

# 论“发展导向型”的税收立法

张守文

(北京大学法学院 北京 100871)

**内容提要:** 随着税制改革的深化和税收法治建设的进步,以促进经济和社会发展为导向的税收立法日显重要。在新的历史时期,“发展导向型”的税收立法应融入协调、永续和共享等发展理念,并通过税种和课税要素的变动实现制度调整,以更充分地保障各类主体的经济发展权,这对于解决以往“收入导向型”税收立法带来的诸多问题、促进“发展法学”和税法学研究的深化、实现税收法治的现代化,都具有重要意义。

**关键词:** 税收立法 发展 改革 法治

## 一、问题的提出

我国要实现强国裕民的目标,就必须在深化改革和加强法治的进程中切实融入发展理念。财税是治国之基础,与政治、经济、社会、文化等直接关联,<sup>①</sup>因而财税体制改革和财税法治建设更要体现发展导向,才能有效促进上述各领域的发展。

考虑到税收立法事关财税体制改革的成败,对于推进依法治国具有标志意义,直接影响国家的全面发展,因而有必要从改革、法治、发展相结合的角度来探讨税收立法的相关问

题。<sup>②</sup>从既往研究看,学界关注较多的是税收立法权归属、授权立法、某类具体税种立法存在的问题等,对于税收立法的导向研究甚少,但该问题直接影响税制改革目标实现、税收法治体系建设乃至经济和社会的发展,因而不可不察。

从立法维度看,好的税收立法对于改革、法治和发展的促进可谓至为重要。我国在改革开放之初,税收立法开经济立法之先河,直接推动了整体的改革开放和经济法制建设。随着改革开放的深入,我国的税收立法亦不断完善。自

**作者简介:** 张守文(1966—),男,汉族,黑龙江齐齐哈尔人,北京大学法学院院长、教授、博士生导师。

<sup>①</sup> 熊彼特(Joseph Alois Schumpeter)等所开创的财政社会学从国家财政入手对国家与社会发展的力量和历史展开研究,其中涉及财政与社会、经济、政治和文化变化的驱动力、制度、机制、过程和结果的思考。税收作为财政的重要组成部分,对社会、经济、政治等各系统的发展有重要影响。参见刘志广:《新财政社会学研究:财政制度、分工与经济发展》,上海人民出版社2012年版,第42页。

<sup>②</sup> 在税法研究方面,法学界往往更侧重于法律或法治的维度,经济学界则更侧重于税制改革的维度。如果能够兼顾两个维度,再加上发展的维度,则对于税法研究的深化也许更有裨益。本文后面将从三者结合的维度做一些探讨。

2014年以来,新的税制改革再度开启,税收法定原则的落实迫在眉睫。新一轮大规模的税收立法<sup>③</sup>应体现何种理念、何种目标,应确立何种导向,都需要加以明晰。尽管理论界和实践部门在呼吁推进税收现代化或税收法治现代化,但对于何为现代税收法治的“现代性”尚缺少系统探讨。事实上,当代中国社会的重大时代主题和现实需求就是“发展”,因此,在新的历史时期,在构建现代税收法治体系的过程中,特别是在税收立法方面,充分体现发展理念,强调发展导向,全面确立促进发展的税法制度,既是“现代性”的重要体现,也是中国税收立法的重大任务和亟待解决的现实问题。

为此,综合诸多现实需求,我国应在新的历史时期推进“发展导向型”的税收立法。这就意味着税收立法不能单纯以增加政府的税收收入为导向,而应当在国家与国民的收入分配、中央政府与地方政府的收入分配以及税收调控等方面更好地保障企业和居民的经济发展权,从而促进国家经济和社会的协调发展。

诺贝尔经济学奖获得者、著名经济史学家诺思(Douglass C. North)曾提出,“国家既是经济增长的关键,又是经济衰退的根源”。对于这一著名的“诺思悖论”,<sup>④</sup>若从税收的视角加以拓展,也可以理解为:如果国家的税收工具用得不好,就可以促进经济发展;如果用的不好,就可能引发经济衰退。因此,良好的税收立法,对于促进经济发展尤为重要。

有鉴于此,国家如能推进“发展导向型”的税收立法,则对于解决1994年税制改革以来

“收入导向型”的税收立法所带来的诸多问题、真正建立现代税收制度、实现税收法治现代化具有更为重要的现实意义。为此,国家应在税收立法的导向上作出适当选择,全面融入发展的理念,并通过有效的制度调整促进经济和社会的良性运行和发展。

## 二、收入抑或发展:两种导向的立法选择

基于税收与政治、经济、社会等诸多系统的密切关联,现代国家的税收立法历来会设定多重目标,诸如获取税收收入、实施宏观调控、促进稳定发展等,都可成为各类税收立法的重要宗旨,这是现代税法“现代性”的又一体现。由于通过税法实施宏观调控的终极目标是促进经济和社会的良性运行和协调发展,因而在一定时期,一国的税收立法的侧重点在总体上可化简为两个方面:或者更侧重于国家获取税收收入,或者更侧重于促进稳定发展,<sup>⑤</sup>由此可将一国的税收立法大略分为两种类型:收入导向型和发展导向型。

收入导向型的税收立法较为常见。如果一国的税收立法主要以增加国家税收收入为导向,则在具体制度设计上会更多考虑国家的税收利益,在基本课税要素的安排方面,从对谁征税、对什么征税、征收多少税,到如何征税,特别是在什么时间、什么地点征税等方面,都会力图使国家获取更多的税收收入。收入导向型的税收立法对税法的实施会产生重要影响,尤其当征纳税双方存在“征纳的模糊地带”时,征税主体往往会作出利己的解释,“疑税从无”在实践

<sup>③</sup> 正是基于对税收法定原则的特别强调,我国对立法规划做出了重大调整,大幅度增加了税收立法的数量,从而使税收立法驶入快车道。但越是重视税收立法,越要明晰立法导向。

<sup>④</sup> 依据诺思(或译为诺斯)的理论,国家一方面要使统治者的租金(税收)最大化,另一方面又要降低交易费用以促进经济增长,两者之间存在着持久的冲突。参见[美]诺思、托马斯《经济史中的结构与变迁》,陈郁等译,上海三联书店、上海人民出版社1994年版,第25页。

<sup>⑤</sup> 诺贝尔经济学奖获得者斯蒂格利茨(Joseph E. Stiglitz)认为“对于一个社会来说,没有什么比经济增长和稳定更为重要了”。参见[美]斯蒂格利茨等《稳定与增长:宏观经济学、自由化与发展》,刘卫译,中信出版社2008年版,第1页。正因稳定增长非常重要,现代财政学之父马斯格雷夫(Richard Abel Musgrave)特别将保障稳定作为财税的重要职能,欧盟专门通过了《稳定与增长公约》,德国早在1967年就制定了《经济稳定增长促进法》。

中往往难以落实。<sup>⑥</sup>可见收入导向型的税收立法与“国库主义”直接相关,并会影响税收法制建设的整体走向。

与上述立法导向不同,发展导向型的税收立法更侧重于通过税法制度的科学设计和有效实施来促进经济和社会的协调发展,因而它并不把税收增长作为唯一或主要目标,而是强调国家税制要有助于促进经济的稳定增长和社会的公平正义。同时,它并非罔顾国家的税收收入,而是同样肯定国家为实现其职能而适度获取税收收入之必要,只是强调国家获取税收收入应当与经济发展水平、公共物品提供的需要等相匹配。<sup>⑦</sup>据此,如果经济运行良好,国家依据税法合比例地获取更多的税收收入,则是对经济发展成果的分享,由此而增加的税收收入可以更好地投入公共经济和私人经济领域,不仅不会给经济和社会的发展造成负面影响,反而会进一步推动经济和社会的发展;同时,如果国民在公共物品的质和量上有更高的要求,则当然也需要更多的税收收入作为支撑。

发展导向型的税收立法所侧重的“发展”,既包括国家整体的发展,也包括国民个体的发展;既包括经济和社会的发展,也包括其他领域的发展。<sup>⑧</sup>然而相对说来,国民个体的发展以及经济的发展更为重要——特别是如果没有作为个体的市场主体的发展,没有市场经济的发展,国家的税收收入就没有根基和保障。因此,在税收立法中,应当首先考虑如何促进和保障市

场主体和市场经济的发展。

由于立法历来是在各类目标和利益之间寻求平衡,因而在税收立法诸多目标并存的情况下更需要加强协调,以使其服务或统一于更高层次的目标。如果国家的收入目标与国家整体发展目标相冲突,则应服从于国家发展的目标,因为国家获取收入就是为了更好地实现整体发展。同样,如果市场主体的税收负担与其有效发展之间存在较大冲突,则应考虑适当降低其税负,以促进其发展。因为只有市场主体发展得好,纳税能力强,国家的税收收入才有保障甚至可能增加,这与以拉弗(Arthur Laffer)为代表的供给学派的思路是内在一致的。事实上,收入与发展并非总是矛盾,应基于两者之间的辩证关系,统筹近期与长远,兼顾国家利益与纳税人权益。

从历史维度看,我国自改革开放以来,税收立法基本上是从无到有、从不完善到比较完善的过程,其间的税制变迁不断融入效率、公平等重要价值并不断升华。<sup>⑨</sup>从改革开放之初旨在恢复重建我国税法体系的1984年的税制改革,到力图建立与市场经济体制相适应的税法体系的1994年的税制改革,再到意在持续完善税法体系的2004年开启的税制改革,伴随着“十年一变”的制度变迁周期,我国税收立法的基本架构逐步形成。特别是1994年的税制改革,对我国税收立法的整体导向影响深远,其中许多具体的税收立法更多地考虑了增加税收收入的目标,因而在相当程度上可归入收入导向型

<sup>⑥</sup> 按照严格的税收法定原则,基于对国民财产权和经营自由权的保护,在税收领域应当禁止类推适用,强调“疑税从无”,以解决片面强调收入导向所带来的诸多问题。

<sup>⑦</sup> 与此相关,有观点认为,人均收入与用于生产公共物品的经济资源呈正相关,税收与支出的水平占GDP的比重随国家经济的发展而提高,因此,打破税收缴付水平低、公共物品供给效率低的“低效均衡”非常重要。参见CAF-拉丁美洲开发银行主编《面向发展的公共财政:加强收入与支出之间的联系》,知识产权出版社2013年版,第1~3页。

<sup>⑧</sup> 对于“发展”的具体内涵,学者可能会有不同的理解。例如,熊彼特认为,“发展是一种特殊现象,它打破了均衡,并且永远改变着和替代着均衡状态。我们的发展理论,只不过是这种现象自己伴随而生的过程的论述。”[美]约瑟夫·熊彼特《经济发展理论——对利润、资本、信贷、利息和经济周期的探究》,叶华译,中国社会科学出版社2009年版,第83页。

<sup>⑨</sup> 相关分析可参见张守文《税制变迁与税收法治现代化》,载《中国社会科学》2015年第2期。

立法。

之所以作出上述判断,是因为我国在1994年进行税制改革时,所面临的突出问题是国家税收收入严重不足。当时“两个比重”(即财政收入占GDP的比重以及中央财政收入占整体财政收入的比重)过低,并由此影响国家的宏观调控能力以及其他各种能力,从而影响市场经济体制的构建和市场经济的发展,因此,增加税收收入既是整体税制改革的直接目标,也是税收立法的重要导向。此次税制改革突出了以增值税为代表的间接税制度变革,因为这些商品税的收入在当时税收收入总额中的占比可达70%左右,对于确保国家的整体税收收入可谓至关重要。

应当说,在“两个比重”过低的历史时期,在税收立法中体现收入导向是必要的,因为这直接关系到国家能力的提升,影响公共物品的提供,尤其事关市场经济发展所需要的宏观调控能力等国家能力。<sup>⑩</sup>然而收入导向型税法制度的持续实施导致国家税收收入连续多年大幅度超过GDP的增速,<sup>⑪</sup>由此使国家与企业、个人的收入分配格局大变。随着国家收入在整体收入分配中占比的不断提升,新的“两个比重”(即居民收入在国民收入分配中的比重以及劳动报酬在初次分配中的比重)过低的问题又日渐凸显。因此,在新的历史时期,有必要对收入导向型的税法制度作出适度调整,尤其应从有利于国家整体发展与国民个体发展的角度来展开相关税收制度的设计。为此,税收立法中必须融入新的发展理念,切实解决好税赋适度与公平分配的问题,有效保障各类主体的经济发展权。

从立法实践看,税收立法千差万别,非常复

杂,形成于不同时期的具体税法制度可能会分别侧重于获取收入和促进发展,因而对税收立法导向的认识不应绝对化。提出和关注立法导向的视角,有助于发现税法制度存在的问题,不断提升其合理性和合法性,从而使其日臻完善。例如1994年税制改革所确立的许多制度都具有明显的收入导向:在增值税立法方面,我国长期实行生产型增值税,纳税人的抵扣范围长期受限,这虽有助于增加国家税收收入,却不利于市场主体的发展;在消费税立法方面,国家当时推出消费税,就是为防止开征增值税可能导致的税收收入下降,因而保障或增加税收收入是其首要目标;当时对汽车轮胎等仅具财政意义的税目征税,更是体现了收入导向。此外,在营业税领域对金融业税率的多次非制度性调整,在个人所得税领域的分类所得税制的安排等等,都在一定程度上体现了收入导向。与此同时,我国因施行复合税制而形成了多税类、多税种的征收,既导致大量的税制性重复征税,又未能避免某些税种内部的重复征税,这是国家税收连续多年激增的重要原因。

上述收入导向型的税收立法直接导致在国家与国民之间的收入分配向国家倾斜;而在中央与地方之间税收收入的再分配方面,则存在着税收收入向中央倾斜的问题。随着中央享有的税收收益权的日益增加,分税制及其带来的诸多问题已引起各界的普遍关注。<sup>⑫</sup>因此解决收入导向型的税收立法以及相关税收收益权的分配问题,已经迫在眉睫。

总之,当前旨在建立现代税收制度、实现税收法治现代化的税制改革,应当更加突出税制的科学性、合理性与合法性,摒弃单一的收入导向的税收立法思想,更多地融入系统思维、法治

<sup>⑩</sup> 增加收入和宏观调控都被作为“94税改”的重要目标,这表明国家对汲取财政收入和宏观调控的能力非常关注,而这两大能力当时在学界亦备受重视,参见王绍光、胡鞍钢《中国国家能力报告》,辽宁人民出版社1993年版,第6~13页。

<sup>⑪</sup> 相关成因分析可参见高培勇《宏观经济分析中的财政政策》,中国社会科学出版社2013年版,第259~262页。

<sup>⑫</sup> 经过多年的博弈演进,我国在中央和地方之间已形成“共享型分税制”,对由此产生的相关问题的分析可参见张守文《论“共享型分税制”及其法律改进》,载《税务研究》2014年第1期。

思维和发展理念,而这些方面,首先应在税收立法中加以体现。

### 三、发展理念的立法融入

在税收立法中,历来都需融入发展理念。其实,过去的税收立法中已有诸多基于发展的考虑,发展导向型的税收立法亦占有一定比重。随着我国进入新的发展阶段,税收立法尚需更多地融入相关发展理念,从而使其成为美国学者阿西莫格鲁(Daron Acemoglu)等所强调的“包容性制度”,而非“汲取性制度”,这对于全面促进发展至为重要。<sup>⑬</sup>

#### (一) 以往税收立法对发展理念的融入

从我国税收立法的历程看,随着对发展问题的日益重视,有关发展理念亦不断融入立法之中,从而形成了税法领域的一系列旨在促进发展的税法规范。值得一提的是,随着2004年以来的税法变革对发展目标的日益关注,与发展有关的税法规范也逐渐增多,使许多具体领域的收入导向型立法逐渐转变为发展导向型立法。从整体上看,随着发展理念的更多融入,我国的税收立法已呈现从收入导向型转为发展导向型的趋势。例如,在增值税法立法方面,我国在1994年确立的生产型增值税制度,侧重于国家税收收入的获取,因而是典型的收入导向型的税法制度,但自2004年国家在东北地区推行增值税转型试点开始,到2009年全国普遍推开增值税转型,增值税制度已逐渐转为消费型增值税制度,从而扩大了进项税额的抵扣范围,减少了重复征税,体现了降低市场主体负担和促进其发展的理念。此外,近年不断扩大的“营

改增”试点,旨在解决营业税领域存在的影响发展的诸多问题,因而也是以发展为导向的立法过程。又如,在消费税立法方面,1994年推出的消费税制度,本身就是收入导向型立法的结果,但随着该制度的发展,其引导消费的功能逐渐被强化,到了2006年消费税改制时,其征税范围被扩大为对实木地板、木制一次性筷子以及多种成品油征税,主要是基于保护环境、促进绿色发展的考虑;到了2014年,仅具有财政收入意义的汽车轮胎税目亦被取消,更体现了消费税立法对收入导向的淡化和对发展导向的强化。类似地,资源税制度的改革,环境税的酝酿开征、企业所得税领域对绿色环保企业的优惠等,<sup>⑭</sup>也都是发展导向的重要体现。

因此不能说发展导向型的税收立法不曾存在过,只是以往收入导向型的税收立法相对更多而已。其实在现实的税收立法中,收入导向与发展导向往往同时并存于具体的税收立法中,因而说某个时期的某类具体立法体现了某种导向可能更为准确。尽管如此,在国家全力推进法治和发展的新时期,在相关税收立法中,发展理念无疑需要更多呈现。

#### (二) 新时期税收立法应体现的发展理念

当前,国家正着力建立现代税收制度,税收立法必须体现与之相适应的发展理念,如协调发展、永续发展、共享发展等,这些发展理念的落实,对于未来的经济和社会发展,乃至对于政治和文化等领域的发展,<sup>⑮</sup>都具有重要意义。从经济法的视角看,发展导向型税收立法可归属

<sup>⑬</sup> 德隆·阿西莫格鲁和詹姆斯·罗宾逊(James Robinson)与前述诺思的思路一脉相承,不仅认为制度对于国家的兴衰是重要的,而且特别将制度分为包容性制度和汲取性制度,其中前者更有助于促进一国的发展。上述制度分类虽然不限于税收制度,但同发展导向型立法和收入导向型立法有着内在的关联。参见[美]阿西莫格鲁、罗宾逊《国家为什么会失败》,李增刚译,湖南科学技术出版社2015年版,第51~58页。

<sup>⑭</sup> 如《企业所得税法》第27条规定,从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得,可以免征、减征企业所得税。

<sup>⑮</sup> 仅就政治发展而言,有的学者认为,税收是重要的政治工具,蕴含着重要的政治价值观,因而会影响政治领域的发展。参见[美]彼得斯《税收政治学:一种比较的视角》,郭为柱、黄宁莺译,江苏人民出版社2008年版,第55页。其实,我国税法从对不同所有制企业的区别对待到内外企业的平等征税,从重视国库收益到重视国民发展,也体现了政治价值观的变化。

于“促进型经济法”<sup>⑩</sup>,要更好地发挥其促进发展的功能,应着力体现如下发展理念:

首先,税收立法应体现“协调发展”的理念。我国在发展方面存在突出的“三不”问题,即不平衡、不协调和不可持续,而“平衡”和“可持续”的目标都需要通过“协调”来实现,这就要求税收立法必须努力促进各个方面的协调发展。例如,在区域协调发展方面,如何推进城乡、地区之间的协调发展,解决各类“二元结构”问题,历来是税收立法应当关注的重要问题。为此,我国曾在东北地区实施增值税转型试点,也曾力推西部大开发战略,就是力图通过相关税法制度的差异性安排来促进区域的协调、均衡发展。又如,产业之间的协调发展直接涉及结构优化,目前我国在经济发展过程中出现了增速下滑、产能过剩、有效供给不足等诸多问题,都与产业结构的不协调、不合理有关,因此在税收立法上应促进结构优化,对国家鼓励的产业给予更多的税收优惠。

此外,经济与社会的协调发展,历来都是经济法调整的重要目标,也应是税收立法的重要导向。因此,我国的许多税收制度不仅有促进经济发展的优惠措施,也有大量体现社会政策、侧重于促进社会发展的优惠措施,这对于推进经济与社会的协调发展无疑非常重要。然而与此同时,也要防止因税收立法失当导致的不协调。如以往过多的区域性税收优惠以及税收立法“试点模式”的推行等带来的诸多问题,<sup>⑪</sup>若不能有效解决,也会影响协调发展。

推进经济和社会的协调发展,还要求相关

制度相互协调,包括各类税法制度之间以及税法制度与其他制度之间的协调,否则就难以发挥系统的整体功效。因此,在关注税法促进其他领域协调发展的同时,也要关注税法制度自身的协调发展,以及税法与相关法律制度的协调发展。

其次,税收立法还应体现“永续发展”的理念。与上述协调发展的理念相关,如果经济和社会发展存在不平衡、不协调的问题,就会不可持续,因此,实现永续发展或绿色发展,是具有宏观意义的战略问题。我国既往经济的高速增长是以牺牲环境为代价的,由此导致的全方位的环境污染,需要多种制度协同整治。在以往的税收立法中,环保理念在消费税制度、企业所得税制度、资源税制度、土地税制度等领域虽已有所体现,但在未来的立法改进中还应进一步凸显。例如,在消费税和资源税方面,对影响环境的消费品以及自然资源的生产、开发、使用等,就不仅应将其纳入征税范围,还要更多地实施税收重课措施,以体现“寓禁于征”的思想。当然,我国力推的环境税制度无疑最能体现环保理念,且与“庇古税”的思想内在契合,更有助于促进绿色发展。此外,我国在推进结构调整的过程中,对节能环保的产业给予更多的税收优惠<sup>⑫</sup>同样有助于落实绿色发展理念。在促进绿色发展方面,税收立法如能将上述税收重课措施和税收优惠措施协调并用,将更有助于实现促进经济和社会协调发展的目标。

再次,税收立法应体现“创新发展”和“开放发展”的理念。这两个理念联系密切,其落

<sup>⑩</sup> 发展导向型税收立法与促进型经济法的内在精神是一致的,相关探讨可参见张守文《论促进型经济法》,载《重庆大学学报》(哲学社会科学版)2008年第5期。

<sup>⑪</sup> 因强调地区差异性而影响税制统一的税收立法在我国有许多体现,特别是各类税收立法的“试点”,更是加剧了税制的不统一,并由此带来了法治、经济、社会等诸多领域的问题。相关探讨可参见张守文《我国税收立法的“试点模式”——以增值税的立法“试点”为例》,载《法学》2013年第4期。

<sup>⑫</sup> 例如,《企业所得税法》第33条规定,企业综合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减计收入;该法第34条规定,企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额,可以按一定比例实行税额抵免。

实有助于解决上述协调发展和永续发展问题。在创新发展方面,自熊彼特提出创新理论以来,创新便被视为促进发展的重要手段或重要动力甚至“第一动力”,通过创新驱动促进有效发展已成为普遍共识。因此,只要税收立法能够推动创新,就会有助于促进相关领域的发展。<sup>①</sup>此外,税收立法对技术创新、经营模式创新的推动固然重要,但税法理论的创新也必不可少。尤其在“互联网+”时代,各类创新日新月异,税收立法和税法理论若不能及时跟进,便极可能或者阻碍发展,或者形成税法调整的罅漏,从而或者有违税收效率原则,或者有悖税收公平原则,都不利于促进相关领域的发展。

此外,税法制度对于推进开放一直发挥着重要作用。例如我国改革开放之初实施的《中外合资经营企业所得税法》《外国企业所得税法》《个人所得税法》,作为税法领域乃至整个经济立法领域最早的一批法律,对于推动对外开放可谓功不可没。随着整体税法制度的发展,原来“内外有别”的两套税制在各个税种领域都已完成整合,使各类纳税主体在我国都能依法享受平等的税法待遇,从而有利于形成各类市场主体公平竞争的外部环境,进一步促进对外开放。与此同时,一些涉外税收制度,特别是关税制度、出口退税制度的完善,对于我国外向型经济的发展,对于企业“走出去”亦甚为重要。

最后,税收立法尤其应体现“共享发展”的

理念。良好的社会应有公平的分配制度,发展的成果应当由人民共享,不应出现严重的两极分化。税法作为典型的“分配法”,应有助于促进公平分配,有效保障弱势群体的利益,真正落实共享发展的理念,在实质上成为“包容性制度”,促进“包容性增长”。<sup>②</sup>为此,税法不仅要体现形式公平,更要体现实质公平,对于发展落后的地区,以及发展能力较弱的小微企业等,都应适当给予税法激励,<sup>③</sup>以实现均衡、共享的发展目标。实际上,只有实现共享发展,才能真正实现经济与社会的协调发展和永续发展。

总之,针对我国“发展失衡”的诸多问题,唯有将上述各类发展理念不断融入立法,才能更好地解决现实经济和社会发展过程中存在的诸多“差异性”问题,才能更好地体现经济和社会发展的整体性、协调性和永续性。而上述发展理念的落实,则需要税法制度作出有效调整,以切实保障相关主体的发展权。

#### 四、促进发展的制度调整与发展权保障

发展导向型的税收立法不仅体现发展理念,还应有能够落实发展理念的具体手段或路径,而通过各类旨在促进发展的税法制度的有效调整来切实保障各类主体的经济发展权,正是落实发展理念的具体路径。

##### (一) 促进发展的制度调整

在税收立法领域,为了有效促进发展,可以采取多种制度安排,既包括税种的开征、停征、取消、合并等调整,也包括税种内部的课税要素调整。

<sup>①</sup> 我国税法较为重视创新优惠,如《企业所得税法》第30条规定,企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除。此外,该法第28条规定,国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税。

<sup>②</sup> 在亚行2007年提出“包容性增长”的概念后,我国也于2009年开始倡导,与此相对应,税收立法唯有强调发展导向,全面关注收入贫困、能力贫困和权利贫困的问题,才能成为“包容性制度”,更好地促进“包容性增长”。为此,在未来的税收立法中,应特别关注相关主体的发展权利,对此后面还将专门探讨。

<sup>③</sup> 如《企业所得税法》第29条规定,民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分,可以决定减征或者免征;该法第28条规定,符合条件的小型微利企业,减按20%的税率征收企业所得税。类似的税法规定,都有助于化解分配风险,实现共享发展。



例如,为了加强环境保护,促进经济与社会的协调发展,我国拟开征环境税;<sup>②</sup>为了鼓励固定资产投资,促进经济发展,我国曾一度停征固定资产投资方向调节税,并最终废止了该税种;为了促进农业发展,有效解决“三农”问题,我国在2006年取消了农业税,此后,又取消了屠宰税、筵席税等税种。此外,为了解决“内外有别”的两套税制的问题,促进公平竞争,我国合并了多个税种,如将车船使用税与车船使用牌照税最终合并为车船税;在完成房产税与城市房地产税的合并后,拟进一步将房产税与城镇土地使用税合并为房地产税等等。这些税种的调整,都是为了更好地促进相关领域的经济和社会发展。

除了整体的税种调整以外,各税种内部的课税要素调整,也是促进发展的重要立法路径。其中,对纳税主体、征税对象以及税目、税基、税率的制度调整,都会对相关领域的发展产生重要影响。例如,我国着力推进的“营改增”试点,就涉及上述各类课税要素的调整,而这些制度变化,对于经济结构优化乃至宏观经济的良性运行和协调发展,都具有重要意义。又如,社会各界高度关注的房地产税的开征也涉及所有课税要素的调整,其不仅会影响中国房地产及其相关产业的发展,还会影响国计民生的诸多方面。

除了上述基本的课税要素以外,作为特别要素的税收优惠措施更为常用。事实上,各类企业、个人、社会团体等主体对于税收减免、出口退税、税收抵免、加计扣除、加速折旧等税收

优惠措施更为关注,由此使这些措施得以成为促进各类主体发展的重要手段,并影响税收立法的内容。

例如,我国自2008年国际金融危机爆发以来,随着经济下行问题的日益突出,国家的财政压力和国民的民生压力都不断增大。为了有效解决经济和社会发展所面临的诸多矛盾和问题,国家力推简政放权、减税降费,试图通过降低制度性交易成本、减轻市场主体的负担来更好地促进其自我发展。而国家推出的各类“结构性减税”措施,无论是“营改增”还是促进小微企业的税收优惠,无论是促进创业创新的税收优惠还是其他配合产业政策的制度调整,都要通过发展导向型的税收立法来实现。<sup>③</sup>

## (二) 税收立法与发展权保障

上述旨在促进经济和社会发展的各类制度调整已经构成了发展导向型税收立法的重要内容,而这些立法的直接目标则是对各类主体发展权的保障。在诸多发展权中,经济发展权居于基础和核心地位,对于其他领域的发展特别重要,因而对于各类经济发展权,无论是国家的促进发展权还是国民的自我发展权,无论是整体的发展权还是个体的发展权,<sup>④</sup>都应通过税收立法加以保障。

在税法领域,国家的促进发展权就是国家通过税法来调控和促进经济发展的权力,具体体现为税收调控权。国家进行税种或基本课税要素调整,以及设定和实施税收优惠等权力,都属于税收调控权。因此,上述促进发展的各类

<sup>②</sup> 全国人大常委会的立法规划和《环境保护税法》(征求意见稿)将其称为“环境保护税”,但是否要加“保护”二字,是可以探讨的。其实,对某个领域征税,本身就体现了对某种法益的“保护”;同时,税种名称通常与征税对象联系更为密切,如果“保护”二字用得恰当,可能产生歧义或反义,因此,目前我国已有税种均未加“保护”二字。据此,本文一直使用“环境税”的称谓。

<sup>③</sup> 结构性减税方面的立法都可归入发展导向型的立法,在推进此类立法的过程中,减税权的依法正当行使非常重要,否则会产生诸多法律问题。相关探讨可参见张守文《“结构性减税”中的减税权问题》,载《中国法学》2013年第5期。

<sup>④</sup> 有关经济发展权的分类可参见张守文《经济发展权的经济法思考》,载《现代法学》2012年第2期。



制度调整都是国家运用税收调控权促进经济和社会发展的主要路径。此外,与国家的促进发展权相对应的是国民的自我发展权。在不违反税法规定的情况下,无论是企业、个人抑或其他主体,都有自我发展的权利。由于国民的自我发展受税负影响较大,较低的税负更有利于国民的发展,因此,税法领域的国民自我发展权既是纳税人权利的体现,又常常具体体现为广义的税收优惠权。

从促进发展的角度看,国家的税收调控虽然在形式上体现为国家在纳税主体、征税对象、税目、税率、税基以及税收优惠方面的制度调整,但在实质上,国家的税收调控更为直接的目标是通过对经济运行的调控以及对主体权益的调整来促进各类主体以及整体的经济和社会的发展。从一定意义上说,传统的税收征管更侧重于保障国家的税收收入,而现代的税收调控则更侧重于保障和促进各类主体的发展。

基于保障经济发展权而形成的发展导向型的税收立法,对税收执法亦有重要影响。税收执法过程中备受诟病的“过头税”或“竭泽而渔”的问题,是单一的收入导向思维的结果,是绝对应当避免的。事实上,从税法的制定到实施,都应注意防止单一的收入导向,这样才能促进个体和整体的发展。基于发展导向,税法上的诚实信用原则不仅应在理论上得到认可,还应在税法实践中加以贯彻。如果在税法实施过程中仅考虑国家税收收入,就极可能置纳税人的信赖利益于不顾,违背诚信原则的情况就会比比皆是。近几年来,国家在清理地方税收优惠措施过程中所遇到的侵害纳税人信赖利益的问题,都对地方政府的公信力产生了不利影响,

因而国务院才特别强调允许逐步解决,这其实更符合法治精神<sup>⑤</sup>,也更有利于促进地方的经济发展。与此相关,征税机关应从经济生活的实质和发展的需要出发来实施税法,而不应完全机械地理解和适用税法;如能做到“疑税从无”,摒弃狭隘的“国库主义”,则更有助于促进纳税主体个体和国家的长远发展。

### 五、相关的拓展思考

前述的“诺思悖论”表明,国家既要获取税收收入,又要促进经济增长,因此,收入导向和发展导向在税收立法中都会有所体现。然而从未来走向和现实需求看,发展导向型的税收立法日益重要。随着发展理念的不断融入以及税法制度的相应调整,对经济发展权的税法保障将更加充分,税收立法的包容性会更强,对经济和社会的发展的促进作用将更为突出。从改革、法治与发展三者结合的维度,打通“诺思悖论”和“包容性制度”理论,尤其有助于拓展上述问题的思考,学界如能循此深入研究发展导向型税收立法的相关问题,则既有助于促进“发展法学”的发展,也有助于税法学研究的深化。

从“发展法学”的角度看,由于大量的税法制度在促进发展方面具有重要功用,因而同样可以成为发展法学的研究对象。<sup>⑥</sup>研究发展导向型的税收立法,有助于进一步思考如何通过税法的制度调整促进经济结构优化和社会公平分配,从而有助于解决经济和社会发展的诸多问题。

从税法学研究的角度看,尽管基于税收法定原则的特殊重要性,学界对税收立法问题已有相当研究,但系统的“立法理论”的构建尚有

<sup>⑤</sup> 针对国务院2014年发布的《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》(国发〔2014〕62号)存在的“一刀切”及其带来的诸多问题,国务院又于2015年发布《国务院关于税收等优惠政策相关事项的通知》(国发〔2015〕25号)进行相应的调整,应当说,这种调整更符合法治精神,有助于落实诚实信用原则,提升政府的公信力。

<sup>⑥</sup> 有关“发展法学”研究对象的探讨,可参见张守文《“发展法学”与法学的发展——兼论经济法理论中的发展观》,载《法学杂志》2005年第3期。

很大空间。以往的税收立法理论,着重讨论的是立法原则、授权立法、立法层级、立法主体等,有些方面已在学界形成了较为广泛的共识,但对于立法类型、立法导向等问题的研究还不够,而这些问题事关立法的方向、路径乃至整体税法体系的构建,因而确需深究。

明确立法导向对于立法实践具有重要意义。我国各类税收立法几乎都是多元立法目标并存,如果主要目标不清晰,则会带来诸多问题。例如,在制定《车船税法》的过程中,就曾涉及收入目标、环保目标等多重目标的冲突和争论;又如,针对当前地方财政收入不足、地方债务负担过重等问题,某些税收立法的收入导向又日渐显明,比如《房地产税法》之类的立法,就涉及是否要将房地产税作为地方税的主体税种,以及如何增加地方税收收入的问题。但如果此类税收立法把获取收入作为首要目

标,则在税法遵从等方面难免会存在诸多问题,因而需要特别慎重。

虽然从理论上说,国家的税收收入如运用得当也有助于发展,但经济的良性发展会更有助于国家获取税收收入。因此,从发展导向出发,从有效发展、和谐征纳的角度考虑,会更有助于多元目标的实现。在这个意义上说,发展导向型的税收立法比收入导向型的税收立法更为可取。

在经济和社会发展的新阶段,在构建现代税制的新时期,从改革、法治与发展相结合的维度看,在税收立法领域尤其应解决好税制统一与分散立法、税网无漏与税制简明、收入导向与发展导向等关系,切实转变政府的职能和观念,不断提升发展导向型税收立法的质量,从而更好地促进经济和社会的良性运行和协调发展。

## Research on the Development – oriented Tax Legislation

Zhang Shouwen

**Abstract:** With the deepening of tax reform and the improvement of the legal construction in the field of taxation, tax legislation, oriented by the mission of promoting economic and social development, is becoming increasingly important. In order to protect the economic development rights of different kinds of economic entities more thoroughly during the new historical period, development – oriented tax legislation should absorb the concept of coordination, sustainability and community, etc, and achieve institution adjustment by the alteration of tax type and taxation elements, which is important to solve various problems caused by the revenue – oriented tax legislation in the past, deepen the research of developmental law and tax law, and achieve the modernization of the rule of law in the field of taxation.

**Keywords:** tax legislation; development; reform; the rule of law

(责任编辑:刘宇琼)