



当代学术文丛

博士论文

税收公平研究

Research on the Taxation Fairness

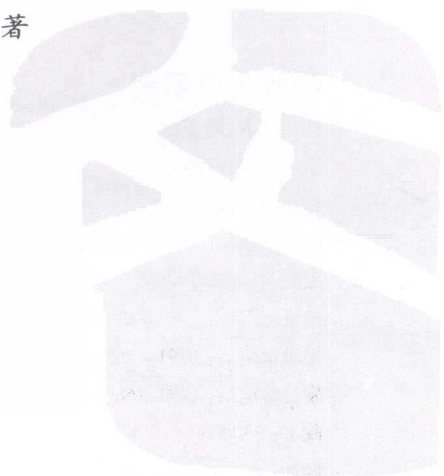
周全林 / 著

江西出版集团
江西人民出版社

税收公平研究

RESEARCH ON THE TAXATION FAIRNESS

周全林 / 著



江西出版集团 · 江西人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收公平研究/周全林著. —南昌:江西人民出版社,2007.5

ISBN 978-7-210-03607-4

I. 税... II. 周... III. 税收管理-研究 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 065085 号

税收公平研究

作 者:周全林

责任编辑:汪婷

封面设计:蔡二弘

江西出版集团·江西人民出版社

发行:各地新华书店

地址:南昌市三经路 47 号附 1 号

编辑部电话:0791-6898965

发行部电话:0791-6898827

邮编:330006

网址:www.jxp-ph.com

E-mail:jxp-ph@tom.com web@jxp-ph.com

2007 年 5 月第 1 版 2007 年 5 月第 1 次印刷

开本:880 毫米×1230 毫米 1/32

印张:10.75

字数:270 千字

ISBN 978-7-210-03607-4/F·609

定价:26.00 元

承印:南昌市红星印刷有限公司

赣人版图书凡属印刷、装订错误,请随时向承印厂调换

序

得知周全林同志的博士学位论文《税收公平研究》即将出版,作为他的硕士生导师,我深有感触,也甚感欣慰。

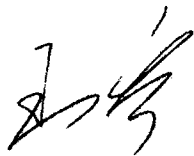
税收公平,既是税收政策理论的重要研究内容,又是各国税收实践和税制建设的基本目标;既是一个十分复杂的古老话题,又被时代赋予了新的涵义,无怪乎有人称之为“烫手的山芋”,对之进行系统深入的研究,充分反映了作者勇于挑战、知难而上、自我加压的求新精神。

税收应是公平的。税收公平与否,将对社会经济与政治产生重要影响。同时,它也是保证税收制度正常运转的必要条件。该书针对当前中国税收公平理论建设中的缺陷及税制建设中的许多不公平问题进行了全方位研讨。所以,在我国构建社会主义和谐社会与新一轮税制改革之际,选择税收公平问题进行深入研究,确实具有重要的理论价值和现实意义。

该书重视基础理论创新,在综述国内外最新研究成果的基础上,对税收公平涵义作了一种扩张性解释,建立了“三层次”税收公平观,并分析了新的税收公平理论与其他税收理论之间的关系;从经济效率要求、税收制度的有效性、税收转嫁等五个方面,系统地分析了影响政府公平课税的因素;采用规范研究和实证分析相

结合的研究方法,客观地探讨了当前中国政府征税规模(税收分配总量)的公平合理性问题,这比仅仅采用经验数据或实证材料进行直接论证所得出的结论,更具有说服力。在实证分析中,该书从税收公平的“三层次”内涵出发,对中国现行税制的税收负担公平、税收经济公平和税收社会公平进行了客观的分析和评价,在此基础上,全面系统地勾勒了重塑中国税收公平机制的基本思路,提出了很多具有可操作性的相关政策措施。这些理论观点和政策主张具有重要的学术价值和实践价值。

当然,该书在细节上也存在一些缺点与不足。如在新的税收公平理论条件下,能否建立与其相对应的新的税收公平判定标准等。总体上看,这是一部结构合理、逻辑严密、论证充分、理论推陈出新的好著作。希望作者继续朝着这个研究方向潜心研究,做出更多有重要价值的成果。



2006年12月20日

摘 要

进入新世纪以来,一系列事态的发展将我国公众的注意力导向了政府课税的公平性问题。这些事态主要包括 2002 年国务院总理朱镕基公开批评“富人不纳税”现象和同年“刘晓庆税案”的掀起,引发公众对明星、富豪们纳税问题的强烈关注和对税负公平的议论;2005 年我国首次举行个人所得税工薪所得费用扣除标准的立法听证会,进一步燃起了人们对税收立法公平、公正的热切企盼;加入 WTO 后,特别是近几年来,国内要求统一内外资企业所得税,取消外资纳税人的“超国民待遇”的呼声非常高,这充分反映了人们对公平税负的渴望,同时也体现了人们对市场经济公平原则及 WTO 规则的合理诉求。此外,近年来我国贫富差距不断扩大、社会分配不公的矛盾突出,也引发许多公众对我国税收调控收入分配作用的质疑及对税负公平问题的思考。正是上述系列事态的发展,触发了笔者对税收公平问题的强烈关注和深入思考。

■ 论文主要内容

公平是人类追求的永恒理想。从某种意义上说,历史的前进就是一个人类不断追求公平的过程。税收公平是公平范畴中的重

要组成部分。税收作为政府调控宏观经济运行和国民收入分配与再分配的重要手段,与社会经济生活各领域密切相关,并对社会生活和经济运行发挥着巨大影响。税收公平与否,将直接影响到市场的经济公平和社会公平,进而对社会的整体公平乃至社会稳定产生重要影响。同时,税收公平也是保证税收制度正常运转的必要条件。国内外的税收史实证明,很多社会矛盾、社会动荡乃至政权更迭的主要起因,就是由于当时统治者实行极不公平的“苛税”政策所致。当前我国税收不公平问题较突出,如内外资企业所得税负的严重不公,生产型增值税对不同资本有机构成的纳税人造成的税负不公,分类个人所得税制模式及费用扣除制度的不完善导致个人所得税对高收入阶层的“削峰”功能很弱,等等。现行税制的严重不公,一方面导致我国贫富差距不断拉大、收入分配不公的矛盾突出。近年来我国基尼系数早已超过 0.4 的国际警戒线,2005 年已逼近 0.47,进入了收入差距过大的区间。另一方面,税制不公也加剧了各市场主体间的不平等竞争,违背了市场经济公平原则。这种状况将会严重挫伤广大干部群众的工作和生产积极性,对当前我国全面建设小康社会和构建社会主义和谐社会产生不利影响。为此,近年来,国内专业期刊或论著中有一些关于税收公平方面的研究成果,然而,综观这些成果,大多数都是照搬西方税收公平理论进行分析,从税收自身的“小环境”角度,就课税而论公平。令人欣慰的是,已有少数学者突破了这种研究视野的局限性,从税收的“大环境”角度去研讨税收公平问题,这将有利于实现真正意义上的税收公平目标。不过,目前这类研究成果缺乏深度,也无系统性,还处于抛砖引玉的阶段。所以,正值我国构建社会主义和谐社会与新一轮税制改革之际,选择税收公平问题进行深入研究,将有助于拓宽税收公平理论的研究思路,丰富税收公平理论的研究成果,并对“十一五”期间的税制改革和税制建设提

供裨益。

准确把握和理解公平的含义,是全面、深入研究税收公平问题的前提和基础。自人类社会诞生以来,人们就一直追寻着“什么是公平”这个深奥的哲学命题。历史上曾产生过多种公平观,较具代表性的有“神”的公平观、作为“美德”的公平观、功利主义公平观、罗尔斯主义公平观、平均主义公平观和马克思主义公平观等。诸多公平观的产生,主要是由于受社会历史条件、阶级地位、个人的认识能力等多种因素的影响,人们很容易从不同的领域和角度对公平做出这样或那样的解释。从一般意义上说,公平与公正、正义、公道是同一序列的概念。基于此判断,国内外学术界在公平概念的理解上存在五种不同的观点:社会学意义上的公平论,经济学意义上的公平论,伦理学意义上的公平论,“两重含义”的公平论和“三层含义”的公平论。综合来看,公平实质上是一个具有多学科、多层次的概念。一般说,公平是指人们对社会权益分配所认同的必须遵循的价值尺度,是调节人们相互关系的基本准则。公平主要有三层含义:它是指政治权利的平等和政治规则的平等;它是指经济权利的平等和经济规则的平等;它是指伦理学意义上的平等。公平与平等之间存在着密切的联系,但不能把两者简单地完全等同。公平不是平均、平等,公平承认人群和个人的差别,完全的平均或平等并不是公正,也不是公平。对公平与效率关系的正确认识,也是准确把握公平含义的一个重要方面。实际上,公平与效率之间是一种辩证统一的关系,即在本质和主流上体现出相互统一的关系,而在非本质和非主流上又是相互矛盾的关系。在市场经济条件下,公平具有一些特定的内涵。从人们参与社会经济活动的过程看,公平一般可分为起点公平、过程公平和结果公平。所谓起点公平,是指每个社会成员在进入市场竞争之前都处

于相同或近似的“初始状态”,即处于“同一条起跑线上”。过程公平又叫竞争过程的公平,是指每个社会成员在参与市场竞争过程中都遵守相同的市场规则。结果公平是指社会成员在参与社会经济活动后所取得的经济活动结果(如收入分配和财富的占有等)能够达到一种“相对均等(平等)”的状态。从公平的价值实现角度看,公平应包括两个方面:一是体现等价交换原则的经济公平;二是体现社会价值分配法则的社会公平。经济公平是要求各市场利益主体平等地进入市场,公平竞争,并平等地参与要素分配和收入的初次分配。它是通过市场机制的作用来实现的。社会公平是要求社会财富占有和收入分配的“相对均等”,它主要是通过政府调节机制的作用来实现,是对市场失灵的领域进行调节。经济公平与社会公平之间,既是相互依存、相互制约的关系,又存在重大的差别。

税收应以公平为本。税收公平就是要解决政府如何在各纳税人之间“公正的分配”税收份额的方式问题。古今中外,许多思想家和经济学者对税收公平问题进行了不断探索,提出了很多重要的税收公平思想或理论。我国古代的“任土作贡,分田定税”、“相地而衰征”、“人无丁中,以贫富为差”等课税主张,就体现了区别不同情况分担赋税的税收公平思想。相比较而言,西方的税收公平思想出现较晚,但发展却较快。经过威廉·配第、亚当·斯密、阿道夫·瓦格纳、埃里克·林达尔、理查·A·穆斯格雷夫等许多学者的不断研究和创新,西方国家已形成了较系统、完善的税收公平理论,包括税收公平的含义、税收公平的衡量标准、纳税能力的测量标准等。然而,从目前国内外的情况看,传统税收公平含义存在明显的局限性:一是考察视野不开阔。它仅从税收负担本身来讨论税收公平,就课税而论公平。事实上,税收公平不仅是一个财

政问题,而且是一个经济问题和社会问题。二是涵盖内容不丰富。它仅仅涉及税负如何在纳税人之间的公平分配问题,而没有涵盖税收的征管、税款的使用等过程,故难以体现广泛的公平。令人欣慰的是,我国已有少数学者如杨斌、林晓、顾海兵等突破了传统理论的局限性,从更广的角度抛砖引玉地探讨了税收公平问题。根据上述对市场经济条件下公平含义的理解,本文对税收公平的内涵作了一种扩张性解释,认为税收公平应包含三个层次的内容,即税收的负担公平、税收的经济公平和税收的社会公平,亦称之为“三层次”税收公平观。只有三个层次的公平目标都达到,才能实现真正意义上的税收公平。如何衡量税收公平与否,税收学界历来有两种不同的观点,即受益标准和支付能力标准。受益标准是根据纳税人从政府提供的公共服务中受益的大小作为衡量尺度。它是将政府的征税行为及其公平与否与政府提供公共产品的成本有机联系起来,故在解释税收存在原因及规范制约政府征税行为方面,它是具有积极意义和应用价值的。如西方国家的汽油税、汽车税等,就是受益税的较好例证。然而,它也存在一些局限性,如公共产品受益边界无法确定,不能解决财政转移支付所需的那部分税收来源,也无法实现收入再分配的目的等。支付能力标准主张根据纳税人的纳税能力大小作为衡量尺度。如何测定纳税能力,也存在着客观说和主观说的论争。客观说主张以纳税人拥有财富(一般用收入、财产和支出来表示)的多少作为测定纳税能力的标准,然而收入、财产和支出三种测定标准都存在一定的片面性,都只是部分地实现税收的公平问题。主观说主张以纳税人因纳税而感受的牺牲程度大小作为测定纳税能力的尺度。按均等牺牲原则测定纳税能力,也存在绝对牺牲、比例牺牲和边际牺牲三种选择标准。在确定合适的税率结构方面,主观说虽具有一定的启发意义,然而它们都是以主观唯心论作为理论推断的基础,缺乏客观的科

学依据。综合来看,受益标准和支付能力标准各有优缺点,在判定税收公平和设计公平税制中,应将两者结合起来使用。此外,税收公平与效率都是税收调节经济的内在作用形式,并构成现代税收的两大主要政策目标。一般认为,它们之间是一种既对立又统一的关系。在现代税制设计中,如何处理两者的关系,在理论和实践中始终是个“两难”选择。从理论上说,税收公平与效率存在着三种“可能组合”:一是税收公平与效率并重,同时兼顾;二是税收效率优先,兼顾公平;三是税收公平优先,兼顾效率。本文认为,存在一种走出税收公平与效率“两难”困境的“现实解”——总体上说,税制建设与税收总政策应体现出“税收公平优先、兼顾效率”的原则;具体而言,在不同税种设计与政策调整过程中,税收公平与效率的体现应各有所侧重。

设计公平的课税机制,必须首先对公平课税机制的主要构件及影响因素进行分析。一般说,公平课税机制的设计主要有两大任务:一是选择更有利于体现税收公平原则的税基形式;二是选择更有利于体现公平原则的税率结构形式。从税基方面看,实际中可供选择的税基主要有收入、支出和财产三种。它们分别从不同角度反映了纳税人的纳税能力,都在不同程度上体现了税收公平原则,但相比较而言,收入税基特别是净收入(所得)是诸税基中衡量纳税能力的最佳依据,因而净收入是最理想的公平性税基。当然,任何单一的税基都无法全面贯彻公平原则的要求,而且税基的选择除应考虑公平性外,还应考虑现实征管水平、政府财政需要及各税种间的互补性等因素。在税收实践中,各国大都建立以收入(净收入或增值额)税基为主体,以消费税基和财产税基为补充的税制体系。从税率结构方面看,税收横向公平要求纳税能力相同的人交纳相同的税额,这一公平原则对税率结构设计的要求较

为简单,只需对所有纳税能力相同的人予以同等对待。纵向公平要求税收差别对待不同纳税能力的人,这就涉及如何选择更有利于体现纵向公平原则的税率结构问题。在所得课税中,有三种税率形式——比例税率、累进税率和累退税率均符合纵向公平原则,但哪种税率形式更趋公平合理呢?从理论上说,这取决于不同的均等牺牲原则下的纵向公平观,即人们对绝对均等牺牲、比例均等牺牲和边际均等牺牲的抉择。通过一系列数学推理论证后,可得出两个重要结论:一是高收入者的税负分配结果评价在绝对牺牲原则下最为有利,在比例牺牲原则下次之,在边际牺牲原则下最为不利,低收入者的情况则正好相反。二是根本找不到在任何条件下课征累进税都符合公平原则的理论依据(以边际效用学说为基础)。正如凯思龄(Kiesling, 1992)所感慨:“我们关于累进税的大多数想法的核心与其说是基于科学还不如说是基于直觉。”根据马克思主义经济理论,高低不同的收入者缴纳同一比例的税收,对两者的生活影响是不同的。如果将纳税人从事生产经营及生活所必需的费用从其收入中予以扣除,则会有一个明显的结果:税收负担能力与税负的关系可以不是成比例的,而是递增的。所以,有选择地运用累进原则来解决税负的公平问题是合理的。在影响政府公平课税的因素方面,概括起来,主要有经济效率要求、税收制度的有效性、税收转嫁、税收管理和通货膨胀等五个方面。从经济效率要求方面看,税收公平与经济效率是既相互依存、相互促进,又存在着对立和矛盾。当政府在追求公平课税目标时,必然会受制于经济效率的要求。在税收转嫁方面,由于税负转嫁的存在,可能会改变预定的税负分配格局,造成税负在各市场利益主体之间的分配不公,等等。

考察西方发达国家促进公平分配的税收政策体系及税收公平

原则的变化趋势,可为我国建立公平的税收制度提供他山之石。在西方发达国家,市场机制比较完善,市场竞争机会相对均等,但个人收入分配差距较大,因而西方发达国家的税收公平政策选择主要着力于调节贫富差距,实现税收社会公平目标,而不是过多地考虑初次分配领域。从促进公平分配的税收政策思路看,西方发达国家是依赖多税种的相互配合,在收入形成环节、收入使用环节和财产占有与继承环节分别设置相应的税种加以层层调节,构筑一套比较完善的收入再分配的税收调控体系。政府用于促进收入公平分配的税种大多属于所得税类和财产税类,税负通常不易转嫁。商品税类中的消费税(主要指选择性消费税)具有一定的收入再分配功能,而且通常选择在最终消费环节课税,使税负归宿较易确定。从税收公平原则的变化趋势上看,在20世纪80年代,西方发达国家从以往的过分追求税收公平而转向过于强调效率,并且从偏重纵向公平转向追求横向公平;到了90年代,各国对80年代片面追求效率的做法进行了适当矫正,税制改革的重心又偏向于税收纵向公平;进入21世纪,为了刺激经济增长,各国在注重公平原则的同时,又普遍将税制改革的重心稍偏向了税收效率。从税收公平原则变化的原因上看,在20世纪80年代,主要是税收对社会经济运行的过度干预严重扭曲了正常的经济生活,同时因过分强调税负公平特别是税收纵向公平而导致经济效率低下;到了90年代,主要是因为当时近乎单一的比例税制导致各发达国家的贫富差距不断扩大,而且美国等主要发达国家面临的主要问题发生了变化,如巨额财政赤字居高不下等;进入21世纪后,主要原因是大幅减税政策已成为当前西方发达国家“医治”经济增速明显减缓的最重要手段,社会群体间的利益矛盾趋缓,以及占主导地位的经济理论和思想观念的变化。

对我国税收公平进行实证分析,是重塑我国税收公平机制的

前提和基础。本文在简要回顾新中国成立至 1994 年税改前我国税制公平性的基础上,重点考察了现行税制的公平性问题。1994 年税改前,我国税制具有按经济性质分别设置税种和出台减免税政策的鲜明特征,主要采取“区别对待”原则。这种原则适用于计划经济体制和改革初期的有计划商品经济体制。但随着社会主义市场经济体制的逐步建立,市场在资源配置中的基础性作用越来越大,这种原则与市场经济体制所要求的“实现公平税负,促进平等竞争”目标的矛盾越来越突出。所以,1994 年税制改革基本放弃了“区别对待”原则,而转变为“公平税负”原则。然而,由于当时税制改革的渐进性,特别是十多年来我国政治经济环境已发生巨大变化,导致现行税制中不公平因素日渐突出。主要表现在:

(1)从税收负担公平来看,它包括政府征税的公平合理性和政府征税规模(税收分配总量)的公平合理性两个方面。目前我国政府征税欠公平合理的表现有:一是我国西部地区宏观税负水平要高于或基本持平于东部地区,且明显高于中部地区。这种地区税负分布状况显然有失公平。根据税收公平原则理论,即使是相同的宏观税负水平,在我国地区经济发展很不平衡的条件下,东部与中西部的税收负担也不能说是公平合理的。二是我国产业和行业间的税负极不均衡,这种状况将明显有利于东部地区,而不利于中西部地区。因为,中西部地区的产业结构很不合理,主要行业和产品均属于税负较高的行业和产品,使中西部地区的宏观税负偏重。在政府征税规模方面,当前我国政府的征税规模也不具有公平合理性。一方面,政府收入规模大大超出了合理界限。目前我国的实际宏观税负(即大口径税负)接近 30%,大大超过了发展中国家 22% 的合理水平,并已达到很多发达国家的宏观税负水平。尤其是,目前我国的中、小口径宏观税负都已超过了发展中国家的合理水平。另一方面,我国政府支出的现状与最低原则要求

有较大差距。如政府职能“越位”、履行正常职能的低效率及公共预算资金被截留、挪用、贪污、浪费等问题,在一定程度上加重了宏观税收负担。总之,当前政府提供公共产品所付的财政成本大大超过了全体纳税人所付的税款价值,纳税人支付了“昂贵的”的公共产品价格。就纳税人而言,这是非常不公平的。

(2)从税收经济公平来看,现行税制中存在诸多有悖于经济公平的因素:在增值税中,生产型增值税、增值税两类纳税人之间的税收差别待遇及增值税征税范围不够宽广等问题,导致不同行业间或纳税人间的增值税税负严重失衡,不利于它们之间的平等竞争;由于内外资企业所得税的税率、税前列支标准、税收优惠政策等方面的较大差异,导致内外资企业间的所得税负差异非常大,具有明显的“扬外抑内”特征,不利于各类企业间的平等竞争,严重违背了税收的经济公平要求;在财产税体系中,有利于促进个人参与市场竞争起点公平的遗产税和赠与税还没有开征,而对房产课税是实行房产税(适用于内资企事业单位和中国公民)和城市房地产税(适用于我国境内的外商投资企业、外国企业和外籍人员)两税并存的模式,使内外纳税人间的税负不公;在其他税种中,也存在一些经济不公平因素,如城市维护建设税、城镇土地使用税和耕地占用税均只适用于内资企事业单位和中国公民,车船使用税(适用于内资企事业单位和中国公民)和车船使用牌照税(适用于我国境内的外商投资企业、外国企业和外籍人员)实行内外有别的税制模式,以及有利于落实“谁污染、谁付费”原则的环境保护税的缺失等。

(3)从税收社会公平来看,目前我国个人收入分配的税制调节体系存在很多违背社会公平原则的因素:一是在调节高消费的消费税制中,自2006年4月1日起我国实施新的消费税政策后,现行消费税在较大程度上解决了原税制中的征税范围“缺位”与

“越位”及税率结构不合理的弊端,但目前仍存在征税范围小、税率结构不合理等缺陷,一定程度上制约着消费税在调节高消费、缓解社会分配不公方面的作用;二是在调节高收入的个人所得税制中,由于实行分类所得税制模式、费用扣除制度欠科学、税率结构设计不合理及税收征管不力等因素,导致个人所得税难以承担起调节收入分配差距、促进社会公平的重任,甚至还可能起到一定的逆向调节作用;三是在调节个人财产存量及财产转移的财产税制中,不仅现行税制体系不健全,没有建立起调节个人财产转移的相关税种,如遗产税和赠与税,使合理调节社会成员财富占有水平目标落空,而且现有税种也存在诸多缺陷,如房产税征税范围较窄、计税依据不合理等,不能有效发挥对个人财产存量的调节作用;四是在维护社会稳定的社会保障税制中,目前我国还没有开征社会保障税,社会保障资金是以国务院颁布的《社会保险费征缴暂行条例》作为征缴的主要依据。现行社会保险费征缴制度存在诸多问题,如税务部门代征社会保险费缺乏法律依据和手段,缴费制度缺乏足够的法律强制性、权威性,以及基本养老保险体系覆盖面偏小等,导致现行社会保障制度难以承担起社会“安全网”或“减震器”功能。

重塑我国的税收公平机制,是研究税收公平问题的最终目的。在借鉴西方发达国家税收公平政策方面的经验的基础上,根据目前我国新一轮税制改革目标,本文提出了重塑我国税收公平机制的指导原则,然后,从税收公平的三个基本层次出发,探讨了实现我国税收公平的有效路径。

(1)我国税收负担公平的实现路径。当前我国税收负担缺乏公平合理性,主要在于政府征税的不公平合理和政府征税规模的不公平合理两个方面。所以,必须从改革和调整有关财税政策、转

变政府职能、改革公共预算管理等方面入手,实现税收负担公平目标。为促进政府征税的公平合理性,可采取两个方面对策:一是尽快实现增值税的转型,消除生产型增值税制对产业税负公平分配的影响;二是对现行的税收优惠政策进行必要调整,充分发挥税收优惠促进地区经济协调发展的功能。主要调整思路:税收优惠政策应由突出区域导向逐步转为突出产业导向为主、区域发展导向为辅,以贯彻实施国家的产业政策。为促进政府征税规模的公平合理性,应采取四个方面对策:一是抓住有利时机,降低主要税种如增值税、企业所得税等的最高边际税率;二是消费立税,降低“费负”水平;三是进一步转变政府职能,提高行政效率,降低行政成本;四是改革公共预算管理,建立健全税收监督机制,提高公共支出效益。

(2)我国税收经济公平的实现路径。现行税制在促进税负公平、维护市场平等竞争方面尚有不少缺陷。所以,在新一轮的税制改革中,应按照税收经济公平原则的要求,进一步完善有关税制。一是完善增值税制。包括逐步推行消费型增值税,为增值税小规模纳税人创造平等竞争的税收环境,适当扩大增值税的征税范围等。二是统一内外资企业所得税。在立足国情与遵循国际惯例的基础上,尽快统一“两税”,建立以“法人”为基本纳税单位的公司所得税制,形成内外资企业平等竞争的税收环境。统一后的企业所得税,建议采用“公司所得税”名称,法定税率可确定为28%,另设两档照顾性低税率20%和15%,并统一税前扣除项目和合理调整税收优惠政策等。三是完善房产税制。包括改革现行房产税、城市房地产税和城镇土地使用税并存局面,统一开征房地产税;拓宽税基,扩大征收范围;统一计税依据,合理确定税率;健全财产管理制度,完善房地产评估市场。四是适时开征遗产税和赠与税。主要思路包括选择总遗产税制模式,并将赠与税并入遗产税征收