减免税
法律制度研究

张学博　著

中国政法大学出版社

减免税
法律制度研究

张学博　著

安徽大学图书馆
藏书
www.lib.ahu.edu.cn

中国政法大学出版社
2012·北京

图书在版编目（CIP）数据

减免税法律制度研究 / 张学博著. — 北京：中国政法大学出版社，2012.11
ISBN 978-7-5620-4521-2

Ⅰ.①减 ··· Ⅱ.①张 ··· Ⅲ.①税收减免-税法-研究-中国 Ⅳ.①D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2012)第258228号

书　　名	减免税法律制度研究 JIANMIANSHUI FALü ZHIDU YANJIU
出版发行	中国政法大学出版社(北京市海淀区西土城路25号) 北京100088信箱8034分箱　邮政编码100088 邮箱 zhengfadch@126.com http://www.cuplpress.com (网络实名：中国政法大学出版社) (010) 58908586(编辑室) 58908285(总编室) 58908334(邮购部)
承　　印	固安华明印刷厂
规　　格	880mm×1230mm　32开本　11印张　255千字
版　　本	2012年11月第1版　2012年11月第1次印刷
书　　号	ISBN 978-7-5620-4521-2/D·4481
定　　价	38.00元

声　　明　1. 版权所有，侵权必究。
2. 如有缺页、倒装问题，由印刷厂负责退换。

版权声明

任何收存和保管本书各种版本的单位和个人，未经本书作者同意，不得随意复制、抄录、拍照或以其它任何方式传播。否则，引起有碍作者著作权之问题，将可能承担法律责任。

内容提要

自20世纪末以来，世界各国掀起了减税潮流，但对于为什么减税、如何减税的问题，经济学界的关注占据着主流的地位，法学界对于减税在法律和规范层面的研究并不深入。目前对于税权的研究，也主要集中于征税，对于减税却缺乏足够的重视。尽管学界对于中国税负的轻重争论不一，但是普通人的感受仍然是一个最直观的指标，这至少说明中国的税制不合理，往往针对中低收入阶层比较重。但减税同时也会在短期内带来财政收入锐减的问题，因此如何对减税进行控制也是要思考的问题。本书立足于减免税基础理论，并从立宪主义的视角分别从规范层面和实证层面对减免税进行了研究，并在此基础上构建了中国减免税宪政之制度。本书除导论和结论外正文分为四章。

导论部分：这个部分包括问题之提出，即选题之思路、选题之意义，研究综述，研究方法和本书之框架结构等内容。在导论部分，详细分析本书的主题和研究思路，陈述此项研究之理论意义和实践意义。然后对目前学术界对于此项问题相关之学术成果进行充分梳理，理清现有成果之成就与不足，进一步确认本书选题的意义和学术贡献。在研究综述之后，对于本书的创新内容部分、拟采用之研究方法和本书整体的内容与结构进行初步之展开。

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

第一章包括两个内容。第一个内容是界定减免税问题，与先征后返、财政补贴等概念进行比较，用比较的方法结合我国之国情界定减免税之概念，这个部分可以视为减免税的基础理论部分。除了界定减免税的概念之外，对减免税的性质、分类等进行法理分析。第二个内容是对我国现行减免税的概括性描述，反思减免税存在的问题。在这里面要关注减免税与税收法定、税收竞争、税收公平之间的关系问题。

第二章研究减免税的宪政分析。本书从立宪主义的观点对减免税进行规范分析。正因为减免税是一个宪政问题，运用宪政理论来分析减免税就成为了本书的重点。这个部分包括四个小部分，即分别运用宪政理论的三个基本要素作为视角来研究减免税：法治，人权和分权再加上三者之间的关系问题。第一个视角是税收法治的视角，即从宪政与法治的视角来理解和阐释减免税，包括与税收竞争的关系。税收法治是减免税分析的最基础的一个视角，但税收法治的目的是为了保障纳税人的人权。由此引出第二个视角即人权视角。通过人权理论和纳税人权利等视角，来研究越权减免税对于人权的影响，包括与税收公平之间的关系，因为公平是人权的基本要求之一。税收人权的实现除了税收法治之外，还有赖于税收分权的作用，由此引出了本章第三个视角。第三个视角则以分权的视角来研究减免税。通过对分权视角理论具体的考察，发现横向分权以及纵向分权，尤其是纵向分权的问题是导致减免税的根本原因。第四个小部分关注法治、人权与分权三者之间的关系，论证法治对人权与分权的统领作用。

第三章则是用实证分析的方法比较研究宪政下减免税与越权减免税各自对经济的效果，以及我国政府试图取消越权减免税后对经济和社会的影响。通过实证研究的方式反思我国政府

多次试图取消越权减免税都没有成功的原因，并比较宪政下减免税与越权减免税对于经济社会的不同影响。其中包括从宪政经济学的视角思考减免税的问题，得出减免税必须通过立宪主义才能根本解决问题。

第四章是减免税宪政的制度建设部分。在中国建设社会主义法治社会的今天，研究任何理论问题的最终落脚点都应该回应中国社会转型中的现实问题，归根结底也就是如何解决现实问题。因此这个部分是在前几个部分基础上提出自己关于实现减免税宪政的具体思路。具体思路包括我国减免税的构建原则以及构建的具体制度性框架。制度性框架里面又分从立法权、行政权、程序设计、预算控制、司法审查的角度分别进行构建。

最后是结论，对以上研究加以最后的总结，并最终得出本书的完整结论。

目　录
CONTENTS

内容提要 …… 1

导论 …… 1

一、选题思路及意义 …… 1

（一）问题之缘起 …… 1

（二）选题意义 …… 9

二、学术界关于减免税理论的研究述评 …… 16

三、本书的基本框架 …… 25

四、研究的创新点、重点和难点 …… 27

（一）研究创新点 …… 27

（二）研究重点 …… 30

（三）研究难点 …… 35

五、研究方法 …… 38

（一）规范分析方法 …… 38

（二）实证研究方法 …… 38

（三）经济分析方法 …… 39

（四）历史分析方法 …… 39

第一章　减免税基础理论 …… 40
一、减免税基础理论研究 …… 40
（一）减免税的界定、本质与分类 …… 40
（二）与相关概念之比较 …… 56
二、国内现行减免税制度 …… 73
三、宪政视野下减免税之反思 …… 75
（一）减免税与税收法定 …… 75
（二）减免税与税收公平 …… 78
（三）减免税与税收中性 …… 87
（四）减免税与税收竞争 …… 90
（五）减免税与税收分权 …… 94
（六）国际金融危机背景下的减免税 …… 100

第二章　宪政视野下减免税的规范分析 …… 107
一、宪政的基本要素 …… 108
（一）五要素说 …… 108
（二）四要素说 …… 111
（三）本书采用的宪政视角 …… 115
二、法治视野下的减免税 …… 117
（一）宪政与法治 …… 117
（二）税收立宪与税收法治 …… 123
（三）税收法治与减免税 …… 126
（四）税收法治与越权减免税 …… 140
（五）减免税与税收竞争 …… 144
三、人权视野下的减免税 …… 148
（一）宪政与人权 …… 148

（二）人权理论与纳税人权利 …… 152
（三）人权理论与减免税 …… 156
四、分权视野下的减免税 …… 158
（一）宪政与分权 …… 158
（二）两种分权 …… 162
（三）横向分权与减免税 …… 165
（四）纵向分权与减免税 …… 167
五、税收法治、税收人权与税收分权的关系 …… 182
（一）税收法治与税收人权 …… 182
（二）税收人权与税收分权 …… 184
（三）税收法治与税收分权 …… 185
六、本章结论 …… 188

第三章　减免税的实证分析 …… 190
一、减免税（合法的）实证分析 …… 190
（一）减免税对经济社会发展的影响 …… 190
（二）具体税种实证研究 …… 199
二、越权减免税实证研究 …… 221
（一）越权减免税对经济社会的影响 …… 222
（二）取消越权减免税的实证分析 …… 230
三、政府为什么不喜欢减税 …… 241
四、本章结论 …… 242

第四章　减免税之制度化解决思路 …… 244
一、减免税的基本原则 …… 245
（一）减免税法定原则 …… 245
（二）减免税公平原则 …… 250

（三）减免税中性原则 …… 258
（四）减免税适度分权原则 …… 260
（五）减免税人权原则 …… 262
二、减免税之制度设计 …… 264
（一）越权减免税的预防与纠错 …… 264
（二）立法设计 …… 283
（三）行政权设计 …… 296
（四）程序性设计 …… 299
（五）司法审查——最后一道防线 …… 310
（六）减哪些税 …… 317

结　论 …… 320

参考文献 …… 324

后　记 …… 336

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com

导　论

政府的利益在于课以重税，共同体的利益在于尽可能少课税，少到只能维持政府的必须开支。

——［英］J. S. 穆勒：《论代议制政府》

长期以来对征税权的控制成为公共财政学家和法学家关注的焦点，但对减税权的控制却长期为人所忽视，这就像一个湖泊，人们常常关注到源头，却对那些漏水的地方不加注意。对政府减税权的宪法控制和对政府征税权的控制同样具有意义，甚至更为重要。

一、选题思路及意义

（一）问题之缘起

税收的处置是财政体制中的重要因素，其重要性不亚于税收征收。[1]回顾整个中国的王朝史，在每个朝代的草创时期，开国君主往往实行轻徭薄赋的休养生息政策，于是国家很快发展起来，国库经常出现钱粮堆积如山甚至腐烂的情况。但是到

---

〔1〕 James M. Buchanan, "Tax Intruments as Constraints on the Disposition of Public Revenues", *Journal of Public Economics*, 9 (june 1978) 301 ~ 318.

了王朝中后期，随着统治者开支逐渐放任，当现存税收满足不了其财政支出需要时，就不断加征赋税，再加上地方官吏从中渔利，百姓苦不堪言。战国时期魏国相李悝提到的十税一的定理是经过精确计算的。超过了这个量则无法满足农民的基本生存，意味着政权出现危机。当然这个定理适用于农耕文明和当时生产力的黄河流域，这在中国现代化[1]之前基本上没有太大的变化。所以一部二十五史，可以将其读为帝王将相历史，但同样可以将其看作一部财政税收史。这样，就很容易理解温总理所说："一个国家的财政史是惊心动魄的。如果你读它，会从中看到不仅是经济的发展，而且是社会的结构和公平正义。"[2]所以汉高祖定的税率是十五税一，低于李悝的十税一的标准，而汉文帝更将其降低到三十税一，所以才有了"文景之治"。中国以"汉"为民族的称谓与汉朝在中国历史上的地位是紧密相连的，包括其文化、财政税收政策在整个中国历史上都有典型的示范作用。又如唐朝的"贞观之治"、明朝的"洪武之治"与清朝的"康乾盛世"，无一不与历代开国王朝实行的减免税政策有关。到了正在全面现代化的中国，生产力水平已经大规模提高，财政支出也空前扩大，凯恩斯主义[3]甚嚣尘上，但是

---

〔1〕 严格意义上中国的现代化是在新中国建立之后，开始大规模的实行工业化，才摆脱了几千年中国重农抑商、以农为本的农耕文明形态，这也意味着生产力水平的大规模提高。

〔2〕 温家宝在2008年十一届全国人大一次会议后答记者问中的讲话。

〔3〕 凯恩斯主义在20世纪30年代由于罗斯福新政而登上历史舞台，但对于凯恩斯主义对经济的反周期作用一直是存在争议的，对于凯恩斯主义的反思一直没有停止，如芝加哥学派与新奥地利学派等，国内的张维迎自称新奥地利学派，强调市场自身的作用，反对政府过多干涉经济，认为政府干预只会越帮越忙。而凯恩斯主义之所以在全世界风靡，很大原因是其为政府干涉经济、扩张其权力提供了很好的正当化事由。

“以史为镜，可以知兴替”。[1]中国的历史告诉我们历史总是在不断的重演，减免百姓的赋税与增加豪强的赋税往往能增加中央财政，又能促进整体社会效率的提高，实现公平正义。但统治者往往为利益集团所限，对利益集团予以特权，对百姓则不断加税[2]，这不仅会降低财政收入，也不断地违背公平正义。从某种程度上，可以说一个王朝的强盛程度与其减税程度是有一定正相关关系的。

受国际金融危机影响，从2011年下半年起，一些地方开始以应对国际金融危机、促进地方经济发展等名义酝酿一些减免税政策。为此，2009年1月19日，财政部和税务总局联合下发了《关于坚决制止越权减免税　加强依法治税工作的通知》（下称《通知》）。《通知》指出，根据现行有关税收管理权限的规定，中央税、共享税以及地方税的立法权都集中在中央。《通知》要求各级财税部门不得在税法明确授予的管理权限之外，擅自更改、调整、变通国家税法和税收

---

〔1〕 来源于唐太宗李世民语：“以铜为镜，可以正衣冠；以史为镜，可以知兴替；以人为镜，可以明得失。”

〔2〕 有不少经济学家认为从效率第一的思路出发，由于对高收入阶层征税会降低其投资的积极性，会降低整体经济的效率，因此主张多中低收入群体多征税，才能促进整体经济的有效发展。这种非常荒谬的学说在不少经济学家那里居然仍有市场，由于改革开放到现在政府对经济学家的过份信赖，促使很多政策都偏向高收入群体，包括税收政策，典型的就是个人所得税政策。我国的个人所得税之所以在整个国家财政收入的盘子里很小，而且绝大多数个人所得税都是由工薪阶层贡献，其原因就是个人所得税制度本身就偏向富人、扣除标准过低、层级太多、针对富人的税率比较低，税收征管制度也存在很大问题。因为富人的主要收入不来源于工薪，他们甚至通过很多金融产品安排逃避了大量税收。如2005～2008年万科股权激励计划对万科高管人员的股权激励通过信托等制度安排，巧妙的逃避了税收，数目是非常惊人的。由于我国税收制度的简单，使得富人逃避税收是非常普遍的。

政策。[1]

这并不是个新政策。事实上，国务院禁止地方自行减免税政策的文件早在2000年已经下发。这次下发《通知》督促执行，是为了遏制一些地方违反税法规定而越权减免税重新抬头的现象。从2010年审计署最新公布的数据显示，越权减免税的问题仍然是严重的，因为从15个省的审计情况来看，数额高达百亿，如果统计全国的总量，再加上审计的遗漏，应该至少高达数百亿。

去年以来，国家出台一系列结构性减税政策，进行了1994年税制改革以来规模最大、范围最广、力度最强的税收政策调整。国家税务总局统计数据显示，2009年实施结构性减税政策，以及取消100项行政事业收费等，各项结构性减税措施为企业和居民减轻负担5000亿元左右。[2]根据最近财政部在G20峰会上的发言，2010年我国结构性减税的规模将继续维持在5000亿元，去年实施的结构性减税将继续维持，今年还将增加一些税种进行减税。[3]

---

〔1〕 审计署于2010年6月13日以2010年第12号审计结果公告的形式公布了相关审计调查结果：2008年1月至2009年6月，有7个省级和59个省以下地方政府及开发区为吸引投资，自行出台税收减免和先征后返政策，或以政府奖励、财政补贴等名义将税收和土地出让金等收入返还给企业，涉及金额125.73亿元，有4个省级和10个省以下地方政府及开发区以购房补贴、购车补贴和人才奖励等名义，向2万多名企业高管返还个人所得税4.63亿元。这是审计署2009年对北京、河北、山西、黑龙江、上海、江苏、江西、山东（不含青岛市）、广东（不含深圳市）、重庆、四川、云南、甘肃、青海、宁夏15个省、区、市和大连、深圳2个计划单列市2008年度和2009年1月至6月财政管理情况进行审计调查时发现的。载http://www.soufun.com/news/2010-06-14/3451148.htm，最后访问日期：2010年7月30日。

〔2〕 人民网："盘点结构性减税政策：一年减负5000亿"，2010年4月26日新闻。

〔3〕 财政部长在2010年G20峰会上关于我国财政税收政策的发言。

上述越权减免仅仅是整个减免税制度中乱象横生的一个缩影。在国际金融危机和国家实行结构性减税的宏观背景之下，减免税的随意性、正当性以及如何在宪政下解决其合法性才是更需要深入研究的问题。关于减免税曾出现过不少学术成果，也提出了很多制度构想，如统一内外企业所得税。应该说这些理论建设对我国的税收法律建设，尤其是企业所得税法的合并起到了理论铺垫的重要作用。但是在2007年企业所得税法通过之后，减免税的问题仍然没有得到根本解决，地方政府采取了大量的以“先征后返”等形式的变相减免税政策，使得本来设计得很好的企业所得税减免税制度被架空，国务院多次试图对减免税的滥用进行控制也都不了了之。这引起了笔者对于我国减免税制度的反思。反思之后的观点是我国目前的减免税制度存在不少问题，在理论上和实践中都需要深入研究，研究问题背后的深层原因，从而提出解决办法。本书正是试图重点围绕中国的减免税法律制度中存在的问题，来探寻我国减免税的理论问题，理顺深层原因，从而提出一些新的解决思路。

在目前已有的文献中，对于减免税问题的原因更多的将其归结于是一种经济激励下的政策行为，缺乏法律上的正当性。通过企业所得税减免税制度的法律实践可以发现将减免税的问题仅仅归结于正当性是不够的。在收集古今中外税收历史相关文献和调查研究的基础上，笔者提出了本书的命题：在中国共产党领导中国迈向宪政的中国途中，减免税不单纯是一个经济学上激励与管理的问题，也不仅仅是一个合法性的问题，而是涉及公民人权以及国家横向纵向分权的问题，因此是一个宪政问题。只有真正实现减免税宪政才能从根本上解决减免税法律制度的问题，而减免税宪政的核心是对减税权的控制和纳税人权利的彰显。这里的人权不仅仅是通常意义上西方国家所说人

的天赋人权的概念，也包括人的生存权与发展权。因此，本文贯穿始终的问题就是为什么要对减税权进行宪法控制，以及如何实现对减税权的宪法控制。

本书大体上可以分四章。第一章是减免税的基础理论部分，并结合我国减免税制度的实际情况提出实际存在的问题，第二章是运用宪政视角分析第一部分提出的减免税中的问题，第三章则是通过实证分析的方式研究合法减免税与经济发展的关系以及越权减免税对经济的影响，第四章则是在前三章基础上提出完善减免税即实现减免税宪政的基本原则和具体建议。整个本书围绕减免税问题来展开，对于减免税的概念、性质和历史进行了首次理论上的梳理，从宪政的高度和人权、法治、分权的角度来进行了分析和考察，总结了减免税的合理性和违法性，并对于减免税的存废与经济的关系进行法律经济学分析，最终提出了解决方案。

减免税的基础理论，是在宪政视野下探讨减免税的前提，因为整个本书就是围绕如何解决减免税问题而展开的。减免税既是一个行政法问题和税法问题，还是一个宪法和财产法问题。因而包括宪法、行政法在内的各学科中的理论完全可以被借鉴到税法理论中作为减免税的理论基础。比如债法理论就是民商法中的理论，但被引入到税法中作为税法的基础理论已经被税法学界广为接受；诚实信用原则也是民商法中的基本理论，被北野弘久教授引入到税法学理论中成为信赖保护原则。近年来更有诉讼法中的正当程序原则被引入到税法学基础理论中来。原因在于税法学是一个立足于传统法学科基础上的现代综合学科[1]，其必然要从传统的法学科甚至其他社会学科中汲取理论

〔1〕 刘剑文：《财税法专题研究》，北京大学出版社2005年版，第13页。

此为试读，需要完整PDF请访问：www.ertongbook.com