# 完善我国税收管辖制度的思考

来源：网络 作者：梦里寻梅 更新时间：2024-02-06

*完善我国税收管辖制度的思考 完善我国税收管辖制度的思考 完善我国税收管辖制度的思考 「摘要」税收管辖是非常重要的税收程序要素。我国的税收管辖制度存在一系列问题有待解决。国有企业改革不到位，分税制财政体制的不完善和税收法制的不完备是造成目前...*

完善我国税收管辖制度的思考 完善我国税收管辖制度的思考 完善我国税收管辖制度的思考

「摘要」税收管辖是非常重要的税收程序要素。我国的税收管辖制度存在一系列问题有待解决。国有企业改革不到位，分税制财政体制的不完善和税收法制的不完备是造成目前这种状况的主要原因。完善我国的税收管辖制度有赖于与国有企业改革相适应的分税制财政体制的建立，以及税收法制的健全。

「关键词」税收管辖，分税制，税收法制

税收管辖，（注1）从纳税人的角度来说，就是其应向哪个具体的税务机关申报并缴纳税款的问题；从税务机关的角度来说，就是对哪些纳税人的申报和缴纳税款的事宜有权受理的问题。在法律上确立明确的税收管辖，其重要的法律意义是防止偷漏税和避免重复征税，对于贯彻税收法定原则、税收公平原则和税收效率原则等都具有重要意义。[1]但是，我国现行的有关税收管辖的法律制度还很不完善，本文拟对这一问题予以研究。

一、我国税收管辖制度存在的问题

通过总结分析我国现行的税收法律、法规及其他相关的税收规范性文件，笔者认为，我国的税收管辖制度存在着诸多问题。

（一）税收管辖规定层次较低税法对税收管辖这一非常重要的税收程序要素并没有作出明确的规定。《税收征管法》作为程序法，没有管辖的规定。各税种实体法通过对纳税地点的规定体现了管辖的有关内容，但不够明确。事实上，目前真正起作用的管辖制度是通过国家税务总局的税收通告规定的。（注2）税收通告解决管辖问题的弊端在于，税务行政机关任意变更管辖制度，纳税人对此毫无正常的预期，也不能及时地知晓，必将影响纳税人正常的生产生活。频繁的变更无法体现税法的严肃性，对确立纳税人的税法意识也没有益处。通过税收通告解决管辖问题直接违背了税收法定原则。须注意的是，与税收管辖有密切关系的分税制则是通过国务院的行政决定公布的。

（二）主管税务机关的确定标准不够明确

在几乎所有的税收暂行条例中都有主管税务机关的规定，增值税、营业税、消费税、企业所得税、资源税、土地增值税等税收条例都规定了主管税务机关。可是税收暂行条例并没有进一步解释什么叫主管税务机关，确定主管税务机关的标准是什么？是纳税人自由选择的，还是税务机关单方面决定的？都无从可知。考虑到管辖制度必须包括级别和地域管辖相结合才能确定具体的管辖。据笔者的理解，确定主管税务机关也应有一些标准，可能是与相关的行政登记制度有关。以企业所得税为例，《企业所得税暂行条例》第15条规定，除国家另有规定外，企业所得税由纳税人向其所在地主管税务机关缴纳。所在地税务机关的规定只是解决了地域管辖的问题，而没有解决级别管辖。这里的级别管辖应该是通过“主管”税务机关这一规定实现的。“主管”税务机关的确定可能与企业的工商登记是联系在一起的。土地增值税的主管税务机关可能是与房地产的登记机关联系在一起的。但这只是一种个人的理解，翻阅国家税务总局的税收通告，也没有这方面的规定。

（三）部分管辖规定比较含糊

根据相关税收暂行条例的规定，印花税由税务机关征收管理；车船使用税由纳税人所在地的税务机关负责管理；契税的征收机关为土地、房屋所在地的财政机关或者地方税务机关，具体的征收机关由省级人民政府确定；城镇土地使用税由土地所在地的地方税务机关征收；房产税由房产所在地的税务机关负责征收管理。这种管辖规定和上述管辖规定的主要区别在于，上述管辖通过主管税务机关的规定至少在表面上可以确定具体的管辖，而在这种情况下，很难通过其规定确定具体的管辖。

（五）其他税种管辖中存在的特殊问题

2.消费税。《消费税暂行条例》第13条规定：“纳税人销售的应税消费品以及自产自用的应税消费品，除国家另有规定的外，应当向纳税人核算地主管税务机关申报纳税。纳税人到外县（市）销售或委托外县（市）代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，回纳税人核算地或所在地缴纳消费税。”这里存在的问题是，核算地和所在地有什么区别？核算地的具体含义又是什么？

3.营业税。《营业税暂行条例》第12条规定：“纳税人提供应税劳务，应当向应税劳务发生地主管税务机关申报纳税。纳税人转让土地使用权，应当向土地所在地主管税务机关申报纳税。纳税人转让其他无形资产，应当向其机构所在地主管税务机关纳税。纳税人承包的工程跨省、自治区、直辖市的，向其机构所在地主管税务机关申报纳税。”这里存在的问题是，对于跨省、自治区、直辖市的工程向纳税人机构所在地主管税务机关申报纳税是否有违财政利益原则？

4.外商投资企业和外国企业所得税。《外商投资企业和外国企业所得税法》没有对纳税地点作出明确规定，只是在《实施细则》中规定：“外商投资企业在中国境内或者境外分支机构的生产、经营所得和其他所得，由总机构汇总缴纳所得税。外国企业在中国境内设立两个或者两个以上营业机构的，可以由其选定其中的一个营业机构合并申报缴纳所得税。”这里存在的问题是，由总机构或某个营业机构汇总纳税，不符合财政利益原则。同时，使企业之间的税收负担不公平。

5.个人所得税。《〈个人所得税法〉实施条例》第34、35条规定：“扣缴义务人在向个人支付应税款项时，应当依照税法规定代扣税款，按时缴库，并专项记载备查。自行申报的纳税义务人，应当向取得所得的当地主管税务机关申报纳税。从中国境外取得所得，以及在中国境内两处或者两处以上取得所得的，可以由纳税义务人选择一地申报纳税；纳税义务人变更申报纳税地点的，应当经原主管税务机关批准。”这里存在的问题是，对于源泉扣缴的税收管辖，税法没有明确规定。自行申报的情况下，主管税务机关如何确定？在纳税人从两处或两处以上取得所得的情况下，选择申报地的标准是什么？变更申报地点，为什么要经过原主管税务机关的批准？

二、我国税收管辖制度存在诸多问题的原因

从表面看来，税收管辖似乎是个小问题。只要在相关税收法律、法规中予以规定就行了。但事实上，我国现行的税收法律、法规对税收管辖规定的缺失，需通过税收通告解决税收管辖问题绝不是偶然的，而是有其深刻的原因。概括起来，笔者认为主要有以下几个方面的原因。

（一）国有企业改革不到位是造成目前税收管辖混乱复杂的主要原因之一

如果对我国国有企业改革的历程有所了解的话，就可以清楚地看到国有企业改革和税收的密切关系。（注4）由于国有企业和政府的关系并没有完全理顺，企业并没有完全成为独立的市场经济主体。在目前情况下，传统国有企业特有的主管部门制度并没有完全消除，国有企业仍有中央和地方主管的区别。同时，尽管国有企业早就实行了“利改税”，但利益归属并没有发生本质的改变。这样，企业的所得税缴纳也随主管部门的变动而变动，而不是根据企业所得税本身的特点确定其管辖。在前面举的例子中，由于国务院实行机构改革，撤销了煤炭部，因此，煤炭部主管的中央企业便下放地方主管，这样这些企业所得税的税收管辖也就相应发生了变更。对原属于地方的石油、石化企业划归中国石油天然气集团公司、中国石油化工集团公司之后，由于变为了中央所属企业，因此其企业所得税自划转之日起，统一由当地国家税务机关负责征收管理。从这些例子我们可以看出，中国在确定国有企业的所得税收管辖时考虑的仅是该企业的主管级次的差别，很少考虑其他的因素。这种变换频繁的企业所得税管辖除了不利于纳税人和税务机关纳税、征税以外，还进一步强化了国有企业和政府的关系，而不是相反，是非常不利于国有企业改革的进一步推进的。

（二）分税制财政体制的不完善是造成目前税收管辖混乱复杂的根本原因如果仅仅从理论上分析的话，明晰的税收管辖制度应该是建立在一个健全的分税制财政体制框架之下的。分税制财政体制在税收管辖上主要是解决级别管辖问题，有了健全的分税制，就可以明确各级政府主管的具体税种，可以确定具体的税收管辖制度。因此，从中国的分税制财政体制现状中寻找税收管辖制度的不协调应该是一个比较好的途径。中国的分税制财政体制改革是一种在承认既得利益前提下进行的温和的渐进式改革。这一改革和国有企业改革联系密切。分税制财政体制改革的动因是中国当时的财政体制已经面临相对严重的局面，中央政府的财政收入在整个财政收入中的比例连续下降，中央财政的宏观调控能力受到很大的制约。由于这一动因的促导，改革者及此后的政策制定者考虑的首要问题是，如何提高中央财政收入占全国财政收入的比例。这样，在中央和地方政府之间进行税种划分时首先考虑的是看哪些税种更有助于提高中央政府的财政收入水平。这集中表现在企业所得税领域。中央财政收入的很大一部分来源于中央所属国有企业的企业所得税。前面已经说明，我国的国有企业对政府有着强烈的依附关系，这样通过调整其主管级次就比较容易实现所得税收入在中央和地方财政之间的分配。这些措施在表面上也许实现了当初制定政策的目的，提高了中央财政收入的比重，但带来的问题显然是相当严重的，一是不利于国有企业改革，这种制度安排不但没有解决国有企业与政府之间的依附关系，反而更加强化了；二是这种制度安排没有考虑企业所得税本身的经济特征，仅仅依据主管机关的不同进行划分，不利于其税收职能的发挥。另外，在其他税种领域也存在类似的问题。由于考虑财政收入因素过多，而没有过多分析税种本身的经济特征，使得实践中存在许多问题，目前存在的地方政府间的税收竞争问题应该引起我们的重视。（注5）地方政府间的恶性税收竞争加剧了各地财政收入水平的不平衡，给中央财政通过转移支付制度调控各地的财政收入水平带来了困难。同时，这种恶性竞争不利于全国统一大市场的形成。显然，这种税收竞争是由于分税制的不合理所造成的。这时，我们就有必要考虑把增值税作为共享税是否合适？通过硬性的规定维护已有的管辖制度是不是合适？（注6）把个人所得税作为地方税是否合适？对企业所得税又如何进行安排？此外，前面提到的主管税务机关制度以及某些规定不明确的税收管辖

制度，其实和分税制财政体制也有关系。因此，笔者认为，健全的分税制财政体制是确立明晰的税收管辖的前提条件。

（三）税收法制的不完备也是造成目前税收管辖不明确的重要原因

我国的税收法制是很不健全的。全国人大及其常委会通过的税收法律仅有《税收征管法》、《外商投资企业所得税法和外国企业所得税法》、《个人所得税法》、《农业税条例》等很少的几部。大量的税收立法是国务院通过行政法规的形式制定的。而在实践中真正发挥作用的是国家税务总局制定的税收通告。这在税收管辖中表现得尤为突出。目前这种做法的深层次原因是，前面提到的国有企业改革不到位与财政体制的不完善。因为在这种变动频繁的情况下，让立法者制定明确、稳定、纳税人具有合理预期的税收管辖制度也是勉为其难的。同时，我国税收立法滞后，没有明确地确立税收法定原则，这也是造成税收立法级次低，由主管机关的税收通告在实践中起主要作用的原因之一。除了这些深层次的原因外，税收立法的粗放也是造成税收管辖混乱的原因之一。在前面举的主管税务机关制度、规定不明确的管辖制度中，其实只要在相应的税收立法中明确规定一下主管税务机关确定的标准，把相应的行政登记制度和税收管辖制度联系起来进行规定，就可以解决这些问题。但遗憾的是，我们没有看到这样的规定。

三、完善我国税收管辖制度的思路

基于上文的论述，笔者认为，要建立明晰的税收管辖制度，确立稳定合理的分税制财政体制是前提条件。与此相关的问题是，国有企业改革的顺利推进。同时，还要加强税收法制建设。

（一）建立与国有企业改革相适应的分税制财政体制国有企业改革是制约建立健全的分税制财政体制，以及整体的经济体制改革的重要环节。国有企业改革需要解决的关键问题是塑造其独立的市场主体地位。而解决这一问题的关键是正确处理国有企业和相关的政府主管机关之间的关系。从长远来看，除了极个别国有企业被改造为公法人以外，[2]大多数国有企业改革的方向是实行股份制，这样，政府对这些企业享有的权利就仅仅是股权。实行股份制后的国有企业就成了民商法所调整的企业。经过股份制改造的国有企业和其他企业也就没有什么区别了。具体到分税制财政体制设计时，就不应该把国有企业作为一个特殊情况来看待。（注8）下文基于这一假设，对健全我国的分税制财政体制作一简要的探讨。

基于上面的大致分析，我们可以对我国未来的分税制财政体制有个最初步的设想。将个人所得税、遗产税、企业所得税、关税、增值税、关税、反倾销税、反补贴税等税种划为中央税种，由国家税务局征收。将大部分财产税、营业税、农业税等税种划为地方税种，由地方税务局征收。将消费税、印花税、证券交易税、社会保障税、资源税等税种划为中央和地方共享税，实行分率共享，由国家税务局征收。（注13）当然，地方各级政府之间还存在一个税种划分的问题，具体将分税制贯彻到哪一级还是个有待进一步研究的问题。

2.完善税收法制。上面一系列设想的最终实现还有待于税收法制的完善。应该将作为税收程序法重要制度的税收管辖通过税收法律来规定，而不应该通过并不构成税法渊源的税收通告来频繁地调整。改变税收立法的粗放性，要注意到税法的技术性。[6]税收管辖制度中的很多问题其实是一个技术性的问题，因此，就需要比较细致的制度设计。这样，上文提到的所谓主管税务机关制度，规定不明确的税收管辖制度，以及增值税的机构所在地、消费税的所在地和核算地、个人所得税的申报地等问题都应该能够得到妥善地解决。

「注释」

注3：有学者将这种管辖界定为行业管辖。参见：王书瑶。中国工商税收征管改革[M].北京：中国财政经济出版社，1996.174、178.

注4：这种划分本身也是存在问题的，下文将进行具体的分析。

注6：当然，税收竞争主要还是国际层面研究的问题。

注7：国家税务总局注意到增值税领域的税收竞争问题后，曾先后发布了《关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》、《关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的补充通知》。实际效果如何不得而知。

注8：改造为公法人的国有企业在税收制度方面应该有其特殊性，在下面的论述中将不单独讨论这一问题。

注9：关于财政联邦主义，可参见：[英]C·V·布朗，P·M·杰克逊。公共部门经济学[M].张馨主译，北京：中国人民大学出版社，202\_.232-233；平新乔。财政原理和比较财政制度[M].上海：上海三联书店，上海人民出版社，1995.338-358.

注11：在分率分享制下，地方政府对其税率有适当的调整权。这样就协调了地之间的税收竞争和全国的宏观经济秩序的关系。

注12：我国的涉外企业所得税税率是实行分率分享制的，中央税率为30%，地方税率为3%.

注13：当然，这里还有一个实证分析的问题，就是：如果按照上面的划分，地方政府或中央政府的财政收入明显不足，还要根据实际情况予以适当地调整。

「参考资料」

[2]刘剑文。公法人制度及其在经济体制改革中的意义[J].兰州大学学报（哲学社会科学版），202\_，（4）。

[3]彼得·M·杰克逊。公共部门经济学前沿问题[M].郭庆旺，刘立群，杨越，译，北京：中国税务出版社，202\_.190。

[4]平新乔。财政原理和比较财政制度[M].上海：上海三联书店，上海人民出版社，1995.363。

[6][日]金子宏。日本税法原理[M].刘多田，等译，北京：中国财政经济出版社，1989.25

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！