

国家治理视角下的分税制： 理论辨析、实践回顾与改革建议

许航敏¹ 马忠华²

(1.广东省财政科学研究所,广州 510030;2.中国财政科学研究院,北京 100142)

内容提要:财政体制问题是国家治理的基础性和战略性问题,事关财政活动的根本规则和格局的塑造。为适用社会主义市场经济体制,我国于1994年实行了分税制财政体制,改革的实施稳定了“两个比重”,为经济社会快速发展和财政制度建设奠定了坚实的体制基础。但随着分税制财政体制的持续运行,一些问题逐步凸显。本文认为,分税制下的财政问题源于对财政体制的本质认识不足,体制要素结构不健全导致体制效能发挥不充分。为此,本文从财政活动的内涵和财政体制的本质出发,构建了财政体制是财政主体、公共事务、公共资源和共同利益四要素与“内与外”“上与下”“权与责”“事与钱”“绩与效”五对要素结构的财政体制框架。未来分税制改革需改变单兵突进和分散推进的惯性做法,以五对要素结构关系的协调联动,形成主体互动、权责匹配、事钱相适、绩效相称的财政体制格局,以财政体制的整体效应支撑税制优化和分税关系调整,从而发挥分税制的最佳效能,助力加快国家治理能力现代化进程。

关键词:财政活动 分税制财政体制 要素结构 整体效应

中图分类号:F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2024)05-0074-12

一、引言

作为学习借鉴发达市场经济国家分税制的产物,我国分税制的实施一定程度上存在着先天不足和水土不服问题,尤其是分税制改革是立足旧财政体制,采取温和的、渐进式的改革路径,还受到各种旧体制因素的影响,加剧了体制运行的问题。随着国家治理体系和治理能力现代化目标的提出,分税

制也需要进一步改革完善。无论是理论界还是实务界,均高度关注和重视分税制的改革完善,众多财税理论专家从各个方面和不同层次研究分税制的问题、原因,观点各异,如有人认为分税制源于联邦制国家,而我国是党中央集中统一领导的单一制国家,分税制天然存在不适应;还有人认为当前的地方财政困难、土地财政问题和地方债问题等都源于分税制,其他人却认为这些问题恰恰是因为分税

[收稿日期]2024-02-01

[作者简介]许航敏,博士,副研究员,研究方向为财政体制与政策、财政绩效管理;马忠华,博士,研究方向为预算管理、财政体制与政策。

制的原则没有贯彻到底,尤其是省以下财政体制还不是真正的分税制。中央和地方各级政府也根据实践的需要对分税制持续地改革完善,不少问题依然没有找到有效的解决办法,如基本公共服务均等化、事权与支出责任划分、地方税体系建立、转移支付,甚至基层财政困难、债务规模持续膨胀等问题。上述问题的存在与分税制财政体制究竟是什么关系?是分税制设计不完善还是体制运行执行不到位造成的?分税制三十年的实践为理论审视提供了充足的实践样本,在新一轮财税体制改革启动的关键节点,非常有必要对分税制进行实践总结与理论审视,系统全面准确地认识分税制财政体制的本质及其运行规律,为改革深化提供理论支撑,推动改革走深走实,更好发挥财政体制对国家治理的基础支撑作用。

二、理论辨析:全面准确系统认识分税制财政体制及其改革问题

财政体制是财政活动的基本要素关系格局的制度安排,财政活动的多主体性、多层次性、多要素性决定了财政体制的系统性、基础性和复杂性,全面准确系统认识分税制财政体制是深化分税制改革的前提和基础。

(一)直透体制的本质准确认识分税问题及分税制财政体制

分税问题是分税制财政体制的核心问题,认识分税问题必须联系财政体制,而认识财政体制不能脱离体制的本质及其要素。

1.体制的本质及基本要素

分税制财政体制是分税制+财政体制,其基础是体制和财政体制,但落脚在分税上。因此,准确

认识分税问题不能就税论税,而是要跳出分税,将分税置于财政体制和财政活动中加以认识。从形式上看,体制也是制度,即行为规则,这种规则通过对主体责权利的界定、规范、约束和激励,引导主体按照预定目标去行动。但体制不同于一般的制度,“体”之含义是根本规则和格局的意思,也就是说体制是关于人的活动中那些全局性、整体性和长远性的规则。如果把制度比喻成人体,体制就像人身体的骨架,支撑着人的身体,一旦骨架出问题,人就无法正常行动。因此,体制在制度体系中居于基础和统领地位。

认识体制必须落脚在人的活动上,尽管人的实践活动可通过诸多要素加以度量,但去繁就简,用主体、事务、资源和利益四个要素及其关系可将人的实践活动的根本规则和格局整体展现出来。其中,主体是带有实践目的的人,是通过实践活动改造世界实现更好生存与发展的利益;为了获取利益,主体须在认识客观规律的基础上按照目的做各种“事”,即事务;事务的实施需要消耗各种资源。四个要素中,主体是核心,事务是载体,资源是保障,利益是目的(见图1),四要素及其相互关系能够全面系统呈现出人的实践活动的规模、耗费和效果,因而这四个方面可视为人的实践活动的最基本要素,这四个基本要素决定着人的实践活动的根本规则和格局,因而界定和规范这四个要素及其关系

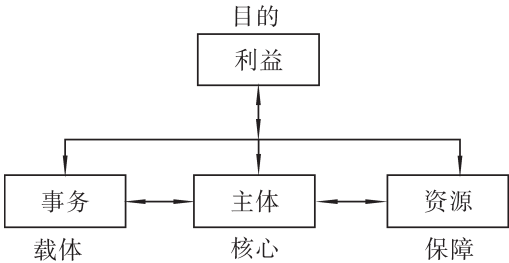


图1 人的实践活动关系图

的制度就是体制。由于人的实践活动是人的最重要最基本的活动,因此,体制就是人类活动中最重要最基础的制度。

2. 财政体制的本质及基本要素

既然体制是关于人的实践活动的根本规则和格局的制度,依此类推,财政体制就是关于财政活动的根本规则和格局的制度。由于财政活动是一种公共性活动,依照人的实践活动的基本要素,亦可推导出财政活动的基本要素包括财政主体、公共事务、公共资源和共同利益。其中,财政主体是带有财政活动目的的人或组织,通过财政活动提供公共产品(公共服务),实现全体人民的共同利益;为实现共同利益,财政主体需在认识财政活动规律的基础上按照财政活动的目的做各种公共领域的“事”,即公共事务;公共事务的实施需消耗各种财政资源,即公共资源。财政活动四个基本要素中,财政主体(政府、人大、政协、市场主体和社会公众等)是核心,公共事务是载体,公共资源是保障,获取共同利益是目的(见图2),因此,这四个要素也就决定了财政活动的根本规则和格局,财政活动就是财政主体以公共事务为载体、以公共资源为支撑、以实现共同利益为目的的公共性活动。对财政活动中财政主体、财政利益、公共事务、财政资源及其关系的制度就是财政体制,它是财政活动全局性、整体性和长远性问题的制度性安排,界定和规范财

政活动的规模、耗费和效果。

3. 从财政体制的本质认识分税制

前述分析表明,财政体制是财政主体、财政利益、公共事务、财政资源及其关系的制度,其中公共资源是财政主体开展公共事物实现共同利益的保障,没有公共资源保障,公共事物就无法进行,共同利益就无法实现。由于财政活动是一种公共活动,公共资源主要是以税的形式由企业和社会公众等众多主体纳税形成,再由政府部门分配使用提供公共产品(公共服务),以实现共同利益。但政府是一个涵盖中央和地方多层级政府的集合体,不同层级政府的职责功能又有不同,因此,对以税的方式形成的公共资源还要在各级政府间进行划分,但按照何种标准划分,如何划分等,就是分税问题。由于税是公共资源的形成方式和主要来源,公共资源是支撑公共事务以实现共同利益的保障,所以认识分税问题不能就税论税,必须从财政体制的要素来认识,否则就无法判断税的价值和分税的合理性,分税问题是税的价值性与分的合理性的统一。从税的性质看,它是社会公众或企业等主体为获得共同利益所付出的成本,让渡部分资源给政府使用,目的是让政府能够提供等值的公共产品(公共服务),这就是税的资源价值的体现。从税的来源与使用看,税涉及政府与市场、政府与社会的关系,以及政府间关系,在政府与市场、政府与社会关系层面,税的价值性要求政府按照权责对称原则,提供与税相对应的公共产品(公共服务);在政府间关系层面,各级政府需依据各自职责,按照事钱相适原则分税,分税之后同样要按照获得的税提供相对应的公共产品(公共服务)。在分税的关系中,政府与市场、政府与社会关系是政府间关系的基础,税在政

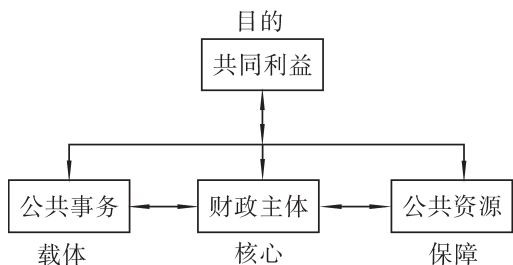


图2 财政活动关系图

府间分的合理不合理,需要以政府获得税是否提供等值的公共产品(公共服务)为基础,然后各级政府再按照职责分工分头履行各自的公共产品(公共服务)职责,两者的统一就是分税问题,对税和分税的关系进行规范的规则就是分税制,从分税制切入财政体制即为分税制财政体制。

(二)从财政体制的要素结构出发全面系统认识分税制财政体制

财政体制包括财政主体、公共事务、公共资源和共同利益及其关系,但从这四个基本要素的层面认识财政活动还较为粗略。基于财政体制要素的内涵,本文将四要素及其关系进一步细分为对立统一的五对关系,立足政府主体,将财政主体细化为“内与外”“上与下”“权与责”三对关系,其中,“内与外”是指政府与市场、政府与社会在公共资源、共同利益方面的关系;“上与下”是指不同层级政府间在公共事物、公共资源方面的关系;“权与责”是指财政主体在开展公共事务、配置公共资源以实现共同利益过程中应该履行的职责,以及为履行职责应该配置的相应权力。公共事务、公共资源和共同利益三个要素及其关系细化为“事与钱”“绩与效”两对关系,因为任何事物的开展都通过“事”来展开,做“事”需要花钱,所做之“事”的规模、花费和工作成果体现为绩,高质量提供了公共产品(公共服务),满足了社会公众和企业的共同需求即共同利益即为效。综合看,财政体制是“内与外”“上与下”“权与责”“事与钱”“绩与效”五对关系的组合(见图3),这五对既对立又统一的要素结构关系能全面系统反映出财政活动的根本规则和格局,其内容、方式和目的与国家治理的内容、要求和目的相一致,

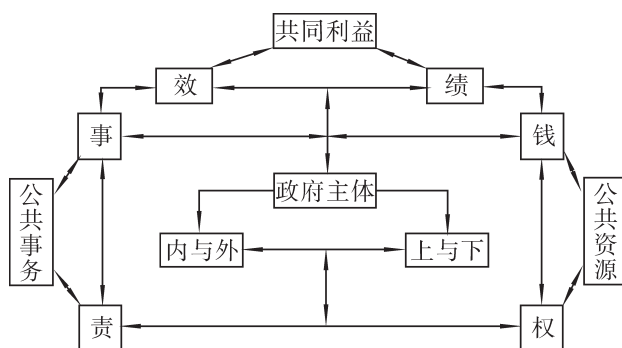


图3 财政体制要素结构图

说明财政体制既是财政活动的骨架,更是国家治理的制度支撑,这五对要素结构及其关系能否从对立向统一转化决定了财政活动的效率效果,影响和决定着国家治理目标的实现。

从要素结构本身看,每一对要素结构都是对立统一的矛盾体,在“权与责”上,“责”为基础,其对立表现为权大责小、权小责大,其统一表现为权责匹配,不是简单的集权与分权问题,而是以责定权;在“事与钱”上,“事”为基础,其对立表现为事多钱少、事少钱多,其统一表现为事钱相适,不是简单的财权财力划分问题,而是以事定钱;在“绩与效”上,“效”为基础,其对立表现为有绩无效或低绩高效,其统一表现为绩效相称,不是简单的绩大效高问题,而是以效定绩。在“内与外”“上与下”上,其对立表现为权责不匹配、事钱不相适、绩效不相称,其统一表现为权责匹配、事钱相适、绩效相称,不是简单的政府给社会和市场定权、定钱和定绩问题,以及上给下定责、定事、定效问题,也不是要求每一级政府的“事与钱”在本级得到统一,而是内外联动、上下互动,在整体上进行平衡,实现统一。

从要素结构之间的关系看,五对要素结构之间也是对立统一的矛盾体,其统一表现为在每对要素结构统一的基础上使得五对要素结构形成有机联结、相互促进的整体,从而形成主体互动、权责匹

配、事钱相适、绩效相称的财政体制格局,引导和激励财政主体以最少的公共资源,最有效率地开展公共事务,实现共同利益最大化;其对立的关系则表现为“内与外”“上与下”在“权与责”“事与钱”“绩与效”上的激烈博弈,财政主体积极争权、争钱、争绩,却推责、让事、避效,最终导致财政体制的效能低下,功能失灵。财政体制的效能取决于每一对要素结构关系的统一及五对要素结构之间关系的统一,这种从对立到统一就能形成财政体制的整体性效应,整体性效应一旦形成,就能实现各要素结构之间的互相支撑互相促进,产生牵一发而动全身的效应,使得五对结构要素自身及相互之间自动收敛,从而发挥财政体制的整体效应,推动财政主体形成自我约束、自我管理、自我激励的财政活动方式。

立足财政体制要素结构关系能全面系统认识和理解分税制。从形式上看,分税制是在明确政府的“权与责”和“事与钱”的关系(“内与外”)基础上,根据政府职责分工划分政府间(“上与下”)的“权与责”和“事与钱”的关系。因此,分税制不是简单的分钱问题,从财政体制本质看,公共资源是财政主体支撑公共事务实现共同利益的物质手段,判断分税制好不好,不仅要看税从哪里来、如何来,以及不同层级政府间如何分税,更要联系公共事务、共同利益加以认识和判断,不仅要看“上与下”“内与外”在“权与责”“事与钱”上是如何界定和划分的,更要对照“绩与效”看财政主体是如何通过履责用权、花钱办事去获得绩效,实现共同利益及实现程度的,也就是说必须从财政活动的目的、手段、过程和效果相统一层面,才是全面系统认识分税制财政体制的完整逻辑。

(三)以财政体制要素结构的协同联动深化分税制改革

分税问题涉及政府与市场、政府与社会关系和政府间关系,它包含两个层次:第一层次是税的有效性,即政府需提供与税的价值相对应的公共产品(公共服务),体现的是“内与外”的资源分配使用关系;第二层次是分税的合理性,即不同层级政府是否提供了与分到的税的价值相对应的公共产品(公共服务),体现的是“上与下”的公共资源配置关系。从内在逻辑看,税的有效性决定和支撑分税的合理性,分税的合理性影响和实现税的有效性,但它们均离不开“权与责”“事与钱”“绩与效”这三对要素结构的支撑,离开“事与钱”,就无法判断以税形成的公共资源使用的合理性,离开“权与责”,就无法判断花钱办事的财政主体的履职用权情况,离开“绩与效”,就无法判断公共资源的有效性。只有五对要素结构协同联动结成整体,税的有效与分税的合理才能兼顾实现。

从理论上讲,不仅五对要素结构之间存在对立关系,而且每对要素结构本身也存在对立关系,这种对立关系的存在就会使得财政主体争权、争钱、争绩,却推责、让事、避效,导致财政体制的效能低下,税的有效性下降,合理分税的难度加大,公共资源的使用无法支撑公共事务的开展去实现共同利益,财政活动的效率效果都将下降。因此,分税制的改革必须基于完整系统的财政体制要素结构关系的协调支撑,也就是说要以五对要素结构关系相互协调配合共同支撑高效财政活动这个标准来构建支撑分税制的体制基础,首先,按照财政活动“绩与效”要求,通过行政管理体制改革构建财政主体

的“权与责”匹配机制,并且贯通落实到“事与钱”的预算分配制度上,从而形成主体通过负责任地行使好自己的权力(权利),按照国家治理现代化要求做好公共事务的履行和财政资源的分配,在每一项财政活动中均能做到以最少的绩实现最大的效,最终形成主体互动、权责匹配、事钱相适、绩效相称的财政体制格局,从制度上消除争权、争钱、争绩的内在冲动,激励财政主体按照权责匹配的要求去履责担责合理用权,按照事钱相适的要求去科学谋事有效用钱,按照绩效相称的要求去以效定绩,以最佳成本付出实现共同利益,这就是深化分税制改革的内涵和方向。

三、分税制财政体制改革的实践与成效

(一)分税制财政体制改革的主要措施

1994年1月1日,《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》正式施行,从此开始对各省、自治区、直辖市以及计划单列市实行分税制财政管理体制,体制框架主要包括四个方面:

1.分中央、地方两个层次划分事权和支出责任

事权划分上,界定中央财政主要承担国家安全、外交和中央国家机关运转所需经费,以及区域协调发展和宏观调控支出;界定地方财政主要承担地方政权机关运转及经济、事业发展等支出。支出责任划分上,界定中央财政负责国防费,武警经费,外交和援外支出,中央级行政管理费,中央统管的基本建设投资等;界定地方财政负责地方行政管理费,公检法支出,地方统筹的基本建设投资,支农支出,城市维护和建设经费,地方文化、教育、卫生等事业费。

2.分税种和分收入相结合划分中央和地方收入

根据事权与财权相结合原则,按税种划分中央与地方的收入。将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划分为中央税,如关税、海关代征消费税和增值税、消费税、中央企业所得税、地方银行和外资银行及非银行金融企业所得税等;将同经济发展直接相关的主要税种划分为中央与地方共享税,如增值税、资源税、证券交易税,如增值税中央分享75%,地方分享25%,资源税按不同的资源品种划分,大部分资源税作为地方收入,海洋石油资源税作为中央收入;将适合地方征管的税种划分为地方税,如营业税、地方企业所得税、个人所得税、城镇土地使用税、房产税、契税、土地增值税、国有土地有偿使用收入等。

3.改革税制

首先是改革原有工商税制。如明确企业所得税的税率和起征点,明确个人所得税的月扣除和5%—45%的九级超额累进税率等。改革后,工商税制中税种由32个减少到18个,税制结构趋于合理并逐步实现高效和简化。其次是改革流转税制,实行增值税、消费税和营业税。如在工业生产领域和批发、零售商业普遍征收增值税,取消产品税,选择少量消费品交叉征收增值税和消费税。对提供劳务、转让无形资产和销售不动产实行营业税,并确定了交通运输业、建筑业等共8个行业的税率及免征营业税的优惠等。

4.其他配套性改革措施

首先是实行中央财政对地方税收返还。按消费税+75%的增值税-中央下划收入1993年中央从地方净上划的收入数,1993年此收入全额返还地

方,保证地方既得财力,1994年以后,税收返还额在1993年基数上按全国增值税和消费税的平均增长率的1:0.3确定。其次是对原体制中央补助、地方上解以及有关结算事项进行规范。再次是改革原有的税收征管制度。普遍建立纳税申报制度,积极推行税务代理制度,加速推进税收征管计算机化的过程,提高税务征管、办理的效率和准确性,建立严格的税务稽核制度等。

(二)分税制改革特点

我国的分税制是从西方发达国家引进并根据我国国情设计实行的改革,它既遵循了分税制的一般原则,也因地制宜呈现出中国特色。

1. 强烈的问题导向性

从改革背景和目的看,分税制的实施跟当时的财政状况紧密相关,很大程度上是为了解决当时“两个比重”严重下降的突出问题。改革开放以来,尤其是1992年社会主义市场经济体制建立,推动了我国经济连续多年高速增长。在财政领域,我国实行的是“分灶吃饭”的财政体制,经济的高速增长并没有带动财力的同步增长,“两个比重”持续下降,从数据看,全国财政收入占GDP比重从1978年的31%降至1992年的14%,中央财政收入占全国财政收入比重从1984年的40.5%下降到1993年的22%。两个比重的下降导致中央财政十分困难,收支差额大,中央只好大量发债来弥补收支差距,这种状况既严重削弱了政府的宏观调控能力,也削弱了中央政府的财政主导性和权威。此外,“分灶吃饭”的财政体制强化了地方局部利益,造成严重市场分割局面,阻碍了生产要素按照价值规律自由流动,严重影响了市场经济体制的运行,而分税制能够建立起

规范的政府与市场的税收关系,破解上述问题。因此,现实问题的解决需求催生了1994年的分税制改革。

2. 以分税为重点,以事权和支出责任划分及税制优化为支撑

分税制对中央和地方两个层级的事权和支出责任、财力都进行了划分,也对工商税制、流转税制进行了大幅改革,但核心还是放在中央和地方的税种和税权划分上,体现出了改革重点放在中央和地方两个层级分税上的突出特点。这个特点其实契合了当时的经济发展状况和财政面临的“两个比重”下降的现实,改革的目的是在改革税制稳定获取财政收入的基础上,通过分税制提高中央财力比重。

3. 着眼规范中央与地方的财政关系,分税制原则未贯通至省以下财政

由于改革的强烈问题导向性,1994年的分税制改革充分考虑了新老体制的衔接,主要着眼于规范中央与地方两个层级的财政关系,目的集中于提高中央财政收入占比。在这样的改革目的下,无论是事权和支出责任划分,还是税种划分和税收收入分成比例的确定,都只明确了中央和省的划分,分税制原则未贯通至省以下各层级。之后,省级财政也比对中央和省的分税制原则,改革了省以下的体制,但呈现出不统一、不规范的状况。

4. 改革呈现出渐进式改革特点

受客观条件制约,加上当时理论上对财政体制要素结构认识不深,改革设计不够系统全面,随着分税制体制的运行,不少问题逐步显现,为应对和解决这些问题,财政部根据实际情况对分税制进行了持续的改革完善,这使得改革呈现出渐进式特点。

(三)改革成效

1.从公共资源的形成看,分税制扭转了两个比重的下降,为政府履行职能提供了坚实的财力基础

从政府治理能力看,分税制通过税制优化和政府间的分税制度构建起了政府财政收入的稳定增长机制,税收激励效应明显,形成了地方通过促进经济增长而分享收入的稳定预期,中央政府和地方政府提高税收的动力得到激发,分税制运行迅速提高并稳定了“两个比重”,财力的稳定增长助推了政府宏观调控能力大大提升,促进经济快速发展的能力有效增强。中央财政收入集中度上升,中央权威得到加强,确保中央政府有稳定的财力解决区域发展不平衡和城乡发展差距过大等重大问题。

2.从财政制度建设看,分税制改革为现代财政制度建设奠定了制度基础

分税制的实施从制度上清晰划分了中央与地方的事权和支出责任,以及履行职责的财力,明确了中央和地方的利益边界与利益归属,为各级政府各司其职、各负其责创造了制度环境,这种稳定的制度预期充分调动了地方各级政府管财、理财和用财的积极性和能动性,为预算制度、税收制度和政府间财政关系等制度的建立健全提供了基础,也为实现一级政府、一级财权、一级预算的分级财政创造了有利条件。得益于分税制财政体制的建立,在这个体制框架下,各级地方相继启动了部门预算、国库集中收付制度、政府采购制度以及预算绩效管理 etc 制度建设,夯实了现代财政制度建设的制度基础。

3.从财政体制效能看,分税制改革有力支撑了政府治理能力的提升

财政包干体制虽然充分调动起了地方发展经

济、培植财源的积极性,但也加剧了地方保护主义倾向,进而会阻碍全国统一大市场的形成。出于争税争利,容易带来短期税收增长的项目会得到各地的青睐,从而加剧地区间的重复建设,不利于产业结构优化。分税制的实施从制度上消除了政府与企业的直接利益隶属关系,企业成为独立的经济组织,不再受制于行政指令来配置资源。分税制改革通过统一的税制营造出了市场经济发展的公平竞争环境,为企业在公平竞争的环境中以追求自身利益最大化进行生产经营,资源配置效率大幅提升,推动经济持续快速增长。经济的快速增长积累充足的财力,支撑政府大力推进产业发展、基本公共服务均等化等,政府治理能力大幅提升。

四、分税制财政体制的问题分析

分税制财政体制改革取得了很好的成效,但随着经济社会的发展和财政改革的深化,分税制也暴露出诸多不完善的地方,本文从以下三个层次来分析其存在问题。

(一)从税的层次看,公共资源在“内与外”的分配上未贯通公共资源—公共事务—共同利益的体制逻辑

分税制是“税”的有效性和分税的合理性的统一,两者的统一依赖于“权与责”“事与钱”“绩与效”这三对要素结构关系的统一,否则“税”的有效性和合理分税均难以实现。1994年的分税制改革虽然对事权与支出责任和财力都进行了划分,但改革的重点放在“税”和分税上,即改革税制、收入划分和保留既得利益的税收返还等,但对“税”的使用效果,分税后的各级政府“税”的使用效果,这些问题

在体制上没有涉及,也就是说未贯通公共资源—公共事务—共同利益的体制逻辑。缺乏这个体制逻辑,“权与责”“事与钱”就失去了目的和花钱办事履职尽责出效果的终极约束,“权与责”“事与钱”就失去了统一的基础,其矛盾就会凸显,体制的效能因制度设计的缺陷大打折扣。实际上,传统的财政体制只是事权、财权和财力三要素设计,只是“事与钱”这一对关系,“事与钱”没有与财政主体(“上与下”“内与外”)的“权与责”“绩与效”形成因果逻辑勾连,主体的权责行使、事的履行程度、钱的使用效率效果等情况,既缺乏标准,更缺乏管理和约束手段。在这种情况下,各个财政主体“八仙过海、各显神通”,从自己的利益出发争权避责、争钱去事、重绩轻效,导致上下、内外博弈强烈,支出膨胀,资金使用绩效低下。

进一步分析,从“事与钱”的关系上看,体制上对事权和支出责任划分是一种静态的职责界定,在体制运行中,这个职责还将转化为具体落实之“事”,这个“事”有着不同的规模和实施方法,从而决定着实际需要花多少钱,如果缺乏“绩与效”的衡量和约束,政府部门出于自己利益的考虑,“事”因失去约束被不断扩大,其结果就是财政支出规模不断膨胀,但财政支出规模的膨胀并未带来共同利益的增进,在此运行逻辑下,体制运行的结果与体制本身的功能将背道而驰。缺乏体制的有效支撑和制度约束,政府部门的主要精力集中在争取“税”和扩大支出规模上,而不会从有限的资源出发,考虑如何强化职责、加强科学谋划去提供资金使用效率效益。在税源有限时,就会想方设法通过非税和负债来扩大自己可分配使用的财力,进一步推动支出膨胀。可以说,公共资源—公共事务—共

同利益的体制逻辑未贯通,是支出不断膨胀、资金使用效果不高的内在原因,也是土地财政问题和政府债务问题产生和持续的体制性根源,这些问题的存在很大程度上降低了国家治理效能。

(二)从分税的层次看,公共资源在“上与下”的分配上缺乏“绩与效”的标准和有效约束

分税的实质是根据不同层级政府承担的事权和支出责任对“税”在各级政府间进行划分,目的是为各级政府履行好自己的职责提供相应的公共资源保障,体现的是公共资源在各级政府间的合理分配关系,实现“税”在各级政府间进行合理的分配需要科学的标准,这个标准不仅仅是各级政府的事权和支出责任的履行,因为分税是为了保障各级政府办事有钱花,但是花钱办事不是最终目的,最终目的是为社会公众和市场主体提供相应数量质量的公共产品(公共服务),增进共同利益。这个标准是各自的事权和支出责任与效果的统一,其内在逻辑是先定“绩与效”,再定“事与钱”,然后再来定如何分税,最后相关主体履行好自己的“权与责”实现共同利益(效的实现)。

但从现行体制要素和实际运行看,“绩与效”这个结构要素是缺失的,“权与责”“事与钱”“绩与效”未形成相互支撑、相互制约、相互促进的良性关系。财政主体的权责行使、事的履行程度、钱的使用效率效果等,因缺乏科学、标准、有效的约束与管理手段,对于争权避责、争钱去事等问题无计可施。在这个体制运行逻辑下,政府的各个财政主体都会从自己的利益出发来集权、争钱,扩大事之规模而追求绩,却忽视履责、办事和效率,不仅会在非税收入和负债上下功夫扩大支出规模,而且会将本应履行的支出责任形成硬缺口,倒逼上级政府加大转移支

付力度或其他补助力度,满足自身不断膨胀的支出规模。在这样的体制运行逻辑下,分税的合理性无法得到保障,“上与下”政府在分税上开展的是激烈的无序博弈,上级意图集中财权财力,下级力争财权下放、财力下沉,加大了分税制优化的复杂性和难度,这也是当前财政体制下财力划分和地方税体系难以真正建立的根本原因。光靠收入划分和部分事权上移,寄希望于地方税体系建立就能缓解和解决基层财政困难问题是不现实的。诸多体制造成的问题源于体制要素的不完整,而不是像有专家认为分税制的精髓在于集权与分权的关系,在权的问题上做文章不是有效的办法,财政主体的“权与责”“事与钱”“绩与效”未形成整体、协调一致,给再大的“权”,给再多的“税”,都无法解决问题。

(三)从分税制财政体制整体看,要素结构协同性不强未形成体制的整体效应

整体效应指的是系统要素之间相互关系及要素与系统之间的关系以整体为主进行协调,局部服从整体,从而使得整体效果为最优。实际上就是从整体着眼,从系统要素着手,统筹考虑,各方协调,达到整体的最优化。前文已经指出,财政体制是由财政主体、公共资源、公共事务和共同利益四要素与“上与下”“内与外”“权与责”“事与钱”“绩与效”五对要素结构组成的统一体,四个要素及五对要素结构形成整体,财政体制运行才能发挥出最大效能。只有通过财政体制的整体效能发挥来解决分税制的问题,才能不断提高分税制的效能。但从分税制的实际看,“绩与效”未能成为财政体制的要素结构,资源分配使用方式上,以钱为主线,“事与钱”的矛盾关系缺乏标准和机制难以弥合;“权与责”

“事与钱”“绩与效”的脱节导致财政主体的财政关系运转成本过高,从整体上降低了财政体制的效能,分税制的作用也就随之降低。在体制整体效应不强的情况下,体制架构没有形成相互制约相互支撑的整体协同,不同区域、不同层级的财政主体争权、争钱,“事与钱”的矛盾、“绩与效”的矛盾、“权与责”的矛盾不断加剧,并且这种博弈又进一步加剧了中央和地方在财政体制改革的博弈,其结果就是进一步推动了“钱”在收与支上的矛盾,“税”在上下政府间划分上的矛盾,“权”在“分”与“集”上的矛盾。在财政体制改革上,体现为从“事”或“钱”或“权”上的单兵推进,体制改革难度加大,财政制度效能发挥无法达到区域城乡协调、高质量发展和共同富裕的国家治理新任务要求。

五、深化分税制财政体制改革提升财政治理能力的建议

从要素结构看,财政体制是一个大系统,相应地,深化分税制财政体制改革是一项复杂的系统工程,单兵突进或分散推进,都无法解决体制造成的诸多问题。本文认为,以分税制改革为重点的新一轮财税体制改革,应秉持系统思维,突破主要着眼于事权、财权和财力三要素的调整组合深化分税制财政体制改革的思路方式,在全面系统准确认识财政体制要素结构的基础上,通过五对要素结构关系的协调联动完善分税制财政体制,构建主体互动、权责匹配、事钱相适、绩效相称的整体性财政体制格局,以财政体制的整体效应发挥,加快推进我国政府治理能力现代化进程。

(一)深化理论认识,研究构建全面完整系统的财政体制框架,为提升财政体制整体效应提供理论支撑

财政体制要素多,结构复杂,体制效能的发挥依赖于各要素结构的协同配合和相互支撑以形成整体效应。但当前对财政体制的要素及结构的理论研究不够深入,对推进财政体制改革的系统性、科学性认识不够全面,无法为实践改革提供系统性和规律性的理论指导。因此,深化分税制财政体制改革要从强化理论认识和转变思维观念入手。一是深化财政体制的基础理论研究。从人类活动、体制、财政活动与财政体制辨析出发,探寻一般角度的财政体制要素及其结构关系以及要素本身和要素各结构关系的规律性认识,加深对财政体制本质的认识,为系统深化和推进改革提供理论支撑。二是在准确全面认识财政体制要素及其要素结构关系基础上,构造完整系统的财政体制框架,然后对照框架补短板,构筑系统的“上与下”“内与外”“权与责”“事与钱”“绩与效”五对既对立又统一关系的协调组合,形成要素结构完整、有机联接又相互支撑的财政体制格局,发挥财政体制对国家治理体系和治理能力现代化的基础性、战略性支撑功能。

(二)以“绩与效”补齐财政体制要素结构为突破口推动财政体制要素结构协调联动,形成财政体制的整体效应

财政主体开展财政活动的最终目的是实现共同利益,这个目的不仅要通过“绩与效”体现出来,更要通过绩效管理才能实现。对比财政体制要素结构关系,当前的分税制财政体制中缺乏“绩与效”这个要素结构,如果财政主体的“权与责”“事与钱”

的合理性与有效性缺乏标准,也就无法判断主体的权力行使和责任履行情况,权责是否匹配,更无法判断财政主体办事是否有效,花钱是否有效,事钱是否相适。如果没有“绩与效”的体制结构要素作为基准约束,每个主体都希望权大一些,责小一些,钱多一些,事情少一些,权大了、钱多了却没有用来提供与“税”相应的公共产品(公共服务),没有很好地增进共同利益,不仅浪费公共资源,而且降低国家治理能力,影响国家长治久安、社会和谐稳定、人民安居乐业。虽然在预算管理中实施了绩效管理,但这只是具体的评价标准和约束,而不是财政体制层面的制度标准和体制要素约束。因此,应立足理论研究明确、完整、系统的财政体制框架,以补齐“绩与效”要素结构为突破口,将其作为财政主体行使权力、履行职责和花钱办事的基本标准和刚性约束,从体制上弱化甚至消除重权轻责、重钱轻事、重绩轻效的博弈动力,实现财政体制各要素结构的协调互动,形成财政体制的整体效应。

(三)发挥“绩与效”的基准和刚性约束作用推动财政主体权责匹配和事钱相适,以财政体制的整体效应发挥支撑分税制的优化

从财政体制的运行逻辑看,没有“绩与效”的基准和刚性约束,“权”“事”“钱”存在一种内在的扩张机制。“绩与效”要素结构的补齐为财政主体开展财政活动提供了标准和约束,“权与责”“事与钱”的矛盾在同一个财政主体上将得到弱化和抑制,在“税”的关系上,政府部门将根据自己的法定职责来使用以税的方式获得的公共资源来提供优质高效的公共产品(公共服务),从而使得税发挥最佳效果;在分税的关系上,各级政府部门会根据本级政府职责和事业发展需要来科学分配使用分税获得的公共

资源,并通过预算绩效管理来实现预定发展目标,高质量高效率地履行好自己的职责,这两个层面上的权责匹配和事钱相适将会推动财政主体形成自我激励、自我约束、自我管理,有效扭转当前事权下移、财力财权上收,以及努力争取“权”“钱”却不履行“事”“责”的财政运行格局,从而形成具有整体效应的分税制财政体制。基于整体效应的体制基础,可从两个层次上优化分税制:第一个层次,遵循政府部门的法定职责—确定公共事务—匹配履职所需的公共资源逻辑,确定公共资源的合理规模,即“税”的规模;第二个层次,对应不同层级政府部门的事权和支出责任,按照事钱相适原则,将“税”在不同层级政府间进行划分。此时,各级政府的“权与责”“事与钱”已明晰并固定,在“绩与效”的标准引导和硬性约束推动下,政府间究竟以分税种还是收入分成的方式来分税在制度效能上已无明显差别,只是一个单纯的技术性问题,分税制改革将变得容易。此时可根据税源培植的激励性和税收征管效率的高低等因素来调整优化即可,因为无论哪一级政府及部门以何种方式得到“税”,都需要履职尽责、花好钱办好事出效果,提供与“税”相对应的公共产品(公共服务),从而实现了手段与目的的统一。至此,财政体制的五对要素结构(“内与外”“上与下”“权与责”“事与钱”“绩与效”)已整体性联结,以“政府部门法定职责—效的预设—绩—事—钱—效的实现—职责有效履行”的公共资源配置使用的预算逻辑,将财政主体从权、钱、绩的博弈转化为责、事、效的追求,以责去约束权,以事去界定钱,以效去规定绩,从而以财政体制整体效能的提升从根源上破解支

出膨胀、资金浪费和政府债务问题等顽疾。

(四)在分税制优化基础上,辅以政府间转移支付,均衡财政保障能力

发挥整体效应的分税制财政体制为各级政府高效履职尽责和国家治理能力的提升建造了优良的“赛道”,各级政府部门和各个财政主体可以在这个赛道上,基于各地的条件,对照自己的目标,竞标争先、赛龙夺锦,实现高质量发展。即便主体互动、权责匹配、事钱相适、绩效相称的分税制财政体制能够充分激发财政主体的积极性能动性,最大程度发挥公共资源的价值,但由于资源禀赋和发展水平的差异,不同层级、不同区域的政府依然会出现事钱不相适的情况,影响其职能职责的履行。这就需要上级政府发挥转移支付制度的功能加以弥合。可考虑取消税收返还、体制补助和上解等旧体制遗留因素,将其并入一般性转移支付分配。一般性转移支付应嵌入激励和惩罚机制,帮助下级政府补齐治理能力短板,担负起均衡本辖区发展的责任,尽力而为、量力而行,以财政的高质量发展推动经济社会高质量发展,更好服务中国式现代化建设。

参考文献:

- [1] 刘尚希.现行财政体制改革、思考与对策[EB/OL].财政部网站(www.mof.gov.cn),2008年5月19日.
- [3] 熊伟.财政分税制的规范意旨与制度进阶[J].苏州大学学报(哲学社会科学版),2016(05).
- [4] 凌岚.论西方联邦分税制理论与原则的借鉴意义[J].涉外税务,1996(06).

【责任编辑 寇明风】