

# 税收法定主义视野下的地方税立法研究

## Study on Local Tax Legislation from the View of Statutory Taxation Principle

刘 佐

LIU Zuo

**【摘要】** 中共十八届三中全会提出落实税收法定原则，十二届全国人大三次会议修改了《立法法》中关于税收法定的规定，意义重大。如何理解地方税收法定，是目前中国法律、财税等相关领域人士热议的一个难点问题。修改《立法法》是否说明税收法定原则已经落实，《立法法》制定、修改以后现行地方税收法规是否依然有效，表述中国地方税立法现状应当注意什么问题，现行地方税的行政法规是否都应当尽快升格为法律，新开征的地方税是否都应当由全国人大立法，落实税收法定原则以后能否取消1985年全国人大授权，目前应当如何推进地方税改革，这些问题都有必要澄清和进一步探讨。

**【关键词】** 地方 税收 法定 探讨

**【中图分类号】** DF432 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206(2016)02-0011-09

**Abstract:** The Third Plenary Session of the 18th Central Committee of the CPC put forward the fulfillment of statutory taxation principle. The 3rd Session of 12th National People's Congress modified the regulation on statutory taxation principle in Legislation Law, which was a significant step. How to understand statutory taxation of local tax is a sensitive and thorny issue heated debated by the experts in the legal and fiscal areas. It would be necessary to clarify and further study the following issues. Whether the modification of Legislation Law illustrates the statutory taxation principle has put in place? Whether the current local taxation system is still effective after the establishment and modification of Legislation Law? What should we pay attention to when we represent the current state of local tax legislation? Whether the rules and regulations of local tax should become law? Whether the legislation of the new local taxes should be set up by NPC? Whether the authorization of NPC in 1985 should be cancelled after the statutory taxation principle puts in place? How to promote the reform on local taxation?

**Key words:** Local Taxation Statutory Study

**【收稿日期】** 2016-01-10

**【作者简介】** 刘佐，男，1958年4月生，中国税务报社总编辑，中国财税法学研究会副会长，国家税务总局税收科研所原所长、研究员，主要研究方向为中国税法和税制改革。

2013年11月12日,中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议通过了《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》。其中第八部分“加强社会主义民主政治制度建设”论及推动人民代表大会制度与时俱进时提出:“落实税收法定原则。”2015年3月15日,第十二届全国人民代表大会第三次会议通过了《全国人民代表大会关于修改〈中华人民共和国立法法〉的决定》,其中修改了《立法法》第二章“法律”第一节“立法权限”第8条中关于税收法定的规定,凸显了税收的地位和作用<sup>①</sup>。如何理解地方税收法定,推进地方税改革,近来也是中国法律、财税等相关领域人士热议的一个难点问题,仁者见仁,智者见智,其中也有一些误传、误读和误解,有必要澄清和进一步探讨。

本文中所述的地方税,指在中国现行分税制财政管理体制下,全部由地方税务机关征收管理、收入划归地方政府的税收,现有税种包括房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、土地增值税、车船税和烟叶税7种。上述税种的基本法规<sup>[1]</sup>如下:

一、房产税:《中华人民共和国房产税暂行条例》,1986年9月15日国务院文件国发〔1986〕90号发布,自当年10月1日起施行,2011年1月8日中华人民共和国国务院令588号修改。

二、城镇土地使用税:《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》,1988年9月27日中华人民共和国国务院令17号发布,自当年11月1日起施行,2013年12月7日中华人民共和国国务院令645号第三次修改。

三、耕地占用税:《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》,2007年12月1日中华人民共和国国务院令511号公布,自2007年1月1日起施行。

四、契税:《中华人民共和国契税暂行条例》,1997年7月7日中华人民共和国国务院令

第224号发布,自当年10月1日起施行。

五、土地增值税:《中华人民共和国土地增值税暂行条例》,1993年12月13日中华人民共和国国务院令138号发布,自1994年1月1日起施行,2011年1月8日中华人民共和国国务院令588号修改。

六、车船税:《中华人民共和国车船税法》,2011年2月25日第十一届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议通过,当日中华人民共和国主席令第四十三号公布,自2012年1月1日起施行。

七、烟叶税:《中华人民共和国烟叶税暂行条例》,2006年4月28日中华人民共和国国务院令464号发布,自当日起施行。

## 一、修改《立法法》是否说明税收法定原则已落实

有些人认为,上述全国人民代表大会(简称全国人大)通过的关于修改《立法法》的决定中修改了关于税收法定的条款,说明税收法定原则已经落实。他们对于修改《立法法》的欣喜之情可以理解,但是上述看法似乎过于简单、乐观。

首先,需要明确税收法定<sup>②</sup>的含义。笔者认为,从狭义看,税收法定可以理解为税收应当由全国人大及其常务委员会(简称常委会)制定的法律规定,包括宪法、税法和相关法律(如刑法、民法和预算法等),税法包括税收实体法和程序法。中共十八届三中全会决定在论及人民代表大会制度时提出落实税收法定原则,似乎应当理解为法律层面的要求。从广义看,税收法定可以理解为制定完整的税法体系,纵向应当包括《立法法》规定的各类别、各层次,即《立法法》第2条规定的范围,包括法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、国务院部门规章和地方政府规章;横向应当包括立法、执法、司

<sup>①</sup> 第十二届全国人民代表大会第三次会议决定对《中华人民共和国立法法》的修改还包括:第8条增加一项,作为第6项:“(六)税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”。

<sup>②</sup> 税收法定主义肇始于英国,是近代资产阶级法治主义思想和实践在税收领域中的体现。现已为当今各国所公认,其基本精神在各国宪法或税法中都有体现。其具体内容包括三个部分:课税要素法定、课税要素明确、课税程序合法。

法等方面和国际条约。

2011年3月10日,全国人大常委会委员长吴邦国在第十一届全国人民代表大会第四次会议上所做的《全国人民代表大会常务委员会工作报告》中说:“一个立足中国国情和实际、适应改革开放和社会主义现代化建设需要、集中体现党和人民意志的,以宪法为统帅,以宪法相关法、民法商法等多个法律部门的法律为主干,由法律、行政法规、地方性法规等多个层次的法律规范构成的中国特色社会主义法律体系已经形成,国家经济建设、政治建设、文化建设、社会建设以及生态文明建设的各个方面实现有法可依,党的十五大提出到2010年形成中国特色社会主义法律体系的立法工作目标如期完成。”上述会议批准了以上报告。笔者理解上述结论是就中国法律体系总体而言的,但是就其中的税收领域而言,相关法律体系的建设还需要大力加强。例如,中国第一大税种增值税迄今没有立法,需要大力推进;个人所得税的征收模式还是1980年确定的分项征收模式,需要尽快改变;适当下放地方税权方面一直没有进展,连烟叶税这样的地方特产税也不是由种植烟叶的地区制定法规,等等。

由此可见,无论从狭义看,还是从广义看,落实税收法定原则依然任重道远。

第二,从落实税收法定原则的时间要求看,2012年11月8日,中共中央总书记胡锦涛在中国共产党第十八次全国代表大会上所做的题为《坚定不移沿着中国特色社会主义道路前进 为全面建成小康社会而奋斗》的报告中提出:确保到2020年实现全面建成小康社会宏伟目标,新的要求之一是依法治国基本方略全面落实。2014年,中共中央总书记习近平在中国共产党第十八届中央委员会第四次全体会议上重申了上述要求。落实税收法定原则的时间进度,应当与上述要求吻合,既不能落后,也不可能超前。

2015年3月25日新华网刊登的《全国人大常委会法工委负责人就〈贯彻落实税收法定原则的实施意见〉答新华社记者问》(以下简称“答记者问”)中说:按照全国人大常委会法律工作委员会(简称法工委)牵头起草、中共中央审议通过的《贯彻落实税收法定原则的实施意见》的

要求,“落实税收法定原则的改革任务,将力争在2020年前完成”。

由此可见,无论从中共中央的战略要求看,还是从全国人大常委会的工作部署看,落实税收法定原则仍需时日。

此外,目前绝大多数国家的宪法<sup>[2]</sup>和中国清代的《钦定宪法大纲》、民国时期的宪法中都有税收法定的规定<sup>[3]</sup>,但是新中国成立以后的所有宪法中都没有税收法定的规定,这需要尽快改进,即在修改宪法的时候将税收法定写进宪法。要实现这个目标,显然任务更加艰巨——因为各方面特别是决策层是否同意修改宪法,何时可以修改宪法,目前都不得而知。所以,大家应当齐心协力,锲而不舍,努力推进。

## 二、《立法法》制定、修改后,现行地方税法规是否依然有效

有些人认为,国务院发布的《中华人民共和国房产税暂行条例》等现行地方税行政法规都是根据全国人大(全国人大常委会)的授权制定的,因此,《立法法》制定、修改以后,上述税收行政法规都会自然失效。他们重视全国人大(全国人大常委会)立法的态度值得肯定,但是上述看法似乎过于简单,可能有些人不太了解中国税收立法的有关情况。

### (一) 全国人大及其常委会有关授权的情况<sup>[4]</sup>

1982年12月4日第五届全国人民代表大会第五次会议通过的《中华人民共和国宪法》第三章“国家机构”第一节“全国人民代表大会”关于全国人大及其常委会职权的条款中,并没有直接规定授权事项。但是,该章第三节“国务院”第89条中规定,国务院的职权之一为“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会授予的其他职权”,这似乎可以理解为间接的授权规定,即全国人大及其常委会可以授予国务院其他职权。

当时,中国的税收法律主要为1958年6月3日第一届全国人民代表大会常务委员会第九十六次会议通过的《中华人民共和国农业税条例》、9月11日第一届全国人民代表大会常务委员会第一百零一次会议原则通过的《中华人民共和国工

商统一税条例（草案）》，1980年9月10日第五届全国人民代表大会第三次会议通过的《中华人民共和国中外合作经营企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》，1981年12月13日第五届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外国企业所得税法》。

当时的其他税收法规主要为政务院1950年4月3日公布的《契税暂行条例》、12月19日公布的《屠宰税暂行条例》，1951年4月18日公布的《中华人民共和国海关进出口税则》、8月8日公布的《城市房地产税暂行条例》和9月13日公布的《车船使用牌照税暂行条例》；国务院1962年4月16日批准的《集市交易税试行规定》、1963年4月13日发布的《关于调整工商所得税负担和改进征收办法的试行规定》和1972年3月30日发布的《中华人民共和国工商税条例（草案）》。

由于当时中国实行高度集中的财政管理体制，所以没有中央税、地方税和中央与地方共享税之分。

1978年中国改革开放以后的6年时间，全国人大及其常委会、国务院对于旧的税收法规和相关法规的废存没有做出新的规定。

1982年至1984年全国人大常委会授权国务院发布有关税收法规以前，国务院发布有关税收法规、开征新税的依据，是相关年度全国人大批准的《政府工作报告》。例如，国务院1982年4月22日批转国家计划委员会、财政部报送的《关于征收烧油特别税的报告》，12月13日发布《牲畜交易税暂行条例》；1983年4月24日批转财政部报送的《关于国营企业利改税试行办法》，9月20日发布《建筑税征收暂行办法》；1984年6月28日发布《国营企业奖金税暂行规定》。

1984年9月18日，根据国务院的建议，第六届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过《全国人民代表大会常务委员会关于授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例（草案）的决定》，授权国务院在实施国营企业“利改税”和改革工商税制的过程中，拟定有关税收条例，以草案形式发布试行。据此，国务院当日发布《中华人民共和国产品税条例（草案）》、《中华人民共和国增值税条例（草案）》、《中华人

民共和国盐税条例（草案）》、《中华人民共和国营业税条例（草案）》、《中华人民共和国资源税条例（草案）》、《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》和《国营企业调节税征收办法》，1985年2月8日发布《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》。

1985年4月10日，第六届全国人民代表大会第三次会议通过《全国人民代表大会关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的规定或者条例的决定》，授权国务院对于有关经济体制改革和对外开放方面的问题，必要时可以根据宪法，在同有关法律和全国人大及其常委会的有关决定的基本原则不相抵触的前提下，制定暂行规定的规定或者条例。据此，国务院陆续发布了一系列税收暂行条例等税收行政法。例如，同年发布《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》、《国营企业工资调节税暂行规定》、《集体企业奖金税暂行规定》、《事业单位奖金税暂行规定》和修订以后的《国营企业奖金税暂行规定》，1986年发布《中华人民共和国城乡个体工商户所得税暂行条例》、《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》、《中华人民共和国房产税暂行条例》、《中华人民共和国车船使用税暂行条例》和《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》，1987年发布《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》（2007年重新发布）、《中华人民共和国建筑税暂行条例》，1988年发布《中华人民共和国私营企业所得暂行条例》、《中华人民共和国印花暂行条例》、《中华人民共和国筵席税暂行条例》和《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》，1991年发布《中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例》，1993年发布《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》、《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国土地增值税暂行条例》和《中华人民共和国资源税暂行条例》，1994年发布《关于对农业特产收入征收农业税的规定》，1997年发布《中华人民共和国契税暂行条例》，2000年发布《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》，2006年发布《中华人民共和国烟叶税暂行条例》、《中华人民共和国车船税暂行条例》，



2010年发布修改以后的《中华人民共和国发票管理办法》，2011年发布《中华人民共和国船舶吨税暂行条例》，等等。

## （二）全国人大及其常委会有关授权与《立法法》的关系

2000年3月15日第九届全国人民代表大会第三次会议通过《中华人民共和国立法法》以后，上述六届全国人大及其常委会的授权决定没有废止，国务院据此制定的税收行政法规依然有效。

2009年6月27日，第十一届全国人民代表大会常务委员会第九次会议废止了上述六届全国人大常委会的授权决定，上述六届全国人大的授权决定没有废止，国务院据此制定的税收行政法规依然有效。

2015年十二届全国人大三次会议修改《立法法》以后，上述六届全国人大的授权决定依然没有废止，国务院据此制定的税收行政法规自然继续有效。

“答记者问”中说：“落实税收法定原则的改革任务，将力争在2020年前完成，……在此期间，全国人大的授权决定仍然有效；国务院可以根据客观情况变化和税制改革需要，依据授权决定和相关税收条例的规定，对相关税收政策进行必要的调整和完善。”这是官方对公众有关质疑的最新权威回应。

有些人认为，上述六届全国人大及其常委会授权决定的依据都是立法法。这种说法显然不能成立，可能是因为他们没有注意上述授权决定与立法法的时间和逻辑关系。例如，2013年3月9日，全国人大常委会法工委副主任信春鹰在第十二届全国人民代表大会第一次会议新闻中心举行的记者会上说：《立法法》第8条规定了全国人大专属立法权的范围，税收立法是人大权力，但是人大可以授权。正是因为有这样的规定，1984年和1985年全国人大就授权国务院在税收、改革开放和经济改革等方面制定行政法规。

如前所述，《立法法》是2000年召开的九届全国人大三次会议制定的，所以该法不可能成为上述1984年六届全国人大常委会授权决定、1985年六届全国人大授权决定的法律依据；把全国人大授权、全国人大常委会授权统称为全国

人大授权，概念也不够严谨。由于1982年制定的宪法中已经间接规定全国人大及其常委会可以授权国务院，所以可以认为上述两项授权决定都符合宪法的规定或者原则。

另一方面，九届全国人大2000年制定《立法法》和十二届全国人大2015年修改《立法法》都借鉴了上述两项授权实践中的经验和教训。前者列入了关于授权的规定，即第9条规定“本法第八条规定的事项尚未制定法律的，全国人民代表大会及其常务委员会有权做出决定，授权国务院可以根据实际需要，对其中的部分事项先制定行政法规”等；后者则进一步完善了上述规定，包括第10条规定“授权决定应当明确授权的目的、事项、范围、期限以及被授权机关实施授权决定应当遵循的原则”等内容。

## 三、表述中国地方税立法现状应注意的问题

谈及中国地方税立法的现状，比较常见的说法是：中国现行地方税7个税种中，只有车船税已经由全国人大（全国人大常委会）立法，房产税等其他6个税种都是国务院根据全国人大（全国人大常委会）的授权发布的条例（暂行条例）。这种说法似乎过于简单，也不够严谨。

第一，税收立法的内涵，似乎与上述税收法定的内涵有所不同，笔者认为应当理解为关于税收的立法，并与《立法法》一致，即分级、分类表述，包括法律、行政法规、地方性法规、自治条例和单行条例、部门规章和地方政府规章，不限于上述车船税法 and 房产税暂行条例等行政法规。就法律层面说，税收立法也不限于税种立法，还有税收程序法，如全国人大常委会制定的《中华人民共和国税收征收管理法》。

第二，全国人大立法与全国人大常委会立法不同。有些人以为全国人大立法与全国人大常委会立法只是立法机构不同，实质一样，所以可以统称全国人大立法。其实不然，因为宪法对此已经做出了明确的规定。《宪法》第三章“国家机构”第一节“全国人民代表大会”第

62条规定的全国人大职权第三项为“制定和修改刑事、民事、国家机构的和其他的基本法律”，如1980年全国人大制定的个人所得税法。第67条规定的全国人大常委会职权第二项为“制定和修改除应当由全国人民代表大会制定的法律以外的其他法律”，如1992年全国人大常委会制定的税收征管法（从性质上看，税收征管法似乎由全国人大立法更为适当）；第三项为“在全国人民代表大会闭会期间，对全国人民代表大会制定的法律进行部分补充和修改，但是不得同该法律的基本原则相抵触”，如自1993年以来全国人大常委会已经6次修改个人所得税法。这里的核心问题是：制定的法律是否属于宪法规定的基本法律。

第三，国务院发布的条例与暂行条例不同。有些人以为国务院发布的条例与暂行条例都是行政法规，只是名称不同，实质一样，所以可以统称条例或者暂行条例。其实不然，因为2001年11月16日国务院公布的《行政法规制定程序条例》已经对此做出了明确的规定。该条例第一章“总则”第4条中规定：“行政法规的名称一般称‘条例’，也可以称‘规定’、‘办法’等。国务院根据全国人民代表大会及其常务委员会的授权决定制定的行政法规，称‘暂行条例’或者‘暂行规定’。”例如，国务院2003年11月23日公布《中华人民共和国进出口关税条例》，2010年12月20日公布修改以后的《中华人民共和国发票管理办法》，2012年4月28日公布《女职工劳动保护特别规定》；2005年12月2日发布《促进产业结构调整暂行规定》，2007年12月1日公布《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》，2014年2月21日公布《社会救助暂行办法》。这里的核心问题是：国务院制定的行政法规有无全国人大及其常委会的授权。

第四，条例不等于行政法规。有些人以为条例都是国务院发布的行政法规，其实不然，因为有些法律也采用条例的名称，如前述《中华人民共和国农业税条例》<sup>①</sup>（自2006年起废止）、2004年8月28日第十届全国人民代表大会常务

委员会第十一次会议修改的《中华人民共和国学位条例》。

#### 四、现行地方税的行政法规是否都应尽快升格为法律

有些人认为，在地方税方面落实税收法定原则，当务之急就是尽快把除了车船税以外的房产税等6种地方税的行政法规升格为法律。他们关注税收法制、积极推进地方税立法的心情可以理解，但是上述主张似乎比较简单、急躁，也不太现实，笔者认为至少应当考虑下列问题：

第一，上述6种地方税是否都需要保留，应当统筹研究以后确定。“答记者问”中称：“与税制改革相关的税种，将配合税制改革进程，适时将相关税收条例上升为法律，并相应废止有关税收条例。”此说体现了破旧立新的原则，但是似乎不够严谨。例如，房产税、城镇土地使用税等税种与地方税改革密切相关，很有可能并入新开征的房地产税，在这种情况下，似乎没有必要将现行的房产税暂行条例、城镇土地使用税暂行条例等税收行政法规都上升为法律。

第二，需要保留的地方税的行政法规，是否都需要升格为法律，应当认真研究以后确定。

根据分税制财政管理体制的需要，某些地方税似乎可以考虑适当下放，由有关省、自治区和直辖市自行立法，如目前在部分省、自治区和直辖市征收的烟叶税。

第三，需要升格为法律的税收行政法规，应当根据经济发展的需要、条件成熟的程度和立法计划，区别轻重缓急，循序渐进，不能操之过急。

此外，已经由全国人大常委会立法的车船税，似乎也可以考虑根据分税制财政管理体制的需要，适时适当下放税权。因为借鉴各国的做法和中国以往的实践，此类地方税由地方立法、管理为好。

<sup>①</sup> 《中华人民共和国农业税条例》于1958年6月3日由全国人民代表大会常务委员会第九十六次会议通过，经1958年6月3日中华人民共和国主席令公布施行。后于2006年1月1日废止。

## 五、新开征的地方税是否都应由全国人大立法

有些人认为,按照税收法定原则,开征所有税收都应当由全国人大立法。“答记者问”中则称:“拟新开征的税种,将根据相关工作的进展情况,同步起草相关法律草案,并适时提请全国人大常委会审议。”一些人希望提高税收立法规格的心情可以理解,但是上述说法似乎有些似是而非,至少应当考虑下列问题:

第一,是否需要开征新税,应当统筹研究以后确定。例如,对于房产和土地征税,是将房产和土地合并征收房地产税为好,还是继续分别征税为好?是否需要开征环境保护方面的税收,此类税收与其他税收和政府的相关收费、罚款等收入关系如何?此外,是否需要开征社会保险税、遗产和赠与税,各界已经争论多年,迄今仍然意见不一。

第二,需要开征的新税是否需要制定法律,应当认真研究以后确定。如前所述,地方税是否必须一律由全国统一立法?可否考虑区别对待,或者统分结合,由全国人大(全国人大常委会)规定征税原则,各地据以自行立法(如已经列入全国人大常委会立法计划的房地产税)?这个问题可能涉及人们对《立法法》第8条相关规定的理解和立法机构的解释,也可能涉及以后《立法法》的相关规定是否需要修改,其他国家地方税立法的做法也应当借鉴。

第三,需要全国统一立法的税种,是全国人大立法,还是全国人大常委会立法,应当根据需要制定的税法是否属于宪法规定的基本法律确定,既不能一概而论,也不能随心所欲。提请全国人大常委会审议的税法草案,也不一定由全国人大常委会立法。因为《立法法》第16条中规定:向全国人大提出的法律案,在全国人大闭会期间,可以先向全国人大常委会提出,经全国人大常委会会议按照法定程序审议以后,决定提请

全国人大审议。

## 六、落实税收法定原则后能否取消1985年全国人大授权

有些人认为,为了尽快落实税收法定原则,应当尽快废止上述1985年全国人大的授权决定。“答记者问”中说:“待全部税收条例上升为法律或废止后,提请全国人民代表大会废止《全国人民代表大会关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》。”一些人希望彻底规范税收立法的迫切心情可以理解,但是上述说法似乎值得斟酌,至少应当考虑下列问题:

第一,落实税收法定原则需要一个过程,这个过程的时间长短取决于多方面的因素,并非废止上述全国人大的授权决定就能立竿见影地落实该原则。而且,如前所述,决策层已经确定落实税收法定原则的时间为2020年以前。

第二,上述全国人大授权国务院制定暂行的规定或者条例的范围是“经济体制改革和对外开放方面”,比税收方面宽泛得多,税收方面不应当也不可能替代其他方面。因此,即便以后落实了税收法定原则,也不能断定就可以随之全面废止上述全国人大的授权决定。

第三,根据前述《宪法》、《立法法》的规定,即便废止了上述全国人大的授权决定,全国人大及其常委会依然可以做出决定,授权国务院可以根据实际需要制定税收行政法规,这种做法并不违反税收法定原则。

此外,税收条例(暂行条例)的范围很宽,不仅有关税条例、房产税暂行条例,还有企业所得税法实施条例、车船税法实施条例,房地产税法公布以后还可能制定房地产税法实施条例,等等。由此可见,税收条例(暂行条例)的存废似乎应当根据税法体系建设的需要决定,既不可能全部升格为法律,也不应当全部废止。



## 七、关于地方税改革的探讨

自1994年<sup>①</sup>以来,中国的中央税、中央与地方共享税改革进展比较大,但是地方税的改革相对滞后,不利于增加地方财政收入,发展地方经济和其他各项建设事业。这也是造成一些地方非税收入、体制外收入膨胀,乱收费、乱摊派和乱罚款现象屡禁不止的重要原因之一。因此,在落实税收法定原则的时候,应当结合财税改革,加快地方税改革的步伐。

### (一) 改进管理体制

首先应当将地方税制度改革与政府收入体系、财政管理体制、预算管理制度、税收制度等方面的改革和税收立法统筹考虑,有机地结合起来。

在政府收入体系改革方面,应当逐步建立完善、规范的政府收入体系,妥善处理一般公共预算收入、政府性基金收入、国有资本经营收入和社会保险基金收入的关系,加大政府收入中一般公共预算收入所占的比重,降低其他收入所占的比重,禁止一切违法收入;完善一般公共预算收入结构,加大一般公共预算收入中税收收入所占的比重,降低非税收入所占的比重。如果脱离政府收入体系改革,孤立地研究财政、税收和地方税改革,显然不全面,也不能彻底解决有关的问题。

在财政管理体制、预算管理制度方面,应当按照事权和支出责任相适应的原则逐步完善中央政府与地方政府的财政收支划分。

有些人主张事权、财权和税权统一,这种主张在只有一级政府的某些小国或许可行,但是在中国、美国、印度和俄罗斯等幅员辽阔、各地经济发展水平和财源都很不平衡、存在多级政府的国家并不可行,中央政府不能独揽全国的事权、财权和税权,各级地方政府也不能都凭借本级政府的财权、税权行使事权。

就合理调整中央税、地方税的划分而言,首

先应当考虑税种的属性,主要是税基的流动性。根据增值税、企业所得税和个人所得税税基广泛、流动性强、具有宏观调节作用的特点和目前绝大多数国家的做法,为了提高征收效率和降低征收成本,可以考虑将这些税种列为中央税,或者将增值税、企业所得税和个人所得税分解为中央的增值税、企业所得税、个人所得税和地方的零售税、企业所得税、个人所得税,地方政府因此减少的财政收入通过中央政府的转移支付解决。作为配套措施,应当按照基本公共产品均等化的原则,完善财政转移支付制度;按照精简机构和人员、提高工作效率、降低征纳成本的原则,调整税务系统的机构设置、职责划分和人员配置。与此类似,资源税也可以考虑一分为二,划分为中央的资源税和地方的资源税。

有些人主张在营业税改征增值税以后将企业所得税或者消费税划为地方税,以弥补“营改增”造成的地方政府税收减少。从地方财政收入的角度看,上述意见不无道理。但是,从上述两种税收的属性、收入的数量和入库地点看,上述意见并不可行。

在立法权方面,可以考虑将地方税的立法权划分为两个层次:一是全国统一征收的地方税种由中央立法,同时赋予各省、自治区和直辖市一定的调整权(如零售税、房地产税);二是经中央批准,各省、自治区和直辖市可以结合当地经济和社会发展状况,在本地区开征某些税种(如地方消费税、车船税和烟叶税)。

### (二) 改革地方税制度

首先应当尽快明确地方税制度改革的指导思想、基本原则和总体目标,据此确定改革方案的基本框架、具体内容和实施步骤。

在税制设计方面,应当合理设置税类和税种,过时的税种应当取消,性质相近和交叉征收的税种应当简并,所有税种都应当实现城乡统一。税类的设置可以考虑包括货物和劳务税、所得税和财产税,税种的设置可以考虑包括地方零

<sup>①</sup> 1994年我国开始实施分税制财政管理体制,根据事权与财权相结合的原则,将税种统一划分为中央税、地方税、中央与地方共享税,建起了中央和地方两套税收管理制度,并分设中央与地方两套税收机构分别征管。按照征收管理权和税款支配权标准划分,凡征收管理权、税款所有权划归中央财政的税种,属于中央税;凡征收管理权、税款所有权划归地方财政固定收入的税种,属于地方税;凡征收管理权、税款所有权由中央和地方按一定方式分享的税种,属于共享税。



售税、地方企业所得税、地方个人所得税、地方资源税、房地产税、车船税等主要税种和其他具有地方特色的税种（如云南、贵州和四川等烟叶生产大省可以开征烟叶税）。

在税制要素方面，各个税种的税制要素，包括纳税人、征税范围、计税依据、税率（税额标准）、征税方法和减免税规定等，都应当科学设计。例如，地方政府征收的零售税、企业所得税、个人所得税、资源税与中央政府征收的增值税、企业所得税、个人所得税、资源税的税基和税率（税额标准）应当合理确定，房地产税的征税范围、计税依据、税率和征税方法应当合理制定，各类减免税规定应当合理、规范，等等。

从发展趋势看，地方零售税、地方企业所得税、地方个人所得税、地方资源税和房地产税5个税种可以考虑作为地方税的主体税种，因为这些税种与地方经济发展密切相关，税源比较集中、稳定，征管比较便利，收入比较充足，增收潜力也比较大。而且，这样的改革便于与现行税制和财政、税收管理体制改革衔接。

从近期看，房地产税应当成为地方税制改革的主要任务。此项改革应当将房产、土地相关的税费改革统筹考虑，主要措施应当包括简化税制、扩大税基、合理设计税率和适当下放税权等内容。

1. 简化税制。可以考虑逐步将现行的房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税和印花税中的有关征税项目以及房地产方面的某些合理的、具有税收性质的政府收费合并，建立城乡统一、房地统一的、与各国普遍开征的房地产税基本一致的房地产税。

2. 扩大税基。房地产税的征税范围可以考虑逐步扩大到个人住宅和农村地区，并按照房地产的评估值征收。同时，可以通过规定适当的免

税项目和免征额（价值或者面积，或者同时规定价值和面积标准）等方法，适当照顾中低收入阶层房主。

3. 实行差别税率。房地产税的税率可以根据不同地区、不同类型的房地产分别设计，由各地在规定的幅度以内掌握，如中小城市房地产的适用税率适当从低，大城市房地产的适用税率适当从高；普通住宅的适用税率适当从低，高档住宅和生产、经营用房地产的适用税率适当从高，豪华住宅和高尔夫球场之类适当加成征税。

4. 下放税权。可以考虑将房地产税作为地方税的主体税种精心培育，使之随着经济的发展逐步成为市（县）级政府税收收入的主要来源，并且在全国统一税制的前提下赋予地方较大的管理权限（包括征税对象、纳税人、计税依据、税率、减免税等税制基本要素的适当调整），以适应国家之大，各地经济发展水平不同的实际情况，促使地方因地制宜地通过此税适当增加财政收入和调节经济。

房地产税改革不仅涉及大量企业、其他单位和个人经济利益，而且涉及政府房地产税费制度的改革，房地产登记、房地产价值评估和新的房地产税征收制度的建立、完善也需要一个过程，因而比较复杂。所以，此项改革应当统筹考虑，慎重决策，逐步推进。可以考虑先从大城市起步，取得经验以后在中等城市、小城市和农村逐步推广；也可以考虑选择一些大城市、中等城市、小城市和农村同时试点，取得经验以后在同类地区逐步推广。同时，应当将此项改革与中国的地方税体系建设、整体税制改革、财税体制改革和其他相关改革紧密地结合起来，以期取得更好的社会效益，减少改革的阻力，降低改革的成本。

## 参考文献

- [1] 国家税务总局. 中华人民共和国税收基本法规（2016年版）[M]. 北京：中国税务出版社，2016.
- [2] 《世界各国宪法》编辑委员会. 世界各国宪法 [M]. 北京：中国检察出版社，2012.
- [3] 夏新华，胡旭晟. 近代中国宪政历程 [M]. 北京：中国政法大学出版社，2004.
- [4] 国家税务总局. 中国税收基本法规汇编（1949.9—2009.9）[M]. 北京：中国财政经济出版社，2010.

（责任编辑：邢会强 赵建蕊）