

试析我国地方税体系的制度安排

赖勤学 林文生

内容提要:基于财政分权理论、税制构建的基本原则、生态导向的长远要求和我国政府间财政分配的实践 本文提出了对增值税、所得税传统共享税种在征管和收入方面的调整思路 并主张适当保留部分营业税,改造消费税,改排污费为环境税,改革资源税计征方式,改革车辆购置税的征管和房产税征税范围。

关键词:分税制 地方税体系 事权与支出责任相匹配

地方税体系构建是财税体制顶层设计的重点内容 就其战略意义而言 直接关系到未来财税体制改革成败 从而影响到我国国家治理能力提升 就其内涵而言 也是我国税收制度系统化、生态化等科学化发展的必然要求 影响到国家治理体系的现代化水平。本文拟对其方案设计提出合理与现实的可行建议。

一、分税制财政体制下地方税体系存在的问题

1994年以来的分税制改革 将税权和主要税种的收入收归中央 中央政府掌控了相当一部分的财政收入 避免了原有收入分配机制下对地方政府征税努力的依赖。但这种财政分配体制也带来如下问题:

首先 地方税制无法发挥财政收入职能。现行地方政府除承担教育、养老、医疗等公共服务职能外 还要承担经济建设职能。分税制体系下划定的地方政府的财政收入 越来越不能满足现行地方政府的财政支出需求。针对这一收入缺口所实行

的中央财政对地方的转移支付制度 采用基数法,而不是以各地方政府财政支出的各种因素(因素法)来确定 难以实现一般公共服务均等化的目标 带来严重的效率损耗。

其次 催生形式多样的非税收入和地方债务危机。税收收入的不足和财政支出的迫切压力 客观上刺激地方政府及其所属部门在税收之外寻求非税收入 特别是土地财政收入。这些非税收入游离于严格的财政预算体系管理约束之外 并往往通过举债等金融安排提前变现 导致对地方财政收支约束弱化 造成当前地方政府的债务危机风险。

第三 地方税制无法发挥其资源配置职能。现行地方税体系残缺 税权高度集中 地方政府缺乏征税自主权 缺乏主体税种 其收入过多依赖共享税收入 使得分税制实际上变相沦为财政分成机制。这样的分成体制难以发挥地方政府相对于中央政府的信息优势 以及地方税制所应具备的资源配置职能。

第四 现有的地方税制无法适应当前生态文明

国际货币基金组织(IMF)2013年7月首次公布其对中国政府债务水平评估称,2012年广义政府债务(包括中央和地方预算内及未列入地方预算内的,如地方基础设施建设支出)已超过GDP的45%。而渣打银行2013年发布的《亚洲债务大起底》报告估算,截至2012年末中国政府债务占GDP的78%。

保护理念的要求。一方面 现行税制没有从预防的角度开征污染产品税、一般环境税 没有体现引导整个社会消费习惯、消费方式崇尚资源节约、强调生态保护的政策导向;另一方面 现行税制一味配合了以经济建设为中心的政策导向 导致有条件的地方搞经济发展 没条件的地方也要创造条件盲目搞发展 其结果必然是破坏性开发 导致生态、环境、资源全面恶化。

二、地方税体系构建的理论分析与现实分析

(一) 地方税体系构建的理论思考

首先 从地方税体系作为合理划分政府间财政收入分配的定位来看 地方税体系设计仍应以财政分权理论为其指导思想。这种体系设计应当有助于进一步深化分税制改革 实现地方政府事权与支出责任的合理匹配。例如 可将影响地方资源配置的税种纳入地方税体系。又如 地方税体系的设计要考虑中央政府与地方政府之间委托代理关系的本质 从而在地方税机制设计上构建符合参与约束和激励相容约束的制度 调动地方政府的积极性。实际上“明确事权”“发挥中央、地方两个积极性 建立事权和支出责任相适应的制度”正是十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)中深化财税体制改革的重要组成部分。

其次 从地方税体系作为税收制度的定位来看 效率、公平和征管的可行性原则是其制度设计的基本原则。这在《决定》关于“提高效率”“完善税收政策”的财税改革部署中得到了体现。具体来看 考虑到税基流动性和税收协调的成本问题,流转环节单一、税收协调成本较小的税种如消费税应归属地方税。又如 房产税(如房产税)设计应当有助于发挥其收入分配功能。从征管可行性角度考虑 地方税税种的设计应当与税务机关对纳税人信息流和资金流的掌握水平相当 才能实现有效的税务管理。

第三 从大力发挥地方税资源配置职能的定位来看 生态导向是地方税体系设计的重要目标方向。地方税收政策应鼓励企业、个人采取符合生态保护的消费习惯和生活方式 逐步促进实现经济、社会与生态环境的协调发展。例如 对资源消耗过

多的产品在零售环节征收一道较重的消费税 有助于逐步改变人们的消费习惯。

(二) 地方税体系构建的国外经验借鉴

从国外实践来看 财产税、营业税、销售税是许多国家地方税体系的主要构成部分 环境税和所得税也是地方财政的收入来源。房产税作为财产税 充分体现了受益原则 作为地方税具有天然的优势 在各国均普遍作为地方税体系的主要税种。就营业税而言 由于许多国家没有对所有的货物和服务范围普遍开征一般消费税 如欧盟的增值税或澳大利亚的货物与服务税)或选择对特定行业予以免税 这些国家往往对不征税行业或免税行业另行开征营业税 并作为地方政府收入。一些国家 如美国 在联邦政府或者中央政府层面没有开征增值税 但是直接允许地方政府(州)在零售环节开征销售税。一些国家 如美国和日本 允许地方政府在中央政府或联邦政府所得税法确定的税基上并行征收一个低税率的所得税。此外 随着生态保护意识的日益增强 环境税也成为许多国家开征的地方税 这些环境税大多属于特定目的税收 以小税种为主 直接指向生态保护目标。

(三) 我国地方税体系构建的现实考虑

就我国而言 考虑到财税改革任务的艰巨性和复杂性 当前拟定的财税改革目标不可能一蹴而就 地方税体系的构建应采取稳步推进、因地制宜的灵活性策略 同时发挥地方政府积极性。具体而言 首先在有效财政分权体制的先决条件尚未完全形成 中央仍需财力来保证宏观调控和实现地区间财政平衡的背景下 应保持现有中央和地方财力格局总体稳定。其次 地方税体系应通过合理的机制设计来回应不同政策目标之间可能存在的冲突。例如 针对生态文明建设的长远目标和现阶段稳增长的短期经济政策要求 可考虑将消费税、环境税纳入地方税体系 引导地方政府在激励相容的基础上追求生态文明建设目标。最后 应结合我国税收实践灵活运用财政分权理论。例如 虽然个人所得税因其收入分配的调节功能理由纳入中央税体系 但其财力的归属与收入分配政策并无直接关联 因此也可转变为由中央政府保留税权(以保持全国收入分配政策的统一性)但将收入划归地方政府。

三、对我国地方税体系构建的具体建议

(一) 继续保留营业税作为地方税的主体税种

尽管全行业推行增值税已经成为《决定》关于财税体制的重要内容，但这并不意味着增值税应当立刻“一统天下”。本文认为，从税制改革的成本效益角度考虑，从稳健性和过渡安排的必要性来看，我国现阶段仍应适当保留部分行业征收营业税。

首先，对改革没有明显效益的行业应当继续征收营业税。因为对那些交易环节相对较少、与其他商品和服务流转相对独立的营业税应税服务，如餐饮、娱乐行业，改征增值税获取的效益并不显著，而改革的成本却可能很高。

其次，对房地产行业 and 建筑安装业暂时应继续征收营业税。对房地产行业征收增值税，极易因房地产作价和交易的复杂性而引发征管上的障碍，特别是对业主自用住房增值税进项和销项的计算。同时，在许多土地属于公用或农地的背景下，实际税收收益可能并不高。许多国家都将房地产交易排除在增值税征税范围之外或给予免税，但对这类交易往往开征类似营业税性质的替代税费。例如，德国和葡萄牙虽然对不动产租赁、已有居住用房产交易免征增值税，但开征印花税和交易税作为替代税种。从国情来看，我国房地产行业高额的行业利润，使得现阶段缺乏通过改征增值税予以减税的理由，反而存在加税予以调控的需要。此外，在不动产交易继续征收营业税且归地税部门管理的前提下，基于我国现有征管实践，有必要在建筑安装行业继续征收营业税。建筑安装行业与房地产开发行业之间混业经营的现象十分普遍，房产开发与装修行为一般没有明确的划分界限；从会计核算来看，建筑安装成本也是房地产业利润核算中最容易被人为操作的。如果建安行业开征增值税而房地产行业征收营业税，使得两个密切联系的交易行为分别归属两个部门管理，既可能大大提高纳税人遵从成本，也极易造成管理空白，导致税收流失。

第三，对金融服务业应当继续征收营业税。金融服务收费水平往往取决于多种因素，对金融服务征收增值税在征管上存在巨大难题。因此，对基

本的金融服务免征增值税并征收营业税是通行的国际惯例。我国金融业的利润来源主要是基于高准入门槛保护、特殊存款利率管制政策下的基本金融服务，对这类行业保持营业税征收并无不妥，从公平行业间税负的角度来看反而是必要的。从改革成本收益分析来看是合理的。从地方税体系的构建来看是科学的。

(二) 改革共享税，将所得税变更为地方税

改革共享税是财力调整无法回避的问题。同时，共享税的财力调整对纳税人税负影响较少，改革抵触成本较低，更易为公众所接受。就改革方案而言，可将增值税全部划归中央税，所得税全部归入地方税。理由如下：

首先，目前增值税的收入（除海关代征部分归中央政府外）中央和地方按75:25分成；“营改增”后新的增值税收入则全归地方。改征增值税税款滞纳金、罚款收入也全归地方，造成一个税种存在多种分配办法，不仅不利于激励地方政府的征管努力，还带来管理的繁琐和操作上的混乱。这种现状迫切需要改变。

其次，将所得税作为地方税主体税种，将使得地方政府更加关注辖区内企业的质量而不是企业的数量和规模。原有粗放式的发展模式就会被逐步放弃，并使地方政府对资源节约型的产业更加青睐。

第三，该方案对中央和地方政府的财力分配是合理的。所得税收入与增值税收入比较，前者收入增长潜力大，后者收入增长稳定。将增长稳定的税收收入归中央政府，符合中央政府避险的要求；将有增长空间的税种归给地方政府，地方政府的税收收入风险与其对企业的管控力度和税收努力（鼓励企业做大做强获取更高的利润）成正比，从而给予地方政府正向激励。

第四，有助于解决所得税征管权限模糊和征管强度差异问题。企业所得税国地税部门分管导致管辖权模糊，实践中相互争税、重复征税现象时有发生。企业所得税全部划归地方税务部门征管后，不仅会消除权限不清问题，还会因征管部门的统一而消除国地税部门征管强度差异的问题，有助

由于增值税归国税部门，国税部门较好完成税收任务而地税部门完成任务相对较为困难，导致两个部门在企业所得税征管的力度上差异较大，造成不同部门分管的企业之间待遇不公平现象。

于促进税负公平。

（三）将消费税改造为地方税体系层面的一般消费税

为更好发挥地方政府在资源配置和信息方面的功能 赋予地方政府适当税权 可将现有的特别消费税改造为地方税层面的一般消费税。具体方案如下：一方面在适当降低增值税税率的前提下 将消费税税目扩大到一般商品 将一般商品降低的增值税税负转化为在零售环节征收的消费税；另一方面 对原有既征收消费税又征收增值税的商品 将其改革后降低的增值税税负和原有的消费税税负合并计算 但应改生产环节征收为消费环节征收。改革后的消费税的收入和征管都归属地方政府。这种消费税方案既是财政分权方案的一个试探 也是对原有将增值税作为共享税方案的一个效率改进。具体表现为：

首先 由地方政府开征消费税 与财政分权理论下地方政府的资源配置职能是相符的。这种资源配置职能表现为：在中央降低增值税税率的前提下 地方政府可以根据本地区资源和经济发展情况 从保护生态的角度出发 有对不同行业征收不同消费税税率的一定幅度的自主权。例如 对高能耗产品、本地资源比较缺乏的产品可以征收较高的消费税 从而实现生态保护的目的。在零售环节引进的消费税 其在纠正负外部性、保护生态环境、统筹区域发展、调节收入分配方面的功能较为明显。虽然其改革方案看起来是中央与地方税率分成的制度 但在更深刻的层面上来看 这是一种财政分权的趋势。

其次 此种消费税改革方案下地方政府获取的税收收入丰厚 改革成本低。消费税以零售环节计算增值税销项税额的税基为其计税依据 是不含增值税的零售价格 税基丰厚 可产生可观的财政收入。这种改革方案不仅可降低立法成本 确保与增值税税率对冲的方便 还保证了消费税与增值

税之间的勾稽关系 便于征管 有助于减少开征新税种的征管成本和奉行成本。新的消费税采取价外税而不是价内税形式 将课征重点从生产者转移到消费者 有利于发挥价格和税收各自独特作用 便于消费者对价格和税收进行监督 同时也便于企业根据市场情况确定价格 能大大减少税收扭曲成本。

第三 新的消费税制度设计可用来改进传统增值税和消费税体制存在的弊端。具体表现为：其一 有利于扭转传统侧重生产环节的税制导致的分割市场的局面。传统的增值税和消费税侧重在生产环节征税 地方政府为了获取更多的税收 在政策上难免对本地企业倾斜而对外地企业歧视，从而形成人为市场分割。新消费税制度的设计 将征税环节从生产环节部分转移到消费环节 当地政府为了促进当地消费 就会为质优价廉且为当地消费者喜欢的产品创造良好的市场环境 而不会考虑这种产品是否在本地产。其二 消费税方案有利于统筹区域发展。传统的主要在生产环节征税的模式在很大程度上使得经济发展落后地区为发达地区做出了贡献 进一步拉大了区域发展的差距。如果将部分税负转移到消费环节征收 落后地区在消费外来产品的时候能够得到相应的税收 可以在一定程度上缩小区域发展差距 提高落后地区政府的公共服务能力。其三 消费税的差异税率还可用来改进增值税的累退性问题。如果降低整体增值税的税率 而允许地方政府因地制宜地在销售环节上设定差异税率 如对生活必需品等采取低税率而对奢侈品实行高税率 这种累进程度的消费税无疑将能弥补增值税在收入分配贡献上的短板。

此外 因纳税人整体税负没有改变而有助于得到社会公众的支持。调低增值税的税率而加征消费税 增值税税负降低与消费税税率提高可以相互冲抵。

目前，一些高耗水、高耗能、高排放的工业企业在城市迟迟不能外迁，关键原因就是这些工业往往也是当地纳税大户（增值税）。如果提高消费环节的税负，减少生产环节的税负，则会扭转这种将城镇建成工业基地的现象。如果消费环节的税收成为当地税收的主要来源，当地政府就会将重点放到如何营造有利于消费的环境，如何吸引更多的居民到此居住，保护生态、治理污染、营造良好的人居环境。共享税基而分别征收不同税率的税制设计，在财政分权体制的国家并不少见。例如，加拿大的联邦和州就所得税采取共享税基和分享税率的做法。这种做法的优势是减少开征新税种的立法成本，降低新税种的征管成本和奉行成本。增值税的累退性，是指穷人将大部分收入用于消费，而富人仅将部分收入用于消费，导致在比例税率的增值税制度下，穷人所负担税额占其收入的比例大大高于富人。

(四) 逐步建立地方环境税体系

环境税制 具有筹集财政收入和获取双重红利的效益 开征环境税也有助于实现环境税与传统税收政策的“一揽子税收政策”并与排污权交易及行政管制等一起形成综合性的环保制度体系。环境税应当纳入地方税系。环境税的专款专用原则有助于强化地方政府保护生态环境的努力 易于获得社会公众的支持。目前可以最先操作的是将排污费改为环境税。“费改税”的直接好处在于行政色彩明显淡化 可以部分地抑制基于政绩冲动而施加的行政干预。环境税还可改变排污费仅针对产业链生产环节征收的做法 根据具体情况对生产、消费等多个环节征税 逐步引入各种环境行为税。

(五) 拓宽资源税税基，全面推行从价计征

我国资源税涵盖范围较窄 征收方式具有较大局限性。虽经2011年修订 原油和天然气征收方式改为从价计征 但大部分资源税税目的征收方式依然是从量定额 导致应纳税额与价格变化相脱离 对地方财政的贡献非常微薄。由于当前资源价格处于底部逐渐抬高的上涨趋势中 如果资源税继续维持从量计征 会造成资源所在地政府税收不断减少 且考虑到与从量计征伴生的掠夺式开采所造成的资源浪费、环境破坏等问题，建议改革资源税征收方式，一律从价计征。

(六) 将车辆购置税全部纳入地方税体系

为了进一步弥补地方政府在收支方面存在的缺口 可考虑将车辆购置税划归地方政府。我国当前在机动车的购买使用上同时存在车辆购置税和车船税 但却分别归给国税部门和地税部门管理 并分别作为中央和地方的财政收入。两套征管机构的配置大大提高了征管成本和遵从成本 合并归为一个部门管理无疑将降低两方面的成本。另外，车购税归属地方政府的正当性还基于该税种符合受益原则。车辆的购买使用会占据本地区的各种公共资源 增加本地区的公共负担 包括交通安全管理) 因此购买者应向地方政府纳税。

(七) 适时改革房产税，并将其作为起步阶段的补充税种，从轻开征

对个人住房开征持有环节的房产税是我国近年来税改的焦点之一 已在上海和重庆试点实施。房产税具有受益税性质 其税基高低与地方政府在基础设施等公共物品方面的投入具有密切关联，使其作为地方税具有强烈的正当性。同时 房产税还具有一定的调节收入分配功能 能在政治上获取更多的社会支持。从实践来看 房产税是许多国家地方政府的主要财政收入来源。但是 房产税的直接税特点和按年度一次征缴的大额税负做法，也极易引起纳税人抵触 特别是房地产市场上扬时 可能会影响到一些低收入群体或收入开始减少群体 如失业或老年人的生活。房产税还存在征管技术复杂的问题。我国房产税的实施必将是一个渐进的过程。故建议在起步阶段以试点为主，从轻征收 仅作为地方税体系的补充 待各项改革成熟后 再拓展深化。

此外 地方税体系中的其他一些辅助税种 如城市维护建设税和土地增值税等均存在不合理之处 需在税制改革中清理调整。

参考文献：

- [1] 解学智, 刘尚希. 公共收入[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2001.
- [2] 刘承礼. 中国式财政分权的解释逻辑: 从理论述评到实践推演[J]. 经济学家, 2011, 7.
- [3] 刘志广. 中国地方政府财政收入来源及其规模[J]. 地方财政研究, 2010, 4: 15-17.
- [4] 杨 斌. 税收学原理[M]. 高等教育出版社, 2008: 280-281.
- [5] 张 馨. 财政学[M]. 科学出版社, 2010: 347.
- [6] MIESZKOWSKI P. The Property Tax: An Excise Tax or A Profit Tax[J]. *Journal of Public Economics*, 1973, 1: 73-96.
- [7] SIJBREN C. VAT Treatment of Immovable property[J]. *Tax Notes*, 1995, 1: 20-37.
- [8] VICTOR T. Tax Law Design and Drafting[M]. *International Monetary Fund*, 1996: 68-69.

作者单位：福建省地方税务局

厦门大学财政系

(责任编辑：王 敏)

环境税概念有广义和狭义之分，狭义的环境税制仅指专门开征的环境税种，广义的环境税制还包括所得税、流转税等其他税制中具有环保目的的规定。本文取其狭义概念。