



经济学·管理学博士论著

我国政府间企业 所得税分配问题研究

On the Intergovernmental Division System of the
Enterprise Income Tax in China

□ 陈鑫/著



经济科学出版社
Economic Science Press

经济学·管理学博士论著

我国政府间企业 所得税分配问题研究

□ 陈鑫/著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

我国政府间企业所得税分配问题研究/陈鑫著.

北京: 经济科学出版社, 2010. 12

(经济学·管理学博士论著)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0241 - 3

I. ①我… II. ①陈… III. ①企业 - 所得税 -
税收管理 - 中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 250590 号

责任编辑: 杨 梅

责任校对: 王肖楠

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李 鹏

我国政府间企业所得税分配问题研究

陈 鑫 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京中科印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 5.875 印张 150000 字

2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月第 1 次印刷

印数: 0001—1000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0241 - 3 定价: 16.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

摘 要

自 2008 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国企业所得税法》规定，居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。这意味着跨地区经营企业所得税征管格局和收入分配格局在 2002 年企业所得税分享改革的基础上再次面临大规模调整，并在很大程度上决定着新企业所得税法能否顺利实施。基于这样的背景，企业所得税在中央政府和地方政府以及地方政府之间的分配问题再次受到关注，该问题的研究具有重要的理论与实践意义。

本书首先对财政分权下政府间企业所得税分配问题的理论观点进行述评。传统观点认为，企业所得税权应掌握在中央政府手中，财政分权下的企业所得税分权行使将会产生较大的负面经济效应。然而，针对一些国家企业所得税分权使用的客观事实，也有观点认为存在企业所得税分权使用的经济理由。本书总结了矫正企业所得税分权行使的负面效应的不同政策组合。结论认为，由于历史和现实的多方制约，企业所得税在政府间的分配制度具有内生性，其制度走向受到各国财政分权演变进程的制约。因此，我们应更多探讨现实的可能路径，即结合各国财政分权的现实背景来避免企业所得税分权行使的负面效应。

其次，本书从历史维度以时间为线索对中国政府间企业所得税分配制度的演变进行分析，以把握企业所得税在政府间的分配所依赖的制度环境。计划经济时期，独立的企业所得税并不存在，是内嵌于企业利润的，企业利润是政府间财政收入分配的主要对象。直至“两步”利改税后，企业所得税及其在政府间的分配制度才正式建立起来。无论是改革前政府间企业利润的分配还是改革后企业所得税的政府间分配，在确定中央政府和各级地方政府的财权、事权以及经济绩效等方面发挥了应有的作用。历史难以割裂，企业所得税分配制度的变迁同样具有典型的增量特征和路径依赖性，这大大制约了当前企业所得税在政府间分配的可选道路。

再其次，基于我国当前企业所得税分配问题的焦点集中在跨地区经营企业所得税在地方政府之间的分配之上。本书重点对美国跨地区经营企业所得税在地方政府之间的分配制度和协调经验进行梳理，从中总结出有益的启示和教训。从国外经验来看，美国等国家的州（省）公司所得税协调机制的形成和发展也是一个历史演化的进程。本书重点考察了美国跨州经营公司所得税分配制度的具体要素和协调方式及其经济效应，理清了其公式分配法的实施原则和经济理由，这对我国借鉴国际经验来解决企业跨地区经营所得税的地区间分配问题具有一定的政策启示。

最后，本书集中探讨了我国企业跨地区经营所得税在地方政府之间的分配问题及其可能的解决方式。分析了我国现行解决企业跨地区经营所得税分配办法的经济效应和存在的主要问题。结合我国企业所得税分配制度的历史演进逻辑和现实制度环境，借鉴国际经验，对几种可能的解决之道加以分析并对进一步改革提出建议。作者认为，应在现行企业所得税分享框架下，进一步完善跨地区经营企业所得税分配制度。

目 录

Contents



第1章 导 论 / 1

- 1.1 选题背景与研究意义 / 1
- 1.2 文献综述 / 4
- 1.3 本书术语含义与界定 / 11
- 1.4 研究思路与研究方法 / 14
- 1.5 主要贡献与不足 / 16



第2章 财政联邦主义下的企业所得税分配制度 观点述评 / 18

- 2.1 财政联邦主义与财政分权 / 18
- 2.2 财政分权的好处 / 20
- 2.3 财政联邦主义下的企业所得税归属观点 / 21
- 2.4 企业所得税地方分权的负面效应 / 24
- 2.5 解决企业所得税分配问题的通常途径 / 28
- 2.6 启示 / 33

第3章 我国企业所得税分配制度的变迁 / 37

- 3.1 企业所得税分配制度的前身（新中国成立后至1978年） / 37
- 3.2 企业所得税分配制度的建立（1979~1993年） / 45
- 3.3 企业所得税分配制度的变革（1994年至今） / 55

第4章 美国州际公司所得税分配制度的经验与启示 / 63

- 4.1 美国跨州经营的州公司所得税分配——历史变迁与制度内容 / 64
- 4.2 美国州际公司所得税的协调机制与内容 / 82
- 4.3 美国州际公司所得税协调经验在欧盟的实践 / 93
- 4.4 美国州际公司所得税协调经验对我国的启示 / 96

第5章 我国政府间企业所得税分配制度运行的评估 / 106

- 5.1 跨地区经营企业所得税分配办法的基本内容及其变化 / 107
- 5.2 企业所得税纳税地点、征管权限与税收收入归属的关系 / 116
- 5.3 2002年分配办法的经济效应 / 121
- 5.4 2008年分配办法的经济效应 / 124
- 5.5 2008年分配办法存在的主要问题 / 131



第6章 我国政府间企业所得税分配制度的选择 与设计 / 140

6.1 企业所得税划归中央税的可行性 / 140

6.2 解决跨地区经营企业所得税分配问题的总体方向 / 147

6.3 完善汇总纳税下企业所得税地区间分配方法
的思路 / 150

6.4 实践与展望 / 158

参考文献 / 160

后 记 / 177

图表目录

表 2 - 1	巴哈的财政分权系统中的主要因素	/	20
表 2 - 2	政府间补助计划的可选形式	/	31
表 4 - 1	1972 ~ 2005 年美国各州公司所得税占各州税收 收入的平均比重	/	64
表 4 - 2	美国各州不同年份中所使用的分配公式	/	68
表 4 - 3	美国各州公司所得的分配公式 (截至 2008 年 1 月)	/	71
表 5 - 1	某公司总分支机构三项指标及适用税率	/	126
表 5 - 2	某公司总分支机构就地预缴税额情况	/	127
表 5 - 3	跨省市总分机构企业所得税地区间分配系数	/	132
表 6 - 1 (a)	各省企业所得税收入占地方财政预算内 收入的平均比重 (1995 ~ 2000 年)	/	142
表 6 - 1 (b)	各省企业所得税收入占地方财政预算内 收入的平均比重 (2002 ~ 2007 年)	/	144
图 3 - 1	1978 年以来的中国地区差距	/	51
图 5 - 1	2008 年分配办法的流程	/	112

第 1 章

导 论

1.1

选题背景与研究意义

中国自 2008 年 1 月 1 日起正式实施新的企业所得税法。在新税法下，内、外资企业将拥有公平竞争的税收制度环境。《中华人民共和国企业所得税法》第五十条规定，“除税收法律、行政法规另有规定外，居民企业以企业登记注册地为纳税地点；但登记注册地在境外的，以实际管理机构所在地为纳税地点。居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税”。而在原内资企业所得税暂行条例的规定下，以是否独立经济核算作为确定企业所得税纳税人的标准，并由纳税人向其所在地主管税务机关缴纳。因此，新企业所得税法关于纳税人和纳税地点的规定，虽然对外资企业基本没有什么影响，但对内资企业所得税的征纳行为形成重大冲击。2002 年的所得税分享体制改革改变了以往按企业隶属关系划分中央和地方所得税的分享方案，变为中央与地方按比例分享，以 2001 年地方实际所得税收入为基数实行增量分成。新企业所得税法的规定意味着跨地区经营企业税收征管格局和所得税收入分配格局将大规模重新调整，而其背后反映着部门利益分配、地区间横向利益

分配、中央与地方政府财政利益分配等诸多复杂内容。如果不能解决好跨地区经营企业汇总纳税所造成的税收收入由分支机构所在地向总机构所在地政府的单向流动，将直接影响到新企业所得税法的实施效果。因此，研究法人纳税下政府间的企业所得税分配问题具有重要的现实意义。

新企业所得税法下的汇总纳税规定使我国地方政府间的所得税收入分配问题上升到了一个引人注目的高度。如何以适当的方式、合理的规则、较低的成本来平衡地方政府之间的所得税利益关系、协调不同辖区税务机关的征管，是新企业所得税制实施成功与否的一个重要方面。主要有三种解决思路：第一，将企业所得税作为中央税管理；第二，在现行所得税收入分享体制框架下，进一步完善跨地区经营企业的税收分配办法；第三，在不损害中央财政利益的前提下，由地方政府之间协商解决。占主导地位的是前两种观点。自 2002 年所得税分享改革中原中央企业所得税大部分变为中央和地方共享税开始，跨地区经营企业所得税的分配问题日益引起学术界和各地、各级政府、财政与税务部门的关注。为解决跨地区经营企业所得税分配问题，曾先后出台了财预〔2002〕5 号《财政部关于印发〈跨地区经营、集中缴库的企业所得税地区间分配暂行办法〉的通知》、财预〔2003〕452 号《财政部、中国人民银行、国家税务总局关于印发〈跨地区经营集中缴库企业所得税地区间分配办法〉的通知》等相关文件，直至财预〔2008〕10 号文件《财政部国家税务总局中国人民银行关于印发〈跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理暂行办法〉的通知》和国税发〔2008〕28 号文件《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法〉的通知》作为新企业所得税的配套措施。分配规则的变动反映了各方寻求利益平衡的诉求过程，但其稳定性仍然受到实施效果的制约。实行法人纳税制度可以使内资企业与外资企业同样拥有总分支机构之间盈亏互抵的好处，使我国的企业所得税制度走向规范化和法制化。然而制度启动成本和实施成本也制

约着新企业所得税制优势的发挥，并要求慎重考虑企业所得税地区分配问题的解决方向。从历史和现实背景来看，我国是从计划经济向市场经济转轨的转型国家，处于大范围的制度变迁进程，民主化和法制化有待深化。然而，历史进程具有不可割裂性，这大大制约了制度的变迁方向和现实选择。中国企业所得税分配制度的演变受到企业所得税制度改革、政府间财政关系变革、国有企业改革以及经济体制改革等多方面改革进程的影响，企业所得税分配冲突的进一步解决也将受制于改革的初始条件和改革的路径。我国现行的跨地区经营企业所得分配办法主要借鉴吸收了美国等国家的州际公司所得税协调经验。作者认为很有必要在理论上理清财政联邦主义和财政分权框架下的企业所得税分配观点，以及美国等国家州公司所得税协调机制背后的经济理念、所依赖的政治、经济、管理和技术背景。结合我国现实的分析，有助于我们判断西方国家的州际公司所得税协调经验在我国的应用前景，有助于衡量跨地区经营企业所得分配制度的启动和运行成本，也有助于把握进一步改革的方向和所需解决的问题。

企业所得税的分配冲突及其解决已经开始触及改革的深层次问题，包括对中国财政分权的评价及其未来走向、税权在财政分权中的地位、地方政府财权的行使和财力的实现等问题。目前对这一问题没有一致结论。结合中国的实践背景对这些观点纷争加以剖析，有助于我们解决财政分权、税权和财政利益的实现等理论和实践盲区，真正走出企业所得税的分配困境。通过历史维度、理论维度、实践维度的全面考察，本书希冀能对我国汇总纳税制度下企业所得税政府间分配问题的走向提供有益启示，充分发挥法人纳税制度的优势。从这一点来讲，本书的研究具有重要的理论意义和研究价值。



1.2

文献综述

1.2.1 国外文献综述

大部分税收经济学家的传统观点认为,根据税权划分的理论原则,公司所得税很不适合非中央级政府使用。公司所得税税基具有周期性、不符合受益原则、税基具有流动性等缺陷,这些缺陷均决定了公司所得税作为一种财政工具,具有无效性和不公平性。如果公司所得税税权由州(省)及以下政府行使,还存在如何将跨州(省)经营公司的利润在不同州(省)之间进行分配的问题,若各州税率存在差异,那么使用分配公式法对税基在各州间进行分配将导致税负归宿难以确定和复杂化。但也有不同的观点:比如奥茨(Oates, 1999)认为,只要应税单位从地方政府提供的公共服务中受益,地方政府就应对流动性经济单位征收受益税。财政分权框架下纵向税收结构的设计不必固守“地方政府应尽量避免对流动性经济单位征税”的原则,而是“应尽量避免对流动单位征收非受益税”。对于税权分散使用的经济效应,麦克鲁尔(McClure, 1967)、戈登(Gordon, 1983)、伊曼和鲁宾费尔德(Inman and Rubinfeld, 1996)分别从不同角度分析和评价了财政联邦主义下税权分散使用的负面效应。以上分析主要是从理论规范分析的角度所得出的结论。

理论的指向并不能完全决定公司所得税税权的走向。财政制度更可能是内生的,其制度走向受到财政分权演变进程的制约,往往是利益相关方的努力和历史事件综合作用的结果(Oates, 2008)。越来越多的税收经济学家从本国公司所得税税权分配的历史进程和现实情形出发,努力探寻在现有制度变迁的约束条件下,避免公司所得税税权分散使用消极后果的可能制度安排。基于美国的现实条

件，马斯格雷夫（Musgrave，1984）提出，辖区间公平概念内在包含了某辖区对辖区间交易征税的权力。基于辖区间公平概念及来源地标准，公司所得税可适用于非中央政府，在此基础上，他个人提出了对美国跨州经营公司所得税在州际间分配的原则和方法。麦克鲁尔对美国州际公司所得税协调制度的要素、州际公司所得税的协调实践以及州际公司所得税分配制度的经济效应做了深入系统的分析，并对如何改进美国州际公司所得税协调提出了系列政策建议，其中提出了有关州政府如何有效地对跨州经营公司的所得进行征税的判定标准，而该标准被美国跨州税收委员会所采纳。维迪艾森（Wildasin，2000，2002）分析比较了不同的制度安排在美国、加拿大解决州（省）之间以及在欧盟解决其成员国之间公司所得税分配冲突问题中所起的作用，他认为，要想在美国州际公司所得税的一致性协调方面取得进展，需要联邦政府发挥更大的作用。福克斯（Fox，2007）对联邦政府在州际税收协调中的作用进行了规范分析。福克斯（Fox，2005）认为虽然州公司所得税的存在缺乏足够的经济理由，但基于美国现实条件的约束，只能在现有框架内寻求降低州公司所得税负面效应的次优方法，并提出了具体的政策建议。海德斯等（Hildreth et al.，2005）对美国跨州税收委员会的历史演变进程以及协调效果进行评述，指出了解决跨地区经营公司所得税的可能道路。

美国州际公司所得税分配制度的核心内容是采用公式法对跨州经营公司的所得在州之间进行分配。有关美国州际公司所得税分配制度的要素与经济效应。哈瑞森（Harriss，1959）对公式分配的要素和权重的选择依据和内涵进行了分析。麦克鲁尔（McLure，1980，1981）认为，采用公式分配法对州际公司所得税协调，使州公司所得税转变为对公式的具体因素如工薪、财产和销售额的征税。戈登和威尔逊（Gordon and Wilson，1986）也认同麦克鲁尔的观点，他们证明公式分配法会影响企业的经营决策和州的税收决策，可能导致各州以邻为壑的税收政策。福克斯（Fox，2002）、

科尼尔等 (Cornia et al., 2005) 以及马奎尔 (Maguire, 2006) 等分析了美国州际公司所得税收入的历史变动趋势, 并对公式分配法及其演变对这种收入变动的潜在影响和影响程度做了分析。古尔斯基和麦蒂 (Goolsbee and Maydew, 2000) 运用 1978 ~ 1994 年的截面和时间序列数据考察了公式分配法的就业效应和经济扭曲效应。艾美斯顿 (Edmiston, 2002) 使用八个地区八个部门的一般均衡模型, 分析了单一销售额因素分配公式的经济效应。认为, 单个州采用单一销售额因素分配跨州经营公司所得税有利于自身的发展。在公式分配博弈过程中, 所有州都使用单纯的销售额因素作为分配公式是各州的最优选择, 但从长远来看, 这种选择格局实质是一种囚徒困境。帕斯戈和瓦杰尼 (Pethig and Wagener, 2007) 采用数理方法分析了资本完全流动条件下, 采用不同公式和共同税基对公司所得税在不同地区之间进行分配的经济效应, 发现某公式要素对税率变动越敏感, 则地区间的税收竞争将导致更低的公司所得税税率。对于州际所得税分配制度差异的经济效应, 古伯德等 (Gupta et al., 2003) 认为州际所得税差异增加了纳税人的遵从成本, 增大了纳税人进行税收筹划的空间和努力, 造成了税收收入的损失。不管是从州际所得税税收规定差异的投资、就业还是收入效应来看, 州际之间的竞争代价是昂贵的, 州际税收体系的统一可极大节约纳税人的遵从成本。

海勒斯坦和麦克鲁尔 (Hellerstein and McLure, 2004) 通过分析美国州公司所得税协调经验, 对欧盟采用公式因素法和合并纳税来协调欧盟成员国之间的公司所得税分配前景提供了有益的借鉴和教训。韦纳 (Weiner, 2006) 介绍了美国和加拿大协调州 (省) 际公司所得税的经验, 并对欧盟的公司所得税改革提出了建议。德弗洛和洛伦兹 (Devereux and Loretz, 2008) 使用欧盟内部成员国的跨国经营公司数据对欧盟的公司所得税改革可能产生的国别收入分配效应进行了模拟。

国外学者对公司所得税分配问题的理论研究、制度研究和经验

研究都很丰富，这些都为我们分析中国跨地区经营公司所得税问题提供了大量的可供利用的研究资源。但是，各国国情存在巨大差异，这可能导致上述研究所提供的结论和政策建议未必适合于我国。因此，有必要在吸收其理论精华、借鉴其所运用的经济分析方法基础上，探寻适合我国国情的跨地区经营企业所得税分配道路。

1.2.2 国内文献综述

白景明（2000）提出，企业资产重组浪潮使得按行政隶属关系划分企业所得税收入失去了基本依据。王雍君（2000）较早注意到由于企业产权关系变更和税收政策变动所引起的税基辖区间转移，并讨论了企业所得税国内协调问题。他认为，所得来源地在主权国家之间比较容易分辨，但是在一国内部却难以分辨。设想产地在某辖区的一个企业，在其他许多辖区都有销售业务，其所得（利润）的实现地不能完全归于其产地（注册地或营业机构所在地）辖区，而应是所有发生生产和销售业务的多个辖区。若地方政府拥有企业所得税的收入归属权，那么，由其中任何一个辖区独享都是不合适的。他主张归属于地方的那部分企业所得税，应以利润实现地为基础，选择与利润实现关联度最高的三个因素——资产、工薪和销售额作为分配的依据，按一定的公式在各辖区间进行分配。王法忠、刘新春（2004）介绍了美国跨州经营企业所得税的地区间分配公式和要素含义，概括了2002年《跨地区经营、集中缴库的企业所得税地区间分配暂行办法》的缺陷，比如应用范围窄、未区分不同行业企业、因素数额确定不够细致等。王道树等（2007）归纳了美国州公司所得税收入归属的分配公式情况和协调机制，提出在我国现行企业所得税分享体制下，必须坚持税收归属与税收来源地一致性原则，借鉴美国的“三因素”公式法将应税所得在总分支机构所在地之间进行科学划分等政策建议。湖北省国际税收研究会课题组（2006）对总、分支机构所得税管理和财政

收入的国际经验予以总结,针对我国情况提出对策建议。欧盟计划借鉴美国和加拿大州(省)际公司所得税分配制度来协调欧盟成员国之间的公司所得税分配,有关其应用前景和约束条件,常世旺(2005)做了介绍和分析。他山之石,可以攻玉。以上对国外地区间公司所得税分配和协调的介绍对于我们借鉴他国经验进一步来解决我国跨地区经营企业所得税分配问题提供了有益的线索和参考,但以上研究主要侧重于制度运行的整体框架,对这些分配方式背后所体现的经济思想和具体制度要素缺乏深入细致的研究,对实施这些分配方式所依赖的历史背景、政治经济制度、管理和技术条件、面临的困难等分析不够。

云南省财政厅法制税政处课题组(2006)对云南省企业所得税收入跨省区转移问题进行了研究,并提出了相应的政策建议。税收与税源问题研究课题组(2007)收录了跨地区经营企业所得税的大量案例,尤其是来自陕西省、山西省、河南省、湖北省、重庆市等中西部地区企业所得税税收与税源背离情况以及各自的对策建议,它有助于我们分析相关利益主体在跨地区经营企业所得税分配问题上的诉求。

大量的研究成果集中在2007~2008年,这反映了跨地区经营企业所得税分配问题正日益成为理论和实践所关注的热点。胡怡建(2007)、张波(2007)等主张将企业所得税作为中央税管理。不同之处在于后者认为调整企业所得税收入分享制度宜早不宜迟,但文章似乎对当前所得税分享改革的可行性分析不足。大多数学者承认将企业所得税划归中央税管理是理想的解决办法,但当前缺乏改革的环境。因此,大部分的研究成果集中于在现行所得税分享体系下,跨地区经营企业所得税地区间分配方法的改进和完善。

关于现行所得税分享体系下,跨地区经营企业所得税地区间分配所应适用的税收分配原则,有大量的讨论,主要表述有“税收与税源一致性原则”、“税收归属地与税收来源地一致原则”、“税收收入归属地与税源产生地”“属地原则”等。