

doi:12.3969/j.issn.1672-0598.2012.03.015

区域经济协调发展的税法对策^{*}

曹胜亮,毛淑琴

(华中师范大学政法学院,湖北武汉430074)

摘要:我国的区域经济发展不平衡现象比较突出,究其原因,涉及政治、经济、法律等各种因素。其中,法律因素涉及民法、行政法、经济法等法律。目前,我国未充分发挥经济法中的税法调节作用是其中一个很重要的原因。因此,文章通过分析我国税法失范的表现、原因和后果,介绍国外税法调节区域经济协调发展的有关经验,以及在论证了国外做法在我国的可行性的基础上,提出了促进区域经济协调发展的税法对策。

关键词:区域经济;协调发展;税法失范;税收基本法;税法制度

中图分类号:D922.22 **文献标志码:**A **文章编号:**1672-0598(2012)03-0101-06

一、区域经济不协调发展的税法失范

(一)税法失范

“失范”这一概念,是由法国社会学家迪尔凯姆首次将其引入社会学。迪尔凯姆将失范注释为:“一种准规范缺乏、含混或者社会规范变化多端,以致不能为社会成员提供指导的社会情境”。^[1]简单来讲,所谓“社会失范”是指社会成员无规范可循或不遵守社会规范,而导致的社会混乱无序的状态。

税法失范是指在社会生活中,由于税法规范以及它的价值、原则的缺失或缺少有效性,使它不能对个人生活、经济发展、社会生活等方面发挥有效地指引和调节作用。^[2]具体来说,由于现行税法有漏洞或社会的发展与进步,使税法实施的环境发生了变化,而税法的修订却未与时俱进,使税法的实施无法实现其目标,难以达到理想的效果。

进而使税法调节处于一种混乱的状态,无法有效引导社会经济的稳健快速发展。

(二)税法失范的具体表现及其原因

我国的区域经济不协调发展的局面并非一日形成,究其原因也是多方面的,受政治、经济、法律体制等多方面因素的影响。其中,法律因素的影响是不容忽视的重要方面,而在法律中,又受民法、刑法、行政法、经济法等多种法的影响,经济法中税法制度的不合理导致其调节的缺位是其中一个非常重要的原因。它的主要表现及原因具体如下:

1. 现行税法体系结构与区域经济协调发展水平不协调。首先,税法体系的内容不完整。到目前为止,我国还没有制定一部税收基本法,现有的税收实体法和税收程序法也不完备。如环境税法、遗产税法、社会保障税法等仍然缺位。其

* [收稿日期]2012-03-18

[基金项目]国家社科基金一般项目(11BGL081)“理顺政府间财政关系,实施全口径公共预算管理”

[作者简介]曹胜亮(1974—),男,湖北蕲春人;博士研究生,华中师范大学政法学院副教授。

毛淑琴(1985—),女,湖北黄石人;华中师范大学政法学院硕士研究生。

次,我国社会主义税收法律体系与我国现行的其他法律体系之间存在着不协调和矛盾之处。我国目前的税收法律与其他法律有交叉重叠之处,甚至与其他法律规定之间有冲突。再次,现行税法内容不公正合理,使其难以执行。如税法中具体规定了征税机关的权利,却对其义务与责任的规定模糊不清;而对纳税人的权利保护则是轻描淡写。^[3]

2. 分税制设计不合理,这阻碍了地方政府发展经济的积极性和主动性。中国的分税制中,中央与地方财权、事权关系不规范、不对称,导致了地方政府将经济和财政收入的增长作为地方经济社会发展的核心目标。而与此同时,中国把大税,好征收、好管理的税收归中央,把小税,不好征收、不好管理的税划入地方政府,且地方政府的支列入中央政府统一预算,因而,地方政府缺乏发展地方经济的主动性和积极性。

3. 我国的税率设计不科学。现行税率忽视了不同地区间纳税人税收负担与支出利益相对称的要求。目前,我国实行的是全国统一的比例税率。的确,这有利于我国税法在全国的统一实行,也便于操作。但是,这对于我国不平衡发展的各地区经济而言却是不公平的,甚至在一定程度上会加剧这种不平衡趋势的发展。因为,这种税率设计使投资者在东部发达地区的投资净收益大于西部欠发达地区,从而使越来越多的投资资金流向东部。

4. 没有充分发挥各种税的调节作用。在税法体系中,除了企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、关税等几种税收发挥调节区域经济发展的作用外,其他的很多税种都没有充分发挥调节作用。而事实上,其他的税种也是可以很好地发挥作用来调控区域经济协调发展的。比如,可以通过个人所得税减少或免除到中西部建设的人才的个人所得税,吸引科技人才、管理人才、经营人才到中西部开发建设,为中西部的快速发展贡献力量;可以通过减征或免征固定资产投资税,鼓励向中西部投资。

5. 税收区域优惠政策导向作用不明显,对区域经济协调发展没有起到预期效果。一是税收优

惠政策大多数以“区域性为主,产业性为辅”。目前我国现行的区域性税收优惠政策主要集中在东部地区。二是东部地区享受税收优惠“不但数量多,而且覆盖面广”。而中西部的税收优惠政策不多,且政策实施效果也不是很理想。

(三) 税法失范的后果

税法失范,从表面来分析,它只是体现一国法律体系的缺陷问题。但从大的方面来看,它会影响到国家经济的均衡发展,关系全社会的稳定与发展,甚至事关整个国家的经济发展和国家整体利益。其一,税法失范会加剧地区经济的不均衡、不协调发展。如现行分税制无法充分发挥均衡地方间财力的功能。主要表现在:第一,分税制保留了旧的包干制,这种包干制使得中西部的不公平财政待遇制度化。第二,中央对地方实行统一的两税返还比例,存在重大缺陷。其二,税法失范,使我国在 WTO 的框架体系下,经济发展步履维艰。加入 WTO 后,在税法的功能和作用更为突出的同时,也对我国的税法提出了更高的要求。我国现行税法在内容上与 WTO 组织之间的要求存在较大的差距。这也常常成为许多想遏制中国经济发展的西方大国的一个强有力的把柄。其三,税法失范,最终会导致社会动荡。税收是国家调节贫富差距的有力杠杆,而税法失范,使这种调节作用无法充分发挥。孔子曰:“不患寡而患不均,不患贫而患不安”。社会贫富悬殊过大,会引起仇富心理,引发许多社会矛盾,最终导致社会动荡。

二、国外促进区域经济协调发展的税法调节

国外许多国家为了促进区域经济的协调发展都制定了专门的法律,且通过运用税收基本法与区域经济发展法中税收调节相结合的调整方法,使区域经济协调发展取得了显著的效果。笔者认为这对中国的区域经济的协调发展有很好的借鉴作用。

(一) 制定税收基本法,确定税法的法律地位和高立法层次

如德国 1977 年出台的《租税通则》、日本 1962 年制定的《国税通则法》和韩国的《韩国国税

基本法》。^[4] 税收基本法把税收实体法律规范和程序法律规范有机结合起来,形成一部综合性法律,可以弥补各税种税收暂行条例中存在的分散、模糊、重叠、矛盾问题所造成的漏洞。这对于提高税收法律制度的确定性和权威性具有重大的现实意义。

(二) 制定促进区域经济发展的法律,通过法律法规充分发挥税收的调节作用

1. 德国的《国境地带振兴法》之税收调节

德国因为国家的分裂使经济的统一发展受到了阻碍,形成了区域的不平衡发展。为了调节和平衡德国分裂所产生的影响,优先增强国境地带的生产力,德国于1971年颁布《国境地带振兴法》。该法税务规定具体如下:“于国境地带内投资工商行业之纳税义务人,因该地带之特殊情况所产生经济上之不利,得依申请允许其于计算所得税时将可减税之个别减税基础提前于一定时期加以考虑计算在内。经济上之不利,如较困难的销售状况,远离原料产地或当地不方便之地理位置等”。^[5] 本法税务规定的主要特点是:一是税务的规定具体详细。它区分了动产和不动产扣缴的不同税额,甚至具体到建筑物的扣缴税额。二是不仅注重全局的协调,也关注地区内的协调。该法规定依前项措施不得造成或提高于国境地带内拥有工厂之企业的损失。也就是说对特殊企业的税收优惠不能影响到其他企业的利益,影响整个行业的发展。

2. 日本《振兴半岛法》之税收调节

为了在受到三面环海、多山、水资源缺乏等国土资源和利用方面的制约,有关产业基础及生活环境与其他地区相比处于低水平的半岛地区,实施广泛的综合的对策,振兴这些地区,而且改善这一地区的居民生活,使国土范围内均衡发展,日本1985年实施《振兴半岛法》。该法第十一条规定:“根据地方税法第六条第二项的款定,地方公共团体在征收振兴半岛对策实施地区生产企业使用的设备,与这一事业相关的机器、装置、工厂用地建筑物或用作地基的土地的固定资产税或其他内阁令规定的地方税,采取区别征税的措施时,认为这些措施符合内阁令规定的情况,根据地方交付

第十四条的规定,在该地方公共团体的各年度中,其准财政收入额与同条的规定无关。该地方公共团体的各年度基准财政收入额的数额,减去该地方公共团体的各年度部分的减收额(关于固定资产税或用其他内阁令确定的地方税依据这一征税措施的减收额限于从这一措施实施的年度开始,三年以内)依据自治省令算定的数额”。^[6] 此法中对税收的调节利用主要体现在:第一,充分利用税收的征收额的减免引导固定资产向不发达地区的投资,以振兴不发达地方经济的发展,从而使整个国家的经济能够协调发展。第二,充分发挥地方税法的调节作用。地方政府对地方经济发展的特点与缺点最了解,地方政府发挥地方税法的调节可以很好地解决地方的实际问题,因此,发展区域经济,在税制上适当放权地方政府。

3. 韩国《促进特定地域综合开发特别措施法》之税收调节

为了综合地利用、开发及保全特定地域的资源、做到产业用地和生活环境的适当化,从而在国民生活的提高和国民经济的发展方面做出贡献,韩国1980年制定《促进特定地域综合开发特别措施法》。^[7] 该法的税收调节的特点主要是:第一,通过租税减免限制减免推进开发促进地区的计划事业。第二,通过免除土地流转税来引导其他地区的人口向特定地域的流动。第三,对于建设者或入住实际需要者为了在计划事业中直接连续使用而引进的机械器材,规定一定期限交税,并且可以实行分期缴纳。

三、国外经验移植到我国的可行性分析

国外开始对区域经济的协调发展问题关注的时间比我们早,对此问题的理论研究与实践经验都比我们丰富,有很多的经验值得我们借鉴,但毕竟我们的国情和各方面的制度基础都与国外有所不同,所以我们必须考虑移植过来的国外经验是否适合我国的具体国情。

(一) 我国已经具备了制定税收基本法的条件

首先,在理论上,我国提出和研究制定税收基本法已经有二十来年的时间了,这期间,我国

的理论学术界取得了不少的成果,基本上确定了税收基本法的体例结构和内容安排。其次,在立法实践中,我国的立法体系日趋完善。多年来,经过社会各界人士的努力,我国的法律法规不断修改与完善,以适应社会经济的发展。到目前为止,我国已建立了以宪法为统帅,以法律为主干,由宪法性法律、民商法、行政法、经济法、社会法、刑法、诉讼与非诉讼程序法等多个法律部门组成的有机统一整体的中国特色社会主义法律体系。

(二)我国有成功的特区示范,为税收优惠促进中西部发展提供经验

改革开放以来,为了探索中国的经济发展道路,我国在沿海城市建立了经济特区。在特区内,通过税收优惠政策,招商引资,极大地促进了特区经济的发展,为全国经济的发展提供了示范与经验。我们可以通过税收优惠政策发展特区经济,同样可以通过税收政策发展中西部经济,最后达到全国各地区的同步与协调发展。

(三)我国西部大开发战略的实施,为改革税法促进区域经济协调发展奠定了良好的基础

1997年,江泽民同志在党的十五次全国代表大会上所作的报告指出,我们要积极推进经济体制和经济增长方式的根本转变,努力实现“九五”计划和2010年远景目标。在这一时期,要促进地区合理布局和协调发展,中西部地区要加快改革开放和开发,发挥资源优势,发展优势产业。党的十五届五中全会对西部大开发已作了专门部署,即“实施西部大开发,促进地区协调发展”。而税法制度为西部大开发提供持久的资金来源、为其提供可靠的宏观调控手段、为其提供良好的国内外投资与服务环境。^[8]税法改革应把促进西部大开发纳入其目标之中来,在已建立的西部大开发格局基础上,改革税法。

(四)中国加入WTO,既为我们的税法改革提出了挑战,更为我们的税法改革提供了机遇

中国加入世界贸易组织后,就目前来说,中国国内相关立法在不少领域都与其要求存在差距甚至冲突。而中国加入WTO对税法的影响是很大的,因此修改税法以保持与WTO规则的一致尤为

必要和迫切。同时,我们应该看到,加入WTO对我国的经济发展是一个新的契机,它对我国税收法治的发展同样是一个契机。^[9]我国加入WTO后,与成员国之间的联系会越来越多,与他们之间的交流与学习也会越来越频繁。这样,我们可以更好地学习和借鉴国外先进的法治经验,然后结合我国的国情推进我国的税法改革。

四、完善税法制度,促进我国区域经济协调发展

(一)加快税收立法进程,制定税收基本法,以适应区域经济的协调发展

我国从提出制定税收基本法到现在已有二十来年的历史了,在这期间,我国的学术理论界对税收基本法的指导思想、基本原则、体例结构和内容安排等研究基本达成一致,且也对其可行性进行了充分的论证。正所谓“万事俱备,只欠东风”,现在就是需要我国的立法机关通过法律的程序将其制定成法律并出台。因其是一部“基本法律”,所以必须体现以下特点:一是具有一定弹性;二是体现中央税制与地方税制相结合;三是与其他相关法律相衔接;四是实体法与程序法以及税收主体法相结合。^[10]

(二)改革税法制度,以促进区域经济协调发展战略

1. 完善分税制

分税制改革的核心是划分财政权,主要目的是使各级政府具有与其事权相称的财力,而各级政府的财力是由各级政府财政收支范围和转移支付规模决定的。世界上常见的分税制类型主要有三种:以分权为主的分税制、以集权为主的分税制和集权与分权相结合的分税制。根据我国的国情,我们可以借鉴以日本为代表的集权与分权相结合的分税制。日本建立了中央、都道府县府、市町村三级税收管理体系。这种税收体系,既能使中央有较强的宏观调控能力,又保证了地方政府的经济自主权。而我国则可以建立中央和地方两级税收管理体系,具体划分中央税,地方税和中央地方共享税,部分税种的征收管理权划归地方。在保证中央财政需要的同时,给地方一定规模的财力及适当的支配权,方能调动地方政府发展经济

的积极性和主动性。

2. 不同地区实行不同的税率

虽然统一的税率,有利于税法在全国的统一实行,但实际上不符合我国各地区不同经济发展水平与速度的现实情况。我们知道,投资者都是讲求投资利润率的。投资利润率是指项目的年利润总额与总投资的比率。一般的投资者不愿去偏远落后地区投资,主要是因为偏远落后地区由于交通不便,投资环境差等原因增加了投资总成本,从而降低了其投资利润率。如果我们在偏远落后地区实行比发达地区低的税率,那么投资者的支出收益可能在中西部欠发达区域大于东部发达区域。这样有利于落后、欠发达地区吸引投资,发展当地经济,从而达到资源的优化配置。

3. 充分发挥各种税的调节作用

第一,把固定资产投资方向调节税纳入税法体系。减征或免征投向中西部的固定资产的税收,以鼓励向中西部投资,加强中西部的基础设施建设。第二,改革个人所得税法。减少或免除到中西部建设的人才的个人所得税。^[11]吸引高级人才向中西部流动,并且愿意长期扎根中西部,为其建设与经济发展贡献力量。第三,完善企业所得税法改革,增强对中西部企业的政策倾斜。税法可以允许中西部地区企业在一定期限内适用低税率,并根据具体的情况和具体地区,适当延长适用期限,同时可以允许其在规定的期限内分期缴纳税收。另外,可以在一定期限内加大对向中西部发展的高科技,污染少的企业减征税收的幅度,或是使用低税率,甚至可以免征税款。第四,完善环境保护的有关税收法律。虽然我们需要发展中西部的经济,但是我们要切记以环境污染换取经济发展的惨痛教训,因此在开发中西部时,必须注意环境保护并积极促进环保税制的建立。根据环境中不同的税种、税目,以超额累进税率为主,从而充分发挥超额累进税率对调节环境污染和破坏行为的作用;同时对那些税基难以度量的应税污染物等纳税对象,辅之以定额税。^[12]对废气、废水、废渣等征收排污税,对支持环境保护的开发者给予税收优惠政策。另外,制定社会保障税法。一方面,社会保障税开征后,企业之间不会因缴纳

社会保障税的不同而造成生产成本的差别,从而为我国各地区企业公平竞争创造了条件。^[13]另一方面,实行全国统筹社会保障基金,从而使社会成员享受均衡的社会福利保障,这样才有利于各种人才的合理流动,有利于合理配置人才资源。

(三) 清理税收优惠政策,使优惠政策真正发挥促进区域经济协调发展的作用

税收优惠是把双刃剑,过多的优惠并不能促进经济的发展,反而引起新的不公平,因此,应把适应我国国情的税收优惠政策纳入税法,而取消税法中不合理的优惠政策。主要有:第一,由区域性优惠向产业性优惠转变。继续清理或取消集中于东部经济发达地区的各种税收优惠政策的同时,还应制定一些特殊的针对西部的税收优惠政策。^[14]鼓励对能源等基础性产业和设施以及高新技术、环保产业等项目的投资。第二,改直接的税收优惠方式为间接的税后优惠方式。这样既可以达到鼓励投资的目的,也可以防止投资者利用税收优惠避税或逃税。第三,调整外资税收优惠。一是适当缩小税收优惠的主体。二是合理规划税收优惠,避免交叉重复。三是减少区域性的多层次优惠。^[15]

总之,笔者建议以税收优惠单独制定法规,将税收优惠的具体内容、范围、措施、管理权限、审批程序以及有关权利与义务等项目,集中在一个法律文件中,定期修订公布,以增强其透明度和规范性。

[参考文献]

- [1] 埃米尔·涂尔干. 社会分工论(现代西方学术文库)[M]. 渠东,译. 北京:三联书店,2000:328.
- [2] 李永华. 道德失范以及制度伦理的思考[J]. 山东省青年管理干部学院学报,2005(1):10.
- [3] 王鸿貌,陈寿灿. 税法问题研究[M]. 杭州:浙江大学出版社,2004:94-101.
- [4] 刘剑文. 税法专题研究[M]. 北京:北京大学出版社,2002:232-256.
- [5] 吴大华. 国外开发不发达地区法律法规汇编[M]. 北京:民族出版社,2001:89.
- [6] 黄伟. 中国区域协调发展法律制度研究[D]. 北京:中央民族大学,2007:27-29.
- [7] 刘隆亨. 流转税法[M]. 北京:北京大学出版社,2002:

361-366.

- [8] 刘剑文. WTO 体制下的中国税收法治[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 59.
- [9] 刘隆亨. 论制定税收基本法的若干重大问题[J]. 法学家, 2004(5): 16-17.
- [10] Ernest R. Larkins. International Applications of U. S. Income Tax Law; Inbound and Outbound Transactions [M]. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc, 2003: 168.
- [11] 刘隆亨. 当代税法基础理论及热点问题[M]. 北京: 北京大学出版社, 2004: 307-308.
- [12] 王育红. 我国开征社会保障税的法律思考[J]. 河北法学, 2011(8): 146.
- [13] 蔡伟. 论税收优惠政策结构性调整趋向及对我区经济发展的影响[EB/OL]. (2006-08-04) [2012-02-14]. http://www.gx.xinhuanet.com/newscenter/2006-08/04/content_7692968.htm.
- [14] 翟继光. 轻松掌握最新税收优惠政策[M]. 上海: 立信会计出版社, 2008: 252.

(责任编辑: 杨睿)

Countermeasures for Tax Law in Coordinated Regional Economic Development

CAO Sheng-liang, MAO Shu-qin

(School of Political Science and Law, Huazhong Normal University, Hubei Wuhan 430074, China)

Abstract: The imbalance of regional economy development is ubiquitous in China, whose causes include many factors such as politics, economy, law and so on, among which, the legal factors involve in the civil law, administrative law, economic law and other laws. At present, an important factor is that China does not give full play the role of the tax law regulation, therefore, this paper analyzes the performance of the disorder of China tax laws, causes and consequences, introduces the related experience of foreign countries on tax law regulating the coordinated regional economy development and puts forward the countermeasures for tax law to boost the coordinated regional economy development on the basis of demonstrating the feasibility of the experience of the foreign countries in China.

Key words: regional economy; coordinated development; disorder of tax laws; basic law for tax; tax law and institution