

[首页](#)[基地概况](#)[中心通知](#)[中心讯息](#)[学界信息](#)[法治动态](#)[学术论文](#)[法谚法语](#)[净月书屋](#)[人才培养](#)[招生信息](#)

论文精粹

[> 法学理论](#)[> 部门法哲学](#)[> 学术书评](#)[> 法苑随笔](#)

您的位置&gt;&gt;首页&gt;&gt; 论文精粹 &gt; 部门法哲学 &gt; 阅读正文

[> 论文精粹](#)

搜索

## 叶姗：税权集中的形成及其强化（下）

fali2 发表于： 2013-01-12 19:30 点击： 324

内容提要：分税制改革确立了税权集中在中央的基本原则：按税种划分中央和地方的预算收入，因此，地方财力由地方自有财力以及上级政府的税收返还和转移支付构成，中央通过财政转移支付来促进全国的基本公共服务均等化。自此，税权持续向中央集中。税费改革后，非税收入也逐渐纳入预算管理，同时，事权却不断向地方分散。中央既要抑制地方要求分享税权的冲动，又必须在税收立法时适度兼顾地方税收利益诉求。考察国务院、中央财税主管部门和地方政府近20年制定的税收规范性文件，不难发现其中隐含的税权集中的形成及其强化轨迹。

关键词：分税制决定/税权集中/税权分散/税收规范性文件

### 三、中央竭力抑制地方分权的冲动

单一制和联邦制国家都有地方财政，我国地方财政属于依存中央型：地方财政依赖中央通过行使划分权而分配给地方的预算收入。由于法律法规没有清晰界定各级政府的事权，因此，中央可以按照自己的意愿来划分税源，任意性很强。地方自有财力是由地方依据税收法律法规取得的收入，而地方获得上级政府的税收返还和转移支付，则分别是分税制改革时对地方既得利益的承诺和对地方自有财力不足的补充。由于中央需要根据地方自有财力不足的情况来决定转移支付的数额，地方自然很有动力向中央展示尽可能大的财政缺口。“中国的各级政府间财政关系感觉总是不太顺，也不太科学，哪一级政府该做哪些事情不是很清楚。”[1]尽管地方的税收征收率已经大为改善，[2]但是，为了克服信息偏在而产生的道德风险，中央仍然通过下达税收任务的方法来防止税源过度流失。各级财政每年都必须完成中央和上级政府逐级下达、层层分解（甚至加压）的税收任务，分税制已异化成包税制。

税权持续向中央集中，事权却不断向地方分散，地方财政支出占比持续攀升：从1990年的67.42%上升到2011年的84.84%；而地方财政收入占比在分税制改革前甚至高于地方财政支出占比：1993年达到77.98%，次年下降到44.3%，此后稳定在45%—51%之间。地方财政支出占比体现了地方事权多寡，可见，地方事权正在不断增加。地方财政收入占比的变动幅度不大，与2001年开始税费改革密切相关。分税制改革后，预算外收入急剧增长，迅速成为地方财政主要收入：预算外收入占税收的比重从60%上升到20世纪末接近100%，省级以下政府的情况更严重，超过100%很常见，而且，预算外收入不受预算约束，由政府自收自支，在财政体制外循环，这使得地方没有什么动力去要求分享税权。税费改革启动后，预算外收入逐渐纳入预算统一管理，制度外收入逐渐消失；政府性基金和行政事业性收费中符合费改税条件的，还要适时择机改成税；其他大部分收入要纳入非税收入范畴来管理，分成比例按照所有权、事权和相应的管理成本来确定。

除此，地方可以获得的国有土地使用权出让和国有企业私有化收益日渐减少，尽管地方发行公债的限制没有放开，隐性债务却大幅膨胀、财政风险与日俱增，这使得地方开始出现零星的分权诉求。简言之，当地方能够找到替代税收的其他财源的可能性减小，而只能被动接受税收返还和转移支付时，地方就必然回到正式的财政体制内来主张分权。2007年，中共中央十七大报告提出用“财力与事权相匹配”来处理中央和地方财政关系，替代了“财权与事权相匹配”的说法，实际上修正了通过财权分散来实现地方事权的思路，确立了“财权相对集中、财力相对分散”的观点，换言之，地方事权实现的关键是地方获得足够财力而不是享有充分财权。某种程度上说，地方政府非税收入权无序扩张是税权集中所致，反过来，这也成为中央持续收紧税权的理由。

另外，中央在税权集中后任意制定税收优惠政策、滥用税收减免权，使得地方以同样的任意来应对。如中央规定的

外商投资企业和外国企业所得税两免三减半的税收优惠政策，地方付诸实施时几乎都突破了政策底线，异化为五免五减甚至十免十减，这种粗放式税收竞争从来没有停止过，是底线竞争（race to the bottom）的税收竞争理论的真实演绎。

当前学界对中央和地方税收关系的普遍看法是：地方财力紧张、中央财力雄厚，因此，中央要下放税权。笔者认为，这样的见解有失偏颇，我国真正的问题不在于税权集中，而在于事权太过分散。地方分享税权的冲动正是由于其承担过于繁重的事权诱发的。要改变这一局面，笔者同意，中央和地方了事权划分必须确立“外部性由谁承担、信息的复杂程度和激励相容”等标准，“除了适度上收事权，适度集中中央政府的支出责任外，还有一种思路，是加强人口的流动。”[3]概言之，无论是要促使基本公共服务均等化，还是要实现财力与事权相匹配，都要解决好事权在中央和地方的合理分配问题。“中央政府承担的主要责任是稳定经济，实现最公平的收入分配，以及提供某些严重影响到全社会所有成员福利的公共产品”，“地方政府负责提供那些主要与其辖区居民利益相关的公共产品和服务”。[4]

公平和效率是评价一个国家或地区的税制是否成功的两大指标，分税制在效率指标上的得分肯定很高，因为，税收收入一直超速增长。[5]经济体制改革早期，地方政府最关注经济增长的动力问题，以培植税本、涵养税源，而不会特别关心如何征税，反而是想尽办法通过免税来引资，政府间税收竞争的激烈程度可以想见。“地方课税自主权的行使，涉及税源的掌握、分配及国民负担的均衡问题，乃至至于涉及国家整体经济发展等各个面向问题。”[6]地方竞相擅自提供税收优惠，侵蚀了中央税权，势必减损税法规范的效力。《税收征收管理法》规定，“任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定，擅自做出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”财政部、国家税务总局发布了一系列收紧税收减免权的规章和规范性文件。

鉴于税收减免权越收越紧，地方开始在财政支出决定权上绞尽脑汁，特别是通过财政奖励达到税收减让目的，如鹰潭模式。“政治集权下的官员考核制度界定了地方政府的激励结构，经济分权则给予了地方政府必要的经济决策权以保障这种激励效应的有效性，经济分权与政治集权紧密结合的中国式分权模式才是理解地方政府行为模式的关键线索。”[7]依据《个人所得税法》，个人股东取得的股权转让所得应当缴纳个人所得税，然而，财政部、国家税务总局决定，自1994年1月1日起，对个人股东取得的股票转让所得暂免征税；[8]又决定，自2010年1月1日起，对个人股东取得的上市公司限售股转让所得按照财产转让所得适用20%的税率征收个人所得税。该税由资金账户开户的证券机构所在地的主管税务机关征管，所得由中央和地方按照60%：40%的比例分享。“个人转让限售股或发生具有转让限售股实质的其他交易，取得现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益均应缴纳个人所得税。限售股在解禁前被多次转让的，转让方对每一次转让所得均应按规定缴纳个人所得税。”[9]

为了吸引税源，江西省鹰潭市决定以财政奖励方式诱使纳税人将资金账户过户到其市辖区的证券机构、再进行限售股减持交易，纳税人因此被奖励相当于其缴纳的个人所得税地方分享部分的80%，即应纳税额32%的资金。纳税人如果愿意将奖励资金全部留在鹰潭市投资置业的，奖励比例还可以再提高10%。[10]这种做法被很多地方模仿，有的还规定，“介绍他人来我市转让了上市公司限售股的单位和个人，按个人所得税实得部分的5%给予奖励。”[11]财政部、国家税务总局决定对个人股东股票转让所得暂免征税、又对个人股东限售股转让所得恢复征税，都是由税收规范性文件规定的，地方政府决定从个人所得税地方分享部分中提取大部分资金奖励纳税人，还是用规范性文件规定的，到底算不算违法呢？笔者认为，这一问题很难回答，中央财税主管部门的税收规范性文件毕竟不具有强制约束力。税法领域存在大量税收规范性文件，确实对税收执法有直接指导作用，然而，其内容常常超过解释和适用的界限，而产生创制税法规范的效果，但是，其法律效力始终是存疑的。

省级政府处理这类冲突时，一般会维护中央：“少数地方采取财政安排奖励经费的办法，引进上市公司在当地转让限售股，对其缴纳的个人所得税地方所得部分予以返还的做法，违反了国家严禁先征后返的有关规定，违背了个人所得税法目的，削弱了财政调控能力，必须坚决予以制止。”[12]纳税人将资金账户转移到外地的证券机构，是纳税人通过变换限售股减持的交易地来避税的行为，遭遇过户的证券机构的经济利益及其所在地政府的税收利益都受到不利影响。笔者将这种发生在没有行政隶属关系的中央财税主管部门和地方政府之间的冲突称为斜向府际税收竞争，它的发生缘于我国税收法定程度不高、收益权属不清和征管力度不够。与对劳动所得普遍征税不同，对资本利得征税不是各国税法的通例，我国个人纳税人也不见得能够接受，这就为鹰潭模式的实质正当性提供了民意基础。“只要资本利得按照优惠税率课税或者根本不课税，纳税人就会想办法让特定类型的交易符合税收优惠条件。”[13]另外，即使鹰潭模式的形式合法性存有瑕疵，也很难追究其法律责任。

如果说鹰潭模式是地方政府利用中央财税主管部门反复无常的税收政策争夺税源的典型，夭折的芜湖新政就是地方政府通过财政补助创造税源的特例：2012年期间，在芜湖市区购买自住普通商品住房（含二手住房），在办理产权登记时，财政部门给予所纳契税100%的补助。对购买新建自住商品住房面积在90M<sup>2</sup>及以下70M<sup>2</sup>以上，以及70M<sup>2</sup>及以

议，财政部门再给予 50 元/M<sup>2</sup>购房补贴；财政部门再给予 150 元/M<sup>2</sup>购房补贴。[14] 政策公布后，引起公众热议，主流观点指责其本意是救市，违背中央调控房地产市场的意图。通知出台仅 4 天，芜湖市政府就宣布暂缓执行，称社会各界提出了有益的参考意见，配套实施细则需要研究完善。可见，地方税收利益诉求是禁而难止的。“每一层次的政府都各自有确定收入与支出事项的决策过程。然而，在不同层次的政府，收入与支出决策是相互依赖的。”[15]

另一个例子是国务院 2002 年决定实施的所得税收入分享改革：中央因此增加的收入全部用于对地方主要是中西部地区的一般性转移支付。除铁路运输、国家邮政、四大商业银行、三大政策性银行以及海洋石油天然气企业缴纳的所得税继续作为中央收入外，其他企业所得税和个人所得税收入按照 60%：40% 由中央与地方分享。[16] 世界大国中极少由地方税务系统负责个人所得税征管，我国是个例外。所得税收入分享改革致使中央收紧工资薪金所得费用扣除标准（简称标准）调整权。《个人所得税》1980 年制定时确定了 800 元的标准，由于定得太高，主要适用于外国人，且收入很少；后来，对在中国境内有住所、取得个人收入的中国公民另行征收个人收入调节税，设定了 400 元的标准。[17] 到 20 世纪末，人们收入水平大幅提高，很多人超过了 800 元的标准，不少较发达地区竞相提高了标准：如广州、深圳 1600 元、上海 1400 元、北京 1200 元等。《个人所得税法》2005 年 10 月修正时将标准统一上调到 1600 元，自此严格禁止地方自行提高标准。鉴于地方擅自提高标准会导致中央财政减收，财政部、国家税务总局发布了一系列规范性文件禁止地方任意调整标准，如“部分地区违反税法 and 全国统一规定，擅自提高个人所得税工资、薪金所得费用扣除标准和扩大不征税项目的适用范围，违背了依法治税的原则”，“擅自提高个人所得税费用扣除标准和扩大不征税项目适用范围的文件规定，各级税务机关一律不得执行，已执行的要停止执行”。[18]

#### 四、中央如何兼顾地方税收利益诉求

中央竭力抑制地方分权的冲动并不意味着不需要兼顾地方税收利益诉求，典型例子是证券交易印花税（简称证交税）这一最先由地方先行开征的税种转为共享税，虽然中央不断提高分享比例、任意调整税率，但证交所的所在地却始终分享收益。严格来说，这不是一个新税种，而是对证券交易（仅限于股票交易）征收的印花税，但其课税要素完全不同于印花税而自成体系，特别是税率、征收方式和分享比例。由于种种原因，分税制决定“开征证券交易税”的设想没有实现，至于证交税开征时所预想的调控证券交易行为、维护证券市场稳定的目标也没有达到。深圳市最先开征此税：“凡在深圳市内书立股权转让书据（包括上市股票和企业内部发行的股票在买卖、继承、赠与、分割等所立的书据）的单位和个人，均应按规定缴纳印花税。股权转让书据按书据转让时市场价格的金额，依 6% 的税率纳税。”[19] 该税的征收对象是股权转让书据，属于《印花暂行条例》第 2 条规定的征税对象：产权转移书据是应纳税凭证，即产权的买卖、继承、赠与、交换、分割等所立的书据。

深圳市 1990 年 11 月将证交税纳税人扩大到股票交易买方，世界上只有我国和澳大利亚采用这种双边征收方法；1991 年 10 月，为了刺激低迷的股市，深圳市将证交税下调到 3%；上海市 1991 年 10 月开始对股票交易双方征收税率为 3% 的证交税。中央默许了两地通过开征证交税来抑制证券市场过热的做法，证监会 1992 年成立，此后，证券交易量大增、税收迅猛增长，中央开始上收税权：“股份制试点企业向社会公开发行的股票，因购买、继承、赠与所书立的股权转让书据，均依书立时证券市场当日实际成交价格计算的金额，由立据双方当事人分别按 3% 的税率缴纳印花税。”[20] 分税制改革后，中央开始使用证券（股票）交易印花税的概念，将其改成共享税，上收税权：按照中央与地方各 50% 来分享收入，这与印花税其他税目都属于地方税不同。出于尊重深圳和上海在证券市场初创期的努力及保护其既得利益，实际上按照 30%：70% 的比例由中央和地方分享。证交税演变成由中央完全控制的共享税，逐渐成为中央财政主要收入，预算编制时单列，调控目标越来越模糊。

概言之，证交税的税率、征税方式和分享比例的历次调整都缺乏税收立法所必须具备的依据、条件和程序。最典型的是财政部、国家税务总局 2007 年 5 月 30 日突然宣布税率由 1% 上调至 3%，此时，证券市场处于大牛市，证券交易数量和金额庞大，不出意料，当年证交税高达 2005 亿元，占全国税收收入的 7.05%，是前一年的 10.17 倍，甚至超过当年内地上市公司分红总额。与其说政府通过证交税来抑制证券市场过热，还不如说政府藉此到交投活跃的证券市场分了一杯羹，而且，由于证交税的征收对象是股权转让书据、无关股票价格涨跌，政府的买卖“稳赚不赔”。证交税由证券机构代扣代缴，征收率几乎达到 100%。2008 年，财政部、国家税务总局决定将征收方式调整为仅对出让方征收，倒是值得肯定。

而分享比例调整更是没谱，国务院先后决定：自 1997 年 1 月 1 日起，调整为中央 80%，地方 20%，理由是：进一步规范证券交易市场，妥善处理中央与地方的分配关系，增强中央宏观调控能力；[21] 自 1997 年 5 月 10 日起，调高证交税的税率，并要求将新增加的收入，全部作为中央财政收入。为简化手续，实行合并计算、总额分成，调整为中央 88%，地方 12%；[22] 自 2000 年 10 月 1 日起，分三年调整到中央 97%、地方 3%，中央每年调高 3%。理由稍稍改变为：妥善处理中央与地方的财政分配关系，增强中央宏观调控能力。[23] 这一分享比例延续至今。此

外，税率在 1997—1999 年的三次调整，由国务院发布通知，而 2001、2005、2007、2008 年的四次调整，由财政部、国家税务总局称经国务院批准下发通知。“经国务院批准”究竟是什么性质呢？是概括性地授予中央主管部门调整税率的权力还是逐次审批调整税率的行为呢？可见，中央财税主管部门在课税要素决定方面占据绝对主导权。

研究中央如何兼顾地方税收利益诉求问题最好通过分析共享税或地方税。“在一个典型的集权国家，中央政府征收所有主要税种。这些税种的立法权的所有方面都集中在中央政府，地方政府也不会牵涉到其实施或管理中。中央政府主要依据地方财政法向地方政府分配税收收入。”[24]分税制决定仅确定了增值税、资源税和证券交易税三种共享税，经过多次调整，多个地方税调整为共享税，地方税一直缺乏主体税种。营业税和增值税同为共享税，但营业税大部分收入归地方、由地方税务系统征管，增值税大部分收入归中央、由国家税务系统征管。增值税扩围、覆盖营业税后，地方财力可能受到影响，主体税种缺口问题更加突出。“在各级政府税收协调所允许的范围内，扩大较低级次政府的征税权。对于广大城市的基层政府而言，土地税可以成为政府税收主要来源的一种不错选择。”[25]

中央能够感受到地方税收利益诉求越来越强烈，因此，制定税收政策时必须回应地方诉求，例如，2010 年 1 月 4 日，国务院批复海南建设国际旅游岛上升为国家战略，继而决定在海南省开展境外旅客购物离境退税和离岛旅客免税购物政策试点，“离境退税政策是指对境外旅客在退税定点商店购买的随身携带出境的退税物品，按规定退税的政策。离境退税税种为增值税”，[26]“离岛免税政策是指对乘飞机离岛（不包括离境）旅客实行限次、限值、限量和限品种免进口税购物，在实施离岛免税政策的免税商店内付款，在机场隔离区提货离岛的税收优惠政策。离岛免税政策免税税种为关税、进口环节增值税和消费税”。[27]

还有一个例子是资源税改革，资源税由从量计征转向从价计征的改革选择了新疆这一石油和天然气资源集中，但开采、开发比例较低的地区试点：自 2010 年 6 月 1 日起，在新疆开采原油、天然气缴纳资源税的纳税人，实行从价计征，税率为 5%，大幅提高了新疆的财政收入，[28]贯彻了中央“援疆政策”中“输血与造血并重”的思路，也符合西部大开发中“发展与保护并重”的要求。自 2010 年 12 月 1 日起，改革试点扩大到内蒙古、甘肃、四川、云南、西藏等其他 11 个西部省区；自 2011 年 11 月 1 日起，原油、天然气从价计征模式推广到全国。除此，资源税的征税对象、从价计征模式的适用范围还将进一步扩大，进而实现资源税改革“有效筹集地方财政收入、提高资源和能源利用效率”的目标。

然而，中央必须兼顾但不是顺从地方税收利益诉求。例如，国务院 2011 年 1 月 27 日通过新华社宣布：“常务会议原则同意在部分城市进行对个人住房征收房产税改革试点，具体征收办法由试点省、自治区、直辖市自行制定。”但此前一天公布的常务会议制定的“新国八条”，其第三条“调整完善相关税收政策，加强税收征管”仅仅涉及营业税、土地增值税，只字未提授权重庆和上海试点征收房产税。[29]自 2011 年 1 月 28 日起，上海市对本市居民家庭在本市新购且属于该居民家庭第二套及以上的住房和非本市居民家庭在本市新购的住房征收房产税；而重庆市则将个人拥有的独栋商品住宅、个人新购的高档住房以及在重庆市同时无户籍、无企业、无工作的个人新购的第二套以上的普通住房纳入首批征收房产税的住房。试点征收收入归入地方财政。[30]《房产税暂行条例》规定“个人所有非营业用的房产免纳房产税”，重庆和上海的方案都突破了征税范围，课税要素设计也不同于房产税，相当于开征了一个新税种。中央和地方在房产税改革问题上存在较大分歧：上海、重庆向国务院申请房产税改革试点是为了将征税范围扩大到个人住房，而中央倾向于整合房产税和城镇土地使用税，“研究推进房地产税改革”。[31]虽然中央在“同意房产税改革试点”时表现得很匆忙，但其后明确要求“个人住房房产税试点地区取得的房产税收入，要专项用于保障性安居工程”，[32]使得地方无法自主决定相关税收的用途，无异于中央再度收紧了税权。

相比之下，增值税转型和扩围改革试点完全由中央选择试点地区。转型时，中央选择了东北老工业基地、中部老工业基地、内蒙古东部五盟市和汶川地震受灾严重地区等进行改革试点。由于 2008 年全球金融危机肆虐，国务院决定修改《增值税暂行条例》，推动增值税转型在全国范围实施。扩围时，中央选择了上海市交通运输业和部分现代服务业等开展改革试点。自 2012 年 1 月 1 日起，国务院在部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点，逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税。试点期间，原归属试点地区的营业税收入，改征增值税后收入仍归属试点地区。试点期间收入归属保持不变，原归属上海市的营业税收入，改征增值税后仍全部归属上海市，改征增值税税款滞纳金、罚款收入也全部归属上海市。改征增值税收入不计入中央对上海市增值税和消费税税收返还基数。因营业税改征增值税试点发生的财政收入变化，由中央和上海市按照现行财政体制相关规定分享或分担。[33]

能够证明中央兼顾、而不是顺从地方税收利益诉求的典型例子是“加名税”。2011 年 7 月 4 日，最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国婚姻法〉若干问题的解释（三）》对婚前财产权属作了明确的解释，使得个别夫妻决定在仅署一方姓名的婚前财产中加署另一方的姓名。南京、成都、青岛、泉州、苏州、无锡等城市认为这种行为属于房屋权属变更，被加署姓名的人就是契税纳税人，决定对加名行为征收契税，引起当事人的不满和公众热议，被称为加名

税。对此，财政部、国家税务总局解释道：“婚姻关系存续期间，房屋、土地权属原归夫妻一方所有，变更为夫妻双方共有的，免征契税。”[34]追根溯源，国家税务总局从来都认为，在婚姻法或继承法调整范围内发生的房屋权属变更行为，不应当征收契税，例证有二：其一，“因夫妻财产分割而将原共有房屋产权归属一方，是房产共有权的变动而不是现行契税政策规定征税的房屋产权转移行为。因此，对离婚后原共有房屋产权的归属人不征收契税”。[35]其二，“对于《继承法》规定的法定继承人继承土地、房屋权属，不征契税，但是，非法定继承人根据遗嘱承受死者生前的土地、房屋权属，属于赠与行为，应征收契税。”[36]而北京市规定的“夫妻之间共有财产加名是不涉税的”，[37]缘于其不涉及房屋权属变更。

地方政府匆忙决定对夫妻加名征收契税，实际上是越权行为。地方政府只享有在《契税暂行条例》规定幅度内确定税率的权力，此次征税决定实际上超越了其所能行使的权限。是否对夫妻加名行为征收契税，只有财政部和国家税务总局才有权解释。以下继续分析“免征”、“不征收”、“不征”契税等概念的区别：首先，免征表示这一行为本身属于契税征收范围，只是立法者决定免于征税而已，这种情况一般是有期限的暂免征收，而不是永久免征；其次，不征收或不征都表明这一行为本身不在契税征收范围内。可见，财政部、国家税务总局作出免征契税的决定，实际上是一种税收优惠，而不仅仅是法律解释。然而，在我国，“由于税收法律的缺失、行政机关权力的无限制行使以及立法机关近乎放任的授权，加之税法本身所具有的经济性、技术性和复杂性等特征，在税法解释领域，税法行政解释已经占据了最主要的地位，实际上起到了准立法的作用。”[38]换言之，财政部、国家税务总局设定了夫妻加名免征契税的税收优惠，而没有顺从地方税收利益诉求。

## 五、结论

财政分权是一个世界性潮流，单一制和联邦制国家都出现财政分权现象。税权可否适度分散？这一问题并没有标准答案。财政联邦主义“不限于联邦制国家。有些联邦制国家具有非常集权的财政制度，而在有些单一制国家地方政府则有能力使用自己的收入在很大程度上满足自己的需要”。[39]从域外经验来看，既有美国的高度分权、日本的相对分权模式，也有德国的相对集权和法国的高度集权模式。税权集中和税权分散只是相对的，没有绝对的集权、也没有绝对的分权，只有分权程度高低之分。分税制改革后，我国中央和地方的税权分配由相对集中逐步走向高度集中，而支持税权集中强化的理由莫过于其极高的效率。

笔者考察近 20 年的税收规范性文件，不可能穷尽所有，而只是择取其中最具代表性的立法例，笔者相信，从浩如烟海的文件中选取能够展现税权集中的形成及强化轨迹的内容是可行的方案。分税制决定在划分中央与地方预算收入时确立了以下标准：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。以上标准具有一定的指导性，更重要的是由谁负责划分。虽然不是所有问题都可以通过立法来解决，但是，想要提高中央和地方税收关系的法治化程度，最妥适的途径仍然是制定法律，特别是制定《财政收支划分法》。

2003 年底，中共中央决定“在统一税政前提下，赋予地方适当的税政管理权”；[40]到 2011 年，进一步明确“逐步健全地方税体系，赋予省级政府适当税政管理权限”。[41] 税政管理权限适度下放既是完善分税制的重要措施，又意味着新一轮税制改革的重点将转向地方税制改革。有关税政管理权的认识有两种观点：其一，仅指税收政策管理权。其二，包括税收政策管理权以及税收立法权、征管权和收益权。向地方适度赋予的究竟是多大范围内的税政管理权限呢？这种赋权可能通过法律实现吗？问题的答案预示着税权分配未来的走向。

“从总体上看，综合我国市场经济发展初期的各种因素，应在实行集权以后再实行适度分权，这在中国大概是一种较为适当的改进路径。”[42]笔者赞同，地方税立法权只能由中央行使，但是，应当给地方充分表达利益诉求的机会。地方税立法权集中在中央，中央当然要承担更重的向自有财力不足地区转移支付的责任。税权集中本身没有太大的问题，但是，税权集中在中央财税主管部门，就违背了分税制的初衷。相比之下，在宪法上明确规定中央和地方预算收入的划分权只能由全国人大行使更加重要。从近 20 年的税收规范性文件来看，不管是税种自身课税要素的设计还是税收在中央和地方之间分配比例的调整，都越来越复杂精细，任何一个技术细节都会直接影响税收征纳双方的权利义务、税务机关的税收征收率和纳税人的税法遵从度。无论采取税收分成还是税权分散模式，都需要很高的立法智慧。

注释：

[1]（美）罗依·伯尔：“关于中国财政分权问题的七点意见”，张通、滕霞光整理，载吴敬琏主编：《比较》（总第

[2] 税收征收率可以根据经济数据测算, 但很难精准。一般认为, 分税制改革前不足 50%, 现已超过 70%。

[3] 楼继伟: “中国需要继续深化改革的六项制度”, 载吴敬琏主编: 《比较》(总第 57 辑), 中信出版社 2011 年版, 页 5 — 9。

[4] (美) 华莱士·E·奥茨著: 《财政联邦主义》, 陆符嘉译, 译林出版社 2012 年版, 页 19 — 20。

[5] 税收增长率最好的是 2007 年的 31.3%, 其次是 1993 年不寻常的 29%; 最差的是 2008 年的 9.7%。

[6] 陈清秀著: 《现代税法原理与国际税法》, 台湾元照出版有限公司 2010 年第 2 版, 页 68。

[7] 陈刚、李树、余劲松: “援助之手还是攫取之手? ——关于中国式分权的一个假说及其验证”, 《南方经济》2009 年第 7 期, 页 4。

[8] 财政部、国家税务总局《关于股票转让所得暂不征收个人所得税的通知》(财税字 [1994] 40 号)、《关于个人转让股票所得继续暂免征收个人所得税的通知》(财税字 [1998] 61 号)。

[9] 财政部、国家税务总局《关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税 [2009] 167 号)、《关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》(财税 [2010] 70 号)。

[10] 江西省鹰潭市《鼓励个人在鹰潭市辖区证券机构转让上市公司限售股的奖励办法》(2010), 《发展总部经济、楼宇经济和鼓励个人转让上市公司限售股实施方案》(2010)。

[11] 江西省吉安市《关于鼓励个人在吉安市辖区内证券机构转让上市公司限售股的奖励办法(试行)》(2010)。

[12] 江西省财政厅《关于纠正地方自行制定变相返还税收政策的通知》(2011)。

[13] (美) 维克多·瑟仁伊著: 《比较税法》, 丁一译, 北京大学出版社 2006 年版, 页 264。

[14] 安徽省芜湖市《关于进一步加强住房保障改善居民住房条件的若干意见》(2012)。

[15] (美) 小罗伯特·D·李、罗纳德·W·约翰逊、菲利普·G·乔伊斯著: 《公共预算制度(第七版)》, 扶松茂译, 上海财经大学出版社 2010 年版, 页 368。

[16] 国务院《所得税收入分享改革方案》(国发 [2001] 37 号)。

[17] 国务院《个人收入调节税暂行条例》1993 年并入《个人所得税法》。

[18] 财政部、国家税务总局《关于严格执行个人所得税费用扣除标准和免税项目的通知》(财税 [2004] 40 号)。

[19] 深圳市《关于对股权转让和个人持有股票收益征税的暂行规定》(1990)。

[20] 国家税务总局等《股份制试点企业有关税收问题的暂行规定》(国税发 [1992] 137 号)。

[21] 国务院《关于调整证交税中央与地方分享比例的通知》(国发 [1996] 49 号)。

[22] 国务院《关于调整证券(股票)交易印花税率的通知》(1997 年 5 月 9 日); 财政部、国家税务总局《关于调整证券(股票)交易印花税率有关预算管理问题的通知》([97] 财预明电字第 2 号)。

[23] 国务院《关于调整证交税中央与地方分享比例的通知》(2000 年 9 月 29 日)。

[24] Victor Thuronyi, Tax Law Design and Drafting (Vol. 1), International Monetary Fund, U. S. : Washington D. C., 1996, p. 55.

[25] (美) 阿瑟·侯赛因、尼古拉斯·斯特恩: 《中国的公共财政、政府职能与经济转型》, 王桂娟译, 吴敬琏主编: 《比较》(总第 26 辑), 中信出版社 2006 年版, 页 53。

[26] 财政部《关于在海南开展境外旅客购物离境退税政策试点的公告》(2010 年第 88 号)。

[27] 财政部《关于开展海南离岛旅客免税购物政策试点的公告》(2011 年第 14 号)。

[28] 财政部、国家税务总局《新疆原油天然气资源税改革若干问题的规定》(财税 [2010] 54 号)。

[29] 上海市《开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》、重庆市《关于进行对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》2011 年 1 月 27 日发布。

[30] 重庆个人住房房产税的征收率 99%, 相关税收 1 亿元, 全部用于公共租赁房的建设和维护。参见徐旭忠、张翅: “重庆一年征收房产税一亿元”, 《经济参考报》2012 年 2 月 3 日, 第 6 版。

[31] 《国民经济和社会发展第十二个五年规划(2011 — 2015)》。

[32] 财政部《关于切实做好 2012 年保障性安居工程财政资金安排等相关工作的通知》(财综 [2012] 5 号)。

[33] 财政部、国家税务总局《营业税改征增值税试点方案》(财税 [2011] 110 号)。

[34] 财政部、国家税务总局《关于房屋、土地权属由夫妻一方所有变更为夫妻双方共有契税政策的通知》(财税 [2011] 82 号)。

[35] 国家税务总局《关于离婚后房屋权属变化是否征收契税的批复》(国税函 [1999] 391 号)。

- [36]国家税务总局《关于继承土地、房屋权属有关契税问题的批复》（国税函〔2004〕1036号）。
- [37]北京市地方税务局等《关于加强房屋交易税收管理工作的通知》（京地税第2009120号）。
- [38]孙健波著：《税法解释研究——以利益平衡为中心》，法律出版社2007年版，页223。
- [39]董礼胜著：《欧盟成员国中央与地方关系比较研究》，中国政法大学出版社2000年版，页442。
- [40]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》（2003）。
- [41]见前注[31]。
- [42]张守文著：《财税法疏议》，北京大学出版社2005年版，页77。

出处：《中外法学》2012年第4期

来源：中国民商法律网