

# 地方税体系：理论依据、现状分析、完善思路<sup>\*</sup>

李 升

**内容提要：**完善地方税体系是未来财税领域重要的改革内容。对地方税体系的存在与否一直存在着理论的争议，本文在系统澄清地方税体系理论依据的同时，对其现状进行深入分析，并由此提出完善思路：应逐渐赋予省级政府适当的税政管理权；合理界定各级政府间的财力，调整和优化中央与地方税收收入划分；深化分税制改革，遵循财力与事权相匹配原则，逐步确定各级财政的主体税种；科学、合理改革地方税种，完善地方税制。

**关键词：**税权 地方税体系 财力

**作者简介：**李 升，中央财经大学财政学院讲师、博士，100081。

**中图分类号：**F812.7 **文献标识码：**A **文章编号：**1002-8102(2012)06-0036-07

地方税体系作为一国根据其社会经济条件、经济发展水平、财政支出需求和税收征管水平等，合理划分税权、科学设置税制、明确税收征管等形成的地方层级的、相互协调、相互补充的税收体系，服务于保障政府职能、促进地方经济发展、改善社会福利等目标。地方税体系，按其构成成分来看，包括税权划分、纵向财力分配、税种配置以及管理机制等方面内容。<sup>①</sup>“十二五”规划纲要提出的“逐步健全地方税体系，赋予省级政府适当税政管理权限”，是首次从政治高度重视地方税体系，由此完善地方税体系，将成为未来财税领域的重要改革事项，因此，理清地方税体系的理论依据，思考其现状且进行相应的改革，具有重要意义。

## 一、地方税体系存在的理论依据

从分税制改革开始，地方税体系<sup>②</sup>就成为财税理论界的重大议题之一，对于地方税体系有无存在的必要性，理论界一直存在着很大的争议（吴俊培，2000；高培勇，2003；贾康，2007；朱青，2010；等）。笔者认为，我国需逐步构建地方税体系并加以完善，依据在于：

（一）地方税体系的缺失，在提供地方公共品时，不符合地方信息优势原理，自相矛盾

地方居民对地方公共品偏好的表达与选择是以地方政府公共决策机制来实现的，如果地方税体系缺失，意味着提供地方公共品时的资金来源是由中央决定的，中央政府在某种程度上替代地方权力机关和公共意识，进而也就否定了地方财政职能的必要性，这与地方政府的“一级政府”身份相悖，不符合逻辑。事实正是如此，我国目前省及以下地方政府财政支出受上级牵制，收入同样受上级牵制，这样的体制安排不符合地方信息比较优势，缺乏效率。

当然上述是从“福利改进说”角度考虑地方税体系的，此观点适用的主要前提是应具备民主决策的机制和过程，但中国缺乏民众参与政府预算和地方公共品决策的过程和机制（杨斌，2006）。但如果以此来否定地方税体系的必要性，笔者以为不妥，因为在一定程度上，中国现在存在着“向上看”的决策机制与“向上看”的财政体制相互并存、相互作用，如果地方层级有地方税体系，那么意味着对于财政支出项目的决策无须“向上看”，由此可在一定程度上弥补民主决策的缺失问题，笔者认为这是有一定可能的，

<sup>\*</sup> 本文是国家社科基金重点项目“中国特色公共支出理论与政策创新研究”（批准号：11AZD045）、教育部人文社科研究青年基金项目“财政体制视角下的房产税改革：理论与实证分析”（批准号：12YJC790100）的阶段性成果，并获得中央财经大学“211工程”四期重点学科建设资金和中央财经大学中财—鹏元地方财政投融资研究所2012年课题经费的资助。

<sup>①</sup> 管理机制属于税收管理体系的范畴，主要涉及程序法内容，因此非本文的分析范围。

<sup>②</sup> 建国后至改革开放之前，由于地方政府本身仅为中央的附属机构，地方所掌握的税收收入、税收管理权限和地方财力的组合并不能称之为地方税体系。对于改革开放之后到1994年之前的财政包干制时期，由于属于行政性分权性质，更多地具有过渡性质，因此，也不能称其为地方税体系。1994年分税制财政体制，相较于以往的财政体制，初步确立了包括税权配置、纵向财力分配、地方主体税种、征管机制等在内的具有完整内容的地方税体系。

20世纪80年代财政包干制就是例证。

(二)地方公共品的提供,由地方税体系而非转移支付作为资金来源,更有效率,更符合受益原则

税收作为政府满足财政支出需要的一种筹资方式,具有其特殊性,它主要适用于无法排他或者按照公平原则不必要排他的公共物品和服务的资金供给;上级转移支付,主要用于解决由支付能力造成的地方之间公共品和服务的差异与社会公平之间的矛盾,或公共服务均等化。由此可见,税收作为一种筹资方式,与政府间转移支付相比,具有一定的不可替代性。

如果没有地方税收体系,无论政府间转移支付如何完善、财力在中央与地方之间配置如何完备,易存在着“财政幻觉”、较高的上下级政治谈判成本、以及扭曲的激励结构(袁飞等,2008)。此外,政府间转移支付所体现出来的财力配置总会存在信息不对称问题,效率要比直接赋予地方收入自主权小。再者,依靠政府间转移支付体系还会增加政府的管理成本,这比将资金直接匹配给地方政府的成本要大得多。更重要的是政府间转移支付资金是来自于全国各地的汇总资金,并不是来自于当地居民的纳税,将转移支付资金拨款给地方具有全局性统筹安排的考虑,不适宜将政府间转移支付作为固定的地方收入来源。从这个角度上说,我国地方税体系没有得到重视的原因在于目前的财政体制是建立在如下错误的前提之上,即认为从地方所获得的财政收入是由当地居民所承担的责任,或者说现有的地方税体系有相当部分并不合理(吴俊培,2000)。因此,需要设置和实施地方税体系,而不是主要依靠转移支付体系来处理地方公共品的筹资问题,有利于明确地方财政的受托责任、形成地方财政收入的稳定预期、以及提高地方的经济绩效。

(三)地方财政收支无法匹配的现实,致使地方财政支出重点扭曲

世界金融危机后国际社会(尤其是欧盟)的地方财政收支平衡困难,特别是基层财政困难,地方债规模膨胀,由此引发了主权债务问题,一发不可收拾,这一事实昭示我们,地方财政困难问题应得到高度重视,稳健的地方税体系,具有十足的必要性。

我国的税制结构以及地方税体系存在如下的问题,使得地方财力具有明显的倾向性:一方面,由于我国目前以流转税为主的税制结构决定了税收收入与经济体的盈利能力关联度不大,与经济规模的大小高度相关;另一方面,我国地方税体系的不完善,地方财力和税制安排的不合理,各级财力的主体税种基本趋同,大多来自于流转税,如营业税、增值税、城市维护建设税的比例,高达60%左右,正是如此,各级之间的税收竞争明显,越到基层,博弈的弱势地位越明显,财力与其事权相比越显不足。正是由于上述两方面的存在,地方政府的财力更依赖于经济总量(尤其是投资)而非经济质量,由此加剧了经济结构的不合理,地方更倾向于经济建设而不是社会发展,在财政支出上热衷于经济性支出而非社会性支出。因此解决这一现状的对策是确立和培育地方税自身的主体税种,摆脱目前基本趋同的、与GDP高度关联的地方财力格局,使地方税体系逐渐成熟,而核心在于税权的纵向配置,比如个人所得税、房产税等税种的税权及其隐含的财力。

(四)地方税体系的存在,有利于调动地方发展经济的积极性

分税制实际上是“收入集权、支出分权”的体制。这种收入集权的结果是促使地方在体制内寻求税收最大化和体制外寻求预算外收入最大化,以及对房地产行业的高度依赖。体制内税收最大化表现为各地依赖增值税这一与经济增长密切相关的税种,并由此展开了不应有的税收竞争,产生税源与税收的背离,并且出现“重工业化倾向”的产业结构;预算外收入最大化表现为由于预算外收入部分或全部地具有税收的“三性”,各地将预算外收入视为一种税收,如2008年地方预算外收入占地方财政收入比重平均达到21.38%,相当于当年地方企业所得税和个人所得税的总和。对房地产行业的高度依赖则表现为地方政府从房地产行业获取巨额的财政收益,2007年各主要城市(指各直辖市和计划单列市)房地产业税收占税收合计达到19~31%,这还不包括土地出让金收入、税外收费、以及与房地产相关的上下游企业所带来的税收收益。税源结构的单一化演化而来的上述三种行为倾向,使得各地方基本呈现统一的产业结构、产业结构偏好单一化,基本忽略了各地的优势资源,违背市场规律,这里的逆反命题就是地方政府若要遵循市场规律,充分发挥市场资源配置优势,中央政府就应该改变“收入集权”的做法,赋予地方更多的财力。

## 二、地方税体系的现状分析

1994年分税制改革,基本确立中央与地方的分配关系,形成具有长效性的制度安排,为提高“两个比重”奠定了基础,由此提高了中央的宏观调控能力,保障了国家的统一和稳定。分税制财政体制,相较于以往的财政体制,初步确立了地方税体系。下面对其各个构成部分进行深入的现状分析。

(一)地方仅具有有限的税权,与其财力不相匹配

制订税率和税基是控制税收收入的两个主要手段。分税制改革,中央政府统一了税权,牢牢掌握着

此两项权力,取消了地方政府通过各种形式确定税收收益权和个案减免税额的权力,地方政府只获得有限的关于税率在指定范围内选择权,如营业税、契税、印花税、车船税;部分税种实施细则的制定权,如房产税、车船税、城市维护建设税、城镇土地使用税;和部分税种的减免税权,如民族自治地区企业所得税的地方分享部分,对纳税困难户的房产税减免,等。上述的税率税额调整权、实施细则制定权、税种减免税权,所涉及的税种税收筹资能力有限,均与主体税种基本无关,省级及以下政府不能对微观经济主体税负做出具有实质性影响的决策,这种现状不仅与 OECD 国家相去甚远,也与地方政府自身拥有占全国 75% 左右的可支配财力地位不相匹配。

尽管地方仅具有有限的税权,但我国存在着税收立法权的“形式集中而实质分散”的怪现象。<sup>①</sup> 多数学者担心,如果中央向省及省级以下政府赋予一定的税权,会造成次中央政府对“税权”的权力滥用,影响中央的宏观调控能力。OECD 国家的具体实践告诉我们,市场经济国家实行分税制均赋予地方一定的税权,仅是程度不同而已。具体到我国,且不说是是否需要构建中央与地方的制衡关系,单纯考虑到财力初次分配以及税权划分都偏向于中央的现实,现阶段从财力纵向配置上若难以向地方倾斜,税权划分向地方做些让步是可行的。而且中央在各方面都具有绝对的优势,并具有最终的“改变规则的权力”,因此无须担心税权下放是否会失控。

此外,上述怪现象的存在恰恰是由于没有理顺中央与地方的税权关系,如果赋予地方一定的权限,反而不会出现税权滥用的问题。细观我国预算外支出的用途,可以看出 70% 左右的预算外支出主要是用于行政事业管理费,因而问题的关键是财政支出秩序的混乱而不是下放税权带来上述后果。因此,如果通过实施法制化的、科学合理的财政支出管理,合理控制财政支出结构和秩序,那么中央适当地下放税权是可行的。具体地说,省级政府在贯彻落实中央意图以及政绩考核体系等方面上,具有绩效目标的相对明确性、较强的约束性。在相对成熟的市场经济体制下,“以支定收”是政府收支活动的主旋律,此时支出控制更为重要。若将税权下放至省以下各级政府,应具备的条件是支出的可控性、或者税收竞争的约束性。但由于我国目前还处于体制转轨时期,往往发达地区更容易预算失控,表现在:土地财政行为混乱;地方公共决策机制并未真正健全;等等。由此得出的结论是,将税权下放到省级政府即可,下放到省以下政府则不可行。这正好符合“十二五”规划纲要提出的“赋予省级政府适当税政管理权限”的精神。

再者,持现阶段无须对中央与地方的税权进行重新调整,或者应继续实行中央集权的思路才符合单一制国情的观点,实际上是认为 1994 年的税权配置方案是科学的、合理的,笔者认为对于如何理解现行的税权配置,还需要结合分税制的出台背景进行分析。1994 年前由于实行财政包干制,地方政府通过藏富于民、滥用税政权等相关手段与中央政府在税源上展开竞争,致使中央政府的财力和地位不断下降,正是这种下降促成了分税制的集权型改革,包括上收几乎所有税种的税权、分设国税局和地税局、大幅提高中央财政收入的地位,可以认为当时的集权是过度的,其目的主要是为了提高中央财政的地位和权威;加强中央政府的宏观调控能力,等。集权型改革在 1994 年之后非但没有松缓之势,还通过 2002 年的所得税分享改革等方面,更进一步彰显集权色彩。因而目前的分税制体制是“财政支出过度分权与财政收入过度集权相结合”的体制安排。在这样的背景下,主张税权的相对集权与适度分权的结合已成为理论界和实践部门的基本论调,主张完善地方税体系也是合乎逻辑的。与其中央在体制内通过制度不赋予地方税权,实际上却在体制外默认地方有“费权”,由此造成逻辑的混乱和目标的不明确,<sup>②</sup>还不如改变这种“峰回路转”的格局,做对“激励”,适当赋予地方税权,并整治费权,以达到正向激励的实质性效果。

关于房产税在上海、重庆两市的试点,国务院以修订《房产税暂行条例》的形式来应对未来改革中遇到的法律瓶颈,将《中华人民共和国房产税暂行条例》第八条中的“《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》”修改为“《中华人民共和国税收征收管理法》”,由此为房产税改革作法理依据的铺垫,修改后国务院可以据此出台规定,同意地方试点。但从房产税税权配置看,虽然是国务院主导下的试点改革,属于集权型,但考虑到目前采取的是空白授权形式,将税制要素、征收办法的确定权完全交由地方,由此地方具有房地产税制较高的改革自由度,具有了房产税的税率税额调整权、实施细则制定权、减免税权等,如果撇开此次授权的合法性不谈,两地房产税的税权配置,还仅是关于房产税的试点改革,是在行政体系内进行的具有个案性质的授权。因此,从总体上看,目前缺乏从法律角度对地方税权配置进行整体安排的思路和框架。

<sup>①</sup> 体现在虽然地方没有税收方面的减免权限,但可以通过“财政返还”等形式给予企业优惠政策,另外还通过收费、基金等形式享有实质上的“税负决定权”。

<sup>②</sup> 税权还是费权,对于微观经济个体是类似的,都构成实际负担。约束地方税权的初衷是让地方不存在税收竞争的空间以及不会影响中央权威,但赋予费权却破坏了这种初衷。

(二)中央与地方的税制划分缺乏效率思考

1994年分税制改革仅仅考虑了如何提高中央的财政收入,而很少顾及地方税的效率安排。比如将铁道部门、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税、城市维护建设税并归为中央财政收入的作法,显然不利于体现受益原则。由于税权的高度集中,中央政府对地方财力、地方税制具有绝对的控制地位,虽然这样的安排让地方无法侵蚀中央的税基,但中央可以“随心所欲”地减免地方税,侵蚀地方税基,如对海洋石油总公司及所属公司的部分用地,暂免征收城镇土地使用税,诸如此类具有“个案”性质的减免税规定,有失公平,破坏了地方预算执行的严格性、有效性。由此可知对于税种以及税权的划分,考虑更多的不是税种自身的效率,而是出于财力分配的暂时需要。地方税制除了营业税外,大部分地方税种,比如印花税、房产税等等,都面临税种设计陈旧、课税范围狭窄、税率低以及税收弹性差等问题,对地方税收收入贡献不大。历次税制的改革和完善主要是围绕流转税(如2008年增值税转型、2006年消费税政策调整)和所得税(2002年分享改革和2008年两税合并)进行的,地方税种的改革却未受应有的重视,一直停滞不前,已无法适应我国经济社会发展的新形势。

(三)省级及省以下地方政府均缺乏主体税种,对共享税收依存度较高

下表显示,2002—2009年地方税收基本依靠营业税、增值税、企业所得税、个人所得税和城市维护建设税,这些税收占地方税收收入的80%左右,这也侧面说明了地方其他税种筹资功能不足。此外,增值税、企业所得税、营业税,此三者为地方各层级政府的共有税种,并且占地方税收收入的比重,平均为69.07%。地方各层级之间存在着“同休戚、共进退”的格局,税源结构同一,这不利于地方财政的稳定性,也为各级政府之间税收收益权的争夺埋下隐患。一般而言,地方财政并没有太多的融资渠道,也不具备宏观调控能力,因此其财政的地位应保持相对稳定和独立性。而且,各财政层级集中依赖于特定几个税种的财力格局与这些税种自身的经济性质并不匹配。

表 2002—2009年地方各项税收排前5的项目 单位:亿元、%

项目		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
营业税	数额	2295.03	2767.56	3470.98	4102.8	6379.51	4968.2	7394.3	8846.88
	比重	30.99	32.90	34.71	32.24	33.14	33.83	31.8	33.82
增值税	数额	1547.38	1810.99	2404.43	2644.22	3867.62	3196.38	4499.2	4565.26
	比重	20.89	21.53	24.05	20.78	20.09	21.76	19.35	17.45
企业所得税	数额	1200.58	1178.8	1596	1745.9	3132.29	2180.68	4002.1	3917.75
	比重	16.21	14.01	15.96	13.72	16.27	14.85	17.21	14.98
个人所得税	数额	605.83	567.25	694.82	837.97	1273.78	981.54	1488.1	1582.54
	比重	8.18	6.74	6.95	6.58	6.62	6.68	6.4	6.05
城市维护建设税	数额	467.11	546.71	669.74	791.02	1148.70	933.43	1336.3	1419.92
	比重	6.31	6.50	6.70	6.22	5.97	6.36	5.75	5.43
上述比重之和		82.58	81.67	88.36	79.53	83.48	82.08	80.51	77.73

注:比重是指各项税收占地方税收收入的比重。

资料来源:历年《中国统计年鉴》。

此表还表明,地方财政的税源主要来自制造业部门和服务业部门,换句话说,第二产业和第三产业占GDP份额高的东部省份(平均为93.11%,2007年)可获得高于平均水平的税收收入,而那些以农业为主的中西部(平均为84.8%,2007年)省份却出现较为不足的财力状况,这进一步加剧了地方间的财力差距。

此外,这样的税收划分格局容易助长地方政府的企业家行为。因为这些税种与GDP有密切关系,在这种情况下,要让地方政府不关注GDP是不太可能的。因此,仅仅通过改变政绩考核体系来纠正地方政府追求GDP的倾向性<sup>①</sup>是难以奏效的,因为地方政府需要依靠经济增长才能获得更多的税源,从而提供更多的公共服务。

(四)从纵向财力配置上看,地方财力与其事权不匹配问题日益凸现

近年来,地方财政支出规模不断扩大,占全国的比重逐步提高,从2000年的65.3%,一路上升至2009年的80%。换句话说,地方政府承担越来越多的事权。但是,地方财政收入接近40%的比例(1994

<sup>①</sup> 地方政府行为的GDP倾向会带来如下的后果:注重增长不注重发展;忽视对生态环境的保护,忽视对收入分配的矫正作用,忽视资源的稀缺性和可持续发展问题,忽视经济结构的调整,忽视收入分配职能和就业职能,忽视对市场秩序的完善,等等。

—2009年的平均数)需要来自中央财政的转移支付,显然这是1994年分税制改革所带来的必然结果。而且地方财政支出占全国的比重与地方收入比重之差,从1994年的25.43%提高到2009年的32.4%(如下图)。这种财政收支反向变动的趋势告诉我们“提高中央财政收入占全国财政收入的比重,作为一个方针的提法值得商榷。关键是支出责任在谁?若支出主体是地方,为什么要提高中央财政收入的比重呢?”(许善达,2002)。

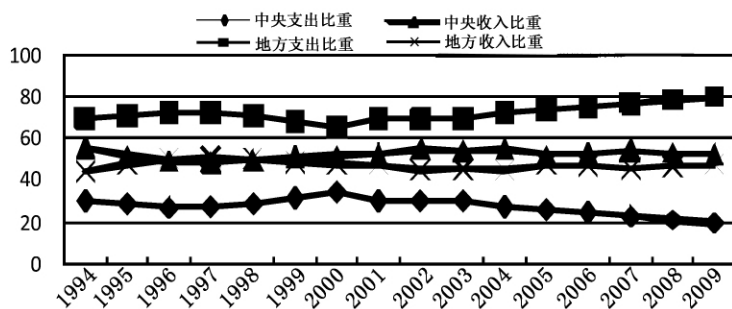


图 分税制以来中央与地方财政收支情况  
资料来源:历年《中国统计年鉴》。

分税制改革后中央赋予地方财政的相关事权,但没有给予足够的财权、财力与之相匹配。比如,地县级地方政府负责所有的失业保险、养老保险和社会救济,但并没有与之相对应的,规范的社会保障基金制度和管理制度,从而出现了事权与财权、财力的非均衡性。在省以下财政体制中,也同样实行着收入集权思路,即带有鲜明的中央与地方之间的分税制特征,如沿用着中央与地方之间的税收返还做法,许多地区采取“定额返还、增量分成”的返还政策;增值税、营业税、企业所得税、个人所得税和城市维护建设税同样是地方各级之间的共享税;收入分配上倾向于将省内税源充足的税种作为省内共享税或定额上缴、递增上缴,或对部分行业、税高利大的企业税收实行共享,<sup>①</sup>实行财力集中机制,等等。由此,“中央财政喜气洋洋,省级财政蒸蒸日上,地市财政勉强勉强,县级财政哭爹喊娘,乡级财政名存实亡”就是中国各级财政状况最鲜明的写照(周飞舟,2006)。

### 三、完善地方税体系的思路

关于财政改革的历次政治表述,逐渐赋予地方税体系新的内涵,从“在统一税政前提下,赋予地方适当的税政管理权”(党的十六届三中全会),到“财力与事权的匹配”(“十一五”规划纲要和“十七大”报告),到“逐步健全地方税体系”(“十二五”规划纲要),由此地方税体系有了逐渐清晰的方向、目标和思路。地方税体系作为一个整体事项,在过去的年份里均未作为真正的日程加以安排。直到“十二五”规划纲要提出“逐步健全地方税体系,赋予省级政府适当税政管理权限”的要求,给了地方税体系以原则性的指导,体现了党和政府对地方税体系的关怀和支持以及对体系完善的愿景,由此可见,完善地方税体系必将成为未来重要的改革事项。本文对我国地方税体系的完善进行如下的分析思考:

#### (一)应逐渐赋予省级政府适当的税政管理权

按照“十二五”规划纲要“完善税权配置”的要求,修改《税收征管法》,明确规定地方享有个别税种的开征、停征、减征、免征等权力,使地方享有独立、完整的税收立法权,而不再只拥有零零碎碎的部分权力。制定《地方税法》,就地方政府对地方税收应有的立法权、解释权、征收权、管理权、税收政策调整权、减免权以及税务稽查、司法、监督管理等权限,运用法律形式使之固定化、规范化,以维护税收活动的稳定性和连续性,明确地方职责,确保地方利益。可适当下放给省级政府的税政管理权限包括:

1. 全国统一开征但区域性特征比较明显的地方税种,如城镇土地使用税、房产税、土地增值税、资源税、城市维护建设税、环境税(尚未开征)、教育税(尚未开征)等基本的税收法规由中央负责制定,具体的实施办法、税目、税率的调整等内容可以在中央规定的统一幅度和范围内授予省级人大一定的税政调整权,对于它们的税收减免以及征收管理等权限可由省级人大自行决定。

2. 零星分布、征收成本较高的地方税种,如契税、烟叶税等,其立法权、征管权和税收政策制定权全部划归省级。

3. 某些具有地方特色的税种,由省级人民代表大会及常委会可以根据本地区经济和社会发展的需要,以及经济资源优势 and 税源情况等方面进行选择性地开征,其中税收立法权、征管权和税收政策制定权划归省级,并报全国人民代表大会常务委员会备案,以便于监督和管理。

#### (二)合理界定各级政府间的财力,调整和优化中央与地方税收收入划分

分税制使中央财政在财政资金的初次分配时集中了大半比例,但经二次分配(税收返还、均等化财

<sup>①</sup> 如湖南省本级专享电力、石化等企业的增值税25%和营业税、重点企业增值税25%、金融保险及重点企业、交通道路重点工程的营业税,跨省经营、集中缴库的中央企业以及省电力和信托公司、四大烟厂、移动公司等重点企业的所得税(段国旭,2009)。

力和专项转移支付)后,省及省以下政府整体上却占全国预算内财力的80%以上,显然地方通过各种转移支付(包括税收返还)取得的财力占据了主导地位。但是,这种“峰回路转”财力资源的分配安排并无益于形成正向激励机制,且实践证明存在政府间转移支付资金配置与使用环节上的无效率等问题。

目前,各级财政在财力分配上基本遵循集权思路。在集权的财力配置安排下,应对支出分权的需要,地方政府往往寻求预算外(与地方政府税收收入的比重为40%左右,2007年数据)和制度外资源。因此,分税制的改革方向必然是建立健全与事权相匹配的财力体系。这里以2007年的数据为例,教育、医疗、以及社会保障等三项财政支出,在以后的改革方向上是最有可能纳入中央事权范围的,如果假定其他不变,则中央集中的财力应为50.7%,如果再考虑中央须进行其他方面的宏观调控,笔者认为,从长期看,中央集中的财力大致保持在55%左右为宜。但近期而言,由于三项财政支出的资金提供主体主要是地方政府,中央财力比例可适当少于55%这一目标,保持在50—55%之间,以保证一定的中央宏观调控能力。但目前来看,上述财政支出职责主要集中于地方政府,这种现状正是地方财政困难的主要原因,因此赋予与之相对应的财力资源,是合理的。

由此,应合理界定各级政府间的财力,调整和优化中央与地方税收收入划分。比如增值税扩围改革,已纳入“十二五”规划纲要的税制改革事项,其对于税制的完善、税制结构的调整、以及形成正向激励机制等方面,积极意义毋庸置疑。但增值税的“扩围”会带来中央财政与地方财政的利益调整,需要引起关注。虽然中央已决定从2012年起在上海市交通运输业和部分现代服务业率先开展增值税扩围改革试点,但在上海试点中采取了暂时搁置中央与地方收入分配的办法来推行税制改革。增值税扩围改革,需要考虑到如下的问题:(1)由于增值税扩围是要降低营业税的税负而进行的改革,因此即使搁置央地之间的收入分配问题,也将降低地方税收收入。若以不降低整体税负为前提,仅是征税范围之间的转换,必然带来行业间的税负畸重畸低的问题,于改革无益。(2)增值税扩围改革,使营业税行业的税负降低的同时,在现有的财政体制框架的约束下,地方财力必然减少,这可以说是增值税扩围改革所面临的最大体制障碍,由此进一步加剧了央地之间的税收收益分配问题的难度。但应当认识到,财税体制的设计不应以影响税制本身的经济效率为前提,或者说税制的经济效率,属于制度合理性问题,是第一位的,而政府间财力分配,属于体制规范性问题,是第二位的,财税体制的设计应服务于税收本身的经济效率,但一直以来增值税与营业税的征税范围之争,即是受制于财政体制的财力分配的困难。(3)解决中央与地方之间的收入分配划分困难,关键不在于共享税比例的进一步划分,而是逐步健全稳健的地方税体系,确立地方税的主体税种。因此增值税的扩围改革,迟早将在全国范围内推广。此处以2007年为例,若将交通运输业、仓储业、建筑业的营业税税基全部划入增值税,假设税负不变,按照75%:25%的税收划分,将使地方减少税收收入大约1450亿,是当年营业税的22.2%,地方本级财政收入的6.2%;若假设营业税5%的大致税率下降到3%,同时假设上述的税收比例划分,将使地方减少税收收入1650亿元,是当年营业税的25.1%,地方本级财政收入的7%,这无疑给原本就已扭曲的中央与地方的事权、财权、财力的配置格局带来更进一步的扭曲,造成的地方财政缺口不可忽视,需采取相应的配套措施,如健全地方税体系,确立地方税的主体税种。

通观整体税制格局,在不增设新税种的情况下,可以充当地方主体税种的,当属企业所得税、个人所得税、城市维护建设税、已全国推广改革的资源税、尚待推广的房产税改革。相互权衡可知,新资源税相对于未来可能带来增收效应的个人所得税、房产税改革来说,所受的税收征管难度的约束较小,增收相对容易。此处以新资源税为例,从资源税改革的财政收入效应看,若以占税收收入比例较大的资源税品目,即原油、天然气、煤炭、石灰石、铁矿石为主要测算对象,以2009年各资源产量和资源价格为依据,以5%为从价税率,2009年上述资源税收入大致为1600亿元,相当于实际资源税收入的4.73倍。若仅从税收收入额的增减量看,资源税全面推广给地方带来的增收效应,足以抵消增值税扩围改革给地方的减收影响。

(三)深化分税制改革,遵循财力与事权相匹配原则,逐步确定各级财政的主体税种

每一个成熟的市场经济国家,都有相对成熟的地方税体系,而且基本上每级政府都有自己1~2个收入相对稳定的主体税种。从中国情况看,应以完善公共财政框架为取向,遵循科学发展观的要求,按照“压缩一般、保证重点”等原则,以及考虑到农村税费改革后基层财政对“体制外人群”的缺位弥补和政府财政对民生领域的不断投入等基本事实,可知地方财政支出未来将主要集中在行政管理费、文教科卫、社会保障支出、基本建设支出、支农支出以及城市维护建设支出等方面。

从与这一事权安排相对应的财力要求看,对于各级财政主体税种的考虑可具体如下:个人所得税、企业所得税、增值税(此三者指地方分享部分)、营业税、资源税<sup>①</sup>、环境税(尚未开征)等税基流动性较强的税种作为省级政府的主体税种,由此发挥这些税种的宏观调控功能;房产税、城市维护建设税等适宜

<sup>①</sup> 目前的资源税改革,大致可使资源型省份(恰恰是地方财力相对落后的省份)的资源税收入增加3~4倍左右,由此可有效地充实落后地区(尤其是中西部地区)的可支配财力。

地方政府征管或者财力相对稳定的税种,作为市县级财政的主体税种。

(四)科学、合理改革地方税种,完善地方税制

针对当前地方税制老化、筹资功能有限等问题,为适应经济社会发展的需要,应按照“十二五”规划纲要的“优化税制结构、公平税收负担、规范分配关系、完善税权配置”的24字原则,改变原本不受重视的格局,逐步构建科学、合理的地方税制:

1. 全面推广资源税改革。占能源消费结构70%左右的煤炭,是环境污染的主要来源,当前实行的新资源税,并未对煤炭实行从价计征等方面的资源税改革,由此没有解决环境保护的核心问题。将煤炭等环境污染性资源纳入到资源税的改革范围,以销售额为计税依据实行从价计征,提高税率,在当前的资源和环境形势的约束下,是未来资源税改革的重点。同时,由于预计煤炭的资源税改革所带来的增收效应较大,未来资源税改革将使资源税成为名副其实的地方税主体税种。

2. 重构个人所得税制度。将目前的分类所得税制改为“分类与综合相结合的个人所得税”的税收模式,采取实质性的措施,尽快提高收入项目综合计征的程度,由此突破对费用扣除标准的修修补补的局限性改革框架,真正进行个人所得税制度的实质性改革。

3. 推进房产税<sup>①</sup>改革。为加强资源节约型社会的建设,应改革当前房地产业税收,推出新房产税。在起步阶段实行高征收起点、收缩征收范围,并实行地区弹性税制,以消除改革阻力。

据中国指数研究院房地产动态政策设计研究组的测算,2010年底城镇住宅总价约50万亿元。以上海的试点方案为参考,免除第一套房子的税收负担,假设上述城镇住宅总价的1/3为房产税的课税范围,按1%的税率计算,则房产税收入为1670亿元,相当于2010年894亿元房产税收入的1.9倍左右;如果1/2为房产税的课税范围,那么房产税收入为2500亿元,占地方本级财政收入的6.15%,将成为仅次于增值税、营业税、企业所得税的第四大地方税种。若从财政体制角度看,1670亿元的新房产税收入,大致相当于市县财政收入<sup>②</sup>的10%。

4. 有选择地开征环境税。选择防治任务繁重、技术标准成熟的税目(二氧化硫、氮氧化物、二氧化碳、污水、固体废弃物),开征环境保护税。应主要遵循“费改税”和适度负担原则,设计相对合理的环境税税率,以污染产品的数量为计税依据。

5. 推行其他地方税种改革。对印花税、契税、耕地占用税等,进行税率、税基等方面的调整,以逐步适应地方财权、财力与事权相匹配的需要。

参考文献:

1. 吴俊培:《关于建立地方税体系的问题》,《涉外税务》2000年第9期。
2. 高培勇:《尽快健全公共财政体制》,《经济》2003年第11期。
3. 贾康:《健全中央和地方财力与事权相匹配的体制》,《中国财政》2008年第13期。
4. 朱青:《从国际比较视角看我国的分税制改革》,《财贸经济》2010年第3期。
5. 段国旭:《省以下财政体制导向研究:基于经济资源合理配置与流动视角》,《财贸经济》2009年第6期。
6. 袁飞、陶然、徐志刚、刘明兴:《财政集权过程中的转移支付和财政供养人口规模膨胀》,《经济研究》2008年第5期。
7. 许善达:《深化税制改革的税收负担问题》,载中国税务学会学术研究委员会著《税收负担与深化税制改革》,中国税务出版社2002年版。
8. 周飞舟:《分税制十年:制度及其影响》,《中国社会科学》2006年第6期。

## Local Tax System: Theoretical Basis, Situation Analysis and Reform Proposals

LI Sheng (Central University of Finance and Economics, 100081)

**Abstract:** This paper takes theoretical basis of the existence of local tax system in China as a starting point, makes in-depth analysis of its current situation, and puts forward following suggestions: 1) gradually give provincial governments appropriate tax administration power; 2) make reasonable allocation of fiscal resources among various government levels and adjust and optimize tax division between central and local governments; 3) deeply reform tax distribution system and gradually establish main taxes in various government levels; 4) reform local taxation scientifically and perfect local tax system.

**Keywords:** Tax Right, Local Tax System, Financial Capacity

责任编辑:南 强

<sup>①</sup> 将改革的房产税界定为新房产税,区别于现行的房产税制度,也不同于物业税的概念。

<sup>②</sup> 市县财政收入按省以下财政收入的65%(2005年数据)计算。