

我国税收授权立法的反思与完善

——以“营改增”试点方案为例

王霞,陈辉

(湘潭大学法学院,湖南湘潭411105)

[摘要] 针对我国现行营业税和增值税并存所引发的弊端,国务院在全国范围内推开了“营改增”改革,上海的“营改增”试点是其中首要一环。然而,“营改增”改革在已具备采用合法措施的前提下,却选择了一条不合法的途径。造成这一现象的根源在于我国现行税收授权立法长期存在的一些弊端,因此我们有必要针对这些问题采取相应的改进措施,防止此类现象的再次发生。

[关键词] 营改增;税收法定主义;税收授权立法

[中图分类号] D922.22

[文献标识码] A

[文章编号] 1674-117X(2014)02-0024-04

Introspection and Improvement of Tax Authorized Legislation in China

—— Taking the Pilot Program of BT - VAT Tax Reform for an Example

WANG Xia, CHEN Hui

(School of Law, Xiangtan University, Xiangtan Hunan 411105 China)

Abstract: In view of the ills resulting from the coexistence of business tax and value-added tax, the State Council decided to carry out Tax reform of BT - VAT. Shanghai is the most important pilot. Although the measures are valid, a non-legal means has been chosen, which caused by the longstanding drawbacks of China's current tax authorized legislation. To prevent the recurrence of such phenomenon, we need to take appropriate measures for improvement of tax authorized legislation.

Key words: BT - VAT tax reform; tax legalism; tax authorized legislation

在我国流转税体系中,增值税和营业税并立的模式一直因其打破了商品和劳务流转课税方式的统一性而广受诟病。为了减少重复纳税,降低企业税负,同时顺应世界范围内的增值税改革风潮,尤其是在欧盟自2007年开始的增值税改革对我国产生的各种冲击和影响下,^[1]2011年10月26日,国务院常务会议做出在上海市的交通运输业和部分现代服务业开展增值税制度深化改革试点的决定,我国增值税改革试点工作就此如火如荼地展开。经国务院批准,财政部、国家税务总局先后印发了

《财政部国家税务总局关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》和《财政部国家税务总局关于在上海市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的通知》(以下简称两个通知),公布了上海市进行营业税改增值税的具体试点方案。2012年7月25日国务院常务会议决定,将营业税改征增值税试点范围扩展至10个省(直辖市、计划单列的市),并计划于2013年选择部分行业在全国开展试点。

从实践层面来看,此次将营业税改为增值税

收稿日期:2013-10-23

基金项目:湖南省社科基金项目“促进绿色湖南建设的环境税对策研究”(13JD50)

作者简介:王霞(1977-),女,湖南岳阳人,湘潭大学副教授,博士,主要从事财税法研究;陈辉(1988-),男,河北邯郸人,湘潭大学硕士研究生,研究方向为财税法。

(以下简称“营改增”)不仅能够有效地解决营业税与增值税并存时所存在的重复征税问题,实现结构性减税,还能推动第三产业的发展,调整我国目前的经济结构和发展模式,也可以进一步培育省(市)以下地方财政“造血功能”。^[2]因此,虽然有研究认为此次“营改增”会出现国税与地税如何分账、一般纳税人的要求标准过高、部分企业税负不降反增等消极后果,^[3]但从整体效果来看,“营改增”的实体内容仍是具有正当性的。然而在考察一项全新的制度变革时,实体正当性之外,形式合法性也是一个不可回避的问题。

一 “营改增”税收授权立法的合法性审视

授权立法指的是一个立法主体将立法权授予另一个能够承担立法责任的机关,该机关根据授权要求所进行的立法活动。^[4]税收授权立法是授权立法在税收方面的一个具体表现,指的是享有宪法规定的税收立法权的主体,根据宪法或宪法性法律文件的规定,通过授权法或授权决定,将特定事项的税收立法权限授予同级行政机关或下级权力机关行使的一项法律制度。^[5]税收授权立法是税收法定主义发展到近现代后的产物。税收法定原则是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素必须且只能由法律予以明确规定;征纳主体的权利义务只以法律规定为依据,没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收。税收法定主义起源于英国,后逐渐被世界各国普遍接受并作为一项宪法原则在各国宪法中确立。由于当时税收立法简单,议员完全有能力来处理这些事项,所以在开始的阶段税收法定主义的法仅指立法机关(即议会)制定的法。然而,随着经济的发展,税收立法事项越来越多且内容也更为复杂,其已超出了立法机关的能力承受范围;同时,在市场经济条件下,税收的职能不再局限于提供财政收入,其还具有了宏观调控的功能,这一职能要求税收能及时有效地对复杂多变的经济关系进行调整。正是基于这两点原因,税收授权立法应运而生。但是,毕竟税法与国家、公民的利益息息相关,税收法定主义的扩张不能超出一定的范围,就税收授权立法而言,禁止转授权、模糊授权都仍然是税收法定主义的应有之义。

根据税收法定主义和授权立法原理的要求,在《营业税暂行条例》和《增值税暂行条例》已经存在于现行税法体系的前提下,“营改增”可采用两种方式:一是废除现行的两个条例,制定新的有关增值税的行政法规;二是将现行两个条例进行修改。但国务院在采取这两种方式之前还需具备相应的前

提条件:第一,全国人大及其常委会授权国务院进行有关增值税和营业税方面的立法;第二,国务院有权修改和废止全国人大及其常委会授权其制定的有关立法。

到目前为止,全国人大及其常委会授权国务院进行税收立法的文件共有两个,分别是1984年的《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》和1985年的《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规定或者条例的决定》。国务院在1984年得到授权之后,就制定了《中华人民共和国增值税条例(草案)》《中华人民共和国营业税条例(草案)》(以下简称“两个草案”)等有关税收方面的立法。1984年全国人大在《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》中,授权国务院就工商税制改革立法时未明确授权时效,仅规定在“实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中”这一模糊的时间概念。在营业税和增值税又属于工商税制改革一部分的前提下,我国对增值税和营业税的改革都可以看作是工商税制的改革,所以笔者认为,根据1984年全国人大常委会的授权文件,国务院已获得就增值税和营业税进行立法的权力。而1994年我国进行分税制改革时,国务院依据《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》和国家税务总局起草的《工商税制改革实施方案》,先后发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》《中华人民共和国营业税暂行条例》(以下简称“两个暂行条例”)。但1984年的授权文件中要求国务院拟定的税收条例需以草案的形式颁布,且修订时须邀请全国人大常委会审议。国务院未经全国人大常委会的审议就将“两个草案”变成了“两个暂行条例”,违背了授权立法范围,属于越权立法,因此其是无效的。然而笔者认为我们不能仅仅因此就否认这两个暂行条例的效力,《立法法》第八十八条第七项规定授权机关有权撤销被授权机关制定的超越授权范围或者违背授权目的的法规,必要时可以撤销授权。在现实生活中,法律条文的效力只有有效与无效之分,没有效力待定这一状态,如果“两个暂行条例”是无效的,那立法机关也就无撤销的必要,所以在立法机关撤销这两个违规的暂行条例之前,我们仍应承认这两个暂行条例的法律效力,并且就现实生活的需要而言,我们也不得不承认这一点。

至于国务院是否享有修改和废止这两个暂行条例的权力,涉及的则是授权立法的位阶问题。学界对于授权立法的位阶问题目前有三种观点:(1)

授权立法的位阶与授权机关根据职权制定的法律文件的位阶相同,其理论依据是“代理说”; (2) 依据授权而制定的法文件介于授权机关根据职权而制定的法律文件与被授权机关根据职权而制定的法文件之间的一种具有新的效力等级的法文件; (3) 授权立法的位阶与被授权机关根据职权制定的法文件的位阶相同。^[6] 在这里笔者同意第三种观点,原因如下: (1) “代理说”尽管有其合理性,但也存在根本性缺陷,混淆了授权立法中的授权与委托关系中的委托二者之间所存在的实质性差别。一方面,授权立法的名义及责任归属不同于委托行为,另一方面,委托行为属于双方行为,须有双方的合意,而授权立法中的授权行为是一种单方行为,不须有双方的合意即可为之。(2) 授权决定或法文件中的授权条款本身否定了授权立法的位阶与授权机关制定的法文件相同的说法。^[7] 这一观点在我国授权立法实践中也得到贯彻。1985年《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的规定或者条例的决定》中,要求国务院依据该文件颁布的暂行规定或条例不得同宪法或法律相抵触。与此同时,2000年颁布实施的《立法法》第九条也将国务院依据全国人大及其常委会授权制定的法文件称作行政法规。由此笔者认为国务院有权对现行的《营业税暂行条例》和《增值税暂行条例》进行修订。

虽然国务院有权对全国人大或其常委会授权其制定的行政法规进行修订和废止,但由于税收的特殊性,笔者认为在税收领域内国务院不能依照普通程序就授权制定的行政法规进行修改,其对这部分行政法规的修订应提请全国人大或其常委会审议,坚持法律保留原则,以防止行政机关的恣意妄为损害广大纳税人的合法权益,造成不必要的负面影响。对于这一点我国也有实践先例,1984年《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》的规定中就要求,国务院就相关税收制定的条例,以草案形式发布试行,如需根据试行经验加以修订的话,需提请全国人民代表大会常务委员会审议。《立法法》第八十九条第一款规定,行政法规报全国人大常委会备案。就此看来,国务院在此次“营改增”过程中对《增值税暂行条例》和《营业税暂行条例》的修订明显超越了授权权限。

而在此次“营改增”过程中,国务院在已具备上述条件下却采用了另外一种方式。上海市税务机关对其交通运输业和部分服务业执行“营改增”依据的是国务院常务会议的决定和财政部、国家税务总局联合发布的“两个通知”。而将营业税改为增

值税必然会涉及到征税对象和纳税人的变化,以及营业税在部分行业的停征的问题,所以根据税收法定主义的内涵和《税收征收管理法》的相关规定,其所依据的必须是法律和行政法规。根据《国家行政机关公文处理办法》的规定,“通知”适用于批转下级机关的公文,转发上级机关和不相隶属机关的公文,传达要求下级机关办理和需要有关单位通知或者执行的事项,任免人员;“决定”适用于对重要事项或重大行动做出安排,奖惩有关单位及人员,变更或者撤销下级机关不适当的决定事项。根据《行政法规制定程序条例》和《行政规章制定程序条例》的相关规定,行政法规一般被称作“条例”“规定”和“办法”,至于国务院根据全国人民代表大会及其常务委员会的授权决定制定的行政法规,则被称为“暂行条例”或者“暂行规定”。由此我们可以看出,这里的“决定”和两个“通知”并不属于行政法规的范畴,其属性是其他规范性文件。^[8] 而其他规范性文件是指国家行政机关为执行法律、法规、规章,依法定权限制定和发布的具有普遍约束力的决定、命令。^[9] 而无论是根据税收法定主义还是《税收征收管理法》的相关规定,其他规范性文件是不能作为税收开征、停征等方面的法律依据。因此这种做法既不符合税收授权立法的内涵,也不符合我国现有有关税法的规定。

二 我国税收授权立法存在的问题

就上述分析来看,虽然在授权立法相关原则和税收法定主义的制约下,国务院在上海开展“营改增”试点所采取的两种方式(制定新的行政法规和修订原有暂行条例),需以取得全国人大常委会授权和修订需得到全国人大或其常委会的同意为前提,但国务院在具备这些先决条件的情况下,却采取了以“决定”“通知”之类的其他规范性文件替代行政法规作为税改依据这一违反税收授权立法的做法,其中的缘由值得我们深思。

应该说“营改增”这类看似合法但实际上却违背税收授权立法的案件在我国出现并非偶然现象,从1984年国务院越权立法将一些税收行政法规适用于外资企业,到2011年上海、重庆对第二套住房开征房产税,我国发生了一系列违背税收授权立法的事件。笔者认为导致这一现象频发的原因,主要在于我国目前的税收授权立法存在的以下问题:

1. 税收授权立法范围不明确。我国税收授权立法范围不明确的习惯由来已久,1984年和1985年全国人大或其常委会在授权国务院就有关税收事项立法时就是一次性地概括授权,没有明确自己

的授权立法范围,这样无疑是开具一个“空头支票”。行政机关完全可以就此将那些与自身利益相关的税收事项制定成行政法规,那无需经过立法机关的审议,国家与纳税人的利益有遭受侵犯的危险。除此之外,授权范围不明还会影响到对越权立法行为的判断,使得对越权立法的处理不能及时有效。

2. 税收授权立法无时间限制。1984年全国人大在授权国务院就工商税制改革立法时未明确授权时效,仅规定在“实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中”这一模糊的时间概念。基于这种情况,国务院可以借助这些模糊的时间概念来延长自己的授权立法时间,而忽视将有关税收行政法规上升为法律的必要,这也是造成我国目前有关税收方面的规范多以暂行条例的形式存在的原因。

3. 税收授权立法过多。就我国税收立法现状来看,由全国人大或其常委会制定的法律较少,多为行政机关制定的暂行条例。于是在税收的很多领域,行政机关既是立法主体又是征税主体,这种既当裁判员又当运动员的局面,使得行政机关有时会为效率和政绩的考虑,而不惜破坏现有的法律秩序。

4. 对违背税收授权立法的行为无追责机制。我国目前对违背授权立法行为的处理,仅限于将越权立法撤销。笔者觉得这一做法起不到对违背授权立法行为的遏制作用,因为仅撤销超越权限的立法不会影响到行政机关的实质利益,因此我国有必要将行政问责制引入到税收授权立法中,追究那些违背授权立法的行政机关负责人的责任。

三 完善我国税收授权立法的建议

我们在享受税收授权立法给我们带来便利的同时,还必须防止其失去控制后可能对国家和人民利益带来的潜在危险,因此建立一整套完善的规范机制,预防这种潜在的危害是十分必要的。就我国现阶段税收授权立法所存在的问题,笔者认为我们可以采取以下措施:

1. 针对税法的不同部分,适用不同的税收授权立法规范来调整。将税法分为基本规范和边缘规范。基本规范是税法的基本制度,其由立法机关制定的法律来规范(如税收基本法),而边缘规范则由立法机关授权行政机关制定,同时保留对行政机关立法批准的权力,但制度确立的时候基本规范和边缘规范都需由立法机关确立。这样做既可以减少税收行政立法的数量,落实税收法定原则,又便于

行政机关履行宏观调整职能。

2. 税收授权立法要明确。2000年颁布的《立法法》虽对规范我国授权立法有一定的推动作用,但不可否认其还存在一定的欠缺。《立法法》第十条规定,授权决定应当明确授权的目的、范围,但除此之外还应明确授权的理由和时间,敦促行政机关必须就税收事项立法,以达到授权机关授权立法的目的。

3. 扩大司法审查范围,建立责任追究机制。依照我国现行法律的规定,仅由授权机关撤销越权立法是不够的,还应扩大司法审查范围,建立对违背授权立法行为的追究机制,加强事后监督。依据我国《行政诉讼法》的规定,税收行政法规不属于行政诉讼的受案范围,但在现实生活中存在的大量与上位法相冲突或违反制定程序的授权立法,对于这部分立法的监督仅靠全国人大或其常委会是不够的,也是被动的,应赋予广大纳税人就这些违背授权立法所制定的法律提起司法的审查的权利,以切实保护纳税人的合法权益。与此同时,在司法审查过程中,司法机关若发现税收授权立法不符合我国法律规定,除撤销该授权立法外,还应追究主要负责人的责任,以发挥法律的预防作用,减少违背授权立法行为的出现。

参考文献:

- [1] 刘金星,刘超. 欧盟增值税法最新变化对相关企业的影 响[J]. 湖南工业大学学报:社会科学版,2011(4):57-61.
- [2] 胡建美. “营改增”后分税制调整的假设和可行性分析[J]. 湖南财政经济学院学报,2013(4):118-122.
- [3] 刑丽. 营业税改增值税难点透析[J]. 中国报道,2012(98):24-27.
- [4] 陈伯礼. 授权立法研究[M]. 北京:法律出版社,2000:45-48.
- [5] 陈曦. 税收授权立法问题研究[D]. 上海:华东政法大学研究生教育院,2010.
- [6] 张守文. 论税收法定主义[J]. 法学研究,1996(6):57-65.
- [7] 袁名圣. 授权立法的位阶探析[J]. 江西财经大学学报,2003(3):75-77.
- [8] 陈承堂. 论宏观调控权的性质[J]. 时代法学,2008(3):27-33.
- [9] 方世荣. 行政法与行政诉讼法[M]. 北京:北京大学出版社,1999:88-93.

责任编辑:黄声波