

第一章 完善财政分税制的总体设想

1994年，我国实行分税制财税管理体制改革，这是自改革开放以来，也是建国以来，在财税管理体制上经历的一次最深刻的变革。它是在我国经济体制和财税体制历经十几年改革的历史条件下进行的，是与建立社会主义市场经济体制的改革目标相一致，以市场经济条件下规范的财政体制为主要内容的。

一、财政分税制的理论研究

（一）分税制的一般理论

1 分税制的实质

分税制是一个国家通过对税种和税收管理权限在中央与地方之间的划分，以确立中央政府和地方政府间收入分配关系的一种制度。是一个国家财政管理体制的一种形式。

首先，分税制是处理中央和地方政府税收收入分配关系的一种制度。在一个以税收为主要收入形式的国家里，中央政府和地方政府财政收入的分配集中体现为税收收入的分配。但

并非所有对税收收入的分配形式都可称为分税制，如中央将以一国的全部税收收入集中起来，然后按某一标准和比例分给地方；又如一国中央和地方根据某种体制实行收入大包干，中央和地方税收收入捆在一起分成、上缴或补助。这些收入分配形式在我国都实行过，虽然也是基于对税收收入的分配，但它们由于不具备按税种或税源划分各级政府税收收入的特征而不能称为分税制。

其次，分税制是在中央和地方政府之间划分税种和税收管理权限的一种制度。分税制所要解决的两个基本问题，构成了分税制的核心内容：一是中央和地方政府对税种的划分，包括按税种的名称划分和按税种税源的划分，前者是就本国所设立的全部税种按其名称划分为中央税和地方税；后者是就同一经济税源的税种划分各级政府的税收，如对企业所得征收中央所得税和地方所得税。二是税收管理权限的划分，税收管理权限是税收的立法权、征收权和管理权的统称，具体包括税法制定权、税收法规解释权、税收减免权、税收调整权等。税收管理权限的三权可以统一，也可以分离。

2. 分税制的设计原理与内容

分税制是按照市场经济原则和公共财政的理论确立的。是处理中央政府与地方政府间财政分配关系的一种较规范办法，其涉及中央与地方的分权关系。任何一个国家的财政体制都有其集权的一面，也有其分权的一面。分税制实际上是在极端集权财政体制与极端分权财政体制之间作出的一种适度选择。它必然要导致中央与地方的财政收支划分，到底如何划分这就需要确立一定的原则。中央与地方支出的划分原则主要有：第一，受益原则。凡政府提供的服务，其受益对象是全国普通民众，则支出应属于中央财政；如果受益对象是地方民众，其支出应属于地方财政。第二，行动原则。凡政府公共服务的设施在行动上必须是全国统筹规划的属中央财政支出，反之在实施行动上必须是因地制宜的则属于地方财政支出。第三，技术原则。凡政府提供活动、规模宏大、技术严格则应归中央财政支

出。否则适于地方财政支出。第四，均衡原则。社会经济的平衡发展是相对的，不平衡才是绝对的。均衡地区差别、产业差别等支出属于中央财政。中央与地方的收入划分原则主要有：第一效率原则。效率原则是以征税效率高低为划分标准。如土地税，由于地方税务工作人员容易掌握当地的地价情况。稽征方便且不易逃税，因而适宜作地方收入。第二，经济利益原则。经济利益原则是以增进经济利益为标准，如货物销售统归地方的话，会出现过境则征税的现象。这样会增加成本，抬高物价，给经济发展带来不利的影 响。第三，适应原则。适应原则是以税基广狭为标准。税基广的税种归中央，税基狭窄的归地方政府。第四，恰当原则。恰当原则是以租税负担分配公平为划分标准。为了使全国公民公平地负担租税而设立的税种应归属中央，反之则属于地方政府。

分税制的实现过程也是贯彻上述原则的过程，该过程实际上是三大模块的统一，即分权、分税、分设机构的统一。分权是核心，依其程度可分为：集权型、分权型和介于两者之间的模式。分税内容，即将全部税种在中央与地方之间作合理的划分，明确归属，分税的结果形成三种形态：一是中央税；二是地方税；三是中央地方共享税。凡税源广、税基稳定而又占主体地位、对宏观经济影响大，且利于宏观调控的税种应划归中央税；凡税源分散，税源形成明显带有地方区域特征、对宏观经济影响不直接的税种应划为地方税；税源的形成与分享利于调动中央与地方积极性，税源大、波动性也大的税种应划归中央与地方共享税。分设机构是组织保证，一般有三种形式：（1）独立征收制。即各级政府各自设立税务机构，各级征收机构仅征收隶属于本级政府的税收。（2）委托征收制。即地方税委托中央政府代征或者中央税委托地方政府代征的制度。（3）集中征收制。它是将全国的税收（除绝对地方性税收外）的一切重要税源，都集中于中央征收，然后采用分成制或补助金方式等，再分配给地方政府。

3. 分税制下的税收协调

分税制条件下的税收协调大致可分为两种：一种是政府与纳税主体或纳税对象之间的税收协调，通常表述为税式支出；另一种是各级政府之间的税收协调，通常表述为转移支付制度。税式支出主要指通过减少纳税人的纳税义务而不采用现金补助方式，把财政上的利益给予某些人或某种行为。税式支出的预算化最早（1968年）始于美国，后来在世界上流行起来。税式支出的主要形式有税收减免、纳税扣除、税收抵免、税收豁免、税收饶让、税收延期支付、优惠税率、加速折旧等。税收减免是税式支出的主要方面。归纳起来有政策性减免和特殊性减免两类。税制支出虽然在鼓励私人投资、储蓄、出口贸易和吸引外资等方面有重大作用，但实践中有许多国家税式支出失控问题严重，主要表现为支出额度、支出方向失控。为此许多国家注重税式支出的成本效益分析和对税式支出实施预算监督和控制。对税式支出进行监督和控制是税式支出理论的核心。西方国家对税式支出进行监督和控制的做法大体上有三类：（1）临时性的监督。此做法为许多经济合作与发展组织的国家所采用。（2）建立规范的税式支出预算。此做法为美国、法国、澳大利亚等国所采用。（3）介于上述两种做法之间的方法。只对一些较重要的税式支出项目进行分析和控制，如意大利、葡萄牙和英国等。

转移支付是实行分税制国家的通行做法。一般中央直接组织财政收入要占 60%左右，中央支出要占 40%左右。然后通过转移支付的办法将 20%左右的收入拨给地方政府，用于指定项目和特定目的。建立中央补助制度的目的有三个：第一，地方性公共品有开放性，即地方公共品有很强的正外在性，有了中央的补助，就可以鼓励地方政府从事收益外溢的活动。第二，有利于解决地区之间的横向公平。第三，有利于保证地方税的低增长。实施转移支付通常有三种类型：（1）弥补地方公共品收益外溢性的补偿性转移支付；（2）综合转移支付；（3）专项转移支付。一般来说，在通常情况下

三种类型是同时被采用，而且这三种类型也适用于上级政府对下级政府的税收协调，但各国的实际做法都有很大的不同。

4. 分税制下的机构设置

税务征收机构的设置也是分税制的一个重要问题。不论实行什么类型的分税制，中央和地方政府都有自己相应的税收收入，因而有本级相应的征收和管理机构。一国税务机构如何设置，取决于多方面的因素，其中主要因素是一国的行政管理机构的设置、经济税源结构、所实行的分税制类型等。

从一国税务机构设置与行政机构设置的关系看，一级政府应有一级税务机构，与实行分级财政管理体制保持一致，如美国同三级政府设置相一致设立了联邦税务局、州税务局和地方税务局三级税务机构。但对于某一级政府来说其税务机构的设置可以与行政机构设置保持一致，也可以不一致，这一点与财政管理体制机构的设置是不同的。如对中央政府而言，中央政府设置国家税务局，可以根据行政机构设置情况下设相应的税务机构，也可以不根据行政区域而根据其他情况（如税源分布和结构）下设本级政府的税务征管机构。

从集权和分权的角度分析，分权型分税制国家一般是一级政府设一级税务机构，本级政府有一定的税收立法权，税务机关行使税收征管权，与上级和下级税务机关无直接的行政隶属关系，具有较大的独立性；而采用集权型分税制国家可以一级政府设一级税务机构，也可以只设一级中央税务局，而在地方设中央税务局的派出机构。不论是设立单独的地方税务机构还是设派出机构，地方税务机构都没有多大的权限。在行政隶属方面，税务机构的设置可以有两种选择，或者是水平领导或者是垂直领导。采用集权型分税制一般实行垂直领导，不受所属区域地方行政机关的直接干预，地方税务机构受中央税务机构的管辖；实行分权型分税制的通常做法时，同一级税务机构内部实行垂直领导，而不同级别税务机构实行水平领

导，即一级政府的税务机构受本级的管辖。

（二）我国的分税制改革

我国自 1994 年开始全面实行分税制，从总的情况看，分税制对市场经济下有效处理中央与地方的税收分配关系，加强宏观调控，调动中央与地方两个积极性，都发挥了积极效应。它的核心就是分权、分税、分征、分管。其基本内容如下：

1. 分权，即合理划分中央和地方政府的事权范围。分税制根据中央政府与地方政府事权范围划分各级财政支出，中央财政负责国家安全、外交和中央国家机关运转所需经费，调整国民经济结构，协调地区发展。地方政府承担本地区政权机关所需支出以及本地区经济、事业发展所需支出。合理划分事权是实行分税制的前提。

2. 分税，即根据中央与地方事权，按税种划分中央与地方的收入。将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税；将同经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税；将适合地方征管的税种划为地方税，并充实地方税种，增加地方税收入。具体划分如下：

中央固定收入有：关税，海关代征的增值税和消费税，消费税，中央企业所得税，非银行金融企业所得税，铁路、银行总行、保险总公司等部门集中交纳的收入（包括营业税、所得税、利润和城市维护建设税），中央企业上交利润，外贸企业出口退税。

地方固定收入包括：营业税（不含银行总行、铁路、保险公司的营业税）地方企业所得税（不含上述非银行金融企业所得税）地方企业上交利润，个人所得税，城镇土地使用税，固定资产投资方向调节税，城市维护建设税，房产税，土地增值税，印花税，屠宰税，农牧业税，耕地占用税，契税，遗产和赠与税，车船使用税，国有土地有偿使用收入等。

中央与地方共享收入包括：增值税，资源税，证券交易税。增值税中央分享 75% 地方分享 25%；资源税按不同的资源品种划分，

海洋石油资源税作为中央收入，其他资源税作为地方收入：证券交易税中央地方各半。

3. 分征和分管，主要是指分别设立国税局和地税局。国税局直属国务院，负责征收中央税和共享税，地税局隶属于地方政府，负责征收地方税。

4. 税收返还制度，这是一种符合我国当年实际情况的特殊的转移支付制度。中央财政对地方财政的转移支付，初步形成了体制补助、专项补助、结算补助、体制上解、专项上解和税收返还等政府转移支付体系。

我国现行分税制，在分税方面，确定了中央税、地方税和中央地方共享税，使中央税收体系和地方税收体系初具规模，为建立一个合理科学的税种分布体系奠定了基础；在分权方面，对中央与地方之间税收管理权限的划分初具雏形，在税收立法权、解释权、减免权、政策调整权集中于中央前提下，中央与地方的征收管理权已有基本划分。突破了旧体制的束缚，对社会主义市场经济的发展起了积极作用：分税制的实施建立了正确处理中央与地方分配关系的有效机制，有利于调动中央与地方两个积极性，使中央与地方分配关系朝着良性循环的轨道迈进一步。同时分税制本着财权与事权相统一的原则，在一定程度上促进了中央与地方财权与事权上的统一。既有利于集中财力，健全中央财政，加强宏观调控，又使地方财政收入有比较稳定的来源，地方政府调控经济的力度明显增强。此外，分税制的实施为调整产业结构，建立统一市场提供了前提条件，适应了市场经济发展的客观要求。

二、分税制的国际经验

随着经济体制改革的不断深入，中央和地方政府之间经济利益的矛盾日益突出，社会各界都希望通过实现分税制，来彻底理顺中

央和地方的财政分配关系，并期望以此作为推进财政管理体制改革的一个突破口。分税制是当今世界上许多国家在财政管理体制上所普遍采用的一种方法，在处理各级政府之间的纵向分配关系方面，发挥着相当重要的作用。因此，对它进行考察和分析，无疑会给我国以建立分税制为核心的财政体制改革带来一些有益的启示。

国际上通行的分税制，从集权分权的程度区分，大体可分为三种类型：第一类是管理权限分散的联邦制国家的分税制，以美国的情况最为典型，原联邦德国、意大利、瑞典、丹麦和挪威等国家实行的分税制也属于此类；第二类是管理权限集中的单一制国家的分税制，法国是其代表，英国、匈牙利等国家实行的分税制也属于此类；第三类是介于上述二者之间的日本式分税制。下面的分析就以美国、法国和日本的情况为对象。

1. 美国的分税制及其特点

美国自 1787 年通过宪法成立“三权分立”的联邦制国家以来，一直实行彻底的分税制。在联邦预算中，税收是财政收入的主要来源，90%以上的联邦财政收入来自联邦税收收入。自 70 年代以来，税收收入划分的总格局基本上维持在六四开的水平上，即联邦税收占 60%以上，州政府税收占 20%以上，地方税收约占 15%左右。虽然宪法并没有指定哪级政府应收哪种税，但为保证各级政府能够提供其事权范围内的服务，在财力保证上，历史地形成了每一级政府都有一个主体税种成为它的主要财源的分税制，从而使每一级政府都有自己的财源，建立了一套财权与事权相适应的三级税收体系。

(1) 联邦政府的税收体系

联邦政府的税收体系是以个人所得税、公司所得税和社会保险税三大直接税为核心，辅之以营业税、遗产税、赠与税和关税构成的。其中，个人所得税约占联邦税收收入的 50%，公司所得税约占联邦税收收入的 19%，社会保险税约占联邦税收收入的 9%。另外，据有关统计表明，1985 年个人所得税收入的 84%归联邦政府，14%

归州政府，2%归地方政府。个人所得税占各级政府税收总收入的比例，联邦政府为 50%，州政府为 28%，地方政府为 5%（见表 1—1）。由此可以看出，个人所得税是联邦政府税收体系的主体税种。

表 1—1 美国各级政府税收结构表 单位：亿美元

	联邦政府			州政府			地方政府		
	数量	比重 (%)		数量	比重 (%)		数量	比重 (%)	
		占本级收入	占各级收入		占本级收入	占各级收入		占本级收入	占各级收入
个人所得税	2889.4	49.76	83.94	4979.9	28.47	14.46	55	4.86	1.60
公司所得税	371.4	6.40	72.48	131.5	7.52	25.66	9.5	0.84	2.56
销售税									
总收入税	351.8	6.06	22.28	1020.0	58.33	64.59	207.3	18.32	13.13
财产税	60.5	1.04	6.14	65.0	3.72	6.60	859.7	75.98	87.26
其他各税	2133.5	36.74	98.45	34.2	1.96	1.55	0	0.00	0.00

资料来源 刘国光主编：《财税体制突破与利益重组》 中国财政经济出版社 1993 年版，第 182 页。

(2) 州政府的税收体系

州政府的税收体系是以营业税为主体，辅之以个人所得税、公司所得税、货物税和各种使用税构成的。营业税是对商品流转的课税，因此可以保证州政府用较低的名义税率和课征费用得到大量收入。战后以来，它一直占州政府税收总收入的 50%左右，占预算收入的 25%以上。

(3) 地方政府的税收体系

地方政府的税收体系是以财产税为主体，辅之以个人所得税、营业税和其他税收构成的。由于固定资产代表一种相当长远的资本投资形式，因而就成为地方政府的一个丰富的税源。80 年代以前，财产税占地方政府税收总收入的 80%~93%，占预算收入的 45%左右。

从上述的分税情况来看，所得税和营业税是美国联邦政府、州政府和地方政府共享的税源。显而易见，三级政府之间存在着复杂的税源共享关系。这种税源共享关系主要包括：税收补征、税收扣除、税收抵免、税收分享和税收免征。

税收补征是指联邦和州或地方政府对同一税源分别按不同税率各自征收，主要有两种方式：(1) 下级政府采用上级政府的税基，以自己的税率亲自征管；(2) 税收寄征，即上级政府替下级政府征收，然后拨还给下级政府。例如个人所得税同时由联邦和州征收，根据美国《1972 年联邦——州税收稽征法案》的规定，由联邦政府国内税务局为某些州代征个人所得税。具体处理的办法有两个：一是直接按州政府的个人所得税税率征收；一是按联邦纳税义务的一个百分比来课征。另一个例子是州和地方政府同时课征营业税，由州代地方征管。

税收扣除是指在计算纳税人的应税所得时，允许从总收入中扣除已向州和地方政府缴纳的所得税额。例如，某人的应税所得为 2000 美元，但他已向州政府交纳了 200 美元的所得税，则联邦所得税的应税所得为 1800 美元。若适用税率为 25% 则应缴纳联邦所得税为 450 美元。这实际上是上级政府对下级政府的一种税收支付，是协调税制的一种办法。

税收抵免是指纳税人对州和地方政府的纳税额可以抵消向联邦政府缴纳的税款。可抵免的税种有遗产税和失业保险税等。这种抵免有多种形式，但主要采取“按最高比例无限抵免”的办法。即上级政府按纳税人的联邦个人所得税税负规定一个最高抵免比例，在此限度内，纳税人向下级政府缴纳的所得税可以在应向上级政府缴纳的税款内无限抵免，一直达到最高比例为止。例如，联邦政府规定最高抵免比例为 20% 某人应纳联邦所得税 1000 美元 但已向州或地方政府交纳了 100 美元的个人所得税，按税收抵免的规定，该 100 美元应全部抵免，只需向联邦政府交纳 900 美元即可。但是，假

定州和地方政府的个人所得税税负为 300 美元，也只能抵免 200 美元，另外的 100 美元不能抵免。税收抵免的目的在于，防止纳税人从税率较高的地方流向较低的地方，有利于保证地方的收入来源。

税收分享是指上级政府将所征收的某种税款的一定比例分给下级政府，此办法通常是用来处理州和地方政府之间的关系。

税收免征是指对购买州和地方政府债券所得的利息收入，免征联邦个人所得税，以有利于州和地方政府筹措资金。

同时，美国宪法也对各级政府的财权作了一些具体的限制，即任何一级政府都不能妨碍其他政府的合法活动。因此，联邦政府在州和地方内的财产，州和地方政府不能对其课征财产税；州和地方政府也不能对联邦政府发行公债的利息所得征税；卖给联邦政府的销售收入，州和地方政府也不得征收营业税。

可见，美国的分税制是一种严格的划分税种、以法治税、依率计征的税收制度。它具有以下几个特点：

第一，与国际上普遍按税种来划分收入不同，美国采取税源分享的形式来划分税收收入，这是一种分权式的分税制度。联邦、州和地方政府都可以征收个人所得税、公司所得税、营业税以及其他各税。美国分税制的这一特点，从根本上来说，是由美国的政治体制决定的。政治上的分权，必然导致各级政府在财政管理权限上的相对分散。

第二，主要税种在三级政府之间合理配置。所得税（包括个人所得税和公司所得税）、营业税和财产税是美国的三个主体税种，它们分别占美国税收总收入的 57%、21% 和 13% 而这三大税种又分别归属于联邦、州和地方政府，使三级政府各自拥有稳定可靠的收入来源，为履行各自的职责奠定了坚实的经济基础。

第三，税收收入在三级政府之间的分配呈梯形分布。如上所述，如果以美国税收收入总额为 100% 的话 则联邦政府掌握 60% 以上，州政府掌握 20% 以上，地方政府掌握 15% 左右。这说明了政府的级

别越高，拥有的税收就越多。从西方各国的实际情况来看，中央掌握一定的财政收入就可以行使主动权。这样，联邦政府在很大程度上就可以凭借充裕的财力对州和地方政府的发展进行有效的干预。

第四，三级政府之间收入与职责划分清楚，各司其职。各级政府的支出主要依靠自己的收入。尽管近几年补助金（中央对地方财政的补贴）的数额有所增加，但规模远不如其他国家。1985年地方预算收入来源于中央补助的比重，法国为39%，英国为48%，而美国只有29%。大大低于英法两国的水平。

第五，依法治税，严格理财。这是美国分税制中的又一个重要特点。在美国，三级政府都有独立的税收立法权和税收征管权，不管是哪级政府的收支，都有相应的法律和法院的判决为依据。只要相应的法律条文没有修改或法院的判决没有被推翻，即使是情况发生了变化，收支项目变得不合理了，也都依然严格执行。

2. 法国分税制的主要特征

法国是一个老牌的资本主义国家，同时也是西欧主要资本主义国家当中惟一实行计划体制的市场经济国家。由于在财政上实行计划化管理，政府十分重视财政的宏观调节职能，注意充分发挥税收、预算和补助的作用，因此，税收管理具有高度集中的特征。具体来说，就是税收管理权限主要集中于中央一级。在税收收入划分上也是中央占大头，一般占总收入的75%左右（见表1—2）。

表 1—2 法国中央、地方税收收入比重表 单位：亿法郎

年度	税收 总收入	中央税收		地方税收	
		数额	比重 (%)	数额	比重 (%)
1970	1593	1245	78.35	348	21.65
1975	2973	2227	74.91	746	25.09
1978	4345	3279	75.57	1066	24.43
1980	5965	4569	76.60	1396	23.40

资料来源：《国际财政制度比较》，中国财政经济出版社 1991年版。

法国税收分为中央、省、市镇三级管理。分税制采取完全划分

税种的办法。一些大宗的、税源稳定的税种都划归中央管理。国税主要包括个人所得税、公司所得税、增值税、消费税、登记税、印花税、工资税和关税等，占税收总收入的 83%，其中增值税的比重最大，所得税次之。需要指出的是，这些收入全部归中央所有，不与地方分成。地方税分为直接税和间接税两种，直接税约占 80%左右，间接税约占 20%左右。主要包括行业税、居住税、建筑土地税、非建筑土地税、财产转移税、娱乐税等，仅占税收总收入的 17%，其中行业税、居住税和建筑土地税所占比重较大。直接税有行业税、居住税、建筑土地税、非建筑土地税以及其他直接税。间接税又分为强制性和非强制性两种，前者包括娱乐税、演出税和通行税等，后者有矿泉水附加税、电力消耗税、广告税和打猎税等。法国的地方税主要由市镇征收，其次由省征收。

在税收管理权限方面，税收的立法权包括开征权、征税范围以及如何分配税收收入等，均由中央统一规定。具体的税收条例、法令由财政部制定，地方政府只能按国家和税收政策及法令执行。但地方政府也有一定的机动权利，如可以制定地方税收的税率，有权对纳税人采取某些减免税措施，有权开征一些捐费等。在税收征收管理上，法国分为中央、地方两套系统，分别征收各自的税收收入。

众所周知，法国政府对国民经济的管理在西方各市场经济国家中是最强的，这主要表现在法国政府通过掌握和支配大量的国民财富对国民经济进行深入、广泛的干预，集权式的分税制就是战后法国政府进行宏观调控的重要手段。二战后，法国政府把实现工农业的现代化和增强综合国力作为振兴经济的战略任务，为完成这一任务，政府在税收上采取了一系列优惠措施。具体措施如下：（1）对属于国家重点生产部门的企业，国家与之签订免征所得税的“财政合同”，即如果企业按照经济计划的要求进行新的投资，政府就为企业提供税收的优惠；（2）对大企业用于技术改造和革新的工业原料实行减税优待；（3）鼓励中小企业合并并对其进行减税。此外，税

收也被用于缓和通货膨胀的压力，减少有支付能力的需求等方面。

然而，需要强调的是，虽然这种集权式的分税制对法国经济的持续稳定增长起到了重要的作用，但它也妨碍和限制了地方经济的发展。在整个国家财政预算中，中央财政集中的财力相当多，约占整个财政收入的 70%~80%。由于中央财政集中了绝大部分财力，地方财政积聚的财力就极为有限了，财力不足限制了地方政府调节和干预经济的自主性和积极性。当然，对于地方财政的困难，中央财政采取的是积极补助的办法，而且中央财政也有能力对地方财政进行干预和影响。中央对地方的财政补助有两种形式：一种是综合补助，主要用于平衡地方预算。这种补助是按人口、税收多少等因素确定的，人口越多得到的补助也越多。另外，为了鼓励市镇做好税收的征收工作，按照国家税收政策征税越多，补助也越多。另一种是专项补助，主要用于兴办地方工程。这种补助通常是根据政府的国土整治政策而确定的。总的来说，地方财政对中央的依赖性较大。

综上所述，法国的分税制是属于中央集权型的税收制度，其主要特征如下：

(1) 中央税收收入占税收总收入的比重很大，而且税收管理权限也集中于中央一级。法国的主要税种，包括增值税、个人所得税、公司所得税、消费税和关税等，全部集中为中央收入，地方不参与分成，中央税收收入占税收总收入的比重为 75%左右。在税收管理上，中央政府掌握着重要税种的立法权、税法解释权、开征停征权和减免权等。

(2) 地方政府的税收管理权较小。60 年代以前地方税有 40 多个税种，管理权限也较大，可以自行调整税率和税目。通过 60 年代末期和 70 年代初的改革，目前地方税主要是收入弹性较小的行业税、居住税和建筑土地税等，地方政府的税收管理权限较低。1982 年实行非集中化以后，地方的管理权限又略有扩大。

(3) 建立了相应的税收调整制度，重视收入再分配的作用，同时也有利于照顾经济落后地区的发展。税收调整的基本形式是补助金，法国地方财政收入中相当大一部分是中央财政的专项补助。1980~1985年地方政府收入平均约40%来源于中央补助，最高年份达到44%。这样也间接地增加了中央政府的总体调控能力。

3. 日本分税制的特色

日本是实行地方自治制度的单一制国家。行政机构分为中央、都道府县和市町村三级，其中47个都道府县和3253个市町村在法律上是平行的行政机构，统称为“地方公共团体”。与此相适应，日本的税收也分为中央、都道府县和市町村三级管理。税法由国会统一制定，内阁为实施税法制定政令，都道府县和市町村各级政府根据政令制定条例。各级税务机构为了贯彻执行税法和政令，需要制定各种各样的内部文件。当地方政府出现收不抵支的情况时，可以开征法定外普遍税，但该税的开征和调整必须经过地方议会讨论通过，并经自治大臣批准。在税收征收管理上，日本分为中央和地方两套系统，三级政府均有自己的征管机构，各自负责征收自己的税收。

日本分税制按税种划分为国税和地方税。其中国税占的比重较大，约占税收总收入的60%以上（见表1—3）。国税即中央税，主要包括个人所得税、法人所得税、继承税、赠与税、酒税、印花税等25种。在国税收入中，个人所得税和法人所得税占的比重很大，1994年两税合计占国税的62.4%^①。地方税又分为道府县税和市町村税两个部分。道府县税包括道府县居民税、事业税、汽车税、餐馆饮食消费税、汽车税等15种。在道府县税收入中，道府县居民税、事业税、汽车税占的比重大，1992年分别占道府县税收入的33.1%、38.4%和9.5%，合计为81%。市町村税包括市町村居民税、固定资产税、卷烟消费税、电税、煤气税等17种。在市町村税收入中，

①（日）总务厅统计局编：《日本统计》，大藏省印刷局1995年4月版，第211页

市町村居民税和固定资产税占的比重很大，1992年分别为51.6%和36.4%，合计为88%^①。

表 1—3 日本税收划分的格局

单位 亿日元

年 度	租 税 总 额	租 税 总 额 的 构 成 (%)		
		国 税	道 府 县 税	市 町 村 税
1950	7585	75·2	10·3	14·5
1955	13178	71·1	11·1	17·8
1960	25452	70·8	13·7	15·5
1965	48279	67·9	16·2	15·9
1970	115239	67·5	18·3	14·2
1975	226591	64·0	17·1	18·9
1980	442626	64·1	16·7	19·2
1985	624667	62·7	16·3	21·0
1990	916110	66·5	15·7	17·8
1991	979007	66·6	15·6	17·8

资料来源：(日)《财政金融统计月报》1991年第5期，第12—15页。

在日本，凡是征收范围广，影响到全国利益的税种，都划为中央税。由中央征收管理的税收占全国税收总收入的2/3左右。但是，在税收的使用上，为了支持地方发展经济文化事业，中央政府又以地方交付税和地方让与税以及国库支出金等形式，将相当于全国税收总收入的2/3再分配给地方使用。这样，一方面中央政府可以掌握对地方资金的支配权，使中央的政策意图能贯彻执行。另一方面也能充分发挥地方政府调节和干预经济的自主性和积极性。

地方交付税是中央政府为了平衡各地区的经济发展，把国税中的所得税、法人税和酒税按照一定的比例（三种国税收入额的32%）下拨给地方的一种税。地方交付税是地方政府重要的收入来源，它

在整个国税收入中占 25%左右，约占地方实际收入的 20%以上。贫困地区得到的地方交付税比例更高，达 30%以上。地方交付税不指定专门用途，不附加其他条件，地方政府可以自由使用，如同地方税收一样，使地方政府能有一个比较稳定的收入。同时，它又是中央政府的一种地区平衡手段，用以减轻地区之间的收入差别。地方交付税分为普通交付税和特别交付税两种，两者的目的是相同的，但后者是在普通交付税算定以后发生的灾害、欠收等特殊情况下提供的补充性财源。

地方让与税是中央政府把作为国税征收的特定税种的收入按照一定的标准转让给地方的一种税。如将地方道路税和特别吨位税的全部，天然气税的 $\frac{1}{2}$ 机动车吨位税的 $\frac{1}{4}$ 及飞机燃料税的 $\frac{3}{20}$ 作为转让给地方政府的税款。地方道路税、天然气税和机动车吨位税是作为道路修筑和维修经费的财源而转让给地方政府的，其转让金额与征收地点无关，完全根据道路的总长度和面积等标准来确定。飞机燃料税是为了维修机场和有关设施，防止飞机噪音等而转让给与机场有关的地方公共团体的一部分财源。特别吨位税是转让给征收地点即港口所在地的市町村的，不指定专门用途。“地方交付税”和“地方让与税”都是地方政府的财源。但是，前者具有调剂财源的作用，只拨给财力不足的地方。而后者就“地方道路税”而言，原则上是按道路的长度、面积等标准来分配的，不像“地方交付税”那样进行重点分配。地方让与税虽然在地方财政收入中占的比例很小，但在实际运用中却发挥着相当大的职能。它不仅能从税制上保证中央将一部分税收稳定地用于道路等基础设施建设，而且也具有诱导地方政府增加道路等基础设施建设投资的作用。

国库支出金是根据一定的目的和条件由国库拨付给地方政府，用于特定支出的一种财政资金。从地方财政的角度来看，可以根据支出的目的和性质，把它划分为国库负担金、国库委托金和国库补助金三大类。在地方政府承办的事务中，有些关系到国家的整体利