



中国发展研究基金会 研究参考

第 19 号 (总 168 号)

2013 年 7 月 29 日

结构调整推动税制改革， 税制改革推动结构调整

内容摘要：2013 年 3 月 24-25 日，由国务院发展研究中心主办、中国发展研究基金会承办的“中国发展高层论坛 2013”年会在北京举行。

本文为伦敦经济与政治学院教授尼古拉斯·斯特恩与亚洲研究中心、德国波恩大学高级研究员艾提山·阿迈德、Dahrendorf 项目研究员詹姆斯·瑞奇共同为本届年会撰写的背景报告。报告通过梳理中国结构调整和税制改革的历史沿革，分析了中国目前所面临的挑战，指出中国结构调整和税制改革的方向，并提出了相关建议，供参考。

关键词： 结构调整； 税制改革； 推动；

结构调整推动税制改革，税制改革推动结构调整

艾提山·阿迈德¹ 詹姆斯·瑞奇² 尼古拉斯·斯特恩³

一、结构调整和税制改革的历史沿革和面临的挑战

在计划经济体制时代，公有制税收政策并未发挥特殊的作用。计划委员会或其同等级别的机构是主要的行政实体，政府通过该实体控制分配资源，以促进个人消费和投资。然而，随着开放型市场经济时代的到来，国家开始出现私人所有制，人们开始出售服务；如此，人力、公司和农场开始产出收益。在这样的经济环境下，政府必须增加可用的资源。如何增加资源成为了政治活动的重心，财务部门承担起了这一重任。在结构调整如何影响税收体制的所有例子中，这可能是最引人注目的。中国过去几十年的发展历史始终体现着结构调整与税制改革之间的相互作用和影响。

（一）20 世纪 70 年代开始的结构调整推动了税制改革

中国历史上重要的一次结构调整发生于 1978 年，该国的农业结构从集体农业生产转变为了家庭责任制。当时，中国也放宽了对大多数农产品的贸易限制。之后十年的改革（包括将国有企业和集体企业的所得税率从 100%降低到 33%以及 1985 年引入财政包干制，使地方政府收益保持在特定水平以上）为中国步入显著的经济转型和增长时期奠定了基础。

这些早期的改革为企业和地方政府提供了更多的资源，但对税收收入产生了两大主要影响。第一，税收收入总体下滑；税收在 GDP 中的占比从 1985 年的约 23%大幅下滑至 1993/1994 年的约 12%（图 1）。第二，同一时期内中央政府收入在总收入中占据的份额从约 40%下降到了约 20%（图 1）。税收由地方政府征管，他们不愿与中央政府分享正日益减少的税收收入，并想方设法地避免与中央分享税收。因此，中央政府发现其在执行宏观经济政策、战略投资和收益重新分配上受

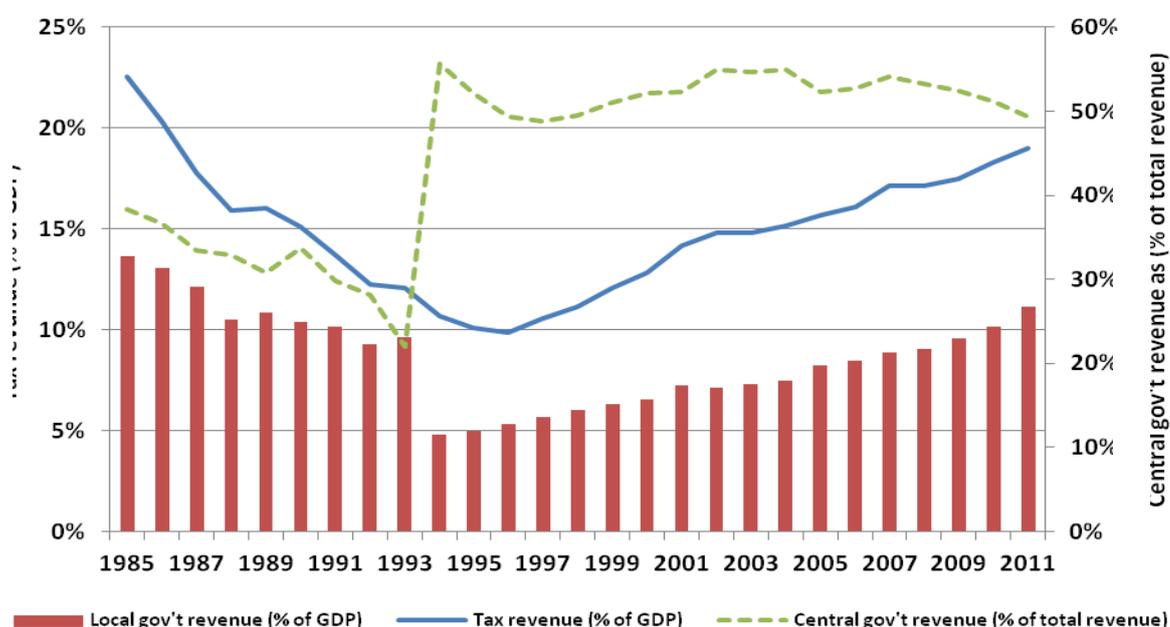
¹ 艾提山·阿迈德，亚洲研究中心，德国波恩大学高级研究员。

² 詹姆斯·瑞奇，Dahrendorf 项目研究员。

³ 尼古拉斯·斯特恩，伦敦经济与政治学院教授。

到了极大的限制。20 世纪 90 年代初，中国急需进一步的税制改革。

20 世纪 90 年代初，Stern、Ahmad 和其他人员建议建立一个由中央征管的新的税收和转移体制。Hussain 和 Stern（1991 年）表示“迫切需要建立灵活且广泛的税收体制以及减少价格补贴…”此外，还可参见 Hussain 和 Stern（大连，1993 年）、上海税收和转移体制大会（1993 年）和青岛均衡性转移大会（1994 年）；会议由财政部和国务院发展研究中心在 Ahmad（负责协调来自国际专家的技术性建议）的协助下组织召开（参见 Ahmad、Qiang 及 Tanzi，1995 年）。



资料来源：中国数据在线：<http://chinadataonline.org>。

图 1：总税收收入（在 GDP 中的占比）、地方政府收入（在 GDP 中的占比）以及中央政府收入在总收入中占据的份额（1985-2011 年）

中国在 1993/1994 年积极行动，并实施了主要的税制改革来恢复财政实力。大连会议（Hussain 和 Stern 在该会议上介绍了他们的税制改革论文）是这一决策过程中的关键时刻。中国主要实施了两大改革。第一是实施由中央进行征管的投资型增值税，此税项针对制造和进口行业。⁴选择投资型增值税是因为中国巨大的收入需求（征税对象为消

⁴ 投资型增值税将投资成本纳入了课税基数，即：投资和资本货物采购方面不允许信贷退款。中国于 1994 年引入的增值税未覆盖服务行业。

费和总投资行为), 尽管有投资“抑制因素”的存在[“抑制因素”与消费型增值税(征税对象仅仅是消费收入)相关]。第二个限制是增值税没有延伸至服务行业, 一是因为新成立的国家税务局需要时间来巩固运转, 二是全额增值税将对服务行业地方营业税(地方收入的主要来源之一)的征收产生抑制作用。⁵

企业所得税的改革同样对地方利益予以了相当的关注, 并维持了不同所有权类型的征税差异, 从而说服各省级政府进行改革。企业所得税改革合并了 1993 年《企业所得税暂行条例》下的暂行国有企业所得税、暂行私营企业所得税和国有企业收入调节税。地方政府继续征管当地中国企业的企业所得税(现已合并)。中央国家税务局则负责征管其他所有税收(包括增值税、央企企业所得税和外企相关税收⁶)。

税收政策和征管改革注重实效, 其中涉及新的转移支付体制, 试图实现中央政府一系列的目标, 包括获得情况大不相同的各地方政府的同意。转移支付体制的第一大要素是向各省级政府进行一次性的付款, 以确保 1993 年的收入水平在名义上得以保持。第二大要素是与交易量巨大的省份, 尤其是沿海省份, 分享增值税收入。第三大要素是基于现代化原理的均衡性框架, 体现收入能力和支出需求这二者的关联性。但是, 这些措施是逐步实施的, 用于均衡性转移支付的资源日益增加。最终, 返还给各省级政府的收入确立为征收的额外税收(增值税和消费税)的 30%, 超过 1993 年的基础水平。这些措施主要旨在确保中国增长产出重点区域持续吸引投资。收入返还加上劳动力市场更加灵活推动了中国过去二十年贫困的急剧减少。

在意识到均衡性体制主要根据当前的消费需求进行运转后, 中国政府制定了一项针对落后地区的特殊转移支付方案, 主要旨在改善落后地区相对中国快速增长地区的基础设施赤字情况, 并缩小地区差距。

1993/1994 年的税制改革在当时是不全面的, 中国政府也意识到需要进行进一步的改革; 征管上的限制阻碍了深层次改革的进行, 税

⁵ 在中国, 营业税按提供服务所得总营业额的 5%征收, 包括: 无形资产的分配和许可以及房地产的销售和租赁。

⁶ 为吸引外商直接投资, 企业所得税按所有权类型加以区别。外资企业所得税的征税税率较低, 并且享受各式的激励政策。它们实际的纳税税率约为 10%, 而法定名义税率为 33%。

收工具收效差且不完整（例如：投资型增值税仍然未覆盖服务行业，且不同类型的企业适用不同的企业所得税制度）。

作为对 1994 年税制改革的重要补充，中国政府于 20 世纪 90 年代末实施了预算和财政体制改革，旨在确保所有各级政府获得的资金有合理的依据可循，并可对资金的来源和使用情况进行全面跟踪。自 1994 年后实施的其他改革包括扩展消费型增值税（2008 年）以及将增值税延伸至服务行业的试点计划（目前正在进行当中）；这在减少企业的纳税压力并增强竞争力方面将发挥重要作用。

1994 年的改革虽然在很多方面是不全面的，但它们在整合自 20 世纪 80 年代起实施的改革措施方面发挥了基础作用，并确保在国际经济呈现周期性动荡的情况下实现持续的增长（更多 1993/1994 年的改革信息，请参见 Ahmad（2012 年和 2008 年）以及 Ahmad、Li 和 Richardson（2002 年））。

（二）1993/1994 年的税制改革推动了进一步的结构调整，而结构的调整又推动了当今中国进一步税制改革的需求

1993/1994 年的改革使中国的财政实力得以快速恢复，税收收入在 GDP 中的占比以及中央政府在收入中占据的份额（图 1）呈现出稳健的增长。中国当前产出的税收收入约占 GDP 的 20%，与更加市场化的经济模式相符（表 1）。

这些改革为持续的公共部门投资提供了资源，为经济快速增长和减少贫困、抵御金融冲击和深入的结构调整奠定了基础。中国在 1994 年到 2010 年期间的实际平均增长率约为每年 10%，从而减少了贫困。⁷ 贫困水平（系指每日生活消费在 1.25 美元（购买力平价）以下的贫困人口数量）从 1994 年的超过 7 亿人（约占总人口的 60%）减少至 2008 年的约 1.7 亿人（约占总人口的 13%）。⁸

此外，这些改革为中国抵御 20 世纪 90 年代末和最近 2007-2009 年的危机提供了强大的后盾。为抵御 20 世纪 90 年代末的亚洲金融危机，中央政府在 1998-2001 年期间推动并帮助筹得了约 2.5 万亿元的

⁷ 依据为 GDP 和购买力平价（2005 年国际定值美元）。数据为 2005 年国际定值美元。来源：世界银行发展指标，2013 年。

⁸ 资料来源：世界银行发展指标，2013 年。

投资资金。这笔投资资金约为 2001 年 GDP 的 20%。投资资金主要用于“棕色”项目如：建设省际道路体系。道路建设加上房地产市场管制的放松使得住宅房产投资大幅增长（EIU，2009 年）。为抵御 2008 年的金融危机，中国启动了为期两年的价值 4 万亿元的投资计划，约为 2007 年 GDP 的 16%。与之前的刺激方案不同的是，2008 年的投资资金约有 40% 用于“绿色”项目，包括：铁路、电网和水利基础设施建设以及改善环境专项支出（汇丰银行，2009 年）。

经济的快速增长不仅减少了贫困，也推动了深层次的结构调整，例如，个人收入、服务行业以及房地产投资呈现出快速增长。⁹这些结构调整对现有的税制提出了挑战，并暗示着深层次税制改革的需求，而税制的深层次改革反过来又将推动进一步的结构调整。

税制面临的挑战是如何以更加累进、有效且负责的方式增加和重新分配收入。提高累进率可尤其通过有效设计和实施所得税（对于中等收入国家而言较低）来实现。此外，中国需要更多收入来弥补在医疗、教育和重新分配方面投入资金的不足（表 1）。自 1994 年以来，个人所得税的改革方向基本正确，转变为由国家税务局征管并与地方政府分享。个人所得税结构还需要进行进一步的改革。

效率可通过对主要税收工具进行改革来提高。企业所得税已合并（不同企业类型之间的差异已消除）并且税率降低至 25%，符合国际趋势。向消费型增值税的转变也已完成。目前，进入行业间流动的主要服务正由营业税改征增值税——促使企业在效率方面的大幅提升，并减轻了它们的纳税负担。这一举措还处于试验阶段，但营业税改增值税将导致地方政府的收入损失。因此，中国需要另行思考如何在各级政府间合理分配税收。

将自己的税收向下一级政府分配也可通过个人所得税以及企业所得税实现¹⁰，可激励省级政府以更加负责的方式运转——包括对其不断增长的负债负责。至于市政府，借鉴广泛的国际经验，可对财产税的征税范围进行深入的探索。

⁹ 服务行业在经济中的占比从 20 世纪 90 年代初的略高于 30% 增加到了现在的约 45%。

¹⁰ 地方政府按最高中央税率进行额外征税，国家税务局获取该笔收入并将额外的收入退还省级政府。

表 1：其他国家/地区的情况：部分国家/地区的税收收入和支出
(在 GDP 中的占比)

	德国	澳大利亚	中国	巴西	经合组织国家 平均水平	欧盟-27 国平均 水平
	2010	2010	2009 ¹¹	2010 ¹²	2010 ¹³	2010
收入	43.3	32.5	27.6	36.7	41.4 ⁱ	44.1
税收收入	22.2	25.7	18.9	25.4	34.0	25.8
所得税	10.6	14.4	4.6	6.9	11.3	11.5
商品和服务	10.8	7.1	12.1	15.7	11.2	11.2
财产税	0.8	2.5	1.7	1.3	1.7	1.3
社会贡献	16.8	–	3.6	6.6	10.6 ⁱⁱ	12.9
支出	47.6	38.0	28.3	39.5	46.6 ⁱⁱⁱ	50.6
社会福利	25.4	10.6	–	8.2	26.1 ⁱⁱⁱ	21.6
功能性支出						
医疗	7.2	6.8	1.3	4.1	6.8 ^{iv}	7.5
教育	4.3	6.1	3.8	5.5	5.7 ^{iv}	5.5

注释： i 新西兰和智利的数据未获取； ii 澳大利亚、新西兰和智利的数据未获取； iii 新西兰的数据未获取； iv 加拿大、智利、墨西哥、新西兰和瑞士的数据未获取。

资料来源： 国际货币基金组织政府财政统计（2012 年 12 月）； ESDS International，曼彻斯特大学；世界银行指标；经合组织税收统计（数据库）；以及欧盟统计局。

预算体制改革的深化，包括与预算覆盖范围和地方债务管理相关的事项，也将协助实现更具持续性的增长和结构调整。中国不允许地方政府直接借款，但地方政府正通过预算外操作来绕过这一限制。这包括土地租赁和通过土地和财产实现证券化的银行贷款。此外，还积累了退休金负债，由地方政府管理，并且财政部也代表地方政府发行了债券。多数债务由城市发展投资公司进行管理。然而，鉴于预算体制立法的不全面以及地方政府凭借自有资源产出收入的能力有限，促使地方政府有效管理这些债务的激励因素尚不明确。开支责任以及通过自有资源产出收入方面的明朗化对于推动良好管治而言十分重要（Ahmad，2012 年）。

为应对这些挑战，中国需要重新规划税收体制，新的税收体制不仅应认可过去发生的结构调整，还应支持中国下一阶段的结构改革计划（正如第 12 个 5 年计划中所述）。中央政府意识到了这一点。“我们将更好地利用税收来调整经济和分配收入，以刺激企业的发展、引

¹¹ 2010 年的数据未获取。

¹² 2010 年功能性支出（医疗和教育）数据未获取（2009 年数据来源：世界银行指标）。

¹³ 2010 年经合组织国家平均水平不包括美国。

导消费并加快发展模式的转变”（财政部部长谢旭人，2011年3月7日）。中国结构改革的主要目标是促进高质量且更清洁的经济增长；换句话说就是：发展低碳且低污染的创新型经济，调整以增加消费比例（Stern，2011年），家庭财富分配更加均衡，以及重新分配以推动内陆落后省份的发展。

二、改革方向

（一）实施深层次的税制改革，以推动实现第12个5年计划中的结构调整目标

第12个5年计划设想运用税收政策作为驱动力来推动结构改革。税收政策可通过以下方式推动低碳增长：i) 产业升级，包括向高新技术转移；ii) 向服务行业转移；iii) 更加有效地使用资本，以维持低储蓄水平的涨幅；iv) 环境保护/节约能源；以及v) 向价值链上游转移。

对资本进行更加有效地利用是中国实现维持低储蓄水平的涨幅（消费增加）这一目标的关键。增加消费比例意味着储蓄减少以及投资率降低。在储蓄减少以及投资率降低的环境下维持增长，中国需要提高资本效率。中国可通过以下方式提高生产率/资本效率：向资本需求较低的行业转移；在所有行业更加有效地使用资本（通常为产出资本）；更有效地分配行业资本；增加技能和就业；以及技术进步（参见Stern，中国发展论坛，2011年）。

为向价值链上游转移，中国企图优先投资以下七大行业：节能和环保、新能源、清洁能源汽车、新一代信息技术、生物技术、高端制造以及新型材料，目标在于使这些行业在整个经济中的占比从2010年的3%增加到2015年的8%以及2020年的15%。要实现这些目标，行业所需的投资金额可能相当大，未来十年可能达4.5万亿美元左右（说明性估计）。¹⁴

¹⁴ 未来10年产量每年增长7%左右，并且这七大行业的占比从3%上升至15%，那么这些行业的产量将需要增长约10倍：假设中国现在的年度总产量约为5万亿美元，那么这些行业的年度产量将需要从1500亿美元增长至逾1.5万亿美元。若这些行业的增量资本产出率约为3，那么未来10年的总投资将达约4.5万亿美元。

（二）利用健全的公共财政学原理指导税制改革

税制改革应包含健全的公共财政学原理，包括高效生产。这一点可通过消除对主体税种理解的几大误区（如增值税）、巩固税率（若可能）以及引入新型税种（若需要）得以实现。例如，增值税应该延伸至服务行业，并代替服务行业相对较低的营业税，这将鼓励服务行业的发展。此外，还应引入（巩固和拓宽）财产、碳和其他污染（资源）税。财产税将帮助防止财产/资产泡沫的产生，而碳/污染/资源税将内化外部效应（如：温室气体）、鼓励资源保护以及减少环境污染和恶化。税制改革方案和试验/试点已完成或正在进行当中。

税制改革应避免特殊减免和优惠（若可能）。如需要，直接提供补贴更佳。

此外，税制改革还应通过加大对作为收入提高工具和再分配工具的个人所得税的重视程度实现更佳的分配结果，以及在扶贫和社会开支方面扩大财政范围或空间，包括中国内陆地区消费的再平衡。

税制改革应增强省级和市级/县级的开支问责（鉴于地方层面的债务日益增长，此举非常重要）。新型税收工具如：财产税，可与地方事务挂钩，并且为更好地组织城市群、帮助城市群融资以及激励土地的高效使用也需要引入新型税收工具。地方通行费、服务费用或拥堵费用将与新的增长日程创建联系，例如：促进与更加清洁且低碳的发展道路相符的地方层面的投资。

三、改革建议

（一）推动结构调整和完善税收政策的工具

这些工具应：推动产出充足的收入；避免产量误报和创造清晰的激励因素；确保实现权益和分配；以及推动建立便于管理的税收体制（Ahmad 和 Stern, 1991 年）。这些原则以及上文中的讨论建议采取以下方案：

1. 扩大增值税征税范围，包括重要服务——应覆盖整个生产链，以避免加重行业和出口商的负担；
2. 合并企业所得税，通过最低限度的税收减免以及标准的低税率，以推动创造一个公平竞争的环境（与增值税的联系——信息流和

防止欺骗)，统一税率；

3. 简化并拓宽个人所得税，更佳的覆盖范围和更高的免税限制：对再分配而言很重要；

4. 重视消费税：更改消费税以解决外部效应问题——需要对奢侈品进行重新定义（例如，从化妆品转移至兰博基尼/高端珠宝）；

5. 国家层面的碳税（与地方政府分享收入）；

6. 资源税：专注于国家/省级层面，以实现顺利再分配；

7. 财产税：可凭借自有资源为地方政府提供收入，从而为地方服务提供资金。

（二）中央、省级和分享事宜

根据基本原理，中央、省级和分享事宜必须通过实施同样的课税基数和签订分享协议/代收协议或实施不同的课税基数进行解决。这可帮助避免博弈、层层征税、官僚主义和混淆不清。

省政府可扩大税基，取代部分服务行业的营业税。他们可分享/代收个人所得税。消费税可适用于部分项目。资源税（尽管在国家层面进行协调）可用于平衡地方收入和均衡资金。省级政府征收的资源税可为具体税项，并与开采成本和环境破坏相关。中央政府征收的（可为从价税）可用于地区间的平衡。若省级政府征收的资源税为从价税，地方层面的开支可能呈现巨大的波动性；不管是省级政府或是中央政府都无法解决此问题。

市级政府应从有效且高效的财产税制度中管理或获取收入。这不仅仅需要借鉴上海/重庆的经验（范围十分有限），还应借鉴国际经验，根据中国的具体情况进行调整。此外，使用费同样可扩大征收范围，如：道路通行费。

（三）绿色增长（清洁的空气和水源）

下一阶段的市场改革加上消费的再平衡将对公共收入和投资带来压力。向绿色低碳增长和清洁的空气和水源转移可能涉及额外投资（GDP的2%或3%），其中一部分将为公共投资。因此，额外的公共收入对中国实现清洁和绿色目标（结构调整优先事项的一部分）而言十分重要。

向绿色低碳增长和清洁的空气和水源转移需考虑三大因素。第一是有效的激励结构：我们应对不良资源征税，以减少污染和拥堵，同时也将对其他更易被曲解的收入来源征收较少的税款，获取收入。第二是地方政府的角色：他们是管理空气和水源污染的关键，因为大多数污染都是在地方产生，尤其是乡镇。此外，逃税行为在地方层面更易管理。第三是气候变化，气候变化给水源问题带来的压力将日益增加。因此，鉴于全球目前正企图重新规划水源模式（包括中国的河流和海岸），在未来几年内减少污染物排放量对中国而言十分重要。

四、结论：以成功经验为基础、意识到变化并推动未来战略目标的实现

20世纪70年代末到1992年期间发生的结构调整产生了进行重大税制改革的需求。这些税制改革在恢复收入以及适应和培育市场经济方面取得了成功。然而，二十年来的快速增长和结构调整以及第12个5年计划中包含的新的结构性目标突出了实施更深层次税制改革的需求。

随着中国继续向低碳、高收入和高附加值的经济模式转移，其结构调整可能深化。日益紧迫的效率提升需求以及向低碳、低污染以及更加持续的增长道路转移将需要更多的税制改革，包括：增加收入，尤其用于社会和分配目的；消除对现有税收工具（增值税、个人所得税、企业所得税、营业税）的理解误区，以推动更加有效的经济发展；扩大税基，包括：引入财产税；通过分享税收收入或避免重复征税简化国家、省级和市级政府之间的问题；以及更好地利用新型税收工具，尤其是碳税和资源税（资源税已初步存在）。

地 址：	北京市东城区安定门外大街136号皇城国际中心A座15层		
电 话：	(010) 64255855	邮 编：	100011
传 真：	(010) 84080850	网 址：	www.cdrf.org.cn
责任编辑：	任晶晶	电子邮箱：	renjj@cdrf.org.cn
