

法学视野下的

我国地方税改革研究

刘中建
陈伟 / 著



FAXUE SHIYE XIA DE
WOGUO DIFANGSHUI
GAIGE YANJIU

 知识产权出版社
全国百佳图书出版单位

法学视野下的

我国地方税改革研究

刘中建
陈伟 / 著



FAXUE SHIYE XIA DE
WOGUO DIFANGSHUI
GAIGE YANJIU

 知识产权出版社
全国百佳图书出版单位

图书在版编目 (CIP) 数据

法学视野下的我国地方税改革研究/刘中建, 陈伟著. —北京: 知识产权出版社, 2017. 12

ISBN 978-7-5130-5358-7

I. ①法… II. ①刘…②陈… III. ①地方税收—税法—研究—中国 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 319402 号

责任编辑: 李学军
封面设计: 刘伟

责任出版: 卢运霞

法学视野下的我国地方税改革研究

刘中建 陈伟 著

出版发行: 知识产权出版社有限责任公司

社址: 北京市海淀区气象路50号院

责编电话: 15611868862

发行电话: 010-82000860 转 8101/8102

印刷: 虎彩印艺股份有限公司

开本: 787mm×1092mm 1/16

版次: 2017年12月第1版

字数: 312千字

ISBN 978-7-5130-5358-7

网 址: <http://www.ipph.cn>

邮 编: 100081

责编邮箱: 752606025@qq.com

发行传真: 010-82000893/82005070/82000270

经 销: 各大网上书店、新华书店及相关专业书店

印 张: 17.25

印 次: 2017年12月第1次印刷

定 价: 88.00元

出版权专有 侵权必究

如有印装质量问题, 本社负责调换。

目 录

导 论	1
一、研究背景及意义	3
二、文献综述	7
三、地方税研究的法学视野	23
四、本书的基本思路与内容	24
第一章 法学视野下的地方税基本理论	27
第一节 地方税的概念	29
一、地方税的概念	29
二、地方税的特点	30
第二节 地方税体系的概念	31
一、地方税体系的概念	31
二、地方税体系的构成	31
第三节 构建地方税体系的理论基础	33
一、财政分权理论	33
二、公共产品理论	34
三、行政管理层级理论	34
四、委托—代理理论	35
第二章 我国地方税制度的改革历程及现状——以山东为例	37
第一节 我国地方税法律制度的历史演变	39
一、我国地方税体系的雏形期：1949—1994 年	39
二、我国地方税体系的建立及完善：1994 年之后	40
三、对分税制改革及现行地方税收制度的评价	42
第二节 近年来我国地方税收制度改革的成就——以山东为例	46
一、税制改革向纵深推进，税制体系不断完善	46
二、地方税收收入规模逐年增长，收入结构不断优化	47

三、结构性减税政策成效凸显, 税收宏观调控能力日趋增强	48
四、税收优惠政策日益规范、完善, 力促经济结构优化与 发展方式转变	49
第三节 山东地方税体系现状	49
一、山东地方财政收入规模	50
二、山东地方税税制结构分析	56
第四节 我国地方税收制度存在的主要问题——以山东为例	60
一、地方税收收入规模偏小, 地方财力与事权不匹配	60
二、地方税税制结构不合理, 缺乏主体税种	61
三、税种陈旧老化, 分散重叠	62
四、中央高度集权的法律规定与地方政府过度分权的现实相冲突	62
五、地方税征收管理改革不到位	64
六、地方税法制建设滞后, 税制立法层次低	64
第三章 完善我国地方税收制度的经济、社会及政治法律环境分析	67
第一节 中国经济发展模式及结构特点分析	69
一、中国经济发展模式的特点	69
二、中国经济发展模式的不足	74
三、现行中国经济结构分析	80
第二节 税制改革对经济转轨的影响	87
一、税制改革在转变经济发展模式中的作用	87
二、税制改革在调整经济结构中的作用	90
第三节 中国税制改革的外在政治、社会及法制环境分析	92
一、政治环境	93
二、社会环境	95
三、法制环境	99
第四节 新一轮税制改革对山东省税制结构的影响	101
一、新一轮税制改革的主要内容	101
二、新一轮税制改革对山东省税制结构的影响——以“营改增” 为例	106
第四章 完善我国地方税收法律制度的指导思想及基本路线图	111
第一节 新一轮税制改革的时代特征	113
一、新一轮税改体现了国家经济发展的需要	113

二、新一轮税改适应了国家政治社会发展的新阶段	114
三、新一轮税改契合了税收征管现代化的客观要求	115
四、新一轮税改顺应了国际税收发展的新趋势	115
第二节 完善我国地方税体系的指导思想与基本理念	116
一、要按照建立现代财政制度的标准构建地方税体系	116
二、要着力培育地方主体税种	117
三、要真正实现宏观税负的综合平衡	118
四、要符合完善分税制财政体制的需要	119
五、要切实提高税收征管效率	119
第三节 十八届三中全会规定了中国税制改革的基本“路线图”	120
一、稳定税负	120
二、逐步提高直接税比重	121
三、逐步减少间接税比重	123
四、完善地方税体系	124
第五章 西方典型国家地方税收法律制度建设的基本经验	127
第一节 分权型的美国地方税体系	129
一、税制结构	129
二、税种划分	130
三、税收征管	132
第二节 集权型的法国地方税体系	132
一、税制结构	132
二、税种划分	133
三、税收征管	135
第三节 集权与分权混合型的德国、日本地方税体系	135
一、德国地方税制	135
二、日本地方税制	140
第四节 经验与借鉴	143
一、税收法定	144
二、税收收入归属合理分配	144
三、地方主体税种的地位突出	145
四、合理的税收征管机构设置	145

第六章 法学视野下我国地方税改革的基本路径	147
第一节 地方税建设的目标定位和基本原则	149
一、我国地方税制建设的目标定位	149
二、我国地方税制建设的基本原则	150
第二节 地方税收入体系	154
一、选择地方税主体税种的考虑因素	154
二、地方税主要税种设计	156
三、地方税主要税种具体优化措施	159
第三节 地方税税权体系	167
一、地方税税权配置的方向	167
二、地方税税权配置的原则	168
三、现行税权配置格局与特点	169
四、地方税税权配置的策略	170
第四节 地方税税制体系	174
一、地方税税制体系建设原则	174
二、完善地方税税制体系的策略	175
第七章 我国省级政府税权配置研究	177
第一节 省级政府税权配置概述	179
一、税权配置基本理论	179
二、省级政府税权配置	184
三、省级政府税权配置的理论基础	185
第二节 我国省级政府税权配置现状	187
一、我国省级政府税权配置现状——基于央地关系	187
二、我国省以下各级政府税权配置现状	191
三、我国省级政府税权配置所面临的问题	193
第三节 优化省级政府税权配置的方案	195
一、优化省级政府税权配置的指导思想	195
二、优化省级政府税权配置的路线图	197
三、省级政府税收立法权的配置	198
四、省级政府税收征管权的配置	199
五、省级政府税收收益权配置	200
六、省级政府税权配置的相关制度保障	202

七、中央与省级政府税权争议解决法治机制的构建	203
第八章 税收法定主义与我国地方税收立法权之配置	205
第一节 赋予地方税收立法权的必要性分析	207
一、社会公共产品理论要求地方享有税收立法权	207
二、完善分税制的财政体制要求地方享有税收立法权	208
三、赋予地方税收立法权为构建地方税体系的基本要求	209
四、赋予地方税收立法权是地方因地制宜配置资源的需要	210
五、赋予地方税收立法权合乎国际趋势亦切合我国历史	211
第二节 围绕落实税收法定主义与赋予地方税收立法权产生的争议 ..	212
一、税收法定主义前提下赋予地方税收立法权的必要性	213
二、税收法定主义前提下实现地方税收立法权的路径选择	214
第三节 国家治理现代化与赋予地方税收立法权的必要性	214
一、赋予地方税收立法权是实现国家分级治理、实现地方财政	
自主权的需要	215
二、赋予地方税收立法权是国家治理法治化、落实税收法定	
主义的需要	216
第四节 “依宪治国”背景下税收法定主义之新解读	217
一、税收法定主义应遵从人民主权及基本人权保障原则	218
二、税收法定主义应服从权力宪定、依宪治国的基本精神	219
第五节 税收法定主义与授权立法：赋予地方税收立法权的	
路径选择	221
一、依宪治国视野下授权立法的新解读	221
二、税收授权立法符合税收法定主义的基本原则	222
第六节 赋予地方税收立法权的基本方案	223
一、赋予地方税收立法权的基本思路	224
二、赋予地方税收立法权的具体方案	226
三、地方税收立法的监督机制	227
第九章 地方税征管体系的构建与完善	229
第一节 现行地方税征管体系的不足	231
一、征管制度总体落后	231
二、国、地税两套征管机构关系不顺	233
三、税收信息化程度不尽理想	236

四、《税收征管法》相关条款亟待修改	237
第二节 完善地方税征管体系的思路	243
一、建立符合国情、地情的税收征管制度	243
二、建立与地方税体系相适应的国、地税关系	246
三、充分利用信息技术，实现信息化税收	249
四、调整修订现行《税收征管法》相关条款	253
五、更新征管理念，创建服务型税务征管体制	258
主要参考文献	263
后 记	265

导 论

一、研究背景及意义

党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)明确指出:全面深化改革的总目标是完善和发展中国特色社会主义制度,推进国家治理体系和治理能力现代化。与之同时,该《决定》对新时期财政工作赋予了全新的内涵,将其视为“国家治理的基础和重要支柱”。在实现国家治理现代化的总目标下,财税体制改革成为新时期全面深化改革的重要突破口,科学的财税体制,必将成为优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。税收制度是财税体制改革的重点领域,为此《决定》提出了“深化税收制度改革,完善地方税体系,逐步提高直接税比重”的明确要求。显然,深化税收制度改革、完善地方税体系成为十八届三中全会全面深化改革战略部署的重要一环。为落实十八届三中全会精神,2014年6月30日中共中央政治局审议通过《关于深化财税体制改革总体方案》,明确提出新一轮财税体制改革需于2016年基本完成重点工作和任务,并于2020年基本建立现代财政制度。

新一轮税制改革及地方税体系建设是财税体制顶层设计的重要内容,就其战略意义而言,直接关系到未来财税体制改革的成败,影响到我国国家治理能力的提高;就其内涵而言,以完善地方税体系为重要内容的新一轮税制改革也是我国税收制度现代化、规范化、法治化的必然要求,直接影响到国家治理体系的现代化水平。本书拟通过对山东省的典型分析,剖析我国税制尤其是地方税体系的现状及不足,并在深入领会十八届三中全会精神的基础上,由法学的视角提出一系列优化我国税制及完善我国地方税体系建设的建议。

1994年分税制财政管理体制改革以来,我国地方税体系基本框架已经建立,对加强宏观调控,促进社会主义市场经济发展发挥了重要作用。但经过二十余年的发展,随着社会经济形势的变化,特别在经济提质换挡的“新常态”下,面对国民收入分配严重不公、生态环境恶化、人口老龄化等系列社会问题,地方税体系仍存在诸多亟待完善的问题。十八届三中全会以来,以“完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负”为指导原则的新一轮税制改革正在积极有序地进行。在新一轮税制改革的大背景下,构建优化我国地方税体系,对于促进地方经济发展,调整经济结构与满足人们的公共需要具有重要意义。

营改增试点全面推开后,为了不影响地方财政的平稳运行,不对地方财

力带来冲击,国务院决定自2016年5月1日起,在现有税制暂时不变的前提下,中央和地方增值税收入实行五五分成的过渡方案,过渡期暂定2~3年。过渡方案仅仅是临时之举,它形成了对完善地方税体系的倒逼之势,随着中央与地方财政事权和支出责任划分的推进、税收制度的完善,地方税体系的税权划分、税收收入在中央和地方之间的分配以及地方税主体税种的建设等方面方面的改革都将会尽快启动。

概言之,新形势下加强地方税体系相关研究的意义在于:

(一) 构建、完善地方税体系是深化分税制财政体制改革的重要内容

分税制财政体制是在各级政府之间进行分税、分权、分征和分管,处理中央和地方政府税收收入分配关系的制度,其中,分税是关键一环。总之,规范的地方税体系的确立,是分税制财政体制建设的重要内容之一。

从我国分税制改革实践来看,1994年税制改革划分了中央税、地方税和共享税,第一次比较明确地形成了地方税体系的基本框架。但是,分税制改革以提高“两个比重”^①和增强宏观调控能力为主要目标,改革后中央财政收入所占比重显著提高,从1993年的22.0%急速提高到1994年的54.7%,并在之后一直维持着50%以上的水平(表1)。相对而言,地方政府的税收收入支配能力被极大削弱。因此,尽管这次改革使地方税体系初现端倪,但存在着收入规模偏小、税权高度集中于中央、事权与财权严重不对称等问题,稳定、规范的地方税体系并未形成,尤其在预算管理改革、营业税改征增值税试点工作等深入推进的背景下,地方税收不足问题更为凸显。鉴于此,健全地方税体系,形成地方政府以税收为主的稳定可靠的收入来源,成为深化我国分税制财政体制的迫切需要。

表1 1994—2015 我国地方税与中央税收收入规模^②

年份	地方税收入		中央税收收入	
	数额(亿元)	占全国税收总收入 的比重(%)	数额(亿元)	占全国税收总收入 的比重(%)
1994	2294.91	45.26	2775.89	54.74
1995	2832.77	47.42	3140.93	52.58

① 即财政收入占GDP比重、中央财政收入占全国财政收入比重。

② 数据来源:历年《中国统计年鉴》《中国财政年鉴》及财政部网站。

续表

年份	地方税收收入		中央税收收入	
	数额 (亿元)	占全国税收总收入的比重 (%)	数额 (亿元)	占全国税收总收入的比重 (%)
1996	3448.99	48.92	3601.61	51.08
1997	4002.04	48.65	4223.46	51.35
1998	4438.45	48.81	4654.55	51.19
1999	4934.93	47.84	5380.07	52.16
2000	5688.86	44.92	6976.94	55.08
2001	6962.76	45.91	8202.74	54.09
2002	7406.16	43.57	9590.44	56.43
2003	8413.27	41.11	12052.83	58.89
2004	9999.59	38.88	15718.41	61.12
2005	12726.73	41.23	18139.1	58.77
2006	15233.58	40.48	22402.69	59.52
2007	19252.12	38.93	30197.17	61.07
2008	23255.11	42.89	30968.68	57.11
2009	26157.44	43.95	33364.15	56.05
2010	32701.49	44.67	40509.3	55.33
2011	41106.74	45.81	48631.65	54.19
2012	47319.08	47.03	53295.2	52.97
2013	53890.88	48.76	56639.82	51.24
2014	59139.91	49.62	60035.40	50.38
2015	62661.93	50.16	62260.27	49.84

(二) 构建地方税体系是保障地方财政收入、规范地方政府行为的重要举措

建立分税制财政体制的重要原则之一是实现事权与财权的对称,确保地方政府拥有为实现其职能所需要的基本财力。现代国家大都以法律明定的形式进行政府间财权和事权划分,以明确各级财政的收入权限和支出责任。我国分税制财政体制改革在增强中央财政收入支配能力的同时,支出的责任却进一步下放,地方政府收支的不平衡,导致地方政府事权与财权的不对称。由于地方财政收入不足,为满足支出需要,地方高度依赖于中央财政,从而导致大量的转移支付和“跑部钱进”现象的频频发生;另一方面,在中央对

地方的转移支付制度尚不完善的情况下，地方政府被迫采取一些非正规的手段（如隐性负债、乱收费等）满足其基本财力的需要。税收应是地方财政的主要收入形式，只有通过健全地方税体系，形成地方稳定、可靠的财政收入保障机制，才能促进地方政府事权与财权相统一，从根本上防范和制止地方政府的越轨行为。

（三）构建地方税体系是调控经济和调节收入分配的重要手段

地方税体系，不仅是地方政府组织收入的主要来源，而且也应成为地方政府促进本地经济发展、进行宏观调控和收入分配的重要工具。一方面，地方政府承担着促进区域经济和社会协调发展的责任。在市场经济条件下，对地方经济发展中出现的一些问题，地方政府不能单纯依靠行政手段进行调节，更多地需要其在职能范围内尽可能运用经济手段和法律手段来解决和实现。在政府的诸多政策工具中，税收无疑是其中一个重要方面。通过健全地方税体系，赋予地方政府必要的税收立法权和征收管理权，地方政府就可以择机运用不同的地方税来发挥税收对地方经济的调控功能，营造协调发展和公平竞争的发展环境，促进区域经济健康、持续发展。比如，为了鼓励地方各类企业进行创新改革，发展优势项目，加快新型技术发展，从而实现地方产业的优化升级，地方政府可以采取相对应的行业、产业税收优惠减免政策，加快地方区域经济发展。另一方面，地方政府收入关系到地方各项事业的有效运行，同时也影响着社会居民的收入。地方财政收入是政府调节社会各阶层居民收入分配的有力保障。地方政府可以通过财产税、所得税和转移支付等手段实现社会财富的公平分配。与之同时，充足的财力保障也有利于地方政府大力发展慈善事业，救济扶助社会底层的弱势群体。

（四）构建地方税体系是满足地方性公共产品需要的重要保障

我国幅员辽阔，民族众多，各地区都有不同的政治、社会、经济环境和公共产品消费偏好，对社会公共产品的需求有明显的层次性和差异性，如果由中央统一提供同一数量的公共产品，这不符合公共产品最佳配比原则，导致不同地区的民众承受效率损失。相对于中央政府的统一供给，地方政府更能了解当地社会经济现状和当地居民偏好，提供医疗、教育、治安等满足当地居民社会需求的公共物品。只有中央和地方各级政府各司其职，合理有效地提供各层次的公共产品，才能使整个国家提供社会公共产品达到帕累托最优，满足各类人群的需求。由于地方政府在了解当地社会经济发展情况、居民需求偏好方面有天然的优势，国家应该以立法形式保证各级地方政

府拥有一定的事权。然而, 仅仅有事权是不能充分发挥地方政府提供公共物品的优越性, 按照事权与财力相结合的原则, 中央政府应该下放一定财权到地方, 做到中央财政集权与分权相结合, 允许地方政府在法律法规规定的范围内, 实施财政预算与决算, 保证地方的税收收入, 因此, 地方税体系是在这种分级政府、分级财政的体制下必然存在的。

二、文献综述

(一) 国外文献综述

总体而言, 国外学者对于地方税体系的研究主要是基于公共产品理论而展开的, 内容侧重于政府间财政分权、税收分配与税收征收效率等。

在公共产品理论研究方面, Lindahl 以林达尔均衡理论表达了社会个体意愿价格购买公共产品的思想;^① Samuelson 给出纯粹公共产品的经典定义。^② Tiebout 最早提出财政分权理论。^③ 乔治·施蒂格勒 (George Stigler) 关于最优分权的理论, 则着重从公共需要的角度论述分权的必要。^④ 理查德·阿贝尔·马斯格雷夫 (Richard Abel Musgrave) 认为, 由于地方政府缺乏充足的财力不能对宏观经济进行稳定有效的控制, 并且由于经济主体的流动性束缚了地方政府的收入再分配, 因此, 这两个职能应由中央负责。而资源配置职能因各地居民的偏好不同而有所差别, 由地方政府负责更可行, 也更有利于经济效率的提高和社会福利水平的改进。此外, 他还指出, 中央政府和地方政府间的分权是可行的, 这种分权可以通过税种在各级政府间的分配固定下来, 从而赋予地方政府相对独立的权力。^⑤ 之后, 关于地方税体系、地方公共产品的研究成果大量涌现。Buchanan 拓宽了公共产品的概念;^⑥ 奥茨提出中央政府应提供全国范围内具有广泛偏好的公共产品, 地方政府应提供不同区域间公民偏好差异性较大的公共产品, 使资源分配更具效率。^⑦ 特里希 (Richard W.

① 转引自李晶、赵余、张美美、魏永华:《营改增后中国地方税体系重构》, 载《宏观经济研究》2016年4期。

② Samuelson, P. A., The Pure Theory of Public Expenditure. *Review of Economics and Statistics*, Vol. 36, No. 4, 1954.

③ Tiebout, C. M., A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5, 1956.

④ George Stigler. *Perfect Competition, Historically Contemplated*. *Social Sciences*, 1957.

⑤ Richard Abel Musgrave. *Income Tax Progression*. *Political Economy*, 1959 (6): 136-274.

⑥ Buchanan, J. M., *An Economic Theory of Clubs*. *Economica*, Vol. 32, No. 125, 1965.

⑦ [美] 华莱士·E. 奥茨:《财政联邦主义》, 陆符嘉译, 译林出版社2012年版。

Tresch) 的偏好误识分权论认为,“由于社会在经济活动中并不是完全具有确定性的,中央政府对全体公众的偏好不如地方政府对当地居民的偏好了解的清楚,那么,中央政府在确定公众的边际消费替代率时是带有随机性的,因此它在提供公共产品的过程中就会发生偏差,不是过多就是不足。在此情况下,回避风险的社会就会偏向于让地方政府来提供公共产品”。^①在中央地方政府间税收分配原则研究方面,塞利格曼认为政府间税收收入分配应着重于效率、适应、恰当。^②Keen & Kotsogiannis 认为,中央政府和地方政府之间的税基重叠导致在不同级政府间存在外部性,地方政府会为了同上级政府争夺财政资源而过度课税。^③Musgrave 认为,以稳定经济、调节收入分配为目标的税种以及税源分布不均的税种应划归为中央税,税基流动性小的税收应当划归为地方税。^④鲍德威认为应将与不动产有关的税种和只征收一道环节的销售税划为地方税。^⑤[美]罗伊·鲍尔则指出,“理论上应当是由事权来决定财权,首先中央政府必须明确地方的支出责任,然后再达成对税收收入的合理分配”。^⑥此外,与本书主题最为相关的,近些年来,外国学者对于地方税权及地方税种亦有所研究。^⑦

综上,国外学者主要从公共产品和财政分权的理论来研究地方税,他们丰富的研究成果为地方税体系的存在和发展提供了依据。西方学者普遍

① Richard W. Tresch. Public Finance. Business publications, Inc, 1981 : 330 - 389.

② [美]埃德温·罗伯特·安德森·塞利格曼:《所得税研究——历史、理论与实务》,经济科学出版社2014年版。

③ Keen, Kotsogiannis. Does Federalism Lead to Excessively High Taxes?. American Economic Review, 2002, (92) .) CAI & TREISMAN (2004) .

④ 转引自邓子基:《地方税制研究》,经济科学出版社2007年版。

⑤ [美]罗宾·鲍德威:《公共部门经济学(第2版)》,邓力平译,中国人民大学出版社2000年版。

⑥ [美]罗伊·鲍尔:《财政分权的基本原则》,中国财政经济出版社2004年版,第160-204页。

⑦ Mankiw et al. Optimal Taxation in Theory and Practice. Journal of Economic Perspectives, 2009.

Cabral M, Hoxby C. The Hated Property Tax; Salience, Tax Rates, and Tax Revolts. National Bureau of Economic Research, 2012.

Revelli F. A Comparative View of Local Tax and Expenditure Limitations and Their Consequences. Comparative Law and Economics, 2016: 161.

Fujii M. The Japanese Tax System. Routledge Handbook of Japanese Business and Management, 2016.

Braid R M. State and Local Tax Competition in a Spatial Model with Sales Taxes and Residential Property Taxes. Journal of Urban Economics, 2013, 75: 57 - 67.

McLure, Charles E. "Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy." Bulletin for International Fiscal Documentation 54. 12 (2000).

Oates W E. Taxation in a Federal System: The Tax - assignment Problem. University of Maryland, Department of Economics, 1996.