

# 税法上行政审批条款的秩序统一 与体系进阶

叶金育\*

**摘要:**行政审批不为税法所独有。相较于其他部门法,税法上的行政审批经常被财税主管部门“经国务院批准”制定规范性文件现象掩盖和忽略。系统整理这些条款,一方面可以发现批准主体杂乱冲突、批准内容体系矛盾、批准程序较为随意等问题,另一方面可以挖掘出其管制性、可税性和转授权条款之实然取向。欲最大限度发挥税法上行政审批条款的制度功能,就必须直面其内生问题,恪守由批准语义和“事物本质”天然生成的监督性条款与执行性条款之应然定位,坚守税收法定主义、纳税人主义和法秩序统一性之设定基准。既要理顺批准条款涵摄的批准主体、限定批准条款规制的课税要素、明示批准条款规定的批准程序,从而厘清税法上行政审批条款的核心架构;又要考虑引入税收违法违规批准行为的责任机制、增设税法批准性文件或目录的备案审查机制,从而补足税法上行政审批条款的制度漏洞。

**关键词:**行政审批条款 税收法定 纳税人主义 法秩序统一 备案审查

## 一、问题的提出

批准意指“上级对下级的意见、建议或请求表示同意”。<sup>①</sup>法律上的批准则多指行政机关依法审查公民、法人或者其他组织的申请,并准予其从事特定活动的行为,实质上是一种行政许可。作为管制私人自由的技术手段和权利形成规范,批准实际上体现了国家通过介入私人权利的形成过程,如批准生效合同涉及的机关批准,从而在合意之外发挥管制功能。<sup>②</sup>鉴于公法政策在价值判断上的优先性,法律层面的批准不能直接参照作为“意定条件”的真正条件,而要遵循各自领域作为“法定条件”的特殊法律规定。即便既有设置的批准意义有所弱化,也应基于价值判断上的比较优势再作调整。这种调整需考虑到背后政策考量所蕴含的批准难度,并依据“事物的性

\* 西南大学法学院教授

基金项目:国家社会科学基金资助项目(24AFX017)

① 中国社会科学院语言研究所词典编辑室编:《现代汉语词典》,商务印书馆2016年第7版,第990页。

② 参见朱广新:《合同未办理法定批准手续时的效力——对〈中华人民共和国合同法〉第44条第2款及相关规定的解释》,《法商研究》2015年第6期。

质”进行判断。<sup>①</sup>受制于此,既有立法中的批准往往与特定的法律行为相联系,在形式上表现为法律行为主体向特定机关提出申请,由后者对申请的内容进行审查、批准并记载在案。这些批准或是作为管理法律行为的行政措施而存在,或是构成法律行为的生效要件,抑或是作为法律行为发生特定法律效果的公示手段和生效要件。<sup>②</sup>

相较于其他部门法,在税法中批准现象最受关注的莫过于“经国务院批准”。财税主管部门大量制定以“经国务院批准”开头的规范性文件,意图在税收基本制度法律保留及禁止转授权的约束下,为财税主管部门的规范创制行为提供合法性依据。然而,此举虽因最高行政机关批准而获得形式上的正当性,但是仍然难以摆脱以违反上位法的方式自我扩权之嫌。<sup>③</sup>因为财税主管部门创制的规范性文件,即便经国务院批准,也不等同于行政法规。试图通过“经国务院批准”来取得合法性,无疑是行不通的。<sup>④</sup>“经国务院批准”制发规范性文件的性质不难界定,税法上较为隐蔽的行政批准条款却难以捉摸。梳理税收法律、行政法规可以发现,“经国务院批准”频繁出现在《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征收管理法实施细则》)和各税种法文本之中。透过这些条款,大量税收法律主体或课税要素的产生以及市场主体涉税行为的定性都需要经过批准。这类批准行为既存在于行政机关与行政相对人之间,也存在于上下级行政机关和同级机关之间。

党的二十届三中全会强调“全面落实税收法定原则”。问题在于,税法向来奉法定主义为主臬,而批准往往带有浓厚的行政主导色彩,立法者为何将行政主导色彩浓郁的“批准”大量引入税法领域?税法上的行政批准条款可发挥哪些功能?既有条款隐含何种规律,存在哪些隐忧?怎样改造既有条款,厘清其核心架构,补足其辅助设施,从而使之成为税法上和谐有序的行政批准条款体系?此类问题看似肇始于批准行为的从属性、程序性和特定性,<sup>⑤</sup>实则与税收法定主义、授权立法及税务规范性文件备案审查等息息相关。鉴此,本文首先整体分析税法上行政批准条款的内生问题,继而阐释其多维属性与实然取向,提取其应然定位与设立基准,据此搭建其核心架构并提出相应辅助设施的优化策略。这既是行政批准与税收法定主义兼容必须解决的法理难题,也是全面落实税收法定原则理应回应的深层诉求。

## 二、税法上行政批准条款的体系整理与问题分析

税法上行政批准条款欲成“良法”,则须保证其在时间维度上的动态一致性,充分保护纳税人的信赖利益与知情权,确保制定程序为公众的利益表达和共识形成提供机会,同时条款的语言与解释应便于公众理解税法。<sup>⑥</sup>然而,现实情况是:一方面,对于传统行政遗留下来的税收行政权,如果尚未形成完全遵守法律的良好习惯,立法机关仍需进一步强化各种税收法律控制机制,以减少其滥用的可能性;另一方面,在市场经济中,税收行政权应为个人保留足够的自主空间以满足

① 参见汤文平:《批准生效合同报批义务之违反、请求权方法与评价法学》,《法学研究》2014年第1期。

② 参见邹双卫:《论批准、登记在我国法律行为制度中的作用与合理配置》,《法学论坛》2011年第1期。

③ 参见侯卓:《“经国务院批准”的税法意涵》,《法学评论》2020年第5期。

④ 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。

⑤ 参见赵祥生、薛为民:《论经批准的具体行政行为的法律责任》,《人民司法》1993年第5期。

⑥ 参见靳文辉:《税法的社会可接受性论纲》,《甘肃政法学院学报》2015年第6期。

个人生存发展的需要,同时税收行政权还肩负着解决市场经济所造成的各种外部性问题的任务。<sup>①</sup>这种理想与现实的纠葛,致使税法上行政审批条款存在批准主体杂乱冲突、批准内容体系矛盾、批准程序较为随意等乱象。

### (一)批准主体杂乱冲突

税法上主要有以下批准主体:(1)国务院。国务院的批准具体分为两类:一类是“报国务院批准”后“发布执行”“公布施行”“实施”“执行”等,<sup>②</sup>或者仅列示“报国务院批准”,如《中华人民共和国车船税法实施条例》(以下简称《车船税法实施条例》)第10条第1款的规定;另一类是“经国务院批准”的特定涉税对象,如《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》)第26条第4款规定的“经国务院批准的财政性资金”、第91条第2款第3项规定的“经国务院批准的其他所得”和《中华人民共和国环境保护税法》(以下简称《环境保护税法》)第12条第1款第5项规定的“国务院批准免税的其他情形”。(2)省、自治区、直辖市人民政府。省、自治区、直辖市人民政府的批准具体分为两类:一类是“报省、自治区、直辖市人民政府批准”后即“执行”,如《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》(以下简称《城镇土地使用税暂行条例》)第5条第2款的规定;另一类是仅明示“报省、自治区、直辖市人民政府批准”,如《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第29条的规定。(3)财政部。例如,《城镇土地使用税暂行条例》第5条第3款规定的“报经财政部批准”,《中华人民共和国房产税暂行条例》(以下简称《房产税暂行条例》)第5条第5项规定的“经财政部批准”。(4)税务机关和税务工作人员。批准主体为税务机关的,如《城镇土地使用税暂行条例》第7条规定“由县以上税务机关批准”、《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》)第22条第1款第1项规定获得授权的“财政、税务机关批准”、《税收征收管理法实施细则》第88条规定“报国家税务总局批准”;批准主体为税务工作人员的,如《税收征收管理法》第37、38、40、54条第6项规定“经县以上税务局(分局)局长批准”,《中华人民共和国关税法》(以下简称《关税法》)第44、49、50条规定“经直属海关关长或者其授权的隶属海关关长批准”。(5)有关机关。例如,《税收征收管理法实施细则》第15条规定“自有关机关批准或者宣告终止之日起”和《关税法》第39条规定“经海关批准”,《关税法》第21条第2项则仅模糊列示“减免税货物经批准转让、移作他用或者进行其他处置”。

由于目前批准主体较为复杂,被批准的相同课税要素往往也对应不同的批准主体,内生矛盾自难避免。具体而言:(1)同样是减免税,行政审批条款将批准权赋予国务院的有之,给予财政部的有之,授予省、自治区、直辖市人民政府的亦有之,甚或还有行政审批条款直接将其交由县以上税务机关批准。(2)同为延期纳税,行政审批条款明示规定经省、自治区、直辖市国家税务局批准的有之,概括列示“税务机关……作出批准或者不予批准的决定……”的亦有之。(3)同一行政审批条款针对同一课税要素创建同一属性的批准权,批准主体却不相同。例如,《城镇土地使用税暂行条例》第5条第3款作为实质上土地使用税适用税额标准的动态调整条款,既将经济落后地

<sup>①</sup> 参见章剑生:《现代行政法基本理论》,法律出版社2014年第2版,第16页。

<sup>②</sup> 包括但不限于:《中华人民共和国关税法》第9条第3款、第15条第4款、第17条、第18条第2款,《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第88条第1款、第93条第2款、第101条,《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第28条第2款。

区土地使用税的适用税额标准适当降低的批准权交由“省、自治区、直辖市人民政府”，又将经济发达地区土地使用税的适用税额标准适当提高的批准权授予财政部。即便不考虑税率法定要求，同为税率要素却设有不同批准主体的做法也难言完全正当。此类问题肇始于杂乱的批准主体设置，导致税法整体性的行政批准条款内生冲突。这种状况不仅偏离了相同情况相同处理的常理，还背离了功能适当这一权力分配理念。<sup>①</sup> 其实，立法聚焦课税要素设定行政批准权，绝非由立法者恣意设定，而应受功能适当原则的约束。这既意味着当某项课税要素需得到批准时，应比较分析哪个机关在组织、结构、程序、人员方面具有优势，最有可能作出正确决定；也意味着一旦法律将该项批准权配置给了某个主体，就应对该主体的组织、结构、程序、人员进行相应调整，以使其能够满足这项批准权所需的功能要求，从而使之成为承担该项批准权的功能最适的机关。<sup>②</sup>

## (二) 批准内容存在体系矛盾

税法上行政批准条款列示的批准对象主要涉及税种的开征、税目及其适用规则的调整、税率的选择调整与技术性转换、减免税的适用范围、最惠国待遇/优惠、延期纳税、优惠税率以及税收优惠目录等税收特别措施、特定不征税收入的认定、关联企业之间业务往来的定价原则和计算方法、税收保全措施、税收强制措施、税收强制执行、汇总纳税等。可见，作为各税种相通的纳税义务人、课税物件、课税物件的归属、课税标准与税率这5类课税要素大多为行政批准条款所覆盖。<sup>③</sup> 除此之外，税收特别措施在行政批准条款中最为常见。其虽非公认的税收基本要素，但作为最能体现税法规制性特征的税收手段，不仅会对税率、税基等税收基本要素起到重要的补充和修正作用，而且将对单行税特别是具体纳税人的实际税负产生重要影响，并涉及税负公平，<sup>④</sup> 故广为税法上行政批准条款所规制。即便是被行政批准条款所明示批准的同一类税收特别措施，立法表达也不尽一致，因此极易造成税际之间的体系矛盾。例如，同为各税种法中行政批准条款涵摄的减免税，其中既有如《房产税暂行条例》第5条第5项、《企业所得税法实施条例》第91条第2款第3项和《环境保护税法》第12条第1款第5项列示批准免税的“其他房产”“其他所得”和“其他情形”之规定，又有如《企业所得税法实施条例》第88条第1款、第101条和《车船税法实施条例》第10条第1项明示批准减免税“项目的具体条件和范围”“企业所得税优惠目录”及免征或者减半征收车船税的“车船的范围”之规定，还有如《城镇土地使用税暂行条例》第7条规定由县级以上税务机关批准的纳税人“确有困难需要定期减免的”和《企业所得税法》第29条规定省、自治区、直辖市人民政府批准自治州、自治县“决定减征或者免征的”之规定。

同一课税要素不同立法表达的体系性差异，不仅仅出现在税收特别措施层面。即便税种与税率法定被写进《中华人民共和国立法法》(以下简称《立法法》)，但个别税种的开征和部分税率的确定依然隐蔽地出现在行政批准条款中，从而诱发税际之间批准要素的体系性矛盾。客观而言，虽然既有立法并未广泛出现批准设立税种、确定税率之明示规定，但是税法上行政批准条款

<sup>①</sup> 参见王思远、毕少斌：《功能适当原则下政务处分与行政性处分的界分——基于〈政务处分法〉第3条展开》，《西南政法大学学报》2022年第5期。

<sup>②</sup> 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。

<sup>③</sup> 参见[日]金子宏：《日本税法》，战宪斌、郑林根等译，法律出版社2004年版，第111页。

<sup>④</sup> 参见施正文：《税收债法论》，中国政法大学出版社2008年版，第100页。

赋予特定主体间接批准征收特定税类和调整税率的立法例广泛存在。前者如《关税法》第18条第2款通过嵌入“国务院关税税则委员会提出建议,报国务院批准”这一规定,实质性地赋予国务院对“征收报复性关税的货物范围、适用国别或者地区、税率、期限和征收办法”的批准权;后者如《关税法》第15条第4款赋予国务院“与关税税目调整相关的税率的技术性转换”的批准权。若追溯至《立法法》明确税率法定之前,则税率批准样态更为丰富。例如,《城镇土地使用税暂行条例》第5条第2、3款既规定了确定税额幅度内适用税额标准的批准权,又规定了经济落后地区土地使用税适用税额标准适当降低的批准权,还规定了经济发达地区土地使用税适用税额标准适当提高的批准权。疑虑由此而生:法定之下可被授权批准的课税要素到底有无共识?税法针对同一类或者相同课税要素设定批准权,究竟应否遵循税法体系正义?这触及税法上行政批准条款的正当性、合法性和可操作性。实际上,税法体系内的各单行税立法应当具有融贯性,对此可称为税法体系正义。体系正义既是对立法者的应然要求,也是立法者的自我拘束;既要求同一法律体系内价值与秩序一以贯之,也要求各种法律体系间具有谐和性。

### (三)批准程序较为随意

批准程序的随意性主要表现为以下4种样态:(1)明示规定批准的前置程序与后置程序,但后置程序多为形式化的批准后执行或批准后公布施行之类。具体分为两类,一是“建议+批准+执行”类。例如,《关税法》第15条第4款规定与关税税目调整相关的税率的技术性转换,由国务院关税税则委员会“提出建议”,报国务院批准后“执行”。二是“制订+批准+执行”类。例如,《企业所得税法实施条例》第88条第1款明示免征、减征企业所得税的项目的具体条件和范围,由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门“制订”,报国务院批准后“公布施行”。<sup>①</sup>(2)未明示批准的前置程序,但设有后置程序,只是不再是批准后执行或批准后公布施行之类,取而代之的是“备案”。例如,《环境保护税法》第12条第1款第5项先规定“免税的其他情形”由国务院批准,第2款随即要求国务院报全国人大常委会备案。(3)既未明示批准的前置程序,又未设立明确的后置程序。此类情形最为常见,既出现在有明确批准主体的行政批准条款中,也为诸多未明示批准主体的行政批准条款所采纳。(4)虽未明示批准的前置与后置程序,但间接隐含前置程序。例如,《企业所得税法》第29条赋权民族自治地方的自治机关可以决定减征或者免征本地企业应纳企业所得税中属于地方分享的部分,且要求自治州、自治县决定减征或者免征的,须报省、自治区、直辖市人民政府批准。但是,这种制度设计存在悖论。如果批准为形式审查,那么意义何在?如果批准为实质审查,那么民族自治地方的自治机关的决定权又作何保障?

目前较为随意的批准程序,非但难以消除程序设计之间的内在矛盾,反而还会产生税法上行政批准条款中批准程序究竟该如何设置、应否围绕“批准”增设前置和后置程序等疑虑。法律注重程序,主要源于程序正义之价值导向。程序正义有客观程序正义与主观程序正义之分:“前者认为,程序正义的实现在于其是否满足某种具有普遍性的客观标准,侧重于程序正义的客观性;后者则重视普通公众对程序公正性的主观感受,主张将主观公正性评价纳入程序规制视野”。<sup>②</sup>据此,税法上行政批准条款围绕特定税收事项创设批准权,确宜细化出一套既简便易行、又契合

<sup>①</sup> 类似条款如《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第5条第2款,《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第26条第4款、第93条第2款、第101条,《中华人民共和国车船税法实施条例》第10条第1款等。

<sup>②</sup> 赵龙:《自动化行政的技术性正当程序规制研究》,《法律科学》(西北政法大学学报)2024年第3期。

程序正义的批准程序,以实现符合实质正义的税法批准结果。正如《立法法》针对法律冲突设立批准机制的主要目的在于纠正不同法律、不同位阶法之间的不协调与冲突之处,<sup>①</sup>税法上行政审批条款内设批准程序的主要目的也在于维护国家法制的统一,保障合宪性的要求。归根结底,行政审批条款只是税法规范体系的一部分,而不是整个法律共同体共同价值目标的集中展现。但立法向来都是一个政治博弈的过程,多元价值客观共存于同一法律体制中在所难免。税法上行政审批条款的起草与设计更是如此,因各方税收利益主体深嵌其中,立法时常需要税收政治的终局裁断,故难免造成甚或加剧税法体系内部乃至与整个法律体系间的冲突。因此,税法上行政审批条款赋权的主体既要根据不抵触原则进行批准,又要结合拟批准要素背后的立法需求,考虑确需授权立法的前置程序和后置程序,并注意法律规范的清理。唯有如此,方可为税收法定主义与合法授权之兼容提供妥善方案,亦可为地方税收改革与立法改革提供法律保障。<sup>②</sup>

### 三、税法上行政审批条款的多维属性与实然取向

欲通过规范来调整特定的生活领域通常会受到调整意图、合目的性等价值判断的引导。而要“理解”法规范,就必须发掘其中所包含的价值判断及其作用范围。<sup>③</sup>这要求尊重由事物内在规律和秩序这一“事物本质”决定的区别,维系法律的内部一致性,以及要求在所有人类关系中遵守正义。法律适用从来都不只是一种精确的计算,而是基于整个法律体系所作出的裁断。<sup>④</sup>因此,要准确理解税法上行政审批条款,就必须发掘这些条款所蕴含的税法价值和事物本质,分析它们的作用机理,进而明晰其在税法规范体系中的多维属性。

#### (一)功能向度:管制性条款

由于行政管理的复杂性,“批准”一词在实践中往往在多种意义上加以使用,加上立法机关通常对“批准”的性质不加区分而是笼统地使用“批准”一词,因此在批准条款所指向的批准行为之内涵和法律意义的理解上常常出现分歧。<sup>⑤</sup>总体而言,税法上行政审批条款明示需要“批准”的情形与其他部门法上批准条款所涉情形具有诸多相似性,它同样存在如“下级机关受理后由上级机关批准(决定)”“下级机关审核后由上级机关批准(决定)”“经上级机关批准后下级机关作出决定”等多数部门法均存在的典型批准场景。在前两类情形中,上级机关才是名义上的对外的行为主体,并对行为的作出起到决定性作用。与之不同,在第三类情形中,下级机关在该类行为的作出过程中扮演的是“主角”,该行为是否可以作出、是否需要修改等,必须由其审核。换言之,虽然下级机关在该行为的作出过程中发挥主要作用,但这种作用并非由完整性权限使然,而是受限于

<sup>①</sup> 参见宋方青:《我国一般地方立法的新体制——试论我国〈立法法〉的有关规定》,《厦门大学学报》(哲学社会科学版)2001年第3期。

<sup>②</sup> 参见王翔:《论省与设区的市地方性法规的冲突及其解决——以批准程序为中心》,《行政法学研究》2018年第4期。

<sup>③</sup> 参见[德]卡尔·拉伦茨:《法学方法论》(全本·第六版),黄家镇译,商务印书馆2020年版,第276页。

<sup>④</sup> 参见[德]卡尔·拉伦茨:《论法官造法之路标》,李剑译,《法治社会》2024年第2期。

<sup>⑤</sup> 参见李玉柱、耿宝建:《经上级机关批准的行政行为的被告确定问题再研究——也谈〈若干问题解释〉第19条规定的适用》,《行政法学研究》2004年第2期。

上级机关“批准权”的行使。<sup>①</sup>可见,税法上不同类型的行政批准条款,蕴含不同的批准程序和具体要求,最终对外作出具体行为的法定机关也会有所不同,所产生的税收法律效果亦迥然有别。无论税收立法文本嵌入何种类型的批准条款,最关键的“批准权”都被上级机关独占行使。

从批准的实质要义上看,尽管下级机关在报批过程中可以提出意见建议,但这仅具有参考价值,上级机关享有最终的决定权。<sup>②</sup>例如,根据《关税法》第9条第3款的规定,作为下级机关的国务院关税税则委员会的确可以根据实际需要,就调整关税税目及其适用规则提出主导性的建议,但该建议最终能否如愿发布执行,仍取决于国务院的批准。毕竟,“‘批准’在法律上意味着审批机关可以肯定、否定或者改变报批的行政行为”。<sup>③</sup>而“批准”与否的重要标准就是公共利益,即仅当出于维护社会公共利益考虑,方可创设一些旨在指导或干预纳税人行为的特定法律规范。由此,税法上行政批准条款的性质应当属于管制性规范。因为判定某一规范是否属于管制性规范,核心标准是该目标规范能否给私的行为主体设定具体的行为标准和行为义务,指引行为人的行为;是否以保护某种具体利益不被侵犯为目的。<sup>④</sup>由此,税法上行政批准条款承载维护公共利益之使命,多属设定作为私主体的纳税人行为标准的规范,整体上既契合管制性规范维护公共利益之本质特性,又吻合管制性规范明定征税范围(税目)、税率、税收特别措施、纳税地点等私主体涉税行为标准、权利与义务的内在机理。

## (二)实质维度:可税性条款

按照传统观点,税收要件法定原则是税收法定主义的核心要义。其要求有关纳税主体、课税对象、归属关系、课税标准、缴纳程序等,应尽可能在法律中进行明确详细的规定。<sup>⑤</sup>整理税法上行政批准条款:既可以发现征税范围(税目)成为批准对象的立法例,如《关税法》第18条第2款规定,征收报复性关税的货物范围、适用国别或者地区需报国务院批准;<sup>⑥</sup>又可以观察到与征税范围密切相关的不征税收入需要批准的立法例,如《企业所得税法实施条例》第26条第2款和第4款规定,只有按照国务院规定程序批准的行政事业性收费和经国务院批准的财政性资金,才能成为法定的不征税收入。透过这些条款可以发现,批准与否成为判定特定货物、所得等是否课税的关键。据此,税法上行政批准条款发挥着交易定性作用,堪称实质性的可税性条款。通常而言,可税性评价的重点在于廓清课税范围,确保国家征税的合法与可行,“其核心是对各类收益可否征税作出取舍”。<sup>⑦</sup>当然,系统判定一项行为或交易等的可税性,还需要考虑稽征经济因素。因此,由课税可能性、课税正当性与课征可行性3层体系构成的法律可税性,是可税性理论的内核。简言之,一项行为或交易等经由课税可能性、课税正当性与课征可行性3层结构的系统检验,方可实现课税的法律现实需求与法理基础的耦合。<sup>⑧</sup>

<sup>①</sup> 参见王青斌:《论需批准行政行为的主体认定》,《华东政法大学学报》2011年第4期。

<sup>②</sup> 参见李玉柱、耿宝建:《经上级机关批准的行政行为的被告确定问题再研究——也谈〈若干问题解释〉第19条规定的适用》,《行政法学研究》2004年第2期。

<sup>③</sup> 王青斌:《论需批准行政行为的主体认定》,《华东政法大学学报》2011年第4期。

<sup>④</sup> 参见徐静:《管制规范对侵权责任构成的影响》,博士学位论文,南京大学,2012年,第41~46页。

<sup>⑤</sup> 参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第105页。

<sup>⑥</sup> 类似条款如《中华人民共和国关税法》第9条第3款、第15条第4款等。

<sup>⑦</sup> 张守文:《收益的可税性》,《法学评论》2001年第6期。

<sup>⑧</sup> 参见褚睿刚:《结构功能主义视阈下数据可税性的规范实现》,《法学》2024年第3期。

问题在于,税法上行政审批条款的规制重心不在于征税范围(税目),而在于税率、计税依据与税收特别措施等定量要素,以及纳税地点、税收保全与强制执行等税收征管要素。<sup>①</sup>表面上看,这些规制对象多属税收定量要素,影响的只是税收计量,与可税性关联不大。实则不然,税收客体的有无和定性是税收客体准确计量的前提,然后才会涉及收入实现时点、成本费用扣除与收入之间的期间归属关系。择要言之,交易实质决定交易定性,交易对价决定税收计量,二者同为税收客体的两造,均仰仗于可税性理论的支持。<sup>②</sup>在一定程度上,围绕税收定量要素设置的批准,亦是税收定性要素的法定体现。尽管定性定量有先后之分,但并不意味着两大系统完全独立。“以定性要素系统中的税收客体与定量要素系统中的计税依据、税率间的关系为例,多数情况下,税收客体既可以直接影响计税依据的确认与计量,又可以间接左右税率的形式选择和幅度范围。”<sup>③</sup>据此,即便是聚焦税收计量和征管的行政审批条款,也可视为一种非典型的可税性条款。

### (三)形式限度:转授权条款

相较于税收法定的绝对性而言,相对主义的税收法定对税法上行政审批条款更具解释力。毕竟,“税收法定并不是实定法基础上的教条主义和经验主义的东西,而必须是基于社会主义公有制的各类资源集中和现代生产、技术、组织和管理方式相结合的产物”。<sup>④</sup>更何况,“税收是现代社会中政府调控的主要手段,为此不同程度的税收授权立法甚至概括授权是必需的、正当的,否则政府面对经济社会复杂、变动的形势将无所适从”。<sup>⑤</sup>就具体税收事务而言,行政机关相较于立法机关距离行政管理实践更近,在涉税信息获取和掌握、专业性、技术手段和管理能力等方面均具有功能优势,这也决定了授权立法和立法授权在税法中的必要性远甚于传统法部门。<sup>⑥</sup>正因如此,除全国人大及其常委会在1984年、1985年授权国务院取得广泛的税收立法权外,税法上行政审批条款的大量出现,形成了更加复杂和更为隐蔽的税收立法授权甚或转授权现象。

从法理上讲,虽然立法法确立了税收法定原则,但是立法机关仍可依法进行税收立法授权,只是授权必须具有明确的授权目的、范围和期限,不能是“空白支票”。<sup>⑦</sup>即便是立法授权,主体也应当是国务院,且国务院不得擅自转授权。若财税主管部门或者其他机关借“经国务院批准”之名行创设课税要素新规之实,则属于越权之举,也置国务院于转授权之境地。<sup>⑧</sup>不难看出,税法上行政审批条款隐含的转授权意图明显。例如,《企业所得税法实施条例》第93条第2款一方面授权国务院科技、财政、税务主管部门联合国务院有关部门,共同制订享受《企业所得税法》第28条第2款“减按15%的税率”的国家需要重点扶持的高新技术企业和《高新技术企业认定管理

<sup>①</sup> 例如,根据《增值税暂行条例》第22条第1款第1项的规定,总机构和分支机构不在同一县(市)的,经批准可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

<sup>②</sup> 参见滕祥志:《税法的交易定性理论》,《法学家》2012年第1期。

<sup>③</sup> 叶金育:《税收构成要件理论的反思与再造》,《法学研究》2018年第6期。

<sup>④</sup> 张怡:《税收法定化:从税收衡平到税收实质公平的演进》,《现代法学》2015年第3期。

<sup>⑤</sup> 史际春:《税收授权立法辨正——兼论财税法的性质和地位》,载史际春主编:《经济法学评论》(第18卷),中国法制出版社2018年版,第230页。

<sup>⑥</sup> 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》(第28辑),法律出版社2019年版,第293~307页。

<sup>⑦</sup> 参见刘剑文:《落实税收法定原则的现实路径》,《政法论坛》2015年第3期。

<sup>⑧</sup> 参见侯卓:《“经国务院批准”的税法意涵》,《法学评论》2020年第5期。

办法》，另一方面仅要求“报国务院批准后”公布施行。<sup>①</sup> 此举看似未对税率进行授权，但它对减按 15% 税率的“国家需要重点扶持的高新技术企业”认定进行授权，实质上影响甚至架空了法定税率。问题在于，它授权的不是国务院，而是国务院科技、财政、税务主管部门和有关部门，转授权疑虑自难消除。

更为复杂的是，一些税法上行政批准条款将课税要素的批准权授予国务院所属部门或省、自治区、直辖市人民政府。例如，《房产税暂行条例》第 5 条第 5 项规定的免税的其他房产“经财政部批准”，《城镇土地使用税暂行条例》第 5 条第 3 款规定的税额标准适当降低“经省、自治区、直辖市人民政府批准”和税额标准适当提高“报经财政部批准”。另有一些税法上行政批准条款甚至将课税要素的批准权授予省、自治区、直辖市税务局或县以上税务机关。例如，《税收征收管理法》第 31 条第 2 款规定的纳税人因有特殊困难需延期纳税的“经省、自治区、直辖市国家税务局批准”，《城镇土地使用税暂行条例》第 7 条规定的纳税人纳税确有困难需定期减免的“由县以上税务机关批准”。从形式上看，这些条款中均未见“……制定，报国务院批准”这类极具转授权嫌疑的立法表达，似不宜厘定为转授权条款。但从税收立法授权的角度看，理当给予国务院相应的权力，而这些条款皆隐含了绕过国务院而直接授权的“间接转授权”之实质。

#### 四、税法上行政批准条款的应然定位与设立基准

由于税法上行政批准条款直击课税要素，攸关纳税人的财产利益、国家的税收利益和社会的公共利益，<sup>②</sup>任一立法细节皆作用于征纳双方的权利义务、税务机关的税收征收度、纳税人的税法遵从度和公共利益的实现度，因此起草和设计这些条款时理当科学规划、妥当权衡。既要平衡好财政收入目标与宏观调控目标之间的关系，又应处理好税收负担的合理分配、税收利益的公平分配以及财政资金的正当分配问题，还需确保纳税人的应税事实认定的真实性、完整性和合理性。<sup>③</sup> 特别是当下，传统经济产业的税收收入下降，数字经济已然成为新的经济增长点，其税收收入成为保障国家税收利益以及财政收入增长的关键。<sup>④</sup> 在此背景下，格外需要准确厘定税法上行政批准条款的应然定位，科学提炼与之相匹的设立基准。唯有如此，方可缓解既有条款存在的问题，更好地适应数字经济时代的税收法治建设。

##### （一）税法上行政批准条款的应然定位

依据语词原意，批准的有序开展不仅仰赖于报批机关对某一事项或行为的意见、建议或请求的提交，还取决于批准机关对这些意见、建议或请求的决断。这意味着批准既具有隐性的监督功能，又蕴含明确的执行取向，还体现出浓郁的程序意蕴。因此，批准在税收立法上带有一般法律批准行为的监督性、程序性和决定性等法律属性。其中，监督性是批准的主要法律属性，旨在防范报批机关滥用权力作出具体行为或决议，促进其行为决策的科学性、民主性和合法性。决定性

<sup>①</sup> 类似条款如《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第 26 条第 4 款、第 88 条第 1 款、第 101 条，《中华人民共和国车船税法实施条例》第 10 条第 1 款，《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第 28 条第 2 款等。

<sup>②</sup> 参见龚伟：《税法中的利益及其平衡机制研究》，中国法制出版社 2016 年版，第 57~58 页。

<sup>③</sup> 参见叶姗：《税收利益的分配法则》，法律出版社 2018 年版，第 7~8 页。

<sup>④</sup> 参见翁武耀：《应对数字经济的增值税法完善》，《法学家》2024 年第 2 期。

虽然只是报批机关具体行为或决策中的一个环节,但是对该行为的决定具有主导性作用。可以说,批准的决定性是其监督性的自然延伸和根本保障。如果批准仅具有监督性而不具有决定性,那么其监督性就会大大减弱,甚至可能被报批机关架空。相较而言,程序性更多彰显的是批准的外在表现形式,即批准机关通过批准的适用参与到具体行为或者决策的作出过程中,以达到监督目的。因此,关于法律上的批准,学术界存在立法监督、准立法权、立法程序和综合属性等学说。<sup>①</sup>但不论哪一种学说,都未否认监督功能是批准制度的核心定位和主导功能。

之所以将监督性厘定为税法上行政审批条款的主导定位,固然与“批准”语词本身就蕴含监督之语义有关,但更重要的还在于其运行机理与法律监督机理高度契合。一般认为,法律监督的目的是维护国家法制统一,内容是监督法律的执行或遵守。它不仅追求被监督行为的合法性,也追求其合目的性。特别是为了防止被监督机关因追求实现合目的性而牺牲合法性,立法引入法律监督机制,赋予监督机关相应权责以监督被监督机关的相应行为,进而匡正被监督机关基于法外因素的考量。<sup>②</sup>与之相应,税法上行政审批条款正是通过批准机制的运行,监督行政课税要素规则或税收征管制度的实施,维护国家法制统一。因此,只有恪守税法上行政审批条款的执行性条款定位,才能保障监督功能的发挥。因为执行性条款有其上位法,是“为执行法律、行政法规的规定”而存在的。<sup>③</sup>具言之,执行性条款是出于执行上位法的需要而对法律、行政法规已经规定的事项作出更具体、更切合实际、更具操作性规定的条款,但不能作出与法律、行政法规相抵触的规定。<sup>④</sup>细化和补充是制定执行性条款的基本方式,<sup>⑤</sup>且只有拥有执行权的主体才可以对上位法条文作出执行性规定。<sup>⑥</sup>据此可知,税法上行政审批条款是对已施行的税收法律、法规等上位法规定进行细化和补充的执行性条款,<sup>⑦</sup>其重点在于明确具体法律规范的确切含义、适用范围等,而不追求新税收权利义务的创制。<sup>⑧</sup>

如此定位的深层根源在于,税收法律文本的多义性与税收法律的统一执行性的天然矛盾,单靠具体税收行政解释难以彻底解决,因为具体税收行政解释仅具有个案约束力,而不具有普遍约束力。而抽象税收行政解释,尤其是位阶较高、普遍适用性较强的抽象税收行政解释,虽然在一定程度上可以缓解这一矛盾,<sup>⑨</sup>但是又难以应对层出不穷的交易形式以及经济、社会、文化和环境保护等政策因素不断进入税法领地的税收治理困境。<sup>⑩</sup>正因如此,税法上行政审批条款应运而生。进一步而言,由于法的制定属于立法权,税收行政立法的创制权限较小,更多表现为执行性立法。<sup>⑪</sup>作为执行性立法产物的行政审批条款,自然取向于执行性条款定位。这又内在决定了税法上行政审批条款带有较强的法律解释色彩。例如,《中华人民共和国个人所得税法实施

① 参见王卫:《设区的市地方性法规批准制度研究》,博士学位论文,华中科技大学,2020年,第29~37页。

② 参见王锴:《人民检察院法律监督的体系分析》,《法学研究》2024年第1期。

③ 参见余凌云:《地方立法能力的适度释放——兼论“行政三法”的相关修改》,《清华法学》2019年第2期。

④ 参见周孝怀:《论省级政府立法权限的多重关系》,《广东行政学院学报》2018年第6期。

⑤ 参见朱最新:《地方执行性立法的路径选择与优化生成》,《政治与法律》2024年第1期。

⑥ 参见俞祺:《授权立法范围的合理界定》,《法学》2024年第2期。

⑦ 参见黎江虹、沈斌:《地方税收立法权的价值功能转向》,《法学》2019年第7期。

⑧ 参见刘春华:《国务院立法权限若干疑难问题探讨》,《中外法学》1998年第5期。

⑨ 参见冯铁拴:《论税法实施条例的功能定位与立法边界》,《甘肃政法大学学报》2021年第3期。

⑩ 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。

⑪ 参见王蔚:《法国法律保留的功能变迁:从立法权配置到法秩序“宪法化”》,《浙江社会科学》2023年第9期。

条例》第9条中“经国务院批准发行”的金融债券而取得的利息,即是解释该法第4条第1款第2项中享受免征个人所得税待遇的“国家发行的金融债券利息”。此种解释不仅是对纳税人享受该项免征个人所得税待遇的合法宣示,也是对税务机关处理该项免税的重要监督。也正是因为国务院需要对该项免税待遇进行监督,所以才创设行政批准条款。因此,起草和设计税法上行政批准条款,理当遵循其监督性和执行性的二元属性。

## (二)税法上行政批准条款的设立基准

税法上行政批准条款的设立基准宜依循形式、实质和技术的构造。它们分别代表对行政批准条款不同层面的理性考量,构筑了体系性的行政批准条款。鉴于批准主体杂乱冲突、批准内容存在体系矛盾、批准程序较为随意这些既有条款内生问题,及其作为管制性条款、可税性条款和转授权条款之实然旨意,无论是新设条款还是改造既有条款,都宜建构形式上恪守税收法定主义、实质上坚守纳税人主义和技术上遵守法秩序统一性的立体化基准。若能如此,则税收法定主义将致力于把控和解决合法性难题,导向税收形式正义;纳税人主义整体奠定和供给立场抉择,指向税收实质正义;法秩序统一性总体把握和调适法际衔接技术,取向税收技术正义。三者分工合作,便有望在税法场域构建起导向明确、层次清晰、和谐有序的行政批准条款体系。

### 1. 形式层面:恪守税收法定主义

税收法定主义以法律对国家征税权力的限制为实质,业已成为当代一项宪法原则和税法基本原则,<sup>①</sup>理当为税法上行政批准条款所恪守。税收法定主义的核心在于课税事项的法律保留,同时强调税务机关依法行政,法无规定不可为。<sup>②</sup>据此,税法上行政批准条款涵摄的课税要素必须依循法律保留原则,且所涉的报批机关尤其是批准机关应严格依法行政。但是,如果“我们过于强调和坚持税收法定原则的刚性,一定程度上忽视了其弹性”,<sup>③</sup>那么也易诱使权力机关对不涉及税制改革的税种选择平移立法,对税收条例的内容基本不作调整,直接通过立法将其上升为法律,进而影响行政批准条款的创设。<sup>④</sup>例如,《中华人民共和国进出口关税条例》第16条第2项规定“减免税货物经批准转让或者移作他用”,升格后的《关税法》第21条第2项即进行整体平移,仅增加经批准“进行其他处置”之规定。事实上,税收法定主义的根本目的不在于绝对排除授权立法,而在于提供基本规则,约束国家征税权。这意味着设立税法上行政批准条款确需恪守税收法定主义,但在规范不足时,仍有必要运用授权立法予以补足。只不过要求授权必须坚持明确性原则,且不能越过法律保留原则。即一方面,立足于“所授之权为可授之权”的税法上行政批准条款,所涉授权事项和范围应具明确性;另一方面,税法上行政批准条款中若无法律保留原则之适用者,则无授权明确性要求可言。<sup>⑤</sup>

### 2. 实质面向:坚守纳税人主义

无论是税收立法、税法实施,还是税法解释,都时常需要面对“对国库有利”还是“对纳税人有利”的两难选择,这也催生了国库主义和纳税人主义两种典型立场。由于税务行政的专业性、复

<sup>①</sup> 参见王鸿貌:《税收法定原则之再研究》,《法学评论》2004年第3期。

<sup>②</sup> 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。

<sup>③</sup> 何锦前、赵福乾:《论税收法定原则的强度》,《中南大学学报》(社会科学版)2024年第2期。

<sup>④</sup> 参见熊伟:《税法总则立法中的纳税人主义及其制度体现》,《法律科学》(西北政法大学学报)2023年第1期。

<sup>⑤</sup> 参见秦小建:《授权改革试点应首先遵循法律保留原则》,《法学》2023年第7期。

杂性和广泛性等特点较其他行政活动都更为突出,且因税务行政活动的法律依据已经形成一个庞大而相对独立的法律体系,因此税务行政机关在解释税收法律法规(尤其是税务行政规章)时以及在税务行政过程中处于明显的优势地位,国库主义遂逐渐成为税收治理的典型立场。<sup>①</sup> 税法上行政审批条款即是这种治理模式的制度产物,并进一步强化了税务行政过程中行政机关强势而纳税人弱势的局面。在纳税人权利保护意识高涨的当下,纳税人主义才是税法之魂,亦是税法现代化的动力。从这个角度上看,税法上行政审批条款的质量高低,并不取决于其形式外观的体系化,而是取决于其内容是否以纳税人为中心。纳税人主义就是法治原则在税法行政审批条款领域的具体体现,二者在目标和路径方面殊途同归。只有将形式上的税收法定主义与实质上的纳税人主义相结合,才能使法治原则在行政审批条款中得以落实。<sup>②</sup> 因此,税法上行政审批条款的设计与实施理应摒弃国库主义,贯彻纳税人主义。

### 3. 技术向度:遵守法秩序统一性

批准条款不为税法所独有,即便在税法内部,也绝非只为某一税种法所独创。若欲实现税法上行政审批条款的有序运转,则无论新设还是改造行政审批条款都宜遵循法秩序统一性原则。尽管法秩序统一性“并不要求某一特定部门法和其他某一部门法之间绝对地保持一致”,<sup>③</sup>但其核心仍在于要求各个法律部门中的法律评价应当具有一致性,不能相互冲突和矛盾。一方面,这意味着针对同一对象,不同的法律部门不能出现矛盾评价;另一方面,在肯定不同法律部门差异性的基础上,强调通过它们之间的协调和共同作用来保护法益,而不是机械要求各个法律部门处理结果完全相同。<sup>④</sup> 这既要求税法上行政审批条款和其他部门法上批准条款在整体法秩序中不存在矛盾,又要求税法内部各批准条款所作的课税评价具有一致性,还要求税法上各批准条款构建的制度体系具有开放性。事实上,无论立法者如何精心设计,税法上行政审批条款都只是当前社会条件的体现。只要在相关领域内仍有继续进行有意义的科学研究和取得进步的可能性,该条款就不是最终的或者封闭的。因此,税法上行政审批条款要依循法秩序统一性,绝不是为了将其固定在某种特定状态,而是为了展示当前所有认识之间的整体关联,确保其相互协调,特别是帮助各法律关系主体更好地理解税法领域的行政审批条款,并合理预判其法律效果,从而科学选择其法律行为。<sup>⑤</sup>

## 五、税法上行政审批条款的体系进阶与制度优化

“税法适用具有复杂性和专业性,往往并非简单的涵摄过程可以概括。”<sup>⑥</sup> 难题不在于税法是否容许行政审批条款的存在,而在于规范行政审批条款的制度定位和设立基准,从而实现它应有

<sup>①</sup> 参见王鸿貌:《我国税务行政诉讼制度的缺陷分析》,《税务研究》2009年第7期。

<sup>②</sup> 参见熊伟:《税法总则立法中的纳税人主义及其制度体现》,《法律科学》(西北政法大学学报)2023年第1期。

<sup>③</sup> 周光权:《法秩序统一性的含义与刑法体系解释——以侵害英雄烈士名誉、荣誉罪为例》,《华东政法大学学报》2022年第2期。

<sup>④</sup> 参见王利明:《“刑民并行”:解决刑民交叉案件的基本原则》,《中国刑事法杂志》2024年第2期。

<sup>⑤</sup> 参见[德]克劳斯·威廉·卡纳里斯:《法学中的体系思维与体系概念:以德国私法为例》,陈大创译,北京大学出版社2024年版,第60~61页。

<sup>⑥</sup> 张旭:《法典化目标下税法总则的功能定位与立法逻辑》,《东北大学学报》(社会科学版)2024年第2期。

的监督性和执行性功能。

### (一)税法上行政审批条款的核心内容

出于“批准”内涵与外延的复杂性和多变性,各部门法在何种意义上使用批准并据此制定其批准条款,往往取决于两个方面:(1)取决于法定职权和名义归属,即如果报批机关是最终决定者,那么批准机关的批准仅为内部程序;如果批准机关是最终决定者,那么报批机关的职能仅限于“初查”或“初审”,最终行为的职权和名义仍归属批准机关。(2)取决于未经批准的法律定性,即若是实质意义上的批准,则未经批准的行为构成“越权”;若是形式意义上的批准,则未经批准构成“违反法定程序”。<sup>①</sup> 税法上行政审批条款依循部门法上批准条款的共识规律,不仅受制于法定职权和名义归属,还受控于批准的法律定性。税法作为公法与私法交汇的场所,对批准主体、批准要素和批准程序都提出了有别于其他部门法的独特要求。社会的快速发展变迁使税法对厘定批准主体、批准要素和批准程序都提出了更高要求。

#### 1. 理顺批准主体

既有税法上行政审批条款列示的批准主体既包括国务院,也包括财政部、国家税务总局和省、自治区、直辖市人民政府,还包括税务机关及其特定工作人员甚或“有关机关”,更有甚者根本不列明批准主体。若将课税要素与批准主体联动,则相同要素对应不同批准主体的情况更是常见,如此处置显然背离税法上行政审批条款的应然定位与设立基准。纵使因税法的专业性、技术性特质将特定税收事项授权行政机关进行立法,<sup>②</sup>也应恪守确立被授权机关的基本原则。一般而言,被授权机关能否承担责任,是判断其是否适合作为被授权机关的一个重要根据。被授权机关应当是宪法和法律规定的享有法律、法规和规章制定权的机关,或与其地位相当的机关。此外,被授权机关应当是立法机关的下属机关。从国家机关之间的关系来看,横向维度的授权应由立法机关作出,纵向维度的立法授权则表现为上级机关向下级机关授权。据此,税法上行政审批条款涵摄的批准主体应限定在具有立法权的国家机关范畴,国家层面可以考虑只授权国务院。若批准要素具有“地方性”,如法定税率(税额)幅度、税收特别措施等,则可以考虑授权省、自治区、直辖市的人大及其常委会,以确保批准结果的权威性和地方财政自主权的兼容性。至于其他课税要素的批准授权,则应持审慎态度,特别是当被授权机关的行政层级较低时,更应严格控制。因为过度地向行政层级较低的地方机关授权,将引发对其是否具备承担责任能力和授权是否公正的疑问。<sup>③</sup>

#### 2. 限定课税要素

课税要素不仅是确定纳税义务是否产生的必备条件,还是判定税收债权是否成立的关键标尺。因此,税法主体、征税客体、计税依据、税率、税收特别措施等课税要素只能由立法机关在法律中加以规定,且规定必须尽量明确以避免出现歧义。<sup>④</sup> 但是,税收目标多元化与差异性的法定需求、区际境况异质化与税收的地方立法需求、税收立法的统一性与税收征管必要的灵活性需求

<sup>①</sup> 参见柳砚涛:《质疑批准机关作为行政复议被申请人——以〈行政复议法实施条例〉第13条为分析对象》,《法学论坛》2016年第3期。

<sup>②</sup> 参见胡小红:《税收立法权研究》,安徽大学出版社2009年版,第83页。

<sup>③</sup> 参见陈伯礼:《授权立法研究》,法律出版社2000年版,第141~147页。

<sup>④</sup> 参见张守文:《论税收法定主义》,《法学研究》1996年第6期。

等因素叠加,致使严格税收法定难以适应税收法治建设诉求。务实选择是,允许各税种及其课税要素依据客观情况确定合适的法定程度,而非严格统一。若能如此,则意味着设定税法上行政许可条款的课税要素时,不仅要考量基本税收制度与非基本税收制度对法定程度的影响,还要考虑课税要素的地域同质性与异质性对法定程度的影响;既要斟酌收入性税收与规制性税收对法定程度的影响,又要考虑不同社会状态下税收政策的常态化与临时性对法定程度的影响。以此观之,税种的设立、纳税人、征税对象、标准税率和纳税义务发生时间等要素应由法律明示规定,不宜授权批准。<sup>①</sup>即便对于需要针对形势变化频繁调整的课税要素,如关税税目、税率,以及技术性、专业性与地域性较强的课税要素如税收特别措施,确宜纳入税法上行政许可条款范畴的,也应通过上位法对批准条款规制的课税要素设定明确的标准,即应授权批准机关在法定的标准课税要素范围内行使选择权,而非创制权。<sup>②</sup>这是税法上行政许可条款监督性和执行性定位的应有之义,也是税法秩序统一的根本保证。

### 3. 明确批准程序

理顺批准条款涵摄的批准主体和限定批准条款规制的课税要素,的确有助于批准权的规范行使,但统一完备的批准程序对于税法上行政许可条款的有效实施同样不可或缺。“只有依靠系统完善的行政程序和实体规则,才能确保行政执法严格规范公正文明,确保行政程序公开透明和行政实体决定公平公正。”<sup>③</sup>反之,随意性过大的批准程序不仅偏离税法上行政许可条款的应然定位和设计基准,而且违背比例原则的理念和要求,因此难以保证批准权的有序运行。要想借助批准条款实现各方利益均衡,就有必要在批准程序设计中嵌入比例原则。比例原则本质上就是一种利益平衡的技术,<sup>④</sup>其要求批准机关在作出限制或者剥夺纳税人权益、增加其纳税义务,或给予特别税收利益时,必须经过正当的法律程序。<sup>⑤</sup>即税收立法生成的批准程序应当能够保证批准机关在行使批准权时保持最低限度的公正,践行程序中立性、程序参与性和程序公开性的要求。<sup>⑥</sup>基于此,税法上行政许可条款内设的批准程序宜设有前置程序和后置程序,以便贯彻其监督性和执行性之定位。具体可以考虑设计为3个层次:(1)报批机关提出、建议或制定规范性文件,即明示报批机关就限定批准条款规制的课税要素提出建议或制定相应规范性文件;(2)经批准机关批准后公布施行规范性文件,即明确报批机关呈报的建议或规范性文件经批准机关批准后执行或公布后执行;(3)由批准机关报备,即要求批准机关就批准决定形成的规范性文件依法报送法定机关备案。

#### (二)补足税法上行政许可条款的辅助设施

虽然从批准语义上看,“除非批准机关像许可、确认等行政行为那样直接向相对人作出批准行为,否则批准主要属于内部程序和内部行为”,<sup>⑦</sup>但是即便仅对内产生法律效果,只要税法上行

<sup>①</sup> 参见邓伟:《法典化背景下税收法定的理论审思与规范表达》,《财经法学》2023年第6期。

<sup>②</sup> 参见胡小红:《税收立法权研究》,安徽大学出版社2009年版,第84页。

<sup>③</sup> 马怀德:《中国行政法典的时代需求与制度供给》,《中外法学》2022年第4期。

<sup>④</sup> 参见张峰铭:《超越比例原则:同态报应量刑原则的法理根基与实践意义》,《交大法学》2024年第3期。

<sup>⑤</sup> 参见陈潘:《行政程序立法中兜底条款设置的原理及技术》,《法学》2024年第5期。

<sup>⑥</sup> 参见周佑勇:《行政法的正当程序原则》,《中国社会科学》2004年第4期。

<sup>⑦</sup> 柳砚涛:《质疑批准机关作为行政复议被申请人——以〈行政复议法实施条例〉第13条为分析对象》,《法学论坛》2016年第3期。

政批准条款付诸实施,同样就会改变批准要素所涉税收利益的配置,进而影响相关社会财富的再分配。从这个角度看,税法上行政审批条款在一定程度上充当着社会财富再分配的工具。既然如此,那么批准机关证明自身可问责性便是维持其正当性的关键。并且,随着税法上行政审批条款的广泛使用,这种正当性和可问责性之追问不应仅仅只是针对批准机关,还有必要将与批准行为相关的各方主体纳入问责范畴。这也是发现和纠正违法违规批准行为或确认其符合规定的基本要求。据此,最直接的信息反馈机制当属授权公共机构进行监督,以敦促税法上行政审批条款所追求的目标得以实现。<sup>①</sup>因此,除了构建税法上行政审批条款的核心制度外,还须引入税收违法批准行为的责任机制,增设税法批准性文件或目录的备案审查机制。

### 1. 引入税收违法批准行为的责任机制

“从政府职责体系建设的过程来看,在价值理念层面经历了从权力本位到责任本位的转化过程。”<sup>②</sup>与之相应,“以能定责、以责确权”成为权责关系配置的核心基准,二者统一于权责一致理念中。<sup>③</sup>其中,责任机制是重要保障,法律责任的在先规定是关键前提,因为它为要求赔偿和行使惩罚权等针对违法违规行为的责任追究提供了正当性基础。<sup>④</sup>既有税法上行政审批条款虽看似均未明示确权,也未见法定的“批准权”语词,但诸如“批准”“经……批准”“报……批准”之类用语的高频出现,无不证实批准机关实质上拥有部分税收事项和课税要素的批准权。从权力运行上看,税法上行政审批条款能否实现预期目标,既取决于批准权的规范行使,又受违法违规批准的实质约束。为此,可考虑在《税收征收管理法》中引入涵括税收违法批准行为的责任机制,即针对批准权的运行设置相应的法律责任,以反向驱动批准机关谨慎、规范行使批准权。易言之,应当根据批准机关及其具体批准人员违法违规批准行为的具体情节、主观意图以及危害后果等因素,综合设定不同程度的法律责任,区分基于公务员身份应承担的内部行政法律责任和行政相对人应承担的外部行政法律责任。<sup>⑤</sup>

### 2. 增设税法批准性文件或目录的备案审查机制

“基于对民意的有效收集、吸纳和反馈,备案审查深嵌于全过程人民民主的制度体系和实践过程,能够确保政府权力得到有效监督,从而全方位地保障公民的合法权益。”<sup>⑥</sup>备案审查内置“有件必备、有备必审、有错必纠”的闭环监督体系,“已经融合法律监督和工作监督两方面职能”。<sup>⑦</sup>《全国人民代表大会常务委员会关于完善和加强备案审查制度的决定》第2条要求法规、司法解释坚持有件必备,第22条规定“县级以上地方各级人民代表大会常务委员会应当加强规范性文件备案审查制度和能力建设,依法开展备案审查工作”。鉴于税法上行政审批条款实施依

<sup>①</sup> 参见[英]科林·斯科特:《规制、治理与法律:前沿问题研究》,安永康译,清华大学出版社2018年版,第2~21页。

<sup>②</sup> 田玉麒、张贤明:《从“权力本位”到“责任本位”:政府职责体系建设的理念变革》,《社会科学研究》2020年第5期。

<sup>③</sup> 参见田玉麒:《纵向职责体系视域下的基层政府:权责分立与关系重构》,《理论学刊》2024年第3期。

<sup>④</sup> 参见蔡宏伟:《“法律责任”概念之澄清》,《法制与社会发展》2020年第6期。

<sup>⑤</sup> 参见陈咏梅:《行政决策不作为为法律责任追究之难题及其解决》,《政治与法律》2017年第4期。

<sup>⑥</sup> 王理万:《备案审查的国家治理功能》,《法学研究》2024年第3期。

<sup>⑦</sup> 杨晓楠:《“一个制度体系,两种备审方式”:全国人大常委会对特别行政区本地法律的监督》,《中国法律评论》2024年第3期。

赖于规范性文件或相应课税要素目录,增设税法批准性文件或目录的报备机制显得尤为关键。这既是通过备案审查有效监督批准权的重要举措,也是税法上行政审批条款与税法备案条款有序衔接的必然要求。为了使备案审查成为税法上行政审批条款运行的关键性约束手段,确保税收法定主义不被架空,防止纳税人整体权益因违法违规批准行为而遭受减损,税法批准性文件或目录的报备机关和备案机关都应履行“报备”这一双向义务。从行为属性上看,备案本身作为一种法律行为,可以独立构成一个法律关系。法律规定了备案就必须执行——一方必须报备,另一方必须接受备案。<sup>①</sup>

---

**Abstract:** The administrative approval is not unique to tax law. Compared with other departmental laws, administrative approval issues in tax law are often obscured and ignored by the phenomenon where financial and taxation authorities frequently formulate normative documents “with the approval of the State Council”. By sorting out these clauses systematically, on the one hand, we can find the legislative images such as the chaotic conflicts of approval subjects, systematic contradictions of approval contents, and relatively arbitrary approval procedures; on the other hand, we can dig out the real orientation of its regulation, taxability and sub-licensing provisions. In order to maximize the release of the institutional function of administrative approval issues in tax law, it is necessary to face up to their endogenous problems, abide by the ought-to-be position of the supervision clauses and the execution clauses naturally generated by the approval semantics and “the nature of things”, and adhere to the design benchmark of the corresponding doctrine of tax legalism, taxpayer-centered doctrine and the unity of legal order. This involves not only clarifying the core structure of administrative approval clauses in tax law by rationalizing the subjects of approval covered by the approval clauses, limiting the taxation elements regulated by the approval clauses, and specifying the approval procedures stipulated by the approval clauses, but also considering the introduction of accountability mechanisms for tax violation approval behavior, and adding a regulation recordation and review for tax law approval documents or catalogues, so as to supplement the auxiliary facilities for administrative approval clauses in tax law.

**Key Words:** administrative approval clauses, statutory taxation, taxpayer-centered doctrine, unity of legal order, regulation recordation and review

---

责任编辑 谭冰霖

---

<sup>①</sup> 参见马岭:《我国规范性法律文件的备案审查制度》,《财经法学》2016年第3期。