

减税、减负与预算法变革

陈 治^{*}

内容提要 减税是当前我国税制变迁的重要议题。然而,与不断推陈出新的减税措施形成对照的是纳税人获得感与减税目标期待之间仍然存在一定距离。其中缺乏从支出对税收征收的影响、税收征收相对于支出获得的适度性、税收征收后的使用绩效等收支统合的维度对纳税人负担进行全面考量,在相当程度上抑制了减税减负的实践效果。需要通过预算权力与税收调控权力的兼容协调、预算权力与预算权利的二元构造、预算权力自身的放权激励与责任约束的机制匹配,降低纳税人实际负担税收的水平,进一步优化税收规模的适度性,提升税收使用绩效,实现减税减负的法治化目标。

关键词 减税 减负 预算权力 税收调控权力 纳税人预算权利

一、背景与问题:减税、减负及其法治化路径转换

伴随着税制变迁从行政主导下的建章立制逐步迈向税收法定下的现代法治建构,不仅税制的形式规范性日益受到重视,而且更加关注对纳税人税负公平与分配正义的价值考量。减税无疑是税制变迁中彰显这一改革图景的重要内容。在实践中,以结构性减税为目标的税法调整频繁进行。从修订《增值税暂行条例》,对“营改增”这一标志性减税成果予以立法确认;到新近修订《个人所得税法》,建立多层次费用扣除体系,回应工薪阶层纳税人的减负期待;再到不断推出的减征、免征、缓征的税收优惠单项规定。可以说,通过税法层面的税种减并、要素调整、优惠调节,合理分配纳税人负担,成为当前税制改革的中心任务。当然,减税并非是近年来才提出的主张。事实上,分税制改革之后,税收收入持续性高于国内生产总值的增速问题就已经引发了社会对税负过重的担忧。以特定税种立法为突破口的减税行动随即展开。之后,内外资企业所得税的合并、增值税税制模式从生产型向消费型的转变都是减税改革的典型体现。近年来,为应对金融危机而实施的大规模经济刺激计划进入调整消化期,取而代之的是旨在激发市

^{*} 西南政法大学经济法学院教授,法学博士。本文系2017年度国家社科基金项目“国家治理现代化视野下的纳税人预算参与权构建研究”(项目批准号:17BFX172)的研究成果。

场活力的供给侧改革,为市场主体减税自然是题中之义。与此同时,世界范围内也广泛兴起了减税修法的改革趋势。在此背景下,新一轮以全面减税降费为特点的税制改革拉开帷幕,以求“更大规模、更加明显”地减轻纳税人税负。税法推动减税的着力点也逐步转向更加系统性、整体性的结构优化层面。

然而,一个不容回避的问题是减税效果如何?减税是否真正减负?从宏观税负水平看,经济学界一般基于财政收入与国内生产总值的比值标准衡量,^①将纳税人贡献的收入在国民收入分配格局中占据的分量及其相对变化作为纳税人整体税负状况的观测指标。实证研究发现,实施“结构性减税”以来,全国税收长年高于GDP增幅的发展态势出现扭转,税收增速有所下降。从个别税种税负水平看,“营改增”的全面推行成为支撑宏观税负下降的重要因素。^②此外,行政性收费、政府性基金等非税收入一直在宽口径或中口径的宏观税负评价标准中占有重要地位,学界在评价减税效果时往往把减税未能实现减负的一个重要原因归咎于非税收入过多、过重。^③近年来,国家连续推出降费举措,非税收入的相对增量有所下降。^④这些指标变化说明纳税人税负的改善。但一方面,统计结果显示2017-2018年税收增幅重新超过GDP发展速度,这在一定程度上说明纳税人贡献比重的回升;另一方面,为弥补因减税带来的资金不足,地方征管实践中重新挖掘非税收入的增长空间,由此推动宏观税费上涨;更值得重视的是税改效果的反弹及边际效应的缩减——在减税当年或者次一年度,往往出现减税效果较为明显的一段时期,但随着减税进一步实施,“出现反弹、税负不公、税负加重的问题”,于是又启动新一轮的减税改革。在这种“就税减税”的法治路径中,往往陷入减税—实施—再减税—再实施的循环。降费改革亦面临类似的境况。随着财政负担的加重与收支矛盾的日益显化,未来无论是税制改革抑或非税收入治理,都面临着制度调整的边际效应递减的困境。那么,究竟还有什么原因制约减税效果?局限于收入面的改革能否找到全部答案?

迄今为止的减税行动几乎都呈现出税收削减的单边运作轨迹,缺乏支出面的考量。税负轻重并非依据单一的税收增加或削减多少的客观性指标就能做出全面衡量,其在很大程度上反映的是纳税人对税收回报的主观感知及结合收支的过程、效果等因素做出的综合判断。“从实质的层面,即从纳税人通过让渡税收(包括非税负担)所获得的公共品的质量与实效角度来判断,更切中宏观税负问题的要害。”^⑤事实上,关于如何提

① 参见国家发改委经济研究所课题组《我国宏观税负研究》,载《经济研究参考》2014年第2期。

② 2016-2017年,“营改增”全年减税规模达到5000亿元、9186亿元,各行业税负亦有不同幅度的下降。载国家税务总局官方网站, <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n4016641/index.html>,最后访问时间:2019年4月16日。

③ 参见庞凤喜、刘畅、米冰《减税与减负:企业负担的类型与成因》,载《税务研究》2016年第12期。

④ 2017年全国非税收入占一般公共预算财政收入的比重从18%下降到16%,非税收入决算预算比首次下降到100%以下。在以往预算年度,非税收入都是超预算完成。参见《2017年全国一般公共预算收入决算表》。

⑤ 张念明、庞凤喜《稳定税负约束条件下我国现代税制体系的构建与完善》,载《税务研究》2015年第1期。

升纳税人获得感的问题已经受到各界关注乃至进入官方文件成为未来深化改革的方向^⑥,这就表明对纳税人获得回报的重视,在推进改革过程中应当更加关注收入与支出的联系。而依托税法展开的减税法治化路径依然侧重收入层面,将“如何使用纳税人缴纳的租税”问题置于“租税法律关系以及租税法律主义等研究领域以外”^⑦,缺乏从收支统合的维度对税收负担进行合理评估与调节。基于收支统合维度审视税负问题是将收入与支出关联起来,既考察征收面纳税人的付出,亦考察支出面纳税人的获得,并反映纳税人对所承担税负变化的价值评价。减税措施与减负效果之间之所以会出现偏离,除了收入制度本身的原因之外,与支出面的因素密切相关。例如,因财政支出增加或者基于收支平衡需要,税务机关加强税收征管力度,从而导致纳税人实际税负水平相对于减税之前并无明显变化甚至不减反升。又如,在纳税人付出税收维持在一定量的前提下,税收负担仍然可能出现高下之别,原因在于纳税人贡献税收之后获得的支出份额存在差异。如果再从纳税人获得的公共产品的数量上升到质量维度,那么,影响税负判断及减税效果的还包括获得的质量因素。因此,减税不仅要从形式上减少纳税人付出的税收,更须着眼于在分配利用公共资源的过程中,通过收支统合的制度规范,促进税负的公平分配,最终实现社会公共需要的最优化满足。这就需要跳出“就税减税”的制度逻辑,寻求新的路径选择。

在现代财税法治理念中,收入与支出本身就是不可分割的两级,财政收入与财政支出构成一个整体,“无论收入还是支出,都是公共财产的运动过程”。^⑧而具体落实这一理念的最重要的法律形式即为预算法。在财税法规范体系中,预算法是将收支联系起来,规范公共资源汲取、管理、使用权力的基本法律形式。在预算法制度框架下,预算过程通过综合考察收支两方面信息——“可得资源信息与相关项目的资源分配信息”,实现“对可得资源的有效配置”。^⑨一项可靠的年度预算的首要特征即是确保充足的资金以支撑取得预期的政策结果,因而,预算过程天然包含收支两方面的决策机制,与此相适应的预算法律制度亦涵盖收支两方面的规范内容。并且,预算过程要根据收入政策与支出需求的变化协调收支两方面的行动,达到既能支撑公共职能履行,又可确保支出增长控制在可得资源限度之内的目的,不加重社会负担。因此,预算过程对税负调节产生积极影响。例如当实践中采取减税行动,导致收入减少,收支矛盾加剧,此时,如果“支出增加将会推动税负或负债增加,而减轻支出压力会削弱未来增税的可能”。^⑩为落实减税目标,就可以借助预算法相关制度调整支出。预算法为解决减税问题提供了

⑥ 国务院 2018 年《政府工作报告》中即指出,“坚持以人民为中心的发展思想,着力保障和改善民生,使人民群众获得感不断增强”。

⑦ [日]北野弘久《税法学原论》陈刚等译,中国检察出版社 2001 年版,第 19 页。

⑧ 刘剑文《收入分配正义的财税法路径》,载《中共中央党校学报》2013 年第 6 期。

⑨ [美]罗伯特·D. 李、罗纳德·W. 约翰逊、菲利普·G. 乔伊斯《公共预算体系》(第 8 版),苟燕楠译,中国财政经济出版社 2011 年版,第 98 页。

⑩ Allen Schick, *Sustainable Budget Policy: Concepts and Approaches*, 5 OECD Journal on Budgeting, 107, 113 (2005)。

新的路径选择。

但从现实情况看,预算法在税负调节方面的功能及其现实效应远未受重视。在传统的预算法理论中,收入与支出同样呈现一种割裂状态。只不过与税法侧重在收入面发挥作用不同,预算法专注于预算的支出控制而缺乏对于预算收入的控制。对于预算收入的作用主要表现在收入预测和规划上,秉承收入预算本身不构成对征收的授权或限制的观念。^⑪这种偏重支出的制度定位固然有与税收法定主义的协调(即税收征收依据税法,支出则依据预算),以期划分各自作用领地之意。但是在具体实施过程中,收支实际上是相互渗透、相互影响的;并且不同的经济环境对于收支关系的考量具有直接影响,例如“强劲的经济增长环境下公众几乎不需要从政府那里得到向公众花费多少的保证”,但是“在无力或缓慢的经济增长环境下作为公众收入的税收支付和作为公众开支的预算获利之间,必须重新建立连接”。^⑫这对于在我国当前经济环境下处理收支关系具有借鉴性。正是由于缺乏联系,对于来自收入面的变化尤其是因实施减税而导致收入减少、影响支出的状况,预算法并没有提供有效应对之策,而在实践中采取非规范化的手段对税收征收产生实质性约束力,导致减税效果偏离预期目标;另外,预算法关于支出本身的一些制度安排对税收规模以及税收使用绩效也都不同程度产生影响,同样制约了减税的效果;更为根本的是,预算法侧重于对支出过程中公共权力主体的预算行为进行规范,对纳税人在预算分配过程中的地位缺乏应有体现,因而也就无法从纳税人付出税收与获得收益及实效的角度对纳税人税负进行调节,妨碍了预算法功能的发挥。

由此可以说,减税法治化的路径转换既是跳出税法减税路径依赖的必然要求,也为预算法进一步的改革完善提供了契机。基于此,下文将分别考察预算法实施过程中产生的若干税收效应,揭示预算法的相关制度安排对减税效果产生的影响,进而深入到预算法规范背后的法权构造上,探究预算法适应于减税减负目标的收支统合改革进路。

二、预算法实施中的税收效应:来自支出面的减税制约因素

(一) 税收征收的刚性约束

依照税收法定的基本逻辑,税收征收自然应当依税法确定的课征要素与征管程序进行,与预算没有直接关系。然而,在预算法实施过程中,税收征收受预算实际影响较大,导致税收演变为依据收入预算而非单纯依据税法征收。预算法对收入的影响不是通过直接改变税率等课税要素实现的——课税要素的变化必须通过税法或经税法授权实现。预算法对收入的作用机理在于:由于预算法实施收支平衡的制度要求,收入预算的执行过程事实上并不是单纯的汲取财政收入的过程,也承载了完成收入征收指标的

^⑪ 参见蔡茂寅《预算法原理》,台湾元照出版有限公司2008年版,第82页。

^⑫ [美]阿尔伯特·C.海迪等《公共预算经典——现代预算之路》(第2卷)(第3版),苟燕楠、董静译,上海财经大学出版社2006年版,第579页。

使命。这种来自支出面的征收压力作用于税收征管,执收者根据收入指标的推进情况调节征收强度,进而改变征收率高低,最终影响税收与税负水平。

这里有两方面因素对于形成从支出到收入的传导机理甚为关键。一是征收率,二是预算法收支平衡制度。征收率反映的是按税法法定的课税要素征收的税额与纳税人实际承担缴纳的税额之间的比值。受征管技术、征管能力等条件制约,实践中税收征收不可能完全达到按法定课税要素征收的水平。近年来随着征管技术的改进,应收能收且尽收的比例大幅上升。在这种情况下,虽然国家采取减税措施,但凭借着税务部门加强征管的努力和税收征收率的稳步提升,企业和居民实际感受到的税负水平也在一步步加重,进而对减税让利的效果产生一定反作用。更重要的是,还存在应收能收但不尽收或者提前征收、超越规定幅度征收(“过头税”)等不依法征收的情形,同样造成制度上的形式税负与征收实践中的实际税负之间的反差。在尚未实施减税的情况下,如果“政府相关部门并未真正按制度规定的税率征收,甚至对一些企业可能采取简单的包税,从而形成尽管名义税负水平较高,但实际执行的税负水平并不高的局面”,那么,实际的效果与实施减税并无二致;反过来,在实施减税的情况下,“制度税负水平有所下降,但实际征缴的税费比未减税之前可能还要高”。^⑬而在什么情况下,税务机关会强化征管、努力征收(乃至突破法定界限),由此推高征收率和实际税负水平?在什么情况下,又选择放任税源、减少征收,产生降低征收率和税负水平的效果?税法仅能提供依法征收的法定框架,却无法给出税务机关在实践中采取选择性征收行动的合理解释。

税务机关征收税收既是课税权行使的标志,也是预算法上收入预算权执行的体现。预算法收支平衡的制度要求使税收征收的过程不仅要从形式上完成课征,而且征收规模要与国家用度和支出相平衡。因此,预算法对税收征收形成具有一定刚性的指标性压力,这种压力在收入预算的执行过程中反映出来,并与阶段性经济周期运作相互作用。当经济较热时,完成收入的任务比较容易,财税部门会倾向于少收;而当经济遇冷时,收入任务加大,财税部门又会加大征收力度。^⑭由此产生从收支平衡的制度要求一一对征收的指标性任务—征收强度调节—税负水平影响的连锁反应。

预算法对收支平衡的制度要求在2014年立法修订时发生变化。在较长时期,预算法对于各级预算保持年度收支平衡以及限制地方预算编列赤字都做出严格控制;同时,将导致原批准的收支平衡的预算总支出超过总收入纳入预算调整范畴,接受人大审批;对未经依法批准擅自变更预算,造成预算不平衡的直接责任人员追究法律责任。可见,对收支平衡控制之严。这也使得立法修订之前预算收入指标化、任务化的强约束现象较为普遍,甚至不乏以行政性力量层层分解收入指标,并对超额完成指标任务予以奖励的现象。立法修订后,对赤字编列、弥补方式采取宽松态度,将审核重点由年度内的刚性平衡向年度间的动态平衡拓展,允许跨期预算平衡。人大对预算审查监督的重点转

^⑬ 刘伟《我国现阶段财政支出与财政收入政策间的结构特征分析》,载《财贸经济》2012年第10期。

^⑭ 参见白彦峰《“稳定税负”与中期财政规划管理改革》,载《中国财政》2014年第11期。

向支出预算和政策,各级政府不得向预算收入征收部门和单位下达收入指标任务。依据上述规定,“收入预算之执行由约束性的收入任务指标改为预期性的收入预计指标”,^⑮有利于减轻来自收支平衡的制度压力,进而对于落实减税减负具有积极意义。然而,预算法上仍然存在可能推高税负的反向因素:减赤。

依照预算法规定,预算执行过程中出现收支不平衡的,可以依法增列赤字,并应当在下一年度预算中予以弥补。这表明,收支平衡本身作为预算法基本制度并没有被废弃。通过各类税种或课税要素变动的税法减税行动只是一定程度上延迟了预算法要求平衡和控制赤字水平的作用时间,但如何开源节流、平衡收支、促进经济可持续发展是终将面对的问题,减税对经济的长期效应也必须从平衡控制的角度进行全面检视。^⑯就预算法而言,其重要制度诉求是平衡,这与税法实施不考虑平衡问题形成鲜明对比。在预算法实施过程中,如采取增加税收方式弥补赤字、实现平衡,须借助税法修改才能实现,制度变迁成本较高,且可能遭致纳税人反对。但是,随着预算法的进一步施行,尤其是在不断累积的预算赤字和公债水平之下,也存在选择性地取消税收优惠或者针对一定税种调增收入的可能。如采取发行公债方式,公债本身的风险性以及代际负担公平的消极影响使得立法者对公债问题极为慎重,并且公债本身也被纳入广义宏观税负的统计范畴,因而,在税法不做修改而采取公债减赤的路径之下,纳税人承受的税负仍然可能加重。总之,预算法减赤机制的实施对税收负担的影响不可忽视。

从预算法实施过程中收入预算的执行情况看,仍然存在变相下达收入指标,并将收入完成情况作为重要考核指标或者对超收收入予以奖励的做法,这也从一个侧面印证预算法实施对税收产生的效应。如何调节预算法收支平衡、赤字控制与减税减负的关系,既保障预算法的平衡目标,又兼顾减税减负的目标诉求?能否借助预算法平衡制度的调适达致两者的兼容,需要进一步考量。

(二) 税收规模的适度性衡量

税法依据量能课税原则分配税收负担,即按纳税人负担能力课税。该原则的初衷是“创设国家与具有财务给付潜能的纳税义务人之间的距离,以确保国家对每一国民给付之无偏无私,不受其所纳税额影响”。^⑰但恰恰是这种固化的收入与支出的分离观无法解释为什么即便在税负公平分配的情况下,纳税人仍然感到税收负担沉重?这与税法集中于解决“税收分摊的正义性”而忽视“公共支出相对于私人经济的适度性问题”密切相关。^⑱

^⑮ 叶姗《一般公共预算收入预期之实现》,载《税务研究》2015年第1期。

^⑯ 以美国的减税改革为例。20世纪80年代美国推出以减税为核心的《经济复兴税收法案》,但很快出现了财政赤字膨胀、利率水平飙升、经济负增长的问题。基于这种状况,美国政府推出新的《税收公平和财政责任法案》,取消或者大幅限制了此前实施的税收优惠措施。参见张军、韦森、杜莉、范子英、封进、张晏《再谈减税》,载《复旦学报》(社会科学版)2019年第1期。

^⑰ 葛克昌《税法基本问题》(财政宪法篇),北京大学出版社2004年版,第121页。

^⑱ 参见[瑞]奈特·维克赛尔《正义税收的新原则》,载[美]理查德·马斯格雷夫、艾伦·T.皮考克主编《财政理论史上的经典文献》,刘守刚、王晓丹译,上海财经大学出版社2015年版,第124页。

税法主要关注税收负担的分配问题,至于税收负担的总量则是税法实施的客观结果,只要课税要素确定,税基符合法定课税条件则自动进入课税范围。当然,税法并非完全缺乏对税收负担量的关注,在一些具有违宪审查传统的国家,司法机关利用宪法上财产权限制原则将税课对纳税人财产权的影响程度置于个案进行衡量,“如果因为过度征税而使得私有财产完全失去意义,则这种课税就因损害到了财产权的本质内容而违宪”。^{①⑨}但对于缺乏这一司法体制传统的国家而言,还得寻求立法层面的支持。并且,这种判断标准把纳税人承受的负担仅仅与纳税人可支配财产或收入联系起来,以纳税人所纳税额占当期纳税人可支配产品数额的比重作为衡量税负标准,纳税就只是被视为纯粹的损失或者成本。而从收支统合的角度看,税收规模过度抑或适量的判断应当是纳税人贡献的税收与获得收益之间的比较衡量。换言之,尽管纳税人付出税收较多,但如果获得的支出回报更多,则税收规模更接近适度性;反之,税收付出大,而获得的支出回报低,则很难说税收规模是合理的。可见,税法单从付出层面理解税收适度性无法给出恰当的答案。如果仅仅局限于税收征收微观领域的合法性、规范性、公平性问题,而不从宏观整体层面考量税收征收的适度性问题,那么,国家与纳税人之间的税收分配仍然有失正义。因而,除了在具体纳税义务人的层次“确保只对于有负担税捐之能力者,并按其能力之大小定其税捐义务之有无及其数额”,还应当确定“国家税入之最适规模的问题”,“考量财政支出的项目及效率”。^{②①}

在预算法上,不同的预算决策模式和预算执行过程中特定资金的利用机制对税收适度性产生影响。一般的预算决策模式是由行政机关编制预算草案,提交立法机关审议通过,形成正式生效的预算案,以此作为公共资源分配和具体支出的依据。公权主体享有排他性地控制分配资源的预算权力。而在地方基层决定分配方案时,预算法授权采取“多种形式,组织本级人民代表大会代表,听取选民和社会各界的意见”。此项规定在实施过程中转变为丰富多元的地方性预算参与法治行动,代表了一定程度打破公权主体支配格局的新的决策模式——参与式预算模式。一般决策模式与参与式决策模式实施效应的差异首先体现在预算支出的结构上。预算法一般决策模式缺乏纳税人参与,纳税人与资源分配公权主体之间不具有明确的需求表达与回馈机制。究竟如何将预算资金在预算法设定的支出分类上进行分配,除了依据相关实体法确定的分配标准之外,很大程度上取决于公权主体的自由裁量。受长期以来经济增长与政府政绩考核的指标激励,实践中往往选择供给能够满足指标考核要求的公共产品,公权主体的预算分配形成了倾向于经济建设或投资类支出的路径依赖,而纳税人的真实需求偏好却难以成为政府提供公共产品的刚性依据,^{②②}从而导致社会民生类支出空间被压缩,相关公

^{①⑨} 司法实践中还进一步发展出“半数原则”以具体量化“过度”的标准——“财产税加上所得税等总体捐税负担不得超过该财产的应有及实际收益的一半”。参见张翔《个人所得税作为财产权限制——基于基本权利教义学的初步考察》,载《浙江社会科学》2013年第9期。

^{②①} 黄茂荣《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,第53页。

^{②②} 参见前引^⑤张念明、庞凤喜文。

共产品供给不足。从收支关系衡量,在纳税税额一定的情况下,纳税人所能获得的社会民生支出及相关公共产品的数量减少,也就意味着对税收规模适度性的偏离。

在参与式决策模式之下,更容易趋近于适度性要求。在预算法“组织各种形式”“听取意见”的概括性授权背景下,各地在选择参与预算的具体机制上不尽一致,但都在一定程度上开放了公权主体垄断预算权力配置的制度格局,其实施结果是增强了地方政府对当地居民实际需求的回应,预算分配与纳税人需求形成更为紧密的沟通反馈机制。这一方面可以增强预算决策过程的透明度,使纳税人有机会监督预算支出过程,明晰所纳税款的具体去向,从而有利于提升纳税人的获得感。政府所能汲取的税收有可能相比于实施参与式决策模式之前更多,但这种“税收回报”是纳税人遵从度提高的表现,反映的是预算透明治理与税收回报激励的良性循环,^②因而,税收规模更接近于适度性水平。另一方面,有利于对预算分配结果产生实质性影响,即提高与民生直接相关的支出,促使地方政府努力行使财政职能为公众谋取最大福利。这一点从预算法的地方实践中得到印证,采纳参与式预算决策模式的地方,其预算支出结构中社会民生支出往往占据主导地位。^③由于社会民生支出相对于税收以更大的幅度增加,因而税收规模也接近于适度性。由此可见,在预算法实施中对决策模式的取舍与预算透明度、纳税遵从度、预算支出结构、税收负担水平之间具有密切关联。一个透明预算的法律机制实际上是将税法框架下被割裂的税收——支出关系重新建立连接。纳税人参与度越高,支出结构越有可能向社会民生倾斜,纳税人明明白白纳税、自愿纳税的意愿也就越强烈。即便不实施减税或减税幅度不大,纳税人的税收负担也会有相应变化;反之,在实施大规模减税的背景下,如果仅仅从税收本身的课税要素上变动,而不从纳税人参与预算的制度上调整,那么,减税减负的目标也难以真正实现。

除了预算法的决策模式,预算执行过程中取得的特定收入利用机制也是影响税收适度性的重要因素。这即是预算超收收入问题。超收收入是超过预算安排获得的收入。对于超收收入的取得,预算法并未明确做出限制,但值得肯定的是,预算法改变了传统上将收入预算编制与国内生产总值增长率挂钩的做法,从宏观上有利于矫正税收收入长年高于国内生产总值增幅的问题,减少超收收入。目前实践中迫切需要解决的问题是取得之后的利用。超收收入利用曾长期处于立法空白状态,导致大量累积的超收收入游离在预算监督范围之外。由于缺乏有效的立法规制,超收收入成为政府自由裁量分配的资金,并引发了超收超支的连锁反应。而超支部分往往偏离纳税人真实需要,更倾向于满足政府自身规模扩张或者投放于符合其经济增长预期的领域。为实现超支利益,更容易反向刺激预算法实施过程中主动追求超收收入的冲动,由此对社会税收负担造成消极影响。预算法修订之后,弥补了超收收入利用的规制空白,将超收收入

^② 参见CAF-拉丁美洲开发银行《面向发展的公共财政——加强收入与支出的联系》,知识产权出版社2013年版,第202页。

^③ 参见林敏、余丽生《参与式预算影响地方公共支出结构的实证研究》,载《财贸经济》2011年第8期。

用途限定于“冲减赤字或者补充预算稳定调节基金”,引导超收收入调节盈亏与平衡收支。立法修订实施的当年,超收收入控制效应明显,但此后两年超收收入再度增加。^④并且按照新法对超收收入用于减赤和补充预算稳定调节基金的要求,超收收入除了每年以确定数额补充预算稳定调节基金之外,用于减赤构成其主要任务。而统计数据表明,动用超收收入以及从其他渠道调入资金形成的“收入总量”仍然不抵预算支出的规模。^⑤赤字水平虽然控制在预算范围之内,但每年的持续上升已是不争的事实。超收收入不敷其用,其他可资调配的资源又有限,在此情况下,有可能重新形成超收激励,于是又陷入前述因预算法实施收支平衡制度而影响税收负担水平的作用逻辑上。此外,动用超收收入减赤的具体信息缺乏披露,是否存在超收收入用于支持非法定预算授权的支出项目,仍有疑问。可见,预算法对超收收入利用的制度安排不仅涉及资金利用自由裁量权的控制,而且对税收适度性以及减税减负效果产生影响。

(三) 税收使用的有效性评价

税收征收相对于支出获得的适度性一定程度上有助于解释税法减税效果不佳的原因。但是,这种数量上的相对关系还不能说明为何在社会民生支出已经大幅提升甚至占据我国财政支出主导性地位的情况下,纳税人仍然感觉税负较重、获得感不强的原因。制度症结在于缺乏使税收使用转化为有质量的公共产品供给的法律保障机制。质言之,凭借形式意义上支出与税收的相对变化,还不能全面评价纳税人税收负担的状况;只有支出效果上发生改善,通过支出产出更高质量的公共产品,纳税人从税收付出和使用中获得更大满足,税收负担水平才会更加合理。支出效果的判断标准取决于相关支出领域所设定的评价标准,比如教育支出效果的评价标准可以包括识字率、文盲率、入学率、基础教育学校开办量等,这属于公共政策裁量的范畴。具体评价标准往往随着经济发展尤其是公共需求的变化做适时调整,而在规范层面需要建立支出与效果评价有机联系的稳定法律制度:一方面,将所有支出情况纳入评价体系,做到“花钱必问效”;另一方面,根据支出效果调整资源分配方向,确保纳税人付出的税收换来满意的公共产品,而达不到预期绩效目标的支出项目将被削减预算资金乃至取消。预算法上的绩效预算法律制度顺应了效果评价的建制要求,通过对预算支出实施效果评价并且以评价结果作为预算资金分配依据,强化对用税效果的监督,进而影响纳税人税负水平。

在预算法上,绩效预算的相关规定散见于预算运作基本原则以及预算编制、审议、执行的具体实施过程中。由此形成了绩效预算的基本制度框架。最新的绩效预算改革趋势强调构建政府收支预算全方位纳入、管理链条全过程调整、预算体系全面覆盖的绩效预算管理制度,以期提升“绩效激励约束作用”,促成建立“绩效评价结果与预算安排

^④ 2015年全国一般公共预算决算收入152269.23亿元,为预算的98.7%;2016年全国一般公共预算决算收入159604.97亿元,为预算的101.5%;2017年全国一般公共预算收入172592.77亿元,为预算的102.3%。参见相应年度《全国一般公共预算收入决算表》。

^⑤ 2014年至2017年全国一般公共预算赤字分别为13500亿元、16200亿元、21800亿元、23800亿元。参见相应年度《关于中央和地方预算执行情况与中央和地方预算草案的报告》。

和政策调整的挂钩机制”。^{②⑥}这种支出效果与预算分配的“挂钩机制”在实际运作过程中存在程度松紧、标准宽严的不同选择——有作为决策信息参考意义上的“挂钩”，或者作为决策依据约束意义上的“挂钩”。但其核心特征都是强调将支出效果信息整合进预算过程，^{②⑦}使预算分配建立在对资金利用有效性的动态考量之上（绩效评价高则获得更大的资金分配激励），而不是像传统的投入控制导向性的决策制度那样，固定按照支出对象及其不同门类提供资金（只要把钱按照事先确定的支出对象及其门类分下去就完成了规范性控制）。

由于预算分配不同程度地反映了支出效果的激励约束作用，调动支出部门以尽可能少的税收成本提供更好公共产品的积极性，因而，绩效预算制度的实施改变了预算法投入控制的单一分配路径，引入了结果导向。在此基础上，支出与税收形式意义上的相对关系转变为包含绩效信息的更具实质意义的成本收益关系，有利于更真实地测度纳税人税收负担的水平。具体而言，首先，按照结果导向的分配机制，绩效低下的支出项目可能被削减乃至退出，有利于控制整个预算支出规模。而保障支出可控，就可以促进减税真正落实到减负上。否则一方面减税，而另一方面则是支出大规模扩张，结果是刺激非税收入尤其是政府债务的增长，对于整个社会实际负担的下降极为不利。其次，是促进具有更高绩效水平的支出项目获得资金支持，使有限财力集中到改善公共产品的供给质量上，保障纳税人能够分享税收收益，补偿税收缴纳产生的损失。再次，形成民生福利支出的竞争机制，避免民生领域不计代价的刚性支出，推高税负。即便是在纳税人分享公共产品收益的直接相关领域，也不是一味强调支出增长，同样需要把支出纳入绩效评价体系进行权衡。

应当指出的是，之前绩效预算制度的重心集中关注支出预算维度，而最新改革趋势表明，收入预算绩效也被明确纳入规制范围。这一变化更拉近了税收与预算的距离。收入预算的“讲求质量”很大程度上就是针对减税减负的实质效果而言，可见，绩效预算制度的实施将在减税减负目标实现上发挥更大作用。

（四）小结：预算法法权构造与税收效应的逻辑理路

任何法律制度都是通过一定的权利（力）配置结构影响主体的行为选择，这种法权配置结构会产生社会交易成本，因而“如何使法律能选择一种成本较低的权利配置形式和实施程序”就成为制度变迁完善的重要主题。“社会的法律运行、资源配置的进化过程就是以交易成本最低为原则，不断地重新配置权利、调整权利结构和变革实施程序的过程”。^{②⑧}税收是纳税人支付公共产品而必然承担的一种成本，税法减税行动的应然状态也就可以看作是通过税种及其具体要素调整、实施税收优惠，让渡纳税人自主支配财产的权利空间，降低纳税人税收成本。然而这种囿于税法规范的减税路径在实际减负

^{②⑥} 2018年9月颁布实施的《中共中央 国务院关于全面实施预算绩效管理的意见》。

^{②⑦} See F. Stevens Redburn, Robert J. Shea and Terry E. Buss, *Performance Management and Budgeting*, at 293 (Routledge Publishing, 2015).

^{②⑧} [美]波斯纳《法律的经济分析》（第7版），蒋兆康译，法律出版社2012年版，第50页。

效果上距离目标期待仍有差距。

诚如前述,预算法的收支平衡制度、决策执行制度、绩效预算制度对税负调节产生影响。而这一点在目前税法主导的减税路径下缺乏足够的重视。进一步分析,预算法框架下的减税路径实质为通过预算法权力(利)、义务与责任的配置与调整,降低纳税人税收成本。预算法是一个预算权力(利)、义务与责任的分配法,它旨在通过一系列的分配性规则规范分配行为、保障分配权益,以期形成一个合理有序的公共资源分配格局,最终致力于追求正当的分配结果。其中,预算权力是预算法的核心范畴,它是借助预算运行机制支配利用公共资源的权力。预算权力对税收成本进而对税负调节的影响反映在三个层面:

从纳税人付出的税收维度考量,从上文分析可知,除了依据税法本身的税制安排及法权结构予以确定之外,预算权力是不容忽视的影响因素。原因是,收入预算执行权与税收征收权在实际运行中是重叠的,税务机关既按照税法依法课征税收,同时也是作为执收机关执行国家收入预算安排。而收入预算执行情况直接关系支出预算能否有效实施以及收支平衡能否实现,因此,预算权力行使过程可能基于平衡性需要对税收征收产生收入指标压力,使实征税收高于法定税收,纳税人承受更大的税收成本。

将纳税人付出税收扩展至支出获得的层面考量,预算权力对税收成本的影响就不局限在单纯的付出量——税收缴纳更多抑或更少的层面上,而是置于成本收益分析框架中,考量在给定税额的前提下纳税人可以获得的产出或者在产出一定的前提下所须缴纳的税收。纳税人获得的公共产品产出可以大致运用预算支出额度进行衡量,例如,农民纳税人的税收成本就可以用在现行税制下农民所须缴纳的税收与能够从各项预算安排中分享的财政资金的相对关系进行衡量。^{②⑨}而预算权力的一项重要内容就是负责对支出资金投向、额度做出明确安排。预算权力通过作用于支出,调整支出结构或支出规模,进而影响对税收成本收益的评估。

进一步将税收成本收益分析扩展至税收成本与税收使用绩效的关系考量,相关领域获得预算分配的多少固然与纳税人利益相关,但更为关键的是纳税人付出税收成本后换回的公共产品质量与有效性程度,这就进入第三个层面——纳税人税收使用的绩效。可见,在收支统合的预算法法权结构下,减税的逻辑层次变得更加丰富,第一层是最基础的纳税人付出税收的维度,第二层进入成本与收益关系分析框架,审视纳税人能否以更少的付出获得更多的回报,第三层则是关注获得支出的质量和效果。

当然,预算权力对税收成本的作用不是孤立的,而是嵌入到整个财税法治体系中的,各种制度及其法权构造之间可能相互作用,因而预算权力需要与税法上的法权结构进行必要协调。同时,现有的预算权力配置还并不是税收成本收益及税收使用绩效最优化的制度安排,其自身也需要不断调整,尤其是处理好公权主体享有的预算权力与纳税人在预算过程中的权利配置的关系,以及公权主体内部预算权力放权激励和问责约

^{②⑨} 参见刘生旺《税收价格视角的农民税收负担问题》,载《当代财经》2009年第1期。

束的关系。

三、预算法税收征收效应的调适——预算权力与 税收调控权力的兼容协调

如果将减税的实质目标从单纯关注税收增量变化转变为收支统合维度的考量,那么预算法实施过程中的税收征收效应就不可忽视。预算权力天然包含平衡性的制度诉求——或者在公共需要范围内组织收入、配置资源;或者在可资汲取的资源限度内安排支出,达致收支匹配或者大致相当的水平。^{③①}可以说,平衡是预算权力行使的题中之义。“收支应保持平衡,这是任何预算都必须遵循的铁律,也是对国家预算决策最关键的约束之一。”^{③②}但如果过于强化预算权力的平衡性诉求,就可能对收入预算执行产生强约束力进而抵消减税效果。

而减税本身又是基于现代国家积极承担干预经济职能而衍生出的税收权力——税收调控权的产物。传统意义的税收权力其主要目的在于汲取财政收入,以满足公共产品提供的需要。但是随着国家职能范围的扩大,除财政收入性目的税收之外,旨在调节经济运行或者促进社会政策目标实现的诱导性、衡平性目的税收日渐凸显,^{③③}甚至在一定时期超越财政收入目的而成为税制的主要方向。^{③④}与此相适应,税收权力范畴也从集中于税收征收层面的狭窄意涵扩展为更加积极主动地干预经济社会生活的权力体系。税收调控权力彰显的是税收在经济领域中的积极功能,是以税收为手段通过改变课税要素或者税收特别措施调节宏观经济运行的税收权力,实践中推行的各种减税政策措施即与税收调控权行使密切相关。^{③⑤}由于税收调控权本身仅涉及单方面的税收变动,而不考虑支出及平衡,并且当其表现为减税权力内容时还会导致收入减少,因而,如果一味强调税收调控权的目标诉求,又可能使收入预期无法实现乃至预算赤字扩大,冲击收支平衡。此外,在预算法定、税收法定的原则要求下,预算权力与税收调控权实际上都由立法机关行使,同一主体享有两种冲突性权力的兼容问题也亟待回应。笔者认为,首先,可以通过预算法上的制度构造将税收调控权力纳入预算法视域,使预算权力对税收征收的约束规范化;其次,设置与权力内容相匹配的机构或者在现有机构框架内赋予其相应的权力,确保同一机关行使两种不同权力时能够协调运行;再次,修正收支平衡运作机制,形成税收调控权力与预算权力兼容协调的制度格局。

税收调控权行使的外化表现可以看作是一种特殊的支出方式——税式支出。在税制结构正常部分之外,凡不以取得收入为目的而是放弃一些收入的各种减免税优惠的

③① 参见[美]盖伊·彼得斯《税收政治学——一种比较的视角》,郭为桂译,江苏人民出版社2008年版,第637页。

③② 朱大旗《从国家预算的特质论我国预算法的修订目的和原则》,载《中国法学》2005年第1期。

③③ 参见葛克昌《所得税与宪法》(第3版),台湾翰芦图书出版有限公司2009年版,第20页。

③④ 参见朱一飞《税收调控中的行政立法:正名与规范》,载《行政法学研究》2009年第3期。

③⑤ 参见葛克昌《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第124页。

特殊条款即为税式支出。^⑤ 它涵盖了各种税收削减的方式,如税收豁免、税收减征、税收抵免、纳税扣除、税率优惠或延期纳税等。与国家先向纳税人征缴税款再通过预算支出方式拨付纳税人的一般支出相比,税式支出让渡利益给纳税人相当于国家向纳税人提供补贴。因而其概念虽与税法交织在一起,但其实质是通过税收制度而发生的政府支出,与预算法上直接的财政支出一样可能导致减少盈余或扩大赤字的后果。从税式支出的角度理解税收调控权,不难发现除了其权力行使依据、权力行使方式以及实施路径源自税法之外,无论就权力的功能定位还是实施效果而言,都表现在支出层面。既然作为一种支出,就有必要置于预算法规制框架中,接受预算透明度以及预算收支平衡制度的约束。将税收调控权力纳入预算法规制范畴,有利于形成税收调控权力与预算权力彼此兼容、相互克制的制度格局,促进税收调控权力与预算权力的协调并行:一方面,税收调控的内容、方式须进入预算程序,对其影响收支的实施后果进行评估,避免权力滥用;另一方面,预算权力的平衡性目标可以通过对税收调控权的规范化约束手段而实现,取代实践中通过收入指标对税收征收的任意性、行政性约束方式,使税收调控权的经济目标可以通过预算法的制度安排得到合理彰显。

在预算法实践中,典型的税式支出规制机制是税式支出预算报告及审查机制。如美国《国会预算及扣押控制法》规定提交议会审议的预算案应当包括专门的税式支出报告,“以便在预算决策时充分考虑其(税式支出)对预算收支的影响,并在税式支出和直接支出之间进行权衡”。^⑥ 税式支出本身是依据税法框架实施的,但是按照上述立法规定,做出影响税收改变的国会法律委员会应当向负责预算审查的预算委员会提交专门报告,这即是在国会内部建立的协调机制(reconciliation system),^⑦ 以达到两种权力的平衡。在这一过程中,预算分配可以基于税法调整课税要素或实施税收优惠后的结果来确定预算决议中的收入,也可以要求重新调整税制,以使收入水平与预算分配既有的目标达成一致。^⑧ 总之,税式支出预算报告审查制度为预算程序中全面评估税收影响提供了依据,预算草案在形成之初就可以具有更准确的收入估算和预期,从而能够在面对现实的减税压力之前做出收支安排的调整应对,避免在预算执行中施加收入指标压力。这就要求税收调控权的行使应当尽可能与预算程序保持同步,否则,如果“要求修改税法却不考虑对财政平衡会产生什么影响并采取妥善对策,税法改革即使经过周密酝酿,最终也难以实施”。^⑨ 我国预算法规定在预算执行中“一般不制定新的增加财政收入或者支出的政策和措施,也不制定减少财政收入的政策和措施”,这一规定暗含了要求调

^⑤ 参见张晋武《中国税式支出制度构建研究》,人民出版社2008年版,第30页。

^⑥ 马骏、赵早早《公共预算:比较研究》,中央编译出版社2011年版,第61页。

^⑦ See Stanley Bach, *CRS Report for Congress: An Introduction to the Spending and Budget Process in Congress*, at 23 (Congressional Research Service, 1990).

^⑧ 参见[美]艾伦·希克《国会和钱——预算、支出和税收》,苟燕楠译,中国财政经济出版社2012年版,第318-319页。

^⑨ [德]罗伯特·黑勒《德国公共预算管理》,赵阳译,中国政法大学出版社2013年版,第101页。

控措施与预算草案同步提交,在预算执行中避免税收调控对收支影响的意味,在一定程度上体现了对税收调控权行使的限制。但由于缺乏直接明确的限制性规定,也未涉及在预算审批中披露税收调控信息的基本义务,因此,预算权力对税收调控权力的规范化约束程度是较低的。这就反向刺激了预算法实施中不得不采取行政性的指标约束应对减税带来的收支变动影响。通过建立税式支出预算报告审查制度,有利于促进信息透明化,从而强化对税收调控权的制约与监督。同时,为保障权力约束落实,应当明确在人大内部建立协调机制,要求有权提交立法或修法议案的各专门委员会应当向负责预算审查的机构提交议案的预算成本分析报告,以供审查机构评估收支变动影响,提前做出统筹安排。

在一些国家的预算法上还进一步将预算权力的规制范围扩展至一般性的税收课征上,即无论是税收减免还是一般性的税收课征,都须经过预算审批才具有现实效力,实行预算权力与更宽泛意义上的税收权力的统合行使模式。税收调控权作为税收权力的组成部分自然也被纳入预算权力作用的范畴。例如“法国单凭法律,不能现实赋课征收,要由每年的预算才能赋课征收”,“预算是有补充及完成法律(税法)的效力”。^{④①}此外,也有做法是将依据税法课征的税收排除在外,将年度内需要变更或调整的税收问题(例如实施减税)纳入专门的收入预算审批程序中。例如,英国就是将“年度内要征收的税收列为单一的岁入预算法中而经其议决”。^{④②}预算权力与税收权力的统合行使模式反映预算权力在税收问题上更加积极的作为,也势必涉及对权力之间更为复杂的协调机制的建构。就我国频繁地动用税收调控实现宏观经济目标的现实来看,有必要首先建立旨在将收入变动信息纳入预算公开规制的税式支出预算报告制度,使税收调控领域具备最基本的透明化约束机制。随着人大预算监督制度的完善,尤其是内部机构及其关系定位更为明晰,再逐步建立对税式支出预算报告的审查程序与调整机制。^{④③}

需要强调的是,预算法对税收问题的介入相对于税法本身始终是偏程序性而非实质性的,它可以授权建立协调收入与支出的方法,但不能强制性取消税收优惠,其主要职责仍然是“掌控支出以平衡预算而非改变税收系统”。^{④③}正因为如此,预算法更应当关注自身的制度调适,这就表现在完善收支平衡机制上。

首先,从形式意义的预算平衡到实质意义的预算平衡。预算法在收支平衡问题上出现的重大转变就是从年度内刚性平衡转变为跨年度平衡。如果因年度内实施减税导致收入预算执行中减收,可以依法增列赤字并在下一年度预算中弥补。在年度平衡的法定条件之下,入不敷出时强化收入指标、经济形势好转时隐瞒预算收入,都成为人为

④① [日]美浓部达吉《议会制度论》郭敬芳译,中国政法大学出版社2005年版,第291页。

④② 前引④①,美浓部达吉书,第271页。

④③ 从信息披露、强化透明度约束,再到明确建立预算监督机制,这种由浅及深、逐步强化的完善进路其实在我国预算法治实践中并不鲜见。例如,预算绩效问题就是首先从要求形成绩效评估报告开始,再逐步被纳入人大预算审查范围。

④④ 前引④③,艾伦·希克书,第342页。

强求预算平衡的手段,但这种形式意义上的预算平衡“会使平衡原则原有的简单、中立和确实可能性等特点变得复杂而含糊”。^④ 伴随着宏观经济形势的波动,预算对收入的预测变得更加困难。^⑤ 税式支出报告预算审查制度乃至预算权力与税收权力统合行使的模式都是朝向预算对收入预期更加确定化、实现收支平衡的方向努力,但仍然容易流于形式。这与现代国家承担日益重要的财政职能、大量动用包括税收调控在内的权力手段实现政策目标具有密切关系。而平衡原则本身产生于国家财政职能相对有限的时代,要在现代国家财政职能不断扩张的现实背景下继续秉持平衡原则,就应当采取灵活、弹性但更加有利于实现实质平衡的方式。在这方面,预算法上的跨年度预算平衡机制提供了一种新的尝试。它通过延展平衡周期,修正年度性预算原则,有利于减轻年度内实现收支平衡的制度压力,为实施税收调控权力让渡必要空间;同时,跨年度预算平衡并不等同于对周期延展做简单的技术化处理,而是通过年度内、年度间以及中期财政规划管理的系统性制度调整与完善,将税收调控权力的影响置于更长的预算平衡周期内进行评估,从而服务于预算权力与税收调控权力的关系协调。例如,年度内收入预算执行应当应收尽收,而不得随意减征免征;各预算年度设定的收支总额有必要根据经济形势变化以及采取税收调控措施的情况进行合理调剂,以平衡收支盈余年度与缺口年度的预算需求;中期财政规划管理则强调预算法更加积极主动地提前进行收支变动的预测与安排,以便在规划期内为应对税收调控权力的影响提供有效方案。

其次,以量入为出修正限定以支定收的平衡原则。量入为出与以支定收是预算法寻求收支平衡的两种路径:量入为出强调以收入限定支出,将支出增长控制在可能汲取的资源限度之内;以支定收强调在对政府公共职能进行严格限定的前提下,将收入控制在支出需要的限度之内。量入为出偏向限缩意义上的政府职能定位,不允许出现财政赤字;而以支定收更适应扩张意义上的政府职能需要,为财政赤字提供了一定空间。我国预算法尽管延续了量入为出的平衡原则,但是允许依法增列赤字,并且当因减税或增支而导致收支不平衡时允许通过预算调整程序做出新的安排。从这些规定看出,预算法实际上采取了以支定收的新的平衡原则。在实施过程中,以支定收往往演变为政府为满足自身的扩张冲动,要求预算做出支大于收的安排。为应对宏观经济周期波动而实施的税收调控又进一步拉大了收支缺口。因而以支定收式的平衡在现实中面临失效,而量入为出式的平衡很大程度也名存实亡。应然状态是预算法明确建立以支定收的基本平衡原则,严格限定公共用途,同时以量入为出限制支出增长。换言之,在减税减收的背景下,应当相应缩减支出。如此,既可确保减税减负的效果目标,又可达致收支平衡。如果是选择增支增税,与减税减负的客观需求不符。澳大利亚《预算公正宪

^④ [美]诺米·凯登《粉饰的平衡预算和现实的平衡预算》,载[美]罗伊·T.梅耶斯《公共预算经典——迈向绩效的新发展》(第1卷),苟燕楠译,上海财经大学出版社2005年版,第182页。

^⑤ See Naomi Caiden, *A New Perspective on Budgetary Reform*, 48 *Australian Journal of Public Administration*, 53, 56 (1989).

章》明确规定“不允许通过收入、开支与国民生产总值同比增长”的方式实现经济目标,^{④6}表明不能为了满足支出扩张需要而增加收入,也就是否定了增支增税式的平衡。而增支减税又会扩大赤字,不利于平衡。美国《预算执行法》规定,“由立法行为造成的定向支出的增加或收入的减少应当被抵消,以免造成赤字的净增加”。因而协调税收调控权力与预算权力的更为有效的制度路径就是减税减支,以收入规模约束支出扩张。

最后,强化预算稳定调节基金的权力协调机能。预算权力的平衡性诉求之所以面对税收调控权力的积极作为而屡屡“退缩”乃至既有的平衡原则都失去效力,重要原因就在于平衡目标的实现在根本上受制于税收的充裕性程度,一旦收入层面发生变动,而预算安排自身又缺乏足以抵御收入变动影响的有效储备,就会直接影响到支出及收支平衡。这显示预算法建立预算稳定调节基金的必要性。预算稳定调节基金相当于预算收入盈亏调节器,当税收调控权力行使的结果是减税减收时,预算权力的行使方向应当是动用事先储备的预算稳定调节基金弥补收支缺口,而不是施加收入指标的征收压力,从而促进税收调控目标与预算权力平衡目标的兼容;当税收依法正常征收或者税收调控权力行使的结果是增税增收时,预算权力行使方向则应调整为运用超收收入充实预算稳定调节基金,为收支平衡储备可用资源,而不是放任税源或者将超收收入用于预算外的用途,造成平衡目标与调控目标的“双输”结局。在一些国家的预算法上就设置了结构性平衡规则,要求在安排预算支出时必须考虑收入变化并通过设置经济与社会稳定基金调节收支盈亏,保障财政平稳运行与可持续发展。^{④7}

值得注意的是,依据我国预算法的规定,预算稳定调节基金的来源是一般公共预算年度执行中的超收收入与结余资金,而两部分收入都取决于年度预算执行的具体情况,能否保障基金储备存在不确定性;并且超收收入除了补充预算稳定调节基金还用于冲减赤字,而设置调节基金的目的本身就在于弥补收支缺口。这一规定意味着超收收入可以不经充实调节基金的情况下就径行进入减赤通道,这不仅削弱了调节基金自身的储备能力,也使调节基金的平衡机制形同虚设,反而激发了超收收入的汲取动力,税收调控的减税减负目标同样受到限制。因而,调节基金作为预算法框架下的平衡机制应当具有稳定持续的收入来源,例如规定国有资本经营预算的收支盈余用于补充调节基金,或者直接按照财政收入的一定比例固定拨付调节基金。确定调节基金在预算权力平衡目标实现中的主导地位,取消超收收入直接用于减赤的规定,将超收收入的用途限定为补充预算稳定调节基金。考虑到超收收入大部分表现为多征税款,实际上构成纳税人不必要承担的税收负担,因而,还可以建立多征税款返还纳税人机制或者向纳税人提供税收优惠,建立超收收入自动转入税收减免的实施机制。这样处理的意義在于,减轻纳税人负担,同时避免税收调控权力对预算收入保障及预算权力平衡目标的影响,促

^{④6} 参见[美]A·普雷姆昌德《美国、澳大利亚、新西兰以及英国的财政管理》,载[美]罗伊·T·梅耶斯《公共预算经典——面向绩效的新发展》(第1卷),苟燕楠译,上海财经大学出版社2005年版,第85页。

^{④7} 参见马骏《从财政危机走向财政可持续:智利是如何做到的》,载《公共行政评论》2014年第1期。

进税收调控权力与预算权力的协调。

四、预算法税收规模效应的调适——预算权力与预算权利的二元构造

税收规模的适度性判断不取决于纳税人贡献税赋绝对量的多少,而是将收入与支出联系起来,考量纳税人参与支出决策、影响资源分配的程度以及获得相关支出的数量。税收规模适度性判断是基于纳税人主体视角展开的,纳税人是否拥有稳定透明的预算参与机会,知悉税金去哪儿、如何花钱,是影响税收规模适度性判断的关键。进一步分析,纳税人的预算参与机会在根本上又是法权结构配置的结果,取决于纳税人是否享有预算参与的权利及其实现程度。因而,税收规模适度性判断可以转换为纳税人预算权利维度上的考量。

对纳税人而言,税法的减税行动直接影响自身财产利益的让渡与可支配收入的变化,因此,期待减税或者避免高税负当然是其利益所在。但是纳税人的合理诉求远非仅限于减税或避免高税负,权利诉求远比税负诉求来得重要。纳税人不仅期待在税收征收环节减纳税赋,减少因税收而承受的福利损失或经济利益的牺牲,增加更多的可支配收入,而且具有知悉税收去向和用途,参与预算安排过程的利益诉求。并且相比较而言,在前一种利益期待中纳税人处于较被动的地位,减什么税、减多少税、如何减税、何时减税很大程度上取决于国家自上而下的制度变迁,更隐含国家对宏观经济走势及相关公共政策的自由裁量,弹性空间较大,这又可以解释国家不断出台减税措施但纳税人始终感到减税力度不够的原因——在国家与纳税人之间难以找到客观公允的税收适度性尺度。仅仅是税收单边的改革不能满足纳税人后一种利益期待——透明用税、规范用税。纳税人还希望通过参与预算反馈自身对于支出安排的需求,使得自己的付出不是简单的数目意义的减少而是“物有所值”。这就需要跳出“就税减税”的逻辑局限,从纳税人主体性出发,^{④③}构建纳税人需求与反馈的规范机制,确立税收与使用相统一的纳税人权利,使纳税人具有稳定持续的监督花钱的通道。在这一点上,减税与实践中推行的民生财政具有相通之处。民生财政着重从支出面改变财政结构,目前的减税是从收入面着手,但两者实施路径本质上是相通的:正如同我们不能将民生财政简单等同于提高民生支出在财政支出中的比重一样,如果不谋求减税法治化背景下纳税人主体地位及其权利配置的实质改善而满足于数量占比的形式化指标,同样难以真正实现制度改革目标。

但是现行预算法有关纳税人预算权利的规定极为匮乏,其既有的法权结构表现为单一的由公权主体支配的预算权力。尽管依据预算法的授权,纳税人有机会参与县级以上地方人大组织的预算草案审查,并且也在实践中推动了支出结构和规模的优化,对

^{④③} 参见汪习根《法治中国的科学含义》,载《中国法学》2014年第2期。

税收适度性产生有利影响。但是,其一,预算法的授权是针对预算权力而言的,即县级以上地方人大可以在确定纳税人参与的途径或方式上进行合理选择,而并非针对纳税人授权;其二,立法采取的是“听取意见”的表达,并未明确做出预算参与的权利规定。预算法的权利缺失影响到实践中地方推行的参与式预算效果。地方参与式预算更多选择在预算法授权框架下细化程序性构造,^④因而,纳税人有无参与机会以及对预算分配的影响程度均取决于该程序制度的具体设计。一旦程序发生变动,往往陷入参与停滞的状态,减损预算制度对税收适度性的正向效应。在本质上,纳税人参与预算过程是一个法权结构重新调整的过程,只有对参与者的权利进行“充实”才能真正解决参与缺位的问题,^⑤也才能持续性地形成对预算权力分配资源的监督力量,促进纳税人贡献的税收与支出安排最大限度达致合理匹配状态,提升税收适度性水平。

预算法确立的纳税人预算权利首先应当明确的是,其性质是征收与使用相统一的一种新型权利。这一权利既有别于税法范畴中旨在防御不当征收的消极性权利,也有别于福利法范畴中要求国家给付的积极性权利,而是以参与预算分配过程为核心内容、旨在监督预算权力行使的权利。预算法上的纳税人权利相对于税法纳税人权利扩展了税收使用过程中的利益诉求,但又不意味着可以直接依据预算提出分配请求。这种注重过程而非结果的权利设置,目的不在于向纳税人直接提供给付,对价性地补偿纳税人税收的损失,而是改变纳税人在预算过程中相对于预算权力主体的劣势地位,强化预算权力主体的法律义务,实现纳税人用税监督的利益诉求。通过对纳税人参与预算权利与预算权力主体义务的规定,形成预算法新的二元法权结构。

对纳税人而言,预算权利意味着获得一种在之前状态下所不具有的法律能力,使其法律人格的行动空间得以扩展;对预算权力主体而言,则意味着权力运行过程应当向权力之外的其他社会力量开放,促使有不同偏好和诉求的社会主体对预算事务产生一定影响。预算权力主体的义务既包括有具体指向的,对预算权力主体形成直接约束力的机制,如向纳税人披露与参与相关的信息,组织多种形式的预算参与活动,提供理解预算专业知识的帮助或支持等;也包括提供宏观指引和价值目标,旨在引导预算权力主体创造有利于权利实现条件的原则性规定,如要求强化纳税人参与预算的程序保障,完善各种切实可行的程序机制,或者建立有利于纳税人行使权利的组织保障机制,为社会组织提供参与预算事务的机会,通过组织保障对分散的纳税人主体进行利益整合,使纳税人更加充分表达利益诉求。

预算法的二元法权构造还意味着应当根据预算权利的特点构建相适应的权利救济机制。在传统意义上,权利救济总是与补偿权利人个体损失以及提供实现机制的司法程序联系在一起的。而预算权利服务于公共资源的优化配置,与社会公共利益密切攸关。“公共利益的促进主要不是通过司法对个体公法权利的保护来实现”,而是“通过

^④ 如预算民主恳谈程序、预算听证程序、预算初审参与程序等。

^⑤ 参见王锡锌《公众参与:参与式民主的理论想象与制度建构》,载《政治与法律》2008年第6期。

政治和行政过程去实现”；对权利的救济也不是从“手头的案件”出发，实现“个别正义”，而是关注支撑个别正义实现的制度条件，“诊断那些制度上的问题，贡献于重新设计那些制度上的安排”。^{⑤①} 预算权利救济也可以通过“诊断”那些妨碍纳税人参与预算的“制度问题”，“重新设计”公开、透明、规范的预算参与程序、强化对预算权力主体的监督问责机制而得到实现。当然，借助预算公益诉讼的理念有助于将公共利益与司法程序衔接起来，但其影响仍然限于事后救济及个案范围，不利于对妨碍纳税人参与预算的行为进行更广泛的矫正与约束。

权利权力二元构造还有一层蕴意是不容忽视的，即权力对权利的反向约束作用。纳税人参与预算既有助于调整支出结构和支出规模，提升税收适度性，也可能产生负面效应——“参与的扩大，使得公共利益的界定和保护处于不确定和成问题的状态”。^{⑤②} 纳税人应当基于公共利益的立场参与预算决策，不过在具体实施过程中，参与者可能出于狭隘的群体或行业私利提出主张；纳税人参与往往还倾向于扩大民生支出，从收入支出的统合角度衡量，似乎符合税收适度性标准，但消极后果是纳税人容易陷入短期的“福利幻象”，即倾向于支持支出的扩大而不去考虑未来将要付出的更多成本，忽视了为支撑长期的支出增长而可能加重税收负担的弊端。^{⑤③} 因此，预算权力主体在履行权利保障义务的同时，有必要监督纳税人预算参与是否契合社会公共利益目标。例如纳税人预算参与是否为追求地方支出结构的整体性改善，或者推动以更经济的资源提供更多公共产品，抑或只是为了获得特定项目的支出授权或分享预算资金，进而对纳税人参与出现的偏离进行修正。此外，应当将平衡性目标贯穿于纳税人预算权利的行使过程中。预算平衡性作为预算法治的基本原则体现在各项具体法律制度中，无论是主导预算分配的权力主体，还是参与这一过程的权利主体，都应当一以贯之地遵循，不应当因法律主体的结构差异而在基本原则对待上有所区别。

五、预算法税收使用效应的调适——预算权力放权 激励与问责约束的机制匹配

如果说税收适度性关注的是纳税人监督如何花钱的过程，那么，税收使用有效性更为关注支出绩效或者说花钱的效果问题。预算法的绩效预算法律制度即是基于保障税收使用有效性而实施的。不过，实践中往往重视的是绩效预算的管理性、程序性乃至技术操作性方面的特点，而忽视其背后作为法律制度应当包含的权责配置的实质。绩效预算并非预算法新提出的概念。从20世纪90年代围绕特定财政资金展开的绩效评估

⑤① [美]P. 诺内特、P. 塞尔兹尼克《转变中的法律与社会：迈向回应型法》，张志铭译，中国政法大学出版社2004年版，第120页。

⑤② 前引⑤①，P. 诺内特、P. 塞尔兹尼克书，第115页。

⑤③ 参见[美]布坎南、瓦格纳《赤字中的民主》，刘廷安译，北京经济学院出版社1988年版，第21-22页。

实践开始,提高财政资金绩效就成为与预算规范性改革并行不悖的另一条制度主线。例如将绩效观念作为立法宗旨,不断细化绩效评价体系和评价程序,完善绩效信息公开及报告制度。然而持续20多年的绩效改革之后仍然存在“重投入轻管理、重支出轻绩效”的意识;绩效管理的广度和深度不足,尚未覆盖所有财政资金,一些领域财政资金低效无效、闲置沉淀、损失浪费问题突出”的现象。绩效预算制度改革自身面临“绩效”不佳的尴尬境地,在此背景下,如果要从税收使用有效性的角度将减税减负的法治化目标寄望于绩效预算制度上,显然不利于目标的实现。这就需要反思迄今为止以管理性或技术性为主导的制度改革路径。

就其本义而言,绩效预算可以作为一种追求政府资金效率的预算管理方式,一套反映政府资金利用水平的指标评价体系,或者一系列将“绩效相关因素注入预算决策过程”的操作技术,乃至仅仅凭借“公开绩效结果即宣称实施绩效预算”。^④可以说,绩效预算本身的蕴含往往是多元化甚至是模糊不清的。就基本公认的绩效预算的核心特征——将绩效与预算结合、以支出实际效果调整预算安排而言,也呈现出在具体结合程度、结合方式上的不同选择。这种状况不禁令人反思,预算法上建立的绩效预算法律制度究竟是指什么:预算管理方式?指标评价体系?操作程序抑或预算公开的一种外化表现?预算法律制度的改革与发展在很大程度上体现为预算权力配置结构的调整与优化。绩效预算入法,既是要依托法律的形式使绩效预算的管理方式、评价体系、操作程序、信息披露规范化、明确化、透明化,更应当形成具有法律效力的权责配置结构。在不对既有的法权配置结构进行变动的情况下,实施主体仍旧按照传统的投入控制的渐进式方式分配资源,只是在评价手段、运作方式等方面增添一定绩效因素,拓宽绩效管理覆盖范围,由此带来的后果可能反而使制度成本膨胀,背离改革初衷,更难以借助绩效预算制度的实施提升税收使用有效性和达到实质性减税的目的。

绩效预算的法权构造可以从行政主体内部与外部预算权力配置两个角度展开。内部预算权力配置强调放权激励。也就是在负责预算资金分配的财政部门与具体利用资金提供公共产品的支出部门之间,由财政部门对资金利用总额以及绩效结果进行控制,“将资金使用的自主性和灵活性赋予各个支出部门及其管理者”,降低财政部门“对支出机构的支出决策及其预算交易的控制程度”。^⑤通过激励支出部门和具体管理者的能动性、自主性,提高税收使用的有效性。而预算法对行政主体内部的预算权力配置是一个按照传统投入控制模式搭建的制度格局,也就是财政部门集中行使资金拨付及监督各个支出部门预算草案编制、预算执行的权力,各支出部门严格依照分项列支的预算使用资金,并接受财政部门对整个资金使用过程的监督。投入控制模式下的预算权力服务于资金提供与使用拨款,内部性的预算权力分配关系实质向财政部门倾斜,具体承担

^④ Allen Schick, *Reflections on Two Decades of Public Financial Management Reforms*, in Marco Cangiano, Teresa Currstine & Michel Lazare eds., *Public Financial Management and its Emerging Architecture*, at 52 (International Monetary Fund, 2013).

^⑤ 马骏《中国公共预算改革:理性化与民主化》,中央编译出版社2005年版,第133页。

支出责任的部门则更多是作为义务履行主体。它们遵循财政部门确定的财经法则,将预算资金投放到各个支出项目上,至于资金使用的效果如何则不在这一模式的关注范畴之内。

单纯依赖投入控制模式不能适应绩效预算法权构造的要求,应当引入结果控制模式,使得支出部门既有自主利用预算资金的权力,同时亦对资金利用的结果承担责任。值得注意的是,针对不同的支出领域和项目实施过程,预算放权激励的具体限度或者边界无疑存在差异,如采取市场化方式的预算支出(例如政府和社会资本合作的PPP项目、政府采购)相比传统直接由财政资源供给的预算支出,需要与预算活动的市场参与者(社会资本方或供应商)进行更多协商合作,放权激励要求更为明显;承担不同支出职责的部门也需要配置与其职责行使相适应的预算权力。在把握预算权力放权激励的适度界限上,预算法有必要设置一项基本原则,即确保支出部门所获得的权力与绩效目标的实现相匹配。换言之,预算权力内部的优化配置旨在激励支出部门更有效地实现绩效目标,提升税收使用有效性水平,满足社会公共利益,而不是变相扩张部门自身利益。至于预算权力让渡的具体内容可以授权在实施过程根据设定的绩效目标由各方主体共同确定,例如选择支出方式的权力、在法定范围内调整资金用途的权力等。

权力的让渡应当与问责约束相匹配,问责约束是绩效预算法权构造不可分割的组成部分。支出部门履行职责的行动须向分配其资源的财政部门负责,同时应向立法机关、纳税人提供绩效信息,保障立法机关、纳税人对预算执行绩效的监督。因而,绩效预算法权构造不应局限于行政主体内部预算权力的分割,还应在与纳税人、立法机关的外部监督约束中将预算权力分配关系向外扩展,强化义务责任的配置。可以说,外部预算权力配置强调问责约束。在围绕预算权力集中与放权的模式设置上,国际上一种通行观点是,先建立预算权力集中行使的投入控制模式,规范支出部门的具体行为,再寻求放权激励的结果导向模式,赋予管理者运作的自由,“将先后顺序颠倒就要冒这样的风险:即在有限的制度建立以前就给管理者随心所欲地支配财政资金的权力”,^{⑤⑥}由此产生破坏基本规范性要求的风险。究竟我国的绩效预算制度是适宜建立偏集权的投入控制模式还是注重放权的结果导向模式,学理上存在分歧。如有的学者认为“中国目前仍处在预算发展的初级阶段”,“中国仍然应该以建立控制取向的部门预算为主要目标”;^{⑤⑦}也有的学者认为“在进一步强化预算法律制度合法性控制功能的同时,并不排斥绩效预算制度的引入”,“可以通过绩效预算的制度嵌入,寻求预算政治决策的更大经济价值”。^{⑤⑧}绩效预算集权抑或放权的结构配置关系到预算法治目标规范性与有效性的价值权衡,而两者对于我国实施减税背景下的预算法治完善都具有重要意义。相对于某种

^{⑤⑥} [美]艾伦·希克《当代公共支出管理方法》,王卫星译,经济管理出版社2000年版,第34页。

^{⑤⑦} 前引^{⑤⑥},马骏书,第152页。

^{⑤⑧} 孟庆瑜《绩效预算法律问题研究》,载《现代法学》2013年第1期。

刻意选择的规范顺序而言,关键是“处理改革收益及其相关风险的抵消影响”,^⑤在权力下放的同时,强化问责约束。

问责约束首先是作为行政主体内部预算权力放权激励的必然要求。这里的“问责”不限于通常意义上的“事后归责”的涵义,而是包括广义上的义务设定、过程监控与狭义的责任承担。与此相适应,在预算编制、预算执行、预算监督的不同环节,根据绩效目标的控制要求对预算运行程序进行相应调整。例如,在预算安排中增设绩效目标,对预算执行中绩效目标的实现程度进行动态监控,构建绩效评价结果反馈与问题整改机制,削减或取消低效或无效支出项目。由于行政主体内部本身就存在资源分配与具体利用的基础性规范控制关系,因而,绩效因素的加入对内部预算权力的问责约束不产生根本性变化,只是有必要结合绩效因素对归责要件及责任承担的具体方式进行一定调整。更具实质性改变的是绩效问责主体从行政主体扩展到外部所带来的权力(利)配置制度需求:一是纳税人参与绩效预算问责机制及其权利配置。纳税人参与绩效预算问责包括纳税人申请绩效预算信息公开机制,纳税人参与绩效评价及结果反馈的听证程序机制等。相应的权利配置涉及纳税人参与预算听证等程序性权利的构造,以便为纳税人参与绩效问责提供权利依据。二是立法机关绩效预算审查机制及其权力配置。立法机关绩效预算审查包括预算草案及其绩效目标的一并审查机制,预算执行的绩效报告审核反馈机制,绩效问责追究程序机制等。实现立法机关的绩效审查有赖于权力配置结构的扩充与完善。

在预算法上,对绩效管理的权力配置长期偏向行政主体,立法机关的预算权力则主要关注政府预算行为的规范性。这种状况在预算法增设绩效审查报告制度后有所转变,但也主要集中在立法机关的预算审批权范围内,对于立法机关从预算审批、执行到调整的全过程绩效监督,以及代表绩效预算核心特征的绩效与预算的整合机制方面,并未有明显触动。基于此,应当对立法机关绩效预算审查的权力做出更加系统全面的配置,这一权力清单不仅涵盖对预算草案设定绩效目标情况进行审查的权力,还包括依据上年度绩效结果在一定限度内修正预算分配的权力,以及对预算执行过程中实现绩效目标的程度进行动态监督的权力等。由于具体执行预算及使用资金的主体都集中在行政系统之内,预算绩效信息实际上为行政主体所享有,因而,为保障绩效预算审查权力的正常行使,还应当规定绩效预算信息报告义务。

结 语

在依托税法实施减税的法治化行动中,由于主要关注收入面的税种减并、课税要素

^⑤ Richard Allen, *Challenges of Reforming Budgetary Institutions in Developing Countries*, in Marco Cangiano, Teresa Curristine & Michel Lazare eds., *Public Financial Management and its Emerging Architecture*, at 426 (International Monetary Fund, 2013).

调整与税收优惠措施的出台,缺乏收支关系的系统调整,未注意来自支出面尤其是预算法相关制度供给及其法权配置结构的税收效应,因而各项减税制度的减负效果较为有限。有必要重新审视预算法在减税法治化中的功能,同时也须认识到现有的预算法制度还并不是促进税收成本收益及税收使用绩效最优化的制度安排,其自身也需要不断调整——通过促进预算权力与税收调控权力的兼容协调,将预算法的税收征收效应控制在规范化的约束通道之内,避免采用行政性的收入指标方式对减税制度的推行产生抑制影响;通过预算权力与预算权利的二元构造,搭建纳税人需求反馈的参与式预算决策模式,促使预算法的税收规模效应尽可能达致适度性水平;通过预算权力放权激励与问责约束的机制匹配,提升预算法的税收使用效应,增强纳税人获得感,切实体现减税减负的法治化目标。

Abstract: The tax reduction has become an important issue in the process of taxation reform, which focuses on the simplification of tax categories, adjustment of tax elements and enhancement of tax preferences through the tax law. However, whether the taxation reform really reduces the tax burden is a problem. The reason why taxpayers do not get a strong sense of benefit is not only the unreasonable arrangement of the taxation system itself, but also and even more important is that the taxation reform just focuses on the side of revenue cut and lacks of comprehensive and integrated consideration of taxpayer's burden from the aspects of the impact of expenditure on tax collection, the appropriateness of tax collection relative to expenditure, and the use performance after tax collection, thus inhibits the practical effect of tax reduction to a considerable extent. Changing the system logic of 'tax reduction on tax', the budget law based on the integration of revenue and expenditure is conducive to revealing the essence of tax burden, and on this basis, to explore a new legal approach to tax reduction. Furthermore, the supply of relevant systems and the allocation structure of legal power in the implementation of budget law have a significant impact on tax burden. It is necessary to reduce the level of actual tax burden, further optimize the appropriateness of tax scale, improve the performance of tax use, and achieve the goal of legalization of tax reduction and burden reduction by means of compatibility and coordination between budgeting power and taxation regulation power, establishing the dual structure of budgeting power and budgeting right, and the matching of decentralization incentive and responsibility restraint mechanism of budgeting power itself.

(责任编辑:王莉萍)