

从分税到分成： 政府间税收划分的理论逻辑与实践逻辑

汪 彤

[摘要] 税收划分一直是我国财政体制改革的主线。中国政府间收入划分演变呈现着对分成制的路径依赖,分税制改革后,一系列税制改革展现出一个从“分税”向“分成”转变的趋势,通过以事实和文献为基础的机制梳理,从理论和现实双重维度聚焦,以共享税成为主的税收划分模式的形成,从制度环境、约束条件与动力机制剖析其形成逻辑及运行机理,为政府间税收划分提供一个更加符合中国特征的解释性框架,也为具有中国特色的政府间财政关系提供一个重要视角。

[关键词] 政府间税收划分; 税收分成; 分税制; 共享税

[中图分类号] F124 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1007-5801(2022)01-0078-09

DOI:10.14119/j.cnki.zgxb.2022.01.005

加快建立现代财政制度,建立权责清晰、财力协调、区域均衡的中央和地方财政关系是深化财税体制改革的目标要求和主要任务。政府间税收划分,既是中央和地方财政关系的关键环节,也是建立现代财政制度的重要内容。回顾改革开放以来财政管理体制变迁,其主导逻辑在于政府间收入划分,而收入划分的路径呈现出对分成制的路径依赖。财政包干制下总体上是以预算内收入为分成基础的“总额分成”,1994年分税制改革,尽管改革起点是以财政分权理论为基础确立的分税、分权和分管的思路,但其后一系列改革轨迹并未过多地体现经典理论“分税”的基本逻辑,而是沿着共享的路径展开,随着原地方税种逐渐归并为共享税,共享税种及规模不断扩大,至2019年,共享税收入占全部税收收入的比重已达到70%。如果说分税制初期我国政府间税收

划分还是以“分税”为主的话,运行20多年后的分税制,似乎背离了改革设计的初衷,呈现为以共享税为主的“分成”制,并不是严格实行分税种分享的分税制,将其理解为“税收分成制”或“共享型分税制”更为合适^{[1][2]}。“大共享税”的语境下日益凸显税收分成机制在中国财政体制中的重要地位,可以说分税制的未来走向关键在于以共享税为代表的税收分成制的改革与完善。那么,如何理解分税制改革后,从分税为主的模式向分成模式转变的趋势?它是如何形成的?对这些问题的解析不能仅局限于理论逻辑的解读与演绎,更需要着眼于中国财税改革实践,感知在现实国情下制度安排理性选择的实践逻辑。

一、分税的理论逻辑

税收收入划分内在于政府间财政关系范畴,追

[收稿日期] 2021-02-26; **[修回日期]** 2021-10-20

[基金项目] 国家社科基金一般项目“营改增后增值税收入分享机制优化研究”(18BJL115)。

[作者简介] 汪彤,经济学博士,中央民族大学经济学院副教授。

根溯源,第一代和第二代财政联邦主义理论为政府间财政关系提供了理论支持。以此为基础,依据税种性质进行政府间税收划分成为指导原则。Musgrave基于经济效率,确立了包括收入分配、流动性、分布均衡等在内的政府间税种划分的指导原则,即稳定经济、实现再分配和高度流动性的税基归属于中央政府,以避免对经济活动的人为扭曲;以自然资源为税基的税种属于中央政府;基于土地或资本等不动产的税收及使用者收费,适合地方政府征收^[3]。Oates在此基础上归纳为低层级政府尽量依靠受益税,级次较高的政府出于再分配的考虑征收流动要素的非受益税,地方政府应当对相对不流动的税基征收非受益税^[4]。

首先,分税的合理性在于理论的适用性。税收收入划分的前提条件源自中央政府和地方政府的财力需求。各级政府之间存在的利益冲突,强调有效的地方政府的激励约束机制是财政分权效率性的“政治基础”,但同样缺乏对实际政治过程和制度环境的理解^[5]。而现实往往是制度环境决定了一般性理论的有效性。由此,税收收入划分,着眼于从地方政府层面的效率性提出“好的”税收的特征,隐含了普选制下地方政府与居民能够实现“偏好匹配”和“责任政府”的前提。在此基础上,地方政府因更贴近地方居民而能够有效地提高公共物品或服务提供的效率的观点才能成立,也由此依据税种性质进行纵向政府间税收划分成为一般性原则。所以,在这里中央政府的权威性被视为既定的外生条件而被忽略,其理念根植于西方政治观念中对中央政府干预主义的防范倾向。但置于中国的政治经济条件下去考虑,有效财政分权的前置制度还未完全建立,提供地方性公共物品或服务并不能天然地构成地方政府的首要职能,源自上级政府的政治激励约束可能比辖区居民的偏好需求更为现实,仅以经济效率的理论视角理解政府间税收划分不具有说服力。

其次,完全依据分税的逻辑进行政府间税收划分存在着理论与现实的矛盾。第一,从效率的观点看,支出责任的分权大于税收分权是合理的,

因为支出责任下放于地方政府更符合公共产品提供与民众需求匹配的要求,提升公共产品提供效率,所以大量的支出责任下放给地方政府成为普遍做法。税收分权虽然具有避免预算软约束的合理性,但地方各自为政征税本身在效率上却是弊多利少,如产生政府间税收竞争等问题。因此,“尽管次国家政府在实施支出项目上具有比较优势,它们在从某些税种——特别是税基广大的税种(即那些税基覆盖全国的税种)和那些税基流动性很高的税种——那里征集收入方面具有比较劣势”^[6]。第二,市场经济条件下资本、劳动力等生产要素是可以自由流动的,按照分税原则,增值税、所得税类等流动性税种不适合归地方政府,只有房产税等相对固定的税基适合归地方政府,因此,将导致大部分收入能力较强的税收划归中央政府。而地方政府往往承担较高的支出责任比重,在支出分权化的趋势下使政府间转移支付面临越来越大的压力。而财政转移支付,由于割裂了税收与政府支出决策之间的紧密联系,不仅效率值得商榷,公平性也常常受到质疑^[7]。

理论与现实的矛盾,使得共享税成为世界各国的普遍做法,而少有国家实行彻底的分税模式。如美国公司所得税和个人所得税采取税率分享办法在三级政府之间进行划分,德国增值税和所得税普遍采用共享税模式。因此,选择哪种税收划分模式主要决定于能否更适合某个国家特定时期社会经济状况^[8],以及模式有效运作所具备的制度环境。

二、分成的实践逻辑:

基于中国政府间收入划分的现实考察

改革开放以来,中国财政体制变迁主要围绕着政府间财政收入划分而展开。以1994年为界,我国历经了“财政包干”和“分税制”两大时期,在支出责任划分相对固定的态势下,以税收为代表的财政收入分配成为财政分权的核心和主导。财政包干制时期先后进行过1980年、1985年和1988年三次大的收入划分改革,尽管形式和内容变动

频繁,但分成方式的选择是每一轮变动的核心,总体上属于“总额分成”。1980—1986年间的财政体制被称为是“分灶吃饭”体制,但就实质内容来看,其实也是一种财政包干制。1988—1993年是财政大包干的成熟期。中央对30个省、直辖市、自治区以及5个计划单列市采取了6种不同的收入分成方法,包括收入递增包干、总额分成,总额分成加增长分成、上解额递增包干、定额上解、定额补助。总额分成是对地方收入总额的划分,而不是针对某一税种收入的分成,但同样基于中央和地方对收入“共享”的原则。1994年实行分税制,试图以划分税种为主的模式稳定中央和地方财政关系,首次区分了中央税与地方税,分设国地税征收机关,只设立增值税、资源税和证券交易印花税三个共享税种,增值税是其中最大的也是最重要的改革成果。然而其后历次重要的财政体制调整,基本上都围绕共享税种与分享比例调整进行。其中有两个重要节点:一是2002年实施的所得税收入分享改革,将原本由地方财政独享的企业所得税和个人所得税变为共享税,中央在保证各地区2001年地方实际所得税收入基数上,实施增量分成,分成比例由50:50调整为60:40;二是2012年开始推行,于2016年全面实施的“营改增”,增值税成为最大的共享税,在中央与地方间实行“五五分成”,2018年国地税合并是营改增的延续,征管权由此完全归于中央政府。至此,共享税种已由1994年的3个扩大到5个,重要的是,其中增值税和企业所得税均为我国主体税种,不仅税收规模大,而且影响着其他众多地方税种。从收入规模上,1994年我国共享税收入2308.3亿元,占全部税收收入比重45.02%,至营改增后的2019年,共享税收入占全部税收收入的比重已达2/3。尽管中央和地方分别有自己独立的专享税种,但收入比例小,分别占13.8%和16.61%,而对共享税的依赖程度分别为73.67%和65.08%,形成一种央地共同仰赖共享税的财力格局。除了中央政府与省级政府实行分成办法来调整财政收入划分,省以下地方政府间也广泛采用分成方法。省级以下各级

政府间普遍存在着形式各异的分成制,收入稳定且规模较大的税种,如增值税、企业所得税和个人所得税等广泛地实行由省与市、县按比例分享^{[9][10]}。

三、税收分成制的形成机理

理解政府间税收划分的演变不能脱离其内生的制度形成过程,以分成为特征的政府间税收划分是在中国现实条件约束下中央主导的央地财政关系发展逻辑的结果,其内生于中国经济社会的治理结构,发展变化反映着不同阶段下基于“两个积极性”原则下中央与地方关系的适应性调整。

(一)制度环境:稳定的央地关系下中央主导的财政关系

任何制度形成不能脱离国家特定时期的社会经济状况以及制度环境的考察,央地关系作为一国政府间财政关系重要的制度环境,往往构成政府间税收划分的基础性制约。

长期以来,单一制国家的历史格局与制度框架下,尽管宏观上我国央地关系自新中国成立后不断进行着重构——中央与地方在集权与放权中轮番交替,但中央主导下稳定的央地关系的基本特点没有发生根本改变。这是思考中国政府间税收划分的基本起点,区别于西方国家的地方自治传统,强调中央一级决策中心,以再分配为主的政府内部资源整合模式为治理特点。在政治集权和经济分权为基本特征的“中国式分权”背景下^[11],中央政府的顶层设计与驾驭能力始终是改革深化的关键^[12]。事实上,无论从财政包干制到分税制,直到目前的税收分成制,都是中央政府主导下的强制性制度变迁。即使是财政包干制下的分权模式一度形成“地方主导”的财政分配格局,中央政府需要依靠地方上解来获取必要的财政收入,但当中央发现对财政承包制不断地边际调整没有产生应有的政策绩效时,中央政府不仅有意愿,而且有能力强时改变分权规则。因此,仅以“自下而上”的地方政府视角来分析政府收入划分在中国具有较大的不适应性。我国财政分权改革从根本上服

务于从属于中央政府改革目标的阶段性特征和政治治理的要求^[13]。财政体制的具体制度安排需要把中央政府的动态作用纳入到分析框架中。当我们以“自上而下”的视角考察政府间税收划分时,会发现政府间税收划分不仅是“需求驱动”下的财力配置效率问题,既定的政府间收入划分,作为博弈背景和约束前提,镶嵌在政府治理结构中,成为中央政府实施治理的政策性工具,在我国横向约束机制尚不完善的条件下,一定程度上弥补政治治理机制的不足,体现着国家治理的逻辑。我国经济改革的进程伴随着以收入划分为主线的财政体制改革,收入划分服务于经济改革阶段性目标的实现,中央政府通过收入划分调控央地关系,引导地方政府行为,实现多层级政府的共同利益和协调其利益矛盾,其最终意义可以归结为国家治理秩序现代化的需要^[14]。而后者无疑具有更为深远的中央与地方关系调整的宏观内涵。

置于这样一个宏观政治经济背景下,我国“分成”的路径选择,是在税权集中于中央政府下的同源共享,按比例分成,而共享税为主的分成模式,政府间纵向与横向关系更为紧密,与我国单一制国家治理结构相契合,它意味着中央与地方政府首先是政治治理结构上的上下级关系,权责和身份不对等,“上级决策,下级执行”为政治治理模式,其次才是制度框架内的“竞争”关系。中央政府基于特定的政策目标,能够通过税收分成规则的动态调整,激励或限制地方政府行为,中央政府不仅是博弈规则的制定者和监管者,它还是积极的参与者,体现的是一种中央政府主导下的央地财政博弈关系。

(二)约束条件:税制结构与地区差异构成的财力制约

一方面,科学合理的政府间收入划分的前提条件是完善的市场经济体系,根植于西方经济发达国家成熟市场经济体制下的政府间税收划分原则产生于此。它是在西方发达国家建立起相对完善的市场经济体制或者说大体完成政府向市场分权后,进行的政府层级间收入的划分。而我国是

反映政府与市场关系的税制改革与体现政府间分权关系的税收划分同时进行,在推行过程中交织在一起,更具复杂性和挑战性。1994年分税制,初步建立了与市场经济相适应的税制结构,2002年所得税分享改革,进一步打破政府与企业的行政隶属关系,这两次重要的政府间税收划分调整,都处于税收增长的上升期,相对充足的财力为税制改革的顺利推进提供物质保障。而始于营改增的新一轮税制改革,是在经济发展进入新阶段,税收收入告别高速增长阶段,减税降费的趋势背景下进行的,增值税和所得税作为主体税源,单独划分给中央或地方任何一方,都将使另一方的财政受到较大冲击,加之房地产税等理论和实践上适合作为地方税的次主要税源,短期内收入能力难以支撑地方政府的支出需要,而稳定的财力是各项税制改革顺利推行的保障。同时,理论和国际经验也说明,直接税为主的国家,税制对资源配置扭曲小,政府在不同层级间分配税权的余地大,而以生产过程征税为主的间接税占主导的国家,税收对经济运行影响大,政府税收划分受到的制约更大。

另一方面,理论上按税种属性划分政府间税收的标准具有客观性,但没有考虑区域差异性,现实往往是具有各种“区域差异性”的经济空间组成了一个国家整体的经济运行。区域经济差异较大,税源分布不均衡的大型经济体,完全按“分税”的逻辑,有可能加剧地区间的横向财政失衡,而依赖于大规模的转移支付来解决问题,其本身的效率问题一直以来就受到质疑。因此,对于我国,地区经济发达程度和产业结构税源差别较大的现实条件下,保持一定数量和规模共享税,较之以采取大规模的转移支付更为有可取。科学的共享税分享机制有助于在初次税收分配环节减轻财政失衡,这对于“权责清晰、财力协调、区域均衡”战略目标的实现,无疑具有重要的现实意义。

(三)动力机制:中央政府在财政控制与财政激励之间的权衡

政府间税收划分是中央主导的持续渐进的制度变迁过程。不同发展阶段下,政府间收入划分

的调整反映着中央政府“财政控制—财政激励”的权衡逻辑。财政激励的逻辑是,赋予地方政府更多的财权,激励其发展经济的积极性;而财政控制的逻辑是,在横向制约机制尚不完备的条件下,中央政府集中更多的财力以增强宏观调控的能力。中央政府在两者之间的权衡,成为政府间税收划分调整的驱动机制。

1. 中央财政控制力的适应性加强

基于单一制国家的国情,保障中央对地方政府实施有效控制始终是不可避免的问题。现代治理环境下,财政手段是实现这种控制的重要方式和途径,保持中央在财权和财力分配上一定的财政控制力,已成为普遍性的共识经验。同时,区别于西方成熟市场经济国家的财政职能,我国的财政改革承担着服务于经济改革的根本任务,强大的中央政府推动力既是改革深化的重要保障,也是在地方政府横向约束不完善的条件下,中央对地方能够施以有效激励和约束的最佳选择。因此,保持一定的财政控制始终是中央政府的基本原则。财力集中度成为中央政府加强财政控制的直接体现。同时,我国税权配置的逻辑起点在很大程度上决定了中央政府实施纵向财政控制与激励的政策选择。中央政府始终掌握着税收立法权、税种和税率的决定权以及税收划分的权力,为中央政府通过改变分配规则和分配比例来保障中央政府财政控制力提供了便利和可能性,我们会看到,在经济发展不同阶段,收入分成比例的调整成为税收划分改革政策的出发点和基本逻辑,以税权上收和提高中央分享比例为主的路径选择体现着中央政府对于保持、提高中央财政收入占比的持续努力。

财政包干制时期。财政包干制的实施,与改革开放初期国家整体财力困境有着紧密联系,1979年财政赤字达到135.41亿元,占财政收入的比重高达11.81%^[15]。为化解财政困难,激发地方政府活力以及在缺乏市场经济的条件下培育市场机制,1980—1993年实行放权让利下的以“分灶吃饭”为典型特征的财政包干体制,收入分配向地方

倾斜,从效果上极大调动了地方发展经济的积极性,但在运行过程中,也造成了国家财政收入,特别是中央财政收入比重的不断下降的困局。为此,中央人民政府于1982年、1985年和1988年三次提高自身分成比例以保障中央财力格局,但并没有改变“两个比重”持续下滑的趋势。至1993年,中央与地方财政收入之比为22:78,中央财政处于明显的弱势地位,严重削弱了中央政府的财政控制力及稳定经济、促进社会收入公平分配等宏观调控职能的发挥。这也构成1994年分税制改革提高“两个比重”,加强财政控制力的现实动因。

分税制改革。加强中央财政控制力以增强国家宏观调控的能力成为1994年分税制改革的主要基调。尽管改革的主要目的在于提高“两个比重”,确立中央财政在财政分配中的主导地位,但在建立社会主义市场经济的战略目标下,改革设计是以财政分权理论的分权、分税、分管的思路为起点。除所得税外基本实现了以税种划分代替了财政包干制下的收入分成,所有税种划分为中央税、地方税和中央地方共享税,增值税作为共享税,在中央与地方政府间接75:25的比例分成,同时,更为重要的是通过国税系统的成立集中了中央税和共享税的税收征管权,改变了财政包干制下由地方政府拥有大部分征管权的情况。制度规则的改变迅速改变了中央财政收入集中度,以1994年为分水岭,中央财政收入占比由1993年的22%跃升到55.7%,扭转了包干制下财力弱势地位。之后,虽然有所下降,但基本稳定在45%—50%左右。可以说,作为第一大税种的增值税分成方法的成功实施与征管权的上收对提高“两个比重”目标,加强中央财政控制力,起到了重要的保障作用。

分成制的形成。分税制改革界定了中央和地方政府的征管范围与征管权,解决了财政包干制下的征税激励问题,但经济结构不断变动条件下,中央政府虽然拥有“绝对税权”,但基于税基取得的财政收入份额并不能自动提升或维持。以中央财政倚重的增值税为例,1994年在税收总收入中

的占比为45%左右,之后逐年下降,到2014年下降到25%,增值税收入比重的下降,对中央影响显然大于地方政府。与之相反,地方独享的企业所得税1994—2001年间由占税收总收入的13.6%上升到17.1%,营业税在2003—2013年间增长了5倍,而作为共享税的增值税只增长了3倍^[16]。如果中央没有进行系列变革,将更加难以保障中央政府的主导地位。正是中央政府加强财政控制力的持续努力,2002年实施了所得税分享制度改革,所得税改为共享税并提高中央分享比例,数据显示当年中央财政收入比重从2001年的52.4%提升至55%,之后于2012年开始试点并于2016年全面实施营改增改革,按照50:50的比例分享,进一步保障了中央政府稳定的财政控制力。

2. 分成制下财政激励的运行逻辑

中国作为发展中国家和人口大国,地方政府的政治经济职能远大于世界上大多数国家,有效激励地方政府积极性的发挥,是实现经济社会良性发展与中央政策目标的重要因素。已有的研究认为,一是经济和财政激励^[17],二是政治激励^{[18][19]},构成地方政府发展经济的激励来源。中央政府通过纵向目标考核的政治晋升机制和财政分成制形成财政激励,构成激励相容的内外机制,由此阐释地方政府行为逻辑^[20]。这些研究为理解中国的财政激励奠定了理论基准。

政治晋升激励下的政治利益以及财政激励共同构成地方政府的行为动机。两者作为内在功能互补和耦合形成的系统性治理工具,相互嵌套运行,构成中国政府治理模式的特征。中央政府用来激励地方政府实现中央政府所希望的经济增长的手段^[21]。这意味着,在政治激励机制不足时,变革财政体制成为中央政府政策手段的必然选择,而财政体制的运行以及激励效应离不开政治治理机制的共同作用。置于政府间财政关系下,横向维度上,税基属性及分享规则遵循着“中国式分权”下地方政府“为增长而竞争”的逻辑,纵向维度上,税权上收和税收分成比例调整下产生的压力型财政激励则体现为政府层级间的驱赶效应与挤

压效应的逻辑。

横向维度:生产激励导向的税基与“为增长而竞争”的激励机制。改革开放以来,由财政包干制开启的财政分权和晋升激励框架,赋予中国的政治治理机制中蕴含着“为增长而竞争”动力机制,成为地方政府推动经济增长的动力源泉之一^{[22][23]}。不同阶段下分成制的具体形式虽然不断变化,但并没有触动以GDP为基础的政治晋升激励,因此并未破坏中国经济增长的内在动力,反而,生产激励导向的分成机制,与我国政治治理机制蕴含的“为增长而竞争”的内在动力相契合,始终保持着对地方政府发展经济的强激励。这一财政激励与政治激励契合的内在逻辑始终存在。财政包干制是在地方政府作为本地企业所有者的背景下,从增加收入留成的角度激发地方政府发展经济的积极性,由于分成对象仅限于预算内收入,预算外收入全部归地方所有,导致地方政府有很强的激励去支持和保护本地企业发展,如通过隐藏利润进行变相免税、补贴信贷等形式进行地区保护^[24];以税收集权为特征的分税制,是在建立适应社会主义市场经济的税制下,将兼具增长性和流动性的主体税基作为共享税,而税基的规模和性质影响着地方政府激励效应的大小和方向,采用分成模式的共享税,即使地方分成比例不高,但如果税基规模足够大,同样具有很强的激励功能;增值税和企业所得税两大主体税种,均属于与企业产出扩大紧密相关的增长性税基,同时增值税实施奖惩机制清晰的税收返还制度,而收入分享规则普遍以“生产地原则”为基础,使得中国的税收分成制体现为明显的生产激励导向。可以观察到一个事实是,分税制以来,地方政府为争夺投资而展开的激烈竞争。

纵向维度:压力型财政激励的驱赶与挤压效应。中央政府在确定税收分成比例时面临着加强财政控制与提高地方积极性的抉择,分成过多不利于地方发展,分成过少不利于中央的宏观调控。考虑到我国自上而下的纵向政治治理机制的作用,当中央政府采取扩大共享税范围,提高中央税

收分成比例改变分成规则时,在支出责任基本没有调整甚至刚性增长的情况下,内生出地方政府追逐地方可用财政收入的财政压力。而GDP和财政收入增长指标等政绩考核,进一步强化了这种“压力型”财政激励^[25]。在我国纵向政治治理机制作用下,往往会对地方政府行为产生两方面效应:一是驱赶效应,如地方政府采用“厚此薄彼”的方式加强营业税等地方专享税源的管理,导致地税局征收的营业税普遍呈现“竞高”效应,而企业所得税则表现出“竞低”效应^[26];也会驱使地方政府放松环境管制以吸引税源及利用土地要素等制度外融资渠道^{[27][28]}。二是在省级以下各级政府间产生“层层加码”的挤压效应。由于我国只明确规定了中央与省级政府间统一的税收分成比例,省内政府间税收划分由本省结合实际自行决定,因此,上级政府往往利用我国行政管理体制中以任务层层下达和指标逐级分解为特征的行政发包制,逐级下达税收任务指标,加大对下级地区税收收入的抽取力度,导致越是基层政府,税收分成越少^[29],财政压力越大,政府间竞争也越激烈。上述影响效应的交错,正是现实中地方政府“攫取之手”与“援助之手”行为多样性的体现。同时,重要的是,在中央政府提高税收分成比例的同时,伴随着不断上收税收征管权以及对预算外收入等收入形式财政规制的加强。这些举措使得中央政府不仅可以直接加强国税系统的税收征管实现税收增长,而且进一步压缩了地方政府通过“逐低竞赛”的方式进行横向税收竞争的空间^[30]。当地方政府难以依赖其他财政收入增长时,“做大做强本级税基”成为必然选择,从而实现经济与财政收入的双增长。基于中国的税收分成模式是税基共享,统一税率下的按比例分享,在收入上会产生“利益均沾、损失共担”的绑定效应,参与共享的任何一级政府提高税收努力会增加所有层级政府的收入。由此,使横向地方政府间由生产性税基与“为增长而竞争”的契合产生的激励效应,与纵向政府间由税收上收与税收分成比例调整产生的压力型财政激励融合一起,构成一个纵向央地博弈与横向地方政

府间税收竞争相互制约、相互影响的政府间税收关系格局。通过共享税制的体制设计,由此也化解税收分权中中央政府税收集中度和地方政府税收努力之间的两难问题^[31],实现一种“双赢”的局面。

综上,沿着中央政府财政控制与财政激励的这一主线,阐释了不同发展阶段下,中央政府始终面临着加强中央财力以实现有效的财政控制和激励地方政府积极性以扩大国家财政收入规模这样一对矛盾。矛盾的发展驱动着税收划分体制的调整。分税还是分成的路径选择是中央在不同经济发展阶段下对财政控制与财政激励的权衡与抉择的结果。从分税到分成的变化,中央政府利用税收分成规则的动态调整,相对灵活地因应国家治理需求既实现了经济增长,又完成了市场经济改革目标。

四、结论与启示

通过对中国政府间税收划分演变过程的考察,从理论和实践两方面探讨以共享税为主的税收分成机制形成的内在逻辑,为理解中央政府主导下税收划分改革渐进完善的合理性提供一个重要视角。同时,来源于实践的逻辑归结也能为中国特色财政理论与制度的研究提供一定的理论支撑。

第一,中国共享型分税制的形成并非偶然,表面上似乎违背了分税原则的效率要求,但是置于国家治理体系与中国特色的体制背景下,“分成”的路径选择,并不是财政体制向分钱制的“体制回归”,而是我国传统体制内含的积极因素的修正与发挥,契合于中国治理机制的一种支持性制度安排。其蕴含的中央政府财政控制能力与财政激励的逻辑,既为中央政府的宏观驾驭能力提供了物质基础,也为地方政府提供了内在财政激励,不断调整变动的分成制,为不同发展阶段下中央政府宏观调控能力提供了物质保障。而恰恰是财力的稳定使得中央政府有能力根据地方政府行为效果进行分权的动态调整,向地方政府传递政策目标,

激励与约束地方政府行为,来满足不同发展阶段下中央政府加强宏观调控与发挥地方政府积极性问题。

第二,基于主体税种的共享分成成为财政分权改革的事实性特征。反思背后的制度因应还在于中国特色社会主义制度下中央与地方政府的利益关系问题。尽管我国中央与地方政府在某些领域存在行为取向差异,但在更大视域范围内属于一个整体,具有根本利益的一致性。它赋予中国特色社会主义制度下中央和地方财政关系的统一性与互补性要求。在面对国家利益时,地方财政以其从属地位配合中央财政运行,而在面对市场经济和社会管理内生职责时,又具有其财政职能的一般性,从而实现整体国家治理能力的提升。因此,中国政府间真正形成了一种中央顶层设计下基于财政合作目标的央地纵向财政博弈和地方政府横向竞争并存互动的格局。共享分成模式的存在及发展在一定程度上是中国特色的财政合作管理秩序的扩展。

在我国财政改革已从适应市场基础发展到匹配国家治理的阶段,在为各级政府提供基础性财

力保证的前提下,还需要从治理维度下科学设计分享机制,关注对地方政府积极性的激励。为此,一方面在改革政府和官员绩效考核制度,优化政治激励的同时,转变生产激励导向的分成规则,可以考虑将基于本地生产性税基划分收入的原则改为以消费性税基的原则,引导地方政府从“为增长而竞争”转向提供优质公共服务与社会管理,提升社会整体福利水平。这样,中央集中财力发挥中央积极性,地方政府发挥提供公共服务和完善公共治理的积极性,从而统一到中国特色社会主义建设当中。另一方面,国地税机构合并后,地方非规范的税收策略行为进一步缩小,在维持共享税为主体的分税制同时,如何保持地方政府一定的税收自主权和弹性空间,以有效发挥地方政府积极性,关系着分税制改革未来走向的关键。为此,在加强地方税种的培育建设,发挥地方税激励作用的同时,在时机成熟时,可参考发达国家的经验,在所得税上推进税基共享、分率计征模式,允许地方政府在中央设定税率原则的基础上可以有一定的税率选择权,从而有助于提高地方财政治理能力和负责程度。

[参考文献]

- [1]吕冰洋.从分税到分成:分税制的演进与改革[J].中国财政,2014,(1).
- [2]付敏杰.分税制二十年:演进脉络与改革方向[J].社会学研究,2016,(5).
- [3]Richard A Musgrave The Theory of Public Finance New York McGraw-Hill,1959,pp.15-21.
- [4]Wallace E. Oates. Taxation in a Federal System:The Tax-Assignment Problem, Public Economics Review,1996,1,pp. 35-60.
- [5]杨其静,聂辉华.保护市场的联邦主义及其批判.经济研究[J].2008,(3).
- [6]Rao, M. G. (2006). Resolving Fiscal Imbalances: Issues in Tax Sharing. In Robin Boadway, R. & Shah A. Eds. Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practice: 319—338. Herndon: World Bank.
- [7]贾俊雪,郭庆旺,高立.中央财政转移支付、激励效应与地区间财政支出竞争[J].财贸经济.2010,(11).
- [8]王玮.我国政府间税收收入划分模式的选择——以共享税为主还是完全划分税种[J].财贸经济,2011,(7).
- [9]李萍,等.财政体制简明图解[M].北京:中国财政经济出版社.2010:127.
- [10]周黎安,吴敏.省以下多级政府间的税收分成:特征事实与解释经济研究[J].金融研究,2015,(10).
- [11]王永钦,张晏,章元,陈钊,陆铭:中国的大国发展道路——论分权式改革的得失[J].经济研究,2007,(1).
- [12]吕炜,周佳音,陆毅.理解央地财政博弈的新视角——来自地方债发还方式改革的证据[J].中国社会科学,2019,(10).
- [13]吕炜,张妍彦,周佳音.财政在中国改革发展中的贡献——探寻中国财政改革的实践逻辑[J].经济研究,2019,(9).
- [14]吕冰洋.“顾炎武方案”与央地关系构建:寓活力于秩序[J].财贸经济,2019,(10).
- [15]杨志勇.中国30年税制改革的逻辑[J].涉外税务,2008,(10).
- [16]钟晓敏.地方利益、纵向财政关系与治理风险防范[J].财经论丛,2016,(12).

- [17]Jin, H., Y.Qian,and B.R.Weingast, 2005 "Regional Decentralization and Fiscal Incentives: Federalism, Chinese Style"[J]. Journal of Public Economics, 89(9-10),1719-1742.
- [18]Maskin, E., Y. Qian, and C. Xu 1997, "Incentives, Scale Economies and Organizational Form"[M]. Social Science Electronic Publishing, 41 (3-4),122-128.
- [19]Blanchard. O.,and A. Shleifer. 2001,"Federalism with and without Political Centralization:China Versus Russia"[R].Imf Staff Papers,48(1),171-179.
- [20]周黎安. 中国政府治理的变革与现代化[R]. 行政改革内参,2018,(7).
- [21]周黎安, 转型中的地方政府[M]. 上海:格致出版社,2008.
- [22]周黎安, 晋升博弈中政府官员的激励与合作兼论我国地方保护主义和重复建设问题长期存在的原因[J]. 经济研究 .2004,(6).
- [23]Tsui, K., and Y. Wang, "Between Separate Stoves and A Single Menu; Fiscal Decentralization in China", The China Quarterly, 2004, 177(1), 71-90.
- [24]陶然, 陆曦, 苏福兵, 汪晖. 地区竞争格局演变下的中国转轨:财政激励和发展模式反思[J]. 经济研究, 2009, (7).[25]谢贞发, 严瑾, 李培. 中国式“压力型”财政激励的财源增长效应[J]. 经济研究, 2009, (7).
- [26]高凤勤, 徐震寰. “竞高”还是“竞低”:基于我国省级政府税收竞争的实证检验[J]. 上海财经大学学报, 2020, (2).
- [27]席鹏辉, 等. 税收分成调整、财政压力与工业污染[J]. 世界经济, 2017, (10).
- [28]陈抗, A. L. Hillman, 顾清扬. 财政集权与地方政府行为——从援助之手到攫取之手[J]. 经济学(季刊), 2002, (2).
- [29]毛捷, 吕冰洋, 陈佩霞. 分税的事实:度量中国县级财政分权的数据基础[J]. 经济学(季刊), 2018, (1).
- [30]谢贞发. 中国式分税制的税收增长之谜[J]. 中国工业经济, 2016, (5).
- [31]吕冰洋. 政府间税收分权的配置选择和财政影响[J]. 经济研究. 2009, (6).

(责任编辑 德 祥)

From Tax-sharing to Revenue-sharing: Theoretical Logic and Practical Logic of Inter-Governmental Tax Division

WANG Tong

Abstract: Tax division is the main part of the fiscal system reforms in China. Tax division between the central and local governments is facing the path dependence on tax-sharing system in China. Since the tax-sharing reform, the reforms of the tax system show a trend from the tax-sharing system to a revenue-sharing one. Based on the facts and literatures, this paper focuses on the formation of tax assignment pattern, especially tax sharing system, from the theoretical and practical dimensions. We analyze its logic and mechanism from the institutional environment, constraint conditions, and dynamic mechanism, which together provide an explanatory framework for inter-governmental tax division more suitable for China and also provide an important perspective for inter-governmental fiscal relations with Chinese characteristics.

Keywords: Inter-Governmental Tax Division; Tax-Sharing System; Theoretical Logic; Practical Logic