

□. 上海市税收科学研究所课题组

新税制运行的总体评价与建议

一、总体评价

1994年实行的新税制是我国经济改革与发展向社会主义市场经济目标挺进的必然选择。经过两年多的运行,新税制的实施总体是成功的,这表现在以下六个方面。

1. 新税制成功地超越了有计划的商品经济体制下的税制构架,代之以社会主义市场经济体制为目标的税收基本框架。

有计划的商品经济体制模式下的税制(以下称旧税制)是1984年通过利改税和工商税制改革建立起来的,它是以适应有计划的商品经济体制为前提的,虽然对于传统的计划经济模式下的企业利润分配和税收制度是一种突破,但仍留有计划经济及行政管理的痕迹,已很难适应党的十四届三中全会关于建立社会主义市场经济体制决定的要求。

新税制突破了计划经济体制下的分配格局,变对计划的再调节为对市场的再调节,因此,新税制改革了旧的流转税,在商品生产和流通环节统一实行增值税,对少数国家需要控制消费品征收消费税,对劳务、转让无形资产和销售不动产征收营业税,基本消除了税制中的计划经济痕迹。新税制还统一了内外资企业的流转税制,统一了内资企业的所得税及个人所得税,根本上改变了旧税制中对不同经济成份和不同经济性质区别对待的做法。新税制还取消了若干已丧失作用或不适应经济发展要求的税种,从而消除了税制中存在的明显的行政手段管理经济的痕迹。另外,新税制还根据市场经济发展过程中,涌现出来的新的调节对象和新的财源生长点设立了土地增值税、证券交易税等,大大提高新税制的市场经济属性。一个以社会主义市场经济体制为目标的新的税制框架通过新税制的实施已确立。可以说,只要社会主义市场经济体制不变,今后税制的改革与完善都脱离不了新税制这一基本框架。

2. 新税制成功地营造了适应市场经济要求的税收环境,对规范税制、强化纳税观念,起了有力的促进作用。

建立社会主义市场经济,需要有各种改革和制度环境加以适应培育和引导。旧的税制所存在的税法不统一,税率不公平,政策不规范,调控不力,对市场经济发展显然是一种负效应的税收环境,即是一种阻碍,一种扭曲。而新税制正是在这几方面着力加以改革,成功地营造了“统一、规范、公平、高效”的税收环境。

首先,新税制体现了“统一税制、公平税负”的改革取向,在统一内资企业所得税的同时,把改革的重点放在具有中性功能的增值税改革上,通过改革增值税税制,扩大增值税征收范围,大大地提高了我国税制总体的“中性”水平,为市场经济的竞争机制赢得了充分发挥的舞台,从

而吸引了大量投资者,特别是外资、私营参与各种类型的投资经营。其次,新税制统一了税法,规范了减免税政策,依法治税观念大大增强。特别是对地方政府来讲,“投资环境=税收优惠”的错误观念导致的地方政府之间的税收竞争得到有效控制,促进了我国统一市场的形成。最后,新税制形成了新型的税收调控体系,有利于国家利用税收杠杆实施对市场的调节、引导以及弥补市场缺陷。新税制的税收的调节范围遍布生产流通及个人生活各个领域,不少税种所内涵的调节功能已崭露头角,并随着它们自身的不断完善,而得到充分发挥。

3. 新税制成功地突破了原有国企分配的局面,扩大了调节功能,实现了中央与地方财政收入双增长的局面。

新税制运行两年的实践证明,其改革思路是与市场经济运行的要求相一致的,对企业改革的发展和促进作用也有目共睹。同时,在此基础上,新税制也改变了中央财政收支低速增长的局面,连续两年实现了中央财政与地方财政双增长。首先,实现新税制政策后,彻底改变了原有国企承包的分配关系,严格按照税法规定征税,突破国家财政增长受企业承包基数制约与影响;其次,新税制对各方面的调节功能获得了空前的拓展,通过调节,开辟了许多新的税源;再次,实施新税制政策使依法治税的环境和观念获得了较大的改变。税收优惠政策泛滥的现象有了很大的收敛,通过整治清理,使许多五花八门的优惠政策得到纠正,增加了税收来源。

4. 新税制成功地迈出了向国际惯例和国际规范靠拢的步伐,有利于我国税制与国际税制的接轨,推动我国国民经济的进一步开放程度。

新税制从根本上改变了我国过去封闭型的税制改革方式,积极借鉴国际税制改革方向,务求做到“公平税负、简化税制”,在具体税种改革上根据我国的实际情况与国际税制相衔接,例如新税制中的流转税改革就是充分参照国际大多数国家的做法,建立了规范的增值税。在所得税方面,按国际惯例对企业财务会计与所得税会计作了区别,规范了企业税前扣除及列支标准。在其他方面,按照国际通行做法及国情的需要设立了土地增值税等,取消和调整了已丧失作用的一些税种。另外,再加上我国税收征管体制改革,进一步适应现代征管要求,新税制更接近国际惯例和国际规范,使国外投资者对我国的税制更容易了解,容易比较,以适应他们在企业经营过程中的税收筹划和纳税习惯。新税制缩小与国际税制惯例差距,增加我国出口商品含税的透明度,有利于改革我国以往外贸补贴制度,为我国加入世贸组织创造了有利的条件。

5. 新税制成功地避免了因税制大规模变动而导致对社会经济的震动,实现了改革的软着陆,体现了改革策略及其相关的过渡性措施的必要性。

新税制虽然是我国税制发展史上最广泛、最深刻的改革,但经过两年的实践不仅没有影响和干扰国民经济的正常运行,反而促进国民经济朝宏观调控的目标方向发展。生产保持持续快速增长,物价回落,财政收入大幅度提高,投资、消费、进出口保持跃进势头。从这一点也可以充分说明,新税制改革取得了成功,符合我国改革开放的总体要求。当然,这其中,我们还要充分肯定新税制实施过程中,对若干税种实行渐进式的改革策略和过渡性措施的必要。如内外资企业所得税有一段并存期的必要,营业税在交通运输业、服务等范围存在的必要,对内资和外资企业因统一流转税、统一所得税而增加的税费有优惠照顾的必要,对一些新设置的税种有暂缓出台的必要等等,所有这些都是为了从大局出发,保证新税制整体出台运行。对于未到位的改革措施和过渡性措施,留待今后深化改革中加以完善,这也可以说是新税制的成功之处。

6. 新税制成功地协调了多项配套改革,促进了相关改革的顺利进行。

新税制作为我国经济体制总体改革的组成部分,既肩负着自身改革任务,又承担着相关的

配套改革任务。从这个意义上看,新税制的实施具有前提性作用。若滞后则将拖延与此相关的其他系统改革的进程。因此新税制在改革流转税的同时,较为合理地确定了增值税和营业税的征收范围,使增值税、营业税的收入规模控制在一个恰当的水平。同时,在统一税法的前提下,明确各税种的管理权限,以便中央和地方在划分税种时,与两级政府的事权相一致,从而激励了中央和地方两个积极性,保证了分税制顺利出台。另外,新税制在统一内资企业所得税的改革中,进一步理顺国家与国营企业分配关系,进一步实行税利分流,统一比例税率,税后还贷,取消国有大中型企业的调节税及税后征集“两金”。这对于减轻国营企业的负担,增强其适应市场的活力,促进其机制的转换,及最终建立现代企业制度改革创造了有利条件。

二、问题思考

1994年的税制经过两年多的运行,取得了基本的成功,给我国的税收工作带来了生机与活力,但我们应充分认识到它仍具有阶段性,它并未解决我国处于社会主义市场经济发展初期税制的全部问题。这些新税制所没有解决的问题,即是下一步我国税制改革深化与完善的目标问题,这些问题除了表现在有些税种本身与其设置目标之间的落差性,即问题的微观方面,同时也表现在整个税制与培育社会主义市场经济环境的不适应性,即问题的宏观方面。

(一)宏观问题分析

1. 现行税制在统一税法、公平税负方面还有待进一步提高,以便充分适应建立社会主义市场经济体制和税收体系的改革目标。具体表现在:(1)1994年税制改革中采取的过渡性减免税措施不利于税制的规范性与公平性;(2)内外资企业间在企业所得税、地方税方面仍存在两套税制并存的格局,税法规范不一致,不同企业之间出现税负不平衡;(3)地区间税收政策差异较大,各类特殊的经济区域在企业所得税、流转税等方面仍实行着多种优惠政策。

2. 现行税制在调节经济、促进整个社会的协调发展中的杠杆功能还有待进一步强化。具体表现在:(1)新税制虽然对实现中央与地方财政收入双增长起了重要作用,但没有从根本上扭转税收收入在国民收入分配格局中比重偏低的局面,影响了税收作为市场经济下政府调控经济主要手段的能力;(2)现行税制对国民收入向个人转移的分配格局变化趋势缺乏调控机制,对个人收入分配的悬殊缺乏强有力的调节机制;(3)现行税制在产业投资导向和消费导向方面调节不力;(4)税制改革过渡政策设计中较多地维持了旧体制下的利益分配体系,削弱了国家运行税收杠杆调节经济的功能。

3. 现行地方税体系不能很好地适应中央与地方政府的事权分配,自身体系、设置划分、税收比重与管理职责等方面缺乏科学性,改革相对滞后。具体表现在:(1)现有的地方税的许多税种不够规范,拟修改的房产税、车船税和城建税尚未颁布,总体上仍执行原税制的规定;(2)现有地方税税基过窄、税率偏低,难以确保地方财政需要;(3)拟开征的新税种如证券交易税、社会保障税和遗产税还不具备及早出台执行的条件。

(二)微观问题分析

1. 流转税。(1)现行增值税不能完全克服重复征税,重要的是对于固定资产的购进税仍不予扣除,这是目前增值税是生产型增值税的根本性所决定的。(2)目前的增值税不是全面型的增值税,服务业没有全部纳入增值税体系,增值税的中性优势没有充分发挥。(3)小规模纳税人不进入一般纳税人的范围,大量小规模纳税人因不能开据专用发票,不能扣税,造成其产品销售和经营上的困难。(4)税款抵扣制度不够完备,抵扣额过低或无低扣税额的企业税负增加过

高,不利于这些企业的正常经营和公平竞争。(5)消费税的征收范围偏窄,不能充分发挥其特殊调控的作用。而且消费税法内征收不利于体现国家调节消费的政策,不利于促进我国价格机制的健康运转。

2. 企业所得税。(1)企业所得税还存在内外两套税法,内资企业适用《企业所得税暂行条例》,外资企业适用《外商投资企业和外国企业所得税法》。(2)内资企业所得税虽然获得了统一,但计税依据依然没有脱离企业财务制度,所得税与财务制度仍然混在一起,企业所得税缺乏严密性和独立性。(3)内资企业所得税实行的低档优惠税率在一定程度上不利于企业集中经营、规模经营,影响了税收对引导资源配置效率的发挥。

3. 个人所得税。(1)新的个人所得税采用分类课征办法,不能全面衡量纳税人的真实纳税能力,无法体现“多得多征,公平税负”,造成所得来源多、收入相对分散的人少交税而所得来源少、收入相对集中的人却多交税的现象。(2)个人所得税在征收上实行分项源泉扣缴,给征管带来一定难度。(3)对应税所得规定模糊,对所有纳税人都从所得税中扣除相同数额或相同比例费用的规定不合理,与个人收入来源多元化形势发展的需要不相适应,同时夫妻分别申报制也不尽合理。

此外,新税制在对各类新兴市场的税收政策上亦有明显的不合理现象。如对房产租赁市场,现行税制对房产租赁商除全额征收 17% 的房产税之外,照征企业所得税和营业税,三税并举税负达到 50% 以上,如此高的税负在世界上都是罕见的,显然不利于引进外资,进一步活跃房地产市场。

三、对策和设想

1994 年的新税制改革取得了突破性的成功,并为进一步完善我国的税制奠定了坚实的基础。当前,迫切需要根据我国社会、经济及改革的发展趋势,正确分析判断新税制存在的问题,抓住机遇,深化改革。

由于新税制实施暴露出来的问题较为复杂,有税制设计上的,有操作过程中的,有近期矛盾较大须亟待解决的,也有可放在长远考虑的,等等。更由于税制改革涉及利益关系较敏感,改革的周边环境较复杂,因此,下一步深化改革,宜分三个阶段进行。思路是:第一阶段应将重点放在调整和完成新税制巩固已出台的改革成果上。第二阶段着重放在进一步统一税制上,完善新税制的统一大业。第三阶段着重放在税制的整体建设上,达到全面建成社会主义市场经济下具有中国特色的现代税制。

(一)近期:以调整巩固为特征阶段

在这一阶段中,以调整和完善新税制,巩固已出台的改革成果为主,具体有以下方面任务:

1. 进一步完善新税制对各税种的改革,对较突出的问题不失时机地进行相应的调整。

(1)流转税方面。第一,逐步扩大增值税范围,目前先将现行增值税运行中矛盾和问题最为突出的交通运输业纳入增值税范围。再根据情况逐步将邮电通讯、建筑安装、餐饮、咨询、代理、仓储等服务业纳入增值税范围。由于扩大增值税范围对营业税收入有较大影响,适当调整中央与地方增值税的共享比例。第二,抓住时机扩大增值税抵扣范围。生产型增值税的重复征税及不利于企业资本积累和技术进步的弊端需要逐步解决,在 1998 年后现行的期初存货已征税款分五年抵扣政策一旦结束,再加上其他过渡性税收返还到期,将有 400 亿左右的财力可用于扩大增值税抵扣范围,实行收入型增值税。具体可采取对固定资产所含增值税随折旧计提速度予

以抵扣,或比照现行期初存货已征税款分摊抵扣办法,适当延长分摊期。以此达到改革生产型增值税及逐步调整流转税与所得税税收结构严重不平衡双重目标。第三,适当扩大消费税范围,调整消费税税率,加大消费税的调节力度,同时调整部分应税产品的课税环节,逐步实现价外税和从价征收。

(2)企业所得税方面。在内外企业所得税制完全合并条件尚未成熟的情况下,目前应逐步采取措施缩小两套税制的差距,为后一阶段统一内外资企业所得税创造条件。具体有:第一,强化税法执行的统一性,消除地区之间的税负差别,减少直接减免方式,尤其是通过区域性的各种优惠减免吸引投资。第二,分别规范内外资企业所得税合计及课税所得的核定,逐步缩小所得税减免范围。第三,对内资企业特别是国营大中型企业研究采用加速折旧、投资抵免等措施,缩小与外资税负的差距,减轻其负担。

(3)地方税方面。首先要完善个人所得税,改变目前分类计征的方法,实行分类与综合相结合的计征。对综合计征,试行并确定合理的扣除。同时,加大和提高对高收入所得和非劳动所得的调节力度,完善对外籍人员个人所得税的确定及生计扣除。其次,调整土地增值税、房产税、契税等房地产税收,消除与营业税的重复征收的做法,为加快房地产市场化创造条件。再次,改革城建税,研究确定与受益原则相吻合的合理的计征依据,使之由附加税变为独立的税种。最后,对地方税某些税种,根据实际情况可适当扩大征收范围,提高税率、税额,以提高地方税种的收入力度和调节力度。

(4)农业税方面。将契税划出农业税范围,改革耕地占用税,扩大征收范围,对可农用的土地(包括园林用地、畜牧用地、养殖、水面及滩涂等)都可纳入征收范围。完善农林特产税,改变两道环节的做法,并清理优惠减免政策。

2. 强化和完善征管,增强和营造依法纳税环境,适时结束过渡政策,充分发挥税制改革的应有作用。

(1)强化和完善增值税、出口退税及其专用发票的征收管理。首先要强化增值税专用发票的管理,对于注册空头公司骗取购买专用发票的问题要采取实行担保制度并与工商、银行、会计事务所联手,严格和规范企业的验资注册、工商登记及银行开户。其次,要建立各种形式的专用发票和辅助措施,使专用发票不能成为那些有违法违纪记录的纳税人唯一的抵扣凭证,淡化专用发票在抵扣款中的作用。再次,强化出口货物报关、外汇收汇核销等环节的单证管理和审查稽查工作,堵塞骗取出口退税这一漏洞。最后,积极采取措施将出口退税与地方利益挂钩,发挥地方对控制和打击骗取出口退税的积极性,同时加强海关的反走私力度,堵住增值税假发票和真票假开的需求源头。

(2)继续强化和完善个人所得税重点行业、重点阶层、重点对象的监控与征管。一要完善个人所得税的代扣代缴制度,并根据行业收入的差别,对高收入行业确立代扣代缴重点征管。二要组织专门部门配备各专门人员,建立高收入阶层和人员的资料信息系统,加强监控与征管。三要加大对偷逃个人所得税税款量大、影响广的案件的处罚力度。

(3)及时清理和废止各种过渡优惠政策,对过渡性优惠政策一律到期结束。特别要对于增值税优惠政策,由于其对抵扣链条影响,一般不再延长。确因执行国家政策需要而影响税收负担,也只能通过财政政策或其他税收优惠解决。对于个别特殊企业或行业需要国家采取长期税收优惠给予支持的,应正式纳入税法之中。

(4)进一步增强纳税意识,营造依法纳税的环境。要采取措施控制和抑制地方政府的税收

竞争,严格税法的统一性。应将依法治税摆到关系新税制改革成败的高度加以宣传,统一各级政府领导的认识。

3. 适时出台已取得共识并业已成熟的税种,以完善地方税税种结构。

(1)开征遗产税,并同时开征赠予税作为辅助与补充。开征遗产税和赠予税,作为调节社会财富分配,与个人所得税一样具有重要作用。随着市场经济发展及个人财富拥有量差距的加大,开征遗产税和赠予税的条件和时机已逐渐成熟。遗产税与赠予税应按财产接受者所接受的财产现值确定一个合理的起征点。采取超额累进,设置多档税率,高档税率宜呈较高水平。

(2)开征证券交易税。同时取消证券交易中的印花税。为避免对股市的影响,可将现行证券交易中的印花税改名为证券交易税,不作其它变动,以后再逐步进行完善。

(3)开征社会保障税。开征社会保障税可以改变目前社会保障经费按部门及类别分兵把口分散使用的局面,有利于推进我国社会保障制度的改革。但鉴于不同地区社会保障资金筹集和使用的规模差别,可作为地方税,根据地区的负担能力与使用需要的实际情况确定税率。

(二)中期:以进一步统一为特征阶段

在这一阶段中,要解决税制中仍然存在的内外制企业在地方税中的差别、在所得税制中的差别、以及各类企业(国营、集体、私营、三资)的优惠政策差别,以实现税制完整、全面的统一。具体任务有:

1. 消除地方税中的内外资差别。

(1)逐步取消土地使用税、车船使用税、房产税等按内外资分别设置的做法,将对外商征收的城市房地产税费中有关土地的内容与城镇土地使用税合并为新的土地使用税,将有关房产的内容并入房产税。重新修订土地使用税、房产税及城建税,适当调整税负,以适用于内外资各类企业。

(2)恢复耕地占用税、投资方向调节税对三资企业的征收,以发挥这类税收对三资企业的调控和引导作用。

(3)逐步统一内外籍人员的个人所得税。这应首先在完善对我国公民征收个人所得税的基础上,随着我国公民收入的提高,以及个人所得税实行综合课征,生计费用扣除的完善,逐步实施。

2. 合并内外资企业两套所得税制。

(1)合并内外资企业两套所得税法定税率为统一法定税率。法定税率宜低于目前的名义法定税率,同时设立两档法定的优惠税率。

(2)规范和统一内外资企业应税所得额。其中要制定统一的内外资企业的所得税会计制度,制定统一的计税成本标准,制定统一的费用扣除标准。

(3)取消内资企业纳税人按行政隶属关系等、对外资企业按规模大小等标准划分征管和收入归属的区别做法。将内外资企业所得税合并为单一的企业所得税,作为中央与地方共享税,或作为中央税,地方带征。

3. 统一内外资企业的税收优惠政策。改革我国的税收优惠政策和制度,从优惠政策的目标、对象到优惠政策的实施范围和方法,都要作全面的改革。其中,最重要的是改革目前区分投资人(是内资,还是外资;是国营企业,还是集体、私营企业)优惠、地区性优惠为产业导向优惠。税收优惠应根据国家产业政策和国家宏观经济目标,设置产业与行业优惠,如新兴产业、高科技产业、大众饮食服务行业等。地区优惠也仅限于老少边穷地区,取消开发区优惠。统一内外

资企业的税收优惠政策,主要是统一内外资企业所得税税收优惠和统一内外资企业流转税及出口退税等优惠。应取消内资企业和外资企业各自享受的不同的优惠政策。国家重新确立税收优惠的范围和重点,优化产业导向优惠和政策目标优惠的税种选择,并以立法形式加以规范。

4. 统一内外资企业的税收征管。当内外资企业的税法合并统一以后,对外资企业专门设立外税分局,也应无必要,内外资企业的税收征管机构及其征管工作应由与内资企业相同的税务机构来完成,使外资企业不仅在税法的适用范围与内资企业一致,而且在税法的执行、解释等方面也与内资企业一致,真正享受国民待遇。

(三)远期:以全面完成为特征阶段

在这一阶段中,通过一系列改革,将我国税制的科学性、规范性、公平性以及宏观调节作用、税收相关职能的效率提高到一个相当高的水平,成为全面适应社会主义市场经济要求的现代化税制。

1. 进一步完善各税种,达到较为“到位”阶段。其中,将增值税范围扩大至全部营业税领域,实行消费性增值税。同时取消营业税。进一步改革与完善合并后的企业所得税,建立起适应现代企业制度的单一的法人所得税。在形成合理规范的计税范围和扣除批准的基础上,实行单一的综合计征的个人所得税。完成完善的地方税税种设置,将一些地方性收费改为地方税(教育税),并开征一些必要的税种,如利息税、证券交易所得税及居民财产税等等。

2. 完善税制结构达到较发达国家相近的水平。其中一方面完善中央税和地方税划分,对于共享的税种,采用中央主征、地方带征的方式,在适当提高增值税地方带征比例(即共享比例)基础上,将涉及宏观经济关系的税种,如企业所得税、个人所得税、投资方向调节税和资源税,作为共享税,并分别确定各税种总体税负和地方带征税率。从而使中央税与地方税的收入结构达到7:3的目标。另一方面,通过合理流转税税制,强化所得税征管,完善财产税和资源税税种。使流转税在总量增长的同时,比重有所下降。所得税特别是个人所得税、财产税、资源税保持高速增长,比重逐步提高,使目前税制结构中直接税比重过小的状况得到根本的改变,基本达到流转税、所得税与资源税财产税三分天下的格局。

3. 完善征管改革,达到与现代税制要求相适应的水平。主要包括建立具有现代化水平,先进的征管手段和方法。现行的征管制度与征管形式,已完全被完善的“自动申报、集中征收、重点稽查”的新的征管体制所替代。同时,建立起覆盖全部各级税务机构的计算信息网络,建立起完善的纳税人服务体系和税务代理机构及制度,完成并健全中央和地方的各级税务机构的设置,根据征收体制变化,调整税务机构内部人员配备。

4. 健全税法,合理划分税权,达到高度法制化水平。在这一阶段,要全面完成税收权限的分配,明确税收立法权、解释权、执法权,司法权的归属。确定政府机构与立法机构按税收性质划分权限、中央与地方按税种性质划分权限,并通过完善的税收基本法加以落实。这阶段还要全面完成各税收实体法的立法,使我国的税权划分完全法制化,各权力机构、各级税务机构施行相关税权具有明确的法律依据。

(课题组组长:周杏英;副组长:谢华康;具体负责人:赵漪文;组员:袁白薇、杨惠民、包赢惠、徐沪滨、徐德忠、蒋元真、刘振民、王康、周少云、李刚;研究报告执笔:赵漪文、周少云、李刚;研究报告总纂及修改定稿:谢华康)

(作者单位:上海市税收科学研究所;邮编:200005)