

基层财税制度及其政治后果¹

张静

历史遗产

在经济史研究文献里，我们不难发现，当代基层税制的很多方面都可以从中国历史中找到痕迹。令人惊奇的是，这些税制的基本理据和收取方法在几个世纪、甚至是更长的年间变化甚微。值得举出这些与当今乡村税制有密切关联的历史形式，以体会今日乡村税制悠久的历史基础。

学者对唐代税制的研究证明，其前期的“租庸调制”和后期的“两税制”都存在着均定的色彩，以田均，户均，人均甚至乡均（收税单位）为基本根据的定税原则，有着很长的历史。从现在能够得到的历史资料中——包括很少有人分析的吐鲁番出土文物证据——可以发现，这种税制无论是田赋、丁税还是人头税，其通行的基本原则是**数量定额均等**和**集团（单位）量算**。前者指按照地亩田数承担税务的计算方法，后者指以里正（一乡五里）作为税收基本单位，并分配税量的计量单位。虽然后来加入了“户等调整”的措施：“凡天下户，量其资产为九等”（唐制），对不同户主注有上户，中户，下中户等，试图对纳税户的（土地）资产作出评定，以资充当税款定量的标准，但这种措施处理的是农户“受田不均”的问题，并未对定税原则本身提出疑问。因为“户等”仍以受田的实际亩数，而非更为抽象的货币标准确定其资产多寡，它假定农户的财产多寡源于并仅仅源于其获得的土地，农民本身的劳动投入则不是财产收入的重要因素。而货币收入标准不仅能够区别土地占有量，还能够区别不同的管理、劳动、经营内容投入产生的不同收（效）益（后果），因而反映出的资产营业能力和经营后果显然更为全面精确。所以，我同意这样的判断：历史上实行的“户等”作用，是想在“定额均等课税的原则下调节贫富差别，而不是破坏定额均等这一原则”（屈敏一）²。

Twitchett, D.C 对于唐代财务行政的研究，也指出了固定税率征收的问题：

“租庸调制可以概括为，一个国家以固定税率征收的复杂人头税，它远远不是一个令人满意的制度。由于基于每个纳税者在均田制下接受等量土地这一假定，它完全脱离经济形势，忽略不同地区或个人间的差异……，事实上，租庸调制下的赋税承担者是小农，他们承受固定税率，不管其出产和生产能力进行征收”。³

乡村税制的另一特点是集团、而非个人的量算及征收单位，这一点对现今的税制发展亦很重要。根据税制史学者的研究，唐历史上的主要税种记录常常是只有总数量，而无具体的人名，因此税收很可能以里正为基本单位结算：

从天九二分税的数量来看，除一处有“叁拾叁硕陆斗”有斗的零数外，其他都是整数，……和余以个人为单位，因此文书种详列所纳之人姓名及数量；贷量种子以乡为单位，

¹ 此文发表在张静，《基层政权诸问题》，上海世纪出版集团，2006。

² 屈敏一，〈唐代均田制研究〉，转引自李锦绣，〈唐代财政史稿〉（上卷：第二分册，北京大学出版社，1995年），页451。

³ Twitchett, D.C., *Financial Administration under T'ang Dynasty*, 转引自李锦绣，〈唐代财政史稿〉（上卷：第二分册，北京大学出版社，1995年），页452。



因此所纳种子粟下，均注乡名。唯天九二分税，只有一个总数量，无具体乡名。地税在天宝时乃亩税两升，百姓田地零散，数量不一，若个人交纳，量不至于如此整齐。根据以上分析可以得出，里正等所收之租税，要集中于县，由县统一向州运送，由百姓到里正，是税收交纳的第一程序，由乡到县，是税收交纳的第二程序。⁴

里正作为收税基本单位的证据，不仅可以从里正开具的税款发票“抄”、并由里正向纳税百姓颁发的“县抄”获得（由县、乡里二“抄”作为纳税凭证——但今天的纳税手续，在某些地方甚至不如那时严密），而且可以从里正制造籍帐（户籍、制帐）的责任、乡计帐上的“联署之人”为里正看出。大量的历史资料表明，“乡不是一级实体，乡的财政由五里完成”；“授田亦是县令和里正共同参与，无乡”；“赋税的征收与籍帐的制造一样，都由里正掌之，里正是当乡的财务行政执行者”，“按比户口、课植农桑、检查非违、催驱赋役是地方基层财务行政的全部”（同上，页 105、106、107）。很显然，里正作为“户籍”和“记帐”的身份，对决定丁户的赋税状况有极大的作用，“因为之度国用计划编制需要以户籍和记帐为据，计划中规定的征收以公文形式层层下发，逐级行公文，使乡里的赋税征收与之度国用计划一致”（同上）。

从这个征收程序看，虽然财政史学者认为，地方官在赋税征收上的“权力不大”（李锦绣，页 115），但从纳税和收税者的关系来看，集体结算的方法可能在户籍记录、偷漏税口，谎言灾情、挑剔税物、分配赋役不均平、或交纳违期等等环节，导致难查的集团性手脚，制造利用集体公共地位从中取利的机会。集体赋税还刺激了连带责任，因而需要树立权威来尽连带责任，但是它抑制个体责任的发展，忽略个体的责任和差异，并鼓励运用各种关系，在上述几个环节中形成不公平的、非公开的交易，这些行为又将进一步生出巩固权威地位的效果。在普遍存在私人交易可能的情况下，有税务责任者可能通过私下交易免除或减少责任，无税务责任者可能难免甚至增加责任，而人类追求确定性的本能，将引导他们的行动趋向设法建立与当权者的关系。

另一个税制历史遗产给这类行动提供了更多的机会。早在 30—40 年代对唐代财政史的研究就发现，“有一种非统一直辖的管辖机关，将特定的钱物、田地或人丁，指配与官吏或各机关，使之自己管辖、经营，收取一定收入，以供他们自己开支的财政特殊收入”（鞠清远），历史学者称之为资课⁵。显然，这是一种官方规定之外的地方收入，类似于今天所说的预算外收入。资是勋散官、三卫、工匠、渔师、官户、杂户、散乐、音声人及从事各种色役人的纳钱代役，纳资人有身份区别且应有需要的特殊技术，它同政府的需要密切相关；课是白直、值衣、防阁、庶仆、亲事、帐内等纳代役钱所充的官奉，纳课之人充当的是官吏个人或官府的手力，而他们所纳之课，是官吏待遇的一部分（李锦绣，页 539、541）。资课之重要不仅在于它减少了官府支出，增加了收入，还在于这种税制的特殊性、临时性和任意性，因故，资课在财政上的意义“甚至超过庸”（李锦绣，页 531）。更重要的是，资课的纳入者有身份等级分别（李春润）⁶，资课的纳入方法有与个人契约相似的“任意性”（松永雅生）⁷，因而它更为符合以支定收的原则——即没有事先的准绳，而是以地方政府所需、花销或人手的具体需要确定。

这些制度的创立，都与方便“支”在基层财政上的不受约束有关，它使得不受约束的支出机构，很容易依赖集体结算的制度弱点寄生。他们缺乏自己支配的税款，所以以任意扩大的资课收入用途获得，专用于官事用途；他们缺乏资本，所以通过收纳资课的权力获

⁴ 李锦绣，〈唐代财政史稿〉（上卷：第一分册，北京大学出版社，1995 年），页 113。

⁵ 转引自李锦绣，〈唐代财政史稿〉（上卷：第二分册，北京大学出版社，1995 年），页 531。

⁶ 转引同上，页 533。

⁷ 转引同上，页 533。



得资本，再将其浪费性使用。这些财政遗产中，我们看不到约束“支”的制度，反而看到鼓励广泛地创立无统一管辖机构、根据开支需要而建立特定收入、这类明显是只对基层当权者有利的发展。资课收入创立分散，与地方特定的支出相联，它不在政府的总收入体系中，故而没有引起注意，但其普遍性确是人人皆知的。如同今天的基层预算外收入，它的政治意义超过了财政意义：自主的管理使其来源和用途很可能相当广泛，而外人无法获得准确信息和监控；同时，它必定是正式或非正式的政权组织行为，必定和某种形式的公共组织有关。因为它是以公共组织的“支”（需要）从社会中间“定收”的，这只能是有权力者所能为的，所以它没有办法促进权力品质的改善，相反，为它的腐化提供了条件。

针对这些问题，研究财政史的学者提出了这样的疑问：假如没有这种收入，财政支出中又应增加多少，在税负收入上又应增加多少，方能应付这种支出（鞠清远）？这些问路关心的是财政平衡问题，而更值得注意的是，权力制约关系的微弱导致的政治整合问题。税制根据收税者需要的任意发展，反映了纳税者的被动地位，说明纳税行为始终没有和权利、责任、监督、要求理据的主张联系起来，纳税仅仅被当作义务性贡献来认识。这反映出历史上的税制实践对个体财产和集体财产之地位及作用的观念，对于公共和私的关系的观念，特别是，如何将私务税收转化为公共用途的观念，与今天有相当的距离：它显然没有把纳税看成是（自主而有权利声称资格的）私人资源流向公共用途和公共管理的一种形式，因而纳税人有权利对公共费用的支出和用途设定计划并实施监督管理，因为他们才是公共物品供给的消费者，他们的“需要”才是税款来源的动力。所有这一切，反映出税制与不同相关者集团的权利配置关系，很明显，上述“不令人满意的税制”有利于保护基层权威（有权收税组织）的利益，这是多年来税制没有取得实质性进步的关键。

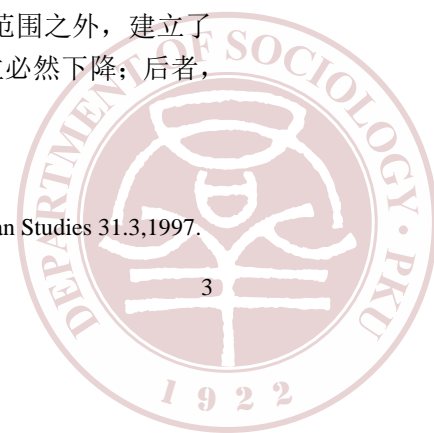
税制掌握在基层手中，也被黄仁宇教授的宋史研究所证实：

宋朝继续李唐王朝扩展的趋势，乃是自租佃调到两税制，外表上好象是全面改革，实际上是放弃已经行不通的虚文，接受现实。所谓两税，也还不是中央政府的制度，其赋税的税率和抽税的程序早已落入各藩镇的掌握之中，也就是各地军官自动抽税，自动供应他们的部队，因之他们的地盘成为世袭。……以后赵宋王朝统一全国，也是将各藩镇间的兵权接收过来，用不着对社会体制做全面改革（黄仁宇，1998，页65）。⁸

虽然经历了多次税制“改革”，但历史上基层权威的根本利益，以及多年保护这些利益的基本制度，并未受到有力量的、使其不得不改变的权力挑战。这种挑战，在一些欧洲社会的经验中，主要来自两个方面：一是纳税者基于财产、主权、自主性发展的社会组织化，它们形成了重要的社会制衡力量，主张纳税者权利，从而将税务的结构、决定程序、涉及范围和用途效率等拉向要求“取之合法”的方向；“没有代表不纳税”成为主张纳税人控制权的名句，是因为反映了“必经社会同意”的条件。第二个挑战力量来自“国家政权建设”进程，它虽然以强化国家的直接管辖权为目的，但在社会力量的监督下，国家机构作为统一管理公共资产的“公共角色”也逐步确立起来，这意味着，随着国家政权建设，国家的角色及其与社会的关系发生变化。在税务问题上，公共（国家）角色和皇室（家族）角色的不同，在于是公产还是私产的管理者，是提供公共服务的机构，还是运用私产为家族（集团）的赢利者。法国历史上与“国家政权建设”同步进行的重要制度改革之一——税收制度改革，提供了欧洲14—15世纪社会结构变迁的典型案列。这项重要的制度变化是，间接税收环节的废除和半独立性税收公司的出现（James B. Collins, 1997）⁹，前者使国王获得前所未有的、向社会直接征税的权利，从而在割据领主的控制范围之外，建立了另一个更加权威性的政治单位实施公共资源的管理，地方领主的管辖地位必然下降；后者，

⁸ 黄仁宇《放宽历史的视界》，中国社会科学出版社，1998。

⁹ James B. Collins, State Building in Early Modern Europe: the case of France, Modern Asian Studies 31.3,1997.



则有利于使税收过程脱离地方权威的控制，使其成为半独立的、半负责于国家政治单位的机构。

这两个重要现象的意义，不仅仅在于增加中央的财政收入及收税权力，或是国家权力渗入社会底层，而是为现代国家宪政体制的确立打下基础。在税制改革的过程中，国家机构需要完成由君主体系向公共政权的角色转变，皇室家族的私产用途及其管理或增益原则，需要与公产的用途及其管理原则区分开来。通过公共管理机构监督框架的建立，完成皇室家族利益和公共利益维护者角色的分离过程，才能取得公共社会的认可，从而巩固现代公共权威的政治地位。因此，税制改革不仅仅是财政平衡或收益集中的问题，它与实施公共管理的现代政治单位——国家的角色（它的公共责任）、国家管理机构建立，政治体制（税务决策和监督机制）、及其和社会相关利益的制度化关系等重要变化紧密相关。正因为如此，西方社会税制争辩的中心问题，往往是政治问题，即税的合法性、社会同意问题。在历史上，当合法性的税制体系未建立的时期，暴力抗税、乃至由税务问题引发革命的情况屡见不鲜，但税制合法化的发展，不仅有利于税务监督，而且成功地将暴力引导到税收结构的和平辩论上去，因此税制的性质关乎到社会稳定。

从政治社会学的立场来看，税制改革从来不是单一的事件，也不是单一的财政问题，它必须以权力的竞争、权利的制度化配置为背景。在这样的背景下，最优财政结构的确定，实际上是财政权力和责任在不同组织中的分配：地方公共产品的作用范围越大，辖区的规模应越大，或者说，应把权力分配到更高级别的行政组织上去，由它们提供该公共产品。依次递进它就成为，区政府提供公园，市政府提供消防，州政府提供司法，国家提供司法保护、教育和国防¹⁰。在这样的背景下，税收与支出意味着权力在公共和私人部门的分配，这种权力分配的重要，在于它影响着资源流动的限度，因为税收意味着资源从一个产权单位流入一个公共单位，支出由市场决策转为集体行政决策。这当然涉及公私部门权力和资源的合理界限问题，为了避免税收和支出不公（比如只有利于某个利益集团），需要通过“立宪限制”达成社会同意。所以，“税制选择中的关键，不在于什么样的税收结构合理可取，而在于决定税收结构的决策过程，是否能够全面反映被赋予相同权利的个人及组织偏好和价值”。¹¹

显然，这些与财税制度相关的政治问题，在中国传统遗产中并没有突出的地位。或许，正是因为这些重要问题没有得到制度化解决，乡村基层才不得不周而复始地面对社会冲突的威胁。现在我转到对当代乡村财政体制的分析上去，下面读者将会看到，基层财政制度上的许多缺陷，和上述中国历史遗产中反映出的诸种问题，存在着许多相似成份。

“集体积累”的制定和收取

乡村的集体积累制度源自于社会主义公有制，一直受到各级政权的重视，它多以村为单位计算、收缴、下拨、保管并使用，通称为集体积累。和基层的“集体所有制”密切相关，集体积累主要由两部分资金来源组成：向农户收取的“村提留”、“乡统筹”和“农业发展基金”，他们涉及经营不同业务的农户上缴的各种税款，也涉及生产资料——土地，沙石原料，电力，交通和管理支出等经济投入的有偿货币收取。

提留和统筹的收取决定，在乡村的书面规定中，虽然要求“由村经济合作社每年三月前公布——村提留上年度决算执行方案，提出当年预算方案，并交村民代表大会通过，报乡人民政府备案”，而实际上，经济合作社和村级政权并不是一个分立的机构。它的主要

¹⁰ 文建东，《公共选择学派》，武汉出版社，1998，页115。

¹¹ 财政宪法论：布坎南的观点，转引同上，页206-208。另可参阅J.M. 布坎南，《民主过程中的财政》，上海三联书店，1992。



成员由村班子成员组成，经济合作社主任，在我调查的区域，多数由村支书兼任；而村民代表大会多数由各村民组长组成。所以，集体积累事实上还是乡村两级干部制定。在多数村的实践中，要求“通过”收缴预算方案的“村民代表大会”往往变成收缴任务的布置会议。

村提留统筹款项的预算每年都有变化，变化遵循下列因素：

(1) 上级给出的比例原则：

根据国务院《条例》的规定，村提留乡统筹一般不超过上年度农民纯收入总额的 5%；今年的标准则控制在上年度农民纯收入的 3%以内；村提留掌握在上年度农民纯收入的 2%以内，乡统筹掌握在上年度农民人均收入的 1%以内，农民教育附加费，（男 0-55 周岁，女 0-50 周岁）和兵役扶优费按人口收取，人均 1 元。¹²公积金占提留额的 40% 左右，按承包面积分摊到户，公益金占提留款总额的 30%左右，按劳动力分摊到户，管理费的收取同公积金。¹³

(2) 比例原则只是抽象的参考意见，实际上，上级给出的具体收缴指标才是硬指南：

今年应上缴的集体提留款 28.1123 万元，生产垫底款 23.8122 万元，历年欠款 12593 元，总计今年应上缴 53.1838 万元¹⁴。

乡镇企业务工人员每人每月向村交纳 3 元以工补农基金，列入村农业发展基金，由职工所在单位收取，原来由企业税列支的按职工人数交纳的农业发展基金不变。农村个体工商户按税务部门征收核定的、纯收入 2.5%的标准提取集体提留，个体运输户每月每户提取 7 元，长期（半年以上）外出从事屋匠等非农工作的人员，每人每月提取 3 元。以上款项由村负责收取。基地有偿使用费和河网工程水费按规定收取。¹⁵

(3) 酌情增加或减免或拖欠

收缴提留统筹是村干部费尽心机的工作。许多乡村干部将收钱说成“最难干的事”、“比计划生育还难”，这说明了集体积累多年来虽为惯例，但仍然多变故、且不能顺利收取的基本事实。每一次提留收缴，都是在村干部会议上作出决定，遇到特别困难的项目，则召开党员会议或村民代表会议动员。但是这些会议不是决定机构，而是执行机构，是需要运用他们的影响力去做工作，或需要先做通党员干部工作时才选择的做法。因为在提留统筹问题上，村级乃被动的一方，他们不能自行决定缴款的数量，他们被要求完成乡定的指标，和农户订立合同。这项工作被作为考核干部责任落实、乃至未来升职的记录。村干部的活动空间只是挪用——用村办企业、扶持资、甚至卖地现金顶上无法上缴的费用。一些实在完不成计划的穷村往往暂时拖欠。事实上，由于村办企业业绩不理想，更由于管理混乱，拖欠提留统筹在乡村极为普遍：

据湖南省有关部门统计，目前全省乡村负债总额已达 59.3 亿元，负债乡镇的比例高达 88.4%，平均负债额达 200 万元。村一级债务亦相当惊人。统计数字表明，常德市村级放债总额达 8.8 亿元，村平均 21 万元，负债村 480 个，占村庄的 83.4%。¹⁶

为此，几乎在每年的某一个时刻，乡政府都要下发文件，想出各种方法督促村干完成集体积累的收取。督促的方法包括，对不收提留的村实施财经惩罚——取消来自乡政府的有关资金扶持；¹⁷对收取积累效率高的村给予较高的干部劳物费列支；建立多渠道的筹款方

¹² 浙江 BB 乡“关于农村若干具体政策的实施规定”。

¹³ 浙江 BB 乡“关于进一步完善农村集体积累制度的通知”。

¹⁴ 浙江 BB 乡批转乡经管站“关于集体提留款、上缴款收缴列支劳务费的意见”。

¹⁵ 浙江 BB 乡“关于农村若干具体政策的实施规定”。

¹⁶ 中共中央宣传部编，《半月谈》，1998 年 23 期“观察与思考”。

¹⁷ 浙江 BB 乡“关于做好集体积累的工作意见”。



法等：

为鼓励收缴工作正常进行，拟采取按收缴比例列支劳务费的方法。具体是：完成应上缴额度的 95%-100%，劳务费列支 0.4%；91%-94%，列支 0.3%；85%-90%，列支 0.2%；80%-84%，列支 0.1%；完成上缴额度低于 80%的，不允许列支劳务费。……四月底前缴清的，按照……10%实行奖励。劳务费列支的对象，原则上为实际参加收缴的工作人员，各村可以根据年终一次结算或分春夏两季结算的方法兑现。¹⁸

近年来提留筹款工作有一定难度，今年要改进筹款的办法，采用多种渠道筹取，首先提倡农户按期到村缴款，或村干部按时上门收款，其次是委托粮站、工商、财税、交通运输等部门向村企业代收的方法。¹⁹

代收集体提留的单位往往是些与农民生计息息相关的部门，当农户找到上述机构办事（手续）时，他们就以上缴提留统筹作为条件。但总体而言，这样的做法似乎没有提高提留统筹的收缴效率，原因是如果农户避免和这些机构打交道（办手续），代管部门就无法发挥代收作用。如浙江某乡的几个村曾尝试用缴公粮的“户缴村结”方法，先由村里扣除农民所欠款项，再发还剩余的售粮款。结果，为了避免被扣除款项，农民不愿缴公粮，而将多余的粮食卖向市场，这样不仅绕过了粮站的代收，而且发生了“不缴公粮”问题，最后乡镇政府被迫取消了这种做法。在乡村干部中间普遍存在的隐忧是，如何顺利地解决收钱（税）问题，应当说，近几十年甚至上百年，这方面困难没有得到根本的解决，这方面的（制度）效率也鲜有根本性的变化。因而，人们在乡村能够看到，更常见的事实是村上记帐拖欠，待有款项需要发给农户时，再从中课除农户欠款。我在村中看到的各种还款帐目，例如征地还款项目，几乎都有“扣除欠帐”一栏。这或许是欠帐普遍的例证之一，但根本的原因，仍在于不完善及低效率的税制。

集体积累的第二个来源——农业发展基金，由村乡县三级分别筹集，最后集中到乡村分配使用。它包括：县级财政拨款：耕地占用税县留用的一部分；县土地管理部门收取的连地费的 6%；土地有偿转让财政留用部分的 25%；使用农业原材料的县级企业——例如丝绸企业的部分利润；生猪稳定基金；苗猪基金；乡级筹集：乡镇办企业补农金；造地费留乡部分；窑、石场资源费；宅基地使用费的 20%；国营、大集体、三资和校办企业的补农金；乡镇企业按利润 10%税前列支的社会性开支划给的一部分；乡镇财政每年超包干基数分成部分的 10%列入。村级筹款包括村办联产办、私营企业、职工个人的补农金；国营大集体、三资和校办企业农民工收益分成的 20%；个体工商产业和个体农民产业的补农金；村办石厂的资源费；五匠补农金；宅基地使用费的 40%；企业利润上缴村经济合作社部分的 10%，等。²⁰

农业发展基金的来源同资源的关系比提留统筹密切，因此更容易为基层政权掌握。虽然县级和乡级在记录上清楚显示了它的来源，但在村级实践中，乡村企业上缴多少很大程度上取决于乡村政权对企业的控制，或者反过来说，取决于企业对基层政权的依赖，这一点影响着两边的关系结构和谈判地位。在这些因素的共同作用下，不同的村征缴基金税款的能力有很大差异。由于会计工作的低制度化水平，村级班子往往并不能清楚地掌握企业的实际利润。为了吸引人承包企业，并在管理上省力，多数村庄估计一个定数——例如每年 10 万等——作为上缴量，这种估计经常与利润并无多大关联，因而很可能与县乡两级的比例要求相去甚远。

¹⁸ 浙江 BB 乡批转乡经管站“关于集体提留款、上缴款收缴列支劳务费的意见”；JX 市郊区，“坚持集体提留制度，完善双层管理体制”。

¹⁹ 浙江 BB 乡“关于做好集体积累的工作意见”。

²⁰ 浙江某县“关于规范和完善农业发展基金制度的通知”。



为了保障这类收益的来源，村庄政权的重要工作就是建立人事体系，用人际（乃至私人）关系弥补制度信任缺乏的问题。他们使用的方法是，派干部中的一个人经营企业，让他的双重身份（村集体代表和企业代表）合一，以保证企业负责人对村集体上缴的责任。而这个人虽然可靠、能够向村里缴钱，但可能并不是最为合适的经营人选。那些由于各种原因没有这样做的村庄，干部和企业的关系就存在问题。但是，由于所有企业都需要使用、只有村庄集体才能够提供的资源——电力网、“集体”土地和房屋、银行贷款、信用保障等作为起家资本，他们无法独立地在市场上“购买”到同样价格的类似资源，因而只能依赖“集体”，并苦恼于后者无限需求的滋扰。

关于集体提留的量，纳者嫌多，而征者嫌少，对于基层政权来说，提留、统筹和基金的积累总是不足，因而发生了集体积累的另一个非资金形式——村民提供无偿劳动作为补充：

“男 18-55 周岁，女 18-50 周岁（包括自理口粮进城人员，但不包括民办教师，在校学生，国家聘请干部，现役军人和病残不能劳动的人员），都有提供劳动积累的义务，……数量为每年每人 12 个工”。²¹

“工”的指标每年不等，有时 15 个，有时 10 个，完全视需要而定。劳动虽然以劳为主，但也可以“代金为辅”，不能或不愿提供劳动的，交钱以资代劳。以资代劳的金额有时规定（一个工 5-7 元），有时“按当时实际支付的劳动报酬结算”。这就要看劳的内容是什么，有一些劳，比如背石进山修路，规定多少钱都没有劳力市场。由于“劳”是根据需要决定的（分别由村组根据实际情况年初提出计划，年终结算；并且是村提村用，组提组用），更由于劳等于“资”的数量由村政权决定，所以一些地方的“劳”价可能定到农民支付不起的程度，当上面要求的时候，他们还是无法通过出资代替出劳工。劳工积累的用途在理论上主要用于公共建设——农田修整、访洪抢险、义务植树、发展交通、公益事业、水利建设、公共福利等，但显然，其工作极大地依赖于基层权威的想法，比如，一些村子多年没有公路，而当人们要求并愿意出工的时候，却常常得不到村干的支持，最后疏于无人组织而搁浅。

乡村两级的实际定税权

提留、统筹和劳工作为集体税务的三项基本来源，虽有明文规定，但事实上，它们并不是严格基于个人义务，而是基于集体义务——或集体结算的义务而收缴的。这体现在当收缴遇到困难时，村级政权经常可以决定使用什么经费充当上缴税务。比如，使用企业经费充当税费，此为代替交税，而且不问纳税人的个人责任，富裕的村几乎都这样做，而且为此而自豪。这在乡一级领导那里也没有成为重要的问题，他们似乎更为关心税款数量的上缴，税款任务的完成，甚至，有相当多的基层干部认为，由企业代缴税款没有什么不正当，这是村庄福利。因此，有许多这样的富裕村子，当它们的经济能力许可的时候，往往替村民代缴税款，并用企业赢利提供村庄公共福利，直至交不起的时候，才直接从农民手中提取。由于税款是用数量定额的，而上缴的百分比又是可以通融的，所以，一些提税非常困难的农户，村干也不予追究，或难以追究，于是，除了在帐目上说明“欠款”之外，往往不了了之。这个时候，村干不仅不会去公开这样的信息，而且倾向于隐瞒信息，为的是避免他人效法。

在乡村我们看到，农民实际负担的税费实际上远不止于上述的三种形式，而这些多出的部分，多数是在村——乡两级作出的。干部并不能找到这些定费的依据，往往是几个人一研究、一碰头就定了，它们唯一的凭据是，其他村子也这样做。下面是河南村民记录下

²¹ 浙江 XT 村劳动积累制度。



来的 1997 年春秋两季提成的内容，其中的项目大大多于提留、统筹和劳工积累。

1997 年夏季提成（单位：元）

全队人口 99 人，有几家转为商品粮户口，现有农业户口 78 人，其中 2 名单身没有完税义务，故以 76 人为计。土地 111 亩，修公路等不计，人均土地面积 1.25 亩。

农业税	2601	优抚费	181
特产税	1652	计划生育统筹	273
公积金	1134	养路费	452
公益金	566	财物基金	172
管理费	1134	人畜防救	171
教育集资附加费	1747	敬老院统筹	172
基建民兵费	181	社会公益事业费	783
合计	11219.00	人均	147.62

1997 年秋季提成（单位：元）

村提留乡统筹	10377.40	小麦油菜种子款	799.50
九七沟	403.80	杂交种子款	1702
挖山修路款	814	报刊科技	249.60
合计	14346.30	人均	188.80

（资料来源：河南 GW 村“村民提留通知书”，1997）

各类提留款的数额先由乡镇政府下文件，然后根据土地、人口、农户从事的工种等因素平摊计算，因此在大的方面，各村都应当是八九不离十。但是从上面的收缴内容来看，公积金、公益金和管理费（春季收），显然在村提留（秋季收）之外重复收取了，因为在不少的乡政府文件中，这三项正是村提留的全部内容。而春季收缴的“基建民兵费，优抚费、计划生育基金、养路费和教育集资附加费”，也是秋季收取的“五统筹”之主要内容，因为惯例上的“五统筹”内容为：乡村办学、列军属优抚、计划生育、民兵训练和乡村道路建设²²。显然村庄在收税做帐的时候需要找到合理的出处，而这些出处的详细内容，农户并不清楚，也没有经过他们的讨论和认可。这样村班子就可以根据需要，自行决定筹款数量和方法：

XT 村实施公共电器化村改造筹资办法：

- 凡户口在本村的农户每人筹款 10 元；
- 水田按上报面积每亩筹款 20 元，户与户相互调换转包的水田面积自行负责找补好；
- 按组下拨农户的垫底款总额的 30% 计算筹款；
- 统一由承包组长收取，掌握好收取 50% 以上现金；
- 对水电费未清的农户，做依次清理，采取必要措施；
- 收取时间在 12 月 2 日-12 月 5 日，最迟 25 日结束。²³

村庄的定税费权力如此之大，同长期以来上下的承认事实有关，这种承认使得税收不必以税法为据。我们在村班子讨论收钱的会议记录里，看不到它们关于定税权限的担忧，也看不到它们依据税法，确定自己的收费权利。甚至连《新税制业务实用手册》也明文承认，“农业税的征收制度，地方具有一定的灵活性”²⁴。

这种灵活性的原因，在我看来，概源于因需（支）定收原则被广泛承认的传统。例如，1994 年，国家把农业屠宰税下放地方管理，浙江省政府规定交纳，并且说明目的是“为了

²² JX 市郊区，“坚持集体提留制度，完善双层管理体制”。

²³ 村会议记录，“关于我村实施电气化村改造的意见”。

²⁴ 浙江财税局编，《新税制业务实用手册》，第八篇：农业税收制度，页 359。



有利于地方政府筹集资金，并配合有关部门实行收购政策，以及实施检疫措施”（同上，页 291）。某乡政府的文件甚至要求：“各单位（村）要**根据实际需要**核准收费总额，并及早一次性通知到户，不要分多次分散收，避免农户产生多次收费的感觉”²⁵。显然，在这种认识中，税务来源的合法性不是和纳税人权利有关，而是和基层政权的需要有关。因支定收，以实际需要开辟多元税源，以及“有利于各级地方政府筹集资金”，这一向为人认可的基本原则，决定了乡村基层税务实践中各级政府定税权的合法性。在这一原则的指导下，集体定税权不必以税法为依据，而税法也不必以利益相关者的讨价还价、同意和共识为依据。无视纳税者的权利及其参与税法制定的地位，因而没有在这方面建立相关制度，以确定双方的关系，这也许正是税费难收、且难于依法处理的原因。

但是税费虽然难收，却没有动摇基层权威定税地位，人们错误地认为，保持这样的地位，甚至加强它的定税权威，才是解决税费收缴的方法。它们宁愿年年面对收费的难题，也不愿将一方垄断的定税权变成双方共享，原因是这种税制有利于强化他的权威地位。在需要的时候，乡政府可以以任何名义集资：修路，架设电线，安装供水管道，小学盖房，甚至要求村民为企业低价提供原料（比如为鸭厂提供免费、或低于市场价格的活鸭，作为一种地方“税”的形式）。村政府则可以让那些做小工小贩的农户上缴补农费，无论这些人员是否有收益，也无论这些人士是否享受村民的福利，仅根据他从事的工种，他就必须交纳。就象买了拖拉机的人，无论它的用途或收益怎样，必须交纳农机使用税（焦点访谈，1998：12）；就象杀了猪的农户，除了少数节日或民族宗教用途外，无论他是买卖还是自己吃，都必须交屠宰税（上引“手册”：页 291）；就象村办企业的上缴制度，往往不是签定承包合同时一次性敲定，而是两个极端，要么以需定收，村里想要多少就向企业要求多少，要么完全不交利润提成。但前面的做法更多，否则乡里文件就不会提醒说：“村合作社不仅要考虑自身的实际需要，又要考虑企业的承担能力，将上缴标准控制在企业年分配利润的 30% 以内”²⁶。

乡里这样提醒村里，但对它自己的乡办企业要求更多：

“为了保证资产使用费的上缴，同时考虑到企业经济效益的不稳定因素，从 1991 年起，对资产使用费实行分两段上缴。一段为资产有偿使用上缴，第二段为企业净利分配上缴，其资产使用费上缴总量，一般应控制在企业净利润总额的 40% 左右。由工办测算分解到各企业”²⁷。

这里，第一段上缴的性质等于资产租金，第二段等于税费。租金是预先确定的，并不受到利润浮动的影响，因此，谁是乡村组织成员，谁就成了对公共资源实施合法收租的人，且租金可以自定：

“对第一段资产使用费的上缴采取包干上缴，如企业发生亏损，则由企业工资总额抵付，保底工资下浮到人均 340 元，建材企业 1260 元以下”。“资产使用费要按季节上缴工办，全年核算，并列入厂长考核内容”（同上）。

对企业其他的各项提留费用，则可以由这些部门单方面自定规则：

* 经营费用：工业、运输业、建筑安装企业，按销售收入的 0.5% 按季列支；商业企业年商品销售收入在 500 万元以上的 2%，500 万元以下的 1% 按季列支；

* 管理费用：工业、运输业、建筑安装企业，按销售收入（或工程收入）的 0.5% 提取；商业企业、饮食服务业按营业额的 0.3% 提取；

* 专用基金：文体费，按企业在册人数每月 0.5 元提取，按比例提取工会经费的，不

²⁵ 浙江 BB 乡“关于进一步完善农村集体积累制度的通知”。

²⁶ 浙江 HYBB 乡“关于 1993 年农村若干具体政策的实施意见”。

²⁷ 浙江 HYBB 乡“关于乡办企业承包经营责任制的实施意见”。



再重复提取文体费用；教育培训费：按销售总额的万分之五按月提取；养老保险金：按企业在册人数每月 5 元提取，交乡村职工养老保险基金会。技术开发基金：按工业产品吸收收入的 1%按月提取；贴农金：按企业人数每月三元按月提取。三种基金提取的工资基数，按企业在册人数人均 80 元计提。²⁸

对于个体企业，有更为苛刻的规定，而且规定也是单方面制定的：

个体联户企业在申请开业时，必须向工办一次性交纳保证金（现金），一般企业每次约 500 元，丝织行业每台织机 500 元。除税收、电费（按有关部门的规定收取）外，还需向个体企业统一收缴各种基金：

*农业发展基金：按实际在编人员每人每月 3 元；丝织机每台每月 6 元；

*教育附加费：按实际在编人员每人每月 1 元，丝织机每台每月 2 元；

*计划生育基金：按实际在编人员每人每月 1 元，丝织机每台每月 2 元；

*社会性开支：按实际在编人员每人每月 2 元，丝织机每台每月 5 元。²⁹

多数税费以工作种类和固定税率作为定税基础，无论工资收益和效益如何差异，每人等额征收。这种征收方法没有考虑到收入的波动，看似平均，实质上不公平。因为它对收入不同的农户不加区别对待，收入高和收入低者交费一样，使低收入者和高收入者等同负担公共费用，没有起到使用税制调节收入的作用，反而使低收入者加重了负担。如果把税费用途的因素考虑进去，上述的不公平更加明显：这些税费主要用于农业（投资、维持），而非公共事业，因为多数的公共事业都有专门的集资，这等于让每一个不同收入的人同等担负农业发展的投资，但它们对这些投资的享用和获益能力却有着极大的差别；更重要的，是投资人并不能根据这些投资的效益作出选择，也不能对决定和操作投资的人实施任何监督或选择，投资变成是强制性的。这鼓励了收税人任意性和歧视性收税（比如对于集体企业和私人企业的不同标准）的发生，任意性收税意味着人员扩张和支出不受约束，歧视性收税意味着剥夺了一部分人群的资源，转为他人支配。

一些和公共服务有关的个人事项——比如养老、医疗、保险和计划生育等，通常没有自愿、取舍和选择，以鼓励支配公共资源的机构发生效益竞争。乡村这方面税费目前是垄断性的，全部由各类政权机构控制，这种安排给人的感觉仍然是强制性集资，很容易引起农户的不满。农户抵制的方法是对公家的普遍性欠债，这已经为各种基层财政检查所证实。它的强制性还表现在，税费“任务”的决定是行政性的，它根据的是惯例和经验，而不是纳税人的收益计算。税务收取在不知道收益的情况下提前定出“任务”，且上不封顶，上缴的越多越好，上缴越多的单位领导给予越多的个人奖励政策，显然没有考虑到多征的合法性问题。

1997 年度县政府有关部门税收完成情况考核表

单位	年初任务 (万元)	实际完成 (万元)	正职奖励 (元)	副职奖励 (元)	正职罚款 (元)	副职罚款 (元)
文教局	2·4	21·8	800	600		
招商局	1·3	8·7	500	300		
建设局	9·4	25·2	1100	800		
物资局	23	56·73	2000	1400		
农机局	50	103	3200	2200		

²⁸ 浙江 HYBB 乡工业办公室，“关于企业各项基金提留及有关财务规定”。

²⁹ 浙江 HYBB 乡工业办公室，“关于进一步完善个体联产企业管理若干规定（试行）报告”。



农业局	1·5	2·67	500	400		
粮食局	12·1	19·31	800	600		
交通局	64·6	76·33	2600	1800		
民政局	2	2·3	500	400		
县社	123	124	3000	2400		
饲料公司	10·2	10·3	700	400		
建工局	53·8	60	1000	800		
商业局	20·6	20·54			500	300
经贸局	308·4	183·33			2600	1700
管理公司	22·4	11·9			500	200
企管局	174·9	83·82			2000	1900
计划局	13·2	6			500	200
燃料公司	31·5	27·07			2000	1300

说明：奖金由各部门自筹，罚款 2 月 25 日前交到政府办公室。

1997 年度各乡镇财政收入完成情况考核表

乡镇名称	全年任务 (万元)	实际完成 (万元)	奖励书记 (元)	奖励镇长 (元)	奖励副镇长 (元)
ZHB 乡	242·6	256·6	5000	5000	5000
SHZ 镇	470·8	484·8	5000	5000	5000
QT 乡	737·4	757·4	5000	5000	5000
TG 镇	321·4	321·4	5000	5000	5000
LC 乡	214·5	214·5	5000	5000	5000
BZH 乡	375·3	375·3	5000	5000	5000

说明：奖金由各乡镇自筹。³⁰

显然，乡村税制设计的中心在能收多少税费，而没有放在如何赢得人们支持这种税收结构、即公正税收的合法性问题上，更没有放在如何使用这些税费提供公共需要的服务，以激励纳税人对纳税合理性的理解。缺乏社会性支持和利益相关者的参与决定程序和税费使用控制程序，是基层税收困难的关键所在。没有纳税（费）人参与程序，就形不成社会共识基础上的合法性，无法反映赋予相同权利的个人（及组织的）偏好和价值，只能更加依靠强制收取，结果是纳者认为不合理，收者强制，于是在他们之间产生冲突。

程序限制的缺乏

乡村虽然普遍订有“财务预决算审批制度”，但这个制度的着眼点在于财政收支的平衡——按照“量入为出，留有余地”的原则编制³¹，而没有对纳税人实施控制作出安排。财务预算的方案规定由“领导共同讨论编制”，等于“用别人的钱讨论自己的开支”（米尔顿·弗里德曼等，[1979]1998：119）³²的人，自行决定如何收钱以及收多少钱，其结果可想

³⁰ 资料来源：河北 SHZ 县“关于 1997 年财税工作情况的通报”，1998，2。

³¹ 浙江 TD 镇财务预决算制度。

³² 参见，米尔顿·弗里德曼，罗斯·弗里德曼，《自由选择：个人声明》，商务印书馆，[1979]1998，页 119。



而知。乡村财务预决算内容有收入和支出两部分，前者包括企业和事业单位上缴的收入，农户上缴的收入，农业发展基金收入和其他收入；后者包括各项投资，社会福利支出，购建固定资产和其它支出。所有这些内容并没有一个专门分类的委员会掌握，相反，基层政府大力提倡，所有预决算，都在乡镇或村庄政权主要负责人的控制中，即推广“一只笔审批”制：

“村集体财务的一切开支，严格实行党支部书记、村委会主任的会签或一只笔审批制度，属于村主任亲自经手的开支必须经村支部书记审批，没有审批的或没有按制度审批的开支，财会人员有权拒付”。³³

这样规定的用意大约是为了防止政出多门，用钱得不到控制，但是，这样安排不了解，最应当控制的是用钱审批人。乡村财务工作的各个环节都显现类似缺少程序的迹象。

虽然会计制度规定，村主要干部本人及其直系亲属“不能出任村会计”，但不能限制以各种理由进行的会计调整、以及任用亲信的情况发生。村会计与村中其他主要干部享受“同等劳动报酬和福利待遇”，他通常是村干部中的一员，他的职位由村班子任命，他与村级班子的合作及利益关系，决定了当会计制度和领导的指示发生矛盾时，有利于会计的选择是遵从干部指示，而非遵从制度。因为他的权利不是制度赋予的，而是人赋予的。会计没有自主地位，他和上方的业务单位（乡财会所）不存在领导和被领导、业务派出或直接负责的关系，相反他是在村班子的直接领导下工作的。会计也不对村民代表大会负责，更不对理财小组负责，他的唯一上级是村班子。虽然他被委以“有权对本单位和所属企业、事业单位有关资金的筹集、使用和财产保管等方面的工作提出建议和进行减产监督，有权向上级和有关部门报告村合作经济组织的财务收支情况，反映财务管理方面的问题，有权不办理违反财务制度的收支，对认为是违反财务制度的做法应予以制止和纠正，应向乡业务主管部门报告，要求处理”等等权利，³⁴但是显然，他的参与角色不是独立的专业人员，他不是向一个专门组织负责的角色，他首先是向不同级别的政权组织负责，当这些政权组织向他发出指令的时候，他实际上无法、也无可能拒绝。

更为特别的是，会计往往具有村班子成员的身份，他可以“对下属财会人员的调动及任免发表意见，参加各项有关生产和经营管理的村级会议”（同上），这个时候，他作为村级政权中的代表实施管理责任。会计并没有游离于村班子之外的独立地位，也不存在支持该地位的任何专门组织——无论是上级的财务组织，还是村民的社会性组织。因此，会计不存在村干部指示之外对独立财会“制度”的责任，他很少产生“制度”和“指示”之间的紧张，他的身份和利益还会驱使其作出保护性姿态——沉默不语，拒绝提供信息，根据指示或需要制造假帐目等。如果发生了会计向上级组织、或村民代表报告的事件，通常是因为权力竞争引起，事情到了这个地步，会计和该村级组织的合作即告结束——双方只可能有一方继续留在原来的位置上。河北 XNB 村的上诉材料，证实了一个允许上访人员“查帐”的会计最后的下场是下课：

“共产党员 WGM 为人忠诚老实，是我村多年的老会计，书记 MJP 不讲任何理由，撤了他的会计工作。有人问他为什么这样做，他答复说：我是支部书记，我想用谁就用谁，不愿用谁就不用”。³⁵

由于会计的知情地位重要，更由于会计的资料没有可行渠道合法查看，会计的身份就愈加不能够中立，他支持谁，谁就能得到有利于自己的帐目资料。这样，当在财务方面出现申诉请求时，当事人双方都试图控制会计（比如，乡村政治一章中“四川电站移民”案），

³³ SHZ 县委，“关于加强每村集体财务管理的意见”，1998，6。

³⁴ 浙江 TD 乡村经济合作社会计制度。

³⁵ 河北 XNB 村几名党员上访材料，1998。



以便自己获得（并避免对方获得）证据，转移或匿藏帐本——以各种“保护证据”、“避免坏影响”的名义——经常发生。如果村干部控制了财务资料，上诉方得不到证据就上诉不止，而上诉方控制资料后又极可能引致事态升级，“影响很坏”，这样，上级组织往往也不鼓励当事人自己查帐，而多成立专门调查小组代其行使责任，让该组织享有唯一的查帐权（比如该章“山东”案），而后再统一口径向外报告。但是，当调查小组得出“经反复查帐，没有问题”的结论后，上访虽然止住了，但人们心中的怀疑仍然存在。上级部门认为，他们的查帐能够“给群众明白，还干部清白”³⁶，但村民却认为，这是怕事情外漏不好看的官官包庇行为，因为事情出在这里，让上面知道了对干部的损害最大。自己人“查”自己帐，矛盾还是无法解决。

“我们乡有一个村子，原来的村干部下台了，他组织了几个群众给上级写信，让镇里派人去审查帐目。镇里去审计，没有查出问题，协调了一下，但他们不相信，又联合写信到市里。市农经委下来人要听汇报，镇里说帐目没有问题，他们要求镇里出面再查一下。帐目拿来了，我们组织了一批人查，到村里宣布说没有问题。群众没有声音了，但是否服气呢？”³⁷

另一种规定行使程序限制职能的组织，是村民（或民主）“理财小组”，这是将财务帐目在有限的范围内公开的举措，目的是避免干部团体黑箱操作。

“民主理财小组设成员 5 人，由村民代表大会推荐，可由村民代表，财会人员和财务主管（经济合作社）社长组成，财务主管任组长。民主理财小组设专用章一枚，由理财小组长保管。理财小组的任务是盘点库存现金、有价证券和财产物资，检查各种收支的合理性和会计核算的正确性。对各种原始凭证做严格审核，合理的盖上专用章，不合理的提出处理意见，并报农经站审批”（1992）。

随着基层财务问题的众多，民主理财小组的权限在规定上有所增加：

“民主理财小组设 5-7 人，由村民代表大会选举产生。可由村民代表和村党支部分管纪检的同志组成，设组长一名。理财小组有权监督财务制度的执行情况，要点对财务计划，收益分配方案，公积金、公益金、福利费的提取和使用，管理员工资的确定，承包合同及其他经济合同的执行和实施情况进行检查；有权检查现金、银行存款、物资、产品、有权检查会计帐目、任何人不得妨碍民主理财小组的上述职权”（1996）。³⁸

对比 96 年和 92 年的规定，理财小组似乎被加上了更具实质性的“权利”：将提名改为选举；没有直接规定谁是组长，而是含糊其词地说“产生”组长，另外，92 年规定的权利多在检查结果方面，而 96 年则要求理财小组过问财务计划和分配方案。这些设计应当是一个进步。

但是“进步”只在纸上，这些规定在村里没有施行的可能，问题出在理财权的结构设计上。比如，理财小组的组长是经济合作社社长，而社长通常由书记兼任，党支部里分管纪检的人也受书记——也就是“一只笔”财务审批的负责人——领导；理财小组还有会计参加，会计向理财小组负责和向书记负责是一回事。一些村庄的理财小组主要成员全部由村干部组成，或由村干部提名产生；另一些村庄的理财小组名单是为应付上级检查，名单向上一报，却永远没有活动；此外，理财小组的财务章如果由“组长”（干部）掌握，他盖也就等于理财小组盖。这样，在制度和结构上，“理财小组”并没有在权利和利益牵连方面和他要监督的人区分开来，他必须负责的社会群体不明确，自己监督自己、或自己的下属监督自己，监督的动力来自何方？另外，理财小组权利是被动式设置，他们的工作只

³⁶ 浙江 JX 区财务清查总结报告，1997。

³⁷ 浙江 TD 乡镇财务干部访问记录，1997，7。

³⁸ TD 镇民主理财和财务公开制度，1992，1996。



在事后的检查、而不在事先的监督审批上。这样，理财小组尽管存在，也无法防止非法收税和不当支出的发生，他们的检查必须要由组长发起才可能，但是组长有什么动力要组织人员检查自己审批的帐目呢？这样一来，虽然没有人“妨碍理财小组的上述职权”，但权利结构的妨碍本身存在，它使得理财小组没有行动的动力及能力，因此，它们被委以的“职权”并不具有实际可操作的意义。

一些地方意识到会计被村干部操纵的危险，在理财小组的设计方面刻意作出区分，说理财小组向乡镇政府负责。但是这种区分与其说是委以村民监督财政的权力，不如说，是希望借基层人士**帮助**乡镇政府监督村级干部，因而它的性质是将财政监督的权力集中到县或乡镇“农经站领导”，而不是将其交给纳税村民的代表。这种监督基层财政的方法仍然是传统的——由上一级主管部门（纳税者的上级领导、而不是由纳税者的代表）行使监督权：

“村成立集体财务管理小组，组长由党支部书记或村主任担任，分设出纳、会计、保管，上述职务不得相互兼职，村主要干部的直系亲属不得担任会计工作，他业务上受县农经局、乡农经站领导”。“村设民主理财小组，由村民代表选出 5-7 名懂财会、办事公道的成员。名单报乡农经站备案，任期三年，可以连选连任。村主要负责人不得担任理财小组成员”。³⁹

在这种观念指引下，建立民主理财小组的目的，主要不是让村民代表分享监督权力，而是让他们帮助上级部门了解信息——协助（县、乡）农经站对集体财务进行审计；给理财小组委以的“职权”，主要不是“决定”而是向上级“报告”；理财小组监督村级开支的活动，主要不是根据纳税村民的要求、而是根据上级财务管理部门的要求进行：

民主理财小组的职责是：

- (1) 检查监督村集体经济组织或者村委会的财务活动；
- (2) 听取和反映群众对集体财务工作的意见和建议；
- (3) 审查各项收入，否决不合理开支；
- (4) 协助农经站对集体财务进行审计；
- (5) 村民会议或村民代表会议授予的其他职能。

“严格控制临时追加的开支，对计划外的重大开支要严格控制，确需开支的，必须经过村民代表讨论通过，并上报农经站批准的方可开支”。“开支审批的权限，计划内 100 元以下的非生产性开支、和 500 元以下的生产性开支，由一只笔审批；计划内 100 元以上的非生产性开支、和 500 元以上的生产性开支，由民主理财小组研究审批，并加盖理财小组章”。⁴⁰

这就很容易理解，为何对理财小组的权力设定，不是来自规定中的“负责于村民代表大会”或纳税村民，而是来自上级财务管理部门，并且，为何理财小组总是需要来自上面的撑腰才能工作：

“财务计划、生产计划、公益事业计划、基本建设计划、财务收支计划、以及村各业承包的标准等，都必须由民主理财小组参加讨论后实施，理财小组对村民代表会议负责，并认真履行职责，村民委员会应当接受民主理财小组对财务的管理和监督，为他们旅行职责提供方便，不得妨碍民主理财小组执行职责”（同上）。

与理财小组的建制相似，村民代表大会对于村级财政的程序限制虽然被各种法规承认，但其实际作用亦极其微弱。在村民代表会议的各地规定中，代表会议有权“议事”的内容大体相似，它们包括：财务管理，收支预决算，500 元以上的非生产性开支和 3000 元以上

³⁹ 河北 SHZ 县加强农村财务管理的意见，1998，6。

⁴⁰ 同上。



的生产开支，各种用资项目和公共福利事业，提留、集资、义务工的收缴、安排和使用，关系到村民利益的重大问题等⁴¹。但是，即使在很规范的模范村，村民代表会议的议事，也集中于对村级班子的提案进行反映信息收集——“讨论、发表意见、表明立场和态度”（同上，页 81），村民代表会议的主要工作，是对已经作出的决定表示支持或反对的意见，它可能否决一个决定（这样会引出村班子的另一个决定），它也可能在不同的决定中选择一项，但不是自主决定，而是对基层组织的决定进行“通过”。虽然有统计资料说，在吉林霍家店村，1992 年召开了 14 次村民代表会议，对村委会提交的 21 项议案，进行讨论和表决，结果否决了 9 项，通过 12 项⁴²，但从该村 1992-1998 年召开的 37 次村民代表大会记录中，我们可以发现，即使在村民代表会议制度发展的模范村，代表大会对财务收支的“议事”监督也是罕见的：

霍家店村村民代表会议议题一览

日期	议题	日期	议题
92-1-11	听取村干部述职讲演	94-10-6	秋后冻前的工作安排
92-1-12	选举村委会候选人	94-11-29	砖厂承包、占地补偿费确定
92-1-15	选举村委会主任、副主任	94-12-7	换届选举动员
92-1-28	农业生产、企业发展、砖厂占地	94-12-14	上届村委会成员述职
92-1-29	义务教育、企业工资分配	94-12-22	换届选举日程安排
92-2-17	砖厂退还土地安排	94-12-29	总结海选候选人，布置差额选举
92-2-21	调整企业干部	95-1-3	确定村委会成员候选人
92-2-23	选举通过企业新干部、就职演讲	95-1-12	新当选成员就职讲演
92-3-31	建立食品厂、管理义务工等	95-5-16	教育投资、招考后备干部
92-6-15	合同工，占地费确定、土地还田	95-10-15	农户机耕翻地问题
92-8-12	多种经营、人才引进、优惠政策	96-1-18	制定畜禽防疫办法
92-9-16	建砖厂，建畜牧市场	96-4-26	农机化，村办企业发展
92-10-22	建立经济开发区的规划	96-5-25	讨论乡里下达的提留数额
92-12-30	总结 92 年工作，部署 93 年工作	96-11-17	建勤工、精简富余人员
93-2-5	强化市场观念，农工副业计划	97-3-3	砖厂实行股份合作制，干部分工
93-4-23	黑河建砖厂，养猪规划	97-7-9	研究修路计划
94-1-16	总结 93 年工作，部署 94 年工作	97-8-5	评价党支部工作、献计献策座谈
94-6-30	规模经营、私人企业、新村规划	97-9-11	建勤工以资代劳决定
94-8-9	农业机械化、农田林网更新	98-2-10	农业税减免落实
		98-6-23	第四届选举工作安排

（资料来源：根据吉林霍家店村 1992-1998 村民代表会议记录本整理）

这个村村民代表大会最经常的议事内容，是对村级政权的决定进行讨论、表态、宣传、贯彻和通过，在财务方面，涉及到村里的工程，或收费项目，需要以集资或部分集资的方式收钱的时候，村民代表确能参与意见。比如修路决定，同意按人地各摊一半（三届十次会议，1997，7）；还有一些决议是针对县乡下派要求的变通处理，比如，决定以资代劳，充抵参加一些耗时很长的工程施工（三届八次会议，1996，11）；还比如，通过增加的乡统筹和村提留数额等等（三届七次会议，1996，5）。这些讨论的特点是涉及到收钱，“通

⁴¹ 参见“村民代表会议的职权范围的划分”，中国基层政权建设研究会，《中国农村村民代表会议制度》，中国社会科学出版社，1994，页 77。

⁴² 同上，页 78。



过”会增加集资或收费的顺利性，但在日常的村务预算和开支控制方面，我们几乎看不到村民代表会议的作用。小的开支无须村民代表讨论，尤其涉及基层政权工作、活动经费的开支和预算没有讨论，村民代表参与讨论的往往是生产性项目——比如，黑河联建砖厂的决定；修围墙、建加油站等，而这种讨论只涉及办与不办的决定，并不涉及资金预算支出的审批和监督。也就是说，如果村民代表支持办，就等于给村级组织运用和管理该项目资金的合法性，一切的经费运作都由它们掌握。所以，“上千元以上支出由村民会议通过”的规定，在这样的处理下，变成千元以上的立项由村民代表会议通过，而一旦立了项，村民代表的过问权虽然没有被终止，也实际上失去了用武之地。在这样的制度设计中，村民代表对于资金的控制并不能实现。

失去了村民代表会议的程序限制，乡村财务通常只能完全依赖“一只笔”审批、或者是干部间互相审批，这就把赌注押在一个或几个干部的道德上，它假定这一只笔本人的绝对公正。但来自村民的评论显示，“一只笔审批”的口碑很低：

“一个家庭的用度开销还同老婆孩子商量商量，一个村每年要有几十万甚至上百万的资金过码，怎么好由一只笔、一个人说了算呢？上面这样规定了，不要说村民不敢过问，就是村里的其他干部也不好去捅马蜂窝。”⁴³

即使来自官方的审查——县工作组对乡村财务的历年检查也能证明，一只笔审批的监督效用低下，在官方的财务检查结论中，人们可以轻而易举地发现，经“一只笔”批准的、形成文件的随机收费行为普遍存在，并没有设想中对预算——支出的制约：

“去年以来，本乡清理废止了多渠道筹措教育经费，滚动借款，鼠药、碘盐分配、全民义务联防活动等八个不合理涉农收费的文件，取消了13个不合理收费项目，包括办屯集资、学生保险、计划生育押金、一胎准生证，学生校服、宅基地丈量费、治安联防义务工等。全乡预计减轻农民负担60余万元”。⁴⁴

“从清理的结果看，村级财务管理中主要存在下列几个问题：第一，现金管理失控。在28个试点村中，查出白条抵库现金1446笔，计218.76万元。其中未经审批和用途不明的白条255笔，计30.07万元。28个试点村的净资产比清查前少822万元，同时发现帐外资产469万元。GT乡一个村支书一人就领借款23万多元，村会计未经审批借款2.3万元，购买摩托车。集体资金成了众人吃的唐僧肉。第二，财务资料严重失实。固定资产长期不盘点，实物不清理，造成帐实不附，有物无帐的11件，达90.82万元，有帐无物的27件，达140.01万元。XZH村1992年建造了一座村办公大楼，会计计帐没有基建合同，也没有基建预算，更没有财产交接单，仅凭村委会主任一张20.6万元的白条计帐。第三，债权债务不分，坏帐呆帐很多，对村办企业应收的没有收，催付不利。仅AX乡就发现个人欠款558人，所涉款项90.65万元。QT乡发现18件公物，计4300元，被9人占为私有，有的村征用土地费管理不规范，干部群众私分土地占用款现象时有发生，如GT乡某村私分土地征用款，一夜之间，全村都成了万元户。第四，非生产性开支大。根据对17个村1992-95年的统计，4年中，管理费开支314.4万元，占村四年总收入的29%；占三上缴372.6万元的84.4%；其中招待费一项就达55.88万元，占集体提留的5%。DY村94年一年用去招待费2.44万元，平均每月2032元。JL村经清理发现，村支书除用公款大吃大喝外，还向村里多报餐费4100元装入自己腰包，村支部委员，砖瓦厂厂长从1994年以来收了款不报帐，贪污公款3万余元。⁴⁵

⁴³ 王克述等调查报告：强化财务管理是稳定形势深化村民自治的重要途径，民政部基层政权司，《农村村务公开工作资料汇编》，1997，页182。

⁴⁴ 王文治，河北“QT乡农村基层组织调查”，1998年7月，讲话稿。

⁴⁵ 浙江JX清理村级财务汇报材料，1996，12。



从这些实际材料不难看出，虽然预算-支出制度规定了监督程序：预决算应当在实施前经过村民代表大会的“表决”通过，预算方案的变动也应经过村民代表大会通过，但是，这种监督程序由于没有真正意义上的权利分配只能流于形式。村民代表大会多由各级村干和小组长（自然村）组成，它们的任务多在执行和传达，对财务收支情况很少知情，更不要说能够对财务预算实施否决。再者，村民代表大会的召集人是村委会，而这个机构与村班子有千丝万缕的利益关系，并不具有独立地位和职能——所有这些，都使得表决不能兑现它的真正意义。正是由于表决通常不具有决定的意义，只有收集信息的意义，因此多年得不到代表的重视——他们多半将其看成是通知，如同在村庄黑板上列出表格，只起到告示的作用。况且，基层实践中很少在预算前进行讨论，通常是在年终结束时报告。这样即使发现了问题，也不能“及时得到解决”，因为这个年度计划已经过去。另外，财务预算的专门化也明显不是一般教育水平的乡村代表所能驾驭的，所以基层财务的现实是，预算很少能在“之前”得到控制。

自己监督自己

如果说对村级支出有某种限制的话，事实上极可能是，限制权的唯一来源是上级政府部门，而不是所谓的“民主理财小组”或“村民代表会议”。这能够解释为什么，下面这个申请书不是开向民主理财小组，也不是开向村民代表会议，等候纳税人代表的批准，而是开向乡政府，等待上级批准：

乡党委、政府：

我村支部，村合作社和村民委员会，根据乡党委和政府 1992 年度主要干部考核的有关文件精神，综合今年我村的实际情况，参照村办企业两个党委干部职工平均奖金（550 元），经支部研究，要求对村主要干部的年终奖金按 3 倍计算，分别为 1650 元。

以上申请妥否，望批准为盼。

此致敬礼。

BB 乡 XT 村党支部

经济合作社

1993-1-6

[回复批件]

“经乡党委政府集体研究，统一年终奖按三倍处理”。

（签名）

1993-2-4

这样做的原因是，村干部的工资一般由上级政府规定，而且通常并不需要经过理财小组或村民委员会的讨论。虽然也存在着这样的原则性规定——“村一级各线干部的工资标准，由各村根据群众收入水平、干部实际工作负担情况，确定工资标准和享受的月份”⁴⁶，但这个“确定”权显然没有授予村民代表或理财小组，而是给了村干部，而且，同样级别的政府文件表明，村里干部的工资逐年提高的具体数字都由乡政府明文规定。在这些规定中，并没有“经过乡镇人民代表大会讨论通过”的说明，是遗忘、还是根本无需经过这样的程序限制呢？

（84年）村一级三名主要领导干部的固定报酬，每月 40 元。加岗位津贴，年终根据工作的好坏，给予适当的补贴，标准可高于本村同等社员的收入水平。其他干部从村管理费中支出，但不得超过三个，平均月基本工资掌握在 30-38 元。

⁴⁶ 浙江 BB 乡农村若干具体政策的实施意见。



(91年)村一级干部的月工资水平全乡统一定为:正职基本工资60元,考核工资70元;副职基本工资50元,考核工资60元;其余各线干部的工资由村里自定。

(94年)村一级干部的工资标准,正职基础工资200元,考核工资100元,副职基本工资180元,考核工资100元,委员基础工资160元,考核工资80元。村支委和村总会计享受副职待遇。⁴⁷

政府文件不仅规定了村干部工资的数量,还规定了他们的工资来源:

(84年)干部工资挂靠在村办企业,但不享受企业职工的其他待遇,固定报酬的50%(20元)由乡里拨给村,做管理费使用,其他的干部,包括副主任等必须由管理费支付。

(91年)村级正副级脱产干部的工资全部挂靠在村办企业,由企业划给村里,其他干部工资应从管理费或上缴的利润中列支(同上)。

但乡政府的规定只涉及基本工资部分,而实际上,基本工资只是村干部收入的一部分。一些较为富余的村庄,完全有能力在上级的原则规定之外,以奖金或经济补助的形式提高干部收入。从我收集到的村级干部会议记录表明,这类收入,是在村干部会议上决定的,也就是说,他们自己决定自己的主要收入:

粮食合同劳务费,八名干部,其中五人各111元,三人各50元;年终奖金,每人700-750元不等(XT村87年村支委扩大会议)。

各线干部年终结算办法:

干部1:11个月,825+44+430+200元

干部2:10个月,756.5+40.50+360+180元

干部3:10个月,812+43.20+380+200元

干部4:9个月,611.50+37.60+270+150元

人均1723元。

会计、植保员(5人,计算略),人均110元。

幼教年终补助,每人120元(XT村89年支委会议)。

村班子干部及各线干部报酬安排:三套班子及会计的工资按乡政府文件发放,其他人基本工资统一为40元,浮动工资为:两人40元,三人35元。有煤气灶的干部,按月发放煤贴10元(XT村90年支委会)。

在这些会议记录上,我们还可以看到其他的收支安排,比如五保户补助,困难户申请的照顾,村干部的各类工作支出,优抚及社会福利的各类支出等。这使我们有理由推断,大量的财政收支决定是在政府文件的原则性指导下,在村级班子的范围中得出决定的。也就是说,如果对村级支出有监督的话,监督的主要方面是来自上级政府,而非村民纳税人代表。但是从上面列出的财务检查报告中可以看到,政府监督的效果非常有限。效果有限的原因,是村级资金取得及使用的信息,并不能全部、如期传递到政府的掌握之中,就算他们得到了部分信息,上级政府对下级政府的征税依赖,又使得它对后者的严格要求充满踌躇和矛盾。乡政府一方面是村级政权财税收支的监督者,另一方面,他自己又是定税机构,而这些定税收取,需要村级政权的“执行”协助才能完成,如果不执行,乡镇就会面临税收的巨大困难。

……县里下派农民参加重大工程的出工,……涉及到人员、物资、机械等费用,实际支出总是大大超出原定的支出。另外,农民在家有致富项目,而下派工程时间太长,影响农民自己的经济收入,给他们造成损失。因此,41名代表一致通过书面签字,农民以资代劳参加县里工程(村级)。⁴⁸

为了切实加强我乡社会治安管理和治安管理队伍的建设,发挥群队群治力量的作用,促

⁴⁷ 浙江BB乡1984、1991、1994农村若干具体政策的实施意见。

⁴⁸ 三届八次会议决议(1996,11),见吉林霍家店村1992-1998村民代表会议记录。



进社会风气好转，为我乡两个文明建设创造安定的社会环境，维护村企业、事业单位、个体工商户的正常生产、经营和全乡人民的安居乐业，经乡政府研究，决定首次制定综合治理经费统筹。统筹的治安联防经费实行专款专用，以弥补社会治安管理经费的不足（乡级）。

望各单位认真贯彻执行。

BB 乡人民政府

1996-3-26

这个文件后附有“治安统筹计划表”，说明各单位必须上缴的具体数字，其中乡办企业各 28000 元，村办企业各 2800 元，村庄各 2400 元，事业单位各 700 元，个体工商户每户每年 50 元。⁴⁹这个新的统筹安排，不是纳税人或单位寻求安全之公共供给的自愿协议，而是乡政权根据治安费用“不足”的需要“研究”决定的。政府单方面以支代收的决定，很难通过自愿交纳完成，需要强有力的行政推进工夫、即基层组织的协助。这种活动，必须以乡镇和基层组织的互相支持作为条件：如果失去了后者的协助，乡镇一分钱都难以收上来；如果乡镇对基层盯得太严格，引起对方的抗拒，不利于它经常提出的各项要求的完成。这样一种结构关系，不能不使乡镇政府失去“监督”村级政权的力量。另外，政府监督的主要方法是例行的财务检查和换人，这些都是万不得已时采取的行动，能够威胁一时的财务支出计划，但并没有解决根本问题。乡镇政权不能推行由纳税人或单位监督收税者的原则，因为这个原则有害于它上述对“新统筹”的决定和使用权，而政府的地位需要权威维持，监督则会损害权威，最后只有自己监督自己。然而这种监督的无效，使得对基层税收机构的控制一直是一个难题。

上面列举的材料，反映了乡村基层税制在观念、原则、机构和监督结构等方面的诸种问题。这些问题，不仅能够帮助我们了解，由来已久的拖税、欠税、税收低效的制度性原因，亦即，一个有缺陷的财税制度，如何“刺激了”纳税者和收税者的行为；它们还能帮助我们认识，一个不良财税制度的政治后果，亦即，它在制造社会冲突方面的作用。

此外，在税制观念方面，我们发现，相当多的收税者缺乏公共税务用于公共服务的意识，因此，很多的税费用于生产性投资、而不是社区公共产品的供给，这样投资和公共产品的供给绞到一起，推脱了收税者的公共责任，损害了纳税人的利益。比如，一项集资，如果用于生产性投资，被集资者则成为投资人，他因此有权利分享投资的收益，并根据自己对这种收益的判断进行选择。一项税收，应当有它的根据，并由收取者提供相应的公共服务，而享用此服务的人，则有义务纳税。然而我们在基层看到的情况却是，无论是否享用公共服务的人，都负担一样的“税”。在“税”和“投资”混淆不清的情况下，十分有利于收税者，而纳税人的地位则相当被动，他不能成为自己缴出款项的收益者，因为大量的收益向收税者方面集中，或者为其生产出利润，或者被其浪费性使用。

在财税制度设计的原则方面，以支定收（根据需要补不足），集体结算（村庄或单位），不依法律的定税（鼓励开辟新的税源），允许和解（私下的妥协让步），程序限制的缺乏（各级税收机构有权决定是否税收和税收的标准，并使其随税收进程的困难程度而变化）⁵⁰，成为乡村基层普遍通行的处理税务规范。这些原则，不能导出对纳税主体（个人或单位）和收税机构、各自权利-义务界定基础上的税权和税务关系，纳税主体不能因纳税而主张权利——要求和享用公共服务，参与决定税费的使用决定，税收机构也无法严格根据法律对逃税行为给出相应的处罚，这意味着，他们**双方都**处在权利和义务相对很弱的境地。纳税人的权利弱影

⁴⁹ BB 乡政府“实行社会治安从和治理经费统筹的通知”，1996。

⁵⁰ 关于税收法律主义的基本原则，参见陶熔“中国农业税收制度的非法律主义的特征”，载“中国乡村社会的法律”学术研讨会论文，北京大学法律系司法研究中心，1999 年。



响税收监督关系的建立，义务弱则影响税收效率的提高，收税者的义务弱表现在没有公共服务的（义务）压力，权利弱表现在他往往不能坚决执行规章制度。这些都在客观上“鼓励”了两个对抗性的结果发生：一方面，乡村拖税、欠税行为普遍存在，因为这样对自己最有利，惩罚的概率也不大，于是促使收税方进一步采取强硬收税行动；另一方面，基层公共服务的品质底下，税款使用浪费严重。

在收税的机构方面，由基层政权代理，而不是直接服务于中央政府的、专业化的、直接面对纳税人（或单位）的纳税机构行使职能，对基层权威的权力扩张和道德水准产生了相当负面的影响。这些影响的严重后果，就是在基层政权与其管理的乡民之间，制造出了一种不信任的、不合作的、回避的、甚至是抵制性的关系。纳税人没有参与定税、承认税务合法的管道，他的不满就只能以抗税的方式表达，而不是以修订税务政策的建议这样有秩序的政治努力来表达。毫无疑问，这些都是基层冲突的来源。在这样的制度下，基层政权从中所获得的东西，也许并不比完善税制下的地方政府更多（虽然他比后者有少受约束的地位），因为收取税费已经成为他们最头疼、最难办的工作，他们还要工作在与纳税人紧张而对立关系中，不时面临抵抗和上访的政治风险。这就是不良税制的社会后果，这种税制，显然没有将利益冲突的行动引导向和平辩论、修订政策方向上去的作用，因而它的政治作用是，制造基层社会的冲突和不稳定。

