

doi:10.3969/j.issn.1672-626x.2015.02.010

# 论我国双主体税制模式的构建

张 霄<sup>1,2</sup>, 王志伟<sup>1</sup>

(1. 财政部 财政科学研究所, 北京 100142; 2. 广东财经大学 财政税务学院, 广东 广州 510320)

**摘 要:**分税制改革以来,我国税制建设逐步呈现出向直接税和间接税并重的双主体模式过渡的基本取向。实际上,我国税制结构长期是单主体模式,导致整个税制体系收入功能强大,调节功能欠缺。为了完成“十二五”建设规划,顺利踏入“十三五”建设时期,必须深化税制改革,提升直接税比重,降低间接税比重,切实构建双主体税制体系。

**关键词:**“双主体”模式;直接税;间接税

**中图分类号:**F810.422 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-626X(2015)02-0057-08

双主体税制模式是目前很多发达国家实施的税制模式。自1994年以来,我国税制建设逐步呈现出向直接税和间接税并重的双主体模式过渡的基本取向,但在近30年的税收实践中,我国的税制结构长期是单主体模式,流转税长期在税收收入中高居榜首,直接税尤其是所得税地位始终未能获得有效提升,导致整个税制体系的收入功能强大,调节功能欠缺。当前,我国正处于十二五规划的关键建设时期,必须深化税制改革,提升直接税比重,降低间接税比重,切实构建双主体税制体系。

## 一、双主体税制模式的理论分析

双主体税制模式的形成有其特定的时代背景,也具有与单主体税制模式不同的功能。

### (一)双主体税制模式的界定

所谓双主体税制模式,指间接税与直接税并重的税制模式,即一种税制里有两个主体税种,且分别属于间接税和直接税。按照英国经济学家穆勒<sup>[1]</sup>的观点,划分直接税和间接税的最常用标准是税负能否转嫁。直接税通常指代预期税负无法转嫁的税种,其纳税人和负税人能保持一致,主要有所得税

和财产税,间接税是预期税负可以转嫁的税种,它的纳税人和负税人无法保持一致,主要有商品税和其他间接税。

### (二)双主体税制模式的由来

税制模式是与时俱进的。以财产税为主体的单主体税制满足了自然经济时期封建政府的支出需求。当自由市场经济出现时,单主体税制的主体税种转化为流转税。随着商品经济的深化,并在特定的时代背景下,单主体税制的主体税种已是所得税。后来,一些国家出现“滞胀”现象,开始税制改革,直接税与间接税的占比开始趋于均衡,<sup>①</sup>双主体税制模式出现。总的来说,双主体税制模式的出现符合新的经济政治环境的需求。

### (三)双主体税制模式的功能

双主体税制模式体现了公平与效率的合理平衡。直接税能体现税负公平和量能负担原则,间接税体现了普遍和效率原则,两者在功能上可以相互补充。<sup>[2]</sup>以直接税为主体或者以间接税为主体的单主体税制各自顺应不同的时代要求,各有优缺点。以所得税为主的税制更有利于体现税负公平,并发挥

收稿日期:2015-02-28

基金项目:中国博士后科学基金项目“我国政府购买公共服务的绩效评估研究”(2014M560925);2014年广州市哲学社会科学“十二五”规划项目“广州市政府购买公共服务绩效评价模型及其应用研究”(14G46)

作者简介:张霄(1977-),女,河北邢台人,广东财经大学讲师,财政部财政科学研究所博士后,主要从事税制改革研究;王志伟(1981-),男,山东单县人,财政部财政科学研究所博士后,主要从事财政政策研究。

市场机制作用;以商品税为主体的税制更有利于实现经济效率,并发挥政府对市场的干预作用。而直接税和间接税并重的双主体税制则可以同时体现公平与效率。

## 二、我国现行单主体税制模式的运行现状及其成因

按照穆勤的标准,我国现行税制中,直接税有9个税种,分别为企业所得税、个人所得税、房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、契税、车船税和车辆购置税;间接税也有9个税种,分别为增值税、消费税、营业税、关税、资源税、烟叶税、城市维护建设税、印花税和船舶吨税。<sup>[1]</sup>

### (一)我国现行单主体税制模式的表现

自1994年分税制实施,我国逐步确定了建立直接税与间接税并重的双主体税制模式的基本目标,2003年启动新一轮税制改革,实施结构性减税。但截至2012年,流转税在总税收收入中占比仍然将近2/3,所得税系尤其是个人所得税占比偏低,2012年只达到6%,税制结构仍然是以流转税为主的单主体税制模式(见图1)。

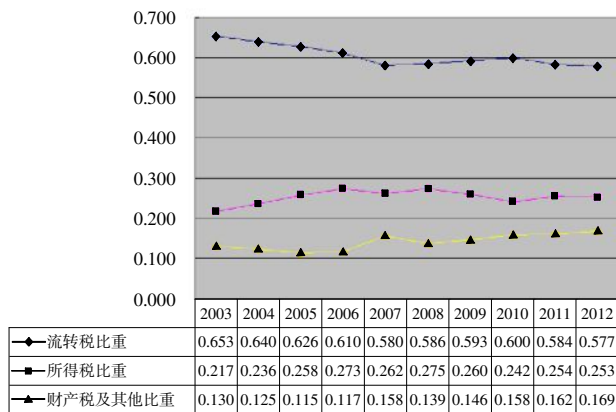


图1 2003—2012年我国各税系占总税收收入比重

资料来源:由《中国统计年鉴2013》整理所得。

由图1可知,历经十年改革,我国税制结构的税收集中度依然较高,税收收入的绝大部分来源于流转税和所得税,2003年,两大税系占比是87%,2012年,这一数值仍高达85%。但从内部结构来看,其相对比重和作用则明显失衡,流转税收入占税收收入的比重虽然自2003年来呈现递减趋势,但其仍然占据总税收收入的一半还多。2003年这一比重高达65.3%,之后逐年递减,在2012年也高达57.7%。反观所得税,却发现其与我国早年确立的双主体税制模式目标极不相符,其税收比重一直无法

与流转税相抗衡。2003年税制改革以来,所得税收入逐步提升,但其在总税收收入比重一直徘徊在25%左右,并且,所得税的大部分收入都来自于企业所得税,个人所得税比重仅在6%左右波动,占比严重偏低。事实上的单主体税制结构违背了我国政府为实现税收的整体功能而确立的结构平衡的双主体税制模式的目标定位。

### (二)我国现行单主体税制模式的成因分析

我国现行单主体税制模式的形成有历史的原因,也是受到现实环境制约的产物。分税制改革后,受当时税收征管水平的制约,且间接税能在较短时期内迅速筹集经济建设所需的财政资金,所以我国形成了现行的单主体税制模式。

#### 1. 间接税筹集财政收入的刚性需要

在过去较长一段时期内,经济的高速增长是衡量政府官员政绩的主要目标。投资型的增长方式保证了流转税税基的广泛性。流转税税基易控制,课税资料较易获取,征管成本小,以流转税为主要来源的税收收入持续增长,保证了政府刚性财政支出的需要,大量的财政支出能满足各个地方对投资的需求,大量的投资在GDP总量上的表现就是GDP的高增长速度。以流转税为主体的单主体税制有了继续坚挺的现实需要。

#### 2. 直接税征管水平的制约

直接税征管一般需要纳税人有较强的纳税意识、纳税机关有较高的征管水平。而事实上,我国形成的以间接税为主体的单主体税制更加重视征管,忽视稽查,这样的征管目的会制约征管水平的提升,有限的征管水平又无法满足征收直接税的要求。同时我国纳税人的纳税意识一直不强,这多种原因自然影响直接税的征管。而且随着我国经济发展水平的不断提高,个人所得税来源日益广泛和多元化,尤其是高收入阶层的部分收入隐性化。我国现行分类制下的个人所得碎片化征收模式、个人所得综合归集系统的缺失,造成我国个人所得税税基的流失,使征收的个人所得税税款在整体税收中比重不高,形成了事实上的单主体税制模式。

在我国当前的财产登记制度下,房地产、汽车及金融资产等已实行实名登记制度,但个人财产及家庭财产均未分类别登记,未实现归户管理,金融机构亦未实现有效联网。税务机关无法掌控纳税人的全部应税财产,亦无法对其全部征税,造成财产税

税源流失。财产税收入在整体税收中比重也不高。

### (三)我国现行单主体税制模式的效应分析

在多年的税收实践中,我国事实上的以间接税为主体的单主体税制模式在筹集财政收入方面成就显著,但以间接税为主、以直接税为辅的税制结构,影响了税收对经济社会的调控功能发挥,引发了某些负面效应。

#### 1. 国民收入分配格局失衡

目前,我国国民收入初次分配差距很大。税制结构本身负担着缩小初次分配差距的任务,但以流转税为主的单主体税制的实施,某种程度上加大了国民收入分配差距。

我国税收收入主要来自于流转税,其中增值税和营业税覆盖了需求弹性小的大部分百姓生活必需品,其税负大多转嫁给普通百姓,资本所有者承担的流转税税负反而有限;因为高收入者比中低收入者的边际消费倾向要低,但其边际储蓄倾向要高,中低收入者所承担的流转税占其收入的比重要高于高收入者承担的该项税负,导致流转税税负产生累退性,不利于初次收入分配格局的调整。同时,主要由流转税构成的我国税收连续多年高速增长,国民财富快速集中于政府,百姓承担的税负越来越重,国民收入初次分配的差距越来越大。

我国直接税中的所得税也尚未很好地完成对国民收入分配的调节。企业所得税目前更多的是达成形式规则的公平,对收入分配的调节作用不明显。个人所得税税负的承担者主要是工薪阶层,目前的个人所得税征管制度和征管方法无法掌控税源丰富的资本性收入、财产性收入和其他非劳动性收入等,个人所得税更多的是用来调节工薪阶层所得,对高收入者、超高收入者的所得调控力度很小。备受关注的房地产税也仅处于试点阶段,它们未能实现对国民收入分配的调节功能。

#### 2. 阻碍经济增长方式转型

改革开放三十余年,投资型的增长方式产生了规模巨大的商品劳务流转额,流转税税基广泛,征管便利。政府官员政绩绩效考核制的主要指标就是地方GDP总量和财政收入任务的完成度,以流转税为主的单主体税制能保证税收的顺利完成,满足政府的财政支出需要。而流转税税负的大部分最终转嫁到普通百姓身上,倚重流转税导致一般物

价水平偏高而抑制消费需求等,无法扩大内需拉动经济。提升GDP总量更多的还是靠投资,高投资、高出口、低消费的经济增长模式难以转型。

#### 3. 稳定宏观经济功能的缺失

税制本身是国家财政政策的载体,当宏观经济出现周期性波动时,合理的税制结构应该能通过自身“自动稳定器”功能来适当地调节经济的过热或过冷。当经济波动处于波峰时,超额累进税制能自动实施高税率,增加纳税主体税负,抑制消费需求,为经济波动降温;当经济波动处于波谷时,超额累进制则自动实施低税率,减轻纳税主体税负,内需将会被扩大,为经济波动升温。实施超额累进税制的税种覆盖范围越大,其“自动稳定器”功能越强。

2008年国际金融危机爆发以来,我国以流转税为主体的单主体税制不具有“自身稳定器”功能。而具有该功能的个人所得税在我国总税收中比重只有6%左右,且只是针对工薪阶层超额部分实施累进,调节范围实在有限。其自然无法为低迷的经济形势升温。税制结构在根本性改变之前,其稳定宏观经济的功能将缺失。

### 三、我国构建双主体税制模式的必要性

单主体税制模式为我国筹集到了大量的财政收入,满足了国家财政支出的需要。随着经济全球化的深入,不同国家之间的税制开始相互影响和制约。世界税制改革实践显示,构建双主体税制模式已成为现阶段我国税制改革的必然选择。

#### (一)契合税制改革的一般规律

经济全球化导致了不同国家之间税制的相互影响和制约,世界税制开始具有趋同性。纵观世界税制改革历程,发达国家税制体系的发展经历大体一致:由简单的直接税为主体的税制,到以间接税为主体的税制,再到以直接税为主体的税制,再到直接税和所得税并重的双主体税制。<sup>③</sup>我国目前处于以间接税为主的税制模式阶段,以我国目前的税收征管水平和征管措施法制建设阶段而言,努力降低间接税比重,提升直接税比重,建成直接税和间接税并重的双主体税制模式是我国税制改革比较现实也较易实现的目标。

#### (二)经济发展水平的需要

经济发展水平不同的国家会采取主体税种不同的税制(见表1)。低收入国家一般会采取以流转税为主体的税制结构,中等收入国家的税制体系中,开

始提升所得税比重,降低商品税比重,高收入国家的税制体系以所得税为主,并根据环境变化对各个税种的比重进行调整,主体税种不仅仅只是所得税。按照世界银行的标准,我国目前已处于中等偏上收入国家行列,按照其他同等收入水平国家的税制改革经验,应该降低商品税比重,提升所得税比重。

表1 经济发展水平与税制结构变迁(%)

人均 GDP (美元)	进出口税占 总税收比重	国内流转税 占总税比重	所得税占总 税收比重	社会保险税 占总税比重
0~695	30.0	41.1	24.7	0.8
696~2785	22.7	31.8	27.4	8.9
2786~8625	14.0	30.5	38.5	14.6
8626 以上	1.5	30.9	38.2	24.5
平均	17.1	33.6	32.3	12.2

资料来源:张相海《“九五”和2010年税制改革研究》。

### (三)政府筹集财政收入的需要

深化市场经济体制改革过程中,社会的多元发展要求政府提供更多的公共商品,需要更多的财政支出。同时,为了应对国际金融危机,我国从中央到地方都在推行扩大投资计划,纵然我国经济增长方式急需调整,但为了保持经济增长速度和应对金融危机,各地依然在大量投资建设。为了满足政府财政支出持续增长的刚性需求,必须保证财政收入总量的增长。税收是我国财政收入的主要来源。我国正在进行的税制改革核心是结构性减税,降低间接税比重,减少的这部分间接税收入就要通过增加直接税收入来弥补。结构性减税仅仅意味着税制结构的调整,税收绝对量还是需要持续增长。

### (四)公平与效率目标的选择

根据最优课税理论,政府的政策目标是选择税制的依据。改革开放初期,我国经济建设更多的是追求效率,对税制体系的主要要求就是筹集财政收入。实际上,以流转税为主体的单主体税制筹集到的税收确实在高速增长,满足了经济建设的需要。如今,我国经济建设面临的是如何在解决深层次的社会性矛盾的前提下,实现整个社会的可持续发展。

相对于以间接税为主的单主体税制,直接税和间接税并重的双主体税制能更好地实现公平和效率的合理平衡,也是我国税制改革更好的选择。

## 四、国外主要发达国家的税制结构及其借鉴

OECD组织的主要成员均是发达国家,它们在多年的税收征管和税制改革实践中形成了符合市

场经济和社会发展要求的税收征管体制。我国作为新兴的市场经济国家,了解它们的税制结构,并积极借鉴它们的改革经验,有助于我国深入税制改革,形成符合经济发展规律的税收征管体制。

### (一)OECD主要国家税制结构的静态分析

下面针对OECD主要国家的税制结构,从主体税种在总税收收入中的比重、直接税和间接税、辅助税系等角度分别进行分析。

#### 1. 从主体税种在总税收收入中的比重来看

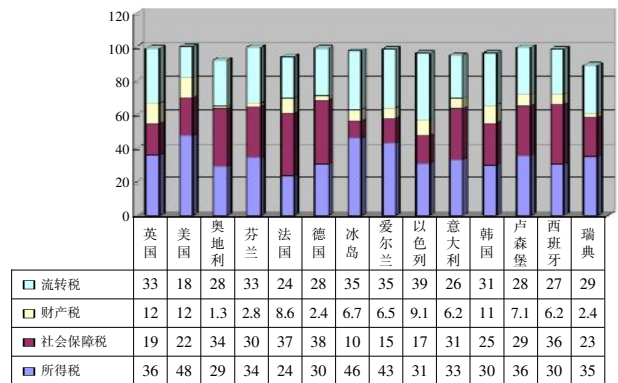


图2 2012年OECD国家主要税种比重(%)

数据来源:OECD组织官方数据库,由作者整理而得;因原表有微小比例数据未注明税种,故忽略不计。

图2显示,这些国家的主体税种均不止一个。从所得税系1<sup>②</sup>(不包括社会保障税和工薪税)的角度看,这些国家的主体税种是流转税和所得税,并且这两个主体税种在总税收中的比重较为均衡(美国除外)。财产税在这些国家均属于辅助税种,除了英国、美国和韩国外,所占比重均低于10%。两个主体税种比重差距在10%以上的只有美国和冰岛,其他差距均在10%以内。差距在5%以内的有英国、奥地利、芬兰、法国、德国、韩国、西班牙等国家。从所得税系2<sup>③</sup>的角度来看,这些国家的主体税种则有三个:所得税、流转税和社会保障税。很多国家社会保障税比重较高,最高的是德国,占全国总收入的38.2%,最低的是冰岛,该比重为10.4%。

#### 2. 从直接税和间接税<sup>④</sup>的角度看

2012年OECD主要国家的现行税制结构中,直接税均为主体税系。若不考虑社会保障税和工薪税(见图3),则直接税和间接税在总税收中的比重差距不大(美国除外),这些国家直接税的平均比重为34.5%,间接税的平均比重为29.5%。若考虑社会保障税和工薪税(见图4),则直接税在总税收中的比重占据了绝对性的主体地位。比如美国的直接税在

总体税收中的比重高达 82.2%,最低的是冰岛,也有 63.8%。其中,社会保障税对总税收的贡献很大,在整个税收比重中,它们最高比重达到 38.2%,是最早征收社会保障税的德国。

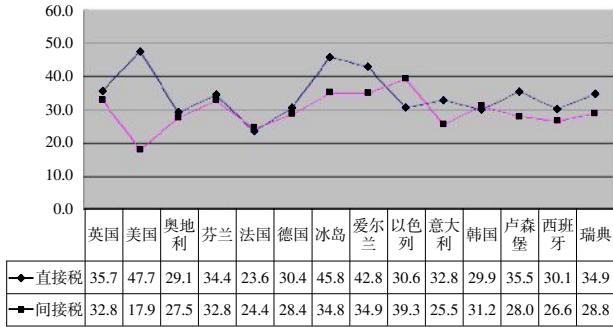


图3 2012年部分OECD国家直接税和间接税比重(%)

数据来源:OECD组织官方数据库,由作者整理而得;因原表有极小比例数据未注明税种,故忽略不计。

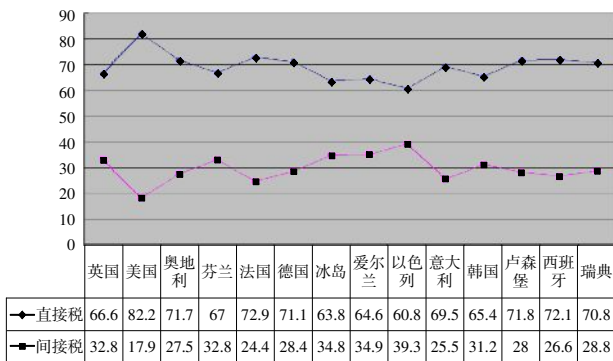


图4 2012年部分OECD国家直接税和间接税比重(%)

数据来源:OECD组织官方数据库,由作者整理而得;因原表有极小比例数据未注明税种,故忽略不计。

### 3. 从辅助税系看

这些国家均存在辅助税系,除个别国家外,财产税均在本国的总税收中占据了一定比例,最高的是美国,大约是 12%。征收工薪税的国家比较少,OECD 国家中只有约 1/3 的国家征收了工薪税。

#### (二)部分发达国家税制结构动态分析

下面将针对英国、美国和韩国 5 年内的税制构成,从主体税种在总税收收入中的比重、直接税和间接税、辅助税系等角度进行分析。

2008 年国际金融危机爆发,OECD 国家都在继续改革税制,通过考察几个 OECD 主要发达国家最近 5 年来的税种构成,来分析这些国家 5 年来的税制结构的变化。

##### 1. 从主体税种在总税收收入中的比重来看

由表 2 可见,英国的主体税种为所得税、流转税和社会保障税,2008 年所得税占总税收的比重最

高,之后呈现直线递减趋势,流转税却呈现递增趋势,到 2012 年,所得税和流转税的比重已接近均衡。辅助税种是财产税,这 5 年间财产税的比重几乎未变,在总税收的 0.5% 处左右浮动。美国主体税种为所得税和社会保障税,5 年中这两个税种在总税收中的比重的变化趋势均为先降后升,流转税和财产税已成为辅助税种,他们的变动趋势均是有升有降,但变动不大。韩国的主体税种是所得税、流转税和社会保障税,所得税和流转税在总体税收中的比重几乎持平,5 年中各自均有升有降,但相差无几。韩国在亚洲国家中最早开始征收社会保障税,5 年中呈现直线递增趋势,但作为辅助税种的财产税,呈现直线递减趋势。

表 2 2008—2012 年部分发达国家税制结构(%)

国家	年份	所得税	社会保障税	财产税	流转税	其他税
英国	2008	39.9	19.2	11.6	28.8	0.5
	2009	38.4	19.7	12.3	29	0.5
	2010	37.4	19.1	12.1	30.9	0.5
	2011	36.3	18.9	11.6	32.7	0.5
	2012	35.7	19.2	11.8	32.8	0.6
美国	2008	46.8	24.5	11.7	17	0
	2009	40.9	26.9	13.6	18.5	0.1
	2010	43	26.2	12.9	17.9	0
	2011	47	22.7	12	18.2	0.1
	2012	47.7	22.3	12.2	17.9	0
韩国	2008	31	21.9	11.9	31.6	3.7
	2009	28.7	22.9	11.7	32	4.8
	2010	28.2	22.8	11.4	33.9	3.7
	2011	30.3	23.5	11.4	31.4	3.1
	2012	29.9	24.7	10.6	31.2	3.4

数据来源:OECD 组织官方数据库,由作者整理而得;所得税系=公司所得税+个人所得税。

##### 2. 从直接税和间接税的角度看

由表 3 可见,英国的主体税系是直接税,2008 年其比重高达 70.7%。到了 2012 年,直接税比重有所下降,间接税比重有所上升。总的趋势是直接税比重降低,间接税比重增加。英国的直接税比重高于韩国,但低于美国,间接税比重高于美国,和韩国区别不大。美国的主体税系是直接税。5 年中直接税在总税收中的比重是有升有降,呈现波浪形状,但变动幅度不大。间接税在总税收中的比重也是有升有降,但 5 年终均未超过 20%。美国直接税比重与间接税比重的差距远高于英国和韩国的同一比重。

韩国的主体税系也是直接税,5年中直接税在总税收的比重是先降后升再降,但变动幅度均不大。间接税比重变动趋势是先升再降,变动幅度也是较小。只有在2011年时,变动幅度达到2.5%。相对于美国,韩国的间接税比重要高些。

表3 2008—2012年部分发达国家税制结构(%)

国家	年份	直接税	间接税	其他税
英国	2008	70.7	28.8	0.5
	2009	70.5	29.0	0.5
	2010	68.6	30.9	0.5
	2011	66.8	32.7	0.5
	2012	66.6	32.8	0.6
美国	2008	83.0	17.0	0.0
	2009	81.4	18.5	0.1
	2010	82.1	17.9	0.0
	2011	81.7	18.2	0.1
	2012	82.2	17.9	0.0
韩国	2008	64.7	31.6	3.7
	2009	63.2	32.0	4.8
	2010	62.4	33.9	3.7
	2011	65.5	31.4	3.1
	2012	65.4	31.2	3.4

数据来源:OECD组织官方数据库,由作者整理而得;原表其他税未注明种类,故未并入直接税或者间接税。

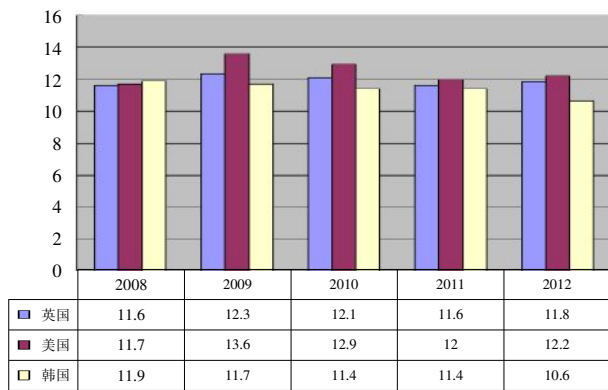


图5 2008—2012年三国财产税比重(%)

数据来源:OECD组织官方数据库,由作者整理而得。

### 3. 从辅助税系看

图5中,三个国家的辅助税种均为财产税,其占比在5年中均有幅度很小的变动。英国财产税比重是有升有降,波动幅度在1%以内。美国财产税比重波动幅度大于英国同一变动,曾在2009年达到13.6%。韩国财产税比重在5年内呈现递减趋势,但下降幅度很小。

### (三)部分发达国家税制构成的经验借鉴

从以上的分析可以看出,部分发达国家的税制构成有一定的共性,比如直接税和间接税的比重应与时俱进等。分析这些共性,或许可以为我国税制改革提供一些可以借鉴的经验。

#### 1. 多个主体税种能更好地抵御税收风险

这些发达国家的税收收入主要来源往往是两个甚至三个主体税种,税基广泛,在减轻税负的前提下依然保障了税收的绝对数量。这些国家的主体税种一般为所得税、流转税和社会保障税。在不征社会保障税的国家,主体税种也有两个,并且在总税收中的比重差距较小。2008年世界金融危机爆发以来,发达国家进行税制改革的趋势之一依然是减轻总体税负,多个主体税种的存在保证了税基的广泛性,也能满足为应对金融危机增加政府收入的需求。

#### 2. 直接税和间接税在总税收中比重应及时调整

这些国家为应对次贷危机,税制改革中直接税和间接税在总税收中比重处于持续调整之中,两者均有升有降,不易转嫁税负的直接税更能适应税收的需要,并保障税负的公平性,但间接税的低征管成本保证了税收征管的效率,这两者在总税收中的比重应根据税制改革的目标及时提升或降低,当税制改革更加注重征管效率时,可适当提升间接税比重,当税制改革的目标侧重于社会公平时,应该提升税负不易转嫁的直接税比重。

#### 3. 辅助税种能起到稳定税收的作用

在这些国家中,辅助税种是稳定的税收来源之一,是不可或缺的存在。辅助税种本身能补充主体税种无法达成的政策目标,即使占比不高,但仍是税收的一个稳定构成。

#### 4. 税收征管现代化是税制改革成功的保障

分析这些国家的税制改革历程可以发现其税收征管十分强调法制化和信息化。税收征管的法制化保障了税法能得到切实有效的执行,严厉的惩罚措施减少了偷税漏税行为。税收征管的信息化大大提升了征管效率。

### 五、我国双主体税制模式的构建思路

为缓解我国当前的主要社会矛盾,在公平与效率相平衡的政策目标导向下应逐步提升直接税比重,适当降低间接税比重,保证直接税增税和间接税减税的有效对接,逐步构建双主体税制模式。<sup>[4]</sup>

### (一)逐步提升直接税比重

我国直接税在总税收中比重一直不高,截至2012年也只达到25.3%。直接税成为主体税种的过程会较长,可从以下几个方面努力:

#### 1. 全面构建混合个人所得税制

混合个人所得税制即将个人所得进行分类,部分实施分类税制,部分实施综合税制。这是目前很多发达国家在采用的个人所得税制,也是我国很多学者极力倡导实施的税制。混合税制的实施需要较高的税收征管水平,为了能在我国全面构建混合个人所得税制,需要对现有分类税制进行改革,<sup>[9]</sup>首先,降低个人所得税边际税率;其次,扩大个人所得税费用扣除范围,比如职工培训费用、未成年子女教育费用、家庭成员医疗费用、父母赡养费用等;第三,针对超高收入者制定专门个人所得税率,对税收遵从度高的纳税主体给予一定的税收优惠;第四,短期内不宜再调高个税起征点。

#### 2. 完善企业所得税制

根据目前结构性减税的大背景,以及2014年政府工作报告的精神,完善企业所得税制的主要途径是扩大对小微企业税收优惠的范围,减轻企业负担。具体思路是对小微企业的年应纳税所得额以10万元为刻度划分区间,每一区间实施不同的超低税率;并允许小微企业用以前的盈利抵扣当年亏损。另外,目前我国企业所得税基本税率略高于世界平均企业所得税率,且我国直接税收入主要来自于企业所得税,可考虑略降公司所得税基本税率2~3个百分点。

#### 3. 整合财产税种,开征房地产税

我国目前财产税种众多,主体税种不突出,导致财产税收入规模不大,对税收贡献度低。近些年房地产行业的飞速发展,为开征房地产税提供了广泛的税基,房地产行业作为暴利行业,已成为社会矛盾积聚的焦点。整合财产税种,开征房地产税或许能从一定程度上缓解这些社会矛盾。

#### 4. 开征社会保障税

我国应考虑在适当时机开征社会保障税。社会保障税是众多发达国家的主体税种之一,调节功能强大。我国人口老龄化导致的社保基金缺口、就业难等问题已成为急需解决的社会问题。开征社会保障税,建立由税务机关征收的统一规范、强制力强、征收力度大的社会保障税制,健全社会保障体系,

铺设社会一般安全网络,能帮助我国积极应对人口老龄化的严峻挑战。

### (二)适度降低间接税比重

多年来,我国间接税在总税收中的比重一直较高。就目前而言,适度降低间接税比重更能符合税制改革的需要,应继续推进增值税改革、调整消费税、对资源税进行改革。

#### 1. 继续推进增值税改革

首先,将现有行业的营改增试点推向全国,再逐步将试点扩展至铁路运输、邮政服务和电信等行业,以建立完整的增值税抵扣链条;其次,对需求弹性低的生活必需品实行超低增值税税率,降低流转税比重;第三,为调整经济结构,扩大内需,可将现行的增值税标准税率降低1~2个百分点;第四,降低小微企业的增值税征收率一个百分点,减轻其流转税税负;第五,继续提高增值税的月销售额,营业税的月营业额的起征点可调至4万元,并扩展其适用范围至小微企业。

#### 2. 调整消费税

一是调整高端消费品和消费行为的税率,比如赛马、皮草消费等,导向节约型消费;二是降低需求弹性低的生活用品消费税率,减轻间接税税负;三是将消费税计税方式调整为价外税,简化税制,增加税收透明度,深化市场经济体制改革。

#### 3. 改革资源税

为保证经济的可持续发展,改革资源税很重要。要结合实际情况,分阶段提高焦煤的定额税率,将从价定率的计征范围由目前的原油、天然气进一步扩大到煤炭、非金属矿原矿、黑色金属矿原矿和有色金属矿原矿,并进一步考虑将耕地、草原、滩涂、地热、湿地、森林、淡水等不可再生资源、再生周期较长和难度较大的资源、保护性资源纳入征税范围,形成资源税与市场价格的杠杆联动机制,有效限制高能耗重化工业发展,积极促进资源节约和生态保护。

### (三)增设辅助税种

辅助税种能填补主体税种在达成税收政策目标中的不足,我国应根据税收环境的变化,对现行税制中的辅助税种进行增减。

#### 1. 开征环境保护税

目前覆盖了全国众多省份的雾霾给百姓生活带来了严重威胁,将环境保护问题更直观地呈现出

来。应考虑在当前排污收费制度的基础上,加快排污收费的费改税改革,开征全国范围内统一规范的环境保护税。先考虑将防治任务较重、技术标准相对成熟的二氧化硫和废水首先纳入征税范围,待条件逐渐成熟后,再将固体废弃物、氮氧化物、噪音和二氧化碳等逐步纳入课税对象,在税率设置上应本着“预防为主、制裁为辅”和“谁污染、谁治理”的基本原则,使纳税人的环境税成本大于其自主治理成本,提高其自主治理的积极性,确立产业结构优化升级的税收压力机制,有效实现污染成本内部化。

## 2. 开征奢侈品消费税

奢侈品消费税只是对超过一般标准的特种消费行为征收,因此它对人们必需品的消费不会造成影响。奢侈消费与普通老百姓无缘,对奢侈消费征税,让富人多缴税体现了税收的公平原则,也是一个通行的国际惯例。据统计,2013年,中国人在全球奢侈品消费中所占比重提高至29%,超过美国人成为全球奢侈品最大的消费人群,目前我国人均国民收入的世界排名仍在百位之外。巨大的反差下政府要引导合理消费。开征奢侈品消费税将能帮助政府调节生产消费,对社会财富进行再分配。

### (四)设置双主体税制模式实施进度表

鉴于我国实际国情,为了保证双主体税制模式的彻底实现,设置明确的双主体税制模式实施进度表十分必要。在该进度表中,标注每年具体的实施进度以及实现手段,保证我国的双主体税制模式能

成为真实的存在。

综上所述,以间接税为主体的税制模式确实为我国的经济建设筹集了必要的财政资金。纵观世界税制改革实践,不同发展时期应有不同的税制模式。就我国税制改革而言,实现效率与公平是目前的主要任务。努力降低间接税比重,提升直接税比重,建成直接税和间接税并重的双主体税制模式是我国税制改革比较现实也较易实现的目标。

### 注 释:

- ① 1990年,该比重英国为59.3:49.7,联邦德国为50.1:49.9,法国为40:60。
- ② 所得税系1=公司所得税+个人所得税
- ③ 所得税系2=所得税系1+工薪税+社会保障税
- ④ 直接税=所得税+财产税+社会保障税+工薪税  
间接税=流转税

### 参考文献:

- [1] 穆勒.政治经济学原理[M].北京:华夏出版社,2009.123.
- [2] 赵志耘. 税制改革分析的理论基础 [J]. 税务研究,2001,(3):45-52.
- [3] 朱志钢. 论直接税和间接税的合理搭配 [J]. 税务研究,2013,(6):43-49.
- [4] 崔军.基于“调高”、“提低”目标的我国直接税体系建设[J]. 财贸经济,2011,(6):38-44.
- [5] 何自强. 税制结构国际发展新趋势与中国结构性减税之政策取向[J].现代财经,2011,(10):24-33.

(责任编辑:卢 君)

## The Construction of the Main Mode of Double Taxation in China

ZHANG Xiao<sup>1,2</sup>, WANG Zhi-wei<sup>1</sup>

(1. Ministry of Finance, Research Institute for Fiscal Science, Beijing 100142, China; 2. Guangdong University of Finance & Economics, Guangzhou Guangdong 510320, China)

**Abstract:** since the reform of the tax system, our tax system construction is gradually showing a direct tax and indirect tax pay equal attention to "double subject" mode transition of the basic orientation. In fact, the structure of the tax system of our country is long-term "single body" model, resulting in the whole tax system powerful function of regulating function of income, lack of. In order to complete the "Twelfth Five Year Plan" construction plan, smoothly into the "1035" construction period, must deepen the reform of the tax system, improve the proportion of direct tax, indirect tax to reduce the proportion of the construction, main double taxation system.

**Key words:** the main mode of double taxation; direct taxes; indirect taxes