

税收学术研究丛集

20

进一步完善税制改革研究

中国税务学会学术研究委员会 编

中国税务出版社

税收学术研究丛集

20

进一步完善税制改革研究

江苏工业学院图书馆

中国税务学会学术研究委员会 编

藏书章

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

进一步完善税制改革研究/中国税务学会学术研究委员会编. —北京: 中国税务出版社, 2009. 3

ISBN 978 - 7 - 80235 - 364 - 0

I. 进… II. 中… III. 税制改革 - 中国 - 文集
IV. F812.42 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 016480 号

版权所有·侵权必究

丛 书 名: 税收学术研究丛集

书 名: 进一步完善税制改革研究

作 者: 中国税务学会学术研究委员会 编

责任编辑: 王迎新

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 9.25

字 数: 218000 字

版 次: 2009 年 4 月北京第 1 版 2009 年 4 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 364 - 0/F · 1284

定 价: 20.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

绪 言

《税收学术研究丛集》是汇集中国税务学会学术研究委员会直接承担课题研究成果的一套丛书。自 2002 年编辑出版以来，收到了较好的效果。

中国税务学会学术研究委员会是学会内部的一个学术研究组织，成立于 1995 年。成员大体来自四个方面：一是税务系统离退休干部；二是现任各级税务机关司局级领导干部和有关业务干部；三是国务院及财政部、国家税务总局所属科研机构研究人员；四是财经类高等院校学者、教授。成员中不乏富有税收实践经验、理论造诣较深并且热心税收理论和政策研究的人才。学术研究委员会的主要任务是对一些重大税收理论问题和紧迫的税收政策问题集中进行研究。每年都根据经济税收发展形势的要求，确定若干重点调研课题，采取以分散调研为主、适当集中研讨的方式开展活动。由于各位成员的积极努力，每年都产生一批理论水平较高和实用价值较

大的论文、调研报告、政策建议等，得到较好评价，有的建议还为决策层所采纳。

为使更多的专家、学者和实际工作者能够分享中国税务学会学术研究委员会的研究成果，我们继续编辑出版《税收学术研究丛集》，希冀产生一种互动效果：一方面接受社会各界的检阅，并提供一个更加广泛交流切磋的平台，使我们能够听取税务系统内外专家、学者和实际工作者的宝贵意见，吸收营养，丰富自己；另一方面扩大影响，引起各方面都来关注、参与和支持我们的税收研究工作，把我国的税收理论建设和税收制度建设推上一个新的台阶。

中国税务学会学术研究委员会

2006年4月

编辑说明

根据《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》提出的分步实施税收制度改革，按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则和稳步推进税收改革的精神，2007年，中国税务学会学术研究委员会《完善税制改革研究》课题组继续就深化税制改革问题进行了调研。重点：一是对2008年税制改革提出了建议，这一建议受到了有关领导的重视；二是对增值税转型改革以及一些相关政策问题进行了研讨；三是对我国开征社会保障税的必要性和可行性进行了研究分析；四是对资源税、房地产税等税制改革问题作了进一步研究。本集收录论文20篇，供读者参阅，欢迎提出宝贵意见。

中国税务学会学术研究委员会

2008年12月

目 录

关于进一步完善现行税制的研究报告

..... 中国税务学会学术研究委员会
《完善税制改革研究》课题组 (1)

关于 2008 年税制改革的建议

..... 中国税务学会学术研究委员会 (22)

关于进一步改革和完善税制的总体设想 袁振宇 (28)

对增值税转型几个主要问题的探讨 张立忠 (43)

完善小规模纳税人征收率及若干政策问题思考

..... 马千里 鲁加灵 周 成 (51)

从发票虚开环节的前移透视税收制度的缺陷

——废旧物资发票虚开引发的思考

..... 高 莉 (61)

局部地区增值税转型将造成西部大开发政策优势边缘化

..... 赵 恒 (75)

从国际视角看中国地方税制的完善 汤贡亮 (84)

关于尽快改革现行社会保险费征缴体制的建议

..... 中国税务学会 (97)

论社会保险税的征收与社会保障制度深化

- 改革的关系 庞凤喜 (100)
- 我国开征社会保障税的必要性与可行性分析 谷志杰 (117)
- 资源税的改革与完善 张捷 (129)
- 完善我国资源税制的若干思考 计金标 (150)
- 我国资源税制改革探析 岳树民 秦永平 王源 (173)
- 我国资源税费制度存在的问题及改革思路 孙钢 (187)
- 个人住宅征收房地产税研究 丁芸 (209)
- 房地产税收政策调整的取向——基于江苏房地产业税负的研究 杨抚生 (223)
- 改革我国房地产税制的国际借鉴研究 姚稼强 (240)
- 产权约束与我国不动产税制改革 吴利群 (253)
- 重新思考燃油税 翁荣华 (270)

关于进一步完善现行税制的研究报告

中国税务学会学术研究委员会
《完善税制改革研究》课题组

2007 年《完善税制改革研究》课题组结合前些年的研究内容,跟踪研究了增值税改革问题,重点研究了当前社会经济生活中各界普遍关注的社会保险税、房地产税、资源税、燃油税等税种的改革以及地方税制建设中的焦点问题。

一、关于增值税改革的研究

增值税改革一直是课题组重点研究的内容,课题组在近几年研究的基础上,对增值税转型的改革和推广作了进一步的研究。同时还对增值税管理中的专用发票管理和小规模纳税人管理等问题进行了研究。

(一) 尽快全面推进增值税扩大抵扣范围

1. 增值税扩大抵扣范围试点存在的问题。继东北地区之后,2007 年 7 月 1 日起,国家在中部地区 6 省的 26 个城市的 8 大行业中进行扩大增值税抵扣范围的试点。中部地区的试点主要有两个特点,一是统一了东北地区和中部地区的管理方法,明确了各项管理要求和具体的操作规程;二是根据中部地区的

实际情况,在行业选择上将采掘业和电力业替代东北地区试点的军品加工和船舶制造业。

从目前看,东北地区增值税扩大抵扣范围试点运行中存在的问题依然突出,也并没有在中部地区试点中加以解决,这些问题是:

(1) 实施的地区范围仅限部分地区,而不是全国范围内普遍推行,使这项改革变为对部分地区的“优惠政策”。

(2) “优惠政策”只是在部分地区的部分行业推行,仍未推广至全行业,不利于企业公平竞争,也增加税收管理的难度。

(3) 允许抵扣进项税的限定为“新增”的机器设备,而非完全的资本性货物,对既有机器设备的已缴税金不予扣除,导致部分企业不能享有政策好处。

(4) “增量抵扣”和先抵顶欠税,进一步降低了政策效应。

(5) 采用先征后退的做法,不但大大增加了征纳双方的工作量,也挤占了企业的资金,增加了利息负担。

中部地区试点,继续采取在东北地区试点的办法,没有推广至全行业,也没有改变增量抵扣的办法,不利于为在全国范围内扩大抵扣范围积累经验和分析其经济影响;尤其是在中部地区进行试点后,带来了另一个问题,即将西部大开发政策优势边缘化,使得西部地区不仅在经济上与其他区域在逐渐拉大,更从政策鼓励地区发展上面临两极分化。这种状况不利于西部地区实现自身发展,更不利于国家西部大开发战略的实施和实现区域经济协调发展。

2. 全面推进增值税扩大抵扣范围的可行性。全面推行增值税扩大抵扣范围是否可行,主要考虑两个方面的问题:一是考察财政是否能够消化实施增值税扩大抵扣范围带来的财政减收压力。二是考察纳税人行为选择是否会理性地对待抵扣范围扩大,是否会诱发或加重盲目投资的势头。

(1) 增值税扩大抵扣范围对财政收入影响的分析。十多年来,我国税收收入一直保持高速增长,尤其最近几年,税收收入增长速度猛增,2003 年为 20450 亿元,2004 年为 25718 亿元,2005 年为 30866 亿元,2006 年为 37636 亿元,2007 年上半年,已完成税收收入 24947 亿元。据统计,从 2004 年到 2006 年底,东北三省八大行业增加抵扣的税款只有 90.62 亿元,平均每年多抵扣不过 40 亿元。因此我们认为,就当前财政税收收入的增长状况而言,完全可以消化增值税扩大抵扣范围带来的财政减收压力。

此外,不能忽视目前社会对税负过重关注的压力。很多国内外媒体和经济学家都在讨论我国税负过重的问题,减轻税负的压力越来越大。而且,从另外两个因素考虑:一是目前仍有增收的潜力。近一二年,由于收入增长过猛,有些地区还有“留一手”的情况,增值税扩大抵扣范围的出台,可以促使这种“留一手”现象有所减少;二是改革不能只算“减法”不算“加法”,增值税扩大抵扣范围减少的税收收入中,一部分会转化为企业所得税,同时通过企业增加投入,增加了装备行业及相关行业的税收收入。因此,总体上讲,从一个相对较长的时间看,兼顾到减收增收因素,我们认为全面实行增值税扩大抵扣范围,完全在财政承受的范围之内。

(2) 增值税扩大抵扣范围对投资影响的分析。从理论上讲,增值税扩大抵扣范围减轻了企业固定资产投资的负担,也对企业的现金流产生积极的影响,因此会对企业投资有刺激作用。

但实践表明,增值税扩大抵扣范围对投资的影响是有限的,企业投资与否并不是取决于机器设备是否便宜,而是取决于投资的边际效益。从数据上看,2004 年,黑龙江省全社会固定资产投资完成 1515 亿元,比上年增长 22.1%,同比增长速度低于

全国平均增长速度 3.7 个百分点。2005 年上半年,全省城镇固定资产投资完成 351.1 亿元,同比增长 20.4%,仍低于全国平均增长率 5 个百分点。

更为重要的是,数据和各国经验告诉我们,在市场经济条件下,企业的投资行为主要取决于商品的市场供求、投资回收期、预期的利润等关键性因素,企业不可能由于增值税抵扣的一点“优惠”,违背市场规律而盲目进行投资。因此,以防止投资过热、通货膨胀为由而放缓推行增值税扩大抵扣范围的观点是站不住脚的。

综上所述,全面实行增值税扩大抵扣范围不但十分必要,而且完全可行。而且应当不打折扣的实行全国统一的、规范的、不搞增量抵扣、真正意义上的扩大抵扣范围。

(二) 进一步完善小规模纳税人的征管机制

通过对小规模纳税人情况的调研,我们认为,由于在 1994 年增值税改革中,对小规模纳税人征收管理机制的确定偏重于收入功能,较少地考虑政策的调控功能;更多地考虑了征收管理的规范与便利,未充分考虑税负公平和纳税人实际承受能力。由于政策设计的前瞻性不强,在经济形势发生变化以后对于小规模纳税人的政策及管理机制调整又比较滞缓,从目前看,小规模纳税人征收管理机制存在一些亟待解决的问题。

第一,纳税户占比大,收入占比小。调研结果表明,各地存在的一个普遍现象是,小规模纳税人偏大的纳税户总量与过少的缴纳税额,这对增值税链条机制完整和整个增值税制的规范,有一定的影响。

第二,征收率偏高,税负不公平。目前的小规模纳税人税负明显高于增值税一般纳税人。较高的税负,不仅使小规模纳税人深感税负不公,也使其在与一般纳税人的竞争中处于不利

地位，客观上刺激了其利用财务制度不健全、税务机关难以掌握实际收入的条件，采用隐匿销售收入、不开具普通发票等手段来降低税收负担，从而给税收征管带来了困难，造成税收收入流失。

第三，现行的起征点规定存在弊端。从目前的起征点看，个体工商户每月经营所得利润除去水电、房租等费用，连最低生活都难以维持，更何况还要按4%缴纳增值税。此外，起征点的存在，给销售额在起征点上下相差不大的纳税人，带来税负不公平。

第四，征收成本高，管理难规范。从安徽沿淮三市四县的调查情况看，对小规模纳税人可以说是用40%的征管力量来征收占税收总量5%左右的税款，管理成本偏高显而易见。由于政策的原因，基层管理难以规范。对一些业户由于课税依据难以掌握，有些基层税务机关为了规避执法风险，人为地扩大了不达点户的范围；有的基层分局人少事多，征管力量薄弱，放松了对不达点户的管理。

第五，核算不规范，发票问题多。由于征收率高，税负重，致使小规模纳税人会计核算难以规范，真正建账户很少。有的虽然建立了账簿，但成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账；有些做假账、实行账外账，偷税现象严重；另外，财会人员业务素质不高，会计核算水平较差，财务账目混乱。

由于上述问题的存在，在对小规模纳税人的征管处于进退两难的境地：如果严格依法征税，势必使许多纳税人关门停业，即使勉强维持经营，也必然采取各种形式偷逃税；如果税务机关放松管理，政策执行不到位，又会增加税务执法风险。同时，在目前纳税人自觉遵守税法的意识不高，不能如实申报；社会相关部门和个人配合不力、支持不够；现金交易量太大很难控制；税务违章案件执行难等问题依然存在；从整体上看小规模

纳税人的征管并不理想。

根据小规模纳税人的情况，考虑增值税自身特点及内在要求，兼顾我国的实际发展状况，借鉴国外的成功管理经验，现行小规模纳税人的征管机制应从以下几个方面进行改进和完善。

首先，降低征收率。目前可以采取先确定增值率水平，再确定征收率的方法。通过测算，工业企业增值率在 15% ~ 26%，批发企业增值率在 5% ~ 10%，零售企业增值率在 15% ~ 20%。工业企业税收负担率一般为 2.5% ~ 4.5% 左右，批发企业税收负担率一般为 1% ~ 2%，零售企业税收负担率一般为 2.5% ~ 3.4%。因此，我们建议将现行的征收率调减为工业 3%、商业 2%。这样，增值税小规模纳税人税负不公平的状况将会有所改善。

其次，提高起征点。目前的起征点过低，因此应该提高起征点，并且起征点的水平应当在确保居民最低生活标准的基础上略有上浮。通过我们的实地调查和计算，销售货物纳税人的起征点大概应该定在月销售额 3 万元左右。考虑到我国中西部地区与沿海地区经济发展水平相差悬殊，各地可在全国统一的起征点的基础上，上浮或下浮 30%。

再次，可以考虑用免征额取代起征点。将增值税起征点改成免征额对所有小规模纳税人都采取一视同仁的优惠政策，保证了增值税的中性和公平原则。这样会普遍降低小规模纳税人的税负，也便于税务机关对个体税收的税款核定和征收。

最后，重新确定认定标准。对于增值税销售额达到起征点以上的单位和个人，只要其会计核算健全，能够提供准确税务资料的，不论其销售额大小，一律归并为一般纳税人行列管理。当前可采取分步走、区别对待的方法。对从事生产加工、批发和经营生产资料的纳税人，由于其处于商品流转的中间环节，可以将生产场所比较固定、产销环节便于控制、能按会计制度

和税务机关要求准确核算销项税额、进项税额和应纳税额的，认定为增值税一般纳税人；对一些年销售额低于一般纳税人认定标准、但企业积极纳税，无发票违纪记录，企业的商业信用好、能按要求建立账证并进行会计核算和上报纳税资料的小规模纳税人，可从原来意义上的小规模纳税人中分离出来，经过申请、批准，均可作为“暂认定一般纳税人”，享有“暂认定一般纳税人”的权利、并承担相应义务。在过渡期内“暂认定一般纳税人”的销售额未达到标准的，取消其一般纳税人资格。

在作好以上工作的基础上，借助现代化信息手段，扩大金税工程覆盖范围；逐步扩大小规模纳税人查账征收范围，严格普通发票管理；强化执法，继续加大对税收违法行为的处罚力度；建立政府牵头、相关部门配合的协税护税机制。

（三）关于遏制发票虚开问题的研究

目前，发票虚开已经涉及所有政策允许抵扣的凭证，更为严重的是真票虚开已经成为一种普遍现象，不但涉及偷税而且涉及骗取出口退税。通过对废旧物资发票虚开现象的剖析，可以看到，增值税制度设计和政策执行中的内在缺陷，是造成发票虚开的根本性原因。因此，从制度层面来探讨有效防范与管理发票虚开行为，是进一步提高管理质量的关键。

1. 废旧物资发票抵扣办法的制度与政策缺陷。现行废旧物资发票抵扣办法在制度设计层面存在的主要问题，一是政策作用点的错位。现行废旧物资销售发票抵扣税款办法，对废旧物资经营企业销售的废旧物资免征增值税，而对工业企业以及非废旧物资经营企业、个体工商户以及其他个人销售的废旧物资却全额征税，从而造成“有票的免税，无票的征税”的现象，完全放开的免税政策消除了废旧物资经营的税收成本，给虚开发票提供了巨大诱因。二是生产型增值税制度缺陷。由于增值

税覆盖范围的狭小导致相当多的纳税人无法取得抵扣凭证,出于维持增值税链条的需要,又导致抵扣凭证的过多和混乱,最终导致实际的税务机关控制力的不足,虚开发票成为必然。

现行废旧物资发票抵扣办法在政策执行层面存在的主要问题,一是对于“售废”企业而言,并不享有增值税专用发票的使用权利,为保证其增值税链条不致中断,政策规定“用废”生产企业可以抵扣废旧物资经营企业开具的销售发票,但只能抵扣10%。这样一来,导致了其进销项税率差额过大,增加了“用废”企业的税收负担,从而成为发票虚开环节前移的直接动因。二是废旧物资范围界定不清,导致废旧物资鱼龙混杂,大大放宽了免税的基准线。三是废旧物资回收企业的免税资格及其对外开具发票为普通发票,加大了税收监管的难度。

2. 遏制废旧物资发票虚开行为的建议。

(1) 完善税收政策,从根本上遏制虚开发票行为。对废旧物资行业实行既能鼓励其发展,又能进行有效征管的优惠政策,我们认为,有两种可选方案。

一是对符合一般纳税人条件且取得一般纳税人资格的废旧物资回收企业恢复征收增值税,税率设置为13%。由上游企业在提供生产性废旧物资的同时提供增值税专用发票,按17%抵扣;同时规定废旧物资回收企业不得凭收购发票按10%抵扣税款。对从事废旧物资回收的小规模纳税人继续实行免税政策。“用废”企业根据回收企业提供的发票抵扣税款。这样征税环节和专用发票控管环节前移,进一步保证了增值税链条的流畅和完整;扩大增值税防伪税控系统监控范围,通过交叉稽核,票据比对,有效防止本环节和下一环节虚开发票;“低征高扣”(征13%,扣17%),基本上不增加纳税人税收负担,确保税收政策与国家产业政策相一致。

二是对以废旧物资为原料的生产加工企业实行废旧物资预

约定耗。即运用管理会计的成本分解及投入产出分析手段,评估生产要素、资本要素与税源的相互联系,通过耗用材料、燃料、电力、工人人数、工资、机器台数、经营规模、成本费用与产值、销售之间的数量关系,合理确定定耗指标,最终确定进项税额。预约定耗可以理解为实耗扣除法在某些特殊行业的灵活应用,也可理解为纳税评估的前移。

(2) 改进和完善对废旧物资企业的税收征管。一要加强“产废”企业的监控,要建立生产企业“产废”登记制度;二要加强回收企业免税资格认定的管理,严格按照各项标准进行认定;三要加强“用废”企业的纳税评估工作;四要加强废旧物资的“两票”管理,严格执行国家税务总局对票证管理的各项规定;五要在现有政策前提下,考虑实行废旧物资回收单位在收购环节代征上一环节税款制度。

(3) 强化结算支付手段的控制。废旧物资回收企业的经营运作,大多通过现金结算,因此建议改进货款支付方式,可在政策上规定统一实行银行支付货款的结算方式,同时要附有银行支付货款的原始凭证(从自然人手中收购,规定发票现金结算最高限额),从资金流上控制虚开行为的发生。

(4) 强化教育,严厉打击,实施社会的综合治理。在对企业进行宣传教育,积极引导,严厉打击虚开行为的同时,必须在全社会营造一个制度优化、政策统一、执法规范的税收环境,企业、地方政府、基层税务机关和上级税务机关必须相互配合,形成一种合力,进行综合治理。

二、关于完善地方税制的研究

完善的地方税体系是完善我国财政管理体制的重要条件之一。从我国当前的地方税制建设看,需要解决好税权划分、主