

► 国家税务总局政策法规司 编

中国税收政策 前沿问题研究

Frontier Tax Policy Study in China (第三辑)

行 业 税 收 政 策 研 究

税 收 法 制 专 题 研 究

对 外 开 放 税 收 政 策 研 究

宏 观 经 济 与 税 制 改 革 研 究

中国税务出版社

(第三辑)

中国税收政策 前沿问题研究

► 国家税务总局政策法规司 编

r Tax
Study in China

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税收政策前沿问题研究. 第三辑/国家税务总局政策法规司编.

—北京: 中国税务出版社, 2006. 5

ISBN 7-80117-898-X

I. 中... II. 国... III. 税收管理—财政

政策—研究—中国—2004 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 045861 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国税收政策前沿问题研究 (第三辑)

作 者: 国家税务总局政策法规司 编

特约编辑: 刘姗姗 高小霞

责任编辑: 刘淑民 庞 博

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: //www. taxation. cn

E-mail: fxc@taxph.com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83 (传真)

邮购直销电话: (010) 63043870 (010) 63028884 (传真)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 12.25 插 页: 2

字 数: 337000 字

版 次: 2006 年 5 月第 1 版 2006 年 5 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80117-898-X/F·819

定 价: 30.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

《中国税收政策前沿问题研究(第三辑)》

编 委 会

主 任:杨益民

副 主 任:杨元伟 李万甫 杨宏建 王道树

执 行 编 委:杨元伟 王道树 孙 群 丁 毅

编委会成员:(以姓氏笔划为序):

丁 毅 王世宇 王道树 刘 宁 刘 伟

刘 宜 孙 群 宋 丽 李万甫 李 莉

张苏林 张学瑞 张怡泓 张洪建 张 楠

吴晓丹 杨元伟 杨宏建 杨益民 陈 征

罗天舒 赵婷婷 黄 运 谢 滨 傅红伟

傅 靖 谭 珩

前 言

开展税收政策前沿问题研究是完善税收制度、充分发挥税收职能作用的重要途径。近年来,我们一直注重加强和改进这方面的工作,每年都组织全国税务系统政策法规部门就一些税收重点、热点问题开展广泛深入地调查研究,税务法规系统涌现出了一大批研究成果,为我国税收政策的调整和改革提供了有益的决策参考,为今后一段时期税收制度的进一步完善提供了良好的研究储备和思路借鉴。目前,已有不少研究成果被决策层所采纳,有些已成为正在执行的税收政策。如2002年组织开展的“进一步深化农村税费改革”课题研究,提出了“五年内取消农业税”的建议被国务院采纳并付诸实施,成为一条惠及9亿农民的政策措施;2003—2004年组织开展的“扩大消费需求”课题研究,提出了改革完善消费税制的总体思路和政策建议,为2006年消费税政策的重大调整提供了决策依据;2004—2005年组织开展的“资产证券化税收问题”研究,就完善资产证券化税收制度提出了一整套切实可行的政策建议,其中相当一部分内容已经在2006年正式出台的信贷资产证券化税收政策中得到了体现。此外,还有一部分研究成果的观点建议受到了中央领导和决策部门的肯定,有些还被吸收到中央的有关重大文件之中。

上述研究成果的取得,为促进税收更好地服务于经济发展、

服务于社会稳定发挥了积极的作用。为充分反映这些调研成果,我们近三年来每年都选取了一批较高质量的调查研究报告,集结成册,编辑出版《中国税收政策前沿问题研究》系列丛书。

现在与读者见面的是本系列丛书的第三辑。本辑《中国税收政策前沿问题研究》在结构编排上秉承了前两辑的风格,在课题内容的选择上,主要侧重以下几个方面:一是税收一般理论问题研究,如税收政策传导机制研究、税种的内在特征与适当赋予地方财政管理权的问题研究等;二是单个税种的热点问题研究,如房地产税计税依据改革研究、优化消费税税基问题的研究、个人所得税综合与分类相结合的税制模式研究等;三是税收与宏观经济问题研究,如税制改革与治理低水平重复建设问题研究、CEPA实施对内地税源及税收征管的影响、促进就业与再就业税收政策研究等;四是资本市场税收政策研究,如完善资产证券化税收政策的研究、企业年金税收政策研究、消除股息经济性重复征税问题研究等;五是税收执法问题研究,如税收执法责任制运行效应的实证分析、税收执法质量考核指标的选择与控制、税收执法监督的国际比较与借鉴等。

在研究方法上,本辑《中国税收政策前沿问题研究》除了继续坚持前两辑中所体现的理论与实践相结合、宏观与微观相结合、国内与国际相结合的研究方法外,还较多地运用了规范与实证相结合的研究方法,既强调从规范分析的角度为课题研究开拓理论思维,又注重从实证分析的角度为课题研究提供论据支撑,从而使课题研究的深度进一步拓展。

本书的出版,汇集了全国税务法规系统同志们辛苦的努力。国家税务总局政策法规司对所选课题进行了修改、定稿。尽管其

中有些课题涉及的经济数据不是近一两年的,但其研究方法以及结论均能够为税收理论界和实务界人士深入开展税收研究工作提供有益的参考,我们希望这些研究成果能够为进一步改革和完善相关税收制度提供有价值的研究储备。由于时间和水平有限,书中疏漏在所难免,不当之处,恳请各位读者多提宝贵意见。

国家税务总局政策法规司

二〇〇六年五月

目录

税制改革与治理低水平重复建设	
.....	国家税务总局课题组 [1]
完善农产品加工的增值税政策问题研究	
.....	农产品加工增值税制度研究课题组 [24]
我国企业年金税收政策问题研究	
.....	杨元伟 王道树 张 雄 [51]
完善资产证券化税收政策的初步构想	
.....	王道树 张 雄 黄 运 [67]
关于优化消费税税基问题的研究	
.....	《优化消费税税基研究》课题组 [86]
CEPA 实施对内地税源及税务管理的影响分析	
.....	《CEPA 与税收问题研究》课题组 [95]
房地产税计税依据改革的国际借鉴和方案建议	
.....	《房地产税计税依据改革》课题组 [106]
促进风险投资的税收政策研究	
.....	《创业风险投资税收问题研究》课题组 [123]
税收政策传导机制研究	
.....	《税收政策传导机制研究》课题组 [146]
税种内在特征与适当赋予地方税政管理权问题研究	
.....	《地方税政管理权问题研究》课题组 [166]

税制改革条件下促进创业投资业发展的税收政策研究

.....《创业风险投资与税收问题研究》课题组 [185]

消除股息经济性重复征税的国际比较与借鉴

.....《消除股息经济性重复征税问题研究》课题组 [235]

促进就业和再就业税收政策的评析与研究

.....《促进就业和再就业税收政策研究》课题组 [249]

资源税制改革研究

.....《资源税制改革研究》课题组 [274]

个人所得税综合与分类相结合税制的模式选择和管理要求研究

.....《个人所得税综合与分类相结合税制研究》课题组 [286]

税收执法监督的国际比较与借鉴

.....《税收执法监督》课题组 [305]

税收执法责任制运行效应的实证分析

.....《税收执法责任制运行效应的实证分析》课题组 [330]

税收执法质量考核指标的选择与控制

.....《税收执法质量考核》课题组 [354]

税制改革与治理低水平重复建设

国家税务总局课题组^①

【内容提要】 本课题针对我国经济运行中出现的投资规模过大、投资结构不合理、货币信贷增长过快、某些行业和地区盲目投资和低水平重复建设等现状,对当前我国低水平重复建设的特点、危害、成因进行了细致的分析,探讨了税收政策与低水平重复建设的关系,研究提出了治理低水平重复建设的税制改革及税收政策调整对策。

当前我国国民经济形势总体上是好的,但经济运行中也出现了投资规模过大、投资结构不合理、货币信贷增长过快、某些行业和地区盲目投资和低水平重复建设等问题。把握低水平重复建设的特点和成因,分析税收与低水平重复建设的关系,研究提出治理低水平重复建设的税收对策,是我国加强宏观经济调控,完善社会主义市场经济体制,保持国民经济持续快速协调健康发展的迫切要求。

一、对当前我国低水平重复建设现状的基本分析

(一)低水平重复建设的特点

2003 年以来,我国部分行业过度投资,低水平重复建设问题引起

^① 本课题为 2004 年中央财经领导小组办公室确定的总课题(“控制固定资产投资规模,解决低水平重复建设问题”)的子课题之一,完成时间为 2004 年 8 月。课题报告由国家税务总局政策法规司执笔撰稿,税收科学研究所曾提供资料帮助;财政部税政司曾提供意见和建议。为反映当时的情况,收入本书时未对报告进行文字和数据方面的修正。特此说明。

社会高度关注。2004 年一季度,制造业投资增长 75.8%,其中钢铁、水泥行业投资分别增长 107.2% 和 101.4%,电解铝的投资增长虽比前两个月有所下降,但仍达 39.5%。据有关部门预测,按此发展速度,到 2005 年我国将至少形成 3.3 亿吨钢、1000 万吨电解铝、10 亿吨水泥的生产能力,大大超过市场预期的需求。但是,在投资规模迅速增长的同时,上述行业的总体生产质量和水平却没有明显提升。据统计,2004 年一季度,全国重点钢铁企业生产的钢筋、棒材、中小型钢等低端钢铁产品占钢铁总产量的 59.95%,而大量的高端钢铁产品仍需要进口;全国规模以上水泥企业达 4813 家,企业数量已超过世界其他国家的总和,而 75% 的企业采用的还是落后工艺。

国家发展改革委员会、人民银行和银监会 2004 年 5 月份联合制定了《当前部分行业制止低水平重复建设目录》,控制低水平重复建设行业的发展,其中禁止类和限制类共涉及 10 个行业,主要是钢铁、有色金属、机械、建材、石化、轻工、纺织、医药、印刷及其他行业。

总的来看,我国当前低水平重复建设具有以下特点:

1. 地方主导投资现象突出。2004 年一季度,中央项目投资只增长 4.8%,占全国投资总额的比重由 2003 年的 22.5% 降至 15.9%;地方项目投资增长高达 60.2%,占全国投资总额的比重由 2003 年的 77.5% 上升至 84.1%。地方投资在本轮投资增长中占据绝对主体地位。

2. 土地违规行为普遍。土地作为地方政府直接控制的资源,是地方主导下投资扩张的重要依托,滥批土地也成了地方政府满足财力需求的重要手段。据不完全统计,目前全国各类开发区多达 6000 多个,有的地方甚至出现“乡乡建园、镇镇办区”的情况,其中违规兴建的各类园区屡见不鲜。前段时间在五部委联合进行的全国土地督察中,共查出土地违规 10.1 万起。

3. 资源消耗浪费严重。低水平重复建设投资的多属于高能耗、低产出的项目,原材料和能源消耗量居高难下。统计数据显示,中国钢材消费量已占世界 1/4,水泥约占 1/2,煤炭约占 1/3,发电量占 13%,但 GDP 总值却不足世界的 1/30。目前我国人均可利用水资源仅 900

立方米,是全球 13 个人均水资源最贫乏的国家之一。

4. 产业分布不协调。2004 年固定资产投资分产业看,第二、三产业增长较快,第一产业增长低迷。2004 年一季度,第一产业投资仅增长 0.4%,增幅比 2003 年同期回落 6 个百分点;第二产业的增速则由上年的 50.6% 提高到 2004 年的 66.6%,加快了 16 个百分点;第三产业增速由 23.6% 提高到 37.7%,加快 14.1 个百分点。

5. 区域分布不均衡。从投资增速来看,2003 年底到 2004 年 2 月份,东部地区增速明显高于中西部地区,3 月份虽然中西部地区投资增速有所提高,但投资总量依然偏小。2004 年一季度,东部地区投资占全国投资总额的比重为 64.2%,中、西部地区分别只占 17.4% 和 17.8%,投资完成额居前五位的全在东部地区。从钢铁和房地产两个行业看,2004 年 1—2 月,华东地区的钢铁生产量占全国的 36.9%,东部地区房地产的投资增长率也高出全国平均水平 3 个百分点。

6. 外商投资推动作用明显。按登记注册类型,2004 年一季度,投资增长最快的是外商投资企业,尤其是其中的股份有限公司投资增速接近 200%,其次是港、澳、台企业,增速为 58.7%,投资增长中的外资因素不断增强。在一些过热行业中,外资增长表现更为明显,如在 2004 年一季度的房地产投资中,外商投资额增长了 105%,比房地产投资总额的增长高出 51.8 个百分点。

(二)低水平重复建设的危害

1. 导致大量耕地流失并引发一系列社会经济问题。低水平重复建设对土地的需求,导致了农民耕地被大量占用,加剧了我国耕地资源稀缺的状况,给粮食安全带来了隐患,并引发了失地农民生活难以保障、土地交易价格上涨、土地信用融资扩张等一系列社会经济问题,对社会稳定和经济的正常运行构成严重冲击。

2. 造成资源环境的严重破坏。低水平重复建设耗费了大量的能源和原材料,目前我国能源消耗年增幅已达 1979 年以来的最高点。低水平重复建设对环境破坏严重,对水和空气造成重度污染。

3. 强化了经济运行的瓶颈制约。低水平重复建设形成的高能耗项目,加剧了煤炭、电力、石油、运输供应紧张。这些产品供应的全面

趋紧,将对下游产业的发展形成瓶颈制约,对经济平稳运行带来严重影响。

4. 引发了经济结构的进一步失衡。低水平重复建设偏离国家产业政策导向,造成过热行业生产能力严重过剩,而国家鼓励发展的产业又难以得到应有的发展,引发产业结构失衡,阻碍产业结构升级;这种影响不仅仅体现在三次产业之间,而且还体现在各次产业内部。此外,低水平重复建设还引发了地区间的不良竞争,进一步加剧经济结构在地区间的失衡。

5. 积蓄了经济发展的潜在风险。一方面,与低水平重复建设相伴随的是银行贷款大量投放,由于这种建设的投资回报难以持续,必然会引发银行不良贷款增加,引发金融风险;另一方面,我国当前投资高速增长,而消费却相对滞后,在大量投资形成的生产能力不能被市场需求有效消化的情况下,极有可能引发经济的大起大落,造成经济的剧烈波动。同时,外商投资增长过程中存在的结构性不合理,不利于改善我国经济结构,有碍于国内资本整体竞争能力的增强,在某些领域还将导致对外资的过度依赖,对我国经济安全构成隐患。

(三)低水平重复建设的成因

当前我国出现的低水平重复建设现象,其成因既有市场因素,又有非市场因素。相对而言,非市场因素的影响更为突出。

1. 市场因素。从国内方面看,当前我国正处于经济周期的上升阶段,人均 GDP 已超过 1000 美元,消费结构升级、城镇化进程加快、重化工业加速发展等经济生活中出现的新动向、新特点都对加大投资形成了一定的内在需求。同时,前些年实施的积极财政政策改善了基础设施建设,为启动民间投资发挥带动作用,这些都成为当前投资扩张的推动因素。

从国际方面看,随着近几年我国经济的高速增长以及加入 WTO 后我国经济开放程度的不断提高和经济环境的不断改善,我国市场对国际资本的吸引力不断提升。在经济全球化进程进一步加快的背景下,伴随着国际间生产要素重组和产业结构调整,国外一些加工工业加速了向我国的转移,增加了对我国的投资,从而形成了由外资推动

的投资增长。

应该说上述市场因素对推动我国投资增长进而拉动我国经济增长是有积极作用的。但是,在市场机制尚不够完善的情况下,在其他非市场因素的干扰下,过快的投资增长难免将带来一些投资总量和结构上的问题,使其在一定程度上成为低水平重复建设的推动因素。

2. 非市场因素。一是地方行政干预的因素。长期以来,政府职能转变一直没有真正实现。在片面的发展观和政绩观的指导下,不少地方政府热衷于直接参与经济建设,淡化了市场经济条件下政府应当发挥的经济调节、市场监管、社会管理和公共服务职能。在政治利益和经济利益的驱动下,一些地方政府不顾本地实际,不顾全局需要,通过滥批土地、直接干预银行贷款、随意动用财政资金、擅自制定税收优惠等方式,盲目铺摊子、上项目,大搞“形象工程”、“达标工程”,追求表面的“政绩”,从而成为低水平重复建设的直接诱因。二是体制改革与制度建设不到位的因素。首先,经济体制改革的核心领域——国有企业的改革尤其是国有商业银行的改革尚不到位,政企不分的局面没有根本改变。一方面政府对企业、银行的经营进行直接干预,另一方面国有企业、银行的风险最终由政府来兜底,导致国有企业和银行的市场经济观念淡薄,行为非市场化特点明显。在投资过热的情况下,国有企业上项目、国有银行放贷款缺乏有效的自我约束机制,对低水平重复建设起到了推动作用。其次,我国的投融资体制改革还相对滞后,对一些垄断性行业市场准入的开放还非常缓慢,导致了社会资金投放的领域狭小,缺乏有效分流渠道和疏导机制,这也在一定程度上加剧了低水平重复建设的现象。

综上所述,在我国经济增长的新阶段、新环境下,国内外市场因素本身对投资增长产生了推动作用,如果按照科学的发展观要求,将这种内在的市场作用引导好、发挥好,国民经济就可以保持健康、快速、协调地发展。但是,体制改革不到位以及一些制度建设的缺失,特别是在片面的发展观和政绩观的引导下,地方政府不恰当的行政干预不仅不利于有效地引导好、发挥好市场因素的作用,而且还干扰了市场机制的正常运行,导致市场信号失真,给投资主体行为带来扭曲,使社

会投资结构发生偏差。这应该是低水平重复建设产生的最主要,也是根本性原因。因此,治理低水平重复建设,既要着眼于当前,采取及时有效的措施抑制部分行业投资过热、盲目扩张的势头,又要立足长远,从根本上消除低水平重复建设的地方行政干预因素,从制度上解决每当经济增长进入上升阶段低水平重复建设又循环反复的顽症。

当前,为治理部分行业投资过热、重复建设的问题,国家已经采取了一系列宏观调控政策,其中包括一些治本的措施,但主要还是应对短期经济形势而采取的临时性治标措施。从长远来看,最重要的是按照科学发展观的要求,树立和实践正确的政绩观,在完善有关经济体制和制度上下功夫,从规范地方政府行为等方面采取更多的治本之策,建立抑制低水平重复建设的长效机制。在这其中,深化税制改革、完善税收政策,着眼于长远的税制建设,优化对市场主体投资行为的引导,强化对地方政府片面追求局部利益行为的抑制,健全规范地方政府财政利益的保障机制,是从根本上治理低水平重复建设的重要措施之一。

二、税收治理低水平重复建设的理论分析

(一) 税收调控经济的职能及其发挥作用的条件

1. 以市场机制为基础调控经济运行,是税收基本职能之一。建立社会主义市场经济体制要求市场在国家的宏观调控下对资源配置起基础性作用。税收作为国家宏观调控的重要工具,以市场机制为基础调控经济运行是其基本职能。从影响投资的角度看,税收调控作用主要体现在两个方面:一是影响投资规模,二是影响投资结构。税收政策如果运用得当,将有助于社会投资保持合理的规模和结构;反之,就有可能对投资的稳定增长和投资结构的优化产生不利影响。

在我国市场经济体制还很不完善,市场主体发育还不成熟的特殊历史阶段,市场信号失真的情况时有发生,甚至“优不胜、劣难汰”的情形也不可避免,市场机制自身难以对低水平重复建设及时发挥有效的调控作用。在这种情况下,通过税收手段纠正市场失灵,发挥税收对低水平重复建设的调控作用是十分必要的。

2. 税收发挥调控经济的职能是有一定条件的,税收政策的作用是有局限性的。在承认税收对经济运行具有调控作用的同时,也不能把这种调控作用过分夸大。税收政策作为政府掌握的宏观经济调控手段,它不是万能的,其作用的发挥是有条件的,其作用的效果是有局限性的。

从作用发挥的条件来看,其一,实施任何税收政策,都要对特定时期宏观经济运行的特征予以准确地把握,找到税收政策发挥作用的有效着力点。其二,宏观经济运行是动态的,税收政策要在保持应有的稳定性的同时,根据经济形势的发展变化,适时进行更新。其三,必须在法定的税收管理权限框架内,保证税收执法的统一性,保证政策执行真正到位。其四,在市场经济条件下,必须保证税收政策的调控对象是理性的“经济人”,能够对市场信号作出恰当的反映。其五,税收政策必须具有可操作性,必须在征管中切实可行。没有这些条件,就难以真正实现税收政策的调控目标。

从税收政策调控作用的局限性看,其一,任何税收政策在执行中都会产生时滞效应,这种时滞效应在动态调整的过程中会表现得更为明显。其二,任何税收政策的执行都要付出成本,这既包括政府的税式支出成本,也包括征纳双方的奉行成本。其三,任何税收政策都是对市场自身机制的干预,都会在经济上产生效率损失,甚至会引发税收征管漏洞。最后,任何税收政策都有示范效应,一旦出台某类税收优惠,就会有其他相关主体要求攀比,导致政策适用范围的扩大。

综上所述,税制设计和税收政策的制定与调整,必须尊重市场规律,以充分发挥市场在资源配置中的基础性作用为前提,主要针对市场失灵的领域来实施,针对我国经济体制转轨过程中所出现的特殊问题来加以调节,要严格防止税收政策的滥用。

(二) 税收治理低水平重复建设的内在机制分析

建立“自动稳定器”机制和实施相机抉择的政策是税收调节经济运行的实现方式。在治理低水平重复建设方面,税收杠杆的运用也应该从这两个方面着眼,以实现低水平重复建设的标本兼治:一方面应注重发挥市场的基础性作用,建立适应市场经济运行要求的税制体

系,完善税收“自动稳定器”机制,对社会资源的优化配置加以积极的引导,对低水平重复建设进行有效的防范;另一方面,应根据宏观经济运行的阶段性特点,适时实施相机抉择的税收政策,对现实经济中出现的低水平重复建设问题进行有效的治理。

从当前低水平重复建设的成因看,税收的调节一方面要注重引导好、发挥好市场因素对投资增长所起到的积极作用,另一方面要注重校正非市场因素对投资主体行为所带来的扭曲,弱化地方政府通过低水平重复建设获取财政税收利益的动机。

根据上述税收调节的实现方式和实施重点,在治理低水平重复建设中,税收机制的建设应着重突出以下几个方面:

1. 完善税收制度,优化税制结构,建立起有助于市场按照效率原则优化社会资源配置的税收机制。我国的市场经济体制还处在完善之中,既不能因强调税收中性而忽视税收应该发挥的宏观调控作用,也不能不顾经济运行规律而强行干预市场。应通过完善税制要素、优化税制结构,在发挥市场基础性作用的同时,建立长效的有利于社会资源有效配置和提高经济运行质量的税收制度体系,保证国民经济持续、快速、协调、健康地发展。

2. 优化税收政策导向,贯彻国家发展战略,积极引导社会资金的投向,促进经济增长方式的转变和国民经济结构的优化。配合国家宏观经济发展战略和产业调整目标,适时调整税收政策,引导社会资金流向国家优先发展的产业或重点项目,实现税收扶持的重心从以地区优惠为主向为以产业优惠为主转变,从对一般加工制造业的普惠型优惠向对农业、高新技术产业、服务业、基础产业等国家鼓励发展行业的特惠型优惠转变,重点支持、鼓励发展技术含量高、环保标准高、节能标准高的企业和项目。

3. 规范税收管理权限,严肃税收法纪,建立保障税收政策规范执行的约束机制。按照建立全国统一大市场的原则,统一税政管理,强化对地方政府违反税收管理权限行为的约束,弱化地方政府通过擅自税收优惠政策、实行“财政返还”以吸引外部资金到本地投资设厂的动机。同时,在统一税政的前提下,赋予地方适当的税政管理权限,以调