

# 税法过渡条款的规范解构与制度进阶

刘剑文 刘嘉语

**摘要** 税法过渡条款作为协调新旧税法的关键一环,对保障税收秩序稳定与纳税人权益具有重要作用。系统检视现行过渡条款,可挖掘出其立法依据缺失、条款定位不清、适用要件模糊及过渡方式单一等结构性缺陷,同时亦能明晰其衔接性、信赖保护与适应性调控的实然功能。若要充分释放税法过渡条款的效能,需直面其内生性矛盾,恪守税收法定主义、信赖利益保护原则的价值基准,既要厘清过渡条款涵摄的效力边界、规范其体系化定位、细化适用主体与条件等要件,从而重构税法过渡条款的核心框架,又需引入国际税收协调机制、探索阶梯调整与经济补偿等多元过渡路径,填补制度漏洞,最终通过立法形式与实质规则的双向完善,实现税法变革稳定性与灵活性的动态平衡,为税收法治现代化提供制度支撑。

**关键词** 税法过渡条款;税收法定原则;信赖利益保护;法律衔接;法的安定性;纳税人权利;税收法治现代化

**中图分类号** D912.29 **文献标识码** A **文章编号** 1672-7320(2026)02-0130-15

**基金项目** 中国法学会贯彻落实党的二十届三中全会精神专项课题(CLS[2025]ZX025)

党的二十届三中全会通过的《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》,将“深化财税体制改革”列为全面深化改革、推进中国式现代化的重要要求,并明确提出全面落实税收法定原则,这标志着我国税收法治建设进入新阶段。税法过渡条款作为协调新旧税法的关键枢纽,其规范设计直接关乎税收法定原则的实质性落实与纳税人信赖利益的制度化保障。当前,在“改革与法治同步推进”的治理逻辑下,税法规范频繁调整引发的制度断层亟待通过科学的过渡机制弥合。然而,现有立法框架对过渡条款的规范供给仍显不足,如何构建兼具法理正当性与实践回应性的过渡条款体系,成为新时代优化税收法治生态的重要问题。

## 一、问题的提出

当前我国税收法治化进程加速推进,多数税种已完成立法工作,税收法律体系初步建立<sup>[1]</sup>(P15),但仍有部分税种有待立法,已立法内容亦存在完善的空间。税法的动态调整与经济社会的快速变迁之间存在显著张力,新税法的出台与既有法律的修订必然引发新旧税法效力衔接的复杂问题。在此背景下,税法过渡条款作为协调新旧法冲突、保障税收秩序稳定的关键制度,其规范体系却呈现出深层次的结构性缺陷。一方面,过渡条款存在载体分散与依据缺失的问题。从实践样态看,税法过渡条款的载体既包括嵌入单行税法中的法律条款,也广泛存在于税收行政法规之中;更散见于部门规章、规范性文件。这种载体分布的广泛性与其立法依据的缺失形成了鲜明对比,《中华人民共和国立法法》(以下简称《立法法》)作为规范立法活动的基本法,对过渡条款的设置缺乏明确指引。此种“有实践、无依据”的状态,

直接导致税法过渡条款在税收法定框架下的法律定位模糊、合法性基础薄弱,加剧了法律适用的不确定性,同时侵蚀了税法的形式正义与权威性。另一方面,其规范本身也存在系统性缺陷,如适用要件模糊、适用范围狭窄、过渡方式单一等。这些缺陷严重制约了过渡条款的制度弹性,削弱了其保护纳税人权益、平衡多元利益的核心功能。税收法定原则的核心在于税收要素明确法定以及税收程序明确法定<sup>[2]</sup>(P34)。过渡条款作为影响纳税人权利义务、决定新旧法效力边界的“准课税要素”,若其制定主体混乱、程序失范、内容模糊,无疑是对税收法定精神的背离。此外,若未能以过渡条款框定新法溯及既往的效力边界,将直接冲击纳税人基于对旧法存续性的合理信赖而安排的经济活动与形成的财产状态,造成纳税人不可预见的财产损失。这不仅违背法的安定性要求,更可能触及《中华人民共和国宪法》第13条关于“公民的合法的私有财产不受侵犯”的底线保护,引发合宪性争议。

既有研究多从整体视角出发,探索过渡条款在整个法律体系中的适用。学界认为,过渡条款是用于明确新旧法律交替时法律适用的特殊规范,其核心功能在于保障法律变革中的秩序衔接与规范连续<sup>[3]</sup>(P30),其在明确法律适用的时间界限<sup>[4]</sup>(P68)、保护当事人合理预期<sup>[5]</sup>(P63)以及降低制度转换成本<sup>[3]</sup>(P30)方面均发挥着不可替代的作用。然而,既有研究皆认为过渡条款的核心是解决新旧法交替中的时间效力冲突,从而将其简单归类为保留旧法、即行适用新法、推迟施行等类型。尽管时间效力问题确属过渡条款应规范的内容,但仅聚焦于此显然未能涵盖其完整意涵。要想实现新旧税法的平稳衔接,还应在程序性和技术性的过渡条款方面进行完善。另外,既有研究并未充分聚焦于税法这一具有高度复杂性和频繁变动性的特殊领域。事实上,相较于其他法律,税法的变动更为频繁,各种条例及实施细则繁多。如果没有过渡条款,法律变动后如何适用将是难以解决的问题。但目前针对税法领域过渡条款的系统性、专门性研究尚显匮乏,对其特有的实践样态、结构性缺陷以及进阶路径的深入剖析尤为不足。鉴于此,本文立足于我国税法变革的实践需求与理论前瞻,系统解构过渡条款于税法领域的实践样态及其规范缺陷,同时回应过渡条款的核心问题,即如何通过价值基准与立法技术的完善,化解新旧法交替中的效力不确定性问题,构建兼具稳定性与灵活性的过渡条款体系;如何在税收法定框架下平衡改革效率与纳税人信赖利益保护。对这些问题的回应,不仅关乎税收法治现代化的实现,更是推动税法从“分散立法”向“体系融贯”转型的关键路径。

## 二、税法过渡条款的规范阐释及实践样态

税法过渡条款是弥合新旧法域断层的一项核心机制,要想进一步探究其存在问题,须以厘定其内涵范畴、法理特质及其内在功能逻辑为前提,进而检视其在复杂税制变革实践中呈现的差异化样态,把握其表现形式,方能为税法过渡条款的后续研究夯实基础。

### (一) 税法过渡条款的规范阐释

作为新旧税法更迭的桥梁,税法过渡条款承载着厘清法律适用、保障平稳过渡的核心使命。其概念虽衍生于一般法理中处理新旧法更替的过渡机制,却因在税法领域这一特殊语境下的适用而被赋予新的内涵。要深入理解税法过渡条款,不仅需要把握其概念范畴、核心功能,更需透视其在平衡多元价值张力中所呈现的法理特质。

#### 1. 税法过渡条款的内涵厘定

要厘清税法过渡条款的特有意涵,需以过渡条款的理论基础为逻辑起点,究其本质,然后再将其置于税法领域的特殊语境中,领会其更深层次的内涵。从本质上看,过渡条款是指在新旧法更替时衔接过去、现在和未来的规则<sup>[6]</sup>(P940),其旨在解决法律在时间效力上抵触的问题<sup>[7]</sup>(P61)。其通过承认旧法在一定时期的效力<sup>[8]</sup>(P135)或在新法中明确过渡时期法律的选择和适用<sup>[3]</sup>(P28),从而实现新旧法律之间的有序衔接。将上述基本概念框架置于税法领域,其重要性与复杂性更为凸显。首先,税法过渡条款作为过渡条款于税法领域的应用,天然承接了过渡条款在时间效力确定和法律适用明确方面的基本内涵。

其次,税法自身有别于其他法律的鲜明特性,即高度的动态性、调整对象的连续性以及对财产的干预性使得税法规范在发生变更时更容易引发新旧法之间的适用冲突。从税种的法定化进程、税率的优化到税收优惠政策的迭代,其调整频率与深度远超一般法律规范。更为关键的是,诸多被税法所规范的经济活动,如长期投资、持续经营、跨期交易,天然具有时间上的延续性,其存续往往横跨新旧税法更替的时点。此外,纳税人基于旧法实施了长期性的经营安排,若税法变更可能影响到其财产的配置。在此背景下,如何协调新法的前瞻性要求与纳税人基于旧法所形成的稳定预期,成为税制改革无法回避的重要议题。税法过渡条款正是回应这一议题的关键制度设计,其作为在新旧税法规范交替过程中,为解决因法律变动产生的效力冲突、保障税收秩序平稳过渡而设立的专门性规定,已然从单纯的技术安排上升为调和制度创新需求与法律安定价值、公共利益目标与纳税人权利保障之间张力的核心机制<sup>①</sup>。

要系统把握税法过渡条款,需明晰税法过渡条款的核心适用问题。作为解决时间冲突的规范,税法过渡条款不可避免地面临溯及力问题。法的溯及力是任何法律更迭都无法回避的“元问题”。出于维护法律稳定性和公民信赖利益的需要,法律一般以不溯及既往为原则<sup>[9]</sup>(P68),以保障公民对法律稳定性的信赖<sup>[10]</sup>(P76)。然而,由于税法所调整的经济活动常具有连续性,大量交易、投资或经营行为始于旧法时期却延续至新法生效之后,这使得新法的效力范围不可避免地会触及过去的行为并影响其未来的法律后果,从而产生“是否及如何溯及”的复杂判断。纯粹的法不溯及既往或全面溯及既往均难以应对税制改革的现实需求。因此,税法过渡条款本质上是立法者对新法溯及力范围的精细化与例外性安排,其旨在通过多样化的过渡方式,在法不溯及既往原则与立法目的之间寻求审慎平衡,以解决因税法变动产生的时间效力冲突。具体而言,税法过渡条款对溯及力的规制也需区分真正溯及与不真正溯及,并设置相应的规范。对于新法生效前已完全终结的事实与行为,应严格遵循法不溯及既往原则,原则上不应适用新法,除非新法更有利于纳税人且经法律明示。而对于始于旧法时期、持续至新法生效后的持续性事实或法律关系,基于保护纳税人信赖利益和法的安定性的双重考量,则需考虑过渡条款的设置。需进一步明确的是,税法过渡条款的意涵远不止于处理溯及力问题,其根本宗旨在于实现新旧税法在价值、秩序与技术层面的有机融合与平稳转换。因此,在立法过程中不仅应确立实体性的过渡规范,还须对程序性事项进行周密安排,明确授权相关机关制定具体实施办法,细化过渡期间的执行程序与责任主体,增强法律适用的可操作性与确定性。此外,在数字经济背景下,税收征管面临数字化、流动性等新挑战,更需在新旧法转换过程中确立技术性过渡规范,明确数据接口、信息报送等技术性内容的适用问题,确保税法改革在法治框架内有序实施。

## 2. 税法过渡条款的法理特质

税法过渡条款作为协调税法变革与法律安定之间张力的特殊规范形态,不仅具有鲜明的制度功能,更体现出多层次、结构化的法理特质。其首要特质在于时间效力冲突的协调本质。税法具有时间效力,其时间效力主要涉及税法的生效和失效,以及是否溯及既往<sup>[11]</sup>(P212)。税法过渡条款无论具备何种表现形式,其核心特质始终围绕化解新旧法律交替的时间效力冲突这一本质展开。该机制在协调时间冲突时,应注重税法溯及力的精细化规制。针对新法生效前已终结的行为或事实,严格遵循法不溯及既往原则;而对于跨越新旧法时期的持续性事实或法律关系,则通过分段适用、缓冲期或“祖父条款”等方式,审慎调和新旧法之间的效力冲突。另外,基于其冲突解决的特质,其内在逻辑本身就预设了代表新立法意志的新法具有优先地位,或在特定领域赋予特别规则优先效力等内容。因此,这一机制的设计逻辑深度契合并内在应用了诸如“上位法优于下位法”“新法优于旧法”“特别法优于普通法”等基础法律适用原

<sup>①</sup> 本文采广义的“税法过渡条款”概念,其外延不限于狭义的法律文本条款,而是涵盖了税收行政法规、部门规章及规范性文件中为解决新旧法交替问题而设立的所有规范。采用此视角,旨在更全面地反映我国税制改革实践中过渡条款广泛存在于各层级规范的客观现实,从而精准把握其真实样貌与体系困境。

则,这些原则构成了税法过渡条款运作的题中应有之义和固有基础,也为解决过渡条款其本身存在的适用冲突提供了依循原则。

另一重要特质在于其具备漏洞弥补与体系整合的本质。过渡条款不仅用以解决显性规范冲突,更通过机制设计预防与填补因制度转换可能引发的法律漏洞。例如,借助过渡期等机制,阻断因法律突变导致的规范断层。应当注意的是,尽管过渡条款本身具有漏洞填补的功能,其在制定与适用过程中也可能引发新的法律漏洞,例如因条款表述模糊、适用条件欠缺或过渡机制不连贯所导致的规范空白或冲突。在适用过程中,须以体系解释方法与利益衡量原则为指引,兼顾纳税人权益保护与税法改革目标的实现;同时,也应对过渡条款自身可能存在的模糊性或结构性缺陷保持警惕,通过引入目的性限缩的方法进行合目的性调适,还可通过立法说明、司法解释或行政指引等方式予以明晰化和漏洞填补,增强条款的适应性与正义性,从而在形式与实质两个维度维护税法体系的完整性和确定性。

更深层次上,税法过渡条款的法理特质体现为对多元复杂利益诉求的平衡。其肩负着调和多重价值张力的重任,既要有效维护国家税收公益,保障财政收入与政策目标的实现,又必须充分尊重并保护纳税人基于旧法形成的信赖利益及其财产权等私益;既要注重税制改革的效率,确保新法及时有效落地,又必须维护法律秩序的稳定性与可预期性,防止对纳税人造成不可预见的超额负担;既要追求税负在横向与纵向上的普遍公平目标,又需在特定历史阶段、行业领域或群体情境中,审慎考量差异化过渡安排的现实合理性与正当性。这种平衡是立法者进行深刻价值判断的体现,亦应成为税法过渡条款持续完善的理念依归。

### 3. 税法过渡条款的功能审视

设置税法过渡条款的制度价值在于弥合新旧规范交替之际必然产生的时间冲突与秩序断层。它不仅关系到特定法律情形下法律的适用,更深植对纳税人既有合理预期的保护及维护税收征管秩序之目的<sup>[12]</sup>(P70)。运用税法过渡条款的现实意义在于:

第一,明确法律适用依据,提供确定性指引。税法的修改尤其是新税法的施行会导致新旧法适用存在冲突,包括新法对于旧法失效前效力范围内的事实或行为是否适用的问题。而法律冲突的解决依赖于法律适用规范<sup>[13]</sup>(P260)。作为专门的法律适用规范,税法过渡条款的首要功能是清晰界定新旧税法各自的效力范围和作用时点。当产生效力适用的问题时,此时可依据税法过渡条款来判定该行为适用旧法还是新法。

第二,保障纳税人合理信赖利益。在税法调整变更之际,部分纳税人可能已经基于旧法做出了经济决策、安排了相关交易或业务活动。这种基于对旧法存续性的合理信赖而形成的行为安排,构成税法上的信赖利益。而信赖利益保护的重要措施之一即为设置过渡条款<sup>[14]</sup>(P38)。通过设置过渡条款,使得已按原有税收法律规定进行经营安排的纳税人能在新法出台后的缓冲期内继续依循旧法从事经营活动,从而维护其基于旧法确立的法律地位和财产权益。同时,纳税人可借此缓冲期逐步调整生产、经营活动以适应新法。这种过渡安排体现了信赖利益保护原则的落实,平衡了税法变革的公益目标与纳税人私益保护。

第三,确保政策平稳衔接,降低征纳成本。新税法的实施往往涉及对原有税收体系的重大调整,且常伴随着征管流程重塑、信息系统升级和纳税人遵从模式转变等一系列调整,可能会对税收征管、纳税人申报等方面产生较大影响。过渡条款的设置可以为纳税人和税务机关的调整预留适应时间,降低征纳双方因制度骤变而产生的合规成本、操作风险和潜在的争议,保障税收征管秩序的连续性和政策目标的顺利落地。

### (二) 税法过渡条款的实践样态

因税法的复杂性与实践场景的多样性决定了税制改革无法“一刀切”式地推进,因而我国的税制改革采用了渐进式改革策略<sup>[15]</sup>(P24)。我国基于平衡改革力度与社会承受力、政策连续性与制度创新性、

社会效益与个体权益等多重考量,逐步形成了刚性过渡、柔性过渡、技术过渡等三类差异化的税法过渡条款体系。

### 1. 刚性过渡

刚性过渡也可称为直接切换型税法过渡,其通过“新旧划断”的方式,以某一时间节点作为新法的生效时点及旧法的失效时点,其过渡的核心特征为时间效力的绝对性。当在新法中明确“新法自施行日起全域生效,旧法同步废止”的即时变更条款,同时无其他过多的衔接性过渡条款加入,此时则以生效时点作为分界点,生效时点之前适用旧法,生效时点之后适用新法。

因税法的刚性过渡方式变更较为迅速,不适用于法律规范众多、法律规定较为复杂之立法,要适用刚性过渡应同时满足以下条件:一是立法目的的纯粹性。新法的设立以落实税收法定原则为直接目标,如将暂行条例上升为法律,其相应的法律条款多是以现有的暂行条例为基础,进行税制的平移,将其效力层次上升至法律。二是法律规则变动非实质性。新旧法在税率、税基等核心课税要素上,并未产生较大变动,其余要素或存在渐进性调整,但因调整幅度未突破非实质性变动的阈值,并未进行较大幅度的修订或内容的实质性变更,其整体仍属于刚性过渡。三是各主体同时过渡,未创设分层适用规则。所有纳税主体同步适用新法,无区域、行业或规模的差异化过渡设计。如《中华人民共和国耕地占用税法》(以下简称《耕地占用税法》)则是以刚性过渡的方式进行规范的更替。其通过规定新法于2019年9月1日施行,同步废止现有暂行条例,实现了规范的迅速过渡。而且,新旧法保持税目、税率幅度、减免范围的高度一致,未产生实质性变动。

### 2. 柔性过渡

部分税法因变动内容繁杂,对纳税人的利益影响较大,其变动难以一蹴而就,因而该类新法的施行或法律条款的变更亟待以分阶段实施、差异化适用或保留部分旧法效力等柔性过渡方式,实现新旧税制平稳衔接。其与刚性过渡相比,具有明显的渐进性特征。此类渐进性过渡条款本质上是对税收法律关系复杂性的制度性回应。柔性过渡条款因其措施多样,可分为如表1所示三种类型,即时间梯度型、差异适用型和程序保障型。

表1 柔性过渡税法条款的类型

类型	主要形式	核心特征
时间梯度型	缓冲期过渡	设置缓冲期限
	阶梯式调整	税收要素的渐进调整
差异适用型	主体分层	按企业类型、规模或行业等采取差异化举措
	区域例外	配合国家战略的特殊区域性过渡安排
	部分保留	部分适用旧法
程序保障型	解释权保留	发布过渡期操作指引,统一执行口径
	动态调整授权	行政机关可在规定范围内设置过渡政策

时间梯度型过渡条款主要以时间缓冲来降低纳税人适应新规的难度。其通过设置新旧法的过渡期限,来分解税制改革的冲击。其主要形式包括:一是设置缓冲期限,允许纳税人在过渡期内逐步调整经营策略或技术标准。《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第57条规定提到“新法实施前依旧法享受优惠税率的主体,可在五年过渡期内渐进调整至新法所规定的税率”。二是阶梯式调整。其实施路径主要是将税收要素如税率分年度渐进调整,形成政策调整的软着陆。“营改增”时期,《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税[2016]36号附件2)中规定:一般纳税人销售其于全面营改增之前取得非自建不动产,可适用简易计税;一般纳税人销售其于全面营改增之后取得非自建不动产,适用一般计税。该规定以“营改增”的全面实施日为分界点,分阶段过渡,允许纳税人在分界点之前采用

简易计税办法,从而给予了纳税人较大的选择空间,保障了纳税人的权益。

差异适用型过渡条款作为柔性过渡的重要类型,涵盖主体分层、区域例外和部分保留三类机制。三者虽均属差异化适用路径,但在立法意图、适用范围和法律效果上存在显著区别。主体分层机制基于纳税人的特定属性,如企业规模、所属行业类型等实施差异性对待,旨在实现对不同群体的精准调控,其通过在新旧法交替之际,针对部分特殊主体设置过渡条款,如《营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2016]36号附件1)第50条中曾规定月销售金额在2-3万元区间的增值税小规模纳税人,于2017年12月31日前免予征收增值税。该规定面向盈利能力较弱的小规模纳税人,在“营改增”时期给予其缓冲时间。区域例外机制侧重于配合国家区域发展战略,在新旧法交替之际划定特殊政策区域,对区域内部的主体采取过渡性优惠措施,具有明显的地域性和政策试验属性。如《企业所得税法》第57条第2款规定,在法律设置的发展对外经济合作和技术交流的特定地区内新设立的国家重点扶持的高新技术企业,可以享受过渡性税收优惠。部分保留机制的核心在于为保护纳税人基于旧法形成的信赖利益,允许对纳税人更为有利的旧法规则在一定期限内继续适用,如明确新法不约束生效前的既成事实的“祖父条款”的设置<sup>[16]</sup>(P75)。例如,《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第27条规定:本法公布前设立的外商投资企业,若新法实施后税率提高或税收优惠减少,可在原经营期限内继续执行原有规定。此项规定使得外商投资企业在已按照旧法开展经营活动后不因新法的出台而改变其既有利益。部分保留机制在众多过渡方式中对信赖利益和法的稳定性保护相对有力,因其部分规定依旧按照旧法,使得纳税人具有稳定的预期<sup>[5]</sup>(P63)。

程序保障型过渡条款则通过完善新旧法过渡时的配套程序,降低法律规定转换的合规成本与执行风险。此类条款以明确的法定授权为基础,保障政策执行的统一性与灵活性。根据现有政策可将该类过渡条款分为解释权保留机制和动态调整授权两种类别。解释权保留机制主要通过明确行政机关对其发布的税收政策的解释权来保障过渡政策的施行,如《税务规范性文件制定管理办法》(国家税务总局令 第41号)第12条关于“税务规范性文件制定后出现新的情况,需要明确适用依据”的规定即体现税收程序中对于解释权的保留。而动态调整授权过渡条款是指在税法规范中,立法机关通过明示授权,赋予行政机关在过渡期内根据实际执行情况,对过渡期时长、适用规则或优惠幅度等内容进行必要调整的特别权限,如《企业所得税法》第57条第2款的授权性规定,其明确将特定地区高新技术企业享受过渡性税收优惠的具体办法授予国务院规定。其本质是在税收法定框架下,通过动态授权机制应对改革不确定性,平衡政策稳定性与执行灵活性。

### 3. 技术过渡

技术过渡在性质上区别于刚性过渡与柔性过渡,其并非针对税法实体内容的变动,而是面向新旧征管技术衔接的过渡性法律规范。其旨在通过临时性的规范调整,应对税法变革中征管系统升级、技术标准迭代等操作性问题,从而确保新旧税制的平稳衔接。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)第23条提出国家机关要积极推广税控设备,则体现了对税收征管过程中技术的适用和推广的重视。同时《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第4条也谈及各地税务机关需按国税总局的规划、标准、方案与实施办法加强税务系统信息化建设工作。以上规定均体现出行政机关在系统更替、技术升级过程中有保证其平稳过渡之义务。

现行技术过渡条款的设置主要集中于税收电子新旧系统的变更以及数据迁移之领域,如电子发票施行之初,为保障电子发票和纸质发票之间有序过渡,《国家税务总局关于增值税发票综合服务平台等事项的公告》(国家税务总局公告2020年第1号)第2条规定允许纸质与电子发票双轨运行。《国家税务总局关于在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化有关事项的公告》(国家税务总局公告2020年第22号)也明确电子发票和纸质发票皆可开具。电子发票实施过程中所规定的技术性过渡条款通过允许纸质与电子票据并行使用,设置技术适配缓冲期,在保障纳税人权益与税收征管连续性的同时,降低税制

数字化转型的合规成本与操作风险,实现新旧征管模式的衔接。

### 三、现行税法过渡条款的结构性缺陷

尽管我国税法实践中已发展出类型丰富、形式多样的过渡条款样态,为其规范阐释与实践运行提供了基础,但若深入检视其实际运行效果与规范构造,仍可发现其存在一系列亟待辨明的结构性缺陷。一方面,其立法依据的模糊性与载体分布的无序性,已构成规范效力的结构性隐忧;另一方面,制定主体的权限错位、适用要件的不确定性、覆盖场域的局限性及过渡方式的单一化,更折射在新旧法交替情形下权力配置与利益失衡的深层问题。因此,有必要在厘清其规范形态与实践类型的基础上,进一步审视现行税法过渡条款的系统性缺陷,从而明确制度完善的现实紧迫性与改革方向。

#### (一)形式缺位:立法技术失范

税法的精密调整特性决定了其规范构造趋于繁复。诚如有学者所言,若法律的调整对象极为细化,则需相对较多的法律条文予以规范<sup>[17]</sup>(P185)。作为协调税法稳定性与革新性不可或缺的机制,过渡条款的规范构造本应遵循严格的形式法定逻辑。然而,在当前的立法体系下,税法过渡条款却深陷形式层面的结构性困境。

##### 1. 设立依据有所缺失

过渡条款的存在有其必要性,然而现行立法体系却未为其提供清晰的设立依据与规范指引。首先,于立法层面,《立法法》对法的结构没有规定标准和规范,立法实践中对法的结构也不够重视,近些年才开始关注过渡条款的设置<sup>[3]</sup>(P32)。在税法领域,《立法法》中与税收直接相关的条款也仅为第11条第6款中提到的“税种、税率等基本要素需由法律规定”,该规定并未明确过渡条款是否属于法律保留事项,致使其法律属性模糊、制定权限缺乏立法支撑。

其次,现行税收立法中普遍缺乏对过渡条款的预设性设置要求。绝大多数税收法律在制定或修订时,并未将过渡安排作为立法过程中的必要考量环节,而是待法律颁布后,才通过行政机关发布的规范性文件进行事后补救。例如,《中华人民共和国环境保护税法》在颁布时,针对应税污染物排放标准调整带来的新旧税法税负衔接问题,并未在法律文本中预设过渡机制,而是依赖《财政部 税务总局 生态环境部关于环境保护税有关问题的通知》(财税[2018]23号)予以补充,这一做法实质上架空了税收法律应有的完备性和权威性。这种“先立法、后补丁”的模式,不仅凸显立法前瞻性的不足,更暴露出过渡条款在税收法定体系中的结构性缺位。其结果导致本应属于法律保留范畴的过渡规则,在实践中常被行政规定替代,违背了税收法定原则中对课税要素须由法律明确的基本要求。

##### 2. 制定主体不相宜

税收法定原则是现代民主与现代法治理念在税法领域的具体表现<sup>[18]</sup>(P74)。根据税收法定原则,税收基本制度应当由法律规定。税法过渡条款作为决定新旧税法效力、影响纳税人税负预期及财产状态的“准课税要素”,其制定主体理应符合税收法定原则的要求。然而,我国当前的税法过渡条款实践,在制定主体层面呈现出显著的权限错位现象,构成对税收法定框架的结构性侵蚀。这种侵蚀在实践中主要表现为:首先,行政机关广泛采用实施办法、规定、通知、公告等形式制定过渡性政策,可能有超越权限,侵入立法领域之嫌。例如,在“营改增”时期财政部、国家税务总局发布的一系列过渡政策中,大量内容涉及纳税主体、计税依据、优惠待遇等核心税收要素,而这些内容本质上属于税收基本制度范畴,理应由法律予以规定。这些政策虽然在实践中起到过渡调节作用,但从法律层级上看,多为部门规章或规范性文件,由于其层级较低、稳定性不足,往往导致政策频繁变动与执行标准不一,不仅损害纳税人的合理预期,更在深层次上动摇税收法治的权威性。其次,行政机关主导过渡条款制定过程,进一步导致立法权与行政权功能的混淆。税收过渡政策本应体现立法机关的民主审议与利益平衡,但在行政主导模式下,其制定过程缺乏必要的透明度和公众参与,容易引发选择性执法、地方保护主义甚至权力寻租问题。

我国税法体系中,虽也有部分过渡条款直接以法律的形式存在,如前文所述《企业所得税法》第57条,但寥寥无几,大部分过渡政策仍广泛存在规范性文件中,所以过渡条款到底应由法律直接规定还是以规范性文件等形式存在也缺乏相应的规定。

税收法定原则要求税收立法权应当由立法机关行使<sup>[19]</sup>(P99),行政机关制定过渡条款的行为可能导致行政权力对立法权的侵蚀,破坏税法的安定性和权威性。但也需明确的是,基于税法的专业性和效率性,部分技术性、操作性的过渡规则确需行政机关予以细化,但必须以立法机关明确、具体的授权为前提,且授权的范围、程序与边界需由法律严格限定。然而,当前实践的关键问题恰恰在于缺乏对行政机关制定过渡条款的清晰、法定的授权框架与程序约束。现行《立法法》并未就何种类型、何种程度的过渡规则可以授权、授权给谁、授权的程序与边界等作出规定。这种授权依据和程序的缺失,导致实践中行政机关制定过渡条款的行为缺乏坚实的合法性基础。

### 3. 条款分布非体系化

现行税法中,过渡条款的设立位置缺乏统一规范,零散分布在各个法律规范文件中,呈现出显著的分散性与随意性,导致法律适用的确定性和可预期性受损。部分税法过渡条款以法律的形式分布在法律正文中,如前述《企业所得税法》第57条,《中华人民共和国资源税法》(以下简称《资源税法》)第15条;另一部分税法过渡条款则以单独集中的规范性文件来发布,如《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税[2016]36号附件2)、《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》(财税[2016]36号附件3)等,该类附件将大量“营改增”时期的过渡政策集中于统一且单独发布的文件中,而并未在税收法律中予以列出;除此之外,还有部分过渡条款零星散布于各个规范性文件中<sup>[20]</sup>(P186),仅一两句话带过,而并未对过渡条款的适用有充分的说明。

上述内容皆体现了税法过渡条款的碎片化的特征,致使纳税人需跨文件拼接政策全貌,乃至遗漏关键的过渡条款及其适用条件,同时也难以完全掌握所有与自身利益相关的条款。税法过渡条款的设立差异折射出当前立法模式的不明晰及其司法适用风险,散见于总则、分则、附则以及特别规定的非标准化设置也暴露出立法技术的体系性缺失,进而衍生出法教义学理论指导空白、司法适用困境以及效力规范冲突的风险。

### (二) 实质不显:规范不明且类型单一

如果说前文所述“形式缺位”揭示了税法过渡条款在立法依据、主体权限与体系构建上的外部困境,那么其更深层次的挑战则在于条款规范本身的内容缺失。

#### 1. 适用条件不明确

现行税法过渡条款在核心适用要件的规定上存在显著的模糊性,其模糊性集中体现在对适用主体、时间效力边界、事项范围等关键要素的界定不清或不充分。以《企业所得税法》第57条为例,该条款规定新法公布前设立的外商投资企业,若新法实施导致税率提高或税收优惠减少,可在原经营期限内继续执行原有规定。此规定虽意图保护纳税人信赖利益,但是对于过渡期的具体起算时间、过渡的方式等关键问题,缺乏明确具体的规定,导致在实际操作中各企业对过渡条款的执行存在差异。

过渡条款中核心适用要件的模糊,在实践中很可能引发多重问题。一是执行层面异化。不同地区的税务机关在缺乏统一、细致指引的情况下,可能基于各自理解对同一过渡条款作出差异化解读和适用,导致“同案不同判”,损害税法的统一性和公平性。而企业为了规避风险,往往需要投入额外资源进行税务咨询或寻求事先裁定,徒增遵从成本。二是纳税人缺乏稳定预期。税收的确定性对于国家的税收制度而言,重要性是毋庸置疑的<sup>[21]</sup>(P88),而税法过渡条款的适用要件模糊会使纳税人难以准确预判自身能否适用过渡条款以及具体适用条件等内容,可能严重干扰其基于对税法稳定性的信赖所作出的长期决策。例如,2024年出台的《财政部 税务总局 住房城乡建设部关于促进房地产市场平稳健康发展有关税收政策的公告》将个人购买家庭唯一住房享受1%优惠税率的适用面积标准,从90平方米扩大至

140平方米的同时却并未清晰界定过渡期间已购住房但尚未纳税的纳税人应适用新法还是旧法。实践中,部分纳税人在政策出台前已完成购房,仅因申报缴税时间不同而面临迥异税率,形成“早申报多缴税、晚申报反享优惠”的不公平现象,违背了纳税人对税法可预期性的合理信赖,也凸显了过渡条款中对适用时间节点和主体范围规定的缺失。法律明确性原则要求法律内容必须明确,以便于公众能够预见行为后果<sup>[22]</sup>(P136)。在税法规范中,尤其是涉及纳税人核心权益的相关规范,必须清晰、具体,使纳税人能够无歧义地知晓其权利边界与义务内容。适用条件的模糊不清,不仅造成法律适用的混乱,更在实质上弱化了过渡条款作为平衡新旧法冲突、保障纳税人权益的制度效能。

## 2. 覆盖场域较窄

我国税法过渡条款虽有较多实践案例,但多集中在刚性过渡和柔性过渡范畴。刚性过渡虽在《耕地占用税法》《中华人民共和国车辆购置税法》等税种立法中有所体现,但一般限于用于税制平移等非实质性变动场景,难以适应复杂税制的改革需要。所以更多时候须以柔性过渡作为主要衔接方式,因其能够通过渐进调整、差异适用等机制更好地适应税制改革的复杂性。现行实践中,柔性过渡方式在“营改增”等改革中应用较多,但其覆盖范围仍显不足。

一方面,在跨境税收领域,我国现行研究多集中在国际税收协定和国内法冲突之适用问题上,如《企业所得税法》第58条规定当其与国际税收条约、协议存在冲突时,国际条约、协议优先适用,从而确立了国际税收协定优先适用规则,为国内法与国际税收协定提供了冲突解决方案。然而,这种优先适用原则在税法动态变革背景下,易产生“协定锁定”困境。当两国签订税收协定后,若我国后续进行国内税制改革,实施了比原协定更优惠的税率或政策,此时则产生适用冲突。纳税人是自动适用更优惠的国内新法,还是被锁定在相对不利的旧协定下?现行规则缺乏对此问题的明确指引。

另一方面,技术类过渡规范目前呈零散状态,尚未形成覆盖税收征管全过程的制度体系。尽管部分文件为应对征管系统升级,存在一些技术过渡安排,如允许“纸电发票并行”,但整体而言,仍未针对征管技术迭代、数据标准转换、征管流程重塑等操作性问题,建立起系统化、常态化的技术过渡规则框架。例如,当前为应对平台经济的税收征管需要,要求互联网平台进行涉税信息报送,但平台涉税信息报送的过程缺乏预先设计的、具有法律效力的过渡期技术操作指引,这导致技术切换期易出现征纳双方操作混乱、纳税人合规成本骤升等问题,未能充分实现新旧规范的无缝衔接。

## 3. 过渡方式单一

现行税法过渡条款在机制设计上存在显著的单一化倾向,未能根据不同政策调整的目标、所涉纳税人群体特性以及改革的深度与广度,提供精细化的过渡方案,亦缺乏综合运用多种过渡机制的制度性安排。这种单一性主要体现在两个方面:

其一,在应对重大利益调整,特别是取消特定行业或群体的税收优惠政策时,现行做法往往机械地依赖“允许原受益对象在一定期限内继续享受旧优惠”的单一模式,即纯粹地“保留旧制”。这种方式虽能暂时缓冲政策突变带来的冲击,但其灵活性不足的问题暴露无遗。它未能有效吸纳诸如阶段性递减优惠比例或经济补偿机制等更为精细和富有弹性的过渡路径。这种单一化的应对策略,难以精准平衡政策调整的效率目标与保护纳税人权益之间的张力。

其二,对于涉及税率、征税对象等核心课税要素的重大改革,过渡条款实践常呈现出“摸索式”调整特征,而非在立法或政策规划之初即进行系统设计。这种缺乏前瞻性与透明度的实践方式,不仅增加了政策执行的不确定性,更在实质上削弱了过渡条款本应具备的稳定纳税人预期、保障税法权威的核心功能。

## 四、税法过渡条款的设立基准与进阶路径

税法规范的构建与适用,其深层意蕴远不止于条文的技术性铺陈,更在于价值判断的审慎融入与事

物本质的内在遵循。税法过渡条款作为协调新旧法域、平衡多元利益的关键机制,其设立基准与进阶路径的探求,必然深植于税收法定之形式刚性与信赖保护之实质诉求的动态平衡之中。

### (一) 税法过渡条款的设立基准

究其根本,税法过渡条款面临的诸多形式缺位问题,根源在于税收法定主义的悬置。故而,要确立其设立基准并化解合法性危机,首要之务便是向形式层面溯源,回归税收法定主义的基本要求。

#### 1. 形式层面:恪守税收法定主义

落实税收法定原则需要关注税收立法质量<sup>[23]</sup>(P96)。税法过渡条款的存在有益于整个税法体系的新旧衔接,提升税法体系的质量。与此同时,落实税收法定原则,需要秉持法秩序统一的理念,加强税法体系内部的规则协同<sup>[24]</sup>(P16)。在税收法律规范的动态调整中,过渡条款以差异化过渡方式为新旧法交替提供了保障,增强税法内部体系的秩序性和稳定性。强调过渡条款须从形式上落实税收法定主义,其核心在于捍卫税收立法权的专属性和程序正当性。唯有通过法定程序诞生的过渡安排,才能在源头上确保其合法性根基,为纳税人提供可预见、可信赖的法律环境,维护税法的权威。

在形式层面,须斟酌过渡条款设置的因素。一是基于对纳税人的信赖利益保护之因素。如果对于税法的法律状态是否继续适用,可能有纳税人保护之利益存在时,则立法者必须通过制定过渡规定加以公正对待。如果纳税人已经基于现行的税法条款作出相应的经营安排,那么税法的变更应考虑设置过渡条款,以保护其信赖利益。二是以比例原则贯穿信赖利益保护的过程。立法者在废弃或限制受保护之法律地位时,即便其行为不违背宪法,但依照比例性原则,也有设置过渡条款的义务<sup>[25]</sup>(P259)。过渡条款的适用既确保税法改革的政策目标得以渐进实现,又避免对纳税人基于旧法形成的合理预期造成过度侵害。其通过设置合理缓冲期等机制,在维护税收秩序连续性的同时,将法律溯及力控制在必要限度内,防止新法骤然施行导致纳税人财产权遭受不可预期的重大损失,体现了公权力行使的节制与谦抑。但同时,也需要以比例原则去审查过渡条款设置的合理性。过渡条款的设立需在保护特定群体合法权益与维护税收公平之间寻求平衡。如我国实践中,区域例外型过渡条款可能引发地区间税负不公,需以比例原则审查其必要性,包括是否服务于重大公共利益;是否对非受益群体造成过度损害;是否存在更小限制的替代方案。唯有通过合法性审查,方可证成过渡条款的实质正当性。

无论何时,强调税收基本制度的法律保留都确有必要<sup>[26]</sup>(P137)。过渡条款涉及新旧法效力衔接,直接影响税收债务的成立与消灭,同时其多用于重大事项如新税法的出台、税收要素的变动,所以应纳税收基本制度范畴,由法律直接规定。但需明确,税收法定原则并非意味着过渡条款的所有内容皆由法律规定,而排除授权立法。税收法定原则应当兼顾税收刚性法定和弹性法定两种属性<sup>[27]</sup>(P48)。在税收法定的同时也需要行政法规、税收政策的有益的补充<sup>[28]</sup>(P120)。这意味着在规范不足时,仍有必要运用授权立法予以补足。只不过要求授权必须明确,且不能逾越法律保留原则<sup>[29]</sup>(P161)。

#### 2. 实质面向:坚守信赖利益保护原则

税法过渡条款的存在要义,在于协调税制改革与纳税人信赖保护之间的张力。其设计并非仅出于技术性考量,而是植根于信赖利益保护这一实质性原则,以此平衡法的安定性与政策调整的正当需求。但同时,其并非以信赖利益保护为绝对基准,而是在该原则与公共利益之间进行审慎权衡,并通过设置多样化过渡方式,实现对纳税人合理期待的尊重与保护,同时为必要的税制变革预留空间。

第一,税法过渡条款设置的重要目的即在于实现对纳税人信赖利益的充分保护。信赖利益源于主体基于某种确信产生的利益,在税法领域,纳税人因信赖行政征税行为或税收立法行为而作出课税效果的行为安排,形成对现有法律状态持续存续的合理信赖。此种信赖若因税法溯及适用而遭受侵害,将直接损及法的安定性与纳税人对税法规范的预期。税法过渡条款通过设置优惠政策延续适用、税负调整缓冲期等机制,旨在尊重和保障纳税人因信赖旧法而已形成的合法权益。例如,前述《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》(财税[2016]36号附件3)关于“试点纳税人在剩余税收优惠政策期限内优惠政

策的延续”之内容,即是对纳税人基于旧法形成的税负预期的尊重,防止因法律变动损害其合法权益。但同时,也需明确,对纳税人的信赖保护需以纳税人的利益为事前合法利益和纳税人的预期与大众期待相符合为边界。

第二,必须审慎权衡信赖利益与公共利益,并使二者达致平衡。税法过渡条款的设置需要在纳税人信赖利益与税制改革所追求的公共利益之间寻求合理平衡,所以当税法变动涉及公共利益时,信赖利益并非受到绝对保护。如《企业所得税法》对外资企业设置五年过渡期,虽在形式上暂时违背税负公平原则,但从改革开放初期吸引外资的历史背景及公共利益考量,这种过渡安排被普遍认可。反之,纳税人所主张的“信赖”源于不正当手段或明显有悖公益,则排除信赖利益保护,体现了纳税人保护与公共利益的动态平衡。

第三,适用信赖利益保护原则设置过渡条款需满足若干实质要件。有学者提出制定或发布法规之机关基于公益之考虑,依法定程序停止法规适用或修改其内容,若民众出于信赖旧法而利益受损,且现有法规中无相关补救规定时,基于信赖保护,立法机关应采取补救措施或设定过渡条款来减轻其损失<sup>[25]</sup>(P127-128)。综上,可归纳基于信赖利益保护设置并适用过渡条款的情形:其一,基于信赖利益保护的要求使得税法条款非经公共利益的需求不得随意变更。若因公共利益而变更税法条款,也必须施行补救措施<sup>[30]</sup>(P70),或设立过渡条款。其二,纳税人需因对旧法存续性的信赖作出实际行为并形成课税效果。若企业因自身经营安排的需要,而非基于对政策存续性的信赖所进行的战略调整,则无权要求过渡期保护。这一区分体现了信赖利益保护的谦抑性,避免过渡条款异化为既得利益的固化工具。其三,当税法变动导致纳税人税负加重时,才触发信赖利益保护机制。这些要件共同构建了信赖利益保护原则在税法过渡条款中的法理支撑基础。

## (二) 税法过渡条款的进阶路径

在明确设立基准的基础上,推动税法过渡条款的制度进阶,需要构建一个从形式到实质的完整框架。

### 1. 形式法定的体系化建构

税法的体系化可以化解其在逻辑上或价值判断上的矛盾<sup>[31]</sup>(P42)。在追求税法稳定预期功能的时代背景下,如何通过形式法定的体系化路径,科学建构其制定主体、设置逻辑与规范框架,成为亟待解决的问题。

第一,将过渡条款作为税法的必备条款。当前,税收法律文本中的过渡条款设立依据并未被立法所明确,设立过渡条款也并非税法变动时的必备因素。然而,要发挥法治“稳预期”的功能,必须通过法治秩序来稳定经济发展,赋予国民以行为预期<sup>[32]</sup>(P34)。要想稳定纳税人预期,须确立“立法需考量过渡条款”原则,于新旧法变更或税法要素变动之际将确立过渡条款纳入必备考虑要件。只有明确了该原则,才能知晓在新旧法存在冲突的情况下如何选择和适用法律。为此,针对当前《立法法》对过渡条款设立依据缺失、法律定位模糊的核心缺陷,亟须在《立法法》层面进行完善。建议修订《立法法》第11条第6款:明确将税法过渡条款增列为税收基本制度范畴,与“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等”事项并列,明确其属于法律保留事项。同时,新增《立法法》条款,规定“制定或修改税法,涉及废止或变更原有税收规范并对纳税人权利义务产生实质性影响,应当设置过渡条款”。

除此之外,还应当明确要求立法机关在税法制定或者修改过程中,将是否设置及如何设置过渡条款作为必须衡量的因素。首先,需明确立法程序要求。要求提交全国人民代表大会及其常委会(以下简称“全国人大及其常委会”)审议的税法草案,必须包含对过渡条款必要性、具体方案的专门说明。立法机关在审议过程中,应重点评估过渡条款设计的合理性及其对纳税人权益保护、税法稳定性的影响。其次,应在单行税法中构建过渡条款标准范式,内容相对简单的税法诸如《中华人民共和国契税法》《中华人民共和国车船税法》等应设过渡措施专章;若内容相对较为复杂之法如《企业所得税法》《中华人民共

和国增值税法》，可配之以单独的实施办法，并于法律正文中明确授权其他部门制定专门实施办法。但无论是法律专章抑或是实施办法，都应当对设置过渡条款的触发条件进行量化。例如，可规定当税率变动幅度超过一定阈值时，必须设置合理的过渡期，从而明确何种情形下应当启动过渡条款，增强其可操作性与确定性。最后，同步修订《税收征管法》，增设过渡期争议处理程序，如通过设立快速裁定程序、豁免处罚机制等特别处置规则，保障税改的平稳推进。在过渡期，部分纳税人因获取信息不及时可能出现税法适用错漏而产生税收问题，基于此设立快速裁定程序，可以明确争议解决的期限，减少纳税人的适应成本。同时，对于在过渡期内纳税人的不合规行为，可参考《中华人民共和国行政处罚法》第33条“轻微违法首违不罚”条款以及《税务行政处罚“首违不罚”事项清单》来处理；若该行为涵盖在“首违不罚清单”所列事项内且危害轻微，并在税务机关察觉前主动改正或当税务机关给出改正期限后按期改正的，不予行政处罚，从而对纳税人非主观且过失情形轻微的情况进行一定程度的豁免。

第二，明确过渡条款的制定主体。应严格遵循税收法定原则，明确基本税收制度的过渡条款应当由全国人大及其常委会制定。鉴于过渡条款涉及新旧法效力衔接、纳税人权利义务的重大调整，其本质上属于影响税收债务的“准课税要素”，理应由最高立法机关以法律形式直接规定，方能确保其权威性、合法性，避免行政权对立法权的侵蚀。对于确需授权行政机关制定的技术性、执行性或区域性过渡细则，必须恪守明确授权原则。授权立法本身并非不可行，但必须严格限定授权的目的、具体内容、适用范围及有效期限，并坚决杜绝空白授权<sup>[33]</sup>(P46)。同时，应在《立法法》中增设专门条款，明确界定税法过渡条款的制定权限划分。凡涉及基本税收制度，如税种设立、核心税率调整、重大优惠变革等内容的过渡安排，其基本原则和框架必须由全国人大及其常委会审议通过，行政机关仅能在法定授权范围内制定配套的实施细则或操作指引。

第三，应确定过渡条款的设置逻辑。我国多数设置过渡条款的法律文本都将其置于法的附则中，如《中华人民共和国商标法》中“本法施行前已经注册的商标继续有效”等过渡条款放于附则；《中华人民共和国著作权法》也将“本法施行前发生的侵权或者违约行为，依照侵权或者违约行为发生时的有关规定处理”这一过渡条款也置于附则；但《中华人民共和国香港特别行政区基本法》则将过渡条款设置在总则中<sup>[31]</sup>(P32)。而在税法领域，过渡条款的位置存在更是不一，因涉及多样税种，每个税种还包含多项税收要素，各税法的施行有配套的一系列规章、规范性文件，体系复杂多样，所以过渡条款位置并不统一。基于前文所述，《企业所得税法》和《资源税法》中过渡条款穿插设立在正文中；而在“营改增”时期，对于增值税的过渡条款出台了专门的过渡性文件，而并非仅以单一条款存在。

税法的复杂性决定不能机械地将过渡性条款固定在法律文本中的某个位置，但也不能任由各项过渡性条款随机分布，要对其有一定的范式要求。税法过渡条款的设置应当采取分类模式：对于印花税、车船税等简单税种，过渡条款可通过专章形式置于文本末尾或附则中；对增值税、企业所得税等复杂税种而言，当其改革变动内容较多，变动幅度较大，且难以通过简单的一两条法律规定予以说明时，则需在法律正文中明确授权其他部门制定专门实施办法，如未来在制定《中华人民共和国土地增值税法》时可授权国务院出台过渡期清算规则。这种“简则附则化、繁则单独化”的体系，既能确保过渡条款的规范性和可操作性，又可兼顾税制统一与改革灵活性。

## 2. 实质规范的要素延展

税收法定主义不仅要求形式法定，更要求实质明确。税法过渡条款的实质要素的明确，关乎立法权与行政权的配置、纳税人权益的切实保障以及规则适用的明确边界。而要对税法过渡条款的实质要素予以明确，需要从以下几方面着手：

第一，细化过渡条款的适用条件。在制定税法过渡条款时，应衡量前述因信赖利益保护而设置过渡条款的情形，包括：一是税法的变更若缺乏相应的补救措施，则应设置过渡条款；二是税法变更时，纳税人因对旧法持续性的法律确信，已按照旧法做出经营安排；三是税法的变更实质性的增加了纳税人的税

负或合规成本,对其既定安排造成损害。在明确应设置过渡条款的情形后,还须进一步细化过渡条款设置的触发条件,例如税率的变动幅度超过一定的阈值、征税主体扩围等。与此同时,还要对过渡条款的适用主体、时间范围、税种范围等关键要素做出明确的规定。例如,在企业所得税过渡优惠政策中,应明确过渡期的具体起止时间,如从新法颁布之日起至新法正式实施后的一定期限内;应明确优惠政策的适用范围,如具体涉及哪些行业、哪些业务等。通过细化这些适用条件,避免因规定模糊而导致执行争议。

第二,延伸过渡条款的适用场景。立法不仅要考虑现有税制的完善,还要充分考量尚未纳入规范之情形。鉴于刚性过渡一般适用于税制平移等非实质性变动场景,其适用范围相对有限,因而过渡条款场域的拓展应更多依托柔性过渡与技术过渡两类机制加以推进。首先,需将柔性过渡的适用领域拓展至国际税收协定协调的复杂场景。国际协定、条约虽在税法中处于优先适用地位,但目前存在协定签订后,我国新施行的税收政策与已签订的国际税收协定发生冲突的情况,所以必须构建过渡条款国际协调机制。其一,于机制中增设条约“自主适用”规则。当国内税法修订与税收协定冲突时,纳税人可继续适用更优惠的协定条款,并设置短时间的“祖父条款”保护期,以降低税收的不确定性<sup>[21]</sup>(P86),保障纳税人的信赖利益。若出现国内税改后相较于协定更优惠之情况,纳税人可自主确定按协定或按国内新税法之规定。其二,确立强制磋商程序,要求税务总局在重大税改前与缔约对方开展过渡政策协商,具体内容可参照《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》(国家税务总局公告2013年第56号),以避免双重征税和失衡征税。

与此同时,于技术过渡层面,要建设覆盖征管技术迭代全周期的技术过渡体系,将技术过渡从零散实践上升为制度化安排。立法应明确要求在涉及重大征管系统升级或调整时,相关法律或行政法规应同步制定政策过渡期操作指引。指引内容应做到全面覆盖,包括明确规定新旧规则的过渡期、数据迁移规则、容错处理机制等。例如,基于互联网平台涉税信息报送的新征管要求,需要更新征管系统,重塑征管流程之际,在发布具体的操作指引时必须配置一定的过渡期、数据报送规则和免责内容等要素。

第三,实现过渡方式的多元化。根据不同的税收政策调整情形,应灵活运用多种过渡方式。除保留旧制、推迟施行等常用的过渡方式外,还可以采用分阶段施行、经济补偿等方式,也可以有机组合多种过渡方式,实现综合运用。

首先,分阶段施行是指将新税法内容划分为不同板块,各板块设置不同的生效时间,使得税法的变更能够分阶段推进。该方式适用于结构复杂、影响广泛的大型税制改革,特别是涉及纳税人基础性权利与义务变更的情形。于具体操作层面,需在法律附则或实施条例中明确不同条款的生效时间表,并预留合理的适应期。例如,我国澳门地区于2024年12月16日通过的《核准〈税务法典〉》法案中就涵盖了分板块施行的模式。其中部分条文,如税务居民的界定,已于2025年1月1日起生效,而其余内容延至2026年1月1日起生效。我国虽然在增值税税率变更过程中对于税率进行了阶段性调整,但该调整过程并未事先规定,而是摸索式调整,比如将税率从17%调整至16%时,并未对后续税率从16%降低至13%的情形有预先性的安排。所以为保证过渡条款的灵活性,后续在进行税法改革时,可考虑采用分阶段实施的方式,从而减缓政策变更带来的制度摩擦。于税务机关而言,该方式的采用也能有助于税务机关分步优化征管流程,提升新政策落地后的执行质效。

其次,可考虑引入经济补偿的方式。经济补偿是指在新法施行后当适用于已发生且在持续的法律事实或法律关系并给相关人造成损失时,给予其经济补偿以减轻其损失的方法<sup>[5]</sup>(P64)。该方式主要用于因税收优惠政策的取消或税基的重大调整,而对已依据旧法进行长期投资的纳税人造成损失的情形。其操作须严格界定补偿对象与标准,通常基于纳税人因政策变动所发生的实际经济损失进行计算,并需要通过实施细则明确申领程序、期限及审核机制。经济补偿方法跳出了法律施行的时间维度,用另一种思维处理法律过渡问题。通过采用经济补偿的方式可显著缓解受税制改革冲击的纳税人的财务压力,增强其对税制改革的接受度。但同时,经济补偿意味着一定数额的财政支出,国家采用这种方式会

增加财政负担,所以需要综合评估当前的财政状况后再施行。

另外,我国的税制较为复杂,其改革有时须结合多种过渡方式,以确保改革平稳推进。例如,可对一般纳税人采取分阶段施行方式,而对部分弱势群体或特殊行业辅以经济补偿;或结合推迟施行与保留旧制等方式,从而构建多层次的过渡体系。

作为衔接新旧税法效力的制度设置,税法过渡条款的规范构造远非简单的规则拼接,其本质是税收法定主义与信赖利益保护原则在动态变革中的价值平衡。当前,过渡条款呈现碎片化样态,既有规范散见于法律文本与行政文件之间,既欠缺统一的效力层级定位,亦缺乏对纳税人信赖利益保护与公共利益衡平的精细裁量。此种结构性缺陷不仅制约了税制改革效能,亦难以充分保障纳税人的合理预期。在“全面落实税收法定原则”的法治语境下,过渡条款应以“规范协同”理念重塑其效力框架,以确保规则秩序的统一和体系的融贯。在形式层面,须明确其设置的必要性及其设立形式;在实质层面,应通过细化适用要件、拓展应用场域、探索阶梯调整与经济补偿等多元路径,实现立法刚性与改革弹性的平衡。唯有将过渡条款从政策工具升格为法治枢纽,方能在税制频繁变革中维系法的安定性,实现税收治理现代化。

### 参考文献

- [1] 马海涛. 构建与中国式现代化相适应的现代税收制度. 税务研究, 2025, (4).
- [2] 刘剑文, 耿颖. 税收法定原则的核心价值与定位探究. 郑州大学学报(哲学社会科学版), 2016, (1).
- [3] 汪全胜. 论法律文本中“过渡条款”的规范化设置. 法商研究, 2013, (4).
- [4] 贺栩栩. 法的时间效力界限与法的稳定性——以德国民法为研究视角. 环球法律评论, 2011, (5).
- [5] 杨登峰. 法的过渡条款的制定原理与方法——从《劳动合同法》的规避问题说起. 法学论坛, 2009, (6).
- [6] 王天华. 法不溯及既往的公法意义. 中外法学, 2023, (4).
- [7] 李浩培. 论条约法上的时际法. 武汉大学学报(社会科学版), 1983, (6).
- [8] 胡敏洁. 行政规定变迁中的信赖利益保护研究. 江苏行政学院学报, 2011, (5).
- [9] 翟继光. 论税法中的溯及既往原则. 税务研究, 2010, (2).
- [10] 贺燕, 韦国庆. 我国税务规范性文件的溯及力——从实践分析到规范建构. 税务研究, 2025, (2).
- [11] 刘剑文. 财税法——原理、案例与材料. 北京: 北京大学出版社, 2025.
- [12] 赵惠敏, 陈楠, 孙静. 对纳税人信赖利益保护问题的分析. 国际税收, 2015, (11).
- [13] 刘国乾. 损害救济新旧法适用选择的过渡法规则. 中国法学, 2018, (5).
- [14] 耿宝建, 王亚平. 法规变动与信赖利益保护. 法学, 2011, (3).
- [15] 吕炜, 周佳音. 中国税制改革的逻辑——兼论新一轮税制改革方向设计. 经济社会体制比较, 2021, (5).
- [16] 赵菁. 税法溯及规范的范围、过渡及其立法建构. 税务研究, 2022, (6).
- [17] 王起超. 粗放和精细: 论立法技术的秩序建构路径. 河北法学, 2021, (5).
- [18] 闫海, 张楠楠. 助力中国式现代化的财税法治建设研究. 辽宁大学学报(哲学社会科学版), 2023, (1).
- [19] 郭昌盛. 我国中央与地方税收立法权的分配. 安徽师范大学学报(人文社会科学版), 2023, (6).
- [20] 郝荻. 自由贸易试验区立法引入过渡期条款研究. 法学, 2024, (6).
- [21] 杨洪. 税收的不确定性及其法律应对. 法商研究, 2019, (2).
- [22] 王镔. 论基本权利限制的明确性要求. 法商研究, 2025, (2).
- [23] 刘剑文, 赵菁. 高质量立法导向下的税收法定重申. 法学杂志, 2021, (8).
- [24] 熊伟. 全面落实税收法定原则的系统构造与实践路径. 中国法学, 2025, (3).
- [25] 陈清秀. 税法总论. 北京: 法律出版社, 2019.
- [26] 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, (1).
- [27] 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, (2).
- [28] 张婉苏. 新质生产力背景下税收法治的价值意蕴及实现进路. 现代经济探讨, 2025, (6).
- [29] 叶金育. 税法上行政审批条款的秩序统一与体系进阶. 法商研究, 2024, (6).
- [30] 张富强, 许健聪. 税收宏观调控中纳税人信赖利益之保护. 法学杂志, 2016, (9).

- [31] 税梦娇. 税法漏洞填补的原理及规则. 经济法学评论, 2019, (2).
- [32] 刘剑文. 深化财税体制改革的法治逻辑与实践进路. 财政研究, 2024, (11).
- [33] 刘建民, 唐红李, 吴金光. 税收法定原则与我国税收立法完善. 湖南大学学报(社会科学版), 2019, (6).

## A Normative Deconstruction and the Institutional Advancement Of Tax Law Transitional Provisions in Tax Law

Liu Jianwen, Liu Jiayu (Liaoning University)

**Abstract** As a critical bridge between old and new tax regimes, transitional provisions of tax law play a pivotal role in safeguarding the stability of the tax order and protecting taxpayer rights. A systematic examination of existing transitional provisions may reveal their structural deficiencies, including the absence of legislative foundations, ambiguous positioning of clauses, vague conditions for application, and monotonous transition modalities, but can also illuminate their actual functions in ensuring legal connectivity, protecting reliance interests, and facilitating adaptive regulation. To fully unlock the potential of transitional provisions requires confrontation with their inherent contradictions and adherence to the foundational values such as the principle of statutory taxation and the protection of reliance interests. This necessitates clarifying the jurisdictional boundaries covered by transitional provisions, standardizing their systemic positioning, and refining constituent elements such as coverage and applicability conditions, thereby reconstructing their core framework. Moreover, it also requires introducing international tax treaty coordination mechanisms and exploring diversified transition pathways such as tiered adjustments and economic compensation to fill institutional gaps. Ultimately, a dynamic equilibrium between stability and flexibility in tax law reforms shall be achieved through dual refinement in legislation and substantive rules, providing institutional underpinnings for tax governance modernization under the rule of law.

**Key words** transitional provisions of tax law; principle of statutory taxation; reliance interests protection; legal articulation; legal certainty; taxpayer rights; tax governance modernization under the rule of law

---

■ 作者简介 刘剑文, 辽宁大学法学院特聘教授, 北京大学法学院教授, 辽宁 沈阳 110036;

刘嘉语, 辽宁大学法学院博士研究生。

■ 责任编辑 李 媛