

迈向法秩序统一： 税法“国民经济和社会发展需要”条款研究

叶金育

内容提要：“国民经济和社会发展需要”条款高频出现于税法场域，成为税收法治建设的显著现象。整理这些条款，可观察到其存在表达差异、整体杂乱、指向不一、逻辑不畅、限定条件与事项空洞等问题，折射出越位立法的困境。这些条款根植于特定目的，具有不纯正授权性条款的本质属性，并具有引致性技术秉性与政策宣示功能特性。在全面落实税收法定原则的当下，应综合考虑税种法本元属性、立法目的条款和征税对象的地方性机理，审慎选择条款。确需设置该条款的，要恪守税收法定与政府主导的有效平衡，注意税收政策与立法的公平衔接，遵循税际协同与法秩序统一融贯之主导基准，同时应依循功能适当、比例原则和法典化思维之具体要求。据此，首先应在《税收征收管理法》中增设基准条款，继而依循“概括需要+具体列示”的限定条件范式和“税收减征+免征主导”的具体事项范式体系化改造相关条款，妥善处置其与相邻条款之关系。

关键词：法秩序统一 税收法定 国民经济和社会发展 税种法 特定税收事项

叶金育，西南大学法学院教授。

一 引言

“国民经济和社会发展”常与规划或计划组合，构成经济和社会发展的行动纲领。某一时期国家或地方优先发展任务或重要目标，通常都会纳入发展规划或计划，经同级人大审批，奠定合法性基础。^{〔1〕}《宪法》第62、67、89和99条明示“国民经济和社会发展计划”的宪法地位，赋予“根据国民经济和社会发展需要”以宪法意蕴，为其构成下位法依据奠定了宪法基础。《企业所得税法》第36条即出现“根据国民经济和社会发展的需

〔1〕 参见叶必丰：《长江经济带国民经济和社会发展规划协同的法律机制》，《中国政法大学学报》2017年第4期，第5页。

要……国务院可以制定企业所得税专项优惠政策”的规定；不过该条款频繁见诸税种法〔2〕源于《贯彻落实税收法定原则的实施意见》（下称“《实施意见》”）。个中原因恐怕与“国民经济和社会发展需要”条款兼顾“实施意见”的刚性任务和税收优惠变易性密不可分。

令人疑惑的是，同为《实施意见》后的立法，缘何《耕地占用税法》《车辆购置税法》《资源税法》《城市维护建设税法》《契税法》《印花税法》和《增值税法》设有该条款，而《环境保护税法》《船舶吨税法》和《个人所得税法》却采用不同立法例，〔3〕《烟叶税法》更是未设任何相似条款？为何设有条款的《耕地占用税法》与《车辆购置税法》仅规定“根据国民经济和社会发展的需要”，而《城市维护建设税法》《契税法》《印花税法》《资源税法》和《增值税法》又在此之上增设目的、用途等限定？进言之，为何多数条款指向税之减征或免征，《增值税法》第 9 条第 3 款却导向小规模纳税人的标准调整，《资源税法》第 14 条更是直指水资源税试点，《增值税法》第 2 条甚至规定“为国民经济和社会发展服务”？在全面落实税收法定原则的当下，〔4〕应如何定性“国民经济和社会发展需要”条款，如何构造其选择机理和设计基准并进行体系化改造，关乎该条款的体系协调与法秩序统一，理当认真对待。

根本上说，立法者在同一法律体系内应有一贯的价值与秩序，各种法律体系间也应具有谐和性，避免价值体系混乱。〔5〕据此观察，“国民经济和社会发展需要”条款绝非只是规制税收减征、免征或专项优惠，甚或小规模纳税人的标准调整、新税试点等特定税收事项的普通条款，它实质上已触及税法与相邻法关系、税收法定和授权立法衡平、课税要素法定化构建与税法体系有序生成等基本问题。若不能科学回答这些问题，特别是不能从税收立法意义脉络下有效规训条款表达，就可能危及税收法定原则的根本地位，背离体系正义的立法使命，进而最终违背条款蕴含的价值功能和逻辑机理。鉴此，论文以全面落实税收法定原则为背景，首先整理分析“国民经济和社会发展需要”条款内生问题及困境，继而剖析其根源与性质，尔后阐释选择机理与设计基准，最后提出体系化改造进路，以期助推中国的高质量税收法律体系构建。

二 “国民经济和社会发展需要”条款的问题及困境

“国民经济和社会发展需要”条款广泛现身于诸多部门法，〔6〕但以税法领域最具特色。税法上的“国民经济和社会发展需要”条款不仅有宪法依据，还有众多部门法条款呼

〔2〕 参见《耕地占用税法》第 7 条第 5 款、《车辆购置税法》第 9 条第 2 款、《资源税法》第 6 条第 3 款和第 14 条、《城市维护建设税法》第 6 条、《契税法》第 6 条第 2 款、《印花税法》第 12 条第 2 款以及《增值税法》第 2 条、第 9 条第 3 款和第 25 条第 1 款、《土地增值税法（征求意见稿）》第 11 条第 3 项、《消费税法（征求意见稿）》第 14 条第 2 款等。《关税法》第 34 条虽未出现与前述条款一致的表达，但立法旨意与立法技术等内在契合，可视为同质条款。

〔3〕 参见《环境保护税法》第 12 条、《船舶吨税法》第 9 条、《个人所得税法》第 4 条和第 5 条等，功能和立法技术相似的还有《车船税法》第 4 条。

〔4〕 参见《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定》，《人民日报》2024 年 7 月 22 日第 001 版。

〔5〕 参见李惠宗著：《税法方法论》，我国台湾地区元照出版有限公司 2021 年版，第 72-77 页。

〔6〕 参见《商业银行法》第 34 条、《石油天然气管道保护法》第 11 条第 1 款、《煤炭法》第 16 条、《电力法》第 3 条第 1 款和第 10 条第 1 款、《外商投资法》第 14 条、《公路法》第 4 条和第 12 条、《农业法》第 15 条第 1 款、《港口法》第 4 条和第 7 条第 1 款、《安全生产法》第 8 条第 1 款、《环境保护法》第 13 条第 1 款和第 2 款、《清洁生产促进法》第 4 条和第 8 条第 1 款、《土地管理法》第 15 条第 1 款和第 23 条第 2 款等。

应,理当形成一个和谐有序的规范体系。然而整理这些条款可发现,其存在差异化、碎片化和空洞化等表征,原因在于条款陷入秩序欠缺统一性与授权欠缺明确性等困境。这导致内在税理和法理矛盾,诱发相邻规则间的体系性冲突。

(一) 条款结构:表达差异与整体杂乱

整理税法文本中的“国民经济和社会发展需要”条款,除《资源税法》第14条外,基本采取“授权根据+授权内容+备案”三层结构。其中,备案相关表述高度统一,授权根据相关表述有一定差异,授权内容相关表述差异显著。初看之下,授权根据相关表述的区别在于“国民经济和社会发展”与“需要”间有无“的”。《企业所得税法》第36条、《城市维护建设税法》第6条、《印花税法》第12条第2款、《契税法》第6条第2款、《车辆购置税法》第9条第2款、《耕地占用税法》第7条第5款、《增值税法》第9条第3款和第25条第1款两者间有“的”,而《资源税法》第6条第3款未出现“的”。此外,《土地增值税法(征求意见稿)》第11条第3项以“的”勾连两者,而《消费税法(征求意见稿)》第14条第2款未见“的”。加剧差异的是,如《企业所得税法》第36条在根据国民经济和社会发展的需要之上,增设由于突发事件等原因对企业经营活动产生重大影响的隐性条件,且以“或者”连接,形成二元选择性授权限定条件。《车船税法》第4条、《环境保护税法》第12条、《船舶吨税法》第9条及《个人所得税法》第4条和第5条虽与前述授权根据表达不同,但同样具备授权功能,系统观察则差异更甚。

授权内容相关表述的差异主要体现如下。一是授权的单一限定和双重限定。之于前者,《企业所得税法》第36条、《耕地占用税法》第7条第5款、《车辆购置税法》第9条第2款、《关税法》第34条、《增值税法》第9条第3款、《土地增值税法(征求意见稿)》第11条第3项和《消费税法(征求意见稿)》第14条第2款仅依授权根据即授权国务院。之于后者,《城市维护建设税法》第6条、《印花税法》第12条第2款、《契税法》第6条第2款、《资源税法》第6条第3款和《增值税法》第25条第1款在授权根据之上,进一步限定国务院授权。二是同为双重限定,具体情形大相径庭。如《资源税法》第6条第3款中第二重限定呈现单一目的指向,《印花税法》第12条第2款中第二重限定兼有目的、适用范围与用途等多元指向。三是单一限定中授权根据亦非唯一模式。《车船税法》第4条即未以授权根据进行授权,代之以“对节约能源、使用新能源的车船”“对受严重自然灾害影响纳税困难以及有其他特殊原因确需”的规定,接近双重限定中的第二重限定。类似的是《环境保护税法》第12条,看似未对国务院批准免税进行限定,鉴于其受制立法目的条款,仍可视为单一限定。

(二) 具体事项:指向不一与逻辑不畅

通览“国民经济和社会发展需要”条款,授权事项指向主要有两类:一类是试点,另一类是税收优惠。前者主要有《资源税法》第14条,其偏离税种设立当恪守税收法定原则、确需授权也不应通过法条授权之法理。^[7] 后者分为两种,一种明示具体优惠类型。《城

[7] 与之不同的是房地产税试点授权,参见《全国人民代表大会常务委员会关于授权国务院在部分地区开展房地产税改革试点工作的决定》(下称“《房地产税试点授权决定》”)。

市维护建设税法》第 6 条、《印花税法》第 12 条第 2 款、《契税法》第 6 条第 2 款、《资源税法》第 6 条第 3 款、《车辆购置税法》第 9 条第 2 款、《耕地占用税法》第 7 条第 5 款、《土地增值税法(征求意见稿)》第 11 条第 3 项、《消费税法(征求意见稿)》第 14 条第 2 款、《环境保护税法》第 12 条、《个人所得税法》第 4 条和第 5 条及《船舶吨税法》第 9 条即明示减征或者免征,抑或免税、减税。另一种指向专项优惠政策。如《企业所得税法》第 36 条、《关税法》第 34 条和《增值税法》第 25 条第 1 款。

透过指向不一的授权事项,可观察到显著的逻辑问题。于试点而言,《资源税法》第 14 条打破税种法架构规律,致使内在逻辑不畅。整体而言,《资源税法》依循“纳税人/征税对象→税目、税率→计税依据/计征方式→税收优惠→纳税义务发生时间→纳税地点→申报方式”这一税种法基本架构内置的税收构成要素逻辑设计,唯独该第 14 条不属于任一构成要素,导致本可体系化的资源税法呈现杂糅之象。于税收优惠而言,法定免税与授权减征混杂,致使税收优惠条款存在诸多问题。如《车辆购置税法》第 9 条第 1 款列举五种免征车辆购置税的车辆,勾勒出车辆购置税免税规范的整体脉络;但该条第 2 款在规定其他免征车辆购置税的情形后,增设减征情形,使得免税主导的规范中混杂减征规定,打破了免税规范的整体意义脉络。《印花税法》第 12 条、《契税法》第 6 条等存在相同问题。其实,立法亦提供了另一种体例。如《个人所得税法》第 4 条“法定免税+授权免税”之免税条款和第 5 条“法定减征+授权减征”之减税条款,两者平行设计。类似的有《环境保护税法》第 12 条和《船舶吨税法》第 9 条。

(三) 条款内容:限定条件与事项空洞

“国民经济和社会发展的需要”条款涵括的限定条件与事项往往较为空洞。从限定条件上看,国民经济和社会发展的需要作为第一重限定条件,表述相当抽象。此种立法表达使得此类条款在适用时不得不借助更具体的法律释义或更微观的政策阐释。如根据《商业银行法》第 34 条,“国民经济和社会发展的需要”必须结合具体国家产业政策指引,才能切实指导商业银行开展贷款业务。税法场域问题更甚,如《企业所得税法》第 36 条和《增值税法》第 25 条第 1 款均明确规定“根据国民经济和社会发展的需要”授权国务院制定专项优惠政策。一旦国务院依据极易政策化的“国民经济和社会发展的需要”制定专项优惠政策,相应税法规范又得不到及时细化、修改或出台,则条款整体就会变得越来越滞后、空洞,也就会越来越被虚置。^[8]

与之相应,第二重限定条件通常亦较空洞。暂且不论“等”之空洞,仅《城市维护建设税法》第 6 条中重大公共基础设施建设、特殊产业和群体、重大突发事件应对,《资源税法》第 6 条第 3 款中有利于促进资源节约集约利用、保护环境,《契税法》第 6 条第 2 款、《印花税法》第 12 条第 2 款和《增值税法》第 25 条第 1 款中居民住房需求保障、企业改制重组、支持小微企业发展、扶持重点产业、鼓励创新创业就业、公益事业捐赠等宜明确的限定条件,整体均显空洞。在此之上,特定税收事项也同样存在空洞问题,如《企业所得税

[8] 参见邢会强:《政策增长与法律空洞化——以经济法为例的观察》,《法制与社会发展》2012 年第 3 期,第 117-130 页。

法》第36条、《关税法》第34条和《增值税法》第25条第1款中的专项优惠政策；又如《资源税法》第14条虚置水资源税征税对象、纳税人、计税依据与税率等，其目的更多只是为试点提供合法性。只是《实施意见》发布后，“在各项改革中更为强调改革于法有据，对于改革合法性的要求比以往更高。因此，以改革为名继续保持立法的空洞化与税制的政策性已不再具有绝对的正当性”。〔9〕

（四）条款运行：越位立法与体系矛盾

“立法的意图不仅在于制定法律条文本身，更应当关注法律的实施。”〔10〕同理，评判“国民经济和社会发展需要”条款也应当有实施面向。倘若条款本身存在问题，实践中又减损规范效果，则必须系统改造。反之，假若条款虽有不足，但实践运行效果优异，则其立、改、废的迫切性甚或必要性就存疑了。“于是我们必须转换一种思考的视角，即从规则论走向实践论。”〔11〕从规则论上说，同类税种法中与“国民经济和社会发展需要”条款功能相同的授权规则做相同设计，有益于规则体系化建设和社会可接受度。但从实践论观察，同质条款不同设计致使规范效果相去甚远的实例屡见不鲜。典型如，资源税法与环境保护税法性质相同、主导目的同质、税制机理相似，但《资源税法》第6条第3款和《环境保护税法》第12条却采取不同的税收优惠授权立法模式，使得落实税收法定之后，环境保护税优惠“法律主治”基本实现，而资源税优惠“政策之治”仍然盛行。〔12〕

进一步观察，条款运行中越位立法与体系矛盾现象突出。表现有二，一是法定授权被置换为国务院批准，主管部门制发文件，陷入越位立法、突破税收法定底线之困局。例如，《关于企业所得税若干优惠政策的通知》（财税〔2008〕1号）仅根据《企业所得税法》第36条，经国务院批准即发布鼓励软件产业和集成电路产业发展、证券投资基金发展及其他有关行业、企业等优惠政策。该通知虽将《企业所得税法》第36条列为“根据”，但作为根据的“第36条”仅授权国务院，未赋予其批准权，实质上构成转授权。二是新法出台后既有试点办法并非同步改变，丧失通过立法推动改革深化发展之契机，造成税种法内部体系冲突。譬如，《资源税法》第14条授权国务院规定水资源税试点实施办法，新法既立则既存改革试点办法理当同步修改或废止。但直至《关于印发〈水资源税改革试点实施办法〉的通知》（财税〔2024〕28号）出台，这些办法方被废止。此举既偏离立法本意，又造成资源税法内部传统应税资源与水资源等规则的体系矛盾。

三 “国民经济和社会发展需要”条款的性质厘定

通观“国民经济和社会发展需要”条款，未见“国民经济和社会发展需要”的具体阐释，可见其为特定税收事项的定制根据；亦即立法并不意图阐明其语义，而意在通过该条

〔9〕 李乔或：《个人所得认定治理路径的转型》，《行政法学研究》2020年第1期，第155页。

〔10〕 马怀德主编：《法律的实施与保障》，北京大学出版社2007年版，第95页。

〔11〕 武建敏、张振国著：《当代法治视域下的民法实现》，中国检察出版社2006年版，第3页。

〔12〕 参见《关于继续执行的资源税优惠政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第32号）、《关于对超深水油气免征资源税的通知》（财税〔2022〕34号）等。

款规制特定税收事项。犹如“经国务院批准”制发文件,以求寄寓制定主体充实文件正当性一般。^[13] 但经国务院批准不等于据此制发的文件为行政法规。同理,根据国民经济和社会发展需要制定的条款,也不当然合法和正当。意欲破解“国民经济和社会发展需要”条款内生问题与困境,首先当厘清其本源目的,进而对其作出科学定性。

(一) 条款定性之前提:条款的特定目的根源

“国民经济和社会发展需要”条款不是立法者的凭空设想,而是有丰富的国家与社会二元论根基。“自从国家产生以来,国家与社会的关系就成为一个恒久不衰的理论课题”,^[14] 期间虽有国家与社会二元论过时说、必要说等争鸣,但今日此二元区分仍有必要。二元区分并非在事理上划分不同领域,而是认为同一领域内,社会与国家交互作用,相互补充。传统市场经济自我运作模式,不能不依赖国家法秩序予以引导管制。^[15] 要实现稳定国家法秩序之功效,就必定要求纳税人给付税收。“政府首先需要通过征税收集钱财,然后明智而负责任地引导这些钱财的使用。”^[16] 此为税收向公共财政贡献资金,以满足社会的公共需求之本质。^[17] 盖因如此,传统税收仅限于满足国家财政需求,用于维持法律和经济秩序,以保护个体和提供其人格发展的制度框架。^[18] 社会法治国理念兴起后,国家职权扩张,税收成为达成社会政策目的、调节经济政策的手段,税收社会成本理论与经济诱导功能受重视,管制诱导性税收日渐增多。^[19] 是故,“原则上,税收具有为国家任务的履行提供资金的目的。但是除此之外,税收也经常对行为带来影响并对社会进行塑造,这些甚至能够占主导地位”。^[20] 税收立法在维护财政目的之原始功能外,亦用以实现各种具体行政目的。例如,以税收优惠及税收特别负担达成经济、社会及文化等特定政策目的时,财政目的居于次要地位。^[21]

易言之,“租税除一如传统,为国家最重要之财政收入来源,用以满足推行各项政务所须之财政需要外,并可供作社会形成之手段。”^[22] 与此呼应,税法场域形成财政目的规范和社会目的规范二元格局。财政目的规范主要以筹集收入、满足国家财政需求为目的。^[23] 它可以出于财政目的作出税收减免,同时也可能附带产生一定社会效果,但此效果仅是其最终效果而非主导目的。^[24] 社会目的规范主要取向于社会政策、经济政策、文化政策、健康政策以及职业政策等特定政策目的,它既可能通过税收减免引导纳税人从事

[13] 参见侯卓:《“经国务院批准”的税法意涵》,《法学评论》2020年第5期,第75页。

[14] 刘旺洪:《国家与社会:法哲学研究范式的批判与重建》,《法学研究》2022年第6期,第16页。

[15] 参见葛克昌著:《租税国的危机》,厦门大学出版社2016年版,第28-49页。

[16] [美]史蒂芬·霍尔姆斯·凯斯·R. 桑斯坦著:《权利的成本——为什么自由依赖于税》,毕竞悦译,北京大学出版社2004年版,第52页。

[17] 参见汪清阳等著:《澳门特别行政区的税法》,澳门法学协进会、澳门税务学会2024年版,第15页。

[18] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2021, S. 3 f.

[19] 参见葛克昌著:《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第126页。

[20] [德]迪特尔·比尔克著:《德国税法教科书》(第十三版),徐妍译,北京大学出版社2018年版,第61页。

[21] 参见《德国租税通则》,陈敏译,我国台湾地区“司法院”2013年版,第5页。

[22] 陈敏著:《税法总论》,我国台湾地区新学林出版有限公司2019年版,第25页。

[23] Vgl. Bornhofen/Bornhofen, Steuerlehre I, 40. Aufl. 2019, S. 16.

[24] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2021, S. 79.

立法期待的行为,也可能借助税收负担阻止纳税人从事立法禁止或不鼓励的行为。^[25] 它最重要的规范形态是管制性规范和再分配规范。管制性规范欲透过税收负担的减轻或加重,引导纳税人的特定行为。再分配规范则以财富调整为目的,维护社会衡平利益。^[26] 由此而言,税法不仅植根于国家与社会二元结构,还区隔于财政目的(基本目的)和社会目的(附带目的)二元构造。

实际上,这种二元论也体现于我国税收立法的基本理念。典型如,《税收征收管理法》第1条一方面确立“保障国家税收收入”的基本目的,另一方面蕴含“促进经济和社会发展”的附带目的。此结构同样见诸德国、意大利、日本等国税法规范构造和实践。例如,日本通说和判例均认同,税收主要以筹措提供公共服务的资金为目的,同时伴随所得再分配、国内产业保护、特定目的活动的抑制或引导等各种政策目的。^[27] 再如,德国很早就对税法目的作出国库目的和社会目的二元划分。^[28] 其中社会目的分为两类,一类是广义社会目的,即为国民经济资本形成提供资金和激发市场经济活力。另一类是狭义社会目的,即通过引导税负分配以满足特定公共政策目的和需求。^[29] 比对我国税法,前者大体对应“国民经济”,后者照应“社会发展”。照此理解,“国民经济和社会发展需要”条款承接宪法上的国民经济和社会发展条款,呼应其他部门法条款,践行宪法创设的特定公共政策目的,此为该条款的目的根源,亦是其定性与改造的本源法理。

(二) 条款的本质属性:不纯正的授权性条款

鉴于“国民经济和社会发展需要”条款植根国家与社会二元论之上的特定目的,立法既应切合国家公共政策所需的必要弹性,又须坚守税收法定的必要刚性。兼容两者诉求的制度虽不唯一,但授权立法是最优选择。按照授权形式和事项等界分,授权立法可分为特别授权立法和法条授权立法。前者通过专门授权决议将某一事项的立法权授予另一机关,主要针对重大问题的重要事项;后者通过法律条文中的授权条款将与该法有关的某一具体问题的立法权授予另一机关,主要针对具体问题的个别事项。^[30] 以此观察,条款的法条授权本质可见一斑。以《车辆购置税法》第9条第2款为例,其目的不在于具化授权根据,也不在于规定减征或者其他免征情形,而在于根据国民经济和社会发展需要,授予国务院减征或者其他免征车辆购置税的情形之立法权,实质上成为立法机关在《车辆购置税法》中嵌入的专门法条授权。

立法机关之所以借助“国民经济和社会发展需要”条款,赋予国务院立法权,在于法律绝对保留与特定税收事项的不适配。按传统观点,税收事项需恪守法律保留原则,不仅要求基本课税要素应尽可能在法律中作明确详细规定,还要求税务机关严格依法征税,不

[25] Vgl. Jesgarzewski/Schmittmann, Steuerrecht, 2014, S. 19 f.

[26] 参见陈清秀著:《税法总论》(修订十版),我国台湾地区元照出版有限公司2018年版,第22-25页。

[27] 参见[日]中里实等编:《日本税法概论》,西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译,法律出版社2014年版,第23页。

[28] Vgl. Wagner, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. 1890, S. 500; Leon, Der Begriff der Steuer, FA 1914, 1, 7.

[29] Vgl. Ritschl, Wirtschaftliche und soziale Gesichtspunkte im deutschen Steuersystem, Wirtschaftsdienst 1951, 15, 15 f.

[30] 参见刘桂清:《税收调控中落实税收法定原则的正当理由和法条授权立法路径新探》,《税务研究》2015年第3期,第83-87页。

允许随意减征、停征或免征,更不能超出税法规定加征。^[31]对纳税人则意味着依法律纳税,即仅依法律所定之纳税人、税目、税率、纳税方法及税收减免等而负税收缴纳义务或享受减免缴纳之优惠。^[32]但伴随“包容性发展”立法改革与“激励相容”执法改革等激励,税收法定与制度创新的矛盾日益明显,^[33]加之立法机关无论是制度、人力还是知识储备,都难以负担税收严格法定后的重担,^[34]凡此皆使得法律绝对保留难以适应税收立法的现实需求。事实上,“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,授权立法现象是屡见不鲜的”。^[35]“国民经济和社会发展需要”条款顺应了特定税收事项制定权的分配应当遵循法律相对保留的趋势,^[36]切合了从形式法定到实质法定、再到收支法定一并贯通的税收法定之演进规律。^[37]

不过,容忍授权立法绝不意味着不受约束。相反,“授权明确性原则是各国通用的用以约束被授权机关、控制行政立法的法治原则,是对概括性授权、‘一揽子’授权或空白授权的否定”。^[38]具言之,“授权明确性原则一般不仅要求对授权目的、授权内容和授权范围三要素进行直接规定,且其应具备的效果也围绕该三要素展开。授权要达到明确性原则之要求,须具备可了解性、可预见性和可审查性。”^[39]以此检视,不难发觉不少“国民经济和社会发展需要”条款虽有授权的法定形式,但距授权明确性的实质要求相去甚远,存在回避审查论证义务之嫌疑,可谓是不纯正的授权性条款。倘若容忍立法突破严格税收法定,授权行政机关决定特定税收事项,也必须恪守授权明确性原则底线,避免规则制定者在合法性基础方面向存有歧义或多种解释可能的模糊用语处“逃逸”,致使“国民经济和社会发展需要”条款成为经济和社会政策借由不完备的授权立法不断涌入税法领域的管道,最终侵蚀税收法定原则根基。

(三) 条款的附随属性:技术秉性与功能特性

如果说不纯正的授权性条款是“国民经济和社会发展需要”条款的本质属性,则引致性条款、政策性条款与宣示性条款当为其附随属性。通览“国民经济和社会发展需要”条款,无论是条款所意图借用的引致技术,还是它们所意图发挥的政策宣示功能,皆由授权立法所衍生。可以说,条款内携的引致技术秉性与政策宣示功能能否如期发生功效,根本上取决于其对授权立法原理与规定的贯彻度。

1. 条款的技术秉性:引致性条款

引致性条款是隐性链接的典型载体,通常指本身没有独立的规范内涵,单纯引致到某

[31] 参见刘剑文、熊伟著:《税法基础理论》,北京大学出版社 2004 年版,第 105 页。

[32] 参见黄茂荣著:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社 2011 年版,第 136 页。

[33] 参见许多奇:《重释税收法定主义——以〈海南自由贸易港法〉颁布为契机》,《法学论坛》2022 年第 2 期,第 98-108 页。

[34] 参见熊伟:《论我国的税收授权立法制度》,《税务研究》2013 年第 6 期,第 54 页。

[35] 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》,《法学论坛》2014 年第 4 期,第 57 页。

[36] 参见叶姗:《税收优惠政策制定权的法律保留》,《税务研究》2014 年第 3 期,第 58-62 页。

[37] 参见丁一:《税收法定主义发展之三阶段》,《国际税收》2014 年第 5 期,第 14-19 页。

[38] 秦小建:《全国人大常委会授权的宪法定位及合宪性展开》,《中国法学》2023 年第 1 期,第 177 页。

[39] 秦小建、苏琳:《授权改革试点明确性原则的反思与重构》,《学习与实践》2024 年第 9 期,第 69 页。

一具体规范,需根据引致的具体规范的目的确定效果的法律条款。它既可强化法律规范的体系性,又能拓宽审判的法律依据范围,还可实现法律规范之间、法律部门之间的沟通协调。^[40] 据此即使不宜将“国民经济和社会发展需要”条款定性为引致性条款,也不宜否认内在的引致技术秉性。以《耕地占用税法》第7条第5款为例,意欲判定国务院制定的耕地占用税免征或者减征规定是否合法甚或合理,关键在于判断国务院根据授权而制定的规定是否属于国民经济和社会发展需要。但是,放眼整个税法规范体系,均无“国民经济和社会发展需要”的定义或判定基准。唯有引进宪法、行政法等法律规范中有关国民经济和社会发展的规定,甚至借助国民经济和社会发展规划纲要、《国家重点生态功能区规划纲要》等文件中的相关知识,才能解决审查疑难,如此操作正是引致性条款的运行机理和功能意旨。

立法机关之所以在“国民经济和社会发展需要”条款中植入引致技术,固然与引致性条款具备转介功能、能够把各不相同的法律文本单元串联成一个整体,从而打通法律与政策、习俗等的通道有关。^[41] 但赋予其引致技术秉性的决定性因素恐怕还是,作为整个法律制度的一部分,税法必须与法律制度的基本原则相一致,注意立法者在其他法律领域已经作出的基本评估。由于税法处于许多法律领域的交点位置,可能出现较多评估冲突,故立法应尽可能避免评估冲突或者至少尽可能调解冲突。^[42] 即便出现法际冲突,立法也应有协调机制。于此而言,“国民经济和社会发展需要”条款实质上充当了税法与其他法律,甚或与相关政策在特定税收事项评价上的协调机制。一旦产生冲突,则依循引致性条款机理,借助“国民经济和社会发展需要”的法域共识或政策通识,通过案例、法解释等方式予以解决。^[43]

2. 条款的功能特性:融贯政策性条款与宣示性条款

政策性条款是法律中涉及政策性目标、范围和手段等内容的条文,^[44] 多规定国家发展目标,设定国家导向的价值追求和“预期”的努力方向,确定为实现国家发展目标所应采取的举措。^[45] “宣示性条款是法律条文中仅仅展示彰显某种观念价值,并不包括行为模式和法律后果等要素,不直接调整社会关系的条款。”^[46] 价值导向性、规则抽象性和转介适用性是两类条款的共识。不难发现,“国民经济和社会发展需要”条款具有融贯政策性条款与宣示性条款的政策宣示功能特性。以《资源税法》第6条第3款为例,该款虽未明确具体权利义务,但以抽象规则彰显了资源节约集约利用与保护环境等价值,展示了激励特定行为或结果的功能期待,与两类条款的内在机理和功能取向高度符合。

立法机关之所以创制“国民经济和社会发展需要”条款,与其内生的政策宣示功能特

[40] 参见李世成:《论社会主义法律体系形成背景下的民事审判》,《社会科学研究》2012年第5期,第91-96页。

[41] 参见税兵:《自然资源国家所有权双阶构造说》,《法学研究》2013年第4期,第4-18页。

[42] 参见[德]迪特尔·比尔克著:《德国税法教科书》(第十三版),徐妍译,北京大学出版社2018年版,第17页。

[43] 参见苏永钦:《以公法规范控制私法契约——两岸转介条款的比较与操作建议》,载《人大法律评论》编辑委员会组编《人大法律评论》2010年卷,法律出版社2010年版,第3-25页。

[44] 参见周叶中、叶正国:《论基本法与政策在特别行政区治理中的互动融合》,《学习与实践》2015年第2期,第62页。

[45] 参见殷啸虎:《对我国宪法政策性条款功能与效力的思考》,《政治与法律》2019年第8期,第17-25页。

[46] 刘能:《地方立法中宣示性条款的价值》,《人民政坛》2011年第1期,第24页。

性不无关联。从价值导向上看,尽管多数该类条款未出现鼓励、促进、引导、加大、提高等导向词,但其明示授权条件的同时,亦宣示了特定税收事项的经济和社会发导向。从规则抽象性上看,无论是在《税收征收管理法》中,还是在税种法上,皆未见“国民经济和社会发展”的法律定义。即便运用以利益平衡为中心的各种解释方法,同样不易得出国民经济和社会发展的税法语义。这些都契合了政策性条款和宣示性条款的抽象特质。意欲准确把握“国民经济和社会发展”的法律意涵,明晰“根据国民经济和社会发展需要”的税法指向,当立足条款的本源法理,在整个法律体系范畴内提炼“国民经济和社会发展”概念与共同适用的规则,形成整体适用的“公因式”语义,进而促进税法适用的具体转化。这一规范适用仰赖的转介思维,肇始于条款的授权本质,亦是政策性条款与宣示性条款的适用基准。

四 “国民经济和社会发展需要”条款的选择机理与设计基准

尽管税法场域频频出现“国民经济和社会发展需要”条款,但并非所有税种法都选择设置该条款,亦是事实。这种选择性立法有无税理和法理支撑?出于国民经济与社会发展需要的特定税收事项有何特性?该条款创设受制于哪些因素?确需设置的,有何特殊考量和具体要求,又应遵循哪些基准?此类问题指向条款的选择机理与设计基准,关乎其存废和质量优劣,理应重视。

(一) 选择机理:影响条款选择的关键性因素

客观而言,落实税收法定原则、平衡各方税权等固然会影响立法者对“国民经济和社会发展需要”条款的选择,但税种法之本元属性、立法目的条款有无与征税对象的地方差异,更能决定特定税收事项,可谓是影响该条款选择更为关键的因素。这也是“关注于立法事实的收集加工以及立法目的达致的手段问题,而非立法活动中价值、目的的产出问题”^[47]这一科学立法原理的题中之义。

1. 税种法之本元属性

根据是否以财政需要为目的,税法可分为财政目的税法(财政目的规范)与经济诱导税法(社会目的规范或特定目的规范)。前者纯粹或主要是为获取收入,满足财政需要。后者也会带来财政收入,但通过课税以熨平经济运行周期,促进经济稳定、协调和发展,才是主要目的。财政目的税法一般应遵循公平课征原则,保证税收负担在纳税人之间平等分配。经济诱导税法则可能基于政策考量,在有足够正当理由且符合比例原则的特定场域,对相同情况作不同处理,或对不同情况作相同处理。^[48]可见,“国民经济和社会发展需要”条款与经济诱导税理及法理存有高度聚合性。因为它指向的核心事项就是税收优惠,即“以将纳税义务的经济活动朝一定方向进行导向为目的”。^[49]于此而言,经济诱导税法一般不宜设置该条款,避免特定目的重复。若立法能力不足以支撑在立法文本中

[47] 裴洪辉:《合规性与合目的性:科学立法原则的法理基础》,《政治与法律》2018年第10期,第57页。

[48] 参见刘剑文、熊伟著:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第25-26页。

[49] 张学博著:《减免税法律制度研究》,中国政法大学出版社2012年版,第35页。

通盘考量特定税收事项,选择该条款也绝非“违法”。相反,只要理由正当、合乎比例原则,财政目的税法即可选用该条款,以调适主导型的财政目的规则。

2. 立法目的条款有无

对秩序法来说,设置立法目的条款未必重要;但对于政策法而言,其存在本有鲜明的目的,设置立法目的条款意义重大。尤其是政策法本具高度政策性,或可能本属秩序法而因特别政策目的,才做出与常态不同的价值或利益衡量,此时立法目的条款有区隔及自我正当化作用。^[50]从这个角度上说,税收秩序法与政策法通过立法目的条款而区分。设有立法目的条款的税种法多带有政策法色彩,肩负特定目的与使命,可为“国民经济和社会发展需要”条款选择供给参照基准。因为立法目的条款涵摄税种法各具体条款,自然包括“国民经济和社会发展需要”条款。立法目的条款本取向特定目的,与“国民经济和社会发展需要”条款中授权根据具有层叠性,与特定税收事项存有重复性。叠加设置恐会弱化立法目的条款的导向作用,甚或侵蚀税种的政策法基石。是以,属于政策法而设有立法目的条款的税种法不宜再设置“国民经济和社会发展需要”条款。但对本无立法目的条款的税收秩序法而言,借助“国民经济和社会发展需要”条款植入特别目的,可增加另一种选择。^[51]

3. 征税对象的地方性

一般征税对象的选择,需符合公平原则,体现纳税人的经济负担能力。但有些征税对象的选择,仅为因应公共政策以税收鼓励或压抑某些事宜。当然,征税对象的选择从技术上还应考虑稽征经济。至于立法最终如何选择,通常委诸立法机关裁量决定。^[52]较之于前述因素,征税对象的地方性堪为影响裁量结果的关键因素。毕竟,有些征税对象有明显的地域性,如烟叶。有些征税对象呈现浓郁的地域差异,如应税资源。立法聚焦于此,不但征税对象、计税依据和税率规则需特别思量,而且特定税收事项规则也需系统考虑。当面对地域差异极大或高度地域性的征税对象时,过分强调统一性而创制机械的“国民经济和社会发展需要”条款意义不大,反倒是赋予选择权的立法更切合征税对象依附的税理和法理,更利于照顾地方实际情况,尊重地方财政自主权。^[53]相反,若征税对象的地方性偏弱,更多依赖全国统一大市场运作,据此构造的税种法显然更接近税收秩序法,故可设立“国民经济和社会发展需要”条款。

(二) 设计基准:条款设计的主导基准与具体要求

不论税制如何变化,经由历次税改形成的税收法定原则应当坚守。它对于确保特定

[50] 参见苏永钦著:《走入新世纪的宪政主义》,我国台湾地区元照出版有限公司2002年版,第415页。

[51] 增值税立法较为复杂,《增值税暂行条例》未设立法目的条款,也未频繁出现政策术语。但《增值税法》不仅第1条创设立法目的条款,而且第2条规定“……应当贯彻落实党和国家路线方针政策、决策部署”,加上第9条第3款和第25条第1款根据国民经济和社会发展的需要,以及高频出现的按照国务院的规定、按照国务院的有关规定、国务院规定的、国务院另有规定的、国务院规定、国务院制定等政策趋向性术语,似乎都暗示增值税法的政策法特色。然《增值税法》第1条列示的立法目的与《环境保护税法》《耕地占用税法》等政策法所设立法目的的方向和特性相去甚远。

[52] 参见杨小强著:《税法总论》,湖南人民出版社2002年版,第42页。

[53] 参见熊伟:《税收法定原则与地方财政自主——关于地方税纵向授权立法的断想》,《中国法律评论》2016年第1期,第38-43页。

税收事项的合法性与合理性至关重要。^[54] 只是“现代税收法治的实现不仅需要落实侧重形式正义的税收法定原则,还需要遵循侧重实质正义的税收公平原则”。^[55] 这意味着“国民经济和社会发展需要”条款设计既要坚持税收法定与政府主导的有效平衡,税收政策与立法的公平衔接及税际协同与法秩序统一融贯之基准;又要恪守与之相匹配的功能适当原则、比例原则和法典化思维之要求。

1. 税收法定与政府主导的有效平衡

“国民经济和社会发展需要”条款触及诸多疑难,其根源是立法机关与行政机关的税收立法权划分。通常认为,税收法定作为税法基本原则,理应成为根本遵循。规制特定税收事项的“国民经济和社会发展需要”条款,原则上需由立法机关以法律的形式明确规定,不得授权行政机关,更不允许由行政机关自行加以决定。^[56] 但特定税收事项规则受交易形式创新和经济社会情势变化等影响而时常需调整,且这些事项涉及经济社会多层面,多具综合性、复杂性和专业性特点,注定立法的概括性、伸缩性甚至抽象化取向,这为其适用提供了解释与裁量空间。加之行政机关的信息获取和掌握、技术手段与管理能力等方面具有功能优势,终使税务政府主导不只是理念,还贯穿于税法实践。正因如此,倘若只是机械地注重形式规范层级的税收法定原则落实,忽视税收立法和税法实施中必要的政府主导,则势必难以保障“国民经济和社会发展需要”条款适用并影响税法领域治理的实效性。所以,不管采取何种策略设计该条款,都应遵循特定税收事项本质,有效平衡立法权与行政权。^[57]

归根结底,“税收法定固为税法的基本原则,但非仅此而已,其内含的契约精神及对纳税人同意的张扬,有超越‘原则’的‘理念’意蕴”,^[58] 这使得以相对保留原则配置立法权和行政权,更切合“国民经济和社会发展需要”条款根植的特定目的。是以,税收法定底线要坚守,政府主导实践要尊重,这必然要求平衡该条款运行中的税收法定和政府主导,科学配置立法机关和行政机关关于特定税收事项上的立法权,最终实现税收法定与政府主导的有效平衡。要做到这一点,就宜明晰功能适当原则这一具体要求,因为它致力于国家权力行使的“正确”和“高效”,一直是国家权力配置的重要取向。以此观察,立法机关对“国民经济和社会发展需要”条款中的授权根据和备案有显著优势,最有可能做出正确决定,是功能最适机关;但面对作为授权内容的特定税收事项,立法机关则不如行政机关有优势,故行政机关是功能最适机关。^[59] 简言之,由立法机关统一制定条款的主体框架和核心规则,明示特定税收事项类型、范围和幅度,预留行政机关的选择适用空间和法律留白处的剩余立法权空间,应是有效平衡税收法定与政府主导的最适策略。

[54] 参见张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,《中国社会科学》2015年第2期,第80-102页。

[55] 翁武耀:《量能课税原则与我国新一轮税收法制改革》,《中国政法大学学报》2017年第5期,第90页。

[56] 参见王鸿貌主编:《税法学的立场与理论》,中国税务出版社2008年版,第214-215页。

[57] 参见史际春:《论“税收法定”与政府主导》,载《人大法律评论》编辑委员会组编《人大法律评论》2018年卷第3辑,法律出版社2019年版,第293-307页。

[58] 侯卓:《税收法定主义的演进脉络、路径依赖与完整谱系》,《法律科学(西北政法大学学报)》2023年第1期,第146页。

[59] 参见张翔:《国家权力配置的功能适当原则——以德国法为中心》,《比较法研究》2018年第3期,第143-153页。

2. 税收政策与立法的公平衔接

一般而言,税收政策与法律借助“税收原则→税法原则”转化机理而呈现层进逻辑,^[60]税制改革与立法于试点中生成互动逻辑。由此,税收政策与税收改革既对税法的立、改、废与解释发挥基础性作用,又对健全税收领域政策和法律及处理好政策与法律关系具有引领作用。这些前置逻辑当为“国民经济和社会发展需要”条款的设计所遵循,以确保该条款一经制定,即能够付诸实施。例如,抛开《资源税法》第14条偏离税理和法理不谈,该条创设税制改革先于税收立法/修法之思路,使得《资源税法》成为现行税法中唯一规定有税制改革的法律,且明确了税制改革成果之于法律修改的作用。^[61]而《资源税法》出台前,水资源税试点政策决议先于改革之路径业已形成。^[62]这为特定税收事项的政策决议、改革与立法关系处置供给了“税收政策→税制改革/试点→税收立法”范式,但也造成税收事项特殊处理的悖论。所以,依此范式设计“国民经济和社会发展需要”条款尚需解决公平性难题。

由此,确属授权的特定税收事项,可依循“党的决议→立法授权→改革试点→修法或立法”路径布局。事实上,“凡是重大财政改革,都是先由执政党提出要求,再进入国家法律的立、改、废程序”。^[63]只是特定税收事项纵有正当性,亦无法回避区别对待之事实。从法治原则上看,量能课税是公平税负最基本的保障和公平竞争的内在要求。即便特定税收事项确需偏离量能课税,给予特定纳税人特别待遇,其合法性也应受比例原则约束。^[64]例如,若国务院依据《契税法》第6条第2款给予企业改制重组免税,纵使其具有合法性,仍既要接受授权明确性审查,又要接受免税目的正当性、免征手段的必要性及两者之间的均衡性审查。如不能通过这些审查就构成不适当。^[65]而伴随备案审查领域实质法治观的建立,“适当性”成为一种包容性法概念,兼容所选择手段的实质合法性、功能适当性与正当性。^[66]只有严守比例原则要求,才能践行税收政策与立法衔接的公平性,缓解特定税收事项立法中的正当性与公平性张力,降低其对市场竞争秩序的不当影响。

3. 税际协同与法秩序统一融贯

“国民经济和社会发展需要”条款不是某一税种法的独特创举,而是诸多税种法的共同选择。跳出税法疆域,非税法律中亦出现不少同类条款。它们位处不同部门法,创制根据相同,价值导向相同,法律表达理当和谐有序,这是法秩序统一的基本要求。其实,体系就是一种意旨上的关联。其在同一时空上的意义为,基于法律文本之教义化要求,自然趋向系统化,以排除或防止其间在逻辑上或价值判断上的矛盾。此为基于理性,寻求正确性

[60] 参见杨小强著:《中国税法:原理、实务与整体化》,山东人民出版社2008年版,第18-28页。

[61] 参见叶姗:《特定区域的特制税法规范何以续造》,《政法论丛》2022年第3期,第87-96页。

[62] 参见《关于印发〈水资源税改革试点暂行办法〉的通知》(财税〔2016〕55号)、《关于印发〈扩大水资源税改革试点实施办法〉的通知》(财税〔2017〕80号)。

[63] 熊伟:《法治财政建设中党规与国法的功能适配》,《政法论丛》2021年第1期,第17页。

[64] 参见熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期,第154-168页。

[65] 参见王锴:《合宪性、合法性、适当性审查的区别与联系》,《中国法学》2019年第1期,第15-21页。

[66] 参见王旭:《论比例原则在备案审查中的展开》,《环球法律评论》2024年第4期,第54-70页。

的努力。^[67] 设计条款理应依循体系思维,保障其依托的法规范秩序的无冲突性。只有将“国民经济和社会发展需要”条款纳入一个尽可能清晰的法规范聚合体,并使对法秩序的简要描述成为可能,才能强化导向确定性和法安定性,进而使法秩序在其目的论上具有明确性,最终使各方主体能够清晰把握该条款所要追求的特定政策目的;同时,亦可整体践行同类条款同样适用的一般性法原则。^[68]

进言之,设计“国民经济和社会发展需要”条款首当依循税法内部体系化要求,注重该条款的税际协同,确保其能够以有序集合的统一外观现身,从而形成协调统一的“国民经济和社会发展需要”条款之整体税法秩序。继而应遵循税法与其他法律的法际统一性要求,确保该类条款在整个法律场域呈现体系化概观。毕竟,促进国民经济和社会发展是其共通的规范目的,唯有各法域内部和相邻法域条款的合目的性统一,方可达致法秩序统一。如此则必然要求该条款在税际协同与法秩序统一之间实现融合。所以,切不可孤立地对待税种立法,而应以法典化思维斟酌“国民经济和社会发展需要”条款的整体设计,体系规划该条款税际与法际上的制度安排,这不仅是我国立法由单行法时代进入法典化时代的必然要求,还是从多中心思维转向基础性法律思维、从碎片化思维转向体系性思维、从分散思维转向统一思维及从并立思维转向融贯思维的根本诉求。只有以法典化思维指引条款的总体设计,才可保证税际协同与法秩序统一融贯,推进体系完整、规则统一、价值融贯、逻辑严谨的规范体系构造。^[69]

五 “国民经济和社会发展需要”条款的体系化改造径路

从“平移式思维”转向法典化思维,注重税法创制形式的集中性、规范体系的完整性和内容结构的严谨有序、逻辑清晰,^[70]是税法由碎片化向体系化发展的内在诉求,也是形成融贯协调的税法规范体系和统一协调的税收法治秩序的客观要求。^[71] 基于现代国家复杂的规制治理需要,经济领域立法更关注法的适应性,如何处理确定性与适应性、改革与立法、法律与政策的关系是税收立法的关键问题。^[72] 意欲体系化改造“国民经济和社会发展需要”条款,当需依循经济立法规律,直面该条款存在的问题,遵循其本源属性、选择机理与设计基准。

(一) 条款体系化规划与改造方向

任何系统都是由各个功能要素和各个组成部分组成的有机整体,但一个系统要形成整体性功能,关键在于系统的各个组成部分相互协同、功能耦合。^[73] 同理,单个法律规范

[67] 参见黄茂荣著:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社 2011 年版,第 126 页。

[68] 参见[德]莱因荷德·齐佩利乌斯著:《法哲学》(第六版),金振豹译,北京大学出版社 2013 年版,第 295-296 页。

[69] 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》,《中国社会科学》2022 年第 3 期,第 4-22 页。

[70] 参见熊伟:《税收法定原则的法典化诉求及其实现路径》,《法学杂志》2023 年第 1 期,第 28-42 页。

[71] 参见蒋悟真:《税法典制定的时机、难点与路径》,《法学杂志》2023 年第 1 期,第 14-27 页。

[72] 参见蒋悟真:《财税法一体化的理论逻辑与实践转向》,《中国社会科学》2024 年第 2 期,第 65-83 页。

[73] 参见周佑勇:《深刻领悟习近平法治思想的系统思维方法》,《人民日报》2022 年 8 月 29 日第 009 版。

之间不是无组织、混乱地联系在一起,而是一个价值判断尽可能一致的体系和“意义构造”。体系化构造“国民经济和社会发展需要”条款,除部门法中要注意法秩序的网络化外,还需关注跨部门法的价值考量,确保其合乎创制目的与价值导向,避免不同法域、不同税种法上相关条款间的评价矛盾。^[74]

1. 条款载体体系化蓝图

从规范载体上看,“国民经济和社会发展需要”条款的体系化仰赖税法内部和法际间的科学构造。针对既存问题,依循该条款本源税理与法理,宜补齐基准条款的顶层设置,清理规范既有相关条款。理想构造是,以《税收征收管理法》为枢纽,形成以“税种法→《税收征收管理法》→相关法律”为骨架的“国民经济和社会发展需要”条款体系。实现这一蓝图,二元规划是关键:一是《税收征收管理法》上基准条款的增设。^[75] 鉴于税法总则未有实质进展,在《税收征收管理法》中增设蕴含公因式功能的基准条款,于税法体系内部可下启各税种法条款,使它们有序统摄在基准条款之下,实现税际协同;税法体系之外,由基准条款以税法整体面貌与相关法律上同类条款对话,可推动税法与相关法律间同类条款的法际统一。二是税种法相关条款的清理规范。根据选择机理,确保不越位、缺位和错位设置条款。确应设立的,遵循设计基准,统一规范设计,实现该条款间的税际协同。

2. 基准条款的顶层设置

时下制定税法总则虽呼声不低,但立法预期不明。在《税收征收管理法》中增设基准条款,更切实情且同样满足顶层配置的体系初衷。难题是既有问题不少,可供借鉴资源有限。正因如此,提取公因式是上策。据此,三层结构和备案是公因式,将它们提取到基准条款之中,可使表达更清晰、简洁,更易实施。在此之上,尤需限缩授权根据和内容。具体可作如下设计:第一款为“根据国民经济和社会发展需要,国务院可以制定税收减征或者免征等优惠措施,报全国人民代表大会常务委员会备案。”第二款为“前款所称的国民经济和社会发展需要,是指由国家组织实施的科技、教育、文化、卫生医疗、体育、婚姻家庭、生育与人口结构优化、创新创业就业、小微企业与重点产业发展、社会保障、城市维护与基础设施建设、生态环境与自然资源保护等公共事业需要和维护进出口秩序、促进对外贸易与对外交往等国家利益需要。”

3. 税种法条款的改造方向

从审慎立法出发考虑,只有注重历史性与前瞻性之连通、理想性与现实性之兼顾、普适性与特殊性之折中、体系性与问题性之调和,恪守选择机理,才能得出“国民经济和社会发展需要”条款创制与否之结论。^[76] 既有立法中该条款越位与缺位设置现象和趋向明显,有必要系统规划。例如,消费税作为调控税,固有环境保护、促进低碳经济和绿色发

[74] 参见[奥]恩斯特·A. 克莱默著:《法律方法论》,周万里译,法律出版社2019年版,第55-58页。

[75] 若税法总则出台,则宜由其创设实体法维度的基准条款,同时在《税收征收管理法》中辅之相应程序规则。当前如在《税收征收管理法》上增设基准条款,则宜同步修改第3条,使之堪当实现《税收征收管理法》的程序法性质与基准条款的实体法主导属性匹配的关键纽带,奠定条款体系正义基石。

[76] 参见刘风景:《审慎立法的伦理建构及实现途径》,《法学》2020年第1期,第29-39页。

展的特定目的导向,^[77]按理不宜设置该条款,而《消费税法(征求意见稿)》第 14 条第 2 款却增设该条款,未来立法宜维持不设该条款的惯例。再如,《资源税法》与《耕地占用税法》忽视税种特性而过度强调一致性,引发体系性冲突,宜剔除该条款或作相应改造。还如,《车船税法》和《船舶吨税法》忽略税种先天差异、内生税理和法理而使条款缺位,同样易造成税际断裂和法际冲突,未来宜予补足该条款。较为复杂的是《个人所得税法》,因其致力于规范征税行为、依法获取税收收入、调节个人收入合理分配、保障公民基本权利、促进经济稳定和发展,^[78]目的多元但又没有明确的立法目的条款,故设置该条款亦可,不设置也未必欠妥。

(二) 条款范式构造与改造规划实施

无论是既有条款修改,还是宜增条款新设,只要恪守“国民经济和社会发展需要”条款事理本性和设计基准,承接《税收征收管理法》上基准条款,围绕限定条件和具体事项构造范式条款,以此作为该条款调整和新设的范本,应可统一表达差异与整体杂乱的条款结构,厘清指向不一与逻辑不畅的具体事项,明晰限定条件与事项空洞的条款内容,防止条款运行中的越位立法与体系矛盾。

1. 限定条件范式构造与条款改造:概括需要+具体列示

客观而言,授权国务院特定税收事项的立法权确有必要,但亦应严控限定条件。具体可按以下思路推进:一是明确双重限定的结构范式。鉴于无论如何表达,都难以明晰“国民经济和社会发展需要”的税法语义,若仅设单一限定条件,授权势必过于宽泛,也易强化特定税收事项中的行政主导,陷入过度的政策宣示甚或背离税收法定原则之境地。故宜明确规定双重限定结构为限定条件的元结构,据以改造和新设该条款。二是厘清第一重“概括需要”+第二重“具体列示”的双重结构。第一重限定条件的“概括需要”统一表述为“根据国民经济和社会发展需要”,以保持法际统一,并与第二重限定条件及指向事项呼应。第二重限定条件的表达统一为税种法特性的“具体列示”,以切合税种之事物本质,契合税种基本事理和法理,且必须是出于国民经济和社会发展需要的具体列示,具体可追溯至税种法的立法目的或从特定税收事项适用情形中提取共识。

由此,限定条件范式可拟定为“根据国民经济和社会发展需要,国务院对 * * *”。其中“ * * *”首选为立法目的。毕竟,在限定条件中嵌入立法目的,可强化特定税收事项的合法性和正当性,为其适用和解释提供指引。若提取立法目的存有争议,则提炼特定税收事项的适用情形可为次优选择,因为“ * * *”本为特定税收事项而设。比照既有条款,需调整的是《企业所得税法》第 36 条和《车辆购置税法》第 9 条第 2 款;宜剔除并按《环境保护税法》第 12 条改造的是《资源税法》第 6 条第 3 款与《耕地占用税法》第 7 条第 5 款;宜新增的是《车船税法》和《船舶吨税法》。至于条款中“ * * *”的表达,宜根据各税种之税理和法理,择其立法目的或特定事项适用情形相机而定,但应警惕过度抽象的表述。因为无论是作为第二重限定条件的立法目的,还是特定税收事项共识性的适用情

[77] 参见刘剑文、侯卓:《发展型财税法的理念跃迁与制度构造》,《中国社会科学》2023 年第 5 期,第 129-147 页。

[78] 参见邓伟:《个人所得税法的立法目的条款构建》,《学习与探索》2020 年第 1 期,第 74-81 页。

形,乃至是第一重限定条件的“概括需要”,本就较为抽象。若任由条款停留在政策宣示层面,将导致其背离授权性初衷,进而弱化引致性技术甚至致使其全然失灵。

2. 具体事项范式构造与条款改造:税收减征+免征主导

相较于限定条件,特定税收事项同样是校验“国民经济和社会发展需要”条款践行设计基准的关键。因为它触及多元主体的切身利益,考验立法机关和行政机关间的立法权配置,关涉国库主义和纳税人主义的平衡,甚至关乎国家一些重大政策导向。尤其是税收优惠堪为最能体现税法规制性特征的税收手段,反映了国家一定的政策倾向和法律的褒贬价值取向。^[79] 征税有时系出于比筹集财政收入更重要的特定公共政策目标或引导纳税人从事国家鼓励的行业或行为,此时通常不以量能课税为原则,其合理界限亦主要通过法律来确定。^[80] 所以,无论是基于该类条款设计的主导基准和具体要求,还是出于特定税收事项的特性与机理,在构造限定条件范式和统一限定条件基础上,仍需建构与之相适的具体事项范式,限定并明示特定税收事项的具体内容,以便明确具体的授权事项范围。整体可考虑从形式和内容维度构建具体事项范式:形式上单独设置为一个法律条文,使其与法定减征或免征规定分离。内容上统一特定税收事项内容,明确具体授权事项与范围。

依此思路,具体事项范式宜定为“可以规定减征或免征***税”。形式上融入三层结构,独立设为一个法律条款,置于法定减征或免征条文之后,既有助于税际协同和法际统一,也有益于展示法定减征或免征规定与授权减征或免征条款间的逻辑关系。内容上以“减征或免征***税”为主导,可减少特定税收事项对税收公平的过分背离,确保税收中性和竞争中立底线的实现。据此,形式上,《车辆购置税法》第9条第2款、《契税法》第6条第2款和《印花税法》第12条第2款宜单独成文;《车船税法》和《船舶吨税法》等若新设条款,也宜单独设置。内容上,除《资源税法》第6条第3款与《耕地占用税法》第7条第5款外,可按以下思路改造:一是《资源税法》第14条参照《房地产税试点授权决定》,按特别授权进行修改;二是《企业所得税法》第36条“可以制定企业所得税专项优惠政策”和《关税法》第34条“可以制定关税专项优惠政策”分别改为“可以规定减征或免征企业所得税”“可以规定减征或免征关税”,未来《增值税法》第25条第1款可作相应调整;三是其他既存条款中的特定税收事项和新设条款统一为“可以规定减征或免征***税”。

3. 条款剔除与比照相邻条款改造:相邻条款分工与协作

按照授权立法原理和相关法律规定,授权国务院特定税收事项立法权必须是具体授权和有限授权。否则,“就会给被授权机关创造过大的自主空间,最终造成大量由授权决定所加持的‘合法化’越权”。^[81] 结合“国民经济和社会发展需要”条款改造方向,以《环境保护税法》第12条的立法技术,改造《资源税法》第6条第3款和《耕地占用税法》第7条第5款,是为重点。具体而言,宜剔除《耕地占用税法》第7条第5款,并将其独立改造为“国务院批准减征或免征耕地占用税的其他情形,由国务院报全国人民代表大会常务

[79] 参见施正文著:《税收债法论》,中国政法大学出版社2008年版,第100页。

[80] 参见叶姗著:《税收利益的分配法则》,法律出版社2018年版,第326页。

[81] 秦小建:《授权改革试点应首先遵循法律保留原则》,《法学》2023年第7期,第46页。

委员会备案”。《资源税法》第 6 条第 3 款宜暂按条款范式单独改造为“根据国民经济和社会发展需要,国务院对促进资源节约集约利用、保护环境的应税资源可以规定减征或免征资源税,报全国人民代表大会常务委员会备案”。若增设立法目的条款,则按《环境保护税法》第 12 条改为“国务院批准减征或免征资源税的其他情形,由国务院报全国人民代表大会常务委员会备案”。

由此本文以为,税收法条授权应限于特定税收事项,且只能授权国务院。具体分两类:一类是“国民经济和社会发展需要”条款,另一类是以《环境保护税法》第 12 条样貌呈现的授权。前者不能转授权,即便主管部门也不能以“经国务院批准”之名,行转授权之实。后者因根植的税种法多具有经济诱导和政策法特性,且多设有立法目的条款,故采用“立法目的条款+国务院批准+全国人民代表大会常务委员会备案”的授权模式更切实际。“国务院批准”既意味着受制于立法目的条款和备案,又意味着需主管部门的在先请示。如此既充分利用了主管部门的专业优势,避免税收法定被架空;又保障了授权立法的合法性和威严性,契合当行政执法遇到没有明确规定依据时,下级机关通常通过向上级机关请示来解决问题之惯习。^[82] 倘若消费税法、土地增值税法和城镇土地使用税法等确需授权国务院决定特定税收事项,又不宜设置“国民经济和社会发展需要”条款的,皆可比照《环境保护税法》第 12 条设计。若能如此,则两类授权条款便可彼此分工,相互协作,促动中国特色的税收授权立法规则体系建构。

“国民经济和社会发展需要”条款高频出现于税法场域,成为税收法治建设的显著现象。透过这些条款,不难发现它们既存表达差异、整体杂乱、指向不一、逻辑不畅、限定条件与事项空洞等问题,又陷入越权立法与体系矛盾困境。究其原因,一方面与该条款植根于特定公共政策目的不无关联,另一方面与其不纯正授权性条款的本质属性、融引致性技术秉性与政策宣示功能特性于一体的附随属性密切相关。要想走出困境,就有必要统筹考虑税种法本元属性、立法目的条款和征税对象的地方性机理,保证不越位、缺位、错位设置该条款。立法者一旦决议设置“国民经济和社会发展需要”条款,就应注重其创制过程中税收法定与政府主导的有效平衡、税收政策与立法的公平衔接及税际协同与法秩序统一融贯。若能如此,则借助基准条款的创立,限定条件范式和具体事项范式的构造,以及对既有条款的范式改造,定可实现“国民经济和社会发展需要”条款的法秩序统一。这是全面落实税收法定原则的必然要求,亦是法典化思维运作的应有结果,更是高质量税收法律体系建构的应有之义。

[本文为作者主持的 2024 年度国家社会科学基金重点项目“财税金融协同促进绿色发展的法治保障研究”(24AFX017)的研究成果。]

[82] 参见莫良元、王君慈:《政府视域下行政批复的类型化研究》,《常州大学学报(社会科学版)》2021 年第 3 期,第 33-40 页。

Towards Unity of the Legal Order: Research on the “Needs of National Economic and Social Development” Clauses in Tax Laws

[Abstract] The frequent appearance of clauses on “the needs of national economic and social development” in the realm of tax laws has become a significant phenomena in the construction of the tax rule of law. By meticulously reviewing these clauses, this paper uncovers not only the essence of these clauses with different expressions and overall chaos, varying references and logical disorder, hollow qualifications and matters, as well as the practical dilemmas of overstepping legislation and systemic contradiction but also the root cause of their specific purpose. Furthermore, it reveals the essential attributes of impure authorized clauses and the attached attributes that integrate the technical nature of inducement clause and the functional characteristics of policy declaration. At the current time of comprehensively implementing the doctrine of law-based taxation, it is imperative for China to exercise prudence in selecting the appropriate clauses for inclusion in tax law. This requires a comprehensive approach to realizing the specific public policy purposes that are rooted in the constitution, covering areas such as science and technology, education, culture, health care, sports, marriage and family, child-birth and population structure optimization, social security, ecological environment, and natural resource protection, adhering to the essential nature of tax law, and establishing local mechanisms for the inclusion or exclusion of legislative purpose clauses and selection of tax objects. If such clauses are indeed necessary, it is essential not only to achieve an effective balance between the doctrine of law-based taxation and government-led taxation, ensure the fair connection between tax policy, and legislation, and maintain seamless integration between inter-tax coordination and the unity of legal order as a guiding benchmark but also to follow the specific requirements in terms of the functional propriety doctrine, the principle of proportionality, and codification thinking. On these grounds, China should take the Law on the Administration of Tax Collection as the hub to establish a clause system within the framework of “laws on various taxes → the Law on the Administration of Tax Collection → relevant laws”. To realize this blueprint, China should first add a benchmark clause in the Law on the Administration of Tax Collection. Then it should systematically transform the existing clauses by adhering to the qualification paradigm of “generalized needs and specific presentation” and following the paradigm of “tax reduction and exemption dominance” for specific matters. Finally, it should properly deal with the relationship between these clauses and adjacent clauses. This process is a necessary preparation for promulgating the general provisions of tax law and even the tax code and will promote the overall rationality of law enforcement, administration of justice, and law compliance in the field of taxation.

(责任编辑:余佳楠)