

税制改革的正当性研究

——基于“营改增”的实践反思

张成松

摘要：在税收法治国度，税制改革不仅要有形式上的合法性，更须具备实质正当性。作为一项系统性工程，它既涉及中央与地方、国家与纳税人等纵向的关系利益协调，也包括行业间、城乡间以及地区间税收事项的评判及回应，理应以税收法定为指针，以税收正义为统帅，确实保护纳税人权利，彰显税制改革的程序合法化与目的正当性。然源于税制改革中的部分不正当性，文章便基于“营改增”的现实语境，从纵向和横向两个维度聚焦改革的正当性问题，意在找寻税制改革的法治保障径路。唯有如此，税制改革方能起到合理调整央地税收利益、补正税收征管理念以及正立税制结构体系的积极功用，纳税人的人格发展与人性尊严才能得到充分尊重，改革亦才能稳步有序推进。

关键词：税收法定；税收正义；税制改革；营改增

一、问题意向

税收是国家治理的基础和重要支柱，“与一国政治、经济改革和社会变迁始终密切相关，古今中外历次重大的‘变法’、‘改革’、‘革命’、‘战争’，大多都与税法变革密切相关，且普遍涉及税收的公平性、合理性或合法性问题”^{〔1〕}。十八届三中全会专门论及“完善税收制度”，提出要“深化税收制度改革，完善地方税体系，逐步提高直接税比重”，同时对增值税、消费税、个人所得税、房地产税、资源税和环境保护费改税等提出了新的要求，是为税制改革的指导方针。2014年6月中共中央政治局批准的《深化财税体制改革总体方案》更是将“深化财税体制改革”作为新一轮改革的重点，财税体制改革已然成为全面深化改革的重要突破口和着力点，是为“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”。而且伴随着改革的逐步深入，承载着厘清国家与纳税人、政府与社会、政府与市场等基本关系^{〔2〕}的税制改革必将迈入一个崭新的阶段，对改革双方提出了更高的要求。然纵观我国税制改革历程，源于“保增长”始终是税制改革乃至经济体制改革的起点和归宿，由此导致经济在快速增长的同时收入分配不公现象亦越来越明显，基尼系数居高不下，民众税负并没有真正得到

作者简介：张成松，武汉大学法学院博士研究生。

〔1〕 张守文：《税制变迁与税收法治现代化》，载《中国社会科学》2015年第2期。

〔2〕 楼继伟：《深化财税体制改革 建立现代财政制度》，载《求是》2014年第20期。

减少。正因如此，新时期的税制改革势必要以税收正义为价值导向，既注重税收在资源配置、稳定经济方面的积极效能，也要摄入并夯实税收的收入分配正义功能〔3〕，强调税收的人本导向性，以切实解决好收入和财富分配差距过大的问题〔4〕，促进社会的公平正义。

当然，税收正义是一个立体概念，统摄经济公平、社会公平和政治公平等内核，但对纳税人影响最为显著的当属税收负担的公平。是以，税制改革应特别关注税收利益的平等分配，既要从纵向层面观测税收在国家与纳税人、中央与地方之间的合理配置，也要从横向层面关注行业之间、城乡之间和地区之间税负的公平分担，唯有如此改革方符合实质正义的要求。〔5〕而在当前的税制改革中，“营改增”作为结构性减税的重要一环，正在“推进增值税改革，适当简化税率”的背景下稳步展开，可谓税制改革的突破口与着力点。毕竟“营改增”改革不仅具有完善税制和克服双重征税的技术功效，更是实质课税原则的正向适用和对纳税人权利保护的高度体现，正好验证了税制改革的技术基础和正义逻辑。〔6〕但实践同时表明，作为一个上下互动型的改革，营改增并没有全面降低税负，部分企业税负出现了不减反增的格局，而且在改革中原本属于地方财政的营业税收入在改革后75%归属中央，这又进一步加剧了地方政府的财政困局，值得审思。而在税收法治国度，税制改革必定要“更加注重社会公平”的底线，彰显并夯实税收正义价值，充分尊重人格发展与人性尊严，使税制更具民主、更富人性。对此，文章基于“营改增”的现实语境，聚焦税制改革的正当性，其主体部分的分析逻辑如下：其一，税制改革的纵向正义，从纳税人与国家、中央与地方间的关系维度审视税制改革的正当性；其二，税制改革的横向正义，从行业之间、城乡之间以及地区之间的关系评判税制改革的正义性；其三，基于税收改革的纵向正义与横向正义诉求，以税收正义为导向，找寻税制改革的法治保障径路，以求改革的稳妥有力推进。

二、税制改革的纵向正义：非平权主体间的考察

（一）纳税人与国家间的正义评判

诚如前文所言及，税制改革既要从纵向层面进行正当性评判，也要兼顾横向维度上的正义度量。在纵向层面，税制改革主要体现在纳税人与国家、中央与地方之间的关系调整，而纳税人与国家之间的正义评判又主要表现在私权与公权的合理配置。即纳税人私人财产权与国家公共财政权的冲突与协调问题〔7〕，国家的征税须以纳税人私权利的保障为基础。在现代法治社会，税收国家是一种常态，世界上几乎所有的国家均是税收国家。按照民主国家理论，征税就是利益在国家与纳税人之间进行合理分配的过程，而非由国家权力支配运作。从性质上看，纳税人与国家之间的关系类似于私法上的债权债务关系，国家税权是基于等价交换的一种请求权，纳税人具有和国家税收债权对应的债权请求权，纳税人与国家处于平等的地位。但在我国，囿于长期的中央集权统治，权力本位思想根深蒂固，法治的土壤尚需培育，国家与纳税人

〔3〕 刘剑文：《收入分配正义的财税法路径》，载《中共中央党校学报》2013年第6期。

〔4〕 杰弗里·欧文斯：《税收制度与经济发展保持同步——今后20年中国税制改革面临的挑战》，李娜译，载《国际税收》2015年第1期。

〔5〕 张怡等著：《衡平税法研究》，中国人民大学出版社2012年版，第150—152页。

〔6〕 王梓宇：《一份税务稽查法律意见书的解读——兼论上海市“营改增”试点与纳税人权利保护》，载熊伟主编《税法解释与判例批注》（第3卷），法律出版社2012年版，第59—61页。

〔7〕 刘剑文、王梓宇：《公共财产权的概念及其法治逻辑》，载《中国社会科学》2014年第8期。

在地位上并不对等,经济上亦处于非均衡状态。换言之,由于人民代议制机关弱化,预算法律虚化,个体利益作祟等缘由,国家对税款的使用与纳税人对公共产品的需求常出现南辕北辙的怪象,纳税人的基本权利有待保障。

是以,税制改革就要重点考察纳税人私权利与国家公权力的合理配置,应站在双方的立场上综合平衡各方利益,以真正实现国家与纳税人之间的利益均衡。在广义上,国家纳税权是国家征税权与对公民享有的税收债权的集合,纳税人纳税权是纳税人的个体基本权利和整体权力的统合,二者之间是一一对应的关系。正如有学者所言,税权在国内法上反映在国家与纳税人层面上,国家与纳税人均可成为税权的主体,其中国家税权包括税收权力和税收权利。^{〔8〕}具体而言,国家征税权是国家税务机关依法享有的税收征收与管理方面的权力,具有专属权、法定性、优先性和执行性等特性^{〔9〕},而纳税人权利是纳税人依法履行义务过程中产生和形成的、与税务机关义务相对应的权利。从宪法层面看,人民主权是纳税人权利最好的注脚,纳税人是公民身份在税法领域的具体化。因此,根据纳税人基本权利理论,税制改革应以纳税人基本权利为中心,构筑一套以维护纳税人权利为宗旨的税收法治规范体系。^{〔10〕}正所谓“纳税人权利是保障纳税人在宪法规定的规范原则下征收与使用税收的实定宪法上的权利。税法并非征税之法,而是保障纳税人基本权的权利立法。”^{〔11〕}针对公权力与私权利的配置形态,应通过宪法、预算法等强化立法机关审核、批准政府开支的权力,保障政府对税收的使用在纳税人的可控范围之内,同时赋予纳税人一定的程序性权利以保障税收决策的正当有效。

而统观“营改增”税制实践,国家与纳税人之间的利益分配并没有达至理想的状态,其结构性减税的效果尚并未根本实现。其一,税制设计的不合理使部分企业税负不减反增。此次改革所涉行业原适用的营业税税率大多为5%或3%,而改革后需适用17%的增值税税率,尽管新增11%和6%两档低税率,但其税率远高于原营业税税率,加之抵扣链条之不完备,部分企业税负不减反增的现象从机制层面就难以根除。其二,由于财政收入增速下滑的总趋势,特别是地方财政收入增速的普遍回落,地方政府的财政压力越来越大,由此在一定程度上催生了地方政府“以地谋发展”的生财之道,地方政府逐渐走向了以土地征用、开发和出让为主的发展模式。^{〔12〕}而且地方政府往往通过强化征管以获取财政收入,甚至不惜征收“过头税”,从而导致企业特别是中小企业的税负有所上升,各地税务部门估高营业额便为典型例证。^{〔13〕}实践表明,税务部门有较大的自由裁量权,缺乏必要的约束,营改增中纳税人权利处于相对弱势的一方,故应通过国家公权力与纳税人私权利的有效协调,强化纳税人的实体性权利,以促使税收正义在国家与纳税人之间的真正实现。

(二) 中央与地方间的正义评价

自1994年分税制财政管理体制改革以来,财权在上收的同时并没有根本改变中央和地方的人事权划分格局,“中国逐渐形成了一种收入上中央集权、支出上向地方分权的财政体制”^{〔14〕},税制改革理应注重中央与地方之间财权与事权的正当配置。在当前的“营改增”中,其收益划

〔8〕 张守文:《财税法疏义》,北京大学出版社2005年版,第68—71页。

〔9〕 刘庆国:《纳税人权利保护理论与实务》,中国检察出版社2009年版,第85—92页。

〔10〕 刘剑文、熊伟著:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第81页。

〔11〕 [日]北野弘久:《税法原论》,陈刚、杨建广等译,中国检察出版社2001年版,第58页。

〔12〕 谭明智:《严控与激励并存:土地增减挂钩的政策脉络及地方实施》,载《中国社会科学》2014年第7期。

〔13〕 张富强:《论营改增试点扩围与国民收入分配正义价值的实现》,载《法学家》2013年4期。

〔14〕 周飞舟:《分税制十年:制度及其影响》,载《中国社会科学》2006年第6期。

分就涉及中央财政权与地方财政权的合理配置，需要妥适的财政分权机制来保障改革的适宜，进而推动全国范围内公共基本公共服务的均等化实现。然就中央与地方的财政分权而言，不论是传统的财政分权理论，还是地方自治理论、地方供应有效理论、偏好误识理论等，均论证了地方财政存在的合理性与有效性，地方政府更适宜行使区域性资源配置的功能。^{〔15〕}同时，政治理论和经济诉求也深刻影响着税权的配置：税权划分的政治基础在于稳定、配置和分配^{〔16〕}；经济基础主要体现在公共产品理论和财政联邦主义两个方面。要言之，地方财政是财税分权的使然，营改增在中央与地方之间正当性基础在于事权与财权比重的合理划分。但在实然层面，源于长期以来缺乏科学合理的划分标准，各级政府之间事权的界定基本上处于一种相互交叉、模糊不清的状态当中，没有形成法治化的纵向竞争格局，税收立法权高度集中，致使我国经济非均衡发展。

是以，税制改革应在遵循财权与事权相一致原则的基础上，结合本国的经济发展和法治建设程度、政治制度和文化、风俗习惯的历史传承，确立由中央主导税权与赋予地方适度财税自主权相结合的税权配置模式。具体至“营改增”实践，改革将原本属地方的营业税上升为中央与地方共享税，地方只能享受收入中的 25%，给本就不完善的地方税收体系形成冲击，地方政府的财政收支不平衡状态进一步加重。如此一来，若没有足够的财力保障，地方政府往往通过“以费代税”、乱收费、“土地财政”等手段变相获取财政资金，这又进一步冲击了地方财政收入体系。而且在改革中，中央与地方的税收分成比例并没有得到积极明确的规定或回应，1993 年的《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》关于分税制的划分也仅限于中央和省一级财政，财权和事权的不甚统一。其次，增值税属于间接税，生产经营活动中所产生的税收负担最终均可以转嫁到消费者身上，消费者通过以购买商品或服务的形式承担增值税税负。而根据受益负担原则，中央应将增值税收入返还给消费者所在地方政府。然当前我国采取的是销售地课税原则，增值税的征收地与最终消费地往往并不一致。中央往往以征税地为基础向地方返还税收收入，虽然在操作上简单易行，但却导致各地方政府财权的不公平待遇。即承担其它地方的增值税负却不能享受税收返还的待遇，由此地方政府纷纷加强对外地商品和服务的抵制，诱导着地方保护主义现象的形成及加剧。^{〔17〕}

此外，1993 年分税制开创奠定了“基数法”税收返还制度，但这种仍以旧体制中央对地方上划税收为基础的“基数法”转移支付制度仍难有效调整地区经济财力的差异。目前税收返仍以保证地方既得利益为依据，这不仅没有解决因历史或现实原因造就的财力分配不公和地区经济差距，亦从制度上肯认了该差异存在的合理性，进而使得既定的地方财政差距拉大。是以，针对部分行业纳税人税负增加的状况，中央应下拨专项财政补助资金扶持经济不发达地区，重新审视地方政府财政的减收实况，合理适用财政转移制度。而对于试点期间的收入分配政策^{〔18〕}仅能作为权宜之计，从长远来看，税制改革必须借助于财税法治及配套制度来具体保障，中央与地方之间的税收正义才能真正实现。

〔15〕 高旭东、刘勇主编：《中国地方政府融资平台研究》，科学出版社 2013 年版，第 92—93 页。

〔16〕 配置职能以地方政府为主，中央政府为辅；分配职能和经济稳定职能以中央政府为主，地方政府为辅。参见勒东升主编：《依法治税：中央与地方税权关系研究》，经济科学出版社 2005 年版，第 55—57 页。

〔17〕 李伯侨、陈西玲：《论“营改增”中央与地方税权的法律重整》，载《地方财政研究》2013 年第 5 期。

〔18〕 参见财税 [2011] 110 号文。

三、税制改革的横向正义：平权主体间的度量

（一）行业间的正义度量

在横向层面，税制改革要兼顾行业与行业之间、城市与农村之间、地区与地区之间税收负担与税收利益的合理分配。在行业之间，试点行业与非试点行业间税负的差异，常引发行业间的不均衡发展，实有违税收正义的意旨。源于市场经济体制结构的不完善和权力思想的束缚，长期以来我国收入分配领域一直存在着“身份决定腰包”的怪现象，收入高低很大程度上贴上特殊身份的“标签”和“强腰包”特定的行业。但随着从身份到契约的跨越，在公平与效率的双重指引下许多行业正陆续走向市场，而由市场机制来决定收入的多少。与之相反，一些国有企业特别是行政垄断行业凭借其垄断特权而获得高额利润，例如电力、电信、烟草、金融、保险、民航等，这不仅拉大了行业间的收入差距，在税收能力上亦难以同等对待。如此一来，这种权力型的利益分配机制就扭曲了收入分配格局，与按劳分配原则相悖，不利于经济的永续稳定发展。究其根源，税制的不合理安排就是导致收入分享不公的重要诱因，应该通过制度的重新设计来缓解行业收入差距。^{〔19〕}

在“营改增”实践中，由于改革仅在部分地区的交通运输业、部分现代服务业、铁路运输和邮政行业中展开，在短期内势必会造成改革地区的改革行业与非试点地区的非改革行业间税负的不公，因而极有可能导致区域优惠政策的“洼地效应”。毕竟行业差距主要是由于税负能力的不同所致，而税负转嫁是其中的重要因素。其次，源于原先缴纳营业税的服务行业的复杂性导致的税率档次设计的复杂性，改革后由于增值税税率档次简单化，名义税率设计的单一性很难适应服务业的复杂性，从而导致实际税率的差异和现实的税负不公。另外，大部分服务业中的小企业只能作为小规模纳税人，而其所开具的增值税普通发票不能作为进项税抵扣，且在同等条件下一般纳税人倾向于与一般纳税人进行劳务交易，致使小规模纳税人在市场中处于相当不利的地位，行业间的正义性存疑。为此，包括“营改增”在内的税制改革应在稳步推进的基础上逐步加快改革进度，及时覆盖到更多的地区和行业，最大程度地保障税负正义的实现。^{〔20〕}

（二）城乡间的正义权衡

税制改革在农村与城市的实效并不一致，二者能够享受到的税收利益是不同的。在市场经济体制推行以前，由于人为地将于城市和农村两个社会经济系统分割开来，在重工业优先发展战略的背景下农村的经济发展滞后，以致城乡之间的差距不断拉大。换言之，在过去政策向城市倾斜的背景下，城乡居民的社会财富分配格局严重失衡，城乡居民收入、消费结构、消费水平乃至税负等差距均较大。究其根由，一是城乡制度设计中初始权利配置的不合理，但主要在于税制的缺陷。我国在整体上推行以间接税为主体的复合型税制结构，而税负不能转嫁的所得税所占的比重明显偏低，更为重要的是标榜调节居民社会财富的财产税在现阶段缺乏主体税种，故从整体上税收的收入分配正义功能并没有得到完全发挥。

在“营改增”实践中，其改革范围同样涉及城市与农村，但仍由于先前改革仅在部分行业开展，且此类行业主要集中在城市地区，农村和城市的不均衡发展态势就进一步展现出来。毕竟农村地区的销售额小，城市地区的销售额大，由此导致二者税收负担能力的不同，农村地区的税负能力低于城市地区。申言之，现阶段的税制改革在农村和城市之间应区别地对待，税收

〔19〕 张怡等著：《衡平税法研究》，中国人民大学出版社2012年版，第17页。

〔20〕 张富强：《论营改增试点扩围与国民收入分配正义价值的实现》，载《法学家》2013年4期。

政策重点向农村倾斜，加强财政转移支付力度，促进城乡基本公共财政的均等化服务，以便农村和城市的均衡发展。

（三）地区间的正义衡量

在地区之间，税收的影响也不甚相同，税制改革亦应区别待之。众所周知，我国自上世纪 20 世纪 80 年代以来在国家非均衡经济发展战略的指导下，政府致力于一部分人先富起来，实行先富带后富，共造富裕的大政方针，在政策上向东部大力倾斜，例如资金投入、建设项目等，结果导致东部地区经济的快速发展而中西部地区仍旧发展缓慢。当然，尽管国家曾几度调整经济发展战略以图扭转经济非均衡发展的现实境地，但效果均不甚理想。在税制层面，税收是否公正主要在于税权在横向层面的合理配置与否，这是实现收入分配正义的应然诉求。恰如上文所述，源于我国经济发展采取的非均衡径路，导致中西部经济落后地区与东部发达地区在吸收企业投资、刺激居民消费等方面存有较大差距，全国性税种的税收管理则加剧了税收利益分配的不均，故需要在税收管理权限层面合理配置税权格局，以使地区之间享有同等的税收权力。^{〔21〕}就“营改增”而言，条件成熟的前提下应尽快覆盖到每个地区的每个地方，以使不发达地区能够同等地享受到国家税收政策带来的实际利益，促使全国范围内基本税收利益的均等享受。

四、税制改革的法治保障：以利益均衡为中心

“法律是治国之重器，良法是善治之前提”，税制改革必然要遵循蕴含“共治、法治和善治”^{〔22〕}的财税法治精神，以法治方式推进改革，改革成果亦由法治来体现和保障。^{〔23〕}十八届三中全会明确提出“全面深化改革”，十八届四中全会专门要求“全面推进依法治国”，二者紧密相连、意旨相通，共同指导于税制的改革与实践，是为税制改革的上位依据。“营改增”的实证考察发现，税收法治要求任何税制改革在形式层面均要严格按照法定的步骤和方法进行；在实质层面须以税收正义为价值导向，如此方能厘清税制改革涉及的中央与地方、纳税人与国家等纵向和横向层面的关系问题，税收领域的多元主体亦能公平地享受权利与履行义务。^{〔24〕}

（一）税制改革的央地关系：税收利益的合理分配

针对中央与地方税收利益分配失衡的格局，应从税收分享和财政转移支付制度层面予以展开补正。其一，税收分享主要体现在中央与地方财政关系的整合上，关键在于财政收入的合理有效配置，特别是税收收入的均衡分配。目前“营改增”中即涉及到典型的税收利益分享问题，但目前均存在分享缺乏法定依据，分享不具有均等化的实然效果。为此，一方面应恪守税收法定主义，加强财税立法力度，弥补税法空白，提升财税立法级次，从法律上确认共享税的分享比例；另一方面基于财政平等主义原则的要求，中央政府应当根据各地的居民消费额的分配来进行具体分享，以确保全国范围内纳税人承担同样的税负，享受同等的税收利益。^{〔25〕}但在现代民主宪政体制下，最为重要的莫过于从宪法和法律层面确立地方的适度财税自主权，依法应赋予地方政府一定的税收收益权，具体可透过征收地方税、共享税的合理划分以及其它方

〔21〕 张怡等著：《衡平税法研究》，中国人民大学出版社 2012 年版，第 114—120 页。

〔22〕 吴汉东：《国家治理现代化的三个维度：共治、善治与法治》，载《法制与社会发展》2014 年第 5 期。

〔23〕 刘剑文：《法治财税视野下的上海自贸区改革之展开》，载《法学论坛》2014 年第 3 期。

〔24〕 张成松：《“营改增”效用的税法评判：以税收正义为中心》，载《时代法学》2015 年第 2 期。

〔25〕 李伯侨、陈西玲：《论“营改增”中央与地方税权的法律重整》，载《地方财政研究》2013 年第 5 期。

式来满足地方政府提供基本公共产品和服务以及维持政府正常运转的资金。即地方税收利益应获得宪法的主体性保障,地方政府应享有以“地方自治权”表现出来的基本权利,中央政府应坚持“行政中立”的原则,但地方政府也要避免地方分离主义的势头,建立与维持国家层次的和平秩序。^[26]要言之,为理顺央地财政关系和防止道德风险,“有必要将地方建设成法律上独立的财政主体,类似于中央作为母公司、地方作为子公司的模式”^[27],在法治的前提下由地方在一定范畴内自主保障地方的税收利益以及公共产品和服务的有效及时提供。

其二,中央与地方税收利益的合理调整需要财政转移支付制度以作补充。不论是根据公共产品理论、财政宏观调控理论,还是分权与制衡理论等理论,财政转移支付均蕴含着雄厚的法治基础,意在用宪法和法律的形式来规范国家公共财政支出权力,保障公民的基本权利。^[28]通常而言,财政转移支付的直接目标在于解决一国境内纵向与横向的财政不均衡现象,实现均等化的公共服务水平,进而实现经济的相对均衡发展和社会的公平发展。^[29]统观以往实践,我国财政管理体制经历了“统收统支”、“分灶吃饭”以及分税制财政管理体制三个阶段,转移支付制度起到了显著效用,但亦仍存在许多亟待完善之处,比如立法位阶过低且体系不完整;立法侧重于转移支付资金的计算,淡化了法的色彩;以及省级以下转移支付的立法问题。^[30]因此,为缓解和乃至解决地方财政困境,应从法律上确立财政转移支付制度的地位,提升有关转移支付制度的法律级次,以使其效用的有效发挥,但只能作为地方税权的有益补充。

(二) 税制改革的公私关系: 税收征管理念的补正

“若从现代税法体现的人权意识出发,税法不单纯是税务机关行使征税权的根据,即征税之法,更重要的是,税法是保障纳税者基本权利的、旨在对抗征税权滥用的权利之法。”^[31]但是,由于受传统的税收权力关系说和国家权力观念的影响,国家在税收法律关系中通常居于主导性地位,强调税收的强制性、无偿性,国家与纳税人的权义结构明显处于失衡状态。即便《税收征管法》在颁布之初就规定了保护纳税人权益的原则,但现行的《税收征管法》仅强调以事后的法律救济为主,缺乏事前税收立法、事中税收执行的权益保障机制,征管法仍难以真正起到保护纳税人实体权利的功效。^[32]况且现行的税收法律规范多以税收规范性文件的面目示人,法律效力级次较低,致使税收征管的法律基础略显薄弱。就增值税的征管而言,例如小规模纳税人一直是增值税管理的薄弱环节,因此可在减少小规模纳税人的基础上强化对小规模纳税人的民主与法治管理;对于虚开和接受虚开专用发票等用于偷逃税的情形,应在尊重纳税人基本权利的基础上适度运用国家公权力进行规范管理与指导,以法律的权威促使纳税人遵守税收缴纳义务,维系税收的良好秩序。

实践中,“营改增”的核心在于改革后的增值税是由国税局还是地税局征收管理的问题。目前,国税地税两套系统并行,税收征管效力低下且征管成本高,严重浪费了税收资源,已受到广泛质疑。改革后,国税和地税系统之间的工作量和强度均将形成强烈反差,两套系统是继续并存还是寻求合并成为了当下税收实务界和理论界热议的基础命题。源于改革后地税系统负

[26] 黄茂荣著:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第26页。

[27] 熊伟:《中国国家治理的进路选择:财税治理及其模式转换》,载《现代法学》2015年第3期。

[28] 徐阳光著:《财政转移支付制度的法学解析》,北京大学出版社2009年版,第24页。

[29] 马海涛主编:《财政转移支付制度》,中国财政经济出版社2004年版,第49—54页。

[30] 熊伟主编:《政府间财政关系的法律调整》,法律出版社2010年版,第64—68页。

[31] [日]北野弘久:《税法学原论》(第4版),陈刚、杨建广译,中国检察出版社2001年版,第18页。

[32] 陈丹著:《论税收正义——基于宪法学角度的省察》,法律出版社2010年版,第176—77页。

责征收税种的减少，因而多数学者主张合并国税地税两套机关，形成由一个从中央到地方统一的税收征管系统，其中税收征管权在中央政府，但具体的征管事务则授权地方政府行使，如此有助于精简机构、提高税收征管的效率。但根据《深化国税、地税征管体制改革方案》的要求，强调要深化国税地税的征管体制改革，厘清国税和地税的职责划分，充分发挥国税和地税各自的优势，实现服务深度融合、执法适度整合、信息高度集合，但并没有要求地税与国税系统的合并，税收征管体制仍有待深化及发展。当然，我国仍然是一个权力本位国家，纳税人权利的实现不仅需要宪法性、法律性权利机制的保障，更离不开大力推进政治体制改革。^[33]在税制实践中，不仅应以纳税人私权利为基础，保护纳税人的基本权利，亦应以政府公权力为保障，强化税收机关与纳税人双方之间的信息披露义务，营造一个和谐的税收征管环境。

（三）税制改革的技术配置：税制结构的正立

作为经济体制改革的重要部分，税制改革在顶层制度设计时须“以平等课税和公平税负为出发点和归宿”^[34]，以税收法定原则为指针，既正确处理好中央与地方、纳税人与国家等基本关系，又具体指引着税制的设计与完善，以求实现融实质正义、形式正义和技术正义于一体的税制理想图景。为此，在政府与市场的基本关系框架下，税制改革不仅要充分发挥税收在收入分配层面的宏观调控功能，但也要注意避免因税收调控给市场机制带来的不良影响，要做到税收调控与税收中性的协调统一。毕竟税收作为与市场自发调节相对应的宏观调控手段，尽管具有矫正外部性、信息不对称、公共产品供应不足等市场失灵的功效，但仍存在政府失效的可能，仍需遵循“政府创造环境，社会发展经济”的新模式。如此一来，税制的技术配置方为合理可取，税制改革的应然价值方能彰显及实现。

根据十八届三中全会的精神和意旨，新一轮税制改革可分为三个层次展开：其一，逐步提高直接税的比重；其二，逐步减少间接税比重；其三，完善地方税体系。^[35]但从整体上看，税制改革首先须有一套健全的税制结构体系，在税种设计时做到既不交叉征税，更不重复征税，力求税种配置的科学性与合理性。是故，税制的顶层设计须以纳税人的负担能力作为衡量税负的基准，通过税法构成要件的合理选取与厘定，意在税制结构的设计能够真正彰显税收正义的品质，实现保护纳税人权利的基本诉求。是以，针对时下部分不合理的税制结构，应将征收交叉、性质相近的税种予以并之，例如“营改增”改革。同时，为适应社会经济发展的形势和地方财政收入的现实语境，应适时开征必要的新税种，如房地产税、遗产和赠与税等，但新税种的开征必须要顾及和遵守税收法定、稽征经济等原则，以保证其合法性与效率性。^[36]

另在当前间接税和直接税配置比例不甚合理的语境下，应该考虑在我国经济发展水准、税务管理水平不断提升的同时，继续整合流转税、所得税和财产税的划分比重，在整体税负均衡的基础上稳步提高直接税的比重，以便尽可能彰显直接税的分配正义品质，克服税收的累退效应。^[37]因此，应该继续完善个人所得税等现有的直接税种，逐步探索并建立房地产税和遗产税等财产税体系。对于营业税、增值税等现行流转税而言，则更应进行深层次的税制改革，继续完善增值税抵扣机制，简化税制，减少税收优惠，保障纳税人基本的抵扣权，以缓解间接税

[33] 刘剑文、熊伟著：《税法基础理论》，北京大学出版社2004年版，第96—97页。

[34] 陈晴：《我国新一轮税制改革的理念变迁与制度回应——以税收正义为视角》，载《法商研究》2015年第3期。

[35] 高培勇：《理解十八届三中全会税制改革的“路线图”》，载《税务研究》2014年第1期。

[36] 张成松：《国地税合作应以征管经济为导向》，载《东方早报》2016年1月5日，第006版

[37] 刘佐：《税制改革顶层设计三个主要问题初探》，载《税务研究》2013年第6期。

的累退性,真正实现纳税人层面的税收正义。要言之,我国应建立以所得税为主、以流转税为辅的税制体系,逐步提高直接税在税收总额中的比例,稳步减少增值税等间接税的收入比重。也就是说,当前的税制体系改革不仅要有诸如“营改增”的结构性减税,也要考虑到一些可能的结构性增税,如扩大消费税的征收范围、积极推进房产税改革等,以使宏观税负在整体上得以平稳。在中央与地方的税制改革层面,恰如上文所言,应调整中央税、地方税、中央与地方共享税的比重,逐步健全地方税体系,赋予地方相应的税收自主权。^{〔38〕}

五、结论

在民主法治社会,税收系一种相对于私法上的债权债务关系的公法债权债务关系,是强制的无对待金钱给付,不能仅以有法律依据或财政的需要就赋予公民以纳税义务,课税必须综合考虑征税的实质正当性、形式合法性以及经济效益性。^{〔39〕}作为全面深化改革及税法谱系的重要一环,“税制的顶层架构须以公平正义原则为统帅和灵魂,应凸显税收在目的和程序上的正当性”^{〔40〕},融实质正义、形式正义和技术正义于一体^{〔41〕},不消极违反基本权,以便税制改革的顺利推进。换言之,税制改革须以税收法定为指针,以税收正义为价值导向,关涉中央与地方、国家与纳税人、行业之间、城乡之间以及地区之间的税收事项理应贯彻融实质、形式和技术正义于一体的税收正义价值,合理设计税制,平等税负,均衡社会财富分配,彰显税制改革的民主性和法治性,以确保改革的整体推进及效果实现。

〔38〕 贾康、程瑜:《论“十二五”时期的税制改革——兼谈对结构性减税与结构性增税的认识》,载《税务研究》2011年第1期。

〔39〕 葛克昌著:《所得税与宪法》北京大学出版社2004年版,第86页。

〔40〕 朱为群、曾军平:《税制改革顶层设计的原则和思路》,载《税务研究》2013年第11期。

〔41〕 理论上,一般将量能课税、税收法定和稽征经济原则作为税法的建制原则,它们各自承载着不同的价值取向,是为税收正义在形式、实质和技术层面的具体体现。其中,量能课税原则属于课征税收的实质正义标准,始具有合理正当性,要求按照纳税人的负担能力来课征税收;税收法定原则要求必须依法课税,任何税制的设计与变革不仅要有法律依据的形式意义,经人民同意,更须彰显与法律整体秩序相符的价值观;根据稽征经济原则,“废止重复课征的税收以降低或集中税收义务人的财务上的或程序法上的负担”,是为税收正义的经济性定位。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265页。