

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

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”

或其他类似名称，但在管理、统计、研究工作中，又都是把它作为税收收入处理的。据考证，国际货币基金组织（IMF）关于政府财政的统计手册也采取了类似的处理办法，而且颇具权威性，可以说这已经成为一种国际惯例。

IMF 关于税收的定义是，税收是由政府强制征收的、无偿的、不需偿付的、用之于公众的款项。税收收入不仅包括税收本身，还包括拖欠税收的利息和不付及迟付税款的罚金，以及向接受政府所提供的劳务的人收取的各种费用，以弥补劳务成本。税收还包括政府从财政专卖、进出口专卖和外汇专卖的垄断中所得的利润转移，他们反映了政府利用自己的征税权，通过垄断若干产品和外汇，从中得到类似于营业税的收入。但是，有一些强制征收的款项不是税收，如由教会、贸易团体或贸易协会等非政府组织向其成员征收的款项。

IMF 对于税收的分类充分体现了其税收定义所拥有的丰富含义。按照其分类方法，税收是强制性、无偿、不需偿还的政府收入。政府得到的有偿收入或义务款项（不包括来自外国政府和国际机构的赠与）划归经常性非税收收入（如果是以资本为目的或资产变卖得来的，就归入资本性收入）。政府强制性取得但需要偿还的收入（包括政府取得的强制性贷款或为周转需要但准备在适当的时候归还的应退“税收”）归入政府融资。税收中还包括政府向缴款者提供劳务时所收取的大大超过成本或配给物的各种收费。据此，IMF 把税收收入分为七大类：第一，所得税、利润税和资本利得税；第二，社会保障缴款；第三，工资税和劳动力税；第四，财产税；第五，国内商品和劳务税；第六，国际贸易和交易税；第七，其他税收。其中，第二大类税收收入“社会保障缴款”在名称上并不叫作税。IMF 关于社会保障缴款的定义是，包括被保险者或其雇主为获得或保持享受社会保障福利的资格而支付给提供这些福利的政府机构的所有强制性缴款。另外，在第五大类税收收入“国内商品和劳务税”中有“财政专卖利润”，在第六大类税收收入“国际贸易和交易税”中有“进出口专卖利润”和“外汇利润”，它们在名称上也并不叫作税，但又都是作为税收收入处理的。

IMF 关于税收的定义中值得注意的一点是，将向接受政府所提供的劳务的人收取的各种费用包括在税收收入中。简而言之，税收包括了具有税收性质的各种政府收费。注意到 IMF 关于税收定义的这一点非常重要。从税收包括了具有税收性质的各种政府收费这一国际惯例

出发，我们在研究税权问题时决不能仅仅考虑税收，而必须统筹考虑税收和具有税收性质的各种政府收费。否则，税权研究就没有国际可比性，当然也就不可能有效地借鉴国际经验，深化我国当前的税制改革。

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

改革开放以来，我国的宏观分配格局发生了很大的变化。随着经济体制改革的不断深入，税收形式的收入占国内生产总值（GDP）的比重长期呈下降趋势。20世纪80年代两步“利改税”后的1985年，这一比重在20%以上，到1994年税制改革前已下降到11.9%，平均每年下降一个百分点以上。1994年税制改革的重要目标之一就是提高这一比重，但开始的两年这一比重仍在继续下降，直到1996年才初步扼制了持续下滑的势头，从1998年开始逐年大幅提高，由1998年的11.6%提高到了2001年的15.8%，平均每年提高一个百分点以上。然而，这与国际上比较普遍的30%左右的比重相差甚远。

表 1-1 1993 年~2001 年我国税收收入占 GDP 比重

年份	税收收入占 GDP 比重（%）
1993	11.9
1994	10.8
1995	10.2
1996	10.4
1997	11.0
1998	11.6
1999	12.6
2000	14.2
2001	15.8

资料来源：金人庆著：《中国当代税收要论》，4页，北京，人民出版社，2002。

自然，与此同时，承担财政职能的收入不只是包括以税收形式为主的预算内收入，还包括大量以各种基金和收费等非税收形式存在的预算外收入及预算外之外的收入或称制度外收入。全部非税收入可分

为三个层次：第一层次的非税收入包括纳入预算内管理的各种基金与收费，第二层次为预算外收入，第三层次为制度外收入。这些非税收入占 GDP 的比重及与税收收入之比令人瞠目。以 2000 年为例，我国的税收总额为 12665 亿元，占 GDP 的 14.2% 有的学者统计的包括前两个层次非税收入在内的政府收入总额为 26315 亿元，占 GDP 的 29.4%，相当于税收总额的 2.08 倍。在此基础上，按第三个层次的非税收入——制度外收入——占 GDP 的 5% 估算，则整个政府收入占 GDP 的比重达 34.4%，为税收总额的 2.43 倍。可见，就全国而言，费远大于税。这些费大都具有税收性质，应纳入税收范围。这样计算下来，我国税收性质的收入占 GDP 的比重与国际水平是一致的。

再从中央财政分配格局的变化情况看，虽然 1994 年财税体制改革以来，中央预算外收入占 GDP 的比重及中央预算外资金与中央财政收入之比均已大幅度下降，但中央预算外资金与中央财政收入之比仍高达 1/4。1985 年，中央财政收入为 770 亿元，占 GDP 的比重为 8.6%；中央预算外资金收入为 636 亿元，占 GDP 的比重为 7.1%；中央预算外资金收入与中央财政收入之比为 82.7%。1996 年，中央财政收入为 3661 亿元，占 GDP 的比重为 5.4%；中央预算外资金收入为 948 亿元，占 GDP 的比重为 1.4%；中央预算外资金收入与中央财政收入之比为 25.9%。1997 年以来，中央财政将部分政府性基金收入列入预算，2001 年预算执行结果，中央财政本级收入 8578 亿元，占 GDP 的 8.9%；中央政府性基金收入 1053 亿元，占 GDP 的 1.1%；中央政府性基金收入与中央财政本级收入之比为 12.3%。加上其他基金和收费，费的比例还要更高。

从国际情况看，费一般只占到政府总收入的 15%~20%，且主要集中在地方政府，层级越低，费所占的比重越高，这与公共财政理论中的地方公共产品理论相吻合。在中央财政收入构成中，非税收入所占的比重一般不到 10%。我国的情况与此相差很大。

可见，在我国当前的宏观分配格局下，现行口径的税收并不能够完全反映政府提供公共服务获取资源的总体情况，甚至于可以说，现行口径的税收根本就反映不了政府提供公共服务获取资源的基本情况。如果我们仅仅从现行口径的税收出发研究税权问题，就不可能真正把握我国税权问题的全貌。而只有统筹考虑税收和各种税外收费，才能从总体上认识和把握我国的税权问题。

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

近几年来，我国从理顺税费关系出发，逐步启动和推进了费改税工作。丰富的改革实践要求我们研究税权问题必须统筹考虑税收和公共服务收费。

在九届全国人大一次会议上，我国政府将“财政税收制度改革的进一步完善”列为五项改革之一，并将费改税作为进一步完善财政税收制度改革的主要内容进行了部署。国务院总理朱镕基在九届全国人大一次会议举行的记者招待会上回答记者提问时指出：“现行财税制度是 1994 年改革的，取得了极大成功，保证了每年财政收入以很高的比例增加。但是目前存在的一个问题是费大于税。很多政府机关在国家规定以外征收各种费用，使老百姓负担不堪，民怨沸腾，对此必须整顿和改革。也就是说，各级政府机关除了必要的规费以外，不允许再巧立名目向人民群众收费。”他在 1998 年 3 月主持召开的国务院第一次全体会议上又明确指出，“国务院将要召开会议，对这些改革进行具体部署。在实施中，要把握好各项改革出台的时机和步骤，精心组织，使改革力度、发展速度和社会承受能力相协调，实现稳中求进。”以此为标志，在党中央、国务院的高度重视下，我国的费改税工作正式启动。经过一年的工作后，1999 年 3 月，财政部部长项怀诚在《关于 1998 年中央预算和地方预算执行情况及 1999 年中央和地方预算草案的报告》中提出了收费制度改革的总体思路：一是按照转变政府职能和逐步建立公共财政的要求，取消政府实施公共管理和提供普遍性公共服务收取的管理费，所需经费由财政预算统筹安排。二是将体现市场经营行为的服务性收费，转为经营收费，所得收入依法征税。三是将政府为支持某些重点产业和重要事业发展设立的、具有税收性质的政府性基金或专项性收费改为相应的税收。四是保留政府向社会实施特定管理或提供特殊服务以及对国有资源有偿使用收取的必要费用，并实行规范化的财政管理。这些年来，费改税工作有了很大的进展。

第九届全国人大常委会第 12 次会议审议通过了《中华人民共和国公路法》修正案，将其中第三十六条修改为：“国家采用依法征税的办

法筹集公路养护资金，具体实施办法和步骤由国务院规定”。这一修正案的通过表明涉及交通和车辆税费改革的法律程序业已完成，国务院即以此为依据制定了国发〔2000〕34号文，批转了财政部、国家计委等部门制定的《交通和车辆税费改革实施方案》，决定于2001年1月1日先行出台车辆购置税，替代车辆购置附加费；相机开征燃油税，取代公路养路费、公路客货运附加费、公路运输管理费、航道养护费、水路运输管理费、水运客货运附加费，以及地方用于公路、水路、城市道路维护和建设方面的部分收费。开征车辆购置税和燃油税后，相关收费同时废止。对保留的少量必要规费由财政部与国家计委审核后重新向社会公布，降低收费标准，实行规范管理。

国务院于2000年10月20日发布了《车辆购置税暂行条例》，规定车辆购置税从价计征，税率为10%，开征之时恰遇汽车降价潮，但经相关部门的努力，2001年共征收车辆购置税255亿元，占当年GDP的0.3%，也就是说，仅此一项就使我国税收形式的收入占GDP的比重提高了0.3个百分点。2002年车购税收入可望达到300亿元，增量在50亿元左右。开征燃油税的准备工作也已基本完成，将择机出台。涉及交通和车辆费改税的成果已初步显现，征收有序，收入稳定增长；同时也降低了消费者不必要的负担，促进了汽车消费及制造行业的繁荣。

农村税费改革是费改税的另一重点，也是继实行家庭承包经营制以后，党中央、国务院为加强农业基础、保护农民利益、维护农村稳定而推行的又一项重大改革，自2000年以来，先后发布了《中共中央、国务院关于进行农村税费改革试点工作的通知》、《国务院关于进一步做好农村税费改革试点工作的通知》、《国务院办公厅关于做好2002年扩大农村税费改革试点工作的通知》等，体现了党中央、国务院对农村税费改革的高度重视。该项工作在试点的基础上不断推进，2001年，安徽省、江苏省全省进行了农村税费改革试点，全国试点县（市）达102个。2002年，农村税费改革试点范围扩大到20个省份。农村税费改革的特点是：税费合并征收，统收分支，向农民承诺完成税费任务后有权拒绝其他一切税费，农业税及附加总体负担水平不得超过8.4%。贯彻“减轻、规范、稳定”的原则，并坚持“三个确保”，确保农民负担得到明显减轻、不反弹，确保乡镇机构和村级组织正常运转，确保农村义务教育正常需要。从试点情况看，初步规范了农村

税费，促进了农村社会的稳定，有效扼制了农村“三乱”，试点地区减负率在 25% 以上，带动和促进了农村各项改革，对发展农村经济和促进农村需求都具有重要意义。

费改税的性质并不在于名称的变更，或者说税费的归位，即将原属于税的性质的国家收入恢复税的名称，而在于税权的适用，以规范的税权替代不规范的费权。这决不是名称之争而是权力之争。如出台车辆购置税与燃油税，首先要充分体现税收立法权的监督。同时，这些税种的征管由税务部门依据税收征管法及相关法律法规执行，贯彻法定主义原则。这一系列税权的适用，其目的和效果是行政权力的规范化。费改税掀去了蒙在税的性质之上的费的面纱，使税权得以适用，使税的征收和国家收入的实现建立在完善的立法、执法、行政监督一系列程序之上，这是费改税更为实质的意义。

当然，“费改税”仅仅是治理“费膨胀”问题的一个方面，还要辅之以其他的配套措施，实现税费归位。所以，具体来讲，理顺税费关系包括以下一系列内容：第一，清理收费项目，取消各种不合理的收费。针对目前过多过滥的收费现状及存在的问题，应对现行的各种收费项目进行认真的检查清理，对那些各级政府及其部门越权设立或巧立名目设立的乱收费项目、重复收费项目，擅自扩大收费范围的项目以及完全凭借行政权力设立的收费项目一律予以取消。第二，保留合理的收费项目，实施规范化收费，所有收费纳入预算统一管理。对于适合以收费形式存在的项目应予以保留，但要通过国家法律法规予以规范，严格限定在规费和使用费的范畴内。以法律的形式明确规定收费的立项审批程序、收费部门、收费标准、收费办法及管理方式，同时制定相应的监督管理办法。对于违反法律法规擅自出台收费项目，提高收费标准，改变收费办法及管理方式的应予以严惩。在收费规范化的基础上，所有的收费项目都纳入预算统一管理、统一分配使用资金，部门利益不再与其收费挂钩。第三，对部分收费项目实行转制。将政府负责管理的具有经营性的事业收费项目转向市场。政府部门不再介入经营性质的事务，将其交给从事经营服务业务的市场中介组织承担。这些组织应与政府部门脱钩，在市场中自我经营，自我发展。第四，实施“费改税”。税和费都有各自特定的作用范围和作用机制，是不可相互替代的。因此，应使税费各归其位，该收费的收费，该征税的征税。在清理各项收费的基础上，通过扩大现有税种的税基或设

置新税种的办法，对那些较为规范的具有税收性质的收费项目，如各项基金、专项收入等变费为税。

遵循上述思路，有关部门对费进行了清理。自 1997 年以来，中央相关机构已取消收费 1965 项，共减轻社会负担 1332 亿元。同时还加大了“收支两条线”管理改革力度，核心是实行收支脱钩和收缴分离，2002 年对中央本级 34 个有预算外收入来源的行政执法机关和代行行政职能的事业单位，实行收支脱钩管理，即预算外收入全部上缴财政，支出由财政部门预算按标准统一安排；并且对预算外收入的收缴方式也进行改革，实行收缴分离管理，从体制上防止截留、挤占、挪用预算外收入。就全国来讲，相当一部分行政事业性收费和罚没收入已纳入预算管理，绝大部分预算外资金实行了财政专户管理。

当然，这中间也出现过反复，如有的地方甚至借清理整顿收费秩序，成立专门的收费机构，独立于税务部门。为此，国务院领导同志明确指出：“成立‘收费局’一事不能办，税务部门完全可办此事。这样可以节约大量人员和费用。”国家税务总局针对收费管理工作中存在的这一问题专门下发了《关于加强税务部门代收费有关问题的通知》，要求各级税务部门提高认识，积极承担代收费工作；采取必要措施，努力做好代收费工作；抵制非法收费，促进依法治税；降低征收成本，杜绝额外收费。

在我国当前的宏观分配格局下，税务机关不但要依法履行征税义务，而且在一定程度上要履行征费的职责。鉴于我国在费权建设方面的严重滞后，在费的征收上要积极实现税化，以税的规范来强化费的征收。税务部门是国家收入的专业征收机关，税收信息化的发展也使税务部门的征收技术有了很大提高；税务机关对企业的了解也比较全面综合，可以增进征收效率；在政府收入的实现上也存在规模效应，利用税务机关收费可以有效降低征收成本，等等。因此，相比而言，税务部门的征收行为更为规范、高效、节约，具有公开、公平、公正的特点。这在实践中已得到很好的验证。如社会保险费，原来一直由社会保险管理部门征收，目前全国已有 19 个省、自治区、直辖市和计划单列市地方税务机关负责征收社会保险费。税务部门充分发挥自身优势，去年 18 个省、区、市（河北省从今年 3 月份开始征收）共征收社会保险费 944 亿元，今年上半年 19 个省、区、市共征收社会保险费 584 亿元，预计全年将突破 1000 亿元，取得了快增长、低成本的可喜

成绩。

在推进费改税的过程中，一个值得重视的问题是地方税体系的发展与完善，这直接涉及税权问题。当前，我国在税收立法权的行使上，遵循了统一税权的原则，但地方的税收立法权名存实亡，地方政府所享有的税收管理权也相当有限，地方税体系建设是 1994 年税制改革的滞后因素与薄弱环节，这严重阻碍了费改税的进程。实践中，目前已经改成税或酝酿改成税的仅限于一些大宗的全国性的收费项目，另有大量地方性具备税收特征的费也应当改成相应的税，恢复税收的性质，纳入税收的范围。但是这尚未列入议事日程。如从湖南省张家界市 1999 年对所有行政事业性收费和部分基金项目的清理情况看，清理工作涉及 83 个执行收费的单位，涉及收费项目 8000 多个小项，清理后取消收费项目 758 个，调整收费项目和标准 927 个，目前仍保留有大量的收费项目，其中主要是地方性收费，相当一部分是属于地方政府为履行地方性公共服务，提供地方性公共产品而收取的，应当以税收的形式存在。

值得注意的是，为了与费改税工作相配套，有关方面一直在拟定《国家机关收费管理暂行条例》。它将确立国家收费新概念，明确规定国家机关履行公共服务职能，提供公共服务不收费。《条例》将按收费主体对收费进行分类，停止使用“行政事业性收费”的提法，代之以“国家机关收费”、“中介机构收费”、“公益服务收费”等。据此，国家机关收费的范围大体包括四个方面的内容：一是按照法律法规的规定进行登记、注册、审验、颁发证照，可收取登记注册审验和证照费；二是特许使用国家资源进行经营性活动的，可收取特许权使用费；三是对生产经营造成环境污染或损坏环境的，可收取环境补偿治理费；四是对公民和其他组织权利义务关系进行调解的，可收取调解费、诉讼费等。

在上述情况下，如果我们还只就目前的税收情况研究我国的税权问题，而不从统筹考虑税收和公共服务收费的角度研究税权问题，就不能准确地反映费改税的改革实际，其成果对当前的实践就会失去指导意义，更不可能对今后的实践产生多大的影响。

第二章

税收立法权研究

有法可依、有“良法”可依，是法治行政、依法治税的基本前提。^①没有税收法律规范，税收执法、税收司法等活动将失去其存在的依托，最终只能沦为有权机关或者个人的恣意行为。因此，探讨税收法律问题必须从税收立法开始，研究税收也必须以税收立法权为逻辑起点。只有合理划分税收立法权限，严格规范税收立法程序，切实强化税收立法监督，才能创制出科学、严密的税收法律规范，为税收执法、司法等活动提供明确、充分的法律依据，确保税收组织收入和宏观调控等职能的有效发挥，确保税收行政法律关系始终处于良性的互动状态。目前，我国税收立法权设置、运行状况差强人意，税收立法权在划分、行使、监督等方面存在的问题，已严重干扰了税收立法权在资源配置方面的科学性和有效性，对优化依法治税环境也产生了极为不利的影响。规范、完善税收立法权已成为税制改革和税权建设的当务之急。

^① 亚里士多德将“法治”的基本涵义归结为两点：“已制定的法律获得普遍的服从；而被普遍服从的法律本身又是制定得良好的法律。”参见〔古希腊〕亚里士多德著：《政治学》，99页，吴寿彭译，北京，商务印书馆，1965。