



分税制二十载

1994年，我国实施了分税制财政体制改革，在党的十四届三中全会明确的“建立中国特色社会主义市场经济体制”框架下，建立了新的财税制度体系，理顺了国家与企业、中央与地方的分配关系，形成了持续规范的财政增收机制，增强了国家财政实力和宏观调控能力，是制度性和历史性的重大改革。

2014年，分税制已实行了二十载。按照党的十八届三中全会“全面深化改革”的部署，坚持和完善分税制，进一步深化财税体制机制改革，形成规范化的政府间财政关系，更好地调动政府、企业与社会以及中央与地方的积极性，是建立现代财政制度、提高国家治理能力的应有之义。

从分税到分成： 分税制的演进与改革

□ 吕冰洋

现代市场经济中，有两大关系需要处理：一是政府与市场关系，二是上下级政府间关系。政府间关系中最为重要的是财政关系，它包括政府间财政收入划分、财政支出责任划分、转移支付、财政预算管理等方面内容。我们用分税制一词来概括政府间财政关系，说明处理政府间财政关系的核心问题是财政收入划分，特别是税收划分。这也难怪，正如人与人之间关系最重要的是利益分配关系一样，政府间关系最重要的也是财政利益划分。我国几次重要的财政体制变革，其代表性制度安排就是财政收入分配制度改革，本文抓住这个重点问题，研究分税制变动逻辑及改革思路。

一、财政体制的契约变动： 从统收统支到分税制

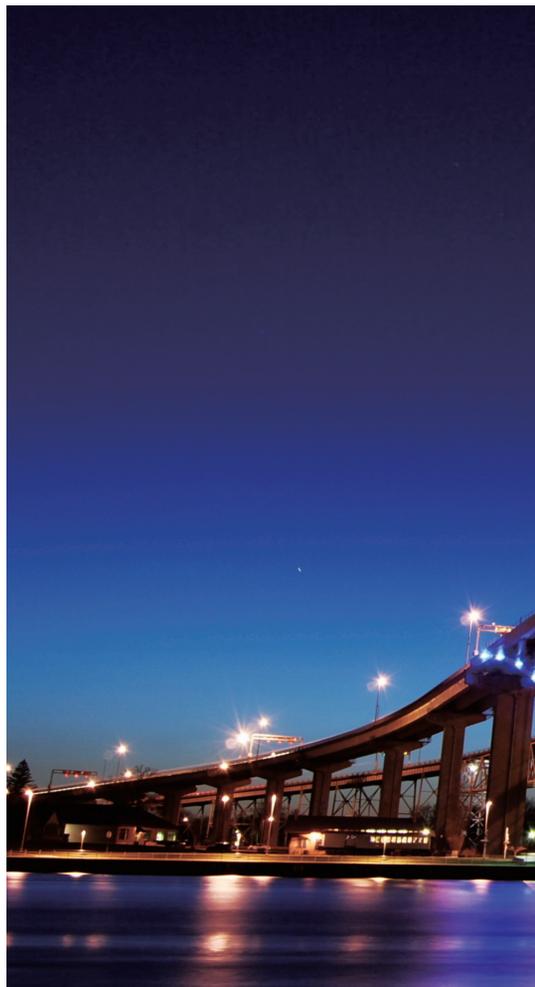
1994年，我国实行了分税制改革，迄今已运行了二十年，仅凭这一点，我们就可以做出两个基本判断：第一，一个体制能够运行二十年，一定有其很大的合理性；第二，任何一个重要制度都有其前因后果，不能无中生有，也不能静止不变，分税制演变一定有其内在逻辑。那么，分税制的合理性与演变逻辑是什么呢？

我国财政体制变动分为三个阶段：1950—1979年，实行“统收统支”制度；1980—1993年，实行“分灶吃饭”制度，或称财政包干制度；1994年后，实行分税制。

从建国开始，计划经济时代实行的财政体制称为“统收统支”制度。在这种制度下，地方政府财政不允许出现赤字，财政收入和财政支出要挂钩，因此地方政府能够分享的财政收入多寡要依财政支出规模而定。不过，地方政府不能决定自身的财政支出规模，它采取中央各部门下达指标的做法，即以“条条”管理为主。在大部分年份，地方政府财政收支指标由中央审核批准，一年一变。这种情况下，地方政府实际上是没有税收自主权的。

改革开放后，“分灶吃饭”体制变革的压力来自中央财政出现大量赤字：1978年中央政府进一步扩大对外开放，从国外引进一些大项目，导致1978年财政赤字占财政收入的比重达20%，1979年中越边界战争的爆发又加大了财政压力。为减轻财政压力，中央政府采取了三项重大改革：一项就是“财政与银行分家”，简称“拨改贷”改革，由银行而不是财政来承担企业的投资职能；一项是农村联产承包责任制改革，使政府不再为高负债、低效益的人民公社背书；一项就是财政“分灶吃饭”改革，使得中央财政不再承担地方政府的开支，同时也“为了调动地方当家理财的积极性”。在“分灶吃饭”制度下，中央政府主要通过定额或分成的办法来调节政府间财政关系，地方政府就财政收入向中央政府上交定额或与中央政府分成。但是，定额或分成均不是解决问题的好办法。采用定额办法的困境在于，随着时间推移，地方经济不断壮大，地方财政收入

会逐渐增长，而中央政府的定额却保持不变。长此以往，中央政府与地方政府的财政收入比例会逐渐缩小，这对增强中央政府的控制力是极其不利的。不得已，中央政府只好单方面改变契约。如中央财政在1980年后连续两年向地方财政“借款”，在随后年度把借款打入基数，成为固定体制调整措施。再如1985年国务院发布《关于实行“划分税种、核



定收支、分级包干”财政管理体制的通知》，定额一定五年不变，但是在1988年就改变了。为解决定额办法的问题，中央政府实行“上解额递增包干”、“收入递增包干”等办法，实质是定额随时间增长，这反映了中央政府既希望最大限度调动高税收地方政府增收积极性，又不想失去对随时间变化带来的财政增收收益的矛盾心理。但是这种分成办法的激励作用也有限，例如上海实行的是定额上解加递增分成的模式，定下上海每年财政收入165亿元，100亿元归中央财政，65亿元留地方财政，每增加1亿元，中央与地方五五分成。结果，上海实行财政包干5年间，年年财政税收收入是163—165亿元之间，一点没增长。在“分灶吃饭”制度下，中央财政收入占

全部财政收入的比重不断下降，严重削弱了中央政府对宏观经济的调控能力。1992年，全国财政收入3500亿元左右，其中，中央收入1000亿元，地方收入2500亿元，中央财政支出2000亿元，赤字1000亿元，当年的赤字大部分向银行挂账，中央财政非常困难。于是，又一次在财政危机压迫下，中央政府对政府间财政关系进行了一次大幅度调整，分税制改革推向了历史前台。

1994年的分税制改革，虽然涉及政府间财政关系的一系列制度改革，但是其重点还是财政收入分配改革。改革的特点是以分税为主要内容调整中央政府和地方政府利益关系，中央政府拥有的主体税种是消费税、海关代征的增值税和消费税、中央企业所得税，地方政府

拥有的主体税种是营业税、地方企业所得税和个人所得税，增值税实行中央与地方75：25分享。从中看出，分税制明确了中央政府与地方政府间的税收征管权与收益权划分，各自的边际努力等于各自的边际收益，是一种有效率的制度安排。

二、分税制后的制度演变： 从分税到分成

1994年分税制确定将企业所得税和个人所得税给地方政府，随着经济发展，所得税增长势头较猛，于是中央政府需要再一次调整政府间利益分配关系。

2002年，国务院实施所得税收入分享改革，这是对中央财政与地方财政之间税收收益划分又做了一次重大调



整。中央保证各地区2001年地方实际的所得税收入基数，实施增量分成。2002年所得税收入中央分享50%，地方分享50%。2003年所得税收入中央分享60%，地方分享40%。于是，在分税制中，实行分成办法的税种有增值税、企业所得税和个人所得税，在税收收入排名前五位的税种中，名符其实的分税只剩下营业税和消费税。

不但中央政府与地方政府实行分成办法来调整财政收入划分，地方政府间也是广泛采用分成方法。我国地方政府包括省、市和县三级，地方政府拥有的收入稳定且规模较大的税种，如增值税（25%部分）、营业税、企业所得税和个人所得税（40%部分）等广泛地实行由省与市县按比例分享，省与市县共享收入的划分比例主要有“五五”、“四六”、“三七”等。

不仅如此，从可见的未来看，分税制的分成比例极可能还要增加。我国从2012年开始，逐步实行营业税改征增值税改革，并预计在“十二五”期间取消营业税。我们知道，营业税是地方政府的主体税种，为保持地方政府财力不出现大的缺口，现行办法规定，“营改增”试点期间，营业税改征的增值税由国税部门代征后全部返还给地方。但是这种做法是无法长期持续的，我们不能想像一部分行业增值税实行共享，而另一部分行业是地方税。这种做法会带来很多弊病，如国税部门在征收时偏袒中央政府利益，地方政府干预企业的经营性质，混业经营的企业难以确定返还基数等。为解决“营改增”之后的问题，将来极可能实行的办法是调整增值税的分享比例。那么，在我国五大主体税种中，没有实行分成办法的只剩下消费税了。

三、分税制的改革方向：要坚持分税

因此，总体判断，分税制逐渐演变

成“分成制”。那么，我们需要进一步追问：分成办法好吗？如果不好，采用什么办法调整中央政府与地方政府利益分配关系？

分成办法使得征税方的努力只能按分成比例得到回报，不符合边际努力等于边际收益的经济学原理，单从契约看就不具有充足效率。不仅如此，实行分成的税种又违背财政分权原则。财政分权原则是不要将流动性税基带来的税收收入归地方政府所有，否则极易引发恶性税收竞争和经济竞争。从现实看，地方政府参与分成的税种分别是增值税、企业所得税和个人所得税，对应的税基分别是商品、资本和劳动，均是流动性税基。由此带来的问题是地方政府热衷于推动工业投资特别是重化工业投资，这样会带动增值税和企业所得税增长。当各地政府都如此做时，将使得经济发展方式转型更加困难，并容易推动工业产能过剩。营业税虽然不实行分成，但是将之做为地方税带来的问题更大。营业税中一半来自建筑业和房地产业，房地产投资和价格保持在高位有利于地方政府财政收入增长，由此带来的问题是中央政府的房地产调控政策在地方政府层面难以得到落实。

如果分成办法不行，那么将主体税种归为中央税，然后中央政府通过大规模转移支付来调整政府间财政关系可行吗？笔者认为这仍是下策，不用看实际，我们从理论上就知道转移支付产生的效率损失途径：一是中央征税产生税收扭曲；二是中央拨付资金产生资源错置；三是地方使用转移支付产生资源错配。即使每个途径的配置效率高达90%，三个环节下来整体效率也仅约70%。从我国国情看，国土面积广、地区间差异大、政府行政级次多、官员对上负责为主，在这种背景下，转移支付更易产生效率损失。

因此，分税制改革仍须坚持分税的

方向，地方税系建设仍然非常重要。那么，什么税适合给地方呢？财政分权理论告诉我们，地方税最好是受益性税种，即辖区居民的利益与地方政府提供的公共服务密切挂钩，这样会促使地方政府提供好的公共服务来满足辖区居民的偏好。哪些税是这样的呢？房产税毫无疑问是受益税，因为地方政府改善当地的服务会带来房产价值上升，进而带来税收增长。不过从我国现实看，尽管应尽快开征房产税，但是不能指望短期内房产税筹集较多的收入。除了房产税外，一般消费税和个人所得税也具有受益税的性质。一般消费税针对大部分居民消费用的商品征税，而居民消费又与地方政府提供的消费基础设施有密切关系。个人所得税来自对个人收入征税，个人收入与当地的公共服务有着密切关系。根据居民从政府提供的公共服务受益程度排序，应是房产大于消费，消费大于个人收入。因此，下一步分税制改革的方向可以是开征零售税，将之作为县市级主体税种，个人所得税可作为省级政府的主体税种。需注意的是，万不可因为弥补地方政府财力缺口的需要，仓促将现行消费税改为零售环节课征并做为地方税。原因是我国现行消费税是选择性消费税，它与一般性消费税有着极大差异：前者体现调节功能，后者体现筹集财政收入功能；前者适合在生产环节征收，后者适合在零售环节征收；前者适用多档税率，后者适用统一税率；前者适合作为中央税，后者适合作为地方税。如果硬将现行消费税变为地方税，那将引起恶性税收竞争、刺激逃税、管理困难等一系列问题。因此，下一步分税制改革的方向是赋予地方政府真正的地方税，其主体税种分别为：零售税（县市级）、房产税（县市级）、个人所得税（省级）。□

（作者为中国人民大学教授、博士生导师）

责任编辑 李永佩