

# 新税制应遵循公平、效率两大原则

厦门大学 童锦治

公平与效率是现代税收所必须遵循的两大基本原则。一般说来,税收公平原则要求税收对所有的社会成员都应该公正,政府课税应根据纳税能力平等地分配于社会各成员,一是纳税能力相同的人应当交纳相同的税即横向公平;二是纳税能力不同的人应交纳不同的税即所谓的纵向公平。在改革开放,建设有中国特色的社会主义市场经济体制的过程中,依据我国现有的国情,我们可以从经济意义和社会意义两方面来理解税收公平原则,把税收公平原则看成是经济公平和社会公平两者结合的有机统一体。经济公平是与市场经济的本质要求相适应的。它从纵向和横向两个方面规定了社会经济活动中的所有利益主体都应是权力平等、地位平等和机会均等的。因此,税收的经济公平原则要求:(1)对条件相同的经济利益主体应给予相同的税收待遇,包括:共同的纳税义务——每一个有纳税能力的人都必须纳入政府的税收管辖系统中,承担纳税义务;均等的竞争机会——个别纳税人不会因税收原因而被排斥于市场之外;合理的税收负担——纳税人的税收负担必须与其纳税能力相适应,具有相同纳税能力的不同纳税人应该承担等量的税收负担。(2)对条件不同的经济利益主体给予不同的税收待遇,包括:不同的税收负担量;不同的税收限制或优惠政策,等等。由此税收的经济公平原则所具有的实际功效在于通过税收机制为所有的经济利益主体创造一个平等的外部经济环境,不论是国营、集体企业,还是个体、私营和外资企业都具备参与经济活动的同等机会和权利,以促进利益主体间有效竞争的展开和社会主义市场经济的发展。

如果说税收的经济公平原则是侧重于经济活动的起点或过程,通过税制、税负的设计,对相同条件的不同纳税人一视同仁或者对不同条件的纳税人提供不同的税收待遇,弥补或纠正经济环境的缺陷,从而在整体上创造一个平等的外部经济环境的话,那么,税收的社会公平原则则是着重于社会经济活动的结果,通过税收机制,以一种事后调整或补偿的方式,实现社会成员间利益上的相对平等。因而,税收的社会公平原则主要集中或体现在政府对社会成员个人收入的调节上,亦即是:(1)具有相同纳税能力的人交纳相同的税;(2)不同纳税能力的人交不同的税,多得多征,少得少征,无所得不征,甚至予以补贴,由于税收的社会公平原则的主要作用点是社会经济活动的结果,从而这一原则的基本内容不仅取决于经济活动的实际状况,而且取决于社会发展过程中各个不同时间点上社会成员的普遍的价值取向和价值判断标准。相对于税收的经济公平原则而言,税收的社会公平原则更带有时代的具体特征。在过去的传统体制下,企业不是相对独立的经济利益主体,普遍存在着“吃大锅饭”的现象,税收的社会公平原则由于普遍存在的平均主义而变得无关紧要,然而,当市场经济不断发展,社会“分配不公”现象逐渐产生并不断引发一系列社会问题时,税收的社会公平原则及其作用就显得日益重要起来。此时,税收作为政府一种事后调整或补偿的手段,通过超额累进的个人所得税对高收入者课以

高税,对低收入者课以低税甚至不课税,同时通过建立与征收社会保险税,形成社会保障体系,来矫正这种不合理的分配格局,抑制社会分配两极分化的倾向,保证社会的安全和稳定。应当指出,在社会主义市场经济的条件下,税收公平原则所包含的两方面的内容具有统一性,互补性。换言之,在税收的经济公平原则被确定和发挥作用的同时,税收的社会公平原则也应得到重视或强调。

从最一般意义上看,效率指的是投入与产出之比。税收的效率原则包括行政效率和经济效率两个方面。税收的行政效率原则要求政府以最小的税收成本获得最多的税收收入。税收成本与税收收入的比例越少,税收的行政效率就越高。反之,则越低。在税收总额既定的情况下,提高税收行政效率的基本途径在于降低税收成本。目前,提高我国税收的行政效率的关键在于:(1)设计简单明确易于操作的税收制度,以便于征纳双方迅速、准确地掌握,减少税收漏洞;(2)加强依法征税,依法纳税的基本规范,强化征纳双方的法制观念,减少因违法行为带来的税收损失;(3)建立科学有效的征管制度及精干有力的税务机构,采用现代化的征管手段,保证税款及时足额地入库。

同其他的经济手段一样,税收的经济效率原则也涵盖国民经济宏微观两个层次。税收的经济效率原则要求以最优的税制运作实现社会资源的合理配置,以有限的社会资源获得较大的经济增长。在微观经济方面,尽可能地保持税收的中性作用,让企业在“看不见的手”的作用下,自主经营,自由竞争,尽可能地获取最大的经济成果;在宏观方面,充分发挥税收的经济调节功能,弥补市场失灵的缺陷,优化产业结构和产品结构,实现社会经济均衡、稳定的增长。因此,税收的经济效率原则要求:(1)进行最佳的税负水平的设计,充分发挥微观经济主体的生产积极性,尽可能地获取在税收收入最大时经济效率的最高值;(2)通过区别对待的税收优惠政策的选择和倾斜,扶持朝阳工业,适当抑制夕阳工业,扶持落后、贫困地区的经济增长,逐步缩小区域经济间的差距,推动产业结构的不断升级和不同产业在空间上的合理布局,实现经济的稳定增长。

## 二

公平与效率是现代经济发展中无法回避的两大主题,两者孰先孰后的关系问题不仅为经济学家、哲学家和社会学家们所关注,而且也在不同的程度上影响着各国政府诸项政策的选择。在现代社会主义市场经济中,公平与效率也是矛盾统一关系。从长远的角度看,以效率实现公平,以公平促进效率,两者是相互统一的。但是在某一时点上,尤其是在实际操作过程中,往往难以兼顾,形成两者间的矛盾关系,毋庸赘言,公平与效率的这种矛盾统一关系,从根本上决定了税收中公平与效率两大原则间的相互关系。但是进一步地分析表明,税收中公平与效率两大原则相互间的关系还具有其自身的特点。首先,税收中公平与效率两大原则间的统一性蕴含在两大原则自身的内容之中。它具体表现在税收的经济公平原则与税收的经济效率原则在内涵上具有同一性。显而易见,经济公平原则所实现的一个平等的外部经济环境,是经济效率原则得以发挥作用的前提或基础。同时贯彻经济公平原则会促进税制的简化和完整,进而也为提高税收的行政效率创造了条件。其次,两者的矛盾关系虽然也表现在因贯彻税收的经济效率原则而不得不在某种程度上偏离经济公平原则,比如对落后地区的税收减免、新兴产业的税收优惠等等,但更为集中地反映为税收的社会公平原则与经济公平和经济效率原则间的矛盾关

系。换言之,税收的社会公平原则要求税收必须对贯彻经济公平和经济效益原则所形成的结果作事后的调整和补偿。如果不作这种调整或调整力度过轻,自然会妨碍社会公平的实现。如果调整的力度过重,就会抑制经济利益机制的刺激作用,从而在影响经济效益的同时,以另一种方式偏离或否定了经济公平原则。第三,由上述两点分析可见,从一个长远的过程看,税收的公平与效率原则具有相对的统一性,而在某一阶段中,两者孰先孰后是个相机抉择的问题。政府可以依据经济发展的不同需要作出相应的选择。因此,在认识税收中公平与效率两大原则的关系问题上,不能简单地强调孰先孰后的问题。在社会主义市场经济体制建立的过程中,理应作出强调经济公平,经济效益为先,并兼顾社会公平的抉择。

我以为,1994年我国税制改革就是以强调经济公平和经济效益为主的,同时兼顾社会公平的深刻的结构性改革。这是因为:

1. 统一了税制,实现了公平税负的原则。在流转税方面:这次税制改革取消了重叠征收的产品税及对外资企业征收的工商统一税,全面推行增值税,建立由增值税为主、辅之以消费税和营业税的新的流转税体系,以解决以往由于内外资企业适用不同流转税种造成的外资企业流转税负轻于内资企业的不合理现象,实现了在流转税领域内外资企业税制的统一与税负的平等。在企业所得税方面:这次税改把以前以55%的税率计征的国营企业所得税、以10—55%的8级超额累进税率计征的集体企业所得税以及以35%的税率计征的私营企业所得税合并为企业所得税一个税种,改变了以前因按不同所有制性质设计企业所得税税种而产生的私营企业的税收负担轻于集体企业、集体企业的税收负担轻于国营企业的状况,实现了内资企业税负的平等。在个人所得税方面:这次税制改革取消了对中国公民的个人收入开征的个人收入调节税及对城乡个体工商户开征的城乡个体工商户所得税,以修改后的个人所得税对中国公民、有来源于中国境内收入的外籍人员、个体工商户的收入进行统一调节,并通过多级次的超额累进税率的设计,对高收入者课以高税,对低收入者课以低税,以保证社会公平原则的实现。

2. 重新构造税种组合、简化税制,提高了税收的效率。全面推广中性的价税分离的增值税,并以较单一的标准税率对大多数企业进行征收,实行在基础性税种上对企业微观经济活动的非干预政策,开征带有政策意向的、非中性的消费税,以不同的税率对个别产品、个别行业进行有选择的计征,弥补增值税在宏观调控方面的不足,以加强税收宏观调控的力度;通过简化税制,使我国的税种从原来的三十多个减少到现在的十七个,大大方便了税务机关及纳税人的了解和掌握,同时,通过减免税范围的大幅度缩小和减免税权限的高度集中,大大减少了偷漏税的机会。提高了税收的行政效率。

### 三

从进一步发展的角度看,新税制尚存在着一些问题。

1. 在流转税方面,主要是增值税征收环境问题。九四年实行的增值税是一种凭增值税专用发票所注明的税款进行抵扣的制度,这一制度的实施需要较好的主客观条件的配合,如高度的工作责任感,较强的法制观念、电脑化的征收管理手段等。然而,由于我们的客观条件尚不具备(如法制观念淡薄、征管手工化等),使得增值税的推行困难重重,一些不法分子大量盗开、虚开、非法代开、非法印刷增值税专用发票,一部分纳税人由此非法偷漏税款,这样,既使国家税

款造成严重流失,又使大多数纳税人的税收负担处于实际的不公平状态。

2. 企业所得税方面:(1)33%的税率问题。和历年的税制改革一样,这次税改也是在保证财政收入、保持企业原税负不变的前提下进行的,这无疑会妨碍人们对企业最佳税负水平作进一步地设计和确定。由此引起有关我国企业税收负担是轻是重的争论。在今后的实践中,对这一问题还需要作进一步的研究。(2)小企业问题。我国的多数小企业由于受资金规模、设备技术、市场份额、人员素质等条件的约束,在市场竞争中往往处于不利地位。这次税收虽然给了小企业以降低税率的补充规定,但这一规定毕竟不是以法律的形式加以确定的,缺乏固定性与稳定性。同时,面对我国为数众多的小企业,仅提供这一优惠措施也是不够的。(3)内外资企业所得税进一步统一问题。在我国,内外资企业都是社会主义市场经济条件下的商品生产者和经营者,应平等竞争,享受统一税制下相同的税收待遇。九四年税改以后,内外资企业在流转税方面统一了税制,但在所得税方面仍采用两个不同的税种进行征收,外商投资企业适用“外商投资企业和外国企业所得税”。内资企业适用“企业所得税”,这两个税种尽管税率相同,都是33%,但在具体政策、计征方法等方面仍有一定的差距,今后还需要进一步统一。

3. 在个人所得税方面:(1)费用扣除规定问题。新的个人所得税对不同的收入形式(利息等除外)都作了费用扣除的规定。这些费用扣除规定有“一刀切”之嫌。以中国公民的工资、薪金所得的规定为例,个人所得税法规定,中国公民的工资、薪金所得的费用扣除额统一为每月800元,这一规定至少忽略了两大因素:被抚养人数与家庭支出结构。事实上,两个有着相同收入的纳税人由于这两个因素的不同其纳税能力也是不同的。这种不考虑家庭结构及其支出结构的统一的费用扣除规定必然造成表面公平下的实际不公平。(2)适用税率问题。新的个人所得税根据不同的收入类型分别规定了几个不同的适用税率,并对某些收入项目实行加成或减征,这些复杂的规定容易使纳税人误用税率,增加纳税困难,也造成纳税人或国家不必要的税收损失;另外,个人所得税法还对“工资、薪金所得”、“个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得”分别规定了九级和五级超额累进税率,这种过于繁杂的税率形式及税率级次都不利于税制的简化及税收行政效率的提高。

针对上述问题,我们提出如下改进意见。

1. 改善增值税的征管环境。首先,加强企业财务人员的工作责任感。按规定,增值税专用发票必须视同现金管理,必须建立专门的专用发票管理制度,指定专门的保管人员及设置专门的存放场所,等等。所有这些规定的落实都有赖于企业财务人员工作责任感的加强。否则,把增值税专用发票视同一般普通凭证进行管理,必然为偷盗专用发票的不法分子造成可乘之机,为国家税款损失提供可能。其次,通过多种形式加强这方面法律宣传,以增强公民的法律意识,从而保障增值税的顺利实施。最后,推行电脑化的税收征收管理。实现电脑化的税收征管是增值税对税收征管手段的要求,要杜绝增值税专用发票实行进程中真票假开、虚开代开、大头小尾等违法行为,靠手工操作、靠人海战术显然是力不从心的。因此,有必要推行税收征收的电脑化管理,尽快实现全国税务系统的通机联网,极大地降低违法机会,提高税收的征管效率。

2. 统一内外资企业所得税并设计最佳税率。从目前来看,鉴于《外商投资企业和外国企业所得税法》已通过全国人民代表大会立法,而且它在条例内容、计征规范等方面更具体、更接近国际惯例,因此,新的内外资企业统一适用的企业所得税可在《外商投资企业和外国企业所得税》基础上进一步修改与补充后使用。另外,在对企业税收负担进行广泛、深入调查研究的基础

上,设计既能保证国家财政收入需要,又适应企业纳税能力,有利于企业发展的最佳税率。

3. 在企业所得税法中专列条款对特别企业进行特殊规定。这一点可借鉴美国公司所得税法的有关做法。美国的公司所得税法中专章规范了所谓的“S分章”企业,并给予了特殊的税收政策。“S分章企业”,实际上就是小企业,由于公司所得税法在S分章中专门对小型企业作了许多规定,因此,凡符合“S分章”规定的企业,就称为“S分章”企业。“S分章”企业在税收上享有许多好处,其中最重要的是可以选择纳税方式,或者是选择一般公司所得税的纳税方式,或者是选择合伙企业的纳税方式。合伙企业的应税所得不交公司所得税,而是根据股东应得的份额并入股东个人的毛所得之中,按个人所得税计算交纳。依照这种纳税方式,股东的股息收入只须交纳一次所得税。相反,以一般公司所得税方式纳税,股东的股息收入则要交纳两次所得税。这一规定体现美国公司所得税对小企业税收负担的照顾。我国的企业所得税也应该体现对他们的特殊照顾。具体做法是:在企业所得税法中专列条款对他们进行特殊规定,除了把现有的、在企业所得税暂行条例以外规定的27%、18%的照顾性税率写入正式条例中外,还可以在一些项目,如税前扣除项目、费用开支范围及标准、延期纳税等采取灵活措施。

4. 调整个人所得税制度内容,该增则增,该简则简。首先,简化税率,改变现行个人所得税按不同收入项目分设不同适用税率的做法,以纳税人的综合收入为计税依据,适用单一税率;其次,减少税率级次,从既有利于调节个人收入,又有利于税收征管的角度出发,设置最佳税率级次;再次,增加个人所得税的费用扣除项目,除现有的宽免规定外,增加诸如被扶养扣除、老年扣除、医疗费用扣除及教育扣除等项目,并提供各种扣除方案,纳税人或进行定项扣除,或进行定额扣除,以适应不同收入性质及不同纳税人的需要。

---

(上接第58页)在具体的做法上要循序渐进,先侧重进行初级形式的期货交易,即以签订期货合约,最终实物交割、保值为主,合约转让、投机为辅。利用期货市场向农业生产者、经营者签订合同、预购产品,到期进行实物交割,并引导交易者做各种保值交易,以分散风险。国家储备部门可以通过它进行吞吐、平抑价格,发挥调控作用。在实践中不断积累经验,积极创造条件,稳步过渡到现代形式,即以转移风险、投机为主,到期实物交割为辅。

4. 迅速培养精通期货业务的专门人才。我国精通期货业务的人才奇缺,要充分利用覆盖面广的宣传工具如电视、广播等,请专家开办期货知识讲座,在群众中,尤其是农民中普及农产品期货知识。在期货交易所所在地,请行家里手举办各种培训班,培养掌握一般期货知识的初级人才。通过中专、大学深化教育改革,增设有关期货交易的专业课,选派骨干出国进修,从国外招聘优秀人才回国服务、讲学等途径培养包括研究、管理、经纪、结算、法律、计算机等方面的专门人才。