

# 税法的移植与本土化问题

廖益新

(厦门大学, 福建 厦门 361005)

中图分类号: DF963 文献标识码: A 文章编号: 1000-0208 (2006) 05-040-03

任何一种具体的部门法律制度都是当下和未来中国社会生活秩序的一个组成部分, 都将或可能折射和反映中国法律理想图景的色彩和光辉。有感于邓正来教授之《中国法学向何处去》一文所提问题的启示, 笔者拟就近年来中国税收法制建设和税法理论研究的现状和问题, 提出个人的一些判断和思考。

在关于邓文所提出问题的讨论过程中, 有许多人在追问邓文中所谓的中国法律“理想图景”究竟意指什么; 更有人批评“理想图景”空洞无物, 是在玩弄大而无意义的词汇。我认为追问和批评的人至少是未能真正领悟邓教授文章问题的精义。邓文认为中国的法律学人应该从受西方“现代化范式”支配的“西方法律理想图景”中清醒过来, 要意识到它并非中国自己的法律理想图景。但邓文并没有也不可能为读者勾画一幅中国的法律理想图景, 他只是指出了探索思考中国自己的法律理想图景, 应该从认识和思考我们当下置身的中国社会生活秩序以及我们应该生活在何种性质的社会秩序之中开始。因此, 邓教授只是提出了认识思考的起点和方向, 而不是关于中国法律理想图景的结论。中国的法律理想图景只能是一种区别于西方法律理想图景的适应中国国情实际和符合公平、正义以及效率等基本价值理念的法治社会秩序。

关于法律制度设计与一国的国情实际的关系, 孟德斯鸠在《论法的精神》中曾有过精辟的见解:

一般地说, 法律, 在它支配着地球上所有人民的场合, 就是人类的理性; 每个国家的政治法规和民法法规应该只是把这种人类理性适应于个别的情况。为某一国人民而制定的法律, 应该是非常适合于该国人民的; 所以如果一个国家的法律竟能适合于另外一个国家的话, 那只能是非常凑巧的事<sup>[1](P.7)</sup>。

因此, 他认为一国法律制度的设计, 应该同该国的政体的性质和原则、国家的自然状态、地理因素和人民的的生活方式、居民的宗教、性癖、财富、人口、贸易、风俗、习惯相适应, 和作为法律建立的基础的事物的秩序有关系。法学家们应该从所有这些观点去考察法律<sup>[1](P.7-8)</sup>。我以为孟氏的上述见解, 与邓教授主张的根据中国本身定义“中国”, 并建构中国自己的法律理想图景, 所基于的道理应该是一脉相同的。

中国自 20 世纪 80 年代初实行改革开放以来, 尤其是 20 世纪 90 年代后确立了建立发展社会主义市场经济法律体制目标和在税收领域提出了“依法治税”的口号后, 财税法律制度建设较多地引进和移植了西方发达资本主义国家的税制成分和内容。在推进市场经济和法制现代化过程中, 借鉴吸收西方发达国家的法制经验确有必要, 但外国某种法律制度的引进移植, 即使在外国已经实践证明了其本身的科学性和合理性, 同样仍有一个是否以及如何适应在中国的社会土壤条件的问题。

收稿日期: 2006-07-10

作者简介: 廖益新 (1957—), 男, 湖南郴州人, 厦门大学法学院教授, 博士生导师。

以中国 1994 年工商税制改革在增值税上废弃过去的实耗扣税法引进欧洲各国增值税普遍采用的凭发票注明税款抵扣进项税额制度为例。这种凭发票抵扣进项税额制度的特点,就是税法承认纳税人付款购进货物和应税劳务时所取得的由卖方开具的符合规定记载内容的增值税专用发票,构成可据以计算抵扣纳税人进项税额的惟一合法凭据<sup>[2](P. 187-188)</sup>。这种制度在得到纳税人切实依法遵行的条件下,能够使全体增值税纳税人都得到同等的税收待遇,它们都有权凭合法的增值税专用发票获得进项税额的抵扣,也有权通过开出增值税发票,将累积到本阶段的所有增值额转移给下一阶段的货物或应税劳务的购买方,形成环环相扣的增值税抵扣链条,将增值税负担最终转移到货物或劳务的消费者承担,从而消除了传统的流转税(如此前的产品税和营业税)存在的多环节重复课税的弊病。同时,这种凭增值税发票抵扣进项税额制度还具有在纳税人之间形成相互制约、交叉稽核的机制,能够减少在传统的流转税制下常见的纳税人采用销售不开发票的偷漏税现象。这种凭发票抵扣进项税额制度在欧盟各国的增值税征管实践中被证明是一种能够自动运行和有效控制、简单明确、征管成本低的税制。

然而,同样的制度在中国推行的结果却与西方国家的运行结果存在很大的差异。由于在中国现行税制下增值税发票是纳税人得以抵扣进项税额的惟一合法凭据,实际运行中出现了伪造、擅自制造或出售增值税发票,以及为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开和介绍他人虚开增值税专用发票等各种偷逃增值税和骗取出口退税等违法现象。为什么在西方国家运行相当成功的凭发票抵扣进项税额的制度,在中国推行却遇到难以解决的突出矛盾,运行效果不佳成本很大,不仅造成税款大量流失,而且严格的增值税专用发票管理规定使得我国的增值税制度变得十分复杂,没有了在西方国家的简便易行、偷漏税少,征管成本低的优点。这个问题应该引起中国税法学者的认真思考,类似这样的“南橘北枳”现象在中国其他部门法的具体制度建设过程中也有。

埃里克·A·菲尔德曼指出,成功的法律移植是外来法律与当地的社会文化的深度融合,并且会继续成长,而简单地嫁接外来的法律规则并不能与当地社会文化融合,还只是一个真实实践之外的装饰物<sup>[3](P. 320-321)</sup>。中国走上依法治税道路的时间不长,在建设适应社会主义市场经济发展的税收法制过程中,我们的确需要学习借鉴国外先进的税制和科学的管理方法,但中国的税法学者和税制设计者不能“漠视对中国本身的国情实际和社会文化的认识 and 关注,应该从认识中国的国情实际和社会现实文化特点出发,探索设计适合于在其中有效运行的税收法制和管理方法,而不应盲目地追求税制的“现代化”和与国际惯例接轨。

如果法律的兴废、修改首先关注并集中关注如何‘现代化’,如何满足未来社会的需要,那么法律就势必不再是经验性的了,而是成为某个理想的社会、经济制度的逻辑需求的延伸,成为一种普适性并且在理论上不容许地方性知识的原则。这样一来,法学家们必然以概念为中心,以理念为中心,以法条为中心,以书本为中心,以对外国法条之知代替对中国社会之知,以逻辑之知替代生活之知,法律所必须回应的社会现实问题势必会为之遮蔽,甚至有意识地牺牲了。这也势必造成更多的法律制定出来之后,却难以在社会中实际发挥有效的和积极的作用,而只是一种看上去漂亮的间架性结构<sup>[4](P. 32)</sup>。

上述凭发票注明税款抵扣进项税额的增值税制度,是 20 世纪 60 年代以来在欧洲各国普遍推行的。这种需要纳税人普遍有较强的商业道德诚信观念和自觉守法履行税法规则意识配合的税收征管制度之所以在这些国家能够成功运行,与它们经过长期的商品和市场经济发展形成的社会文化、宗教影响以及法治传统有着密切的关系。在这些国家的社会条件和文化氛围下,纳税人如果随意违背商业道德和诚信原则行事,或者故意违反税法不履行纳税义务,他就很难在市场和社会上立足生存。而当下的中国并不具备适应这样的税收管理制度运行的社会秩序和文化基础。正如苏力教授所认为的那样:

尽管 20 世纪中国已发生了巨大的变化,但是,中国的最广大的区域仍然是农村,最广大的人口仍然居住在农村,在那里,生产仍然是以家庭为主要生产单位的农业经济,基本上仍然是

一个熟人社会、乡土社会。中国的城市地区已经相当程度的现代化了,陌生人的关系增加了,但由于单位制,由于绝大多数普通人的生活世界总是相对稳定并追求稳定,以及大量农民进入城市,熟人社会的行为习性在城市地区也并不罕见,即使是商贸交往上也无法避免。在这个意义上,中国城市是一个“关系社会”,或称之为“网络化的熟人社会”。在这样的社会中,那种完全以陌生个体为前提假设的理想型现代法律就很难发挥立法者所预期的作用<sup>[4](P.32-33)</sup>。

在这样一种熟人社会中,日常实际支配约束人们行为的是关系、人情之类的潜规则。在这种重人情、讲关系的文化氛围中,有人即使触犯了法律,只要通过关系网络疏通说情,往往就能减轻甚至逃避法律的制裁,从而容易形成违法被处罚的预期成本很低的社会心理。这样在无须成本投入就有较大利益诱惑的情形下,例如虚开、出售增值税专用发票可以获得巨额经济利益,就会有不少的人(甚至包括执法人员)敢于以身试法。

“我们的时代要求我们在全球化的过程中制定并实施大量符合国际社会所遵循的一般性法律原则的同时又兼顾中国的文化传统——无论是旧传统还是新传统——形成的各种习惯,而这在法学上就凸显为法律的移植与法律的本土化问题。”<sup>[5]</sup>回顾近20年来中国的税法学研究,笔者以为我们对西方的税制内容和税法理论关注得多,而对中国税制成长和运行的社会环境和文化基础的认识分析不足;主张借鉴和吸收国外某种税制模式、税收原则或具体制度的建议较多,而如何结合中国的国情特点和社会实际,论证设计它们在中国税制中的具体实施条件和方案的成果偏少。近年来,中国的财税法制正在酝酿新一轮的税制改革。在关于增值税的改革方面,国内税法学界压倒多数的声音是主张向国际惯例靠拢,将现行的生产型增值税转为欧盟国家普遍实行的消费型增值税,但对中国改行消费型增值税可能带来的各种影响和实施条件却缺乏全面充足的分析研究<sup>[6]</sup>。又如我国个人所得税制课税模式的改革,税法学者们几乎一致的建议是应该改目前的分类税制模式为分类与综合相结合的混合制模式,并最终向综合税制模式过渡<sup>[7](P.215-216)</sup>。但是在中国这样一个幅员广阔、各地区经济发展不平衡、一般民众依法纳税观念薄弱的国度里,能否以及如何建立推行纳税人主动自觉申报纳税制度?纳税人不申报(这个问题实际上在目前的分类税制下已经存在)和申报不实的问题能否通过加强税务管理解决?我们对这类关系混合税制模式有效运行的前提条件问题似还缺乏充分的认识和估计。因此,在税法方面同样也存在这样的现象,税务部门往往抱怨立法部门脱离实际、立法部门也常常责备税法理论界脱离实际,而税法学界又每每抨击立法部门观念保守,跟不上依法治税的时代要求。要改变这种现状,笔者以为中国的税法学者在研究国外税法经验的借鉴移植的同时,应该更多地重视研究税法的本土化问题。而后者又要求我们的税法学者应开阔视野,对自己置身其间的中国社会生活秩序有更多的认识和思考。

#### 参考文献:

- [1] [法]孟德斯鸠.论法的精神[M].张雁深,译.北京:商务印书馆,1959.
- [2] 王传纶,王平武,主编.中国新税制业务全书[M].北京:中国金融出版社,1994.
- [3] [意]埃里克·A·菲尔德曼.患者权、市民运动与日本法律文化[A]. [意]D.奈尔肯,编.比较法律文化论[C].高鸿钧,沈明,等译.北京:清华大学出版社,2003.
- [4] 苏力.道路通向城市转型中国的法治[M].北京:法律出版社,2004.
- [5] 邓正来.邓正来先生生活中国法学的重建[J].法制与社会发展,2003,(5).
- [6] 汤贡亮,阮宜胜.我国增值税类型的选择[J].税务研究,1999,(6).
- [7] 刘剑文,主编.WTO体制下的中国税收法治[M].北京:北京大学出版社,2004.

(责任编辑 寇 丽)