# 税收法定原则比较研究——税收立宪的角度

来源：网络 作者：落花无言 更新时间：2024-03-13

*税收法定原则比较研究——税收立宪的角度 税收法定原则比较研究——税收立宪的角度 税收法定原则比较研究——税收立宪的角度 「关键词」税收宪法；税收法定原则；税收立宪「正文」 关于税收法定原则，学界已经有了较深入的研究，但往往停留在抽象理念的...*

税收法定原则比较研究——税收立宪的角度 税收法定原则比较研究——税收立宪的角度 税收法定原则比较研究——税收立宪的角度

「关键词」税收宪法；税收法定原则；税收立宪「正文」

关于税收法定原则，学界已经有了较深入的研究，但往往停留在抽象理念的探讨和一般学理的论证上，很少有对世界各国税收法定原则的具体状况予以实证研究的成果，由此，这一原则的研究也就难以深入和具体化。本文尝试通过对世界各国税收宪法条款的实证考察来对税收法定原则予以具体化研究，并由此概括总结税收法定原则的地位与基本内容，以供学界进一步研究以及我国未来税收立宪制度设计之参考。

一、税收法定原则的基本含义及本文的研究方法

（一）税收法定原则的基本含义

税法基本原则，是指一国调整税收关系的基本规律的抽象与概括，是贯穿税收立法、执法、司法与法律监督的整个过程的具有普遍指导意义的基本准则。[2]（P.244）

税收法定原则是税法基本原则之一，一般也称为税收法定主义，其基本含义是指税法主体的权利义务必须由法律予以规定，税收要素必须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者减免税收。[3]（P.30）税收法定原则一般包括税收要素法定、税收要素明确和征收程序合法等三个基本要求。在税法的基本原则中，税收法定原则是最重要的原则，被称为税法领域中的“帝王条款”，也是真正税收立宪最基本的标志。

（二）本文的研究方法与材料来源

由于税收法定原则是税收立宪最重要的内容之一，也是世界各国税收宪法（即各国宪法中有关税收的条款）中最重要的条款之一，因此，我们通过考察世界各国税收宪法条款，就可以大体了解世界各国对于税收法定原则的基本认识与基本定位。当然，税收法定原则并非只能规定在税收宪法之中，完全可以通过税收基本法的形式予以规定，但由于材料的局限，笔者目前尚难以搜集到大多数国家有关税收的基本法律，因此，只能局限在税收宪法的层次来研究世界各国的税收法定原则，待将来材料进一步完善之际，可以继续深入研究各国税收法定原则的全貌。

二、世界各国税收法定原则的地位与位置

（一）税收法定原则在税收立宪中的地位

在本文所考察的111个国家的宪法中，包含有税收条款的有105个，占 94.6%。可见，税收的地位得到了世界绝大多数国家的重视，税收立宪是世界绝大多数国家的共同做法。在世界各国的税收宪法条款中，居第一位的是关于纳税义务的条款，几乎所有税收立宪国家均有关于公民纳税义务的规定。居第二位的是关于税收法定原则的条款，其中，包含明确的税收法定原则的有85个，占 81.0%。如果再加上其他暗含这一原则的国家或实际上贯彻这一原则的国家，那么所占比例就更高了。[1]

（二）税收法定原则在税收立宪中的位置

税收法定原则在税收立宪中的位置主要有以下几种方式：

（1）在公民的基本权利义务章节中和公民的纳税义务共同规定。这种方式把公民的纳税义务与税收法定原则结合起来，即公民仅仅负有法定的纳税义务，不负法律规定以外的纳税义务。如阿塞拜疆共和国宪法（1995年）第73条：“每个人都有责任如数并如期支付法律所要求的款项和国家要求的其他款项。如果没有任何法律原因，一个人不能被强迫超额支付税收和国家的其他款项。”

（2）在专门的财政章节中规定税收法定原则。如巴林国宪法（1973年）第三章第二节标题为“财政事务”，在本节的第一个条款，即第88条规定：“未经法律规定，不得开征任何新税、修改或取消旧税。除非法律有规定，任何人不得全部或部分免除纳税。除非法律有规定者外，不得要求任何人额外纳税、付费或强行摊派。法律规定征收捐税、费用及其他公共基金的规则以及税款、基金支出的程序。”

三、世界各国税收法定原则的内容

（一）对“税收”的界定

明确税收法定原则首先要明确界定税收的含义，如果税收的含义不明确，那么，税收法定原则也就成了无的之矢，甚至有可能成为一个被搁置或架空的原则。由于宪法是一国的根本大法，所规定的也是一国最基本、最重要的事项，因此，在宪法中明确界定税收的含义几乎是不可能的。纵观本文所考察的111个国家的宪法文本，没有一个国家的宪法文本对税收的含义进行了严格界定。有些国家是通过效力层次仅次于宪法的税收基本法来对税收的含义予以界定，如德国的《税收通则法》第3条就对税收的含义予以了明确界定。

虽然宪法无法严格界定税收的含义，但宪法尽可能防止税收的含义泛化以及税收法定原则被搁置与架空。其方法主要有两个：

（2）通过把与税收相类似的财政收入均纳入法定原则之中来确保税收法定原则的实施。立法机关或行政机关搁置或架空税收法定原则的主要方法是通过征收费或其他财政收入的形式来规避税收法定原则，这些财政收入形式往往仅仅在名称上不同于税收，但实质就是一种税收，但由于其采用了不同于税收的名称，因此，就可以规避税收法定原则的约束。针对这种情况，有些国家的宪法在确定税收法定原则的同时，还相应确定了行政收费和其他财政收入形式法定的原则。这样，立法机关与行政机关就无法规避税收法定原则的适用了。如巴林国宪法（1973年）第 88条规定：“未经法律规定，不得开征任何新税、修改或取消旧税。除非法律有规定，任何人不得全部或部分免除纳税。除非法律有规定者外，不得要求任何人额外纳税、付费或强行摊派。法律规定征收捐税、费用及其他公共基金的规则以及税款、基金支出的程序。”具有类似条款的国家还包括科威特、斯里兰卡、土耳其、爱沙尼亚、斯洛伐克、斯洛文尼亚、巴布亚新几内亚河图瓦卢等。

（二）对“法”的界定

1.对法律形式的界定

法律有广义和狭义两种用法，在我国，广义的法律指各种具有法律效力的法律规范的总称，包括宪法、法律、行政法规、部门规章、地方性法规等，狭义的法律仅指由全国人大及其常委会通过的法律和具有法律效力的决议。理解税收法定原则必须对“法”予以明确界定，如果把这里的“法”理解为广义的法律，那么，这就无异于取消税收法定原则。税收法定原则中的“法”一般是指狭义的法律，即各国最高立法机关所通过的法律，不包括各国最高行政机关所颁布的行政法规。

各国税收宪法中所规定的税收法定原则一般也是指狭义的法律，但关于狭义法律的表述方式有所不同，归纳起来主要有以下几种方式：

（1）仅仅指明“法律”，但其法律的具体含义则必须根据宪法上下文以及联系宪法全文的表达方式来确定。如日本国宪法（1947年）第84条规定：“新课租税，或变更现行租税，必须有法律或法律规定的条件为依据。”这里的法律是狭义的还是广义的，仅仅从这一条文的文字表述中很难得出结论，必须从日本宪法的上下文和整体联系中才能得出结论。通过综合考察日本国宪法有关法律一词的用法及有关条款的规定，可以认为，这里的“法律”指的是由日本国会通过的狭义的法律。 [3]大多数规定税收法定原则的国家采用的是这种方式，这些国家包括阿塞拜疆、巴林、韩国、科威特、黎巴嫩、马来西亚、塞浦路斯、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、新加坡、叙利亚、亚美尼亚、伊拉克、伊朗、印度、印度尼西亚、约旦、爱沙尼亚、保加利亚、丹麦、俄罗斯、法国、芬兰、立陶宛、罗马尼亚、摩尔多瓦、南斯拉夫、葡萄牙、斯洛伐克、斯洛文尼亚、乌克兰、西班牙、意大利、秘鲁、海地、尼加拉瓜、委内瑞拉、基里巴斯、瑙鲁和瓦努阿图等，共43个，占85个税收立宪国家的50.5%。

2.对法律“品质”的界定

税收法定原则中的“法”不仅应当是由最高立法机关制定的狭义法律，而且应当是符合某种原则或要求的“良法”。换句话说，最高立法机关也不能任意制定税法，违背某些基本原则的税法是违宪的，是不具有法律效力的。如厄瓜多尔共和国宪法（1984年）第53条规定：“不得发布有损于纳税人的有追溯效力的税收法。”

要求税收法定原则中的“法”必须是良法，实际上是为了防止立法机关的专断与滥用职权、限制最高立法机关的立法权、强调宪法的最高权威、强调最高立法机关同样必须遵守宪法。宪法实现这一目的的方式是规定税收法律制度所应遵循的基本原则，也就是税法基本原则。

关于税法原则规定最全面的当数秘鲁共和国宪法（1979年），其第77条规定：“所有人都有缴纳应缴税捐和平均承受法律为支持公共服务事业而规定的负担的义务。”第139条规定：“税捐的设立、修改或取消，免税和其他税收方面好处的给予只能根据专门法律进行。征收税捐须遵循合法、一致、公平、公开、强制、准确和经济的原则。在税收方面不设查抄税，也没有个人特权。”这两条宪法条文基本上概括了税法的所有基本原则，是世界各国宪法中有关税法基本原则立法的最完善的代表。

税收宪法中明确规定的税法基本原则是税收立法、执法、司法和法律监督都必须遵循的基本准则，因此，立法机关所通过的税收法律也必须遵循这些基本原则，否则这些税收法律就是违宪的法律，是无效的法律，在存在宪法诉讼或司法审查制度的国家，有关当事人就可以提起诉讼，请求法院或有权机关宣布这些税收法律无效。

3.对特殊法律形式的排除

4.规定基本税收制度来约束法律

5.对税法有效期的限定

有些国家甚至对“税法”的有效期也作了规定，可以看作是对税收法定原则中的“法”进一步予以限定的特殊形式。如比利时王国宪法（1831年）第111条规定：“国家税须每年投票通过。规定国家税的法律，如不展期，其有效期仅为一年。” 卢森堡大公国宪法（1956年）也有类似规定，其第100条规定：“有关征收国税问题，每年进行一次表决。为征税而制定的法律，有效期为一年，但经表决延长生效者除外。”

（三）对“定”的对象的界定

税收法定原则并不是指所有税收事项均应由法律予以规定，而只是强调最基本的税收事项应当由法律予以规定。什么是最基本的税收事项？各国税收宪法规定的法定事项是不同的，根据规定事项的详略，大体可以分为以下几种类型：

（2）将法定的事项界定为税收的种类、税率、税收优惠等。如大韩民国宪法（1987年）第59条：“税收的种类和税率，由法律规定。” 采用这一方式的国家还包括保加利亚、法国、列支敦士登、葡萄牙、瑞典、希腊和危地马拉等8个，占85个税收立宪国家的9.4%。

（5）将法定事项界定为实体和程序两个部分。如巴林国宪法（1973年）第88条：“未经法律规定，不得开征任何新税、修改或取消旧税。除非法律有规定，任何人不得全部或部分免除纳税。除非法律有规定者外，不得要求任何人额外纳税、付费或强行摊派。法律规定征收捐税、费用及其他公共基金的规则以及税款、基金支出的程序。” 采用这一方式的国家还包括土库曼斯坦、亚美尼亚和乌克兰等。

&n

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn