

# 税权集中的形成及其强化

## 考察近 20 年的税收规范性文件

叶 姗\*

**摘 要** 分税制改革确立了税权集中在中央的基本原则:按税种划分中央和地方的预算收入,因此,地方财力由地方自有财力以及上级政府的税收返还和转移支付构成,中央通过财政转移支付来促进全国的基本公共服务均等化。自此,税权持续向中央集中。税费改革后,非税收入也逐渐纳入预算管理,同时,事权却不断向地方分散。中央既要抑制地方要求分享税权的冲动,又必须在税收立法时适度兼顾地方税收利益诉求。考察国务院、中央财税主管部门和地方政府近 20 年制定的税收规范性文件,不难发现其中隐含的税权集中的形成及其强化轨迹。

**关键词** 分税制决定 税权集中 税权分散 税收规范性文件

我国几千年来都没有妥善地处理好中央和地方关系,而陷入集权与分权交替的治乱循环。要知道,“处理好中央和地方的关系,对于我们这样的大国大党是一个十分重要的问题”。〔1〕1908 年,清末的《清理财政章程》就打算将财政收入划分为国家税与地方税,〔2〕可惜未付诸实施。1949 年建国后,集权和分权的轮替仍旧继续,甚至出现经济集权但税收分权的新情势。1978 年经济体制改革后,地方政府逐渐控制了大部分经济资源,这种模式既不同于发达的市

\* 北京大学法学院副教授。本文得到国家社科基金项目“实现经济稳定增长目标的促进型法研究”(09CFX002)资助。

〔1〕《毛泽东选集》(第 5 卷),人民出版社 1977 年版,页 275。

〔2〕《清理财政章程》第 10 条规定:“将来划分税项时,何项应属国家税,何项应属地方税,分别性质,酌拟办法,编订详细说明书,送部候核。”转引自陈锋:“晚清财政预算的酝酿与实施”,《江汉论坛》2009 年第 1 期,页 83。

场经济国家,也不同于其他由政府控制主要经济资源的国家,其独特性使得我国经济体制改革与众不同。尽管整个经济体制改革以财政体制改革为突破口,但是,我国经济权力的分散程度却明显超过了财政权力。一般认为,支持我国经济奇迹的逻辑正是政治集权下的经济分权,然而,“政府面临着挑战是很复杂的,它不是一个简单的分权或集权的问题”,〔3〕那么,对我国来说,财政分权制确实要比委托代理制更有效率吗?

事权或财权都可以用于衡量一国或地区的财政是集中抑或是分散。〔4〕至于财政集中还是分散更有效率,则无定论,无论是赞同还是反对的观点都未能令人信服,也没有确切证据能够证明财政分散就一定比集中更有效率。传统观点认为,“一个国家的财政结构是分散的或集中的,要视其政体是联邦制或单一制而定。”〔5〕但是,在过去几十年中,单一制国家也出现了事权和财权向地方转移的显著趋势,尽管后者的程度轻得多。有学者认为,中国在经济转轨过程中形成了“维护市场型”的经济联邦制,不同于俄罗斯“破坏市场型”的经济联邦制,分税制被称为“中国式的财政联邦制”;〔6〕也有学者认为,“准财政联邦制”是对现行财政体制比较合适的定位;〔7〕还有学者认为,分税制改革“表明了中央和地方的财政权划分,地方政府不再如同计划经济条件下,没有财权了”;〔8〕在笔者看来,尽管分税制很有效率,但称不上是财政分权制,分税制决定有关中央与地方收入划分的规则表明,〔9〕这充其量是一种税收分成制:划分预算收入和税收立法的权力全部集中在中央。

## 一、分税制改革将税权集中在中央

1978年后,国家汲取财政资金的能力持续下降、财权极度分散,中央宏观调控能力不断下降,突出地表现为“财政收入占GDP和中央财政收入占全国财政收入”的比重严重下降,所谓“弱政府、弱中央”。到了20世纪90年代初,两个比重已经降低到接近财政分权的底线:中央财政难以为继、捉襟见肘。这一难题考验着政府的智慧,“改革开放以前的三十年分权和集权不断进行博弈,到1993年进行分税制改革的时候,我们已经避开分权和集权的说法,因为掉进去以后说不清楚,说我们要集权,地方一听就不干了。我们就说正确处理中央和地方的关系。

〔3〕 钱颖一著:《现代经济学与中国改革》,中国人民大学出版社2003年版,页219。

〔4〕 财政收入权,简称财权,包括税权、政府非税收入权和公债发行权等。在我国,税收大约占财政收入的90%左右,税权是最重要的财权。

〔5〕 (美)理查德·A. 马斯格雷夫著:《比较财政分析》,董勤发译,上海三联书店、上海人民出版社1996年版,页325。

〔6〕 See Jin Hehui, Qian Yingyi, B. R. Weingast, “Regional Decentralization and Fiscal incentives: Federalism, Chinese Style”, *Journal of Public Economics*, 89(9-10), 2005, p. 1719.

〔7〕 参见冯兴元著:《地方政府竞争:理论范式、分析框架与实证研究》,译林出版社2010年版,页356。

〔8〕 苏力:“当代中国的中央与地方分权——重读毛泽东‘论十大关系’第五节”,《中国社会科学》2004年第2期,页52。

〔9〕 国务院《关于实行分税制财政管理体制的决定》(国发[1993]85号),简称分税制决定。

这个话要最高层领导人讲。”<sup>[10]</sup> 更重要的问题是, 税权集中在中央的改革是否会破坏经济增长趋势呢? “究竟有没有一种选择, 可以既保持地方主义的兴起所带来的强劲经济发展动力, 又保证中央政府能够有效行使全国治权, 从而解决中央与地方之间日益加深的矛盾, 化解危机, 并推动中国进一步实现平稳的制度转型?”<sup>[11]</sup>

我国宪法没有使用单一制的概念, 但规定了单一制的政体结构, 《宪法》第3条规定: “中央和地方的国家机构职权的划分, 遵循在中央的统一领导下, 充分发挥地方的主动性、积极性的原则。”单一制国家的宪法通常不规范中央和地方的权力关系, 也不限制中央的立法权。由于1978年经济体制改革几乎都是通过中央经济政策与规范性文件推动的, 这使得中央和地方的权力关系变动的预期性大大降低, 地方对中央的信任程度也大大削弱。有学者根据“中央授权经济发展速度较快的县升级为县级市作为激励”的实践, 得出我国中央和地方的关系属于委托代理关系的结论,<sup>[12]</sup> 也有学者认为, 我国中央和地方的关系更接近财政联邦主义。<sup>[13]</sup> 中央和地方财政关系的重心是税权的分配, 我国的税权集中好还是分散更好呢? 对这个问题的回答, 有实然和应然两个层面。笔者更加关注实然的层面: 分税制改革及以后, 税收政策和法律都反复强调税收立法权集中在中央。

分税制改革确立了税权集中在中央的基本原则: 按税种划分中央和地方预算收入。尽管分税制是一个“利益矛盾冲突的妥协方案, 中央政府继续在改革中充当让利者的角色”,<sup>[14]</sup> 然而, 它试图从制度化和规范化的角度来规制中央和地方财政关系的努力是值得肯定的。分税制基本结束了此前财政体制频繁变动的状态, “一个稳定的制度不论是财政分权或集权皆优于一个不稳定的、不透明的财政制度”,<sup>[15]</sup> 而且, 它始终很有效率。<sup>[16]</sup> 由于税收立法权集中在中央, 中央可以决定开征某种地方税、对其课税要素进行设计, 也可以授权地方选择某一课税要素的适用标准。通常来说, “单一制下的地方政府通常对于自己的收入和开支没有任何控制权, 而是完全由中央政府规定”。<sup>[17]</sup> 中央可以采取划分税种或测算地方财政需求的方法

[10] 当时的财政部部长项怀诚称: 江泽民、邓小平和陈云等领导都赞成适当集权, 认为中央财政确实太困难了。参见马国川著: 《共和国部长访谈录》, 生活·读书·新知三联书店2009年版, 页258。

[11] 郑永年、吴国光: “论中央——地方关系: 中国制度转型中的一个轴心问题”, 《当代中国研究》1994年第6期, 页3。

[12] See Lixing Li, “The Incentive Role of Creating Cities in China”, *China Economic Review*, Mar. 2011, 22(1), p. 172.

[13] 参见王守坤、任保平: “财政联邦还是委托代理: 关于中国式分权性质的经验判断”, 《管理世界》2009年第11期, 页29。

[14] 何帆著: 《为市场经济立宪——当代中国的财政问题》, 今日中国出版社1998年版, 页189。

[15] 邹继础著: 《中国财政制度改革之探索》, 社会科学文献出版社2003年版, 页80。

[16] 2011年全国税收收入比1992年增长26.21倍, 年均增长19.13%, 税收增长率是同期GDP增长率近2倍。数据来源: 国家统计局编: 《中国统计年鉴(2010)》, <http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/2010/indexch.htm>, 下文的数据如无特别说明, 均源于此。

[17] 张千帆: “主权与分权——中央与地方关系的基本理论”, 《国家检察官学院学报》2011年第2期, 页83。

来分配财政资金。长期以来,我国都倾向于前一种方法,这就使得税权集中更具有正当性:只要中央能够解决财政资金的有效筹集和公平分配问题就可以了。

早在 20 世纪 80 年代初,中央就想实行分税制,1986 年,中央安排了规模很大、为期很长的价格、税收、财政配套改革方案的设计,但遭到了几个省强烈反对,只好作罢。有学者提出了划分中央、地方和共享税的设想,<sup>[18]</sup>也有学者反对,“在行政性分权的总的格局下,建立中央与地方的分税制是不可能的,因为这样会使得地方掌握广泛的行政干预的权力,就会通过各种手段变动税基,减少中央财政收入。”<sup>[19]</sup>这两种观点明显对立,另外一个相关问题是,“从宪法上明确的分权和财政权力分散,能否有效地全部或部分替代对征税权的直接控制呢?”<sup>[20]</sup>20 世纪 90 年代初,中央意识到地方财政包干制使得税权过于分散,《“八五”计划纲要》指出:“除了能够调动地方发展经济、增加收入的积极性,也产生了财力过于分散和地区封锁、市场分割等消极现象;进而指出,财政体制改革的方向,是在划清中央和地方事权范围的前提下实行分税制”,然而,当时地方和企业财力都不足,在全国范围内实行分税制的条件不成熟。因此,中央决定“八五”期间在有条件的城市和地区,积极进行分税制改革试点,此后,“中央各部门不要干涉有关地方财政的收支事项,未经国务院批准或财政部同意,不准擅自开减收增支的口子”<sup>[21]</sup>

中央和地方的税权分配,不仅影响中央和地方的收入水平,而且牵涉到纳税人税收负担的轻重、经济资源配置的合理性以及社会财富再分配的公平性。根据经济体制改革“放权让利”的思路设计的财政包干制,其实是一种过渡性财政体制,它使得过去 30 年实行的统收统支制发生了根本性变革,也直接催生了分税制。行政性分权的财政包干制的特点在于:划分收支、分级包干,收支基数、上缴和补贴数额都是由中央和地方通过单独谈判来达成的。客观地说,财政包干制与地方经济发展挂钩,确实保障了地方税收收入、鼓励了地方的分配性努力。然而,“地方政府享有过多的财政权会造成中央税收减收,因此,采取财政权集中的改革,特别是税权集中,才能抑制税收减少的趋势”<sup>[22]</sup>如果说经济分权是税权分散最主要的诱因,政治集权无疑是税权集中最重要的理由。

1993 年底,中共中央决定“把现行地方财政包干制改为在合理划分中央与地方事权基础上的分税制,建立中央税收和地方税收体系。维护国家权益和实施宏观调控所必需的税种列

[18] 参见吴敬琏、周小川、李剑阁:“关于各级政府职能和分层管理的思考”,《经济管理》1986 年第 12 期,页 11。

[19] 楼继伟:“解决中央与地方矛盾的关键是实行经济性分权”,《经济社会体制比较》1991 年第 1 期,页 17。

[20] Geoffrey Brenan & James M. Buchanan, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, New York: Cambridge University Press, 1980, p. 175.

[21] 财政部《关于实行分税制财政体制试点办法》(1992)。

[22] Rajiv Lall & Bert Hofman, “Decentralization and the Government Deficit in China”, *Macroeconomic Management and Fiscal Decentralization*, Jayanta Roy ed., Economic Development Institute of the World Bank, 2005, p. 195.

为中央税;同经济发展直接相关的主要税种列为共享税;充实地方税税种,增加地方财政收入。”<sup>[23]</sup>为进一步理顺中央和地方的财政分配关系,增强中央宏观调控能力,国务院决定对各省、自治区、直辖市和计划单列市实行分税制。“党的十四届三中全会的决定”是国务院作出分税制决定的依据,但只是内容依据而不是权力来源依据,《预算法》规定的“国家实行中央和地方分税制”也只是追认而不是授权。<sup>[24]</sup>需要强调的是,无论是全国人大的“八五”计划纲要、中共中央的市场经济体制决定,还是国务院的分税制决定,都不属于严格意义上的法律渊源,只是承载经济政策的政府规范性文件而已。

在“不损害地方利益、中央财政取之有度”的原则指导下,国务院和各省展开了艰苦的谈判,最后说服各省接受了“承认的地方税收基数全部返还,中央和地方按照 75:25 的比例分享增长增值税,按照 1:0.3 系数返还办法激励地方增收”的方案,而且,为了让地方更容易接受分税制改革,国务院还同意了广东提出的按照当年而不是前一年基数返还的意见。中央 9 月下旬决定以 1993 年为基数,9 月-12 月的税收同比上涨了 60%、80%、90% 和 120%。不出所料,各省为增加基数不惜采取了各种增收手段,造成当年税收超常增长,全年 29% 的增长率,远远高于 1992 年的 10.2% 和 1994 年的 19.2%。对于这种“为了增加地方既得财力,用不正当方法扩大今年收入”的现象,国务院发布了紧急通知:“严禁收过头税、搞寅吃卯粮,严禁用不正当的手段强制企业交纳历年死欠税款等”,<sup>[25]</sup>虽然很通俗,却写出了地方政府的真实想法,但执行效果不甚理想。为了调动地方政府发展生产、培植财源的积极性,促进增值税和消费税的合理增长,根据各省、自治区、直辖市在 1994 年 8 月全国财政工作会议上协商一致的意见,国务院决定,中央财政对地方税收返还额的递增率“由按全国增值税和消费税的平均增长率改为按本地区增值税和消费税增长率”的 1:0.3 系数确定。<sup>[26]</sup>

中共中央、全国人大、国务院构成广义上的中央,温和的分税制改革实际上没有遇到真正的阻力。“中国的中央政府有足够的能量来对地方进行奖惩,地方政府官员因而不得不追随中央政府的政策导向。”<sup>[27]</sup>政治集中足以使地方为保护纳税人利益而对抗中央的积极性大大降低。出于中央对地方的领导权、地方对中央的服从义务和地方对法律法规的遵守义务,即使地方有税收利益诉求,也缺乏要求分享税权的动力。分税制不在税法规范体系内,却有着高于任何税法规范的约束力,其所确立的基本原则得到税收立法的遵循和细化。“中央不仅掌控了大部分财税资源的分配权,而且几乎垄断了全部财税规则的制定权,因而可以随时全面调整

[23] 中共中央《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》(1993)。

[24] 参见叶必丰:“经济宪法学研究的尝试:分税制决定权的宪法解释”,《上海交通大学学报(哲社版)》2007年第6期,页8。

[25] 国务院《关于实行财政分税制有关问题的通知》(国发[1993]18号)。

[26] 国务院《关于分税制财政管理体制税收返还改为与本地区增值税和消费税增长率挂钩的通知》(国发[1994]47号)。

[27] Olivier Blanchard & Andrei Shleifer, “Federalism with and without Political Centralization: China versus Russia”, *Transition Economies: How Much Progress?* IMF, 2001, Vol. 48, p. 171.

中央和地方的财权分配。”<sup>[28]</sup>分税制决定有关税源选择和税收划分的设计,不仅考虑要增强中央宏观调控能力,也适当兼顾了地方税收利益诉求。考察近20年的税收规范性文件,不难发现这样的遗憾:分税制已经逐渐异化成“各级政府必须完成上级政府下达的税收任务”的包税制;<sup>[29]</sup>税权集中在中央也不是集中在立法机关,而是集中在中央政府,特别是集中在中央财税主管部门。因此,能够完整呈现税权集中的形成及其强化过程的,莫过于中央财税主管部门制定的大量具有普遍约束力的税收规范性文件。

## 二、为什么说分税制是税权集中体制

《预算法实施条例》第6条将分税制定义为:“在划分中央与地方事权的基础上,确定中央与地方财政支出范围,并按税种划分中央与地方预算收入的财政管理体制。”分税制决定要求:“中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中在中央,以保证中央政令统一,维护全国统一市场和企业平等竞争。各地区、各部门都不得超越权限擅自制定或解释税收政策”,可见,分税制决定采取划分税种的思路来调动中央和地方的积极性。划分税种的实质是划分税源——即由税本产生的收益,税收来自于收益,因此,选择税源和保护税本同等重要。“鉴于一国之内,税源共同,所以事实上中央与地方并不能分别独立自主,对其居民或发生在境内之可税事实任意各课各的税捐,而必须有所协调。”<sup>[30]</sup>我国《宪法》没有规定税权的概念,也没有规定税收立法权如何分配,依权能而言,税收立法权可以分为创制权、修正权、解释权和废止权。国务院《全国税政实施要则》(1950)规定,税收立法权和税种开征与停征权、税目税率调整权都归中央,税收优惠的确定权大部分也由中央掌握。

税收立法权和收益权、征管权共同构成税权这一复合型权力,其中,税收立法权决定了中央和地方分别享有哪些税种带来的收入。“财政权在本质上属立法权”,“有关国家和地区之间分配税权的问题,不单纯是财政政策论的问题,而是涉及宪法中的自治体财政权的问题。”<sup>[31]</sup>中央税和共享税由国家税务系统征管,共享税中地方分享部分由国家税务系统直接划入地方国库,地方税由地方税务系统征管。“财政权中以收益权最为重要,惟财政收益须依法为之,故其前提为立法权。”<sup>[32]</sup>地方分享的收益权是由中央直接决定的,而地方分享的征管权属于中央委托地方代理部分行政管理事务。税收立法权集中在中央就意味着税权集中在中央,税权分散强调的是税收立法权向地方分配。中央授权地方决定是否开征、减征、免征或停征某一税种,或授权地方在中央制定的课税要素幅度内选择适用于当地的标准,都称不上是税

[28] 张千帆:“中央与地方财政分权——中国经验、问题与出路”,《政法论坛》2011年第5期,页47。

[29] 包税制曾经是一项历史悠久但备受批评的税制,此处特指下级政府必须保证完成上级下达的税收任务。

[30] 黄茂荣著:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社2011年版,页23。

[31] (日)北野弘久著:《日本税法原论(第五版)》,郭美松、陈刚译,中国检察出版社2008年版,页252。

[32] 葛克昌著:《税法基本问题(财政宪法篇)》,北京大学出版社2004年版,页167。

权分散。除非中央在行使划分权时就直接将地方税的立法权确定给地方,否则,地方分享的收益权和征管权都只是中央授权而已。

“准确地说,中国的分税制并不是一种严格意义上的财政分权,而实际上是一种中央对地方的授权”,<sup>[33]</sup>地方的税收立法权近乎于零。尽管屠宰税、筵席税和牧业税等地方税的开征权曾下放到地方:“屠宰税和筵席税下放地方管理后,各省、自治区、直辖市人民政府可以根据本地区经济发展的实际情况,自行决定继续征收或者停止征收”,<sup>[34]</sup>该授权已随着这几个税种废止而结束。笔者认为,中央开征屠宰税和筵席税就不是为了筹集收入,而下放到地方的决定实际上是中央放弃了这两种收入微薄的税种。屠宰税于2006年1月废止,<sup>[35]</sup>其收入一直很有限。<sup>[36]</sup>牧业税收入也不多。筵席税自1988年起开征,但开征地区和收入都不多,1994年后更是越来越少,很多地方都停征了。<sup>[37]</sup>开征筵席税的政治和经济目的都没有达到,各方评价也很低。国家税务总局1991年就建议停征或撤并该税;财政部1993年向国务院请示停征该税,但有关领导认为公款吃喝盛行,担心取消此税引起误解,暂缓废止;1993年8月,国家税务总局税制改革方案再次建议取消该税,先后经国务院总理办公会议、常务会议和中共中央政治局常委会议同意,但中共中央纪律检查委员会出于党风廉政建设考虑提出了异议,直到2008年1月,筵席税才因调整对象消失被宣布失效。<sup>[38]</sup>

分税制决定规定“中央税、共享税以及地方税的立法权都要集中在中央”,《立法法》进一步明确:“基本经济制度以及财政、税收、海关、金融和外贸的基本制度只能制定法律”;同时,又规定,“尚未制定法律的,全国人民代表大会及其常务委员会有权作出决定,授权国务院可以根据实际需要,对其中的部分事项先制定行政法规”;但禁止概括性授权:“授权决定应当明确授权的目的、范围。被授权机关应当严格按照授权目的和范围行使该项权力。被授权机关不得将该项权力转授给其他机关。”现行税法体系中,法律仅有4部,行政法规20余部,部门规章50余部,涉税细则、公告和通知等税收规范性文件不计其数,中央财税主管部门不仅解释和适用税收法律法规,而且创制了大量税法规范。税收立法权集中在中央异化为集中在中央财税主管部门,现行财政体制充满令人难以理解的逻辑悖论。

全国人大常委会1984年“根据国务院的建议,决定授权国务院在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中,拟定有关税收条例,以草案形式发布试行,再根据试行的经验加以修订,提请全国人大常委会审议”,属于专项授权;而1985年决定“授权国务院对于有关经济体制改革和对外开放方面的问题,必要时可以根据宪法,在同有关法律和全国人大及其常委会的

[33] 刘剑文、熊伟著:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,页47。

[34] 国务院《关于取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金税、工资调节税和将屠宰税、筵席税下放给地方管理的通知》(国发[1994]7号)。

[35] “国务院令第459号”文件宣布《屠宰税暂行条例》废止。

[36] 全国最高收入是2000年的31.77亿元,2005年仅剩16万元。

[37] 北京、天津、上海、广州、深圳始终没有开征,全国最高收入是1989年的800万元,21世纪初仅剩几十万元。

[38] “国务院令第516号”文件宣布《筵席税暂行条例》失效。

有关决定的基本原则不相抵触的前提下,制定暂行之规定或条例,颁布实施,并报全国人大常委会备案。经过实践检验,条件成熟时制定法律”,<sup>[39]</sup>属于综合授权。根据这两次“几乎把所有税收立法事项都授权给国务院”的概括性授权或称空白授权,国务院制定了大量税收暂行条例,实际行使着税收立法权。甚至分税制改革这一调整中央和地方税收关系的重大变革,都是由国务院负责制定政策的,而改革的权力显然不在这两次“授权国务院先行制定调整税收征纳关系的行政法规”的范围内。此后的授权都是具体授权,如《个人所得税法》授权国务院规定储蓄存款利息所得开征、减征、停征个人所得税及其具体办法。

分税制确定的制度模式稳定延续至今,据此,地方财力由地方自有财力以及上级政府的税收返还和转移支付构成,中央通过财政转移支付来促进地区间基本公共服务均等化。中央有税权集中的需要,地方也有财力充足的诉求。由于地方政府在经济发展中起主导作用,在失去税权的同时,地方政府获得了更多的经济权力,几乎可以说是合法拥有了本地国有企业和土地的控制权。地方政府通过私有化和出让土地使用权获得的收入与税收相当,土地财政就是财权分散的典型。<sup>[40]</sup>“拥有土地控制权使得地方政府在制定经济政策促进地方经济发展方面具有非常重要的影响力。”<sup>[41]</sup>除此,地方政府还享有解释和适用税收法律法规的行政权。这些权力可以弥补地方政府不享有税收立法权的缺陷。另外,地方官员对本地事务享有广泛的权力,人事组织权集中在中央,地方官员由上级乃至中央任命,拥有考核权的上级政府可以通过这个途径控制下级政府官员。“中央可以通过地方领导人的人事任命保证地方经济行政权力的配置和地方利益诉求符合国家的宏观经济规划和宏观调控目标。”<sup>[42]</sup>

地方有权在税收法律法规规定幅度内,根据实际情况决定、确定或核定本地区的适用标准,如车船税中车辆的适用税额、纳税人经营娱乐业适用的税率、契税的适用税率、耕地占用税的适用税额、增值税和营业税的起征点、个人所得税减征幅度和期限或车船税定期减征或免征的对象等。被授权的省级政府要报授权的国务院或财政部、国家税务总局备案。“为适当公平分配国家与地方的税源,维持国民生活条件的统一性以及全国整体经济秩序的统一性,以维持课税的公平以及竞争中立性,地方税的立法权,原则上也宜由国家统一立法,而只在一定的限度内,赋予各地方自治团体某种程度的税捐立法权。”<sup>[43]</sup>分税制决定没有具体规定省级及以下政府的税收关系,只是要求:各省、自治区、直辖市以及计划单列市人民政府要根据本决定制定对所属市、县的财政管理体制。《预算法实施条例》要求县级以上地方各级政府应当根据中央和地方分税制的原则和上级政府的有关规定,确定本级政府对下级政府的财政管理体制。“各地区要参照中央对省级分税制模式,结合本地区的实际情况,将分税制体制落实到市、县

[39] 2009年,全国人大常委会废止1984年授权,因其内容已被1985年授权覆盖。

[40] 依据《2010年中央和地方预算执行情况与2011年中央和地方预算草案的报告》,2010年全国国有土地使用权出让收入29109.94亿元,完成预算213.2%,财政收入超过1/3来自土地财政。

[41] 许成钢:“政治集权下的地方经济分权与中国改革”,载吴敬琏主编:《比较》(总第36辑),中信出版社2008年版,页12。

[42] 吴越著:《经济宪法学导论——转型中国经济权利与权力之博弈》,法律出版社2007年版,页330。

[43] 陈清秀著:《税法总论》,台湾元照出版有限公司2010年第6版,页85。



级,有条件的地区可落实到乡级。”〔44〕然而,省级及以下政府的税收关系始终没有理顺:省级、地市级政府根据各自的省情、市情决定其与下级政府的税收关系,造成了地方税收收入过多集中于省级、地市级财政,县乡财政却日益困难的结果。

省级、地市级财政莫不效仿中央财政,“不断集中自己的税权,下放和推诿事权,最终导致了县乡基层财政的普遍吃紧和普遍困难,事权的重心基本上都压到了基层。”〔45〕为配合2002年所得税收入分享改革,财政部再次要求:“合理界定省以下各级政府的事权范围和财政支出责任、合理划分省以下各级政府财政收入、进一步规范省以下转移支付制度。”〔46〕与发达国家相比,我国社会保障事权基本上都由地方承担,这是极不合理的:基本养老保险基金刚刚实现了省级统筹,其他社会保险基金由省级以下统筹。“当面对财政压力时,各级政府都试图把支出责任转移给下级政府,而尽可能保留更多的收入。各级政府间成本的分摊更多的是由其相对权力决定的。结果,较低级次政府倾向于不履行支出责任,剩余收入按其意愿支配。”〔47〕要改变事权过于向地方分散的现状,首先应当集中的是社会保险,《社会保险法》第64条第3款规定:“基本养老保险基金逐步实行全国统筹,其他社会保险基金逐步实行省级统筹。”另外,由于各省的发展阶段和省情差别很大,如广东省和湖北省同时对本省的分税制进行了调整,方向却南辕北辙:广东省调高省级财政分享税收的比例、增强省政府的宏观调控能力,湖北省下划省级共享税收收入、适当下移财力。〔48〕

### 三、中央竭力抑制地方分权的冲动

单一制和联邦制国家都有地方财政,我国地方财政属于依存中央型:地方财政依赖中央通过行使划分权而分配给地方的预算收入。由于法律法规没有清晰界定各级政府的事权,因此,中央可以按照自己的意愿来划分税源,任意性很强。地方自有财力是由地方依据税收法律法规取得的收入,而地方获得上级政府的税收返还和转移支付,则分别是分税制改革时对地方既得利益的承诺和对地方自有财力不足的补充。由于中央需要根据地方自有财力不足的情况来决定转移支付的数额,地方自然很有动力向中央展示尽可能大的财政缺口。“中国的各级政府间财政关系感觉总是不太顺,也不太科学,哪一级政府该做哪些事情不是很清楚。”〔49〕尽管

〔44〕 财政部《关于完善省以下分税制财政管理体制意见的通知》(财地字[1996]24号)。

〔45〕 刘丽著:《税权的宪法控制》,法律出版社2006年版,页174。

〔46〕 国务院《关于完善省以下财政管理体制有关问题的意见》(国发[2002]26号)。

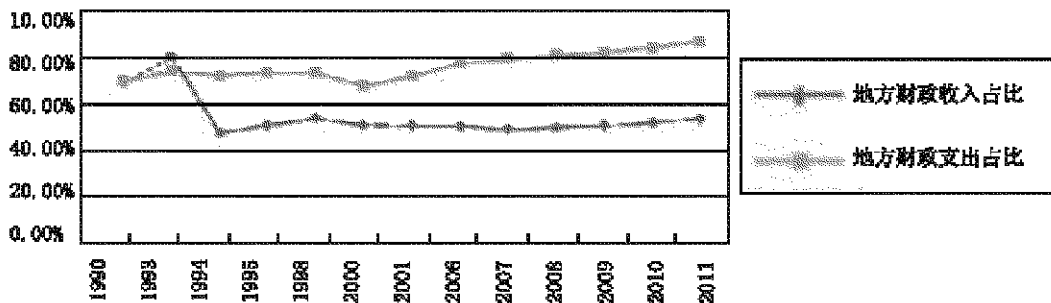
〔47〕 (美)阿瑟·侯赛因、尼古拉斯·斯特恩:《中国的公共财政、政府职能与经济转型》,王桂娟译,吴敬琏主编:《比较》(总第26辑),中信出版社2006年版,页34。

〔48〕 广东省《调整完善分税制财政管理体制实施方案》(粤府[2010]169号);湖北省《关于进一步调整和完善分税制财政管理体制的决定》(鄂政发[2010]64号)。

〔49〕 (美)罗依·伯尔:“关于中国财政分权问题的七点意见”,张通、滕霞光整理,载吴敬琏主编:《比较》(总第5辑),中信出版社2003年版,页179。

地方的税收征收率已经大为改善,<sup>[50]</sup>但是,为了克服信息偏在而产生的道德风险,中央仍然通过下达税收任务的方法来防止税源过度流失。各级财政每年都必须完成中央和上级政府逐级下达、层层分解(甚至加压)的税收任务,分税制已异化成包税制。

图 地方财政收入和支出占全国的比重



税权持续向中央集中,事权却不断向地方分散,地方财政支出占比持续攀升:从1990年的67.42%上升到2011年的84.84%;而地方财政收入占比在分税制改革前甚至高于地方财政支出占比:1993年达到77.98%,次年下降到44.3%,此后稳定在45%—51%之间。地方财政支出占比体现了地方事权多寡,可见,地方事权正在不断增加。地方财政收入占比的变动幅度不大,与2001年开始税费改革密切相关。分税制改革后,预算外收入急剧增长,迅速成为地方财政主要收入:预算外收入占税收的比重从60%上升到20世纪末接近100%,省级以下政府的情况更严重,超过100%很常见,而且,预算外收入不受预算约束,由政府自收自支,在财政体制外循环,这使得地方没有什么动力去要求分享税权。税费改革启动后,预算外收入逐渐纳入预算统一管理,制度外收入逐渐消失;政府性基金和行政事业性收费中符合费改税条件的,还要适时择机改成税;其他大部分收入要纳入非税收入范畴来管理,分成比例按照所有权、事权和相应的管理成本来确定。

除此,地方可以获得的国有土地使用权出让和国有企业私有化收益日渐减少,尽管地方发行公债的限制没有放开,隐性债务却大幅膨胀,财政风险与日俱增,这使得地方开始出现零星的分权诉求。简言之,当地方能够找到替代税收的其他财源的可能性减小,而只能被动接受税收返还和转移支付时,地方就必然回到正式的财政体制内来主张分权。2007年,中共中央十七大报告提出用“财力与事权相匹配”来处理中央和地方财政关系,替代了“财权与事权相匹配”的说法,实际上修正了通过财权分散来实现地方事权的思路,确立了“财权相对集中、财力相对分散”的观点,换言之,地方事权实现的关键是地方获得足够财力而不是享有充分财权。某种程度上说,地方政府非税收入权无序扩张是税权集中所致,反过来,这也成为中央持续收紧税权的理由。

另外,中央在税权集中后任意制定税收优惠政策,滥用税收减免权,使得地方以同样的任

[50] 税收征收率可以根据经济数据测算,但很难精准。一般认为,分税制改革前不足50%,现已超过70%。

意来应对。如中央规定的外商投资企业和外国企业所得税两免三减半的税收优惠政策,地方付诸实施时几乎都突破了政策底线,异化为五免五减甚至十免十减,这种粗放式税收竞争从来没有停止过,是底线竞争(race to the bottom)的税收竞争理论的真实演绎。

当前学界对中央和地方税收关系的普遍看法是:地方财力紧张、中央财力雄厚,因此,中央要下放税权。笔者认为,这样的见解有失偏颇,我国真正的问题不在于税权集中,而在于事权太过分散。地方分享税权的冲动正是由于其承担过于繁重的事权诱发的。要改变这一局面,笔者同意,中央和地方的事权划分必须确立“外部性由谁承担、信息的复杂程度和激励相容”等标准,“除了适度上收事权,适度集中中央政府的支出责任外,还有一种思路,是加强人口的流动。”<sup>[51]</sup>概言之,无论是要促使基本公共服务均等化,还是要实现财力与事权相匹配,都要解决好事权在中央和地方的合理分配问题。“中央政府承担的主要责任是稳定经济,实现最公平的收入分配,以及提供某些严重影响到全社会所有成员福利的公共产品”,“地方政府负责提供那些主要与其辖区居民利益相关的公共产品和服务”<sup>[52]</sup>

公平和效率是评价一个国家或地区的税制是否成功的两大指标,分税制在效率指标上的得分肯定很高,因为,税收收入一直超速增长。<sup>[53]</sup>经济体制改革早期,地方政府最关注经济增长的动力问题,以培植税本、涵养税源,而不会特别关心如何征税,反而是想尽办法通过免税来引资,政府间税收竞争的激烈程度可以想见。“地方课税自主权的行使,涉及税源的掌握、分配及国民负担的均衡问题,乃至涉及国家整体经济发展等各个面向问题。”<sup>[54]</sup>地方竞相擅自提供税收优惠,侵蚀了中央税权,势必减损税法规范的效力。《税收征收管理法》规定,“任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自做出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。”财政部、国家税务总局发布了一系列收紧税收减免权的规章和规范性文件。

鉴于税收减免权越收越紧,地方开始在财政支出决定权上绞尽脑汁,特别是通过财政奖励达到税收减让目的,如鹰潭模式。“政治集权下的官员考核制度界定了地方政府的激励结构,经济分权则给予了地方政府必要的经济决策权以保障这种激励效应的有效性,经济分权与政治集权紧密结合的中国式分权模式才是理解地方政府行为模式的关键线索。”<sup>[55]</sup>依据《个人所得税法》,个人股东取得的股权转让所得应当缴纳个人所得税,然而,财政部、国家税务总局决定,自1994年1月1日起,对个人股东取得的股票转让所得暂免征税;<sup>[56]</sup>又决定,自2010年1月1日起,对个人股东取得的上市公司限售股转让所得按照财产转让所得适用20%的税

[51] 楼继伟:“中国需要继续深化改革的六项制度”,载吴敬琏主编:《比较》(总第57辑),中信出版社2011年版,页5-9。

[52] (美)华莱士·E·奥茨著:《财政联邦主义》,陆符嘉译,译林出版社2012年版,页19-20。

[53] 税收增长率最好的是2007年的31.3%,其次是1993年不寻常的29%;最差的是2008年的9.7%。

[54] 陈清秀著:《现代税法原理与国际税法》,台湾元照出版有限公司2010年第2版,页68。

[55] 陈刚、李树、余劲松:“援助之手还是攫取之手?——关于中国式分权的一个假说及其验证”,《南方经济》2009年第7期,页4。

[56] 财政部、国家税务总局《关于股票转让所得暂不征收个人所得税的通知》(财税字[1994]40号)、《关于个人转让股票所得继续暂免征收个人所得税的通知》(财税字[1998]61号)。

率征收个人所得税。该税由资金账户开户的证券机构所在地的主管税务机关征管,所得由中央和地方按照 60%:40% 的比例分享。“个人转让限售股或发生具有转让限售股实质的其他交易,取得现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益均应缴纳个人所得税。限售股在解禁前被多次转让的,转让方对每一次转让所得均按规定缴纳个人所得税。”〔57〕

为了吸引税源,江西省鹰潭市决定以财政奖励方式诱使纳税人将资金账户转户到其市辖区的证券机构,再进行限售股减持交易,纳税人因此被奖励相当于其缴纳的个人所得税地方分享部分的 80%,即应纳税额 32% 的资金。纳税人如果愿意将奖励资金全部留在鹰潭市投资置业的,奖励比例还可以再提高 10%。〔58〕这种做法被很多地方模仿,有的还规定,“介绍他人来我市转让了上市公司限售股的单位和个人,按个人所得税实得部分的 5% 给予奖励。”〔59〕财政部、国家税务总局决定对个人股东股票转让所得暂免征税,又对个人股东限售股转让所得恢复征税,都是由税收规范性文件规定的,地方政府决定从个人所得税地方分享部分中提取大部分资金奖励纳税人,还是用规范性文件规定的,到底算不算违法呢?笔者认为,这一问题很难回答,中央财税主管部门的税收规范性文件毕竟不具有强制约束力。税法领域存在大量税收规范性文件,确实对税收执法有直接指导作用,然而,其内容常常超过解释和适用的界限,而产生创制税法规范的效果,但是,其法律效力始终是存疑的。

省级政府处理这类冲突时,一般会维护中央:“少数地方采取财政安排奖励经费的办法,引进上市公司在当地转让限售股,对其缴纳的个人所得税地方所得部分予以返还的做法,违反了国家严禁先征后返的有关规定,违背了个人所得税法目的,削弱了财政调控能力,必须坚决予以制止。”〔60〕纳税人将资金账户转移到外地的证券机构,是纳税人通过变换限售股减持的交易地来避税的行为,遭遇转户的证券机构的经济利益及其所在地政府的税收利益都受到不利影响。笔者将这种发生在没有行政隶属关系的中央财税主管部门和地方政府之间的冲突称为斜向府际税收竞争,它的发生缘于我国税收法定程度不高、收益权属不清和征管力度不够。与对劳动所得普遍征税不同,对资本利得征税不是各国税法的通例,我国个人纳税人也不见得能够接受,这就为鹰潭模式的实质正当性提供了民意基础。“只要资本利得按照优惠税率课税或者根本不课税,纳税人就会想办法让特定类型的交易符合税收优惠条件。”〔61〕另外,即使鹰潭模式的形式合法性存有瑕疵,也很难追究其法律责任。

如果说鹰潭模式是地方政府利用中央财税主管部门反复无常的税收政策争夺税源的典型,夭折的芜湖新政就是地方政府通过财政补助创造税源的特例:2012 年期间,在芜湖市区购

〔57〕 财政部、国家税务总局《关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》(财税[2009]167号)、《关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》(财税[2010]70号)。

〔58〕 江西省鹰潭市《鼓励个人在鹰潭市辖区证券机构转让上市公司限售股的奖励办法》(2010),《发展总部经济、楼宇经济和鼓励个人转让上市公司限售股实施方案》(2010)。

〔59〕 江西省吉安市《关于鼓励个人在吉安市辖区内证券机构转让上市公司限售股的奖励办法(试行)》(2010)。

〔60〕 江西省财政厅《关于纠正地方自行制定变相返还税收政策的通知》(2011)。

〔61〕 (美)维克多·瑟仁伊著:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社 2006 年版,页 264。

买自住普通商品住房(含二手住房),在办理产权登记时,财政部门给予所纳契税100%的补助。对购买新建自住商品住房面积在90M<sup>2</sup>及以下70M<sup>2</sup>以上,以及70M<sup>2</sup>及以下的,财政部门再给予50元/M<sup>2</sup>购房补贴;财政部门再给予150元/M<sup>2</sup>购房补贴。<sup>[62]</sup>政策公布后,引起公众热议,主流观点指责其本意是救市,违背中央调控房地产市场的意图。通知出台仅4天,芜湖市政府就宣布暂缓执行,称社会各界提出了有益的参考意见,配套实施细则需要研究完善。可见,地方税收利益诉求是禁而难止的。“每一层次的政府都各自有确定收入与支出事项的决策过程。然而,在不同层次的政府,收入与支出决策是相互依赖的。”<sup>[63]</sup>

另一个例子是国务院2002年决定实施的所得税收入分享改革:中央因此增加的收入全部用于对地方主要是中西部地区的一般性转移支付。除铁路运输、国家邮政、四大商业银行、三大政策性银行以及海洋石油天然气企业缴纳的所得税继续作为中央收入外,其他企业所得税和个人所得税收入按照60%:40%由中央与地方分享。<sup>[64]</sup>世界大国中极少由地方税务系统负责个人所得税征管,我国是个例外。所得税收入分享改革致使中央收紧工资薪金所得费用减除标准(简称标准)调整权。《个人所得税》1980年制定时确定了800元的标准,由于定得太高,主要适用于外国人,且收入很少;后来,对在中国境内有住所、取得个人收入的中国公民另行征收个人收入调节税,设定了400元的标准。<sup>[65]</sup>到20世纪末,人们收入水平大幅提高,很多人超过了800元的标准,不少较发达地区竞相提高了标准:如广州、深圳1600元、上海1400元、北京1200元等。《个人所得税法》2005年10月修正时将标准统一上调到1600元,自此严格禁止地方自行提高标准。鉴于地方擅自提高标准会导致中央财政减收,财政部、国家税务总局发布了一系列规范性文件禁止地方任意调整标准,如“部分地区违反税法和全国统一规定,擅自提高个人所得税工资、薪金所得费用扣除标准和扩大不征税项目的适用范围,违背了依法治税的原则”,“擅自提高个人所得税费用扣除标准和扩大不征税项目适用范围的文件规定,各级税务机关一律不得执行,已执行的要停止执行”<sup>[66]</sup>

#### 四、中央如何兼顾地方税收利益诉求

中央竭力抑制地方分权的冲动并不意味着不需要兼顾地方税收利益诉求,典型例子是证券交易印花税(简称证交税)这一最先由地方先行开征的税种转为共享税,虽然中央不断提高分享比例、任意调整税率,但证交所的所在地却始终分享收益。严格来说,这不是一个新税种,

[62] 安徽省芜湖市《关于进一步加强住房保障改善居民住房条件的若干意见》(2012)。

[63] (美)小罗伯特·D·李、罗纳德·W·约翰逊、菲利普·G·乔伊斯著:《公共预算制度(第七版)》,扶松茂译,上海财经大学出版社2010年版,页368。

[64] 国务院《所得税收入分享改革方案》(国发[2001]37号)。

[65] 国务院《个人收入调节税暂行条例》1993年并入《个人所得税法》。

[66] 财政部、国家税务总局《关于严格执行个人所得税费用扣除标准和不征税项目的通知》(财税[2004]40号)。

而是对证券交易(仅限于股票交易)征收的印花税,但其课税要素完全不同于印花税而自成体系,特别是税率、征收方式和分享比例。由于种种原因,分税制决定“开征证券交易税”的设想没有实现,至于证交税开征时所预想的调控证券交易行为、维护证券市场稳定的目标也没有达到。深圳市最先开征此税:“凡在深圳市内书立股权转让书据(包括上市股票和企业内部发行的股票在买卖、继承、赠与、分割等所立的书据)的单位和个人,均应按规定缴纳印花税。股权转让书据按书据转让时市场价格的金额,依6‰的税率纳税。”<sup>[67]</sup>该税的征收对象是股权转让书据,属于《印花税暂行条例》第2条规定的征税对象:产权转移书据是应纳税凭证,即产权的买卖、继承、赠与、交换、分割等所立的书据。

深圳市1990年11月将证交税纳税人扩大到股票交易买方,世界上只有我国和澳大利亚采用这种双边征收方法;1991年10月,为了刺激低迷的股市,深圳市将证交税下调到3‰;上海市1991年10月开始对股票交易双方征收税率为3‰的证交税。中央默许了两地通过开征证交税来抑制证券市场过热的做法,证监会1992年成立,此后,证券交易量大增、税收迅猛增长,中央开始上收税权:“股份制试点企业向社会公开发行的股票,因购买、继承、赠与所书立的股权转让书据,均依书立时证券市场当日实际成交价格计算的金额,由立据双方当事人分别按3‰的税率缴纳印花税。”<sup>[68]</sup>分税制改革后,中央开始使用证券(股票)交易印花税的概念,将其改成共享税,上收税权:按照中央与地方各50%来分享收入,这与印花税其他税目都属于地方税不同。出于尊重深圳和上海在证券市场初创期的努力及保护其既得利益,实际上按照30%:70%的比例由中央和地方分享。证交税演变成由中央完全控制的共享税,逐渐成为中央财政主要收入,预算编制时单列,调控目标越来越模糊。

概言之,证交税的税率、征税方式和分享比例的历次调整都缺乏税收立法所必须具备的依据、条件和程序。最典型的是财政部、国家税务总局2007年5月30日突然宣布税率由1%上调至3%,此时,证券市场处于大牛市,证券交易数量和金额庞大,不出意料,当年证交税高达2005亿元,占全国税收收入的7.05%,是前一年的10.17倍,甚至超过当年内地上市公司分红总额。与其说政府通过证交税来抑制证券市场过热,还不如说政府藉此到交投活跃的证券市场分了一杯羹,而且,由于证交税的征收对象是股权转让书据、无关股票价格涨跌,政府的买卖“稳赚不赔”。证交税由证券机构代扣代缴,征收率几乎达到100%。2008年,财政部、国家税务总局决定将征收方式调整为仅对出让方征收,倒是值得肯定。

而分享比例调整更是没谱,国务院先后决定:自1997年1月1日起,调整为中央80%,地方20%,理由是:进一步规范证券交易市场,妥善处理中央与地方的分配关系,增强中央宏观调控能力;<sup>[69]</sup>自1997年5月10日起,调高证交税的税率,并要求将新增加的收入,全部作为

[67] 深圳市《关于对股权转让和个人持有股票收益征税的暂行规定》(1990)。

[68] 国家税务总局等《股份制试点企业有关税收问题的暂行规定》(国税发[1992]137号)。

[69] 国务院《关于调整证交税中央与地方分享比例的通知》(国发[1996]49号)。

中央财政收入。为简化手续,实行合并计算、总额分成,调整为中央88%,地方12%;〔70〕自2000年10月1日起,分三年调整到中央97%、地方3%,中央每年调高3%。理由稍稍改变为:妥善处理中央与地方的财政分配关系,增强中央宏观调控能力。〔71〕这一分享比例延续至今。此外,税率在1997-1999年的三次调整,由国务院发布通知,而2001、2005、2007、2008年的四次调整,由财政部、国家税务总局称经国务院批准下发通知。“经国务院批准”究竟是什么性质呢?是概括性地授予中央主管部门调整税率的权力还是逐次审批调整税率的行为呢?可见,中央财税主管部门在课税要素决定方面占据绝对主导权。

研究中央如何兼顾地方税收利益诉求问题最好通过分析共享税或地方税。“在一个典型的集权国家,中央政府征收所有主要税种。这些税种的立法权的所有方面都集中在中央政府,地方政府也不会牵涉到其实施或管理中。中央政府主要依据地方财政法向地方政府分配税收收入。”〔72〕分税制决定仅确定了增值税、资源税和证券交易税三种共享税,经过多次调整,多个地方税调整为共享税,地方税一直缺乏主体税种。营业税和增值税同为共享税,但营业税大部分收入归地方、由地方税务系统征管,增值税大部分收入归中央、由国家税务系统征管。增值税扩围、覆盖营业税后,地方财力可能受到影响,主体税种缺位问题更加突出。“在各级政府税收协调所允许的范围内,扩大较低级次政府的征税权。对于广大城市的基层政府而言,土地税可以成为政府税收主要来源的一种不错选择。”〔73〕

中央能够感受到地方税收利益诉求越来越强烈,因此,制定税收政策时必须回应地方诉求,例如,2010年1月4日,国务院批复海南建设国际旅游岛上升为国家战略,继而决定在海南省开展境外旅客购物离境退税和离岛旅客免税购物政策试点,“离境退税政策是指对境外旅客在退税定点商店购买的随身携运出境的退税物品,按规定退税的政策。离境退税税种为增值税”〔74〕“离岛免税政策是指对乘飞机离岛(不包括离境)旅客实行限次、限值、限量和限品种免进口税购物,在实施离岛免税政策的免税商店内付款,在机场隔离区提货离岛的税收优惠政策。离岛免税政策免税税种为关税、进口环节增值税和消费税”〔75〕

还有一个例子是资源税改革,资源税由从量计征转向从价计征的改革选择了新疆这一石油和天然气资源集中,但开采、开发比例较低的地区试点:自2010年6月1日起,在新疆开采原油、天然气缴纳资源税的纳税人,实行从价计征,税率为5%,大幅提高了新疆的财政收入,〔76〕贯彻了中央“援疆政策”中“输血与造血并重”的思路,也符合西部大开发中“发展与保

〔70〕 国务院《关于调整证券(股票)交易印花税税率的通知》(1997年5月9日);财政部、国家税务总局《关于调整证券(股票)交易印花税税率有关预算管理问题的通知》([97]财预明电字第2号)。

〔71〕 国务院《关于调整证交税中央与地方分享比例的通知》(2000年9月29日)。

〔72〕 Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*(Vol. 1), International Monetary Fund, U. S.: Washington D. C., 1996, p. 55.

〔73〕 阿琴·侯赛因等,见前注47,页53。

〔74〕 财政部《关于在海南开展境外旅客购物离境退税政策试点的公告》(2010年第88号)。

〔75〕 财政部《关于开展海南离岛旅客免税购物政策试点的公告》(2011年第14号)。

〔76〕 财政部、国家税务总局《新疆原油天然气资源税改革若干问题的规定》(财税[2010]54号)。

护并重”的要求。自2010年12月1日起,改革试点扩大到内蒙古、甘肃、四川、云南、西藏等其他11个西部省区;自2011年11月1日起,原油、天然气从价计征模式推广到全国。除此,资源税的征税对象、从价计征模式的适用范围还将进一步扩大,进而实现资源税改革“有效筹集地方财政收入、提高资源和能源利用效率”的目标。

然而,中央必须兼顾但不是顺从地方税收利益诉求。例如,国务院2011年1月27日通过新华社宣布:“常务会议原则同意在部分城市进行对个人住房征收房产税改革试点,具体征收办法由试点省、自治区、直辖市自行制定。”但此前一天公布的常务会议制定的“新国八条”,其第三条“调整完善相关税收政策,加强税收征管”仅仅涉及营业税、土地增值税,只字未提授权重庆和上海试点征收房产税。<sup>[77]</sup>自2011年1月28日起,上海市对本市居民家庭在本市新购且属于该居民家庭第二套及以上的住房和非本市居民家庭在本市新购的住房征收房产税;而重庆市则将个人拥有的独栋商品住宅、个人新购的高档住房以及在重庆市同时无户籍、无企业、无工作的个人新购的第二套以上的普通住房纳入首批征收房产税的住房。试点征收收入归入地方财政。<sup>[78]</sup>《房产税暂行条例》规定“个人所有非营业用的房产免纳房产税”,重庆和上海的方案都突破了征税范围,课税要素设计也不同于房产税,相当于开征了一个新税种。中央和地方在房产税改革问题上存在较大分歧:上海、重庆向国务院申请房产税改革试点是为了将征税范围扩大到个人住房,而中央倾向于整合房产税和城镇土地使用税,“研究推进房地产税改革”。<sup>[79]</sup>虽然中央在“同意房产税改革试点”时表现得匆忙,但其后明确要求“个人住房房产税试点地区取得的房产税收入,要专项用于保障性安居工程”,<sup>[80]</sup>使得地方无法自主决定相关税收的用途,无异于中央再度收紧了税权。

相比之下,增值税转型和扩围改革试点完全由中央选择试点地区。转型时,中央选择了东北老工业基地、中部老工业基地、内蒙古东部五盟市和汶川地震受灾严重地区等进行改革试点。由于2008年全球金融危机肆虐,国务院决定修改《增值税暂行条例》,推动增值税转型在全国范围实施。扩围时,中央选择了上海市交通运输业和部分现代服务业等开展改革试点。自2012年1月1日起,国务院在部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点,逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税。试点期间,原归属试点地区的营业税收入,改征增值税后收入仍归属试点地区。试点期间收入归属保持不变,原归属上海市的营业税收入,改征增值税后仍全部归属上海市,改征增值税税款滞纳金、罚款收入也全部归属上海市。改征增值税收入不计入中央对上海市增值税和消费税税收返还基数。因营业税改征增值税试点发生的财政收

[77] 上海市《开展对部分个人住房征收房产税试点的暂行办法》、重庆市《关于进行对部分个人住房征收房产税改革试点的暂行办法》2011年1月27日发布。

[78] 重庆个人住房房产税的征收率99%,相关税收1亿元,全部用于公共租赁房的建设和维护。参见徐旭忠、张翊:“重庆一年征收房产税一亿元”,《经济参考报》2012年2月3日,第6版。

[79] 《国民经济和社会发展第十二个五年规划(2011-2015)》。

[80] 财政部《关于切实做好2012年保障性安居工程财政资金安排等相关工作的通知》(财综[2012]5号)。



人变化,由中央和上海市按照现行财政体制相关规定分享或分担。<sup>[81]</sup>

能够证明中央兼顾、而不是顺从地方税收利益诉求的典型例子是“加名税”。2011年7月4日,最高人民法院《关于适用〈中华人民共和国婚姻法〉若干问题的解释(三)》对婚前财产权属作了明确的解释,使得个别夫妻决定在仅署一方姓名的婚前财产中加署另一方的姓名。南京、成都、青岛、泉州、苏州、无锡等城市认为这种行为属于房屋权属变更,被加署姓名的人就是契税纳税人,决定对加名行为征收契税,引起当事人的不满和公众热议,被称为加名税。对此,财政部、国家税务总局解释道:“婚姻关系存续期间,房屋、土地权属原归夫妻一方所有,变更为夫妻双方共有的,免征契税。”<sup>[82]</sup> 追根溯源,国家税务总局从来都认为,在婚姻法或继承法调整范围内发生的房屋权属变更行为,不应当征收契税,例证有二:其一,“因夫妻财产分割而将原共有房屋产权归属一方,是房产共有权的变动而不是现行契税政策规定征税的房屋产权转移行为。因此,对离婚后原共有房屋产权的归属人不征收契税”<sup>[83]</sup> 其二,“对于《继承法》规定的法定继承人继承土地、房屋权属,不征契税,但是,非法定继承人根据遗嘱承受死者生前的土地、房屋权属,属于赠与行为,应征收契税。”<sup>[84]</sup> 而北京市规定的“夫妻之间共有财产加名是不涉税的”,<sup>[85]</sup> 缘于其不涉及房屋权属变更。

地方政府匆忙决定对夫妻加名征收契税,实际上是越权行为。地方政府只享有在《契税暂行条例》规定幅度内确定税率的权力,此次征税决定实际上超越了其所能行使的权限。是否对夫妻加名行为征收契税,只有财政部和国家税务总局才有权解释。以下继续分析“免征”、“不征收”、“不征”契税等概念的区别:首先,免征表示这一行为本身属于契税征收范围,只是立法者决定免于征税而已,这种情况一般是有期限的暂免征收,而不是永久免征;其次,不征收或不征都表明这一行为本身不在契税征收范围内。可见,财政部、国家税务总局作出免征契税的决定,实际上是一种税收优惠,而不仅仅是法律解释。然而,在我国,“由于税收法律的缺失、行政机关权力的无限制行使以及立法机关近乎放任的授权,加之税法本身所具有的经济性、技术性和复杂性等特征,在税法解释领域,税法行政解释已经占据了最主要的地位,实际上起到了准立法的作用。”<sup>[86]</sup> 换言之,财政部、国家税务总局设定了夫妻加名免征契税的税收优惠,而没有顺从地方税收利益诉求。

## 五、结 论

财政分权是一个世界性潮流,单一制和联邦制国家都出现财政分权现象。税权可否适度

[81] 财政部、国家税务总局《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号)。

[82] 财政部、国家税务总局《关于房屋、土地权属由夫妻一方所有变更为夫妻双方共有契税政策的通知》(财税[2011]82号)。

[83] 国家税务总局《关于离婚后房屋权属变化是否征收契税的批复》(国税函[1999]391号)。

[84] 国家税务总局《关于继承土地、房屋权属有关契税问题的批复》(国税函[2004]1036号)。

[85] 北京市地方税务局等《关于加强房屋交易税收管理工作的通知》(京地税第2009120号)。

[86] 孙健波著:《税法解释研究——以利益平衡为中心》,法律出版社2007年版,页223。

分散?这一问题并没有标准答案。财政联邦主义“不限于联邦制国家。有些联邦制国家具有非常集权的财政制度,而在有些单一制国家地方政府则有能力使用自己的收入在很大程度上满足自己的需要”〔87〕。从域外经验来看,既有美国的高度分权、日本的相对分权模式,也有德国的相对集权和法国的高度集权模式。税权集中和税权分散只是相对的,没有绝对的集权,也没有绝对的分权,只有分权程度高低之分。分税制改革后,我国中央和地方的税权分配由相对集中逐步走向高度集中,而支持税权集中强化的理由莫过于其极高的效率。

笔者考察近 20 年的税收规范性文件,不可能穷尽所有,而只是择取其中最具代表性的立法例,笔者相信,从浩如烟海的文件中选取能够展现税权集中的形成及强化轨迹的内容是可行的方案。分税制决定在划分中央与地方预算收入时确立了以下标准:将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税;将同经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税;将适合地方征管的税种划为地方税。以上标准具有一定的指导性,更重要的是由谁负责划分。虽然不是所有问题都可以通过立法来解决,但是,想要提高中央和地方税收关系的法治化程度,最妥适的途径仍然是制定法律,特别是制定《财政收支划分法》。

2003 年底,中共中央决定“在统一税政前提下,赋予地方适当的税政管理权”〔88〕到 2011 年,进一步明确“逐步健全地方税体系,赋予省级政府适当税政管理权限”〔89〕。税政管理权限适度下放既是完善分税制的重要措施,又意味着新一轮税制改革的重点将转向地方税制改革。有关税政管理权的认识有两种观点:其一,仅指税收政策管理权。其二,包括税收政策管理权以及税收立法权、征管权和收益权。向地方适度赋予的究竟是多大范围内的税政管理权限呢?这种赋权可能通过法律实现吗?问题的答案预示着税权分配未来的走向。

“从总体上看,综合我国市场经济发展初期的各种因素,应在实行集权以后再实行适度分权,这在中国大概是一种较为适当的改进路径。”〔90〕笔者赞同,地方税立法权只能由中央行使,但是,应当给地方充分表达利益诉求的机会。地方税立法权集中在中央,中央当然要承担更重的向自有财力不足地区转移支付的责任。税权集中本身没有太大的问题,但是,税权集中在中央财税主管部门,就违背了分税制的初衷。相比之下,在宪法上明确规定中央和地方预算收入的划分权只能由全国人大行使更加重要。从近 20 年的税收规范性文件来看,不管是税种自身课税要素的设计还是税收在中央和地方之间分配比例的调整,都越来越复杂精细,任何一个技术细节都会直接影响税收征纳双方的权利义务、税务机关的税收征收率和纳税人的税法遵从度。无论采取税收分成还是税权分散模式,都需要很高的立法智慧。

(责任编辑:邓 峰)

〔87〕 董礼胜著:《欧盟成员国中央与地方关系比较研究》,中国政法大学出版社 2000 年版,页 442。

〔88〕 中共中央《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》(2003)。

〔89〕 见前注〔79〕。

〔90〕 张守文著:《财税法疏议》,北京大学出版社 2005 年版,页 77。