

# 中国税制结构模式辨析

李冬梅

(安徽财贸学院 财税系, 安徽 蚌埠 233041)

**摘要:**目前,关于我国的税制结构模式的现状与发展方向,理论界众说不一,其中不乏有许多同志认为我国现在已经是“双主体”模式并主张应向发达的市场经济国家看齐,尽快实现以直接税为主体(其中又以个人所得税为主)的税制结构模式。本文认为,这种观点脱离了我国当前的国情,尽管“双主体”是我们的理想目标,然而当前的税制结构模式却称不上“双主体”,真正意义上的“双主体”税制结构模式也不会一蹴而就,还需要我们做许多的努力和完善。

**关键词:**税收体系;税制结构模式;双主体

**中图分类号:**F810.422 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2002)03-0023-04

## 一、我国当前的税制结构并不是“双主体”模式

税收按其课税对象的不同,一般可分为直接税与间接税两类,并由此构成一个国家的税收体系。而税制结构模式则是指一个国家的税制以何种税为主,它是根据一个国家的经济发展需要和一些其他因素来设计建立的。目前,世界各国的税制结构模式主要有三种:一种以直接税为主体;一种以间接税为主体;另一种以直接税和间接税并重,也就是我们通常说的“双主体”。我国自 1994 年工商税制改革以来,一直是以流转税为主体的税制结构,以增值税为核心的流转税课税比重超过了税收总额的 70%。近年来,由于经济的迅速发展,国民收入有了显著提高,所得税,尤其是个人所得税收入增长很快,从 1981 年的 500 万元增加到了 2000 年的 660 亿元,在许多地区个人所得税收入仅次于营业税,成为地方政府税收收入的第二大税源。可以预计,个人所得税会随着我国经济的持续、快速发展和经济结构的变化及个人收入的不断增加而保持持续、快速增长的势头,成为一支极具发展潜力的税种。

然而,我们不能仅凭这种情况就得出判断,认为我国目前已经建立了“双主体”税制结构模式了。从真正意义上讲,我国不仅现在没有建成“双主体”模式,而且距离该模式的真正实现,还有很大一段距离。其原因在于:

### 1. 我国生产力发展水平的制约

一个国家的经济发展需要和诸多因素决定了税制结构模式,使其具有鲜明的时代性和社会发展阶段性特征。从世界各国税制结构的发展规律来看,世界上最先出现的是以原始的直接税为主体的税制结构。这些税按外部标志直接课征,简单粗糙,收入少,无弹性,常引起人民的不满。商品经济的发展,使商品税制逐渐取代了简单的直接税。19 世纪以来,税制结构模式在发达国家出现了分化,一些国家由间接税体系改革成为现代的直接税——所得税体系,如美国,而

其他一些国家则实行间接税与直接税并重的模式。

表1是世界银行《1990年世界发展报告》中的数据:各类税占税收总额的比重(%)。由表1可见,一国的生产力发展水平及由其决定的国民收入水平制约了该国的税制结构模式的选择,经济发达的国家多采用直接税为主体,而不发达国家则多采用间接税为主体的模式。

表1 世界各类国家各类税占税收总额的比重(%)

国家类别 \ 税收类别	所得税(含所得税与社会保险税)	流转税(含国内货物税和营业税及国际贸易和交易税)
低收入国家	36.71	59.26
中下等收入国家	35.35	62.93
中上等收入国家	57.10	33.34
发达国家	72.76	23.06

我国目前仍处在社会主义初级阶段,在经济体制转轨的特定历史时期,商品货币经济总的发展水平并不高,市场的发育程度较低,生产力发展水平低而且地区差别较大,总体上我国还是一个发展中国家,这一切都决定了我们的税制结构模式只能是以间接税为主体的模式,而不是什么“双主体”模式。与直接税相比,间接税对我们这样一个发展中国家来说有许多可取之处。首先,它伴随商品的流通过程而及时课征,不易受企业成本变动的影 响,又不必象所得税那样有一定的征收期,因此税收收入比较稳定,并能随经济的增长而自然增长;其次,它更有利于政府对生产、流通、分配、消费各个领域进行广泛而又有针对性的调节,对经济的干预作用较强;再次,与所得税相比,它所要求的征管更简便、易操作,更适应于发展中国家税收征管水平较低的现状;最后,它具有隐蔽性,在发展中国家的纳税人的纳税意识相对淡漠的情况下不至引起纳税人更大的反感。可见,生产力发展水平决定了我们只能采取以流转税为主体的税制结构模式以确保经济的发展。

2. 所得税的规模与其本身的缺陷决定它目前无力承担“主体”一职

我国的所得税(包括个人所得税与企业所得税)尽管发展较快,然而,就规模而言,还远远达不到“主体”税种的要求,以1998年为例,我国个人所得税收入仅为338.65亿元,而企业所得税也不过1038.75亿元。近年来个人所得税的发展迅速,2000年达到了660亿元,但尽管如此,它在税收总收入中的比重也不过占5%,企业所得税的这一比重也不到15%。与之相比,美国在1994年联邦所得税就已达到5430亿美元,占联邦财政收入的43.16%。由此可见,单从规模这一方面就可以看出我们的所得税距“主体”一职还差之甚远。

当然,我们判断主体税种的标准不仅仅在于看它的收入在总体税收中所占的比重,还要看主体税种在一定时期内对整个社会经济生活的调控作用如何。而我国目前的个人所得税与企业所得税制度本身的缺陷制约了其调控作用的发挥。

(1) 个人所得税的制度缺陷

第一,分类课征的模式有失公平,极易诱发偷逃税和避税行为。我国目前采用“分类所得课税模式”,对不同性质的所得项目采用不同的税率和费用扣除标准,采用源泉一次课征的办法计算征收,年终不再汇算清缴。这种模式的后果是造成相同收入额的纳税人会由于其取得收入的类型(项目)不同,或来源于不同类型的收入次数不同而承担不同的税负,此乃横向不公平;另外,不同类型(项目)所得的计征时间规定不同,分为月、次和年,不能反映纳税人的支付能力,使课税带有随意性,会出现支付能力低者税负高于支付能力高者的不正常现象,此乃纵向不公平。这种制度的设计不仅极易引起人们的不满,产生偷逃个人所得税款的行为,而且也给避税者可乘之机,使其可通过分解收入、转移类型等方法成功避税,使税款大量流失。

第二,免征额与费用扣除标准不尽合理,已不适应我国当前的经济发展情况。自从1980年

颁布个人所得税法以来,时隔 20 年,尽管物价已上升了许多倍,人民的收入水平也相应提高,我们的个人所得税免征额 800 元却从未修订过,这个标准,已不适应我国目前经济发展的状况,使许多低收入水平的人加入了纳税的队伍,有失公允。而个人所得税的费用扣除项目中也没有考虑纳税人为获得所得所必需支付的教育费、医疗费和住房费,以及纳税人的实际赡养人口、是否下岗失业等家庭综合收入情况,这不仅无法体现公平,也挫伤了劳动者的积极性,影响了经济效率的提高。

第三,个人所得税由地方征管带来了诸多不利因素。个人所得税是一个极具发展潜力的税种,随着国民收入的增长它必将成为国家财政的重要收入来源和国家宏观调控的重要手段,而我国的现行个人所得税由地方征管会造成相同的个人会因在不同的地区而税负不同,甚至产生经济不发达地区的纳税人税负反而高于经济发达地区纳税人的不公平现象,影响了劳动力的合理流动。更重要的一点还在于随着纳税人流动性的加大使应税收入来源复杂交错,地方部门受征管水平的限制难以掌握纳税人全部信息,造成征收成本的增加和征管效率的低下,使税款白白流失。

### (2) 企业所得税的制度缺陷

第一,内外资企业所得税负不公平。当前我国内外资企业所得税不统一而造成的实际税负差异问题已在理论界取得了共识,这种差异不仅不利于我国内资企业的公平竞争,同时也与 WTO 所要求的公平原则大相径庭,如不尽快统一内外资企业所得税,势必带来严重后果。

第二,税收优惠政策没有很好体现国家的政策导向。目前我国的企业所得税制的税收优惠政策,总的来说是区域性优惠导向有余,产业性优惠导向不足。我国对沿海开放城市和经济特区给予了一系列地区特殊的税收优惠政策,致使外资企业大量集中于这些地区,而广大中西部地区则由于缺少这些政策而难以形成对外资的吸引,造成了地区间的发展差异,不利于全国各地的均衡发展。与地区性优惠措施相比,产业性优惠措施却寥寥无几,不利于我国的经济转型和企业产品结构的转换。

第三,企业所得税的征收仍未摆脱行政隶属关系,不利于企业的发展。我国现行的企业所得税收入仍是按行政隶属关系来划分的;凡中央企业所交纳的企业所得税归中央财政收入,而地方企业交纳的所得税为地方政府的财政收入,这种划分非常不利于现代企业制度的实施,企业合理的兼并重组所涉及的企业产权划分由于会影响到中央与地方的经济利益就必然会受到来自各方的障碍,阻碍了资产的正常流动,不利于企业的发展,同时也削弱了企业所得税的宏观调控能力的发挥。

### 3. 税收征管水平滞后

我国现阶段的税收征管水平还比较落后,纳税人的财务会计制度不健全,难以形成对所得税的有效征管,这也进一步制约了我国当前“双主体”模式的真正建立。

综上所述,可见由于生产力发展水平和所得税制度设计上的弊端及其现有规模的制约,我国目前的税制结构模式只能是以流转税为主体的单主体模式,而不是真正意义上的“双主体”模式。

## 二、“双主体”模式是我们的发展方向

前文述及,随着市场经济的深入发展,生产力水平的提高,必然会带来国民收入的较大增长,以个人所得税为主体的所得税体系的完善(包括社会保障税的开征)必然会与间接税一起承担起双主体的职能。从世界税制结构改革的趋势也可以得出结论:“双主体”税制结构模式是我们的发展方向。从国际比较中可以看出,当人均国民生产总值达到 2000 美元的水平时,税制结构的转变会相对平稳,是一个我们应把握的经验性时机。如美国在 20 世纪 50 年代,所得税上升为主体税种时就大致处于这个时期;日本和亚洲的“四小龙”在近 30 年里实现了经济的较高速增长和税制结构的转换,其经济基础也大致符合这一标准。因此,我们向“双主体”转换还需要经过一段

时间的不懈努力。

此外,进一步完善所得税制度也是必不可少的措施。

1. 就个人所得税而言,应做到:

(1)尽快实现课税模式由分类所得课税模式向综合所得课税模式的转换,将纳税人不同性质的各项所得加总求和,扣除法定的宽免额和费用后,按统一的累进税率课征。以实现税制的公平和效率,确保证收的明确简便,降低征收成本。

(2)根据我国经济发展情况,调整免征额和费用扣除项目。根据我国目前的经济发展水平,个人所得税的免征额宜定为1200元,而其他费用扣除项目应考虑纳税人抚养的子女多少、赡养的老人情况,及其和其子女受教育支出等因素,并适当考虑纳税人配偶收入情况,以便更充分发挥个人所得税的公平调节作用,促进经济的发展。

(3)个人所得税应适时地划归中央税。为了更好地加大中央政府对市场经济的宏观调控能力,更好地调节个人收入分配,缓解贫富差距,同时发挥个人所得税的“自动稳定器”的作用,进一步提高个人所得税的征管效率,个人所得税应适时调整为中央税,可采用先作为共享税再完全过渡为中央税的办法。

2. 就企业所得税而言,现阶段应做到:

(1)尽快统一内外资企业所得税,使两税税负从名义上与实际上走向一致,真正做到国民待遇原则,实现两种企业在公平的环境下展开竞争。

(2)税收优惠应更能体现国家产业结构调整意向。为实现经济模式和经济增长方式的转变保驾护航。同时也应在税收优惠上更多地照顾中西部地区,带动整体经济共同发展。

(3)解决好企业所得税的税收归属问题,改变按企业隶属关系划分税收收入的局面,使现代企业制度的实施落到实处,促进企业发展,为企业所得税税源涵养提供制度保证。

#### 参考文献:

- [1]各国税制比较研究课题组. 个人所得税制国际比较[M]. 北京:中国财政经济出版社,1997.
- [2]靳东升. 税收国际化与税制改革[M]. 北京:中国财政经济出版社,1995.
- [3]邵培德. 中西方个人所得税比较研究[J]. 涉外税务,1999,(11):45-47.
- [4]财政部. 中国财政年鉴[Z]. 北京:中国财政杂志社,1999.

## Analysis on the Structural Model of Chinese Tax System

LI Dong-mei

(Finance and Taxation Department, Anhui University of Finance and Trade, Anhui Bengbu 233041, China)

**Abstract:** There are many arguments about the final conclusion and the future of Chinese tax system model. Many people think that ours are “double-main body model” and we should learn from those developed market-driven countries, so as to realize the direct taxation model earlier. The author holds that such viewpoint goes away from the present situation in China. Although “double-main body model” is our ideal target, our present tax system model cannot be taken as “double-main-body model”. A real model like this requires a lot more efforts.

**Key words:** tax system; tax system structural model; double main bodies