

德国税收分享制度对我国的经验借鉴

匡浩宇

(上海财经大学,上海 200433)

内容提要:在联邦税制的国家中,德国是兴起较早且具有典型代表性的国家之一,中国刚刚经历税收征管体系的巨大变革,学习借鉴德国税收分享制度,合理划分中央和地方税收分享比例,不仅有利于充实税基提高税收收入,还可以从宏观上优化税收结构,进一步提高征管水平,实现税收同经济的持续稳定增长。

关键词:联邦税制 税收分享 共享税 均等化

中图分类号:F812.4 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2020)10-0106-07

一、德国税收制度历史

德国作为西方发达的市场经济国家,其税收制度有着悠久的历史,特别是联邦税制在组织财政收入、促进经济增长、建设现代化国家治理体系方面发挥了积极作用。根据王德祥,李昕(2017)^[1]对德国税收制度的考察,认为二战后的德国税制是一种合作型联邦税制。本文认可其观点,并以二战为分界点,对德国联邦的税收制度历史进行回顾。

(一)二战前的分散税收制度

在普法战争前,德国是一个分散的邦联王国,尽管卡尔·马克思指出:“赋税是喂养政府的娘奶”^[2],但是中世纪的德意志各个诸侯邦国主要依靠采邑制^①获得收入,很少依靠税收。后来随着欧洲大陆资产阶级革命的影响和拿破仑战争,使得德意志由等级

制国家向税收国家转变^[3]。1870年普法战争胜利,1871年德意志帝国宣告成立,建立了君主立宪制度,德国的征税权也逐渐由国王转移到议会。第一次世界大战后的《凡尔赛和约》对于德国管制过于严格,为德国极端民族主义和政府预算无限制扩张埋下了伏笔。总体上来说,这一阶段的税收制度是相对分散的,没有建立起全国统一的税收制度和体系,各级政府之间也没有对税收进行合理的分配。

(二)二战后合作型的联邦税收制度

1949年-1990年德国税制经历了从单一化到合作型的转变,确定了初次分配为代表的税收共享制度和再分配为代表的税收平衡制度相结合的现代德国联邦税收制度体系。1949年,联邦德国制定《基本法》规定了德国实行联邦税收制度,即实行联邦和地方两套税收体系。随后规定了增值税为联邦

[收稿日期]2020-08-28

[作者简介]匡浩宇,公共经济与管理学院税收学博士研究生,研究方向为税收分配与激励。

[基金项目]本文是国家自然科学基金项目“中央管控地方建设用地的全要素生产率影响、机制与优化路径”(71973090)、中央高校基本科研业务费项目“用地管控、财政收益与土地出让”(2017110136)的阶段性成果。

①采邑制是欧洲封建时代,尤其是中世纪早期的一种土地占有制度。它的主要内容是将土地及其上面的农民一起作为采邑层层分封给有功劳的人,以服骑兵役为条件,供其终身享用,但是不能世袭,从而造成层层附庸的关系。

和州共享税,1969年开征增值税,并规定个人所得税和企业所得税作为三级共享税(即在联邦、州、地方三级政府中进行分配),1999年随着平衡地方财力需要,确立了增值税作为三级共享税。

但是对于税收征收权需要经过联邦机构的授权,《基本法》第84条规定:各州对联邦行政法规执行的议案需要经过联邦参议院的同意^[4]。联邦德国制定了《国家与各联邦州之间的财政平衡法》(以下简称《财政平衡法》),确定了政府间转移支付采取横向转移支付和纵向转移支付两种形式,纵向转移支付即联邦政府对于地方政府的转移支付,横向转移支付是州际转移,即税收由“较富裕的州”向“贫困州”进行转移。

二、德国税收分享制度分析

目前德国共有30多个税种,实行以共享税为主、专享税为辅的税收模式。共享税按照一定的比

例在联邦、州、地方三级政府或者其中的两级政府之间进行分配,而专享税只由其中一级政府享有。联邦政府专享税包括团结统一税、消费税、环境税等13个税种;州政府专享税包括房地产转让税、啤酒税、消防税等6个税种;地方政府专享税包括证照税、娱乐税、养狗税等7个税种。在此,本文只对德国的共享税进行具体分析。

(一)德国共享税概况

德国的共享税主要分为六种,分别为:个人所得税(taxes on income, profits and capital gains)、公司所得税、增值税、贸易税、工薪税(taxes on payroll and workforce)和资本利得税。共享税占税收收入的比重非常大,在2014年度达到了70%^[5]。其中除了公司所得税和资本利得税是由联邦、州分享以外,其他四个税种都是联邦、州、地方政府三级共享。共享税中个人所得税、公司所得税和增值税占比为76.9%,故这三个税种为共享税的典型代表。

表1 德国政府三级税收分享比例表

| 税种 | 联邦 | 州 | 地方 |
|------------------|-------|-------|------|
| 个人所得税 | 42.5% | 42.5% | 15% |
| 公司所得税 | 50% | 50% | |
| 增值税 ^① | 49.4% | 48.4% | 2.2% |
| 工薪税 | 42.5% | 42.5% | 15% |
| 资本利得税 | 50% | 50% | |
| 贸易税 | 12.5% | 12.5% | 75% |

注:根据德国统计局数据计算整理。

(二)德国税收分享机制

德国根据《基本法》和《联邦与州之间财政平衡法》对税收归属权和税收分配相关制度作了相应的规定。

德国的税收分享制度是联邦政府主导,州和地方政府广泛参与的,最终为了实现地区间税收均等化的制度。在德国税收体系中所有重要的税种都是由联邦政府设定的,地区间的税收差异是通过税收分享制度来实现均等化。因此,在各区域提供(当地)公共物品和服务的情况比较相似。

对于税收分享制度的解释,李万慧(2016)^[6]将德国税收分享制度划分成三个层次。本文考虑到联邦政府到州政府的特定税收补助,将税收分享制度划分为四个层次。

第一层次:税收收入在联邦政府对各州之间进行分配,分配方式不是简单的平均分配,而是根据各州人口数量进行分配,这样可以调节联邦和州以及州与地方政府之间的财政关系。这种税收分享制度最大的优点体现在不仅仅是联邦政府对财力相对较弱的地区进行补助,更重要的是联邦政府和“富州”一起对“穷州”的转移支付。增值税在联邦政府、州政府和地方政府中分配比例大致分别为:

^①德国增值税先在地方政府中分配2.2%,剩下的在联邦和州政府之间按照50.5%和49.5%进行分配,文章的比例是根据计算得出。

49.39%、48.41%、2.2%。增值税分配给各州的税额是按照各州人口数量进行分配,具体分配公式为:

某州分配的增值税额=

$$\frac{\text{增值税分配比例} \times \text{增值税总额}}{\text{各州居民总人数}} \times \text{某个州居民人数}$$

第二层次:州与州之间的分配。这一阶段就是实现均等化的阶段。在这个阶段中,税收收入在税负能力不同的州之间进行分配,分配的多寡是由各州具体的“财政能力”和“财政需要”决定。首先是确定各州的财政能力,根据各州的税收收入确定不同的财政能力;其次计算平衡数,平衡数反映的是各州对于财政的需求;最后根据“财政能力”和“财政需要”确定税收分配的水平。这种分配主要针对的是所得税,所得税(和其他联合税)的执行责任由联邦政府分配给不同层级的地方政府。所得税的立法权在联邦政府,征税权被分配给州政府,《基本法》规定了所得税税率及其税基。42.5%的所得税收入分配给联邦政府,57.5%的收入分配给州和地方。

德国的所得税具有累进的性质,平均税率随着应纳税收入的增加而增加。在1998年-2004年,德国的边际所得税率为0-53%不等。各州没有所得税立法权,并且各州在所得税征管方面也受到一定的限制,比如对于税法的解释、税收的减免等,税收征管必须在联邦政府明确授权下进行。因为征税权在州政府,故各州对于本地区税收征管情况充分了解,这样立法权和征收权被赋予不同层级的政府为税收均等化的实现提供了机会。

第三层次:财政平衡拨款,主要包含两个方面:均等化拨款和财政能力差异性补助^[7],体现为地方政府之间的收入分配。

财政平衡拨款旨在减少财政需求与财政能力之间的差异。对于地方政府来说,财政需求取决于地区间的人口规模和人均可获得的基本财政津贴,但财政能力取决于当地贸易税和全州所得税收入中的地方份额。财政能力是由市镇居民的纳税申报情况(在财政拨款之前)决定的,各地基于财政能力的不同,被分成低、中、高(财政能力)三种不同层次的城市。财政能力较低的城市接受税收分配以确保

收入至少等于财政需求的60%,而财政收入高的地区不会收到任何税收分配。无论地方政府是否获得财政平衡拨款,它都在税收分配中占有重要的地位。更具体地说,地方政府有义务根据财政能力向联邦政府进行税收分享,同时承担对其他地方政府的税收分配。

第四层次:联邦政府对州政府特定税收补助。这是一种保留性的手段,是指在发生特定的自然灾害和重大危机时,联邦政府对于州政府的一种特别性补助,以帮助州政府度过危机。

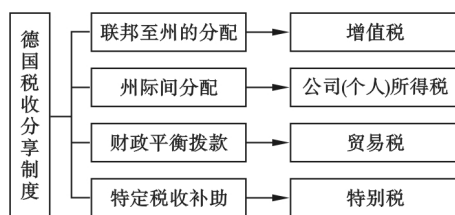


图1 德国税收分享制度示意图

三、德国经验的总结

德国作为西方发达的市场经济国家,其税收制度有着悠久的历史,特别是在组织财政收入、促进经济增长、建设现代化国家治理体系方面发挥了积极作用,其经验可以总结为以下几点:

(一)注重机构的设置,遵循效率优先的原则

德国的政府机构分为三个层次:联邦、州和地方政府。自1990年德国重新统一以来,共有16个州一级政府,约有11500个地方政府。德国税务系统具体可以划分为联邦税务系统和地方税务系统。同其他联邦制国家的税务系统一样,联邦和州之间的税务系统相互独立,州政府的税务机关不接受联邦政府的领导。

联邦税务系统主要由联邦高级收入管理局组成,地方税务系统包括州税务局和市县(地方)税务局^[8]。联邦高级收入管理局主要负责中央税收和跨州税款的征收,而州税务局负责本州的税收征管,市县(地方)税务局负责本地区的税款征收。这样的机构设置不仅扁平化,而且有利于层级之间的信息传达和效率。

(二)注重培育地方税种,实现了税收平衡

德国税收体系分为三级:联邦税、州税、地方政府税。为了方便分析,我们将来源于州政府和地方政府的税收称为州和地方税收收入。我们选取了OECD数据库中2002年-2017年的德国税收数据,并且计算加总得出了相关数据(见图2)。

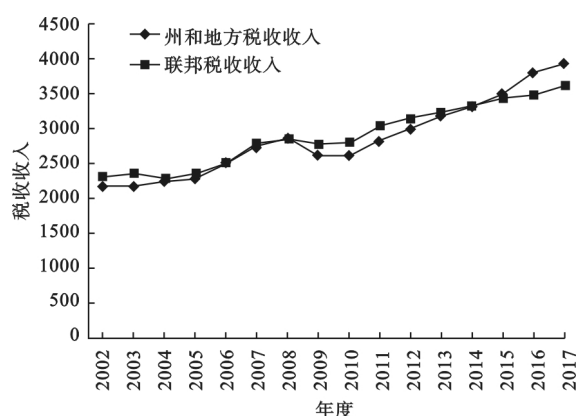


图2 2002年-2017年德国联邦、州和地方税收收入
(单位:亿欧元)

数据来源:OECD数据库。

可以看到,近年来不管是联邦税还是州和地方

税收收入都保持了稳步增长,除了2009年税收收入小幅度下降以外。这是因为2008年受到了全球金融危机的影响,德国政府采取减税的扩张型财政政策刺激经济。我们可以发现德国财政总收入中,联邦政府与州和地方政府的税收收入基本上平分秋色,甚至在近几年,州和地方政府收入的规模超过了联邦税收的总数。这是因为德国财政注重对于地方税的培育,并且积极实行联邦和地方政府之间的税收分享,实现了联邦和地方政府之间的税收平衡。另一方面,德国在共享税的分配中充分考虑各地区的差异性,对于税收的分享通过法律的形式确定下来,从而保障了中央和地方的收入基本均等。

(三)税收结构呈现“双主体”特征,适应不同层级政府需要

德国税收制度在组织收入中起到了积极作用,正是因为德国的税收分享制度,使得共享税在不同层级政府之间转移起了重要作用。为了进一步厘清德国税收结构,我们整理了德国2015年-2017年具体的税收数据,并计算了相应的比重。

表2 2015年-2017年德国政府三级税收收入以及占百分比

单位:百万欧元

| 指标 | 2015年 | | 2016年 | | 2017年 | |
|--------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|
| | 数额 | 比重 | 数额 | 比重 | 数额 | 比重 |
| 联邦 | 343562 | | 351114 | | 362980 | |
| 商品劳务税 | 199397 | 58.0% | 197153 | 56.2% | 198520 | 54.7% |
| 其中:增值税 | 110451 | 32.2% | 108180 | 30.8% | 115002 | 31.7% |
| 财产税 | 324 | 0.1% | 370 | 0.1% | 382 | 0.1% |
| 所得税 | 143841 | 41.9% | 153591 | 43.7% | 164077 | 45.2% |
| 州 | 259492 | | 279677 | | 289005 | |
| 商品劳务税 | 107912 | 41.6% | 117103 | 41.9% | 116891 | 40.5% |
| 其中:增值税 | 96751 | 37.3% | 105961 | 37.9% | 105765 | 36.6% |
| 财产税 | 17537 | 6.8% | 19415 | 6.9% | 19253 | 6.7% |
| 所得税 | 134043 | 51.7% | 143159 | 51.2% | 152861 | 52.9% |
| 地方政府 | 93134 | | 99952 | | 105179 | |
| 商品劳务税 | 5947 | 6.4% | 6294 | 6.3% | 7540 | 7.2% |
| 其中:增值税 | 4734 | 5.1% | 4964 | 5.0% | 6134 | 5.8% |
| 财产税 | 13215 | 14.2% | 13654 | 13.7% | 13965 | 13.3% |
| 所得税 | 73972 | 79.4% | 80004 | 80.0% | 83674 | 79.6% |

注:数据来源于OECD数据库计算所得。

从表中我们可以看出,德国税收收入中层级明显,呈现出“双主体”的特征。联邦政府中商品劳务税占了绝对的比重,并且其中大部分是由增值税贡献的,这是由于增值税是流转税,容易征收,构成了德国中央政府收入的主要来源。但是在州和地方一级政府中,所得税占了绝大比重,而商品劳务税所占比重不高。可见,德国联邦政府是以间接税为主要收入,而地方政府是以直接税为主要收入。这种“双主体”的税收结构适应了不同层级政府的需求,使得各级政府在权限内履行职责,最终促进公共服务的均等化。

四、借鉴与思考

客观分析,德国的税收分享制度有其积极的一面,结合我国税收征管实际,我国可以对该制度予以有保留的借鉴:

(一)强化税收立法,特别是对于税收分配比例和地方性税种的立法

我国目前税收立法权主要集中在全国人大及其常委会,对于税收收入的分享和地区间税收划分

没有专门的法律规定,对于税收收入的分配也没有相应的监督。按照现代税收法制标准衡量,缺乏完善统一的立法不利于体现税收法定的原则,也会影响政府税收行为的规范性、市场的统一性和竞争的公平性。建议在全国范围内应通过法律的形式将税收收入在中央政府和地方各级政府之间的分配比例固定下来,并且不得随意变更。对于共享税分配的监管职能可以纳入刚刚成立的国家税务总局驻各地特派员办事处。

借鉴德国地方政府享有对地方税种的立法权,我国可以适当赋予省级人大常委会相应的立法权,对于本省地方性税种进行立法,一方面可以制定更加切合本省实际的地方性税收的法律法规;另一方面可以强化地方政府调节经济运行的能力。

(二)优化税制结构,提高直接税比重

德国的税收经历了由以间接税为主到目前直接税和间接税并重的“双主体”发展过程。OECD 成员国 2012 年所得税占税收收入的比重达到了 60.9%^[9],这也是主要市场经济国家税收发展的一个趋势。

表 3 中国税收收入以及主要税种占比

单位:亿元

| 指标 | 2013 年 | 2014 年 | 2015 年 | 2016 年 | 2017 年 |
|------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 税收收入 | 110530.70 | 119175.31 | 124922.20 | 130360.73 | 144369.87 |
| 增值税 | 28810.13 | 30855.36 | 31109.47 | 40712.08 | 56378.18 |
| 增值税占比 | 26.07% | 25.89% | 24.90% | 31.23% | 39.05% |
| 所得税 ^① | 28958.73 | 32018.80 | 35751.14 | 38940.34 | 44083.66 |
| 所得税占比 | 26.20% | 26.87% | 28.62% | 29.87% | 30.54% |

数据来源:中国统计年鉴 2018。

如表 3 中所示,中国税收收入自 2013 年—2017 年以来一直呈现增长态势,但是直接税占税收总收入的比重不断降低,而间接税占税收总收入的比重不断升高。一方面是受 2016 年 5 月开始全面推行“营改增”的影响,另外一方面也是与地方税种不健全,直接税征收效率相对低下有很大

的关系。税收收入结构与经济长远发展之间有很强的相互关联性,因为直接税对应的是资本税、所得税,间接税对应的是商品劳务税,直接税比重越高,代表资本利息收入越多,居民和企业的财富量也就越多;间接税比重相对低,表明市场中商品劳务交换中税负较少,对于促进商品流通有积极影响。

^①这里所得税是企业所得税和个人所得税加总。

上文中我们分析了税制结构对于经济的影响,直接税比重更大,体现其不可转嫁和直接作用于纳税人,更加有利于实现公平。我国经历了“营改增”税制改革,取消了营业税,在一定程度上,增值税的总量和占比会上升,但是目前增值税存在问题也比较多,比如抵扣链条比较多,计算方法相对复杂,建议减少增值税的档次,设置最好不超过两档的增值税税率;另一方面,深化所得税改革,对于个人所得税采取综合申报和以家庭为单位的模式,扩大个人

所得税税基,对于劳务报酬所得和偶然所得实行重点关注,尤其是对于高收入群体、演艺界的从业人员收入申报进行管理。

(三)壮大地方税种,调整中央和地方税收分成比例

我国目前税种按照税收收入的征收权限和分配权限划分为:中央税、地方税以及中央和地方政府共享税。其中增值税、企业所得税、个人所得税、城市维护建设税为共享税。

表 4 中国共享税分享比例

| 税种 | 比例 | |
|---------|-------------------------|----------|
| | 中央政府分享比例 | 地方政府分享比例 |
| 增值税 | 50% | 50% |
| 企业所得税 | 60% | 40% |
| 个人所得税 | 60% | 40% |
| 城市维护建设税 | 铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分 | 其余部分 |

注:根据中华人民共和国财政部资料整理。

建议重视因地制宜,加快培育和发展相关的地方税种。对于之前各地行政类收费和非税收入,在充分调研的基础上,可以转化成地方性税种,用税收的方式保障收入和纳税人的相对权利。国地税征管体制改革后,各级地方税务局不再保留,在一定程度上,地方政府征税的权力受到限制,所以合理调整共享税的比例,更有利于划分各级政府的财权和事权。此外,除了对地方性税种进行完善以外,应适当赋予地方政府一定的设税权或地方税征收标准及征收办法的调整权^[10]。我国地方公共服务的提供主要在省级及以下,所以提高地方政府税收收入对公共服务均等化有重大意义。

(四)建立收入平衡基金,实现地区间税收均等化

现阶段税收分享主要表现在中央政府向地方政府以及各省份内部的分配,并且分配的形式主要表现为拨款。建议建立专项收入平衡基金,为税收分配提供相应的资金保障,其运行机制可以类似于社保基金。加强中央政府和经济发达省份对经济不发达地区的联合补助。这样不仅可以加大分配的力

度,并且可以强化分配的效果,更有利于实现地区之间的税收均等化。

(五)加强信息化的建设,进行多部门合作

充分的税源是实行税收分享的前提条件,各级税收征管部门应该重视信息化的运用,提高税收征管的效率,减少人工成本和行政经费开支;同时也可以降低偷逃税行为的发生概率,提高社会纳税遵从度。在税收征管上,可以充分发挥大数据合作的效能,加强与人民银行、商业银行、海关、国土局等部门的联合数据共享,做到税收征管的高效便利,为税收分享提供充足的税源保障。

参考文献:

- [1] 王德祥,李昕.德国合作型财政联邦制和分税制模式及启示[J].江西财经大学学报,2017(6):13-20.
- [2] 马克思,恩格斯.马克思恩格斯全集(第七卷)[M].北京:人民出版社,1959.
- [3] 王亚平.中世纪晚期德意志帝国改革与民族国家构建[J].历史研究,2015(2):101-112.
- [4] Reimut Zolnhöfer. An End to the Reform Logjam? The Reform of German Federalism and Economic

- Polymaking[J].German Politics,2008,4(17):459.
- [5] 熊若愚.美国与德国政府间税收收入划分模式简介[J].税务研究,2017(1):74-78.
- [6] 李万慧.税收分享制度的他国镜鉴与引申[J].改革,2016(4):134-140.
- [7] Buettner,T.The incentive effect of fiscal equalization transfers on tax policy[J].Journal of Public Economics,2006,90(3):477-497.
- [8] 周慧,万芷轩,岳希明.德国政府间财政关系及其借鉴[J].经济社会体制比较,2018(6):48-56.
- [9] 樊丽明,李昕凝.世界各国税制结构变化趋向及思考[J].税务研究,2015(1):39-47.
- [10] 陈志勇.现代税收与政府预算:内在逻辑和制度契合[J].税务研究,2015(2):10-16.

【责任编辑 陆成林】

(上接第 105 页)

- [5] 王德祥,李昕.政府补贴、政治关联与企业创新投入[J].财政研究,2017(8):79-89.
- [6] 胡永平.政府补贴、技术来源与创新绩效——基于重庆大中型工业企业的实证研究[J].技术经济与管理研究,2014(7):46-50.
- [7] 邵传林,邵姝静.财政补贴政策对企业创新绩效的激励效果评价——来自微观层面的经验证据[J].西安财经学院学报,2015(12):5-11.
- [8] 毛其淋,许家云.政府补贴对企业新产品创新的影响——基于补贴强度“适度区间”的视角[J].中国工业经济,2015(6):94-107.
- [9] 王彦超,李玲,王彪华.税收优惠与财政补贴能有效促进企业创新吗?——基于所有制与行业特征差异的实证研究[J].税务研究,2019(6):92-98.
- [10] 孔东民,李天赏.政府补贴是否提升了公司绩效与社会责任?[J].证券市场导报,2014(6):26-31.
- [11] 魏志华,吴育辉,曾爱民.寻租、财政补贴与公司成长性——来自新能源概念类上市公司的实证证据[J].经济管理,2015(1):1-11.
- [12] 卢真,朱俊杰.财政补贴与企业创新产出质量——基于上市公司面板数据[J].河北经贸大学学报,2019(7):35-42.
- [13] 卢洪友,邓谭琴,余锦亮.财政补贴能促进企业的“绿化”吗?——基于中国重污染上市公司的研究[J].经济管理,2019(04):5-22.
- [14] 魏志华,吴育辉,李常青,曾爱民.财政补贴,谁是“赢家”——基于新能源概念类上市公司的实证研究[J].财贸经济,2015(10):73-86.
- [15] 邢成举,李小云.精英俘获与财政扶贫项目目标偏离的研究[J].中国行政管理,2013(9):109-113.
- [16] Brown,J.R.,Martinsson G.,& Petersen,B.C.Do financing constraints matter for R&D?European Economic Review,2012.
- [17] Brandt,L.,Biesebroeck,J.V.,&Zhang,Y.F.Creative accounting or creative destruction? Firm-level productivity growth in Chinese manufacturing:Journal of Development Economics,2011.
- [18] González,Xulia & Consuelo,P.Do public subsidies stimulate private R&D spending?:Research Policy,2008.
- [19] Bernini,C.,Pellegrini,G.How are growth and productivity in private firms affected by public subsidy? Evidence from a regional policy:Regional Science and Urban Economics,2011.
- [20] 杨洋,魏江,罗来军.谁在利用政府补贴进行创新?——所有制和要素市场扭曲的联合调节效应[J].管理世界,2015(1):75-98.
- [21] 段铸,程颖慧.以财税政策完善助力雄安新区创新驱动发展[J].人民论坛,2019(12):102-103.
- [22] 杨春梅.用好财税政策助力东北新一轮振兴发展[J].税务与经济,2017(04):7-11.
- [23] 程小琴.财税政策促进中小企业成长的机制、路径与对策分析[J].商业经济研究,2018(05):170-172.
- [24] 李志伟.促进中小企业发展的财税政策问题研究——以河南省中小企业现状为例[J].税务研究,2016(9):98-100.
- [25] 张娜,杜俊涛.财税政策对高新技术企业创新效率的影响——基于交互作用的视角[J].税务研究,2019(12):47-53.
- [26] 杨志安,李梦涵.财政分权影响产业结构的机制与效应——基于中国省级面板数据的实证检验[J].工业技术经济,2019(11):115-122.
- [27] 黄晖.宁波发展先进制造业的行业选择[J].经济地理,2011(03):458-463.

【责任编辑 郭艳娇】