

本轮财税体制改革进程评估： 2013. 11—2016. 10(上)*

高培勇 汪德华

内容提要:本文根据《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》和《深化财税体制改革总体方案》，系统评估了2013年11月至2016年10月的本轮财税体制改革进展状况。结果表明，预算管理制度改革已经初见成效，但在各种主客观因素的制约下，总体上系尚在起步阶段的“在建”工程。以间接税为代表的税收制度改革取得积极进展，但另一翼的直接税改革相对缓慢，总体上系“跛脚”式推进中的“卡脖子”工程。财政体制改革虽有所突破，但相对滞后的状态未有根本改变，总体上属于具体方向尚待明晰的“拖泥带水”工程。作为一个整体的财税体制改革尚不够均衡，亟待协调推进；对于全面深化改革的支撑性和基础性作用逐步显现，但需加力增效。以此为基础，本文提出了进一步推进财税体制改革的一系列针对性建议。

关键词:财税改革 税收制度 预算管理 改革评估 现代财政制度

作者简介:高培勇，中国社会科学院学部委员，财经战略研究院院长、教授，100028；

汪德华，中国社会科学院财经战略研究院研究员，100028。

中图分类号:F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1002-8102(2016)11-0005-13

一、引言

本文所称之“本轮财税体制改革”，专指自2013年11月12日中共十八届三中全会通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)以来推进的中国财税体制改革。

关于本文的主题，有必要做如下几点特别说明：

第一，全面而系统的评估本轮财税体制改革，并非本文的任务。鉴于改革尚在持续，能够且应当进入本文评估视野的，仅在于其“阶段性成果”——已推出的改革举措及其实际效应与设定的改革目标之间的关系。

第二，从2013年11月12日中共十八届三中全会通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)算起，迄今本轮财税体制改革已持续3年。即便以2014年6月30日中共中央政治局审议通过的《深化财税体制改革总体方案》(以下简称《总体方案》)为标志，围绕

* 感谢中国社会科学院财经战略研究院财政研究室、税收研究室和财政审计研究室多位同事对本文的贡献。当然，文责自负。

它的实质性操作也已两年有余。注意到本轮财税体制改革事实上已经进入倒计时——按照《决定》和《总体方案》的要求,2016年基本完成改革重点工作和任务,2020年基本建立现代财政制度,同时注意到本轮财税体制改革也在事实上扮演了全面深化改革的“探雷器”或“先行军”角色,在总结、梳理过去3年来本轮财税体制改革轨迹的基础上,对其取得的阶段性成果做出恰当的评估,从而调整、规划好下一阶段改革的后续安排,确保改革目标的最终实现,其意义自不待言。

第三,本文所进行的评估,有两个参照系。其一,《决定》关于深化财税体制改革的总体部署。其二,《总体方案》。前者界定了推进现代财政制度建设的基本目标,后者明确了实施财税体制改革的具体任务。

第四,本文所做的工作,是在第三方评估的名义下进行的。这里所说的第三方,意在强调评估的独立性和科学性。这意味着,独立于形态各异的既得利益,始终站在关乎党和国家事业发展全局的立场上,客观、冷静、不受干扰地做出分析和判断。并且,秉承学术思维,始终以科学的理论和方法为依据,坚持以数据和事实说话,为党和国家的相关决策提供学理支撑和方法论支持,是本文始终坚守并一以贯之的信念。

本文的基本结构是,根据《决定》和《总体方案》,明确界定现代财政制度应具备的基本特征;以此作为评估的基本标准,深入到财税体制的各个子领域,依次评估本轮财税体制改革所涵盖的三方面内容——预算管理制度改革、税收制度改革和财政体制改革;综合三个方面的改革内容,对作为一个整体的财税体制改革及其同其他领域改革的关系做综合评估;以此为基础,提出进一步推进财税体制改革的针对性建议。

二、评估标准的界定:现代财政制度的基本特征

评估,自然要从标准的界定入手。这个标准,自然是预先设定的改革目标。如果把标准换称为标尺,对于本轮财税体制改革的进展状况,是要以改革目标作为标尺来测度的。

从历史上看,无论古今中外,基于不同背景、在不同时期或不同阶段而进行的财税体制改革,其目标多有所不同甚至大不相同。有别于以往中国历史上的历轮财税体制改革,本轮财税体制改革所设定的目标究竟是什么?

(一)理念、思想和战略大不相同于以往的改革

不妨从《决定》有关财税体制改革目标的阐述说起,“财政是国家治理的基础和重要支柱,科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率,建立现代财政制度,发挥中央和地方两个积极性”。

上述这一段话,至少揭示了本轮财税体制改革大不相同于以往财税体制改革的三个重要方面和突出特点:

1. 从国家治理全局高度布局的财税体制改革。以往的财税体制改革,多是在财政是一个经济范畴、财税体制是经济体制的一个组成部分的认识基础上布局的。本轮财税体制改革,则是在将财政作为一个国家治理范畴、财税体制作为国家治理体系的一个组成部分的认识基础上布局的。由经济范畴到国家治理范畴、由经济体制的一个组成部分到国家治理体系的一个组成部分,这一十分重要而深刻的变化意味着,财税体制改革已经被提升至国家治理全局的高度加以定位。将财税体制改革融入全面深化改革进程,在经济、政治、文化、社会、生态文明等各个领域改革的联动

中,推进国家治理体系和治理能力的现代化,是本轮财税体制改革应当也必须追求的目标。

2. 从发挥基础性和支撑性作用高度布局的财税体制改革。以往的财税体制改革,多是基于财政和财税体制在经济领域的功能定位——优化资源配置、调节收入分配和促进经济稳定——来布局的。本轮财税体制改革,则在分别赋予了财政和财税体制“国家治理的基础和重要支柱”以及“优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”的全新功能定位基础上布局的。脱出经济领域的局限而伸展至国家治理的层面发挥作用,这一十分重要而深刻的变化意味着,财税体制改革已经第一次从根本上被摆正了位置。站在国家治理的总体角度,将财税体制改革作为国家治理的基础性和支撑性要素加以打造,在推进国家治理现代化的进程中发挥其基础性和支撑性作用,是本轮财税体制改革应当也必须追求的目标。

3. 从全面认知现代财政文明高度布局的财税体制改革。以往的财税体制改革,多立足于财税体制的属性特征,以建立适应社会主义市场经济体制的财税体制基本框架为出发点和归宿。本轮财税体制改革,则立足于现代国家财政的一般制度形态,以建立匹配现代国家治理的现代财政制度为出发点和归宿。在关注属性特征的基础上进一步强化其时代特征,破天荒的以“建立现代财政制度”作为改革的目标标识,这一十分重要而深刻的变化意味着,财税体制改革已经第一次被放在了同现代财政文明无缝对接的平台上。根据人类历史发展的规律,按照现代财政制度的要求布局财税体制改革,从而实现财税体制的现代化,是本轮财税体制改革应当也必须追求的目标。

(二)扭住现代财政制度建设这个“牛鼻子”

其实,从国家治理全局高度布局也好,从发挥基础性和支撑性作用高度布局也好,从全面认知现代财政文明高度布局也罢,本轮财税体制改革大不相同于以往的理念、思想和战略,都可凝结并落脚于“建立现代财政制度”这一大不相同于以往的改革目标。围绕本轮财税体制改革的这些新理念、新思想和新战略,标志着中国财税体制改革进入了一个新的历史阶段。

认识到本轮财税体制改革大不相同于以往任何一轮财税体制改革非常重要,它提醒我们,面对财税体制改革的阶段性变化,应当也必须以大不相同于以往的新理念、新思想和新战略,将本轮财税体制改革的评估落实到现代财政制度建设进展状况的分析和判断上。

这意味着,告别传统意义上的财税体制改革套路,紧紧扭住现代财政制度建设这个牛鼻子,清晰归结现代财政制度的基本特征并由此深入到现代财政制度的各个组成部分——在财税体制各子领域的具体表现,可能是界定本轮财税体制改革评估标准的不二选择。

(三)现代财政制度的基本特征

问题是,该如何理解并把握现代财政制度的基本特征?

由上述的讨论可以看到,现代财政制度是在全面深化改革背景下,立足于完善和发展中国特色社会主义制度、推进国家治理体系和治理能力现代化总目标而形成的概念。匹配国家治理现代化的进程,打造现代国家财政的一般制度形态,系现代财政制度建设的应有之义。这即是说,现代财政制度的主要立足点是落在财税体制的时代特征上的。它意在强调,只有跟上人类文明发展进程的现代财税体制而非具有其他别的什么方面特点的财税体制,才是可以与国家治理现代化相匹配的。一个合乎逻辑的判断便是,现代财政制度的基本特征,须从现代国家治理与现代财政制度相辅相成、彼此依存的关系中理解和把握。

正如当年定位于建立现代企业制度目标的国有企业制度改革需要以现代化的企业制度作为参照系一样,在新的历史起点上,作为现代财政制度建设的参照系,当然是当今世界范围内具有现代意义的财政制度一般形态。其中,既有典型市场经济体制国家的成功做法,也有体制转轨国家的经验教

训,更包括中国自身财政改革与发展过程中特别是围绕公共财政体制建设所积累下的深刻体会。

正是基于如此的认识,《总体方案》对于现代财政制度做出了如下描述:“建立统一完整、法制规范、公开透明、运行高效,有利于优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的可持续的现代财政制度”(楼继伟,2014)。

这是一个非常重要的关于现代财政制度基本特征的理论概括。以此为基础,作为本轮财税体制改革评估标准也好,作为现代财政制度的建设标准也罢,均可以也应当从如下四个方面入手:是否有利于“优化资源配置”?是否有利于“维护市场统一”?是否有利于“促进社会公平”?是否有利于“实现国家长治久安”?

进一步看,本轮财税体制改革涵盖了三个方面的改革内容——预算管理制度改革、税收制度改革和财政体制改革,它们分别构成财税体制的不同子领域。作为一个整体的现代财政制度的基本特征,自然要落实到财税体制的子领域,并通过各个子领域的具体特征表现出来。如果把现代财政制度的基本特征称之为目标导向,那么,其在不同子领域的具体特征则可以在目标导向和问题导向相统一的基础上加以归结。

(四)重点关注三个方面内容

有鉴于此,结合《决定》和《总体方案》部署的改革任务以及我们对现代财政制度建设目标的理解,本文对于本轮财税体制改革进展状况的评估,将重点关注如下三个方面内容:

1. 改革框架是否立起来了。主要是看《决定》和《总体方案》所部署的各项财税改革任务,是否按照既定时间表推进,相关制度文件是否已出台,各项改革任务之间是否相互协调、相互支撑,各领域的现代财政制度基本框架是否初步立起来了。

2. 具体改革方案的设计是否符合建设现代财政制度的方向。主要是看各项具体改革方案的设计,改革方案的出台方式,是否体现出上述现代财政制度应具备的若干基本特征。

3. 财税体制改革对整体改革的支撑作用发挥得如何。主要是看已出台的各项改革政策,是否能有效落地,是否能有效促进国家治理现代化,对于其他领域的改革能否发挥支撑作用,能否服务于党中央和国务院确立的当前重大战略任务。

三、预算管理制度改革:进展与问题

(一)改革目标:建立“全面规范、公开透明”的现代预算管理制度

作为现代财政制度的一个重要组成部分,预算管理制度的改革当然要指向现代预算制度。以现代预算制度为镜鉴,可以发现,现行预算管理制度所存在的主要问题,就是“不公开、不透明,不适应国家治理现代化的要求”。在目标导向和问题导向相统一的基础上,《决定》和《总体方案》为预算管理制度改革设定的目标是:建立“全面规范、公开透明”的现代预算管理制度。

这一目标至少包括如下四层含义:其一,将政府收支行为及其机制纳入法治轨道,从财政上将权力关进制度笼子,建设法治国家。其二,将政府的所有经济活动全面纳入到人大、社会监督的视野之中,实现对行政权力的授权问责功能(OECD,2004;高培勇,2014)。其三,注重提升财政资金绩效,包括财政资金的配置效率和管理效率。其四,控制国家财政风险,避免财政风险延伸出金融风险、社会治理风险,实现国家长治久安。

(二)改革进展:初步搭建了现代预算管理制度基本框架

围绕现代预算管理制度建设,纳入本轮改革的内容共有七项:改进年度预算控制方式、完善政

府预算体系、建立透明预算制度、加强预算执行管理、完善转移支付制度、规范地方债务管理和规范税收优惠政策。

相对而言,预算管理制度改革动手最早、力度最大,是本轮财税体制改革推进最快、成效最为显著的领域。其中,最重要的进展是2015年正式实施了新修订的《预算法》。据此草拟的新《预算法实施条例》,正在公开征求意见。与新《预算法》相配套,国务院相继公布了《关于加强地方政府性债务管理的意见》(国发〔2014〕43号)、《关于深化预算管理制度改革的决定》(国发〔2014〕45号)、《关于批转财政部权责发生制政府综合财务报告制度改革方案的通知》(国发〔2014〕63号)、《关于改革和完善中央对地方转移支付制度的意见》(国发〔2014〕71号)、《关于实行中期财政规划管理的意见》(国发〔2015〕3号)等文件。中共中央办公厅转发了《关于改进审计查出突出问题整改情况向全国人大常委会报告机制的意见》。根据这些改革任务,财政部也出台了相关文件。

具体说来,可归结为如下几个方面的进展:

1. 现代预算管理制度的一些基本理念得以确立。明确了制定《预算法》的目的在于规范政府收支行为,强化预算约束;明确了政府的全部收入与支出都须纳入预算管理,接受监督;明确了政府的全部收入与支出都须规范透明;明确了经人民代表大会批准的预算,非经法定程序,不得调整,等等。

2. 以四本预算构建的全口径政府预算体系得以建立,预决算公开透明取得一定成效。建立了定位清晰、分工明确,以四本预算为主体的政府预算体系,并明确了相互间的联通机制;2015年以来已有16项政府性基金纳入一般公共预算管理,国有资本经营预算调入一般公共预算的力度逐步加大;预决算公开要求进一步细化,公开力度进一步加大;新《预算法》进一步明确、细化了人民代表大会及其常委会在预算编制、审查和批准、执行以及调整等方面的程序和权限,加大了人大监督力度。

3. 多项具体制度改革有序推进。建立跨年度预算平衡机制,财政部正在研究编制2016—2018年全国财政规划,并在水利投资运营、义务教育等5个领域开展3年滚动规划试点;权责发生制政府综合财务报告制度相关细则已公布,2016年进入试点编制阶段;加大一般性转移支付比重,特别是增加对革命老区、民族地区、边疆地区、贫困地区的转移支付;修订公布了新的专项转移支付管理办法,注重从源头抓起,明确了专项转移支付项目设立、调整和退出等规定,并已出台规定强化对专项转移支付的绩效管理;建立审计查出突出问题整改情况向全国人大常委会报告机制,2015年年末已首次进行报告审议;清理规范重点支出同财政收支增幅或生产总值挂钩事项等,已建立相关制度。这些改革举措,均是针对中国预算管理制度中存在的现实问题,遵循现代预算管理制度的一般要求进行顶层设计,且已实质推进并取得一定的成效。

4. 地方政府债务管理体系及风险预警制度得以建立。新《预算法》及相关配套文件均规定,地方政府可以举债,但必须采取政府债券方式。要求剥离融资平台公司的政府融资职能,正在抓紧出台相关政策推动其市场化转型。地方政府债券分为一般债券、专项债券两类。同时对地方政府年度发债限额、审批程序、资金用途、预算管理、风险管理做出了明确规定。2015年顺利发行新增地方政府债券6000亿元,置换发行3.2万亿元;2016年,全国人大批准新增地方政府限额11800亿元,置换发行5万亿元。建立健全债务风险预警和应急处置机制,综合运用债务率、偿债率、逾期率等指标,组织评估了截至2014年末各地级政府债务风险情况,督促高风险地区多渠道筹集资金化解债务风险。改革夯实了地方政府债务规范管理的工作基础,减少了地方政府债务利息负担,在一定程度上防范和化解了地方政府债务风险。

5. 推出税收优惠政策规范方案,但中途搁浅。清理规范税收优惠方案曾于 2014 年底推出,但受稳增长压力较大等因素的制约,出台不久即被要求暂缓进行。^①

(三)问题分析:尚在起步阶段的“在建”工程

以现代预算制度的原则反观迄今的改革进程,可以发现,在此领域,尚有若干“老大难”问题需要解决,也面临财政管理基础薄弱的硬约束,更有沿袭已久的既得利益格局亟待攻破。对照《决定》和《总体方案》提出的各项改革任务,应当承认,迄今的预算管理制度改革尚在起步阶段,在很大程度上尚属“在建”工程。

1. 四本预算的统筹综合尚不到位,新《预算法》未能彻底攻破“土围子”。全面性、一致性,是现代政府预算应遵循的基本原则,要求将所有政府收支按照“统一”的标准纳入预算管理(OECD, 2004)。按照这一原则,新《预算法》明确了四本预算各自的编制要求,提出加大统筹力度,建立有机衔接的预算管理体系。但一旦从原则层面深入到操作环节,则会发现,四本预算之间的有机衔接远未实现;四本预算未能综合成一本预算,且管理标准各异。

比如,在“规范政府收支行为,强化预算约束”的旗帜下,新《预算法》虽明确了“预算包括一般公共预算、政府性基金预算、国有资本预算、社会保险基金预算”,但具体到预算收支范围,一般公共预算可以细化到类款项目,其他三本预算则大而化之,以“政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算的收支范围,按照法律、行政法规和国务院的相关规定执行”等相当模糊的语言,草草收尾。这显然是在延续以往照顾既得利益的“区别对待”管理套路,也为非一般公共预算延续以往的非规范化操作保留下了空间。

再如,部分政府性基金虽已纳入一般公共预算,但分属于各个政府职能部门、单独管理的资金依然是大头。按照要求,国有资本经营收益的 30% 应上缴到一般公共预算,主要用于社会保障和民生类支出。但按 2014 年数据测算,纳入国有资本经营预算的国有资本经营收益仅有 10% 左右。国有资本经营预算也仅有极少部分用于社会保障和民生类支出,其余大部分系体内循环。按 2014 年数据测算,真正被统筹用于一般公共预算或社会保险基金预算的支出数,占全部国有资本经营支出的比重仅为 12.1%。

又如,四本预算之间未实现有机衔接且缺乏四本合一本综合预算,障碍财政资金的配置效率仅是其负面影响的表现之一,除此之外,更重要的是障碍了宏观调控的政策效果。在当前经济下行压力日趋严峻、亟待实施精准调控的形势下,按如此格局操作,不仅难以准确评估我国财政收支实际状况,也使精确制定财政政策、把握财政政策的松紧与力度存在相当困难。一个突出的例子,当前人们所说的“财政赤字”,只是一般公共预算的收支差额,并不涉及其他三本预算的收入和支出。因而,在我国,迄今并未有一个覆盖全部政府收支的“财政赤字”概念。

2. 公开透明还需强化顶层设计。预算公开透明是现代预算管理的基本原则,也是本轮财税体制改革的重要理念与要求,更是促进改革落地、完善国家治理的基础性制度安排。需要注意的是,公开不等于透明,预算透明是更高层次的要求。从当前现状来看,预算公开尚不充分,公开的部分分离透明预算尚有距离。

预算公开不充分的主要表现有,虽然新《预算法》明确了公开的标准,但部分政府收支并未达到这一要求,或者遵守的标准并不一致。更为重要的是,地方政府缺乏主动公开的意识,往往是仅

^① 参见《国务院关于税收等优惠政策相关事项的通知》,中华人民共和国财政部(http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201505/t20150511_1230136.htm)。

仅满足于法律的最低要求。同时,法律要求本身存在漏洞,并不能有助于实现透明预算。例如,预算公开仅满足于资金信息,未要求公布与财政支出相关的若干基础信息,如人员、项目等;预算公开要求仅适用于2015年之后,未对过去的预算和决算安排有回溯公开的要求。由此,无法满足社会各界监督问责政府及各部门的需求。

3. 表外信息有待丰富。预算报告应当充分体现政府的经济活动。发达国家的预算报告中,均有若干附录以表外信息的方式,披露在正式预算表格中难以包含的内容。我国的预算报告,除若干预算表格之外,仅有部分对表格进行解释的说明,缺乏表外信息(王秀芝,2015)。从我国的现状看,至少急需发展两类表外信息:

其一,债务与资本性支出预算。中国政府与市场边界不清的主要表现是各类资本性支出,报告基础设施建设支出与各类产业支持支出。与其他国家比较,中国财政的特殊之处也是资本性支出规模庞大,2012年依然高达39%,远高于OECD国家的10%左右(Wang,2015)。但是,在预算管理上未给予特殊关注。地方政府债务风险广受关注。在我国基础设施建设尚处于高峰期的国情下,允许地方政府举债融资非常有必要。控制地方政府债务规模和风险,必须要和控制基础设施建设类资本支出的规模和风险结合起来。按现有制度规定,地方政府债务分为一般债和专项债,分别纳入一般公共预算和政府性基金预算。从长远看,这种制度安排既将政府债务割裂开来,又不将其与债务资金的使用相结合,不利于从整体上分析、控制资本性支出和举债融资的规模、结构。

其二,税式支出预算。我国现实的税收优惠几乎涉及所有税种,产业税收优惠政策以及区域税收优惠政策繁多,其对应资金量较大,且管理部门化。高培勇、毛捷(2013)的研究表明,中国增值税和营业税的税收优惠总规模,窄口径计算已超过2.2万亿元。这一状况出现的原因,除前期控制不严之外,也与缺乏一个统一的制度来管理税收优惠有关。从国际上看,很多国家均推出税式支出预算管理制度,用于管理税收优惠政策。税式支出预算应作为预算报告的表外信息向人大和社会公布,这一方面我国应向发达国家学习。

4. 地方债管理制度设计尚需优化。按照新《预算法》规定,由全国人大确定地方债总额度,仅省级政府有公开发行人地方债券的资格。这相当于将原来省、市、县均有的通过地方融资平台举债决策的权力,集中到几十家省级单位。地方债管理制度还有若干环节亟待优化。

首先是发债额度的合理确定与分配,如何平衡风险控制与满足地方实际需求。额度过高,地方政府举债过多,加大债务风险;额度过低,满足不了地方政府的资金需求,影响经济发展和民生改善。额度按照何种规则分配到省级政府,省级政府又按照何种规则将债务资金分配到市、县级政府,将会直接引导各级政府的行为。因此,如何科学测算地方债的总额度,如何设立额度分配规则以激励约束地方政府,是地方债制度有效运行的第一重大挑战。

其次是发债权集中到省级政府,是由分散决策转向集中决策,固然有便于控制风险、加强规范管理的优点,但也可能存在管理链条过长、债务资金配置低效、不符合地方实际等问题。省级人大和政府如何担负起相应管理责任,在新《预算法》的法律框架下,如何创新制度安排,既能有效控制风险,又能有效满足下级政府的资金需求,是一个有待地方积极探索的挑战(汪德华,2015)。

其三是地方债的长期发展前景未明确,社会预期混乱。各地地方债是一直滚动运行下去,还是在一定时期内全部偿还?是最终转化为中央政府债务,还是由各地自我消化?有关地方债的长期制度安排未明确,导致社会预期混乱。

其四是地方融资平台的清理规范尚不到位;一些新型的类财政债务资金,如国开行、农发行的

开发性金融,特别是专项建设基金,其性质如何界定?对于政府债务的长期影响如何?这些问题都急需评估。

5. 预算和财政管理基础尚有待夯实。若干新推出的预算管理制度改革措施,需要良好的预算和财政管理基础与之配套,难以单兵推进,否则易出现改革理念先进而实质效果不佳问题。如政府综合财务报告,需要以权责发生制的政府会计替代预算会计为支撑。从多地调研来看,预算基础数据不全面,很多信息没有反映出来,当前的改革仅是调账,而非系统性的改革。再如中期预算制度、预算绩效管理、清理规范重点支出同财政收支增幅或生产总值挂钩事项等领域,同样存在相关管理基础薄弱,政府治理模式不相适应等问题。

四、税收制度改革:进展与问题

(一)改革目标:建立“公平统一、调节有力”的现代税收制度

与前同理,作为现代财政制度的一个重要组成部分,税收制度的改革当然要以现代税收制度为目标指向。以现代税收制度为镜鉴,立足于当前中国所处的发展阶段和面临的主要矛盾,可以确认,现行税收制度最需要、最迫切解决的核心问题,就是“不健全、不完善,不利于促进社会公平”。正是基于这一判断,在目标导向和问题导向相统一的基础上,《决定》和《总体方案》为税收制度改革设定的目标是:建立“公平统一、调节有力”的现代税收制度。

这一目标至少包括如下四层含义:其一,对接现代税收文明,在以往相对重视税收效率的基础上,注重公平与效率之间的平衡,将税收负担分配的公平、公正纳入税制建设视野。其二,对接现代税制结构,在以往相对重视税收总量的基础上,注重税制结构优化,将优化税收结构作为税制改革的主要目标。其三,对接现代税收治理,在以往相对重视税收中性的基础上,注重中性和非中性的统一,将加强税收的调节作用摆在税制建设的突出位置。其四,立足当前中国收入、财产分布不均问题的现实,税制改革亟待以促进社会公平正义的行动(高培勇,2015a),实现国家良治。

(二)改革进展:间接税改革相对顺利,直接税改革相当缓慢

围绕现代税收制度建设,纳入本轮改革的内容可归结为“六税一法”:启动六个税种的改革,包括属于间接税的增值税、消费税、资源税、环境税,属于直接税的个人所得税、房地产税等;同时,配合相关改革,修订《税收征管法》。

迄今为止,已经取得的进展有以下几个方面:

1. “营改增”全面推开。自2012年启动的营改增试点,到2016年5月1日起全国范围内全面推开,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人均纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税,营业税正式退出历史舞台。营改增的全面推开,标志着1994年税改遗留下来的增值税“扩围”和“转型”两大改革任务均已完成,有利于减少市场扭曲,促进服务业发展。与国际主流接轨且有中国特色的现代增值税制度,已渐入定型阶段。这是迄今为止最大规模的税制改革行动。

2. 资源税改革顺利推进。2014年,全国实现煤炭资源税从价计征改革,并调整了原油、天然气资源税适用税率。财税[2016]53号文明确,自2016年7月1日起,全面推进扩大资源税征收范围、清费立税、从价计征改革。改革要求在河北省启动水资源税试点;各地根据实际情况逐步将森林、草场、滩涂等资源纳入资源税范围;实施矿产资源税从价计征改革;同步全面清理涉及矿产资

源的收费基金,理顺资源税费关系。^① 资源税改革将有效发挥税收杠杆调节作用,促进资源行业持续健康发展,推动经济结构调整和发展方式转变。

3. 消费税征收范围逐步拓展。2015年,电池、涂料被列入消费税征收范围;其后三次提高燃油消费税税负,引起了社会的广泛争议(汪德华,2015)。

4. 税收征管体制机制改革已经启动。《税收征管法》修订稿正在公开征求社会意见,中办国办印发的《深化国税、地税征管体制改革方案》已正式向社会公布,明确了国税、地税合作不合并的改革方向,要求理顺征管职责划分,创新纳税服务机制,转变征收管理方式。

总体来看,《决定》和《总体方案》部署的“六税一法”改革任务,营改增、资源税改革任务接近完成;消费税改革部分启动,但主要改革任务方案尚未出台;税收征管体制改革已启动,但法律修订工作尚未结束;环境税、个人所得税、房地产税三个税种尚处于改革方案制定阶段。

(三)问题分析:“跛脚”式推进状态下的“卡脖子”工程

本轮税制改革相对于以往历轮税制改革的最重要变化,是以“稳定税负”为前提“逐步增加直接税比重”。这意味着,它的推进路线是通过“此减彼增”——减少间接税比重、增加直接税比重,实现税制结构的优化。若将间接税和直接税分别视作本轮税制改革行动的两翼,可以非常清晰地发现,迄今为止,在为期三年的税制改革进程中,两翼的行动规模和频率颇不均衡。间接税一翼的“营改增”、资源税改革已陆续启动,但直接税一翼的个人所得税、房地产税改革则基本未有实质进展。

两翼改革行动的“跛脚”状态,不仅直接障碍着本轮税制改革的推进进程和目标实现,而且肯定难以持续下去,从而形成“卡脖子”工程。细究起来,这种境况的形成,同中国的税情、国情特点密切相关。

1. 认识上的盲区。由于历史以及其他方面的原因,在当前的中国,不少人往往只知有直接税、鲜知有间接税。即便在所谓社会精英层,与此相关的例子也比比皆是。比如,曾有政协委员将馒头售价中含有13%的增值税当作重要发现而发出质疑之声,更曾有人大代表多年来一再将提高个人所得税的所谓“免征额”当作几乎唯一的涉税议题而提交“两会”。再如,作为迄今本轮税制改革中动作最大、涉及现实中国第一和第三大税种的“营改增”,对于经济社会发展和国家治理现代化建设的意义显然不容小觑。但它所引致的关注度,不仅远远低于现实中的个人所得税所谓“免征额”,而且远远低于尚在议论中的房地产税。

2. 理念上的误区。同样是由于历史以及其他方面的原因,在很多人眼中,甚至包括部分官员和学者,常常把间接税比重高当作中国税收制度的优越性一味推崇。正是在这样的理念误区中,不仅以往税制改革的顺利推进被解释为间接税比重高的结果,前些年税收收入的高速甚至超高速增长被归结为间接税比重高的好处,就连中国税收收入的稳定性和可靠性,也同间接税比重高挂上了钩。间接税既然被“高看”到如此地步,直接税的优点自然难以进入视野。即便勉强进入了,也难以被摆上相应位置,更难以与间接税比肩而行。

3. 税制安排上的惯性。对于纳税人而言,直接税的征收形同“割肉”,间接税的运作常在不知不觉之中,这几乎是人所共知的有关直接税和间接税特性差异的基本常识。不过,除此之外,在当下的中国,还有一种特殊的税制安排发挥着特殊作用。有别于世界通行的间接税税制格局,中国

^① 《关于全面推进税源改革的通知》,中华人民共和国财政部(http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201605/t20160510_1984605.html)。

现行的间接税“隐身”于价格背后,税与价混同在一起。税收与价格既不实行分列,对于间接税的感知便在相当程度上体现为对于商品和服务价格水平的反应。这虽然是从计划经济年代沿袭下来的税制安排,并非是始自1994年的现行税制的新做法,但作为一个必然结果,人们对于直接税的变动异常敏感、而对间接税的增减麻木不仁,也属不言而喻之事。

4. 税收征管上的软肋。也是由于历史以及其他方面的原因,中国的税收征管格局一直可用“间接+截流”加以概括。所谓“间接”,是指它基本上只适于征收间接税,而不能适于征收直接税。所谓“截流”,即是指它基本上只能征以现金流为前提的税,而不能征存量环节的税。税收征管格局既然存在如此“软肋”,它显然难以适应征收建立在综合制基础上的个人所得税的需要,更谈不到适应征收以存量为基础的房地产税的需要。作为一种自然反应,遇难题而绕道走、因底气不足而不轻易“接盘”,也就不足为奇。此外,部门利益导致彼此之间信息难以共享,也直接制约了征管能力提升。如“金税工程”已开展三期,但国地税之间的征税信息共享依然存在技术难题。在本轮《税收征管法》修订过程中,税收征管政府部门间信息共享的条款遭到了多部门的抵制,即是一个突出的例子。

5. 生不逢时的境遇。天时地利人和,当然是做事成功的必备条件。本轮税制改革的启动恰与经济的持续下行相遇,这也给本来不易的直接税改革徒增了困难。经济的下行,自然带来的是财政收入增速下滑和财政支出增速上扬。反映在财政收支平衡上,就是方方面面吃紧,财政处于紧运行状态。不仅如此,越是经济下行,越是财政困难,就越是需要社会稳定。故而,在此背景下,出于缓解财政收支压力和维护社会稳定的需要,举凡有可能进一步增大减收压力、有可能引致人心浮动的举措,便可能被缓行或暂时搁置。

6. “减税至上”的舆论。关于税制改革的宣传基调过于强调减税的政策效果,相对忽视了通过完善税收结构,发挥调节功能以及促进结构性改革方面的效果。由于宣传基调的误区,导致在当前的舆论环境之中,“减税至上”似乎成了衡量所有税种改革的标准。这种舆论环境从多方面制约了税制改革的进程。不仅一些符合《决定》和《总体方案》的改革方向、符合五大发展理念的税制改革遭到了社会各界强烈批评,而且具有增税效果的税制改革难以出台。比如三次调增燃油消费税,虽有助于绿色发展,但社会批评意见很强烈。再如增值税,本应尽可能保持单一主体税率,保持中性,但为了满足所有行业均减税的目标,“营改增”增加了两档主体税率,且为部分行业一再“打补丁”。又如个人所得税、房地产税改革一再“胎死腹中”,迟迟难以启动。

五、财政体制改革:进展与问题

(一)改革目标:发挥中央和地方两个积极性

作为国家治理层面所需处理的基本关系之一,中央和地方关系的调整当然要同国家治理现代化的总目标相一致。作为现代财政制度的一个重要组成部分,财政体制的改革当然要指向国家治理现代化背景下的中央与地方关系新格局。针对现行财政体制所存在的中央和地方关系“不清晰、不合理”的突出问题和主要矛盾,《决定》和《总体方案》以有利于发挥中央和地方两个积极性为目标,勾画了财政体制改革的蓝图。

这一目标至少包括如下几层含义:其一,从国家治理现代化的总目标出发,财政体制改革必须“坚持调动各方面积极性”(习近平,2016),处理好条块之间的关系。其二,立足于发挥中央和地方两个积极性,在当前的中国,尤其要重视发挥地方的积极性。因而,财政体制的设计应高度重视财

权划分、事权划分、财力划分、支出责任划分对地方政府激励的影响。其三,处理好中央和地方之间关系的前提,在于厘清政府与市场之间的关系。为此,财政体制的改革和调整,应当注重形成地方政府与中央部门间的纵向制衡机制。通过两者间的纵向制衡,共同维护统一市场的正常运转。

(二)改革进展:推进相对滞后,成效尚待观察

围绕中央和地方政府之间的财政关系,本轮改革所涉及的内容被归结为两个方面,一是进一步理顺中央和地方收入划分;另一是在逐步理顺各级政府事权关系的基础上,建立事权和支出责任相适应的制度。

这是本轮财税体制改革中推进相对滞后且成效尚待观察的领域。迄今为止,可以提及的实际进展可归结为如下两项:

1. 公布了《全面推行营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案》。2012年营改增试点以来,对于原缴纳营业税企业试点后缴纳的增值税,一直采取的是100%归地方所有的过渡办法。由此形成的同一税种采取两种办法划分中央地方收入局面,既难以持续,又干扰企业的正常经营。为此,继2015年预算报告提出“结合营改增、消费税等税制改革,研究调整中央与地方收入划分”(财政部,2015)之后,2016年预算报告又一次将“结合税制改革进展,抓紧制订调整中央和地方收入划分过渡方案”写入报告(财政部,2016)。

2016年5月1日,此项改革终于落地。国发〔2016〕26号文明确规定,自2016年5月1日起,作为未来2~3年内的过渡方案,以2014年为基数,采取增值税增量五五分成的方式重新划分中央和地方收入。^①这对于弥补营改增后的地方财力亏空,在过渡意义上兼顾中央和地方利益,显然是比较有利的一项举措。

2. 发布了《关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》。自2014年起,几乎每一年的预算报告都载有中央与地方事权和支出责任划分改革的内容,而且操用的表述一年比一年强烈。如2014年的提法是“抓紧研究调整中央与地方的事权和支出责任”(财政部,2014),2015年的提法是“研究提出合理划分中央与地方事权和支出责任的指导意见”(财政部,2015),2016年的提法则是“研究推进中央与地方事权和支出责任划分改革”(财政部,2016)。

2016年8月,在社会各界的高度关注下,以国发〔2016〕49号文《关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》为标志,在将事权与支出责任聚焦于财政事权和支出责任的条件下,这项改革算是有了一些进展。根据这一指导意见,到2020年,要基本完成主要领域改革,逐步规范化、法律化,形成中央与地方财政事权和支出责任划分的清晰框架。^②除此之外,它也进一步细化了十八届三中全会关于事权和支出责任划分的原则和要求,提出改革主要聚焦于各级政府运用财政资金提供基本公共服务的“财政事权”,明确并具体说明了强中央、保地方、减共管的改革思路。^③

(三)问题分析:具体方向尚待明晰下的“拖泥带水”工程

可以看到,在本轮财税体制改革中,至少相对而言,以央地财政关系调整为核心内容的财政体

^① 《国务院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》,中华人民共和国中央人民政府(http://www.gov.cn/zhengce/content/2016-04/30/content_5069490.htm)。

^② 《国务院关于推进中央与地方财政事权和支出责任划分改革的指导意见》,中华人民共和国中央人民政府(http://www.gov.cn/zhengce/content/2016-08/24/content_5101963.htm)。

^③ 《财政事权:强中央 保地方 减共营》,中华人民共和国财政部(http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/201608/t20160826_2403506.htm)。

制改革相对滞后,是躲不开、绕不过的基本事实。对于它的成因,是需要认真对待、深刻分析的。

1. 围绕此议题的改革内容设计尚不够详实、具体。仔细地体味一下《决定》和《总体方案》的相关表述,便可以看到,涉及预算领域的改革内容也好,涉及税制领域的改革内容也罢,既包括有顶层设计和总体规划,也包括有实施路径和具体举措。有些内容,甚至细化到了所涉及预决算的编制方法和所涉及税种的构成要素层面。然而,涉及财政体制领域的改革内容,就远不如这般详实。就央地财政关系调整的两个主要方面而言,无论是“进一步理顺中央和地方收入划分”还是“合理划分各级政府间事权与支出责任”,其内容都是相对抽象而笼统的,基本停留于顶层设计和总体规划层面。至于具体该如何去做,比如,究竟哪些税种划为中央税或中央分成比例多一些?究竟哪些税种划为地方税或地方分成比例多一些?究竟哪些公共服务项目属于区域性质、该明确为地方事权?究竟哪些公共服务项目属于跨区域性质、该明确为中央和地方共同事权?等等,则没有进一步提及。显而易见,无论从哪个方面讲,这些内容绝对不属于可有可无之类。

2. 财政体制改革的具体方向尚未明晰。本轮财政体制改革的目标虽然定位于“有利于发挥中央和地方两个积极性”,但究竟怎样“发挥两个积极性”、以怎样的思路“发挥两个积极性”,迄今并未有明晰的说法。在很大程度上,“发挥两个积极性”还停留于口号或标签状态。

一个立刻可以举出的例子,改革内容是建立事权与支出责任相适应的制度,保持现有中央和地方财力格局总体稳定、进一步理顺中央地方收入划分。为此,财政部、中编办虽组织开展了事权和支出责任划分的研究,但迄今并未公布相关内容。最终作为改革成果拿出的有关事权与支出责任划分的方案,又将“事权与支出责任划分”缩水为“财政事权和支出责任划分”。因而,实质是一个“缩水版”。又如,学术界和相关部门也曾提出过如何进一步理顺中央和地方收入划分的思路,但国发〔2016〕26号文所拿出的仅仅是未来2~3年内的过渡方案。至于2~3年过渡期结束之后的走向,则并无明确交代。因而,也可说是一个“非定型版”。

应当看到,“发挥两个积极性”目标的形成,显然出自于地方积极性尚不够充分、亟待调动的现实判断。问题在于,地方积极性的调动发挥须以相对稳定的央地财政关系为前提。将地方积极性和央地财政关系格局两个方面的变化轨迹联系起来,我们可以清楚地看到,以往地方发展经济的积极性,在很大程度上源于央地财政关系格局的合理调整和相对稳定。倘若没有旨在调动地方积极性的央地财政关系合理调整的推动,倘若离开了有利于发挥地方积极性的相对稳定的央地财政关系格局,且不说地方积极性的有效调动难以想象,中国经济的规模和质量也绝对达不到今天这样的程度。

因而,必须在坚持“发挥两个积极性”目标的基础上,尽快明晰财政体制改革的具体方向。并且,按照统一部署给地方及时交底,让地方及早服下围绕央地财政关系调整的“定心丸”。只有这样,“发挥两个积极性”才可能真正落到实处,当前亟待推进的一系列稳增长政策措施才可能精准有效。

3. 围绕改革的具体操作方案尚未在中央和地方之间达成广泛共识。进一步看,具体方向的不明朗,其原因并非在于有关各方没有或尚未有相应的方案提出,而在于有关财政体制改革的方案难以在中央与地方之间达成共识。从历史上看,在1994年之前,中国的央地财政关系格局尽管几经变化,十分复杂,但总体上都是以“分钱制”为基础的。无论是早期的“总额分成”“收入分类分成”,还是后来的“大包干”,所“分”或所“包”的,实质都是“钱”——财政收入。只是在1994年之后,方才有了根本性的改变——由“分钱”转向“分税”。如果说1994年以来,中央与地方之间具有共识基础的方向是“分税制”,那么在今天的中国,不仅在表述上“分税制”几乎难觅踪影,相当多的

内容处于忽明忽暗、半明半暗的状态,而且在实质层面“分税制”已被“分钱制”所取代。因而,下一步以一个怎样的旗帜标识财政体制改革的方向并据此制定一个可以达成共识的方案,是难点,也是重点所在(高培勇,2015)。

这一判断的引申意义在于,围绕央地财政关系调整的具体操作方案,理应取得地方政府的广泛认同和积极配合,在中央和地方的有效互动中最终形成。否则,即便勉强拿出了方案,也难以扎实推进。或者,即便勉强实施了,也难免再次走样。

(未完待续)

Evaluation of the Fiscal and Tax Systems Reform Process (2013. 11—2016. 10)

GAO Peiyong, WANG Dehua (National Academy of Economic Strategy, CASS, 100028)

Abstract: Based on the *Decision of the Central Committee of the Communist Party of China on Deepening Major Reforms and Deepen the Overall Program of the Fiscal and Tax System Reform*, the paper made a systematic assessment of the progress of the fiscal and tax system reform from November 2013 to October 2016. The results show that the reform of the budget management system has achieved initial effect, but under the constraints of various subjective and objective factors, the system is still under construction in the initial stage. The reform of the tax system represented by the indirect tax has made positive progress, but the direct tax reform of the other wing is relatively slow, which is a “lap-type” project. Although the reform of the Central-local fiscal system has been a breakthrough, but the relative lag of the state has not fundamentally changed, on the whole is still “dragging its feet” project. As a whole, the reform of the fiscal and taxation system is still not balanced enough and needs to be coordinated and promoted. It’s support and basic role on comprehensive deepening reform gradually emerge, but still need increase efforts and promote efficiency. On this basis, this paper puts forward a series of specific suggestions to further promote the reform of fiscal and taxation system.

Keywords: Fiscal and Taxation Reform, Taxation System, Budget Management, Reform Evaluation, Modern Financial System

JEL: H20, H60, H70

责任编辑:康 邑