

货物和劳务税制再造的法治考量

Legal Consideration on Re-construction of Goods and Services Tax System

叶 姗

YE Shan

【摘 要】 我国当前的税制改革以改造税种且简化税制、调低间接税的宏观税收负担比重、改进税收征管效率为核心，进而促进和保障中央地方收入划分规则的改进，除此，还应当促进微观税收负担在纳税人之间的公平分配。税收改革持续推进的过程及其再造税制的结果都应当服膺于税收法治的要求。货物和劳务税制之再造应当遵循扩大征收范围、调整征收环节、简化税制结构、改进收益划分的思路，基于“对货物和劳务普遍征收增值税、选择特定消费品或消费行为征收消费税”的定位，分别制定“增值税法”和“消费税法”。与此同时，废止大部分收入归地方的营业税和由中央独享的车辆购置税。货物和劳务税制再造的目标是：增值税的税率结构简化、税收负担适度降低，由中央分享 75% 逐步过渡到中央独享；消费税的税率结构应当体现经济政策中的限禁意图，由中央独享逐步调整到地方独享。两税分别由国家和地方税务局负责征管。

【关键词】 货物和劳务税；税制再造；税收立法质量；微观税收负担；税收征管效率

【中图分类号】 DF432 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206 (2015) 01-0022-13

Abstract: Current tax reform focuses on reforming items of taxation and simplifying tax system, decreasing macro proportion of indirect tax burden, improving efficiency of tax collection and administration in our country, so that it will promote and safeguard improvement of revenue division rule between central and local governments. In addition, it should promote fair allocation of micro tax burden among taxpayers. Process continuingly of tax reform and its outcome of re-construction of tax system should comply with requirement of rule of tax law. Re-construction of goods and services tax reform should follow train of thought of expanding collection range, adjusting collection link, simplifying tax system structure and promoting profits distribution, *Value-added Tax Law* and *Consumption Tax Law* should be stipulated respectively on the basis of “goods and services generally imposed value-added tax and specific consumer goods or consuming behaviors selectively imposed consumption tax”. At the same time, business tax and vehicle tax should be abolished. The targets of re-construction of goods and services tax system are that tax rates structure of value-added tax should be simplified, tax burden should be reduced moderately and sharing ratio of central government of value-added tax should be increased from 75% to 100% gradually; tax rates structure of consumption tax should embody intention of limitation and prohibition in economy policy, and consumption tax should be changed from central tax to local tax gradually. The state and local tax bureaus should collect value-added tax and consumption tax respectively.

Key words: Goods and Services Tax; Re-construction of Tax System; Tax Legislation Quality; Micro Tax Burden; Efficiency of Tax Administration

【收稿日期】 2014-11-10

【作者简介】 叶姗，女，法学博士，北京大学法学院副教授，研究方向：财税法、社会法、经济法总论。

【基金项目】 本文系北京市社科联青年社科人才资助项目（2012SKL003）的阶段性成果。

一、税制改革中法治逻辑之缺失

现代市场经济国家无不实行复合税制,即其税收体系由货物和劳务税、所得税和财产税三大税类中的若干个税种构成。货物和劳务税,又称商品税或流转税,与现代制造业、现代服务业的关系最为密切,我国现正开征的货物和劳务税种包括增值税、消费税、营业税、车辆购置税,当前有关的税制改革包括2012年年初启动的营业税改征增值税(简称“营改增”)和即将启动的消费税制改革。税制改革的核心是突破既有税制、再造税制体系,通常是依据税收政策或税收立法来进行的。回溯我国既往税制改革的经验,税制改革的文本依据往往都是国务院及其财税部门制定的税收规范性文件,税制改革中法治逻辑之缺失尤为明显。

在我国,税收立法质量一直存在法律效力层次较低、课税要素不够明确等问题,货物和劳务税的几个税种都是由行政法规开征的:《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《车辆购置税暂行条例》,形式上的法律化程度之低,与税收法定的要求相距甚远。某种程度上说,税制改革的实质是对现行税种之课税要素结构的优化,然而,税收政策的易变性却可能使税制改革的效果大打折扣。“根本性税制改革是围绕着税收制度的三个主要特征的变化展开的:税基、可从税基中扣除的各项扣除以及税率。”^①考察某一税种的标准包括能否筹集足够的财政收入、是否方便征管和缴纳、税收负担分配是否公平等。

当前的货物和劳务税制改革是在国家治理能力和治理体系现代化的时代背景下继续进行的:“治理”不同于“管理”,是指个人、公共或私人机构等多元主体由共同管理公共事务、且充分互动形成的制度安排与联结机制。“治理是一种联

邦制度的辅从性和企业文化的亲密结合,促进了机构、企业和协会之间的谈判式合作的多样化。”^②财政是国家治理的重要物质基础,财政体制改革则是与经济体制改革相辅相成的。“财政经营不仅对经济整体运作带来巨大影响,也是宏观经济政策调控的重要手段,被称为经济运作的基础框架结构。”^③

增值税税制改革可以解决因营业税与增值税并存而致使增值税抵扣链条中断的问题,可以破除现代制造业和现代服务业之间的税制藩篱,矫正营业税重复征税的制度性缺陷,是恢复“增值税普遍征收”之本原的改革思路。相比之下,消费税税制改革则纯粹是一种改良既有税制的改革思路。我国当前的税制改革以改造税种且简化税制、调低间接税的宏观税收负担比重、改进税收征管效率为核心,进而促进和保障中央、地方收入划分规则的改进。税制改革是持续推进、不断调整方向的。20世纪80年代以来,以大规模减税为特征的税制改革席卷全球,美国著名经济学家约瑟夫·斯蒂格利茨甚至将税制改革与死亡一起称为人生中两件注定不变的事,而我国近年提出的是针对特定群体、特定税种有增有减的结构性减税政策。

我国税制改革过程中制定的税收政策在改革完成后,税收规范性文件规定的内容可能经由税收立法程序而载入税收法律法规,补充或修改原先的课税要素体系。当然,这根本称不上是实质意义上的税收法治。“大多数经济政策分析和几乎所有的经济政策实践都将政策的制定和实施视为一个技术问题。”^④理论上说,货物和劳务税的征收范围应当覆盖所有货物和劳务,横向上涵盖三个产业的诸多行业,纵向上遍及生产、批发、零售、进口等经济流转环节。货物和劳务税制改革始终有着扩大征收范围的趋势,间或涉及税收负担轻重及其分配的调整。如此大规模的税

① [美] 亨瑞·J·艾伦、威廉姆·G·盖尔主编:《美国税制改革的经济影响》,郭庆旺、刘茜译,中国人民大学出版社2001年版,第3页。

② [法] 让·皮埃尔·戈丹:《何谓治理》,钟震宇译,社会科学文献出版社2014年版,第97页。

③ [日] 丹宗昭信、伊从宽:《经济法总论》,吉田庆子译,中国法制出版社2010年版,第546页。

④ [美] 阿维纳什·K·迪克西特:《经济政策的制定——交易成本政治学的视角》,刘元春译,中国人民大学出版社2004年版,第3页。

制改革必然会影响整个税收体制，“多数改革涉及利益的重新分配，因此，如何平衡利益，不被既得利益集团所左右，是改革者必须面对和克服的难题”^①。

税制改革的发生可以归纳为两种原因：其一，基于主客观因素所限，税制设计本身未臻完善，如增值税制；其二，因经济发展而有改进税制的必要，如消费税制。“任何重大税改成功的关键在于一种强烈的政治愿望”，“税改是否能由一系列渐进改革或‘大爆炸’方式得到最佳保证

是个有争议的话题”^②。为了减缓改革的阻力和压力，及时解决改革中的问题和障碍，货物和劳务税制改革同样是渐进性的。“扩大增值税征收范围，相应调减营业税等税收”是前几年确立的税制改革思路，消费税税制改革则是这两年确定的税制改革目标。“税制改革的发生是由于对现行税制不满，而在有些情况下是对现行税制极端不满”，“另一个原因与对现行税制不满有关，那就是普遍认为各税种未能实现其设计的社会经济目标”^③。

表 1 货物和劳务税占全国税收收入的比重^④

	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
国内增值税	26.07%	26.25%	27.04%	28.81%	31.05%	33.19%	33.91%	36.73%	37.50%	37.32%
国内消费税	7.45%	7.83%	7.73%	8.29%	8.00%	4.74%	4.84%	5.42%	5.68%	6.22%
营业税	15.58%	15.65%	15.24%	15.24%	15.14%	14.06%	14.43%	14.74%	14.71%	14.82%
车辆购置税	2.21%	2.22%	2.28%	2.45%	1.96%	1.83%	1.92%	1.98%	2.03%	2.26%
国内增值税+营业税	41.65%	41.91%	42.28%	44.05%	46.19%	47.25%	48.34%	51.47%	52.21%	52.14%
国内消费税+车辆购置税	9.66%	10.04%	10.01%	10.74%	9.95%	6.56%	6.76%	7.39%	7.70%	8.47%
货物和劳务税	51.31%	51.95%	52.29%	54.79%	56.15%	53.82%	55.10%	58.86%	59.91%	60.61%

从表 1 所列的国内增值税、国内消费税、营业税、车辆购置税等税种的收入占全国税收收入的比重来看，国内增值税的比重呈现相对下降趋势，受此影响，货物和劳务税的比重从六成降到五成。营业税、车辆购置税的比重较为稳定，国内消费税的比重因 2009 年成品油消费税政策调整^⑤而呈现相对上升趋势。“财政改革过程不可避免地会受到利益集团的影响”，“财政改革的方

式主要是渐进式的，是在解决一个个现实问题的基础之上逐步推进的”^⑥。在我国，推进税制改革的文本依据主要是以税收规范性文件为载体的税收政策，这种制度选择某种意义上也可以说是权衡取舍的结果。“制订税收政策的决策过程是联邦立法程序中最有趣、最令人迷惑和最有争议的程序之一。它可能迅速而有效，也可能又慢又冗长。”^⑦

① 姚洋：《作为制度创新过程的经济改革》，格致出版社、上海人民出版社 2008 年版，第 48 页。

② [英] 锡德里克·桑福德主编：《成功税制改革的经验与问题（第 4 卷）：税制改革的深层次问题》，许建国等译，中国人民大学出版社 2001 年版，第 223-224 页。

③ [英] 锡德里克·桑福德主编：《成功税制改革的经验与问题（第 1 卷）：成功的税制改革》，张文春、匡小平译，中国人民大学出版社 2001 年版，第 18-19 页。

④ 根据国家统计局（www.stats.gov.cn）公布的年度财政指标中的国家财政主要收入项目计算而得。国内增值税、国内消费税分别是指国内环节的增值税、消费税，下文如无特别说明，均简称增值税、消费税。

⑤ 《国务院关于实施成品油价格和税费改革的通知》（国发〔2008〕37 号）提高了成品油消费税单位税额。

⑥ 杨志勇、杨之刚：《中国财政制度改革 30 年》，格致出版社、上海人民出版社 2008 年版，第 224、229 页。

⑦ [美] 约瑟夫·A·佩契曼：《美国税收政策》，李冀凯、蒋黔贵译，北京出版社 1994 年版，第 39 页。

货物和劳务税属于典型的间接税,即指纳税人能够用提高货物销售或劳务提供价格的方法将税收负担转嫁给第三人、最终转嫁给消费者的税种。法律上的纳税义务人和经济上的税收负担人分离,可以说是该税类发展迅速之制度性因素。“税制优化就是通过对现行税制的改革调整,建立起最大限度地符合当前的环境条件及人们利益选择的税收制度”,“设计合理的税收结构,主要是税种内部的构造,而关键又在于税基和税率的选择”^①。货物和劳务税制改革有两条主线:对货物和劳务普遍征收的税种之改良以及在此基础上选择部分货物或劳务加征税种之设计,后者的趋势是其征收范围从货物扩大到食品、生产资料。

货物和劳务税制的发展之于经济体制必须是激励相容的:从1980年计划经济条件下试征非典型增值税到确立社会主义市场经济目标后的1994年选择生产型增值税,并保持征收营业税,及至2009年全面改征消费型增值税、2012年启动“营改增”,前后不过35年;消费税1994年开征、2006年大幅度调整税目、2009年提高成品油消费税单位税额,及至即将启动的大规模改革,也不过短短20年;2001年车辆购置附加费改征车辆购置税,这种特定目的税对购置之特定车辆按照统一比例税率、在消费环节从价计征,属于价外税,除了用途特定外,其基本原理与消费税其实没有什么差异;1984年恢复征收的营业税则是一种历史悠久的税种,两千多年前的周代就有商贾虞衡,而清代也开征了铺间房税、牙当等。

增值税制度改革或消费税制度改革都不是孤立的税制改革,它们与财政收支划分模式的优化、中央地方收入划分规则的改进密切相关。从域外法的货物和劳务税制实践来看,增值税的征收范围趋于一致,而消费税的征收范围则不一而足。从欧盟将开征增值税作为加入的必要条件可以看出这一税种之于统一市场维护的价值,“因为成员国要通过增值税向共同体的财政提供相当

的资金”,“增值税在国家财政收入体系中的地位取决于所在国的税收政策。……成员国间增值税制度的法律协调主要由一体化法规实施”^②。消费税税制改革则取决于基于经济政策的限制或禁止之意图的选择。“营改增”完成后的减税规模预计能达到9000亿元,再加上营业税废止的影响,消费税有必要从由中央独享之税种改为由地方独享。

二、税收立法质量提升的理术

货物和劳务税制改革以税收政策为依托的灵活性,不足以抵消中央可以随时调整税收政策而可能对纳税人的期待利益造成的负面影响。税收改革持续推进的过程及其再造税制的结果都应当服膺于税收法治的要求。“在推动税收立法进程中,应将税收法律草案的提供与后续的配套措施一并研究提出,以确保法律实施的效果,这也是提高税收立法质量的内在要求”,“税收立法中要注重将立法进程与改革进程结合起来……用法律规范引导、推进和保障税收改革顺利进行”^③。增值税“转型”和“扩围”改革都采取选择地区、选择行业试点的渐进性改革模式,看起来似乎比较稳妥,但是,其与增值税自身必须对资本保持中性的立场根本背离。至于消费税税制改革,无论是调整税目抑或提高税额,都实质性改变了税收法律法规中的核心课税要素,仅仅通过制定税收规范性文件而不是修法来推动显然不合适。

征税权可以细分为税收立法权、税收收益权、税收征管权三项权能,税制之再造必须考虑税收立法质量、税收负担公平与税收征管效率等因素。税收立法质量提升之理由,不需要过多赘述,而质量提升之技术则需要精细地雕琢。第十一、十二届全国人大常委会都将“制定增值税法”列入“争取在任期内提请审议”的一类立法项目,但立法时机可能至少得等到“营改增”接近尾声时才会比较成熟。税制改革是持续进行

① 岳树民:《中国税制优化的理论分析》,中国人民大学出版社2003年版,第11、47页。

② 朱洪仁:《欧盟税法导论》,中国税务出版社2004年版,第107、110页。

③ 李万甫:《提高税收立法质量的思考》,载《中国税务》2011年第7期,第28页。

的,而改革目标通常都是阶段性的。于增值税制改革而言,其最具标志性意义的阶段性目标莫过于使其征收范围覆盖所有创造和实现增值额的领域。^①当然,制定“增值税法”和“消费税法”只是实现课税要素法定的基本步骤,想要提高税收立法质量还必须使其课税要素的设计达到明确性的要求。

国家税务总局货物和劳务税司2013年年初就其所主管的几个税种作了如下的工作安排:密切跟踪营业税改征增值税改革试点的运行情况,完善制度设计,适时扩大试点范围;调整消费税征收范围,突出重点对部分税目的消费税税率进行调整,积极研究对具备条件的应税消费品由生产环节改为在批发或零售环节征收,调整修订税目注释,规范政策适用范围和执法尺度;积极做好营业税改征增值税改革试点工作,研究完善金融保险业营业税政策;研究《车辆购置税暂行条例》完善方案和车辆购置税制度改革问题。^②上述安排基本反映了货物和劳务税制改革接下来的方向。国内增值税、营业税原先的税基分别是工业、商业增加值和特定行业的营业收入;国内消费税、车辆购置税的税基分别是特定商品的销售额或销售量和应税车辆的销售总额。货物和劳务税制改革的核心思路是将税基由生产领域转向消费领域。

美国教授T. S. 亚当斯和德国工业家W. 西门子分别在20世纪20年代前后出版的《营业税》和《改进的流转税》,都提出了不同于销售税的增值税(value added tax)范畴,其以征收对象在经济流转过程中新增的价值额为计税依据,因此,又称为流转税或营业税,这为增值税的开征奠定了理论基础。增值税适合于几乎所有市场经济国家开征,堪称税制史上最受瞩目的税种。1954年创始于法国,1967年引入巴西和丹

麦,1968年引入德国。增值税对欧洲统一市场的形成具有重要作用:欧共体理事会1967年4月公布了旨在协调成员国流转税的第67/227/EEC号指令(又称第1号增值税指令)和规定统一增值税制度的结构和程序的第67/322/EEC号指令,1977年5月公布的第77/388/EEC号指令,称为“第6号增值税指令”,2006年11月发布的第2006/112/EC号指令则称为“重铸第6号增值税指令”。

欧盟第2006/112/EC号指令第14条规定,“货物销售是指转让作为持有者的处置有形财产的权利,有形财产包括供电、天然气、供热、供冷等”,第24条则“将服务提供界定为剩下的税基,即不包括货物提供在内的任何交易;它包括无形资产转让和提供法定的服务”^③。增值税征收范围中的货物和劳务是指货物和劳务的商业性经营或称营业行为。“吾人以为营业必须符合经常性、非理财性以及自发性三个原则,也就是说,任何经济行为只要是经常为之,非仅为运用闲置资金或财产,且又非出于法令规定义务所不得不然的话,该等行为即构成营业。”^④“营改增”前,我国增值税和营业税的征收范围分别是销售货物,提供加工、修理修配劳务和进口货物,以及提供应税劳务、转让无形资产、转让不动产。两者加起来覆盖所有货物和劳务,两税征收范围没有交集,纳税人要么缴纳增值税,要么缴纳营业税。

除了美国联邦坚持不开征增值税外,绝大多数市场经济国家的政府都开征了增值税、货物和劳务税或与之原理相近的税种。“增值税对交易征税。其基本构成是:总税基基本上等于国内消费总额(通常要少一些,因为有免税事项)”,“因为征管和法律简化考虑,增值税的单一税率一般受到推崇……但是,几乎半数开征增值税的

① 我国台湾地区“加值型及非加值型营业税法”第1条规定,“……境内销售货物或劳务及进口货物,均应依本法规定课征营业税”。第15条第1款规定,“营业人当期销项税额,扣减进项税额后之余额,为当期应纳或溢付营业税额”。据此,其境内发生的任何销售货物或劳务、进口货物的行为,都要依法缴纳营业税。

② 参见国家税务总局《2013年全国货物和劳务税工作要点》,但2014年未公布类似文件。

③ Ben J. M. Terra, Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 6th. Ed., Wolters Kluwer Law & Business, 2012, p. 315, 319.

④ 林进富:《租税法新论》,台湾三民书局2002年第2版,第363页。

国家不止规定一个税率”^①。增值税按照征收客体的计税依据——增值额命名，主要在欧盟成员国、发展中国家开征，亦称传统增值税；货物和劳务税按照征收客体——货物和劳务命名，主要在澳大利亚、新西兰、加拿大开征，亦称现代增值税，其最大的特色是税基宽泛、税率单一、免税项目极少。

增值税购进扣税的计征原理看似简单，环环相扣的抵扣链条可以减轻纳税人的税收负担，还可以保障政府依法组织税收收入，这是该税种迅速风靡全球的重要原因。“理想的增值税应是一个征税范围具有普遍性的税种”，“除对商品销售普遍课征增值税外，几乎都把劳务提供列入增值税课税范围，尽管征收范围有宽有窄，但总的趋势是征税范围不断扩大，从而使增值税不断地由选择征税而趋近于普遍征税”^②。然而，实践中，没有哪一个国家或地区的增值税法是简单的，但复杂程度不尽相同，特别是免税项目的差别很大。“广税基的增值税设计包括所有类型的经济交易，只有有限的例外。一般地，通过起草一个税基非常广泛的规定，对极广范围的商品交易征收增值税，然后排除不应付税的特定的例外交易，可以实现这一目的。”^③ 免税项目设置过多肯定会破坏抵扣链条的连续性，必须慎重为之。

“营改增”从交通运输业和部分现代服务业开始，逐渐扩大到铁路运输业、邮电通信业，接下来还将扩大到生活性服务业、建筑业、房地产业、金融保险业，税制改革的技术难度越来越大。营业税是地方税主体税种，为弥补“营改增”造成的财政缺口，车辆购置税可以先由中央税改为地方税；“营改增”完成后，车辆购置税并入消费税，消费税当前的征收范围分为14个税目，涉及过度消费危害人类健康、社会秩序和生态环境，奢侈品或非生活必需品，高能耗消费

品，石油类消费品，具有特定财政意义消费品等。“对国内货物和劳务销售征收的税可以分为普遍征收和选择征收的。普遍征收的税是广泛的，延展到最后或称零售阶段。增值税就是一种普遍征收的税。”^④ 消费税的征收环节由生产环节改为零售环节，烟、酒、成品油、汽车等可以先行改革，消费税实质上变成零售税，成为地方税主体税种。

货物和劳务税税制改革之于整个税制体系的影响不亚于分税制改革，“对于每个税种，政府官员关注的一个主要问题是该税种能够在多大程度上带来充足的收入”，除此，“还有其他的因素决定收入来源的选择”，“包括收入来源的公平性、收入来源对于经济选择的扭曲度、税收管理的成本以及某个收入来源在政治上的可行性”^⑤。消费税制改革的方向不如增值税制改革这么确定，某种程度上说，有着明显的价值选择的痕迹，当下的措施主要有：除了征收环节由生产环节改为零售环节外，提高高耗能、高污染和部分高档消费品的税率，减少或取消日常化妆品、小排量汽车、新能源汽车等税目，由价内税、中央税改为价外税、地方税。货物和劳务税制之再造应当遵循扩大征收范围、调整征收环节、简化税制结构、改进收益划分的思路，对货物和劳务普遍征收增值税、选择特定消费品或消费行为征收消费税。

推动“营改增”的税收规范性文件中最具代表性的有：财政部、国家税务总局《营业税改征增值税试点方案》（财税〔2011〕110号）和《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）中的《营业税改征增值税试点实施办法》。笔者认为，它们所构造的课税要素系统称得上税制结构设计合理、税收负担分配公平、税收征管程序科学，

① [美] 维克多·瑟仁伊：《比较税法》，丁一译，北京大学出版社2006年版，第311、326页。

② 各国税制比较研究课题组编：《增值税制国际比较》，中国财政经济出版社1996年版，第298页。

③ [美] V. 图若尼：《税法的起草与设计》，国家税务总局政策法规司译，中国税务出版社2004年版，第196页。

④ Alan Schenk, Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach in Theory and Practice*, Transnational Publishers, Inc., Ardsley, New York, 2001, p. 24.

⑤ [美] 罗伯特·D·李、罗纳德·W·约翰逊、菲利普·G·乔伊斯：《公共预算体系（第8版）》，苟燕楠译，中国财政经济出版社2011年版，第50页。

甚至优越于《增值税暂行条例》及其实施细则的规定。然而,不管是其形式上改变了既有的课税要素,还是交通运输、融资租赁等行业的纳税人因难以取得增值税专用发票而致使其税收负担明显上升,都使得选择性试点改革的模式备受合法性质疑。在17%的标准税率、13%的低税率和零税率之外增加了11%、6%两档低税率,看似考虑到不同行业的实际经营情况而试图公平分配税收负担,但是,税率档次如此之多却使其严重背离税收中性。

三、微观税收负担公平分配之要义

货物和劳务税制改革某种意义上说属于结构性减税,即有增(消费税)有减(增值税)的改革。“‘结构性减税’与税法结构的调整和完善直接相关,其基础是税法(直接基础是税法上的减税权),而不是‘政策’,不能用政策来代替税法的规定”,“‘结构性减税’始终与税法自身结构的调整直接相关,它本身就是一个‘法律’问题”^①。增值税制改革不适宜采取与其自身特征相悖的选择性试点改革的模式,而必须对资本和竞争保持中立的态度。“任何形式的改革既制造了赢家,也制造了输家”,“人们应该寻求能导致帕累托改进的‘税制改革方向’,亦即,这种方向要求税制的变化必须是渐进的”^②。消费税是选择性征收的税种,其征收对象总在不断调整,为何、怎样选择就成为支撑其征收合理性的依据。

增值税和消费税的征收范围应当分别表述为销售货物或提供劳务,以及销售特定消费品或从事特定消费行为。“增值税作为整个税制改革中的重中之重,在规范性、科学性方面跨越了一大步”,“税收问题是一个涉及经济利益的重大问题,受社会经济环境中诸多因素影响的重大问

题,而增值税税制设计本身仍存在一些不足”^③。消费税有广义、中义和狭义之分,广义上还包括增值税在内,中义和狭义的消费税则是在征收增值税的基础上加征的,亦是本文所称的消费税之范畴。消费税寓禁于征:根据税目的差别设置了不同的计税依据,税收负担各异之政策目标显而易见。至于哪些消费品或消费行为应当缴纳消费税,则取决于“消费税法”。“消费税对有选择的目标商品课征”,“所有这些商品均具有以下特征,需求弹性极小,消费有‘恶’的因素或者消费具有外部性。消费税涉及的主要政策问题是税率”^④。

某种意义上说,消费税比增值税更亟须落实税收法定原则,以此约束政府选择消费税征收范围、确定税目和计税依据、调整税率和征收环节的任意性,也就能达到以税收法治保障微观税收负担公平分配的目标。“用宪法来限制政府,事先划定其行使征税权的范围和规模”,原因在于,“政府至少在某些时刻,会以不符合纳税人利益的方式采取行动。在这种情况下,税制改革就变成了一个在不同限制措施中间进行选择的问题”^⑤。当然,增值税税制改革也可以说是基于经济结构调整的需要而进行价值选择的结果。增值税和营业税分别针对制造业和服务业开征,“营改增”可以说是与加快服务业发展的经济政策相匹配的改革。

“税法必须平衡一系列考虑”,“实际可行的改革取得的收益可能并不像改革的倡导者希望的那样大,而且迈向新税制的调整过程也未必容易。”^⑥ 增值税选择性试点的改革模式,客观上却造就了又一个不太公平的微观税收负担分配结构。加快发展服务业是促进经济结构调整的重要路径,“到2020年,基本实现经济结构向以服务经济为主的转变,服务业增加值占国内生产总值

① 张守文:《“结构性减税”中的减税权问题》,载《中国法学》2013年第5期,第64页。

② [美]伯纳德·萨拉尼:《税收经济学》,陈新平等译,中国人民大学出版社2005年版,第176页。

③ 各国税制比较研究课题组编:《增值税制国际比较》,中国财政经济出版社1996年版,第295页。

④ 同第27页注①,第333页。

⑤ [美]杰佛瑞·布伦南、詹姆斯·M·布坎南:《征税权——财政宪法的分析基础》,冯克利、魏志梅译,中国社会科学出版社2004年版,第227页。

⑥ 同第23页注①,第27-28页。

的比重超过 50%，服务业结构显著优化”^①。“营改增”以来，生产性服务业，特别是小微企业普遍受益，获得了极好的发展机遇。纳税人的经营管理决策也会因此受到很大的影响：纳税人可以很好地整合研发、物流、销售等经济流转环节，根据增值税抵扣链条来安排上下游产品的生产，有效节约经营管理成本。“营改增”虽然是加快服务业发展的税制改革，但是，增值税的计征采取购进扣税法而使得减税的效果传递给制造业。^②

以北京市为例，改革开放以来，第一、二产业比重趋于下降，第三产业比重快速上升，第三

产业比重 1994 年超过第二产业，第三产业比重 1995 年超过 50%；2013 年，第三、二、一产业的比重分别为 76.9%、22.3%和 0.8%，增值税 574.9 亿元，增长 83.1%，营业税 1 034.8 亿元，下降 10.2%。^③北京市的经济结构以服务业为主，研发、技术服务和文化创意服务等行业的比重最高^④，“营改增”对经济发展模式和市场经济结构影响甚大，因为“增值税是一个多环节、以最终目的地为基础的净消费税种。除了某些减免外，增值税将所有的商品与劳务都纳入其税基”，“一个适当的增值税应主要为预算筹集税收收入，并且尽可能表现为中性且易于管理”^⑤。

表 2 北京市国税相关税种、行业占其国税总收入的比重^⑥

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
按税种分						
增值税	18.94%	16.89%	16.44%	19.98%	18.03%	17.29%
营业税	6.49%	5.83%	3.52%	3.35%	3.02%	3.02%
按行业分						
第一产业	0.01%	0.03%	0.09%	0.13%	0.01%	0.000 05%
第二产业	22.6%	15.6%	13.76%	17.92%	16.52%	13.31%
制造业	13.28%	10.86%	12.36%	14.34%	13.3%	12.06%
电力、燃气及水的生产和供应业	2.52%	3.21%	1.85%	2.42%	1.94%	2.07%
建筑业	0.24%	0.38%	0.45%	0.69%	0.85%	0.86%
第三产业	77.39%	84.37%	86.15%	81.94%	83.46%	86.68%
交通、运输仓储及邮政业	5.00%	4.49%	2.94%	3.63%	3.92%	3.35%
信息传输、计算机服务和软件业	3.85%	3.27%	4.57%	0.71%	1.99%	3.88%
批发和零售业	23.73%	21.82%	17.99%	24.88%	26.46%	20.74%
金融业	35.98%	45.80%	52.53%	42.13%	40.47%	47.86%
房地产业	2.22%	2.75%	1.69%	2.48%	2.29%	1.76%

① 《国务院关于加快发展服务业的若干意见》（国发〔2007〕7号）。

② 自 2012 年 1 月至 2014 年 7 月，超过 96%的试点地区、行业纳税人的税收负担出现不同程度下降，减税规模达到 2 679 亿元。除此，减税效果还可能是非试点地区、行业纳税人因进项抵扣额度增加所导致的。

③ 参见《北京市 2013 年国民经济和社会发展统计公报》。

④ 参见《关于北京市 2013 年国民经济和社会发展计划执行情况与 2014 年国民经济和社会发展计划草案的报告》。

⑤ [英] 锡德里克·桑福德主编：《成功税制改革的经验与问题（第 2 卷）：税制改革的关键问题》，邓力平主译，中国人民大学出版社 2001 年版，第 77、102 页。

⑥ 表 2 根据北京市宏观经济与社会发展基础数据库（www.bjhgk.gov.cn）的数据计算而得，与主题无关的税种的数据删去。

从表2来看,增值税占比介乎16.44%~19.98%之间,营业税占比从6.49%下降到3.02%;第一产业占比几乎为零,第二产业占比从22.6%下降到13.31%,相应地,第三产业占比从77.39%快速上升到86.68%。制造业占第二产业的58.76%~90.61%;第三产业中,金融业占比最高,从35.98%到52.53%不等;批发和零售业次之;房地产业最少。从表3来看,

营业税占比始终保持在40%以上;第一产业占比微乎其微,第二产业占比仅10%多一点,第三产业占比近90%。制造业占第二产业的37.43%~46.13%;第三产业中,房地产业占比最高,从17.89%到23.22%不等;金融业次之;交通、运输仓储及邮政业最少。北京市“营改增”试点自2012年9月1日启动,因此,上述数据基本反映的是“营改增”前的税源分布。

表3 北京市地税相关税种、行业占其地税总收入的比重^①

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
按税种分						
营业税	44.00%	41.30%	42.32%	40.64%	40.18%	40.23%
按行业分						
第一产业	0.12%	0.13%	0.15%	0.17%	0.15%	0.17%
第二产业	14.56%	13.69%	11.85%	11.17%	11.37%	11.38%
制造业	5.45%	6.01%	5.00%	4.83%	5.19%	5.25%
电力、燃气及水的生产和供应业	0.88%	0.95%	0.87%	0.75%	0.73%	0.74%
建筑业	7.94%	6.16%	5.57%	5.22%	5.04%	5.05%
第三产业	85.32%	86.18%	88.01%	88.65%	88.49%	88.44%
交通、运输仓储及邮政业	2.77%	2.91%	2.62%	2.44%	2.40%	2.11%
信息传输、计算机服务和软件业	4.73%	5.20%	4.85%	4.66%	4.71%	4.63%
批发和零售业	4.89%	5.40%	5.04%	5.29%	5.98%	5.91%
金融业	10.41%	13.38%	12.90%	13.13%	13.74%	15.59%
房地产业	23.22%	17.89%	20.95%	20.78%	19.51%	18.34%

北京市是我国政治、文化、国际交往和科技创新中心,虽称不上是经济中心,“总部经济”却排名第一,这是北京市1999年最先提出的发展战略。大多数直属中央企业、许多跨国公司都将总部设置于此^②,“总部经济”已经成为推动

经济发展的重要力量。^③“跨国公司地区总部在本市缴纳企业所得税后的利润用于在本市进行资本性再投资的,可在税法规定的再投资退税基础上,由市财政按照其实际上缴地方的企业所得税一定比例给予返还。对跨国公司地区总部,免征

① 表3根据北京市宏观经济与社会发展基础数据库(www.bjhgk.gov.cn)的数据计算而得,与主题无关的税种的数据删去。

② 参见北京市《关于鼓励跨国公司在京设立地区总部的若干规定》(京政发[2009]15号)、《关于加快总部企业在京发展的工作意见》(京政发[2013]29号)。

③ 根据北京市商务委员会网站(www.bjmbc.gov.cn)的统计:2013年,总部企业以占全市0.4%的单位数、25%的就业人数、40%的能源消耗,创造了全市50%的增加值,实现了全市60%的收入和税收。

地方所得税。”^①“总部经济”对货物和劳务税制改革的影响也很明显：铁道、电信、金融等行业的上下游产业都可能因“营改增”而受益。再加上消费税征收环节的调整，北京市的生产制造业偏少但商业零售业蓬勃，消费税收入必然大幅增长。

“营改增”有助于增进增值税抵扣链条的完整性，可以有效降低间接税的宏观税收负担比重，但是，其给试点地区、行业或非试点地区、行业纳税人的微观税收负担所带来的影响却是不确定的。任何税制改革都不可能是零成本的，当然，也不可能使所有人都受益，问题在于，成本应当由谁来承担？利益受损者能否主张保护其预期利益呢？受“营改增”影响而致使其税收收益减少的地方税务局，可以要求国家税务局通过转账返还部分新增增值税收入，而税收负担加重的纳税人则可以向当地财税主管机关申请过渡性财政补贴。“任何税制改革的核心问题是过渡问题。税收立法常常会包括一些对那些在税法变动中遭受损失的人进行补偿的规定”，“在判断是否应该提供过渡性减免时，信赖原则是十分必要的”^②。

“营改增”前，国内增值税收入75%归中央、25%归地方，进口增值税收入全部归中央，出口退增值税92.5%由中央分担、7.5%由地方分担；营业税的收入划分模式是：铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央，其余的归地方；消费税收入全部归中央。省及以下增值税、营业税的收入分成比例或收入划分模式由各省自行制定。“营改增”之所以会对中央和地方的收入划分产生不亚于分税制的影响，其根本原因在于，营业税改征增值税后，地方税主体税种应当由征收环节调整后的消费税取代即将废止的营业税，货物和劳务税的征收范围

和收入归属的调整，则应当符合《关于全面深化改革若干重大问题的决定》（2013年）提出的改革税制、稳定税负原则。“中央与地方的任务分配，各自办理事务多少，分配多少财源，应有统计分析，才能决定中央与地方应各自分配多少税收比例。”^③

征税不外乎要实现筹集财政收入和调节经济行为等目标，开征增值税和开征消费税的主要目标显然有所不同，分别属于上述目标之一。“每次改革都允诺制定一部更加公平、更加简化的税法，以促进经济增长和效率。但是，对何谓‘更公平’和什么样的税制变化才能最有效地促进经济增长或增加公平，存有争议。”^④“营改增”完成后，增值税的税率结构必须简化，税收负担应当适度降低。税制改革对课税要素体系中的征收范围、税率或计税依据进行调整，必然改变纳税人的税收负担，也就势必破坏其利益预期。“税收制度可以做到更简洁、更公平、更有助于经济增长”，“大多数情况下，我们必须有取舍，作出艰难的抉择”^⑤。至于中央和地方收入划分方面，国内增值税应当由中央分享75%逐步过渡到中央独享，而出口退增值税也应当由中央分担92.5%逐步过渡到中央独担。发达地区可以将消费税确立为地方税主体税种，其他地区的省、市县财政可以分别选择以资源税、房地产税为主。

中央和地方税收收益划分的原则是：将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税，将同经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税，将适合地方征管的税种划为地方税。^⑥“税制改革者的真正伎俩是把对当今税制普遍不满转移到对特殊政策的改革之上，而绝大多数选民对这些特殊政策的改革多是无动于衷，

① 《北京市关于鼓励跨国公司在京设立地区总部若干规定的通知》（京政发〔1999〕4号）。

② 同第23页注①，第23页。

③ 陈清秀：《税法总论》，元照出版公司2012年第7版，第108页。

④ [美] 约瑟夫·E·斯蒂格利茨：《公共部门经济学（第3版）》，郭庆旺等译，中国人民大学出版社2005年版，第591页。

⑤ [美] 乔尔·斯拉姆罗德、乔恩·巴基哲：《课税于民：公众税收指南（第4版）》，刘蓉等译，东北财经大学出版社2013年版，第309页。

⑥ 参见《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》（国发〔1993〕85号）。

但那些有权势的特殊利益集团却经常强烈地反对。”^①对税收收益划分真正感兴趣的是政府，纳税人通常只会对微观税收负担分配有感觉，“课税要素明确”显然有助于纳税人合理预测其税收负担，这是在纳税人之间公平分配税收负担的客观依据所在。“营改增”完成后，除了零税率外，增值税最好只规定单一的标准税率，同时，仍然应当保留小规模纳税人的制度设计。消费税保持复合税率结构，才能贯彻经济政策的限（制）禁（止）意图。对货物和劳务普遍征收的增值税应当定位为中央税，而选择对特定消费品或消费行为征收的消费税应当定位为地方税。

四、税收征管效率的协同改进

分税制改革最大的成就莫过于设置了以中央税、地方税和中央地方共享税三者构成的税收体系，以及与之相适应的省及以下国家和地方税务局分设的税收征管系统，后者对分税制改革起到了重要的程序保障作用，很好地调动了中央和地方的积极性，相当程度上排除了地方政府对中央财政汲取能力的不当影响。增值税、消费税和车辆购置税由国家税务局负责征管，营业税由地方税务局负责征管。“营改增”过程中发生的微观税收负担失衡问题，或多或少都与税收征管系统分设有关。原先由地方税务局负责征管的营业税税目改由国家税务局负责征管，但收入归属暂时不变，消费税若确定改成地方税也将面临其归属地方的收入是否同时改由地方税务局负责征管的问题。笔者认为，税收征管系统分设已然很好地完成了分税制改革时确立的提高中央税收收入占全国税收收入比重的历史使命，然而，其阻碍税制进一步改革的弊端也逐渐显现，是时候、也应当好好论证什么时候可以改变这种分设模式。

税收征管系统分设对于分税制改革的程序性

保障价值不言而喻，上海市国家和地方税务局联署办公的实践经验已然充分证明税收征管系统一体化的好处。“营改增”使得因税收征管系统分设而产生的问题更加突显，改进税收征管效率势在必行，然而，也不是所有人都赞同省及以下的国家和地方税务局进行合并，“在继续保持国税与地税两套征管体系的情况下，打破二者之间税收征管交叉模糊的不规范格局，进一步厘清两套税务征管体系的责权”^②。在国家和地方税务系统分设的背景下，两者至少应当加强协调、合作。例如，“2015年1月1日起，北京市地方税务局委托北京市国家税务局代征缴纳增值税、消费税的纳税人的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加；北京市地方税务局统一受理新开业纳税人设立登记事项”^{③④}。上述三种附加税费以纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税应纳税额为计税依据，分别随同本税计征。^⑤“营改增”也使得附加税费的征管必须随之作出调整。

理想的增值税应当对所有货物和劳务征收、仅允许极少数的除外情形，尽管某些劳务是否应当征收增值税存在很大的争议。最典型的是金融服务，主要观点分歧如下：按照小规模纳税人简易计征增值税、同时设置购进金融服务的合理扣除率，或者免征增值税而对其另行开征一种新的税种，如金融交易税。“金融服务一般不予征税的原因在于，这些服务通常没有明确的收费，因此，很难确定应纳税额”，“欧盟明确规定对金融服务免征增值税，从而排除了成员国的征税可能”，“但也有其他一些国家以各种方式尝试着对金融服务征税”^⑥。虽然金融服务的增值额不容易确定，笔者仍然主张应当对其按照小规模纳税人简易计征增值税，合理的购进扣除率可以保持抵扣链条的完整性，唯其如此，才能有效改进税收征管效率。“公平、简化是官方经常讲的税制改革目标，但从资源有效配置的角度来

① [英] 锡德里克·桑福德主编：《成功税制改革的经验与问题（第3卷）：税制改革的更为关键的问题》，杨灿明等译，中国人民大学出版社2001年版，第207页。

② 楼继伟：《中国政府间财政关系再思考》，中国财政经济出版社2013年版，第313页。

③ 《北京市国家税务局、地方税务局加强税收征管合作协议》（2014年）。

④ 国务院《城市维护建设税暂行条例》和《征收教育费附加的暂行规定》、财政部《关于统一地方教育附加政策有关问题的通知》（财综〔2010〕98号）规定的税、费率分别是1%~7%、3%、2%。

⑤ 同第27页注①，第327-328页。

看,效率几乎永远是首要目标”,“税收制度应当是中性的,即应该尽可能地少干预市场的自由运作”^①。

增值税需要的是对货物和劳务不作细分的统一市场环境,消费税则很有可能形塑当地经济发展模式和市场经济结构。对现代制造业和现代服务业普遍性征收增值税和选择性征收消费税的理论依据是截然不同的,“对某一特定商品课征的税收称为特许权税……政府把它们挑选出来单独课以重税,有诸多理由。第一条理由是特许权税是个相对有保障的税源。另一方面,高税率也被用来阻止消费。最后,对这些产品课以重税还有道德的支撑”^②。消费税在生产环节征收可能使地方政府过分注重招商引资,而不那么在意刺激消费,这可以说是产能过剩、内需不振的制度性因素之一;而消费税改在零售环节征收可以使地方政府转而注重辖区内的市场环境建设和公共物品供给。“消费税一般只对特别列举的货物销售征税,尽管有时也适用于某些服务”,“尽管有很强的理由支持消费税应以价值为基础计征,但许多消费税是以特别方法计征的,即它是在货物出售时以计算价款的计量单位来计征的”^③。

货物和劳务税制改革之所以会影响整个税收体制,根本原因在于增值税、消费税作为间接税主体税种所筹集的税收收入占全国税收收入的比重相对下降,同时,所得税的宏观税收负担必然相对上升。“一项至少没有一个人是受损的改革几乎是不可想象的”,因此,“一项政策,如果对受益者产生了足够的好处以至于潜在地它能够充分补偿所有的受损者从而仍然保持总体上是有益的,则仍为有效”^④。间接税的微观税收负担最终会转嫁给消费者,它最大的问题是微观税收负担分配的公平性有所欠缺,当然,最大的好处则

是其对税收征管能力的要求较低,纳税人对间接税的痛感远不如对直接税那么强烈。“之所以使用直接税对间接税的比率作为体现税收体系性质的指标,是因为人们认为该比率是体现税收体系公平性的指标。按照设定,直接税根据能力原则征收,而间接税则是根据利益原则收取的。”^⑤

货物和劳务税制改革不仅会影响到直接相关的纳税人,而且会左右市场中潜在的投资者或债权人的行为选择。仍以“营改增”为例,有上市公司的董事会专门发布其税收负担可能受此影响而发生变化的公告:“公司的主要业务均将按增值电信业务类别纳入‘营改增’范围,增值税税率为6%,与3%的营业税税率相比,公司的营业收入、成本费用和资本性支出在新税制下均将下调。”^⑥公布类似信息对上市公司来说是有利的,属于吸引投资者作出投资决定的利好消息。尽管税收征管中还可能因种种原因致使其实际税收负担与预计的有所出入,但微观税收负担减轻的效果仍然是很有可能发生的。“营改增”中新增的11%和6%两档低税率,看上去似乎使微观税收负担的分配更加公平,但是,过于复杂的税率结构却可能使纳税人难以准确地适用税法规范,甚至可能因税收筹划不当而遭受特别纳税调整。

增值税按照一般纳税人和小规模纳税人分别计征:就前者而言,一般纳税人的应纳税额,根据纳税人对外开具的凭证所记载的销项税额减去其从上一经济流转环节的纳税人处取得的凭证所记载的进项税额得出。所谓凭证包括增值税专用发票(含货物运输业增值税专用发票、税控机动车销售统一发票)、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票、铁路运输费用结算单据和税收缴款凭证。增值税征管非常依

① 同第32页注①,第23-24页。

② [美] B·盖伊·彼得斯:《税收政治学:一种比较的视角》,郭为桂、黄宁莺译,江苏人民出版社2008年版,第37-38页。

③ 同第27页注③,第265页。

④ [英] 安东尼·奥格斯:《规制:法律形式与经济学理论》,骆梅英译,中国人民大学出版社2011年版,第24-25页。

⑤ [日] 神野直彦:《财政学——财政现象的实体化分析》,彭曦等译,南京大学出版社2012年版,第163页。

⑥ 《北京光环新网科技股份有限公司关于营业税改征增值税的公告》, <http://www.cninfo.com.cn/finalpage/2014-05-05/63971331.PDF>, 2014年10月1日最新访问。

赖增值税专用发票等凭证,这使得有关违法甚至犯罪屡禁不止,“营改增”过程中也出现了虚开增值税专用发票、虚增虚抵进项税额、隐瞒销售收入等现象。就后者而言,提高小规模纳税人的起征点,有助于支持小微企业的发展、改进税收征管效率:自2013年8月1日起,对增值税小规模纳税人中月销售额不超过2万元的企业或非企业性单位,暂免征收增值税;自2014年10月1日起至2015年年底,对月销售额2万元至3万元的增值税小规模纳税人,免征增值税。^①

税收征管系统分设可能导致小部分试点地区、行业的纳税人的微观税收负担不降反升,需要通过专门的过渡性财政措施来解决,可以预见的是,这样的财政扶持政策还可能持续几年。以北京市为例,“根据国家明确的‘改革试点行业总体税负不增加或略有下降,基本消除重复征税’的税制改革原则”,“对本市试点改革过程中确因新老税制转换增加税负的试点企业,按照‘企业据实申请、财税按月监控、财政按季预拨、资金按年清算、重点监督检查’的方式实施过渡性财政扶持政策。”^②根据这一规定,“凡在2013年申请获得过‘营改增’过渡性财政扶持资金的试点企业,均应当办理扶持资金年度清算”^③,据实计算、多除少补。上述措施可以解决因选择性试点导致微观税收负担分配暂时失衡的问题,还有可能使纳税人更愿意遵从税法,而识别是否符合扶持的条件,无疑也给税收征管增添了额外的负担。

货物和劳务税的征管效率之改进是一项系统工程,它依赖于税收立法的质量、决定于税收收益划分的模式。简言之,税收征管效率必须与税收立法质量、微观税收负担分配相互协调、同步改进,三者互相牵制。增值税的征收范围覆盖所有货物和劳务、尽可能少设置免税项目,辅之以

单一税率和环环相扣的抵扣链条。将增值税定位为中央税最能适应全国统一市场对货物和劳务税制的基本要求,也符合其必须对资本和竞争保持中立的立场,税收征管应当引入更多、更有效的税源管理措施,而不能仅仅依赖增值税专用发票等凭证。至于消费税的征收范围涉及的特定消费品或消费行为,此所谓“特定”应当以“消费税法”规定的选择性征收之基本原则及其选择后明确列举的税目为准。消费税的征收环节应当从生产环节改为零售环节,收入归属由中央独享改为地方独享,税收征管则应当改由地方税务局负责。

五、结论

货物和劳务税制之再造,必须在税收法治、特别是税法法治的理念统辖下引导税制改革的过程,进而确认税制改革的成果。当前货物和劳务税制改革中法治逻辑之缺失显著、亟须补正:除了在形式上落实税收法定原则,尽快制定“增值税法”、“消费税法”外,还要兼顾量能课税、税收中性和征管效率等基本原则,致力于提升税收立法质量、保障微观税收负担公平分配、改进税收征管效率。货物和劳务税制再造的基本线索是:在对货物和劳务普遍征收增值税、选择特定消费品或消费行为征收消费税的基础上,进行兼顾税收公平与税收效率的制度设计。货物和劳务税制改革不仅可以调低宏观税收负担,还能够促进微观税收负担在纳税人之间的公平分配。货物和劳务税种之间的简并,可以使其税收体系简化为普遍性征收的增值税加上选择性征收的消费税,两者应当分别定位为中央税和地方税,各自由国家和地方税务局负责征管。

(责任编辑:郭维真 方明)

^① 参见财政部、国家税务总局《关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知》(财税[2013]52号),《关于进一步支持小微企业的增值税和营业税政策的通知》(财税[2014]71号)。

^② 北京市《关于实施营业税改征增值税试点过渡性财政扶持政策的通知》(京财税[2012]2149号)。

^③ 北京市《关于做好北京市营业税改征增值税试点过渡性财政扶持资金年度清算工作的通知》(京财税[2014]355号)。