

# 推定税在中东欧的实践

郝联峰 孙健夫 编译

荷兰的史蒂夫·哈里逊在《国际财政文献编辑局公报》(International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin) 1997年819期上撰文探讨了中东欧的推定税制度。文中涉及的内容对我国的农业税制、个人所得税制和一些中小企业的税制改革颇有借鉴意义,特编译如下。

## 一、推定税的含义及类型

所谓推定税是指对纳税人推定可取得的收入而不是其实际收入征收的一种税。推定税是为了解决在很多情况下所得税以实际收入为计税依据所面临的征管困难而形成的一种税收制度。在多国的实践中,依推定的方法计税既可以成为一种税制的组成部分,也可以是一种独立存在的税种。

推定税可以有多种分类方法,但以下两种分类标准既简明又重要:

第一,根据推定是否允许纳税人申辩,可以将推定税划分为可辩推定税和拒辩推定税。可辩推定税比较公平,但拒辩推定税比较易于征管。

第二,根据推定税对纳税人适用的范围大小不同,可以将推定税划分为无条件推定税和有条件推定税。有条件推定税通常适用于纳税人低估收入或未保存完整会计纪录的情况。

## 二、推定税在中东欧国家的应用

### (一)以资本为基础的推定税制

马其顿存在以农用土地价值为基础的推定税。不论土地是否用于生产目的,只要这些土地可用于农业或林业,拥有、出租、租借或使用土地的个人应根据土地的单位所得纳税。在马其顿,推定税至少在一定程度上是可辩的,因为,如果由于自然灾害或其他特殊情况产量减少了,应纳税额也可能减少。

尽管在以土地所得为基础的推定税制中估值是一项繁重的工作(尤其在通货膨胀时),但这种税制也有一些优点:它的纳税人比较容易界定;如果土地注册管理科学、没有遗漏,纳税人也难以避税。

### (二)以毛收入为基础的推定税制度

以毛收入为基础的推定远比以资本为基础的推定普遍。按这种方法,纳税人被推定获得营业额一定百分比的净所得,再根据这个净所得支付税款。

阿尔巴尼亚的小企业税直接对营业额以较低的税率征税。阿尔巴尼亚的小企业税法规定,对个人业主、手工业者和自由职业者适用较低的税率,这些税率大大低于适用于其他所得形式的税率:通常对毛收入征税的固定税率为3%(对手工业者)到8%(对医师和律师)之间,而对上述活动的工资所得征税的税率却为20%。

中东欧国家的推定税倾向于采用推定扣除的形式,以此取代实际发生的税前扣除费用。例如,匈牙利最近引进了适用于从事农业、制造业、加工修理业和零售业的小规模企业的理想税制(即所谓的“平率税制”)。纳税人必须在每个纳税年度开始时选择是否按平率税制纳税。平率税制适用于从事特定行业的个人,他们在前一纳税年度的营业额不超过1500万匈牙利福林(大约81000美元,如从事零售业)或300万福林(大约16200美元,如从事其他活动)。从毛收入中扣除按固定的“推定成本比率”计算的推定成本,即为应税所得。基本扣除看上去很慷慨:从原来营业额的80%,增加到特定零售活动的87%或93%,特定范围农业生产者的92%。最终推定的所得按12.5~35%的税率(具体是多少依推定的标准而定)征税。很明显,尽管平率税制可以用来取代普通的所得税,但它不能完全免除所得税所要求的保

存帐簿和开出发票的义务。在保加利亚、捷克共和国、斯洛伐克共和国和斯洛文尼亚，也使用推定扣除，但它只是作为所得税制的一部分，而不是完全取代所得税制。

然而，以毛收入为基础的推定，除非引进选择权（纳税人可以选择是就毛收入推定纳税还是就实际所得纳税的权利）或采用可辩推定，否则，支出比重高的企业将承担相应较高的税负，而有亏损的企业也得不到税收上的照顾。而且，这种税制并不比以实际利润为基础的税制产生较少的纳税人屈从纳税，因为这两种税制都需要进行艰难的查定毛收入的工作。

### (三)以估计所得为基础的推定税制

中东欧也存在以估计所得为基础的推定税制，其估计虽考虑到多种因素，但远没有法国或以色列的估计制度复杂。

中东欧以估计所得为基础的推定税的一个例子是波兰的国库岁入税（或称“税收卡”）。国库岁入税适用于税法规定的工商活动的个人。这些活动包括税法中列出的95种服务、制造业活动（如雕刻、锻造、钟表制造、玻璃装配、化妆整容等）、食品零售和供应、小规模的运动服务、自由职业活动、婴儿照顾和教育等等。而且，从事这些活动的个人所雇员工不能超过一定数目（其上限依职业而定，但最多不超过5人）。大多数情况下，它根据纳税人所从事的职业、雇工人数和活动发生的村镇拥有的居民数来确定每月纳税标准。举例来说，锻造服务的每月纳税标准如下（1美元约等于3.2波兰兹罗提）：

单位：波兰兹罗提

雇工数	居民数		
	5000以下	5000—50000	50000以上
0	106	118	126
1	201	233	254
2	275	308	338
3	318	359	401

### (四)一次性总付费的税制

中东欧国家使用得最广泛的推定方法是一次性总付费或执照费。一次性总付费一般应用于特定（小规模）的企业或农业活动，通常既取代所得税又取代

增值税。执照税既提供营业的权利，也作为对活动收益征收的推定税，在一些中东欧国家，尤其是独联体国家中被采用。阿塞拜疆的执照税制、阿尔巴尼亚和匈牙利的一次性总付费，在中东欧国家都具有代表性。

### (五)最低限额税制

最低限额税的最简单形式是，所有纳税人都必须缴纳预定一定数额的税收。有时候，例如在阿尔巴尼亚，推定税与最低限额税联系在一起。当然，最低限额税也可以作为一种独立的征税方法。马其顿允许纳税人在推定所得纳税和最低限额税之间进行选择。

## 三、一些可能发生的问題

推定税作为一种通过扩大税基提高税收屈从程度的方法或作为一种比根据实际所得征税，成本较低的征税方法被广泛采用。矛盾的是，如果不加控制，推定税可能会通过产生管理上的更高要求和增加偷漏税的范围来损害推定税要达到的上述目标。

### (一)以营业额为基础的推定税的管理制度

如前所述，一般只是当营业额没有超过一定上限时才使用推定税。另外，在一些中东欧国家，推定税是以毛收入作为推定的基础。安排营业额上限给偷漏税创造了机会，最明显的例子是人为地将一个大企业分立为几个小企业，使每个小企业的营业额都在营业额上限以下。如果推定税降低了对纳税人保存帐簿和开出发票的要求，查定毛收入也将变得困难。

### (二)免除保存帐簿记录的义务

大多数采用了推定税的中东欧国家放松或免除了推定税和纳税人通常的保存帐簿记录的义务，这可能刺激更多的纳税人去偷漏税，影响了推定税制以外的税收制度。例如，如果开发票对一个推定税纳税人无关紧要，那么缴纳通常所得税的企业就容易取得假开的发票，以减少它们的应税所得。

从长远来看，即使使用推定税不会导致不可克服的新问题，上述问题也应加以重视。 □

（作者单位：厦门大学财金系 河北大学工商管理学院）  
（责任编辑：李 连）