

“营改增”的经济法理论思考

张守文*

一、问题与研究路径的限定

“营改增”作为我国当前税制改革至为重要的制度安排,受到了政产学研各界的深度关注,其改制价值已在经济、法律、政治等多个层面被反复强调。从总体上说,“营改增”问题与经济和法律关联尤为密切,只是经济学的研究相对更多,法学界的探讨还相当不够,因而非常需要从经济法的视角深入探究。

增值税与营业税作为我国商品税领域的两个最主要税种,在整个税收体系中亦举足轻重——两税不仅征收范围广,覆盖各类法定的货物与劳务,且其收入多年来始终占全国总体税收收入的一半以上。^①因此,“营改增”不仅对各类市场主体具有普遍影响,而且亦直接关乎国家的税收收入,以及中央和地方政府的收入分配。对于如此事关民生与国计的重大改革,如何确保其合理性与合法性,充分体现法治的要求,是经济法研究需要关注的重大课题。^②

研究“营改增”问题,除了上述的法治路径,尚需从经济法理论的角度来思考。例如,“营改增”作为经济法领域的重要制度变革,是否符合经济法的理念和调整目标?是否体现了经济法基本原则的要求?与经济法的基本原则、基本矛盾有何关联?如何从“营改增”的角度说明经济法是促进发展之法?如何看待其与宏观调控法或产业结构法之间的关联?其中的权力配置

* 张守文,北京大学法学院教授,博士生导师。

① 在2012年,我国增值税和营业税占税收收入总额的比重分别为39.8%和15.6%,合计已超过税收总额的一半。

② 对于此类问题的讨论,可参见张守文:《“结构性减税”中的减税权问题》,载《中国法学》2013年第5期。

或权义结构涉及哪些经济法问题?等等。

上述问题的研讨,与经济法的本体论、价值论、规范论、运行论等均密切相关。经由各类经济法理论的视角,可以透视“营改增”的诸多问题。例如,从本体论的角度,有助于明晰“营改增”的性质和制度归属^③;从价值论的角度,有助于明确“营改增”的方向和应遵循的原则;从规范论的角度,有助于解决“营改增”所涉主体的权义配置,特别是扣除权配置的问题^④;从运行论的角度,有助于发现在“营改增”立法、执法过程中的问题,从而确保“营改增”的顺利实施。上述相互关联的视角,对于全面理解“营改增”均有其价值。

限于篇幅,考虑到当前“营改增”的价值分析更为迫切和重要,本文拟着重从经济法的价值论角度展开讨论,这涉及“营改增”的目标、原则、功能与经济法的调整目标、基本原则、功用价值的相关性和一致性,同时,这些讨论对于从经济法的其他理论视角探讨“营改增”问题亦具有重要意义。

二、从经济法的调整目标看“营改增”

“不断地解决个体营利性和社会公益性的矛盾,兼顾效率与公平,从而促进经济的稳定增长”,是经济法调整所欲实现的经济目标。^⑤作为经济法领域的税法制度的重要调整,“营改增”也应当通过解决税法领域的矛盾和问题,来实现促进经济稳定增长的目标,因而与经济法调整目标是内在一致的。

众所周知,“营改增”是在金融危机发生后,我国经济增长放缓的情势下推出的,其直接目标就是通过降低缴纳营业税的市场主体的税负,推进第三产业的发展,从而促进产业结构的调整和优化,进而保障经济的稳定增长。因此,它与经济法调整所欲实现的促进经济稳定增长的目标是完全一致的。

“营改增”要实现上述目标,一方面,必须关注个体的营利性,更多地体

^③ 如“营改增”是否具有宏观调控的性质,营改增”的制度变革是否属于宏观调控法的范畴,可否归入调整产业结构的工具,等等。从国家目标来看,“营改增”显然不是基于单纯的组织税收收入角度的考虑,而更多地是基于调整产业结构乃至整体经济结构的考虑,因而具有明显的宏观调控的性质。

^④ 对于此类问题的讨论,特别是扣除权问题的讨论,可参见张守文:《增值税的“转型”与立法改进》,载《税务研究》2009年第8期。

^⑤ 经济法的调整目标包括经济目标和社会目标,具体探讨可参见张守文:《经济法总论》,中国人民大学出版社2009年版,第21—22页。“营改增”与经济法调整所欲实现的经济目标联系更为紧密。

现税收“中性”，着力解决营业税领域存在的重复征税，以及营业税与增值税的纳税主体之间的税负不公问题，从而促进其公平竞争；另一方面，还必须考虑社会公益性，保障国家在提供公共物品方面所需要的税收收入，不能因为“营改增”而使国家的税收收入降得太低，即“营改增”既要体现“结构性减税”的要求，又要保持适度的税负水平。通过“营改增”实现公平税负，促进公平竞争，有助于激发市场活力，促进市场主体发展，更好地保障个体营利性；同时，也有助于进一步扩大税基^⑥，增加国家的税收收入，因而从长远和整体的意义上，能够更好地保障社会公益，体现整体上的社会公益性。可见，在“营改增”的过程中，“不断解决个体营利性和社会公益性的矛盾”非常重要，这正是实现经济法调整目标的重要路径。

与上述矛盾的解决直接相关，“营改增”不仅要通过解决重复征税问题，来提高市场主体的效率，还要通过公平税负，来促进市场主体之间的公平竞争。从整个“营改增”的制度安排来看，其对个体营利性和社会公益性的强调，本身就体现了对效率价值与公平价值的重视。“营改增”过程中对效率与公平的兼顾，正是体现了经济法调整目标的要求。

总之，“营改增”所涉及的基本矛盾（个体营利性与社会公益性的矛盾）、基本价值（效率与公平的价值）、基本目标（促进经济的稳定增长）与经济法的调整目标是完全一致的。“营改增”之所以要体现经济法调整目标的要求，不仅因为“营改增”这一制度变革本身就是经济法调整的重要组成部分，还因为“营改增”也体现了经济法的理念。

事实上，在经济法的调整方面，特别强调经济性。经济性既是经济法的基本特征，也体现了经济法调整应当遵循的基本理念和目标，以及同经济宪法要求的契合。^⑦作为经济法领域的重要制度变革，“营改增”当然亦应更好地体现经济性，即应有助于降低交易成本（包括企业的税收成本），提升企业的竞争能力和经济效率，增加社会总体福利，使整体的经济运行和微观的主体经营都更加“经济”，体现经济法对于经济性的追求。

^⑥ 在这方面其实与“拉弗曲线”所体现的原理是一致的，即在一定的条件下，降低税负有助于拓宽税基，并在总体上增加国家的税收收入。

^⑦ 相关探讨可参见张守文：《宪法与经济法关系的“经济性”分析》，载《法学论坛》2013年第3期。

三、从经济法的基本原则看“营改增”

经济法的三大基本原则,即调制法定原则、调制适度原则和调制绩效原则,在税法领域会具体体现为三大基本原则,即税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则。对于上述各类原则,“营改增”本应严格遵循,但在现实的制度实践中却存在诸多问题,需高度重视并有效解决。

(一) 基于法定原则的分析

从法定原则的要求看,“营改增”必须依法进行,因而须有充分的法律依据,对相关主体的实体权义和相关程序等亦须作出明确的法律界定。但是,在“营改增”方面,全国人大及其常委会并无专门立法,如果以1985年全国人大对国务院的授权立法决定为依据,或者以国务院及其职能部门的相关规定为依据,都还存在着依据不足、效力低下等问题,因而与法定原则的要求差距甚远。^⑧

依据严格的法定原则,“营改增”之类的制度调整,应当遵循“法律保留”原则。毕竟,“营改增”有助于解决长期存在的商品税征税客体的“货劳二元结构”问题,通过统一征收增值税,既有助于实现增值税征税链条的完整,从而更好地保障纳税人的抵扣权和国家的税收收入,又有助于防止重复征税。由于“营改增”既涉及我国的主体税种,又涉及基本的课税要素调整,直接关乎宏观经济运行和微观市场主体的利益,因而对于如此重要的、基本的涉税事项,应当遵循“法律保留”原则,按照《立法法》的要求,由全国人大对“营改增”作出相应的立法。^⑨

从既有的制度实践看,“营改增”涉及整体的税制体系变化、中央和地方的关系以及纳税人的权益,但其制度调整并未经由立法机关,而是政府单方作出的,这无疑是一个非常突出的问题。也许有人强调不同税种对“法律保留”的要求不同——如所得税等直接税更需要人民的同意,而增值税和营业税等间接税对立法层级要求并不高,但这种说法值得怀疑。尽管从立法实践上看,我国主要在所得税立法方面坚持了“法律保留”,但这并不能说明间接税就不需要贯彻法定原则。从一般原理或应然要求来看,只要是税收立法,

^⑧ 同样的问题在房产税等立法领域也存在。可参见张守文:《关于房产税立法的三大基本问题》,载《税务研究》2012年第11期。

^⑨ 参见张守文:《“结构性减税”中的减税权问题》,载《中国法学》2013年第5期。

都需要严格执行法定原则。

（二）基于公平原则的观察

我国1994年税制变革的重要指导思想或原则是“统一税法、公平税负、简化税制”，并且，“统一税法”是“公平税负”的重要前提和基础。但当时的“统一税法”，主要是考虑将同类税种予以统一，如将当时对不同所有制企业分别征收的几类企业所得税予以统一，对后来形成的内外有别的企业所得税予以统一，以及对内外有别的房产税、车船税予以统一，等等。这些税种的合并，主要强调对同类主体的同类征税客体，不应设定不同税种。“营改增”后统一征收增值税，并非同类税种的统一，因为两税的征税客体不同，一类侧重于货物，一类侧重于劳务，因此，“营改增”与既往的税种统一不同，它是优化税法体系的一种尝试。

“公平税负”是公平原则的重要要求和体现。启动“营改增”的重要动因，就是公平税负的现实迫切需要。以往的两税并行造成的税负不公是显见的，为此应关注如下两个方面：一是营业税存在的重复征税与增值税在理论上的“中性”之间的差异，以及与此相关的税负差异；二是增值税的扣除制度与营业税的税基确定制度方面存在的差异，以及由此形成的税负差异。此外，仅在营业税领域，不同行业的企业之间也存在税负差异和税负不公。因此，改进的增值税制度主要从力求“无差异”“税收中性”的角度，来促进企业的公平竞争和有效发展。

在具体的税收制度中，涉及公平原则的问题更多。例如，企业所得税的名义税率虽已统一，但企业的商品税税率却不尽相同，不仅不同行业的企业缴纳的增值税和营业税存在较大差别，即使是同一个企业，如果同时从事增值税和营业税的应税项目，涉及混合销售或兼营等问题，则还会牵涉复杂的征管安排或税收筹划。而一旦统一征收增值税，上述许多问题就可能迎刃而解。

（三）基于效率原则的考量

“营改增”的直接目标，是通过解决营业税领域存在的重复征税、税负相对较重和税负不公问题，来促进专业分工细化和企业的转型升级，激发市场活力和提升企业竞争力，进而调整经济结构，促进经济稳定增长，而上述目标的实现，则会提升市场主体的微观效率和经济运行的宏观效率，因而“营改增”在总体上是符合效率原则的。

但是,在“营改增”的过程中,也存在一些有悖于效率目标的情况,如一些行业的税负不降反升,就影响了微观效率;而在试点过程中出现的不同地区之间的不均衡现象,也会影响试点地区与非试点地区的经济效率;此外,“营改增”还会因征收主体的变更而在一定时期增加某些征税机关的征收成本,从而会影响征收效率,等等,这些问题都需要在制度设计或制度完善方面不断解决。

另外,在制度设计方面,如何实现增值税税目与营业税税目的融合,合理设置税率,还需进一步考虑。随着越来越多的营业税税目转征增值税,税率级次的多档,抵扣权的安排等,都可能会影响效率,这是在完善增值税立法方面需要着重关注的重要问题。

不仅如此,“营改增”还与征管体制直接相关,直接影响中央与地方的税收收入权的分配,并由此会进一步影响“营改增”的方向和进程。^⑩如果在“营改增”的过程中不能有效解决地方财政需求问题,则可能在更大程度上影响公共经济效率和私人经济效率,这是一个极易被忽视的问题。

四、从经济法的功用价值看“营改增”

经济法内在的、客观的功用价值,体现为其在调制领域的规范功能、保障功能等多个方面。从功用价值的角度有助于分析“营改增”的功用和制度定位,发现影响其功能实现的结构问题,揭示“营改增”与宏观调控法的内在关联。

(一) 影响制度功能实现的结构问题

经济法上的差异性原理表明,面对现实中需要解决的诸多差异,必须从结构调整入手,通过结构的优化来实现整体均衡。据此,针对增值税和营业税制度实践导致的不合理差异,既要调整整体的税制结构,将营业税的税目并入增值税的征收范围,又要调整增值税制度的内部结构,整合“吸收合并”营业税所带来的相关问题,从而实现均衡税负的目标。

依据经济法上的结构原理,只要存在二元结构,就必会存在非均衡的问

^⑩ 相关探讨可参见施文浚、贾康:《增值税“扩围”改革与中央和地方财政体制调整》,载《财贸经济》2010年第11期。

题。^①事实上,在营业税与增值税的征税客体的“货劳二元结构”,正是导致相关行业、企业的税负差异或非均衡的重要原因。因此,只有改变结构,才能解决因结构而生的税负差异等诸多问题,实现整体的制度优化。

从历史上看,增值税与营业税之所以会并存,是因为当年分税制启动之时,中央曾试图通过将营业税收益权主要配置给地方,来换取其对推行分税制的支持。由此可见,税种的设置或税制的结构,还与分税制的财政体制直接相关,不仅涉及如何征税,还涉及如何分税。

总之,“营改增”是通过对整个税制结构和具体的增值税制度的内部结构作出改变,来实现税法制度的相关功能,从而解决商品税的征收问题,规范相关税收行为,保障相关宏观调控的有效展开,因此,对于影响制度功能实现的各类结构问题,必须予以特别关注。

(二)“营改增”的调控功能

在经济法的各类宏观调控制度中,税法制度的调控功能尤为重要。“营改增”作为重要的税法制度变革,不仅有助于减少重复征税,公平税负,而且有助于优化产业结构,推进宏观经济的稳定增长,因而它不仅对于微观经济具有重要意义,其宏观调控功能亦非常突出。以往学界更强调增值税的“中性”特点,很少谈及其宏观调控功能,但由于“营改增”作为一种制度变革,对于多个行业的不特定主体都有巨大影响,尤其在税率、计税方法以及最终税负方面的调整,已经具有了宏观调控的功能,因而在这个意义上,“营改增”可以成为宏观调控的一种工具。^②

“营改增”作为“结构性减税”的主要措施,其直接目的并非组织收入或增加收入,而恰恰是公平税负、减少重复征税,促进制造业与服务业的均衡发展,进而促进经济结构的优化和经济的良性运行。随着现代法的发展,财税法的宏观调控职能日益突出,这也是当年马斯格雷夫强调应从传统的财政学转向公共经济学研究的重要原因。在现代法的发展过程中,不能僵化地固守某些传统认识,必须看到“营改增”之类的税法变革所具有的突出的保障宏

^① 差异性原理与结构原理等直接相关,它们都涉及经济法的功能问题,具体探讨可参见张守文:《经济法原理》,北京大学出版社2013年版,第7—10页。

^② 有的学者认为,“营改增”是在国际金融危机的背景下,基于实施“结构性减税”的意图而启动的,从一开始就被打上了“反危机”的烙印,与宏观调控紧密相连,对于宏观调控体系的重要意义日趋凸显。参见高培勇:《“营改增”的意义、前景与建议》,载《中国税务报》2013年4月17日。

观调控的功能。

“营改增”的试点,会影响不同地区、不同产业的发展。但是,如果按地区而不是按行业进行试点,就会带来新的区域发展不平衡问题,以及增值税链条不连续问题,直接影响调控实效。为此,我国在扩大试点过程中,从原来按省市试点改为按行业试点。尽管如此,试点本身仍然存在一些不足,需要通过完善增值税的立法,尽快推出整体的《增值税法》来加以解决。^⑬

五、结 论

经济法理论可以为研究“营改增”问题提供多个有益视角,仅从经济法价值论的角度,就可以发现“营改增”与经济法调整目标的内在一致性,以及在贯彻法定、公平、效率等原则方面存在的问题,揭示其功用价值与结构调整、宏观调控之间的内在关联。

基于与经济法调整目标的内在一致性,“营改增”同样应当遵循经济法或税法的基本原则,全面解决其在立法依据等方面存在的贯彻法定原则不够,以及在落实公平原则和效率原则方面存在的各类问题,这对于确保“营改增”的合法有效推进非常重要。此外,从功用价值的角度,有助于发现现行税法制度存在的结构问题,从而可以通过“营改增”之类的制度变革和结构调整,不断优化税法结构和经济结构,并进一步增进税法制度的宏观调控功能。

从经济法的价值论的视角探讨“营改增”的目标、原则和功用,有助于进一步认识“营改增”对微观经济和宏观经济发展的促进功能,更好地理解为什么“经济法是促进发展之法”;同时,也有助于进一步发现经济法的理论与制度之间的内在关联,从而能够更好地运用经济法理论去指导经济法各个领域的制度实践,提升经济法理论的解释力和指导力。

^⑬ 对于“营改增”试点所带来的相关问题,可参见张守文:《税收立法的“试点模式”——以增值税的立法试点为例》,《法学》2013年第4期。