

专款专用的政府性基金 及其预算特质

熊 伟*

目次

- 一、政府性基金的相关法律规定
- 二、缴费义务人与政府性基金的特殊关联
- 三、从法律保留看政府性基金的设立依据
- 四、复式预算体系中的政府性基金
- 五、有关政府性基金研究的未尽课题——代结论

关键词 政府性基金 专款专用 法律保留 复式预算 特别基金

一、政府性基金的相关法律规定

尽管不是一种特有的财政现象,政府性基金却是中国特有的财政名词。近年来,各级政府不仅每年公布政府性基金项目目录,而且对政府性基金进行特别预算,政府性基金预算成为复式预算的类型之一。然而,政府性基金到底是何种财政工具,它在政府财政收入体系中占据何种地位,其与行政事业性收费、税收的法律特征有何不同,对其进行合法性审查时其密度应如何设计,基金预算相对于普通预算有何特别之处,对于这些问题,法学界和财政学界长期无人问津。学者们津津乐道的往往只是政府文件里已经表述的内容,至于这些内容的合理性、合法性如何,其内在的逻辑根基在哪里,是否存在改进的空间,是否有替代性方案,等等,很难检索到十分有建设性的成果。正因为理论研究方面的贫瘠乏力,财政实践也未出现实质性突破。到目前为止,政府性基金的内涵并不清晰,在不同场合其外在范围亦不一样,更不用说对其加强法律控

* 武汉大学法学院教授、法学博士。本文受教育部“新世纪人才支持计划”及武汉大学“70后财税法学术团队计划”的资助,特此致谢!

制了。

本文首先检索与政府性基金有关的法律文件,从中发现政府性基金的概念、设立程序、资金用途、管理规则等,旨在勾勒出一幅政府性基金的全景草图,同时提炼出本文需要研究的问题。其次,文章引入德国和我国台湾地区财政法上的特别公课概念,探讨了政府性基金缴费义务人与基金目的的特殊关联。再次,文章专门研讨政府性基金的法律保留问题,结合其作为补充性财政工具的特点,说明对政府性基金从严控制的必要性。最后,从政府性基金预算的角度,文章将廓清政府性基金在财政收入工具与预算法意义上的不同含义,呈现政府性基金在这两个向度上的交集与冲突,并对我国复式预算体系的重构提供建议。在文章的末尾,笔者反思了本文的不足之处,对政府性基金未尽的课题做了简单归纳,希望以此抛砖引玉,推进学界对政府性基金的研究。

在日常生活中,我们可以接触到各种各样的基金,例如,在慈善公益事业方面,有青少年发展基金、贫困妇女儿童救助基金、红十字基金;在资本市场投资方面,有股权基金、债权基金;在社会保障方面,有养老基金、医疗基金;在促进科学研究方面,有国家社会科学基金、国家自然科学基金;在物业管理方面,有住宅专项维修基金;在促进教育事业方面,有各种类型的奖学基金、奖教基金。凡此种种,不一而足。

仅从文义上看,这些基金都有一个共同的特点,即为兴办、维持或发展某项事业而筹集的资金,专款专用,不能用于规定范围之外的用途。不过,仔细甄别之后又会发现,上述基金仍然呈现显著的类型化差异。例如,有的基金来自于自愿性的社会捐赠,有的来自于强制性的公共课征,还有的来自于一般性财政拨款;有的基金完全由民间运作,有的则直接由政府管理;有的基金对缴费人体现出很强的受益性,有的则纯粹只是一种单方行为,缴费人与基金支出没有任何利益关联。

以上这么多基金,哪些是政府性基金,哪些不是政府性基金?是不是只要有政府参与,就是政府性基金,其他则属于民间基金?事实上,我们可以看到,同样是有政府参与的基金,政府参与的方式也有不同。这主要体现在筹措资金的方式上,例如,有的基金要向公众专项课征,有的则是通过公共财政拨款。此外,在资金的使用方面,有的基金必须遵守事先规定的标准,甚至只能对缴费人进行支付,有的则任由政府管理部门裁量,只要符合基金规定的宗旨即可。既然如此,到底哪些属于真正意义上的政府性基金呢?

财政部发布的《政府性基金管理暂行办法》(财综[2010]80号)第二条规定,“本办法所称政府性基金,是指各级人民政府及其所属部门根据法律、行政法规和中共中央、国务院文件规定,为支持特定公共基础设施建设和公共事业发展,向公民、法人和其他组织无偿征收的具有专项用途的财政资金。”可见,政府性基金是各级政府及其所属部门对公民、法人和其他组织的无偿征收,其与从公共预算直接拨款设立的基金,与政府变卖国有资产或收取经营利润而成立的基金,^[1]以及通过捐赠成立但由政府管理的基金,都有明显的区别。

例如,根据《育林基金征收使用管理办法》第二条,凡采伐林木的单位和个人应按照本办法规定缴纳育林基金。根据《新型墙体材料专项基金征收使用管理办法》第五条,凡新建、扩建、改建建筑工程未使用《新型墙体材料目录》规定的新型墙体材料的建设单位,是新型墙体材料专项基金的缴纳义务人。而国家社会科学基金、预算调节基金等则没有具体的缴费义务人,而是从公共财政

[1] 政府向国有企业收取的利润单独预算后,由于其开支仍然局限于国有企业内部,不能像税款一样将其用于一般性公共用途,这些资金事实上形成了一种“政府性基金”。后文对这个问题会有专门阐述。

中直接拨付相应款项。^{〔2〕}中国妇女发展基金会、中国青少年发展基金会、中国慈善总会等组织也在设立基金。这些基金虽然与政府关系密切,但其资金却主要是来自社会募捐,政府资助并不是必须的。

除了以上特点之外,政府性基金也具有一般基金的共性,即具有特定目的。政府性基金的目的,是为了支持特定公共基础设施建设和公共事业发展。例如,教育费附加是为了发展地方性教育事业,扩大地方教育经费的资金来源。国家重大水利工程建设基金是国家为支持南水北调工程建设、解决三峡工程后续问题以及加强中西部地区重大水利工程建设而设立的政府性基金。正因为如此,其资金具有专项用途,必须做到专款专用。从这一点出发,政府性基金也可以大致区别于行政事业性收费和税收。行政事业性收费虽然有特定的征收对象,但其主要是为了弥补成本,收入进入公共预算,无需规定特定的用途。税收在理论上更属于一般性收入,用于满足政府一般性支出,收支通常都无需特定的限制。

《政府性基金管理暂行办法》还规定,设立政府性基金时,必须有法律、行政法规和中共中央、国务院文件作为依据。法律、行政法规和中共中央、国务院文件明确规定征收政府性基金的,但没有明确规定征收对象、范围和标准等内容的,则需要按规定报批。国务院所属部门、地方各级人民政府及其所属部门申请附加在税收、价格上征收,或者按销售(营业)收入、固定资产原值等的一定比例征收的政府性基金项目,由国务院所属部门或者省级政府提出书面申请,经财政部会同有关部门审核后,报国务院批准。其他情况下由财政部审批。法律、行政法规和中共中央、国务院文件已经明确政府性基金征收对象、范围和标准等内容的,财政部可以会同有关部门负责制定具体征收使用管理办法。^{〔3〕}

相比以往的设立审批要求,《政府性基金管理暂行办法》无疑有很大的进步。1990年,《中共中央、国务院关于坚决制止乱收费、乱罚款和各种摊派的决定》提出,设立各种基金的审批权集中到财政部,由财政部会同有关部门审批,重要的报国务院批准。1996年,《国务院关于加强预算外资金管理的决定》^{〔4〕}同样要求,征收政府性基金必须严格按国务院规定统一报财政部审批,重要的报国务院审批。至于何为重要基金,这两个文件都没有列明。《政府性基金管理暂行办法》实际上对此进行了解释:凡附加在税收、价格上征收,或者按销售(营业)收入、固定资产原值等的一定比例征收的政府性基金项目,都属于需要国务院审批的对象。

〔2〕 在我国财政实践中,还有一个叫做“财政专项资金”的概念。它不是政府性基金,但其作用与政府性基金并无实质性差别。例如,根据《交通和车辆税费改革实施方案》(国发[2000]34号),车辆购置税收入具有专项用途,不作为经常性财政收入。为此,财政部和交通运输部还专门制定了《车辆购置税用于交通运输重点项目专项资金管理暂行办法》(财建[2011]93号),将车辆购置税收入设立“车辆购置税用于交通运输重点项目专项资金”,用于地方交通运输项目重点支出。专项资金按项目管理,实行财政专项转移支付,不得用于平衡一般财政预算。不过,车辆购置税是“费改税”的产物,是直接从车辆购置附加费转变而来的。国务院1985年发布的《车辆购置附加费征收办法》(国发[1985]50号)只是说,将车辆购置附加费作为公路建设专用的一项资金来源。1996年财政部发布的《车辆购置附加费管理办法》(财工字[1996]440号)则已经明确,车辆购置附加费是指经国务院批准征收的专项用于国家公路建设的政府性基金。在缴纳主体和缴纳标准基本未变的情况下,尽管用途也没有发生任何改变,但仅仅将“费”改成了“税”,这笔资金的性质就从“政府性基金”变成了“财政专项资金”,确实令人费思量。另外,根据《排污费征收使用管理条例》第十八条,排污费纳入财政预算,进入环境保护专项资金进行管理。其实,排污费完全符合政府性基金的特征,是一种建立在肇因者付费原则基础上的特别公课。公共预算内的“财政专项资金”与政府性基金因此被人为割裂。

〔3〕 《政府性基金管理暂行办法》第十一条、第十二条。

〔4〕 国发[1996]29号。

以上就是现行规定中关于政府性基金的基本情况。总体而言,我们从中可以了解政府性基金的大致轮廓,对于为什么要设立政府性基金,资金从何而来、用于何处,程序上如何规范和管理等,也能找到简略的答案。不过,一番仔细研读和思考之后,笔者发现,还是有一些疑团挥之不去,让人产生继续深入探究的兴趣。例如,政府性基金的缴费义务人是任意选取的,还是与基金事业存在某种事实或法律上的关联?政府性基金是否要遵守法律保留原则?政府性基金的审批是否可以有更加明确的准则?政府性基金作为补充性财政工具,如何保证其补充性?政府性基金与政府性基金预算有何关联?政府性基金预算的对象是否仅限于政府性基金?等等。顺着这些问题,下文将依次展开,期冀能带动政府性基金研究渐入佳境。

二、缴费义务人与政府性基金的特殊关联

如前所述,按照目前官方的说法,政府性基金是为支持特定公共基础设施建设和公共事业发展,向公民、法人和其他组织无偿征收的具有专项用途的财政资金。不过,是不是只要为了支持特定公共基础设施建设和公共事业发展,就可以向任何公民、法人和其他组织无偿征收政府性基金呢?易言之,被选择作为缴费义务人的公民、法人和其他组织,究竟是面向全社会的不特定公众呢,还是与特定公共基础设施和公共事业有关联的特殊主体?如果是前者,政府性基金与特别目的税有何区别?如果是后者,政府性基金与行政事业性收费又有何不同?

从比较法的角度看,我国的政府性基金相当于特别公课。特别公课最早发源于德国。作为一种新兴财政工具,特别公课起初只是被作为一般公课的对称,用于概括有别于传统财政工具的收入类型。直至1943年德国学者Werner Weber以“特别公课”作为表达后,经实务判决及法学界援引,这种有别于受益负担、^{〔5〕}税收的公课类型,才被正式冠之以“特别公课”的名称。随着特别公课在实务上被广泛运用,其重要性也日益显著。1980年,德国联邦宪法法院在“职业训练公课”中提出了特别公课的合宪性要件。此后,德国学界借由对实务运作的观察,开始对特别公课进行深入研究,其构成要件和特征日益清晰。^{〔6〕}

据我国台湾学者辜仲明的总结,特别公课的规范内涵大致如下:(1)特别公课不仅是为了实现政府的财政目的,而且是为了追求特定的经济或社会目的,其收入不能用于一般性的国家任务。(2)特别公课的负担群体因该特别任务而具有共同的利益状态。(3)特别公课的负担理由与其金钱给付义务之间存在特殊的法律关联,以及以具有“事务密切性”及“群体责任”作为基础。(4)特别公课的课征,国家不需要提供相应的对待给付。陈清秀教授也认为,特别公课并非为满足一般财政需要而对一般国民所课征,而是为满足特定任务的财政需要而对于特定群体的国民所课征,其经常流入特别基金,而不流入公共预算中。^{〔7〕}

〔5〕 受益负担包括受益费和规费两种类型。受益费以公共事业未来可能受益为理由,面向特定范围内的居民强制征收,以筹集公共事业的建设发展资金,如工程受益费等。受益费并不考虑缴费义务人是否真正受益。规费则以政府提供具体的服务为前提,是为了弥补政府服务的成本而征收,贯彻费用填补原则或成本回收原则,具体包括行政规费(如证照工本费)和使用规费(如道路通行费)两种类型。规费必须以缴费义务人现实受益为前提。参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版社2010年版,第71~78页。我国的行政事业性收费相当于规费,受益费目前还没有见到典型的例子。

〔6〕 参见辜仲明:《公课法制与水资源管理——财税法学发展之新兴课题》,台湾翰芦图书出版有限公司2009年版,第39、40页。

〔7〕 参见陈清秀:《税法总论》,台湾元照出版社2010年版,第79页。

对比政府性基金的定义可以发现,特别公课有三点和政府性基金重合:第一,都是为了追求特定的经济或社会目的;第二,所筹资金只能用于特定的用途;第三,都具有无偿性,政府无需提供对价。差异之处在于,特别公课的概念强调,负担特别公课的人是一个特别群体,其与特别公课所要实现的事业具有特殊关联。而政府性基金的定义中没有出现这个要求,似乎被课征对象可以是任意的公民、法人或其他组织,无需关注其与基金事业的特殊关联。

如何理解特别公课与公课义务人的特殊关联?有学者提出,公课义务人有别于一般的公众,他们对公课所要达成的事业具有群体责任,公课收入的使用也会潜在地有益于公课义务人。例如,像残疾人就业保障基金一样,特别公课可以因为公法上义务的免除或不履行而征收;像空气污染防治费一样,特别公课可以作为损害公共利益的对价给付;像工业区开发管理基金一样,特别公课起到类似于受益负担的效果。^{〔8〕}在上述情形下,公课义务人的范围的确都很特别,与特别公课的设立具有某种关联。而特别公课资金的使用,或者为免除公法上义务创造了可能性,或者是类似于行政法上的代履行,或者直接就是为了公课义务人的共同利益。

政府性基金不需要考虑这种关联性吗?基于《政府性基金管理暂行办法》第二条的文义,答案似乎是肯定的。在界定缴费义务人时,第二条只是提到“公民、法人和其他组织”,没有对其施加特别的范围限制。然而,如果任何人都可以成为政府性基金的义务主体,完全不考虑其与政府性基金的目的有何关联,政府性基金与税收又有何区别?税收就是一种面向一般性公众而征收的,资金用于一般性用途的财政收入工具。即便现实中出现个别的特别目的税,如城市维护建设税,其资金使用受到特别限制,只能用于特定的用途,但是纳税人仍然是一般的公众,其对税收的支出项目并无特别义务。况且,要求毫无关联的主体缴纳政府性基金,也容易激起缴费义务人的抵制心理,其遵从方面的实践效果未必理想。

其实,观察具体的政府性基金项目可以发现,其在设计时已经意识到缴费义务人与基金目的的特殊关联,并且体现在相关规则和要求中。例如,森林植被恢复费的预缴义务人是勘查、开采矿藏和修建道路、水利、电力、通讯等各项建设工程需要占用、征用或者临时占用林地的用地单位,^{〔9〕}基金专款用于被破坏的森林植被之恢复。新型墙体材料专项基金的缴纳义务人是新建、扩建、改建建筑工程未使用《新型墙体材料目录》规定的新型墙体材料的建设单位。^{〔10〕}港口建设费的缴费义务人是经对外开放口岸港口辖区范围内所有码头、浮筒、锚地、水域装卸(含过驳)的货物的托运人或收货人。^{〔11〕}这些政府性基金,或者属于缴费义务人损害公共利益的对价给付,或者属于免除公法上义务的对价,或者类似于受益负担,缴费与基金目的之间关联性十分明显。

基于上述原因,笔者以为,在定义政府性基金时,不能完全照搬《政府性基金管理暂行办法》第二条的内容,而应该在此基础上有所改进,突出缴费义务人与基金目的的特殊关联。

尽管如此,政府性基金与行政事业性收费的区别仍然非常明显。行政事业性收费,是指国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织根据法律法规等有关规定,在实施社会公共管理,以及在向公民、法人提供特定公共服务过程中,向特定对象收取的费用。行政事业性收费的

〔8〕 同上,第80~84页。

〔9〕 参见财政部、国家林业局《森林植被恢复费征收使用管理暂行办法》第四条。

〔10〕 参见财政部、原国家经济贸易委员会《新型墙体材料专项基金征收和使用管理办法》(财综[2002]55号)第五条。

〔11〕 参见财政部、交通运输部《港口建设费征收使用管理办法》(财综[2011]29号)第五条、第六条。

前提是,公法机构为特定对象提供了具体的公共服务,收取费用是为了合理补偿管理或服务成本。^[12]以城市路桥通行费为例,其缴费义务人是使用特定城市路桥的车辆使用人。车辆使用人使用特定城市路桥时需要缴费,不在特定路桥上行驶时就不需要缴费。^[13]收费标准也是以弥补成本为原则,缴费人与公法人机构所提供的公共服务之间,现实的直接的受益关系非常明显。

政府性基金的缴费人虽然也和基金项目之间存在利益关系,但是这只是一种潜在的受益关系。例如,可能正是因为征收和使用了基金,缴费义务人才得以免除自己的公法义务,或者对所造成的对公共利益的损害,可以不用亲自去治理或弥补。也可能正是因为征收和使用了基金,在基金所指定的群体范围内,缴费义务人可以获得更好的发展机会。这些都是政府性基金体现出来的潜在受益,也可以说是在理论层面上存在的受益,其跟行政事业性收费类似于市场交易的直接受益关系确实有很大不同。

三、从法律保留看政府性基金的设立依据

财政部《政府性基金管理暂行办法》第十一条规定,申请征收政府性基金,必须以法律、行政法规和中共中央、国务院文件为依据,法律、行政法规和中共中央、国务院文件没有明确规定征收政府性基金的,一律不予审批。这条规定并非新设,1996年《国务院关于加强预算外资金管理的决定》(国发[1996]29号)就已经要求,基金立项的申请和批准要以国家法律、法规和中共中央、国务院有关文件规定为依据,否则一律不予立项。两相对比可以得知,财政部不过只是贯彻国务院的决定而已。

十四年前,国务院决定加强预算外资金管理,是因为当时有的地方违反《预算法》和国务院有关规定,擅自将财政预算资金通过各种非法手段转为预算外资金,有些部门和单位擅自设立基金或收费项目,导致国家财政收入流失,预算外资金不断膨胀。同时,由于管理制度不健全,预算外资金的使用脱离财政管理和各级人大监督,乱支滥用现象十分严重。在这种情况下,国务院要求基金立项的申请和批准必须以国家法律、法规和中共中央、国务院有关文件规定为依据,这在当时无疑是一个巨大的进步,对规范预算外收支产生了积极的效果。十四年后,财政部仍然将其套用到《政府性基金管理暂行办法》上,因为时过境迁,就很难再用“进步”来形容了。

如前所述,政府性基金是一种无偿的征收。尽管缴费义务人与基金目的之间存在着特殊联系,尽管基金开支对缴费义务人有着潜在的受益性,但是,这些都不足以冲淡或抹杀政府征用私人财产的本质。正因为关系到公民、法人和其他组织的财产权,政府性基金的立项和审批必须十分慎重,贯彻和落实法律保留原则。考虑到行政事业性收费、政府性基金和税收之间的差异,法律对其控制的程度可以有所厚薄。例如,对于税收,必须贯彻严格的税收法定主义,课税要素只能由立法机关规定,不能进行授权立法。而对于行政事业性收费,如果暂时做不到法律保留,最起码要做到行政法规保留,由国务院制定行政事业性收费的目录,并根据收费的重要性程度,决定要经过何种机关审批。

政府性基金介于税收与行政事业性收费之间,其征收依据如果可以比税收宽松,至少也要比

[12] 参见国家发改委、财政部《行政事业性收费标准管理暂行办法》(发改价格[2006]532号)第三条、第五条。

[13] 近年来各地都采用年费的形式征收城市路桥通行费。缴费人在固定期间内可以无限次通行特定路桥,而即便其一次都不通行,其所缴费用也不予退还。这种年票制与按次缴费的方式明显不同,在理念上更接近于政府性基金。

行政事业性收费严格。笔者认为,政府性基金应该落实法律保留原则。能不能设立一项政府性基金,只能由法律作出明确规定。没有法律的明确规定,就不能设立政府性基金。至于政府性基金的具体征收内容,如缴费义务人、征收对象、征收比率、征收期限等,可以由国务院相关部委或地方各级政府申请,制定方案后报国务院进行审批。需要在全国统一征收的,则由国务院制定行政法规。在这方面,财政部只能是一个执行机关,不能成为审批机关。通过这种设计,一方面坚持了立法控制,另一方面又尊重了灵活性,兼顾部门和地方的特殊需求。

在国务院发布国发[1996]29号文之后的第四年,全国人大制定了《立法法》并于同年7月1日生效。财政部制定《政府性基金管理暂行办法》时,《立法法》对其是有约束力的。根据《立法法》第八条第一款第八项规定,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。什么样的政府性基金可以征收,其收入和支出要达到何种目的,这关系到政策方向和财产权的保护,应该属于财政方面的基本制度,只能由法律加以规定。即便援引该法第九条,^[14]将设立政府性基金作为财政制度方面的“部分事项”,授权国务院制定行政法规,政府性基金的设立依据也不至于像《政府性基金管理暂行办法》规定的那样广泛。众所周知,国务院文件不等于行政法规,对这一点《立法法》也已经提供答案。至于中共中央的文件,从党政分离、建设法治国家的角度看,更不宜直接作为政府性基金的设立依据。

有意思的是,就算是遵照国发[1996]29号文和《政府性基金管理暂行办法》规定的标准,对照现行有效的政府性基金项目,也会发现很多项目缺乏规定的设立依据。《政府性基金管理暂行办法》第九条规定,财政部于每年3月31日前编制截至上年12月31日的全国政府性基金项目目录,向社会公布。各省、自治区、直辖市人民政府(以下简称省级政府)财政部门按照财政部规定,于每年4月30日前编制截至上年12月31日在本行政区域范围内实施的政府性基金项目,向社会公布。基于此,财政部2011年1月20日发布财综[2011]4号文,公布了2010年12月31日之前有效的全国政府性基金项目目录共32项,并在附表的第二列示明了其设立依据。

在上述32项政府性基金项目中,法律设立的有7项,行政法规设立的有1项^[15],国务院文件设立的有15项。^[16]其余9项都是国务院部委下文设立,这些文件或者表明是根据国务院的文件精神而制定,^[17]或者表明经过国务院同意及落实国务院的要求。^[18]其实,国发[1996]29号文的要求非常明确:“基金立项的申请和批准要以国家法律、法规和中共中央、国务院有关文件规定为依据,否则一律不予立项。”这里所谓的立项依据应该是指,法律、行政法规和中共中央、国务院文件

[14] 《立法法》第九条规定:“本法第八条规定的事项尚未制定法律的,全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定,授权国务院可以根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规,但是有关犯罪和刑罚、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、司法制度等事项除外。”

[15] 另外两项同时也有法律依据,如新菜地开发建设基金、教育费附加,本文统计时以最高法律效力的文件为准。

[16] 以国务院文件为依据设立的政府性基金,其发文形式也是五花八门,其中国发[×××]×××文有10种,国阅[×××]×××文有1种,国办发[×××]×××文有3种,国函[×××]×××文有1种。

[17] 例如,高等级公路车辆通行附加费(海南)的征收依据是财政部、国家发展和改革委员会、交通运输部、监察部、审计署制定的《关于公布取消公路养路费涉及交通和车辆收费项目的通知》(财综[2008]84号),这个文件的起首即强调,是根据《国务院关于实施成品油价格和税费改革的通知》(国发[2008]37号)而制定。

[18] 例如,水利建设基金的征收依据是财政部、国家发展改革委、水利部《关于印发〈水利建设基金筹集和使用管理办法〉的通知》(财综[2011]2号),通知首先声明,《水利建设基金筹集和使用管理办法》经过国务院同意。而《水利建设基金筹集和使用管理办法》第一条更是强调,根据国务院关于充实完善水利建设基金的要求,制定该办法。

中已经明确,可以征收某种政府性基金,而不仅仅是提出发展某项特定事业的要求。否则,只要想申请政府性基金,不存在找不到依据的情况,有关基金设立方面的要求就会成为一纸空文。

财政部对这个细节应该也是心知肚明。《政府性基金管理暂行办法》第十七条从正反两方面提出要求,“……申请征收政府性基金,必须以法律、行政法规和中共中央、国务院文件为依据,法律、行政法规和中共中央、国务院文件没有明确规定征收政府性基金的,一律不予审批。”然而,从财政部自己公示的目录就已经发现,在全部 32 项政府性基金中,足足有 9 项从法律、行政法规和中共中央、国务院文件中找不到明确的征收依据。低到如此程度的设立要求尚且不能满足,自己定的规矩自己不遵守,这个结果的确令人心寒。政府性基金的上述问题虽然只是个案,也在很大程度上反映了我国财政法治的落后。^[19]

当然,《政府性基金管理暂行办法》也有亮点。之前的国务院文件只是要求,重要的政府性基金报国务院审批,其他的由财政部审批。《政府性基金管理暂行办法》则更进一步明确,对于需要报批的政府性基金,凡附加在税收、价格上征收,或者按销售(营业)收入、固定资产原值等的一定比例征收的,由国务院审批,其他情况则归财政部审批。实践中大部分基金都满足这个要求,财政部事实上是在从严解释审批标准,不能不说这是一个积极的信号。只不过,现实生活中政府性基金的征收方式五花八门,有的并不在上述列举的范围内。例如,森林植被破坏恢复费按被破坏森林植被的面积征收。如果仅仅因为这个原因,就确定其无需国务院审批,这种差别对待缺乏正当性。所以,上述标准仍有待改进空间。

四、复式预算体系中的政府性基金

政府性基金预算是什么,看起来这是个非常幼稚的问题,在我国却未必不值得一问。例如,财政部 2012 年 3 月 5 日向十一届全国人大五次会议提交的《关于 2011 年中央和地方预算执行情况与 2012 年中央和地方预算草案的报告》显示,2011 年全国政府性基金收入 41 359.63 亿元;全国政府性基金支出 39 642.43 亿元。^[20] 这里所谓的“政府性基金收入”,真的都是来自于“政府性基金”吗?显然不是!这是因为,其中至少包含着国有土地使用权收入和支出。上述报告显示,2011 年国有土地使用权出让收入 33 166.24 亿元,国有土地使用权出让收入安排的支出 32 931.99 亿元。如果扣除这两个数字,全国政府性基金收入就只剩下 8 193.39 亿元,政府性基金支出也只有 6 777.44 亿元。

除了国有土地使用权收入之外,还有没有其他不属于“政府性基金”的“政府性基金收入”呢?用前文叙及的 2010 年全国政府性基金项目目录,对比 2011 年中央政府性基金收入预算表^[21]就可

[19] 2012 年 3 月 17 日,财政部发布的财综[2012]17 号文提出,“为规范民航发展基金征收使用管理,促进民航事业发展,根据国务院有关批示要求,制定《民航发展基金征收使用管理暂行办法》”,自 2012 年 4 月 1 日起实施。该办法第二条规定,民航发展基金由原民航机场管理建设费和原民航基础设施建设基金合并而成。财政部在对外宣传时也再三强调这一点。笔者以为,尽管这是一个事实,但在法律上并无意义。相比民航机场管理建设费和民航基础设施建设基金,民航发展基金的名称、缴费义务人、缴费标准、资金使用范围都发生了变化。作为一个全新的政府性基金项目,民航发展基金应该重新寻找设立依据,重新履行审批程序。此外,在民航发展基金中附征旅游发展基金,这种搭便车的行为也是不对的。每一种基金都有独立的目的、特定的资金使用范围。如果要对国际乘客征收旅游发展基金,必须有不同于民航发展的理由,制定单独的征收办法,独立报批。用一种基金的名义去征收另外一种基金,这种纯粹以政府便利为出发点的做法当止!

[20] http://www.mof.gov.cn/zhuantihuigu/2012czysbgjd/ysbg2012/201203/t20120306_632899.html, 2012 年 3 月 12 日访问。

[21] http://yss.mof.gov.cn/2011zhongyangyusuan/201103/t20110325_515976.html, 2012 年 3 月 12 日访问。

以发现,不属于政府性基金的政府性收入还包括:新增建设用地上地有偿使用费收入、中央特别国债经营基金财务收入、彩票公益金收入、船舶港务费收入、贸促会收费收入、长江口航道维护收入、铁路资产变现收入、其他政府性基金收入等8项。至于地方政府性基金收入中,除了国有土地使用权收入之外,有多少不是来自“政府性基金”的项目,笔者未再继续统计。尽管如此,上述事实已经说明,政府性基金预算所预算的范围远远超过政府性基金。

对政府性基金进行预算的要求源自1996年。当年7月,国务院发布了《关于加强预算外资金管理的决定》,要求将养路费、车辆购置附加费、铁路建设基金、电力建设基金、三峡工程建设基金、新菜地开发基金、公路建设基金、民航基础设施建设基金、农村教育费附加、邮电附加、港口建设费、市话初装基金、民航机场管理建设费等13项数额较大的政府性基金纳入财政预算管理。在此基础上,财政部制定了《政府性基金预算管理办法》(财预字[1996]435号),决定从1997年开始设立政府性基金预算。之后,财政部陆续出台了一系列文件,逐步将更多政府性基金纳入预算管理,到2007年,政府性基金已全部纳入预算管理。不仅如此,从2008年起,土地出让金和彩票公益金也全额纳入政府性基金预算管理。从前文列举的情况看,政府性基金预算的范围又有进一步的拓宽。

据笔者所了解的《预算法》修改情况,相关机构拟将政府性基金预算归入复式预算体系,与公共预算、国有资产经营预算、社会保障预算并列。这个话题触发了笔者的好奇心,以至于总想刨根问底,一探究竟。最有意思的两个相关问题是,政府性基金到底有何特殊性,以至于非要对其单独进行预算?政府性基金预算到底有何特殊性,让其能够独立于其他预算形式?

1995年的《预算法实施条例》第二十条就提出,各级政府预算按照复式预算编制,分为政府公共预算、国有资产经营预算、社会保障预算和其他预算。受当时流行的公共财政理论影响,公共预算主要针对政府的公共收入和支出,体现政府作为公共权力拥有者的形象,其收入和支出都不区分所有制身份。税收是公共预算的主要收入来源,支出则面向不特定公众,不做任何特殊的限制。国有资产经营预算与政府作为国有资本所有者的身份相一致,国有投资收入和资产收入是其主要收入来源,支出对象也仅限于国有经济。社会保障预算对应政府的社会管理者身份,履行一种类似于受托人的职责。其收入主要来自于社会保险,支出则仅针对投保人。

有心栽花花不发,无心插柳柳成荫。作为名分既定的预算形式,国有资产经营预算和社会保障预算迟迟未动。直到2007年,国务院才开始试编国有资产经营预算,^[22]到2010年,国务院才开始试编社会保险基金预算。^[23]而就在《预算法实施条例》生效后的第二年,政府性基金预算方案就已经制定,次年正式实施。^[24]相比政府公共收入,政府性基金最大的特点就是专款专用,这是设立每一项具体的政府性基金时已经预定的法律限制。这种限制体现在预算上,就成为了政府性基金预算的特色。例如,公共预算的收入主要来自税收,其征收对象不特定,任何符合税收构成要件的人都可能成为纳税人。公共预算的开支也保持充分的开放性,只要有必要,资金可以用于任何用途。因此,公共预算可以用“一般性款项、一般性用途”来形容,明显区别于政府性基金预算的专款专用。

然而,政府性基金预算又如何区别于社会保险基金预算呢?尽管二者的资金来源不同,用途

[22] 参见《国务院关于试行国有资产经营预算的意见》(国发[2007]26号)。当时,国有资产经营预算只需报本级政府审批,直到2009年5月1日《企业国有资产法》生效,报送同级人民代表大会审批,才正式成为法律的强制性要求。

[23] 参见《国务院关于试行社会保险基金预算的意见》(国发[2010]2号)。目前,社会保险基金预算只需本级政府审批。

[24] 尽管直到2011年1月1日《政府性基金管理暂行办法》生效之后,政府性基金预算才被正式要求提交同级人民代表大会审批,1996年的《政府性基金预算管理办法》仍然不能不说是一个进步之作。

也不一样,但是,专款专用的特点确是二者共有的。《政府性基金管理暂行办法》第二十六条规定,政府性基金预算编制遵循“以收定支、专款专用、收支平衡、结余结转下年安排使用”的原则。各项政府性基金按照规定用途安排,不得挪作他用。《国务院关于试行社会保险基金预算的意见》也强调,社会保险基金预算要坚持“专项基金,专款专用”的原则,不得挤占或挪作他用,同时要坚持收支平衡,适当留有结余。由此可见,二者在大的原则方面并无实质性区别。

我们甚至还发现,如果严格遵照《国务院关于试行国有资本经营预算的意见》,国有资本经营预算也具有了“专款专用”性质。该意见规定,国有资本经营预算的支出主要包括:(1)根据产业发展规划、国有经济布局和结构调整、国有企业发展要求,以及国家战略、安全等需要,安排的资本性支出。(2)用于弥补国有企业改革成本等方面的费用性支出。(3)其他支出。具体支出范围依据国家宏观经济政策以及不同时期国有企业改革和发展的任务,统筹安排确定。必要时,可部分用于社会保障等项支出。可见,国有资本经营预算的支出范围已经相当特定。^[25]

如前所述,在公共预算中还有一种财政专项资金,如车辆购置税收入、排污费收入等。对这部分资金进行预算时,是遵守公共预算的一般规则,还是像政府性基金预算一样,必须坚持“专款专用”原则?不言而喻,答案只能是后者,否则,专项资金就失去了存在的意义。暂且不论其如何与公共预算相协调,仅就财政专项资金的预算方式而言,政府性基金预算与其又有什么区别?原本不符合政府性基金要件的土地出让金收入和彩票公益金收入,可以允许其遵照政府性基金预算处理,完全符合政府性基金要件的排污费收入却被归入公共预算,这至少说明,政府性基金预算和财政专项资金预算之间并没有不可逾越的鸿沟。

如台湾学者蔡茂寅教授所言,预算均以基金之方式构成,所以基金是预算结构之基础。全部财政收入就是一个大基金,其中又可分为普通基金和特种基金。普通基金以税收为主要收入来源,但并不以此为限,也包括规费、罚款、财产、公债及赊借收入等,其支出并无任何事先的特别限制,主要用于一般施政与经常业务项目。特种基金则是指用途已经事先限定的基金。由于特种基金的资金来源不同,用途不一,目的各异,因此有必要单独编列预算。^[26] 笔者以为,普通基金和特种基金的差异性客观存在,无论是在台湾还是在大陆地区都无例外。以此为视角观察大陆的预算体系可以发现,不仅政府性基金预算存在定位不明之处,整个复式预算的结构也有待重新解读。

从理念上看,《预算法实施条例》第二十条所谓的政府公共预算,就是一种普通基金预算,而社会保障基金预算则属于特种基金预算。国有资本经营预算到底属于普通基金预算还是特种基金预算,这需要根据国有资本的性质和目的而论。我个人倾向于将其归入普通基金的类型。大致的理由在于,国有资本的所有权属于全体人民,其收益也应归属于全体人民。在政府开支规模保持不变的前提下,国有资本的收益越多,公共预算中的税收负担率就可以越轻。^[27] 如果有国有资本开支方面的需要,不宜直接从国有资本收益中支出,而应该从公共预算中统筹安排。通过这样的方式,全国人民都可以受益于国有资本,人民还可以通过其代表动态控制国有资本的规模和流向。

^[25] 好在《企业国有资产法》第五十九条没再设置这种“专用”的限制。这是否意味着,“专款”可以不“专用”,国有资本经营预算收入可以用于一般性用途?笔者以为,《企业国有资产法》并非硬性要求国有资产经营预算收入不得用于特定用途,而只是没有规定特定用途而已。《国务院关于试行国有资本经营预算的意见》对国有资本经营预算支出的限制,可以理解为执行国有资本经营预算的一种方式。因此,国有资本经营预算“专款专用”的特点仍然存在。

^[26] 蔡茂寅:《预算法之原理》,台湾元照出版公司2008年版,第275~279页。

^[27] 国有土地出让金收入和其他国有资产转让收入都应当归入国有资本收益,列入公共预算,由全体人民共同享有。

也是因为这个原因,不宜将国有资本预算定位为特种基金预算,而应该将其归入公共预算。

基于以上设想,我主张将我国复式预算分为公共预算和基金预算两大类。公共预算对应普通基金预算,基金预算对应特种基金预算。公共预算中包含国有资本收益和支出的内容,但是不单独成立一种预算形式。基金预算之下分门别类,每一项基金都单独预算,再汇总成综合性的基金预算。例如,政府性基金可以单独预算,社会保障基金可以单独预算,彩票公益金也可以单独预算。在政府性基金之下,每一种具体的基金项目仍然可以细分,对不同的专项资金单独组织预算,如新菜地开发建设基金预算、机场建设费预算、水利建设基金预算、教育费附加预算,等等。由于每一种资金都只能专款专用,基金预算之下的各个特种项目不能互通,每一项特种基金都必须自求平衡,结余资金不能相互调剂。

财政专项资金也应该归入基金预算,而不是列入公共预算。重申一下,本文这里所指的财政专项资金是指有专门的来源,用于专项用途的资金。如上文所提的车辆购置税财政专项资金、排污费财政专项资金等。车辆购置税专项资金来自于税收,的确不宜称之为政府性基金,但是,如果设计一个上位的“基金预算”的概念,那么,车辆购置税的收入和支出仍然可以归入基金预算。排污费本来就是政府性基金收入,让其回归其本性无可厚非。甚至于城市维护建设税也可以列入基金预算,原因就在于,其来源和支出也十分特定,属于专款专用的范围。至于从一般预算收入中提取的预算调节基金、扶贫专项资金、国债偿还基金等,它们只是一种资金分配方式,只有在资金分配完毕之后,才能凸显其“专用”性,所以不宜将其归入基金预算,仍然只能在公共预算中加以核算。

行文至此,也许有读者会问,在构建复式预算体系时,仅仅考虑“专款专用”是否足够?某些特别资金如果不符合这个特点,是不是就不能对其单独核算了?假如国有资本经营预算不再单独编列,公众如何获得国有资本经营方面的信息呢?其实,单独预算不是获取财政信息的唯一渠道。只要预算科目健全合理、科学规范,财政信息保持高度透明,无论是否单独编制预算,公众都有能力获取充分的信息。例如,近年来,公众异常关注“公款出国”、“公车开支”、“公款招待”。只要将预算全部公开,并且细化到“目”甚至“节”,稍有经验的人略加统计,就可以找到这方面的具体数字。没有必要因为公众关注某项资金,就设立一项单独的预算形式。否则,预算的结构就会重檐叠角,变得异常复杂,反而妨碍了公众对预算信息的利用。

从预算单一性的角度看,上述设计也符合预算发展的趋势。总体而言,特种基金在预算体系中只能居于补充地位,公共预算才是国民特别需要关注的领域。公共预算有一个明显的优点,即财政收入的用途不受任何限制,完全服从预算审批中的民意安排。政府编制预算时的自由裁量空间虽然很大,但是,立法机关审批预算时也享有足够权限,可以否定或者调整预算草案的内容。而特种基金一旦设定,立法机关的预算审批权即大为缩小,甚至有可能完全委由政府相机决定,无需报送立法机关审批。这种结果不符合财政民主主义,与法治国家的理念也不相符,因此应当尽量避免。正是因为这个原因,在我国财政实践中,除了社会保险基金之外,特种基金的设置应当尽可能谨慎。无论哪一种基金形式,除了确实必须的之外,能不设立尽量不要设立。^[28]

[28] 根据笔者的测算,2010年,全国政府性基金收入占全国财政收入的比重为28.76%,扣除国有土地出让金之后,该比例降至5.36%。2011年,全国政府性基金收入占全国财政收入的比重为28.35%,扣除国有土地出让金之后,该比例降至5.61%。笔者认为,政府性基金维持在5%的比例尚可以接受。但是,将高达20%的国有土地出让金列入政府性基金预算,而不是统一用于公共预算的分配,这违反了预算单一性的要求。资料来源:财政部《关于2010年中央和地方预算执行情况与2011年中央和地方预算草案的报告》、《关于2011年中央和地方预算执行情况与2012年中央和地方预算草案的报告》。

五、有关政府性基金研究的未尽课题——代结论

政府性基金是一个比较特别的财政领域,国内法学界以往很少有人涉足研究,不仅导致公众关注度不够,相关法制也非常不健全,行政化色彩仍然十分浓厚,亟须财税法学者给予高度重视。

本文以《政府性基金管理暂行办法》为切入点,梳理了政府性基金的相关法律规定,提炼出政府性基金的相关法律特征,并在此基础上主张:第一,政府性基金不能以一般的公众作为被课征对象,而必须考察其与基金目的的特殊关联性。换言之,基金的缴费义务人只能是特殊的义务主体,而不能是毫无关联的普通公众。第二,政府性基金的设立必须坚持法治原则,符合法律保留的要求。即便是授权立法,也要符合《立法法》第九条的要求。中共中央和国务院的文件不能成为基金设立的依据。第三,政府性基金只是财政特别基金的一种,不宜用政府性基金预算来预算其他基金。因此,有必要建立基金预算这个“种”概念,总括各种类型的基金的预算,包括政府性基金。第四,基于普通基金与特种基金的区分,我国复式预算体系有必要重构,总体上分为公共预算与基金预算两类。国有资本经营情况宜归入公共预算,而不是作为专款专用的特种基金。

政府性基金也是一种“公课”,关乎私人财产权的保护,其中有待研究的问题非常多,本文只涉及其中有限几个题目,深度和广度都有待继续挖掘。例如,在设立政府性基金的依据方面,本文对法律保留原则的阐述并不深入;在廓清政府性基金和其他财政收入工具的关系时,对政府性基金与特别目的税的关系缺乏清晰的把握;在强调缴费义务人与基金目的的特殊关联时,对于何种关联构成这种特别关联缺乏类型化探讨;在阐述政府性基金预算的特质时,仅仅只是讲述基金预算的一般性要求,对其区别于其他基金预算的特质未予涉及。在写作的过程中,笔者意识到,政府性基金只能构成补充性财政收入,不能喧宾夺主。但是,这种要求是否有必要体现为法律标准,笔者未能找到让自己确信的答案,结果含糊其辞,不了了之。

最后提请学界同行关注的是,政府性基金的种类较多,尽管经过多年的清理整顿,2011年正式立项的仍然有32项,其中还不包括原本应当归入政府性基金的排污费。笔者以为,今后对政府性基金的研究,除了继续关注其一般性特征和规律之外,有必要深入到每一种具体的基金项目。例如,近几年来,有关民航机场建设费的争议一直不断。^[29] 民航发展基金开征后,机场建设费变换一种方式继续征收,导致社会广泛的质疑。^[30] 对于铁路建设基金,也有不少专家呼吁取消。^[31] 这些基金的合法性与合理性如何,法律学者非常有必要介入讨论,并提供有建设性的意见和建议。

(责任编辑:许多奇)

[29] 参见 http://www.hb.xinhuanet.com/newscenter/2012-03/09/content_24860218.htm, 2012年3月13日访问。

[30] 参见 http://news.xinhuanet.com/fortune/2012-04/19/c_111809939.htm, 2012年5月3日访问。

[31] 参见 2011年5月19日《21世纪经济报道》;另见 http://news.syd.com.cn/content/2011-05/19/content_25573191.htm, 2012年3月13日访问。