

学校编码: 10384  
学 号: 9812004

分类号 \_\_\_\_\_ 密级 \_\_\_\_\_  
UDC \_\_\_\_\_

# 学 位 论 文

## 试论我国地方税的改革与完善

许志瑜

指 导 教 师: 雷根强副教授

申请学位级别: 硕 士

专 业 名 称: 财 政 学

论文提交日期: 2001 年 4 月

论文答辩日期: 2001 年 月

学位授予单位: 厦 门 大 学

学位授予日期: 2001 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

2001 年 4 月 20 日

## 内 容 摘 要

1994 年分税制改革以来，我国的地方税经过 7 年发展取得了不少成绩：建立和规范了地方税的基本框架，改变了原来多种体制并存的局面；设立了地方税的专门征收机构，提高了地方税务机构征收管理的责任感和积极性，促进了地方税的增长，调动了地方聚财理财的积极性，促进地方经济发展。但是由于我国当时的分税制改革是在保留既得利益下进行的，过多考虑了中央集权的需要，使得地方税还存在诸多问题亟待解决。随着我国经济的发展，原来的问题不仅没有得到解决反而更加突出。因此，如何进一步完善我国的地方税是当前税收改革中的一个重要环节。本文从地方税的若干基本问题入手，介绍了国外的经验，针对目前我国地方税存在的问题提出了进一步改革和完善的对策。本文共分为四个部分：

第一部分，介绍了地方税的若干基本问题。首先，通过分析地方税产生的条件和原因，阐述了地方税的定义。其次，介绍了地方税设置的原则和地方税的主要税种。最后，分析比较了两组联系密切的概念——地方税与地方收入、地方税与地方收费。

第二部分，对国外的地方税进行了较为详细的介绍，涉及的

国家主要包括了单一制的日本和法国、联邦制的美国和德国、以及中东欧原计划经济国家的俄罗斯和波兰。从各国地方税的实际状况出发，总结了可供我国借鉴的若干经验。

第三部分，笔者结合我国具体国情对我国的地方税存在的现状和问题进行了较为详细的分析。总结我国地方税的主要问题有四个方面：一、地方税的法律法规立法层次低；二、地方税的税种设置和划分不规范；三、地方税的税制设计不合理；四、税收管理权限过于集中在中央。

第四部分，改革和完善我国地方税。笔者在借鉴了国外地方税的经验的基础上，针对我国地方税的问题提出了四点建议，分别是：一、提高地方税的立法层次；二、规范税种的设置与划分；三、推进地方税制度的改革；四、进一步规范地方税的管理权限。其中本文重点论述了第二和第三方面的问题。如前所述，我国地方税存在的主要问题之一就是税种的设置不合理、主要税种的建设跟不上时代发展，只有从根本上改变这种局面，合理设置地方税种、推行双主体税种模式，切实改革和完善地方税的税种，才能促进地方税的健康发展。

关键词：地方税，改革，完善

# 目 录

第一章 地方税的若干基本问题	1
一、地方税存在的条件	1
二、地方税的定义	3
三、地方税设置的原则	6
四、地方税的主要税种	7
五、地方税与地方收入	7
六、地方税与地方收费	8
第二章 国外地方税的介绍和借鉴	10
一、国外地方税的介绍	10
二、国外地方税的借鉴	15
第三章 我国地方税的现状和问题分析	19
一、地方税的法律法规立法层次低	19
二、地方税的税种设置和划分不规范	19
三、地方税的税制设计不合理	21
四、税收管理权限过于集中在中央	24
第四章 我国地方税的进一步改革和完善	25
一、提高地方税的立法层次	25
二、规范地方税税种的设置和划分	25
三、推进地方税制度的改革	28
四、进一步规范地方税的管理权限	36
参考文献	38

## 第一章 地方税的若干基本问题

### 一、地方税存在的条件

地方税是相对于中央税而言的，它不是从来就有的，而是随着社会经济的发展而逐步形成的。它的真正成型期是 19 世纪后期，直到 20 世纪才开始为世界各国所接受。要想正确地认识地方税，就必须先了解它存在的条件和原因。

#### （一）地方税存在的前提条件是政府的分权

在前资本主义社会，由于商品经济还未形成，政府的经济职能较为简单，没有必要确立地方税。但是随着人类社会进入资本主义，商品经济极大发展，政府的经济职能随之扩大，并呈现出多样化和复杂化的发展倾向。尤其是在国土面积相对较大的国家，由于国土广大，人口众多，各地的经济发展、文化水平、风俗习惯以及土地、矿藏等资源的分布都有较大的差异，中央政府不可能事无巨细，面面俱到，把全国的各项事务包揽无遗。为了把中央政府的政令与各地的实际情况结合起来，就必须设立若干个不同层级的政府机构，赋予它们相应的权力，让它们承担相应的责任，以便因地制宜，灵活机动的处理地方事务。只有这样，才能充分发挥政府系统的行政效能。财政分权是政府分权的一个重要方面，因为从一定程度上说，政府职能的行使离不开财政的支持。政府分权的实质是在划分中央政府与地方政府事权的基础上，对政府的财权也进行相应的划分，也就是对支出权与收入权的划分。政府财政分权，尤其是收入权的划分使得不同层级的政府都*可能*拥有自己收入来源。在税收已经成为大多数国家的主要收入来源的情况下，不同的收入来源也就是不同的税收收入。由中央政府所控制的税收收入被称为中央税，相对而言，地方税就开始用来指那些由其他层级政府所控制的税收收入。

#### （二）地方税产生的根本原因是为了更好的配置资源

我们知道，人类生产的社会产品可以划分为二类：一类是私人品；一类是公共品。在市场经济体制条件下，市场就能有效率地提供私人品，而公共品由于存在非排他性和消费时的非对抗性，则主要必须由政府提供。但是并非所有的公共产品都能覆盖整个国家。实际生活中，更多的是地方公共产品，其收益只覆盖有限的地理范围内。有些公共产品的受益范围是全国性的，也有些公共产品的受益范围是地方性的。正是由于大多数公共产品的享用都有着受益区域的限制，所以只有根据受益区域来生产和提供公共产品，才能够

---

<sup>1</sup>但是，这里必须看到政府的分权只是地方税存在的一个前提条件。比如中国在 1994 年税收改革前，虽然也存在中央政府和地方政府在行政管理上的分权，但是地方政府并没有自己独立的税收收入来源，而是采用类似大包干的形式，由中央统一征收后，再分配给地方。

更有效地满足人们的偏好。因此多级财政体制下税制模式的内在特性是依照受益原则来确定的，它要求每一受益区域（或辖区）中的成员都应该为其所消费的本辖区提供的公共产品进行支付。也就是说，一个辖区乃至一个国家为了能给公共产品的生产提供资金，就要课征相应的税收。因此只有地方政府根据本地的实际情况确定本地公共品的提供规模，并征收相应的税，才能优化资源的配置。反之，如果采用全国性的税收来提供地方公共产品，由于当地的公共品消费者承担成本的相对减少，地方公共品将出现过度消费的情况，从而无法达到资源的有效配置；或者采用全国性的税收提供统一形式的地方公共品，也会由于各地对各自地方公共品的需求不一样而产生资源配置的不效率。

### （三）地方税确立的直接条件是分税制的实施

只有在分税制下，地方税才真正浮出水面。简单地说，分税制是指一个国家通过对税种和税收管理权限在中央和地方之间的划分，以确立中央政府和地方政府间收入分配关系的一种制度。它是一国税收管理体制的一种形式，有两层含义：首先，分税制是一种处理中央和地方政府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<sup>2</sup>；其次，它是指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：一是中央和地方对税种的划分，二是税收管理权限的划分。

相对于其他处理中央和地方税收收入分配关系的制度，分税制的最大特点在于它提出了在中央和地方政府之间划分税种和税收管理权限。当地方政府不仅拥有自己的税收收入来源，而且得到了一定的税收管理权限时，才有了真正意义上的地方税。

## 二、地方税的定义

对于如何对地方税下一个确切的定义并没有一个统一的意见。目前大概有三种不同的观点。第一种观点主要从收入归属权方面对地方税的概念作出界定，简单地认为地方税就是指收入归属于地方政府的税收。第二种观点认为除了收入归属地方之外，还必须由地方负责征收管理的税才是地方税。第三种观点把税收管理权限也作为地方税定义的一部分，认为必须由地方立法并组织征收的且收入归属地方的税为地方税。虽然这些观点不尽相同，但是它们揭示了地方税的内涵实际上包括三个方面的内容：收入归属、管理权限

<sup>2</sup> 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，但是它们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。

及征收制度。

### 1. 地方税的收入归属权

上述三个观点虽然对管理权限及其征收制度的有不同的认识，但是这些观点无一例外的都将“收入归属于地方”作为划定地方税的必要条件。“收入归属于地方”作为划定地方税的必要条件的原因在于收入归属权是区分中央税、中央地方共享税和地方税的一个重要标准。依此可以把所有的税种在中央和地方之间进行初步划分，明确归属的结果形成三类税：收入归属中央的税为中央税、收入归属地方的税为地方税、以及收入由中央和地方共同拥有的税为中央地方共享税。

### 2. 地方税的管理权限

对地方税的认识除了明确归属权之外，还必须进一步分析地方税的管理权限和征收制度。

完整意义上的税收管理权限包括三个方面：①立法权。这一权限规定着税法的制定和颁布、税种的设立。在税收权限当中，税收的立法权居于核心的地位。②税法解释权。作为对基本税法的补充说明和制定实施细则的一种权限，税法解释权的依据是税收基本条例，其主要方式是对税收法律和税收行政法规在实施过程中遇到的特殊问题加以说明，已达到配合实现税法意图的目的。③征收管理和调整权。这一权限的包括税种的开征和停征权，以及增加或减少征税品目、调整征税比率的权限和减少税收负担方面的权限等。

由于税收的立法权是税收管理权限的核心，地方税的管理权限也集中体现在地方税的立法权上。立法权的关键是税法制定权，即在法定权限内立法征税、立法确立税制的权力。拥有税收立法权，就不仅可以确定税收规模、选择税制结构、设置税制要素等来贯彻政策意图，配置和调度经济资源，而且可以在一定程度上控制税法解释权、税收征管调整权。从这个意义上讲，税收立法权实质上就是一种资源配置决策权。由于各地经济资源各具特色，经济发展水平各不相同，同高高在上的中央政府相比，地方政府更贴近居民和社区，在地区经济信息收集和掌握中占有优势，能更好地留意社会 and 个人的需求并迅速准确地作出差别性反应。因此，根据资源配置的效率原则，地方政府理应在地方资源配置中占据地位。这就自然要求地方对配置地方资源的重要经济杠杆——地方税拥有一定的税收立法权，从而可以自主地根据地区经济税源发展和地方公共物品的供求情况，通过地方税收立法优化区域资源配置，尽量减少由中央在信息不完全的情况下制定地方税法带来的效率损失。因此，地方政府拥有适当的税收管理权限是非常必要的。

但是，也应该看到，地方政府的管理权限并不是没有条件和限制的，它同中央税收管理权限相比，是不完全的、受制约的。它有以下几个特点：

①独立性受限。地方税收管理权限不是完全独立自主的，它要受中央政府的监督和制约，地方制定的地方性税收法规需报上级政府备案，后者对前

者有否决权。②完整性受限。地方政府对不同的地方税种所拥有的税收管理权限是不同的。对于有些地方税种，地方只拥有有限的调整权，而其他大部分管理权限基本归中央所有；对于大多数的地方税种而言，除了立法权归中央，地方政府拥有其他三个方面的权限；只有对少数的地方税种，地方才拥有完整的税收管理权限，但仍需报中央审批、备案。③地方税收管理权限的空间效力具有地域性，只能在本地区内施行有效。④作为地方税收管理权限核心的地方税收立法权，还必须遵循法律中的不抵触和不重复原则。不抵触原则要求有地方税立法权的立法机关根据本地的具体情况和实际需要，在不与宪法、税收法律、税收行政法规相抵触的前提下进行地方税收立法。这是为了保证地方税立法始终处于立法体制约束之下。不重复原则是指对那些明确规定中央拥有税收专属立法权限的中央税、中央地方共享税，除法律另有特别规定外，地方不得对该税目重复立法课征。地方只有在中央并未行使其税收立法权的范围内，才享有地方税收立法权。它是为了避免因重复立法带来的立法资源浪费和立法权限之间的混乱，防止地方对中央税源的侵蚀和非法利用；保证中央税收收入及时足额取得；同时可以保护纳税人免于遭受数个征税主体的不公平课税，承受重复、超额的纳税负担。

### 3. 地方税的征收制度

地方税的税收收入属于地方政府，这是大家关于地方税的共识。但在地方税的征收上，则存在不同意见。有的学者提出地方政府的征收是构成地方税的一个重要内涵<sup>3</sup>。但我认为，对该问题的理解必须要考虑到地方税确立的直接条件——分税制的具体形式。由于分税制本身采用的形式较为多样，因此地方税的征收方式也各有不同，并不一定全部由地方政府负责征收，而可以存在多种征收方式。分税制在不同的国家又有按税源划分、分成、以及附加这三种主要形式。以下结合分税制的不同形式介绍地方税可以采用的征收方式。

①税源划分法。这种做法是对各种税的不同性质加以划分，使得中央政府与地方政府有不同的税收来源。地方政府一般有自己的征税机构征收相应的税收。

②分成型。分成型是把税源属于中央政府的税收分给地方政府若干成，或者把税源属于地方政府的税收分给中央政府若干成。此时可以由地方政府直接征收，也可以由中央政府征收后再按一定的比率分给地方。

③附加税。附加税是指在不同等级的政府之间对于某一个统一的基础税率再分别加收不同的税率。在实施这种手段时，往往由高一级的政府决定某一个基础税率，也就是说，在中央政府决定了某一个基础税率之后，再由下一级政府附加若干成。从各国实践来看，有两类附加税：一是纯粹的税收附

<sup>3</sup> 《对地方税的几个基本理论问题的认识》王火生



加。这是指地方政府把中央政府决定的税率作为基础税率，然后再加上自己的税率，在征税过程中自行征收。二是“背负税”。这是指地方政府把中央政府决定的税率作为基础税率后，附加上自己这一级税率，并在征税过程中请求中央政府一并加以征收，然后再要求中央政府留出一部分相应作为本级政府财政的加成而分给本级政府。

地方税的征收方式可以由地方政府直接征收，也可以由中央政府代征收，比如法国全国只设中央一套税务机构，统一征收中央税和地方税，地方并无相应的征收机构。但是大多数的国家还是为地方税单独设立了征收机构，整个国家的税务机构分成国税和地税两个系统。由于地方税可以不由地方政府直接征收，故地方税不一定会拥有自己独立的税收征收机构。因此对地方税的认识不应把是否由地方征收作为判断地方税的一个条件。

综上所述，我们可以给地方税下这样一个定义：地方税是随着政府分权管理制度的发展，为了更好的配置资源，在分税制的框架下，由地方拥有收入归属权和部分税收管理权限的各税种的总称。

### 三、地方税设置的原则

在设置地方税时既必须考虑到税收的一般原则，如税收的效率原则、公平原则和财政原则，又必须考虑到地方税种本身的特点、各级政府的事权和财权关系、地方行政管理的特征等。具体说来，还需考虑以下几个原则。

1. 非流动性原则。即地方税的税源应具有明显的地域特征，其课税对象和征税范围相对固定于某一区域，不随纳税人的流动而流动。比如土地税，征收对象为土地，不具有移动性，适合作为地方税的税种。

2. 地方受益原则。某些税收征收对象受益的大小与当地提供的公共服务的优劣息息相关，这些税种也应作为地方税种。例如居民在商品劳务的交易发生地和收入的获得地享受了当地的公共服务，因此根据受益原则，地方政府也有权对所得征收相应的税收。法国、日本和美国等国家的地方税种中都包括了所得类的税种。

3. 收入稳定且有一定弹性。此原则指地方税的税种比较稳定，不应因经济形势变化而大幅度波动，这样才能保证地方政府有较稳定的财政收入来源。比如财产税就是因其收入来源相对稳定，而被设置为地方税种的。同时，部分地方税的税种也要有一定弹性，才能保证地方政府的收入随经济的增长而逐步增长。如地方的个人所得税。

4. 方便征管原则。该原则即税收效率原则在地方税种设置上的具体体现。须知，税源的形成，与地方政府主观努力和其提供的经营环境密切相关。因此，只有根据地方政府的税务行政能力及征管手段的特点来设置地方税种，才能便于地方政府征收和管理。

## 四、地方税的主要税种

根据地方税设置的原则，下列税种一般划归为地方税：

1. 房产税和土地税等地域性强的财产税。由于税基不具有流动性，且房产、土地等的增值、收益的高低与当地的基础设施、地方政府的公共服务的优劣密切相关，因此财产税是地方税的主要税种之一。如在发达国家，财产税是普遍征收的税种，比如澳大利亚几乎百分之百的地方税是财产税，英国、爱尔兰等国的地方税收也基本上是财产税。

2. 营业税成为地方主要税种的原因是它的征税范围主要覆盖第三产业，而在第三产业中，交通运输业、邮电通信业，文化体育业等也与当地的基础设施和公共服务关系密切。如美国州政府的税收结构就是以营业税为主体税种的。

3. 农业税的税基也较固定，农业收益的高低同样离不开当地的基础设施和公共服务，所以农业税也是地方税的税种之一。如波兰就把农业税划为地方税种。

4. 个人所得税和企业所得税的税基虽然具有较强的流动性，但是根据前面所提到的受益原则，所得税可以同时中央和地方开征。如美国三级政府的税种中都有所得类的税种。

## 五、地方税与地方收入

要对地方税有一个更深入的理解还需要了解地方税与地方收入的关系，地方收入不直接等同于地方税的税收，只有知道二者的区别才能避免在地方税问题上走极端，简单地认为可以用地方税代替其他地方收入。地方收入是指地方所拥有和能支配的全部资金。地方税并不是地方收入的唯一来源，地方收入包括地方税收收入、地方与中央共享税收收入、地方收费、中央对地方的转移支出和补助等。

在一些国家中，地方税收收入为地方收入的主要来源，比重可达 60%，如美国的州和地方税收收入占本及全部收入的 60%左右。但在不少国家地方税收收入在本级收入中并不占主要部分，比方说在英国，地方政府 60%的收入来源于中央政府的补助，而本级的地方税收比重都在 10%左右。在俄罗斯等东欧国家地方税在本级收入中的比重更是低于 10%。造成这种现象的原因有二：一是中央政府为了贯彻中央政策的执行，把大多数的收入集中于中央，通过对地方的补助从财权方面控制地方政府的行政行为，如英国、意大利、新西兰等国的地方税税收比重低的原因皆出于此；二是在俄罗斯和东欧原计划经济国家，公有财产处于私有化的过渡阶段，作为地方税支柱的财产税税基十分薄弱，可供征收的土地税、房屋税、遗产赠与税和其他财产税等税源微不足道。而其他地方税，如资源税、印花税、行为税等税源也极为有限，所以

地方税的收入远不能满足地方的财政需要，只有靠共享收入和其他财政转移支付办法来解决。

地方税收入占地方总收入的比重是由本国具体的经济情况决定的，不少同志根据美国的情况，提出大幅度提高地方本级收入中的地方税比重，这是对地方税建设的拔苗助长。事实上，我国当前发展地方税一定要结合我国的国情，地方税的比重不宜过大，不能单纯追求收入比重。

## 六、地方税与地方收费

地方税和地方收费的关系也是人们研究地方税时所必须注意的。征税和收费是政府取得收入的两种形式，两者的根本区别在于，税收的征收并不建立在纳税人的“付出”与“受益”的直接对应的基础上，是政府的一种非市场性行为。费的收取则要以缴纳者的“付出”与“受益”的直接对应为依据，是政府活动领域中引入的市场交易体制。从公共产品的理论上说，公共品的具体性质是划分税费的主要标准。对于具有非对抗性和非排他性的公共品如国防的提供，只能采用税收形式；而对于受益范围较小，受益者容易确定的公共品，则能通过收费将供需双方联系起来，比如对过往汽车收取桥梁通行费就属于这种类型。

由于地方政府提供的公共产品以地方性公共品为主，相对中央政府提供的公共品而言，其受益范围和受益对象较易确定，因此地方政府也采用收费形式提供不少的地方公共品。但是由于收费与税收相比具有自愿性、有偿性、分散性和灵活性的特点，要对收费进行有效的管理和监督，其难度大于对征税的管理和监督。因此有不少国家为了强化和规范对政府收费的管理和监督，以税的形式征集本质上属于费的收入，这包括汽油税、轮胎税、印花税等，还有一些国家直接把收费也划归税的管辖。在俄罗斯的《联邦税法纲要》中就直接列出了各级政府征收的税费，税费并举。

在我国不少地方都存在乱收费现象，对此很多人提出了“费改税”的对策。我认为，在推行“费改税”的同时也必须注意到乱收费产生的根本原因是地方政府缺乏有效的监督所致。我国原来实行的高度的中央集权制，一直是由中央对地方进行监督。1994年税收改革后，中央把部分权力下放到地方，这样，当地的居民也应该参与对地方政府的监督。但由于我国历史上一直缺乏地方居民参与地方管理的传统，没有完善的具体的法律对地方居民的监督权力做出保障。一旦中央不行使监督权，地方政府上没有中央的监督，下没有居民的监督，就会形成权力监督的真空，而且实行分税制后，地方和中央有了各自的收入范围，地方利益受到了前所未有的肯定和强化，地方政府追求自身利益的动机和行为比历史上任何时候都要强烈。此时的地方政府就倾向于采取各种名目的收费形式聚集资金。因此需要重新建立对地方政府监督的制度，但这并不意味着要恢复计划经济下中央对地方的全面控制，而是让

地方民众能切实执行监督权，也只有这样才能根治地方乱收费的现象。

厦门大学博硕士论文摘要库

## 第二章 国外地方税的介绍和借鉴

### 一、国外地方税的介绍

地方税是随着分税制的实行而产生的。分税制是资本主义国家使用时间较长和较具普遍性的一种财税管理体制。在一些发达资本主义国家已经有 200 多年的历史了，如美国在 1787 年成为“三权分立”的联邦共和国后开始实行分税制；加拿大是 1867 年通过联邦宪法的同时实行分税制；英国的分税制也是在 19 世纪建立的。分税制的实施体现了市场经济发展的要求。初期的自由市场经济中地方自治势力较强，地方税的地位较为重要。随着生产的社会化和科学技术的高度发展，财政体制逐步由分散趋向集中，地方税的重要性也相对减弱。20 世纪 70 年代后，各国转而提倡地方的自治能力，即财政的联邦化，地方税又得到了各国的重视。由于国家的政体可以分为单一制和联邦制两大类，接下来主要将以此为分类标准介绍一些国家的地方税，并在最后特别对中东欧原计划经济国家地方税的情况进行介绍和分析，以求给我国地方税的改革和建设提供一些有益的启示。

#### （一）单一制国家

##### 1. 日本

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，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。因此日本地方税是指道府县税和市町村税两个部分。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。也就是说在日本税收的立法权大多集中于中央，而管理权和使用权则多由各级地方政府掌握。地方税是由国会统一立法以《地方税法》的形式加以确定的。地方政府的立法权限较小，仅仅对数目较少的法定外普通税拥有立法开征权，而且地方政府虽然根据自治原则，有权决定征收何种地方税，但其课征标准却受到中央政府的严格控制。地方政府征收的税种包括：一是根据地方税法列举课征的地方税；二是地方政府在征收地方税法列举税种之外的税收，但是开征列举税种之外的税收时必须经过地方议会讨论通过，并经中央自治大臣批准。地方税的税率也受到中央政府的限制。中央政府有权制定控制税率的上限，并且还规定标准的

税率。

属于各都道府县和市町村的各地方税种包括三类：地方税所得税包括个人居民税、个人事业税、法人居民税、法人事业税；地方财产税包括不动产取得税、固定资产税、都市计划税、特别土地税等；地方消费税包括地方消费税、道府县烟税、市町村烟税、轻油交易税、汽车购置税、特别地方消费税、高尔夫场地利用税、入浴税、汽车税、轻型汽车税、宅地开发税、狩猎者登记税、打猎税、共同设施税等。

具体而言，道府县税包括道府县居民税、事业税、汽车税、餐馆饮食消费税等 15 种。在道府县税收收入中，道府县以居民税和事业税为主体税种，它们占道府县税收收入的比重合计接近 60%。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。在市町村税收收入中，市町村以居民税和固定资产税为主体税种，它们占市町村税收收入的比重更是达到了 80%以上。

## 2. 法国

法国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。法国实行的是较为明显的集权式分税制，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，地方政府只能按照国家的税收政策及法令执行。地方在中央立法的范围之内只能对属于本级政府地方税行使征收权，并拥有一定的税率调整权和税收减免权。在中央授权的范围之内，地方也可以开征某些零星税种，如娱乐税等。自 80 年代以来法国实行了财权分散化的改革，其核心是适当扩大地方的税收自主权，将汽车税、印花税、环境保护税等税种下放为地方税，从而地方的税收权限较过去有了相当程度的扩大。

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方法。一些大宗的、税源稳定的税种都划归中央管理，不与地方分成。中央一级的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。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。地方税主要包括行业税、居住税、建筑土地税、非建筑土

地税、财产转移税、娱乐税等，它的收入仅占全国税收总收入的 17%，其中行业税、居住税和建筑土地税所占比重较大。法国的地方间接税又分为强制性和非强制性两类，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。

## （二）联邦制国家

介绍联邦制国家的地方税时必须先澄清一个概念：在联邦制国家中地方税是专指州政府的下一级政府的税收，而我们地方税概念中的地方政府，在单一制国家是指中央政府以下的省、市、县、乡镇等各级政府，在联邦制国家，则是指州或加盟共和国及其以下的各级政府，因此介绍联邦制国家的地方税时实际上包括各州和州下一级政府的税收。在本文中提到的美国和德国地方税时均指州的下一级政府的税收。

### 1. 美国

美国自 1787 年通过宪法成为联邦制国家以来，一直实行彻底的分税制。自 20 世纪 70 年代以来，总税收收入中，联邦税收（中央一级的税收）占 60% 以上，州政府税收占 20% 以上，地方税收（指州政府的下一级政府税收）约占 15% 左右。虽然美国的宪法没有具体规定哪级政府应收哪种税，但为保证各级政府有一定财力能够提供其事权范围内的服务，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。

#### （1）州政府的税收权限和税种结构

美国全称为美利坚合众国，从其名称中可以看出它是一个联邦制国家。在美国不仅联邦有联邦宪法，而且各州也有自己的州宪法。虽然美国联邦宪法凌驾于州宪法之上，但是联邦宪法的成立却依赖于州议会的通过。因此联邦宪法规定联邦的权力是采用列举型的，即联邦宪法中没有具体规定属于联邦的权力属于州。正是由于美国历史上联邦政府的形成依赖与州政府的让权，所以当美国的州政府在放弃某些权力时，还需保留一定的财政特权，这就形成了一种契约，通过宪法的形式保证了州经济活动的独立性。只要州的法律不与联邦宪法相抵触，便是有效的。实际操作中，虽然各州享有较为充分的税收管理权限，但在如下两个方面仍要受到联邦的限定和制约：一是联邦宪法可限定各州的税收权限。美国的联邦宪法第一条第十项规定，州政府未经国会的核准，不得对任何进口或出口的商品课征进口

税或出口税；二是关于税收协定和条约方面也有一定的限制，各州的税收立法不得与联邦政府和其他国家签订的税收条约相互冲突。

对州政府而言，它可以开征除关税和财产税以外的几乎任何税种，并拥有相应的税率决定权，当然是以不违背联邦宪法为前提的。从税种构成上看，州政府的税种包括：一般销售税、个人所得税、国内消费税（其中主要是对汽车燃料的课税、对烟草制品和酒精饮品的课税）、社会保险税、公司所得税、遗产税和赠与税等。州政府的税收结构是以营业税为主体，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。二战后，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。

#### （2）地方政府（州下一级政府）的税收权限和税种结构

州以下一级政府的税收权限是由州法律所赋予的，并且受到州法律的监督。尽管地方议会在联邦及州法律规定的范围之内可以制定本地方的具体法规，并拥有相当程度的自治权限，但由于地方政府的税收权限主要来自州政府的授权，而不象州政府那样享有相对较大的税收权限，所以地方的税收权限仍是相对较小的，同时也要受到相当大的制约。

对于地方政府而言，其税收收入的范围主要包括遗产税和赠与税、社会保险税之外的几乎所有税种。虽然地方税的种类不少，但均非大宗税种，因而地方税的税收规模较联邦和州要小得多。地方税是以财产税为主体，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，因而就成为这一级政府的一个丰富税源。20世纪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。20世纪80年代以后，财产税占地方政府税总收入的比重有所下降，但也保持在75%左右。

### 2. 德国

在联邦制国家中，德国的税收权限属于相对集中型的。德国绝大部分税种的立法权集中在联邦，而收益权和征税权则分散在地方。在不与联邦立法权冲突的前提下，各州拥有一定限度的税收权限。同时在联邦专有立法权范围内，各州在得到联邦法律的明确授权下，也享有一定的立法权。



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库