

关于我国税收立法权划分的思考

○ 李波

税权是指税收的立法、执法、司法权在国家机构间的配置，由税收立法管辖权、税收征收管理权和税收收入分享权构成。税权(特别是税收立法权)在各层级政府间的分配，形成了具有集权或分权特征的政府间税收安排。税权划分既要维护中央在宏观调控中的主导地位，又要保护地方政府执行公共事务、发展地方经济的积极性和自主性，实现适度集中和适度分权的统一。

理论上，税权具有可分离性。一种税的征管权划归某一级政府，并不一定要求该级政府同时控制这种税的税收立法权和税收收入分享权，对于同一种税来说，立法权、征管权与收入分享权可以分别划归不同层级的政府。一般情况是高层级政府直接控制大部分主要税种的立法权，甚至控制那些收入归属下级政府的税收的立法权；同时税收立法权中，不同层级的政府可分享税基决定权和税率决定权。现阶段我国税权在税法 and 税收政策方面实行的集权模式，同税权分散、侵蚀和分解的现实存在着强烈的反差，我国在税收立法权划分方面存在的主要问题是：

1. 税权的划分缺乏一个稳定的规则。国家税权作为一种宪法性的权力，对其划分是一个应在宪法上予

以解决的问题。在法制比较健全的市场经济国家，税权的纵向分配一般是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予以规范。而我国税收立法权在中央和地方之间如何划分，并没有一个确定统一的规则，它不是由宪法明确规定，也不是通过最高立法机关，即全国人民代表大会及其常务委员会按照法定程序立法解决，而是由中央政府即国务院或授权财政部、税务总局以行政法规的形式加以规定，随意性较大。这就使得税权划分的过程成为中央与地方博弈的过程，从而使集权、放权、收权的循环变得不可避免。

2. 税收立法权过分集中于中央，地方缺乏必要的税收立法权，地方税权与事权严重脱节。我国宪法规定，省、自治区、直辖市人大及其常委会在不同宪法法律和行政法规相抵触的前提下，可以制定地方性税收法规。但是在实际操作中，税收立法权高度集中在中央，目前几乎所有地方税种的税法条例及其实施细则都是由中央制定与颁发的，只是把屠宰税、筵席税的某些税权如是否征收及征收额度下划由地方决定，地方税的其他税权如税收优惠政策和减免政策也完全集中在中央。

3. 税收立法层次不高，税法缺乏权威性和严肃性。我国目前的税收立法工作滞后于经济发展，其中一个重要因素就是缺少一部统领整个税收体系的税收大纲或者税收基本法，因而，我国税收的性质、作用、立法原则、管理体制，中央和地方税收权限的划分，各级税务机关职责，地方税种开征及调节范围等这些重大问题都没有明确的法律规定。例如在现行税法中，由最高立法机关即全国人民代表大会及其常委会通过的税收法律只有三部，其他则大多是由国务院或者由全国人大常委会授权国务院制定的税收条例。由于税收立法的层次偏低，使税法缺乏必要的权威性和严肃性，地方政府在没有税收立法权而且收不抵支的情况下，往往采取“越权”的办法来解决现实矛盾。突出地表现在两个方面：一是地方政府和中央有关部门盲目出台各种附加、基金、收费等项目，用收费权替代税权且收费规模日益庞大，其结果只能是侵蚀税基；二是地方政府在利益的驱动下，超越税法的现象屡屡发生，如擅自变通国家税法，越权减免税收。

为确保中央财政宏观调控的主动权，确立中央财政的主导地位和绝对权威，是实现社会稳定和国民

经济协调发展的重要基础。但我国区域经济发展中的不均衡,对不同层次的公共商品存在着不同的偏好,税源分布的千差万别,又要求税收适当分散,因此应把适度下放税收立法权和完善地方税收体系提上议事日程。

世界上无论是联邦制还是中央集权制的国家实行的都是三级分税。我国也可以根据自身特点,实行中央、省(包括自治区、直辖市和计划单列市)、市县三级分税制。从总体上看,我国税收立法权的划分,应建立起以中央立法为主、省级立法为辅、两级立法相辅相成的立法格局。在这种格局中,中央政府拥有足够的财力对全国经济进行宏观调控;省级政府主要作为中央和地方的协调主体,一方面代表地方利益,负责地方经济增长和社会发展,另一方面又代表中央利益,保证中央政府政令的贯彻实施,并监督下一级政府的财政运行;市县一级政府自行组织部分税收收入,在上级政府转移支付制度的配合下,发展本地经济。与此相适应,将部分地方税税种的立法权下放给省一级政府,并赋予其审批、协调和监督的责任。

1. 赋予地方税收立法权的要点。按照上述思路,除了将那些为保证全国政令和税收政策统一,维护全国统一市场和公平竞争的地方税的税收立法权集中在中央外,其余地方税税种的税收立法权限可作如下划分:

——中央税、共享税由全国人大或其常委会立法,国务院制定实施条例,其税收立法权和税收政策制定全都要集中在中央,不得向地方分散,避免到处出现“税收丛林”、降低税收的透明度。

——地方税中关系国家宏观调控能力和公众切身利益的税种,可考虑中央只负责制定基本税法,同

时设置一些弹性规定,允许地方在弹性内确定执行标准,如确定税目税率的可调整范围,税收减免的幅度范围(设置上下限)等,但其具体实施办法、税目税率调整、税收减免及其征收管理等权限应赋予地方。

——屠宰税、房产税、车船税、土地使用税等影响限于地方的税种,由地方人大及其常委会立法,报全国人大及其常委会备案。

——经全国人大及其常委会批准,地方人大及其常委会有权根据本地经济发展情况和资源优势开征某些新的地方税。

——地方税收立法权只下放到省、直辖市、经济特区以及民族自治地方(自治区、自治州和自治县)。

作为过渡措施,可暂由中央政府提出地方税法范本,待时机成熟后再将地方税立法权下放。

2. 地方税立法权的限制条件。地方的税收立法权并非是不受约束的税收立法权,应在赋予地方以税收立法权的同时,对地方行使立法权施加必要的限制。一种约束的办法是由中央制订《地方税立法通则》,或者制定《政府间财政关系基本法》,对地方享有的税收立法权的范围和行使立法权的方式、程序作出明确规定。

大致来说,中央对地方立法权的限制性条款至少包括以下三个方面:地方不得制订有损中央政府税收权益(如侵蚀中央政府税基)的税法;地方不得制订有损其他地区税收权益(如向其他地区转嫁税收负担)的税法;地方不得制订有损当地居民权益(如歧视性征税和税率过高)的税法。

3. 制定税收基本法。由于政治经济和历史的原因,过去我国在税收划分方面制定的一些带有法律性质的规定在某种程度上同宪法精神相抵触,地方政府制定的同宪法精神不符的文件更是屡见不鲜。根据

以上情况,建议对税收划分方面的有关规定加以清理,凡同宪法相抵触的应予以废止,同时考虑到现在在税收立法权方面既存在中央集权过多问题,也存在地方滥用权力问题,因此建议对各级立法机构的税收立法权限和原则加以规定,尽快制定符合中国国情的税收基本法,确定税收划分的指导思想,并在此框架内进行改革。该法应对中央税和地方税的主体税种、税收立法权、管理权、收入规模、税种、税收强制执行手段、征纳双方的权利义务、税务机构的设置和管理体制等作出明确的规定。从目前我国法制建设的总体情况看,我国的税收立法应以立法机关立法为核心,授权立法为辅助,尽量避免税收立法的低层次化,这也是税收法定主义原则和依法治税的必然要求。

(作者单位:中南财经政法大学财税学院)

