


中税出版

税收调查系列

外国州际税收调查

WAIGUO ZHOUI
SHUISHOU DIAOCHA

靳万军 付广军 主编

 中国税务出版社

税收调查系列

外国州际税收调查

靳万军 付广军 主编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

外国州际税收调查/靳万军, 付广军主编. —北京: 中国
税务出版社, 2009. 7
(税收调查系列)
ISBN 978 - 7 - 80235 - 336 - 7

I. 外… II. ①靳…②付… III. 税收管理—调查研究—
外国 IV. F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 118988 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名: 税收调查系列

书 名: 外国州际税收调查

作 者: 靳万军 付广军 主编

策 划: 黄 琳

责任编辑: 黄 琳

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxp@tom.com

发行处电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 12.25

字 数: 188000 字

版 次: 2009 年 7 月第 1 版 2009 年 7 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 336 - 7/F · 1256

定 价: 26.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

本课题为国家税务总局工作性研究项目

国家税务总局科研所 2013 年 12 月 10 日

《外国州际税收调查》编委会

主任:

刘 佐 国家税务总局税科所所长

编委 (按姓氏笔画排序):

王德平	山西省国家税务局副局长
付广军	国家税务总局税科所研究员
刘彦侃	山西省地方税务局副巡视员
吴新联	辽宁省国家税务局局长
何 力	辽宁省国家税务局总经济师
何 进	深圳市国家税务局总经济师
杨 辉	广西壮族自治区国家税务局总经济师
官旭东	陕西省国家税务局副巡视员
陶东元	湖北省国家税务局总经济师
贾曼莹	甘肃省国家税务局副局长
谢国良	安徽省国家税务局副巡视员
靳万军	国家税务总局税科所副所长

前 言

2008年3月25日，全国税务系统税收科研工作会议在广东省南海市召开。会议期间，根据国家税务总局税收科学研究所所长刘佐同志指示，靳万军同志召集有关省局税收研究所人员商议“税收与税源问题研究”各个子课题调研活动及后续研究事宜，与会人员一致认为，作为国家税务总局工作性研究项目，其最大特点在于务实性，在于通过调查研究，实事求是地为税收征收管理活动提供有益参考和工作借鉴，因此，应在前两项分课题研究基础上，尝试探索一下外国类似情况，看看外国政府如何解决跨省或者跨州税收问题，特别是制定了哪些法律，是何运行机制，其实施效果如何？同时，可以结合中国国情进行适当比较，以吸纳有益部分为我所用，推进中国区域（跨省）税收分配制度建设，完善分税制财政管理体制。会议决定，将此项研究定名为“外国州际税收分配问题研究”，简要介绍一些国家跨省或者跨州税收分配制度以及具体实施情况，如有必要，也可以与中国进行比较性探讨和分析，归纳其特点，提出启示性建议。

提出建议似乎容易，作个决定也还算容易，但付诸实施似乎就不那么容易了。

通常情况下，课题研究一定会进行一番实地调查，安排一些讨论，从实际出发进行分析、探讨、论证，提出可行性建议，以供决策参考。否则，只能是纸上谈兵，甚至是无病呻吟，于实际何用呢？就“外国州际税收分配问题研究”来说，内容主要是外国层级政府间税收收入划分，涉及外国财政税收制度、中央地方法律关系、税收权限设置、实际运行机制以及

一些相关配套措施，似乎应当安排境外调研，以取得第一手资料。但，我们知道，这几乎没有可能。怎么办呢？我们认为，境外调研当然更好，可以实地了解一些情况，掌握第一手资料，还可实地感受，特别是一些与中国不同之处，但在当前条件并不具备情况下，也不能坐以待毙，似可“退而结网”，积极采取其他替代方式，例如可以借助互联网查阅，查找相关专著，同时与有关大专院校合作借助外语专才，搜集材料获取有用信息，为课题研究另辟蹊径。不仅如此，为了实现预期目标，我们还确定了两个主题，分别召开了两次会议，第一次是2008年9月“务虚会”，在广东省云浮市召开，与会人员参考拟定提纲草案进行务虚性讨论，畅所欲言，各抒己见，以梳理思路、互动启发、明确调研重点，并由各个子课题组落实具体国别研究。这次会议，大家觉得收获颇丰，主要是明确了方向，厘清了思路，找到了重点。第二次是2009年2月“沟通会”，在河南省安阳市召开，与会人员就阶段性成果进行沟通，无论是疑难杂症还是时间进度，抑或是成果表现形式，都能互动商榷，互通有无，以促进各项阶段性成果更加完整、全面、有用。这次会议，大家普遍感到，只有信息沟通，才能资源共享，才能实现合作共赢。

眼前这本书，就是在这种背景和思路下，在总局课题组和省局各个子课题组全体成员共同努力下，取得之初步成果，可谓来之不易。

应当指出，作为“税收调查系列”第三本，与前已出版之《区域税收转移调查》（2007年）、《企业集团税收调查》（2008年）一样，意在深化研究，旨在抛砖引玉。因为，《区域税收转移调查》罗列了具体税收案例，提出了实际问题，表明解决税收转移问题之迫切性；《企业集团税收调查》以企业集团跨区经营所涉税收问题为切入点，剖析总分机构税收征收管理以及不同区域政府之间收入分配情况，指出了规范企业集

团税收管理、税收促进区域经济统筹发展之重要性。显然，中国已经成为世界经济体系之主要一员，在国际舞台上举足轻重，不仅经济活动需要依照国际通行规则有序运行，税收制度也应遵循国际惯例实现规范化管理，再也不能闭关锁国，自弹自唱，自行其是。因而，扬弃和借鉴也就成为必然，研究外国层级政府间税收分配制度也就成为应然，成为系列课题研究题中应有之义。

在课题安排时，我们选择7个国家进行了初步探索和研究。现在，我们试着将这些阶段性研究成果汇集成册出版，定名为《外国州际税收调查》，序列“税收调查系列”之三，其基本意图仍然在于利用他山之石攻中国之玉，借由外国做法和经验引起对中国区域税收分配问题之关注，促进中国区域税收分配制度日臻完善，促进中国区域税收分配问题之妥善解决，从而推进中国税收管理规范化发展，推进中国区域经济协调发展，为中国区域之间公共服务均等化贡献绵薄之力。

今天，这本书与大家见面了。

古人言，丑媳妇终须见公婆。作为阶段性成果，是我们对境外制度居于境内书桌之一种隔海体会，是在前人研究成果基础上之初步思考，一定存在许多不足或者不妥，祈请各位读者批评指正。

编 者

2009年7月9日

目 录

第一编 总 论

外国层级政府间税收分配制度及其启示	(3)
-------------------------	-------

第二编 分 论

澳大利亚州际税收分配问题研究	(27)
澳大利亚政府间税收协调及其启示	(35)
巴西州际税收分配问题研究	(45)
加拿大税收分配机制及对中国的借鉴	(61)
德国与英国税收分配制度及其比较借鉴	(72)
德国财政税收平衡体系对中国税收分配的借鉴	(83)
日本地方政府间税收分配问题初探	(95)
日本税收分配问题研究	(109)
日本“家乡税”政策及其启示	(126)
韩国税收制度及税收分配体系研究	(131)
美国州际税收分配的法治基础	(144)
美国州际税收协调及其启示	(158)
美国州公司所得税税收分配研究	(168)

后 记	(182)
-----------	---------

第一编

总 论

外国层级政府间税收分配 制度及其启示^①

一、税收分配制度的一般分析

在市场经济发达国家，不同层级政府之间既有税收权限（简称税收权，包括税收立法权、税收司法权、税收执法权）划分，也有税收收入归属划分（简称税收收入划分）^②。由于实行层级财政体制，这些国家都明确规定了各级政府不同的税收权限，并在此基础上形成了各个层级政府的税收收入归属，从而为多级财政体制正常有序运行提供了制度保障。

本文主要论述层级政府间税收收入划分，亦即多级政府间税收分配问题。

政府财政收入的主要来源包括税收收入和非税收入（例如，社会保障缴款、国有资产收益、转移收入以及政府企业盈余，等等）。在政府收入构成中，税收是主要形式，是政府财政收入的主要来源。由于政府按照行政区设置，因而客观上就存在着一个国家之内各级政府之间划分税收权限和税收收入问题^③。对税收收入在多级政府之间划分的规范性制度，就是税收分配制度。建立税收分配制度，其目的是明确中央政府和地方政府税收收入归属，确保各级政府都能够拥有足够财力履行事

① 本文由国家税务总局税收科学研究所靳万军、付广军撰写。

② 其实质是不同政府间税收分配，包括上下级政府间纵向税收分配，同级政府间横向税收分配。

③ 本文主要论述税收分配问题，对税收管理权限不做过多论述。

权,提供相应公共产品和公共服务。世界上许多国家的税收分配制度都以法律形式确立,税收权限和税收分配均在分税制财政管理体制(以下简称分税制)框架下依法规范运行。

分税制^①,是国际上通行的按税种划分中央政府和地方政府^②收入的一种财政管理体制。由于政府收入绝大部分来自税收收入,因此,分税制从内容和本质上可以理解为是税收收入在各级政府之间进行规范性划分,也即税收分配制度。税收分配制度是税收制度^③的重要组成部分,是正确处理各级政府在税收收入划分上的基本准则和主要依据。

世界各国经济发展水平不同,政体不同,围绕中央(或联邦)政府与地方政府之间权力划分也存在两种模式:一种是以中央集权为基础的单一制模式;一种是以地方分权为基础的复合制模式^④。但总体来看,多数国家尤其是市场经济发达国家在税收管理体制上都奉行联邦主义,实行各种形式的分税制,地方政府享有较大税收自主权。

世界各国实行的分税制存在不同类型,就中央政府与地方政府之间税收分配采取的方式来看,分税制可以分为以下两大类型:

(一) 分享税种式分税制

分享税种式分税制,是指全国所有税种均由中央政府统一立法确定,中央政府和地方政府对法定税种及其收入不得重复征收,在此前提下,确定中央与地方各自的税收权限和税收收入归属。

这种类型还可再细分为两种类型:

一种是中央与地方税种互不交叉,只设中央税和地方税,不设共享税。中央税与地方税划分后,中央政府享有中央税管理权和收入归属权,地方政府享有地方税管理权和收入归属权。

① 分税制主要包括税权划分和税收收入划分,如果抛开税权划分问题,各级政府主要关心和关注的是税收收入划分问题。因此,本文主要论述后者,亦即税收分配问题。

② 在论述中央政府和地方政府时,本文所谓地方政府,指除中央政府以外的其他层级政府,是一个总称。在论述政府间层级关系时,地方政府所指根据具体情况有所不同,中国是指省级以下政府,包括省级、市级、县级、乡级政府;美国、德国、澳大利亚、巴西是指州以下,但不含州政府;日本是指市、町、村政府。

③ 税收制度主要包括税收权限和税收分配,以及税收管理措施,等等。

④ 许善达.国家税收[M].北京:中国税务出版社,2007.

另一种是除中央税与地方税各自独立外,还有部分共享税种。中央税管理权和收入归属权属于中央政府,地方税管理权和收入归属权属于地方政府,共享税管理权和收入归属权还要在中央政府与地方政府之间划分。另外,共享税又分为二级共享(中央政府与州政府)和多级共享(中央、州、地方政府)。

(二) 分享税源式分税制

分享税源式分税制,是指中央政府与地方政府都具有相对独立的税收管理权,中央政府与地方政府对同一税种分别享有征税权,可以对同一税源征税,不同层级政府都可以依法从这一项税源中取得收入。

分享税源式分税制还可以细分为以下三种类型:

第一种是分征式。对同一税源,中央政府和地方政府分别征收同一性质的税收,税收收入分别归属中央政府和地方政府。

第二种是附加式。全国开征的税种并不划分中央税和地方税,所有正税收入均归属中央,地方只按正税征收附加税并归属于地方,正税和附加税均来源于同一税源。

第三种是上解式。全国开征的税种不划分为中央税和地方税,所有税种及其收入均由地方征收,然后按照既定比例在中央政府和地方政府之间分成,并由地方政府将中央收入上解中央。这种类型又称为比例分成式分税制。

二、一些国家税收分配制度概要

(一) 美国

美国税收制度,从税权划分看,是一种集权与分权相结合的模式。美国政府由联邦政府、州政府和地方政府3级构成,税收是3级政府财政收入的主要来源。各级政府都依法享有独立征税权和独立税收收入来源。

1. 美国税收权限划分。

美国联邦政府征税权由联邦宪法赋予。在美国联邦宪法通过前,大陆议会并未享有征税权。1789年美国制宪议会通过联邦宪法,就联

邦政府税收权限有关问题的以下几个方面作出了规定：①拥有征税权力。联邦税和货物税，用于偿债、国防和合众国的整体利益。②统一征税规则。联邦宪法第1条第8款规定，所有税收，关税和货物税，美国全国各地均须统一。③按比例征税规则。联邦宪法第1条第9款规定，除非按人口比例征收，否则不得征收人头税或其他直接税。④禁止征收出口税。联邦宪法第1条第9款明确规定，政府不得征收出口税^①。

美国各州也享有征税权，并被视为联邦立宪成员所拥有主权的一部分，它是依据中央余权主义^②而保留的权力。当然，联邦宪法一些条款也对这种权力进行了一定约束，并由各州相关法律进行了相应规范。

2. 美国税收分配制度。

美国各级政府间税收分配采用同源分率计征方式，在处理同源税收收入划分上，各层级政府各自采用自己确定的税率分别征收。

从税种结构和税收分配情况来看，联邦政府主要依靠所得税，州政府主要依靠消费税，地方政府主要依靠财产税。具体情况如下^③：

（1）联邦政府征收的税种有：个人所得税、公司所得税、社会保障税（又称社会保障缴款，下同）、国内消费税、遗产和赠与税、关税，等等。在20世纪90年代前半期，前3项税收一直占联邦政府税收收入的90%以上。其中，所得税约占54%，社会保障税约占1/3，其他税种收入不足10%。

（2）州政府征收的税种有：个人所得税、公司所得税、社会保障税、销售税、遗产和赠与税、伤残税、蒸馏水税、赛马税、使用税，等等。其中，销售税占有主体地位。

（3）地方政府征收的税种有：个人所得税、公司所得税、销售税、国内消费税、财产税，等等。其中，财产税占有主体地位。

① 齐志宏：西方发达国家多级政府间税收权限与税收范围划分的比较分析[J]．税务研究，2002（1）．

② 即除了需要专门列出归属中央的权限外，其余一切权限都归地方。

③ 参阅 H. Duncan and C. Meluer，郭庆旺等译：《美国的税务管理：分权制度》，原文载于 Bulletin for International Fiscal Documentation 1997 年 2 月号；中译文载于《税收译丛》1999 年第 4 期。

3. 美国政府间税收分配实际分布情况^①。

(1) 关于联邦政府。

联邦政府大致占全部税收收入的 2/3，州政府约占 1/5，地方政府占 1/8 左右。联邦税收收入的一半来自个人所得税，公司所得税仅为联邦政府提供 10% 左右的收入。联邦政府收入的另一项最重要来源是为社会保障融资的社会保障税，筹措收入占联邦收入的 1/3 强。国内消费税和关税约占税收收入的 6%，遗产和赠与税仅占 1%。

(2) 关于州政府。

一般销售税和个人所得税大约占州税收收入总额的 30%，公司所得税占州税收收入的 6%，国内消费税占 15%（截至目前，最大的税种是汽车燃料税，其次是对烟草制品和酒精饮料征收的税种）。“其他税”，包括牌照税和采掘税（对开采或“分离”自然资源征收的税），约占州税收收入的 10%，与为失业救济、工人赔偿和伤残保险融资的特定保险信托税的水平大致相当。财产税、遗产和赠与税占州税收收入的比重微乎其微。州政府的总收入中大约有 20% 以补助金形式来自联邦政府。这种补助金在很大程度上要求用于特定项目或目的，诸如为低收入家庭提供现金和医疗津贴，或者用于建筑、维护公路和桥梁。

然而，必须指出，这些百分比在各州之间差异很大，因为并非全部税种都为各州所采用，各州的经济特征也相去甚远，尤其是各州拥有的在经济上非常重要的自然资源相差很大。例如，5 个州没有开征一般销售税，9 个州不征税基广泛的个人所得税，5 个州没有征收公司所得税^②。即使各州都征收同一种税，税基和税率也大不相同。“边远”州税收收入的百分比分布是：阿拉斯加州的绝大部分收入来自自然资源（主要是石油），怀俄明州从这一来源获得的收入占 40%；佛罗里达州和华盛顿州都没有开征个人所得税，且 60% 以上的收入都是来自对一

^① 参阅 H. Duncan and C. Meluer，郭庆旺等译：《美国的税务管理：分权制度》，原文载于 Bulletin for International Fiscal Documentation 1997 年 2 月号；中译文载于《税收译丛》1999 年第 4 期。

^② 这里，把哥伦比亚特区视为一个州，共 51 个州，但哥伦比亚特区实际上不是一个州，在美国国会中不是一个享有投票权的成员。征收公司所得税的州数目中包括密歇根州，该州征收一种修正的附加法增值税，而不是对公司净所得征税。

般销售的征税^①；新罕布什尔州的选择性销售税占收入的45%；特拉华州大约有20%的税收收入来自对总部设在本州的公司征收的特许费；俄勒冈州不征销售税，70%的收入来自所得税（其次是马萨诸塞州和纽约，这一来源的收入占60%）。

（3）关于地方政府。

在地方政府的收入中，大约有75%的税收收入来自财产税，10%左右的收入来源于一般销售税。应当指出，地方政府收入中有63%左右来自地方税收入，其余部分来自“收费和各项杂费”（主要是从图书资料到用水的“使用者付费”、污水排放收费以及在某些情况下的公益事业收费）以及上级政府（主要是州一级政府）补助。大约30个州的地方政府开征一般销售税，13个州的地方政府征收地方所得税（总体来说，某一州的地方政府仅征收一种一般税种，但也有例外）。

（二）德国

作为联邦制国家，德国有联邦、州（16个）、县（543个）和市镇（16128个），另有117个市同时享有县的权限，也有学者将它归在县一级，还有学者将它归在市镇一层^②。从狭义政府概念出发，德国政府可以分为3个主要层级：联邦政府、州政府和地方政府，3级政府实行分权自治管理体制。

1. 德国税收权限划分。

与美国相比，德国税收权限属于相对集中型，其绝大部分税种立法权集中在联邦立法机关，但税收征收权和税收收入归属则分散于不同层级政府之间。

德国税权划分的特点是以分权为主。德国联邦立法机关不仅享有关税专有立法权，而且对收入全部或部分应归联邦政府的所有其他税种享有优先立法权。在不与联邦立法权抵触情况下，各州也享有一定程度的税收立法权。此外，州立法机关还可以通过立法决定某种或某些州税是否应归地方政府所有。

① 华盛顿州的“销售税”收入，包括对经营毛收入征税和一般零售税；相比之下，佛罗里达州的“销售税”收入则完全依赖零售税。

② 董礼胜：《欧盟成员国中央与地方关系比较研究》[M]。北京：中国政法大学出版社，2000。

德国税权划分具有如下特点^①：

(1) 三级政府，三级预算，各自相对独立。

(2) 税收立法权和管理权集中在联邦。德国各主要税收的立法，包括税种开征与分配原则，都由中央统一确定。

(3) 地方政府享有一定税权，分税分管，税法由联邦议会统一立法，具体条例、法令由财政部制定，但地方政府享有一定程度的机动权，可以规定起征点、开征某些捐税，等等。

2. 德国税收分配制度。

德国税收分配制度比较完善和稳定。税收收入划分为专享税和共享税。专享税收入全部归属或联邦、或州、或地方政府所有，作为本级政府固定收入。共享税按照确定比例在联邦、州、地方政府三级或两级政府之间分配。

德国税收分配制度的主要特点是^②：

(1) 共享税是主体。税种分为各级政府专享税和共享税两大类。共享税包括几个重要税种：个人所得税、公司所得税、增值税、营业税，等等。共享税收入占全部税收收入 70% 以上。专享税都是一些次要税种，例如联邦政府主要是关税，州政府主要是财产税，地方政府主要是土地税，等等。

(2) 建立“横向财政平衡体系”，用于实现各州之间税收调节。所谓“横向财政平衡体系”，是指依照法律规定，财力较强的一些州通过将一部分税收收入转付给财力较弱的一些州，使其达到按照人均税收收入水平均衡各州财力之目的。

(三) 日本

日本全国有 1 个都（东京都）、1 个道（北海道）、2 个府、43 个县，县以下为市、町、村，相应设置 3 级政府。税收收入也就划分为 3 级：国税、都道府县税、市町村税。

1. 日本税收权限划分^③。

日本税权划分，其突出特点是集权与分权相结合。日本税收管理体

① 付伯颖，苑新丽．外国税制 [M]．大连：东北财经大学出版社，2007．

② 同上。

③ 同上。