

新一轮税制改革的指导原则和着力点

湖南理工学院经济与管理系 谢德保

[摘要]国际国内经济社会环境的变化,必然要求税制的变革。当前正值启动新一轮税制改革的有利时期,应该按照“规范税制、降低税负、整体设计、分步推进”的指导原则,着力优化税制结构,构建符合国际惯例的、适应社会主义市场经济需要的、规范的税收制度。

[关键词]税制改革 指导原则 着力点 税制结构

税制改革的原动力来自于一国经济社会对新的税制的需求,当前中国正处于社会主义市场经济建设的深化阶段,建立适应于市场经济体制的公共财政制度是公认的财税制度改革的方向,税收制度作为我国经济体制改革历来的突破口和公共财政制度的重要构成内容,必须符合市场经济和公共财政建设的需要。本文认为,新一轮税制改革应该按照“规范税制、降低税负、整体设计、分步推进”的指导原则,着力优化税制结构,构建符合国际惯例的适应社会主义市场经济需要的、规范的税收制度。

一、新的经济社会环境对税制产生了新的需求

一个国家实行什么样的税收制度,受制于该国一定时期的经济社会文化环境,在经济全球化的背景下,还会受到国际社会税制改革潮流的影响,当一国经济社会的约束条件发生改变时,就会产生对新税制的需求。建立于 1994 年的我国现行税制,至今已运行十年有余,国际国内经济社会环境均已发生深刻变化,税制改革已是刻不容缓,宜早不宜迟。

(一)经济全球化要求税制国际化

20 世纪 90 年代后,特别是进入新世纪以来,经济全球化的步伐不断加快,世界经济日益成为一个有机整体,原来受国界约束的各种生产要素正突破国界在全球范围内重新整合,产业结构在世界范围内重新布局调整,跨国公司数量越来越多、规模日益扩大,国际经济和贸易规模不断扩大,规则越来越规范,国与国之间的税收竞争日趋激烈,各国都争相改革本国税制,以期用符合国际潮流的更规范的税制在全球化进程中使本国得益,各国税制在改革中相互博弈,相互借鉴,从而使各国税制的差异性越来越小,世界各国税制正朝着趋同和一体化的方向迈进。税制的国际化趋势是不以人的意志为转移的,各国税制改革必须清楚地认识到这一点。

国家未来一段时期产业政策的有关目标,弱化区域优惠,突出产业优惠导向。对符合国家产业政策发展方向的先进技术项目,应突破所有制、部门、行业、地区等限制,一视同仁给予优惠。

二是加大促进高新技术产业发展的税收优惠力度。对高新技术企业的开发投资损失应于税前予以扣除或抵免;适当延长其企业所得税弥补亏损年限;对风险投资公司和民营经济投资高新技术的风险收入减按 10% 的税率征收企业所得税;个人投资高新技术项目投资所得免征个人所得税;高新技术企业的财政补贴收入不纳入应纳税所得额。改革有关新办高新技术企业所得税免征两年的规定,由投产年度改为获利年度。

三是根据技术开发活动中环节多、风险大的特点,改变以往税收优惠“重成果,轻过程”的做法,税收优惠政策应注重对科研项目和研发过程的激励和引导,特别是对原始性创新活动应予以大力扶持。国家有关部门应制定技术创新各中间环节、阶段的优惠标准,并在实践中严格执行。

四是放宽企业技术开发费扣除的适用范围。企业无论盈亏,只要技术开发费比上年增长 10% (含 10%) 以上,都应允许加计 50% 扣除。对于当年应纳税所得额不足抵扣的允许向后结转 5 年。

(三)统一内外资企业的税收政策

按照 WTO 公平竞争原则和我国经济、社会发展的整体目标要求,制定统一的内外资企业税收政策。在这方面最为迫切的任务是统一内外资企业所得税制度。统一后的企业所得税在税前扣除、计税项目、确定税率、优惠待遇等方面对内外资企业应做到一视同仁,消除外资企业的“超国民待遇”现象,为内资企业创造公平竞争的外部环境。此外,应调整、完善涉外税收政策,对一些到期和实际效果不理想的税收优惠政策要及时清理和规范。

(四)改革和完善增值税制度

一是在东北地区六大行业试点的基础上,尽快将现行增值税转为“消费型”,切实减轻各类企业尤其是高新技术企业采用新技术、新设备的税收负担,引导企业加大科技投入,增强我国企业的市场竞争能力。

二是允许企业购进(包括自行开发)的无形资产如专利权、非专利技术所发生的费用,按一定比例计算扣除进项税额,这对企业的科技研发及创新活动将起到一定促进作用。

三是适当降低税率,简化税制,使征管工作更加富有效率。

[参考文献]

- [1]. 西蒙·詹姆斯,克里斯托夫·诺布斯. 税收经济学[M]. 北京:中国财政经济出版社,1988.
- [2]. 财政部注册会计师考试委员会办公室. 2005 年注册会计师全国统一考试辅导教材·税法[M]. 北京:经济科学出版社,2005.
- [3]. 徐雄奇,杜鹃. 税收优惠激励我国高新技术产业发展的经济学分析[J]. 商业研究,2003,(9).
- [4]. 丛明. 高新技术产业发展与税收政策取向[J]. 税务研究,2003,(12).
- [5]. 谢涛. 税收政策对技术创新的影响和对策[J]. 经济师,2004,(5).

改革开放以来,我国分别于上世纪 80 年代和 1994 年进行了两次大的税制改革,这两次税制改革的进程就是不断借鉴各国税制改革成功经验的历程,是逐步实现国际化的过程。但我们应该注意到,我国加入 WTO 后,逐渐地全面融入到世界经济的大循环中,经济全球化对我国经济的影响更为直接和深入,税制国际化的需求感和紧迫感比任何时候都要更加强烈,而建立于 1994 年的现行税制无论是在税制体系的构建,还是主体税种的设计,以及税制模式的选择上都存在着与国际惯例不相符合的地方,一定程度上阻碍了我国利用税收手段获取经济全球化的利益,抑制了我国企业在世界市场上的竞争力。我们应该按照 WTO 的基本原则和国际惯例改革我国现行税制。

(二) 社会主义市场经济体制改革的深化要求税制市场化

经济体制决定税收制度,与我国经济体制经历计划经济、有计划商品经济到社会主义市场经济的演变轨迹一致,我国税收制度也经历了计划型税制、转轨型税制,随着社会主义市场经济体制改革的深化,我国税制的改革方向应该是建立市场型税制。市场型税制是市场经济进入比较成熟阶段后所适用的税制,通常具有下列几个特点:第一,税收法律化,税收制度通常由立法机关制定,立法层次较高;第二,税制建设遵循效率与公平相结合的原则;第三,税制结构以所得税为主体或者以所得税和流转税为主体;第四,立足税收的产权分配和再分配关系构筑和配置各类税种,具备科学完善的中央税体系和地方税体系。一般认为,市场经济条件下的税收应该具有筹集政府收入,收入再分配和稳定经济的三大功能,我国计划型税制和转轨型税制的实践已经证明,二者不具备税收的三大功能,要充分发挥税收的三大功能,必须建立市场型税制。1994 年建立的税制,虽然是为适应社会主义市场经济体制而建立,但仍留有大量计划经济的痕迹,必须进行改革。

(三) 构建社会主义和谐社会要求税制科学化

构建社会主义和谐社会是新世纪我国社会发展的战略目标,和谐社会的构建过程就是协调各种利益关系、化解社会矛盾、促进社会的公平公正、实现社会和谐发展的过程,必须按照科学发展观的要求,通过统筹城乡发展、统筹区域发展、统筹社会经济发展、统筹人与自然的和谐发展、统筹国内发展和对外开放来实现构建社会主义和谐社会的目标。可以说,构建和谐社会的方方面面工作都与税收有着密切的联系,科学的税制能够促进和谐社会的创建,和谐社会的创建呼唤着科学的税制。税制科学的内涵包括:第一,税制规范、税种齐全。一国税制通常是由多个税种所构成,形成一国的税收体系,存在税种缺位的税收体系是不能充分发挥税收作用的,我国现行税制中缺少环境保护方面的专门税种,遗产与赠与税没有正式开征,这些都将会对社会的和谐发展产生不利影响;第二,税制统一,包括地区之间、城乡之间、所有制之间税制要统一,我国当前实行的城乡二元税制,内外资企业所得税分设,东西地区之间税收优惠差别巨大等都是与税制科学化背道而驰的;第三,税制协调,税种之间、税制要素之间、中央税与地方税之间都必须相互协调,只有税制协调了,才能消除税制之间功能的内耗,才能产生合力,目前,当务之急是要进一步提升所得税在整个税制中的地位,同时进一步健全地方税制。

(四) 新的财政形势对税制提出了新的要求

改革开放以后,由于收入分配向企业、个人倾斜,也由于政府收入制度特别是税收制度不健全,税收收入不能满足国家财政开支的需要,财政深陷困境之中,具体主要表现为两个方面:一是财政收入占 GDP 比重不断下降,1979 年为 28.4%,1984 年第二步利改税后降为 22.9%,1993 年更降为 12.6%;二是中央财政收入占全部财政收入的比重下降,由 1979 年的 46.8%下降到 1992 年的 38.6%。为了建立适应于社会主义市场经济体制的税制,同时也是为了扭转财政的困难局面,1994 年的税制改革按照“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的指导原则,在保持原有税负不变,确保税收收入稳定增长的前提下,重在理顺中央与地方的收入分配关系。经过十多年运行,财政形势已有了根本改观。首先,税收收入稳定增长机制已经形成,财政收入占 GDP 比重逐年上升,近年来,我国税收收入年年大幅增长,2004 年税收收入增长更是超过 5000 亿元,2004 年我国预算收入(不包括 4000 多亿元的社会保障基金收入)占 GDP 的比重已经超过 19%,与发展中国家的平均水平持平,如果加入预算外收入和制度外收入,我国政府收入占 GDP 的比重已经远远高于发展中国家的平均水平;其次,中央财政收入占全部财政收入的比重也有了大幅度提高,近年来大体保持在 55%左右,2004 年已达到 60%左右。与中央财力大幅增长相反,近年来,县乡财政则困难重重,财政形势的变化,对税制也提出了新的要求,首先是在进一步规范税制的同时,降低宏观税负,坚持宽税基、低税率、严征管的改革原则;其次是要进一步优化地方税制,使各级地方政府有稳定的税收来源。

二、新一轮税制改革的指导原则

虽然 1994 年税制改革的目标是建立符合国际惯例的与社会主义市场经济体制相适应的税制,事实上确实已经初步建立了适应发展社会主义市场经济要求的税制体系的基本框架,初步实现了与国际接轨,基本规范了中央与地方政府之间的分配关系,但由于当时正值社会主义市场经济体制的初创阶段,加之当时宏观经济由于投资规模和消费规模的急剧膨胀而正处于严重通货膨胀时期,抑制投资和消费理所当然是当时税制改革的重要任务,因此,1994 年的税制改革免不了具有过渡性、非规范性和短期调控性的特点。新一轮税制改革的时代背景和环境约束已大大不同于前一轮税制改革时期,因此,必须有新的改革思路和改革举措。新一轮税制改革必须遵循“规范税制、降低税负、整体设计、分步推进”的指导原则,在坚持现行税制基本框架的前提下,着力规范税制,降低税负。

规范税制,就是要使税制标准化。包括这样几重含义:第一,在 WTO 原则框架下设置税制,充分借鉴国内

外税制改革的成功经验,使我国税制符合国际惯例和世界发展潮流;第二,按照效率与公平相结合的原则简化税制,公平税负,消除税制中过多的地区优惠和特殊优惠,改变内外资企业分设税制的作法,按国民待遇原则内外一致,从而消除税制对资源配置的扭曲和税负不公平的弊端;第三,建立完整的税制体系并注意相互之间的协调性,目前,我国政府取得收入的方式尚不太规范,税费的定位尚有混乱之处,究其原因主要是对市场经济条件下保护财产权的重要性认真不到位,新的税制改革一方面要加快费改税的步伐,另一方面要适时开征新税,完善税制体系,同时税制与经济体系、税制体系中的各税种之间,税制要素之间要注意协调配合。

宽税基、低税率、严征管是世界税制改革的潮流和方向。1994 年税制改革时,为了保证税收收入不因为税制改革而出现太大波动,结合当时的征管水平,按照宽打窄用的原则设计了主要税种的税率,致使主要税种的名义税率普遍较高。由于当时税收征管水平较低,税收流失比较严重,纳税人实际税负大大低于名义税负,税收负担并不显得太重,近年来,由于征管手段的改进和征管技术的进步,税收流失大大减少,纳税人的实际税负不断增加,其整体税负水平已高于市场经济条件下企业应该承担的税负水平。根据世界税制改革的潮流和我国的现实情况,降低税负应该是新一轮税制改革的指导原则。降低税负是指要调低主要税种的名义税率,缩小名义税率与实际税率的差距,实现整体税负的降低。降低税率后,税收收入是否因此而大幅减少?这是当前不主张减税人士的主要担心,实际上,一些主要税种的税率降低后,我们可以通过拓宽税基、开征新税和加强征管增加税收收入。税率降低后,诚实纳税人的税负肯定会降低,同时,税率降低消除了税负进一步增加的空间。

整体设计、分步推进是从税制改革的步骤而言的。新一轮税制改革与 1994 年税制改革的主要区别在于:1994 年的税制改革是为了适应一种新的经济体制而进行的,这必然是一种全面性、整体性的改革,因而从税制改革的步骤看,必然是全面设计、整体实施。而新一轮税制改革是在社会主义市场经济体制改革进入深化阶段所进行的,是为了经济体制的完善而不是建立新体制进行的,经济体制的完善是一个渐进的过程,因此,新一轮税制改革宜整体设计,分步推进。

社会主义市场经济体制的建立过程,就是财产权不断得到尊重的过程,新一轮税制改革应以对财产权的充分尊重作为逻辑起点,把税制改革置于经济全球化和市场经济的大背景下,作为公共财政制度的有机组成部分进行整体设计。首先,以尊重财产权为基础,将名义上是费实际上是税的一些收费项目改为税收,规范政府的筹资形式,以满足社会公共需要为限度设计税率,以产权为中心设计税制体系;其次,税制建设要致力于经济社会的长远发展,而不能局限于服务当前宏观调控,这样设计的税制才会比较稳定;其三,注意税制与经济体制、财政制度的协调配合。税制只有整体设计,才能较好地兼顾长远和当前、整体和局部,避免头痛医头、脚痛医脚。

三、新一轮税制改革的着力点:优化税制结构

税制结构是指由不同性质和作用的税种组成的税收体系中,各税种的地位及其相互关系。优化税制结构需要从完善税收体系,提升所得税地位和加强地方税制建设三个方面着力。

(一)完善税收体系

1、改革现行税制。流转税方面,尽快实现增值税由生产型向消费型的轨型;正确处理增值税与营业税的分工,增值税征税范围应逐渐扩大;消费税作为特殊调节的税种,应强化其特殊调节的功能,征税范围应适当扩大;降低关税的整体税率既是世界潮流,也是我国入世时的庄严承诺,但我们可以根据产品的不同情况确定不同的关税税率,对于我国有充分竞争力而国内又需要的产品,税率可以定低一些,对于国内竞争力尚不太强的产品,进口税率则可以定高一些。所得税方面,内外资企业所得税的合并是当务之急,个人所得税应逐步由分类所得税过渡到综合所得税,最好是实行家庭综合所得税。财产税方面,将现行的房地产开发和保有各环节的税费合并,按国际惯例统一征收房地产税,废除现行的内外资企业两套税制,实行统一征收,其计税依据宜采用国际通行的房地产评估价值。

2、着力推进“费改税”工程,在整体设计的基础上,进行渐进式改革。第一,将社会保障收费改为征收社会保障税,这一方面是规范税制的需要,另一方面也符合国际惯例;第二,将养路收费改为征收燃油税;第三,将教育费附加升格为教育税,作为地方财政收入;第四,取消农村税费,逐步实行城乡税制一体化,世界主要国家都没有单独设立农业税种,而是通过统一的税种来对农业征税,我国估计到 2006 年会全面取消农业税,对农业产品销售、农业所得、农村土地使用、农村房产等的征税应逐步纳入现行增值税、所得税、房地产税的征税范围。

3、适时开征新税。第一,开征遗产与赠与税,1994 年税制改革时,遗产与赠与税就列入了税收体系,但由于条件不成熟,一直未能征收。近年来随着我国收入分配差距的不断扩大,征收遗产与赠与税显得越来越迫切,虽然其征收条件仍然没有完全具备,但我们应该努力创造条件,尽快开征。第二,开征环境保护税,随着我国重化工业时期的重新到来,环境保护的任务愈益艰巨,将环境成本内在化是市场经济的客观要求,征收环境保护税是环境成本内在化的重要手段之一,要以开征环境保护税为契机,逐渐绿化我国税收制度。

4、废除一些不合时宜的税种。如屠宰税、筵席税、固定资产投资方向调节税、土地增值税等。

(二)提升所得税的地位

世界税制改革发展中,主体税种的改革经历了从流转税为主到所得税为主的发展过程,目前许多国家主体税种又由以单一的所得税为主向以流转税和所得税双主体在发展。我国现行税制实际上是以流转税为主

试论税收筹划的理财特质及其目标重构

安徽工业大学管理学院财务管理系 吴良海 童其武

[摘要]国内外学术界关于税收筹划本质的概括未能揭示其内在特质,关于税收筹划目标的定位不仅降低了该理论对实务的解释能力,且不恰当地缩小了税收筹划这一理论概念的外延。鉴此,本文在阐发税收筹划活动理财特质的基础之上,提出了现阶段我国税收筹划目标可确立为“实现可支配预期收益现值最大化”的理论观点。

[关键词]税收筹划 理财特质 目标 实现可支配预期收益现值最大化

关于税收筹划的本质及其目标,国内外学术界比较认同的观点是,税收筹划是在法律许可的范围内合理降低纳税人税负的一种经济行为。笔者认为,这种认识存在以下三个问题:其一,将税收筹划定性为“经济行为”范围太宽,未能抓住税收筹划活动的内在特质;其二,将税收筹划目标定位在降低纳税人税负上,只是对税收筹划目标的浅层认识,难以解释跨国税收筹划实践中广为存在的诸如税负逆转^①的现象;其三,如果只能在“法律许可的范围内”进行税收筹划,那么,在理论上避税筹划就难归其位。我认为,合理而不违法的避税筹划应受法律保护,在理论上应将其作为税收筹划的一个重要组成部分加以研究。

探寻税收筹划的本质离不开对避税筹划产生的缘由考察。实行避税筹划的内在动因是大多数纳税人均有躲避纳税义务的愿望和要求,是纳税人为抵制政府过重的税收压迫,维护既得利益而进行各种偷、逃税受到严厉的法律制裁之后寻求更为有效降低税负途径的结果。精明的纳税人在投资、经营的理财活动中,常常能

体,以流转税为主体的税制一是难以保持中性,二是税收弹性不足,自主调控能力较弱。新一轮税制改革要努力提升所得税在税制中的地位,构建以流转税和所得税为主体的新的税收体系。所得税包括企业所得税和个人所得税,其中企业所得税出于提高企业核心竞争力和吸引外资的考虑,其规模会受到一定限制,而个人所得税是一个大有发展前途的税种,在提升所得税地位上将起主导作用。从客观上看,随着经济发展和个人收入增加,个人所得税肯定会增加,其在税制中的地位会得到提升,有数据为证,1994 年我国个人所得税收入占全部税收的比重为 1.5%,2002 年已上升为 7.1%。但与发达国家近 30%的比重相比,相差还甚远。提升个人所得税的地位还有赖于从政策制度等主观行为上着手:一是改革收入分配制度,收入分配更多地向个人倾斜;二是拓宽税基,将纳税人的各项所得都纳入计税所得中,同时扩大征税范围,将农民的各项所得纳入个人所得税征收范围;三是加强征管,堵塞漏洞。

(三) 加强地方税制建设

造成当前县乡财政困境的根本原因是没有建立起县乡财政收入稳定增长机制,以农村税费为重要收入来源的县乡财政,由于农业税收难以增长,而县乡财政支出不断膨胀,收支缺口不断扩大,从而引发乱收费,收费不成则只能借债度日,形成县乡财政特别是乡镇财政债务危机,加强地方税制建设,构建地方财政收入稳定增长机制是化解当前县乡财政困境的根本出路。当前,在讨论加强地方税制建设时,几乎一致赞同将财产税作为地方财政的主体税种,这是因为财产税具有成为地方税主体税种的良好秉赋;二是因为财产税作为地方税主体税种是国际惯例。但应该指出的是,这里所指财产税与我国现行财产税是有所不同的,比如房产税我国当前是按计税价值或租金收入征税,税收收入无法随着房产价值的上升而增加,新的房产税必须以房产的评估价值为计税依据,这样,房产税才能随着房产评估价值的上升而增加。地方税制除主体税种外,还应建立其他相应税种,同样包括流转税、所得税,这里特别提出教育税,我设想教育税应对个人征收,以个人所得税的纳税人为纳税人,以个人所得税的计税依据为计税依据,从农村(包括城镇)来到城市的第一代劳动者的教育税由城市税收征收部门征收后横向转移给该劳动者原籍所在地政府,作为原籍所在地政府的财政收入。这样安排的好处是能够使农村教育得到相应补偿,可以消除农村花费大量财力培养的人才进入城市后农村得不到任何补偿的弊端,从而能够激励县乡政府加大教育投入。

[参考文献]

- (1) 邓子基,《对新一轮税制改革的几点看法》,《税务研究》,2005 年第 3 期。
- (2) 高培勇,《宜早不宜迟的新一轮税制改革》,《涉外税务》,2004 年第 9 期。
- (3) 周波,《教育机会均等的必然选择:高等教育税与教育税》,《涉外税务》,2004 年第 12 期。
- (4) 储敏伟,孙敏,《国际税制改革经验对我国的启示》,《涉外税务》,2004 年第 10 期。
- (5) 任寿根,《中国税制改革的方向:确立市场型税制体系》,《涉外税务》,2004 年第 12 期。
- ① 储敏伟,孙敏,《国际税制改革经验对我国的启示》,《涉外税务》,2004 年第 10 期。
- ② 任寿根,《中国税制改革的方向:确立市场型税制体系》,《涉外税务》,2004 年第 12 期。
- ③ ④ 许善达,《新时期税收面临的挑战》,《税务研究》,2005 年第 5 期。

^① 所谓税负逆转,是指跨国纳税人避开低税管辖区而进入高税管辖区,通过牺牲税收利益来最大限度地谋求所需非税收益的行为,也称逆向避税。因本文论及的税收筹划概念包含非违法避税,故其目标界定应能涵盖此类经济行为。笔者注。