

我国共享税与分税制改革初探

徐博(博士)

(内蒙古财经学院 呼和浩特 010051)

【摘要】 中央与地方的分税包括中央税、地方税和中央地方共享税。随着地域经济发展,地方财政规模的扩大以及地方税源的多样化,共享税的比重扩大不可避免。本文对共享税的内涵及其与分税制的兼容性进行了探讨,并对当前我国个税制下共享税的选择提出了个人看法。

【关键词】 中央税 地方税 共享税

一、共享税的内涵及其与分税制的兼容性

(一)共享税的基本内涵

共享税亦称“中央地方共享税”,是在中央和地方政府之间按一定方式分享收入的一类税收。从世界各国共享税的分享方式看,共享税都是对同一税源在中央政府和地方政府之间划分收入。具体根据共享税的分享方式可分为税基共享比例分成、税基分享、税基共享、税率分享、混合分享及附加分享制等共享税类型。其中,比较典型的是税基共享、比例分成制共享税(德国)和税基共享、税率分享的共享税(美国)。

我国的共享税主要是税基共享、比例分成制共享税。共享税主要由中央直接管理,税种的开征、停征,税目、税率的调整,减税、免税、加征等权限都由中央决定。

1994年分税制改革以后,我国确定了中央税、地方税和中央地方共享税,按照国际上的共享税标准,我国的共享税主要有7种(见表1),包括增值税、企业所得税、个人所得税、资源税、证券交易税、营业税、城市维护建设税和资源税。可以说,共享税在我国分税制当中已经占了主导地位。

表1 我国中央地方共享税情况

	税种	中央	地方
税基共享,比例分成	增值税	75%	25%
	证券交易税	97%	3%
	个人所得税	60%	40%
税基共享,比例分成+税基分享	企业所得税	60%(铁道部、各银行总行及海洋石油天然气企业缴纳的部分归中央以外)铁道部、各银行总行及海洋石油天然气企业缴纳的部分归中央	40%
税基分享+税基共享,税率分享	营业税	铁道运输、人民银行和各专业银行总行、保险总公司等集中纳税金融保险业(8%的税率)3%的中央税率	其他企业金融保险业5%的地方税率
附加分享	城市维护建设税	铁道运输、人民银行和各专业银行总行、保险总公司等集中纳税	其他企业
税基分享	资源税	海洋石油企业	其他资源企业

(二)共享税与分税制的兼容性

分税制是按税种划分中央和地方收入来源的一种财政管理体制。分税制要求按照税种实现分权、分税、分管。其实质是

为了有效地处理中央政府和地方政府之间的事权和财权关系,通过划分税权,将税收按照税种划分为中央税、地方税以及共享税并进行管理。

共享税作为分税制下的一种分税形式与分税制具有一定的兼容性和适应性:

1. 共享税的税种一般都具有大型税基。通常一些主体税种如个人所得税、企业所得税、大型流转税包括增值税和消费税等都被设置为共享税。基于分权的要求和财源保障考虑,为确保中央和地方的税收收入,这类大型税收适于中央与地方的共享。其原因是:①中央和地方都想得到充分的税收,而能够成为主干税的税源是有限的,税源的重复不可避免;②在某种情况下,如果中央与地方划分各自的特定税源,可能会影响税源的增长和对税源的充分利用;③从地方角度来说税源的选择不仅要稳定,而且要具有普遍性,也就是说,不论在哪个地方,税源都应该是普遍存在且税收可实现的。一些偏在性大的税源的扩充会扩大地域间的财政力差异。因此,税源的扩充通常选择偏在性小的税源,而共享税的存在在某种程度上也可以说是避免税源偏在的必然选择。

2. 共享税与分税制并不矛盾。分税制的意义不是各级政府一定要有独立的主体税种,而是要拥有与事权相匹配的稳定的税收收入,从而形成政府间稳定、规范的税收分配关系。日本学者金子胜曾提出:与竞争相比,强调共同性的协作原理来构筑地方税是打破闭塞状态的必由之路。地方税不只是独立税,如果选择附加税或共同税、分享税等税源分配方式都是可以的。

3. 共享税并不影响地方税收自主权的发挥和对特定税的需求。分权有大小,但在总的格局上,强调中央的主导地位,是世界各国的通行做法。因此,所谓的地方税收自主权不是绝对的,一些零星的税种或地域特征性较强的税种更适于被设为地方独立税种,这样既保障了地方财源又给予了地方一定的自主权。

4. 共享税的广泛存在,为中央政策能被广泛地贯彻实施提供了基础,更有利于中央政府的宏观调控。

二、当前我国分税制下共享税的模式选择

(一)共享税的分税方式选择

在当前我国财政制度和财政体制都不健全的情况下,我国国税共享比例分成的共享税不宜调整,原因如下:一是从对中央和地方两个积极性的调动上看,基于国家的宏观福利目标,不管分权程度如何,中央和地方之间的依存关系是不可分割的。二者不应是对立和竞争的关系,而应是利益共同体。基于协作的原则,我国不宜实行税率分享式的共享税制;二是从居民负担上来看,不能片面强调地方的税收自主权,税收最终要服务于当地居民的福利要求,如果因此加重了居民负担,分税便事与愿违;三是从我国的发展阶段及当前经济社会形势上来看,我国正处于经济社会大变革时期,经济社会发展还应奉行稳定的原则,中央的宏观调控作用更为突出。因此,当前收入分享式的共享税模式暂时不应发生大的变化。

(二)中央与地方的分税界限及共享税调整

目前国际上公认的主体税种在我国基本都是共享税,我国的共享税有7个税种,共享税收入已占到全部税收收入的79.57%,规模已不宜有大的增加,所以当前问题的关键在于对其共享方式的调整。对个别的共享税可以根据负担与受益原则以及公平与效率原则在中央与地方之间进行适当调整。

1. 中央与地方的分税界限。1994年分税制改革的一个根本原因就是由于财政收入的“两个比重”(国家财政收入占GDP的比重和中央财政收入占全国财政收入的比重)过低。分税制改革后,虽然中央所占比重有所提高(如表2),但参照主要发达国家的税源分配情况来看(如表3),我国目前中央财政收入比重并不高。非联邦制国家中央财政收入所占比重基本都高于我国。并且从联邦制国家看,美国中央财政收入所占比重稍高于我国。而加拿大和德国虽然比我国比重要低,但因为其有完善的横向转移支付,因此从某种角度也证明了我国中央财政收入所占比重或中央税收所占比重并不算高。

表2 我国中央财政收入占全国财政收入比重

年份	1993	1994	1998	2001	2003	2005	2006	2007	2008	2009
比例(%)	22.0	55.7	49.5	52.4	55.8	52.3	52.8	54.1	53.3	52.4

另外,从税收征收率来看,我国地方税收的征收率还不到80%,地方财政收入增长潜力较大。而且,多年来与财政收入增长相比,我国中央财政收入比重基本没有什么增长,由此也说明分税制改革以来地方的财政收入不是下降而是有所上升。因此,目前不存在从中央向地方转让税源的可行性,且在地方税费改革中存在着中央与地方的税收共享空间。

表3 西方主要发达国家税收分配情况

国家	加拿大*	丹麦	法国	德意志*	意大利	瑞典	英国	美国*
年份	2002	2002	2002	2002	2000	2001	2002	2001
中央(联邦)(%)	47.4	63.9	84.7	50.1	80.1	59.0	94.6	57.9
州*(%)	42.1			38.1				25.7
地方*(%)	10.5	36.1	15.3	11.8	19.0	41.0	5.4	16.3

注:“*”为联邦制国家。

2. 中央、地方分税与共享税的调整。根据经济社会发展的需要,现行中央与地方的分税可体现为一些共享税的调整。

(1)共享税在中央与地方间的分税调整(如表4)。需要调整的共享税包括以下四种:

表4 2009年我国几种共享税的中央、地方收入(亿元)及其比重

	全国总收入	中央收入及其比重	地方收入及其比重
营业税	9 013.98	167.10 2%	8 846.88 98%
资源税	338.24		338.24
证券交易税	510.38	495.04 97%	15.34 3%
城市维护建设税	1 544.11	124.19 8%	1 419.92 92%

一是营业税由税基分享转变为税基共享、比例分成。我国当前的营业税是一种税基分享式的共享税,确切地说还不是真正的共享税。对于营业税的改革有两条路可选:①由于现行营业税征收范围与增值税存在重复征税问题,可以考虑将其与增值税合并转变为税基共享、比例分成制的共享税。②鉴于营业税收入是地方财政收入的主要来源,同时为加强对铁路运输、各银行总行、各保险总公司等的国家调控力度,营业税也可保持税基分享安排。

二是资源税由税基分享转变为比例分成。作为税基分享的共享税,由于目前我国海洋石油开采企业并没有缴纳资源税,资源税实际上是地方税,这与经济可持续发展及调动中央地方两个积极性的原则是矛盾的。而且从国际经验看,大多国家的资源税都为中央地方共享税,因此有必要将资源税改为税基共享、比例分成的共享税。具体原因如下:①当前我国许多重要资源是被国有企业主要是中央国有企业垄断的,最终资源收入以利润和所得税等形式成为中央政府的财政收入,导致资源收益分配向中央倾斜,伴随资源税的改革主要是提高税率的改革,实行资源税的比例分享可以稳定中央与地方利益格局,充分调动中央与地方两个积极性。②海洋石油资源以外的现行资源税都归属于地方政府,容易导致地方政府形成非理性收入预期及过度开发资源的非理性行为,实行资源税的比例分成可以降低地方财政对资源的依赖程度,有利于国家调控和税制优化。

三是证券交易税由共享税转变为中央税。证券交易税税源来自全国各地,但收入却集中在设有证券交易所的上海和深圳两地,作为中央与地方共享税的做法有失公平。考虑证券交易税税源的全国性特点,应将其由共享税改为中央税。

四是城市维护建设税宜由附加式共享税改为地方税。基于负担与受益原则和发展当地城市基础设施建设的需要,城建税宜由附加式共享税改为地方税。

综合上述共享税的调整,营业税可保持中央与地方原有比例不变,资源税作为非主体税,实行比例分享对地方影响也不大,且可以考虑地方利益而适当增加地方分享比例。此外,由于证券交易税原本地方所占比例就不高,因此对中央与地方收入划分影响不大。同理,由于城建税中央所占比例不高,改为地方税对中央收入影响也不大。

(2)实施共享税在省以下政府间的合理分税。在中央与省

油气储量评估收益现值法模型之改进

杨惠贤 金玉琳

(西安石油大学经济管理学院 西安 710065)

【摘要】 本文以基本的贴现现金流量模型为基础,结合我国油气生产销售现状,对现有油气储量资产收益现值模型加以改进,以期能够完善我国油气储量评估的方法。

【关键词】 油气储量资产 收益现值法 改进

三大石油公司在海外的成功上市,标志着我国油气行业成功与国际接轨。与此同时,国内的石油企业经营管理理念也发生了很大的变化,储量资产管理面临着新的挑战。油气资源进入市场进行交易时需先进的价值评估,这是储量资源定价的基础,也是促成买卖成交的前提。从会计准则来看, SFAS No.69 及 IFRS6 对油气储量资产的标准化现值需进行的计量及披露均有明确规定,这体现了国际上对于油气储量资产公允价值计量的重视。

我国于2006年2月出台了《企业会计准则第27号——石油天然气开采》(以下简称《油气准则》),虽然其对油气储量价值的披露并没有规定,但是三大石油公司已将油气储量公

允价值计量作为补充资料披露在年报中。同时,为了提供满足投资者、债权人、政府部门及其他各方所需的储量资产信息,所以寻求符合我国油气行业经济业务特点和成本构成的储量资产评估方法有现实的指导意义。

国内外油气储量资产价值评估方法众多,根据油气储量资产评估的基本原则,以油气资源价值理论为指导的贴现现金流量模型法(NPV)相对于其他各种方法更为成熟,更符合我国石油企业生产经营实际。

该方法下,通过测算被评估资产在若干年内每年的预期收益,采用适宜的折现率将其折算成现值,然后累加求和,得出被评估资产的实际价格,公式如下:

之间分税的基础上,根据“省管县”和“乡财县管”的财政体制改革,实施共享税在省与县之间的比例共享,进而形成共享税在中央、省、县之间的合理分税。

(三)改革现行税收返还制度

随着共享税为主体的分税改革的逐步到位,税收返还还应从两个方面加以改革:一是从地方财政角度向地方税收激励方向的改革。即基于对既得利益保护的税收返还的某种激励效应需要回归正确的激励渠道。对此,可以借鉴日本的经验,为激励地方的财政工作积极性,应从法规上明确给地方保留一定的财源(根据税法规定,将地方税的一定比例留存地方),并使之不计入地方基准财政收入额。二是从中央财政角度向转移支付方向的改革。即将税收返还作为一般性财政转移支付的一部分,采取公式化转移支付方法,体现纵向财源保障和横向财力调整的双重机能。

表5 中央财政转移支付制度框架

灾害等特别财政需要	专项财政需要	地方基准财政需要额		其他支出		
特殊性转移支付	专项转移支付	财源不足额	地方基准财政收入额	地方保留20%	地方债	使用费等
		一般性转移支付	80%			
中央财政转移支付		标准地方税收收入				

(四)改革地方税费,充实地方税源

在当前分税制下,我国中央与地方的合理分税,不仅是中央与省之间,而且包括省以下的分税,即在各级政府之间进行合理分税:一是除共享税在中央与地方之间共享外,还应就地方共享部分在省与县市之间进行比例共享。二是开征适宜地方政府征管的税种,完善地方税体系。一方面,乡财县管和省管县的体制改革确立了县级政府的基础自治体地位,为省以下分税提供了一定的行政基础;另一方面,我国有关物业税的开征已经讨论多年,基于我国地方政府尤其是县级政府没有自己的主干税,应尽早开征物业税,为地方提供基本的财源保障。此外,作为地方税的遗产税、赠与税也有待于开征,从而充实地方税源。

主要参考文献

1. 王诚尧.合理划分中央、省和市县三级税种研究.财政研究,2008;1
2. 梁育从.资源税改革应处理好中央与地方分配关系.中国税务报,2009;4
3. 林宜嗣.新地方分权经济学.日本:日本评论社,2006;5
4. 王晓洁,张献国.国际比较体制的共享税及启示.涉外税务,2008;12
5. 何有良,秦强.我国财政分权与地方经济增长关系的实证研究.财会月刊,2010;21