



2010年第 10 期 / 总第 92 期

主办单位：中国人民大学中国财政金融政策研究中心

Public Economic Review 郭庆旺/主编

# 公共经济评论

China Financial Policy Research Center Renmin University of China

[www.frc.com.cn](http://www.frc.com.cn)

## 中国中长期税制改革研究

研究中长期税制改革问题，对制定中长期税制改革方案和实现经济社会持续稳定发展具有重要意义。本文就宏观税负、税制结构、税收体系和税收征管现代化等四个方面，分析了我国税制的现状、存在问题、国际借鉴和改革运行方向。

## 从国际比较视角看我国的分税制改革

本文从国际比较的角度对当前我国分税制的一些热点问题进行了探讨，认为：在地方一般预算收入中，本级收入占的比重较低并不会影响地方财政的支出，关键是要有一个科学合理的中央对地方的转移支付制度；我国是单一制国家，不可能给地方政府税收立法权，但可以让地方在中央立法的框架内有一定的选择权，此外还可以通过发展中央地方共享税的路径完善地方税体系；下一步完善分税制应适当调整中央与地方的分税办法，并进一步加大均衡性转移支付的比重。

# 中国人民大学资本市场论坛系列首场讲座成功举办

10月14日晚,由中国人民大学财政金融学院和金融与证券研究所联合举办的资本市场论坛系列首场讲座于公共教学一楼1101教室成功举办。本期讲座主题为“资本市场:中国经济的锋刃——国际金融变局下的中国资本市场发展。”,中国证监会研究中心祁斌主任担当主讲人。校长助理兼研究生院常务副院长吴晓求教授主持了本次讲座,财政金融学院副院长庄毓敏教授、党委副书记庞红教授等领导 and 老师出席了此次讲座。

吴晓求教授首先向大家介绍了资本市场论坛系列讲座的基本情况和主讲人祁斌主任。

祁斌主任首先介绍了美国金融危机的背景和金融危机下颁布的《美国金融改革法案》,他认为该法案起到了阐述现代金融体系的规模和双面性,弥补监管真空、防范系统性风险,加速全球化进程、促进国际监管协作等作用,可谓“一次理性的回归”。

然后,祁斌主任用风趣的语言从投行模式激进转型、金融创新剑走偏锋、信用消费危如累卵三方面分析了此次金融危机的必然性,从系统性崩溃、郁金香泡沫两个方面阐述金融危机的不可防范性。随后祁斌主任用雷曼破产的案例说明,提高市场效率的同时增加了市场风险,金融市场的不断复杂化导致了风险的不放大,所以要加强监管力度,防范系统性风险。此外,祁斌主任还阐述了国际化进程日益加快下的金融新世界对人类发展的巨大冲击,但他认为金融市场发展总方向并不会因此发生巨大改变。

对于中国经济现状,祁斌主任主要讲述了其面临的巨大挑战。他首先用自己的亲身经历肯定了改革开放以来中国经济所取得的重大成就、后发优势和当前经济大国地位,阐述中国经济发展的两个驱动力分别为实体经济的崛起和市场化改革,并用富士康、鸣鸣祖拉、钢铁产业的实例指出中国面临的经济规模与质量存在巨大反差、中国制造业模式陷入僵局的现状,强调中国必须提高产业竞争力、实施产业可持续发展,并且在资本环境下进行存量的整合和增量的发掘。

祁斌主任指出,中国资本市场的发展原则必须是市场化和法制化,改革和发展中国资本市场需要提高市场效率、扩展市场边界、加快国际化步伐。随后,祁斌主任发别用日本的成就与失落、欧洲的经济问题、美国的硅谷奇迹对比中国现有经济状况,分析中国经济转型的成败在于是否能完善市场经济体制、提高社会资源配置效率和资本市场的发展程度。

最后,祁斌主任联系中国的十二五资本战略规划,鼓励所有人大学子关注中国资本市场,充分彰显中国人的创业精神与竞争意识,为中国未来资本市场发展贡献自己的力量。

中国人民大学财政金融学院和金融与证券研究所联合举办的资本市场论坛系列讲座,拟邀请资本市场各领域的专家做10场专题讲座,以培养更多资本市场专业人才,让更多的青年学子了解资本市场的理论与实践。

# 中国中长期税制改革研究

安体富\*

摘要：研究中长期税制改革问题，对制定中长期税制改革方案和实现经济社会持续稳定发展具有重要意义。本文就宏观税负、税制结构、税收体系和税收征管现代化等四个方面，分析了我国税制的现状、存在问题、国际借鉴和改革运行方向。

关键词：宏观税负 税制结构 税收体系 税收征管现代化

我国 1994 年的税制改革初步建立了适应社会主义市场经济体制的税制体系框架，2004 年开始的新一轮税制改革，又使我国的税制进一步得到完善。但是，16 年以来国内外经济形势发生了巨大变化，目前我国进入了一个新的发展阶段，经济体制改革也在不断深化，这必然要求税收制度要与之相适应，不断完善。特别是，今年是“十一五”规划的最后一年，政府正在制定“十二五”规划，那么，今后五年、十年，甚至更长一些时间，税收制度如何改革和发展，即中长期税制改革问题，应成为我们研究的重要课题。这里主要有四个问题需要研究：宏观税负水平、税制结构、税种和税收体系的完善及征管的现代化问题。

## 一、宏观税负水平问题

如何判断我国的宏观税负水平？是高还是低？是重还是轻？这在理论界和实际部门一直存在着争论。由于宏观税负是个复杂的问题，宏观税负水平的高低受多种因素的影响，可以从不同角度进行分析，因此有不同看法是非常正常的，应该通过多角度、深入研究，逐步得到大家可以认可的结论。2009 年 9 月 2 日中国税务报发表了国家税务总局收入规划核算司课题组（以下简称《课题组》）有关宏观税负的分析文章，文章通过中外对比得出结论：“我国宏观税负目前仍处于世界较低水平”。我认为，不能仅从中外简单对比中就得出我国税负水平低的结论；另外还有个同哪些国家比，如何比的问题；再则，宏观税负水平高并不意味着税负重，宏观税负水平低也并不意味着税负轻。

### （一）在中国，不能脱离政府收入水平孤立研究宏观税负

应当承认，衡量宏观税负水平的高低，国际上通常使用税收收入占国内生产总值(GDP)的比重来反映。但在我国国内研究中则形成了三个口径的宏观税负指标：小口径—税收收入占 GDP 比重；中口径—财政收入（预算内收入）占 GDP 比重；大口径—政府收入占 GDP 比重。<sup>1</sup>这种界定，几乎成了大家的共识。为什么？这涉及到宏观税负的概念和作用问题。之所以要设立宏观税负这一指标，是为了衡量政府支配财力的多少和国民的负担水平。在国外，大多数国家，政府收入的绝大部分或大部分来自于税收，因此，税收收入占 GDP 的比重大体上能反映政府支配财力的水平，尽管各国都或多或少有税外收费，但比重有限，

\* 本研究得到国家社会科学基金重大项目“贯彻落实科学发展观与深化财税体制改革研究”（07&ZD012）的资助。安体富，中国人民大学财政金融学院。

<sup>1</sup> 安体富、岳树民：《我国宏观税负水平的分析判断及其调整》，《经济研究》1999 年第 3 期。

并且都要纳入预算。在我国则不然，政府收入除了包括财政收入即预算内收入（人称“第一财政”），还包括预算外收入（人称“第二财政”），制度外收入（人称“第三财政”），土地出让金收入（人称“第四财政”），等等。这就是说，在我国，税收占 GDP 的比重不能反映政府支配财力水平和国民负担水平。记得 1998 年 3 月 19 日，朱镕基在九届人大一次会议上当选总理当天的中外记者招待会上指出，“目前存在的一个问题是费大于税。……，使老百姓负担不堪，民怨沸腾”<sup>2</sup>。当时，1998 年税收收入占 GDP 的比重仅为 10.97%，而各种收费占 GDP 的比重大约为 15%，税费合计为 25% 左右。显然，单用税收占 GDP 的比重这一宏观税负指标，既不能真实反映政府实际支配的财力水平，又不能反映国民的“不堪重负”。正是在这种背景下，学术界提出了宏观税负的大、中、小口径问题。近些年来，政府非常重视税外收费的改革问题，也取得了很大成绩。但应看到，直到目前为止，非税收入仍占相当大的比重，根据政府预决算报告，2009 年我国财政收入占 GDP 的比重为 20.4%，政府性基金收入占比为 5.6%，社保基金收入占比约为 5%，以上合计为 31%，如果再加上住房公积金收入，国有企业上交利润收入，以及财政专户管理的其他收入和地方的其他收费，估计不会低于 35%。2009 年我国税收收入占 GDP 的比重为 17.7%，约占政府收入的 51%。可见，在我国的特定条件下，单用小口径的宏观税负指标来衡量国民的负担水平是没有多大意义的，或者要大打折扣。另外，根据《课题组》提供的材料，2006 年 24 个发达国家的宏观税负（含社保交款）平均为 35%，发展中国家平均为 28.9%，<sup>3</sup>如果对应我国 2009 年的政府收入占 GDP 的比重（35%）来看，恐怕难于得出我国宏观税负偏低的结论。

## （二）衡量小口径宏观税负（税收占 GDP）的高低，有个同哪些国家比和如何比的问题

《课题组》在进行宏观税负（税收收入占 GDP 比重）的国际比较时，选取了 24 个发达国家和 18 个发展中国家，这两类国家中的宏观税负都存在高、中、低之分。例如，在 24 个发达国家中，高税负大都集中在北欧，其中：2006 年不含社保交款的宏观税负，丹麦为 47.8%，冰岛为 39%，瑞典为 37.4%，挪威为 35.4%（2005），等等。大家都知道，北欧国家属于“福利国家”，不具有可比性，由此拉高的发达国家的平均宏观税负值也不具有可比性，这将在后面作专门分析。其他发达国家中，美国为 21.3%，德国为 23.2%，日本为 17.6%（2005），韩国为 15.7%（2005）。日本和韩国同为亚洲的两个发达国家，又与我国近邻，但都低于我国目前的宏观税负，我国 2009 年税收占 GDP 比重为 17.7%，2007 年为 18.3%。美国是世界第一大经济体，最发达的经济强国和军事强国，然而，我国与之相比，仅低 3 个百分点，可以说，已相当接近，由此能得出我国宏观税负偏低的结论吗？关于发展中国家的宏观税负，也有个选哪些国家进行税负的 average 问题。目前全世界有 170 多个发展中国家，按人均 GDP 计算和衡量，大多数属于低收入国家，其宏观税负大多在 15% 左右，有的甚至还不到 10%，<sup>4</sup>而《课题组》选择的 14 个发展中国家中，除个别国家外，多数都是排名相当靠前的国家，特别是有 5 个国家是前苏联和东欧的转型国家，其特点：一是经济发展水平相对比较高，二是原为集权型国家，因而他们的宏观税负（不含社保交款）相对也比较高，例如，俄罗斯为 26.5%（2006），匈牙利为 24.6%（2005），保加利亚为 24.1%（2005），波兰为 21.5%（2006），捷克为 19.8%（2006）。而与我国相邻的几个发展中国家和地区的

<sup>2</sup> 朱镕基：《朱镕基答记者问》，人民出版社 2009 年版，第 5-6 页。

<sup>3</sup> 国家税务总局收入规划核算司：《部分国家和地区简明税收统计资料（2008 年版）》，（内部资料）。

<sup>4</sup> 袁振宇、朱青、何乘才、高培勇：《税收经济学》，中国人民大学出版社 1995 年版第 64-65 页。

宏观税负（不含社保交款），要么同我国相当，要么低于我国，例如，马来西亚（2003）和泰国（2006）为 18.5%，印度为 14.3%（2002），印尼为 12.3%（2004），我国台湾地区为 13.5%（2006）等。总之，进行宏观税负的 international 比较时，有个国家选择和有无可比性问题。综合上述分析，目前我国的小口径的宏观税负（税收收入占 GDP 比重）如果说不高的话，起码也不算低。

### （三）从国民收入分配格局看税负

国民收入分配格局，是指国民收入分配中政府、企业和居民三者之间的比例关系，它是涉及改善民生、拉动消费、启动内需的一个根本性问题，是制定收入分配政策的基础和前提。当前我国国民收入分配格局存在“向政府和企业倾斜”，居民分配比率呈下降趋势的特征。经过初次分配和再分配之后，形成国民收入分配的最终格局，它反映国民收入各分配主体的资源最终占用状况（见表 1）。自 1996 年到 2007 年间，政府最终分配比率一直处于上升趋势，由 1996 年的 17.1% 提高到 2007 年的 24.1%。企业也一直处于上升趋势，由 1996 年的 13.6% 提高到 2007 年的 18.4%。居民一直处于显著下降趋势，由 1996 年的 69.3% 下降到 2007 年的 57.5%。

表 1 国民收入的初次分配和最终分配格局 单位：%

年份	政府分配份额		企业分配份额		居民分配份额	
	初次	最终	初次	最终	初次	最终
1996	15.1	17.1	16.7	13.6	65.3	69.3
1997	15.7	17.5	17.6	14.4	64	68.1
1998	16.4	17.5	17.1	14.3	64	68.2
1999	16.5	18.6	17.6	14.3	63.4	67.1
2000	16.3	19.5	18.5	15.6	62.9	64.9
2001	18	21.1	17.7	15.1	62.2	63.8
2002	17.1	20.5	16.9	14.3	64	65.2
2003	17.7	21.8	18.5	15.5	62.1	62.7
2004	17.6	20.2	24.2	22.4	57.0	57.4
2005	17.3	20.7	22.7	19.5	58.9	59.8
2007	19.5	24.1	22.6	18.4	57.9	57.5

资料来源：本表根据中国统计年鉴和资金流量表的有关数据计算而得。

对比美、日等国家的国民收入分配格局，可以看出，我国的居民最终分配所占比重是较低的，而政府和企业的分配所占比重则较高：首先，美国在 20 世纪 90 年代以来居民的分配比率一直较为稳定，平均为 73.4%，而政府和企业分配比率分别为 13%。美国居民在收入分配中所占比重高于我国 15.9 个百分点，而政府和企业的分配所占比重分别低于我国 11.1 与 5.4 个百分点；其次，日本的人均 GDP 在 1973 年达到 3348 美元时，居民最终分配比率为 75%，2005 年为 73.4%，高于我国居民分配所占比重 17.5 个百分点。同年政府和企业最终分配所占比重分别为 17.6% 与 9%，分别低于我国 6.5 与 9.4 个百分点。（见表 2）

表2 日本的收入分配格局 单位：%

年份	政府		企业		居民	
	初次分配	再分配	初次分配	再分配	初次分配	再分配
1996	7.1	19.2	9.7	5.4	83.2	75.4
2000	7.6	17.8	11.1	7.7	81.3	74.5
2005	9	17.6	13.4	9	77.6	73.4

注：资料来源于岳希明，“Income distributional consequences of fiscal policy in China”，2008。

从上述材料和国际比较中可以看出：我国居民在国民收入分配中所占份额过低，目前已降到最低点，这严重制约了居民消费水平的提高。居民收入份额偏低的原因：一是在初次分配中，企业利润侵蚀了工资；二是这些年来政府收入、特别是税收收入快速增长挤占了居民分配份额。“2001-2005年政府财政收入逐年高速增长，年均增速为18.7%，是1978年以来财政增收速度最快的时期，而同期居民总收入的年均增速则保持着9.7%的平稳增长。政府组织收入的能力和速度远远超过同期经济产出的增速和居民收入的增长。这种国民收入向政府集中的分配态势必然从收入分配的源头上限制或挤占居民收入份额的增加，对扩大居民消费存在着负面影响。”“中国政府应适当调整国民收入分配格局，使政府的收入份额有所下降，居民的收入份额有所提高，努力扩大居民消费，促进内源型经济发展。”<sup>5</sup>

有人对上述数据提出质疑，认为“我们国家财政收入占GDP的比重，名义指标是20%左右，实际应该是30%左右。而西方相对应的数据是在40%到50%。……于是就产生了这样一个悖论，百分之百的蛋糕，怎么会政府拿走40%到50%，然后还有70%给它的居民？”<sup>6</sup>其实，这并不存在什么矛盾，因为“政府收入”和在国民收入最终分配中“政府分配份额”是两个不同的概念，西方国家集中的收入比重高，但它又通过转移支付和补助等形式转给了居民；而我国则相反，或者直接转给居民的份额偏少。

#### （四）从政府提供公共产品和服务的角度看税负

这里首先要明确，“宏观税负的高低”与“税负的轻重”，是不同的概念，即税负高并不意味着税负重，税负低也不见得税负轻。在这里评价税负的轻重，必须联系政府为纳税人提供的公共产品和服务的数量和质量进行考查，即这是衡量税负轻重的最终标准。因为在市场经济条件下，税收是公共产品和服务的价格，评判价格的高低，要看是否物有所值。因此，如果政府能为纳税人提供充足且高质量的公共产品和服务，那么即使政府征收较高的税收，纳税人仍然可能不会感到税负重，例如，许多西方发达国家、特别是北欧“福利国家”的情况就是如此；反之，如果一国政府在教育、医疗卫生、养老、住房保障等“民生财政”方面投入不足，纳税人就会觉得税负重。

最近几年政府加大了对有关“民生”方面的投入，但总体来看这方面的投入仍相当不足。例如，从1993—2006年的14年间，我国文教科学卫生支出占国家财政支出总额的比例不仅没有增大，反而从1993年的21%下降至2006年的18%。行政管理费占国家财政支出总额的比例，1978年为4.7%，1993年为11.5%，2006年上升到14%，如果再加上用于

<sup>5</sup> 孔泾源、刘强：《国民收入分配与居民消费》，载王梦奎主编：《迈向新增长方式的中国》，社会科学文献出版社2007年版。

<sup>6</sup> 贾康：《中国政府财政收入占GDP比重偏低》，载财政部网站。

行政管理方面的基建等支出大约在 20%左右。教育、医疗卫生和社会保障等这些属于全国性的公共产品和服务,本应主要由中央政府承担的责任,但在我国却甩给了地方,而地方政府、特别是基层政府财政相当困难,无力承担。2008年,地方财政支出中教育占 17.8%,社会保障和就业占 13.1%,医疗占 5.5%,这些基本的民生支出只占地方总支出的 36%,远低于 OECD 国家 62%的平均水平<sup>7</sup>。又如,近几年我国房价暴涨,“买房难”的问题,引起民众极大关切,而政府承建保障性住房,是实现“居者有其屋”的重要政策措施,但我国政府在这方面的投入严重不足。2006年,全国财政用于廉租房建设的资金总共不到 40 亿元,享受廉租房政策的居民只占总户数的 0.5%,而发达国家一般是 10%左右<sup>8</sup>。2009 年中央财政用于保障性住房的支出 550.56 亿元,仅占当年本级财政支出的 0.4%,而发达国家的这个比例一般是 1%--3%<sup>9</sup>,香港在 2006--2007 年度用于这方面的支出约 158 亿元,占特区政府总支出的 6%。世界大多数国家的社会福利支出在其政府财政支出中占据相当大比重,2003 年,美国为 47.39%,德国为 71.49%,法国为 48.65%,俄罗斯为 39.45%,巴西为 38.73%,<sup>10</sup>而在我国的社会福利性支出(包括教育、医疗卫生、社会保障和就业等)占财政支出的比例,2006 年为 25.9%,2009 年为 28.8%。可以看出,尽管这几年这方面的支出在不断增长,但与国外相比,仍存在巨大差距。正是这种政府提供基本公共产品和服务与宏观税负水平的不对称,才使得纳税人产生税收负担偏重的感觉。

### (五) 未来 5-10 年我国宏观税负水平的合理区间

经过以上分析,可以认为:目前我国政府收入占 GDP 的比重(大口径的宏观税负)偏高,而财政收入、税收收入占 GDP 的比重(中、小口径的宏观税负)与当前的经济社会发展大体上是相适应的。今后 5-10 年我国宏观税负水平发展的趋势和合理区间,主要决定于以下几个因素的相互作用:

**1. 经济发展的水平和速度。**这是影响宏观税负水平高低的决定性因素。因为经济发展水平愈高,社会产品和财富就愈丰富,人均 GDP 和人均收入就愈高,这样税基就更宽广,同时整个经济对税收的承受能力就更强。从横向比较看,经济发达国家的宏观税负水平,一般都高于发展中国家;从纵向比较看,一个国家在其发展的历史进程中,宏观税负水平呈现不断上升的趋势,这也主要是由经济发展水平决定的。中外历史的发展和实践都证明了这一规律。

另外,经济发展速度的快慢或升降对宏观税负高低的影响,表现为 GDP 增长速度与税收增长速度之间的对比关系,这可用税收弹性系数来表示。通常情况下,经济快速增长和繁荣时期,税收收入的增长速度会高于 GDP 的增长速度,即税收弹性系数大于 1,其原因主要有二:一是我国的现行税收制度存在重复征税问题,例如,营业税存在重复征税问题。现行增值税由生产型转为消费型,仅限于固定资产中的机器设备部分,而该部分只占整个固定资产投资的 1/4 左右,其余的 3/4 部分是厂房建筑物和其他费用,尚未转型,仍存在重复征税问题。于是,GDP 增长愈快,重复征税愈严重。二是经济快速增长和繁荣时期,会带来收入的更快增长和经济效益的提高,从而使所得税和财产税有更快的增长。这为我国的实践所证明。1997—2009 年 12 年间,我国税收收入年均增长 17.9%,GDP 年均增长

<sup>7</sup> 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。

<sup>8</sup> 朱青:《对我国税收负担和减税问题的剖析》,《税务研究》2008 年第 11 期。

<sup>9</sup> 朱青:《关注民生:财政支出结构调整的方向与途径》,《财贸经济》2008 年第 7 期。

<sup>10</sup> 资料来源:Interantional Monetary Fund, 2005: Government Financia Statistic Yearbook, IMF.

(按现价计算) 12.8%，税收弹性系数为 1.4，税收占 GDP 的比重由 10.8% 上升到 17.7%，平均每年上升 0.6 个百分点。相反，当经济增长缓慢或下滑时，受上述原因的作用，税收收入的增长速度会低于 GDP 的增长速度，即税收弹性系数小于 1，从而使税收收入占 GDP 的比重下降，例如，2009 年的情况就是如此。2009 年我国经济出现了下滑，该年 GDP 增长（按现价计算）11.5%，比上年下降 5.4 个百分点，而税收收入增长 9.8%，比上年下降 9 个百分点，税收弹性系数为 0.85，税收收入占 GDP 的比重，由上年的 18% 下降到 17.7%。据此，有人认为从现在起，税收增长与 GDP 增长之间的关系将进入一个转折期，两者之间的增长大体同步，即税收弹性系数在 1 的上下波动。

作者认为，考虑到我国经济尚处在现代化和城市化的进程中，在正常条件下，经济还会持续快速增长 10—20 年，不过增速会有所减缓，相应地，税收弹性系数可能降为 1.2 左右，据此推算，税收收入占 GDP 的比重年均增长 0.3—0.4 个百分点，由现在的 17.7%，上升到 5—10 年后的 20%—23%（不包含社保交款），可能是比较合适的。

**2. 财政职能的转变和民生财政的构建。**1998 年底，政府部门提出了“转变财政职能，优化支出结构，初步建立公共财政的基本框架”的设想，要求财政要逐步退出生产性和竞争性领域，解决财政职能的越位和缺位问题。近几年来，中央又提出“完善财政体制，逐步实现基本公共均等化”。基本公共服务，就是指与民生密切相关的教育、医疗卫生、社会保障和就业等服务。于是这期间，“民生财政”问题，引起了人们和政府的极大关注。所谓民生财政，就是指在整个财政支出中，用于教育、医疗卫生、社保和就业等民生方面的支出占到相当高的比例，甚至处于主导地位。目前我国具备了使财政支出结构向民生倾斜的条件。第一，财政收入快速增长，政府财力大大增强，这为提高财政支出中用于民生方面的支出比重，提供了财力保障。第二，减少行政管理支出，降低其在财政支出中的比重，有很大潜力。我国行政管理支出占财政支出的比重，1978 年为 4.71%，目前提高到近 20%，明显偏高。根据国际经验，随着经济社会的发展，行政管理支出的比重会不断下降，例如，美国 1902-1980 年间财政支出结构中，一般行政支出由 12% 下降为 3.5%<sup>11</sup>。第三，随着经济的发展和市场经济体制改革的完善，一些准公共产品和服务，如基础设施，应尽可能吸收民营资本投入，减少政府支出，以便将这方面的资金转向不断增加的教育、保健与福利服务等民生方面的支出。西方国家在这方面作了大量改革，有许多成功经验，值得借鉴。最近几年，我国许多城市进行了这方面的改革试验，很有成效，应该总结推广。第四，即使一些纯公共产品和服务，也不一定全由政府提供，第三部门，即非营利性组织的社会组织、民间团体和协会等也能够发挥重要作用。当然，财政支出中用于民生方面支出的增加，会推动宏观税负的提高。

以社会保障支出为例，我国财政支出中的社会保障支出包括抚恤和社会福利救济费、社会保障补助支出和行政事业单位离退休费三大类，从 1998 年到 2007 年，这些支出从 559 亿元增加到 5447 亿元，占财政支出的比重从 5.52% 提高到 10.94%，如果再加上由人保部门组织发放的社会保障支出，则从 1998 年到 2007 年，由 2154 亿元增加到 10563 亿元，占 GDP 的比重从 2.55% 提高到 4.23%，平均每年提高 0.17 个百分点。

目前我国社会保障存在复盖面窄和保障水平低的问题，政府正在加快和加大社会保障改革的力度，假定未来 5—10 年将社会保障支出占 GDP 的比重平均每年提高 0.2 个百分点，那么，该比重将会达到 6%—7%。

<sup>11</sup> 陈共：《财政学（第四版）》第 82 页，中国人民大学出版社 2004 年版。

**3. 正确处理税收收入与非税收入之间的关系。**前面曾提到,目前我国政府收入中,非税收入所占比重仍过大,应通过调整和规范,大大压缩非税收入比重,可以采取的措施主要有:一是将具有税收性质的收费改为征税,例如,将社会保障交款(费)改为征收社会保障税。二是土地出让金收入会逐步减少,因为政府能卖的土地会愈来愈少,另外,通过开征保有环节的房地产税(亦称物业税)可以使地方政府有稳定增长的收入来源,有利于规范地方政府行为。三是目前的政府基金收入,项目过多,规模过大。今后,有些项目应该取消,少量需要保留的项目,规模也应压缩。四是属于制度外的收费,应该一律取缔。这里需要指出,今后预算改革的一项重要内容就是应该实行“全口径预算”,即一切政府收入都应纳入预算内管理。

当然,今后从发展来看,也有影响非税收入增长的因素,例如国有资本收益(利润)上交形式。在计划经济时期和改革开放初期,财政收入有两种基本形式:税收和利润,大体各占一半。后来,随着非国有经济的发展和1983—1984年的两步“利改税”,对国有企业普遍开征企业所得税,使税后利润上交的形式大幅度缩小。1994年财税体制改革期间,考虑到当时国有企业经营困难,出现大量亏损的现实,规定国有企业交纳所得税后不再上交利润,但这不等于说,国家不能参与国有企业的税后利润分配。经过这些年来国有企业的改革,国有企业、特别是中央大型国有企业的资金雄厚,利润大增,由此出现了相关行业和企业的高工资、高福利和高管高薪问题,成为扩大收入差距,社会分配不公的一个重要原因。为此,国务院决定《试行国有资本经营预算》,中央国有企业从2007年开始向财政上交国有资本收益(利润)。但目前试点范围有限,上交比例偏低,规定按行业分三类上交比例:10%、5%和缓交或免交。今后应在国有企业普遍实行资本收益上交,并提高上交比例。由此,利润上交将会成为推动非税收入增长的因素。

上述影响非税的增减因素相抵后,将非税收入占GDP的比重控制在4%—5%,可能是比较适宜的。

综上所述,未来5—10年,大口径的宏观税负,即政府收入占GDP的比重(税收+社保+非税),可能会在30%—35%之间运行,但应尽可能控制在33%以内,因为这意味着当年GDP的1/3纳入到了政府分配的范围。

## 二、关于优化税制结构问题

### (一) 优化税制结构的内容、影响因素和原则

**1. 优化税制结构的内容。**税制结构,通常是指一国或地区各税类、税种和税制要素的构成及其相互关系。税制结构包括三个方面的内容:(1)税类结构。指不同税类(或称税系)之间的构成及其相互关系。例如,按照课税对象的性质分类,可以将不同的税种分为流转税(货物和劳务税)类、所得税类、财产税类、其他税类等;按税负能否转嫁,可分为直接税类与间接税类等;按税收管理权限分类,可分为中央税类、地方税类和中央地方共享税类等。(2)税种结构。指不同税种之间的构成及其相互关系。这是指在同一税类内部各税种之间的组合关系,例如,流转税类内部,增值税、消费税、营业税、关税等税种的组成及其分工。(3)税种要素结构。指每个税种的要素构成及其相互关系。税制要素一般包括:征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、减免税规定等。其中,征税对象不同,设置不同的税种,而要素的不同组合和调整,往往体现不同的政策意图。

上述三类税制结构,体现了不同的层次性,它们之间既有区别,又有联系,共同组成

了统一的税制体系。其中，税类结构，属于宏观结构，它规定着税制改革的目标和框架体系；而税种结构和税种要素结构，属于中观和微观结构，它是实现税类结构优化的基础。在制定中长期税制改革计划和方案时，首先应明确改革的目标和框架体系，然后通过税种的相互搭配和各个税种的完善，使其改革的总体目标得以实现。而在实践中，往往出现只重视每个税种的改革和完善，而忽视改革的总体目标和框架体系。这种“摸着石头过河”的走一步看一步，很难实现整个税收体系的优化。因此，每个税种的改革和完善，都应放在整个税收体系的优化中来研究和对待。在这一部分只分析税类结构，关于税种改革和税收体系的完善，将放在下一部分论述。

**2. 影响税制结构优化的因素。**影响税制结构的因素是多方面的，主要有：（1）经济发展水平。经济发展水平越高，人均收入水平也越高，对个人征收的所得税、社保税和财产税的收入和比重就越高。这是造成发达国家所得税、直接税的比重高于发展中国家的根本原因。（2）管理水平。包括税务部门的征管水平和企业、单位的管理水平。一般来说，所得税比流转税对管理的要求要复杂得多，需要纳税人有完善的财会制度和完整的账簿记录；同时，要求税收征管人员有较高的文化和业务知识，有较先进的征管手段。因此，管理水平直接影响着税制结构的优化。（3）财政支出的规模与结构。税收是筹集财政资金的主要手段，因此，税制结构与财政支出规模和结构密切相关。例如，所得税的产生，最早是在英国，在拿破仑战争中为筹集战争经费，弥补巨额赤字于1799年首次开征。又如，社会保障税（交款），是为了应对西欧国家建立“福利国家”的需要而开征的，随着国家财政支出中用于社会保障支出比重的提高，相应地社会保障税（交款）的规模 and 所占比重必然要不断提高。（4）税收政策目标。比较而言，流转税有利于实现效率目标和促进经济的增长，而所得税则有利于调节收入差距，实现公平分配。因此，为了实现不同的税收政策目标，就需要对税制结构作相应的调整。此外，税制的法制环境、人文环境和社会习俗等，也会程度不同的影响税制结构的优化。

**3. 优化税制结构的指导原则。**税收原则也是优化税制结构的指导原则。关于税收原则，自亚当·斯密以来，经济学家们从不同角度提出了多种多样的税收原则，而得到大家公认的、最基本的原则是公平原则与效率原则。从理论上讲，在处理公平与效率的关系时，应使二者兼顾，不能偏废。但在不同时期、不同国家和不同领域，必然要有所侧重。我国在计划经济体制下，严重低效率，改革旧体制无疑要效率优先，因此，1993年党的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》中，首次提出了“效率优先，兼顾公平”的收入分配原则。但是，进入新世纪以来，居民收入差距、城乡差距和地区差距不断扩大，已经到了相当严重的程度，不仅影响了经济的持续、稳定发展，还影响到社会的安定。因此，在“十六大”报告中明确提出“再分配注重公平”的问题，“十七大”报告中更进一步提出“初次分配和再分配都要处理好效率和公平的关系，再分配更加注重公平”。在当前形势下，作为调节收入分配重要手段的税收，在优化税制结构中，更应该把公平原则放在十分重要的位置，实行“公平优先，兼顾效率”的原则。

## （二）税制结构的国际比较与借鉴

**1. 发达国家的税制结构。**发达国家税制结构的显著特点，是直接税为主体税，占相当大比重。表3是经济合作与发展组织（OECD）成员国的税制结构状况，有以下几个特点：第一，直接税占绝大比重。直接税收入（包括个人所得税、公司所得税、社会保障税、工薪税和财产税）所占比重2005年平均为68.1%，间接税（货物和劳务税）为31.9%，直接

税与间接税的比例为：2.13：1。第二，从发展变化看，直接税比重不断上升，间接税比重不断下降。直接税所占比重，由1965年的61.6%上升到2005年的68.1%，上升了6.5个百分点；间接税所占比重，由1965年的38.4%下降到2005年的31.9%，下降了6.5个百分点；直接税与间接税的比值，由1965年的1.60：1提高到2.13：1，提高了0.53个百分点。第三，从主要税种看，社会保障税、个人所得税和增值税是最大的三个税种，三者收入合计，2005年占税收总收入的69.1%。从其发展变化看，增值税和社会保障税所占比重不断提高，增值税所占比重由1965年的13.6%提高到18.9%，提高了5.3个百分点；同期，社会保障税由17.6%提高到25.6%，提高了8个百分点；这期间，个人所得税所占比重略有下降，由26.2%下降到24.6%，下降了1.6个百分点。

表3 OECD国家主要税种在全国税收收入中所占平均比重 单位：%

	1965	1975	1985	1995	2005
货物和劳务税	38.4	32.8	33.7	32.4	31.9
增值税*	13.6	14.5	16.4	17.7	18.9
所得税	35.0	37.4	37.7	35.1	34.9
个人所得税	26.2	29.8	29.7	27.1	24.6
公司所得税	8.8	7.6	8.0	8.0	10.3
社会保障税	17.6	22.0	22.1	24.7	25.6
工薪税	1.0	1.3	1.1	0.9	0.8
财产税	7.9	6.3	5.2	5.5	5.6

注：\* 美国为销售税。

资料来源：OECD Revenue Statistics 1965-2006。转引自国家税务总局课题组：《借鉴国际经验 进一步优化中国中长期税制结构》，《财政研究》2009年第5期。

**2. 发展中国家的税制结构。**发展中国家的税制结构有如下特点：第一，以间接税为主体税的特征明显，约占税收总收入的60%左右，直接税（包括所得税和社会保障税）约占40%左右。第二，从发展趋势看，间接税所占比重有所下降，直接税所占比重缓慢提高。第三，就税种来看，普遍开征了增值税，所占比重由20世纪70年代的25%左右上升到2000年的40%左右；国际贸易税，曾是一些发展中国家的重要税种，但随着国际贸易自由化，其重要性大大降低，所占比重由上世纪70年代的32.4%下降到2000年的19%；所得税也是发展中国家的重要税种，但其所占比重变化不大，从今后发展趋势来看所占比重会不断提高。

**3. 启示。**通过上述对经济发达国家和发展中国家税制结构的比较分析，可以得出以下几点启示：第一，税制结构的不同和变化与经济发展阶段和水平、管理水平的高低密切相关。发达国家由于经济增加值和人均收入水平高，征管手段先进和征收率高等原因，使之直接税成为主体税制；相比，发展中国家在上述方面有很大差距，因之，间接税成其主体税制。第二，有些税种的发展变化具有共性。例如，增值税，无论在发达国家还是发展中国家都得到了普遍开征，并且其所占比重不断提高；又如，国际贸易税，在发达国家所占比重本来就很低（一般都在3%以下），在有些发展中国家曾占相当比重，但随着经济全球化和贸易自由化的发展，其所占比重也在大幅度下降；再如，社会保障税（交款），在发达

国家已成为第一或第二大税种，在发展中国家其地位也在不断提高，该税（交款）占发展中国家 GDP 比重的平均值，由 1994 年的 4.3% 提高到 2006 年的 5.8%。第三，各国税制结构的发展具有趋同趋势。随着经济全球化的发展，国际税收竞争在加剧，这同时要求加强国际间的税收协调，其结果会使得发达国家与发展中国家的税制结构向着趋同的方向发展，这已为进入新世纪以来税制改革的实践所证明。

### （三）中国税制结构的现状、问题和发展趋势

1. 中国税制结构的现状。中国 1994—2007 年各项税收占税收总收入（含社保基金征缴收入）的比重情况如表 4，从表中可以看出，

中国税制结构具有以下特点：（1）流转税（货物劳务税）所占比重逐步下降，由 1994 年的 65.99% 下降到 2007 年的 51.73%，下降了 14.26 个百分点。（2）所得税和社保收入所占比重逐步提高，所得税所占比重由 1994 年的 13.6% 提高到 2007 年的 22.65%，提高了 9.05 个百分点；同期，社保收入由 10.73% 提高到 16.44%，提高了 5.71 个百分点。（3）其他税收类合计所占比重相对稳定，由 1994 年的 9.7% 略降至 2007 年的 9.2%，下降了 0.5 个百分点。（4）从个别税种看，国内增值税一直是我国第一大税种，但所占比重降幅较大，由 1994 年的 40.2% 下降到 2007 年的 28.3%，下降了 11.9 个百分点；社保收入增长较快，所占比重由 1994 年的 10.7% 提高到 2007 年的 16.4%，提高了 5.7 个百分点，并且由收入的第三位提升到第二位；企业所得税所占比重由 1994 年的 12.3% 提高到 2007 年的 16.1%，提高了 3.8 个百分点，但其位置则由第二位降为第三位。

表 4 中国税收收入结构状况表 单位：%

年份	1994	1998	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
税收总收入	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
1. 货物劳务税	65.99	63.58	59.72	58.25	55.71	58.18	57.25	55.73	53.97	51.73
1.1 流转三税	58.17	57.85	52.26	49.92	49.58	50.12	49.44	48.66	47.37	45.38
≠国内增值税	40.2	34.2	30.81	29.97	29.43	30.06	31.14	31.22	30.46	28.34
国内消费税	8.49	7.68	5.81	5.2	4.98	4.91	5.19	4.73	4.49	4.04
营业税	11.67	14.85	12.65	11.55	11.67	11.82	12.37	12.24	12.22	12.06
1.2 车辆购置税	0	0	0	1.49	0.53	1.94	1.88	1.69	1.64	1.61
1.3 城建税	3.07	2.78	2.38	2.15	2.24	2.29	2.33	2.3	2.24	2.12
1.4 关税	4.75	2.95	5.08	4.7	3.35	3.84	3.6	3.08	2.72	2.62
2. 所得税	13.6	11.96	11.29	20.34	20.55	18.18	19.92	21.93	23.17	22.65
2.1 企业所得税	12.34	8.72	6.76	14.72	14.68	12.13	13.66	15.46	16.77	16.08
2.2 个人所得税	1.27	3.19	4.46	5.57	5.77	5.89	6	6.06	5.85	5.83
2.3 土地增值税	0	0.04	0.06	0.06	0.10	0.15	0.26	0.41	0.55	0.74
3. 其他税收	9.69	11.77	14.14	7	7.73	6.8	6.27	5.59	5.78	9.18
≠3.1 财产税	2.02	2.75	2.92	2.67	2.99	3.35	3.62	3.9	3.83	4.09
房地产税	1.05	1.51	1.42	1.28	1.34	1.35	1.26	1.26	1.23	1.05
城镇土地	0.57	0.51	0.46	0.37	0.37	0.38	0.37	0.40	0.42	0.71
使用税										
契税	0.21	0.56	0.89	0.88	1.14	1.49	1.86	2.13	2.07	2.21

车船税	0.2	0.18	0.16	0.14	0.14	0.13	0.12	0.11	0.12	0.12
3.2 资源税	0.79	0.58	0.43	0.38	0.36	0.35	0.34	0.41	0.49	0.48
4. 社保基金	10.73	12.7	14.86	14.4	16	16.84	16.56	16.75	17.09	16.44
征缴收入										
税收总收入占 GDP 的比重	11.92	12.57	14.89	16.3	17.45	17.72	18.12	18.87	19.81	21.88

注：表中“流转三税”指增值税、营业税和消费税三种；“#”表示其中数；税收总收入为表中1—4项之和。

资料来源：根据《2008年中国统计年鉴》和各年财政统计年鉴相关数据计算。转引自国家税务总局课题组：《借鉴国际经验 进一步优化中国中长期税制结构》，《财政研究》2009年第5期。

**2. 中国税制结构存在的问题。**（1）目前流转税所占比重，总体来看仍然偏高。主要原因：一是增值税率有些偏高；二是增值税转型尚不彻底，固定资产中的厂房建筑物部分仍存在重复征税问题；三是营业税按全值征税，存在重复征税，税负偏高。（2）目前所得税所占比重偏低。主要是个人所得税所占比重过低，2007年仅为5.8%（税收总收入中含社保收入），这不仅大大低于发达国家，也低于许多发展中国家的水平。主要原因是对工薪外收入的信息不对称，对高收入人群的税源监控不到位。就流转税与所得税之间的结构看，由于流转税比重偏高而所得税比重偏低，使得两者之间的比值很不合理，2007年，流转税所占比重51.73%，所得税为22.65%，二者之间的比值为：2.3：1。由于流转税属于中性税收，调节收入的作用有限，所得税虽能发挥调节收入差距的作用而目前比重又过低，因而，这种税制结构与当前的经济社会形势不相适应，难于发挥应有的调控职能。（3）地方税体系不完善，缺乏主体税种。目前地方税种陈旧老化，亟待改革；地方税类（财产税和资源税）所占比重过低，2007年仅为4.6%，难于适应地方财政的最低需要；缺乏主体税种，现行的房产税，极不健全，所占比重仅为1%，不能成为基层政府的主体税种。

### 3. 中国税制结构优化的发展趋势

根据中国税制结构存在的上述问题，中长期税制结构的优化，要贯彻科学发展观和构建和谐社会的的要求，要坚持“公平优先，兼顾效率”的原则，要以前述合理的宏观税负水平为前提，通过改革税种和完善税收体系（包括流转税体系、所得税体系和地方税体系）使之得以实现。这里关键是调整好流转税与所得税、间接税与直接税之间的比例关系。一方面，随着我国经济的发展和经济效益的提高，人均GDP和人均收入的增加，客观上所得税所占比重有进一步提高的趋势，从而可以缩小流转税与所得税之间比例关系的差距；另一方面，随着税收总收入、特别是所得税和财产税的增长，应适当降低流转税的税负水平，从而实现税制结构的优化。关于改革税种和完善税收体系的内容，将在下一部分分析。

## 三、改革税种和完善税收体系

### （一）流转税体系的完善

**1. 增值税的完全转型和增值税与营业税的合并。**我国从2009年1月1日起，在全国范围内实行增值税由所谓“生产型”转为“消费型”。但实际上这一转型是很不彻底的，2000—2008年，在全社会固定资产投资中，机器设备部分仅占23%，尚不足1/4，而其余的3/4以上部分是建筑安装工程（占60%）和其他费用，由于这些部分是交纳营业税而无法抵扣，这就是说，只有当营业税改征增值税后，才能实现完全的“消费型”增值税。另外，由于

现行营业税存在重复征税和税负偏重问题,不利于现代服务业的发展,也不利于出口退税。为此,应将营业税合并到增值税中,完善增值税链条。

**2. 逐步调减增值税税负。**目前我国增值税税负与多数国家、特别是周边国家相比,仍显偏高,在今后税收总收入不断增长的同时,应相应地逐步调低增值税税负,内容包括:将 17%的基本税率降为 15%,将实行 13%税率的降为 11%,对生活必需品实行 5%左右的低税率或免税;进一步调低商业行业小规模纳税人的征收率;提高增值税(包括营业税)的起征点,以减轻个体工商户的负担,有利于就业和创业。

**3. 消费税的改革。**消费税的改革要有利于增加财政收入、宏观调控、促进社会公平、抑制生态环境恶化与环境资源的保护等。主要内容包括:(1)调整消费税征税范围。一是取消现在已成为生活必需品的征税,如汽车轮胎、工业酒精、医用酒精等。二是适当扩大征税范围,将高档消费品、奢侈品(如高级皮毛及裘皮制品、高档家电等),资源供给缺乏、不宜大规模消费的产品(如红木家具等),某些高消费行为(如赛马、在夜总会及高级饭店的消费行为等)和对环境污染的行为及用品纳入消费税征收范围。三是可以将具有消费税性质的车辆购置税、烟叶税等纳入消费税范围征收。(2)适当调整消费税税率。对一般性生活用品以及具有节能、环保特点的产品实行低税率;对森林资源、水资源等不可再生资源的消费以及对水、空气污染严重的消费行为等实行高税率。

**4. 改革出口退税制度。**出口在支持我国经济稳定快速发展方面发挥了重要作用,但今后出口的形势将愈来愈严峻。我国出口企业多为劳动密集型,产品附加值低,盈利率低,目前国际贸易磨擦加剧,再加上今后国内企业职工工薪的不断提高,企业成本加大,出口将面临巨大压力,在此形势下,完善出口退税制度,进一步支持出口事业的发展是非常必要的。为此,除高能耗、高污染产品以及国家明确规定不鼓励出口的产品外,原则上应该实行零税率,即“征多少,退多少,彻底退税”。

## (二) 所得税体系的完善

**1. 企业所得税的进一步调整。**2008 年实行的新企业所得税法,实现了内外两套企业所得税制的合并,降低了税率,调整了优惠政策,适应了当前经济发展的需要。但从经济社会的长远发展来看,还需要进一步完善,主要内容有:(1)仍需进一步调低税率。新企业所得税法规定的基本税率,在当时和目前看是合适的,据统计,世界 159 个样本国家 2005/2006 财政年度的公司所得税率平均为 28.64%,欧盟 25 个国家平均为 25.69%,我国周边 18 个国家与地区平均为 26.71%。相比,我国企业所得税的 25%的基本税率属于中等较低水平。但考虑到国际税收竞争的影响,以及世界范围内公司所得税率仍有进一步下调的趋势,为了提高我国企业的国际竞争力,有必要根据国际税制改革的趋势,适时调低我国的税率。另外,税负的调整还应该为我国企业的转型和发展留有空间。今后企业职工的工资要不断提高,社会保障复盖面会扩大,水平要提高,为提高科技创新能力,要增加研发费用的提取等,这些都会增加企业的成本,需要在调整企业税负时予以考虑。此外,目前小型微利企业实行的 20%的税率仍显偏高,不利于发挥小企业在创造就业和科技创新方面的重要作用,可以考虑调低到 15%。(2)关于企业所得税和个人所得税一体化改革问题。为消除对股息和红利的双重征税,发达国家正朝着逐步实现公司所得税与个人所得税一体化的方向迈进,这已成为当今所得税改革的主流趋势。长期以来,我国实行的是传统的古典制所得税模式,即企业所得税和个人所得税并存,对企业的留存利润征收企业所得税,对企业的分配利润向股东征收个人所得税,并不做任何扣除。后来,在 2005 年政府规定,

对个人投资者从上市公司取得的股息、红利所得，暂减按 50% 计入个人应纳税所得额，计征个人所得税。以此为标志，我国正朝着逐步实现公司所得税与个人所得税一体化的方向迈进。今后应进一步研究和完善这一制度。(3) 应扩大适用合并纳税制度的企业集团范围。合并纳税制度，是指将企业集团的母公司和子公司视为一个纳税单位，统一计算应纳税所得，并进行征税的制度。其目的是为了减轻企业集团的税负，提高企业集团的国际竞争力，促其发展，同时，也是为了防止企业集团通过集团内部各成员之间的业务往来规避纳税义务。目前已有许多发达国家采用这一制度，并且这已成为一种世界性的发展趋势，我国于 1994 年制定了大型企业集团合并纳税制度，而真正实施是在 2001 年以后，并且只是在经过批准的少数大型企业集团实行。合并纳税制度的实质是一种税收优惠制度，是“看不见的税收补贴”。由于目前我国只在少数企业集团中实行，从而存在“合并纳税的企业集团”与“非合并纳税的企业集团”之间产生的税收不公平问题；又由于发达国家普遍实施合并纳税制度，而中国绝大多数企业集团未实行这种制度，致使这些企业在国际经贸市场上面临国际税收不公平问题，影响企业的国际竞争能力。因此，应当逐步扩大适用合并纳税制度的企业集团范围。

**2. 个人所得税的改革和完善。**个人所得税是调节收入差距的一个良性税种，但目前我国的个人所得税制度很难发挥这一作用，因此需要不断改革和完善。主要有以下几个问题：

(1) 费用扣除标准和扣除方式问题。考虑到通货膨胀和居民家庭平均消费支出水平因素，应适当提高扣除标准。从物价水平的变化来看，2008 年中国的物价水平与开征个人所得税第一年的 1980 年相比增长了 4.8 倍，而费用扣除标准虽然从 2006 年的 1600 元调高到现在的 2000 元，也只比 1980 年增加 1.5 倍，与物价水平相比还是偏低的。个人所得税费用扣除标准的确定，应该以每月家庭平均支出为依据而不是以人均收入为依据。而且由于个人所得税的纳税人主要是城镇居民，因而应该以城镇居民为分析研究对象。又由于目前我国个税扣除标准实行全国“一刀切”，那就应该照顾到消费水平高的地区，采用北京、上海、广东等城镇居民家庭平均消费支出数据进行分析。据统计，2008 年北京市城镇平均每户家庭人口为 2.8 人，其中就业人口为 1.5 人，城镇居民人均消费性支出为 16460.3 元/年，即每月 1371.69 元，每月家庭平均支出 3840.73 元。2008 年工薪所得费用扣除标准为 2000 元，每月每户为 3000 元，与平均家庭消费性支出 3840.73 元相比，相差 840.73 元，只能满足家庭消费性支出的 78.11%。如此计算，只能满足上海家庭消费性支出的 65.99% 和广州家庭的 74.94%。鉴于此，把目前的扣除标准提高到 3000 元，可能是比较合适的。反对提高扣除标准的观点认为，扣除标准越高，高收入者得到的减税好处越大，而低收入者的减税幅度则很小，甚至没有。这是由于按标准扣除的方式具有累退性造成的，解决的办法有两种：一是对高收入者的标准扣除加以限制，实行累退扣除制，即收入越高的部分，扣除的比例越低。二是把现行的标准扣除法改为“抵免法”，即无论收入高低，都按扣除标准和最低档税率计算抵免额，抵免其应纳税额<sup>12</sup>。(2) 实行以个人为单位和以家庭为单位两种方式任选的申报和纳税办法，以解决由于家庭赡养人口不同而带来的纳税不公平问题。(3) 增加扣除项目。目前的扣除项目显得单一，可考虑将与民生密切相关的教育费、医疗费、房贷利息和捐赠等列入扣除项目。(4) 实行扣除标准指数化，以解决由于通货膨胀而带来的实际扣除标准“贬值”的问题。(5) 适当减少税率档次，调低最高边际税率。可以考虑将现行的工薪所得适用的 9 级累进税率改为 5 级甚或 3 级累进税率，将 45% 的最高边际税率降

<sup>12</sup> 国家税务总局课题组：《借鉴国际经验，进一步优化中国中长期税制结构》，《财政研究》2009 年第 5 期。

为 35% 甚或 30%，可能是比较合适的。这有利于降低征纳成本和减少偷逃税动机，反而会增加税收收入和有利于调节收入差距。(6) 实行综合与分类相结合的课征模式。实行这种模式，以至最终实行综合征收模式，关键在于对纳税人、尤其是对高收入人群收入情况的掌握，这有赖于税收征管的现代化，这将在最后一部分论述。

### (三) 地方税收体系的完善

**1. 开征统一规范的保有环节房地产税(亦称物业税)。**房地产税在保障地方财政收入、调节贫富差距和抑制房价暴涨等方面有重要作用。首先，房地产税是西方国家地方税收的主体税种，据统计，房地产税在地方财政收入中的比重，英国和澳大利亚为 100%，美国为 50%~80%，法国为 69%，加拿大为 85%，日本为 32%，菲律宾为 53%，印尼为 37%，南非为 57% 等<sup>13</sup>。2009 年我国住宅竣工面积为 18 亿平米，90 年代以来共竣工 240 亿平方米，但由于缺乏保有环节住宅的房地产税，目前我国房地产税仅占地方财政收入的 6%。其次，房地产税是调节贫富差距的重要税种。个人所得税，属于调节当年收入流量的税种；而房地产税属于调节收入(财富)存量的税种。相比起来，房地产税作为调节财富存量，力度更大。因为，房地产价格是年收入的几十倍，甚至几百倍。再次，房地产税是调节房地产供求和结构，从而影响房价的重要手段。通过增加住房的未来持有成本，可以降低对住房的需求，从而降低房价；通过对住房和投资(投机)性房产制定不同的税率，抑制投资性房产的需求；通过对小户型房和大户型房，一般性住房和别墅制定不同税率，抑制对大户型房和别墅的需求；通过设立土地和房地产闲置税，减少囤地、囤房现象；等等。但由于目前我国房地产税制不健全，上述作用难以发挥。根据目前我国房地产税存在的问题，改革的主要内容包括：(1) 重视房地产保有环节的征税，征收统一规范的房地产税(也称物业税)。(2) 扩大税基，将征收范围扩大到所有地区(包括农村)；将个人住房纳入征税范围。(3) 按房地产评估价值作为计税依据，以客观地反映房地产价值和纳税人的承受能力；并保障地方财政收入持续稳定增长。(4) 清理房地产行业收费，以减轻纳税人的税外收费负担。为避免加重普通百姓的住房负担，可对第一套住房或按人均住房面积，给予减免税优惠。

**2. 改革和完善资源税。**现行资源税制存在征税范围窄、资源税制“绿化”程度低、税率设计不合理等问题，为此需要对资源税进行较大幅度的调整和改革，主要内容包括：(1) 扩大资源税征税范围。第一，进一步将所有不可再生资源或者再生周期较长、难度较大的资源纳入征税范围，这包括耕地资源、滩涂资源、地热资源等；第二，将我国较为稀缺的再生资源纳入征税范围。例如针对当前水资源严重浪费的现实，可将水资源纳入征税范围，这包括河流、湖泊、地下水、人工水库等资源；第三，将资源供给缺乏，不宜大量消耗的绿色资源产品纳入征税范围，提高资源税制的“绿化”水平，加大资源税对环境保护的力度，包括草原资源、森林资源、海洋资源等。(2) 提高资源税税率水平。对资源税税率的设计应该考虑到筹集财政收入、调节负外部性作用和促进可持续发展等，并综合考虑我国的稀缺资源类型和现行的税收征管水平。(3) 将现行的资源税定额税率改为比例税率与定额税率相结合。对于随着经济发展阶段和产业高级化的发展，需求量不断扩大、价格不断攀升的资源品实行比例税率，包括石油、天然气、煤炭、非金属矿原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿、水资源等；对于需求量比较稳定、价格波动不大、主要用于居民消费的

<sup>13</sup> 安体富、杨金亮：《关于开征物业税的几个理论问题》，《税务研究》2010 年第 6 期。

资源产品实行定额税率，包括盐、海洋资源、森林资源等。目前政府已决定在新疆进行资源税改革试点，应尽快在全国推广。

此外，还应研究开征遗产和赠与税、环境税等；现行的车船税、城市维护建设税等地方税种，比较老化，存在不少问题，也应该进行改革和完善。

## 四、税收征管的现代化问题

税收征管的现代化，主要是指征管手段的现代化和征管的法律制度的现代化。征管手段的现代化主要是指对现代信息技术和网络的广泛和统一的运用；征管法律制度的现代化是指征管的法律制度要符合现代经济社会发展的要求，它是实现税收征管手段现代化的制度保障。目前我国国税系统已推行了金税一期和二期工程，金税三期工程正在拓展，但是，直到今天国税与地税之间尚未联网，税务部门的网站与银行、企业、证券、工商、海关、公安等相关部门的网站更未对接，因此，对企业资金运动、财务收支和个人财产收入状况很难进行真正的完整的监控，出现这一局面的原因，不在于技术，而在于没有这方面的法律制度保障。不解决这一问题，税收征管能力就很难上一个新台阶，发生根本性的转变。而这正是未来 5-10 年我国税收征管现代化要解决的问题。下面以对个人收入的监控为例，介绍国外经验及其借鉴问题。

### （一）国外对个人收入监控的基本经验

**1. 普遍实行纳税人识别号码 (taxpayer identification number) 制度和纳税登记制度，并通过相关法律加以保障。**美国从 1962 年就开始实行纳税人识别号码与社会保障号合而为一的制度，规定个人劳动补偿（薪水、工资和酬金）和收入（红利和利息）的每一个付款人必须从收款人那里获得该纳税人的社会保障号，并在付款人要求用一笔费用或成本抵扣其收入前，向国内收入局（IRS）报告，这样资金的流动能够被追踪，任何资金的收入能够被确认且所得税负债责任（以及估计税收的预扣）能够被确定。与美国相似，加拿大、意大利、澳大利亚、丹麦、瑞典等许多西方国家都有这方面的规定。印度强制执行个人永久纳税人识别号码制度，规定凡纳税人必须向税务机关申请一个个人账号作为纳税人识别号码，这个账号将伴随纳税人一生，这样有助于印度政府监控个人财务往来资讯，使纳税人的各项收入无以遁形，一目了然。我国香港地区以居民身份证号作为纳税人识别号码。

**2. 普遍实行源泉预扣税制度或支付方强制性预扣税制度。**美国实行支付方强制性预扣税制度，该制度的重要特征是由付款人在源头预扣预计的税款，付款人有动机这样做，因为它是确认支付款为成本或费用的条件，这可用于减少其利润或收入；否则，成本或费用将不被接受，付款人的利润和收入将更高，导致付款人自己承担较高的税收。日本税法规定，凡工资、薪金、利息、股息以及所得税法特别规定的其他所得，都必须由支付者在支付上述所得时源泉预扣所得税，并在预扣月份次月的 10 内向政府缴纳税款。澳大利亚除了对工薪实行源泉预扣税制度外，还在 1983 年实行了指定支付制度，规定建筑、珠宝加工、木工、技术服务、汽车修理、清洁等通常使用现金支付的行业在支付劳务和服务款项时按 20% 的税率进行源泉预扣。

**3. 普遍实行现金交易报告制度，大力推行非现金结算，最大限度地控制现金交易。**美国、澳大利亚等国家以及我国的台湾和澳门地区均建立有覆盖社会各个行业的广泛的现金交易报告制度，无论是银行还是企业都必须承担向政府有关部门（比如反洗钱情报部门）

进行现金交易报告的义务。各国规定银行进行现金交易报告的资金下限,美国是1万美元,加拿大是1万加元,澳大利亚是1万澳元。另外,美国、加拿大等国还规定了客户对国税局的现金交易报告制度,美、加的《银行保密法案》(Bank Secrecy Act)规定,客户进行任何超过1万元的现金交易,都要填写一份现金交易报告(CTR),然后在15日内交入国税局;若客户于同一日内,在不同的分行做现金交易超过1万元,也要报告。因此,经济发达国家的经济活动90%左右实行非现金结算(即转账结算),只有10%左右实行现金结算。此外,一些发展中国家和地区也在着手推行控制现金交易的制度,比如越南国家银行2005年向政府呈报有关不使用现金结算议定草案,规定个人和组织在付费时,只有在500万盾以下才能使用现金支付;向没有开设账户的个人付款,使用支付的现金限额在1000万盾以下;超过此限额,任何个人和组织都不能用现金结算。

**4. 普遍注重与银行、海关、雇主等第三方信息库的联网,以最大限度地掌握纳税人信息。**在很多经济发达国家,税务机关为获取纳税人必要的纳税信息,税务机关实现了与企业、海关、银行、商店等各种涉及纳税人收入、支出、消费、储蓄、汇兑行为的单位的纳税人信息库联网,以最大限度地掌握纳税人的信息。例如,美国国内收入局装有一套“货币—银行—企业”的检查系统,它的数据库里储存着来自银行、企业和货币使用者的流动信息,每当有数额超过1万美元以上的现金交易时,税务局就能及时发现。发达国家在税收信息共享方面取得的成功是与健全的法律规定分不开的。例如,许多国家在法律上设定了第三方的信息提供义务,在所有OECD国家中,雇主都必须向税务机关提供资料说明其对雇员进行工薪支付的数额,多数OECD国家要求银行和其他金融机构提供向特定纳税人进行利息支付的信息。另外,一些发展中国家在税收信息库共享方面也取得了很大的进展。印度全国500多家税务机关已全部联网,该网络还和银行、重要消费场所、证券交易所等机构联网,税务人员有权调阅这些机构的账目,从而掌握纳税人的信息。

## (二) 借鉴与启示

**1. 在全国范围内普遍采用纳税人永久单一税号,并与支付方强制性预扣税款制度相结合。**可以将纳税人的身份证号码作为个人的永久纳税号码。个人在取得工资、薪金和红利、利息等收入时,付款人必须从收款人那里获得其身份证号码,并为收款人预扣税款,因为不这样做,这笔支付款项就不会被税务局认可,从而不能作为成本或费用在收入中扣除。

**2. 个人收入的完全货币化。**我国解放初在干部中曾实行过供给制,后来改为工资制,但在整个计划经济时期的工资是不完全工资,工资中不包括住房,住房由政府 and 单位分配,房租很低,基本上仍属供给制。90年代以来,进行了房改,但到一定级别后则不再实行,而仍由政府供应。另外,目前我国的“三公消费”包括公务用车、公款出国和公款招待等,一年花费9000多亿元,这些都未计入个人收入之中,而是采取实物消费的形式。这些都有待于今后通过改革来解决,当然难度很大。

**3. 在个人收入货币化的基础上大力推行非现金结算,推行现金交易报告制度,加强现金管理。**现金交易是税收流失的重要途径。我国应该借鉴国外的成功经验,普遍实行现金交易报告制度,广泛推广使用信用卡,大额支付活动必须通过银行进行非现金结算(即转账结算)。应力求把现金结算缩小到最小范围,严格控制现金交易。

**4. 普遍实行联网制度。**建立税务网络与银行和其他金融机构、企业、证券、海关、公安等网络的对接。这是最大限度地掌握纳税人信息的关键。这将在很大程度上解决个人收入来源不透明的问题。

上述几项内容,有的已实行,例如,我国目前虽尚未实行纳税人永久单一税号,但个人所得税的征收实行凭个人身份证号进行源泉扣交,在这里,身份证号码实际在起永久单一税号的作用。不过,由于没有实现在全国统一联网的制度,其作用要大打折扣。又如,个人在银行开户需要提供身份证号码,实行实名制,但由于银行之间不联网,实名制也流于形式。可见,实行普遍联网制度是问题的关键。再如,我国已推行年所得12万元以上纳税人的申报制度,最近,国家税务总局又制定“关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知”,但是,如果不能实现税务网站与相关网站的联网,对个人所得的鉴控仍然是很困难的。为此,《通知》中也强调要“加强与工商、房管、人力资源和社会保障、证券机构等部门的协作和信息共享”。问题在于税务部门与这些部门同属于国务院属下的平行机构,由税务部门出面协调,相关部门是否愿意配合,实现信息共享,就很难说,因为没有这方面的法律规定。这一问题的解决,必须由国务院出面制定法规,当然最好是由人代会立法,提供强有力的法律制度保障。

如果上述改革方案与措施均到位的话,我国的个人所得税的潜力将会很快发挥出来,收入将会有个巨大的涨幅,并且使个税调节贫富差距的功能真正发挥出来。

应当特别指出,收入和财产申报制度不仅涉及税收监控、征管和评估问题,更重要的是涉及民主政治和廉政建设问题。西方许多国家规定,政府官员要向社会公布个人及其家属的收入和财产状况,上任和离职要接受审计和群众监督。我国作为共产党领导的社会主义国家,政府官员作为人民的公仆,在收入和财产申报方面,更应该起带头和示范作用,各级政府官员应自上而下申报并公布个人及其家属的收入财产状况,接受群众的监督,这必会将我国的民主政治和廉政建设推向一个新的更高的阶段。

## 参考文献:

1. 安体富、岳树民:《我国宏观税负水平的分析判断及其调整》,《经济研究》1999年第3期。
2. 安体富:《关于社会主义市场经济体制与税制结构的几个问题》,《财政研究》1993年第10期。
3. 安体富、蒋震:《调整我国国民收入分配格局、提高居民收入所占比重的财税政策研究》,《经济研究参考资料》2009年第25期。
4. 孔泾源、刘强:《国民收入分配与居民消费》,载王梦奎主编:《迈向新增长方式的中国》,社会科学文献出版社2007年版。
5. 国家税务总局课题组:《借鉴国际经验 进一步优化中国中长期税制结构》,《财政研究》2009年第5期。
6. 袁振宇、朱青、何乘才、高培勇:《税收经济学》,中国人民大学出版社1995年版第64-65页。
7. 郭庆旺、赵志耘:《财政学》,中国人民大学出版社2002年版。

# 从国际比较视角看我国的分税制改革

朱青\*

内容提要：本文从国际比较的角度对当前我国分税制的一些热点问题进行了探讨，认为：在地方一般预算收入中，本级收入占的比重较低并不会影响地方财政的支出，关键是要有一个科学合理的中央对地方的转移支付制度；我国是单一制国家，不可能给地方政府税收立法权，但可以让地方在中央立法的框架内有一定的选择权，此外还可以通过发展中央地方共享税的路径完善地方税体系；下一步完善分税制应适当调整中央与地方的分税办法，并进一步加大均衡性转移支付的比重。

关键词：分税制 地方财政 地方税 转移支付

1994年我国分税制改革后，财力越来越向中央政府集中，而地方政府的支出责任越来越大。在这种情况下，许多地方出现了财政困难的现象。为了解决这种纵向财政不平衡的问题，有的学者提出应当对分税制进行改革，增加地方税收在全部税收收入中的比重，有人甚至还呼吁给省级政府一定的税收立法权，以强化地方税体系。那么，当前国家应当如何解决地方财政的困难问题，下一步对分税制应当如何进行完善，本人对这些问题也有一些不成熟的看法。

## 一、关于扩大地方财权的问题

从1980年代中期开始我国出现了政府财力分散化的现象，中央政府集中的财政收入占全国财政收入的比重呈逐年下降的趋势。到1993年，中央财政收入占全国财政收入的比重已经从1984年的40.5%猛降到了22%，而同期地方财政收入的占比则从59.5%上升到了78%。<sup>1</sup>中央政府财力的弱化严重地影响了其各项职能的发挥，特别是通过“抽肥补瘦”对落后地区的转移支付功能大大地下降。针对这种情况，党的十四届三中全会提出要“合理确定中央财政收入和地方财政收入的比例。”1994年的分税制改革正是根据中央的这一精神实施的。分税制改革彻底扭转了政府财力过于分散的状况，中央财政收入占全国财政收入的比重在1994年当年就提高到了55.7%，而且自2002年以来这个比重一直保持在55%左右；相应地，地方财政收入（地方一般预算收入中的本级收入）所占的比重到1994年也由上年的78%猛降到了44.3%，近些年来一直维持在45%左右的水平。

在地方财政收入占比大幅度下降的同时，地方财政支出在全国财政支出中所占的比重却没有明显降低，甚至还有上升的势头。例如，地方本级支出占全国财政支出的比重，1993年为71.7%，1994年略降为69.7%，1996年则又回升到72.9%，到2008年该比重则高达78.7%。<sup>2</sup>这表明，在地方本级支出和本级收入之间出现了越来越大的缺口，很多对分税制

\* 朱青，中国人民大学中国财政金融学院。

<sup>1</sup> 资料来源：《2005中国财政年鉴》，中国财政杂志社。

<sup>2</sup> 来源：相关年度的《中国财政年鉴》；2008年的数字见“2008年全国财政收支决算情况”，财政部网站。

改革的非议由此而生。那么,能否因为地方财政在国家财政中的支出占比与收入占比差距拉大而否定分税制改革?其实,地方一般预算的可支配财力除了本级收入外,还有来自于中央财政的补助收入(由中央财政的税收返还和转移支付支出形成)。中央财政在取得收入后,很大一部分并没有用于本级支出,而是用于了对地方政府的补助。这部分开支 1995 年占中央财政总支出的 56%,而到 2008 年则占到了 63.3%。<sup>3</sup>由于中央财政的税收返还和转移支付的力度逐年加大,来自于中央财政的补助收入目前已成为地方政府一般预算收入的重要资金来源,2008 年它已占到地方一般预算收入的 44.5%。<sup>4</sup>

其实,国外地方政府的自有财源与支出之间存在缺口是很普遍的现象,许多国家地方政府的收入来源严重依赖中央(联邦)政府的补助收入。例如,2005 年,在丹麦、挪威、葡萄牙等国,中央财政的补助收入占地方政府(中央或联邦以下政府)财政收入的比重都在 40%以上;该比重在匈牙利、韩国和波兰等国在 60%以上;而在荷兰、希腊等少数国家,该比重甚至高达 80%以上。<sup>5</sup>从上述情况看,一个国家的财政在多大程度上依赖中央(联邦)政府的补助收入并没有一定之规,它取决于许多因素,其中之一是政府体制。一般来说,联邦制国家的地方政府对联邦补助的依赖性较小,其收入主要靠独享税或共享税;而在单一制国家,由于中央政府的财政集中率较高,地方政府的很大一部分收入要靠中央对地方的转移支付。例如,澳大利亚和德国是联邦制国家,两国地方财政对联邦政府补助的依赖度都不超过 25%;而卢森堡、波兰和韩国都是单一制国家,其地方政府对中央财政补助的依赖度均超过了 50%。但也有一些例外,例如:奥地利和墨西哥是联邦制国家,但其地方财政对联邦补助的依赖度也超过了 45%。<sup>6</sup>

我国属于单一制国家,目前地方财政对中央政府补助的依赖度为 44.5%,与国外相比这个比例并不是很高,即使与奥地利、墨西哥等联邦制国家比也不算高。所以,如果仅以当前地方财政严重依赖中央补助筹资为由来否定分税制的改革恐怕是站不住脚的。更何况,由于有中央对地方的转移支付,近些年地方财政总体上看是收支平衡并略有结余的,国家的财政赤字主要表现在中央预算上。当然,也不能否认,目前确实有一些地区存在着财政困难,财政纵向不平衡的问题比较突出,但这个问题可以通过完善中央对地方的转移支付制度来解决,并非一定要一味地强调增加地方政府的财权和自有税源。实际上,近些年来,中央财政已不断加大对困难地区的转移支付力度,而且确有一定的成效。例如,自 2005 年实施县乡财政奖补转移支付后,全国财政困难县已经从 791 个减少到 27 个。<sup>7</sup>实际上,如果在大幅度提高宏观税负的前提下增加地方政府的自有税源,则就要调整当前的分税办法,让中央财政在分税制中少得一部分收入,但这样势必要减小中央对地方的转移支付力度。而理论和实践都表明,如果一个国家要强调地区之间的财力均衡和社会公平,则必须要有一个强大的中央对地方的转移支付制度。<sup>8</sup>特别是如果一个国家要在全国各地推行均等化的公共服务,则更需要中央政府有效运用其手中的转移支付工具。研究表明,欧洲一些国家中央政府的转移支付之所以占地方财政收入的很大比例,就是因为在 1960 年代和

<sup>3</sup> 资料来源:“补助地方(地方上解)后的中央财政收支”和“2008 年全国财政收支决算情况”,财政部网站。

<sup>4</sup> 资料来源:“2008 年全国财政收支决算情况”,财政部网站。

<sup>5</sup> Hansjorg Blochliger and Oliver Petzold, Tax and Grants: on the Revenue Mix of Sub-central Governments, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)7.

<sup>6</sup> Hansjorg Blochliger and Oliver Petzold, Tax and Grants: on the Revenue Mix of Sub-central Governments, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)7.

<sup>7</sup> 《中央对地方转移支付效果明显 困难县减少到 27 个》,中央政府门户网站,2007 年 12 月 16 日。

<sup>8</sup> Robin Boadway and Jean-Francois Tremblay, A Theory of Vertical Fiscal Imbalance, IFIR Working Paper No.2006-04.

1970 年代人们对地方政府公共服务的需求越来越大而与此同时地区之间的财力差异又十分巨大，所以中央政府只能借助转移支付手段参与地方政府的筹资活动，实施所谓的财力均等化战略。<sup>9</sup>正是出于这个原因，目前国外一些学者比较推崇社会福利搞得较好的斯堪的那维亚国家的模式，即财政支出高度分散而财政收入高度集中。

当前我国政府也确立了“基本公共服务均等化”的目标。党的“十七大”报告要求“围绕推进基本公共服务均等化和主体功能区建设，完善公共财政体系”，其中一个具体任务就是要“加快形成统一规范透明的财政转移支付制度，提高一般性转移支付规模和比例。”需要强调的是，“十七大”报告并没有提出通过增加地方财权和自有税源来解决地方收入能力和支出责任不平衡的问题，只是提出要“健全中央和地方财力与事权相匹配的体制”。这一提法表明，解决地方财力纵向不平衡问题并不一定要给地方财权和自有税源，通过合理的转移支付制度同样可以达到目的。其实，发达国家的经验早已表明，如果扩大地方政府的财权和自有税源，反而可能会加大地区之间的财力差异，有害于地区之间公共服务均等化的进程，因为这时中央政府可能会没有足够的财力用于对欠发达地区的转移支付，或将转移支付的重点转到财力均等化以外的目标。<sup>10</sup>

## 二、关于健全地方税体系的问题

目前人们提到健全地方税体系，主要有两方面的含义：一是要给地方政府一定的税收立法权，让地方政府有权根据自己的实际情况开征或减免一些税种；二是将一些税源较大的税种划给地方，让这些大税种成为地方的独享税。其实，这两种思路都出于一种考虑，即当前地方独享税（又称小口径的地方税）所筹集到的收入过少，不能担当起为地方公共支出融资的重任，因此应当给地方政府再开辟出一块独享的税源。

对于要不要给地方政府一定的税收立法权特别是税收开征权和减免权的问题，我国财税学界争论已久。这里有一个很关键的问题需要明确，即我国是单一制国家，地方政府是中央政府的派出机构，因此不能享有充分的税收立法权，这与联邦制国家有很大的不同。不过，地方政府没有税收立法权，并不意味着不可以有一定的税收自主权。国外许多单一制国家在中央政府税收立法范围内允许地方政府有一定的税率选择权，这个经验很值得我国借鉴。例如，2005 年，希腊地方政府税收收入中有 53.9%来自于地方对税率有一定自主权的税种，该比例在匈牙利、日本、韩国、荷兰、挪威、瑞典分别为 87%、84%、75.7%、100%、98%、100%。<sup>11</sup>其实我国的税法中也有些税种给予地方政府一定的税率选择权，如营业税暂行条例允许省级政府在规定的幅度内决定娱乐业的适用税率，车船税暂行条例允许省级政府在规定的子税目税额幅度内确定车辆的具体适用税额等等，但与国外相比适用范围过小。我国地广人多，各地的社会经济情况千差万别，为了贯彻《宪法》提出的“遵循在中央的统一领导下，充分发挥地方的主动性、积极性的原则”，今后中央政府应赋予地方政府在独享税的课征上更多的自主权和灵活性。即使是中央地方共享税，也可以仿照《企业所得税法》第二十九条的规定给予地方政府一定的自主权。

关于提高地方政府独享税在收入结构中的比重，这个问题也值得深入研究。目前我国共设有 19 个税种（其中有两个税种处于停征状态），其中关税、消费税和车辆购置税属于

<sup>9</sup> Janice Caulfield, *Local Government Finance in OECD Countries*, <http://scholar.google.cn/scholar?cluster=3553941514900240953&hl=zh-CN>.

<sup>10</sup> OECD, *Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries*, 2008.

<sup>11</sup> Hansjörg Blochliger and Josette Rabesona, *The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments: an Update*, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)9.

中央独享税,剩下还有14个税种,其中的增值税、企业所得税和个人所得税属于中央、地方共享税,而其余的11种税则可以划为地方独享税。<sup>12</sup>2008年,地方政府通过这11种独享税取得的收入占地方一般预算收入的46.3%,而通过三大共享税取得的收入占地方本级一般预算收入的34.9%,<sup>13</sup>地方独享税和共享税占地方总税收收入的比重分别为57%和43%。与其他国家相比,我国地方政府的独享税在税收收入中的占比并不算很低。例如,2005年,州或省一级政府的独享税在本级税收收入中的占比,奥地利为18.6%,比利时为47.2%,捷克为9.6%,德国为18.6%,墨西哥为13.8%,波兰为30%,土耳其为9.6%。<sup>14</sup>许多国家重视共享税,是因为它在保持中央(联邦)政府对税源总体控制的前提下,可以给地方政府提供适量的财源。特别是共享税可以把地方的税收利益与中央(联邦)政府的税收利益绑定到一起,从而对各级政府都可以产生一定的激励机制,可以让各级政府对某一行业或事业的发展都给予充分的关注。所以,我国当前地方税体系的建设不应当是缩小共享税的比重,而是要进一步完善共享税制度,让这一制度更为科学合理。

### 三、关于完善分税制的若干建议

1994年我国分税制改革在总体方向是正确的,但有一些制度设计还有缺陷,需要进一步完善。

#### (一) 明确中央财政在基本公共服务领域的支出责任,加大相关领域的支出力度

分税制的一个重要内容是中央与地方之间事权和支出责任的划分。2008年,我国地方支出占全国财政总支出的比重为78.7%,这个比重高于1995-2005年期间OECD国家33%的平均水平,甚至也高于分权程度较高的美国(50%)和加拿大(68%)。<sup>15</sup>从这个角度看,国外有学者认为中国是世界上财政最分权的国家。<sup>16</sup>其实,地方支出占比过高所带来的问题主要还不是地方的财力不足,它反映出中央财政在教育、医疗、社会保障等基本公共服务领域的支出责任不够明确,使一些本应由中央政府承担的职责转移给了地方。而在现实中,地方政府由于种种原因并没有能承担起这部分职责。例如,医疗卫生服务属于全国性的公共产品,其费用应由中央财政负担大头,但2008年中央财政仅负担公共医疗卫生支出的30%,其余70%都由地方财政负担;而2007年中央(联邦)财政在公共卫生支出中的占比,澳大利亚为59.4%,法国为99.8%,德国为96.4%,荷兰为96.2%,挪威为75.6%,新西兰为100%,美国为69.5%。<sup>17</sup>除了医疗卫生领域之外,目前中央财政在教育、社会保障等基本公共服务方面的支出占比也比较低。尽管中央财政通过转移支付将很大一部分财力转移给了地方,但除了专项转移支付外,其对地方财政的支出结构并不能有效加以控制。2008年,地方财政支出中用于教育的占17.8%,社会保障和就业占13.1%,医疗占5.5%,

<sup>12</sup> 其中的营业税和印花税也有一部分属于中央收入,例如铁道部、各银行总行、各保险公司集中缴纳的营业税和证券交易印花税。

<sup>13</sup> 资料来源:“2008年全国财政收支决算情况”,财政部网站。

<sup>14</sup> Hansjorg Blochliger and Josette Rabesona, *The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments: an Update*, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)9.

<sup>15</sup> Steffen Bach, Hansjorg Blochliger and Dominik Wallau, *The Spending Power of Sub-Central Governments: A Pilot Study*, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)8.

<sup>16</sup> Era Dabla-Norris, *Issues in Intergovernmental Fiscal Relations in China*, IMF Working Paper, WP/05/30.

<sup>17</sup> 资料来源:“2008年全国财政收支决算情况”,财政部网站; IMF, *Government Finance Statistics Yearbook*, 2008.

这些基本的民生支出只占地方总支出的 36%，<sup>18</sup>远低于 OECD 国家 62% 的平均水平。<sup>19</sup>可见，中央财政在基本公共服务领域的支出责任过小不利于基本公共产品的有效提供，更不利于公共服务的均等化。

## （二）改进分税办法

目前税种的划分存在的最大问题是增值税作为中央地方共享税。增值税的税基十分流动，企业可以通过转让定价将税基（增值额）在地区之间进行转移。一些地区以补贴的形式鼓励企业对区外高价销售货物，从而导致购进货物的企业“零申报”。这些问题实际上都跟增值税成为共享税有关。其实，国外增值税很少有划归中央地方共享税的情况。即使有一些国家将增值税划到了共享税，也是将其作为中央（联邦）对地方的转移支付来处理的。例如，德国的增值税是共享税，但联邦与州的分成比例是经常变的，在确定转移支付时要考虑增值税的分成比例。还有一种情况，即增值税分成不按实际收入计算。例如，西班牙的地方政府可以分享 35% 的增值税，但分享的基数是“消费指数”，而不是本地企业实际缴纳的增值税，这样就使一个地区可以分享的增值税收入与本地的家庭消费额挂钩，从而避免了地区之间的增值税竞争。<sup>20</sup>当然，增值税如果划为中央税，地方的本级税收收入就会大大降低，但这个问题可以通过调整其他税种的收入划分比例来解决。

## （三）进一步完善转移支付制度

转移支付制度与分税办法一样都是分税制的核心。经过 15 年的发展，我国的转移支付制度有了很大的改进，转移支付的规模（不含税收返还）从 1994 年的 590 亿增加到了 2008 年的 18708.6 亿；在此期间，均衡性（财力性）转移支付所占的比重也从 38.8% 提高到 46.8%。但也应当看到，目前转移支付还存在一定的问题。比较突出的是，专项转移支付所占的比重过大，而均衡性转移支付所占的比重还比较低。转移支付重要的任务是平衡地区之间的发展，所以 OECD 国家均衡性转移支付一般都占到 50% 以上，如奥地利为 69%，墨西哥为 78%，西班牙为 67%，瑞士为 80%，葡萄牙为 81%，土耳其为 82%。<sup>21</sup>此外，2008 年，在专项转移支付中，支出相对刚性和透明的教育、科学、社会保障和就业、医疗、环保和农林水事务方面的转移支付只占 65%，其他零星项目的转移支付占到了 35%。这部分零星项目的转移支付监管起来比较难，应当适当压缩。

<sup>18</sup> 资料来源：“2008 年全国财政收支决算情况”，财政部网站。

<sup>19</sup> Steffen Bach, Hansjorg Blochliger and Dominik Wallau, The Spending Power of Sub-Central Governments: A Pilot Study, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)8.

<sup>20</sup> Hansjorg Blochliger and Oliver Pedzold, Finding the Dividing Line between Tax Sharing and Grants, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)10.

<sup>21</sup> Hansjorg Blochliger and Oliver Petzold, Tax and Grants: on the Revenue Mix of Sub-central Governments, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)7.

**主要参考文献：**

1. Hansjorg Blochliger and Oliver Petzold, Tax and Grants: on the Revenue Mix of Sub-central Governments, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)7.
2. Steffen Bach, Hansjorg Blochliger and Dominik Wallau, The Spending Power of Sub-Central Governments: A Pilot Study, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)8.
3. Hansjorg Blochliger and Josette Rabesona, The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments: an Update, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)9.
4. Hansjorg Blochliger and Oliver Pedzold, Finding the Dividing Line between Tax Sharing and Grants, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)10.
5. Robin Boadway and Jean-Francois Tremblay, A Theory of Vertical Fiscal Imbalance, IFIR Working Paper No.2006-04.
6. Jonathan Gruber, *Public Finance and Public Policy*, Worth Publishers, 2005.

## 历届诺贝尔经济学奖得主简介

### ——埃德蒙·费尔普斯 ( Edmund S. Phelps )

美国经济学家，1955年毕业于美国阿姆赫斯特学院，获文学学士学位1959年毕业于美国耶鲁大学，获博士学位，先后执教于耶鲁大学和宾夕法尼亚大学，现任哥伦比亚大学政治经济学教授。他通过研究证明了低通货膨胀率如何导致人们对未来低通货膨胀率的预期。

埃德蒙·费尔普斯教授的研究方向集中在宏观经济学的各个领域，被誉为现代宏观经济学的缔造者和影响经济学进程最重要的人物之一。他最重要的贡献在于经济增长理论，他指出通货膨胀不仅和失业率有关，也跟企业及雇员对价格的预期有关，并将基于理性预期的微观经济学分析引入到就业决定理论与工资-价格动态均衡和提出经济增长的资本累积黄金定律等。

埃德蒙·费尔普斯因其“在宏观经济跨期决策权衡领域所取得的研究成就”而获得诺贝尔经济学奖。

瑞典皇家科学院认为，费尔普斯的研究“加深了我们对经济政策的短期影响和长期影响之间的关系”。他使人们更加清醒地认识到充分就业、稳定的价格和迅速的增长都是任何经济理论、政策的重要目标。并说“他强调，从根本上说，随着时间的推移，储蓄和资本形成与通货膨胀和失业之间的平衡都是关乎福利分配的问题。费尔普斯的分析对于经济理论和宏观经济政策都产生了深刻的影响。”

内部交流 仅供参考 未经许可 不得转载

地址：北京市海淀区中关村大街59号中国人民大学明德楼(主楼)0816室 邮编：100872

电话：(010) 82509290 网址：[www.frc.com.cn](http://www.frc.com.cn)

传真：(010) 82509289 E-mail: [frc2000@sina.com](mailto:frc2000@sina.com)

执行主编：吕冰洋