

公共经济与公共管理评论

PUBLIC ECONOMICS & ADMINISTRATION REVIEW

2014年卷

浙江财经大学东方学院公共经济管理研究所 编



经济科学出版社
Economic Science Press

公共经济与公共管理评论

PUBLIC ECONOMICS &
ADMINISTRATION REVIEW

2014 年卷

浙江财经大学东方学院公共经济管理研究所 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

公共经济与公共管理评论. 2014 年卷/金峰峰主编.
—北京: 经济科学出版社, 2015. 6
ISBN 978 - 7 - 5141 - 5883 - 0

I. ①公… II. ①金… III. ①公共经济学 - 文集②公共
管理 - 文集 IV. ①F062. 6 - 53②D035 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 154798 号

责任编辑: 段 钢 卢元孝
责任校对: 隗立娜
责任印制: 邱 天

公共经济与公共管理评论

2014 年卷

浙江财经大学东方学院公共经济管理研究所 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 11.5 印张 220000 字

2015 年 6 月第 1 版 2015 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5883 - 0 定价: 48.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

《公共经济与公共管理评论》编委会

主 任 樊小钢

副主任 张雪平 金峰峰

委 员 (按汉语拼音排序)

陈祥槐 樊小钢 金峰峰

李迎春 刘 颖 郁 晓

张雪平

主办单位

浙江财经大学东方学院公共经济管理研究所

目 录

当前我国税制改革若干热点问题探讨	黄董良 朱 计 (1)
营改增对试点行业的机遇和挑战	
——兼论浙江省交通运输和物流企业的 应对策略	王绪强 张柏兴 (23)
嘉兴市国际税收协定执行的研究	
——以该市某房地产企业间接股权转让为例	蔡 丞 (37)
市级政府购买服务的方法和效果研究	
——基于推进“管办分离”的角度	张雪平 李彦俊 (53)
J 市政府投资项目债务管理存在的问题与完善路径	高伟华 (70)
劳动关系系统论研究综述	刘央央 杨 静 (78)
新型城镇化进程中和谐劳动关系的研究	闫新燕 (86)
基于老龄化视角下的老年人社区参与探究	夏 磊 (94)
浙江省省级公立医院补偿机制改革对其经济运行的 影响分析	惠 文 (104)
地方政府行为视角下的房价决定机制研究	
——基于 31 个大中城市的实证分析	耿立娟 (117)
推动城市居民生活垃圾分类的财税政策研究	
——基于垃圾分类环节的视角	李媛媛 (132)
嘉兴市生鲜农产品电子商务建设的研究	郁 晓 (141)
预算会计改革与政府会计体系构建研究	茆英娥 (149)
案例教学与师生互动模式在税法系列课程的应用研究	
——以浙江财经大学东方学院为例	刘 颖 (159)
不同类型幼儿园财政投入差异及其影响分析	
——基于杭州市开发区的调研数据	王 超 (169)

当前我国税制改革若干热点问题探讨

黄董良 朱 计*

摘 要：本文回顾了改革开放以来我国税制改革的成效与不足，针对当前我国税制改革中的热点问题进行分析，重点对“营改增”扩围、消费税调整、环境保护税开征、个人所得税改革、房地产税立法等重要议题进行了探讨，并从宏观税负国际比较的角度，分析指出当前税制改革的方向，为构建合理的现代税收制度提供政策建议。

关键词：税制改革；消费税；环境保护税；房地产税；结构性减税

一、税制改革的回顾与评价

（一）税制改革的回顾

改革开放以来，我国税收制度演变大致经历了两个重要阶段。

第一个阶段是1978~1993年。为适应对外开放的外部环境，这个阶段的税收制度改革内容主要有涉外税制的建立、“利改税”的实施以及工商税制的改革。“利改税”使得国家与国有企业的分配关系以税收的形式加以固定，为企业创造一个公平的竞争环境，极大地促进了市场主体的积极性。同时，开征产品税、增值税、消费税以及营业税取代工商税，优化了流转税体系，增设或恢复资源税、城市维护建设税、房产税、土地使用税和车船使用税，丰富了财产税和资源税的内容。在所得税方面，陆续开征了国营企业所得税、集体企业所得税、城乡个体工商户所得税、私营企业所得税、个人收入调节税等，健全了所得税体系。另外，国家为了达到某些特定的目的，还开征了建筑税（后改为固定资产投资方向调节税）、国营企业工资调节税、奖金税、筵席税、城市维护建设税等。这一阶段的改革，建成了包含近40种税的相对完整的税制体系。

* [作者简介] 黄董良，浙江财经大学东方学院教授；朱计，浙江财经大学东方学院讲师。

第二个阶段是1994年至今。这个阶段进一步实施工商税制的改革,逐步建立了与社会主义市场经济体制基本适应的新税制体系。税制改革中重要的事项主要有:建立先进的增值税制度,1979年开始增值税试点,2009年增值税实行从生产型向消费型的转变,目前我国实行消费型增值税制度。消费税方面,1994年起对11类需要调节或限制的特定产品开征消费税。营业税方面,精简税目,改革后税目从原来的14个减少到9个。所得税方面,2008年统一了内外资所得税,同时调整并优化了个人所得税的征收范围,1980年至今先后对免征额做了四次调整,目前免征额为3500元。2006年起全面取消农业税,2013年取消固定资产投资方向调节税等。优化后的税制结构,税种减少到目前的18种(含船舶吨税),初步建立起流转税和所得税并重的税制结构模式,税制结构更加合理。

(二) 1994年以来税制改革的评价

1. 税制改革的优点

(1) 体系简捷有效,重点突出。当前,我国现行的18个税种构成了体系简洁有效的税制结构。按照税收种类性质的划分,确立了以增值税、消费税、营业税及关税为主要内容的流转税系,以企业所得税、个人所得税及烟叶税为主要内容的收益税系,由资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税组成的资源税系,由房产税、车船税、契税、车辆购置税组成的财产税系,以及由城市维护建设税、印花税和船舶吨税组成的行为税系。六大税系中,突出商品课税和所得课税并重的双主体税制模式,从我国税收收入构成来看,流转税与所得税占税收收入的比重达到85%以上。

(2) 适应经济改革与社会发展。1994年,全国财政收入5218.1亿元,其中中央财政收入2906.5亿元,地方财政收入2311.6亿元,分别占全国财政总收入的55.7%和44.3%。^①到了2011年,全国财政收入首次突破10万亿元,地方财政收入占全国财政收入的50.6%。尽管当前经济增速放缓,2014年全国财政收入仍有望超过14万亿元,维持在8.6%左右的低增长。^②从三个产业对经济增长的贡献来看,1994年,第一、第二、第三产业的贡献率分别为6.6%、67.9%、25.5%,20年后的今天,以2013年数据为例,三产贡献率分别为4.9%、48.3%、46.8%,20年税制改革改变了三次产业的增长的格局,更加突出了第三产业在国民经济中的重要性,均衡三个产业协

① 《中国统计年鉴(2014)》数据,以下数据若未标明出处,均来源于统计年鉴数据。

② 《2014年财政收入有望超14万亿预测增速为8.6%》, <http://www.cuew.com/szyw/2015/0121/14872.html>。

调发展,有效促进劳动人口就业。公开的数据显示,第三产业从业人员占全国就业人口数的比例从2004年的30.6%上升到2013年的38.50%。城镇居民人均可支配收入从2004年的9 421.6元,增加到2013年的26 955.1元,年均增长20个百分点,有力拉动国内消费(见图1)。

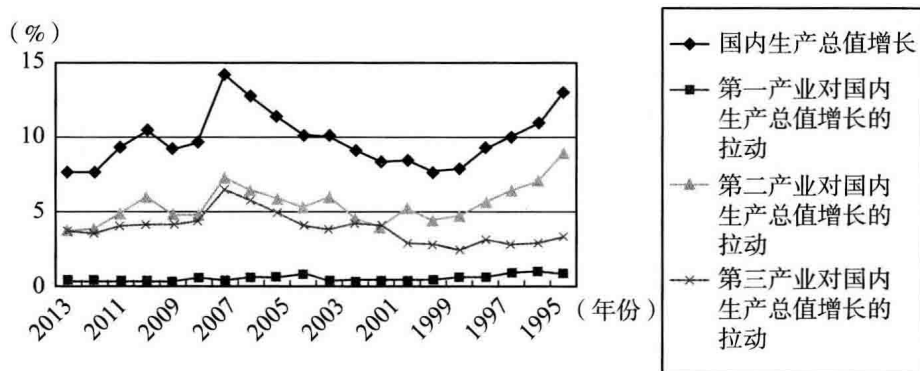


图1 三次产业对国内生产总值增长的拉动

资料来源:根据国家统计局网站公开数据整理而得。

(3) 为政府筹集大量财政资金。税制改革的成效十分显著,突出表现为,过去的20年间,国内生产总值从1994年的48 197.86亿元增加到2014年的636 463亿元。财政收入从1994年的5 218.10亿元增加到2013年的129 209.64亿元,财政收入占国内生产总值的比重也由1994年的10.83%逐步提高到2004年的16.51%,2013年则上升到24.87%。在大量的财政资金中,税收收入无论从绝对量还是相对量上都有较大的提高,税收总额占GDP的比重由1994年的10.63%逐年增加到2013年的19.37%,税收收入占财政收入的占比,2013年为77.87%,是财政收入的最主要来源(见表1)。

表1

我国税收增长情况分析

单位:亿元, %

项目 年份	国内生产总值	财政收入	税收总额	财政收入占国内生产总值比重
1994	48 197.86	5 218.10	5 126.88	10.83
2004	159 878.34	26 396.47	24 165.68	16.51
2013	519 470.10	129 209.64	100 614.28	24.87

数据来源:根据《中国统计年鉴(2014)》数据整理而得。

2. 税制改革的局限性

(1) 法律位阶低,难以做到税收法定。我国现行的税收法律法规中,税收法律权威性较差。税收实体法中,18个实体税种中,仅有企业所得税、个人所得税和车船税是经过人大及其常委会立法的,而除此之外的15个税种则都在国务院层面制定的法律制度。增值税、消费税、营业税三大流转税仍以暂行条例的形式加以规范,近年来各项税收法律规范几经修订完善,但时至今日仍未能按照程序上升到全国人大立法。2013年三大流转税税收收入占全国税收总收入的比例高达61.8%^①,均为“暂行条例”之税。行政权力的形式没有能够处在阳光下,税收法治化进程缓慢。近期伴随国际原油价格下跌,国家发改委下调成品油价格,但财政部却在短短的一个半月内,以通知形式宣布连续上调成品油消费税税率。^②该事件反映出国务院及其有关部门对人大税收立法授权的无节制使用,没有树立税收法律的稳定性、权威性和严肃性。^③

(2) 税收收入结构不合理。自1994年税制改革以来,我国确立了以流转税和所得税为主体的双主体税制结构模式,但双主体呈现出不平衡的状态。2004年流转税和所得税占税收收入的比重分别为59.25%和23.56%,2013年这两个比例变化为52.26%和26.20%,国内增值税占比也从37.32%下降到26.07%。整体看,流转税占据主导地位,在流转税中增值税又占据绝对优先地位,尽管近年来国内增值税占比从33%降到26%^④,但增值税仍然是我国第一大主体税种。随着2012年开始“营改增”改革的推进,增值税的占比无疑还会升高。所以出现间接税占比过高,直接税占比偏低的状态。目前大多数国家采取直接税为主体税种的税制模式,我国所得税在税收收入中占比较低不利于发挥双主体的配合作用,也不利于发挥所得所在资源配置方面的重要作用。在个人所得税方面,2011年调整免征额后,制度覆盖不到7%的工薪劳动者^⑤,2012年我国个人所得税收入所占税收总额的比重约为5.8%,仅相当于OECD成员国个人所得税平均水平四分之一,显然不利于税收调节收入分配职能的发挥(见表2)。

① 根据《中国统计年鉴(2014)》数据整理计算而得。

② 《油价或现“十三连跌”》，《黑龙江日报》，2015-1-25。

③ 全国人大在1985年4月以《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的决定》中对国务院税收立法权进行授权,并且至今有效。并且现行《立法法》颁布之前,国务院众多的税收暂行条例已经出台,国务院可以在授权范围内对税收暂行条例进行必要调整,并不违法。但当前国内经济形势相较20世纪80年代有较大改变,人大有必要收回税收立法授权,促进国家治理现代化。

④ 伦玉君:《完善我国税制结构的探讨》,《税务研究》2014年第6期。

⑤ 贾康、程瑜:《我国税改二十年的回顾与展望》,《中国经济社会论坛》2014年第1期。

表 2

1994 ~ 2013 年流转税及所得税收入结构

单位: %

年份 \ 项目	增、消、 营合计	国内 增值税	国内 消费税	营业税	所得税 合计	企业 所得税	个人 所得税
1994	67.6	45.0	9.5	13.1	13.8	13.8	—
1995	66.4	43.1	9.0	15.2	14.0	14.0	—
1996	67.1	42.9	9.0	15.2	14.0	14.0	—
1997	64.2	39.9	8.2	16.1	11.7	11.7	—
1998	65.0	39.2	8.8	17.0	10.0	10.0	—
1999	59.6	36.3	7.7	15.6	11.5	7.6	3.9
2000	57.9	36.2	6.8	14.9	13.2	7.9	5.2
2001	54.6	35.0	6.1	13.5	23.7	17.2	6.5
2002	54.9	35.0	5.9	13.9	24.4	17.5	6.9
2003	56.3	36.2	5.9	14.2	21.7	14.6	7.1
2004	58.4	37.3	6.2	14.8	23.6	16.4	7.2
2005	57.9	37.5	5.7	14.7	25.8	18.6	7.3
2006	56.9	36.7	5.4	14.7	27.3	20.2	7.1
2007	53.2	33.9	4.8	14.4	26.2	19.2	7.0
2008	52.0	33.2	4.7	14.1	27.5	20.6	6.9
2009	54.2	31.0	8.0	15.1	26.0	19.4	6.6
2010	52.3	28.8	8.3	15.2	24.2	17.5	6.6
2011	50.0	27.0	7.7	15.2	25.4	18.7	6.7
2012	49.7	26.3	7.8	15.7	25.3	19.5	5.8
2013	49.1	26.1	7.4	15.6	26.2	20.3	5.9

资料来源: 根据《中国统计年鉴(2014)》资料整理而得。

特别是由于流转税价税关系紧密又相互作用, 容易扭曲市场上的价格信号, 引起投资、消费等多方面的不合理选择, 影响市场对资源的有效配置。党的十八报告中提出要让市场对经济资源的配置发挥决定性作用, 而过高的流转税收入占比显然与这一要求相悖。

二、当前税制改革重点问题分析

(一) 增值税改革探讨

1948年,法国为了克服全额计征的周转税对中间产品重叠征税,且严重影响专业化分工协作发展的问题,将对商品的全额征税改为对增值额进行征税,并在1954年成功采取了消费型增值税。此后增值税改革成功的经验迅速为世界各国仿效,目前已有170多个国家和地区征收增值税。增值税的征收范围有大范畴、中范围和小范围之分。国际上大范围的增值税覆盖整个产业,我国现行增值税属于中范围的增值税,从发展趋势来看,应当逐步扩大征税范围。我国现行增值税制度主要存在三个问题。

1. 混合销售与兼营行为的征收管理问题

现行增值税与营业税系互不重复征收的结构,但实际工作中两税之间同时规定的混合销售和兼营业务征税行为时常发生管理难题。在混合销售行为的判定上,按照《增值税实施细则》第五条和第六条有关混合销售的规定^①,可以看出对混合销售征税的判定,主要是按照行业和业务的性质标准来划分,缺乏统一性,同时也容易造成两个税务机关之间的关于争夺混合销售业务征税主导权的矛盾。对于增值税的兼营行为,纳税人未分别核算营业额的,需要由主管税务机关核定,也容易造成基层税务机关之间的矛盾。并且随着纳税人的经营范围多元化,销售货物与提供劳务的结合行为日益增多,严格判断属于增值税还是营业税征税范围比较复杂,国、地税局征收管理权限划分较为困难。

2. 重复征税问题

1994年税制改革之初将增值税变成最大的税种,当时是迫于改革压力,将规模不大、情况比较复杂的服务业保留征收营业税。随着服务业的快速发展,增值税与营业税并行征收,导致部分行业流转环节重复征税的情况越来越严重。以房地产行业为例,建筑材料以及其他辅助材料在销售阶段负担增值税,在建筑环节负担营业税,形成重复征税情况。对于转让

^① 《增值税实施细则》第五条:从事货物生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,应当缴纳增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务,不缴纳增值税。第六条:纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为以及财政部、国家税务总局规定的其他情形的混合销售行为,应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额,并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税;未分别核算的,由主管税务机关核定其货物的销售额。

不动产,计税依据为差额计税缴纳营业税,实质上是增值额,计税方法与增值税小规模纳税人简易征收方法一致。对于不动产的一次销售来说,征收营业税导致在不动产形成过程中负担的增值税,无法扣除,增值税链条不完整。在建筑环节和不动产销售环节征收两道营业税,存在重复征税情况。欧洲实行增值税的国家除瑞士外,都将建筑业纳入增值税征收范围,在亚洲征收增值税的国家中,约有三分之一的国家将建筑业纳入增值税的征收范围。^①越来越多的国家意识到,应当将建筑业纳入到增值税征收范围,消除重复征税。

3. 税率问题

按照现行增值税相关规定,增值税一般纳税人适用税率有17%、13%、11%、6%,小规模纳税人采用征收率为3%的简易征收办法。从税率划分上看,主要以货物或劳务来划分税率,这样会导致不同名义税率产品之间税负不公平。特别是采用两类纳税人管理办法,割裂了两个货物交易市场。在全世界征收增值税的166个国家中,有121个国家的税率在两档及其以下。^②简化税率级次是全世界范围的大趋势。也有学者研究指出即使采用相同税率,也会产生经济效率的损失^③,因此,税率的合理设定,仍是增值税改革中需要十分重视的问题。

2012年1月1日开始在上海对运输业和部分现代服务业开展深化增值税制度改革试点工作,当前改革推进较快,已扩大到大部分现代服务业,2015年还要扩围到建筑业、房地产业、金融保险业、生活性服务业。截至2014年底,全国营改增试点纳税人共计410万户,全年有超过95%的试点纳税人因税制转换带来税负不同程度下降,减税898亿元;原增值税纳税人因进项税额抵扣增加,减税1020亿元。合计减税1918亿元。^④这项改革是继2009年我国增值税转型改革后又一次重要改革。这项改革对优化我国税制结构、减轻企业税收负担、理顺财政管理体制等都将产生重大影响,接下来应当按照党的十八届三中全会的要求,加快推进增值税改革,适当简化税率,体现增值税中性特点,规范征收管理。

① 王金霞:《扩大增值税征税范围的思考》,《税务研究》2009年第8期。

② 杨芷晴:《试析“营改增”背景下的消费税改革》,《税务研究》2013年第7期。

③ 陈晓光:《增值税有效税率差异与效率损失——兼议对“营改增”的启示》,《中国社会科学》2013年第8期。文中作者主要观点为:在实践过程中,由于税率差异、行业覆盖的不完整性以及税收征管过程中的其他因素,避免重复征税以及保持税收中性的优点并没有得到充分的发挥,由此导致效率的损失。

④ 《2014年税务部门组织税收超10万亿 营改增释放改革红利》,人民网新闻,2015-1-29。

(二) 消费税改革探讨

消费税是以消费品(或消费行为)的流转额作为课税对象的各种税收的统称,按照消费税的分类,我国消费税属于有选择性的消费税或特种消费税。^①我国消费税自1994年试行以来^②,2006年作过一次较大的调整^③,2009年根据经济社会发展变化又做了一次调整,近期又将电池和涂料纳入消费税的征收范围,凸显出消费税的节能环保的调节功能,截至目前征税税目有15个^④。

1. 我国消费税仍然存在的不足

(1) 征税范围需调整。消费税的功能主要有收入功能、调节功能和纠正外部性功能。当前我国消费税占GDP的比重明显低,以2010年为例,仅占1.7%,而同期OECD成员国的平均水平为2.8%,也低于美国3.96%的水平。^⑤现阶段消费税功能的定位应当着眼于收入功能的实现和纠正外部性功能的发挥,同时也要考虑到经济发展水平适应的消费税调节功能的发挥,引导合理消费。例如,目前对低档小汽车征税,而对高档家具等不征税等问题都有再研究调整的必要。

(2) 税率结构还需进行调整。现行消费税税率中,高档消费品如高尔夫球及球具为10%,而化妆品为30%,严重影响消费税调节功能的发挥,且当前化妆品种类繁多,部分化妆品已经成为大众日常生活用品,不宜做一刀切处理。据电子商务市场数据检测报告显示,2010年中国海外代购奢侈品、化妆品造成的税收流失约数十亿元,如果再加上通过境外旅行等方式在海外购买的化妆品和奢侈品,税收流失会超过百亿元。^⑥此类消费税税收收入严重流失的根本原因,就是税率设置与税负不合理产生的挤出效应。同时征收环节中,复合计征消费税的有卷烟和白酒,而此两类应税消费品直接面向消费

① 邓子基:《消费税的理论与实践》,《税务研究》1997年第4期。

② 1993年12月,国务院发布《中华人民共和国消费税暂行条例》,于1994年1月起施行。《条例》规定对烟、酒及酒精、化妆品、护肤护发品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮与焰火、汽油、柴油、汽车轮胎、摩托车、小汽车等11个税目的消费品征收消费税。

③ 2006年颁发的《财政部、国家税务总局关于调整和完善消费税政策的通知》(财税[2006]33号),又对消费税进行了重大调整,此次调整突出了消费税在筹集财政收入的收入功能基础上,拓展环境保护和收入分配两个重要功能。

④ 包括烟、酒、化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮和焰火、成品油、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板。酒精和汽车轮胎不再征收消费税 2015年2月1日起对电池和涂料征收消费税,共15个税目。参见《财政部、国家税务总局关于对电池涂料征收消费税的通知(财税[2015]16号)》文件规定。

⑤ 贾康:《改革和完善我国消费税的若干建议》,《注册税务师》2014年第1期。

⑥ 刘佐:《中国税制概览》,经济科学出版社2012年版,第58页。

者,消费者对这两类消费品需求价格弹性较小,通过价格影响消费的效果也并不理想。

(3) 征收环节可探讨改进。按照现行消费税法规定,消费税的征收环节为生产、委托加工和进口环节,同时对卷烟在批发环节加征一道5%的从价消费税,金银首饰改在零售环节征收消费税。从征收环节看,处在生产环节,而非流转环节和最终消费环节,无法实现调节消费者合理消费的目的。消费税属于价内税,消费者感知消费税税负的效果较差。同时在委托加工环节从价计征消费税时也存在重复征税的问题。因此,应当合理调整消费税的征税环节。

2. 消费税政策调整的建议

(1) 调整征税范围。首先将高档服装、高档家具、贵重装饰品以及水资源等纳入征税范围;其次将高污染高耗能的如塑料袋、一次性餐具、有磷洗衣粉等纳入应税范围;再次配合“营改增”的推进,考虑对不动产中高档住宅以及娱乐业进行征收消费税,平衡税负。最后考虑不再征收大众日常消费品,如黄酒、啤酒,以及低档化妆品、低档小汽车等的消费税。

(2) 提高高污染高耗能应税消费品的税率。对于高污染高耗能应税消费品征收消费税是发挥消费税纠正外部性功能的体现,随着经济社会发展,低税率导致消费税功能发挥不到位,不能很好起到促进环境改善的目的。因此需要提高相应的消费税税率,利用市场的调节作用,促进消费行为的改变。

(3) 将消费税改在零售环节单一环节征收。改在零售环节征收消费税,让消费者更加容易感知“税收痛苦”。从国外消费税的征收来看,消费税大多在零售环节征收,并且价税分开列明,消费者能很清晰地看到自己在消费物品时,其负担的消费税款,这样对消费者消费行为的决策影响更大,更有利于调节消费品的消费。但同时也要注意,消费税若和增值税同在零售环节征收,需要协调好两税之间的关系,避免引起纳税人的税收厌烦情绪。

(三) 个人所得税改革探讨

个人所得税1980年开征至今,成长性较好,税制变化较小。从目前的运行情况看,主要存在以下主要问题。

1. 分项计征不能较好地体现税负公平要求

税法公平体现在横向公平和纵向公平上,横向公平体现在纳税人收入所得相同,应该承担相同的税负。由于个人所得税采取分项计征办法,不同项目所得的纳税人最终税负不尽相同,只能保证相同项目上的横向公平。最典

型的例子是,甲、乙每个月的收入8 000元,甲是工资薪金,乙是劳务报酬,并且一个月一次,此两者全年下来,缴纳个税的差异达到10 000余元,仅仅是因为劳动收入来源按个税规定项目不同,未能做到横向公平。个人所得税开征初期,绝大多数个人的收入仅限于工薪收入,实行分项计征方式,便于实行源头控制管理,对公平的影响也较小,但随着我国相当一部分个人收入越来越多元化,分项计征带来的税负不公问题愈益突出,必须加以研究改进。

2. 工薪所得部分的边际税率较高

当前我国个人所得税工资薪金的税率为7级超额累进税率,最低档为3%,最高档为45%,目前全世界范围内绝大多数国家和地区中央、地方政府个人所得税的最高税率不超过40%^①,这样比较起来,我们国家的个税工资薪金的边际税率偏高,并且分别高于美国和日本10个和5个百分点^②。因此降低最高税率、缩减税距是个人所得税改革的一个方向。

3. 免征额的扣除方式与标准不符合现实状况

我国个人所得税免征额的扣除方式采用定率与定额相结合的办法,工资薪金项目免征额的经过四次调整已经由800元提高到目前的3 500元^③,并没有按照国际通行做法将家庭负担与赡养情况、婚姻与健康状况等因素考虑进来,做动态调整的指数化处理。劳务报酬所得等项目在4 000元以下的,按定额800元扣除;在4 000元以上的,按20%的比例税率扣除。扣除标准是在全国范围内采用“一刀切”,也没有考虑到地区间的差异。基于地区经济发展水平不同,劳动者的个人生计成本也不一样,实行有差别的标准扣除也应当成为一种选择性考虑。

党的十八届三中全会提出“逐步建立综合与分类相结合的个人所得税制”。“十二五”期间,个人所得税预计将进行部分改进,难以进行全面改革。在个税改革方面应注意以下几个方面。在征收模式上改变分类计征过渡到分类综合计征模式上;扩大征税范围调整居民纳税人的认定办法,与国际接轨。^④调整超额累进征税项目,将收入连续性较强的项目统一到“超额累进”项目中来,借鉴国际上的做法,减少超额累进税率级次为5~6级,缩小级距,降低最高税率。规范费用扣除标准,建立与物价水平相协调的相对稳定的动态调整机制;加强个税的征收管理,特别是信息化建设,做到应收尽

① 刘佐:《中国个人所得税制度发展的回顾与展望》,《税务研究》2010年第9期。

② 美国个人所得税采取6级超额累进,税率分别为10%、15%、25%、28%、33%、35%;日本也采取6级超额累进,税率分别为5%、10%、20%、23%、30%、40%。

③ 1993年10月31日:起征点800元;2005年10月27日:起征点提高到1 600元;2007年12月23日:起征点调整到2 000元;2011年6月30日:起征点调整到3 500元。所述日期为做出决定的时间。

④ 国际上多数国家的做法是将居住满183天作为判定一国居民纳税人的标准,我国税法规定为居住满一年,单次离境不超过30天,累计离境不超过90天,征税范围明显过小。

收,确保制度公平。

(四) 资源税改革探讨

资源税开征之初采用从量定额计征办法,目前资源税实行从量定额和从价计征的征收方式。2010年6月1日起新疆先行对原油、天然气改为从价定率计征方式,据称改革成效明显,对地方矿产资源开采起到一定补偿作用,增加了地方财政收入。紧接着国务院修改资源税条例,规定自2011年11月1日起,原油、天然气实行从价定率计征,税率为5%~10%。2014年底资源税从价计征改革继续推进,自2014年12月1日起在全国范围内实施煤炭资源税从价计征改革,煤炭资源税税率幅度为2%~10%,具体适用税率由省级财税部门制定。从改革进程看,资源税改从量计征为从价计征能有效促进资源的综合利用,同时提高了资源使用的补偿力度,具有较为积极的环境保护的意义。但这种以提高资源税税负的改革,在当前价格非市场化情况下,未必能够起到节能减排的目标。^①在资源税负增加的情况下,开采企业的利润降低,对投资者来说,基于利润差异,可能会改变投资策略,特别是挫伤一部分东部沿海省份投资者投资西部资源大省的积极性。同时企业在利润空间下降的情况下,一方面通过税负转嫁的方式,让资源使用者也承担一部分税负,同时也提高产品价格的方式弥补利润下滑,矿产资源开发企业易于形成价格联盟,对资源价格进行干预,扭曲市场价格。

当前我国资源税改革应当朝环境友好型、资源节约型的方向发展。推进资源税的改革,应主要从两个方面入手。

1. 扩大资源税的征税范围,推进从价计征改革

目前资源税征收范围仅包括原油、天然气、煤炭、其他非金属矿产原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿和盐。对我国而言,目前水资源也成为较为稀缺的资源,可以考虑将水资源等纳入征税范围,有效保护水资源的综合利用,推进环境保护,同时丰富税源。征税项目中前三类目前已改从价计征,后四者仍然采用从量定额计征办法,随着资源价格上涨,从量计征的税收调节作用不明显,应在前三类资源税从价计征改革推进的基础上逐步推进资源税的从价计征改革。

2. 进一步提高资源税的税率

当前为了平衡各方利益主体,采用相对缓和的改革措施,相比改革前,资源税负有明显的提高。但与国际上各国的资源税税率相比^②,资源税税率提高还有不小的空间。以石油天然气为例,我国目前的税率执行为5%,而

^① 杨志勇:《关于资源税改革的若干思考》,《地方财政研究》2011年第11期。

^② 贾康:《税制改革的重点与实现路径》,天和网,2014-10-18。

英国、俄罗斯、美国资源税的平均税率约为 12.5%、16.5% 和 14.6%。足以说明我国还有提高税率的空间。以山西为例,从价计征改革后,煤炭资源税税负从改革前 3.2 元/吨标准增加到约 30 元/吨(假定 10% 的税率),增加约为 27 元/吨,而清费政策合计减少吨煤成本约为 60 元。配合清费,煤企负担不增反减^①。提高税率还需要与清理各种行政收费相结合^②,发挥税收价格杠杆的调节作用,进行税费改革的联动。同时要监管资源的市场价格,防止转嫁给资源使用者,而达不到约束企业行为的目的。

(五) 环境保护税改革探讨

目前世界上许多国家都征收环境保护税,名称也多种多样。2008 年以来,随着我国经济发展方式的逐步转变,开征环境保护税的呼声很强烈。“十二五”期间要开征的环境保护税,可能是专门针对污染、破坏环境等行为征收的一种独立的税,而不是在现行的税制中增加相关的征税项目。2014 年 11 月初,财政部会同环境保护部、国家税务总局积极推进环境保护税立法工作,已形成环境保护税法草案稿并报送国务院。据悉,该税法目前已列入十二届全国人大常委会立法规划和国务院 2014 年立法计划。2015 年伊始,并未看到环境保护法的出台,最近又有报道称:环境保护税法(送审稿)正在履行会签程序。这标志着我国开征环境保护税已正式走上立法轨道。近期财政部有关人员表示,环境保护税和房地产税属于近期项目,力争 2016 年前颁布实施。

“十二五”规划纲要明确提出:选择防治任务繁重、技术标准成熟的税目开征环境保护税,逐步扩大征收范围。党的十八届三中全会《决定》进一步明确,推动环境保护费改税;2014 年的《政府工作报告》提及做好环境税立法相关工作。

当前全球气候变暖,我国大气污染严重,碳排放远远超过国际标准,水体污染已经严重影响居民生活的情况下,研究开征环境保护税,是构建和谐社会的必然要求,同时也是现代税制构建的重要内容。

1. 开征环境保护税时机已经成熟

十八大报告提出“必须树立尊重自然、顺应自然、保护自然的生态文明理念”,五个文明相互协调,共同发展。《中国低碳经济发展报告(2014)》

① 《煤炭资源税从价计征在即》, <http://tax.tianhenet.com.cn/w582812-1.shtml>。

② 有统计资料显示,附加在煤炭之上的行政事业性收费和政府性基金有几十种,包括矿产资源补偿费、矿业权价款、水土保持费、水利建设基金、土地使用费、环境治理保证金、可持续发展基金、煤炭价格调节基金、煤矿转产发展资金、铁路建设基金、港口建设费、征地迁村费、生态修复补偿费和煤矿石排放费等。