

税率调整何以正当 :以营改增为切入点[※]

张成松

内容提要:税率调整权是为税收立法权的基本要义,更是践行税收法定与实现税收正义的技术解。在税收法治国度,税率的创设与调整既要有形式上的合法性,更须具备实质正当性。营改增作为财税体制改革的突破口和着力点,更应倡导和践行税率设定的形式正义与实质正义,力促改革的形式合法与目的正当。即便2015年《立法法》确立了税率法定原则,税率调整在形式上已初具法律基础,但仅有此规定还尚不足以佐证税率变动的正义基础,税制改革的正当性仍难以证成。文章基于营改增中税率调整的法文本梳理与分析,以税收正义为导向,以比例原则为分析工具,探究税率调整的实质内核,并在域外国家有益经验及借鉴的基础上找寻税率创设与调整的正义径路,夯实税收及其改革的正义基础。

关键词:税率调整 税收正义 比例原则 营改增

中图分类号:F810.42

文献标识码:A

文章编号:1009-2382(2016)04-0044-05

2015年《立法法》第八条第(六)项规定:“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律,税率的创设与调整须由全国人大及其常委会确立,税率法定在法律层面得以正式形塑。而作为税制的核心要件,税率的调整不仅要满足形式合法性,更须具备实质正当性。营改增作为税制改革的突破点与着力点,更应倡导和践行税率设定及变动的形式和实质正义,力促改革的形式合法与目的正当。然而,尽管当下税率调整已初具法律基础,但其正当性仍难以佐证。作为流转税中的两大税种,营业税和增值税在设定税率时为何针对不同的行业设置不同的税率档次?改革后是否仍需遵循营业税的税率设置模式?通过梳理发现,营改增后的增值税基本保持了营业税按行业定率的模式,仅有小部分行业的税率基础发生了变动,比如电信业。那么此种变动是为迎合改革之需抑或结构性减税的目的?这涉及税法的正当性问题,值得深思。

一、税率调整的法文本梳理

税制模式是税收制度的核心,其选择主要取决于政策目标的定位,是为注重效率还是强调公平的价值判断过程。统观世界税制格局,流转税和所得税各有利弊,相互补充,各自承载着不同的价值取向。流转税参与国民收入的初次分配,它强调市场机制配置资源

的功用,在取得收入的稳定性方面为所得税所不能及;所得税发生在收入再分配阶段,强调收入分配的公平品格,调节贫富差距的能力最强。正是如此,在初次分配阶段应格外强调税收中性原则,充分尊重市场运行规律及市场机制的作用。营业税和增值税作为典型的流转税,在税种确立、税率设计上更应恪守税收中性原则,尽可能减少征税的额外负担。而税收中性能否保持、资源配置效率能否最大化实现,核心就在于税率的创设与调整。按照拉姆斯法则,商品的需求弹性与税课的潜在扭曲效应成正比,因此对弹性相对小的商品课征相对高的税率,对弹性相对大的商品课征相对低的税率。然而,差别税率会改变生产要素及产品的相对价格,从而导致效率损失,因而依该规则课征流转税难以保证经济的效率性。

审视现行营业税、增值税制度格局,均按照行业、类别的不同分别采用不同的比例税率。营业税按照交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产、销售不动产等9个税目课税,适用3%、5%、5%-20%(一般为20%)三档不同的差别比例税率。且上述税目、税率的调整权专属国务院。至于增值税,按照“销售货物、提供应税劳务、进口货物”的征税范围适用三档税率,分别为17%的基本税率、13%的低税率和零税率。且亦规定增值税税率的调整,由国务院决定。营改增后,增值税

[※] 本文系中国法学会一般项目“环境税立法目的与制度构建研究”(项目编号:CLS(2015)C39)的中间成果之一。

税率由两档调为四档,新增 11%和 6%两档低税率。此外,为适应增值税一般纳税人与小规模纳税人的划分,对小规模纳税人还单独适用征收率。同时,为继续规范税制、公平税负,“经国务院批准”,不再设置工业和商业两档征收率,将原来 6%和 4%的征收率统一调整为 3%。整体观测,根据《营业税暂行条例》、《增值税暂行条例》、以及“营改增”的有关规定,增值税改革的部分税率调整及变化如表 1 所示。

通过上述文本梳理发现,其一,“税率/征收率的调整,由国务院决定”。这与 2015 年《立法法》确定的“税率法定”理念不甚一致,未来如何落实与改进值得

表 1 增值税改革的部分税率调整及变化

行业名称	营业税税率 (改革前)	增值税税率 (改革后)	增值税 征收率	备注
交通运输业	3%	11%	3%	
建筑业	3%	11%	3%	
金融保险业	5%			营业税 2001 年减为 7%; 2002 年减为 6%; 2003 年及后减为 5%
邮电通信业	3%	邮政业服务 11%	3%	
		提供基础电信服务 11%; 提供增值电信业务 6%	3%	
文化体育业	3%			
娱乐业	5-20%			
(部分)现代 服务业	5%	6%	3%	例外:有形动产租赁服务 适用 17%的税率 和 3%的征收率

关注。毕竟税率法定奠定了税率确定与调整的形式正当性,是为形式正义的必然诉求。其二,增值税和营业税均存在多档税率,其正当依据何在?多档税率会导致同行业不同政策,扭曲市场竞争。例如在电信业中,它包括终端设备的生产、电信基础服务的提供、终端设备和电信网络信息,既涉及商品也包括服务。如若商品适用 17%的税率、信息服务适用 6%的税率,基础电信业务适用 11%的税率,增值电信业务适用 6%的税率,则势必会因政策理解的不同而导致税率适用的差异,出现同业不同税率的格局(梁季,2014)。其三,营改增后,部分行业的计税基础及适用税率发生了变化,其改革意旨是什么?电信业在改革前适用 3%的营业税,而改革后则具体分为“基础电信业务”和“增值税电信业务”,分别适用 11%、6%的增值税税

率。究其实质,上述税率变化折射出一个核心命题,即税率调整的正当性问题,税率调整须融入技术正义、形式正义与实质公平的理念与规则,使税率设计更具人性,更符合正当性诉求。

二、税率调整的正当性考察

税收系无对待给付的公法上的法定之债,其课征首先须满足法定之构成要件,符合税法建制原则中的税收法定主义,保障法治国家原则要求的法的安定性。当然,仅构成税收债务的形式要件还远为不够,课税须以税收债务人的负担能力为衡量基准,按照纳税

义务人负担能力的高低确定税额。即国家在课税时要适度,遵循实质意义上的量能课税原则,保障公民特别是社会弱势群体的财产权、生存权等基本权利,保证纳税义务人的税负在可承受的范围内。而课税是否有逾越必要的限度,通常以违反量能课税原则或比例原则呈现出来。是以,负担是否过重主要由量能课税原则加以评判,手段是否苛刻主要由比例原则给以衡量。也正因如此,文章以税收正义为导向,以比例原则为分析工具,探究税率调整的实质内核。

比例原则源于法治国原则,由基本权利所派生,以追求个案公正与实质正义为价值取向,意在限制国家公权力以保护私人财产权。有人认为,比例原则由适当性、必要性和均衡性三个分支原则构成,且分支原则之间呈现出适用的位阶化运行规则,是为税收实体法和税收程序法共通的一项核心原则。此外,尚有学者主张“将目的正当性原则作为比例原则的第一部分”(刘权,2014),要求国家公权力行为必须出于正当的目的。然不论学界如何理解比例原则,均不会否认手段与目的之间的衡量。总体而言,比例原则要求国家税权的分配要合乎比例,纳税人间的税负要合理分担,国家征税要与纳税人的财产、收入增长相适应。而税率调整系一项公权力,隶属税收立法权范畴,其设定与调整关乎私人财产权与国家财政权的二元保障,折射出私权与公权的配置比例问题,理

在限制国家公权力以保护私人财产权。有人认为,比例原则由适当性、必要性和均衡性三个分支原则构成,且分支原则之间呈现出适用的位阶化运行规则,是为税收实体法和税收程序法共通的一项核心原则。此外,尚有学者主张“将目的正当性原则作为比例原则的第一部分”(刘权,2014),要求国家公权力行为必须出于正当的目的。然不论学界如何理解比例原则,均不会否认手段与目的之间的衡量。总体而言,比例原则要求国家税权的分配要合乎比例,纳税人间的税负要合理分担,国家征税要与纳税人的财产、收入增长相适应。而税率调整系一项公权力,隶属税收立法权范畴,其设定与调整关乎私人财产权与国家财政权的二元保障,折射出私权与公权的配置比例问题,理

当受制于比例原则。具体言之,欲想论证税率调整的正当与否,即要深度考察以下三点:其一,考察税率调整的手段与目的之间是否合理,采取的方法是否有助于目的的达成;其二,是否存在多种同样能达成目的的方法,税率调整对人民权利的影响是否最小;其三,税率调整造成的损害与所达成目的的利益间是否失衡,要求国家财政权与私法财产权之间具有相当性与平衡性。即从“目的取向”、“法律后果”和“价值取向”层面指引着税收调整权及其行使之间的比例关系,昭示着税率调整的改革取向与价值追求。

统观以往税制实践,在税制设计时均按不同的行业设置了多档税率,营业税和增值税,即为典型例证。营业税适用三档不同的差别税率,增值税原先为两档,改革后调整至四档且还对小规模纳税人以征收率单独课税。不仅如此,随着“营改增”的全面推进,对不同行业部门适用不同增值税税率的呼声越来越高,税率的多档化倾向将越发凸显。所以如此划分商品税税率,其落脚点应该有两点:其一,是为体现量能课税原则和税收正义理念,因为不同行业之间的经济能力、税负能力不尽相同;其二,可能考虑到保障“营改增”税制改革的顺利推进,故而税率设定原则是基于保持纳税人的税负不变。是故,尽管多档税率的划分会扭曲市场竞争,影响市场机制决定性作用的发挥,但源于纳税人生存权、经营权保障等因素的考虑,税率调整在特定范畴内仍具有相当的正当性。而且伴随着“税率法定”原则的深化,先前“税率/征收率的调整,由国务院决定”的做法将不复存在,税率调整的决定权终将以法律形式呈现。倘若今后税率的变化均由全国人大及其常委会明确为之,则税率调整便符合手段合法与实质正当的正义属性,亦与“经济上的必要性”与“相当性”相契合。

在现代社会,公平有机会的公平、起点的公平,以及原则的公平、操作的公平,但“各类公平中都存在比例相等的关系,比例相等是达到公平的必要条件”(徐梦秋,2001)。正义亦有形式正义与实体正义之分,个人正义与社会正义之别,税收正义是税率调整的基本要义和终极诉求,税率变化必定要领悟并贯彻税收公平与正义的基本要领。从表面上看,营业税和增值税实施差别税率已符合“结果的公平”、“原则的公平”与“结果的公平”,以及“个人正义”和“实体正义”,但并没有深入洞察“机会的公平”、“起点的公平”与“操作的公平”、以及社会正义的基本诉求,与真正的税收正义尚

存差距。例如,基于经济政策和社会政策的税收优惠,是税率变动作用下复式税率适用的结果,与量能课税原则和比例原则的精神内核均相悖,手段及目的须取得合理差别待遇的正当性。也正源于税的正当性,税收优惠可分为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,其中符合比例原则的税收优惠与税收正义理念相吻合,理应保留,而对于非正当性的税收优惠则需综合评估,区别对待,适时清理及规范。税率变动须以比例原则为统帅,用比例原则判断税率变动是否对纳税人权利造成侵害,以及是否适度、合乎比例,进而实现国家权力与公民权利的比例分割。

三、税率调整的域外实践及借鉴

传统增值税模式国家采用多档税率,例如英国实行20%、5%、0%三档税率,法国有19.6%、5.5%、2.1%三档,德国实行6%、7%、0%三档;现代增值税模式国家多适用单一税率,如日本(中央增值税税率为4%、地方增值税税率为1%),但不论何种税率形式,均是税率调整与变革的表现和结果。

1. 复式税率的调整:从法国到英国

(1)法国。法国是增值税的诞生地,在莫里斯·洛雷的推动下最终于1954年4月10日法律创设了增值税,普通税率为15.35%—16.85%,允许自1954年7月1日起,可对原材料所含税金进行自然扣除。源于不同产品适用不同的税率甚为复杂,常常出现逻辑错误。亦为与欧盟增值税国家税制的协调统一,法国将先前的法定价内税税率直接改为价外税确定税率,税率档次逐步减少。基于简化因素的考量,法国立法机关自1977年起将实际运用的税率调减至标减税率、标准税率和标增税率三档,1982年财政修正法创设了5.5%的超标减税率。1989年财政法规将标减税率由7%调至5.5%,将超标减税率和标减税率合二为一。1991年7月,法律规定自1993年1月1日起调整增值税的标准税率,该税率已由1988年的33.33%减至1991年的22%,1995年的20.6%,2004年为19.6%,至2014年1月增至20%。具体而言,其一,标减税率为5.5%,适用于非标准税率的水、食品、农业产品、渔业、养殖业、禽类饲养业等未经加工的初级产品;但自1989年1月1日,住宿供应、书籍、医疗等均适用标减税率。其二,标准税率为20%。该税率具有普遍适用原则,但其适用范围在《税捐总法典》中并未详细规定。

由于标增税率已于 1991 年被废止,标准税率适用范围为标减税率以外的所有应税交易行为。其三,标增税率适用于某些贵重、奢侈品种的财产,自 1991 年 1 月 1 日起该税率被废止。该税率一度为 22%,与 1995 年的 20.6% 的标准税率相差较小(汗青父,2009)。

(2)英国。根据《英国第 700 号增值税通告:增值税指引》第 3 条的规定,英国增值税税率有三档(免税除外),分别是标准税率为 20%、低税率为 5%和零税率。除非有专门规定适用零税率、低税率或免税,所有销售货物与提供服务的活动均适用标准税率。其中,适用标准税率和低税率意味着需要征收增值税,适用零税率或免税时不需缴纳增值税,但亦不得进行进项税额抵扣。此外,有些给付被归为“可以抵扣的豁免”,它不征收增值税,但给付人可以抵扣相关的进项税额。英国自 1973 年 4 月 1 日引进增值税后,标准税率和低税率均有所变动。(具体变动见表 2)

表 2 英国标准税率和低税率变动情况

名称	税率变动展示							
	时间(年)	1973	1974	1979	1991	2008	2010	2011
标准税率	税率	10%	8%	15%	17.5%	15%	17.5%	20%
低税率	时间(年)	1994			1997			
	税率	8%(包含石油和电力给付)			5%(延伸之其他给付,包含后来的其他扩展)			

注:根据杨小强主编的《世界间接税法月刊》整理而得。

2. 单一税率的变动:日本的实践及启示

目前,增值税国家中实行单一税率的已超过 50%,单一税率表现出更受欢迎的态势。实践中,实行增值税的国家多以差别税率调整并在于实现特定的经济目的和社会目标,但容易破坏增值税的中性品格,而单一税率却更易秉承“税收中性”。日本于 1989 年引入消费税(即增值税),取消了当时的间接税,将征税范围从商品扩大到服务。在税率上,日本始终坚持单一的标准税率,并没有为特殊行业设置优惠税率或零税率。1988 年 12 月,日本在一片反对声中通过了《消费税法》,该法于 1989 年 4 月 1 日实施。当时规定消费税的税率为 3%,后从 1997 年 4 月 1 日起为 4%(与地方消费税合起来为 5%)。另作为临时措施,日本从 1985 年 4 月 1 日起用两年间对普通小卧车规定适用 4.5% 的暂定税率([日]金子宏,2004)。不难发现,为简化税制、保证消费的中立性,日本始终仅存在一档税率且税率低,但同时为克服消费税的累退性,调低了个人所得税特别是低收入阶层的税率。

整体观测,从多档税率到单一税率,有的国家税率档次多且变动频繁,有的国家税率单一且税率低,变动较少。从表面看税率变化具有一定的合理性,但采用多档税率的传统增值税模式国家容易扭曲市场机制,增加税收管理负担和纳税成本,与税收中性的特质相背离。同时,低税率或免税的规定会驱动经营者的利益最大化之心,引起大量的院外游说活动。而采用单一税率的国家,源于全部商品和服务均纳入到课税范围,免税范围控制在最小限度内,有效地避免了传统增值税的复杂性、低效率以及由此造成的扭曲。也正是如此,近年来实行增值税的国家越来越倾向于采用单一税率,且国际税制实践亦表明增值税税率的数目随着时间的推移而减少。此外,对于低税率的适用,传统增值税国家主要集中在与生活密切相关的商品和服务上,零税率主要适用于出口环节、公益性商品和与基本生活消费需求相关的商品服务上。由此观测,多档税率的适用具有相应的目的正当性,但从长远看来仍需强调形式和手段的合理正当性,过程和结果均符正义要旨的税率调整才是理想的税政变革之道。

四、税率调整如何正义:从营改增到增值税立法

在现代法治国家,收入分配正义是设计税制的重要考量因素。而统观我国税制的收入分配效应,整体上表现为累退性,即收入越高的家庭,税率越低;收入越低的家庭,税率越高。究其原因,主要在于增值税等间接税的普遍课征及在税收收入总额中的比重过高,且税负在高低收入者之间并无差异。增值税、营业税以商品为课税对象,按人们消费支出的多少课税,而非按收入的高低缴税。换言之,收入越高,平均税率越低,而低收入者的平均税率反而越高。是以,税率作为税收构成要件的核心要素,对收入分配影响巨大,税率变动及税收立法时应谨慎待之。税率的调整及变动既要遵循税收法定主义,更要以税收正义为导向,践行量能课税原则,尊重纳税人的税收负担能力。就税率调整的未来走向,其正义规则及路径选择可分两步展开:其一,作为过渡阶段,营改增要不断创新制度规则,完善运行机制,以求实现税率变动的初步正义;其二,随着营改增的深入推进,应尽快推进增值税立法,从法律上保障税率调整及变动的正当性,使税率调节收入分配的效用得到充分发挥。

根据著名的“拉弗定律”,税率不能过高,税课必

须适度,合理税负。基于我国财政收入及国民税负的考量,积极的财政政策仍有必要继续推行,但要从扩大支出转向降低税率。另外,基于优化资源配置、公平负担、降低征管缴纳成本等的考察,单一税率既可在税收上排除歧视性的对待措施,节省税务机关的征管成本,也便于纳税人缴税,单一税率应成为中国增值税改革的目标导向(谭郁森、朱为群,2013)。因此,我国增值税税率的目标模式为1档基本税率+1档优惠税率,辅助以出口零税率和1档征收率,并适当降低基本名义税率。1档基本税率+1档优惠税率可弱化增值税的累退性,适度降低增值税基本税率可降低我国间接税占比,为提高直接税以及其他间接税税负预留空间。针对增值税的累退性,不必孤立地通过增值税本身的税基减免和低税率来实现,可以从财税体制的整体视角考虑通过其它非增值税措施来解决。

正是基于税制结构、税率设计的理想模式,中共十八届三中全会专门言及“推进增值税改革,适当简化税率”,2015年《立法法》确立税率法定原则,增值税立法应成为我国税率调整的制度保障。即除开对《税收征收管理法》第3条的修改外,仍有必要制定专门的《增值税法》予以确认及规范税率调整。纵观我国增值税的法治进程,现行最高的法律依据仍是1993年制定的《增值税条例》,高位阶的《增值税法》一直缺位。对于增值税立法,其实早在2008年就将其纳入十一届全国人大常委会立法规划,2013年再次将制定增值税法列入“五年立法规划”,2015年最新调整过的立法规划同样列有增值税立法,增值税立法的时机正在逐步成熟。当然,在“营改增”未彻底完成前并不适合推进增值税立法,其缘由在于:一是改革要着力解决现阶段的主要问题,例如行业的全面覆盖、增值税税率的简并等;二是增值税正处于变革阶段,仓促立法可能会导致法律文本的频繁改动,与立法的初衷相悖。是以,增值税立法应遵循“先改革,再立法”的思路,在改革彻底实现之后才适宜开展。但是,增值税立法并不是简单地将《增值税条例》升格为《增值税法》便可,而是要通过新的立法方式来实现。

亦正是如此,增值税立法应逐步转变立法思维,从治民转向治权,改变单纯的管理思维和国库主义理念。整体来看,未来的增值税立法应重点把握这样几点:其一,确立以纳税人主义为中心的立法观。现代增值税是最纯粹的对货物和劳务的最终消费支出征税,但并不是消费者直接向政府缴纳,而是在生产和销售

过程中的各个中间环节向销售者征收。税收抵扣制作为增值税制的核心,税率设计时理应考虑增值额与抵扣范围的差别,在实际抵扣范围的基础上综合考虑各行业的实际增值额,促使行业间税负的实际公平。其二,恪守税收中性原则。增值税立法要避免对市场机能和私人决策的不当干预,因而要对所有阶层、行业及领域一视同仁,不偏爱,不歧视。因为尽管单一税率和多档税率的增值税都可以改善福利水平,但单一税率的增值税比多档税率的增值税所获得的福利改善要显著得多。是以,增值税立法应坚持拓宽税基、简化税率的理念,尽量减少税收优惠的适用。

实质而言,增值税法是利益分配之法,增值税立法就是确立利益分配规则的过程,其体系构造不仅要确立以纳税人主义为中心的理念,恪守税收中性原则,同时更要严格秉承法治理念,从根本上规范税率变动的随意性,提高法的安定性和可预测性。也即,增值税立法必须遵循增值税原理和税收规律,既在原理上注意增值税的中性特质,也要强调增值税法在实践中的超然地位,不能仅因经济周期的变动而任意变动。唯有如此,具有独立品质的增值税制度才能持续普遍地适用,才能保障税课的形式合法与目的正当,最大程度地保障个人自由与人格尊严,实现税率在收入分配和资源配置上的积极效用,推动税制改革及税收立法不断向前发展。

参考文献:

1. 黄茂荣著:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版。
2. 梁季:《我国增值税税率简并:与市场资源配置机制的对接、改革设想与路径分析》,《财政研究》2014年第9期。
3. 刘权:《目的正当性与比例原则的重构》,《中国法学》2014年第4期。
4. 徐梦秋:《公平类别与公平中的比例》,《中国社会科学》2001年第1期。
5. 汗青父著:《从增值税到税收法典》,中国税务出版社2009年版。
6. [日]金子宏著,战宪斌等译:《日本税法》,法律出版社2004年版。
7. 谭郁森、朱为群:《增值税改革的税率选择》,《税务研究》2013年第1期。

作者简介:张成松,武汉大学法学院博士生(武汉430072)。

[责任编辑:吴群]