

从财政包干到分税制：发挥两个积极性*

吕冰洋

(中国人民大学财政金融学院)

台航

(中国人民银行金融研究所)

内容提要:在建设中国特色社会主义的过程中,如何发挥中央和地方两个积极性是关键。本文通过构建理论模型,分析了中央政府在不同政策目标的约束下,如何通过调整财政分权程度来影响地方政府行为。在理论分析的基础上,本文分别对财政包干制和分税制两大历史时期探讨了中央和地方两个积极性的发挥。本文剖析了地方积极性发挥的经济基础和制度基础,即随着经济发展阶段由初级阶段向高级阶段转变,地方积极性的发挥应该由培育市场向提供公共服务和完善公共治理的方向演进。

关键词:两个积极性 财政包干 分税制

中图分类号:F812.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1002-8102(2018)

一、引言

中国作为一个大国,地理辽阔、人口众多、地区差异大,这使得不同层级间的政府之间存在严重的信息不对称。因此,中央政府要想实现经济的良性发展和社会的有效治理,就必须激励地方政府参与到国家治理当中。1956年毛泽东在《论十大关系》中就提出“我们的国家这样大,人口这样多,情况这样复杂,有中央和地方两个积极性,比只有一个积极性好得多……处理好中央和地方的关系,这对于我们这样的大国大党是一个十分重要的问题。”从此,发挥“两个积极性”成为我国处理中央与地方关系的基调。

财政作为国家治理的基础和重要支柱,对各级政府行为具有重要影响。在2013年中国共产党召开的十八届三中全会中,提出“建立现代财政制度,发挥中央和地方两个积极性”。在2017年的十九大报告中,进一步提出“加快建立现代财政制度,建立权责清晰、财力协

* 作者简介:吕冰洋,中国人民大学财政金融政策研究中心,财政金融学院,教授,博士生导师,经济学博士,Email: lby@ruc.edu.cn;台航,中国人民银行金融研究所博士后科研流动站博士后,经济学博士,Email: taichina@163.com。本文感谢教育部人文社会科学重点研究基地基金“供给侧结构性改革与财政收入体系建设”(项目批准号:16JJD790058)、国家社会科学基金重大项目“现代治理框架中的中国财税体制研究”(项目批准号:16ZDA027)的资助。

调、区域均衡的中央和地方财政关系”。可见，在我国这样一个大国背景下，如何通过构建中央与地方政府间合理的财政关系（也称财政分权），以充分发挥中央和地方两个积极性，就显得尤为关键和重要。

如何发挥两个积极性？首先要看积极性的定义是什么。对中央政府而言，其重要职责是促进经济增长、维护市场统一、协调区域发展、公平收入分配、维持社会秩序稳定等；对地方政府而言，其重要职责是发展生产、增加公共产品供给、维护市场秩序、完善社会治理等。可见，政府积极性的发挥方向是多重的，它在不同历史阶段，在不同层级政府，其展现形态也不同。因此，在财政分权制度设计上，就需要有发展的观点和结构的观点，研究它所产生财政激励和政府行为导向问题。

在理论研究中，关于财政分权对地方政府积极性发挥的研究有两个代表性的理论。一是第一代财政分权理论，以 Tiebout (1956)、Musgrave (1959)、Oates (1972) 等研究为代表，他们立论基础是地方政府在掌握辖区居民偏好上具有信息优势，以及辖区居民存在“用脚投票”机制，由此强调财政分权会有效激发地方政府提供公共服务的积极性。二是第二代财政分权理论，以钱颖一等一系列研究为代表(Qian 和 Weingast, 1997; Qian 和 Roland, 1998)，研究认为财政分权能够促使地方政府承担本地区经济发展的责任，形成一种类似“市场保护型”的财政联邦制，它强调了财政分权会激发地方政府推动辖区市场建设的积极性。

在实证研究中，有大量文献研究财政分权对政府行为及其经济影响，本质上仍关系到政府积极性的发挥问题。文献大部分是从财政支出分权角度进行研究。财政支出分权会通过赋予地方政府更多的事权和支出责任，让地方政府拥有更强的干预经济或社会的能力，从而对公共物品供给（如乔宝云等，2005；尹恒、杨龙见，2014）、经济增长（如李涛、周业安，2008；李永友、沈玉平，2010）等产生重要影响。不过，关于财政支出分权指标测算上，存在代表性不足的争议（毛捷等，2018）。二是从财政收入分权角度的研究。财政收入分权会通过影响地方政府财政收入而影响地方政府行为，当地方政府因财政收入变化而产生的财政压力时，会采取了各种手段来汲取财政收入以满足支出的需要（如周雪光，2005；陈晓光，2016；吕冰洋等，2016，谢贞发、范子英，2015）。

从文献进展看，研究财政分权对政府积极性的发挥尚缺一个相对综合的框架。财政分权对政府行为的影响方向是多个渠道的，文献大多是就某个渠道进行研究，这很容易产生以偏概全的现象。从发展的观点看，不同发展阶段对政府职能的要求是不同的，财政分权形式要随着历史发展阶段而改变；从结构的观点看，财政分权对政府行为影响是多重的，不同方面影响会有轻重取舍的问题，孤立地分析财政分权某一方面影响很难解释制度变迁的逻辑。

本文将围绕着中央政府和地方政府的两个积极性展开讨论，结合理论分析和中国财税体制改革发展实践，重点解决三个方面的问题：一是从理论上，解释政府积极性的内涵，探讨不同层级政府的合理积极性发挥方向；二是结合理论分析，梳理改革开放以来从财政包干制和分税制改革的政策实践，说明它对政府积极性发挥的现实影响；三是讨论未来发挥地方积极性的主要方向。与以往文献相比，本文的贡献是，将中央与地方政府在政策目标方面的差异性纳入到统一的分析框架，并就财政分权对政策目标的影响进行了系统性分析。

二、理论分析：如何发挥两个积极性？

（一）中央和地方之间的积极性差异

政府的积极性是指政府在特定行为动机的激励下，通过调动自身资源（主要是财政资源）以实现特定政策目标的过程。不同的行为动机和政策目标，决定了政府积极性的不同发挥方向。

中央政府的积极性主要包括四个方面，即宏观调控、均衡区域发展、提供大型公共物品以及建立统一市场。中央政府多从全国性角度出发来制定和执行政策，其政策目标具有全局性和战略性，中央政府会根据历史阶段性变化，对发挥积极性的方向做出调整。

与中央政府相比，地方政府的积极性需要通过制度设计来激发。地方政府多从辖区的局部角度出发制定和执行政策，其政策目标具有一定的局限性，并且可能会产生机会主义行为，从全局性角度或者社会整体性角度出发并不是最合意的。地方政府积极性的发挥有三种方向：发展生产、提供公共服务、公共治理。关键问题是，要激发地方政府什么样的积极性？在不同积极性的激发下，地方政府的行为尤其是干预经济发展的行为会表现出较大差异。例如，当把激励目标定位为发展经济时，地方政府将热衷于吸引外地投资，也有动力保护地方税源大户，弱化市场监管，有可能引发一些扰乱市场秩序的经济行为¹。

本文的分析将表明，地方积极性的发挥有着深刻的经济发展基础，并且在中央政府不同的政策目标导向下，地方积极性的发挥将会表现出显著的差异性。

（二）理论模型

在理论分析中，我们用中央与地方税收分享比例代表财政分权程度，这样做的依据主要基于两点：一是财政收入主要来自税收，财政收入规模制约着财政支出规模，财政收入分权与财政支出分权存在高度相关性；二是从我国财政体制变迁看，不论是财政包干制还是分税制，其制度设计重点在于政府间财政收入分配。

在本文的分析框架中，中央政府决定税收分成比例，地方政府决定其经济行为。中央政府和地方政府均有多重目标，中央政府通过改变税收分成比例来调整地方政府的行为，它们之间属于 Stackelberg 博弈，我们需要运用逆向归纳法求解政府最优化行为。

1. 地方政府目标与行为

设定地方政府的目标有两个，一是辖区经济发展，二是辖区公共服务水平提高。政府税收是政府从经济中汲取的资源，因此税收的多寡取决于地方政府辖区经济发展水平。与此同时较为完善的基础设施和完备的公共服务体系也在一定程度上影响着地方税收，所以地方政府与中央政府之间的税收分成比例同时受到地方经济发展水平和公共服务水平的影响。

¹ 这就有可能引发诸如石家庄三鹿公司的“三聚氰胺奶粉事件”、内蒙古的“鸿茅药酒事件”等破坏市场秩序的事件。

令 G 代表地方政府总支出，其支出分为两类：一是生产性支出，占地方政府总支出的比例为 p ，当地方政府生产性支出增加时，会促使企业产出扩大；二是民生性支出¹，它占地方政府总支出的比例为 $1-p$ ，当地方政府民生性支出增加时，会促进辖区公共服务水平提高。于是可将地方政府的目标函数写成：

$$\max_p L_1 F(K, pG) + L_2 (1-p)G \quad (1)$$

其中， L_1 和 L_2 分别代表地方政府赋予两个目标的权重，它反映着政府偏好。 $F(K, pG)$ 代表当地企业总产出，为便于求解，我们假定企业生产函数为常见的 C-D 型生产函数，有：

$$F(K, pG) = AK^\alpha (pG)^{1-\alpha} \quad (2)$$

假定税收是收入税，税率为 t ，总税收收入为 T ，中央政府规定的地方政府税收分成比例是 s ，于是地方政府预算恒等式可以写成：

$$G = sT \quad (3)$$

$$\text{税收为收入税形式： } T = tF(K, pG) = tAK^\alpha (pG)^{1-\alpha} \quad (4)$$

地方政府选择生产性支出比例 p 来实现政府目标最大化，可求得：

$$p = (1-\alpha) \left(\frac{1}{st} \frac{L_1}{L_2} + 1 \right) \quad (5)$$

从上式可见，地方政府财政支出方向取决于：税收分成比例 s ；一是政府生产性支出的效果，即政府生产性支出的产出弹性 $1-\alpha$ ；政府对经济发展和公共服务的相对偏好 L_1/L_2 。

2. 中央政府

相比较地方政府的目標，中央政府的目标更复杂些。根据经验观察，我们可将中央政府的目标归为四个有代表性的目标：第一个目标是关注地方政府辖区经济发展，只有地方经济发展了，全国经济总量才会提高；第二个目标是关注地方政府所在辖区的公共服务水平提高，辖区公共服务水平提高有利于提高居民福利水平，也有利于提高人民对政权满意度；第三个目标是关注中央政府对地方政府的控制力加强，当中央政府在税收分配中占比提高时，这种控制力自然随之加强；第四个目标是关注中央政府自身获得的税收剩余最大化。

对于上述中央政府的四个目标，前两个目标与地方政府的目标是兼容的，不存在矛盾。后两个目标则体现了中央政府作为上级政府的特殊要求。作为独立的一级政府，中央政府从自身利益最大化的角度出发，更倾向于获取更多的税收收入。同时为了达到控制下级政府的目的，中央政府也会希望自己在税收分配中占据支配地位。

我们分别在中央政府的四个目标下，观察其如何决定分税的规则。

(1) 目标 C_1 ：地方政府辖区经济发展

此时中央政府的目标函数为：

$$\max_s C_1 = F(K, pG) \quad (6)$$

¹ Barro (1990) 提出的模型的一个重要特征就是将全部公共支出分为生产性支出和消费性支出，此划分方法的最大好处是简洁和容易处理，其后出现的大量文献虽然研究了不同的主题，但大都沿袭了这一划分方法。然而，必须承认的是，Barro 划分方法的简便性是以过度简化现实为代价的。现实中，确实存在一些公共服务同时兼具生产性和消费性，但理论模型是为了简化现实，因而本文采用了这种划分方法。同时考虑到“消费性支出”在中文语义环境中具有歧义，本文将之称为“民生性支出”。

将 (5) 式代入 (6) 式得

$$C_1 = F(K, pG) = A^{\frac{1}{\alpha}} K (1-\alpha)^{\frac{1-\alpha}{\alpha}} \left(\frac{L_1}{L_2} + st \right)^{\frac{1-\alpha}{\alpha}} \quad (7)$$

由此可求得 $\frac{\partial C_1}{\partial s} > 0$, 说明当中央政府比较看重地方政府辖区经济发展时, 会倾向增加地方政府在税收中的分成比例。在此情况下, 较高的税收分成会增加地方政府的财政收入, 使地方政府拥有更多的资金投入到经济发展当中, 进而调动地方政府发展生产的积极性。

(2) 目标 C_2 : 地方公共服务水平提高

此时中央政府目标函数为:

$$\max_s C_2 = (1-p)G \quad (8)$$

将 (3)、(4)、(5) 式代入 (8) 式, 并求解最优化条件 $\frac{\partial C_2}{\partial s} = 0$, 可得

$$s = \frac{1-2\alpha}{\alpha} \left(\frac{1}{t} \frac{L_1}{L_2} \right) \quad (9)$$

一般情况下, 资本产出弹性 $\alpha > 0.5$, 因此 $\frac{1-2\alpha}{\alpha} < 0$ 。此时可得: $\frac{\partial s}{\partial L_1} < 0$, $\frac{\partial s}{\partial L_2} > 0$,

这说明当地方比较看重当地经济发展时, 中央政府会倾向减少地方政府税收分成比例, 因为这样会抑制地方政府发展经济的积极性, 反向鼓励地方政府多提供公共服务; 当地方政府比较看重辖区公共服务水平提高时, 中央政府则倾向增加地方税收分成比例, 以给地方政府提供充足的资金支持用于提供公共服务。

(3) 目标 C_3 : 中央政府控制力提高

此时中央政府仅追求在税收分配中取得主导地位, 有:

$$\max_s C_3 = 1-s \quad (10)$$

由上式简单求出 $\frac{\partial C_3}{\partial s} < 0$, 这说明当地方比较看重当地经济发展时, 中央政府会最大限度提高中央税收分成比例, 进而降低地方政府税收的分成比例, 这是一个很直观的结论。

(4) 目标 C_4 : 中央政府财政剩余增加

此时中央政府目标函数为:

$$\max_s C_4 = (1-s)T \quad (11)$$

将 (3)、(4)、(5) 式代入 (11) 式, 并求解最优化条件 $\frac{\partial C_4}{\partial s} = 0$, 可得

$$s = (1-\alpha) - \frac{\alpha}{t} \frac{L_1}{L_2} \quad (12)$$

可得, $\frac{\partial s}{\partial L_1} < 0$, $\frac{\partial s}{\partial L_2} > 0$ 。这表明, 当地方政府更看重经济增长时, 中央政府无需通过

调整税收分成比例来影响地方政府的支出偏好, 因此中央政府从扩大自身财政收入的角度出发, 会提高税收分成程度。相反, 当地方政府更看重公共服务时, 中央政府同样出于增加财政收入的目的, 会通过提高税收分成比例来激励地方政府增加财政支出规模, 从而扩大企业

产出，增加税收收入总量。

本节从理论上探讨了税收分成比例的决定因素，总结而言，有如下四个结论。

命题 1 当中央政府看重地方经济发展时，会增加对地方政府的税收分成比例。

命题 2 当中央政府看重地方公共服务水平提高时，存在一个最优的税收分成比例，该最优比例随着政府的行为目标改变而改变：如果地方政府比较看重经济发展，中央政府倾向于减少税收分成比例；如果地方政府比较看重辖区公共服务水平提高，中央政府倾向增加地方税收分成比例。

这表明为了调动地方政府提供公共服务的积极性，中央政府会根据地方政府的偏好来相应调整税收分成比例。如果地方政府的政策偏好同中央保持一致（即看重公共服务），中央政府会相应提高其税收分成比例，以示中央政府对地方政府行为的鼓励。

命题 3 当中央政府关注它对地方政府的控制力提高时，它倾向降低地方税收分成比例。

命题 4 当中央政府关注它从税收总收入中获得的剩余收入时，如果地方政府更为看重经济增长，中央政府倾向于降低税收分成比例；如果地方政府更为看重公共物品提供，中央政府会提高税收分成比例。

综合上述分析，我们发现：地方政府政策目标的变化（发展经济或提供公共产品）会改变自身的财政支出结构，这在客观上要求改变税收分成比例；在此基础上，当中央政府改变自身对地方政府的行为激励（强调地方经济发展、或强调地方公共服务水平提高、或强调对地方政府的控制力、或强调自身的税收收入）时，会相应调整对地方的税收分成比例。可见，在不同政策目标的驱使下，地方政府自身的行为会发生改变，此时中央政府对地方财政分权程度的调整，可以改变地方发挥积极性的方向。下面，我们将结合改革开放以来我国财税体制的演变历程，来观察在财政包干制和分税制两种不同的财政分权体制下，中央和地方政府积极性的发挥存在哪些差异。

三、财政包干制下两个积极性的发挥

（一）财政包干制改革前的背景

新中国成立初期，我国经济发展面临着百废待兴、财力薄弱的困境。为了集中一切力量恢复和发展经济，平衡财政收支，稳定市场物价，安定人民生活，我国在 1950~1979 年实行了以“统收统支、高度集中”为特点的财政预算管理体制。这种体制在根本上是由计划经济体制下的资源配置方式所决定，尽管该体制缓解了百废待兴和国家财力薄弱之间的矛盾，但是也存在一些弊端。例如，权力集中导致政府职能的过度膨胀，分配上“统得过多、管得要死”压制了地方的积极性，“大锅饭”体制导致出现了“鞭打快牛”和“会哭的孩子有奶吃”的逆向激励现象等问题。另外，1978 年出于恢复国民经济的需要，不断追加基建投资、扩大海外引进项目，以至于出现了求成过急的“洋跃进”失误，造成国民经济比例失调，引发并加重了财政困难。

在上述背景下，为了应对财政困难，充分调动地方政府、企业、居民个人的积极性，中央政府采取了三项重大改革措施，重点激发活力、解决财政负担和理清财政职能等问题。一是“拨改贷”改革，实现“财政与银行分家”，即由银行而不是财政部门来承担企业的投资职能，

理清财政职能。二是农村联产承包责任制改革,使得政府不再为高负债、低效益的人民公社背书,减轻财政负担。三是财政“分灶吃饭”改革,调动地方政府当家理财的积极性,减轻中央财政负担,其中核心做法是实行“财政包干制”。它的做法是:中央核定收支总额,由地方包干上缴收入规模(或中央给予补贴),地方在划定的收支范围内自行组织收入,自主安排支出,自求收支平衡。

(二) 财政包干制的变迁历程

从1980年到1993年,我国财政管理实行“划分收支、分级包干”体制,简称“分灶吃饭”体制,它包含了中央和地方财政收支两个方面的范围划分,但以财政收入的责任划分为主,就是说,财政包干制是分灶吃饭制度的核心组成部分。在此期间,中央与地方的财政关系以地方与中央签订财政上的“承包”协议为主,形成了以划分收支为基础的分级包干和自求平衡的财政关系。财政包干制主要经历了三个发展阶段:

(1) 1980~1984年,实行“划分收支,分级包干”体制。首先,按照经济管理体制规定的隶属关系,明确划分中央和地方财政的收支范围。其次,以1979年财政收支预计执行数为基础确定地方财政收支包干基础,并采用固定比例分成、调剂收入分成和定额补助三种办法确定地方财政上缴、留用比例和补助定额。

(2) 1985~1987年,实行“划分税种、核定收支、分级包干”体制。在1984年第二步国有企业“利改税”完成之后,国家财政收入由利税并重转向以税为主,国家和企业、中央财政和地方财政的收入分配情况发生了很大变化。为适应这一变化,中央十三届三中全会通过《中共中央关于经济体制改革的决定》,决定从1985年起,各省、自治区、直辖市实行“划分税种、核定收支、分级包干”财政管理体制。改革重点包括三个方面:一是基本上按照1984年利改税第二步改革以后的税种设置,划分各级财政收入。二是按照地方财政收支的不同情况分别实行上解、分成和补助,即地方固定收入大于地方支出的,定额(或按比例)上解中央;地方固定收入小于地方支出的,从中央和地方共享收入中确定一个分成比例,留给地方;地方固定收入和中央与地方共享收入全部留给地方,还不足以其支出的,由中央定额补助。三是仍按隶属关系,划分各级财政支出。四是对自治区和视同民族地区待遇的省,按照中央财政核定的定额补助数额,在五年内继续实行每年递增10%的办法。

(3) 1987~1993年,实行“多种形式包干制”。在1985年的财税体制实施中,出现了地方增收积极性下降和中央财政收入占全国财政收入比重下降的困难局面。针对这些问题,国务院发布了《关于地方实行财政包干办法的决定》,从1988年开始改革原有的包干措施,要求全国39个省、自治区、直辖市和计划单列市,除广州、西安两市财政关系仍分别与广东、陕西两省联系外,对其余37个地方分别实行不同形式的包干办法。具体包干方法包括“收入递增包干”、“总额分成”、“总额分成加增长分成”、“上解额递增包干”、“定额上解”、“定额补助”等。

(三) 财政包干制对中央和地方的激励

在改革开放初期,中央政府主要的政策目标是大力发展经济,促进经济增长。财政包干制正是为实现这一主要政策目标而设计的,从效果上看,它充分调动了地方和企业的生产积极性,增强了体制内各经济主体的激励。

一是调动了地方政府发展经济的积极性,激励了地方经济高速增长。根据命题1,当中央政府的政策目标定位于地方政府辖区内的经济发展时,会倾向增加地方政府的税收分成比

例，以调动地方发展经济的积极性。换言之，为了促进经济增长，以及在市场经济条件欠缺的条件下培育市场机制，中央政府会通过向地方政府下放财政收支自主权的方式，来激励地方政府将更多的资源投入到经济发展当中。财政包干制大幅度向地方政府下放税权，提高地方税收分享比例，同时，财政管理体制一定五年不变，透明度较高，这稳定了地方预期，有利于地方政府根据自身的长远发展来制订合理的经济发展规划。

二是提高了地方政府增收节支的积极性，增强了地方政府的责任感。“分灶吃饭”改革的基本原则之一就是寻求权责利相统一，事权与财权比较统一。在这种财税体制下，财政的收支范围根据企事业单位的隶属关系划分，并且各级政府自求平衡。谁下辖的企业，所获得的收入就归谁支配；谁负责的基础建设、公共事业，财政支出就由谁安排。在权责挂钩紧密的前提下，地方政府有激励加强对财政工作的指导，努力挖掘本地区的生产、物资和资金潜力，并节约地、有效地使用资金，提高财政资金利用效率。

然而，另一方面，财政包干制也产生了一系列弊端。它在刺激地方发展经济的同时，也造成了财政汲取能力下降、地区间的恶性竞争和市场分割等问题。这主要表现为两个方面：

一是财政汲取能力和财政集中度下降，导致中央积极性发挥不足。财政包干制下，中央政府向地方政府让利过多，导致中央政府宏观调控能力下降，进而导致中央政府在稳定经济波动、促进社会收入分配公平、协调区域经济发展等方面出现职责缺位。中央积极性不足与“两个比重”持续下滑有很大关系：一是财政收入占国内生产总值的比重下降，它反映了国家财政收入的汲取能力，该比重由1978年的31%下降到1992年的14%；二是中央财政收入占全部财政收入的比重下降，它反映了中央政府对全国财力的控制程度，该比重从1984年的40.5%下降到1992年的28.1%。两个比重下降，严重削弱了中央政府对宏观经济的调控能力，也削弱了中央政府的财政主导性和权威。

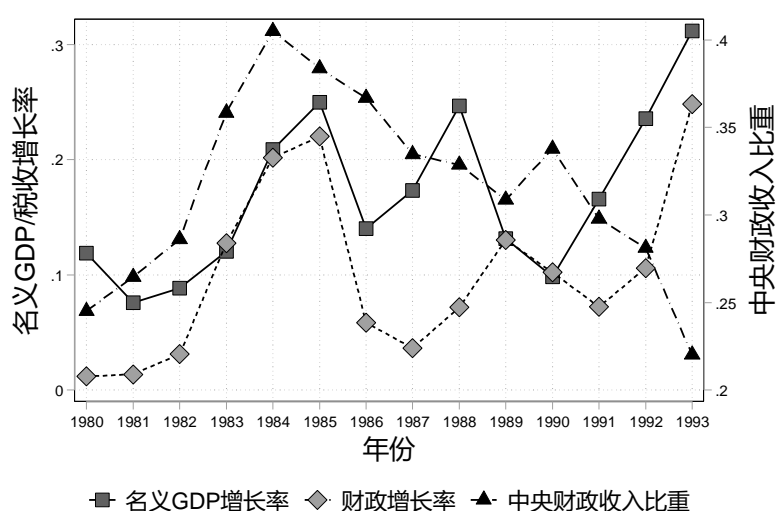


图1 1980~1993年财政收入的变化

二是地方政府过度关注发展经济的积极性，导致了地方的财政机会主义倾向和市场分割。首先，财政包干制不够稳定和规范，这导致很高的制度协调成本。由于财政包干方式在中央

和地方之间以及地方与地方之间存在时间不一致性和空间差异性,使得地方政府可以利用自身的信息优势,向中央政府争取对他们有利的结果,如增加支出基数、压缩收入基数、提高分成比例、展开恶性减税竞争等,造成中央的财政利益受损。其次,在财政收支包干的情况下,地方政府对经济发展的过度关注激发了严重的地方保护主义,这造成了严重的市场分割。财政包干制是按企业隶属关系划分财政收入,地方政府从经济利益出发,竞相发展本地区税高利多的项目,保护本地产品销售,限制原材料流出,严重妨碍国家统一市场的形成。

根据上述分析,在财政包干制下,地方政府发展经济的积极性和强化财政支出的生产性偏好被激发起来,这推动中国八十年代经济的高速增长。然而,地方政府过度看重经济发展的积极性也造成了地区间的恶性竞争和市场分割,地方在与中央的财政博弈中,往往会采取机会主义行为来获取自身利益,造成中央的财政利益受到影响,财政分权制度势必要进行改革。

四、分税制下两个积极性的发挥

1993 年 11 月召开的中国共产党十四届三中全会,明确改革的总目标是“建立社会主义市场经济体制”,并要求“市场在资源配置中发挥基础性作用”,而财政包干制并不符合市场经济体制的目标,不得不进行更加彻底的改革。在此背景下,为了建立适应社会主义市场经济要求的财税体制,同时提高“两个比重”,我国启动了分税制改革。

(一) 分税制的改革历程

根据 1993 年 11 月中共中央十四届三中全会通过了《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,分税制改革的主要内容包括四个方面:一是划分中央与地方收入,二是划分中央与地方的事权和财政支出范围,三是分设国家税务局和地方税务局,四是建立中央对地方的税收返还制度。其中核心部分是划分中央与地方收入,将消费税、关税作为中央税,企业所得税、个人所得税、营业税作为地方税,增值税实行中央与地方 75:25 分享。

分税制改革后,随着中央政府权威的加强,以及市场经济体制的逐步建立,中央政府逐渐对政府间财政关系又做出了一系列调整。

首先,调整税权划分。一是改革所得税分享方案。国务院从 2002 年 1 月 1 日起实施所得税收入分享改革,除少数特殊行业或企业外,对其他企业所得税和个人所得税收入实行中央与地方按比例分享。2002 年所得税收入中央和地方分享比例为 50:50,2003 年调整为 60:40。二是实施“营改增”与增值税分享改革。自 2012 年起,我国逐渐启动了“营业税改增值税改革”(简称“营改增”),直至 2016 年彻底取消营业税,为了维持地方政府财力稳定,规定央地间增值税分享比例由 75:25 变为 50:50。三是改革出口退税负担机制。出口退税是指对出口货物在国内已经征收的增值税和消费税实行退税的政策,1994 年分税制改革的时候,规定出口退税全部由中央财政负担,2004 年起,中央开始考虑建立中央与地方共同负担出口退税的新机制。即以 2003 年出口退税实退数额为基数,对超基数部分的应退税额,由中央和地方按照一定比例分别负担。四是改革证券交易印花税分享制度。分税制改革初期,证券交易印花税中央和地方按 50:50 分享,之后中央政府不断提高中央税收分享比例,直到 2003 年固定为 97:3。

其次,改革事权划分。事权划分关系到政府间职能的划分,它的本质是确定各级政府的行为边界和责任归属,政府间合理的事权划分是规范政府间财政关系的基础。然而,由于事权划分改革又依赖于行政体制改革,在 1994 年分税制改革后的二十年时间里,事权分配改革处于缓步不前状态。2013 年十八届三中全会后,中央政府逐渐意识到要将事权与支出责任改革联系起来。财政事权是政府提供基本公共服务的任务和职责,支出责任是政府履行财政事权的支出义务和保障,如果不落实支出责任,那么政府职责也难以履行。关于事权划分的改革主要在近年得以推动,主要文件有:一是 2016 年国务院出台了《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》(国发〔2016〕49 号),试图实现政府间财政事权和支出责任划分法治化、规范化。二是改革基本公共服务领域中共同财政事权和支出责任划分。2018 年国务院出台了《基本公共服务领域中央与地方共同财政事权和支出责任划分改革方案》(国办发〔2018〕6 号),明确了基本公共服务领域中央与地方共同财政事权范围。三是改革医疗卫生领域中央与地方财政事权和支出责任划分,2018 年出台了《医疗卫生领域中央与地方财政事权和支出责任划分改革方案》(国办发〔2018〕67 号)。

再者,完善转移支付制度。从 1995 年出台一般性转移支付制度开始,我国按照“存量不动、增量调整”的原则,先后出台实施了调整工资转移支付、民族地区转移支付、农村税费改革转移支付、县乡奖补转移支付、资源枯竭转移支付、国家重点生态功能区转移支付等。2014 年,为了解决转移支付结构不合理的问题,国务院出台《国务院关于改革和完善中央对地方转移支付制度的意见》(国发〔2014〕71 号),提出一般性转移支付占比应该在 60% 以上。2015 年,为了加强对地方专项转移支付的管理,财政部重新制定了《中央对地方专项转移支付管理办法》。

(二) 分税制改革对中央和地方积极性的影响

与财政包干体制相比,分税制改革在体现了中央政府两个方面的政策目标:一方面,要继续调动地方政府发展经济的积极性,促进经济增长;另一方面,还需要调动中央政府的积极性,增强中央政府的权威和宏观调控能力,抑制地区间的减税竞争和市场分割等现象。中央积极性的发挥需要以雄厚的财力为基础。另外,发挥中央政府的积极性,还需要通过改革来引导地方政府的行为,控制地方政府对市场的干预,即增强对地方政府的控制力。因此,在分税制改革中,就力图通过调整财政分权来同时调动中央和地方两个积极性。

根据命题 1,当中央政府的政策目标定位于经济发展时,会通过提高地方税收分成比例来激励地方政府发展经济;根据命题 3,而当中央政府将政策目标定位于提高对地方政府的控制力时,则会降低地方税收分成比例。分税制的改革措施就充分体现了这些方面,具体表现如下:

第一,合理划分税种,分别调动中央和地方不同的积极性。在中央与地方分设税种以后,一方面,地方政府关于地方税种(例如营业税)的分成比例趋近于 1,这对地方政府产生较强的税收激励,鼓励地方政府采取相关政策措施发展经济。另一方面,地方政府关于中央税种的分成比例趋近于 0,这使得中央政府能够保有部分税种的排他性收益权;更为重要的是,由于增值税和企业所得税对地方生产积极性的推动力太大,对整体税收收入的影响也最大,因此中央政府通过将地方的税收分成程度分别调整为 25% 和 40%,并规定两税分别由国家税务局征收,借此强化了中央对地方政府的控制力。

第二,充分激发中央的积极性,增强中央政府的权威。首先,分税制有效地解决了“两

个比重”下滑问题，扭转了财政困难局面。图2左图显示，自1997年起，大多数年份税收增长率超过GDP增长率，财政汲取能力大幅度提高，增强了政府的宏观调控能力。其次，税权划分强化了中央政府的征税力度，增强了中央的财政集中度。由于分税制改革在实际造成了财权上移和支出责任下移，使得中央政府在税收收入分配中占据明显优势，因此中央政府有动机加强征管力度。如图2右图显示，分税制改革后中央政府财政收入占比迅速提高，彻底扭转中央与地方财力分配中的被动地位，这意味中央政府对地方政府控制力大大增强。再者，合理的税种划分增强了中央政府维护统一市场的能力。通过将大部分增值税和企业所得税、以及全部消费税划归中央，将会抑制地方政府盲目发展税高利大的倾向，改变地方的“割据”观念，促进商品和要素的自由流动，有效避免了财政包干体制下存在的地区保护主义和市场分割等问题，维护了市场的统一性。最后，转移支付制度的完善提高了中央政府均衡区域发展的能力。通过完善一般性转移支付和专项转移支付制度，中央政府可凭借强大的财力来协调地区发展不平衡问题，抑制地区间财力差异扩大的趋势，促进基本公共服务均等化。

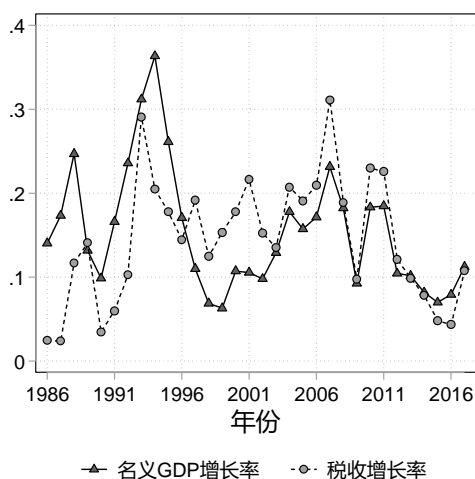


图2 税收与GDP增长比较

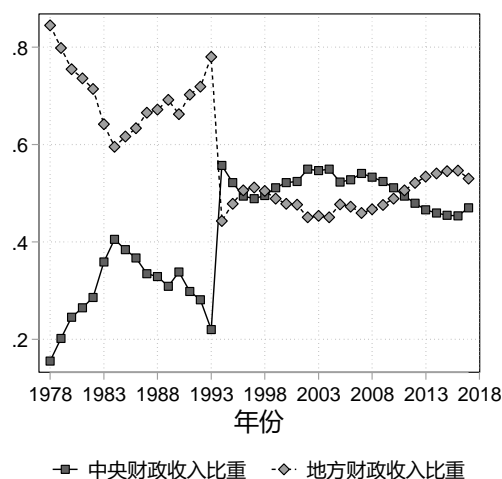


图3 央地财政收入比重变化

第三，继续调动地方政府发展经济的积极性，推动经济增长。分税制改革实际上给了地方政府推动经济发展的杠杆。分税制改革后，地方政府主要收入来自于三个方面：营业税、企业所得税和增值税的分成收入。企业所得税和增值税的税基来自企业的利润和增加值，属于流动性税基，主要集中于工业部门。营业税的税基分为两部分：一部分是服务业，分为生产性服务业（如交通运输业）和消费性服务业（如餐饮业）；另一部分是建筑业和房地产业。显然，工业投资和生产的扩张会影响到生产性服务业的发展，人口聚集则会影响到消费性服务业发展，而住宅和厂房建设的需求增长则关系到建筑业和房地产业的发展。因此，分税制的税种设计会通过税收激励来调动地方政府发展经济的积极性。

增值税和企业所得税都属于流动性税基，特别是生产企业的增值税，在出厂环节征收，并且具有经营地点固定、生产环节增值率高等特点；而营业税与服务业和建筑业密切相关，房产投资需求的增长显然会增加税收收入。另外，除了企业所得税、营业税和增值税之外，地方政府还要求投资者一次性缴纳土地出让金，但是缴纳金额可以弹性调整。由于企业投资可以在未来产生稳定的税源，因而地方政府还通过调整对投资者征收的土地出让收入、为投资者提供各类服务等方式吸引投资。总体而言，对地方政府来说，吸引企业投资会拉动当地

的 GDP 增长，带动相关产业发展，进而会给地方政府带来可观的税收收入。因此，地方政府为了增加财政收入，会千方百计地吸引外地工业企业到本地投资落户，反过来这激发了地方政府间为争夺税基而展开的激烈经济竞争。

综合上述分析，分税制在提高中央政府财力的同时，也改变了地方政府原有的行为模式。一方面，通过增强中央财力而显著调动了中央政府的积极性；另一方面，使得地方政府仍具有较高的积极性发展经济，并通过辖区间的经济竞争来推动经济增长等，但是对提供公共服务的积极性不足。

五、结论与思考：地方积极性发挥的历史阶段论

本文结合理论与实践，研究了财政分权对发挥两个政府积极性的影响，主要结论为：

第一，理论分析表明，中央政府可以根据中央政府的政策目标、地方政府的偏好，调整财政分权程度以调整政府积极性的发挥方向。当中央政府看重地方经济发展时，会增加对地方政府的税收分成比例；当中央政府看重地方公共服务水平提高时，存在一个最优的税收分成比例，该最优比例随着政府的行为目标改变而改变；当中央政府关注它从税收总收入中获得的剩余收入时，如果地方政府更为看重经济增长，中央政府倾向于降低地方政府税收分成比例。

第二，结合理论分析，本文研究了在财政包干制和分税制两种财税体制背景下，中央和地方政府的积极性是如何发挥的。研究表明，财政包干制激发地方经济发展的活力，带来了经济的高速增长，但同时也降低了国家的财政汲取能力和中央财政集中度，同时产生市场扭曲和市场分割等经济问题；分税制改革提高了财政收入占 GDP 的比重和中央财政收入比重，扭转了当时面临的财政困难局面，并增强了中央的宏观调控能力，但是也抑制了地方提供公共服务的积极性，并强化了政府对经济的干预。可见，在完善财税体制的过程中，如何根据经济发展阶段的变化来发挥中央和地方两个积极性，将是建立现代财政制度的重要内容。

本文研究所强调的是，判断财政分权好坏不应有静态的、确定的标准，它应随着政策目标、历史发展的不同阶段而进行调整。对于中央政府而言，自然不缺乏主动性来发挥积极性。中央政府天然承担国家治理的责任，要从全国性角度出发来制定和执行政策，其政策目标具有全局性和战略性，因此中央政府的积极性不需要被激发。因此，“发挥两个积极性”的核心是：如何结合历史发展阶段，合理激发地方政府积极性？

从各国经济发展历程看，地方政府积极性的发挥有三种方向：发展生产、提供公共服务、公共治理。这三种积极性发挥对地方政府的行动方向要求是不一样的，它与经济发展阶段密切相关。随着经济发展水平的提高，作为市场主体的居民和企业对财政的需求，由最初对完善市场机制的需要，发展到对优质公共服务的需要，最后发展为对有序公共治理的需要。我们认为，在不同的经济发展阶段下，地方政府积极性的发挥方向如图 4 所示：

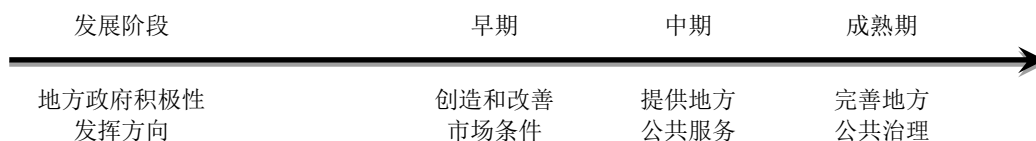


图 4 地方政府积极性发挥方向

第一个阶段，发展起飞阶段。此阶段许多地区的市场机制还处于初步建立阶段，市场条件不足以吸引企业投资。如果地方政府积极为企业改善市场条件，例如完善当地市场基础设施、甚至通过税收返还这种制造税收洼地手段，会有效吸引企业投资，从而有助于激发当地经济活力，推动经济起飞。此时，需要发挥地方政府发展生产的积极性。

第二个阶段，发展中期。此阶段随着人民生活水平的不断提高，人们对高质量的公共服务需求增加，在教育、医疗卫生、环境保护、文化娱乐等公共服务领域有了更高的要求，需要发挥地方政府提供优质公共服务的积极性，例如改善当地教育和医疗条件、改善生态环境等。此时，需要发挥地方政府提供公共服务的积极性。

第三阶段，发展到较高阶段。此阶段社会成熟度较高，居民参加基层社会治理和政治治理的热情上升，社会组织发展迅速，社会组织期待与政府展开平等对话，过去通过自上而下、等级秩序来开展公共事业的手段逐渐变得低效，政府应与社会开展广泛合作，共同完成公共治理，正如荀子所谓：“明分职，序事业，材技官能，莫不治理”。此时，需要发挥地方政府发挥公共治理的积极性，例如促进基层社会建设、与社会组织开展合作、优化利益协调机制等。

结合我国历史发展进程，如果说，在改革开放初期和经济高速增长期，各地市场机制还不完善、市场条件还不充分，需要激发地方政府发展经济积极性的话，那么，在我国人均 GDP 接近 1 万美元的今天，人们对经济增长的追求已逐渐让位对良好公共服务、积极参与公共治理的要求，此时，应激发地方政府提供公共服务、完善公共治理的积极性。

如何促使地方积极性发挥方向的转变？根据本文的理论研究，改革方向有两个：一是改革干部考核制度，引导政府政绩观念的转变。在理论研究中，我们看到，政府行为模式与政府的偏好有密切关系，而政府偏好又与干部考核任用制度有密切关系，因此，要把公共服务提供水平、公共治理效果等引入到地方官员政绩考核中。二是改革政府间财政关系，通过利益机制引导政府行为的改变。可以考虑将地方政府财政收入的主要来源，由按生产地原则征税改为按受益性原则征税，即让地方税与企业产出挂钩，改为地方税与政府提供的公共服务水平挂钩。两者结合，逐渐减少地方政府对市场的干预，而着力解决群众在就业、教育、医疗、居住、养老等方面面临的难题等。这样，中央集中财力发挥中央积极性，地方政府发挥提供公共服务和完善公共治理的积极性，从而将中央和地方两个积极性的发挥统一到中国特色社会主义的建设当中。

参考文献：

- 1.Barro, R. J., Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth. *Journal of Political Economy*, Vol. 98, No. 5, 1990, pp. 103-126.
- 2.Jin, H., Qian, Y., & Weingast, B. R., Regional Decentralization and Fiscal Incentives: Federalism, Chinese Style. *Journal of Public Economics*, Vol. 89, No.9, 2006, pp. 1719-1742.
- 3.Musgrave, R. A., *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. *Journal of Political Economy*, Vol. 99, No. 1, 1959, pp. 213-213.
- 4.Oates, W. E., *Fiscal Federalism*. Edward Elgar Publishing, 1972.
- 5.Qian, Y., & Roland, G., Federalism and the Soft Budget Constraint. *American Economic Review*, Vol. 88, No.5, 1998, pp. 1143-1162.

6. Qian, Y., & Weingast B. R. Federalism as a Commitment to Preserving Market Incentives. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 11, No.4, 1997, pp. 83-92.
7. Tiebout, C. M., A Pure Theory of Local Expenditures. *Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5, 1956, pp. 416-424.
8. 陈晓光:《财政压力、税收征管与地区不平等》,《中国社会科学》2016 年第 4 期。
9. 贾俊雪、郭庆旺:《政府间财政收支责任安排的地区经济增长效应》,《经济研究》2008 年第 6 期。
10. 李涛、周业安:《财政分权视角下的支出竞争和中国经济增长:基于中国省级面板数据的经验研究》,《世界经济》2008 年第 11 期。
11. 李永友、沈玉平:《财政收入垂直分配关系及其均衡增长效应》,《中国社会科学》2010 年第 11 期。
12. 吕冰洋、马光荣、毛捷:《分税与税率:从政府到企业》,《经济研究》2016 年第 7 期。
13. 毛捷、吕冰洋、陈佩霞:《分税的事实:度量县级财政分权的数据基础》,《经济学(季刊)》2018 年第 17 卷第 2 期。
14. 毛泽东:《论十大关系》,载《毛泽东选集》第五卷,人民出版社,1977 年。
15. 乔宝云、范剑勇、冯兴元:《中国的财政分权与小学义务教育》,《中国社会科学》2005 年第 6 期。
16. 谢贞发、范子英:《中国式分税制、中央税收征管权集中与税收竞争》,《经济研究》2015 年第 4 期。
17. 尹恒、杨龙见:《地方财政对本地居民偏好的回应性研究》,《中国社会科学》2014 年第 5 期。
18. 周雪光:《“逆向软预算约束”:一个政府行为的组织分析》,《中国社会科学》2005 年第 2 期。

From Fiscal contracting to tax sharing: Play two enthusiasms

Lv Bingyang

China Financial Policy Research Center,

School of Finance, Renmin University of China, Beijing, China

JEL 分类号: H77

Abstract: How to give play to two enthusiasms about central and local governments is critical for building socialism with Chinese characteristics. This paper analyzes the central government's influence on local government behavior by adjusting local fiscal decentralization under the constraints of different policy goals through constructing a theoretical model. On the basis of theoretical analysis, this paper explores the two central and local enthusiasms during the two periods of fiscal contracting and tax sharing. Besides, this article analyzes the economic foundation and institutional basis of local enthusiasm. That is, as the stage of economic development changes from the primary stage to the advanced stage, the local enthusiasm should evolve from cultivating the market to providing public services and improving public governance.

Key words: Two enthusiasms, Fiscal contracting, Tax sharing

税制改革与统一市场建立

——中国税制改革 40 年的基本轨迹*

李时宇

(中国人民大学财政金融学院)

冯俊新

(中国人民大学经济学院)

摘要：改革开放 40 年，中国税制完成了从计划经济下的简化税制向市场经济下较为完善的复合税制的转变。本文把中国税制改革的主要线索总结为一个目标和四个约束条件，即在财政汲取能力、央地两个积极性、税收征管能力以及宏观经济环境等约束条件的制约下，逐步向着“统一市场”目标迈进。中国税制改革没有采取一步到位的改革思路，而是根据不同时期的约束条件，采用次优改革措施，并在约束条件放宽后继续推进改革并逐步实现目标。遵循上述思路，流转税体系在一系列改革后基本完成了统一产品市场的建立，而所得税体系的改革也基本实现了统一要素市场的建立。在四个约束条件中，央地两个积极性逐渐成为最主要的紧约束，关于地方税制的改革也成为未来税改的主要关注点。

关键词：税制改革；统一市场；约束条件

一、引言

改革开放 40 年来，与经济改革的整体过程相适应，中国税制从计划经济下被过度简化的税制转向社会主义市场经济下的复合税制。改革开放初期，随着中国经济从单一主体的封闭式经济开始向多元主体的开放型经济转变，新的经济主体（外资企业、个体工商户等）不断出现，原有经济主体（国有企业和集体企业）与财税部门的关系也发生了改变。为应对上述变化，在原有的计划经济税制结构下建立了一系列新税种，初步形成了多环节、多税种、多层次的复合税制。这种初步形成的复合税制虽然适应了当时的发展阶段，但也导致在产品市场和要素两个市场中普遍存在市场分割现象。随着改革开放的推进，整体经济中市场经济部分不断壮大，上述市场分割导致的扭曲效应被不断放大。为解决这一问题，进行税制改革，以构建更加有利于公平竞争的统一市场变得非常迫切。随着社会主义市场经济的不断发展和完

* 作者简介：李时宇，中国人民大学中国财政金融政策研究中心、财政金融学院，副教授，100872；邮箱：lshiyu@ruc.edu.cn；冯俊新（通讯作者），中国人民大学经济学院副教授，国家发展与战略研究院研究员，100872；邮箱：fengjx@ruc.edu.cn；

善，一个适应市场经济发展的、更有利于统一要素市场和统一产品市场形成的税收制度，被逐步建立起来。在这个过程中，基于各种现实约束条件，采取了分阶段逐步实现目标的改革方式。

根据主要的税制改革年份和国家整体改革目标设定等关键节点，我们可以把改革开放以来的税制改革大致划分为四个阶段：第一阶段是1978-1993年，从计划经济时代的税制出发，初步建立起一套适应社会主义有计划商品经济发展的复合税制，并在该体制内进行了多次修补；第二阶段是1994年暴风骤雨式的工商税制改革及其后对新税制的不断完善，通过大刀阔斧的改革，形成适应社会主义市场经济发展需要的、较为完善的复合税制体系；第三阶段是2003-2012年的深化税制改革阶段，通过对遗留税制问题的进一步改革，统一的资本要素市场基本建立；第四阶段是2013年以来的新时代税制改革阶段，伴随着阻碍统一市场构建的最后一些因素的改革，基本上建立了适应统一市场的税收体系。

本文试图在一个统一分析框架下对改革开放以来税制改革的主线和逻辑进行梳理。本文把四十年来中国税制改革的分析框架总结为一个目标和四个约束条件。一个目标是建立统一市场，包括统一的产品市场和要素市场，实现产品和要素的优化配置。四个约束条件分别是财政汲取能力、央地两个积极性、税收征管能力以及宏观经济环境。因为受到这些约束条件的限制，税制改革并不能采取一步到位的改革思路，而是根据不同时期的约束条件，从建立复合税制开始，到逐步完善，一步一步逼近了最终目标。

那么，四十年来中国税制改革中相互联系的四个阶段，是如何在不同时期各种约束条件的制约下，逐步向着统一市场这一总目标迈进的呢？而在当前的改革中，在“财政是国家治理的基础和重要支柱”的思想指导下，中国税制改革在未来又将走向何方呢？对于上述问题的回答构成了本文的主题。本文余下部分的结构安排是：第二部分阐述了分析税制改革的基本理论框架；第三部分分别研究四十年税制改革所经历的四个阶段，是如何在约束条件的制约下，逐步向着“统一市场”这一总目标迈进；第四部分分析我国税制改革的未来走向；第五部分为结论。

二、税制改革的理论框架：目标与约束

本部分试图构建中国过去四十年税制改革的理论框架，总结税制改革的总目标，以及面对的现实约束条件。

（一）税制改革的总目标：建立统一市场

1. 税制改革的理论基础

在市场经济中，存在产品和要素两大类市场。陈共（2012）指出，“完整的市场系统是由家庭、企业和政府三个相对独立的主体组成”。在不考虑政府的私人经济中，市场就只有两大主体，即家庭（提供要素并消费产品）和企业（吸收要素并生产产品）。¹两大主体之间进行产品和要素的交易，分别形成了产品市场和要素市场。产品和要素在市场中能否有效配置，是衡量市场发育成熟程度的重要标志。

统一的产品市场和要素市场有助于实现资源的自由流动和有效配置。市场统一与市场分

¹陈共（2012），第20页。

割相对。已有研究表明,市场分割阻碍了商品和要素在全国范围内自由流动,削弱了市场机制优化资源配置的有效性,造成了资源配置扭曲,带来效率损失(郑毓盛,李崇高,2003;赵树宽等,2008)。即使从单一产业来看(如能源产业),市场分割也通过影响技术效率、规模效率和配置效率三个渠道抑制能源效率(魏楚,郑新业,2017)。从长期来看,市场分割不利于全国整体市场规模经济效益的发挥,阻碍区域协调发展,也阻碍长期经济增长(徐现祥,李郁,2005;陆铭,陈钊,2009;张卫国等,2011)。

税收制度与统一市场的建立有密切关系。在市场经济中,政府行为(提供公共产品和征税等)能影响家庭和企业这两大微观主体在产品市场和要素市场的行为。而不同税制对于产品市场和要素市场行为将产生截然不同的影响。一个不完善的税制可能会导致产品市场和要素市场的分割。税制导致的产品市场分割有以下两个表现形式:(1)不同产品的税收待遇不同,如对不同产品分门别类地设置不同税率;(2)同一产品(货物和服务)因为生产环节或销售方式不同而面对不同的税收待遇。税制导致的要素市场分割有以下两个表现形式:(1)对劳动者报酬的税收待遇不同,从而造成劳动力要素市场的分割;(2)不同类型的企业的所得税税收待遇不同,从而造成了资本要素市场的分割。因此,一个“统一税制、公平税负”的税收体系是形成统一市场的必要条件。

2.现实背景和改革方向

新中国的税制从1950年建立到1978年前,经历了1958和1973年两次大规模税制改革。这两次税制改革的核心内容都是简化工商税制,并与计划经济体制相适应。到1978年改革开放开启前,计划经济时代的中国留下了一个非常简化的税收制度。1973年税改后的税制中虽然有13个税种(见表1),但实际征收的只有9种,而真正有意义的税收种类更少。以1978年为例,占税收总收入比重超过1%的税种只有工商税等5种,且工商税一个税种就占总收入的76%¹。

改革开放后,随着中国经济从单一主体的封闭式经济向多元主体的开放型经济转变,外资企业、个体工商户等新的经济主体不断出现,国有企业和集体企业等原有经济主体在经济中的角色也不断发生改变。针对这些变化,财税体系进行了多次改革,体现在税收制度上,就是根据这些新变化建立了一系列新的税种:如针对不同经济成分的企业,分别设立了不同的所得税;针对不同经济成分中的劳动者,设立了不同的奖金税、调节税等;针对内外资企业,设立了不同的流转税系。上述改革的结果是初步形成了一套多环节、多税种、多层次的复合税制。到1985年,税制中的税种达到了25种;到了1993年,税制中的税种达到了37种(见表1),实际征收的也达到了35种,占税收收入比重超过1%的税种则达到了10种²。

¹ 《中国财政年鉴 1992》。

² 《中国财政年鉴 1994》。

表 1：1978 年以来中国税制中税种数量和最大税种变化

年份	税种数量	最大税种	最大税种收入占比 (%)
1978	11	工商税	76
1985	25	国营企业所得税和国营企业调节税	29.2
1993	37	营业税	23.3
1994	25	增值税	43.3
2000	25	增值税	40.6
2008	20	增值税	35
2017	17	增值税	40

数据来源：1、1978 年和 2017 年税种数量为作者整理总结，其他年份税种数量根据刘佐（2009）整理得出。

2、最大收入税种及其收入占比为作者根据历年《中国财政年鉴》中“全国一般公共预算、决算收支”表整理得出。

在改革开放初期形成的这一税制中，一定程度上是被动适应多种经济成分、多种组织方式、多种经营方式、多种流通渠道并存的经济发展模式的结果，体现在其对经济活动的影响上，虽然大大拓宽了税收的调控范围，但也造成了要素和产品市场的分割。

随着社会主义商品经济的进一步发展，市场分割作为这套复合税制体系的问题之一，所带来的扭曲效应也逐步凸显。1984 年中共十二届三中全会通过的《中共中央关于经济体制改革的决定》中就提到了“社会主义的统一市场”这一目标。之后，伴随着改革目标从有计划的商品经济向社会主义市场经济体制的转变，“统一市场”一词也在多个重要政府文件中被反复强调。¹

如前所述，市场分割会导致资源配置的扭曲，带来效率损失；影响规模经济效益的发挥，阻碍经济增长。为解决当时期税制中所存在的市场分割问题，迈向统一市场，促进全国统一市场的形成和发展，就成为之后税制改革的一大目标，并贯穿改革开放以来的整个税制改革历程。如果在税制内部进一步分类，在复合税制中的两大类税种中，流转税税种的改革主要对应统一产品市场的努力，而所得税税种的改革则主要对应统一要素市场的努力。

（二）税制改革的约束条件

1. 约束条件一：财政汲取能力

财政汲取能力是税制改革的首要约束条件。从财政职能的历史演变来看，早期的财政职能强调筹措资金的财政收入职能。税收作为政府财政收入的主要来源，是最重要的筹措财政资金的渠道。

税收制度的建立必须遵循一定的指导思想，即税收原则。税收原则是政府在设计税制

¹如 1990 年《中共中央关于制定国民经济和社会发展十年规划和“八五”计划的建议》提到“促进全国统一市场的形成和发展”；2001 年《中华人民共和国国民经济和社会发展第十个五年计划纲要》提到“建立和完善全国统一、公平竞争、规范有序的市场体系”，“废除阻碍统一市场形成的各种规定”；2003 年中共十六届三中全会《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》提到“加快建设全国统一市场”；2013 年中共十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》提到“清理和废除妨碍全国统一市场和公平竞争的各种规定和做法”。

度和税收体系应遵循的理论原则。从早期的税收原则来看,发展较为完备的有 Wagner (1958) 提出的四大税收原则,其中财政收入原则 (Financial Principles) 摆在首位。该原则强调了收入充分 (Adequacy of yield) 和收入弹性 (Flexibility of taxation),前者指出税收收入应充分满足国家的财政需要,后者提出税收应随着财政支出需要的变动而及时地调整。

因此,税制改革应该把财政汲取能力作为首要约束条件,考虑具体改革对税收收入总量及税收收入弹性的影响,即在考虑改革对当期税收收入影响的同时,也考虑其对未来税收收入的影响。

2.约束条件二:央地两个积极性

税制改革的第二个约束条件便是中央和地方两个积极性。作为一个发展中大国,央地关系对于中国非常重要。关于中央和地方的关系,早在毛泽东 (1956) 的《论十大关系》里就有详细阐述。中共十九届三中全会公报也强调了央地两个积极性的重要性:“治理好我们这样的大国,要理顺中央和地方职责关系,更好发挥中央和地方两个积极性”。¹

税制改革是国家整体改革的一部分,当然也要注重中央和地方两个积极性。郭庆旺和吕冰洋 (2014) 指出在处理中央和地方财权关系方面,主要存在三种方式:分税、分成和转移支付。²不同方式的组合将产生不同的激励效果。其中,税制改革又涉及到其中的两种方式,即分税和分成的具体运用方法。

3.约束条件三:税收征管能力

税制改革的第三个约束条件是税收征管能力。税制改革的具体措施,要与同时期的税收征管能力相匹配。如果实施的税制改革具体措施,需要较高的税收征管能力相配合,而现实中的税收征管能力又达不到这一高水平,就会让该改革措施的效果大打折扣,不能实现既定的税制改革目标。

4.约束条件四:宏观经济环境

税制改革的第四个约束条件是外部宏观经济环境。税制改革作为整体经济体制改革的一部份,需要为宏观经济目标的实现服务,尤其是为实现宏观经济的平衡和充分发展服务。税制改革方案应该适应宏观经济环境的要求。虽然某些方案从税制改革本身来看并不是最优方案,但如果其有助于实现其他更为优先的宏观经济目标,则这种改革的妥协方案也是一个约束条件下的最佳选择。

三、税制改革的四个阶段:迈向统一市场

(一) 改革开放初期的税制改革 (1993 年以前)

这一时期的税制改革可以分为两部分。第一部分,利改税和 1984 年工商税制改革,其主要特点是适应新生市场主体,即为改革开放后新出现的经济主体,建立一系列新税种 (如第二部分所述),从而形成一套多环节、多税种、多层次的复合税制。

第二部分,税利分流和增值税试行范围扩大试点,其特点是逐步开始解决上述这套复合税制体系所带来的市场分割问题。下文将根据第二部分提出的中国税制改革分析框架 (总目

¹新华网, http://www.xinhuanet.com/2018-02/28/c_1122468000.htm, 2018 年 2 月 28 日。

²郭庆旺、吕冰洋 (2014), 第 95 页。

标和约束条件)的角度对这一时期的税改进行剖析。

1. 总目标的逻辑

改革开放初期建立的复合税制相比计划经济时代的税制拓宽了税收调控作用的范围,基本上适应了当时发展有计划商品经济体制下多种经济成分、多种组织形式、多种经营方式、多种流通渠道并存的经济发展模式。该税制有助于把更多的经济成分纳入到经济发展的整体调控上来,从而有利于市场的最终建立。但是,随着社会主义商品经济的进一步发展,上述复合税制对于统一市场形成的妨碍作用也不断凸显,分别表现在产品市场和要素市场的不统一两个方面,为此,从 1985 年左右开始,就对这一体系进行了不断的改革,力图推动其向统一市场方向迈进。

(1) 迈向统一要素市场的努力

复合税制建立之初,不同类型的企业的所得税率之间存在较大差异,税收负担差距较大,不利于企业主体之间的公平竞争。如 1985 年修改集体企业所得税税率为 10%-55% 的累进税率,1988 年确立私营企业企业所得税税率为 35%,1991 年统一外商投资企业和外国企业(以下简称外资企业)的所得税税率为 33%¹。这种情况下,1984 年利改税确立的国营大中型企业 55% 的所得税税率,以及国营小型企业 10%-55% 的累进税率,就明显高于其他类型的企业。1991 年税利分流,将试点地区的国营企业所得税税率下调至 33%,缩小国营企业和其他企业的所得税税率差距。²我国处于社会主义初级阶段,国家的经济政策要为全社会各种不同所有制的企业,提供一个平等竞争的外部环境,公平税负是平等竞争的重要条件之一(项怀诚,1992)。税利分流降低了国营企业的税负,改变了国营企业税负重于其他企业税负的逆倾斜状态,有利于为不同所有制企业提供平等竞争的条件(董庆铮,1992)。因此,税利分流使得企业所得税制度,向统一要素市场的方向迈出了一步。

(2) 迈向统一产品市场的努力

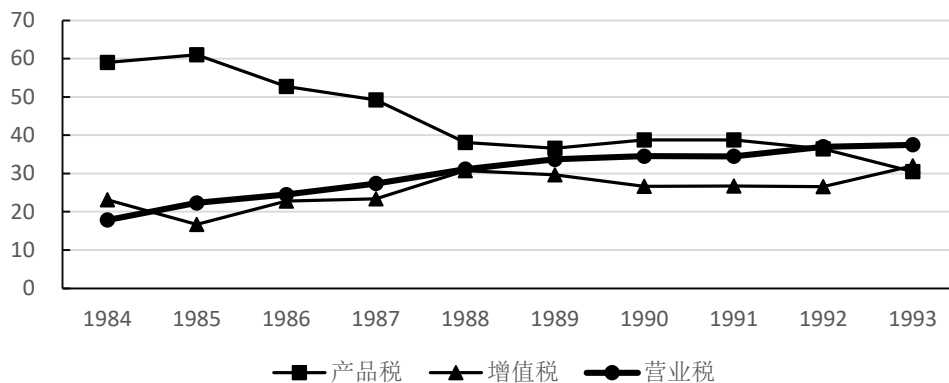
计划经济时代的流转税系(包括 1950 年的货物税和工商营业税,1958 年的工商统一税,再到 1973 年的工商税)本质上都是对销售额或营业额全额征收的产品税、营业税。这种税制使得产品实际税负与生产环节相关,而且也不利于社会分工的发展。³1984 年工商税制改革,流转税一分为三:产品税侧重于工业产品,增值税只在机器机械、汽车等 12 项工业产品中征收,营业税主要针对服务业。虽然这次改革通过引入增值税缓解了部分行业的重复征税问题,提高了税制的效率,但这种对不同货物和服务课征不同税的作法,不利于产品市场的统一。

1984 年之后,增值税试行范围逐步扩大:一些征收产品税的货物改征增值税,一些征收营业税的业务改征增值税。这一改革使得流转税的构成从产品税一家独大转变为产品税、增值税和营业税到 1993 年形成“三税鼎立”的局面(如图 1 所示)。增值税试行范围的扩大,为今后统一针对货物和服务的流转税奠定了基础,朝着统一产品市场的方向迈出了一步。

¹ 外资企业税率为 30%;地方所得税,按应纳税的所得额计算,税率为 3%。

² 税利分流自 1988 年在重庆市市属国营企业中率先试点以后,试点面逐步扩大。到 1993 年上半年,我国已有北京、天津等 16 个省市的 2080 个企业被列为税利分流试点(见柯美成,1994)。

³ 刘克固,贾康(2008),第 110-114 页。



数据来源：中国税务年鉴编辑委员会：《中国税务年鉴》，中国税务出版社 1993、1994 年版。

图 1 产品税、营业税、增值税占三税之和的比例 (%，1984-1993)

2. 约束条件的逻辑

首先，从财政汲取能力这一约束条件来看。税收收入占财政收入的比重在 1978 年仅为 46%，国营企业利润占财政收入比重很大。虽然利改税有助于让国有企业和其他市场主体进行公平竞争，但考虑到财政收入的稳定问题，对国有企业所得税的改革并不彻底。以第二步利改税为例，在完全的以税代利的指导思想下，国家对有盈利的国营大中型企业不但征收所得税，还要征收调节税，而调节税是“一户一率”测算出来的。¹这就是在“放权让利，搞活企业”的改革目标下，受到了“国家财政收入稳定增长”的约束条件制约，不得不在征收了 55% 的所得税后，再加征一道调节税，以保证财政收入不受影响。

其次，从央地两个积极性这一约束条件来看。这个时期的税制改革，尤其是前期的改革，主要是为了激发地方政府的积极性，因此形成了按照区域划分的税收优惠政策。这一政策虽然有助于释放地区经济的活力，但同时也严重妨碍了全国性统一市场的形成。

第三，从税收征管能力这一约束条件来看。计划经济时代简化税制下形成的税收征管体系并不适应市场经济下的复合税制。在计划经济体制下，我国的税收征管实行的是税务专管员专责管理模式，这种征管模式适应了当时被过度简化的税收制度。²改革开放后建立了包括所得税系和流转税系等的复合税收制度。与此相适应，20 世纪 80 年代末期，我国的税收征管模式开始“征管、检查”两分离和“征收、管理、检查”三分离的专业化改革，逐步实现从原先税务专管员的管户制向管事制的转变。³但在征管能力不足的情况下，在具体实施中，主要采取了各种各样的承包制和包干制度，这种包干制度的存在也为严重的产品和要素市场分割埋下了伏笔。

税收征管能力的约束还体现在流转税的改革方面。由于这一时期税收信息化建设正处于起步阶段（如 1982 年税务系统引入第一台计算机），虽然可以为利改税等方案的出台提供数据支撑（如数据普查和测算等），但如果要进行更深一步的税制改革（如用增值税完全替代产品税等），当时期的税收管理信息化程度还需要进一步的改善。因此，这一时期产品税和

¹调节税一户一率，是在企业的留成算出后倒轧，即在保证企业一定的留成，保证企业的几个基金后，倒轧算出来的。见刘克崧，贾康（2008），第 68 页。

²钱冠林、王力（2009），第 87 页。

³国家税务总局：《关于印发〈2002 年-2006 年中国税收征收管理战略规划纲要〉的通知》，2003 年 3 月 10 日。

增值税并行，也适应了当时期的税收征管能力。

第四，从宏观经济环境这一约束条件来看。为了适应吸收外资、引进先进技术的宏观经济目标，形成了对外资企业的税收优惠政策。

综上，1978-1993 年期间，企业所得税的建立和改革（如税利分流，降低国营企业所得税率至 33%），使得要素市场向统一市场的方向迈出了一步；流转税系的改革（如增值税的建立和试行范围扩大的试点），使得产品市场向统一市场的方向迈出了一步。但受困于各种约束条件，这个时期为构建统一市场而进行的改革进展并不快，很多税制的变化为市场分割现象的出现埋下了伏笔。

（二）1994 年工商税制改革及其后的完善（1994-2002）

1992 年，中共十四大报告提出建立社会主义市场经济体制的改革目标，为了加速改革开放，推动经济发展，必须加快市场体系的培育，尽快形成全国统一的开放的市场体系。¹1993 年，中共十四届三中全会通过的《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，明确了税制改革的原则和内容，要求按照“统一税法、公平税负、简化税制和合理分权”的原则，改革和完善税收制度。建立社会主义市场经济体制的改革目标，对税制改革继续朝着迈向“统一市场”的方向提出了紧迫的要求。

1993 年以前形成的复合税制，虽然推动了市场的建立，但也导致了市场严重分割的现象。而且，复杂而碎片化的税制使得税收征管成本不断提高。根据统计，到 1993 年中国税制内一共有 37 个税种，而统计有税收收入的税种也达到了 35 个。但与此同时，税收收入占比最高的税种（营业税）也仅占全部税收收入的 23.3%。（见表 1）主体税种的税收筹集能力在历史上是最弱的。

除了时代背景提出的紧迫要求，现实的财政困境也让税制改革刻不容缓。经过十几年的放权让利，财政收入占 GDP 的比例不断下降，从 1978 年的 31%，下降到 1985 年的 22%，再到 1993 年的 12%；与此同时，中央财政收入占 GDP 的比重也在不断下降，从 1984 年的 9%，下降到 1993 年的 3%。²可见，当时期财政很困难，而中央财政更困难。1981-1989 年间，中央向地方借款累积达到 422.16 亿元，借款占中央财政支出比重平均达到 5.91%。³

另一方面，随着改革开放的深入，各种所有制经济共同发展。从 1978-1993 年间国家财政分经济类型收入，即全民所有制、集体所有制、个体经济类型财政收入占国家财政总收入的比例情况来看，来自全民所有制的财政收入占国家财政收入的比重最高，但略有下降趋势，从 1978 年的 86% 下降到 1993 年 65%；来自集体所有制的财政收入占比在波动中略有上升，从 1978 年的 13% 上升到 1993 年的 18%；而来自个体经济的财政收入占比则一直呈现上升趋势，从 1978 年的 0.5% 上升至 1993 年的 12%。⁴可见，非国有经济在经济生产中的地位逐步上升。不同所有制经济的共同发展，对“统一税法、公平税负”提出了紧迫的要求，即不同所有制经济应该享有相同的税收待遇，这样才能促进平等竞争。

1. 总目标的逻辑

（1）迈向统一要素市场的努力

¹江泽民（1992）。

²中经网数据库。

³李萍（2010），第 23 页。

⁴中国财政年鉴编辑委员会：《中国财政年鉴》，中国财政杂志社 1994 年版。

1994年税制改革,统一了内资企业的企业所得税,有利于资本要素市场的统一;同时统一了名目繁多的个人所得税种,使不同所有制成分里的劳动者享有相同的税收待遇,个人所得税公平税负的局面初步形成,有利于劳动力要素市场的统一。针对企业所得税,1994年税制改革把三种内资企业(国营企业、集体企业和私营企业)所得税税率统一为33%,并取消国营企业调节税。针对个人所得税,1994年税制改革取消和合并了名目繁多的奖金税,调节税以及个体所得税等税种(计有城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、国营企业工资调节税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税等6种),形成新的个人所得税(1994年以前的个人所得税为针对外籍人员征收)。

(2) 迈向统一产品市场的努力

1993年税制中的流转税类主要有工商统一税,产品税,增值税和营业税。1994年税制改革,保留了营业税,将工商统一税、产品税、增值税这3个税种,调整合并为增值税;¹同时,在征收增值税的基础上,从调节消费结构的角度出发,选择了少数特殊消费品(包括烟、酒等11个税目),征收消费税。这次税制改革,使得税收制度向统一产品市场的方向迈出了一步,主要表现在以下两个方面。第一,用增值税完全取代产品税,杜绝了工业产品内,产品税和增值税互不交叉的情况。同一产品的税负,也不再随着生产经营环节的改变而改变,公平了税负。第二,取消了只对外资企业征收的工商统一税,新的流转税制统一适用于内资企业和外资企业。内资和外资企业处于同一流转税系中,也实现了税负公平。

2. 约束条件的逻辑

首先,考虑财政汲取能力的约束。1994年税制改革的指导思想之一就是“保障财政收入”,这在流转税的改革中表现尤为突出。其中一个表现是在消费税的开征上。在流转税制改革把原来征收产品税的产品改为征收增值税后,不少产品的税负大幅下降。例如,1993年工商统一税、产品税、营业税和增值税这4个流转税种占税收总收入的比例为65%,改革后1994年增值税和营业税一共只占税收的56%。通过选择少数消费品在征收增值税的基础上再征收一道消费税,正好可以解决这一收入下降的问题。加上消费税以后,1994年增值税、营业税和消费税三税之和占税收总收入的比例为66%,与改革前的1993年基本持平。²

其次,考虑央地两个积极性的约束。1994年税制改革的基本原则之一就是要“有利于调动中央、地方两个积极性和加强中央的宏观调控能力。”在1994年税制改革(国发[1993]90号)颁布之前,国发[1993]85号文已经颁布了实行分税制财政管理体制的决定。分税制改革在处理中央和地方分配关系时,强调要“调动两个积极性,既要考虑地方利益,调动地方发展经济、增收节支的积极性,又要逐步提高中央财政收入的比重”。在划分中央和地方收入时,已经把营业税划为地方税,成为地方财政收入的主要来源之一。虽然营业税和产品税都存在重复征税的弊端,但从调动中央和地方积极性的原则出发,一方面保留了营业税,另一方面又把营业税的征收范围缩小了,如商品零售和商品批发等,改征增值税。此外,为了保证新税制的顺利推行,从1994到1997年间采取了一些过渡性税政措施。

再次,考虑税收征管能力的约束。1994年税制改革后建立的税制体系,与当时“征管制度不严密、征管手段落后”的局面并不匹配,亟需配套推进税收征管制度改革。随着计算机等信息技术手段的提高和普及,以及相应的机构改革,使得这一时期具备了与税制改革同步进

¹对不实行增值税的劳务、转让无形资产,和销售不动产征收营业税,共设9个税目。

²中国税务年鉴编辑委员会:《中国税务年鉴》,中国税务出版社1995年版。

行税收征管改革的条件。当时的税收征管改革,主要包括两个方面,第一是税收征管模式的改变,第二是以“金税”工程为核心的信息化征管手段的建立。

从配套的税收征管模式来看,1994年,以“申报、代理、稽查三位一体”的税收征管模式被提出来。¹同时,在落实机构保障和技术保障方面,也做出了相应规定。机构保障方面,组建了国税和地税两个税务机构,划定了各自的征收范围;技术保障方面,提出推进税收征管的计算机化。此后,税收征管模式进一步完善。1997年,提出了“30字”的现代税收征管模式;²在技术保障方面,2001年国税总局提出要加快推广应用全国统一的、覆盖国税局、地税局所有税种征管业务的中国税收征管信息系统(CTAIS)。

另一方面,以“金税”工程为核心的信息化征管手段,也助力于这一时期的增值税改革。为配合以增值税为核心的流转税体系,国务院引入了信息化技术手段加强对增值税的监控管理,定名为“金税”工程。1994年税制改革初期,金税工程一期启动,增值税计算机交叉稽核系统和增值税防伪税控系统就相继在一些城市试运行;全国范围内百万元版和十万元版以上的增值税专用发票,也分别于1996年和2000年纳入防伪税控系统管理,相对应的手写专用发票停止使用。³

最后,考虑宏观经济环境的制约。第一个表现是在增值税类型的选择上。1994年税制改革在取消产品税的同时,最后选择了生产型增值税,而非规范的消费型增值税,是一个“不情愿的选择”(刘仲藜,2008),其中一个原因就是宏观经济环境和宏观调控目标的约束。1993年前后,中国经济处于投资过热的局面,固定资产投资总额增长率从1990年的2.4%上升到1992年的44%,并在1993年进一步达到了62%。生产型增值税和消费型增值税的区别就在于对固定资产价值的不同处理,前者在增值额中不准抵扣任何购进固定资产价款,后者则准许一次全部抵扣当期购进的用于生产应税产品的固定资产价款,因此消费型增值税更有利于刺激固定资产投资。生产型增值税虽然不能完全改变产品市场的分割,但基于当时宏观经济中投资过热的背景,就变成了一个比消费型增值税更合理的选择。另一个宏观经济环境的制约体现在对于外资的态度上。1994年前后中国正处于对外进一步扩大开放的阶段,为了继续吸引外商直接投资和融入国际市场,因此这次税制改革中继续维持了对外资企业的所得税优惠政策,并没有完全实现资本要素市场的统一。

综上,1994年的税改不管从要素市场还是产品市场方面,都向统一市场的目标又迈出了坚实的一步。内资企业所得税的统一,有利于资本要素市场的统一;内外统一的个人所得税制度,有利于劳动力要素市场的统一;取消产品税,工商统一税,形成以增值税为核心的内外统一的流转税制度,有利于产品市场的统一。但是因为约束条件的制约,统一市场的税制构建并没有一蹴而就,这也就为随后的进一步深化改革提出了任务清单。

(三) 深化税制改革时期(2003-2012)

随着社会经济的发展,1994年税收制度的一些弊端也逐步显露出来,比如所得税系中,内外资企业税收制度不统一的问题没有得到彻底解决,不利于企业公平竞争;流转税系中,重复征税的问题未得到彻底解决(如固定资产),构建一个统一产品市场的任务仍未完成。

¹国发[1993]90号《国务院批转国家税务总局工商税制改革实施方案的通知》。

²国办发[1997]1号《国务院办公厅关于转发国家税务总局深化税收征管改革方案的通知》。

³见国税发[1997]193号《国家税务总局关于继续推行增值税专用发票防伪税控系统的通知》,国税发[1999]139号《国家税务总局关于进一步推行增值税防伪税控系统的通知》。

2002年中共十六大报告在总结完善社会主义市场经济体制的任务时,指出要“健全统一、开放、竞争、有序的现代市场体系”,“促进商品和生产要素在全国市场自由流动”。¹完善社会主义市场经济体制的任务,对税制改革继续朝着“迈向统一市场”的方向提出了紧迫的要求。

2003年,中共十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》指出要按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的原则,分步实施税收制度改革,包括“统一各类企业税收制度;增值税由生产型改为消费型,将设备投资纳入增值税抵扣范围;改进个人所得税,实行综合和分类相结合的个人所得税制”等具体内容。

在这一原则的指导下,2003-2013期间相继开展了一系列税收制度改革,如“两法”合并,增值税转型、个人所得税改革等。

1. 总目标的逻辑

(1) 迈向统一要素市场的努力

这一时期企业所得税改革主要体现在两个方面,一是消除不同所有制企业之间的税收政策差距,二是缩小不同地区之间的税收优惠政策差距。这些歧视性政策的取消和缓和有助于进一步推动资本要素市场的统一。

从不同所有制企业之间的税收差距来看,1994年税制改革虽然统一了内资企业所得税制度,但内资企业和外资企业之间的税收政策仍然存在差异,税收负担不尽公平。虽然内外资企业所得税的法定税率都是33%,但由于税收优惠等政策因素的影响,内外资企业之间实际税率差别很大。据测算,我国外资企业实际平均所得税税率只有11%,而一般内资企业的平均税率达到了22%,国有大中型企业的税率更高达30%(安体富,2002;安体富、王海勇,2005)。因此,我国内外资企业面临着一个严重不公平的竞争环境。2008年的“两法”合并,统一了内外资企业所得税制度,公平了不同所有制经济之间的税负。

从不同地区之间的税收优惠政策差距来看,企业所得税制度自建立以来,就伴随着不同形式的税收优惠政策。1978-1990年间,企业所得税的税收优惠以“区域优惠”为主;1991-2007年间,企业所得税的税收优惠政策虽然同时有了“产业优惠”和“区域优惠”,但对外资的所得税优惠政策主要体现为区域导向,没有将有效利用外资与优化产业结构结合起来,导致外资投资区域过于集中,加剧了地区发展不平衡(刘克崧,2007);到了“两法”合并时期,企业所得税的税收优惠政策转向了以“产业优惠”为主。企业所得税税收优惠政策,从以“区域优惠”为主,转向以“产业优惠”为主,有利于消除不同地区之间的政策差异,促进统一市场的形成。

(2) 迈向统一产品市场的努力

1994年税制改革,虽然取消了产品税和工商统一税,增值税的征收范围大大扩大,但生产型增值税的选择,对外购的机器设备等固定资产形成了重复征税,不利于统一市场的形成。增值税转型,从2003年试点开始,到2009年在全国范围内实行。已有研究表明,增值税转型通过取消了对固定资产的重复征税,促进了投资(许伟,陈斌开,2016);提高了生产效率(聂辉华,方明月,李涛,2009;申广军,陈斌开,杨汝岱,2016;蒋为,2016)。综上,增值税转型公平了机器设备等固定资产和其他产品的税负,有利于产品市场的统一。

2. 约束条件的逻辑

¹见江泽民(2002)。

进入新世纪后,随着中国经济的发展,四个约束条件中的两个不再是紧约束。第一,由于宏观经济形势和税制运行之间良性循环的形成,税收收入占 GDP 比重比较稳定,财政汲取能力不再是一个紧约束。第二在宏观经济环境上,随着中国成为世界最大的商品贸易国和最大的外汇储备持有国,中国也逐渐不需要为吸引外资而进行特别的税收倾斜。

税收征管能力在这一期间也在不断提高。比如金税工程的持续实施就为增值税转型提供了技术支持。金税工程一期的交叉稽核系统仍然依赖于人工手动录入原始数据进行比对,操作过程中难免出现错误。¹2001 年金税工程二期实行; 2003 年,增值税一般纳税人必须通过防伪税控系统开具专用发票,同时全国统一废止增值税一般纳税人所用的手工版专用发票。²金税工程二期的实施,加强了增值税的征收管理,对增值税转型提供了技术支持。

随着上述三个约束条件的不断改进,央地两个积极性这个约束条件越来越成为进一步税制改革的主要障碍因素。

综上,2003-2013 期间的税制改革,朝着统一市场这一总目标又迈出了坚实的一步。内外资企业所得税的统一,有利于资本要素市场的统一; 增值税转型有利于产品市场的统一。

(四) 新时代税制改革的攻坚战(2013 至今)

2013 年 11 月,十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出要按照“统一税制、公平税负、促进公平竞争”的原则,深化税收制度改革。2014 年 6 月,中共中央政治局审议通过了《深化财税体制改革总体方案》,进一步提出要建立有利于科学发展、社会公平、市场统一的税收制度体系。这为税收制度最终迈向“统一市场”奠定了基础。

1. 总目标的逻辑

(1) 迈向统一要素市场的努力

在个人所得税方面,自 1994 年税制改革统一了个人所得税制后,一直实行的是分类所得税制。目前我国个人所得税共分 11 个税目,税率各不相同,有累进税率的,也有比例税率的。以 2015 年为例,在个人所得税中,工资、薪金所得占比最高,达到 65%; 紧随其后的是财产转让所得,利息、股息、红利所得,个体工商户生产、经营所得和劳务报酬所得,占比分别为 11%, 10%, 5%, 4%。这种分类所得税制,对不同来源的劳动所得,课以不同的税率,不利于公平税负,也不利于统一市场的形成。2018 年 8 月 31 日,中华人民共和国主席令[2018 第九号]公布,按照“逐步建立综合与分类相结合的个人所得税制”的要求,结合当前征管能力等实际情况,将对部分劳动性所得实行综合征税(包括工资、薪金所得,劳务报酬所得,稿酬所得,特许权使用费所得等 4 项劳动性所得),适用统一的超额累进税率。这种对不同来源的劳动所得,实行综合征收的方法,课以统一的税率,公平了税负,促进了劳动力要素市场的统一。

(2) 迈向统一产品市场的努力

在增值税和营业税并存的局面下,对货物主要征收增值税,对服务业主要征收营业税,重复征税的问题仍然存在,不利于企业的专业化分工和技术进步,也不利于产品市场的统一。2016 年 5 月 1 日,营改增在全国实行,彻底取消营业税,实现了增值税的全覆盖,因而从根本上解决了货物和服务税制不统一和重复征税的问题,促进了产品市场的统一。已有研究

¹钱冠林、王力(2009),第 112 页。

²国税函[2003]139 号《国家税务总局关于进一步明确推行防伪税控系统和金税工程二期完善与拓展有关工作的通知》。

表明,营改增通过消除货物和服务中,营业税和增值税互不交叉的情况,促进了企业的分工合作和专业化合作(陈钊,王旸,2016;范子英,彭飞,2017)。

营改增后的增值税税率有 17%, 13%, 11%, 和 6% 四档。2017 年 7 月 1 日, 简并增值税税率结构, 取消 13% 的增值税税率。¹陈晓光(2003)认为增值税税率档次减少,在降低纳税人税收负担的同时,也有利于减少效率损失。税率档次的简并,促进了产品市场的统一。

2. 约束条件的逻辑

税收征管能力在这一期间也在不断提高。金税工程一期和二期主要侧重于增值税的征收和管理,而 2008 年启动的金税三期工程则是以覆盖所有税种为目标。2016 年,金税三期工程完成了全国的推广。²至此,我国已经初步建立起一套覆盖所有税种、覆盖税收主要工作环节、覆盖各级国地税机关的税收管理信息系统。该系统在保障国家财政收入,为税制改革提供信息化支撑方面,起到了重要作用。同时,中共十八届三中全会提出“建立个人收入和财产信息系统”,也为实施综合与分类相结合的个人所得税制度,以及今后的房地产税改革奠定了基础。

但是,和前一时期类似,税制改革的四个约束条件中,央地两个积极性这个约束条件并没有得到很好的化解,这也使得在未来的税制改革中,如何化解这一约束成为了最主要的努力方向。

综上,这一期间的税制改革,使得“统一市场”的税收体系基本形成。流转税体系内,取消了营业税,实现了增值税的全覆盖,从根本上解决了货物和服务税制不统一和重复征税的问题,税收制度使得统一的产品市场基本形成。所得税体系内,分类与综合相结合的个人所得税制度的建立,税收制度使得统一的要素市场基本形成。

四、中国税制改革的未来走向

2013 年,中共十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》,首次提出“财政是国家治理的基础和重要支柱”,在完善税收制度方面,提出要“完善地方税系”。2017 年,中共十九大报告提出中国发展新的历史方位——中国特色社会主义进入了新时代,并在深化税收制度改革中,又一次提出要“健全地方税体系”。³

自 1994 年分税制改革以来,营业税作为地方主体税种,一直是地方政府税收收入的主要来源之一。⁴但自 2016 年 5 月“营改增”在全国全面推行后,营业税被取消,地方政府的主体税种也因此缺失。为此出台了一项中央和地方增值税收入划分的过渡方案,规定增值税由中央和地方的“75: 25”分成改为“50: 50”分成,但这仅仅是一个过渡期暂定 2-3 年的短期方案,之后需要根据地方税体系建设等改革进展,适时调整。⁵那么,地方税体系建设,包括哪些内容呢?可以从直接税和间接税两个角度来看。

从直接税角度来看,高培勇(2018)提出,以直接税改革对接“健全地方税体系”。其中,

¹财税[2017]37 号《财政部、国家税务总局关于简并增值税税率有关政策的通知》。

²国家税务总局办公厅:《2016·税收改革攻坚这一年:搭舞台——金税三期为税收事业插上金色翅膀》,国家税务总局官网,2016 年 12 月 26 日。

³见习近平(2017)。

⁴营业税占地方政府税收收入的比例,2014 年为 30%,2015 年为 31%。

⁵国发[2016]26 号《全面推开营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案的通知》。

直接税改革主要涉及个人所得税和房地产税,而这两个税种都是可以作为地方税主体税种或主要税种的选项,而进入地方税体系的。个人所得税制的改革方向,是继续完善综合与分类相结合的制度,充分发挥其调节收入分配的作用。也有研究指出,在个税改革中应考虑家庭收入差异,采用以家庭为单位的个税征收模式,缩小家庭收入差距(刘怡,李智慧,耿志祥,2017)。房地产税的改革方向,是在总结上海和重庆个人住宅房产税试点的基础上,加快房地产税立法并适时推进改革。¹值得注意的是,房产税改革不可避免地会带来收入分配效应,包括代际内的收入分配效应(范子英,刘甲炎,2015);以及代际间的收入分配效应,即收入在当代人和未来代人之间的再分配。Li 和 Lin(2018)在税收总收入不变的情况下,模拟了开征个人住宅房产税,降低个人所得税,或企业所得税,或政府债务的改革方案,得出这些改革方案虽然会提高未来代人的福利水平,却会降低当代人年轮人,尤其是老年人的福利水平。从直接税的角度来看,个人所得税和房地产税的改革,不仅反映出税收制度优化资源配置,嵌入经济的功能;也反映出税收制度调节收入分配,嵌入社会的功能。

从间接税角度来看,主要包括环境保护税和零售环节销售税,这两个税种也是可以作为地方税主要税种的选项,而进入地方税体系的。我国环境保护方面的税费,长期以来一直以排污费的形式征收,如污水排污费,大气排污费,噪声排污费等;2018 年开始,统一了形式多样的排污费,开征了环境保护税,共分大气污染物、水污染物、固体废物和噪声等 4 个税目。环境保护税的开征,反映出绿色税收体系,嵌入生态的功能。

一些学者认为,可以开征零售环节的销售税(retail sales tax),作为地方税体系的主要税种,如郭庆旺和吕冰洋(2013),朱青(2014)。Li, Lin,和 Narayanan(2018)在税收总收入不变的情况下,模拟了开征 6%, 8%, 或 10%的零售环节销售税,同时降低增值税的改革方案,得出这些改革方案虽然会提高未来代人的福利水平,却会降低当代人年轮人,尤其是老年人的福利水平。考虑补偿收入受损一代的销售税开征方案,有利于降低改革阻力,实现税制改革目标。

一方面,地方税体系,涉及到中央和地方财政关系,对发挥中央和地方两个积极性非常重要,也会对地方政府行为产生的重大影响;另一方面,与之相关联的税制改革,又都嵌入到经济、社会、生态的各个环节。因此,未来税制改革必将体现“财政是国家治理的基础和重要支柱”的指导思想,成为推动国家治理的组成部分之一。

五、结论

本文深入分析了中国税制改革四十年的基本轨迹,总结出税制改革的一条基本线索:即改革开放以来税制改革所经历的四个阶段,都是在当期财政汲取能力、央地两个积极性、税收征管能力以及宏观经济环境等约束条件下,逐步向着“统一市场”这一总目标迈进。经过四十年的税制改革,统一的产品市场和要素市场基本形成:在不同所有制经济成分之间,不同地区之间,货物和服务之间,公平了税负。

中国税制改革 40 年伴随着中国经济体制改革的发展而不断演变。改革开放之初,市场

¹中国居民住房价值在过去十几年有了快速的上升,2014 年房地产总价值是 2004 年的 4.17 倍,占 GDP 的比例也由 2004 年的 200% 上升至 2014 年的 212%。来自 Wind 数据库。

经济从无到有，与多元化市场主体相适应的税制相应建立；从计划和市场并存的多轨制，到全面转向社会主义市场经济，与社会主义市场经济相适应的税制建立起来，取消了大部分市场分割现象；随着社会主义市场经济改革的深入进行，经济体制中依然剩余的市场分割现象也逐渐被消灭，与这一现象相伴，一个适应“统一市场”发展的复合税制也最终建立了起来。

企业所得税，经过 1978-1993 期间的利改税和税利分流；经过 1994 年的统一内资企业所得税；经过 2003-2012 年间的“两法”合并，以及相关税收优惠政策的清理和转变，最终使得不同所有制经济之间和不同地区之间的企业所得税税负趋于平等，统一的资本要素市场基本形成。

个人所得税，经过 1994 工商税制改革，统一了名目繁多的个人所得税类；经过 2003-2012 期间个人所得税改革，内外籍人员费用扣除标准的差距逐步缩小；经过目前的分类所得税制向综合与分类相结合的个人所得税制转变，最终使得不同所有制经济里劳动者的税负趋于平等，以及不同来源的劳动所得之间税负趋于平等，统一的劳动力要素市场基本形成。

流转税类，经过 1984 年工商税制改革和之后的增值税试行范围扩大，工商统一税、产品税、增值税和营业税等 4 税并存；经过 1994 年工商税制改革，形成以增值税为核心的流转税系；经过 2003-2012 年间的增值税转型，形成消费型增值税；经过近年来的营改增试点及全国推广，营业税彻底被增值税取代，最终使得不同所有制经济之间的流转税负趋于平等，以及货物和服务之间的税负趋于平等，统一的产品市场基本形成。

中共十九大报告提出中国特色社会主义进入了新时代，在“财政是国家治理的基础和重要支柱”的思想指导下，未来的税制改革，也将成为我国推进国家治理体系和治理能力现代化的关键组成部分之一。税收制度也从嵌入到经济，到嵌入到经济、社会、生态等方方面面。国家治理视角下的未来税制建设方向，应该既能满足税收嵌入经济、社会、生态的中心思路，又能满足当前健全地方税体系的具体要求。

参考文献：

Li, S., S.Lin, and S.Narayanan, 2018, “The Effect of an Introduction of Retail Sales Tax in China”, *Asian Economic Papers*, Vol.17, No.2, pp. 1-20.

Li, S. and S. Lin, 2018, “Taxing Housing Property in China”, *Working Paper*.

Wagner, A., 1958, “Three Extracts on Public Finance”, In Musgrave, R. A., & Peacock, A. T. (eds), *Classics in the Theory of Public Finance*, London: Macmillan, pp1-15.

安体富、王海勇：《论内外两套企业所得税制的合并》，《税务研究》，2005 年第 3 期。

安体富：《如何看待近几年我国税收的超常增长和减税的问题》，《税务研究》，2002 年第 8 期。

陈共：《财政学》第七版，中国人民大学出版社 2012 年版。

陈晓光：《增值税有效税率差异与效率损失——兼议对“营改增”的启示》，《中国社会科学》，2013 年第 8 期。

陈钊、王昉：《“营改增”是否促进了分工：来自中国上市公司的证据》，《管理世界》，2016 年第 3 期。

董庆铮：《搞活国营企业与税利分流的几点思考》，《中央财政金融学院学报》，1992 年第 2 期。

范子英、刘甲炎：《为买房而储蓄——兼论房产税改革的收入分配效应》，《管理世界》，2015 年第 5 期。

范子英、彭飞：《“营改增”的减税效应和分工效应：基于产业互联的视角》，《经济研究》，2017 年第 2 期。

高培勇：《中国财税改革 40 年：基本轨迹、基本经验和基本规律》，《经济研究》，2018 年第 3 期。

郭庆旺、吕冰洋：《中国分税制：问题与改革》，中国人民大学出版社 2014 年版。

- 郭庆旺、吕冰洋：《地方税系建设论纲兼论零售税的开征》，《税务研究》，2013 年第 11 期。
- 江泽民：《加快改革开放和现代化建设步伐 夺取有中国特色社会主义事业的更大胜利》，人民出版社 1992 年版。
- 江泽民：《全面建设小康社会 开创中国特色社会主义事业新局面》，人民出版社 2002 年版。
- 蒋为：《增值税扭曲、生产率分布与资源误置》，《世界经济》，2016 年第 5 期。
- 柯美成：《关于全面推行税利分流的思考》，《经济管理》，1994 年第 1 期。
- 李萍：《财政体制简明图解》，中国财政经济出版社 2010 年版。
- 刘克崧、贾康：《中国财税改革三十年：亲历与回顾》，经济科学出版社 2008 年版。
- 刘克崧：《企业所得税“两法”合并：中国税制改革新的里程碑》，《管理世界》，2007 年第 3 期。
- 刘怡、李智慧、耿志祥：《婚姻匹配、代际流动与家庭模式的个税改革》，《管理世界》，2017 年第 9 期。
- 刘仲藜：《财税改革的历史机遇》，《中国财经报》，2008 年 12 月 11 日。
- 刘佐：《新中国税制 60 年》，中国财政经济出版社，2009 年版。
- 陆铭、陈钊：《分割市场的经济增长——为什么经济开放可能加剧地方保护？》，《经济研究》，2009 年第 3 期。
- 毛泽东：《论十大关系》，《人民日报》1976 年 12 月 26 日（1956 年 4 月 25 日中共中央政治局扩大会议）。
- 聂辉华、方明月、李涛：《增值税转型对企业行为和绩效的影响——以东北地区为例》，《管理世界》，2009 年第 5 期。
- 钱冠林、王力：《中国税收 30 年》，中国税务出版社 2009 年版。
- 申广军、陈斌开、杨汝岱：《减税能否提振中国经济？——基于中国增值税改革的实证研究》，《经济研究》，2016 年第 11 期。
- 税务稽查编写组：《税务稽查工作规程操作指南》，长春出版社 1996 年版。
- 魏楚、郑新业：《能源效率提升的新视角——基于市场分割的检验》，《中国社会科学》，2017 年第 10 期。
- 习近平：《决胜全面建成小康社会 夺取新时代中国特色社会主义伟大胜利》，人民出版社 2017 年版。
- 项怀诚：《坚持税利分流改革方向，进一步推进和扩大税利分流试点》，《中央财政金融学院学报》，1992 年第 1 期。
- 徐现祥、李郇：《市场一体化与区域协调发展》，《经济研究》，2005 年第 12 期。
- 许伟、陈斌开：《税收激励和企业投资——基于 2004-2009 年增值税转型的自然实验》，《管理世界》，2016 年第 5 期。
- 张卫国、任燕燕、花小安：《地方政府投资行为、地区性行政垄断与经济增长——基于转型期中国省级面板数据的分析》，《经济研究》，2011 年第 8 期。
- 赵树宽、石涛、鞠晓伟：《区际市场分割对区域产业竞争力的作用机理分析》，《管理世界》，2008 年第 6 期。
- 郑毓盛、李崇高：《中国地方分割的效率损失》，《中国社会科学》，2003 年第 1 期。
- 中国财政年鉴编辑委员会：《中国财政年鉴》，中国财政杂志社 1994 年版。
- 中国税务年鉴编辑委员会：《中国税务年鉴》，中国税务出版社 1993-1995 年版。
- 朱青：《完善我国地方税体系的构想》，《财贸经济》，2014 年第 5 期。

Tax Reform and the Establishment of Unified Market

——The Main Path of China's Forty-Year Taxation Reform

LI Shi-yu, FENG Jun-xin

(Renmin University of China, 100872)

Abstract: China's tax system has changed from a simplified tax system under the planned economy to a relatively comprehensive compound tax system under the market economy over the past 40 years. This paper summarizes the main paths of China's tax reform as a goal and four constraints, that is, under the constraints of fiscal capacity, central and local enthusiasm, tax collection and management, and macroeconomic environment, China's tax system was gradually moving toward a "unified market".

The goal of tax reform was not completed in one step, but achieved in several steps complying with the constraints under different periods. Therefore, through a series of reforms over the past 40 years, the turnover tax system completed the establishment of a unified product market, and the income tax system achieved the establishment of a unified factor market. Among the four constraints, the enthusiasm of central and local government has gradually become the most important one. The reform of the local tax system has also become the main focus of future tax reform.

Keywords: Tax Reform; Unified Market; Constraints