阶关系来说,税收法律完全就是对宪法中涉税条款的解释,因此在广义上来看,税收法律是否符合实质法治的要求也可以算是税法解释的一部分。

在我国目前的税法实践中,司法机关并不能受理对抽象行政行为的起诉,以致此一层的实质法治的保障要求难以达到,因此,有必要借鉴我国台湾地区大法官会议释宪的做法,在我国税法司法实践中引入税收违宪的审查。

2. 努力形成狭义税法解释的规范解释体系。对于条文具体化的狭义税法解释,由于只是限制在税法条文的可能文义范围之内,所以自然不会违背税收法定主义的要求。但是对这些具体化解释的结果,也必须进行审查,审查其是否有违基本的宪法精神,如此方能将具体化的法律解释规范在同一的宪

法秩序范围以内。这种审查对于不符合宪法基本精神和实质法治要求的解释结果给予舍弃,因此并不会违背税收法定的基本要求。

在我国目前的税法实践中,行政的税法解释取得了更大的话语权,这些出自行政部门的解释自然免不了行政部门自身的利益考量,其解释的结果势必会出现不合理的情况。这种结果正是因为我国尚缺乏规范的税法解释体系,司法解释没有起到最后的规范作用所导致的。对此局面,我们可以借鉴一下台湾地区规范税法解释体系的具体做法。首先,台湾地区的中央法规标准法第五条第三款规定,关于人民权利义务事项应以法律定之,同法第六条更是明确指出:应以法律规定之事项,不得以命令定之。此一款规定从两个角度约束了行政解释:一是税法的行政解释若有对人民权利干涉的部分必须符合宪法精神,强调抵触宪法者无效,也就是要从宪法和实质法治高度予以审核;二是甚至规定涉及人民基本权利义务的压根就不能以行政命令的形式出现,除非有严格的明确授权方可为之。其次,宪法及释字第 216 号文明确指出行政解释函令于法官审判不应有拘束力。可以说,正是通过上述的司法解释独立和行政解释约束较为成功地实现税法解释的实质法治要求。

3. 尽量将漏洞补充仅限制在反避税领域以兼顾实质法治和税收法定。税收实质法治之所以主张漏洞补充从历史来看完全是针对避税挑战而给出的回应,因此只有将税法漏洞补充限制在反避税领域才能不至于违背传统甚至是重新理解的税收法定的要求。刘剑文在考察我国税收法定主义相关问题时曾指出“在中国的实践中,财政部和国家税务总局经常突破法律的可能文义而进行目的性扩张、目的性限缩甚至类推适用,从而变相地进行税收立法”,这些情况之所以出现,刘剑文自身认为“由于中国税法解释规则本身就不清晰,法院在很大程度上会尊重财税主管部门的意见”造成的,换句话说就是上文所提到的违反规范的解释体系的原因;另一方面则是没有注意到实质法治所主张的漏洞补充应是仅限于反避税领域所造成的。正是因为没有关注到这点,不仅税收的实质法治要求没有被很好地实现,同时还违背了税收法定的要求。

将漏洞补充限制在避税领域仍会招致实质法治与税收法定之争(没有兼顾好两者关系)的问题,从现在来看只是因为有些纳税人会主张漏洞补充违反了信赖保护的原则(漏洞补充没有照顾到税法安定性),问题产生的原因是我们没有将避税概念严格界定清楚,如果我们将避税定义为不符合法律意图的减少纳税行为并将避税和非避税区分清楚的话,那么漏洞补充以反避税则完全不会损害信赖保护,因为不符合法律意图的减少纳税行为压根就不值得信赖保护。这么一来,只要我们能够将避税界定清楚,在反避税领域,兼顾实质法治和税收法定的目标就完全可以达成。

#### 主要参考文献

1. 刘剑文,熊伟.税法基础理论.北京:北京大学出版社,2004
2. 黄俊杰.纳税人权利之保护.北京:北京大学出版社,2004