

□ 胡怡建

中国间接税制改革发展趋势

1994年,中国在经历了税制和税收管理体制方面的重大改革以后,基本建立起了同社会主义市场经济体制改革方向相适应的税收制度和税收管理体制。然而,中国新税制框架虽已基本确立,但税制改革任务远未完成,不但是因为有效的税收管理机制尚未建立,税收制度和管理体制还有待完善,而且是由于社会主义市场经济的改革和发展也将对税制改革提出新的要求,世界各国税制改革的成功经验也将不断为中国税制改革提供有益的借鉴。从长远发展来看,中国间接税制改革还将出现以下几方面的发展趋势:

1、间接税模式发展趋势

中国间接税模式的发展趋势是:

第一,中性增值税和非中性消费税组合。在现行可供选择的增值税和消费税结合模式以及销售税和国内产品税结合模式中,增值税和消费税结合模式不但是中国现行的间接税模式,也是未来发展的目标模式。这是因为:首先,虽然这两种间接税模式在经济调节方面具有相同或相近的调节功能,都是一般商品税和选择性商品税的合理组合,分别以增值税或消费税取得财政收入,以消费税或国内产品税调节商品生产和消费,弥补市场缺陷。但在组织财政收入方面却起到不同作用,增值税由于多环节,高税率,对商品和劳务普遍征收,从而取得了比较足额、稳定的财政收入,一般占财政收入或国内生产总值比重相对较高。而销售税由于单环节、低税率,仅选择对商品征收,从而不易取得足额、稳定的财政收入,一般占财政

收入或国内生产总值比重相对较低。从中国经济长期发展和增强宏观调控能力考虑,要求增加税收和财政收入在国内生产总值的比重。因此,选择中性增值税和非中性消费税组合有利于中国稳定地增加财政收入。其次,间接税制模式同税制结构有一定的内在联系,一般而言,选择销售税同国内产品税结合模式,必将形成以直接税为主体的税制结构,而选择增值税和消费税结合模式,有可能形成以间接税为主体的税制结构。因此,选择增值税和消费税结合模式,有利于中国以间接税为主体的税制结构的生存和发展。

第二,增值税扩大、消费税减少,税制更趋于中性。在增值税和消费税结合模式中,由于理想的增值税具有中性税收的特征,不但有利于取得稳定的税收收入,而且,能在市场经济有效运行的前提下对市场所决定的经济资源配置较少干预,以减少市场运行的效率损失。而消费税具有中性税收的特征,在市场经济运行低效或无效的前提下,能够通过对市场所决定的经济资源配置的干预或调节,来改善市场资源配置,提高资源配置效率。中国的经济改革是一个渐进的过程,虽然市场经济或者说由市场对经济资源起基础配置作用是改革的长远目标和发展的长远趋势,但1994年的中国税制改革是在80年代完成由计划经济向有计划商品经济的运行机制转换,90年代初期进一步提出确立社会主义市场经济的改革目标,而社会主义市场经济体系尚未确立,市场发育很不健全,价格关系还未理顺,市场秩序比较混乱,

市场对经济资源的有效配置功能还不是很强的环境和条件下进行,还不能象完善的市场经济那样来处理中性增值税和非中性消费税的关系。因此,增值税的实施范围比较小,消费税的范围还比较大,还保留着从长远来看可以归入增值税或消费税范畴的营业税、农林特产税、资源税、交易税等间接税,间接税的非中性成分还比较强烈。从发展和完善社会主义市场经济考虑,扩大中性增值税,减少非中性消费税以及其它间接税,使间接税更具有中性特征也将成为发展趋势。

第三,消费税由调节生产、平衡企业利润转向调节消费品价格,公平收入分配。直接税和间接税的一个根本性区别在于税负能否转嫁。我们把不能转嫁,由纳税人负担的税种定义为直接税;而把能够转嫁,由他人负担的税定义为间接税。因此,我们就可以逻辑地推定:直接税通过直接调节企业利润和个人收益,对企业和个人收入分配产生直接效应;而间接税主要通过价格间接调节企业利润和个人收益,对企业和个人收入分配产生间接效应。然而,长期以来中国的理论界和政府部门不分直接税和间接税,也不考虑间接税的转嫁与否,把流转税作为调节企业利润,而不是影响商品价格和收入分配的因素。因此,在价格既定的前提下按产品和行业利润率设计税率,成为调节商品价差,平衡企业利润的一种政策工具和手段,这种观念和指导思想至今仍然支配和影响中国间接税的政策和制度设计,典型地反映在消费税制上。消费税主要是按产品利润,而不是消费者的消费能力设计税率;消费税是按价内税,而不是价外税计征;消费税主要是调节产品利润,而不是促进个人收入的公平分配。如果说,在计划价格或者在以计划价格为主体的价格管理体制下,间接税的转嫁特征并不明显。区分直接税和间接税也无必要,政策和制度制定时把间接税作为调节产品和企业利润也就具有它的客观必然性;那么,在市场价格或者以市场价格为主体的价格管理体制下,间接税的转嫁特征已十分明显,区分

直接税和间接税就有必要,在政策和制度制定时把间接税作为个人收入分配也就具有它的客观必然性。通过改变价税关系,消费税将由调节产生、平衡企业利润转向调节消费品价格,公平收入分配。

2、间接税结构发展趋势

中国间接税结构发展趋势是:

第一,扩大直接税,减少间接税,由间接税为主体向直接税和间接税双主体结构发展。主体税是指在整个税制体系中处于主导地位,占有主要比重要税种,主体税标志着税制结构模式的类型特征,因此,主体税的选择也就成为确定税制结构的关键。中国税制结构的长远改革应选择直接税和间接税并重的结构体系。从可供选择的主体税模式看,以间接税为主体的税制结构模式强调商品劳务税在财政收入和资源配置方面的作用,而淡化收益所得税在收入分配和调节供求总量方面的作用。虽然,间接税为主体的税制结构模式具有征收面广泛、税源稳定、收入及时可靠、计算简便易行、弥补市场对资源配置的缺陷等优点。但也存在收入缺乏弹性,难以发挥税收在公平收入分配,促进经济稳定方面的作用,而后者也是社会主义市场经济发展中所需要补充和加强的。以直接税为主体的税制结构模式,则强调收益所得税在宏观经济调节和收入分配方面的作用,而淡化商品劳务税在财政收入和资源配置方面的作用。虽然,直接税为主体的税制结构模式收入具有弹性,有利于公平收入分配和促进经济稳定。但是,在中国可预见的经济发展水平条件下,也存在征收面狭窄、收入稳定性差、征收管理复杂、难以制约等缺点,这就不能不考虑直接税为主体的税制结构模式的可行性。而选择双主体税模式,可以发挥两类主体税的综合优势,互补各自的缺陷。在财政收入上充分利用间接税的刚性收入特点和直接税的弹性收入特点,实现互补;在调节经济方面同时发挥间接税对弥补市场资源配置和直接税在促进经济稳定方面调节作用;在公平收入分配方面,能够同时发挥所得税累进税率的基础调节

和消费税差别比例税率的补充调节作用,从而适应社会主义市场经济改革和发展对税制结构目标模式的要求。直接税和间接税双主体的目标模式是中国税制结构模式发展的趋势。从中国税制发展的历史变化进程来看,曾经历了一个由自然经济下的古老直接税为主体,向商品经济下的间接税为主体发展阶段。虽然在现代市场经济下,一些发达国家已经或正在朝着以直接税即收益所得税为主体的目标模式转换。但是,从中国作为一个发展中国家的经济条件,和间接税占有绝对主体地位、直接税比重极低的现实经济状况出发,直接税和间接税双主体目标模式是比较稳妥可行的选择。由间接税为主体向直接税和间接税双主体转换,主要是建立在经济发展,企业利润增长,个人收入水平提高和税收管理完善的基础上,通过直接税和间接税都有所增长,但企业所得税和个人所得税为主体的直接税增长快于以增值税为主体的间接税增长而实现。

第二,扩大一般商品税、减少选择性商品税,扩大国内税、减少涉外税,扩大共享税、减少中央税和地方税,向间接税内部税种配置合理的结构发展。首先,扩大一般商品税,减少选择性商品税。主要是扩大作为一般商品税的增值税,减少作为选择性商品税的消费税。这是因为随着市场经济的逐步建立和完善,市场对经济资源的基础配置功能加强,要求逐步减少税收对市场所决定的资源配置干预,增加中性增值税,减少非中性消费税。但是,在扩大增值税,减少消费税的间接税制发展总趋势中,也不排斥在一定时期内会出现消费税扩大的逆转倾向。这是因为在我国现行价格还没有完全放开,商品比价关系还不合理,价格管理体制还没有理顺的情况下,对消费税还有较大的依赖性,而中国由于实行较为单一的增值税税率结构,使消费税的征收范围显得偏小,在价税关系还没有协调好的情况下,会引发一些矛盾,需要在一定时期内通过扩大消费税来协调解决。其次,扩大国内税,减少涉外税。这不但是由于涉外税具有随着一个国家的经济发展

而逐步下降的一般规律原因,也是因为中国正处于对外经济开放的重要转折时期,中国正在通过降低关税,消除关税和非关税壁垒等措施,力争在较短时期内加入关税和贸易总协定以及世界贸易组织,从而加快参与国际竞争,同国际接轨,这也将促使中国涉外间接税的下降。最后,扩大共享税,减少中央税和地方税。从理论上讲,随着一个国家的经济发展,将提高税收占国民生产总值的比重,以提高政府在经济中的调控能力。同时,也将提高中央税收在税收收入中的比重,以增强中央政府在经济中的调控能力。没有理由使人相信,中国将偏离这种长远发展趋势。因此,在逻辑上中国应增加中央税的比重。然而从现实来看,在中国现行税收管理体制中,间接税的分布为:消费税和关税属中央税,营业税属地方税,增值税属中央地方共享税。由于关税的比重将随着经济发展而下降,消费税的比重将随着市场经济改革而下降,因此,在税收管理体制不变的情况下,随着经济改革和发展,中央税的比重将下降。归属于地方的营业税主要是对非商品生产经营的第三产业征税。在一个国家的经济发展进程中,三大产业的结构比例关系将会发生变化,总的趋势是第一、第二产业比重将下降,而第三产业比重将上升,这种经济结构的变化将使营业税税源增加。因此,在税制和税收管理体制不发生重大变化的情况下,随着经济发展和经济结构的调整,地方税的比重将上升。但是,扩大地方税,减少中央税同经济发展的内在要求不相适应。然而,如果进一步改革税收制度,即扩大增值税征收范围,缩小营业税征收范围,那么,将同时降低中央税和地方税的比重,扩大共享税比重,虽然这也不符合实行分税制的常理,但却是一种现实的选择。

3. 间接税建设发展趋势

中国间接税制度建设包括:增值税制度建设,消费税制度建设,营业税制度建设,关税制度建设和其他间接税制度建设。中国间接税制度建设目标是:同国际接轨,向合理性、规范化方向发展。

(1) 增值税制度建设

从增值税制建设的长期发展考虑,应转换类型,扩大税基,降低税率。

第一,转换类型。中国在1994年的税制改革中仍然实行生产型增值税,主要是基于控制投资规模和稳定财政收入两个原因。虽然,从理论上分析,在计算增值税时,不允许抵扣购入固定资产的已纳增值税额,相当于增加固定资产的投资成本,在一定程度上对控制固定资产投资起到了政策导向作用。在计算增值税时,不允许抵扣购入固定资产的已纳增值税额,在其它政策制度不变的情况下,利于扩大税基,稳定地增加税收。但从实践效果分析,生产型增值税并不是控制投资和稳定财政收入的有效方式。从控制投资规模分析,虽然中国已经实行了生产型增值税,并且实行了旨在控制投资规模,调整投资结构的固定资产投资方向调节税,但投资膨胀并没有因为征税而得到有效控制,投资结构也没有因征税而得到合理解决。因为,中国的企业投资决策主要受国家计划影响,而不是受固定资产的市场价格影响,对生产投入物和固定资产投资征税不一定会引起投入物价格的上涨,不具有自由市场经济条件下通常会发生的对生产投资决策的一般影响。从稳定财政收入分析,限制购入固定资产已纳税额抵扣也是稳定财政收入的决定因素。因为税收收入取决于税基和税率两个基本因素,扩大税基可能增加税收,提高税率也可能增加税收,但最终受制于企业和个人的负担能力,扩大税基,降低税率不能达到增加税收的效果。而且,生产型增值税也不是一种有效选择,因为生产型增值税不能完全消除重复征税,以及重复征税带来的消极影响。中国实行对购入固定资产已纳税额不允许抵扣的生产型增值税,在与实行购入固定资产已纳税额允许抵扣的消费型增值税国家的贸易竞争中,使中国出口因不能彻底退税而处于不利地位。因此,中国增值税应由生产型转为消费型也将是必然的趋势,对纳税人所有的购进投入都予以扣税(但对非生产性投入不予抵扣)。如果扣

除范围扩大到固定资产和管理费用,会减少财政收入,可通过适当提高增值税税率来弥补。

第二,扩大税基。中国在1994年增值税制改革中,把征税范围从生产环节的部分工业品扩大到生产、批发、零售环节的全部商品,以及修理、修配部分劳务,从而解决了同一产品在原材料采购、生产制造、商业批发和商业零售等不同流转环节征收产品税、增值税、营业税等不同流转税,同一企业因生产不同产品而同时征收增值税和产品税两种流转税等税制不统一、税负不均衡的矛盾。但是,由于中国在农业、林业、渔业、采矿业等初级产品生产,以及交通运输、建筑安装、邮电通讯、饮食服务等其他劳务部门还没有实施增值税,不但这些部门的生产经营和劳务服务的重复征税和税负不平衡的问题无法得到有效合理解决,同时也使实施增值税企业发生的劳务费用也允许采取定率抵扣以避免重复征税,例如,中国对企业购入农副产品作为原料,对产品销售中发生的运输费用因纳营业税而不能作为进项税额抵扣的矛盾。但无法成为普遍措施广泛推行,来彻底解决生产经营中的重复征税、税负不平衡问题。因此,从增值税制改革的长远发展考虑,应把增值税征收范围向前还要扩大到包括从农业、林业、渔业和采矿业等初级产品生产,向后扩大到交通运输、建筑安装、邮电通讯,饮食服务等劳务部门,普遍推行增值税。

第三,降低税率。中国1994年增值税制改革时,将增值税的基本税率定在17%,优惠税率定在13%,同世界上其他已实行增值税国家比较,具有税率结构单一,名义税率正常,实际负担率偏高的特点。这是因为国际上,绝大多数国家设有基本税率、高税率和低税率三档税率,而中国将税率设为基本税率和优惠税率两档,符合增值税制改革方向,有利于简化增值税制。中国17%的基本税率同世界上大多数国家比较属正常税率区间,按欧共体规定为15—20%。但是,由于中国实行生产型增值税,征税面较宽,抵扣范围较窄,因此,增值税实际税负比较重。而中国将优惠税率定在13%,远

高于欧共体规定的 5—10% 的区间,很难发挥优惠税率的调节作用。从增值税改革的长远发展考虑,应适度降低基本税率,降低增值税负担率,并较大幅度地降低优惠税率,发挥优惠税率在经济中应有的调节作用。降低基本税率是为了降低增值税的负担率,因此,基本税率的调整还取决于税基因素,如果把生产型增值税改为消费型增值税,那么也可以维持原有税率,或提高基本税率。

(2) 消费税制度建设

从消费税制度建设的长远发展考虑,应缩小征税范围,调整税率结构。中国 1994 年的消费税制改革,是把消费税作为实行增值税的一个必要补充,或辅助税种而设置,是对消费品的生产征税,主要目的是调节部分产品的高额利润。由于征收消费税产品主要是国家专卖产品或受国家控制比较严格的产品,并在很大程度上是从原有产品税制转换而来,因此,征收面较宽,税率结构差异较大。从消费税的长远发展考虑,随着价格放开的进一步改革,消费税的转嫁机制逐步形成,应从消费税的调节生产转为调节消费,从平衡产品利润转为促进间接税的累进征收,并依此作为调整消费税税率结构和征税范围的主要依据。

(3) 关税制度建设

从关税制度建设的长远发展考虑,应降低税率,消除关税和非关税壁垒。90 年代,中国加快了对内改革,对外开放,同国际接轨,积极争取参加关税与贸易总协定、世界贸易组织等国际组织,参与贸易与非贸易的国际竞争。适应这种改革、开放的趋势和要求,中国正较大幅度地降低关税税率,逐步消除关税和非关税壁垒。但从国际比较来看,中国关税的平均税率和实际保护率都比较高,而且,中国申请加入关税与贸易总协定、世界贸易组织等国际组织,还须承诺降低关税,消除关税和非关税壁垒。因此,进一步降低关税税率,为实现由进口替代型外贸发展战略向出口导向型外贸发展战略转换,在全国建立了大量的经济特区、出口加工区、保税区以及保税工厂、保税仓库等

保税业务,给予出口加工企业一定关税和非关税优惠,以减轻出口加工企业的关税税负,简化关税手续,促进对外贸易的发展。这种以关税优惠为主要政策内容的出口导向型的外贸发展战略将随着中国对外开放加快而得到更加强劲的发展。

(4) 其他间接税制度建设

间接税除了增值税、消费税和关税以外,还包括其他一些税种。按课税对象不同特点划分,其他间接税可分为:对劳务征收的营业税、对证券、期货、不动产交易征收的交易税;为保护国有资源而设计征收的资源税;以及为保护生态环境而设计征收的环境税。其他税一般应属地方税,因为税源比较小,不影响区域之间的资源配置,由地方政府征收管理更为有效。中国的现实税收分类同上述分类并不完全一致,但这并不影响我们对其他间接税发展趋势的分析。在这些税种中,如果对劳务服务不改征增值税,那么,随着中国经济结构的调整,第三产业在中国产业结构中的地位比重提高,营业税的收入也将有一个较大幅度地增长,由于营业税属地方税,营业税的增长有利于增加地方税的比重,而不利增加中央税的比重。在这些税种中,资源税和交易税应是增长潜力比较大的税种,在理论上,资源税应包括对资源和土地资源征税,但在现行税制中,土地税是作为独立税种而存在,随着资源税的征税范围扩大,资源税的收入将有所增长,特别是土地资源的开发和利用,将为资源税的增长创造有利条件。交易税由于是对证券、期货、不动产交易征税,而证券、期货、不动产交易随着产权制度改革,金融保险业和房地产业的崛起而得到迅猛发展,交易税由此将成为增值税源的一个新的增长点。在这些税种中,环境税是尚未开征,但应探索试行的一个新的税种。中国处于经济发展时期,在经济快速增长的同时,带来了日益严重的环境污染问题,为控制环境污染,中国目前对排放污水导致环境污染的企业征收超标排污费,收入专款专用于地方环境保护。排污费虽具有收费定价灵活,专款专用,治理

环境污染资金易于落实的特点,但实行环境污染征税更有利于加强环境保护的法律意识,实现环境污染的预防、控制和治理的综合管理。

4. 间接税征收管理发展趋势

第一,纵向完善间接税管理体制。1994年,中国实行了分税制改革,按税种来划分中央和地方收入来源,把税收分为中央税、地方税和中央地方共享税三类。其中间接税的主要税种中,消费税和关税属中央税,营业税属地方税,增值税属中央和地方共享税。在税收立法管理权限上,中央税、地方税和中央地方共享税均由中央立法。在税收管理和支配权限上,中央税由代表中央政府的国税局征收、管理和支配;地方税由代表地方政府的地方税局征收、管理和支配;中央和地方共享税则由代表中央政府的国税局征收和管理,但在中央和地方按约定比例分成。从纵向完善间接税管理体制的长远发展趋势考虑,应给予地方政府在地方间接税立法方面一定自主权。地方立法权包括两个层次:首先,对于税源比较大,又具有全国性特征的间接税,如营业税,应由中央政府基本立法,在中央政府统一立法的基础上,地方政府能根据地方的客观实际制定实施细则;其次,对于税源比较小,又具有区域性特征的间接税,如环境税,应直接由地方政府立法。

第二,横向协调地区之间征税管辖权利。间接税是对企业在生产经营活动中由于交易而发生的货币收入征税。由于间接税主要是对交易征税,但由从事生产经营活动的企业缴纳,因此,征税必须同时依据企业所在地和交易行为发生地两个基本因素来确定。如果交易是在企业所在地发生,就不会发生地区之间的税收权益关系;但是,如果交易不在企业所在地发生,如跨地区经营,就会发生间接税由谁征收管理,归谁所有支配的税收权益关系。因此,就要依据一定的原则来确定有关税务机关对跨地区经营行为的征税权利。中国现行税制基本上依据属人原则,按行政隶属关系,由企业所在地有关税务机关独占间接税的征税权利。按增值税条例规定,企业到外县市销售货

物的,应向其机构所在地主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明,向其机构所在地主管税务机关申报纳税。未持有其机构所在地主管税务机关核发的外出经营活动税收管理证明,到外县市销售货物的,应向销售地主管税务机关申报纳税。对跨地区经营的业务依据属人原则,由企业所在地有关税务机关独占间接税的征税权利,虽然符合便于管理原则,但并不符合权益对等原则,还容易引发地区之间征税权利上的矛盾和冲突。从横向协调地区之间征税管辖权利的长期发展考虑,应由属人原则转为属人原则和属地原则结合,由企业所在地有关税务机关独占间接税的征税权利,转为企业所在地有关税务机关和交易行为发生地有关税务机关同时行使征税权利,并区别不同情况分别由企业所在地有关税务机关和交易行为发生地有关税务机关优先行使征税权利。具体来讲就是:对于工业企业跨地区交易由企业所在地有关税务机关独立行使间接税征税权利;对于商业和从事劳务企业跨地区交易由行为发生地有关税务机关优先行使间接税征税权利,企业所在地有关税务机关有权对税收差异部分行使征税。这种转变主要依据权益对等原则,从有利于协调地区之间征税管辖权利考虑。因为,工业跨地区交易同商业不同,工业跨地区交易的主要业务发生在企业所在地,因此,考虑由企业所在地有关税务机关行使征税;而商业跨地区交易的业务主要发生在交易发生地,因此,由交易行为发生地有关税务机关行使征税。

第三,改进间接税税收征管方式。间接税征收管理的发展趋势是:在组织结构上适应公税制管理要求,由单一的税务征管机构改为复合的税务征管机构;在管理方式上适应复合税务机构组织结构要求,由查、管、征结合改为查、管、征分离,避免交叉征税;在征管手段上由传统人工管理为主改为现代电脑管理为主,逐步扩大电脑覆盖率,最终形成全国性的电脑管理网络系统。