摘要

分税制是根据市场经济原则和公共财政理论确立的一种分税分级财政管理制度，它是国际上市场经济国家通行的一种财政分配体制。1994年的分税制改革是我国财政制度变迁史中具有里程碑意义的重大变革，实施十多年来，在建立收支稳定增长机制、规范政府间财政分配关系、提高经济领域中公共支出效率等方面取得了一定成效，同时也暴露出了不少问题，特别是分税制对我国欠发达地区的影响尤为突出。因此，考察我国欠发达地区经济发展的特点，分析分税制在欠发达地区存在的问题及其成因，研究促进欠发达地区税制改革，具有重要的理论价值和现实意义。

在深入研究国内外税制改革资料的基础上，首先，对分税制相关概念进行界定，并对欠发达地区的划分进行合理性说明；其次，从财政收入结构、税制结构特点、税收管理制度三方面对分税制在欠发达地区的实施现状进行分析；最后，分别从分税制体制本身这个微观层面和政治、经济、文化等宏观层面对分税制运行在我国欠发达地区出现的问题进行成因分析。

完善分税制体制，促进欠发达地区发展应从两个角度提出解决对策：（1）针对微观因素，完善分税制体制的相关对策，主要包括：赋予地方政府适当的税收权限，改革现有转移支付模式，优化税制结构，健全税种设置等；（2）针对宏观因素，完善对欠发达地区的帮扶政策，具体建议包括：促进欠发达地区各政府发展地区经济，增加税收；推进政府改革，压缩行政成本；向发达地区学习政府财政管理体制。只有从这两方面共同努力，才能彻底解决分税制在我国欠发达地区存在的问题，进一步完善我国公共财政体制，缩小地区差距。

关键词 ：分税制；税制改革；事权；财权；支出责任；欠发达地区

I

导论

为适应社会主义市场经济发展的需要，1994年我国开始进行财政体制改革，改变过去的收支包干制，实行分税制。分税制改革实施十余年来，在建立收支稳定增长机制、规范政府间财政分配关系、资源优化配置、提高经济领域中公共支出效率等方面取得了一定成效，但也暴露出了不少问题，如地方政府事权与财权的严重不匹配、县乡财政困难无力提供公共产品与服务、加剧东西部发展差距等。我国的欠发达地区大多分布在西北部地区，分税制的不利影响导致了许多问题，这对我国实现共同富裕，未来经济的均衡发展，实现国家全面现代化都有深远的意义。因此，本文以西北部欠发达地区的陕西省为研究对象，试图通过对该地区经济结构、税制特点、税收管理等因素的考察，从制度、经济、文化等层面探讨分税制在欠发达地区存在的问题及其成因，同时，在借鉴国外经验和立足该省实际情况的基础上，对完善欠发达地区分税制财政体制提出思路和对策。

## 0.1 选题的意义

现代国家的竞争实质是经济地位上的竞争，而财政管理体制是从源头上对经济发展产生影响。重视税制在不同经济发展地区的运行状况，有利于保持一国经济在各区域的协调发展，才能从整体上保持经济增长势头。根据我国欠发达地区经济发展特点，分析分税制在欠发达地区存在的问题及其成因，研究欠发达地区税费改革，提出解决这些问题的思路和对策，不仅具有理论价值，而且具有现实意义。

### 0.1.1 选题的学术意义

（1）系统研究和考察地方政府尤其是欠发达地区各级政府实施分税制的现状，用税费改革理论与方法促进税制模式的更新，能够为地方政府财政体制的完善提供公共财政学的理论依据，使分税制能够灵活适应客观环境，并使相关理论方法更加完善。

1

（2）省以下分税制财政体制从1994年开始实施以来，在维护地方既得利益、增加政府财政收入、加快地方经济发展速度等方面取得明显成效，但由于行政环境的特殊性与税收累进的特性，使得分税制对欠发达地区的不利影响尤为突出。本文通过分析欠发达地区的特殊财政环境，探讨分税制对欠发达地区的影响，从行政管理学角度尝试探讨相关的方案与对策。（3）从国内外学术界这一领域的研究成果看，学术界对欠发达地区分税

制的研究不够全面深入，较少从行政环境视角去考察影响分税制实施效果的相关因素，且没有形成专著。所以仔细深入地研究这一课题，会为相关学术领域的研究提供详实有力的参考。

### 0.1.2 选题的现实意义

（1）总体上来讲，现行税收体制基本适应我国社会主义市场经济的基本要求但是要进一步发挥“以调节社会分配为主、兼顾促进经济增长”的政策功能来讲，现行税制仍然存在很多需要完善的环节和方面，尤其是现行税制在因地制宜适应环境方面。本文通过对制约陕西省分税制因素的深度探讨，研究总结制约欠发达地区发展的财政税收制度因素，进一步提出完善该地区税收体制的对策，从而对我国税收管理体制的优化起到积极作用。

（2）有利于改善欠发达地区的经济环境，且有利于实现均衡发展和共同富裕九四税改以来，陕西对省以下财政管理体制进行了多次改革和调整，建立了省以下分税制财政管理体制，经过近年来的不断调整和完善，不仅规范了各级政府间的收入划分，而且促进了陕西经济又好又快发展和财政收入的大幅度增长，但国内发达地区与欠发达地区（东部与西部）的经济发展水平仍然存在较大差距。本文通过探讨如何完善陕西省财政管理体制，进而对实现我国东西部地区经济协调，整体提高我国欠发达地区经济发展水平具有深远的现实意义。

（3）税制改革的理论与方法是符合世界经济发展潮流的无论美国、日本，都十分重视地方政府财税政策的主动权，善于因地制宜的利用财税理论发展地方经济。长期以来，发达国家经济的高速发展与其完备的财税体制是不可分割的，学习借鉴发达国家完善的税制理论和实践经验对于推动

2

我国经济社会发展具有重要意义。

## 0.2 国内外研究综述

目前，从学术界对于分税制的研究情况来看，多数是较为宏观的理论性论著，关于分税制在地方政府中如何应用的研究较少。本文通过对制约欠发达地区经济发展的税制因素进行分析，找到分税制与欠发达地区经济发展的契合点，从而为大幅提高欠发达地区的经济发展水平作出贡献。

### 0.2.1 国内研究现状

国内各学者针对分税制在我国实施的总体情况、存在问题、地域差别、以及如何借鉴国际经验完善我国税收体制等方面进行了研究。具体来说，这些研究主要集中在以下领域：

第一，税收和财政政策的综合性研究。由中国税务学会学术研究委员会编写的《税收政策与宏观经济调控》，该书汇集了各种研究报告与专家论文，这些论著都是学者们针对重大而紧迫的财税问题进行研究的成果①。其中两篇以烟草行业为考察对象，指出烟草行业所创造的高额税收与地方财政收入的高度相关性，分析跨地区资产重组和企业兼并难以进行的障碍，进而论证产业组织结构优化与财税体制改革的关系；在《中国税费改革问题研究》一书中，作者高培勇总结了各学者关于税费改革在中国的实践研究，从多角度提出对“税改费”内涵的认识②，并对国内各学者关于税改优劣的理论进行了概括；胡书东的《经济发展中的中央与地方关系——中国财政制度变迁研究》，此书作者借助西方公共财政学、制度经济学的有关理论，围绕中央政府与地方政府之间财政分权与集权问题③，探讨在传统中央计划经济条件下和市场经济条件下中国财政制度安排的内在特点及其与经济发展的关系，演绎出新中国50年来财政制度变迁的历史逻辑，并指出中国财政体制进一步改革的目标与方向；马拴友编著的《税收政策与经

① 中国税务学会学术研究委员会.税收政策与宏观经济调控.北京：中国税务出版社,2003: 181

② 高培勇.中国税费改革问题研究.北京：经济科学出版社,2007: 178

③ 胡书东.经济发展中的中央与地方关系——中国财政制度变迁研究.上海：上海人民出版社,2001: 79

3

济增长》一书，理论部分以模型分析为基础，实证部分以经验分析为主①，并采用了博奕分析、制度分析和比较研究方法，多视角地研究了税收政策与经济增长的关系；刘佐所编著的《中国税制概览》②，以现行法律、规章为依据，比较权威、准确地介绍了中国税制的发展历程及现行的税制体系，并配有图表、计算公式等，便于查阅、计算。

第二，集中于研究如何优化我国的税制结构。刘蓉在其著作《宪政视角下的税制改革研究》中，对中共中央《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中关于税费改革的要求提出针对性意见③，并对西部地区税负水平进行分析，提出符合实际情况的完善对策。其中，关于农村税费改革不应“一刀切”的观点在当时较为新颖。以成都市为例，作者考虑到农民人均纳税额极低时，政府征税成本大于应收税额的情况，建议在税费改革与财政转移支付相配套的情况下，彻底停征农业税；马静的《财政分权与中国财政体制改革》④与刘剑雄的《财政分权、政府竞争与政府治理》⑤中，都将税收体制与地方政府竞争联系起来，从相关法律规定出发，分析我国政府间事权与支出责任划分现状后，针对存在问题提出相关解决方案，并用博弈论、实证分析方法等进行论证。

王镭的《WTO与中国涉外企业所得税收制度改革》一书，在经济全球化的背景下，以“入世”后中国企业所得税收制度的改革与完善为研究焦点，对国际投资中的企业所得税收相关问题展开了比较系统、深入的探讨。具有新意的是，作者在税制研究中将经济学方法与法学方法相结合，采取发展中国家的研究立场，强调对中国国情的动态性认识，是一种值得学习的有益尝试⑥。收录在税收学术研究丛集之三的《西方模式增值税的不可行性和中国式增值税的制度设计》一文中，作者杨斌认为，西方模式的增值税制度，理论上讲有许多优点，但不适合中国国情。必须按照中国的特殊国情来改造增值税制度，建立中国式增值税。文中主张：对绝大多数从

① 马拴友.税收政策与经济增长.北京：中国城市出版社,2007: 23-56

② 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 213-243

③刘蓉， 刘为民.宪政视角下的税制改革研究.北京：法律出版社,2008: 34-76

④ 马静.财政分权与中国财政体制改革.上海：三联书店,2009: 126-134

⑤ 刘剑雄.财政分权、政府竞争与政府治理.北京：人民出版社,2009: 36

⑥王镭. WTO与中国涉外企业所得税收制度改革.北京：社会科学文献出版社,2004: 93

4

事商品和服务销售的纳税人按传统的办法即全值课征名为增值税的商品和服务税，进项税额不抵扣，实行单一税率；对其余少数较大规模纳税人，以账簿记录和专用发票为数据基础，按收入型增值税的原理，采用单一税率征收增值税，已解决全值型商品和服务税重复课税的弊端。这样的增值税制度“较不理想却适合中国国情”，能顺利运行，最终使公平与效率的主张落到实处①。笔者认为，“不想理却适合”的理念在对如何完善我国税收制度的研究中是十分可贵的。

第三，税制改革的国际比较研究。由岳树民、李树清所撰写，作为中国人民大学财政金融政策研究中心系列研究报告之四的《优化税制改革研究》②，该书在系统阐述税制结构优化目标的基础上，分析了税制结构与经济运行的相互关系，着重探讨了税收负担与税制结构的相关性，并对发达国家与发展中国家的税制结构安排进行了比较分析，在对我国税制结构及其存在问题进行分析的基础上，对我国在新一轮税制改革中如何形成科学合理的税制结构提出了具体建议等等；刘溶沧、赵志耕合著的《税制改革的国际比较研究》③一书中，介绍了关于税制优劣的评价指标，并对发展中国家税改措施的异同进行了多角度比较；于鹏的《借鉴加拿大税务管理经验，构建服务型税收管理体系》一文，通过学习“万税之国”的加拿大服务型税收管理体系，并与北京市税收管理体系相比较，提出建设服务型税务管理体系的构想④，要求税务机关不应该再垄断更多的经济资源和经济权力，而应成为为市场主体和全社会服务，能反映和代表广大纳税人根本利益的公共管理和服务机构。

第四，集中于区域财政政策的研究。邓子基、林致远、王相林等学者在《财政政策与提高产业竞争力》⑤一文中，分析了产业保护扶植政策取向下的倾斜财政政策对东西部地区的不同影响，并提出支持西部地区农业、高新技术产业发展的财税政策；刘雅露在其著作《缩小地区差距财政政策

① 杨斌.西方模式增值税的不可行性和中国式增值税的制度设计.税收学术研究丛集，2007，（3）：78-82

②岳树民， 李建清.优化税制结构研究.北京：中国人民大学出版社,2007: 28

③刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 15-28

④ 于鹏.借鉴加拿大税务管理经验，构建服务型税收管理体系.税收学术研究丛集，2007，（3）：22-26

⑤邓子基， 林致远， 王相林.财政政策与提高产业竞争力.北京：中国财政经济出版社,2006: 44-67

5

研究》①中，从资本、人力、地理、科技、经济结构等因素对地区财政差距进行成因分析，并将发达地区与欠发达地区对财政政策的不同反应及产生结果作为重点研究内容；许生在《经济增长、贫富分化与财税改革》一书中指出，地区间均衡发展要求财力配置均等化，但在激励性的财税分成体制下，税收累进性特征会使税负转嫁到欠发达地区②，同时，发达地区又因为较快的经济发展速度而获得更多的返还收入；在《经济体制转轨时期的财税改革与探索》一书中，黄衍电教授介绍了税收政策的负效应，分析了政治经济政策对税收政策实施状况的影响，并指出区域经济发展的重大意义，对欠发达地区税制改革的创新提出了具体建议③。

此外，在对个人所得税的调整方面，我国学者的意见也比较统一，都倾向于拓宽税基，降低低端税负，适当增加高端税负的方式，特别是将高端收入者工薪以外的收入纳入收税范围。

从整体上看，我国理论界对分税制的研究，有助于认识分税制在欠发达地区存在问题的严重性。不但从理论上，而且在实践层面上对完善我国的税收制度，进一步指导欠发达地区的经济发展具有借鉴意义。

### 0.2.2 国外研究现状

总的来看，西方国家在治税权分配制度上都奉行联邦主义，地方政府理财治税的自主性比较大。但是，由于各国经济发展状况、文化历史传统及政治体制的差异，不同国家对税种的增减和税率的变化都是依据经济形势进行适度调整，实行的是各具特色、各种形式的分税制，没有统一、固定的模式。因此，国外学者对于分税制的研究也都是基于本国国情，针对具体税种或中央与地方政府的财政关系等方面所做的探讨。具有代表性的包括：

《财产税与地方政府财政》一书作为美国林肯基金会资助的关于财产税和地方政府财政的研讨会成果，作者奥森教授认为“这本文集代表了有

① 刘雅璐.缩小地区差距财政政策研究.北京：经济科学出版社,2000: 160-40

② 许生.经济增长、贫富分化与财税改革.北京：中国市场出版社,2008: 26

③ 黄衍电.经济体制转轨时期的财税改革与探索.北京：中国财政经济出版社.2002: 124-127

6

关地方财产税经济理论的最好概述和讨论”。该书收录了一些著名学者所发表的有关财产税政策与地方财政改革研究的论文，从不同角度深入探讨了地方政府层面上财产税的经济理论①。同时，对关于财产税作为地方税的相互对立的概念性观点以及执行财产税的实际问题提供了广泛的论述。特别是书中的几篇有关比较州之间的地方财产税和这些税制产生的后果等文章对于我国学者设计一个特殊形式的财产税制，使其符合发展中国家的特殊国情，是非常有帮助的。美国学者B．盖伊．彼得斯的《税收政治学》②与安恩・克鲁杰编著的《税制改革的政治经济学》都从政治学的角度提出税收的评估标准与民众的税收偏好③，同时，概括了各国税制改革面临的问题和改革方向，揭示了当今世界税制改革的趋同点，对我们研究设计今后中国税制改革的模式将有很大帮助。

由日本当代著名财政学家石弘光教授所著的《日本财政政策的制定》一书，从经济运行和财政政策的制定角度的角度来透视日本的经济和财政问题，从一定程度上讲，是我们了解日本经济政策的教科书④。作者回顾和分析了日本财政政策在经济随着时间不断演变下的基本特征，并考察了形成预算程序的制度特征和政策目标。尤其是对税收政策的反周期性的作用分析以及针对促进出口的税收激励措施（税收减免、纳税准备金、加速折旧等）都值得国内学者借鉴。在考察了战后日本财政政策的实际执行情况后，作者认为，个人所得税的变化或因受大规模减税的干扰，根本没有呈现周期性的变化；相反，企业所得税的内在的自动稳定器功能在抵消经济波动方面更有用。因此，应特别注意企业所得税制度的内在稳定器在稳定政策中的作用。

当然，中外政治体制的不同必然导致财政体制的差异，两国学者研究的重点则各有不同。以美国和日本为例，虽然两国实行的都是与我国类似的集权与分权相结合的分税制，但美日两国的中央调控明显较为灵活，因此国外学者对分税制的研究重点多放在税源的制定与税种的增减上，弹性

① 奥森.财产税与地方政府财政.北京：中国税务出版社,2007: 117-180

② B．盖伊．彼得斯.税收政治学.南京：江苏人民出版社,2008: 165

③ 安恩・克鲁杰.税制改革的政治经济学.北京：中国人民大学出版社,2001: 28

④ 石弘光.日本财政政策的制定.北京：中国财政经济出版社,2005: 57-135

7

较强，实际应用可以灵活把握；而我国学者则多把税款的征收方式、税率的变化、协调中央与地方财政关系作为研究重点，明显过于呆板和程式化。

在吸收借鉴国内外上述研究成果的基础上，本文将重点研究分税制体制本身存在的问题在经济发展水平不同地区的影响，以及如何借鉴国际经验完善我国税收体制，促进区域经济协调发展。

## 0.3 研究方法和写作框架

在将近一年半的时间里，本人比较系统的研读了近年来出版的关于中国税制研究方面的理论著作。先后在校图书馆、中文期刊网和文法学院阅览室查阅了近年来发表的大量关于税制改革和财政政策等方面的理论著作和学术文章，并在外文期刊数据库上查阅了大量的外文文献。查阅过程中通过笔记、下载、打印等手段及时收集整理，建立了资料档案，且对重点文章进行了研读。因此，对分税制理论及相关问题有了较为系统的掌握。

### 0.3.1 本文的研究方法

本课题将运用公共财政学、政府经济学、税收学、政策分析和规划、公共行政学等多学科知识，在广泛参考国内外有关文献的基础上，坚持实事求是的指导原则，严格筛选资料，为写作打下坚实的理论与思想基础。为此，本文主要采用了以下几种研究方法：

（1）文献研究与实证研究相结合的方法在对税费改革理论研究的基础之上，对分税制在欠发达地区的应用进行考察，增加感性认识，进行实践分析，总结欠发达地区财政管理体制的弊端，提出具有实践意义的理论和方法。

（2）定量研究与定性研究相结合的方法本文根据详实的数据与图表资料归纳分税制在欠发达地区存在的问题，在定量研究的基础上结合定性研究法，从经济学的视角为改善欠发达地区分税制提出可行性建议。

（3）比较研究法本文通过对国外典型国家的税制模式与我国税制模式的比较，借鉴其成功经验；同时，通过分税制在我国发达地区与欠发达地区不同影响的比较，总结分税制在欠发达地区存在问题及其成因。

8

### 0.3.2 本文的写作框架

本文由导论和正文两个部分组成，具体安排如下：

导论主要阐述选题的意义、国内外研究综述、研究方法和写作框架等。第1章我国的分税制财政体制及其理论概述。主要对国外分税制的特

点、中国分税制的涵义和特征、我国欠发达地区的界定做出比较全面的概述，并对西方国家税制改革的理论基础和经验借鉴进行阐述。

第2章分税制在欠发达地区实施的现状分析。本章主要内容在于从不同层面研究分税制在欠发达地区存在问题及其成因，总结分税制对欠发达地区的不利影响。

第3章完善分税制体制，促进欠发达地区发展的思路对策。在前几章分析的基础上，本章将从微观与宏观政府两个角度提出完善分税制体制，促进欠发达地区的思路和对策。

9

# 第1章 我国的分税制财政体制及其理论概述

## 1.1 分税制相关概念界定

### 1.1.1 国外分税制的概况

分税制是根据市场经济原则和公共财政理论确立的一种分税分级财政管理制度。它是国际上市场经济国家通行的一种财政分配体制，是处理中央与地方财政分配关系的一种较为规范的方式，至今已有上百年的历史。作为市场经济国家普遍实行的一种制度，分税制将一个国家的全部税种在上下级政府之间进行划分，以此来确定中央财政和地方财政的收入范围，其实质是根据各级政府的事权确定其相应的财权，通过税种划分，形成中央和地方两个收入体系，为各级政府行使相应的事权提供稳定的收入来源。

从税权分配程度来看，目前世界上实行的分税制主要有三种类型：第一，集权为主的分税制。这种类型以英国、法国、瑞典为代表。它

们的共同特点是：（1）政治集权、经济干预；（2）税权集中；（3）中央税收为主体。高度集中的税收管理体制，虽然有利于集中财力实现预期经济目标，有利于运用税收杠杆调节经济，但却较严重地压抑了地方政府组织收入和促进市场竞争，推动经济发展的主动性和积极性。经济发展水平比较低的发展中国家在近几年的税制改革中也大多采用了这种模式。

第二，分权为主的分税制。这种类型以德国、原南斯拉夫为代表，其特点是：（1）三级政府，三级预算，相对独立；（2）共享税是主体，税种分为各级政府的固定税和共享税两大类。这种分成分税制能较充分地发挥各级政府理财办事和推动市场自由竞争的主动性和积极性，有利于宏观管理①。

第三，集权与分权相结合的分税制。这种类型以美国、日本为代表。

① 赵云旗.中国分税制财政体制研究.北京：经济科学出版社,2005: 133

10

此类国家在沿袭各自历史传统和信奉的经济理论的基础上，形成了大致相同的分税制特点。主要包括：（1）有比较完善的中央和地方两个税收管理体系；（2）有比较灵活的中央财政对地方财政的调控措施；（3）有比较健全的税收管理体系。经济发展水平较高的发展中国家也多采取这种模式。

从我国现行财政体制可以看出，中国的分税制具有明显的分权与集权相结合的特征，因此，可将其与美日等国的税制体系做简单比较。以美国为例，美国的分税制以中央收入为主体，在联邦制的权力结构中，中央与州和地方权力分配是“六四开”，以此相适应，分税制也使税收收入划分总格局基本稳定在“六四开”的水平上，即中央收入占六成，地方收入占四成。当地方政府的经费不足时，中央政府通过经费补助、财政转移支付，一方面帮助地方发展地方经济和事业，另一方面，可以监督和适当控制地方政府，维护中央的统一领导和国家的全局利益。总体来说，分权协作的中央和地方关系中，财权的划分是以事权的划分为前提的，财权划分开来后，又会保证事权的实施。没有事权的合理划分，财权的划分将会十分混乱。

美国的中央和地方关系，在经济上主要表现在财政体制特别是分税制上。分税制表现为美国的每一层政府都有一个主税种成为它的主要财源，同时拥有若干辅助税种成为其财源的补充部分。联邦政府财源的主要税种是个人所得税，辅助税种有公司所得税、社会保险税和关税等；形成州政府财源的主要税种是销售税，辅助税种有州的个人、公司所得税以及消费税等，所得税率低于联邦；形成地方政府财源的主税种是财产税，辅助税源有地方销售税和个人所得税，不征公司所得税。财政支出，各级有不同范围：联邦主要用于国防和联邦政府经费、国债的还本付息、社会福利和救济；州和地方主要用于教育、修建公路和港口、公共福利和债务利息等①。

### 1.1.2 我国分税制的涵义及现行税制体系

我国目前正在推行的具有中国特色的分税制，是既借鉴了国外经验，

①孙荣， 许洁.政府经济学.上海：复旦大学出版社,2002: 76

11

又从我国实际出发，在改革财政包干体制基础上，实行的一种新的财政管理体制。它以九四税改为标志逐步推进，概括来讲，是指“在中央与地方之间以及地方各级之间，以划分各级政府事权为基础、以税收收入划分为核心，相应明确各级财政收支范围和权限的一种分级财政管理体制”。其实质是分享税种中有共享税的分税制。

我国现行税制体系包括20个税种，将正在进行改革的税种计算在内，按税收负担能否转嫁为标准可将现行的税种大致分为直接税与间接税两个类别：

所谓直接税，是指纳税义务人同时是税收的实际负担人，纳税人不能或不便于把税收负担转嫁给别人的税种。属于直接税的这类纳税人，不仅在表面上有纳税义务，而且实际上也是税收承担者，即纳税人与负税人一致。目前，我国分税制下税种设置中的个人所得税、企业所得税、房产税、城市房地产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、资源税、车船税和船舶吨税这10个税种为直接税。这类税收是对纳税人的所得和财产征收的，较符合现代税收理论的税负公平和量能负担原则，对于社会财富的再分配和社会保障的满足具有特殊的调节作用。

间接税，是指纳税义务人不是税收的实际负担人，纳税义务人能够用提高价格或提高收费标准等方法把税收负担转嫁给别人的税种。属于间接税税收的纳税人，虽然表面上负有纳税义务，但是实际上已将自己的税款加于所销售商品的价格上由消费者负担或用其他方式转嫁给别人，即纳税人与负税人不一致。我国现行的关税、消费税、货物税、营业税、增值税、车辆购置税、印花税、城市维护建设税、烟叶税、（固定资产投资方向调节税暂停征收）这10个种税为间接税。这类税收是在生产、流通和服务领域中，按照纳税人的销售收入（数量）、营业收入和进出口货物的价格（数量）对商品和劳务征收的。因此，间接税不能体现税负公平和量能纳税的原则。但是，间接税的征税对象普遍、税源丰富、易于征收，大多存在于商品流通规模较小，市场竞争程度较弱的落后发展中国家。

#### 1.1.2.1 税收征收管理范围划分中国的最高税务机构为国家税务总局。根据实行分税制财政管理体制的需要，省以下税务机构分为国家税务局和地

12

方税务局。

其中，国家税务局系统负责征收和管理的项目有：增值税、消费税（其中进口环节的增值税、消费税、船舶吨税由海关代征），车辆购置税，铁道部门、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的营业税、企业所得税、城市维护建设税，中央企业缴纳的所得税，中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的企业所得税，地方银行、非银行金融企业缴纳的企业所得税，海洋石油企业缴纳的企业所得税、资源税（目前暂不征收），2002年1月1日以后注册的企业、事业单位缴纳的企业所得税，对储蓄存款利息征收的个人所得税，对股票交易征收的印花税。

地方税务局系统负责征收和管理的项目有：营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、印花税、城市维护建设税（不包括上述由国家税务局系统负责征收管理的部分），房产税，城市房地产税，城镇土地使用税，耕地占用税（部分地区暂由财政部门负责征收和管理），土地增值税，车船税，烟叶税①。

除了税收以外，国家规定统一由税务部门征收的非税收财政收入项目有3个：教育费附加、矿区使用费和文化事业建设费。省级人民政府还可以规定由税务机关征收社会保险费（目前主要有基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费和工商保险费4个项目）。

#### 1.1.2.2 税收收入划分根据国务院关于实行分税制财政管理体制的规定，中国的税收收入分为中央政府固定收入、地方政府固定收入和中央政府与地方政府共享收入。

第一，中央政府固定收入包括：消费税、车辆购置税、关税和船舶吨税。

第二，地方政府固定收入包括：房产税、城市房地产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、土地增值税、车船税和烟叶税。

第三，中央政府与地方政府共享收入包括：

（1）增值税海关代征的部分归中央政府；其余部分中央政府分享75%，

① 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 213

13

地方政府分享25%。

（2）营业税铁道部、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府。

（3）企业所得税铁路运输企业、国有邮政企业、中国工商银行股份有限公司、中国银行股份有限工司、中国建设银行股份有限工司、中国农业银行股份有限工司、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、中央汇金投资有限责任公司、中国建银投资有限责任公司、中国石油天然气股份有限工司、中国石油化工股份有限工司和海洋石油、天然气企业缴纳的部分归中央政府；其余部分中央政府分享60%，地方政府分享40%。

（4）个人所得税中央政府分享60%，地方政府分享40%。

（5）资源税海洋石油企业缴纳的部分归中央政府（目前暂不征收），其余部分归地方政府。

（6）印花税股票交易印花税收入的97%归中央政府，其余的3%和其他印花税收入归地方政府。

（7）城市维护建设税铁道部、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府。

与美国明晰的财权与事权划分方式不同，我国分税制财政体制对于税收征管划分和税收收入划分过于复杂，好的税种基本被中央垄断，其绝对权威地位又进一步巩固了中央财政地位，这反映出我国中央政府对财政收入的过度集权。同时，地税征收不稳定、缺乏主要财源，不少地方政府在单纯追求GDP和政绩的驱使下，将土地增值税、耕地占用税、城镇土地使用税等与土地买卖相关收入作为财政收入的主要来源，进而引发了所谓“土地财政”现象。土地增值税作为间接税种，当高额税收附加在土地价值上时，税收负担又通过提高价格的方式转嫁给消费者，进一步推升了房地产价格，加剧了买房难现象。

#### 1.1.2.3 税收立法税法是税收的法律表现形式，是对单纯行政手段的替代，是政府依法调控的主要手段。我国税收的基本法规由全国人民代表大会及其常务委员会和国务院制定。根据我国全国人民代表大会制定的《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国立法法》和国务院制定的《规章制定程

14

序条例》等法律和行政法规的规定，中国的税收立法由以下层次和形式构成：

（1）法律税收的基本制度由法律规定，如《中华人民共和国个人所得税法》或《中华人民共和国税收征收管理法》。

（2）行政法规有关税收的行政法规由国务院根据有关法律的规定制定，如《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》或《中华人民共和国增值税暂行条例》。

（3）部门规章有关税收的部门规章由财政部、国家税务总局、海关总署和国务院关税税则委员会等部门、机构根据有关法律、行政法规制定，如《个人所得税全员全额扣缴申报管理暂行办法》或《中华人民共和国海关进出口货物征税管理办法》①。

（4）地方性法规

（5）自治条例和单行条例（6）地方政府规章

（7）立法程序

也就是说，中央政府掌握着从税收的基本法律制定到单个税种的征收管理办法等相对集中的税收立法权限。虽然中央对地方性税收法规的制定赋予了地方政府一定的权限，但是并没有明确其税收立法权、调整权和解释权的内容，因此，这些权限对于地方政府根据本地经济情况开征新税种或是对现行税种做适当调整，其作用都是微乎其微的。

### 1.1.3 分税制在我国的发展历程及实施分税制的意义

1994年实行的分税制改革，以提高“两个比重”为目标（中央财政占全国财政收入的比重和财政收入占GDP的比重），彻底改变了原先统收统支的财税制度。具体内容包括两个方面：一是调整和明确了中央与地方政府的收入划分，把当时的24个税种划分为中央税种、地方税种、中央与地方共享税种，将同经济发展直接相关的主要税种划为中央税，而将适合地

① 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 218

15

方征管的税种划为地方税，同时分设中央和地方两套税务机构；二是确立税收返还制度，中央政府对地方净上划收入以1993年为基数向地方政府返

还，并在1993年基数上逐年递增。同时保留财政包干制的某些做法，原来地方要上交中央的仍按不同体制类型执行①。

这次改革最显著的特点就是集权与分权相结合，分税制与分成制相结合。第一，在税种的设置与划分上，绝大部分权力都归中央，而在税收的征管上，中央地方两套机构分级管理。如：除基本税种的立法权、税目、税率和减免税的调整权等都归中央外，部分税率较高、收入较稳、调节作用比较大的税种也都划归中央。第二，形式上借鉴国外经验，把绝大部分税种划分为中央税种和地方税种，同时确定少量共享税种；实际上以分税制为主，分成制为辅。根据我国国情，对共享税实行总量分成法。例如：共享税中增值税的75%归中央，25%归地方；证券交易税的50%归中央，

50%归地方。

1994年的分税制改革使我国中央和地方的财政分配关系发生了重大的变化，是历次的财政体制改革中力度最大、影响最为深远的一次，对于中央和地方均具有深远意义。

对中央来说，一方面增强了宏观调控与资源配置能力。由于中央政府肩负着稳定货币，巩固国防、外交，支持基础设施和重点建设的任务，所以需要适度的财务集中。分税制改革后，在财政收入的分成比例上，中央从原来的不到25%上升到55%，掌握了全国财政收入的大部分，这样，从根本保证了国家统一、经济发展与长治久安。另一方面促进了财政收入的高速增长。“1994-2002年，我国财政收入年均增长17.5%，中央收入增长

17.3%。随着财政实力的增强，社会保障、科技教育、基础设施等社会公共领域的财政投入大幅度增加，并为各项重大经济体制改革的顺利进行提供强有力的后盾②。“

对地方来说，首先，政府间财政关系趋于规范。将按企业隶属关系等划分所得税收入改为按比例划分，为企业创造了公平的竞争环境；逐步完

① 胡书东.经济发展中的中央与地方关系——中国财政制度变迁研究.上海：上海人民出版社,2001: 79

② 贾康.地方财政问题研究.北京：经济科学出版社,2004: 69

16

善的一般性转移支付体系，为财政资金分配的规范性和有效性奠定了良好的制度基础。其次，缩小地区间财力差距，促进公共服务均等化。据统计，

2002年实施所得税收入分享改革后，中西部地区财力占全国的比重从改革前一年的48.8%提高到50%，东西部财力差距扩大的趋势已经初步得到有效缓解。此外，伴随着1994-2002年间地方财政收入17.7%的增长，地方财政支出也呈现不断增长的趋势，其中约70%发生在地方，55%发生在省级以下政府。地方支出的不足，主要通过中央对地方的税收返还和转移支付来弥补①。

世界银行对分税制改革以后省级政府的支出情况进行了考察。该报告认为，1994年的改革纠正了经济领域中公共支出效率低下的缺陷，地方积极性得到了一定程度的提高，但由于种种原因实施的尚不够彻底和完善。主要表现为难以贯彻国家的产业政策，难以从根本上避免地方本位主义的干扰②。这是因为，共享税中，中央税源和地方税源同存于地方政府管辖的区域之中，某些地方政府就可能从地方本位主义出发，调整税源结构，培植发展地方税源，挤占甚至通过各种措施限制中央税源的发展，从而扭曲了国家产业政策，盲目增加了地方财政收入。此外，由于对共享税种存在如何共享的问题，往往会在分成比例上扯皮，不利于保证中央的财政收入，发挥中央和地方两个积极性。

### 1.1.4 分税制条件下地方财政体制概述

按照“统一领导、分级管理”的财政管理体制原则，省以下财政管理体制由各地在中央统一领导下，根据其实际情况确定。1994年以来，省以下各级政府比照中央对地方的分税制财政管理体制框架，陆续实行了分税制财政管理体制。

省以下政府间财政管理一般包括省对市（州）、市（州）对县（区）及县对乡镇等多层次的财政体制，包括正在探索中的“省管县”、“乡财县管乡用”等新型的财政体制形式。目前，我国省以下财政体制并没有形成规范的分

①陈秀ft， 徐英.中国区域差距影响因素的实证研究.中国社会科学,2004，（5）：23

② 世界银行.中国：省级支出考察报告.世界银行工作报告,2002，（5）：69

17

税制，财权层层上移、事权层层下放，地方政府尤其是县乡政府缺乏主体税种，自给率低，主要依赖上级的转移支付，财力与支出责任不匹配，造成了很多地方县乡财政困难。

为了督促地方完善省以下财政管理体制，中央财政多次下达关于完善省以下财政管理体制的指导性意见，包括《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）、《改革和完善农村税费改革试点县乡财政管理体制的指导性意见》（财预[2000] 134号）、国务院《批转财政部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）以及

《财政部关于印发<切实缓解县乡财政困难的意见>的通知》(财预[2005] 5号)①。根据上述指导性意见，结合本地实际情况，各地进一步调整和完善省以下财政管理体制，在调整政府间支出责任划分、政府间收入划分、建立和规范转移支付等方面做了大量工作，取得了一定成果。

#### 1.1.4.1 省以下政府间收入划分受经济发展水平和产业结构差异的影响，各地省以下政府间收入划分的形式多样，从税收独享与共享角度考察，省以下收入划分大致有以下几种情况：

（1）收入稳定且规模较大的税种由省与市县共享目前，共享税种主要为增值税（25%部分）、营业税、企业所得税和个人所得税（40%部分）、城镇土地使用税等。

（2）收入较少的税种市（县）独享目前，划归地市或县（市）的固定收入税种主要有资源税、城建税、房产税、车船使用税、印花税、契税、土地增值税等。税种虽然较多，但收入规模普遍较小，缺乏主体税种。尤其是国家取消农业税和除烟叶以外的农业特产税后，情况更是如此。

（3）部分省市在按照以上两种方式划分收入的同时，规定主要行业或支柱产业的税收收入由省级独享陕西省在2004年体制调整时明确，将全省电力企业（不含小水电）增值税，省级汇算清缴的电力增值税和西北电网有限公司过网费增值税附征的城建税及教育费附加，金融保险（含非银行金融机构）营业税以及随同征收的城建税和教育费附加，全省高级公路通行费营

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/news/xwfb/2011121150457. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/news/xwfb/2011121150457.htm)

18

业税以及随同征收的城建税和教育费附加，作为省级固定收入。此外，还有20个省将金融保险营业税全部作为省级固定收入①。

其中，共享税的分享办法为：按照对共享税收入的划分形式，可以分为：按比例共享、按隶属关系共享、按比例和隶属关系交叉分享三种类型。陕西省采取的就是按比例分享的方式划分省与市县共享收入。

#### 1.1.4.2 省以下政府间支出责任划分1994年分税制改革后，各地根据地方政府的职责，结合本地实际情况，对省以下政府事权和支出责任的划分做了原则规定。省级政府主要承担的事务包括：本级行政管理费、科技三项费、支援不发达地区支出等；省、市、县政府共同承担的事务主要包括：基本建设支出、公检法司、文化、教育、科学、卫生等各项事业发展支出；市、县政府主要承担的事务包括：本级行政管理费、农林水利部门事业费、城市维护建设费、抚恤和社会福利救济、专项支出等②。

近年来，随着政府职能的不断转变和机构改革进程的推进，地方政府间支出责任划分方面做出了一些调整，如：工商、地方税务、技术监督等部门实行省垂直管理、农村义务教育、卫生上收县级管理，部分地区社会保障省级统筹试点等。但由地方政府间支出责任划分缺乏明确的、可操作的法律依据，省以下支出责任的划分普遍不够全面和清晰，县乡级政府支出责任偏大，需要按照十六届三中全会提出的要求，进一步完善政府间支出责任划分。

#### 1.1.4.3 省以下转移支付由于自然禀赋、民族文化以及经济发展水平的差异，省以下各地区的财力差距较大，因此，除基本的行政职责外，省级政府还承担着均衡本行政区域范围内财力差异的重任。完备的转移支付体制是克服地区间财力差距的重要手段。省以下转移支付主要包括：一般性转移支付、调资转移支付、农村税费改革转移支付、民族地区转移支付、缓解县乡财政困难奖补资金(“三奖一补”)、地方出台的激励性转移支付等类别。

从地区分布看，2005年全国转移支付中，中西部占88%，东部占12%；

①武永义， 汪宏伟， 熊圩清.陕西省以下财政体制的变迁与改革.西安：西部财会，2009(1)：18-20

②潘俊蓉， 王诣鑫.浅谈省以下的分税制问题与对策.大众商务，2010，（1）：13-15

19

财力性转移支付中，中西部占92%，东部占8%；专项转移支付中，中西部占84%，东部占16%。而且，西部欠发达地区财力性转移支付年绝对额远大于东部发达地区。这既表明中央在分配财力性转移支付时对西部地区扶持的力度较大，同时，也从另一个侧面反映了地方对中央转移支付资金的依赖程度过高，特别是西部欠发达地区对上级财政依赖程度较高的客观事实。1994-2005 年，地方对中央转移支付占地方财政支出总额的比重从

12.7%提高到29.3%。其中，西部由12.5%提高到51.1%。东部由11%下降到8.3%①。当年，依赖程度较高的省区分别是青海、西藏、宁夏、甘肃、新疆、陕西等。

此外，为保障财政困难县的基本需要，安徽、陕西、广东等省份在兼顾省级财力满足各县实际需要的基础上，建立了最低财力保障机制。2005年，陕西省根据省内2004年县级总体财力水平，以年人均1.2万元为标准

建立最低财力保障机制，对按标准财政供养人数计算的年人均财力在1.2

万元以下的县区，依据各县区标准财政供养人数，按照1.2万元的支出标准计算标准支出，对总财力低于此标准支出部门全额补齐②。

分税制财政体制改革以来，各级政府努力做实收入，地方财政收入有所提高，但运行中仍然存在一些问题：一是部分地区为保体制调整基期年地方财政收入基数和处于追求政绩考虑，采用空转、借款灌水等方式人为虚增财政收入，收入不实；二是部分地区，擅自出台财税优惠政策，采用先征后返、列收列支和增加企业亏损补贴等不规范的方式招商引资，使地方可支配财力与财政收入增长不同步；三是地区之间财力分布不均衡，东部发达地区人均财力水平明显高于西部欠发达地区；四是省级财政收入比重增加、县乡比重减少。1994年以来，省级财政收入占地方财政收入总额的比重由17.1%提高到2005年的24.6%，平均每年提高0.63个百分点；县乡财政收入占地方财政收入的比重则由1994 年41.8%下降到2005 年的

38.6%，平均每年下降0.27个百分点③。

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/ndbg. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/ndbg.htm)

② 刘剑雄.财政分权、政府竞争与政府治理.北京：人民出版社,2009: 58

③ 张薇.关于我国宏观税负与经济增长的思考.广西财经学院学报,2007，（3）：39

20

## 1.2 对我国欠发达地区的界定

当前，我国地区间无论从经济基础、发展速度，还是从财政收支规模、人均财力水平等指标看，都存在较大差距。

### 1.2.1 我国地区差异的划分标准

总的来看，我国地区经济中，区域经济差距所依据的划分方法主要有以下几种：第一，直接以各省、自治区、直辖市为分析的地区单元；第二，综合考虑发展的基本条件和现有生产能力及发展水平，将全国划分为东部、中部和西部三大经济地带；第三，沿用50年代传统的地区方法将全国划分为六大经济区：东北、华北、华东、中南、西南、西北六大地区；第四，按地区经济发展的整体优势和内在联系将全国划分为六大经济区：东北经济区、黄河流域经济区、长江流域经济区、南方经济区、新疆区和西藏区①。

上述几种地区划分法，都是根据不同的研究目的和所要解决的问题确定的，由此而得到的关于地区差距的结论虽不尽相同，但是都揭示了地区经济差距在不同空间层次或格局上的变化，均具有经济意义。

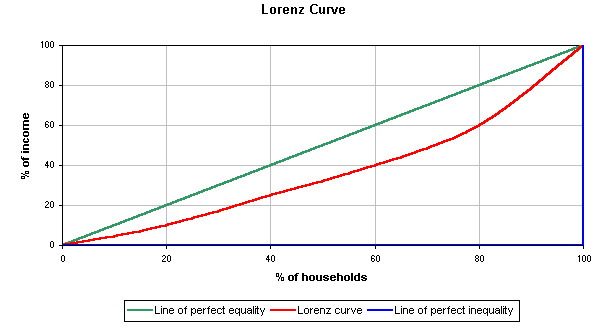
本文主要研究的是1994年税改以后地区差距的变化以及引起这些变化的一些宏观政策原因尤其是财政原因，基于此，我们将采用上述第二种地区划分法，将全国分为东部、中部和西部。

由于地区经济差距可以看成是一种地区间收入分配没有达到帕累托最优的状态，因此，测算地区差距的方法可以借用发展经济学中关于收入分配差异的测算方法，以衡量差距为核心，对有关数据资料进行处理和分析。在各种测算方法中，使用较多的方法有洛伦兹曲线、基尼系数、标准差、变异系数、加权变异系数、离均差系数和加权离均差系数等。基尼系数由于给出了反映居民之间贫富差异程度的数量界线，可以较客观、直观地反映和监测居民之间的贫富差距，预报、预警和防止居民之间出现贫富两极分化，因此得到世界各国的广泛认同和普遍采用。本文也将采用基尼系数为标准进行分析。

①陈秀ft， 徐英.中国区域差距影响因素的实证研究.中国社会科学,2004，（5）：47

21

基尼系数也叫坚尼系数，是根据劳伦茨曲线所定义的判断收入分配公平程度的指标。是比例数值，在0和1之间，是国际上用来综合考察居民内部收入分配差异状况的一个重要分析指标。其经济含义是：在全部居民收入中，用于进行不平均分配的那部分收入占总收入的百分比。见图1-1。



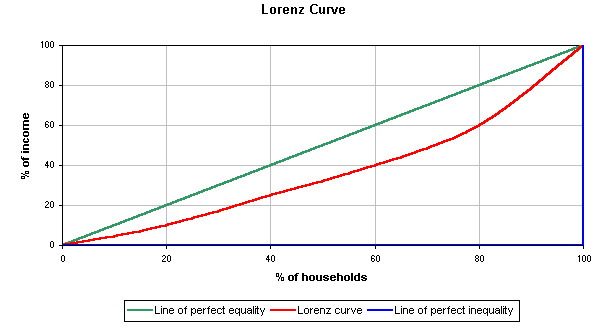


图 1-1 劳伦兹曲线

Fig. 1-1 Lorenz Curve

**G=1+∑YiPi-2∑（∑Pi）′Yi** (1-1)式中，G代表基尼系数，Yi代表第i组人口总收入占全部人口总收入的比例，Pi代表第i组人口数占全部人口总数的比重，(∑Pi)′表示累计到第i组的人口总数占全部人口总数的比重①。

经济学家们通常用基尼指数来表现一个国家和地区的财富分配状况。这个指数在零和一之间，数值越低，表明财富在社会成员之间的分配越均匀；反之亦然。

通常把0.4作为收入分配差距的“警戒线”，根据黄金分割定律，其准确值应为0.382。一般发达国家的基尼指数在0.24到0.36之间，美国为0.4，略微偏高。

改革开放以来，我国在经济增长的同时，贫富差距逐步拉大，综合各

① 许生.经济增长、贫富分化与财税改革.北京：中国市场出版社,2008: 26

22

类居民收入来看，基尼系数越过警戒线已是不争的事实。具体表现为：收入份额差距和城乡居民收入差距进一步拉大、东中西部地区居民收入差距过大、高低收入群体差距悬殊等方面。“2010 年，中国大陆基尼系数超过

0.5，已跨入收入差距悬殊行列。我国总人口中20%的最低收入人口占总收入的份额仅为4.7%，而总人口中20%的最高收入人口占总收入的份额高达

50%，可见，中国社会的贫富差距已经突破了合理的限度①“。

### 1.2.2 本文对于我国欠发达地区的定义

我国的欠发达地区一般指西部及西北部相对于东西部经济社会较为发达的地区而言的，这一提法是在综合衡量经济发展及相应文化教育等相关因素基础上的定义。自1999年实施积极财政政策以来，中央首先明确了东部地区范围，包括北京、天津、河北、辽宁、上海、江苏、浙江、福建、ft东、广东、海南、香港、澳门、台湾，共14个省、市、区。随后《国务院关于实施西部大开发若干政策措施的通知》（国发[2000] 33号）又明确西部地区的范围，包括重庆、四川、贵州、云南、西藏、陕西、甘肃、青海、宁夏、新疆、广西、内蒙古等12个省区。这里面的地区基本等同于欠发达地区。

根据刘再兴在《地区经济社会发展水平研究的比较》中所列资料可知，

1993年全国人均收入水平居最末的12位、人均消费水平居最末的12位、人均GDP居最末的12位的省份，就是包括这12个省区在内的西部地区，陕西省更不例外，因此，本文所称的“欠发达地区”主要是指这西部12省。相应的，“发达地区”主要指中央划定的东部地区（港澳台不做考虑）。选择陕西省的原因是，该省属于中国西部地区，经济基础相对落后，但近十余年来经济发展迅速，是西部大开发中重要的支撑力量，其整体的财政体制在西部欠发达地区具有代表意义。

欠发达地区有长期的历史成因。从鸦片战争开始到以后历次西方列强的侵略，瓦解了东南沿海地区的封建农业经济，中断了中国自生的资本主义生产关系的发展，客观上也使这些地区最先接受西方资本主义工业文明

① 刘雅璐.缩小地区差距财政政策研究.北京：经济科学出版社,2000: 160

23

的影响，产生了较先进的生产关系与生产力，沿海城市逐渐成为区域性或全国性经济中心，东西差距逐渐形成并日益扩大，西北部地区日益落后于东南部地区。建国以后，出于改变旧中国不合理经济布局考虑，加之对国际形势判断失当，经济重心逐渐西移，应当说，这一时期内陆经济发展快于沿海，经济发展的均衡度有所提高，1952-1978年，东、中、西部工业增长速度分别为9.6%、11%、11.6%。但是，由于单纯依靠中央投资而形成“注入式”经济，并不能对中西部尤其是西部部分地区产生扩散效应，因此，没有从根本上改变东西差距较大的状况①。改革开放以后，沿海地区率先对外开放，东西差距进一步拉开，“东高西低”的梯度发展态势更加显化，欠发达地区成为不争事实，这一定义也被广泛使用。

从近年来的发展态势看，地区间经济发展不平衡仍呈现出逐步加剧的趋势。1994-2004年，东部地区GDP年均增长17.6%，高于西部地区15.4%的增长速度。从2005年的情况看，虽然东部地区的总人口只占全国的30.6%，但其GDP和总财力分别占到了全国总量的52.5%和51%。经济发展水平的地区分布状况，在很大程度上决定了财力分布，在财力与经济发展关联度较大的政府间财政关系制度下，进而决定了公共服务水平的区域分布②。根据“中国城市服务经济指数2010”的排名，居前八位的城市分别是深圳、北京、上海、广州、厦门、南京、杭州和大连。也就是说，公共服务水平也呈现出“东高西低”的显著梯度分布态势。

## 1.3 西方国家的分税制理论及其改革主要趋向

### 1.3.1 西方国家分税制改革的理论基础

前面论述了国外分税制的基本概况，同任何事物都有两面性一样，西方国家税收体制也随着社会发展要求进行改革。税制改革是一项系统工程，既要对实施改革的初始条件进行评估，又要对税制改革方案的形成与实施作出评价，同时还不能忽视步伐和时机选择，所有这些都有赖于规范的税

① 马拴友等.地方税与区域增长的实证分析——论西部大开发的政策取向.管理世界,2003，（5）：38

②郭庆旺， 吕冰阳.分税制改革与税收快速增长：基于分权契约框架的分析.2006，（8）：75

24

制改革理论的指导。对于什么是良好税制的构成要素，经济学家众说纷纭。在20世纪50年代和60年代，居主导地位的理论是公平课税论；到了20

世纪70年代，税收问题的研究发展迅速，出现了一种新的研究方法，即所谓的最适课税论；随后，财政交换论的复兴和系统的阐述，为考察税制设计和税制改革问题，提供了另一种富有挑战性的观点①。这正是本节所要讨论的三大理想税制思想，即公平课税论、最适课税论、财政交换论。它们提供了税制改革的分析基础。

虽然公平课税论、最适课税论和财政交换论都属于规范理论，但它们在不同程度上都影响着税收政策的制定和税制改革方案的设计和实施，故认识到这三种理论的差别很重要。

#### 1.3.1.1 公平课税论现在所说的公平课税论主要起源于亨利·西蒙斯的研究成果，该理论主张按纳税能力来征税，但纳税能力的大小不用效用理论来衡量。西蒙斯反对效应分析，提出了自己的衡量方法，即所得(纳税能力)等于适当会计期内的消费加上应计净财富的变化，是指直接对应于可计量的现金流量。显然，公平课税论的基础是基本的分配判断，强调横向公平，认为纵向公平应留给政治程序去解决。

公平课税论下的理想税制，只是根据综合所得概念对宽所得税基课征累进的个人直接税。就西蒙斯的所得概念而言，“毛所得”可能包括工资和薪金、经营所得、资本所得、租金、特许权使用费、附加福利、转让所得、养老金所得以及赠与和遗产所得等。据说，这种宽所得税基能在不同的所得类型之间、不同的部门之间和不同的活动之间实现税收中性②。同时，宽税基也有助于降低名义税率，从而使税收的超额负担或福利成本最小化。

#### 1.3.1.2 最适课税论最适课税论的根源可以追溯到古典经济学家J·S·穆勒首次提出的“牺牲”学说。他认为，税收公平要求每个纳税人都要承担同等的牺牲。最适课税论具有明显的功利主义基础，使用的是广义功利主义社会福利函数，强调的是理论的精确性而不是公平课税论所主张的实际操作性。

①赵志耘，郭庆旺.税制改革分析的理论基础.税务研究, 2001，（3）：20

②刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 15-28

25

简单来说，最适课税论是研究如何以最经济合理的方法征收某些大宗税款的理论，强调纵向公平。站在税制结构的角度而言，即以怎样的方式、方法对应税行为和结果的合理征税。该理论研究的核心，是如何兼顾税制公平与效率二者间的关系——商品课税容易实现效率目标，而要解决的问题是如何使其具有公平收入分配功能；所得课税容易实现公平收入分配目标，而要解决的问题是如何使其促进经济效率。

由于最适课税论的理论假定是：政府在建立税收制度和制定税收政策时，对纳税人的信息是无所不知的，而且政府具有无限的征管能力。所以，需要大量的信息和管理条件，故对实现税收政策和税制改革方案的影响非常小，只能提供税制改革的重要指导原则而不是税制改革的实践基础。

#### 1.3.1.3 财政交换论税收的财政交换论最初起源于维克塞俄关于财政学的自愿交换理论以及布坎南等对这一传统理论的现代研究成果。他们认为，税收通过政治程序对个人或利益集团进行分配，应当求得国家付给个人的边际效用等于个人因纳税而损失的财富的边际效应。换一个角度来说，纳税人根据自己对公用品数量的效用判断和承担相应的税收份额的意愿，在交换中选择最佳的共用品数量和税收份额配对，达成一种每个参与者都能接受的协议。应该说，这种财政交换论为现代公共选择理论的形成奠定了基础。

在这种注重结果的财政交换论中，研究的重点问题是选择税基和税率结构，以及把政府的总税收收入限制在理想的水平范围内。由于政府对所有可利用的税基都会课以使收入最大化的税率结构，所以，宽税基会增加总的无谓损失，扩大政府的规模，而窄税基则会限制政府的权力、总收入规模以及无谓损失。这个结论与公平课税论的结论截然相反。总之，这种理论强调政治程序在约束预算决策中的重要性，把控制政府规模作为最优先考虑的事，赞同窄税基的税种，主张以制度限制或预算法则来控制公共部门的规模。

应当说，财政交换论与另外两种规范课税论的理论体系截然不同，完全改变了传统的思考问题的角度和解决问题的方法。前者更多的是从政治与经济的关系角度来构想理想税制。因此，如果说公平课税论直接面向税

26

收政策，最适课税论间接面向税收政策，那么，财政交换论对税收政策的影响就更为间接了。

从税制建设的一般原则来看，理想的税制是兼顾公平和效率的税制，可是，公平与效率的关系往往是鱼和熊掌不可兼得。就规范课税论来说，它们从不同的角度来设想理想的或良好的税制应当是什么样，但都不同程度地存在着难以妥善解决的问题。但是在笔者看来，上述三大规范课税论对于包括我国在内的发展中国家的税制改革仍然具有重要的指导意义，原因主要有：

第一，工业化国家在税制设计和税制改革方面的理论争论，是在受西方教育的经济学家中间展开的，但其中的大多数专家作为发展中国家的税收政策顾问，其意见也适用于按国际惯例进行税制改革的国家。而作为发展中国家的决策者，掌握这些税制改革理论的实质，将有助于他们站在更高、更远的角度，评价与修正提供给他们的税制改革建议①。

第二，鉴于发展中国家的经济日益开放，对国际贸易和国际投资的日益依赖，大多数发展中国家需要对工业化国家的税制改革作出反应。想要采取合理对策、作出适当反应，发展中国家的决策者就需要理解税制改革的分析基础。

第三，随着发展中国家人均收入的提高和人口结构的老龄化趋势等与高收入国家相似的状况日益凸显，税制要解决的许多问题是类似的，诸如为老年人融资和在能负担得起的价位上提供高质量的保健等。

### 1.3.2 对世界各国税制改革经验的分析和借鉴

经济全球化的进一步发展，对世界各国的税制建设均产生了不同程度的影响。在我国税制面向未来、面向现代化的进程中，深入研究西方国家税制改革的影响及趋势，对我国的税制建设有着十分重要的意义。

#### 1.3.2.1 发达国家税制改革的经验与借鉴随着金融一体化进程的不断加深，中国经济的发展与世界经济的发展具有重要的密不可分的联系。研究

①刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 149

27

中国的税制改革应当注意研究世界经济体制，特别是发达国家税制的发展趋势，以使我国更好的参与世界经济竞争。

由于受统计资料的限制，本文仅对20世纪80年代以来的发达国家税制结构特点作简要分析。20世纪80年代，以美国为代表的欧美发达国家掀起了一场席卷全国且影响深远的税制改革。这次税制改革以供给学派的供给理论给基础，按照简化税制、拓宽税基、降低税率、加强征管的基本原则，大幅度降低了个人所得税税率，简化了税率档次，减少了税收优惠措施，拓展了税基，从而对税制结构和各个税种的相对地位都产生了深远影响。经过改革，OCED国家基本形成了所得税系、商品税系和社会保险税系的平衡状况。同时，个人所得税、社会保险税和增值税成为发达国家主体税种的基本选择①。

进入21世纪，随着经济全球化程度的加深，发达国家又发动了一场以结构性减税为特征的税制改革浪潮，范围之广、程度之深、影响之大是历次税制改革不可比拟的。总的来说，这次税改具有以下特点：第一，主体税制改革内容仍然集中在所得税系，特别是个人所得税和公司所得税上；第二，进一步减轻或者免除双重征税，实行个人所得税、公司所得税一体化、降低综合税收负担；第三，商品税系继续加强，特别是增值税进一步扩大征收范围，提高税率。

此外，在所得税和商品税比重双向调整的税制改革进程中，税制结构转换日益成为一个敏感又热门的话题。“很多人主张把征收所得税逐步转向征收消费税，理由是：一是可以缩小征税前后的储蓄利益之差，有利于鼓励储蓄；二是消费税逃税机会少于所得税，有利于征管；三是可以鼓励劳动，增加劳动者所得。一个有代表性的例子就是美国正在广泛探讨联邦税收由所得税基向消费税基的转换问题。有关部门对消费税规则的实施进行了良好的经济测算，认为税基的转换会带来更有利于美国经济增长的发展机会，而且有利于维持税收中性，更符合公平和效率的原则。美国是当今

OECD 国家中没有实行增值税的仅有的两个国家之一，税基转换构想的提

① 杨斌.西方模式增值税的不可行性和中国式增值税的制度设计.税收学术研究丛集,2007，（3）

28

出，标志着美国长期以来信奉所得税的政策取向受到了冲击，同时显示了美国乃至整个发达国家税制的根本性改革趋向①。“

#### 1.3.2.2 发展中国家税制改革的经验与借鉴虽然发展中国家的税收制度及其实行的税收政策的成熟度，与发达国家相比较还存在很大差距，但同样作为发展中国家的中国，仍可以从其他发展中国家的税制改革中，汲取相当的经验和借鉴。发展中国家的税制改革集中在直接税改革、间接税改革和加强管理三个方面：

在直接税上，通过规范与取消各种减免与优惠，将一些额外的福利纳入税基等办法，拓宽税基，逐步应用预提税与推定税来减少税源的流失；同时减低税率，简化结构，并努力实现公司所得税与个人所得税最高边际税率的一致。

在间接税上，主要措施是引进增值税和降低关税税率两个方面。

在税收管理上，为了降低通货膨胀对税收收入的侵蚀，消除其带来的不公平问题，不少国家实行了通货膨胀指数化的办法。如智利和哥伦比亚都在80年代的改革中采取了这种办法②。

但从税制改革的财政收入效应看，直接税的改革在短期内对增加税收收入的贡献不会太明显，有时甚至会起到负作用，因为税基扩宽会受到种种现实条件的制约，而减低税率则是立竿见影的事情；至于增值税的改革，在短期内使财政收入得以显著提高；减低关税税率，对财政收入的直接影响由商品价格弹性决定，间接影响则通过其对经济的影响来反映，主要受本国商品的竞争力、机械设备与技术交流等因素的共同作用。

总体上看，发展中国家税制改革的相同之处，在于他们都致力于改变税收结构，转向对消费课税；降低公司所得税和个人所得税率，同时扩大税基；强调税收的效率和中性；更为强调的是横向公平而不再是纵向公平；减少税收的扭曲；鼓励自由市场活动，改变税收征管方式。

以上的发展中国家税制改革经验，都与同样作为发展中国家的中国的前一阶段的税制改革相似，并对我国下一步税制改革的设计布局具有重要

①岳树民， 李建清.优化税制结构研究.北京：中国人民大学出版社,2007: 28

②王镭. WTO与中国涉外企业所得税收制度改革.北京：社会科学文献出版社,2004: 84-86

29

的参考意义：

第一，针对许多企业为偷税和避税而有意造成假亏损或转移资金等情况，我国可参照墨西哥等国的经验，对企业开征资产税作为所得税的补充。

第二，在扩大税基、规范税率的基础上，建立统一的企业所得税和个人所得税制度，提高个人所得税免税额，减轻工薪纳税人的税收负担。

第三，开征赠与税，在继承遗产和无偿转移财产时缴纳，征收对象包括个人汽车、房屋等财产、不动产和登记权力，可分设不同税率。

## 1.4 本章小结

本章首先介绍了我国现行税制体系及地区差异现状，对本文中我国欠发达地区的涵义进行了界定，然后，分别研究总结了发达国家和发展中国家的税制改革趋势，在综合税制改革的理论与实践的基础上，为我国税制改革提供国际参照。

30

# 第2章 分税制在欠发达地区实施的现状分析

## 2.1 分税制在欠发达地区实施的现状考察——以陕西省为考察对象

虽然省以下分税制财政体制在加快地方经济发展速度、增加地方政府财政收入方面表现出积极效应，并且强化了各地区对中央财政的依赖度。但分税制改革也较大地冲击了地方政府尤其是欠发达地区地方政府的既得利益，对欠发达地区的基层财政、经济结构等产生重大影响，甚至在某种程度上加重了地方政府的财政困难。本节试图通过对1994-2010年陕西省财政数据的细致分析，据此评价分税制对地方财政状况的影响。

### 2.1.1 陕西省的省情概况

陕西省简称“陕”或“秦”，位于中国内陆腹地，东邻ft西、河南，西连宁夏、甘肃，南抵四川、重庆、湖北，北接内蒙古，居于连接中国东、中部地区和西北、西南的重要位置。总人口3 570.1万人，总面积为

20.58万平方公里。全省设10个省辖市和杨凌农业高新技术产业示范区，有3个县级市、80个县和24个市辖区，1 581个乡镇，164个街道办事处。

据陕西省统计局网站信息显示，2010年全省生产总值10 021.53亿元，比上年增长14.5%。其中，第一产业增加值988.45亿元，增长5.8%，占生产总值的比重为9.9%；第二产业增加值5 403.53亿元，增长18%，占生产

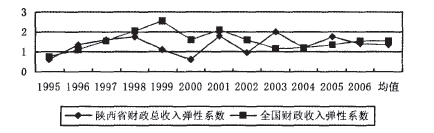
总值的比重为53.9%；第三产业增加值3 629.55亿元，增长11.7%，占生产总值的比重为36.2%①。

收入增长速度与GDP增长速度的比率称之为收入对GDP的弹性系数，其经济意义是分析判断财政体制是否有利于财政收入的增长，弹性系数越

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/news/xwfb/2011121150457. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/news/xwfb/2011121150457.htm)

31

大，表明越有利于财政收入增长，反之则不利于财政收入增长①。1994-2006年的陕西省财政总收入弹性系数情况如下图2-1所示：



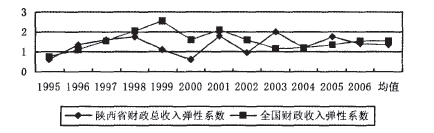


图2-1陕西省财政总收入弹性系数与全国财政收入弹性系数的对比

Fig. 2-1 Shaanxi province's total fiscal income elasticity and income elasticity of the national comparison of financial

数据来源：根据《中国统计年鉴2007》的相关数据整理计算得到

从图2-1可以发现，陕西省财政总收入对GDP弹性系数在1994—2006年间的大多数年度均大于1，即陕西省财政总收入的增速快于当年GDP的增速，表明现行财政体制有利于促进财政收入的增长，但各年度的弹性波动较大，呈现振荡走势，最高弹性系数为1.99，最低为0.6。全国这一指标10年来也呈现振荡态势，但陕西省财政总收入弹性系数绝大多数年份低于全国水平，通过计算陕西省与全国收入弹性的年平均水平，也可以发现前者低于后者，这说明陕西省经济虽然得到发展，但财政收入增长速度总体低于全国水平，分税制财政体系有待于进一步发展完善②。

### 2.1.2 分税制下陕西省财政收入结构分析

#### 2.1.2.1 关于税收收入的分析从我国历年来财政收入的统计口径来看，财政收入被定义为纳入预算管理的政府收入，其来源主要由税收收入和其他收入构成。本文中“其他收入”是指财政收入按收入形式来区分的一种除税收收入以外的其他形式财政收入的总体，是有特定范围的。

①吴亚伟，毛加强.分税制下的地方财政收入—以陕西省为例的实证分析.财经问题研究，2009，（3）：101-103

②吴亚伟，毛加强.分税制下的地方财政收入—以陕西省为例的实证分析.财经问题研究，2009，（3）：101-103

32

下表2-1统计了自2000年来的陕西省财政总收入构成情况。其中显示出以下信息：一是陕西省财政收入中税收收入占主体地位，平均占94%，符合中国目前财政收入形式现状，税收所占比重高于全国水平92.55%。二是陕西省财政收入来源结构变化不大，经济形式单一。虽然国家多次对预算内外资金的范围进行了调整，逐步扩大了预算内收入的范围，将“政府基金”纳入预算管理，但陕西省财政收入中政府基金所占的比重微小。三是税外收费过多过滥，特别是2006年以后。见表2-1所示。

表2-1 2000-2010年陕西省财政总收入构成情况

Tab. 2-1 2000-2010 Composition of total fiscal revenue of Shaanxi Province

| 年份 | 陕西省财政收入（亿元） | 税收收入  （亿元） | 税收收入占财政总收入比例(%) | 其他收入  （亿元） | 其他收入占总收入比例(%) |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2000 | 187.00 | 176.47 | 0.9437 | 10.53 | 0.0563 |
| 2001 | 225.98 | 214.10 | 0.9474 | 11.88 | 0.0526 |
| 2002 | 252.28 | 237.77 | 0.9425 | 14.51 | 0.0575 |
| 2003 | 326.94 | 309.21 | 0.9458 | 17.73 | 0.0542 |
| 2004 | 415.50 | 394.29 | 0.949 | 21.21 | 0.051 |
| 2005 | 529.02 | 503.30 | 0.9514 | 25.72 | 0.0486 |
| 2006 | 696.77 | 526.12 | 0.7551 | 170.65 | 0.2449 |
| 2007 | 891.60 | 584.40 | 0.6555 | 307.20 | 0.3445 |
| 2008 | 1104.21 | 455.60 | 0.4135 | 648.61 | 0.5865 |
| 2009 | 1389.50 | 532.62 | 0.3833 | 856.88 | 0.6167 |
| 2010 | 1800.85 | 710.48 | 0.3945 | 1090.37 | 0.6055 |

数据来源：根据《陕西统计年鉴2010》的相关数据整理计算得到

#### 2.1.2.2 关于转移支付收入的分析按照现行分税制财政体制，一级地方政府应有较固定的财政收入满足本级政府履行各项职能的需要，如财力不足以满足需要时，规定了转移支付办法。笔者根据陕西省2001年至2005年相关的财政数据，对省、市、县乡级政府本级财政接受转移支付收入占其可支配财力的比重进行了计算，具体结果如下表2-2所示。

33

表2-2 2001-2005年陕西省各级政府获得财政转移支付收入占本级可支配财力的比例Tab. 2-2 2001-2005 Shaanxi Provincial levels of government to obtain financial transfer payments accounted for the level of disposable income ratio of financial resources

(%)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 财政转移支付比例 | 2001 年 | 2002 年 | 2003 年 | 2004 年 | 2005 年 |
| 省本级 | 0.87 | 0.85 | 0.81 | 0.82 | 0.70 |
| 市本级 | 0.20 | 0.19 | 0.22 | 0.22 | 0.30 |
| 县本级 | 0.60 | 0.69 | 0.60 | 0.48 | 0.63 |

数据来源：根据《陕西统计年鉴》(2001-2006 年)整理计算得到

上表的数据显示，总体上各级政府都有来源于财政转移支付的收入。2001-2005年省本级获财政转移支付比例逐年下降；县乡级政府其次，市本级获得的转移支付最低，转移支付制度并不规范，“基数法”把财政包干体制下形成的财力不均带入了新的分税制体制中①。可见，中国现行的分税制财政体制依然有缺陷，转移支付政策对西部地区地方财政分配的调节作用并不明显。

### 2.1.3 陕西省的税制结构特点

税制结构是一个国家根据其经济条件和经济发展的要求，分别主次设置若干税种，并由这些税种相互联结、相互协调、相互补充所组成的税制总体格局。即构成税制的各税种在社会再生产中的分布状况及相互之间的比重关系。当前，发达国家大多实行以个人所得税（含社会保险税）为主体税种的税制结构。这一税制结构的形成与完善建立在经济的高度商品化、货币化、社会化的基础之上，并经历了一个长期的演变过程。大多数发展中国家实行以商品税（指国内货物、劳务税和关税等）为主、所得税和其他税为辅的税制结构。这种税制结构的形成是与发展中国家的社会经济状况紧密相联的，尤其受到发展中国家较低的人均收入和落后的税收征管水平等因素的制约。

我国现行的税制结构是在1994年税制改革的基础上形成的，以增值税

①吴亚伟，毛加强.分税制下的地方财政收入—以陕西省为例的实证分析.财经问题研究，2009，（3）：122-126

34

为主体，消费税、营业税彼此配合，多种税、多次征、多环节调节的复合税制体系，表现出与多数低收入国家相似的以间接税为主体的税制结构特征。

从总体上看，陕西情况与全国基本类似，都是间接税占主导地位，对地方的财政贡献度直接税与间接税比重大致相当，考虑“两税”返还因素，间接税贡献度大于直接税。

陕西省国家税务局课题组通过选取陕西企业为样本，就其缴纳的各项税收情况进行了分析。研究显示：“第一，经济发展水平越低，间接税比重越大，增长速度越慢。从结构上看，陕西间接税占税收收入比重约为

79.53%，直接税约为20.47%，间接税比重高于全国，直接税比重低于全国；从增长速度上看，全国从1998年到2002年，间接税增长了1.55倍，直接

税增长了2.75倍。陕西从1998到2002年，直接税增长了约0.35倍左右，

间接税增长了约0.25倍左右，均没有全国增长那样明显。第二，经济发展水平决定了各税种对地方财政的贡献。从对陕西财政的贡献度来看，2001年企业所得税对陕西财政的贡献为15.28%，个人所得税为5.38%，同全国比较，直接税收入中的企业所得税和个人所得税明显低于全国水平，大约都在5个百分点左右①。“

这又从侧面说明：一方面，陕西企业经济效益低于全国水平，大部分企业盈利状况不容乐观。另一方面，经济发展水平决定了企业所得税和个人所得税的征收，两者比例偏低，说明不论从企业盈利水平还是居民收入来讲，陕西均低于全国平均水平，有待进一步改善。

此外，观察近年数据，我们可以得知：2009陕西省税收总额为532.62

亿元，其中：增值税111.23亿元；营业税194.49亿元；企业所得税64.03

亿元；个人所得税26.87亿元；城市维护建设税40.74亿元；耕地占用税

和契税26.39亿元。

2010陕西省税收总额为710.48亿元，其中：增值税140.27亿元；营

业税265.94亿元；企业所得税84.82亿元；个人所得税35.54亿元；城市

①陕西省国家税务局课题组.不同经济发展水平下直接税与间接税结构转型研究.中国税务学会，2005，（3）：67-90

维护建设税50.22亿元；耕地占用税和契税46.37亿元①。

按照国际惯例，所得税收入一般占税收总收入的60%以上，流转税收入一般不超过总收入的20%，此税制结构有利于体现税收的社会公平，对调节收入分配具有良好的效果②。通过计算可知，两年来，陕西省的所得税收入占税收收入的比例均为17%，流转税占税收收入的比例分别为60%和57%，这种比例关系与国际惯例恰恰是相反的。

总之，1994年的税制改革过于强化以间接税为主体的税制结构，在税种的设计上过于突出增值税的作用，使得该税所占比重过大，而对经济具有内在稳定功能的所得税则比重较低，尤其是个人所得税的比重过低。这使得我国的税制结构缺乏弹性，在经济产生波动时，税收收入不仅难以满足政府的支出需要，而且限制了税收调节经济杠杆作用的发挥。

### 2.1.4 陕西省的税收管理制度

从1994年开始，我国实行分税制财政管理体制。同年，陕西在积极实行中央对地方分税制的同时，在省与地市之间维持老体制一年，以实现财政管理体制的平稳过渡。1995年，为了落实国务院《关于实行分税制财政管理体制的决定》，理顺省以下各级政府间的财政分配关系，调动其发展经济、增收节支的积极性，陕西在省以下实行了分税制财政管理体制。2002年，按照中央要求，陕西进行了所得税分享改革。2003年以来，为了进进一步理顺省以下各级政府间的收入分配关系，缓解县乡财政困难，陕西调整和完善了省以下分税制财政体制，并探索了“省管县”和“乡财乡用县监管”财政体制。与此同时，在建立、完善一般性转移支付的基础上，还建立和完善了激励性转移支付，先后实行了“两保两挂”收入上台阶激励奖励办法，“三奖一补”办法，以及“三奖三管六保障”激励约束考核办法等。这些措施的实施，增加了县级尤其是贫困县的财力，调动了县级发展经济、强化财政管理的积极性，从而使全省县乡财政困难得到了有效的缓

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/ndbg. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/ndbg.htm)

② 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 133

36

解①。虽然财政收入得到快速增长，但财政总量过于集中在市级政府层次，县乡财政规模小。

由上表4可以看出，陕西省财政收入在各级政府之间的分配中，省本级政府比例最高，5年中有4个年度的比例超过总收入的50%；市本级财政收入自2001年来逐年增长；本文将县、乡两级合并为一级，2001-2005年县乡财政收入的比重在22%-27%之间波动，2003-2005年呈下降趋势。根据中国现行的地方财政体制推测，县本级财政收入可以占到省财政收入的20%左右，因此乡镇本级财政收入占不到10%。

通过上文分析可知，陕西省市级财政集中了全省财政总收入的50%以上，而作为担负许多基层事务的县乡两级财政平均仅为25%，要调整这一格局，还须提高县乡财政收入比重，并且要大力发展县乡经济，改革地方财政体制。

## 2.2 分税制体制在经济发展水平不同地区的影响

陕西省在西部大开发中具有重要的经济支撑力，其整体的财政收支、分配体系具有代表意义，通过对陕西省情的实证分析，我们可以总结出分税制在西部欠发达地区存在的问题。

### 2.2.1 分税制对地区差距的影响

为了减少中央对地方财力的影响，国务院决定，1994年以后实行增量返还的方法，将税收返还与上划“两税”的增长率挂钩，每年递增返还。同年8月，根据各方面的意见和要求，为了更充分的调动各地区组织中央收入的积极性，将税收返还的增长率改为按各地区分别缴入中央金库的“两税”的增长率的1: 0.3系数确定。即各地区“两税”每增长1%，中央财政对该地区的税收返还增长0.3%。“两税”返还的计算公式为：每年度中央对地方的“两税”返还数额=上年度中央对地方的“两税”返还数额×(1+该地区“两税”增长率×0.3)。

① 黄衍电.经济体制转轨时期的财税改革与探索.北京：中国财政经济出版社.2002, 124-127

37

从1994年实施以来，中央对地方“两税”返还累计26 852亿元。分地区看，2005年东部地区得到两税返还总量的53%，西部为21%①。可见，虽然地区间均衡发展要求财力配置的均等化，但在激励性的财税分成体制下，税收累进特性会使税负转嫁到欠发达地区，同时，发达地区因经济发展而获得了更多的返还收入。这就是我们经常所说的“马太效应”。

罗伯特・莫顿将“马太效应”归纳为：任何个体、群体或地区，一旦在某一个方面（如金钱、名誉、地位等）获得成功和进步，就会产生一种积累优势，就会有更多的机会取得更大的成功和进步。

与西部欠发达地区相比较，由于东部发达地区具有良好的经济发展基础、合理的产业结构、优良的投资环境，因此会吸引更多的人力、财力资源，从而带动持续高速的经济发展，获得更多的税收返还，这样，政府累计优势进一步扩大，良性循环得以保持。相反，落后地区或欠发达地区就会由于资源匮乏、人才流失，得不到或得到较少的税收返还，政府无力改善投资环境，发展本地经济，进而形成恶性循环。最终，落后地区的人才会流向发达地区，落后地区的资源会廉价流向发达地区，落后地区的制度又通常不如发达地区合理，于是循环往复，地区差距会越来越大。

此外，由于东部地区经济成分构成与中西部地区经济成分构成不同，东部地区中非国有经济成分大于中西部地区，其集体企业、个体企业、尤其是外资企业的比例远远超过中西部地区。因此，国家对非国有企业和三资企业税收政策的倾斜实际上就成为对东部发达地区的倾斜，从而使东部地区在吸引外部投资方面占据了绝对的优势，客观上促进了东部地区的发展②。而西部地区难以享受到这些政策，对其经济社会产生了一定影响，加剧了地区差距。

### 2.2.2 分税制对欠发达地区的不利影响

#### 2.2.2.1 转移支付制度不规范，拉大了地区间财力差距我国目前实行的仍是很不规范的转移支付制度，主要表现在中央对各地的税收返还数额不

①王敬尧， 宋哲.地方财政投入与基本公共服务均等化.华中师范大学学报,2008，（1）：55

② 刘秀兰.西部地区产业结构问题研究.西安：西安交通大学出版社,2007: 85

38

合理和专项转移支付款项的分配方法的确定不科学两个方面。

首先，税收返还的设计不合理。科学的转移支付数额，应集中体现在利用较为规范化的计算公式确定，而目前我国分税制未采用国际通行的“支出因素法”，实行的是“基数返还，超收分成”的政策，并且以1993年为基期年，根据地方财政实际收入数和分税后收入变化情况，核定中央对地方的税收返还基数。其实，原定基数中本身就包含了过去体制中的一些不合理因素，经过逐年滚动以后，这些不合理因素在继续扩大，①使经济发达地区得到的税收返还远远大于经济欠发达地区，体现了对收入能力较强地区的倾斜政策，维护了发达地区的既得利益，与缩小地区间差距的主旨背道而驰。

其次，专项转移支付中资金分配方法不科学。老体制中上解或补助的本意是通过富裕地区上缴部分收入，同时给予贫困地区补助来达到均等化的目的，这在理论上是符合均等化目标的，应当有益于地区收入差距收敛，但实际上各地区的上缴额和补助额仍是按老体制下的基数法确定的，即上解额是按1993年实际上解数，并核定一个递增率每年递增上解，这样导致均衡作用不强。

《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》（国发[1993] 85号）中明确提出税制改革的指导思想：“正确处理中央与地方的分配关系，调动两个积极性，促进国家财政收入的合理增长；合理调节地区之间财力分配。既要有利于经济发达地区保持较快的发展势头，又要通过中央财政对地方的转移支付制度，扶持经济不发达地区的发展，支持老工业基地改造，同时，促使地方加强财政支出管理”。调整转移支付资金分配办法的初衷，是想解决横向财力分配不平衡问题，缩小地区之间的财力差距，但从执行的结果来看，不但没能达到预期作用，反而拉大了地区间财力分配不均和公共服务水平的差距。

#### 2.2.2.2 部分税种划分不合理，加剧了地区间的财力不平衡现行的消费税全部归中央，增值税在中央与地方之间按75%:25%的比例分成，以第二产

①邓子基， 林致远， 王相林.财政政策与提高产业竞争力.北京：中国财政经济出版社,2006: 44

39

业为主的省、市、区，其收入恰恰是以增值税为主，大头却划归了中央，财政收入必然大大受到影响。经济落后的省、市、区，近几年来都在大力发展第三产业，消费税对它们来说举足轻重，却全部归中央了。①可见，在新体制下，吃亏的恰恰是这些以第二产业为主和正在大力发展第三产业的经济欠发达地区。

此外，证券交易税，由中央与地方各按50%分享，而目前我国的证券交易主要集中在上海、深圳两地，其税源却来自于全国各地，中央与地方共享，实际变成了中央与两地共享，不仅偏离了公平原则，更主要的是加剧了地区间的财力不平衡。

#### 2.2.2.3 固化了地方利益，不利于产业组织结构优化从影响因素来看，重复建设、地区封锁、生产集中度低，最根本的原因就是地方利益，而现行税制又从制度上强化、固化了地方利益对产业组织结构的负效应。以烟草行业为例，其所创造的高额税收与地方财政收入高度相关，使跨地区资产重组和企业兼并难以进行。

陕西省汉中烟草行业在原有的两个卷烟厂基础上组建汉中烟草集团公司，就遇到这一问题的制约：汉中烟草公司设在汉中的汉台区，而作为集团核心层企业的卷烟一、二厂分别设在汉中市辖区内的城固县和南郑县，如果按照税法有关规定，集团两个核心企业的税收应在集团法人所在地的汉台区申报缴纳，但两个烟厂所在地的政府出于对财政基数和税收收入等地方利益的考虑，坚决不同意将两个烟厂的税金由集团公司统一缴纳，从而造成了集团难以对核心企业的财务进行规模、实际性的集中统一管理，妨碍了跨地区资产重组和企业兼并的实施。

### 2.2.3 分税制运行在欠发达地区出现的主要问题

1994年的分税制，对地方财政尤其对县乡级欠发达地区影响突出，体制缺陷造成地方政府非税收入居高不下、经济发展结构不合理、地区差距拉大等问题。

① 中国税务学会学术研究委员会.税收政策与宏观经济调控.北京：中国税务出版社,2003: 181

40

#### 2.2.3.1 地方政府缺乏主体税种，非税收入居高不下从共享方式来看，按照目前中央税与地方税的划分，地方税中没有独立的主体税种，不利于保证地方税收的稳定增长。事实上已不存在某一个税种是地方的固定收入，一些主要税种都是中央的固定收入或中央与地方的共享收入，只不过共享的方式不同而已。拿营业税来说，地方政府的支柱税种主要是营业税，但铁路系统、银行系统、保险系统等都是垂直管理，这些占绝对比重的营业税收入都划归给了中央。结果是打乱了严格的分税管理格局，损害了地方的利益，使得营业税表面是地方税，实质却成为中央地方共享税，使现行的分税制变得模糊不清，不利于营业税作为地方税主体税种功能的有效发挥。

从税种设置来看，现行绝大多数地方税种是零散的小税种，不能形成一个完整的体系并提供稳定、充足的收入，而且越往基层越无税可分，也导致地方对中央税收返还及补助的过分依赖，使地方收入的增长越来越依靠一些非税收入，造成地方政府收入行为和收入形式的不规范。例如，现行税制中将“消费税”的全部划为中央税，形成对地方财政收入的明显不利影响。这种影响在以烟酒为主要税收来源的资源型经济区尤为明显。而农业税的取消，又进一步缩小了县级财政的税源，加大了县级财政的困难。

此外，地方政府缺乏必要的税收立法权、税法解释权和税收调整权。由于我国地域辽阔，各地区的经济发展存在较大差异。税权高度统一于中央，地方无权开征新税种或对现行税种进行适合本地情况的必要调整，不利于各地根据本地区的实际情况或利用税收进行中观经济调控。地方缺乏必要的税权是造成地方政府过分依赖非税收入的重要原因，也易造成税收征管中不符合税法规定的非规范征管行为的发生，破坏了税法的严肃性。

#### 2.2.3.2 缺少税收优惠政策，难以形成外资吸引力改革开放初期，在投资环境不甚理想的情况下，我国实行的是梯度发展战略，由经济特区——沿海经济开放区——东部——中西部循序渐进，故而在税收优惠上也体现了这一区域倾斜的要求，制定以全面优惠为主要内容的涉外税制来提高外资的收益率。

由于东部地区经济成分构成中非国有企业和三资企业所占比例较大，

41

因此在享受税收优惠政策，吸引外部投资方面占据了绝对的优势。这一税收政策的积极效果是，极大地促进了东部沿海地区经济的繁荣与发展，但它也在一定程度上加大了东西部经济发展不平衡的矛盾，造成经济发达的东南沿海地区企业的税负反而轻于内陆西部地区。广大西部欠发达地区由于缺少这些优惠政策，再加上本身所处的区位劣势，很难形成对外资的吸引力，不利于我国各地区经济社会的均衡、持续发展。

#### 2.2.3.3 转移支付制度不规范，难以发挥缩小地区间经济差距的作用首先，转移支付的管理混乱、形式多样，容易造成资金使用分散、浪费和低效益等问题。在我国中央财政的支出中，掌握和分配这些补助拨款的单位众多，有财政部的一些专业司局，也有中央其他部委；资金的来源既有预算拨款，也有预算外资金。因此，不可避免的造成资金使用的浪费和无效益①。

其次，转移支付的分配方法不科学，容易加剧地区经济差距。由于体制补助和税收返还是建立在保证地方既得利益的基础上的，所以只要地方政府存在收支差异，中央财政就给补助，这样既达不到均衡各地提供公共服务水平的目的，也可能使地方政府放松了对税收的征管，出现相对发达地区藏富于民、藏富于企业等税收流失的现象，并使相对落后地区得不到应有的转移支付资金。同时，在各种形式的转移支付中，专项补助和结算补助主要按项目进行分配，其中也包括一些专门支持中西部贫困地区发展的政策措施，如支持欠发达地区发展资金、少数民族地区补助费等，但分配的结果，往往是东部地区占的份额较大，没有明确体现出向中西部地区倾斜的原则。也造成了同为中华人民共和国公民，却由于居住地域的不同，享受到的由公共财政提供的公共服务极不相同的局面②。

94分税制是针对当时中央出现财政危机的情况下实施的新体制。税权的适当集中对中国这样一个实行单一制的大国来说是必要的，但此次分税制改革是不完善的，它的最大缺陷就在于只划分了财权，而没有明确界定支出责任，造成收支结构失衡、地方财力薄弱。近年来农村税费改革与农业税等相关税种的取消，使本已拮据的地方财力再度收缩，虽然税种取消

① 刘雅璐.缩小地区差距财政政策研究.北京：经济科学出版社,2000: 40

②王敬尧， 宋哲.地方财政投入与基本公共服务均等化.华中师范大学学报,2008，（1）：27

42

后的财政差额由中央以转移支付的形式予以补助，但是地方对中央的依附力进一步上升，地方财政自给率总体上讲不容乐观。

同时，由于中央最初的制度安排中只包含了根据事权定财权的收入部分，却没有包含根据财权定事权的支出责任部分，地方政府又不可能全部指望中央政府的转移支付，预算外收入、非预算收入就成为地方政府自谋出路的资源。目前，我国多数地方政府在预算内收入不足时，普遍会采取向上级政府要求增加财政转移支付或通过土地出让收入来确保本级财政的方法。土地出让收入既不列入预算内，也列入预算外，属于地方财政的“自留地”。据统计，来自房地产交易环节的税收中，仅契税和土地增值税两项的收入就超过了地方税收入总额的50%①，房地产以外的税收比重较小。

## 2.3 对分税制运行在欠发达地区出现问题的成因分析

对分税制在我国欠发达地区出现问题形成的原因进行分析，是积极防范和化解基层政府财政困难和区域经济发展差距的前提。而分税制在我国欠发达地区问题的产生，是多种因素综合影响的结果，特别是分税制体制本身的原因。

### 2.3.1 微观因素：分税制体制的成因

我国税制设计及税收政策制定中没有充分认识到税收博弈的存在，从而在税收政策制定、税制设计和税收工具的选择中存在诸多偏差。

#### 2.3.1.1 税收的立法权过于集中，地方政府无相应税收主动权税权的核心是税收立法权，而我国政府对于税收立法权的分割问题更是慎之又慎。目前中央税、共享税和地方税的立法权都集中在中央，地方政府机关的税收立法权几近为零。也就是说，“现行的分税制体制并没有赋予地方政府独立取得收入的权力，尤其是没有独立开征税收的权力，而是按中央统一制定的税收制度去组织收入。虽然现行税制给地方政府划分的税种较多，但是我们看到都是一些零星税种，且征收成本高，不能形成地方财政支柱收入

① 刘佐.中国现行地方税制存在的主要问题和改革设想.地方财政研究,2008，（7）：29

43

来源。“

一般来说，政府间税收划分的目的是通过税收划分使得各级政府能够得到合理的财源，以满足政府的各种不同需求，实现社会福利的最大化。虽然我国政府间税权配置是以《中华人民共和国宪法》、《立法法》为依据，但在这两部法律中都没有对税收立法权在政府间的分配做出明确规定。其内容只对纳税人的纳税义务、税收基本制度的立法权限做了规定，对政府间税权配置的问题没有述及，缺乏可操作性。这样，地方政府不但没有被授予税收权利，而且缺乏相关法律保障，长此以往，势必造成中央政府与地方政府的恶性博弈。

反观世界上其它经济发达国家的税权分配，无论是单一制还是联邦制国家，都不同程度的向地方政府下放税权，并以法律形式规范和稳定下来。如《日本宪法》中对地方政府分权内容的规定，以及联邦制国家宪法明确规定了联邦政府和州政府之间的税权分配内容。政府间的行为不能超越该范围，如果违宪审查认定联邦或州政府行为违反宪法，该行为无效①。所以，联邦制国家的政府间税权配置合理而稳定。

#### 2.3.1.2 税收优惠政策的形式单一，产业性优惠导向不足首先，就税收优惠政策的形式来看，我国主要采用的是税率式、直接减免税款和再投资退税等直接优惠方式，体现的是事后调节，只能是有盈利的企业享受税收优惠；而税前扣除、加速折旧、投资抵免等税基式间接优惠方式运用的较少，不重视事前调节，促使企业获利。税收优惠方式的过于单一，不利于培养所得税税源，把“蛋糕”做大。②不仅容易造成财政收入的不稳定，影响到税收优惠的实效，而且外商也并未从中真正受益，甚至造成国家权力外溢。

其次，就税收优惠政策的产业导向来看，当前的税收优惠政策没有很好地将利用外资同优化我国产业结构结合起来，未能有效地引导资金投向国家急需发展的瓶颈产业，特别是欠发达地区缺失的高新技术产业，致使相当部分的外资投向不合理，加剧了国内产业结构的失衡。有资料统计，

①刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 59-78

② 黄衍电.经济体制转轨时期的财税改革与探索.北京：中国财政经济出版社,2002: 155

44

在我国国民经济各行业中，外资投向主要集中在技术含量较低的加工业和劳动密集型产业，而农业、交通运输、环保产业、高新技术产业和技术服务业中外资所占比重较小，这种情况不利于欠发达地区的经济结构调整和产业结构升级。

#### 2.3.1.3 县乡财政困难，非税收入居高不下成熟市场经济国家一般都通过宪法或其他法律形式，对各级政府应承担的事务进行了明确划分，有的国家还通过个别法对各级政府应承担的共同事务和筹资责任做了明确规定。我国宪法和有关法律法规对各级政府的事权划分只作了原则性规定，没有对各级政府的具体支出责任的划分作出明确规定，政府间财政支出责任划分缺乏法律依据。分税制财政管理体制在政府间支出责任的划分中，对各级政府基础设施和基础产业建设、支持农业、文教科卫等事业发展方面的支出责任划分不具体、不明确，造成实际执行中交叉、重叠、错位，经常出现某些政府职能及支出责任上推下卸的扯皮问题，以及上级随意调整各级事权和支出等不规范做法。

1994年税制改革前，地方政府的相对财政收入约为68.4%，财政支出约占59%，所以形成了“富地方，穷中央”的局面；税制改革后，地方政府的相对财政收入约为43%，财政支出的责任则达到了70%。而且，地方政府的财政收入占整个财政收入的比重逐年下降，从1993年的78%下降到2004年的42.7%，促使地方政府的收支日趋不平衡，导致事权与财权的严重不匹配①。

同时，由于目前实施的分税制没有重新界定政府职能，各级政府事权维持不甚明确的格局，省以下体制过渡不顺，新旧矛盾交织，引出的是财权的中心上移，事权的中心下移，全国财政收入在增长，地方财政收入也在不断提高的情况下，中央和地方收入在财政比例中上升，而县乡财政困难问题却突显出来。从分布上看，财政困难县乡主要集中在财力水平相对薄弱的中西部欠发达地区。

以陕西省为例，由于地理纬度跨度较大，省内经济、社会、文化等方

① 马拴友.税收政策与经济增长.北京：中国城市出版社,2007: 23-56

45

面区域差异较大，囊括了陕南（安康、汉中、商洛）、关中（西安、宝鸡、咸阳、铜川、渭南）、陕北（榆林、延安）三大显著经济区域，地区间差异显著。在最新公布的国家级贫困县名单中，陕西省的50个贫困县中有36个分布在陕北和陕南地区。这些地区经济基础薄弱，受地理条件、产业结构的制约，其经济本身就很难搞活，属“先天不足”型；基层政府又是需要事事操办的父母官，从教育、治安、医疗，到社保、就业、交通，每一项都得参与到位，农村税费改革后县乡自由财力空间进一步缩小，微薄的中央财政支持无法满足庞大的支出网络，又遇“后天缺失”。两面夹击的情形下，县乡财政困难将会出现日益加剧的趋势。

#### 2.3.1.4 税制结构不合理，税种设置不健全，限制了税收制度的分配调节功能税收调节收入分配的方式主要是通过宏观税负、税制结构、税种设置和各税种的税基、税率调整来实现的。不同的税制结构对收入分配的调节以及收入公平的实现有很大差异。从总体上看，现阶段我国税收结构在调节社会公平的再分配功能上存在着弱化和缺位。现行税制结构的不完善主要体现在以下几个方面：

（1）直接税与间接税的比重失调目前，虽然我国实行的是流转税和所得税双主体的复合税制体系，但是，从税收制度实际运行的结果来看，来自流转税税种的税收收入始终占我国税收收入的一半以上，所得税税收收入仅占三分之一左右。由于间接税在收入分配的调节上具有累退性质，过分倚重流转税的财政收入结构不仅不利于改善收入分配差距，而且还会进一步加剧社会的贫富分化。

（2）重复征税的现象突出一些性质相近、征收有交叉的税种存在严重的重复征税问题，如现行营业税的重复征税已经严重阻碍了服务业的专业化分工；增值税税率偏高，不动产不抵扣，同时存在功能类似的税种；此外，我国目前对车辆征收的税种主要有增值税、消费税、车辆购置税、车船税，税种多，重复征税严重，税负也偏高。中国政法大学财税法研究中心施正文教授指出：“车船税未来发展方向是取消，特别是在消费税改革

46

和房地产税改革完成后，车船税的作用将被这两个税种所替代“①。

（3）个税设计有违税负公平我国现行个人所得税基本上是按照应税所得的性质来确定税率，采用累进税率和比例税率相结合的结构，并设计了九级和五级两套超额累进税率。这种税率模式不仅复杂繁琐，而且在一定程度上造成税负不公。

超额累进税率存在差异，工资薪金所得适用九级超额累进税率，对个体工商户生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得适用五级超额累进税率。这种税率制度在世界各国是不多见的，是与国际上减少税率档次的趋势不相吻合的。个体工商户生产、经营所得和对企事业单位承包、承租经营所得的税负轻于工薪所得的税负，造成税负不公。这种税负差别难以起到调节过高收入，缓解个人收入悬殊的矛盾，且有重课工薪收入者的倾向。

此外，从免征额来看，2002 年陕西省平均每人缴纳个人所得税39.59

元，平均每月缴纳3.3元，按当时800元免征额计算，税率取级差收入最

低级5%，平均每人年工资为10 391.8元。据统计，2002年从业人员年平

均工资为10 351元，两者基本相同，这说明现行的个人所得税完全来自工资个人所得税，对高收入的征收基本为零，没有发挥个人所得税调节收入分配的作用，完全将其作为筹集财政收入的手段②。虽然此后经过历次改革，个税免征额由800元调至1 600元和现行的2 000元，一定程度上照顾了中低收入群体的利益，但社会公众对提高免征额的呼声仍然较高。

（4）新税种的缺失一些国际上通行，有利于调节经济、促进发展的税种没有在我国及时开征。如财产税不完整，遗产税、赠与税长期未予立法出台；房产税建设长期滞后，不能适应新形势的需要；同时，忽视社会保障领域的税制建设，缺乏规范的社会保障税。

### 2.3.2 政治经济文化等宏观因素的成因

当然，分税制在我国欠发达地区问题的出现，不仅和我国财政体制密

① [http: //finance. ifeng. com/money/roll/20101215/3062891. shtml](http://finance.ifeng.com/money/roll/20101215/3062891.shtml)

②武永义， 汪宏伟， 熊圩清.陕西省以下财政体制的变迁与改革.西部财会,2009，（1）：35

47

切相关，而且反映了欠发达地区的经济基础薄弱、政治体制改革落后以及正确文化理念的缺失等宏观环境下各因素的影响。

#### 2.3.2.1 政治因素——行政体制政府层级多，基层政府缺乏稳定增长的主体税种，县乡级政府基本“无税可分”。我国的政府分为五级：中央、省、地(市)、县和乡，较典型市场经济国家多出两级。各级政府的作用不仅是职责的分工，而且还有上下级的关系，较低层级的政府隶属于其上一级政府，形成了一个统一的行政管理体制。但是，中国的财政管理体制传统上有很深的级次观念，没有将省、地(市)、县放在同等地位，而是自上而下、逐次实施，每次只涉及两级政府，而且每层关系中，上级政府都具有绝对的控制权。分税制财政管理体制也不例外。

因此，如何在五级政府之间划分财政收入，确定财政支出结构，在世界上几乎没有先例可以参照，现实中操作难度较大。在此背景下，现行收入划分只能以共享收入为主体。层级越低的政府，越是缺乏稳定增长的主体税种，过长的收入划分链条下延至县乡一级，于是形成了“无税可分”的局面。

#### 2.3.2.2 经济因素——产业结构中西部欠发达地区的总体生产力水平比较落后，距现代生产力还有较大差距，具体表现在：工业部门中存在着许多技术落后、劳动生产率低下的“传统部门”，这些企业生产技术落后、技术力量薄弱，技术创新和吸收消化先进技术的能力较差；农业部门里，甚至还存在使用简单的甚至原始技术的小农经营。此外，基础科学和应用科学研究力量差，研究手段落后，科技人员占职工人数的比重以及科技人员组成的优劣程度都不及东部地区。由此，整个科技水平形成了东高西低的二元地区结构格局。

受科技水平的影响，我国东部地区工业、轻工业的比重都远大于中西部地区，东部地区的工业化程度高于中西部地区，工业结构也要优于中西部地区。虽然近年来，我国东西部地区的产业结构在变化中呈现出一定的趋同化趋势，但总体而言，这种产业结构劣势无法在短期内消除。当然，这种格局是受多种因素的影响而形成的，并与各地区自然资源的状况有直接的关系，但是，这种格局对中西部地区欠发达地区的经济增长和产业优

48

化无疑起了一定的制约作用。

#### 2.3.2.3 文化因素——发展理念一定时期的税制结构，与特定的社会背景、经济制度以及政府的政策目标密切相关，94分税制也不例外，税收的指导思想与当时所倡导的“效率优先，兼顾公平”的整体经济发展战略基本一致。所以，无论是税种的设置，还是税率的级次划分都本着效率优先的原则，公平理念曾一度被忽视。

随着经济效率问题逐步得到解决，城乡之间、区域之间、产业之间、居民之间的各种利益关系日益复杂，社会公平问题越来越突出。因此，党中央与时俱进的提出了“树立公平正义”、“在科学发展观的指导下建设和谐社会”等理念，强调社会稳定与和谐发展，“公平理念”作为重点实现目标被重新确定下来。税收作为国民收入分配与再分配的重要手段，其治税理念也应及时转变，不仅体现竞争性，还要体现公平性和平衡性。要在初次分配中兼顾公平与效率的同时，设计更为注重公平的税收制度和税收秩序，公平税负，发挥其在平衡地区经济社会发展差距上的作用，发挥其在利益关系调整和促进社会公平方面的作用，为构建和谐社会服务。

#### 2.3.2.4 其他因素——自然条件按照自然资源人均拥有量综合指数排序，位于前十位的省区分别是西藏、内蒙古、青海、新疆、ft西、云南、宁夏、贵州、黑龙江和陕西①。也就是说，西部欠发达地区拥有自然资源优势，但由于相关条件的制约，中西部地区的经济仍然落后于东部地区。首先，传统体制下扭曲的要素和产品价格体系使欠发达地区的资源优势与价格优势相背离，欠发达地区在工业化初期无法依靠自然资源的比较优势发展起来。其次，在工业化的过程中，东部地区重点发展受自然资源条件影响较小、附加值较高的加工制造业和第三产业，并利用国家向东部倾斜的契机，实现了从自然资源恶劣向生产要素优势的转化。随着经济的发展，生产力水平的提高，自然资源已不再是制约经济发展的首要或重要因素。

此外，欠发达地区除了自然资源较为丰富的地区外，还有一部分自然资源相当恶劣的贫困地区。例如地处西北的甘肃南部ft区、宁夏西海固地

①潘俊蓉， 王诣鑫.浅谈省以下的分税制问题与对策.大众商务,2010，（1）：24

49

区、青海南部三州、陕南泰巴高ft区、陕北ft区和黄河沿岸土石ft区等地都是我国最为广阔的干旱地区、高寒阴湿ft区，自然条件恶劣，ft地贫瘠，干旱、洪涝等自然灾害严重，使支柱产业——农业难以得到发展。

这些贫困地区多远离经济中心，交通闭塞，基础设施建设不足，影响了获取经济信息的时间以及与其他地区进行经济交往的速度。因此，自然资源的缺乏对农业发展以至于整个经济发展的抑制作用发挥的淋漓尽致。

## 2.4 本章小结

本章通过研究历年财政数据和相关法律规范，在分析陕西省的财政收支、经济结构与税制特点的基础上，总结出分税制运行在欠发达地区出现的主要问题以及分税制体制本身对地区差距的不利影响，然后，分别从微观与宏观两个角度探讨了其问题成因。

50

# 第3章 完善分税制体制，促进欠发达地区发展的思路和对策

我国现行分税制财政管理体制是在1994年确立的，经过10多年的发展，一些与当时社会经济条件相适应的税种、税率已显不适。按照当前形势，虽然我国经济每年以8%左右的速度增长，但是像区域经济发展不协调，中央与地方收入不均衡，以及政府收入行为及其机制的不规范，对民营经济、高科技产业促进不够，经济的不可持续发展等问题仍大量存在，这些都是困扰经济进一步发展的阻碍因素。“税制改革，尤其是税制结构的改革恰恰能在这些方面形成一个重要的突破点，以改革促发展，以改革促增长，使税制改革成为经济发展的强力助推剂①”。为此，我们必须深入学习贯彻科学发展观，积极寻找完善分税制体制、促进欠发达地区发展的可行性对策，保持经济社会的科学发展与和谐发展。

## 3.1 完善分税制体制，促进欠发达地区发展的思路

解决分税制在我国欠发达地区存在的问题，除了要有科学的指导思想之外，还需要有正确的解决思路。

### 3.1.1 客观考察分税制在本地区的运行现状并确定对策

分税制在我国欠发达地区存在问题的产生，具有多方面的原因，难以在短期内解决。因此，中央政府应针对问题的复杂性从宏观层面制定解决问题的指导意见和应对策略，而地方政府本身则应根据中央的文件精神，成立专门的工作小组，在欠发达地区就分税制存在的相关问题进行深入调研，客观考察分税制在本地区的运行现状，并从微观层面进行成因分析，明确问题的严重程度与解决方向，以此制定对应的解决策略。

①陕西省国家税务局课题组.不同经济发展水平下直接税与间接税结构转型研究.中国税务学会,2005，（3）：26

51

### 3.1.2 设计选择并实施解决问题的方案

依据洛伦兹曲线、基尼系数、收入对GDP的弹性系数等通用经济指标，明确了衡量因素之后，针对分税制在我国欠发达地区存在的问题，各级地方政府成立的专项工作小组应该着手聘请财税问题专家，提供详细的财税数据和调研成果，发挥他们的专业特长，对分税制在欠发达地区存在的问题进行系统分析，在借鉴西方国家税制改革的理论与经验的基础上，设计出多种解决方案，并结合具体的省情，选择最有效地解决方案。

专项工作小组应在选定解决方案后，送交主管领导审核，以便有足够的能力调动各种资源，配合方案的实施。在选定方案实施的过程中，各种主客观条件会不断发生变化，地方政府相关工作的领导人员及其工作小组必须公开、民主的征求意见，对正在实施的方案进行适度修改，以达到促进欠发达地区发展的最终目的。

## 3.2 完善我国分税制体制的微观对策

税制改革是一项系统工程，受分税制体制本身影响和经济、政治、文化等因素的综合制约，任何单一因素的改善都不能完全解决分税制在欠发达地区存在的所有问题。为此，应综合考虑各项因素的影响，从不同角度提出相关对策，改革现有分税制财政管理体制。

### 3.2.1 保障地方政府的税收权限，力促事权与财权的统一

首先，中央政府赋予地方政府一定的税收立法权，如税种的开征、停征和调整权，让地方政府可以在中央规定的范围内确定适用于本地区的具体征收率，甚至开征一些小额附加税或是具有地方特色的新税种，形成以地方主体税种为主，小额税种为辅的地方税收体系。比如可以尝试把营业税完全作为地方税种，取消其中中央共享的比例，已此来构建地方税收体系。这样以来，地方就会逐渐确立自己的主体税种，形成稳定的收入来源。当然，“地方政府的税收立法权应只是在省级立法机关，不能层层下放，而且为了保证全国的税负基本平衡，对于地方政府的税收立法权，中央政府

52

应该有一定的监督权。“

其次，应科学地界定中央与地方的事权与财权，在保证中央对地方经济宏观调控的基础上，实现地方事权与财权的统一。党的十六届三中全会对如何转变政府职能、划分政府间责任提出了“按照中央统一领导、充分发挥地方主动性积极性”的基本原则，明确了中央和地方对经济调节、市场监管、社会管理、公共服务方面的管理责权，即“属于全国性和跨省（自治区、直辖市）的事务，由中央管理，以保证国家法制统一、政令统一和市场统一；属于面向本行政区域的地方性事务，由地方管理，以提高工作效率、降低管理成本、增强行政活力；属于中央和地方共同管理的事务，要区别不同情况，明确各自的管理范围，分清主次责任①”。而基层政府也只有在财权层层下移、事权（支出责任）层层明晰的前提下，才能缓解县乡财政困难，实现财政收支平衡。

一方面，要规范政府事权，“首先应科学界定政府在经济方面的事权，逐步放弃直接从事那些个人、社会组织有能力承担并且与公共服务、宏观调控无关的经济活动，集中力量从事个人、社会组织无力承担或者与公共服务、宏观调控密切相关的经济活动。其次，应借鉴外国立法的成功经验，将政府公共事务及经济事务方面的事权在各级政府之间合理划清，减少交叉，并以法律形式固定下来。再次，上级政府事务可按法定条件和程序委托下级政府处理。”

另一方面，要明晰政府财权，一级事权必须有一级财权作保证。由于中央政府的主要职责是保证和维护国家政治、经济、社会的整体协调和稳定发展，掌握对经济的宏观调控权和对国有资产的管理权。②因此，中央财政就要承担国家安全、外交、中央国家机关运行所需经费，调整国民经济结构，协调地区发展，实施宏观调控所需的支出。相应的，地方政府的主要职责是保证中央政府政令畅通，贯彻执行中央政府的一系列宏观调控政策，支持一定时期内本地区经济、科技、社会事业发展的重点，协调基层政府之间的社会经济关系。所以，地

①李萍， 许宏才.中国政府间财政关系图解.北京：中国财经出版社,2006: 160

② 马静.财政分权与中国财政体制改革.上海三联书店,2009: 126

53

方政府相应地承担本地区政府机关运转所需经费，负责本地区经济事业发展所需支出。

秉承党的十六届三中全会的指导原则，促进中央政府下放财政权力，明晰地方政府的支出责任，将事权的效率与财权的支撑相结合，积极创造条件，科学的理顺事权与财权的辩证关系。

### 3.2.2 税收优惠政策应兼顾“地区导向”与“产业导向”

研究我国区域税收政策，不难发现区域税收政策与地区经济协调发展战略相背离。通过税收政策本身处理区域经济不均衡发展问题固然是一件困难的事，但依据各种税的的不同特点及其税源在地区间的分布状况，是可以寻求缓解地区间不均衡发展矛盾的税收途径。兼顾“地区导向”与“产业导向”的税收优惠政策的设定是西部欠发达地区真正实现区域政策与产业政策、区域政策与区域问题有机结合，实现西部地区可持续发展的主要工具。就目前而言，应在逐步取消不符合国际惯例的多层次地区税收优惠的基础上，将产业税收优惠与地区税收优惠结合起来，并以产业优惠为主导，确立以对经济欠发达地区的企业提供实施积极的税收扶持政策，体现“公平与效率同等重要”的原则。通过确定新的能使欠发达地区经济持续增长的优惠政策，弥补西部自身的不足，繁荣该地区经济。

具体说来，一是完善支持农业发展的税收政策措施。农业的基础地位和弱质产业特性，要求政府在取消农业税之后，进一步在提高农业生产专业化和规模化水平、大力发展农业产业集群、健全现代农产品市场体系等方面给予政策支持，例如，要对农业生产资料采取更加优惠的增值税税率，降低生产资料价格，减轻农民负担。

二是针对西部地区产业结构中以农牧业重工业为主，而重工业中又以采掘业和原材料工业为主的特点，应在西部地区有步骤地进行生产型增值税向消费型增值税的转型，首先应落实在能源、原材料等基础产业，再次应在高新技术产业实行消费型增值税，允许技术含量高的机器设备、研发、技术转让等费用作为税前扣除，促进高新技术产业的发展。在此基础上推广到其他产业，进而推动产业结构的优化升级，改变欠发达地区的经济增

54

长方式①。

三是优惠政策应以行业优惠为主，加大对中小企业的扶持力度，使民营经济得到长足发展。为避免“一刀切”，可依据不同发展时期的目标采用不同行业的差别税率。同时，积极培养和提高当地的技术人才，要有特殊优惠政策来激励和留住人才，遏制人才外流。例如，对积极投入西部开发的技术人才可采用提高免征额、降低税率等特殊政策，甚至对贡献大的高科技人才和管理人才减免个人所得税，以鼓励人才向欠发达地区的流动。

### 3.2.3 改革现有转移支付模式，建立规范的转移支付制度

早在1988年，邓小平就指出：“沿海地区要加快对外开放，使这个拥有两亿人口的广大地带较快的先发展起来，从而带动内地更好的发展，这是一个事关大局的问题。内地要照顾这个大局。反过来，发展到一定的时候，又要求沿海拿出更多力量来帮助内地发展，这也是个大局。那时沿海也要服从这个大局”。邓小平不仅对大局转换的时机进行了预见性的设想，而且对大局如何转、如何促进地区协调发展目标进行了深入思考。为此，邓小平深邃的指出：“先进地区帮助落后地区是一个义务”。同时，他认为处理地区间的关系要通过采用技术协作和转移支付等市场机制的办法，不能实行平均主义②。

从现代财政的发展趋势来看，转移支付制度已经成为分税制财政体制的重要配套政策，这可在世界上分税制较成熟的国家里找到大量的例证③。科学、规范的转移支付制度是通过财政政策调节地区差距，增强经济欠发达地区财力的主要财政工具。中央政府可以通过建立规范的转移支付制度，将自己集中掌握的部分收入以规范的形式返换给经济相对落后、财力相对薄弱的地方，有利于调节地区间财政分配的不均衡，逐步缩小地区间财政能力差距。

通过相关经济指标的分析可知，我国中央对地方的转移支付具有显著

① 邓子基、林致远、王相林.财政政策与提高产业竞争力.北京：中国财政经济出版社,2006: 134

② 邓小平.邓小平文选（第三卷）。北京：人民出版社,1993: 277-278

③ 马静.财政分权与中国财政体制改革.上海三联书店,2009: 67

55

的效果：一是经济效果。转移支付对基础设施建设、生态环境保护和社会事业发展具有重要作用，这些方面的进一步改善，优化了西部欠发达地区的投资环境，必然会给其经济发展提供更好的平台和条件，对促进招商引资以及调动地方民间资本投入经济发展都有积极作用。二是政治和社会效果。通过近年来的转移支付，有效缓解了西部省份特别是基层政府的财政支出压力，缓和了收支矛盾，对欠发达地区财政实现收支平衡、减少财政赤字、规避财政风险和地方政府正常履行职能提供了有力条件。因此，应从以下方面予以完善：

第一，改“基数法”为“因素法”，将自然状况、贫困人口数量、医疗卫生、交通设施维护、社会福利等因素考虑到中央对地方的转移支付中，以更好地体现其地区再分配的功能，并由增量分配办法逐步扩大到适当调整存量分配。

第二，加大中央财政对欠发达地区的转移支付数额，向亟需开发的经济欠发达地区“输血”。同时，改变单一拨款方式，可考虑实行没有特定目的的拨款和必须用于特定目的的专项拨款两种制度①。

第三，从国情出发，应着手建立发达地区对落后地区的横向转移支付，对经济欠发达地区的资金供给和后续资金的配套提供有力的政策保障，从富裕省份挤出适量财力投给西部欠发达地区或实现东西部对口支援。

第四，提高对欠发达地区的税收返还系数，以缓解基层政府的财政紧张状况，并调动其增收的积极性；同时，适当调整中央与地方对增值税分享比例，即由目前的25%提高到30%-40%，对经济欠发达地区甚至可以实行“五五分成”，以促进欠发达地区资源的深加工，推动产业结构升级②。

### 3.2.4 优化税制结构，健全税种设置

针对我国税收调节存在单一、缺失、弱化的状况，要改革税制结构，实现公平税负，总体方向是适当提高直接税比重，降低间接税比重。具体来说包括税种自身设置的改善，停征一些已经不适应现阶段经济条件的税

① 李萍、许宏才.中国政府间财政关系图解.北京：中国财经出版社,2006: 158

② 刘秀兰.西部地区产业结构问题研究.西安：西安交通大学出版社,2007: 105

56

种以及开征新税种，另外在税收优惠的方向上进行调整，保证弱势群体和新兴产业的发展。通过税收手段合理适度调节市场初次分配形成的个人收入差距，有利于在国民收入再分配的方式、过程和结果上促进社会公平与公正。

我国自1994年建立的一套以间接税为主体的税制结构，使间接税收入在整体税收收入中占到74%左右，直接导致了我国的税收制度在对经济调节力度上作用有限。举例来说，当经济处于通货膨胀时期，由于直接税中的所得税具有自动稳定器的作用，税收负担会随着膨胀自动的增长，从而起到遏制通货膨胀的作用；同样在经济处于通货紧缩状态下，税收负担自动减轻，有效地刺激经济增长。又比如说，间接税是在商品流转过程中征收，对不同商品施加不同的税率，可能引起人们在不同商品间的选择，如果再考虑不同商品需求弹性的不同，将改变消费者剩余，从而引起税收的超额负担。另外由于税收具有二次分配的效应，间接税一般具有累退性，对收入分配将产生不利的影响。而直接税具有累进性，通过设置不同的边际累进税率，可以有效地调节收入分配不公。所以，适当提高直接税所占比重、降低间接税比重，对我国经济的进一步发展是非常有利的。

当然，税制的改革不能一蹴而就，现有的税制从总体上是有很多优点的，自1998年后税收收入的大幅度增长很大一部分是得益于现有的税制。税制结构的改革需要与经济发展水平相适应，我们需要改革的是一些已经不适应现有经济条件的部分，同时通过创新那些能促进欠发达地区经济进一步发展的税种，这才是税制改革的最终目标。

#### 3.2.4.1 直接税的改革从直接税与间接税对劳动、储蓄、投资的作用来讲，直接税更有利于经济的发展，尤其是在对收入分配差距的调节上。我国现在的基尼系数已经达到国际公认的警戒线，贫富差距越来越大，在这种情况下，适当提高直接税所占比重，有利于缓解社会矛盾。

第一，加快个人所得税改革，建立综合与分类相结合的税制模式，加强对高收入阶层的税收调控，减轻中低收入者税收负担，加大税收调节收入分配力度。具体而言，首先要加大宣传力度，提高公民纳税意识；同时提高征收管理手段，通过建立个人信用制度，减少税源流失。

57

其次，减少级次，调整级距，公平税负。目前对工资、薪金所得适用的是九级超额累进税率，可考虑将其缩减为5个累进级距档次，税率分别为5%、10%、20%、30%、35%，以均衡调节不同所得人群的收入水平。这样，“改革后第一级距为2 000元，对应5%的税率；下一个级距可以调整到2万元，此区间适用10%的税率。这样，税率相当于降了一半，大部分中低收入者都集中在最低的一级或二级税率①”。一位地方税务官员建议。

最后，调整个人所得税的免征额，减轻中低收入者负担。当前我国经济情况发生了很大变化，个人收入有了较大提高，工资薪金扣除标准却没有与物价指数、平均工资水平的上升实行挂钩，原来月综合收入2 000元的扣除额度使过多的工薪阶层人员进入纳税人的行列，显然不符合我国的现状，更违反了个人所得税调节高收入的目的，需要根据发展变化了的新情况来确定费用扣除标准。根据十一届全国人大常委会第二十次会议审议，个人所得税法修正案草案中拟将工资薪金减除费用标准（个人所得税免征额）由现行的每月2 000元提高到每月3 000元。但是，民间对5 000元费用扣除标准的呼声时有发出。笔者以为，改革应循序渐进，综合考虑各项因素。个人所得税收入目前实行中央和地方“六四”开分享比例。根据2004

年数据测算，将扣除标准提高至1 500元将减少财政收入200多亿元。中国目前各地区财政状况不均衡，东部地区财政实力强，中西部欠发达地区财政实力弱，因此，调整扣除标准还要兼顾各地区的财政承受能力，将2 000

元的免征额调整至4 000元左右较为合理。

第二，适当开征新税种，既符合经济可持续发展的需要，又有利于提高直接税在整体税制结构中所占比重，如社会保险税、遗产税等。社会保险税是随着社会保障制度的建立而逐步成熟的。19世纪30年代英国颁布并实施《济贫法》，是现代社会保障制度的萌芽。目前，征收各种形式社会保险税的国家有80多个，包括德国、英国、法国、瑞典、意大利、美国、奥地利、西班牙、荷兰、瑞士、葡萄牙等国。OECD国家社会保险税占GDP

① 杨宁.关于继续完善分税制财政体制的几点思考.西华师范大学学报,2009，（5）：52

58

的比重已经由1965年的4.7%提高到9.5%；占税收收入的比重也相应地由

18%提高到24.8%，可以说，社会保险税是21世纪最具增长潜力的税种。第三，资源税改革。考虑到西部欠发达地区拥有优越的自然资源优势，

应适当扩大资源税的征收范围，把森林、草原、名贵药材等都纳入资源税的征收范畴，同时对国家亟待保护的资源应提高其税率，起到寓禁于征的目的，使西部开发跳出开发——破坏——污染——治理的怪圈。

#### 3.2.4.2 间接税的改革由于间接税在我国占绝对比重，要降低间接税比重，必须考虑我国的财政承受能力问题。2009年中国进行增值税转型改革，原来生产型转为消费型增值税，企业购进的机器设备所含的增值税在销项中扣除。这项改革2009年一年，减税额就达1 700亿元①。

第一，改革营业税和增值税的征收范围，有效降低固定资产投资大，设备陈旧落后，急需更新改造企业的税收负担。以陕西企业增值税税收负担来看，电力、建材、能源等企业税收负担均在8%左右，这些行业通过增值税转型可以适当降低增值税税负。通过在某些行业，某些地区先试行，一方面探索转型后可能带来的征管问题，另一方面可以缓解财政的负担突然加大。

具体来说，就是通过增值税覆盖营业税改革，将营业税中一些征税对象与增值税有交叉的项目，归并到增值税中统一征收。营业税是以营业额全额为计税依据，而不是按照价差征税，更不是像增值税那样只对增值额征税。以服务业为例，其服务所消耗的购进货物承担的增值税税额不能得到扣除。所以，服务业承担了营业税和增值税的双重税收负担。营业税的纳税范围包括服务业、不动产和无形资产。增值税覆盖营业税后，企业投资的厂房、车间等不动产将可以从销项中扣除，这一措施的减税幅度可能高于机器设备的扣除，这对企业来说是非常实际的优惠。

此外，由于营业税纳入增值税后，增值税实现了全产业链的抵扣，消除了重复征税，其减税效果将非常大。“具体结果我们还无法测算，但整个服务业因此而受惠，比如金融、信托、保险业、物流、交通运输业等②”。

① 王宁.地方财政改革研究.成都：西南财经大学出版社.2007: 146

②[http: //www. cq5135. com/new\_view. aspid=1918](http://www.cq5135.com/new_view.asp?id=1918)

59

中国社科院财贸所财政研究室主任杨志勇说。

第二，消费税改革。充分发挥消费税的商品课税再分配功能，对必需品适用低税率或免税，对奢侈品适用高税率，改变现行税制在调节收入分配方面的制度缺陷，完善税收调节体系，使税收调节分配的功能在居民收入、存量财产、投资收益等各个环节得到有效发挥。如将消费税中对汽油、柴油、摩托车、小轿车的征收改为统一征收燃油税。

第三，排污费改革。从发达国家主体税种选择过程来看，课征于能源消费、环境保护方面的环境税收，近年来一直保持了较高的增长态势。针对目前我国排污费收取形式单一、数额较大的不规范现状，应尽快取消排污费，征收“环境税或生态税”。

与政府的强制管制手段相比，环境税有助于促使生产者和消费者考虑其活动对环境所造成的影响，迫使污染者以费用有效的方式回应市场的信号。如果把环境税确定在适当的水平上，可以使达到给定污染目标的总成本最小。保护西部欠发达地区的生态环境是西部开发一些项目开展的前提，也是西部可持续发展的保障，所以应率先在西部地区征收。

此外，应在税收优惠条款中增加鼓励企业环保意识的特殊条款，如环保设备可以作为企业所得税的税前抵扣，带来正外部效应的环保型企业以及消除负外部效应的企业给予税收减免等①。

## 3.3 完善对欠发达地区的帮扶政策

完善分税制体制、促进欠发达地区发展，不仅要从体制层面寻找解决对策，而且要从发展地区经济、推进政府改革、积极学习发达地区等宏观层面寻找解决促进欠发达地区发展的有效途径。

### 3.3.1 促进欠发达地区各级政府发展地区经济，增加税收

一方面要广辟税源，增加税收。在现有条件下，欠发达地区各级政府应充分利用和开发地方经济特色，积极推进创建规模产值大、经济效益好、

① 高培勇.中国税费改革问题研究.北京：经济科学出版社,2007: 178

60

科技含量高、可持续发展性强的地方特色企业，形成支柱税源。就陕西省来说，可以因地制宜的支持关中地区发展先进制造业和高新技术产业，支持陕北地区做大做强能源化工产业，支持陕南地区发展现代医药、绿色食品、矿业冶炼、生态旅游等特色经济项目，从而激活经济、增加税收，保障地方政府财政收入。

另一方面要调整产业结构，增强其市场竞争力。欠发达地区政府应加强对企业技术开发的直接支持与激励，积极创造条件向周边发达城市经济靠拢，扩大二、三产业的比重，努力把产业向高科技、高附加值方向引导，以实现产业结构的升级，引导税源流向高科技高附加值经济中去，从而增加地方政府税收收入，促进欠发达地区的经济发展，改善与提高人民生活水平。

### 3.3.2 推进政府改革，压缩行政成本，建立高效政府

“精简行政机构，压缩财政支出”是减少财政赤字、建立高效政府的重要路径之一①。近几年来，为了缓解县乡财政困难，实现省以下财政层级的扁平化，财政部在省以下财政管理方式上做了较大改动，推进了省直管县和乡财县管改革的试点。但从长远来看，只有彻底减少财政管理层级，实现财政管理的扁平化，才能从根本解决基层政府财政问题。

从目前主流观点来看，改革的方向是实行省、市、县三级财政管理体制，县市同级，乡财县管；简化财政级次之后，乡级政府随着事权的大量减少，一般应转为县级政府的派出机构，而市级政府由于其事权与财权同县级政府趋于一致，也需要改变原来的上下级关系，成为平级政府。

按照中央、省、市县三级，扁平化架构财政分税分级的体制进一步安排行政体系，将会大大降低行政运行成本，同时，在精简行政机构的基础上，地方政府的职能得到合理化的调整和归位，有利于构建公平竞争环境，确保资金的有效使用，从而建立高效政府。

①李昌平， 董磊明.税费改革背景下的乡镇体制研究.武汉：湖北人民出版社, 2006: 77-81

61

### 3.3.3 向发达地区学习政府财政管理体制

总体上要善于向发达地区学习，积极引进、推进先进、科学的政府财政管理体制。欠发达地区政府要彻底改传统、落后的财政体制状况，在管理中积极引进新的、科学的管理方法。通过调整完善财政体制，合理调整省和市县政府间财政收入分配格局，在保障市县既得财力和经济发展积极性的基础上，增强省级宏观调控能力，为进一步加大财政转移支付力度，适度均衡地区财力，缩小地区间基本公共服务能力差距，促进区域协调。以广东省为例，数据显示，近年来，广东集中投入400亿元资金用于

“双转移”的战略部署。其中75亿元以竞争性方式分配，扶持建立13 个

省级示范性产业转移园区。截至2009年底，共带动地方和社会投入913.3

亿元，资金放大乘数达12.2倍①。促进区域协调发展需要大量的财力支持，省级财政的宏观调控能力和转移支付力度更是其中的关键。

此外，欠发达地区各级政府还应积极学习发达地区经验，改革本级政府财政管理体制，一方面理顺与市场经济体制运行不相适应的所得税分配方式，另一方面对省与市县共享“四税”分成比例由“四六”调整为“五五”。

具体做法，一是理顺所得税分配关系。改变按企业隶属关系划分企业所得税的做法，除央企、省级企业等企业所得税以及中央返还总分机构企业所得税继续作为省级固定收入外，其他所得税地方收入部分由省级与市县按“五五”比例分享。

二是调整省级与市县共享收入比例。营业税（不含各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税以及省级固定收入营业税）、企业所得税（不含属于中央固定收入和省级固定收入的企业所得税）、个人所得税（含利息所得税）、土地增值税中地方收入部分，由省级与市县按“五五”比例分享。

## 3.4 本章小结

本章从微观和宏观两个角度提出对策建议，微观层面上，通过赋予地

①[http: //www. chinaacc. com/new/184\_900\_201101/17li418228764. shtml](http://www.chinaacc.com/new/184_900_201101/17li418228764.shtml)

62

方政府适当税收权限、调整税收优惠政策、改革转移支付模式、优化税制结构等措施完善分税制体制；宏观层面上，促进欠发达地区各政府发展经济，推进政府改革、压缩行政成本，学习发达地区财政体制等对策，解决分税制在我国欠发达地区存在的问题，进一步完善我国公共财政体制，推动欠发达地区经济发展，逐步实现公共服务均等化。

63

摘要

分税制是根据市场经济原则和公共财政理论确立的一种分税分级财政管理制度，它是国际上市场经济国家通行的一种财政分配体制。1994年的分税制改革是我国财政制度变迁史中具有里程碑意义的重大变革，实施十多年来，在建立收支稳定增长机制、规范政府间财政分配关系、提高经济领域中公共支出效率等方面取得了一定成效，同时也暴露出了不少问题，特别是分税制对我国欠发达地区的影响尤为突出。因此，考察我国欠发达地区经济发展的特点，分析分税制在欠发达地区存在的问题及其成因，研究促进欠发达地区税制改革，具有重要的理论价值和现实意义。

在深入研究国内外税制改革资料的基础上，首先，对分税制相关概念进行界定，并对欠发达地区的划分进行合理性说明；其次，从财政收入结构、税制结构特点、税收管理制度三方面对分税制在欠发达地区的实施现状进行分析；最后，分别从分税制体制本身这个微观层面和政治、经济、文化等宏观层面对分税制运行在我国欠发达地区出现的问题进行成因分析。

完善分税制体制，促进欠发达地区发展应从两个角度提出解决对策：（1）针对微观因素，完善分税制体制的相关对策，主要包括：赋予地方政府适当的税收权限，改革现有转移支付模式，优化税制结构，健全税种设置等；（2）针对宏观因素，完善对欠发达地区的帮扶政策，具体建议包括：促进欠发达地区各政府发展地区经济，增加税收；推进政府改革，压缩行政成本；向发达地区学习政府财政管理体制。只有从这两方面共同努力，才能彻底解决分税制在我国欠发达地区存在的问题，进一步完善我国公共财政体制，缩小地区差距。

关键词 ：分税制；税制改革；事权；财权；支出责任；欠发达地区

I

导论

为适应社会主义市场经济发展的需要，1994年我国开始进行财政体制改革，改变过去的收支包干制，实行分税制。分税制改革实施十余年来，在建立收支稳定增长机制、规范政府间财政分配关系、资源优化配置、提高经济领域中公共支出效率等方面取得了一定成效，但也暴露出了不少问题，如地方政府事权与财权的严重不匹配、县乡财政困难无力提供公共产品与服务、加剧东西部发展差距等。我国的欠发达地区大多分布在西北部地区，分税制的不利影响导致了许多问题，这对我国实现共同富裕，未来经济的均衡发展，实现国家全面现代化都有深远的意义。因此，本文以西北部欠发达地区的陕西省为研究对象，试图通过对该地区经济结构、税制特点、税收管理等因素的考察，从制度、经济、文化等层面探讨分税制在欠发达地区存在的问题及其成因，同时，在借鉴国外经验和立足该省实际情况的基础上，对完善欠发达地区分税制财政体制提出思路和对策。

## 0.1 选题的意义

现代国家的竞争实质是经济地位上的竞争，而财政管理体制是从源头上对经济发展产生影响。重视税制在不同经济发展地区的运行状况，有利于保持一国经济在各区域的协调发展，才能从整体上保持经济增长势头。根据我国欠发达地区经济发展特点，分析分税制在欠发达地区存在的问题及其成因，研究欠发达地区税费改革，提出解决这些问题的思路和对策，不仅具有理论价值，而且具有现实意义。

### 0.1.1 选题的学术意义

（1）系统研究和考察地方政府尤其是欠发达地区各级政府实施分税制的现状，用税费改革理论与方法促进税制模式的更新，能够为地方政府财政体制的完善提供公共财政学的理论依据，使分税制能够灵活适应客观环境，并使相关理论方法更加完善。

1

（2）省以下分税制财政体制从1994年开始实施以来，在维护地方既得利益、增加政府财政收入、加快地方经济发展速度等方面取得明显成效，但由于行政环境的特殊性与税收累进的特性，使得分税制对欠发达地区的不利影响尤为突出。本文通过分析欠发达地区的特殊财政环境，探讨分税制对欠发达地区的影响，从行政管理学角度尝试探讨相关的方案与对策。（3）从国内外学术界这一领域的研究成果看，学术界对欠发达地区分税

制的研究不够全面深入，较少从行政环境视角去考察影响分税制实施效果的相关因素，且没有形成专著。所以仔细深入地研究这一课题，会为相关学术领域的研究提供详实有力的参考。

### 0.1.2 选题的现实意义

（1）总体上来讲，现行税收体制基本适应我国社会主义市场经济的基本要求但是要进一步发挥“以调节社会分配为主、兼顾促进经济增长”的政策功能来讲，现行税制仍然存在很多需要完善的环节和方面，尤其是现行税制在因地制宜适应环境方面。本文通过对制约陕西省分税制因素的深度探讨，研究总结制约欠发达地区发展的财政税收制度因素，进一步提出完善该地区税收体制的对策，从而对我国税收管理体制的优化起到积极作用。

（2）有利于改善欠发达地区的经济环境，且有利于实现均衡发展和共同富裕九四税改以来，陕西对省以下财政管理体制进行了多次改革和调整，建立了省以下分税制财政管理体制，经过近年来的不断调整和完善，不仅规范了各级政府间的收入划分，而且促进了陕西经济又好又快发展和财政收入的大幅度增长，但国内发达地区与欠发达地区（东部与西部）的经济发展水平仍然存在较大差距。本文通过探讨如何完善陕西省财政管理体制，进而对实现我国东西部地区经济协调，整体提高我国欠发达地区经济发展水平具有深远的现实意义。

（3）税制改革的理论与方法是符合世界经济发展潮流的无论美国、日本，都十分重视地方政府财税政策的主动权，善于因地制宜的利用财税理论发展地方经济。长期以来，发达国家经济的高速发展与其完备的财税体制是不可分割的，学习借鉴发达国家完善的税制理论和实践经验对于推动

2

我国经济社会发展具有重要意义。

## 0.2 国内外研究综述

目前，从学术界对于分税制的研究情况来看，多数是较为宏观的理论性论著，关于分税制在地方政府中如何应用的研究较少。本文通过对制约欠发达地区经济发展的税制因素进行分析，找到分税制与欠发达地区经济发展的契合点，从而为大幅提高欠发达地区的经济发展水平作出贡献。

### 0.2.1 国内研究现状

国内各学者针对分税制在我国实施的总体情况、存在问题、地域差别、以及如何借鉴国际经验完善我国税收体制等方面进行了研究。具体来说，这些研究主要集中在以下领域：

第一，税收和财政政策的综合性研究。由中国税务学会学术研究委员会编写的《税收政策与宏观经济调控》，该书汇集了各种研究报告与专家论文，这些论著都是学者们针对重大而紧迫的财税问题进行研究的成果①。其中两篇以烟草行业为考察对象，指出烟草行业所创造的高额税收与地方财政收入的高度相关性，分析跨地区资产重组和企业兼并难以进行的障碍，进而论证产业组织结构优化与财税体制改革的关系；在《中国税费改革问题研究》一书中，作者高培勇总结了各学者关于税费改革在中国的实践研究，从多角度提出对“税改费”内涵的认识②，并对国内各学者关于税改优劣的理论进行了概括；胡书东的《经济发展中的中央与地方关系——中国财政制度变迁研究》，此书作者借助西方公共财政学、制度经济学的有关理论，围绕中央政府与地方政府之间财政分权与集权问题③，探讨在传统中央计划经济条件下和市场经济条件下中国财政制度安排的内在特点及其与经济发展的关系，演绎出新中国50年来财政制度变迁的历史逻辑，并指出中国财政体制进一步改革的目标与方向；马拴友编著的《税收政策与经

① 中国税务学会学术研究委员会.税收政策与宏观经济调控.北京：中国税务出版社,2003: 181

② 高培勇.中国税费改革问题研究.北京：经济科学出版社,2007: 178

③ 胡书东.经济发展中的中央与地方关系——中国财政制度变迁研究.上海：上海人民出版社,2001: 79

3

济增长》一书，理论部分以模型分析为基础，实证部分以经验分析为主①，并采用了博奕分析、制度分析和比较研究方法，多视角地研究了税收政策与经济增长的关系；刘佐所编著的《中国税制概览》②，以现行法律、规章为依据，比较权威、准确地介绍了中国税制的发展历程及现行的税制体系，并配有图表、计算公式等，便于查阅、计算。

第二，集中于研究如何优化我国的税制结构。刘蓉在其著作《宪政视角下的税制改革研究》中，对中共中央《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中关于税费改革的要求提出针对性意见③，并对西部地区税负水平进行分析，提出符合实际情况的完善对策。其中，关于农村税费改革不应“一刀切”的观点在当时较为新颖。以成都市为例，作者考虑到农民人均纳税额极低时，政府征税成本大于应收税额的情况，建议在税费改革与财政转移支付相配套的情况下，彻底停征农业税；马静的《财政分权与中国财政体制改革》④与刘剑雄的《财政分权、政府竞争与政府治理》⑤中，都将税收体制与地方政府竞争联系起来，从相关法律规定出发，分析我国政府间事权与支出责任划分现状后，针对存在问题提出相关解决方案，并用博弈论、实证分析方法等进行论证。

王镭的《WTO与中国涉外企业所得税收制度改革》一书，在经济全球化的背景下，以“入世”后中国企业所得税收制度的改革与完善为研究焦点，对国际投资中的企业所得税收相关问题展开了比较系统、深入的探讨。具有新意的是，作者在税制研究中将经济学方法与法学方法相结合，采取发展中国家的研究立场，强调对中国国情的动态性认识，是一种值得学习的有益尝试⑥。收录在税收学术研究丛集之三的《西方模式增值税的不可行性和中国式增值税的制度设计》一文中，作者杨斌认为，西方模式的增值税制度，理论上讲有许多优点，但不适合中国国情。必须按照中国的特殊国情来改造增值税制度，建立中国式增值税。文中主张：对绝大多数从

① 马拴友.税收政策与经济增长.北京：中国城市出版社,2007: 23-56

② 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 213-243

③刘蓉， 刘为民.宪政视角下的税制改革研究.北京：法律出版社,2008: 34-76

④ 马静.财政分权与中国财政体制改革.上海：三联书店,2009: 126-134

⑤ 刘剑雄.财政分权、政府竞争与政府治理.北京：人民出版社,2009: 36

⑥王镭. WTO与中国涉外企业所得税收制度改革.北京：社会科学文献出版社,2004: 93

4

事商品和服务销售的纳税人按传统的办法即全值课征名为增值税的商品和服务税，进项税额不抵扣，实行单一税率；对其余少数较大规模纳税人，以账簿记录和专用发票为数据基础，按收入型增值税的原理，采用单一税率征收增值税，已解决全值型商品和服务税重复课税的弊端。这样的增值税制度“较不理想却适合中国国情”，能顺利运行，最终使公平与效率的主张落到实处①。笔者认为，“不想理却适合”的理念在对如何完善我国税收制度的研究中是十分可贵的。

第三，税制改革的国际比较研究。由岳树民、李树清所撰写，作为中国人民大学财政金融政策研究中心系列研究报告之四的《优化税制改革研究》②，该书在系统阐述税制结构优化目标的基础上，分析了税制结构与经济运行的相互关系，着重探讨了税收负担与税制结构的相关性，并对发达国家与发展中国家的税制结构安排进行了比较分析，在对我国税制结构及其存在问题进行分析的基础上，对我国在新一轮税制改革中如何形成科学合理的税制结构提出了具体建议等等；刘溶沧、赵志耕合著的《税制改革的国际比较研究》③一书中，介绍了关于税制优劣的评价指标，并对发展中国家税改措施的异同进行了多角度比较；于鹏的《借鉴加拿大税务管理经验，构建服务型税收管理体系》一文，通过学习“万税之国”的加拿大服务型税收管理体系，并与北京市税收管理体系相比较，提出建设服务型税务管理体系的构想④，要求税务机关不应该再垄断更多的经济资源和经济权力，而应成为为市场主体和全社会服务，能反映和代表广大纳税人根本利益的公共管理和服务机构。

第四，集中于区域财政政策的研究。邓子基、林致远、王相林等学者在《财政政策与提高产业竞争力》⑤一文中，分析了产业保护扶植政策取向下的倾斜财政政策对东西部地区的不同影响，并提出支持西部地区农业、高新技术产业发展的财税政策；刘雅露在其著作《缩小地区差距财政政策

① 杨斌.西方模式增值税的不可行性和中国式增值税的制度设计.税收学术研究丛集，2007，（3）：78-82

②岳树民， 李建清.优化税制结构研究.北京：中国人民大学出版社,2007: 28

③刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 15-28

④ 于鹏.借鉴加拿大税务管理经验，构建服务型税收管理体系.税收学术研究丛集，2007，（3）：22-26

⑤邓子基， 林致远， 王相林.财政政策与提高产业竞争力.北京：中国财政经济出版社,2006: 44-67

5

研究》①中，从资本、人力、地理、科技、经济结构等因素对地区财政差距进行成因分析，并将发达地区与欠发达地区对财政政策的不同反应及产生结果作为重点研究内容；许生在《经济增长、贫富分化与财税改革》一书中指出，地区间均衡发展要求财力配置均等化，但在激励性的财税分成体制下，税收累进性特征会使税负转嫁到欠发达地区②，同时，发达地区又因为较快的经济发展速度而获得更多的返还收入；在《经济体制转轨时期的财税改革与探索》一书中，黄衍电教授介绍了税收政策的负效应，分析了政治经济政策对税收政策实施状况的影响，并指出区域经济发展的重大意义，对欠发达地区税制改革的创新提出了具体建议③。

此外，在对个人所得税的调整方面，我国学者的意见也比较统一，都倾向于拓宽税基，降低低端税负，适当增加高端税负的方式，特别是将高端收入者工薪以外的收入纳入收税范围。

从整体上看，我国理论界对分税制的研究，有助于认识分税制在欠发达地区存在问题的严重性。不但从理论上，而且在实践层面上对完善我国的税收制度，进一步指导欠发达地区的经济发展具有借鉴意义。

### 0.2.2 国外研究现状

总的来看，西方国家在治税权分配制度上都奉行联邦主义，地方政府理财治税的自主性比较大。但是，由于各国经济发展状况、文化历史传统及政治体制的差异，不同国家对税种的增减和税率的变化都是依据经济形势进行适度调整，实行的是各具特色、各种形式的分税制，没有统一、固定的模式。因此，国外学者对于分税制的研究也都是基于本国国情，针对具体税种或中央与地方政府的财政关系等方面所做的探讨。具有代表性的包括：

《财产税与地方政府财政》一书作为美国林肯基金会资助的关于财产税和地方政府财政的研讨会成果，作者奥森教授认为“这本文集代表了有

① 刘雅璐.缩小地区差距财政政策研究.北京：经济科学出版社,2000: 160-40

② 许生.经济增长、贫富分化与财税改革.北京：中国市场出版社,2008: 26

③ 黄衍电.经济体制转轨时期的财税改革与探索.北京：中国财政经济出版社.2002: 124-127

6

关地方财产税经济理论的最好概述和讨论”。该书收录了一些著名学者所发表的有关财产税政策与地方财政改革研究的论文，从不同角度深入探讨了地方政府层面上财产税的经济理论①。同时，对关于财产税作为地方税的相互对立的概念性观点以及执行财产税的实际问题提供了广泛的论述。特别是书中的几篇有关比较州之间的地方财产税和这些税制产生的后果等文章对于我国学者设计一个特殊形式的财产税制，使其符合发展中国家的特殊国情，是非常有帮助的。美国学者B．盖伊．彼得斯的《税收政治学》②与安恩・克鲁杰编著的《税制改革的政治经济学》都从政治学的角度提出税收的评估标准与民众的税收偏好③，同时，概括了各国税制改革面临的问题和改革方向，揭示了当今世界税制改革的趋同点，对我们研究设计今后中国税制改革的模式将有很大帮助。

由日本当代著名财政学家石弘光教授所著的《日本财政政策的制定》一书，从经济运行和财政政策的制定角度的角度来透视日本的经济和财政问题，从一定程度上讲，是我们了解日本经济政策的教科书④。作者回顾和分析了日本财政政策在经济随着时间不断演变下的基本特征，并考察了形成预算程序的制度特征和政策目标。尤其是对税收政策的反周期性的作用分析以及针对促进出口的税收激励措施（税收减免、纳税准备金、加速折旧等）都值得国内学者借鉴。在考察了战后日本财政政策的实际执行情况后，作者认为，个人所得税的变化或因受大规模减税的干扰，根本没有呈现周期性的变化；相反，企业所得税的内在的自动稳定器功能在抵消经济波动方面更有用。因此，应特别注意企业所得税制度的内在稳定器在稳定政策中的作用。

当然，中外政治体制的不同必然导致财政体制的差异，两国学者研究的重点则各有不同。以美国和日本为例，虽然两国实行的都是与我国类似的集权与分权相结合的分税制，但美日两国的中央调控明显较为灵活，因此国外学者对分税制的研究重点多放在税源的制定与税种的增减上，弹性

① 奥森.财产税与地方政府财政.北京：中国税务出版社,2007: 117-180

② B．盖伊．彼得斯.税收政治学.南京：江苏人民出版社,2008: 165

③ 安恩・克鲁杰.税制改革的政治经济学.北京：中国人民大学出版社,2001: 28

④ 石弘光.日本财政政策的制定.北京：中国财政经济出版社,2005: 57-135

7

较强，实际应用可以灵活把握；而我国学者则多把税款的征收方式、税率的变化、协调中央与地方财政关系作为研究重点，明显过于呆板和程式化。

在吸收借鉴国内外上述研究成果的基础上，本文将重点研究分税制体制本身存在的问题在经济发展水平不同地区的影响，以及如何借鉴国际经验完善我国税收体制，促进区域经济协调发展。

## 0.3 研究方法和写作框架

在将近一年半的时间里，本人比较系统的研读了近年来出版的关于中国税制研究方面的理论著作。先后在校图书馆、中文期刊网和文法学院阅览室查阅了近年来发表的大量关于税制改革和财政政策等方面的理论著作和学术文章，并在外文期刊数据库上查阅了大量的外文文献。查阅过程中通过笔记、下载、打印等手段及时收集整理，建立了资料档案，且对重点文章进行了研读。因此，对分税制理论及相关问题有了较为系统的掌握。

### 0.3.1 本文的研究方法

本课题将运用公共财政学、政府经济学、税收学、政策分析和规划、公共行政学等多学科知识，在广泛参考国内外有关文献的基础上，坚持实事求是的指导原则，严格筛选资料，为写作打下坚实的理论与思想基础。为此，本文主要采用了以下几种研究方法：

（1）文献研究与实证研究相结合的方法在对税费改革理论研究的基础之上，对分税制在欠发达地区的应用进行考察，增加感性认识，进行实践分析，总结欠发达地区财政管理体制的弊端，提出具有实践意义的理论和方法。

（2）定量研究与定性研究相结合的方法本文根据详实的数据与图表资料归纳分税制在欠发达地区存在的问题，在定量研究的基础上结合定性研究法，从经济学的视角为改善欠发达地区分税制提出可行性建议。

（3）比较研究法本文通过对国外典型国家的税制模式与我国税制模式的比较，借鉴其成功经验；同时，通过分税制在我国发达地区与欠发达地区不同影响的比较，总结分税制在欠发达地区存在问题及其成因。

8

### 0.3.2 本文的写作框架

本文由导论和正文两个部分组成，具体安排如下：

导论主要阐述选题的意义、国内外研究综述、研究方法和写作框架等。第1章我国的分税制财政体制及其理论概述。主要对国外分税制的特

点、中国分税制的涵义和特征、我国欠发达地区的界定做出比较全面的概述，并对西方国家税制改革的理论基础和经验借鉴进行阐述。

第2章分税制在欠发达地区实施的现状分析。本章主要内容在于从不同层面研究分税制在欠发达地区存在问题及其成因，总结分税制对欠发达地区的不利影响。

第3章完善分税制体制，促进欠发达地区发展的思路对策。在前几章分析的基础上，本章将从微观与宏观政府两个角度提出完善分税制体制，促进欠发达地区的思路和对策。

9

# 第1章 我国的分税制财政体制及其理论概述

## 1.1 分税制相关概念界定

### 1.1.1 国外分税制的概况

分税制是根据市场经济原则和公共财政理论确立的一种分税分级财政管理制度。它是国际上市场经济国家通行的一种财政分配体制，是处理中央与地方财政分配关系的一种较为规范的方式，至今已有上百年的历史。作为市场经济国家普遍实行的一种制度，分税制将一个国家的全部税种在上下级政府之间进行划分，以此来确定中央财政和地方财政的收入范围，其实质是根据各级政府的事权确定其相应的财权，通过税种划分，形成中央和地方两个收入体系，为各级政府行使相应的事权提供稳定的收入来源。

从税权分配程度来看，目前世界上实行的分税制主要有三种类型：第一，集权为主的分税制。这种类型以英国、法国、瑞典为代表。它

们的共同特点是：（1）政治集权、经济干预；（2）税权集中；（3）中央税收为主体。高度集中的税收管理体制，虽然有利于集中财力实现预期经济目标，有利于运用税收杠杆调节经济，但却较严重地压抑了地方政府组织收入和促进市场竞争，推动经济发展的主动性和积极性。经济发展水平比较低的发展中国家在近几年的税制改革中也大多采用了这种模式。

第二，分权为主的分税制。这种类型以德国、原南斯拉夫为代表，其特点是：（1）三级政府，三级预算，相对独立；（2）共享税是主体，税种分为各级政府的固定税和共享税两大类。这种分成分税制能较充分地发挥各级政府理财办事和推动市场自由竞争的主动性和积极性，有利于宏观管理①。

第三，集权与分权相结合的分税制。这种类型以美国、日本为代表。

① 赵云旗.中国分税制财政体制研究.北京：经济科学出版社,2005: 133

10

此类国家在沿袭各自历史传统和信奉的经济理论的基础上，形成了大致相同的分税制特点。主要包括：（1）有比较完善的中央和地方两个税收管理体系；（2）有比较灵活的中央财政对地方财政的调控措施；（3）有比较健全的税收管理体系。经济发展水平较高的发展中国家也多采取这种模式。

从我国现行财政体制可以看出，中国的分税制具有明显的分权与集权相结合的特征，因此，可将其与美日等国的税制体系做简单比较。以美国为例，美国的分税制以中央收入为主体，在联邦制的权力结构中，中央与州和地方权力分配是“六四开”，以此相适应，分税制也使税收收入划分总格局基本稳定在“六四开”的水平上，即中央收入占六成，地方收入占四成。当地方政府的经费不足时，中央政府通过经费补助、财政转移支付，一方面帮助地方发展地方经济和事业，另一方面，可以监督和适当控制地方政府，维护中央的统一领导和国家的全局利益。总体来说，分权协作的中央和地方关系中，财权的划分是以事权的划分为前提的，财权划分开来后，又会保证事权的实施。没有事权的合理划分，财权的划分将会十分混乱。

美国的中央和地方关系，在经济上主要表现在财政体制特别是分税制上。分税制表现为美国的每一层政府都有一个主税种成为它的主要财源，同时拥有若干辅助税种成为其财源的补充部分。联邦政府财源的主要税种是个人所得税，辅助税种有公司所得税、社会保险税和关税等；形成州政府财源的主要税种是销售税，辅助税种有州的个人、公司所得税以及消费税等，所得税率低于联邦；形成地方政府财源的主税种是财产税，辅助税源有地方销售税和个人所得税，不征公司所得税。财政支出，各级有不同范围：联邦主要用于国防和联邦政府经费、国债的还本付息、社会福利和救济；州和地方主要用于教育、修建公路和港口、公共福利和债务利息等①。

### 1.1.2 我国分税制的涵义及现行税制体系

我国目前正在推行的具有中国特色的分税制，是既借鉴了国外经验，

①孙荣， 许洁.政府经济学.上海：复旦大学出版社,2002: 76

11

又从我国实际出发，在改革财政包干体制基础上，实行的一种新的财政管理体制。它以九四税改为标志逐步推进，概括来讲，是指“在中央与地方之间以及地方各级之间，以划分各级政府事权为基础、以税收收入划分为核心，相应明确各级财政收支范围和权限的一种分级财政管理体制”。其实质是分享税种中有共享税的分税制。

我国现行税制体系包括20个税种，将正在进行改革的税种计算在内，按税收负担能否转嫁为标准可将现行的税种大致分为直接税与间接税两个类别：

所谓直接税，是指纳税义务人同时是税收的实际负担人，纳税人不能或不便于把税收负担转嫁给别人的税种。属于直接税的这类纳税人，不仅在表面上有纳税义务，而且实际上也是税收承担者，即纳税人与负税人一致。目前，我国分税制下税种设置中的个人所得税、企业所得税、房产税、城市房地产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、资源税、车船税和船舶吨税这10个税种为直接税。这类税收是对纳税人的所得和财产征收的，较符合现代税收理论的税负公平和量能负担原则，对于社会财富的再分配和社会保障的满足具有特殊的调节作用。

间接税，是指纳税义务人不是税收的实际负担人，纳税义务人能够用提高价格或提高收费标准等方法把税收负担转嫁给别人的税种。属于间接税税收的纳税人，虽然表面上负有纳税义务，但是实际上已将自己的税款加于所销售商品的价格上由消费者负担或用其他方式转嫁给别人，即纳税人与负税人不一致。我国现行的关税、消费税、货物税、营业税、增值税、车辆购置税、印花税、城市维护建设税、烟叶税、（固定资产投资方向调节税暂停征收）这10个种税为间接税。这类税收是在生产、流通和服务领域中，按照纳税人的销售收入（数量）、营业收入和进出口货物的价格（数量）对商品和劳务征收的。因此，间接税不能体现税负公平和量能纳税的原则。但是，间接税的征税对象普遍、税源丰富、易于征收，大多存在于商品流通规模较小，市场竞争程度较弱的落后发展中国家。

#### 1.1.2.1 税收征收管理范围划分中国的最高税务机构为国家税务总局。根据实行分税制财政管理体制的需要，省以下税务机构分为国家税务局和地

12

方税务局。

其中，国家税务局系统负责征收和管理的项目有：增值税、消费税（其中进口环节的增值税、消费税、船舶吨税由海关代征），车辆购置税，铁道部门、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的营业税、企业所得税、城市维护建设税，中央企业缴纳的所得税，中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的企业所得税，地方银行、非银行金融企业缴纳的企业所得税，海洋石油企业缴纳的企业所得税、资源税（目前暂不征收），2002年1月1日以后注册的企业、事业单位缴纳的企业所得税，对储蓄存款利息征收的个人所得税，对股票交易征收的印花税。

地方税务局系统负责征收和管理的项目有：营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、印花税、城市维护建设税（不包括上述由国家税务局系统负责征收管理的部分），房产税，城市房地产税，城镇土地使用税，耕地占用税（部分地区暂由财政部门负责征收和管理），土地增值税，车船税，烟叶税①。

除了税收以外，国家规定统一由税务部门征收的非税收财政收入项目有3个：教育费附加、矿区使用费和文化事业建设费。省级人民政府还可以规定由税务机关征收社会保险费（目前主要有基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费和工商保险费4个项目）。

#### 1.1.2.2 税收收入划分根据国务院关于实行分税制财政管理体制的规定，中国的税收收入分为中央政府固定收入、地方政府固定收入和中央政府与地方政府共享收入。

第一，中央政府固定收入包括：消费税、车辆购置税、关税和船舶吨税。

第二，地方政府固定收入包括：房产税、城市房地产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、土地增值税、车船税和烟叶税。

第三，中央政府与地方政府共享收入包括：

（1）增值税海关代征的部分归中央政府；其余部分中央政府分享75%，

① 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 213

13

地方政府分享25%。

（2）营业税铁道部、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府。

（3）企业所得税铁路运输企业、国有邮政企业、中国工商银行股份有限公司、中国银行股份有限工司、中国建设银行股份有限工司、中国农业银行股份有限工司、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行、中央汇金投资有限责任公司、中国建银投资有限责任公司、中国石油天然气股份有限工司、中国石油化工股份有限工司和海洋石油、天然气企业缴纳的部分归中央政府；其余部分中央政府分享60%，地方政府分享40%。

（4）个人所得税中央政府分享60%，地方政府分享40%。

（5）资源税海洋石油企业缴纳的部分归中央政府（目前暂不征收），其余部分归地方政府。

（6）印花税股票交易印花税收入的97%归中央政府，其余的3%和其他印花税收入归地方政府。

（7）城市维护建设税铁道部、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府。

与美国明晰的财权与事权划分方式不同，我国分税制财政体制对于税收征管划分和税收收入划分过于复杂，好的税种基本被中央垄断，其绝对权威地位又进一步巩固了中央财政地位，这反映出我国中央政府对财政收入的过度集权。同时，地税征收不稳定、缺乏主要财源，不少地方政府在单纯追求GDP和政绩的驱使下，将土地增值税、耕地占用税、城镇土地使用税等与土地买卖相关收入作为财政收入的主要来源，进而引发了所谓“土地财政”现象。土地增值税作为间接税种，当高额税收附加在土地价值上时，税收负担又通过提高价格的方式转嫁给消费者，进一步推升了房地产价格，加剧了买房难现象。

#### 1.1.2.3 税收立法税法是税收的法律表现形式，是对单纯行政手段的替代，是政府依法调控的主要手段。我国税收的基本法规由全国人民代表大会及其常务委员会和国务院制定。根据我国全国人民代表大会制定的《中华人民共和国宪法》、《中华人民共和国立法法》和国务院制定的《规章制定程

14

序条例》等法律和行政法规的规定，中国的税收立法由以下层次和形式构成：

（1）法律税收的基本制度由法律规定，如《中华人民共和国个人所得税法》或《中华人民共和国税收征收管理法》。

（2）行政法规有关税收的行政法规由国务院根据有关法律的规定制定，如《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》或《中华人民共和国增值税暂行条例》。

（3）部门规章有关税收的部门规章由财政部、国家税务总局、海关总署和国务院关税税则委员会等部门、机构根据有关法律、行政法规制定，如《个人所得税全员全额扣缴申报管理暂行办法》或《中华人民共和国海关进出口货物征税管理办法》①。

（4）地方性法规

（5）自治条例和单行条例（6）地方政府规章

（7）立法程序

也就是说，中央政府掌握着从税收的基本法律制定到单个税种的征收管理办法等相对集中的税收立法权限。虽然中央对地方性税收法规的制定赋予了地方政府一定的权限，但是并没有明确其税收立法权、调整权和解释权的内容，因此，这些权限对于地方政府根据本地经济情况开征新税种或是对现行税种做适当调整，其作用都是微乎其微的。

### 1.1.3 分税制在我国的发展历程及实施分税制的意义

1994年实行的分税制改革，以提高“两个比重”为目标（中央财政占全国财政收入的比重和财政收入占GDP的比重），彻底改变了原先统收统支的财税制度。具体内容包括两个方面：一是调整和明确了中央与地方政府的收入划分，把当时的24个税种划分为中央税种、地方税种、中央与地方共享税种，将同经济发展直接相关的主要税种划为中央税，而将适合地

① 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 218

15

方征管的税种划为地方税，同时分设中央和地方两套税务机构；二是确立税收返还制度，中央政府对地方净上划收入以1993年为基数向地方政府返

还，并在1993年基数上逐年递增。同时保留财政包干制的某些做法，原来地方要上交中央的仍按不同体制类型执行①。

这次改革最显著的特点就是集权与分权相结合，分税制与分成制相结合。第一，在税种的设置与划分上，绝大部分权力都归中央，而在税收的征管上，中央地方两套机构分级管理。如：除基本税种的立法权、税目、税率和减免税的调整权等都归中央外，部分税率较高、收入较稳、调节作用比较大的税种也都划归中央。第二，形式上借鉴国外经验，把绝大部分税种划分为中央税种和地方税种，同时确定少量共享税种；实际上以分税制为主，分成制为辅。根据我国国情，对共享税实行总量分成法。例如：共享税中增值税的75%归中央，25%归地方；证券交易税的50%归中央，

50%归地方。

1994年的分税制改革使我国中央和地方的财政分配关系发生了重大的变化，是历次的财政体制改革中力度最大、影响最为深远的一次，对于中央和地方均具有深远意义。

对中央来说，一方面增强了宏观调控与资源配置能力。由于中央政府肩负着稳定货币，巩固国防、外交，支持基础设施和重点建设的任务，所以需要适度的财务集中。分税制改革后，在财政收入的分成比例上，中央从原来的不到25%上升到55%，掌握了全国财政收入的大部分，这样，从根本保证了国家统一、经济发展与长治久安。另一方面促进了财政收入的高速增长。“1994-2002年，我国财政收入年均增长17.5%，中央收入增长

17.3%。随着财政实力的增强，社会保障、科技教育、基础设施等社会公共领域的财政投入大幅度增加，并为各项重大经济体制改革的顺利进行提供强有力的后盾②。“

对地方来说，首先，政府间财政关系趋于规范。将按企业隶属关系等划分所得税收入改为按比例划分，为企业创造了公平的竞争环境；逐步完

① 胡书东.经济发展中的中央与地方关系——中国财政制度变迁研究.上海：上海人民出版社,2001: 79

② 贾康.地方财政问题研究.北京：经济科学出版社,2004: 69

16

善的一般性转移支付体系，为财政资金分配的规范性和有效性奠定了良好的制度基础。其次，缩小地区间财力差距，促进公共服务均等化。据统计，

2002年实施所得税收入分享改革后，中西部地区财力占全国的比重从改革前一年的48.8%提高到50%，东西部财力差距扩大的趋势已经初步得到有效缓解。此外，伴随着1994-2002年间地方财政收入17.7%的增长，地方财政支出也呈现不断增长的趋势，其中约70%发生在地方，55%发生在省级以下政府。地方支出的不足，主要通过中央对地方的税收返还和转移支付来弥补①。

世界银行对分税制改革以后省级政府的支出情况进行了考察。该报告认为，1994年的改革纠正了经济领域中公共支出效率低下的缺陷，地方积极性得到了一定程度的提高，但由于种种原因实施的尚不够彻底和完善。主要表现为难以贯彻国家的产业政策，难以从根本上避免地方本位主义的干扰②。这是因为，共享税中，中央税源和地方税源同存于地方政府管辖的区域之中，某些地方政府就可能从地方本位主义出发，调整税源结构，培植发展地方税源，挤占甚至通过各种措施限制中央税源的发展，从而扭曲了国家产业政策，盲目增加了地方财政收入。此外，由于对共享税种存在如何共享的问题，往往会在分成比例上扯皮，不利于保证中央的财政收入，发挥中央和地方两个积极性。

### 1.1.4 分税制条件下地方财政体制概述

按照“统一领导、分级管理”的财政管理体制原则，省以下财政管理体制由各地在中央统一领导下，根据其实际情况确定。1994年以来，省以下各级政府比照中央对地方的分税制财政管理体制框架，陆续实行了分税制财政管理体制。

省以下政府间财政管理一般包括省对市（州）、市（州）对县（区）及县对乡镇等多层次的财政体制，包括正在探索中的“省管县”、“乡财县管乡用”等新型的财政体制形式。目前，我国省以下财政体制并没有形成规范的分

①陈秀ft， 徐英.中国区域差距影响因素的实证研究.中国社会科学,2004，（5）：23

② 世界银行.中国：省级支出考察报告.世界银行工作报告,2002，（5）：69

17

税制，财权层层上移、事权层层下放，地方政府尤其是县乡政府缺乏主体税种，自给率低，主要依赖上级的转移支付，财力与支出责任不匹配，造成了很多地方县乡财政困难。

为了督促地方完善省以下财政管理体制，中央财政多次下达关于完善省以下财政管理体制的指导性意见，包括《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）、《改革和完善农村税费改革试点县乡财政管理体制的指导性意见》（财预[2000] 134号）、国务院《批转财政部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）以及

《财政部关于印发<切实缓解县乡财政困难的意见>的通知》(财预[2005] 5号)①。根据上述指导性意见，结合本地实际情况，各地进一步调整和完善省以下财政管理体制，在调整政府间支出责任划分、政府间收入划分、建立和规范转移支付等方面做了大量工作，取得了一定成果。

#### 1.1.4.1 省以下政府间收入划分受经济发展水平和产业结构差异的影响，各地省以下政府间收入划分的形式多样，从税收独享与共享角度考察，省以下收入划分大致有以下几种情况：

（1）收入稳定且规模较大的税种由省与市县共享目前，共享税种主要为增值税（25%部分）、营业税、企业所得税和个人所得税（40%部分）、城镇土地使用税等。

（2）收入较少的税种市（县）独享目前，划归地市或县（市）的固定收入税种主要有资源税、城建税、房产税、车船使用税、印花税、契税、土地增值税等。税种虽然较多，但收入规模普遍较小，缺乏主体税种。尤其是国家取消农业税和除烟叶以外的农业特产税后，情况更是如此。

（3）部分省市在按照以上两种方式划分收入的同时，规定主要行业或支柱产业的税收收入由省级独享陕西省在2004年体制调整时明确，将全省电力企业（不含小水电）增值税，省级汇算清缴的电力增值税和西北电网有限公司过网费增值税附征的城建税及教育费附加，金融保险（含非银行金融机构）营业税以及随同征收的城建税和教育费附加，全省高级公路通行费营

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/news/xwfb/2011121150457. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/news/xwfb/2011121150457.htm)

18

业税以及随同征收的城建税和教育费附加，作为省级固定收入。此外，还有20个省将金融保险营业税全部作为省级固定收入①。

其中，共享税的分享办法为：按照对共享税收入的划分形式，可以分为：按比例共享、按隶属关系共享、按比例和隶属关系交叉分享三种类型。陕西省采取的就是按比例分享的方式划分省与市县共享收入。

#### 1.1.4.2 省以下政府间支出责任划分1994年分税制改革后，各地根据地方政府的职责，结合本地实际情况，对省以下政府事权和支出责任的划分做了原则规定。省级政府主要承担的事务包括：本级行政管理费、科技三项费、支援不发达地区支出等；省、市、县政府共同承担的事务主要包括：基本建设支出、公检法司、文化、教育、科学、卫生等各项事业发展支出；市、县政府主要承担的事务包括：本级行政管理费、农林水利部门事业费、城市维护建设费、抚恤和社会福利救济、专项支出等②。

近年来，随着政府职能的不断转变和机构改革进程的推进，地方政府间支出责任划分方面做出了一些调整，如：工商、地方税务、技术监督等部门实行省垂直管理、农村义务教育、卫生上收县级管理，部分地区社会保障省级统筹试点等。但由地方政府间支出责任划分缺乏明确的、可操作的法律依据，省以下支出责任的划分普遍不够全面和清晰，县乡级政府支出责任偏大，需要按照十六届三中全会提出的要求，进一步完善政府间支出责任划分。

#### 1.1.4.3 省以下转移支付由于自然禀赋、民族文化以及经济发展水平的差异，省以下各地区的财力差距较大，因此，除基本的行政职责外，省级政府还承担着均衡本行政区域范围内财力差异的重任。完备的转移支付体制是克服地区间财力差距的重要手段。省以下转移支付主要包括：一般性转移支付、调资转移支付、农村税费改革转移支付、民族地区转移支付、缓解县乡财政困难奖补资金(“三奖一补”)、地方出台的激励性转移支付等类别。

从地区分布看，2005年全国转移支付中，中西部占88%，东部占12%；

①武永义， 汪宏伟， 熊圩清.陕西省以下财政体制的变迁与改革.西安：西部财会，2009(1)：18-20

②潘俊蓉， 王诣鑫.浅谈省以下的分税制问题与对策.大众商务，2010，（1）：13-15

19

财力性转移支付中，中西部占92%，东部占8%；专项转移支付中，中西部占84%，东部占16%。而且，西部欠发达地区财力性转移支付年绝对额远大于东部发达地区。这既表明中央在分配财力性转移支付时对西部地区扶持的力度较大，同时，也从另一个侧面反映了地方对中央转移支付资金的依赖程度过高，特别是西部欠发达地区对上级财政依赖程度较高的客观事实。1994-2005 年，地方对中央转移支付占地方财政支出总额的比重从

12.7%提高到29.3%。其中，西部由12.5%提高到51.1%。东部由11%下降到8.3%①。当年，依赖程度较高的省区分别是青海、西藏、宁夏、甘肃、新疆、陕西等。

此外，为保障财政困难县的基本需要，安徽、陕西、广东等省份在兼顾省级财力满足各县实际需要的基础上，建立了最低财力保障机制。2005年，陕西省根据省内2004年县级总体财力水平，以年人均1.2万元为标准

建立最低财力保障机制，对按标准财政供养人数计算的年人均财力在1.2

万元以下的县区，依据各县区标准财政供养人数，按照1.2万元的支出标准计算标准支出，对总财力低于此标准支出部门全额补齐②。

分税制财政体制改革以来，各级政府努力做实收入，地方财政收入有所提高，但运行中仍然存在一些问题：一是部分地区为保体制调整基期年地方财政收入基数和处于追求政绩考虑，采用空转、借款灌水等方式人为虚增财政收入，收入不实；二是部分地区，擅自出台财税优惠政策，采用先征后返、列收列支和增加企业亏损补贴等不规范的方式招商引资，使地方可支配财力与财政收入增长不同步；三是地区之间财力分布不均衡，东部发达地区人均财力水平明显高于西部欠发达地区；四是省级财政收入比重增加、县乡比重减少。1994年以来，省级财政收入占地方财政收入总额的比重由17.1%提高到2005年的24.6%，平均每年提高0.63个百分点；县乡财政收入占地方财政收入的比重则由1994 年41.8%下降到2005 年的

38.6%，平均每年下降0.27个百分点③。

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/ndbg. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/ndbg.htm)

② 刘剑雄.财政分权、政府竞争与政府治理.北京：人民出版社,2009: 58

③ 张薇.关于我国宏观税负与经济增长的思考.广西财经学院学报,2007，（3）：39

20

## 1.2 对我国欠发达地区的界定

当前，我国地区间无论从经济基础、发展速度，还是从财政收支规模、人均财力水平等指标看，都存在较大差距。

### 1.2.1 我国地区差异的划分标准

总的来看，我国地区经济中，区域经济差距所依据的划分方法主要有以下几种：第一，直接以各省、自治区、直辖市为分析的地区单元；第二，综合考虑发展的基本条件和现有生产能力及发展水平，将全国划分为东部、中部和西部三大经济地带；第三，沿用50年代传统的地区方法将全国划分为六大经济区：东北、华北、华东、中南、西南、西北六大地区；第四，按地区经济发展的整体优势和内在联系将全国划分为六大经济区：东北经济区、黄河流域经济区、长江流域经济区、南方经济区、新疆区和西藏区①。

上述几种地区划分法，都是根据不同的研究目的和所要解决的问题确定的，由此而得到的关于地区差距的结论虽不尽相同，但是都揭示了地区经济差距在不同空间层次或格局上的变化，均具有经济意义。

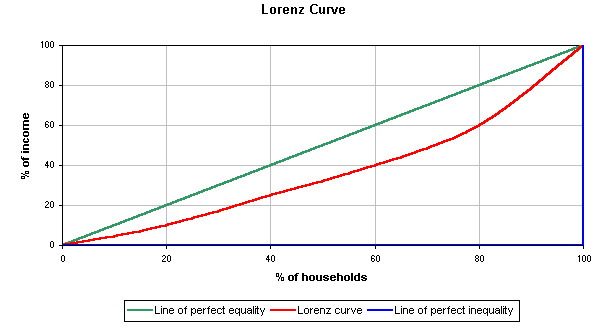
本文主要研究的是1994年税改以后地区差距的变化以及引起这些变化的一些宏观政策原因尤其是财政原因，基于此，我们将采用上述第二种地区划分法，将全国分为东部、中部和西部。

由于地区经济差距可以看成是一种地区间收入分配没有达到帕累托最优的状态，因此，测算地区差距的方法可以借用发展经济学中关于收入分配差异的测算方法，以衡量差距为核心，对有关数据资料进行处理和分析。在各种测算方法中，使用较多的方法有洛伦兹曲线、基尼系数、标准差、变异系数、加权变异系数、离均差系数和加权离均差系数等。基尼系数由于给出了反映居民之间贫富差异程度的数量界线，可以较客观、直观地反映和监测居民之间的贫富差距，预报、预警和防止居民之间出现贫富两极分化，因此得到世界各国的广泛认同和普遍采用。本文也将采用基尼系数为标准进行分析。

①陈秀ft， 徐英.中国区域差距影响因素的实证研究.中国社会科学,2004，（5）：47

21

基尼系数也叫坚尼系数，是根据劳伦茨曲线所定义的判断收入分配公平程度的指标。是比例数值，在0和1之间，是国际上用来综合考察居民内部收入分配差异状况的一个重要分析指标。其经济含义是：在全部居民收入中，用于进行不平均分配的那部分收入占总收入的百分比。见图1-1。



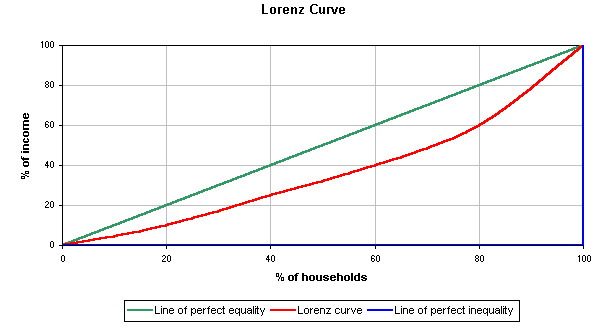


图 1-1 劳伦兹曲线

Fig. 1-1 Lorenz Curve

**G=1+∑YiPi-2∑（∑Pi）′Yi** (1-1)式中，G代表基尼系数，Yi代表第i组人口总收入占全部人口总收入的比例，Pi代表第i组人口数占全部人口总数的比重，(∑Pi)′表示累计到第i组的人口总数占全部人口总数的比重①。

经济学家们通常用基尼指数来表现一个国家和地区的财富分配状况。这个指数在零和一之间，数值越低，表明财富在社会成员之间的分配越均匀；反之亦然。

通常把0.4作为收入分配差距的“警戒线”，根据黄金分割定律，其准确值应为0.382。一般发达国家的基尼指数在0.24到0.36之间，美国为0.4，略微偏高。

改革开放以来，我国在经济增长的同时，贫富差距逐步拉大，综合各

① 许生.经济增长、贫富分化与财税改革.北京：中国市场出版社,2008: 26

22

类居民收入来看，基尼系数越过警戒线已是不争的事实。具体表现为：收入份额差距和城乡居民收入差距进一步拉大、东中西部地区居民收入差距过大、高低收入群体差距悬殊等方面。“2010 年，中国大陆基尼系数超过

0.5，已跨入收入差距悬殊行列。我国总人口中20%的最低收入人口占总收入的份额仅为4.7%，而总人口中20%的最高收入人口占总收入的份额高达

50%，可见，中国社会的贫富差距已经突破了合理的限度①“。

### 1.2.2 本文对于我国欠发达地区的定义

我国的欠发达地区一般指西部及西北部相对于东西部经济社会较为发达的地区而言的，这一提法是在综合衡量经济发展及相应文化教育等相关因素基础上的定义。自1999年实施积极财政政策以来，中央首先明确了东部地区范围，包括北京、天津、河北、辽宁、上海、江苏、浙江、福建、ft东、广东、海南、香港、澳门、台湾，共14个省、市、区。随后《国务院关于实施西部大开发若干政策措施的通知》（国发[2000] 33号）又明确西部地区的范围，包括重庆、四川、贵州、云南、西藏、陕西、甘肃、青海、宁夏、新疆、广西、内蒙古等12个省区。这里面的地区基本等同于欠发达地区。

根据刘再兴在《地区经济社会发展水平研究的比较》中所列资料可知，

1993年全国人均收入水平居最末的12位、人均消费水平居最末的12位、人均GDP居最末的12位的省份，就是包括这12个省区在内的西部地区，陕西省更不例外，因此，本文所称的“欠发达地区”主要是指这西部12省。相应的，“发达地区”主要指中央划定的东部地区（港澳台不做考虑）。选择陕西省的原因是，该省属于中国西部地区，经济基础相对落后，但近十余年来经济发展迅速，是西部大开发中重要的支撑力量，其整体的财政体制在西部欠发达地区具有代表意义。

欠发达地区有长期的历史成因。从鸦片战争开始到以后历次西方列强的侵略，瓦解了东南沿海地区的封建农业经济，中断了中国自生的资本主义生产关系的发展，客观上也使这些地区最先接受西方资本主义工业文明

① 刘雅璐.缩小地区差距财政政策研究.北京：经济科学出版社,2000: 160

23

的影响，产生了较先进的生产关系与生产力，沿海城市逐渐成为区域性或全国性经济中心，东西差距逐渐形成并日益扩大，西北部地区日益落后于东南部地区。建国以后，出于改变旧中国不合理经济布局考虑，加之对国际形势判断失当，经济重心逐渐西移，应当说，这一时期内陆经济发展快于沿海，经济发展的均衡度有所提高，1952-1978年，东、中、西部工业增长速度分别为9.6%、11%、11.6%。但是，由于单纯依靠中央投资而形成“注入式”经济，并不能对中西部尤其是西部部分地区产生扩散效应，因此，没有从根本上改变东西差距较大的状况①。改革开放以后，沿海地区率先对外开放，东西差距进一步拉开，“东高西低”的梯度发展态势更加显化，欠发达地区成为不争事实，这一定义也被广泛使用。

从近年来的发展态势看，地区间经济发展不平衡仍呈现出逐步加剧的趋势。1994-2004年，东部地区GDP年均增长17.6%，高于西部地区15.4%的增长速度。从2005年的情况看，虽然东部地区的总人口只占全国的30.6%，但其GDP和总财力分别占到了全国总量的52.5%和51%。经济发展水平的地区分布状况，在很大程度上决定了财力分布，在财力与经济发展关联度较大的政府间财政关系制度下，进而决定了公共服务水平的区域分布②。根据“中国城市服务经济指数2010”的排名，居前八位的城市分别是深圳、北京、上海、广州、厦门、南京、杭州和大连。也就是说，公共服务水平也呈现出“东高西低”的显著梯度分布态势。

## 1.3 西方国家的分税制理论及其改革主要趋向

### 1.3.1 西方国家分税制改革的理论基础

前面论述了国外分税制的基本概况，同任何事物都有两面性一样，西方国家税收体制也随着社会发展要求进行改革。税制改革是一项系统工程，既要对实施改革的初始条件进行评估，又要对税制改革方案的形成与实施作出评价，同时还不能忽视步伐和时机选择，所有这些都有赖于规范的税

① 马拴友等.地方税与区域增长的实证分析——论西部大开发的政策取向.管理世界,2003，（5）：38

②郭庆旺， 吕冰阳.分税制改革与税收快速增长：基于分权契约框架的分析.2006，（8）：75

24

制改革理论的指导。对于什么是良好税制的构成要素，经济学家众说纷纭。在20世纪50年代和60年代，居主导地位的理论是公平课税论；到了20

世纪70年代，税收问题的研究发展迅速，出现了一种新的研究方法，即所谓的最适课税论；随后，财政交换论的复兴和系统的阐述，为考察税制设计和税制改革问题，提供了另一种富有挑战性的观点①。这正是本节所要讨论的三大理想税制思想，即公平课税论、最适课税论、财政交换论。它们提供了税制改革的分析基础。

虽然公平课税论、最适课税论和财政交换论都属于规范理论，但它们在不同程度上都影响着税收政策的制定和税制改革方案的设计和实施，故认识到这三种理论的差别很重要。

#### 1.3.1.1 公平课税论现在所说的公平课税论主要起源于亨利·西蒙斯的研究成果，该理论主张按纳税能力来征税，但纳税能力的大小不用效用理论来衡量。西蒙斯反对效应分析，提出了自己的衡量方法，即所得(纳税能力)等于适当会计期内的消费加上应计净财富的变化，是指直接对应于可计量的现金流量。显然，公平课税论的基础是基本的分配判断，强调横向公平，认为纵向公平应留给政治程序去解决。

公平课税论下的理想税制，只是根据综合所得概念对宽所得税基课征累进的个人直接税。就西蒙斯的所得概念而言，“毛所得”可能包括工资和薪金、经营所得、资本所得、租金、特许权使用费、附加福利、转让所得、养老金所得以及赠与和遗产所得等。据说，这种宽所得税基能在不同的所得类型之间、不同的部门之间和不同的活动之间实现税收中性②。同时，宽税基也有助于降低名义税率，从而使税收的超额负担或福利成本最小化。

#### 1.3.1.2 最适课税论最适课税论的根源可以追溯到古典经济学家J·S·穆勒首次提出的“牺牲”学说。他认为，税收公平要求每个纳税人都要承担同等的牺牲。最适课税论具有明显的功利主义基础，使用的是广义功利主义社会福利函数，强调的是理论的精确性而不是公平课税论所主张的实际操作性。

①赵志耘，郭庆旺.税制改革分析的理论基础.税务研究, 2001，（3）：20

②刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 15-28

25

简单来说，最适课税论是研究如何以最经济合理的方法征收某些大宗税款的理论，强调纵向公平。站在税制结构的角度而言，即以怎样的方式、方法对应税行为和结果的合理征税。该理论研究的核心，是如何兼顾税制公平与效率二者间的关系——商品课税容易实现效率目标，而要解决的问题是如何使其具有公平收入分配功能；所得课税容易实现公平收入分配目标，而要解决的问题是如何使其促进经济效率。

由于最适课税论的理论假定是：政府在建立税收制度和制定税收政策时，对纳税人的信息是无所不知的，而且政府具有无限的征管能力。所以，需要大量的信息和管理条件，故对实现税收政策和税制改革方案的影响非常小，只能提供税制改革的重要指导原则而不是税制改革的实践基础。

#### 1.3.1.3 财政交换论税收的财政交换论最初起源于维克塞俄关于财政学的自愿交换理论以及布坎南等对这一传统理论的现代研究成果。他们认为，税收通过政治程序对个人或利益集团进行分配，应当求得国家付给个人的边际效用等于个人因纳税而损失的财富的边际效应。换一个角度来说，纳税人根据自己对公用品数量的效用判断和承担相应的税收份额的意愿，在交换中选择最佳的共用品数量和税收份额配对，达成一种每个参与者都能接受的协议。应该说，这种财政交换论为现代公共选择理论的形成奠定了基础。

在这种注重结果的财政交换论中，研究的重点问题是选择税基和税率结构，以及把政府的总税收收入限制在理想的水平范围内。由于政府对所有可利用的税基都会课以使收入最大化的税率结构，所以，宽税基会增加总的无谓损失，扩大政府的规模，而窄税基则会限制政府的权力、总收入规模以及无谓损失。这个结论与公平课税论的结论截然相反。总之，这种理论强调政治程序在约束预算决策中的重要性，把控制政府规模作为最优先考虑的事，赞同窄税基的税种，主张以制度限制或预算法则来控制公共部门的规模。

应当说，财政交换论与另外两种规范课税论的理论体系截然不同，完全改变了传统的思考问题的角度和解决问题的方法。前者更多的是从政治与经济的关系角度来构想理想税制。因此，如果说公平课税论直接面向税

26

收政策，最适课税论间接面向税收政策，那么，财政交换论对税收政策的影响就更为间接了。

从税制建设的一般原则来看，理想的税制是兼顾公平和效率的税制，可是，公平与效率的关系往往是鱼和熊掌不可兼得。就规范课税论来说，它们从不同的角度来设想理想的或良好的税制应当是什么样，但都不同程度地存在着难以妥善解决的问题。但是在笔者看来，上述三大规范课税论对于包括我国在内的发展中国家的税制改革仍然具有重要的指导意义，原因主要有：

第一，工业化国家在税制设计和税制改革方面的理论争论，是在受西方教育的经济学家中间展开的，但其中的大多数专家作为发展中国家的税收政策顾问，其意见也适用于按国际惯例进行税制改革的国家。而作为发展中国家的决策者，掌握这些税制改革理论的实质，将有助于他们站在更高、更远的角度，评价与修正提供给他们的税制改革建议①。

第二，鉴于发展中国家的经济日益开放，对国际贸易和国际投资的日益依赖，大多数发展中国家需要对工业化国家的税制改革作出反应。想要采取合理对策、作出适当反应，发展中国家的决策者就需要理解税制改革的分析基础。

第三，随着发展中国家人均收入的提高和人口结构的老龄化趋势等与高收入国家相似的状况日益凸显，税制要解决的许多问题是类似的，诸如为老年人融资和在能负担得起的价位上提供高质量的保健等。

### 1.3.2 对世界各国税制改革经验的分析和借鉴

经济全球化的进一步发展，对世界各国的税制建设均产生了不同程度的影响。在我国税制面向未来、面向现代化的进程中，深入研究西方国家税制改革的影响及趋势，对我国的税制建设有着十分重要的意义。

#### 1.3.2.1 发达国家税制改革的经验与借鉴随着金融一体化进程的不断加深，中国经济的发展与世界经济的发展具有重要的密不可分的联系。研究

①刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 149

27

中国的税制改革应当注意研究世界经济体制，特别是发达国家税制的发展趋势，以使我国更好的参与世界经济竞争。

由于受统计资料的限制，本文仅对20世纪80年代以来的发达国家税制结构特点作简要分析。20世纪80年代，以美国为代表的欧美发达国家掀起了一场席卷全国且影响深远的税制改革。这次税制改革以供给学派的供给理论给基础，按照简化税制、拓宽税基、降低税率、加强征管的基本原则，大幅度降低了个人所得税税率，简化了税率档次，减少了税收优惠措施，拓展了税基，从而对税制结构和各个税种的相对地位都产生了深远影响。经过改革，OCED国家基本形成了所得税系、商品税系和社会保险税系的平衡状况。同时，个人所得税、社会保险税和增值税成为发达国家主体税种的基本选择①。

进入21世纪，随着经济全球化程度的加深，发达国家又发动了一场以结构性减税为特征的税制改革浪潮，范围之广、程度之深、影响之大是历次税制改革不可比拟的。总的来说，这次税改具有以下特点：第一，主体税制改革内容仍然集中在所得税系，特别是个人所得税和公司所得税上；第二，进一步减轻或者免除双重征税，实行个人所得税、公司所得税一体化、降低综合税收负担；第三，商品税系继续加强，特别是增值税进一步扩大征收范围，提高税率。

此外，在所得税和商品税比重双向调整的税制改革进程中，税制结构转换日益成为一个敏感又热门的话题。“很多人主张把征收所得税逐步转向征收消费税，理由是：一是可以缩小征税前后的储蓄利益之差，有利于鼓励储蓄；二是消费税逃税机会少于所得税，有利于征管；三是可以鼓励劳动，增加劳动者所得。一个有代表性的例子就是美国正在广泛探讨联邦税收由所得税基向消费税基的转换问题。有关部门对消费税规则的实施进行了良好的经济测算，认为税基的转换会带来更有利于美国经济增长的发展机会，而且有利于维持税收中性，更符合公平和效率的原则。美国是当今

OECD 国家中没有实行增值税的仅有的两个国家之一，税基转换构想的提

① 杨斌.西方模式增值税的不可行性和中国式增值税的制度设计.税收学术研究丛集,2007，（3）

28

出，标志着美国长期以来信奉所得税的政策取向受到了冲击，同时显示了美国乃至整个发达国家税制的根本性改革趋向①。“

#### 1.3.2.2 发展中国家税制改革的经验与借鉴虽然发展中国家的税收制度及其实行的税收政策的成熟度，与发达国家相比较还存在很大差距，但同样作为发展中国家的中国，仍可以从其他发展中国家的税制改革中，汲取相当的经验和借鉴。发展中国家的税制改革集中在直接税改革、间接税改革和加强管理三个方面：

在直接税上，通过规范与取消各种减免与优惠，将一些额外的福利纳入税基等办法，拓宽税基，逐步应用预提税与推定税来减少税源的流失；同时减低税率，简化结构，并努力实现公司所得税与个人所得税最高边际税率的一致。

在间接税上，主要措施是引进增值税和降低关税税率两个方面。

在税收管理上，为了降低通货膨胀对税收收入的侵蚀，消除其带来的不公平问题，不少国家实行了通货膨胀指数化的办法。如智利和哥伦比亚都在80年代的改革中采取了这种办法②。

但从税制改革的财政收入效应看，直接税的改革在短期内对增加税收收入的贡献不会太明显，有时甚至会起到负作用，因为税基扩宽会受到种种现实条件的制约，而减低税率则是立竿见影的事情；至于增值税的改革，在短期内使财政收入得以显著提高；减低关税税率，对财政收入的直接影响由商品价格弹性决定，间接影响则通过其对经济的影响来反映，主要受本国商品的竞争力、机械设备与技术交流等因素的共同作用。

总体上看，发展中国家税制改革的相同之处，在于他们都致力于改变税收结构，转向对消费课税；降低公司所得税和个人所得税率，同时扩大税基；强调税收的效率和中性；更为强调的是横向公平而不再是纵向公平；减少税收的扭曲；鼓励自由市场活动，改变税收征管方式。

以上的发展中国家税制改革经验，都与同样作为发展中国家的中国的前一阶段的税制改革相似，并对我国下一步税制改革的设计布局具有重要

①岳树民， 李建清.优化税制结构研究.北京：中国人民大学出版社,2007: 28

②王镭. WTO与中国涉外企业所得税收制度改革.北京：社会科学文献出版社,2004: 84-86

29

的参考意义：

第一，针对许多企业为偷税和避税而有意造成假亏损或转移资金等情况，我国可参照墨西哥等国的经验，对企业开征资产税作为所得税的补充。

第二，在扩大税基、规范税率的基础上，建立统一的企业所得税和个人所得税制度，提高个人所得税免税额，减轻工薪纳税人的税收负担。

第三，开征赠与税，在继承遗产和无偿转移财产时缴纳，征收对象包括个人汽车、房屋等财产、不动产和登记权力，可分设不同税率。

## 1.4 本章小结

本章首先介绍了我国现行税制体系及地区差异现状，对本文中我国欠发达地区的涵义进行了界定，然后，分别研究总结了发达国家和发展中国家的税制改革趋势，在综合税制改革的理论与实践的基础上，为我国税制改革提供国际参照。

30

# 第2章 分税制在欠发达地区实施的现状分析

## 2.1 分税制在欠发达地区实施的现状考察——以陕西省为考察对象

虽然省以下分税制财政体制在加快地方经济发展速度、增加地方政府财政收入方面表现出积极效应，并且强化了各地区对中央财政的依赖度。但分税制改革也较大地冲击了地方政府尤其是欠发达地区地方政府的既得利益，对欠发达地区的基层财政、经济结构等产生重大影响，甚至在某种程度上加重了地方政府的财政困难。本节试图通过对1994-2010年陕西省财政数据的细致分析，据此评价分税制对地方财政状况的影响。

### 2.1.1 陕西省的省情概况

陕西省简称“陕”或“秦”，位于中国内陆腹地，东邻ft西、河南，西连宁夏、甘肃，南抵四川、重庆、湖北，北接内蒙古，居于连接中国东、中部地区和西北、西南的重要位置。总人口3 570.1万人，总面积为

20.58万平方公里。全省设10个省辖市和杨凌农业高新技术产业示范区，有3个县级市、80个县和24个市辖区，1 581个乡镇，164个街道办事处。

据陕西省统计局网站信息显示，2010年全省生产总值10 021.53亿元，比上年增长14.5%。其中，第一产业增加值988.45亿元，增长5.8%，占生产总值的比重为9.9%；第二产业增加值5 403.53亿元，增长18%，占生产

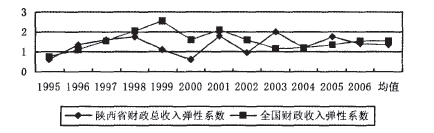
总值的比重为53.9%；第三产业增加值3 629.55亿元，增长11.7%，占生产总值的比重为36.2%①。

收入增长速度与GDP增长速度的比率称之为收入对GDP的弹性系数，其经济意义是分析判断财政体制是否有利于财政收入的增长，弹性系数越

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/news/xwfb/2011121150457. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/news/xwfb/2011121150457.htm)

31

大，表明越有利于财政收入增长，反之则不利于财政收入增长①。1994-2006年的陕西省财政总收入弹性系数情况如下图2-1所示：



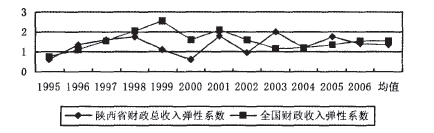


图2-1陕西省财政总收入弹性系数与全国财政收入弹性系数的对比

Fig. 2-1 Shaanxi province's total fiscal income elasticity and income elasticity of the national comparison of financial

数据来源：根据《中国统计年鉴2007》的相关数据整理计算得到

从图2-1可以发现，陕西省财政总收入对GDP弹性系数在1994—2006年间的大多数年度均大于1，即陕西省财政总收入的增速快于当年GDP的增速，表明现行财政体制有利于促进财政收入的增长，但各年度的弹性波动较大，呈现振荡走势，最高弹性系数为1.99，最低为0.6。全国这一指标10年来也呈现振荡态势，但陕西省财政总收入弹性系数绝大多数年份低于全国水平，通过计算陕西省与全国收入弹性的年平均水平，也可以发现前者低于后者，这说明陕西省经济虽然得到发展，但财政收入增长速度总体低于全国水平，分税制财政体系有待于进一步发展完善②。

### 2.1.2 分税制下陕西省财政收入结构分析

#### 2.1.2.1 关于税收收入的分析从我国历年来财政收入的统计口径来看，财政收入被定义为纳入预算管理的政府收入，其来源主要由税收收入和其他收入构成。本文中“其他收入”是指财政收入按收入形式来区分的一种除税收收入以外的其他形式财政收入的总体，是有特定范围的。

①吴亚伟，毛加强.分税制下的地方财政收入—以陕西省为例的实证分析.财经问题研究，2009，（3）：101-103

②吴亚伟，毛加强.分税制下的地方财政收入—以陕西省为例的实证分析.财经问题研究，2009，（3）：101-103

32

下表2-1统计了自2000年来的陕西省财政总收入构成情况。其中显示出以下信息：一是陕西省财政收入中税收收入占主体地位，平均占94%，符合中国目前财政收入形式现状，税收所占比重高于全国水平92.55%。二是陕西省财政收入来源结构变化不大，经济形式单一。虽然国家多次对预算内外资金的范围进行了调整，逐步扩大了预算内收入的范围，将“政府基金”纳入预算管理，但陕西省财政收入中政府基金所占的比重微小。三是税外收费过多过滥，特别是2006年以后。见表2-1所示。

表2-1 2000-2010年陕西省财政总收入构成情况

Tab. 2-1 2000-2010 Composition of total fiscal revenue of Shaanxi Province

| 年份 | 陕西省财政收入（亿元） | 税收收入  （亿元） | 税收收入占财政总收入比例(%) | 其他收入  （亿元） | 其他收入占总收入比例(%) |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 2000 | 187.00 | 176.47 | 0.9437 | 10.53 | 0.0563 |
| 2001 | 225.98 | 214.10 | 0.9474 | 11.88 | 0.0526 |
| 2002 | 252.28 | 237.77 | 0.9425 | 14.51 | 0.0575 |
| 2003 | 326.94 | 309.21 | 0.9458 | 17.73 | 0.0542 |
| 2004 | 415.50 | 394.29 | 0.949 | 21.21 | 0.051 |
| 2005 | 529.02 | 503.30 | 0.9514 | 25.72 | 0.0486 |
| 2006 | 696.77 | 526.12 | 0.7551 | 170.65 | 0.2449 |
| 2007 | 891.60 | 584.40 | 0.6555 | 307.20 | 0.3445 |
| 2008 | 1104.21 | 455.60 | 0.4135 | 648.61 | 0.5865 |
| 2009 | 1389.50 | 532.62 | 0.3833 | 856.88 | 0.6167 |
| 2010 | 1800.85 | 710.48 | 0.3945 | 1090.37 | 0.6055 |

数据来源：根据《陕西统计年鉴2010》的相关数据整理计算得到

#### 2.1.2.2 关于转移支付收入的分析按照现行分税制财政体制，一级地方政府应有较固定的财政收入满足本级政府履行各项职能的需要，如财力不足以满足需要时，规定了转移支付办法。笔者根据陕西省2001年至2005年相关的财政数据，对省、市、县乡级政府本级财政接受转移支付收入占其可支配财力的比重进行了计算，具体结果如下表2-2所示。

33

表2-2 2001-2005年陕西省各级政府获得财政转移支付收入占本级可支配财力的比例Tab. 2-2 2001-2005 Shaanxi Provincial levels of government to obtain financial transfer payments accounted for the level of disposable income ratio of financial resources

(%)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 财政转移支付比例 | 2001 年 | 2002 年 | 2003 年 | 2004 年 | 2005 年 |
| 省本级 | 0.87 | 0.85 | 0.81 | 0.82 | 0.70 |
| 市本级 | 0.20 | 0.19 | 0.22 | 0.22 | 0.30 |
| 县本级 | 0.60 | 0.69 | 0.60 | 0.48 | 0.63 |

数据来源：根据《陕西统计年鉴》(2001-2006 年)整理计算得到

上表的数据显示，总体上各级政府都有来源于财政转移支付的收入。2001-2005年省本级获财政转移支付比例逐年下降；县乡级政府其次，市本级获得的转移支付最低，转移支付制度并不规范，“基数法”把财政包干体制下形成的财力不均带入了新的分税制体制中①。可见，中国现行的分税制财政体制依然有缺陷，转移支付政策对西部地区地方财政分配的调节作用并不明显。

### 2.1.3 陕西省的税制结构特点

税制结构是一个国家根据其经济条件和经济发展的要求，分别主次设置若干税种，并由这些税种相互联结、相互协调、相互补充所组成的税制总体格局。即构成税制的各税种在社会再生产中的分布状况及相互之间的比重关系。当前，发达国家大多实行以个人所得税（含社会保险税）为主体税种的税制结构。这一税制结构的形成与完善建立在经济的高度商品化、货币化、社会化的基础之上，并经历了一个长期的演变过程。大多数发展中国家实行以商品税（指国内货物、劳务税和关税等）为主、所得税和其他税为辅的税制结构。这种税制结构的形成是与发展中国家的社会经济状况紧密相联的，尤其受到发展中国家较低的人均收入和落后的税收征管水平等因素的制约。

我国现行的税制结构是在1994年税制改革的基础上形成的，以增值税

①吴亚伟，毛加强.分税制下的地方财政收入—以陕西省为例的实证分析.财经问题研究，2009，（3）：122-126

34

为主体，消费税、营业税彼此配合，多种税、多次征、多环节调节的复合税制体系，表现出与多数低收入国家相似的以间接税为主体的税制结构特征。

从总体上看，陕西情况与全国基本类似，都是间接税占主导地位，对地方的财政贡献度直接税与间接税比重大致相当，考虑“两税”返还因素，间接税贡献度大于直接税。

陕西省国家税务局课题组通过选取陕西企业为样本，就其缴纳的各项税收情况进行了分析。研究显示：“第一，经济发展水平越低，间接税比重越大，增长速度越慢。从结构上看，陕西间接税占税收收入比重约为

79.53%，直接税约为20.47%，间接税比重高于全国，直接税比重低于全国；从增长速度上看，全国从1998年到2002年，间接税增长了1.55倍，直接

税增长了2.75倍。陕西从1998到2002年，直接税增长了约0.35倍左右，

间接税增长了约0.25倍左右，均没有全国增长那样明显。第二，经济发展水平决定了各税种对地方财政的贡献。从对陕西财政的贡献度来看，2001年企业所得税对陕西财政的贡献为15.28%，个人所得税为5.38%，同全国比较，直接税收入中的企业所得税和个人所得税明显低于全国水平，大约都在5个百分点左右①。“

这又从侧面说明：一方面，陕西企业经济效益低于全国水平，大部分企业盈利状况不容乐观。另一方面，经济发展水平决定了企业所得税和个人所得税的征收，两者比例偏低，说明不论从企业盈利水平还是居民收入来讲，陕西均低于全国平均水平，有待进一步改善。

此外，观察近年数据，我们可以得知：2009陕西省税收总额为532.62

亿元，其中：增值税111.23亿元；营业税194.49亿元；企业所得税64.03

亿元；个人所得税26.87亿元；城市维护建设税40.74亿元；耕地占用税

和契税26.39亿元。

2010陕西省税收总额为710.48亿元，其中：增值税140.27亿元；营

业税265.94亿元；企业所得税84.82亿元；个人所得税35.54亿元；城市

①陕西省国家税务局课题组.不同经济发展水平下直接税与间接税结构转型研究.中国税务学会，2005，（3）：67-90

维护建设税50.22亿元；耕地占用税和契税46.37亿元①。

按照国际惯例，所得税收入一般占税收总收入的60%以上，流转税收入一般不超过总收入的20%，此税制结构有利于体现税收的社会公平，对调节收入分配具有良好的效果②。通过计算可知，两年来，陕西省的所得税收入占税收收入的比例均为17%，流转税占税收收入的比例分别为60%和57%，这种比例关系与国际惯例恰恰是相反的。

总之，1994年的税制改革过于强化以间接税为主体的税制结构，在税种的设计上过于突出增值税的作用，使得该税所占比重过大，而对经济具有内在稳定功能的所得税则比重较低，尤其是个人所得税的比重过低。这使得我国的税制结构缺乏弹性，在经济产生波动时，税收收入不仅难以满足政府的支出需要，而且限制了税收调节经济杠杆作用的发挥。

### 2.1.4 陕西省的税收管理制度

从1994年开始，我国实行分税制财政管理体制。同年，陕西在积极实行中央对地方分税制的同时，在省与地市之间维持老体制一年，以实现财政管理体制的平稳过渡。1995年，为了落实国务院《关于实行分税制财政管理体制的决定》，理顺省以下各级政府间的财政分配关系，调动其发展经济、增收节支的积极性，陕西在省以下实行了分税制财政管理体制。2002年，按照中央要求，陕西进行了所得税分享改革。2003年以来，为了进进一步理顺省以下各级政府间的收入分配关系，缓解县乡财政困难，陕西调整和完善了省以下分税制财政体制，并探索了“省管县”和“乡财乡用县监管”财政体制。与此同时，在建立、完善一般性转移支付的基础上，还建立和完善了激励性转移支付，先后实行了“两保两挂”收入上台阶激励奖励办法，“三奖一补”办法，以及“三奖三管六保障”激励约束考核办法等。这些措施的实施，增加了县级尤其是贫困县的财力，调动了县级发展经济、强化财政管理的积极性，从而使全省县乡财政困难得到了有效的缓

①[http: //www. sn. stats. gov. cn/ndbg. htm](http://www.sn.stats.gov.cn/ndbg.htm)

② 刘佐.中国税制概览.北京：经济科学出版社,2008: 133

36

解①。虽然财政收入得到快速增长，但财政总量过于集中在市级政府层次，县乡财政规模小。

由上表4可以看出，陕西省财政收入在各级政府之间的分配中，省本级政府比例最高，5年中有4个年度的比例超过总收入的50%；市本级财政收入自2001年来逐年增长；本文将县、乡两级合并为一级，2001-2005年县乡财政收入的比重在22%-27%之间波动，2003-2005年呈下降趋势。根据中国现行的地方财政体制推测，县本级财政收入可以占到省财政收入的20%左右，因此乡镇本级财政收入占不到10%。

通过上文分析可知，陕西省市级财政集中了全省财政总收入的50%以上，而作为担负许多基层事务的县乡两级财政平均仅为25%，要调整这一格局，还须提高县乡财政收入比重，并且要大力发展县乡经济，改革地方财政体制。

## 2.2 分税制体制在经济发展水平不同地区的影响

陕西省在西部大开发中具有重要的经济支撑力，其整体的财政收支、分配体系具有代表意义，通过对陕西省情的实证分析，我们可以总结出分税制在西部欠发达地区存在的问题。

### 2.2.1 分税制对地区差距的影响

为了减少中央对地方财力的影响，国务院决定，1994年以后实行增量返还的方法，将税收返还与上划“两税”的增长率挂钩，每年递增返还。同年8月，根据各方面的意见和要求，为了更充分的调动各地区组织中央收入的积极性，将税收返还的增长率改为按各地区分别缴入中央金库的“两税”的增长率的1: 0.3系数确定。即各地区“两税”每增长1%，中央财政对该地区的税收返还增长0.3%。“两税”返还的计算公式为：每年度中央对地方的“两税”返还数额=上年度中央对地方的“两税”返还数额×(1+该地区“两税”增长率×0.3)。

① 黄衍电.经济体制转轨时期的财税改革与探索.北京：中国财政经济出版社.2002, 124-127

37

从1994年实施以来，中央对地方“两税”返还累计26 852亿元。分地区看，2005年东部地区得到两税返还总量的53%，西部为21%①。可见，虽然地区间均衡发展要求财力配置的均等化，但在激励性的财税分成体制下，税收累进特性会使税负转嫁到欠发达地区，同时，发达地区因经济发展而获得了更多的返还收入。这就是我们经常所说的“马太效应”。

罗伯特・莫顿将“马太效应”归纳为：任何个体、群体或地区，一旦在某一个方面（如金钱、名誉、地位等）获得成功和进步，就会产生一种积累优势，就会有更多的机会取得更大的成功和进步。

与西部欠发达地区相比较，由于东部发达地区具有良好的经济发展基础、合理的产业结构、优良的投资环境，因此会吸引更多的人力、财力资源，从而带动持续高速的经济发展，获得更多的税收返还，这样，政府累计优势进一步扩大，良性循环得以保持。相反，落后地区或欠发达地区就会由于资源匮乏、人才流失，得不到或得到较少的税收返还，政府无力改善投资环境，发展本地经济，进而形成恶性循环。最终，落后地区的人才会流向发达地区，落后地区的资源会廉价流向发达地区，落后地区的制度又通常不如发达地区合理，于是循环往复，地区差距会越来越大。

此外，由于东部地区经济成分构成与中西部地区经济成分构成不同，东部地区中非国有经济成分大于中西部地区，其集体企业、个体企业、尤其是外资企业的比例远远超过中西部地区。因此，国家对非国有企业和三资企业税收政策的倾斜实际上就成为对东部发达地区的倾斜，从而使东部地区在吸引外部投资方面占据了绝对的优势，客观上促进了东部地区的发展②。而西部地区难以享受到这些政策，对其经济社会产生了一定影响，加剧了地区差距。

### 2.2.2 分税制对欠发达地区的不利影响

#### 2.2.2.1 转移支付制度不规范，拉大了地区间财力差距我国目前实行的仍是很不规范的转移支付制度，主要表现在中央对各地的税收返还数额不

①王敬尧， 宋哲.地方财政投入与基本公共服务均等化.华中师范大学学报,2008，（1）：55

② 刘秀兰.西部地区产业结构问题研究.西安：西安交通大学出版社,2007: 85

38

合理和专项转移支付款项的分配方法的确定不科学两个方面。

首先，税收返还的设计不合理。科学的转移支付数额，应集中体现在利用较为规范化的计算公式确定，而目前我国分税制未采用国际通行的“支出因素法”，实行的是“基数返还，超收分成”的政策，并且以1993年为基期年，根据地方财政实际收入数和分税后收入变化情况，核定中央对地方的税收返还基数。其实，原定基数中本身就包含了过去体制中的一些不合理因素，经过逐年滚动以后，这些不合理因素在继续扩大，①使经济发达地区得到的税收返还远远大于经济欠发达地区，体现了对收入能力较强地区的倾斜政策，维护了发达地区的既得利益，与缩小地区间差距的主旨背道而驰。

其次，专项转移支付中资金分配方法不科学。老体制中上解或补助的本意是通过富裕地区上缴部分收入，同时给予贫困地区补助来达到均等化的目的，这在理论上是符合均等化目标的，应当有益于地区收入差距收敛，但实际上各地区的上缴额和补助额仍是按老体制下的基数法确定的，即上解额是按1993年实际上解数，并核定一个递增率每年递增上解，这样导致均衡作用不强。

《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》（国发[1993] 85号）中明确提出税制改革的指导思想：“正确处理中央与地方的分配关系，调动两个积极性，促进国家财政收入的合理增长；合理调节地区之间财力分配。既要有利于经济发达地区保持较快的发展势头，又要通过中央财政对地方的转移支付制度，扶持经济不发达地区的发展，支持老工业基地改造，同时，促使地方加强财政支出管理”。调整转移支付资金分配办法的初衷，是想解决横向财力分配不平衡问题，缩小地区之间的财力差距，但从执行的结果来看，不但没能达到预期作用，反而拉大了地区间财力分配不均和公共服务水平的差距。

#### 2.2.2.2 部分税种划分不合理，加剧了地区间的财力不平衡现行的消费税全部归中央，增值税在中央与地方之间按75%:25%的比例分成，以第二产

①邓子基， 林致远， 王相林.财政政策与提高产业竞争力.北京：中国财政经济出版社,2006: 44

39

业为主的省、市、区，其收入恰恰是以增值税为主，大头却划归了中央，财政收入必然大大受到影响。经济落后的省、市、区，近几年来都在大力发展第三产业，消费税对它们来说举足轻重，却全部归中央了。①可见，在新体制下，吃亏的恰恰是这些以第二产业为主和正在大力发展第三产业的经济欠发达地区。

此外，证券交易税，由中央与地方各按50%分享，而目前我国的证券交易主要集中在上海、深圳两地，其税源却来自于全国各地，中央与地方共享，实际变成了中央与两地共享，不仅偏离了公平原则，更主要的是加剧了地区间的财力不平衡。

#### 2.2.2.3 固化了地方利益，不利于产业组织结构优化从影响因素来看，重复建设、地区封锁、生产集中度低，最根本的原因就是地方利益，而现行税制又从制度上强化、固化了地方利益对产业组织结构的负效应。以烟草行业为例，其所创造的高额税收与地方财政收入高度相关，使跨地区资产重组和企业兼并难以进行。

陕西省汉中烟草行业在原有的两个卷烟厂基础上组建汉中烟草集团公司，就遇到这一问题的制约：汉中烟草公司设在汉中的汉台区，而作为集团核心层企业的卷烟一、二厂分别设在汉中市辖区内的城固县和南郑县，如果按照税法有关规定，集团两个核心企业的税收应在集团法人所在地的汉台区申报缴纳，但两个烟厂所在地的政府出于对财政基数和税收收入等地方利益的考虑，坚决不同意将两个烟厂的税金由集团公司统一缴纳，从而造成了集团难以对核心企业的财务进行规模、实际性的集中统一管理，妨碍了跨地区资产重组和企业兼并的实施。

### 2.2.3 分税制运行在欠发达地区出现的主要问题

1994年的分税制，对地方财政尤其对县乡级欠发达地区影响突出，体制缺陷造成地方政府非税收入居高不下、经济发展结构不合理、地区差距拉大等问题。

① 中国税务学会学术研究委员会.税收政策与宏观经济调控.北京：中国税务出版社,2003: 181

40

#### 2.2.3.1 地方政府缺乏主体税种，非税收入居高不下从共享方式来看，按照目前中央税与地方税的划分，地方税中没有独立的主体税种，不利于保证地方税收的稳定增长。事实上已不存在某一个税种是地方的固定收入，一些主要税种都是中央的固定收入或中央与地方的共享收入，只不过共享的方式不同而已。拿营业税来说，地方政府的支柱税种主要是营业税，但铁路系统、银行系统、保险系统等都是垂直管理，这些占绝对比重的营业税收入都划归给了中央。结果是打乱了严格的分税管理格局，损害了地方的利益，使得营业税表面是地方税，实质却成为中央地方共享税，使现行的分税制变得模糊不清，不利于营业税作为地方税主体税种功能的有效发挥。

从税种设置来看，现行绝大多数地方税种是零散的小税种，不能形成一个完整的体系并提供稳定、充足的收入，而且越往基层越无税可分，也导致地方对中央税收返还及补助的过分依赖，使地方收入的增长越来越依靠一些非税收入，造成地方政府收入行为和收入形式的不规范。例如，现行税制中将“消费税”的全部划为中央税，形成对地方财政收入的明显不利影响。这种影响在以烟酒为主要税收来源的资源型经济区尤为明显。而农业税的取消，又进一步缩小了县级财政的税源，加大了县级财政的困难。

此外，地方政府缺乏必要的税收立法权、税法解释权和税收调整权。由于我国地域辽阔，各地区的经济发展存在较大差异。税权高度统一于中央，地方无权开征新税种或对现行税种进行适合本地情况的必要调整，不利于各地根据本地区的实际情况或利用税收进行中观经济调控。地方缺乏必要的税权是造成地方政府过分依赖非税收入的重要原因，也易造成税收征管中不符合税法规定的非规范征管行为的发生，破坏了税法的严肃性。

#### 2.2.3.2 缺少税收优惠政策，难以形成外资吸引力改革开放初期，在投资环境不甚理想的情况下，我国实行的是梯度发展战略，由经济特区——沿海经济开放区——东部——中西部循序渐进，故而在税收优惠上也体现了这一区域倾斜的要求，制定以全面优惠为主要内容的涉外税制来提高外资的收益率。

由于东部地区经济成分构成中非国有企业和三资企业所占比例较大，

41

因此在享受税收优惠政策，吸引外部投资方面占据了绝对的优势。这一税收政策的积极效果是，极大地促进了东部沿海地区经济的繁荣与发展，但它也在一定程度上加大了东西部经济发展不平衡的矛盾，造成经济发达的东南沿海地区企业的税负反而轻于内陆西部地区。广大西部欠发达地区由于缺少这些优惠政策，再加上本身所处的区位劣势，很难形成对外资的吸引力，不利于我国各地区经济社会的均衡、持续发展。

#### 2.2.3.3 转移支付制度不规范，难以发挥缩小地区间经济差距的作用首先，转移支付的管理混乱、形式多样，容易造成资金使用分散、浪费和低效益等问题。在我国中央财政的支出中，掌握和分配这些补助拨款的单位众多，有财政部的一些专业司局，也有中央其他部委；资金的来源既有预算拨款，也有预算外资金。因此，不可避免的造成资金使用的浪费和无效益①。

其次，转移支付的分配方法不科学，容易加剧地区经济差距。由于体制补助和税收返还是建立在保证地方既得利益的基础上的，所以只要地方政府存在收支差异，中央财政就给补助，这样既达不到均衡各地提供公共服务水平的目的，也可能使地方政府放松了对税收的征管，出现相对发达地区藏富于民、藏富于企业等税收流失的现象，并使相对落后地区得不到应有的转移支付资金。同时，在各种形式的转移支付中，专项补助和结算补助主要按项目进行分配，其中也包括一些专门支持中西部贫困地区发展的政策措施，如支持欠发达地区发展资金、少数民族地区补助费等，但分配的结果，往往是东部地区占的份额较大，没有明确体现出向中西部地区倾斜的原则。也造成了同为中华人民共和国公民，却由于居住地域的不同，享受到的由公共财政提供的公共服务极不相同的局面②。

94分税制是针对当时中央出现财政危机的情况下实施的新体制。税权的适当集中对中国这样一个实行单一制的大国来说是必要的，但此次分税制改革是不完善的，它的最大缺陷就在于只划分了财权，而没有明确界定支出责任，造成收支结构失衡、地方财力薄弱。近年来农村税费改革与农业税等相关税种的取消，使本已拮据的地方财力再度收缩，虽然税种取消

① 刘雅璐.缩小地区差距财政政策研究.北京：经济科学出版社,2000: 40

②王敬尧， 宋哲.地方财政投入与基本公共服务均等化.华中师范大学学报,2008，（1）：27

42

后的财政差额由中央以转移支付的形式予以补助，但是地方对中央的依附力进一步上升，地方财政自给率总体上讲不容乐观。

同时，由于中央最初的制度安排中只包含了根据事权定财权的收入部分，却没有包含根据财权定事权的支出责任部分，地方政府又不可能全部指望中央政府的转移支付，预算外收入、非预算收入就成为地方政府自谋出路的资源。目前，我国多数地方政府在预算内收入不足时，普遍会采取向上级政府要求增加财政转移支付或通过土地出让收入来确保本级财政的方法。土地出让收入既不列入预算内，也列入预算外，属于地方财政的“自留地”。据统计，来自房地产交易环节的税收中，仅契税和土地增值税两项的收入就超过了地方税收入总额的50%①，房地产以外的税收比重较小。

## 2.3 对分税制运行在欠发达地区出现问题的成因分析

对分税制在我国欠发达地区出现问题形成的原因进行分析，是积极防范和化解基层政府财政困难和区域经济发展差距的前提。而分税制在我国欠发达地区问题的产生，是多种因素综合影响的结果，特别是分税制体制本身的原因。

### 2.3.1 微观因素：分税制体制的成因

我国税制设计及税收政策制定中没有充分认识到税收博弈的存在，从而在税收政策制定、税制设计和税收工具的选择中存在诸多偏差。

#### 2.3.1.1 税收的立法权过于集中，地方政府无相应税收主动权税权的核心是税收立法权，而我国政府对于税收立法权的分割问题更是慎之又慎。目前中央税、共享税和地方税的立法权都集中在中央，地方政府机关的税收立法权几近为零。也就是说，“现行的分税制体制并没有赋予地方政府独立取得收入的权力，尤其是没有独立开征税收的权力，而是按中央统一制定的税收制度去组织收入。虽然现行税制给地方政府划分的税种较多，但是我们看到都是一些零星税种，且征收成本高，不能形成地方财政支柱收入

① 刘佐.中国现行地方税制存在的主要问题和改革设想.地方财政研究,2008，（7）：29

43

来源。“

一般来说，政府间税收划分的目的是通过税收划分使得各级政府能够得到合理的财源，以满足政府的各种不同需求，实现社会福利的最大化。虽然我国政府间税权配置是以《中华人民共和国宪法》、《立法法》为依据，但在这两部法律中都没有对税收立法权在政府间的分配做出明确规定。其内容只对纳税人的纳税义务、税收基本制度的立法权限做了规定，对政府间税权配置的问题没有述及，缺乏可操作性。这样，地方政府不但没有被授予税收权利，而且缺乏相关法律保障，长此以往，势必造成中央政府与地方政府的恶性博弈。

反观世界上其它经济发达国家的税权分配，无论是单一制还是联邦制国家，都不同程度的向地方政府下放税权，并以法律形式规范和稳定下来。如《日本宪法》中对地方政府分权内容的规定，以及联邦制国家宪法明确规定了联邦政府和州政府之间的税权分配内容。政府间的行为不能超越该范围，如果违宪审查认定联邦或州政府行为违反宪法，该行为无效①。所以，联邦制国家的政府间税权配置合理而稳定。

#### 2.3.1.2 税收优惠政策的形式单一，产业性优惠导向不足首先，就税收优惠政策的形式来看，我国主要采用的是税率式、直接减免税款和再投资退税等直接优惠方式，体现的是事后调节，只能是有盈利的企业享受税收优惠；而税前扣除、加速折旧、投资抵免等税基式间接优惠方式运用的较少，不重视事前调节，促使企业获利。税收优惠方式的过于单一，不利于培养所得税税源，把“蛋糕”做大。②不仅容易造成财政收入的不稳定，影响到税收优惠的实效，而且外商也并未从中真正受益，甚至造成国家权力外溢。

其次，就税收优惠政策的产业导向来看，当前的税收优惠政策没有很好地将利用外资同优化我国产业结构结合起来，未能有效地引导资金投向国家急需发展的瓶颈产业，特别是欠发达地区缺失的高新技术产业，致使相当部分的外资投向不合理，加剧了国内产业结构的失衡。有资料统计，

①刘溶沧， 赵志耕.税制改革的国际比较研究.北京：中国财政经济出版社,2002: 59-78

② 黄衍电.经济体制转轨时期的财税改革与探索.北京：中国财政经济出版社,2002: 155

44

在我国国民经济各行业中，外资投向主要集中在技术含量较低的加工业和劳动密集型产业，而农业、交通运输、环保产业、高新技术产业和技术服务业中外资所占比重较小，这种情况不利于欠发达地区的经济结构调整和产业结构升级。

#### 2.3.1.3 县乡财政困难，非税收入居高不下成熟市场经济国家一般都通过宪法或其他法律形式，对各级政府应承担的事务进行了明确划分，有的国家还通过个别法对各级政府应承担的共同事务和筹资责任做了明确规定。我国宪法和有关法律法规对各级政府的事权划分只作了原则性规定，没有对各级政府的具体支出责任的划分作出明确规定，政府间财政支出责任划分缺乏法律依据。分税制财政管理体制在政府间支出责任的划分中，对各级政府基础设施和基础产业建设、支持农业、文教科卫等事业发展方面的支出责任划分不具体、不明确，造成实际执行中交叉、重叠、错位，经常出现某些政府职能及支出责任上推下卸的扯皮问题，以及上级随意调整各级事权和支出等不规范做法。

1994年税制改革前，地方政府的相对财政收入约为68.4%，财政支出约占59%，所以形成了“富地方，穷中央”的局面；税制改革后，地方政府的相对财政收入约为43%，财政支出的责任则达到了70%。而且，地方政府的财政收入占整个财政收入的比重逐年下降，从1993年的78%下降到2004年的42.7%，促使地方政府的收支日趋不平衡，导致事权与财权的严重不匹配①。

同时，由于目前实施的分税制没有重新界定政府职能，各级政府事权维持不甚明确的格局，省以下体制过渡不顺，新旧矛盾交织，引出的是财权的中心上移，事权的中心下移，全国财政收入在增长，地方财政收入也在不断提高的情况下，中央和地方收入在财政比例中上升，而县乡财政困难问题却突显出来。从分布上看，财政困难县乡主要集中在财力水平相对薄弱的中西部欠发达地区。

以陕西省为例，由于地理纬度跨度较大，省内经济、社会、文化等方

① 马拴友.税收政策与经济增长.北京：中国城市出版社,2007: 23-56

45

面区域差异较大，囊括了陕南（安康、汉中、商洛）、关中（西安、宝鸡、咸阳、铜川、渭南）、陕北（榆林、延安）三大显著经济区域，地区间差异显著。在最新公布的国家级贫困县名单中，陕西省的50个贫困县中有36个分布在陕北和陕南地区。这些地区经济基础薄弱，受地理条件、产业结构的制约，其经济本身就很难搞活，属“先天不足”型；基层政府又是需要事事操办的父母官，从教育、治安、医疗，到社保、就业、交通，每一项都得参与到位，农村税费改革后县乡自由财力空间进一步缩小，微薄的中央财政支持无法满足庞大的支出网络，又遇“后天缺失”。两面夹击的情形下，县乡财政困难将会出现日益加剧的趋势。

#### 2.3.1.4 税制结构不合理，税种设置不健全，限制了税收制度的分配调节功能税收调节收入分配的方式主要是通过宏观税负、税制结构、税种设置和各税种的税基、税率调整来实现的。不同的税制结构对收入分配的调节以及收入公平的实现有很大差异。从总体上看，现阶段我国税收结构在调节社会公平的再分配功能上存在着弱化和缺位。现行税制结构的不完善主要体现在以下几个方面：

（1）直接税与间接税的比重失调目前，虽然我国实行的是流转税和所得税双主体的复合税制体系，但是，从税收制度实际运行的结果来看，来自流转税税种的税收收入始终占我国税收收入的一半以上，所得税税收收入仅占三分之一左右。由于间接税在收入分配的调节上具有累退性质，过分倚重流转税的财政收入结构不仅不利于改善收入分配差距，而且还会进一步加剧社会的贫富分化。

（2）重复征税的现象突出一些性质相近、征收有交叉的税种存在严重的重复征税问题，如现行营业税的重复征税已经严重阻碍了服务业的专业化分工；增值税税率偏高，不动产不抵扣，同时存在功能类似的税种；此外，我国目前对车辆征收的税种主要有增值税、消费税、车辆购置税、车船税，税种多，重复征税严重，税负也偏高。中国政法大学财税法研究中心施正文教授指出：“车船税未来发展方向是取消，特别是在消费税改革

46

和房地产税改革完成后，车船税的作用将被这两个税种所替代“①。

（3）个税设计有违税负公平我国现行个人所得税基本上是按照应税所得的性质来确定税率，采用累进税率和比例税率相结合的结构，并设计了九级和五级两套超额累进税率。这种税率模式不仅复杂繁琐，而且在一定程度上造成税负不公。

超额累进税率存在差异，工资薪金所得适用九级超额累进税率，对个体工商户生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得适用五级超额累进税率。这种税率制度在世界各国是不多见的，是与国际上减少税率档次的趋势不相吻合的。个体工商户生产、经营所得和对企事业单位承包、承租经营所得的税负轻于工薪所得的税负，造成税负不公。这种税负差别难以起到调节过高收入，缓解个人收入悬殊的矛盾，且有重课工薪收入者的倾向。

此外，从免征额来看，2002 年陕西省平均每人缴纳个人所得税39.59

元，平均每月缴纳3.3元，按当时800元免征额计算，税率取级差收入最

低级5%，平均每人年工资为10 391.8元。据统计，2002年从业人员年平

均工资为10 351元，两者基本相同，这说明现行的个人所得税完全来自工资个人所得税，对高收入的征收基本为零，没有发挥个人所得税调节收入分配的作用，完全将其作为筹集财政收入的手段②。虽然此后经过历次改革，个税免征额由800元调至1 600元和现行的2 000元，一定程度上照顾了中低收入群体的利益，但社会公众对提高免征额的呼声仍然较高。

（4）新税种的缺失一些国际上通行，有利于调节经济、促进发展的税种没有在我国及时开征。如财产税不完整，遗产税、赠与税长期未予立法出台；房产税建设长期滞后，不能适应新形势的需要；同时，忽视社会保障领域的税制建设，缺乏规范的社会保障税。

### 2.3.2 政治经济文化等宏观因素的成因

当然，分税制在我国欠发达地区问题的出现，不仅和我国财政体制密

① [http: //finance. ifeng. com/money/roll/20101215/3062891. shtml](http://finance.ifeng.com/money/roll/20101215/3062891.shtml)

②武永义， 汪宏伟， 熊圩清.陕西省以下财政体制的变迁与改革.西部财会,2009，（1）：35

47

切相关，而且反映了欠发达地区的经济基础薄弱、政治体制改革落后以及正确文化理念的缺失等宏观环境下各因素的影响。

#### 2.3.2.1 政治因素——行政体制政府层级多，基层政府缺乏稳定增长的主体税种，县乡级政府基本“无税可分”。我国的政府分为五级：中央、省、地(市)、县和乡，较典型市场经济国家多出两级。各级政府的作用不仅是职责的分工，而且还有上下级的关系，较低层级的政府隶属于其上一级政府，形成了一个统一的行政管理体制。但是，中国的财政管理体制传统上有很深的级次观念，没有将省、地(市)、县放在同等地位，而是自上而下、逐次实施，每次只涉及两级政府，而且每层关系中，上级政府都具有绝对的控制权。分税制财政管理体制也不例外。

因此，如何在五级政府之间划分财政收入，确定财政支出结构，在世界上几乎没有先例可以参照，现实中操作难度较大。在此背景下，现行收入划分只能以共享收入为主体。层级越低的政府，越是缺乏稳定增长的主体税种，过长的收入划分链条下延至县乡一级，于是形成了“无税可分”的局面。

#### 2.3.2.2 经济因素——产业结构中西部欠发达地区的总体生产力水平比较落后，距现代生产力还有较大差距，具体表现在：工业部门中存在着许多技术落后、劳动生产率低下的“传统部门”，这些企业生产技术落后、技术力量薄弱，技术创新和吸收消化先进技术的能力较差；农业部门里，甚至还存在使用简单的甚至原始技术的小农经营。此外，基础科学和应用科学研究力量差，研究手段落后，科技人员占职工人数的比重以及科技人员组成的优劣程度都不及东部地区。由此，整个科技水平形成了东高西低的二元地区结构格局。

受科技水平的影响，我国东部地区工业、轻工业的比重都远大于中西部地区，东部地区的工业化程度高于中西部地区，工业结构也要优于中西部地区。虽然近年来，我国东西部地区的产业结构在变化中呈现出一定的趋同化趋势，但总体而言，这种产业结构劣势无法在短期内消除。当然，这种格局是受多种因素的影响而形成的，并与各地区自然资源的状况有直接的关系，但是，这种格局对中西部地区欠发达地区的经济增长和产业优

48

化无疑起了一定的制约作用。

#### 2.3.2.3 文化因素——发展理念一定时期的税制结构，与特定的社会背景、经济制度以及政府的政策目标密切相关，94分税制也不例外，税收的指导思想与当时所倡导的“效率优先，兼顾公平”的整体经济发展战略基本一致。所以，无论是税种的设置，还是税率的级次划分都本着效率优先的原则，公平理念曾一度被忽视。

随着经济效率问题逐步得到解决，城乡之间、区域之间、产业之间、居民之间的各种利益关系日益复杂，社会公平问题越来越突出。因此，党中央与时俱进的提出了“树立公平正义”、“在科学发展观的指导下建设和谐社会”等理念，强调社会稳定与和谐发展，“公平理念”作为重点实现目标被重新确定下来。税收作为国民收入分配与再分配的重要手段，其治税理念也应及时转变，不仅体现竞争性，还要体现公平性和平衡性。要在初次分配中兼顾公平与效率的同时，设计更为注重公平的税收制度和税收秩序，公平税负，发挥其在平衡地区经济社会发展差距上的作用，发挥其在利益关系调整和促进社会公平方面的作用，为构建和谐社会服务。

#### 2.3.2.4 其他因素——自然条件按照自然资源人均拥有量综合指数排序，位于前十位的省区分别是西藏、内蒙古、青海、新疆、ft西、云南、宁夏、贵州、黑龙江和陕西①。也就是说，西部欠发达地区拥有自然资源优势，但由于相关条件的制约，中西部地区的经济仍然落后于东部地区。首先，传统体制下扭曲的要素和产品价格体系使欠发达地区的资源优势与价格优势相背离，欠发达地区在工业化初期无法依靠自然资源的比较优势发展起来。其次，在工业化的过程中，东部地区重点发展受自然资源条件影响较小、附加值较高的加工制造业和第三产业，并利用国家向东部倾斜的契机，实现了从自然资源恶劣向生产要素优势的转化。随着经济的发展，生产力水平的提高，自然资源已不再是制约经济发展的首要或重要因素。

此外，欠发达地区除了自然资源较为丰富的地区外，还有一部分自然资源相当恶劣的贫困地区。例如地处西北的甘肃南部ft区、宁夏西海固地

①潘俊蓉， 王诣鑫.浅谈省以下的分税制问题与对策.大众商务,2010，（1）：24

49

区、青海南部三州、陕南泰巴高ft区、陕北ft区和黄河沿岸土石ft区等地都是我国最为广阔的干旱地区、高寒阴湿ft区，自然条件恶劣，ft地贫瘠，干旱、洪涝等自然灾害严重，使支柱产业——农业难以得到发展。

这些贫困地区多远离经济中心，交通闭塞，基础设施建设不足，影响了获取经济信息的时间以及与其他地区进行经济交往的速度。因此，自然资源的缺乏对农业发展以至于整个经济发展的抑制作用发挥的淋漓尽致。

## 2.4 本章小结

本章通过研究历年财政数据和相关法律规范，在分析陕西省的财政收支、经济结构与税制特点的基础上，总结出分税制运行在欠发达地区出现的主要问题以及分税制体制本身对地区差距的不利影响，然后，分别从微观与宏观两个角度探讨了其问题成因。

50

# 第3章 完善分税制体制，促进欠发达地区发展的思路和对策

我国现行分税制财政管理体制是在1994年确立的，经过10多年的发展，一些与当时社会经济条件相适应的税种、税率已显不适。按照当前形势，虽然我国经济每年以8%左右的速度增长，但是像区域经济发展不协调，中央与地方收入不均衡，以及政府收入行为及其机制的不规范，对民营经济、高科技产业促进不够，经济的不可持续发展等问题仍大量存在，这些都是困扰经济进一步发展的阻碍因素。“税制改革，尤其是税制结构的改革恰恰能在这些方面形成一个重要的突破点，以改革促发展，以改革促增长，使税制改革成为经济发展的强力助推剂①”。为此，我们必须深入学习贯彻科学发展观，积极寻找完善分税制体制、促进欠发达地区发展的可行性对策，保持经济社会的科学发展与和谐发展。

## 3.1 完善分税制体制，促进欠发达地区发展的思路

解决分税制在我国欠发达地区存在的问题，除了要有科学的指导思想之外，还需要有正确的解决思路。

### 3.1.1 客观考察分税制在本地区的运行现状并确定对策

分税制在我国欠发达地区存在问题的产生，具有多方面的原因，难以在短期内解决。因此，中央政府应针对问题的复杂性从宏观层面制定解决问题的指导意见和应对策略，而地方政府本身则应根据中央的文件精神，成立专门的工作小组，在欠发达地区就分税制存在的相关问题进行深入调研，客观考察分税制在本地区的运行现状，并从微观层面进行成因分析，明确问题的严重程度与解决方向，以此制定对应的解决策略。

①陕西省国家税务局课题组.不同经济发展水平下直接税与间接税结构转型研究.中国税务学会,2005，（3）：26

51

### 3.1.2 设计选择并实施解决问题的方案

依据洛伦兹曲线、基尼系数、收入对GDP的弹性系数等通用经济指标，明确了衡量因素之后，针对分税制在我国欠发达地区存在的问题，各级地方政府成立的专项工作小组应该着手聘请财税问题专家，提供详细的财税数据和调研成果，发挥他们的专业特长，对分税制在欠发达地区存在的问题进行系统分析，在借鉴西方国家税制改革的理论与经验的基础上，设计出多种解决方案，并结合具体的省情，选择最有效地解决方案。

专项工作小组应在选定解决方案后，送交主管领导审核，以便有足够的能力调动各种资源，配合方案的实施。在选定方案实施的过程中，各种主客观条件会不断发生变化，地方政府相关工作的领导人员及其工作小组必须公开、民主的征求意见，对正在实施的方案进行适度修改，以达到促进欠发达地区发展的最终目的。

## 3.2 完善我国分税制体制的微观对策

税制改革是一项系统工程，受分税制体制本身影响和经济、政治、文化等因素的综合制约，任何单一因素的改善都不能完全解决分税制在欠发达地区存在的所有问题。为此，应综合考虑各项因素的影响，从不同角度提出相关对策，改革现有分税制财政管理体制。

### 3.2.1 保障地方政府的税收权限，力促事权与财权的统一

首先，中央政府赋予地方政府一定的税收立法权，如税种的开征、停征和调整权，让地方政府可以在中央规定的范围内确定适用于本地区的具体征收率，甚至开征一些小额附加税或是具有地方特色的新税种，形成以地方主体税种为主，小额税种为辅的地方税收体系。比如可以尝试把营业税完全作为地方税种，取消其中中央共享的比例，已此来构建地方税收体系。这样以来，地方就会逐渐确立自己的主体税种，形成稳定的收入来源。当然，“地方政府的税收立法权应只是在省级立法机关，不能层层下放，而且为了保证全国的税负基本平衡，对于地方政府的税收立法权，中央政府

52

应该有一定的监督权。“

其次，应科学地界定中央与地方的事权与财权，在保证中央对地方经济宏观调控的基础上，实现地方事权与财权的统一。党的十六届三中全会对如何转变政府职能、划分政府间责任提出了“按照中央统一领导、充分发挥地方主动性积极性”的基本原则，明确了中央和地方对经济调节、市场监管、社会管理、公共服务方面的管理责权，即“属于全国性和跨省（自治区、直辖市）的事务，由中央管理，以保证国家法制统一、政令统一和市场统一；属于面向本行政区域的地方性事务，由地方管理，以提高工作效率、降低管理成本、增强行政活力；属于中央和地方共同管理的事务，要区别不同情况，明确各自的管理范围，分清主次责任①”。而基层政府也只有在财权层层下移、事权（支出责任）层层明晰的前提下，才能缓解县乡财政困难，实现财政收支平衡。

一方面，要规范政府事权，“首先应科学界定政府在经济方面的事权，逐步放弃直接从事那些个人、社会组织有能力承担并且与公共服务、宏观调控无关的经济活动，集中力量从事个人、社会组织无力承担或者与公共服务、宏观调控密切相关的经济活动。其次，应借鉴外国立法的成功经验，将政府公共事务及经济事务方面的事权在各级政府之间合理划清，减少交叉，并以法律形式固定下来。再次，上级政府事务可按法定条件和程序委托下级政府处理。”

另一方面，要明晰政府财权，一级事权必须有一级财权作保证。由于中央政府的主要职责是保证和维护国家政治、经济、社会的整体协调和稳定发展，掌握对经济的宏观调控权和对国有资产的管理权。②因此，中央财政就要承担国家安全、外交、中央国家机关运行所需经费，调整国民经济结构，协调地区发展，实施宏观调控所需的支出。相应的，地方政府的主要职责是保证中央政府政令畅通，贯彻执行中央政府的一系列宏观调控政策，支持一定时期内本地区经济、科技、社会事业发展的重点，协调基层政府之间的社会经济关系。所以，地

①李萍， 许宏才.中国政府间财政关系图解.北京：中国财经出版社,2006: 160

② 马静.财政分权与中国财政体制改革.上海三联书店,2009: 126

53

方政府相应地承担本地区政府机关运转所需经费，负责本地区经济事业发展所需支出。

秉承党的十六届三中全会的指导原则，促进中央政府下放财政权力，明晰地方政府的支出责任，将事权的效率与财权的支撑相结合，积极创造条件，科学的理顺事权与财权的辩证关系。

### 3.2.2 税收优惠政策应兼顾“地区导向”与“产业导向”

研究我国区域税收政策，不难发现区域税收政策与地区经济协调发展战略相背离。通过税收政策本身处理区域经济不均衡发展问题固然是一件困难的事，但依据各种税的的不同特点及其税源在地区间的分布状况，是可以寻求缓解地区间不均衡发展矛盾的税收途径。兼顾“地区导向”与“产业导向”的税收优惠政策的设定是西部欠发达地区真正实现区域政策与产业政策、区域政策与区域问题有机结合，实现西部地区可持续发展的主要工具。就目前而言，应在逐步取消不符合国际惯例的多层次地区税收优惠的基础上，将产业税收优惠与地区税收优惠结合起来，并以产业优惠为主导，确立以对经济欠发达地区的企业提供实施积极的税收扶持政策，体现“公平与效率同等重要”的原则。通过确定新的能使欠发达地区经济持续增长的优惠政策，弥补西部自身的不足，繁荣该地区经济。

具体说来，一是完善支持农业发展的税收政策措施。农业的基础地位和弱质产业特性，要求政府在取消农业税之后，进一步在提高农业生产专业化和规模化水平、大力发展农业产业集群、健全现代农产品市场体系等方面给予政策支持，例如，要对农业生产资料采取更加优惠的增值税税率，降低生产资料价格，减轻农民负担。

二是针对西部地区产业结构中以农牧业重工业为主，而重工业中又以采掘业和原材料工业为主的特点，应在西部地区有步骤地进行生产型增值税向消费型增值税的转型，首先应落实在能源、原材料等基础产业，再次应在高新技术产业实行消费型增值税，允许技术含量高的机器设备、研发、技术转让等费用作为税前扣除，促进高新技术产业的发展。在此基础上推广到其他产业，进而推动产业结构的优化升级，改变欠发达地区的经济增

54

长方式①。

三是优惠政策应以行业优惠为主，加大对中小企业的扶持力度，使民营经济得到长足发展。为避免“一刀切”，可依据不同发展时期的目标采用不同行业的差别税率。同时，积极培养和提高当地的技术人才，要有特殊优惠政策来激励和留住人才，遏制人才外流。例如，对积极投入西部开发的技术人才可采用提高免征额、降低税率等特殊政策，甚至对贡献大的高科技人才和管理人才减免个人所得税，以鼓励人才向欠发达地区的流动。

### 3.2.3 改革现有转移支付模式，建立规范的转移支付制度

早在1988年，邓小平就指出：“沿海地区要加快对外开放，使这个拥有两亿人口的广大地带较快的先发展起来，从而带动内地更好的发展，这是一个事关大局的问题。内地要照顾这个大局。反过来，发展到一定的时候，又要求沿海拿出更多力量来帮助内地发展，这也是个大局。那时沿海也要服从这个大局”。邓小平不仅对大局转换的时机进行了预见性的设想，而且对大局如何转、如何促进地区协调发展目标进行了深入思考。为此，邓小平深邃的指出：“先进地区帮助落后地区是一个义务”。同时，他认为处理地区间的关系要通过采用技术协作和转移支付等市场机制的办法，不能实行平均主义②。

从现代财政的发展趋势来看，转移支付制度已经成为分税制财政体制的重要配套政策，这可在世界上分税制较成熟的国家里找到大量的例证③。科学、规范的转移支付制度是通过财政政策调节地区差距，增强经济欠发达地区财力的主要财政工具。中央政府可以通过建立规范的转移支付制度，将自己集中掌握的部分收入以规范的形式返换给经济相对落后、财力相对薄弱的地方，有利于调节地区间财政分配的不均衡，逐步缩小地区间财政能力差距。

通过相关经济指标的分析可知，我国中央对地方的转移支付具有显著

① 邓子基、林致远、王相林.财政政策与提高产业竞争力.北京：中国财政经济出版社,2006: 134

② 邓小平.邓小平文选（第三卷）。北京：人民出版社,1993: 277-278

③ 马静.财政分权与中国财政体制改革.上海三联书店,2009: 67

55

的效果：一是经济效果。转移支付对基础设施建设、生态环境保护和社会事业发展具有重要作用，这些方面的进一步改善，优化了西部欠发达地区的投资环境，必然会给其经济发展提供更好的平台和条件，对促进招商引资以及调动地方民间资本投入经济发展都有积极作用。二是政治和社会效果。通过近年来的转移支付，有效缓解了西部省份特别是基层政府的财政支出压力，缓和了收支矛盾，对欠发达地区财政实现收支平衡、减少财政赤字、规避财政风险和地方政府正常履行职能提供了有力条件。因此，应从以下方面予以完善：

第一，改“基数法”为“因素法”，将自然状况、贫困人口数量、医疗卫生、交通设施维护、社会福利等因素考虑到中央对地方的转移支付中，以更好地体现其地区再分配的功能，并由增量分配办法逐步扩大到适当调整存量分配。

第二，加大中央财政对欠发达地区的转移支付数额，向亟需开发的经济欠发达地区“输血”。同时，改变单一拨款方式，可考虑实行没有特定目的的拨款和必须用于特定目的的专项拨款两种制度①。

第三，从国情出发，应着手建立发达地区对落后地区的横向转移支付，对经济欠发达地区的资金供给和后续资金的配套提供有力的政策保障，从富裕省份挤出适量财力投给西部欠发达地区或实现东西部对口支援。

第四，提高对欠发达地区的税收返还系数，以缓解基层政府的财政紧张状况，并调动其增收的积极性；同时，适当调整中央与地方对增值税分享比例，即由目前的25%提高到30%-40%，对经济欠发达地区甚至可以实行“五五分成”，以促进欠发达地区资源的深加工，推动产业结构升级②。

### 3.2.4 优化税制结构，健全税种设置

针对我国税收调节存在单一、缺失、弱化的状况，要改革税制结构，实现公平税负，总体方向是适当提高直接税比重，降低间接税比重。具体来说包括税种自身设置的改善，停征一些已经不适应现阶段经济条件的税

① 李萍、许宏才.中国政府间财政关系图解.北京：中国财经出版社,2006: 158

② 刘秀兰.西部地区产业结构问题研究.西安：西安交通大学出版社,2007: 105

56

种以及开征新税种，另外在税收优惠的方向上进行调整，保证弱势群体和新兴产业的发展。通过税收手段合理适度调节市场初次分配形成的个人收入差距，有利于在国民收入再分配的方式、过程和结果上促进社会公平与公正。

我国自1994年建立的一套以间接税为主体的税制结构，使间接税收入在整体税收收入中占到74%左右，直接导致了我国的税收制度在对经济调节力度上作用有限。举例来说，当经济处于通货膨胀时期，由于直接税中的所得税具有自动稳定器的作用，税收负担会随着膨胀自动的增长，从而起到遏制通货膨胀的作用；同样在经济处于通货紧缩状态下，税收负担自动减轻，有效地刺激经济增长。又比如说，间接税是在商品流转过程中征收，对不同商品施加不同的税率，可能引起人们在不同商品间的选择，如果再考虑不同商品需求弹性的不同，将改变消费者剩余，从而引起税收的超额负担。另外由于税收具有二次分配的效应，间接税一般具有累退性，对收入分配将产生不利的影响。而直接税具有累进性，通过设置不同的边际累进税率，可以有效地调节收入分配不公。所以，适当提高直接税所占比重、降低间接税比重，对我国经济的进一步发展是非常有利的。

当然，税制的改革不能一蹴而就，现有的税制从总体上是有很多优点的，自1998年后税收收入的大幅度增长很大一部分是得益于现有的税制。税制结构的改革需要与经济发展水平相适应，我们需要改革的是一些已经不适应现有经济条件的部分，同时通过创新那些能促进欠发达地区经济进一步发展的税种，这才是税制改革的最终目标。

#### 3.2.4.1 直接税的改革从直接税与间接税对劳动、储蓄、投资的作用来讲，直接税更有利于经济的发展，尤其是在对收入分配差距的调节上。我国现在的基尼系数已经达到国际公认的警戒线，贫富差距越来越大，在这种情况下，适当提高直接税所占比重，有利于缓解社会矛盾。

第一，加快个人所得税改革，建立综合与分类相结合的税制模式，加强对高收入阶层的税收调控，减轻中低收入者税收负担，加大税收调节收入分配力度。具体而言，首先要加大宣传力度，提高公民纳税意识；同时提高征收管理手段，通过建立个人信用制度，减少税源流失。

57

其次，减少级次，调整级距，公平税负。目前对工资、薪金所得适用的是九级超额累进税率，可考虑将其缩减为5个累进级距档次，税率分别为5%、10%、20%、30%、35%，以均衡调节不同所得人群的收入水平。这样，“改革后第一级距为2 000元，对应5%的税率；下一个级距可以调整到2万元，此区间适用10%的税率。这样，税率相当于降了一半，大部分中低收入者都集中在最低的一级或二级税率①”。一位地方税务官员建议。

最后，调整个人所得税的免征额，减轻中低收入者负担。当前我国经济情况发生了很大变化，个人收入有了较大提高，工资薪金扣除标准却没有与物价指数、平均工资水平的上升实行挂钩，原来月综合收入2 000元的扣除额度使过多的工薪阶层人员进入纳税人的行列，显然不符合我国的现状，更违反了个人所得税调节高收入的目的，需要根据发展变化了的新情况来确定费用扣除标准。根据十一届全国人大常委会第二十次会议审议，个人所得税法修正案草案中拟将工资薪金减除费用标准（个人所得税免征额）由现行的每月2 000元提高到每月3 000元。但是，民间对5 000元费用扣除标准的呼声时有发出。笔者以为，改革应循序渐进，综合考虑各项因素。个人所得税收入目前实行中央和地方“六四”开分享比例。根据2004

年数据测算，将扣除标准提高至1 500元将减少财政收入200多亿元。中国目前各地区财政状况不均衡，东部地区财政实力强，中西部欠发达地区财政实力弱，因此，调整扣除标准还要兼顾各地区的财政承受能力，将2 000

元的免征额调整至4 000元左右较为合理。

第二，适当开征新税种，既符合经济可持续发展的需要，又有利于提高直接税在整体税制结构中所占比重，如社会保险税、遗产税等。社会保险税是随着社会保障制度的建立而逐步成熟的。19世纪30年代英国颁布并实施《济贫法》，是现代社会保障制度的萌芽。目前，征收各种形式社会保险税的国家有80多个，包括德国、英国、法国、瑞典、意大利、美国、奥地利、西班牙、荷兰、瑞士、葡萄牙等国。OECD国家社会保险税占GDP

① 杨宁.关于继续完善分税制财政体制的几点思考.西华师范大学学报,2009，（5）：52

58

的比重已经由1965年的4.7%提高到9.5%；占税收收入的比重也相应地由

18%提高到24.8%，可以说，社会保险税是21世纪最具增长潜力的税种。第三，资源税改革。考虑到西部欠发达地区拥有优越的自然资源优势，

应适当扩大资源税的征收范围，把森林、草原、名贵药材等都纳入资源税的征收范畴，同时对国家亟待保护的资源应提高其税率，起到寓禁于征的目的，使西部开发跳出开发——破坏——污染——治理的怪圈。

#### 3.2.4.2 间接税的改革由于间接税在我国占绝对比重，要降低间接税比重，必须考虑我国的财政承受能力问题。2009年中国进行增值税转型改革，原来生产型转为消费型增值税，企业购进的机器设备所含的增值税在销项中扣除。这项改革2009年一年，减税额就达1 700亿元①。

第一，改革营业税和增值税的征收范围，有效降低固定资产投资大，设备陈旧落后，急需更新改造企业的税收负担。以陕西企业增值税税收负担来看，电力、建材、能源等企业税收负担均在8%左右，这些行业通过增值税转型可以适当降低增值税税负。通过在某些行业，某些地区先试行，一方面探索转型后可能带来的征管问题，另一方面可以缓解财政的负担突然加大。

具体来说，就是通过增值税覆盖营业税改革，将营业税中一些征税对象与增值税有交叉的项目，归并到增值税中统一征收。营业税是以营业额全额为计税依据，而不是按照价差征税，更不是像增值税那样只对增值额征税。以服务业为例，其服务所消耗的购进货物承担的增值税税额不能得到扣除。所以，服务业承担了营业税和增值税的双重税收负担。营业税的纳税范围包括服务业、不动产和无形资产。增值税覆盖营业税后，企业投资的厂房、车间等不动产将可以从销项中扣除，这一措施的减税幅度可能高于机器设备的扣除，这对企业来说是非常实际的优惠。

此外，由于营业税纳入增值税后，增值税实现了全产业链的抵扣，消除了重复征税，其减税效果将非常大。“具体结果我们还无法测算，但整个服务业因此而受惠，比如金融、信托、保险业、物流、交通运输业等②”。

① 王宁.地方财政改革研究.成都：西南财经大学出版社.2007: 146

②[http: //www. cq5135. com/new\_view. aspid=1918](http://www.cq5135.com/new_view.asp?id=1918)

59

中国社科院财贸所财政研究室主任杨志勇说。

第二，消费税改革。充分发挥消费税的商品课税再分配功能，对必需品适用低税率或免税，对奢侈品适用高税率，改变现行税制在调节收入分配方面的制度缺陷，完善税收调节体系，使税收调节分配的功能在居民收入、存量财产、投资收益等各个环节得到有效发挥。如将消费税中对汽油、柴油、摩托车、小轿车的征收改为统一征收燃油税。

第三，排污费改革。从发达国家主体税种选择过程来看，课征于能源消费、环境保护方面的环境税收，近年来一直保持了较高的增长态势。针对目前我国排污费收取形式单一、数额较大的不规范现状，应尽快取消排污费，征收“环境税或生态税”。

与政府的强制管制手段相比，环境税有助于促使生产者和消费者考虑其活动对环境所造成的影响，迫使污染者以费用有效的方式回应市场的信号。如果把环境税确定在适当的水平上，可以使达到给定污染目标的总成本最小。保护西部欠发达地区的生态环境是西部开发一些项目开展的前提，也是西部可持续发展的保障，所以应率先在西部地区征收。

此外，应在税收优惠条款中增加鼓励企业环保意识的特殊条款，如环保设备可以作为企业所得税的税前抵扣，带来正外部效应的环保型企业以及消除负外部效应的企业给予税收减免等①。

## 3.3 完善对欠发达地区的帮扶政策

完善分税制体制、促进欠发达地区发展，不仅要从体制层面寻找解决对策，而且要从发展地区经济、推进政府改革、积极学习发达地区等宏观层面寻找解决促进欠发达地区发展的有效途径。

### 3.3.1 促进欠发达地区各级政府发展地区经济，增加税收

一方面要广辟税源，增加税收。在现有条件下，欠发达地区各级政府应充分利用和开发地方经济特色，积极推进创建规模产值大、经济效益好、

① 高培勇.中国税费改革问题研究.北京：经济科学出版社,2007: 178

60

科技含量高、可持续发展性强的地方特色企业，形成支柱税源。就陕西省来说，可以因地制宜的支持关中地区发展先进制造业和高新技术产业，支持陕北地区做大做强能源化工产业，支持陕南地区发展现代医药、绿色食品、矿业冶炼、生态旅游等特色经济项目，从而激活经济、增加税收，保障地方政府财政收入。

另一方面要调整产业结构，增强其市场竞争力。欠发达地区政府应加强对企业技术开发的直接支持与激励，积极创造条件向周边发达城市经济靠拢，扩大二、三产业的比重，努力把产业向高科技、高附加值方向引导，以实现产业结构的升级，引导税源流向高科技高附加值经济中去，从而增加地方政府税收收入，促进欠发达地区的经济发展，改善与提高人民生活水平。

### 3.3.2 推进政府改革，压缩行政成本，建立高效政府

“精简行政机构，压缩财政支出”是减少财政赤字、建立高效政府的重要路径之一①。近几年来，为了缓解县乡财政困难，实现省以下财政层级的扁平化，财政部在省以下财政管理方式上做了较大改动，推进了省直管县和乡财县管改革的试点。但从长远来看，只有彻底减少财政管理层级，实现财政管理的扁平化，才能从根本解决基层政府财政问题。

从目前主流观点来看，改革的方向是实行省、市、县三级财政管理体制，县市同级，乡财县管；简化财政级次之后，乡级政府随着事权的大量减少，一般应转为县级政府的派出机构，而市级政府由于其事权与财权同县级政府趋于一致，也需要改变原来的上下级关系，成为平级政府。

按照中央、省、市县三级，扁平化架构财政分税分级的体制进一步安排行政体系，将会大大降低行政运行成本，同时，在精简行政机构的基础上，地方政府的职能得到合理化的调整和归位，有利于构建公平竞争环境，确保资金的有效使用，从而建立高效政府。

①李昌平， 董磊明.税费改革背景下的乡镇体制研究.武汉：湖北人民出版社, 2006: 77-81

61

### 3.3.3 向发达地区学习政府财政管理体制

总体上要善于向发达地区学习，积极引进、推进先进、科学的政府财政管理体制。欠发达地区政府要彻底改传统、落后的财政体制状况，在管理中积极引进新的、科学的管理方法。通过调整完善财政体制，合理调整省和市县政府间财政收入分配格局，在保障市县既得财力和经济发展积极性的基础上，增强省级宏观调控能力，为进一步加大财政转移支付力度，适度均衡地区财力，缩小地区间基本公共服务能力差距，促进区域协调。以广东省为例，数据显示，近年来，广东集中投入400亿元资金用于

“双转移”的战略部署。其中75亿元以竞争性方式分配，扶持建立13 个

省级示范性产业转移园区。截至2009年底，共带动地方和社会投入913.3

亿元，资金放大乘数达12.2倍①。促进区域协调发展需要大量的财力支持，省级财政的宏观调控能力和转移支付力度更是其中的关键。

此外，欠发达地区各级政府还应积极学习发达地区经验，改革本级政府财政管理体制，一方面理顺与市场经济体制运行不相适应的所得税分配方式，另一方面对省与市县共享“四税”分成比例由“四六”调整为“五五”。

具体做法，一是理顺所得税分配关系。改变按企业隶属关系划分企业所得税的做法，除央企、省级企业等企业所得税以及中央返还总分机构企业所得税继续作为省级固定收入外，其他所得税地方收入部分由省级与市县按“五五”比例分享。

二是调整省级与市县共享收入比例。营业税（不含各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税以及省级固定收入营业税）、企业所得税（不含属于中央固定收入和省级固定收入的企业所得税）、个人所得税（含利息所得税）、土地增值税中地方收入部分，由省级与市县按“五五”比例分享。

## 3.4 本章小结

本章从微观和宏观两个角度提出对策建议，微观层面上，通过赋予地

①[http: //www. chinaacc. com/new/184\_900\_201101/17li418228764. shtml](http://www.chinaacc.com/new/184_900_201101/17li418228764.shtml)

62

方政府适当税收权限、调整税收优惠政策、改革转移支付模式、优化税制结构等措施完善分税制体制；宏观层面上，促进欠发达地区各政府发展经济，推进政府改革、压缩行政成本，学习发达地区财政体制等对策，解决分税制在我国欠发达地区存在的问题，进一步完善我国公共财政体制，推动欠发达地区经济发展，逐步实现公共服务均等化。

63

结论

本文以陕西省为考察对象，从微观与宏观上对分税制在我国欠发达地区的实施状况、存在问题及其成因、应对策略等展开分析研究，得出以下结论：

第一，分税制对我国经济社会发展发挥着重要作用，但对欠发达地区的不利影响十分突出，产生问题较多。主要表现为：转移支付制度不规范，拉大了地区间财力差距；部分税种划分不合理，加剧了地区间的财力不平衡；固化了地方利益，不利于产业组织结构优化。此外，农业税费改革后，分税制对地方政府的财政压力加大，凭其地方小税种难以支撑日益增大的基层政府财政支出，为了缓解这一巨大压力，政府不得不另辟溪径，在自主性较大的非税收入上做文章，造成非税收入居高不下。如果不及时对分税制在我国欠发达地区出现的问题进行解决，会导致一系列不利影响，最终造成社会经济的不稳定。

第二，分税制在我国欠发达地区产生的不利影响和问题成因，从微观角度讲，我国分税制体制本身还存在不少问题，税收的立法权过于集中、地方政府无税收主动权；税收优惠政策的形式单一、产业性优惠导向不足；事权和支出责任不匹配；税制结构不合理等因素都在一定程度上加剧了县乡财政困难，限制了税收制度的分配调节功能。同时，政治、经济、文化等宏观因素也导致分税制在欠发达地区问题的出现。产业结构不合理、政府层级过多、公平理念的缺失等因素的存在都会诱导分税制在我国欠发达地区问题的产生。

第三，完善分税制体制，促进欠发达地区发展的思路和对策是本文的重点。围绕着陕西省这一考察对象，分析了分税制在我国欠发达地区存在问题的成因，有针对性地提出了解决问题的思路和对策，即分别从微观与宏观两个方面寻找解决之道。在微观层面上，应对我国分税制体制予以完善，具体从保障地方政府的税收权限、健全兼顾“产业导向”与“地区导向”的税收优惠政策、建立规范的转移支付制度、优化税制结构等方面进

64

行改革，从根源上消除分税制体制自身的问题。在宏观层面上，促进欠发达地区各政府发展地区经济，增加税收；及时推进政府改革，压缩行政成本，建立高效政府；向发达地区学习政府财政管理体制。

税制设计对于国家经济生活和社会文明的发展具有重要作用，通过完善分税制体制、促进欠发达地区发展，对于我国国民经济的发展有着极其重要的意义。但就当前的研究现状来看，国内外在分税制对欠发达地区影响方面进行专门研究的较少，可参考的资料不多。由于欠发达地区包含的范围较广，而且政府财政数据不完全对外公布，使得相关财政数据收集整理的难度很大，部分数据的缺失导致分析问题不够精确；加之受笔者能力水平的限制，本文仅对分税制在我国欠发达地区影响的状况做了初步研究，很多地方还有待深入发掘，提出的对策建议可能在实际操作中需要作进一步的改善。敬请各位老师给予指导，使我能够在以后的学习和工作中不断提高自己的研究能力。

65