

《税收理论与实践》系列丛书

地方税 理论与实践

靳东升 李雪若 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

《税收理论与实践》系列丛书 第(90) 目录页

地方税理论与实践

靳东升 李雪若/主编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

地方税理论与实践 / 靳东升, 李雪若主编. —北京: 经济科学出版社, 2008. 12

(税收理论与实践系列丛书)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7729 - 0

I. 地… II. ①靳…②李… III. 地方税收 - 税收管理 - 研究 - 中国 IV. F812.7

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 190245 号

责任编辑: 刘欣欣

责任校对: 王肖楠

版式设计: 代小卫

技术编辑: 王世伟

地方税理论与实践

靳东升 李雪若/主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

永胜装订厂装订

880 × 1230 32 开 10.25 印张 270000 字

2008 年 12 月第 1 版 2008 年 12 月第 1 次印刷

印数: 0001—4000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7729 - 0/F · 6981 定价: 20.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

《税收理论与实践》 系列丛书编辑委员会

顾问	解学智		
编委会主任	苏道俨	卢献匾	关礼
	刘佐		
编委会副主任	吴殿禄	蒙启华	李早春
	郑文临	李伟	曹聪
	靳东升	靳万军	
编委会委员	洪训昌	冯传授	汪星明
	江燕	高丽峰	李本贵
	周华伟	石坚	陈琍

前言

党的十六届五中全会确立了“十一五”时期经济社会发展的指导思想、原则、主要目标和任务，明确了推进税制改革的主要任务，并对加强税收征管、发挥税收作用提出了具体要求。十届全国人大四次会议通过的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十一个五年（2006~2010年）规划纲要》，明确和细化了“十一五”时期推进财税体制改革、完善税收制度的具体任务。根据“十一五”规划的指导思想，国家税务总局确定了“十一五”时期税收发展与改革的总体要求：以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导，全面落实科学发展观，认真贯彻执行党中央、国务院的一系列方针政策和对税收工作的各项要求，坚持聚财为国、执法为民的税务工作宗旨，进一步推进依法治税，深化税收改革，强化科学管理，加强队伍建设，确保税收收入稳定较快增长，充分发挥税收调节经济和调节分配的作用，为全面建设小康社会、构建社会主义和谐社会作出新的、更大的贡献。

当前，全国税务系统在创建学习型税务机关的过程中，为增强广大税务干部在新的税收征管环境中的应变能力，采取了多种措施提高干部综合素质。作为一名税务工作者，最基本的素质就是过硬的税收业务能力，这就需要全面、系统地掌握税收基本理论及其最新发展，税收政策的调整，各税种的征管业务，等等。为此，国家税务总局税收科学研究所和广西壮族自治区地方税务局联合组织编写出版《税收理论与实践》系列丛书，满足税收工作和税务工作人员的实际需要。

本套丛书在立足权威性、高档次、高质量的同时,注重实用性和针对性。内容涉及所得税、货物和劳务税、财产税、税收管理,等等,既全面反映税收理论与税制发展的历史轨迹和当前国内外最新研究成果,又介绍各国税务当局在税收管理上的先进做法和成功经验。

丛书不仅有助于税务人员提高税收理论水平和实际工作能力,也可供各类科研机构 and 高等院校的专家、学者从事经济和税收理论研究时参考。

由于我们水平和某些客观条件所限,丛书中必然存在一些不足之处,恳请读者谅解,并批评指正。

《税收理论与实践》系列丛书编辑委员会

2007年10月1日

目 录

第一章 地方税制度概述	1
第一节 地方税的概念	2
第二节 地方税的分类	8
第三节 地方税的特点	13
第四节 地方税的作用	16
第二章 地方税理论基础	19
第一节 地方税存在的必然性	19
第二节 地方税的确定	35
第三节 地方税的分享机制	46
第四节 地方政府征税权的约束机制	52
第三章 地方税制度的国际比较	58
第一节 中国地方税制度的起源与发展	58
第二节 外国地方税制度的概况	74
第三节 各国地方税制的比较及经验借鉴	97
第四章 土地增值税	106
第一节 土地增值税概述	106
第二节 土地增值税制度的主要内容	109
第三节 土地增值税的征收管理	121

第五章 房产税	135
第一节 房产税概述	135
第二节 房产税制度的主要内容	137
第三节 房产税的征收管理	150
第六章 城市房地产税	157
第一节 城市房地产税概述	157
第二节 城市房地产税制度的主要内容	158
第三节 城市房地产税的征收管理	162
第七章 城镇土地使用税	165
第一节 城镇土地使用税概述	165
第二节 城镇土地使用税制度的主要内容	167
第三节 城镇土地使用税的征收管理	175
第八章 耕地占用税	180
第一节 耕地占用税概述	180
第二节 耕地占用税制度的主要内容	182
第三节 耕地占用税的征收管理	188
第九章 契税	191
第一节 契税概述	191
第二节 契税制度的主要内容	193
第三节 契税的征收管理	202
第十章 资源税	206
第一节 资源税概述	206
第二节 资源税制度的主要内容	209
第三节 资源税的征收管理	220

第十一章 车船税	226
第一节 车船税概述	226
第二节 车船税制度的主要内容	227
第三节 车船税的征收管理	233
第十二章 印花税	236
第一节 印花税概述	236
第二节 印花税制度的主要内容	238
第三节 印花税的征收管理	253
第十三章 城市维护建设税	262
第一节 城市维护建设税概述	262
第二节 城市维护建设税制度的主要内容	264
第三节 城市维护建设税的征收管理	269
第十四章 烟叶税	273
第一节 烟叶税概述	273
第二节 烟叶税的税制和征收管理	275
第十五章 中国地方税制度的改革	279
第一节 地方税制度建设取得的基本成就和经验	279
第二节 地方税制度存在的问题和面临的形势	290
第三节 改革地方税制度的指导思想和基本原则	298
第四节 改革地方税制度的方向和具体内容	302
参考文献	311
后记	315

第一章

地方税制度概述

地方税（地方政府的财政收入）是按照国家财政收入归属进行分类的一种称谓。

地方税是指根据中央政府与地方政府事权划分状况，按照财政管理体制的规定，由全国人大或地方人大立法和由中央政府或地方政府制定规章，地方政府负责征收管理，收入由地方政府支配的各类税收的总称。

地方税制度是中国税收制度的重要组成部分，其作用在于地方政府实现管理社会公共事务职能、满足地方公共需要，是体现地方利益的特定分配关系制度。

目前，在中国关于地方税的划分一般分为两种：一是严格的划分，即地方税是指收入完全归地方政府并由地方税务机关征收的税种；二是宽泛的划分，即地方税是指收入完全或主要以及部分归地方政府并由地方税务机关征收的税种（其中包括中央与地方共享税），亦称为地方税收入。^①

地方税制度包括三个层次，即地方税概念的内涵、地方税体系和分税制。

① 本书编者采用的是上述宽泛的概念，书的内容即主要依此编写。

本书未论及的地方税务机关参与征收的中央与地方共享税，如营业税、企业所得税、个人所得税，是因为我们编写的《税收理论与实践》系列丛书（本书是其中之一），已出版《流转税理论与实践》、《企业所得税理论与实践》两本书（有关营业税、企业所得税、个人所得税的阐述已包含在其中）。特此说明。

第一节 地方税的概念

一、地方税概念的内涵

研究中国地方税制度,首先要对地方税的概念有一个清晰的认知。目前,中国的税收理论界和业务部门对于地方税这一概念,仍处在不断探讨的过程中,尚未形成一致的认识。

在中国相关词典中,地方税的概念是指省级政府以及省级以下各级政府负责组织征收并同时享有的税收。

地方税是按照税种的收入归属和管理权限为标准划分的一种税收,而税收的管理权限主要包括税收立法权和征收管理权,因此,对地方税概念的界定也就体现在对税种的收入归属权、立法权和征收管理权这“三权”的认识上。

如《税务词典》认为,地方税是中央税的对称;税制分类的一个标准;以税收管理权限划分;地方财政收入主要来源的税收收入的总称。^①

而《财经大辞典》将地方税定义为,根据财政管理体制的规定,凡是划归作为地方政府固定收入的税种称为地方税,地方政府对其拥有较大的管理权。^②

上述两种对地方税概念的表述虽不尽相同,但内涵基本一致,大致都将地方税的概念限定于税收收入归地方政府支配的税种,对税收的立法权、政策制定权和司法权等都未强调。

1994年中国实行分税制以后,地方税的概念实际上发生了变

① 章炜:《税务词典》,中国财政经济出版社1989年版。

② 何盛明:《财经大辞典》,中国财政经济出版社1990年版。

化,其不再仅仅局限于税收收入划归地方政府所有,而是更深入地涉及税收的其他权力,核心内容是税收的立法权。

如《中国税务词典》中对地方税的概念陈述体现出这一变化趋势。该辞典认为,地方税是“中央税”的对称。指由地方政府负责征收、管理和支配的税收。该词典强调地方税管理权,指出地方税管理权限大致可分为三类:一是立法权与管理权均属地方;二是立法权归中央,地方政府有较大机动权;三是立法权与管理权均归中央,地方政府只负责征收管理。^①

关于地方税概念的内涵,相关文献有过多种不同的定义,有的以税收立法权为中心,有的以税收执法权为中心,有的以税款使用权为中心,有的以税收立法权、执法权和税款使用权三者为中心。例如:

《财政学》一书中认为:“中央税和地方税是按税种的隶属关系划分的。从理论上讲,税收的存在依据是国家的政治权力,因而任何税种都隶属于国家,也就是隶属于中央政府。把税收划分为中央税和地方税,并不意味着中央与地方具有同等的征税权力,而是由国家在政治和经济上实行分级管理体制所决定的。中央税和地方税的划分方法因国家政体和管理体制的不同而有所不同。有些国家的地方政府(州、省、县等)拥有税收立法权,可以自行设立税种,这类税种显然就是地方税;而中央政府开征的税种就是中央税,中央税与地方税的隶属关系是十分明确的。有些国家的税种是由中央政府统一设立的,但根据财政管理上的需要,特别是为了调动地方的积极性,划出一部分税种给地方,其管理权和使用权也相应下放给地方,从而形成另外一种类型的地方税。此外,有的国家还设立共享税,这类税收收入由中央和地方按一定比例分成。”^②

《国家税收》一书中认为:“以税收收入归属于哪级政府支配

① 金人庆:《中国税务词典》,中国税务出版社2000年版。

② 陈共:《财政学》,中国人民大学出版社2004年版。

使用为标准,分为中央税、地方税、中央和地方共享税。一般地说,属于中央政府固定收入的税种,称为中央税;属于地方政府固定收入的税种,称为地方税;属于中央政府和地方政府共同享有,按照一定比例分成的税种,称为共享税。”^①

《中国地方税研究》一书中认为:“人们对地方税从不同的角度有不同的认识,主要有以下三种观点:一是认为地方税是构成地方本级财政收入的那部分税收,如‘地方税是根据财政管理体制的特点和要求确定的,由中央政府和地方政府直接或间接行使特定管理权限的,收入由地方政府专享的各税收的总称’,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。如‘地方税就是与地方经济密切相关,属地方本级财政收入且由地方负责组织征收管理的各种税的统称’。三是认为地方税是由地方立法并组织征收,税款归地方支配的税收。科学的划分方法应该是采用税收收入归属权和税收征管权归属双重标准。根据这种划分方法,地方税的定义可以表述为:地方税是依据中央立法或经过法定程序地方立法,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。”^②

《中国地方税制概览》一书认为“地方税是税权划归地方的税收,即由地方根据宪法或者其他国家法律的规定制定地方税收法规,征收和使用的税收。也就是说,要判定一个税种是否属于地方税,主要应当从税收的立法权、执法权和收入使用权是否划归地方三个方面判断。但是,对于上述立法权、执法权和使用权的归属是否统一(特别是立法权的归属),各方面的看法不一致,各国的实践也有所不同。例如,美国各州的销售税(Sale Tax)由各州根据联邦宪法的规定自行立法并征收管理,收入纳入本州的财政预算;

① 王诚尧:《国家税收》,黑龙江人民出版社1988年版。

② 王维国、孙朔刚、汤贡亮:《中国地方税研究》,中国财政经济出版社2002年版。

中国的房产税由国务院公布条例,由各省制定实施细则并征收管理,收入纳入各省的财政预算。因此,一般地说,在分税制财政管理体制下,由地方征收管理、收入划归地方的税收都可以称为地方税,不论其立法权归属如何。”^①

综上所述,各种关于地方税概念的不同定义的共同点都是将“收入归属于地方”作为划分地方税的基本条件,不同点则体现在对立法权和征收管理权的不同认识上。收入归属于地方政府应当是地方税的基本条件,不同的只是地方政府所拥有的税收管理权限大小和程度不同而已。关于地方税的判定标准,一般考虑以下五个因素:一是税收的立法权是否归地方政府;二是税基的确定权是否归地方政府;三是税率的确定权是否归地方政府;四是税收的征收管理权是否归地方政府;五是税收收入的最终支配权是否归地方政府。这五个因素从前向后的法律地位依次降低,权力分量也依次降低。

上述论述是基于法律意义的论述,而地方税的征收现实与之是有区别的。在现实的地方税征收实践中,地方税、地方税务局征收的税收、地方政府的税收收入是不相同的概念和情况,如地方税务局征收的税收和地方政府的税收收入中,就包括与中央政府共享的税收。

目前,从世界各国的实践来看,只有在美国等少数几个实行彻底的分税制的国家,地方政府对于地方税拥有完全的立法权,而在单一制国家,被称为地方税的税种则难以同时满足这五大因素,缺乏的主要是税收立法权。因此,如果将立法权也作为地方税的一个必要条件,那么对于世界上的大多数国家而言,地方税都会因其缺少法律地位而失去研究意义,对中国来说尤其如此。

总之,地方税概念的界定,既有在法律意义(立法权的确定)上论述,亦有对现实情况(收入的归属)的描述。因此,我们将

^① 刘佐:《中国地方税制概览》,中国税务出版社2008年版。

地方税概念界定如下：中国地方税是指根据中央与地方政府事权划分状况，按照财政管理体制的规定，由全国人大或地方人大立法和由中央政府或地方政府制定规章，地方政府负责征收管理，全部收入由地方政府支配的各类税收的总称。地方税制度是中国税收制度的重要组成部分，其作用在于地方政府实现管理社会公共事务职能、满足地方公共需要，是体现地方利益的特定分配关系制度。

二、地方税体系

税收体系是一个国家根据其社会经济条件、经济发展水平、财政支出需求和税收征管水平等，合理划分税权、科学设置税制、明确税收征管等而形成的一个相互协调、相互补充的整体系统。它是筹集政府财政收入，实现政府职能的重要保证。税收体系并不等同于税收，它作为一个系统，强调的是政府财源的运动，侧重于系统内要素的构成、功能的转化和与外部信息交流途径的建立等问题的研究。一般来说，一国税收体系根据税收管理的权限不同，可分为中央税体系和地方税体系两大系统。

所谓中央税体系，是指实行分税制的国家在中央与地方之间划分事权进而划分财权的基础上，由中央税收管理权限、中央税收制度结构及相应的中央组织机构和运行保障机制所构成的税收分配运行系统。

所谓地方税体系，是指由地方税收管理权限、地方税收制度结构及相应的地方组织机构和运行保障机制所构成的税收分配运行系统。一般来说，地方税体系即地方税收分配运行系统的健全和运行，属于财政管理体制范畴，主要包括在政府间事权和支出范围划分确定的基础上，科学合理划分中央与地方税权、设置地方税收制度结构、确定地方税收规模和比重；也包括采取先进的征管手段、合理设置地方税收组织结构和加强税务人员业务培训等内容。其中，以事权、支出范围和财权划分为主要内容的分税制是地方税

体系存在的前提和基础,由税源分散、功能各异的地方税种所构成的税收制度结构是地方税体系的主要内容,而科学、先进的税收征管制度则是地方税体系落到实处的必要保证。

三、收入归属

讨论地方税这一体系还必须涉及的一个问题就是收入归属,收入归属划分的基础是分税制。

建立分税制财政管理体制的地方税体系,是地方税体系形成和发展的基础,而地方税体系的完善也必须以分税制的理念为指导。分税制并非只是简单地将税种在不同级次政府之间进行划分,它真正的含义是指为了妥善处理中央和地方财政关系,通过划分事权、财权、税权,按照各项税收的自身特征划分中央税、地方税、共享税,以此建立起相对独立的中央税体系和地方税体系,并通过转移支付,稳定中央政府与地方政府的税收分配关系的一种财政管理体制。

在分税制下,中央税与地方税税收收入按照管理体制分别入库、分别支配、分别管理。共享税的收入则并不完全归属于中央或地方政府,而是按照一定的比例在中央与地方政府之间进行分配,收入共享。一般来说,共享税的决定性划分标准不是立法权,也不是征收管理权,而是税款所有权,是按照税款归属标准进行的划分。

分税制的本质在于划分税权、分级管理,以实现政府财权与事权的统一。一般来说,单一体制的国家的分税制要求中央政府和地方政府根据自己事权自主地决定所辖的税种。中央政府和地方政府有权根据自己事权自主决定税法的立法、司法、执法事宜;划归地方政府征管的地方税种,地方政府可以因地制宜、因时制宜地决定立法、开征、停征、减税、免税、确定税率和征收范围。然而,这在单一体制的国家亦不能完全实行。

政治体制决定经济体制（包括财税管理体制）。在中央集权制的国家，实行分税制，应保证中央政府与地方政府都享有与其履行的职责相适应的税收立法及管理权限。能否行使相对的税收立法权，是确定分税制能否成立的关键。如果作为分税制实施主体一方的地方政府没有相对的税法立法权限，则该分税制就不是严格意义上的分税制。这是因为，分税制要求不同级次的政府应具有相对的税法立法权限，如果不具备此种法律的地位和资格，不能独立地进行相对的税收立法，分税制就失去其真正的内涵，就变成一种变相的收入分成和税收分级管理办法，变成一种与财政包干、超额分成和按照税种划分收入级次、分级入库相同的一种按照既定的财政管理权限，分别指定有关部门负责征收、管理的财政管理体制，而不是真正意义上的分税制。因此，建立适度的集权与分权相统一、事权与财权相适应的财税体制，是中国地方税制度的发展方向和趋势。

第二节 地方税的分类

地方税的分类涉及税种设置、税收立法、地方税务机构、税收收入划分等内容。

一、税种设置

中国现行地方税体系包括9个税种，此外，地方税务机关参与征收的中央与地方共享税6种。共计15个税种，可分为3种类型：

1. 收入完全归地方政府并由地方税务机关征收的税种有9个：包括土地增值税、房产税、城市房地产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、车船税、烟叶税、固定资产投资方向调节税（暂停征收）。