

YIFANZHISHU

依法治税

中央与地方税权关系研究

ZHONGYANG YU DIFANG SHUIQUAN GUANXI YANJIU

靳东升 主编



经济
科学
出版
社

依 法 治 税

——中央与地方税收关系研究

靳东升 主编

经济科学出版社

责任编辑：王 岩
责任校对：张春艳
版式设计：代小卫
技术编辑：王世伟

依法治税

——中央与地方税收关系研究

靳东升 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

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

万达装订厂装订

850 × 1168 32 开 11 印张 270000 字

2005 年 5 月第一版 2005 年 5 月第一次印刷

印数：0001—2500 册

ISBN 7-5058-4916-6/F · 4188 定价：31.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

在党的十五大将依法治国作为治理国家的基本方略后，我国的政治改革、经济改革不断深入地向前发展。而税收领域遵循这一原则，继续加大依法治税的力度，使税收工作的纳税环境得到进一步改善，税收立法、司法、执法工作更加规范，税收的法律法规不断得以充实、完善，税收收入逐年持续增长。为了进一步提高我国的税收法制水平，建立健全我国的税收法律体系，国家税务总局税收科学研究所依法治税课题组同有关单位合作，对“完善我国税收行政执法”、“构建我国税收法律体系”等问题进行了研究和探讨。并先后编写了《依法治税——完善税收行政执法研究》、《依法治税——构建中国税收法律体系的基础研究》两本论文集，得到了税务系统尤其是从事税收行政执法同志的认可和好评。

在此基础上，依法治税课题组与税务系统的有关单位及研究人员，根据我国目前中央与地方税权划分中存在的问题、世界各国税权划分的经验，结合我国的具体国情及社会主义市场经济的



特点，围绕着中央与地方税权划分的课题又进一步展开了研究和探讨。参加本课题研究的单位及研究人员从我国税权演变过程、发展历史、中央与地方税权现状、世界各国税权划分模式等方面撰写论文，发表文章，并在举办的专题研讨会上互相交流，阐述自己的观点和看法。我们现将上述有关中央与地方税权划分的有代表性的理论文章、研究报告进行选编，汇集成书，以供广大读者研究参考。

本论文集共收录论文、研究报告 21 篇。这些论文和研究报告的作者多为从事税务工作多年，既有税收理论基础，又有税收工作的实践经验。他们以从事税收工作多年的税务人员的视角，多层面地对税权理念和内涵进行剖析和探讨。并根据中国的具体国情，结合出国考察体会及参阅了大量的有关外国资料，理论联系实际地对中央与地方税权划分提出了自己的观点和建议。因此，本论文集对于税务系统从事税收理论研究及税收执法的干部具有一定的帮助，对于从事税法理论研究和社会各界也具有一定的参考价值。

参加本课题研究的有全国税务系统 19 个单位。他们分别是国家税务总局税收科学研究所、黑龙江省国税局、黑龙江省地税局、哈尔滨市国税局、吉林省国税局、吉林省地税局、山东省国税局、陕西省国税局、甘肃省地税局、内蒙古自治区国税局、新疆维吾尔自治区国税局、贵州省国税局、武汉市地税局、广东省地税局、海南省国税局、宁波市国税局、宁波市地税局、厦门市国税局、厦门市地税局。

本书由靳东升主编，参加本书选编工作的有赵忠民、魏志梅、孙红梅等同志。

本书在编写、出版过程中得到了总局有关领导、课题组所在单位及深圳市地税局的大力支持，在此一并表示衷心的感谢！

由于编辑水平所限，在编辑过程中不免有些疏漏之处，敬请作者、读者批评指正。

编者

2005年1月21日



前言	(1)
关于完善社会主义市场经济中的中央与地方税权关系研究	
国家税务总局税收科学研究所《中央与地方税权研究》课题组 (1)	
应妥善处理好中央与地方的税权关系	赵忠民 (29)
中央与地方税权的国际比较研究	魏志梅 (42)
中央与地方税权划分的理论基础	孙红梅 (52)
建立与国家政体相一致的税权划分及分配模式	吉林省国家税务局课题组 (65)
地方税收管理权问题研究	吉林省地方税务局课题组 (85)
关于中央与地方税权划分问题的调研报告	黑龙江省地方税务局课题组 (95)
试论中央与地方税权的现状及完善建议	

.....	甘肃省地方税务局课题组(133)
中央与地方税权研究	
.....	陕西省国家税务局课题组(144)
中央与地方税收司法权研究	
.....	贵州省国家税务局课题组(163)
关于完善我国地方税收管理体制的研究与思考	
.....	山东省地方税务局课题组(192)
关于对中央税与地方税税收征管协作情况的调查研究	
.....	内蒙古自治区国税局课题组(207)
中国中央与地方税权现状研究	
.....	新疆维吾尔自治区地方税务局课题组(221)
中央与地方税权模式的选择:历史经验与启示	
.....	向景 李祖光(240)
浅析我国中央与地方税权划分问题	
.....	林明 肖晓云(251)
中央与地方税权关系的历史考察	
.....	周俊琪(258)
税权划分的国际比较分析及我国的改革取向	
.....	厦门市地方税务局课题组(269)
中央与地方税权的现实研究	
.....	宁波市国家税务局课题组(283)
建立规范的税收管理体制的研究	
.....	宁波市地方税务局联合课题组(293)
关于税权划分若干问题的理性思考	
.....	商莹(308)
我国地方税权研究	
.....	武汉市地方税务局课题组(320)

关于完善社会主义市场经济中的 中央与地方税权关系研究

党的十六届三中全会提出：“在统一税政前提下，赋予地方适当的税政管理权。”完善社会主义市场经济体制中的中央与地方税权关系是具有战略地位的重大问题，如何科学合理地划分中央与地方税权分配关系，涉及社会经济和地方发展的可持续性。1994年的分税制改革和税制改革奠定了建立社会主义市场经济体制相适应的中央与地方税权分配基本制度，然而现行制度仍有许多不尽人意之处，有必要继续深化研究，完善中央与地方税权分配关系，促进我国经济与社会各方面的全面发展。

一、中央与地方税权划分的理论基础

关于中央与地方税权关系研究的意义正如有的学者所说，“从一定意义上来说，税权是整个税法研究的核心。事实上，税法上的许多问题，都可以解释为各类不同意义上的税权如何有效配置的问题。”^①

① 张守文：《税法原理》，北京大学出版社2001年第二版，第57页。

（一）关于税权的界定

“税权”一词，是近些年来税收理论与实践部门使用频率颇高的一个词。新中国成立以后，在七届全国人大第四次会议通过的《国民经济和社会发展十年规划和第八个五年计划纲要》中指出，以“统一税政，集中税权，公平税负”的原则指导新一轮的税制改革，这是“税权”初次在立法文件中出现。1993年《工商税制改革实施方案》又提到了“统一税法，公平税负，简化税制，合理分权”的原则，其中“分权”一词也被有的学者理解为“税权”的分散^①。人们往往在不同的意义上使用税权，从而形成了对包含内容的不同理解。从税法学者和税务实践部门的文件和论文中，对税权概念和内涵的理解不尽一致，从法律的视角来分析，尚没有任何一个部门法或法律文件对“税权”准确地界定过，也没有哪一部学术权威著作对“税权”界定获得了该领域同行的普遍认可。更有学者认为，在税法学中，人们对各种税收权利的界定已经形成了比较定型的模式，每一种权利都由于其主体不同，内容不同，所处领域和阶级不同，从而具有不同的特质，而这正是权利得以独立存在的基础。当然，如果我们有能力通过抽象思维为税收管辖权、立法权、执法权、监督权以及纳税人的各种权利创设一个上位概念，使之能统领其下的各项权利，并且使得税法的权利体系更具有逻辑性和系统性，这当然是税法的一件幸事。但是，目前“税权”一词仍无法担当此等责任。^②

鉴于税权的研究具有十分重要的理论和实践意义，有必要在借鉴他人观点的基础上对税权有一个基本的定位：税权是国家机

^{①②} 熊伟、傅纳红：“关于税权概念的法律思考——兼与张守文先生商榷”，载《法律科学》2002年第1期。

关行使的涉及税收的权力的总称。^① 也就是说, 税权应该是国家拥有的, 与管理税收有关的所有权力。

税权的具体内容存有异议。从广义概念考察, 税权应包含税收立法权、税收收入归属权、税收执法权及税收司法权; 从狭义概念考察, 税权应包含税收立法权、税收执法权及税收司法权。税收立法权是其他税收权力得以行使的基础和前提条件, 其他税权围绕立法权得到规范。税收执法权的有效行使, 有助于实现税收立法权确定的目标。税收司法权的行使为税收执法权和税收立法权提供司法保障。^②

本课题研究的重点在税收立法权、税收执法权及税收司法权的研究, 在部分章节也会涉及税收收入归属权。

(二) 关于税权划分方式

税权是国家权力的重要组成部分, 税权划分表现了国家权力的分配, 是指税权在相关国家机关之间的分配。国家权力划分比较极端的两种模式是集权与分权。集权与分权, 历来都是一个国家必须首先明确的政治与法律问题。著名法学家凯尔森曾经指出, 集权与分权的程度, 以法律秩序里中央规范与地方规范的多少与轻重的相对比例而定。全部的集权与全部的分权只是极端的两极, 因为法律社会里有一个集权的最低限度与一个分权的最高限度, 国家才不致有瓦解的危险。^③ 随着时代的发展和社会的进步, 高度集权体制所赖以存在的基础和条件正在消失, 其被分权式的权力结构所取代已是大势所趋。但是地方过度分权, 无论是在统一的民族国家形成过程中, 还是在统一的民族国家形成以

① 许善达等著:《中国税权研究》, 中国税务出版社 2003 年版, 第 3 页。

② 刘剑文:《税法学》, 人民出版社 2003 年版, 第 148 页。

③ 凯尔森著, 雷崧生译:《法律与国家》, 正中书局 1974 年版, 第 378 页。

后，都隐藏着极大的弊害。它或者阻碍经济的发展和民族国家的形成，或者妨碍国内统一市场的形成和建立，甚至导致民族国家的衰亡。^① 因此，在当今世界，无论强调集权模式的国家，还是强调分权的国家，其集权和分权的程度都是相对的。税权划分也是一样，每个国家会根据本国政治体制、法治水平及历史文化等各种因素来确定本国的税权划分模式。

税权划分通常包括税权的横向划分和纵向划分。税权的横向划分，是指税权在同一级次的不同国家机关之间的配置，例如在中央层级，税权至少要在议会与中央政府之间进行分配；税权的纵向划分，是指税权在不同层级的同类国家机关之间的配置，例如，税收立法权可能会在中央立法机关和地方立法机关之间进行分配。

从分权的形式上来说，大致有两种模式：一是税基分享制，多层级政府在一个共同的税基上征收各自的税率，税基通常由高级别的政府来决定；二是收入分享制，有时也称为税收返还制，其作法有分割税种或由中央课征所有税收，但将其中的一部分与各省分享等。

（三）税权划分的基础

对税权进行有效的配置是以一定的政治、经济和法律为前提和基础的。

1. 税权划分的政治基础

美国学者弗里德曼在其《自由的选择》一书中说：政府的职能主要有四个，即保证国家安全、维护司法公正、弥补市场缺陷、保护那些“不能对社会负责”的社会成员。马斯格雷夫在《公共财政理论》一书中，将政府职能分为三个：经济稳定、资

^① 薄贵利著：《集权分权与国家兴衰》，经济科学出版社 2001 年版，第 96 页。

资源配置和收入再分配。其中，中央政府的职责是实现宏观经济稳定，以及对收入的再分配，而地方政府的职责是有效率地提供公共服务，实现资源的合理配置。按照各级政府的职能分工和受益范围来划分各级政府的事权，不同级次政府的事权范围不同，就应当有相应不同的税收收入归属权。

2. 税权划分的经济基础

税权划分的经济学理论基础主要有两个方面：一个是公共产品理论，一个是财政联邦主义。

根据公共产品理论，政府代表国家为全体社会成员提供公共产品，必须赋予国家以特殊的垄断权力——征税权。国民将自己的部分财产权让渡给国家，以使其具有强大的经济实力，从而积聚提供公共产品所需要的资财。公共产品按其受益范围可分为两大类：一类是全国性的公共产品，另一类是地方性的公共产品。根据公共产品理论的要求，国家应根据各种公共产品的不同特点，确定不同级次政府应提供的公共产品，以及所需要的资金收入和支出。

财政联邦主义的代表人物主要有施蒂格勒、奥茨、布坎南等，他们提出了有关税权划分的一系列理论，如施蒂格勒提出由中央与地方政府分别来提供公共产品是必要的；奥茨认为由地方政府来向其选民提供部分公共产品将是更有效的；布坎南认为一个俱乐部的最佳规模——地方分权的最佳规模，就是在新成员加入产生的拥挤成本等于分担运转成本这个点上，该“俱乐部理论”实际上提出了税收收益权的界限问题。这些理论都主张税权和税收收入应当在中央政府与地方政府之间进行分配，说明了税权划分的必要性以及分权的限度。

3. 税权划分的法律基础

税法的三大基本原则，即税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则，同样可以视为税权划分的法律根据，其中法定原则是税权划分的重要原则，包括国家税权的确立、分配都应当有法

律上的依据。在制度层面上，基于税收法定主义的精神，除了在宪法领域需要对税权分配问题做出规定外，在《立法法》、《税收基本法》等法律中，也需要对有关税权的确立和分配问题做出明确化和具体化的规定。

（四）税权划分的基本原则

美国著名的财税法学者塞利格曼曾提出著名的税权划分三原则：一是效率原则，就是税权划分应依据征税的效率高低为标准；二是适应原则，即以税基的宽窄与税收收入权相适应为标准；三是恰当原则，即以税负分配恰当、公平划分为标准。美国学者迪尤还在上述原则的基础上提出了税权划分的经济利益原则，即以增进经济利益、便利经济发展、不减少经济收益为标准。加拿大学者杰克·M·明兹等提出地方税制五原则，即效率、简化、灵活、责任和公平。^①国内也有学者提出税权划分应遵循法治、合理、效率、公平等原则。

（五）影响税权划分的因素

影响税权划分的有很多因素，各种因素发挥作用的程度不同，其中最基本的影响因素包括：

1. 国家政治体制

政府间税权的划分与国家的结构形式、政府的级次、政府的事权划分原则以及政府对财政集权与分权结合点的把握密切相关。首先，国家的结构形式，也即处理中央和地方政府之间关系的基本模式。近代以来，世界各国采用的国家结构可以分为两大类，即单一制和联邦制。单一制也即中央集权制国家，全国政权

^① 张守文著：《税法原理》，北京大学出版社2001年第二版，第65页。

体系是统一的，一般在中央设立一个最高的权力机关或立法机关、最高的行政机关和司法机关，全国有一部统一的宪法，中央政府掌管外交、国防、国籍等各项国家权力；地方政府的权限是通过宪法或由中央政府授予的。目前世界上大多数国家采取单一制的结构形式。联邦制国家，是由若干拥有主权的成员国联合组成的国家。其特点是除中央建有统一的政权机关外，各成员国也建有自己独立的政权机关。联邦制国家有适用于全国的宪法和基本法律，各成员国在不违反联邦宪法和法律的前提下也有自己的宪法和法律。联邦的权力机关在全国范围内行使外交、军事、国防等主要国家权力，而各成员国在本区域内也享有高度的自主权。联邦制国家有美国、德国、加拿大等 20 多个国家。其次，政府的级次。无论是单一制国家还是联邦制国家，目前除新加坡、摩纳哥、安道尔和梵蒂冈等国土面积与人口极少的“袖珍国家”只有一级政府外，绝大多数国家的政府结构是多层级的，每个层级的政府又包含了不同的政府职能机构。这些处于不同层级的政府共同完成一国政府的职责。再次，政府间税权划分在相当程度上受支出划分、通常也被称为事权划分原则的影响。最后，在财政集权与分权结合点的把握上，各国通行的大致做法是：税收立法权大多集中于中央（联邦），税收管理权和收入归属权则大多分散于各级政府。

2. 经济发展水平

随着经济发展水平的提高，经济结构发生了变化，公众对公共产品的要求越来越高，依靠中央政府提供公共产品，难度变大，因此需要扩大地方事权，配合赋予财权。

3. 经济运行机制

对于市场经济国家来讲，分为政府主导型和市场主导型的运行机制，税权划分的模式有所不同。例如，法国实行的是政府主导型的市场经济，政府在经济发展中的作用较大，税权往往更多地集中在中央。而美国是典型的市场主导型国家，税权在中央与

地方间进行完全划分，主要是发挥市场的自发调节作用。因此，经济的市场化程度高，税权划分向着分权化方向发展。

4. 法制和综合管理水平

一般来讲，一国的法制水平高，社会综合管理水平强，才具备向地方放权的条件，向地方分权的实践也才可以收到满意的效果。

除上述最基本的影响因素外，影响中央与地方权限划分的因素还包括：地理环境、历史影响、民族问题、文化传统和科学技术发展水平等。

二、世界税权划分模式国际比较的研究

综观世界各国的税权模式，大致可分为以美国为代表的税权分散模式，以日本为代表的税权适度分权模式，以及以法国为代表的税权高度集中模式，下面就这三种模式做概括介绍。

（一）以美国为代表的税权分散模式

美国是一个联邦制国家。政府机构分联邦、州、地方三个层次。联邦政府与州政府都有制定宪法的权利，两套宪法并行。联邦政府与州政府不存在行政隶属关系，总统不得向州长发号施令。美国各级政府有明确的事权、财权。在事权划分上，联邦政府管理国家国防、外交和国际事务、邮政、空间科技，关系到全国利益的州际事务和涉及全国的社会福利计划事务等；州政府管理联邦政府事权范围以外的且没有授权地方政府处理的一切事务；地方政府的事权范围依据州的法律规定由州政府授权处理当地事务，主要有基础教育、地方治安、消防和地方基础生活设施等。在财权方面，美国实行与其政体结构相适应的分权式税收体

制，联邦和各州政府都拥有独立的税收权力，地方政府的税收权力由州政府赋予，实行分别立法、财源共享、自上而下的政府间转移支付制度为特征的分税制。

1. 税收立法权

美国的联邦、州和地方三级议会都可以在联邦宪法规定的范围内确定自己的税收制度。但宪法第一条第八节规定，国家最高法院有权对地方政府的不适当税收课征作出停止的判定。具体来说，美国联邦的立法权由国会行使。美国宪法规定，联邦政府征税必须按照国会通过的法律进行，税收的开征、停征、税率的调整，均须由国会决定。在州一级，州的立法权由州议会行使，州政府不得自行决定各种税费的征收。州议会可决定开征州税和地方税、可收取的费、借款以及支出项目。地方政府的权力机关与联邦和州不同，没有议会，只有一个民选的管理委员会负责行使一定的税收立法权，地方一级除按照州的规定进行征税外，有权制定地方税方面的法律，并在州的授权下享有选择税率和税收减免、收取包括打猎、钓鱼许可证等服务费的权力。

2. 税收执法权

美国的联邦、州和地方政府分别有其独立的税务系统，在税收征管、人员和经费管理等方面相互独立，无行政隶属关系，各自依法独立行使职权。但不排除相互间的业务协作和信息沟通。联邦政府财政部下设国内收入局，主要负责联邦税收的征收。内部设置有三级：（1）总部设在华盛顿，下设若干职能部门；（2）大区中心税务局等，全国共有7个大区中心税务局、10个税收服务中心、2个数据处理中心；（3）大区中心税务局下属的63个地区税务局以及大量的办事处。各州设有州税务局，其主要职责是解释州立法部门制定的税法、征收税款和为纳税人提供服务等。在州以下的地方政府，如郡（县）市等也有自己的税务机构。地方政府的税务机构的职责是负责财产税的征收，并设有专门机构（评估委员会），对房地产的价值进行评估。