

从国际视角看中国地方税制的完善

中央财经大学 汤贡亮

摘要：本文从国际视角，以美国、德国、法国、日本四国为例，力求总结归纳国际上地方税收法律制度建设的基本理论与基本经验，为中国地方税收法律制度的改革与完善，提供可资借鉴的思路。

一、四国地方税收立法权、征管权、收益分配权的比较分析

从世界各国税权划分的情况来看，大致可分为三种类型。一是地方分权型，即各项税权分别由中央和地方行使，互不交叉和干扰，税权在各级政府之间的分布较为分散，美国是这种类型的典型代表；二是中央集权型，是指各项税权高度集中于中央，地方只有很小的税权，法国是这种类型的典型代表；三是适度分权型，这种税权划分模式综合了前两种类型的特点，中央和地方均享用一定的税收立法权，但中央对地方税收立法权的具体行使有一定的限制，日本是这种类型的典型代表；德国虽然是联邦制国家，但其绝大部分税收立法权集中在联邦（中央），税收征管权和收益权则分散在各个地方，具有一定的代表性。

（一）美国

美国是典型的分权型联邦制国家，与其政府级次相对应，联邦、州、地方均有各自独立的税收体系，并相应拥有各自的税收立法权和征管权，但是州和地方政府的税权都要受到上位法律的监督和制约，当地方政府出现不适当课征时，联邦法院有权作出停征的判定。在宪法和法律的基础上，高层政府对下层政府的税收活动实施了各种管制。州对地方的税收收入管制，最常见的是税率和税额的限制，如一些州对地方税中的财产税规定最高税率，一些州对全部财产税设定收入增长幅度。

（二）德国

德国的税收立法权高度集中于联邦，绝大部分税收由联邦立法（只有娱乐税、狗税、渔猎税、许可证税、教会税，州拥有立法权），联邦不仅拥有联邦税和共享税的立法权或者优先立法权，对各州的专享税，联邦也拥有优先立法权，州对部分税收事项享有共同立法权或排他立法权。德国的税收征管权相对集中于州政府，绝大部分税收都由州征管，地方税务局作为各州政府的派出机构，只征地方税，并向地方政府负责。税收立法权的相对集中与征管权的相对分散相结合，是德国税收体制成功的经验之一。

（三）法国

与一般市场经济国家税收立法权相对集中、税收征管权和收益权相对分散的特点不同，法国的税收立法权和征管权都相对集中于中央，表现出鲜明的集权特征。1982年，法国政

府对中央与地方关系进行了一次重大改革，通过了《权力下放法案》，较多地扩大了地方自主权，将印花税等地方税种下放，从而使地方的税收权相较过去有一定程度的提高。法国2003年的修宪，承认领土单位具有条例制定权，即修改后的宪法第七十二条第三款规定：“依照法律规定的条件，这些领土单位由选出的议会自主管理，并且为行使其职权，其拥有条例制定权”，规定“领土单位享有可依法律规定条件自由支配的收入”，“对于每一类领土单位，税收收入和其他自有收入代表其全部收入的决定性的一部分。”使法国宪法直接对地方政府的税收立法权作出了规定，使地方政府的税收立法权有了宪法的依据。地方政府的自主管理原则是法国宪法确认的一项宪法性原则。

（四）日本

日本税权划分的一个突出特征是税收立法权、征收权相对集中，管理权、使用权相对分散。原则上，日本的中央税和地方税均由国会统一立法，其中地方税以《地方税法》的形式加以确定。地方政府根据国会颁布的法律制定属于地方税种的条例，并拥有决定开征和停征一些法外普通税的权力。日本税收的另一个特点是中央对地方实行严格管理，即“课税否决制”。与战前相比，日本相应扩大了地方政府的税权，允许地方在地方税法列举的范围内自行立法征税，但若超出此范围，须经自治大臣批准，否则中央有权予以否决。日本地方税分为法定地方税和法外地方税，法定地方税由中央立法，法外地方税，主要是指地方政府根据特殊需要，如财政收入不足、特定公益事业发展需要等，在法律规定之外征收的税收。对此，须经地方议会审议批准，报中央政府自治省批准。

二、四国地方税种的选择和设置

（一）地方税种的选择

总体而言，各国地方税种的设置几乎涵盖了财产税、所得税、流转税在内的所有税种。

1. 财产税类。这类税收主要有房产税、遗产与赠与税、车船税。如日本的财产税包括对财产收益、转让、保有和流通四个环节的课税。日本目前的财产税主要包括：遗产与赠与税、地方财产税（固定资产税、土地保有税、城市规划税）。日本在1950年进行税制改革时建立了遗产和赠与税制度。日本采取欧洲大陆型（法、德型）的遗产和赠与税，即分财产税或继承税制度。日本的固定资产税是以固定资产的价格为课税标准的一种地方财产税。它是日本地方政府——市町村财政的主要来源（平均占市町村税收的40%以上）。固定资产税主要由市町村征收，只有超过一定数额的固定资产税才由都道府县征收。城市规划税是为满足城市规划事业或土地规划整理事业的费用需要，由市町村财政向城市规划区域内的特定土地、房屋的所有者征收的一种地方财产税。城市规划税的纳税义务人和课税标准与固定资产税相同。2000年，市町村征收的城市规划税税率为0.3%。土地保有税是为了抑制土地投机，使土地有效利用和供给，于1973年创设的一种市町村税。土地保有税向土地保有者和取得者征收。

四国中，美国是实行一般财产税的典型国家，法国、德国、日本还开征特种财产税（常

见的如土地税、房屋税、不动产税)。在财产税中,各国普遍重视不动产税,而在不动产税中,房产税又占十分重要的地位。

目前,世界各国在财产税制度安排上既有共性又有差别,在共性方面,各国普遍征收遗产与赠与税、个人和公司财产税,并主要由地方政府征收;在差异方面,一些国家将遗产与赠与税作为联邦或中央税,另一些国家将其作为州和地方税。

2. 所得税类。①个人所得税:如美国州和地方政府均征收个人所得税,个人所得税收入占到了州政府税收收入的28%(1992年),占州以下地方政府税收收入的5%(1995年);德国将个人所得税列为共享税;日本两级地方政府均开征居民税,且是主体税种之一。②地方公司(企业)所得税:在州一级开征公司所得税的只有美国、日本的少数国家,而在地方政府一级开征公司所得税的较多,如美国、日本、德国。有些国家地方政府还向企业征收与所得有关的其他税收,如法国对国内经营工商业的个人或法人组织所得利润征收职业收入税。

3. 商品税类。如美国将销售税列为地方税,日本、德国将一些不重要的特种消费税列为地方税。

4. 资源税类。如美国、日本、德国地方政府开征了土地类税收。

5. 其他税种。国外地方税收中还有许多小税种,包括特定目的税、行为税等各有特色的零星税种。如法国、德国地方政府开征娱乐税,法国还开征了广告税。

(二) 主体税种的确立

从各国地方税主体税种类别上看,许多国家选择了财产税,如在美国,2004年财产税收入约占州以下地方政府税收收入的31.5%,2003年日本固定资产税占市町村税收收入的46.3%,德国2004年地方不动产税占州和地方独享税收收入的31.5%。

除财产税外,把所得税作为地方税主体税种是国际发展的一个新动向。如日本都道府县税收收入的40%来源于事业税,市町村税收收入中的51%为居民税收入。

三、四国地方税制建设的经验借鉴

上述四国地方税制建设的经验反映了当今世界多数国家地方税制建设的现状与发展趋向,从国际视角看地方税制,我们可以有以下几点启示:

(一) 科学、规范的分税制必须以合理、明确的事权划分为前提

四国都以法律法规的形式对各级政府的事权、财权加以明确界定和划分,中央政府和地方政府之间的职责范围、税权划分明确,从而使各级政府都在法律规范的体制框架内行使其职责,避免和减少了相互之间的利益冲突。四国中央以下各级政府都有属于本级政府的税种和税收收入,且政府级次一般不超过三级。地方性公共产品由地方政府来提供才是最有效率的,既然需要地方政府提供公共产品,即事权由地方政府承担,自然要给地方政府一定的财权,而财权的主要方面就是税收。可见,建立公共财政就需要建立地方税体系,这也是建立

地方税体系的理论渊源。

（二）关于中央与地方税权纵向划分的几条具有普遍意义的原则

1. 税收立法权的相对集中和税收征管权相对分散相结合的原则。从各样本国家的基本情况来看，税收立法权相对集中于中央层次，税收征管权相对分散于省级层次，两者的有机结合保证了各国税制的平稳运行，使中央与地方在财政体制中，税收立法权与税收征管权、税收征管权与税收初次收益权的配置大体上衔接和统一。

2. 中央集权的主导性和地方适度分权相结合的原则。无论是强调中央集权的单一制国家，还是侧重地方分权的联邦制国家，无不将中央税权置于地方税权之上，使地方税权受到中央税权的制约和监督。即使美国这种州和地方政府拥有较大税权的分权型国家，也存在联邦对州和地方以及州对地方税权的“双重约束”与“收入管制”。日本规定的“课税否决制”也体现了中央对地方税权的约束和限制。但是，四国都已适当下放了地方税收立法权，如法律赋予日本地方拥有适当的税收立法权，但某些地方税种的立法、开征，还须上报自治大臣批准。同时规定了相应的限制制度，这说明各国税权划分的形式随着社会经济条件的变化在不断做出调整，如法国近年来由集权走向了适度分权。

3. 税权划分的法制化与弹性化相结合的原则。因为税收立法权的分配，关系到一国范围内的税政的统一、宏观调控目标的实现、地区经济的均衡发展，甚至于政权的稳定，所以各国对税收立法权的分配都十分谨慎，一般都会明确规定在宪法或其他基本法律中。对于税收立法领域，特别是税权划分领域中的重大基本理论问题，国外立法实践一般通过两种方法来解决。一是在宪法中做出明确规定，这种做法以美国最为典型；二是制定专门的税收基本法，如德国于1919年、日本于1962年分别制定了《租税通则法》与《国税通则法》；或是制定《地方税法》等法律，如日本。

（三）建立科学、合理的地方税体系，确定地方税的主体税种和辅助税种

建立一个税种设置科学、税源稳定、主体税种明确、适合地方特点的地方税体系是实行分税财政体制的基础。地方税是以地方税收收入的归属为标准来划分的，遵循居住地原则。从理论上讲，应将税基比较固定即税基具有非流动性的税种划归地方政府，这些税只对本辖区居民征收，并且税负最终归宿于本辖区居民，从这个角度讲，房产税应划归地方，四国无不以房产税作为省以下地方税的主体税种。

（四）财政体制改革与地方税制改革相互配合

地方税制度的完善需要与整个财政体制的规范相配套，特别是进一步完善财政转移支付制度，缓解地区经济发展不平衡，促进地方经济的发展。

四、完善我国地方税收法律制度的思路与建议

（一）科学合理界定地方权限

贯彻中央“在统一税政前提下，赋予地方适当的税政管理权”的精神，赋予地方一定的

税收立法权，同时，建立权利制约机制，防止税权滥用。

针对我国的具体国情和目前的税收管理权限，首先应该制定具有指导意义的《税收基本法》（《税法通则》），以法律的形式规范中央和地方的税收管理权限，进一步明确地方税的性质、立法原则、管理体制等。其次，在地方税收管理权限划分上，实行分类分级管理：（1）中央税和共享税的税收立法权、征收权和管理权集中于中央，以保持中央税和共享税管理权限的完整和统一，维护中央的利益，增强宏观调控能力。（2）对在全国统一开征且对宏观经济影响较大的税，即地方税中的重要税种，包括营业税、个人所得税、土地增值税等，其税收立法权、税率确定和调整权、减免权等应集中于中央，地方可拥有征收权。（3）对全国统一开征，但对宏观经济影响较小的地方税，即地方税中的次要税种，在立法权归中央的前提下，地方政府可拥有一定的税政管理权，即地方政府有权在中央规定的基本法规的基础上，根据本地区的实际情况，对具体的开征范围、税目的设计、税率的确定等进行调整。（4）建议在《税收基本法》中规定，全国人大认为必要时可授权省级人大，根据当地的资源特色，有决定开征某些地方税小税种的权利，或由全国人大授权省级人大自行立法，在报经国务院批准后再开征区域性地方税种，同时保障和维护全国税政的统一；或建议由省、自治区、直辖市及地方人民代表大会，在认为必要时向全国人民代表大会提出申请，报经全国人民代表大会常委会备案和批准后作出授权决定，并处于中央的监督和约束之下。

（二）确定地方税的主体税种

目前，营业税、所得税是地方税收收入的主要税种，其余多是税源分散、收入零星、征管难度大的小额税种。由于地方税税种大多属于财产税及特定行为税，在税种的设计方面偏重于税收的调节职能，而忽视组织收入的职能，因此造成地方税结构中主体税种不突出，不能为地方提供稳定充足的财政收入。在税种收入划分级次方面，一些主要税种（如企业所得税）已由地方固定收入调整为中央地方共享收入，属于地方固定收入的税种绝大多数是零散的小税种。我国地方税的改革应确定地方税主体税种，以确保地方政府有一定规模和稳定的财政收入。对地方主体税种的选择是实现改革和完善地方税制的关键。近期从收入的规模来看，不作结构上的调整，应维持现有的以营业税、个人所得税为地方税主体税种地位的现状。这两个税种在目前属于税基广、税源充足、税制规范的税种，可以更好地实现收入和调节功能。随着经济的发展，人民生活水平的提高，个人财富的增加，以及税制改革的深入，特别是总体税制改革框架的形成，建立以物业税为地方税的主体税种的条件将会成熟，应创造各种条件明确将财产税作为省以下、县市级地方政府的主体税种。

（三）关于调整中央税、共享税、地方税以及完善地方税制的思路和建议

建议对中央税、共享税、地方税作如下调整：（1）中央税。一是根据受益原则建议把车辆购置税改为地方税；将铁道部门、各银行总行、保险总公司的营业税和城建税改为地方税；二是将铁道等中央企业和海洋石油、天然气企业缴纳的企业所得税纳入共享范围，在分支机构所在地分别入库；三是将证券交易印花税调整为中央税。调整后的中央税包括关税、消费税、进口环节增值税、船舶吨税、证券交易印花税。（2）中央与地方共享税。共享税的范围

调整为国内增值税、企业所得税、个人所得税。建议目前暂维持现有的分享比例不变。要依法建立共享税分享比例定期动态调整机制,将来根据我国经济社会发展变化,每隔三四年对中央地方之间的分享比例作出适当调整。(3)近期,通过适当调整,我国的地方税制体系应包括营业税、城市维护建设税、车购税、印花税(除证券交易印花税部分)、契税、资源税(除海洋石油企业缴纳)、耕地占用税、城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、土地增值税、车船税、烟叶税等。从长远角度考虑,可以把房产税、城市房地产税(未来要推行的物业税)、车船税、车购税、城建税作为县(市)级政府的地方税。如果按照上述的调整思路,未来我国省级政府地方税的主体税种是营业税,而基层县(市)地方税的主体税种就是财产税。

当前要稳步推进“物业税”(房地产税)改革,或称不动产税制的改革。研究将房产税、城市房地产税、城镇土地使用税合并为统一的“物业税”(房地产税)的可行性方案。建议将营利性的工商企业法人拥有的不动产纳入“物业税”(或房地产税)征税范围,对其需规定的税收减免条款予以统一规定。可将城镇居民住房纳入不动产征收范围,但对居民自住的房屋应免征房地产税,可设立居民基本生活住房的税收减免条款,应通过立法程序赋予地方政府适当的权限,由地方政府根据本地的社会经济发展和居民收入水平,制定具体的家庭免税住宅面积或免征额。对于农业用地和农民自住房应在相当长时间内免征“物业税”。不动产税制由保有环节的“物业税”(房地产税)和流转(交易)环节的契税(建议合并契税和与房地产交易相关的印花税统一征收契税)等税种组成。“物业税”(房地产税)以房地产市场评估价值为计税依据。要推动财产的登记、申报、评估等必要的基础性措施的积极实施,妥善设计好“物业税”税制各要素,设立中央和地方两级不动产评估机构,倾向在“十一五”时期在合并房产税、城市房地产税和城镇土地使用税的基础上,取消土地增值税,保留契税和耕地占用税,在城镇范围内构建统一的不动产税制。此外,议拟开征的遗产与赠与税应与不动产税制相匹配。

要积极推进资源税的改革,明确开征资源税的目标,开征资源税不仅要调节各种自然资源的级差收入,更要体现国家对自然资源的所有权,最大限度地促进国家自然资源的合理开发和有效利用,维护生态环境,促进可持续发展,要在相关的法律、法规制度上明确保证,以有效的遏制当前一些地方对自然资源的某些掠夺性开发。要扩大资源税的征税范围,把国际上普遍采取保护性开发和利用的森林资源、水资源以及旅游资源、牧场资源列入征税范围。在税率设计上,建议由从量定额征税向从价定率征税发展,可采用比例税率,以应税资源的实际产量为计税依据,按照资源开采时的市场价格,从价定率计征。税率设计要有利于调整资源的边际成本价格,并考虑由于资源开采而带来的外部成本,使资源税负在整体上有较大幅度的提高,体现国家资源应有的市场价值,促进资源产品价格市场化。(至于盐的资源税,因为我国生产的盐,大部分是海盐,为体现资源利用的区别对待政策,建议对海盐采用低税率。同时可采用税价配合运用,一方面收取资源探矿权、采矿权价款。2006年11月国家发改委确定的在山西等八个省(区)进行的煤炭资源有偿使用制度的改革试点,似可以推广到

全国所有资源。)对于现行矿产资源补偿费、城市水资源费等其它类似的收费,可作税费改革的通盘考虑,结合费改税,对其中属于税收性质的,纳入资源税,合并征收,同时保留某些必要的收费。对于海洋石油和天然气开采,可单独改征海洋石油税,划为中央税种,而资源税则从现在名义上的中央地方固定收入,改为完全的地方税。还要逐步将排污费、社会保障基金等各种收费、附加和基金改为征税,推进环保税、社会保障税等税种的出台,扩大地方税收种类和收入规模。

要把排污等收费,改为开征环境保护税,并在有关税种的制度建设中都贯彻和体现环境保护政策,逐步构建环境保护税体系。要把一切与环境污染、资源破坏的行为和产品都列入环境保护税的征税范围,分列税目,逐步扩大。主要是工业废水、废气和固体废料,其次是那些难于降解和再回收利用的材料制品以及对环境污染会造成严重污染的各种包装物。

筹集社保基金,改费为税是发展方向。由于税务机构遍及全国各地,有充实的征管力量,从2002年以来已经有19个省(市、区)由地方税务局代征社会保险费,积累了丰富的征管经验和有关个人所得的税收信息。党的十六届六中全会明确要求对社会保障“积极推进升级统筹”,现在已有黑龙江、福建、陕西等几个省实行全省范围内的社保统筹,统筹层次的全面提高,为把社会保障税作为省级地方税的税种开征,在全省范围内统一征收、调剂、使用、创造良好的条件。

建议认真抓住当前制定《税收基本法》(《税法通则》)的契机,争取将《税收基本法》继续列入“十一五”全国人大立法规划,争取尽早立法,将税收立法、执法、司法、中央与地方税政管理权的划分、税法解释、税法监督等税收一般性规范写入《税收基本法》(《税法通则》),推进我国税收法律体系(包括地方税制体系)的完善,推进我国税收法制建设。

参考文献

1. 王维国、孙翊刚、汤永亮:《中国地方税研究》,中国财政经济出版社2002年8月版。
2. 白彦峰:《税权配置论》,中国财政经济出版社2006年12月版。
3. 中国国际税收研究会课题组文章:《积极借鉴国外地方税制建设经验,加快完善优化我国地方税收体系》(课题组长郝昭成),2007年4月。
4. 王诚饶:《改革地方税制,完善地方税体系》,2007年7月,中国国际税收研究会论文。