

我国税收立法的“试点模式”

——以增值税立法“试点”为例

● 张守文*

【内容摘要】 透过增值税立法试点的进程,我们可以观察和解析其背后的法律问题,剖析和挖掘各类税收立法中存在的共通性问题。既要看到我国税收立法的“试点模式”以往通行的必要性,又要特别关注其在合法性和合理性方面存在的不足。尤其应重视在授权立法和课税要素调整方面严格贯彻税收法定原则,防止立法“试点”对公平和效率产生负面影响,从而全面提升我国的税收法治水平。

【关键词】 税收立法 试点模式 增值税 税收法治

一、引言

我国自改革开放以来,经济立法渐受重视,尽管缺漏尚存,但已蔚为大观。在经济立法中,税收立法甚为重要且极具代表性。^① 涉外领域的所得税立法作为改革开放后最早的经济立法,为税收法治乃至整体的经济法治奠定了重要基础;^②同时,每个周期的大规模经济立法,也都是税收立法先行。尽管当前税收立法的基本框架已告形成,但税法体系不合理、结构不完善的问题依然存在,^③因而对于税收立法的诸多问题仍有必要进行深入分析,这对于推进整体的经济立法亦甚有裨益。

纵观改革开放以来的立法进程,我们不难发现,始终高度重视立法“试点”是我国税收立法的一个重要特点。例如,早在改革开放之初,国务院就公布了一系列税收条例(草案)予以“试行”;^④随着改革开放的深入,许多税收立法虽已不再“试行”,但至今仍在“暂行”。^⑤ 近几年来,在增值税、房产税、资源税等领域,都进行过“税改试点”,而其中涉及的课税要素调整或税收征管改革最终都要在立法层面落实,因此,上述“税改试点”实质上都是“立法试点”。长期、大量、频繁的立法试点作为我国税收立法领域普遍而重要的现象,殊值得我们关注和研究。

* 作者单位:北京大学法学院。

① 我国的改革开放与经济立法几乎是同步展开的,两者存在良性的互动关系。其中,税收立法作为改革开放以来最早的经济立法,可谓作用甚巨。每次深化改革或宏观调控的展开,大抵也与税收立法直接相关。

② 改革开放以来,我国在经济立法领域最早制定的法律,就是所得税方面的《个人所得税法》(1980年)和《外国企业所得税法》(1981年),作为由国家立法机关通过的法律,其位阶高于后来普遍制定的税收暂行条例。

③ 尽管我国全国人大已宣布法律体系形成,但在税收立法方面仅有基本框架,许多重要的立法尚未出台,且结构仍在改进之中。

④ 国务院于1984年9月18日在批转了财政部《国营企业第二步利改税试行办法》的同时,依据全国人大常委会1984年的授权立法决定,发布了有关税收条例(草案),其中包括《产品税条例(草案)》、《增值税条例(草案)》、《营业税条例(草案)》、《盐税条例(草案)》、《资源税条例(草案)》、《国营企业所得税条例(草案)》等。

⑤ 依据全国人大1985年的授权立法决定,国务院制定和实施了一系列税收暂行条例,从而结束了税收“条例(草案)”试行的历史,目前我国大部分税种领域的立法都是由国务院制定的税收“暂行条例”。

事实上,“先试点”或“先行先试”作为立法者的一种思维定式,被广泛运用于诸多立法领域,且已形成一种“试点模式”,人们对此已习见习闻。立法机关看重“试点”固然有诸多考虑,如在某些领域通过“试点”来积累立法经验,有助于发现原来制度设计存在的缺失,从而可以进一步改进制度,降低实施成本等。应当说,上述考虑无疑具有一定的道理,而且还可能被认为与著名哲学家卡尔·波普尔(Karl Popper)的“试错法”较为相合,并由此显得更为“科学”。因此,“先试点再推广”已成为我国许多制度的重要形成路径。

但是,要进行立法“试点”,则要事先明确哪些方面需要“试”或能够“试”,以及“试点”能否解决立法者考虑的上述诸多问题,从而真正改进制度设计的缺失,降低法治的成本。如果一种立法“试点”反而会加大成本,带来新的混乱,无益于推动制度的完善,则该“试点”就是不可取的。

不仅如此,“试点”尚须考虑依据、可行性、必要性和合理性,关注公平与效率的价值目标。如果“试点”没有足够的法律依据,或者可能影响相关主体之间的公平以及制度运行的效率,那就不应进行。据此,具体的税收立法“试点”必须符合法定原则、公平原则和效率原则,这是检验其合法性、合理性和必要性的重要标准。同时,上述原则或标准也是研究税收立法“试点模式”的重要维度。

考虑到增值税是我国第一大税种,具有重要的典型意义,故本文拟以增值税的立法试点为例,讨论税收立法“试点模式”的合法性和合理性等问题,从而揭示其利弊得失,以期促进整体的税收立法乃至经济立法的完善。

二、“试点中”的增值税制度

作为诸税之首,增值税征收范围广阔,不仅涵盖货物销售、提供应税劳务和进出口等领域,而且还在通过“试点”进行“扩围”。由于增值税收入一直占整个税收收入的三分之一到二分之一,对国家与国民的税收利益和财富分配影响巨大,因而其立法的合理完备、相对稳定无疑非常重要,但我国的增值税制度却几乎一直处于“试点中”。下面拟透过增值税立法试点的历程,观察和解析其背后的法律问题,以通过典型剖析来发现税收立法“试点模式”存在的共通问题。

从增值税制度的发展看,我国在改革开放初期,产品经济的色彩非常浓厚,工商税或产品税曾一度占据要位,增值税作为后来替代产品税的税种,彼时刚刚萌芽。为了解决征收产品税导致的重复征税问题,当时的财税部门在相关行业进行了开征增值税的“试点”,^⑥考虑到国务院并无税收立法权,全国人大常委会于1984年9月18日专门通过决定,授权国务院“在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中,拟定有关税收条例,以草案形式发布试行,再根据试行的经验加以修订,提请全国人民代表大会常务委员会审议。”^⑦据此,国务院在获取授权的当日便发布《增值税条例(草案)》,^⑧共“试行”了10年,直到1994年国务院制定的《增值税暂行条例》出台。尽管后来的“暂行条例”不再以草案形式“试行”,但增值税制度事实上一直变化频仍——财政部、税务总局制定的大量用以补漏的规范性文件,使得《增值税暂行条例》面目全非,许多规定名存实亡。降至21世纪初,增值税制度虽相对成熟趋稳,但旨在探索增值税从“生产型”转为“消费型”的“转型试点”又于2004年自东北地区开始,逐步推至中部地区,并最终在金融危机的压力下,于2009年推向了全国,此时将《增值税暂行条例》升格为“法律”的呼声亦不断高涨。只是提升增值税立法级次的努力尚未实现,新的试点又开始了,即从2012年开始,我国先在上

^⑥ 1980年3月,财政部、税务总局在柳州市进行增值税的调查测算和方案设计,其后在柳州、上海等地的机器机械行业进行征收试点。1981年到1982年,财政部先后选择机器机械、农业机具两个行业和缝纫机、自行车、电风扇三项产品试行增值税,并发布了《增值税暂行条例》。参见《中国增值税制度的建立与发展》,《中国税务报》2012年2月15日。

^⑦ 参见1984年9月18日全国人民代表大会常务委员会《关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例草案试行的决定》。

^⑧ 《增值税条例(草案)》规定,增值税的纳税人在中国境内生产和进口应税产品的单位和个人,税目分为甲、乙两个类别,共设12个税目,包括机器机械、汽车、农业机具、钢材、自行车、缝纫机、电风扇等,税率从6%至16%不等。在试行过程中,财政部又陆续发布了一系列关于扩大增值税征税范围的文件,逐步增加了化学纤维,纺织品,服装等税目共计31个,税率从8%至45%不等。

海,继而又在北京等多个省市开始推行营业税改征增值税的试点(或称“扩围试点”),且该试点已成为“十二五”时期整个税制改革的重点。

通过上述对增值税立法“试点”进程的简要回顾,我们不难发现,增值税制度实际上一直处于变动不居的“试点中”。这种局面的形成固然有诸多客观原因,如社会经济关系的多样化、复杂化,经济体制从计划经济到有计划的商品经济,再到市场经济的不断变化,都要求税法制度随经济体制的变化而相应调整。与此同时,也包括许多主观原因,如立法者对增值税及其制度的原理认识不够,对国家经济社会发展的趋势和速度认识不清,立法的技术和能力不足,等等。但不管怎样,从应然的角度说,增值税要求“链条完整”的特性,需要增值税制度在全国普遍适用,因而一直处于“试点中”的增值税制度必须相对稳定下来,成为通行全国的直接影响整体经济发展的重要制度。

增值税制度的变动不居,从法律应有的稳定性以及税法应有的普适性来看,都有一定的问题。^⑨如何在稳定性与变易性之间作出适度的平衡和协调,对于税收法治尤为重要。

如前所述,我国近年来在房产税、资源税等领域都进行过制度改革的试点,^⑩“先试点再推广”是我国在经济改革和经济立法领域惯用的做法,这种“试点模式”的合理性归因于人类理性的有限性,特别是政府对经济管理经验的缺乏,以及立法者对经济立法的原理、技术、效果的认识不足。在改革初期,由于对经济转型、体制变革以及上层建筑或顶层设计的把握不够,经济理论、法治理论相对欠缺,因而强调“先试点”确有必要。但是,在市场经济和法制建设已取得长足发展,有成熟市场经济国家以及新兴市场经济国家大量可资借鉴的经验,且本国业已积累大量经验的今天,是否还应推行“试点模式”,持续、大量地进行立法“试点”?“试点模式”是否具有合法性,其对公平与效率的影响如何?这些问题都非常值得研究。对此,下文将以增值税的立法“试点”为例着重进行探讨。

三、立法“试点”的合法性观察

无论哪个领域的立法“试点”,都必须立法有据,这直接关乎立法“试点”的合法性,以及立法是否有效的问题。在授权立法的情况下,则涉及授权的合法性以及授权立法的有效性。同时,还与立法的稳定性与变易性直接相关。^⑪

如前所述,我国的增值税立法一直处于频繁的“试点”状态。在改革开放之初,刚刚认识到工商税存在重复征税弊端的国家财税部门就开始考虑引进法国的增值税制度,并在少数城市的少数行业进行试点。为了解决国务院进行工商税制改革的合法性问题,全国人大常委会于1984年9月18日通过了国务院可以进行相关立法的“授权决定”,批准了国务院提出的工商税制改革方案,国务院据此发布了包括《增值税条例(草案)》在内的6个“条例(草案)”予以试行,从而使增值税立法至少在形式上具有了合法性。

在《增值税条例(草案)》的试行期间,国务院曾不断扩大增值税的征税范围,将原来规定的12个税目扩大为31个税目。对于如此“扩围”,国务院既未依据1984年的“授权决定”修改“条例(草案)”,也未依据1985年全国人大对国务院的“授权决定”制定“暂行条例”,因而其“扩围”的合法性令人存疑。

作为对《增值税条例(草案)》的替代、完善和补充,国务院制定的《增值税暂行条例》于1994年开始实施,而该暂行条例的立法依据,则通常被认为是1985年的“授权决定”,其核心内容是全国人大“授权国务院对于有关经济体制改革和对外开放方面的问题,必要时可以根据宪法,在同有关法律和全国人民

^⑨ 对于包括增值税制度在内的各类税法应有的稳定性或普适性的探讨,可参见张守文:《论税法的普适性及其局限》,《中外法学》2001年第5期。

^⑩ 近几年来,我国税收立法越来越频繁地采取“试点模式”,除了京沪等地的增值税“扩围试点”外,还有沪渝的房产税试点、新疆的资源税试点、湖北的环境税试点等。

^⑪ 由于税法具有分配收入、宏观调控等多种功能,因而其变易性亦值得关注,相关研讨可参见张守文:《宏观调控法的周期变易》,《中外法学》2002年第6期。

代表大会及其常务委员会的有关决定的基本原则不相抵触的前提下,制定暂行规定或者条例”,^⑫因为惟有以此为依据,才能使其合法性问题在一定程度上得到解决。

但是,如果以1985年的“授权决定”作为《增值税暂行条例》的立法依据,就必须符合全国人大对立法领域、必要性、合法性等方面作出的限定,否则其立法依据或合法性仍然存在问题。针对上述限定,我们需要考虑的是:增值税立法是否属于经济体制改革和对外开放方面的问题?由国务院立法是否必要?国务院的增值税立法与法律或国家立法机关有关决定的基本原则是否相抵触?

如果对“经济体制改革和对外开放”作宽泛解释,将税制改革和相关的税收立法归入国务院按“授权决定”进行立法的领域,似乎亦无可厚非,这也是人们对此未予深究的重要原因。但严格说来,全国人大的“授权决定”应当是明确、具体、有期限的,而非模糊、过于宽泛、无限期的,否则就可能近乎“空白授权”。事实上,在全国人大的“授权决定”中,“有关经济体制改革和对外开放方面的问题”、“必要时”等用语都比较宽泛模糊,^⑬从而使国务院获得了极大的立法空间,导致各领域的“暂行条例”大量涌现,虽然在较短时间内的确实现了法制建设的提速,但“授权决定”本身是否合适,尚值得深思。

此外,“授权决定”还要求“根据宪法”,且与法律不相抵触,但对于国务院的税收立法是否违反法律及其基本原则,则关注甚少。根据《立法法》第8条的规定,依据税收法定原则,凡涉及税收的基本制度或基本课税要素的内容,都应坚持法律保留原则,制定税收法律。尤其在增值税制度试点多年,且有国外大量经验可借鉴的情况下,更应当提升其立法级次。

基于上述诸多因素,在增值税领域应尽快由国家立法机关制定法律,而不宜长期固守1985年的“授权决定”,由国家行政机关担当税收立法的主要主体。无论是增值税的“转型试点”抑或是“扩围试点”,都不应成为不断延宕全国人大直接立法的理由,这样才更符合《立法法》和税收法定原则的要求,才有助于更好地解决增值税立法的合法性问题。

按照税收法定原则的要求,课税要素必须法定,因此,每次增值税立法“试点”所涉及的重要课税要素的调整也必须严格法定。其实,无论是改革开放之初增值税的“开征试点”还是《增值税条例(草案)》的“试行”,以及增值税“扩围试点”等,都涉及税目、税率的变化;而增值税“转型试点”,则涉及纳税人抵扣权的行使,直接影响税基的调整。上述课税要素的变动或调整,惟有严格遵循税收法定原则,才能保障“试点”的合法性。

例如,“扩围试点”扩大了增值税的征税范围,直接影响以“商品与劳务”的二元划分为基础的税制结构。同时,作为跨税种的系统调整,它不仅影响营业税,也影响城建税等附加税;不仅关系到增值税的理念,更关系到增值税制度的实效。因此,对于“扩围试点”的合法性必须给予高度重视。

当然,增值税的“扩围”还涉及税基、税率的调整,对于纳税人的实体权益影响甚巨。同时,由于营业税的部分税目被纳入增值税会产生税负下降的效应,因而“扩围”一直被视为“结构性减税”的要举。但无论是所谓的“结构性减税”,还是其他税收调控措施,其合法性往往被忽视,这是我国税法领域长期存在且饱受批评的突出问题。对此,须从法治政府建设或宪政的高度来认真加以解决。

总之,从产品经济到商品经济再到市场经济,我国的增值税制度一直处于频繁的“试点中”,与法定原则的要求相去甚远,严重影响了制度的稳定性。尽管经济体制和制度的变迁使大量新型交易行为得以生成并日益复杂,为增值税的征收提供了重要基础,但同时也使增值税制度变动不居并呈现突出的

^⑫ 参见1985年4月10日六届人大三次会议通过的《全国人民代表大会关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的决定》。

^⑬ 与此类似,美国宪法第1条第8款授予国会在征税、开支、调节国际贸易和州际贸易等权力,并授权国会“为执行上述权力,制定所有必要与合适的法律”,但“必要与合适”的用语一直因存在模糊性而备受争议,经由马歇尔大法官等不断作出宪法解释,联邦的权力得以不断扩张(参见张千帆:《美国联邦宪法》,法律出版社2011年版,第95~103页)。可见,无论是宪法授权还是立法机关授权,都可能存在模糊的问题,但中美两国接受授权的主体明显不同。

“变易性”,^⑭因此,在税法制度的稳定性和变易性之间加强平衡协调至为重要。即使不能要求税法像某些传统法那样具有更高层次的“安定性”,但至少要强化其必须具有相对的稳定性。尤其是增值税作为最大税种,其制度变革直接关涉企业的经营自由和国民的财产权,因而更需确保其基本的稳定性和可预见性,并且,基于稳定性而产生的“确定性”更为重要。^⑮

另外,还有一个值得重视的问题,全国人大1985年的“授权决定”曾要求,已颁布实施的条例“经过实践检验,条件成熟时由全国人民代表大会或者全国人民代表大会常务委员会制定法律”,即仍然要强调和坚持法律保留原则。但在既往的实践中,往往只关注“授权”,而没有关注立法机关所享有的最终立法权和所担负的最终责任。因此,必须纠正以往对“授权决定”有失偏颇的理解,从确保合法性的角度,全国人大及其常委会必须担负起“制定法律”的职责,推进增值税立法级次的提升。

四、立法“试点”中的公平问题

增值税的立法“试点”不仅涉及合法性问题,还涉及相对更易被感知的公平问题。事实上,各类立法“试点”大都是针对某种不公平问题而进行的制度变革,如增值税的“转型试点”是为了解决抵扣上的不公平问题,“扩围试点”是为了解决重复征税或税负不公平问题,^⑯而房产税改革试点的一个重要目标,则被认为是解决收入分配或房地产资源分配上的不公平问题,^⑰等等。正由于各类立法“试点”都涉及公平价值,且旨在解决某种不公平问题,因而立法“试点”也由此获得了一定的合理性。

各国推行增值税制度的重要目标是解决因重复征税而带来的不公平问题。增值税作为典型的“中性”税种,不应给纳税人带来额外损益。但由于种种原因,上述原理并未充分体现于制度中,由此形成了制度上的不公平。为此,无论是一步到位的全面修法,还是逐步渐进的立法“试点”,都应注意公平原则的贯彻。此外,立法“试点”可能导致的不公平,以及在解决公平问题方面的局限性,往往易被忽视,因此,在增值税的立法“试点”方面尤其应注意以下问题。

首先,立法“试点”可能会导致新的不公平。各类“试点”都是在某个局部的“点”上来“试”,从而会与普适性原则发生抵牾。仅在个别地区或行业进行的“试点”,因其法律适用较为特殊,有时会形成所谓的“洼地效应”,直接影响不同地区、行业的不同主体的利益,以及公平价值的实现。例如,从实质公平的角度看,尽管2004年在东北地区进行的增值税“转型试点”确有必要,且所涉行业和数额甚少,但毕竟形成了与其他地区或行业的差异,从而使其他地区或行业感到有些“不公平”,这也是国家将制度的适用扩展至中部地区乃至全国的重要原因之一。此外,增值税制度越“普适”,解决重复征税的效果就越好,越有助于保障公平,而仅在个别行业或地区“试点”,则不仅无助于解决重复征税问题,甚至还可能引发新的不公平。例如,增值税的“扩围试点”过程中就发生过因相关行业税收链条不连续而影响税负公平的问题,对此应予以特别关注。

其次,立法“试点”不能解决不同类型纳税人的税负公平问题。增值税征税范围非常广,纳税人千差万别,但作为“对物税”,它并不像“对人税”那样更关注主体之间的差异和公平,因此,无论立法“试点”如何推行,都不能解决因内部主体多样化所带来的差异,以及由此造成的制度设计和实施方面的不

^⑭ 例如,在确立实行市场经济体制以后,虽然《增值税暂行条例》及其实施细则已有许多具体规定,但财税部门仍要出台大量规范性文件以补充其不足,这与经济活动的复杂性直接相关,同时,也凸显了增值税制度的变易性。

^⑮ 在今天,增加税法的确定性非常重要。当然,“尽管增加确定性(certainty)是法律的目的,但是法律能够根除的只是不确定性的某些根源。”参见[英]哈耶克:《法律、立法与自由》,中国大百科全书出版社2000年版,第213页。

^⑯ 参见财政部、国家税务总局于2011年11月16日发布的《营业税改征增值税试点方案》,该方案强调要“规范税制,合理负担”,以及“基本消除重复征税”。

^⑰ 在2011年1月28日同时实施的《上海市开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》和《重庆市人民政府关于进行对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》都规定,对部分个人住房征收房产税试点的目的是“调节收入分配、引导住房消费、有效配置房地产资源”。

公平。^⑩例如,在增值税专用发票的使用以及具体的抵扣标准和实际税负方面,一般纳税人和小规模纳税人的税法待遇各异,对此虽然持续有立法上的“帕累托改进”(Pareto Improvement),但仍未能实现纳税主体在税法待遇上和地位上的统一。无论是增值税的“转型试点”还是“扩围试点”,都未能解决因纳税人身份、地位不同而导致的税负不公平问题。尽管增值税更强调“中性”或“无差异”,但纳税主体自身的差异以及制度设计的问题会使各类主体的权利行使或税负有所不同,并带来纵向不公平。

最后,立法“试点”难以解决税收收入的公平分配问题。一方面,增值税作为商品税,与商品的销售地关联密切,^⑪更强调属地管辖,因而与地方税收利益直接相关;另一方面,增值税又是典型的共享税,因而还涉及中央的税收利益,其收益的公平分配甚为重要。其实,“营改增”的设想早已提出,只因涉及地方的核心利益而久未实施。因此,国家在推行“扩围试点”时才特别强调不能影响地方税收利益。^⑫只要中央与地方的利益差异存在,两套税务机构所代表的利益就会存在难以弥合的“永久性差异”。

可见,增值税的立法“试点”会涉及诸多公平问题,有时甚至可能带来新的不公平。其中,存在于试点与未试点的区域或行业之间的不公平,与市场经济所要求的法治统一和税制统一存在背离,会影响企业之间的公平竞争,是必须要着力解决的问题。

五、立法“试点”的效率考量

各类税收立法“试点”除涉及上述的合法性和公平问题外,还都涉及效率问题。例如,沪渝两地的房产税立法“试点”,就试图推进房地产市场的健康发展,以防经济过热和泡沫破裂影响整体经济效率;海南离岛免税的立法“试点”则试图探索拉动内需的途径,^⑬以促进经济效率的提升。从效率的维度看,无论是哪类立法“试点”都要符合经济效率原则和行政效率原则的要求。

依据经济效率原则,增值税的立法“试点”应有助于促进经济的发展。事实上,无论是旨在防止或减少重复征税的“扩围试点”,还是旨在扩大抵扣范围的“转型试点”,其重要目标都是为了激发企业活力,提高经济运行的效率,促进经济的发展。从这个意义上说,上述两类“试点”都符合经济效率原则。

此外,增值税作为典型的间接税,其“扩围试点”会使原来缴纳营业税的某些主体的税负下降,由此对物价以及最终承担税负的主体产生一定的影响,从而在总体上有助于减轻企业和居民的压力,促进经济的发展,这也是其符合经济效率原则的重要体现。

从行政效率原则的要求看,立法“试点”应当尽量降低征税机关的征收成本或纳税人的服从成本,因为这些成本最终都要由纳税人承担。征税成本的提高,不仅是征税机关行政效率低下的体现,也会加大纳税人的负担而进一步影响经济效率。此外,还有必要重视整个税务系统的征税成本,尤其是税务机关之间的协调成本。^⑭

例如,“扩围试点”直接涉及两套税务机构之间的协调(全国仅有上海是一套税务机构),对此应依据效率原则,从“成本—收益”分析的角度,全面考量协调成本或改制成本的问题,尤其应进一步思考国税与地税两套机构分设的合理性问题。众所周知,如果没有两套机构的分设,则无论征税机关的征税成

^⑩ 在“营改增”的试点过程中,一个较为普遍的问题是资本有机构成相对较低的纳税人税负可能会增加,物流企业的税负增加就是一例。

^⑪ 费肯杰认为,某一课税事实是否可以被征税,取决于税法上的连接点(参见[德]费肯杰:《经济法》,张世明等译,中国民主法制出版社2010年版,第32页)。其实,销售地就是对增值税以及其他各类销售税行使税收管辖权的重要连接点。

^⑫ 根据《营业税改征增值税试点方案》,试点期间保持现行财政体制基本稳定,原归属试点地区的营业税收入,改征增值税后收入仍归属试点地区,税款分别入库;因试点产生的财政减收,按现行财政体制由中央和地方分别负担。这样,就不会对地方的税收利益产生额外影响。

^⑬ 参见2011年3月发布的《财政部关于开展海南离岛旅客免税购物政策试点的公告》(2011年第14号),以及2012年10月发布的《财政部关于调整海南离岛旅客免税购物政策的公告》(2012年第73号)。

^⑭ 有关服从成本和协调成本的具体探讨,可参见[德]柯武刚、史漫飞:《制度经济学:社会秩序与公共政策》,韩朝华译,商务印书馆2000年版,第152-156页。

本还是纳税人的奉行成本,无论是协调成本还是改制成本,都会相应降低。如果将两套税务机构合二为一,只要制度安排合理,真正做到税权、税种、税收收益的有效界分,同样可以解决好中央与地方的收益分配问题;如果对税收收入分配没有稳定的制度安排,即使分设两套税务机构,同样会存在突出的中央与地方关系问题。若地方政府所获取的税收收益不足以支撑其事权行使或职能履行,则无疑会增加地方的财政压力,“土地财政”、“收费财政”或其他“非税收入财政”的问题必然难以遏制。因此,问题的关键还是税收收益的分配要合理,政府的职能要真正转变,但这些问题并非单靠税务机构的设置所能解决,还必须优化税权配置,真正从根本上理顺各类“体制”。

六、对税收立法“试点模式”的进一步思考

上述增值税立法“试点”所涉及的合法性、公平与效率等问题,其实在各类税收立法中都普遍存在。要解决上述问题,就必须坚持税法的三大基本原则。由于增值税的立法“试点”非常具有典型性,因而其涉及的问题对于研究整体的税收立法的“试点”模式问题亦具有典型意义。结合前面的探讨,笔者认为,在国家推行税收立法“试点模式”的过程中,需进一步思考和关注如下问题。

1. 立法“试点”应关注多个层面的合法性。无论是常规的税收立法,还是作为改革探索的立法“试点”,都应当强调合法性。前面对增值税立法“试点”合法性的探讨,其实已折射出税收立法乃至整个经济立法的共通问题。长期以来,我国一直处于改革与转型的进程中,如果持续以1985年的“授权决定”为依据,则只要实质上或形式上“经国务院批准”,就可能较为容易地在绝大多数税种领域进行“试点”或“修法”,此类做法的合法性已遭到诸多批评。与此相关,继续将1985年的“授权决定”作为“试点”依据的合法性也会受到质疑。上述问题的存在,对于税法的严肃性和遵从度,以及税收法治的发展都会产生深远的影响。

鉴于我国《立法法》对于税收立法的权限、层级等问题实质上已有规定,故是否应废止改革开放初期作出的“授权决定”,是否应设置结束授权立法状态的过渡期等问题,已非常值得探讨。从总体发展趋势看,无论从当时的授权模糊、失之过宽,还是从强化法定原则或法律保留原则的角度,都应当考虑适时废止早期的“授权决定”。^{②③}

遍及多个税种的立法“试点”,无不以改革现行制度为主要目标,有时可能会因重视税收调控和税款征收,而忽视了对经营自由和财产权的保护。上述两个方面如何有效平衡,始终是税收法治建设方面的重要任务。为此,针对实践中屡见不鲜的课税要素法定原则未能严格遵守的问题,必须强调全面遵循税收法定原则,以更好地实现税收法治目标。

强调税收立法“试点”的合法性,不仅需关注上述在立法依据、制度调整方面对法定原则的遵循,还应重申立法“试点”必须符合宪政的要求,切实保障国民的根本利益。从更高层面的合法性要求来看,税收立法“试点”决不能侵害国民的整体利益,损害国民的长远利益,否则就会失去其正当性或合法性。据此,房产税的改革试点不仅要符合基本的法定原则,也要符合国民的整体利益和长远利益,当然也要保障纳税人的个体利益,这对于确保税法的实效非常重要。^④

2. 立法“试点”应兼顾公平与效率。由于税收立法“试点”会影响国民的财产权和经营权,可能给纳税人带来额外的负担,影响税负公平。同时,不公平的税制会产生扭曲效应,从而对效率产生负面影响,因此,好的税收立法必须关注公平与效率价值的密切关联,在制度设计上切实兼顾效率与公平,严格遵循税法上的公平原则和效率原则,进而使相关的秩序、正义等价值得到保障。在税法实现其规范功能和分配功能的过程中,既要防止立法“试点”可能带来新的不公平,又要努力在效率上实现“帕累托改进”。

^{②③} 有关授权立法问题及其违反税收法定原则的具体研讨,可参见张守文:《论税收法定主义》,《法学研究》1996年第6期。此外,近年来许多学者对加强人大的立法权已有了更多的呼吁。

^④ 参见张守文:《关于房产税立法的三个基本问题》,《税务研究》2012年第11期。

其实,无论是公平问题还是效率问题,都与相关财政体制、税收体制等直接相关。因此,税权的合理划分、体制的改革与完善,对于税收立法“试点”更为重要。

3. “试点模式”的未来走向。基于在立法“试点”过程中存在的合法性、公平与效率等问题,我们还应当进一步思考如下问题:广泛推行的税收立法的“试点”模式是否应当持续?应如何看待“试点”带来的负面效应?可否通过其他办法来替代“试点”?

如前所述,在改革开放之初推行“试点模式”确有其必要性和合理性,但在我国已有多年立法和征管经验,且有国外大量可借鉴经验的今天,是否仍要频繁、普遍地“试点”,是值得反思的。其实,如果对立法实效能够作出较为准确的预判,就未必要通过立法“试点”来验证,更何况如果“试点”方案选择失当,还会影响立法的全局。

随着法治建设的发展,在原理和制度较为清晰的情况下,应当强调构建稳定的制度框架,而不能也无需一切都“试”。从现实问题看,也许有人认为“结构性减税”是应对危机的临时性措施,因而“试点”也无妨;但从法律的角度看,无论减税被冠以何种名目,都是一个严肃的法律问题,事关国民的财产权等基本权利,不可不慎。因此,即使“营改增”是“结构性减税”的重要内容,也不应将其“试点”常态化。

七、结论

税收立法牵扯复杂的利益分配,调整范围广,实施环境千差万别,这就使“先试点再推开”的合理性得以显现并被广泛运用,从而形成了税收立法的“试点模式”。尽管“试点”的目的往往是力图解决现行制度存在的问题,但也必须注意在“试点”过程中可能存在的合法性缺失,以及对公平和效率等产生的负面影响。因此,对于试点方案或制度设计的缺漏,以及“试点模式”存在的不足,必须给予正视并作深入研究。

增值税立法“试点”同样具有各类税收立法“试点”都可能涉及的共通问题,包括合法性问题,以及在公平与效率方面所体现的合理性问题。在合法性方面,税收立法“试点”在立法依据、课税要素调整或具体制度设计,以及纳税人权利保障方面的合法性问题尤其值得关注。在税收立法领域,授权立法问题体现的最为突出,必须适时取消全国人大的“授权决定”,真正按照《立法法》的规定进行相关的税收立法。同时,各类课税要素的调整或具体的制度设计,必须严格遵循税收法定原则,在此基础上,还必须考虑社会公共利益和国民的长远利益,保障纳税人的基本权利;在合理性方面,税收立法“试点”的合理性不仅要体现在通过经验的积累来推进制度的完善方面,还要体现在公平与效率等重要价值的融入方面。在满足合法性要求的基础上,税收立法“试点”必须尽可能地解决原来存在的不公平问题,并尽量避免带来新的不公平。同时,还要真正增进经济效率和行政效率,为此,在财税体制等方面的问题都要进一步解决。

在看到“试点模式”存在的必要性和合理性的同时,还应关注其可能存在的诸多不足,并要考虑“试点”的条件和代价。从总体上说,在经济和社会有了长足发展的形势下,在立法经验和经济管理经验不断丰富背景下,基于法治精神,除非特别必要,还是应当尽量减少“试点”,努力消除可能存在的制度差别,实现基本法制的统一。

(责任编辑:谢青)