

【经济与管理】

# 政府间税种配置的理论研究

李 丽<sup>1</sup>,许艳芳<sup>2</sup>

(1. 长安大学 经济管理学院,陕西 西安 710064; 2. 河北交通职业技术学院,河北 石家庄 050091)

**摘 要:** 中国现行税种在政府间配置的不科学、不规范,不但影响了税种职能的充分发挥,而且成为分税制财政体制和地方财政体制进一步改革的“瓶颈”,改革现行税种划分方法势在必行。分析了现行政府间税种配置存在的问题,从理论及国际经验出发,提出了中国政府税种配置的政策建议

**关键词:** 税种配置;税种划分;中央税;地方税;分税制

**中图分类号:** F810. 422 **文献标识码:** A **文章编号:** 1671-6248(2002) 03-0038-03

## Research on the Theory of Tax Categories Allocation Between Governments

LI Li<sup>1</sup>,XU Yan-fang<sup>2</sup>

(1. School of Economics and Management, Chang'an University, Xi'an 710064, China;

2. Hebei Communications Vocational and Technical College, Shijiazhuang 050091, China)

**Abstract** At present, the tax categories allocation between governments is unscientific and non-standard. This not only affects the function of categories but also discourages more reform of finance system of tax assignment and the finance system of regional. So it is essential to reform today's tax categories allocation. The main problems on the tax categories allocation between governments are analyzed. According to the theory and international experience, it put forward the policy suggestions for tax categories allocation in our government.

**Key words** tax categories allocation; tax categories division; central taxes; local taxes; system of tax assignment

### 一、问题的提出

1994年中国实行的分税制财政体制改革,划分了中央税种、地方税种及中央与地方共享税种,确立了中国政府间税种配置体系雏形。由于当时的分税制改革只是从经验的层面对国际政府间关系处理的借鉴和吸收,缺乏科学的、系统的理论作指导,使改革具有过渡性,在税种的划分上存在不科学、不合理的一面。其一,税种划分的标准既复杂又不合理,造成实际的政府间“税收共享”现象。税种划分不彻底,共享税种过多,不利于实现中央与地方利益的界限清晰,也不利于明晰国税地税的征管权限。其二,中央税系税种单一,功能缺位。现行中

央税制体系中属于独立税种的只有消费税和关税,关税由于调节对象的特定性决定了其作用范围的狭小;而消费税的设计主要是为了平衡财政收入,税基小,又是在生产环节征收,宏观调控功能十分有限。因此,中央政府所执行的稳定与分配职能缺少相应税种的配合。其三,地方税系税种庞杂,搭配不当。分税制划归地方税的税种数量不少,但大多是一些税源分散、征管难度大、收入不稳定的小税种,造成地方税收入规模偏小,导致地方税职能长期缺位<sup>[1]</sup>。

可见,由于中国现行税种在政府间配置的不合理性,使得两种税系互相交叉缠绕,税种归属、收入分配、征收管理等都存在不少问题,这必然严重影响

收稿日期: 2002-01-28

作者简介: 李 丽, (1967-) 女, 山东荣成人, 经济学硕士, 主要从事财政税收方面的研究。

政府间财政分配体制的规范运行。因此,调整改革现行税种的划分,是财政体制改革亟需解决的问题。

## 二、政府间税种配置存在的理论分析

政府间存在税种划分的理论基础是公共产品的层次理论。根据公共产品的受益范围,可以对公共产品作出层次上的划分:全国性公共产品和地区性公共产品。不同级别的公共产品应当由不同级别的政府提供,这一理论可通过图1来说明。

图1中横轴代表中央政府统一提供公共产品的数量,纵轴代表政府因提供公共产品而向当地居民收取的价格(即税收)。虽然在一国内有很多地区,但为了分析简便,在图1中假设只有两组不同地区的居民,第一组的公共产品需求曲线为 $D_1$ ,第2组的公共产品需求曲线为 $D_2$ ;再假设中央政府把收缴上来的税收全部用于提供公共产品,数量为 $Q_0$ ;而第一个地区的居民在缴纳税收 $T$ 希望得到的公共产品服务数量为 $Q_1$ ,第二个地区的居民则希望得到的公共产品服务数量为 $Q_2$ ;但现在由中央政府统一提供 $Q_0$ 数量的公共产品后,第一个地区就出现了公共产品提供不足的状况(图中三角形 $CEF$ 部分),而第二个地区却出现了公共产品的提供量过剩情况(图中三角形 $ABC$ 部分)。如此一来,由中央政府统一提供公共产品,就会产生一定的福利损失(图中 $\triangle ABC + \triangle CEF$ 部分)。

所以,只有中央政府和地方政府作为不同的公共产品提供主体,才能适应公共产品的多层次性的需要,才能更有效地满足全社会的公共需要,达到公共产品配置的帕累托最优状态。而要保证各级政府合理、稳定、有效地提供公共产品,各级政府必须要有稳定的财政收入来源,这就必须在各级政府之间进行合理的税种配置,保证各级政府提供公共产品的成本得到补偿<sup>[2]</sup>。

## 三、政府间税种划分的理论标准

对政府间税种划分研究作出突出理论贡献的学者有美国著名财政学家马斯格雷夫(Musgrave),他从实现政府职能角度出发提出了税种划分原则,后来的经济学家巴哈(Bahl)、麦克鲁尔(McClure)等人对其进行了补充,他们的共同研究成果被称作最优

分税原则(Optimal Tax Assignment),其要点为:

1. 对于具有高度流动性要素的课税,其课税权应集中于中央,非流动性要素的课税应保留在地方。
2. 以调节收入再分配为目的的税种,如累进的所得税,宜由中央政府课征。
3. 用以贯彻经济稳定政策的税种和具有收入周期性不稳定特点的税种宜划归中央。
4. 以居住地为基础征收的税收(如居住税、零售税)更适宜划归地方政府。
5. 与利益或使用费相关的税种既适合于中央也适于地方管理。此两种税费均按受益原则征收,受益关系明确,不易引起资源配置扭曲。

以上税收划分的基本原则和方法,对于各国政府间税种划分,均具有重要启示作用。理论上最优的税种划分是否在实践中体现出最适性呢?美国税收分析家凯尼恩对澳大利亚、加拿大、德国和美国四个联邦制国家1989年的资料进行实证研究,得出的结论是并不尽然。她指出,1989年澳大利亚的分税模式最符合最优税种划分原则,联邦政府集中了百分之百的个人所得税和公司所得税;工薪税和财产税主要归属州、地方政府,比例为81.7%和96.4%。但是这种分税模式导致政府间收入不平衡,加重了联邦转移支付的负担,不断地引发州、地方政府扩大财权的要求。加拿大和德国的分税模式明显背离最优分税原则,但在实践中却表现出良好的适应性。其原因在于两个国家税制内部各自建立了特殊的制约和协调机制:德国的共享税制度(Tax Sharing)和加拿大的联合税收征管协定(Joint Tax Collection)<sup>[3]</sup>。

## 四、部分国家政府间税种配置的特点

世界上多数国家中央与地方之间财政收入划分的主要形式是税种的划分,把税种划分为中央税、地方税、中央地方共享税。但是,不同国家划分税种的方法又有很大区别。美国的税种划分特点是分税彻底,税种归属明确,尽管有共享税源,名称相同的税种,但各级政府都是分率定征。德国现行的税收分配体制是一种以共享税为主体的不彻底的分税制模式,德国的税收管理权限比较集中,大部分的税收立法权限都集中在联邦一级,一般情况下,地方政府只负责税收的征收。日本税种划分的特点是税收收入集中程度高,但地方政府有较多的税收立法权,地方政府有权决定开征各税。印度划分税种的特点是联邦一级的税收占整个税收收入的比重较高,邦一级的比重较低,这表明印度的财政体制是偏向于集中

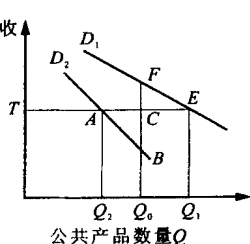


图1 中央统一提供公共产品产生的效应

的。韩国实行的是较彻底的分税制,地方政府有自己的税种,但地方税的立法权限基本上归中央。表 1 是各主要发达国家的税种划分状况,除美国与加拿大的税种划分非常近似外,不同国家税种的划分均表现出不同的特点<sup>[4]</sup>。

表 1 若干国家中央与地方之间主要税种的划分

税种	美国	加拿大	德国	日本
关税	联邦	联邦	联邦	中央
公司所得税	联邦、州	联邦、省	联邦、州	中央、地方
个人所得税	联邦、州	联邦、省	各级	中央、地方
增值税	联邦	联邦、省	中央	
销售税	州	省	中央、地方	
财产税	地方	地方	州、地方	地方
对用户收费	各级	各级	地方	各级

注:资料来源 马骏,《论转移支付》,第 146 页,中国财政经济出版社,1998 年版。

五、建 议

通过以上的理论分析,中国政府间税种的配置改革,应考虑以下几点:

1. 进一步合理界定政府事权,划清各级政府的支出责任,并以此为基础划分税种。1994 年中国实行的“分税制”财政体制改革,只划分了中央与地方政府间的收入来源,而没有明确划分各级政府的支出责任,这不是完全意义上的分税制。规范的分税制实际上是政府间整个财政收支划分的制度,而支出的划分必须先于税收划分。也就是说在明确界定了各级政府的支出责任的基础上,配备相应的财权。

2. 税种的划分应以系统的、科学的理论为指导,借鉴国际经验,同时也要结合中国的实际情况。“最优分税原则”对于各国政府间税种划分,均具有重要启示作用,中国税种的划分也应遵循这一原则。上面介绍各国的税种划分都各具特色,但都有成功之处,就是因为各国在划分税种时,都考虑各国的实际情况。中国的税种划分应借鉴各国税种划分的成功之处,在划分中国政府间的税种时,应根据中国的税制结构、各税种的税源情况及中国市场经济的发展阶段进行综合分析。

3. 税种的划分应考虑中央与地方两方面的利益。国家税收体系由中央税体系和地方税体系两个子系统构成。二者不可或缺,如果只重视一个子系统而忽略另一个子系统,必然导致一个“营养不良”,一个“营养过剩”,最终使国家税收体系处于畸形状态,

影响税收职能的充分发挥。现行税种的划分过多地考虑了中央的利益,致使地方税收收入规模偏小,造成地方“费挤税”现象严重,分配秩序十分混乱。

4. 政府间税种划分的改革要与其他相关方面的改革配套进行。政府间合理的税种设置,是以其相关方面如工商税制的优化、转移支付的科学设置及规范的政府收费行为互为前提的。现行工商税制存在着与市场经济不相适应的地方,如现行税制过度依赖流转税,对所得税的作用发挥不够,在一定程度上削弱了税收的再分配功能;现行工商税制结构不健全,社会保障税、环保税、证券交易税、遗产税还未开征,不但使潜在的税收收入白白流失,而且使这方面的税收功能不能得到有效的发挥。中国政府间税种划分的改革还必须考虑现行工商税制的改革方向,如增值税改型扩容已属大势所趋,改革后在一定程度上增值税收入将减少,但征收范围将扩大。“费税”改革也将进行,“费税”改革后,很大一部分“费基”将纳入“税基”。科学的政府间税种配置体系还要有一个规范的转移支付制度作保证,中国现行转移支付制度很不规范,制约了中国政府间税种配置体系的规范性。

5. 政府间税种改革的具体建议 根据现行税种划分存在的问题及上述的分析,笔者认为中国政府间税种的配置应做如下的改革:将增值税、个人所得税、社会保险税确定为中央独享税种,这样既便于宏观调控,又便于全国范围内的联网征收;将资源税(除地方性的非战略资源)划归中央,因为资源税税基分布不均衡,若由地方征收,会加大地区间财力差异。建立以财产税、营业税、行为税、城市环境维护税、农牧业税为主的地方税体系。考虑到地方税收收入的规模,以及企业所得税与个人所得税相比较更便于征管的特点,企业所得税地方所占比例应逐步提高,应保证企业所得税的收入在地方税收收入中占主体地位。

参考文献:

[1] 张文宗. 关于深化税制改革的思考 [J]. 税务与经济, 2001, (2).

[2] 刘建民. 政府间的税种配置优化问题研究 [J]. 财政研究, 2001, (6).

[3] 凌 岚. 政府间财政关系: 理论发展与政策展望 [J]. 财政研究, 2001, (2).

[4] 钟晓敏. 地方财政学 [M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2001.