

陆丰泉

关于  
方税制建设几个理论问题的研究

实行分税制的关键,是中央和地方必须各自建立一套相对独立和比较完善的税收体系。由于理论上的不成熟和实践上的经验不足,我国的地方税制既不科学又不规范,地方税制薄弱成为影响推行分税制的重要因素。因此,研究地方税制,健全地方税体系是深化财税体制改革的当务之急。

## 一、地方税收与地方公共产品

国家的每一级政府各有其特定的职能范围。体现在财政方面,就意味着各级政府均有组织税收收入和安排公共支出的职能。在中央和地方各级政府之间划分事权、财权,

这实质上也就是把财政职能在行政组织系统内予以具体化。之所以要这样做,就是因为它们应分别承担不同范围的公共产品的供应。由谁来提供公共产品并征收相应的税收,并不是随意确定的,它要依不同公共产品的受益区域而定。

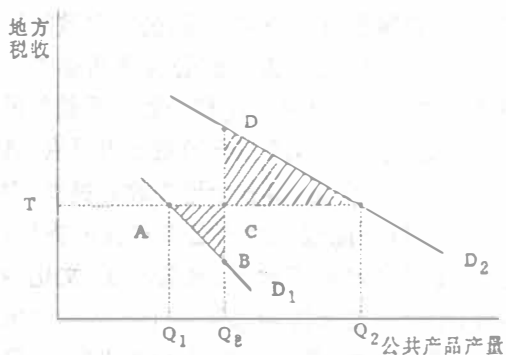
从理论上讲,公共产品可以供所有的人享用,但实际上,大多数产品的享用都受到受益区域的限制。也就是说,某些公共产品的受益范围是全国性的,如国防、最高法院等,而另有一些公共产品的受益范围是地区性的,如当地的消防队、治安警察等。从这个意义上讲,公共产品受益范围多层次的空间限制特性,客观要求建立分税分级的财税体制。为进一步分析,我们有必要引进地方公共产品的概念,以区别于全国性公共产品。

所谓地方公共产品,是指只能满足某一特定行政区域而非全国范围的公共消费欲望的产品及服务。其受益面有地域性,即在这个地域范围的居民可以受益,不在这个地域范围内的居民则不受益;其范围亦有大小之分,如高速公路可能是省一级的,而市镇公路设施则是城市级的。一般说来,大多数公共产品都有其特定的受益区域,而归属于地方公共产品。公共财政的资源配置职能表明,政府提供的公共产品必须与受益区域内居民的消费偏好相一致。受益范围是全国性的公共产品,须在全国范围内提供;属地方受益的公共产品,由各个地方政府提供。中央政府之所以不能包揽所有公共产品的提供,一方面,由于各地经济状况、地理环境、文化传统各异,中央政府无法照顾到各个地区间的偏好差异;另一方面,是公共产品本身就有个“容量”问题,有受益地域和范围的限制。客观要求各级政府提供的公共产品覆盖范围应与本级政府辖区界限相一致。

根据受益区域来生产和提供公共产品,是为了更有效地满足人们的偏好。因此,分级财政体制下税制模式的内在特性,是依照受益原则来确定的,它要求每一受益区域中的成员应该就辖区提供的公共产品消费进行支付。为了支付全国范围内的公共产品消费,中央政府应该课征中央税。而对地方公共产品的生产,主要靠征收地方税来进行资助。地方政府辖区内的居民也应就自己在辖区内的公共产品受益而缴纳

税收。

在市场经济条件下,地方公共产品也必须考虑其生产成本的大小,这样,一方面可以节省政府不必要的开支,减轻地方居民税收负担;另一方面,也可以限制消费对地方公共产品的过度消费。因而同样存在投入与收益的比较关系。如图一所示,假定有两地居民,甲地的需求曲线为 $D_1$ ,乙地的需求曲线为 $D_2$ ,再假定提供公共产品的人均成本不变,即地方居民缴纳的地方税收总额不变,图中 $T$ 的位置,那么甲地产量为 $Q_1$ ,乙地产量为 $Q_2$ ,这是符合效率原则的。如果假定由中央政府统一提供 $Q_c$ 数量的公共产品,那么,对于甲地的福利损失是由 $ABC$ 组成的三角形阴影,因为该地本应得到的公共产品而未能获得。由此可见,不同地区对地方公共产品的需求是有所差异的,地方政府能更好地依据当地居民的偏好提供地方公共产品,并依照本地区提供的公共产品数量,来课征相应的地方税收,有利于避免效率损失。



图一. 地方公共产品供给效率分析图

地方公共产品对于该地居民的受益量值关系是:一方面,具有共同消费偏好的居住者越多,将产生各消费者分担成本越少的辖区规模效益,故也就会降低其税收负担,但另一方面,又会产生拥挤效应,随着更多的居民涌入本辖区,居民对地方公共产品的受益将减少,这又成为阻止人们流入的相反力量。由此形成的均衡即为最有效率的行政区域。但是实际上并非如此,行政辖区通常是历史给定的,在现实生活中行政区划也难以完全按此办理。这就使地方政

府与中央政府职能划分更为复杂化。但效率考虑的基本原则不会因此而丧失。

综上所述,地方政府应主要从事资源配置工作,即为地方居民提供地方公共产品,地方居民就地方政府提供的地方公共产品缴纳地方税收。显然,地方公共产品理论为地方税制提供了充分的理论依据,而地方税制的基本理论同样应建立在地方公共产品理论的基础之上。

## 二、中央税与地方税的划分标准与方法

地方税是相对中央税而言的,两者的划分,必须有一定的依据。因而,从理论上分清税收在中央与地方之间的划分是极为重着的。从前面的分析可以看到,在研究地方公共产品与地方税的关系时,主要是依照受益原则来考虑的。然而在设计分级财政体制下的税收制度时,还需要进一步考虑以下几个方面的因素。

(一)以组织税收收入的效率高低为依据。某种税收由中央统征或由地方征收,其效率是不一样的。如土地税应划归地方征收管理,因为地方政府对当地情况最为了解,便于对收入的征收管理,且征收成本较低。而所得税就应归中央管理,因为所得税具有极强的收入再分配功能,而且所得来源甚广,归中央征管,查征方便,效率较高。

(二)以税基特性作为划分依据。从税基宽窄来看,凡税基,税源涉及全国范围的税种,应划归中央;从税基的流动性来看,根据效率原则,富于流动性的税基应归属于中央,不能流动或难于流动的税基归属地方,从而构成地方政府稳定可靠的收入来源。因此,地方税基的选择应是非流动性的,如财产税,其税基仅限于房屋等财产所在地区,具有固定性,应归属地方。从许多国家看,财产税是地方政府税收的基本来源。而象产品市场和生产要素市场的某些税收,如增值税,其税基遍布全国,流动性极强,归属中央统一稽征,既可避免重复课税,又可降低管理成本,纳税人也不容易逃税,且有利于统一市场的形成。

(三)以保证社会经济的稳定和协调发展作

为划分依据。某些税收在经济增长中,具有周期性变动趋势,对整个经济运行有重大影响,类似这样的税收应划为中央征收管理,反之,应划归地方管理。例如,如果把某些流转税划为地方管理,就可能出现地方保护主义、助长税收壁垒的势头,阻碍市场的正常发育,不能带来良好的经济效益,甚至造成经济秩序的紊乱,税收调节经济作用也难以发挥。凡是具有级差性质的税基,不均匀地分布在各地地区的税种,以及具有调节整个社会财富分配作用的税种,也应归中央管理,以实现社会公平。例如,资源税、所得税的征收管理,将对人口与资源的自由流动产生影响。若由地方行使主要权利则可能会产生各地竞相课税优惠,以招揽投资的状况,这对竞争的平等性会产生不利影响。对于那些与地方经济发展密切相关的税种,应列入地方税序列,以充分发挥其对地方经济的调节作用。

根据上述标准,凡宜于中央者归中央,凡宜于地方者应归地方。此外,还要结合保持地方财政收入规模的大小来考虑,地方如因税源贫乏而有不足者,中央就应分其税收的一部分予以补助;地方如因税源充裕而有盈余者,也应分其一部分协助中央,这就需要通过税收的共享机制来实现,以保证各级政府资金来源的稳定和资金数量的充足性,以促进全国的社会经济均衡发展。

至于中央税与地方税的划分方法,一般主要有两种形式:一种是划清中央税基和地方税基,各自管理,互不交叉干扰。由于设有共享税基,因而责职分明;另一种除了划分中央税基和地方税基外,还设有一块共享税基。对于共享税基的划分又有四种方法:(1)分征式,即对同一税基,中央和地方都按一定的税率征收;(2)返还式,即由中央政府统一征收,再按一定比例返还给地方政府;(3)附加式,即中央征正税,地方征附加;(4)比例分配式,即对同一税基规定中央和地方的各自分配比例。

### 三、地方税权的集中与分散

地方税制建设中的核心问题是地方税收管

理权限问题,其中最关键的是地方税立法权。那么地方税权是集中好呢,还是分散好呢?令人遗憾的是,经济理论并不能使我们得到一个确切的最佳划分的结论。究其原因,一是分配主体的多层次性,各级政府有着相对独立的自身利益、责任、权利;二是就分配客体而言,政府提供的公共产品的受益范围不同,有的属于全国受益,有的只是地方受益。

#### (一)税权集中的决定因素

一般来说,税收集中较为有利且可行的方面是:

(1)保证全国税收措施的统一,维持全国各地区税制的基本协调。中央较易建立顺乎情理的税收立法遍施于全国,中央政府所立法的税收可在全国划一施行,纳税单位无所遁逃,而地方政府立法课税则不然,高税区的纳税人可往低税区逃避。

(2)消除地方政府之间的竞争。中央政府掌握主要税权。可避免税收政策在地区之间的竞争。因为地方政府有可能依靠低税、免税等办法,吸引或限制其它地区对本地的投资经营;也可通过税法,保护本地企业或公司的竞争优势。

(3)维持经济稳定和经济增长。对于市场经济来说,经济波动是必然的,处理宏观经济问题要靠市场以外的力量即政府。税收是重要的宏观调控杠杆,中央政府掌握主要税收,有利于维持经济稳定增长。而税收分散,地方政府在运用税收政策上,会过分支持本地区支柱行业,保护本地经济发展,这不仅会影响本地区内部的均衡稳定发展,而且会影响地区经济的平衡稳定发展,削弱甚至抵消中央宏观调控力量。

#### (二)税权分散的决定因素

税权分散较为有利和可行的方面是:

(1)有利于将征自某地区的税收与该地区的受益相对称。地方政府与该地区的大众较贴近,对地方财政收支需求,要较中央政府来得熟悉,税权分散更宜体现税收的公平原则。相反,税权集中通常难以将各地的税收与该地区的利益相维系,纳税人与受益者不宜对称。

(2)有利于简化税收工作,发挥地方优势。

税权统一在中央,中央就要区分各地不同的经济情况,制定统一而又详尽的税收法令,显然不符合税收简便的要求,而各地根据自身实际情况,制定税法,会大大简化税法的制定和执行工作,而且能使地方真正做到因地制宜,运用税收手段,促进资源及人财物力的开发利用,实现地方优势。地方可以通过开征新税、或停征某些税种,或通过税收的附加与减免,鼓励或限制某些资源的开发,也可以鼓励或限制某些生产经营。

(3)可使当地公众对地方政府资源配置作出直接反映,而令地方政府作出改善之举。地方政府对于当地税源了解得最清楚,在了解当地人们对公共设施的喜爱和对各种税收接受偏好方面,处于一个最好的地位。集权的办法固然有许多好处,然而它忽视了每个个人的权利和愿望,不顾不同的群体之间存在收入水平和消费偏好的差别,而地方政府却可以根据当地情况,消费者的要求进行选择。

(4)有利于拓宽税收对社会经济生活的覆盖面。地方可以根据本地经济特色和实际情况,制定适应本地区的税收政策,及时把新的经济情况,社会生活情况在税法上反映出来,使税收涉及社会经济生活的每个方面,有利于税收在社会范围内的规范化、普及化。

### (三)税权的集中与分散

按照税收集中与分散的程度,我们可以把地方税管理权限划分为三种类型:一类是地方分权型,即地方税的管理权限包括地方税的立法权,全部归地方政府;二是中央集权型,即地方政府只负责地方各税的征收管理,其它权力包括税收立法权、税种开征停征权、税率调整权及减税免税权等全部集中在中央;三是中央集权与地方分权结合型,即除地方税立法权外,其它税收管理权限大部分由地方行使,甚至也可以下放一些地方税的立法权。从上面的分析,我们不难发现,集权与分权各有利弊,相对来说,某方的优势乃构成他方的乏善。而对公众来说,两方面的好处均要兼得,两方面的劣处又均要避之。作为进行宏观调控的政府,对集权与分权的组合,在不同情况下,政府可以采取不同的选

择,它始终处于一种不断调整转化的过程之中。

## 四、地方税制与中央财政补助

中央政府和地方政府属于一个国家的政府的不同层次,它们之间的财政关系,不可能通过一刀切的办法予以割断,凡是建立分税制的国家,都十分注意财政再分配的作用,因为税种与税收收入的划分只是初始的分配,地方税收入根本无法满足地方财政支出的全部需要,也就是说,划给地方财政的税收,仅仅作为相对稳定的基数,对于地方财政收支差额作为政策变量由中央补助,因此,要使地方税制发挥作用,必须建立不同形式的纵向或横向的财政平衡机制,调整地区之间税收收入的差距。

建立中央补助制度的目的主要有四个:一是保证地方税收的低增长。由于地方政府从地方性税基获得的收入难以满足地方居民对地方公共产品及服务的需要,尤其在出现通货膨胀时,地方税收可能会猛增。为了保证地方税负公平与合理增长,不致地方税超量增长,这就需要建立中央对地方的补助制度来解决;二是消除地区之间贫富差距。一国之内各地区贫富情形参差不齐,有的来自资源禀赋,有的来自人才分配之差异,还有的来自经济发展条件等等,从而导致各地区之间的所得和经济发展水平差距颇大,反映到地方税收上来必然会产生畸高畸低。如我国一些收入过低的地区,甚至把所有税收收入划归地方,也难以满足其基本支出的需求。对此,中央政府责无旁贷,必须建立中央补助金,以补助比较穷困和落后的地区,促进地区之间经济协调发展;三是解决地区之间的横向公平。横向公平目标,要求同等收入者能够得到同样的公共产品享受,并承担同样的税负。但是如果一个辖区的税基远远低于另一个辖区的话,这样横向差异就会出现,由于税基较低的辖区内的公共支出需求较大,避免辖区之间税负过于悬殊,使具有不同税收和支出能力的各地方政府能够为本辖区内的居民提供一定标准的公共产品,保证各地区居民对最低标准的公共产品的享用具有同等的机会; (下转第9页)

(含零税率级)改革为新税法的九级税率(不含零税率级),而且改革原先个体工商户所得税的60%累进税率和加成征收为最高累进税率为35%,都使得原税赋有所降低。对外籍个人而言,虽然最低级税率和最高级税率都是5%和45%,但新税法中间增加了15%和25%两级税率,而且最高级所得额提高应纳税额起点,也由1200元提高到10000元,对外籍个人的费用扣除额除了原来的800元外,还另加每月3200元的附加扣除费用。按照新税法实施和新税率表标准测算,大约90%左右的外籍个人所得税税负将会比原来的税负略低一些,这一影响也是不可忽视的。

#### 四、设置新税种,完善新税制

这次税制改革,由原先的38个税种变动为现在已经出炉的18个税种税法,不久还会有一些税种税法出台,但总的格局已定,不会再有大的变动。这些在税种税法变动上基本可以归纳为四种情况:1.原有相同征税对象按不同性质纳税人分类的税种税法予以撤消,归并后重新设置新税法,如各类内资企业所得税,撤消废除后,归并设置现在的企业所得税税法,房产税、车船使用税和个人所得税也都是如此;2.原税种不变,扩大征收范围,调整征收税额,如资源税和城乡维护建设税就是如此;3.保留原税种税法不变,如印花税、屠宰税等就是;4.新设置税种税法,如土地增值税即是。

每一个税种税法的变动和新设置,对纳税人当然都有关系,而对于外资企业和外籍个人来说,所起的影响又有其一定的特殊性,在前面已经就几个主要方面作了分析。还有一些小税种税法的变动和出台,有的影响也很大,如土地增值税,目前虽然还未正式开征,但就已颁布的税法内容来看,参与房地产经营的外商反映也十分强烈,也就是说,一旦正式开征,这一税种税法的调节作用一定十分显著,而这正是政府设置这一税种税法,需要进行宏观调控的目的。

总之,这次中国深化税制改革,其影响是普遍而深远的,从纳税人角度看,对外资企业和外籍个人的影响也许更大一些。

---

(上接第22页) 四是补偿外溢性地方公共产品的利益流失。外溢性地方公共产品的受益范围,往往超出地方政府的辖区范围,其它辖区的居民也会因此而受益,并且不须作任何缴纳。这样,在受益范围既包括本辖区居民又包括一部区外居民的情况下,如果只通过对本辖区居民征税来提供具有外溢性地方公共产品,显然是不够合理的,因此,上级政府把一部分税收补助给下级政府,可鼓励其生产这种具有外溢性的地方公共产品。

作为与地方税制相配合的中央补助,主要有两大类:一是有条件的补助,即专项补助。这种补助要求地方政府在某些指定的项目上使用,一般讲有条件的补助具有收入效应,受补政府可因此而减少税收的课征。同时,有条件的补助也具有替代效应,使受补政府在得到补助后增加其某些项目的开支;二是无条件的补助,即一般补助,这种补助不规定资金的具体用途,也没有资金搭配要求。无条件补助同样具有收入效应。但由于它不规定具体用途,所以它没有直接的替代效应。

在补助金问题上,最引人注意的并不是应该给谁补助以及补助多少,而是究竟应该采取什么样的形式,即补助是否应该是一般性,从而让受补者可以自行决定补助金的具体用途;或者,补助是否应该是专项的,从而要求受补政府必须将补助金用于某种特定的项目,还有专项补助应否是对称的,即要求受补政府拿出相应的配套资金用于和上级政府共同发展某种项目;或者,专项补助是否应是非对称性的,即提供补助时不要求受补政府考虑配套资金问题。这些问题的核心,在于分析哪些补助方式更有效率。因为不同的补助方式具有各不相同的作用,不同的补助方式,也只能分别被用于达到不同的目标。对于中央政府来说,就是要通过选择适当的补助方式,以较少的费用达到预期的目标。