

# 本轮财税体制改革进程评估： 2013. 11—2016. 10(下)\*

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)12-0005-12

## 六、作为一个整体的财税体制改革：亟待协调推进

在分别评估了预算管理制度改革、税收制度改革和财政体制改革的进展状况之后，回过头来将三个方面的改革内容拼接在一起，立刻可以发现，事实上，它们是按照一张顶层设计图纸平行推进的密切相关的统一体。因而，接下来，还需要对作为一个整体的财税体制改革进展状况作综合评估。

### (一) 三个方面的改革进展不够均衡

在2015年发布的预算报告中，财税管理部门曾对本轮财税体制改革的进展状况做过如下总结：“财税体制改革取得重大进展。一是预算管理制度改革取得‘实质性进展’。……二是税制改革‘有序推进’。……三是围绕建立事权和支出责任相适应的制度，系统梳理了成熟市场经济国家事权和支出责任划分情况，调研分析国防、公共安全、食品药品监管等领域的事权和支出责任划

\* 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。文责自负。

分, 财政体制改革研究取得‘阶段性成果’……”(财政部, 2015)。

这的确是一个符合实际的自身总结。有别于预算管理制度改革、税收制度改革在改革实施层面取得的实际进展, 旨在调整中央与地方财政关系的财政体制改革, 不仅尚处于“研究”层面。而且, 取得的也是“阶段性”成果。

即便是站在今天的时点上, 将 2016 年 5 月和 8 月先后推出的《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》和《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》一并纳入视野, 如前所述, 鉴于前一个方案系“非定型版”, 后一个指导意见系“缩水版”, 仍可以认定, 迄今为止, 三个方面的财税体制改革推进状态, 是非均衡的。着眼于调整央地财政关系的财政体制改革相对滞后, 绝对是一个不容回避的基本事实。

认识到本轮财税体制改革的三个方面内容不是简单的并列关系, 而是有机联系、相互贯通的统一体; 还可以认定, 任何一方面的改革若不能与其他两个方面步调一致, 形成合力, 则不仅会阻碍改革的总体效应, 而且难免拖累整体改革进程, 甚至陷整体改革于“跛脚”状态。

### (二) 十分明显的“瓶颈”效应

事实上, 财政体制改革的相对滞后已经对本轮财税体制改革的整体进程以及宏观经济政策的有效运行产生了十分明显的“瓶颈”效应。

比如, 作为税制改革中的一条主线索, “营改增”直接牵涉到地方主体财源结构的重大变化。这种变化, 当然要以央地财政关系的同步调整为前提。这种调整, 也当然要建立在体制性安排而非权宜之计的基础之上。恰是由于包括财政体制改革相对滞后在内的诸种因素的掣肘, “营改增”的全面推进才不得不曾放慢脚步。后来, 虽在各方力量的强力推动下破茧而出, 也不得不以一个“非定型版”的收入划分方案与之相伴。

又如, 作为预算改革的一个基本目标, 全面规范和公开透明直接牵涉到以政府性基金预算为代表的非一般公共预算格局的重大变化。这种变化, 当然要牵动中央财政和地方财政格局, 尤其是中央和地方财政之间关系格局的调整。这种调整, 当然属于重大利益分配, 也当然要建立在体制性安排而非权宜之计的基础之上。恰是由于包括财政体制改革相对滞后在内的诸种因素的掣肘, 非一般公共预算的规范和透明进程才不得不在一定程度上打了折扣。在新修订的《预算法》公布实施将近两年之后, 作为其配套文件的新《预算法实施条例》仍驻足于征求意见阶段。

还如, 在国内外经济形势复杂多变、经济下行压力日渐加大的背景下, 加快实施有利于稳增长的政策措施、促进经济持续健康发展无疑是当下中国的当务之急。历史的经验告诉我们, 中国经济之所以能在过去 30 多年中走出一条持续高速增长的轨迹, 在很大程度上依赖于地方之间你追我赶、竞相进发的竞争力。在经济发展步入新常态的现实背景下, 保持经济的中高速增长, 仍然离不开地方的积极性。地方的积极性, 当然要建立在相对稳定而非变化莫测的央地财政关系基础之上。恰是由于包括财政体制改革相对滞后在内的诸种因素的掣肘, 未能让地方及早服下围绕央地财政关系调整的定心丸, 一系列围绕稳增长的政策措施才难以真正落地, 一整套宏观经济政策的实施过程也才会不那么精准有效。

### (三) 不容回避的“拖后腿”效应

毋庸赘言, 本轮财税体制改革的推进状态和实际效应不仅取决于税制改革或预算管理制度改革, 而且取决于包括税制改革、预算管理制度改革和财政体制改革等三个方面内容在内的整体改革, 尤其取决于作为中央与地方关系中最基本、最基础的层面——财政分配关系——的改革。倘

若财政体制改革相对滞后的局面得不到及时扭转,本应发挥的“牛鼻子”效应便会异化为“拖后腿”效应。而且,其所涉及的,将不仅是本轮财税体制改革,更值得警惕的是,它还会由此扩展至以国家治理现代化为总目标的全面深化改革。

站在当前中国发展和改革的全局立场上,可以进一步断定,不仅稳增长,而且调结构,不仅促改革,而且防风险,以及包括保就业、惠民生等在内的其他一系列发展和改革目标的实现,都要依赖于中央和地方两个积极性,都要建立在发挥中央和地方两个积极性的基础上。

因此,如果说迄今的财税体制改革推进过程中事实上存在着“短板”,那么,财政体制改革便是最亟待多用力补齐的“短板”。这意味着,按照《决定》和《总体方案》的要求,把旨在发挥中央和地方两个积极性的央地财政关系调整落实到位,已经箭在弦上,刻不容缓。

## 七、全面深化改革框架下的财税体制改革:基础和支撑作用尚需进一步到位

### (一)全面深化改革的重点工程和基础工程

本轮财税体制改革的进展状况,并非仅仅体现为有效落实《决定》和《总体方案》部署的各项直接改革任务上。除此之外,还应将其纳入全面深化改革的进程,从财税体制改革与全面深化改革的联系中进行更高层次、更广范围的评估。

前面曾经提到,本轮财税体制改革是在财政第一次从根本上被摆正了在国家治理体系中的位置之后,作为全面深化改革的重点工程和基础工程来部署的。财税体制改革之所以成为重点工程和基础工程,无非是因为,全面深化改革系经济、政治、文化、社会、生态文明和党的建设等各个领域改革的联动。在其中,作为国家治理的基础和重要支柱,财税体制安排体现并承载着政府与市场、政府与社会、中央与地方等方面的基本关系,深刻影响着经济、政治、文化、社会、生态文明和党的建设等领域的体制格局。因而,在国家治理的总棋局中,它是一个具有“牵一发而动全身”之效的要素。

这就意味着,本轮财税体制改革应当也必须担负起对于推进全面深化改革的基础性和支撑性作用。

### (二)一份清单:积极支持其他领域改革

如下可能是一份财税体制改革支持、推动其他领域改革的大致清单:

1. 支持司法、教育、科技等领域改革。在司法领域,积极支持司法体制改革,率先进行事权和支出责任适度向上集中的改革,建立政法系统经费保障机制,推动实施法官薪酬制度改革。在教育、科技领域,国发〔2015〕67号文部署进一步完善城乡义务教育经费保障机制,启动义务教育转移支付改革;职业教育实施以改革和绩效为导向的生均拨款制度;中央财政还大力推进科技计划(专项、基金等)管理改革,以提高科技财政资金的绩效。推动实施省以下环保监测机构的垂直管理。

2. 支持供给侧结构性改革。为积极推动供给侧结构性改革,在“去产能、去库存、去杠杆、降成本、补短板”的旗帜下,2016年中央财政特别拿出1000亿奖补资金,重点用于职工分流安置。

3. 支持“三农”领域改革。例如,为积极推动农村经济体制改革,2015年,财政部和农业部联合发布了《关于调整完善农业三项补贴政策的指导意见》,将农业“三项补贴”合并为农业支持保护补贴,政策目标调整为支持耕地地力保护和粮食适度规模经营,并于2016年全面推开。再如,为推动实施“脱贫攻坚”战略,大幅度增加脱贫攻坚财政资金投入,以领导班子强、工作基础好、脱贫

攻坚任务重为标准选择三分之一以上的贫困县开展试点,统筹整合使用各级财政用于农业生产发展和农村基础设施建设等方面资金。<sup>①</sup>

4. 推进政府投资体制改革。为了提高财政投资资金效率,拓展社会资本和民间投资范围,大力推广基础设施建设等领域的政府与社会资本合作(PPP)模式,已出台包括操作指南等在内的多项文件,构成了较为完备、具有可操作性的政策支持体系,PPP推广示范项目也取得一定程度的进展。为充分发挥政府投资在推动重点产业发展等领域的杠杆作用,积极探索财政资金注资设立政府投资基金支持产业的模式改革,出台了《政府投资基金暂行管理办法》等多项文件,要求坚持市场化运作、专业化管理,以实现基金良性运营。

(三)存在问题:经验不足、力不从心,规律尚待把握

应当指出,在过去 30 多年的改革历程中,尽管不乏以财税体制改革为经济体制改革“铺路搭桥”的先例,但脱出经济体制改革的视野局限而上升至国家治理层面,将财税体制改革作为全面深化改革的基础性和支撑性要素加以布局和推进,还属从未有过的第一次尝试。与此相关的经验不足,规律尚待把握,操作中难免疏漏,自是常情。面对各种惯性思维和既得利益的掣肘而力不从心,不得不在推进中做妥协性安排,走些弯路,亦是不言而喻之事。

就此而言,迄今为止,至少有如下几个代表性事例是值得关注的:

1. 缩水版的事权与支出责任划分改革方案。中央与地方的关系无疑是国家治理层面的基本关系之一,本轮财政体制改革显然要为这一基本关系的处理发挥基础性和支撑性作用,而不应也不能将视野局限于财政体制本身。然而,即便在《决定》和《总体方案》中一直操用的提法都是中央与地方事权和支出责任划分的改革,即便财税管理部门始终锁定的都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,但最终形成的则是一个缩水版——事权与支出责任前面被加上了限制词,从而中央与地方事权和支出责任划分的改革演化为中央和地方财政事权和支出责任划分的改革。

2. 进展缓慢的社会保障领域改革。作为国家治理体系现代化的重要内容,社会保障体系的制度设计,深度影响预算管理制度、中央和地方政府之间的财政关系、财政风险乃至税收制度的设计。因而,社会保障体系的改革自然要成为财税体制改革的主要关注点。然而,尽管《决定》做出了“建立更加公平可持续的社会保障制度”的改革部署,迄今社会保障领域的改革进展十分缓慢。不仅养老保障领域的改革方案尚在讨论之中,医疗保险以及医疗卫生体制改革未见标志性改革举措出台,而且,其他社会保险以及城乡低保领域的改革也未有启动迹象。这一突出的矛盾现象说明,社会保障领域改革应当也必须与财税体制改革实现同步,财税体制改革应当也必须支撑社会保障制度的改革。

3. 部门之间围绕改革方案协调上的困扰。如由于相关政府部门未能充分、及时协调,在大力推进 PPP 模式方面,各自制定政策,各自出台标准;由于相关政府部门之间的协商不到位,新《预算法实施条例》迄今迟迟不能出台;由于相关政府部门协调不足,2015 年地方债券大量发行初期举步维艰难,一些地方政府债务实质上已发生逾期;改革方案中提出的地方债券投资主体多元化至今未能落地;在《税收征管法》修订过程中,作为必要条件的政府部门之间信息共享至今难以落实,如此等等。

4. 部分财税体制改革举措的时有反复。中共十八届三中全会以来,在有关财税体制改革的方

<sup>①</sup> [http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201604/t20160425\\_1963571.htm](http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/201604/t20160425_1963571.htm).

案密集、大量出台的同时,其中的部分方案却风云变幻,几番出现被中途搁置或被暂缓实施的现象。比如,作为预算管理制度改革的重头戏之一,旨在清理税收优惠政策的国发[2014]62号文《国务院关于清理规范税收等优惠政策的通知》,在宏观经济下行压力日趋严峻的情势下,出台仅仅4个月便被宣布暂停执行。取而代之的,是[2015]25号文《国务院关于规范税收等优惠政策的通知》。相对于老文件,至少在名称上,新文件删掉了“清理”二字。再如,对于电子商务的进口税收政策,出台不久,即发现执行困难,基础尚不具备,不得不宣布暂缓实施一年。还如,在全面推行“营改增”试点过程中,由于改革方案出台的时间过于紧张,部分事项难免考虑不周,有关“营改增”的实施方案多次事后“打补丁”。

5. 缺乏专家、社会参与的改革方案设计过程。在中共十八届三中全会所确定的改革蓝图中,财税领域的改革任务可说是最为繁重,涉及面最广,也最需要先行一步。相对于其他部门,财税管理部门虽在短期内密集出台了一系列范围广泛、影响深远的改革方案,相关文件多达几百项,但是,或许是由于时间紧、任务重,这些改革方案的设计和制定,事实上基本由财税管理部门自身主导,未能如以往历轮改革那样有效落实专家、社会的广泛参与,综合协调性不足。比如,多项改革方案的出台,主要是基于财税管理部门内部的讨论和设计,外部专家普遍反映参与度不足;改革方案也未能充分进行社会协商。迄今外部专家的参与,基本上是在不了解具体方案设计过程的基础上,受邀做事后解释性或宣传性工作。外部专家以专业知识服务于深化改革的作用尚未得到充分发挥,更多体现为“花瓶”角色;加上不注重社会协商,一些改革方案的设计也或多或少存在考虑不周之处,事后不断“打补丁”也就在所难免。

如此现象的反复出现,一方面影响改革举措自身落地的权威性,甚至可能导致越来越多的事后改革博弈,另一方面,也会障碍财税体制改革与全面深化改革之间的彼此互动,在一定程度上,使得财政在国家治理体系中的基础性和支撑性作用停留于字面。

## 八、主要政策建议

评估改革进展状况的根本目的,在于“及时研究解决改革推进中的矛盾和问题,以钉钉子精神抓好改革落实”(习近平,2016)。认识到完成本轮财税体制改革任务的时间表指向2020年,按照建立现代财政制度的改革目标,以倒计时思维前瞻未来四年的改革之路,如下六个方面的工作应当在抓紧抓好之列:

### (一)夯实基础,完善设计,进一步推进预算管理制度改革

1. 推进“四本合两本,两本加综合”改革,完善全口径预算管理体系。从强化所有政府收支全口径预算控制的目标出发,应在现有四本预算的基础上简化合并,研究编制全口径综合预算。具体思路是推进“四本合两本,两本加综合”的预算体系简化合并改革,同时提高预算的前瞻性、科学性和精细化程度,提升财政管理水平。

首先,按照《决定》要求,所有上缴国有资本收益均纳入一般公共预算,逐步取消国有资本经营预算。其次,加快改革各类政府性基金,按其性质区别处理。一些政府性基金收入具有消费税性质,可将其改为消费税的征收子目;一些政府性基金有征收期限,到期其承担任务已完成,可顺势取消;一些政府性基金适合改为专项收入形式,可纳入一般公共预算;一些政府性基金主要是资金管理任务,未来可采用表外信息的形式,作为预算报告的补充信息。在此基础上,将所有政府性基金逐步转列一般公共预算,直至彻底取消政府性基金预算。第三,遵循国际经验,以规范、透

明为前提,保留社会保险基金预算,合理界定社会保障管理部门和财税管理部门职能。第四,单独编制全口径综合预算,扣除一般公共预算和社会保险基金预算中的重复项,整体、全面反映政府收支的信息。最终,形成一般公共预算和社会保险基金预算两本预算,加上综合预算的“两本加综合”的预算管理体系,经人大批准产生法定效力。

2. 统一财政名词并启动预算信息披露标准化工程。预决算的公开透明是新《预算法》高度强调的理念。在现有法律框架要求下,尚需要有诸多配套性改革,以实质推进预算透明工作。

首先,要统一财政名词。财政名词的模糊对于增强财政透明度,对于政府政策和预算安排的讨论以及公共收支的管理都非常不利,应当尽快明晰。这方面,我国可以借鉴美国 20 世纪 60 年代的经验。在当时的美国,议员们在辩论政府预算安排时,常发现甲讲的政府收入和乙讲的政府收入并不是一回事。后来约翰逊总统下令成立专门的委员会,讨论预算概念问题,界定什么是政府收入等。在国际组织中都非常强调政府的统计应该有一个国际的标准,以增加可比性,我国自然更应当强调统一的国内标准。应当说,这种概念的明晰对于推进全口径预算管理,对于提高财政透明度、提高政府预算绩效等,都是一项十分重要的基础工作。为此,应由中央政府组织成立一个专门委员会,统一财政名词并予以明确的释义,并要求所有级次地方政府统一适用。其次,建立一个预决算公开平台,启动预决算信息披露标准化工程。在现行《预算法》法律要求的基础上,应当进一步细化专门出台文件,明确预决算公开透明的强制标准,特别是除财政资金信息之外的辅助性基础信息。同时,应结合政府信息公开平台,统一各级政府的预决算公开平台,建立统一链接,方便查找比对。第三,建立逐步回溯公开的机制。可降低预决算公开的标准,要求各级地方政府至少公开 2000 年以来的预决算信息。第四,重视预决算公开信息的利用,提升预算透明度。政府部门应主动将预决算报告通俗化,对易混淆之处给予专门解释;组织专场研讨会或其他活动,引导公众关注和探讨预决算报告。应鼓励研究机构和社会组织专门研究预决算信息。最终,期望通过预决算公开促进预决算透明,以预决算透明提高社会公众对公共资金的监督,以监督提升公共资金的绩效。

3. 建立债务与资本支出预算以及税式支出预算制度,丰富表外信息。预算报告理应全面反映政府收支以及相关经济活动,但由于现代政府经济活动的复杂性,一些重要的信息难以在正式的预算报告中得以体现,为此需要以表外信息予以补充。基于中国的现实情况,当前需要以表外形式补充建立债务与资本支出预算制度和税式支出预算制度,丰富预算报告的表外信息,提高公共资金使用效率,防范政府债务风险。

首先,应研究制定单独编制资本支出和债务预算制度,将所有政府债务和资本性支出综合起来,编制在一本预算中,以便于从整体上控制各级政府的资本性支出和对应政府债务的规模和结构,分析其必要性、效益和风险。资本支出和债务预算制度与现有或改革后的全口径预算体系独立,作为正式预算报告的附录。其次,成立专家组,从重点税种起步,学习典型市场经济国家的做法,构建税式支出制度,使税收优惠的作用及其丧失的税收收入显性化,纳入预算管理程序。所谓税式支出制度,就是测算每项税收优惠政策所导致的税收损失,编列按税种和按政策目标的预算,一般作为正式预算报告的附录。构建税式支出制度,有助于将税收优惠政策的成本和效益公开透明,有助于从制度上规范管理税收优惠政策。

4. 夯实预算与财政管理基础,强化社会监督和外部监督,平衡控制与绩效导向。从预算管理改革的国际经验看,预算的控制导向与绩效导向之间的冲突一直是主要矛盾。以精细控制为主导的预算有助于减少漏洞、抑制浪费、避免腐败,但由于预算的年度性原则,一般要提前一年确

定支出的具体内容,这与发展迅速的中国现实国情有些不相适应,在一定程度上会影响财政支出的绩效。解决预算的控制导向与绩效导向之间的冲突,可选择的基本思路是简政放权,强化监管,进而以自我控制替代外部强加的程序性控制。具体说来,就是强化社会监督和外部监督,淡化内部过程控制,适度从强调控制走向强调绩效。

首先,要夯实预算与财政管理基础,如政府财务准则的制定、政府资产与负债的准确记录、预算绩效管理基础等,使现代预算理念能够落地生根。其次,增加人大预算工作委员会、国家审计机关的人员编制,强化人大监督、审计监督力量。通过加大外部监督力度,可以促使财政资金使用部门强化自我控制。第三,做好预决算的公开透明工作,鼓励社会监督。公开透明是最好的防腐剂。相对于制度性的人大监督、审计监督,社会监督更为分散,可动员的力量更为广泛,更易找出难以觉察的支出漏洞。第四,按《预算法》要求,推行预算绩效管理,将加强预算管理的着眼点落在绩效的提升上。第五,在合理制定标准的基础上,淡化内部过程控制。避免形式化严重、与现实变化不相适应的若干不合理制度规定,影响财政支出实际绩效的提升。淡化内部过程控制并非不要任何控制,而是要将控制建立在合理制定若干支出标准的基础上,使支出单位以绩效为导向获取一定的自由度。

## (二)做好公共沟通,加快直接税改革,推进税收法治化进程

1. 在明确税制改革“路线图”的基础上,做好公共沟通。构建良好舆论环境,支持税制改革,对于本轮税制改革落地至关重要。《决定》和《总体方案》所确立的“公平统一、调节有力”的改革目标以及在稳定税负前提下优化税收结构的路径规划,正在逐步深入人心。在这样的大背景下,回应社会关切,明确税制改革“路线图”,明确在间接税和直接税此减彼增的同时优化税收结构的路径规划,将中国税制和中国税负运行的格局现状原原本本地告诉人们,将间接税和直接税都是税、背着抱着一般沉的道理讲清楚,对于构建良好的税制改革舆论环境,是必不可少的。

在政府部门对税制改革的宣传上,也要注意避免过度强调减税的重要性,特别是要避免将减税视为政策红包的宣传基调。要更为重视宣传税制改革在减少结构性扭曲、提升经济效率、促进社会公平正义等方面的“制度红包”。

2. 加快直接税改革步伐。个人所得税以及房地产税的改革,担负着提高直接税比重,优化收入及财产分配格局的重要任务。当前要加快两大税种改革的各方面准备工作,尽快启动改革步伐。当然,改革需要注意充分体现量能负担的原则,注重征管条件的配套,税制设计应有利于强化征管。

个人所得税的改革,宜围绕逐步建立健全综合与分类相结合的个人所得税制度,从“小综合”起步,合并部分税目,根据征管条件的改善不断推进到“大综合”。在合理确定综合所得基本减除费用标准的基础上,适时增加专项扣除项目。合理确定综合所得适用税率,优化税率结构。可考虑适度加大分档区间,最高档边际税率略有下降。

房地产税的改革,其重点应放在加快推进房地产税立法,开征居民保有环节的房地产税收,统筹设置房地产建设、交易和保有环节的税负水平上。鉴于目前的税情和国情现状,近期可本着“先简后繁,先存活再完善”的原则,考虑对居住住房以家庭为单位实行“第一套免税,其余一律征税”,在尽可能短的时间内,让房地产税落地中国。以此为基础,逐步积累条件,向更精细、更完善的房地产税制建设目标迈进。

## 3. 提升征管能力,推进税收法治化进程

税制改革,特别是个人所得税以及房地产税的改革,需要以加快构建面向自然人的税收管

理服务体系作为配套。为此,需要加快《税收征管法》的修订进程,建立第三方涉税信息报告制度,逐步实现法人、非法人机构、自然人之间税收征管的均衡布局,确保税务部门依法有效实施征管。

推进税收法治化,不仅是建立现代财政制度的必要条件,也是落实中共十八届四中全会“依法治国”精神的必然要求。税收涉及每个人的利益,社会关注度高,因而税收法治化是财政法治化的优先事项。当前我国仅有三个税种立法,推进税收法治压力很大。“十三五”时期,应在处理好改革与立法之间的协调关系的基础上,安排好立法顺序,积极推进税收法治化进程,力争税收立法5~10部。

推进税收法治化,最重要的是要协调好改革与立法之间的关系。立法有助于提高改革的权威性,有助于巩固改革的成果。但改革需要打破现状,如要改革事项已经立法,则修改立法程序相对漫长、不可控因素多,反而可能阻碍改革。当前,我国推进财税领域的改革,主要法律依据是20世纪80年代全国人大对国务院的授权,大部分由国务院直接颁布推动相关改革文件。这种改革方式,特别在税收领域的改革,已经引起了社会上较多的讨论。

为此,首先要发布税制改革总规划,明确各税种改革的基本目标和框架,明确各税种立法的规划,向社会公布,这是改革法治思维的重要体现。其次是要确定基本的原则,凡是新推出的税种,如房地产税、环境保护税等,均应改革与立法同步,法律实施之日就是改革启动之时。其三,对已征税种的改革,也要积极立法。视情况不同,可以先改革后立法,以法律巩固改革成果,也可以改革和立法同步,以法律提高改革的权威性。

### (三)完善地方债制度,加快社会保障制度改革,防范财政风险

防范财政风险,实现长治久安是本轮财税体制改革的重要目标之一。防范财政风险,关键要恰当评估中国的财政风险来源。当前,国内外舆论较为关注地方政府债务可能导致的财政风险。从若干大国的历史经验来看,养老、医疗等社会保障领域的资金缺口,可能是财政可持续发展的最大挑战。对于这两个方面的风险,均不容小觑。

1. 准确认识中国政府债务风险的“近忧”与“远虑”、“总账”与“分类账”。当前国内外对中国政府债务的主要关注点是地方债,认为其可能存在失控的风险。但经过审计部门的多次专项审计和财税管理部门的反复核查,中国地方政府债务的底数是比较清楚的。2015年中国地方政府债务余额占GDP比重为23.64%,即使包含或有债务中可能转化为需要政府偿还的部分也仅为25.74%。这个水平,低于德国、日本、加拿大等国,同美国较为接近。与这些大国相比,中国的中央政府债务占GDP比重非常低。因此,从总量上看,中国综合政府债务并不存在多大风险。即使单独比较地方政府债务,中国的比重也并不特别高。地方比重高于中央,与中央与地方财力和事权划分状况乃至国家治理体系的特点基本是相适应的。再加上中国的经济增长速度较快,地方政府债务主要投资于生产性资产,政府资产雄厚,比重不高加上三重保障表明中国政府债务的“近忧”不大,其风险主要来自于管理体制导致的局部风险,以及债务资金投资低效风险。

但是,上述的这些指标均是算“总账”的结果。一旦细化到“分类账”——分别就各个地区计算其债务风险,则立刻会发现,有些地方的债务,已经以逾期、赖债或资不抵债等现象揭示出区域性风险迭起的严峻态势。

进一步说,社会保障体系潜在的未来资金缺口所带来的中国政府债务的“远虑”,必须高度重视。中国已进入老龄化社会,且老龄化的速度非常快。高培勇、汪德华(2011)的估算表明,如维持现有养老保障制度,则到2050年养老保障体系所需年度财政补贴占GDP的比重在6%以上。即



使维持现有财政补贴力度不变,如所有年份的资金缺口累积到2050年一次性由财政偿还,其所需偿债资金将占当年GDP的90%左右。这还仅是养老保障体系的潜在债务压力。随着老龄化压力越来越大,医疗技术发展越来越先进,医疗保障领域的潜在政府债务同样巨大。

由此可见,中国政府债务的最大危险或者说“远虑”,与发达国家的历史经验类似,主要来自于社会保障体系的改革滞后,需要高度重视。

2. 完善管理制度,明确地方政府债务管理体制的远景,稳定社会预期。地方政府债务管理体制的改革,要解决的问题主要有二:一是明确远景,稳定社会预期;二是完善管理制度,提高债务资金的投资效率。

首先,参照美国、德国、日本等大国的经验,应明确中国地方政府债务的远景是长期滚动发展,地方政府应担负起相应的风险控制管理职责,并不存在到某一时点必须全部归还的问题,也不存在由中央政府承担地方债偿还职责问题。这一远景应明确向社会公布,以稳定社会预期。其次,在试点基础上,适度赋予有条件的地级市自主发债权限,县级政府所需债务资金依然由省政府统一筹集。此项改革的目的是压缩管理链条,提高债务资金的配置效率和投资效率,实质上有助于防范风险。全国人大以及国务院应积极探索合理确定地方政府债务限额的规则,各省级政府也要积极探索在各县市间分配地方政府债务资金的规则,以提高债务资金效率。第三,扎实推进地方融资平台的清理规范和市场化转型工作,继续妥善处置存量地方政府性债务,实事求是地评估国开行、农发行的专项建设基金对地方政府债务的影响,并逐步纳入政府信息披露范围内。

3. 以更加公平可持续为基本原则,尽快启动社会保障体制改革。我国社会保障体系的资金储备较为充足,但在老龄化愈发严重的趋势之下,未来的资金缺口压力仍然较大。国际经验表明,这种未来的资金缺口压力,在今天就会影响企业和居民的行为。因此,社会保障体系的改革,不能等到出现问题才改革,要未雨绸缪。应当切实按照中共十八届三中全会的要求,以更加公平可持续为基本原则,与扶贫攻坚战略相结合,推动养老保险、医疗保险、生育保险、失业保险、城乡低保等社会保障事业的改革。

#### (四)尽快明晰财政体制改革具体方向

财政体制安排深度影响地方政府的行为,是国家治理体系的重要组成部分,在中国具有特别重要的意义。当前应在《决定》提出的改革蓝图上,尽快明确财政体制的具体改革方向。在方案制定过程中,还应注意避免一些错误倾向,回到“分税制”的轨道,真正激发中央、地方两个活力。

1. 避免将预算改革、税制改革和财政体制改革割裂开来,重视三者之间的协调推进。财政体制改革,特别是政府间收入划分方式的调整,需要税制改革为支撑。地方债务管理制度、转移支付制度本身就是财政体制领域的重要组成部分,其制度设计要与政府间收入划分、事权划分制度相适应。可以说,倘若财政体制改革不能如期启动,税制改革、预算改革也难以落实。因此,当前特别要加快财政体制领域的改革进度。

2. 避免单纯强调事权与支出责任相适应,以回归分税制作为财政体制改革的重心所在。作为一个整体,分事、分税、分管,一级政府一级财政,是分税制的基本要求和灵魂所在。照此说来,“事权与支出责任相适应”系分事管理的应有之义,而非分税制改革的重点问题。中国财政体制的基本矛盾依然是:政府间事权划分制度如何与收入划分制度相适应。因此,在部分增加中央事权的基础上,解决好中央地方收入划分问题,依然是分税制改革的重点。

中央与地方收入划分,绝不能重走 1994 年之前的“分钱制”老路。“根据事权与财权相结合原则,将各种税统一划分为中央税、地方税和中央地方共享税,并建立中央税收和地方税收体系,分设中央与地方两套税务机构分别征管”,这既是 1994 年分税制财政体制改革的核心要义,也是本轮财政体制改革应当坚守的方向。应当也必须紧紧扭住这个牛鼻子不撒手,真正把财政体制改革纳入分税制轨道(高培勇,2015b)。

3. 注重激发中央、地方两个活力,当前特别要注意激发地方活力。适应、把握、引领经济发展新常态,关键看地方政府。地方政府的积极性和活力是过去中国经济取得成功的关键,也是未来中国跨越“中等收入陷阱”的关键。在事权划分改革方面,要注意在将易发生“乱作为”、外部影响较大的事项上增加中央控制力,其他事项则应充分尊重地方自主权。在收入划分方面,要避免将一些征管难度大、较为零碎的小税种给地方,中央则享有相对稳定的、与经济发展相关程度高的大税种。这样做,极易损害地方积极性。在当前,亟待明确 2~3 年过渡期之后,增值税“五五开”的收入划分模式如何调整。应当注意到,对未来的预期不稳定,当前就会干扰地方政府的行为选择,增加经济扭曲。

4. 设立专门委员会,为财政体制改革提供协商平台,为事权和支出责任调整提供动力机制。当前财力划分方式的变革及监控,缺乏常规性的协商平台。从中央部委和各级地方政府的角度来看,实际上缺乏动力改变当前事权划分现状。中央部门不愿意承担具体执行职责,而愿意保留以专项转移支付或审批制度干预地方的权力。地方政府则不愿意放弃具体执行的权力。在相当程度上,双方都缺乏激励进行事权关系的调整。为此,必须要借助外部权威,并建立专门的机构推动落实事权划分调整优化工作(高培勇、汪德华,2016)。

参照德国、日本、印度等国经验,我国应设立一个负责调整中央与地方政府间财政关系的委员会。可考虑由全国人大常委会负责组成一个委员会,以形成中央与地方事权和支出责任调整的具体方案,并担负方案实施的检查、落实等具体工作,解决争议问题、确定转移支付资金安排的基本框架。通过集合利益相关方与独立第三方的集体讨论,可为事权和支出责任调整寻找最优的、可接受的方案。

#### (五)落实专家和社会参与机制,以公开透明推进改革落地

改革方案的设计出台,仅是全面深化改革的起点。财税体制改革能否真正产生获得感,能否有效促进国家治理现代化进程,还要看其落地实施情况。而改革方案的真正落地,应是建立在公开透明、广泛参与的基础上,应鼓励事前充分发表意见进行博弈,而非方案出台之后的事后博弈。

1. 建立严格的保密制度,引入外部专家深度参与改革进程。外部专家除了具有专业优势外,由于其社会接触面广,能够有效缓解主抓改革部门思维单一的缺陷,也可在一定程度上抑制部门利益影响改革推进的现象。外部专家应是对全面深化改革领导小组负责,而非对具体改革主抓部门负责。改革主抓部门应对外部专家全过程完全开放信息,以使外部专家能充分发挥其专业优势。考虑到部分财税改革举措的社会敏感性,外部专家的参与应严格遵守保密制度,未经允许不能向外界协调改革方案相关内容。

2. 待改革方案初步成型之后,应邀请主要相关利益群体进行充分协商。改革涉及的相关利益群体,对改革方案中各项制度设计存在的问题、执行中的难题最为敏感。其意见的充分表达,能够帮助完善改革方案。通过发扬协商民主,在改革方案出台前引入上级领导、外部专家、相关部门共同参与的充分协商,有助于实现既完善改革方案,又能保持利益中立的效果。公开透明的事前专

家讨论、利益群体协商,有助于方案出台后的改革落地。

3. 高度重视部门利益阻碍改革推进问题。各个部门对于财税体制改革方案的意见可以充分表达,在充分民主的基础上还要集中统一。可引入外部专家、上级领导对各部门意见的综合评估,尽快明确部门争议的处理意见,督导部门落实处理意见。

#### (六)开展大数据等技术创新对财税体制影响的前瞻性研究

财税体制的改革设计,不仅根植于国家治理体系,还将受到科技创新的影响。当前,特别是信息技术、大数据等科技进步,深度影响商业运转模式和人们的生活模式,进而也将深度影响政府治理流程乃至国家治理模式的选择。财税体制改革永远在路上,我国应当高度关注并前瞻性研究相关科技创新对制度选择的影响,着力推动与现代科技环境相适应的财税改革。

为此,应当特别关注并启动如下两个方面工作:第一,开展前瞻性专题研究。信息技术、大数据等科技创新对社会生活的深度渗入,对于税制选择、税收征管、预算管理、政府间收入划分等都将产生影响。例如,大数据技术可广泛用于税收征管,特别是一些以自然人为征税对象的税种。一些原来投入过高,征税效果不佳的税种,在大数据技术运用之后,税收征管的投入产出比可能会发生改变。信息技术、大数据的广泛采用,也会使预决算公开透明的成本更低、效果更佳。预决算的公开透明,可被用于更多的分析比较,社会监督效果更为突出,也为参与式预算等公共治理创新奠定了技术基础。信息技术、大数据对社会生活的渗透,影响了各类税种收入在区域间的分布,如商品和服务的生产地、购买地、消费地可不一致,这必将影响征管环节的选择、政府间收入划分方式的选择,影响到不同地区能够获取的财政收入。所有这些科技创新对财税体制改革带来的冲击,都需要尽快开展前瞻性专题研究。第二,在充分论证、试点的基础上,以科技创新为基础推动政府流程和机构再造,提升财税治理的效率。不仅要前瞻性研究科技创新对财税体制制度设计的影响,还应积极适应技术环境的变化,积极推动科技创新应用于财税治理。可在前瞻性研究、论证、试点的基础上,将信息技术充分应用于财税治理的各个环节,推动政府流程再造,提升财税治理的效率和透明度。需要注意的是,政府流程再造,必须配合机构改造、人员整合。“放管服”的权力重新配置和流程再造,必须以人员、机构调整来巩固成果。

#### 参考文献:

1. 财政部:《关于2013年中央和地方预算执行情况与2014年中央和地方预算草案的报告》,《人民日报》2014年3月15日。
2. 财政部:《关于2014年中央和地方预算执行情况与2015年中央和地方预算草案的报告》,《人民日报》2015年3月17日。
3. 财政部:《关于2015年中央和地方预算执行情况与2016年中央和地方预算草案的报告》,《人民日报》2016年3月18日。
4. 高培勇、毛捷:《间接税税收优惠的规模、结构和效益:来自全国税收调查的经验证据》,《中国工业经济》2013年第12期。
5. 高培勇、汪德华:《“十三五”时期的财税改革与发展》,《金融论坛》2016年第1期。
6. 高培勇、汪德华:《中国养老保障体系资金缺口分析与对策建议》,《比较》2011年第53辑。
7. 高培勇:《论完善税收制度的新阶段》,《经济研究》2015(a)年第2期。
8. 高培勇:《将央地财政关系调整落到实处》,《光明日报》2015(b)年12月23日。
9. 高培勇:《经济增长新常态下的财税体制改革》,《求是》2014年第24期。
10. 楼继伟:《深化财税体制改革 建立现代财政制度》,《求是》2014年第20期。
11. 汪德华:《2015年地方债新政的进展与挑战》,《中国经济周刊》2015(a)年第20期。
12. 汪德华:《关于提高成品油消费税的两个问题》,《中国财政》2015(b)年第5期。
13. 王秀芝:《从预算管理流程看我国政府预算管理改革》,《财贸经济》2015年第12期。
14. 习近平:《以自我革命精神推进改革》,新华社,2016年10月12日。
15. 习近平:《制度自信不是固步自封》,《人民日报》2014年2月18日。

16. 中共中央文献研究室编:《习近平总书记重要讲话文章选编》,中央文献出版社、党建读物出版社 2016 年版。
17. OECD, The Legal Framework for Budget Systems: An International comparison. a special issue of the *OECD Journal on Budgeting*, Vol 4, No 3, 2004.
18. Wang Dehua, The Size and Structure of China's Full-covered Fiscal Expenditure. *China Finance and Economic Review*, No 1, 2015.

## **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:鲁 洲