

王霞 / 著

财税法学研究文丛



总主编 刘剑文

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

税收优惠法律制度研究

以法律的规范性及正当性

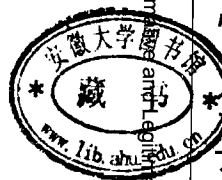
为视角

On Legal System of Tax Incentives: Perspective for the Normative and Legitimacy Requ

税收优惠法律制度研究

以法律的规范性及正当性为视角

On Legal System of Tax Incentives: Perspective for the Normative and Legitimacy Requirements of Law



财
税
法
学
研
究
文
丛



总主编 刘剑文

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

王霞 / 著

本书获湘潭大学学术著作出版资助
教育部人文社科项目《利益平衡视野下的税收优惠法律制度研究》(09YJC82009)成果

图书在版编目(CIP)数据

税收优惠法律制度研究:以法律的规范性及正当性
为视角/王霞著. —北京:法律出版社,2012.7

(财税法学研究文丛)

ISBN 978 - 7 - 5118 - 3531 - 4

I. ①税… II. ①王… III. ①税法—研究—中国
IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 099434 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/陈 妮

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社

编辑统筹/财税出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京中科印刷有限公司

责任印制/吕亚莉

开本/720 毫米×960 毫米 1/16

印张/11 字数/198 千

版本/2012 年 6 月第 1 版

印次/2012 年 6 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 3531 - 4

定价:34.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

序

税收优惠在我国已经不是一个新问题而是一个老问题了,但是过去的税收优惠研究很多都是从经济学、税收学、财政学的角度进行展开的,即使是从法学角度去研究税收优惠的也很少从总体上对税收优惠制度的思路、基本原则、价值取向等进行系统的研究。本书一反过去的研究常态,主要从税收征收的正当性和法律的规范性出发进行了研究。

税法的正当性与规范性问题一直是税法学研究中的两个基本问题,而这两个问题至今在我国并未得到很好的解决。这一方面表现为税收实践与税收法律制度之间的关系并未完全厘清。决策者们看重的更多的是税收作为经济杠杆的功能,致使税收法律制度与其他法律制度相比存在更为明显的变动性和灵活性,因而其规范性和稳定性显得较弱。然而,税法作为我国整个法律制度的一个组成部分,不能因为只顾其经济属性而忽视它的法的规定性。那么,如何在税收实践的灵活性与规范的严谨性之间找到合理的平衡点,无疑是摆在税法学界一个需要认真破解的问题。另一方面表现为税收作为一种强制性的分配关系,它必然要体现中央、纳税人、地方政府和各个纳税主体的不同的利益诉求。这些利益诉求既相互依存又相互排斥。这就决定了从不同角度出发,设置税收制度就必然会形成不同的利益分配格局,继而产生不同的社会效果。这就向税法研究者提出了另外一个重要的问题,即寻求建立一个能够体现分配正义的税法权利、义务和责任的制度体系。

对于以上两个问题的研究可以有不同的角度和方法,无论是从理论上着眼,还是从具体的税收制度入手,都不失为

一种研究路径。本书选取了税法中一个很具代表性的税收优惠制度进行分析,并在此基础上提出实现制度正当性与规范性的有机统一的方案,应当说这是一个值得倡导的研究进路。无疑,通过个案分析,提炼出具有普适性的方法和理论不失为是一种从点到面、以小见大的思维逻辑,有利于对命题的解决。

考察我国现今的税收优惠法律制度,不难发现它是我国税法制度中最能体现规范性与正当性的一个制度。与以往的关于税收优惠法律制度研究的路径不同,本书作者采用了结构主义和利益平衡两个重要的哲学范式,对税收优惠法律制度进行了宏观透视,并结合具体的调研材料,分析得出了我国现今税收优惠法律制度在规范性上存在的结构失衡,在正当性上存在的利益失衡的结论,并在此基础上重构了实现结构均衡与利益平衡的理论思路和制度更新策略。本书不失为税法研究领域的一部创新之作。

在我看来,本书在以下方面提出了具有一定新意的观点或看法:第一,论证角度的创新。本书摆脱了税收优惠制度研究的经济学路径依赖,从法律制度的外部性规范和内部性正当要求提出了税收优惠制度应当坚持的基本原则和具体规则。第二,观点的创新,主要表现在以下四个方面:一是比较准确地界定了税收优惠法律制度的外延,阐明了税收优惠政策与税收法律之间的区别与联系,摆脱了将税收政策排除在税法法律渊源之外的认识,认为税收优惠政策性文件应当作为税收优惠法律制度的渊源。二是从法律体系的结构、立法模式、法律表述等几个方面揭示了我国税收优惠法律制度中的形式的非理性,分析了这种现象产生的原因,论证了工具主义立法思路为税收优惠立法带来的负面绩效,同时指出了对宏观调控法性质的错误理解,是我国税收优惠法律制度存在缺陷的重要原因。由是,作者通过对宏观调控法的性质的分析,提出了作为宏观调控法的一个组成部分的税法应是对宏观调控权力进行配置和对宏观调控行为进行规范的主张。这一观点厘清了宏观调控法与宏观调控政策之间存在的某些混淆关系,这也为划清税法与税收学的界限提供了论证基础。三是能够将结构均衡与利益平衡两个基本的法哲学范畴以及税收优惠的形式规范性与实质正当性有机结合起来进行分析,展示了一种值得倡导的法学整体主义的学术研究进路。四是提出了税收优惠法律关系的主体不仅仅限于国家与纳税人。

税收优惠作为一种经济激励手段,常常被地方政府用来作为吸引投资的重要工具,这本无可厚非,然而运用不当不仅不利于,反而有损于地方经济的发展。考察我国现今的不少地方政府所推行的税收优惠,可以说是“乱象丛生”,乃至成了我国税收实践中的一个久难治愈的“顽症”。这不仅极大地损害了企业的竞争利益,造成了国家财政资金的巨大浪费,更为严重的是从实质上侵害了纳税人的合法权益,造成新的税负不公。

纵观目前我国学术界对税收优惠问题的研究成果可谓汗牛充栋,但是大多数的

研究都是停留在“对谁优惠”、“如何优惠”、“优惠多少”等层面,未能触动税收制度应有的法律属性。可喜的是,本书比较好地完成了对税收优惠的经济学思考到法学思考的转变。

本书是在作者博士论文的基础上写成的,是一部具有理论与实践价值的经济法学术著作。作者的博士论文曾得到评审老师和答辩老师的一致好评,并获得西南政法大学优秀博士论文的荣誉。我作为作者的导师,对本书的出版自然感到十分高兴。

尽管税收优惠作为一项税法制度在各国的税制运行中对其存在的价值以及它在培育外资环境中的作用有着不同的认识,但是在我国社会条件以及周边国家竞相采取优惠措施吸引外资的背景下,可以预料在相当长的一个时期内仍然有其存在的必要性,但是如何认识这个制度以及如何更好地完善这个制度,诸如这个制度的正当性基础是什么;谁有权作出优惠的决定,依据什么程序作出决定;税收优惠的对象是哪些;它们应当具备什么条件;优惠的税率怎样才算合理和恰当;优惠是采取政策动机的形式还是采取法律动机的形式,抑或是政策和法律并举的形式;优惠措施的实施由谁进行监督,因不当优惠而给国家和纳税人造成重大损害的,应不应当追究相关机关或个人的责任以及怎样追究;等等,仍然存在很大的研究空间。希望作者在已有的研究基础上把理论构思与实证分析紧密地结合起来,走出一条从“怎么看税收优惠”到“怎么更好地完善税收优惠”新的路子来。这也是我对后来研究者的一种期待,故为序。

李昌麒

2012年5月于渝

引言	1
一、研究价值	1
二、研究思路	3
三、创新之处	4
四、研究方法	5
 第一章 税收优惠法律制度的基本问题	7
第一节 税收优惠的含义、种类及功能	7
一、税收优惠的含义	7
二、税收优惠的种类	8
三、税收优惠的功能	12
第二节 税收优惠法律制度的内涵和外延	14
一、税收优惠法律制度的内涵	14
二、税收优惠法律制度的外延	17
 第二章 我国税收优惠法律制度存在的问题及根源	27
第一节 我国税收优惠法律制度存在的问题	27
一、我国税收优惠法律制度的形式非理性	27
二、我国税收优惠法律制度的实质非理性	36
第二节 我国税收优惠法律制度存在问题的根源	42

一、法律工具主义思潮的影响	42
二、对宏观调控法性质认识的偏差	45
三、政策法律化方法的失当	48
第三章 我国税收优惠法律制度完善的理论框架	50
第一节 结构均衡:税收优惠法律制度规范性的要求	51
一、结构均衡的含义	51
二、税收优惠法律制度中结构均衡的要求	53
第二节 利益平衡:税收优惠法律制度正当性的要求	58
一、利益平衡的含义	59
二、税收优惠法律制度中利益平衡的要求	64
第四章 我国税收优惠法律制度的形式优化	68
第一节 税收优惠法律制度立法谱系的完善	68
一、《宪法》中的税收优惠规范	69
二、法律中的税收优惠规范	71
三、行政法规中的税收优惠规范	75
四、规章中的税收优惠规范	77
第二节 税收优惠立法模式的转换	79
一、税收优惠立法模式转换的必要性	80
二、税收优惠程序性立法模式的特点	84
三、税收优惠程序立法模式中的特殊制度	86
第三节 税收优惠法律制度表述形式的完善	88
一、原则性规范的构建	88
二、价值性规范的充实	96
三、立法表达技术的改进	109
第五章 我国税收优惠法律制度的利益平衡	111
第一节 国家与纳税人之间的利益平衡:税式支出制度的构建	111
一、税式支出的一般问题	112
二、税式支出制度建立的必要性	116
三、税式支出法律制度的具体内容	118
第二节 纳税人之间的利益平衡:税收权利倾斜配置制度的构建	124
一、权利倾斜性配置的一般问题	125

二、税收优惠权利倾斜性配置制度建立的必要性	126
三、税收优惠权利倾斜性配置机制的基本思路	132
第三节 地方政府之间的利益平衡:税收优惠竞争制度的建立	134
一、税收优惠竞争的一般问题	134
二、税收优惠竞争制度建立的必要性	138
三、国外税收竞争规制的理论与实践	140
四、税收优惠竞争制度的主要内容	143
结论	154
参考文献	156
后记	166

引 言

一、研究价值

税收优惠制度在目前的研究中算不上一个新问题,关于这个问题的研究成果可谓汗牛充栋,然而,纵观这些成果可以发现,绝大部分的讨论都是就事论事,大都是围绕着我国现行税收优惠具体制度的安排是否反映了某个时期国家政策的要求或者如何才能反映国家政策的要求这些问题展开的研究。例如,在“吸引外资、发展经济”的环境之下,很多研究成果都旨在为对外资进行税收优惠的正当性提供论证;在“两税合并”之前,许多讨论都围绕内外资企业所得税税收优惠的公平性问题展开;在“西部大开发”战略背景下,更多的论述集中在如何通过税收优惠来促进该西部开发的目标实现这些问题上。不可否认,这些研究有着重要意义,但是我们也不能不看到这些研究所存在的问题,其中最典型的,就是,我国的各项税收优惠政策越来越成为各级政府手中所持有的“上方宝剑”,政府利用税收优惠对市场的干预日趋频繁和具体。在实践中,一方面税收优惠措施随处可见;另一方面市场主体又难以从现有的法律制度中找到具体的税收优惠依据。各级政府所发布的税收优惠政策性文件内容零散、相互冲突,有些甚至秘而不宣,这些状况给纳税人和投资者造成极大的不便。造成这些现象的原因很复杂,仅就法学研究而言,这与我国的税法学与真正的“法律科学”存在一定距离不无关系。长期以来,税法学与税收学不分的状况一直是困扰税法学研究者的一个心病,虽然学者们一直在朝着“税法规范化”这一方向孜孜以求,并且取得了一定的成绩,《税收基本法》被提上全国人大法律制定议事日程便是

佐证,然而,由于长期以来我国税法理论和实践被“税收国家权力论”所支配,使得我国税收法律实践只不过是税收政策实践的现实状况难以彻底扭转,加上政府不愿意轻易抛弃在自由行使税收权力过程中所形成的“主权者惯性”,使得我国的税收法制化、税法规范化的历程异常艰难。面对我国税收优惠理论和实践中所存在的诸多问题,笔者试图摆脱传统税收优惠制度研究的经济学或者管理学路径,转而从一种纯法学的角度,对我国的该项制度展开研究。

(一) 理论价值

税收优惠制度研究的理论价值有以下几点:

1. 为我国税收优惠法律制度的形成和运行提供恰当的理论基础。我国税收优惠法律制度政策化色彩很浓,调整过于频繁,而且多以政策性文件的形式加以推行。究其原因,可以归结为税收优惠法律制度的形成和运行缺乏统一的理论指导。本书从立法的规范性和正当性要求出发,对税收优惠法律制度展开研究,运用结构均衡和利益平衡的理论,讨论了税收优惠法律制度的外在规范和内在正当的具体要求和制度,力图实现税收优惠法律制度由“政策至上”向“法律至上”的转型。

2. 为税法学研究提供了一种可能的普适性研究进路。在现有的税法研究中,普遍存在税收法律与税收政策难以界分、税收的财政收入属性与税收的宏观调控工具属性难以取舍的困境。以上所提到的法律规范性和正当性理论,不仅能为税收优惠制度立法及实践提供理论支撑,还能够扩展到税法其他问题的研究中去,成为一种税收法律关系的研究模式。

3. 为宏观调控法的研究提供一种具体的分析范本。税收优惠是宏观调控的具体形式之一,税收优惠法律制度当然属于宏观调控法的内容。我国以往对于宏观调控法的研究存在误区,将宏观调控措施与宏观调控法混为一谈,然而从本质上来说,宏观调控法应该是对国家的宏观调控行为进行规范和控制之法,是实现宏观调控法律关系规范化运作之法。将税收优惠法律制度作为个案进行研究,能够推动对宏观调控法本质的正确理解,实现宏观调控法研究的纵深发展。

4. 为部门法哲学的研究提供素材。结构均衡与利益平衡都是法哲学中的重要论题。运用这两个重要的分析工具对税收优惠法律制度进行反思和重构,是部门法哲学中抽象理论的有益实践。

(二) 实践价值

税收优惠制度研究的实践价值有以下几点:

1. 为规范我国的税收优惠法律制度体系提出系统的制度建议。税收优惠法律制度应该按照立法学的逻辑形成规范的“金字塔”式结构系统,每一层次的立法应根据自身的效力特征,确定特有的规范内容。

2. 为《税收基本法》的立法提供税收优惠制度方面的具体建议。《税收基本法》

已经提上我国的立法进程,对其中各个部分的内容都应该深入研究和探讨,税收优惠制度作为税收实体法的重要内容,在《税收基本法》立法中,必然要提出相关的原则性的条款。而本书的研究,落脚点之一也在于提出税收优惠的基本原则和基础性制度。

3. 对于税收优惠法律制度的立法、解释、执法和司法提供可参考的学理意见。本书中主要论述的是税收优惠法律制度的立法问题,对于立法的外部形式和内部价值都提出了个人的见解。但是法律立法与解释、执法、司法都是密不可分的,因此,书中所涉及的一些分析框架,同样可以运用到税收优惠法律制度的其他实践活动之中。

4. 对相关立法的完善有较重要的参考价值。税收优惠法律制度是散见于各种立法渊源的制度总和,而对该制度的系统研究对于完善相关立法有重要参考价值。如根据税收优惠基础性制度的研究对《税收基本法》的制定提出一些建议;税式支出的相关研究成果能为我国的《预算法》的修正提出新的思路;税收竞争的相关研究成果可以为我国的《竞争法》和《反垄断法》提出一些具体建议。

二、研究思路

本书首先对我国税收优惠法律制度的一般问题进行了系统的梳理,重点对我国的税收优惠法律制度的内涵和外延进行了界定,明确提出将税收优惠政策纳入税收优惠法律制度的非正式渊源,解决了本书的研究对象问题。根据我国《立法法》的规定,税收优惠法律制度的正式渊源包括法律、行政法规、地方性立法、部门规章等,然而,在我国税收优惠法律实践中,真正发挥操作性效用的规范都是国务院各部门或地方政府的政策性文件,因此,如果仅将税收优惠法律制度的正式渊源作为考察对象,根本无法真正触及我国税收优惠法律问题的核心。因此本书将税收优惠政策性文件作为我国税收优惠法律制度的非正式渊源,一起纳入税收优惠法律制度的体系内加以系统反思与重构。

在对研究对象进行了界定之后,本书就我国税收优惠法律制度存在的问题进行了总结,并深入研究了产生这些问题的原因。我国税收优惠法律制度存在的问题可以归纳为两个大的方面:一是形式非理性,即我国税收优惠法律制度的形式存在缺陷,具体体现为法律体系结构上的缺陷、立法模式的缺陷、表述方式的缺陷;二是实质非理性,即我国税收优惠法律制度中所涉及的各种利益主体之间存在明显的利益失衡,具体体现为国家与纳税人之间、不同性质的纳税人之间、地方政府之间的利益失衡。总的来看,这些问题的存在主要是受了我国税收立法中长期存在的“重经济、轻法学”的立法惯性的影响,具体体现为税收优惠立法中的工具主义思潮的影响、对宏观调控法性质认识的模糊以及政策法律化方法失当的影响。

在归纳出我国税收优惠法律制度的病症及病因的基础上,本书重构了我国税收优惠法律制度的两个理论框架。从形式规范化意义上说,税收优惠法律制度应该实现结构均衡:首先是法律制度体系的结构均衡;其次是不同性质法律制度间的结构均衡;最后是具体法律制度内部的结构均衡。从实质正当化意义上说,税收优惠法律制度应该实现不同税收优惠利益主体间的利益平衡,即国家与纳税人之间、纳税人相互之间、各地方政府之间的利益平衡。

本书运用前文所提出的两个理论框架来重构我国的税收优惠法律制度。首先,按照结构均衡的理论,我国的税收优惠法律制度首先应该完善立法谱系,对税收优惠法律制度的各个立法层次,按照一定的原则进行规范化整理,对不同级别的税收优惠立法所应该规范的内容进行原则上的界定,防止实践中出现效力的冲突。更重要的是,由于税收优惠属于国家的间接财政支出行为,其规范应该限制在法律的形式渊源之内。其次,我国税收优惠法律制度应该转换立法模式,税收优惠法律制度立法模式应从实体性立法模式向程序性立法模式转换,高位阶法律中主要规定程序性规范和价值性实体规范,以此实现法律的稳定性目标。技术性实体规范则由税收行政法规和规章来规定,以实现税收优惠宏观调控的灵活性目标。最后,税收优惠法律制度中应该构建原则性规范、充实价值性规范,并实现语言表述风格的法学化。

按照利益平衡的理论,我国的税收优惠法律制度应该针对不同利益主体之间的利益平衡目标,构建和完善相应的具体制度,这些制度包括税式支出制度、权利倾斜性配置制度、税收竞争制度等。

三、创新之处

(一) 角度创新

本书摆脱传统税收优惠制度研究的经济学路径,试图从一种纯法学的视角来考察和重构我国的税收优惠法律制度。本书的目的不是解决应该对哪些行业、哪些地区实施税收优惠、税收优惠的幅度如何、税收优惠的周期多长等问题,而是要根据法律制度的外部规范性和内部正当性的要求,对作为法律制度的税收优惠制度的基本原则和具体规则进行重构。

(二) 观点创新

本书从观点上有以下创新之处:

1. 将税收优惠政策性文件纳入税收优惠法律制度的渊源中。这样安排的目的有两个:(1)基于解决税收优惠法律制度的研究对象问题的需要。事实上,我国税收优惠政策性文件在实践中有着与法律相同的执行力,起到了法律的效果,如果将其排除在税收优惠法律制度的研究之外,必然会使得本书的研究对象发生重大的遗漏。(2)基于突出本书研究角度的需要。如果仅仅是解决研究对象的问题,本书只

需要将标题扩张为“税收优惠制度研究”即可,然而,本书的主旨是为了从法律的角度研究税收优惠制度,因此必须在标题中突出其法律性,而这样的安排能满足本书两个方面主旨的要求。

2. 提出了法律的外部规范性和内部正当性标准。本书提出,从外在规范性的角度来看,法律应该实现制度的结构均衡。宏观上,整个制度体系要结构均衡;中观上,不同性质的制度之间要结构均衡;微观上,制度内部要结构均衡。结构均衡既强调法律制度数量的分布均衡,又强调法律制度内容的定位合理。从内在正当性的角度来看,法律应该实现主体的利益平衡,本书突破税收优惠法律关系是发生在国家与纳税人之间的关系的藩篱,将税收优惠法律关系主体拓展到其他非税收优惠享受者、地方政府等主体,强调税收优惠法律制度应实现各方主体之间的利益均衡。

3. 本书从工具主义立法思潮、对宏观调控法认识模糊以及政策法律化方法失当几个方面对我国税收优惠法律制度弊病的原因进行分析,试图从更深层次解决税收优惠法律制度中所存在的问题。

四、研究方法

(一) 规范分析的方法^①

本书运用价值实证的方法,按照《宪法》和《立法法》的规定,对我国现行税收优惠立法的“合法性”进行了分析,同时按照博登海默关于法律渊源的理论,对这些立法的“合理性”进行分析,在此基础上梳理我国税收优惠现有法律制度的正式渊源与非正式渊源。

同时运用社会实证的方法,对我国税收优惠立法的立法绩效进行归纳和评析,以此判断税收优惠法律的运行效果与立法目的不相吻合。同时书中对税收优惠法律关系进行利益衡量,也是运用社会实证方法而作出的分析。

最后运用规范实证的方法,评价了我国税收优惠法律制度立法技术的失败,指出我国税收优惠法律制度由于源于宏观调控的实践,其经济学的规范技术直接纳入法律规定,忽视了法学应有的基本范畴,造成法律规则的非法律形态后果。

^① 规范分析方法是法学特有的研究方法。由于法律固有的与日常生活和日常交往相关的实践面向,导致对法律的研究、讲解与传授注定要开发出一套技术操作层面的知识体系——一种类似于解经学的法律诠释学。也正是在这种法学教学和研究中,生发出一套以法律本身作为知识的阅读技巧和论述方式,形成一个完全独立于其他学科的独立学科,这便是法学,与此同时形成法学自身独立的研究方法——规范分析方法。按照这一观点,规范分析方法又可以细分为价值实证方法、社会实证方法、规范实证方法。价值实证方法体现规范分析的价值之维,表达的是法律的合法与非法的问题。社会实证方法体现规范分析的社会效果之维,关注的是法律的调整效果问题。规范实证体现的是规范分析的技术之维,关注的是法律规范本身的内容。参见谢晖:“论规范分析方法”,载《中国法学》2009年第2期。

(二) 结构主义的分析方法

结构主义是一种重要的哲学分析方法。结构主义强调的是“体系论”和“结构论”的思想,主张从大的系统方面来研究对象的结构和规律性。本书将税收优惠法律制度看做一个制度系统,强调该系统结构均衡的重要性,运用此研究方法分析了我国税收优惠法律制度所存在的结构失衡缺陷,并从规范间的结构均衡和规范内部结构均衡的角度提出了完善的意见。

(三) 成本效益的分析方法

成本效益分析方法是典型的经济学研究方法。事实上,成本效益分析方法在法学研究中是不可或缺的一种研究方法,个体作为理性经济人、立法者作为理性经济人的集合体,都无法回避对行动的制度成本效益分析。本书虽然并没有运用典型的经济分析模型来对具体问题点展开分析,但是,这种成本效益分析方法在论述过程中是贯穿始终的,将税收优惠法律制度的正当性要求定位为各方主体的“利益平衡”,就是承认法律关系的各方当事人,其实都是典型的“理性经济人”,其所作出的判断与决策,都来源于自身的利益动因,是进行了或明或暗的经济分析的结果。这样的分析方法,是剔除了法律关系主体中一些具有特殊道德高度的个体(包括道德水平过高和道德水平过低)之后,站在中立立场上所作出的理性判断。这种满足利益主体利益需求的法律制度,在实践中的推行成本更低,这恰好符合制度经济学中关于制度运行的成本效益分析框架。

(四) 比较研究的方法

该方法虽然没有具体的学科归属,也与以上研究的划分标准并不统一,然而却是不得不单列出来的研究方法。在具体制度设计中,本书参考了外国先进做法,对我国的制度设计提出了一些参考性的意见。

第一章 税收优惠法律制度的基本问题

第一节 税收优惠的含义、种类及功能

一、税收优惠的含义

税收优惠可以从不同的角度进行界定:从行为的角度考察,税收优惠是指国家利用税收负担上的差别待遇,给予特定纳税人以税收利益,以期利用纳税人趋利避害的心理,直接或间接地影响纳税人在经济、社会领域的行动计划;^①从税收收入的角度考察,税收优惠是指税法根据国家一定时期政治、经济和社会发展的需要,对某类纳税人或者某些征税对象给予的优惠。^②西方国家的理论和实践中,税收优惠更多用“tax incentives”来表达,直译为“税收激励”,体现了税收优惠明显的目的性,除此之外,“tax credit”(税收抵免)、“tax breaks”(税收减免)等直接表明税收优惠具体形式的表达方式也比较常见。在福利国家的税制理论中,税收优惠离不开“tax expenditure”的语境,即“税式支出”。^③一般情况下,税收优惠的实践大多以税收激励援助项目的形式来体现。而随着税收优惠理论和实践的发展,“税式支出”已经成为“税收优惠”的另一种重要的表达方式,其意义在于实现对税收优惠这种特殊的财政支出行为进行有效的预算规划和监控,自从税式支出制度出现之后,对其所进行的争论就未曾停止,因此有关税式支出的定义也层出不穷,鉴于本书将以专章来论述税式支出视野下的税收优惠问题,此处则

① 钱俊文:“关于税收优惠正当性的考辨”,载刘剑文主编:《财税法论丛》(第7卷),法律出版社2005年版,第112页。

② 刘少军、翟继光著:《税法学》,中国政法大学出版社2008年版,第27页。

③ John Tiley. *Revenue Law*(6 ed.), Hart Publishing, 2008, p. 736.

不再赘述。

对税收优惠不同角度的界定都分别体现了该问题的某一方面或某几个方面的特质,总的来说,作为税收优惠法律制度规范对象的税收优惠,应该具有如下法律特征:(1)税收优惠必须由税收优惠法律制度加以规定。税收优惠作为税法要素的重要组成部分,必须严格按照法律所规定的条件和程序来安排和规范。(2)税收优惠的目的是实现对经济和社会的宏观调控,税收优惠的目的包括促进经济增长和实现社会公平两个方面,国家通过对特定纳税人或征税对象进行税收权利倾斜配置的方式来实现这两方面目标,这是税收优惠制度存在的意义所在。(3)税收优惠是一种隐形的财政支出行为。为了实现对税收优惠的规范运作,必须将税收优惠纳入财政支出的框架内,通过预算机制来加以控制和管理。(4)税收优惠的形式表现为对特定纳税人的纳税义务减免。税收优惠采用区别对待的方式,形成对纳税人的制度激励,最终实现其制度目标。归纳这几个方面的特质,税收优惠应该定义为:国家为了实现对经济和社会进行宏观调控的目的,按照法律规定的条件和程序,采用对特定纳税人纳税义务减免的方式所作出的间接财政支出行为。

二、税收优惠的种类

按照不同的标准,可以将税收优惠分成不同的种类。明确税收优惠的种类对于实现税收优惠法律制度的规范化安排有重要的意义。从我国已有的税收优惠来看,税收优惠可以划分为以下几类。

(一)依据税收优惠的目的税收优惠的分类

1. 保障型税收优惠(又可称为救助型税收优惠)。这种税收优惠类型是以实现社会公平、执行社会公共政策为目的而设置的,主要是以教育、文化、医疗、体育和宗教等事业为优惠对象,以促进公益性事业的发展,最典型的是我国针对非营利组织所设定的各种税收优惠。除此之外,针对社会弱势群体所设置的各种税收优惠也是该类税收优惠的表现形式,如个人所得税法中对特定弱势群体的税收减免。

2. 经济调控型税收优惠(又可称为激励型税收优惠)。这是国家运用国家之手干预经济的重要手段,该类税收优惠主要是以促进经济发展为目的,是以国家合理牺牲财政收入的形式,鼓励特定方向的投资行为,以实现国民经济的快速增长。从本质上说,这也是培养政府税源,从而增加日后财政收入的一种方式。这类税收优惠是税收优惠的主要形式,也是极富争议的宏观调控行为。目前,我国经济调控型税收优惠主要有产业性税收优惠和区域性税收优惠两种形式,如企业所得税法中对特定地区、行业的税收减免。对于不同类型的税收优惠不能适用完全相同的具体规则加以规范,但它们具有本质上的通约性,有其更高层次的共有原则和规则。当然,以上分类并不一定可以囊括所有税收优惠的类型,还有一些税收优惠的类别归属并