

□葛惟熹

1994 新税制的出台及其基本框架

今年年初前后,在短短的几个月时间里,我国接二连三公布了7个新税法,就象一场倾盆大雨,引起了国内外的普遍关注,以致海外有不少人把1994年称作“中国的税制年”,各种反映也随之纷至沓来。以美国财政部长为代表的欧美国家人士都对我国新税制所具有的促进市场经济建立与完善的内在功能表示赞赏。热心大陆投资的港澳台胞也对我国新税制表现了很大兴趣。

今年连续出台这么多新税法,其实是自1983年开始的,迄今已经延续达11年之久的,我国税制改革探索发展进程的必然结果。自从80年代初实行改革开放以来,我国原有的税收制度已日益显现出某些不相适应的矛盾,其中主要的是:税收法制不强,同对外开放的新形势不相适应的矛盾;税收干预过多,同资源配置的市场导向新机制不相适应的矛盾;以及国家财税分配包干制体制,同中央宏观调控所需财力不相适应的矛盾等。

现在先讲第一个矛盾。自从50年代初到70年代末,在30年闭关自守的特定历史条件下,我国的税收法制观念很淡薄,原来的绝大部分税法,都是属于行政法规性质,并没有经过立法机关按照正式的法定程序来制定,既不符合国际规范,也同税收本身所特有的凭借国家法律进行强制征收的性质不相一致。对外开放以后,外国投资者对被投资国的税收环境,首先考虑的是法制的程度如何,而不是税收负担的多少。课税如果不讲法制,地方行政长官今天可以竞相表态,答应要比别的省市给予更多的税收优惠,那么,明天未必不可以宣布要加税。因此,为了有利于吸引外资和引进外国技术,也出于认为税收优惠越多,对外商就越具有吸引力的思想指导,我们在80年代初,经人大常委会通过正式立法手续,先后制定了3个适用于外商企业和外国公民的企业所得税法和个人所得税法。包括1958年当时唯一经过立法手续,后来对于国内企业早已不再适用,但是可以重新拿来用于外商企业的《工商统一税条例(草案)》等在内,于是形成了一套专门适用于外商企业和外国公民的税收法律体系。它与国有企业实行“利改税”的10年来所陆续形成的一套适用于国内企业和中国公民的税法体系相互独立,从而构成了我国所独有的内外两套完全不同的税法体系,其中对外税收负担全面地轻于对内税收负担。这种格局,同国际上通行的内外一套税法,内外同等对待,另外按照国家政策需要,制订某些引导外商投资的优惠条款的做法相比,很不规范;而且同吸引外资要立足于发展本国民族经济的目标也不够协调。尽管在我国公有制的条件下,这种税法体系格局还能暂时存在,但是随着时间的推移,已经充分暴露它既约束了国内企业,也影响了吸引外资。因为就所得税来说,在我国的原有税制中,对国内企业设置有4套企业所得税法:国有大中型企业的利润,按规定要缴纳55%的所得税,加上调节税等等,负担率最重的,甚至要达到90%以上。国有小型企业和集体企业,按规定适用8级超额累进税率,平均所得税负担率约在40%左右。对私营企业规定的所得税率是35%。至于外商企业的所得税率则规定为33%,考虑到各种税收优惠,外商所得税的实际负担率要远比其名义税率为低。如果同国内企业特别是国有企业相比,则内外企业所得税的负担差距还

要大得多。再就流转税来说,国内企业销售的商品,开始时是规定缴纳产品税,外商企业销售的商品是规定缴纳工商统一税,尽管这两个税法的总体税负水平也是外轻于内,但是具体到每一种商品,则仍有轻重不尽平衡之处。为了解决这一矛盾,又作出对外商销售的商品,允许在工商统一税和产品税这两个税法所规定的具体税率中,从低适用纳税的补充规定。它不仅影响了税法的严肃性,而且随着国内企业流转税的改革,产品税逐步向增值税过渡,这一从低纳税的规定已无法再继续适用。致使外商在投资洽谈中,对于凡属涉及流转税负外重于内的某些商品项目,考虑到合营以后将要增加税收负担,而往往裹足不前。实践表明,税收必须要讲究法制。但是,讲究税收法制,也并非意味着一定要搞内外两套不同的税制。因为税收法制绝不单纯是一个吸引外资需要的问题,而是确立一国税制的根本原则之一。只有在强调税收法制化的前提下,逐步建立起内外统一,符合于法制原则和公平纳税原则的新的税法体系,才是唯一正确的选择。

接下来要讲的是,原有税制过份强调税收的非中性化,行政干预过多,同资源配置的市场导向新机制不相适应的矛盾。在10年改革当中,我国的市场经济体制正在逐步建立和完善起来。市场经济要求充分发挥市场对资源配置的积极导向作用,主要体现在:一方面,任何同一商品的不同生产者,尽管他们的个别劳动耗费各不相同,但是一旦进入市场,就必须全都按照价值规律,即反映生产这个商品所耗费的社会平均必要劳动的价格进行交换,从而在市场平等竞争的机制下实现优胜劣汰。只有这样,有可能将被耗费高,效益低的生产者继续浪费掉的资源,重新调整配置给那些耗费低、效益高的生产者,以利于达到在一定社会资源前提下的产出最大化。另一方面,不同生产者所生产的各种不同商品,一旦进入市场,还必须接受供求规律的检验,看看是否符合社会需要,能否顺利实现它的价值。这种检验,通常以市场价格为标志,即凡属供过于求的商品,其价格将会跌到体现其社会平均必要劳动耗费的價值以下,给它的生产者带来损失,凡属供不应求的商品,其价格将会上升到它的价值以上,为它的生产者带来超额利润。从而按照社会需要,通过市场价格,引导生产方向,使商品供给结构与社会需求结构相适应。只有这样,才能将有可能被继续耗费在社会并不需要或者需要已经过剩的商品生产上的物质资源,转而用于市场紧缺商品的生产上去,以有利于在产出最大化的同时,达到需要满足的最大化。但是,我国从过去产品经济计划运行机制下发展过来的原有税收制度,却往往过分重视税收的非中性干预,强调区别对待。一方面,为同一商品的不同生产者,诸如规定外商企业和国内企业生产的同一商品,要按照高低不同的税率纳税,对于国内某些企业生产的商品,给予承担低于其他国内企业税负的特殊优惠待遇等等。这种非中性的税收,难免对市场经济下平等竞争,优胜劣汰,促进产出最大化机制的积极作用,形成一种不必要的人为干扰。另一方面,原有税制,主要是流转税中的产品税和工商统一税,还为不同商品,设置了高低各不相同的税率。它把在某一时期价格水平下所形成的不同商品的负担能力差异固定了下来。因税率高而价格居高不下的商品,并不一定表明供不应求,可能早已供过于求,因税率低而价格偏低的商品,也不一定表明供过于求,可能还比较紧缺。这又难免对市场经济下通过价格导向,以调节供求,促进需要满足最大化机制的积极作用,设置一种税收障碍。为此,有必要在保证国家宏观调控所必须的税收干预的同时,注意到市场经济对税收中性化的客观要求,自觉建立起一种能够促进产出最大化和需要满足最大化的,符合于税收效率原则的新的税制体系,这也是我国税制改革的一项当务之急。

至于原有税制中有关中央与地方之间的收入分配体制,同中央宏观调控所需财力不相适应的矛盾,在实践中也暴露得很突出,同样到了非改不可的地步。我们知道,税收是政府机器的经济基础,各级政府的财权划分必须与其事权划分相统一。我国中央政府的事权包括:国家安全、外交、中央行政事务、中央企业和事业单位的管理、货币流通的调节、国民经济结构的调整以及省市地区经济发展的协调等等在内。为了满足这些事权的需要,必须使中央掌握有全国收入中60%左右的财

力作为保证。但是从 80 年代开始,由于在我国中央与地方之间采取了一种财税包干的收入分配体制。在这种体制下,中央没有自己的征税机构,也没有应归自己固定课征的税种。中央所需收入,只能依靠地方政府在其所收的各税中,承包一个固定部分上缴。自从实行这种财税包干的分配体制以来,中央收入占全国财税收入的比重,已从 1981 年的 57%,急剧下降到 1992 年的 38.6%。致使中央政府的支出中,有一个相当部分,不得不依靠举借内外债和发行货币去弥补。它不仅从财力上限制了中央对宏观经济进行必要的调控,而且也影响了国家应收的一部分税款未能很好地收起来,收入流失情况比较严重。因此有必要借鉴国际经验,在调整现有税种布局,使之更加简明和科学的基础上,实行一种中央与地方分税管理的收入分配体制,去取代原来的财税包干制,以建立起一个符合于简便以及能够调动中央与地方两个积极性原则的新的税收制度,也属刻不容缓。

以上 3 个矛盾,从正面来说,就是为了使我国的税制改革,能够更好地去配合对外开放的形势;去适应向市场经济的转轨;和有利于中央对宏观经济的调控。这也就是今年以来,我国一系列新税法出台的大背景。

那么,这个新税法体系,它的基本框架又是怎样的呢?下面将继续谈谈这个问题。这次出台的新税法,包括设想中的相关内容,是由下面所讲的流转税、所得税和财产税这三大系所构成。

在流转税系中,新税法是以增值税作为核心,辅之以营业税,同时对少数国家需要加以宏观调控的产品,以及某些矿产品和盐,分别交叉课征消费税和资源税。这就是说,除了对农产品,主要是课征农业税以外,对于所有工业品,在其生产环节、进口环节直至商业批发和零售环节中所发生的一切流转额,全部都就其中的增值部分课征增值税。只是对除商业以外的第三产业,诸如交通运输、邮电通信、金融保险和生活服务等行业,不是课征增值税,而是就其发生的流转额课征营业税。这就使增值税处于流转税系中的核心税种地位。由于增值税不再区分不同产品种类,一般都统一按照 17% 的基本税率课征,从而成为促进市场导向资源配置,有利于提高效率,对市场经济不再进行人为干预的一种中性税收。考虑到市场经济还不能缺少国家必要的宏观调控,因此,新税法对流通中的烟、酒、小汽车和汽油等 11 类产品,出于配合国家调控的需要,规定在征收增值税的基础上,还要相应设置各种高低不同的税率,再交叉课征一道消费税。同时,为了调节由于自然资源质量优劣不同所形成的级差收入,促进平等竞争和提高效率,对开采原油、天然气等六类矿产品和生产的盐也规定要在征收增值税的基础上,再交叉课征一道资源税。此外,为了均衡流转税负,对于证券市场的交易额,还准备在适当时机开征证券交易税。在形成上述流转税系新税法的同时,废除了原税制中性质相近的和已经过时的烧油特别税、特别消费税、集市交易税和牲畜交易税种,从而大大简化了税制。

在所得税系中,新税法首先合并对国内企业按照不同经济性质和经营规模所分别设置的国营中型企业所得税、国营小型企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税等 4 套企业所得税的基础上,颁布了一个统一适用于国内企业的企业所得税法。对外商企业则仍旧沿用原有的外商投资企业和外国企业所得税法。由于这两个企业所得税法都是规定适用 33% 的比例税率纳税,因此,等待时机成熟,将内外两个企业所得税法再最终地统一起来,应是顺理成章的事。应该指出,新税法颁布后,原税制中企业所得税存在的内外负担不公平,国内企业因经济性质不同而负担畸轻畸重等矛盾,已经得到基本解决。与此同时,税制也进一步得到了简化。其次,新税法还合并了原税制对外国公民课征的个人所得税,对中国公民课征的个人收入调节税,对中国公民中从事工商业经营者课征的城乡个体工商户所得税,以及以国内企事业单位为纳税人的,属于向中国公民奖金所得课征的,具有个人所得税性质的国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税和国营企业工资调节税等 7 个税法。在此基础上,颁布了一个统一适用于中国和外国公民,以及其各自不同来源所得

的个人所得税法。为了这个统一的税法能够适合实际情况,在新的个人所得税法中,还设置了两个不同系列的超额累进税率表,和规定了两种不同的费用减除额。从而既简化了税制,又公平了个人所得税的税收负担。第三,新税法在所得税系中,还设置了土地增值税。这是适应我国自从 90 年代初实行土地批租,形成房地产三级市场以后,为了调节房地产经营者获取的土地级差收入所新开征的一种超额所得税。它以级差收入的大部分应归于社会为理论依据,在实践中国外也早有征收的先例。至于具体实施办法,还有待进一步研究。最后,为了改革和完善我国现行的劳动保险基金筹集办法,在新的所得税系中,还包括正在研究制定中的,预期将来要付诸实施的社会保险税法。综观以上新税法中所确立的所得税系,无论在税种布局还是税收负担方面,可以说都比原税系更加趋向于科学和合理。

新税法关于财产税系,仍旧暂时维持对外商拥有和使用的房屋和车船,分别适用城市房地产税和车船使用牌照税,对国内纳税人拥有和使用的房屋和车船,分别适用房产税和车船使用税的双轨制。鉴于我国财产税的比重很小,内外负担差异也不大,预期将这两套税系统一合并成单轨制的日子,不久将会到来。此外,鉴于对个人继承的遗产生前赠予的财产征税,是国际通行的做法。因此,为了调节社会财富分配不均,缩小收入差距,准备在适当时候,开征遗产和赠予税,也将是完善我国财产税系的一个方面。

在确立以上三大税系诸多税种的基础上,新税制还将按照财权与事权相统一的原则,在中央与地方之间改行一种分税制的收入分配体制。它考虑将消费税、关税和海关代征税、中央企业所得税以及铁路和金融部门集中缴纳的税等,划作中央固定收入,将营业税、地方企业所得税、个人所得税、土地增值税以及习惯归于地方上的一些零星税种,划作地方固定收入,而将增值税和资源税,按照一定分配比例划作中央与地方共享收入。实行分税制后,预期中央将可获得 60% 的收入,并以 20% 对地方财政进行调剂,而地方收入则将包括地方固定收入、地方共享的分成收入以及中央调剂收入等三大块。与此同时,分别设置国税局和地方税局,由中央和地方各自征收归于自己的税收。

从以上所勾划出的新税法体系的基本框架中,人们不难看出,一个适合于改革开放新形势的,鲜明地体现出公平、效率、简便和合理的分权原则的我国新税制,已经初步确立了起来。

(上接第 40 页)发资金的办法,对不同类型的企业,如劳动密集型企业、技术密集型企业、高技术企业,可以实行差别的提取比例;按分类折旧法提高企业的设备折旧率;适当运用减免税的办法,增加政府对企业技术进步的间接投入;通过建立基金,采用财政贴息贷款等等措施,使企业获得足够的技术进步资金。

调整结构,就是要把有限的投入资金用到最合适的企业,最合适的地方。投资方向要向骨干企业和重点项目倾斜,要向那些国民经济发展中具有战略地位的重点项目,引进技术的消化吸收、和国产化项目,出口创汇项目倾斜。要把技术引进工作的重点移到对引进技术的消化吸收、开发、创新上来。要在继续加强用先进技术改造传统工业的同时,适当增加对新兴技术产业化的投资强度。在政府投资中,要尽量把资金直接投入各种类型的企业技术进步项目上,并更多地采用重大项目招标的方式。

转变机制,就是要通过运用财政税法政策的调节功能和导向功能,促进企业经营机制的转换和技术进步机制的形成。

完善政策,就是要完善促进企业技术进步的各项财税政策。