

2006年卷·上(总第7辑)
No. 1 2006(Sum. 7)

Review on Public Finance & Economics

財政經濟評論

中南财经政法大学财税研究所 编
湖北财政与发展研究中心



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

财政经济评论. 2006 年卷 / 中南财经政法大学财税研究所, 湖北财政与发展研究中心编.
—北京: 中国财政经济出版社, 2006.5
ISBN 7-5005-9010-5

I. 财… II. ①中…②湖… III. 财政-文集 IV. F81-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 029424 号

财政经济评论

2006 年卷·上 (总第 7 辑)

中南财经政法大学财税研究所 编
湖北财政与发展研究中心

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

889×1194 毫米 16 开 7.75 印张 194 000 字

2006 年 5 月第 1 版 2006 年 5 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1 000 定价: 40.00 元 (含上下册)

ISBN 7-5005-9010-5/F·7844

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

財政經濟評論

Review on Public Finance & Economics

编辑委员会

学术顾问 (以姓氏笔画为序)

马国强 王亘坚 丛树海
许毅 许建国 刘邦驰
陈共 何盛明 何振一
吴俊培 张馨 姜维壮
贾康 高培勇 梁尚敏

编辑委员会主任

杨灿明

编辑委员会副主任

李大明 庞凤喜
刘京焕 陈志勇

编辑委员会委员

陈光焱 王金秀 侯石安
叶汉生 刘孝诚 艾华
甘行琼 李景友

《财政经济评论》编辑室

主任：庞凤喜 (兼)
编辑：李波 李景友
高亚军 薛钢
程黎

2006 年卷·上 (总第 7 辑)

No.1 2006 (Sum.7)

中南财经政法大学财税研究所

湖北财政与发展研究中心

编

出版

中国财政经济出版社

编辑

《财政经济评论》编辑室

电话

027-88386486

传真

027-88386486

电子邮箱

czjjpl@yahoo.com.cn

通信地址

湖北省武汉市政院路特 1 号

中南财经政法大学财税研究所

邮政编码

430071

目 录

论国家征税权力

王 惠..... (1)

地方预算权问题研究

董玉明 张淑祺..... (11)

从法学视角看我国的财政分权

熊 英..... (23)

皇权专制的赋税之弊

李炜光..... (29)

中央与地方财政关系变迁——一个利益冲突的制度分析框架

于 晶..... (40)

论财政危机困局及其法律成因与转机

叶 姗..... (46)

我国地方负债及其治理

李祥云..... (54)

我国推行绩效预算改革的制约因素及途径选择

王银梅..... (66)

私有财产权保护下的税法改革

全承相..... (73)

试论我国房地产税收制度的改革

丁 芸..... (86)

金融制度、机构投资者与公司治理

刘平安..... (100)

我国财政审计面临的挑战及对策研究

南京审计学院课题组..... (109)

英文摘要 (Abstract) (117)

Contents

On Taxation Power	
<i>By Wang Hui</i>	(1)
Study on Regional Budgeting Rights	
<i>By Dong Yuming Zhang Shuqi</i>	(11)
View of Our Country's fiscal decentralization from Angle of Law	
<i>By Xiong Ying</i>	(23)
Taxation Disadvantages of Autocratic Imperial Power	
<i>By Li Weiguang</i>	(29)
Changes of the Fiscal Relationship between the Central and Local Governments	
<i>By Yu Jing</i>	(40)
On Predicament and Legal Reasons of Fiscal crisis and its Favorable Turn	
<i>By Ye Shan</i>	(46)
The Debt of the Local Government and Its Regulations in our Country	
<i>By Li Xiangyun</i>	(54)
The Restriction Factors of Carrying out Performance Budgeting Reform in our Country and Some Ways Selection	
<i>By Wang Yinmei</i>	(66)
Tax Law Reform under the Protection of Private Property Rights	
<i>By Quan Chengxiang</i>	(73)
Reform on China's Real Estate Tax System	
<i>By Ding Yun</i>	(86)
Financial System、Institutional Investor and Corporate Governance	
<i>By Liu Pingan</i>	(100)
The Challenge and Countermeasure of Chinese Public Finance Audit	
<i>Subject Group of Nanjing Audit University</i>	(109)
Abstract	(117)

论国家征税权力

王 惠

〔摘要〕国家征税权力是税法学领域的重要理论范畴之一。探讨国家征税权力问题，目的在于为国家征税权力的存在、运用提供合法性认证。国家征税权力并非国家与生俱来的权力，它有别于国家主权，权力的强制性受到各种因素制约。征税权力主体只能是代表全体人民利益的国家，政府不是完整意义上的征税权力主体；必须防范因国家职能的扩大导致征税权力扩大和移位问题；应通过宪法和税法严格规范征税权力。

一、影响国家征税权力的主要理论

任何一个国家的税收都是依仗征税权力而进行的，国家拥有征税权力是国家征税的前提条件。但是，对于国家征税权力的一些基本问题，如国家征税权力本源或实质渊源、国家征税权力的特性、国家征税权力的运用等，不同历史时期的人们有着不同的理解。

在古代和中世纪漫长的非法治社会，“人民都是主臣，财物都是王物”，国家是王权国家或仅仅代表极少数统治阶级利益的国家，“朕即国家”、“朕即法律”，君主具有至高无上的地位，所以征税权力实质上由最大的统治者——君主一人掌握和行使。君主的征税权力与其他权力一同被统治者称为是“神授权力”、“天授权力”或“世袭权力”。虽然当时也有不少哲学家、经济学家甚至是神学家曾经探讨过国家税收问题，但最终并不能解释“国家为何向人民征税”、“国家征税权力从何而来”等问题。直到资产阶级形成以后，才有了一批不畏神权的杰出政治家、思想家开始对专制和神权进行猛烈抨击，并勇敢地揭开了国家形成、国家权力、税收本质的神秘面纱。这些卓越的思想理论，对后世国家征税权力的形成和运用产生了极其深远的影响。

第一个系统阐述国家主权学说的是 16 世纪法国早期思想家让·布丹。他受亚里士多德思想影响，用契约论和暴力论相混合的观点说明：国家是为了共同防卫和共同利益的需要而结合起来的，结合的形式是通过相互协议，共同缔结契约，共同承认一个主权；暴力的征服是国家形成的主要因素，主权是国家最高权力，没有主权就不成其为国家；征税权是国家主权的内容之一，课税的征用应当属于主权者。同时他又根据私有财产不可侵犯原则，指出自由和财产是人们的自然权利，是先于国家而存在的，自然法的主要内容就是承认人们享有自由和财产等自然权利，所以没有人民的赞同，主权者不能扩大征税权，而在人民的赞同下，应当允许主权者行使合法的征税权。

17 世纪，荷兰政治思想家格劳秀斯以自然法为基础，用契约论观点否定君权神授说，认为国家是人们为了防止外来侵犯和获得安全生活，在理性的启示下，通过契约，相互协议而组成的。国家具有至高无上的主权，国家主权比个人权力更高，国家一经建立，人民就应当服从统治者，服从君主。而他所说的国家主权包括征收捐税，在他看来人民必须服从通过契约而形成的国家征税权

力。

同样以契约论说明国家起源和国家权力的还有当时英国政治思想家托马斯·霍布斯。他认为，国家是由人民创造的，国家的本质“用一个定义来说，这就是一大群人相互订立信约、每个人都对它的行为授权，以便使它能按其认为有利于大家的和平与共同防卫的方式运用全体的力量和手段的一个人格”。^① 国家诞生后，原来自由人民的自然权利让位给了主权者国家，国家拥有绝对的、不受任何限制的权力，但同时也承担起保卫人民生命财产安全以及制定良好法律的责任。为了协调统治者拥有课税权的绝对性与人民自主纳税道德观之间的矛盾，霍布斯借用古希腊哲人伊壁鸠鲁的“利益交换说”思想，指出“主权者向人民征收的税不过是公家给予保卫平民各安生业的带甲者的薪饷”，^② 人民为公共事业缴纳税款，是为了换取和平而付出的代价。

随后，另一英国著名思想家洛克批判地发展了霍布斯的税收利益交换说。他认为自然法赋予了人们种种权利，但自然状态是有缺陷的，如缺乏解决纠纷的规范和专门机构等。为了安全和保障自然权利，人们互相订立契约，组成国家，并把一部分权利交给国家。但人民交给国家的唯一权力，是维护自然法，保护自己不受他人侵犯、不任意伤害外人和惩罚犯罪者的权力。税收是人民从国家取得利益而交纳的报偿，或保护人民财产安全向政府交纳的代价。洛克根据发展资产阶级议会民主制度的要求，在考察国家课税权与国民财产权（即私有财产权）的关系后指出：“政府没有巨大的经费就不能维持，但是这仍须得到他们自己的同意，即由他们自己或他们所选出的代表所表示的大多数的同意。因为如果任何人凭借自己的权势，主张有权向人民征课赋税而无需取得人民的同意，他就侵犯了有关财产权的基本规定，破坏了政府的目的。”^③ 故他指出，政府只能站在议会赞助权的立场上，按照法律规定的赋税条例行使课税权，即使是“最高权力，未经本人同意”，也“不能取去任何人的财产的任何部分。”^④

18世纪法国启蒙运动的杰出思想家孟德斯鸠从他的国家权力三权分立说出发，指出在征税权力方面只有立法机关有权制定法律、决定国家税收、监督和审查法律的执行，行政机关对立法机关决定的国家税收，只限于表示同意，而无权否决。

19世纪德国社会政策学派的集大成者瓦格纳在继承和发展历史学派庸俗经济学理论的基础上，提出了与古典学派的“自由国家”、“夜警国家”相对立的“社会国家”理论和自己的国家观、财政观，并就此建立其税收义务说理论。他认为，国家不是由人类自由创造或废止的东西，而是历史的产物，是人类生活中的最高形式。他把国家当作处于一切个别经济之上而结合起来的强制共同体。他在《财政学》一书中指出：“所谓租税，从财政的意义上讲，就是公共团体为满足其财政上的需要，凭借其主权，作为对公共团体的事务性设施的一般报偿，依据一般原则和准则，以公共团体一方面所决定的方法及数额，强制的征自个人的赋课物；再从社会政策的意义上说，所谓赋税，就是以满足财政上的必要的同时，或不问财政上有无必要，以规定国民收入的分配及国民财产的分配，借以矫正个人所得与个人财产的消费为目的所征收的赋课物。”^⑤ 瓦格纳认为，凡是共同体没有经

① (英) 霍布斯：《利维坦》，商务印书馆1985年版，第132页。

② (英) 霍布斯：《利维坦》，商务印书馆1985年版，第269页。

③ (英) 洛克：《政府论（下篇）》，商务印书馆1983年版，第38页。

④ (英) 洛克：《政府论（下篇）》，商务印书馆1983年版，第84—85页。

⑤ 转引自李九龙主编：《西方税收思想》，东北财经大学出版社1992年版，第139—140页。

济来源（不营利）而又必须要为全体成员谋取公共利益时，就需由全体成员在经济上作出一定的让渡。只有国家才能承担向社会成员提供公共物品的职能，所以征税与国家职能有关。“国家强制性地获得产品是正当的，并且在整个历史上都是这样。它的基本方式是税收和征用。”^①

此外，近代西方税收理论中的公需说、保险说、义务说等把国家存在及其对社会需要的满足作为国家征税的依据。20世纪后，凯恩斯、马斯格雷夫等人的税收理论则认为国家征税依据主要是市场失灵的存在和对公共物品的需要。按照历史唯物主义基本原理，这些观点都基于特定的经济基础，代表着一定阶级和社会集团的愿望与要求，并为一定政治斗争服务，不可避免地留有历史烙印和阶级局限。所以，在构建社会主义市场经济条件下的国家征税权力理论时，既应吸取前人这些理论的科学合理的精髓，同时也应对其中落后于时代精神的内容提出置疑，加以摒弃。

二、国家征税权力的本源

虽然先哲们的学说没有系统、深入地论述国家征税权力，但他们的描述为我们探寻国家征税权力本源提供了方向。

（一）国家征税权力与国家税收的关系相关

国家征税权力的本源，须追溯到国家——税收产生的源头，从征税权力的载体——国家，以及征税权力表象——税收开始探寻。

国家产生于原始社会后期，然而真正意义上的税收是在国家产生较长时间后才逐渐出现的。就我国而言，最早的奴隶制国家夏、商、西周的社会制度表现为国家、君主、生产资料所有者“三位一体”。在这三个朝代，财政收入的基本来源是依靠君主直接控制大量的土地、生产工具和大批奴隶，直接经营大量的农业、畜牧业和各种手工业，直接占有奴隶们的劳动成果，以及君主向被征服、被胁迫、被分封的部落、诸侯索取贡物而来。所谓“夏后氏五十而贡，商人七十而助，周人百亩而彻”，^②虽含有一定的税收特性，但只是税收的雏形，不是完整意义上的税收。直到公元前594年，当时的诸侯国鲁国以法律形式承认土地私有制合法并确立对私田课税后，我国才开始有了完整意义上的税收。又如中世纪之前的欧洲，国家财政收入实质是国王财政收入。国王这个“大领主”主要是通过从自己的私人领地内获得的收入，或者是其藩属或陪臣的贡奉输纳维持财政的。即使当时征收过所谓的“税收”，其实也是“租税”，或者更准确地说是封建附庸向领主缴纳的地租和保护费，与现代意义的税收有很大不同。随着国家职能的扩大和对物质支出需要的增加，国家逐渐要求人民提供资助，最后又进一步演变为主动、强制地向人民征收税赋，由此逐渐形成真正的税收。可见，国家的产生和存在与税收没有必然联系，税收并不是国家最初的和唯一的收入来源。

那么，是否废除了税收，国家就难以生存呢？^③史实证明并非如此。如十月革命后列宁领导下的俄国，由于工商经济事业全部国有化，货币急剧贬值和经济关系实物化，实行余粮收集制，以及剥夺资产阶级的任务取得重大胜利，税收实际上被取消了，但这时的国家机器照常运转，并不因税收的取消而被废除。此外，还有一些国家也曾试图取消过税收，但国家依然存在。显然税收与国家的关系并不如人们想象的那样密切，没有税收国家依然可以存在。这表明，征税权力不是国家与生俱来的、不言自明的权力，也不是国家必须赖以生存的权力。征税权力可因国家需要而扩大、缩小

① 转引自张馨著：《公共财政论纲》，经济科学出版社1999年版，第558—559页。

② 《孟子·滕文公上》。

③ “税收存废决定国家存废”的观点曾对我国理论界影响很深，并直接影响人们对国家征税权力问题的认识。

甚至取消。

由于在市场经济体制形成之前，君主一统天下，贵族、教会分别享有特权，严格意义上的国家几乎不存在，所以所谓的国家征税权力实际上也无从谈起。真正意义上的国家征税权力是与市场经济一同形成和发展起来的。此时君主、贵族和教会特权被取消，国家与君主分离成为独立权力主体，国家不占有生产资料，一切都成了私有，都成了商品，都需要通过交换。在这种情况下，税收成了国家财政收入中一种最基本、最重要的形式，成了“喂养政府的奶娘”^①和“政府机器的经济基础”，^②征税权力才被集中到国家的手中，真正交由国家来行使，并成为国家须臾不可缺少的基本权力。本文所探讨的主要是市场经济条件下的国家征税权力。

（二）国家征税权力本源与国家征税目的的密切相关

征税权力起源于人们对国家这一共同体的依存关系，起源于国家满足社会成员需要所进行的最基本活动的物质需求的扩大，取决于国家征税的目的。

从古到今，任何国家都必须掌握应有的财力，而不管这财力是主权者通过非经济手段从社会取得，还是依靠自己雄厚的私产收入。一旦财政陷入困境，政权也就陷入危机之中。而所有国家的财政支出不外乎两大方面，一是维持国家机器运转，二是提供公共物品和福利。国家征税的目的就是解决这两方面的财政来源问题。尽管社会契约论解释，社会成员对公共物品的需求导致国家的产生，国家以公共物品换取税款的征收和使用，税收成为社会成员获得或消费公共物品而必须向国家支付的价款或费用，但是在阶级矛盾激烈的国家，税收主要是为了维持政权统治，税款多用于暴力开支。因而这种情况下的税收不可能得到全体人民甚至大多数人民的同意，征税权力实质是统治者凭借武力自行设置的权力，只是为了麻痹人民，统治者对其饰以“天授权力”、“神授权力”的外衣。而在民主国家，特别是今天的和平民主国家，维持国家生存是征税权力产生的直接原因，提供公共物品的财政需求才是征税权力产生的根本原因。换句话说，赋税不再以供养国家机器的运转为主要目的，而更多是为了向社会成员提供直接的物质帮助和使人民获得最大福利，国家与人民之间形成一种近乎对等的契约关系，人民理解国家征税的目的与用途，进而认可国家在提供公共物品的前提下享有征税权力。

由于国家征税权力的设置以维持公共需要、维护整个社会和国家利益为目的，而社会成员对公共物品的需要又是处于不断变化之中的，所以国家征税目的亦要随之不断变化。征税目的不同或有所侧重，都会对征税权力本源产生根本性影响。

（三）国家征税权力是一个历史范畴

只有了解国家征税权力发展的历史轨迹，才能较全面地发现国家征税权力本源的本来面目。

首先，国家征税权力只有在私有制形成的前提下才能产生。这是因为“税收只存在于作为抽取者的国家与作为被抽取者的财产所有者之间存在分明的利益上的‘你’‘我’界限的场合”。^③只有当人民拥有可供征税的私有财产时，国家行使征税权力才有意义。所以建立明确的产权制度，确立私有财产神圣不可侵犯原则，与征税权力的设置和保护同等重要，这也意味着国家征税不能肆无忌惮。

① 《马克思恩格斯全集》第7卷，人民出版社1959年版，第94页。

② 《马克思恩格斯全集》第19卷，人民出版社1963年版，第32页。

③ 杨斌主编：《税收学》，科学出版社2003年版，第6页。

其次,不同历史时期的征税权力有着不同的特性。恩格斯早已说过,“一切社会权力和一切政治暴力都起源于该社会历史地位的生产方式和交换方式。”^①国家征税权力现象作为一种历史的客观存在,表征着它不以人的主观意志为转移的客观属性。虽然奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会都存在国家征税现象,但其内涵有着本质的区别。必须从社会的经济条件方面,特别是要从作为生产关系的基础的生产资料所有制及其与此相关联的政治经济因素这个角度,来考证征税权力问题。

再次,国家征税权力是人民让渡其“自然权利”而获得的。根据社会契约论和“主权在民”思想,人民是权力的“唯一源泉”和“原始权威”,^②国家是不能决定人民的需要的,只能由全体人民自己来确定有哪些需要,进而由人民通过立法确定与需要相当的税收。马克思主义国家学说也早已向我们阐明了公共权力源于社会的基本原理。所以从源流上说,征税权力是由人民权利转化而来的,或者说是人民权利的一种衍生形态。人民权利是国家征税权力赖以产生的源泉和存在的基础,也是国家征税权力配置和运作的实际指向和界限。这表明,征税不是国家自身的事情,国家不能为自己确立权力,也不能为自己划定权力范围,国家的权力与权力范围必须由人民赋予和确认(即便是形式上的)。只有认识到国家征税权力之于人民权利的从属性,才能合理、正确地安排征税权力。

三、国家征税权力的性质

(一) 关于征税权力是国家主权的问题

受格劳秀斯、霍布斯等人国家主权理论影响,征税权力在许多论著中被称为国家主权。结果在“国家主权至上”的口号下,征税权力自然成为凌驾于人民权利之上之权。那么,征税权力是不是国家主权呢?

所谓国家主权,是一个国家在国际社会中独立自主地处理对内对外事务的最高权力,其特征是专属于国家,不能分割和转让,具有凌驾于社会之上的普遍约束力和强制力。笔者认为,从国际法上说,征税权力与国家主权相一致,^③任何一个独立国家在不违反国际法和国际公约的前提下,都有权自主选择对本国最为有利的征税权力,其他国家无权干涉,否则就是侵犯该国主权。但在一个税收民主国家内部,征税权力与国家主权应当加以区别,国家征税权力不能也不应当具有凌驾于人民之上的特征。

长期以来人们一直认为国家和公共利益至上,无论法律上有无明文规定,在其解释上,权力性、公共利益优先性等特权都当然地被承认。今天,国家征税权力之所以被确定为国家主权,还基于这样的逻辑:征税权力作为公权力,是为保护公共利益而设定的;社会成员一般只关注个人利益和眼前利益,只有国家才能代表公共利益和社会长远利益;由于公共利益和长远利益的价值高于社会成员的个人利益和眼前利益,所以为了实现公共利益和长远利益,国家有权征税并享有凌驾于人民之上的征税权力。但这里存在两大问题:第一,所谓公共利益和长远利益其实是全体社会成员个人利益和眼前利益的集中体现,抛开每个社会成员个人利益和眼前利益的公共利益和长远利益是不能代表全体人民需求的;第二,许多事实表明,国家征税不一定完全是为了公共利益和长远利益,有多种因素都可能使国家背离公共利益和社会长远利益,如公共选择学派就证明了政府有可能滥用

① 《马克思恩格斯选集》第3卷,人民出版社1976年版,第257页。

② 汉密尔顿等著:《联邦党人文集》,转引自《西方法律思想资料选编》,北京大学出版社1983年版,第373页。

③ 其实格劳秀斯的国家理论也是从国际法的角度来说明国家主权问题的,这是他论述国家主权理论的特点。

公共利益。所以,至少从理论上说,将国家征税权力尊为国家主权是不妥当的。一旦赋予征税权力优越地位,征税权力就可能依仗国家政治权力,在“公共利益”的名义下恣意侵犯纳税人权利(主要是财产权利),以致于征税权力超越了其本源——人民的权利,并异化为人民权利的对立面,人民权益将不可避免会遭受侵害。

退一步说,即使征税权力具有国家主权性,也并非天然生成,很大程度上是由人——统治者或人民——决定。在专制国家,征税权力实际由极少数统治者拥有,国家只是名义上的主体,人民则是征税权力的对象,这时的征税是不可能与全体人民进行平等的契约协商的,而更多地是以暴力强迫进行,体现出统治阶级的绝对权威。为维护这种绝对的权威,统治阶级赋予征税权力至高无上的地位,使之成为神秘威严、置于人民之上的特权。但资产阶级革命取得完全胜利之后,“主权在民”成为统治正当化的第一原则,征税权力已从掌握国家政权的统治者手中逐渐转移到人民手中,决定征税的真正主体是人民,是人民将此权力通过由全体人民选举的代议机构赋予国家的。国家征税权力只有在得到代议机构的认可和支持,并在代议机构同意的法律规定的范围内行使才具有正当性。对于违反人民意志的国家征税权力,人民有权纠正和否定。而自20世纪以来,虽然国家职能的不断扩大和对财政需要的日益增加,“税收国家”甚至“税收帝国”大量产生,征税权力的重要性日益凸现,但与此同时民众权利也受到前所未有的重视和保护,国家征税权力的至高无上地位发生了根本性动摇,国家与人民之间的征纳税关系日趋平等。这从各国税法内容的变化中可以反映出来。如税收优先权在许多国家的发展呈现出不断弱化的趋势,^①国家的税款追索权受到时效限制,纳税人有权审查监督征税权力、有权受到专门设置的救济程序保护,等等。所以,即使征税权力曾经被专制统治者或其拥护者推上国家主权的崇高地位,但现代国家的征税权力在人民的不断要求下,实际上已走下了国家主权的高台,不再当然地处于优越地位。

再者,在现代民主宪政制度下,国家征税权力并不是集中以国家名义行使的。一方面,按照分权原则,国家征税权力被横向分解为三种权力,即税收立法权、税收行政权、税收司法权,与这三种权力相对应,权力的具体载体分别为立法机关、行政机关、司法机关,并最终表现为相关的官员在掌握和运用这些权力。显然,这些具体载体及官员手中的征税权力已经不再是完整、纯粹的国家征税权力,而仅仅是某一方面的权力,并已夹杂了许多国家意志以外的部门或个人意志,因而不应当凌驾于人民之上。另一方面,根据国家公共权力纵向配置对财政的需求,征税权力被分解给中央与地方。如果说中央作为国家最高权力中心所进行的税收活动是为了国家整体利益,因而其征税权力可以凌驾于人民之上的话,那么地方所代表的仅仅是局部利益,即使某些情况下得到中央授权,地方的征税权力也不能覆盖于全体人民,更不能凌驾于全体人民。征税权力被分解的特征,已使征税权力不再具有国家主权特性,而只是国家实现人民公共欲望、满足公共财政需求的工具。仅此而已。

(二) 关于征税权力的强制性问题

通过武力征税几乎是公认的国家特征。可是,既然国家征税是出于为全体社会成员提供公共物品和服务的良好目的,为何还需以武力保障实现?其原因有三。一是因为征税原本是一种将私人财产转化为国有(公共)财产的方式,是对纳税人收入的再分配,是纳税人财富实实在在的减少,任

^① 参见侯作前:《我国税收优先权制度前瞻》,载人大复印资料《经济法学、劳动法学》,2003年第3期。

何一个作为经济人的纳税人都不会无动于衷的。一旦征税存在某些不公正,或是税收制度存在某些不合理,或是法律存在某种漏洞或者纳税人纳税意识不强,对征税的各种抵制就不可避免。强制性的作用是抑制各种抵制力量。二是社会需求分为私人需求和公共需求,虽然人人都离不开公共需求,但每个人更关注自己的私人需求却是不争的事实。若要征求每个纳税人的同意,然后再付诸于课税的话,那么国家就不可能确保税收,也不可能实现公共需求,因此当纳税人个人需求与公共需求的天平发生倾斜时,需以国家强制力加以平衡。三是在民主国家,税款“取之于民,用之于民”的特性从理论上说能够保证社会成员自觉纳税,而无须采用强制手段保障征税权力的实现,然而对任何具体的纳税人来说,公共利益与个人利益的本质差异在于个人缴纳的税款多少与其可能获得的公共产品的数量没有直接关系,公共产品不同于私人产品的特征使公共产品的消费具有非排他性和不可分割性,因此需要强制力的保障,以防出现不自觉的“免费搭车者”。由上可知,强制性是实现征税权力的客观需要。

然而,必须防止国家在行使征税权力时将征税权力的强制力绝对化、扩大化、万能化,为此,应从以下几方面正确认识国家行使征税权力的强制性:

1. 任何社会形态下征税权力的强制性都是十分有限的

首先,因为通常财产所有者主要是统治阶级,所以古今中外各国最高统治者都需要取得本阶级的同意才能顺利课赋,否则无法实行。如1155年英国国王在征调土地税时因受到部分大贵族的抵制而停征,1166年因一些贵族不满又使国王放弃动产税的征收。^①其次,征纳税关系一如舟与水的关系,“水能载舟,亦能覆舟”,如果不顾人民承受能力横征暴敛,最终都会遭到人民的强烈抵制,一些赋敛无度的统治者甚至因此招致灭亡;而轻赋薄税则能蓄养税源,赢得人民支持,促进社会长期发展。

2. 征税强制性的表现程度不同,取得的征税效果亦不同

从历史上看,国家与人民之间的征纳税关系可分为三种:一是命令与服从关系;二是逼迫与对抗关系;三是协商与合作关系。基于社会成员与国家之间的契约关系,命令与服从一直是国家与社会成员之间相互关系的基本特征,传统行政法学就将税收法律关系解释为一种权力义务关系。然而自著名税法学家阿尔伯特·亨泽尔提出税收债务关系说后,现代征税权力被越来越多的人视为公法上的债权。受此影响,各国在界定征税权力时不再是单纯以国家意志为中心和出发了,纳税人和国家的关系更多地建立在平等、协商、合作基础之上。国家在制定税法时要认真听取人民代表或议员的意见,慎重考虑社会成员对各种税的接受和承受能力,以及各种税对社会经济发展的影响,而决不会贸然行事。协商合作关系使国家与人民的征纳税关系达到最佳状态,它最大限度地排除了国家使用强制力的可能。而逼迫与对抗关系是最不正常的征纳税关系,对抗本身说明人民对国家征税权力的否定。当然对抗的原因各种各样,对抗的程度有大有小,对抗的形式各不相同,但有一点可以肯定,如果国家违反生产力发展规律,过分信任强制力的作用,超越人民承受能力强行课税,就反而会破坏原有的服从关系而形成对抗关系,而且国家强制力越大,人民对抗越强烈。所以,仅仅依靠实施惩罚或惩罚威胁不能换得权力受体的服从,更不能达到征纳税双方协商合作的理想境界。

^① 参见张馨著:《公共财政论纲》,经济科学出版社1999年版,第320页。

3. 强制性只是保障征税权力实现的最后手段，而不是最好手段

国家的产生说明，一个国家必然具有暴力（阶级）性和契约性双重性质。它一方面设立暴力机构、配备暴力工具维持统治，另一方面又时刻为全体社会成员提供公共物品和服务。征税既是维持统治所需财政的保障，也是履行国家职能所需的财政的保障。所以，征税权力本身是中性的。如果说征税权力确实具有强制性的话，那么其强制性来源于与法律的直接联系。法律所具有的普遍性、规范性和强制性特征，不仅赋予了征税权力正当性，而且使之具有强制效力，因此只有在法治化的前提下，征税权力才包含着一定的强制性权利。征税权力的这种强制性，主要是为了预先防范，而非实际实施，它更多地表现为威慑力。特别是当一个国家能够较好地确定征税权力、纳税人权益能够得到切实保障时，纳税人通常会树立较强的纳税意识，会自觉履行纳税义务，这时，国家不过是具备了使用暴力（强制力）迫使社会成员纳税的能力，而不是真正行使这一能力。只有在纳税人确实违法时，征税权力的强制力才直接表现出来。

四、征税权力的控制

（一）征税权力主体

在许多关于税收问题的论述中，对国家与政府往往不加以区别，这就产生了一个十分严重的问题，即征税权力主体到底是国家还是政府。

如果在三权分立思想产生之前，国家与政府几乎可以视为一体的话，那么自三权分立之后，区别国家与政府就显得极为必要。从政治学角度说，国家与政府是性质不同的两个政治共同体。国家是整体，是“公意”的代表，是主权者。而政府是局部，是根据主权者的意志、以行使国家行政权力为主要职能的政治主体。它执行主权者的意志，处于从属地位。即使是最高行政机关和最高行政首领，也不是主权者，只是受人民委托的国家公共权力的执行者，是行使主权者“委托”给它们的权力的公仆。而且，作为国家基本权力的征税权力是在国家立法机关、司法机关、行政机关三大机构间分配的。国家征税权力的意志表达即税收立法由立法机关进行，国家对征税权力的实施即税收行政由行政机关进行，国家对征税权力的表达与实施进行裁定即税务司法由司法机关进行。这三者既需要分立制约，又需要统一协调，否则就会发生专制与独裁。

所以，尽管现代国家征税权力中心是政府，政府不仅享有税收行政权，享有税收立法动议权，其税收行政权对税收立法权亦具有很大的制约作用，某些情况下根据立法机关授权还会享有一定的税收立法权，^①但国家与政府二者仍是包含与被包含的关系。只有国家才拥有全部的、完整的征税权力，政府不能代替国家立法机关拥有实质上的税收立法权力，且政府税收行政权力必须接受国家立法机关、司法机关的制约与监督。

在征税权力主体资格问题上混淆国家与政府的不同地位，或者是使人错误地认为征税权力是二元主体，或者使人将政府等同于国家，其结果都是使政府名正言顺、堂而皇之地同时获取税收立法与税收行政大权，并能对原本是监督税收行政权力的司法机关指手划脚。而“如果行政者有决定国家税收的权力，而不只限于表示同意而已的话，自由就不存在了。因为这样行政权力就在立法最重要的关键上成为立法性质的权力了”。^②这不仅破坏了国家权力机构之间的分工、制衡状态，而且

^① 如我国全国人大常委会于1984年发布了《关于授权国务院改革工商税制和发布有关税收条例（草案）的决定》，根据这一授权，国务院发布的税收方面的条例和规定有一百多个。但严格地说，这种转授的合法性是应当受到质疑的。

^② （法）孟德斯鸠：《论法的精神》，商务印书馆1987年版，第156页。

一旦政府拥有税收立法权力，人民对征税的主权就会落空，私权随时随地都可能受到“合法的公权”的侵害，原本就容易被滥用的征税权力将变得更加肆意专横。

（二）征税权力扩大化及移位问题

不难发现，征税权力从来没有像现在这样广泛而深刻地影响着社会生活和经济活动，而随着政府职能的增加，财税立法的实际权力开始逐渐落到政府手中。造成征税权力扩张的原因很多，主要可归结为国家职责的增加、国家干预政策和追求行政效率。

众所周知，专制国家的职责在于维持阶级统治，保障最高统治者的开支是最大的财政负担，只是为了统治的稳定，才担负起一定的赈灾济贫、修渠建路的公共职能。而在自由资本主义时期，为了“私人自由”，国家只是“夜警国家”，主要致力于“治安和国防”，公共职能十分有限。但进入20世纪以来，市场调控失灵，贫困与失业严重，社会矛盾日益尖锐。特别是几次大的经济危机爆发，经济生活被彻底搅乱，国民生活陷入极度贫困之中，传统上支配资本主义社会的自由放任国家观宣告崩溃，凯恩斯国家干预思想盛行，税收成为干预经济的重要手段之一，国家征税权力覆盖了社会生活的方方面面。与此同时，随着“人权保障机制”的建立和两大对立阵营的形成，各国在社会福利、政治、军事、经济方面的支出日益膨胀。国家职能的扩展，引起给付行政的建立，给付行政又依赖于财政支出的增加，由此导致征税权力扩大和向政府转移。而现代社会对效率的追求也使分权原则和分权制度发生重大变化，部分立法权力被授予行政机关，行政干预和左右立法的现象变得越来越普遍和正常。政府正在逐渐侵占国家的征税权力主体地位。

征税权力扩大使国家逐渐成为税收帝国。高税收所维持的高福利纵容了人的惰性，挫伤了投资热情，增加了行政管理成本，扭曲了市场供求信息，并容易造成腐败和社会财富浪费，影响社会发展效率，引发道德危机，其弊端已在许多发达国家暴露出来。如何在维护人权的前提下防止国家借公共福利之名扩张征税权力、侵犯人民私权甚至泛滥成制约人权和社会发展的灾害，可以说是21世纪摆在我们面前的重大课题。

而造成税收立法权力向政府移位的原因，除立法机关主动授权外，也有立法机关自行弃权和政府侵权等原因。如果说在立法机关授权的情况下政府税收立法多少具有合法的形式的话，那么无论是立法机关弃权还是政府基于各种理由侵占税收立法权力，都是不符合法治精神和人民主权思想的。就我国而言，只有立法机关真正行使权力，提高税收立法技术，增强税法的灵活性、针对性和应时性，才能改变国家征税权力向政府移位状况。

（三）对征税权力的控制

任何国家的征税权力都或多或少存在善恶两面性。以近代宪法的出现作为分水岭，在征税权力发展的两大历史阶段中，专制国家缺少必要的制约机制，征税权力处于放纵、野蛮状况，其自我扩张和侵略的恶性显露得尤为明显。随着近现代宪法的产生发展以及税法体制的完善，征税权力的善性得到发扬而恶性受到最大遏制，权力运用变得日益规范和文明。所谓对征税权力的控制，其实质就是为了抑恶扬善。

“宪法”一词虽古已有之，但真正意义上的宪法，是近代资产阶级革命胜利的产物，是人民为了确保反封建斗争取得的权利和自由，将国家权力的行使用根本法予以规定的结果。近代宪法的首要任务，就是限制专制征税权力，确立税收法定主义，明确任何人不得被缴纳没有宪法依据和法律

规定的税。^①可以说,正是宪法的出现才使国家征税权力变为由人民确定和控制的一项公共权力。今天,宪法已成为“规定国家主要机构组成、权力和运作方式的规则以及政府机构与公民关系之一般原则的文件”,^②国家与人民之间的征纳税关系完全演化为宪法层面的问题。宪法不仅决定着国家如何选择征税权,应当在什么原则下行使征税权力,以及国家基本权力职责和公民基本权利义务等,并且还特别规定财政立法是议会独享的权力,以“约束政府的税收,保证人民能留下供生产和生活所用的部分成果”^③为了从根本上同时支撑起对公共财政的保障和对人民财产权的保障,税收法定主义已发展为各国宪法的基本原则之一。税收法定原则既解决了市场经济下私人与公共这一对矛盾的结合问题,又避免了国家对于私人财产的根本否定和剥夺,还直接限制了政府征税的规模、内容和范围等,因而从根本上制约了国家征税权力。诚然,作为国家的根本大法,宪法只能着眼于规定税收基本的原则性问题,此外所有征纳税问题都有待税法解决。

有税必有法,税法的历史几乎等同于税收历史。但自然经济条件下的税法只是统治阶级意志的体现,是统治者攫取社会财富的工具,而纳税人只是创造财富的机器,他们不是法律的主体,无法凭借税法防止横征暴敛。从税收集权制过渡到税收民主制,税法的根本变化就在于它限制和规范了国家征税权力,确认和保护了纳税人的基本权利,纳税人成为法律上的权利主体,可以用自己的权利去约束和限制国家的征税权力。因而没有纳税人权利的税法,就不能称之为现代意义的税法。

从法律体系上看,税法是较低层次的部门法,这决定了税法不得从根本上改变宪法的基本规定,不能超越宪法原则和精神而另行创制征税权力。它必须遵循相关的宪政理念,以宪法确立的制度框架为依归,以建构公平财富与权益分配并满足政府的财政需要为目的,使宪法中关于征纳税权力义务的一般性规定具体化,使宪法设计的征税权与公民权明确可行。所以对于现代国家而言,宪法和税法是带动国家征税权力运行的两个并行车轮。

宪法和税法对国家征税权力的控制是积极的而非消极的,其目的并非简单地缩小、限制国家征税权力,而是为了平衡征纳税权力与权利关系,使国家在法律规范内行使权力,并能合理、合法、有效地利用该权力来完成所承担的职能和义务。因此,要尽可能避免宪法和税法中存在的两种失衡现象,即:一是征税权力过大过强而纳税主体权利过少过弱;二是征税权力被过分制约、征税范围过小、强制性不够,而纳税主体权利过分膨胀或偷、逃、避税行为得不到应有的处罚。

参考文献:

1. 霍布斯:《利维坦》,商务印书馆1985年版。
2. 洛克:《政府论》下篇,商务印书馆1983年版。
3. 李九龙主编:《西方税收思想》,东北财经大学出版社1992年版。
4. 张馨著:《公共财政论纲》,经济科学出版社1999年版。
5. 《马克思恩格斯全集》第7卷,人民出版社1959年版。
6. 《马克思恩格斯全集》第19卷,人民出版社1963年版。
7. 《马克思恩格斯选集》第3卷,人民出版社1976年版。

① 英国1295年的宪法性文件中最早明文规定了税收法定主义:“第一章(无承诺不课税法)非经王国之大主教、主教、伯爵、男爵、武士、市民及其他自由民之自愿承诺,则英国君主或其嗣王,均不得向彼等征课租税,或摊派捐款。”

② 唐宁斯:《法与宪法》,转引自董炯著:《国家、公民与行政法》,北京大学出版社2001年版,第11页。

③ 陈舜著:《权利及其维护——一种交易成本观点》,中国政法大学出版社1999年版,第206页。

地方预算权问题研究

董玉明 张淑祺

[摘要] 分税分级财政体制的建立使我国的预算体制发生了巨大变化, 中央预算和地方预算走上了自求平衡的发展道路。但是, 作为国家预算的一个组成部分, 地方预算仍具有重要意义。本文旨在这样的背景下, 对地方预算权问题进行研究。

引 言

在分税制体制下, 地方预算权是国家预算权的组成部分。地方预算权的确定和完善, 对于国家预算权的完善和一国的经济法制建设具有重要意义。但是, 目前对这一问题的研究并不全面, 研究者大多着眼于对预算管理方法、编制方法等运行程序的分析, 而没有对“地方预算权”形成完整的理论。本文将在已有的研究成果的基础上, 就地方预算权所涉及的基本理论和实践问题, 作一系统的研究。

一、地方预算权的一般理论分析

(一) 背景分析与地方预算权概念的提出

地方预算权, 是与市场经济相适应的、在分税制体制下的、与中央预算权相对独立的一项财政权, 在目前为实行市场经济体制的许多国家所采用。1994 年, 按照发展社会主义市场经济的要求, 我国实行了分税制, 调整了中央与地方的利益分配格局, 为进一步理顺中央与地方的财政分配关系, 充分发挥国家财政的职能作用奠定了基础。为实施此项改革, 国务院于 1993 年颁发了《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》(以下简称《决定》)。《决定》按照税种划分中央和地方收入, 将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税, 将同经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税, 将适合地方征管的税种划为地方税。地方财政主要承担本地区政权机关运转所需支出, 以及本地经济事业发展所需支出。同时, 《决定》为完善我国分税制提出了一系列相

(接上页“参考文献”)

8. 杨斌主编:《税收学》, 科学出版社 2003 年版。
9. 《西方法律思想资料选编》, 北京大学出版社 1983 年版。
10. 侯作前:《我国税收优先权制度前瞻》, 载人大复印资料《经济法学、劳动法学》, 2003 年第 3 期。
11. 孟德斯鸠:《论法的精神》, 商务印书馆 1987 年版。
12. 董炯著:《国家、公民与行政法》, 北京大学出版社 2001 年版。
13. 陈舜著:《权利及其维护——一种交易成本观点》, 中国政法大学出版社 1999 年版。

(作者单位: 浙江工商大学法学院 责任编辑: 薛钢)

关的配套改革和政策措施。其中,《决定》提出,要改变中央代编地方预算的做法,每年由国务院提前向地方提出编制预算的要求,地方编制预算后,报财政部汇总国家预算。由此,地方预算与中央预算分离,在划分不同的税种、不同事权的基础上,中央预算与地方预算各自有了自己相应的预算空间。地方预算改变以往依附于中央预算的地位,成为一级独立的预算。

理论与实践表明,作为财政计划载体的预算具有明显的法律性质。首先,任何国家都制定有规范预算程序、预算编制方法、调整预算等方面的法律文件,即都以法律形式将这一财政计划行为予以制度化和法律化。其次,不同层级的预算,反映了不同级次的权力机关、行政机关及各部门的预算权力的运行权限。有一级独立的预算,就应有一级独立的预算权。据此,地方预算权便成为与中央预算权相对独立的预算权。地方预算权,就是指地方各级权力机关、行政机关及其各部门预算单位享有的预算权。它既包括预算编制权、审批权、执行权,也包括预算执行的监督权。它是地方权力机关和行政机关及相关预算单位有关依法制定预算和实施预算的各项权力的统称。

(二) 确定地方预算权的基础是中央与地方事权的划分

自1994年实行分税制后,中央、地方便开始各自独立预算。预算作为一种财政收支计划,其收支即体现了财权和事权是相结合的。在预算过程中应该坚持“以支定收”的原则,由此可见,事权划分是财权划分的前提,以事权为基础划分各级财政的收支范围以及管理权限,是建立完善、规范、责权明晰的分级财政制的核心与基础。根据我国《预算法实施条例》第11条规定,“地方预算收入”是指按照分税制财政管理体制纳入地方预算,中央不参与分享的收入,包括地方本级收入和中央按照规定返还或补助地方的收入。

按照事权和财权相结合的原则,我国分税制体制在合理界定中央、地方事权的基础上划分中央和地方之间的财权。按照公共财政的原理,对于促进全国经济和社会稳定发展,涉及国家利益,受益范围普遍于全国等这类的事权应主要划归中央政府,而对于资源配置、受益范围有明显区域性的事权则应主要划归地方。其中,中央的事权由中央财政负担并纳入中央预算,而地方事权则理应由地方财政负担并纳入地方预算。此外,根据公共产品和服务受益范围,按照效率和公平原则,不同层次的公共产品应当由不同级别的政府提供。对此,《决定》中有关中央与地方事权的基本划分,符合该基本原理,并为我国确立和完善地方预算权提供了基本的法律依据。

(三) 地方预算权是地方财政权的前提

本文所讨论的“预算”是指政府的一种受法律约束的经济活动,即政府预算。从内容上看,它是依照法定程序批准的政府年度财政收支计划;从形式上看,它是政府财政计划的一种数字化表现形式,或者说是货币金额的量化。地方财政,从内容上看,其收入主要包括国家划归地方的地方税种、中央地方共享税种、中央返给地方的补助及各种非税收入;从程序上看,各级地方政府的预算部门按照法律规定的程序和预算编制方法,对本级地方财政收入的数额及其来源做出预先的计划和预测,形成财政收入。同时,预算也是一个利益的过程。因为,财政支出的选择范围是十分广泛的,但财政收入是有限的,它并不能覆盖所有的利益项目。所以,预算主体必须在不同的利益之间进行权衡,做出选择,从而确定财政支出的方向。由此可见,地方预算的地方财政的基础,它把握了地方财政一进一出两个口。地方预算权是地方财政权的前提。没有地方预算,就无法切合实际地确定财政收入,自然就无法充分发挥财政职能作用,就限制了地方政府以财施政能力的发挥。

地方预算又是地方财政权的规矩。俗话说,没有规矩不成方圆。通过预算编制制定收支计划,