

税收法定视域中的地方税收立法权

苗连营^{*}

内容提要 税收法定决定着税收立法权的性质与归属,统领着税收立法权的配置体系,并演绎着三对最基本的宪法关系。地方立法无权涉足税收问题不仅是我国的一以贯之的基本立场和法制传统,也符合长期以来人们关于单一制的思维定式。央地财政关系的失衡表明,仅仅让地方分享一定的税收收益,难以适应提升地方政府治理能力和水平的改革需求。赋予地方相应的税收立法权,使其拥有相对完整的税权,是破解地方财政困难、合理建构央地财政关系的现实考量,同时也具有法理上的正当性和逻辑上的自治性。只有对《立法法》上的税收法定条款做适度的修正并使税收法定回归其本来意义,才能在规范层面上为地方税收立法权开辟生存空间。在证成地方税收立法权的同时,还需特别强调对其的监督与制约,这或许可以成为激活我国宪法实施监督制度的突破口。

关键词 税收法定 地方税收立法权 宪法关系

税收法定是现代财政制度的精神内核与制度基石之一。我国自十八大以来,党的一系列纲领性文件和《立法法》对税收法定问题的反复强调与积极推进,^①不仅引领着全社会税收法治理念的启蒙与更新,也推动着我国税收法治建设的阔步前行。可以说,税收法定原则在我国已不再仅仅是抽象的学理概念或理想的价值诉求,更成为实实在在的法治实践与制度建构。在这一时代背景下,探讨税收立法体制的基本格局和演变态势,分析地方税收立法权的存在形式、逻辑结构和运作机理,无疑对落实税收法定原则、深化财税体制改革具有重要的理论价值和现实意义。

^{*} 郑州大学法学院教授,博士生导师。本文系国家社会科学基金重点项目“依宪治国重大理论和实践问题研究”(项目编号:15AFX007)的阶段性成果。

^① 2013年11月12日,党的十八届三中全会通过的《关于全面深化改革若干重大问题的决定》强调“财政是国家治理的基础和重要支柱”,并明确提出要“落实税收法定原则”。2014年6月30日,中共中央政治局审议通过的《深化财税体制改革总体方案》,同样体现着税收法定的原则和精神,要求立法者决定全部税收问题。2015年3月26日,按照中央全面深化改革领导小组的统一部署,全国人大常委会法工委牵头起草的《贯彻落实税收法定原则的实施意见》,对贯彻落实税收法定原则的路线图、时间表做了明确安排。

一、税收法定的宪法意义与税收立法权的配置格局

税收是一门古老的统治艺术;但税收法定原则的确立则与近代法治文明进程交织共生、相伴而行,内涵着民主、法治、人权等基本的宪法精神与要素。“就民主国家而言,税收非仅为政治上现实,而实寓有宪法上理念。”^②作为税收法制领域的最高原则和“帝王条款”,^③税收法定直接决定着税收立法权的性质与归属,统领着税收立法权的配置格局,形塑着税收立法体制的基本样态,演绎着现代社会中三对最基本的宪法关系。

其一,人民和国家之间关系的理性定位,是宪法政治的逻辑起点;税收法定则通过协调公民财产权与国家财政权之间的关系而直接演绎着人民与国家、公权与私权之间的宪法关系。征税权是国家获得财政收入、履行公共职能的一项支柱性权力;而财产权则是公民赖以生存和发展、享受自由与自治的一项基础性权利。尽管在现代社会,“税收是文明的对价”,是公民获得、实现和增进个人权利所必须支付的成本,但税收毕竟来自于对公民财产的汲取,是以对公民财产的无偿“剥夺”和强制转移为其外在特征的。就国家与纳税人关系而言,“人民之金钱给付,系作为财政国家财政收入之核心要素,国家经由课税权之行使,将人民财产权转换成公法之强制性财政收入。”^④这样,税权的失范或滥用必将危及个人财产权乃至公民其他宪法权利与自由的保障与实现,尤其是考虑到该项权力具有强烈的扩张性和侵益性特征,甚至被称为“是事关毁灭的权力”,由此在税收领域发生侵权的可能性与危险性就显得更为现实和紧迫。因此,对征税权力加以有效地监督和制约以切实保护公民财产权这项最脆弱的权利不受侵犯,便成为许多国家的一项重要重要的宪制性安排,“所谓私有财产不受侵犯首先就是不受非法税的侵犯”。^⑤而税收法定便是这一制度的浓缩与结晶,其精神实质就在于税收立法权应当为人民代表机关所保留,人民通过在先的立法约束以确保征税必须得到人民的同意,进而使得国家政权的存续与运转具备民意的正当性基础;人民主权也由此获得了实在的制度性依托,并成为宪法政治发展中的永恒主题和不竭动力。

在我国,税收方面的重大事项只能由“法律”规定,就意味着税收立法权只能由全国人大及其常委会来行使。作为代表全国人民行使国家权力的最高机关,全国人大也是我国民意的最高代表机关;由其行使税收立法权体现着我国税收立法的民主属性与本质,彰显着人民是国家权力本源的宪法理念,昭示着“人民的同意”是税收合法性的政治基础;同时也为税收能够真正“取之于民、用之于民”提供了根本的法治保障和制度前

② J. Isensee, *Der Sozialstaat in Wirtschaftskrise*, in Fs für Broermann, at 365 (1982). 转引自葛克昌《国家学与国家法—社会国、租税国与法治国的理念》,月旦出版社股份有限公司1996年版,第145页。

③ 张守文《论税收法定主义》,载《法学研究》1996年第6期;王士如《中国税收立法的宪政思考——从税收法定主义谈起》,载《政法论坛》2009年第1期。

④ 黄俊杰《财政国与课税收入之立法》,载《月旦法学杂志》2002年第84期。

⑤ 李炜光《论税收的宪政精神》,载《经济活页文选》2004年第5期。

提。在税收法定的理念之下,税的征收和使用都必须得到人民的同意、接受人民的监督,其直接表现形式便是征税和用税最终都必须受制于人民的立法权。由此,公民不再是被动地赋税承担者而成为治国理财的主动参与者;纳税不仅仅是公民对国家所承担的一项法定义务,更意味着国家由此而必须履行尊重和保障人权的宪法责任。弘扬税收法定精神不仅有助于矫正长期以来在税收观念上根深蒂固的义务本位、国家本位色彩,强化全社会的主体意识、权利意识、契约精神和法治观念,也有助于切实保障纳税人在立法过程中充分表达和实现自己的利益诉求与政治愿望,大大增强公民参与国家治理、社会治理的广度、深度及实效性,奠定了整个税收法律制度的民主根基。

其二,议会与政府之间的关系是人民和国家之间的宪法关系在制度层面的延伸与转化,体现着国家权力在政治结构中的横向配置。古典立宪主义所尊奉的政治信条就是议会至上和法律保留,作为民意代表机关的议会天然地具有道德上的优越性,在税收立法方面享有无可置疑的排他性权力。议会通过民主的立法程序将其对政府获得和使用税收的基本立场和制度安排以法律的形式表达出来;政府的税收权力仅限于执行议会立法,所有的税收活动均须依附于议会立法而进行。由于政府的治理能力在很大程度上依赖于其财政能力,而税收则直接约束着政府的财政汲取能力,因此,对政府税收能力的控制就成为控制政府财政收入、进而控制政府的政策选择及施政行为的有效手段。事实上,“在近现代政治文明发展史上,法律对政府行为的控制最早一般正是经由控制收入来实现的。”^⑥这种财政上的“议会中心主义”或“财政民主主义”,既是人民主权原则的必然要求,也是税收法定原则的精义。

在我国,税收立法权专属于全国人大及其常委会的宪制安排,不仅契合了财政民主的内在要求,使人民作为“主权者”获得了控制“政府钱袋”的宪法性权力与制度性保障,同时也有着客观方面的现实需求与经验依据。众所周知,长期以来我国的税收立法是由政府主导的,大量的税收立法是以行政法规甚至部门规章的形式出现的。而国务院的税收立法权则主要来自于全国人大及其常委会的授权,大量继续生效的税收行政法规和规章都是经授权而制定的,税收方面的授权立法比比皆是。^⑦这种现象不仅使得全国人大及其常委会在税收立法方面大权旁落,在一定程度上损伤了税收立法的严肃性、权威性和民主性;而且行政机关既行使税收执法权、又行使税收立法权的集权性体制,显然不符合宪法的分权原则,难以防止税收权力的任性与肆意,也难以有效实现保障纳税人权益、提高公共服务质量、实现社会公平正义的价值目标。因此,将税收立法

⑥ [英] 哈耶克《法律、立法与自由》,邓正来等译,中国大百科全书出版社2000年版,第426页。

⑦ 这方面授权主要有两次,即1984年全国人大常委会《关于授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例(草案)的决定》、1985年全国人大《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》。有学者统计,我国有关税收的行政法规约30多部,部门规章约有50多部,而下级的规范性文件则多达5500部。税收方面的行政立法不仅量多面广,而且内容重要,在现有的18个税种中,除了个人所得税、企业所得税和车船税是由人大立法规定外,其余都是由国务院根据授权以暂行条例的形式开征。参见刘剑文《重塑半壁财产法——财税法的新思维》,法律出版社2009年版,第88页;熊伟《重申税收法定主义》,载《法学杂志》2014年第5期。

权收归全国人大及其常委会、纾解目前人大与政府间在税收立法权配置方面的内在张力,便成为《立法法》确立税收法定的直接动因和现实考量。^⑧显然这对理顺税收立法体制、优化税收立法权配置、增强税收立法的科学性和民主性具有重要意义。

其三,中央与地方的关系体现的是国家权力在宪法框架内的纵向配置,关涉到中央权威与地方自治的平衡、国家统一与地方创新的结合、整体利益与局部利益的协调,其与国家权力的横向配置一道,综合形成了一个国家的宏观治理结构与宪法体制。对于现代主权国家的中央与地方之间关系,人们往往习惯于用单一制和联邦制两个概念进行类型化的区分。但现实情况往往并不像理论上的界限那样泾渭分明,事实上,任何一个国家的纵向权力分配往往都既有单一制的成分,也有联邦制的元素,都是单一制与联邦制的某种程度的混合或杂糅,纯粹的单一制或者联邦制只具有学术上的“模型”意义。税收立法权的配置同样如此,既不存在立法权绝对归属于中央的所谓单一制,也不存在完全分散给地方的联邦制,而往往有着十分复杂的类型与模式。例如,日本、韩国是单一制国家,但由于实行地方自治,地方在满足中央设定的条件和程序后,有权自主立法开征地方税。就连过去以中央集权著称的法国,自从20世纪80年代实行地方自治改革后,地方在地方税方面的立法权限也被大大增加。美国是联邦制的代表,地方享有地方税的立法权,只要不触及州际贸易条款,影响其他地方的利益,各州和州以下的地方都有权征税。德国虽然是联邦制,但在税收立法方面却具有明显的集权倾向,联邦有优先立法权。如果联邦已立法,则各州无权立法;如果联邦尚未立法,各州有权立法;州立法后,联邦有权根据需要重新立法,并以联邦法律为准。^⑨可见,所谓的单一制或联邦制只是对中央与地方之间关系的概念性描述,各个国家央地之间的税收立法权限划分并不存在简单的非此即彼的对应关系,而是有着各种各样、复杂精巧的变异与组合。

在新中国历史上,央地关系始终是政治经济生活中的核心话题之一;而“集权”与“分权”之间的来回摇摆和反复变动,表明了央地关系方面缺乏明晰而稳定的法治化思路与保障。虽然1982年宪法确立了“在中央的统一领导下,充分发挥地方的主动性、积极性的原则”,但由于这一规定过于原则和笼统,并带有浓厚的政策性色彩,以至于在实践中很难具有可操作性。^⑩而“财政关系是政府间关系的核心问题”,特别是“税收的

⑧ 由此不难理解,在2013年全国两会期间,全国人大代表赵冬苓所提交的《关于终止授权国务院制定税收暂行规定或者条例的议案》,被称为当年“最有含金量的议案”。参见冯禹丁:《立法法“税收法定”修订逆转背后》,载《法治与社会》2015年第5期。《贯彻落实税收法定原则的实施意见》主要内容涉及的就是税收法律与税收条例之间的关系。这也说明解决人大与政府之间的税收立法权配置关系,是落实税收法定原则的当务之急。

⑨ 参见熊伟:《税收法定原则与地方财政自主》,载《中国法律评论》2016年第1期。

⑩ 有学者把“两个积极性”原则视为一种政制策略,并肯定了作为一种非制度化的宪政策略在协调特定时空条件下中央与地方关系上的政制意义和成就。参见苏力:《当代中国的中央与地方分权——重读毛泽东〈论十大关系〉第五节》,载《中国社会科学》2004年第2期。也有学者认为,这个条文显然政治意义大过法律意义,因为如果依照这个条文的字面解释,其无疑是“独尊中央”的条款,地方与中央的权限已毫无“划分”的可能性与必要性。参见陈新民:《论中央与地方法律关系的变革》,载《法学》2007年第5期。

征集和分配是从根本上影响中央与地方关系的第二种基本方法”。^⑪由此导致我国央地关系的演变脉络长期以来主要就表现为政府间财政关系的起伏不定、此消彼长。税收立法权无疑在整个财政体制中具有重要地位,税收收益分配、税收征管体制、税收规模结构都建立在税收立法的基础之上;拥有税收立法权不仅是拥有完整税权的重要标志,而且是确立税收政策、配置财政资源、调控经济发展所必不可少的法治手段和方式。因此,如何认识中央和地方之间在税收立法方面的权力分配关系,便成为观察我国央地财政关系的一个重要视角。

从税收法定的历史渊源和价值定位来看,该原则所首要解决的是人民的立法权问题,强调政府若要以税收的形式获得个人的私有财产,必须事先征得公民的认可与同意,并通过对议会与政府之间关系的制度建构而确保民意代表机关对税收问题的最终决定权。然而,《立法法》在矫正税收行政立法之偏颇的同时,不经意间又触及到了中央与地方税收立法权限的配置问题,从而使以下问题真切而现实地呈现在我们面前:在《立法法》上的“税收法定”框架内,地方税收立法权有没有存在的空间?地方税收立法权的正当性能否得以证成?如何认识和破解地方税收立法的难题与障碍,并实现地方税收立法的良性有序运转?等等。

二、地方税收立法权的缺失与央地财政关系的失衡

尽管我国没有财政自主权这一规范概念,但学界一般认为我国存在事实上的财政分权制度。当然,地方财政自主权通常被理解为一种客观存在的事实,这种自主权不是法定权力,而是事实权力。^⑫然而,作为财政自主权的重要组成部分和显著标志,地方税收立法权却无论是在法律上还是在事实上始终都不存在。

对于地方税收立法权的明确否定,始自于1992年的《税收征收管理法》,即“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行,法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。”^⑬接着,1993年国务院《关于实行分税制财政管理体制的决定》进一步明确强调:划分税种以后,“中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中在中央。”2000年实施的《立法法》则从立法权限划分的角度再次明确规定:“基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度”只能制定法律。这是我国税收法定的端倪,强调了税收方面的基本制度属于法律保留的事项。2015年修改后的《立法法》第8条第6项不仅使税收法定成为独立条款,从而凸显了该条款的特殊地位和意义,而且对其内容做了更为明确细致的具体列举,即“税种的设立、税率的确定

^⑪ 前引⑩,苏力文。

^⑫ 参见徐键《分权改革背景下的地方财政自主权》,载《法学研究》2012年第3期。

^⑬ 该条款自1992年被确立之后,历经1995年、2001年、2013年、2015年《税收征收管理法》的四次修改而未做过任何变动。

和税收征收管理等税收基本制度”方面的事项只能制定法律,亦即这些事项属于全国人大及其常委会的专属立法范围,地方立法无权涉及。而且,根据《立法法》第九条的规定,如果上述税收事项尚未制定法律的,全国人大及其常委会有权作出决定,授权国务院可以根据实际需要先制定行政法规,但并未规定可以授权地方就税收事项制定地方性法规。第73条进一步规定“除本法第八条规定的事项外,其他事项国家尚未制定法律或者行政法规的,可以先制定地方性法规。”亦即,不管中央立法是否出台,地方性法规均不得染指第八条所规定的税收事项。这表明,在与行政法规的关系上,法律对于税收事项是相对保留,全国人大及其常委会居于主导性地位;在与地方性法规的关系上,法律对于税收事项是绝对保留,全国人大及其常委会居于垄断性地位。

上述一系列规定和立法沿革使人们有理由得出结论“总体而言,地方在税收立法方面处于无权状态。”^⑭“中国没有法律意义上的地方税,地方没有立法权,只有体制意义上的地方税。”^⑮“从形式上看,在税收立法方面,《立法法》并未给地方提供空间。”“即便理论上不排斥地方的税收立法权,但基于中国现实国情,这种可能性尚不具备。”^⑯可以说,地方立法无权涉足税收问题不仅是我国一以贯之的基本立场和法制传统,也符合长期以来人们关于单一制的思维定式。税收事项成为地方立法不可逾越的红线和禁区,不仅是我国在规范层面长期刻意坚守的制度安排,而且也与我国在历史上长期延续的中央集权传统相适应。反观我国财政管理体制的演变历程,无论是高度集中的统收统支,还是“分灶吃饭”的财政包干制,无论是“弱干强枝”的放权让利改革,还是“强干弱枝”的分税制,央地财政关系的主导权实际上一直主要是由中央政府来掌控的,财政管理体制和经济运行模式总体上呈现出鲜明的中央集权的制度特色与路径依赖。与此相应,税收立法权也一直由中央集中统一行使,中央总体上控制着财政资源的调配权与规则制定权;所谓“集权”与“放权”之间的循环不过是一种临时的阶段性特征和政策性调整,并不存法治意义上稳定而规范的央地财政分权。

虽然这种高度集权的财政管理体制在市场化进程中而呈现出不断松动的趋势,尤其是1994年的分税制改革基本上建立起了中央和地方各自相对独立的税收收入体系,初步搭建起了适应市场经济和法治精神要求的央地财政关系框架,从而有效地调动了中央与地方两个积极性。但由于分税制的直接目的在于增强中央的宏观调控能力和财政收入比重,因此,这次改革的利益天平在此后的实践中发生了向中央的严重倾斜。尽管地方拥有14种地方税的固定收入,三种与中央共享的税种收入,但税源稳定、易于征收、收入规模大的优质税种被列为中央税或中央与地方共享税,而收入规模小、课税

^⑭ 朱大旗《“分税制”财政体制下中国地方税权问题研究》,载李明发主编《安徽大学法律评论(总第13辑)》,安徽大学出版社2008年版,第20页。

^⑮ 邢昀《构建地方税体系仍需过渡办法》,载 <http://economy.caixin.com/2012-11-21/100463445.html>,最后访问时间:2015年12月15日。

^⑯ 前引⑨,熊伟文。有学者认为,我国税收立法权是从1977年开始向中央逐步强化的,并在1993年达到集权的顶峰。参见崔威《税收立法高度集权模式的起源》,载《中外法学》2012年第4期。

范围窄、征收成本高、税源分散的中小税种则划归给了地方。由此导致中央财力在分税制后大幅攀升,而地方财政则陷入困境。在实行分税制前,地方本级财政收支基本能实现平衡,据统计,1993 年我国地方财政自给率为 102%,但 1994 年这一指标骤跌至 59%,其后地方财政自给率基本保持在这一水平。^{①⑦} 相对于地方财政的窘境,中央财政收入占全国财政收入的比重则从 1993 年的 22.02% 迅速提升到 1994 年的 55.70%,央地财政格局发生了立竿见影式的重大改观。与央地财力状况变化成反向关系的是,地方承担的公共服务和支出责任却在不断增加,呈现出“财权不断向上集中、事权不断向下转移”的基本走向,由此不仅造成央地财政关系的严重失衡,而且直接制约着全国统一市场的形成和基本公共服务的均等化。^{①⑧} 而这一现象所反映的不仅仅是经济问题,同时也折射出明显的法律问题。

造成央地财政关系失衡和地方财力困难的原因是多方面的,但分税制改革的不彻底无疑是其中的一个重要原因。^{①⑨} 在我国财政史上,无论是分税制改革,还是其他形式的财政分权,主要内容都是税收收益的划分,体现为中央和地方各自享有一定范围的税种或一定规模的税收收入比例,因此,其实质是利益的分割而非权力的划分,地方并不享有完整意义上的税权。一般而言,税权应当包括税收立法权、税收征管权和税收收益权三项基本要素。^{②⑩} 其中,立法权是一项基础的原创性权力,它直接决定着税种的开征与停征、税收要素的确定与调整。“拥有完全的税收立法权,不仅可以通过确定税收规模、选择税收结构、设置税收要素等来贯彻政策意图、配置和调度经济资源,还可以在在一定程度上控制税收征管权和税收政策制定权。从这个意义上讲,税收立法权实质上就是一种资源配置决策权。”^{②⑪} 正是税收立法权的这一根本特性,使得税收立法权的合理配置成为构建税权体系的核心内容和税收法定主义的首要考量。在缺失税收立法权的情况下,就不可能有真正的财政自主权,也不可能有真正的央地财政分权,地方也就难以根据本地的具体情况和实际需要,运用立法手段积极挖掘税源潜力和保障财政收入水平,也难以形成稳定的财政收入增长机制和提高财政资金的使用效率。在现代市场经济体制中,税收因其自身的民主性、规范性、制度性而应当是国家财政收入的主要形式,“甚至是唯一形式”。在税收收入无法满足正常的财政需求的情况下,地方政府便只有

^{①⑦} 段晓红《我国地方税建设路径之反思》,载中国财税法学研究会编《第一届“中国财税法治 30 人论坛”论文集》2015 年 12 月。

^{①⑧} 中央与地方的事权和支出责任不匹配的问题由来已久,十七大、十八大和十八届三中全会报告均关注到该问题。据统计,2010 年我国地方政府承担了教育支出的 64.26%,社会保障和就业支出的 95.07%,医疗卫生支出的 98.47%,环境保护支出的 97.15% (资料来源《中国统计年鉴 2011 年》,中国统计出版社 2011 年版,第 280 页)。此外,中央和地方的事权划分还存在权力不清、效率不高、机构重叠、职能异化等现象,如中央和地方职责严重同构,地方事权几乎全是中央政府的延伸或细化;应该由中央负责的事项,中央没有完整统起来,而适宜地方管理的事务又没有完全放下去等。参见陈益刊《央地权责划分改革大幕开启》,载《第一财经日报》2016 年 5 月 10 日第 A01 版。

^{①⑨} 参见张斌《深化财税体制改革需有全面规范的制度保障》,载 http://www.china.com.cn/fangtan/2014-07-31/content_33108049.htm,最后访问时间:2016 年 1 月 19 日。

^{②⑩} 参见张守文《财税法学》,中国人民大学出版社 2007 年版,第 209 页。

^{②⑪} 陈少英《可持续的地方税体系之构建》,载《清华法学》2014 年第 5 期。

寻求替代性财源来缓解财政压力,甚至通过制度外的非正常手段去谋取财政收入。应当说,地方财政所出现的一系列混乱与无序现象与此有着直接的关联。

通过与中央政府相互博弈和“讨价还价”来争取更多的转移支付,是地方政府增加财政收入的一条重要渠道。转移支付作为不同层级政府之间、尤其是中央和地方之间财政资金的再分配制度,是调控府际间财政关系的一项重要措施。然而,由于财政转移支付的总量过大,且未能完全做到透明化、公开化、规范化,由此不仅造成大量财政资金双向运行、拨付滞后、流转效率不高,而且中间环节的跑冒滴漏现象严重,甚至权力寻租事件频频发生。当然,在央地关系缺乏法治化保障的情况下,中央政府部门或许更愿意通过转移支付手段来弥补地方财力的不足,以强化和维持中央对地方的管控和影响。

除了通过转移支付手段来弥补制度内财力缺口外,地方政府还常常依靠非税收入、土地资源、地方债等方式来充实地方财力。由于地方政府在土地收益分配中居于绝对优势地位,土地收益便成为地方财政收入的重要来源,称地方财政为“土地财政”并不为过。^{②②}但土地资源的有限性决定了这种资源型收益不可能长久持续下去,土地出让金作为地方财政收入重要支撑的局面终将难以为继。通过地方融资平台等方式举债,是地方政府弥补财政缺口的又一条渠道。但由于随意性大,收支不透明,使用效率低,地方政府债务隐藏着巨大风险。^{②③}修订后的《预算法》虽然赋予了地方政府发债权,但此举能否从根本上化解地方政府债务风险、解决地方财政困难尚需认真研究和观察。此外,名目繁多的各种收费项目等非税收入在地方政府收入中也占很大的比重,甚至出现了“税收缺位、收费越位、费大于税”的现象。大量的公共财政预算外收支不仅分散了政府财力,造成了财政秩序的失范与混乱,也冲击着社会正常的分配秩序和经济秩序。

税收立法权的缺失不仅导致地方财政自主权和主体性地位的丧失,使地方无法通过立法手段积极巩固并开辟税源、满足地方财政需求,而且使地方无法通过正常的制度化渠道与中央进行利益交涉,甚至不得不采取“跑部钱进”等非常规手段去争取利益;而由于中央在利益博弈中既扮演运动员又充当裁判员角色,决定着利益分配的游戏规则,自然会把利益天平朝着向有利于自己的方向倾斜,甚至会根据自己的利益需要而随时修改规则,从而使央地关系处于一种随意变动的不稳定状态。^{②④}同时,在中央独占税收立法权的情况下,地方的税收政策和税制安排完全受制于中央,地方在税收方面的任何创新意图和尝试都必须得到中央支持或认可并通过中央立法来推行。这使得地方几乎丧失了探索和试错的制度空间,即使某些地方税种已经明显老化、滞后,或者某些税种

^{②②} 据统计,2013年地方政府土地出让金收入决算数为39073亿元,是预算数的152.6%,2014年则高达40480亿元,是预算数的117.6%。许多地方的土地直接税收及城市扩张带来的间接税收占地方预算内收入的40%,土地出让金净收入占政府预算外收入的60%以上。参见前引①⑦,段晓红文。

^{②③} 中金公司2015年4月发布研究报告称,截止2014年底地方政府债务规模估计高达15万亿元,相当于GDP的23.6%。载 <http://www.jiemian.com/article/262692.html>,最后访问时间:2015年5月17日。

^{②④} 例如,1994年的分税制改革已经将税种划分做了有利于中央的安排,但此后又多次出台政策不断调整更改,如,个人所得税原为地方税,2002年被改为中央与地方各分50%的共享税,2003年中央的占比进一步提高到60%。证券交易印花税的分成比例原为五五分成,后来改为中央分97%,地方分3%,2106年又全部调整为中央收入。

为地方所急需并具有明显的地方特色,地方也无权适时地进行灵活性地立改废工作。这不仅压抑了地方进行税收制度创新的生机与活力,也影响着地方税体系乃至整个税制的科学建构。当然,如果仅仅从技术层面而言,即便地方不充分享有(甚或不享受)税收立法权,但只要其能够享有稳定的、充足的税收收益权,也能够解决地方财力不足的问题。或者,如果中央规范地、合理地向地方进行财政转移支付(尤其是一般性转移支付),在一定程度上同样能够解决地方财力。然而,如前所述,税收收益权、财政转移支付等,与税收立法权根本就不是同类性质的问题,靠税收收益分配和财政转移支付来解决地方财力问题,只能是一种偶然性的治理策略和非规范化的政策措施,而不可能成为一种近乎恒久的宪制性安排;^⑤同时,税收收益和财政转移支付充其量只能是一种利益蛋糕的分配机制,它与税收立法权所蕴含的民主、法治元素,以及所能发挥的激励地方自主创新、尊重地方主体性地位的作用不可同日而语。

总之,我国央地财政关系失衡的历史经验和现实状况表明,仅仅让地方分享一定的税收收益或分成比例,难以建立起统一完整、规范高效的地方税体系,也难以适应提升地方政府治理能力和治理水平的改革需求。李克强总理在2016年政府工作报告中专门提到,要“把适合作为地方收入的税种下划给地方,在税政管理权限方面给地方适当放权。”而完整的“税政管理权”,则应包括税收立法权、税收政策调整权、税收征收管理权等方面的内容。只有改变高度集中的税收立法体制,赋予地方相应的税收立法权,使其拥有相对完整的税权和财政自主权,才能为地方提供有保障、可持续的税收收入,并建立起科学合理、稳定规范的财政收入增长机制,从而最终实现地方财力与支出责任相匹配和建构起良性互动的央地财政关系。

三、地方税收立法权的法理逻辑与规范依据

在我国,赋予地方一定的税收立法权不仅具有现实的必要性,同时也具有法理逻辑上的正当性和规范依据上的合宪性。

首先,在一般情况下,公共物品的受益对象首先是特定地域的居民,而不同地域的居民往往有着不同的消费偏好,这使得公共物品的供给具有明显的层级性和地域性特征。而地方政府最接近民众,在了解和掌握本地居民需求方面具有得天独厚的区位优势,由其提供地方性公共物品,可以有效地降低信息成本、议价成本、决策成本和监控成本,便于充分满足不同地区对公共物品多样化、个体性的需求。尤其是我国幅员辽阔,各地自然条件、经济发展水平、税源分布状况相差悬殊,这样,在保证全国税政统一的前提下,让地方以立法形式做出不同的税收安排,不仅有助于地方因地制宜、积极努力地

^⑤ 正如在全面推开营改增试点后,由于清醒认识到目前我国“税制改革未完全到位,推进中央与地方事权和支出责任划分改革还有一个过程”,所以,国务院明确将此次调整中央和地方增值税收入划分的办法称之为“过渡方案”。因此,调整增值税的分成比例只是优化政府间财政关系的一个中间环节和过渡措施而非治本之策。

发展经济、培植财源,形成稳定的财政收入预期和长远规划,而且有助于地方优化配置区域性资源,有效地提高公共物品的供给数量与质量。

其次,税收立法由本地人民代表经过审议、辩论、表决等民主机制与程序,在广泛表达民意、充分交流协商的基础上做出,不仅可以确保纳税人真正参与到公共利益和公共政策的形成过程之中,从而体现着公民对于地方公共事务自我管理、自我决定的宪法逻辑,而且可以增强地方政府满足当地居民需要的自觉性和主动性,容易使税收立法得到民意的理解与支持,从而增强税收决策的正当性和权威性。根据我国宪法规定,地方各级人大是地方国家权力机关,人大代表由选民直接选举或间接选举产生;地方各级政府是地方各级国家权力机关的执行机关,对本级人大负责并报告工作;^{②6}地方各级人民政府行政首长分别由本级人大选举或者罢免。这一宪法体制清楚地表明了我国的地方国家机关具有鲜明的“地方性”色彩,其合法性首先来自于地方选举的民意基础,由其代表、维护、争取地方利益,不仅是正当的,而且是其应尽的宪法责任。地方政府不仅要维护国家的整体利益,同时还应当谋求和发展地方利益。而法律是利益的综合表达,地方立法过程不仅是本辖区内各利益主体表达利益诉求、进行利益博弈的合法机制与重要场所,同时也是地方与中央之间进行利益博弈与交涉的重要渠道,是维护和实现地方利益以及形成稳定而规范的央地利益分配关系所不可缺少的制度建构。对地方民意的应有尊重是中央政府起码的宪法自觉,受宪法体制的确认和保障。

再次,无论是单一制还是联邦制,中央与地方之间的分权都是普遍的政治法律现象,只不过在不同国家有着程度上的差别而已。一方面我们必须强调和重视中央的宏观调控能力和组织动员能力,一个强大而高效的权力中心对于迅速、安全地实现预定的发展目标是不可或缺的政治前提。另一方面也要承认地方的“人格化”和“主体性”,强化地方的政府能力和政治责任,一个积极进取、富有活力的地方政府系统不仅有助于促进民主法治的进步、经济社会的发展、多元主义的成长,而且有助于降低中央集权的制度成本及可能的政治责任与风险。因为,中央的财政能力越强,地方对中央财政的依赖性也就越强,中央所应承担的财政责任也就越大。这不仅使地方难以很好满足地方公共服务的需要,从而损伤地方政府的积极性和民主性,同时也会促使地方政府千方百计地向上推卸责任,尤其是当中央政府有权介入和干预地方的一切事务并垄断或支配一切财政资源时,中央政府有可能陷入承担“无限责任”的尴尬境地。当然,在地方无法与中央政府进行正常的“讨价还价”的情况下,中央政府又可以轻易地向下转移或分散责任,从而使地方政府成为有责无权的“牺牲品”。因此,只有赋予地方适当的财政自主权及税收立法权,尊重和保障地方的主体性和分殊利益,让其真正成为一级权力主体和责任主体,才可以增强地方的制度创新和财政自救能力,避免出现因权力过度集中而可能

^{②6} 根据宪法规定,我国地方各级政府同时还要对上一级国家行政机关负责并报告工作,并都要受国务院的统一领导。这种双重负责制一方面体现了中央集权的政治理念和传统,但另一方面又存在着与地方自治和地方民主之间的价值碰撞和目标错位。这种体制构造上的内在张力,为中央与地方关系之间周期性的“收”、“放”循环埋下了伏笔。

造成的“无责任”或“无限责任”局面,使中央与地方在权力和责任方面“各得其所”,从而形成良性互动、协调有序的央地财政关系。

总之,透过以上分析可以发现,地方税收立法权在现实需求和法理逻辑上能够得以充分证成,但是,如果要使其真正进入操作状态,还必须得到规范层面的支持,这也是职权法定的必然要求。应当说,尽管我国宪法对税收法定问题没有做出直接明确的规定,甚至也很难从其既有条款中直接引申出税收法定的基本精神,^{②7}但其相关的原则性规定和制度设计却可以为地方税收立法权提供必要的规范性依据。首先,宪法关于国家机构实行民主集中制的规定,即“中央和地方的国家机构职权的划分,遵循在中央的统一领导下,充分发挥地方的主动性、积极性的原则”,为地方税收立法权的存在和运行提供了最高的规范指引和广阔灵活的解释余地,因为,地方行使税收立法权正是发挥地方的主动性、积极性的重要途径。其次,宪法关于地方人大及其常委会性质、职权的规定,则为地方税收立法权提供了必要的制度依托,因为,制定地方性法规的职权,自然可以包括制定税收方面的地方性法规“讨论、决定本行政区域内各方面工作的重大事项”,自然可以解释为包括税收立法方面的重大事项“在本行政区域内,保证宪法、法律、行政法规的遵守和执行”,当然可以包括通过税收立法来保证宪法、法律等上位法在本行政区域内的遵守和执行。再次,地方人大及其常委会作为人民代表机关和地方国家权力机关的宪法定位,决定了其所制定的规范性文件同样是民意的表达和载体。从宪法原理上讲,“税收法定”中的“法”,既可以理解为最高国家权力机关所制定的“法律”,也可以解释为地方国家权力机关所制定的“地方性法规”;法律和地方性法规分别作为全国和地方的人民代表机关所制定的立法文件,都直接体现着人民的意志和愿望,都具有宪法上的正当性。因此,地方有关人大及其常委会行使一定的税收立法权,不仅符合我国宪法的民主本质和政治理念,也完全可以在现行的宪法框架内找到自己的规范依据。所以,地方税收立法权在宪法文本层面上不存在障碍。

问题的关键在于,地方税收立法权能否在《立法法》这样一部专门规范立法活动的基本法律上找到直接依据呢?作为规制税收立法权第一位原则的“税收法定”条款能否容纳地方税收立法权的存在呢?须知,对中央和地方之间的立法权限做出明确划分,是《立法法》所要解决的一个焦点问题,关于法律专属事项的规定,尤其是“税收法定”条款,被人们认为是《立法法》的一大亮点和贡献。在地方是否享有税收立法权的问题上,自然必须首先在《立法法》上寻求依据和支持,必须考虑与“税收法定”条款的衔接与协调。从文义解释的角度看,《立法法》第8条第6项关于税收法定之规定,即“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律,似乎并没有直接否定地方的税收立法权。因为,对“等税收基本制度”中的“等”字,完全可以解释为“等内等”,从而使地方在税收的“非基本制度”方面可以行使一定的立法权;同时,《立法法》列举的事项仅限于“税种的设立、税率的确定和税收征收管理”,这似乎意味着地方可以

^{②7} 参见李刚、周俊琪《从法解释的角度看我国宪法第五十六条与税收法定主义》,载《税务研究》2006年第9期。

在这三类事项的范围之外有一定的灵活余地。然而,《立法法》这一貌似笼统的原则性规定却有着非常明确的具体内涵,从而使地方税收立法几乎成为不可能。

一般认为,税种构成要素(税的要素)包括课税对象、计税依据、纳税主体、税率、^{②③}纳税环节、纳税期限等。这样,税种的设立事项便自然包括以上各个要素,而不可能仅仅是指设立营业税、增值税这样简单的税种名称。如果税种仅仅是指所设立的税种名称,而不包括对谁征、对什么征、征多少、怎么征等税收要素的话,那么,无论法律对税种名称规定的多么详尽都没有意义,在现实中都无法得到执行,或者可以通过减税免税、纳税环节的具体规定等而轻松地使之形同虚设。尤其是考虑到我国立法在税收要素的规定上经常不够明确、细致、全面,更应该强调只有要素齐备的税种才能够真正实现立法目的。可以说,税种的设立是税收实体法的核心与关键,没有税种的设立权,也就无所谓税收的立法权。税收征收管理则主要包括税务登记、账簿凭证管理、纳税申报、税款征收、税务检查等程序步骤,《税收征收管理法》对此已有完整的规定,地方无权也不必要对这些统一的程序性要件做出例外或者创新性规定。至于国税、地税征管体制这样全局性的重大问题,本来就是中央的专属事项,地方立法无权涉及。

基于以上分析可以发现,我国税收法定条款明示性列举的范围几乎涵盖了税收立法的全部内容,从而也几乎彻底剥夺或挤压了地方税收立法权的存在可能性。^{②④}如果再考虑到我国历史上有一向强调税政统一的政治传统、现实中地方几乎从无行使过税收立法权的客观事实,以及《税收征收管理法》和分税制改革决定对地方税收立法权的明确排除,人们自然可以很容易地对《立法法》第8条第6项做出字面性甚至限缩性解释,即直截了当地认为税收立法权只能由全国人大及其常委会行使。为此,如果要赋予地方以税收立法权的话,首先就应当对《立法法》上的税收法定条款做适度的修正,使其能够容纳地方税收立法权的存在。

^{②③} 《立法法》将税种的设立与税率的确定加以并列,令人费解。因为,税率本身就是税种的核心要素之一,没必要也不应该与税种并列加以例举。如此处理或许是因为恰恰在《立法法》修改之际,财政部、国家税务总局分别于2014年11月29日、2014年12月13日、2015年1月13日三次上调燃油税。一个半月内燃油税三连调(税率)引起了社会的广泛热议和质疑,可能是为了回应社会的关切,《立法法》就专门凸显了税率的特殊地位。

^{②④} 当然,如果对《立法法》第72条关于设区的市的立法权限做扩大解释的话,也可以为设区的市的地方税收立法权找到根据。按照该条规定,设区的市的人大及其常委会“可以对城乡建设与管理、环境保护、历史文化保护等方面的事项制定地方性法规”。表面上看,设区的市的立法范围被严格限制在这三类事项方面,但这三类事项显然具有很大的弹性和包容性,几乎很多税种都可以解释为与“城乡建设与管理、环境保护、历史文化保护”有关。这样也就为地方税收立法权提供了一种解释学上的可能性,当然这并不符合《立法法》的原意,无法在体系解释中与其他条款相贯通,且该条款仅仅针对的是“设区的市”,无法涵盖更需要税收立法权的省、自治区、直辖市的情况。但该条款毕竟具有语义上的伸缩余地,可以在必要时成为地方税收立法权的一个论证依据。

四、税收法定条款的修正与地方税收立法权的建构

《立法法》对税收法定的确认开启了我国税收法治建设的新航程,^③然而,立法理念的进步并不必然代表着制度设计的合理与科学,地方税收立法权的缺失,已经直接造成了地方财政自主权的萎缩和对地方经济社会发展的制约,而《立法法》上的税收法定条款却可能恰恰是地方税收立法权难以逾越的制度屏障。

如前所述,税收法定的首要意义在于强调征税必须得到人民的同意这样一种宪法理念,其在宪法上的制度安排就体现为税收立法权应当由人民代表机关而非行政机关行使,政府的征税和用税行为都应当受制于人民的立法权。我国确立税收法定条款的动因和实现税收法定原则的关键同样在于理性定位全国人大及其常委会与国务院之间在税收立法方面的权力关系格局,并使税收立法权真正掌握在人大手中。因此,如果从税收法定条款中得出排除地方税收立法权的结论,可能并不符合税收法定的本意,也超越了税收法定的功能。从这个意义上讲,《立法法》上的税收法定条款承载了其不必承载之重,所以,为这一条款瘦身、减负,强化其在控制行政立法方面的功能、弱化其在束缚地方立法方面的作用,使税收法定回归其本来意义,是完善我国税收立法体制的现实选择。

为了消解《立法法》文本规定与现实需求之间的错位,可以考虑将该条款回归到2000年时的表述,即“税收基本制度”只能制定法律,删去“税种的设立、税率的确定和税收征收管理”等限制性定语,从而使该条款有足够的模糊性和概括性。因为对于基本制度与非基本制度的界定,完全可以根据具体情况作一些灵活性解释,这样在税基、税目、税额、税收减免优惠等方面,就可以为地方税收立法留下充分的弹性空间。同时,可以考虑对第九条进行改造,将“税种的设立”这一税收制度的最核心事项与“有关犯罪和刑罚、对公民政治权利的剥夺和限制人身自由的强制措施和处罚、司法制度等事项”一道列为法律绝对保留事项,全国人大及其常委会不得就此类事项对国务院作出授权,以使税收法定真正发挥约束政府立法的作用。

在地方税收立法权获得规范依据和正式确认的基础上,可以对其基本类型做如下大致描绘:

第一,自主性立法,即地方人大及其常委会在其职权范围内自主制定税收方面的地

^③ 需要注意的是,从文本上看,我国并不缺少税收法定的立法先例。1984年、1985年的两次授权决定实际上都隐含着对税收立法权归属的朴素认识,即税收立法权本来是全国人大及其常委会的固有职权,国务院行使这一权力需得到全国人大及其常委会的授权。1992年《税收征收管理法》和2000年《立法法》的相关规定更是直接显示了税收法定的先声和轮廓。不过,当时这些制度建构未必蕴涵着税收法定的现代法治精神,至少人们没有认真对待和挖掘其中所可能蕴含的先进基因。而2015年《立法法》对税收法定的明示性规定不仅在形式上是一种突破,显示了税收立法在整个法律体系中独特地位和作用;更重要的是在理念上发生了飞跃,表明了全社会税收法治理念的觉醒、进步和成熟。因此,《立法法》的这一规定并非以往体制的简单继承和延续,而是具有超越与重构的里程碑意义。

方性法规。有的税种地方特色鲜明,宏观影响范围有限,能够反映地方在培育税源、发展经济方面的努力,且税基相对稳定、税负不易转嫁、便于地方进行征管,对此,可以让地方自主立法决定是否开征、如何开征等,以适应立法的针对性、灵活性,并发挥立法对本地资源配置和经济社会发展的引领和保障作用。

按照宪法和有关法律的规定,自主性立法的前提有两个,一是本地的具体情况和实际需要,二是不同宪法、法律、行政法规等上位法相抵触。从理论上讲,只要满足了这两个前提条件,地方便可以就有关税种进行开征、停征等一系列创制性立法活动。从实际情况看,地方对某些税种进行自主性立法更符合经济和效率的原则,^③但是我国目前还很少出现地方自主决定开征一个新税的先例,基本上都是在中央立法已经有了相应规定的基础上,并在中央立法明示或默示许可的范围内进行一些细化或补充性的规定。

第二,授权性立法,即地方有关人大及其常委会根据全国人大及其常委会的授权而进行的立法活动。授权立法有两种情况,一是全国人大及其常委会以专门的授权决定形式进行授权,二是全国人大及其常委会在单行税收法律中做出明确规定,授权地方对特定的税收事项作出实施性或细化性的规定。

在税收领域,全国人大及其常委会只对国务院以专门决定形式进行过两次授权,但尚未对地方进行过此类授权,《立法法》第九条也仅仅规定了可对国务院进行授权。完全排除对地方进行此种形式的授权,不仅使地方失去了一条合法获得税收立法权的制度通道,也未必符合税收立法的实际需要。例如,自由贸易区、区域性的重大发展战略等,往往都需要相应的税收政策配套推进,但这些税收问题中央立法尚缺乏成熟的经验,需要地方先行先试。在这种情况下由全国人大及其常委会对地方进行一定授权不仅是必要的而且是可行的。为此,可以考虑将《立法法》第九条修改为“本法第八条规定的事项尚未制定法律的,全国人大及其常委会有权作出决定,授权国务院或省级人大及其常委会可以根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规或地方性法规。”

在我国的授权立法实践中,大量存在的都是单行法律的授权。这种授权针对性强、易于操作,且有利于补强地方税收立法在规范依据方面的先天不足,而且,目前省级政府通过相关法律的授权已经制定了不少税收方面的地方性规章,从而为地方税收立法权的正式启动积累了一定的经验。因此,对于某些税收立法,中央立法可以就基本原则、核心要素、重要制度做出统一规定,对其他内容则只需做出原则性规定,地方有关人大及其常委会可以在得到授权的前提下做出具体的可操作性规定。

单行授权立法虽然缺乏系统性和整体性,但这种“就事论事”的授权安排是建立在可供观察和检验的现实依据之上的,因此更为稳妥、可靠及符合实践理性。但是,相对于自主性立法和以专门决定进行的概括性授权而言,单行法律所进行的具体授权显然要受到更为明确直接的约束和限制,其能够自由裁量的空间非常有限。当然,鉴于我国

^③ 例如,江苏省东海县的天然水晶销量占全国90%,号称“世界水晶之都”,2013年东海水晶产值突破百亿大关,此资源在全国没有可比性,显然如其作为地方税源由地方立法更为合适。

中央集权和税制统一的传统,以及地方在立法经验、立法能力和权限范围等方面的限制,地方税收立法在起步阶段,其首选形式和可行性路径仍应当以单行法律授权为主。但随着地方财政自主权的逐步确立和地方税收立法实践的不断丰富,多种立法形式的结合应当成为地方税收立法的常态。

一般来讲,无论是专门授权还是单行授权,全国人大及其常委会的授权对象都应当是国务院或省级人大及其常委会。因为,国务院由全国人大及其常委会产生并对全国人大及其常委会负责并报告工作;省级人大及其常委会虽然是代表本行政区域内人民行使国家权力的机关,但上下级人大之间在性质、地位、职能等方面具有同质性,全国人大常委会有权撤销省、自治区、直辖市国家权力机关制定的同宪法、法律和行政法规相抵触的地方性法规和决议。因此,全国人大及其常委会授权国务院或省级人大及其常委会立法,符合授权立法的权力逻辑和层级关系。但目前单行税法却往往是授权省级人民政府制定实施细则、确定税额、税率、纳税期限和方式等。^②由政府立法对税收问题作出规定具有简便灵活、效率较高、熟悉业务等方面的优势,但行政规章毕竟更多关注的是管理的需要与方便以及经济因素的考量,在政府职能尚未根本转变的情况下,行政立法甚至可能成为推行行政意图、强化行政权威、谋取行政利益的工具。而且,税收立法不仅涉及的是经济问题,也涉及到纳税人的权利保障以及社会公平正义的实现,涉及到民主法治理念的践行及税收立法权的配置等宪法性问题。这种授权显然不符合宪法上的体制安排和权力序列结构,容易导致授权关系的错位与混乱。因为,省级政府在宪法上并不直接对全国人大及其常委会负责,全国人大及其常委会也不能直接改变或撤销地方政府违宪或违法的规范性文件,这就使得对该种授权立法的监督存在重大的制度漏洞。为此,应当进一步强调税收法定原则的价值和意义,规范授权立法的成立要件和基本格局,明确省级国家权力机关为法定的授权对象。当然,地方政府规章更不得染指税收方面的自主性立法。就税收立法而言,法律与行政法规之间的权力配置原理,同样适用于地方性法规与地方规章之间的关系,地方税收立法权应当由地方国家权力机关来主导,以保证地方税收立法的民主性和科学性。

在税收法定的宪法理念之下,税收立法权由人民代表机关行使,这是税收正当性的基本标志,也是税收民主化的必然要求。人大主导税收立法的体制机制,可以为多元利益提供一个公开、合法的竞争过程和博弈场域,增强协商诚意与沟通理性,从而有助于

^② 如《车船税法》、《房产税暂行条例》、《契税暂行条例》等。2015年6月10日国务院法制办公布的《环境保护税法(征求意见稿)》同样是授权省级政府制定具体管理办法。不仅如此,在我国税务实践中,甚至还存在《实施细则》对省政府职能部门进行再授权的现象,如财政部和国家税务总局制定的《增值税暂行条例实施细则》规定“省、自治区、直辖市财政厅(局)和国家税务局应在规定的幅度内,根据实际情况确定本地区适用的起征点。”此类授权的法理逻辑和正当性是值得探讨的。据此而出台的规范性文件既非享有立法权的主体所制定,也非经过法定的立法程序而制定,只能算是规章之下的“其他规范性文件”或“具有普遍约束力的决定和命令”,而不属于立法的范畴。但这些规范性文件确实是量大面广,且与税务执法和纳税人的权利息息相关,现实中存在诸多亟待整治的混乱与失范现象。对这些问题的规范与监督,需要通过加强和完善备案审查、司法审查等制度而逐步加以解决,这已经超出了本文的讨论范围。

形成一种均衡公平的利益博弈态势和真实有效的公共政策选择机制;可以充分融入公民参与的因子,提升弱势群体的参与能力,祛除部门利益的立法痼疾,从而有助于使立法最大限度地凝聚社会共识,并在社会治理的第一个环节实现“善治”。当然“场外”的造势施压必须与“场内”人大代表认真履职、主动参政的竞争意识、主体意识和责任意识结合起来,才能够对立法结果产生实质意义的影响。为此,利益博弈与公民参与的民主价值必须建立在充分发挥人大代表作用和人大制度功能的基础之上。

当然,以上无论是对自主性立法的设想,还是对授权性立法的分析,都必须建立在地方税收立法权被正式认可的基础之上才能成为一种法治实践。在地方税收立法权获得正当性论证之后,接下来的问题就是,其存在形式与运作范围该如何界定,中央和地方的税收立法权限应当如何划分?这是税收立法体制中的关键问题。对此学者们已经做了大量的探索和研究。^③ 尽管各种建议和方案存在着技术上的某些差别并具有一定的学术价值和现实意义,但总的来看不同版本都有着共同的思路,那就是首先对中央税和地方税划分,在此基础上再界定中央和地方各自的税收立法范围。基于我国的宪法体制,无论是中央税,还是地方税和共享税,中央毫无疑问都有立法权,但这并不意味着所有的立法权都应当由中央排他性地行使,也不意味着对税的所有要素都由中央统一做出整齐划一的规定,其实,对于不同税种以及不同税收要素的立法权完全可以根据其属性和实际情况做不同的配置。这样,对不同税种的归属进行科学合理地进行划分,便成为划定地方税收立法范围的前提和关键。但完成这项工作并不容易,目前无论是学术研究还是制度安排,对于税收划分体系都还远未达成共识或者建构成型,关于地方主体税种的确定就有各种各样的建言与思路,企业所得税、房地产税、零售税、资源税、消费税等作为地方主体税种的方案均被学界所推崇。^④ 然各种方案均有利有弊、殊难选择。尤其是随着营改增的全面推行,营业税这一地方主体税种和地方财政收入的重要来源,将正式退出历史舞台。这样,地方税主体税种缺失的矛盾将更加突出,因此,重建地方主体税种、完善地方税体系,已成为当务之急。在地方税体系尚难确立的情况下,谈论地方税收立法权的范围只能是纸上谈兵。只有在与税制改革深度对接和融合的基础上,地方税体系和地方税收立法范围才可能逐步建立起来。当然,本文的重点不在于为地方税体系的构建出谋划策,不在于超前性地对地方税收立法的事项范围进行条分缕析和提供方案设计,而是希望首先清除地方税收立法权的制度障碍,以在规范层面上实实在在地为地方税收立法权开辟生存空间。

^③ 参见胡小红《税收立法权研究》,安徽大学出版社2009年版,第177-180页;以及前引②陈少英文等。

^④ 参见张斌《后营改增时代地方税主体税种的选择研究》,载中国财税法学研究会编《第一届“中国财税法治30人论坛”论文集》2015年12月。

五、地方税收立法权的规制与宪法实施监督制度的启动

税收法定原则以法律保留和法律优位为基本要义,为税收立法权的民主化、规范化运行提供了基本的制度性框架。然而,这只是一种先在的制度约束,并不能保证税收立法权在实际运行过程中不发生偏差。由于税收立法权是整个税制安排和税收活动的源头与起点,直接影响着社会资源的公正分配以及税收政策和目标的合理选择与定位,一旦发生失范或滥用的情况,将不仅会影响到税收执法和税收司法过程,而且还会放大到整个经济社会生活领域;不仅会使整个税制结构的顶层设计和税收法定的价值根基发生扭曲与变形,而且还会使一个国家的宪法体制和纳税人权利遭受侵蚀与损害。

尤其是考虑到我国地方立法实践中的种种混乱与无序现象,在论证地方税收立法权必要性的同时,还应该特别强调对其加以监督与制约,以确保该项权力规范有序地运行。事实上,尽管目前尚不存在地方税收立法权,但地方政府在税收领域的不当竞争已经足以使我们对于地方税收立法权所可能出现的问题给予高度警惕和重视。现实中大量存在的地方政府通过不正当手段争夺税源的行为不仅破坏了正常的税收秩序,扭曲了地方的财政支出结构,导致非法治赋税模式的生成以及地方保护主义的蔓延,而且还增加了整个社会的交易成本,加剧着地区间发展的不平衡,制约着全国统一市场和公平竞争环境的形成。^⑤当地方的税收政策以立法形式表现出来的时候,就必须通过加强对地方税收立法权的监控,以矫正政府的利己倾向和偏私行动、营造健康有序的税收环境,从而实现税收领域的良法善治。而宪法在规制税收立法权方面则发挥着无可替代的作用。

宪法作为确立一个国家政治权力结构及其运行规则的根本法,是一切国家权力包括税收立法权的最高规范依据。日本税法学家北野弘久认为,现代租税国家宪法的全部内容,最终都应当归结于怎样征收租税,以及这样的租税将如何被利用。可以说,租税国家的宪法典是一部规定租税征收方法和使用方法的根本大法。而人类的和平、福利、人权等等基本权利,应该都是由这样的租税来决定的。一句话,不论征税还是用税,都必须依据宪法而为。^⑥的确,税收是国家主权之体现与象征,“一旦税收成为事实,它就好像一柄把手,社会力量可以握住它,从而改变社会结构。”^⑦明晰了税收的历史也就能在很大程度上把握社会发展变化的演变规律和内在动力。由此,对税权的规范与制约便成为许多国家宪法的重要内容和共同使命。

在我国,宪法关于国家根本制度和根本任务以及尊重和保障人权的宣示性规定,为

^⑤ 参见靳文辉《论地方政府间的税收不正当竞争及其治理》,载《法律科学》2015年第1期。

^⑥ 姚轩鸽《21世纪是租税国家社会——著名税法学家北野弘久教授访谈》,载《中国经济时报》2005年6月23日第4版。

^⑦ Schumpeter Joseph Alois, 1918, *The Crisis of the Tax State*, in *International Economic Paper*, No. 4 (1954).

税收立法权提供了根本的价值指引和功能定位。宪法关于国家权力的制度建构和公民权利的体系安排,尤其是对“公民合法的私有财产不受侵犯”的强调,为税收立法权提供了基本的体制框架和秩序结构,也为税收立法权筑起了不可逾越的范围边界。这就要求必须将宪法的精神和原则熔铸于地方税收立法的全过程,合宪性应当成为评判地方税收立法的首要标准。

在规范税收立法权方面,宪法的一个重要建构就是对税收法定原则的塑造。鉴于税收法定的宪法价值和意义,该项原则一般首先应当在宪法中得到确认和体现,以使其获得最高的权威性和实效性,并为规范国家税收权力、保障公民财产权利提供根本的法治保障。如前所述,《立法法》对“税收法定”的规定,其进步意义已毋庸赘言。但《立法法》毕竟只是全国人大及其常委会制定的众多法律中的普通一员,它与其他法律的效力并无区别,一旦其他法律与该规定相抵触的话,《立法法》并不能居于其他法律之上去发号施令。尤其是在地方税收立法大多是依据各个单行税法的授权而制定的情况下,如果单行法律之间或者单行法与《立法法》之间发生冲突的话,地方立法要么无所适从、消极等待上位法之间的协调,从而出现被动滞后的局面,要么自行其是、任意突破上位法的规定,从而发生违宪违法的风险。因此,仅仅在《立法法》中对税收法定做出规定,难以驾驭整个税收法律体系的协调统一,也难以有效防范地方税收立法的扩张或懈怠。这就需要在条件成熟的情况下修改宪法,使税收法定上升到宪法层面,成为宪法所明确设定的一项基本原则和制度安排,进而提升税收法定的效力位阶和辐射范围,并据此构建起以宪法为统率的层次清晰、统一完整、运转协调的税收立法体制。

宪法的价值和意义必须通过实施方能体现出来,正所谓“宪法的生命在于实施,宪法的权威也在于实施”。宪法对地方税收立法权的规制,同样无法绕开宪法的实施监督制度。确保一切法律、行政法规、地方性法规都不得同宪法相抵触,既是法制统一原则的必然要求,也是监督宪法实施的首要任务。而我国宪法监督迄今尚未启动几乎是一个不争的事实,各种违宪的规范性文件还未曾受到过宪法层面的否定。面对宪法监督的困局,学界长期以来进行着锲而不舍的执着思考和研究,对造成这一现状的成因及其破解之道,从制度论、文化论等角度进行了深入分析和探讨,并提出了各种各样难计其数的方案和建议。然而,学术的激情与努力并没有带来实践的活化,宪法监督制度依然处于沉寂状态。而认真推动对地方税收立法的规制,或许可以成为激活我国宪法实施监督制度的一个突破口。理由如下:

首先,基于自身经济利益的考量,人们对税收立法更为关注,对其存在的偏颇也有着更为敏感而真实的感受,这样对地方税收立法进行审查监督的社会心理也会更为直接和强烈。在现代民主社会,公共财政的主要收入来自于税收,公共财政的主要职能在于提供公共产品,正所谓,“人民对政府所做的最大牺牲莫过于纳税,人民从政府那里获得的最大好处莫过于公共支出。”^③因而对财政收入和支出情况进行监督与制约,必将成

^③ 王雍君、张拥军《政府施政与预算改革》,经济科学出版社2006年版,第12页。

为社会各界关注的焦点和热点。这就意味着,相对于其他类型立法而言,对税收立法进行违宪审查的社会力量更为强大,由此可以使我国的宪法监督深深植根于民众之中,从而获得源源不竭的民间动力。

其次,税收立法关涉的主要是经济因素,其间虽然伴随和反映着各种政治力量的利益博弈,但这种博弈毕竟可以完全限制在经济利益的范畴之内而回避政治层面的激烈纷争。因此,对地方税收立法进行宪法性审查监督一般不会引发政治风险与危机。同时,由于税收立法在经济领域和立法体制中的特殊重要性,对地方税收立法的宪法监督既可以强化中央的权威和宏观调控,防止出现税收壁垒乃至地方分立主义倾向,又可以保证中央的战略意图和政策目标的实现,避免地方立法违反中央立法而越权立法或滥立土法,从而可以有效地通过宪法手段引领和保障经济社会的发展,并彰显出宪法在全面推进依法治国中的重要作用。

再次,地方税收立法过程虽然只是特定区域内公共利益的表达、协调和实现过程,反映的是地方在一定时期内的税收政策安排,但地方税收立法又可以在一定程度上映射出整个税权体系的建构、央地财政关系的格局、公民基本权利的保障,因此,对地方税收立法的监督可以体现国家干预和调整经济社会生活的广度和深度,推动中央权威与地方创新、公民权利与国家权力的良性互动,从而塑造出整个宪法秩序和治理结构的新格局。因此,加强对地方税收立法的监督既是因应税收立法体制变革的必然要求,也可以在启动和健全宪法实施监督制度方面发挥示范性的效应。在基本的宪法性制度已经大致构建成型的情况下,一些微观制度的存在形式与运作过程往往可以引发整体性的制度变迁与回应。

此外,中央与地方的财政关系是我国本轮财税体制改革的核心与关键,也是难度最大的一项改革任务,每推进一步均需要突破重重障碍。建构央地财政关系的重要工作是合理划分中央与地方政府各自的事权和支出责任范围,使事权与支出责任相适应。然而,这一改革显然不单单是一个财政问题,更涉及到政府与市场的边界、利益分配机制与格局的调整、国家治理体系的现代化等一系列深层次问题。或许正因如此,在2014年6月的《深化财税体制改革总体方案》所确立的三大任务中,目前预算管理制度改革已经取得突破性进展,营改增的全面推开则被认为是“第二次分税制”改革,唯独调整中央和地方间财政关系的改革步履缓慢。在这种情况下,似乎可以考虑通过宪法监督来推动中央和地方事权划分的改革。中央与地方政府的事权和支出责任划分,涉及到错综复杂的因素缠绕和形形色色的利益阻力,而且,任何事先的理性建构都难以对未来改革进程中的新情况、新问题做出恰如其分的预测和判断,任何完美的方案设计都不可避免地存在疏漏和不周延之处,甚至会成为社会进步的羁绊。而宪法监督作为一种事后纠偏机制,则可以根据情势变迁审时度势地进行选择,以适应日新月异的改革实践的变化和需要。因此,把事先的理性设计与事后的宪法监督有机结合起来,是积极稳妥地推进央地财政关系改革的理想路径。但这显然需要以宪法监督的有效运转为前提,而如何健全我国的宪法实施和监督制度是当代中国法治建设中的一个重大课题,也是我国

宪法学研究中长期以来最为关注的一个主题,并形成了极为丰富的研究成果,其基本原理和制度设计同样适用于对地方税收立法的宪法监督,此处不再赘述。

总之,税收立法权是整个税收体系和立法体制中极为重要的内容,直接关系到宪法秩序的建立与良法善治的实现,关系到资源的优化配置与经济社会的发展。深化财税体制改革是一场关系国家治理现代化的深刻变革,是立足全局、着眼长远的制度创新,而税收立法权的系统性重构对于调整政府间财政关系、理顺中央和地方的收入划分、建立事权和支出责任相适应的制度具有重要意义。这就需要理性审视税收法定的规范结构、功能定位与实现路径,以为税收立法权体系的合理建构与有效运转奠定坚实的观念基础和制度支撑。

Abstract: The statutory taxation principle directly determines the property and the ownership of legislative authority of taxation, controls the allocative system of legislative authority of taxation, and interprets the three most fundamental constitutional relationships in modern community. That local legislation has no power to interfere with taxation is not only our nation's long-run basic standpoint and our legal tradition, and also, it is acted in accordance with the mindset of unitary system. The current situations of unbalanced central local fiscal relationship have illustrated that it is hard to meet the requirements of reforms and enhance local governance by only making local governments share small parts of benefits from taxation. Thus empowering local authorities corresponding legislation of taxation to enable them to have relatively complete power of taxation, is practical consideration of addressing local financial difficulties and constructing a reasonable central-local fiscal relationship. Meanwhile, in the view of jurisprudence, it meets the principle of legitimacy and self-consistency. Therefore, it is necessary to moderately amend the clauses of the statutory taxation principle in Legislation Law, making it compatible with the existence of the local tax legislation, and illuminating the original meaning of the statutory taxation principle to extend the acceptance of legislative authority of local taxation by transparent and prescriptive laws. Besides the justifications of local tax legislation, we should attach great importance to the supervisions and prescriptions, which is expected to serve as a motivation for China's national supervisory systems of constitution implementation.

(责任编辑:李小明)