

# 回归税收基本特征 寻求财税体制改革突破口



## □ 揭 晔

一直以来，学界均公认税收具有强制性、无偿性和固定性。但多年来，我国财税政策在具体实施过程未能较好地解读和阐释这三性，甚至出现了一定的偏差，导致当前财税体制中出现了不少弊端。因此，推进新一轮财税体制改革，有必要对税收的三性进行解构和重读，以找准改革的逻辑起点、核心精神和理念框架，解决当前财税体制中存在的相关重要问题，构建适应现代法治、民主公平、民生福祉的财税新体系，为优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安提供坚实的基础制度保障。

### 一、对税收基本特征的偏离导致现行财税体制中的三大基本关系未能理顺

长期以来，我国政府部门和财税

界，大多受限于对税收的狭义、片面和机械的认识，未能全面、辩证地理解税收的“三性”，在具体政策的制定和实施时甚至背离税收强制性、无偿性和固定性的基本特征，导致了现行财税体制未能很好地处理公民与政府在征税与用税上的关系，未能理顺中央与地方之间的税收分配关系。

（一）税收强制性被片面化：未能处理好政府和公民在征税上的关系。税收强制性的精神实质就是税收法定原则，它包括两个方面的内涵：一方面公民必须遵照法律的规定履行纳税义务，做到纳税遵从；另一方面政府必须严格依照法律的规定征税，做到税法遵从。重要的税收构成要素（征税范围、征税依据和税率等）皆由法律加以确定，政府部门不能单方面制定、更改、取消。政府与公民在征税上的关系只能通过税收法律来确定。当前财税体制片面强调公民纳税的强制义务，一定程度上弱化

了对政府征税的法律规制，在以下两个方面表现出较为强烈的行政指令性特征：一是税收要素的“行政规定”比重较大，我国目前开征 18 个税种，但经立法机构制定的税收法律只有《税收征收管理法》、《个人所得税法》、《企业所得税法》、《车船税法》4 部，其余行政法规约 30 部，部门规章约 50 部，财政部、国家税务总局以及省级及以下税务部门发布的规范性文件更是数以万计。二是组织收入的计划指令性较强。目前税收收入的组织有两个遵循标准：其一，按照《税收征管法》的要求，依法征税，应收尽收；其二，按照年初预算所确定的收入目标。这两个标准存在一定矛盾，《税收征管法》和《预算法》的要求不相协调。尤其在经济形势不容乐观的情况下，政府更多地不是调整支出规模，反而强调必须完成预算的收入目标；有时甚至违反人大预算的法律约束，随意追加组织收入任务。

(二) 税收无偿性被狭义化：未能处理好政府和公民在用税上的关系。对税收无偿性的狭义理解是指国家征税以后，税款即为国家所有，既不需要偿还，也不需要向纳税人付出任何代价。但在法治社会的视角下，这一理解显然不能全面反映政府和公民在税收上的关系。近年来在学界广泛流行的税收法律主义、税收契约论或者公共产品价格论等众多理论观点都有同一个指向：税收不是“无偿”的，政府征税的目的是用来提供公共产品和公共服务，满足公共需要，实现公共利益，是“有偿”的。既然是“有偿”的，为了确保纳税人向政府让渡的私人财产能够严格按照公众的集体意愿提供其所需的公共产品和公共服务，政府的用税权必须受到限制。长期以来，我们基于对税收无偿性的狭义理解，忽视了政府用税权的受限制性。比如各级人大鲜有对财政预算开展公共辩论，也很少对具体的支出进行公开质询，对政府预算的审议往往流于形式、只批不审。

(三) 税收固定性被纸面化：未能处理好中央与地方的税收分配关系。税收固定性是指税收制度由国家法律法规规定，要有稳定性和延续性，不能随意更改。从制度层面上看，这种固定性除了税收要素的基本稳定以外，还应该包括整个税制体系的相对稳定，包括中央和地方税体系的相对稳定。事实上，1994年分税制改革以来，我国税收制度的固定性有纸面化之嫌，只做到了维持征税要素的基本稳定，而中央和地方税体系的相对稳定和平衡却被束之高阁，对当前地方税体系冲击很大。一方面，在调整中央和地方之间税收分配关系时“固定性”没有得到体现和遵循。1994年以来，国家陆续做出了几项共享税的调整：增值税中央与地方的分成比例从50：50调整为75：25；印花税从50：50历经多次调整到97：3；企业所得税从40：60

最终调整为60：40；个人所得税2002年中央与地方的入库比例为50：50，2003年再次调整为60：40。另一方面，税制设计谨慎守旧充分体现“固定性”，未能有所突破以给地方税体系足够的支撑和后援。两相结合，随着财力不断向中央集中，地方税体系不断被削弱，也随之引发了两个突出矛盾：一是地方政府财力和事权之间的缺口不断扩大。地方财政支出占全国财政支出的比重从1993年的71.7%上升到2013年的85.4%，但地方政府财政收入占全国财政收入的比重却从1993年的78%下降到2013年的53.4%，地方财力的压缩速度还赶不上事权的扩张速度。二是地方没能充分享受经济发展所带来的福利。仅以广东省为例，2013年全省税收收入为14111亿元，上缴中央的税收达到8378.4亿元，占比达59%，留存地方的税收只有41%。广东的经济规模和税收总量虽然多年位居全国第一，人均税收贡献量全国第六，但全省人均财政支出仅列全国第20位。

## 二、财税体制改革应从回归税收的基本特征中寻找突破口

2014年6月中共中央政治局会议审议通过了《深化财税体制改革总体方案》，奏响了新一轮财税体制改革的进行曲。推进财税体制改革，必须正确理解税收的强制性、无偿性、固定性，并以此为突破口来构建和完善财税体系。

(一) 坚持税收法定原则，切实规范税收立法权。要重新摆正公民与国家在征税上的关系，必须确立税收法定的基本原则，使财税制度设计回归税收强制性的法治本质。税收法定主义是指征税主体依且仅依法律的规定征税，纳税主体依且仅依法律的规定纳税，其核心就是限制政府的征税权。

1. 加快税收立法步伐。《深化财税体制改革总体方案》提出建立现代财政制度，“现代”这一关键词清晰表明财政制

度是法治而非人治。因此，现代财政制度的建立离不开立法方面的完善。当前应加快税收立法步伐，把有关税种设定和税收基本要素的实体法，以及涉及纳税人基本权利义务的程序法优先列入立法日程，尽快改变目前仅有4部税收法律的现状，做到征税依据必须由法律规定，不得以行政法规甚至部门规章代替。

2. 规范税收立法授权。全国人大应对税收立法授权加以规范：一是缩小立法授权范围，收回税种开(停)征、确定税收要素、涉及纳税人基本权利义务等重要实体法相关权限；二是严格控制层层授权行为，对于涉及纳税人基本权利义务的，国务院不得再授权或转授权给财政部、国家税务总局或者各省市。

3. 建立税收立法公众参与机制。当前，我国在税收立法上已引入公民讨论、征求意见等公众参与的方式，但税收立法的公众参与机制仍然不够健全和完善，公民难以通过其代表在立法过程中表达意见，有必要建立税收立法的公共参与决策机制，还原公民与国家在税收上应有的关系。

(二) 坚持税收是公民对政府的信任委托，推动税收个人无偿和整体有偿整合一致。关于公民与国家在税收上的关系，目前主要有“税收权利关系说”、“税收债务关系说”两大派观点，“税收权利关系说”认为税收就是政府凭借政治权力无偿占有公民财产权利；而“税收债务关系说”认为政府和公民之间是财产转让的债务关系，但这两大派观点在解释国家对税款行使占有、使用、管理和处分等权力，对税收无偿性的理解上，其实都未能完整准确地诠释政府无偿占有公民财产如何管理、运作并受到有效监督的关系。笔者认为必须坚持税收是公民对政府的信任委托，指委托人(公民)基于对受托人(政府)的委任，将其财产权委托给受托人，受托人按委托人的意愿以自己的名义为受益人的利益

或特定目的,对委托财产进行管理或处分的行为。将政府和公民在税收上的关系认定为一种法定的信任委托关系,一方面有利于解决目前对税收“无偿”的误读,有利于倡导纳税人和国家之间在法治基础上的信任与合作,有助于逐步消除纳税人认为征税就是对其财富剥夺和侵犯的观念,避免其采取消极不合作态度;另一方面,有利于解释公共财政“受制”的必然性,有利于切实强化对用税权的法律规制和监督,使政府这个代理人切实承担提供公共服务和公共产品的责任,真正做到税收“托之于民、取之于民、用之于民、造福于民”。在信托的理念下,公民对政府用税权的监督权可以在改进预算和审计监督方式上着力。

1. 推广“参与式预算”,使征税整体有偿和用税受限制性落到实处。参与式预算是指政府将涉及公众切身利益的公共项目建设资金,通过举办讨论会等方式,使公众直接参与预算过程,决定或部分决定公共资源的配置,并对预算执行实施监督,使预算编制更加公开、民主、透明,监督更加有力。上海、江苏、哈尔滨都在市一级政府进行了参与式预算的探索与实践。按照笔者曾经担任地方人大代表和全国人大代表的体会,一方面政府预算专业性很强,普通民众确实难以胜任和参与其中;另一方面随着公民意识的增强,民众参政议政的积极性和热情越来越高,对政府“钱袋子”的管理更是格外关注。这种矛盾使得公众对公共财政“看得见,摸不着”,更加认为公共财政的受限制性旁落。参与式预算给了这种矛盾一个很好的调和方式,省级以下地方政府都可以每年选取数个与社会民生关系特别紧密,或者社会关注度特别高的支出项目,因地制宜设计一定的讨论程序,让公众参加到预算决策的讨论中来,使公共财政的受限制性既“看得见”,又“摸得着”。

2. 专设人大审计委员会,增强预算

执行审计的约束力。审计部门每年对相关政府部门的财政收支情况都会进行审计监督,但“岁岁年年花相似”,审计结束后问题依旧。其中一个关键原因在于审计部门作为政府属下的一个部门,对政府自身运作进行审计,是“既当运动员又当裁判员”,这种制度安排略显先天不足。人大作为审核批准预算的立法机关,应专设审计委员会,由人大对预算执行情况进行审计,才能真正体现公民对用税权的监督。

(三)坚持权责法治化,稳定中央和地方的税收分配关系。《深化财税体制改革总体方案》作出的财税体制改革部署,其中一个重点就是中央和地方的利益关系,其目标是理清权责,建立事权和支出责任相适应的制度,发挥中央和地方两个积极性。因此,亟需从财政分权的大处着眼,通过合理划分各级政府间核心公共服务职责,做好地方财政收入“加法”和财政支出“减法”,建立和完善中央和地方两级真正科学合理的财税体系,并在今后较长的时期内维持税制格局的相对固定性。

1. 合理划分基本公共服务支出责任。一是合理划分中央和地方的支出责任。目前许多明显具有中央政府职能特色的支出如失业保险、社会保险和公共安全等都被分配到省以下政府,导致近30年来我国地方政府财政支出比重一直呈上升态势。按照十八届三中全会强调“适度加强中央事权和支出责任”的部署,建议国防外交、生态环境、食品安全、司法、科教文卫、社会保障等基础性、外溢性较强和跨省界、跨地域的公共服务开支由中央集中开支,地方政府则专注于与本地居民福利息息相关的日常事务,真正做到为地方政府支出“减负”。二是推进政府支出责任的立法。成熟市场经济国家在财税体系建设方面的一大共性,是制定具有较高层次效力的法律,对政府间支出责任、收入

划分以及转移支付等财政关系以法律形式予以明确。我国应在合理划分中央和地方支出责任的同时,尽快启动相关的立法工作。

2. 构建和完善地方税体系。在合理划分中央和地方公共服务职能后,应尽快建立地方税体系,给既定的地方职责配备等量收入规模的税种,提供地方履行服务职能所必须的财力保障。特别是随着“营改增”的不断扩围,构建完备的地方税体系尤为迫切。一是重新确立地方主体税种。从理论层面、经济发展、可操作性等方面考量,建议现阶段通过重新划定现有税种的中央和地方属性来完成,将地方所属企业的企业所得税作为地方主体税种,其收入除中央企业缴纳的企业所得税外全部留存地方,并将个人所得税等共享税的地方分享比例提高到50%以上。二是整合优化其他地方税种设计。比如将车辆购置税与车船税合并,扩大资源税征收范围等。三是实施房地产税费改革,将目前的土地增值税、房产税、土地使用税等合并为房地产税,按法定的合理税率,在房地产保有环节征收。

3. 建立稳定合理的转移支付机制。财政转移支付制度是调整中央和地方财政关系的关键环节,是公共财政实现公平和效率目标的重要手段。因此,财政制度改革必须建立稳定合理的转移支付机制,科学确定不同地区的转移支付系数,保障各省份人均公共服务财力支出基本均衡并适当与其税收贡献度成正比,保障公平,鼓励效率。具体系数可采取各省份人均公共服务财力支出基本均衡标准:分为发达地区、发展中地区、欠发达地区三类地区,三类地区的地方人均公共服务财力支出应保持基本均衡。

(作者为广东省地方税务局副局长、广州市地方税务局局长)

责任编辑 雷艳