

政府间纵向财力协调:内涵厘定、 约束条件与模式构想

刘明慧¹ 赵雅丹²

(1.东北财经大学财政税务学院,辽宁 大连 116025;2.东北财经大学研究生院,辽宁 大连 116025)

[摘要] 财力协调是政府间财政关系链条中具有支撑性的要素,也是解决财力配置不平衡的一种制度安排取向。理论上政府间财力协调具有层次性,税收划分、财力与支出责任匹配与转移支付再分配之间构成既相互独立又互相牵制的综合逻辑体系;实践中政府间财力协调的合意性程度受到源自税收划分模式选择、支出责任划分与转移支付制度设计的多重约束。为此,政府间财力协调的改革路径不能仅限于收入划分,应在新的审视向度内与全方位的政府间财政关系改革相适应。

[关键词] 政府间财力协调;税收划分;财力与支出责任匹配;转移支付再分配

[DOI 编码] 10.13962/j.cnki.37-1486/f.2019.03.003

[中图分类号] F810.2 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 2095-3410(2019)03-0037-12

一、引言

财力协调是政府间财政关系的构成元素与理顺政府间财政关系的必要环节,也是现代财政制度建设的客观要求,其规范性程度与路径选择直接关涉到中央与地方利益格局的形成,并通过中央和地方的收入汲取能力而间接影响财政治理能力。十九大报告不仅将政府间财政关系改革作为现代财政制度建设的优先环节,而且进一步勾画出一个明晰的推进的战略目标、重点指向与内在逻辑顺序——“权责清晰、财力协调、区域均衡”。这不仅为在政府间财政关系的整体架构下研究财力协调问题提供了学理因循,而且也充分表明政府间财政关系是一个由多重相互影响的要素构成的复合型体系,其中权责划分明晰是财力协调的基本依据,财力协调是权责履行的重要支撑,权责划分的不确定性与财力增长的相对可预期稳定性之间的掣肘会增加财力协调的难度。与此同时,实现中央和地方的财力协调事关区域均衡实现程度,因为区域均衡的要义是通过规范的转移支付实现地区间基本公共服务均等化,而这又取决于财力均等和权责分担方式的合理化。由此观之,在政府间财政关系的框架结构中把握财力协调既是理论研究的应有任务,也是构建财力协调机制的题中之义,并进一步凸显了政府间财政关系改

[基金项目] 国家社会科学基金重大项目“中国的政府间事权与支出责任划分研究”(16ZDA066);财政部2019年省部共建联合研究课题“地方财政运行风险研究”

[作者简介] 刘明慧(1963—),女,辽宁庄河人,东北财经大学财政税务学院教授、博士生导师。主要研究方向:财税理论与政策。

革整体性与协调性推进的必要性。

十九大报告首次提出财力协调这一新的表述,从“收入划分”延展到“财力协调”的变化不仅折射出收入划分内涵的拓展,而且也 and 五大发展理念中的协调理念及解决财政领域的不平衡问题相契合。从比较的视角而言,财力协调与收入划分的内涵与外延、功能定位及实施路径有什么不同?财力协调蕴含着哪些新的内容、改革指向与约束条件?单一的修补性的收入划分改革能适应政府间财政关系纵深改革的需要吗?在深化财税体制改革、构建现代财政制度的新阶段如何从财力协调的视角重新确定调动中央和地方“两个积极性”的可行思路?对这些问题的揭示为关注和研究中央与地方财力协调问题提供了充分的内在动力,同时也是全面理解和实施十九大报告关于财政改革战略的重要课题。本文在税收划分、支出责任划分与转移支付三位一体的框架下阐释财力协调的意蕴,约束条件与改革进路,弥补了单一地从税收划分角度研究政府间财力配置的不足,不仅在研究视角方面拓展了该领域研究的思路,而且对后续研究提供了一个新的方向性架构。

二、政府间财力协调的内涵阐释

收入和财力具有内涵上的同一性。从构成来看,财力包括自有财力和可支配财力两个维度,自有财力是衡量财政能力的重要标尺,其规模大小主要受经济发展水平、税收弹性和税收征管等因素的影响;可支配财力是自有财力和转移支付收入的综合。在质的规定性方面,收入划分和财力协调包含不同的经济意蕴。在分权体制下,收入划分核心是税收收入在中央和地方之间的分配,解决不同税种收入的归属问题,直接关系到各级政府财力格局的形成和财源建设战略的选择。而政府间财力协调是一个涵盖多层级、多要素、多维度的复杂动态机制,其在内涵上不仅仅指收入如何合理划分,更要强调和突出如何协调,重点是协调收入与相关要素之间的配置与良性互动,达成相互间的有序性、同步性及交互作用的整体平衡状态。依此财力协调除了税收划分,还应把支出责任、转移支付纳入考量的视角,综合这三个要素来全面诠释财力协调的逻辑和政府间财政关系深化改革的难点破解,这也是确保财政体制整体性高效运行的必要条件。

(一) 税收划分合理:财力协调的基础

税收划分实质上是中央与地方利益分配和调整的过程,税收划分合理是保证纵向财力协调的基础和前提,而政府间收入划分制度改革又必然受到税制改革的牵制^[1],这是因为在现代市场经济条件下,税收在各级政府财政收入中处于绝对的主导地位,其他形式的收入相对而言处于次要位置。税收划分与税权配置有着内在的关联逻辑,税收划分形式上表现为税种、税率、税额在政府间的划分,实质上体现了税收立法权、税收征管权和税收收入支配权在政府间的配置。税收立法权是关于税种开征停征、税率税基确定与调整方面的政府能够自主决定的权力,是税收划分的主导和根本;税收征管权划分是确定现有税种归哪一级次政府所有及征管。虽然理论上税种的划分遵循一定的原则体系,但实践中各国将某个具体税种明确或唯一地划分给哪一级次政府的具体做法却有所不同。一般来说,其划分遵循的价值理念是公平和效率,主要依据税种的特征属性、税种设立及其运行的制度条件,税收对企业、个人和政府等主体的激励效应,税种在政府间的不同划分方式所产生的经济、社会和政治影响,等等^[2],以及

税种的属性与财政职能的划分及税收征管水平的适应性;税收收入支配权划分是确定税收收入由哪级政府支配使用,体现了各级政府在一定时期内真正可支配收入及拥有的财政资源,是财政收入能力的重要表征,也是保障履行财政支出责任的决定性因素。

从动态的财力分配格局角度来看,税收立法权、征管权和收入支配权并不完全统一。在具体实施中可以表现为4种组合。一是集权型——立法权、征管权和收入支配权都归中央政府;二是集权型的收入分享——立法权与征管权归中央,收入支配权共享;三是集权分权结合型——立法权归中央,征管权和收入支配权共享;四是分权型——中央与地方都享有立法权、征管权和收入支配权。从各国政府间税收分权实践看,立法权集中、征管权和收入支配权相对分散是财政联邦制和财政单一制国家的共性,即中央在税收立法权方面一般处于主导地位,可以制定和调整收入划分的游戏规则;地方在收入支配权方面相对更具有优势。我国1994年分税制的设计集中表现在第三种模式上,从技术层面上是对税种的划分,而基于法律的视角则是对税权的纵向分割^[3]。

虽然这三种权力都是衡量财政自主性大小不可或缺的标准,但收入支配权使财政收入分权程度的度量具有更强的可操作性。赋予地方一定的税权是财政收入分权理论的基本要义和逻辑推演,关键是如何确定税收立法权和收入支配权的程度大小及其如何处理这两个方面的关系。税收立法权和收入支配权之间并没有必然的连带关系或不要求完全一致与匹配。在税收立法权集中的模式下,可能存在收入支配权集中和收入支配权分散两种模式。从我国的实践来看,1949-1979年地方政府基本没有任何财政能力,1979-1993年地方政府对财政收入享有很大的支配权^[4]。以提高两个比重和加强中央政府宏观调控能力为着眼点的1994年分税制改革又使得中央税收收入集中度明显提高。

对于一级政府而言,拥有收入支配权与拥有税收立法权不是完全对等的,立法权是获得一定收入的必要条件,但可支配收入及其规模大小并不一定与拥有的税收立法权完全相关。赋予地方税收立法权的目的是让地方政府根据自身的实际情况对税收进行调整,从而更好地促进地方财政收入的增加。赋权的程度除了考虑经济发展水平、潜在税源等经济因素外,还要考虑这一权力产生的外部性、差异程度等特征^[5],因为被赋予了一定的税收立法权并不一定就能获得预期的税收收入,其中的关键在于某一级政府掌握的税收立法权大小和地区经济发展水平的高低,因为经济发达程度不同的地区组织税收收入的基础和能力存在着较大的差异。

鉴于中央和地方享有的税权不具有同构性,税收划分合意性的关键就在于解决收入划分程度适当性的问题。一是合理确定地方税收立法权的适宜范围。在税收立法权相对集中的基础上,要权衡需要和可能来确保地方相对独立的经济利益和一定的税收自主地位,例如,赋予区域性特征明显的地方税一定程度的开征、停征及税目税率调整权,切实发挥地方自主性在提升经济发展质量与规范地方收入行为中的正向激励作用。二是合理确定中央与地方收入集中与分散的适度水平。由于不同阶段影响收入划分的主因、中央和地方的税种构成及影响不同税种收入的因素不同,因而需要通过税种划分和税制调整保障中央和地方收入的稳健性和动态性。就税收划分的协调而言,一方面要求中央与地方都有稳定的税源、可持续的收入规模和增长机制;另一方面,在既定的税制框架下以及在税制改革中适时调整中央与地方共享税比

例,进而形成合理的税收划分格局。

(二)财力与支出责任相匹配:财力协调的根本目的

作为财力协调的一种基本手段,税收划分的最终目的与衡量标准是为各级政府履行财政支出责任提供切实有力的保障。支出责任是政府履行财政事权的支出义务和保障,是和财力直接使用相关的一个概念,逻辑上各级政府承担支出责任就会衍生税收划分的需要。传统分税理论认为,政府间税收划分应以财政职能的界定为基础,以避免因随意分税而导致的公共收支缺口^[6]。反之,政府间权责的清晰厘定必然涉及如何切蛋糕及既得利益触动的问题^[7],因而税收划分与支出责任相匹配是检视政府间纵向财力协调的根本性标准,财力协调的过程实际上就是提高税收与支出责任匹配度的过程。实践中受税收划分各种客观因素的制约,出现政府间纵向财力差异和横向财力不均衡是必然的,关键是这种差异与不均衡是否与各级政府承担的支出责任不匹配或错配,如果税收与支出分权不匹配将会导致不对称的财政分权安排^[8]。

逻辑上,税收划分与支出责任划分之间具有互为前提的双向性和循环影响关系。一方面,支出责任划分是税收划分的逻辑起点,支出责任的合理配置是科学设计税收划分的前置因素与重要依据。换言之,支出责任划分是制约税收划分的最基本变量,支出责任的划分结果往往要求相对应的税收分配格局,同时也是测度中央和地方税收收入规模和结构合意水平程度的基本依据。具体来说,税收划分取决于各级政府财政所承担的支出责任,如果支出责任较少,那么所需的收入就较少,税收划分或分权也将比较简单,反之,税收划分会比较复杂^[2]。另一方面,税收划分及其规模大小对支出责任划分也构成相应的制约。因为支出责任最终都要通过收入能力来落实和保障,原则上各级政府的收入能力与承担的支出责任大小之间存在着很强的正相关性。就地方政府而言,其一切活动以自身拥有的财政资源约束为限,财政支出受财政收入的刚性制约,为此地方政府不得不按照预期的财政收入规划财政支出^[9]。这说明支出责任调整需要与税收划分改革进行联动,只有支出责任划分清晰、确定、稳定、规范,税收划分改革才能规范有序,同样应在税收划分的基础上明晰相应的支出责任,唯此政府间财力协调的目标才能得以实现。

(三)转移支付收入再分配:财力协调的保障

综合性财政体制包括政府间职责划分、收支结构和转移支付制度^[10]。实践中收入与支出责任匹配的口径范围分为两种:一是本级收入与支出责任的纵向对称,即各级政府通过税收划分获得的收入与支出责任大致相等;二是地方本级收入与支出责任之间存在缺口,需要中央转移支付来进行弥补。可见转移支付既是地方政府获得财力保障以满足其履行支出责任的一个重要选项,也是上级政府承担支出责任的基本路径。在这一意义上,政府间支出责任划分、税收划分是设计转移支付制度的基础和前提,财政转移支付的规模和结构直接决定于支出责任和财力划分的结果,并由此来尽可能地达成地方政府财力与支出责任的对称组合。

无论从税收划分原则理论还是国际视野的做法来看,地方政府仅仅依靠本级地方税体系获得的财力往往不能完全满足地方支出的需要,因而需要通过上级政府不同程度的转移支付进行二次分配来提供财力支持。这意味着一级政府的财力可能源自本级政府和上级政府两个

渠道,并且在给地方政府带来收入效应方面并不存在实质性区别。在我国,分税制以前的总额分成体制、分税制后的税收返还和转移支付制度对政府间财力配置和调整都起到了非常重要的作用^[3],特别是分税制后地方对转移支付收入的依存度不断提高,从而使得转移支付成为影响政府间财力分配的关键性因素,同时也是衡量收入分权程度必须考量的一个变量。由此可见,转移支付是财力协调的决定性要件,政府间财力的最终协调度取决于转移支付制度的规范性设计。

综上,政府间财力协调内涵应包括三个递进的层次:第一个是税收划分的初次协调,第二个是税收划分与支出责任划分匹配,第三个是税收划分、支出责任划分与转移支付再分配的协调。这三个层次在导向和路径方面存在一定的差异:第一个层次以效率为依据,通过税制改革和税制结构调整来保证各级财政收入的充足性,实现纵向收入划分的协调;第二个层次兼顾效率和公平,将收入和支出责任有机对接,通过税收改革和支出责任划分改革的联动实现政府间财力协调,因为即使税收划分纵向协调,但由于支出责任划分的特定性而造成财力与支出责任不匹配,这种税收划分在一定程度上也是低效率的,只有支出责任得到明确厘定,才可能探求如何匹配与之相适应的收入,中央和地方的税收划分及其比例调整才有可能找到合适的测算点;第三个层次以公平为导向,将转移支付纳入政府间财力协调的有序安排和合理组合中,按照地区间财力均等和基本公共服务均等化的目标要求分配转移支付,在合理划分政府间支出责任、进一步理顺税收划分基础上,通过转移支付制度的规范设计和完善,最终使政府间财政关系的整体架构达到财力协调状态,进而更有效地发挥预期的综合协调效应。

三、政府间财力协调的约束条件

在对中央和地方财力协调进行应然意义上的规范性界定基础上,还要考量实然意义上的条件和制度环境约束。政府间财力协调受税收划分、支出责任划分与转移支付制度的多重制约,其中税收划分又受到财力格局模式要求和支出责任匹配的双重约束。在现行的具有较大继启性和制度变迁惯性的政府间财政关系框架内,税收划分形式的选择、政府间支出责任划分的难点突破以及转移支付制度的设计既在不同层次上对政府间财力协调形成直接的对接性影响,同时也是检视政府间财政关系良性运转的关键因素。在不同时期、不同发展需求情形下,这三个维度的动态变化既关涉到中央与地方的收入与支出规模适度性与结构合理性,也对政府间财力协调的系统性产生影响作用。

(一) 税种划分归属与共享税比例调整的动态性形成财力协调的基础性制约因素

我国改革开放以来侧重于财政收入体制的改革,财政体制变迁以税收划分为主线,而税收划分又基本围绕着税种划分归属与共享税比例的调整来进行。在1994年分税制改革及其以后的调整过程中,税收划分改革方案的设计与实施以边际调整为主要方式,在调动两个积极性的前提下更加以关注和保障地方利益为主导,以照顾地方既得利益为基点。就中央与地方税权结构的演变轨迹和发展脉络来看,基本上呈现出税收立法权相对集中、收入支配权在不同阶段进行调整、收入划分结构总体稳定的特征。

1994-2017年中央和地方大致保持了“五五”的税收划分格局。其主要原因是受共享税为主、专享税为辅的税收划分模式以及税收改革基本原则的双重影响。1994年之后分税制调整

的路径是围绕构建共享税模式与调整共享税比例展开的,虽然中央在共享税的分成比例中权重略大,但鉴于主体税种列为共享税,因而使得中央和地方的税收收入占比得以保持大体同步和协调的规模态势。此外,在稳定税负的前置性原则引导下,税收划分的存量调整和增量改革只能在中央(或地方)的收入增加与地方(或中央)的收入减少之间进行平衡和取舍,由此保持了收入划分框架的相对稳定。

从当前及今后税制改革对中央和地方税收划分的协调性影响来看,第一,随着供给侧结构改革推进中减税政策的实施,合意性的税负目标将由稳定税负向降低税负转变,由此将引发现有的税收划分格局重新调整。其实现路径有三个选项:一是中央和地方同步降低收入规模以保持现有划分状态;二是提高中央收入与降低地方收入;三是降低中央收入与提高地方收入,不同的选择项将直接影响财力的协调程度。第二,地方税体系如何构建。十九大报告提出要健全地方税体系,这折射出地方税体系建设是未来税制改革的重要环节,而地方税体系的建设必然涉及调整现行税种、开设新税种与如何调整共享税比例这三种方式的选择。这就需要结合收入划分格局的战略方向、收入集中程度的要求、影响不同税种收入变化的因素和税种的经济社会效应合理确定现有税种及新增税种的归属。此外,《营改增后央地收入分配过渡方案》时限之后如何确立规范化、制度化的增值税收入划分框架也是亟需解决的问题,无论是存量重新划分还是增量边际调整都会对财力协调产生直接的影响。

(二) 政府间支出责任划分的不确定性构成财力协调的前置制约条件

政府间支出责任划分受到前端的政府间财政事权的影响和制约。事权的系列性与多样性决定了中央政府和地方政府之间既有独立的事权,也有委托事权与共同交叉的事权。原则上,财政事权与支出责任相适应要求遵循“谁的财政事权谁承担支出责任”的原则,从而体现事权分配与支出负担之间的一致性。在实际操作中,每一项事权都有明确的法定主体和履职主体,支出责任往往由事权的履职主体来承担,即以履职主体来确定相关事权最终执行的环节落在哪一级政府,并由该层级政府承担支出责任^[11]。

现实中财政事权的多维性与复杂性决定了中央与地方财政支出责任的共担性。一些名义上属于地方的事权,实际上是中央和地方的共同事权,其基本动因是设立共同事权有利于实现与国计民生相关的基本公共服务均等化与相关基础设施建设布局的合理化。事权与支出责任共担虽然不符合严格意义上的明晰划分各级政府事权与支出责任的原则,但将多级政府共同事务指定由某级政府实施,其他级次政府分担支出责任也符合政府间事权与支出责任划分的适宜原则^[12]。这表明财政事权的法定主体与履职主体可能存在着偏离,法定主体的事权与支出责任、履职主体的事权与支出责任之间可能存在着不一致性。如日本的国库支出金所涉及的事权本应由中央负担或中央与地方共同负担,但基于降低成本与提高效率的原因,事权的实际履行由地方政府进行,相应地,支出责任全部由中央负责或者中央政府按应该承担的支出部分进行转移支付。

从实然的规范性来看,根据中央和地方的财政事权来分别确定中央和地方承担的支出责任并非总是可行,而且在某些情况下这一安排可能并不合适,与实践中的做法也会存在一定程度的背离。以德国为例,除了联邦和州的共同事权按一定比例分别负担或由联邦向州提供专

项补助外,联邦财政也对属于州和地方事权范围的一些重要投资项目,以及超过各州财政负担能力的支出给予适当补助^[13]。鉴于此,除了中央事权与支出责任能够匹配外,有些地方事权也需要各级政府共同承担支出责任,共同事权更需要根据不同的项目科学确定支出责任的分担比例。

我国在中央和地方财政事权划分方面存在的主要问题是法治化、规范化程度较低,事权错配与共同事权的权重较高,事权划分不细化,这在很大程度上造成政府间支出责任划分的范围、标准和边界的不明晰,应中央政府承担的事权却由地方政府承担部分支出责任。中央与地方的共同事权由于支出责任分担比例划分的不明确,特别是支出责任的不确定性和非固定性往往导致地方政府承担的支出责任过多,这些都给政府间财力协调带来了不稳定的预期。2016年8月26日,国务院颁布了《关于推进中央和地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》,确定了加强中央、保障地方、减少共管的改革主基调,勾勒出中央与地方财政事权和支出责任划分的基本框架^[14]。但在某个具体事项的事权与支出责任分配原则、分担主体选择依据、分担比例确定与层级归属等方面还存在比较宽泛的问题,因而在一定程度上缺乏细化的实质性的可操作性进路。这又进一步影响到支出责任划分缺乏规范的清单,并直接导致地方本级收入与本级支出的不协调程度逐渐加大。可见,中央与地方之间不合理的事权与支出责任划分构成财力协调的重要约束,随着支出责任上收或下移及分担比例的调整,财力协调的选择路径也要进行动态性的变化。

四、政府间财力协调的路径选择

解决政府间财力不协调问题不应仅限于形成合理的收入划分格局,更需在政府间关系重构的框架中加以考量,以期探求税收划分、支出责任划分和转移支付等三个要素的重新匹配和组合。这三个要素既是进一步廓清政府间财政关系的关键环节,也是财力协调改革的根本性指向。为此,要在因循这三个要素内在共性逻辑的基础上,根据我国特定的财政体制模式与相关影响因素来确定改革的规则 and 选择动态优化的路径。

(一) 建立规范的政府间税收划分体系模式

在既定的税收划分框架下,根据中央税、地方税和共享税的收入结构可以将税收体系模式分为两类:一是以共享税为主,中央和地方专享税为辅;二是中央和地方专享税为主,共享税为辅,即各个级次政府都有相对独立的主体税种。依此政府间税收划分体系调整的方向可以锁定在两个维度:一是在现有税制框架下保持共享税收入规模,合理调整共享税分享比例;二是减小共享税规模,加强专享税建设,相机抉择地方主体税种培育,重点关注地方税体系的构建。需指出的是,地方税体系狭义上是指地方专享税的构成,广义上应包括地方专享税和共享税地方分成部分,在这一意义上,地方税体系建设应加强专享税和共享税之间的协同推进,其基本路径是调整存量、开拓增量或同时并举。

一般来说,并不存在某一种政府间税收收入划分模式绝对优于另一种模式的情况,选择哪种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^[15],以及模式有效运作所具备的制度环境。理论上,不同的学者从不同的视角提出税收划分的原则,马斯格雷夫(Musgrave)从经济学和财政职能方面提出七原则,杰克·M·明孜(Jack·M·Mintz)从政治学和行政管

理方面倡导五原则,塞力格曼(E.R.A.Seligman)从有利于实现财政收入目标和公平目标方面凝练三原则。实践中根据以上原则划分税种的结果有时会存在冲突,因此,税收划分体系最优模式的选择既要注重学理依循,又要兼顾具体国情。在我国,坚持共享税模式为主导还是强调地方专享税体系为主导事关分税制的改革方向,以及政府间财力协调的短期选择和长期目标之间的权衡与衔接。

我国在不同财政体制类型的演变过程中,以收入分享为特征的第一种模式逐渐成为主导,并发挥越来越重要的作用。2017年共享税^①收入占税收收入的75.1%,中央税收收入占税收收入的12.9%,地方税收收入占税收收入的12.0%。在地方层面,共享税收入占地方税收收入的74.8%。国际上看,在波罗的海三个转轨国家中个人所得税都是共享税,并成为地方的主体税种,2012年爱沙尼亚、拉脱维亚和立陶宛三个国家个人所得税收入占地方税收收入的比重分别为90%、86%和85%^[16]。

从地方自主权程度与地方税收收入来源稳定性两个维度来看,在税收立法权相对集中的模式下,虽然主体税种作为共享税会造成地方缺乏相应的财政自主权,但共享税体现了中央和地方之间较强的关联性、互动性和依存性,可以使中央和地方成为利益共同体,在共享税收入规模可预期和充分的前提下无论采取何种分享方式都可以保证中央和地方税收收入的稳定同步增长,有利于中央与地方纵向财力格局的稳定^[3]。Stoilova和Patonov(2012)利用多元回归分析方法,对2000-2012年6个欧盟新成员国财政分权与经济增长之间的关系进行了实证研究,发现财政分权下收入共享对经济发展产生了积极影响^[17]。在地区经济发达程度和产业税源结构差别较大的前提下,维持共享税收入的一定规模也是实现地区间财力均衡配置的一种有效方式。税收共享还可以在很大程度上扭转地区间税基分布不均,财力差距扩大的态势,这也是我国2002年所得税分享改革的主要目的^[18]。共享税包括收入分享、税基分享等多种形式,鉴于税基分享会导致政府间纵向财政外部性^[19],需要完善的税收协调制度加以矫正,因而我国可以继续采用规范的收入分享制度。

从十八大报告提出“构建地方税体系”,到十八届三中全会《决定》指出“完善地方税体系”,再到十九大报告强调“健全地方税体系”,都凸显出加强地方税体系建设的重要性。然而从实践来看,“营改增”后地方税收收入基本上是通过调整增值税收入分成比例来予以保障,狭义的地方税体系迟迟未能建立。理论上地方税体系的合意性标准是主体税种和辅助税种的合理搭配,而良好的地方税应具有七个特征——税基固定、税收充分、税收稳定可预期、税收不易输出、税基可见、税负公平、征纳高效^[2],按照这些标准我国目前完全具备地方税属性的地方税的税种较少,同时集地方税特征与主体税种条件于一身的地方税税种又处于缺失状态。因此,我国近期尚并不具备在总体上采用中央和地方专享税为主体模式的条件,基于完全的分税种划分中央与地方的税收收入还难以成行。

^①根据2017年全国财政决算,共享税包括:国内增值税、企业所得税、个人所得税、资源税、城市维护建设税、印花稅、其他稅收;中央稅包括:国内消費稅、进口貨物增值稅、进口貨物消費稅、出口貨物退增值稅、出口貨物退消費稅、船舶噸稅、車輛購置稅、關稅;地方稅包括:房產稅、城鎮土地使用稅、土地增值稅、車船稅、耕地占用稅、契稅、烟葉稅。

目前开征新的具有主体税种功能的地方专享税还不具有现实性,拓展地方税税种范围和大幅度增加税收收入也不具有可行性。从潜在和现实的税种选项来看,主要涉及房地产税和环境保护税。作为直接税体系改革的一个环节,房地产税具有筹集收入、调节收入分配、调控房地产市场和完善税制多重功能,不同的功能定位决定了税制设计的差异性,因而需要根据不同时期的侧重点进行倾斜性的选择。房地产税被认为是未来具有潜力的地方主体税种,我国2010年将“研究推进房地产税改革”写入“十二五”规划,2011上海和重庆开征的个人房产税收入规模与增长较为有限,实践表明个人房产税并未切实发挥收入功能。在税收制度业已成熟的OECD国家,房产税也并不必然承担地方主体税种的角色^[20]。

鉴于房地产税在征税范围和税率的确定、房价评估等方面需要解决的问题复杂性和难度较大,我国从2003年提出开征物业税到2013年十八届三中全会《决定》提出加快房地产税立法历时较长。虽然在“税收法定”的语境下房地产税立法工作在加速推进,但房地产税的真正出台和落地还需较长时日,而且即使开征也不能保证一定能成为地方的主体税种。如果开征房地产税并赋予地方较大的税权,由于税权与收入不具有完全的一致性,因而赋权不一定就能获得充盈的收入。另外,各个地方的经济发展程度、人均收入水平、房地产税源、征管效率等方面的差别会导致各地的房地产税收收入规模存在较大的差异,因而房地产税不可能整齐划一地成为所有地方的主体税种。

在调节功能方面,房地产税可以弥补所得税只对收入流量而无法对财富存量征税的缺陷,但其作用的发挥程度取决于征税范围的大小和应纳税户占比的高低^[21],只有收入规模足够大且收入结构合理才能切实发挥调节作用。从逻辑上,房地产税作为房地产持有环节的一个税种会对房价产生一定的影响,但不是唯一的决定性因素,因为房价的治理与合理回归受国家房地产调控政策的连续性与稳定性的影响,并且与市场供求、土地供应等制度密切相关。事实上,开征房地产税的直接目的是优化房地产税制结构,根据适当降低建设与交易环节税费、增加保有环节税负的改革思路,在确保总体税负平稳的约束下合理均衡开发、交易和保有三个环节的税负,从而构建起科学的房地产税体系。房地产税改革的间接目的是健全直接税体系,虽然提高直接税比重能够扭转间接税比例较高带来的企业税负重、税收调节收入功能弱及税收归宿不确定的现象,但近期提高企业所得税和个人所得税收入比重的空间较为有限,因而开征房地产税有助于实现提高直接税比重的税制结构调整目标。

目前确定性的地方增税措施就是2018年1月1日起开征的环境保护税^①。环境保护税虽然能为环境治理提供成本补偿,但其本质上是一种矫正税,主要政策目标是以调节功能为主,消除环境污染的负外部性。从收入规模来看,《环境保护税法》确定的主要改革方案与思路是对现行排污费进行平移,改排污费为税^[22]。即对依照环境保护税法规定征收环保税的不再征收排污费,而且税额标准与现行排污费的征收标准基本一致,从收入规模来看还不能成为主体税种。与此同时,在我国供给侧结构性改革、降低实体经济税费负担以及国际性普遍减税的大背景约束下,环境保护税在实施初期不宜进一步扩大纳税人的范围和提高税率而加重企业负

①2017年12月27日,国务院印发《关于环境保护税收入归属问题的通知》,明确环境保护税为地方税。

担,而且征税要以收入中性原则为导向且与相关税种收入减少相协同,这预示着在减税改革主基调的引导下环境保护税的收入功能将被弱化,因而环境保护税收入规模不会大幅度增长。

总之,短期内规范和调整共享税比例以保障地方税收收入的稳定性应是税收划分体系模式的一个可行性选项。共享税也是税收划分的一种表现形式,与彻底的分税制并不存在冲突,区别只是体现在以共享税种为主体还是以中央与地方专享税种为主体,这两种模式本质上是同构的,都是分税种条件下的不同制度安排,共享税制度同样能够体现出分税制的理念和要求,因而与分税制改革的内容具有内洽性和一致性。从收入归属的角度,地方专享税和共享税中收入归地方的部分共同构成地方税收收入体系,我国分税制改革以来税种结构调整的主线就是围绕着扩大共享税与缩小地方专享税展开的,短期内目前的共享税主导模式难以进行根本性改变,应在保持收入来源稳定的主体税种仍继续划归共享税的基础上,按照中央和地方税收收入格局调整的方向,结合不同税种的收入功能、激励效应等因素,建立共享税范围和比例的动态调整机制。

从长期来看,随着税制改革的逐步深化、完善和地方主体税种建设的时机成熟,当地方具备了充分成长性的支柱性税种、可持续的税源和收入保障条件后,可以对共享税模式和专享税模式进行深入整合与采取相应的协调措施,适时逐渐减少共享税收入规模,特别是将税基流动性强、与经济活动与国内统一市场形成关系密切的增值税划归中央税,因为不同地方之间的税基流动性会导致横向税收外部性和税率选择的无效性^[23],同时立足于各个地方的比较优势和禀赋优势扩大地方专享税规模,依此增强地方财力预期和财政自主性,切实解决“营改增”后地方主体税种缺口问题,进而实现十九大报告提出的建立健全地方税体系的目标。

(二)共享税比例调整、支出责任划分与转移支付制度协同实施

按照财力与支出责任相匹配的要求,政府间税收划分、支出责任划分和转移支付安排互为制约与影响。财力协调的表征是解决政府间收入结构中权重大小的适度性问题,其核心要义是统筹税收划分、支出责任划分和转移支付制度安排,形成逻辑有序、互补对接的规模适度与结构合理的财力分配均衡格局。换言之,税收划分只是影响政府间财力协调的一个因素,需辅以支出责任划分及转移支付的全方位配套才能达成预期的结果。按照以支定收的逻辑顺序,转移支付的最优规模与结构取决于对地方财力缺口弥补的程度,而财力缺口又受制于支出责任,如果转移支付规模过大或结构不合理会导致地方财政过度支出或无效支出的道德风险。近年来支出责任划分和转移支付制度一直处于动态性的改革调整过程,既有研究大多对这两个方面分别展开,如研究某类公共服务支出责任划分,转移支付形式的均等化功能等,但对改革的依据研究较少,如为什么某类支出责任要上移中央,依循什么来确定转移支付分配规模的大小等。本文提出的将共享税比例调整、支出责任划分与转移支付三项改革协同兼顾的建议在一定程度上会对既有研究形成互补,为规范财力协调改革提供依据支撑。近期内税收划分模式以共享税为主并不意味着单一地强调提高地方分享的比例,而是应该依据事权与支出责任划分改革的方向以科学确定中央和地方分享方式及比例。事权与支出责任上移的改革思路表明财力划分格局将随之发生变化,按照事权与支出责任相适应的原则,事权上移一方面要求提高中央财政支出的比重,这种趋势也体现了与近年来各主要经济体的中央财政支出增长的

国际管理经验的接轨^[24];另一方面,事权与支出责任划分的调整将引起转移支付的结构化变化,进而影响政府间财力协调的态势,因此要建立财力协调的动态调整机制。转移支付制度改革对中央和地方支出责任划分的实质性推进也会形成倒逼机制。就转移支付的两种形式而言,一般性转移支付与中央支出责任没有对应关系,专项转移支付与中央承担的委托事权或共同事权直接相关,是中央委托事权或共同事权的支出责任的体现。按照减少共同事权和委托事权的改革方向,应降低中央对地方转移支付的比重,特别是通过规范减少共同事权而降低专项转移支付规模。就地方财政而言,这种改革路径一方面有利于弱化对转移支付补助期待的定式,另一方面,支出责任和转移支付收入同时减少的叠加将对财政收支状况产生不同程度的影响。如果在支出责任上移、减少转移支付收入语境下地方财政压力真实增加了,就要相应地提高共享税分成比例来弥补财政缺口,这就需要科学测度转移支付收入和共享税比例调整之间的替代关系,采取有效措施以税收收入的增加对冲转移支付收入的减少。与此同时,增强一般性转移支付在转移支付中的主导作用,提高转移支付资金的统筹使用效率,从而谋求税收划分、支出责任划分和转移支付之间的平衡,以及纵深增强财力与支出责任匹配的确定性。

参考文献:

- [1] 白景明.新一轮财政改革呈现四大特征[N].中国财经报,2017-08-08.
- [2] 李建军,张伟,蒋海英.我国所得税收入划分研究[J].税务研究,2017,(01):75-83.
- [3] 王彩霞.财政分权视域下共享税法律制度的完善[J].地方财政研究,2017,(05):85-91.
- [4] 赵德昭.地方政府财政治理能力提升困境与改革路径[J].地方财政研究,2017,(05):66-72.
- [5] 姚东旻,张诗琪.如何最优地“放权”——行政事项集权与分权的最优边界[J].财经研究,2017,(04):41-54.
- [6] 谷成,孙璐.现代财政制度框架下的税收体系构建[J].学术研究,2017,(04):93-101.
- [7] 闫坤.建立与现代化经济体系相适应的现代财政制度[N].经济日报,2017-11-14.
- [8] Sacchi, Salotti. The asymmetric nature of fiscal decentralization: Theory and practice [Z]. Munich Personal Repec Archive Paper, No. 57627, 2014: 1-15.
- [9] 唐未兵,伍敏敏.财政分权与资源配置效率关系研究进展[J].经济学动态,2017,(04):122-132.
- [10] Deborah, Wetzel. Decentralization in the transition economies: Challenges and the road ahead [J]. Poverty Reduction and Economic Management Unit Europe and Central Asia, The World Bank, 2001, 14(6): 1-62.
- [11] 贾康,苏京春.现阶段我国中央与地方事权划分改革研究[J].广东财政理论与实务,2017,(03):35-38.
- [12] 马国贤.现代国家治理与责任型分级财政体制[J].地方财政研究,2017,(01):4-9.
- [13] 傅光明,傅光喜.德国政府间财政关系法对我国财政立法的启示[J].预算管理与会计,2017,(08):60-64.
- [14] 高培勇,汪德华.本轮财税体制改革进程评估:2013.11-2016.10[J].财贸经济,2016,(11):5-17.
- [15] 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,(07):19-23.
- [16] Groenendijk, Nico, Jaansoo, et al. Fiscal federalism in transition countries: The three baltic states compared [J]. Public Finance and Management, 2016, 16(3): 255-280.

- [17] Stoilova, Patonov. Fiscal decentralization: Is it a good choice for the small new member states of the EU? [J]. Annals of the Alexandru Ioan Cuza University Economics, 2012, 59(1): 125-137.
- [18] 成丹. 政府间转移支付制度优化——基于转移支付效果的分析[J]. 地方财政研究, 2017, (09): 75-83.
- [19] M Hayashi, R Boadway. An empirical analysis of intergovernmental tax interaction: The case of business income taxes in Canada[J]. Canadian Journal of Economics, 2001, 34(2): 481-503.
- [20] 刘金东, 丁兆阳. 我国城镇家庭的房产税支付能力测算——兼论房产税充当地方主体税种的可行性[J]. 财经论丛, 2017, (06): 20-28.
- [21] 汪利娜. 财富分配视角下的房地产税[N]. 经济观察报, 2017-03-13.
- [22] 卢洪友, 朱耘婵. 我国环境税费政策效应分析——基于“三重红利”假设的检验[J]. 中国地质大学学报(社会科学版), 2017, (04): 9-26.
- [23] Hayashi, Boadway. An empirical analysis of intergovernmental tax interaction: The case of business income taxes in Canada[J]. Canadian Journal of Economics, 2001, 34(2): 481-503.
- [24] 徐立凡. 财政事权划分如何推动央地关系重构[N]. 京华时报, 2016-09-05.

(责任编辑: 路春城)

Intergovernmental Vertical Financial Coordination: Connotations, Constraints and Pattern

LIU minghui¹, ZHAO Yadan²

(1. School of Public Finance and Taxation, Dongbei University of Finance and Economics, Dalian 116025, China;

2. School of Graduate, Dongbei University of Finance and Economics, Dalian 116025, China)

Abstract: Intergovernmental financial coordination is a supporting element of intergovernmental fiscal relationship and kind of system arrangement of solving financial imbalance. Theoretically speaking, it has the characteristics of gradation, and tax division, matching of financial power and expenditure responsibility as well as transfer payment redistribution constitute a comprehensive logic system. In practice, its degree of desirability is under the constraint of tax sharing model, expenditure responsibility division and transfer payment system design. So the reform of intergovernmental financial coordination should not focus only on revenue side, but is supposed to correspond with overall reform of intergovernmental fiscal relationship from a new examining dimension.

Key Words: Intergovernmental financial coordination; Tax division; Matching of financial power and expenditure responsibility; Transfer payment redistribution