

我国分税制分税办法中值得探讨的几个问题

税种划分是实施分税制财政体制的一个核心问题，它直接关系到各级政府的财政利益，同时也关系到分税制财政体制能否有效运行。我国 1994 年对中央与地方的财政体制实行分税制改革，确定了一套在中央与地方之间按税种划分各级财政收入的办法。经过 7 年来的实践检验，现在看来其中一些税种的划分还存在一定的问题。为了完善分税制的财政体制，国家今后还应对这些税种的划分办法进行适当的调整。

一、增值税的归属问题

1994 年分税制改革把我国第一大税种增值税划为中央、地方共享税，其收入的 75% 归中央，25% 归地方。这种划分主要是从兼顾中央和地方两方面的经济利益出发考虑的，但却忽略了由此可能带来的地区与地区之间的利益冲突和税源争夺问题。实际上，增值税作为中央、地方共享税是不妥的，其收入应当完全归属中央财政。

1、从地区的角度看，目前作为共享税的增值税实际上是一种产地税，而不是消费地税，它存在着产地和消费地之间税负转移问题。我们知道，增值税等国内商品税属于间接税，它要被加到商品的价格中去由消费者负担。目前在处理国际贸易商品的课税问题上，为了不致出现甲国居民负担乙国商品税税款这种国际不公平的局面，同时也为了提高世界经济效率，一些国际条约规定，各国对国际贸易商品课征增值税、消费税等国内商品税应遵循消费地原则，即对国际贸易商品只能由消费这些商品的进口国征税，出口国不对其征税。然而，一国对在国内各地区之间流通的商品却不应而且也无法进行上述增值税的边界税收调整。所以，如果采取目前我国分税制的做法，把增值税作为中央、地方共享税，其一定比例的收入划给地方，则地区之间商品交易的结果必然会出现甲地居民负担乙地增值税税款这种地区间税负转移的不公平局面。特别是，目前我国商品生产和交换较发达的是东部沿海地区，在增值税负担可以跨地区转移的情况下，东部地区的产品大量销往西部地区，会造成落后地区的消费者负担发达地区税款的现象，这不利于消除我国东西部地区之间的贫富差距。

2、增值税作为共享税，与地方的经济利益关系密切，而且增值税的税基流动性很大(增值税以增值额为课税对象，企业通过转让价格等手段很容易使增值额在某个地区去实现，导致增值额地区间的转移)，从而极易导致地区间增值税税基和税源的争夺战。我国增值税征管过程中出现的许多新问题实际上都与增值税被划为共享税有关。比如，目前一些地方为了增加本地区分享的增值税收入，不惜用财政返还的办法吸引外地企业来本地设立机构销售或结算，使更多的增值额在本地实现。而一些企业受经济利益的驱使，哪里条件优惠就到哪里去设点开票结算。这种做法的结果必然是一部分增值税税源由其它地区转移到了实行税收返还的地区。又比如，异地总分机构之间销售货物普遍存在总机构(生产企业)按分支机构(销售点)向市场销售产品的价格开具增值税专用发票，使外地的分支机构增值额为零，出现增值税“零申报”或“平销”问题。据了解，这种情况许多是在总机构所在地(产地)税务机关授意下进行的。因为总机构按较高的价格向外地分支机构开具发票，可以人为地把一部分增值税税基以及一部分增值税税源转移到总机构所在地。这种做法的性质实际上与前面提到的方法一样，都是与外地争夺增值税的税源。尽管目前税法对这种“零申报”现象进行了一定的抑制，但还不能真正解决问题。

上述地区间增值税税源的竞争问题主要是由于增值税是在产制、批发和零售多环节课征的，同时它又被作为中央和地方的共享税源。实际上，国外实行多环节增值税的国家为了避免出现上述问题，一般都把增值税作为中央(联邦)政府的独享税源，以彻底消除地方政府抢税源的利益驱动（例如英国、法国等国都实行这种制度）。为了让地方政府也能取得商品销售收入，有的国家在中央(联邦)政府独享增值税收入的同时，还允许地方政府在零售环节征收销售税。因为这种销售税只在消费者购买商品或劳务时课征，税款只能由消费地政府取得，所以，地方政府很难用上面提到的税收返还等手段与其它地区抢夺零售税税源(在课征销售税的情况下，地方政府只能用降低销售税税率的办法吸引周边地区的消费者来本地购买商品，以此来与周边地区争夺税源)。例如，加拿大1991年开征多环节增值税(GST)，为了避免出现地区间税收矛盾，GST完全划归联邦政府所有，同时允许各省征收单一环节的零售税。

二、两大企业所得税的归属问题

按照目前的分税制办法，内资企业所得税按行政隶属关系划分，中央企业的所得税归中央，地方企业的所得税归地方；外商投资企业和外国企业所得税收入划归地方。也就是说，除了中央企业上交的所得税以外，其它各类企业上交的所得税目前都归属地方。这种划分方法主要有以下弊端：

1、企业所得税留给地方会造成地区间的利益矛盾，影响地区间的平衡发展。企业所得税是对资本的收益课税，而资本是很容易在地区之间流动的，加上企业可以使用转让定价在各关联企业之间转移利润，因此企业所得税的税基流动性也是很大的。理论和实践表明，如果将这类税基流动性大的税种划给地方政府，很容易导致地方政府通过各种手段吸引外地资本流入本地，与其它地区争夺税基和税源。另外，我国目前一些地区对外资和内资企业实行所得税低税率优惠政策，这就诱使不少公司在这些税率优惠的地区设立机构(总公司或关联子公司)，并通过转让定价手段把公司集团的一部分利润从高税区转移到这些低税区去实现，从中达到避税的目的。由于非中央所属的企业和外商投资企业的所得税都划给了地方，所以上述企业的避税行为必然要影响到有关地区的税收利益。低税区因大量税基流入其所得税收入会大幅度增加；高税区则因税基外流而遭受所得税收入的损失。特别需要指出的是，目前我国所得税的低税区一般都是经济相对发达的经济特区和沿海经济开放区，而高税区许多是经济不发达的内陆地区，所以上述所得税收入的地区间转移客观上加剧了我国地区之间的贫富差距和经济发展的不平衡。由地方政府课征公司所得税在国外也有类似问题。例如，在美国，除了联邦政府课征公司所得税以外，绝大多数州也课征州公司所得税，而且各州的税率不尽相同，这样一来，一些公司为了减轻州公司所得税的税负，就利用转让定价把公司集团的一部分利润转移到位于低税州的关联企业帐上去实现，这自然会影响到一些高税州的税收利益。为了解决这个问题，美国许多州共同签订了一个征税协议，用所谓的“马萨诸塞州公式”来解决跨州公司的利润分配问题。根据该公式，各州可以依据跨州公司在本州的销售额、资产和劳动者报酬这三个因素来确定该跨州公司美国境内所得应分摊到本州关联企业帐上的利润，并据以课征本州的公司所得税。

2、内资企业所得税按行政隶属关系在中央与地方之间划分，不符合国有企业政企分开的改革原则。随着国有企业改革的深入，国有企业将逐渐与政府的行政机构脱钩，从这一发展方向看，按行政隶属关系划分企业所得税的归属显然也是不恰当的。

三、个人所得税的归属问题

从国外分税制的情况来看，个人所得税在许多国家都是中央（联邦）政府的重要税源（有些国家也允许省或州政府分征或分享个人所得税）。但 1994 年我国分税制改革把个人所得税划归给了地方政府。这样做主要是考虑我国当时个人所得税的税源还很有限，把个人所得税划给地方有利于地方政府关心和加强该税的征管。但从长远来看，个人所得税应作为中央政府手中的一个税种，理由是：

1、个人所得税是政府手中收入再分配的重要工具，它与政府的社会福利支出一道，可以在社会成员之间转移收入，缩小个人之间的收入分配差距。而这种收入再分配职能主要应由中央政府来承担，由地方政府负责个人收入再分配有一定的局限性。从国外的情况看，许多国家中央政府要负担较大比重的社会福利开支，与此同时，为了达到从高收入者向低收入者转移收入的目的，这些国家也都把个人所得税作为中央政府的一个税源，用个人所得税为中央政府的社会福利支出筹集资金。目前我国整个政府财政的收入再分配功能还十分有限。一方面，国家预算中安排的帮助低收入者的社会福利性支出不多，2000 年国家预算中抚恤和社会救济支出占全部财政支出的比重仅为 0.7%；另一方面，由于征管水平等原因，个人所得税收入规模还很小，并且缺乏对高收入者的收入调节，例如 2000 年个人所得税收入占全部税收收入的比重仅为 5%，而且个人所得税收入的 70%~80%来自于工薪收入者。在收入再分配方面，目前我国中央财政所起的作用也十分微弱。2000 年中央财政支出的抚恤和社会救济费只占中央财政本级支出的 0.67%，相比之下，美国联邦预算安排的贫困救济支出（不包括社会保障和各种医疗补助支出）一般要占全部联邦支出的 6%。从市场经济发展的客观规律来看，今后我国由市场分配机制决定的收入分配不公问题将会越来越严重，中央政府的收入再分配职能也就显得越来越重要。比如这两年中央财政对地方养老保险计划的财政补贴每年都达到一、两百亿元。这就要求在加大中央财政社会福利开支力度的同时，应当适时地把个人所得税也纳入中央财政的收入范围，以此加强中央财政在全国范围内的收入调节功能。

2、个人所得税也是政府手中调节宏观经济的重要工具，而且个人所得税可以实行累进税率，是宏观经济的“内在稳定器”，它在中央政府稳定宏观经济方面可以发挥重要作用。从这个意义上看，把个人所得税划给中央财政是必要的。

3、个人所得税要对纳税人的全部所得课征，而纳税人的所得可能来源于许多地区。目前我国税法虽然规定个人所得税主要是源泉征收，但对纳税人在两处或两处以上取得工资薪金所得的、取得应纳税所得但没有扣缴义务人或扣缴义务人未按规定扣缴税款的，则规定要由纳税人必须自行申报纳税。由于纳税人可能异地取得收入，而纳税人居住地的地税机关并不容易掌握其在其它地区取得收入的情况，所以纳税人这时极易逃税。如果将个人所得税划归中央，由国税部门负责征收，由于国税部门更容易在全国范围内取得纳税人的收入信息，所以这将有利于税务部门对纳税人来源于不同地区的所得进行监控，有利于控制纳税人逃漏税款。如果这时地方政府在中央的个人所得税税基上附征，那么他们也可以利用国税部门掌握的纳税人收入信息为自己课征个人所得税提供便利。在这方面，美国有不少好的经验，因为美国的州和县政府征收个人所得税时就是依据联邦政府税务部门提供的个人收入信息对其进行课征的。

4、个人所得税在我国是一个很有潜力的税源，从加强中央财政收入的收入能力的角度看，今后这个税种也应适时划归中央。分税制财政体制下的税种划分必须确保中央财政的收入地位。目前，无论是发达国家还是发展中国家，中央(联邦)财政收入占各级政府全部财政收入的比重都很高。例如，英国、法国、澳大利亚、意大利、荷兰、比利时等国这一比重高达 80%以上，美国、德国、瑞士等国该比重也在 60%以上。我国在 1985 年以后中央本级财政收入占全国财政收入的比重不断下降，到 1993 年这一比重已经下降到 33.3%。分税制改革以后，中央财政的收入地位有所加强，该比重 1996 年回升到 49.4%，2000 年达到了 52%。但与其他国家相比这一水平仍是偏低的。所以应当考虑把一些大的税源划给中央财政。个人所得税当前来看收入并不可观，但随着我国税收征管水平的提高和高收入人员的增多，这个税种是一个很有潜力的税种。近几年来，个人所得税已经成为各地区税收收入增长最快的一个税种，许多地区个人所得税的年均增长速度达到了 40%~60%，成为仅次于营业税的第二大地方税种。据有关部门预测，“十五”期间我国个人所得税收入每年将递增 16%，超过同期财政收入增幅 6 个百分点。所以，从税源的潜力上看，个人所得税今后也应当纳入中央税体系。

四、完善分税制分税办法的配套措施

将增值税、企业所得税和个人所得税划给中央财政以后，为确保地方财政的支出需要，必须采取一定的相应配套措施，否则，上述改革将无法实行。

1、完善地方收入体系。国家应在不侵蚀中央税基的前提下开征一些新的税种作为地方政府的固定收入。这些地方的固定收入来源应当是税基不容易流动的税种。例如：可以仿照美、加等国的做法开征划归地方政府的单一环节的销售税；随着我国住房商品化改革的深入，今后应扩大房产税的征收范围，作为地方政府的财政收入来源，比如面积超过一定标准的住房即使不出租也要缴纳房产税；目前正在酝酿开征的遗产税和赠与税也可以考虑把它们划归地方政府。另外，还可以允许地方政府在中央个人所得税的税基上附征地方个人所得税。

2、完善中央对地方的转移支付制度。出于宏观调控的需要，中央财政通过税种划分应掌握全国财政收入的绝大部分，但这并不意味着中央财政要把这些收入都开支出去，而是要根据科学的转移支付制度把取得的一部分收入补助给地方，从而加大地方财政的可支配财力，使地方在分税办法下少收但可以多支。目前许多国家都采取这种办法。例如，美国联邦政府支出中约有 15%要用于对州和地方政府的转移支付，而州政府财政支出的 20%左右是由联邦政府财政补助筹资的。我们国家也有转移支付制度，即所谓的税收返还制度，但它的设计和出台基本上是为了保地方的既得利益，很不科学。实行上述分税办法改革以后，一是要加大对地方政府转移支付的力度，二是要改革现行的转移支付办法，实行多数国家采取的一般性补助和专项拨款相结合的转移支付制度。

主要参考文献：

- 1、陈共：《财政学》，中国人民大学出版社，2000年6月
- 2、姜维壮：《国际财政制度比较》，中国财政经济出版社，1991年7月
- 3、〔美〕哈维·S·罗森：《财政学》，中国人民大学出版社，2000年6月
- 4、Roin W.Boadway,David E.Wildasin:“Public Sector Economics”，Little Brown and Company,1984

5、J.C.Strick: “Canadian Public Finance” ,Holt,Rinehart and Winston of
Canada,Limited,1992

中国人民大学财金学院
朱 青
本文发表在《财政研究》2002年第3期