

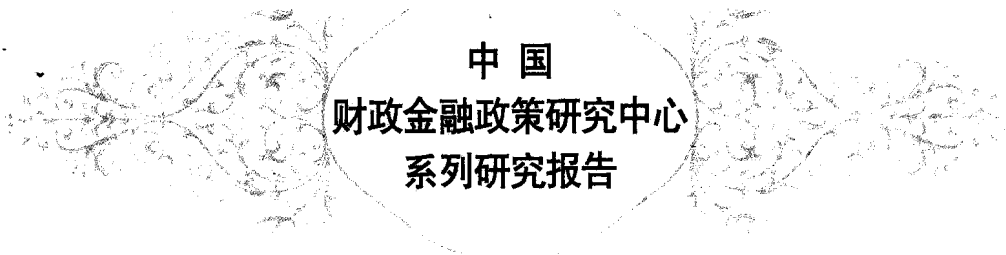


中国
财政金融政策研究中心
系列研究报告

税收分权研究

吕冰洋 著

 中国人民大学出版社



中国
财政金融政策研究中心
系列研究报告

税收分权研究

吕冰洋 著

中国人民大学出版社

• 北京 •

图书在版编目 (CIP) 数据

税收分权研究/吕冰洋著. —北京: 中国人民大学出版社, 2011. 5
(中国财政金融政策研究中心系列研究报告)
ISBN 978-7-300-13809-1

I. ①税… II. ①吕… III. ①税收管理-研究-中国 IV. ①F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 096010 号

中国财政金融政策研究中心系列研究报告

税收分权研究

吕冰洋 著

Shuishou Fenquan Yanjiu

出版发行	中国人民大学出版社		
社 址	北京中关村大街 31 号	邮政编码	100080
电 话	010-62511242 (总编室)	010-62511398 (质管部)	
	010-82501766 (邮购部)	010-62514148 (门市部)	
	010-62515195 (发行公司)	010-62515275 (盗版举报)	
网 址	http://www.crup.com.cn http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店		
印 刷	北京联兴盛业印刷股份有限公司		
规 格	155 mm×230 mm 16 开本	版 次	2011 年 6 月第 1 版
印 张	13.5 插页 1	印 次	2011 年 6 月第 1 次印刷
字 数	170 000	定 价	36.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

总 序

中国人民大学中国财政金融政策研究中心成立于 1999 年，并于 2000 年经过评审成为教育部人文社会科学重点研究基地之一，也是全国高校中第一个财政金融领域的重点研究基地。四年来，在黄达、陈共、王传纶等老一辈财政金融学家的带领下，中心以其创新的科研体制，良好的研究环境吸引了一批优秀的中青年学者，他们以开阔的视野和前瞻性的眼光，紧抓时间脉搏，创造出一个又一个深具理论价值和实践意义的研究成果。

理论总是应时代发展的要求而产生，并进而指导和推动实践的发展。在世界各国经济高度发展、科学技术飞速创新的时代里，财政金融理论的研究也出现了一些新的特点。

首先，全球化成为财政金融理论研究的基本视角。20 世纪的后 20 年中，经济全球化成为不可逆转的趋势。世界各国的经济高度融合，你中有我，我中有你。全球化的环境中，经济运行出现了一些新的特征和新的问题，单纯的国内视角已经无法解释，更不用说为实践活动提供有效、科学的指导。因此，对任何问题的研究都要放在全球化的框架中进行。例如，过去学者们在探讨金融危机爆发的根源时，多是从脆弱的国内经济基本面和政府不负责任的政策着眼。但对于 90 年代以来频频爆发的金融危机，这些传统的理论显然已经无法得出令人信服的结论。甚至连财政政策这个一向被认为是“纯国内范畴”的问题，也面临着挑战。就税收工具而言，传统上，一国宏观税负确定，主要依据是本国经济增长的现状和目标，在全球化的宏观背景下，决策过程就没有这么简单了，既要遵守国际市场的“游戏规则”，还要考虑其他国

家经济形势的变化。随着我国加入 WTO, 财政理论的更新和政策机制的改进迫在眉睫。于是, 以全球化为背景, 解释和指导中国经济发展, 就成为新世纪对理论工作者们的必然要求。

其次, 改进研究方法和注重学术规范成为理论研究的重要倾向。20 世纪五六十年代, 西方发达国家进入直接融资高速发展的时期, 金融市场的空前繁荣和金融创新的层出不穷推动了微观金融理论的蓬勃发展。与传统的宏观金融理论相比, 微观金融研究更加侧重于定量分析, 现代信息技术和数学、物理学模型成为理论研究的重要工具。与此同时, 财政理论领域也突破了原有研究方法的欠缺, 政治经济学、信息经济学和制度经济学等相关学科的思想以及计量经济学的分析模型越来越多的融入到研究工作中。相比之下, 我国经济学的研究方法还十分单调, 基本上还停留在逻辑分析的阶段, 数理统计等国际流行的分析工具在我国的经济学研究中还运用不多。“工欲善其事, 必先利其器”, 我国的理论工作者已经认识到这一问题, 正在努力实现方法论的国际对接, 以推动国内财政金融理论研究的突破。

第三, 在实践的推动下, 财政金融理论研究的对象迅速拓展。过去, 囿于传统观念和我国经济发展程度所限, 金融研究局限在货币政策等宏观层面, 微观仅限于商业银行。财政研究也只集中在财政税收政策和国债等宏观领域, 研究对象十分单一。改革开放 20 多年来, 我国的市场规模从小到大, 宏观管理水平由低到高, 财政与金融学科也不断完善。在金融领域, 资本市场、衍生金融产品、金融风险管理、风险投资等领域引起了越来越多的学者的兴趣, 理论体系已经涵盖了从宏观金融运行到微观金融实践的各个方面。财政研究也更加务实, 范畴扩展到社会保障、公共服务设施的管理和税收筹划等崭新的领域。财政和金融的交叉研究也日益兴起。例如货币同盟中的财政政策以及通货膨胀和税收的关系。学科体系的日臻完整和成熟, 极大地促进了宏观管理层和微观主体决策水平的提高和经济的发展。

为了推动我国财政金融理论研究的长足发展, 中国人民大学中国财政金融政策研究中心自成立以来, 积极为国内学者开创国

际学术交流的空间，从每年一度的“中国金融国际论坛”到现代经济学前沿专题研讨班，从罗伯特·蒙代尔、罗伯特·巴罗、本杰明·弗里德曼、让·雅克·拉丰、哈维·罗森、罗伯特·希勒等国际顶级经济学家的讲座到与芝加哥商品交易所主席列昂·梅拉梅德先生、德国财政部常务副部长考克·维瑟博士等业界和政界领导人的面对面，在中西方文化的一次次交汇中，中心专家敏锐地把握了理论发展的国际动态和最新趋向，结合全球化条件下我国经济发展的现状，取得了理论研究的硕果。

我们现在看到的研究报告系列正是集合了中心专家研究成果的精粹，内容涵盖了财政货币政策、农村金融改革、风险投资、财政管理与经济发展、公共财政框架的设计、商业银行治理结构、资本市场开放等诸多重大现实问题，相信可以推动契合我国特点的现代财政金融理论发展，并促进国内学科体系的进一步完善。

在中心 2003 年度研究报告系列问世之际，我们要感谢教育部和学校领导的关心，感谢各位专家的辛勤耕耘，他们的努力赋予中心以勃勃的生机。展望未来，我们坚信，处于新世纪全面经济复兴进程中的中国，财政金融理论研究必将随之而腾飞于世界。

中国人民大学中国财政金融政策研究中心

2003 年 6 月

前言

本书通过扩展市场交易的契约理论，研究了各级政府之间税收分配的契约问题，结论是清晰而有弹性的税收分权契约会提高效率。我们知道，市场经济运行不可避免地存在交易费用，而要降低交易费用的最好办法是通过一系列契约来清晰界定权利，如界定使用权、所有权、监督权等。契约有多种形式，张五常（2000）在《佃农理论》中以地主与佃农的关系为例，归纳出工资合同、固定租金合同和分成合同三种契约形式，并天才地发现，建立在充分讨价还价基础上的分成合同是一种有效率的契约形式。

我们沿着这个思路走下去，可知市场交易由一系列契约组成，好的契约能够很好地界定交易双方的资产权利，从而降低交易费用、提高交易效率；那么，对于政府间存在的大量权利分割和界定，好的契约是否能够清楚地界定政府间的权利，从而提高政府的行政效率和经济效率呢？为此，本书将运用契约经济学分析方法，研究中央政府与地方政府之间税收分配的契约实施问题。

本书的研究认为，税收分为税收立法权、征管权和收益权三类，而各级政府之间的税收分权合同可分为分税合同、分成合同、定额合同和代征合同，这四种税收分权合同在税收剩余索取权、税收风险、税收监督成本上存在较大的差别。清晰的税收边界划分能最大限度地提高制度运行效率，但中央政府在划分税收时经常面临扩大税收收入规模和加强税收收入集中的矛盾，解决这一矛盾的方法是实行彻底的分税制，这也是世界范围内分税制获得广泛应用的原因。但在现实经济运行中，中央政府在制定税收分权合同时要考虑多重目标，比如满足财政支出的需要、政治利益

博弈的考量、税收综合管理水平、降低税收成本等。在这些前提下，彻底的分税制往往不是最有效率的税制，以分成合同为基础的共享税仍得到广泛应用。因此，由于中央政府面对的税收集中与税收规模目标不可调和，其结果就是不断调整税权边界以实现不同时期的财政目标，所以税收分权契约很难稳固。

运用税收分权理论，我们研究发现，中国税收分权的体制变迁可分为三个阶段，分别对应三种形式的税收分权契约：1950—1979年计划经济时期的“统收统支”阶段，此时的税收分权契约以代征合同为主；1980—1993年社会主义市场经济初创期的“分灶吃饭”阶段，此时的税收分权契约是以分成合同和定额合同为主；1994年以后社会主义市场经济完善时期，此时的税收分权契约以分税合同为主。如果说1985年国营企业的“利改税”实质上是处理政府与企业之间的关系，以分成合同替代工资合同的契约改变，那么1994年的分税制改革实质上是处理中央政府与地方政府之间的关系，以分税合同为主契约替代分成合同和定额合同的契约改变。这种契约改变降低了地方政府讨价还价的可能，同时降低了由此产生的交易费用，在20世纪90年代中期以后促成了中国税收的高速增长，也使中央政府的财政收入集中度大大提高。

各级政府之间的税收分权契约改变还对20世纪90年代中后期中国经济的高速增长产生了重要影响。原因在于中国经济的很大一部分靠地方政府推动，而地方政府针对投资者征税实际上是采取了多种收益划分合同的组合，但由于税率由税法确定，因此这些分成合同的分成比例是固定的。不过，由于土地出让收入是一次性的，地方政府向投资者征收的土地出让收入实际上是与投资者签订的定额合同，由于定额合同的定额可以在讨价还价的基础上进行调整，因此定额合同实际上成了分成比例可灵活调整的合同。从政府间的税权分配关系看，尽管分税制规定分成合同的分成比例是固定的，但上下级地方政府之间实际上存在着各种各样的税收分权合同，因而分成比例实际上是可变的，也就是分成合同仍会成为一个有效率的契约安排。这种灵活调整的合同产生了很高的制度效率，由此推动了中国的高速增长。

尽管现行税收分权体制对经济增长和提高财政汲取能力具有重要作用，但存在强化地方政府收费偏好、扩大地区财力差距、锁定经济增长方式等负面作用，并且在具体制度细节设计上仍存在较多问题，因而仍有进一步改革的必要。本书认为，改革的突破口是重新改革税制，完善地方税系，如开征零售税、增值税归为中央税等。

本书的主要章节安排为：第一章，导言，主要是提出问题，进行概念界定和文献综述；第二章，税收分权的中国实践，对中国现行的税收分权体制进行了介绍；第三章，税收分权的世界经验，介绍和分析了世界范围内的税收分权状况，总结了税收分权的一般经验和原则；第四章，税收分权的契约性质，分析了税收分权的内在契约性质，运用博弈论方法研究了政府间税权的最优配置问题；第五章，税收分权的契约演变，分析了自新中国成立以来税收分权的体制演变过程；第六章，税收分权的激励作用，实证分析了中国自1994年分税制以来的税收分权激励效果；第七章，税收分权的经济影响，研究了中国税收分权对地方政府经济行为的正反两方面影响；第八章，税收分权的框架设计，主要是提出了完善税收分权体系和地方税系的整体思路。

目 录

第一章 导 言	1
1. 问题缘起	1
2. 税权和税收分权的概念界定	2
3. 税收分权与地方税系建设之间的关系	9
4. 文献综述	10
5. 主要观点	13
第二章 税收分权的中国实践	15
1. 税收立法权划分	15
2. 税收征管权划分	17
3. 税收收益权划分	18
4. 本章小结	28
第三章 税收分权的世界经验	30
1. 税收分权的一般原则和现状	30
2. 税权分散型	41
3. 税权集中型	45
4. 适度分权型	49
5. 中央政府对地方政府的财政补助	55
6. 世界税权划分的经验总结	59
7. 本章小结	62
第四章 税收分权的契约性质	63
1. 租佃合同与税收分权合同比较	63

2. 税收分权的四种合同	66
3. 税收分权合同的激励比较	69
4. 税收分权的最优配置	75
5. 信息不对称下税收分权合同的选择	83
6. 本章小结	86
第五章 税收分权的契约演变	88
1. 改革开放前的税收分权	88
2. “分灶吃饭”制度下的税收分权	97
3. 分税制下的税收分权	109
4. 税收分权的制度运行效率损失	115
5. 本章小结	121
第六章 税收分权的激励作用	123
1. 税收努力和征税能力理论剖析	123
2. 征税效率提高的制度和技术分析	127
3. 征税效率的测算方法	136
4. 我国征税效率测算	145
5. 税收征税效率提高对税收增长的影响	152
6. 本章小结	160
第七章 税收分权的经济影响	162
1. 积极影响之一:财政汲取能力大幅度提高	162
2. 积极影响之二:税收分权契约促进 激烈的经济竞争	166
3. 消极影响之一:地方政府二元财政 结构的形成	171
4. 消极影响之二:地区财力差距扩大	175
5. 消极影响之三:锁定粗放型经济增长方式	179
6. 本章小结	183
第八章 税收分权的框架设计	185
1. 现行税收分权存在的制度问题	185
2. 规范税收立法权和税收征管权的思路	187

3. 地方税系的建设思路	190
4. 本章小结	195
参考文献	196

第一章 导 言

1. 问题缘起

从世界范围看，不论采取什么市场经济形式的国家，表面上都采用分税制的办法来解决中央集权与地方分权的问题。但是，如果仔细考察这些分税制实践，可以发现在中央政府和地方政府之间彻底实行税种划分办法的很少，在两者之间实行共享税形式的比比皆是，如美国公司所得税和个人所得税在三级政府之间采用税率分享办法进行划分。在加拿大的六大税种中，有五个税种在联邦和省之间进行共享。德国共享税在整个税收收入中的比重高达 80%。既然称为分税制，为什么各国不完全将税收征管权和收益权分配给各级政府？为什么共享税形式得以大量存在？此为进行本研究的原因之一。

回顾我国历史，曾出现过多种财政收入的组织和分配形式。如果从财政分权的角度来看我国政府间税权配置的变革，可以把这一过程分为以下三个阶段：1950—1979 年的“统一领导、分级管理”阶段；1980—1993 年的“财政包干”阶段；1994 年至今的“分税财政”阶段。与这三个阶段相适应，我国中央政府和地方政府在税权配置上也可大致分为三个时期：“强中央财政时期”，中央财政收入占全国财政收入的 70% 以上；“弱中央财政时期”，中央财政收入占全国财政收入的 30% 左右；“中央财政相对增强时期”，中央财政收入占全国财政收入的 50% 左右。如果把视角放宽，我们会发现，我国目前上下级政府之间

存在多种形式的收入组织和管理形式，如土地出让金分成^①，省、市、县各级政府之间的税收分成等。这些现象引起了我们的深思：这些财政收入权限划分特别是税权配置的内在契约性质是什么？它们对财政收入的组织效率，甚至经济运行有何影响？此为进行本研究的原因之二。

当前，我国政府间财政关系建构在 1994 年分税制改革的基础上，经过十多年的实践，我国已将各个税种在中央政府与地方政府之间做了日益完善的划分，构建了政府间税收分权的大体框架。但是，现行框架仍有很多值得改进的地方，如税收征管成本较高、税源管理存在交叉不清的情况、某些税种的税收激励不足、税收工作以完成税收任务为主等，这些问题的存在大多与政府间的税权配置密切相关。针对这些问题，我们应如何完善我国的税收分权体系？怎样改革地方税系，使之更有效地适应经济发展的需要？此为进行本研究的原因之三。

2. 税权和税收分权的概念界定

2.1 税权的概念

税权（taxing power, tax autonomy）是国家机关行使的涉及税收的权力的总称。税权是国家权力的重要组成部分，是国家拥有的强制要求做或不做一定行为的资格和能力。税权来自人民的授权，是国家取得收入的主要手段和依靠。

一般而言，税权包括两方面关系：一方面是国家与居民间的税权关系，对国家来说，要处理好权力与责任的关系，也就是国家既拥有取得税收的权力，也必须担负起提供满足居民公共需要的商品和服务的责任；对居民来说，要处理好权利与义务的关系，也就是居民必须履行依法纳税的义务，同时也有要

^① “土地出让金”的前身是“土地使用税”，分别经历了中央政府与地方政府的分成比例从“5：5”（1988年）变为“4：6”（1989年），再变为“0.5：9.5”（1992年）。在1994年后，“土地出让金”作为地方财政固定收入全部划归地方所有。由于土地出让收入不进入地方财政预算，此后逐渐成为了地方政府的“第二财政”。

求国家提供满足公共需要的商品和服务及监督税款使用的权利。另一方面是国家机构与国家机构间的税收关系，通常所说的税收分权，主要是指有关税收的各项权力在国家机构间的合理划分问题。^①

2.2 税权的分类

就税权的具体内容来说，一般认为，它包括税收立法权、税收征管权（或税收行政权、税收执法权）、税收收益权（税收收入归属权），广义的税权还包括税收司法权。

（1）税收立法权。根据税法的不同范围，税收立法权有狭义和广义之分。狭义的税法仅指经国家最高权力机关正式立法的税收法律，因此狭义的税收立法权仅指与制定税收法律有关的各种立法权限；广义的税法是指各种有法律效力的规范性税收文件，包括税收法律、法规、规章等，因此广义的税收立法权包括了各种具有法律效力的税收法律、法规、规章的立法权。

税收立法权一般由民选的代议机关拥有。例如在美国，税收立法权专属于国会，总统在税收立法权上只享有有限的否决权^②，日本、澳大利亚的税收立法权专属于议会。近代的民主法治国家一般都把国家权力分为立法、行政、司法三个方面，并由不同的机关行使，而且行政机关和司法机关必须遵守立法机关制定的法律，不得代行立法职能。但是，随着经济的发展和社会的进步，社会经济关系日益复杂，民选代议机关很难胜任全部的立法任务，不得不将某些立法事项委托给行政机关完成，因此委托立法成为西方国家立法的重要组成部分。但是，由于税收关系到国民财富的分配，对公民财产权利和经济生活有重大影响，因而各国大多在税收立法权的委任方面采取非常

^① 中国税务协会“税权划分问题课题组”：《关于税权划分问题的研究报告》，载《财贸经济》，2001（1）。

^② 在美国，国会两院通过的税法议案必须送总统签署。若总统不同意，他可以行使否决权。被否决的税法议案将送回国会两院重新审议。如果国会两院再次以三分之二以上多数票通过法案，则该法案不需要再经总统签署就可以自动生效。

审慎的态度，一般不将税收立法权轻易授出，行政机关、司法机关不能参与税收立法或只能对影响公民权益较小的具体税收问题行使立法权。

在我国，国家权力是统一的，权力机关与行政机关之间是一种领导与服从的关系，而非平等制约关系。我国行政机关行使的立法权不是依据权力委托，而是权力机关按照职能分工授予行政机关行使的，因而我国各级人民代表大会行使的税收立法权属于职权立法，而各行政机关行使的税收立法权属于授权立法。授权立法方式在我国的税收立法中十分普遍，不仅国务院有权“根据宪法和法律，规定行政措施，制定行政法规，发布决定和命令”，而且国务院的各部、各委员会可以根据法律和国务院的行政法规、决定、命令，在本部门的权限内，发布命令、指令和规章。^①

由于我国广泛存在行政机关授权立法的情况，因此我国的税收立法权也可以分为狭义和广义两类：在我国，狭义的立法权仅指全国人民代表大会及其常务委员会制定法律的权力；广义的立法权包括国务院制定行政法规、国务院各部门制定部门规章及国务院批准的较大的市以上地方人民代表大会和人民政府制定地方性法规、规章（包括自治条例和单行条例）的权力；最广义的立法权还包括上述立法主体及其他机关制定规范性文件的权力（应松年，1993）。

具体说来，我国税收立法权包括：①税法制定、颁布、废止权；②税种的开征和停征权；③制定税法实施细则的权力；④税收法律、法规的解释权；⑤税目的增减和税率的调整权；⑥税收的加征和减免权等。第①、②种权力是创设、废除法律法规的主要立法活动，属于第一层次的税收立法权；第③、④种权力是针对税收法律法规的系统性落实和解释，属于第二层次的税收立法权；第⑤、⑥种权力是对税收法律法规在既定框架内的具体调整，属于第三层次的税收立法权。各层次税收立法权对应的部门见表 1—1。

① 引自《中华人民共和国宪法》第 89 条第 1 款和第 90 条。

表 1—1 我国税收立法权划分

	①+②	③+④	⑤+⑥
中央税、共享税	全国人民代表大会及其常务委员会	国务院	国务院税务主管部门 (主要是财政部和国家税务总局)
全国统一实行的地方主体税种	全国人民代表大会及其常务委员会	国务院	省级人民政府
零星地方税种	省级人民代表大会及其常务委员会	省级人民政府	省级人民政府主管的具体税务部门

资料来源：胡学勤：《论税收立法权的划分及立法体制的改革》，载《涉外税务》，2003（10）。

（2）税收征管权。税收征管权是指法律、行政法规确定的国家机关，按照法律、行政法规和税收规范性文件的规定，征收税款及从事有关税务管理活动，实现法律、行政法规和税收规范性文件拟定的“立法”本意和目的的权力。对于税收征管权这个概念，也有学者称其为税收行政权、税收执法权，这三个概念所属的范畴基本类似。

综合考察法律、行政法规和税收实践中的税收征管权，大体可分为如下几项主要权力：①税款征收权。是指税务机关或者法律、行政法规确定的机关依法将税收款项缴入国家金库的权力，这项权力是税收征管权的核心权力。②税务检查权。是指征收机关依法对纳税人的账簿、凭证、银行账户、经营资料、应税财产进行查验、核实，以确认纳税人依法纳税或者违法事实成立的权力。③税收处罚权。是指征收机关按照税收法律、行政法规和行政处罚法的规定，对违反税收行政管理秩序的行为给予物质或者非物质制裁性处理的权力。④税收减免权。是指征收机关对符合税法规定条件的纳税人，按照法定程序对其应纳税款予以减少征收或者免于征收的权力。⑤税务行政复议裁决权。是指征收机关的上级机关根据纳税人的申请，依照税收法律、行政法规和行政复议法的规定，防止和纠正下级机关违法或者不当的具体行政行为的权力。⑥其他税务管理权。是除上述权力之外，与税收执法有关的、保证税收秩序的权力，