

# 我国税权划分现状及其改革思路

安体富

**纵**观我国税权划分的历史发展进程，有两个关键的坐标点——1978年和1994年，这两个时间点将税权划分的进程分为三个阶段。1978年之前，在传统的计划经济体制下，税收的立法权和征管权基本都集中在中央，只是在1958年和1977年，国务院分别公布了《关于改进税收管理体制的规定》和《关于税收管理体制的规定》，规定在中央统一的征税条例基础上，地方可根据实际情况，有权对某些地方税种采取减税、免税、加税或停征的措施，有权对这些税收的税目和税率作必要的调整。

从改革开放到1994年分税制改革，我国在税权划分问题上贯彻了一条向东部沿海地区倾斜式放权的思路，在成功地推动了东部地区迅速发展的同时，也带来了东西部地区之间经济差距日益拉大等负面影响。1994年实行分税制财政体制，税权划分的主要特征是税收立法权高度集中于中央，税收行政管理权相对分散。应当肯定，这种税权划分现状是与我国政权高度集中、行政权分层运用、中央政府统揽全局的权力划分格局相吻合的。但与规范化、法治化的税权划分模式相比，我国现行的税权划分模式仍存在很多问题。

**（一）在税收立法权的划分上，存在横向划分上的立法权行政化与纵向划分上的“集权——分权”悖论问题。**长期以来，我国税收立法权一直集中在行政机关而非权力机关，国务院及其财税主管部门在税法制定方面处于事实上的主导地位。在我国的税收立法实践中，权力机关立法很少，授权立法则占到了很大比重。据统计，在我国的现行税法体系中，由全国人大及其常委会制定的法律仅有《个人所得税法》、《税收征管法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》、《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》等4个以及今年初废止的《农业税条例》，由国务院（包括原政务院）制定的税收行政法规有26个，由国务院财税主管部门制定的部门规章有28个。授权立法过多而导致的税收立法的行政化，是对税收法定主义的背离，直接导致了税收立法的层次低、质量差、严肃性不足、权威性不高。在税收立法的纵向划分方面，法律规定与税收实践差距甚大，存在税收立法权的“集中——分散”悖论。也就是说，在法律规定上，税收立法权高度

集中在中央；但在税收实践中，地方则拥有较大的“税收立法权”。具体表现在：首先，1994年分税制改革后，地方虽然在法律上不再拥有“税式支出”式的税收减免权，但在事实上却可以通过“财政支出”式的财政返还减免企业的纳税义务；其次，地方在法律上虽不享受名义上的税收立法权，却可以通过收费、基金等形式享有实质意义上的“税收立法权”。这一悖论导致的后果是，地方通过种种方式获取的“税收立法权”游离于国家正式的税法体系之外，破坏了税法的统一和完整。

**（二）在税收管理权的划分上，存在税收征管主体权限交叉和税收执法权保障不足的问题。**首先是税收征管主体权限交叉。主要表现在：第一，部分属于地方税的收入如个体税收、集贸市场以及涉外税收中的地方税收等仍由国税局征收，使地方政府无法对属于本级的收入充分行使管辖权。第二，部分地方收入由国税局征收后，其他执法权，如管理权、检查权、复议权的归属如何与征税权一致起来，尚存在不少矛盾。第三，对95%以上的个体户采取定额征税的办法，执法上难免有一些弹性，个体户由国税局征收，就意味着地方政府对定额中属于地方税收入的部分难以实施有效管理，由此产生的国、地税矛盾难以协调。第四，对普通发票的管理按流转税的归属划分，造成了地税部门对所管的大多数纳税人没有发票管理权，从而失去了以票管税的有效手段。其次是税收执法缺乏法律上的相应保障。根据《税收征管法》的规定，税务机关对欠缴税款的纳税人可以依法直接采取划缴、查封、扣押、拍卖等手段予以强制缴纳税款；对有逃避纳税义务的纳税人可以直接采取暂停支付、查封、扣押等手段予以税收保全。但从实践来看，税务机关实施税收强制措施和税收保全措施十分困难，因为法律没有赋予相应的保障权力，从而使一些违法行为得不到及时处理和纠正。

**（三）在税收收益权的划分上，存在地方政府权利主体缺位的问题。**地方税收收益权是财政分权体制下地方政府得以履行职能的物质保障。之所以称之为税收收益权，而不是简单的税收收益，是因为权利可以带来固定预期的收益回报，它受国家法律的保护，其他组织或个人不得侵犯。一般情况下，地方政府与中央政府的税收收益权，大都通过最高权力机关制定法

律的形式划分,这在单一制国家对中央政府是一种约束,而对地方政府则是一种保护。我国目前划分税收收入的主要法律依据是国务院1993年发布的《关于实行分税制财政管理体制的决定》。后来,为了进一步完善财税体制,国务院于2001年底制定并颁布了《所得税收入分享改革方案》,决定从2002年1月1日起,实施所得税收入分享改革。也就是说,从法律的层面来看,我国的财政分权是由国务院以行政命令的方式决定的,这至少可以说明三个问题:第一,只有中央政府才是税收收益权的主体,地方政府不是权利主体;第二,地方政府没有独立的税收利益,其收益来自于中央政府的授予;第三,中央政府有权决定和调整地方税收收入的形式和数额,地方政府必须服从。由此可见,在我国,地方政府目前最为缺乏的并不是稳定的收入来源,而是法定的税收收益权。

税权划分模式在不同国家有其不同的历史形成原因。一般而言,单一制国家的税权比较集中,联邦制则较分散。但不论采取哪种形式,通过法律明确划分权限,强调立法机关在税收立法中的重要性和基础地位以及在保障中央政府财力集中的同时,充分发挥地方政府积极性和主动性是十分重要的。中国税权划分的改革思路可概括为:

(一) 制定《税收基本法》(或《税收通则》),对税收立法权限做出统一规定。在法治化水平较高的国家,税权的划分一般通过宪法予以明确规定,或至少由最高立法机构通过的基本法律予以规范。我国《宪法》虽然几经修改,但税权的划分都没有被列入修宪的日程;《立法法》、《税收征管法》在税收立法权方面的规定不够系统、明确;散见于各实体税收法律、法规及国务院文件中的有关税收立法权的规定,更是内容少,层次低。为了充分发挥税收立法权在资源配置方面的重要作用,必须由法律对税收立法权问题做出统一、明确的规定,这是国际经验给我们的启示,也是依法治税对我们提出的必然要求。由于《宪法》规定的是国家根本的政治、经济、社会制度及其他重大问题,不可能单独对税收立法权问题做出细致、缜密的规定;《立法法》所涉内容也多为统揽全局的重大问题,指望其对全部税收立法权都予以明确、细化也是不现实的;《税收征管法》的法律级次又偏低。在这种情况下,制定单独的《税收基本法》(或《税收通则》)是合理划分税权、健全税法体系的必然选择。《税收基本法》(或《税收通则》)是规范国家税收问题的宪法性文件,在国家的税收法律体系中占据主导地位,具有最高的法律效力,是全部税收立法的来源和依据。税收立法权是全部税收问题的逻辑起点和核心内容,它明确国家可以对哪些行为、财产征税,如何征税以及税权在不同机关、不同层级间如何分配等基本问题,理应在《税收基本法》(或《税收通则》)中做出统一、明确的规定。

(二) 坚持税收法定主义原则,逐步缩小授权立法的范围。立法机关立法的地位、效力和级次高,规范性、权威性强,但

立法程序相对复杂,立法周期较长,对形势变化的适应性较低;而授权立法的地位、效力和级次较低,规范性、权威性弱,但立法周期短、时效快,具有较强的针对性和灵活性。就我国税法建设的前景来看,税收立法应以立法机关立法为主,授权立法为辅,尽量避免税收立法的行政化和低层次化。具体来说:第一,凡有关税收法律的基本原则、通用条款、税务机关及纳税人权利、义务、税收立法的权限、税收管理权限等基本内容,需要通过《税收基本法》加以规范,由全国人大立法。第二,凡全国性税种的立法权,包括全部中央税、共享税和部分在全国范围内普遍征收的地方税,其税法的制定、颁布、实施权和修改、补充、废止权,属于全国人大及其常委会。第三,某些全国性税种经全国人大及其常委会授权可以先由国务院以条例或暂行条例的形式发布,但要规定试行期限(比如5年),试行期间要进行充分的立法调研,并尽快由全国人大上升为正式法律。第四,国务院有制定税法实施细则、增减个别税目、调整个别税率及对税法的解释权。第五,省级人民代表大会及其常委会,负责部分地方性税收法规的制定、颁布、实施、解释和调整,并可根据法律规定,由省级人民政府制定地方性税收法规实施细则和征管办法。第六,国务院财税主管部门为了贯彻执行税法 and 税收行政法规,有权制定规章并拥有一定的行政解释权。

(三) 在坚持中央立法为主的前提下,赋予地方对某些地方性税种一定的税收立法权。我国是单一制国家,又是世界上最大的发展中国家,迫切需要中央政府集中财力进行有效的宏观调控,以实现政治、经济和社会的稳定;另外,我国幅员辽阔,地区经济发展不平衡,也需要进行适当的分权,逐步建立完善的地方税体系,以调动地方发展经济的积极性和主动性。因此,从总体上看,我国税收立法权的纵向划分,应建立起以中央立法为主、地方立法为辅的立法格局。税收立法权纵向划分的基本思路为:第一,全国统一开征、对宏观经济影响较大的地方税种,如营业税、企业所得税、个人所得税等,由中央统一立法和解释,税收管理权也相对集中在中央,但在不违背中央统一规定的前提下,可赋予地方在一定范围和幅度内的政策调整权。第二,全国统一开征但区域性特征比较明显的地方税种,如资源税、房产税、城市维护建设税等,基本的税收法规由中央负责制定,具体的实施办法、税目、税率的调整、税收减免以及征收管理等权限,赋予地方。第三,零星分布、征收成本较高的地方税种,如城镇土地使用税、车船使用税、印花税、契税等,其立法权、征收权、管理权全部划归地方。第四,省级地方政府根据本地区经济和社会发展的需要,以及经济资源优势 and 税源情况,在报请中央批准之后,可以开征某些具有地方特色的税种。第五,中央要加强对地方税收立法的监督和管理,要明确赋予地方税收立法权是一个渐进的过程,当前只能下放到省一级地方政府,而且省级政府在行使税收立法

# 探索公共财政理财之道

赵江涛 ●



**在**生产建设型财政逐步向公共财政转变过程中，河南财政不断实践、探索、创新，特别是2003年以来，适应全面建设小康社会和实现中部崛起的新形势，坚持求真务实，锐意进取，初步探索出了一条符合公共财政要求和河南实际的财政改革与发展之路。

一是明确一个思路——做大蛋糕。

理财之道，生财为本。对于财政部门而言，没有钱就什么事情也办不成，发挥公共财政职能也就无从谈起。多年来，河南财政遵循经济决定财政、财政反作用于经济的基本规律，坚持走从经济到财政之路。2003年，提出了把公共财政建设与加快发展结合起来、着力做大财政经济蛋糕的工作思路。实践中，坚持用公共财政理念支持经济发展，不断探索运用财税杠杆支持经济持续快速健康发展的重点和途径，突出中原城市群和县域经济两大战略布局，努力做强收入核心增长极和培育众多财源增长点。在此基础上，坚持“既抱西瓜，又捡芝麻”，逐市、逐税种、逐项目分析征管薄弱环节，强化重点税源和主体税源收入监管，加大小税种和非税收入征管力度，努力使经济发展成果及时足额反映到财政收入上来。近年来，河南主体税收增长始终与主要经济指标增长相适应，小税种增长强劲，2005年契税、资源税等小税种增收21.2亿元，其中契税增收8亿元，过去流失掉的收入变成了政府可

支配的“真金白银”。“十五”期间，全省一般预算收支实现翻番，2003年以来，全省财政收支一年一个新台阶，一般预算收入连续突破300亿元、400亿元和500亿元，财政支出连续跨越700亿元、800亿元和1000亿元，是分税制以来全省财政实力增长最快的一个时期。实践证明，把公共财政建设与加快发展结合起来，着力做大财政经济蛋糕，抓住了市场经济下财政发展的关键，丰富了公共财政内涵，拓宽了理财思路，促进了全省财政经济的良性循环。财政实力的增强，为更好地解决发展中遇到的新情况、新问题奠定了坚实的基础，办成了过去多年想办而没有能力办的大事。

二是突出一个重点——服务大局。近年来，河南财政坚持跳出财政看财政，紧紧围绕省委、省政府决策部署把握财政，努力在经济社会发展大局中观察财政。凡是事关经济社会发展大局的事情，积极研究，主动“请客”，不被动“买单”。如针对县乡大量拖欠农村中小学教师工资发放问题，深入调

权时，不得损害中央政府及其他地区的利益，也不得损害当地居民的利益，否则，中央有权予以废止。

(四)明确划分国税、地税机关的税收管理权限，加强两者之间的联系和协作。应通过法律明确国税与地税机关各自的税收管辖权范围，使两者能相互协调，严格按照税法规定对纳税人进行属地管辖，建立健全级别管辖，取消对外资企业、高新技术企业等纳税人进行的专属管辖。国、地税机关在行使税收稽查权时要严格依照法定程序，在其法定职责内对纳税人进行税收稽查，不得超越职权或相互推诿。另外，可考虑建立联

合办公日制度、信息传递交流制度和纳税人检查联系制度，以有效解决国、地税在实际税收管理中遇到的交叉问题，提高管理效率。

(五)加快人大立法进程，明确地方政府税收收益权的权利主体地位。只有通过全国人民代表大会制定法律的途径，明确地方税收收益权的权利主体地位，才能限定中央政府随意调整税收收入归属的自由裁量权，使地方在收入归属问题上与中央处在平等的法律地位。●

(作者为中国人民大学教授 博士生导师)