
政府间税收划分的规律性： 基于 OECD 国家的例证

石子印¹

(聊城大学 商学院, 山东 聊城 252000)

【摘要】 实践中, 尽管流动性税基在政府间的划分呈多元化, 但依然存在规律性。这种规律并不是仅依据税种属性, 而是追求较高的税收效率。其关键在于, 在客观条件和制度设置约束下, 税基是否发生流动。只要具备相应的约束条件, 流转税与所得税都可以划给地方政府。基于这种规律性, 我国政府间税收划分制度需要进一步改进, 完善的思路应该是在增加地方对个人所得税分享的基础上, 降低对增值税的分享比例。

【关键词】 税收划分 税收效率 税基流动性 制度约束

【中图分类号】: F810.422 **【文献标识码】**: A **【文章编号】**: 1003-7217(2021)03-0094-07

一、引言

我国在 1994 年开启分税制, 尤其是 2002 年所得税收入分享制度改革之后, 政府间税收划分制度得到了较好的完善。随着 2016 年 5 月 1 日全面实施“营改增”改革, 地方失去了主体税种。为保障地方财力, 提高了地方对增值税的分享比例。这种安排使得目前政府间税收划分主要以分成形式实现, 地方税体系受到了较大削弱, 不利于财税体制的有效运行。完善政府间税收划分制度、健全地方税体系将是我国“十四五”期间的重要内容。

财政是国家治理的基础和重要支柱, 业界对政府间税收划分非常关注, 出现了大量研究成果。其中, 对财产税等税种争议较小, 但对于流动性税基, 无论是包含增值税和消费税在内的商品服务税, 还是包含企业所得税和个人所得税在内的生产要素税, 由于分析角度不同, 都并未取得共识, 政府间税收划分的建议改革方案也非常多元。

增值税方面, 有将其划为中央税, 之后抽出一定比例按照人口或者社会消费品零售总额在地区之间分配的建议^[1-4]; 也有维持生产地原则分配不变, 但是降低地方分享增值税比例的主张^[5]; 还有提出“营改增”之后, 地方分享增值税的比例应该大幅提高的观点^[6]。企业所得税方面, 有学者提出企业所得税不应划为地方税种^[7,8]; 也有研究认为应该将企业所得税完全划给地方^[9,10], 或者企业所得税应按照税率共享的方式在政府间分配^[11,12]。个人所得税方面, 有分析提出应该设置为地方税^[13]; 也有主张目前设为共享税种, 未来则可将其完全划为中央独享税种^[5]; 还有研究提出, 针对劳动综合所得以及经常性资本所得征税的部分作为省级政府主体税, 对资本分类所得的征税部分作为中央税^[14]。消费税方面, 有研究认为应将消费税在扩大税基、前移至零售环节征收的基础上转作地方税。《国务院关于印发实施更大规模减税降费后调整中央与地方收入划分改革推进方案的通知》(国发[2019]21号)也提出, 先对高档手表、贵重首饰和珠宝玉石等条件成熟的品目实施改革。但是, 也有学者提出, 将消费税作为地

¹**作者简介**: 石子印(1974—), 男, 山东莘县人, 博士, 聊城大学商学院教授, 硕士生导师, 研究方向: 中央和地方财政关系。
基金项目: 国家社会科学基金重大项目(20&ZD082); 中国博士后科学基金特别资助项目(2016T90165); 中国博士后科学基金面上资助项目(2015M571192)

方税可能会误导地方产业结构的升级与优化^[15]。权衡之下，可以将消费税作为中央和地方的共享税：消费税是中央税属性，地方可以征收附加税率^[16]。

可以看出，目前政府间税收划分的争议主要是对税基流动性存在不同的理解：一是依据税收理论认为，只要税基具有流动性性质，就应该划给中央政府，以避免超额税收负担；二是认为税收划分的关键并不在于税基流动性，还需要依据其他特征来进行。争议的根源在于，目前对于税基流动性的认识不足。为此，本文试图从两个方面深化对税基流动性的理解：其一，区分税基流动性与税基流动。税基流动性只是税种属性，税基流动才是现实中发生的流动。即使某税种的税基具有流动性属性，但是在一定主客观条件制约下，也可能不发生流动。此时，将其划分给地方政府，也不会影响税收效率。其二，以经济合作与发展组织 (OECD) 国家为例，分析影响税基流动的主客观条件及其作用机制，从而得出政府间税收划分的规律性。

二、OECD 国家中央和地方间税收划分状况

目前 OECD 组织有 37 个国家，其中联邦制国家有 9 个¹。由于商品税与所得税是主要税种，所以，我们只是分析这两类税种的划分状况。

(一)一般商品税的划分状况

表 1 显示了 OECD 国家一般商品税在政府间划分的情形²。可以发现，几乎所有的 OECD 国家都将该税的收入划分给了中央政府，地方政府获得的比例很少：划给中央政府的比例各国平均为 91.90%，仅有平均 8.10%的归属了州与地方政府。其中，有 2/3 的 OECD 国家将一般商品税全部划给了中央政府。但加拿大、德国与美国具有一定的特殊性，他们都将一半以上的一般商品税划给了地方政府，其比重分别为 59.79%、50.63%、100.00%³，美国更是将全部商品税配置给了联邦以下政府。作为最重要的一般商品税，加拿大与德国将增值税分配给地方政府的比例分别为 58.40%、50.63%。此外，日本虽然不及以上 3 个国家比例明显，但也将一定数量的增值税配置给了地方政府。

表 1 OECD 国家一般商品税在中央和地方间的划分比例%

国家	中央	地方	国家	中央	地方
澳大利亚	100.00	0.00	韩国	90.62	9.38
奥地利	100.00	0.00	拉脱维亚	100.00	0.00
比利时	100.00	0.00	立陶宛	100.00	0.00
加拿大	40.21	59.79	卢森堡	100.00	0.00
智利	100.00	0.00	墨西哥	100.00	0.00
捷克	100.00	0.00	荷兰	99.90	0.10
丹麦	100.00	0.00	新西兰	100.00	0.00
爱沙尼亚	100.00	0.00	挪威	100.00	0.00
芬兰	100.00	0.00	波兰	100.00	0.00
法国	100.00	0.00	葡萄牙	95.49	4.51

德国	49.37	50.63	斯洛伐克	100.00	0.00
希腊	99.90	0.10	斯洛文尼亚	100.00	0.00
匈牙利	85.06	14.94	西班牙	88.77	11.23
冰岛	100.00	0.00	瑞典	100.00	0.00
爱尔兰	100.00	0.00	瑞士	100.00	0.00
以色列	100.00	0.00	土耳其	88.27	11.73
意大利	92.34	7.66	英国	100.00	0.00
日本	78.56	21.44	美国	0.00	100.00

（二）所得税的划分状况

如表 2 所示，挪威、日本、德国等 13 个国家将超过 30% 的所得税划给了地方政府，其中，德国、拉脱维亚、芬兰、瑞士、瑞典 5 个国家划给地方政府所得税的比重超过了 50%。

虽然所得税占地方政府比重很大，但这只是由于将个人所得税划给地方政府所致，划给地方政府的企业所得税比重并不高。只有极少数国家将企业所得税以较高比重划给地方政府，典型的代表是德国，将 71.55% 的企业所得税划给了地方政府。大多数国家将个人所得税划给地方政府比重较高，挪威、斯洛文尼亚、丹麦、日本、波兰、加拿大、西班牙、冰岛、德国、拉脱维亚、芬兰、瑞士、瑞典等 13 个国家将超过 40% 的个人所得税划给了地方政府，其中，冰岛、德国等 8 个国家超过了 50%。

表 1 和表 2 的数据显示，无论是一般商品税，还是所得税，大部分国家将其划给了中央政府，这是符合税收经济学理论的。但还是有些国家将这些税种的较大比例分配给了地方政府，这种反常现象是否会导致税基流动而损害税收效率，需要作进一步的分析。

三、流动性税基划分的税收效率分析

（一）政府间税收划分的效率原则

税种在政府间的划分需要追求税收效率⁴，尽量减少超额税收负担。税收经济学表明，如果对所有消费品征收统一的商品税，征收行为只有收入效应而无替代效应，此时，税收并没有扭曲效应，超额税收负担为零。但如果是对消费品选择性征收商品税，或者是设置差异而非统一税率，都会导致消费者行为改变，从而出现征税的替代效应而产生超额税收负担。究其根源，这种效率损失源于个体行为改变使得商品的社会收益偏离了社会成本。所以，差别税率导致的税基流动损害了经济效率^[17]。

如果将税基流动性较强的税种分配给地方，出于对税收最大化的追求，地方政府将会采取各种形式的税收竞争手段促使税基向本地流动：或者通过税收优惠的绝对税收竞争，或者通过提高投资者收益的相对税收竞争。无论采取怎样的手段，都表现为各地实际税率的差异。如果具有流动性性质的税基在实际税率差异下发生流动，就会出现较大的超额税收负担，导致社会福利的损失⁵。有研究显示，这种超额税收负担与流动性税基的规模正相关^[18]。

表 2 OECD 国家的所得税在中央和地方间划分 %

国家	所得税		个人所得税		企业所得税		国家	所得税		个人所得税		企业所得税	
	中央	地方	中央	地方	中央	地方		中央	地方	中央	地方	中央	地方
澳大利亚	100	0	100	0	100	0	韩国	90.06	9.94	90.61	9.39	89.34	10.66
智利	100	0	100	0	100	0	土耳其	87.8	12.2	87.83	12.17	87.73	12.27
捷克	100	0	100	0	100	0	意大利	86.56	13.44	84.34	15.66	95.28	4.72
爱沙尼亚	100	0	100	0	100	0	美国	80.92	19.08	80.3	19.7	84.2	15.8
希腊	100	0	100	0	100	0	比利时	80.01	19.99	74.18	25.82	100	0
匈牙利	100	0	100	0	100	0	挪威	63.05	36.95	49.13	50.87	100	0
爱尔兰	100	0	100	0	100	0	斯洛文尼亚	61.8	38.2	50.12	49.88	100	0
以色列	100	0	100	0	100	0	丹麦	61.77	38.23	55.08	44.92	100	0
立陶宛	100	0	100	0	100	0	日本	60.9	39.1	58.62	41.38	64.43	35.57
墨西哥	100	0	100	0	100	0	波兰	60.55	39.45	53.98	46.02	77.88	22.12
荷兰	100	0	100	0	100	0	加拿大	60.33	39.67	59.07	40.93	60.89	39.11
新西兰	100	0	100	0	100	0	西班牙	58.41	41.59	46.78	53.22	95.18	4.82
斯洛伐克	100	0	100	0	100	0	冰岛	56.07	43.93	44.08	55.92	100	0
英国	100	0	100	0	100	0	德国	40.77	59.23	43.19	56.81	28.45	71.55
法国	99.99	0.01	99.98	0.02	99.99	0.01	拉脱维亚	38.5	61.5	22.07	77.93	100	0
奥地利	97.29	2.71	96.94	3.06	98.26	1.74	芬兰	38.47	61.53	33.42	66.58	68.11	31.89
葡萄牙	93.05	6.95	93.69	6.31	91.62	8.38	瑞士	31.44	68.56	18.79	81.21	50.75	49.25
卢森堡	90.35	9.65	100	0	70.78	29.22	瑞典	4.2	95.8			100	0

在这一过程中，税基流动性的属性只是前提，关键在于差异税率下税基是否能够发生较大规模的流动。在差异税率下，如果税基由于各种原因没有从高税率区域流向低税率区域，那么，差异税率导致的超额税收负担并不大。此时，该税种可配置给地方政府。所以，分析政府间税收划分时，关键是判断税基是否能够流动，而不是依据税基具有流动性的属性。

(二)影响税基流动的三种因素

影响税基流动性的因素有：税种属性、环境限制、制度约束(如图1所示)。

1. 仅由于税基自身属性导致。如对资源交易额征收的资源税，其税基仅存在于资源所在地，即使外地税率很低，资源税的税基也无法向该地流动。不动产税也是如此。此时，仅从税收效率出发，可以将这样的税种配置给地方政府。商品税以商品交易额为税基，所得税以个体的收入额为税基，若没有条件制约，则会在各种激励之下发生流动，基于对税种属性的考虑，需要

将其划分给中央政府。

2. 如果存在某种环境条件的客观约束，即使将某个税基流动性较强的税种划给了地方政府，由于约束的存在，其税基也不会发生较高的流动性，此时，差异税率对税收效率的影响不大，因此，可以将该税种划给地方政府。

3. 在一定制度设置下，即使将税基流动性较强的税种划给地方政府，如果其无能力或者无激励促使税基流动到本地，那么，该税种也是可以划给地方政府的。

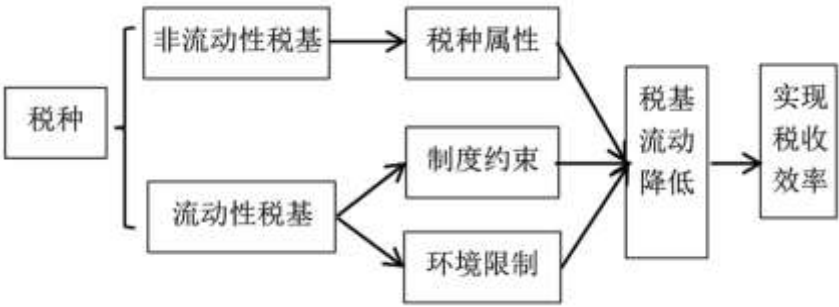


图 1 税收效率的实现路径

可见，政府间税收划分的规律在于降低超额税收负担，税种属性只是其中需要考虑的一个方面。如果需要将流动性税基配置给地方政府，那么，应该存在对税基流动的约束，或者经由客观环境，或者通过相应的制度设置。

四、典型国家降低税基流动程度的制度设计

(一) 增值税配置给地方政府的制度安排

在一般商品税的划分上，加拿大、德国与美国具有一定的特殊性：将一半以上的一般商品税划给了地方政府。那么，他们违背传统税收理论的做法该如何解释?这需要分析其背后是否存在降低超额税收负担的制度设计。

1. 转移支付式的增值税分配:

德国。德国的增值税在各州间的分配实质上属于转移支付，是一个作为德国税收收入分配体系中唯一能够调整联邦与州之间以及州与地区之间收入关系的税种^[19]。德国按照四个环节在中央和地方间分配增值税。首先，将该税的 5.63%用于养老保险、2.2%分配给地方政府。其次，将剩余增值税的 49.6%与 50.4%分配给中央政府与州政府。在分配给州政府的增值税中，至少将其中的 75%按照州的居民人数分配。第三，在分配给州政府的增值税中，针对财政能力弱的州将最多不超过 25%的部分进行非对称分配，使其财政能力达到全国平均水平的 92%。再次，如果州政府的增值税依然有剩余，依然按照各州的居民人数分配。这一分配流程表明，德国增值税在州政府之间的分配主要是依据各州的居民人数来分配的，辅助以地方财力强弱进行，实质是转移支付的工具。因此，地方政府无法促使增值税税基流向本地，也没有动力通过差异税率对增值税进行税收竞争。在这种制度约束下，德国将增值税的很大比例划给地方政府并不会导致超额税收负担。

2. 消费地原则下的增值税分配:

日本与加拿大。日本的消费税税率为 8%，是与我国增值税性质相同的税种，其在各都道府县的分配依据“消费相当额”进行。

这种消费相当额的 6/8 是年度商品零售总额、服务业及个人事业收入额的总和；1/8 是全国前两项总和的 1/6 部分按各都道府县人口比例分配；另 1/8 是按照从业者比例分配^[20]。在这种分配方法下，消费税在各地之间的分配绝大部分按照消费地原则，此时，各地政府为了获取更多的消费税收入，只能是提升本地的消费能力，而无法在其他方面展开竞争。所以，尽管商品税是流动性税基，但这种在地区间分配的方式缓和了税收竞争程度，减小了超额税收负担，对税收效率的影响不大。

加拿大的增值税非常复杂。联邦政府在全国征收联邦增值税“货物服务税”(GST)，各省的流转税则多样化^⑥，其中，协调销售税(HST)由联邦政府征收，之后按照一定的公式分配给各州。基本分配公式的核心在于，各州的一般消费支出与人口数量决定了其获得增值税的规模，并基于投入产出表来计算。与日本的增值税分配设置类似，加拿大各省之间增值税的分配制度引致地区间的税收竞争较小，对税收效率影响也不大。

3. 税收协调机制下的销售税分配：

美国。美国没有增值税，只有销售税，而且全部划给地方政府。各州之间的税率不同，如加利福尼亚州税率为 8.25%，田纳西州为 7%，而阿拉斯加州与特拉华州的税率为 0。同时，各州还有不同的税收优惠政策，以激励公司基于本地的特点投资制造业、保险业、银行业或者其他行业。

首先，美国从宪法层面限制各州之间的税收竞争。宪法规定，州政府如果想对州际贸易征税，必须要符合四条检测标准：一是州政府只能对那些在本州内有重大商业关系的活动征税；二是州政府只能征收经过公平分配过了的税收；三是征收的税收必须与征税州提供的服务有正常的关系；四是州征收的税收不得歧视州际贸易。美国最高法院的案例和司法解释不仅对政府间的税收竞争行为进行裁判，而且有效地调节着各辖区的税收竞争程度^[21]。其次，美国还有成熟的税收协调机制：一是包括跨州税收委员会在内的州际组织协调，依据《跨州税收协议》进行；二是通过合作协议或双边交换协议的协调，如《统一信息交换协议》。通过这些方式，美国各州之间的税收竞争有条不紊地进行。

(二) 所得税划分给地方政府的设置

丹麦、冰岛、挪威、瑞典、芬兰等北欧国家将大部分的个人所得税分配给了地方政府，并且成为了其主体税种。如丹麦，2016 年地方税收为 257.617 亿丹麦克朗，其中源自个人所得的税收为 229.181 亿丹麦克朗，占地方总税收的 88.96%。冰岛、挪威、瑞典、芬兰的这一比例分别为 80.17%、86.62%、97.62%、85.34%。这些国家的土地与人口都较少，即使其不动产保有税全部划为地方政府，在地方税收中也只占很小比例：冰岛、丹麦、芬兰、挪威与瑞典依次为 16.34%、11.04%、7.61%、6.29%与 2.38%。此时，由于地方政府承担了大量公共职能，仅靠财产税难以维持财政支出。此外，这些国家人口同质化低，且流动性低，尽管源自个人所得的税收是流动性税基，但成为地方主体税种也不会带来较多的超额税收负担，税收效率损失并不严重。

德国将所得税分配给地方政府的比例更高：将源自个人所得的税收的 56.81%、源自企业所得的税收 71.55%分配给了地方政府。首先，德国作为战败国，其宪法受到了诸多限制，削弱了联邦政府的地位^[22]。此时，税收分享在政府间较为普遍与彻底。其次，所得税的分配按照《税收分解法》进行，其制度设计降低了超额税收负担。工资税与个人所得税由雇主代缴，当雇员居住地与工作地不在同一个地方时，征税税收的市镇财政局需要将该税划归雇员的居住地市财政局(户口登记所在地)，从而激励地方构建优良的居住环境，以吸引居民定居从而获得更多个人所得税。公司所得税也是采取所在地原则，总公司将公司所得税交给总部所在地市镇财政局，之后该局将各分公司的所得税分解，划归分公司所在地市镇财政局。此外，依据《基本法》进行州际财政平衡，进行州与州之间的财政转移支付^[23]。这些设计会降低所得税的超额税收负担，减少税收效率的损失。

在美国，州与地方政府能够获得源自公司所得与个人所得的税收。其方式是税基共享：由联邦政府确定税基，征主税，联邦以下政府按比例附征。此时，地方政府的所得税比例较小，只占全部所得税的 15.80%(企业)、19.70%(个人)。同时，联邦宪法对州的行为有诸如禁止税负输出、禁止扰乱州际商业的州税等约束，其目的在于促进要素流动，提高市场效率。公司所得税

在各州之间的划分依据 1957 年通过的《应税所得统一分配法案》(UDITPA) 进行, 用企业在某州的资产、薪水额和销售额三因素来测度企业在该州的收益^[24]。这些制度安排可以避免公司为避税而进行的资产及薪水支出转移, 从而降低超额税收负担, 减缓所得税归属地方政府对税收效率的影响。

总之, 无论是商品税还是所得税, OECD 国家对流动性税基的划分虽然有较大差异, 但总是会遵循自身规律, 即减小超额税收负担, 追求税收效率。

五、我国中央和地方间税收划分制度的改革思路

(一) 目前我国税收在中央和地方间划分状况

我国对商品税与所得税在政府间的划分采取了比例分成的制度安排: 国内增值税在中央和地方间采取五五分成, 所得税按照六四分成; 进口货物增值税与消费税都归中央征收所有, 出口货物增值税与消费税的退税也都由中央政府负担。据 2018 年税收统计数据显示, 地方获得了国内税收的 48.56%。其中, 在商品税(包括增值税与消费税)和所得税(包括企业所得税与个人所得税)中, 地方获得的比例分别是 42.65%、37.88%。在商品税中, 消费税全部划给了中央政府, 增值税则有 50.02%划归地方; 在所得税中, 地方获得企业所得税、个人所得税的比例分别是 37.03%、39.99%⁷。

与 OECD 国家相比, 我国地方政府获得企业所得税的比例已是很高了, 仅低于德国、加拿大与瑞士, 与日本相差无几。不过, 与 OECD 国家中有 13 个国家地方政府获得超过 40%的个人所得税相比, 我国地方政府获得个人所得税的比重并不高, 地方政府获得商品税的比例仅次于德国、加拿大与美国。

税收理论认为, 增值税应该划给中央政府所有, 绝大多数的 OECD 国家在实践中也是如此设置的。尽管德国、美国(销售税)、加拿大将较多的增值税划给了地方政府, 但他们都有相应的制度约束, 一定程度上降低了超额税收负担, 对税收效率影响并不大。与之对比, 我国对于地方政府增值税在各地之间的分配实施生产地原则, 这种制度安排对地方税基竞争的激励程度较高, 存在加剧政府间横向财政失衡、不利于区域协调发展的弊端^[25, 26]。

(二) 政府间税收划分制度的改革思路

在国家财政运行中, 财力、转移支付、支出责任是一个整体系统, 中央和地方间财政事权和支出责任的划分是政府间划分流动性税基的前提, 三者将维持动态平衡。我国在 2016 年发布的《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》中, 提出适度加强中央的财政事权。与此匹配, 可以减少中央政府对地方的转移支付规模, 也可以降低地方对税收的分享比例。在此背景下, 地方对流动性税基的分享需要进一步改革, 并与健全地方税体系相结合。

1. 降低地方政府对增值税的分享比例。

我国的增值税在地区间按照生产地原则分配的制度安排虽然会影响税收效率, 但生产地原则分配税收对地方政府发展本地经济的激励程度也较高。相比而言, 德国转移支付式的增值税分享方式虽然可以实现在地区间的平衡分配, 但也对其经济增长产生了消极影响^[19]。所以, 为实现我国经济的稳增长目标, 增值税在地方间的分配方式依然可以采取生产地原则。不过, 为了平衡经济增长激励和降低税收效率的矛盾, 可以适当减少地方政府对增值税的分享比例。至于减少到何种程度, 需要依据能够给予地方的财力补偿与其支出责任测算得出。同时, 一旦明确了降低地方政府对增值税的分享, 在中央与地方财力格局不变的前提下, 需要给予地方弥补财力的税种。

2. 短期内消费税对地方政府财力增加的作用有限。

我国目前的消费税是选择性商品税，只是对选择性商品征收，以实现其调节消费行为的目标。同时，消费税的收入结构表明，卷烟、酒、汽车、成品油这四个行业贡献的消费税税收占了消费税总额的 99%。即使将其征税环节后移，将这些税收分配给地方政府也无益于激励地方对经济结构的调整。如果将除此之外的其他消费税收入分给地方政府，其规模相当小，对地方财力的增加有限。此外，消费税划归地方在征税范围、征收环节等方面仍然面临着诸多现实阻碍，目前划归地方的覆盖面和比例很小，短期之内难以担负地方主体税种的功能定位^[27]。

3. 增加地方政府对个人所得税的分享。

增加地方政府对个人所得税的分成比例，或者直接设置为地方独享税种，是增加地方财力的有效举措。税收经济学理论将个人所得税设置为中央税种，其理由在于该税能有效发挥收入调节功能，如果划给地方政府，该功能将被削弱。但依然有不少 OECD 国家在制度约束下将该税的绝大部分划给中央以下政府(见表 2)。在我国，该税对收入调节的效果并不明显^[28]。个人所得税的 67.26%来自工薪收入⁸，税基流动性并不强，从而将个人所得税划给地方政府较高比例所导致的超额税收负担并不高。同时，个人所得税目前为我国第四大税种，能够显著增加地方政府的财力规模。

目前，我国地方政府对企业所得税的分享比例已较高。资本是流动性最强的税基，出于税收效率的考虑，地方政府分享企业所得税的比例不应再增加。进一步的改革需要在全部企业所得税纳入分配范围的基础上，调整现行总分机构企业所得税在区域间的分配政策。

可以将车辆购置税设置为地方独享税种，以对地方财力作进一步补充。目前车辆购置税是中央税种，这种设置并不合理，此税的纳税人基本都在纳税人所在地，应将该税划给地方政府，这是税收原则的基本要求。

按照上述思路，依据 2017 年的税收统计数据进行了三种情景的简单模拟(见表 3)，分别将个人所得税的 70%、80%、100%划给地方政府，并将车辆购置税设为地方独享税种，在按照中央和地方税收规模不变的原则下，计算出地方应该分成的增值税比例。尽管地方总体规模不变，但由于各地税收结构存在差别，所以，会存在各地税收规模的增减差异⁹。如表 3 所示，如果将车辆购置税设为地方独享税种，地方分享个人所得税比例提高至 70%，那么，地方政府对增值税的分享比例可以降到 38%，这样，北京、上海、河北、浙江、福建、广东等 14 个地区的税收可增加。如果将个人所得税与车辆购置税全部划给地方政府，此时，地方对增值税的分享比例降到 31.6%，这样，绝大部分省市的税收规模减少，税收上升的地市只有北京、上海、广东、四川、福建、浙江、西藏等 7 个地区。不过，各地税收的增减可以通过中央政府对各地财政转移支付重新实现平衡。

表 3 中央和地方间税收划分制度的模拟测算

	个人所得税×0.7 +车辆购置税	个人所得税×0.8 +车辆购置税	个人所得税 +车辆购置税
地方增值税分成/%	38	35.9	31.6
税收增加地区个数	14	12	7

六、结论

以上基于对 OECD 国家商品税与所得税划分状况的分析发现，税收划分存在一定规律性。将这种规律性应用于我国，从而得出政府间税收划分进一步改革的思路。首先，中央和地方间税收划分的规律性并不表现为某个税种一定需要划给哪一级政府，而是需要以税收属性为基础，在分析环境限制与制度约束之后，以追求税收效率为终极目标。政府间税收划分的关键在于税基

是否发生流动。尽管有些税种的税基具有流动性性质，但如果在环境条件或某种制度的制约下，税基流动难以发生，此时，这种税种即使划给地方政府也不会影响税收效率，无论是商品税还是所得税，都是如此。其次，目前我国税收在中央和地方间的划分需要进一步完善。改革的思路是降低地方政府对增值税的分成比例，以增加个人所得税和车辆购置税的分享来补充地方财力，短期内消费税对地方政府财力增加的作用有限。同时，这需要在保持中央和地方间收入规模不变的前提下进行，并需要以地区间财政转移支付格局的改变来配合。

参考文献:

- [1]郭庆旺, 吕冰洋. 地方税体系建设论纲: 兼论零售税的开征[J]. 税务研究, 2013(11):9-14.
- [2]刘怡, 张宁川. 消费地原则与增值税税收收入地区间横向分享[J]. 税务研究, 2016(12):8-14.
- [3]龚振中, 孙文峰. 基于消费地原则的增值税课征模式比较及选择[J]. 税务研究, 2017(7):25-30.
- [4]胡文骏. 区域间财富逆向流动与区域收入差距[J]. 财经论丛, 2017(9):19-29.
- [5]贾康, 梁季. 我国地方税体系的现实选择: 一个总体架构[J]. 改革, 2014(7):57-65.
- [6]杨志勇. 现代财政制度探索: 国家治理视角下的中国财税改革[M]. 广州: 广东经济出版社, 2015.
- [7]朱青. 完善我国地方税体系的构想[J]. 财贸经济, 2014(5):5-13.
- [8]谷成. 分税制框架下的地方税体系构建[J]. 税务研究, 2014(10):16-20.
- [9]杨卫华, 严敏悦. 应选择企业所得税为地方税主体税种[J]. 税务研究, 2015(2):42-50.
- [10]李峰, 付晓枫. 地方主体税种培育问题探究——以经济发展理论为视角[J]. 财政研究, 2015(3):45-50.
- [11]匡小平, 刘颖. 制度变迁、税权配置与地方税体系改革[J]. 财经问题研究, 2013(3):77-81.
- [12]汪彤. 共享税模式下的地方税体系: 制度困境与路径重构[J]. 税务研究, 2019(1):38-44.
- [13]冯曦明, 蒋忆宁. 地方税体系完善研析[J]. 税务研究, 2019(1):45-49.
- [14]吕冰洋. 论推动国家治理的税制改革[J]. 税务研究, 2015(11):13-18.
- [15]马蔡琛, 赵青. 浅谈我国消费税改革的若干问题[J]. 税务研究, 2019(6):30-35.
- [16]冯俏彬. 从整体改革视角定位消费税改革[J]. 税务研究, 2017(1):38-41.
- [17]Fisher R C. State & local public finance[M]. 3rd ed. Mason, OH: Thomson South-Western, 2007.
- [18]乔纳森·格鲁伯. 财政学[M]. 第4版. 北京: 机械出版社, 2015.

[19]李万慧. 税收分享制度的他国镜鉴与引申[J]. 改革, 2016(4):134-140.

[20]杨帆, 刘怡. 重构增值税地区间分享制度[J]. 税务研究, 2014(8):12-18.

[21]葛夕良. 美国的国内税收竞争研究[J]. 扬州大学税务学院学报, 2005(3):26-29.

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

[23]周慧, 万芷轩, 岳希明. 德国政府间财政关系及其借鉴[J]. 经济社会体制比较, 2018(6):48-56.

[24]靳万军, 付广军. 外国州际税收调查[M]. 北京: 中国税务出版社, 2009.

[25]何炜, 雷根强. 财政压力、税收转移与增值税分成机制探索[J]. 2018(8):5-20.

[26]杜莉, 郑毓文. 增值税省际转移与政府间横向财政平衡——基于我国 42 部门区域间投入产出表的分析[J]. 北京大学学报(哲学社会科学版), 2019, 56(4):136-148.

[27]陆成林. 新一轮消费税改革的现实阻碍与前景展望[J]. 地方财政研究, 2020(2):1.

[28]张楠, 邹甘娜. 个人所得税的累进性与再分配效应测算——基于微观数据的分析[J]. 税务研究, 2018(1):53-58.

注释:

1 本文依据 2017 年 OECD 统计数据进行分析。哥伦比亚在 2020 年加入 OECD, 所以, 未将其纳入分析之列, 只分析了其余 36 个国家的情况。

2 如无特殊说明, 以下比重都是基于 OECD 统计数据计算得出。数据来源于 <https://stats.oecd.org/>。同时, 地方所指的是中央以下政府; 对于联邦制国家来说, 包括了州与地方政府。

3 在分配给地方政府的一般销售税中, 这 3 个国家将绝大部分配置给了州政府: 加拿大 99.87%、德国 95.52%、美国 77.28%, 最基层的地方政府获得规模极少。

4 税收效率分为经济效率与行政效率, 前者是税收对资源配置和经济机制有效运行的影响程度; 后者则是实现一定入库税收所付出征税成本的多少。本文分析的是税收的经济效率。

5 在超额税收负担之外, 税收竞争也会使得地方政府更加关注本地经济, 促使国家经济的快速发展。权衡之下, 整体的最优效率需要在降低超额税收负担下的地区间竞争下才会实现。

6 魁北克省实行双重增值税制度(dualVAT), 即在联邦增值税之外单独开征魁北克销售税(QST); 新不伦瑞克省、安大略省等 5 个省与联邦政府联合开征增值税, 即“协调销售税”(HST); 不列颠哥伦比亚省、马尼托巴省与萨斯喀彻温省征收一般零售税; 阿尔伯塔省与其他落后的三个高纬度省只是针对少数商品征收特种销售税。其中, 与本文主题有关的是协调销售税(HST)如何在各省之间分配, 以使得超额税收负担降低。

7 根据中华人民共和国国家统计局数据计算得出。

8 由《中国税务年鉴(2019)》的数据计算得出。

9 尽管各地税收规模存在增减差异，但是地方获得的总税收规模不变。同时，这种结果也只是基于税收规模不随税制改革改变的前提下进行的静态模拟。