

法治视野下清理规范税收优惠政策研究

熊 伟*

DOI:10.14111/j.cnki.zgfx.2014.06.010

内容提要 改革开放以来,我国一直面临税收优惠政策尤其是区域优惠政策内容过滥、形式过多、种类过杂、“政出多门”等混乱局面。从法治原则的角度看,量能课税、合比例性、税收法定等与党的十八届三中全会决定要求遵循的“统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则”内在契合,可以藉此撬动税收优惠的清理规范。量能课税作为税收优惠的重要参考,不能肆意偏离。量能课税之下,税收优惠还需获得正当性和合法性论证,而这离不开比例原则和税收法定主义的作用。只有在此基础上,才能构建一个兼具实质合理性和形式合法性的税收优惠法律体系。

关键词 税收优惠政策 量能课税 比例原则 税收法定主义

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)专门论及,要加强对税收优惠特别是区域税收优惠的规范管理,税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定,并将其置于增值税改革、消费税扩围、个人所得税变革、房地产税立法、资源税改革 and 环境保护费改税的同等地位,凸显了税收优惠政策对经济发展、区域竞争、纳税人权利保护等方面的重要意义,昭示了税收优惠政策的法治化前景。清理税收优惠政策不是新话题。改革开放以来,每当税收优惠泛滥到比较严重的程度,规范和整顿都会为决策阶层所采纳。也正因为如此,法学界和财税学界对该问题的关注都由来已久,研究文献汗牛充栋。不过,以往的清理规范更多是侧重行政管理,现有的研究成果也主要偏向政策效应分析,从法治原则角度审视税收优惠政策的比较少,本文将在这方面做一些尝试。

一、我国税收优惠政策立法的现状梳理

改革开放至今三十余年,财政领域成为改革的前沿阵地,尤其是“近年来,在我国财

* 武汉大学法学院教授、博士生导师。本文得到教育部“新世纪优秀人才计划”及武汉大学“70后学术团队”计划的资助,在此致谢!

政领域,财政政策增长很快,但财政法律却没有相应地增长。”^①税收优惠政策繁杂而法律严重不足即是明证。“政策的增长和盛行导因于经济社会生活的日益复杂化以及人们对于政府期望的增加”^②,但也必须看到,税收优惠的“政策之治”可能导致政策的效力递减甚至失效。更致命的是,容易扭曲人们的税收法治意识,影响税收执法和守法,延缓税收法治化的进程,因而必须对其保持高度关注。

纵观改革开放以来的税收优惠立法,从文件数量上看,自1980年10月28日《财政部关于华侨从海外汇入赡养家属的侨汇等免征个人所得税问题的通知》([1980]财税外字第196号)发布以来,截止2013年12月31日,通过国家税务总局税收法规库检索^③,国务院财税部门共发布2154个关于税收优惠的规范性文件,大部分发布于2000年以后,覆盖现行全部税种。从行业分布看,税收优惠主要涵摄农林牧副渔业、能源交通运输业、金融行业、建筑及相关产业、高新技术产业、科教文卫体业、民政福利与社会保障、公共事业、进出口业等。具体到每个行业,既有专门针对外资的税收优惠,也有专门针对国有资本的税收优惠,还有仅面向特殊人群的税收优惠。不同行业,甚至同一行业内部,不同受惠群体,其享受的税收优惠千差万别。即便是不同地区的同一行业,税收优惠也有很大不同。

当前,我国税收优惠政策尤其是区域优惠政策过多过滥。该类优惠主要涉及下列区域:经济特区、沿海经济开发区、经济技术开发区、高新技术产业开发区、沿海开放城市、沿江开放城市、内陆开放城市、边境对外开放城市、国家旅游度假区、苏州工业园区、福建台商投资区、上海浦东等国家级新区、海南洋浦开发区、出口加工区、保税区、中西部及贫困地区、农村税费改革试点地区、东北内蒙等老工业基地、民族地区等。由于这种地域性税收优惠的广泛存在,原本应该统一的市场实际上形成一个又一个的税收洼地,资源的流动不再取决于市场,而是受制于税收优惠的力度,不仅违背了税收中性原则,税收套利的现象日益严重。

与此同时,随着税法的发展和完善,税收优惠的形式也越来越丰富。除了传统上惯为采用的减免税之外,立法机关和执法机关通常还采用缓缴税款、退税(包括出口退税、再投资退税、即征即退等)、税额抵扣、税收抵免、税收饶让、税收豁免、投资抵免、加速扣除与加速折旧、亏损结转、起征点与免征额、存货计价等形式创设税收优惠。其中,有的直接产生税收减免的效果,有的只是在一定程度上体现税收减免,还有的甚至需要借助于财政手续,才能达到减免税收、惠及纳税人的目的。特别值得一提的是,由于税收减免权目前被垄断在中央,地方为吸引投资、刺激经济发展,往往变相进行减免税。中央

① 邢会强:《财政政策与财政法》,载《法律科学》2011年第2期。

② 邢会强:《政策增长与法律空洞化——以经济法为例的观察》,载《法制与社会发展》2012年第3期。

③ 此处仅统计国家税务总局税收法规库检索系统能检索到的税收优惠规范性文件,对于未纳入该检索系统的地方性税收优惠文件以及一些变相的优惠文件等因技术、精力等原因,无法吸纳其中,特此说明。

长期以来一直清理整顿的先征后返或财政奖励,很多就属于这种类型。^④凡此种种,让人顿生“横看成岭侧成峰,远近高低各不同”之感,也为税法如何规范税收优惠增加了难度。因为“制定税法是与一定经济基础相适应的,税法一旦制定,在一定阶段内就要保持其稳定性,不能朝令夕改,变化不定。如果税法经常变动,不仅会破坏税法的权威和严肃性,而且会给国家经济生活造成非常不利的影响。”^⑤

庞大的优惠文件数量、种类繁多的优惠形式,照理是可以撑起一个完美的税收优惠法律体系。然而事实并非如此,其中不仅实质合理性缺乏,就连形式合理性也无建立的征兆。税收优惠立法缺陷主要在于:其一,结构缺陷。主要表现为,税收优惠立法缺乏规范的权力分配原则,导致不同位阶的税收优惠法律制度数量分布不合理、内容缺乏结构上的系统性;其二,立法模式缺陷。我国税收优惠普遍采用的授权立法,导致权力主体多元化、决策与执行程序无序化、形式隐蔽化、执法随意性大等弊端;其三,立法技术缺陷。主要表现为原则性规范缺失、价值性规范不足、表述方式不严谨;其四,利益平衡缺陷,未能有效平衡国家与纳税人之间、纳税人相互之间、地方政府之间的利益,致使诸多税收优惠背离初衷。^⑥尤其是区域税收优惠,原本应调和区域之间、群体之间的差距,但现行政策偏向经济发达地区,实际上形成了逆向调节。

《决定》提出,加强对税收优惠特别是区域税收优惠的管理,税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定,可谓恰逢其时。然而,面对过于泛滥的税收优惠措施,哪些需要清理和规范,清理和规范的标准是什么,清理规范的法律形式如何选择,《决定》所给出的判断仍显抽象,有待于进一步阐释和发掘。

从法治原则的角度看,量能课税、合比例性、税收法定等原则与《决定》所要求遵循的“统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则”内在契合,且已经形成稳定的规则体系,可以在清理规范税收优惠政策方面发挥重要作用。量能课税是公平税负最基本的保障,是促进公平竞争的内在要求。据此,税法应当尽可能统一适用,除非有足够的正当性,否则不应该提供税收优惠。即便基于照顾性或政策性目的的需要,确实有必要偏离量能课税原则,为特定纳税人提供税收优惠,其合法性也必须接受比例原则的审查,保证目的与手段之间的合比例性。更进一步而言,无论是哪种税收优惠,都必须满足税收法定主义的要求,不得越权设立。因此,仅仅用专门税法规定税收优惠仍显不够,还必须考虑各种税收优惠文件的效力依据,构建一个兼具实质合理性和形式合法性的税收优惠法律体系。

^④ 国务院《关于纠正地方自行制定税收先征后返政策的通知》(国发[2000]2号);财政部、国家税务总局《关于坚决制止越权减免税 加强依法治税工作的通知》(财税[2009]11号)。

^⑤ 刘剑文主编:《中国税收立法基本问题》,中国税务出版社2006年版,第144页。

^⑥ 参见王霞:《税收优惠法律制度研究——以法律的规范性及正当性为视角》,法律出版社2012年版,第27-42页。

二、量能课税视野下的税收优惠政策评估

量能课税既是一种重要的财税思想,也是税法一项结构性原则,对税收立法、执法和司法都具有重要的指导作用。^⑦“税课是否平等,须依其衡量标准;依个人之支付能力以课税,即为衡量标准。每一位纳税义务人与其他纳税义务人的纳税能力,究竟是相类似或不同,量能课税原则即为其指针。”^⑧作为公平原则的体现,量能课税要求在税法上平等对待,即具有相同税收负担能力的人负担同样的税收;不同税收负担能力的人,只负担与其税收负担能力相适应的税收。衡量税收负担能力的标准虽然具有多样性,但是结合现代税制的内容,收入、所得、财产往往是最直接的指标,其分别对应流转税、所得税和财产税。虽然每项指标在衡量税收负担能力方面的精确度不一样,例如,所得和财产指标较为准确,收入指标相对要弱得多。但总体来说,税收负担能力借此相区别还是可以成立。税负指标确定之后,经过比例税率的适用,最后的结果自然是,收入、所得、财产越多的人,需要缴纳的税款越多。收入、所得、财产较少的人,在社会上往往处于相对弱势,其需要缴纳的税款相对则少。

肩负实质正义^⑨追求的量能课税,不仅仅是宪法平等原则的体现,也是税收公平理念的要求。从市场竞争的角度看,如果不同税收负担能力的企业最后缴纳的税款毫无差别,或者相同税收负担能力的人,其中一部分却可以得到豁免,这无疑是对公平的破坏。对享受税收优惠的人而言,其竞争力的提升会更快,其他人则会处于不利的竞争地位。特别是区域性税收优惠政策的存在,导致全国统一市场被各种税收洼地所分割,给纳税人的经济决策带来太多干扰,违反了税收中性原则。《决定》提出,应该发挥市场在资源配置中的决定性作用。这个论断衍生到税法领域则意味着,税收优惠措施不应该普遍存在,只能作为量能课税原则的例外。凡是偏离量能课税原则的措施,都必须找到足够的成立依据。我们认为,在清理规范税收优惠政策时,必须时刻把握这个前提,才能不至于就事论事,迷失大方向。

税收优惠泛滥所带来的另一个问题是,税收执法的统一性被破坏。纳税人除了遵守全国统一立法之外,还必须时刻关注针对不同行业、不同地区、甚至不同纳税人的税收优惠。由于目前税收优惠的立法主体众多、覆盖面广、变动性大,对于纳税人而言,其遵从成本非常之高。从另外一个角度而言,正是因为税收优惠导致的差别待遇,形成了一个又一个的政策洼地,激励和诱导纳税人改变交易形式,千方百计套取税收优惠待遇。例如,在2008年《企业所得税法》生效之前,国内资本通过第三国转回中国投资的

^⑦ 参见葛克昌:《量能原则为税法结构性原则》,载《月旦财经法杂志》2005年第1期。

^⑧ 葛克昌:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,第122页。

^⑨ 参见黄茂荣:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第129页。

现象非常严重,其目的就是为了获取外商投资企业税收优惠。而面对这些税收套利行为,哪些能够接受,哪些可以容忍,哪些必须坚决打击,税务机关要把握好度也并非易事。这不仅带来执法的不确定性,而且会导致极高的执法成本。对于执法资源和能力都较为有限的中国税务机关而言,这并不是是一种理想的选择。因此,回归量能课税原则,维护税法的统一实施,清理规范税收优惠政策,确实是必要之举。

鉴于纳税人的情况千差万别,税法完全等同划一也非良策,除了量能课税所要求的不同情况不同处理之外,对于税收负担能力形式上相同的纳税人,如果掺入经济、社会、文化、教育等政策因素,或者考虑纳税人的生理、心理、年龄等客观原因,税收优惠政策也会有存在的空间。需要衡量的是,针对特定的情况,到底采用税收减免措施为佳,还是可以采用其他财政替代手段?例如,增值税实行进项税额抵扣制,前后呼应,环环相扣,减免税虽然可以减少特定环节的税收负担,但破坏了增值税抵扣链条的完整性,所减免的税收实际上被转嫁到下游环节,消费者并不能从中受益,政府的收入也分文未少。如果能够采纳先征后返的做法,先要求纳税人缴纳税款,再通过财政渠道将其返还,则不仅维护了增值税抵扣链条的完整性,也能保证目标人群的真正受益。更为重要的是,税法的统一性得到尊重。因此,在起草和设计税法时,如果需要鼓励或照顾特定纳税人,直接减免税收或推迟纳税只是一种选择,另一种不违背量能课税原则的选择是,在对所有纳税人统一课税的同时,动用财政支出手段补助特定纳税人。

从实质正义的角度观察可以发现,税收优惠与量能课税原则也存在一定的关联,在清理和规范税收优惠政策时,这个细节也有必要纳入考虑范围。按照日本税法学家北野弘久教授的见解,在观察一项收入或所得的税收负担能力时,不应仅着眼于形式层面的数量多少,更应从实质合理性的角度进行衡量。^⑩以大企业和中小企业为例,当它们取得相同数量的收入或所得时,从形式上看有相同的税收负担能力,但是,由于二者彼此之间实力悬殊,承担风险的能力不等,在市场上的机会不均。就其实质而言,中小企业的税收负担能力远远比不上大企业。在这种情况下,对中小企业提供适当的税收优惠,有利于弥补其和大企业在税收负担能力方面的差距,除了经济政策方面的鼓励或扶持之外,在一定程度上也体现了量能课税的要求。

笔者尝试将税收优惠分为照顾性和政策性两种。照顾性税收优惠针对社会上广泛存在的弱势群体,主要是指处于困难中的个人和家庭,也包括在市场竞争中明显处于弱势地位的企业。当其无需凸显政策调节目的、只是为了落实社会公平时,量能课税的精神已经得到体现。此种语境下诞生的税收优惠与基于政策目的的税收优惠有所不同,肩负的使命也有很大差异,它是税法落实公民基本权利和企业营业自由的结果。例如,就下岗失业人员、残疾人员、孤寡老人、低收入人员而言,鉴于其特殊的身体、年龄或收入限制,其属于社会的弱势群体。相比其他优势群体而言,即便他们有机会取得收入,

^⑩ 参见[日]北野弘久:《税法学原论》(第四版),陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第105-109页。

这种收入的税收负担能力也弱得多。因此,政府有必要提供适当的税收减免,以免侵犯其涉及生存权的财产。此种照顾的正当性除了来自于宪法基本权利外,还因其深度矫正市场无力解决的“公平失灵”,即对纳税人之间税收负担能力差异的矫正。所以,不能简单地以税收特权而对其加以指责,而应将其视为量能课税的一种内在体现。

政策性税收优惠与此不同,它不是基于对弱势群体的特殊照顾,而是被作为一种管制政策工具,通过激励或诱导措施的引入,实现特定的政策目的。例如,对高新技术企业、创业投资企业等市场主体的优惠,对三农产业、基础设施建设等产业或项目的优惠,以及经济开发区、经济特区等区域的优惠,与经济发展目的息息相关。对环保节能节水、资源综合利用的企业或项目的优惠,体现了环境保护政策的要求。而对博物馆、纪念馆、展览馆以及学校的优惠,则与发展文化教育的政策有关。在这一类税收优惠的架构下,量能课税原则因为特别规定而有所退让,进而创造出税收特权。毫无疑问,这种厚此薄彼的作法意味着税收歧视,与量能课税所要求的平等对待相悖。不过,如果确实出于正当目的,在范围、程度和期限上都合乎比例性,适当牺牲量能课税原则也是可以接受的。

总之,在落实《决定》要求、清理规范税收优惠政策时,必须时刻牢记量能课税原则,将其作为衡量税收优惠的准则。毕竟,税法在基本面上的要求是量能课税、平等对待,只有这样才能保证法制统一,促进税收遵从,降低执法成本。虽然税收优惠也有存在的合理性,但是,其只能在特定的范围内存在,不能成为一个普遍现象,僭越作为基本原则的量能课税。一旦偏离量能课税,不管是照顾性税收优惠还是政策性税收优惠,要想取得其正当性,必须通过比例原则审查;要想获得合法性,则要遵守税收法定主义。

三、比例原则: 税收优惠政策的正当性考察

相比量能课税所要求的平等对待,无论是税收减免还是延迟纳税,或是其他税收优惠措施,都意味着只能是部分人享有的特权。毫无疑问,这种特权取得必须具有合理正当性,且只能作为特例而存在,不宜普遍设定,否则就会破坏税法的统一性。只有当其追求的目的合理正当,且采用了恰当有效的手段时,税收差别待遇才具有正当性。如果放任税收优惠的设定,对其实施不加监督,则极易走向对立面,违背设定税收优惠时的初衷,危及税法的确定性、安定性。为此,必须以比例原则为指引,从观念上和制度上对税收优惠予以规制,使其不至如脱缰野马,肆意奔跑。

比例原则通常用于防止政府侵犯公民的合法权益及自由。它不是一个单一的原则,而是由适当性原则、必要性原则和均衡性原则组成。适当性原则要求所采取的手段必须是有助于目的达成;必要性原则要求在同等有效的手段中,采用利益损害最小或效益最大的手段来实现目标;均衡性原则要求在符合宪法的前提下,先考察手段的有效性,再选择对公民利益最温和的手段来实现目标,最后还必须进行利益上的总体衡量。如果政府采取的措施给公民带来太大损害,而其要实现的政策目标价值却十分有限,则

明显不合比例性。^① 在宪政体制下,对基本权利与公共利益的“度衡功能”,使得比例原则可以有效地限制国家公权的行使,达到最大限度地保护公民私权的目的,并且通过利益衡量的方法,在公共利益与私人利益之间妥善协调。

作为公法上的核心原则,比例原则早已突破宪法和行政法,在其他领域得到广泛应用。在税法中,比例原则是税收实体法和税收程序法共通的一项核心原则,通过考察目的和手段之间的关系,尤其是要考察征税目标价值的实现不能过分损害纳税人财产权,防止过度地破坏二者之间利益与价值的均衡,这也是征税裁量权行使杜绝恣意与专横的理性的保障。^② 由此可见,“比例原则兼具了原则和规则的功能,不仅在理念上体现了其对平等、正义、人性关怀等价值的追求,而且也为制度的具体运作提供了标准和衡量的尺度。”^③正是此种多维功能,使得比例原则成为审查税收优惠正当性的天然利器。当税收优惠与量能课税相左时,要想获得其正当性,必须论证该项优惠政策既有正当的政策目的,又有实现目的的合适手段,还有良好的实施效果。

每一种税收优惠都是为了追求某种目的。如果政策目的不对,税收优惠的正当性必然存疑。例如,在市场经济环境下,政府应该平等对待所有的企业,不再考虑其所有制类型。如果某项税收优惠仅仅针对国有企业,或者对国有企业的优惠程度比私营企业更高,就可能会违反目的正当性。基于这个前提,其所采取的手段越得力,负面效果将越明显,对目的正当性的偏离会更加严重。另一种目的正当性是出于承担国际义务的考虑。例如,中国加入WTO之后,专门奖励和扶持出口的税收优惠失去合法性。如果政府不顾这一事实,仍然制定出口导向型税收优惠,同样难以通过目的正当性审查。

当然,税收优惠的目的正当性植根于具体的时空环境。原本符合正当性的政策目的,如果情况发生变化,其正当性可能丧失。例如,在改革开放之初,中国迫切需要引进外资,改善基础设施,提升技术和管理水平,对外商投资企业给予税收优惠情有可原。但是,经过三十年的发展,国内的资金、管理、技术、基础设施都有很大改善,决策重心就应该转移到维护市场公平竞争,不宜单独给予外商投资企业税收优惠。

地域性税收优惠政策也是如此。本着“一部分地区先富起来”的目的,在改革开放早期,国家便赋予经济特区、沿海开放城市、经济技术开发区等地税收优惠。此举对于吸引外资和激活国内资金确实具有积极意义,对国内其他地区也具有引领和示范作用。然而时至今日,地区间经济、社会、文化差距不断扩大,公平成为弥足珍贵的价值目标。如果继续扶持这些先富裕的地区,忽视对“先富带动后富”的政策追求,显然不符合《决定》的精神。既然政策制定时的正当性基础不复存在,这种税收优惠也就没必要继续保留。也正

① 参见范剑虹:《欧盟与德国的比例原则——内涵、渊源、适用与在中国的借鉴》,载《浙江大学学报》(人文社会科学版)2000年第5期。

② 姜昕:《比例原则研究——一个宪政的视角》,法律出版社2008年版,第18页。

③ 李刚、程国琴:《税收代位权与撤销权的比较研究》,载《当代财经》2007年第11期。

因为如此,税收优惠政策应该设定有效期限。期限届满后,如果仍有必要保留,再根据情况顺延。只有设置这样的定期审查机制,才能维护税收优惠的目的正当性。

另一个必须注意的事实是,即便是出于良好目的而制定的税收优惠,其附带效应可能不如人意,以至于抵消其预定效果。例如,根据《企业所得税法实施条例》第86条第二款第二项,从事海水养殖的企业减半征收企业所得税。这项优惠政策意在鼓励与支持渔业发展。但养殖废水未经处理即排放,极易导致海水富营养化,赤潮和大规模病害频繁发生,水质污染越来越严重。因此,经济发展目的还应与环境保护目的协调,不能只顾一端不及其余。否则,税收优惠政策所发挥的经济效应越明显,其对环境的破坏越大,最终仍会危及经济发展。经济政策与文化、教育、人口等政策也面临同样的问题,相互之间需要兼顾、平衡。

进一步而言,税收优惠政策即便具有正当目的,如果没有选择恰当的方法和手段,其正当性并不一定最终能实现。例如,促进地区发展的手段有很多,税收优惠和财政转移支付都是选项。相比税收优惠,加大转移支付,通过财政资金转移或财政平衡制度,更能弥补地区财政不足,摆脱发展乏力的困局,促进地区发展,且对税制公平和量能课税的损害程度远低于税收优惠。况且,由于交通、区位、人力资源等劣势,一些边远地区即使符合税收优惠的条件,吸引资金和项目依然十分困难,难以达到地区发展的政策目的。因此,税收优惠未必就是实现地区发展最有效的手段。这也是《决定》专门强调对区域税收优惠进行规范管理的原因。再如,增值税免税政策会带来一系列的负面效果,远远不如对特定纳税人“先征后返”效果好。这个实例同样也说明,目的既定时,在众多可选的方法或手段中,必须考虑对损害最小或者福利最大的选项。

总之,借助比例原则,税收优惠因正当性而界分为两类:符合比例原则的正当性优惠和不符合比例原则的非正当性优惠。非正当性优惠又包括目的不正当的税收优惠、手段不合适的税收优惠以及效果不佳的税收优惠。不同的税收优惠政策,合比例性的程度不一样,从正当性角度而言,清理规范思路也应该有所区别。符合比例原则的税收优惠应当保留;即便有不规范之处,对其进行规范化管理便可。对于非正当的税收优惠,因其对税制不公和量能课税的侵害程度不同,也应区别对待。目的不正当的优惠政策不应继续存在;对手段不合适的优惠政策,则应着力调整,以满足比例原则要求。对于效果不佳的优惠政策,则需结合政策目的、实现手段甚至受惠主体的行为偏好等,进行综合评估。

四、法定主义:税收优惠政策的合法性考察

“税收法定主义作为税法至为重要的原则,同样具有宪法原则的位阶,必须严格坚持,才能更好地解决诸如立法权的分配、授予及法律解释、适用等许多相关问题。”^④按传

^④ 张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期。

统观点 税收法定主义主要涵盖立法和执法层面。就税收立法权的分配而言,排除政府对课税要件的制定权,遵守“法律保留原则”构成税收法定主义的内核。“当征税的要件得以完全满足时,征税机关就必须严格依据法律的规定征税,既没有不征税的自由,也没有随意减免税的自由。”^⑮自此,税收法定主义为权力运行划定了边界,任何主体都不得随意越界。《决定》要求“落实税收法定原则”,意味着既要落实纳税人的同意权,实现课税要素法定,也要税务机关严格依法行政,不得要求纳税人多缴纳税款,也不得擅自决定减免税。税收的开征、停征、减征、免征、税款的延期缴纳、税款的退还,都必须有明确的法律依据。如此配置,不仅仅在于形式上的职能分工,更与其中的财政民主、代议制度息息相关,目的在于防止国家滥用权力,损害公民的财产权。

税收优惠表面有利于纳税人,但实际上,任何针对个体的优惠,都可能会引发横向不公平,破坏税收中性,因此只宜由立法机关综合权衡,不应允许税务机关擅自决定。在一般税法领域,相比税收立法权在政府和议会之间的分配,税法的执行似乎只是细节问题,不是税收法定主义的关注重点。但在税收优惠领域,税收行政立法大行其道,立法技术十分简陋,许多原本可以通过立法加以解决的问题,都任由税务机关通过解释另行解决。因此,更要强调执行层面的税收法定主义,突出税收优惠的合法性要素,防止地方政府或税务机关执法不严,变相减免税。虽然我国目前并没有做到严格的税收法定,大部分税法都是国务院制定的行政法规,^⑯但是必须承认,设定税收优惠仍需遵守一个基本原则,即只有制定税法的机关才能行使税收减免权。除非得到立法机构的授权,其他机构无权制定税收优惠政策。

根据《决定》的要求,有关部门在清理规范税收优惠政策时,有必要将税收法定主义奉为圭臬。凡违背税收法定主义的,即属于非法的税收优惠政策,必须列入清理规范之列。目前中央层面涉及税收优惠的政策,除了法律、行政法规内置的外,如果不是国务院直接行文,一般都会由国务院财税主管部门制定。这方面问题最为严重的,还是地方制定的税收优惠政策。实际上,从1994年开始,除了国务院个别授权外,地方政府的减免税权已经被剥夺。即便针对归属于地方的税收,除民族自治地区之外,地方政府(包括地方立法机关)也无权减免。^⑰正如《税收征收管理法》第3条所言:“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自做出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”这其实就是税收法定主义的体现。

^⑮ 张晓君:《国家税权的合法性问题研究》,人民出版社2010年版,第101页。

^⑯ 这些行政法规形式上取得了全国人大的授权,从而在一定程度上弥补了税收法定主义的缺陷。参见全国人民代表大会《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的决定》。

^⑰ 参见《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》(国发[1993]85号)、《国务院关于加强依法治税严格税收管理权限的通知》(国发[1993]51号)。

尽管如此,目前地方设定的税收优惠仍然层出不穷。承载这些税收优惠政策的文件效力层级很低,透明度也很低。正是由于其隐蔽性强、不容易被中央察觉,地方政府争相扩大税收优惠范围,延长优惠期限,滥用减免规定,形成税收恶性竞争态势。^⑮不仅如此,地方为了规避中央对税收减免权的限制,还竞相利用“先征后返”、“财政奖励”等形式,变相实施税收优惠政策,成为统一税政、公平竞争的一大隐忧。例如,上海市政府、重庆市政府就曾先后出台“购房抵税”政策^⑯,允许纳税人从购房按揭款中直接抵扣归属于地方的个人所得税,税款根本没有入库,直接就被豁免。

毋庸讳言,目前地方的财政自主权确实非常有限,这方面的问题值得从宪政层面再研究。^⑰但是,仅从税收法定主义的角度看,如果税收优惠政策缺乏法律依据,就应该被列入清理规范的行列。在这方面,《民族区域自治法》为民族自治地方提供了比较宽松的环境。该法第34条规定:“民族自治地方的自治机关在执行国家税法的时候,除应由国家统一审批的减免税收项目以外,对属于地方财政收入的某些需要从税收上加以照顾和鼓励的,可以实行减税或者免税。自治州、自治县决定减税或者免税,须报省、自治区、直辖市人民政府批准。”正因为如此,目前新疆、西藏自行制定的所得税减免政策,只要不涉及归属于中央的税收收入,就不为法律所禁止。^⑱另一种可以通过合法性审查的情况是,地方税收优惠的权力来自税法规定或者中央授予。例如,《增值税暂行条例实施细则》第37条规定:“省、自治区、直辖市财政厅(局)和国家税务局应在规定的幅度内,根据实际情况确定本地区适用的起征点,并报财政部、国家税务总局备案。”这意味着地方可以在中央确定的幅度范围内微调。除以上情形外,地方越权制定的税收优惠政策都属于清理规范的对象。

笔者以为,《决定》提出清理规范税收优惠政策,主要是为了规范和统一税政,推进全国统一大市场的建设。因此,清理规范重点应该是地方越权减免税。其实,一旦启动起来,这项工作除了工作量大之外,在法律上并无太多的技术含量。这是因为,地方一般都没有税收减免权,它制定的任何税收优惠政策都可以被纳入审查,只要不属于合法的特定例外,就应该被清理和规范。与此相对应,中央制定的税收优惠政策似乎天然合法,其超越权限的问题往往被人们所忽略。然而,“中央”是一个集合概念,它代表的主体具有多元性。全国人大、全国人大常委会、国务院、财政部、国家税务总局等等,从地方的角度看都代表着中央。它们之中到底谁有权行使税收减免权,在税法上必须有一

^⑮ 参见衣鹏、张凡、申剑丽:《清理税收优惠 推动税制简化》,载《21世纪经济报道》2013年11月25日,第002版。

^⑯ 参见《关于促进本市住宅产业健康发展若干意见的通知》(沪府发[1998]19号)、《关于进一步采取适应性政策措施促进经济平稳较快发展的意见》(渝府发[2008]132号)和《关于扩大内需促进房地产业健康发展的实施意见的通知》(渝府发[2009]9号)。

^⑰ 参见熊伟:《购房抵税、先征后返与地方财政自主权》,载《月旦财经法杂志》第23期。

^⑱ 参见《西藏自治区企业所得税税收优惠政策实施办法》(藏政发[2008]33号)、《新疆维吾尔自治区促进股权投资类企业发展暂行办法》(新政办发[2010]187号)。

个明确的答案,不能含糊其辞。权力过于分散,容易滋生寻租和腐败;政出多门,容易出现效力冲突;而授权过于普遍,也会让立法权执法权集于一身,导致部门利益凌驾于国家利益之上。因此,从税收法定主义的角度看,更难处理的一个问题是,如何清理和规范中央层面的税收优惠政策。

就中央层面而言,制定税收优惠政策的主体既有全国人民代表大会及其常务委员会,也有国务院、财政部、国家税务总局。就其效力渊源而言,既有法律、行政法规、部门规章,更有数量繁多的规范性文件,甚至还存在未曾公布的内部函件。然而,按照《税收征收管理法》第3条的要求,税收优惠政策的载体应该只能是法律;法律授权国务院规定的,则为国务院制定的行政法规。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自做出减税、免税、退税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。照此要求,国务院以规范性文件的形式发布的税收优惠政策岂不违法?^②财政部和国家税务总局所发布的税收优惠政策,不管属于部门规章还是规范性文件,岂不也属非法之作?现实情况和法律要求形成如此鲜明的对比,缘由何在?其中是否会存在合法性冲突?如果存在,破解之道又在哪里?在清理规范税收优惠政策的过程中,面对凡此种种的问题,还是必须回到税收法定主义。

从最严格的税收法定主义出发,鉴于课税只能由法律规定,税收优惠政策也应该只能由法律规定。对同一个课税对象,如果上位法规定征税,而下位法规定免税,就会存在法律效力的冲突。不过,除了少量由最高立法机关制定的税法,我国目前还存在大量的授权立法。尽管这本身存在法律瑕疵有待改进,但是这些瑕疵还不足以完全否定其合法性。因此,这些行政法规设定税收减免或其他优惠是可以接受的。至于国务院以规范性文件设定税收优惠,虽然可能不违反其对应的行政法规,^③但的确与《税收征收管理法》第3条有抵牾。不过,国务院的此项权力有时会来自其他法律,而该法律并未要求国务院制定行政法规。例如,《企业所得税法》第35条规定:“本法规定的税收优惠的具体办法,由国务院规定。”况且,在中国目前的法治水平下,在不违背法律的前提下,能够以国务院名义制定税收优惠政策,相比财政部、国家税务总局下发的规范性文件,已经是一个值得赞许的进步,因此我们倾向于肯定其合法性。

至于财政部和国家税务总局制定的税收优惠政策,其合法性效力依据更为复杂多元,据笔者梳理,至少有以下几种形式:(1)从法律得到授权。如根据《个人所得税法》,国务院财政部门可以批准对个人所得减免税。(2)从行政法规得到授权。如根据《房产税暂行条例》,财政部可以决定对房产免税;根据《契税暂行条例》,财政部可以决定契税减免的项目。(3)经过国务院批准。如《增值税暂行条例》和《营业税暂行条例》规

^② 例如,《国务院关于支持芦山地震灾后恢复重建政策措施的意见》(国发[2013]28号)新设了诸多税收优惠措施。按照《立法法》的要求,这份文件不是行政法规,而只是规范性文件。

^③ 例如,《营业税暂行条例》和《增值税暂行条例》都规定,国务院可以在条例列举的减免税之外设定新的减免税项目。

定 除列举项目外 其他项目的减免税由国务院决定。实务中财政部、国家税务总局发布相关税收优惠政策时 都会在文首注明“经国务院批准”^④。第一种授权看似具有权威性 其实问题很严重。这种空白授权可能导致国务院财政部门凌驾于法律之上 成为目前个人所得税减免乱象的主要原因。第二种情况与《税收征收管理法》第3条直接冲突 这种转授权也与《立法法》第10条不符。至于第三种情况 其试图通过“经过国务院批准”来取得合法性 更是此地无银三百两。毕竟 财政部文件仍然只代表财政部 即便经国务院批准 也不会让其成为国务院的行政法规。从税收法定主义的角度而言 这三种税收优惠形式都有待清理和规范。

五、从清理到规范: 税收优惠政策的法治之路

当前税收优惠立法存在诸多问题 犹如“在既定现实里 在我们经历中的尚未成形的素材里 现实和价值乱七八糟地混杂在一起”^⑤ 无法为征纳双方提供精准的指引 而这本应是法的价值所在。尤其是从法的实施角度观测,“法是社会现实的一个建构性的和形成性的因素”^⑥,“法律的立场 犹如一位公正的调解人 评断所有互相竞争的需要及主张 而真正重要的是使法律程序能与现实社会正在发展中的需求配合。”^⑦由此可见 要想彻底根治税收优惠领域的混乱 我们既要有落实《决定》的决心 也要有超越《决定》的谋略。一方面 要按照量能课税、比例原则和法定的要求清理税收优惠政策 在此基础上 将其统一由专门税收法律法规规定;另一方面 也要考虑如何完善税收优惠立法 使之形成科学规范的法律体系。

前文叙及 当下税收优惠文件数量规模虽大 但远未形成体系 税收优惠之间冲突时有发生。多数税收优惠迷失在经济功能的幻觉中 越陷越深。有的一开始便倒在量能课税原则门前 有的明显违反比例原则 还有的虽艰难通过这两项原则的审查 又在税收法定主义跟前功亏一篑。有鉴于此 可以量能课税原则、比例原则和税收法定主义为准绳 本着统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则 展开对税收优惠政策的清理。《决定》提及的区域税收优惠的清理肯定要重点落实 但清理不应只局限在区域税收优惠领域。具体到每一类税收优惠 应重点围绕已经明显不适应经济社会发展要求的、与上位法的规定不一致的、税收优惠之间明显不协调等三类文件而展开。正如现任财政部长所言,“要清理已经出台的税收优惠政策 对执行到期的应彻底终止不再延续 对未到期限的要明确政策终止的过渡期 对带有试点性质且具有推广价值的 应尽快转化为

^④ 参见《关于第16届亚洲运动会等三项国际综合运动会税收政策的通知》(财税[2009]94号)。

^⑤ [德]G.拉德布鲁赫:《法哲学》,王朴译,法律出版社2005年版,第1页。

^⑥ [德]莱茵荷德·齐佩利乌斯:《法哲学》(第六版),金振豹译,北京大学出版社2013年版,第51页。

^⑦ [英]丹尼斯·罗伊德:《法律的理念》,新星出版社2005年版,第166页。

普惠制在全国范围内实施。区域发展规划应与税收优惠政策脱钩,今后原则上不再出台新的区域税收优惠政策,税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定。同时,严格禁止各种越权税收减免。”²⁸

税收优惠之所以过多过滥,根源在于“政出多门”。清理固然可以解决税收优惠的“历史遗留问题”,但无法避免新的税收优惠重蹈覆辙、陷入新一轮的随意散乱。要想根治这种现象,必须借助于强有力的规范措施。《决定》要求,“税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定”,意味着税收优惠的制定主体和法律形式都将被大为限缩。这既是税收法定主义的体现,也是税制简化的要求,不管是出于专业精准度,还是谨慎立法考虑,都值得肯定。但也应清醒地看到,“税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定”,只是税收优惠法定最起码的要求。从严格法定主义出发,税收优惠的制定权应专属于立法机关。除非有立法机关的授权,行政机关不能进行减免税,或者提供其他税收优惠。因为“从总的方面看,税收的体制、税收的种类和税收优惠政策等都必须由法律加以规定,不得随意变更税收体制,随意增减税收种类,随意‘免税引资’等,这些内容都是税收法定原则不可分割的组成部分,是依法治税的重要问题。”²⁹

要想实现税收优惠政策的法治化,专门立法是值得考虑的一种模式。对税收优惠进行专门立法,不仅具有理论上的必要性,更有现实的立法经验可供吸纳。日本、韩国以其独特的税收优惠立法,助推经济、社会发展,使得两国在上世纪中后叶迅速立足于世界之林。日本早在1946年即颁布了《税收特别措施法》³⁰,2013年最新修正。该法更似各部门税法的税收优惠汇编,全法分八章和附则,分别由总则、所得税法的特例、法人税法的特例、遗产税法与地价税法的特例、登记许可税法的特例、消费税法等的特例、利息税等的比例特例、杂则、附则。具体至每一具体税法的特例,立法采用类型化的方法枚举,十分详尽。

与日本不同,韩国1981年制定并开始实施《租税减免规制法》,开启了税收优惠专门立法的另一种路径。《租税减免规制法》总共五章,分别是总则、直接国税、间接国税、地方税、补则,外加附则和附表。该法的主体部分是直接国税、间接国税和地方税三章。其中,核心是“直接国税”章,该章打破税种壁垒,采取绝对类型化方式,将租税特例归为18类。而“间接国税”和“地方税”章又回归税种类型,“间接国税”章分为增值税零税率之适用与免除、特别消费税之免除、印花税之免除、酒税之免除及关税之减轻,“地方

²⁸ 韩洁、高立:《消除机制体制弊端,建立现代财政制度——财政部部长楼继伟详解深化财税体制改革思路》,载 http://news.xinhuanet.com/fortune/2013-11/20/c_118226239.htm,最后访问时间:2014年1月20日。

²⁹ 徐孟洲:《论税法原则及其功能》,载《中国人民大学学报》2000年第5期。

³⁰ 税收特别措施既包括以减轻税负承担力为内容的税收优惠措施,还包括以加大税负承担力为内容的税之重课措施,但税收优惠措施占据税收特别措施的绝对组成部分。为此,对税收特别措施的统一立法也基本反映了税收优惠统一立法的价值取向和立法抉择。

税”章分为登录税之免除和取得税之免除^①，与日本《税收特别措施法》模式几无二致。

对税收优惠进行专门立法，不管是采用日本还是韩国的立法模式，类型化至关重要。通过对税收优惠的类型化，可以实现抽象的优惠理念、原则和具体的优惠事实之间的联动，最终构建起税收优惠理念、优惠类型、具体优惠事实的科层体系。优惠类型不只是整个体系中极为重要的实体元素，更是整个体系得以融通和成立的连结要素，在税收优惠专门立法中居于枢纽地位。基于我国税收优惠的立法实践和现有的立法能力，以日本《税收特别措施法》为参照，在各部门税法内部清理的基础上，对各部门税法中的税收优惠进行类型化，尔后汇总、制定专门的税收优惠法律，或许是当下较为务实的做法。更为长远的目标是，突破部门税法障碍，在更能动的整体税种层面进行类型化，制定具有易懂性、有效性和整体性^②的税收优惠法律。

眼前可以考虑的措施是，利用清理规范税收优惠政策的契机，在修改《税收征收管理法》时增设“税收特别措施”专章，确认税收优惠的一般性法律制度，如税收优惠目的、税收优惠要件、税收优惠范围、税收优惠制定权、税收优惠的监督等。但长远来看，要想实现税收优惠政策的真正法治化，仍应力求统一、完备的税收优惠法律体系的构建。理想的税收优惠法律体系可分成五层：第一层级，宪法作为位阶最高的法律，应落实税收优惠法定主义。第二层级，《税收基本法》或《税收征收管理法》位于第二位阶，该位阶的税收优惠法律应着重于税收优惠目的、税收优惠要件、税收优惠范围、税收优惠的申请、管理等方面的内容。第三层级，该位阶由各部门税法中的税收优惠条款组成，承上启下。该层级法律必须让宪法层级的优惠法定主义和《税收基本法》或《税收征收管理法》中的税收优惠原则性规定落地，结合上两个层级的理念和原则，确立本部门税法中的优惠规定，部门税收优惠规定也只宜做概括性规定、重点设置特定的优惠事由。第四、五层级，在第一至第三层级宏观理念、中观规定的基础上，确立税收优惠的微观制度，该层级为税收优惠法律体系的核心部分，税收优惠的核心制度均应在此位阶中得到落实。具体由第四层级的《税收优惠法》和第五层级的《税收优惠法实施细则》组成。在该体系中，“不同的法律部门负载不同的使命，也会有不同的追求，但所有的法律部门都涵摄在宪法之下，因而应该遵守宪法的一般价值观。”^③而要实现这一宏伟蓝图，又必须直面解决以下三大立法难题：其一，落实《宪法》及《税收基本法》或《税收征收管理法》中的税收优惠条款^④；其二，制定《税收优惠法》；其三，理顺各位阶的税收优惠规

① 参见李相穆等：《韩国租税减免制度解说》，陈清全、吴家兴译，台湾地区“财政部”财税人员训练所1983年版，第439-499页。

② Victor Thuronyi, *Drafting Tax Legislation* in Victor Thuronyi (eds.), *Tax Law Design and Drafting* (volume 1), International Monetary Fund: 1996.

③ 杨小强、叶金育：《合同的税法考量》，山东人民出版社2007年版，第4、5页。

④ 未来我国如果分立《税收基本法》或《税收征收管理法》，则《税收基本法》宜规定实体方面的税收优惠制度，而《税收征收管理法》更适合规定程序方面的税收优惠制度。如若宪法之下仅有《税收征收管理法》，则只好将其规定统摄在该法之中，但这绝非理想选择。

定 既包括不同位阶的税收优惠规定 ,也包括相同位阶的税收优惠规定 ,使其在宪法统领下 ,保持价值判断的统一性 ,彼此衔接、相互照应。最终实现下述目标:作为规范体系 ,税收优惠法律符合较上位阶的宪法上价值秩序;与其他相同位阶的规范体系相调和;其本身也没有相互矛盾。^⑤ 果真如此的话 ,税收优惠法律体系的构建便水到渠成了 ,税收优惠政策的法治化也就顺理成章了。

特别应引起重视的是 ,在税收优惠政策的清理、税收优惠政策的法治化和税收优惠法律体系建设中 ,固然要考虑中国国情 ,但更要顾及到国际规则的制约 ,尤其是 WTO 补贴与反补贴规则的约束。“补贴规则最早出现在 GATT 第 16 条。关贸总协定在 1955 年和 1960 年分别对 GATT 补贴规则进行了修改。这些修改内容体现在东京回合谈判达成的《补贴与反补贴守则》之中。”^⑥从 WTO 反补贴规则视角审视 ,优惠政策一般都具有浓厚的补贴色彩。面对 WTO 协议规则的相关规定和我国入世承诺 ,税收优惠政策的清理、法治化和法律体系建设要充分考虑到 WTO 反补贴规则与税收优惠规定的关系 ,尽量在立法环节避免反补贴争端。比如 ,对于符合专向性认定标准 ,具有“可申诉的补贴”的性质 ,并很可能在未来引发反补贴调查的税收优惠措施应尽可能取消。^⑦ 唯有此 ,才有可能在遵守国际义务和用足用好税收优惠之间取得平衡 ,最大限度地实现我国利益的最大化。^⑧

Abstract: Since China's reform and opening up ,tax incentives ,especially regional tax incentives ,have many problems. It is timely for the central government making the decision of cleaning up and regulating tax incentives. But how to clean up and regulate tax incentives becomes a puzzle of the rule of law that should be promptly responded. From the viewpoint of rule of law ,taxation on the ability ,principle of proportionality ,and doctrine of tax legalism have intrinsic conjunction with the decision by the ruling party. They can be used as tools and criterion to clean up and regulate tax incentives. Taxation on the ability is regarded as the platform for tax incentives ,which should not be arbitrarily deviated. Besides ,tax incentives still needs to gain its justification and legitimacy ,which is dependent on the function of principle of proportionality and doctrine of tax legalism. Only on this basis can we build a tax incentives legal system with substantial rationality and formal legitimacy.

(责任编辑:王莉萍)

^⑤ 参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版公司 2010 年版,第 14 页。

^⑥ [澳]安德鲁·斯托勒:《GATT/WTO 补贴规则之演进》,胡加祥、刘婷、王盛颖译,载《求是学刊》2012 年第 3 期。

^⑦ 参见张斌:《〈补贴与反补贴措施协议〉与税收优惠的范围和力度》,载《税务研究》2007 年第 9 期。

^⑧ 参见赵学清、杨旭:《WTO 补贴规则与我国优惠政策》,载《重庆社会科学》2004 年第 2 期;毛杰:《WTO 补贴规则与我国企业所得税优惠政策的冲突与协调》,载《涉外税务》2006 年第 5 期。