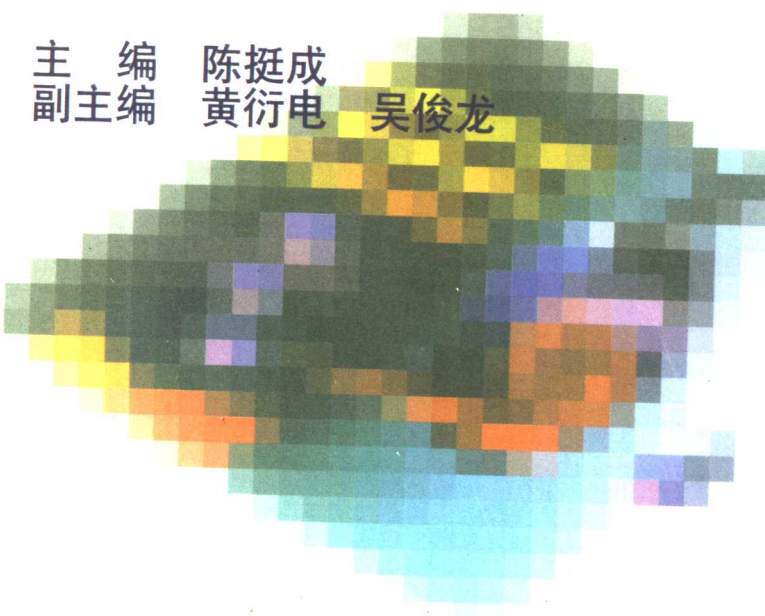


地方税收学

difangshuishouxue

主 编 陈挺成
副主编 黄衍电 吴俊龙



中国财政经济出版社

地 方 税 收 学

主 编 陈挺成

副主编 黄衍电 吴俊龙

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

地方税收学/陈挺成主编. — 北京: 中国财政经济出版社,
1998

ISBN 7-5005-3732-8

I. 地… II. 陈… III. 地方税收-中国 IV. F812.7

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 05008 号

 中国财政经济出版社出版

URL [http //www ccfph com](http://www.ccfph.com)

(版权所有 翻印必究)

社址 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 7.625 印张 181 000 字

1998 年 8 月第 1 版 1998 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4050 定价: 15.00 元

ISBN 7-5005-3732-8/F·3427

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

1994年开始,我国在财税管理体制方面进行了一次重大的改革,即实行中央与地方分税制度。分税制的实施,不仅规范了我国社会主义市场经济条件下中央与地方利益分配关系,在建立具有中国特色的财税管理体制方面迈出了具有决定意义的一步;而且地方税作为一种与中央税相对应的税收现象和税收体系,第一次从制度上得到确立,从而使得地方税研究作为一门新的学科和课题,亟待财税理论界和实际工作者进行深入的探索。本书适应这种客观形势和要求,力图从理论上较为全面地总结我国地方税收改革的经验,深入探讨和研究我国地方税的若干重大理论和实践问题,以促进深化税制改革,完善分税制,对我国合理有效地处理中央和地方之间的税收分配关系有所裨益,同时与从事税收理论研究和税制改革实践的广大税务干部、大中专财税专业师生一同探讨。

本书由陈挺成任主编,黄衍电、吴俊龙任副主编。参加执笔的有陈挺成、黄衍电、吴俊龙、罗昌才、陈庆海等同志。本书在编写过程中,得到了福建省地方税务局和集美大学财经学院领导的关怀支持和具体指导,并参考了一些大中专教材、工具书和资料,在此一并致以诚挚的谢意。

理论来自实践。由于作者受理论水平以及参与税制改革实践的广度和深度所限,加之中国的税制改革事业方兴未艾,书中某些理论观点、改革构想和实践素材等的不尽完善、乃至错误,在所难免,敬请读者指正。

作 者

1998年3月20日

目 录

第一章 地方税收概述	(1)
第一节 地方税的概念和本质.....	(1)
第二节 我国地方税的起源.....	(7)
第三节 新中国地方税及其体系的确立和演变.....	(18)
第四节 新中国地方税建立与发展的经验.....	(32)
第二章 地方税的作用与地位	(38)
第一节 地方税的特点.....	(38)
第二节 地方税收制度.....	(43)
第三节 地方税的职能.....	(54)
第四节 地方税对地方经济的影响.....	(58)
第三章 分税制与地方税	(64)
第一节 分税制的基本理论.....	(64)
第二节 我国分税制的建立.....	(71)
第三节 分税制的地方税效应.....	(75)
第四章 现行地方税 (上)	(81)
第一节 流转税类.....	(81)
第二节 所得税类.....	(90)
第五章 现行地方税 (下)	(118)
第一节 资源税类.....	(118)
第二节 财产税类.....	(131)
第三节 行为目的税类.....	(137)

第六章 地方税管理	(151)
第一节 地方税管理的内容与特点.....	(151)
第二节 地方税管理的目标和方法.....	(156)
第三节 地方税管理制度.....	(160)
第四节 地方税管理的效率.....	(168)
第五节 地方税管理机构.....	(172)
第六节 地方税征管改革.....	(180)
第七章 地方税源建设	(185)
第一节 地方税源的特点与构成.....	(185)
第二节 影响地方税源的因素.....	(191)
第三节 地方税源建设的原则.....	(195)
第四节 地方税源建设的基本思路.....	(199)
第八章 地方税改革	(210)
第一节 地方税改革的必要性.....	(210)
第二节 地方税改革的原则.....	(217)
第三节 地方税改革的基本思路.....	(221)
第四节 地方税种的完善与探讨.....	(230)

第一章 地方税收概述

第一节 地方税的概念和本质

地方税收是税收的一个分支，它是在国家税收的基础上发展起来的。因此，我们要知道什么是地方税收，不能不从税收的定义和分类讲起。

一、税收的定义与分类

税收，就是一国政府为了实现其职能的需要，凭借政治权力，按照法律的规定，强制无偿地参与社会剩余产品分配而取得财政收入的一种规范形式；它体现着政府与纳税人的经济分配关系。

人们在日常经济生活中，经常会遇到一些税收问题，看到一些税收现象。国民经济每个部门，甚至每个居民都直接或间接地与税收发生联系。例如，企业从事生产经营活动取得收入，必须向政府纳税；居民个人发生某些收支活动，也应向政府纳税；非物质生产部门，如政府机关、学校、医院等主要靠财政拨款来维持和发展，而财政资金主要通过税收形式取得。全国的各个税务机关把企业、单位或个人为社会创造的一部分剩余产品价值通过税收形式缴入国库，形成政府的财政收入。

对税收这一定义，可以从以下几方面进行分析和理解：

（一）税收分配的目的，首先是满足政府及公共支出的需

要。税收是政府取得财政收入的主要形式。从税收产生之日起，其首要目的就是为了取得收入来满足政府及公共支出需要。一国政府的产生及其职能的实现，客观上需要大量的资财来维持其专政机构、行政机构的正常活动和满足某些公共支出。这种需要只能由社会成员来提供，而且只有通过国家政治权力以强制征收的形式，才能得到满足。随着社会经济的发展，政府虽然也通过增发货币、举借公债、实行收费等形式取得一定的收入，但都不能取代政府通过课征税收将社会成员所实现的收入的一部分无偿地转移给政府支配这一形式。因为税收这一形式，一是不会凭空扩大社会购买力，引起通货膨胀；二是不会给政府带来额外负担；三是税收是一种强制征收，是通过法律规定课征一定数额，能为政府支出提供充足的资金来源。所以税收始终是政府取得财政收入的最基本、最有效、运用最为广泛的形式。当然，随着政府职能的扩大，又赋予税收促进资源的有效配置、调节收入分配、稳定经济等目的，但为满足政府及公共支出需要取得财政收入，仍然是税收分配的基本目的。

（二）税收分配的主体是一国政府，其依据是一国政府的政治权力。社会产品的分配可以分为两大类：一类是凭借财产权力的分配，一类是凭借政治权力的分配。政府通过税收取得财政收入，是要使一部分社会产品的所有权或支配权向政府转移。政府之所以要征税，是因为它要维持国家政权的运行和执行社会职能；社会成员之所以要纳税，是因为他们从事生产经营活动需要得到政府的保护，并得到政府提供的公共设施为之服务，因而有纳税的义务。政府征税不仅是所有权的一种转变，而且是利益的再分配，所凭借只能是一国政府的政治权力。如果没有一国政府的政治权力为依据，征税就难以实现。

（三）税收分配的客体是社会剩余产品。剩余产品是相对于

必要产品而言的，是全社会一定时期内的总产品扣除补偿经济活动中的物化劳动耗费和活劳动耗费以后的剩余部分。税收分配的物质来源只能是剩余产品。这是因为，社会产品中由于补偿生产过程中物质耗费的部分（C）在产品分配中必须扣除下来，否则，简单再生产就难以运行；同样，社会产品中补偿生产过程中活劳动耗费的部分（V）也要扣除下来，用于劳动者及其家属的消费，否则，简单再生产也就难以运行。这就决定了 C+V 部分的分配只能在物质生产领域内部进行，税收不直接参与分配。因此，国家征税只能取得剩余产品（M）中的一部分。应该指出的是，税收分配的客体是社会剩余产品，并不是指每一种税的具体征税对象都是剩余产品。因为实际征税活动是多种多样的，一般可以归纳为三种情况：一种是对社会剩余产品的直接征收，如企业所得税；一种是对社会剩余产品的间接征收，如增值税、消费税、营业税等；一种对积累形成财产的社会剩余产品的征收，如房产税等。

（四）税收分配体现的是政府与纳税人之间的经济利益分配关系。税收属于经济范畴，从分配意义上体现着某种特定的关系。在经济生活中，分配的实质是利益关系的分割。政府向纳税人课税，是将一部分社会产品或一部分利益从纳税人所有转变由政府所有。征税过程实际上是改变产品或利益所有权的过程，体现着政府与纳税人之间的经济利益分配关系。同时，政府的征税活动，还会改变不同纳税人对社会产品或利益占有的比例，使不同纳税人由于税负的变化而带来净收益的变化。因此，政府向纳税人征税的过程又是调整产品或利益占有比例的过程，体现着政府在参与社会产品分配、调节经济生活中与不同纳税人之间形成的经济利益分配关系。所以，税收这一经济范畴的本质，就是政府凭借政治权力，在参与社会剩余产品分配和调节经济生活中所

形成的政府与纳税人之间的以国家为主体的经济利益分配关系。

对税收进行分类，是对不同国家以及同一国家内部的税收制度进行科学研究的一个重要方法。对事物在性质、特点、作用上的差异及其相互联系的认识，正是经过科学分类，从对比分析中得出的。税收分类的方法是多种多样的，如依据征税对象，税收可以划分为流转税、收益税、财产税、行为税；依据税收计算标准可以分为从量税和从价税；依据税收缴纳形式不同，可以分为力役税、实物税、货币税；依据税收与价格的关系，可分为价内税和价外税；依据税收征收的连续性，可以分为一般税和临时税；依据税收负担能否转嫁分类，可以分为直接税、间接税，等等。如果从税收管理部门来划分，税收则可分为中央税和地方税，由中央政府管理并支配的税收称为中央税，由地方政府管理并支配的税收称为地方税。按中央税和地方税分类，有助于分清中央政府和地方政府的责、权、利，有利于调动各方面的积极性。同时，从某种意义上看，它一方面揭示了地方税的由来，即地方税是因为中央和地方政府实行分级管理，地方政府应有自己的税收收入作为执行本级职能的财力保证；另一方面也给地方税这一含义作出界定，即地方税是指由地方政府管理并支配的税收。但依此就给地方税下定义，似乎还过于简单化。

二、地方税的概念

人们是从不同角度认识地方税这个名称的。从税收分类的角度来认识，认为凡属于地方政府管理的税收就是地方税；从税收管理体制角度来认识，认为在一国财税管理体制中划为地方固定收入的税收就是地方税；从税收收入的归属来认识，认为由地方政府支配使用的税收就是地方税；也有从历史或习惯来认识的，认为历史上一直作为、或各国习惯作为地方性税收的就是地方

税，这样，不同时期和不同国度就有不同的地方税。

我们认为，地方税是为实现地方政府职能，依据一国财税管理体制的要求，由地方政府立法或管理并组织征收，收入列为地方政府预算并由其支配使用的各税种的总称。

对地方税收这一概念，可以从以下几方面进行分析和理解：

（一）地方税是为实现地方政府承担的职责，以及满足地方政府财政支出的需要而设立的。地方政府作为国家行政机关，担负着国家一部分行政职能和经济职能。地方税作为国家税收总体中的一部分，同中央税一样，其设立和存在是因为地方政府作为一级政府，承担着一定的职责，有一定的财政支出，因而应有相应的税收收入。

（二）地方税是相对于中央税而言的，属于财税管理体制的范畴。地方税固然也是税收，但它并不是一种独立的税收现象，其设立和存在只是因为一国体制设置的需要，以及适应中央政府和地方政府分级管理、一级政府要有相应一级财政事权的需要而出现的，是划归地方政府收入的若干税种的组合群体。

（三）地方税是以税收收入的最终分配使用主体为划分标志，由地方政府立法或管理并组织征收，列入地方政府预算并支配和使用的税收。

（四）地方税以具体的税种形态出现和存在。尽管地方税最终以税收收入的形式而表现出来，但不能把地方税收入与地方税划等号。因为中央划拨收入或补助以及由共享分得的税收只能称为地方税收入，而不能称为地方税。

三、地方税的本质

如何进一步理解地方税这一概念，以及从本质上把握地方税这种税收形态，还必须从以下几个问题进一步探讨。

（一）地方税的建立实质是个财税管理体制问题

地方税就其形态而言，与中央税除名称之外并没有什么区别，都是以税收收入和税种出现。然而，地方税之所以要从一国税收体系中独立出来，并与中央税相区别，其原因完全在于政府管理体制及与其相对应的财税管理体制的需要，是分级政府和分级财政的要求。中央政府有本级政府的财政收入，因而有了中央税；同样，地方税也是因为分级政府管理，设立地方各级政府，并相应设立本级政府财政预算，从而有了地方税。显然，若把地方税简单看成是一种收入形式，或仅停留在名称上与中央税的区别，那么，地方税的存在就毫无实际意义。应该指出，在实行高度集权、统收统支的财政管理体制下，中央拨付给地方政府的税收收入也称为地方税收收入，但它们只是地方税收收入，不是严格意义上的地方税。

（二）地方税管理权限应属于地方政府

税收管理权限包括税收的立法权、税法的解释权、税种的开征与停征权、税目的增减及税率调整权、税收减免权等。税收管理体制的核心就是将上述各种税收管理权限在中央政府与地方政府之间进行合理的划分。从目前各国税收的实践看，凡是设置独立的地方税或实行分税制的国家，除税收的立法权外，其他各项税收管理权限都属于地方政府。对地方税税收法规的颁布，有国家统一制定税法的，也有由地方政府制定税法的。如果由国家统一制定税法，一般情况下也是中央制定原则性规定，具体征收办法仍由地方政府制定。地方税的立法权由地方政府所拥有和行使的趋势已日益增强。

（三）地方税体现着中央与地方之间的税收分配关系

从微观上说，地方税是划归地方政府收入的若干税种的组合群体；从宏观上说，地方税是国家税收总体中的一部分。因而，

它仍属于税收的范畴，其本质也应体现着一定的经济分配关系。地方税作为一个税收经济范畴，所体现的经济分配关系是国家税收体制中政府与纳税人之间经济利益分配关系的组成部分，但地方政府不是独立于国家之上的政权机构，地方税也不是一种独立的税收现象，因而我们不能说地方税能独立地体现地方政府与纳税人之间的经济利益分配关系。地方税作为财税管理体制的范畴，其本身所体现的应是中央政府与地方政府之间的税收权益分配关系。一个国家从体制设置的需要出发设立地方税，其目的不是为了如何处理政府与纳税人之间的经济利益分配关系，而是为了处理中央与地方政府之间的税收权益分配关系。不论地方税如何设置，地方税设置多少，都是对原中央拥有的一国税收管理权限和税收收入的分配。地方税的起源、发展、调整 and 改革，也都是围绕地方政府与中央政府如何合理分权分利这一中心问题展开的。应该指出，在地方税的征收管理过程中，同样会发生政府与纳税人之间的经济利益分配关系，但这种分配关系并非是因地方税的设置而产生的。

第二节 我国地方税的起源

一、中国早期的地方税——厘金

赋税，是人类社会生产力发展到一定阶段的产物。这个历史阶段，通常是指生产力发展到一定水平，出现了剩余生产物和贫富的差异，进而产生了私有制，产生了阶级，出现了国家。为了保证国家行使职能，就需要向人民征收捐税。所以，生产力发展，是税收产生的基础；而国家的出现，是赋税产生的前提。

早在夏代，我国就已经出现了国家凭借其政治权力进行强制

课征的形式——贡。一般认为，贡是夏代王室对其所属部落或平民根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产品。到商代，贡逐渐演变为助法。助法是指借助农户的力役共同耕种公田，公田上的收获全部归王室所有，实际上是一种力役之征。到周代，助法又演变为彻法。所谓彻法，就是每个农户要将一部分耕种的土地的收获量交纳给王室，即“民耕百亩者，彻取十亩以为赋。”夏、商、周三代的贡、助、彻，都是对土地收获原始的强制课征形式。在当时的土地所有制下，地租和赋税还难以严格划分，贡、助、彻既包含地租的因素，也具有赋税的特征。从税收起源的角度看，它们是税收的原始形式，是税收发展的雏形。

到春秋时期，在公田以外开垦私田的现象日益普遍。私田不必交纳贡赋，全部收获归私田所有者支配。当时主要诸侯国之一的鲁国，为了抑制开垦私田，增加收入，于鲁宣公十五年（公元前594年）实行了“初税亩”，宣布对私田按亩征税，即“履亩取一也”。“初税亩”首次从法律上承认了土地私有制，是历史上一项重要的经济改革措施，同时也是税收起源的一个里程碑。

除上述农业赋税外，早在商代，我国已经出现了商业和手工业，但却属官办，故不征税。即所谓“市廛而税、关讥而不征”。到了周代，为适应商业和手工业的发展，开始对经过关卡或上市交易的物品征收“关市之赋”，对伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收“山泽之赋”，这是我国最早的工商税收。

然而，在漫长的奴隶社会和封建社会中，我国税收体系只有中央税（国税）而没有地方税。主要原因是：实行高度集中的政权体制，相应地在财政管理体制上也是中央财政高度集中；国家财政与皇室收支混为一体，国家财政即为皇室财政，国家税收即为皇室收入；征税范围较窄，税种单一，国家财政收入主要来自关税、盐税和田赋等具有中央税性质的税种。

直到清朝，我国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。地方虽然均设有赋税管理机构，但它们都是中央政府的派出机构，负责中央各税的征收和上解；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，每年要上报赋税的原额、新增或减少、实征的收入数字和起运、存留、支給、核拨的数字，由巡抚达于户部核对汇总后向皇帝汇报。有的省入不敷出，由户部拨助。清代后期，太平天国革命爆发，各省以防御和镇压太平军为借口，截留田赋，以备紧急之需。中央虽不予肯定，却也只好听其所以。至光绪年，八国联军之战后，赔款四亿五千万两白银，以田赋、盐税作抵还不足，就分派于各省，各省院负担分赔的义务也就获得自由筹款的权利。这样，田赋的附加或增派，就成为地方特权之一。但是，这些地方附加和杂税，还不能称为严格的地方税。因为地方所征收的税收并非是独立税种，中央政府并没有明确授予各地征收权，各省也没有制定具体的征收办法。

我国地方税的雏形，应推清朝末期首先由一些省征收的厘金。厘金也称“厘捐”或“厘金税”，创行于咸丰三年（公元1853年）。厘金税起初是一种通过税，后发展为对生产和运输等环节征收。厘金税征收形式可分为坐厘和行厘，坐厘对坐商征收，行厘对行商征收。厘金税税率在开办之初为1%，即一种值百抽一的商业税，1%为一厘故厘金。在全国通行后，不仅课税对象广，税率也极不一致，且不限于1%。至光绪年间，多数省份的税率在5%以上。如江西、浙江、福建三省为10%，已是较高的税率；而江苏负担更重，其一般货物所纳额均在10%以上。因为遇卡抽厘，如定率为5%，只要通过四卡，即为20%。

清朝末期产生的厘金具有地方税的特点。一方面厘金的征

收，清廷中央没有制定统一的税则，由各省自定税则，自行征收。厘金征收始于江苏，而第一个厘金征收办法是由湖南制定的，直到各省均已普遍征收时，清廷中央都没有制定统一的税则，要求各省“照楚省章税，概行办理”，因而实际上是各省自立税则。咸丰十年，清廷户部就全国厘金制定了八条规定，但也不过是原则性的规定，没有涉及具体的征收制度，各地仍各自为政按本地制定的税则征收。另一方面，各地征收的厘金收入除以一定数额报效中央外，很大一部分由地方当局自由处置。厘金征收的起因在于筹措镇压太平天国革命的军费，由各地自行征收，主要用于地方团练的军费开支，如江西、湖南、湖北征收的厘金主要是供由曾国藩统领的湘军使用。地方所得的厘金税收，不列作正式收入，而且各省自留部分的数额是很大的。宣统年间，中央在预算编制中对各省财政情况稍加核实，厘金预算数一跃而为300多万两，骤比前一年增一倍多，这一增长额只是各省自留厘金总额中的一部分，但远不是全部。

厘金具有地方税的特点，表明其已是我国地方税的雏形。然而，我们还不能由此就认为我国开始了地方税制度的建立。因为当时并没有就各种税明确分为中央税和地方税，厘金也并未明确为地方政府的税收。厘金固然是由地方政府制定征收制度，其收入大部分由地方政府支配，但它的主要用途是属中央政府支出性质的军费支出，只不过是这种支出转由地方具体实施，不再经过上缴中央、然后再下拨地方这一程序。如同治十三年，厘金收入用作军费的占百分之73.7%；光绪十年占百分之77.6%。在军费中，90%以上为各省军费，主要用于防范和镇压人民起义。况且，太平天国革命失败后，许多省先后停止征收厘金；清政府则将原来因军费开支需要征收的临时性厘金作为自己的经常税收，它在清政府财政收入中与田赋、关税一起成为三大支柱。

二、北洋政府时期地方税的确立

1911年的辛亥革命，推翻了清王朝的统治，结束了中国历史上两千多年的封建君主专制制度，建立了中华民国。但是，这次革命的成果都被代表帝国主义和国内大地主、大官僚、大军阀利益的袁世凯所窃取。从1912年袁世凯建立北洋军阀统治的政权开始，到1927年北洋政府垮台，共15年间，中国的政治制度、经济状况和生产力水平都发生了较大的变化，从而也为税收制度及其管理体制的变革创造了各方面的条件。

（一）中央税与地方税的划分

民国初年，北洋政府鉴于清末税收制度积弊深重，政府间财政收支不明确，中央收支与地方收支性质不清、权限混淆等问题，以及为了解决国家财政的极度困难，着手对当时清朝政府遗留下来的旧税制进行调整改革，先后提出了三次调整方案。这些方案提出了调整改革税制实施办法，而且第一次明确提出中央与地方实行两套税制，以及中央与地方政府的税种划分。1913年，北洋政府财政部整理税制并划分国家税和地方税，当年12月公布国家税和地方税法草案，次年复加修订。属于中央管理的国家税有田赋、盐税、关税、常关税、统捐、厘金、矿税、契税、牙税、当税、牙捐、当捐、烟税、酒税、茶税、糖税、渔业税17项。属于地方管理的地方税有：田赋附加税、商税、牲畜税、粮米捐、土膏捐、油捐及酱油捐、船捐、杂货捐、店捐、房捐、戏捐、车捐、乐户捐、茶馆捐、饭馆捐、肉捐、鱼捐、屠捐、夫行捐及其他杂捐杂税共20项。将新设的国家税有印花税、登录税、继承税、营业税、所得税、出产税、纸币发行税。将新设的地方税包括房屋税、入市税、使用物税、使用人税、营业附加税、所得附加税等。