

# 论政府性基金征收的法治进路

成 前

(北京大学,北京 100871)

**内容提要:**政府性基金作为我国一项特别的财政工具因历史因素合法性先天不足,国务院明确未来政府性基金应当“清理规范、不再新设”,在这一背景下需要关注保留征收基金项目的合法性危机。实现政府性基金征收的法治进路,应当反思政府性基金扩张根源,澄清政府性基金的定位和性质,论证政府性基金的正当性,提出审查政府性基金存续的标准,即补充性、目的性、公平性、阶段性。政府性基金的性质和定位决定了其需要通过定期审查的方式实现清理规范,这恰好可以藉由政府性基金预算制度实现。我国人大机关通过周期性的预算编制审批制度,实质审查政府性基金保留项目的正当性、合法性,能够保障公民的财产权不受侵犯并促进国家经济社会事业的建设发展。

**关键词:**政府性基金 政府性基金预算 专款专用 定期审查

**中图分类号:**F812.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)06-0087-13

## 一、问题的提出:清理规范与不再新设

自党的十八届三中全会提出深化财政体制改革以来,结构性减税成为税制改革的新方向,随后国家税务总局进一步提出要推行一系列“减税降费”措施,可以看出,除税收减免外,清理并规范行政事业性收费和政府性基金也是为企业减负的重要一环。2016年1月27日召开的国务院常务会议决定清理规范一批政府性基金收费项目,持续为企业减负,会议特别明确,“今后一般不再新设政府性基金项目,保留的全部进入目录清单,公开预决算,接受社会监督。”<sup>①</sup>由此,“清理规

范与不再新设”成为当下我国政府性基金治理的思路。<sup>②</sup>以民航建设基金为例,为支持民航业发展,2019年4月3日的国务院常务会议决定将民航发展基金征收标准降低一半;2020年2月6日财政部、发改委发文,新冠疫情期间免征航空发展基金;2021年3月5日两会期间,国务院政府工作报告中提到,为进一步配合减税降费提振经济,再次将民航发展基金航空公司征收标准降低20%。

虽然“清理规范、不再新设”成为治理政府性基金的基调,但这一规范思路仍然没有解决的疑问是:其一,政府性基金到底是否有继续存续

[收稿日期]2021-9-30

[作者简介]成前,经济法硕士,税法研究中心研究人员,研究方向为经济法理论、财税法。

<sup>①</sup>“国务院每年为企业减负260亿,今后不再新设政府性基金项目”[http://www.gov.cn/zhengce/2016-01/28/content\\_5036830.htm](http://www.gov.cn/zhengce/2016-01/28/content_5036830.htm),2021年3月12日最后访问。

<sup>②</sup>经笔者统计,2016至2021年,取消征收的政府性基金包括新菜地开发建设基金、育林基金、价格调节基金、新型墙体材料专项基金、城市公用事业附加,暂免征收的基金有港口建设费,调整征收范围或标准的基金有教育费附加、水利建设基金、残疾人就业保障金、民航发展基金。

的必要,按照这一清理趋势,政府性基金是会逐步走向消亡,还是仍将作为我国财政收入的重要来源并长期存在?其二,政府性基金征收政策变动背后的原则和考量是什么,包括基金的开征、停征,基金征收范围的变化乃至征收标准的提高或降低,以往此类政策变更均缺乏一定解释和说明。

政府性基金作为一项向公民强制无偿征收的财政收入,其设立需要遵循财政法定原则,从而保障公民的财产权,其管理需要符合财政民主原则,保障支出使用合理性。但是我国政府性基金从设立到具体征收、使用仍然面临着不同程度的合法性问题,对于政府性基金为何征收、征收标准如何确定、以及基金到期延期征收的质疑屡见不鲜。这些争议和质疑实际源自于我国政府性基金管理体制存在的诸多问题,现有的法律规则对政府性基金新增设立的控制存在不足,同时对存量政府性基金的清理规范也不够到位。政府发挥公共管理职能,提供公共服务、促进社会经济建设发展固然需要筹集财政收入,但是筹集收入的手段和方式仍然应当满足财政法定原则和财政民主原则的要求。因此,探寻政府性基金征收的法治进路对于提升我国现代化治理能力,深化财政体制改革具有重要意义。

目前关于政府性基金的研究和探讨主要集中在基本属性、设立合法性和预算管理三个层面。第一个层面是关于政府性基金基本属性的讨论,即政府性基金作为一种财政收入区别于其他类型财政收入在功能和定位上的差异及特点,主要着眼于政府性基金和税收、行政事业性收费的区别。此类研究讨论政府性基金时通常存在两种统计口径,这一程度影响了学者对政府性基金基本属性的认识:一是将全国政府性基金目录中的内容作为政府性

基金的讨论范围;二是以政府性基金预算的内容确定政府性基金的范围。至于政府性基金到底归属于何种财政收入,主要有以下四种观点:第一种观点认为政府性基金具有税或者准税收的性质;<sup>[1]</sup>第二种观点认为政府性基金属于费的范畴,是国家针对基金受益主体征收的一种费用;第三种观点将政府性基金预算包含的全部项目作为研究范围,进而将基金项目分为“准税收”“租”性质的收入、收费性质的收入等不同类别;<sup>[2]</sup>第四种观点认为政府性基金是一种区别于“税”“费”的特别财政收入,其定位管理可以类比我国台湾地区、德国的“特别公课”,同时政府性基金作为中国特有的财政名词,应具备特定的法律属性。<sup>[3]</sup>

第二个层面是关于政府性基金设立合法性的探讨,政府性基金因其不直接对义务人提供受益性公共服务,所以极有可能对公民的财产权造成侵犯,以财政法定原则审视,基金设立应当具有相当程度的合法性。有研究检视了我国 26 个政府性基金设立的合法性,指出我国政府性基金的设立依据有的源于法律,也有的源于行政法规、国务院文件甚至部门规章,存在规定层级效力明显不足的合法性缺失困境。<sup>[4]</sup>也有研究从特定基金出发,探讨了相关基金从设立到开征中正当程序的缺失导致基金设立的合法性存疑,指出程序控制缺位和管理失序极易导致对公民权利的侵犯和政府腐败行为的发生,因此基金设立、征收、管理需要构建正当程序。<sup>[5]</sup>

第三个层面是关于政府性基金预算管理的讨论,我国对政府性基金预算处理是将其预算单列,单独设计一本政府性基金预算,进行项目制管理。部分研究将目光集中于政府性基金预算本身,探讨该预算存在与否的必要性。有观点认为随着政府性基金的清理和转入一般公共预

算,政府性基金预算将最终消失,<sup>[6]</sup>就目前我国的财政实践观察,客观上具有分化政府性基金和肢解政府性基金预算的趋势;相反观点则认为,政府性基金预算作为具有中国特色社会主义的财政模式,已经被新《预算法》确定为四本预算之一,因此将长期扮演重要的角色。<sup>[7]</sup>其他研究也关注到目前政府性基金管理透明程度不够,导致资金使用缺乏有效监督,有违财政民主原则,需要在预算管理层面进一步细化、落实相关制度。<sup>[8]</sup>

经整理发现,解决当下政府性基金管理的困境,需要结合我国国情予以分析并提出适宜的发展路径。政府性基金的治理不仅需要关注基金设立的程序控制,基金开征之后的预算管理也至关重要。构建完善的政府性基金管理体制,一方面需要就政府性基金的定位、功能达成共识,严格基金设立的程序和规则层级要求,另一方面则需要重新发掘政府性基金预算的监督控制功能,进而借助年度预算制定的周期性和法定程序对基金进行常规审查和监督,以实现政府性基金征收的法治进路。

## 二、政府性基金项目保留征收的必要性

前述提及的“不再新设”这一基金治理思路,意图在入口端对政府性基金的设立进行把控,

避免滥设基金对公民财产权造成额外负担甚至不当侵害。但政府性基金这一财政收入本身是否应当存续以及具体项目是否应当保留是政府性基金法治化需要解决的首要问题。作为我国一项特色的财政工具,政府性基金诞生有其特殊性和历史性。如何认识政府性基金在我国财政收入体系的地位,关乎保留部分政府性基金项目必要性的问题,而这一问题需要结合我国财政体制变革的历史背景以及政府性基金本身的特点分析。

### (一)政府性基金项目“恣意”的根源

政府性基金作为一项财政工具突破了一般税收收入体系,其产生的形式动因是财政收入不足支应公共需求,且不宜采用税收等其他财政收入形式,<sup>[9]</sup>实质动因则是自由法治国逐渐演变发展为社会法治国,政府经济社会职能扩张,要求财政予以积极回应,因此,需要借助特定财政收支工具以实现政府在相关经济社会领域的政策追求。<sup>[10]</sup>回顾我国政府性基金的发展历史,政府职能扩张与财政资金匮乏两者共同导致了我国早期政府性基金的“恣意”扩张。政府性基金诞生伴随着我国经济社会转轨,一方面计划经济遗留的管制色彩导致我国仍然保留着全方位负责经济、社会发展事务的职能或职责;另一方面,经济发展落后导致财政收入匮乏,更难以满足国家建设各项事业的资金需求。政府逐渐通过开征各种名目的政府性基金筹措资金,<sup>①</sup>上到中央政府下到地方各级政府都设立了名目繁杂的基金项目,以充实财力谋求经济建设和发展,由此导致了政府性基金的泛滥。<sup>②</sup>

#### 1.财政资金的匮乏

经济转轨过程中,计划经济体制的惯性导致

<sup>①</sup>1982年根据当时的财政经济形势,国务院颁布了国家能源交通重点建设基金征集办法。1989年,国务院颁发了国家预算调节基金征集办法。征收范围与国家能源交通重点建设基金相同,征收比例为10%。

<sup>②</sup>1995年,全国各种基金有上千项,其中除40多项是经国务院或财政部批准设立以外,其余基金项目均为各地区、各部门越权设立。各类基金(收费)规模达4500多亿元,相当于同期财政收入的45%左右。参见陈发源:《我国政府性基金法律制度研究》,安徽大学博士2012年学位论文,第13页。另据不完全统计,1990年之前,全国各种政府性基金项目在最多时接近500项,其中只有40多项为国务院或者财政部批准的,其他均为地方、部门自行设立的。参见温娇秀主编:《2017中国财政发展报告——中国政府性基金规范化管理研究》,北京大学出版社2017年。

我国政府对经济发展和社会事业建设存在天然兜底倾向,国家对于经济发展的计划性、干预性过强,“全能型政府”底色使得我国政府倾向对政治、经济、文化事务全包全揽。但政府提供的公共服务是有代价的,在社会保障方面,高福利和全面的公共服务需要财政兜底;在经济发展方面,弱势产业扶持或者大型基础设施建设投入意味着财政支出。不论是计划经济转轨导致的政府全面介入经济发展和保障民生福利的先天倾向,还是二战后福利国家兴起以及凯恩斯经济干预主义理论的发展,都使得国家职能开始不断扩张。具体而言,“国家职权过度扩张的原因包括:政府干预市场经济保证充分就业、国民愈发强烈的享受国家福利的需求、保证国民的最低生活标准、进行公共建设或提供文化奖励、治理因工业发展和私人生活水平提高而导致的负外部效应、促进国际贸易、进行国防建设等。”<sup>[12]</sup>

国家职能扩张意味着扩大筹集财政资金增加居民税负,而税负过重又会导致纳税意愿减弱甚至拖累经济发展影响居民税收能力,最终导致税收减少。熊彼特言及这种现象称之为租税国危机:“租税国家由于支出大量扩充,无法由常规之租税收入来支应,终将导致国家之过度举债”<sup>[12]</sup>,“租税国危机由两方面危机所造成,支出的暴增与收入之停滞不前”。国家过度扩张、以及人民对国家提供服务需求日益增加,导致支出暴增,给付国家不得不普遍面临财政赤字。至于收入停滞不前,既有主要收入来源受经济政治条件限制无法扩充的影响,也有财税政策引入许多非财政目标导致税收之短缺的原因。<sup>[13]</sup>

我国早期财政法治体制不健全,滥设政府性基

金的现象严重,究其“恣意”的原因仍在于弥补政府财政资金不足。因此,政府性基金产生的原因主要在于筹措财政资金。尤其在现代社会,国家为稳定就业、发展经济进行适当调控时,会采取扩张性财政政策,发行公债采取赤字预算。所以寻求合适的财政收入以支持特定领域事业发展,缓解收入不足,无疑是政府性基金这一扩张性财政工具诞生且持续存在的必要性理由。

### 2. 特定公共事业发展的需要

政府性基金最突出的特点在于“专款专用”的资金投向限制,即募集资金主要投向特定经济社会领域以实现特定政策目标。相较传统税收统筹用于一般公共服务,政府性基金的设立更具政策性和灵活性,投向领域基本不属于“守夜人”或“最小政府”等传统型政府的职能范围。我国历次出台的政府性基金管理文件也强调了政府性基金这一特征,财政部2000年《关于加强政府性基金管理问题的通知》阐述政府性基金是“为支持某项事业发展,按照国家规定程序批准,向公民、法人和其他组织征收的具有专项用途的资金”。现行的《政府性基金暂行管理办法》第十五条也明确政府性基金是“为支持特定公共基础设施建设和公共事业发展”。

如前所述,政府性基金产生的实质原因在于“社会国兴起”,即政府经济社会职能扩张,形成对于财政资金的迫切需求。社会国意味着政府承担了比自由经济要求之外更多的经济社会发展任务,政府事权扩张,财力缺口扩大。但作为主要财政收入来源的税收,其非对价性导致受益者与负担者的分离,政府服务给付的受益者可能并非实际税收负担人,因此公民对政府提供公共服务产生全面甚至过度需求。政府性基金一定程度上克服了税收这一财政收入的弊端,能满足特定经济

社会领域的财政需要，一方面其筹措资金投向特定社会经济领域，另一方面，其负担群体应当同基金投入领域存在一定的关联性和特殊联系，基金的义务负担人和基金的使用之间存在一定的对价特征。所以政府性基金基于其突出的政策性可以为政府更好促进特定领域设施建设和事业发展提供灵活性和便利性。从理论上讲，政府性基金制度设计得当可以通过监督促进资金使用效率提高，从而帮助政府更好发挥特定领域的经济社会职能。

## （二）清理规范中判定应予以保留的项目

政府性基金开征的必要性源于政府职权扩张导致的收入不足，发展特定事业的需求使得政府需要额外寻求财政来源。这虽然足以解释政府性基金的开征确有其必要和原因，但是具体政府性基金项目是否予以保留，仍然需要仔细判断，只有基金的设立、征收主体范围、缴纳负担的具体费率以及征收程序满足一定标准和要求，保留征收具体项目的正当性才得以证成。判定个别政府性基金项目应否保留需要解决的一个前置问题是如何认识政府性基金在财政收入体系中的行为及其性质。

我国政府性基金治理的一大问题就在于其定位不清、性质不明，不仅因为现有政府性基金法律规范对这一问题鲜有涉及，征收实践也导致其性质指向不明：财政部每年公布的全国政府性基金名录所列基金项目存在“税”“费”性质的收入，以政府性基金命名的政府性基金预算甚至涵盖了非目录基金的项目。这些问题均导致了对政府性基金认识的混淆。

政府性基金在我国规则语境下的基本属性指向为何，通过梳理财政部发布的《关于加强政府性基金管理问题的通知》《财政部关于加强政

府非税收入管理的通知》以及最新的《政府性基金暂行管理办法》中的描述，可以发现上述文件对政府性基金的定义主要是从政府性基金的设立依据、存在领域、征收主体、征收程序等内容对其进行界定，这些定义强调了政府性基金征收的强制性、无偿性及用途特定性，但是仍然无法解释既然政府已经可以通过税收和行政事业性收费的方式获取财政资金，可以用于提供公共服务支持公共事业建设，为什么需要额外开征政府性基金？如果单纯因为支持特定公共基础设施建设和公共事业发展而导致财政资金不足，就可以政府性基金的名义强制要求公民无偿负担财产义务，从政府性基金的设立和审批的层级来看，与当前强调的税收法定原则不一致。

对比政府性基金、行政事业性收费、税收这些财政收入，可以发现上述定义缺少对于政府性基金作为一项独立财政工具的关键描述，没有强调政府性基金的设立目的和被课征群体的特定性，进而缺少对政府性基金项目的合理限制。虽然征收的资金具有“特定”的用途，但是如果课征对象没有任何限定，任何公民、法人、其他组织都可以成为被课征的群体，政府性基金就会陷入“特别目的税”的性质争议。所以有学者建议我国政府性基金的定位可以借鉴德国和我国台湾地区的“特别公课”进行界定。<sup>[14]</sup>“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”。<sup>[16]</sup>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，其负担理由与其金钱给付义务之间存在特殊的法律关联，以具有“事务密切性”及“群体责任”作为基础。特别公课的课征，国家不需要提供相应的对待给付。所以，群体的

特定性,以及群体同公课目的之间的特殊关联是其征收的正当性基础。政府性基金的内涵同特别公课存在高度吻合:都是为了追求特定的经济或社会目的,所筹资金只能用于特定的用途,都具有无偿性,政府无需提供对价。<sup>①</sup>实际上,2014年修订的《预算法》第9条<sup>②</sup>体现了政府性基金课征对象的特定性这一特征。

从特别公课的特点重新审视我国的政府性基金,我国目前相关文件中对政府性基金的定义缺乏的关键要素是对课征群体的特定性考量,以及政府性基金的课征群体范围同基金设立目的之关系,基于此才能使得被课征群体的负担得以正当化。因此,狭义的政府性基金应当指政府为了实现特定经济社会领域的政策目的,强制无偿向特定群体课征的具有特定用途的资金。课征群体同资金的用途存在特殊关联,通常指该群体基于资金使用而可能“受益”,或是群体对于资金用以达成的目的负有特别的义务。

那么,判断某一项政府性基金项目是否应予以保留应当结合其特点考察:其一,基金的课征存在特定的经济目的和社会目的,而非一般意义上税收的财政目的用以支应国家一般财政开支;其二,课征义务人特定,且基金用以实现的特定目的或任务同被征收对象之间存在一定的关联<sup>③</sup>;其三,基金课征无需对义务人提供直接对价的服务,仅在整体意义上与基金课征目的有收益性或义务存在即可;其四,基金课征标准应当符合比例原则,在可实现基金设立目的的基础上尽量减少对公民财产权的侵害;其五,基金

有一定存续期间,在基金开征期间,基金设立目的应当持续存在,基金的目的实现之时即是基金应当废止之时。

综上,政府性基金的清理规范一方面需要研判政府性基金存续的必要性,同时还需要结合政府性基金的特点和要求判定个别项目是否应予保留。理论上政府性基金的范围不应当扩大至现有政府性基金预算的具体内容,因为其中存在很大一部分不具有政府性基金性质的项目,如土地使用权出让金、彩票公益金等,不过目录基金项目的属性混杂属于历史遗漏问题,短时间内可能无法全部清理。随着政府性基金的治理规范,本文认为讨论政府性基金的理论起点应当是财政民主与财政法定原则指导下狭义的政府性基金,从而才能对政府性基金的管理做到立足于其性质的分流归位,规范管理。

### 三、保留征收项目的合法性之检讨与补正

政府性基金诞生于我国计划经济体制逐渐改革、新财政体制尚未建立时期,彼时我国正处于“自产国家”迈向“税收国家”的转型过程,因此政府性基金诞生伊始就天然具有不规范的内生特点。相较于已经建立成熟财政体制的国家逐渐发展的扩张性财政工具往往会受到严格的法律控制和宪法审查,我国政府性基金作为特定时期的产物并没有受到严格的监督和管理,因此政府性基金的清理过程也是我国财政体制的改革和健全的过程,是我国规范预算外资金管理、费改税等改革举措的主要内容之一。

政府性基金作为对负担人无偿征收且不直接提供对等给付的强制性公法课征义务,应受到财政法定原则的控制和约束,否则会造成政府性基金滥征滥用而对公民财产权造成侵害。我国政府性基金

<sup>①</sup>《预算法》第九条 政府性基金预算是对依照法律、行政法规的规定在一定期限内向特定对象征收、收取或者以其他方式筹集的资金,专项用于特定公共事业发展的收支预算。

<sup>②</sup>我国台湾地区课征特别公课,通常有以下几种情形:作为对于一般所课予公法上义务的免除或者不履行的对待给付,作为产生损害公共利益的对价给付,作为受益者负担的给付。

因历史因素导致了其时至今日仍然存在的合法性困境,从1996年出台《国务院关于加强预算外资金管理的决定》到2010年《政府性基金管理暂行办法》颁布后,政府性基金管理虽逐渐规范,具体的政府性基金项目既有停征也有新征,但迄今为止,不仅历史遗留问题导致原有基金项目的合法性问题尚未解决,这期间的新设基金也仍然面临着财政法定原则的质疑。

#### (一)保留征收项目设立的规范依据

根据我国《政府性基金管理暂行办法》第十一条,政府性基金需要存在法律、行政法规、中共中央、国务院文件为依据才可以设立;第十二条进一步明确,前述文件倘若仅规定可以开征某项政府性基金,但是对于具体的征收对象、范围和标准没有涉及的,需要根据政府性基金的征收方式和征收范围履行不同的审批程序。由此,目前我国政府性基金设立的概括依据局限于法律、行政法规或中共中央国务院文件,而具体事项的审批层级既有国务院一级,也有财政部和省级政府一级。

就审批层级这一规定,多数学者持有保留意见,有观点认为政府性基金作为一种强制性、无偿性的财政收入方式,其对相对人造成的损害与税收结果并无二致,因此应将其纳入《立法法》第八条所规定的法律保留事项。<sup>[15]</sup>也有观点认为,政府性基金应该落实法律保留原则,设立一项政府性基金,只能由法律明确规定,但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。<sup>[14]</sup>

面对政府性基金对财产权的潜在侵害,的确应当持谨慎态度。虽然政府性基金的特别关联要

求(义务人对基金事业目的存在的受益性或义务性)使得政府性基金可以区别于税收,但政府性基金征收范围、具体标准如果确定不当,依然可能对全体公民权利造成侵害,所以政府性基金设立的规范层级应当有所限定,以符合财政法定原则的检视。

首先,政府性基金特定范围征收的特点决定了其无需像税收一税一法,但其公法给付义务的危害性特点决定了审批政府性基金设立的具体权限层级仍然应当归国务院所有。其次,政府性基金是发展某特定领域事业,必然会涉及到国务院相关主管部门,基金征收的具体办法则由财政部起草更为恰当,因此政府性基金征收的规则内容显然属于国务院部门间协调解决的事宜,部门规章难以满足这一要求,所以行政法规作为政府性基金征收的规范依据显然更为恰当。具体而言,政府性基金设立依据可以是法律、行政法规或者中共中央和国务院文件,但仅有“可以开征……基金”的表述并没有解决基金征收的具体问题。法律单纯明确基金名目的难以证成开征基金的正当性和必要性,只有当涉及具体的征收对象、具体范围以及标准等事项时,才可以审视开征基金的合法性和规范性。所以,就政府性基金征收的具体事项和内容,起码应当由行政法规约束。行政法规的制定需要满足严格的程序要求,从立项起草到论证、听证和座谈各个环节,历经最终审查才予以通过公布,这一严格的立法程序既能满足政府性基金项目设立的形式规范要求,同时立法中的民意参与机制也符合财政民主原则的内涵。

关于政府性基金的地方财政权限问题,根据我国目前的财政体制安排,省级政府没有独立的财政权,但是其可以在适当的授权范围内决定部

分财政事项。政府性基金征收有时会具有地域性的特点,况且我国目前也存在区域性征收的政府性基金,因此某项基金在本地区是否征收、以及征收范围和标准,都可以由行政法规授权地方政府在一定范围内自主决定并予以报备。毕竟各地区的发展层次和阶段都可能存在差异性,某地区在个别特定领域的发展相较于其他地区已经无需政府主动参与或投入的情况下,可以免征政府性基金或降低政府性基金的征收标准。因此,法律或者行政法规可以对政府性基金的具体事项授予地方政府一定自主决定权限,由省级政府制定本地区政府规章,以细化个别政府性基金的具体事项安排和执行。

### (二)保留征收项目设立的正当理由

不论是规范文件还是审批部门的层级要求,都仅仅在形式上赋予了政府性基金设立和保留的合法性,仍然需要在实质层面审视保留现有政府性基金项目的正当理由。结合前述对于政府性基金性质的描述,判断现有基金继续开征的合理性,需要符合以下标准:

一是补充性,补充性是指政府性基金是一般财政收入的补充,即满足特定领域建设需要的财政缺口。政府性基金的补充性主要体现在两个层面,增加了财政收入、克服税收用于支应一般公共开支无法用于其他领域的限制。我国台湾地区学者在讨论特别公课这一财政收入的基本原则时也强调了补充性原则。“补充性所指的是指为了协调税捐概念的缺口补充的必要性与税捐体制的优先性二者的冲突,作为特别公课固有的财政宪法的基本原则。”<sup>[17]</sup>葛克昌学者在解释补充性原则时提及,“引入特别公课的特别根据,在于预算周延性原则、全民负担平等性以及统筹统支等基本理念,有所不足而须加一补

充”。其指出,补充性的原则具体包括财政收入功能、平衡功能、促进诱导功能三种功能。<sup>[13]</sup>理论上,当财政体制规范以及政府财政开支严格受到监督时,政府性基金这一财政工具为弥补或克服税收的财政目的和概念限制才逐渐出现。所以政府性基金要求以特别关联为基础,强调负担义务人和开征目的之间的受益性或有责性,以满足平等原则,如此该基金才可以区别税收统筹统支和支应一般公共任务的特点而独立存在。所以,补充性应当成为保留政府性基金的首要考量因素。

二是目的性,即基金设立的目的需要有特定的政策目标,政府性基金开征理由通常包括以下两类,即为了促进某特定领域的事业发展而对可能受益群体征收,或者是为了实现管制诱导而对某事业负有相应义务或责任的群体征收。<sup>[13]</sup>政府性基金的特征之一在于其专款专用,正是其目的性决定了政府性基金使用用途的特定性,而这一目的又必然区别于政府普通的公共管理职能,因此保留政府性基金项目的目的性内涵更多是指实现特定领域的发展目标。

三是公平性,政府性基金作为在税收之外对于公民的额外负担,需要考察基金是否侵害公民财产权,关注被课征群体义务负担的公平性。公平性不仅要求考察开征目的和被征收群体之前的特别关联性,以满足保留基金征收的正当性,更要求根据基金的使用用途和课征范围确立恰当的征收标准,需要借助比例原则确立对于义务人最小侵害的征收标准,以满足基金需要为限。

四是阶段性,政府性基金应当有一定的存续期间,即开征基金的目的达成之时即为基金的停征之日,这也是政府性基金最重要的特点。政府性基金



不同于税收或行政事业性收费等收入形式会长期存在,政府性基金的目的性决定了其阶段性的特点。但阶段性不意味着政府性基金从开征之时就存在固定的期限,因为一项特定目的达成与否或者一项事业实现与否从起初并不能直接确定,因此需要通过定期评估判断现有政府性基金是否应当继续保留,以便在目的实现或时机成熟时停征具体基金。

#### 四、藉由年度预算常规审查政府性基金征收基础

政府性基金征收依据法定,不意味着预算法定,基金设立的审核控制虽然可以一定程度防范公权力对公民财产权侵犯,但若不存在相应的预算管理以监督资金开支,财政法定原则仍然难以真正贯彻落实。我国目前已经建立了以四本预算为基础的预算制度,但对单列政府性基金预算的做法是否必要仍然存在争议。受制于现行规范的粗疏概括,政府性基金预算的具体制度安排以及政府性基金预算应当发挥的功能仍然不够明晰。预算重要之处在于保障民众的知情权和监督权,更关键的是政府性基金预算制度可以发挥重要的年度常规审查功能:藉由年度预算的常规审查机制,基金项目可以通过代议制程序完成形式合法化并实现实质正当性的要求。

##### (一)政府性基金预算表格单列的必要性

目前学者对单列政府性基金预算的必要性有所争议。但实际上,政府性基金预算作为目前预算法所确立的单独预算表格之一,不仅在未来会长期存在,且有其存在的必要性。

首先,政府性基金预算的管理原则和管理方式同一般公共预算有所差异。政府性基金专款专用特点要求其应当一基金一项目管理。根据《预算法》第九条,政府性基金预算管理应做到“根据

基金项目收入情况和实际支出需要,按基金项目编制,以收定支”。不同于一般公共预算中的财政收入统筹用于一般公共服务,政府性基金的资金需要用于特定事业建设,因此在预算管理原则和方式上,二者应当有所区别。一般公共预算的预算管理原则主要强调动态收支平衡。不仅如此,在经济下行阶段为了保障经济社会稳定发展,一般公共预算常有赤字预算出现,因此一般公共预算管理也从“传统约束政府财政权”收支平衡观念延伸至“总体经济平衡”,不再严格要求收支相抵,强调政府行使财政权的谦抑、规范。<sup>[18]</sup>但政府性基金不同,政府性基金预算管理严格强调“以收定支”,即收入多少,支出多少。

其次,政府性基金预算存在的必要性还来源于预算单列可以实现的总量控制功能。“预算具有两大法律功能,反应财政收支情况和控制政府的财政权”,<sup>[18]</sup>因此在掌握总体收支情况的基础上,预算可以实现对财政收支合理程度的检验,更是对政府选择财政政策的确证和细化,因此预算反应的财政收支总体情况就尤为重要,即预算的总量控制功能。为了应对减税、社会福利性支出和公民权利性支出,促进充分就业和稳定经济增长导致的财政缺口问题,各国的赤字预算或者财政赤字逐渐成为一种常态,为了促进预算的平衡以及财政的可持续就更需要从总量控制政府的收支规模,政府性基金预算就能够发挥这样的功能。“在强调政策引导资金分配的同时,应建立一个总额控制机制来约束社会政策的制定,在预算决策中充分考虑各种社会政策的全部成本或者中长期成本”。<sup>[19]</sup>所以,将政府性基金预算单列,一方面可以从其反应的政府性基金总体的收支情况对其进行总体控制,评估资金的利用效率;另一方面,由于政府性基金的补充性原则以及政府性基金投向

特定领域事业的限制,需要控制政府性基金预算同一般公共预算的比重,以便更好地调整资源配置,在市场难以发挥作用的领域更好地发挥政府补充性的作用,以实现促进就业、经济增长等经济目标。

再次,政府性基金预算的存在,一定程度上构成了赋予政府性基金征收合法性的形式来源和正当性的实质基础。虽然从预算法定来看,预算并不能够创制具体的权利和义务,而仅仅是规范政府的财政收支行为。我国政府性基金在设立阶段的法律控制不足,似乎也难以直接从预算中为开征政府性基金找到形式上的合法性依据。但是,预算严格的法定程序以及预算的法律效力实际上为政府性基金征收提供了法律形式的背书,预算的通过是基于特定的议会决议程序达成,预算的编制、变更和监督均应遵循专门的预算程序规则,而议会审批的权力来源于公民的授权。所以,政府编制预算经由议会审批通过而成为法定预算,性质上虽然存在一定的争议<sup>①</sup>,但基本认同其具有法律或等同法律的效力。虽然预算适用期限为一年,且相较于规范一般行为的法律来说,预算的内容、规范对象以及审议方式也不同于一般的法律,但“预算的法律效力是毋庸置疑的,预算必须由立法机关审批通过而具有法律的外观<sup>[8]</sup>”。因此,政府性基金预算的法律约束力藉由议会审批这一法定程序而确立,那么预算中对政府性基金收支计划的安排经议会批准也具备法律的效力,政府对某群体课征一定标准的政府性基金实际上具备了形式的正当性,这一定程度上弥补了我国政府性基金设立的合法性缺陷。虽然前述讨

论只解决了预算存在的必要性,并未强调单列政府性基金预算,但结合下文即将讨论政府性基金预算管理的具体安排,能够明确单列政府性基金预算的法治化意义,也可以论证将其预算单列的正当性。

最后,就政府性基金预算的命名及预算中具体项目的质疑而言,的确,政府性基金预算存在非严格意义的基金项目或其他类型收入,但此类资金同政府性基金的管理方式类似,需要进行项目制管理,强调资金使用方向的特定性,因此在管理上可以类比处理。所以,以“政府性基金”命名实际是基于政府性基金作为此本预算主体内容的考虑,伴随着其他非政府性基金项目逐步清理及管理规范化,接受这种命名也未尝不可。

### (二) 定期审查保留项目征收理据的方法

政府性基金预算存在并单列更重要的意义,在于可以借助预算严格的程序机制定期审查保留项目的征收理据,实现对保留征收项目的常态化清理。政府性基金不同于一般税收或者行政事业性收费,其开征是为了实现特定领域的社会经济目标,一旦政策目的实现或者事业完成,相应地,政府性基金就不再具备继续征收的正当性与合法性。因此,从政府性基金的阶段性特征来讲,需要借助一定的定期审查机制确认某项基金开征的条件是否仍然存在,论证基金项目是否需要停征或减征。政府性基金预算恰恰可以发挥这样的功能,借助年度编制、审批的预算制度,人大机关在对政府性基金具体开支内容进行审查批准时,可以一并审议基金开征的基础是否存在,进而决定基金继续开征、停征抑或降低征收标准等事项。

目前来看,政府性基金定期审查和清理实际

<sup>①</sup>预算的法律性质存在预算法律说、组织性法律说、措施性法律说、预算行政说等观点,预算行政说是早期的通说,但逐渐被摒弃,而前三种观点建立在批判这一观点的基础上。参见叶姗:《财政赤字的法律控制》,北京大学出版社2013年,第31页。

由财政部在负责执行,具体的政府性基金项目如若到期是否继续征收或是征收标准调整,基本均由财政部发文直接决定。以民航发展基金为例,截至目前,财政部已经6次发文延长该项基金的征收期限<sup>①</sup>,从2005年年底,延长到2006年、2010年、2015年12月31日,甚至在《民航发展基金征收使用管理暂行办法》规定的基金征收期限到期后,又两次发文延长征收期限,在最近的一次延期中,财政部于2020年12月31日发布《关于民航发展基金等3项政府性基金有关政策的通知》,宣布继续征收的同时甚至直接更改了民航发展基金的使用用途。但是具体政府性基金项目为何需要延期或者变更现有征收标准甚至基金的使用用途,财政部在发文中都未曾提及,也未有具体的解释与说明。因此,对于政府性基金是否应继续课征、课征期限延长、课征标准变更等,人大及其常委会等机关要发挥审查监督职能作用。从政府性基金具体征收内容应当以行政法规的层级约束来讲,仅以财政部的规范性文件就延长政府性基金的征收期限或更改用途的做法并不妥当。

立法机关行使预算审批权通过预算案进而得到具有法律约束力的法定预算,是政府进行财政收支行为的依据,因此预算审批环节是预算程序的关键环节,预算控制政府收支行为的规范目标都取决于预算审批的质量。政府性基金预算制度设计如果可以细化审批环节,人大机关对预算审查的具体内容和程序安排,不仅

可以加强我国人大机关对政府性基金收支情况的监督,更能实现对政府性基金保留征收项目的常态化清理。

其一,就政府性基金预算审查的内容,政府编制的政府性基金预算以及提交人大审议的预算报告中,除了对于政府性基金的基本的收支情况予以列明之外,需要着重对于政府性基金的以下内容进行解释和说明:一是现有征收的政府性基金项目设立所欲实现的目的进展如何,相关事业建设是否已经趋于完善,论证是否有继续征收的必要;二是现有的征收情况是否发生变化,讨论政府性基金的征收群体是否有调整的必要性;三是征收的具体费率或者标准是否有必要调整,如果调整应当如何调整。预算审查既要关注政府性基金征收的基础是否存在,同时还需要判断现有基金的征收范围以及征收标准是否符合比例原则的要求,从而保障缴纳义务人的合法权利不受侵犯。

其二,关于预算审批工作的具体实施可以交由相关委员会负责。由于我国人大会议期较短,审议事项众多,因此人大代表对于预算的审批难免关注不够或者精力不足,所以政府性基金预算的审查通常依赖于人大专门工作委员会以及人大常委会预算工委的审查意见。除此之外,实践中全国人大常委会预算工作委员会和全国人大财政经济委员会对预算审查已经形成了固定工作机制,相应地,其在预算编制过程中也会进行预先审查和初步审查,但这一工作机制尚未落实于规则层面,导致对政府性基金审查内容不够明确和具体。因此,明确人大专门工作委员会和预算工委二者的法律地位,细化二者在政府性基金预算审查方面的职责是有必要的。只有建立起全国人大常委会预算工委以及全国人大财政经济委员会对政府性基金预算审查的具体机制,才能保障这二者通

<sup>①</sup>民航发展基金前身为机场建设费,2002年财政部发文称机场建设费征收截止至2005年底,随后2006年财政部发文延期1年,2007年再次宣布延期至2010年,2010年财政部又发文称继续征收5年。2012年财政部发布《民航发展基金征收使用管理暂行办法》将机场建设费改名为民航发展基金,规定办法执行至2015年12月31日,直至2015年底宣布再次延期征收5年至2020年底。2021年初,财政部发文称继续征收民航发展基金,这一次财政部不再列明截止日期,而采用了“截止日期另行明确”的说法。2021年因新冠疫情停征一年后,民航发展基金再次恢复征收。

过审查预算编制及报告,对存续基金项目征收情况提出有质量的审查意见,从而对政府性基金预算提出有效修改建议,最终形成审查报告提交全国人大审议,实现政府性基金的存量清理和规范功能。

基于前述论证,发掘政府性基金预算在现有制度框架下的审查清理功能,建立起政府性基金保留项目的定期审查方法,对于政府性基金的法治化治理意义重大。一方面可以避免现有财政部主导政府性基金延期或变更征收标准、用途等基金具体征收事项的合法性困境,同时也可以借助预算程序的年度安排以及程序机制,定期考察政府性基金保留项目的现实情况和具体理据是否发生变化,进而做出相应调整和清理。

### 五、结论

虽然国务院明确现有政府性基金管理的思路是“清理规范、不再新设”,但是目前该基金仍然是我国财政收入的重要来源,由于我国政府性基金历史遗漏问题导致其合法性先天不足,所以现存政府性基金的治理仍然需要满足法治化的要求,以回应财政法定原则审视。本文探讨的政府性基金征收的法治进路是指,对政府性基金的治理需要从运动式的、清理规范的行政管理思路,转向通过年度预算、法治化的审查方法来检视保留征收项目是否应当继续存续。就政府性基金征收法治化进路的具体内容而言,一方面要从政府性基金定位、性质出发,论证政府性基金存续的必要性,关注政府性基金征收的形式合法化和实质正当性的要求;另一方面需要从政府性基金的预算管理入手,关注政府性基金预算的制度设计 and 要求,强调预算的监督功能,发掘预算的定期审查机制对政府性基金保留项目的清理规范作用。

政府性基金这一特殊财政收入之所以存在是为了克服税收收入不足和支应一般公共支出的限制,以保障特定事业发展的资金需求,厘清政府性基金的定位和性质对于论述其征收的正当性和必要性是非常有意义的,对于目前继续征收的基金项目也需要从这一财政工具特点出发,判断具体项目是否有继续征收的必要。明确政府性基金存在的必要性后,需要对政府性基金的合法性进行检讨和补正,这需要通过提升基金的立法和授权层级实现,可以将具体规定基金征收对象、标准和范围的规则层级限于行政法规,由法律或行政法规授权地方省级政府可以结合本地区特点,以省级政府规章的形式对基金征收的具体事项在授权范围内予以调整并报备。退一步言,政府性基金形式的合法性和约束力也可以藉由人大审批法定预算的形式得以部分补正。

除此之外,需要从补充性、政策性、阶段性、公平性等四个方面具体审查政府性基金征收对象、范围、标准,政府性基金预算则恰好能够发挥这一功能。对于政府性基金预算存续的质疑忽视了政府性基金预算对于保留征收项目的定期审查清理功能,预算周期性的编制安排恰好可以满足定期审查政府性基金征收理据存续的需要,严格的预算程序也恰好符合政府性基金审查的规范要求。构建人大机关对于政府性基金具体项目的审查办法和审查机制,对其存续基础、征收标准、征收范围提出相应的审议意见。通过将前述人大对于政府性基金预算审查的具体内容和机制变成可以执行的程序性规则,这一功能才能够真正地被激活,以最大程度保障基金开征目标实现同时避免公权力滥用的危害。

政府性基金作为一项我国特殊的财政工具在过去的经济社会发展中发挥了重要作用,虽然国

务院明确“不再新设”政府性基金,但笔者认为这一财政收入在未来或将长期存在,这源于政府性基金的定位和性质,其作为补充性的建设资金完全符合我国发展中国家国情的需要,现阶段我国各项经济社会事业的建设和发展仍然需要大量资金。除此之外,较发达的国家和地区实际上也都存在不同程度的财政危机,寻找合适的财源以支应政府日益增长的财政开支也是必然之举。因此,规范化、法治化的政府性基金因其征收对象与目的之间的特殊关联,甚至可以成为取代特定目的税的财政收入形式,在完善的财政体制下完全可以允许适当新增政府性基金项目,但要严格限制。满足一基金一行政法规的要求,使得政府性基金能够成为补充税收而常年征收的财政收入,变成我国财政收入体系中不可替代的一环。所以,不论是从未来政府性基金的发展愿景,还是当下实现征收政府性基金的法治进路,制定《政府性基金管理法》都是有必要的,这一法律应当明确政府性基金的定位和性质,着重关注政府性基金设立、征收、使用、废止的程序规则,同时可以考虑加入政府性基金预算管理的具体要求,通过法律保障政府性基金的法治化管理。

#### 参考文献:

- [1] 杨志勇.我国预算管理体制的演进轨迹:1979年-2014年[J].改革,2014(10):5-19.
- [2] 冯俏彬.国家治理视角下的政府性基金管理研究[J].地方财政研究,2015(7):16-21.
- [3] 陈融.我国政府性基金法律问题探讨[J].政治与法律,2013(1):93-101.
- [4] 田开友.政府性基金设立的合法性困境及其出路研究——基于26个政府性基金设立依据的实证分析[J].湖南科技大学学报(社会科学版),2017,20(1):107-113.
- [5] 杨志伟,马国仁.政府性基金征收的正当程序研究——基于民航发展基金的个案分析[J].湖南工业大学学报(社会科学版),2016,21(1):69-75.
- [6] 唐仲,张绘.政府预算的衔接性:理论探索、实践与反思[J].地方财政研究,2016(5):55-63.
- [7] 邓秋云,邓力平.政府性基金预算:基于中国特色财政的理解[J].财政研究,2016(7):2-10.
- [8] 闫海,王洋.我国政府性基金透明化治理的制度需求和法治构建[J].税务与经济,2019(5):9-14.
- [9] 辜仲明.特别公课规范概念及基本原则之研究[D].2001年台湾中原大学硕士学位论文.
- [10] 陈发源.我国政府性基金法律制度研究[D].2012年安徽大学博士论文.
- [11] 温娇秀.2017中国财政发展报告——中国政府性基金规范化管理研究[M].北京:北京大学出版社,2017.
- [12] 葛克昌.租税国的危机[M].厦门:厦门大学出版社,2016.
- [13] 葛克昌.税法基本问题(财政宪法篇)[M].北京:北京大学出版社,2004.
- [14] 熊伟.专款专用的政府性基金及其预算特质[J].交大法学,2012(1):62-73.
- [15] 安宁.政府性基金的合法性与负担标准研究[J].湖北警官学院学报,2014,27(6):58-61.
- [16] 陈清秀.税法总论[M].北京:法律出版社,2019.
- [17] 黄俊杰.特别公课类型化及其课征正义之研究[J].台北大学法学论丛.2002(50).
- [18] 叶姗.财政赤字的法律控制[M].北京:北京大学出版社,2013.
- [19] 马骏.治国与理财:公共预算与国家建设[M].北京:生活读书新知三联书店,2011.

【责任编辑 高志鹏】