

# 推进税制改革中若干有争议的问题

朱青

《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》（以下简称《决定》）指出：要“分步实施税收制度改革。按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则，稳步推进税收改革”。按照中央的这一决定，目前理论界和实际工作部门都在认真研究下一步税制改革的方案。本文就目前税收理论界关于深化税制改革争论比较大的几个问题谈谈自己的看法，以求抛砖引玉之功效。

## 一. 关于增值税转型

目前我国实行的是所谓生产型增值税，纳税人外购固定资产的进项税不允许抵扣，从整体角度看，这种增值税的课税对象既包含了消费品，也包含了资本品（机器设备等）。而从税收理论上说，商品税是不应课及资本品的，因为对资本品课税，会抬高机器设备的价格，抑制企业固定资产投资，从长远来看不利于一国的经济增长。现行的增值税制度是在 1994 年全面税制改革时确立的，当时出于确保财政收入的考虑，没有实行消费型增值税。按照《决定》中“增值税由生产型改为消费型，将设备投资纳入增值税抵扣范围”的精神，今后我国的增值税将全面转向消费型，这必然会导致增值税课税范围的缩小以及税收收入的下降。在当前我国财政资金短缺的情况下，任何税收改革都不能以牺牲税收收入为代价。当然，如果在转型的同时全面提高增值税税率，就可以弥补征税范围减小造成的税收损失（有人测算，这需要将增值税标准税率从 17% 提高到 23%），但全面提高税率会牵扯到税制公平的问题。因为我国目前对人民生活必需品没有零税率的规定，只是对粮食、食用油、煤气水电等实行 13% 的低税率，很多生活必需品是按 17% 的标准税率课税。如果再提高增值税的标准税率，老百姓的税收负担就会加重，税制累退性的问题就会更加突出。所以，我认为，我国在增值税转型的过程中，应当实行有升有降的税率调整。目前实行多档税率的国家，其增值税标准税率一般都在 20% 左右。例如：葡萄牙和荷兰为 19%，法国为 19.6%，意大利、奥地利和保加利亚为 20%，比利时、爱尔兰和阿根廷为 21%，捷克和芬兰为 22%，丹麦和瑞典甚至高达 25%。但这些国家对于基本生活必需品则实行零税率或低税率（5% 左右）。根据国外的经

验，我们可以考虑适当提高一般性商品的增值税税率，但生活必需品的税率不能提高，而且从发展来看今后还应当降低这部分商品的税率。

关于增值税转型还有两个问题值得注意。一是按照目前的方案，这项改革先在辽宁进行试点。但率先在一个地区实行消费型增值税很可能造成增值税的征管漏洞。因为非试点地区的纳税人可以委托试点地区的关联方或非关联方为自己购买机器设备，以便从中逃避增值税，而这种做法税务部门又很难普遍查处。因此，增值税转型最好一次性在全国普遍推开，或者尽量缩短局部地区的试点时间。二是增值税转型后，由于机器设备的投资成本降低，以及人口老化因素造成的社会保险缴费率有不断提高的趋势，所以今后企业用机器设备替代劳动力的问题将会日益严重，这将进一步加大各级政府面临的失业压力，对此我们必须有所准备。

## 二. 关于“两税合并”

“两税合并”是 1994 年“三税合一”的继续，目的是给我国境内各种所有制的企业创造一个公平的税收环境，实现《决定》中提出的“统一各类企业税收制度”的目标。“两税合并”最大的问题是目前对外商投资企业的特殊性优惠怎么办。如果继续保留这些优惠，一个税法里对内外资企业规定不同的待遇，那么“两税合并”就失去了意义。但如果取消对外商投资企业的税收优惠，税法对内外资企业一视同仁，那么外商还来不来中国投资？回答这个问题的关键，是要弄清税收对直接投资的地点选择究竟有多大影响。因为，吸引外资在今后相当长的时期内恐怕都会是我国的一个基本战略，因此，如果税收因素对直接投资的地点有决定性的影响，那么我国取消对外商投资企业的税收优惠，就会面临外资流失的风险，这样，“两税合并”的改革就要慎行；反之，我们就可以大胆地进行这项税制改革。关于税收对直接投资地点的影响，国外的学者已经研究了多年，其中多数学者得出的结论是：税收是影响资本地区配置和投资地点的一个重要因素，但不是一个决定性的因素；影响一国投资环境的因素很多，税收只是其中之一，一个国家对外商投资的吸引力是由多个因素综合决定的，绝不仅仅是税负的高低。比如，在美国，除了联邦政府课征所得税以外，州政府也可以征收公司所得税。目前美国有 45 个州课征公司所得税，其它 5 个州则不征公司所得税；开征公司所得税的州其实行的税率也参差不齐，低的为 3%，最高的达到 12%。一些美国学者研究发现，很多欧洲大陆国家的跨国公司到美

国不开征州公司所得税或州公司所得税税率较低的州来投资建立子公司，其原因是，欧洲大陆国家一般采用“参与免税”的方法来解决所得国际双重征税问题，欧洲母公司在美国税负比较低的州投资建立子公司，其分回的利润在本国不用再按较高的税率进行补税。这说明，税收对投资地点的选择是有影响的。但学者们同时也发现，美国的州公司所得税并不是影响外商投资的惟一因素，高税州吸引外商投资的规模并不一定小。例如，加利福尼亚州和纽约州的公司所得税率都很高，但这两个州的外商投资水平并不低，其原因主要是这两个州分别拥有著名的硅谷和曼哈顿，从而吸引了大量的欧洲和日本的投资者。这一现象表明，非税因素对吸引外资也有很大的重要性。美国学者荷蒙斯(Helms)的一项研究也表明，如果一国的公司所得税税率较高，但同时该国政府对基础设施建设投资较大，使投资者从中更多地受益，那么高税率并不一定会减少投资者的经营活动。根据国外学者的上述研究成果，我们可以认为，外商来中国投资应该并不是单纯为了享受税收优惠，他们看中的是我国巨大的市场、便宜的劳动力以及丰富的自然资源。其实，国外的大公司在进行税务筹划时都在遵守一个信条，这就是“税收这个尾巴不应晃动经济这条狗”，说的是企业绝不能因为税收因素而改变其经营发展战略。由此看来，即使我们取消了对外商投资企业的一些税收优惠，但只要不对其采取歧视性的税收待遇，我国的投资环境就不会发生根本性的改变，我国吸引外资的策略也不会因此受到损害。

### 三. 关于改进个人所得税的征税模式

目前我国个人所得税的征税模式属于分类所得税，即不同种类的所得（如工资薪金、劳务报酬、稿酬、租赁所得、股息红利等）分别有不同的费用扣除标准和税率，单独计税。这种所得税制度的优点是管理简便，适合于源泉征收，不需要纳税人普遍采用申报纳税。但它的问题也很突出，主要是税负不够公平。税收横向公平的原则要求纳税能力（收入）相同的人缴纳相同的税收，但分类所得税显然做不到这一点。如果实行美国的综合所得税制，则要求纳税人年终填报纳税申报表，按照全年的总所得以及税法规定的免征额和费用扣除标准，计算应纳税款，并与所得的支付者为其源泉扣缴的税款进行比较，多退少补。由于综合所得税是对各种所得统一规定免征额和费用扣除标准，将各种所得统一加总按一个税率表计税，因此它可以克服分类所得税的缺陷，实现税收的横向公平和纵向公平。但综合所得税管理起来比较复杂，需要比较完善的

法律环境，并要求纳税人具有良好的纳税意识和纳税服从习惯，同时也要求税务机关拥有很高的管理素质和管理能力。一些国家在分类所得税和综合所得税之间另辟蹊径，实行所谓的混合税制，即综合和分类相结合的个人所得税制。例如，荷兰从 2001 年起，对个人所得分三类进行征税。第一类是工薪所得、营业所得、住宅出租所得和其他所得（资本利得），税率实行四级超额累进税率；第二类是股息所得，税率为 25%；第三类为储蓄和其他投资所得，税率为 30%。又比如，挪威将全部所得分成劳动所得和资本所得两类所得分别征税。劳动所得适用累进税率，资本所得适用 28% 的比例税率。从目前的情况看，我国不具备实行综合所得税制的条件，所以《决定》中提出“改进个人所得税，实行综合和分类相结合的个人所得税制”，即实行混合所得税制。

向混合所得税制转轨的原则应当是把性质相同或相似的所得合并起来征税，只有这样，才能体现税收公平的原则。从理论上说，我们可以将各类所得分为四大类进行课税。第一类是劳务所得，包括工资薪金、劳务报酬和承包承租所得，这三种所得都具有劳动所得的性质，而且在实践中有时也很难相互区分，如果对它们分开征税，适用不同的税率和费用扣除办法，显然是不公平的。例如，工资薪金和劳务报酬实际上都是劳务所得，工资薪金是受雇劳务的所得，而劳务报酬是独立劳务的所得，这两类所得的税收待遇应当相同。个人承包企业取得的收入实际上也具有劳务所得的性质。目前税法就规定，个人承包企业如果个人的年承包费收入是固定的，那么就要按照工资薪金所得对其课税。第二类所得是个人财产所得，包括财产租赁所得、财产转让所得、特许权使用费所得和稿酬所得。这几种所得都与个人的有形资产或无形资产有关，所以可以合在一起征税。稿酬所得的性质比较复杂，初版稿酬具有劳动所得的性质，但加印稿酬又具有财产（个人版权）所得的性质，为管理方便起见，可以将其归入财产所得征税。第三类所得是投资所得，包括股息所得、利息所得和偶然所得。第四类所得是生产经营所得，包括个体工商户以及个人独自企业和合伙企业的投资者取得的生产、经营所得。实行混合税制以后，国家可以对上述四大类所得分别规定税率和费用扣除标准。

个人所得税从分类制转向混合制的最大变化是纳税人在年终必须进行纳税申报。在分类所得税制度下，除了极少数情况（如个人两头取得工资）外，纳税人年终并不用自行申报纳税。但实行混合税制以后，虽然所得的支付人仍有

代扣代缴税款的义务，但由于是几种所得合并在一起计税，所以就存在确定最终应税所得和选择适用税率的问题，这就需要纳税人进行个人申报，并与支付人代扣代缴的税款比较后多退少补。可见，实行混合税制以后，个人纳税申报就成为一个基本的管理要求，如果一步全面推开，管理起来难度是很大的，所以这项改革必须按《决定》中所要求的“稳步推进”、“分步实施”的原则来进行，决不能一蹴而就。具体可以采取两步走的战略。第一步，实现同种所得的合并纳税。目前即使是同一种所得（如劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得、财产转让所得等）也是分项或分次纳税的。例如，税法将劳务报酬所得分为 29 项（如设计、装潢、医疗、咨询、讲学、表演等），各项所得要分别扣除费用，分别计算应纳税额（劳务报酬所得凡属一次性收入的，以取得该项收入为一次，按次确定应纳税所得额；凡属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次，据以确定应纳税所得额）。另外，即使同一项目的所得如果是纳税人跨县（含县级市、区）提供劳务取得的，则也要分别计税。显然这种分项或分次计税的办法是不符合横向公平原则的。第二步，实现同类所得的合并纳税。不过，即使是实现第一步即同种所得合并纳税，也要求税务部门拥有先进的电子化征管手段，此外还要给每个纳税人确定一个唯一的个人身份号码（社会保障号）。因为，实行同种所得的合并纳税，就意味着对劳务报酬等所得不再分次、分项或分地区征税，这时，纳税人就需要就其一定时期（如一年）内取得的各种所得进行纳税申报，并按税法规定的费用扣除标准和税率计算应纳税额。在这种征缴模式下，如果税务部门不能对纳税人的各项所得进行有效监控，那么就只能是纳税人报多少税，税务机关征多少税，处于十分被动的地位。

#### **四.关于开征物业税**

物业税是《决定》中提出的惟一新的税种。《决定》指出：“条件具备时对不动产开征统一规范的物业税，相应取消有关收费”。这里所谓的物业税，就是国外普遍开征的房地产税，其计税依据为个人拥有的房地产的价值。在许多国家，房地产税是基层政府主要的财政收入来源。例如，房地产税占县、市一级政府财政收入（不含上次政府的转移支付）的比重，加拿大为 63.6%（2001 年），澳大利亚为 47.9%（1999 年），英国为 46.3%（1998 年），美国为 44%（2000 年），智利为 39.8%（2001 年），巴西为 28%（1998 年）。基层政府把

房地产税作为主要财政收入来源有两个原因：一是房地产税的课税对象不具有地区间的流动性，而且容易捕捉，地府政府计征起来十分简便；二是地方政府提供的公共服务受益范围比较确定，效益的外溢性较小，而个人在某基层政府管辖范围内拥有的房地产价值越大，其从该政府公共服务中的受益往往也就越大，这样，基层政府对房地产课税就比较符合税收的交换说。我国目前也有房产税，但对个人来说只有当私房用于经营和出租时才缴纳房产税。现行的房产税开征于 1986 年，当时规定老百姓的私房不用于经营或出租就不用缴纳房产税的政策，主要是考虑人们的收入水平普遍偏低，有私房的也不一定具备纳税能力，况且当时拥有私房的人也并不多。但改革 20 多年来，我国居民的收入水平有了明显的提高，住房已经高度商品化。据统计，商品房销售面积中个人购买的比重已经从 1997 年的 66.54% 上升到 2001 年的 91.53%；到 2003 年底，全国已经有 86% 的城镇居民拥有自己的住房。所以，政府开征物业税已经具有一定的税源基础，但关键问题是物业税的制度设计要合理。这里有一个问题很值得研究，即物业税的税基（计税依据）应是什么？国外的房地产税大多是在房地产评估价格的基础上依据房地产的价值进行课税。但我国的土地制度与国外不同，我国城市的土地属于国有，政府通过土地批租制度向房地产开发商征收土地出让金（土地使用权转让期限为 70 年），而房地产开发商则要把这笔土地出让金加到房屋销售价格中去，所以老百姓购买商品房的实际上已经向国家缴纳了土地使用费。今后国家开征物业税，土地出让金还收不收？对此目前人们还有很大的意见分歧。一些人主张开征物业税后国家的土地出让金应当照收，然后再按照房屋的评估价值（根据房地产坐落的地点、建筑结构、成新度等因素确定，简单地说就是地价加房价）征收物业税。但这种方案显然是对房屋占地进行了税、费的重复课征。另外，在土地国有的情况下，对私房占地课税在理论上恐怕说不通。因为税收“既是对私有权的肯定，也是对私有权的否定”，即只有一件财产归私人所有时才能对其课税，如果财产（土地）本身就是国有的，国家再对其课税，逻辑上显然讲不通。看来，今后的物业税只能对个人拥有的房产课征，土地这块国家还应当继续收取土地使用费。但有人担心国家向购房者一次性收取了 70 年的土地使用费，如果今后因周边环境变化造成房屋占地升值，那么这部分升值的价值国家将无法取得。其实，这个问题可以通过征收“土地级差使用费”的办法来加以解决。比如，个人购房首先要一次性负担土地的基

本使用费，以后国家可以每年对土地进行估价，如果土地评估增值，国家可向房屋业主征收一定的土地级差使用费。这种做法的效果实际上与对土地评估价值课征财产税是一样的，但却绕开了不能对国有土地课税的死结。不过，住房占地的增值并不是房屋业主变现的收入，对这部分土地评估增值征收“土地级差使用费”需要房屋业主拿出一部分当期的工资收入，这很可能会影响他们的基本生活。所以，我们也应当借鉴一些国家的做法，规定个人所得税和土地级差使用费之和占当期个人工资收入比重的上限，以保证国家的税费不挤占个人的基本生活资金。

参考文献：

- 1.Rajiv.Biswas, *International Tax Competition*, Commonwealth Secretariat,2002
- 2.IMF *Government Finance Statistics Yearbook*,2002
- 3.袁振宇等 《税收经济学》，中国人民大学出版社，1995
- 4.朱青 《国际税收》（第二版），中国人民大学出版社，2004
- 5.国家税务总局注册税务师管理中心《税法II》，中国税务出版社，2004

中国人民大学财政金融学院

朱 青

《税务研究》，2004年第7期