

DOI:10.16104/j.issn.1673-1883.2024.02.005

# 全国统一大市场税收制度优化研究

金香爱, 兀虹敏

**摘要:** 构建全国统一大市场是我国构建新发展格局的基础支撑和内在要求, 税收制度在这一过程中必然发挥不可忽视的作用, 完善的税收制度有助于全国统一大市场的建设。但目前我国税收制度仍存在区域性税收优惠政策缺乏规制、对科技创新的税收优惠政策效果不佳、税收与税源背离等问题, 严重制约了全国统一大市场的建设。有必要规制区域性税收优惠政策、保障科技创新税收优惠政策的落实、完善征税制度, 促进全国统一大市场中的税收制度不断完善, 更充分地发挥税收在全国统一大市场建设中的助力作用, 进一步推动我国经济高质量发展。

**关键词:** 全国统一大市场; 税收政策; 宏观调控

**中图分类号:** F812.42 **文献标志码:** A **文章编号:** 1673-1883(2024)02-0034-07

收稿日期: 2023-11-20

基金项目: 国家社会科学基金项目“数据驱动型垄断行为法律规制研究”(项目编号: 18BFX189)。

作者简介: 金香爱(1964—), 女, 河南南阳人, 郑州大学法学院副教授, 博士, 研究方向: 财税法、金融法, E-mail: a725497629@yeah.net; 兀虹敏(1999—), 女, 河南三门峡人, 郑州大学法学院硕士研究生, 研究方向: 财税法、金融法。

2022年《中共中央国务院关于加快建设全国统一大市场的意见》(以下简称《意见》)指出, 全国统一大市场的建成将为我国建设高标准市场体系、构建高水平社会主义市场经济体制提供坚强支撑。税收作为国家宏观调控的重要手段, 同时也是影响市场资源配置和微观市场收入分配的关键因素, 在维护公平竞争秩序、鼓励科技创新、促进协调发展等方面具有至关重要的作用。深入探析全国统一大市场与税收的关联性, 厘清目前税收对于大市场建设的制约之处, 研究相应的完善路径, 助力全国统一大市场建设, 在理论和实践层面都具有深远意义。

## 一、全国统一大市场建设视角下的税收制度概述

我国税收制度在促进全国统一大市场建设过程中发挥着举足轻重的作用, 全国统一大市场建设预期目标的实现需要税收制度的助力。具体税收政策的完善与落实离不开基础理论指引, 从理论分析入手,

充分理解全国统一大市场的历史沿革、内在要求以及重大战略意义,并对全国统一大市场建设与税收制度的关联性进行分析,能够为进一步的税收制度完善研究奠定基础。

### (一) 全国统一大市场的历史沿革及其内涵厘定

全国统一大市场的概念雏形最初在1962年《中共中央关于商业工作问题的决定》中提出,文件要求我国要改变区域、城乡之间市场分割的现象,建设一个大统一的国内市场。在今天的新发展格局下,建设全国统一大市场具有更丰富的内涵和更重要的时代意义。根据2022年3月发布的《意见》,可以将新发展格局下全国统一大市场建设的预期目标概括为以下方面:持续推动国内市场高效畅通和规模拓展、加快营造稳定、公平、透明可预期的营商环境、进一步降低市场交易成本、促进科技创新和产业升级、培育参与国际竞争合作新优势。同年10月党的二十大报告中指出,要加快构建全国统一大市场,深化要素市场化改革,完善高标准市场体系。总的来说,全国统一大市场应具备规则统一、竞争充分、高度开放、运行有序的基本格局<sup>[1]</sup>。

全国统一大市场的内涵随时代进步不断丰富,具体而言“全国”意为在空间上要做到全国范围的联动统一,要达成这一目标就必须扫除清扫长期以来不同区域之间设置的行政壁垒和政策冲突,杜绝地方保护行为;“统一”可以从两个角度来分析:一是指在市场运行基础法律制度和政策方面体系统一协调,公平适用,监管透明;二是指在市场活动中对各类型微观市场主体平等保护、不区别对待,保证公平且充足的市场竞争,同时防止垄断和不正当竞争行为;“大”主要指市场体量和规模巨大、参与主体类型丰富数量充足,市场行业链条完整,可以最大程度发挥集聚效应,促进市场专业化发展;“市场”的含义不仅指消费品市场,也指能使生产要素市场和自然资源流转的市场,如资金、劳动者、科技以及能源、自然环境、土地等。

全国统一大市场的建成将有利于畅通国内国际双循环,促进经济高质量发展,加快实现共同富裕,推动社会主义现代化建设,是我国经济建设新发展格局下的重要战略决策,同时也是一项兼具长期性和复杂性的系统工作。《意见》明确了“三个统一”的目标,即市场基础制度规则统一、商品和服务市场高水平统一、市场监管公平统一。在此目标下,统一市场相关的配套基本制度是主要目标,是实现其他目的的关键和根基,税收制度又是基本制度的重要组成。需要将税收制度的完善视为构建统一大市场过程中的重点议题,通过发现当前制度的短板,并不断进行完善,为全国统一大市场进一步发展提供制度保障。

### (二) 完善税收制度对建设全国统一大市场的作用

历史的经验表明:经济基础的发展会促进上层制度的发展,相应地,每一次顺应时代要求的经济领域的制度革新,也会引领市场经济发展的新方向、新格局。适宜的税收制度能在营商环境、竞争体系、市场机制等方面起到调控作用,在一定程度上弥补市场失灵的缺陷,保障全国统一大市场良好运作,促进经济高质量发展;而滞后的税收制度会加剧贫富差距、破坏区域协调,制约全国统一大市场的建设。全国统一大市场的建设和税收制度密切相关。全国统一大市场的建设离不开良好的营商环境、公平的竞争体系和有效的市场机制,而税收制度可以为这些方面提供制度保障,故税收制度的完善有利于全国统一大市场预期目标的实现。

第一,合法的税收制度有利于为全国统一大市场营造良好营商环境。税收法定原则是税收最基本的

原则,要求全国与税收相关的法律法规、部门规章及规范性文件之间协调一致,地方税收优惠政策合法规范提高税收法治水平对增强税收制度的稳定性、明晰性和可预测性至关重要,有助于为全国统一大市场提供创造稳定且透明的营商环境,减少市场主体的制度性交易成本,完善全国统一大市场透明统一的制度基础。

第二,公平的税收制度有利于维护全国大市场的公平竞争。税收公平是税收的重要原则,要求税收负担在纳税人之间公平分配。在建设全国统一大市场的视野下,税收公平主要体现为市场主体竞争起点的公平,即以公平合理的税收制度设计和公正规范的税收征管活动为各类市场主体提供公平竞争的机会。此外,在联通海内外市场方面,坚持税收公平原则还有利于为海内外企业提供平等竞争环境,有助于提升全国统一大市场对国际企业和海外资金的吸引力,促进国内国际双循环相互促进的经济新发展格局构建。

第三,中性的税收制度有利于保障全国统一大市场的资源配置。税收效率原则也即税收中性原则,强调税收作为政府进行宏观调控的重要工具要力求降低对经济活动的过度干预,在法定框架下优化市场资源配置并提高市场运行效率。正如《意见》指出,必须充分发挥市场促进竞争、细化分工的作用,具体到税收方面就要求对地方税收政策竞争辩证管控<sup>[2]</sup>。如果在设计税制时能够坚持遵循次优效率原则,保持税收中性,尽量选择超额负担小、效率损失少的税种<sup>[3]</sup>,对于与市场经济密切相关税种的税率档次设置尽量精简,将有利于全国统一大市场资源配置优化和产业升级,更好地激发市场活力。

## 二、全国统一大市场建设视角下的税收制度掣肘问题

在全国统一大市场建设进程中,我国现有税收制度在促进市场发展、保障公平竞争方面起到一定作用,但仍存在区域性税收优惠政策缺乏规制、对科技创新的税收优惠政策效果不佳、税收与税源背离突出等问题,制约了全国统一大市场的发展。结合我国经济发展进入新时期的历史背景,对标《意见》中提出的工作原则和主要目标,深入分析全国统一大市场建设过程中的税收制度掣肘问题,为探究相应的税收制度优化路径做好铺垫。

### (一) 区域性税收优惠政策缺乏规制

区域性税收优惠是指国家对特定区域给予的税收优惠政策,目的是招商引资、加快特定区域的经济的发展。对于全国统一大市场的构建而言,税收优惠是一把双刃剑,既是促进区域间协同发展、缓释市场部分失灵的重要政策,也存在被地方政府用于盲目招商引资以致干扰市场正常配置资源的风险,制约全国统一大市场建设。

一方面,国家出台的一些区域性税收优惠政策带来负面影响。在“全国一盘棋”战略下,国家为了统筹区域经济发展、鼓励试点区域发展和扶持欠发达地区发展出台了一系列区域性优惠政策,一般包括税率减免政策和税基减免政策<sup>[4]</sup>,在促进共同富裕,帮扶地方发展方面起到一定作用。但同时也产生了一些类似“新疆霍尔果斯怪象”的问题,即由于当地区域性优惠政策规定,符合条件的本地新办企业可享受五年内免征企业所得税,导致大量的空壳影视公司涌入霍尔果斯,但并未在当地开展实际业务,类似现象导致实际投资并未流入政策目的地,不仅没有起到拉动经济发展的效果,还在全国层面引起了税收流失,还破坏了市场公平竞争环境,与政策初衷背道而驰。



另一方面,地方政府出台的一些区域性优惠政策形成地方保护壁垒。为了刺激地方经济发展、扩大地方财政收入、争夺稀缺市场和资源,一些地方政府以吸引企业投资为由,出台一系列针对融资、企业经营、人才就业等方面的区域性税收优惠政策,如通过“先征后返”“即征即退”<sup>[5]</sup>等方式给予企业税收返还和税收补助,实质上是以“内循环”的名义搞地区封锁。在各地地方政府的相互竞争下,容易出现“税收洼地”<sup>[6]</sup>,不利于维持全国范围内的税负平衡。同时,这种不正当的招商引资手段还会扭曲投资环境,影响企业的选址和生产活动,干扰市场资源配置,不利于营造公平透明的投资兴业环境,阻碍“市场化、法治化”全国统一大市场的发展。

## (二) 对科技创新的税收优惠政策效果不佳

促进科技创新和产业升级是建设全国统一大市场的主要目标之一,全面提升企业“卡脖子”技术创新能力是落实创新驱动发展战略、推动经济高质量发展的战略支撑<sup>[7]</sup>。近年来国家不断完善相关税收优惠政策,如研发费用加计扣除政策、为科技创新型大中小企业提供更优惠的税率等。但在实践中,对于科技创新和新兴产业的税收优惠政策落实的实际效果仍有待改善。

一方面,我国对于申请科技创新相关的税收优惠的程序要求过严,法定申请主体范围过窄。目前税务部门对于研发费用加计扣除实行申报制,并需提供科研账目明细等资料备存,程序较为繁琐。如国科委为了帮助企业攻克技术关卡,吸引企业出资设立联合基金,但因为企业只是科研项目的委托人而非研发主体,故无法出具给付依据以外的具体科研支出明细,导致实际用于科研的支出无法加计扣除。

另一方面,我国当前对于科技创新型企业的税收优惠政策在实施过程中对于科技型企业创新成果缺乏评价与规范。一些企业为了获取税收优惠而“创新”,成果质量参差不齐,与政策初衷相背离。目前许多享受税收优惠政策的基础研究科研与市场主体之间缺乏深入沟通与协同合作,科研教学工作的方向选择与市场实际需求匹配度不够,科研成果难以转化为新的经济增长点,总体来看仍未形成成熟的自主创新成果市场化体制机制,创新链条仍未打通,导致全国统一大市场资源禀赋优势难以转变为强大竞争力。

## (三) 税收与税源背离问题突出

在跨区域生产经营活动中,税源来源地与税收收入实现地不同,从而导致税收跨区域非正常转移的问题,即税收收入与税源背离<sup>[8]</sup>。目前该问题在我国主要表现为税收收入从中西、东北部经济欠发达地区向北京东南沿海等经济发达地区转移,导致地区间横向税收收入分配不均,形成“马太效应”,对全国统一大市场的建设形成阻碍。

我国税收与税源背离问题的成因可以概括为三个方面。一是增值征税原则引起税收与税源背离。在生产地原则下,增值稅收入由生产地政府获得,但由于增值稅的可转嫁性,实际稅負最终会转嫁至消费地,当产品或服务的生产地与消费地不同时,就会产生稅收收入与稅負归属背离的问题。同时,增值稅作为国、地共享稅种,是地方財政的重要收入来源,因此各地政府对于本地生产企业有天然的“保护冲动”<sup>[9]</sup>,一些地方政府为了招商引资扩大稅源无序地招商引资、刺激生产,或者利用稅收返还等政策优惠干扰生产者的选址和生产规划,最终陷入“稅收竞争—稅收背离”<sup>[10]</sup>的恶性循环。二是由于企业所得稅的汇总繳納制度,导致稅款与其来源地产生偏离。我国对于橫跨多个省市的总分机构企业采用“统一核算、层级管理、当地預交、汇总结算,財政转移”的納稅办法。在企业的分工体系中,分支机构通常主要承担商品的生产任务,其所在地是主要的稅收来源地。然而,由分支机构创造的部分稅收收益却被转移到

了总部所在地,使得税源地的政府遭受税收损失。我国总部企业逐渐由中西部地区向东南中心城市迁移,总、分机构所在地税收税源问题更加凸显。三是数字经济的发展加剧了税收与税源背离问题。随着我国数字经济的快速发展,“产销分离、销售集中、消费分散”的商业模式逐渐替代传统商业模式,使得税收与税源背离问题的规模和影响日益扩大。此外,数字化平台的税收来源散布在国内各个区域,但税收收入最后都集中到平台的注册地,对传统的税收管理体系产生冲击。这加剧了地区间的税收竞争,导致税收与税源背离问题更加隐蔽且复杂化。

### 三、全国统一大市场建设视角下的税收制度优化进路

#### (一) 规制区域性税收优惠政策,保障市场公平竞争

目前区域性税收优惠政策缺乏法律规制,导致“税收洼地”问题,扰乱了公平的市场竞争环境,加剧了地方保护和区域壁垒,有必要及时清理税收优惠政策,保障法治化、透明化全国统一大市场的建设。

第一,保障区域性税收优惠政策依法制定。对于新政策的制定,要贯彻落实税收法定原则。各地应严格依据相关税收法律法规进行制定税收优惠政策,由中央统一把握区域性税收优惠政策的制定权限和考量标准,各地制定的区域性税收优惠政策应先经过同级或上级人民代表大会决定,再交给国务院和全国人大常委会进行审查备案,充分保障区域性优惠政策的合法性。同时,中央要引导地方升级工作思路,正确认识区域性税收优惠政策的利弊,考量区域间初始产业基础水平差异,审慎出台区域性税收优惠政策,严防权力滥用。实现从“税收竞赛”向“服务竞赛”转变,用更高质量的税收服务和更公平的营商环境招商引资。

第二,监督区域性税收优惠政策依法执行。对于已出台的政策,要加强对政策实施的监督。各地要在中央的领导下及时清理违法违规、不利于市场良性发展的区域性税收优惠政策。同时应当加强对于税收减免账目的审计工作,着重监督税收优惠政策的实际执行情况、政策目标达成进度、优惠金额总额规模、支出配置情况等方面<sup>[1]</sup>,防止税收优惠政策成为一些企业避税的“保护伞”,加快营造稳定公平透明、竞争有序的营商环境。同时,加快推动大数据技术与税收征管进一步融合,对地方税收优惠政策实施过程进行全程监督,通过明确征管方式、细化量化各地税务机关的征管裁量权,保障区域性税收优惠政策实施的合法化、规范化、透明化,加快营造稳定公平透明可预期的营商环境,充分发挥“有为政府”在全国统一大市场建设中的积极作用。

#### (二) 落实科技创新税收优惠政策,助力市场产学研发展

目前我国对于促进科技创新和产业升级的税收优惠政策在落实过程中仍面临政策力度不够、落实受阻、产学研合作程度不够、技术壁垒等现实问题,要继续完善政策,充分发挥超大规模市场放大创新收益的优势,形成规模化的研发优势,实现全国统一大市场建设的主要目标。

第一,适当拓宽科技创新税收优惠政策适用范围。应当坚持加强税收优惠政策对科技创新和产学研合作研发费用的支持力度,优化政策优惠落实流程,推动税收优惠政策由主体特惠型向行为普惠型转变,充分发挥税收的调节职能。可以借鉴域外经验,如美国、日本、德国等也利用税收优惠政策激励市场主体开展科研创新活动,但是几乎不对主体进行规定,也很少限制相应的期限<sup>[2]</sup>。我国可以借鉴类似模式,细化分类管理制度,适当拓宽税收优惠政策的适用范围,在对现有特定科研免税单位研究费用增量部分

实行一定比例税收抵免的同时,也可以考虑将企业向科研基金出资的费用、企业委托科研单位进行研发的费用以及企业投资与科研单位合作研发的费用等纳入可加计扣除的范围内,提高该部分费用的加计扣除比例,同时对有战略意义的关键产业及科技型小微企业给予重点优惠,让积极进行科技创新主体真正享受到税收政策的优惠,加快实现全国统一大市场的产业转型升级。

第二,逐步提高科技创新税收优惠政策针对性。要以税收优惠政策引导企业技术创新的方向由“求规模、求数量”向“求质量、求效率”转变,注重对企业实质性创新产出和效益的激励。对初创期科技企业、科技企业孵化器创业平台及相关研究项目设置前置条件,在制度层面设置一定的制约因素,提高创新成果质量,促进“软实力”更好转化为“硬成果”,加强产学研一体化发展,加快构建统一有序的创新要素市场,打通研发供给和市场需求之间的堵点,提升产业链、供应链现代化水平,完善科技创新成果市场化应用的体制机制,为全国统一大市场的发展注入新动力,实现科技自立自强。

### (三) 逐步完善征税制度,促进区域间市场协调发展

地区间税收收入与税源背离会导致区域间横向税收收入分配不均,进而阻碍区域协调发展,扭曲市场资源配置。解决增值税税收与税源背离问题是实现全国大市场“统一”的关键一步,需要从多方面完善征税制度,平衡地方之间的税收分配,构建权责清晰的地方财政关系,加快建成竞争充分、要素资源自由流动的统一大市场。

第一,改革增值税征税原则和横向分配制度。增值税分配不均不利于各地区协调发展,且容易引发税收竞争,因此需要循序渐进推动增值税征税原则由生产地原则向消费地原则转变,探索更合理的增值税横向分配体制。在消费地原则下,增值税收入将由消费活动发生地获得,地方消费总额与该地增值税收入高度相关,有利于引导消费地政府引入更多的外地商品进入本地市场以刺激本地居民消费,促进商品和服务跨区域自由流动,能够有效破除地方保护主义,改善税负跨区域转移导致的地方不平衡问题,有利于各区域市场协调发展。同时,采用消费地原则也能在一定程度上引导地方政府升级工作思路,推动地方政府由无序吸引投资、盲目扩大生产向提升公共服务质量、改善消费市场环境转变,减少“税收竞赛”,进而减少地方政府对市场经济的过度干预。

第二,完善跨省市总分机构企业所得税征税制度。对于跨省市的总分机构企业,可以适当调整税收分配机制,确保税收与税源的对应关系。例如,降低总公司所在地直接分享企业税收总额的比例,将营业收入、职工薪酬、资产总额等指标作为汇总纳税企业所得税分配的主要考量因素,确保税收更多地流向税源地。同时,完善相关立法,针对依赖数字化平台运作的跨区域企业,应明确其税款缴纳的具体地点,保证其纳税所在与企业实际经营地一致,而非平台注册地。在税收征管实践中,可以根据实际建立健全相应的税收协调机制,由平台注册地先代为征收跨区企业所得税,再统一分配至企业经营地税务机关,这样在提高税收征管效率的同时也能够保持税收与税源的一致性,减少税源地税收流失。

第三,创新适应数字经济发展的征税制度。数字经济的发展给传统的税收管辖权体系和税收征管制度带来新挑战,要求我们结合数字经济的发展特点,不断推进税收制度创新,实现“以数治税”。要保障平台经济下跨区经营企业消费地的税收管辖权。对于依托数字平台的跨地区经营企业,税务机关可以利用区块链、大数据、云计算等技术工具识别并汇总平台经济企业所得税的来源地,增强与数字平台的数据交流共享,促进地方之间所得税征收管理的协调合作,避免各种形式的税收转移侵蚀消费地税基<sup>[13]</sup>。还



要加大税收征管方面的监督力度。税务机关可以考虑要求平台企业自行搭建企业税收管理系统,并披露相关算法,对税务机关开放一定的管理权限,实现对相关企业纳税活动的有效监督,在保证准确性的前提下提高税收征管工作效率,从而推动互联互通、协调有序的全国统一大市场的发展。

参考文献:

- [1] 孙莹.基于税收视角的全国统一大市场建设[J].税务研究,2022(8):23-27.
- [2] 侯卓.重识税收中性原则及其治理价值——以竞争中性和税收中性的结合研究为视角[J].财政研究,2020(9):93-104.
- [3] 吕冰洋.税制结构理论的重构:从国民收入循环出发[J].税务研究,2017(8):5-13.
- [4] 梁季.以减税降费助力“双循环”畅通[J].人民论坛,2020(30):66-69.
- [5] 侯卓.全国统一大市场的财税法促进机制[J].北京大学学报(哲学社会科学版),2023(4):139-148.
- [6] 马海涛,孟晓雨.促进全国统一大市场建设的税收优化路径研究[J].税务研究,2022(8):5-12.
- [7] 卢现祥,李磊.强化企业创新主体地位提升企业技术创新能力[J].学习与实践,2021(3):30-44.
- [8] 满向昱,张天毅,汪川,等.区域税收与税源背离程度测度研究[J].税务研究,2018(2):92-96.
- [9] 刘怡,聂海峰,张凌霄,等.电子商务增值税地区间分享和清算[J].管理世界,2022(1):62-78.
- [10] 谷彦芳.我国地区间税收与税源背离问题研究[J].税务研究,2022(4):142-145.
- [11] 甄德云,王明世.税收助力全国统一大市场建设:制约因素与进阶路径[J].税务研究,2022(8):13-17.
- [12] 余宜珂,郭靖,张再杰,等.激励企业研发的税收优惠政策的国际经验对比及评析[J].税务研究,2020(7):81-85.
- [13] 万莹,陈恒.增值税税收与税源背离对我国地区财力均衡的影响[J].税务研究,2023(5):32-40.

## Research on the Optimization of Tax System from the Perspective of Developing a National Unified Grand Market

JIN Xiangai, WU Hongmin

**Abstract:** Development of a national unified grand market is a cornerstone and an inherent demand of our country's new development paradigm, and the tax system will play an important role in this process. A perfect tax system is conducive to the development of a national unified market. However, there are still some problems in China's tax system, such as lack of regulations for regional preferential tax policies, poor results from preferential tax policies for scientific and technological innovation, and prominent deviation between tax revenue and tax sources, which have seriously restrict the development of a national unified market. So it is necessary to regulate regional preferential tax policies, to ensure the implementation of the preferential tax policies of science and technology innovation, and to constantly perfect the unified tax system, so as to contribute to the development of a unified grand market and further promote the quality development of our economy.

**Keywords:** national unified large market; tax policy; macro-control