

分税制理论与实践

王学礼 等著
罗晓林

中南工业大学出版社

内 容 简 介

该书是一部研究分税制理论及其在实践中的运用问题的学术专著。它系统地论述了分税制的基本理论,紧密结合我国分税制改革的实践,借鉴国外几个主要国家实行分税制的经验与教训,提出了我国进一步完善分税制的新思路。全书共 11 章,包括:中央与地方分配关系导论;分税制基本理论;分税制效应分析;国外分税制及其借鉴;中央与地方收入转移支付制度;中国税收管理体制的历史演变;中国分税制度的建立;中国分税体系(一):中央税;中国分税体系(二):地方税;中国分税制的进一步改革探索;广东分税制实践。它对于从事税收理论研究与教学、从事税收工作实践的人们,都具有重要的参考价值。



如何处理中央与地方的税收分配关系，理顺中央与地方的财政税收管理体制，是我国社会主义市场经济条件下应着重研究和探讨的重大理论与实践问题。1994年实行的新税制改革，是我国建国以来税收制度的一次程度最深、范围最广的改革，而与之配套的中央、地方分税制度的确立和实施，更是我国财政税收管理体制史上的一次重大变革。分税制，在国外已实行多年，并作为处理中央和地方财政税收分配关系的一种基本的形式和制度；在我国，中央政府与地方政府的收入分配关系自建国以来就处于不断的改革和调整之中；但由于受传统计划经济的束缚和高度集权体制的影响，各级政府间的分配关系一直未能明确稳定下来，无论是高度集中的统收统支分配形式，还是较为分权的“分灶吃饭”和“大包干”形式，实践证明都不是处理中央与地方的财政税收分配关系的有效形式。经过漫长而痛苦的摸索，随着社会主义市场经济体制的确立和新税制的改革实施，在中央与地方财政税收管理体制的改革方面，我国政府选择了分税制的形式。

分税制在我国还是一个新生事物，而任何新生事物的产生和发展总有一个实验、充实和完善的过程，需要我们理论

工作者和实践工作者进行深入的研究和探索。由广东商学院税务系教师集体写作的《分税制理论与实践》这本专著，正是适应此需要而撰写、出版的。

同分税制本身在我国是一个新生事物一样，对分税制的研究在我国税收财政理论界也是一个新的课题。《分税制理论与实践》的作者敢于探索新学科，对分税制问题进行了系统而深入的论述。纵观全书，我认为本著作的研究和写作具有自己鲜明的特色，其主要表现在：一是理论与实践相结合，既有完整的理论阐述，又有充分的实践分析，更结合了广东的具体实践提出问题 and 研究改革思路；二是国内研究与国外研究相结合，基于我国分税制基本问题的研究，同时又充分借鉴国外理论和实践的成果和经验；三是抽象分析与具体分析相结合，先从较为抽象的理论研究着手，然后过渡到具体的介绍和分析；先从国内一般研究做起，然后具体到广东的实际；四是历史、现状和改革相结合，书中既对我国中央与地方的税收分配关系的历史和现状作了详细的介绍和分析，对今后如何改革和完善分税制体制也有较大篇幅的论述，且研究观点有其独到之处。可见，《分税制理论与实践》一书是一本具有学术价值和实用价值的著作，它的问世对我们研究分税制及其财政管理体制将产生积极而重大的影响。该书不仅对税收理论研究者具有参考价值，对广大税收实际工作者也有重大的指导意义。

陈 流 明

1996年3月于广州

目 录

序	陈流明
第一章 中央与地方分配关系导论	(1)
第一节 国家结构与政府分级	(2)
第二节 中央和地方财政管理体制	(10)
第三节 中央与地方财政收入分配形式	(16)
第二章 分税制基本理论	(22)
第一节 分税制的意义	(22)
第二节 分税制的构成要素	(30)
第三节 分税制的形式	(37)
第三章 分税制效应分析	(41)
第一节 分税制对中央政府的效应	(41)
第二节 分税制对地方政府的效应	(48)
第三节 分税制经济效应分析	(55)

第四章 国外分税制及其借鉴	(61)
第一节 国外分税制的一般理论及其模式	(61)
第二节 国外几个主要国家的分税制概况	(66)
第三节 国外分税制的经验及其借鉴	(77)
第五章 中央与地方收入转移支付制度	(82)
第一节 转移支付制度概述	(82)
第二节 政府收入能力的测算	(91)
第三节 政府支出规模的测算	(101)
第四节 转移支付制度的规模与形式	(113)
第六章 中国税收管理体制的历史演变	(117)
第一节 旧中国的税收管理体制	(117)
第二节 改革开放前中国税收管理体制的演变	(123)
第三节 改革开放后的税收管理体制的建立	(129)
第四节 中国税收管理体制建立与发展的经验	(136)
第七章 中国分税制度的建立	(142)
第一节 实行分税制的必要性和紧迫性	(142)
第二节 中国分税制改革试点及历史评价	(147)
第三节 中国现行分税制体制	(153)
第八章 中国分税体系(一):中央税	(160)
第一节 中央税的含义与特点	(161)

第二节、中央固定税·····	(167)
第三节 中央地方共享税·····	(176)
 第九章 中国分税体系(二):地方税 ·····	(184)
第一节 地方税概述·····	(184)
第二节 地方流转税·····	(190)
第三节 地方所得税·····	(194)
第四节 地方财产税·····	(200)
第五节 地方其他税·····	(204)
 第十章 中国分税制的进一步改革探索·····	(212)
第一节 现行分税制的历史评价·····	(212)
第二节 关于中央与地方分税管理体制改革的思考 ·····	(218)
第三节 关于中央与地方分税体系改革的探索 ·····	(223)
第四节 完善中国转移支付制度的思路·····	(239)
 第十一章 广东分税制实践·····	(239)
第一节 分税制与广东经济·····	(239)
第二节 分税制与广东地方财政·····	(245)
第三节 分税制后广东财税体制的完善·····	(253)
第四节 分税制下广东地方财源建设·····	(261)
 后记·····	(273)

第一章

中央与地方分配关系导论

分税制，从根本上说是处理中央与地方财政分配关系的一种方式或模式，是中央政府与地方政府间财政管理体制的一项重要内容。

中央政府与地方政府间的分税制，从最基本的问题看，要解决的是中央政府和地方政府对于收入分配的问题；一级政府财政收入的多少通常决定该级政府财政支出的多少（姑且不论赤字等因素）；各级政府财政支出范围又是由某一级政府所承担的职责或事权来决定的；而各级政府职责或事权的划分与一国的政治经济体制有着十分密切的关系。也可以这么说，中央与地方税收分配关系是由一国的财政管理体制决定的，而一国的财政管理体制又是一个国家政府行政组织结构在经济上的反映。因此，我们讨论政府财政税收分配关系，首先遇到的问题是一国政府的行政组织系统是如何构成的，一国政府为何要分为中央政府和地方政府，中央政府和地方政府之间职责事权如何划分。只有弄清楚了这些问题，才能进一步讨论中央政府和地方政府的财政管理体制、中央政府和地方政府税收分配的模式等问题。

第一节 国家结构与政府分级

一、国家结构

国家结构说明的是一个国家的政府组织结构问题，是除国家国体和政体以外国家组织形式的另一个基本内容。国家组织结构是指国家的内部构成形式，以及国家的整体和部分、中央和地方之间的相互关系。国家组织结构的主要内容包：(1)一个国家的组织形式是怎样的，是以行政区域单位为组织形式，还是以各个独立成员国合体为组织形式；(2)国家中的政府体制如何构成，上级政府与下级政府之间是一种什么样的关系；(3)各级政府部门采用什么样的方式进行管理，是集中管理还是分散管理，是条条管理还是块块管理；等等。

根据目前世界各国的一般情况，国家组织结构的基本形式主要有两种：单一制和复合制。

单一制国家，指的是由若干行政区域构成单一主权、实行统一管理的国家。单一制国家有统一的宪法、统一的立法机关、统一的行政机关和一个中央政府。在单一制国家内部，一般是按地域划分行政单位，各地方行政单位受中央政府的统一领导和统一管理，在对外关系上不具有国家的主权特征，作为国际法主体的是整个国家。

单一制国家按中央政府的集中程度，可以分为中央集权国家和非中央集权国家。中央集权国家的一种情况是，由中央政府高度集中控制，中央政府通过立法、行政和财政等手

段控制和监督各地方政府，地方政府行政机关首脑由中央政府委任。中央集权国家的另一情况是，中央政府虽然对全国进行统一管理，但地方政府在处理地方事务方面有一定的自主权，还可以在一定程度和范围内拥有立法权，地方政府可由该地方的公民选出。非中央集权国家中的地方政府权限较大，地方政府由该地方公民直接选举；地方政府对处理本地事务有充分的自主权或自治权，包括地方事务的立法权和管理权；在这种体制下，中央政府的权限将受到一定的限制。

复合制国家是由几个国家或几个联邦组成的国家联盟，其主要形式是联邦制政府。

联邦制国家是由两个以上的联邦单位（如州、邦、共和国等）组成的联盟国家，是将那些原来分别属于不同政治权力单位但因一些共同的因素（如民族性）而互相联系的人们联合起来的一种国家组织形式。在联邦体内，虽然享有一定权力的独立单位依然存在，但各单位已是国家整体中不可分割的一部分。联邦制国家中设有全国最高立法机关和行政机关，有统一的宪法和法律；联邦政府是国家的最高行政管理机构，为一国的中央政府，行使国家的立法、外交、军事、财政等权力；联邦各成员国在统一宪法的规定下，拥有地方自己的立法机关和行政机关，有本地的法律制度，在管理本地方的行政、经济、财政、税收、文化、教育等事务方面有充分的自主权。一般说来，联邦制国家的中央政府和地方政府的职权范围划分较为明确，通常由该国的宪法统一规定。联邦制国家的产生，从历史上来看有几种不同的情况，其中主要是由过去的殖民地联合组织起来的，如美国、澳大利亚、加拿大等国就是这样。

同单一制国家相比，联邦制国家在处理中央政府与地方政府关系方面比较灵活，地方政府独立性较强，特别是在联邦制国家的产生和发展初期更是如此。但是，随着历史的发展，中央集权在联邦制国家有不断加强的趋势。正是从这点出发，有些学者认为单一制国家和联邦制国家形式上的差别已没有什么实际意义。然而，这种形式上的差别毕竟客观存在着，而且它对于处理中央与地方的财政税收经济关系、确定中央与地方财政税收体制，有着重要的意义。

复合制国家除联邦制这一主要形式外，历史上还存在过另一种特殊形式，即邦联制国家。邦联制国家是由几个保留主权的独立国家，为了某种特定的目的组成的一种国家联合。同联邦制国家不同，邦联制国家中的各成员单位是拥有主权的独立国家，各自享有充分的立法、行政、外交、军事、财政等方面的权力，邦联本身不设最高立法机关和行政机关，没有统一的宪法。因此，从严格意义上说，邦联制国家不具有真正国家的性质。邦联制国家之所以存在，完全是为了某种特定的临时的需要，如外交需要、军事需要、经济需要等。邦联制国家产生和存在于资本主义发展的早期，如1776年至1787年的美国和1815年至1866年的德国。随着资本主义的发展，原来的邦联制国家先后转变为联邦制国家。

二、政府分级的必要

从对国家的组织结构的分析中不难看出，一个国家不论实行哪种国家组织结构形式，实质都是为了解决如何设置中央政府和地方政府结构，中央政府和地方政府之间如何合理

划分权限，如何处理中央政府和地方政府的财政税收分配关系的问题。从目前的情况看，各国在选择本国国家组织结构形式的基础上，均设置了自己的分级政府机构，即中央政府和地方政府，只是由于各国根据本国行政体制和区划，将政府划分为不同级层次，有些国家分为两级，如英国、瑞士和荷兰；有些国家分为三级或更多级次，如美国、加拿大和日本等国是实行三级政府体制。但不论将政府级次划分得如何细，都是在中央政府和地方政府总的关系下将地方政府进行进一步的划分。为讨论方便起见，我们将中央政府以外的各级政府统称为地方政府。

现在的问题是，在一个国家内部，不论采取什么结构形式，为什么在代表国家主权的中央政府以外，还要设立地方一级政府？权力，对于一个国家的中央政府来说是十分重要的；设立地方一级政府，实际是分享中央政府的权力，那么，这种分权有没有它存在的必要？

从历史角度上看，一些国家在成为主权国家之前就是以许多分散的辖区出现，它们或者是以地域为特征，或者是以民族为特征，或者是以政治、经济等其他因素为特征。由于国家的统一、战争、政治、经济、民族、地理等原因，将这些分散的辖区组成为一个国家，但原来所形成的区域性特征并未因此而完全消失，这一点在联邦制国家显得尤为突出。联邦制国家本来就是由原来松散的独立国家（殖民地、辖区等）或邦联制国家组合而成的，这些松散的国家组合为一个国家后并没有放弃自己原来所拥有的权力，有些甚至用契约的方式维持部分原有的政治格局。所以说，地方分权有其历史的原因；而在另一些国家，民族自治是一个十分重要的因

素。

从政治角度上看，理论上认为中央政府将权力高度集中不利于调动地方政府管理事务的积极性，而中央政府将全国一切事务统于一身是不可能的；中央政府将权力高度集中还可能会导致专制、官僚主义和腐败。相反，将一部分权力分散给地方政府就可以避免这些问题。

经济上的原因也被认为是解释为什么要设立地方政府和分权的一个重要因素。市场在一定程度上可以达到经济资源的有效配置，但“市场失灵”普遍存在，如市场很难有效提供公共商品和劳务。公共商品是私人部门不愿提供或不能提供的那些商品，这类商品除不能为生产者带来像一般商品那样的经济效益外，本身还具有一些一般商品不具有的特征（关于这一点，我们在第四章还有介绍和论述）。政府的一项重要职能是向社会提供私人市场不能提供的这些公共商品和劳务，如国防、教育、道路等。然而，这些公共商品和劳务的提供究竟应该建立在中央集权的基础上还是建立在地方分权的基础上？某些公共商品和劳务具有整体性特点，如国防；而有些公共商品和劳务则具有地域性特点，如教育。也就是说，政府提供的公共商品和劳务受益有些是全国性的，有些则是地方性的，这是由公共商品和劳务受益具有地域性或空间性的特点所决定的。从经济效率角度说，全国性受益的公共商品和劳务应由中央政府提供，如果由地方政府提供则如同由私人部门提供一样是无效的；而地方性受益的公共商品和劳务应由地方政府来提供，如果由中央政府提供则同样也是无效的。这样，中央政府可以集中力量和财力考虑整体的需要，地方政府则根据本地居民的需求和选择提供适合的

地方性公共商品和劳务。这种适合地方特点和需求的公共商品和劳务的提供被认为同一般商品和劳务的提供一样是有效率的。另外，人们收入的差异即收入大致相同的人趋于居住在一起而接受和支持共同的预算、对公共商品的偏好相同而趋于居住在一起等，也可以用来解释为什么有些地方性公共商品和服务必须由地方政府来提供。

三、中央政府的职能

虽然我们已经初步论证了一个国家设立地方政府的必要性，但并非因此就否定中央政府在一国的重要地位和其独特的职责，一国中央政府在政治、军事、外交、经济和社会稳定等方面都发挥极其巨大的且不能由地方政府替代的作用。从经济和社会角度考察，中央政府的职能主要表现在以下几个方面：

不能由私人部门提供的各种公共商品虽然必须由各级政府来提供，然而某些公共商品应由中央政府来提供更加符合经济、有效的原则，也符合政治及体制的要求。例如，国防这种公共商品在经济理论界被称为纯公共商品，是必须由中央政府提供的一类公共服务。从受益角度考虑，国防服务的受益不是地域性的而是全国性的，其目的不是为了某个特定地区的安全而是一个国家整体的安全。因此，希望地方政府来提供这种公共商品是不现实的，也是无效的。这也正是说明为什么各国的国防服务都是由中央政府提供的最主要的理由。

一国不论划分为多少个行政区域，也不论这种区域划分是自然的还是人为的，经济发展的不平衡总是必然的和客观

的。地方经济发展的不平衡可能表现在许多方面，如收入多少的差距；造成这种不平衡的原因也可能来自多方面，其中主要是由一些客观因素决定的，如地理位置、工业基础、技术装备等。一些地方经济能力较强，经济发展较快，人们生活很富裕，其地方政府可以得到足够的财政税收收入来保证该地区居民所要求提供的公共商品，例如，这些地方政府有充裕的地方财力建设学校，使本地居民的子女能获得普遍的良好教育。相反，另一些地方经济能力较弱，经济发展缓慢，人们的生活水平不高，希望本地政府能多提供一些公共商品以供他们享用，如希望本地的适龄儿童能接受最基本的教育，本地有宽敞的公路、明亮的路灯、良好的治安等，但政府的财政收入的水平可能远远达不到此要求，甚至居民最基本、最低的要求都无法满足，例如不能建立数量充足的学校使所有适龄儿童都能入学。一国客观存在的这种现象希望由地方政府之间通过某些方式加以有效解决是难以想象的，而不加以解决对一国整体经济发展又极其不利。很显然，一国中央政府必须承担起如何平衡地方间经济的发展、如何通过一定的方式如收入转移支付制度对经济欠发达地区进行补助以协调整个国家经济发展的职责。

对于一个国家的整体经济来说，任何一个地方的经济都属于微观经济（严格意义上说，相对于企业，地方经济应称为中观经济），国家整体经济是宏观经济。由于市场的局限性和经济利益的驱使，任何一个私人部门是不可能用自己的行为和能力去解决许多宏观经济问题的，这一点已通过市场失灵和公共商品理论得到了充分的论证。也出于同样的原因，指望地方政府合理解决各种宏观经济问题也是徒劳的。

与国家整体经济利益相比，任何一个地方政府的经济利益总是小团体的利益，而小团体的利益虽然从长远看与总体利益是一致的，但在许多方面却是矛盾和冲突的。一个地方政府制定某项政策，往往是建立在本地的实际需要的基础之上；一个地方政府进行的一项经济活动，可能更多考虑的是本地的经济利益，考虑的是自己小团体的代价和收益；至于这项政策和经济活动对其他地区会有多大的外部成本和外部利益，对整个宏观经济有什么影响，地方政府并不着重加以研究，也不会加以密切的关注。

有几个宏观经济问题是地方政府不愿去研究也不可能通过自己的力量加以有效解决的：一是经济资源的整体配置的有效和合理。出于自身利益极大化的需要，地方政府总是热衷于上那些投资少、周期短、见效快的项目，或是与地方经济和社会发展密切相关的项目，这种经济资源的流动和配置对地方来说可能是合理并有效的，但从整个国家的宏观角度来考虑则可能是不合理和无效的，甚至是对有限经济资源的掠夺。我们经常所说的盲目投资、重复建设、结构趋同、划地为牢等就是这种行为的结果。二是一国经济总供给和总需求的均衡。一方面，地方政府刺激经济发展的结果是增加该地区的总需求，它可能会给其他地区和国家整体的供给和需求产生影响，破坏原来的均衡关系；另一方面，即使地方政府已意识到自己的活动对一国经济发展带来了不利影响，但地方政府调控经济的能力和手段是极其有限的，如任何一个地方政府都不具备运用诸如货币供给、改革整体税制、调整利率等宏观政策手段的能力。三是经济周期的波动和稳定。不论在何种经济形式和体制下，经济发展的波动性和不稳定

性都是客观存在的。任何一个地方政府力所能及的是影响和控制本地经济的发展，而不可能去驾驭其他地区的经济走向，更不可能对整体经济的变化起决定性的作用，避免一国经济的过大波动的职责只能由中央政府来承担。对物价的稳定和通货膨胀的总体控制效应也是如此，在它们面前地方政府必显得无能为力和束手无策。

上述分析充分表明，在任何一国的经济发展和稳定中，地方政府虽然有其一定的作用，但中央政府应有的职能不能忽视，而它们是任何一个地方政府不能承担或替代的。这些职能概括起来主要包括：提供地方政府不能提供的特殊公共商品，如国防、太空研究等；协调和平衡地区间经济的发展；维持经济分配的公平性，保证社会稳定；合理配置整体经济资源，使有限的资源得以充分的利用；避免一国经济的波动，维持经济的稳定和增长，充分利用各种宏观政策手段调控经济。

第二节 中央和地方财政管理体制

一、财政管理体制的含义

一国政权内部分设中央政府和地方政府，相应确定各级政府的职责范围，是问题的一个方面。问题的另一方面是如何在财力上保证各级政府的各项职能的顺利实施，即在体制上如何明确中央政府和地方政府的财权和财力的分配关系，这便是一国的财政体制问题。要研究中央政府与地方政府间的税收关系和分税制问题，也有必要先探讨财政管理体制问