试论我国分税制立法

刘 剑 文

作者 刘剑文, 武汉大学法学院教授; 武汉, 430072

关键词 分税制 立法

提 要 分税制是适应市场经济体制需要的规范化的财政体制; 依国际通例并结合我国实际, 我国应选择相对分权的分税制立法模式; 分税制立法的核心是划分财政权, 主要目的是使各级政府具有与其事权相称的财力; 为保障我国社会主义市场经济体制的顺利发展, 应构建科学、规范的分税制立法体系。

构建科学、规范的分税制财政体制立法 (简称“分税制立法”) 体系是建立和完善社会主义市场经济法律体系的一项重要任务。1994年实施的分税制财政体制改革虽已初显成效, 并从整体上勾画出我国财政体制立法的基本框架, 但尚未构建形式完备、内容规范的分税制立法体系。为进一步适应社会主义市场经济发展的需要, 推进我国财政体制改革和立法, 从理论和实践的结合上探讨我国分税制立法的若干基本问题, 已显得十分必要。

一、分税制的立法界定

财政体制, 又称财政管理体制, 经济学中的通说认为, 它是“在财政管理中, 划分各级政权之间以及国家与企事业部门、单位之间的职、责、权力和相应利益的制度”^①。除通说之外, 还有以下三种主要观点: 财政体制是划分中央与地方以及地方各级财政收支范围和管理权限的制度^②; 财政体制是划分各级政府财力和财权的法规^③; 财政体制既是财政管理制度又是财政分配关系^④。据此, 我们认为, 学者们均是从不同角度来界定财政体制的。实际上财政体制和财政体制法的涵义是不同的。国家立法时须首先界定财政体制的概念, 否则会引起歧义。换言之, 立法界定财政体制时, 可参照但不宜直接引用上述某一种关于财政体制的定义, 应综合考虑一些特殊因素, 具体包括: (1) 财政体制的法定涵义应与社会主义市场经济体制保持一致。在计划经济体制下, 政府的经济事权十分广泛并且直接延伸到经济组织内部, 政府财政管理权的范围较广。在市场经济体制下, 政府的经济事权一般不直接介入经济组织内

部, 财政体制不直接规定国家和企事业单位、个人间的分配关系。(2) 财政体制的法定涵义应是具体的而不是抽象的, 是明确的而不是模糊的。(3) 财政体制的法定涵义还应与财税法的其他法律规范相衔接。因此, 财政体制可界定为划分各类、各级国家机关之间财政权的制度。相应地, 财政体制法就是调整各类、各级国家机关之间财政权分配关系的法律规范的总称。简言之, 财政体制法就是财政分权法, 它在财政法体系中居基本法地位。各类、各级国家机关依财政体制法划定的财政权来理顺财政分配关系。

财政体制受经济体制的影响而形成集权式和分权式两种基本形式, 分税制就是一种分权式的财政体制, 故称之为分税制财政体制。关于分税制问题, 在我国除少数学者主张它仅作为一种税收体制外^⑤, 通常将其定义为“在中央与地方政府之间以及地方各级政府之间以划分各级政府事权为基础相应划分财权和财力的一种分权式财政体制”。^⑥应当指出的是, 上述定义虽在一定意义上反映了分税制的实质问题, 但并未涵盖分税制的全部内容。概言之, 分税制是依法划分各类、各级国家机关之间财政权的制度。从各国分税制立法的实践看, 我们认为, 分税制至少应包含以下几方面的涵义:

1. 分税制是一种涉及多种财政要素、多种财政行为的综合性财政体制。以法定形式划分税收收入是划分财力的关键, 而财力的形式受制于财政权的划分, 财政权的分配又是依据各类、各级国家机关的性质和职责的, 通过分税制可以将财政权分配关系的各个方面联系起来。因此, 分税制是一种含税收管理体制的财政体制。财政权由财政立法权、财政行政权、财政司法权构成, 分税制立法必须划清三种不同属性的财政权并进行合理分配。

2. 分税制是分设机构、划分事权、划分财政权三者相统一的财政体制。依我国宪法, 财政权中的立法、行政、司法三种权力是分别由不同国家机关行使的。世界上不少国家还分设国家税务行政机关与地方税务行政机关, 并设置了专门的税务司法机关。各类国家机关的职责不同, 事权也不一样, 划分财政权应与各自的事权相一致。机构分设的目的是为了划分事权和财政权, 划分财政权和事权亦要求机构分设。

3. 分税制是市场经济国家共同选择的一种分权式财政体制。市场经济是自主、分权的经济, 它为分税制的实施创造了条件, 即中央和地方在政治上和经济上进行适当分权。分税制作为一种分权式财政体制与经济体制是一致的。在中央高度集权的计划经济体制下, 地方并无独立的财政权, 缺少实施分税制的基础。

4. 分税制是一种以配套齐全的法律体系进行保障的规范化财政体制。从一定意义上讲, 市场经济是法治经济, 这无疑要求构建完善的财政体制法。在市场经济国家, 通常在宪法中明确规定实行分税制, 并在宪法中确认各类国家机关的职责及相应的事权, 为分税制提供国家基本法上的依据。在此基础上, 通过法律将分税制各个方面的制度以法律形式固定下来。

二、分税制立法模式的选择

应当进一步指出的是, 各国分税制立法受诸多因素的影响, 在分权措施及分权程度上是不相同的。概括起来, 分税制立法可以分为相对分权与绝对分权两种立法模式。前者是将财政立法权和财政行政权主要集中于中央, 同时赋予地方国家机关一定的财政立法权和财政行政权, 中央与地方财政收支范围虽相对明确, 但亦有交叉, 上级政府对下级政府转移支付的

规模较大。后者则在中央与地方之间的财政分权较彻底，中央与地方各自的财政立法权、财政行政权和财政收支范围非常明确，互不交叉，上级政府对下级政府一般性转移支付的规模不大。那么，从实际出发，我国应选择何种分税制立法模式呢？我们认为，我国现行的经济体制、政治体制和立法体制决定我国分税制立法的模式应为相对分权式。

1. 分税制立法模式应与国家经济体制相适应。财政体制法是处理中央和地方财政权分配关系的准则，是具体的财政体制在法律上的反映。财政体制既受经济体制的制约，又构成经济体制的一部分。集权经济体制下的财政体制法所规定的中央与地方财政分权水平较低甚至不实行分权，这种立法模式现已被越来越多的国家所扬弃。在我国建立和发展社会主义市场经济体制的进程中，多种所有制并存和发展决定国家财政收入的主要来源是税收；多种利益格局并存要求实行分税制；市场机制和宏观调控都是社会主义市场经济体制的重要内容，同时发挥市场机制和宏观调控在国民经济运行中的作用，必然促使中央适当集中财政权以形成实施宏观调控的手段和财力，同时，分配给地方一定的财政权，以调动地方的积极性。

2. 分税制立法模式应与国家政治体制保持一致。我国政权的组织形式是人民代表大会制。全国人民代表大会是国家最高权力机关和最高立法机关，它统一行使分税制最高立法权；省级（或经济特区）人民代表大会在不同国家宪法和法律相抵触的前提下，有权制定分税制的地方性法规。我国是单一制的社会主义国家，中央与地方之间的权力划分遵循民主集中制的原则，在中央的统一领导下充分发挥地方的主动性、积极性，这决定我国财政权以中央统一为主、地方分权为辅。即与宏观调控相对应的财政权必须统一在中央，适应市场调节的财政权由地方行使。在税收体制中设置中央与地方共享税就是政治上相对分权原则的体现。

3. 分税制立法模式应与国家立法体制保持协调。从严格意义上讲，我国实行两级立法体制。在中央，全国人民代表大会及其常务委员会统一行使国家立法权；在地方，省级（或经济特区）人民代表大会根据本行政区域的具体情况和实际需要，在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下，可以制定和颁布地方性法规。中国共产党十一届三中全会以来，为了推动改革、开放政策的实施，国务院曾制定了一批税收方面的暂行条例，这并不表明国务院是立法机关，更不表明国务院制定税收暂行条例构成一级独立的中央立法，因为国务院制定税收暂行条例是根据全国人民代表大会的委托进行的授权性立法。同理，省级（或经济特区）人民政府根据省级（或经济特区）人民代表大会进行的授权性立法亦不构成一级独立的地方性立法。由于财政体制法在财政法体系中居主导地位，显然，财政体制法的表现形式应为全国人民代表大会制定的法律。

三、分税制立法内容的建构

各国分税制立法的模式虽不尽相同，但其立法内容的建构基本上是一致的，即规定在各类、各级国家机关之间主要划分财政权中的立法、行政、司法三项权力。分税制立法的核心是划分财政权，主要目的是使各级政府具有与其事权相称的财力。各级政府的财力是由各级政府财政收支范围和转移支付规模决定的，财力受制于财政立法权和财政行政权。具体而言，分税制立法至少应包括以下六大方面的基本内容：

1. 划分事权。划分事权是分税制实施的基础，划分事权的关键是将财政立法权与财政行

政权分开,将各级政府的事权分清。分清各级政府的事权首先应明确各级政府的职能,着重解决两个问题:一是明确政府应承担的社会事务、经济事务的范围,防止政企不分;二是将政府事务在各级政府间合理分配,防止权责不明。故将有关事权在各级政府间划分并不等于均分事权,要充分考虑各级政府的实际情况,遵循适度分权、受益、职能优势原则。下级政府有能力承担的事务,应由下级政府办理,上级政府所负责的事务须是不宜由下级政府承担或下级政府无力承担的事务;一项事权应分配给哪一级政府可以依据其行使事权受益范围所涵盖的行政区域决定;各级政府都有处理不同事务的优势,^①在划分事权时应充分考虑到这一点。

2. 划分国家财政级次并确定各级财政的收支范围。国家财政的级次通常是一级政府一级财政。财政支出范围是由各政府的事权决定的。划分财政支出范围一般遵循以下标准:凡是规模庞大、需要巨额资金和高新技术才能完成的经济事务或社会事务方面的支出,应由中央财政承担,否则由地方财政承担;财政支出受益对象遍及全国的,应属于中央财政支出范围,仅及于某一地方的,由该地方财政承担,财政支出的计划或标准须全国统一的,属中央财政支出,须地方因地制宜的,为地方财政支出。据此,中央财政主要承担国家安全、外交和中央国家机关运转所需经费,调整国民经济结构、协调地区发展、实现宏观调控所需的支出以及中央直接管理的事业发展支出;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区经济、事业发展所需支出。^②划分财政收入的范围应遵循事权与财力相结合的原则。划分财政收入范围应以财政支出的范围为依据,确保中央对财政集中全国大部分财政收入,因为中央政府除直接安排消耗性财政支出外,为实现宏观调控还必须安排大量的转移性财政支出。划分财政收入的关键是划分税收收入,并符合效率、适合、相当、经济等多项原则。

3. 划分中央与地方财政收入范围。划分财政收入的范围应遵循事权与财权相结合的原则,并以财政支出的范围为依据。划分财政收入的范围应确保中央财政集中全国大部分财政收入。具体包括:(1) 税收收入的划分。划分税收收入应以征收管理效率高低决定某税归哪一级财政,同时,以对经济发展促进大小决定某税归哪一级财政。我国目前将维护国家权益、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税种确定为中央和地方共享税,将与地方利益关系密切、税源分散、需要发挥地方组织收入积极性,便于地方征管的税种作为地方税。(2) 国有企业利润的划分。目前,中央企业税后利润全部上交中央财政,地方企业税后利润全部上交地方财政。(3) 其他专项财政收入的划分。

4. 建立转移支付制度。转移支付是指上级政府将其财政收入按照法定标准、程序划转给下级政府作为其收入来源的一种拨款形式。根据财政收支法划定的初次财政收入范围,中央政府集中了全国60%以上的财政收入,但按法定财政支出范围,全国大部分消耗性财政支出由地方直接安排。中央与地方这种纵向的财政收支差额是由转移支付来实现平衡的。此外,由于同级不同地方财政收入水平上的差距,许多贫困地区维持机关正常运转的财政支出都不能保障,同级不同地区间财政收支差额也需要转移支付来平衡。因此,转移支付对于弥补地方财政收支差额,维持整个国家各个地方财政负担的公共服务最低标准,以创造全国统一市场、实现经济稳定有重大意义。^③转移支付有一般转移支付和特殊转移支付之分。前者又称整体性支付。上级政府对一般转移支付资金的具体用途不予限定,由下级政府自主支配使用。后者亦称专项性转移支付,它是上级政府依照特定目的和条件对下级政府的特殊补助,其主要目

的是支持某一地区难以承担的全国性和跨地区性项目，以及上级政府所鼓励发展的行业或项目，实现国家特定调控目的。

5. 划分财政行政权 财政行政权主要是各级政府运用国家所赋予的依法组织财政收入和安排财政支出的强制性的权力，如公债发行权、税款征收权等。这种权力不同于财政立法权和财政司法权。财政立法权、财政司法权虽然也具有国家强制力，但财政立法权是针对各类财政事务制定和发布法律的权力，财政司法权是针对财政刑事案件、财政民事案件和财政行政案件进行审判的权力。但财政行政权应受制于财政立法权和财政司法权。划分财政行政权的总原则是，各级政府及其财政主管机关依照财税法，对属于该级财政收支事项独立行使财政行政权，上级政府对下级政府行使监督权。

6. 划分财政立法权 根据法治原则，各项财政权的划分最终表现为立法权的划分。政治体制及立法体制上的差异造成各国行使财政立法权的机关不完全相同，以及中央与地方财政立法权的分配办法各异。在西方国家，税法必须由议会制定，地方税收立法权的大小因各国国家结构实行联邦制或单一制有所不同。在我国，宪法对立法权在权力机关与行政机关之间、中央与地方之间作了划分，这种划分适用于财政立法权的划分。这就是：全国人民代表大会及其常务委员会统一行使最高财政立法权，财政法律是制定财政行政法规、财政地方性法规的依据；国务院根据国家权力机关授权，可进行财政委托立法，也可以制定财政法律的实施条例；法定的地方权力机关根据本地实际情况和需要，在不与法律、行政法规相抵触的前提下，制定地方性财政法规。

四、分税制立法的完善

1994年财税体制改革虽确立了分税制的基本框架，但几年来的实践表明我国分税制立法尚不完善。我国分税制立法亟待解决的问题有：政府职能并未完全适应市场经济体制，各级政府事权不清；在统一税法、集中税权时，忽视授予地方税收立法权；原有地区间财政分配格局尚未打破，缺少转移支付的法律规范；税收司法保障体系不健全。故在走向21世纪之际，应构建在分税制财政体制法统帅下的税收基本法、财政收支划分法、国债法和转移支付法等构成的财政法体系。

制定税收基本法可以解决地方税收立法权限、国家税务局和地方税务局各自的税收征管权限以及设立税务司法机构的问题。对此，省级权力机关制定税收地方性法规已有法律依据。我国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法第7条规定，省级人民代表大会可以制定和颁布地方性法规。这里所称地方性法规理应包括税收地方性法规。赋予并允许地方实际行使税收立法权，有助于将地方诸多“费用”一并纳入税收管理的法制轨道。目前地方政府征收许多名目的“费用”，实际上相当于地方税。众所周知，分税制实施后我国地方税制更加薄弱，地方行使税收立法权有助于建立完备的地方税体系。税收基本法应将地方税收立法权具体化。同时，为加强中央对地方税收立法权的监督，还应建立税收地方性法规备案备查制度。国家税务局和地方税务局税收征管权限的划分应坚持“各管各税”的原则，中央税和共享税由国家税务局征管，地方税由地方税务局征管。税收司法保障体系可参照我国现行的铁路、航运司法保障体系建立。

制定财政收支划分法可以在明确各级政府事权的基础上划定各级政府的财政收支范围。目前,我国各级政府的事权仍不明确,也不科学。政府经济方面的事权过大,社会事务管理投入不足。各级政府事权不明确,造成有利的则争,无利的则推。进一步划清各级政府的事权,首先,应按“政企分开”、“职能转换”的原则界定政府的经济事权。政府应逐步放弃直接从事个人、社会组织有能力承担且与公共服务、宏观调控无关的经济活动,放弃对国有企业经营管理活动的直接参与,集中力量从事个人、社会组织无力承担或与公共服务、宏观调控密切相关的经济活动。其次,应借鉴国外立法成功经验,将政府经济事务与社会事务方面的事权在各级政府间合理划分,并以法律形式固定下来,以使各司其职。再次,可设定中央政府和地方政府共管事项,并可以由中央政府有偿委托地方政府单独办理。此外,对国有企业利润、公债收入、事业性收费、罚没收入也应在财政收支划分法中进一步明确其财政收入级次。

制定国债法。国债是我国弥补财政赤字、筹措财政资金的重要手段。现行国债管理的依据不仅停留在行政法规立法层次上,而且过于简单。国债法应对国债发行的条件、审批程序、国债的种类、发行的规模、国债的交易等问题作出明确规定。通过立法实现调整国债结构、控制国债规模、强化国债管理、提高国债使用效益等目标,使国债市场化、国债管理法律化。

制定转移支付法的目的在于实现上下级政府间财力分配的均衡以及各地区间公共财力分配的大致平衡,但目前转移支付除规模不大之外,更主要的问题是不规范,不能完全实现转移支付的目的。要解决上述问题,有待于制定规范、完备的转移支付法。转移支付立法应以实现各级财政收支平衡以及各地区基本财政服务水平相当为目标。一般性转移支付的数额应采用因素法、税收能力指数法等公式化的办法测算。特殊性转移支付应依专项财政拨款法规定的条件、审批程序,使用监督办法进行划拨,减少任意性。

此外,还应制定与预算法配套的法律、法规,通过立法进一步划清各级政府的事权。

综上所述,分税制立法是我国市场经济法律体系的重要组成部分。正确处理经济上的分权关系,充分发挥各类、各级国家机关的职能优势,既确保中央权威,又充分调动地方的积极性,呼唤着尽快构建科学、规范的分税制立法体系。

注 释:

- ① 陈岱孙主编:《中国经济百科全书》,中国经济出版社 1991年版,第 1034页。
- ② 陈共等:《财政学教程》,中国财政经济出版社 1985年版,第 393页。
- ③④ 姜雄壮:《当代财政学若干论点比较研究》,中国财政经济出版社版,第 233—253页。
- ⑤ 郝昭成等:《财税体制突破与利益重组》,中国财政经济出版社 1993年版,第 177页。
- ⑥ 储敏伟:《分税制若干理论与实践问题探讨》,载《财经研究》1993年第 12期,第 18页。
- ⑦ 于宗先主编:《经济学百科全书·财政学》,台湾联经出版事业公司 1987年版,第 89页。
- ⑧ 参见《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》。
- ⑨ 汪兴益:《试论财政转移支付制度》,载《财贸经济》1994年第 8期,第 36页。

(责任编辑 车 英)