

我国税收新常态的两个突破口*

□ 白彦锋 吴 粤 孟雨桐

内容提要: 本文综合分析了国内外经济、政治形势,指出了我国财政税收建设改革的两个突破口,即推进绿色税收、环保财政和通过对知识产权的保护,促进我国税制结构“腾笼换鸟”,从而实现中国经济的转型升级,助力我国税源告别过度依赖资源能源高投入的粗放式增长模式,向着更多知识和技术创新含量的集约型发展模式转变。

关键词: 绿色税收 环保财政 知识产权保护 技术创新税源

我国经济进入中高速增长的新常态之后,财政收入增速也随之滑落至个位数的中低速增长。从2015年上半年的经济运行形势来看,经济下行的压力依然很大。面对这种经济形势,我们应深入思考我国现代财政税收制度建设的未来发展方向,促使我国财政税收发展自身的涅槃重生、转型升级。

一、绿色税收、环保财政是我国现代财政税收制度建设的必由之路

2015年4月25日《中共中央 国务院关于加快推进生态文明建设的意见》指出,生态文明建设事关实现“两个一百年”奋斗目标,事关中华民族永续发展,是建设美丽中国的必然要求,对于满足人民群众对良好生态环境新期待、形成人与自然和谐发展现代化建设新格局,具有十分重要的意义。党的十八大和十八届三中、四中全会对生态文明建设作出了顶层设计和总体部署。必须把制度建设作为推进生态文明建设的重中之重,按照国家治理体系和治理能力现代化的要求,着力破解制约生态文明建设的体制机制障碍。财政作为国家治理的基础和重要支柱,绿色税收、环保财政就是我国现代财政税收制度建设的必由之路。绿色税收是国家生态文

明建设的客观要求、有着广泛的民意支持基础;环保财政涵盖收支全方位、税源财源充沛。

(一) 我国现代绿色税收制度构建的国际背景:从“石油美元”到碳美元

“石油美元”是指20世纪70年代中期石油输出国由于石油价格大幅提高后增加的石油收入,在扣除用于发展本国经济和国内其他支出后的盈余资金。

由于国际石油市场始终以美元计价和结算,石油输出国在高油价时期获得巨额美元收入的同时,为寻求这些资金的高额收益,便不断将其投向华尔街金融市场,进而形成“石油美元循环”。在过去,美国霸权主义得以实现,“石油美元”起到至关重要的作用。

奥巴马上台以后,美国政府实施“绿色新政”,果断提出和推动低碳新能源战略,此举将改变长期以来依靠石油美元的局面。2015年6月2日,美国通过了《气象法案》,这可能是一个具有里程碑意义的重大历史实践,其影响和意义将是长远和深刻的。

能源政策就是通过将世界“捆绑”在一起,将世界各国能源政策拉向对其有利的方向发展,而重要手段就是在气象法中规定可以征收碳关税。美国新能源政策对中国的影响可能是巨大的。中美是世

* 本文得到国家社科基金重点项目“我国雾霾成因及财政综合治理问题研究”(项目编号:15AZZ010)、北京市哲学社会科学规划重点项目“推进北京市生态文明建设的依法治理研究”(项目编号:15FXA002)、中央财经大学青年创新团队“中国生态文明建设中的能源财政问题研究”和“中财—鹏元地方财政投融资研究所”的资助。本文为国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系研究”(项目编号:14ZDA028)的阶段性成果。

界上碳排放量最大的两个国家,如果中国不能实施控制碳排放政策,那么所谓的低碳经济依然是空话。而中国又是美国最大的制造部门,每年为美国提供大量的廉价商品,两国在经济上的联系和依靠程度已经很难分割。

美国在消费品生产方面已经彻底失去竞争力,因此美国绝对不可能重新建立自己的制造中心。但凭借着先进的低碳新能源技术,美国在未来必然将低碳新能源经济政策的重心放到中国。

美国政府可能的思维逻辑是:将其最领先的新能源技术推向包括中国在内的发展中国家,用技术换取美元来进口工业品,同时利用征收碳关税来弥补财政赤字,将“石油美元”需求减弱通过增加“碳美元”来补偿,实现“碳美元”循环,进而重建强势美元地位。

从长远发展来看,美国低碳新能源政策有利于世界经济可持续发展,有利于中国通过节能减排来实现产业升级和深化改革。但中国毕竟是一个以制造业为主的新兴工业化国家,在相当长的时期内经济结构调整和经济发展方式改变还将是任重道远的过程,在低碳经济方面将面对来自各个领域的严峻考验。从这个意义上讲,我国构建现代绿色税收制度将是我国建设大国财政、应对“碳美元”挑战的不二选择。

(二) 环保税立法是我国绿色税制的画龙点睛之笔

长期以来,普通民众对于我国税制往往有一种“望文生义”的理解习惯,例如似乎只有个人所得税才对个人收入征税。环保领域也是如此,首先,车船税、车辆购置税、燃油消费税等很多税种、税目都已对高污染、高能耗的产品和行为“开刀”,国家对新能源车船等的税收优惠政策又体现了国家在节能减排领域的“疏堵结合”,节能环保的目标导向非常明确;同时,近年来资源税的从价计征改革、耕地占用税和城镇土地使用税单位税额标准的提高、土地增值税清算力度的加大,都有助于从资源利用等角度发挥好税收对绿色发展的引导作用,发挥好税收作为国家治理的基础和重要支柱的“扛鼎作用”。

其次,经过多年的努力,环境保护的内容近年

来已经内含于我国增值税、消费税、企业所得税等几乎所有税种。例如,《关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税[2008]156号)就对再生水、污水处理、翻新轮胎等制定了免征增值税、增值税即征即退等多项税收优惠政策。因此,可以说,如果认为我国财税体制当中的环境保护政策仅仅止步于“环境保护税”的话,未免“一叶障目不见泰山”了。这些税收优惠政策使国家放弃了不少税收收入,形成了国家的“税式支出”,说明我国环保绿色发展战略已经涵盖了我国财政收支的全过程。我国当前不仅形成了“绿色税制”或“环保税制”,“绿色财政”或者“环保财政”已成为我国现代财政制度建设中的鲜明特征。可见,在绿色发展这条道路上企业、个人、环保组织等其实并不孤单,政府是环保事业的“沉默合伙人”(silent partner),甚至可以说,政府部门才是环保事业上的“带头大哥”。

然而即便如此,环保税立法,依然能够向民众传达我国推进生态文明建设的坚定决心,有利于全社会树立“金山银山不如绿水青山”的绿色发展理念,从而推进我国经济发展模式的转变和经济增长质量、效益的提升。因此,可以说,我国目前已经形成了从税种到税收优惠等全方位的绿色税制,而此次环保税立法更是我国绿色税制的画龙点睛之笔。

(三) 我国财政收入的汲取机制正呈现出“环保财政”的典型特征

从财政收入角度来看,政府为了实现其固有的统治目的,必然会产生很强的汲取财政资源的动机。从中国朝代更替来看,“一个亘古不变的一般原则是,谁有能力征税,谁就能掌握税收所及的地区”。黄仁宇通过对每个朝代的财税制度进行分析,发现如果一个朝代能够建立起一套符合当时小自耕农社会实际情况的财税制度时,国家就能得到充足的财源,从而维持其统治;反之,则离灭亡不远矣。^①可见财政收入对实现政府合法性(legitimacy,又译为“义理性”)^②不可或缺。除

① 黄仁宇. 中国大历史[M]. 生活·读书·新知三联书店出版社, 2007.

② 韦伯和哈贝马斯都曾对“合法性”有过论述。韦伯认为合理的统治应当建立在按照法律产生和按照程序制定的权力之上。哈贝马斯则认为“合法性”是一种政治秩序值得人们认可,而合法性危机则是指合法性系统没有提供足够的支持动机。参见:哈贝马斯. 合法性危机[M]. 台湾时报出版, 1994.

除此之外,从财政支出的角度来看,即使国家能够汲取到足够的财政资源,但若配置资源的能力软弱、财政支出效率低下,那么也会阻碍社会经济的发展。因此,只有建立起有效的财政制度——连接政治、经济和社会三个子系统的关键环节,才能最终实现国家治理能力的提高。

从财政收入的汲取机制上来看,新中国成立以来,我国经历了“国企财政”、“土地财政”等多个发展时期。改革开放之前,国有企业依靠农产品等原材料的低投入、国企职工的低工资以及产成品的高售价,形成了较高的企业利润,构成了当时国家财政收入的主要来源之一。改革开放之后,统收统支的计划经济体制逐渐进行了改革,国有企业高利润的体制机制不复存在,不少国有企业的经营陷入了困境。国家财政因此甚至一度陷入了危机,国家财政收入占GDP的比重在1994年分税制改革前的1993年一度跌至12%左右,国家财政收入的汲取机制出现了“断档”。

1994年分税制改革之后,这一状况得以改观。第一,税收收入在国家财政收入筹集中的主渠道作用得到了巩固;第二,国家对国有企业进行了“抓大放小”的一系列改革,我国国有资本经营预算收益初具规模。2014年,中央国有资本经营预算收入1410.91亿元。^① 国有资本的控制力、影响力不断增强,国有资本经营预算成为我国与一般公共预算、政府性基金预算、社会保险基金预算并列的四项预算之一。第三,1998年7月3日,随着《国务院关于进一步深化城镇住房制度改革加快住房建设的通知》(国发[1998]23号)的发布,我国住房制度开始了从福利住房分配向市场化的转型。随后土地出让金以及营业税、印花税、房产税、土地增值税等相关税收收入异军突起,很好地发挥了“土地财政”对国家财政收入的支撑作用。在财政资金一直都非常紧张的情况下,“一个萝卜一个坑”是财政资金的常

态。而土地财政的崛起终于使我国财政实现了对单纯“吃饭财政”的超越,在满足经常性支出(current expenditure)的同时拥有了可供调配使用的建设资金,我国的城镇化建设在这一时期取得了突飞猛进的成就。2011年末,中国大陆总人口为134735万人,其中,城镇人口为69079万人,乡村人口为65656万人,这标志着我国大陆城镇人口首次超过农村,中国城镇化率首次超过50%。而在2010年,中国大陆城镇人口和农村人口还分别是66979万人和67112万人。2014年我国的城镇化率达到54.77%。^② 然而,经过多年的快速上涨,我国城市房价普遍进入了“高位滞涨期”,相关土地财政收入的增量资金将十分有限。在这种情况下,鉴于国内外民众对环境保护的日益关切,不管是成品油消费税税额标准的三次上调、还是2015年《环境保护税法》(征求意见稿)的出台,甚至卷烟消费税税额、税率提高,环保税正在日益得到人们的普遍支持,就其合理性、合法性(legitimacy)都形成了广泛共识。^③ 因此,未来的环保财政极有可能接过土地财政的大旗,引领我国现代财政制度发展的新趋势。

当然,人们很容易对所谓的“环保财政”产生质疑。这是因为,以“环保税”为主的环保财政是要抑制传统产业过剩产能的,环保税似乎“破旧有余”,而“立新不足”。实则不然,一是环保税的征收效果很可能导致国家产业转型升级,助力经济转型、换挡升级、腾笼换鸟,促使经济结构“革旧布新”;二是立足于我国改革开放30多年以来积累形成的传统产业,其脱硫脱硝、除尘除燥、循环经济等“绿色化”改造产业规模潜力巨大。从一定意义上讲,传统产业规模有多大,与之配套的绿色化改造产业就有多大,由此带来的“绿色化”财政蛋糕非常可观。从这种意义上讲,人们不宜因循守旧、固守过去既定的产业发展规律,反而应当坚定

① 资料来源:财政部网站。

② 资料来源:国家统计局网站。

③ 中国历史上最早的赋税不称“税”,称“贡”,是统治者为了让民众好接受,用了这个有着心甘情愿意思的美词,表示纳税是无人强迫自觉自愿的“贡献”行为,而非政府部门强制的征收行为。可见,如何增强纳税人对税收的认同是税收诞生之日起就始终面临的重大课题。曾耀辉:《贡赋与华夏崛起》[N]. 中国税务报,2015-06-17(B8)。

推进国家生态文明建设的信心。因此,绿色税收、环保财政不是要不要发展的问题,而是我国现代财政制度发展的“必由之路”。

二、坚定推进知识产权保护,促进我国税制结构“腾笼换鸟”

(一) 企业所得税更容易成为纳税人避税筹划和财务操作的目标

所得税、财产税等直接税在我国税收收入中的比重确实不高,但是直接税的征收成本普遍高于间接税,以间接税为主体的税制结构保证了我国税制运行的低成本、高效率。企业所得税要对纳税人的全经营活动进行匡算,这一过程中,纳税人很可能通过转移定价等方式将利润转移到低税率或零税率的避税地,导致企业所得税的征收“竹篮打水一场空”;或者通过现代财务会计“盈余管理”(Earning Management)等操作技巧,将会计利润在各个年度之间“打转转”,与税务机关玩“猫捉老鼠”的游戏,让税务机关疲于奔命。随着跨国交易和跨国公司的增加,国际上的一些“双重课税”问题甚至变成了“无国主收入”(Stateless income),没有一个国家的政府可以从中取得财政收入。^① 为了吸引国际资本,各国政府通常也会拿企业所得税来开刀,恶性的税收竞争使企业所得税的税率一降再降、甚至一降到底(Race to the bottom)。从国际税收发展趋势来看,经济合作与发展组织(OECD)^②、20国集团已经将跨国公司(multinational enterprises, MNEs)的“国际税基侵蚀和利润转移”问题(Base erosion and profit shifting, BEPS)纳入了议事日程,旨在规范各国之间的国际税收竞争、联合应对跨国公司的国际税收筹划,以构建更加透明和公平的国际课税秩序,促进全球经济的一体化。然而,真正的实施效果却差强人意,各国之间貌合神离很可能陷入“囚徒困境”,很有一种“导弹打蚊子”的尴尬。

保持经济持续稳定增长和实现社会公平发展一向是国家宏观调控的主要目标。税收作为进行宏观调控的主要工具之一,合理的税收结构可以很大程度上促进我国效率和公平目标的实现。我国目前税制结构中间接税比重过高、直接税比重偏低使我国税制成为所谓的“跛足税制”;就直接税中的所得税来看,个人所得税比重远低于企业所得税的比重,也是我国税制的“特色”之一。因此,实现我国直接税与间接税、个人所得税与企业所得税的“两个逆转”,对更好地发挥税收结构的效率与公平效应,具有十分深远的意义。然而,我国目前正处于工业化、城镇化的关键时期,要想减轻国民经济对房地产行业的依赖就如同“提着自己的头发离开地球”,是脱离我国当前经济发展阶段的呓语;在我国“效率优先,兼顾公平”的基本原则被调整为“初次分配和再分配都要处理好效率和公平的关系,再分配更加注重公平”(党的十七大报告提出)的背景下,不管是国民经济对房地产行业的过度依赖问题、还是中国税制建设的“两个逆转”问题,都应高屋建瓴、着眼长远。

(二) 国内外企业所得税比重的长期相对稳定需要综合分析:疏堵结合实现税收征纳之间的良性互动

需要指出的是,不管是国内还是国外,近年来企业所得税的比重均基本保持稳定。2008年我国内外资企业所得税合并之后,企业所得税在全部税收收入中的比重基本稳定在20%左右,并未出现当时学者们所担心的企业所得税比重下滑问题。当时,由于我国在降低了企业所得税基本税率的同时,还取消了内资企业的职工“计税工资”标准等税前扣除限制,很多人担心我国企业所得税税基将因此萎缩。但是2008年以来的实践表明,我国企业所得税占全部税收收入的比重稳定在了20%左右,与税收收入总额一起保持了平稳增长。^③

① Edward D. Kleinbard. The Lessons of Stateless Income, Tax Law Review, Vol. 65, p. 99, 2011; USC CLEO Research Paper No. C11-2; USC Law Legal Studies Paper No. 11-7.

② OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

③ 数据来源:《中国统计年鉴(2014)》、财政部网站。

从国外情况来看,七国集团的未经加权的公司所得税平均税率从1981年的49%下降到了2014年的31%,欧盟15个成员国的这一平均税率则从48%下降到了26%。然而,与名义税率的大幅下降不同,公司所得税占相关国家的GDP基本稳定在2%—3%之间、占其税收总收入的比重稳定在7%—10%之间。^①之所以出现这种情况,一是因为公司所得税的名义税率通常低于个人所得税,因此纳税人有动力将自己的收入更多的通过“企业收入”来实现。与经济增长模式的转变相适应,“知识产权”(Intellectual Property, IP)在企业发展和经济增长中的贡献正在与日俱增。与传统的工资收入相比,知识产权拥有者更多地以“股权激励计划”(equity-based remuneration schemes)获得报酬。为此,各国纷纷给予了后者更多的税收优惠。二是“企业”这种经济组织更加适应当前的社会经济发展,其在国民收入中的份额在增加。^②因此,企业所得税收入规模和份额的相对稳定,并不能说明企业所得税变得更加容易征管了,相反,正是因为企业所得税提供了更多国内外的税收筹划和税收操作空间,使得企业所得税反而具备了很强的“生命力”,然而这种生命力可能是以扭曲税制和税负分配为代价的。也就是说,对于税务机关来说,低收入群体的收入就像“玻璃缸中的鱼”(in a goldfish bowl),税务机关一目了然;而高收入群体更多可以通过企业所得税进行税收筹划,税务机关难以实现对其应有的税收调节。而相对固定的政府财政筹资压力,使得中低收入群体的税负相对加重,而高收入者税负反而因此减轻了。^③

面对跨国公司“汹涌澎湃”的税收筹划,各国税务部门普遍采取了疏堵结合的税收征管策略,在普遍降低企业所得税名义税率的同时,一是通过给予知识产权税收优惠加大了对这种优质税源的国际争夺。例如,欧盟14个成员国就推出了“专利和支持产权计划”(Patent or Intellectual

Property Boxes)给予了知识产权低税率的税收优惠;二是针对跨国流动税源,与其难以征管或征管成本过高,甚至还会有损本国企业的国际布局,有的干脆顺势而为,顺水推舟送给企业一个“人情”,英国2009年就放松了对受控外国公司(controlled foreign companies, CFC)的税收征管;英国还引入了“境外金融公司的部分豁免计划”(finance company partial exemption, FCPE),以此通过境外低税负来加强贸易伙伴间的税收争夺。这些经验都值得我国在实施“一带一路”战略中综合学习。税收征管需要洞察社会经济发展“大势”,顺势而为。税务机关需要给企业等微观经济主体“留出”一定的税收筹划空间。“有钱大家赚、有肉一起吃”,这不过就是“经济是税收的基础,经济决定税收”的通俗版解释而已,是税务工作当中最根本的“政治经济学原理”之一。

(三) 坚定推进知识产权保护,促进我国税制结构“腾笼换鸟”

2015年7月8日,国家版权局下发了《关于责令网络音乐服务商停止未经授权传播音乐作品的通知》(以下简称《通知》),明确自2015年7月起,国家版权局启动规范网络音乐版权专项整治行动,要求各网络音乐服务商于7月31日前将未经授权传播的音乐作品全部下线,如果在此“红线”以后仍继续传播未经授权音乐作品,国家版权局将依法从严查处。《通知》下发后,立即引起了音乐产业领域的强烈反响。业界普遍认为,这是国家版权局自2010年启动视频网站版权重点监管工作,引导互联网视频行业建立健康有序的版权秩序取得突出成效之后,将整治重拳砸向目前充满了版权乱象的网络音乐领域。

与此同时,我国近期互联网领域收费模式的开启同样值得关注。2015年6月9日,爱奇艺正式宣布超级网剧《盗墓笔记》将于6月12日上线独播。500万元一集的制作成本使得《盗墓笔记》不仅成

① 数据来源: OECD revenue statistics ('tax revenue as percentage of GDP for 1200 corporate', available at <http://stats.oecd.org>).

② Rachel Friffith and Helen Miller, Taxable Corporate Profits, FISCAL STUDIES, vol. 35, no. 4, pp. 535-557 (2014) 0143-5671.

③ The Buffett Rule: a Basic Principle of Tax Fairness. United States National Economic Council. April 2012. Retrieved 2012-04-17.

为了投资最大的网剧,也是整个中国电视剧历史上单集投资最高的电视剧。同时,借鉴Netflix的《纸牌屋》模式,爱奇艺说这部剧将不做贴片广告,而是尝试会员收费观看。目前,在中国付费视频内容多集中在电影、教育和演唱会等领域,用户通过付费来获取差异化的剧集服务仍是新鲜模式。视频行业在快速发展,用户需求、消费能力、付费习惯等也在发生极大变化,提供个性化、精细化的增值服务已经成为必然趋势。

可以想见,随着国内互联网领域付费模式的开启,版权保护会进一步刺激知识创新,从而形成了产业发展的良性循环。这必将有助于推动我国经济发展模式真正向依靠创新驱动转变,我国税源也将告别过去那种过度依赖资源能源高投入的粗放式增长模式,向着更多知识和技术创新含量的集约型发展模式转变,从而实现我国财政经济的“腾笼换鸟”。

参考文献:

- [1] 黄仁宇. 中国大历史[M]. 生活·读书·新知三联书店出版社, 2007.
- [2] 哈贝马斯. 合法性危机[M]. 台湾时报出版, 1994.
- [3] 曹耀辉. 贡献与华夏崛起[N]. 中国税务报, 2015-06-17(B8).
- [4] Rachel Griffith and Helen Miller, Taxable Corporate Profits, FISCAL STUDIES, vol. 35, no. 4, pp. 535-557 (2014) 0143-5671.

Two Breakthroughs of the New Normal Taxation in China

Bai Yanfeng, Wu Yue and Meng Yutong

Abstract: This paper analyzes the economic and political situations at home and abroad. On this basis, the paper points out the two breakthroughs of the fiscal and tax construction and reform in China, namely, promoting green tax and green finance and promoting the transformation of tax structure through protection of intellectual property rights, so as to achieve the economic transformation and upgrading and help the tax sources transform from the extensive growth mode (excessively dependent on high input of resources and energy) to the intensive one (with more knowledge and technological innovation contents).

Key words: Green tax; Green finance; Intellectual property protection; Technology innovation tax

作者单位: 中央财经大学
责任编辑: 窦清红

我国税制改革试点评

内容提要: 税制改革试点被运用于我国税制改革领域是历史和现实背景下的理性选择。税制改革试点有效降低了决策风险, 确保了重大税制改革的稳妥推进, 并有助于解决决策争议和实现其他政策目标, 其运用水平在实践中也得以不断提升。在贯彻落实税收法定原则的背景下, 未来税制改革试点仍然有发挥作用的制度空间和现实需求。尤其是在地方税制改革中, 由中央统筹, 通过规范的法定程序, 激励地方主动进行差异化的税制改革试点, 能够更好地为中央决策服务。

关键词: 税制改革 试点 税收法定原则

从新中国成立, 特别是改革开放以来, 税制改革试点被广泛运用于我国公共政策领域, 成为具有鲜明中国特色的改革工具。从现有对中国改革试点的少量研究文献看, 研究内容主要集中在三个方面: 一是从总体上分析改革试点的发展历史、积极作用及制度因素; 二是总体上研究改革试点的作用机制; 三是分析某一政策领域的试点过程及其作用机制。在国家基础性制度之一的税收政策领域, 同样经常运用试点来推进改革, 但学界对税制改革试点的研究明显不足, 目前尚未发现有影响的研究成果。完善税收制度被党的十八届三中全会确立为今后财税改革的三大重点任务之一。通过对以往税制改革的试点情况加以分析总结, 结合当前贯彻落实税收法定原则的要求, 探讨试点未来的运用前景, 对将来税制改革决策具有重要的现实意义。

* 本文系国家社科基金项目“房地产税改革的决策机制及其实现路径研究”(项目编号: 13BJY152) 的阶段性成果。