

# 新一轮税制改革的策略及实施步骤

杨志勇

内容提要:

本文对新一轮税制改革的策略和实施步骤进行了初步探讨,并认为:设计良好的税制必须选择合适的改革策略;影响税制改革推行的因素既来自税制自身设计的缺陷,又源于外部经济环境的变化;从政治经济学的角度看,税制改革的步骤应该根据改革措施的影响力和影响面决定,与“三农”问题相关的税制是本次改革的突破口。

关键词: 税制改革 税制设计 改革策略 实施步骤

党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出了分步实施税制改革的要求。新一轮税制改革正在启动。这次税制改革目标已基本明确,但如何分步实施则是一个需要进一步探讨的问题。

## 一、新一轮税制改革的策略

改革的分步实施是一个改革策略的选择问题。改革是选择整体推进,还是分步进行,取决于何种策略更具有可操作性,更能减少税制转换过程中的震动,能更好地实现税制改革的目标。与1994年税制改革一样,新一轮税改也是适应社会主义市场经济体制要求的重要举措,但二者又有许多不同。其中最为重要的是,1994年税制改革是在计划型税制基础之上进行的,而新一轮税改启动的基础是已经初步建立了适应社会主义市场经济体制要求的市场型税制,它所要做的工作更多地是如何进一步完善税制的问题。

1994年税制改革选择的是全面推进的策略,这是由市场经济体制改革整体推进所决定的;而新一轮税制改革强调的是进一步完善税制,因此它可以分步实施,根据经济社会发展情况,综合考虑各方面的承受能力,在增强可操作性的基础上制定有关税种的改革

实施方案和具体征管办法,完善税制改革的总体方案。

新一轮税改提出的“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革原则,与近年来国际上许多国家的税制改革步调一致,符合经济社会发展对税制改革的要求。从理论上说,新一轮税改如果具备条件,那么整体推进策略也是无可厚非的。当前,以下几个方面的因素可能会对税制改革步骤的选择产生影响。

## 二、影响税制改革步骤的主要因素

税制内外的因素都会影响税制改革的步骤。税制是内在于经济社会之中的,因此,经济社会环境条件的改变都会对税制改革产生影响。但是,税制作为一种正式制度,需要有相对的稳定性,不宜经常变化,更不能随着宏观经济环境的变化而不断变化。同时,税制改革必然会反作用于经济社会,促进相关问题的解决。现实问题的解决有一个轻重缓急的次序问题,这对税制改革的步骤提出了不同的要求。下面分别从税收与经济、税收与社会、税收与征管、税收与财政四个视角探讨影响税制改革步骤的主要因素。

### (一) 税收与经济

1. 税制的稳定性与经济。税制应该保持相对的稳定性,不宜随宏观经济环境的变化而不断变化。宏观

经济环境,无时无刻不在发生变化,如果税制一味迎合宏观经济,那么,税收的固定性和确定性就无法实现。在市场经济中,这会对各经济主体的行为带来极其不利的影响。如果原先的税制已经过多地考虑了解决税制设计当时的宏观经济环境问题,那么,这就必然要求税制在宏观经济条件发生变化时进行改革。

1994年税制改革是在经济过热的背景下进行的,改革的目标之一就是抑制过热的经济。实际上,设计良好的税制应该能够同时具备调节过热和过冷经济的内在功能。税制改革应该在多大程度上随宏观经济变化而变化?解决这个问题必须区分根本性税制改革和非根本性税制改革(即税制改善, tax improvement)。小布什提出的美国未来“十年减税”方案属于非根本性税制改革,20世纪90年代美国国内讨论的单一税制改革则属于根本性税制改革。1994年我国税制改革是一次对计划经济税制脱胎换骨的根本性税制改革。根本性税制改革本来就应该考虑到宏观经济环境的变化,税制在较长时间内不应发生大的变化。例如,个人所得税制内在稳定器作用的发挥,就是应对宏观经济层面变化的极好举措。根本性税制改革之后,在较长时间内,如果要应对宏观经济环境的变化,最多所能采取的措施是税率的适当调整。基于以上分析,我们现在可以对当时过多考虑短期宏观经济环境因素的税制组成部分首先进行改革。

总之,税制改革应尽量减少宏观经济环境的干扰,从经济效率角度入手,尽可能降低税收的效率损失。

2. 国际税制改革的影响。经济全球化背景下,一国税制受到国际税制改革的强烈影响。其他国家和地区的税制改革会调整资本和居民的预期收益。如除税制之外的其他经济条件相同,资本和居民必然会尽可能流向税率低的国家和地区。新一轮税制改革的背景之一是我国已经加入世界贸易组织,经济全球化程度的逐步加深,国际税收竞争激烈程度增强。特别是各国所进行的税制改革,已经对资本和高素质居民带来了很大的影响。税制是一国国际竞争力指标体系的重要组成部分,这迫使各国政府采取相应的对策。而在资本税收竞争和居民税收竞争中,由于资本的流动性远远超过了居民的迁移能力,所以对资本的税收竞争

更值得关注。资本竞争不仅是对境外资本的竞争,还包括境内资本的竞争。这是因为,一国税制带来的较重税负,降低了资本投资回报的预期,不仅会导致该国难以吸引到境外资本,而且还会导致国内资本的外逃。我国作为一个发展中国家,资本仍然是推动经济增长的重要因素,更不能因为税制的原因而降低了国内资本的存量,影响经济的可持续增长。

## (二) 税收与社会

税制改革应该与社会的发展协调一致。我国还处于经济转型当中,各种社会问题亟待解决。中国社会科学院经济研究所收入分配课题组经过数年长期跟踪,分别于1988年、1995年、2002年展开三次全国范围的住户调查,所发表的报告表明:从1994年开始城乡居民收入差距出现了下降的趋势,但是从1997年起又逐步扩大,2002年城市居民的人均收入是农村居民的3.1倍。2002年全国的基尼系数(0.454)相对于1995年(0.437)上升了大约2个百分点。如果把非货币因素考虑进去,我国的城乡居民收入差距是世界上最高的。

城乡收入差距问题只是贫困问题的一个方面。现在,贫困问题不仅仅包括收入贫困,即前文所说的收入差距问题,还包括人类贫困(Human Poverty)和知识贫困(Knowledge Poverty)。人类贫困是指缺乏基本的人的能力,如不识字、营养不良、缺乏卫生条件、平均寿命短等。知识贫困是指人们普遍缺乏获取、交流、应用和创造知识与信息的能力,或者缺乏权利、机会与途径获得这一能力。我国在减少因贫困带来的社会问题上还任重道远。

全面建设小康社会必然要求缩小城乡之间的差距。近年来在很多地区推行的农村税费改革在一定程度上起到了缩小差距的作用。但从根本上说,城乡差距的缩小必须做到统一城乡税制。

城乡税制的统一只能是税制改革的远期目标。改革是制度的调整,任何制度的调整必须与经济发展水平一致。虽然制度调整有时可以适当超前,但从整体上说,任何制度不可能过多地脱离实际,税制也不例外。二元经济结构还是我国的现实经济问题。毫无疑问,政府应该采取包括税制改革在内的许多措施,促

二者区别参见郭庆旺、赵志耘《财政学》,中国人民大学出版社2002年版。  
李实、岳希明《中国城乡收入差距调查》,《财经》2004年第3/4期合刊。  
胡鞍钢《中国:新发展观》,浙江人民出版社2004年版。

进二元经济问题的解决。

税制改革应该先行到什么程度?现在一步到位统一城乡税制会带来什么问题?怎么确定税制改革的远期和近期目标?远期是整个税制改革的综合目标,近期目标是综合目标的组成部分,是要服务于远期目标的实现的,但它更主要地是要解决当前的迫切问题。是什么条件导致某些税制改革的某些措施暂时无法出台?从税收与社会的角度来看,税制改革给不同利益主体带来了影响,这些不同利益主体会对新出台的税制作出不同的反应,会影响到促进社会问题解决的税制的改革。当前乡村税源的不足,可能要求在统一城乡税制之前有较长的过渡期,过渡期内的主要问题是如何向乡村提供税收优惠,以弥补以前因“剪刀差”和乡村公共支出不足所带来的问题。

### (三) 税收与征管

税收征管水平和征管效率的高低是良好税制的有机组成部分。就税收征管体制改革而言,税务部门作为征税系统,和其他任何组织一样,有一个业务组织优化的问题。如何适应专业化和信息化要求,建立适应时代要求的新征管体制,是提高税收征收效率的必由之路。与税制改革的其他方面相比,税收征管体制改革的负面影响最小。征管体制改革是提高税收征管效率,降低征税成本的改革。征管体制改革可能会带来税务部门内部人员的分流问题,但就影响面而言,这种改革影响范围较小,而且由于税收征管体制改革节约的财政支出还可以在在一定程度上用于补偿分流人员,从而进一步减少负面影响。因此,税收征管体制改革应该是诸多改革方案中负面影响最小的改革。但税收征管改革又是一个可能最容易受到阻挠的改革,因为改革的对象是税务部门本身,担心自身利益受到影响,而百般阻挠改革,所带来的难度不可低估,但是这个大方向已定,改革是必然的,晚改不如早改,这样还可以为改革赢得更多先机。从政治经济学的角度来看,税收征管改革的推行,只要上层有决心,其推行难度可能是最小的。

### (四) 税收与财政

在历次税制改革中,为了保证财政收入的稳定,税负总体水平保持不变似乎是改革的最基本要求。这

种思路需要更新。现代税收三原则:财政、经济和社会。对于一个国家而言,经济和社会发展是最为主要的问题,财政反而成其次。以往的改革中,多次强调保持税负水平不变,实际上是要满足财政收入的需要,实现税收的财政原则。但就现在而言,税负总体水平保持不变至少有以下方面值得重新考量:(1)什么是税负总体水平保持不变,是整个社会的总体水平?如果是的话,如何把握整个社会的各种经济活动和经济主体的分布?在市场经济条件下,这实际上不是政府所能把握的。(2)企业竞争能力和创新能力应该摆在更为重要的位置。担心税负水平下降往往是税制改革缩手缩脚的直接原因,也是导致成熟税制改革方案遭到扭曲的可能原因。跳出税收的财政原则,从整个经济和社会的视角探讨问题,可能更有价值。可喜的是,2003年税收虽然增收3458亿元,但根据国家税务总局对重点税源开展的行业税负分析,与2002年相比,2003年全国总体税负降低了0.24个百分点。

### 三、对新一轮税制改革分步实施的探讨

新一轮税制改革涉及的内容较为广泛,涉及出口退税、统一企业税制、增值税制转型、完善消费税、改进个人所得税、实施城镇建设税费改革、赋予地方适当税收管理权、实现城乡税制统一等内容。这些不同改革措施对经济社会的影响以及对改革的基础条件的要求是不一样的。例如,要使个人所得税制改革顺利推行,将会对纳税人身份识别和信息化提出较高的要求。正是因为这些不同,决定了税制改革必然是分步实施的。

2003年下半年,出口退税改革实际上已经比其他税制改革先行一步,但这样的出口退税似乎有悖于国际税收分配秩序中的商品税应该在消费地征收的惯例。虽然,短期内出口退税率的下降可以在汇率调整和财政收入上带来好处,但这注定了出口退税制度的改革尚未完成。

对照以上分析思路,新一轮税制改革的有些措施需要马上出台,有些则需要在出台前做好准备工作。

本文实际上使用的是最广泛意义上的“税制”概念。除了包括通常所说的具体税制外,还包括税收征管、税权如何在各级政府之间进行划分等问题。许善达《中国财税十大战略问题》,《财经》2004年增刊:世界》2004年。  
莫少龙《全国企业总体税负稳中略降》,《中国税务报》2004年2月16日。

“三农”问题是当前我国经济社会发展中的突出问题,是影响全面建设小康社会目标实现的重要问题。相应的税制改革就应当优先进行。取消农业特产税,适当调低农业税税率,甚至取消农业税是各种具体税制改革之中的重中之重。根据实际情况,中央可以给出一个最后期限,地方越早完成越好。

企业的竞争力是一国国际竞争力的重要体现,税制改革对国际竞争力的提升可能起到促进作用。增值税制与所得税制改革就可以起到这个作用。增值税制改革试点应在尽快取得经验的基础上,向全国推广。消费型增值税给财政收入带来负面影响实际上并不大,根据已有的测算,全面推行消费型增值税制也只会减收800亿元。如果考虑到税收负担降低能拉动经济,那么影响可能更小。但中性的消费型增值税给经济带来的好处是显而易见的。统一企业所得税制改革也应尽早推行,这不仅仅是经济全球化的国际环境使然,就是在国内,由于内资企业的所得税优惠和相关扣除项目的规定,与在国内从事生产经营活动的外资企业和外国企业相比也处于劣势。因此,尽早全面统一企业所得税制,降低税率,不仅可以推动一国之内不同类型企业之间的公平竞争,而且还会提升一国经济的国际竞争力。另外,完善消费税制主要是一个结构调整问题,它可以与增值税制改革同时进行。

城镇建设税费改革与房地产市场健康发展有着密切关系。拟议中的物业税(财产税或地产税),主要针对土地、房屋等不动产,要求其承租人或所有者每年都要缴付一定税款,而应缴纳的税额会随着不动产市值的升高而升高。城镇建设税费从一次性征收税费变成以后逐年分期征收,对当前房地产市场的健康发展有一定的促进作用。但税制改革须解决一系列问题,例如,实施物业税改革之前建的房子的税收应该怎么处理?如何做好相关的衔接工作?

个人所得税是事实上的地方主要税种,国内对个人所得税制的改革呼声甚高,但考虑到各地实际上都对之作了一些调整,当前应该更多的是为全面推行分

类综合所得税制或综合所得税制准备税收征管的基础条件。另外,当前我国的做法与国际上众多国家主要将个人所得税视为中央税是不一致的,与个人所得税内在的调节经济和收入分配的功能存在矛盾,这些需要进行对应的调整。

税费改革是规范政府收入秩序的必由之路,相应地,地方必须获得部分对应的地方税立法权。这种思路与在已有税系内划分中央与地方税收立法权不同,它更多地强调新增加的地方税收的立法权。从根本上讲,已有税系内的地方税收立法权也应该得到综合考虑。

以上所分析的许多具体税制改革都与税收征管的基础工作的加强有关,因此税收征管的基础工作应该在改革中先行。加强税收征管,才能保证具体税制改革不因征管工作的薄弱而变形。

综合考虑以上因素,新一轮税制改革的顺序应该是:与“三农”问题相关的税制最先进行调整,其次是增值税制、消费税制和所得税制改革,再接着是城镇建设税费改革,最后是个人所得税制改革。税收征管改革应该同时或提前进行。地方适当对税政管理权的调整应与税费改革和个人所得税制改革同步进行。这些改革顺利进展之后,统一的城乡税制也将随之出现。

## 参考文献

- (1) 安体富《如何看待近几年我国税收的超常增长和减税的问题》,《税务研究》2002年第8期。
- (2) 高培勇《完善财税体制的三个重要支点》,厦门大学“中国财税名家论坛”讲座,2003年12月7日。
- (3) 夏杰长《税制改革与提升我国国际竞争力》,《涉外税务》2003年第12期。
- (4) 谢旭人《以“三个代表”重要思想为指导 努力开创税收事业新局面》,国家税务总局网站2003年12月26日。
- (5) 《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》,人民出版社2003年版。

作者单位:厦门大学财政系  
(中国人民大学财政金融学院博士后研究人员)  
(责任编辑:韩霖)