

中国税权研究

RESEARCH ON CHINA'S
TAXING POWER

税收立法权
税收执法权
税收司法权

- 下放税收立法权
- 理顺税收执法权
- 上收税收司法权

许善达
等著

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税权研究/许善达等著. - 北京:中国税务出版社,
2003.5

ISBN 7-80117-583-2

I. 中… II. 许… III. 税收管理-研究-中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 029279 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国税权研究

作 者: 许善达 等著

责任编辑: 崔 玮 黄 琳

责任校对: 于 玲

技术设计: 桑崇基

出版发行: 中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: // www. taxph. com

E-mail: fxc@taxph. com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京外文印刷厂

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 27.25

字 数: 430000 字

版 次: 2003 年 9 月第 1 版 2003 年 9 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-583-2/F·504

定 价: 55.00 元

如发现印有装错误 可随时退本社更换

前 言

本书名称定为《中国税权研究》，着眼于税收实践的呼唤和需要，意在探讨有关税收领域的权力及其分配、适用，研究在权力适用过程和运行环节中存在的主要问题，分析个中原因，从制度、体制两个层面提出解决办法和完善建议。本书按照“有法可依，有法必依，执法必严，违法必究”的社会主义法制原则和宪法关于“中华人民共和国实行依法治国，建设社会主义法治国家”的治国方略以及宪法关于国家机构职权划分的规定，将税收领域的权力划分为税收立法权、税收执法权和税收司法权，并从国家税收权益和促进国民经济稳定发展的高度，全面探讨、研究如何健全税收立法体制、完善税收执法制度、强化税收司法体系，使税权在体现人民意志、稳定税收秩序、制裁税收违法行为、推进社会主义市场经济健康发展方面发挥应有的作用。同时，本书还从公共财政理论的高度提出了“研究中国税权问题必须统筹考虑税收和国家收费”这样一个重大的理论和实践问题，为进一步深化税费改革、理顺分配关系、规范“费权”运行，进行了有益的探索；不仅如此，为了使税权研究更加全面、深入，本书增加了“中央与地方关系研究”、“关于税权问题的国别研究”和“关于中国税权问题的历史研究”，从宏观决策和历史实证的视角，提供了一个可供比较和借鉴的平台。

立意高远，结果未必尽如人意，这也可能是经常发生的情形。但，

无论如何，本书不仅在“立意”上花了心思和智慧，而且在积极追寻“结果”的过程中做出了巨大努力，用心和笔，一字一词、一个格子一个格子“爬”出了现在的这个“结果”。“最终结果”如何，期待着读者和专家的评说。

作者

2003 年 8 月

目 录

上篇 中国税权研究

第一章 引言：研究中国当前的税权问题必须统筹考虑 税收和国家收费	3
第一节 从理论上研究税权问题必须统筹考虑税收和 具有税收性质的国家收费	4
第二节 按照国际惯例研究税权问题必须统筹考虑税收和 具有税收性质的各种政府收费	8
第三节 中国当前宏观分配格局要求研究税权问题 必须统筹考虑税收和各种税外收费	10
第四节 中国税费改革实践要求研究税权问题必须 统筹考虑税收和公共服务收费	12
第二章 税收立法权研究	17
第一节 税收立法权概述	18
一、税收立法权的涵义	18
二、税收立法权研究的内容	24
三、研究税收立法权的意义	25

第二节 税收立法权的现状及其存在的问题	27
一、税收立法权划分的现状及其存在的问题	27
二、税收立法权的行使现状及存在的问题	45
三、税收立法监督机制现状及其存在的问题	59
第三节 规范、完善税收立法权的立法建议	74
一、制定法律,对税收立法权问题作出统一规定	74
二、确立税收立法权划分的基本原则和具体标准	75
三、规范立法程序,提高立法技术	91
四、完善税收立法监督机制	93
第三章 税收执法权研究	104
第一节 税收执法权的概念、特点和种类	104
一、税收执法权的概念	104
二、税收执法权的特点	105
三、税收执法权的权力分类	106
第二节 中国历史上税收执法权情况评略	110
第三节 现行税收执法权主体及其权限划分	113
一、税收执法权的基本依据	113
二、行使税收执法权的机构及其权限划分	115
三、行使税收执法权的主体	116
第四节 现行税收执法权存在的问题及 进一步完善的初步设想	127
一、税收立法不完善对税收执法权的影响	128
二、分税制管理体制的缺陷对税收执法权的影响	131
三、政府行政行为对税收执法权的影响	134
四、税务机关越权或者滥权以及不正当行使 税收执法权的影响	138
五、执法主体资格问题对税收执法权的影响	143
六、税收计划对税收执法权的影响	152
附录: 税收执法检查继续深入	157
第四章 税收司法权研究	161
第一节 税收司法权概述	161

一、狭义和广义上的税收司法权	161
二、税收司法权的特点	164
三、税收司法权的地位和作用	168
第二节 税收司法权主体及其权限划分	169
一、公安机关及其权限	170
二、检察机关及其权限	172
三、人民法院及其权限	173
四、监狱管理机关及其权限	175
第三节 现行税收司法权运行状况、存在问题及对策建议	176
一、税收行政案件	176
二、税收刑事案件	186
第四节 关于建立税收司法保障体系的几个问题	199
一、建立税收司法保障体系的必要性	199
二、建立税收司法保障体系的可行性	200
三、建立税收司法保障体系的基本构想	202

下篇 关于税收问题研究的基础资料

第五章 中央与地方关系研究	247
第一节 引言	247
第二节 中央与地方关系的基本内容	248
一、中央与地方机构的法律地位	248
二、中央与地方的机构及相互的职权分配	249
三、地方政府的数量、规模和种类	249
四、地方政府间的相互关系	251
五、地方政府的人事组成和任命方式	254
六、中央与地方财税权力的划分	255
七、中央及其代理机构对地方在政治、经济、行政等方面的控制方式	264

八、地方政府的重组	265
第三节 中央与地方关系的不同模式	269
一、合伙论、代理论和实力依赖关系论	269
二、集权型和分权型	272
三、垂直式行政统制型、水平式政治竞争型	275
四、中央集权的动员型体制、分权的压力型体制和民主的合作型体制	279
第四节 中央和地方联系的途径与方式	283
一、正式联系与控制	284
二、非正式联系与控制	291
第五节 解决中央与地方、地方与地方之间纠纷的模式和途径	294
一、中央与地方、地方与地方之间产生纠纷的原因	295
二、解决纠纷的方法	295
三、关于运用司法审查方法处理中央与地方关系的几点认识	304
第六节 中央地方关系的发展趋势	306
一、影响中央与地方关系发展的因素	306
二、中央与地方关系发展的趋势	309
附录：联邦的定义	311
第六章 关于税权问题的国别研究	315
第一节 美国的税权划分	315
一、美国的宪政体制	315
二、联邦与州事权的划分	318
三、联邦与州税权的划分	319
四、联邦政府的税权划分	324
五、州政府的税权划分	332
附录：美国税收立法基本情况	333
第二节 日本税权研究	346
一、日本税收立法权	346
二、日本税收执行权	352

三、日本税收司法权	357
第三节 澳大利亚税权研究	361
一、澳大利亚国家权力划分的一般情况	361
二、澳大利亚税收立法权	363
三、澳大利亚税收行政权	364
四、澳大利亚税收司法权	365
第四节 罗马尼亚、意大利税务警察制度	366
一、罗马尼亚税务警察基本情况	366
二、意大利税务警察基本情况	370
三、对中国建立税务警察机构的思考	374
第七章 关于中国税权问题的历史研究	380
第一节 1949 年以前中国的税收与税权制度	380
一、先秦及秦汉时期的税收与税权制度	381
二、唐代的税收与税权制度	384
三、宋代的税收与税权制度	387
四、元明时期的税收与税权制度	389
五、清代的税收与税权制度	393
六、民国时期的税收与税权制度	397
第二节 新中国成立以来中国税收立法权实证分析	401
一、新中国成立以来中国税收立法的历程和成就	401
二、新中国成立以来中国税收立法存在的问题及原因	408
三、加强税收立法研究，加快中国税收立法步伐	412
参考文献	421
后记	423

上 篇

中国税权研究

中国政法大学

第一章

引言：研究中国当前的税权问题 必须统筹考虑税收和国家收费

税权是国家机关行使的涉及税收的权力的总称，英文为 TAXING POWER。^①它是国家权力的重要组成部分，是国家拥有的强制要求纳税人为或不为一定行为的资格和能力。它来自人民的授权，是国家取得收入的主要手段和依靠。

税权作为特定的国家权力类型，不同于同样为国家所拥有的收费权力（简称费权）。二者虽然同是国家所拥有的取得收入的权力，但税具有无偿的特征，费则以有偿为特征。税权是主体，费权是辅助。税权与费权无论在法源、目的、运行方式、监督机制等方面都存在重大区别。

由于种种原因，当前我国客观存在着税收与国家收费界限不清、税费分配关系不顺的状况。虽然随着税费改革的不断深化，这种状况正在逐步转变，但在短期内我国很难完全理顺税费分配关系。因此，研究我国当前的税权问题，必须区分税权与费权的不同特征，划分税与费的界限。我们认为，不论是从理论上，还是从国际惯例，或是从我国当前宏观分配格局，以及从我国税费改革实践看，都不能简单地从名称上看待税收，而必须把具有税收性质的各种国家收入都视同税收，从实质上全面把握税收的范围。这应当是研究我国当前税权问题的前提。

^① 根据宪法和法律关于国家机关职能、权限的划分以及由此而来的行使税权主体的不同，可以将税权划分为税收立法权、税收执法权和税收司法权。一般地说，政治体制不同，税权划分的情况也就会有所不同，但总体上说，对税权所作的上述划分，基本上不会存在特别的、重大的和实质性的差别。

第一节 从理论上研究税权问题必须 统筹考虑税收和具有 税收性质的国家收费

税收的范围是什么？换句话说，哪些国家收入属于税？哪些国家收入属于费？这首先可以从理论分析中得到答案。

通常，人们认为征收机关决定了税与费的划分，即税务机关征收的是税，而其他机关征收的是费。或者从适用权力的角度认为，国家适用（行使）税权征收的是税，适用费权收取的是费。适用税权表现为通过国家的立法机关行使税收立法权，通过税务机关行使税收执法权等一系列过程。实际上，以适用权力的种类或者征收机关来区分税与费，是一种本末倒置的认识。适用税权决定的其实只是税的名称（形式的税），而非税的性质（本质的税）。形式的税是指具有税收名称的国家收入，本质的税是指具有税收性质的国家收入。

所以，应当区分清楚以下三个层次的概念：税费性质、税费名称、税费权及其适用。首先，税费性质上的区别是由其不同形式特征决定的，税具有强制性、无偿性等特征，而费则具有直接有偿性、非规范性、非普遍性等特征。具有强制性、无偿性等特征的国家收入不管是否具有税的名称都属于本质的税，反之则属于本质的费或其他，税收名称（形式的税）并不能决定税收性质（本质的税）。其次，就税收性质与税权的关系而言，人民创制和授予税权的目的是为了保证具有税收性质的国家收入的实现，税权是为税收性质服务的，是税收实现的手段。而且，根据授权保留的原则，只要是属于税收性质的国家收入，都要适用税权，不应也不能适用其他类型的国家权力，如税不能适用费权来实现。税权适用应坚持法定主义原则，有严格的立法与执法程序的规定，不能体现为对人民财富的随意剥夺。可见，税收性质与税权是捆绑在一起的，税收性质决定了税权的适用，而不是相反。三者的关系可以用以下的逻辑链来表示：具有强制性、无偿性的国家收入→税收性质→税权适用→税的名称。从规范的角度讲，税收性质的国家收入必须无条件地适用税权，从而获得税收名称，使性质与名称（本质与形式）相统一，但在我国当前的实践中却非常严重地存在着税收性质的国家收入以费权来征收，以费来命名的情况。这样，税收性

质所决定的范围（本质范围）与税的名称所覆盖的范围（形式范围）便发生脱节，后者远远小于前者。因此，研究我国当前的税权问题必须全面把握税收的本质范围。

当前，在我国的经济生活中，税费不分，税权与费权重叠，费挤税，造成经济运行秩序的混乱，已成为引人关注的国计民生问题。泛泛而言，似乎是人们对税费的性质、税的范围在认识上发生了偏差，但关键的原因并不在于此。对费膨胀的“肇事者”——收费主体来讲，通常他们明知应属税收性质的国家收入，却特意以费权来实现，其目的在于规避税权的适用，包括税收立法与执法等程序的适用。即将原有的逻辑链篡改为：税收性质→费权适用→费的形式。表面上是以费的形式掩盖税的性质，混淆税的范围，本质上则是以费权替代税权。其深层次的原因，是近几年来随着我国社会主义法治建设的不断推进，税权与费权规范化建设的步调不一致，税权有了很大的历史进步，但费权却严重滞后。特别是1994年税制改革以后，我国坚持统一税权的原则，推行依法治税，税权的监督机制日益成熟，对纳税人权利侵犯的行政救济制度纷纷出台，税权适用的结果即税收收入严格纳入预算管理等等，税收的“收”与“支”两个环节都在逐步走向规范化。相比之下，费权仍严重失控。这样，地方政府与行政主管部门便存在着强烈的规避税权的冲动，将本属于税收性质的国家收入以费权来实现，表现为费的形式，导致费膨胀。所以，费挤税问题的实质是收费主体行政权力的膨胀与不受制约。当然，不可否认，在这一过程中，收费主体利用了人们对税收性质与税收名称（形式）认识上的缺陷，利用了人们根据征收机关来判断税费归属的行为习惯，将应当属于税收性质的国家收入以费的面目出现，从而避开了国家权力部门的监督，也削弱了人民的反感与抵制。因此，必须从理论上阐述税收性质与税收形式的区别，以税收性质而不囿于税收名称来把握税收的本质范围。

我国传统税收理论认为，税收是国家为了满足实现其职能的需要，凭借政治权力，按照法律规定的标准，强制地、无偿地参与社会产品分配而取得财政收入的一种形式。根据这一定义，税收作为国家参与社会产品分配而取得财政收入的一种形式，具有以下几个特点：

首先，国家征税的目的是为了满足实现其职能的需要，包括满足实现其政治职能和经济职能的需要。

其次，国家征税凭借的是政治权力。由此，税收有别于国家凭借

财产权力参与社会产品分配而取得的利润等财政收入形式。

第三，国家征税具有强制性，对纳税人来说是一种义务。

第四，国家征税以后，虽然会通过实现其职能而将税收用之于公众，但这不是一般的利益交换。国家不会将税收直接偿还给纳税人。

第五，国家按照法律规定的标准征税，税收是一种比较规范的财政收入形式。

为此，传统税收理论概括性地提出税收具有三个基本形式特征，即强制性、无偿性和固定性。强制性是指国家凭借政治权力，依据税法征税，任何单位和个人都必须遵守，否则就要受到制裁。无偿性是指国家征税以后即为国家所有，不再直接返还给原来的纳税人。固定性是指国家征税要按照事先规定的标准与程序进行，不得随意实施。同时强调指出，这三个基本形式特征是税收区别于其他财政收入形式的重要标志。也就是说，判定一种财政收入是不是税收，不能只看它是不是被称作税收，而要看它是否具备税收的三个基本形式特征。如果一种财政收入具备税收的三个基本形式特征，它就是税收；反之，则不是税收。

在 20 世纪 90 年代随着社会主义市场经济的深入发展而迅速兴起的公共财政理论认为，税收完全可以从多个角度加以理解。从分配环节看，税收是一种财政收入形式。从生产环节看，政府可视为提供公共产品的一个经济部门，税收是政府为社会提供公共产品的费用。从交换环节看，税收是公共产品的价格。从社会再生产的不同环节可以有不同的认识，但相互之间并不矛盾，而是对税收性质范畴的拓展与深化。总的看来，公共财政理论并不否认税收是财政分配的一种形式。

公共财政理论的核心是公共产品与公共需求理论，认为社会存在着公共需要，存在着对公共产品的需求，而私人却无力提供公共产品，其缺位必须由国家或政府来弥补，这也是现代社会国家与政府存在的意义。公共产品既包括有形的部分，如道路桥梁、学校等，也包括无形的部分，如国防外交、政府管制等。

公共产品之所以必须由国家提供的原因是由于其不同于私人产品的特征，即具有非竞争性（不可分割性）和非排斥性。前者是指公共产品的效用是整体性的，无法用技术手段把它分割给每一位使用者，一人使用并不妨碍另一人使用。典型的是灯塔理论，即一艘航船对灯塔的使用并不影响其他航船以同样的方式使用。非排斥性是指公共产

品的使用过程是不可排斥的。其实，世上并不存在技术上绝对不可排斥的公共产品，我们总是可以找到在自身享有的同时排斥他人使用的方法，如公共电视一开始可能是不可排斥的，但通过加密收费技术便可以实现对未付费使用者的排斥。不过，在很多情况下，人们会发现排斥的成本过于高昂，技术上可行的排斥手段在经济上并不可行。所以，公共产品的非排斥性一般是指经济上的非排斥性。非竞争性导致边际成本与边际收益的不确定，市场的竞价拍卖机制失效，使公共产品的价格信息不能通过市场产生或形成。非排斥性的结果是，即使价格是可以确定的，其价值也缺乏实现的手段。因此，具有非竞争性与非排斥性的产品不能由市场机制或私人来提供，国家必须担负起这一责任。在自由竞争市场经济阶段，国家的能力有限，提倡“夜警”国家，一般只提供公共设施等有形的公共产品。到了垄断资本主义阶段，为了实现对垄断资本的制约，需要国家提供更多的公共产品，尤其是政府管制这一类无形的公共产品，国家的行政能力与行政权力有了很大的扩张。

按照竞争性与排斥性的不同，可以将所有产品分为公共产品、私人产品与混合产品。具有典型的非竞争性与非排斥性的是公共产品，具有典型的竞争性与排斥性的是私人产品，而这中间存在着的大量的处于过渡与模糊地带的是混合产品。私人产品可以由私人主体通过市场交换来实现价值与成本的弥补，市场是私人产品配置最有效率的机制，因而完全由市场提供。但公共产品与混合产品却难以通过市场机制完全弥补或有效弥补其成本，因而必须由国家主体凭借国家权力，以获取国家收入的形式来弥补其成本。其中，公共产品完全依靠征税来弥补其成本，而混合产品则综合运用税费两种形式来弥补其成本，根据混合产品外溢性、层次性、地方性的差别来决定税与费的比例，在对直接收益人收费的同时加以征税。收费的额度是混合产品的私人性质部分，超越这一部分的国家收入便都归属于税的性质。收费主要贯彻谁受益谁负担的原则，是为了防止公共产品的滥用和追求公共产品生产部门的效率。

总的看来，从理论上讲，收费是指国家向特定对象提供特定劳务或进行特定规制而向相关主体征收的费用，具体包括使用者收费与规费。前者是国家对特定服务或特许权收取的价格，用于弥补成本与费用，类似于市场交易关系。后者是国家在履行社会管理职能的过程中

为公民提供特定服务与行为所获得的特别报偿，具体又可分为行政规费和司法规费，如护照费、司法执行费、诉讼费等。收费具有直接有偿性，贯彻谁受益谁付费的原则；非普遍性，即对特定的服务和规制对象收取；非规范性，指国家收费无论是确立和废止，以及收费标准的调整等基本上无须经过立法机关以法律形式批准，费用支出也不受预算的约束，有较大的灵活性，缺乏规范性。收费与税收的最本质区别在于直接有偿性，但导致“费膨胀”的却是收费的非规范性。“费膨胀”有三种情形，一是自我膨胀，即超过成本价擅自提高收费标准，或过量地、超过社会需要提供混合型公共产品，我国当前政府管制膨胀、行政审批屡禁不止，正是有关行政部门在利益驱动下过量提供管制性公共产品的写照。二是向税膨胀，将属于税的性质的国家收入纳入费的范畴，以避免税权的适用。三是向市场交易领域的膨胀，将应进入市场交易的产品用行政力量加以垄断，利用政府权力（power）侵蚀与压迫市场权利（right），层出不穷的行业行政垄断是这种膨胀的典型体现。其中，与税权研究有紧密关联的是第二种类型的“费膨胀”。

通过以上分析可以看到，不管是否具有税的名称，即不管是何种行政机关运用何种权力，只要它获得的收入具有强制性、无偿性等特征，都属于税收性质，是本质的税。而具有直接有偿性特征的是本质的费。税与费都是国家收入的形式，都有存在的意义，各有不同的作用领域，但必须准确、全面地把握税的本质范围，限制费膨胀和费对税的侵蚀。

第二节 按照国际惯例研究税权问题必须 统筹考虑税收和具有税 收性质的各种政府收费

在第一节中，我们主要从理论上分析了税与费的界限，提出要根据税费特征的不同来区分税费的性质，全面把握税的本质范围，这种理论分析可以从国际惯例中得到有力的验证。

从世界各国的实践看，税收有着非常丰富的含义，其范围不仅包括名称叫作税的财政收入，而且包括名称虽不叫税但具有税收性质的财政收入，涵盖了具有税收性质的各种政府收费。如在不少国家，并不存在叫作“社会保障税”的财政收入，而是叫作“社会保障缴款”