

民族地区地方税体系的差别化构建研究^{*}

张冬梅

民族地区地方税体系的差别化构建是精细化税收制度改革、建立包容性现代财政制度的重要内容。民族地区地方税体系差别化构建,可以增强民族地区税收治理的针对性和务实性,确保民族地区财政可持续发展。文章基于“地方级税收收入体系”的广义维度界定“地方税体系”,论证民族地区地方税体系差别化构建具有法律、政策和现实三个方面依据,并在“税法统一、税负公平、调节有度”的税收制度改革目标下,提出民族地区地方税体系的差别化构建的设想与建议:基于税收法定的拓展地方税权下差别化构建民族地区地方税体系;基于规范透明的智能征管下差别运行民族地区地方税体系;基于包容特性的相机抉择下差别化培育民族地区主体税种。

关键词:民族地区 地方税体系 主体税种

作者张冬梅,女,中央民族大学经济学院教授。地址:北京市,邮编 100081。

民族地区地方税体系是我国地方税体系共性框架下特性差异显著的组成部分,健全地方税体系是深化财税体制改革和建设现代财政制度的重要内容之一,也是地方税收治理,乃至地方政府治理的基础内容之一。从现行税收法律角度来看,民族地区与其他地区基本相同,仅略有差异;但从新中国成立以来实施的税收政策角度来看,民族地区所享有的较多的税收优惠政策,与其他地区相比,不仅有差异,而且差异显著。为实施党的十九大强调的区域协调发展战略,依据“差别对待,分类指导”思想,差别化构建地方税体系引起学界的关注。与其他地区相比,民族地区的资源禀赋、优势产业及税收结构具有显著差异性,因此,民族地区地方税体系差别化构建,可以增强民族地区税收治理的针对性和务实性,确保民族地区财政可持续发展,是推进民族地区政府治理体系和治理能力现代化的重要举措。

一、地方税体系范围界定与相关文献回顾

(一)地方税体系的范围界定

区别于典型发达国家联邦、州、地方的财政联邦制,我国分税制中的“地方税”是“中央税”

^{*} 本文系国家社科基金重大项目“我国对口支援的效果评价、经验总结与案例库建设”(项目批准号:18ZDA120)的阶段性研究成果。文中的民族地区是指5个适用《民族区域自治法》的省级民族自治地方,即内蒙古自治区、新疆维吾尔自治区、广西壮族自治区、西藏自治区、宁夏回族自治区;其他地区是指除5个自治区外的26个省和直辖市;全国地方是指31个省、自治区和直辖市。

的对称。本文界定的我国“地方税体系”并非是与“中央税”对称的“地方税”的集合,而是在广义维度上所有税种贡献地方政府财政收入的税收的集合,^①即“地方级税收收入体系”的简称。^②按照现行税收制度,我国共有 18 个税种,其中按照税收收入的支配权限分类,由中央统一立法或授权立法,收入划归地方,并由地方负责管理的税收属于地方税,^③尤其是在 2018 年实现国地税合并后,^④更突显只要地方政府具有(部分)税收收入支配权的税种就是构成地方税体系的内容。因此,本文界定的我国地方税体系的税种范围包括部分收入归属地方的共享税(增值税、企业所得税、个人所得税、资源税、印花税、城市维护建设税)和全部收入归属地方的专享税(房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、契税、土地增值税、车船税、烟叶税、环境保护税),共 14 个税种。

(二)国内外相关文献回顾

追溯国外文献关于地方税体系差别化构建的理论要从政府治理和财政分权说起。马斯格雷夫(R. A. Musgrave)开创性地研究了政府间财政关系理论和税收划分原则;^⑤蒂布特(C. M. Tiebout)的地方政府竞争模型,斯蒂格勒(George J. Stigler)关于地方政府对辖区居民差异性偏好具有信息优势的观点,均论证了地方税存在的合理性。^⑥马斯格雷夫认为,财权要在各级政府间固定下来,赋予各级政府相对独立的税权。^⑦关于税收划分原则具有效率性、适应性和恰当性的问题,奥茨(Oates)强调财政分权利于差别化供给地方公共产品及其边际收益和其边际成本相等时达到最优供给状态,海恩堡(Heinberg)提出“异质性”和“规模经济”权衡的一个最优分税关键原则。^⑧实践上,财政联邦制国家的财政收支在纵向各级政府中基本是明晰界定。地方主体税种选择主要围绕税基流动性、税源稳定性和税收转嫁性的地方税选择三原则,^⑨典型的如美国,实行三级政府彻底分税,分别以所得税、销售税和财产税为各自的主体税种,^⑩联邦政府和州政府享有宪法赋予的税收立法权,地方政府由州政府授权,因此,美国各州及以下政府地方税体系自然有差异。再如,德国《税收基本法》规定,联邦政府拥有设立税种

① 参见项怀诚、郑家亨主编:《新财税大辞典》,中国统计出版社 1995 年版,第 274 页。

② 自《中国税务年鉴 2000》始,有明确的中央级税收收入与地方级税收收入的数据统计。

③ 参见《关于“加快完善地方税体系”建议的答复(摘要)》,中华人民共和国财政部网站,http://www.mof.gov.cn/gkml/tianbanli/2014lh/2014rd/201602/t20160216_1705180.htm,2016 年 2 月 16 日。

④ 2018 年 6 月,全国各省、自治区、直辖市以及计划单列市的国税局、地税局合并且统一挂牌;2018 年 7 月全国省市县乡四级新税务机构全部完成挂牌。

⑤ 参见 R. A. Musgrave, “The Voluntary Exchange Theory of Public Economy,” *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 53, No. 2, 1939。

⑥ 参见 C. M. Tiebout, “A Pure Theory of Local Expenditures,” *The Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5, 1956; George J. Stigler, “Perfect Competition, Historically Contemplated,” *Journal of Political Economy*, Vol. 65, No. 1, 1957。

⑦ 参见 R. A. Musgrave, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*, New York: McGraw-Hill, 1959, pp. 72-118。

⑧ 参见 Wallace E. Oates, “The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and Tiebout Hypothesis,” *Journal of Political Economy*, Vol. 77, No. 8, 1969; John D. Heinberg and Wallace E. Oates, “The Incidence of Differential Property Taxes on Rental Housing: An Addendum,” *National Tax Journal*, Vol. 25, No. 2, 1972。

⑨ 参见 Michael Smart, “Taxation and Deadweight Loss in a System of Intergovernmental Transfers,” *The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economie*, Vol. 31, No. 1, 1998; David A. Weisbach, Jacob Nussim, “The Integration of Tax and Spending Programs,” *The Yale Law Journal*, Vol. 113, No. 5, 2004。

⑩ 参见 John K. McNulty, “Flat Tax, Consumption Tax, Consumption-Type Income Tax Proposals in the United States: A Tax Policy Discussion of Fundamental Tax Reform,” *California Law Review*, Vol. 88, No. 6, 2000。

权,州及以下政府拥有税率确定权。^①

总之,实行财政联邦制的典型国家各州(省)税收收入体系有差异,国外相关文献也是在差异性地方税体系天然成立的基础上研究州(省)及以下政府的税收治理与最优设计的。^②

我国税制改革与财政体制改革一脉相承,是伴随着经济体制改革而推进的,基本分为“统收统支”“包干制”“分税制”三个阶段。在1949年至1979年的“统收统支”阶段,1950年政务院《关于统一全国税政的决定》及附发的《全国税政实施要则》等各项管理制度的制订,保障了实施中国税政统一的局面;^③1958年国务院颁布的《民族自治地方财政管理暂行办法》是我国第一部以立法形式出现的奠定民族地区财政管理体制基础的行政法规。^④这段时期,中央与地方政府都按统一要求编制财政收支计划,税收管理权高度集中在中央。在1980年至1993年的“包干制”阶段,自1980年的“分灶吃饭”,到1985年的“分级包干”,再到1988年的“多种形式分级包干”^⑤体制,强化了地方封锁与“诸侯经济”倾向,中央缺乏必要的宏观调控主动权。^⑥虽然这一阶段是财政管理体制由集权型向分权型转变时期,但是由于多种体制并存,以及中央与地方“一对一”谈判机制和条块分割的行政隶属关系,财政体制的规范性与透明性明显不足。^⑦1984年全国人民代表大会通过的《民族区域自治法》使民族地区财政自治管理具有了法律基础,在央地税制方面,民族地区与其他地区仍然没有差别,但在税收政策方面确有优惠。直到1994年分税制改革后,有了明确且稳定的地方税、共享税和中央税的划分,我国才相继出现地方税和地方税体系的相关研究,且关于地方税体系兼顾统一性和差异性的研究也逐渐增多,对各地方执行分税制管理体制后的问题与思考也更为深入。分税制的结果是地方财政收入明显不足,尤其是基层财政更甚,因此,有学者认为,构建地方税体系应当突出效率原则,同时进行我国财政分权与地方税权划分问题的探索。^⑧

总之,国内文献在我国宏观层面关于地方税体系完善和主体税种培育等共性或一般性的研究相对较多,^⑨而在区域财政管理层面关于地方税体系差别或分类的研究相对较少,^⑩尤其

① 参见财政部《税收制度国际比较》课题组编著:《德国税制》,中国财政经济出版社2004年版,第38—40页。

② 参见T Büttner and T Buettner,“The Incentive Effects of Fiscal Equalization Transfers on Tax Policy,”*Journal of Public Economics*, Vol. 90, No. 3, 2005; P. Egger, M. Kethenbueger and M. Smart, “Do Fiscal Transfers Alleviate Business Tax Competition? Evidence from Germany,” *Journal of Public Economics*, Vol. 94, No. 3, 2010; Paul Onyango—Delewa, “Central Government Patronage, Donor Aid, and Budget Performance in Local Government: Testing a Mediation Effect,” *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 28, No. 2, 2016。

③ 参见张斌:《新中国税制改革历程与经验》,《中国财政》2019年第11期。

④ 《民族自治地方财政管理暂行办法》经过1958年6月5日全国人民代表大会常务委员会第九十七次会议批准,1958年6月13日由国务院颁布。

⑤ “多种形式分级包干”包括“收入递增包干”“总额分成”“总额分成加增长分层”“上交额递增包干”“定额上交”和“定额补助”等多种办法。

⑥ 参见贾康:《供给侧改革主线上的未来财税》,商务印书馆2019年版,第84—96页。

⑦ 参见楼继伟、张少春、王保安:《深化财税体制改革》,人民出版社2015年版,第12页。

⑧ 参见杨斌:《关于我国地方税体系存在依据的辩论》,《税务研究》2006年第5期;李升、解应贵:《从效率角度看地方税体系改革》,《税务研究》2018年第4期;肖建华:《对我国纵向税权合理配置的探讨》,《研究与探索》2009年第2期;李华:《地方税的内涵与我国地方税体系改革路径》,《财政研究》2018年第7期。

⑨ 参见杨志安:《完善地方税体系培育地方主体税种》,《税务研究》2014年第4期;王志扬、张平竺:《地方税体系建设:理论基础和主体框架分析》,《税务研究》2016年第8期。

⑩ 参见汤贡亮:《完善我国地方税收法律制度的建议》,《涉外税务》2008年第5期;廖明月:《全面“营改增”背景下差异性地方税体系的构建》,《现代经济探讨》2017年第1期。

是对某一具体类型区域,如民族地区地方税体系显著差异性 or 特性进行深入细化的研究更是鲜有发现。^①国家要在长期减税降费趋势下保持总体财力格局稳定,突破区域间财力分配的地方税体系构建困境,就要转变思路,实行地方财政适度扩权。^②

综上所述,国内外现有文献关于地方税体系的研究为民族地区地方税体系差异化构建提供了重要的理论基础及税系架构,同时为深入研究提供了进一步的拓展空间。本文在明确界定“地方税体系”范围的基础上,梳理、归纳、总结和剖析了民族地区地方税体系差异化构建的现行法律依据、专享政策依据和已存现实依据;提出针对性设想和务实性建议,包括民族地区地方税体系的差别选择、差别运行及主体税种的差别培育。

二、民族地区地方税体系差异化构建的依据

新中国成立以来,在我国财政管理体制变迁中,均有考虑区域少数民族的政治、经济、文化等特点,坚持与完善民族区域自治制度,基于民族地区经济社会发展需要,实施民族地区财政自治管理,在法律、政策、现实三方面具有区别于其他地区的差异化构建地方税体系的重要依据。

(一) 法律依据:法律赋予民族地区财税体系运行存有差异

民族区域自治制度是我国的基本政治制度之一。无论在成文法方面的法律(包括宪法、行政法规、地方性法规等),还是在不成文法方面的法律(包括习惯法、判例等),都尊重少数民族政治、经济和文化等方面存在显著差异的客观事实。关于民族地区社会生活中最基本的社会关系和行为准则的法律规定,制定了依据少数民族实际情况变通执行等相关内容。如《立法法》第七十五条规定:“自治条例和单行条例可以依照当地民族的特点,对法律和行政法规的规定作出变通规定,但不得违背法律或者行政法规的基本原则,不得对宪法和民族区域自治法的规定……作出变通规定。”这说明,区别于其他地区,民族地区被赋予制定自治条例和单行条例的立法权,并能够对全国性法律法规进行变通执行。^③同样,目前我国已颁布的一些涉及财政的法律法规,包含了针对民族地区进行变通的规定。

1.《宪法》明确规定民族地区自治机关享有财税自治权。我国《宪法》(2018年修正)第九十五条明确规定“自治区、自治州、自治县设立自治机关”,第一百一十五条明确规定,自治机关“依照宪法、民族区域自治法和其他法律规定的权限行使自治权,根据本地方实际情况贯彻执行国家的法律、政策”。说明《宪法》明确赋予民族地区自治机关自治权,主要包括立法自治权、财政自治权,前者可以细化到财政立法权,后者可以推演为财政自主权。对于立法自治权,第一百一十六条明确规定:“民族自治地方的人民代表大会有权依照当地民族的政治、经济和文化的特点,制定自治条例和单行条例”;对于财政自治权,第一百一十七条明确规定:“民族自治地方的自治机关有管理地方财政的自治权;凡是依照国家财政体制属于民族自治地方的财政

① 参见刘元刚:《民族自治地方健全地方税体系研究》,《贵州民族研究》2017年第11期。

② 参见汪彤:《共享税模式下的地方税体系:制度困境与路径重构》,《税务研究》2019年第1期。

③ 参见郑毅:《再论自治条例和单行条例的法律地位——基于规范位阶和效力位阶二元化视角》,《广西民族研究》2014年第1期。《民族区域自治法》第二十条明确规定:“上级国家机关的决议、决定、命令和指示,如有不适合民族自治地方实际情况的,自治机关可以报经该上级国家机关批准,变通执行或者停止执行;该上级国家机关应当在收到报告之日起六十日内给予答复。”

收入,都应当由民族自治地方的自治机关自主地安排使用。”《宪法》中的相关规定明确了民族地区财政自治权是有别于其他地区的,主旨是为保障民族地区少数民族的基本权利。因此,位阶低于《宪法》的财政相关法律同样存有在民族地区适用的差别化规定。^①

2.《民族区域自治法》规范中央与民族地区的财政关系。《预算法》(2018年修正)是规定我国政府间财政关系的法律,其中第九十九条明确规定:“民族自治地方的预算管理,依照民族区域自治法的有关规定执行;民族区域自治法没有规定的,依照本法和国务院的有关规定执行。”第三十九条明确规定:“中央预算和有关地方预算中应当安排必要的资金,用于扶助革命老区、民族地区、边疆地区、贫困地区发展经济社会建设事业。”《民族区域自治法》是实施《宪法》规定的民族区域自治制度的基本法律,第十九条和第三十二条再次明确规定了民族地区的立法权与财政自治权,并明确了与其他地区的差别内容,如民族地区转移支付“享受上级财政的照顾”;民族地区财政预算支出“设机动资金、预备费在预算中所占比例高于一般地区”;“自治机关在执行财政预算过程中,自行安排使用收入的超收和支出的节余资金”。《民族区域自治法》第三十四条明确规定,民族地区“对属于地方财政收入的某些需要从税收上加以照顾和鼓励的,可以实行减税或者免税”。^② 由于《民族区域自治法》仅是强调中央与民族地区关系的框架性和全面性,为更全面关照各项制度的细节,辅之以《国务院实施〈中华人民共和国民族区域自治法〉若干规定》,旨为指明可直接操作的具体实施路径。

3.《税法》就民族地区地方税体系的税种存有差别化规定。《税法》是各地方政府税收行为必须遵从的法律,相关税法专门针对民族地区进行差别化规定。其一是专门规定,如2018年修正的《企业所得税法》,第二十九条明确规定:“民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分,可以决定减征或者免征。”而其他地区就企业所得税征收管理方面并没有类似规定。其二是统一规定税目税率幅度范围,为尊重地方实际和激发地方财政自主性,新修正的相关税法已经适度赋予省级政府税率选择与调整权,如在新疆试点后,2019年修正的《资源税法》(自2020年9月1日实施),其中第三条明确规定:“《税目税率表》中规定可以选择实行从价计征或者从量计征的,具体计征方式由省、自治区、直辖市人民政府提出,报同级人民代表大会常务委员会决定,并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。”预计未来新修正的各税收相关法律将会尊重区域财政差异,并赋予各地方自主选择权限。

(二)政策依据:为减轻民族地区税收负担存有差异性税收优惠政策

我国税收制度基本按照“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的原则,为加快民族地区发展,中央加大了税收政策支持力度,除主要惠及民族地区的区域政策(如西部大开发政策、兴边富民政策、边境贸易政策与扶贫政策等)包含税收政策外,还有一些专门优惠民族地区的税收政策,与其他地区相比存有差异。

1.分税制以来民族地区专享的主要税收优惠政策。民族地区专享的主要税收优惠政策基本体现在三方面:民族用品与民族贸易、民族地区改革与开放区、民族地区特殊项目优惠政策。具体见表1。

^① 参见顾永景:《民族自治地方经济自主权的法治保障》,《贵州民族研究》2016年第1期;李永林:《乌兰夫民族法制思想的当代审视》,《内蒙古社会科学》2017年第3期。

^② 自治州、自治县决定减税或者免税,须报省、自治区、直辖市人民政府批准。

表 1 分税制以来民族地区专享的主要税收优惠政策

民族用品与民族贸易	延续 1991 年《国家民委、商业部关于确定全国十六个连锁茶生产加工企业为民族用品生产企业的通知》和《国家民委、国家税务局、中国人民银行、纺织工业部关于确定全国纺织系统民族用品定点生产企业的通知》中的税收规定。
	1997 年国务院《关于“九五”期间关于民族贸易和民族用品生产有关问题的批复》。
	1998 年财政部、国家税务总局《关于民贸企业有关税收问题的通知》就增值税、企业所得税及其减免与返还做了规定;确定了“九五”期间的民族贸易县;国家民委确定民族贸易地区的民族贸易公司及全国民族用品定点生产企业。
	2006 年国务院同意《国家民委等七部门关于“十一五”期间继续坚持和完善对民族贸易和民族特需商品定点生产企业优惠政策的请示》,国家民委《关于继续执行民族贸易和民族特需商品生产有关优惠政策的通知》。批准“十一五”期间对民贸网点和民族特需商品定点生产企业继续实行税收优惠等政策;财政部、国家税务总局《关于继续对民族贸易企业销售的货物及国家定点企业生产和经销单位经销的边销茶实行增值税优惠政策的通知》,自 2006 年 1 月 1 日起至 2008 年 12 月 31 日,对民族贸易县以内的县级和县级以下的民族贸易企业和供销社企业销售货物(除石油、烟草外)免征增值税,对国家定点企业生产的边销茶及经销单位销售的边销茶免征增值税。
	2011 年财政部、国家税务总局《关于继续执行边销茶增值税政策的通知》中关于自 2011 年至 2015 年边销茶免征增值税的规定。
	2012 年国家民委继续推进《关于民贸企业有关税收问题的通知》《民族贸易和民族用品生产有关优惠政策》《民族贸易企业销售的货物及国家定点企业生产和经销单位经销的边销茶实行增值税优惠政策》等。
	2016 年财政部、国家税务总局关于延长边销茶增值税政策执行期限的通知。
改革与开放区	1994 年国家民委、国家体改委关于同意呼伦贝尔盟、新疆维吾尔自治区伊犁哈萨克自治州等列为第一批民族地区改革开放试验区。
	2008 年国家提出把广西北部湾经济区建设成为重要国际区域经济合作区,国家支持北部湾经济区在符合条件的地区设立保税港区、综合保税区和保税物流中心,拓展出口加工区保税物流功能。
	2010 年中央新疆工作会议上中央正式批准喀什设立经济特区。
	2011 年国务院《关于支持喀什霍尔果斯经济开发区建设的若干意见》。
	2014 年国务院批准内蒙古二连浩特市成为全国第二批重点开发开放试验区。
	2015 年财政部、国家税务总局《关于进入中哈霍尔果斯国际边境合作中心的货物适用增值税退(免)税政策的通知》。
特殊项目优惠政策	1996 年财政部、国家税务总局关于西藏特殊津贴免征个人所得税的批复。
	2003 年支持青藏铁路建设及西气东输项目的税收优惠政策。
	2011 年财政部、国家税务总局发出《关于新疆困难地区新办企业所得税优惠政策的通知》中规定自 2010 年至 2020 年,在新疆困难地区新办的属于《新疆困难地区重点鼓励发展产业企业所得税优惠目录》范围以内的企业所得税的优惠。
	2016 年财政部、国家税务总局、国家发展改革委、工业和信息化部关于完善新疆困难地区重点鼓励发展产业企业所得税优惠目录的通知。
	2017 年财政部、国家税务总局《关于继续执行新疆国际大巴扎项目增值税政策》的通知

资料来源:笔者根据有关资料整理。

2. 民族地区宏观税收负担低于全国地方平均水平。宏观税收负担即宏观税负,学术上依

据所研究的问题采用不同口径进行衡量,这里专门就小口径宏观税负水平(即总税收收入与国内生产总值的比重)进行分析,为说明中央支持民族地区税收优惠政策的综合效果,本文总税收收入由中央级税收收入与地方级税收收入构成(不计非税收入)。具体见图1。

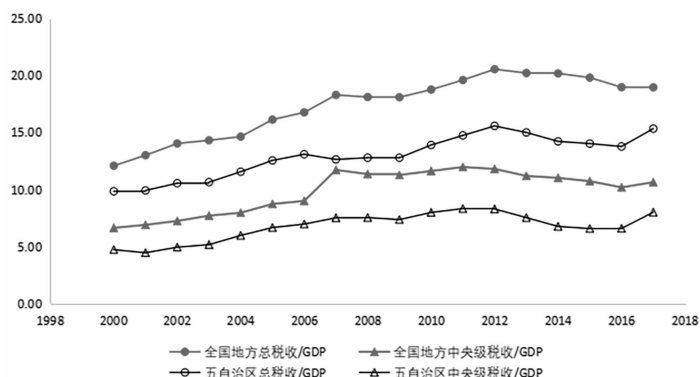


图1 民族地区与全国地方的小口径宏观税负比较(2000—2017)

数据来源:根据2001—2018年的《中国税务年鉴》中原始数据计算得出,因为《中国税务年鉴2000》中西藏1999年的中央级收入与地方级收入的数据缺乏,所以从2000年开始统计计算,下同。

就2000年至2017年的小口径宏观税负比较而言,民族地区数据指标一直低于全国地方平均水平;2000年和2012年分别是各自宏观税负的最低点和最高点;所有年份中位数差距平均是4.86%,即全国地方宏观税负中位数比民族地区高近五个百分点。就中央级税收负担(中央级税收/GDP,指单位地区生产总值贡献中央的税收收入)而言,民族地区数据指标也是一直低于全国地方平均水平;在2011年同时达到各自的最高点,且这一年差距最大为4.26%。^①数据说明,在差异性税收优惠政策下,小口径宏观税负具有减轻民族地区税收负担的综合效果。总之,从小口径宏观税负数据分析,民族地区的税收负担相比全国地方平均水平较低。

3. 在央地税收分配中民族地区地方级税收收入占比高于全国地方平均水平。正是因为民族地区的中央级税收负担低于全国地方平均水平,所以总税收收入中归属民族地区的地方级税收收入占比(地方级税收收入/总税收收入)更高,自2000年至2017年,民族地区数据一致高于全国地方平均水平,最大差距为2001年8.17%,最小差距为2006年0.45%。具体数据见表2。

表2 民族地区与全国地方的地方级税收收入占比

单位: %

年份	全国地方	民族地区	年份	全国地方	民族地区	年份	全国地方	民族地区
2000	45.08	51.96	2006	46.32	46.77	2012	42.55	46.73
2001	46.91	55.08	2007	35.94	40.49	2013	44.63	49.76
2002	48.39	53.15	2008	37.31	41.03	2014	45.39	52.46
2003	46.17	51.46	2009	37.68	42.40	2015	45.84	53.11
2004	45.61	48.31	2010	38.06	42.54	2016	46.30	52.16
2005	45.86	46.89	2011	38.92	43.51	2017	43.87	47.78

数据来源:根据2001—2018年《中国税务年鉴》的原始数据计算得出。

^① 数据根据2001年至2018年《中国税务年鉴》的原始数据计算得出。如有读者需要,可以向作者索取。

(三)现实依据:区域经济基础下民族地区与全国地方的税收结构差异显著

1. “营改增”后,民族地区与全国地方在地方税体系内部结构^①上呈现显著差异。自2000年到2015年的“营改增”前期,民族地区与全国地方的地方税体系内部结构差异并不显著,表现有三:其一,贡献地方级税收收入第一序位的都是专享的地方税税种的营业税(占比均为30%左右);其二,贡献率位居第二序位的都是属于共享税的国内增值税,就增值税占比而言,民族地区低于全国地方;其三,贡献率排序前三的税种之和基本都是60%左右,其他11个税种贡献率之和是40%左右,且民族地区除2015年的耕地占用税跃居第三外(企业所得税位居第四),其企业所得税是贡献率位居第三的税种,与全国地方相同。

2016年5月,我国全面推开“营改增”试点,并调整中央与地方增值税收入划分方案。^②在“营改增”过渡年份,数据统计中仍有部分“营业税”,但其税额因部分改为“增值税”已经明显减少,增值税的贡献率已经跃居第一位,留存的营业税的贡献率下降到第二位。

全面“营改增”的后续两年(即2017年和2018年),全国地方的地方税体系内部结构呈现较为稳定的状态。属于共享税的国内增值税(占比40%以上)和企业所得税(占比17%以上)分别位居第一位和第二位;位居第三位和第四位的是属于专享税的地方税税种的契税和土地增值税,均占比为7%以上;位居第五位和第六位的分别是个人所得税(7%左右)和城市维护建设税(6%以上);序位前八的所有税种收入之和占比90%以上。而民族地区地方税体系内部结构税种序位变动明显,主要体现为耕地占用税占比的幅度变化很大,导致其地方税收体系内部结构呈现短期不稳定状态,且与全国地方内部结构税种种类的差异显著,表现有三:其一,尽管属于共享税的国内增值税(占比40%以上)仍位居第一位,但是位居第二位的企业所得税(占比10%左右)远低于全国地方平均水平;其二,位居第三位的是资源税占比为9%左右,且排序第四位的税种2017年是耕地占用税(占比6.5%),而2018年是城市维护建设税(占比6.23%),2018年耕地占用税下降为序八;其三,民族地区的契税与土地增值税的序位没有进入前五(不包括第五),序位前八的所有税种收入之和占比不到90%。具体数据见表3。

2. “营改增”后,民族地区与全国地方在主体税种^③传统选择上呈现显著差异。主体税种选择的传统原则包括:(1)税基广泛、税源充足,具有较大的税收收入规模;(2)税基具有非流动性,税收收入稳定;(3)地方受益,提供地方公共产品。^④显然“营改增”前期,民族地区与其他地区基本相同,属于地方税的营业税一直是全国各地方的主体税种,占地方级税收收入的30%左右。但是“营改增”后,全国各地方面面临的共同问题是主体税种缺失。由表3的现有数据分析,就同时满足传统三原则的税种而言,民族地区与全国地方呈现显著差异,因为增值税和企业所得税的税基具有流动性,所以后续序位的税种成为备选。2017年和2018年的数据说明,全国地方的主体税种应该是“契税”或“土地增值税”,而民族地区的主体税种是“资源税”,尽管资源税不属于纯粹的地方税,但是属于按税目分享的收入归属地方的税种。自2010年资源税在新疆改革试点,资源税确实对民族地区税收收入增加效应较为明显。属于地方税

① 归属地方级税收收入的各税种收入与地方级税收收入的比值构成地方税体系内部结构,总和为100%。

② 参见《关于印发全面推开营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案的通知》(国发[2016]26号),中央政府分享50%,地方政府分享50%。

③ 主体税种是指在地方级税收收入体系,即地方税体系内部具有主体地位的税种,与多数文献中“地方主体税种”相同,这里不加区分。

④ 参见李华:《地方税的内涵与我国地方税体系改革路径》,《财政研究》2018年第7期。

税种的耕地占用税(2017 年序四)具有一次性征收的特点,不能每年稳定保障地方税收;城市维护建设税(2018 年序四)又是按增值税和消费税税额的一定比例征收的,专用于城市维护建设,属于特定目的税,不能广泛提供地方公共产品。因此,“营改增”后,依据传统原则重新选择地方主体税种,民族地区与其他地区显然呈现显著差异。

表 3 民族地区与全国地方的地方税体系内重要税种贡献率及序位 单位%

年		序一	序二	序三	序四	序五	序六	序七	序八
2018	全国地方	增值税 40.52	企业所得税 17.22	契 税 7.54	土地增值税 7.43	个人所得税 7.30	城建税 6.16	房产税 3.80	城地使用税 3.14
2018	民族地区	增值税 41.23	企业所得税 11.94	资源税 9.21	城建税 6.23	个人所得税 5.88	契 税 5.57	城地使用税 4.40	耕地占用税 4.07
2017	全国地方	增值税 41.08	企业所得税 17.03	土地增值税 7.15	契 税 7.15	个人所得税 6.97	城建税 6.12	房产税 3.79	城地使用税 3.44
2017	民族地区	增值税 42.27	企业所得税 10.91	资源税 8.43	耕地占用税 6.50	城建税 6.07	个人所得税 5.56	契 税 4.99	城地使用税 4.57
2016	全国地方	增值税 29.00	营业税 15.72	企业所得税 15.67	契 税 6.65	土地增值税 6.51	个人所得税 6.24	城建税 6.00	城地使用税 3.49
2016	民族地区	增值税 27.29	营业税 13.60	耕地占用税 12.44	企业所得税 9.48	资源税 5.56	城地使用税 5.48	城建税 5.46	契 税 5.23
2015	全国地方	营业税 30.58	增值税 16.14	企业所得税 15.15	契 税 6.22	土地增值税 6.12	城建税 5.92	个人所得税 5.50	城地使用税 3.42
2015	民族地区	营业税 29.37	增值税 14.07	耕地占用税 13.27	企业所得税 9.54	资源税 5.73	城建税 5.47	契 税 4.78	个人所得税 4.28
2010	全国地方	营业税 33.65	增值税 15.89	企业所得税 15.44	契 税 7.54	个人所得税 5.92	城建税 5.31	土地增值税 3.91	城地使用税 3.07
2010	民族地区	营业税 35.66	增值税 16.85	企业所得税 11.80	城建税 6.26	个人所得税 5.40	契 税 5.03	资源税 4.25	城地使用税 3.68
2005	全国地方	营业税 33.86	增值税 21.83	企业所得税 14.40	个人所得税 6.92	城建税 6.53	契 税 6.07	房产税 3.60	印花税 1.33
2005	民族地区	营业税 36.72	增值税 24.03	企业所得税 8.36	城建税 7.57	个人所得税 6.26	房产税 3.85	契 税 3.71	资源税 2.59
2000	全国地方	营业税 28.88	增值税 20.25	企业所得税 17.62	个人所得税 9.06	城建税 6.20	房产税 3.72	农业税 2.94	契 税 2.33
2000	民族地区	营业税 28.47	增值税 19.62	企业所得税 12.79	个人所得税 8.94	城建税 6.27	农业税 5.34	房产税 4.60	农业特产税 4.12

注:(1)为表简洁,这里的国内增值税简称“增值税”;城市维护建设税简称“城建税”;城镇土地使用税简称“城地使用税”;因共享税种有 6 个,为地方税税种在本表中出现,选取前八序位的税种。(2)自 2011 年到

2014年,民族地区耕地占用税占比分别为2.94%、6.21%(序四)、6.77%(序四)、10.30%(序四),前三位的分别是营业税、国内增值税与企业所得税没有变化。

数据来源:根据2001年至2019年《中国统计年鉴》中的原始数据计算得出。

三、民族地区地方税体系差别化构建的设想与建议

在“税法统一、税负公平、调节有度”的税收制度改革目标下,民族地区完善地方税体系构建,是依据资源禀赋、产业优势和地方受益进行最优选择和税收努力的结果,必然与其他地区的地方税体系构建有显著差异。

(一) 税收法定:拓展地方税权下民族地区地方税体系的差别选择

1. 充分授予各地方新开征“特色地方税”的税收立法权。进一步修正《立法法》(2015年修正)中税收立法的相关内容,分为授权地方立法和完善地方立法两部分。关于授权地方立法,建议对《立法法》第八条“下列事项只能制定法律”之“(六)税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”进行细化,把“税种”分为“全国统一税种”和“特色地方税税种”,并补充“充分授权省级(人大)具有新开征特色地方税税种的税收立法权”;关于完善地方立法,建议在《立法法》第七十二条中补充“经授权有新开征特色地方税税种的税收立法权”等内容,以激励各地方积极探寻与本地特色优势产业发展相关的新地方税税种。建议民族地区拓展以下的特色地方税税源和开征新地方税税种:(1)在“行为税”类中开征特色地方税。在民族地区独具特色的民族文化产业、民族旅游产业、(旅游中的)娱乐产业等产业中,可针对相关产业的服务对象(如观赏、体验的游客等)的特色消费行为,^①开拓地方税新税种。(2)依据保护可耗竭特色资源的原则,比照现有“资源税”类的税种或税目,开征地方特色资源税税种,如西藏可新开征“藏药材资源税”、宁夏可新开征“沙漠占用税”等。(3)鼓励各地方“清费立税”,通过省级(人大)税收立法,将适宜改为“税”的“地方政府性收费”变为“税”,如处于全国生态屏障地位的部分民族地区,可将因破坏生态环境而发生的“地方政府惩罚性收费”改为“(地方特色)环境保护税”,将“地方政府界定性收费”改为“(地方特色)资源租金税”或“(地方特色)资源超额利润税”。^②

2. 分类扩大各地方现有“统一地方税”的税率选择权。税率是影响并决定政府税收与纳税人税负之间的最重要因素之一,赋予各地方对现有“统一地方税”的税率选择权,有利于各地方自主选择吸引投资、发展经济的合意的税率。我国现行《税法》主要采用的定额税率、比例税率和累进税率三种形式,其中采用定额税率的税种,如城镇土地使用税、耕地占用税和车船税,^③均由各省、自治区、直辖市政府按照本地区的实际情况,在税法规定的幅度税额内选择具体适

① 目前消费税属于中央税。如未来消费税未下放为地方税,那么地方可以开征特色地方(消费)税、特色地方(行为)税。

② 惩罚性收费是指行政主体运用经济手段消除“负外部效应”,制止某些有害社会的行为而收取的费用;界定性收费是指行政主体为界定公民、法人的合法权益及各种公共资源产权所收取的费用。参见李克强主编:《财政学》,中国社会科学出版社2013年版,第391页。

③ 中央统一规定单位幅度税额,各地区适用税额由省级政府在规定幅度内核定;城镇土地使用税征收标准为大城市1.5—30元/平方米,中城市1.2—24元/平方米,小城市0.9—18元/平方米,县城、建制镇、工矿区0.6—12元/平方米;耕地占用税以实际占用耕地面积为计税依据;车船税对征税的车船规定单位固定税额幅度。

用税率,即已经赋予各地方税率选择权;而各地方仅对部分采用比例税率的税种(如契税的税率3%—5%)具有税率选择权。因此,继续扩大各地方对其他统一地方税的税率选择权十分重要,具体考虑如下:(1)把适宜设置幅度税率的单一比例税率的地方税改为在一定范围内的幅度比例税率,各地方自行选择具体适用税率,如现有房产税。^①(2)实行累进税率的地方税的税率仍然可以适度扩大税率选择权,如现行的土地增值税是按照四级超额累进税率(按照增值额与扣除项目金额的比例)征收,可以考虑四级的每一级对应的是幅度税率,而非单一固定数值税率。(3)未来进行改革的地方税在税率设计上均可以考虑税率选择区间,即幅度税率,而非单一固定数值税率,如未来的“房地产税改革与立法”中税率可以考虑超额累进幅度税率;^②未来《消费税法》的修正,^③按照党中央、国务院决策部署,将部分条件成熟的中央税种作为地方收入,同样要考虑幅度税率设计。^④在统一税法框架下,民族地区自主选择适合本地区的具体适用税率,必然与其他地区不尽相同,甚至差别很大。

3. 适度赋予各地方对共享税归属地方部分的收益调整权。就共享税归属地方的部分,中央赋予各地方的收益调整权体现在“地方有权税收减免”和“地方自主选择具体适用税率”两方面。

关于地方有权税收减免方面包括:(1)按税率分享的个人所得税(40%归地方)。建议修订与完善《个人所得税法》,赋予各地方有部分收益调整权,主要是对鼓励创新性劳动和照顾艰苦性劳动的个人所得税进行减免等,并强调民族地区(典型如西藏)的税收减免幅度相比其他地区要略大些。(2)兼有按纳税人分享与按税率分享的企业所得税,除各银行总行及海洋石油天然气企业的企业所得税外,40%的企业所得税归属地方收入。^⑤建议修订与完善《企业所得税法》,赋予各地方就企业所得税归属地方的部分有收益调整权,同时强调民族地区的企业及各地方的民族用品与贸易企业的企业所得税就归属地方的部分减免幅度更大些,即民族地区相比其他地区具有略大的企业所得税收入调整权。实际上,在未来修正的相关税法中强调民族地区相对较大的相关税收减免幅度,能够实现中央支持民族地区税收政策的法律化。

关于地方自主选择具体适用税率方面包括:(1)按税目分享,归属地方的部分包括(除海洋石油外征收的)资源税和(除证券交易外征收的)印花税,比照新《资源税法》(2019年修正),建议修订与完善《印花税法》,将单一固定数值的定额税率改为幅度定额税率,如税目为“权利、许可证照”类“按件贴花5元”改为“按件贴花5元至50元”,各地方自主选择具体适用税率。(2)按纳税人分享,如城市维护建设税(除总公司等集中缴纳外)归属地方收入,已经实行地区差别税率的(如市区税率7%、县城建制镇税率5%、其他税率1%),建议把单一比例数值税率改为幅度比例税率,各地方自主选择具体适用税率。^⑥总之,就共享税归属地方的部分,各地方有权

① 我国现行房产税采用的是比例税率,分为从价计征与从租计征两种形式:一种是按照房产原值一次减除10%—30%后的余值计征,税率为1.2%;另一种是按房产出租的租金收入计征的,税率为12%。自2008年3月1日起,对个人出租住房,不区分用途,按4%的税率征收房产税。参见中国注册会计师协会:《税法》,中国财政经济出版社2020年版,第477页。

② 参见何杨、林子琨:《基于公共服务均等化目标的房地产税税率研究》,《税务研究》2018年第5期;郭哲、费茂清、石坚:《中国房地产税改革中的税率选择——基于公平视角》,《税务研究》2019年第4期。

③ 参见国务院:《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》(国发[2019]21号)。

④ 按照健全地方税体系改革要求,在征管可控的前提下,将部分在生产(进口)环节征收的现行消费税品目逐步后移至批发或零售环节征收,拓展地方收入来源,引导地方改善消费环境。

⑤ 各银行总行及海洋石油天然气企业缴纳的部分归中央收入,其余部分中央与地方分享比为6:4。

⑥ 城市维护建设税是属于一种附加税,要专款专用;总公司包括中国铁路总公司、各银行总行、各保险总公司等。参见梁俊妍主编:《税法》,中国人民大学出版社2016年版,第240—241页。

自主选择具体适用税率,即赋予地方收益调整权。

(二)规范透明:智能征管下民族地区地方税体系的差别运行

1. 拓展“金税工程”覆盖业务与征管功能,实现各地方差别构建地方税体系。目前互联网与人工智能技术正广泛应用到税收征管系统中,我国的“金税工程”(中国税收征管信息系统, China Taxation Administration Information System, CTAIS)始建于1994年,至今已在“三期”基础上不断进行技术升级和功能整合,为地方实现依法治税、透明监管及监控考核等提供了有效机制。为保障各地方,包括差异显著的民族地区地方税体系高效运行,要创新税收征管体系。首先,要在“金税工程”顶层设计上拓展地方税权的相应子系统(或模块),并保障其与现存各子系统(或模块)兼容,避免割裂;其次,在具体设计新增业务时,不仅要考虑信息技术与财税专业的融合,还要考虑与现有业务的协调配合,在征收管理子系统(或模块)中添加新开征的特色地方税税种的相应程序设置,并周全考虑共性和特性设计,保障各地方拓宽的特色地方税税种的业务全覆盖和功能全实现,尤其要考虑到民族地区征管系统与其他地区在细节方面有差异的程序设置;再次,进一步完善“金税工程”全方位涉税信息的数据质量与数据挖掘,在保护纳税人权利的前提下,促进相关稽查和监管工作的便捷高效。

2. 同步提升税收征管能力系统,支撑民族地区地方税体系差别运行。为同步提升民族地区税收征管的能力系统,不仅需要税收征管信息系统不断同步升级,更需要以征管组织能力为主线的实力构建。无论是“硬实力”方面,还是“软实力”方面,民族地区都需要国家大力度的投入和支持。一方面,为实现民族地区税收征管系统智能化同步发展,必须加大信息化基础设施建设,包括软硬件设施设备投入,加快应用网络化环境建设、数据信息安全防护及标配电子税务平台的升级;另一方面,要积极创造条件,让民族地区税收征管专业人员能够及时得到“恰适性”的信息技术培训和财税业务培训,在完成税务局发布的《税收征管业务规程》的征管操作的同时,要保证高层次税收人才能够利用税收数据进行深层次分析,进行创新税源管理、防控税收风险和现代化税收治理的相关研究。

(三)包容特性:相机抉择下民族地区主体税种的差别培育

1. 转变观念,动态多主体选择现有地方主体税种。在现代财政制度构建阶段,地方税体系构建同为一个动态变化的过程。地方主体税种的选择一般与区域产业发展战略和地方税收治理有重要关系。随着人工智能时代的来临,基于各地方产业发展比较优势,在最优规划的税收治理基础上,各地方的地方税体系内税种收入规模和结构的变化会有所差异。在中央统一税收立法权的前提下,专享的地方税和共享税中归属地方的部分,就省级主要税权(行政管理权、收入支配权)而言基本相同。因此,要转变观念,充分意识到地方主体税种的选择不应仅限于纯粹的地方税和单一主体税种。只要在一系列地方级税收中具有主要支撑作用的税种,包括税收划分明显倾向于地方的央地共享税^①税种,均可选择为地方主体税种,而且可以选择多主体(如三个地方主体税种)。

就单一地方主体税种选择而言,对财政收入贡献最大的,目前序位第一的是国内增值税,央地税收初次分配是均等分配,并且在我国进行中央对地方的“两税返还”(消费税和增值税)的二次分配后,相当于地方获得国内增值税的份额更多。显然,在地方税体系构建的动态变化期间,以国内增值税临时承担地方主体税种也并无不妥。如果强调地方主体税种不应具有税

^① 参见刘琳、刘明霞:《地方主体税种如何设计》,《财经国家周刊》2015年第24期。

基流动性,那么目前民族地区主体税种完全可以选择按税目分享的资源税,与其他地区选择契税或土地增值税有所差异。就多主体地方主体税种选择而言,在民族地区就税收让利与做大税基之间权衡后,现在序位排在第二位的企业所得税未来仍然可以排在前列时,完全可以承担地方主体税种的使命,转变共享税收入划分必须明显倾向于地方这一传统观念。^① 总之,在地方税体系相对稳定之前,地方主体税种选择因素和个数没有定论,动态多主体选择地方主体税种乃是与时俱进的做法。

2. 长远规划,逐渐培育有潜力的地方主体税种。就未来地方主体税种选择问题的研究,众多学者聚焦在财产税类中“房地产税”^②的改革上,与现有“房产税”^③税种相关,这取决于未来房地产税立法的具体内容与实施。另外,近些年,中央为支持地方大规模减税降费和培育壮大地方税税源,将部分条件成熟的中央税种作为地方收入,如逐步下放中央专享消费税的税收收益权,后移消费税征收环节并稳步下划地方。^④ 但是,未来消费税能否承担各地方主体税种这一重任,仍具有不确定性。尤其对民族地区而言,征收环节是生产环节还是消费环节,确实要影响归属民族地区获得的消费税收入,即应税消费品在生产环节征税(多数在民族地区),还是在零售环节征税(主要在发达地区),影响到各地方的财政利益及其平衡程度,都要视未来《消费税法》修正后的税收收益权归属而定。因此,要建立包容性的现代财政制度,不断调整完善地方税税制,依据各地方自身资源禀赋和产业发展优势,逐渐培育本地区有潜力的税种,尊重他们的自主选择 and 差别选择。民族地区则应充分发挥财政自治权和自主权,不忽视、不放过任何有潜力的税类中的任何税种,着眼于长期的差别化,培育本地区主体税种。

四、总 结

积极稳妥推进地方税体系改革,是深化财政制度供给侧结构性改革的重要举措。民族地区地方税体系的差别化构建,既有利于激发民族地区的税收治理动力,又有利于激励民族地区的税收征管努力,进而稳步提升民族地区的税收治理能力。因此,民族地区要用足用活税收在筹集财政收入、纠正外部性、促进公平收入分配等多方面的功能。围绕优化民族地区税制结构,深化税收制度改革,竭力培育民族地区地方税源,既有利于实现大规模减税降费,又有利于实现财政可持续发展,保障民族地区公共产品(服务)的高质量供给。基于税收法定、规范透明和包容特性的民族地区地方税体系差别化构建,目的就在于实现民族地区税收治理的法治化、民主化、规范化、阳光化、数字化、智能化和专业化,同时也是推进民族地区现代财政制度构建、加速推进财政治理现代化的现实需要。

〔责任编辑 马 骅〕

① 至于企业所得税这一共享税,中央与地方分配比例为60:40,相比中央就这一税种收入而言,地方没有获得更多企业所得税收入,尽管有企业所得税返还(目前返还数量很少),地方为此努力,贡献中央的收入更多。另外,相比增值税具有转嫁性,不增加企业负担而言,企业所得税不能转嫁,从减轻企业税负,为本地招商引资角度,归属地方收入部分的企业所得税优惠最有吸引力。

② 对工商业房地产和个人住房按照评估值征收房地产税,2011年在重庆和上海两市进行房地产税改革试点。

③ 现行房产税的基本规范是1986年国务院颁布的《中华人民共和国房产税暂行条例》。

④ 参见国务院:《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》(国发[2019]21号)。