

# “结构性减税”中的减税权问题

张守文\*

**内容提要** “结构性减税”是对经济、社会发展有重大影响的制度安排,但其中蕴含的减税权问题却长期被忽视,而在减税的各种路径中,无论是整体的税种调整,还是具体的课税要素调整,都涉及至为重要的减税权问题;减税权作为“结构性减税”的基础,直接影响减税的合法性,因而必须强调减税权的法定和依法正当行使,同时,还应更加关注征税权的“收敛性”,以全面体现公平价值与效率价值,唯此才能构建国家与国民之间的良性“取予关系”,推进税收法治的全面进步。

**关键词** 结构性减税 减税权 法定原则 合法性

近些年来,有关税权基本理论的研究成果日丰,但对于减税权这一具体税权的研究还相当不够。<sup>①</sup>对减税权的探讨,尤其有助于回答“结构性减税”的合法性等问题,从而有助于丰富和发展税权理论,推进税法理论的发展和税收法治建设,因而加强研究甚为必要。有鉴于此,本文将结合我国的制度实践,分析和梳理“结构性减税”的具体路径,提出其中蕴含的减税权问题,强调减税权法定及其对减税要素调整的影响,探讨减税权如何依法正当行使等问题,以对我国“结构性减税”的合法性问题、立法主体问题、行权规则问题等做出回应。在此基础上,本文还将结合增值税制度改革所涉及的减税权问题展开更为具体的分析。

## 一、从“结构性减税”的路径看减税权

对于“结构性减税”的内涵和肇端,学界的认识并不相同。通常,人们大都认为“结构性减税”是应对2008年金融危机的重要措施,但如果强调“结构性减税”是基于财政收支结构、税法结构的调整和完善而进行的减税,则可以认为,在我国入世以后,随着财政领域“两个比重”下降问题的解决,<sup>②</sup>我国自2004年以来即已开始实行“结构性减税”。<sup>③</sup>从税法结构的变化以及对“结构性减税”的“特定性”的强调来看,这一判断是符合实际的。因此,考察我国本世纪初特别是2004年以来的相关税法制度的变迁及其具体路径,会有助于更好地发现其中存在的减税权问题。

事实上,我国在加入WTO以后,随着市场经济体制的进一步完善,无论是GDP总额,还是进出口

\* 北京大学法学院教授,博士生导师。本文的写作得到了国家社科基金重点项目“收入公平分配的财税法促进与保障研究”(项目批准号:11AFX005)的支持。

① 目前,税法学界普遍较为关注税收立法权、税收征管权和税收收益权这三项基本税权,而对于更为具体的减税权还缺少专门的系统研究;此外,税收学界有些学者将税权分为税收立法权、税收执法权和税收司法权,这与税法学界的理解有所不同。参见许善达:《中国税权研究》,中国税务出版社2003年版,第3页。

② 我国1994年全面实行分税制并进行大规模税法变革的重要动因,就是财政收入占GDP的比重下降,以及中央财政收入占整体财政收入比重下降,“两个比重”下降会严重影响国家的宏观调控能力和有效规制。改制以后,我国税收收入的增速多年持续大大高于GDP增速,但市场主体税负过重的问题已引起普遍关注,减税呼声不断高涨。

③ 较为清晰的“结构性减税”试点主要始于2004年,个别的探索还可能更早。如早在2000年我国就对固定资产投资方向调节税暂停征收(停征也是“结构性减税”的一种路径,对此在后面还将谈到),只不过那时对“结构性减税”的认识还不是特别清晰。

总额、财政收入总额等,增速都可谓全球瞩目,但影响宏观经济的各类结构问题却日益突出,如何有效优化结构,尤其是通过完善财政收支结构、税法结构,来缓释“民生压力”,保障和改善民生,增强企业竞争力,增进社会分配的公平,已迫在眉睫,直接涉及国家目标。<sup>④</sup>正是在此大背景下,我国一直在通过调整和优化税法结构,施行实质上的“结构性减税”。而“结构性减税”的具体路径,则主要有二:一是整体的税种调整,具体体现为税种的“废、停、并”;二是某个税种内部的课税要素调整,具体体现为税目、税基、税率等要素的变动。

### (一)从整体的税种调整看减税权

基于税种或税类的划分,我国的税法体系曾长期由工商税法、农业税法和海关税法三类规范构成,这种“三元结构”的形成,同税务机关、财政机关和海关分享税权(特别是征管权)的税收征管体制,以及工商业与农业、内国与涉外等多重划分标准有关。但上述的多重划分标准和征管体制,带来了税权界定不清晰、税法结构不合理等问题,需要通过征税主体的税权调整和“结构性减税”来加以解决。由于农业税法本来就属于内国税法,且在广义的农业税体系中,农业税、牧业税已被废除,目前仅存的耕地占用税和契税的征收主体已由财政机关变更为税务机关,<sup>⑤</sup>从而使原来意义上的农业税法已不复独存,因此,对税法体系可作出更为严谨的“内国税法”与“涉外税法”的“二元”划分。这样,通过“结构性减税”和税收征管权的调整,我国税法体系和征收主体的结构都从“三元”变成了“二元”。

“结构性减税”带来的税法体系变化:

原来税法体系的 “三元结构”	现时税法体系的 “二元结构”	现时征税主体的 “二元结构”
工商税法	内国税法	税务机关
农业税法		
海关税法	涉外税法	海关

在我国的税法体系由“三元结构”向“二元结构”转变的过程中,通过“结构性减税”来废除农业税等税种是非常重要的环节。早在2004年中央政府宣布黑、吉两省免征农业税后,各省就纷纷效仿,终使全国人大常委会正式通过了废止农业税条例的决定,并于2006年元旦开始实施,<sup>⑥</sup>尽管对于农民的实际税负是否可由此真正减轻或可存疑,但这确是“结构性减税”的重要步骤,并在总体上推动了税法结构的调整和优化。<sup>⑦</sup>而废除农业税的权力作为一种减税权,究竟应如何或是否被依法正当行使,却很值得研究。

当然,我国被“废除”的税种不只是农业税,还有曾产生过一定影响的屠宰税和筵席税等税种。继2006年《屠宰税暂行条例》被废止后,<sup>⑧</sup>《筵席税暂行条例》也于2008年初被废止。<sup>⑨</sup>这些调整既有经济、社会等因素的影响,也有征收效率的考虑。对于被废税种所涉领域的特定主体而言,其“减税效应”均较

④ 减税对于缓解和释放“民生压力”非常重要,相关探讨参见张守文:《缓释“双重压力”的经济法路径》,载《北京大学学报》(哲社版)2012年第5期。

⑤ 根据财政部、国家税务总局《关于加快落实地方财政耕地占用税和契税征管职能划转工作的通知》(财税[2009]37号),在2009年12月31日前,完成两税征管职能由地方财政部门划转到地方税务部门的各项工作。

⑥ 《全国人民代表大会常务委员会关于废止〈中华人民共和国农业税条例〉的决定》于2005年12月29日通过,1958年6月3日通过的《中华人民共和国农业税条例》自2006年1月1日起废止。

⑦ 客观地说,立法者当时未必考虑到这是实质的“结构性减税”的重要步骤,也未必认识到这对于优化和完善税法结构可能具有的重要意义。毕竟,税法体系的优化或总体设计在当时尚未受到重视,而解决“三农”问题,减轻农民负担,才是当时最直接的想法。

⑧ 国务院令(第459号)规定,1950年12月19日政务院发布的《屠宰税暂行条例》自2006年2月17日起废止。

⑨ 2008年1月15日,国务院发布了《关于废止部分行政法规的决定》,认为《中华人民共和国筵席税暂行条例》的“调整对象已消失,实际上已经失效”,故决定宣布该条例即日起失效。但“调整对象消失说”似并不确切。

为突出。

此外,在“结构性减税”的具体路径方面,我国还采取过“停征”的方式,即通过对某个税种的停止征收,来体现减税的精神。例如,固定资产投资方向调节税就曾于2000年“暂停征收”。<sup>⑩</sup>采取“停征”的措施,固然有税收效率原则的要求,也有不同时期经济社会发展需要的考虑,但上述税种的“暂停征收”并无法律或行政法规的规定,仅在相关“停征”文件中冠以“经国务院同意”或“国务院决定”之类的句子,是否能够在效力上相当于“行政法规”,大可存疑。毕竟,对行政法规的制定程序,立法上有较为严格的要求。<sup>⑪</sup>如果国务院的某个职能部门或直属机构下发的文件只要加上一句“经国务院同意”,就可以像行政法规一样通行全国,则不仅与既有规则不符,亦与法治的形式上的基本要求相距甚远。依据税权理论,税种的开征权和停征权都是重要的税收立法权,需从税收立法的高度来认识停征权的行使;同时,按照现行法律规定,税种的停征,也要遵循法律的规定,即使有法律授权,也要有行政法规的规定。<sup>⑫</sup>由此可见,按照现时的法律要求,涉及停征权的规定无论如何也不能低于行政法规的层次,当年固定资产投资方向调节税的停征依据是存在问题的。

除了上述对某些税种的“废除”或“停征”,我国还专门对一些税种予以“归并”。“归并”与“废除”直接相关,它是通过废除相关的税种,废止相关的税法规范性文件来实现的,其目的主要是基于国民待遇原则,解决“内外有别”的“两套税法”的问题。例如,现行的企业所得税,就由对内资企业和涉外企业分别征收的两个所得税种“归并”而成,<sup>⑬</sup>类似于“新设合并”;而现行的房产税、车船税等,也都由原来体现“内外有别”精神的两个税种“归并”而成,但因其保留了原来的税种名称和相关制度,因而更类似于“吸收合并”。<sup>⑭</sup>这些“归并”,同样会对税法结构产生直接影响,其减税效果虽不像税种的“废除”和“停征”那样直接且突出,但对相关主体仍会产生一定的减税效果。毕竟,在原来“内外有别”的税制下,税法上待遇各异的主体,其税负自然亦不同,而通过税法的统一、税种的“归并”,则不仅可减少税收体系中的税种数量,而且按照“就低原则”进行的税率调整,还会使某些主体的税负降低,从而产生“减税效应”。例如,在企业所得税方面,过去内资企业虽然与涉外企业的法定名义税率都是33%,但其实际税负却往往会高于涉外企业,而通过统一税法,“归并”税种,内资企业的名义税率至少可以降为25%,有些企业甚至还会更低,这就是“归并”税种所带来的“减税收益”。

上述三种减税的具体路径,对应于不同的减税领域,同时,行使减税权的主体也各不相同,基本情况如下表:

减税的路径、领域与行权主体:

减税的具体路径	减税领域	行使减税权的主体
废除税种	2006年废除农业税	全国人大常委会
	2006年废除屠宰税	国务院
	2008年废除筵席税	国务院
	2013年废除固定资产投资方向调节税	国务院

<sup>⑩</sup> 依据1999年12月17日财政部、国家税务总局、国家发展计划委员会发布的《关于暂停征收固定资产投资方向调节税的通知》,自2000年1月1日起,暂停征收固定资产投资方向调节税。依据2012年11月9日公布的《国务院关于修改和废止部分行政法规的决定》,《中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例》被废止,自2013年1月1日起施行。

<sup>⑪</sup> 我国自2002年1月1日起施行的《行政法规制定程序条例》对行政法规的制定程序已有严格规定。

<sup>⑫</sup> 《中华人民共和国税收征收管理法》的第3条对此有明晰的规定,对此在后面还将进一步探讨。

<sup>⑬</sup> 这两个税种一个是“企业所得税”,另一个是“外商投资企业和外国企业所得税”。统一的《中华人民共和国企业所得税法》由十届全国人大五次会议通过,自2008年1月1日起实施。

<sup>⑭</sup> 原来对涉外企业和外籍个人征收的城市房地产税、车船使用牌照税,被要求与内资企业一样征收房产税(2009年1月1日)、车船使用税(2007年1月1日,后更名为车船税),从而实现了房产税和车船税的统一。

续表

停征税种	2000年暂停征收固定资产投资方向调节税 (至2013年由国务院废除)	财政部、国家税务总局、国家发改委
归并税种	2008年统一企业所得税 2009年统一房产税 2007年统一车船税	全国人大 国务院 国务院

上述税种的“废除”、“停征”和“归并”，作为我国进行“结构性减税”的具体路径，在减税效果上大体呈递减的顺序。其中，“废除税种”因其导致在某个领域里不再征税，故减税效果最突出；“停征税种”的减税效果次之，它只是在一定时期停止征收，税种并未废除；而“归并税种”则由于在“废除”某个税种的同时，对相关主体又征收新的税种，<sup>⑮</sup>因而其减税效果要视新税种的课税要素而定，在税负总体下降的趋势下，纳税人的税负实质上往往也会减轻。

此外，在分析减税效果时，不仅要关注某个具体税种，还要看整体税负是否下降。例如，上述各种路径的减税，都有助于使我国“税制性重复征税”问题得到缓解。毕竟，在国家征收多种税的情况下，同一主体被重复征税的概率会大大增加，从而使整体税负在同等条件下也会相对加重。通过废除、归并相关税种，削减税种数量，有利于减少“税制性重复征税”，从而会在整体上降低税负。由于重复征税是造成我国物价上涨、企业和居民负担加重的重要原因，因此，缓解和解决重复征税问题，不仅具有减税效果，还有助于解决“滞胀”问题。

值得注意的是，上述“结构性减税”的路径不同，行使减税权的主体亦不尽相同，主要有三类重要主体，即全国人大及其常委会、国务院、国务院的相关部委及总局。其中，涉及“废除”税种的（包括为“归并”而进行的“废除”），主要由全国人大及其常委会、国务院来行使减税立法权；而涉及“停征”税种的，则主要由国务院或其职能部门来行使减税立法权。上述安排与对税法结构的影响程度有关。毕竟，“废除”或“归并”税种，直接影响税法的体系和结构，对各个方面影响更大，也更重要，而“停征”是在税种保留前提下的“暂停”，因而影响相对较小。<sup>⑯</sup>

在上述各类行权主体中，国务院行使减税权是否过多，国务院的部委能否行使减税立法权，其合法性如何？这些都是值得关注的重要现实问题，对此本文将在后面进一步讨论。

## （二）从课税要素的调整看减税权

“结构性减税”的具体路径，不仅体现为上述整体的税种调整，也体现为在某个具体税种制度中对税目、税率、税基以及税收优惠措施的调整。其中，通过调整税收优惠措施来进行减税，是市场主体普遍关注和较为熟悉的路径，而通过调整税目、税率、税基等课税要素来进行减税的路径，社会公众则普遍关注较少。为此，有必要分别略加讨论。

其实，通过调整税目来进行减税已有大量的制度实践。通常，税目调整往往体现为同一税种内某个税目的取消或变动。例如，在消费税领域，过去曾长期对“汽车轮胎”税目征税，而自2006年起则不再征税，以体现“结构性减税”的精神。此外，税目调整有时也体现为跨税种的变动。例如，自2012年1月1

<sup>⑮</sup> 如对涉外企业废除了“外商投资企业和外国企业所得税”，但要开征新的“企业所得税”；对涉外企业废除了“城市房地产税”，但要征收新的“房产税”；对涉外企业废除了“车船使用牌照税”，但要征收新的“车船税”，等等。

<sup>⑯</sup> 某些税种或税目被“暂停”，一定是这些税种或税目的征收与特定时期的经济政策、社会政策不符，因而其“暂停”征收的影响也相对较小。除了固定资产投资方向调节税以外，“利息税”的暂免征收也是一个很好的例证——依据《个人所得税法》的规定，国务院决定自2008年10月9日起，对储蓄存款利息所得（包括人民币、外币储蓄利息所得）暂免征收个人所得税。这一“决定”虽然对税收收入有少许影响，但却得到了社会各界的普遍认可。

日起,我国开始在上海进行营业税改征增值税的“营改增”试点或称“扩围试点”,<sup>①</sup>作为当前正在实施的典型的“结构性减税”措施,其主要做法是将征收营业税的一些税目(如交通运输业和现代服务业),调整到增值税的征税范围中,以使相关行业不再承受原来相对较重的营业税税负,并进一步解决因营业税领域的重复征税而导致的税负加重问题,从而实现“实质减税”的目的。上述各类“结构性减税”路径,对于推进经济结构的调整,完善税法的结构,确有其积极意义,但无论是税种内部的税目调整,还是跨税种的税目调整,都要依托于减税权,而该减税权究竟应由哪个主体行使,却很值得研究,对此本文在后面还将专门探讨。

在上述两类“税目调整”中,同一税种内的税目调整,会影响征税的“广度”,当征税的广度受到限缩,或者原本征税的税目被取消或被税负更轻的税目替代时,就会具有减税效果;而跨税种的税目调整,则会在原税目征税广度不变的情况下,因受到另一税种的税率、税基等要素的影响而体现出减税效果。<sup>②</sup>由此可见,在发生税目调整时,还须关注税率、税基等要素的变化,才能全面考察其“减税效应”。

通常,税率调整直接影响课税的“深度”,调低税率便可直接发生减税效果,因而降低税率往往是“结构性减税”的重要工具。例如,前面提及的我国自2008年开始实施的《企业所得税法》,就是将原来对内外资、外资企业普遍适用的名义税率由原来的33%调低为25%,特殊企业的税率还更低,<sup>③</sup>不仅减税效果非常明显,而且也与世界多数国家通过降低所得税税负来提升企业竞争力的趋势相一致。此外,我国的《个人所得税法》历经多次修改,已将工薪所得适用的最低税率由5%调低为3%,并大幅提高了所得税的扣除标准,从而使该税目的纳税主体数量骤减,其减税效应亦被普遍关注。上述在两大所得税领域实施的税率调整,涉及直接税的征纳数量,减税效果更加直接,尤其有助于保障和改善民生,促进“后危机时代”的经济复苏,提高企业的竞争力,实现公平竞争。其实,不仅在所得税领域,类似的税率调整措施在各个税种领域的运用都较为普遍、广泛。鉴于调整税率的减税权至为重要,因而必须确保其能够依法正当行使。

除上述税目和税率的调整外,税基的调整对于减税同样非常重要。例如,在间接税领域,为了应对金融危机,更好地体现增值税的“中性”特点,减少和防止重复征税,推动由“生产型增值税”向“消费型增值税”的制度转型,我国自2009年1月1日起在全国范围内扩大增值税的抵扣范围,降低增值税的税基,全面推进增值税领域的减税。又如,在直接税领域,我国完善个人所得税法的重要路径,就是不断提高工薪所得的扣除额标准,从而通过降低税基来实现减税的目标。但与上述税目、税率的调整一样,调整税基的减税权如何依法行使,也非常值得研究。

总之,无论上述的整体税种调整,抑或某个税种的课税要素的局部变更,都是“结构性减税”的重要路径。而通过“废除”、“停征”、“归并”税种实现的整体税种调整,以及通过变更某个税种的税目、税率、税基等实现的课税要素调整,都与整体的税法结构及某个具体税法的内部结构有关。应该说,特定的税法结构,直接影响着“结构性减税”,而推进“结构性减税”,又会对税法结构产生直接影响。

此外,在前面梳理“结构性减税”具体路径的过程中,不难发现,各种减税路径其实都与减税权有关。而对于减税权与“结构性减税”的关联,对于减税权的界定、权源、行使、限制,对于“结构性减税”的合法性等问题,学界的研究还相当不够,因而非常有必要进一步展开具体研讨。

<sup>①</sup> 2011年11月,经国务院同意,财政部和国家税务总局印发了《营业税改征增值税试点方案》,依据该方案,上海自2012年1月1日起开始试点;2012年8月1日,“营改增”的试点范围已被推广至北京等多个省市;2013年8月1日,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点工作在全国范围内全面推开。

<sup>②</sup> 如原来征收营业税的交通运输业税目,在其征税范围不变的情况下,如果改征增值税(按新的11%的税率计算),则相关纳税人的实际税负会下降。

<sup>③</sup> 如根据《企业所得税法》第28条规定,小型微利企业适用的税率为20%,而国家重点扶持的高新技术企业适用的税率为15%。

## 二、作为“结构性减税”基础的减税权

### (一)对减税权的多重界定

实施“结构性减税”，必须以法定的减税权为基础；如果没有减税权，则无论哪种类型的减税，都不具有合法性。依据税收法定原则，以及《税收征收管理法》等相关法律的规定，任何主体都不得违法擅自做出减税的决定。<sup>②0</sup> 考虑到“结构性减税”的路径具有多样性，其权力依据应以“广义上的减税权”为宜。

所谓“广义上的减税权”，即税收减征权，包括减少税种和税目、降低税率和税基、停征税种和减征税额等旨在降低纳税人税收负担的权力。作为税权的重要组成部分，“广义上的减税权”是与“增税权”或“加税权”相对应的，它与“狭义上的减税权”的不同之处在于，后者是税收特别措施中的“减税措施”的基础。税收特别措施是与税目、税基等基本课税要素相并列的，其包含的“减税措施”只是减税的一种路径，而本文着重探讨的“广义上的减税权”，则对应于减税的多种路径，它不仅可能涉及多个课税要素，甚至还可能超越课税要素，并与税种存废以及整体的税法结构变动发生关联。

基于上述对减税权的广义理解，本文探讨的减税权，包括了减税的立法权和执法权，因而也不能将其等同于征税机关在执法层面的“减税审批权”。依据税收法定原则，减税立法权是行使减税执法权以及更为具体的减税审批权的基础。在实施“结构性减税”的过程中，减税权的行使目标可能是多重的，如公平分配、宏观调控、改善民生、保障稳定，等等。这些目标需要通过减税立法权的行使体现在相关的税法规范中，并通过减税的执法活动来加以落实。

从整体的税权理论看，国家的税权（或称征税权），既包括加税权，也包括减税权。<sup>②1</sup> 但以往人们往往容易把征税权单一地理解为加税权，而忽视其中包含的减税权。事实上，无论加税还是减税，都是国家行使税权的常态。通过税负的调整来实现“积极的鼓励、促进”与“消极的限制、禁止”，正是税法功用的重要体现。

此外，从宪法或宪政的意义上说，上述的减税权实为国家的“减税决定权”，与此相关的还有国民的“减税请求权”。基于国民的减税请求权，国家应考虑是否决定实施减税。当然，一国国民减税请求权的行使，要通过人大或议会等机构的立法活动，与国家减税决定权发生关联。减税请求权与减税决定权虽然性质、层次不同，但在法治的框架下却密切相关，并同为影响法治系统的重要因素。

在宪法层面，基于国家与国民的“主体二元结构”，基于“一切权力属于人民”的理想和现实规定，<sup>②2</sup> 国民的减税请求权是更为基本的，国家必须充分考虑国民的诉求与经济社会发展的实际，关注政府征税的合法性。在这个意义上，国家行使减税决定权必须受到约束和限制。另外，如果认同国家与国民之间的“契约假设”，则国民的减税请求权还对应于国家的征税请求权，两类请求权的行使体现为公共物品定价上的博弈。无论认同上述的哪种理论，都应当关注国民的减税请求权，同时，还应当对国家的减税权依法做出限定，即强调“减税权法定”。

### (二)减税权法定及其问题

“结构性减税”的基础是法定的减税权。依据税收法定原则，涉及税收的一切权力和权利都必须法定，减税权也不例外。基于对国民财产权的保护，通常人们更强调“加税权的行使”必须遵循法定原则，但对于“减税权的行使”也要坚持法定原则却鲜有提及。事实上，无论是加税权还是减税权，其行使都会

<sup>②0</sup> 我国的《税收征收管理法》第3条规定，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。该规定已体现了广义上的减税权。

<sup>②1</sup> 如前所述，税法学者主要将税权分为税收立法权、税收征管权与税收收益权三类，当然也有学者将税收征管权称为税收行政权，参见陈清秀：《税法总论》，台湾元照出版公司2010年版，第108、109页。但如果从增加或减少税收负担的角度，则税权还可以分为加税权与减税权，它们主要与上述的税收立法权相关，并会对税收征管权和税收收益权产生直接影响。

<sup>②2</sup> 我国《宪法》第2条规定“一切权力属于人民”，许多国家的宪法也有类似的规定。基于此，国家的减税决定权应当主要由人大或议会行使。

影响国家和国民的利益;对于影响各类主体合法权益的各类税权,都必须严格法定。其中,国家减税权的行使不仅关乎国家税收利益或财政利益的保护,还会直接影响相关国民的财产利益,并可能导致纳税人之间的税负不公。由于减税权的行使直接关涉相关税种、税目、税率、税基、税收优惠措施的调整,而税种的开征与停征、课税要素的变动,都要严格执行税收法定原则,因此,减税权的行使亦须严格遵循法定原则。

依据严格的税收法定原则,减税权的行使须严守宪法和法律,这样才能使各类主体的法益得到有效保障。我国《宪法》第56条专门规定,“公民有依照法律纳税的义务”,据此,公民履行纳税义务的基础和依据只能是法律,减轻或免除纳税义务的依据也只能是法律。此外,法律是通过通过对税种和课税要素的规定,来直接影响纳税人的纳税义务的确定;与此相关联,要通过相关税种及课税要素的变动来行使减税权,以减免纳税人的纳税义务,也必须符合法律的规定。另外,征税机关能否减少纳税人的纳税义务,只能取决于法律的规定,这既是税收法定原则的要求和体现,也是对减税权行使的重要限定。

在我国,“减税权法定”的精神不仅体现在宪法层面,而且,相关的税收法律对减税权还有更为明确的规定。<sup>②</sup>例如,我国的《税收征收管理法》第3条第一款规定,“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”。上述规定所涉及的税收的停征、减税、免税、退税,都与“广义上的减税权”的行使直接相关;而要求其“依照法律的规定执行”,正是税收法定原则的体现;并且,该条规定强调的是严格的税收法定原则,因为它规定:只有“法律授权国务院规定的”,才“依照国务院制定的行政法规的规定执行”。

上述规定,同时也是前述《宪法》第56条规定的具体落实和精神体现。依据《宪法》规定的精神,<sup>③</sup>税收法定原则必须严格执行,因而《税收征收管理法》第3条才将“广义上的减税权”只规定到法律层面,以及在法律授权情况下的行政法规层面。对于国务院涉税的职能部门(如财政部、国家税务总局、海关总署等)发布的部门规章,以及地方性法规,在该条规定中都没有体现。因此,如果严格依据该条规定,部门规章和地方性法规,都不能作为行使减税权的依据或法律渊源,相应地,国务院的部委等也不能担当减税立法权的主体。当然,现实情况与上述规定的要求还相距甚远。

此外,在《税收征收管理法》以及配套的实施条例、《税收减免管理办法(试行)》《海关进出口货物减免税管理办法》等法律、法规、规章中,<sup>④</sup>还对“减税申请权”做出了规定。与该申请权相对应,国家征税机关享有“减税审批权”。根据《税收减免管理办法(试行)》等规定,对于不同类型的减税,征税机关的减税审批权是不同的。上述有关减税申请权和减税审批权的规定,主要是限于“执法”层面,无论纳税人的减税申请,还是征税机关的减税审批,都要基于税法的既有规定,不能对税法规定的课税要素做出改变。

事实上,不仅在上述减税申请或减税审批过程中不能改变课税要素,而且,在“减税权法定”的要求之下,未经法定程序,也不能调整各类“减税要素”,这样才能确保减税的规范有序,保障整体上的分配秩序。

上述的“减税要素”是指与减税直接相关联的各类重要因素,如税种的停征、税目和税率的调整、税基确定方法的调整、税收减免范围的调整等,都可能会带来减税的效果,它们既是影响税负的因素,也是减税的具体路径。上述“减税要素”的调整,对于国家与国民的税权、税收行为和税收利益,<sup>⑤</sup>以及税收

<sup>②</sup> 我国目前尚未制定《税法典》或《税法通则》,有关税权分配的税收体制法的基本规定,以及对减税权的具体规定,主要在《税收征收管理法》中体现,这也印证了立法的缺失。

<sup>③</sup> 有的国家已经把税收法定原则规定在宪法之中,因而已不只是宪法精神的体现。例如,《委内瑞拉玻利瓦尔共和国宪法》(1999年12月30生效)的第317条就专门规定了税收法定原则,即“税收法定。没有法律依据,不得纳税,亦不得征收任何捐款。没有法律规定,不得免税、减税或使用其他税收优惠。”

<sup>④</sup> 参见国家税务总局于2005年10月1日起施行的《税收减免管理办法》(国税发[2005]129号)、海关总署于2009年2月1日起施行的《中华人民共和国海关进出口货物减免税管理办法》。

<sup>⑤</sup> 税权、税收行为和税收利益,是税法领域的三个基本范畴,体现了税法领域的核心问题。相关研讨可参见张守文:《税收行为范畴的提炼及其价值》,载《税务研究》2003年第7期。

的公平、收益的分配均影响重大,因而必须特别慎重。

正由于上述“减税要素”特别重要,因而有的国家甚至在宪法上直接对某个税种的开征做出限制性规定。例如,美国宪法规定,“未经国会同意,不得征收船舶吨税”。<sup>⑦</sup> 船舶吨税是一个相对较小的税种,许多国民也许不知其存在,但它对于国际国内贸易或贸易自由却具有重要影响。我国船舶吨税的征收曾长期沿用 20 世纪 50 年代的规定,直到 2012 年才真正全面启用新规,<sup>⑧</sup>但至今在法律层级上仍无立法,确与税收法定原则的严格要求不符。

对于哪些税种可以开征或停征,我国尚无明确规定,因为至今合理的税收体系应包含哪些税种仍未明确,税收体系和税法体系都处于变化和发展之中。但随着市场经济的发展,以及税法制度的日渐成熟,我国的税法体系亦应相对稳定,在税法体系中应包含的主要税种制度,以及各税种制度的基本课税要素都应合理明晰,这尤其有助于对各类“减税要素”的调整做出有效的法律限定。

强调减税权法定和“减税要素”的依法调整,不仅对税法理论乃至公法理论的发展有重要价值,对制度实践亦意义重大。透视减税的制度实践,有助于进一步揭示在减税权法定方面存在的问题,从而明确为什么减税权要依法正当行使。

### 三、减税权的依法正当行使

基于前面对“结构性减税”基本路径的梳理,基于对作为“结构性减税”基础的减税权的界定,以及“减税权法定”的重要性的认识,反观我国“结构性减税”的制度实践,不难发现在行使减税权的主体、范围、程序等方面存在的诸多法律问题,唯有确保减税权的依法行使和正当行使,才能更好地解决上述问题。从立法的角度看,一国税法的结构会直接影响“结构性减税”。在税法体系中哪些税种应当废止,哪些税种可以停征,哪些税种需要归并,都不能率性而为,而须充分考虑各类因素,依法正当行使减税权。为此,尤其应特别注意行使减税权的主体、范围、程序和原则。

#### (一)在行权主体方面,必须依据宪法和相关规定的规定,明确减税权的来源及合法的行权主体

我国曾屡次强调税收立法权(其中包括减税立法权)要高度上收中央,地方仅在法律授权范围内方可行使减税权;同时,即使在中央层面亦须明晰各类主体的减税权,尤其应防止相关主体越权。基于我国《立法法》的规定,<sup>⑨</sup>对于涉及税收基本制度的税收立法必须贯彻“法律保留”原则,据此,全国人大及其常委会应成为行使减税立法权的主要主体,国务院不能超越职权行使减税立法权。明晰减税立法权的行权主体非常具有现实意义,例如,前述的《农业税条例》是由全国人大常委会通过的,其废止决定亦应由全国人大常委会做出,国务院不能超越职权先行废止;即使确需废止,亦须遵循立法程序,而不应在法律仍然有效的情况下,由各地政府自行停止其实施。应当说,明晰行权主体,对于防止减税立法权的越权行使,保障减税权的依法正当行使都至为重要。

纵观我国“结构性减税”的历程,可以发现一个重要特点:在多数情况下,税收立法权实际上主要由国务院来行使,相应地,国务院也是行使减税立法权的重要主体。这一特点的形成,与 1984 年和 1985 年由全国人大常委会、全国人大分别对国务院做出的授权立法决定直接相关。在 1994 年税法大变革之前,上述的授权立法对于中国税法基本框架的构建起到了积极作用,但在中国确立实行市场经济体制以后,在不断完善现代税法体系的进程中,继续沿用上述两个授权立法决定,确有相当大的问题。对此,全

<sup>⑦</sup> 美国宪法第 1 条第十款规定:“任何一州,未经国会同意,不得征收任何船舶吨税”,这对减轻企业负担,促进国内的自由贸易和公平竞争都是非常重要的。

<sup>⑧</sup> 我国过去曾经长期适用 1952 年 9 月 16 日政务院财政经济委员会批准、1952 年 9 月 29 日海关总署发布的《中华人民共和国海关船舶吨税暂行办法》来征收船舶吨税,直到 2012 年 1 月 1 日开始实施新的《中华人民共和国船舶吨税暂行条例》,才明确废止上述的《暂行办法》。

<sup>⑨</sup> 根据我国《立法法》第 8 条第(八)项的规定,涉及税收基本制度的事项,只能制定法律。



人大常委会已有清晰认识,专门于2009年废止了1984年的授权立法决定,<sup>③</sup>但1985年的授权立法决定却依然有效,其在期限和范围上近乎空白的授权带来了诸多问题,确需适时废止。<sup>④</sup>由于减税关乎各类主体的基本财产权及其他相关权利,主要由全国人大及其常委会来行使减税权,既能体现税收法定原则的要求,也更合乎现行法律的规定,因此,应当将主要行使减税立法权的主体由国务院逐步变为全国人大及其常委会。

## (二)在行权范围方面,全面贯彻法定原则

与前述“结构性减税”的具体路径相对应,行使减税权的范围既涉及税种的存废、并转,也涉及各类重要“减税要素”的调整,特别是税目、税率、税基以及税收优惠措施的调整等。目前,在行权范围方面的第一要务,就是全面贯彻法定原则。为此,应更加重视通过法律上的授权来赋予相关主体以减税权,这有助于更好地解决法律依据不足的问题,从而有助于保障减税权的依法正当行使。例如,2007年我国专门修改了《个人所得税法》第12条,规定“对储蓄存款利息所得开征、减征、停征个人所得税及其具体办法,由国务院规定”。根据上述的法律授权,国务院行使储蓄存款利息所得的减税权便有了合法依据。

鉴于税法及其调整的社会关系甚为复杂,在减税权的行使范围上尤其应强调政策性与法定性的结合、稳定性与变易性的统一,以更好地体现“区别对待”的精神,实现税法的制度功能。通常,在涉及个体财产权保护的领域,人们对减税行为的合法性要求往往更高,对于减税权的行使或减税路径的变化,公众的关注也更多,因而更要强调减税权的依法正当行使。

## (三)在行权程序方面,无论减税立法权抑或减税执法权的行使,都应注意程序问题

在“结构性减税”的实践中,有些程序仍然不够透明。例如,燃油税费改革涉及的消费税税目的调整,个人所得税的工薪所得扣除额的调整,证券交易印花税的税率调整过程中广受争议的“半夜鸡叫”事件,<sup>⑤</sup>等等,都不同程度地存在着程序不透明的问题。对于上述情况,尽管社会公众通常并未从越权或滥用权力的角度提出质疑,但至少会认为权力的行使不当。因此,应特别强调各类减税权必须严格按照法定程序行使,进一步加强税收程序法的制度建设,以更好地推进税收法治。

## (四)在行权原则方面,行使减税权不仅要坚持前述的法定原则,还要贯彻公平原则和效率原则

公平原则具体体现为适度原则或比例原则,<sup>⑥</sup>它要求行使减税权必须适度,在减税的范围、力度等方面都要适当,同时,要协调好政策性与法定性的关系,以更好地实现“结构性减税”的功能和目标。依据体现公平精神的适度原则,征税权的行使要体现出“谦抑性”或“收敛性”,并且,减税权的行使尤其要体现征税权的“收敛性”,这样才能通过适度行使征税权,保障各类主体的合法权益,实现经济与社会的稳定发展和国家的长治久安。由于“结构性减税”会使特定领域的特定主体获得税收利益,如果减税的立法权或执法权行使不当,就会有悖于公平原则所蕴含的公平价值,因此,“结构性减税”尤其应当重视实质公平,否则,仅从形式公平的角度,就很难解释为什么国家要实施或推进“结构性减税”。

除了要符合上述公平原则的要求,减税权的行使还要有利于经济发展,真正减轻纳税人的负担,有助于取得更好的征收效益,而这些方面正是效率原则的要求。例如,我国企业所得税制度的统一,实现了两个企业所得税的税种合并,在整体上降低了企业的负担,促进了公平竞争和经济增长,这样的“结构性减税”就是符合效率原则的;如果某个时期国家名义上仍在推进“结构性减税”,但却在废除一些税种

<sup>③</sup> 该授权决定已于2009年6月27日被《全国人民代表大会常务委员会关于废止部分法律的决定》废止。

<sup>④</sup> 对于授权立法决定存在的相关问题的具体探讨,可参见张守文:《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期,以及《关于房产税立法的三大基本问题》,载《税务研究》2012年第11期。

<sup>⑤</sup> 2007年5月下旬,财政部官员对外坚称证券交易印花税率不会上调,但在四个工作日后的5月30日凌晨,财政部却突然宣布税率上调,导致股市大跌。民众将财政部凌晨突然调整税率的做法称为“半夜鸡叫”,并普遍对税率的调整程序、财政部是否有权调整等提出了质疑。

<sup>⑥</sup> 比例原则有助于避免国家权力对国民权益造成过度侵害,在减税方面强调比例原则更为重要。如果相关的减税措施违反比例原则,则是违法的;如果整部法律违反比例原则,则是违宪的。参见[德]施利斯基:《经济法》,喻文光译,法律出版社2006年版,第103页。

的同时再新增一些税种,并由此加重了纳税人的整体负担,制约了经济的发展,这种做法当然不符合效率原则的要求。

落实税法的上述原则,需要重视征税权行使的“收敛性”。从“收敛性”的角度看,国家征税只是为了满足社会公众对公共物品的需求,因而不应由此带来苛政,恰恰应尽量减轻纳税人的负担,与民休息。<sup>④</sup>强调征税权的“收敛性”,不仅有助于最大限度地保护国民的利益,也有助于更好地促进市场经济的发展,提升资源配置的效率,并在整体上促进经济的运行,还有助于更好地保障国家的财政收入,实现国家财政与国民收益的“双赢”,从而构建国家与国民之间的良性“取予关系”。

在国家行使征税权的过程中,“扩张性”与“收敛性”往往并存。其中,征税权的“扩张性”对应于加税权,其“收敛性”则对应于减税权。加税权和减税权的行使都是国家行使征税权的常态,体现了税法的“规制性”,即把“积极的鼓励、促进”与“消极的限制、禁止”相结合的特性。只不过在征税权的行使过程中往往是“扩张性有余而收敛性不足”,因而才需要从法定原则、公平原则和效率原则的角度,对其“扩张性”加以限制。

近些年来,尽管我国一直在进行“结构性减税”,但市场主体的税负依然居高不下,这与减税权未能依法正当行使、税法原则贯彻不力等有关,同时,也与我国对减税缺少系统思考和整体设计有关。严格说来,我国的“结构性减税”是在不断解决各税种领域诸多问题的过程中“不自觉”地展开的。为此,必须加强顶层设计,全面优化税法结构,构建科学合理的税法体系,为“结构性减税”奠定更坚实的制度基础,这样才不会像增值税制度改革那样,在不断的试点中持续暴露出减税权问题。

#### 四、增值税制度改革中的减税权问题

在前面探讨“结构性减税”的路径等诸多问题的过程中,已多次提及增值税。事实上,我国的增值税制度一直处于改革或“试点”的过程中,并且,其改进的重要方向是通过更好地体现增值税的原理来不断降低纳税人税负,因而始终与“减税”密切相关。当前正在进行的“营改增”试点,更是被视为我国“结构性减税”的最重要举措。因此,很有必要结合以往的增值税制度改革,以及当前的“营改增”实践所涉及的减税权问题,展开更为具体的专题性探讨,这不仅有助于使前面的探讨更为细化,也有助于进一步验证前面的相关结论。

从我国近些年的增值税制度改革来看,既有“增值税转型”带来的税种内部课税要素的调整,又有“营改增”带来的不同税种之间的整体调整,因此,前述“结构性减税”的两种路径在增值税领域都有体现,并且,两种紧密关联的路径都涉及减税权问题,下面分别略作探讨。

##### (一) 以往增值税制度改革中的减税权问题

增值税作为我国的第一大税种,不仅覆盖范围广,而且其收入曾占整体税收收入 50% 左右,即使近些年通过税基和税率调整不断进行减税,增值税收入也一直占整体税收收入 40% 以上。但是,如此重要的税种,其制度改革却一直没有停歇,其中所涉及的减税权问题尤其具有典型性和普遍性。

如前所述,我国从 2004 年开始,即已着手“结构性减税”,增值税制度改革恰是其中的重要一环。当时,在东北地区进行的旨在“扩大抵扣范围”的“增值税转型”试点,<sup>⑤</sup>既是 1994 年税制改革后重启税改的重要标志,也是“结构性减税”的重要步骤,<sup>⑥</sup>它不仅有利于推动东北地区的产业结构调整,对税法自

<sup>④</sup> 通过减负,与民休息,有助于涵养税源,从而实现取之不尽,用之不竭。许多思想家都提出过减税思想,例如,司马光在其《论财利疏》中就强调要“养其本源而徐取之”。参见王军主编:《中国财政制度变迁与思想演进》(第一卷下),中国财政经济出版社 2009 年版,第 822—823 页。司马光的思想与供给学派代表人物拉弗(Laffer)提出的减税思想是内在一致的,只不过比后者要早得多。

<sup>⑤</sup> 根据中共中央、国务院《关于实施东北地区等老工业基地振兴战略的若干意见》(中发[2003]11 号)的精神,经国务院批准,财政部、国家税务总局制定了《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》(财税[2004]156 号),这个《规定》就是在东北地区行使增值税领域的减税权的直接依据。

<sup>⑥</sup> 在东北地区开始的增值税转型试点,以及在黑、吉两省免征农业税的试点,都是“结构性减税”的重要举措,只是当时各界还没有从这个视角加以关注,尚未发现它们对于重启税制改革的重要地位和意义。

身的结构优化亦有助益。尽管新制最初所涉减税行业和地域受限,但因其毕竟具有减税效应而在中部地区被推广,<sup>⑤</sup>并最终在2009年成为通行全国的重要制度。

“增值税转型”在全国推开的直接动因,是金融危机发生后产生的对“结构性减税”的迫切需要。由于制度转型使抵扣范围进一步扩大,直接降低了增值税的税基;同时,对小规模纳税人征收率的调减,又进一步降低了增值税的整体税负,因而通过在增值税制度内部的课税要素调整,就能够产生明显的“减税效应”。

上述“增值税转型”属于前述“结构性减税”的第二种路径,对于其所涉减税权问题,学界在整体上并未充分重视。考察“增值税转型”从局部试点到推向全国的直接依据,不难发现它们大都是财政部和税务总局制定的有关扩大增值税抵扣范围的“规定”或“暂行办法”。尽管这些规范性文件体现了中央和国务院的精神,但其效力级次还是太低,毕竟无论是抵扣范围的扩大,还是征收率的调整,都涉及对课税要素的实质规定,严格说来,这些内容都应规定于法律之中,<sup>⑥</sup>但在“增值税转型”的直接依据显然不符合法定原则的要求。

此外,在“增值税转型”试点的推进过程中,有关扩大抵扣范围的规定虽有减税效应,但只是在某些行业或区域“试行”,并非畅行天下,这与增值税应在全国统一征收,<sup>⑦</sup>并保持其链条完整的内在要求相左,不仅有悖于税收原理和税法原理,未能全面体现法治的精神,亦未能贯彻税收法定、公平和效率原则。

可见,虽然“增值税转型”改革很重要,也能够产生“结构性减税”的效果,但其所涉减税权的行使依据和方式却存在突出问题。而这些问题不仅在以往的“增值税转型”改革中存在,在当前正在进行的“营改增”实践中同样存在,这就需要特别关注。

## (二)当前“营改增”实践中的减税权问题

“营改增”作为“结构性减税”最重要的步骤,作为中国当前完善整体税法体系的主攻方向,从国家到地方无不特别关注,因为它涉及中央与地方的关系和重大利益,关系到产业结构调整、纳税人权益保护以及中国税法未来的走向。

如此重要的改制,必须加强整体框架设计,必须有坚实的依据。从整体设计来看,由于增值税和营业税以商品税的二元客体(货物和劳务)为征税对象,因而“营改增”涉及的领域非常广阔;随着改革的逐步到位,原来的“两税并收”将变成“一税覆盖”。<sup>⑧</sup>由于改征增值税,在抵扣链条完整的情况下,既能避免营业税领域存在的重复征税,又能使纳税人的实际税负下降,因而“结构性减税”的效果将非常突出,从而有助于原来征收营业税的许多行业的发展,也有利于国家调整经济结构目标的实现。

“营改增”是通过整体的税种调整来实现“结构性减税”的,属于前述“结构性减税”的第一种路径。由于开征历史悠久的营业税将被增值税“吸收合并”,使增值税无论在征收范围,还是具体的税基、税率结构的确定等方面,都会发生制度巨变,并由此涉及众多纳税人实体权益的重大调整,直接影响市场主体的财产权、经营自由、职业选择等,因而必须考虑其合法性。

<sup>⑤</sup> 根据《中共中央国务院关于促进中部地区崛起的若干意见》(中发[2006]10号)在中部地区实行增值税转型的精神,以及《国务院办公厅关于中部六省比照实施振兴东北地区等老工业基地和西部大开发有关政策范围的通知》(国办函[2007]2号)确定的范围,财政部、国家税务总局制定了《中部地区扩大增值税抵扣范围暂行办法》(财税[2007]75号),这个《暂行办法》是当时在中部地区行使增值税领域的减税权的直接依据,它与东北地区行使减税权的依据不同,体现了减税权行使依据的不统一。

<sup>⑥</sup> 对于减税权的行使应由法律规定,有的国家甚至在宪法上做出严格限定。例如,《海地共和国宪法》第219条规定,“任何例外、增税、减税或任何取消税种,只能由法律规定。”据此,减税权的行使必须实行严格的法律保留原则。

<sup>⑦</sup> 增值税是典型的中性税种,为了不扭曲商品在统一市场上的销售,它应当在全国统一适用。不仅如此,从保障商品自由流通和公平竞争的角度,包括增值税在内的各类间接税,也都应当在全国统一适用。因此,美国虽然没有联邦层面的增值税,但仍强调间接税的统一适用,甚至在宪法上亦对此做出规定。例如,《美利坚合众国宪法》第1条第8款规定,国会有权力“规定和征收直接税、间接税、进口税与货物税,但所有间接税、进口税与货物税应全国统一。”

<sup>⑧</sup> 按照国家的“十二五”规划纲要以及具体的实施步骤,我国的“营改增”将分三步走,最快在2015年完成。当然,某些营业税税目(如金融业)能否完全并入增值税,从而实现“一税覆盖”,仍然存在一些难题。

在“营改增”的实践中,行使减税权的直接依据,是财政部与税务总局印发的“已经国务院同意”或“经国务院批准”的《试点方案》、《通知》等,<sup>①</sup>这些规范性文件与前述“增值税转型”方面的规范性文件在效力级次上是一样的,因而面临着同样的合法性问题。从增值税制度改革,以及其他税法制度实践看,行使减税权的依据欠缺合法性,已成为我国长期以来未能根治的痼疾,是我国完善税收法治需要着力解决的突出问题。

尽管从实质上看,通过“营改增”来推进“结构性减税”,增强企业竞争力,进而促进结构调整和产业升级,都是由国务院来主导的,并且,国务院行使减税权的依据似可推定为全国人大 1985 年的“授权立法决定”,但如前所述,该“决定”已受到广泛质疑,<sup>②</sup>它不仅违反税收法定原则,也与《立法法》和《税收征收管理法》等具体法律规定相冲突,因而其合法性存在明显缺陷,已经“不足为据”。

如果说前述的“增值税转型”还只涉及单一税种内部的调整,而“营改增”则涉及两个非常重要的税种的制度变易,对于纳税人的基本权利影响更大。由于“营改增”牵涉纳税主体、税目、税率、税基等方方面面的重大调整,且相关税目(如交通运输业)的试点已经或渐次适用于全国,因而会导致现行的《增值税暂行条例》和《营业税暂行条例》的许多规定面目全非,甚至名存实亡。对于这些事关纳税人基本权利的涉税基本事项的调整,应按《立法法》规定,严格贯彻“法律保留”原则,由全国人大进行相关立法,以尽快完成增值税立法级次的提升,彻底解决增值税制度改革长期以来存在的合法性问题。

近年来,增值税制度改革所暴露出的法律依据不足问题日显,提升增值税立法级次的呼声亦随之渐涨。其实,在推进税收法治的过程中,形式和程序同样不应忽视。在“营改增”的立法方面,如果全国人大立法的条件暂不具备,可以至少以全国人大常委会之名先做出相关“决定”,待条件进一步成熟,再制定统一的《增值税法》,这也许是一个具有可操作性的基本路径。

总之,针对包括“营改增”在内的各类税制改革,必须关注其中涉及的减税权行使的法律依据问题,不应再以全国人大的“授权立法决定”为依据,无限制地推行各类“试点”;<sup>③</sup>不能仅考虑经济改革的经济增益,而不考虑改革的法律依据。许多国家的理论和实践表明,税法制度的变革历来与“经济宪法”密切相关。在我国,“加强经济立法,完善宏观调控”,保持国家经济的稳定增长,既是宪法的基本要求,<sup>④</sup>也是国家理性和国家职能的重要体现。因此,为了落实宪法的要求,必须加强税收领域的经济立法,这尤其有助于实现“营改增”的促进经济结构调整、保障经济稳定增长等目标,进一步落实税收的公平原则和效率原则,从而更好地保障国民的基本权利。

## 结 论

“结构性减税”是我国正在进行的重要制度实践,对于经济、政治、法律、社会发展均有重要影响。“结构性减税”并非始于 2008 年的金融危机,我国至少在 2004 年以来就存在对税法制度进行结构性调整的倾向,相应的“结构性减税”也体现为多种形式。由于“结构性减税”与广义上的减税几乎并无差异,因而本文亦从广义上讨论减税问题,而并非仅限于税收特别措施中与“免税”相关联的“减税”。

在广义上讨论“结构性减税”,有助于在更广阔的时空背景下,发现其中蕴含的法律问题,特别是至为重要的减税权问题。在我国普遍把“结构性减税”作为一种与经济结构调整相关的“政策问题”或“经

<sup>①</sup> 参见财政部、国家税务总局印发的《营业税改征增值税试点方案》、《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》、《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》等。

<sup>②</sup> 不仅学界已有大量探讨,而且在 2013 年的全国人大会议上,“关于终止授权国务院制定税收暂行法规或条例的议案”获得了 32 名全国人大代表的联署。目前,全国人大能否尽快废止 1985 年的“授权决定”,已成为普遍关注的问题。

<sup>③</sup> 对于增值税试点的相关法律问题的具体探讨,可参见张守文:《我国税收立法的“试点模式”——以增值税立法“试点”为例》,载《法学》2013 年第 4 期。

<sup>④</sup> “国家加强经济立法,完善宏观调控”是我国宪法第 15 条的明确规定,这已规定对于保障国家经济的稳定增长是非常重要的,而经济的稳定增长是与总体经济平衡的目标直接相关的。为此,德国《基本法》第 109 条规定了“总体经济平衡”,这被认为是一个国家的核心目标。参见[德]施托贝尔:《经济宪法与经济行政法》,谢立斌译,商务印书馆 2008 年版,第 333 页。

济问题”而不是“法律问题”的情况下,<sup>⑤</sup>减税权问题并未受到重视,“结构性减税”的合法性问题也往往被忽视,由此带来了诸多方面的问题。

有鉴于此,本文着重探讨了“结构性减税”中的减税权问题,分析了“结构性减税”的不同路径及其中蕴含的减税权问题,强调法定的减税权是“结构性减税”的基础,即没有减税权,“结构性减税”就不具有合法性;同时,无论是减税的立法权还是执法权,都必须法定,这对于各类“减税要素”的依法调整非常重要。此外,法定的减税权必须依法正当行使,在行权的主体、范围、程序、原则等各个方面,都要体现依法正当行使的要求,这样的“结构性减税”才能更好地体现法定原则、公平原则和效率原则等税法基本原则的要求。

此外,近些年的增值税制度改革一直是“结构性减税”的重中之重,且“增值税转型”和“营改增”恰好体现了“结构性减税”的两种主要路径,为此,本文专门分析了其中涉及的减税权问题,进一步揭示了长期以来存在的行使减税权的依据欠缺合法性的问题,并提出应严格遵循税收法定原则,真正贯彻法律保留原则,提升增值税的立法级次。上述问题及其解决对策对于增值税制度以外的税法制度的完善也同样具有普适性。

透过上述研讨不难发现,“结构性减税”与税法结构的调整和完善直接相关,其基础是税法(直接基础是税法上的减税权),而不是“政策”,不能用政策来代替税法的规定,这是需要特别明确的重要问题。从法律的视角看,“结构性减税”始终与税法自身结构的调整直接相关,它本身就是一个“法律”问题,而不只是一个“政策”问题,更不只是一个“经济”问题。

“结构性减税”是我国正在进行的重要制度实践,在未来还将长期持续。上述对减税权问题的探讨表明:必须正视和有效解决实践中可能存在的违法行使减税权的问题,强调对减税权的法定和限制,重申法律的不可替代性。虽然本文着重探讨的是“结构性减税”中的减税权问题,但这些问题其实也是所有的税法领域,甚至是经济法乃至整个公法领域都要特别关注的。只要在法治的框架下,真正有效界定和依法行使减税权,切实保障相关主体的权益,就一定会有助于推动税收法治的全面发展,促进整体的减税权理论、税权理论和税法理论的完善。

---

**Abstract:** Structural tax reduction is an institutional arrangement that has important influence on development of economy and society, but the issue of power of tax reduction behind it has been ignored over a long period of time. While in all kinds of paths of tax reduction, both the overall adjustment of tax categories and the concrete adjustment of taxation elements are involved in the most important issue of power of tax reduction. As the basis of structural tax reduction, power of tax reduction affects legality of tax reduction directly. Therefore, it is necessary to emphasize the legality of power of tax reduction and its fair exercise according to law at the time of paying more attention to the convergence of the power to tax in order to embody efficiency value and fair value. Only after doing all these, the benign relation of get and give between the nation and the citizens will be constructed and overall progress of rule of law in tax can be promoted.

---

(责任编辑:王莉萍)

---

<sup>⑤</sup> 我国在经济结构调整过程中涉及的许多问题都是法律问题,而不应仅视为政策问题,这在分析“结构性减税”问题方面亦非常重要。相关分析可参见张守文:《“双重调整”的经济法思考》,载《法学杂志》2011年第1期。