

税收规范性文件对税收上位法的扩充和限制解释现象探讨

曾昭君

(中南大学商学院,湖南长沙410083)

[摘要] 税法的解释有立法解释、行政解释和司法解释三种。在我国,税法解释以行政解释为主体,并且主要为国家税务总局和财政部以规范性文件的形式进行解释。文章针对几个主要税种例述了国务院财税部门对税法的许多扩充性解释和限制性解释,指出其解释与对应上位法的矛盾和抵触之处,并分析了这种现象存在的原因和弊端,然后提出了减少税收行政解释的弊端的方法。

[关键词] 税收规章; 税法解释; 税法扩充解释; 税法限制解释

[中图分类号] D9222.22 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1673-0755(2014)05-0094-05

在我国目前的税收法律法规中,只有《企业所得税法》等四部为全国人民代表大会及其常务委员会制定的法律,其余为国务院以行政法规的形式颁发,而这些税收行政法规多由国家税务总局或财政部以规范性文件的形式进行解释。在我国,立法机关本身对税法的解释及最高人民法院和最高人民检察院对税收实体法的解释极为罕见。按解释尺度分类,税法解释可分为字面解释、限制解释和扩大解释。字面解释要求严格依税法条文字面的通常含义进行解释,既不扩大也不缩小。税法解释的基本方法,首先应坚持字面解释。限制解释是指为了符合立法精神与目的,对税法条文所进行的窄于其字面含义的解释。扩充解释是指为了更好地体现立法精神,对税法条文所进行的大于其字面含义的解释。由于我国立法经验和技術不成熟,立法过于概括、简略或有遗漏,因而存在着大量的法律解释来进行补充。税法解释对于税收执法、税收法律纠纷的解决都是必不可少的,其执行中有普遍约束力。但根据法律优位原则,税收法律的效力高于行政法规的效力,税收行政法规的效力高于税收行政规章的效力。税法行政解释不具备与被解释的税法同等的法律效力,原则上不作判案依据。但在现实中,税收法律明确规定将解释权赋予税收行政主管部门,纳税人很少因税收行政解释不当而诉诸法院,使税法司法化程度很低,故对税收规章和规范性文件的监督机制很弱,对税法的行政解释中存在着大量的扩充解释和限制解释,有些解释甚至与其上位法相冲突,并且

不同时期做出的解释又不相同,存在着解释的随意性,引起了许多争议。《最高人民法院关于审理行政案件适用法律规范问题的座谈会纪要》(法函[2004]96号)对下位法违反上位法的表现形式进行了列举,包括下位法缩小或扩大上位法规定的权利主体范围、下位法限制或扩大上位法规定的权利、下位法扩大或者限缩上位法规定的义务、下位法增设或者限缩上位法规定的适用条件等。最近习近平主席重申了“依法治国”的理念,如果法律由处于下位的、随意性较大的规范性文件来解释,肯定是违背法治精神的。现实呼唤从制约权力防止滥用以及保护纳税人权利出发,尽快建立税法行政解释合法性的审查监督机制。

一 税收规范性文件对税收法律法规的扩充和限制解释现象

我国税收法律和法规中,由全国人大及其常委会制定的一般称“法”,由国务院制定的税收行政法规一般称“条例”,如《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《消费税暂行条例》等。国务院所属部门制定的规章一般称“规定”、“办法”,但不得称“条例”。法律规范的体例反映了效力等级和所规定的内容。税收法律规范位阶的高低依次为:法律、行政法规、国务院部门规章。作为国务院主管部门的国家税务总局和财政部通常被赋予对税收行政法规解释的权力。在税法解释的历史上,财税部门突破税法字面意义进行扩充和限制解释的例子俯拾皆是,

并且很多解释前后不一,引起了广泛争议质疑的情况屡见不鲜。兹就影响我国财政收入的几个主要税种征收规定中存在的此类情况分别例述。

(一)企业所得税方面

《企业所得税法》第26条第4项规定,符合条件的非营利组织的收入为免税收入。2009年11月,财政部、国家税务总局发出财税[2009]122号和133号文,对非营利组织企业所得税免税收入问题进行了解释,将其免税收入规定为:接受捐赠收入;税法第7条规定的财政拨款外的政府补助收入;按规定收取的会费;不征税和免税收入孳生的利息收入;财政部、国家税务总局规定的其他收入。南都等多家公益性基金联名向国务院法制办申请审查其合法性,认为该文存在与上位法相抵触等不当之处,对《企业所得税法》第26条第4项做了限缩性解释,使得部分原本应该免税的所得,被纳入了征税范围,违背了上位法。

再举一例,《企业所得税法》第30条、《企业所得税法实施条例》第8条规定,对企业为开发新产品、新技术、新工艺发生的费用,可以在计算应纳税所得额时加计50%扣除。但是,国家税务总局发布的国税发[2008]116号文,只允许对八类研发费支出实行加计扣除。这是税务行政文件对位于上位的税收法律和法规进行限制解释的又一明证。

所得税法中,这种扩大或限制解释的现象不一而足,不胜枚举。

又譬如,对于《企业所得税法》第7条第3款国务院规定的其他不征税收入,《企业所得税实施条例》规定为:指企业取得的,由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。而财政部、国家税务总局又以财税[2011]70号文规定:企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金,凡同时符合规定条件的,可以作为不征税收入。这等于下级机关扩大了上级机关对不征税收入的解释。

再看一例,财税[1996]79号文第2条规定,企业将自己生产的产品用于在建工程应视同对外销售处理,而国税函[2008]号文件将此项行为从视同销售行为中剔除。可见处于下位的税收规范性文件对上位法解释的随意性。

(二)个人所得税方面

关于个人所得税法方面的例子,也有不少。例如,根据国务院发布的《个人所得税法实施条例》中第8条第7款定义,利息、股息、红利所得,是指个人拥有债权、股权而取得的利息、股息、红利所得。财

税[2003]158号文对此进行了扩充性解释,规定“纳税年度内个人投资者从其投资企业(个人独资企业、合伙企业除外)借款,在该纳税年度终了后既不归还,又未用于企业生产经营的,其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配,依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。又如该第8条第1款所说的工资、薪金所得,是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。但是,财税[2004]11号规定,为营销人员提供免费旅游须在旅游当月把免收员工的旅游费并入当期的工资、薪金收入中计算缴纳个人所得税。有些税务人员的解释还将其他员工的免费旅游也适用本规定。这是对税法中工资薪金所得的扩充解释。也有对纳税人有利的解释,譬如,对于个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题,国家税务总局国税发[2005]9号文中将其单独作为一个工资,除以12个月,按其商数确定适用税率和速算扣除数。如果按《个人所得税法》第6条“工资、薪金所得,以每月收入额减除费用3500元后的余额,为应纳税所得额”的规定计算,那个人就得多纳税。

(三)增值税方面

《增值税暂行条例》第15条规定,除该条例中指定的免税项目外,增值税的免税、减税项目由国务院规定,任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。与此相矛盾的是,财政部和国家税务总局规定了很多减免税的情形,如财税[2011]137号文对从事蔬菜零售和批发的纳税人销售的蔬菜免征增值税;财税[2012]75号文对从事农产品零售和批发的纳税人销售的部分鲜活肉蛋产品免征增值税。这些规定超越了条例第15条中农业生产者销售的自产农产品予以免税的规定,属扩充解释。财税[2001]113号对若干农业生产资料(如农膜)免增值税、财税[2001]121号对饲料免增值税也属此类情况。这些规定虽经过国务院批准,用意是好的,但由下位法扩充解释上位法是不当的。

再如,财政部、国家税务总局财税[2012]15号文规定,自2011年12月1日起,增值税纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费,可在增值税应纳税额中全额抵减。这属下位法扩大《增值税暂行条例》及其《实施细则》中规定的优惠政策。

(四)营业税方面

《营业税暂行条例》第1条规定:在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或

者销售不动产的单位和个人,为营业税的纳税人。财政部、国家税务总局发布的《营业税暂行条例实施细则》第4条对条例第1条所称在中华人民共和国境内提供条例规定的劳务,解释为“提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内”、“所转让的无形资产(不含土地使用权)的接受单位或者个人在境内”,依此规定,劳务提供人在境外、劳务活动也发生在境外(如在境外进行设计),但接受劳务人在境内的,也属营业税的纳税人,这等于是扩充解释了境内提供劳务才纳营业税的规定。而规定“所转让的无形资产(不含土地使用权)的接受单位或者个人在境内”,则将在境内提供无形资产转让给境外受让者的单位和个人排除在应税范围内,这是对《营业税暂行条例》第1条的缩小解释。还有,根据《财政部 国家税务总局关于国际运输劳务免征营业税的通知》(财税[2010]8号)规定,自2010年1月1日起,对中华人民共和国境内(以下简称境内)单位或者个人提供的国际运输劳务免征营业税;财税[2009]111号规定,对中华人民共和国境内单位或者个人在中华人民共和国境外提供建筑业、文化体育业(除播映)劳务暂免征收营业税。这又等同于下位法对上位法进行了缩小解释。

又如,国税发[1993]149号对于营业税税目的注释中关于转让无形资产税目的征收范围为:转让土地使用权、转让商标权、转让专利权、转让非专利技术、转让著作权、转让商誉7项,而财税[2012]6号文关于转让自然资源使用权营业税政策的通知,将转让自然资源使用权加为税目。

为了推广税控收款机,财政部、国家税务总局发布财税[2004]167号文,规定所购税控收款机发票中所含增值税税额可以抵免当期营业税。这全然属超乎处于上位的《营业税暂行条例》及其实施细则之规定的。

再补充一个例子。《营业税暂行条例》第5条规定,纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。《营业税暂行条例实施细则》第16条规定,纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供的设备的价款。这意味着由工程发包方提供的材料也计入承包方的营业额中计税,尽管其并未向承包方收取材料款。毋庸置疑,这是明显的扩充解释。

(五) 消费税方面

国务院颁布的《消费税暂行条例》规定,在中华

人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品的单位和个人,以及国务院确定的销售本条例规定的消费品的其他单位和个人,为消费税的纳税人。其纳税环节为生产、委托加工和进口环节,没有涉及零售环节和批发环节。而财税字[1994]095号《财政部、国家税务总局关于调整金银首饰消费税纳税环节有关问题的通知》,对金银首饰消费税由生产销售环节征收改为零售环节征收。此外,财税[2009]84号规定:在卷烟批发环节加征一道从价税,税率5%。《消费税暂行条例》规定甲类卷烟税率为45%,乙类卷烟的消费税税率为30%,而财税[2009]84号规定:甲类卷烟消费税税率调整为56%,乙类卷烟的消费税税率调整为36%,雪茄烟的消费税税率调整为36%。这又是下位法对上位法进行有抵触的扩充解释的事例。

(六) 房产税方面

1986年9月,国务院发布了《房产税暂行条例》,其中对房产原值的认定是按照会计制度或会计准则在账面上记载的原值,不包含土地使用权,财税地字[1986]008号文对此也予以了确认。而后,财政部和国家税务总局却于2010年以财税[2010]121号文,将土地使用权价格含于房产原值计征房产税。这是明显的对上位法的扩大解释,且前后不一致。

二 产生税收规范性文件对税收法律法规扩充和限制解释的原因及弊端

我国有关税收的上位法规却要由下位的税收规章和规范性文件进行解释,这在法制健全的国家是极为鲜见的。而在我国发生此类现象却已是司空见惯,究其原因主要有:

(一) 我国立法权、司法权和行政权没有严格分离。核心领导层一般只关注法律的实质,不太在意程序上的相互牵制。1985年,全国人大通过《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》,根据这一授权,国务院制定了一系列的税收暂行条例。而在这些暂行条例中,国务院又将其实施细则的制定权和解释权授予国务院财税部门,财税部门便有了制定法规和解释法规的双重权力。

我国现行生效的17个实体税种中,有14个是以国务院条例形式开征的,只有3个是经过全国人大立法。这使得税收法定原则大打折扣,至少在形式上,国家征税没有尊重人民权力,纳税人或其代表对税种的开立和征收没有话语权,使得国务院及税

收行政部门对税收规范性文件解释税收法律法规没有约束,有一定的随意性,给纳税人带来不便。孟德斯鸠在《论法的精神》一书中提出了著名的“三权分立”的学说,即国家权力分为立法、行政、司法三种,各自独立,相互牵制,彼此平衡,以维系国家的统一。为了防止滥用权力和保证人民的自由,就必须以权力来约束权力。当行政权和立法权集中在一个人或者同一个机构手中时,自由就不存在了。一切有权力的人都容易滥用权力,这是万古不易的一条经验。因此三种权力必须分开,立法权、行政权和司法权分属于三个不同的国家机关,三者相互制约,权力均衡。税收行政部门解释税法时会倾向于对其行政执法有利的解释,如果我国的税收行政部门拥有与税收立法机构所立税法效力相同的税法解释权,肯定对广大纳税人是不利的。

虽然《立法法》第9条规定:全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定,授权国务院可以根据实际需要先制定行政法规。但《立法法》第11条也规定:“授权立法事项,经过实践检验,制定法律的条件成熟时,由全国人民代表大会及其常务委员会及时制定法律。法律制定后,相应立法事项的授权终止。”现在税种的开立和征收法规制定变成了没有时间和范围限制的授权,征税由国务院及其财税部门决定,这就属于全国人大的弃权和不作为,是人大作为立法机关失职的表现。

(二)我国一直缺乏立法解释程序规范。原因主要有两个:一是对立法解释程序不够重视。国民习惯了长期以来的人治传统的思维定势,在法治实践中只关注实质正义,不在乎程序的正义性,这纵容了解释程序的随意性。二是受“成熟一个,制定一个”的立法观念的影响。统治阶层本着“摸着石头过河”的思想进行立法,而不是在初始阶段就做好规划。这在一定程度上削弱了我国建立一个系统完善的立法解释制度的积极性。

现在我国规定了全国人大、国务院、地方人大各层级的立法程序,但在立法解释方面,除了全国人大常委会对法律解释的程序规定之外,其他各层级缺少进行立法解释的程序规定,这造成了立法解释的轻率性和随意性,还经常出现同一个部门及不同部门对同一事项前后矛盾的规定。在我国现行司法和行政实践中,立法解释的法律效力与立法的效力是相同的,但在理论上,很多学者对雨后春笋般滋生的立法解释的法律效力提出了质疑,认为程序规定方面的缺失会给解释主体留下过大的发挥空间,使立法解释失去实质的合法性,甚至是合宪性,主张其效

力应低于被其解释的法律文件。更有学者和律师进而质疑许多违反宪法的立法解释存在的必要性。若果真如斯,解释主体利用程序方面的不足任意解释法律文件,使之成为一家之言,背离原法律文件的立法目的与精神,则立法解释的确就失去了存在的必要性,更无需谈其法律效力了。

更严重的是,税法的行政解释不利于立法和行政的各自独立和牵制,两者权力混淆,不利于维护纳税人权益,是违背法的精神的。

(三)解释权规范不够严格。行政机关尤其是司法机关的解释通常超越了具体应用的限制。非立法机关做出一些立法解释性质的解释,造成了我国各机关解释范围及效力的混乱,从而让人对真正的立法解释的效力产生了怀疑。上位法由下位法解释,让人对上位法及其立法机关的权威性和严肃性产生怀疑。当务之急,应理顺各机关解释的权限范围,恢复对立法解释主体的限定要求,从而使其与立法有相同的法律效力。

三 减少税收行政解释弊端的方法

(一)全国人大收回税收立法权

在改革开放初期,许多事情都还在尝试之中,缺乏把握,需要采取授权方式来制定法规,这可以理解。但经过三十多年的改革开放,我国在制定和应用法律管理经济方面积累了大量经验,也拥有大量的相关专家,也制定了大量的其他法律,继续对税收立法进行无特定目的、无特定范围、无时间限制的授权已经完全没有必要,继续授权无异于人大在经济领域中对立法权的全面放弃。所以,全国人大应尽早收回税收立法权。每一税种的开征,都应由全国人大进行立法规定。

(二)完善税收立法解释的程序规定

如果立法程序方面不完善,存在瑕疵,会导致立法解释对法律原意的随意背叛。参照《立法法》有关规定,立法解释的程序规定应包括提出解释议案、审议和通过解释议案、公布立法解释三个基本环节。

1、税收法律解释议案的提出:可以规定,达到规定人数的全国人大代表、最高人民法院、国务院及其税收法律执行机关可以提出税收解释议案。不能提出税收立法解释议案的组织和个人可向有关部门提出立法解释建议,由其向立法解释机关提出立法解释议案。

2、税收立法解释议案的审议和通过:立法解释议案须经全国人大法律委员会审查。通过审查后,报全国人大常委会审议和通过。

3、税收立法解释的公布:税收立法解释经全国人大常委会审议通过后,应以其名义公布。公布后即成为所解释的税法的有机组成部分,与所解释的税法具有同等的效力。

(三)制订税收法律法规时其条款应更加具体化

目前我国的税收法律与行政法规条款过于简约,因此造成执法困难,在实施过程中只得不断由执行部门打补丁进行明确,从而出现了大量的行政解释。在这方面应效仿一些西方国家,初始制定法律时就规定很细,减少解释的空间和随意性。

四 小结

国家税务总局具有税收执法和税法解释的双重权力令人诟病,处于下位的规范性文件对处于上位的法规的解释效力在很多时候遭到质疑。并且,在国务院财税部门对税法的解释中,有许多是扩充性解释和限制性解释,许多解释与其上位法的字面意义存在不同之处,有时与上位法产生抵触,甚至还出现前后相互矛盾的解释,这都引起了广泛争议。国

家立法机关应该对税法解释权的授予和监督进行规范,使税收立法、司法和执法的制约机制更加完善,从而更好地推行依法治国的方针。

[参考文献]

- [1] 贺艳.我国税法行政解释的现状与发展[J].黑龙江省政法管理干部学院学报,2011(5):27-29.
- [2] 倪峰.浅谈我国的法律解释制度[J].法制与社会,2009(4):64-65.
- [3] 周永坤.我国现行法律解释与法治观念的冲突[J].现代法学,2006(7):3-9.
- [4] 魏胜强.我国需要制订统一的法律解释法[J].法学,2007(1):32-41.
- [5] 周旺生.中国现行法律解释制度研究[J].现代法学,2003(4):3-10.
- [6] 张志铭.法律解释原理[J].国家检察官学院学报,2007(12):50-61.
- [7] 桑本谦.法律解释的困境[J].法学研究,2004(5):3-13.
- [8] 唐明.中国房地产税改革中的央地博弈与突围之道[J].中南财经政法大学学报,2013(3):9-14.

A Study on Legal Explanation of Chinese Taxation: Extensive and Restrictive Interpretation

ZENG Zhao-jun

(Central South University, Changsha 410083, China)

Abstract: Legal explanations of tax are classified into legislative, executive and judicial ones. While in China, executive interpretation of tax law prevails. It mainly takes the form of administrative regulations issued by the Ministry of Finance and State Administration of Taxation. This paper exemplifies extensive and restrictive interpretations of tax laws, which are somewhat contradictory to the higher-level laws. The paper also analyzes the causes why the executive interpretations conflict with its counterpart laws and points out the shortcomings. Finally, the author suggests some measures to avoid the flaws of interpretation of tax laws.

Key words: legal explanation; tax interpretation; executive interpretation; interpretation of tax law