

我国税收法定的现状、逻辑与路线图

吉富星(副教授)

(中国青年政治学院经济管理学院, 北京 100089)

【摘要】 税收法定原则是财政体制改革“顶层设计”的一个重要支点,但其并不是一个简单的法律问题。财税往往是民主、法治的突破口,税收法定主义旨在实现良法善治、落脚于维护公民权利。税收立法应与当前改革形成良性互动,积极稳妥推进。新设立税种可直接由全国人大立法,同时,加快现有“条例”上升为法律的进程。在法律框架下、全国人大授权范围内,政府仍可制定规章、解释与细则,并相机抓住改革的时间窗口,协同推进各项改革。

【关键词】 税收法定; 国家治理; 良法善治

财税体制是我国当前全面深化改革的重要组成部分,直接服务和支撑全局。税收法定原则是财政体制改革“顶层设计”的一个重要支点,与当前建设法治中国相契合。但是,我国税收法定不是一个简单的法律问题,而是一项艰巨而复杂的系统工程。当前,应紧密结合全面深化改革、全面推进依法治国的大战略,积极、稳妥地落实税收法定原则。

一、我国税收立法的现状与问题

税收法定的核心在于法,此处的法特指狭义范畴的全国人大及其常委会制定的法律,而不包括行政法规、规章及其他文件。我国早在1982年的《宪法》中就确立了税收法定原则,但当时正处于改革开放初期,法制、现代财税体制建设均处于起步、摸索阶段。1984年全国人大常委会通过《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》,又进一步扩大对国务院的授权,基本上将相关税收法规制定权力全部授权于国务院。目前,我国现行的18大税种,除个人所得税、企业所得税、车船税由全国人大立法外,其他15个税种均由国务院制定的条例、规定等法规来规范。

客观地说,这种安排发挥了重大作用,但随着市场经济改革的深入,其弊端日益凸显。这些行政法规和部门规章,或多或少存在部门利益保护、地方保护主义倾向,呈现碎片化、非规范性特点,与法治精神、市场经济有悖。此外,人大立法的3个税种的收入在全部税收中的占比很低,2012年仅为全国税收总量的24.85%。

2014年底到今年年初的三次提高燃油税事件,让今年两会期间的《立法法》修改成为各方关注的焦点。2015年3月8日,《立法法》修正案三审稿的第八条关于税收法定的条款去掉了税率、纳税依据、纳税人等关键税制要素,简化为“税种的开征、停征和税收征收管理的基本制

度”,引起了较大反响。社会普遍担心,如没有法律对税率等关键要素加以明确,类似燃油税率短期多次上调的事件会不断上演。2015年3月15日,全国人大正式通过《全国人民代表大会关于修改〈立法法〉的决定》,明确“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”应制定法律。十八届三中全会明确提出落实税收法定原则,此次《立法法》的修改再次予以体现,这对全面推进依法治国、提升国家治理能力具有重要意义。

但是,上一届人大也只会将“车船税”一个条例上升为法律,许多复杂度高、影响面大的税种上升为法律还有很长一段路需要走。比如,“营改增”还处于扩围、完善阶段,房产税、环境税等争论多年,尚需审慎推进。税收法定是大势所趋,但不能简单地将其视为一个法律问题。财税改革往往“牵一发而动全身”,落实税收法定原则需要循序渐进,这就需要积极、理性推进。

二、税收法定的历史与逻辑分析

1. 税收法定的起源与公共财政。现代预算制度、税收法定主义肇始于英国,源于议会与国王就征税权所进行的长期斗争。正如哈耶克所言,英国的宪政起源于对政府行为的控制,至少在最初的时候,主要是经由对收入的控制来实现的。英国历经多年战争,先后确定了1215年的《大宪章》、1629年的《权利请愿书》和1689年的《权利法案》,至此,才明确国王不经议会同意不得征税的法律。光荣革命是英国宪政史上的一个重要转变,也是现代预算制度的重要基础,由此确立了近代意义的税收法定原则,诞生了公共财政。税收法定主义体现为对公民财产权益的保护,很多西方国家都将其作为一项宪法原则。

公共财政是一个历史的、动态的演进过程,置身于现代社会国家和市场经济之中,财政无一例外地要体现出公共性、民主性、民生性。财产权是公民最基本、最重要的

权利,也是民主的基石。税收法定主义旨在保护公民财产权,有效保障私权、约束公权。但是,强调民主、法治,关注权益的同时,不能否认自身义务。税收是每个纳税人应尽的义务,如过度强调民主、权利,则征税难度会很大,尤其是必要的、合理的加税、新征税可能难以实现。只享受权利、不承担或少承担义务的“民主”只会让国家衰落,“低税收、高福利”的国家基本上最终都会走入危机,例如欧洲有些推行福利主义的国家已陷入深度衰退或危机。财政是国家治理的基础和重要支柱,民主法治是治国理政的基本方式,税收法定要避免走向狭隘化、短期化。

2. 税收法律的程序正义与实体正义。财税往往是民主、法治的导火索或突破口,税收法定主义旨在实现良法善治、落脚于维护公民权利。税收法定主义包括程序正义和实体正义两个层面。税收程序正义表现为公开性和参与性。税收公开性包括立法公开、行政公开和使用公开等,税收参与性包括税法的表决权,立法听证权,征管过程中的知情权、陈述权和申辩权、平等对待权等。税收实体正义最终是保障纳税人财产利益,包含税收要素法定、税率法定等。

我国应同时加强程序正义和实体正义两个层面,真正实现科学立法、严格执法、公正司法、全民守法。税收法定的最终目的是实现良法善治,其中,尤其要强调规则的合理性、科学性,以及规则制定过程的民主参与、规则适用的正当程序。唯有如此,税收法定才能最终实现国家长治久安、人们获得公平正义。

3. 全面深化改革进程中的税收法定与国家治理。财政在治国安邦中发挥着基础性、制度性和保障性作用,现代财政体制要求法治、透明、高效,落脚于民生的保障与改善,税收法定主义也是基于此。故而立法与改革应良性互动、互促,不断进行动态调适。改革必须在法治框架内进行,法治也会增强改革的科学性与正当性,两者必须有效协同、配合,以提升国家现代化治理能力。

从现实情况看,我国税收立法、财政体制改革的任务十分艰巨。上一届人大五年里只将“车船税”一个条例上升为人大法律,目前面临的税种、形势更复杂,立法很难一蹴而就。当前,我国税收领域的热点、难点问题很多,这些与当前转变发展方式、惠及民生等都紧密相关。税制改革复杂度高、关联性强,要严控部门利益法制化,但也不能简单地将政府部门排除在税收立法之外。从各国立法实践看,有的国家由政府起草,有的国家由议员或立法机关起草,有的则是由专门小组起草。美国立法议案大都由议员提出,但政府部门通过大量的“行政咨文通讯”(Executive Communication)等交流形式来影响国会立法。我国税收立法面临的经济社会形势较为复杂多变,必须同时注重民主和专业,不能过于“死板”或“封闭”,应由全国人大牵头,积极协调各方参与、发挥各方作用。例如,当前房

产税涉及小产权房、不动产登记等事项,还涉及相关配套税费协同改革,需由全国人大将各部门纳入统一的起草协调机构推进立法。

坚持税收立法与促改革、调结构、转方式协调配套,完善公众参与和监督机制,用法治巩固和保障发展成果,同时为改革探索预留空间。通过立法有助于防止政府随意提高赋税,的确具有积极意义,但一旦立法走偏、与深化改革相悖,可能会影响国家竞争力、民众长远利益。因为税率调整往往会影响到一些群体利益且短期可能带来阵痛,但这些税收改革措施可能有助于当前改革深化、有助于长远利益,必须权衡利弊,进行“多难选择”,坚定向前推进。倘若单纯地强调“民主”和法律,则很多重大战略改革将无法落地,就立法论立法可能会产生比“条例”还差的实施后果。从整体上而言,税收法定需要达到“从法定到法治,从形式到实质,从征税到用税”,以实现全方位、全过程覆盖。

三、我国税收法定的路线图建议

1. 建立健全税收法律体系,系统、稳妥、渐进推动立法。建立健全税收法律体系,让权利和义务更加具体化、规范化,更好地保护纳税人权利。在《立法法》基础上,考虑专门针对税收制定《税收基本法》。该法律是税法体系中法律地位最高、法律效力最高的税法,对税收实体法和税收程序法具有普遍指导意义。应进一步明确税收立法、执法、司法活动,包括税收立法的原则、执法的原则、解释的原则、立法的权限、执行的权限、权利义务的界定以及税收法律关系的设立、变更和终止等。此外,还可以考虑修改《税收征收管理法》等法律,以全面保障纳税人权利,明确税务机关具体的责任和义务。

当前,毋庸置疑应加快税收立法权回归全国人大的速度,但应积极稳妥推进税收立法工作。在日程安排上,可考虑在2020年前将多数国务院税收条例上升为法律。在组织上,可考虑由全国人大牵头、协调相关部委参加立法,并广泛听取各界意见、吸纳各方合理建议,提高税法的质量、级次和效率。在具体安排上,按轻重缓急,将条件相对成熟、社会关注度高的税种或税收条例,尽快提交全国人大进行立法;对于新设立的税种,如房产税、环境税等则直接由全国人大立法;对于税收政策和税制的重大调整,财税部门应及时向人大报告、获得合理且清晰的授权后实施。

2. 合理授权,完善多层次法规体系,协同推进各项改革。建构一个规范、完整、科学的财税法律体系,让重大改革于法有据。加快“条例”上升为法律的进程,国务院及其部门在此基础上制定税收行政法规、具体解释、执行细则,形成多层次的法律法规体系。但是,这些法规、规章与文件应在限定效力范围内发挥作用,对上位法进行补充和解释,遵循法律精神、原则。

试析固定资产折旧新政下的纳税筹划利益

孙作林(副教授)

(无锡商业职业技术学院会计金融学院, 江苏无锡 214153)

【摘要】 固定资产折旧税收新政扩大了加速折旧的固定资产范围,增加了符合条件的固定资产购置支出可以一次性计入当期成本费用的规定。这意味着越来越多的企业可以利用税收新政进行纳税筹划。本文分别以应纳所得税额、现金流量和净利润为分析依据,利用资产评估收益法思路来计量延期纳税产生的纳税筹划利益,进而比较出哪一种方法可以获得更大的纳税筹划利益,为企业进行纳税筹划决策提供理论依据。

【关键词】 固定资产; 折旧; 税收新政; 纳税筹划

固定资产折旧方法在企业会计准则和税法中都有相应的规定。《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号,简称“税收新政”)扩大了加速折旧的固定资产范围,增加了符合条件的固定资产购置支出可以一次性计入当期成本费用的规定。这意味着越来越多企业可以利用税收新政进行纳税筹划。

那么,什么样的企业在什么样情况下利用税收新政

可以获得税收利益?允许一次性计入当期成本费用和不允许一次性计入当期成本费用相比能给企业带来多大税收利益?采用缩短折旧年限或加速折旧方法,哪一种方法获得的税收利益更大?这些问题都是企业所需要解决的。以下,本文将分别以应纳所得税额、现金流量和净利润为分析依据,分析正常纳税企业选择哪一种折旧计提方法可以获得最大的纳税筹划利益,为企业进行纳税筹划决策提供理论依据和实践指导。

全国人大根据情况授权国务院,但必须规范、完善授权的程序和内容,同时,对一些重大税种的改革保持一定的灵活性。对于当前涉及税收的一些难点和焦点问题,应抓住改革的时间窗口,兼顾税收法定的原则性与灵活性,让国务院或地方政府在推进改革过程中保留一定的弹性或自主权。如《车船税法》确定了幅度税率,具体适用税额由地方自行决定,这种类似的模式也可以为其他税种的立法所借鉴。政府遭遇紧急情况时,应提请全国人大授权决定,人大的授权应当遵循具体、明确、“一事一议”的原则。

3. 依法治税,全面落实税收法定原则。当前应严格依法治税,全面落实税收法定原则,至少应完善以下三个方面:税收收入合理、合法;财政支出公开、公正;财政监管有序、有责。对于征税过程中的一些问题要积极面对,要坚决取消各种形式的“包税”,不能征“过头税”、“人情税”,也不能擅自免征、减征、缓征,更不能违法乱纪。税收法定的核心是良法善治,着力点应放在权利、义务、程序和责任法定上,必须对收入、支出以及监管等多方面加强监管,以提升国家现代化治理水平。

全面保障纳税人享有知情权、保障权、救济权,同时,要坚持实质高于形式、公平交易原则,实现横向、纵向的

税收公平。除此之外,税收负担的适度性也是国家治理必须考虑的,而不是依靠简单的多数原则的所谓民主决策。在很长一段时期内,我国还是应坚持民主、专业并重,推行“有增有减、以减为主”的结构性减税政策。税收法定的目标是实现良法善治,但这需要进行动态的调整、持续的优化。

主要参考文献

- 熊伟.法治财税:从理想图景到现实诉求[J].清华大学学报,2014(5).
- 刘剑文.法治财税与国家治理现代化的基础——税收法定原则[J].国际税收,2014(5).
- 俞光远.加快财税法治建设与全面推进依法治国[J].地方财政研究,2015(1).
- 靳文辉.论地方政府间的税收不正当竞争及其治理[J].法律科学,2015(1).
- 刘剑文.论财政法定原则——一种权力法治化的现代探索[J].法学家,2014(4).
- 侯作前.从税收法定到税收公平:税法原则的演变[J].社会科学,2008(9).
- 刘国.税收法定主义的宪法阐释[J].华东政法大学学报,2014(3).