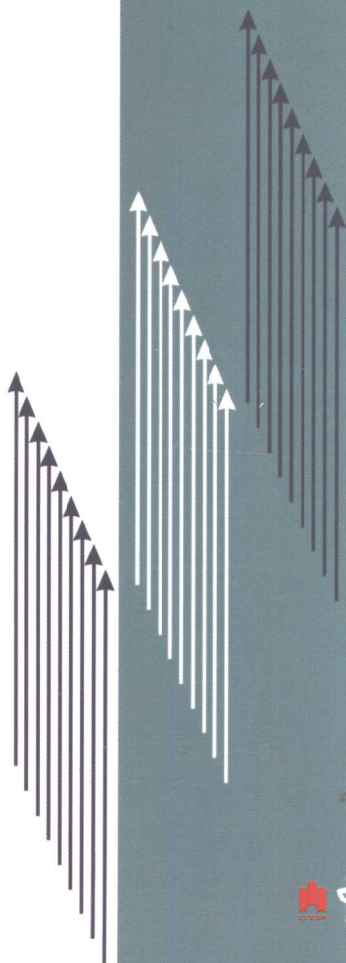


中国

税权划分问题研究

杨文利 / 主编

ZHONGGUO SHUIQUAN
HUAFEN WENTI
YANJIU



 中国税务出版社

中国税权划分问题研究

杨文利 主编

 中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税权划分问题研究/杨文利主编.

—北京:中国税务出版社,2001.8

ISBN 7-80117-455-0

I. 中… II. 杨… III. 税收管理-研究-中国

IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 065609 号

版权所有·侵权必究

书 名:中国税权划分问题研究

作 者:杨文利 主编

责任编辑:王迎新

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

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

电话:(010) 63182980/1/2 (发行处)

经 销:各地新华书店

印 刷:北京星月印刷厂

规 格:850×1168 毫米 1/32

印 张:6.625

字 数:162000 字

版 次:2001 年 9 月第 1 版 2001 年 9 月北京第 1 次印刷

书 号:ISBN 7-80117-455-0/F·387

定 价:15.00 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

主 编 杨文利

副主编 杜萌昆 陆寿成

编 委 杨文利 杜萌昆 陆寿成

刘 炜 郭永堂 郑 芥

杨晓红

前 言

1999年初,中国税务学会根据我国税权划分中存在的问题,决定由学会的部分学术研究委员组成《税权划分问题研究》课题组,对此问题从理论与实践方面进行研究,现在呈现在读者面前的这本书,就是该课题组的研究成果。

参加本课题的中国税务学会学术研究委员有:杨文利(陕西省国家税务局局长)、许建国(原中南财经大学校长助理,现任湖北省财政厅副厅长)、许善达(原国家税务总局稽查局局长,现任国家税务总局副局长)、尤克介(中国税务学会副秘书长、研究员)、杜萌昆(中国社会科学院财贸经济研究所研究员)、马千里(原安徽省国家税务局局长、税务学会会长)、姚稼强(浙江省税务学会副会长)、汤贡亮(中央财经大学教授)、徐守勤(天津财经学院教授)。先后参加本课题工作的还有:刘隆亨、王文鼎、陈炯、庞凤喜、铁卫、张松、陆寿成、刘炜、肖新平、吴小海、黄凤羽、张全胜、文英、张孝鸿、罗昕等同志。课题组的主持人是杨文利、许建国。经过一年多的努力工作,这个课题于2000年8月完成。

税权,是指税收的管辖权。其内容包括三个方面:一是国家与居民间的税权关系;二是国家机构与国家机构之间的税权关系,即税收的立法、执法和司法权在中央与地方以及在同级国家机构间的合理配置;三是国家与国家之间的税权关系,即主权国家与主权国家之间的税权划分。过去人们研究税权问题,主要是研究第一个方面和第三个方面的问题,很少研究第二个方面的问题,好像在这个方面没有多少问题值得研究。其实,第二个方面的问题是更

重要的。它是民主与法制建设的深层次问题。因为民主与法制不仅存在于国家与居民之间,而且也存在于国家机构与国家机构之间,如果在国家机构内部不建立起能够发挥中央与地方两个积极性的法制化的税权机制,如果在立法、执法和司法机构之间不建立起相互独立、相互制约的法制化的税权机制,那将既不利于避免在税权重大问题上的决策失误和实现依法治税,也不利于分税制财政体制的进一步完善。因此,第二个方面的问题自然成为本书研究的重点。本书从理论到实践、从国外到国内、从历史到现实对这方面的问题进行了开拓性的探讨,并提出了相应的政策建议。期望它能对财政、税务、法律等部门的领导、从事理论研究和实际工作的同志,以及对此问题有研究兴趣的大专院校的师生有所帮助,也期望广大读者对本书存在的缺点和错误提出批评。

在研究这个课题的过程中,曾得到中国税务学会副会长王平武、国家税务总局副局长许善达、北京大学税法研究中心主任刘隆亨教授的大力支持和指导,陕西省税务学会、汉中市国家税务局也给了我们大力帮助,在此,谨向他们表示衷心的感谢。

本书分为“研究报告”和“论文”两部分。

编 者

2001年9月

目 录

第一部分 研究报告

总报告——关于税权划分问题的研究报告·····	(3)
分报告之一——关于税权划分的几个理论问题·····	(19)
分报告之二——税权划分的国家与地区比较分析·····	(31)
分报告之三——中国税权划分的起源与发展·····	(44)
民国时期的税权划分·····	(44)
新中国成立以来的税权划分演变·····	(51)
分报告之四——我国现阶段税权划分存在的问题 与成因研究·····	(63)
分报告之五——改革和完善我国税权划分的基本 思路与构想·····	(75)

第二部分 论 文

关于税权划分的基本理论和原则等若干问题的 研究(提纲)·····	刘隆亨(85)
关于税权划分理论、存在问题和建议 ·····	杜萌昆(88)
税权划分问题研究·····	陈 炯 余 可 张孝鸿(98)
我国现阶段税权划分存在的问题、成因及改革思路 ·····	马千里(119)
我国现行税权划分存在的问题与成因研究·····	姚稼强(133)
关于税权划分的几点认识·····	张 松(144)

对我国税权划分问题的几点认识·····	文 英(152)
税务部门与地方政府间关系——湖南省税权状况 调查报告·····	任 鹏(163)

附 录

国务院关于实行分税制财政管理体制的决定·····	(171)
工商税制改革实施方案·····	(178)
关于美国税收立法情况的考察报告·····	(187)

第一部分 研究报告

总报告——

关于税权划分问题的研究报告

我国在 1994 年对工商税制进行了重大改革。这次改革的指导思想是：统一税法，公平税负，简化税制，合理分权。“合理分权”是建立社会主义市场经济税制体系的要求，也是建立分税制财政体制的要求。同过去强调“集中税权”相比较，这次提出“合理分权”是一个重大转折，具有十分重要的理论意义和实践意义。本报告旨在研究税权划分的一般理论，研究我国税权划分中存在的主要问题，并在上述研究的基础上提出完善我国税权划分的若干政策建议。

一、税权划分的一般理论

近些年来，“税权”一词在我国财税学界和法学界使用频率很高，这反映了人们对税权的重视，也反映了税权问题的重要性。但何谓税权，目前在一些较重要的辞书中，我们尚未见到解释和论述，论及税权的人基本上都是在各自理解的基础上谈论，因而认识差异颇大。

我们认为，所谓税权，是指税收的管辖权。就其内容说，包括三个方面。一是国家与居民间的税权关系（这里所说的居民，既包括在境内外的本国自然人和法人，也包括外国或地区来本国的自然人与法人）。在这一方面，对国家来说，要处理好权力与责任的关系，也就是说，在我国一切权力属于人民，税权是人民的权力，但它是由国家代表人民行使的，所以税权又是国家的权力，即国家拥有取得税收的权力，不过这种权力的行使，必须符合税收法定主义

的原则。但同时国家必须负起提供居民公共需要的商品和服务的责任。对居民来说,要处理好权利与义务的关系,也就是说,居民必须履行依法纳税的义务,同时也有要求国家提供公共需要的商品和服务及监督税款使用的权利。二是国家机构与国家机构间的税权关系,即税收的立法、执法、司法权在中央与地方和同级国家机构间的配置。三是国家与国家之间的税权关系,即主权国家与主权国家之间的税权划分。所谓合理分权,主要是指税权在国家机构与国家机构之间的合理划分问题。过去人们研究税权问题,主要是研究第一个方面和第三个方面的问题,其实第二个方面的问题,是民主与法制建设的深层次问题,是更重要的。因为在国家机构内部不建立相互制衡的税权机制,在集权与分权之间不建立一个稳定的规则,既不利于我国依法治税和税收法制化,也不利于分税制财政体制的进一步完善。所以,它是本课题研究的重点。

在国家机构中设立专门的立法、执法与司法部门,经历了漫长的历史过程,它是在封建贵族与君主的矛盾加剧,特别是在资产阶级登上政治舞台之后才出现的。提出三权分立、分权制衡学说的是法国的夏尔·路易·孟德斯鸠。这位资产阶级革命理论的奠基者在《论法的精神》一书中说:“如果一个人或是由重要人物、贵族或平民组成的同一个机关行使这三种权力,即制定法律权、执行公共决议权和裁判私人犯罪或诉讼权,则一切便都完了。”他的分权制衡思想,后来被人类历史上最早出现的两部成文宪法,即美国和法国的宪法所接受。1787年颁布的美国宪法规定国家的立法权、行政权和司法权分别由国会、总统和联邦法院行使。1791年法国资产阶级革命后制定的第一部宪法规定立法权、执行权和司法权分别由议会、国王和法官行使。继美法之后,分权制衡思想被许多资产阶级国家所接受,并成为宪法的一条重要原则。三权分立、分权制衡的制度,比之集三权于君主一身的封建皇权制度无疑是一个很大的进步。

从历史渊源上看,税权的划分促进了三权分立原则的形成。英国在13世纪初同其他封建专制国家一样,君主为满足其私欲或筹措战争费用,可以任意决定征税。这种情况引起了新兴市民阶级的强烈不满,他们在“没有代表则无税”的号召下开展了顽强的斗争。1215年英国国王约翰被迫签署的《自由大宪章》,实际上是限制英王征税等权力,保护贵族利益的宪章。宪章规定,国王不得随意征收税金或贡金,如需征收,必须召开“大议会”,征求“全国公意”。这样就把征税的立法权力由国王手中,分立到了“大议会”手中。后来,这些规定被资产阶级作为论证国会的地位和国会监督政府财政状况的法律根据。

在西方国家由于存在不同的利益集团、存在多党制和两院制,因此强调三权分立,强调互相监督,总的说是适应它们的政治经济体制和传统习惯的要求的。但是,即使在西方国家,这种政治体制也存在不少问题。因为过分强调三权分立往往会使国家在重大问题的决策上互相掣肘,久拖不决。

我国1982年宪法规定一切权力属于人民。人民的根本利益是一致的。因此,不能搞三权分立的政治体制。但是,也需要设置立法、执法和司法等国家机构。设立这些机构是为了更好地实现国家的政治经济等职能,避免重大决策失误。应当指出,这些国家机构的地位不是并列的,按照宪法的规定,代表人民行使国家权力的机关是全国人民代表大会和地方各级人民代表大会。国家行政机关、审判机关、检察机关,即“一府两院”都由人民代表大会产生,对它负责,受它监督。

在税收的立法、执法、司法权中,税收立法权是基本的原创性的权力,因而也是税权划分和合理分权的核心内容。税收行政执法权是最大量最经常行使的税权。税收司法权则是正确实施税法 and 依法行政的有力保证。国家机构间的税权划分,有纵向与横向的区别,即有上下与左右的区别。所谓纵向划分,即上下的划分,

是指税收的立法、执法和司法权在中央与地方国家机构之间的划分,这种划分,在我国应遵循“统一领导,分级管理”和“调动中央与地方两个积极性”的原则;所谓横向划分,即左右的划分,是指税权在同级国家机构的立法、执法与司法部门之间的划分,这种划分,在我国应遵循“相互独立,相互制约”的原则。

总的来说,一国一定时期的税权分配是同期国家政治体制、经济体制、经济发展水平、法治水平等诸多因素综合作用的结果。因此,一国在确定本国的税权划分模式时,不仅应借鉴别国的先进经验,而且尤其应考虑本国的具体国情。

二、我国税权划分存在的问题

(一)我国税权纵向划分上存在的问题

我国税权纵向分配主要体现为税收立法权的划分上属于集权模式,而这与我国的政治、经济体制、财政压力、历史文化传统等都有密切的关系。应该说,实行集权模式,对于我们这样一个实行单一制并有着悠久中央集权历史的国家,并且始终存在很大财政压力的发展中大国,是有其必要性的。特别是从提高国家能力的角度来看,由于财政汲取能力是重要的国家能力,而财政汲取能力主要体现为国家获取税收的能力,因此,国家要有效地实施宏观经济调控,调节社会分配全面提高国家能力就必须集中财力和税收立法的权力。但我国现行税权的纵向划分尚存在以下三个突出问题:

1. 税权的划分缺乏一个稳定的规则。在法治化水平较高的国家,税权的纵向分配一般通过宪法予以明确规定,或至少有一个由最高立法机构通过的基本法律来规范,而我国税权的纵向划分一直没有一个统一、稳定的规则。其实际划分是由中央政府,即国务院通过颁布行政法规来加以规定的。此种处理方式使得税权划分的过程,成为中央与地方博弈的过程,从而使集权——放权——收权的循环变得不可避免。

2. 税收立法权过分集中于中央。根据我国宪法的规定,省、自治区、直辖市的人大及其常委会在不同宪法、法律和行政法规相抵触的前提下,可以制定地方性税收法规。但是,在实际操作中,这项规定并未实现。例如,国发[1993]第 85 号文件规定,“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 号文件规定,“中央税和全国统一实行的地方税的立法权集中在中央”等等。按照这些规定的要求,目前几乎所有地方税种的税法、条例及其实施细则都是由中央制定与颁发的,只是把屠宰税、筵席税的某些税权(如是否征收及征收额度)下划由地方决定。地方税的其他税权如税收优惠政策和减免政策也完全集中在中央,地方不再拥有这一权限。换句话说,地方制定税收法规实际上是不允许的,地方税收立法权有名无实,这是在“合理分权”中要着重解决的问题。因为实行分税制,要害不是分钱,而是分权。税权是根本,而税收立法权又是根本的根本。如果税收立法权分配得当,其他税权的配置就会相对容易。

3. 地方越权、滥权现象严重。在传统的中央集权型的财政体制下,中央与地方政府的税收分配关系是政府统一征税,然后再将税款在上下级政府之间进行分割,不涉及或很少涉及税权分配问题。而实行分税制财政管理体制,则不仅要求中央与地方之间划分税种,还要求适度划分各自的税权,这是责权利的有机结合与统一,是分税制财政体制对税收管理体制的基本要求,也是新体制下处理中央与地方财政税收分配关系不可回避的问题。但从当前的现实情况来考察,在分税制财政体制下,虽然中央税与地方税已大致明确,地方税的征收管理权也基本上下划到地方一级,但税权高度集中的状况尚未打破,由此引致的直接后果就是各地越权、滥权的现象一直不断,其主要表现有:

(1) 地方政府滥用收费权。即在税权高度集中、地方缺乏必要税权,地方税收入满足不了地方财政支出,地方财政收支矛盾日益

突出的情况下,地方“正门不通走旁门”,没有税权就滥用收费权,且收费规模日益膨胀。尽管地方收费扩大化的趋势是在我国经济体制转轨时期伴生的一种独特分配现象,具有一定的客观背景,但与市场经济条件下政府通行的规范分配方式是严重背离的。

(2)地方领导以权代法、以言代法的现象广为存在。1994年我国在实行新税制的同时,对税务机关分设了国税和地税两个征收系统,并实行垂直领导(地税系统是对省级以下机构实行垂直领导)。税收管理权限更加集中。尽管如此,目前我国地方政府对税收执法的干预仍然相当严重。据统计,1998年的税收执法检查共查出与国家税法不符的涉税文件1103份,其中,地方党政部门或其他部门的文件1048份,占95%。受税收立法权过于集中以及地方利益的驱动,不少地方的领导在对待税收问题上往往以言代法、以权代法,或擅自变通国家税法,或越权减免税,或违规批准缓税。从而造成较严重的政府部门非法使用或滥用税收立法权的现象。

(二)我国税权横向划分上存在的问题

1. 税收立法权横向划分上存在的问题。所谓税收立法权,是指国家权力机关依据法定权限和程序制定、认可、修改、补充和废止税收法律、法规的权力。

按照我国现行宪法的规定,全国人大制定基本法律,除基本法律之外的其他法律由全国人大常委会制定,国务院有权根据宪法和法律制定行政法规;国务院各部委根据法律和国务院的行政法规在本部门权限内,制定部门规章。但实际情况是,自中华人民共和国成立以来,我国税收立法权基本上是由行政系统负责的,这主要体现在,我国绝大多数税收法律法规,不是由国务院直接拟定颁布,就是由财政部或税务总局拟定而以国务院批转的形式颁布,税法的解释或细则的颁布则往往授权财政部和税务总局。1984年后,授权立法则占很大比重。我国现行税法中,由最高立法机关,

即全国人民代表大会及其常委会通过的只有三部税收法律,其他则大多是由国务院或由全国人大常委会授权国务院制定的税收条例。

授权立法,也称委托立法或临时立法,它也有横向与纵向的区别。横向的,如全国人大常委会授权国务院制定税收条例;纵向的,如全国人大常委会授权广东省、福建省人大常委会制定经济特区的有关条例。授权立法,不论横向的还是纵向的,其范围、目的和有效时间,都应有严格的规定,避免被授权机关“越权”。

1984年,全国人大常委会作出《关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例(草案)试行的决定》,在我国首开授权立法的先河。国务院据此相继制定了十多个税种的暂行条例,财政部和税务总局则制定了相应的实施细则和大量的部门规章。授权立法顺应了税收在我国国民经济中的重要地位重新确立以来,征税种类大量增加,且税法具有很强的专业性,经济体制、税制都处在不断变化的实际情况,但是授权立法也存在一些问题。

(1)授权范围过大。目前我国现行税法,除《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国税收征收管理法》三部税收法律,是由立法机关制定的以外,其余都是国务院根据授权制定的税收条例。

(2)这些税收条例执行时间长,没有及时上升为法律。这样就降低了税法在人们、特别是在外商心目中的严肃性和权威性。

我国税收立法权在横向划分上存在的另一个问题是财税机关实际上拥有部分立法权。其表现是:财税机关有时对税收行政法规和税收法律作扩大或缩小的解释,裁量权大。

2. 税收行政执法权划分方面存在的问题。所谓税收行政执法权,是指有权的行政机关按照税法规定进行税收征收管理的权力。它具体包括税款征收权、税收检查权、税收处罚权、税收行政复议裁决权等,其中,核心的权力是税款征收权。因此,税收行政