

GOUJIAN YOU LIYU KEXUE FAZHAN DE
SHUI SHOU ZHI DU
YAN JIU

构建有利于科学发展的 税收制度研究

马衍伟◎著



人民出版社

GOUJIAN YOU LIYU KEXUE FAZHAN DE
SHUISHOU ZHIDU
YANJIU

构建有利于科学发展的 税收制度研究

马衍伟◎著



人民教育出版社

目 录

第一章 导 论	1
第一节 选题背景和研究意义 / 2	
第二节 国内外研究观点综述 / 7	
第三节 主要内容和结构安排 / 34	
第四节 学术价值与应用价值 / 39	
第二章 十年来我国税制改革的主要措施、成效与经验	41
第一节 十年来我国税制改革的措施 / 41	
第二节 十年来我国税制改革的成效 / 52	
第三节 十年来我国税制改革的经验 / 57	
第三章 构建有利于科学发展的税收制度的必要性	66
第一节 深入贯彻落实科学发展观的内在要求 / 66	
第二节 建设社会主义和谐社会的必然选择 / 71	
第三节 加快转变经济发展方式的最根本保障 / 77	
第四节 破除税收体制机制性弊端的迫切需要 / 84	
第四章 有利于科学发展的税收制度需要理论创新	103
第一节 判定税收制度优与劣的理论标准 / 103	
第二节 国内关于税制改革理论的探索及评价 / 108	
第三节 科学发展观——中国税制改革的理论基石 / 114	
第四节 以科学发展观为指导推动税收理论创新 / 119	

第五章 构建有利于科学发展的税收制度需加强顶层设计	143
第一节 怎样看待税收制度的顶层设计问题 /	143
第二节 从中国特色社会主义总布局出发设计税收制度 /	154
第三节 有利于科学发展的税收制度的总体思路 /	160
第四节 有利于科学发展的税收制度的具体措施 /	175
第五节 有利于科学发展的税收制度的配套设计 /	201
第六节 有利于科学发展的税收制度的实施战略 /	204
第六章 紧扣科学发展主题推进税收政策创新	211
第一节 十年来我国推进税收政策创新的探索实践 /	211
第二节 十年来我国推进税收政策创新的主要特点 /	232
第三节 以科学发展为主题推进税收政策创新的思路 /	242
第四节 结构性减税——中国的理论创新和实践探索 /	254
第五节 推动商业健康保险发展的税收政策创新 /	261
第七章 以科学发展为主题推进税收管理创新	272
第一节 积极推进税收管理理论创新 /	272
第二节 加快推进税收管理体制创新 /	279
第三节 稳步推进税收管理组织创新 /	282
第四节 继续推进税收征收管理创新 /	291
第五节 全力推进税收管理手段创新 /	296
参考文献	309

第一章 导 论

征税权是最大的权力，是整个国家建筑之根基。它对一个国家的存在和繁荣的重要性，就像我们人类呼吸的空气一样。它不仅仅是毁灭的力量，也是保持活力的力量。

——〔美〕尼科尔·V. 艾姆斯

我国唐代著名财政改革家杨炎说：“财赋者，邦国之本，如生人之喉命，天下治乱轻重系焉”。作为国家进行宏观调控、市场监管、公共服务和社会管理的治理工具，税收是国家昌盛、民族复兴和人民幸福的基石，已经渗透到我们经济社会的每一个毛孔，牵动着千家万户甚至每一位纳税人的神经，事关国家安危、社会治乱和人民祸福。党的十七大报告明确提出，必须以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导，深入贯彻落实科学发展观，把科学发展观贯彻落实到经济社会发展的各个方面；党的十八大报告进一步把科学发展观列入党的指导思想，赋予其全新的历史地位，使之成为指导党和国家全部工作的强大思想武器。税收工作作为党和国家工作的一个重要组成部分，也必须以科学发展观为统领，全面体现科学发展观的核心思想和内在要求，切实把科学发展观贯穿于税收工作的全过程、落实到税收工作的各个环节。问题是如何才能把科学发展观转化为完善的税收体制机制，不断扫除推动科学发展的税收制度障碍，积极构建有利于科学发展的税收制度，这是我国税收理论研究和实际工作所面临的一项重大而紧迫的任务。

本书以党的十七大报告提出的实行有利于科学发展的财税制度为研究目标，以构建有利于科学发展的税收制度为着眼点，围绕贯彻科学发展观与税制改革顶层设计这个中心，既分析了贯彻落实科学发展观给税收制度的制定带来的挑战和使命，也研究了有利于科学发展的税收制度的一系列理论问题，

并提出了一些针对性的改革措施和政策建议。这项研究成果有助于正确认识近年来我国税制改革的主要举措,深刻揭示推进税制改革所获得的成功经验,充分认识构建有利于科学发展的税收制度的必要性和可行性,为进一步深化税制改革工作理清了思路、明辨了是非;有助于突破现阶段国内税制改革理论研究的思维定势,拓展中国特色社会主义税收的研究领域和视野,提出有利于科学发展的税收制度的理论判定标准,丰富中国特色社会主义税收的理论体系;有助于倡导和确立科学的思维方式和正确的价值取向,深入贯彻落实科学发展观,建立起与科学发展观要求相适应的税收制度体系、税收政策体系和税收管理体系,为人的自由全面发展提供切实可行的基础性的税收制度保障。

第一节 选题背景和研究意义

近十年来,在1994年税制改革的基础上,我国对税制进行了重大调整和完善,进一步完善了适应社会主义市场经济体制的税收制度框架,初步形成了有利于科学发展的税收环境。但总体来看,现行税收制度同完善中国特色社会主义制度和中国特色社会主义理论的使命还有很大距离,与实现全面建成小康社会的目标和加快转变经济发展方式的要求还有很大差距。特别是当前和今后一个时期,我国经济社会发展中长期矛盾与短期问题相互交织、结构性因素与周期性因素相互作用、外部挑战与国内困难相互叠加,改革和完善税制的任务依然十分繁重。在这种背景之下,研究和形成有利于科学发展的税收制度,具有非常重要的理论和现实意义。

一、完善中国特色社会主义制度的新使命

一个国家从人均低收入向人均中等收入阶段迈进通常要靠红利,如人口红利等,但从人均中低收入向人均中高收入阶段迈进时,则要依靠改革和创新形成的“制度红利”。有人说,改革开放30年来,第一个10年靠“人口红利”,第二个10年靠国有企业“改革红利”,第三个10年靠开放,特别是靠加入世贸组织10年的“开放红利”。今后我国向人均中高收入阶段迈进要靠“制度红利”,这是因为我国从20世纪90年代开始已经走出商品短缺时

代、基本走出了资本短缺时代，而现在最短缺的是与科学发展观要求相适应的制度安排。税收制度是国家的基本制度，也是我国社会主义大厦的基石和支柱。1994 年的税制改革搭建了适应社会主义市场经济发展要求的税收制度框架，2003 年以来，按照实行有利于科学发展的财税制度的要求，经过不懈努力和探索，进一步健全和完善税收的制度框架和政策体系，这个制度体系与我国基本政治制度和基本经济制度相适应，集中体现了中国特色社会主义的特点和优势，是当代中国发展进步税收制度的保障。然而，任何制度都不是一成不变的，都有一个发展和完善的过程。我国税制总体框架上是好的，但也存在一些需要改革和完善的地方，需要按照中国特色社会主义制度的要求对现行税制进行改革创新，如何与我国经济体制、政治体制、文化体制、社会体制和生态体制建设协调配套，通过税收的表现和实现形式更好地保障国家根本政治制度、基本政治制度和基本经济制度的贯彻落实，更好地推动中国特色社会主义税收制度的自我完善和发展，更好地形成有利于经济发展方式转变的税收体制机制和利益导向，更好地推动中国特色社会主义向前发展，是研究和形成有利于科学发展的税收制度的一个新的历史使命。

二、创新中国特色社会主义理论的新课题

中国的一系列重大税收理论突破与税制改革实践紧密结合，并在社会各界已基本形成一致的看法。改革开放初期，我国重新认识了税收的本质、地位和作用，提出了税利分流的理论，彻底根除了“非税论”和“税收消亡论”的影响，为推动国营企业“利改税”和工商税制全面改革奠定了基础。1992 年以来，在建立和完善社会主义市场经济体制背景下，吸收和借鉴了市场经济国家的税收理论，对于 1994 年税制改革和 2003 年开始的新一轮税制改革有重要的指导意义。然而，时至今日，我国的税收学仍未能真正建构起科学完整的理论体系，有关税收专业学科建设和理论体系建构的文献微乎其微，至于系统研究社会主义税收理论体系之建设、阐述有中国特色的税收理论体系所应具有的内涵构架的文章，就更是凤毛麟角，特别是还没有形成与中国特色社会主义理论一脉相承的税收理论体系。科学发展观是中国特色社会主义理论体系的最新成果，是十六大以来党的理论创新成果的集中体现，是税收制度建设的强大思想武器。构建有利于科学发展的税收制度必须以科学发

展观为指导,坚持社会主义市场经济的改革方向,正确处理政府与市场的关系,从制度上保证市场在资源配置中的基础性作用,为市场主体和经济发展创造公平和相对宽松的税收环境。在当今时代,思想文化大交流大交融大交锋,意识形态领域多元多样多变,要站在中国特色社会主义理论创新的制高点上,以科学发展观为理论基石和思想武器,认识和解决税制改革发展中的热点和难点问题,厘清社会税收思潮,明辨税收理论是非。在学习借鉴人类文明成果的基础上,不断概括出中国新鲜经验的税收概念和范畴,逐步深化对税收发展和税制改革规律性的认识,用中国的理论研究和话语体系解读中国税收实践,指导中国的税制改革,不断升华中国特色社会主义税收实践成果,在多元中立主导、在多变中把方向、在多样中谋共识,为中国特色社会主义税收事业提供理论指导和智力支撑。

三、实现全面建成小康社会目标的新要求

“小康”一词源出《诗经》,但作为一种社会模式,最早在《礼记》中得到系统阐述,它相对于“大道行也,天下为公”的大同社会,是“大道既隐,天下为家”的理想社会的初级阶段。20世纪80年代,邓小平同志设计了现代化进程“三步走”战略蓝图,到20世纪末实现小康。党的十五大提出了建党一百年和新中国成立一百年的奋斗目标,对小康社会做了新的展望。党的十六大明确提出到2020年全面建设小康社会的目标和要求,在20世纪末基本实现小康的基础上,对更加全面、更高水平的小康社会作出了新的描绘和完善。党的十七大延续十六大主题,根据发展的新形势、取得的新成就,对全面建设小康社会目标做了进一步调整。十八大继往开来,在十六大、十七大全面建设小康社会阶段性目标超越预期的新形势下,顺应人民期盼,准确判断趋势,更加清晰、更高要求提出了到2020年全面建成小康社会的目标。这些目标要求,符合中国特色社会主义全面发展的内在要求,符合深化改革开放、加快转变经济发展方式攻坚时期的实践需要,也对做好新时期的税制改革提出了新的要求,必须以更大的政治勇气和智慧,不失时机深化税制,坚决破除一切妨碍科学发展的税收思想观念和税收体制机制弊端,构建系统完备、科学规范、运行有效的税收制度体系,最大限度激发社会活力、最大限度增加和谐因素、最大限度减少不和谐因素,更好地发挥税收在全面

建成小康社会中的职能作用，让公众普遍享有同质均等的发展权利、使经济增长过程更加公平、使经济增长成果能广泛惠及所有人。

四、加快转变经济发展方式的新任务

以科学发展为主题、以加快转变经济发展方式为主线，是关系我国发展全局的战略抉择。我国发展仍然具备难得的机遇和有利条件，经济社会发展基本面长期趋好，国内市场潜力巨大，社会生产力基础雄厚，科技创新能力增强，人力资源丰富，生产要素综合优势明显，社会主义市场经济体制机制不断完善。同时，也要清醒地看到，我国的发展仍面临不少风险和挑战，不平衡、不协调、不可持续问题依然突出，经济增长下行压力和产能相对过剩的矛盾有所加剧，企业生产经营成本上升和创新能力不足的问题并存，金融领域存在潜在风险，经济发展和资源环境的矛盾仍然突出。必须保持清醒头脑，增强忧患意识，深入分析问题背后的原因，采取有效举措加以解决。税收作为国家实施宏观调控的有力杠杆和重要工具，不仅调节经济总量，更能优化经济结构，是加快转变经济发展方式的重要推手，通过改革要形成有利于转变经济发展方式的税制基础，建立有利于加快经济结构调整的税收政策体系，发挥好制度的基础推动作用和政策的边际调节作用，既要促进需求结构优化、增强持续发展能力，也要推进区域协调发展、保障基本公共服务均等化；既要加快推进自主创新、提高经济发展质量和效益，也要促进产业结构调整、加快经济转型升级；既要推进节能减排和环境保护、提高可持续发展能力，也要调整国民收入分配格局，促进社会和谐稳定。但我国目前有利于加快转变经济发展方式的税收制度还没有完全形成，建立有利于科学发展的税收体制机制任重而道远，部分税收刺激消费需求的政策措施需要进一步加强，税收调节分配力度不够强，部分税种功能有待进一步发挥，促进节能减排的税收政策还存在一些不足，促进区域经济协调发展的税收观念有待转变，促进产业结构优化升级的税收政策效力有待提升，促进自主创新的税收支持政策还有待完善。必须适应国内外经济形势新变化，建立健全保障和促进科学发展的税收体制机制、推动科学发展的税收政策法规、体现科学发展要求的税收管理制度，加快形成新的经济发展方式，把推动发展的立足点转到提高质量和效益上来，着力激发各类市场主体发展新活力，着力增强创新

驱动发展新动力，着力构建现代产业发展新体系，着力培育开放型经济发展新优势，使经济发展更多依靠内需特别是消费需求拉动，更多依靠现代服务业和战略性新兴产业带动，更多依靠科技进步、劳动者素质提高、管理创新驱动，更多依靠节约资源和循环经济推动，更多依靠城乡区域发展协调互动，不断增强长期发展后劲。

五、维护我国发展权益的新需要

在经济全球化深入发展的时代，准确把握世界政治经济走势，是我国完善税收制度和制定税收政策的一条重要依据和成功经验。我国改革开放初期的税制改革是以建立涉外税收制度为突破口的。1980年9月10日，第五届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》。1981年12月13日，第五届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》。这三部法律解决了所得税方面的涉外课征问题，加上对中外合资企业、外国企业继续征收工商统一税和继续征收城市房地产税和车船使用牌照税，初步建立了一套比较完整、大体适用的涉外税收制度，适应了我国对外开放初期引进外资、技术和人才，开展对外经济技术合作的需要，对更好地吸引外商直接投资、促进外资经济的快速发展、加快改革开放步伐，发挥了重要作用。这三部涉外税收法规得到时任美国国务卿的塞勒斯·万斯先生的高度评价：“这几部法律体现了中国的对外开放政策，它们的及时颁布，使外国企业家增加了在华投资利益的可预见性，对投资者作出投资决策有极为重要的作用。”迄今为止，我国涉外税制历经三十多年的逐步合并、统一和改革，在遵循税收国际准则和国际惯例的前提下，探索形成了适应全球价值链分工低端环节的税收制度，正是这个税收制度的有效实施才成功实现了使中国从低收入水平向中等收入水平转型，使我国在经济全球化的进程中获取最大的经济利益，促进了中国的改革开放事业。当今和今后一个时期，随着经济全球化的深入发展，世界政治经济格局发生深刻变化，全球贸易投资环境总体更趋开放，跨国企业及其业务创新层出不穷，国际产业转移从加工制造环节向产业链两端延伸，为我国延伸产业链条、优化要素配置带来机遇的同时，加剧了我国与发展中国家传统劳动密集型产业的竞争，拉开了与发达国家在技术

和资本密集型产业的正面竞争。适应国际产业竞争优势由低端向高端转变,如何通过税制结构的转化和提升,全球价值链分工由低端向高端环节转化的包容性税制,不断增强税收引导国际资源合理配置的功能,提高税制国际竞争力,协调各国的税收政策,维护国家税收权益,更好地推动对外开放进程。与此同时,随着国际金融危机的持续发酵,发达国家主权债务陷阱危机四伏,国际金融和商品市场动荡不安,全球投资保护主义急剧升温,国际贸易摩擦及各种技术性壁垒进入高发期,^①“走出去”境外投资安全风险日益加剧,发达国家通过所谓的“机票税”、“银行税”、“碳关税”以及“托宾税”等议题对我国税制提出了新的挑战,而以信息技术为支撑的国际避税港、电子商务、外地移民等对我国税制提出了新的课题,税制结构安排在促进扩大对外开放中的作用有待进一步增强,进一步深化税制改革,优化税制结构,加强国际税收协调与合作,对于统筹国内国际两个大局,把握好我国在全球经济分工中的新定位,积极创造参与国际合作和竞争的新优势具有重要意义,主动参与国际经济贸易治理结构的调整,充分考虑不同发展水平贸易伙伴的利益,提升我国对国际市场的影响力和制定国际经贸规则的话语权,努力将外部环境变化的不利影响降至最低限度。

第二节 国内外研究观点综述

一、国外研究观点综述

美国长期经济趋势研究所所长迈克尔·赫德森教授认为,历史上,金融寡头、军阀占领者、盗贼和犯罪家族的目标都是使他们的财富世袭化,取消房产税,同时免除他们的财产税和个人所得税,废除对他们的公共权利,并减少他们的负债。其结果就是通过将他们的经济权利转变为政治权利和特权而成为世袭的贵族,同时将经济紧缩转嫁到雇员和中产阶级头上。而且由于欧洲和美国生活水平的下降,中国也受到了指责。中国为自己最好的辩护是

^① 中国是贸易保护主义的最大受害者。2008年国际金融危机爆发以来,全球40%的贸易保护主义措施针对中国。随着中国出口产业从劳动密集型产业向新兴产业升级,国外对中国新兴产业出口的限制明显增多。2012年前三季度,中国出口产品遭遇国外贸易救济调查涉案金额达243亿美元,增长7倍多。太阳能光伏电池在多个海外市场遭遇贸易摩擦,出口严重受阻。

要解释西方经济的失误所在，甚或帮助他们解决他们自身的问题。西方国家正在陷入无法使其金融体系、税收理念和财产关系从属于有形资本投资、经济增长和生活水平提高需求的困境。考察其经济走向，可以有助于我们分析评价从 13 世纪到 20 世纪中期西方文明的改革尝试为何失败、相反在中国却获得了巨大成功。由于西方国家被债务缩减和经济紧缩所压垮，金融家和食利者阶层都试图通过支持认为经济紧缩是由那些还没有被压垮的国家的债务缩减和实行累退税收政策引起的政治家，来寻求对他们掠夺行为的保护，而被指责的这些国家中首当其冲的是中国。他们的策略是煽动公众对这些外国人持敌对态度，而不是通过投票改革国内的金融和税收体系。中国不仅必须抵御西方国家的金融侵犯，还必须防止国内对新自由主义实行的经济和税收政策的效仿——新近崛起的雄心勃勃的权力阶层试图复制导致西方国家衰落的发展路径。如果中国重蹈西方国家经济体系的金融化经历，那么它将要容忍金融和其他联合的食利阶层的利益战胜国内经济力量，并动摇原有的政治意识形态，使国内的反对力量无力抗争，就像新自由主义在美国和欧洲的做法那样。到目前为止，中国已经取得的举世瞩目的成就反映出它已成功地化解了这一难题。未来 30 年对中国的挑战是，如何继续解决好随着财富的日益增长（及集中），食利阶层会试图将手中的经济权利转变成政治权利，并将他们应该承担的赋税转嫁到劳动者身上的问题。吸取财富比创造财富容易，更轻易获取财富的做法是通过确立财产权获得经济租金，并使这些收入免于社会责任和税收，以及通过获得银行和其他部门的经济特权来汲取经济剩余，如利息、金融收费和资产价格的上涨，增加比活劳动力大得多的财富拥有权。防止金融分极化和不稳定的金融、保险、房地产业的过度增长，阻止这种债务扩散现象出现的一个手段是不允许通过利息支出进行减税。这将鼓励权益投资而不是负债融资。最重要的是，政府应该对土地价格收入的“免费午餐”征税，它反映在公共投资和整体水平上的繁荣，而不是地主的资本投资。对在私营部门由土地和自然资源垄断产生的经济租金征税。大部分的场地价值是由社区的基础设施支出和总体水平的繁荣程度决定的。财产所有者只进行了建筑和资本的改进，而不是场地投资。而场地的租金价值并未被征税，所以“不需要”向银行提供担保。这就造成只有财产所有者担负了债

务，并使政府向劳动者和产业征税。公共部门应该通过租金税获得公共的“外部性费用”，而且政府应该向私营部门收取由污染带来的经济成本和用于环境稳定和更新的费用。中国是资本外逃的主要目的国，它承担着这些资本将循着新自由主义的路径，在获得足够的政治影响后扭曲中国的税收体系和公共开支的内在风险，这是华盛顿共识对第三世界国家和苏联的做法。^①

美国华盛顿世界观察研究所所长克里斯多夫·弗拉文认为，为资助再生能源发展，政府应当建立额外的能源效益与再生能源基金，通过利用特别基金作为标志，以增加对节能产业的支持，还有其他手段像能源效益税、再生能源超额费以及化石燃料“特别消费税”（本质上是一种对化石燃料消费的碳排放课税）。同时应该对整个能源工业以及再生能源业进行价格与税收结构的改革，以体现各自的全部环境成本。^②

澳大利亚莫纳什大学税法政策研究所瑞克·克瑞沃教授认为，中国目前实行的间接税制度比半个世纪前市场经济国家转向增值税制度之前所实行的制度更加具有扭曲性、效率更低。混合税收制度会导致不同市场地点的严重扭曲，在税收制度中对于“货物”和“服务”所进行的人为区分更加导致了不同经济行为的扭曲。这一区分在旧有的社会主义经济制度下还可以承受，在这种经济制度下，服务在经济中的作用相对较小。但是在现代市场制度或者社会主义市场经济下，这种区分就无法承受了，在这种制度下，货物和服务已经混合在一起，很大比例的销售都是既包括服务，也包括有形的货物。经营者可以很容易地在货物和服务之间转移价格，从而最大限度地减轻自己的税收负担，但是这种转移会导致生产链条的无效率。不仅如此，目前中国的很多税法都采取与一般法律类似的模式来起草和制定，即一般性的关键问题由法律规定，具体问题则留待实施细则和行政规则来规定。尽管这种制度能够保证一般法律运行顺利，例如合同法或者侵权法，但是在税法中却可能导致问题。税法适用于复杂的交易，法律形式的弹性意味着一个经济交易可

① [美] 迈克尔·赫德森：《中国未来 30 年》，载吴敬琏、俞可平等著：《中国未来 30 年》，中央编译出版社 2010 年版，第 3—30 页。

② [美] 克里斯多夫·弗拉文：《清洁能源：中国经济更绿更强大的发动机》，载吴敬琏、俞可平等著：《中国未来 30 年》，中央编译出版社 2010 年版，第 185—193 页。

以采取相当广泛的法律形式。增值法规就是一个典型的例子，这部法律已经被国家税务总局的超过 2000 个通知所“修改”，但是所有这些政策都不是由制定该法律的主体直接发布的。^①

印度安永会计师事务所合伙人萨特亚·波德认为，中国作为世界上发展最快的经济体，一直存在由于产品、服务消费和投资的过度需求所造成的通货膨胀的潜在条件。政府不得不采取宏观政策来控制需求。在这种情况下，中国间接税制的“非中立性”特征的害处可能不像其他经济体那么明显。中国正处在决定未来间接税体制改革的十字路口上。中国间接税体制的改革有三个重要方面：税务体制的设计、税务征收和执行的监管措施，以及中央与省、直辖市、自治区政府的收入分享。他还认为，在采用综合增值税方面没有法律或是宪法上的障碍。在这种情况下，中国可以而且应该考虑一步到位的直接改革，比如设立一种综合性的产品服务税来代替原来的增值税和营业税。^②

普华永道会计师事务所全球间接税负责人伊娜·乐芸娜认为，实现政府财政收入目标以及企业和公众税收负担之间的平衡对于在增值税政策设计中合并经济、社会和政治目标提出了挑战。在这些因素之中，来自已经实行增值税的其他国家的成功经验可以带来有效的税收制度，以至于获得政府和纳税人之间的适当平衡。中国不能重复其他国家所犯过的错误，也就是不能“重蹈覆辙”。其他国家的增值税制度如何才能运作良好，如何不能运作良好的经验教训只能作为引导和参照。^③

德勤华永会计师事务所有限公司的研究报告指出，无论税法制度本身制定得如何完善，如果没有有效的征管作为保障，都无法实现立法的本意。今

① [澳大利亚] 瑞克·克瑞沃：《基于两种增值税模式的比较研究及中国增值税改革的蓝图建议》，载全国人大常委会预算工作委员会法案室编著：《中国增值税改革与立法比较研究文集》，中国时代经济出版社 2010 年版，第 166 页。

② [印] 萨特亚·波德：《基于加拿大和印度的增值税实践的比较研究及对中国的建议》，载全国人大常委会预算工作委员会法案室编著：《中国增值税改革与立法比较研究文集》，中国时代经济出版社 2010 年版，第 285—301 页。

③ [美] 伊娜·乐芸娜：《基于国际上典型增值税做法的比较研究及对中国的建议》，载全国人大常委会预算工作委员会法案室编著：《中国增值税改革与立法比较研究文集》，中国时代经济出版社 2010 年版，第 313—380 页。

天,中国增值税立法改革的时机已经成熟。如何建立一套完善的征收管理制度来保障新增值税法的顺利执行,是税务立法机关面临的一个重要挑战。^①

2001年诺贝尔经济学奖得主迈克尔·斯宾塞教授和世界银行驻华首席代表林重庚牵头组织30名国际专家团队,提交中央财经领导小组的研究报告提出:在市场经济中,财政体制(即政府征税能力和支出能力)是实现收入 and 机会再分配的最有效的工具之一。中国为建设和谐社会和促进经济繁荣,中国政府的财政规模需要扩大,因此,财政收入应该在近期提高到GDP的至少30%,这相当于美国目前的水平,低于大多数发达国家。在增加财政总收入的同时,中国还应该尝试调整税负分配。一个应优先考虑的议题是削减对劳动力征收的许多税费。其他有意义的变革还包括将增值税扩展到服务业,征收消费型而非生产型的增值税等。在中国员工的全部收入中,能真正到手的部分平均只占65%,其余属于政府征收的工薪类税收和各类社会保险缴费(医疗、工伤和失业保险等)。有研究估计,私人企业上缴的增值税超过利润的一半,给增长造成了巨大障碍。目前的财政体制对制造业和投资过于有利,消除这一扭曲将有助于经济的重新平衡,这在中国已获得广泛认同。中国还应该考虑对城市的行政层级制度进行改革,使规模不等的各个城市可以在平等的基础上开展竞争,在目前层级较高的城市在决策制定上有更大的自主权,掌握着更多的财政资源,还享有更靠近交通走廊和铁路等优势,为取代这种层级关系,每个城市,不论其规模大小,都应该在明确规定的若干领域内享有完全的自主权,所有的城镇都应该享有相同的税基,承担相同的支出责任。^②

世界银行的一份研究报告认为,自1994年财税改革和随后进行的一系列改革以来,中国在收入动员方面做得非常成功。但是,中国在提高税收机制的效率方面仍有很大潜力:提高对能源(碳)、水、自然资源和污染的税收,这将鼓励对资源的保护,同时改善环境、增加财政收入;进一步挖掘来自个人所得税的财政收入的潜力,中国来自个人所得税的收入刚刚超过GDP的

① 德勤华永会计师事务所有限公司:《中国增值税征管执法情况研究》,载全国人大常委会预算工作委员会法案室编著:《中国增值税改革与立法比较研究文集》,中国时代经济出版社2010年版,第64—100页。

② [美]迈克尔·斯宾塞等:《中国经济中长期发展和转型:国际视角的思考和建议》,中信出版社2011年版,第6—115页。

1%，而在高收入国家这个比例平均为 5.8%；提高征收机动车和停车位的税费以及拥堵费，这将使城市更宜居、生活效率更高、环境更好；征收房地产税有助于土地的更有效利用，抑制城市的无序扩张，同时降低地方政府对土地出让收入的依赖。另外，还可以赋予地方政府一定税收，增加其自有收入来源，可以考虑征收地方个人所得税，将其附加在中央个税税率之上，不过，现在国家对个税的最高边际税率已经高达 45%，进一步提高的空间不大，故改革现有的个税结构、削减最高边际税率可能对提高地方财政收入自主权也是非常重要的。^①

日本经济研究中心亚洲部主任研究员尾崎春生认为：自 1994 年实施分税制以后，中国建立了与日本的地方交付税交付金相似的制度，促进对贫困地区的资金转移。但是随着经济的持续高速增长，沿海与内陆地区的财政差异愈加显著，而财政转移只不过起到暂时阻止财政差异进一步扩大的作用，对于振兴地方财政并未发挥出太大作用。经济的高速增长使税收不断增加，现在政府财政环境更加宽松，所以对地方收入再分配制度的改革已经势在必行。与此同时，政府有必要进行税制改革，对低收入者进行减税政策，对高收入人群实施累进课税，并设立遗产税。^②

新加坡国立大学东亚研究所所长、中国政治社会问题与国际关系专家郑永年研究员认为：中国财富的流失远远超过正常水平，而且连人都走出去了。这个移民规模从世界经济史上看，也超过了正常现象。实际上，中国现行税收制度还是有利于富人的。这些投资移民跑到国外以后，生存环境并不好，不仅面临高额征税，而且看不出其资产有什么发展和扩大，更多的是纯粹消费。1994 体制已经实行了很多年，现在有必要进行再改革。1994 年分税制改革改变了邓小平南方谈话之后激进分权所造成的国民经济宏观调控失控的情况。改革之后，财力迅速向中央财政集中，而此前中央财政高度依赖地方。实行分税制后，尽管中央政府财政的很大一部分需要返回地方，但依赖的方向改变了，从中央依靠地方变成了地方依赖于中央。尤其重要的是，中央政

^① 世界银行、国务院发展研究中心联合课题组：《2030 年的中国：建设现代、和谐、有创造力的高收入社会》，2012 年 6 月。

^② [日] 尾崎春生著：《中国的强国战略——日本人读中国 2050》，喻海翔译，东方出版社 2012 年版，第 107 页。

府终于首次建立了属于自己的、独立于地方政府之外的收税机构（国税局）。确切地说，分税制的主要考虑是增加中央的财政能力，而不是分配能力。分税制以后，中央财政能力快速增加，但国家的收入差异也不断加速扩大。^①

美国北卡罗来纳州立大学经济学教授大卫·N. 海曼认为，中国于1994年将法国创立于20世纪50年代的增值税引入税收体系中。由于这一税收方式体现的是道道征收、税不重征的设计理念，有利于克服传统流转税“重复课税”的弊端，正契合了中国改革开放初期亟待解除各个领域不利于经济发展桎梏的历史机缘，因此适时而生。一经确立，就凸现出了较之以往实行的流转税的优越性，一举成为中国税制结构中的擎天柱。尽管增值税的转型已使中国增值税在实现国际规范化方面迈出了重要一步，但是未来改革的任务依然十分严峻。这是因为，中国目前实行的增值税，从其覆盖范围来看，还只是属于商品增值税。因其只是在生产销售商品的时候征收，不涉及劳务服务。中国目前对服务业征收的仍然是营业税。至于建造房屋、销售不动产等，也都在营业税征收范围。理想的、国际上日益通行的增值税征收范围，应该包括所有创造和实现增值额的领域。从行业领域上看应覆盖农林牧业、采矿业、制造业、建筑业、能源交通运输业、商业和劳务等各行各业；从生产环节上看应涵盖原材料、制造、批发和零售等全部环节。只有这样才能构成完整的增值税抵扣链条，实现广泛的税负公平，形成完整的核查系统，降低企业纳税负担，全面提高税收效率。当然，这样的增值税改革牵涉的范围和影响深度将会是既广泛又深远的，且必将与财政管理体制的变革和税制总体构架的完善形成联动。此外，新中国成立以后也曾设立过遗产税，但是由于条件不具备而没有开征。改革开放以后，随着经济社会的发展，为了调节社会成员的财富分布，缓解贫富悬殊的矛盾，开征遗产税的呼声逐渐高涨。征收遗产税，对于健全国家的税收制度、适当调节社会成员的财富分配、增加政府和社会公益事业的财力、维护国家收益具有积极意义。遗产税通常要和赠与税联系在一起设立、征收。^②

美国国际经济研究所高级研究员尼古拉斯·R. 拉迪指出，降低个人所得

① [新] 郑永年：《中国改革三步走》，东方出版社2012年版，第50、156页。

② [美] 大卫·N. 海曼：《财政学：理论在当代美国和中国的实践应用》，北京大学出版社2011年版，第470—472页。