

# 对地方税体系的若干思考——以地方政府税收收入体系运行状况为分析基础\*

中国人民大学财金学院 郝硕博 李上炸

**摘要:** 在我国的体制改革过程中,虽然在每次的财政体制改革中也都赋予了地方税系以新的内容,但真正意义上的地方税体系的建立并没有作为一个真正的日程被安排,缺乏总体安排和战略思考,只是停留在被动的局面上,可以说地方财政在为“提高两个比重”做了一定的牺牲。然而,我国的市场经济体制已进入了全面完善的阶段,必然要对地方税体系的完善进行思考。本文以地方政府税收收入体系运行状况为分析基础,对我国税权划分、地方税种设计等地方税体系问题进行若干思考。

## 一、地方政府税收收入运行的现状分析

### 1. 分税制运行给地方财政收支带来的影响

首先,分税制运行优化了财力分配的格局,提高了中央财政的地位。从图1可以看出,分税制运行之前,中央财政收入地位处于较低水平,并曾经一度不断下降,但分税制将中央比重从1993年的22.02%提高到了1994年的55.70%,由此中央与地方的分配格局发生了重大变化,中央财政处于主导地位。

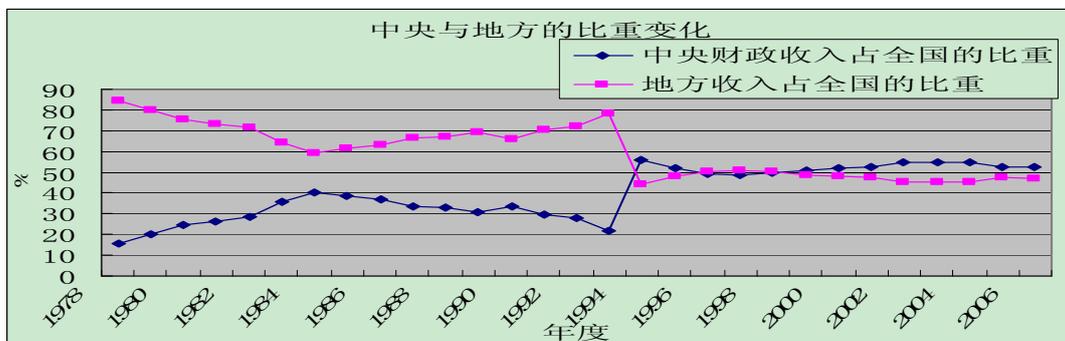


图1 中央与地方收入的比重变化

注:此处是指中央与地方本级财政收入。

资料来源:2007年《中国财政年鉴》。

与此同时,分税制改革改变了地方收支运行情况,从图2可知,分税制之前地方财政本级收支比重大致能平衡,但是分税制改革使得地方财政收入远低于地方支出的地位,而且近年来两者之间的差距有扩大的倾向。另一方面,图2还暗含着这样一个事实:分税制改革并没有针对财政支出的分配进行调整,重点是对财政收入(指税收)进行了重新配置,致使地

\*本文得到天津商业大学校级青年科研项目资助(项目编号:081110)。

方的财政收入地位从1993年的77.98%下降到了1994年的44.30%，下降了近34个百分点。但也应看到，分税制改革通过税收返还和其他转移支付等形式，维护了原有的既得利益格局。可以说，在很大程度上，税收返还等措施弥补了因分税制运行给地方财政收支带来的缺口。

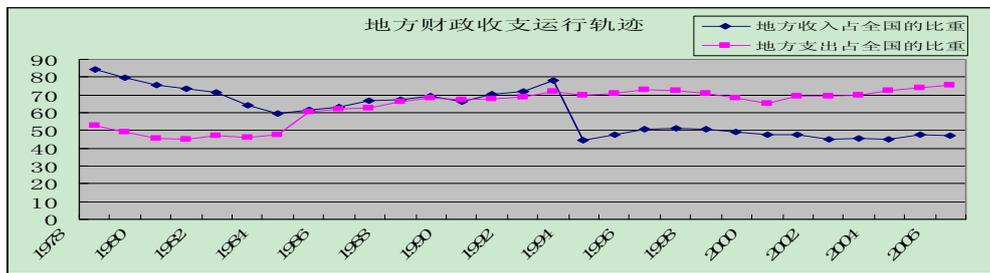


图2 地方财政收支运行轨迹（1978-2006）

注：此处是指地方本级财政收支，不包括中央通过税收返还和其他形式的转移支付给地方的支出。资料来源同上。

从性质上看，整个经济体制的改革基本上是分权化的改革，这在财政领域中的一个表现是地方财政支出规模不断扩大，占全国的比重逐渐提高，换句话说，地方政府承担越来越多的事权（最低也达到了65%）。但是，地方财政收入却需要很大程度上依靠中央的补助，地方财政收入有接近45%的比例需要来自中央财政的转移支付，虽然这是1994年分税制改革所带来的必然结果，如果仅从比例上看，将其跟国外的相关国家进行比较，也未必就能说是不合理的，但需要注意的是中央补助当中有相当成分是为了维持原有的既得利益的。仅就税收返还和原体制补助来说，2005年就占中央全部转移支付的35.6%，这还不包括其他转移支付中也有对既得利益的维护。

## 2. 在地方财政运行中，地方政府税收收入未能满足地方财政支出的需要

理论上讲，政府收费收入的存在是由于提供了准公共品，并且由于受益范围较为清晰，因此，以收费可以很好地体现出效率内涵，尽管如此，由于政府存在着内部人的利益等问题，需要对收费行为进行必要的监督活动，体现非盈利性质。如果确是如此，那么政府的收费性收入规模或其占全部财政收入收入的比重就不会太大，尤其在市场经济国家。如果说预算外和预算内活动均体现政府法定行为的话，那么在很大程度上，地方政府活动需要依靠收费收入才能维持平衡。预算内外收费收入占预算内外财政收入的比重近年来虽有下降趋势，但还是维持在40%左右，如图3。可以说，这种现状的存在，很大程度上源于体制内财政资源分配的不合理，因此，从一个侧面也反映了完善我国地方税的必要性。

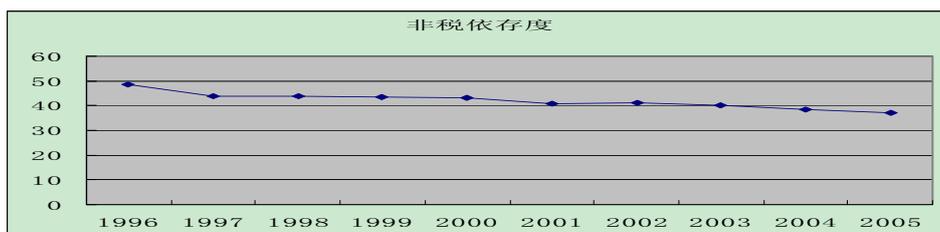


图3 地方政府非税收入依存度

资料来源：历年财政年鉴。

3. 在地方政府税收收入中, 属于地方税意义<sup>1</sup>上的税收收入所占比重并不大

从表 1 和表 2 可以看出, 目前我国属于地方固定的税种, 其筹集财政收入的能力相当有限, 占地方政府所获得的税收收入的比重虽然近年来有所提高, 但也只占 20% 之多, 不能成为真正意义上的主体税种。而能够称得上地方主体税种的主要是营业税、增值税、企业所得税、个人所得税等非地方税。

表 1 地方税收入占地方政府税收收入比重 (1999-2006)

|          | 1999  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  |
|----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 城镇土地使用税  | 1.35  | 1.33  | 1.127 | 1.22  | 1.26  | 1.26  | 1.30  | 1.34  |
| 房产税      | 3.95  | 4.00  | 3.59  | 4.05  | 4.05  | 3.72  | 3.59  | 3.38  |
| 耕地占用税    | 0.73  | 0.71  | 0.60  | 0.69  | 0.96  | 1.12  | 1.22  | 1.22  |
| 土地增值税    | 0.13  | 0.13  | 0.13  | 0.21  | 0.35  | 0.60  | 0.91  | 1.32  |
| 车船使用和牌照税 | 0.38  | 0.37  | 0.32  | 0.35  | 0.34  | 0.33  | 0.31  | 0.33  |
| 契税       | 1.45  | 1.81  | 1.85  | 2.55  | 3.35  | 4.27  | 4.99  | 5.19  |
| 印花税      | 0.89  | 1.01  | 0.82  | 0.88  | 1.00  | 1.09  | 1.20  | 1.29  |
| 城市维护建设税  | 6.81  | 6.77  | 6.23  | 7.10  | 7.45  | 7.68  | 7.62  | 7.36  |
| 合计       | 15.70 | 16.12 | 14.67 | 17.06 | 18.76 | 20.06 | 21.14 | 21.44 |

资料来源: 历年《中国财政年鉴》

表 2 1998-2005 年地方各项税收排前 5 的项目

| 项目      | 1998   | 1999    | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    |
|---------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 营业税     | 1340.5 | 1453.71 | 1625.67 | 1849.1  | 2295.03 | 2767.56 | 3470.98 | 4102.82 |
| 增值税     | 908.44 | 974.32  | 1139.97 | 1341.66 | 1547.38 | 1810.99 | 2404.43 | 2860.76 |
| 企业所得税   | 528.60 | 624.43  | 1051.82 | 1685.58 | 1200.58 | 1178.8  | 1596.00 | 2139.89 |
| 个人所得税   | -      | 412.83  | 510.18  | 716.01  | 605.83  | 567.25  | 694.82  | 837.97  |
| 城市维护建设税 | 292.00 | 312.57  | 348.96  | 380.62  | 467.11  | 546.71  | 669.74  | 791.02  |

资料来源: 资料来源: 历年《中国财政年鉴》

## 4. 各区域的税收收入自给率各不相同, 而且与 GDP 水平呈现较强的相关性

<sup>1</sup>地方税是指为了实现地方政府的职能, 由地方政府拥有一定的税收立法权和管理权, 收入归地方政府的若干税种和一定规模的税收收入的总称。本文区分地方税与地方政府税收收入, 后者税指地方政府在现有的财政体制框架内, 能够获得的税收收入总和, 它不仅包括地方税收入而且包含了共享税中地方获得的部分。分税制改革自 1994 年至今运行了十五年之久, 期间税制方面进行了几次大大小小的调整, 如 2002 年所得税分享改革, 证券交易印花税的分享比例调整, 取消农业税和农林特产税、暂停征收固定资产投资方向调节税、屠宰税、筵席税, 开征烟叶税, 等等。从目前来看, 地方税主要包括城镇土地使用税、房产税、城市房地产税、耕地占用税、土地增值税、车船税、契税、烟叶税、印花税、城市维护建设税等。

表3 各区域地方政府税收收入自给率<sup>1</sup>

|                 | 1999  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 平均    |
|-----------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 东部 <sup>2</sup> | 69.12 | 70.57 | 72.57 | 66.49 | 64.42 | 66.92 | 66.40 | 68.06 | 68.07 |
| 中部              | 44.42 | 42.18 | 39.05 | 35.77 | 35.43 | 34.44 | 33.66 | 32.85 | 37.23 |
| 西部              | 34.71 | 31.75 | 27.86 | 24.84 | 26.38 | 26.89 | 26.21 | 26.18 | 28.10 |
| 全国平均            | 47.83 | 46.38 | 44.45 | 40.46 | 40.34 | 40.95 | 40.28 | 40.49 | 42.65 |

数据来源：各年《中国财政年鉴》计算而得。

从表3可以看出，各区域税收的自给率呈现较大的差距，东部地区远高于中部和西部的税收自给率，而中部地区也略高于西部地区。这一方面说明我国地方税体系，近而财政体制远未健全，未成为地方财政支出的主体来源，不能起到保障财政收入的功能。而由于我国《预算法》规定地方政府不允许发行公债，由此判断我国地方财政并不具有一级独立性（即“一级政权、一级税权”），在很大程度上依赖于上级政府。税收自给率最高的是北京地区，自1999-2006年平均为84.15%，最低的是西藏，平均只有5.57%。另一方面，说明税收对经济的依存度较高，经济发达地区税收贡献较大。

虽然美国是税收分权最为彻底的，州和郡（市、镇）地方税收收入只占本级财政支出的45%左右，其缺口要靠联邦政府的转移支付以及地方政府的债券收入来弥补。再看日本，“都道府县税”与“市町村税”分别用于本级财政，但也仅占地方本级财政支出的30%左右。从此而言，我国的地方政府税收自给率并不太低，尤其是东部地区。但需要知道的是一方面，它们的地方财政缺口是由规范的、法制化的转移支付方式来弥补的，但是我国目前的转移支付远未规范化、法制化，而是相当程度上存在着对既得利益格局的考虑。另一方面，美国以及日本等国，它们的地方税是真正意义上的税制体系，地方政府对其拥有的税种具有相当的税权，而我国地方政府并没有。还需要知道的是如果考虑到我国财政领域还存在着大量的预算外和制度外的收支行为，而且大多是不规范的。此外，由于我国地方税收入占地方政府税收收入比重也不过20%（如表1），因此，地方财政支出对地方税的依存度很小，2006年只为8.68%左右，在这样的宏观运行背景下，重新思考地方税体系就成为了一种必要。

## 二、以地方政府税收收入体系运行状况为基础的相关思考

### 1. 地方政府收入缺乏主题税种支撑

省及省级以下地方政府各自缺乏主体税种，基本依靠增值税、营业税及企业所得税、个人所得税等税种共享，如表4所示。

<sup>1</sup> 税收收入自给率是指各省份税收收入占其财政支出的比重，表示财政支出对税收（不包括税收返还）的依赖程度。

<sup>2</sup> 根据财政系统对东中西部的地域划分标准，东部地区包括北京、江苏、浙江、山东、广东、福建、辽宁、上海、天津；中部地区包括山西、吉林、黑龙江、安徽、江西、河南、湖北、湖南、河北、海南；西部地区包括重庆、四川、贵州、云南、陕西、甘肃、新疆、西藏、宁夏、青海、广西、内蒙古。

其中，营业税、增值税、企业所得税、个人所得税这四者大致占地方财政收入的 61% 左右。也就是说地方各层级之间存在着“同体戚、共进退”的格局，这不利于地方财政的稳定性。因为一般而言，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，这样的财力格局与这些税种自身的性质并不匹配。

表 4 2002 年地方各级财政收入项目前五位排列表

| 排序 | 省级财政收入  | 地市级财政收入 | 县级财政收入  | 乡镇财政收入 |
|----|---------|---------|---------|--------|
| 1  | 营业税     | 营业税     | 营业税     | 农业税    |
| 2  | 企业所得税   | 增值税     | 增值税     | 营业税    |
| 3  | 增值税     | 企业所得税   | 企业所得税   | 增值税    |
| 4  | 行政性收费收入 | 城市维护建设税 | 行政性收费收入 | 企业所得税  |
| 5  | 个人所得税   | 个人所得税   | 城市维护建设税 | 农业特产税  |

资料来源：钟晓敏：《地方财政学》，216 页，北京，中国人民大学出版社，2006。

与此同时，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（如表 5 所示，人均 GDP 和人均地方政府税收的差异系数基本呈现同步的变动趋势，说明地方政府税收与 GDP 增长之间具有极强的相关性，因而另一方面也表明东中西部地区的税收自给率差异的根源所在——经济增长差异），在这种情况下，要让地方政府不关注 GDP 也是不太可能的（因此仅仅通过改变政绩考核体系来纠正地方政府行为的 GDP 倾向性<sup>1</sup>似乎也是不够的），因为地方政府需要依靠经济（GDP）发展才能获得更多的税源，从而提供更多的公共物品和公共服务。

此外，我国目前的税收收入中，占比重最大的是流转税（这里主要包括增值税、消费税、营业税和城市维护建设税、土地增值税、印花税、车辆购置税），1999—2007 年平均为 62.25%。笔者认为，一方面，在现有的税制不可能进行大范围调整以及人均国民收入不可能跳跃式上升的情况下，对地方税体系的思考也只能在现有的框架中进行，也就是说，地方税也主要是以间接税为主。另一方面，与所得税相比，间接税更容易影响资源配置，因此，这些税种的税权（包括对税率、税基的决定权）应主要集中在中央。

表 5 1999—2006 人均地方税的变异系数<sup>2</sup>

|              | 1999  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  |
|--------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 人均 GDP 差异系数  | 0.738 | 0.759 | 0.764 | 0.763 | 0.768 | 0.756 | 0.676 | 0.652 |
| 人均地方政府税收差异系数 | 1.274 | 1.225 | 1.266 | 1.324 | 1.336 | 1.375 | 1.366 | 1.290 |

资料来源：根据历年《中国财政年鉴》计算而得。

## 2. 我国现有的地方税种老化、筹资功能有限，不能适应经济社会发展新形势

地方各税种老化、覆盖面窄，难以发挥对不同阶层收入的调节作用。1994 年分税制后，

<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。

<sup>2</sup> 差异系数是标准差占均数的百分比例，计算公式是： $CV = S / X \times 100\%$ ，反映变量单位均值上的离散程度。数值越小说明该变量离均值的波动幅度也越小，从而说明变量的离散程度较低，因此越趋近于平均化。

我国虽然确立了自己的地方税体系,但除了营业税外,实际上大部分地方税都是计划经济的产物,比如,城建税、印花税、房产税、城市房产税,等等,都面临税种设计陈旧、内外税制不统一、课税范围狭窄、税额少、税率低以及税收弹性差等问题,对地方税收收入贡献不大。1994年税制改革以来,我国税制的改革和完善主要都是围绕流转税和所得税来进行,上述这些地方税税种的改革却停滞不前,已经无法适应我国经济社会发展的新形势。

马斯格雷夫(1959)曾对税收划分进行了总结,得出税收划分有效性的如下几个原则:

(1) 收入分配为目标的累进税归中央;(2) 起稳定作用的税收归中央;(3) 地区间分布不均的税源归中央;(4) 课征于流动性生产要素的税收归于中央;(5) 依附于居住地的税收较适宜归地方;(6) 课征于非流动性生产要素的税收最好归地方;(7) 受益性税收和收费对各级政府都适用。据此,可以看出1994年的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有效性。因此,需要重新思考地方税体系。

### 3. 我国财政体制是中央集权型的,但需要适度分权的配合

正如图2所示,现有的财政体制事实上是中央集权型的框架,94年的分税制改革并没有对财政支出进行调整,可以说仍然依据行政隶属关系来确定中央与地方的事权范围,只是对税收收入进行了重新分配,使原来的“先下后上”的财政资金分配流向变成了“先上后下”(倪红日,2005),目的在于提高中央财政的地位,随后的调整也基本沿用集权的思路,无法形成中央与地方的制衡关系。在省以下的财政体制中,也同样实行着集权思路(如表6)。事实上,正是这种集权的思路,上级与下级之间缺乏制衡的力量,这样的结果是各级政府容易产生机会主义倾向,表现在地方对收费权的滥用;不提供“民生财政”;“跑部钱进”;对财政支出资金使用的无效率;等等。

表6 2005年省以下各层级人均财力纵向分布

|      | 省本级  | 市本级  | 县级 |
|------|------|------|----|
| 东部平均 | 2.83 | 3.4  | 1  |
| 中部平均 | 2.51 | 2.36 | 1  |
| 西部平均 | 2.90 | 2.40 | 1  |
| 全国平均 | 2.81 | 2.60 | 1  |

数据来源:《中国地市县财政统计资料》(2006年)。

作为上述机会主义的一个体现,我国还存在着税收立法权的“形式集中而名义分散”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收,会造成次中央政府对“税收”的权力滥用,危及中央地位,进而可能达到无法控制的地步。但笔者认为上述怪现象的存在恰恰是中央没有理顺与地方的税收关系,而如果给予地方一定的权限,反而不会出现上述的“立法效率低下”问题。而且细观我国预算外支出的用途(图4),可以看出预算外支出主要是用于行政事业管理费,因而笔者认为,上述的担心是多余的,问题的关键是财政支出秩序的混乱而不是下放税收会带来上述的后果。因此,如果能够通过科学合理的

<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”。

财政支出管理方法和措施，合理控制住财政支出秩序，那么中央适当地下放税权是无须担心的。

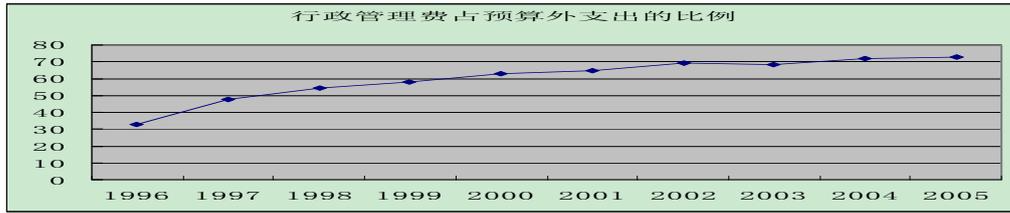


图4 地方预算外行政管理费占地方预算外支出的比重

资料来源：历年财政年鉴。

#### 4. 从国际改革趋势看，我国“高度集权型”的地方税体系已不合时宜

事实上，全球国土面积超过 300 万平方公里的国度里，唯独中国实行单一制，其余的均实行联邦制。而单一制与联邦制的重大区别在于地方权力是由宪法规定的还是由中央授权的，往往联邦国家下级政府（尤其是州政府）的自治权力要比单一制国家下级政府的自治权力大。这就是说国土面积越大的国家往往下级政府自治权力都要大些，以达到国家权力结构的稳定。随着地方自主管理经济社会事务意识的不断高涨，世界各国的税收立法也出现了中央向地方适度扩权的基本趋势，即便是原来税权高度集中的国家。以法国为例，法国是单一制国家，1982 年该国对中央与地方关系进行了一次重大改革，通过了《权力下放法案》，将印花税等地方税种下放，从而使地方的税收权限相较过去有较大程度的提高。2003 年，法国进一步修宪，直接对地方政府的税收立法权作出了规定。

从这个角度说下放些税权是符合国际潮流的。因此，我国也应该思考如何授予地方一些权限。然而事实却是中央政府想方设法地加强自身的权威<sup>1</sup>，占据主导地位，地方税权却过分集中于中央<sup>2</sup>，这与国际趋势格格不入。而且，虽然在财政资金进行二次分配（税收返还、均等化和专项转移支付后）之后，省及以下政府整体上占全国预算内财力的 80% 以上，但不容忽视的是中央正是通过各种转移支付（包括税收返还）占据了主导地位，因此可以说中央政府并不会因为下放些税权就失去主导地位。

### 三、完善地方税体系的思路

地方税体系的构建和完善，原本是财政部确定 94 年分税制框架之时的改革事项，但后来被搁浅至今，因此可预知未来必将作为一重点改革事项，尤其是地方税主体税种的选择，

<sup>1</sup> 然而据 Defigueiredo and Wingast (1997) 的研究，认为无论是联邦制还是单一制，只有建立起中央与地方之间相互制衡的机制，一个国家或政权才能可持续和高效地运转。而如何建立制衡机制，他们认为可以通过两种方式来设计：各级政府官员的产生渠道；对财政资源的支配权。在财权和人事权的控制上，上、下级政府之间如果各居其一，则上下级之间的有效制衡关系就容易达成。笔者认为，从政治的角度上看，我国应在财政资源的支配权方面，给予地方一定的权限，以维持一定的制衡关系。

<sup>2</sup> 我国实行中央集权型的体制，这符合政治上的统一和稳定原则。但是 1994 年的分税制改革，主要是解决中央与地方的税收收入划分和税收征管权的划分，而对于税收立法权、税政调整权等税收权限的划分，虽然有所触及，但幅度很小，而且这种划分也只是赋予省级政府有一些税政管理权，至于省以下政府几乎没有。比如省级政府可以对城市维护建设税、房产税、车船使用税、城镇土地使用税等税种制定实施细则，又比如中央只是将屠宰税、筵席税的某些税权（开征、停征权和税率的调整权）下划给地方决定。

使地方财力摆脱“土地财政”的约束,对于我国分税制的进一步调整、区域经济的发展、市场经济体制的成熟都具有重要的意义。十七大报告明确提出,“要健全中央和地方财力与事权相匹配的体制”。因此我们应当去反思我国现存的中央与地方的财权财力格局,而且,如果找到了地方税体系得以完善并成熟,很多问题将会迎刃而解,比如地方债务问题、省级财政体制问题、政府职能的转变问题。

仔细考察国外税权划分的做法(安体富、王海勇,2006),可以看出,国外均注重把基本的税收法律或主要税种的立法权集中于中央政府,在宪法和法律运行的范围内,中央政府对地方税收立法事项作出原则性的、有弹性的立法规定;在税收收入划分上,中央政府占据主导地位,从而保证了中央政府实施宏观调控的财力需要;在保证中央政府财力集中的基础上,充分考虑地方税体系在整个税收体系中的重要地位,致力于调动和发挥地方政府的积极性和主动性。它山之石,可以攻玉。

1. 建立合理、稳定的税权划分规则和模式:应以中央基本集权为主,以地方适度分权为辅(按照蒂波特模型的思路,可以认为地方税权的存在是居民和企业自由选择和政府提供公共产品的必要前提)。

根据《中华人民共和国宪法》第五节第一百条规定:“省、直辖市的人民代表大会和它们的常务委员会,在不同宪法、法律、行政法规相抵触的前提下,可以制定地方性法规,报全国人民代表大会常务委员会备案。”因此,在我国税权由行政立法改为立法机关立法<sup>1</sup>的基础上,笔者认为:

(1) 全国统一开征、对宏观经济影响较大、影响产业结构、税基流动性较强的中央税、共享税和地方税,如关税、增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税等税收,由中央统一立法和解释,税政制定权基本集中在中央。

(2) 全国统一开征但区域性特征比较明显的地方税种,如城镇土地使用税和房产税(两者即未来的物业税)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、税收减免以及征收管理等权限可赋予省级人大,这样可以消除前述税收立法的怪现象,这也符合党在十六届三中全会提出的“要在统一税政的前提下,赋予地方适当的税政管理权”原则。

(3) 零星分布、征收成本较高的地方税种,如车船税、契税、耕地占用税等,其立法权、征管权和税收政策制定权全部划归省级。此外,省级人大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,开征某些具有地方特色的税种,其税收立法权、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<sup>2</sup>。

2. 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

<sup>1</sup> 由于篇幅有限,此问题非本文的讨论重点。

<sup>2</sup> 即使美国属于税权分散型的国家,但也存在联邦对州和地方以及州对地方税权的“双重约束”与“收入管制”。州和地方政府的税权要受到上位法律的监督和制约,当地方政府出现不适当课征时,联邦法院有权作出停征的判定。在宪法和法律的基础上,上级政府对下级政府的税收活动实施了各种管制。

国家“十一五”规划纲要提出：“加快公共财政体系建设，明确界定各级政府的财政支出责任，合理调整政府间财政收入划分”；“调整和规范中央与地方、地方各级政府间的收支关系，建立健全与事权匹配的财税体制”。因此，合理界定各级政府间的财力，调整和优化中央与地方以及地方之间税收收入划分，至关重要。

上文已说明，地方财政收入有 45% 的比例需要来自中央转移支付（包括税收返还），而省级以下政府基本的财力分配格局（不考虑乡镇财政）是：2.8：2.6：1（2005 年数据），因此，我国各级财政在财力分配上基本遵循集权思路。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税体制：

（1）按照财权财力应该与事权相匹配的原则，在分配中央与地方的税收格局以及决定地方税体系的时候，需要首先考虑地方财政支出的主要项目，据此合理安排、充分使用公共资金，提高效率。

从表 7 可以看出，地方财政支出主要集中在文教科卫、行政管理费、基本建设支出、支农支出以及城市维护建设支出等方面，而遵循科学发展观要求、按照“压缩一般、保证重点”等原则，可以知道，未来财政支出会主要倾向于民生领域方面，而民生领域，从目前看基本上地方财政负责大头，这意味着未来地方财政压力将更大。因此，笔者认为在其他条件不变的情况下，可以借助财政贴息、多元化资本经营方式等，“四两拨千斤”，以此发挥财政资金在基本建设方面的作用。在此基础上再行思考其他财权财力与事权的匹配问题。

表 7 地方财政支出排名前 6 的项目

|          |    | 1998    | 1999   | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004    | 2005    |
|----------|----|---------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 财政支出     | 数额 | 7672.58 | 9035.3 | 10366.7 | 13134.6 | 15281.5 | 17229.9 | 20592.8 | 25154.3 |
| 文教科卫     | 数额 | 1912    | 2150   | 2450    | 3000    | 3532    | 3997    | 4623    | 5516    |
|          | 比例 | 24.93   | 23.80  | 23.64   | 22.85   | 23.11   | 23.20   | 22.45   | 21.93   |
| 行政管理费    | 数额 | 1235    | 1410   | 1659    | 2054    | 2486    | 2898    | 3472    | 4195    |
|          | 比例 | 16.11   | 15.61  | 16.01   | 15.65   | 16.27   | 16.82   | 16.86   | 16.68   |
| 社会保障支出   | 数额 | -       | 863    | 1199    | 1581    | 2037    | 2417    | 2817    | 3358    |
|          | 比例 | -       | 10.34  | 12.58   | 12.78   | 14.48   | 15.37   | 14.73   | 14.23   |
| 基本建设支出   | 数额 | 778     | 1062   | 1093    | 1647    | 1889    | 1906    | 2093    | 2675    |
|          | 比例 | 10.14   | 11.75  | 10.54   | 12.54   | 12.37   | 11.07   | 10.17   | 10.64   |
| 支农支出     | 数额 | 557     | 608    | 689     | 819     | 983     | 999     | 1551    | 1644    |
|          | 比例 | 7.26    | 6.74   | 6.65    | 6.23    | 6.43    | 5.80    | 7.54    | 6.54    |
| 城市维护建设支出 | 数额 | 439     | 472    | 539     | 640     | 732     | 851     | 1062    | 1261    |
|          | 比例 | 5.72    | 5.22   | 5.20    | 4.87    | 4.79    | 4.94    | 5.16    | 5.01    |

注：比例指占地方财政支出总额的比例。社会保障支出是指狭义的社会保障支出，主要包括抚恤与社会福利救济费、行政事业单位离退休支出、社会保障补助支出。

资料来源：历年财政年鉴。

（2）深化分税制改革，逐步确定各级财政的主体税种。按照行政级次，我国实质上存在着五级政府，而目前设置的税种（包括税附加、和暂停征收的）有 24 个，明显可以看出，要在五级政府之间配置 24 个税种，必然要走共享税收的道路（贾康，2004），而且在市场经

济体制下，如果能让税种和政府的经济功能互相对照，给地级市配置相应的税种难度较大。而如果能够减少财政级次（随着经济市场化的加深，实际上“市管县”已存在诸多弊端，而省管县的做法在全国多个省份已经开始推行实施），并在此基础上为各级政府找到相应的主体税种，那么在省以下推行分税制财政体制则相对容易多了。从长远看，营业税、企业所得税、社会保障税等可以作为省级主体税种，物业税（尚未开征）、城市维护建设税等其他税种可以作为市县级税种。

（3）中央财政应逐渐调整转移支付结构，逐步提高均等化转移支付的比重（目前均等化转移支付占全部转移支付的比重只有10%左右），改善“不同区域不同公共服务”的状况。尽可能地在均等化转移支付中引入因素法，将地方政府的教育和公共卫生等基本公共产品服务经费作为基本因素纳入均等化转移支付之中，实现不同地区可以获得水平大致相等的基本公共服务。

（4）整顿规范地方的收费权。

### 3. 科学、合理配置地方税种，完善地方税制结构

（1）为加强资源节约型和环境友好型社会的建设，应“简化”当前财产税制，推出物业税。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。

财产税是对纳税人拥有的财产征税，各国财产税目前多以不动产即房地产为主要课税对象。财产税具有成为地方税主体税种的良好禀赋。在美国，随着城市的发展和城市化进程的加快，房地产税收为地方政府提供了稳定持久的财产税税源，而稳定的财政资金又可以使地方政府为居民提供更多、更好的公共交通、教育、安全、环境建设等公共服务。

目前我国存在着省级以下财政体制财力分配的困难；“土地财政”单一结构的破解之难；而且地方财政收入如何突破与GDP密切挂钩的特征进而寻求稳定运行的模式之难；而对这些问题的破解，都需要重新思考地方政府的主体税种和税种运行特征。

表8 2005年个别城市房地产税收的比重

| 地区 | 房地产业税收   | 税收合计      | 房地产业税收所占比重 |
|----|----------|-----------|------------|
| 北京 | 156 0831 | 748 8742  | 20.8       |
| 天津 | 44 9103  | 198 2577  | 22.7       |
| 大连 | 22 6947  | 103 8980  | 21.8       |
| 上海 | 250 5721 | 1085 7880 | 23.1       |
| 宁波 | 33 5088  | 176 6235  | 18.97      |
| 厦门 | 15 0437  | 69 2970   | 21.71      |
| 青岛 | 26 8170  | 120 8779  | 22.19      |
| 深圳 | 60 3183  | 379 3028  | 15.9       |
| 重庆 | 24 9812  | 135 6424  | 18.5       |

资料来源：《中国财政年鉴》2006年。

从表8可以看出，我国多数地方政府对房地产业的税收依存度比较高，房地产税收占全部税收的比重达到了15-25%左右。但是要注意的是，我国现有的对房地产方面的税收主要

是在交易环节的，而不是保有环节，这与国外的房地产税制有本质的区别。因而要转变政府的经济职能、突破“土地财政”的一个重点在于推行课征于保有环节的物业税。通过对物业税税基的关心和培育，政府通过改善“软”和“硬”的投资环境来发展地方经济（而不仅仅是房地产经济），即地方政府会通过“公共化”的经济行为来管理经济，从而可以实现“自身财政收入最大化”，有助于破解“诺斯悖论”，解决地方政府短期行为倾向的问题。

此外，国内对物业税的改革，目前的基本基调是将现有的城镇土地使用税、房产税以及城市房地产税归并为统一的物业税，维持现有的总税负不变，而且政府主要是在房地产的取得、流转环节和保有环节进行税负的调整。因此，可以知道开征物业税之后占地方政府税收的比重不会发生大的变化。但是，随着经济的发展，物业税所占比重必将提升，必将成为地方政府的稳定税种。

(2) 尽快推出社会保障税，使之成为省级主体税种，以便协调中央与地方的财权与事权。分税制体制赋予地方财政的某些事权，并没有给予足够的财权及财力与之相匹配。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。考虑到社会保障统筹层次不断提高的改革趋势，因此，社会保障税未来将成为省级的主体税种。

(3) 改变城市维护建设税的计税依据（由原来的“三税”附加变为以销售收入、营业收入和其他经营收入为计税依据），扩大征税范围，面向所有地区、企业和个人征收，使之成为市、县级财政的独立税种。

(4) 对其他税种进行税率、税基等方面的调整：印花税、契税、耕地占用税等地方税。

#### 参考文献：

1. 倪红日：《对中国政府间公共服务职责划分的研究》，财政转移支付和政府间事权财权关系研究。
2. 贾康：《地方财政问题研究》，经济科学出版社，2004年版。
3. Defigueiredo, Rui J. and Wingast, Barry R. (1997) : “ Self-Enforcing Federalism: Solving the Two Fundamental Dilemmas”, Mimeo, Stanford University, April, 1997.
4. 郝硕博、李上炸：《地方财政的税源结构及变动趋势实证研究》，《税务研究》2008年第6期。
5. Musgrave, Richard, 1959: Theory of Public Finance: A Study of Public Economy, New York: McGraw.
6. 安体富、王海勇：《税权划分的国际比较与改革思路》，《经济研究参考》2006年第58期（总第2018期）。