

## 第一章 导 论

研究地方税收法律问题必须首先界定几个概念。地方税、地方税收、地方税法、地方税制、分税制，这几个概念是我们研究体系当中的基础性概念，如果弄不清楚，研究工作无法进行。然而，在我国对地方税法的系统研究前人还没有作过，对地方税、地方税收、地方税制的研究只是近几年才开始进行的，已经成形的专著极少。人们研究最多的是分税制，但是通常也没有从分税制与地方税制的关系上来考虑问题。上述概念当中，除分税制一个概念外，其他概念非常接近，以至于经常交替使用。如果只是为了介绍我国现行的通过法律确定下来的税收制度，这样使用概念未尝不可，而我们所研究的是地方税收中的法律问题，既要涉及税收问题又要涉及法律问题，就需要将相关的概念界定清楚。

### 第一节 地方税与地方税法

#### 一、地方税

地方税是中央税的对称。人们对地方税存在着不同的认识，主要有以下三种观点：一是认为地方税是构成地方财政收入的那部分税收。至于共享税中归地方支配的部分是否属于地方税又有肯定和否定的两种不同看法。二是认为地方税是由地方政府组织征收并支配的税收。多数专家、学者持这种看法。三是认为地方税是地方立法并组织征收，税款归地方支配的税收。形成对地方税的不同看法的原因在于人们在划分中央税和地方税时采用了不

同的标准。主要有三个标准：第一税收收入的归属，第二税收管理权的归属，第三税收立法权的归属。仅以税收收入归属为标准来划分，共享税中的一部分也可以包括在内，地方税的范围过于宽泛。仅以税收管理权来划分，当国、地税相互“代征”时，很难区分是中央税还是地方税。仅以税收立法权归属来划分，由于许多国家地方没有税收立法权，地方税将不复存在。“因此，确认某一种税是否属于地方税，必须同时坚持收入归属和管理权归属两条标准”<sup>①</sup>。本文同意这种观点。根据这种划分方法我们可以把地方税定义为：地方税是依据中央立法或中央授权地方立法，由地方政府组织征收并且收入由地方政府支配的各种税的总称。

对于地方税可以从以下几方面理解：

第一，地方税是国家税收的重要组成部分。它不是一种独立的税收现象。地方税是相对中央税而言的。不论是单一制国家还是联邦制国家的地方税都是如此。

第二，地方税是以地方税收收入的归属和税收管理权归属为标准来划分的。地方税收立法权的归属不作为划分地方税的标准。许多国家把地方税收立法权集中（或基本集中）在中央，只有美国等少数国家的地方税收立法权全部归属地方。

第三，地方税是地方财政收入的重要组成部分。一般国家的地方财政收入主要来自税收收入。但是地方税并不等同于地方税收收入。地方税收收入当中有一部分不是由地方政府组织征收的，例如共享税收入中划给地方的那部分税收收入，不属于地方税的范畴。此外还有中央向地方提供的“税收补助”、“税收返还”等。

由于地方税的收入归地方政府并由地方政府支配，通常由地

参见孙树明：《地方税论》，财政部税收科研所博士论文（1997），51页。

方税收机构负责征收管理。地方税具有税源的非流动性、课征的直接受益性、对地方的依附性（包括税源和征管均依附于地方）等特点。我国地方税还具有税源分散的明显特点。

## 二、地方税法

我们把地方税法定义为：确立各种地方税的法律规范的总称。它是地方税的法律表现形态。地方税法有广义和狭义之分。广义的地方税法包括程序法在内，狭义的地方税法仅仅指的是地方税收实体法。地方税法是本书的一个核心问题，我们将在第五章第二节专门研究。

由于地方税制产生于现代社会（参见第二章），现代社会各个国家的税都是以“法”的形式表现出来的，地方税也不例外。在这个意义上，地方税法和地方税是一回事儿。在我国每一个地方税种由一部单行法确立下来，目前的地方税主要是由国务院颁布的行政法规来确立的。地方税法由纳税主体、征税客体、税目、税率等要素构成。地方税法所确立的不同税种的构成要素是不同的。如个人所得税的纳税主体是个人包括中国人和外籍人，适用的税率比较复杂，有比例税率也有超额累进税率。内资企业所得税的纳税主体不包括外商投资企业和外国企业，适用单一的比例税率。但是，我们不能得出地方税就等同于地方税法的结论。有国家就有税收，但是有国家不一定就有税法，税可以依法征收也可以不依法征收。我国解放初期就有地方税（但不同于现代意义上的地方税），长期以来我国税收领域常用税收政策来调整，显然，地方税与地方税法不可能是同一个概念。

## 第二节 地方税收与地方税制

### 一、地方税收

地方税收是一个与地方税紧密相联的概念。在许多时候人们

把它们当作同一个概念。其实，地方税收的含义并不限于地方税。由于很少有人对地方税收的概念进行专门的研究，我们只好先来研究一下税收的概念。

关于税收的表述不尽相同，这里仅举出几例。《辞海》把税收定义为“国家对有纳税义务的组织和个人所征收的货币和实物”<sup>①</sup>。在国家教委“八五”期间普通高等教育税收类规划教材《税收概论》中，税收被定义为“国家以其社会职能为依据参与社会成员收入分配的规范形式”。《美国经济学辞典》将税收定义为：“税收是居民个人、公共机构和团体向政府强制转让的货币（在某些条件下也可采取实物或劳务的形式）。它的征收对象是财产、收入或资本收益，也可以来自附加价格或其他来源”<sup>②</sup>。日本的《现代经济学辞典》认为“税收是国家或地方公共团体为筹集满足社会共同需要的资金，而按照法律的规定，以货币的形式对私人的一种强制性课征”<sup>③</sup>。《最新中国税制通示》认为，“税收是国家为满足社会公共需要，依据其社会职能，按照法律规定的标准，参与国民收入中剩余产品分配，强制、无偿地取得财政收入的一种规范形式”<sup>④</sup>。看来人们对税收下定义时的出发点不同。有的从历史的角度，有的从现实的角度；有的从静态观察，有的从动态观察；有的侧重内容，有的偏重形式；有的力图简洁，有的追求全面；有的强调经济特性，有的强调财政特征。

从上述定义可以看出，人们对于税收这一概念的中心词有两种说法。一是认为税收指的是一种财政收入，如一种货币，一种实物，一种资金，一种款项等。二是认为税收指的是对这种财政

① 《辞海·经济分册》，433页，上海辞书出版社，1980。

转引自邓子基：《现代西方财政学》，283页，1994。

转引自邓子基：《比较财政学》，177页，中国财政经济出版社，1987。

奚淑琴等主编：《最新中国税制通示》，6页，国际文化出版公司，1994。

收入的征收。如一种“强制性课征”，一种“取得财政收入”的“规范形式”等。简而言之，税收指的是征收的税（款）或税（款）的征收。

地方税收是国家税收的组成部分。因此地方税收也有两种含义：含义之一是指地方税收收入；含义之二是指对地方税收收入的征收。那么地方税收与地方税是什么关系呢？从第一种含义来看，实际上就是地方税收收入与地方税的关系。一般来说这是一种包容关系，即地方税收包括地方税。此外地方税收还包括共享税收入、税收补助金等。如果从狭义来理解，地方税收则等同于地方税。从第二种含义来看，地方税收仅仅指的是地方税的征收。至于共享税当中划归地方的收入、中央向地方转移支付的税收补助金等一般是无需由地方出面来“征收”的。

地方税收是相对中央税收而言的。地方税收与中央税收的主要区别在于：第一，征收的主体不同。地方税的征收主体是地方政府，由地方税收机构负责征收管理；中央税的征收主体是中央政府，由中央税收机构负责征收管理。第二，收入归属不同。地方税收收入归地方政府并且由地方政府支配；中央税收收入归中央政府并由其支配。第三，征收的目的不同。地方税收的目的是为了满足地方财政支出的需要；中央税收的目的是为了满足中央财政的需要。第四，征收的对象不尽相同。在许多情况下，地方税与中央税的征收对象不发生重合。

## 二、地方税制

### （一）税制

税制，是税收制度的简称。从不同角度，人们可以对税制作不同的解释。税制通常有以下三种含义：

含义之一：税制是指国家税收制度的结构体系。即一个国家的税收体系由哪些税种构成，以什么为主体税种，以及它们的调节方向等。在税收理论的发展史上，有过单一税制（由一种税构

成的税收制度)和复合税制(由多种税构成的税收制度)之争。事实上,单一税制至今未能在任何一个国家实现。不同的国家、同一国家在不同时期所实行的复合税制的结构体系又是不尽相同的。一个国家在进行税制结构设计时主要考虑以下三个因素:(1)税种的配置;(2)税源的选择;(3)税率的安排。我国现在实行的是以流转税为主体的多税种、多层次、多环节征税的复合税制。国外的许多国家实行的是以所得税为主体的复合税制。

含义之二:税制是指一个国家的税收制度的总和。显然从这个意义来理解税制,其外延要比税制结构体系大的多。通常包括税制(结构)体系、税收征管体系和税收机构体系三个方面。我国从1994年以来,着手对这三大体系进行改革。如果从更广义上来理解,税制还可以包括税收决策、税收计划、税务会计、税收统计等一系列相关的税务管理制度。

含义之三:税制是指税收法律制度。现代社会,有关税收方面的制度是通过“法”的形式确立下来的。从这一意义来理解,税制就是税收法律制度。税收法律制度又有广义和狭义之分。狭义上的税收法律制度仅仅是指由各项税收实体法和程序法共同确立的税收制度。如营业税制度、所得税制度、税收征管制度等。广义上的税收法律制度还包括了其他与税收有关的法律制度。例如,一些国家设立的税务警察制度等也包括在内。

## (二) 地方税制

地方税制通常是指地方税制结构、税收征管制度以及地方税收机构体系的组合。地方税制是国家税收制度不可分割的一部分。国家税收制度是一个完整的体系,地方税制是中央与地方财税关系在制度上的反映。当中央与地方的财税关系发生调整时,地方税制往往随之发生变化。我国的地方税制当中有相当大一部分是与“国税”“共享”的,例如税收征管制度、企业所得税制度。具体表现为,无论是国税局还是地税局都要按照同一部税收

征管法或企业所得税法执行。而有些制度则“专属”地方所有，如房产税制度等，但仍是国家税收制度的组成部分。

由于地方税是由地方政府组织征收并且收入由地方政府支配的税，地方政府设立了相应的本级政府的财政预算。许多国家的地方政府还设置了专门的地方税收机构。与地方税收相关的制度也建立起来。地方税制是社会发展到一定历史阶段的产物。地方税制一经建立即具有相对独立性。地方税制相对独立性的程度取决于一个国家的财政管理体制。我国 1994 年实行了“分税制”的财政管理体制之后，已经基本上形成了地方税制的结构体系，地方税收系统已经建立，地方税收征管体制在不违反征管法的前提之下更具有地方特色。

由此可见，地方税制有以下两点特征：第一，从属性。地方税制以统一的国家税制的存在为前提。它是国家税制的组成部分。它随国家的财税体制的变化而变化。第二，相对独立性。地方税制一经建立即相对于中央税收制度而独立存在。一般国家的地方税收都有主体税种。许多国家设有独立的地方税收系统。在地方税制限定的范围内，地方政府享有较大的财权。不同的国家、同一国家的不同地区的地方税制各有其特点。

### 第三节 分税制

#### 一、什么是分税制

分税制是通过将税种和税收管理权限的划分来确立政府间财力分配关系的一种分级财政管理体制。它是一种较为规范的处理中央与地方财政关系的方式，又为许多国家称之为财政联邦制（主义）。分税制将国家的全部税种在中央与地方政府之间进行划分，以确定中央财政和地方财政的收入范围。通过税种划分，形成不同的收入体系，从而为中央政府和地方政府提供稳定的收入

来源。各级政府行使各自的税收管理权，根据各自的收入安排支出，组织本级的预算平衡。

分税制是市场经济国家中通行的一种财政分配体制，起源于美国，经过 200 年来的实践，在世界范围内得到了很大的发展，几乎所有的发达国家和许多的发展中国家都先后实行了分税制。这些国家的结构形式不同，有的实行复合制（联邦制），有的实行单一制（中央集权制），但是在财政分配制度上都奉行联邦主义。由于各国政治、经济发展水平不同，文化历史传统不同，所实行的分税制财政体制的具体表现形式差别较大。我们可以将分税制划分为两种类型：

一种是“对称型”分税制，又称“分散型”分税制。其基本特征是：各级政府在财政的初次分配中，财权与事权大体相称。地方（区）独立性较强、权力较大。以美国最为典型。美国税权极为分散，实行联邦、州、地方三级税制，各级政府都掌握着包括税收立法权在内的税权。需要说明的是：只有极少数国家像美国那样，地方掌握着较大的税收立法权。“对称型”是相对“非对称型”而言，实际上没有任何一个国家能够做到各级政府的事权与财权的完全对称。

一种是“非对称型”分税制，又称“集权型”分税制。其基本特征是：各级政府在财政的初次分配中，财权与事权不对称，中央政府掌握的财力超过其行使事权的需要，各级地方政府获取的财力不足以支持其所担负的职责。这种类型以日本为代表。日本的税收立法权主要集中在中央，大部分税收征管权也集中在中央。税收收入虽然大部分由中央政府征收，但使用权却大部分属于地方政府，即地方有较大的事权。日本实行的是中央集中领导下的地方自治体制。

## 二、“分税”的前提和原则

分税制的财政管理体制以在各级政府之间进行税权的划分为

其基本特征，因此而得名为分税制。税权是财权的一部分，这种“分税”是以政府之间的“分权”为前提，集中表现为政府之间的“事权”的划分，归根到底是政府之间职权（责）的划分。事权的划分遵循有效性的原则，即哪一级政府处理更有效就划归哪一级政府管理。在自然经济、自由资本主义或计划经济时期，由于政府的职能较少或者是中央政府的高度集权，使这种政府之间的权力划分没有必要或者没有可能。只有在现代市场经济条件下，市场机制的缺陷，要求政府经济职能的加强，这种政府职能的不断扩张，需要在各级政府之间分清职责以提高办事效率。而市场经济使得各级政府形成相对独立的利益主体，从而使分权成为可能。

政府之间事权的划分直接影响财权的划分。财权划分主要是指财政支出和财政收入的划分。应该保证各级政府的“事权”与财政支出权的一致性。也就是说在确定一级政府有多大财政支出范围的时候要考虑到它应该办多少事。政府间划分支出遵循的原则是：凡是国家公共利益的支出项目由中央政府承担，如保持宏观经济稳定、收入再分配、国防与外交事务等；带有明显地域性的公共利益支出项目由地方政府负责，如基础教育、社会治安等；至于混合型的公共事务由双方共同负担。有收才有支，显然财政收入也应与支出保持一致。但是这绝不是说作为财政初次分配的税收收入的划分一定要与支出相当。从世界各国看，多数国家地方税收收入占地方支出的比重都不高。根据 IMF 《Government Finance Statistics Yearbook (1995)》中的数据，各国地方税收收入占地方政府经常性支出的百分比，英国 1993 年为 12.39%，荷兰 1994 年为 11.47%，澳大利亚 1994 年为 40.84%；美国 1993 年为 52.24%。对于任何一个国家来说，做到地方政府的事权与财权的绝对相称有困难；更重要的是，中央政府需要掌握更多的财力以完成其宏观调控的使命。因此，实行

分税制财政体制的国家需要另外一种财政上的制度——转移支付制度作为必要的补充。

中央与地方“分税”，就是对全部税收收入在中央与地方之间进行划分。我国是按照税收收入的归属来划分税种的。税收收入归中央的为中央税；税收收入归地方的为地方税；税收收入由中央和地方共同分享的为共享税。一般来说，“分税”的原则主要有：（1）根据税收的功能来划分。一般将宏观经济调控功能明显的税种如消费税划为中央税。（2）根据税源的分布来划分，各地区税源分布不均衡的税种划为中央税。（3）根据税基的移动性来划分，税基移动性强的划分为中央税，反之则划分为地方税（如财产税）（4）根据征管的效率来划分，宜于集中管理、能够形成规模效益的税种，划为中央税；税源分散、零星，易于流失的税种，划为地方税。

实际上，一个国家在“分税”时所要考虑的除了财政和征管的因素外，还要考虑多方面的因素。其中有两个重要的因素不可忽视，一个是中央与地方的关系如何，另一个是地方税收的规模如何确定。

### 三、分税制的必要补充——转移支付制度

由于各级政府的收入能力与支出需求不一致，在实行分税制的财政管理体制的同时，需要建立起一种财政平衡制度——转移支付制度。这种平衡主要表现为一种纵向的转移，即中央政府从其财政收入当中拿出一部分转移给地方政府。其实质却是一种横向的平衡，即中央政府从发达地区获得的收入转移给欠发达地区。因此，有的国家索性直接实行地方政府之间横向的转移支付例如德国。

转移支付的目的在于实现各地公共服务水平的均等化。一个国家地区之间财政力量有差距，在一些国家如我国这种差距还相当的大。形成差距有政治、经济、历史等多方面的原因。其中税

源分布的不平衡是一个重要原因。这种地区间经济实力的不平衡，造成人均税收和人均费用的不平衡，导致不同地区的居民缴纳同样的税而得到政府提供的服务却不相同。国家通过转移支付来解决这种不公，同时也有必要通过转移支付来解决地方政府提供社会服务产生的外部性问题所形成的不公。

规范的转移支付具有公正、公开、制度化的特征。发达国家有比较成功的经验。例如美国实行自上而下的补助金制度，在补助金数额的确定拨付上有一套规范化的申请、审批、计算程序，从而制约了财力流动过程中的人为因素的影响。德国实行横向财政平衡和省内纵向财政资助，德国在各州之间实行财政平衡机制。通过测算，如果一个州的税收能力指标值小于财政平衡指标值，就被认定为贫困州，从而有资格提出收入平衡要求，从其他富裕州得到拨款。而税收能力指标值大于财政平衡指标值的富裕州，则有义务提供拨款。州对地方政府在财政出现困难时有提供资助的责任。日本通过地方交付税（国家下拨税）、国家让与税、国库支出金制度来完成转移支付。各个国家在实现转移支付制度的时候，不可避免地会遇到中央与地方之间为确定基数、比例发生争议。他们通过建立量化的指标体系或测定公式客观地决定基数和比例来解决这个问题。例如法国实行的一般性补助，是通过对省和市镇两级政府按人口、公路长度、学生数、公用设施负担情况、贫富情况等 60 个因素所确定的基数来决定拨款。

#### 四、分税制与地方税制的关系

关于分税制与地方税制的关系问题很少有人研究，笔者在收集资料过程中甚至未能发现有关这方面的论述。然而，弄清二者之间的关系却十分必要。它能够帮助我们解释地方税制建设过程中出现的问题，帮助我们分析地方税制改革的发展方向。通过观察与分析，我们认识到分税制与地方税制的相互作用，二者的关系密不可分。因此，我们在研究中，将分税制置于一个十分重要

的地位。分税制与地方税制的关系可概括为：

分税制通过地方税制的建立而实现。实施分税制与建立地方税制几乎是同一个过程。如果仅仅有划分税种的规定，而不建立起相应的地方税制，分税制徒有虚名。我国建国初期，就在《全国税政实施要则》中划分了中央税和地方税，其中划分为地方税的有十个税种。由于地方税制始终没建立起来，这种“分税”有名无实，自然更谈不上分税制了。

地方税制依赖分税制而存在和发展。主要表现在三个方面：

- (1) 分税制是地方税制存在的前提。一个国家只有首先在中央与地方之间“分税”，然后才谈得上建立地方税制。反之，一个国家如果取消了分税制的财政体制，地方税制就失去了存在的依据。
- (2) 分税制模式的选择决定了地方税的内容。采用“对称型”分税制的，地方税收入规模较大；采用“非对称型”分税制的，则地方税收入规模较小。地方税收入规模的大小，直接影响到地方税税种的配置及税率的安排等一系列相关问题。
- (3) 分税制内容的调整影响到地方税制的变化和发展。当分税制的内容发生变化时，地方税制必然随之发生变化。如我国目前实行的分税制采取了一些过渡性措施，当对这些措施进行调整时，必然要使地方税制也作相应的调整。

## 第二章 地方税制的产生和发展

### 第一节 地方税制产生的条件和规律

任何事物的产生都需要具备一定的条件，并且有其内在的必然规律。通过查阅大量的历史资料，并且对其进行分析、判断，我们以为发现了地方税制产生的条件、找到了地方税制产生的规律。

#### 一、地方税制产生的条件

地方税制是社会发展到一定历史阶段的产物。它是一个国家税收制度的组成部分。税收制度与国家紧密相联，随着国家的产生而产生。早期的国家是小国寡民，地少人稀，只设有一级政府，自然也无所谓地方税制。地方政府的出现，为地方税制的产生提供了可能性。然而中国自“秦并四海”、“分天下为郡县”之后，长期实行高度集权的君主专制制度，国家的权力集中在中央。直到清朝，国家税收体系还没有中央税和地方税的划分，各种赋税管理之权完全集中于中央，“对于各地征收的赋税，地方政府无权支配使用，其所需经费由中央政府下拨；地方存留经费须按实奏销”<sup>①</sup>。地方税制的产生要有两个条件：一是地方政府的产生；二是中央政府与地方政府“分（财）权”。

参见陈挺成：《地方税收学》，9页，中国财政经济出版社，1998。

马克思曾经说过：赋税是喂养政府的奶娘<sup>①</sup>。政府作为国家的公共权力机构，需要依靠税收而生存，税收与政府结下不解之缘。地方税制自然与地方政府紧密相联。地方政府的产生和存在是地方税制产生的前提条件。地方政府作为国家的一级政权，要行使其职能，需要国家财力的支持。地方政府产生后才有这种需求，有了这种需求地方税制的产生才成为可能。

关于地方政府的产生，我国学术界有两种不同的观点。一种观点认为，地方政府随国家的产生而产生，即自从国家产生以来，就有了中央政府和地方政府<sup>②</sup>。另一种观点认为，大多数国家在发展的一定阶段才设置地方政府。中国自春秋战国时代开始，西欧自近代开始才有地方政府<sup>③</sup>。本书同意第二种观点。实际上，无论采用那种观点，都不影响对地方税制的研究。地方税制并非与地方政府同步产生。地方政府的产生只是地方税制产生的一个必要条件。地方税制在地方政府产生许多年代以后才出现。这是因为地方税制产生的第二个条件长期未能形成。

地方税制产生的第二个条件是中央与地方政府“分（财）权”。中央与地方分权，只能在中央与地方之间建立了一种比较紧密的政治关系之后。中央与地方之间的这种关系始自何时，这又是一个有争议的问题。我们赞同下述看法：“中国自春秋战国时代始，西欧自近代始”，绝大多数国家才“产生了一种新型的、较紧密的政治关系——中央与地方的关系”<sup>④</sup>。在这之前，中央与地方之间，只存在一种松散的关系。在我国西周时期，“溥天之下，莫非王土；率土之滨，莫非王臣”。这时的分封

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第7卷，94页，北京人民出版社，1975。

参见陈嘉陵主编：《地方政府手册》，1页，武汉工业大学出版社，1989。

薄贵利：《中央与地方关系研究》，5~7页，吉林大学出版社，1991。

寇铁军：《中央与地方财政关系研究》，东北财经大学出版社，1996。

事实上是建立在征服形势上的社群重叠，基本上是不稳定状态<sup>①</sup>。天子和诸侯各自依靠自己的领地和臣民，军赋是各诸侯的主要义务，即对周王提供军力，参加征伐。西欧从 8 世纪到 15 世纪实行的封建制，中央与地方的关系更为松散。在相当长的时期内，“帝国以及帝国以外的那些王国（如盎格鲁撒克逊王国）实际上没有中央行政管理机关，没有中央支配的财政系统，没有中央司法机构，也没有任何派往地方的代表”。11 世纪中叶之后，领主与封臣之间的关系才逐渐建立在一种“契约性互惠”基础之上，但仍是一种“松散形式的互惠的习惯做法”，“离那种成熟的契约性互惠还相去甚远”<sup>②</sup>。在中央与地方之间未建立比较紧密的政治关系的时候，根本谈不上中央与地方的分权问题。

在封建制时期，中国和西欧都出现了封建君主专制制度。不过中国的专制制度比西欧出现的要早一千多年，并且持续了很长时间。西欧的封建专制出现于十四十五世纪，到了十七十八世纪已经走向没落。在封建专制制度下，中央与地方的关系极为密切，但由于地方政府几乎没有自主权，地方税制也无从产生。直到封建社会末期、资本主义初期，才真正出现了中央与地方之间的分权。中央与地方政府之间的分权首先表现为国家职能的划分，往往最终导致财政上的分权。通过财政分权，地方政府掌握了一定的财政收入和支配权，从而形成了地方税制。需要指出的是：这种中央与地方之间的分权是有一定限度的，超过一定的限度就会造成分裂。如果中央不再是中央，地方也就失去存在的意义。不能形成统一税制，地方税制也就无从产生。

<sup>①</sup> 参见许倬云：《西周史》，145 页，三联书店，1994。

<sup>②</sup> 参见 Harold J. Berman：《法律与革命》，363～374 页，中国大百科全书出版社，1993

## 二、地方税制产生的一般规律

地方税制的产生过程与一个国家的中央与地方关系的建立、发展过程紧密相连。一个国家的地方税制反映出该国的中央与地方政府间的财政关系。单一制和联邦制国家的中央与地方关系的建立、发展过程不同，其地方税制的产生过程及其规律也不相同。

### （一）单一制国家的地方税制

单一制国家的地方是该国家的行政区域，由多个层级组成，形成一种宝塔形的结构，中央政权位于宝塔之顶尖。按照 [英] 理查德·罗斯的说法：“宪法从根本上影响中央与地方关系的方法之一是，给予或不给予下属司法机关制定法律的权力”，“第二种方法是税收征集的分配”<sup>①</sup>。单一制国家地方税制的产生过程，就是中央向地方放权，地方从中央分权的过程。一个国家中央与地方关系如何，其走向如何，均受到财政的影响与制约。

1789年，托列（J.G.Thouret）在法国制宪会议上首先阐发了他所主张的地方分权思想。分权原则是资产阶级国家的立宪原则。“分权”有两层含义：一是横向分权，即“三权分立”；二是纵向分权，即中央与地方的分权。“地方自治”的原理包括在资产阶级的民主政治体系之中。“地方自治”是对集中制国家体制的一大突破。尽管晚近的欧美各国所建立的地方制度也都算不上真正意义上的地方自治，<sup>②</sup>地方分权却逐渐在单一制国家成为社会发展的一种趋势。许多国家使这种地方分权定型化、法律化。例如日本 1947年宪法设专章确立了“地方自治”，同时还颁布了《地方自治法》。

<sup>①</sup> [英] 伊夫·梅尼、文森特·赖物特主编：《西欧国家中央与地方的关系》，27页，春秋出版社，1989。

<sup>②</sup> 参见许崇德主编：《各国地方制度》，2页，中国检察出版社，1993。

中央政府将部分权力分给地方，其中一个重要内容就是财权，部分税收的征收权分给地方，于是就形成了地方税。分税制下的地方政府有权对其征收的地方税进行支配。单一制国家的地方税制就产生于中央向地方放财权、地方从中央分财权的过程中。

一个国家在政治体制不发生变化的情况下，于不同的时期可能采用不同的财政体制。不同的国家是否进行财政分权，分权到什么程度，情况也很复杂。实际上很难从一个国家的结构形式即单一制还是联邦制来推断出该国财政分权的程度。前苏联是一个联邦制的国家，可是它却是一个高度集权的国家，中央与地方之间形成的是一种以统收统支为特征的政府间财政关系。瑞典是单一制国家，地区和地方税收占全国税收的 31%；而美国是一个典型的联邦制国家，其同期的州和地方税收也仅占 30%<sup>①</sup>。由于各个国家财政分权的情况不同，分权的时间早晚不一，各国地方税制产生的年代也不尽相同。在不同国家建立起来的地方税制，差别是很大的。

## （二）联邦制国家地方税制

联邦制国家是一种复合制的国家。它是在各个（单一制）国（邦）之上又多了一重邦的联合。一般认为联邦制国家有三级税制，即联邦、州（邦）、地方三级。

在联邦制国家，联邦政府的税收是中央税，州（邦）以下政府的税收是地方税，州（邦）政府的税收是中央税还是地方税呢？一般认为，州（邦）政府的税收不属于地方税，地方税仅指州（邦）以下的地方政府的税收（Local Tax）。笔者认为，联邦制国家的地方税应包括州政府和州政府以下的地方政府的税收

资料来源：经济与发展组织，1981，《经济合作与发展组织成员国税收的长期趋势，1955~1980》。