# 从税收法定主义角度审视我国税收优惠法律制度

来源：网络 作者：青苔石径 更新时间：2024-01-09

*从税收法定主义角度审视我国税收优惠法律制度 从税收法定主义角度审视我国税收优惠法律制度 从税收法定主义角度审视我国税收优惠法律制度 「摘要」我国当前的税收优惠呈现出浓厚的行政政策色彩，税收法定主义在我国税法体系中的不到位是造成现行税收优惠...*

从税收法定主义角度审视我国税收优惠法律制度 从税收法定主义角度审视我国税收优惠法律制度 从税收法定主义角度审视我国税收优惠法律制度

「摘要」我国当前的税收优惠呈现出浓厚的行政政策色彩，税收法定主义在我国税法体系中的不到位是造成现行税收优惠制度混乱、不稳定、不公平、优惠方式单一和效率低下的一个主要原因。本文将从税收法定主义角度剖析存在的主要问题，然后针对这些问题，在厘清税收优惠的法律属性的基础上提出相应的完善对策。

「关键词」税收法定主义；税收优惠；税式支出「正文」

新一轮的企业所得税改革将重点调整优惠政策，该讨论草案似乎将对学者们指摘最多的内外资不公平竞争，不合理的区域优惠导向和单一的优惠方式进行大刀阔斧的改革，统一内外资企业所得税。鉴于讨论草案的具体内容并未向外界公布，本人对税收优惠还有上述几点之外的其他想法，纂文略述之。

一、从税收法定主义角度剖析我国当前税收优惠制度中存在的问题

1994年我国进行税制改革、实行分税制以后，中央拥有各种税收立法权，包括税收减免权在内，而地方的税收立法权十分有限，但是由于税收行政法律关系本身的复杂性和多变性，也由于税收法律主义在我国税法中的长期缺位，现行税收优惠制度仍然存在一些问题，这些问题和我国现行的民主、法治化进程是格格不入的：

（一）税收优惠政策化色彩浓厚，调整过于频繁，各种行政性文件过多。

中央的税收优惠措施的法制建设严重滞后。现行分税制下，税收立法权高度集中于中央，有关税收优惠的立法权就应当由全国人大来行使（除非全国人大授权国务院），在税收立法上应严格贯彻税收法定原则。但从总体上看，我国针对税收优惠立法一直没能很好的贯彻税收法定原则，除有限的几部法律规定了税收优惠措施外，[①]其余的优惠措施则大量出现在行政法规和财政部、国家税务总局下发的通知、规定和办法中，[②]使得行政机关事实上行使了税收立法权。大量的税收优惠措施既有为实现各种社会经济政策目标而制定，也有很多属于临时之举，而且各种税收优惠措施由于是在不同的历史阶段逐步形成的，相互之间缺乏协调和配合，有些甚至是冲突。这种情况一方面损害了税收优惠立法的规范性，另一方面也影响了税收优惠作用的有效发挥。

按照我国现行的税法制度，除中央政府有明确授权的减免之外，各级地方政府均无权制定“土政策”；某些税种是所谓中央、地方共享税种，地方如果擅自减免就等于变相剥夺了中央收入。然而现实情况是，一些地方为招商引资，越权制定了各种减免税“土政策”，而又没有相应的约束和监督机制。202\_年7月针对开发区税收优惠政策清查结果令人心惊：国税总局在全国2527个开发区共查出1000多家企业存在区内注册、区外经营问题，接近全部被查企业的一半。检查中还发现了扩大税收优惠适用范围、提高优惠比例、延长优惠期限、违规减免税收等问题。违规企业累计少缴税款达4.3亿元。税务机关同时还清理出不符合税法规定的地方违规涉税文件88份。[③]

（二）税收优惠方法单一，未能够起到预期的激励作用，税收优惠制度缺乏有效的监督机制。

税收优惠的形式有很多种，可以概括为税率式优惠、税基式优惠和期限式优惠等几个方面[④]，而我国对外商投资企业的优惠偏重于低税率和定期减免税两种形式。

低税率优惠只能使那些只实行收入来源地税收管辖权的国家（地区）的外商投资者受益。[⑤]定期减免税优惠形式只有在外国投资者签有双边税收协定的所在国同意其“税收饶让”的情况下才能得到实惠。而且因定期减免一般用于新办企业，容易促使企业发生短期行为和发生免税期将满时改变企业性质的逃避行为。因此对那些投资大、获利小、见效慢的交通、能源、农业等基础投资项目的激励作用不大。

减免税的实质是财政收人的绝对减少，在地方财政吃紧的情况下，地方政府还擅自扩大减免权限，加剧了地方财政的困难。而且并非所有的减免税都转化为投资资金，有相当部分转化为消费基金，从而对需求拉动型通货膨胀起到了推波助澜的作用。

究其原因，既有税收立法技术不纯熟和配套会计、财政制度方面的因素，也不乏税收法定观念的淡薄，一个税收法定主义观念深入人心的国度不会轻易放弃税款的征收权。

（三）地区性的税收优惠较多，对国家需要优先发展的产业和经济欠发达地区并无特别的鼓励措施，对产业结构的引导能力不强，背离了税法公平原则。

中央制定的某些减免法规存在着“过时”的问题。仅以企业所得税为例，经过20多年的改革开放，我国已经形成了一个以地区倾斜为主，产业倾斜为辅，交错使用降低税率、定期减免税和再投资退税等多种优惠手段的涉外税收优惠体系。目前实行的针对内外资企业所得税优惠政策上的差异已表现出导致地区贫富差距进一步拉大；另一方面，同地区倾斜相比，涉外税收优惠政策的行业倾斜度却明显不够，除对农、林、牧、石油、天然气等少数行业给予了一定的税收优惠鼓励外，只笼统地鼓励产品出口企业和先进技术企业，对投向国家重点发展的能源、交通、原材料等产业部门的外资却没有给予应有的税收优惠。

相当数量的外商投资集中在投资额小、回收期短、回报率高的轻工、电子等行业，投资结构轻型化、短期化的倾向十分明显。实际上许多短期的投机性项目无需税收刺激，优惠的税收成了外商的额外收入，加剧了我国产业结构的不合理。

在税收法定主义缺位的状况下，“税收优惠政策”成为政府调控一种比较纯粹的经济工具，随着国家区域产业发展政策的变动而变动，而没有体现税法作为法的公平属性。

二、从税收法定主义角度厘清税收优惠的属性

在前面的行文中，本人一直避免在表达观点性的语句中使用税收优惠政策一词，而用税收优惠制度或者税收优惠待遇代替。“税收优惠”在我所查阅的几乎全部文献中都称为税收优惠政策。是政策属性还是法律属性呢，这是一个首先要明确的问题。否则我们的争论和建议就毫无意义可言。要明确税收优惠的法律属性，首先要厘清税收立法权的主体问题。

从税法的角度出发，税收立法权是一项综合权力，它既包括了议会或立法机关制定税收法律的权力，也包括了行政机关制定税收行政法规的权力。但由于对税收立法实行法律保留原则和法律优位原则，税收法律应为税收法律体系中的绝对主力。我国税收征管法第三条规定：“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。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自作出税收开征、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。”学者们认为这是对我国宪法中税收法定原则缺失的一种有缺陷的弥补，但是这种用辅助性的程序法规定来弥补宪法规定的不足降低了税收法定原则的地位和效力，直接导致了执法主体认识和执法上的偏差。从该条的字面意思看我国税收立法权主体还包括了行政机关，而这样的规定实质上违背了税收法定原则的本意。

税收法定原则，不仅意味着课税要素法定原则和课税要素明确原则，还意味着国家立法机关对于税收的立法事项不得随意放弃，不得随意地授权其他机关进行税收立法活动。税收法定原则还意味着税收立法权对税收行政权的限制。税收行政权（税款征收权和税务管理权），它由政府来掌握和运用的。政府在运用经济手段管理社会政治经济事务和对国民进行经济的宏观管理过程中，对于财政收入的需求有一种无限扩大化的倾向，如果对其不加控制，就会导致政府在征税上的无限膨胀。因此，税收法定原则一方面通过确立法律保留原则和法律优位原则使国家立法机关获得了对税收立法权的独享，从而限制或剥夺了政府随意制定税收法律设定税收的权力，使政府只获得了税收法律的执行权和税收事务的管理权。这样，政府就不得随意制定税收法律，不得随意决定税收的开征、停征，不得随意调整税率，变更征税范围，增加或减少税收征收与缴纳环节等。另一方面，又通过税收要素明确原则的规定使由其所制定的税收法律在内容具有确定性和明确性，从而使政府在征税活动中不得根据自己的需要随意解释税收法律，也使纳税人的税收负担有了可预测性，以使纳税人能够合理地安排自己的经济活动，以求得最大的税后利益。故从这种意义上来讲，征管法第三条第一款中所作出的“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”的规定，就是既有悖于税收法定原则的基本内容，也与我国立法法的规定相矛盾的。因为根据《立法法》第八条第八款的规定，“基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度”等“事项只能制定法律”。另外，这一规定本身在现实执行中还存在着授权范围不明的缺陷，容易导致授权范围的扩大化，造成行政机关自定法律自已执行的结果。[⑥]这样做的结果，就理论上来讲，就导致了税收立法授权过多，税收依据的法规化等，从而不符合税收法定原则的基本规定；从现实上来讲，就导致了我国目前的税收立法出现“自己制定自己执行”、税收法律中税收立法档次太低、税收执法机关立法权力膨胀等现象。

税收优惠法律制度作为一国税收制度的一部分，也就理所应当地属于一国税法的重要组成部分，它的规定权也应当归属于一国的立法机关，这也是国际上比较通行的做法。美国1981年通过的《经济复兴税法》[⑦] 、《经济再生法》[⑧]等都是以法律的形式来给予企业税收优惠。法案必须经过众议院或者国会通过。[⑨] 意大利也是以立法的方式确立对中小企业实行减免优惠。[⑩]

三、现行分税制下税收优惠制度的完善

（一） 税收法定主义统领下的税收优惠制度法制化。

法制化是WTO的基础，WTO要求中国税收制度实现法制化、规范化，提高税收执法透明度，全面推进依法治税。我国的税收制度也必须符合WTO法制化的要求，将税收法制化作为改革的目标之一。

1.尽快确立税收法定原则在税法中的统率作用。

税收法定原则，即国家每开征一种税必须先立法，税法要素必须由法律明确；征税机关应依法定程序征税；征税机关无征税自由裁量权；纳税人有权获得行政救济和司法救济。每一项税收优惠措施必须得到法律的确认，未经法律的许可，任何机关、个人不得制定和实行税收优惠。我国如果不尽快从宪法的高度确立税收法定主义，就很难确保税法作为法的天然属性，更容易成为税收政策和税收工具，也就无法从根本上提高税法的法律层次。缺乏这一最高的税法原则，要实现税收优惠法律制度的法定化，稳定化和公平化就只会是一个美好的那喀索斯倒影。

2.在税收法定原则下，明确税收优惠制度立法权的主体，提高税收优惠制度的法律层次，保证税收优惠措施的合法性。现行的分税制下，应当仍然由中央统一税收优惠立法权，限制甚至取消当前地方政府的税收优惠权利，以维护税法的尊严。

3.在税收法定原则下，对税收优惠的内容以法律的形式规范和固定下来。规范税收优惠的法律属性，必须以“税收优惠法律制度”来取代“税收优惠政策”的提法，使得我国的税收优惠制度和其他的税收制度一样成为透明、具有可预见性的规范，而不是自由裁量度较大的行政手段。

（二）从WTO的公平竞争和税法公平的价值角度，消除歧视的不公正待遇，行业导向（产业结构调整）和地区导向兼顾，优惠方式实现多样化。

有些学者认为现阶段没有完全取消涉外税收优惠的必要，他们认为税收优惠并不违反WTO的国民待遇原则，认为“不低于”就可以了。本文不在文字面上争论，讨论一个原则的内涵应当从制定规则的本意角度考察。WTO的几个基本原则（最惠国待遇原则、国民待遇原则、市场准入原则、透明度原则）都主张公平，反对歧视，体现了现代市场经济对公平竞争的呼唤。而且税法的公平价值包含了三个层次：形式正义——税法的平等适用；实质正义——税法的征税公平；本质公平——税法的起源。基于WTO的公平竞争原则，我认为中国税收政策应当体现公平原则，为国内外企业营造一个公平税负的环境。基于税法的公平价值内涵，此次企业所得税改革将从现行的“区域优惠为主”转变成“产业优惠为主，区域优惠为辅”，除保留对西部等少数地区给予区域优惠政策，其他的区域优惠政策将一律取消，而按照国家产业政策，凡鼓励发展、促进投资的产业，将不受地域和企业所有制限制，都可以享受相应的产业优惠政策。

在税收优惠方式上也将实现从直接优惠为主向间接优惠为主的转换，采用多种优惠方式。因为间接税收优惠的特点是对税收的间接减免，表现为延迟纳税行为。这种形式是允许企业在合乎规定的年限内，分期缴纳或延迟缴纳税款，是资金使用在一定时期内的让度，其税收主权并没有放弃。

（三）提高税收优惠的效果，引进税式支出的有效监管模式

前面从事前、事中探讨了如何完善税收优惠制度，最后讨论的是从事后监督评估的角度，从税收杠杆的经济学角度提高税收优惠的经济实效。税式支出概念是由税收优惠概念发展而来，所涉及的对象基本相同，但两者绝不是同义反复。税收优惠是从纳税人的角度来讲的，是从孤立的、分散的、个别的角度去认识税式支出的，没有与公共财政收支安排有机地联系起来；而税式支出则是站在公共财政的角度来讲的，是从总量控制、结构调整和效益分析等方面认识税收优惠的。表面看，政府的税收优惠政策属于财政收入的范畴，不同于财政支出，在管理上也不像政府财政支出那样受到严格的审查和控制。但由于这些特殊条款使得政府收入减少，最终使政府财政支出规模受到限制，在本质上与政府财政支出是相同或类似的。因此应把这些税收优惠看作是政府的一种支出，并按照管理财政支出的方式予以量化和监督。税式支出可作为对税收优惠效果进行评价的可靠尺度，防止和克服税收优惠的盲目性和失控性，力争以最可能小的税式支出成本换取最大的社会经济效益。[？]税式支出理论强化了人们对于税收优惠的成本意识，使人们更加重视税收优惠的效果，有利地提高税收优惠的效率。

税式支出是税收优惠发展到一定阶段的产物， 是现代国家财政税收制度法制化的结果。我国作为一个正在完善市场经济制度的国家，在建立和完善现代财政税收制度的过程中，必然要将税收优惠列入预算范围，建立严格意义上的税式支出制度，并以相关法律制度对其进行约束。[？]鉴于我国财税主管部门尚未建立减免税的有效监控机制，税收优惠没有纳入预算和政府的有效控制中，难以开展“成本效益分析”，无法对税收优惠政策的效果进行科学评估和管理，特提出如下建议：

（1）建立税税式支出预算管理制度，提高税收优惠的效率。

不加预算控制的税收支出不仅对税基造成侵蚀，而且给预算法带来缺漏，对社会政策也带来了压力，因此将税收优惠列入政府财政援助支出系列，与直接的财政支出一起，成为政府预算法案中不可或缺的内容，这不仅是完善国家预算支出法律制度的需要，同时也是更快地发展高新技术产业的一项行之有效的措施。

（2）税式支出的监测和评估。税式支出以政府让渡当期财政收入为代价，就要求达到以尽可能少的收入减少，取得最大的经济、社会、生态效益。在管理上需要建立一套科学的监测评价指标体系，对一定时期一个地区某一纳税人税式支出政策执行情况，进行评价分析，以监督政策实施，对各类骗取国家税式支出政策等违法违纪行为进行严惩。

对税式支出进行评估是一项比较艰巨的工作，其关键是正确地选择评估的方法。一般而言，用税式支出与预算直接支出进行比较尽管不是一种专业性的工作，但常常是有效的。因为一项税式支出若可以用预算直接支出取代，且政府支出成本不变或有所降低，就可以考虑取消相应的税式支出政策。同理，若取消一项税式支出带来的税收收入超过税式支出额，也可以考虑取消这项政策，因为它是低效的。若在税式支出评估中采用成本效益分析方法，则要在净效益现值法、效益成本比法和内部收益法之间进行比较选择。在改革初期，我们仍倾向于采用简便的方法。但需要注意的是，在税式支出总量固定的情况下，欲在各方案之间进行最佳分配，宜采用效益成本比法来进行评估，而当税式支出方案是一个整体，与其他方案没有关联时，则宜采取净效益现值法来进行评估。因为效益成本比法更适用于税式支出的宏观评估，而净效益现值法则适用于税式支出的微观评估。每年根据经济发展和产业政策的需要，对税收优惠政策进行适当调整，并对每项税收优惠的效果进行评估，对没有效果和没有达到目的的税收优惠政策予以取消，从制度上加强对税收优惠效果及支出规模的控制。

（3）加强对税式支出的研究，开发适合我国国情的税式支出管理技术。在管理的具体步骤中，我国建立税式支出管理制度所需的统计资料和所需的技术手段还很欠缺。因此，我国的税式支出管理制度建设不能急于求成，只能采取由简到繁，分段进行，逐步规范的模式。可先从某一部门或某些支出项目开始进行税式支出的统计、测算、分析和评估，并编制简单的税式支出报表，类似于国外的非制度化的临时监督和控制。在积累一定经验后，再扩大到主要税种和重点项目，并作出较确切的定量分析，编制较正规和系统的税式支出报告，附在年度预算报告之后公布于众，类似国外的税式支出报告制度。在此基础上，再进一步编制全面的税式支出统一账户，纳入国家财政预算程序，形成完整的税式支出预算控制。

「注释」

[①] 针对外资企业的税收优惠主要是根据1991年4月9日通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》

[③] 税收优惠制度隐患多，我国减免税将进行大变革 中国经营报 （新华网） 信息化办公室202\_年7月27日http://.cn/cms/web/info/showinfo？mainInfoId=10605

[④] 主要有减税、免税、出口退税、先征后退、延期纳税、加速折旧（加成折旧）、投资抵免和技术开发费加成摊销这些具体的优惠方式。

[⑤] 对那些来自实行居民税收管辖权的国家（地区）的外商投资者在来源国因低税率所减轻的税负，实际上被其居住国政府补征了，外商投资者得不到实惠。

[⑥] 我国在税收立法领域，除了《中华人民共和国税收征管法》、《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》以外，其他有关各税种的法律依据都是根据1985年4月10日六届人大三次会议通过的《中华人民共和国第六届全国人民代表大会第三次会议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》的授权作出的暂行条例，就连1994年的税制改革也是在这个授权下进行的。

[⑦] 对以往的税法作了较大的修订，其中涉及中小企业的个人所得税下调了25%.税法还特别规定，对雇员在25人以下的企业，公司所得税按个人所得税率缴纳。

[⑩] 杨春娇、胡艺红：《中小企业发展的税收优惠政策探讨》 http://www.cftl.cn/show.asp？c\_id=24&a\_id=2915

「参考资料」

1.刘剑文：《国际税法》，北京：北京大学出版社，1999.

&nbsp

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！