

【财税改革】

从财政分权理论看我国的税收分割

阎 坤 [副研究员 中国社会科学院财贸经济所 北京 100836]

王进杰 [中国社会科学院 北京 100102]

[内容摘要] 公共部门的高效运行有赖于各级政府机构之间事权及财权的划分,而税收分割则是财政分权中的重要组成部分,关系到政府事权的履行及职能的承担。本文在探讨财政职能的适当归属与税收分割关系的基础上,分析税收分割在概念及管理上的限制性因素,评价了1994年的分税制改革,进而对以后的税制改革提出一些合理化建议。

[Abstract] The efficiency of public sector depends on the division in power and responsibility acting as the important part in fiscal federalism, tax division connects the implement of government function. This paper firstly discusses the relation between fiscal function and tax division, then analyses the conditions that limit the tax division, finally evaluates the reformation of tax system in 1994 and gives some advice on further reformation.

[关键词] 财政分权 (Fiscal federalism) 税收分割 (tax division) 分税制改革 (reform tax system)

[中图分类号] F810.422

[文献标识码] A

[文章编号] 1000-8306(2000)05-0078-05

财政分权不同于地域分权和政府决策分权。地域分权旨在鼓励主要城市以外的地区经济发展,它通过运用补助和税收手段降低农村的经营成本,同时在城市实施较高的税收,提高其服务成本。成功的地域分权策略会使城市分布规模趋于一致。这种策略不需要增强地方财力。政府决策分权及其实施则意味着授予地方政府更多的权力,其目标在于通过减少各项政策的施行步骤提高政府管理效率,并且,地

方政府更多地参与决策公共服务的实施种类,有助于提供更为适当的服务项目。同样,完成这些目标也无需加强地方财力。而财政分权则要求给予地方政府一定的税收权力和支出责任范围并允许地方政府自主决定其预算支出规模和结构。通过这些方法的实施,使公众满意政府提供的社会服务,使处于最基层的公众能自由地选择他们所需要的政府类型并积极参与社会管理。这就要求地方政府有一定的财政自主权,

以便独立地进行决策。

税收分割是财政分权中极为重要的一项,本文拟从财政分权理论对税收分割作一探讨。

一、马斯格雷夫的三职能理论

马斯格雷夫在他的《公共财政学原理》中将财政职能分为三部分:宏观经济稳定、收入再分配和资源配置。通过三职能理论的分析,可以显示各职能在各级政府之间的适当分配,从而将问题归结到税收分割上来。

[收稿日期] 2000-06-18

[责任编辑] 张友树

(一) 宏观经济稳定：主要表现为确保物价稳定和充分就业

这一职能一般由中央政府承担。原因如下：第一，非中央政府所执行的宏观经济政策，在超越其管辖范围后大多都要失败，它并不能对宏观经济施以重大影响。凯恩斯乘数效应可以解释这一问题，假定边际 0.8，中央政府每 100 元的支出，在第二轮循环中将产生 80 元的影响，第三轮循环中有 64 元的影响，最终得到凯恩斯乘数为 5。如果由非中央政府实施支出计划，再假定支出中一半在本辖区内消费，那么在第二轮循环中将产生 40 元的影响，第三轮为 6 元，最终所得乘数为 1.67。第二，非中央政府借款能力有限并且没有发行货币的权力，如果它为了刺激本辖区的有效需求而实施扩张性财政政策，结果会导致财政赤字出现。对于非中央政府而言，处理赤字十分困难，除非它们的借款行为得到中央政府的支持，但中央政府的支持反过来会导致地方政府的不承担责任，这无疑会加剧宏观经济的不稳定。

公司所得税和累进的个人所得税具有极强的经济稳定效应，因为公司利润随经济周期波动比较大，而个人所得税的累进税率有调节收入以达到自动稳定的效应，所以，应将这两种税收划归中央。除非地方政府没有其它可替代的税收来源，才会将这些税收划归非中央政府。相对而言，非中央政府更依赖于对宏观经济条件不敏感的收入来源，包括一般销售税、消费税和财产税。

(二) 收入再分配：即实现收入的公平分配

如果非中央政府执行收入再分配职能，不仅会遭到失败，而

且会扰乱经济资源在地理上的合理配置，例如累进的个人所得税具有“向家庭征收重税”的性质，某地征收过程中有流失和高收入者逃避，最终使累进的税收变为实质上的累退税收。此外，在支出方面，由非中央政府作出的转移支付会吸引穷人，那么，非中央政府使用这些政策的积极性就会受影响。

公司所得税和累进的个人所得税属于减少收入差别的税收工具，由非中央政府使用不能达到既定的收入分配目标，相反地会导致在地理上的不当配置，所以，这两种税收应由中央政府使用。当然，这并不意味着非中央政府不应该按比例税率征收个人所得税。

(三) 资源配置：要求保证资源的有效利用

公共财政的资源配置职能表明，公共部门提供的公共产品和服务必须与受益区域内居民的消费偏好相一致。这种偏好在政治上的体现就是居民通过投票进行的公共选择。按受益范围讲，全国性的公共产品应由国家提供，受益范围为地方的则应由地方提供，区域性的公共产品或由国家提供，或由国家出面协调几个受益地方共同提供。

由于公共支出收益的非排他性，它不可能与受益财政的要求严格一致，但这一原则是有指导性的。从公平和效率的角度讲，税收的缴纳应尽可能地反映公共服务的成本和收益，应与支出受益相关的税收划给相应级别的政府。因此，与受益有关的合理的税收分割有赖于支出职能的分割。中央政府应当负责具有跨越下级各辖区受益的支出，或是具有规模经济特征并且不能在非中央政府级别上实现的支出，而具

有有限的规模经济特征或对其他辖区只产生有限外溢性的产品和服务可由非中央政府提供。

二、税收分割概念及管理上的限制性因素分析

税收分割不可避免地会面临一些问题，例如向其他辖区转嫁税负的税收和扰乱国际贸易的税收分割给非中央政府从要领上就是不合理的。另外，一些分割会导致强烈的政治反应。有些自然资源划分给非中央政府，会引起其它地方政府的抗议。此外，一些税收划分给非中央政府不易管理。而且，仅从概念、政治和管理意义上进行的税收分割会导致中央与非中央政府之间的纵向收入失衡或引起同一级别非中央政府之间的横向差别。本文分为两部分对此加以讨论。

(一) 概念上的限制性因素

1. 税收转嫁，即指在商品流通过程中，纳税人通过提高商品销售价格或压低商品购进价格使商品价格背离其价值或生产价格，将税负转嫁到商品消费者或生产者身上。若非中央政府实施的一些税负被转嫁到其它辖区的居民身上，那么它就是不合理的。税负转嫁和经济公平以及经济中性是相一致的，这一点可由受益原则作出界定。所以，税负可能转嫁的税收不应该划分给非中央政府。因为这样的转嫁是不公平的，并会鼓励地方政府牺牲非居民的利益为代价而过度膨胀。

2. 税收分割另一概念上的限制性因素就是经济行为在不同地理区域中的不同定位，即扭曲定位。某些税收由中央征收是可以接受的，但由非中央来征收则是不当的。因此，许多国家禁止非中央政府征收影响国际贸易和国

内市场的那些税收。例如，美国最高法院禁止各州对州以外的销售者就跨州的销售行为征收使用税，因为州际销售行为和使用税的多样性会造成州际贸易负担。

当然，将税收分割给不同级别的政府并不意味着某种税收的收入只应划给一个级别的政府。只要不导致不公平及经济扭曲，并且不使税收制度和税收管理的执行成本变大，我们就没有理由将某一给定的税收收入只划给一个级别的政府。

(二) 管理上的限制性因素

这里仅以几个重要的税种为主进行分析。

1. 个人所得税。地方政府课征此税比较方便，课征方式有两种：第一，从最终税额中扣除，这一最终税额可以按税收来源征收，也可以按纳税申报征收；第二，从按纳税申报所课征的税额中扣除，但这只是一种临时性的支付，用以抵销按纳税申报方式计算的应纳税额，而不是最终税额。

当人们的居住地和工作地不一致时，收入分割问题就变得复杂了。第一种课征个人所得税的方法易于实行。它为公共服务项目提供资金，而这些项目与取得的收入是密切相关的。但对大多数家庭而言，其享受的公共服务是在生活地而非工作地，因此，这样的征收方式难以满足不同辖区提供公共服务的需要。首先，收入来源地政府并没有为居住地政府征税的动机。其次，在税率不统一时，人们会隐瞒自己的真实居住地，而统一的税率又会限制地方自治的权力。所以，最终扣缴一般不能作为以居住地为基础的税收征收工具，特别是各辖区之间税率不统一的情况下。第

二种方式按纳税申报原则上可以对收入按居住地课税。这些税收可由非中央政府独立征收，也可由中央政府通过附加税费或税收分成的形式来完成。独立的州立税在美国占据了主导地位，而加拿大则采用由中央政府管理的省一级的附加税费形式。

2. 一般销售税。增值税是当今实施的一般销售税中最重要的形式，但它是否适合地方征收一直处于争论中。另一个问题就是零售征收问题。根据 McLure 的分类，有五种情况：双重的中央与地方增值税，单一的地方增值税，单一的地方零售税，双重征收的中央和地方零售税以及混和型的中央增值税和地方零售税。

中央与地方双重课征的增值税，它可以防止跨边界购买行为中对抵免的滥用。加拿大魁北克实行这种体系，在这样的税制下，地方政府以零税率向其它辖区出口，而对从其它地区进口的商品征收增值税，由于进口地区的贸易没有进口抵免额，他们将以全部贸易额向地方缴纳增值税。这样，加拿大联邦政府的税收在省际中“起到交叉核对以避免魁北克的销售税被逃避的作用” (Bid, Generon)。

单一的地方增值税。目前有一种趋势认为地方也可以征收增值税，采用一种基于消费（以目的地为基础）或基于生产（以来源地为基础）的增值税作为提供公共产品或服务的资金来源。其中一个基本的问题是地区间交易的处理——是采用来源地原则还是目的地原则。如果各地的税率不同，就会造成经济的扭曲，并且为了减轻综合税负会高估或低估商品价值。若税率一样，人们考虑财政边界的动机会减弱，但

仍存在问题。例如，巴西以地方性的有限来源地为原则征收增值税，而巴西的贸易模式从较繁荣的南方进口，从较贫穷的北方出口，南方征收增值税而北方返还出口退税，因此，巴西不得不设计一套非常复杂的平衡调节体系。

双重征收的中央及地方零售税和单一的地方零售税。从定义上讲零售税适合非中央征收，而且非中央政府受益税的征收一般优于以来源为基础的征收方式。但是，这种概念上的解释存在着限定条件，包括地区之间的多种贸易形式如跨边界购买行为，与有形商品有关的邮购业务和电子商务，数字化商品的电子贸易等，而现在的零售税通常不能使所有的商业贸易免除税负，这样就会产生税负扭曲和税负不公，非中央政府则可采取中央税附加的形式。

中央增值税与地方零售税的双重征收，这样的课征体系使纳税人遵守税法变得困难，而且需要税务管理机关付出更多的努力，同时也面临着跨地区的贸易征税问题。理想的零售税应达到对商业客户的销售完全免税，只对面向家庭的销售征税。但由于很难区别商业性购买和消费性购买，使征税变得困难。增值税以一种完全不同的方式来对消费征税。由于零售增值税运行方式不同，并且包含巨大的管理和遵守成本，尤其对小规模纳税人而言，所以同时运行这两种税收系统会面临更大的困难。

3. 消费税。许多消费税在生产或进口环节征收更有效率，但这会排除地方从消费者那里获得收入。一般而言，由商品消费行为发生地地方政府征收消费税更为合理，但由于依赖于收入的分

配,又会带来两个问题,即如何引导税收收入流向消费发生地和地方政府的税率决定问题。

4. 企业所得税。企业所得税划归非中央政府并不可行,因为企业所得税按地理来源确定会给其缴纳和征管带来许多困难。不同地区的经济活动相互影响,通常不可能准确地将在多个地区进行经营的企业收入划分开。一方面,普遍存在的关联企业之间的交易中常采用“转移价格”;另一方面,现代企业在经济上的相互依赖性日益加深,一个企业对另一个企业的影响无法量化。实际中最适宜的是用一套程式将企业总所得税在不同地区之间进行分配。美国的一些州使用了合并报表,将关联企业的收入合并进而确定在某一个州的应税所得额,而在加拿大各省由于没有此项要求,企业通常能通过操纵转移价格将应税所得额移至税率最低的省份。

5. 财产税。地方政府对不动产的征税不需要上级政府的帮助就可以课征。而地方政府试图对无形资产和个人动产进行征税却是不恰当的。对无形资产征税会导致双重征税,而且,实际上许多无形资产难以确认所有者。当依赖于纳税者自愿宣称其无形资产的存在及价值时,这项税实际上就变成了对诚实品质的征税。

三、从财政分权角度评价 我国目前的税收分割

1994年的税制改革,将增值税划作中央地方分享税,把个人所得税、地方所得税以及营业税、财产税划归了地方政府。从税制结构来看,1994年分税制应该还是比较成功的。首先,税基和税率的变化使收入基础更为合理。其

次,中央与地方收入分享比例的改变使二者的财力对比趋于合理。最后,不同征税机构的设置,增强了中央与地方的征税积极性。而且规范了地方政府与企业的关系,降低了企业与地方政府之间“讨价还价”的可能性,也减少了地方政府同中央之间的谈判协商。但从财政分权的观点来看,1994年的分税制改革并没有增大地方的财政自主权,也没有增加地方政府所控制财力的比重,相反还有所减弱。下面将从前边的理论框架出发对主要税种的划分作一分析评价。

(一) 增值税

税制改革后,增值税作为中央与地方共享税(中央政府得75%,地方得25%),由中央政府统一征收,这与世界多数国家的做法一样,对于这种选择几乎没有什么异议(McLure, Martinez, Vaquez, and wallace, 1999)。以前,增值税由地方政府征收管理,在利益驱动下地方政府往往采取保护措施,危害了经济的正常运行,破坏了国家统一的政策目标,由中央统一征收使地方政府再也不能运用征管的自由处置权去保护地方收入,从而避免了中央财政收入的流失以及税负转嫁和扭曲;另一方面,由中央政府统一征收,降低了税收成本,提高了征管效率。

需要注意的是,虽然增值税由中央征管,但增值税征管中地方政府减免的现象仍然存在。因为国税机构的人员基本还是以前那批人员,他们与地方有千丝万缕的联系,这一制度还极可能作为下一轮改革的基础,这与规范化的中央与地方财政分权关系是冲突的。按收入来源地划分增值税分成比例使地方政府仍有调整经济活动和税收政策的动机以使

地方企业“在当地购买和生产”,这种地方保护的产业政策往往采取给予特殊税收优惠或减免以降低增值税税率的做法(国际货币基金组织,1994),更有甚者,省和省以下地方政府会用鼓励政策吸引高增值税行业到本地区投资,而这类企业在本地区的相对优势并不明显(高强,1995)。

(二) 个人所得税

个人所得税划归地方政府,这符合税收的最佳原则。由于个人所得税税负的大部分由发生地承担,加之个人所得税实行企业源泉扣缴的方法,省及省以下各级地方政府的税务部门对当地企业的经营状况较为了解,故由地方政府管理个人所得税会提高征收效率。

但从宏观经济稳定角度讲,我国目前的个人所得税划分并不合适。累进的个人所得税具有很强的稳定效应,它通过调节个人收入达到自动稳定的结果,而且它还有一个收入分配的功能,这个功能也不适合由地方政府承担。所以,应将个人所得税划归中央。目前中国的个人所得税实行的是高度累进的边际税率,起征点也较高,其功能主要还是收入的再分配。前面已分析过,收入再分配功能需要中央政府来实施(Musgrave, 1987),个人所得税作为地方税又是地方政府的收入来源,这两种目标本身是不相容的。但按照Bahl(1999)的观点,如果所得税设计合理,这两个目标就不会冲突。从长远来看,有两种所得税制可供选择。一是保持现有模式,即由中央政府确定个人所得税的税基、税率以及理想的超额累进级次。假定所有纳税人都被纳入这一税种范围,并将应税所得的起征点降低,那

么，中央政府将个人所得税划归地方政府也能实现收入的再分配。但这种做法会造成地区财力的不平衡。此外，由于地方政府没有选择税率的权力，个人所得税并非真正意义上的地方税种，而且结果会造成各个地区提供公共服务的边际成本相差很大，但却拥有相同的边际税收，形成各个地区之间的不平衡。第二种选择是：税基由中央政府确定、全国统一，同时，中央政府对税率规定一个最高和最低税率区间，地方政府可自行在这个区间内选择税率，具体征收由中央政府负责。这种情况下，本地居民获得的服务是与其支付的税收挂钩的，满足了地方税的效率标准，而收入再分配的目的可以通过中央与省级政府分享税来实现。

(三) 企业所得税

目前企业所得税是省级政府的主要财政来源，因为省级政府可以把本省征收的全部企业所得税留归自己。随着经济的发展，在相对优势的驱动下，企业的跨省经营越来越普遍，从而会带来企业利润在各省之间分配的问题。美国就曾面临过全美公司利润在各州之间分配的巨大难题 (Fisher, 1996; Mclure, 1981)。

企业所得税划归地方存在的另一个问题是税基周期性的不稳定，省和省以下政府的财政收入

会因中央政府的税收及产业政策的变化而受影响。企业所得税是中国财政体制的一大支柱，这种情况恐怕很长时间都不会改变。但从长远看，地方企业所得税不应该成为地方政府的主要收入来源，因为它与地方产业政策密切相关，并且与地方政府需要稳定的收入来源这一原则不一致。

(四) 营业税

营业税作为地方税种是对企业提供公共服务的收费。由于营业税基和税率的决定权在中央政府，地方政府仅对某些项目的税率有选择权，所以，地区之间营业税税率差别不大。大部分缴纳营业税的企业是地方贸易商品和提供各种服务的部门，因此，营业税的征收大体符合地方负担原则。

(五) 财产税

中国现在实行有差别的地方财产税税率是比较合适的。中国的财产税 (按每平方米收取) 目的是为了反映各地土地价值的不同。但反过来讲，土地价值的不同也反映了地方政府所提供的公共服务在质量和数量上的差别。目前的税制结构是中央政府制定总的税率标准，地方政府可以在本地制定差别。由于各地提供服务的成本及位置优势不同，差别税率也应该存在。和中央政府相比，地方政府对本地居民的情况

更为熟悉，所以在税率适当确定方面有自己的优势。长远地看，财产税应该成为地方政府的主要收入来源之一。

由于篇幅的关系，这里仅对几个主要税种的税收分割问题从财政分权的角度予以分析，以期起到抛砖引玉的作用。然而不能否认的是，1994年的税制改革确实为下一步的财政分权搭好了框架，分税制体系下税种的划分，收入的分享，事权与税权的划分以及转移支付体系的设计都是基于政府渐进式过渡性的改革进程。从这个角度讲，1994年分税制改革是向财政分权的目标又迈进了一大步。

参考文献：

- 贾康：《财政本质与财政调控》，经济科学出版社1998年7月。
- 杨之刚：《公共财政学：理论与实践》，上海人民出版社1999年。
- 平新乔：《财政原理与比较财政制度》，上海三联书店、上海人民出版社1995年。
- 理查·A·马斯格雷夫等：《美国财政理论与实践》，中国财政经济出版社1987年。
- 郭庆旺等：《当代西方税收学》，东北财经大学出版社1997年。
- 贾康、阎坤：《转轨中的财政制度变革》，上海远东出版社1999年1月。
- W. E. Oates. *Studies in Fiscal Federalism*. Eduard Elgar Publishing Limited, 1991.
- W. E. Oates. *Fiscal Federalism*. Harcourt, Brace and Jovanovich. 1972.