

税权纵向划分的立法思考^{*}

□ 徐孟洲 周俊鹏

摘要:目前我国税权纵向划分仍基本停留在行政性操作层面而未上升到法律层面,为弥补这一重大缺陷,应修改《宪法》、《立法法》和《税收征管法》的相关规定,为税权的纵向划分消除法律障碍并提供原则性指导,而最为重要的是通过制定《税收基本法》对税权的纵向划分进行具体规定。

关键词: 税权纵向划分 税收法定 税收基本法

中图分类号: D92 文献标识码: A 文章编号: 1009- 5675(2008) 01- 091- 04

一、税权纵向划分的法定性要求

作为特定的税法范畴,一方面,税权具有法定性,须为国家宪法和法律所设定。但税权的法定性并不排除在一定情况下通过法律授权由其他立法机关对其进行规定。另一方面,税权具有国家专属性,税权的权力主体总是国家,国家作为权力主体具有惟一性和统一性,财政机关、税务机关和海关是代表国家行使税权的职能部门,它们拥有国家授予的征税职权。但是税权的国家专属性并不否认在税权具体实现时需要在中央与地方之间进行纵向划分。^[1]从税权的内容即具体权能来看,税收的开征、停征、调整、管理和税金的缴库是税权统一的不可缺少的权能,税权的这些权能决定了在现代市场经济条件下税权实质上是一种资源配置权,是一种经济调控权。完全的税权意味着税收要素的确定权,意味着税收结构和税收规模的选择权,更意味着对经济资源的配置和经济运行的调控。所以,税权的纵向划分实际上就是资源配置权、经济调控权的纵向划分,它既涉及到地方对资源的合理配置,又涉及到中央对经济的宏观调控,直接关系到中央与地方之间的财政关系,是税收领域中的一项基本制度。

税收法定原则是税法至为重要的基本原则,也是税法的最高原则,它是民主和法治原则等现代宪法原则在税法上的体现,对保障人权、维护国家利益和社会公共利益举足轻重。作为税收领域中一项基本制度的税权纵向划分制度当然也必须遵循法定原则。税权的纵向划分惟有遵循法定原则,才能保证其公共性,符合民意,体现民主;才能保证其权威性和

稳定性,实现地方财政自主权和中央宏观调控权的统一;才能保证中央和地方的税权都在法律的框架内规范地运行,纳税人的利益不被侵犯。这就要求无论是中央的税权权限、地方的税权权限还是对中央税权与地方税权的协调、对地方税权的保障与规范等都必须在法律的层面作出尽可能详细的规定,使其有章可循。税权纵向划分的法定性要求是税收法定原则在现代市场经济条件下适应现代税收职能发展的必然延伸。

实践中,将税权纵向划分制度至少在法律的层面上加以规定也是分税制成功国家的普遍做法。作为税收的一个基本问题,国外发达国家都将税权的纵向划分在宪法或法律的层面上加以规定,使其在宪政的框架内进行。而我国税权的纵向划分却基本上没有在宪法或法律的层面予以体现,已有的直接规定仅仅是一些政策性文件,相关法律对这一问题的规定很模糊,这与税权纵向划分的法定性要求相距甚远。为了坚持税收法定原则和进一步完善我国的分税制财政体制,税权纵向划分的立法完善已显得十分迫切,否则,我国的税权纵向划分改革会因为缺乏根本性的保障而无法真正深入。

二、对现行税权纵向划分相关规定的分析与评价

由于税权具有法定性,税权的每一项具体的权能都必须通过立法(包括授权立法)进行创设,所以凡是涉及税权具体权能的立法权限纵向配置的相关规定实质上直接反映了税权的纵向划分,它们是形式与内容的关系。所以,要从现行

* 作者简介:徐孟洲,中国人民大学法学院教授、博士生导师,北京,100872;

周俊鹏,中国人民大学法学院博士研究生,北京,100872。

相关规定上对税权的纵向划分进行考察,实际上就是要研究涉及税权创设权纵向配置的相关规定。

我国宪法作为国家的根本大法,强调原则性与纲领性,在立法权限方面只是抽象地大致规定了各立法主体的立法权限,虽然它没有明确将税权排除在外,但也没有明确规定各立法主体在税权具体权能方面的具体创设权,所以宪法中关于各立法主体立法权限的划分无法为税权的纵向划分提供具体的法律依据,不具有直接的适用性。

我国现行税权纵向划分的依据主要是如下几个:

首先,国发[1993]第85号文件《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》规定:中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中在中央。国发[1993]第90号文件《国务院批转国家税务总局工商税制改革实施方案的通知》规定:中央税和全国统一实行的地方税立法权集中在中央。这两个文件是关于税权创设权纵向划分最直接的规定,85号文件明确强调所有税种的税权创设权都集中于中央,而90号文件只是强调中央税和全国统一实行的地方税税权创设权都集中于中央,也就是强调的税权创设权的集中程度要低于85号文件。从85号文件到90号文件的变化可以看出,官方虽然没有直接地赋予地方税权创设权,更没有对地方税权创设权作出明确具体的规定,但却为以后税权纵向划分的改革留下了空间。即并没有明确反对赋予地方必要的税权创设权,也没有在当时条件不成熟的情况下就直接赋予地方税权创设权,可以看出当时的政策制定者的审慎态度和长远考虑。但遗憾的是,一方面,本来应当具备极强法定性的分税制下税权纵向划分制度却只是通过国务院决定的形式来规定,显然违背了税收法定原则,严重影响到其稳定性和权威性;另一方面,从这两个文件颁发至今这么长时间,税权的纵向划分问题一直没有得到具体明确,使得税权高度集中的状态一直没有得到根本改变,这已经无法适应新时期我国经济、社会和法制快速发展的要求。

其次,2000年3月15日第九届全国人大第三次会议审议通过的《中华人民共和国立法法》对税权创设权限的划分有所涉及。该法第8条规定,“下列事项只能制定法律:……(八)基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度;……”第9条规定,“本法第八条规定的事项尚未制定法律的,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,对其中的部分事项先制定行政法规”。对以上规定,学者们有不同的认识:有学者认为,《立法法》第8条的规定表明,在中国税权创设权专属于最高权力机关,除此之外的其他任何机关都被排除在外。“由于税收涉及全体公民和义务纳税组织或单位的财产权利,因此,创设税法、规定税收的权力应当属于全体人民或者由全体人民选出的最高国家权力机关,任何行政机关和地方都无

权创设税法”^[2]。另有学者从语义上进行分析,认为《立法法》第8条的规定表明,全国人大及其常委会仅就税收基本制度制定法律,非税收基本制度可以由其他立法主体进行规范。“对税收事项,基本制度由全国人民代表大会及其常务委员会决定,也可授权国务院决定;一般制度可由国务院根据实际需要决定,国务院认为需要将有关税收事项中的税制要素交由地方自行决定的,可建议全国人民代表大会及其常务委员会授权省级人民代表大会常务委员会决定,国务院也可授权省级人民政府依照法定权限办理。”^[3]还有学者基本上赞成以上第二种观点,并进一步地进行了分析:“课税权力是国家对社会财富进行强行分配的权力,极易对公民的财产权利造成重大损害,因此,对某些税收立法事项适用‘法律保留原则’是必要的。换言之,税收基本制度方面的问题,只能由全国人大及其常委会通过法律加以规定,以确保关涉人民重大财产权益的税收事项由人民通过代议机关自己决定。对税收等‘侵害行政’采取‘法律保留原则’是法治国家的普遍做法,是‘税收法定主义’的基本要求,但是,由于税收行政法律关系复杂、多变,全国人大及其常委会根本不可能就全部税收事项制定法律,在税收基本制度由全国人大及其常委会进行规范的同时,将非税收基本制度立法权授予其他立法主体,是一种客观务实的态度。对《立法法》有关税收立法权的规定作这种理解,既不违背立法意图,又为中国今后税收立法权的划分和调整留有余地,是一种较为可取的选择。”^[4]

笔者也赞同前述关于第二种观点的理解。的确,在现代市场经济条件下,税收的职能随着经济发展而多元化,不仅是筹集财政收入的主要方式,而且也成为经济调节的重要工具,这种要求反映到税权的法律创设上不仅要考虑到对税收侵益性的约束,而且要考虑对税收调节性的赋予。所以,对“税收法定”的理解不能仍然停留在以前历史条件下那种一切关于税收的立法都必须采取绝对法律保留形式的阶段,而应用发展辩证的眼光来正确地对待税收法定原则,那就是涉及基本的税收制度的立法仍然应控制在最高权力机关手中,实行法律保留,以对税收的侵益性进行约束,而税收的非基本制度立法则可以授权其他相关立法机关进行,以适应复杂经济形势不断变化的需要。这种税收立法形式的变化,并没有违背“税收法定”的实质——国民同意,而是在新的历史条件下对“税收法定”的坚持和发展。具体到税权的法律创设上,可以说,《立法法》的前述规定虽然没有对其进行明确,但却为其改革留有余地。遗憾的是,《立法法》对税权创设权的划分虽以税收基本制度为标准,但对何谓“基本制度”却没有能够进行比较明确的界定,这种立法上极大的模糊性也使得其对税权纵向划分的具体指导作用趋于弱化。

再次,2001年4月28日第九届全国人民代表大会常务委员会第21次会议修订通过了《中华人民共和国税收征收

管理法》(以下简称《税收征管法》),该法第3条规定,“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的规定。”对此,学者们同样有不同的认识。有学者认为,“按照这一规定,只有全国人大及其常委会和经授权的国务院才有税收立法权,其他机关均不能就税收事项立法。”^[5]还有学者则认为,对《税收征管法》第3条的规定应作如下理解:“第一,税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税等税收立法权只能由全国人大及其常委会和经授权的国务院行使,其他机关不得行使。第二,由于税收要素很多,税收立法权涉及的立法事项和立法要素很多,税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税等事项尽管涵盖范围很广,但也不是税收立法权的全部事项。因此,税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税等关涉纳税义务和税收负担的税收立法事项,由全国人大及其常委会和经授权的国务院进行立法;国务院职能部门、地方政府等可以就其他事项行使税收立法权,如一般纳税人认定、发票管理、申报期限和申报内容等,也可以在法律规定的幅度范围内就某些税收要素进行调整。”^[6]

对《税收征管法》第3条规定的理解,笔者赞同以上第二位学者的观点,从语义上来分析,该学者的理解是符合当时立法意图的。从以上的理解出发,具体到税权的纵向划分上,可以说《税收征管法》的这个规定对赋予地方税权的限制是非常大的,只是将一些极为细微的程序性的税收创设权赋予了地方,这反映了官方仍倾向于保持现有税收高度集中的现状。应该说,这个法律规定对税权的纵向划分改革是一个极大的阻碍,是不适应时代要求的,而且从税收法律体系上来说,将税收纵向划分这一税收基本制度在一个税收程序法中进行规定显然是不合适的,因此,必须对《税收征管法》进行相应的修改才能消除税收纵向划分的法律障碍。

三、税权纵向划分的立法完善

通过上述对现行税收纵向划分相关规定的分析与评价,可见要进一步地改革和完善我国的税收纵向划分制度,必须修改和完善相关的法律规定,这是极为重要的一个步骤,笔者在此提出以下几点建议,以供商榷:

(一)《宪法》的修改

在我国,宪法是纲领性和原则性的,容量较小而且具有抽象性,不如有些国家那样内容相对比较丰富具体。我国宪法规定的都是国家的基本制度和公民的基本权利义务,即使是进行宪法修改也不可能改变整个宪法的立法模式,所以由宪法来直接对税权进行纵向划分(包括税收创设权限的划

分)进行具体规定在目前的宪法模式下是难以操作的。不过,虽然我国在宪法的层面上是难以对税权的纵向划分进行具体规范,但这并不意味着宪法对其没有指导制约作用。

鉴于宪法根本大法的地位和税收在国家生活中的重要作用,首先要在宪法中明确税收法定原则,这样可以对税权的纵向划分确立一个根本原则。目前我国整部宪法只有第56条一个涉税规定,该条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”,缺乏对税收法定原则的全面准确规定,必须加以完善,笔者建议在宪法修改时可将其表述为:“政府依照法律规定进行征税,纳税人依照法律规定进行纳税”。同时,鉴于分税制财政体制及税权配置的重要性,笔者认为宪法虽不必涉及税权的具体划分,但我国实行分税制的财政体制和税权纵向划分的法定性要求却有必要加以强调,可在宪法中做如下表述:“国家实行分税制财政体制,涉及税收立法权限的事项必须由法律进行规定。”这样就为税收创设权的划分提供了根本的法定性的依据,也为税权的纵向划分实现法定性要求奠定了基础。

(二)《立法法》的修改

《立法法》作为调整国家所有立法领域的法律,税收立法当然也在其调整范围之内。然而,正是因为该法涉及所有的立法领域,又决定了它的主体内容只能是规定立法领域内具有共性的原则和规则,不可能就税收创设权限问题做深入细致的规定,试图通过《立法法》对税收所有权能的创设权限划分问题予以明确、细化是不现实的。但在立法调整方面,它应该比宪法更具体一些,关于税收纵向划分的基本表述还是应当有,笔者认为可作如下表述:“除必须由全国人大及其常委会进行税收立法的事项外,中央行政机关和省级人大及其常委会经全国人大及其常委会授权可以就特定税收事项进行立法。”这样既坚持了税收法定原则,原则上税收创设权由最高权力机关掌握,同时也表明通过其授权中央行政机关和省级地方权力机关也可以拥有必要的税收创设权。

(三)《税收基本法》的制定

在税收纵向划分相关法律完善中,最为重要的是《税收基本法》的制定。《税收基本法》是规范国家税收基本问题的宪法性文件,在国家的税收法律体系中占据主导地位,无论对于税收实体法还是税收程序法都具有总的指导约束作用,由它对税收的基本问题进行全面、深入、具体的规定才是合适的。如前所述,税收纵向划分直接影响到中央与地方的财政收入分配和财政职能的实现,直接关系到中央与地方的财政关系,如此重要的税收基本问题理应在《税收基本法》中进行规定。国外税收实践也表明,以税收基本法形式规定税收纵向划分等税收基本问题,具有与宪法规定形式同样的法律和社会效果,如日本、韩国、俄罗斯等国家就采取了税收基本法这一形式。在我国目前的税收法律体系中,虽然存在很多

问题,如税收实体法的法律位阶偏低、不符合税收法定原则的基本要求、税收程序法不健全、对具体税收征纳程序规范得不够等,但最大的缺失是没有一部对税收基本问题进行规定的《税收基本法》(因为如前所述,我国的宪法立法模式使得宪法事实上无法担当起这一重任),导致事实上我国关于税收纵向划分只是由行政文件和相关税收程序法来具体规定。因此,必须尽快制定《税收基本法》,对各级、各类具有税收创设权的国家机关的具体权限范围、创设程序及其监督方式进行具体规定。在此,笔者重点探讨以下两个方面:

1. 税收纵向划分的大致内容

在将来制定的《税收基本法》中,关于税收纵向划分这部分,笔者设想大致包括以下内容:(1)税收纵向划分的原则;(2)中央税收创设机关和创设程序;(3)地方税收创设机关和创设程序;(4)中央税收的具体范围;(5)地方税收的具体范围;(6)中央税收和地方税收的协调;(7)中央对地方税收的保障与规范。

2. 中央与地方各自的税收创设权限的法律规定方法

对中央与地方各自税收的具体范围作科学而细致的规定是上述所有内容的核心,是使其具有可操作性的关键。这就必须明确中央与地方各自的税收创设权限,中央可以对哪些税收进行创设,地方可以对哪些税收进行创设。因此,明确科学的法律规定方法至关重要。笔者在借鉴其他学者相关成果^[7]的基础上设想如下:

(1)明确列举中央享有专有立法权的税收创设事项,并通过概括的方式保障中央在此之外的税收创设权。

在《税收基本法》中应当将中央税收立法主体有权创设的税收逐一列明,明确只能由中央行使立法权而禁止地方立法涉足的范围。若所列举的立法事项是中央“专有”的事项,便意味着这些事项只能由中央立法,地方无权立法。由此可以推断出:凡中央专有立法权范围内的税收事项,无论中央是否已经立法,地方均不得立法;凡中央专有立法权范围以外的税收事项,在中央立法之前,地方根据实际需要有权先行立法。

(2)通过列举的方式明确最高权力机关授权地方立法机关可以自主进行的税收创设权限。在《税收基本法》中将全国人大及其常委会授权的地方税收创设权限逐一列明,既保护和确认了这些地方税收创设权限,也是对它们的限制和制约。从而也相应实现对地方税收的保护和确认、限制和制约。中央最高立法机关对省级立法机关的税收创设权的授权必须是具体的、个别的授权,一般的、空白的授权是被禁止的。惟有如此,才能遵循我国地方税收创设权明确授权、谨慎授权的原则,也符合单一制下中央与地方税收配置的惯例。

(3)明确共有立法、中央优先的税收创设范围。为了保证中央应有的税收集中,又发挥地方税收的灵活调节作用,既保障中央具有足够的手段和机制对地方税收创设进行必要的干预,又给地方改革发展留有广阔的空间,应当将可归可不归中央专有的税收创设权限划入“共有立法、中央优先”的范围,由此建立起一种灵活的调节机制,切实保障中央和地方的税收能够顺应社会的需求而作适时的变动。

(四)《税收征管法》的修改

如前所述,现行《税收征管法》第3条的规定对税收的纵向划分改革是一个极大的阻碍,而且从性质上来说,《税收征管法》应是税收程序法,对税收的纵向划分这一税收基本问题进行规定显然是不合适的。因此,要通过对《税收征管法》的修改使其变为调整税收征纳关系的法律,其主要内容应当是规定征纳双方在税收征管中的有关权利义务。而就税收纵向划分的立法完善来说,现行《税收征管法》中涉及税收创设权纵向划分的第3条规定应当删除。

综上所述,税收是指由宪法和法律赋予政府开征、停征、调整、管理税收以及将税金缴库的权力的总和,实质上是一种资源配置权,是一种经济调控权。税收的纵向划分既涉及到地方对资源的合理配置,又涉及到中央对经济的宏观调控,直接关系到中央与地方之间的财政关系。为实现税收纵向划分的法定性要求,必须坚持和发展税收法定原则,在法律的层面上对此问题作出规定。在具体的立法完善方面,要在修改和完善《宪法》及《立法法》的基础上通过制定《税收基本法》,构建包括税收划分的原则、中央和地方税收创设机关和程序、中央和地方税收的各自具体范围及协调、中央对地方税收的保障与规范等主体规则在内的税收纵向划分制度。最后,修改《税收征管法》中的相关内容,达到立法的协调。

注释:

[1]参见徐孟洲主编:《税法》(第二版),中国人民大学出版社,2006年版,第50~51页。

[2]乔晓阳主编、王世瑜、陈斯喜副主编:《立法法讲话》,中国民主法制出版社,2000年版,第75页。

[3]金鑫:《关于进一步深化税制改革的若干问题》,税务研究,2000年第12期。

[4]傅红伟:《对税收立法权划分制度规定的理解与评价》,税务研究,2004年第12期,第34页。

[5]许善达等著:《中国税收法论》,中国税务出版社,1997年版,第51页。

[6]傅红伟:《对税收立法权划分制度规定的理解与评价》,税务研究,2004年第12期,第35页。

[7]参见孙亚妹:《论我国中央与地方税收立法权限的合理划分》,东北财经大学硕士学位论文,财政学专业,2002年,第29~31页。

责任编辑:刘峰