

北京市国际税收研究会 编

2004年 北京市国际税收研究会 理论研讨文集

2004NIAN BEIJINGSHI
GUOJISHUISHOU YANJIUHUI
LILUN YANTAOWENJI



经济管理出版社

Address: 100028 Beijing, China

2004 年北京市国际税收研究会 理论研讨文集

北京市国际税收研究会 编

经济管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

2004 年北京市国际税收研究会理论研讨文集/北京市
国际税收研究会编. —北京: 经济管理出版社, 2006

ISBN 7-80207-542-4

I. 2… II. 北… III. 国际税收—税收理论—国际
学术会议—文集 IV. F810.42-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 024619 号

出版发行: 经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京交通印务实业公司

经销: 新华书店

责任编辑: 孟书梅 魏晨红

技术编辑: 蒋 方

责任校对: 全志云

850mm×1168mm/32

17.5 印张 438 千字

2006 年 5 月第 1 版

2006 年 5 月第 1 次印刷

印数: 1-1500 册

定价: 36.00 元

书号: ISBN 7-80207-542-4/F·459

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部

负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974

邮编: 100836

前 言

党的十六届二中全会通过的《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》指出：“按照‘统一、规范、公平、效率’的原则，逐步实现城乡、区域、行业、企业和个人之间的收入分配关系合理化，调节过高收入，取缔非法收入，扩大中等收入者比重，提高低收入者收入水平。”

北京市国际税收研究会 2004 年 理论调研课题综述

2004 年,北京市国际税收研究会根据中国国际税收研究会课题调研安排,结合本市税收工作的实际情况,对物业税的改革措施、增加税收透明度、保护纳税人合法权益、税收管理权限划分、征管改革、纳税服务、区域经济发展的税制协调的国际借鉴研究等课题进行了调查研究,现将以上各课题分别综述如下:

一、关于物业税改革的国际借鉴研究

物业税习惯称房地产税,从世界各国对房地产征税的情况看,绝大多数国家都征收房地产税或称财产税,结合我国的具体情况,我国的物业税改革应重点解决以下几个问题。

(一) 应增加保有阶段的税收

按照房地产的生产、流通、使用过程划分为房地产开发建设、转让和保有三个阶段。我国在这三个阶段直接以房地产为课税对象的有 6 个税种,涉及其他环节的有 7 个税种。

在开发阶段,国外涉及开发建设阶段的税收较少,税负轻。

在转让阶段,当房地产发生买卖等有偿转让时,大多数国家对转让阶段实行轻税政策,促使房产迅速转让到消费者手中得到利用。

在房地产保有阶段,目前世界上如美国征收财产税,各州税率不等,一般为 3%~10%。对比而言,我国在开发建设阶段和转让阶段税种较多,负担较重,在保有阶段税负较轻。这种情况应当改变,在新的物业税设计中,考虑减轻开发阶段、转让阶段

的税负,适当增加保有阶段的税收份额,同时需明确按市场价值计算应纳税额。

(二) 房地产业缴费问题的探讨

从国际上看,美国一般住房价格是家庭夫妇年收入的3倍,也就是夫妇双方工作3年的收入即可购买一套普通住房。日本达到5倍,而我国住房价格是家庭年收入的6倍,北京则高达15倍。我国房价为什么这么高,有资料显示,在我国地价及税费约占房地产总成本的50%,而国际上,税费占总成本的20%,其中地价占16.6%,税费大致占3.4%左右。

我国1988年房地产行业各项收费约在1200亿元~1500亿元,而当年房地产税收为450亿元,相当于收费的1/3。可以看出,税费是房价奇高、百姓望楼兴叹的主要原因之一。对房地产开发阶段的收费应当清理,砍掉不合理的过高的收费。

(三) 关于土地出让金的探讨

土地出让金是房地产价格的重要组成部分。随着国家的改革开放,开始以有偿出让的形式用于开发建设,但一次收取50~70年的出让金,相当于当届政府花了后几届政府的资金;有的甚至暗箱操作生成滋生腐败的土壤;同时助长了当届政府投资热、兴建形象工程、重复建设等。

目前,协议出让已改进为竞拍出让。这种方式比土地出让金增加了透明度,有利于公平竞争。但是在很多城市,可出让土地资源已经相当匮乏,受供求关系影响,价格不断攀升。

可出让土地越来越少,开发商就拆旧建新,本地居民被搬迁出城区,这样形成人口强制置换现象,如果长期发展下去会加重人民群众之间的矛盾,不仅是一个经济问题,更是一个社会不安定的政治因素。

我国商品房空置率一直居高不下,有资料显示,中国当前商品房空置率在26%左右,国际公认的警戒空置率为10%。如此

高的空置房不能售出，造成开发企业资金难以周转，银行贷款难以收回的恶性循环。所以，应采取措施降低土地出让金在开发成本中的比例。

（四）房产税能成为我国地方政府的主体税种吗？

从世界各国看，房地产税收是地方政府主要的财政收入来源，房地产税收占地方政府的收入大多在 50% 以上，少数国家达到 70%、80%。据统计，我国 2000 年 5 个房地产税种的收入仅占地方财政总收入 7.23%。

各国基层地方政府所管事物很少，因此，所属税种不多，房地产税收收入比重就大；而我国地方政府事权多，财权支出相应较大，虽税种较多，但税种收入较少，包括房地产税也很难构成主体税种的规模。目前，不宜进行把物业税作为地方政府主体税种的宣传，以免给公众造成要大幅度增加税负的错觉，给房地产税改革增加阻力。

（五）改革后的房地产税还是称不动产税为宜

有的同志认为，我国现在房地产产权不是完全意义上的产权，我国城市土地属国家所有，农村土地属集体所有，房地产拥有者对土地只有使用权，称房地产税比较符合实际情况。多数同志认为，考虑一个税种的称谓要使大多数人易于接受，另外为了有别于当前居民缴纳的物业费，还是称房产税或不动产税易于被人们理解和接受。

（六）对居民住房征税问题

在国际上，世界各国征收的财产税、不动产税都是对房地产的拥有者征税，不论是自用还是出租，或是闲置，均按规定缴税。

在我国人口众多，衣食住行是人类生存发展的 4 大要素，居住是 4 大要素之一，自古以来人民群众居住是个大问题，在 1986 年出台的房产税条例中规定，个人居住用房免征房产税。多年来我国公民已习惯免税使用房地产，尚未有住房缴税的意

识。因此,产生了很多问题,一是国家不征税,减少了国家财力;二是房产闲置,出现了囤积房产等待升值的现象,不利于发挥房产的效益;三是不利于培养公民的纳税意识;四是与国际税制不协调。对公民的居住房应纳入征收范围,但考虑居民多年免税习惯,以及需纳税人从工薪等收入中支付,有个负担能力问题,因此,在物业税改革开征初期,纳税人数少一些为好,以利执行。办法是可以规定免征的标准,如人均30平方米以下免征,每户超过90平方米以上征收。以利于新税法的执行。

(七) 关于农村地区的征税问题

现在乡村边界逐年扩大,可耕土地越来越少,应高效利用土地资源,从全国城乡税制统一应将农民的房产纳入征税范畴。从我国农村现实出发,目前正在减免农业税,农村特产税为农民减负增收,如果对农村开征房地产税就会形成增税减收显然不合时宜,因此,既要充分考虑农村房地产多年来未纳过税的情况,又要考虑农民的实际负担,因此,实现步骤要符合农民的这些实际情况。

(八) 关于加强管理的准备工作

为了促进物业税的改革,现在应着手做两项准备工作:第一是登记制度,要吸取国外的经验,抓好房地产产权登记制度。应在一些地区做未办产权登记的不能办理交易手续的试点,积累产权登记的经验和资料。第二是纳税评估制度,从国外看,各国都有强大的评估机构,我们应着手研究评估机构的设置和对专业人员的培养问题,一般由政府单设机构做评估工作,评估费用不应由纳税人负担。

这次房地产税制改革应由中央立法,同时根据地方情况可制定实施细则,对税率、减免等事项酌情掌握。

二、关于增加税收透明度,保护纳税人合法权益的国际借鉴研究

监督税款使用在发达国家是纳税人普遍享有的一种权利,国

家以法律的形式将纳税人监督税款使用权明确定下来，一方面有利于促进纳税人监督国家税款的使用，减少税款使用中不合理和浪费现象的发生。另一方面实现纳税人监督权利，有利于提高缴纳税款的积极性，促进税收工作良性循环，研究这个问题在我国当前具有重要的现实意义。

市场经济发达国家经过几百年的努力，建立的立法严密、制度完备、执法严谨的监督体系很值得我们借鉴。美国政府在 1988 年制定了《纳税人权利法案》全面规范明确纳税人的各项权利，美国行政管理和预算局开办了一个名为清洁工的网站，通过这个网站，纳税人可以了解和监督政府对税款的使用，协助政府对税款使用情况进行监督，纳税人可以提出如何用好税款的建议，并对政府的浪费和腐败行为进行举报。法国为保障纳税人的权益，制定的《人权宣言》第 20 条规定，一切公民均有权监督税款的用途和了解其状况。法国财政部通过财权监察专员，财政监察总署实施监督。加拿大为对国家税收进行监督制约实行国库集中收付制度，所有政府收入都统一计入国家收入总账，由国家出纳总署统一管理，并对拨出的款项实行跟踪反馈制度，对项目的执行进行全程跟踪监控评价，对执行中的偏差及时纠正。发展中国家墨西哥对税款的使用也很重视，公民每年会收到一份政府报告上一年度税款使用情况的报告单。很多国家成立维护纳税人权益的组织，据了解现在全世界有很多国家和地区都成立了纳税人协会，如美国的纳税人协会、澳大利亚纳税人协会、德国的纳税人总盟，纳税人协会可以反映广大纳税人的意见，可将对税法、征管的意见和建议向政府有关部门反馈，对纳税人权益进行保护，向纳税人提供咨询服务。

在我国宪法中规定了纳税人依法纳税的义务，没有涉及纳税人的权利，政府对纳税人的要求局限于纳税人的义务，纳税人也习惯了依法纳税是公民应尽的义务的认识，但政府与纳税人还不

习惯于将政府与纳税人摆在同等地位去思考。近年来,随着国内的改革开放,国际上经济一体化的发展,中国税制建设的步伐明显加快,先后出台了税收征收管理法、外企所得税法、个人所得税法,不仅明确了纳税人的纳税义务,而且也相应地规定了纳税人不少权利。但是纳税人应享有的税款监督使用权尚未确定。

近几年来,不断披露出地方官员使用税款不当事件,由于税款的不合理使用,如形象工程、豆腐渣工程、铺张浪费等,开支的随意性、暗箱操作,使政府公信力下降,形象受损,必然挫伤民众缴纳税款的积极性。

市场经济的发展,迫使税收理论的发展,目前关于提高税款使用透明度,赋予纳税人监督税款使用权,具有重要意义。增加政府和纳税人之间的沟通,必须公开、透明使用税款,提高税款使用效率,其影响将会超出税收领域。

如何增强税收透明度和有效监督税款使用,有以下重点:

第一,立法监督规范用税。用法规去规范用税,提高用税效益。

第二,诚信用税。贯彻社会主义税收取之于民、用之于民的原则,政府部门一要诚信用税,二要高效用税,避免形象工程和政绩工程,树立政府良好形象。

第三,增加税款使用透明度。当前税款使用透明问题受到漠视的原因很多,有的官员不明白自己用的是纳税人的钱,有的则是缺乏人民公仆意识,只有增强用税透明度观念,接受纳税人监督才能用好税,提高效率。

第四,在大项开支决策前应听取纳税人意见。

第五,在制定税收政策过程中,应多渠道更大范围地听取纳税人意见,有利于征纳双方沟通、互动,达到协调发展,使纳税人懂法、守法,自觉依法纳税。

第六,建立纳税人协会。支持协助纳税人成立纳税人协会,

为其参与反映纳税人意识,开展税法宣传,监督税款使用,保护纳税人权益,促进纳税人自觉依法纳税。

三、关于税收管理权限的国际借鉴研究

1994 年我国经济体制改革,建起了中央与地方两套税收管理机构,自实行以来,到 2004 年税收收入达到 20462 亿元,是 1995 年 5385 亿元的 3.8 倍,税收收入的迅速大量增长增强了国力,为我国经济持续发展提供了资金保障。但是分析我国的分税制在税收管理权限的划分方面还存在着很多不规范,不完备之处:

(一) 分税制原则不健全,难以形成规范化体系

1. 实施分税制财权管理体制后,划分为中央税、地方税、中央地方共享税。但在执行中从中央集中财力考虑多,导致不规范、不统一,本来地方税种应由地方征、地方管,如营业税、城建税属地方税,但铁道、银行、保险总公司的营业税、城建税归中央收入,形成一税二分格局。

2. 个人所得税属地方税,但其中储蓄存款利息所得税为中央收入。

3. 印花税属地方税而把股票证券印花税划为中央收入。

4. 企业所得税按企业级次划分,中央企业归国税,地方企业归地税。但调整划分时已形成了你中有我,我中有你的格局。

(二) 中央与地方事权划分尚不够规范

1994 年的分税制初步确定了中央和地方的财权,但对政府间的事权没有进行相应调整,使中央与地方事权划分不够规范,事权与财权不统一。如在灾害救济、抚恤、气象等领域存在责任划分不清的问题;在基础教育方面由县、乡、村负责办教育,权限下放过低。事权与财权不统一使中央与地方间出现不合理的交叉,既有中央事务由地方负责支出,又有地方事务由中央安排支出的情况,造成各级政府间一些事务互相推诿。

（三）税权划分不清

现行分税制只是将某些税种以及共享税的部分收入划归地方，其收入安排使用权属于地方，但税收立法权、开征停征权、政策管理权都集中于中央。缺乏科学规范的界定，由于频繁变动调整致使地方收入不稳定。

（四）地方主体税种不明确

现在构成地方政府主要收入的营业税、企业所得税、个人所得税并非完全意义的地方税，而是中央与地方共享税。真正属于地方税的房产税、土地使用税、车船税、印花税、契税等规模太小，很难构成地方税体系，也难于形成地方的主体税种。

在各单位的论文中对我国税收管理权进行了历史性分析，也借鉴了国际上的经验，从世界各国看大体分为三种管理形态：①分散型税收征管模式，中央、地方各有相对独立的税收权限，较典型的是美国。②适度集中型税收征管模式，立法权集中，执行权分散，较典型的是德国。③集中型税收征管模式，主要特征是，地方和中央税都由中央政府制定，地方政府只有某些执行机动力，较典型的是法国。

目前，世界各国税种权限划分的理论多以公共产品理论为基础，具有一定的普遍性。现对完善税收管理权限提出几点建议：

1. 制定《税收基本法》，以法律形式规范中央和地方税收管理权限。从国际上看，不论什么税收管理模式的国家对集权与分权的划分原则都有明确的法律依据，在税收基本法中规定了中央与地方的税权划分原则。我国应建立税收基本法，并把基本法作为税收法规中的母法，严肃税收法治，克服人治因素。

2. 根据我国人口众多、各地经济发展水平差异较大的情况，多数论文认为，适度集中型模式比较符合我国的国情。

3. 落实地方政府税种选择权、税率调整权。

4. 对一级政府、一级财权的重新认识。我国政府管理级次

过多，现在分为中央、省、市、县、乡五级，由于层次过多往往导致各级政府职责权限交叉错位，往往基层财力不足，导致乱收费现象。建议改为中央、省、县三级政府三级财权的体制，取消地级市和乡的财权。

四、征管改革的国际借鉴研究

税收征管是税收制度得以实现的重要保证，没有一个好的税收征管机制作保证，再好的税收制度也难以实现。可见税收征管在整个税收工作中的重要地位。

1994 年以来，我国税收征管模式进行了改革，其效果是有目共睹的，但是也存在一些问题。一是对集中征收理解不一致。为集中征收设办税大厅，征收人员在大厅依计算机对申报表审核进行监控，限于对申报表静态逻辑审核，对纳税人生产经营的实际情况缺乏了解，出现漏管户等问题。征管人员只进行分析，检查人员负责检查，征管与检查脱节。二是计算机依托作用未充分发挥。计算机中信息量不广泛、应用软件少、与有关部门信息不能共享。三是征收与管理两大系列结合不够。四是对纳税人申报，认为过去保姆式管理是错误的，现在让纳税人自行申报，在培养纳税人申报观念上措施不多。

从以上问题来看，纳税人偷逃税款在所难免，当然从世界各国看，无论发达国家还是发展中国家，都存在着偷逃税问题。这是一个世界性难题，这就需要分析弄清在什么情况下容易发生偷逃税行为，经分析：一是纳税人对依法纳税意识淡薄，为了追求更大利益，纳税人有意偷漏国家税收。二是税制规定复杂，纳税人和征税人难以掌握。三是征管制度不严密，对偷逃税处罚打击不力，偷逃税成本低，纳税人偷逃税行为被发现后处罚力度小仍有利可图。四是税负设计不合理，纳税人负担过重。

中央提出“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革方案公布以来，获得各界人士的共识，符合我国目前税收工作的

实际。通过简化税制，使税制通俗易懂，纳税人易于理解，手续简便易于奉行，同时也便于税务机关操作，也降低了征纳双方的成本。宽税基、低税率可使税负低一些，征税范围广一些，这些都利于征纳双方执行。好的税制易于征管，税务机关严加管理，是比较好实现的。这里的严是严密的组织，环环相扣，缺一不可。如何进行征管改革，从收到的论文中涉及的面很广泛，有的从征收管理的各个环节，进行征管改革的探讨；有的从税收政策的角度分析征管问题；有的从某些行业的问题剖析管理问题，概括起来，可归纳为以下几条：

1. 明确税收征管目标在于促进纳税人依法纳税。这一点在发达国家成为税务人员的共识。税务机关、各个部门都坚持这个原则，无论是从事宣传的、从事征收的、从事检查工作的都把它作为指导自己工作的出发点。

2. 为纳税人服务是征管工作的主导思想。通过服务与纳税人和谐互动，形成征纳双方良性循环，降低征纳双方成本。

3. 规范税收执法，加强对征税人员的约束。征税人员不能认为自己是管理者可随意执法，要明确规定税务机关税务人员在执法过程中的法律责任和义务。税务人员要依法征税，纳税人要依法纳税。

4. 提高税务稽查水平。通过培训，提高税务人员稽查水平，稽查工作要有针对性，不能无的放矢，通过选户准确、高水平的稽查工作，使偷逃税者在经济上得不偿失、在政治上颜面尽失，才能起到稽查工作应当发挥的作用。

5. 健全税收执法体系，形成完好的税收法治环境。需建立公安、检察院、法院协同税务机关打击违法涉税犯罪的司法体系。

6. 应建立新的协税护税法律体系。应在税收基本法或税收征管法中对涉税的部门或单位明确它们负有的义务，即协税护税

是这些部门、单位的工作内容之一，让它们认识到税收工作不仅是税务部门的事，也是它们的事，改变现在事不关己、推诿、讲条件的状况。市场经济使涉税问题更加突出，部门配合更需协调一致。依法建立涉税部门间信息资源共享，提高税收征管能力。

7. 科学设置征管机构。合理分工、工作程序互相衔接，不漏环节、减少重复，充分利用现有征管设施，各部门资源共享，高效进行征管各项工作，降低征收成本。

8. 建立诚信纳税体系，税务机关依法诚信征税，纳税人依法诚信纳税是税收工作的较高境界，对税务人员诚信征税要有监督制约考核办法，对纳税人要进行个人信用评价、进行评估确定，以利提高纳税人诚信纳税的积极性，推动税收工作和谐发展。

五、关于纳税服务的国际借鉴研究

当今世界把政府政策、国内经济、国际贸易、财经服务作为评价一个国家竞争力的四大要素，财经服务是其中的一个重要组成部分。为纳税人提供优质服务已成为世界各国税务机关的共识。在我国传统治税思想中过于侧重监控管理，对纳税服务重视不够。从国际税收发展的趋势看，越来越多的发达国家努力为纳税人服务，以促使其依法履行纳税义务，征纳双方形成良性互动关系，降低税收成本。国外纳税服务的一些做法值得我们借鉴：

1. 强调保障纳税人的权利，满足纳税人的要求。如美国将“通过帮助纳税人了解和实现他们的责任，给美国纳税人提供高质量的服务”写到美国国税局的使命宣言中，并有详尽的业务规则、组织架构、信息技术、绩效测算为支撑，以满足纳税人的需求。

2. 以服务纳税人为中心设置机构。美国国税局设立了纳税人辩护服务中心，由大律师直接领导并代表纳税人的利益。

3. 按便利原则减轻纳税人遵从成本。

4. 共性与个性化服务兼有。
5. 广泛利用现代信息技术。
6. 充分发挥中介机构和社会力量的作用。

近几年来,我国在纳税服务方面积极进行探索,北京地税近几年来对纳税服务工作不断创新,纳税服务工作不断深化发展。各区县地税局在实践中为纳税人提供所需信息,建立多功能网上信息服务,12366咨询热线服务,报纸、杂志、咨询服务,等等。千方百计简化办税手续,实行全程服务,实施一窗式、一站式服务。建立纳税信誉等级评定制度,纳税人座谈会制度,有的区县局试行网上办公全程服务,有的借鉴现代物流理论研究在纳税服务中运用。在税务登记、纳税申报、购买发票、购买印花税票、税务咨询、税务审批等方面的应用取得了较好的效果。有的区县实行服务理念统一化、服务行为规范化、服务质量标准化、服务方式多样化、服务承诺公开化、服务环境人性化,狠抓税务所规范化建设,不断提高纳税服务工作水平。我市纳税服务水平比前几年有了很大提高。

当前存在问题,一是纳税服务,缺乏寓管理于服务的观念。二是纳税服务与税收管理如何衔接好。三是为改善纳税服务环境和条件以及增加服务形式、满足纳税人需求,造成税务机关服务成本较高。

为进一步提高纳税服务工作,要做到:

1. 进一步提高纳税服务的认识,增强纳税服务意识。
2. 合理设置纳税服务机构。
3. 提高税务人员素质,为纳税提供税法的优质服务。
4. 利用现代信息网络提高纳税服务现代化水平。
5. 建立纳税服务考核和监督机制。

六、区域经济一体化进程中的税收协调研究

区域经济是经济全球化的重要组成部分,它的发展又推动着

经济全球的发展。目前,世界已有 3/4 以上的国家组建了多种形式、层次的区域经济,最著名的是欧洲联盟创建于 1951 年,到 2004 年已扩展为 25 个成员国。北美自由贸易区 1994 年时只有美国、加拿大、墨西哥三国,最近美洲 34 个国家的首脑决定到 2005 年将建成包括整个美洲各国在内的自由贸易区。亚洲区域合作近年发展迅速,在东亚 1984 年组建东亚联盟到 1999 年扩展为东盟十国,近年又建立了东盟十国与中国、日本、韩国领导人会议体系。2002 年,我国与俄罗斯和中亚四国哈萨克、吉尔吉斯、塔吉克、乌兹别克组建了上海合作组织。可见各国经济相互开放、相互依存、相互补充、相互发展是经济发展的必然趋势。

(一) 发展区域经济在涉税问题上的原则

实践证明,我国经济的发展,社会进步离不开世界,世界经济的发展和社会进步也离不开中国。税收在国际经济交往中,具有重要的地位和作用,为了维护国家间税收权益,促进区域经济健康发展,在涉税问题方面应遵循以下原则:一是政治上遵循独立自主、平等、互信;二是经济上遵循合作、互利;三是管理上遵循相互借鉴;四是方式上遵循对等协商、求同存异。

(二) 各国积极开展税务合作

目前,各国的主要税种是流转税、所得税、社会保障税、财产税。由于各国国情不同、税制不同,就需要相互了解、沟通、对话,如欧盟酝酿实行公司税综合统一税基,中东经济区域已成立税收联合会,选举埃及为会长任期 3 年,期满后由参与国轮流担任。区域税收联合会的出现将会推动区域之间税收联合,在此基础上可以设想在联合国组织框架内建立税收协调机构。区域经济的发展使各国税收逐步扩大趋同面,已成为一种趋势。

(三) 推动区域经济发展的税收协定

在区域经济发展中国家之间涉税问题大量存在,税收协定是解决问题的有效形式,因此,两国之间的双边税收协定、多国之