

中国地方税制 改革研究

主编：刘佐
副主编：王国璋
倪静石
朱广俊



中央编译出版社
CENTRAL COMPILATION & TRANSLATION PRESS

中国地方税制改革研究

主 编：刘 佐

副主编：王国璋 倪静石 朱广俊

中央编译出版社

《中国地方税制改革研究》编委会

主 编：刘 佐

副主编：王国璋 倪静石 朱广俊

编委会委员(以姓氏笔划为序)：

王国璋 冯佳根 朱广俊 刘汉樵 刘 佐

许 沛 杨 钊 杨国玉 李安泽 李积元

张德志 林 文 单美娟 洪训昌 桂文奎

倪静石 彭骥明 智 勳

编 辑：姚 欣 张 旋

前 言

地方税制度是实行分级财政、税收管理的国家普遍实行的一种税收制度,在上述国家的财政、税收制度中具有重要的地位。在中国,随着分税制财政管理体制的建立和完善,地方税制度在财政、税收制度中的作用也日益重要,其改革对于财政、税收制度的建设具有重要的影响。

为了推进中国地方税收制度的改革,经国家税务总局领导批准,国家税务总局税收科学研究所将《中国地方税制度改革》作为2004年重点研究课题,组织山西省地方税务局、上海市地方税务局、江苏省地方税务局、浙江省地方税务局、福建省地方税务局、江西省地方税务局、山东省国家税务局、河南省地方税务局、湖北省地方税务局、广西壮族自治区地方税务局、四川省地方税务局、贵州省地方税务局、青海省地方税务局、宁夏回族自治区国家税务局、宁夏回族自治区地方税务局和扬州税务进修学院等16个单位的税收科研人员参加,组成以国家税务总局税收科学研究所所长、研究员刘佐和理论政策研究室研究员朱广俊为组长的课题组,对中国地方税制度改革问题开展了专题研究。

经过课题组各成员单位和全体研究人员一年多时间的共同努力,《中国地方税制度改革》课题研究基本结束,并取得了可喜的成果,形成了1份课题总报告和25份课题分报告,对中国地方税制度的产生与发展、外国的地方税制度、中国现行地方税制度存在的问题等进行了广泛、深入的研究,并就今后中国地方税收制度的改革提出了许多积极的建议。课题总报告得到了国家税务总局副局长许善达同志的批示肯定,并在国家税务总局税收科学研究所2004年度课题评审中被评为优等。

为了总结《中国地方税制度改革》课题研究的成果,并推动这一课题研

究的深入,经课题组各成员单位协商确定,现将课题组各成员单位的主要研究成果汇集成书,供大家研究参考,并恳请读者批评指正。

《中国地方税制度改革》课题的研究工作和本书的出版发行,得到了国家税务总局领导和有关各省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局领导的高度重视与大力支持,福建省地方税务局税收科学研究所和江苏省地方税务局税收科学研究所先后承办了课题组在福州市、南京市举办的研讨会,课题组全体研究人员在研究工作中付出了辛勤的劳动,在此我们谨再次向他们表示衷心的感谢!

《中国地方税制改革研究》编委会

2005年6月

目 录



中国地方税制度改革研究	
国家税务总局税收科学研究所	
《中国地方税制度改革》课题组	1
完善地方税制须关注煤炭资源税改革	
山西省地方税务局课题组	33
现阶段地方税权改革之对策研究	
上海市地方税务局课题组	43
我国现行地方税制改革与探索	
江苏省地方税务局课题组	60
中国地方税收制度改革研究	
浙江省地方税务局课题组	78
中国财产税改革研究	
福建省地方税务局课题组	89
完善我国地方税制建设的研究	
江西省地方税务局课题组	117
关于完善我国分税制的几点思考	
山东省国家税务局课题组	132
完善地方税收制度的思考	
河南省地方税务局课题组	139



建立与分级财政体制相适应的地方税收体系构想	
湖北省地方税务局课题组	155
从广西实际出发探索地方税制改革	
广西壮族自治区地方税务局	178
机遇、挑战与制度建设	
四川省地方税务局财产税改革课题组	193
对我国地方税制改革的思考	
贵州省地方税务局课题组	206
完善地方税制的若干思考	
青海省地方税务局	217
分税制下我国地方税制建设若干问题的思考	
宁夏回族自治区国家税务局	
宁夏回族自治区地方税务局 课题组	233
试论我国地方税主体税种的选择	
扬州税务进修学院课题组	248

中国地方税制度改革研究

国家税务总局税收科学研究所
《中国地方税制度改革》课题组

内容提要:建立地方税制度是市场经济国家为满足地方政府财政需求而采取的一项重要措施。中国地方税制度改革是中国税制改革的重要组成部分。中国现行的地方税制度已经不能适应经济发展和财税制度改革的需要。完善地方税制应当解决税权的划分问题,实现内外税制统一,主体税种明确,为增加地方政府的财政收入和促进地方经济发展发挥更大的作用。

新中国成立以来的历次税制改革都涉及到地方税制度的改革。但是,由于实行中央集权的单一制国家体制,税权高度集中,地方税制度的改革受到了一定程度的制约。特别是在1994年中国实行分税制财税管理体制以后,虽然多次提及地方税改革问题,但是一直没有落实。

1996年3月17日第八届全国人民代表大会第四次会议批准的《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》中提出:“调整地方税制结构,健全地方税收体系”,“完善分税制,合理划分中央与地方的事权,划清支出范围。建立规范的转移支付制度。”

2001年3月15日第九届全国人民代表大会第四次会议批准的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十个五年计划纲要》中提出:“完善地方税制。”“合理界定中央和地方政府的事权范围,完善分税制和

转移支付制度,加强财政再分配功能。”

2003年10月14日中国共产党第十六届中央委员会第三次全体会议通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中提出:“在统一税政前提下,赋予地方适当的税政管理权。”“根据经济社会事务管理责权的划分,逐步理顺中央和地方在财税、金融、投资和社会保障等领域的分工和职责。”

上述文献表明,党和国家对于地方税制度的建设非常重视,同时说明地方税制度改革面临的任務相当繁重。

一、地方税制概述

(一) 地方税的概念

对于什么是地方税,中外专家学者有过多種不同的定义,有的以税收立法权为中心,有的以税收执法权为中心,有的以税款使用权为中心,有的以税收立法权、执法权和税款使用权三者为中心。例如:

陈共教授主编的《财政学》一书中说:“中央税和地方税是按税种的隶属关系划分的。从理论上讲,税收的存在依据是国家的政治权力,因而任何税种都隶属于国家,也就是隶属于中央政府。把税收划分为中央税和地方税,并不意味着中央与地方具有同等的征税权力,而是由国家在政治和经济上实行分级管理体制所决定的。中央税和地方税的划分方法因国家政体和管理体制的不同而有所不同。有些国家的地方政府(州、省、县等)拥有税收立法权,可以自行设立税种,这类税种显然就是地方税;而中央政府开征的税种就是中央税,中央税与地方税的隶属关系是十分明确的。有些国家的税种是由中央政府统一设立的,但根据财政管理上的需要,特别是为了调动地方的积极性,划出一部分税种给地方,其管理权和使用权也相应下放给地方,从而形成另外一种类型的地方税。此外有的国家还设立共享税,这类税收收入由中央和地方按一

定比例分成。”^①

王诚尧教授所著的《国家税收》(第二次修订本)一书中说:“以税收收入归属于哪级政府支配使用为标准,分为中央税、地方税、中央和地方共享税。一般地说,属于中央政府固定收入的税种,称为中央税;属于地方政府固定收入的税种,称为地方税;属于中央政府和地方政府共同享有,按照一定比例分成的税种,称为共享税。”^②

王维国、孙翊刚、汤贡亮同志主编的《中国地方税研究》一书中说:“人们对地方税从不同的角度有不同的认识,主要有以下三种观点:一是认为地方税是构成地方本级财政收入的那部分税收,如‘地方税是根据财政管理体制的特点和要求确定的,由中央政府和地方政府直接或间接行使特定管理权限的、收入由地方政府专享的各税收的总称’,至于共享税中归地方支配的部分是否属于地方税又有肯定和否定的两种不同看法。二是认为地方税是由地方政府组织征收并支配的税收。多数专家、学者持这种看法。如‘地方税就是与地方经济密切相关,属地方本级财政收入且由地方负责组织征收管理的各种税的统称。’三是认为地方税是由地方立法并组织征收,税款归地方支配的税收。”“科学的划分方法应该是采用税收收入归属权和税收征管权归属双重标准。根据这种划分方法,地方税的定义可以表述为:地方税是依据中央立法或经过法定程序地方立法,由地方政府组织征收并且收入由地方政府支配的各种税的总称。”^③

我们认为,严格地说,地方税是指税权归地方的税收,即由地方根据宪法或者其他国家法律的规定制定地方税收法律、法规,征收和使用的税收。也就是说,要判定一个税种是否属于地方税,主要应当从税收的立法权、执法权和收入使用权是否归于地方三个方面判断。但是,对于

^① 参见:《财政学》,陈共主编,四川人民出版社1991年7月第1版。

^② 参见:《国家税收》(第二次修订本),王诚尧著,中国财政经济出版社1988年5月第3版。

^③ 参见:《中国地方税研究》,王维国主编,中国财政经济出版社,2002年8月第1版。

上述立法权、执法权和使用权是否必须同时具备(特别是立法权的归属),各方面的看法不尽一致,各国的实践也有所不同。例如,美国各州的销售税(sale tax)由各州根据联邦宪法的规定自行立法并征收管理,收入纳入本州的财政预算;中国的房产税由国务院发布条例,由各省制定实施细则并征收管理,收入纳入各省的财政预算。因此,一般地说,在分税制财政管理体制下,由地方征收管理、收入划归地方的税收都可以称为地方税,不论其立法权归属如何。

有些人将地方税务局征收的税收称为地方税,或者将地方政府的税收收入称为地方税,这些说法都是不准确的。因为地方税务局征收的税收和地方政府的税收收入并不仅限于地方税,可能包括共享税。因此,本文中地方税、地方税务局征收的税收和地方政府的税收收入这三个相关而不等同的概念作了严格的区分。

(二) 中国地方税的起源和发展

关于地方税的起源,由于缺乏外国的资料,我们仅考察中国的情况。

关于中国地方税的起源,具有代表性的观点主要有两种。

第一种观点认为:地方税自民国始。这种观点的代表作是国家税务总局组织编写《中华民国工商税收史》^①。这种观点认为:中国自清朝以前,一切权力都集中于皇帝,实行中央集权,只有中央财政,无地方财政,尽管在某些时期也出现过一些地方以苛捐杂税等形式自行敛财的现象。

我们查阅史料得知:1908年,清政府筹备立宪时,有关部门第一次提出关于制定国家税、地方税章程的建议。中华民国成立以后,地方财政、税收制度逐步形成。

1913年11月22日,北京政府发布《划分国家税地方税法(草案)》,规定国家因中央及地方行政诸经费所征收之租税为国家税,包括田赋、盐课、关税等26项;地方自治团体因处理自治事务诸经费所征收之租税

^① 参见:《中华民国工商税收史·地方税卷》,国家税务总局组织编写,中国财政经济出版社,1999年2月出版。

为地方税,包括地捐、房捐、车捐、屠捐等 25 项,但是由于政局不稳而未能施行。

1928 年 11 月 22 日,国民政府(南京政府,下同)发布《划分国家收入地方收入暂行标准》,开始确立地方财政。此时,中央收入主要有盐税、关税及内地税、常关税、烟酒税、厘金等 14 项;地方收入有田赋、契税、屠宰税、船捐、房捐等 11 项。

1935 年 7 月 24 日,国民政府发布《财政收支系统法》,确定建立中央、省、县(市)三级财政,并规定了各级财政的税收。其中一些税种的收入在各级政府间按照一定比例划分(如营业税、所得税、土地税等),实际上形成了共享税,只是没有使用共享税的概念。

1941 年 11 月 18 日,国民政府发布《改订财政收支系统实施纲要》,将全国财政划分为国家财政与自治财政两个系统,并规定了其税收范围。

1946 年 7 月 1 日,国民政府发布修正以后的《财政收支系统法》,实行中央、省和院辖市、县(市)三级财政,并规定了各级财政的税收。为了直观和便于比较,我们将该法中规定的 17 种税划分为中央税 7 种、地方税 7 种、中央与地方共享税 3 种(详见表 1)。

表 1 中华民国税制(1946 年)

中央税(7 种)		中央与地方共享税(3 种)		地方税(7 种)	
所得税,印花税,特种营业行为税,关税(包括进出口关税和船舶吨税),货物税,盐税,矿税(包括矿产税和矿区税)		营业税(中央和院辖市分别为 30%、70%,省、县市各 50%);土地税(中央和院辖市分别为 40%、60%,中央和省、县市分别为 30%、20%、50%);遗产税(中央 55%、院辖市 15%、县市 30%)		契税、土地改良物税(土地税未施行之区域为房捐)、房捐、屠宰税、营业牌照税、使用牌照税、筵席及娱乐税	
中央税收入(亿元)	11768.4	中央与地方共享税收入(亿元)	1100.1	地方税收入(亿元)	1221.0
中央税收入占全国税收收入的比重(%)	83.5	中央与地方共享税收入占全国税收收入的比重(%)	7.8	地方税收入占全国税收收入的比重(%)	8.7

第二种观点认为:地方税起源于4000多年前的夏朝。这种观点的代表作是王维国、孙翊刚、汤贡亮主编的《中国地方税研究》。这种观点认为:夏王朝时期有贡和赋两种税,都是国家税(中央税),是中央直接统治区的人民和各方国部落按规定上交中央的收入。在中央直接控制区域外,分别由各方国及周边纳贡称附的部落酋长管理,此类方国和部落有自己的财政收支系统和赋税征收系统,同时要建立一套各具特色的财(税)源分配体制。这也就构成了各诸侯国财政,即构成了地方税。此时的地方税主要包括:对农民征收的田赋,对捕鱼者、猎户、放牧者、采樵者和园户征收的山泽税,对进入市场贸易者和进入流通的物品征收的关税和市税,等等。^①

应当说,上述两种观点都有其道理和依据,前者是从中央财政与地方财政的关系和严格意义上的地方税的角度分析得出的结论,后者是从地方有税种、有税收收入的历史状况的角度分析得出的结论。因此,我们认为,地方税这一名词在中国起源于清末,地方税制度形成于民国时期。尽管中国历史上很早就出现过地方征收的某些税收,但是与现代税收理论与实践中的地方税概念的内涵并不相同。与此类似,对于目前中国各级地方政府及其所属部门收取的各种具有税收性质的收费,无论其是否纳入财政预算管理,我们也不将其作为地方税讨论,虽然这些收费与地方税是有关的。

二、外国地方税简述

(一) 地方税税权在地方政府间的配置

经济合作与发展组织(OECD)国家的税权划分和表述方式比较全面,有较强的代表性。

1. OECD 国家的地方税税权划分。

^① 参见:《中国地方税研究》,王维国主编,中国财政经济出版社,2002年8月第1版。

OECD 国家关于地方税税权的划分通常在三级(有些国家为两级)政权间进行,第一级为联邦或中央,第二级为州(省),第三级为地方(包括市或学区等),联邦制国家和单一制国家有较明显的差异。

OECD 财政事务委员会将州和地方对税收的控制权,按照从大到小的顺序划分为如下五级:

A. 自主确定税率和税基。

B. 自主确定税率。

C. 自主确定税基。

D. 税收共享安排。州和地方拥有的决定权可以分为以下四级:Da. 有权决定税收分成比例;Db. 中央变动税收分成比例时需经州和地方同意;Dc. 税收分成比例由立法确定,但是中央可以单方面改变;Dd. 税收分成比例由中央作为年度预算的一部分确定。

E. 由中央确定税率和税基。

2. OECD19 个成员国的地方税税权划分情况。

下面我们简要分析一下 OECD19 个成员国(包括奥地利、比利时、捷克、丹麦、芬兰、德国、匈牙利、冰岛、日本、墨西哥、荷兰、新西兰、挪威、波兰、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士和英国)的地方税税权划分情况。

(1)各国州和地方拥有的税收自主权形式有单一的,如荷兰和英国,只有 B 级税权。大多数国家州和地方的税权是复合型的,由不同级次的税权组合而成。

(2)不同级次的州和地方税权的组成情况也不相同。在被考察的 19 个国家中,除了只有一级地方政权的 6 个国家(捷克、匈牙利、冰岛、新西兰、波兰和英国)以外,其余 13 个国家有单一税权的,如荷兰,三级政权的税权都为 B 级;然而大多数国家不同级次政权的税权不相同,但是政权级次的高低与税权的大小未表现出同一性。有些国家地方政权级次越高,税权越大,如芬兰、墨西哥和瑞典;多数国家则是地方政权级次越低,税权越大,如奥地利、丹麦、德国、日本、挪威、葡萄牙、西班牙和瑞士。

(3)在八个等级的税权中,B级税权是除墨西哥、新西兰外其余国家州和地方普遍拥有的权利;Da级税权各国皆无;C级税权和Dd级税权主要为捷克、匈牙利、挪威和波兰所有;而E级税权只为日本、墨西哥和葡萄牙所有。

(4)从税收收入上看,有10个国家州和地方政府本级税收收入主要来自Db级以上税权,它们是奥地利、比利时、德国、冰岛、荷兰、新西兰、西班牙、瑞典、瑞士和英国。其中,芬兰的地区政府、新西兰的地方政府和瑞士的州政府89%至100%的税收收入都来自A级税权。其余国家的税收收入主要来自Dc级税权和Dd级税权,如挪威两级政府的税收收入都主要来自Dd级税权,而捷克、墨西哥和波兰地方政府的税收收入主要来自Dc税权和Dd级税权。在19个国家中,州和地方政府从B级税权取得的收入之和在全国税收收入中所占比重的未加权平均值为9%,相当于州和地方政府税收收入占全国税收收入比重未加权平均值的一半,这表明,自主决定税率是各国州政府和地方政府取得税收收入最主要的手段。

(5)以Db级税权为界,通过Db级以上税权(A级至Db级)取得的税收收入占州和地方政府税收收入的比重超过50%的国家共有13个:奥地利、比利时、丹麦、芬兰、德国、冰岛、日本、荷兰、新西兰、西班牙、瑞典、瑞士和英国,说明这些国家州和地方税收自主权较大;通过Dc级以下税权(Dc级至E级)取得的税收收入占州和地方政府税收收入比重超过50%的国家有4个:捷克、匈牙利、波兰和挪威,说明这些国家州和地方税收自主权较小。其余两个国家比较特殊,其中葡萄牙级别较低的地方拥有较大的税收自主权,它能决定本级政府63%的税收收入,而级别较高的自治区则毫无税收自主权,100%的税收收入由中央决定;墨西哥则相反,地方毫无税收自主权,全部税收收入由Dc级以下税权决定,而州的税收自主权则很大,全部税收收入都由Db级以上税权决定。

(6)从国家政治体制来看,在被考察的19个国家中有5个联邦制国家:奥地利、比利时、德国、瑞士和墨西哥。在以Db级以上税权为主的

13个国家里,联邦制国家有4个:奥地利、比利时、德国和瑞士。以De级以下税权为主的4个国家全部为单一制国家:捷克、匈牙利、波兰和挪威。这表明,在被考察的国家中,大多数国家的州和地方都拥有较大的税收自主权,而大多数经济转型国家税收自主权较小。

(二) 地方税的地位和税制结构

我们选取10个发达国家(美国、加拿大、英国、法国、德国、意大利、瑞士、冰岛、澳大利亚和新西兰)和10个发展中国家(泰国、印度、蒙古、爱沙尼亚、捷克、波兰、肯尼亚、南非、巴西和智利),以1999年(个别国家使用1998年数据)的情况进行分析(各国的比重为加权平均数,分类国家的比重为未加权平均数)。

1. 州和地方政府税收收入的比重。

(1)州和地方政府税收收入占全国税收收入的比重。上述20个国家州和地方政府本级税收收入占全国税收收入的比重平均值为33.4%。其中,发达国家为34.3%,发展中国家为32.4%;最高是加拿大,高达47.5%;最低的是英国,只有3.9%。

(2)州和地方政府税收收入占州和地方政府财政收入的比重。上述20个国家州和地方政府本级税收收入占州和地方本级财政收入的比重平均值为44.8%。其中,发达国家为47.6%,发展中国家为42.0%;最高的是冰岛,高达73.0%;最低的是英国,只有13.7%。

2. 发达国家的地方税结构。

(1)美国、加拿大、德国和瑞士4个国家的州政府征收所得税,且所得税占本级政府税收收入的比重都超过45%。美国、法国、德国、瑞士和冰岛5个国家的地方政府也征收所得税,其中德国、瑞士和冰岛来自所得税的收入占本级政府税收收入的比重超过了75%。这说明,所得税是发达国家的州和地方政府采用的主体税种。

(2)只有美国和加拿大的州政府征收社会保障税,并且该税收收入占本级政府税收收入的比重都在7%以下。这说明,社会保障税不是发达国家州和地方政府普遍采用的主体税种。

(3)除意大利外的9个国家的州或地方政府都对财产征税,地方政府较州政府征收的财产税高。例如,澳大利亚地方政府财产税收入占本级政府税收收入的比重为100%,英国为99.5%,加拿大为92.6%,新西兰为85%,美国超过70%。这说明,财产税是发达国家地方政府的主体税种。

(4)有5个国家的州政府、6个国家的地方政府征收货物、劳务税,其中:美国、加拿大、德国、澳大利亚的州政府30%以上的税收收入来自该税类;除美国、法国之外的其他国家的地方政府从该税类取得的收入不足本级政府税收收入的10%。这说明,货物、劳务税是部分发达国家州政府的主体税种。

3. 发展中国家的地方税结构。

(1)蒙古、爱沙尼亚、捷克和波兰4个国家征收所得税,且都由地方政府征收。其中爱沙尼亚和捷克所得税收入占地方政府税收收入的比重达到90%以上,蒙古和波兰也高于27%。这说明,在欧洲国家,所得税构成了地方税的主体税种,但是发展中国家并非普遍采用所得税作为地方税税种。

(2)征收社会保障税的国家只有波兰和巴西。波兰地方政府于1999年开征社会保障税,该税种收入占地方政府税收收入的比重达到50%以上,成为波兰地方政府的主体税种。而巴西虽然州和地方政府都征收社会保障税,但是此类税收收入占州和地方政府税收收入的比重只有5%左右。这说明,社会保障税不是发展中国家州或地方政府普遍采用的税种。

(3)10个国家的州或地方政府都征收财产税,其中肯尼亚、南非、巴西和智利4个国家地方政府的财产税收入占地方政府税收收入的比重都在45%以上,南非高达100%,其余国家则在20%以下。这说明,财产税是发展中国家州或地方政府普遍采用的税种,也是部分国家地方税的主体税种。

(4)10个国家的州或地方政府都征收货物、劳务税,此类税收收入