

## 应该加强分税制基础理论的研究\*

吴俊培

**内容提要:**分税制是一般公共预算的微观制度安排,是分税制财政管理体制的简称。从顶层设计的观点看,分税制采取收支两条线,宏观到微观的安排过程。分税制制度安排的完成过程,也就是税制、分税和转移支付制度的形成过程。

**关键词:**分税制 顶层设计 宏观税负 央地税制 转移支付

**作者简介:**吴俊培,武汉大学经济与管理学院财政金融研究中心教授,430072。

**中图分类号:**F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1002-8102(2024)10-0018-14

### 一、导 论

分税制是一般公共预算<sup>①</sup>的微观制度安排,是分税制财政管理体制的简称,实施已经30年了。公共预算是提供一般公共服务的预算,其制度安排是国家治理的表达方式。市场经济体制是市场经济和非市场经济制度安排的有机统一。现象上,市场经济是创造财富且为非市场经济提供收入的领域。分税制是市场经济体制的核心制度安排,既要保证市场经济在资源配置中起决定性作用,又要实现公共服务均等化的目标。预算收入本质上都来源于税收,其他收入形式都是税收收入的转化形式。<sup>②</sup>

税制是分税制的基础,但理论界对税制、分税和转移支付三者之间的关系缺乏基础理论的研究,导致分税制难以稳定。从已有的文献来看,理论界认为税制是一个国家各种税收制度的总和。<sup>③</sup>分税就是把预先安排好的各个税种在中央政府和地方政府之间分配,归中央的税种称中央税,归地方的税种称地方税,中央和地方共享的税种称共享税。在上述基础上,把转移支付看作是

\* 吴俊培电子邮箱:jpwu@whu.edu.cn。

① 本文如无特别说明,“公共预算”或“预算”均是指一般公共预算。

② 我国除了一般公共预算之外,还有政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算,共四种。四种预算之间有关系,但一般公共预算负责一般公共服务的资源配置,其收入只能靠税收。

③ 许多版本的教材(陈共编著《财政学》,中国人民大学出版社2020年第10版,第158页;王传纶、高培勇:《当代西方财政经济理论》,商务印书馆2023年第1版,第260页;邓子基主编《财政学》,中国人民大学出版社2018年第4版,第130页;马海涛主编《中国税制》,中国人民大学出版社2022年第12版,第4页;汤贡亮、梁娇编著《中国税收制度与管理》,清华大学出版社2005年第1版,第2~3页;等等)中税制定义的核心意思大体如此,即把一个国家实行的各个税种的总和称之为税制。国外学者大抵也是这样理解,下文在论证时再注明。

实现地区间公平的手段。从分税制顶层设计的角度看,收支应该分开安排<sup>①</sup>,因为两者的原则是不同的。税制应该是从宏观到微观、收支两条线进行制度安排的结果。学术界对于税制的观点应该理解为分税制制度安排的完成形式,而不是先安排好各个税种,然后再安排分税和转移支付制度。

公共预算的收入必须通过税收方式从市场经济中取得。理论上说,税收是公共预算收入的唯一来源,公共预算其他收入形式都是税收收入的转化形式<sup>②</sup>。

税收从市场经济取得收入,以满足公共预算的支出需要为前提。这个支出需要就形成市场经济的宏观税负,也就是一般公共服务的总成本。宏观税负是分税制制度安排的约束变量,不是事后的统计结果。这一点非常重要,是市场经济体制让市场经济在资源配置中起决定性作用的内在要求。我们把满足公共预算支出需求的税收称之为国税。这里的“国税”是指凌驾于社会之上的国家的税收收入,还没有形成中央税和地方税。中央政府是唯一可以代表国家的政府,但国税和中央税不是等同的概念。与中央税相对应的是地方税,是把国税按中央和地方的职责划分以后才形成的概念。央地税是预算支出安排过程中形成的概念,也是国税从抽象到具体的表达方式,两者并不处于同一个层次。分税制需要顶层设计,收支两方面是应该同时考虑的。从收入角度看,国税收入来自社会再生产的货币流,数量以满足公共预算支出需求为前提,形成宏观税负。从支出角度看,公共预算不仅能够保证央地预算平衡,而且能够实现公共服务均等化的目标。这就是说,在国税宏观税负的安排中隐含了满足预算支出需要的因素。

分税制的收入安排原则和支出安排原则是不一样的。从收入角度看,税负分布采取“公平原则”和“能力原则”;税收征收采取“便利”和“确实”原则。这些原则是对再生产条件公平和收入分配公平的税收原则。“再生产条件公平”实际上是效率原则;“收入分配公平”实际上包含了收入再分配效率和公平兼顾的原则。至于“便利”和“确实”,是对纳税人而言的,有利于提高征管效率。宏观税负是一般公共服务的总成本,需要在央地之间合理分配资金。从预算支出角度看,是从消费出发,保证每个居民都能从一般公共服务中受益。因此,在中央和地方职责明确的前提下,要根据人口、人口密度、地理环境、风俗习惯等因素把国税收入在央地之间分配。

公共服务是受时空限制的,可以区分为全国性公共服务和地方性公共服务。中央税和地方税实际上是按受益原则分配的,中央税是满足全国人民均受益的公共服务支出;地方税则是满足地方居民受益的公共服务支出。“分税”本质上是解决公共服务成本分摊合理性的问题。

在国税支出安排过程中,财政收入出现使用者费收入,我国称之为“非税收入”。从宏观税负的角度来看,非税收入是央地税的转化形式,也均受宏观税负的约束。公共服务成本分摊要考虑两个因素:一是对公共服务成本提升的行为要加征税收;二是对公共服务多受益者加征税收。环境保护税属于第一种情况;“非税收入”属于第二种情况。上述说明,“非税收入”应该被包含在宏观税负之中。

地方税有受益税的特点,即按受益原则分配公共服务成本。按照公共服务均等化的要求,每个地方仅靠地方税是不可能满足预算支出要求的。从收入方面看,对居民来说,实行有收入的纳税,没有收入的不纳税;有能力的纳税,没有能力的不纳税,而能力强的多纳税。从支出方面看,居民不论是否纳税,都能享受一般公共服务。转移支付制度是保证公共服务均等化的重要制度安排,也是公共服务成本分摊合理的最后一道制度保障。

① 收支分开安排容易引起误解,分税制的收入制度和支出制度现象上是分开安排的,但收支之间的数量关系,实际上是复变函数关系。从下文论证中可以看到这一点。

② 我国除了一般公共预算之外,还有政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算,四类预算之间有关系,但一般公共预算负责一般公共服务的资源配置,其收入只能靠税收。

从理论上讲,分税制是在从宏观到微观的过程中完成的。公共预算的收入制度从国税出发是顶层设计的要求,而分税是国税在安排公共服务成本分摊中形成的;转移支付是公共服务成本分摊合理化的重要保障。

## 二、国税是分税制安排的出发点

### (一) 国税是凌驾于社会之上的税收收入

市场经济体制是市场经济制度和非市场经济制度的有机统一。理论上说公共预算属于非市场经济的范畴,提供一般公共服务。因此公共预算的资金来源只能通过国家运用税收从市场经济领域取得。但市场经济和非市场经济共同构成社会再生产,税收是在整个社会再生产中取走收入流量的,只关注市场交易不可能科学设置税种。这一点常被理论界忽视。

#### 1. 马斯格雷夫的税种设置理论是平面的

美国财政学家马斯格雷夫(Musgrave 和 Musgrave, 1980)构建了市场经济领域的两部门经济循环图,即家庭部门和企业部门之间的商品货币交换关系的循环图,并在影响生产者和消费者收入的环节设置税种。由此形成两部门商品交换关系税种设置平面图(见图1)。

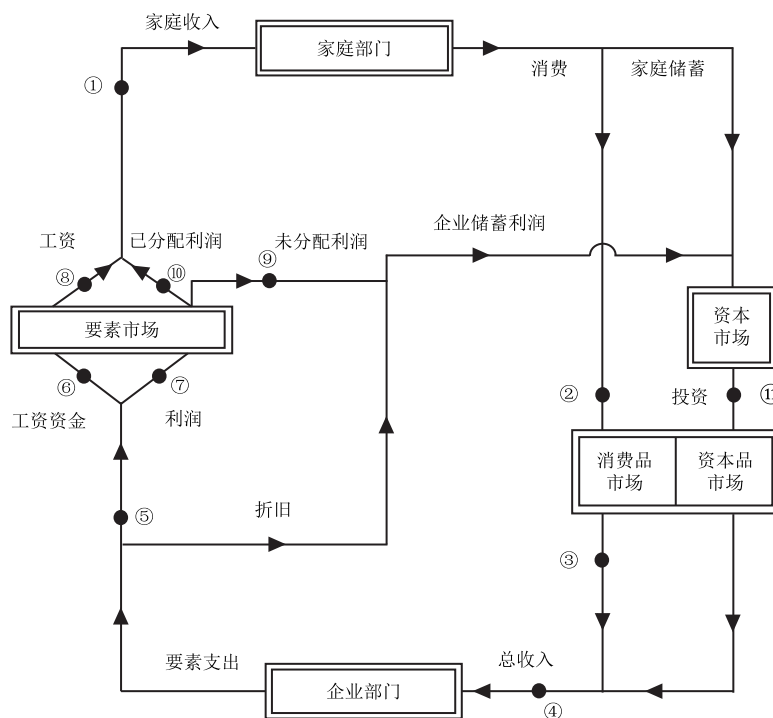


图1 两部门商品交换关系税种设置平面图

注:图中中文由引者译出。

资料来源:Musgrave 和 Musgrave(1980)。

这个循环示意图标明了可能设置税种的环节。图中顺时针方向的实线表示市场经济中商品交换的货币流,相反方向是实物流,即生产要素和商品的流动方向,用虚线表示,被实线挡住了,看

不见,但读者应该铭记于心。家庭部门在图的上方,企业部门在图的下方;要素市场在图的左方,资本市场和产品市场(消费品市场和资本品市场)在图的右方。

家庭部门的收入可分为消费者支出和家庭储蓄。消费者支出流进入消费品市场,并成为提供相应消费品的企业的收入。另一部分储蓄进入投资,成为资本品市场的支出,并转化为提供相应资本品企业的收入。

一部分企业收入,包括折旧和利润,将在要素市场购买劳动、资本和其他投入品,在国民收入中表现为各种要素份额。那些份额支付给要素提供者,就是工资、红利(资本股份收益)、利息等等,即成为家庭的收入。另一部分企业收入,包括企业保留利润<sup>①</sup>和可用的折旧,形成企业储蓄,并和家庭储蓄一起成为投资资金来源或购买资本品。

图1说明了市场经济收入流和支出流的循环。在这张循环图中,黑点代表政府部门可以设置税种的环节<sup>②</sup>,圆圈中的数字表示可能设置的税种编号。点①是影响家庭收入的环节,点②是影响消费者支出的环节,点③是影响企业零售收入的环节,点④是影响企业毛收入的环节,点⑤是影响企业净折旧收入的环节,点⑥是影响工资基金的环节,点⑦是影响利润的环节,点⑧是影响工资收入的环节,点⑨是影响保留利润的环节,点⑩是影响股份收益的环节。<sup>③</sup>

这个示意图表明,税收是从市场经济的两类交换收入中取得收入的,一种是生产要素收入;另一种是商品收入。在市场经济中,这两类税收是基本形式,一种是生产要素收入税,简称要素税;另一种是商品收入税,简称商品税。

马斯格雷夫的税种设置平面图是有优点的。首先,该图清楚地说明了税收来源于市场经济,不论税种设在哪个环节,纳税人都是家庭部门和企业部门。其次,该图还清楚地说明了税收是对商品收入和要素收入的扣除。严格地说,要素收入是真正的税源。再次,从我们的亚类划分看,两个税种可以各分为两个亚类,即商品收入一般税和商品收入特种税,以及要素收入一般税和要素收入特种税。最后,这个图说明,税收是通过影响商品收入和要素收入价格的方式取得的。这表明,税收本质上是从市场经济收入流中取得的。

但马斯格雷夫的税种设置平面图也存在明显的缺陷。首先,两部门经济实际上形不成社会再生产的循环。缺乏公共部门的商品交换不可能反映整个社会的交换分工结构,当然也不可能完整反映家庭部门和企业部门的纳税能力。税收从市场经济领域取走货币流量是理论上的,这些货币流量会通过预算支出又进入整个社会再生产。因此家庭部门、企业部门和公共部门组成的三部门经济才能形成完整的再生产循环。而且公共部门购买的商品和劳务都是含税的,市场领域和非市场领域的就业人员也都是纳税人。

其次,马斯格雷夫构建的是平面图,而征税和社会组织之间是立体关系。公正正义必须由凌驾于社会之上的国家通过法律表达,只有国家才有权征税。公共部门确有平面组织的特点,即和其他部门一样,需要占用资源才能存在。但征税并不是平面关系可以决定的,而是凌驾于社会之上的国家才有这个权力。因此公共部门中的政府组织有两重性,既是社会中的平面组织,又是代表凌驾于社会之上的国家的治理机构。只有把这种立体关系充分反映出来,才能合理安排税收收入。

① 保留利润是指企业没有支付给要素提供者的收入部分。

② 马斯格雷夫称之为对再生产产生影响的“点(环节)”,即对收入、支出产生影响的环节。如果设置了税种,那么就是某种收入的纳税环节。

③ 美国的税种安排都在这些点上,但美国安排销售税,没有增值税。

## 2. 税种设置的三部门立体理论

本文建构税种设置的三部门理论是立体的,即税收是国家凌驾于三部门之上的国家收入(见图2)。

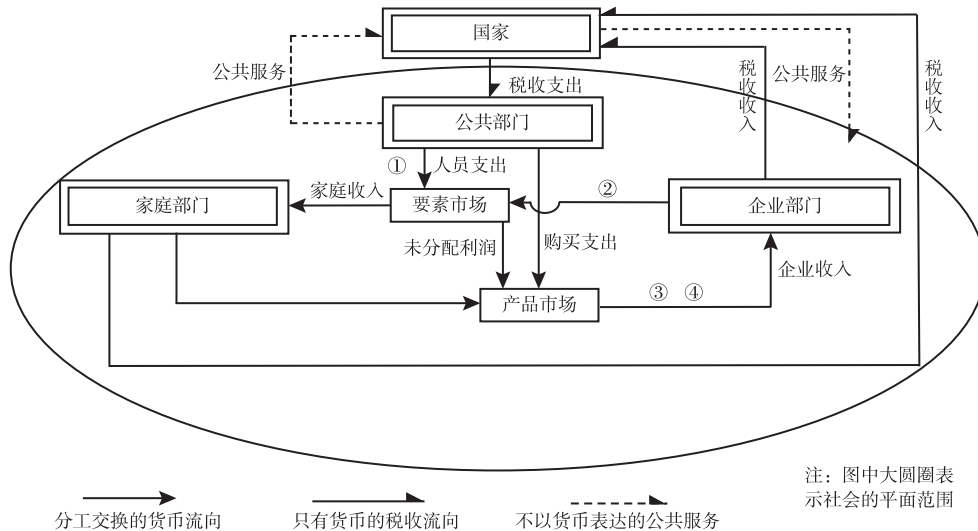


图2 税种设置的三部门立体图

从含义上看,图2和马斯格雷夫的图1有两点根本区别:一是完整的社会再生产应该是三部门循环;二是国家凌驾于社会之上从社会再生产中取得收入。国家是个抽象概念,代表社会的公正正义。而公共部门中的政府组织则是执行公正正义的具体机构,有二重性。

图2中椭圆代表社会的平面范围,三部门在这个平面之中。凌驾于社会之上的是国家,和三部门之间是立体关系。这个国家也用框图表示,应该说平面中三部门循环的方式是国家治理的表达方式。国家治理和三部门之间的关系应该是相互影响的关系。图中的商品货币流应该和马斯格雷夫的图一致,实线、虚线的含义也一致。为了简化,没有把市场类型细化。三部门之间的联系是通过市场交换完成的。我们把公共部门的支出融入了经济循环之中。

国家是凌驾于社会之上的,因此和社会之间是立体关系。在平面中的实线方向使用了完整的箭头,表明是市场交换关系,即货币流向的反方向是实物流向。而国家与公共部门之间的支出关系,则使用了半个箭头。实线半箭头表明反方向没有相应的商品流,是单向的货币流;而虚线半箭头,表明提供了公共服务但没有货币收入。这是公共部门参与社会再生产循环的特殊之处。分税制是完成社会再生产循环的制度保障。

三部门立体图在分税制研究中处于极其重要的地位。在凌驾于社会之上的国税安排过程中,实际上已经隐含了分税制的各种要求,也隐含了三部门循环交换关系的要求。

应该说这个国税收入并不是虚的,税种安排和宏观税负是公共预算现实收支的反映。国税看起来好像是虚的,但有实践的支撑,否则也不可能形成国税的概念。这个由虚变实的过程,是在宏观到微观、收入到支出的过程中完成的。

我们把图2中国家从市场经济取得的收入称为“国税”,而把“分税”和“转移支付”看作“国税”进入三部门经济的制度安排。这个从宏观到微观的过程,也就是财政体制中三个构件(税制、分税



和转移支付)的完成过程。

三部门经济表明,公共部门参与不完全的市场交换,其收入是由国家通过税收提供的,其产出的公共服务也没有市场交换的形式。但公共部门是社会再生产循环所不可或缺的环节。

## (二)国税安排

### 1.一般税与特种税

图2表明,宏观上税收收入来自社会交换分工结构中的货币流量。一定时期内(通常以年为单位)社会产出的货币流量是三部门交换分工的结果。分税制是使公共部门融入社会再生产循环的制度安排。国税是指凌驾于社会之上的国家从社会再生产收入流量中取走的收入,公共部门仅仅是国家治理的表达方式。

社会再生产循环图表明,有两种不同性质的收入流:一种是生产要素收入流;另一种是商品劳务收入流。这是税收收入的两种基本形式。从税收公平的角度看,对这两种收入应该普遍征税。对要素收入普遍征收的税就是要素税的一般税;对商品收入普遍征收的税就是商品税的一般税。在两种收入流中,只有生产要素收入才是真正的税源;商品税形成产品成本,实际上是对要素收入的提前扣除。但这种税收分类是合理安排税种的最好分类了。

一般税可以由一个税种承担,也可以由两个税种承担。分税制实行之初,商品税的一般税由增值税和营业税两个税种组成,“营改增”之后由增值税一个税种承担。应该说一个税种更有利于贯彻社会公平。要素收入归根结底是人的收入,但生产要素收入表现形式很多,除了表现为个人收入之外还可能表现为企业保留利润、利息、红利等。我国经济以公有制为基础,企业利润不可能全部量化到个人。因此,我国要素税一般税由个人所得税和企业所得税两个税种承担。

经济情况是复杂的,一般税之外还需安排特种税。特种税是在一般税的基础上再精选征税对象形成的税种。因此,在商品一般税的基础上再选商品特种税,相对于商品一般税来说是重复征税。同样,在要素一般税基础上再选要素特种税,相对于要素一般税来说是重复征税。但这种重复是从社会公平考虑的。特种税是根据特种公共服务需求而设计的。特种公共服务不是独立于一般公共服务的另外的公共服务,而是指从某种公共服务中获得了更多的受益(吴俊培,2019)。特种税的调节目标必须明确,征税对象应该容易确定,隐含了相应的支出方向,不宜设置太多。

商品劳务特种税通常可以设置关税、消费税和环境保护税。关税是处理国际税收关系的税种,调节目标明确,征税对象容易确定,影响的是要素一般税和商品一般税的税收负担,因此应该纳入一般税管理。其他特种税应该根据特种税的调节目标专款专用;消费税主要调节收入分配;环境保护税实际上是对增加环境治理成本者多征税,应该用于环境治理。

一般税和特种税隐含了相应的支出要求。一般税用于公共预算的一般公共服务支出,特种税用于特种公共服务的支出。不同性质的税收隐含了不同的支出方向,这一点并没有引起学术界应有的重视,甚至可以说完全被忽视了。

### 2.宏观税负

国税收入的宏观税负要能够满足公共预算的支出需要。一般税收入要满足一般公共服务的支出需要,即公共服务均等化的需要;特种税收入要满足相应特种公共劳务的支出需要。特种税收入要满足特种支出的需要。以支出需求决定宏观税负是分税制安排的前提条件。

支出的需要不是单方面确定的,而是隐含了现行分税制的支出的经验数据,进行理论分析,确定宏观税负。这不是简单地从结果寻找原因的方法,而是规范和实证互证的方法。这就是说宏观税负的测定是隐含了分税制的内在要求的。

一般说来,国税收入和经济增长正相关,还不涉及在央地之间的分配。央地资金分配是国税安排预算支出过程中形成的概念。公共预算的收入就是公共服务的总成本,来源于要素一般税和商品一般税。支出是按公共服务均等化原则进行的,是由人口、人口密度、地理环境、风俗习惯等因素决定的。分税制按收支两条线安排是公共预算的内在要求。

分税制的难点是地方之间流动性对地方收支的影响。市场经济体制的特点就是流动性,“流动”是全方位的,不仅是人口的流动,也包括资源流动和商品流动。流动性既影响地区之间的经济增长速度,也影响地方居民的公共受益。这就要求分税制与流动性相适应。

宏观税负究竟多少最合适,对于市场经济体制来说,不可能预先精确知道,但必须预先控制。这才有利于我们在探索宏观税负的过程中越来越接近目标。

至于宏观税负在税种之间的分配,也是理论和实践互动优化的过程。但从发展趋势来说,在一般税中,要素税的比重应该提高,商品税的比重应该有所下降。在要素一般税中,个税的比重应该提高,企业所得税的比重应该相对下降。特种税的专用性应该规定得非常明确,种类不宜太多,以利于宏观税负的控制。

上述表明,以预算支出需求安排税负,实际上是理论和实践相互影响的过程。

### 三、“分税”是把国税分为央地税

对于分税来说,国税是真正的国家收入,“分税”是按支出原则把国税分为央地税。地方税按受益原则安排,相当于地方居民为地方公共服务受益支付的费用,符合效率原则。按照受益原则划分地方税,就把国税分配和居民的公共消费联系起来了,符合公共服务均等化的支出原则。这种方式划分就形成了央地税。国税的名称是“税”,央地税的名称也是“税”,但两者却是有本质区别的。前者是宏观上按收入原则组织的收入,处理的是公共经济和市场经济的关系;后者则是按支出原则把国税在央地之间分配,处理的是公共经济内部的分工合作关系。从央地预算的角度看,后者理解为支出也是可以的,中央税是中央预算的支出,地方税是地方预算的支出。

#### (一)地方税功能

一个国家设置中央政府和地方政府的目的是提高国家治理效率。公共服务的受益面是有范围的,可以分为全国性公共服务和地方性公共服务。前者是全国人民都受益,由中央负责;后者的受益范围是地方,由地方负责。

地方公共服务有两类:闭合性地方公共服务和开放性地方公共服务。所谓闭合性,是指地方公共服务的受益面是该地居民,没有收益外溢。所谓开放性,是指该地方公共服务的受益面溢出该辖区。理论上很容易说明,闭合性地方公共服务由地方提供;开放性地方公共服务必须有上级政府的协调才可能达到效率状态。

国税按公共服务均等化原则安排央地支出,这个过程就形成了地方税。地方税是受益税,即按照受益原则安排。

#### (二)地方税是按受益原则分配国税一般税的方式

##### 1. 国税一般税可以转化为地方税

国税中的商品一般税有一部分可以转化为地方税。商品销售遍布全国各地,商品的消费可以看作享用地方公共服务的参数,因此按受益原则安排地方税是有效率的。

个税是直接税,是调节收入分配的理想税种。在要素一般税的制度安排中,个税采取代扣代

缴制。纳税人实际上是个税的代扣代缴人,即个人收入的支付方,或“要素买方”。个税的缴纳地和实际纳税人的居住地并无关系。居住地居民是该地公共服务的消费者,因此居民收入可以作为衡量公共服务受益的参数,把一般税中个税的一部分转化为地方个税是有效率的。

上述表明,地方税确有与国税一般税“共享”的性质,但和共享税有本质区别。国税的纳税人设置是从节约社会成本的角度考虑的,和地方受益并无关系,地方税是按支出受益原则从国税一般税中转化而来的。

企业所得税作为一般税是中国特有的。西方国家没有企业所得税,只有公司所得税,属于要素收入特种税。主流观点认为公司享用了更多的公共服务,因此需要多缴费用。我国有的学者认为企业所得税属于直接税。实际上企业所得税是可以转嫁的,划为直接税是不恰当的。企业所得税和当地居民享受地方公共服务之间没有直接联系。因此企业所得税作为整个社会公共服务的成本是应该的,不宜将一部分转为地方税。这表明企业所得税应该全部作为中央税。

居民包括自然人和法人,政府机构是特殊的,但作为存在于社会中的组织都要占用资源,都需要居所。居所和地方公共服务之间有内在联系是肯定的。居所可以分为两类:居民(自然人)居所和非居民居所。把居所作为享用地方公共服务的标杆是有合理性的。因此房地产税<sup>①</sup>实际上也是受益税,也是由国税一般税的收入转化来的。

把房地产作为税基,好像增加了新的征税对象,但从税源角度看并无增加,本质上也是要素收入和商品收入流量的扣除。把房地产作为地方税的税基是世界各国通行的做法,但仍然受到批评。一是认为房地产税是对物税,并不考虑纳税人的负担能力。二是房地产是公共投资资本化的对象,即房地产价格和公共投资成正比,但和居民享用的公共服务之间未必成正比例关系。尽管如此,但找不到更好的普遍适用的地方税税基来替代房地产税税基。因此房地产税仍然是地方税的主要税种。

我国现行的房产税并不是对居所普遍征税的税收,税基非常窄。土地增值税、土地使用税等的税基也不普遍。把上述作为地方税是不适当的。因此理论界就认为中国应该开征税基广泛的房地产税。

## 2. 特种税税基不宜安排地方税

特种税不适合分设中央税和地方税。特种税是根据特种目的建立的,因此应该建立特种基金,用于特定目标。这种资金分配需要根据特定目标来定,而且这些目标和当地居民消费公共服务并无直接联系。

关税是每个国家都有的,用以处理国际贸易和投资问题。关税的征税对象和范围是非常明确的。一个国家需要统一对外,因此一个国家的进出口是有规划的,统一服从中央。一般说来,出口货物是退税的,即按无税价格出口;进口是要征关税的。出口退税相当于一个国家的税收在国际间让渡;进口关税相当于加重了进口商的成本。因此关税应该作为中央税,出口退税也应由中央负责。关税对国内的资源配置和收入分配是有影响的,主要在商品收入和要素收入两个方面影响再生产。因此关税可以视同中央一般税。

消费税属于特种税,属于收入再分配的税种,但不扭曲市场经济高效配置资源的功能,使用方向是明确的。因此可以用消费税收入来建立支持欠发达地区的经济建设基金,也可以用于资助特别困难的贫民,等等。

环境保护税的目的是保护环境,需要各级政府配合。环境保护涉及控制污染物排放、对被污染环境的清洁处理等。这无法用地方税的形式在中央和地方之间合理分配,应该建立环境保护基

<sup>①</sup> 这里的房地产税是泛指以不动产为税基的税收,并不是作特定的税种处理。



金。环境污染是流动性的,需要中央统一领导,全国通力协作,合理使用环境保护资金。

### (三)地方税的税种选择

#### 1. 地方增值税

地方增值税的征税对象和税制安排中的增值税是一致的,因此地方增值税就是“分”一部分增值税的方式。严格说来,地方增值税并不是收入角度的新税种,而是商品一般税的转化形式。地方增值税的计税依据也是商品劳务销售的增值额,但这比较复杂,因此采取交易全额为计税依据,比例税率,征管就比较方便。纳税人是商品劳务的购买者,在购买发票上注明地方增值税数额即可。因为商品价格中含有增值税,所以地方税也可以采取地方税附加的形式。不论地方税的征管方法如何,本质上都属于“分”商品一般税(增值税)的方式,余下部分就是中央税。

在商品收入一般税的征税对象上安排地方税是合理的。商品收入一般税的负税人是商品劳务的最终消费者。因此把购买商品劳务的数量作为地方公共服务受益的间接依据是可以的。地方的购买量并不全是当地居民购买的,其中一部分是流动性人口购买的。其他地方的人享用当地的公共服务,为当地支付相应的费用是效率的要求。

上述表明,把增值税作为共享税是不合适的。

#### 2. 地方个人所得税

地方个税的税基和国税的税基是一样的,是从个税中分出一部分归地方,但纳税人应该是地方居民,收入归居住地的地方政府。地方居民享用地方政府提供的公共服务是没有疑问的,地方个税相当于居民公共受益所承担的部分费用。

根据我国的情况,生产要素收入一般税由企业所得税和个人所得税两个税种组成。而且把企业所得税和个人所得税定为共享税。和增值税一样,把生产要素一般税作为共享税也是不合适的。企业享用的公共服务是开放性的,即不仅仅是本地的,而且是全国性的。把生产要素一般税作为共享税,虽然把一部分收入归了地方,但缺乏属于地方性质的依据。如果把企业所得税作中央和地方分成式的共享,就会加剧地方之间的不当竞争。

#### 3. 努力开创条件,设立房地产税

地方受益税的第三个税种是房地产税。

这里的房地产税并不是一个税种的名称,只是提出要对社会交换分工结构中的房产、地产等存量征税。目前尚处于讨论和试点之中。

在市场经济体制中,房地产税通常被认为是地方税主税种的最佳选择。一是房地产本身有地方属性,因为它在空间上不能流动;二是因为房地产价格可以作为衡量享受公共服务的尺度。这类似于使用者费,但有税的名称。

理论界讨论的房地产税和目前已有的房产税税种是不一样的。目前的房产税征税对象是房产原价,而将要开征的房地产税的征税对象是房产的现价。理论上说,只有按房产现价征税才能体现公共服务的受益原则。这表明在我国开征房地产税不是简单地设立一个税种,而是涉及经济体制改革的重大问题。因此标题中用了“努力开创条件”这样的修饰语。

在我国开设房地产税的讨论从20世纪90年代就已经开始了,有的地方比如上海、重庆等还开展了试点。但在目的性的讨论上,分歧仍然很大。一种观点认为,我国的房地产价格居高不下,开征房地产税有利于平抑房价;另一种观点认为,房地产是分配不公的主要表现形式,开征房地产税有利于社会公平,等等。我们认为,价格不合理,或者分配不公是市场经济体制的制度安排有缺陷造成的,属于深化经济体制改革的范畴。而房地产税是设置地方税体系的问题,应该从完善分税

制财政体制的角度考虑。让房地产税解决分税制内部以外的问题是不可能的。

房地产税的税基是房地产的价格。但房地产的交易频率是较低的,因此房地产价格需要评估。评估通常用间接的办法,比如参照周边类似房地产的交易价格,或者参照类似房地产的租金价格推算。如果评估交易价格,那么以房产的现价为征税对象。如果评估的是租金价格,那么以租金为征税对象,相当于对房地产潜在的收益征税。房地产税的税基在不同的国家立法是不一样的。例如英国以租金为税基,而美国则以房价为税基。对房产和地产分别设立税种还是只设一个税种,不同的国家也有不同的做法。

对房地产价值重估是工作量非常大的工作,评估方法要科学合理,且有权威性。地方政府不可能对辖区的房地产每年全部重新评估一次。通常根据具体情况对地方划区,比如分A、B、C、D、E五个区,那么第一年重估A区,第二年B区,以此类推,五年循环一次。这可能是房地产税征管成本高的重要因素。

房地产税在形式上是对再生产的存量征税,一种是生活存量,一种是经营性存量。因此房地产税设有两个税目:家庭房地产和非家庭房地产。

房地产的纳税人是房地产的占用人。如果是家庭房地产,那么纳税人是房产所有者。如果是非家庭房地产,那么纳税人是房地产占用者。房地产占用者分三类:营利性组织、非营利性组织以及政府机构。

虽然房地产税是对存量征税,但纳税人必须用收入流量去缴纳。对于家庭房地产税来说,房地产税是对物税而不是对人税,因此难以处理公平问题。企业缴纳的非家庭房地产税也被认为不利于资源配置优化。一是因为房地产价格在城乡之间、在资本密集度不同的地区之间相差很大。房地产税在不同地区的税负不同,即构成企业的成本不同。这一因素对资源配置效率的影响可能是消极的。二是因为房地产税是可能转嫁的,可能对市场均衡价格产生不利影响。

社会中存在营利性组织、非营利性组织、家庭组织三类。另外还有上层建筑组织,即管理国家的各种组织,比如政府、党的组织等。上层建筑是处于社会之上的组织,但作为有形组织,同样要占用土地、劳动,以及相应的固定设施。从这个意义上说类似于非营利性组织。房地产税的税基就是上述交换分工结构中各类组织所占用的存量,但是用货币收入流量来缴纳的。

先讨论家庭房地产税的税负问题。对于家庭来说,收入流量包括工薪收入、资本收入、地租收入等等。对于工薪阶层来说,主要是工薪收入。因此房地产税相当于加征的个人所得税。这表明,对于工薪阶层来说,房地产税的税负是应该和个人所得税的税负统一设计的。税收需要统一,不能根据个人收入来源的不同设置不同的税收。家庭房地产税实际上暗含了如下假设:住房消费和家庭收入之间正相关、房地产为效率价格,并且工薪中包含房地产消费价格。这样,即使住房和收入之间有偏离,那也是个人的消费偏好所致。这是家庭房地产税和个人所得税统一考虑税负的理由。

再讨论非家庭房地产税的问题。营利性组织的房地产实际上是资本存量,对资本存量征税,显然影响企业的利润,或者说实际上是对利润的预先扣除。因此,房地产税影响企业的资源配置。这类房地产税实际上相当于企业所得税预扣。因此,在考虑企业房地产税税负时,应和地方增值税、地方个税的税负统一考虑。

非营利性组织不存在资本存量的问题,即固定设施的更新不可能像企业那样通过折旧的方法去解决,但会影响政府预算资助,因此如果要开征房地产税,那就要改变预算资助办法。

房地产税的条件,首先是经济条件。目前主要讨论的是家庭房地产税,全面开征房地产税的经济条件还不太成熟。开征房地产税的经济条件在于房地产价格应该是市场效率价格。房地产价格是不是效率价格,可以通过观察工资水平和家庭住房价格之间的关系来判断。对家庭房地产征税的一个重要依据是住房私有化,即把住房作为私人消费品。这意味着住房消费价格应是工薪

收入的组成部分。换句话说,如果一个人有稳定的职业,那么其一生收入中住房消费的支出总和应该能与相应的住房价格适配。由于我国的改革是不平衡的,这一指标在短期内难以达到。住房的私有化改革也是不平衡的,住房状况与工薪收入脱节的现象非常普遍。目前虽然对新就业的职工有住房补贴,但承担不起租金,更无法补足住房贷款的还款。而且在我国的市场经济体制中,尚未形成效率价格体系,这导致职工收入增长落后于房价增长。在这种情况下,开征按市场价格或住房租金价格为税基的房地产税,条件是不成熟的。

#### 四、建立转移支付基金制

##### (一)转移支付基金制是可行的

转移支付是指中央预算对地方预算的补助制度。转移支付也是中央预算支出形成的概念。转移支付有两种形式,一种是一般性转移支付,另一种是特种转移支付。

地方税是按受益原则安排的,可以看作消费一般公共服务支付的价格。每个地方都靠地方税来满足预算的支出需要是不可能的。因为公共服务均等化有一个基本要求,这个基本要求可能比平均数还要低一些。这就是说绝大部分地方靠地方税是不可能维持地方预算平衡的,需要中央的转移支付来解决。

特种税有特定的目标,隐含了支出方向。特种税的目标也是在央地配合下完成的,因此需要建立特种的转移支付基金。

##### (二)转移支付基金安排

转移支付基金制是指建立转移支付的资金池,规定资金来源和支出用途。基金制是制度安排透明的内在要求。

##### 1. 均衡性转移支付基金

国税一般税在预算支出安排过程中转化为中央税和地方税。关税是处理税收国际关系的,主要影响一般税,因此也应列入一般税的范畴。

一般性转移支付基金来源于中央税,中央税满足本级预算支出后的余额可以形成转移支付资金。但作为基金制来说必须由制度规定,这个规定来源于历年预算收支的经验数据。假定根据经验数据可以推定中央增值税的50%和中央企业所得税、个人所得税的50%可以满足中央财政本级预算的支出需要,那么就可以规定50%的中央一般税收入作为转移支付基金的资金来源。吴俊培和郭伶俐(2016)曾经用经验数据论证了转移支付基金制的可行性。

这个转移支付基金是能够满足地方转移支付需要的,因此可以称为均衡性转移支付基金。为什么能够满足?因为在安排国税宏观税负的时候已经考虑了这一因素。

一般性转移支付的确定,需要建立标准地方财政收入和标准地方财政支出的概念,支大于收的差额部分就是地方可以获得的转移支付量。

地方标准财政收入是根据地方税的制度安排测算的。地方标准财政收入并不是地方的实际收入,而是地方经过努力可以达到的收入。

地方税是国税一般税的转化形式,要增加地方税只有两个办法,一是提高地方税税率,二是增加地方居民。一般说来,地方税是统一的,因此由中央统一立法是应该的。控制地方之间对地方税无效竞争的方法是税率控制。比如地方税法可以规定地方税税率每年只有10%的调整权。但每个地方调整的税率幅度是不同的,这就存在测算地方标准税率的问题,即加权平均的税率。这个税率是标准税率,即测算地方的标准收入的税率。标准收入是根据历年数据测算的该税率可获

得的收入。如果某地地方税税率调得高于其他地方,由于流动性,未必能增加该地地方财政收入;税率低的地方,由于流动性,未必不能增加标准收入。因为当地的地方收入和当地的居民数量有关,也和当地的流动性有关。这可以有效遏制地方之间税率的无效竞争。

另一个增加地方收入的方法就是增加地方居民,包括增加常住居民和流动居民。增加地方居民的办法有两个:一是发展纯地方的经济,即没有外溢的地方经济;二是提高地方公共服务水平,吸引居民流入。这可以产生两个效果:一是激励地方之间提高公共服务质量和数量的竞争,这就能吸引居民,提高标准支出水平,多获得转移支付;二是激励地方发展真正的地方经济,这能有效遏制地方之间对经济增长外溢项目的竞争。地方税的功能以往没有被学界重视,应该呼吁。激励地方之间公共服务质量和数量的竞争是财政体制中的重要机制。

地方的标准财政支出是根据地方居民人口、人口密度、地理环境、风俗习惯、物价水平等因素测算的。公共服务是需要落实到人的,因此测算方法和收入的测算方法是完全不同的。地方的标准支出并不是地方的实际支出,而是根据公共服务均等化的原则测算出来的。上述已经表明,核定支出的因素实际上也是影响收入的因素。采用这种收支联系的方法,可产生遏制地方之间无效竞争的机制。

影响标准支出的上述各因素的权重是根据经验数据测算出来的。根据这样的方法测算的标准支出和税制安排的需求测算是一致的,因此相应的转移支付是能够保证各级地方政府的预算平衡的。

如果经济增长情况和预期不符,那么转移支付要作相应的调整。

## 2. 专项转移支付基金

建立专项转移支付基金制的基础,在于特种税的税负是根据特种公共服务的需求所设计的。

专项转移支付基金制不同于传统上对专项转移支付的认识。专项转移支付一般被看作是上级政府对下级政府在财政支出方向上的限定及控制,其分配和运用体现出上级政府的意志。但是,大规模运用专项转移支付不利于税收中性,财政收支之间缺乏明确的对应关系,容易导致资金运用的无效率以及道德风险。

### (三)我国建立几类专项转移支付基金制的设想

上述对专项转移支付基金制的理论分析表明,我国可以少量地建立几类基金制的专项转移支付。根据2022年的《中国财政年鉴》,我们发现一些特种税与特种公共服务支出之间是存在大体相当的对应关系的。我国可以考虑建立交通运输专项转移支付基金制、支援欠发达地区专项转移支付基金制、环境保护和资源事务专项转移支付基金制。

#### 1. 建立交通运输专项转移支付基金制

我国车辆购置税、车船税以及消费税中的汽油、轮胎等税目,与交通运输支出这一财政功能类别,存在税收承担者享受特定公共服务的关联。2021年,车辆购置税、车船税和消费税的50%达到1.14万亿元,全国的交通运输支出为1.19万亿元,两者大体相当,相应的特种税基本上可以满足交通运输支出。因此我们建议,将车辆购置税、车船税和消费税的50%作为交通运输专项转移支付基金,根据各地方的道路长宽、车流量、交通运输项目数量等客观因素来分配,并限定用于交通运输支出。根据现有分税制的安排,车辆购置税和消费税属于中央政府的税收,车船税属于地方政府的税收,如果要建立上述专项转移支付基金制,就需要使上述特种税都在中央层面统筹,纳入专项基金并通过客观因素法分配。

#### 2. 建立支援欠发达地区专项转移支付基金制

消费税在税法层面是作为调节高消费行为而设立的,那么相应的收入用于支援欠发达地区就是比较合意的。不过,在上文设想建立交通运输专项转移支付基金制时,由于考虑到消费税中有



轮胎、汽油等税目,我们已经将50%的消费税作为其基金,那么,就只剩下另外50%的消费税可以使用。而2021年消费税的50%大致为0.75万亿元,而援助其他地区支出和住房保障支出这两项财政功能类别合计为0.77万亿元。这说明50%的消费税可以满足支援欠发达地区的支出。因此,我们建议设立支援欠发达地区专项转移支付基金制,资金来源为消费税的50%,客观因素可以是失业率、贫困率、贫困人口数量等指标,限定用于上述两项财政功能类别。

### 3. 建立环境保护和资源事务专项转移支付基金制

关于环境保护和资源事务,主要有节能环保支出、资源勘探信息支出、自然资源海洋气象支出这三项财政功能类别。2021年,上述三项财政功能类别支出达到1.41亿元。而我国资源税、环境保护税、耕地占用税、土地增值税、城镇土地使用税的总收入大致在1.27亿元,比较接近。但是既定公共服务的支出略高于相应特种税的收入,还需要其他一些税种作灵活安排,补足超支的部分。因此,我们建议设立环境保护和资源事务专项转移支付基金制,基金由资源税、环境保护税、耕地占用税、土地增值税、城镇土地使用税这五个税种构成,分配方式可以根据各地方的环境保护计划和资源开发需求决定,限定用于上述三类财政功能类别。同时,上述税种作为地方税的,以及由地方共享的部分,应该都在中央层面统筹。

上述专项转移支付基金制的设想在实践中不是绝对的或一成不变的,最重要的是我们如何看待特种税与特种公共服务的对应关系,建立这种对应关系,也就是联结特定税收与特定公共服务支出,是有助于提高预算效率的。需要指出的是,一些特种税与特定公共服务支出之间并不存在必然联系,因此税收与支出的联系有时是相机抉择的,但这种相机抉择的空间是应该受到限制的。例如,我国还有契税、印花税和大量非税收入等,它们很难与特定公共服务支出建立经济上的关联,但都是影响宏观税负的因素。有些税种可以用于增加一般性转移支付的基金,提高整体公共服务均等化水平。专项转移支付基金制在实践层面应用得较好的,有日本的“地方让与税交付金”,可以借鉴。专项转移支付基金制应该种类较少、规模不大。换言之,这种预算效率的改善是小范围和小规模的。因为,若专款专用的范围进一步扩大,财政资金的灵活性就会下降。另外,特种税的收入与特种公共服务支出的关系不可能完全一致,而只能大体一致,因此总需要有一些特种税收入作灵活安排,修补一些收支不对称的问题。基于上述认识,我国可以先考虑尝试3~4种专项转移支付基金制。

## 五、简短的结论

分税制实施以来,其研究文献很多,但缺乏对顶层设计的研究。大部分研究用传统方式对税制、分税和转移支付分别进行实证研究。我们认为,我国处于改革之中,用规范和实证相互影响的方法进行研究,更有利于分税制的完善。

分税制是按照宏观到微观、收支两条线的原则安排的。国税是公共预算的收入制度,是处理市场经济和非市场经济关系的制度安排。相对于国税来说,分税和转移支付是公共预算内部按公共服务成本分摊的方式分配,属于公共预算支出的范畴。地方税是国税一般税按受益原则的分配形式,特种税不适合安排地方税。转移支付基金制是中央税按公共服务均等化原则建立的,是保证政府各级预算平衡的手段,也是分税制的完成形式。

分税制应该从国税开始,宏观税负是制度安排的约束变量。分税制的安排是在规范和实证相互影响的过程中完成的,可由图3表示。

图3的最上端是国税的宏观税负,在支出过程中国税一般税满足一般公共服务的支出需要,国税特

种税满足特种公共服务支出需要;在一般税支出中形成中央税和地方税;最后靠均衡性转移支付实现公共服务均等化的目标;另外特种基金在中央和地方的合作下完成特种目标。这是可视的分税制形成过程,用直线箭头示意。实际上,实线箭头的反方向是虚线箭头,被实线挡住了,看不见。从再生产的连续过程看,现实状况对国税的层层分配有影响,因此反过来影响治理理念。规范研究是有导向性的,是完善分税制不可或缺的重要方面。对于市场经济体制来说,合适的宏观税负永远是求索的目标。

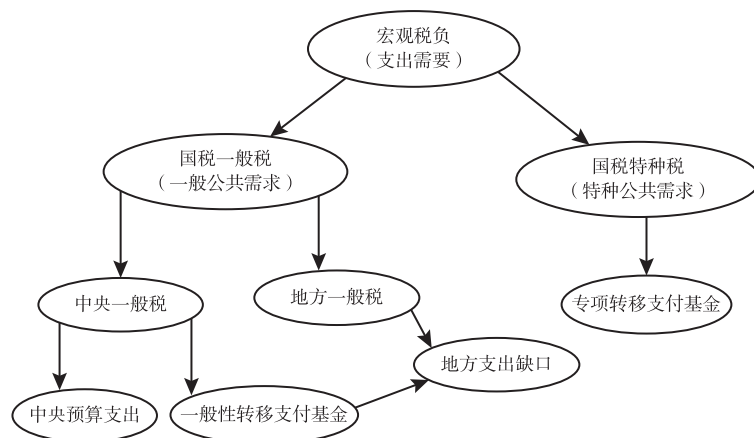


图3 分税制在规范和实证相互影响中完成

分税制是公共预算的微观制度安排,即以各级政府的预算平衡为基础的。地区经济发展不平衡,或者出现宏观经济不稳定的状况,都不应该动摇这一制度安排的基本机制。

#### 参考文献:

1. Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B., *Public Finance in Theory and Practice (3rd Edition)*. McGraw-Hill Company, 1980.
2. 吴俊培:《分税制财政管理体制下的税收问题研究》,《税务研究》2019年第9期。
3. 吴俊培、郭聆沂:《关于建构我国一般性转移支付基金制度的可行性研究》,《财贸经济》2016年第12期。

## Strengthening Research on the Basic Theory of the Tax-Sharing System

WU Junpei (Wuhan University, 430072)

**Summary:** The tax-sharing system is a micro-institutional arrangement of the general public budget, and a fiscal system for sharing the tax revenue. From the perspective of top-level design, the tax-sharing system separates revenues and expenditures, with macro and micro institutional arrangements. The process of completing its arrangements is also the process of building the tax system, the tax-sharing system, and the financial transfer payment system.

**Keywords:** Tax-Sharing System, Top-level Design, Macro Tax Burden, Central-Local Tax System, Transfer Payment

**JEL:** E62, H21, H71

责任编辑:世 晴