

博 士 文 丛

税收立法权研究

胡小红 著



安徽大学出版社

博 士 文

税收立法权研究

胡小红 著



安徽大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收立法权研究 / 胡小红著. —合肥:安徽大学出版社,2009.4

(博士文丛)

ISBN 978-7-81110-546-9

I. 税... II. 胡... III. 税收管理—立法—研究—中国

IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 024817 号

税收立法权研究

胡小红 著

出版发行 安徽大学出版社
(合肥市肥西路3号 邮编 230039)
联系电话 编辑部 0551-5108223
发行部 0551-5108397
E-mail zlqemail2008@126.com
责任编辑 朱丽琴
封面设计 岚 桥

印刷 合肥创新印务有限公司
开本 710×1000 1/16
印张 16
字数 230 千
版次 2009 年 4 月第 1 版
印次 2009 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-81110-546-9

定价:29.00 元

如有影响阅读的印装质量问题,请与出版社发行部联系调换

目 录

导 论	1
一、选题的意义	1
二、本课题的研究现状	11
三、本书的研究思路	15
第一章 税收立法权的概念解析	20
第一节 税收的概念	20
一、税收概念的学理界定与法律界定的现状	20
二、本书关于税收概念的理解	22
三、应当如何解释宪法上的税收概念	32
四、税收和公共收费的关系	34
第二节 税收立法权的概念解析	40
一、立法权的概念	40
二、税收立法权的概念	49

第二章 税收立法权横向配置的国际考察	52
第一节 代议机关的税收立法权	53
一、议会取得税收立法权是代议制度发端及其确立的重要标志	53
二、各国宪法关于代议机关税收立法权规定的考察	72
第二节 行政机关的税收立法权	77
一、行政机关的税收授权立法权	77
二、行政机关的执行性税收立法权	91
三、税收行政立法的监督	95
第三章 我国税收立法权的横向配置	103
第一节 新中国成立后我国税收立法权的横向配置概况	104
一、改革开放以前我国税收立法权的横向配置概况	104
二、改革开放以后我国税收立法权的横向配置概况	105
第二节 我国税收立法权横向配置所存在的问题	108
一、税收立法空白授权违背《立法法》	108
二、国务院税收授权立法权的转授权缺乏法律根据	110
三、越权立法时有发生	112
四、缺乏对税收行政立法完善的监督机制	115
五、征费的设定采取行政审批制,脱离权力机关的控制	117
第三节 完善我国税收立法权横向配置的建议	119
一、逐步实现中央创制性税收立法权主要由全国人大及其常委会亲自行使	119
二、完善税收行政立法的监督机制	123
第四章 税收立法权纵向配置的国际考察	126
第一节 各国税收立法权纵向配置的模式	126
一、税收立法权纵向配置的分权模式	126

二、税收立法权纵向配置的适度分权模式	135
三、税收立法权纵向配置的集权模式	140
第二节 各国税收立法权纵向配置的经验	144
一、税收立法权纵向配置应与国家结构形式相适应	145
二、税收立法权纵向配置应与经济体制、经济发展水平相适应	147
三、税收立法权纵向配置应与国家的民主、法治水平相适应	148
四、根据税种的特征和功能来合理划分各级财政之间的税种,合理配置各级财政税种的立法权	150
第五章 我国税收立法权的纵向配置	152
第一节 新中国成立以前我国税收立法权的纵向配置	152
一、民国政府成立以前我国税收立法权的纵向配置	152
二、民国政府时期我国税收立法权的纵向配置	157
第二节 新中国成立以后我国税收立法权的纵向配置	159
一、改革开放以前我国税收立法权纵向配置的历史演变	159
二、改革开放以后到 1994 年新税制改革之前我国税收立法权的纵向配置	165
三、1994 年税制改革以来我国税收立法权的纵向配置	166
第三节 我国目前税收立法权纵向配置所存在的问题及其完善建议	173
一、我国目前税收立法权纵向配置所存在的问题	173
二、完善我国税收立法权纵向配置的建议	177
第六章 税收立法权的宪法控制	181
第一节 税收立宪	181
一、税收立宪的意义	181
二、宪法上的税收条款	187

第二节 税收立法的违宪审查基准	196
一、税收立法违宪的主要方面	196
二、税收立法违宪审查基准的选择与运用	202
第三节 构建我国税收立法违宪审查制度的思考	220
一、我国违宪审查制度的一般分析	220
二、我国的税收立宪	224
三、宪政视野下的我国税收法律制度的不足及其完善建议	228
结 语	237
参考文献	239
后 记	251

导 论

一、选题的意义

(一)“黄宗羲定律”的根源在于制税权的专制性

税收随着国家的产生而产生,不论从纵向的历史发展比较,还是从横向的国别比较,不同社会形态、不同发展阶段的国家都普遍存在税收制度。然而,长期以来,税收却成为统治者和社会利益冲突的焦点。苛捐杂税导致民生凋敝,横征暴敛把人民推向苦难的深渊,逼迫人民揭竿而起,社会动荡不安。一部中国古代史乃至近现代史就是一部税收斗争的历史。休养生息的“轻徭薄赋”往往和太平盛世相联系,从而为后人所称道。

我国明末清初著名思想家、史学家黄宗羲对我国古代赋税制度的弊端有深刻的揭示,他指出:“斯民苦暴税久矣,有积累莫返之害,所税非所出之害,田土无等第之害。”^①这段话翻译成现代汉语大意就是:不分土地好坏都统一征税;农民种粮食却要等生产的产品卖了之后用货币交税,中间受商人的一层剥削;历代税赋改革,每改革一次,税就加重一次,而且一次比一次重。“三害”之中以“积累莫返之害”的揭示最为深刻,何谓“积累莫返之害”?黄宗羲具体分析道:“三代之贡、助、彻,止税田土而已。魏晋有户、调之名,有田者出租赋,有户者出布帛,田之外复有户矣。唐初立租、庸、调之法,有田则有租,有户则有调,有身则有庸,租出谷,庸出绢,调出缣纁布麻,户之外复有

^① (清)黄宗羲著:《明夷待访录·田制三》,第26页,北京:中华书局,1981。

丁矣。杨炎变为两税,人无丁中,以贫富为差,虽租、庸、调之名浑然不见,其实并庸、调而入租也。相沿至宋,未尝减庸、调于租内,而复敛丁身钱来。后世安之,谓两税,租也,丁身,庸、调也,岂知其为重出之赋乎!使庸、调之名不去,何至是耶!故杨炎之利一时者少,而害于后世者大矣。有明两税,丁口而外有力差,有银差,盖十年而一值。嘉靖末行‘一条鞭法’,通府州县十岁中夏税、秋粮、存留、起运之额,均徭、里甲、土贡、雇募、加银之例,一条总征之,使一年而出者分为十年,及至所值之年一如余年,是银、力二差又并入两税也。未几而里甲之值年者,杂役仍复纷然。其后又安之,谓条鞭,两税也,杂役,值年之差也,岂知其为重出之差乎!使银差、力差之名不去,何至是耶!故条鞭之利于一时者少,而害于后世者大矣。万历间,旧饷五百万,其末年加新饷九百万,崇祯间又增练饷七百三十万,倪元璐为户部,合三饷为一,是新饷、练饷又并入于两税也。至今日以为两税固然,岂知其所以亡天下者之在斯乎!使练饷、新饷之名不改,或者顾名思义,未可知也。此又元璐不学无术之过也。嗟乎!税额之积累至此,民之得有其生者亦无几矣。”^①

虽然黄宗羲对我国历史上税制改革的评价有失偏颇,但是,他提出的“积累莫返之害”,深刻揭示我国历史上每搞一次“并税”改制就会催生出一杂派高潮的规律。有史学家称之为“黄宗羲定律”,用公式表示,即:^②

两税法 = 租庸调 + 杂派

王安石免役钱法 = 两税法 + 杂派 = 租庸调 + 杂派 + 杂派

一条鞭法 = 王安石税法 + 杂派 = 两税法 + 杂派 + 杂派
= 租庸调 + 杂派 + 杂派 + 杂派

① (清)黄宗羲著:《明夷待访录·田制三》,第26—27页,北京:中华书局,1981。

② 秦晖:《“黄宗羲定律”与税费改革的体制化基础:历史的经验与现实的选择》,载《税务研究》,2003(7)。

倪元璐税法=一条鞭法+杂派=王安石税法+杂派+
杂派=两税法+杂派+杂派+杂派=租庸调+杂派+杂派
+杂派+杂派

地丁合一=……=租庸调+杂派+杂派+杂派+杂派
+杂派

用数学通式表示就是： $bn=a+nx$ 。式中 bn 为经过 n 次改制之后的新税额， a 为原始税额， x 为杂派， n 为改制次数。显然，这是个累进的算术级数。

我国古代的专制王朝始终不能突破“黄宗羲定律”的怪圈，其根源就在于专制王朝制税权的专制性。在专制王朝费用刚性增长的条件下，财政安排只能“量出制入”，而不能“量入为出”。为克服胡征乱派之弊、减少税收中途流失和官吏层层贪污中饱，并税—除费—简化税则，就成为主流的改革思路。一般说来，上述改革大都可以在短期内使“向来丛弊为之一清”。然而它的中长期效果却无例外地与初衷相反。原因很简单：原来税种繁多时虽有官吏易于上下其手之弊，但这些税种包括了能够“巧立”的一切“名目”，也使后来者难以再出新花样。如今并而为一，诸名目尽失，恰好为后人新立名目创造了条件。时间稍移，人们“忘了”今天的“正税”已包含了以前的杂派，一旦“杂用”不足，便会重出加派。^①“溥天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣。”专制王朝的最高统治者拥有绝对的制税权，大小官吏巧立名目加征杂派，贪欲的膨胀使他们无度地向人民索取。皇权及其官吏体系制税权、增税权的任意性，最充分地实现了“皇权天然占有和役使其子民人身和一切财产”的绝对法理。^②

(二)建立正当合理税收制度的根本在于税收立法权的配置和控制
关于国家课税的依据，西方经济学提出了如下主要观点：①公需

① 秦晖：《“农民减负”要防止“黄宗羲定律”的陷阱》，载《中国经济时报》，2000年11月5日。

② 王毅著：《中国皇权制度研究（下）》，第957—958页，北京大学出版社，2007。

说;②义务说;③牺牲说;④掠夺说;⑤交换说;⑥保险说;⑦社会政策说;⑧经济调节说。^① 有学者提出“税的三种逻辑”,即税的“狐狸逻辑”、“强盗逻辑”、“契约逻辑”。^② 笔者认为,“狐狸逻辑”采用的是骗术,并不符合税的强制性特征,税的逻辑主要有两类,即“强盗逻辑”和“契约逻辑”。

先来看看税的“强盗逻辑”。美国经济学家曼瑟·奥尔森提出了国家起源的“流寇”转“坐寇”理论,他指出:“如果一个流寇的匪帮理智地安顿下来,以常规收税的形式窃取财富,同时在他的地盘上保持偷窃方面的垄断地位,那么被他要求交税的那些人有进行生产的激励。合理的常驻匪帮仅以税收的形式获取部分收入,因为如果他能使其的臣民有动力进行生产,提高他赖以征税的收入,那么他就能从他们手中榨取较大数目的收入。”^③“如果一个常驻的匪帮在他的地盘上垄断了偷窃,那么他的受害者便不必担心其他偷窃者。如果他仅以常规税收的方式偷窃,那么他的臣民会知道支付税金后他们能留下的产出比例。在一个流寇的匪帮活动频繁的世界里,对于任何人来说都很少或根本没有激励进行生产或积累财富,因为它们很可能被偷走,因此也就没有什么可供匪帮偷窃的东西。有理性的匪徒会相应地劝导匪徒头子抓住一块特定的地盘,占地为王,并为当地的居民提供和平秩序和其他公共物品,以税的形式窃取财富会比流寇抢劫所获更为丰厚。”^④ 按照税的“强盗逻辑”,制税权掌握在独裁者手中。“尽管常驻土匪主导历史进程的形式多种多样,但是只要我们假设独裁者以明确税收的方式获得他的所有收入,就能看出其本质。理性的独裁者会将他以税收的形式获取的资源的一部分投入到公共物品上,但是他会征收比公共物品所需费用高得多的税率,因为他还要利用税收使他的净剩余最大化。在税率给定的情况下,公共物品

① 郭庆旺等编著:《当代西方税收学》,第3—7页,大连:东北财经大学出版社,1997。

② 邹啸鸣:《税的三种逻辑》,载《经济观察报》,2006年12月24日。

③④ [美]曼瑟·奥尔森:《独裁、民主和发展》,载盛洪主编《现代制度经济学(上卷)》,第363页,北京大学出版社,2003。

供给的水平越高,社会的收入及从这种税率中获得的收益就越高。而同样的,在公共物品的供给给定的情况下,税率越高,社会的收入就越低,因为税收影响激励。”^①“税收收入将随着税率的增加而增加,但是达到最大化收入之后,较高的税率影响了激励,并大大减少收入,以至于税收会下降。理性的自私自利的独裁者选择了收入最大化这一点上的税率。”^②然而,由于统治集团成员的个人理性往往导致集体的非理性,使其税率远远超出社会的承受能力,导致杀鸡取卵、竭泽而渔,不仅使社会收入降低、民生凋敝,而且使统治者的税收收入也无法达到最大化。因此,税的“强盗逻辑”往往会成为社会发展的障碍、社会动荡的导火索。

再来看看税的“契约逻辑”。按照税的“契约逻辑”,税收的正当性在于社会的公共需要。德国重商主义的官房学派学者克洛克认为:“租税不是出于公共福利的公共需要,即不得征收,如果征收,则不得称为正当的征税,所以,必须以公共福利的公共需要为征税的理由。”^③由于公共产品具有受益的非排他性、效用的不可分割性以及消费的非竞争性,所以“免费搭车”现象不可避免,市场不能解决公共产品的有效供给。这样,社会成员通过订立社会契约组建政府,由政府来提供公共产品,社会通过税收支付公共产品的“价格”。私人产品的供求关系所形成的价格是个体私人决策的结果,而税收是全社会的集体决策。

一项集体决策往往会招致两个成本:决策成本与外在成本。决策成本是在进行集体决策时,为了获得通过一项决策所要达到的足够赞成票所耗费的包括时间在内的各种资源与费用。外在成本是集体决策通过后在实施过程中产生的对其成员的不利影响或净效用损失。在极端的情况下,如果决策是独裁性质的,则决策成本最低为

①② [美]曼瑟·奥尔森:《独裁、民主和发展》,载盛洪主编《现代制度经济学(上卷)》,第365页,北京大学出版社,2003。

③ 转引自张美中著《税收契约理论研究》,第60页,北京:中国财政经济出版社,2007。

零;如果采用全体一致同意规则,则外在成本就会消失。任何一项集体决策都要招致这两种成本,所需赞成票的多少对这两种成本的影响正好相反:所需赞成票越多,决策成本越高,外在成本越低;所需赞成票越少,决策成本越低,外在成本越高。^① 全体一致同意的决策成本过于高昂,一般不具有可行性。国家事务的集体决策还有直接民主和间接民主之分。直接民主,指的是统治者和被统治者身份的重合,公民作为国家的主人直接管理自己的事务,而不通过中介和代表。直接民主有两个层次上的含义:一种指的是在具体问题上以直接民主的方式来作出决定,但是整个国家的主导制度仍然是间接民主;另一种指的是整个国家在体制上的直接民主,如古希腊雅典的直接民主。间接民主指的是公民通过由自己选举的代表来负责制定法律和管理公共事务。所以,间接民主常常又被称为代议制民主,即人民通过其代表来进行统治,而不是直接进行统治。^② 直接民主一般不具有可行性,而且易于导致多数暴政,因此,间接民主成为普遍的选择。但是,在间接民主制度中,可以适当引入直接民主因素,如全民公决等。资本主义国家的代议制民主采取议会制,社会主义国家的代议制民主采取人民代表制,人民代表机关是国家的权力机关。按照税收契约论,税收决策并不是要采取一致同意规则,也不是采取直接民主,而是采取多数规则的间接民主。从历史和现实来看,税收立法的民主一般采取的是间接民主,而不是直接民主。一些国家的宪法明确排除税收立法采取全民公决,例如,1991年《罗马尼亚宪法》第七十三条“立法动议权”第三款规定:“税务问题、国际性问题、大赦及减免刑问题不得成为公民立法创制权的目标。”^③1992年《爱沙尼亚共和国宪法》第一百零六条规定:“有关预算、税收、国家财政义务、批准

① 许云霄著:《公共选择理论》,第295页,北京大学出版社,2006。

② 刘军宁:《直接民主与间接民主:近义,还是反义?》,载刘军宁等编《直接民主与间接民主》,第37—38页,北京:三联书店,1998。

③ 参见郑军主编《博通宪法研究平台》(光盘),西北工业大学(音像)出版社,2003。本文的宪法资料均出自该光盘,下文不再一一说明。

与废除同其他国家的条约,实行与取消戒严以及国家防御问题不可以提交全民公决。”

税收应当由人民选举产生的代表组成的代议机关(包括议会和权力机关)制定法律或者地方性法规,政府才能取得征税权。换言之,只有创制性税收立法权由代议机关行使,才能认为税收是人民同意的结果,税收才具有正当性。英国有一句名谚:“税收是代议制之母。”^①只有经过人民的同意,税收和公共产品之间才是一种社会契约关系,税收“价格”才具有公平合理性。“税法的确立,就是税收价格的确定,就是社会公众愿意支付公共产品价格的契约的签署,是对政府征税权的认可和授予。”^②对社会成员个体来说,税收是强制的,对全社会而言,税收是自愿缴纳的。某些准公共产品以及负外部行为的补偿也无法通过自愿的交易来完成,也需要由政府强制性收取费用。但是,政府的这种强制权力同样需要代议机关通过法律来设定,其费用负担要遵循公平原则。

税收立法权由代议机关保留,但是,这种保留是相对的,而不是绝对的。间接民主的决策成本也非常高昂,效率相对较低,而行政决策的外在成本较高,但是,其决策成本相对较低,效率较高。因此,税收立法权在代议机关、行政机关之间进行合理配置,对建立正当、合理、高效的税收制度至关重要。创制性税收立法权由代议机关来行使,是税收正当性的基本依据。由于税收立法在很多领域具有灵活、多变性以及税法的专业性、技术性,因此需要授予行政机关以相应的税收立法权。另外,行政机关基于职权或者授权享有执行性税收立法权。行政机关依据授权进行的税收立法或者依据职权进行的执行性税收立法应当受到代议机关、司法机关的监督。如何根据本国国情合理配置代议机关、行政机关的税收立法权,处理好创制性税收立法权和执行性税收立法权的关系、职权性税收立法权和授权性立法

① 刘丽著:《税权的宪法控制》,第26页,北京:法律出版社,2006。

② 张美中著:《税收契约理论研究》,第18页,北京:中国财政经济出版社,2007。

权的关系,值得进一步深入研究。

税收立法权如何在中央和地方之间进行配置,对于一国政治制度的选择、经济发展等都有重要意义。根据本国国情赋予地方政府适度的税收立法权,可以产生适度的国内税收竞争的积极效应,提高地方公共产品的提供效率,有效约束政府的自利行为,防止政府规模膨胀,有助于建立高效率的税收制度。但是,如果地方政府享有过度的税收立法权,则会产生恶性的国内税收竞争,带来诸多负面效应。如何在借鉴各国税收立法权纵向配置的经验、吸取其教训的基础上,根据我国国情对税收立法权进行合理的纵向配置,需要进一步深入研究。

税收民主立法也存在缺陷,民主也会带来多数暴政的问题,各种利益集团通过各种途径影响议会的税收立法,争取集团利益。选民的目光短浅,只注重眼前利益,税收民主立法往往会带来过度的收入再分配,乃至引发财政危机。“租税国危机”系奥地利经济学家熊彼特在1918年发表的一篇广为当时及后人所引用的经济政策论文的标题。熊彼特所谓之“租税国”,系依据 Goldscheid 的观点,指一国之收入多取诸人民所缴纳之租税,而非如19世纪一些国家,其收入以来自国有地、国有财产及国营事业所得为大宗。租税国危机在于支出面国家职权之超载;而在收入面,一方面税收受经济及政治条件限制停滞不前,另一方面财税政策上引入许多传统财政收入以外之目标(如经济及社会目的租税优惠),加深了税收之短缺。^①

通过宪政来制约、控制立法权,是权力制约的重要方面。通过消极的、相对较弱的司法权适度干预立法权,矫正立法权的缺陷,保障公民基本权利,是宪政制度的基本价值。通过税收立宪确认、规范税收立法权,设定税收立法权行使的基本原则,通过违宪审查来对税收立法权进行适度的司法干预,建立起对税收立法权的宪法控制机制,是税收立法权正当行使的重要保障。在加强税收立法民主化建设的同时,建立适

① 葛克昌著:《国家学与国家法:社会国、租税国与法治国理念》,第95—99页,台北:月旦出版社股份有限公司,1996。

合我国国情的税收立法违宪审查制度,值得进一步研究。通过宪法来规范、控制税收立法权,对我国税收制度的完善具有重要意义。

（三）合理配置和控制税收立法权是完善我国税收制度的长久之计

目前在我国税收立法权实际运行中,最突出的问题就是权力机关的缺位。全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律只有寥寥几部,主要有《个人所得税法》、《企业所得税法》、《税收征收管理法》等。全国人民代表大会及其常务委员会对国务院进行了两次空白的税收立法授权,权力机关和司法机关对税收行政立法缺乏有效的监督。下文将以农村税费改革问题为例来说明我国在这方面存在的制度缺陷。

在我国农村税费改革之前,农业生产者按照第一届全国人大常委会 1958 年 6 月 3 日通过的《农业税条例》缴纳农业税,农业特产品生产者按照 1994 年 1 月 30 日国务院 143 号令发布的《关于农业特产收入征收农业税的规定》缴纳农业特产税。作为农业税和农业特产税计税依据的农业收入和农业特产品收入都是纳税人的毛收入,没有作成本、费用的扣除,故不是纳税人的纯收入。农业收入和大多数的农业特产纯收入都较低,甚至非常微薄,农业所面临的灾害风险也很大。除了农业税和农业特产税之外,农民还要承担村提留、乡统筹等多项收费以及劳务。1991 年国务院颁布的《农民承担费用和劳务管理条例》第八条规定,乡统筹费用于安排乡村两级办学、计划生育、优抚、民兵训练、修建乡村道路等民办公助事业。乡统筹费可以用于五保户供养。五保户供养从乡统筹费中列支的,不得在村提留中重复列支。实际上,乡村两级办学、计划生育、优抚、民兵训练以及五保户供养等都具有全国性公共产品或者远比乡村层次更高的地方性公共产品的属性,其经费来源应当是本书所指的狭义税收,即为公共产品所负担的金钱给付,应当按照经济能力来确定税负。而以经济能力为标准,当地农民一般并不需要承担税负。因此,对农民征收的乡统筹费大多都是以费代税,并且明显违反税收公平原则。1990—2000 年农民承担的税费负担总额为 11139 亿元,其中税外负担为

8152 亿元,占税费负担总额的 75%。1990—1993 年,农民承担的税外负担占税费负担总额的 80%以上,1994 年以后逐年下降,到 2000 年这一比例仍高达 65.8%。^① 这里所谓的税外负担实际上很多都是以收费名义出现的公共开支的负担,实质上是狭义的税收。

下表以国家统计局公布的 1998 年至 2007 年全年农村居民人均纯收入、城镇居民人均可支配收入的数据来说明农民的经济能力。^②

年份	全年农村居民人均纯收入 (单位:元)	全年城镇居民人均可支配收入 (单位:元)
1998 年	2162	5425
1999 年	2210	5854
2000 年	2253	6280
2001 年	2366	6860
2002 年	2476	7703
2003 年	2622	8472
2004 年	2936	9422
2005 年	3255	10493
2006 年	3587	11759
2007 年	4140	13786

因此,我国农村税费总体而言违反了公平原则,并且也与扶持农业的产业政策导向背道而驰,应当加以废除。2000 年,党中央、国务院作出在全国进行农村税费改革试点的重大决策,到 2003 年在全国全面铺开,改革的主要内容是:取消乡统筹、农村教育集资等专门向农民征收的行政事业性收费和政府性基金、集资,取消屠宰税,取消

^① 吴孔凡著:《取消农业税与农村税费制度研究》,第 111 页,北京:中国财政经济出版社,2006。

^② 数据来源于国家统计局网站。