

# 新时代高质量发展下的税制改革趋向

□ 付敏杰

**内容提要：**新时代高质量发展下的税制改革，必然也必须具有一系列新特征。高质量发展下的税制改革要以提升国家治理能力为基本导向，将建立现代税收征管制度视为新时代推动国家治理体系和治理能力现代化的重要依托。新时代我国社会主要矛盾的转化要求税制改革应当以满足人民对公共服务的需要为目标。随着我国经济进入到城市经济时代，加上城市体系的相对独立性和城市间激烈的财政竞争，促使整个税制从工业税制向城市税制转型。

**关键词：**新时代 高质量发展 税制改革 国家治理 城市税制

DOI:10.19376/j.cnki.cn11-1011/f.2019.05.006

党的十九大报告指出，中国特色社会主义进入了新时代，这是我国发展新的历史方位。同时指出，我国经济已由高速增长阶段转向高质量发展阶段。新时代高质量发展下的税制改革，必然也必须具有一系列新特征。

## 一、新时代高质量发展下的税制改革要以提升国家治理能力为基本导向

党的十八届三中全会指出，财政是国家治理的基础和重要支柱。为此，对财税体制改革、现代财政制度、现代税收制度与税收政策的讨论，必须放在新时代国家治理的语境下展开(高培勇，2019)。新时代高质量发展下的税制改革也应以提升国家治理能力为基本导向。也就是说，税制改革应当围绕提升国家能力<sup>①</sup>，以助力国家治理体系和治理能力现代化的实现。

(一) 建立现代税收征管制度是新时代推动国家治理现代化的重要依托

在建立以国家治理为导向的税收制度的过程中首当其冲的挑战应当是建立现代税收征管制度。换句话说，建立现代税收征管制度是新时代税制改革的重要特征。这是因为，“压缩间接税比重，提高直接税

比重”的改革方向(在实现预算全口径和增值税扩围之后，通过简并和下调增值税税率以及开征房地产税等新税种，不断提高直接税在税收总收入中的比重，改革间接税“一家独大”的局面，逐步形成直接税和间接税比重的“双主体”格局)至少在1994年分税制改革时就已经完全确立，并不是本轮现代财税体制改革的首创。而本轮财税体制改革，首先就是要从“现代”二字上下功夫(高培勇，2018)，通过建立现代财政制度和包含在其中的现代预算制度、现代税收制度、现代国库管理制度等共同促进现代化经济体系和现代国家治理体系的建立与完善。而建立现代税收制度的关键就是建立现代税收征管制度。

(二) 现代税收征管制度的建立需强化纳税人的税收遵从意识

财政是国家治理的基础，以汲取为核心的财政能力是国家能力的基础。<sup>②</sup>从国家能力理论看，不断提高直接税比重，可以在不增加总体税负的情况下提高财政能力和国家能力。但在我国现行税制下，间接税占比过高，税收收入的绝大部分来自于生产流通领域，主要由企业缴纳和承担，自然人缴纳和承担的比例较低。相应地，我国税收征管基本采取

① 国家能力是国家将其意志制定为政策并加以执行的能力。关于国家能力的文献综述，参见：付敏杰，国家能力视角下改革开放四十年财税体制改革逻辑之演进[J]，财政研究，2018(11)。

② 财政能力是国家能力的基础，财政能力的常用衡量指标是财政收入占GDP的比重和直接税占税收收入的比重。

紧盯现金流的方式。这种征管方式效率高,但是较为原始,挤占了企业大量的现金流。虽然理论上扣缴义务人并不是真正的纳税人,但如果企业出现现金流流动性问题,或者是因为宏观信贷环境趋紧、资本市场动荡而出现不可预知的借贷难题,巨额的税款极有可能成为压倒企业的最后一根稻草。同时,与发达国家相比,我国的直接税征管尤其是个人所得税征管长期难以满足发展需要。比如,因为过度依赖个人所得税代扣代缴制度,我国目前个人所得税纳税人依然是以城镇工薪阶层为主,对于非正规就业的高收入群体(如网店主、网红、代购)的直接监管尚存在巨大空白,在一定程度上影响了整个税制的公平性。此外,我国房产税之所以长期未能有效推进,很大程度也是因税收征管跟不上需要。

从理论上讲,个人所得税的有效性,取决于个人所得税的纳税人覆盖率和边际税率累进度,尤其是个人所得税的纳税人覆盖率。现代国家的个人所得税是一种大众税,纳税人应覆盖劳动者的主体甚至全部。事实上,在1945年,美国个人所得税涉税人口的比重已经达到74.2%,<sup>①</sup>后期虽然屡次提高扣除标准,2015年依然保持在64%。<sup>②</sup>相比之下,在2018年10月我国个人所得税的基本费用扣除标准从3500元提高到5000元后,个人所得税纳税人占城镇就业人员的比例由改革前的44%下降至15%,<sup>③</sup>占我国总人口的比重再度下降到5%<sup>④</sup>以内。可喜的是,虽然个人所得税的纳税人覆盖率有所下降,但个人所得税自行申报人数随2019年初的个人所得税专项附加扣除申报而快速增加,自行申报的人数从2017年“年收入12万以上”的不足800万人,<sup>⑤</sup>快速增加到2019年初的6000多万人,<sup>⑥</sup>在全社会范围内引起了一股“报税旋风”。这是我国

个人所得税真正走向全社会的标志性事件。

我国税收征管取得的巨大成就不容否认,但远远落后于现代国家治理的需要也是基本事实。现代国家治理的重要特征是国家可以收集到所需要的每一个自然人和家庭的信息。而税收征管特别是对直接税的征管则是重要手段。但不得不承认的是,我国目前的直接税税收征管还表现出很强的“单位制”特征,特征之一为严重依赖源泉扣缴制度。所得税征管转型的方向,是鼓励更多灵活就业人口和工薪阶层直接进行报税和缴税,并获取国家认可的具有社会信用功能的完税凭证。在国家治理下,税收的政治学视角是比经济学视角更重要、也更需要考虑的内容。从经济学角度看,税收归宿较为明确的税种更加科学,但从政治学角度看,税收归宿越明确的税种,反对者也越明确,越容易产生较高的政治成本。这就对个人所得税、房产税等直接税的征收提出了更高的要求,必须通过更加全面深刻的税收教育,不断提高全民的税收道德水平和税收遵从意识。

## 二、新时代社会主要矛盾转化要求税制改革应当以满足人民对公共服务的需要为目标

当前,我国社会主要矛盾已经由“人民日益增长的物质文化需要同落后的社会生产之间的矛盾”转化为“人民日益增长的美好生活需要和不平衡不充分的发展之间的矛盾”。人民对美好生活的需要,不仅包括对物质文化生活的需要,还有对“民主、法治、公平、正义、安全、环境”等公共服务的需要。

进入新时代,我国政府工作也要有新方式和新内容。当前的经济形势已与以往大不相同,长期持续存在的产能过剩和连续多年的生产通缩,使我国传统的以财政支出来补贴市场供给方从而强化政府

① 马君·詹卉·美国个人所得税课税单位的演变及其对我国的启示[J]. 税务研究, 2010(1).

② 梁季·美国联邦个人所得税:分析、借鉴与思考[J]. 河北大学学报(哲学社会科学版), 2019(1).

③ 张璐·全国人大常委会办公厅举行新闻发布会 个税纳税人占比将从44%降至15%[EB/OL]. (2018-9-1)[2019-2-20]. [http://paper.people.com.cn/rmrb/html/2018-09/01/nw.D110000renmrb\\_20180901\\_5-04.htm](http://paper.people.com.cn/rmrb/html/2018-09/01/nw.D110000renmrb_20180901_5-04.htm).

④ 根据《中国统计年鉴》(2018),2017年城镇就业人数为42462万人。又因个人所得税纳税人占城镇就业人员的比例由改革前的44%下降至15%,可以计算出,改革前后的个人所得税纳税人人数从近1.87亿人减少到不足6400万人,占我国总人口的比重不足5%。

⑤ 2017年年收入12万元以上个人所得税自行申报人数来自作者估算。财政部门公布的数据显示,2006年自行申报人数不足163万人,2008年为240万人,2010年为315万人。因为个人所得税主要涵盖城镇正规部门就业,据此估计2015年年收入12万元以上自行申报个税人数不高于600万人,2017年不高于800万人。

⑥ 一般而言,全部个人所得税纳税人都会在所得税系统自行申报子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等6项专项扣除情况。

私人产品供给者身份的方式,已经很难再有发挥空间。使市场在资源配置中起决定性作用,更好发挥政府作用,需要政府逐步弱化初次分配环节的生产性资源配置功能,转向为改善公共服务提供有效供给。财税满足人民对公共服务的需要虽然主要集中在财政支出环节,但是在税收方面也应有所反映。

就法治而言,主要是应以落实税收法定原则为核心加快税收法制化进程,实现中国向税收国家的逐步转型。当前,要按照《贯彻落实税收法定原则的实施意见》,加快推进税种、税率、征收等各个环节的税收立法工作,逐步减少立法层级较低、不规范而又具有税收性质的各种基金和不具有使用者付费性质的行政事业收费(张斌,2018)。立法部门要强化对行政部门授权立法的约束,从而不断完善税收规章的制定和税收司法解释制度。

就公平而言,主要是增加直接税比重和增强直接税制的有效覆盖率,促进企业和自然人纳税人的横向公平和纵向公平。经济学强调机会公平多于结果公平,而竞争机会的公平离不开税收的保障。一方面,税收促进自然人实现社会公平的关键,是增加直接税比重,以现代征管能力(尤其是个人所得税和房地产税等一般财产税税收征管能力)建设为载体实现对应税群体的全覆盖,消除税制和征管中的“企业中心主义”,使税收征管整体上从“单位制”走向“街区制”;加大对非正规就业的高收入群体的个人所得税征管力度,增强税收的严肃性和税制的刚性,确保应收尽收;消除税收征管中可能存在的民族、种族、性别、职业、宗教差别,确保个人所得税制对全民公平有效。另一方面,以税收促进企业法人的公平竞争,就要逐步消除不同产业的税率差异,特别是工业和服务业的差别增值税税率,实行增值税单一税率(付敏杰等,2016),同时消除企业征管中可能存在的所有制、规模、地理和行业歧视,确保对所有企业一视同仁。总体上看,因为部分消费税税目的存在,例如,对高档化妆品、高档手表、游艇、高尔夫球及球具征收消费税,使自然人之间的公平状况好于企业之间,企业之间又好于行业之间,因此,需要大力改善的主要是企业与行业之间的税收公平。

就正义而言,经济学上所说的正义,是指市场主体在自由选择生产和消费的环境下,自己承担选择行为和经济活动的后果。以税收来促进社会正义的关键,是用税收来消除企业和个人经济行为可能产生的负外部性。外部性是市场主体之间的非价格或非市场性联系,表现为:有些市场主体的经济活动给他人带来了好处,却没有通过市场机制获得额外的货币补偿性收益,促使私人收益低于社会收益;有些市场主体的经济活动给他人带来损害却没有被惩罚,导致私人成本低于社会成本。正负外部性都会使个体最优化的结果偏离社会最优资源配置:负外部性使得“坏”活动过多,正外部性使得“好”活动过少。而税收主要是用于消除产生负外部性的“坏”活动。总体上看,因为部分消费税目的存在,例如,对成品油、大排量小汽车和大排量摩托车征收消费税,使税收对消费负外部性的抑制程度远远好于对生产负外部性的抑制。因此,需要大力改善的是税收对生产负外部性的惩罚力度,如可以通过对钢铁、化工、造纸等严重环境污染类企业征收惩罚性税收,更好地促进社会正义。

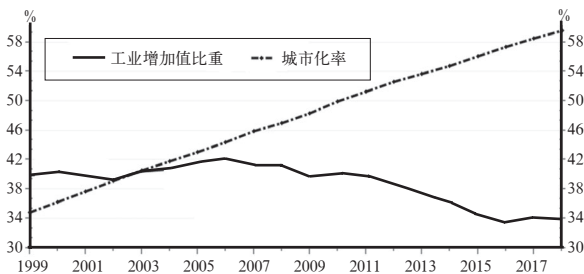
就环境而言,具有惩罚性的环境保护税具有特定的环境保护功能。但事实上,对于环境保护有更大效果的是我国一直在讨论而未曾付诸实践的碳税。相对环境保护税而言,碳税和碳关税对于污染总量的控制更为严格。

### 三、新时代高质量发展要求工业税制向城市税制转型

改革开放以来,特别是1994年分税制改革后,在政府推动型经济发展模式下,以工业税制为核心的财政激励机制,为地方政府全力推动工业化提供了制度激励,客观上促使我国形成了现有的工业税制和税收征管中的“企业中心主义”。近年来,随着城市化的逐步推进,以土地财政和土地金融为载体的激励机制逐步成型,从此我国形成了以税收激励工业化和以土地财政激励城市化的二元经济发展激励机制和双重资源配置系统。但受到土地和劳动等生产要素市场关联的影响,不断持续推进的城市化,正在用不断推高的地价压缩城市工业的发展空

间和工业税制的增长空间。(付敏杰等, 2017)

从经济结构变迁的基本趋势看,工业化和城市化呈现出完全不同的增长规律:工业增加值占国内生产总值的比重呈现出先升后降的倒U型,而城市化率<sup>①</sup>很大程度上是单调增加的。如下图所示,我国工业增加值占国内生产总值的比重在2006年达到42%以后开始进入下降区间,到2017年已经下降到33.9%。在工业增加值占国内生产总值的比重不断下降的同时,城市化还在稳步推进。2018年,我国城市化率已经接近60%。可以说,我国已经进入城市主导资源配置和城市经济的时代。预计到2025年,我国城市化率将超过65%,到2050年,我国城市化率将稳定在80%左右。而此时,我国工业增加值占国内生产总值比重的目标是25%。<sup>②</sup>



我国工业增加值占国内生产总值比重的持续下降与城市化率的稳步攀升：1999~2018年

注：数据来源于 Wind 金融咨询终端

工业化和城市化对应着两种不同的生产结构和资源配置机制。工业化以劳动、资本等生产要素结合的可贸易产品为载体,所以以产品税为基本单元的工业税制可以很好地适应和激励地方政府推进工业化。随着现代生产性服务业的崛起,平台和要素开始直接结合,由要素直接提供服务、不生产有形产品变得越来越普遍。很多服务业很难确认典型的增值额,打破了原有的“要素→产品→服务”的生产逻辑,例如,我们所熟知的知识付费、网络直播等新的经济形式。相比之下,城市化最重要的产品——基础设施和房地产,都是不可贸易品。城市化所具有的巨大财富效应,让工业经济时代的增值税税制面临严重挑战,客观上产生了从工业税制到城市税制转型的需要。

① 城市化率是指城镇人口占全国总人口的比重。

② 2025年以后,我国工业增加值占国内生产总值的比重和城市化率的数据来自作者预测。

③ 从美国经验看,城市财政的三大特征是:财产(不动产)税占据收入主体、政府间转移支付占收入的三分之一和相当程度的收支平衡。

城市财政有很大的特殊性。<sup>③</sup>虽然把提供国防和社会保障的中央政府理解为一个物业服务商会严重忽略政府的政治领导功能和国家治理功能,但把城市政府解释为提供公共服务的大物业公司无疑是比较适宜的。尽管面临着人口和资本高速便捷流动的威胁,城市还是构成了城市经济时代一个个相对完整的国民经济单元。城市明确的边界和不同城市价值呈现多元化,使得整个国民经济被划分为若干不同经济单元。城市的相对独立性和各个城市之间的激烈竞争,需要各个城市的财政产权更加明晰,不同城市之间的财政关联大幅下降,才能形成“人人尽责,人人享有”的城市福利体系和市政公共服务诉求与市民税收贡献之间的良好匹配。

由市民公共需求要素加总所形成的城市福利,进一步凸显了城市经济时代税收要素化和要素税征收的重要性。虽然在一系列严格的条件下,对要素征税和对产品征税可以产生等价效果(萨拉尼, 2005),但现实中以产品税为基础的财政收入体制去对应要素需求,还是会产生严重的“公共池”“搭便车”等问题。一个更加明确的城市要素税体制和一个以城市财政为主体的国家财政体系,无疑会比产品税体制对公共资源的要素需求产生更强的回应,也更容易实现收支平衡,防止福利陷阱。这是城市经济时代税制转型的主要方向。

#### 参考文献:

- [1] 高培勇. 站在新时代的平台上讨论直接税改革[J]. 河北大学学报, 2019(1).
- [2] 高培勇. 中国财税改革40年:基本轨迹、基本经验和基本规律[J]. 经济研究, 2018, 53(3).
- [3] 张斌. 把握社会主要矛盾转化 深化税收制度改革[J]. 税务研究, 2018(2).
- [4] 付敏杰, 张平. 增值税改革:从稳定税负到国家治理[J]. 税务研究, 2016(11).
- [5] 付敏杰, 张平, 袁富华. 工业化和城市化进程中的财税体制演进:事实、逻辑和政策选择[J]. 经济研究, 2017(12).
- [6] 伯纳德·萨拉尼. 税收经济学[M]. 陈新平, 王瑞泽, 陈宝明, 等译. 北京:中国人民大学出版社, 2005.

作者单位: 中国社会科学院经济研究所  
(责任编辑: 于嘉音)