

我国政府间横向税收分配制度的 反思与完善

滕文标

(武汉大学,湖北 430072)

内容提要: 横向税收分配乃同级政府间的税收分配。市场经济发展和共享税制设计,决定了我国应当重视该制度。但目前实践中一方面存在着概念与原则缺失的制度内容问题;另一方面存在政策导向、规则碎片化的制度模式问题。为此,结合本土国情,我国应将横向税收分配的对象限定于税收收益权,分离收益权与征管权,明确横向税收分配的内涵和原则;同时,确立混合治理模式,构建三类型规则与双层次协商的治理结构,完善人大监督和纳税人保护机制,实现横向税收分配制度的规范化。

关键词: 横向税收分配 税收收益权 民主集中制 混合治理

中图分类号: F812.2 **文献标识码:** A **文章编号:** 1672-9544(2022)06-0057-09

一、引言

税收分配,即税收在不同层级政府之间的配置。税收,作为国家对满足法定构成要件的人课征的无对价金钱给付义务。^[1]从整体上看,税收归属于国家。而国家为了维护其主权,需要由具体政府来管理和行使,包括中央政府和各级地方政府。因此,税收需要在各级政府之间进行分配,以保障政府行使其职能,向社会提供公共服务。理论上讲,这种分配包括横向分配和纵向分配。我国分税制改革,基于当时中央财力过低的主要矛盾,改革重心在于后者。对于前者,关注并不多。

横向税收分配有两种解释:一是广义的,只要非中央税,均应以一定的方式加以分配^①;另一种是狭义的,只针对两个及以上地方政府对同一税收均享有税权,而需要加以分配的情形。本文侧重于狭义上的横向税收分配,目前主要是所得税和增值税。

国外学者对此问题的研究主要集中于跨区域企业经营与销售上。美国实行州销售税,当一州纳税人跨州销售时,购买州如何征税,两种解决方案被提出:一是赋予购买州使用税征收权;另一种是对跨州销售税进行分配。两种方式各有利弊,后一种方式,虽然能够实现州际间的合理分配,但可能

[收稿日期]2022-02-22

[作者简介]滕文标,法学院博士研究生,研究方向为财政税收法学。

^①由于税收返还的存在,即使是中央税,也需要分配规则,例如消费税。参见财政部、国家税务总局:《关于消费税纳税人总分机构汇总缴纳消费税有关政策的通知》(财税〔2012〕42号)。

无法实现纳税人之间的公平。^[9]在企业所得税上,马斯格雷夫提出州政府可以适用供应法或者供求法确定来源地,对企业在本辖区内的增加值征税。^[9]还有学者对独立核算和因素分配优缺点进行了充分探讨。^[4]此外,在治理方式上,虽然有学者认为应当加强联邦政府的作用,但是各州普遍担忧联邦介入对州税权的影响,而选择成立州际税收协调委员会(MTC)来应对跨州税收问题。^[5]

国内学者对横向税收分配的关注,多从税收与税源背离入手,分析我国横向税收分配存在的问题,提出区域税收分配应当遵循税收与税源相一致原则。^[6]在企业所得税上,欧阳晔提出将“三因素”扩大到“多因素”^[7],也有学者倾向以营业收入为单一因素。^[8]在个人所得税上,李建军认为基于受益标准,应坚持居住地征税分税^[9];而王蓓则认为应当针对不同所得兼顾来源地和居住地的贡献大小。^[10]在增值税上,有不少学者提出消费地归属原则。^[11]此外,杨志安等提出应当在中央层面建立区域税收调解委员会,允许地方政府签订横向分配协议,推动建立省际税收协调机制。^[12]

学界对横向税收分配关注重点呈现出两种相对状态:一是宏观整体的描述性研究,提出了相关分配原则,但是对具体制度和背后的经济政治思想分析不足;二是过于侧重实践问题,解决方案缺乏对问题生成的社会经济原因的分析,相关建议多借鉴国外经验,缺乏本土论证,如治理方式的相关建议,对为何需要协调机制、如何发挥机制功效缺乏探讨。在本土语境下,横向税收分配制度是否必要,目前实践存在什么问题,又该如何构建具体制度,而且由于横向税收分配,并不只是分配技术问题,更涉及到政府间关系、制度目的、各主体之

间如何博弈、如何平衡利益等研究事项,值得继续探究。

二、我国横向税收分配制度的实践剖析

计划经济时期,地方政府只是中央政府的附属物,完全听命于中央,中央政府的“条块”资源配置方式,使得资源无法也无需横向流动,也不存在横向税收分配的经济基础。改革开放后,一方面地方政府的地方代理者身份苏醒,另一方面中央政府也积极推动市场化改革,在这种双向激励作用下,地方政府开始争夺跨区域经济活动的税收收益。为此,中央不得不对这些事务进行再次控制,以防止市场走向地区封锁。我国横向税收分配制度正是此种控制的产物。

(一)为何引入横向税收分配制度

理论而言,化解地方政府间出现的税收分享问题,一个最直截了当的方式是将这些税收划归中央。以所得税为例,传统理论认为所得税因其税基流动性大、区域分布不均衡等原因,适合归入中央税。^[13]但是实践中,往往地方政府也可以共享形式涉及所得税,^[14]而呈现与“完美”理论相错离的现象。由于我国的税收分配制度基于“地方强,中央弱”的改革起点,中央在加强集权时,需要权衡地方财政的稳定性,地方既得利益是一项重要内容。^①同时地方政府需要承担经济发展的支出责任,而上述税收显著地与地方经济发展成果相关,不可能完全被剥夺。由此决定了我国对上述税种实行共享税制。

进一步讲,我国采取分配税收,而非似日本细分税种的方式,也受多方原因影响:首先,我国的税制体系,是渐进发展而来的,过往对所得税、消费税等税收制度的关注重心多在税制要素的设计上,而非税收种类的细化上,日本的方式并不符合

^①一个明显的例证即“税收返还制度”。我国目前税收返还包括了增值税消费税“两税返还”、所得税基数返还、成品油税费改革税收返还、增值税“五五分享”税收返还等。

我国制度发展惯性;所得税、消费税等具有流动性的税种,作为主体税,一直以来关注点多在具体税制要素设计上,而非种类或环节的划分上;其次,采取分配税收的方式,有助于中央控制该税种的正常运作,维护中央权威,防止地方在税制上的分化;最后,统一、简化的税制,能够节约税收行政成本,也便利纳税人,减少多税种带来的遵从成本。

而且与转移支付相比,税收分配产生的资源可以实现向地方政府放权,地方政府也因此承担更多的税收风险^[15],从而更有利于形成一个负责任的、财政自主的地方政府。^[16]德国横向转移支付出现的问题,就是一个实践注解,被帮助州已经对帮助州的“援助”形成了一种依赖,陷入了一种“合作决策陷阱”。^[17]

综上,我国共享税种的设置、财政分配体制共同决定了横向税收分配在我国财政体制上有必要被认真对待。

(二)我国横向税收分配制度的问题

我国横向税收分配制度自分税制改革后逐渐兴起。在增值税上,我国1994年施行《增值税暂行条例》,引入跨区域经营“特殊分配”规则。此后中央又对连锁经营企业的分配规则进行明示,要求保证分店所在地的财政利益不受影响。^①随着跨区域企业增多,财政部在2012年印发《总分机构试点纳税

人增值税计算缴纳暂行办法》,要求分支机构按照应征增值税销售额和预征率计算缴纳增值税。^②在企业所得税上,2002年所得税分配体制改革文件,明确提出要对跨地区经营、集中缴库的中央企业所得税等收入,按相关因素在地区之间进行分配。此后,中央财税部门陆续出台文件,形成了“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的管理办法。在个人所得税上,由于我国此前实行代扣代缴制,个人所得税归属代扣代缴人所在地,只在一些特殊情形下存在分配。^③从发展进程和文件内容可以看到,我国横向税收分配制度存在两方面问题:

1.制度内容:概念不清与原则失当

第一,横向税收分配的内涵不明。我国横向税收分配建立在“征管即归属”上,横向税收分配最终落到征管权分配上。但是这种方式受到了“跨地区项目”的冲击,因为这些项目只有一个纳税单位或者说一套会计账簿。我国曾经依然坚持原有方式,要求此类纳税人分别向每一个具有税收归属权的地方政府申报纳税。但改革后,汇总纳税依然遵循分配征管权的方式;而跨地区项目的分配对象变成了税收收入,征管由单个税务机关完成。自然而然的疑问在于我国横向税收分配到底分配什么?

第二,横向税收分配的原则不清。首先,相同性质税收分配不同。例如对合伙企业中法人合伙人和个人合伙人的税收收入归属采取不同的分配原则。^④如果只是征管经济理由,并不足以将此顺延至分配环节。其次,原则不清还体现在分配对象模糊上。同样的分配场景,纳入分配的税种却存在差异。例如财政部关于跨省合资铁路运输企业的税收分配,只有企业所得税、增值税(营业税)^⑤,而2008年出台的《关于跨省区水电项目税收分配的指导意见》中,分配对象包括了增值税、企业所得

①财政部、国家税务总局:《关于连锁经营企业增值税纳税地点问题的通知》(财税字[1997]97号)。

②这是一般计税方法下的分配,如果是简易计税方法,预缴税额与应纳税额是一致的,所以这也是一种特殊类型分配,而不是因素分配或者比例分配。

③例如《国家税务总局关于建筑安装业跨省异地工程作业人员个人所得税征收管理问题的公告》规定:异地施工企业个人所得税一律由扣缴义务人向工程作业所在地税务机关申报缴纳。

④参见财政部、国家税务总局:《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(财税[2000]91号);《关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税[2008]第159号)。

⑤财政部、国家税务总局、中国人民银行:《关于跨省合资铁路运输企业“营改增”后税收收入分配有关问题的补充通知》(财预[2014]96号)。

税以及随增值税附征的城市维护建设税和教育费附加收入。

2. 制度模式:政策主导与碎片化治理

第一,政策导向的非系统性。横向税收分配的目的是为了合理分配税收,但是目前的规则体系显然偏离了税收中性的要求。例如中央曾鼓励中央企业在内蒙古的分支机构变更为独立法人,实行税收属地化管理。^①这似乎变相说明了我国税收分配规则存在问题。规则的碎片化还体现在数字经济的冲击上。企业所得税实行的“三因素”标准,并不适应数字经济的价值创造原理,企业并不需要设置分支机构就能够从某个地区得到持续且重要的所得。^②碎片化的政策管理方式无法跟上时代发展的脚步。

第二,政策导向的权力混乱。从实践来看,横向分配往往由上级政府直接规范。例如财政部做出的诸多回应性文件,涉及跨省区的水电项目、铁路运输企业的税收分配,也有对企业所得税、增值税汇总纳税的规定。这种权力规范方式,导致地方在出现跨区域税收问题时,不是寻求遵循相关原则进行协商,而是利用自身的政治议价能力尽可能多地获取利益。这种权力关系,一方面使得地方缺乏主动性对利益问题进行协商,缺乏合作意识,中心-边缘问题依然存在,对中央规划推进的项目,也只是为了争夺税收;另一方面由于并不关涉中央税收利益,在不影响政治局面的情况下,中央也不会全面调整。

三、横向税收分配制度的基本内核廓清

我国由于实行统一税制,理论上纳税人所缴纳

的税收并不会基于所处地方的差异而不同。因此,我国横向税收分配的目的是单一的,就是为了在地方政府之间合理分配税收。这一基础在很大程度上决定了我国横向税收分配的内容和方法。

(一)横向税收分配的客体:税收收益权

实现横向税收分配,至少有两种方式:税基分配和税收收入分配。在汇总纳税分配上,美国所推崇的方式,是税基分配。这是由美国的税制体系和税收关系所决定的。美国各州具有独立征收企业所得税的权力,并且能够自行定义税基和税率。但在我国,税基分配的模式既无必要,也不符合征收理念。而我国,税基分配或者“变相的税收分配”及其后续征管行为,并不符合我国财政体制。国地税合并后,我国横向税收分配实质是对税收收益权的分配。

张守文教授认为,狭义的税权包括税收立法权、税收征管权、税收收益权。税收收益权附属于税收征管权的实现而实现。^[18]这一观点有其合理之处,税收收益权需要在征管权规范、合理实现的基础上行使。不过不能否认的是,税收收益权本身也是一种独立的税收权力(权能),是指政府有依据税收法律获取税收收入的权限。^[19]税收收益权,虽然是政府相对于纳税人而言之权力,但同时,也需要关切到其在政府间财政关系中的地位,这也足以见得税收收益权乃政府税收权力中最为重要的权力。^[20]

强调税收征管权与税收收益权的相对独立,能够为单一纳税主体和多方分享主体之间的冲突提供解决方案。只要将税收收益权划分清楚,具体的征收权完全可以由一个机构统一行使。此种理解之意义在于,打破传统“征管即归属”的横向分配理念,跨区域税收纳税地点的设置与税收收益分享可以分离。

^①国务院:《关于进一步促进内蒙古经济社会又好又快发展的若干意见》(国发[2011]21号)。

^②这在国际税收上已经得到了充分的探讨,See OECD, Tax Challenges Arising from Digitalization - Interim Report 2018 Inclusive Framework on BEPS。

在我国,强调税收收益权的独立性,有强大的现实支撑。我国机构改革已因应了此种权能分离的理论。分税制改革后,虽然推行国地税两套征税体系,但是关涉到共享税收的征管一直纠缠不清。例如所得税的主管税务机关分配一直没有清晰划分^①,因而2018年国务院机构改革,合并了国地税。税务机关实行以国税总局为主导的双重管理体制,经费开支以中央财政保障为主。^②除了纳税服务理念的要求外,这一改革可以明显看到中央有收回和集中征管权的意图,而地方所享有的收益权并不受影响。

此外,从理论上讲,只针对税收收益权,能够降低成本,契合稽征经济和纳税人便利主义的要求。一来,我国所得税和增值税的税基全国统一,并不需要各地对分配后的税基进行再调整;有学者提出我国存在区域税率差异,应当采取税基分配的理由,并不充分。^[21]税率差异,完全能够在纳税人申报纳税时予以区分,进而在后续的税收分配环节推之适用。二来,减少纳税人的纳税成本。在目前的制度安排下,纳税人需要根据分配后的税基在各个分支机构和总机构所在地缴纳税款,而且如果后续涉及到退税或者补税,同样需要如此操作。如果只是分配税收收入,则纳税人只需要向注册地税务机关申报纳税、退税或者补税即可。如此,就应对汇总纳税规则进行本土化改造,与跨区域项目统一为对税收收入的分配。当然,从税收管理上看,可以赋予分支机构所在地税务机关管理权,但是其并不必需享有征收权。

^①国家税务总局:《关于所得税收入分享体制改革后税收征管范围的通知》(国税发〔2002〕8号);《关于所得税收入分享体制改革后税收征管范围的补充通知》(国税发〔2003〕76号)。

^②中共中央办公厅、国务院办公厅:《国税地税征管体制改革方案》;财政部、税务总局:《税务部门经费保障实施办法》(财行〔2018〕305号)。

(二)社会目标转变下的横向税收分配原则

在地区间进行税收分配,既是一个技术问题,也是一个政治决策。一方面税收分配原则的差异能够产生不同的经济刺激效果;另一方面不同的分配原则也会对政府行为产生不同的引导功能。

从实践来看,我国所得税横向分配实行收入来源地原则;增值税则是生产地原则。例如在企业所得税分配上,资产和工资薪金,代表了一种创造新价值的要素,其占比达到65%。在个人所得税中,由于代扣代缴制的存在,税收归于支付报酬所在地,而非纳税人居住地。在增值税上,虽然是多环节课税,但是跨地区的增值税,并不归属于目的地,而是由生产地享有。此类分配原则,在理论上不违背属地原则要求,但是其所引发的激励或者引导效应是否符合社会预期,符合我国社会经济发展要求,则需要打个问号。因为这种分配原则下的弊端已经凸显,地方政府过于注重经济基础建设而非公共服务提供。^[22]

笔者以为,随着我国全面建成小康社会的实现,社会主要矛盾转变,各地政府应当转变职能,侧重于人民美好生活的建设,更加注重提供公共服务,经济发展也不能以牺牲生态环境等公共产品为代价。而且基于当前经济体量的发展和经济系统的形成,经济发展其实已经构成了一个自组织系统,其能够在与环境的交融过程中,实现转型升级,乃至创新发展,即使政府要发挥其经济职能,也应当突破原有之经济总量标准,而转向经济结构调整、市场秩序维护、营商环境优化。在这种目标转变情况下,有必要对分配原则加以调整,以激励地方政府转变其行为重点。

首先,企业所得税应当关注销售地。企业所得税分配中的营业收入应当以销售地原则进行统计,并提高分配占比,实现供给与需求的平衡状态,减

少因侧重供给而刺激地方政府经济发展支出,使其更加关注消费端(需求端)的转型升级,这也契合我国以国内大循环为主体的新发展格局。其次,个人所得税应当注重纳税人居住地的税收收益权,虽然基于征管效率可以由工作地预扣预缴,但是在最终的汇算清缴后,应当在工作地和居住地之间加以平衡,即使目前无法完全实现由居住地享有个人所得税,也应当设置合理的分配因素和比例对个人所得税进行横向分配。最后,在增值税分配原则上,应当逐步实现“消费地原则”,以契合增值税“消费税”的本质,为地方政府优化公共服务、注重民生投资、鼓励本地消费、拉动内需提供动力。^[23]虽然由于增值税征管只能针对相应纳税人,而非直接针对应税商品导致在具体的分配实践中会存在诸多难题,但是这并不应当成为阻碍增值税横向分配调整的原因。例如可以将地方享有部分的其中一部分,以“人口和社会消费品零售总额”等分配因素进行横向分配。^[24]

四、横向税收分配制度的规范模式转型

政策为主,规则碎片化的分配制度现状,一定程度上导致了主体、行为和程序的多重混乱,无法为横向税收分配提供规范、可预期的指引,应当尽可能地通过法律予以规制。但是在立法前,我们可能还需要思考采取何种规范模式,有助于更好地解决上述问题。

(一)因应复杂性:走向混合治理模式

传统治理模式,以把握事物本质和关键为中心,追求规则简化,无疑会忽视一些经济形态、所得类型乃至纳税人。例如传统规则对无形资产的忽视,一定程度上导致了数字经济税收分配的困境。又如金融机构的价值创造,其实与传统因素分配中的三因素关系并没有那么紧密,相反诸如贷存款数

额、风险应对机制等影响更为显著。^[25]这正是现实复杂性给规则治理带来的难题,传统上为了简化问题直达所谓的“原理”或者“规律”,结果“孕育了形式主义和退却主义,使机构变得僵硬,从而无法应付新的突发事件。”^[26]因此,在面对日益复杂的经济环境下,可能需要养成把复杂性当作复杂性对待的思维方式和规范模式。

把复杂性当作复杂性对待,简单地说不需要把握事物的本质和核心,也应当注重特殊性事物或者环节,这些事物虽然不符合核心规则或者原理要求,但是也会成为影响系统稳定,乃至于发展成为新的核心。^[27]因应复杂性的规范模式,应当保持规则的准确性和灵活性共存,构建一套动态互动的规范模式:在规则端,中央政府可以根据社会经济目标,确立合理的分配原则,制定一般性规则,为协商程序搭建框架;而在协商端,发挥协商功效,对特殊事务、新生事务中的税收分配需求加以协调。契合时代特性的规则,能够为协商提供参照性指引,确保协商过程和结果的合法、合理;反过来随着社会发展,协商形成的经验也可通过归纳总结成为新的规则。

这一模式的优点在于契合社会经济发展路径。我国传统横向税收分配规则,建立在布局广泛的中央企业基础上,这些企业在全国大部分省份中均存在分支机构或者业务活动,从协调效率上讲,由中央出台统一规则有其优势。但与这种假设不同的是,改革开放后发展起来的民营经济,有一个逐渐扩张过程,绝大多数企业也并不会全国布局,需要协商调整的地区有限。跨区域项目的主体限定性则更加明显。在这种发展路径下,统一规则的优势被极大地稀释,通过特定主体间的协商,解决分配问题,不再是一种无效率行为。

而且,规则-协商混合治理模式,并不违背我国

宪法法律的要求。横向税收分配并非地方税收权力的让渡,只是对具体权力内容的协商明确,因而在法理上并没有突破宪法及组织法规定的“本行政区”内的权力边界。在混合治理模式中,中央政府依然发挥着巨大作用,一方面中央政府可以出台法律,对协商原则、程序、范围等加以规范;另一方面中央政府也可以介入协商程序,对协商过程加以控制、监督。这也符合宪法第3条规定的民主集中制原则。

(二)混合治理模式的基本框架构建

推进混合治理,重点在于实现规则与协商的良性互动。在规则端,应当根据社会经济发展和程序机制要求,确立三类分配规则:一般性规则、示范性规则和程序性规则;在协商端,应当设立双层次协商程序、四方主体的内外部共同治理机制。

1.横向税收分配规则类型

在同一规则中,准确性和灵活性往往并不兼容,解决问题的思路,可以将规则进行分类:对于发展已经较为成熟,价值创造模式较为固定的跨区域经营行业、企业的税收分配,由中央政府制定一般性规则加以强制使用。地方政府认为不合理,应当向中央政府提出异议申请,而不能与其他地方政府协商规避规则。例如,跨区域经营的制造企业、销售行业汇总纳税分配规则,已经较为合理,在提高规则的准确性后,可以作为一般性规则全国通用。

对一些新生经济形态,或者涉及地区较少的横向税收分配需求,可以考虑赋予地方协商权,中央出台示范性规则,引导地方协商。此类规则,可以添加“以地方平等协商为原则”“地方在参照时可以根据具体情形进行协商”。具体而言,此类事项主要包括:一是新兴业态或者新生需要,例如数字经济企业,行业税源创造规律尚不明晰,又如对增值税采

用“消费地原则”,先期由中央指导地方协商分配,或许是一种不错的缓冲和试验方式;二是边界地区的专项合作,此类项目涉及的地方政府主体一般为两个或者三个,协商成本不高。由地方自主协商,可以在一定程度上调动地方积极性,将发展外部性问题内部化。

而确保地方协商或者中央搭建的协商平台正常运转,需要有一套程序性规则。规范化的协商程序规则应当至少包括协商启动规范、过程有序高效和结果公开透明。在协商启动阶段,应当明确协商事务范围,只有属于第二类规则或者尚无规则的事项,始有协商之必要。协商可以由地方政府提出,也可以由对规则有充分质疑理由的纳税人提请。在协商过程中,一方面有必要对协商时限予以规范;另一方面应当对协商内容加以原则性规定,协商应当以真实反映税收来源为基准。而协商结果的公开,既是公共财政要求,也是纳税人权利保护的要求。

2.横向税收分配协商规范

协商程序建设,应当以协商平台建设为重要抓手,以明确的主体权责为保障。

(1)协商平台。协商平台并不限定,笔者只是基于参与主体数量和主导权差异,将其分为地方主导协商和中央领导协商。在地方主导协商中,主要有两种形式:一是中央参与的地方协商,二是地方自主协商。前者如新安江流域生态补偿,在保障地方政府自愿协商的基础上,将作为执行监督者的中央政府也纳入协议范围,体现补偿运行的强制要素。^[28]后者则在区域经济合作场景中,十分普遍。例如长三角成立的合作理事会、首长联席会等,作为推进区域经济一体化的沟通和协商平台。而在涉及全国的协商上,也有两种方式可供参考:一是完全由地方组建协商平台,二是由中央政府领导组

建。前者如美国的州际税收协调委员会(MTC),其由每州税收财政部门负责人组成。但这一模型不符合我国本土国情,我国更适合采取“中央领导+地方参与”的方式,由中央财税部门牵头,各省(直辖市、自治区)财税部门首长组成。这样一来中央对协商结果予以确认,而得以被地方遵守,消解美国模式下的无法定效力之尴尬局面,及时解决协商难题。

(2)主体定位。地方政府作为核心主体的协商权责容易明定。除此之外,首先,中央政府并不需要完全主导协商,而可以采用批准或者备案制度。其介入协商,有两方面理由:一是权力制衡。分权必有制衡,作为委托人的中央需要制约作为代理人的地方政府的权力行使行为。二是成本考量。在一些涉及多方、多次、高成本的事务中,由中央出面加以控制,亦有必要。其次,地方政府应当对地方人大负责,接受人大监督。立法机构的绝大部分工作已经不是制定和批准一般行为规则,而是指导政府在解决特定问题时采取何种行政措施。^[29]就横向税收分配而言,其涉及到具体的税收利益分配问题,地方协商确定的结果,应当受到人大的监督。最后,一方面区域税收优惠政策的存在,导致不同的分配结果会影响纳税人税负;另一方面在税式支出、税收返还优惠未规范之前,税收分配会影响纳税人享受优惠的程度和数量。因此,为保障纳税人权利,应当开放协商过程和结果,保持透明度,还应当赋予其相应救济权。

五、结语

横向税收分配,会牵扯到前端的税收、背后的政治、基础的事权等。这一多重复杂关系,更凸显了“财税法治”的重要性。在当前的探索中,“法”意蕴并不浓厚,更多的是中央政策主导或者地方政府创

新,这或多或少对协商机制不稳定、利益分配不合理、要素流动依然受阻等有影响。未来,应当着力推进政府间财政关系法治化,既规范政府与市场的关系,也为地方政府间关系提供指引。

横向税收分配,首先应当处理好纳税人和征管机构的关系。纳税地点的设置以纳税人便利为原则,税源与税收的不匹配则应通过税收分配方式来重新配置。其次,需要结合税制体系进行联动。现代国家多采复合税制,横向税收分配提供了一种新的视角,来看待这些税种关系。例如有学者指出,考虑到州所得税的诸多现实问题,包括税收横向分配协调难度增大,或许会有越来越多的州放弃企业所得税;^[30]或者尝试以增值税代替所得税。^[31]此外,政府间关系也是影响该制度的重要条件。我国宪法规定,应当充分发挥中央与地方两个积极性。地方政府在行政管理、人事安排、财政决策、责任承担方面具有相对独立性,其法律地位也来自宪法确认。^[32]基于此种认识的地方税收自主权,至少应当在税收分配上保证地方之间的公平。

横向税收分配,还应当与政府间事权划分相适应。在财政领域,事权和支出责任划分是前置性条件。虽然由于受益存在多重性和交叉性,政府间事权在现实中难以明确划分,但是改革事项越难,其意义和重要性也就越大。^[33]横向税收分配,更离不开现代技术的推广应用。传统横向税收分配中一项制度性难题是信息不对称和共享不顺畅。随着税收大数据应用的推广,税务机关信息整合共享机制形成,技术上的进步,有利于地方之间平等协商地位的坐实。

在国家财税治理现代化的背景下,明确横向税收分配的制度基础,规范横向税收分配制度模式,实现“财、政、法、技”的联动和协调,才能确保地方

税收关系体制的正当、合理、科学。

参考文献:

- [1] 刘剑文.财政税收法(第7版)[M],北京:法律出版社,2017:161.
- [2] Lockhart,W.B.The sales tax in interstate commerce[J].Harvard Law Review,1939,52(4):617.
- [3] [美]佩吉·B.马斯格雷夫,白彦峰,王法忠译.美国州公司所得税税基的分配原则[J].经济社会体制比较,2007(2):33-40.
- [4] Nielsen,S.B.et al..Formula Apportionment and Transfer Pricing Under Oligopolistic Competition [J].Journal of Public Economic Theory,2003,5(2):417-436.
- [5] W.Bartley Hildreth et al..Interstate Tax Uniformity and the Multistate Tax Commission[J].National Tax Journal,2005,58(3):575-589
- [6] 靳万军.关于区域税收与税源背离问题的初步思考[J].税务研究,2007(1):26-32.
- [7] 欧阳擘.大企业集团跨区经营税收分配问题研究[J].税收经济研究,2011(2):29-32.
- [8] 袁自永,郑磊磊.完善现行跨省市总分机构企业所得税分配办法的思考[J].税收经济研究,2016(2):7-10.
- [9] 杨志安等.我国地区间税收与税源背离的调节对策[J].涉外税务.2012(12):33-36.
- [10] 李建军,等.我国所得税收入划分研究[J].税务研究,2017(10):75-83.
- [11] 王蓓.我国区域间税源背离问题及横向税收分配制度设计[J].税收经济研究,2013(3):31.
- [12] 杨帆,刘怡.重构增值税地区间分享制度[J].税务研究,2014(8):12-18.
- [13] Musgrave,Richard A.Who Should Tax,Where and What? [C].in Tax Assignment in Federal Countries,ed.by Charles E.McLure,Jr.,Australian National University,1983:23.
- [14] 高培勇.世界主要国家财税体制:比较与借鉴[M].北京:中国财政经济出版社,2010:114.
- [15] Hansjörg Blöchliger,Oliver Petzold.Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants:A Statistical Investigation. [R].OECD,COM/CTPA/ECO/GOV/WP (2009) 10,p.3.
- [16] Mckinnon,Ronald I.The Logic of Market-Preserving Federalism[J].Virginia Law Review,199783(7):1577.
- [17] Katrin Auel.Still No Exit from the Joint Decision Trap: The German Federal Reform (s) [J].German Politics,2008,17(4):424-439.
- [18] 张守文.税权的定位与分配[J].法商研究,2000(1):43-49.
- [19] 陈清秀.税法总论[M].北京:法律出版社,2019:92.
- [20] 葛克昌.税法基本问题(财政宪法篇)[M].北京:北京大学出版社,2004:167-168.
- [21] 王玉玲.论我国分税制下税收横向分配制度的构建[J].中国特色社会主义研究,2009(2):47-53.
- [22] 于长革.财政分权、政府间竞争与经济社会发展失衡[J].地方财政研究,2010(8):4-8.
- [23] 王蓓,李芳芳.我国流转税体系跨区域税收分配问题研究[J].经济体制改革,2015(2):155-161.
- [24] 龚振中,孙文峰.基于消费地原则的增值税课征模式比较及选择[J].税务研究,2017(7):25-30.
- [25] Miller,Benjamin F.States Approaches to Combination of Dissimilar Businesses[J].State Tax Notes,June 19,1995, pp.2483-2488.
- [26] [美]P.诺内特,P.塞尔兹尼克,张志铭译,转变中的法律与社会:迈向回应型法[M].北京:中国政法大学出版社,2004:93.
- [27] 苗东升.复杂性科学研究[M].北京:中国书籍出版社,2013:196-201.
- [28] 徐键.论跨地区水生态补偿的法制协调机制[J].法学论坛,2012(4):43-50.
- [29] [英]弗里德里希·冯·哈耶克,邓正来等译.法律、立法与自由(第二、三卷)[M].北京:中国大百科全书出版社,2000:302-303.
- [30] Joseph Henchman.The Coming End of the State Corporate Income Tax[J].Journal of State Taxation,2013,31(4):.29-30.
- [31] William F.Fox,LeAnn Luna,State Corporate Tax Revenue Trends:Causes and Possible Solutions [J].National Tax Journal,2002,55(3):491-508.
- [32] 熊伟.分税制模式下地方财政自主权研究[J].政法论丛,2019(1):64-77.
- [33] 熊文钊.大国地方:中央与地方关系法治化研究[M].北京:中国政法大学出版社,2012:250.

【责任编辑 成丹】