

【编者按】2011年中国共产党迎来建党90周年。90年来,中国共产党团结带领全国各族人民战胜各种艰难险阻,取得了新民主主义革命和社会主义革命与建设、改革与开放的伟大胜利,谱写了中华民族自强不息、实现复兴的奋斗乐章。为了纪念中国共产党成立90周年,本刊特开辟“纪念建党90周年”专栏,侧重展示我国经济与社会发展、改革开放的伟大成就并总结宝贵经验,深入理解我党光辉历史、光荣传统和优良作风,推动我国相关理论与实践的发展,为研究者提供交流和探讨平台。热忱欢迎广大专家学者踊跃投稿。

深化税制改革 推进经济发展方式转型

张伦俊

(南京审计学院 国民经济研究所, 江苏 南京 211815)

摘要:中共中央在《关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》中提出了构建有利于转变经济发展方式的财税体制的重要任务。在回顾了近年来税收超增长、税负高水平与经济转型的现实矛盾以及结构性减税效应的基础上,提出了扩大增值税征收范围、开征环保税、改革个人所得税、加强收入分配调节、推动产业结构调整等建议,以进一步发挥税收推进经济发展方式转型的职能作用,最终构建有利于转变经济发展方式的财税体制。

关键词:税收收入;税制改革;结构性减税;经济发展方式转变

中图分类号:F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2011)02-0006-11 **收稿日期:**2010-11-25

作者简介:张伦俊(1951—),男,安徽合肥人,南京审计学院国民经济研究所所长,教授,硕士生导师,主要研究方向为税收经济。

基金项目:国家社会科学基金项目(10BTJ014)

党的十七大提出了加快转变经济发展方式的战略任务,强调要“促进经济增长由主要依靠投资、出口拉动向依靠消费、投资、出口协调拉动转变,由主要依靠第二产业带动向依靠第一、第二、第三产业协同带动转变,由主要依靠增加物质资源消耗向主要依靠科技进步、劳动者素质提高和管理创新转变”。十七届五中全会强调“加快转变经济发展方式,加快财税体制改革,加快形成消费、投资、出口协调拉动经济增长新局面”。中共中央《关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》(以下简称《规划建议》)明确指出了转变经济发展方式中的税收职责,并提出了以下四方面的具体要求:规范分配秩序,加强税收对收入分配的调节作用;扩大增值税征收范围,相应调减营业税等税收,合理调整消费税范围和税

率结构,完善有利于产业结构升级和服务业发展的税收政策;逐步建立健全综合和分类相结合的个人所得税制度;继续推进费改税,全面改革资源税,开征环境保护税,研究推进房地产税改革等。

一、税收高增长与经济转型的现实矛盾

(一) 近年来税收收入的高增长状况

改革开放以来,我国税收事业取得了巨大成就。从税收收入规模看,随着经济发展和税制完善以及征管水平提高,我国税收收入逐年增长。改革开放初期的1978年,我国税收收入519.28亿元,1985年增长到2040.79亿元,1994年达到了5126.88亿,1999年迈上了万亿元大关,2009年全国各项税收收入达59521.59亿元,比2008年增长11.0%。2009年税收收入规模是1978年

的114.6倍,是1994年的11.6倍。从增长幅度看,改革开放以来税收增长经历了由慢到快的过程,不论是从年度增收额、年均增收额,还是年均增长率来看,税制改革后增长速度都远远高于改革之前。从税收结构上看,随着经济体制改革和税制结构优化,税收结构也趋于合理,流转税(包括增值税、消费、营业税)、所得税(内外资企业所得税和个人所得税)和其他税(包括税务部门组织的除流转税、所得税之外的其他各税)协调增长,税收结构不断优化。2010年前三季度累计,全国税收收入55957.37亿元,增长24.2%;非税收入7082.14亿元,增长9.6%。

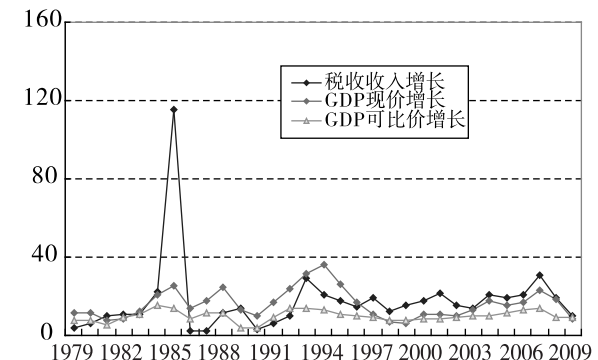


图1 税收增长与GDP增长率比较

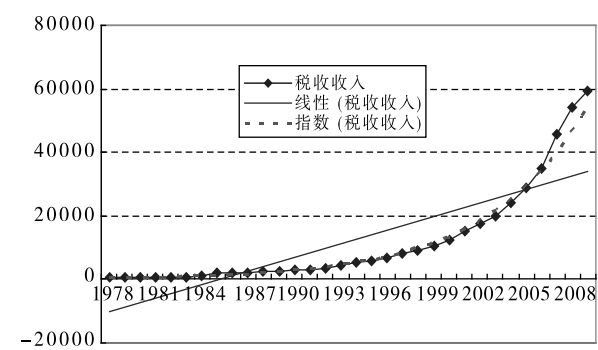


图2 1978年至2009年税收收入趋势图

从税收弹性角度看,1994年实行分税制之前,除了1985年之外,税收弹性都明显偏低。1994年以后税收弹性呈上升趋势,1999年、2001年税收弹性均超过2,分别达2.45和2.05。可见,税收超经济增长现象比较明显,由此带来的直接结果必然是企业的税收负担较重。理论上讲,以商品流转额为计税依据,采用比例税率的税制结构,税收增长率一般应低于GDP的增长率,即税收弹性系数小于1。我国税制结构中流转税占绝对比重,流转税又以增值税为绝对主体,而增值

税是以经济增量(销售收入)为计税依据的,因而当经济增量以较高速度增长时,税收收入对经济增长的弹性系数应是小于1。由此可见,近些年来我国实际上执行的是增税政策。当然,弹性系数大小与经济增长方式有关,如果经济增长是高投入的产值速度型外延扩张,则GDP增量能提供的税收收入增量就很有限;如果是经济效益型增长,那么同等的经济增量可提供的税收收入要多得多,弹性系数也相应较高。

(二) 宏观税负的现实现矛盾

宏观税负(税收占GDP比重)是指一个国家的总体税负水平,反映的是税收与国民经济总量之间的关系。宏观税负是纳税人承受国家税收的状况,反映一定时期内社会产品在国家与纳税人之间的税收分配数量关系,体现了国家的税收政策,是税收的核心和灵魂。在如何界定“税收收入”方面有不同的方法,由此形成计算宏观税负的不同口径和不同结论。一些政府官员认为,2007年至2009年,我国宏观税负分别为24%、24.7%和25.4%,不仅远低于工业化国家平均水平,而且也低于发展中国家的平均水平。不论是以含社会保障缴款的宏观税负,还是以不含社会保障缴款的宏观税负进行比较,我国宏观税负目前仍处于世界较低水平^[1]。部分学者认为,按照国际货币基金组织(IMF)的统计口径,中国全口径政府收入2009年超过10万亿元,2007年至2009年,宏观税负水平分别达到31.5%、30.9%、32.2%^[2]。著名的财经杂志《福布斯》发布报告,认为2009年中国税负全球第二,此前也曾有过类似结论。虽然计算口径不尽相同,但改革开放以来,我国宏观税负整体上呈上升趋势是不争的事实。有研究表明,在经合组织标准“大财政”口径之下,我国税负2000年就达到22.43%,2005年增长到32.32%,2006年为34.8%。在2006年,美国这一比例仅为28%,经合组织国家平均水平为30.5%。我国宏观税负水平已经大幅高出这些国家和地区。即便是不考虑土地出让收入,2007年中国宏观税负水平也达到了27.2%。这些计算方法得出的结果,都大幅高于政府学派的研究结果,政府学派认为2007年我国宏观税负仅为24%。不过这已经有了很大的进步,因为很多人士过去一直用狭义口径来衡量税负,这一口径在2006年大约只有18%。

我国政府收入已连续多年快速增长。从1998年到2007年,我国“大财政”框架下的宏观税负水平从16.3%提高到了27.2%,相比于GDP增长,可以说这10年的政府收入增长非常迅速。美国的宏观税负从1975年的25.6%,上升到2007年的28.3%,32年间只上升了2.7个百分点。而中国短短10年时间的上升速度是惊人的。中国这种短期来看不可逆转的快速增长,将导致无论哪种计算方法得出的宏观税负水平,都将很快超出更多发达国家。当然,我国税负偏高的关键在于非税收入。根据政府预决算报告,2009年我国财政收入占GDP的比重为20.4%,政府性基金收入占比为5.6%,社保基金收入占比约为5%,以上合计为31%。如果再加上住房公积金收入、国有企业上缴利润收入以及财政专户管理的其他收入和地方的其他收费,估计这一比重不会低于35%^[3]。2009年我国税收占GDP的比重为17.7%,约占政府收入的51%。可见,在我国这一特定国情下,单用宏观税负指标来衡量国民的税收负担水平是要大打折扣的。

从政府支出上看,世界上税负高国家的财政支出结构中社会性支出占比较大。以丹麦为例,2007年政府支出的社会性支出(含教育、社会保障、公共医疗卫生、住房支出)占国家财政支出的比重高达71.6%。另外一些发达国家,如德国、法国、意大利、日本、美国也高达60%。而我国这一比重非常低,我国政府支出的大头是政府投资、行政开支等。政府收入长期高速增长,是居民收入、劳动报酬收入占GDP比例多年持续下降的原因之一。这与实行“居民收入倍增计划”等转变增长方式之理念是相悖的。

最近几年政府加大了有关“民生”方面的投入,但总体来看这方面投入仍相当不足,与国外相比仍存在巨大差距。例如,政府承建保障性住房投入严重不足,2006年全国财政用于廉租房建设的资金总共不到40亿元,享受廉租房政策的居民只占总户数的0.5%,而发达国家一般是10%左右。2009年中央财政用于保障性住房的支出为550.56亿元,仅占当年本级财政支出的0.4%,而发达国家的这个比例一般是1%至3%。世界大多数国家的社会福利支出在其政府财政支出中占据相当大比例,2003年,美国这一比例为47.39%,德国为71.49%,法国为48.65%,俄罗斯为

39.45%,巴西为38.73%,而我国的社会福利性支出(包括教育、医疗卫生、社会保障和就业等)占财政支出的比例,2006年为25.9%,2009年为28.8%。正是这种政府提供基本公共产品和服务与宏观税负水平的不对称,加重了纳税人税收负担偏重的感觉。大多数的钱并没有直接用于民生福利,在基础设施和行政费用上支出太多。“来自于民”,并未足够“用之于民”,挤压了民众的幸福感。

当然,换一个角度看“税负”,什么样的宏观税负有利于保持经济持续健康的发展,是一个十分复杂的问题。税收是政府收入的主要来源,税收占GDP的份额多少为宜,不同的国家和一个国家不同历史时期不可简单类比,这主要取决于个人消费和财政承担责任的情况。当个人消费比较旺盛时,国民经济分配可侧重个人部分,通过个人消费带动投资从而促进经济良性循环;当个人消费相对不足时,同时财政支出的压力又很大,这时国民经济分配中政府占有份额稍多一些,可能更有利于经济良性循环。我国目前就处于后一种状况,储蓄率高达40%以上,相应个人消费占GDP的比重较低,财政支出的压力很大。

税负影响经济实质上是国民经济分配结构在影响经济,这是认识宏观税负的基础。一定时期的经济产出在政府、企业和个人之间进行分配,又通过这三者的投入、消费拉动经济,经济就在这周而复始的循环中发展。我国个人所得税的份额很小,远未达到“税收调节贫富差距”的程度。

二、税收结构与结构性减税

(一) 我国的税收结构

从税收收入结构上看,我国自20世纪80年代初税制改革后,确立了流转税和所得税双主体的复合税制结构。但由于经济发展水平等因素的制约,以增值税、消费税和营业税为主体的流转税一直处于主导地位,属于以流转税为主、所得税为辅的典型的发展中国家税制结构。

与发达国家相比,我国税收结构差异巨大,主要表现在:第一,发达国家以所得税为主体,我国以商品劳务税为主体。以2006年为例,我国不含社会保障基金的商品劳务税比重为60.7%,发达国家是30.8%;发达国家的所得税比重为57.3%,我国是27%,发达国家比我国高出30.3个百分点。

第二,发达国家社会保障缴款比重远高于我国。在发达国家,社会保障缴款是第二大收入来源,2006 年比重达到29.1%,高于商品劳务税。我国的社会保障基金比重最高的 2006 年为19.6%,比发达国家低近10个百分点。第三,发达国家税收结构比较稳定,而我国的收入结构变化较大。9 年间,发达国家的商品劳务税仅提高0.5个百分点,所得税仅提高了0.6个百分点,变化幅度微小。我国的商品劳务税比重 13 年间下降了10.3个百分点,所得税比重上升了12.2个百分点,说明税制结构在不断优化。

与发展中国家相比,我国税收结构也存在较大差异,主要表现在:第一,发展中国家以商品劳务税和所得税为双主体,我国商品劳务税比重更为突出。从 2004 年和 2005 年数据看,发展中国家不含社会保障缴款的商品劳务税和所得税占税收的比重都在40%左右,商品劳务税略高于所得税,双主体特征明显。而我国的商品劳务税比重远高于所得税,以两者比重差最小的 2006 年为例,商品劳务税比重仍高于所得税33.7个百分点。第二,发展中国家国际贸易税的比重高、呈上升趋势,我国呈下降趋势。从统计数据看,发展中国家不含社会保障缴款的国际贸易税比重是我国关税的2.8倍左右,2001 年至 2005 年提高了5.4个百分点。我国加入 WTO 之后,关税税率显著降低,关税比重则下降了1.9个百分点。第三,发展中国家的财产税比重呈下降趋势,我国呈上升趋势。发展中国家不含社会保障缴款的财产税比重,2001 年至 2005 年下降了 1 个百分点,而我国则上升了0.7个百分点。

近些年我国的税收结构也发生了变化。第一,在税收总额中,所得税比重在稳步上升,1994 年所得税收入占税收总收入的比重为16.3%,2001 年为23.9%,2008 年企业所得税、个人所得税收入占税收总收入比重为27.48%。这种变化反映了我国经济发展和人均收入逐步提高的状况。第二,伴随着第三产业的蓬勃发展,第三产业税收占税收总额的比重稳步提高,由 2005 年40.7%上升到 2008 年的46.8%,2009 年达47%。第三产业税收作为新的增长亮点,占税收总额的份额也稳步提升。第三,税收的区域结构也有了新的变化,虽然东部地区依然是纳税大户,但西部地区税收实现跨越式增长,从 2000 年至 2009 年

年均增长20.2%。2010 年上半年,西部地区税收增长33.4%,比全国平均增速高出5.1个百分点。

(二) 结构性减税的效果

针对国民经济的发展现状以及税收结构的特点,2008 年中央经济工作会议上提出了“结构性减税”方案。所谓结构性减税就是“有增有减,结构性调整”的一种税制改革方案,它既区别于全面的大规模的减税,又不同于以往的有增有减的税负调整。结构性减税强调税制结构内部的优化,更强调有选择的减税,是为了达到特定目标而针对特定群体、特定税种来削减税负水平,而有增有减的税负调整,意味着税收的基数和总量基本不变。实际上,以 2008 年 1 月 1 日实施“两法合并”后的企业所得税新税法为标志,便已经启动了具有减税意义的行动。2009 年,国家在继续执行 2008 年一系列税费减免政策基础上,推出了多项拉动投资增长的税收政策,如全面推行增值税转型改革,出台了鼓励中小企业发展的税收优惠政策,实施支持涉农投入的税收政策。为扩大内需,国家还降低了小排量乘用车车辆购置税税率,实施促进房地产业的税收优惠政策。为稳定外需,还多次调整出口退税率。为改善民生,在提高工薪个人所得税费用扣除标准的基础上,暂停征收储蓄存款利息个人所得税,延长就业再就业税收优惠政策执行期限,实施支持教育、文化卫生、社会保障等事业发展的税收政策。围绕促进资源节约、环境保护和节能减排,实施成品油税费改革。根据测算,实施这些结构性减税政策带来的税收减收达 5000 亿元以上^[4]。

结构性减税政策的实施推动了经济社会的发展,促进了投资结构的优化、消费结构的改善和内外需结构的均衡,在扩大就业和扶持中小企业发展等方面也发挥了积极作用。

具体地说,增值税转型改革全面实施,实际降低企业机器设备投资成本约 13.2%,对提高企业机器设备投资的积极性起到了较好的推动作用。2009 年我国国内通用设备、专用设备、电信设备、电气器材等设备制造业实现增值税同比分别增长13.5%、21.2%、18.4%和 16.8%,远高于国内增值税总体增长 3.8% 的水平,体现了增值税转型对机器设备制造业的带动效应。此外,降低增值税一般纳税人认定标准和小规模纳税人征收率,也对促进民间投资发挥了积极作用。

结构性减税政策也有效刺激了国内消费需求的扩大。2009年,我国社会消费品零售总额同比增长15.5%,成为经济回升中的突出亮点,其中汽车消费增长最为明显。国家对1.6升及以下排量的乘用车减半征收车辆购置税,推动了该类车型销售增长了960亿元。此外,在住房消费方面,90平方米以下普通住房和二手房税收政策的放宽,对房地产市场回暖起到了一定的刺激作用。2009年,全国40个大中城市90平方米以下新建商品住房销售面积同比增长60%,销售套数增长62%;二手房住房销售面积同比增长143%,销售套数增长134%。结构性减税政策也有效地缓解了给外贸企业造成的压力,有效遏制了出口下滑幅度。2008年8月以来,国家7次上调出口退税率,使我国的综合退税率达到13.5%以上,比2008年提高3.6个百分点。2009年,税务部门共办理出口退税6487亿元,增加了621亿元,增长了10.6%。出口退税率提高使相关贸易同比降幅收窄1.73%,减少出口下滑1000多亿元^[4]。

2010年年初,温家宝总理在《政府工作报告》中指出:“2010年要继续实施积极的财政政策和适度宽松的货币政策;继续推进财税体制改革,继续做好增值税转型工作,推进资源税改革,深化资源性产品价格和环保收费改革,统一内外资企业的个人城建税、教育费附加制度。”他还具体提出:“继续实施结构性减税政策,促进扩大内需和经济结构调整,同时,要依法加强税收征管和非税收入管理,严厉打击偷骗税行为,做到应收尽收。”遵照中央的部署,2010年以来,财政税务部门先后下发了有关加强高收入者个人所得税征管、加强土地增值税征管等方面文件通知,下发了关于2010年7月15日起取消406种商品的出口退税以及加大对战略性新兴产业财税金融政策扶持力度的文件通知,并进行了深化财税制度改革等工作部署,着力于推动和促进经济结构调整和发展方式转变。

三、进一步发挥税收职能, 推进经济发展方式转变

从以上关于税收高增长与税收结构的讨论中,我们不难发现税收要适应经济发展方式转变依然任重道远。为此,中共中央的《规划建议》明确提出“积极构建有利于转变经济发展方式的财

税体制”。笔者认为,要从以下几方面着手,贯彻中央的《规划建议》精神。

(一) 深化税制改革

1. 扩大增值税征收范围

在我国现行的税收体系中,除了一种税(固定资产投资方向调节税)暂时免征之外,目前处于有效运行状态的共有18种税。在全国税收收入中,依所占份额高低排列,为增值税、企业所得税、营业税、个人所得税、消费税。除此之外,其他税种收入加总所占份额不过10%左右。这几个税种中,份额位居第三的营业税,由于是地方的主体税种,又是现行分税制财政体制的根基所在,在对现行分税制财政体制进行颠覆性变革之前,这一税种不宜大动。占份额位居第五的消费税是一种附加税,其主要的功能在于调节消费,缩小贫富差距。在亟待强化税收调节功能的现实状况下,消费税的调整宜做“加法”而非“减法”。而企业所得税实施“两法合并”,已经启动了具有减税意义的改革行动。如此算来,留给我们选择的主要税种,便是增值税和个人所得税了。

增值税由生产型转为消费型的改革给企业带来的最大变化,就是企业购入设备所付出的款项可以冲抵增值税的计税基数从而免征增值税。但是,现行增值税所实行的是不完全的扣税制度,构成物化劳动重要部分的不动产以及其他缴纳营业税的劳务供应品所缴纳的营业税是不允许扣税的。或者说只是政府推出的一项有利于减轻企业税负、激励企业投资的政策安排。只有在企业真的着手技术改造、扩大设备投资的条件下,它才能据此去抵扣其应缴的增值税税款。对于一般纳税人而言,这项政策能否产生预期的效应或者其实际的效应究竟有多大,最终还要取决于企业对这项政策安排的反应。

目前增值税征收范围主要是制造业和商业,应将增值税征收范围扩大到包括农业、服务业在内的商品经营全领域。增值税扣税范围应由目前的不完全的扣税制,转为完全的扣税制,其扣税范围同样也应延伸到商品经营全领域,进一步减轻企业税收负担,消除目前尚存的重复征税因素。增值税的税企关系,应由目前的既是纳税人又是负税人,转为只是纳税人而不再是负税人,增值税税金将从企业的经营成本中分离出来。综合上述变化因素,可以看出,如果推行如此比较深入的增

值税改革,将为创造出更加有利的税收新环境,为推动经济发展方式转变提供重要促进力量^[5]。

2. 开征环境保护税

《规划建议》提出,继续推进费改税,全面改革资源税,开征环境保护税;深化资源性产品价格和要素市场改革,理顺煤、电、油、气、水、矿产等资源类产品价格关系等。换言之,建立符合我国国情、与经济发展相适应的环境保护税收制度,被提到了议事日程。

改革开放以后,特别是近年来,我国的环境问题随着经济的迅速发展、工业化和城市化进程的加快及人口的增长而变得日趋严重。过度采伐和放牧使森林、草场等植被资源遭受严重破坏,造成水土流失和草场的退化,一些高能耗、重污染型企业迅速发展,使工业有害物质的排放量骤增,加剧了对大气、土壤和水源的污染,人们对环境的破坏也日趋严重。另一方面,关注生存环境、保护生态平衡等问题,也日益引起人们的广泛重视。如今,环境保护作为人类社会经济可持续发展战略的一个重要组成部分,正在成为人类的共同愿望和追求目标。世界各国都在不断探讨运用各种手段防止和治理环境污染,尤其是税收手段成为一些经济发达国家环境政策的重要组成部分。

环保税是由英国经济学家庇古最先提出的,现已经为西方发达国家所普遍接受。这些国家越来越多地采用生态税、绿色环保税等多种特指税种来维护生态环境,针对污水、废气、噪音和废弃物等突出的“显性污染”进行强制征税。如荷兰征收燃料税、噪音税、水污染税等,意大利征收废物垃圾处置税,法国征收森林砍伐税,欧盟征收碳税等等。这些环境税收手段加强了环保工作的力度,取得了显著的社会效益和经济效益。

与发达国家相比,我国在环境与资源保护方面虽然也采取了一些税收措施,但比较零散且在整个税收体系中所占比重较小,无法充分起到调节作用,也无法满足环境保护的资金需要。而诸如公共管制、收取排污费、补贴等经济手段,因其各自的弊端更是难以达到治理环境污染的预期效果。某些税收优惠政策在扶持或保护一些产业或部门利益的同时,却对生态环境造成了污染和破坏。如对农膜、农药尤其是剧毒农药免征增值税,虽然有利于降低农业生产资料的价格,保护农民的利益,促进农业的发展,但农药和农膜的大量使

用却直接造成对生态和环境的严重污染和破坏。现行消费税虽然对某些污染产品、高能耗消费品及不能再生和替代的资源性消费品进行征收,但主要政策目标仍是控制和调节奢侈消费行为,强调财政作用,其环保意义不大。所以,借鉴欧美国家的成功经验,在我国开征环境保护税很有必要。

当前经济增速放缓,需求减少,石油、煤炭价格大幅下降,正是国家开征环境保护税的有利时机。环境保护税一旦开征,至少可以有三方面好处:一是减少污染,确保完成五年规划的节能减排指标;二是加大污染企业的经营成本,使企业产生保护生态环境的压力和动力;三是增加财政收入,使政府有更多资金用于治理环境和开发环保项目。最终达到降低资源消耗速度,促进生产和消费向可持续方向发展的目的。

3. 开征物业税

2009年全国房价大幅上涨,适时开征物业税成为经济社会中的一个热点问题。联合国人居中心认为房价收入比不应超过3:1,世界银行则认为不应超过5:1,中国的房价收入比都远远超过了国际通行标准。1996年至2004年,我国全国的房价收入比均超过了7:1,北京市在9.5:1以上,上海2004年这一比例达到了14:1,目前约在20:1以上。因而,开征物业税遏制房价收入比的恶性膨胀,已是迫在眉睫^[6]。

首先,这是完善地方税制的重要内容。物业税(即指房地产税,亦称不动产税、财产税)与流转税和所得税一起构成世界各国普遍开征的三大税类。物业税更是地方政府的主体税种和主要收入来源。房地产税在地方财政收入中的比重,英国和澳大利亚为100%,美国为50%至80%,法国为69%。目前我国现行的房地产税征收范围很窄,只对经营性房地产征收,个人所有非营业用的房地产都不征税,房地产税占地方财政收入的比重约6%。另一方面,目前基层政府财政困难,乱收费、卖土地和借债现象盛行。如果通过改征物业税,使其成为基层政府的重要收入来源,则有利于规范地方政府行为,提高政府提供公共服务的能力。

其次,物业税是调节贫富差距的重要税种。目前我国贫富差距悬殊,基尼系数在0.45以上,超过了0.4的国际警戒线。而调节贫富差距需要建立一个税收体系,包括个人所得税、社保税

(费)、物业税(主要是房地产税)、遗产税和赠与税等。其中,个人所得税和社保税属于调节当年收入流量的税种,而物业税、遗产税和赠与税属于调节收入财富存量的税种,其中物业税的调节力度最大。

最后,物业税是调节房地产供求结构的重要手段。开征物业税能够抑制房价的基本原理在于可以通过增加住房的未来持有成本来降低对住房的需求,从而降低房价。目前由于在保有环节不缴纳房地产税,使得住房的持有成本只包括买房的价格,从而会扩大对房产的需求,助长房价上涨。开征物业税,增加养房成本,则可以降低对房产的需求,抑制房价上涨。根据这一原理,对不同类型的房产,政府可以制定不同的税率和优惠减免办法,发挥税收在调节房产供求结构中的作用,从而影响房价。

4. 改革个人所得税

在现代税制体系中,个人所得税处在收入分配的最终环节,直接面向个人所得环节征收,最能体现税收普遍、公平的原则。同时,个人所得税一般采用累进税率,体现对高收入者多征税,对低收入者少征税,也最能直接发挥税收调节收入分配的功能。因而,如何发挥个人所得税的调节作用十分重要。

至今,我国《个人所得税法》已颁布实施 30 周年了。应该说,个人所得税在调节收入分配方面发挥了重要作用,然而,随着市场经济的深入发展和居民收入格局的变化,个人所得税无论在法规上还是征管上都暴露出不少问题,全社会对个人所得税改革的呼声也非常之高。现有个人所得税改革动作并未真正触及个人所得税改革的实质内容和中心环节,个人所得税改革应着眼于做“大手术”。改革的核心问题有两个,即扣除标准和征收模式。

(1) 扣除费用标准问题。目前,个人所得税扣除项目考虑因素过少,扣除额过小,诸如子女教育、医疗费用、住房费用、赡养费用等并未考虑。全国实行统一的扣除标准,忽略了不同收入群体的负担状况,实施差别待遇成了空话,违背了个人所得税调节高收入的原则。2007 年,国家将工薪所得减除费用标准上调至 2000 元,也有人建议将该标准提高到 3000 元,或更高一些。需要注意的是,列入个人所得税的征税项目一共有工资薪金

所得、劳务报酬所得等 11 个之多。因此,本来意义上的减除费用标准,是建立在纳税人的综合所得而非某一单项所得的基础上的,而工薪所得减除费用标准,只不过涉及个人所得的一个项目。固然工薪所得是多数纳税人的重要所得来源,工薪所得视野下的减除费用标准也事关多数纳税人的基本生计问题,但从改革的方向着眼,它的调整终究是局部性的。从纳税个体来看,工薪所得只涉及个人收入的一部分,甚至对一些纳税人来说并非主要收入部分。因而,扣除费用标准问题,首先要解决对个人收入的划分问题。可行的选择是,除一部分以个人存款利息所得为代表的特殊收入项目继续实行分类所得税制之外,应将一切能够给纳税人带来物质利益和消费水平提高的货币和非货币收益,均纳入个人所得税的征收范围。

(2) 征收模式问题。我国自《个人所得税法》颁布实施以来,一直实行的是分类税制,而对于个人所得税改革的目标早在党的十六届三中全会中已经明确,那就是要“建立综合与分类相结合的个人所得税制度”。但时至今日,这项改革却一直未有实质性突破。2010 年 6 月,国务院转发了发改委《关于 2010 年深化经济体制改革重点工作的意见》,其中对个人所得税改革的表述延续了之前各种官方文件的表述,即“研究实施个人所得税制度改革”。发改委主持制定的《关于加强收入分配调节的指导意见及实施细则》方案则具体提出“个人所得税改革将以家庭为个人所得税征收主体;按照综合征收,以此降低赋税”。

目前,世界上多数国家实行的就是综合与分类相结合的个人所得税制。该税制的核心是将收入分成两块,一块是纳税人经常性的收入,包括工资、薪金所得,个体工商户的生产、经营所得,承包经营和承租经营所得,劳务报酬所得,可采取综合征收。对非经常性的收入,如利息、股息等,可采取分项征收。属于分项征收的项目缴税之后不再进行综合申报与汇算,属于综合征收的项目也只就这一部分进行综合申报与汇算。另外一块是资本投资性收入,叫做被动性收入,如利息、股息、红利,财产转让收入等。对主动性收入的个人所得税采取综合申报的制度,对被动性收入采取分项征税制度。针对两类收入应制定不同的税率,主动性收入的税率相对较低。

综合与分类相结合的个人所得税制度比较符合我国目前的实际情况,以个人申报为基础,将其所有来源、所有项目的收入加总求和,一并计税。这既是其他国家个人所得税制历史演变的基本轨迹,也自然是我国个人所得税的改革方向。推行分类与综合结合的混合型所得税模式,还应当实行严格的源泉扣缴制度,凡是能扣缴的都要实行扣缴,先把应收的税款收上来,同时要实行有限的申报制度。年收入在8万元以下的,即使实行综合征税,也可以不申报,只进行年末调整,这样可大大减少申报纳税人数,节省大量的人力、物力、财力,达到简化征管的目的,适应我国当前的税收征管水平,又体现了相对公平合理的原则,有利于加大调节收入分配的力度。

(二) 加强收入分配的调节

关于收入分配,《规划建议》提出两个“同步”:努力实现居民收入增长和经济发展同步、劳动报酬增长和劳动生产率提高同步。《规划建议》还提出合理调整收入分配关系,加强税收对收入分配的调节作用,努力扭转城乡、区域、行业和社会成员之间收入差距扩大趋势等。实际上,2010年初《政府工作报告》也已提出,要改革收入分配制度,不仅要通过发展经济,把社会财富这个“蛋糕”做大,也要通过合理的收入分配制度把“蛋糕”分好。一要抓紧制定调整国民收入分配格局的政策措施,逐步提高居民收入在国民收入分配中的比重,提高劳动报酬在初次分配中的比重。加大财政、税收在收入初次分配和再分配中的调节作用。二要深化垄断行业收入分配制度改革。严格规范国有企业、金融机构经营管理人员特别是高管的收入,完善监管办法。三要进一步规范收入分配秩序。坚决打击取缔非法收入,规范灰色收入,逐步形成公开透明、公正合理的收入分配秩序,坚决扭转收入差距扩大的趋势。

由此可见,中央对发挥税收的调控职能始终十分重视。税收之所以能够作为调节收入分配的有力工具,原因有两个:一是因为税收具有强制性,即国家凭借政治权力,并且通过法律形式确立政府与纳税人之间的权利义务关系。基于税收的强制性,国家可以对不同收入阶层的收入、财产、消费行为等进行不容协商的直接性调整。二是因为税收具有选择性,即政府根据自身支出需要和调控意图,可以选择对哪些对象征税或不征税,也

可以选择提高或降低某一课税对象的税率。税收的选择性为国家采用税收政策调节收入分配提供了可能,使其可以通过有目的地对高收入阶层的收入、财产、消费行为等以特定税率征税的方式达到调节不同阶层收入差距的目标,缩小收入分配差距。通过税收的强制性和选择性的配合,可以使税收政策成为调节收入分配最有力的工具。但是,近年来我国收入分配差距越来越大的现实,显示出当前税收调节收入分配的功能尚未充分发挥。这是因为我国从税种设置到税收征管都存在亟须深化改革的问题,这些问题限制了税收调节收入分配功能的发挥。在税种设置上,我国存在重流转税、所得税,而轻财产税的问题;税收收入结构上,存在流转税收入比重高而所得税比重低的问题;税收征管上,征管能力没有跟上政府完善税收体系的脚步,税收体系调节居民收入分配的功能也无法全面发挥。要进一步完善和制定拉动内需的各项税收政策,逐步建立和完善支持就业与再就业、社会保障体系建设、教育体制改革、医疗卫生体制改革、文化事业发展的税收政策。进一步落实好各项税收优惠政策,通过多种措施提高居民可支配收入,改善居民消费预期。

加大税收在增加城乡居民收入中的作用,扩大居民消费需求,从根本上说需要提高居民收入水平,而适当减税则是提高居民可支配收入的最直接有效的手段。笔者以为需要以下措施进行配合。

1. 政府减税让利

近年来,我国国民收入分配发生了偏斜。首先,初次分配向政府和企业倾斜,居民可支配收入份额减少。近几年,居民可支配收入水平虽然在不断提高,但由于收入的增速低于财政收入和企业盈利的增长速度,其结果是在高速增长过程中,居民可支配收入占国民收入的比重反而不断下滑。数据表明,2000年至2008年居民总收入平均增长速度为10.2%,工资平均增长速度达到10.6%,但同期财政收入平均增长19.1%,而劳动者报酬占国民收入的比重却从53.4%降至39.74%。而美国、日本等发达国家在与我国相似的发展阶段(人均GDP3000美元左右)这一比例均在50%以上。而且税收只是目前政府收入的一部分,如果将社保、土地出让金以及各项费收入以及国有资产的红利等收入计入(2009年土地

出让金达到 1.5 万亿元),即使 对烟草利润、发行彩票、探矿和采矿权出让、国有企业上缴利润等收入不计,2007 年中国政府的实际全部收入也占当年 GDP 的 32.87%”^[7]。近三分之一的份额被政府拿走了。政府收入与居民收入此消彼长,政府拿走得多,留给居民个人的当然就少。而收入是决定消费的最主要因素之一。这导致近十几年来我国居民消费率呈持续下降趋势,已由 1998 年的 46.5% 降至 2008 年的 35.3%。过低的消费率已成为制约我国经济扩大内需、保持经济稳定增长的重要障碍。这与中央提出的“加快形成消费、投资、出口协调拉动经济增长”的新的经济发展模式是相悖的。所以,调节收入分配,政府应先减税让利。

2. 改革分配制度

国民收入分配对居民消费的影响主要表现在两个方面:一是国民收入的初次分配如果发生偏斜,比如过多向政府和企业倾斜,将会导致居民可支配收入的减少,结果是总消费水平下降。二是如果缺乏完善的转移支付和个人税收调节制度,那么将导致国民收入再分配向高收入群体集中,收入差距拉大,结果是平均消费倾向降低。因为根据凯恩斯的消费理论,平均消费倾向随着收入的增加而逐渐下降,所以高收入者的平均消费倾向较低,低收入者的平均消费倾向较高。因此,收入分配差距越大,社会的平均消费倾向就越低,总消费水平也就越低。由政府主导国民收入再分配本来的作用,是弥补市场机制下初次分配在公平方面的不足,但在我国却在一定程度上存在着“逆向调节”的现象。劳动者报酬占 GDP 比重从 1995 年的 51.4% 下降到 2007 年的 39.7%,居民收入占 GDP 比重从 1992 年的 68.6% 下降到 2007 年的 52.3%^[8]。作为居民收入主要渠道的工资收入,在生产要素中的分配比例偏低,仅占企业运营成本的不到 10%,远低于发达国家的 50%。

2010 年,“缩小收入差距”被写入政协工作报告,一石激起千层浪。另据报道,我国贫富差距正在不断扩大,收入差距已达历史最高,贫富差距正在不断扩大,收入最高 10% 群体和收入最低 10% 群体的收入差距,从 1988 年的 7.3 倍已经上升到 2010 年的 23 倍^[8]。按说,少数高收入者缴纳税收应占个人所得税的主要部分,但在我国由于受

各种因素的影响,高收入阶层的个人所得税难以有效征收到位。个人所得税起点偏低,使得大多数人成为个人所得税的征收对象,居民收入差距迅速扩大,而我国的奢侈品消费近两年却增长 22%,上升至世界第二。数字显示,垄断行业收入比全国平均水平高 10 倍。2008 年电力、石油、烟草等垄断性质的行业职工平均收入,竟然是全国平均水平的 5 到 10 倍。另一方面,反映贿赂情况的租金总额达到了整个国民财富的 20% 至 30%。所以,著名经济学家吴敬琏认为“中国贫富差距过大,首要原因是腐败和垄断”^[9]。

针对我国目前的收入分配现状,国家发改委主持制定的《关于加强收入分配调节的指导意见及实施细则》初稿提出要在初次分配中适当提高劳动报酬的比重,改变目前初次分配中资本所得偏多、劳动所得偏少的局面。从结构上看,调整收入分配关键看两个比重:一是初次分配中劳动报酬的比重;二是国民收入分配中居民收入分配的比重。国际经验表明,国民收入分配格局的改善对于扩大居民消费,促进经济的持续增长十分关键。如日本在 20 世纪 60 年代实施“国民收入倍增计划”,通过采取最低工资制、社会保障计划、增加农民收入、推动中小企业发展、削减个人收入调节税等一系列措施,提高了居民收入,由此发起了一场消费者革命,成为日本经济起飞的转折点。

(三) 推动产业结构调整

调整经济结构,是加快发展方式转变的决定性环节,税收大有可为。中央有关文件曾多次提出,要完善促进产业结构调整及优化的税收政策;制定和实施支持服务业发展的税收政策;要完善加快区域经济结构调整和加快城镇化发展的税收政策,促进区域协调发展;要加强财税金融政策支持,推动高技术产业做强做大,发展现代产业体系,提高产业核心竞争力等。

就目前的结构调整而言,笔者以为税收应把握好以下促进发展方式转变的好时机^[10-12]。

1. 支持新兴产业

经济的崛起,离不开对战略性新兴产业的支持。加快培育和发展以重大技术突破、重大发展需求为基础的战略新兴产业,对于推进产业结构升级和经济发展方式转变,提升我国自主发展能力和国际竞争力,促进经济社会可持续发展,具有重要意义。目前我国战略性新兴产业规划纳

入了七大产业,分别为新能源、节能环保、新能源汽车、新材料、生物产业、高端装备制造和信息产业。

要进一步实施培育自主创新能力的税收政策,调整完善鼓励企业研发投入,支持软件及集成电路产业、新材料、新医药等新兴战略产业税收措施,有效促进经济结构调整,不断提高自主创新能力。据媒体报道,有关政府部门正在开展关于如何运用税收政策促进新兴产业发展的研究。可望出台新兴产业的更加优惠的财税支持政策,包括所得税、营业税等税收方面有望享受更多优惠。比如说,对国家重点扶持的高新技术企业,可给予减免或按优惠税率征收企业所得税;对企业从事符合条件的节能环保项目所得、居民企业技术转让所得,减免征收一定比例的企业所得税;对企业购置使用符合国家相关规定的节能环保等专用设备的,给予应纳税额抵免;对从事技术转让、技术开发业务及与之相关技术服务业务收入免征营业税;对从事新能源、新材料、信息网络等战略性新兴产业纳税人酌情减征房产税等。

要把自主创新税收激励的着眼点放在新产品、新技术的研发环节上,注重向中小高新技术企业和创业风险投资企业倾斜;进口税收激励要从对企业进口整机设备逐渐转变到鼓励国内企业研制具有自主知识产权的产品和装备所需要的原材料和关键零部件上;要积极扶持科技中介机构的发展,对符合条件的科技企业孵化器和大学科技园,在一定期限内给予免税等。

2. 支持节能环保

改革开放以来,我国经济快速发展的同时,也付出了巨大的资源代价和环境代价,经济发展与资源环境矛盾日趋尖锐,环境问题越来越突出,资源耗竭程度越来越严重,对我国经济的可持续发展和社会的和谐构成了严峻的挑战。

税收作为经济杠杆,要充分发挥税收在促进资源替代、鼓励开发利用新能源、引导资源综合利用、鼓励进口和限制出口、促进降低资源消耗水平、促进清洁生产等方面的作用。对不符合节约能源资源、保护生态环境的税收政策进行清理。继续运用调整出口退税、加征出口关税、削减出口配额、将部分产品列入加工贸易禁止类目录等措施,控制高耗能、高污染产品出口。实行鼓励先进节能环保技术设备进口的税收优惠政策。抓紧制

定节能、节水、资源综合利用和环保产品目录及相应税收优惠政策。实行节能环保项目减免企业所得税及节能环保专用设备投资抵免企业所得税政策。对节能减排设备投资给予增值税进项税抵扣。完善对废旧物资、资源综合利用产品增值税优惠政策,对企业综合利用资源生产符合国家产业政策规定的产品取得的收入、在计征企业所得税时实行减计收入政策。抓紧出台资源税改革方案,改进计征方式,提高税负水平。扩大消费税税目、提高税率,增加能源类产品的税负,限制使用污染环境程度高的产品;鼓励企业对民用产品进行节能环保技术改造;将已有的环保收费改为环境保护税,借助税收的强制性,更好地实现环境保护的目标等。

3. 倡导低碳税收政策

所谓低碳经济,是指在可持续发展理念指导下,通过技术创新、产业转型、新能源开发等多种手段,减少煤炭石油等高碳能源消耗,减少温室气体排放,达到经济社会发展与生态环境保护双赢的一种经济发展形态。中国政府提出了2020年二氧化碳减排40%至45%的目标。财税政策要把低碳经济放在可持续发展理念中去考虑,包括三个层面的内容。

一是从整个税制层面来说,税收政策定位要从以前单纯追求GDP的增长转向追求可持续发展,即以可持续发展为目标,整体优化税制。比如,增值税转型,不仅是完善税制的必要,更应该认识到,增值税制的完善直接关系到产业结构升级和经济发展方式的转变。生产型增值税制下,固定资产投资进项税额不能抵扣,不利于资本有机构成高的行业发展;而现行增值税、营业税并存,对主要服务业原则上按全额征收营业税,则使服务业重复征税问题比较严重,不利于服务业发展。服务业属于低碳行业,优化增值税、营业税制,与科学发展和可持续发展的要求相一致。

二是通过各种税制绿化措施鼓励和引导有效生产和合理消费,包括节能减排的税收措施和鼓励科技发展等税收措施。各项税制或税种改革中多考虑“绿化”因素,即在征收范围和税率设计方面更多地考虑环保因素,使其调节和引导作用更加明显。需要特别指出的是,促进低碳经济,技术的进步是关键。在现行鼓励技术的税收措施中,并没有区分技术是否属于环境友好型。实际上,

不同的技术对社会、经济、环境的影响是不一样的,要促进结构调整、实现经济发展方式的根本转变,一定要发展环境友好型技术,这一点在税收政策中没有很好地体现出来。

三是开征碳税。碳税是针对化石原料,如石油、煤炭、天然气等的碳含量或者碳排放量来征收的一种税。通过征收碳税,以达到让企业、行业等减少碳排放的目的。欧盟已经有十几个国家实施碳税。在我国能与碳排放沾边是资源税,但因为其税负很少,很难达到征收目的。因此,无论是从节能减排的角度还是从我国总体的税收制度来看,征收碳税都是有必要的。2010年10月,在天津举行的联合国气候谈判峰会上,有关政府官员说:“碳税方案,我们正在研究之中”^[13]。当然,碳税的初步设计也遇到不少难题。比如,如何核算和计量问题。理论上,碳税应当按照企业排放了多少二氧化碳来征收,但实际操作的难度很大。因此,初步的方案,将根据企业购进燃料的量,由征收机关来估算有多少碳排放,然后确定税额。

参考文献:

- [1]李丽辉. 财政部专家称我国宏观税负实际偏低[EB/OL]. [2010-08-23]. <http://business.sohu.com/20100823/n274394511.shtml>.
- [2]张松. 中国宏观税负到底有多重 隐形负担不容忽视[EB/OL]. [2010-09-15]. <http://www.022net.com/2010/9-15/502128253062040-2.html>.

- [3]安体富. 宏观税负水平的高与低并不意味着税负的重与轻[N]. 中国税务报,2010-07-21(5).
- [4]蔺红. 结构性减税力度空前成效彰显[N]. 中国税务报,2010-03-01(6).
- [5]彭浩东,黄惠平. 关于我国增值税的问题研究及完善对策[J]. 审计与经济研究,2002(2):57-59.
- [6]李涛. 对物业税的功能须全面了解[N]. 中国税务报,2010-02-06(5).
- [7]梁发芾. 调节收入差距,政府应先减税让利[N]. 东方早报,2009-11-17(3).
- [8]何颖思. 收入差距已达23倍 宗庆后等建议个人所得税5千起征[N]. 广州日报,2010-03-04(10).
- [9]吴敬琏. 贫富差别扩大的首要原因是腐败和垄断[EB/OL]. [2010-10-31]. <http://news.sina.com.cn/pl/2010-10-31/080721386516.shtml>.
- [10]车春鹂,高汝熹. 对中国经济发展方式的思考[J]. 审计与经济研究,2009(6):84-89.
- [11]张伦俊. 试析税收与价格的影响关系[J]. 审计与经济研究,2001(4):53-56.
- [12]张伦俊. GDP收入要素比重对税收收入的影响分析[J]. 审计与经济研究,2003(5):52-55.
- [13]晏琴. 碳税和碳交易哪一个更适合中国[EB/OL]. [2010-11-01]. http://www.chinadaily.com.cn/hqgj/jryw/2010-11-01/content_1114512.html.

(责任编辑:杨凤春)

Deepen the Reform of Taxation System to Promote the Shift of Economic Growth Mode

ZHANG Lun-jun

Abstracts: To establish the taxation system beneficial to the shift of economic growth mode is a very important task and has been put forward in *The Proposition for Making the Twelfth Five-year Plan of National Economic and Social Development* made by the CPC Central Committee. This article reviews the contradictions between the shift of economic mode and financial and taxation system. It also puts forward some proposals for structural taxation reduction, including expanding the range of value-added tax, starting the environment protection tax, reforming the personal income tax, strengthening the income distribution regulation, promoting industry structural re-adjustment etc, in order to make the taxation play its role in promoting the shift of economic growth mode, thus building the financial and taxation system favorable to promoting the shift of economic growth mode.

Key words: taxation income; reform of taxation system; structural taxation reduction; the shift of economic growth mode