# 双主体税种结构面临契机

来源：网络 作者：空山幽谷 更新时间：2024-06-27

*双主体税种结构面临契机 双主体税种结构面临契机 双主体税种结构面临契机 詹亮宇摘要：双主体税种结构模式可以解决单极主体税种功能偏颇的问题，构建双主体税种结构具有较强的现实意义和趋势意义。关键词：双主体税种结构 所得税 流转税 税制改革二十世...*

双主体税种结构面临契机 双主体税种结构面临契机 双主体税种结构面临契机 詹亮宇

摘要：双主体税种结构模式可以解决单极主体税种功能偏颇的问题，构建双主体税种结构具有较强的现实意义和趋势意义。

关键词：双主体税种结构 所得税 流转税 税制改革

二十世纪八十年代中期，邓子基教授提出“双主体税种结构模式”。这一理论的主要观点是从我国国情出发，总结历史经验，借鉴国外做法，建立有中国特色的税种结构模式，将流转税和所得税并列为主体税种。进而言之，不能简单地以是否实行“以所得税为主”来判断税种模式的先进与落后，不能不顾客观条件而盲目照搬西方经验，片面地过早实行以所得税为主的税种模式;也不能固守流转税为主的传统模式，不注意发挥所得税的优势，而不作相应变革。提高所得税比重，乃大势所趋，但此举决非以排斥流转税为前提，所得税比重向流转税靠拢，有一定的自然性，加之税收政策调整因素的催化，其进程呈现较强的渐进性，且在一定时段出现加速。该论在税收理论界产生了很大影响，成为主流观点。

我们不难发现，“双主体税种结构模式”论的基点是务实和效率，内涵翔实，决非简单的各派理论的调和物。在现实条件面前，强调以所得税为单极主体税种的观点显得苍白无力，条件的约束只能注定该观点暂只是一种幻想；在生产力水平不断提高的情况下，仅以流转税为单极主体税种不能胜任多方面的要求。因此，在我国这一发展中国家的具体国情下，双主体税种结构模式是较佳的选择。我们不认为这一模式只是一种转换时期（即由流转税为主体税种向所得税为主体税种转换）的过渡模式，只要符合效率和国情，将来中国步入发达国家行列后，税种结构仍可采用双主体税种结构模式。近年来国际上税种结构变化的一个重要特点是：发达国家由偏重所得税转向适度重视流转税，流转税的比重悄然上升，而发展中国家随着经济的发展，所得税比重也在逐渐提高。这些情况表明，一个国家理想税种结构模式的标准应是符合效率，符合本国国情，发挥税种的全面功能，促进社会经济发展。双主体税种结构模式恰恰可以解决单极主体税种功能偏颇的问题。因此，构建双主体税种结构具有较强的现实意义和趋势意义。

改革开放后，我国进行了两次大规模的税制改革，税种结构也发生了一定变化。1984年工商税制改革后的几年，双主体税种结构似乎已初见端倪：1985年，流转税比重为46.7%（不含关税），所得税比重为34.3%，两者有接近的迹象，这种情况使持双主体税种结构论者颇感欣慰。然而事态的发展出乎人们意料之外，两大税种比重接近的态势未得以延续，相反出现了逐渐拉大距离的情况。至1993年，流转税比重达70%，所得税比重则降为16.3%。就在这段时期，中国经济快速增长，国力增强，人均GNP由期初的856元提高至3000元以上，按照税制变化的主要因素判断，生产力、国家工业化、市场化水平提高，税收征管水平提高，这些均为双主体税种结构的形成提供条件，换言之，在上述情况下，从理论上讲对双主体税种结构的实现是有助长作用的。然而，我们见到的情形却令人费解。至1994年，税种结构与经济发展之间的背离更趋强化，仅增值税、消费税、营业税三税收入比重就达到73%，中国流转税与所得税比重之失衡，在彼时达到一个高点。

为何出现上述税种结构演进的结果，学术界对此进行了探讨。一种观点认为，税种结构失衡的原因，与其说在经济和管理上，不如说在体制和观念方面。长期以来，政府对国有企业和居民个人一直不征所得税，尽管1983年对国有企业开征了所得税，但国家和企业的分配关系始终不稳定，最终导致所得税法软化；对居民个人开征的个人所得税，更是由于人们的法制观念、纳税观念淡薄而举步维艰。此时，决策部门的征税偏好不得已转向既能保证收入，又减少阻力和矛盾，且企业、个人有着纳税习惯的流转税，从而逐步形成对流转税的过度财政依赖，构成单极主体税种。

另一种观点认为，所得税比重下滑的原因在于税种本身的性质和特点，流转税按销售额和营业额征收，同企业成本费用没有关系，因而不受成本波动影响，税收收入较为稳定。而所得税在我国目前主要依靠企业所得税，企业利润不但同销售额和营业额有关，且受成本影响很大，在我国企业经济效益下降，财务制度调整，税收管理还比较落后的情况下，所得税的波动就比较大。

以上观点有其见地。我们认为，1994年以前出现的所得税比重下降情况，实质上反映了一个问题，即我国在所得税（主要是个人所得税）征管方面尚力不从心，数字的背后流露的是一种无奈。我国在1997年人均GDP已接近1000美元，但个人所得税占税收收入比重与同类国家相比不可同日而语。丰富的税源，我们是看得到，征不到，甚至于无可捉摸。税收征管条件和外围条件的匮乏使我们难以得心应手地征收所得税。加之企业经济效益滑坡，很多企业产品积压，利润减少甚至亏损（原先为税收支柱的国有企业尤其如此），所得税在税收收入中的比重降低遂成为事实。

我们认为，我国双主体结构的真正形成尚需时日，但所得税比重上升的现实和潜在条件可以列出很多，这里作一简要归纳：

第二，新兴的外商投资企业和私营企业发展迅猛，在国家经济总量中的份额增加。几年来，外商投资企业和私营经济填补了国企所得税大幅减少所产生的缺口，已经作出了一定的贡献。细加分析，我们会发现这些企业在所得税方面仍具相当潜力。长期以来，我国对外商投资企业采取税收优惠政策，其中，所得税优惠措施较多。至今外商投资企业和内资企业适用不同税法，不符合“国民待遇”原则，弊端已经出现，要求改革的呼声甚高。目前，进行一次较大规模的税制改革已有必要，合并内外资企业所得税法应是其中的重要内容，须取消一些对外商投资企业的税收优惠。实际上，这也符合“将欲取之，必先予之”的道理，外商投资企业享受一段时期的税收优惠政策，羽翼丰满，有能力提供丰富的税源。从2000年的情况看，涉外企业所得税增幅达35%以上，如果调整有关税收政策，其征收数量颇具增长潜力。

第三，随着国民财富的增加，个人收入将持续增长。据世界银行分析，我国已成为中等收入国家，且国民收入向个人倾斜，个人在国民收入分配份额中占65%以上，中高收入阶层有很强的纳税能力。如果征管水平提高和外围条件改观，个人所得税将远非目前水平。这里我们作一研究。

我们将1985年——1998年我国个人所得税与相关变量的数据进行回归分析：

(-9.2

5

3) (-0.06

6

3) (2.6

8

2) (-4.4

5

6) R=0.989 F=293.8

以2000年各自变量预测值代入回归方程,可得出该年份个人所得税征收数量为650亿元左右。

那么,这个数字是否令人满意呢?

第四，社会保障税若能开征，也会在统计上增加个人所得税比重。对于社会保障税的性质，学术界有一定争论，这里暂且不论。由于该税的税基是工资薪金，与个人所得税的部分税基相同，我们姑且将其视为个人所得税的变种，在进行分析时归为个人所得税收入计算，倘如此，则所得税比重将增加10个百分点以上。 在国外如日中天的社会保障税落户我国，相信只是时间问题。我国社会保障机制的健全，最终还需通过开征社会保障税加以理顺和解决。可以肯定，该税的开征，会在一定程度上影响税种结构的格局。

(作者：厦门大学博士后)

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn