

分税制改革实践探索与未来政府间 财政关系展望

马海涛 任强 李林

(中央财经大学,北京 100081)

内容提要:1994年的分税制改革是我国当代财政演进和发展中的重大改革。本文回顾了我国分税制改革前的财政管理体制和若干现象、分税制改革的三个重要支柱及改革成效和改革后的重要探索。展望未来,应进一步将政府间财政关系蕴于政府间关系之中加以考虑,继续完善地方税体系,进一步探索中央和地方的事权和支出责任划分。

关键词:分税制 财政包干 事权和支出责任

中图分类号:F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2024)01-0026-07

1994年分税制改革是我国改革开放后财政适应市场经济的浓墨重彩之笔。这一改革包含税收体系完善、收支重新划分和征管体制重构三个重要支柱。三个支柱缺乏任何其一都不能称作是分税制改革。分税制改革形成了其后我国财政运行的基本框架和重要基础。分税制改革三十年来,我国财政“两个比重”稳中有升,中央宏观调控能力不断增强,地方各级政府理财和财政改革的积极性被充分调动,全国统一市场逐渐形成,基本公共服务均等化加速推进。与发达国家的分税制或财政联邦体系相比,我国分税制改革建立了具有中国特色的分税制模式,是对符合我国国情的税收分权道路的探索。时至今日,回顾分税制改革仍有着非常重要的意义。一是深刻体会分税制的重要涵义,对比我

国目前的财税体制与当时的改革总体思路 and 方向的契合程度;二是沿着这一改革思路 and 方向,思考未来改革的具体路径和抓手。

一、1994年分税制改革前的财政管理体制和现象

在经济运行中,分权有利于提高资源配置效率,促进地方政府创新与竞争。我国市场经济改革中蕴含的分权思想的主要逻辑就是政府向市场分权、中央向地方分权。如果仅从中央和地方收支划分这个角度看,分税制则是中央向地方分权在财政上的体现,是由“分钱”向“分税”的转变(高培勇,2023)。自新中国成立以来,我国财政体制经历了多次演变,逐步形成了具有中国特色的财政分权模式。

[收稿日期]2023-12-05

[作者简介]马海涛,教授、博士生导师,研究方向为财税理论与政策、财税管理;任强,财政税务学院教授、博士生导师,研究方向为财政体制、地方财政和房地产税;李林,财政税务学院博士研究生,研究方向为财税理论与政策。

[基金项目]国家社会科学基金重大项目“实质性减税降费与经济高质量发展研究”(批准号19ZDA070);国家社会科学基金一般项目“房地产税政策在再分配中的切入和预期效应研究”(批准号:23BJY028)。

（一）分税制前的财政包干制

回顾分税制改革的前夜,不妨从1988年开始。《国务院关于地方实行财政包干办法的决定》(国发〔1988〕50号)列举了六种财政包干方式,分别是“收入递增”“总额分成”“总额分成加增长分成”“上解额递增”“定额上解”和“定额补助”。无论是哪种形式的财政包干制度,其核心思想都是“分灶吃饭”,即将中央与地方财政分开,实行分级管理。具体而言,就是将中央和地方财政收支范围进行划定,核定地方财政收支基数,规定地方财政收入超收部分分成比例以及中央的补助和调剂方式。其中,收支基数以及超收部分分成比例的确定是不同包干形式差异的主要来源。

必须强调的是,相比统收统支而言,财政包干也是一种分权,是分税制改革前我国税收分权的探索模式,是为调动地方积极性而采取的一项重大财政政策。财政包干制度使地方政府拥有了相对独立的财权,通过超收分成和补助调剂机制,调动了地方发展经济的积极性,在一定程度上增加了其财政收入。地方政府在财政激励的驱动下,积极发展地区经济,推动了我国经济增长。相比其后的分税制,财政包干的分权逻辑和方式不同。以对天津市的“总额分成”为例,当时文件规定中央和地方按照53.5%和46.5%的比例切分天津的财政收入。如果天津经济发展得好,财政收入高,中央和地方都会得益。这种财政分成的契约,给地方政府发展经济和创收带来了财政激励。“总额分成”与我国现行财政体制上中央和地方各自分享增值税50%的做法唯一不同的是,前者分成的对象是某一区域税收收入总和,后者分成的对象是该区域的增值税。

（二）财政包干制时期的几个现象

20世纪80年代至90年代初,有几个重要的现象值得注意。第一,虽然两步“利改税”大大提高了税收收入占财政收入的比重,但是,“利改税”后上

述比重在90年代初呈现下滑趋势,面向市场经济的税制体系和整个国家收入体系需要进一步改革。第二,中央收入占全国财政收入的比重自80年代中期后一直下滑,该比重在80年代中期曾经一度达到41%,1993年已经下降到22%。中央财政收入占比大幅下降,中央宏观调控能力大大减弱。究其原因,或许部分与财政包干中的某些要素设计相关。譬如,可能“收入递增”比例低或“上解额递增”速度低等。“财政包干”在给地方创造激励的同时,“包”活了地方,增量上分享给中央财政的剩余却越来越少(吕冰洋,2009)。实际上,中央财政在整个80年代每年都向地方借款。第三,地方在税收征管上存在“挖”的现象。朱镕基同志在1993年9月16日的讲话中谈到“中央财政要稳定,不能再挖了”。刘仲藜(1998)曾谈到,为避免中央调高上解比例和收入递增率,某市在约定年限内(5年)隐瞒财政收入达98亿。当时这种做法很普遍,中央也没有办法纠正(郭庆旺、吕冰洋,2014)。第四,财政包干制度与地方保护主义和重复建设相关。由于财政包干的对象是地方区域的财政收入,地方政府为了保证本区域的发展,势必会保护本地企业,阻碍来自其他区域的竞争。总之,财政包干制需要进一步改革,增强中央政府调控资源的能力、提高中央财力比重,建立适应市场经济运行的财政和税收体制机制。

二、分税制改革的三个重要支柱

我国的分税制改革有三个重要支柱,缺乏任何其一,都不能说是正确理解分税制改革(刘克崮,贾康,2008)。其一是税制改革,相对完善的税制体系是中央和地方收支划分的前提要件。其二是收支划分改革,根据政府间收入划分的基本理论和中国的重要现实,在中央和地方政府之间合理划分收支。其三是税收征管体制的改革,分设国家税务总局和地方税务局,分设税种,分开收税。正如朱镕基同志

讲的“必须这样做，不然中央的税收没有保证”。

(一)分税制的支柱一：建立相对完善的税制体系

党的十四大后，为了建立社会主义市场经济体制，深化企业、投资、财政、金融及分配体制的改革，中央决定协调配套进行税制改革。为进一步实行分税制改革，加强税收管理，更好地发挥税收的作用，需要在第二步“利改税”和工商税制改革的基础上进一步完善具体税种的改革。1993年12月，国务院陆续颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》(国务院令134号)《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令136号)《中华人民共和国消费税暂行条例》(国务院令135号)《中华人民共和国企业所得税暂行条例》(国务院令137号)《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(国务院令138号)和《中华人民共和国资源税暂行条例》(国务院令139号)，并于1994年1月1日起施行，初步完成了对工商税制的改革。改革后的税收制度能有效适应我国发展社会主义市场经济的要求，在促进企业竞争、降低企业税负、加强税收调控、严格税收征管制度和健全税收法制体系等方面更具优势。这一改革为中央和地方税种的划分提供了基础，为进一步改革税收管理体制和税收征管体制提供了条件。

(二)分税制的支柱二：合理划分中央和地方收支

在税制改革的基础上，对中央与地方政府的收入与支出进行划分，是分税制改革的核心内容。在收入方面，根据财权与事权相结合的原则，将税种统一划分为中央税、地方税和中央地方共享税，建立中央税收和地方税收体系。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；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；将适合地方征管的税种划分为地方税，并充实地方税税种，增加地方税收收入。在支出方面，按照中央与地方政府的事权划分，确定各级财政的支出

范围。事实上，支出方面的划分是相对原则性的，这为尤其是十八大后我国中央和地方财政事权和支出责任的具体划分埋下了伏笔。除上述改革之外，分税制改革还设计了包括税收返还在内的转移支付制度，缓解短期内地方税收的剧烈变化，避免地区间财力差距的进一步扩大。

(三)分税制的支柱三：建立直接服务于中央的税收征管体系

在各地原有税务征管机构的基础上，分设国家税务局和地方税务局。国家税务局直接服务于中央税(包含部分共享税)的征收，地方税务局服务于地方税的征收。国地税分设的主要目的是实现中央税收中央亲自征，地方税收地方自己征，各征各税。除此之外，还有一些其他的税收征管措施，如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进程，建立严格的税务稽查制度，确立适应社会主义市场经济需要的税收基本规范等。

三、分税制改革的重要成效

分税制改革是我国适应社会主义市场经济过程中的重要探索，是适应国情的伟大实践。分税制改革扭转了上一个阶段中央政府的财政困境，有效提升了中央政府的宏观调控能力，充分调动了地方政府财政理财和财政改革的积极性，促进了全国统一市场的形成。

(一)分税制改革后，财政“两个比重”稳中有升

1994年分税制改革保证了中央收入充足与稳定，也明晰了中央政府进行宏观调控的路径。从分税制改革三十年来的实践看，中央政府宏观调控能力的增强也在面对不同范围的金融风暴、自然灾害以及疫情防控等一系列问题中得到了检验。同时，1994年分税制改革也积极调动了地方政府发展经济的积极性，较好地处理了中央与地方，国家与企

业、个人之间的分配关系,形成了经济增长与中央财政收入的稳定的增长机制。

(二)分税制充分调动了地方各级政府理财和财政改革的积极性

分税制初步建立起适应我国市场经济发展的财政体制。首先,分税制实现了中央和地方政府的权责分离,使得地方政府在本地区的经济发展和民生服务方面具备更大的自主权,能够根据本地区的实际情况有针对性地进行投资和政策支持。这种地方政府权责分离的机制,激励着地方各级政府自主开展财政工作,培养了其财务管理能力和管理意识,提高了地方财政的自我发展能力。其次,分税制推动了中央和地方政府的职责分工,使得地方政府在本地区的公共服务、基础设施建设、社会保障等领域形成更多财政支出,发挥了地方政府的财政管理作用。这种财政职能分权的机制,使得地方政府能够更好地适应本地区的需要,合理调配财政资源,加快地方经济发展和社会进步。

(三)分税制在推动我国统一市场形成方面扮演了重要角色

通过分税制,中央和地方政府在财政收入和支出方面的合作与协调得到了加强,从而促进了市场的一体化和资源的优化配置,推动了我国统一市场的形成。首先,分税制通过调整中央和地方政府的财政权责和收入分配比例,实现了财政资源的集中配置。中央政府在分税制中享有一定比例的税收收入,可以统筹协调国家范围内的重大投资项目,推动基础设施的互联互通,改善不同地区之间的交通、通信和物流等条件。这样可以减少地区之间的发展差距,促进全国范围内各类资源优化配置,进而推动统一市场的形成和发展。其次,分税制鼓励了地方政府间的合作和竞争。在分税制下,地方政府可以自主地决定本地区的财政开支,为吸引投资和促进本地经济发展提供竞争优势。同时,地方政

府之间也会展开合作,共同推动经济发展和产业协同。这种地方政府间的竞争和合作机制,有助于形成一个共享资源、优势互补的统一市场,并在整个国家范围内实现经济整合和市场一体化。分税制还促进了中央和地方政府合作与协调机制的建立,中央政府可以通过财政政策和分配机制的调整,激励地方政府加大发展力度,减少地方间的非理性竞争,推动市场秩序和规范的形成。而地方政府则可以通过加强与中央政府的沟通与合作,积极响应国家政策,充分利用中央的资源和政策支持,进一步推动本地区的经济发展。

考虑到各地经济发展水平、资源禀赋以及地理位置的差异,分税制在确定中央与地方收支的基本划分格局后,建立了转移支付制度,通过上下级之间纵向以及地区间横向的转移支付来弥补地区间的财力差异。转移支付制度促进区域协调发展,通过提供有针对性的财政支持,中央政府能够帮助欠发达地区加快经济发展,提高人民生活水平。同时,也有助于加强中央政府的宏观调控能力,确保国家整体经济的平稳发展。

四、分税制改革后的重要探索

考虑改革时机问题,分税制改革在完善税制体系、收支划分和税收征管制度方面仍有不少改革空间。不少改革在分税制改革后,特别是党的十八大后得到进一步推进。

(一)税制体系进一步完善

税制体系涉及所得税、货物与劳务税、财产和行为税中具体税种的改革以及税收法定等几个方面。

在所得税方面,2008年两税合并,即内外资“企业所得税”合并,是我国税收制度的一次重大改革。此前,内资企业和外资企业分别执行不同的企业所得税政策。为了促进公平竞争,优化投资环境,两税合并将企业所得税调整为统一税率,取消了对外

资企业的超国民待遇。2019年个人所得税改革是另一次重大改革。这次改革旨在减轻居民税收负担,促进社会公平。改革措施主要包括提高个人所得税起征点、取消部分不合理的税收优惠以及调整税率结构等。这些措施的实施,使得个人所得税更加符合公平、合理、透明的原则,也有利于促进消费和增加居民收入。

在货物和劳务税方面,我国逐步实施营业税改增值税的改革。这项改革旨在优化货物和劳务税制,消除重复征税问题,并促进经济结构调整。通过将营业税改为增值税,使得企业能够更好地享受税收优惠政策,减轻税收负担,同时也有利于提高企业的竞争力和市场活力。

在财产和行为税方面,2011年起,我国在重庆和上海开展了房地产税征收试点工作。这一举措旨在探索房地产税的征收和管理方法,以引导房地产市场的健康发展。此外,自2016年起,我国进行了环境保护税立法,以促进环境保护和可持续发展。环境税的实施有利于增强企业环保意识和提高资源利用效率,推动企业绿色生产和可持续发展。

在税收法定方面,我国也进行了一系列的改革。这些改革旨在落实税收法定原则,即通过立法程序制定税收法律,并严格遵守法律进行征税。党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)中提出了“落实税收法定原则”,这是我党的文件中首次明确提出税收法定原则。目前,增值税、消费税、土地增值税等也纷纷进入立法程序,税收法制化建设得到进一步推进。

(二)政府间收支进一步合理划分

随着时间推进,我国对于事权、支出责任与财权、财力对应关系的认识逐渐深化。十八届三中全会后,针对新出现的情况,《决定》对中央事权和支

出责任进一步强化,着重强调“事权和支出责任相适应”。事权、支出责任与财权、财力对应关系体现在中央与地方政府之间收支划分情况以及转移支付制度上。

1. 收入划分改革方面

之前分税制改革按企业隶属关系进行收入划分的特点较为明显。2002年开始,除少数特殊行业或企业外,对企业所得税和个人所得税收入实行中央与地方按比例分享。从2004年起,以2003年出口退税实退指标为基数,对超基数部分的应退税额,由中央和地方按75%:25%的比例共同负担。在“营改增”之前,增值税是按照75%:25%的比例在中央和地方之间分成。随着“营改增”的实施,这种分成比例被调整为50%:50%,以更好地平衡中央和地方的利益。

2. 支出划分改革方面

分税制改革以来,我国在事权和支出责任划分方面也进行了一系列的改革。这些改革旨在更好地划分中央和地方之间的职责和支出责任,以保障公共服务的均等化和效率。尤其是党的十八大以来,为进一步明晰事权和支出责任的划分,2016年《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》(国发[2016]49号)(以下简称《指导意见》)指出,中央与地方财政事权和支出责任划分改革是建立科学规范政府间关系的核心内容,是完善国家治理结构的一项基础性、系统性工程,对全面深化经济体制改革具有重要的推动作用。积极稳妥推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革,为建立健全现代财政制度、推进国家治理体系和治理能力现代化、落实“四个全面”战略布局提供有力保障。同时,《指导意见》作为纲领性文件明确规定“有关部门要按照本指导意见要求,研究制定相关基本公共服务领域改革具体实施方案。选取国防、国家安全、外交、公共安全等基本公

共服务领域率先启动财政事权和支出责任划分改革。同时,部署推进省级以下相关领域财政事权和支出责任划分改革”。文件发布后,各部门陆续着手财政事权和支出责任改革工作。截至2023年底,国务院已先后对基本公共服务、医疗卫生、科技、教育、交通运输、生态环境、公共文化、自然资源、应急救援和知识产权领域发布中央与地方财政事权和支出责任划分改革方案的通知。

3. 转移支付制度改革方面

转移支付制度是调节中央和地方间财政关系的重要手段之一。其中,过渡性转移支付、一般性转移支付、财力性转移支付和共同财政事权转移支付等名称随着时间的推移而出现和演变。这些转移支付形式各有特点,旨在满足不同地区的财政需求和公共服务需求。过渡性转移支付是1994年分税制体制改革前后产生的一种临时性转移支付,旨在帮助地方政府应对改革带来的财政压力。一般性转移支付主要出现在1995年以后,是为了弥补地方政府的财力缺口,实现地区间的财力平衡而设立的。一般性转移支付的资金接受者可以根据实际情况自主安排资金用途,相对灵活。财力性转移支付是为了实现地区间基本公共服务能力的均等化而设立的补助支出,资金接受者可以根据实际情况自主安排资金用途。共同财政事权转移支付是指用于履行本级政府应承担的共同财政事权支出责任的一种转移支付形式。

(三) 税收征管体制和机制进一步优化

2018年,国务院宣布将国家税务总局和地方税务局的职责整合在一起,以实现税收征管的统一和高效,解决税收征管中的重叠和不便问题。首先,国税和地税合并减少了征管环节,避免出现重复性工作,提高征管的效率;其次,通过合并机构和职责,减少人力、物力和财力的投入,降低了征管成本;再次,国税和地税的合并可以实现税收执法的

统一和规范,避免出现不同的税务处理结果;最后,合并后的机构可以更好地平衡中央和地方的利益,促进税收的公平性和合理性。

金税工程是提高中国税收征管技术的一项重要举措,指利用计算机硬件、软件、网络等信息技术手段,对纳税人涉税信息进行采集、比对、分析和管管理,以提高税收征管效率和质量的系统工程。目前,金税工程已进行到第四期,进一步升级了税收征管技术,加强了对大数据和人工智能的应用,实现了对纳税人信息的全面数字化管理和智能分析。

五、我国未来政府间财政关系的展望

(一) 将政府间财政关系蕴于政府间关系之中加以考虑

政府间财政关系是政府间关系的重要方面(杨志勇,2017)。不少现象表面反映在财政上,深究还是反映在政府间关系上,如庞大的政府间转移支付规模和地方政府债务规模。应进一步塑造地方政府的健全人格(高培勇,2023),坚持以人民为中心的发展思想,将政府间财政关系蕴于政府间关系之中加以考虑。

(二) 继续完善地方税体系

如朱镕基同志1993年谈过的那样“中央收哪几种税,地方收哪几种税。……共享税一点没有也不行,但原则是尽量分税”。从税收体系看,税收收入在增值税和企业所得税上的集中度非常高。增值税和所得税在多级政府间共享是我国目前的基本现实。从地方政府视角看,增值税和所得税作为区县级政府的共享税收入来源,确实能够给地方政府提供发展经济的强激励。这是未来长时期的重要状态。从增量改革上看,应继续研究探讨适合我国国情的房地产税和其他税种在地方财政中的作用(孙成芳等,2023)。

专题策划：分税制改革三十年

(三)进一步探索中央和地方的事权和支出责任划分

在“分税制”财政管理体制的讨论中,税收的划分只体现在收入端,支出端的划分更为复杂(王振宇,2015)。在财政联邦主义的国家如美国,联邦政府需要做宪法规定的事情,而各州保留处理自己公共服务清单的权力。在像我国这样的单一制国家,地方事权和支出责任更像是以正面清单的方式出现。

随着时间的推移,政府间事权和支出责任是会发生变化的。在财政实践中,需动态明确哪些事情由上级政府买单,并亲自实施;哪些事情虽然由上级政府买单,但是,把财政资源转移给地方,由地方政府具体落实;哪些事情地方政府买单,地方政府具体落实(马海涛等,2013)。我国在处理收入和支出划分上,有集中统一的优势,需要继续把握效率和公平的协调,不断深化探索。

参考文献:

[1] 高培勇.将分税制进行到底——我国中央和地方财政

关系格局的现状与走向分析[J].财贸经济,2023,44(01):5-17.

[2] 吕冰洋.政府间税收分权的配置选择和财政影响[J].经济研究,2009,44(06):16-27.

[3] 郭庆旺,吕冰洋.中国分税制[M].北京:中国人民大学出版社,2014.

[4] 刘克崧,贾康编.中国财税改革30年:回顾与展望[M].北京:经济科学出版社,2008.

[5] 杨志勇.重新认识中央和地方财政关系[J].地方财政研究,2017(10):54-60.

[6] 孙成芳,任强,邵磊.房地产税收收入模拟测算及稳定性分析——基于中国家庭追踪调查数据[J].地方财政研究,2023(06):74-88.

[7] 王振宇.事权划分:最难啃的一块硬骨头[J].地方财政研究,2015(05):1.

[8] 马海涛,任强,程岚.我国中央和地方财力分配的合意性:基于“事权”与“事责”角度的分析[J].财政研究,2013(04):2-6.

【责任编辑 韩旭光】

(上接第25页)

[15] 贾康.正确把握大思路配套推进分税制——兼与“纵向分两段,横向分两块”的主张商榷[J].中央财经大学学报,2005(12):1-4+35.

[16] 贾康,刘徽.注重民生、优化结构、创新制度、促进发展——中国公共财政的转型之路[J].经济与管理研究,2007(10):5-11.

[17] 王丙乾.中国财政60年回顾与思考[M].北京:中国财政经济出版社,2009年.

[18] 贾康,赵全厚.财政改革30年的基本经验和未来展望[J].经济研究参考,2009(2):61-66.

[19] 楼继伟.中国政府间财政关系再思考[M].北京:中国财政经济出版社,2013年.

[20] 贾康,梁季.配套改革取向下的全面审视:再议分税制[J].中共中央党校学报,2013,17(5):63-71.

[21] 贾康,梁季.我国地方税体系的现实选择:一个总体架构[J].改革,2014(7):57-65.

[22] 贾康,苏京春,梁季,等.全面深化财税体制改革之路:分税制的攻坚克难[M].人民出版社,2015年.

[23] 贾康,刘徽.财政体制转型[M].杭州:浙江大学出版社,2015年.

[24] 贾康.中国财税配套改革的基本问题是什么[N].证券时报,2016-11-28.

[25] 贾康.走向“现代国家治理”的财税配套改革[J].财政监督,2018(2):15-23.

[26] 贾康.财政与国家治理现代化——基于学理和实践的多维认知[J].财政监督,2019(6):34-43.

[27] 贾康,刘徽.构建现代治理基础:中国财税体制改革40年[M].广州:广东经济出版社,2017年.

[28] 贾康.中国财税体制改革的经验和愿景展望[J].中国经济报告,2019(1):24-31.

[29] 贾康.供给侧改革主线上的未来财税[M].北京:商务印书馆,2019年.

[30] 冯俏彬.加快构建新发展格局的财税制度与改革研究[J].地方财政研究,2021(10):4-9.

[31] 贾康.论中国省级以下财政体制改革的深化[J].地方财政研究,2022(9):4-13+91.

[32] 贾康.财政本质与财政调控(修订版)[M].北京:商务出版社2022年.

【责任编辑 王东伟】