**中国民营企业税负问题与税制改革研究报告**

天则中国企业家研究中心课题组

北京·2016年11月

课题组名单

组长：李炜光 宁越

成员：贺蕊莉 李寒 李炜光 刘林鹏 宁越 庞凤喜 潘进 熊伟 杨小静 杨华 叶青 臧建文 张林 踪家峰

主笔：李炜光 宁越 张林 臧建文

目录

1．引言 5

2．调研方案设计与实施 7

3．四省民营经济总体状况 9

4．四省问卷调研结果汇总 9

4.1 企业的基本税负情况 9

4.2“营改增”的影响 14

4.3企业家的税负感受 15

4.4征税程序和税费政策 18

5 座谈和案例调研中反映的问题 21

5.1偏重纳税人义务、漠视纳税人权利的问题 21

5.2重复计征和税种负担较重问题并存 21

5.3 “发票控税”和“营改增”制约部分企业发展并增加其税负 22

5.4 繁杂的征管规定导致企业所得税税负增加 24

5.5 “五险一金”、“残保金”、水利建设金等负担问题较大 25

5.6 部分制造业企业“三角债”、税负和遭遇“抽贷”问题严重 26

5.7房地产企业土地增值税和企业所得税问题严重 26

5.8税务部门的退税效率低占压企业资金 27

5.9民企的税收与其它待遇不公平 27

5.10征纳关系混乱问题 28

5.10.1 管理权模糊 28

5.10.2 执法者立法导致税务部门自由裁量权过大与不确定的问题 29

5.10.3 检查权不明确问题 29

5.11税制混乱与征管不规范问题 30

5.12对产权安全的担忧 30

5.13 一些地区政府部门和行政垄断部门严重扰动企业的正常经营 31

6. 面向减轻民营企业税负的一些 31

税制原则 31

6.1纳税人权利保护原则 31

6.2同意原则 32

6.3无代表不纳税原则 33

6.4税收法定原则 33

6.5法治原则 33

6.6低税原则 34

6.7税收平等原则 34

6.8便利原则 35

6.9最少费用原则 35

7 面向减轻民营企业税负的一些税制改革思路 36

7.1 通过推动税收法定落实纳税人权利 36

7.2 适时制定税收基本法 36

7.3 轻税而非减税应成为财政改革目标 37

7.4在对当前房地产领域大幅减税的同时引入房产税 37

7.5逐步取消以票管税的征管模式 38

8 税制改革的具体方案：引入单一税改革 38

8.1霍尔的单一税构想 38

8.2我国的单一税改革原则 39

8.3总体构想 40

8.4个人工薪所得税的单一税制改革 40

8.5经营所得税制度改革 41

8.6配套改革 41

8.6.1取消全部增值税和营业税 42

8.6.2 其它税种改革 42

8.6.3社会保障制度改革 42

9结语 43

“将整个社会比作生态系统，企业家便是森林中的树木，离不开空气、水、土壤等宽松环境，树木便会自然生长；当树木结有果子时，再缴纳税收，反哺大地滋养万物；不能还没有结果实，便要出现刀砍、虫啄、鸟食等破坏，或者刚刚结有两颗果实，其中一颗却被强行拿走。”

---一位被调查大连企业家的自喻

# 1．引言

民营企业发展的起落是中国经济走势的晴雨表，中国经济从20世纪70年代末直至不久之前大约三十七年的高速增长历史正是中国民营经济破壳而出并不断发展的历史，民营经济作为市场经济主体的发展空间基本上代表了中国经济的发展空间。

长期以来，中国经济最有活力的部门就是民营经济部门。民营企业立足私人产权，依托开放市场，践行契约自由，奉行责任原则。它们是产权主体，市场主体，契约主体，责任主体。能否保持民营企业的活力，其实决定了中国经济是否能够长远稳定发展。民间投资是稳增长、调结构、促就业的最重要支撑力量。民营企业无论在净资产还是GDP贡献，纳税额、就业人数方面，几乎全面超越了国有企业，充分显示了民营经济在市场经济中的优越性。根据政府公布的最新数据，民营企业创造了60%左右的国内生产总值、80%左右的社会就业，民间投资已占到全社会固定资产投资的60%以上。[[1]](#footnote-0)2014年每亿元总资产吸纳就业人数中，私营企业为238人，国有企业为14人，私营企业为国有企业接近16倍[[2]](#footnote-1)。民营企业的纳税贡献高于国有企业。首先，目前民营企业的纳税总额高于国有企业。2005-2014年，国有企业税收占全国税收总收入的比例从39.59%下降至29.33%；同时期，外资企业税收占全国税收总收入的比例从21.09%下降至19.24%；与此同时，民营企业税收占全国税收总收入的比例从39.32%提升到51.43%，提高幅度接近12个百分点。[[3]](#footnote-2)其次，民营企业每万元净资产的税收贡献和利润均高于国企。2014年每万元净资产中，国有工业企业纳税963元，私营企业纳税1305元；国有企业净利824元，私营企业净利2090元。[[4]](#footnote-3)

值得注意的是，在主要的经济要素投入中，国有企业在土地、资金、人员等方面往往都较之民营经济获得了更多政策性倾斜，这从另外一个方面反映出民营经济对于中国经济增长贡献的重要性。根据天则经济研究所的最新研究，从2001年至2013年国有及国有控股工业企业高达120027.08亿元的名义利润总额中将共约149754亿元的应付未付成本和补贴（融资成本、土地及资源租金以及政府财政补贴）扣除，可从账面财务数据中还原企业的真实成本。如此测算，2001年至2013年，国有及国有控股工业企业平均真实净资产收益率为负，仅仅为-3.67%。[[5]](#footnote-4)

近年来，中国社会转型加快，国进民退问题严重，内部矛盾激化，经济增长趋缓。政府将这种增长趋缓视为一种“新常态”。随着经济增长下行，财政保收增收压力加大，一些地方政府征收“过头税”问题和“乱集资，乱收费，乱摊派”（即“三乱”）问题趋于严重。[[6]](#footnote-5)而且“营改增”导致部分行业的企业实际税负增加，有悖于这项改革的初衷。

上述这些迹象对中国经济和中国社会而言不容乐观。正是在这种背景下，课题组对民营企业生存发展及其税负问题进行了调研，希望有助于向社会传达民营企业的真实状况和呼声，也希望有助于决策者作一番换位思考，站在民营企业的角度来观察中国经济的现实，这个视角对于中国经济和社会的进一步转型非常重要。

特别是进入2016年以来，民营企业的固定资产投资增速出现了断崖式下降。一方面，民间固定资产投资增速显著低于全部投资增速，另一方面国企固定资产投资增速逐月持续显著提升。具体而言，国家统计局数据显示，1-7月全国全社会固定资产投资（不含农户）311694亿元，同比增长8.1%，创下1999年12月以来最低， 当时为6.3%。而同期民间固定资产投资191495亿元，同比名义增长2.1%，增速比1-6月，1-5月，1-4月，1-3月，1-2月分别回落 0.7，1.1，1.3，0.5，1.2个百分点，比去年全年下降3.6个百分点。6月份民间固定资产投资同比增长率只有-0.1%，7月份显然更低，为 －1.2％。当前社会固定资产投资增长率之所以仍然维持在一定的高位，其主要贡献来自于政府项目与国企，尤其是行政垄断企业。鉴于国有企业存在所有权主体缺位问题和“X无效率”问题，[[7]](#footnote-6)整个经济的总体活力实际上在恶化，在长远影响中国经济发展和经济竞争力。

本课题报告总结和梳理了全国东部、中部、西部与东北四市，即杭州、武汉、贵阳和大连市民营企业税负问题的调研结果，分析了现有税制的相关问题，提出了相应的政策建议。本报告有助于我们从税负角度理解民营企业的生存发展环境，也有助于我们理解民营企业的固定资产投资增速为什么出现断崖式下降。但是民营企业生存环境的恶化是多种因素共同发挥作用的结果，税负是部分民营企业生存环境差的重要因素。民企的税负问题之所以重要，可以通过反证的方式得到说明：如果在经济下行时从税制改革角度（而非仅仅出台某个临时政策）实行减税或者全面推行低税模式，这不但可以为民企减轻实际上的成本压力，还有助于提振民企投资的信心和民企活力。而从税制改革角度为民企减税或者全面推行低税模式正是一项重要的供给侧改革，是当下的决策者需要考虑的方案。

值得注意的是，对于正常经营的企业而言，也许在一定程度上能够承受一定的税负水平，但是加上社保费率问题、融资问题、债务问题以及经济周期的影响问题等等，就会使得民营企业无以为继。由此看来，民营企业税负不仅仅是一个反映其绝对纳税额的绝对概念，也不仅仅是反映税额占营业额、净资产或者净利润某个比例的相对概念，它也是一个需要综合考虑其它企业成本的相对概念。不仅如此，成本更是主观的概念，不同于费用这种客观概念。这样看来，民营企业税负作为企业的成本，服从每个民营企业家的主观评价与感知。因此，我们需要从多个视角出发去观察和考虑民营企业税负。

本报告的发现是，大多数民营企业感受到本企业税负较重，而且政府提供的服务与其税负不相称。无论是宪法还是其它法规政策，均体现了不尊重纳税人权利，只强调纳税人义务。无论是从个人权利保护角度，还是从保持民企活力、促进经济增长角度，均应该考虑推行一种彻底的税制改革，对民企实行制度性减税，甚至全面推行低税模式，尤其是单一税体制，即一种单一的低税率制。

正因如此，本文首先总结分析对我国四省的民营企业税负调研结果，然后提出面向减轻民营企业税负的税制原则，再提出面向减轻民营企业税负的一些税制改革思路，最后提出一种较为具体的、有点“空想主义”的单一税改革方案，供政府和社会各界继续考虑和讨论。

# 2．调研方案设计与实施

本课题组的调研设计要点为，选择东部、中部、西部和东北地区各一省作为调查省份，在每个调查省份选取一个城市作为具体调查地点。在每个城市各发放30份企业问卷，并各选其中4家存在税负问题的典型企业进行案例调查。此外，为了了解四市民营企业税负的总体情况，课题组还邀请一些民营企业家参加民营企业税负座谈会。

在综合考虑了调研代表性和调研成本的基础上，课题组实际选点结果为：在东部地区选择浙江省杭州市，在中部选择湖北省武汉市，在西部地区选择贵州省贵阳市，在东北地区选择辽宁省大连市。

调研课题组于2015年10月-2015年11月实地调查了浙江杭州、湖北武汉、贵州贵阳和辽宁大连四地的民营企业生存发展与税负问题，与四地近百位民营企业家举行了座谈，回收、汇总和分析了113份有效问卷，并在四地各收集10个民营企业税负案例。在113份有效问卷中，有杭州问卷28份，武汉问卷25份，贵阳问卷30份，大连问卷30份。

2016年10月课题组又在大连、宁波、成都、武汉和贵州对另一些民营企业做了补充调研。补充调研发现，企业税费负担方面的情况总体上并没有改善。

调查问卷主要涵盖了各个企业的税收负担情况、企业家对税负感受、税收程序及税费政策四个主要方面，并辅之以其它相关调研内容，比如社会保障费及其它企业负担。

具体而言，在企业税收负担情况方面，问卷调研主要包括涉税项目、纳税总额、涉费项目以及“五险一金”人力成本支出；在企业家对税负的感受方面，重点调研包括近三年的税负感知、税收占净利比重、税收占收入比重；在税收程序及相关政策中，重点调研包括缴税程序是否合理、税收优惠政策是否落实、税务纠纷如何解决；辅助调查内容主要包括当地残保金征收政策、本单位残疾人就业人数、代征收单位与本单位的征纳关系；同时包括教育费附加、堤防维护费、价格平抑基金等费用缴纳情况。

# 3．四省民营经济总体状况

浙江是中国民营经济兴起的代表性省份，根据浙江统计局的统计，2015年浙江民营经济税收贡献率超过60%，GDP（总额42886亿元）占比约为70%，就业率为90%，出口率为80%。中国500强的民营企业中，有138个来自于浙江。除此之外，浙江省在移动互联经济方面表现突出，浙江乌镇成为世界互联网大会的永久举办地。相比贵州和湖北，浙江民营企业税负较低。

贵州民营经济主要集中在煤炭、冶金、白酒及食品等资源密集型和劳动密集型产业，这意味着贵州民营经济受宏观经济环境的影响会非常明显。2014年贵州民营经济增加值为4200亿元，占GDP比重为46%，对GDP增长的贡献率超过60%[[8]](#footnote-7)。根据发改委调查组2015年在贵州的调研报告，认为贵州民企集中的煤炭和冶金行业正在处于深度调整期，小的煤炭和冶金企业经营困难，在酒乡怀仁市的3千多家酒厂中，还在生产经营的不到20家。在税负方面，发改委的该报告认为，贵州的税务机关在税收下滑的背景下对企业收取过头税的现象严重。

湖北民营经济状况较之贵州较好，根据湖北统计局的统计，2015年湖北民营经济占全省GDP比重为54.9%，对经济增长的贡献率为60.7%，民营经济增加值16228.96亿元。2015年末，湖北规模以上民营工业企业15206家，同比上年增加1088家。2015年湖北规模以上民营工业完成总产值35116.27亿元，增长9.6%。但从增速上看，民营经济2015年增速回落11.9个百分点，下降剧烈。从税收方面来看，湖北民营企业家普遍感受税负很重，而且在社保缴费方面负担较大。

东北则是国有企业聚集的区域，2015全国民营企业500强当中，东北三省入围的企业有10个，其中黑吉辽分别有3家、1家与6家，而浙江一省则有138家。辽宁的央企有1700多家，其工业年产值超过40%，而当地的地方性国有企业只有60家，反映了当地央企在东北形成了挤出效应，因此拯救近年来低落的东北经济还要依靠民营经济的发展。大连地区的民营经济在辽宁属于较发达的区域，应此本研究选取了大连作为样本城市。

# 4．四省问卷调研结果汇总

## 4.1 企业的基本税负情况

根据图4-1所示，113家企业分布在12个行业当中，能够较为全面地反映出整个市场所面临的税负情况。

**图4-1被调查企业的行业分布**

2015年底，在被调查企业承担的税负种类中，缴纳数额最多的税种分布见表格4-2。

**图4‑2企业缴纳税额最多的税种**

如上图所示，2015年底，对于处于第二、三产业的被调查企业来说，增值税和营业税是主要的税种，选择增值税和营业税为最多纳税额的企业分别有73家和26家。由于营业税属于地税，而增值税在央地之间的分配比例为3:1，随着营改增的全面展开，征税部门内部的工作内容上可能会有较大调整，中央和地方之间的财权划分矛盾有可能会进一步加剧。

另外还有企业缴纳的企业所得税、土地使用及与房产相关的税或者个人所得税为最多的缴纳税种，分别有5家、6家和3家，这些企业主要是个体企业或者微型企业。

如图4-3所示，企业家所选择频次最多的两种最不合理的税分别是企业所得税和与房产相关的税，分别有32次和42次。而这两项税并不是企业家缴纳数额最多的税，这证明这两个税种在征收过程中给企业家和企业带来了较大的困扰。

图4-3 企业家认为最不合理的税种

在访谈过程中，有企业家表示企业已经依法足额缴纳了增值税或营业税，这两项税收本应用于公共支出或建设，但除此之外还要缴纳城建、教育税等附加的公共支出税费，表明企业已经尽到了支持公用事业的责任，在这个基础上再缴纳企业所得税就感觉不合理了。

而与城镇土地使用及房产相关的税负征税程序比较繁琐，尤其是征收弹性很大，而且相关税收理应包含在营业所当中，不应重复征收。

此外，认为增值税和营业税不合理的企业也相对不少，分别有19次和30次。同时，相对于增值税，认为营业税不合理的企业家人数更多，这表现出营改增在企业层面理应是一个利好，但是现行“营改增”改革并没有给企业带来实质性的减负作用，下面将对此做进一步分析。

再有，基本上各个税种都有企业家认为是不合理的。还有1家进出口企业认为关税也是最不合理的税种之一，这也表明企业家对各个税种的评价亦和自身所处的行业有关。

如图4-4所示，企业认为税种不合理的原因依次是征税程序不规范（46次）、税制本身设计不合理（35次）、税率太高（29次）以及税收不容易转嫁（3次）。

图4-4 认为税种最不合理的原因

在以上几个原因当中，被选择频次较高的是征税程序和税制设计，相比之下税率太高并不是最主要的。这表明企业家对税负不合理的判断不仅是停留在直观的层面，对于能够存活下来的企业来说，税负可能并没有对企业生存产生致命影响，但是政府对税制的设计、对征税程序的遵守反而带给企业更多的负面影响。

图4-5 认为各税种不合理的行业分布

（a）认为税制设计不合理的行业分布

（b）认为征税程序不规范的行业分布

（c）认为税率太高和不容易转嫁的行业

如图4-5的三组图所示，处在各个行业的企业认为税负不合理的原因是不同的。

认为税制本身不合理的企业分布在各个行业，尤其是以金融业、医药、批发零售、房地产以及住宿和餐饮行业；认为征税程序不规范的行业主要有房地产行业、住宿和餐饮行业、批发零售行业和医药行业；认为税率太高的行业主要是批发零售行业、农产品加工行业、医药行业和房地产行业；认为税负不容易转嫁的行业有住宿和餐饮行业及文体娱乐行业。

由于所调查到的各行业的企业数量不同，所以不能完全按照上述结论来为税负不合理的原因排序，但可以看出的是，现行税制设计以及征税程序对纳税环节较多的行业、服务行业产生了较大的负面影响。

## 4.2“营改增”的影响

截至2015年底，被调查企业中有57家企业先后经历了“营改增”的过程，有36家（63.2%）反映税负提高了，12家（21.1%）减轻，9家（15.8%）不变，这些企业的分布情况见图4-6。不过，课题组的调研结果与国家税务总局公布的数据相差甚远。根据国家税务总局公布的数据，我国全面实施营改增以来，减税和持平企业比例高达78.7%，增税企业仅为1.3%。[[9]](#footnote-8)

反映税负提高的36家企业所在行业为房地产（13家），医药（9家），金融（3家），农产品加工（9家），以及住宿和餐饮（2），见图4-6（a）。

反映税负减少的12家企业所在的行业为：运输仓储（2家），文化体育和娱乐（2家），批发和零售（6家），以及住宿和餐饮（2家），见图4-6（b）。

反映税负不变的9家企业所在行业为：房地产（1家），文化体育和娱乐（1家），批发和零售（4家），农产品加工（2家），以及住宿和餐饮（1家），见图4-6（c）。

这里房地产行业一共14家，13家企业认为“营改增”导致税负增加，占该行业被调查相关企业数的92.6%，仅有1家企业认为税负没有变化，没有1家企业认为税负降低。此外，被调查的各9家医药行业和农产品加工行业企业的税负均增加。这说明房地产行业、医药行业和农产品加工行业很可能难以实现中央提出的确保所有行业“营改增”税负“只减不增”的初衷和承诺。

图4-6 “营改增”的影响

（a）

（b）

（c）

## 4.3企业家的税负感受

如图4-7所示，在所调查的113家企业当中，认为本企业税收负担很重和较重的比例占到了87%，认为税负可以接受的占8%，认为较轻和很轻的占1%。从基本数据上看，除了微型企业之外，其他企业对税负的感觉都是有压力的。这虽然与近年来的经济不景气相关，但是企业家的直观感受仍然反映出了总体的税负水平可能已经较为严重拖累了企业的经营。

图4-7 企业家对本企业税负轻重的感受

因此，本质上而言，税负应当是逆周期的，在经济下行的阶段减税来帮助企业渡过难关是符合整体的经济利益的。即便在近年来推广了“营改增”改革，希望可以避免重复征税并降低企业负担，但该项改革的实际效果不利于很多企业的生存和发展。绝大多数的企业家认为企业税负过重，那么企业家一般能接受什么范围的税负便是一个十分重要的数字，也是政策制定者需要重点参考的一个参数。为此，问卷调查及访谈中，请那些认为税负过重的企业家，回答他们心目中合适的税负应该占到其企业营业额的比重。如图4-8，有40%的企业认为应该占到10%以下，56%的企业认为其税负应该占到10%至20%之间。换句话说，这些认为税负过重的企业，有96%的企业所缴纳的税负占到了其营业额的20%以上。

图4-8 企业家所能接受的税负范围

20%营业额以上的税负，对于一个以投资和出口为主导类型的经济体来说恐怕是一个较重的负担。除新兴行业以及金融等领域外，大部分企业的利润率不到10%，大量东部沿海加工业企业处于生存困境之中，甚至亏损倒闭。减税或者全面推行低税模式直接关乎企业的生存。

问题的另外一面是，高税负的归宿必然要在企业和消费者之间分割，尤其是在对商品多数适用价内税的情况下，消费者所最终面临的市场价格也是偏高的，这个偏高的价格也抑制了消费者的消费，也即影响其对商品的需求。

高额的税费会在以上正反两个方面给企业造成直接和间接的负面影响。从这个角度看，低税率的单一税制会在以上两个方面减轻企业的税负，有利于企业保持或者恢复活力，而且也不一定就会造成政府税收的减少。而这一点并没有受到决策者和相关学者的足够重视。

税负的一端是税费的征收，另一面是税费的使用。与政府目前提供的公共服务水平和法律保障相比，假设企业根据目前的公共服务水平自愿缴纳税收，该自愿纳税额所占营业收入的比例是衡量税收使用效率的一个主观指标。

当问及“与政府目前为企业所提供的公共服务和法律保障相比，假设没有强制力，您自愿拿出企业营业收入的多大比例作为税收”时，如图4-9所示，71%的企业家认为目前政府提供的公共服务水平对应于低于10%营业额的税负，而在上一问（即何者为企业家认为的合适的税率范围）中，有60%的企业家自愿承担高于10%的营业额的税负。这两个数据的对比证明，企业家认为自己承担的税负并没有较好、较充分地被用于公共物品的提供。

图4-9当前公共服务水平对应何等程度的自愿企业纳税水平

企业家对于税收提供公共物品效率的低评价是重要的。如果企业家认为自己缴纳的税费严重偏高于公共物品的提供，那么对于偷税漏税便没有了道义上的约束感，征税者从而会采取更严厉的征税举措，从而形成“偷漏税——严征管——更严重的偷漏税”的循环。

## 4.4征税程序和税费政策

如图4-10所示，在接受了调研的113家企业中，大部分企业还是觉得与税务部门交涉的时间比较短，但仍然有24%的企业认为交涉时间较长，另还有11%的企业认为交涉时间很长，这反映税务部门的服务流程还可以有部分的精简空间。

图4-10 企业与税务部门的交涉时间

除去税收之外，社保费用即“五险一金”实际上也具有税收的性质。而且目前社保费用占用工总成本的比例已经严重影响了企业的经营成本。

如图4-11所示，社保费用占了用工成本的很大一部分，社保费用占成本超过30%的企业将近有四成。在本课题组2015年底调查中，60%被调研企业选择“五险一金”占用工成本的比例在“20-50%”区间之内（含20%），40%落在0-20%区间之内。

虽然各个不同的企业用工情况不同，但是过高的社保费用一方面反映了企业的用工成本过大，一方面反映了政府提供的社会保障水平与收取的社保费用不够匹配，即政府的过多攫取同时影响了供需双方的积极性。

图4-11 企业的社保费用与用工成本

如图4-12所示，当问及本企业是否需要向当地税务部门的人员支付业务往来之外的费用时，相当部分的企业还是需要向税务部门支付“不正常”费用，其比例为44%。由于涉及问题的敏感性，通过调查无法了解支付非正常费用的渠道和规模，但是超过40%的企业需要花时间和成本投入到和税务机关的非正常交往当中，这件事本身就表明税务机关还存在着一定程度上的执法问题。

图4-12 支付给税务机关的非正常费用

# 5 座谈和案例调研中反映的问题

除了问卷调查之外，课题组还通过座谈和直接走访、面谈企业的方式进行了案例研究。下面总结民营企业家反映的问题，并结合我们的案头分析结果进行综合分析。

## 5.1偏重纳税人义务、漠视纳税人权利的问题

《税收征管法》对于纳税人的权利规定了十条，有知情权、保密权、税收监督权、纳税申报方式选择权、申请延期申报权、申请延期缴纳税款权、申请退还多缴税款权、依法享受税收优惠权、委托税务代理权、陈述与申辩权等。但是这只涉及纳税人纳税环节所享有的具体权利。但是，这仅仅是纳税人权利的一小部分。比如最根本的纳税人权利体现“同意原则”和“无代表不纳税”原则。同意原则是指只有征得纳税人的同意才能得到征税。为此需要一个民主的公共选择过程，由真正民选的议会代表来代表纳税人的权益。如果缺乏这一正当程序，纳税人可以因为“无代表”而“不纳税”，这就是“无代表不纳税”原则。

我国政府现有法规政策只片面重视纳税人义务，不重视纳税人权利的做法也体现在我国的宪法上。我国宪法有关税收的就是第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”，但是宪法并没有规定纳税人义务。我国也缺乏税收基本法，只有《税收征收管理法》。19个税种中只有3个税种是以法律形式规定的，这3部税法为《个人所得税法》、《企业所得税法》和《车船税法》。其它16个税种均是以行政法规或者部门条例规定的。这种做法与法治国家以法律形式颁行税法的通行做法相背离，体现了行政本位而非法治。

在征管环节，对民营企业家的纳税人义务要求过高，对其纳税人权利则有失尊重。在企业生产经营过程中遇到资金紧缺，无力支付货款和税款时，虽然民营企业可以按规定向税务部门申请延期缴纳，但往往难以得到批准；企业拖欠税款又将面临滞纳金缴纳甚至罚款。基层税务的征管主要还是任务摊派，若基层税务征管完不成规定任务，就会加大对企业的检查、征收力度，因此，作为企业来说，纳税人权利确实是鲜有行使的。至于申请退还多缴税款权，一般的处理也是抵顶后期税款而已；至于依法享受税收优惠权，却止步于实际操作中税务部门审批程序的复杂及繁琐。

## 5.2重复计征和税种负担较重问题并存

现有的重要税种其实是针对同一税源重复征税，而且税率偏高，税负偏重。现行税种中，主要涉及增值税、企业所得税、个人所得税、营业税、印花税、契税、房产税等。首先，企业必须对其创造的增值部分支付增值税，最高税率达17%。如果缺乏进项抵扣或者不能获得进项抵扣发票，企业实际上为其上家企业已经付税的进项重复纳税。其后，政府还对企业所得征收25%的企业所得税。未分配利润转增资本（股本）视同分红，要交那个人所得税。接下来，如果税后利润转化为企业家个人收入时，还需要缴纳占个人红利所得20%的个人所得税。如果个人拿着所得红利去购置住房，那么还得支付种种税费。这里，政府对“增值”，“企业所得”，“个人所得”和“购房”计征的税收，其实针对的是同一收入来源。这种“多重征税”，导致企业家往往将企业未分配利润或资本公积剩余很多。

由于每个环节不同税种税率较高，导致一些企业家偷逃税款，或者扭曲其经济行为。比如，个人所得税起征点过低，同时实行超额累进税制，导致企业倾向于压低雇员工资，以补贴等形式作为变相工资，以逃避个人所得税过多缴纳；印花税虽然是小税种，但该税种的特点是轻税重罚：“国家税务总局关于印花税违章处罚有关问题的通知》（国税发2004年15号）“在应纳税凭证上未贴或者少贴印花税票的或者已粘贴在应税凭证上的印花税票未注销或者未画销的，适用税收征管法第六十四条的处罚规定，即按未申报处百分之五十至五倍罚款”。由于印花税最大的问题是把合同扩大化，税务机关可能通过扩大化解释合同对企业施以罚款来增加收入，由此导致企业税负意外加重。

## 5.3 “发票控税”和“营改增”制约部分企业发展并增加其税负

这次调研过程中，无论是贵阳还是其他三个地区，以票定税、以票管税依然是一个比较突出的问题。在已开征的各税种中，对国家财政收入贡献最大，同时也是企业经营活动中最频繁发生的，主要是增值税和企业所得税。而这两个税种都和发票有着紧密的关系。这里我们先讨论增值税以及与之相关的“营改增”的问题。

首先我们来说说增值税，增值税从其原理来说是比较科学的，首先，增值税的最终负税人是消费者，在每一个生产经营环节，纳税人购进的材料和服务中包含的税收可以作为进项税额扣除，而只就增值的部分缴纳税款，而这部分税款是从购买者的款项中收到的。比如购进100元的杯子作为商品，需要支付117元，其中17元是上一个环节缴纳的增值税，如果我已110卖出，销售销项税额就是18.7元，我应当向消费者收取110元＋18.7元＝128.7元，而我需要缴纳的增值税是18.7-17元＝1.7元。

从计算原理来说只就增值的差价部分征税，那么增值税得以成立的前提的可以抵扣，也就是抵扣权优先。只要我真实的购进了商品和服务，其中所包含的增值税就应该予以抵扣。可是我们的增值税自实施以来，一直是以“增值税专用发票”作为抵扣权前提。也就是说我们只有取得增值税专用发票才能抵扣增值税的进项税额。可是实际中，我们有很多业务无法或者难以取得增值税专用发票。比如员工工资，对于劳动密集型产业、研发类产业就会大大提高税负，比如贷款利息，对于资金密集型产业也会加大税负；而对初级资源产品，比如煤、砂石，由于他们在取得矿权时所支付的款项是没有含税的，自然就没有抵扣，在采购这类产品时取得增值税专用发票就非常困难。

另外，并不是所有的企业都可以对外开具专票，比如小微企业、个人。由于现实经营中不是所有应该取得专票的购进都可以取得，因此导致企业税负加大。也正是由于将增值税专用发票作为抵扣依据，造成虚开增值税专用发票的情况屡禁不止。自今年5月1日全面营改增以后，又出现大量增值税专用发票的虚开行为。

整个增值税的管理都围绕着增值税专用发票来展开，却忽视了如何更好的建立一个真实、诚信交易的市场环境，助长了增值税专用发票虚开的情况。

根据本课题调查，“营改增”后多数被调查相关企业的税负增加。我国增值税采用“以票定税”和“多档税率”并不科学，所谓“以票定税”是指只有取得增值税专用发票才能抵扣进项税额。其后果是生产经营的整个流程中，部分进项，如收购的初级农产品、小微砂石难以取得增值税专用发票，而人力成本、贷款利息等不能获得增值税专用发票，因而不能进行抵扣；其次，增值税纳税人分为“小规模纳税人”和“一般纳税人”，“小规模纳税人”按规定无法对外自行开具增值税专用发票，无形中限制和阻碍了小微企业的生产经营活动，不利于小微企业的成长与壮大。所谓“多档税率”是指，当前我国增值税税率针对不同的行业实际适用17%、13%、11%、6%和0%五档税率和5%、3%的两档征收率。[[10]](#footnote-9)多档税率导致增值税进项扣除不统一，反映出隐性的税负不统一。而国际通行的是增值税统一税率，或者采用一档标准税率加一档优惠税率。

以上问题引致的结果是，一些行业企业在“营改增”后税负增加（问卷调查结果见第4.2节），违背“营改增”政策税负“只降不增”的改革初衷和公开承诺，乃至出现建筑业等行业“营改增”推进困难，导致虚开增值税专用发票的活动和形式明显增多，征纳双方彼此不信任，征纳关系恶化，造成纳税人税法遵从成本和征税部门征税成本加重（参照专栏5-1）。

专栏5-1**杭州某建筑业企业面对的问题：“营改增”导致企业税负成本加大**

|  |
| --- |
| 浙江省某建筑企业面对着种种无奈。“营改增”前，因没有抵扣项，杭州地税征收营业税为3.4%-4%，国税征收企业所得税（实行预征预缴制，即使没有利润，也要交），外地进行包干包税制，按销售发票金额进行征收；每年按照营业额1个亿，缴纳约500万，同样不管盈亏；一个亿的产值，25%为企业所得税，2%为管理费用，28%劳务费用，原材料60%。  建筑行业“营改增”，自2015年9月份开始实施，企业为此多交了约2-3%，导致税负加重；但当时全国只有一家或某个产业进行，相关的供应商无法提供增值税专用发票，而且企业还需要缴纳增值税以及所得税；  其中，民工工资占20-30%，一般为建筑公司自设的劳务公司进行处理，零星材料及砂石子的提供者均无增值税，如果有1个亿营业收入，则进行“待征税”（税务部门近似于抢钱），将营业税与所得税合并征收，按照营业额的2.5%征收，如果2个亿营业收入，则按照0.5%征收待征税。  此外，“以票定税”中的“假发票”防不胜防。在公司与上下游公司签订合同时，发票提供都没有问题，但当该合同公司破产时，一旦发现发票问题，该破产公司承担的所得税25%还需要由接受发票的本施工建筑公司承担；若涉及金额较大，还可能面临税务部门惩罚；同时，也有一种现象，某“皮包”公司，使用一张发票，大量复制同一号码发票，施工建筑企业在面临倒查时，同样面临税务部门追缴税收的风险。 |

资料来源：课题组，2015年11月杭州调研结果。

根据座谈和案例分析结果，“营改增”之后上述问卷分析中36家企业税负增加的主要原因为：一是由于税率的提高（从3%或5%提高到11%或17%），主要表现为房地产业的实际税负增加；另一方面是取决于供应商的情况，如果供应商为初级产品（砂石、矿产资源等）和小规模纳税人（所有行业）就不容易提供增值税专用发票，从而无法抵扣进项税额而导致实际税负增加。

除以上原因之外，实际税负的变化还受到产业链条的影响，如果某个行业不容易向下游转嫁税负，或者像房产业这样最终增加值的大幅增加，或者由于流转税影响了最后的需求，都会造成某些行业的企业实际承受的税负提高。而且，由于税务部门担心税收的降低，在征收率上也偏向于以5%为基准。

从税负减少的行业来看，税负得到减轻或没有加重的行业集中在运输仓储（2家）、住宿餐饮（2家）、批发和零售（6家）以及文化和娱乐行业（2家）。以批发零售行业为例，这些行业利润率比较低，但是营业额可能比较大，具有该种特征的行业的确是减少了税负负担。

总之，“营改增”政策所强调和预计的任何涉及这项改革的行业的税收负担“只减不增”是很难成为现实的，而且就接受上述问卷调查的57家企业来看，税负增加的企业反而是大多数。2016年5月1日我国全面推开“营改增”，政府同样承诺涉及“营改增”的所有行业要做到税收负担“只减不增”，但出于上述同样的原因，很难做到这一点。

## 5.4 繁杂的征管规定导致企业所得税税负增加

另外与发票紧密关联的就是企业所得税。企业所得税简单讲是对企业赚取的利润即利得所征收的一种直接税，所谓利润就是收入减去成本和费用以后的所得。按照企业所得税法的规定，与生产经营相关的成本、费用可以作为所得税的扣除对象。无论从所得税的原理还是立法精神来说，只要企业实际发生的成本、费用都是可以扣除的，可是在实际经营中，除了你有真实支出的依据以外，你还必须取得发票，发票似乎成为企业真实支出的重要甚至是唯一依据，可是在很多情况下，即使你取得了发票，如果不能证明发生的支出是真实的，也不允许扣除。就造成那种情况有利于多征收税款，有利于税务执法人员规避自身风险，就采取哪种方式征税，无形中加大了纳税人的税收负担。

我国对自然人出资的企业，实行对企业经营活动征收25%的企业所得税，征收企业所得税后的所得净利，若再分配给自然人的股息红利以后分给自然人的股息红利再征收20%的个人所得税。即一个自然人投资企业最终获取利润的名义税负为40%（以100元利润算，企所税100\*25%=25，税后利润为100-25=75。带扣个税75\*20%=15元。两税相加40元，税负即40%）。而企业在实际经营中，按照现行税收法规的规定，企业还不是以利润作为企业所得税的计税基础，对于可以扣除的成本、费用有诸多复杂的限制性规定，其中最制约企业实际支出能作为成本、费用扣除的仍然是发票的取得。如前所述，企业在向小微企业和初级资源产品的采购过程中，难以取得发票的情况非常普遍。在我们调研的行业中，餐饮行业及企业食堂采购农副产品、建筑企业采购砂石以及建筑企业购买的农民工服务等由于没有取得发票而被征收25%企业所得税的情况较为普遍；而房地产企业因产品周期长，大量工程支出由于没有及时取得发票被提前征收企业所得税的情况也较为常见。还有很多由于篇幅无法列举的扣除限制性规定，使得作为企业所得税计税基础的利润远远大于企业的实际利润，企业所得税负担就远高于名义税率25%。以发票作为扣除依据也是导致企业找发票冲账、虚开发票的根源所在。

## 5.5 “五险一金”、“残保金”、水利建设金等负担问题较大

参加座谈的民营企业对社保负担怨言较多。依照《社会保险法》规定，凡企业雇佣员工，均需要为员工缴纳“五险一金”（养老、医疗、生育、失业、工伤保险及住房公积金）；“五险一金”这一人力成本支出，已日益成为企业发展的一大负担；在本课题组2015年底调查中，60%被调研企业选择“五险一金”占用工成本的比例在“20-50%”区间之内（含20%），40%落在0-20%区间之内。

跟调查，一些企业所在劳动部门在雇员试用期期间便要求雇主为雇员缴纳社会保险，雇主不可随意解聘雇员，甚至要求雇员下班回家买菜发生车祸算工伤。尤其在被雇员举报至劳动行政部门的雇主一方往往成为“弱者”，地方官员出于“维稳”考虑，致使雇主妥协退让，“老板最终沦为员工打工”。

依照《残疾人就业保障金管理暂行规定》，企业安排残疾人员参加就业达不到规定比例，则需要缴纳残疾人就业保障金；其残保金具体计算公式为：

应缴残疾人就业保障金＝（当年年度单位在职职工总人数×1.5%（或1.7%[[11]](#footnote-10)）－当年年度已安置残疾职工人数）×本地区上一年度在岗职工年平均工资

对于安排残疾人就业，不仅需要签订1年以上正式合同，同时需要为雇佣残疾人缴纳社会保险；当企业雇佣残疾人数量未达标，为逃避缴纳残保金，不得不私下购买残疾人证并缴纳相应社保；更多的时候，企业往往需要在依法缴纳残保金与购买残疾人证及其社保之间进行权衡。

水利建设基金作为政府性基金收入，自上世纪90年代开始征收，其征缴水平为占销售额或营业额的千分之一至千分之二之间；[[12]](#footnote-11)这无疑属于重复征税，[[13]](#footnote-12)一些被调查企业对此有抱怨。

## 5.6 部分制造业企业“三角债”、税负和遭遇“抽贷”问题严重

很多企业的“三角债”问题和税负严重。一些企业因为“三角债”问题而实亏严重，但是必须足额缴纳税款，税负严重难以负担，政府没有提供任何减免救助。

如来自大连装备业的某女企业家哭诉道：“这辈子下辈子，祖祖辈辈不做制造业！”[[14]](#footnote-13)到底是什么原因导致企业家发出如此哭诉？答案是“三角债”问题。

该女企业家说： “在经济效益较好时，企业间尤其在制造业领域，虽签订有合同，但没有按时付款，导致企业应收账款（大部分欠款者为国有企业）也差不多达到3千万元，但却没有政府帮忙解决贷款问题（认为政府应该帮助辖区内的国有企业欠账承担责任）；现在经济效益不好，企业受经济大环境的影响，许多工程项目均是暂缓或者观望，导致企业订单下降，经营收入及利润同步下降。”

除了这一因素之外，制度性成本因素不容忽视：一是银行融资成本高昂，该企业需要随时应对银行的“抽贷”风险。该企业每月偿还银行贷款利息40万，时常不得不借高利贷偿还银行贷款，以便周转；二是该企业税负沉重。今年销售收入3600万，但应收账款金额大，难以回收，自己还欠供货商3000多万元，预计缴税将达500万。目前已交地方税为68万、国税271万，总计339万的税款。

## 5.7房地产企业土地增值税和企业所得税问题严重

在房地产行业，最终需要缴纳的土地增值税和企业所得税还具有很大的不确定性，土增税由于整个政策出台比较粗线条，各地税务机关在清算流程上差异大，有的按项目清算，而有的不仅按项目还要按房屋类型进行清算。类型分得越细，企业税负就会越高。而企业所得税和土增税同样还要面对税务机关对扣除项目的认定，其中发票和利息是房企面临较多的问题，没有发票即使房地产企业实际支出也无法作为扣除项目，而在当前的经济形势下，通过民间融资很普遍，但是民间融资产生的利息没有取得发票部分不能扣除，高于国家银行同期贷款利率的部分也不允许作为扣除部分，这些都无疑会进一步加大房地产企业的税负，压低企业利润。如果后期销售回款不好，股东投资款变成房屋，房地产市场回暖遥遥无期，股东不仅没有利润可分，由于没有现金流甚至还会造成巨额的欠税。

## 5.8税务部门的退税效率低占压企业资金

武汉某服装出口企业，尽管当前国内外经济普遍不景气，订单短缺同时价格低迷难有利润，但即使亏本，企业依然选择承接订单，主要目的在于解决既有职工就业的问题，从而使企业运转维持下去，努力渡过经济的“寒冬”，并尽可能地壮大企业；这样的勉力维系的外贸型企业，在运转中遇到一个甚为关键的外部考量，是当地税务部门出口退税的到账效率，决定着可否在“寒冬”中安稳存活。

按现行税法规定，在出口营业收入为2000万元的情况下，企业可以获得的出口退税额=2000×16%=320（万元）；在出口营业收入为5000万元的情况下，企业可以获得的出口退税额=5000×16%=800（万元）；一般而言，外向型劳动密集企业，利润微薄；之所以能够生存，其主要原因在于企业产品出口可以获得财政的出口退税，正是靠这笔出口退税款，企业得以弥补成本，勉强生存；尤其是在当前中国增值税的税率较高（最高可达17%），造成企业的税负较重，由此更为依赖增值税退税。

但是在现实中，企业所在地的增值税的退税与缴税之间通常有时间差异，造成由于出口退税到账时间较晚而占压企业资金的问题，尤其是在民营企业融资困难、融资成本高昂的情况下，严重制约着企业的正常生产运营。

## 5.9民企的税收与其它待遇不公平

我们可以看到作为投资人，国有企业和民营企业就存在很大的不平等。国有企业的最终投资者是代表政府管理国有资产的各级国资委或其他国资管理部门，因此在各级国有企业经营活动形成的利润以及利润分配，只涉及25%的企业所得税；而民营企业最终的投资人必然是自然人，因此在民营企业家投资企业的经营活动中，企业作为法人实体形成的利润首先要按25%的税率缴纳企业所得税，而缴纳了企业所得税以后的利润无论是自然人企业家用于再投资还是分配，还需缴纳20%的个人所得税。企业家最终获取的利润实际需要承担40%的税负。

举个例，现在比较鼓励混合经济。我们假设有一家国资委和自然人企业家共同投资成立公司，各占50%的股份，通过一年的经营获取1000万的利润，按照企业所得税法25%的税率应当缴纳250万的企业所得税，1000万减掉250万的税形成可分配的750万税收利润。假设国资委和企业家对这750万利润进行分配，按照各占50%股份的规定，这时国资委可以分到750万税后利润的一半375万，根据企业所得税的规定，投资方是法人分回的税收利润不需要再缴纳税款；而企业家作为自然人，根据个人所得税法的规定，在分配利润时需要由该合资公司按20%的税率带扣个人所得税，因此企业家能分到利润只有300万。完全相同的投资行为，国资委可以获得375万，而企业家只能获得300万。即使这750万不进行分配，我们假设国资委和企业家都同意将这750万利润转增为合资企业的资本，对不起，转增资本对企业家也要带扣个人所得税。因此国资委可以375万转增，而企业家带扣税款以后，只能转增300万，从比例来说，企业家这时只能占到44.4%的权利。这其间的差异、不公平显而易见，对于再次投资的民营企业家，与国企已经不在同一投资水平了。

我们的法律能不能对企业家获取的利润用于再投资时免征个人所得税呢？在推动供给侧改革、鼓励创新的政策背景下，如果能有这样的政策，无疑会大大推动民间投资。在我身边的很多民营企业，他们不是需要利润形成的现金，而是需要获取的利润不断的扩大自己的投资规模。在我们这次走访的一家做汽车4s的公司，就面临这样的困境。

在瓶装水、红酒、建筑安装等行业标准制定，均由国有企业利益倾向性；政府公共采购招、投标过程中包括进入门槛、资质审核等环节，有非正常的基于采购部门利益高标准的倾向性；国有银行贷款包括“倒贷、抽贷”等环节，民营企业无法与国有企业享有同等条件下同等利率，相关融资政策不落地。

## 5.10征纳关系混乱问题

征纳关系也是这次调研中比较突出的问题，尽管税收法律中最早立法的是《税收征管法》，它是一部关于税务机关权力、职责以及纳税人义务和权利的程序法。但是实施了近十五年来，已越发不适应法治税收环境的建立。今天很多征纳矛盾均源于该部法律观念的滞后。征管法规定了税务机关的权力包括征收、管理与检查权，纳税人的义务总体上为依法申报纳税，包括按时办理税务登记、按时申报、接受税务机关检查等等。该法的规定存在三方面的问题：管理权模糊问题；执法者立法导致税务部门自由裁量权过大而且不确定的问题；检查权不明确问题。

### 5.10.1 管理权模糊

在税务机关权力中最模糊的是管理权，在过去的征管模式中，有一个专管员的概念，这是一种源自于一种家长式管理思想的征管模式。对所管辖的企业经常要求看看账，了解税源情况等等，由于每个人所管辖的企业不多，一般还是心中有数。可是30年市场经济发展，企业的数量成几何倍数增长，每天都有很多公司成立，也有很多公司注销。传统的管理员制度已经无法适应新形势，每个管理员的管户最多的达到上千户。总局也在不断强调取消管理制度，可是有几个原因导致管理员至今还若有若无。

首先，我们的财政体制需要管理员的存在，遇到税收任务紧张或超收时，管理员可以以纳税评估、纳税辅导等理由对企业进行象征性检查，目的是催缴一些税款或者是少缴一些税款；

其次，刑法中关于“渎职罪”有两条罪名给税务机关执法带来了风险。刑法第四百零四条规定了徇私舞弊不征罪和少征税款罪：“税务机关的工作人员徇私舞弊，不征或者少征应征税款，致使国家税收遭受重大损失的，处五年以下有期徒刑或者拘役；造成特别重大损失的，处五年以上有期徒刑”。刑法第四百零五条规定了徇私舞弊发售发票、抵扣税款、出口退税罪；违法提供出口退税证罪：“税务机关的工作人员违反法律、行政法规的规定，在办理发售发票、抵扣税款、出口退税工作中，徇私舞弊，致使国家利益遭受重大损失的，处五年以下有期徒刑或者拘役；致使国家利益遭受特别重大损失的，处五年以上有期徒刑”。

正是由于法律上很多概念划分不清晰也导致税务人员的职责划分不清，他们自己也不知道哪些情况少缴税款是税务机关的原因，所以宁愿错收、多收也不愿意不管

还有一点就是《征管法》没有及时的修订，进一步明确税务机关在整个征收、检查过程的权力与职责。

### 5.10.2 执法者立法导致税务部门自由裁量权过大与不确定的问题

整个税款的征收，除了上面提及的几部法律外，绝大多数是靠财政部、税务总局出台的部门性规则作为征税和纳税的依据。而在很多法律法规和部门规章中都规定了 “税务机关规定的请他情形”、“主管税务机关要求的报送的其他材料”、“主管税务机关按照《……法》及相关规定处理”、“税务机关有权进行对其收入、资产进行核定”等等自由裁量权。可是对相应的规定各级主管税务机关并没有完全出台自己的管理办法，于是这些所谓主管税务机关的权力就变成了管理人员或者检查人员个人的意见，关键他们也不可能向纳税人出具书面的意见。在这方面，比如存在土地增值税价格核定问题：个人转让房屋由税务局核定价格，导致经常发生矛盾。又如存在代开增值税发票问题：由于设置限额、限量而甚至出现纳税人与征管人员发生争执而双方大打出手的事件。

### 5.10.3 检查权不明确问题

目前税务机关的检查职能主要由各级稽查局来实施，总局、省局、市局均设有稽查局，而且地市一级的稽查局高半格设立。但是在《征管法》中并没有稽查局这么一说，所以从征管法来说，各级税务机关都仍然拥有检查权，而从税务机关内部的规定，税务检查主要由稽查局来完成。为此，税总制订了专门的稽查操作规程，包括选案、检查、审理、执行等几个环节，从程序上来说相对规范。这其中问题最大的问题不是在税务稽查的过程，而在税务检查的开始，也就是税务稽查中的第一个环节，选案环节。目前来说稽查必查的项目是举报案件和涉嫌虚开增值税专用发票的案件，除此而外，大多数是基于税务机关主观性选择确定的检查对象，比如行业专项检查。

## 5.11税制混乱与征管不规范问题

对于实体企业虽征收税收，但对于网商企业却不征收税收，使得实体经济与网络经济竞争不处于同等平台，实体企业规范纳税则竞争不利，不规范纳税则造成法律税务风险，进退维谷；国家税务总局对于股权溢价转为股本免征个人所得税，但地方各税务机构实际操作过程中，出现政策前后不一致，企业负责人无法适从；工信部有关“首台套”机械免征所得税鼓励企业技术产品创新政策，但没有落实到地方税务部门，导致实际技术升级产品创新的企业拿不到优惠政策；物流行业本有的多式联运以及“无车承运人”等新兴业态，但税收征管体制更新速度较慢，条块分裂严重，使得具体在操作征管过程中，征纳双方无法可依。

其中下游企业为获得增值税进项抵扣，上游企业在销项发票发出时，便承担了增值税的税负，尽管还没有利润，同时也没有进项抵扣。

税收征管部门包括国、地税，围绕“基数+指数”的税收任务，一度成为地方官员升迁考核重要指标，导致地方“过头税”等竭泽而渔、财政空转等造假问题，地方税源失血过多；“以票定税”的非科学模式，致使在生产全流程中，本不完备的增值税体系，没有小微砂石采购、人力成本等抵扣项徒增企业税负违背政策初衷，出现建筑等行业的“营改增”推进困难，导致企业虚开并购买发票冲账、抵账、假账等不规范甚至偷逃税款现象日益严重，征纳关系的彼此不信任，造成征税成本加重；增值税票面价格迟迟不放开，稍大交易额将导致企业财会人员多次开出前定小额票据，繁琐程序增加交易成本，浪费人力、物力、财力。

## 5.12对产权安全的担忧

一些民营企业对其产权安全较为担忧。一位被调查的武汉企业家感叹道：“做企业如同一架飞机，起步时已经飞上天空，飞了几十年，但未来找不到机场，不知道在哪里着落，更不知道目的地在哪里”？一方面，最初企业家面对法律规则的不完善及执行的不严谨，利用当时的“投机钻空”（包括偷逃税款）完成了原始资本积累，但不时担忧 “东窗事发”遭遇罚款清算；另一方面，对于未来意识形态、政策法规等相关动向不确定，难以揣测，也造成企业家的担忧。比如强调正统意识形态， 在过去往往意味着“剥削”论，也就是认定企业家賺取的是本属工人的“剩余价值”，从而不能构成企业家的合法产权。

## 5.13 一些地区政府部门和行政垄断部门严重扰动企业的正常经营

2001年制订的《税收征收管理法》是关于征税和纳税程序的基本法律，这部法律更多的明确税务机关的权力和纳税人的义务，而缺少对征税权力的规范与约束，以及缺少对纳税人权利的保护。在我们实际调研中，存在税务执法人员不清楚自己权力范围和自由裁量权过大的情况，同时企业不清楚自身的权利更不敢声张自己的权利。从而导致难以提升企业的纳税遵从度和维护公平竞争的市场环境。

一些贵州、武汉、大连企业反映，不论是来自税务部门，还是来自派出所等公安部门、消防、环保、安监、文化等公权力部门，哪怕是自来水、供电公司等垄断行业，存在通过检查企业是否合规经营而捞取好处的问题。这个问题近几年有所减轻，但仍然存在。

如来自武汉某液压设备有限公司建设企业（新三板上市）反映：“公司2005年在武汉建厂时，即使面对一个来自权力部门的小小质检员，验收完混凝土建筑（几乎不看是否安全），都要拿走200-300元的费用；而当时一个这样的人一天就要跑20个工地，其灰色收入不能不说可观；更别说在当地，即使一个税务干部有的要管600户纳税人，不仅仅是税务，环保、消防都要‘命’，往往利用政策吃拿卡要。”

“分一杯羹”，这在经济相对落后的中西部及东北地区，尤为严重；导致经营商业者不胜其烦，不胜其扰，无法安心于提升产品质量及改善服务水平。

# 6. 面向减轻民营企业税负的一些

# 税制原则

从上文的分析可以看到，需要推行面向减轻民营企业税负的一些税制原则，包括纳税人权利保护原则，同意原则，无代表不纳税原则，税收法定原则，法治原则，低税原则，平等原则，确定原则，便利原则，以及最少费用原则。

## 6.1纳税人权利保护原则

商人或企业家，皆为利益而来往交易即生产与经营，税收便在如此经营交往中产生，便是提供公共产品及服务，为参与经营交往乃至财富包括房产土地的拥有者提供保护包括生命、财产权。

纳税人即交易双方，借助让渡自身可支配收入通过税收形式给予为税收提供者即纳税人提供公共产品及服务的公共部门，从而实现自己保护资产财富及交易保障的目的，这便是税收的缘起，也便是政府等公共部门存在之唯一理由。

保护私有产权，成为整个税收过程初衷与归宿，因此，公共部门包括税务、公安、消防、质检、安检等公权力拥有者，仅是为纳税人之私有产权的保护而存在，不能为一己部门或公权力拥有者之私利而侵犯税收提供者之私有产权。

纳税人权利保护原则来自于个人基本权利保护原则。在一个社会里，一方面需要保护个人基本权利，包括生命权，人身权与产权，另一方面个人也需要承担纳税义务，为这种保护提供资源保障。但是这种纳税义务派生自对个人基本权利保护的需要。种种财政支出的需要均应派生自这种需要。休谟的正义三原则包括财产的稳定占有、经过同意的转移和遵守承诺。[[15]](#footnote-14)这三条自然法则可以说是环环相扣，可谓是纳税人权利的守护神。

## 6.2同意原则

在休谟正义三原则中，第二项原则“经过同意的转移”就是体现了同意原则。未经纳税人同意，政府征取税费。在一个大社会里，为此需要一个民主的公共选择过程，由真正民选的议会代表来代表纳税人的权益。

在现实世界的大社会中，一致同意难以达成。一致同意原则意味着“一票否决制”。只要有一人的反对，一致同意原则即告落空。

但是，在罗尔斯“无知之幕”下，或者在布坎南“局部无知之幕”或者“不确定性之幕”下，个人就最基本的决策达成一致是可能的。设想人们尝试站在罗尔斯“无知之幕”背后，严肃思考和讨论社会政治秩序的基本规则。罗尔斯认为，规则必须是所有参与社会合作的成员一致同意的，而且必须是在排除所有背景条件之影响的情况下所取得的共识。[[16]](#footnote-15)以“无知之幕”(Veil of ignorance)为特征的原初状态正是为了以理论的方式拟制社会成员如何达成这种共识。在原初状态下，立约者在决定什么原则作为规范社会基本结构的依据时，完全不知道自己特殊的身份、社会地位、智力、体力、所得、财富、心理倾向，甚至于也不知道自己特有的价值理想，立约者选择的惟一依据是一般共同的知识。任何人都不可能利用物质、智力或信息的优势通过特定的社会建制安排为自己捞好处，又必须防范他人对自身的可能侵害。与罗尔斯的推理不同，布伦南和布坎南只要求立约者至少在限定的条件下让他们受选择背景所迫而采取一种等于是处在无知之幕下的立场，即一种“局部无知之幕”(partial veil of ignorance)或者“不确定性之幕”(veil of uncertainty)的立场。[[17]](#footnote-16)由于立约者自身处境具有内在不确定性，基于自身利益的考虑，必须采纳罗尔斯描述的公平(fairness)律令的标准。[[18]](#footnote-17)

## 6.3无代表不纳税原则

纳税人可以因为“无代表”而“不纳税”，这就是“无代表不纳税”原则。“无代表不纳税”原先是一句口号，最早出现在1763年到1776年间，体现了北美最初十三个英属殖民地居民当时对英国宗主国的最大不满情绪。不少殖民地居民认为，由于北美人民在英国议会中没有自己的直接代表，就等于剥夺了他们作为英国公民的权利，这不符合正义原则，英国那些对殖民地人民要求征税的法律因此应该无效。

## 6.4税收法定原则

税收法定原则是指由立法者决定全部税收问题的税法基本原则。它强调如果没有相应法律作前提，政府则不能征税，公民也没有纳税的义务。税收主体必须依且仅依法律的规定征税；纳税主体必须依且仅依法律的规定纳税。税收法定原则的具体内容包括三个部分：税种法定、税收要素法定、程序法定。

税收法定原则也反映了从法律层面遵循斯密的税收确定原则。根据斯密的该项原则，公民应缴纳的税收，必须是明确规定的不得随意变更。如纳税日期、纳税方法、缴纳数额等，都应当让所有的纳税人及其他人了解清楚明白，否则纳税人将不免要受税吏权力的任意左右。[[19]](#footnote-18)这一原则旨在杜绝征税人的任意专断征税，加重税收负担，以及恐吓、勒索等行为。根据斯密的观点，税收不确定比税收不公平对人民的危害更为严重。

## 6.5法治原则

税收法定原则还需要以更基本层面的原则支撑，才能成为真正的税收法定原则，否则可能仅仅是把人治通过法律的形式规定下来。这个更基本层面的原则就是法治原则。

戴雪系统地提出并阐释了法治的含义，这就是学界所熟悉的法治三原则：[[20]](#footnote-19)一是“除非明确违反国家一般法院以惯常方式所确立的法律，任何人不受惩罚，其人身或财产不受侵害”；二是“任何人不得凌驾于法律之上，且所有人，不论地位条件如何，都要服从国家一般法律，服从一般法院的审判管辖权”；三是“个人的权利以一般法院提起的特定案件决定之”。

法治原则与哈耶克“法律下的自由”原则完全一致，后者要求由法治为个人自由保驾护航。[[21]](#footnote-20)

规则的制定者，需要首先受制于规则，如此，市场规则才有可能真正确立在市场参与者心中，市场参与者表达意见至规则法治修订之过程，落实为市场主体生活习惯方式，其契约精神，其道德伦理，其双赢共赢，其分工协作，均可以自发而形成，所谓“垂拱而治”。

## 6.6低税原则

由于征税需要经过同意，而很多纳税人反对重税，真正在同意基础上可供选择的税制模式只能是低税模式。任何重税模式必然与同意原则相违背。

## 6.7税收平等原则

税收平等原则源自亚当·斯密1776年在其《国富论》中提出的税收四原则之一，即“平等”的原则。斯密的税收四原则包括“平等”、“确定”、“便利”和“最少费用”。其理论基础是政府活动的非生产性及其消极的财政观。

斯密认为，“一国国民，都须在可能范围内，按照各自能力的比例，即各自在国家保护下享有收入的比例，缴纳国赋，维持政府”。[[22]](#footnote-21)他的税收平等观的核心思想包括：[[23]](#footnote-22)（1）主张所有公民应平等纳税，反对按身份定税以及富者轻税平民重税的不公平情况。（2）税收应均衡地分担到地租、利润和工资上，不应仅由其中一种收入负担，否则是不公平的。（3）按照自然形成的社会财富分配情况，按比例税率征税，税收不要干预社会财富的分配。可以看到，斯密的税收平等观当中有着非常浓重的税收中性观和“单一税”(flat tax)思想，即单一税率税制的思想。

1974年诺贝尔经济学奖得主哈耶克在骨子里偏爱比例所得税，即单一税，但是认为西方社会的许多选民偏好对个人所得的高累进税，因此他最终认为，如果要征累进税，也应该只是征以一种低累进税。[[24]](#footnote-23)哈耶克严格审度了累进所得税的缺点，肯定了比例所得税（也就是单一税率所得税，即单一税）的优点，着重反对了高累进所得税率和某种幅度较高的整体税收累进。其部分要点为：[[25]](#footnote-24)一是政府把计征累进税作为实现收入再分配的工具，但是比例税制也能达到同样的目的，其条件是要把足够大的一部分税收用来向某些特定的群体(如较低收入群体)提供服务或者提供直接补贴。这样做的好处之一是，它应当不会导致削平收入金字塔尖顶的结果，而那是征收累进税的主要效应。二是在比例税制下，相对富裕的人的全部收入被按相应的比例征税，他们所得到的服务与缴纳的税额相差微不足道。但是，累进税制使得这一阶层的相对收入变化最为显著，鉴于这一阶层的重要性，累进税制会严重影响技术进步，资源配置，激励，社会流动性，竞争和投资。三是对最高收入级别加征高税率的税收收入与总税收收入相比甚小，也就是政府并不能借此实现大幅度增收以扩大公共开支，而且受益者并不是最贫困群体，而是那些处境较好的工人阶级以及下层中产阶级，即选民中人数最多的一部分。四是累进税会大大改变各种工作的净报酬所得(而不是指个人收入)之间的相对关系，它必然违背可能唯一得到公认的经济公正原则，即同工同酬原则。而比例税则提供了一条规则，所有支付不同数额税金的人可能都会同意遵奉它，不会带来只适用于少数群体的特殊规则所可能造成的问题。之所以如此，是因为比例税使得对各种工作的净报酬所得(而不是指个人收入)之间的相对关系保持不变。这是比例税的第三大优点。五是累进税对于风险投资意愿、发明家、作家和艺术家等的工作激励(收入)，有着很大的负面效应。六是累进税虽然试图减少不平等，实际上助长了现有不平等的永久化，影响社会成员的向上流动。

## 6.8便利原则

根据斯密的税收便利原则，纳税日期和纳税方法应该给纳税人以最大的方便。比如，纳税时期应该规定在纳税人收入丰裕的时期，征收方法应力求简便易行，征收地点应该设立在交通便利的场所，征收形式应该尽量采取货币征收，以避免因运输事物增加纳税人的负担等。[[26]](#footnote-25)

## 6.9最少费用原则

根据斯密的最少费用原则，在征税时要尽量节约征收费用。这一原则是针对英国当时税收制度致使征收费用过高的弊端提出的。这些弊端包括：[[27]](#footnote-26)第一，税吏过多，不仅耗去相当部分税收作为税吏的薪俸，而且还在正税以外，苛索人民，增加负担；第二，税收妨碍人民的勤劳和产业的经营，减少或破坏了可供纳税的基金；第三，不适当的税收可能成为逃税的诱因，严惩逃税，又将引起倾家荡产违反了一般的正义原则；第四，税吏的频繁访问和检查，这些虽然不会给纳税人带来金钱上的损失，但将会给纳税人带来不必要的烦忧。

# 7 面向减轻民营企业税负的一些税制改革思路

与上述税制原则相适应，有必要针对民营企业税负问题，提出一些有针对性的税制改革思路。

## 7.1 通过推动税收法定落实纳税人权利

按照2015年3月颁布《立法法》修改案，对“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能确立法律，这是对十八届三中全会《决定》中“税收法定”承诺的进一步确认。

按照深化财税体制改革时间表，“2016年基本完成深化财税体制改革的重点工作和任务，2020年各项改革基本到位，现代财税体制基本建立”，这其中的“税收法定”原则的落实，如何到位，相关配套改革都需要依法展开。

《决定》中指出“加强人大常委会同人大代表的联系，充分发挥代表作用。通过建立健全代表联络机构、网络平台等形式密切代表同人民群众联系。完善人大工作机制，通过座谈、听证、评估、公布法律草案等扩大公民有序参与立法途径，通过询问、质询、特定问题调查、备案审查等积极回应社会关切”，在“税收法定”原则下，落实在现代财税体制改革路径中，离不开以下三点：人大代表产生民主化：人大代表审议专职化；人大代表表决实质化。

紧紧围绕市场在资源配置中起决定性作用，切实约束各级地方政府的征税权，构建轻税、高效政府，提供有质量公共服务，保障市场竞争运行的规则与法则，厘清政府边界，让利于民，还赋于民，继续扎实推进分税制改革的未竟之路，构建围绕省、市各级政府拥有相对独立财源的主体，完善央地关系，将是面对并解决当前投资、出口、消费等诸多经济困局的长远考量。

## 7.2 适时制定税收基本法

税收基本法把各个单行税法的共同性问题和一些不宜由单行税法规定而在宪法中又没有具体说明的问题作一个集中的概括说明。它是宪法和单行税法之间的桥梁，有利于改变宪法和单行税法脱节的现状。税收基本法中包括税法指导思想，适用范围和基本原则，税收管理体制，税收管辖权，税务主管机关，纳税人，税收征管，税收监察，法律责任等内容。

税收基本法应该替代《征管法》。《征管法》属于计划经济思维和行政本位思维的产物，强调“管理”，即强调征收管理和处罚，而不是强调纳税人权利保护，应该退出历史舞台。

## 7.3 轻税而非减税应成为财政改革目标

老子《道德经》曰：“民之饥，以其上食税之多，是以饥”。多年的结构性减税政策，似乎对于居民及企业来说，已经成为了口惠而实不至的“耳旁风”。

纵观历朝历代，大凡盛世——汉文景、唐贞观、清康乾，均与当时实施的轻徭薄赋的财税改革相联系；往往朝代危机或者民不聊生之际，均与当时的苛捐杂税、沉重税赋相关系。

无论是包括四本预算在内的财税收入总量，还是包括增值税、企业所得税、个人所得税在内的税种税率，在国际对比中，中国的税负不可谓不重，但同时对应着令人难以满意的公共产品及服务，公共资金的利用效率及效果往往不尽如人意；

因此，树立一贯的轻税观念，从税率上做减法，从税种上做删除，即从建立轻税体制上下功夫，而非总是围绕结构性减税政策打转转。轻税模式最能激活民营企业的经济活力，为其创新、创业提供正向激励，最终推动国民经济持续稳健发展。

## 7.4在对当前房地产领域大幅减税的同时引入房产税

目前实施增值税收入央、地分配比例重新调整为5:5划分，但在维持地方原有基数的同时，增量部分的分配朝着中西部地区倾斜。一方面存在中央财政进一步做大、继续鼓励地方“跑部钱进”的老路之虞；另一方面，分税制改革没有彻底完成，省市一级的独立财政收入来源失去主体税种，这一隐患不得不加以考虑。

按照深化财税体制改革方案，将房产税作为地方财政主要收入来源，虽然符合国际通行惯例，但在房产税的征收推进过程中，不得不考虑的是征纳关系、对房产增值的客观评估、纳税人遵从度、征税过程的申诉等纳税人权利的表达，都是这一构建地方财政税收体系不可避免的环节。

应尽快树立以财产税为地方直接税体系的财政收入，而减少和控制中央一再重复向地方提供大量一般或专项转移支付，激活和释放地方经济发展的活力，无论是在发达地区还是欠发达地区。

但是，若要引入房产税，则应该减少房地产领域当前形形色色的税费种类，降低税率和费率。此外，房产税改革也需要与地方财政民主制度的建设相联系，更多地体现“无代表权不纳税”的宪政原则。

## 7.5逐步取消以票管税的征管模式

无论是增值税还是企业所得税，从其理论和立法精神出发，增值税的抵扣权、企业所得税的真实支出扣除权，都是这两个税种得以开征的前提。可是把增值税专用发票作为抵扣的唯一依据，取得发票作为所得税扣除的最重要依据，从严格意义上来说都是侵犯了企业作为合法经营的自然权利。

我们的税制改革应该首先确认企业增值税抵扣权、企业所得税扣除权的前提下，完善市场交易体系，逐步取消“以票管税”的征管模式。

# 8 税制改革的具体方案：引入单一税改革

我国的税制问题非常复杂。现有的税制由于其重复征税、个税的高累进、政府缺乏规则约束等问题，既不符合效率原则，也不体现公平原则。与此相应，税制改革涉及面广，很难一步到位。这里我们基本上集中探讨个人所得税和企业所得税的改革构想，主要是单一税改革构想。在必要时，我们才述及相关的改革构想。

## 8.1霍尔的单一税构想

一般地说，单一税（flat tax）是指以单一法定税率向个人征收的直接税。理想的单一税结构，由胡佛研究所的罗伯特·霍尔（Robert Hall）和阿尔文·拉布什卡（Alvin Rabushka）在1983年出版的《低税·简单税·单一税》做了描述。霍尔—阿布什卡单一税方案，主张废除联邦所得税，进而代以新型税制，其具备以下主要特征：

**1.单一税率***。*单一税在一个基本的免税额之上有一个单一法定的税率。目标是公平的对待每个纳税人，同时把税率降到尽可能低的程度来减少经济扭曲。较低的单一税率能够减少生产性活动的税收罚金，鼓励依法纳税；另外，低税率对于在竞争性的全球经济中吸引劳动力和资本越来越重要。

**2.消除特别优惠。**单一税通过取消税收扣除、抵免及其他特殊利益，使资源流向最富价值的用途，从而促进经济的增长，而非流向那些享受特殊税收优惠的活动中。取消税法中的特殊利益条款会使税制大大简化，同时，也减少了以特殊税收优惠换取竞选资助的政治腐败。

**3.对储蓄投资实行税收中性化**（neutral treatment）*。*最优的单一税只会对各种来源所得课税一次。在设计良好的单一税下，会终结对储蓄和投资的税收歧视，不会出现资本利得税，也不会对股息重复征税。

1986年牙买加成为首个实施单一税的国家。其后，1994年爱沙尼亚、2001年俄罗斯等正式施行单一税改革。截至2016年，全球40多个国家和地区实施了单一税改革。最引人注目的是，单一税制改革理念对东欧原社会主义国家的影响，大约二十多个东欧国家实施了单一税改革。这些国家摒弃了多税率的个人所得税税制，而代以更少税收优惠的单一税制，来刺激增长、减少避税和吸引外资。

## 8.2我国的单一税改革原则

我们的单一税改革设想的原则是：简化税制，减轻税负，提高效率，增进公平。这些原则与霍尔-拉布什卡单一税方案所遵循的原则基本一致。而且这里的效率与公平原则也与哈耶克所提倡的以下原则性设想类似：[[28]](#footnote-27)一是整体税收的高累进不可接受，整体税收的轻度累进或者比例性可兼顾效率与公平原则；二是个人所得税的高累进也不可接受，轻度累进或者比例性可兼顾效率与公平原则；三是征税总额应当多高一般由多数决定，它也因此应该最大程度地承受这一税收负担；四是高收入群体作为另一种少数群体，多数不应当有权对之强加歧视性的税收负担，具体体现在要保持不同纳税人每一笔收入的净额之间的相对关系；五是最低收入群体作为少数应得到一些救济。哈耶克这些原则性设想反映了对布坎南意义上的“宪则效率”的考虑。实现这种“宪则效率”的同时，也体现了“宪则公平”。

我们构想的单一税改革遵循以下霍尔-拉布什卡单一税方案的操作原则：其一是坚持消费税的原则，即对人们从经济中拿走的部分征稅，而不是对人们投入到经济中的部分征税；[[29]](#footnote-28)其二是坚持一个基本的管理原则，即所得仅被征税一次，并且应当尽可能与其来源接近。[[30]](#footnote-29)

## 8.3总体构想

我们建议的方案参照了霍尔-拉布什卡的单一税方案，因而与之比较相似。霍氏方案里的个人所得实际上指工薪所得，包括工薪和养老金。我们按此口径狭义地定义个人所得税，也称工薪所得税。这里养老金确实也是个人的所得，只不过养老金一般是在个人到了领取年龄的时候才计征。其他个人所得和养老金之外的所得都可以归入经营所得范畴。由此经营所得定义的非常宽泛。

针对中国的单一税方案，无论是工薪所得，还是经营所得，都是从源头上计征。在全国层面，每笔所得只征一次税收。而且只对经济中的消费部分征税，而不是对投资。消费是人们从经济中取走的部分，而收入是人们对经济的贡献。我们把工薪所得税和经营所得税（广义的企业所得税）确立为同一种税率。这样有利于同等对待个人所得和经营所得。此外，可对每个人的个人工薪所得适用一个免征额。

## 8.4个人工薪所得税的单一税制改革

整体税收和个人所得税的高度累进既不符合税制效率原则（最小费用原则），也不符合税制公平原则（税收平等原则）。一种单一税率外加对个人所得规定一个免征额，更能兼顾税制效率原则和公平原则。根据国家统计局的数据，2015年我国全年城镇居民家庭人均可支配收入31195元，月均2600元；农村居民人均纯收入11422元，月均952元。这些收入与单一税制下的个人工薪所得口径不一致，也没有考虑大量的偷漏税。不过，城镇居民家庭主要收入仍是工薪收入，在目前每人免征额定在每人每月2000元还是比较合理的。对于农民，其经营所得，属于经营所得税的计征范畴，其务工所得，则属于计征工薪所得税的范畴。

可将个人工薪所得税定在20%。这是有其一定估算依据的。首先，较高个人所得对应的较高税率基本上不发挥作用，形成一种“阻遏性税率”，它一方面损害纳税人的工作和创业积极性，一方面促进纳税人做出转移所得、避税、偷逃税等安排；其次，如果调查纳税人，一般不愿意从自己的收入支付多大份额的税收，而倾向于愿意和同意他人多缴纳更大份额的税收。上述113家民营企业的问卷调查结果也说明了这一点：有40%的企业认为其税负应该占到其营业额10%以下，56%的企业认为应该占到10%至20%之间。笔者2008年对参加人民大学公共政策千岛湖夏令营的60位学员进行了一场初步的纳税意愿调查。如果一个人年收入达到10和30万元两个档次，真正愿意支付20%税率以上的所得税的极少。在做出回答的15位学员中，只有2位回答愿意，绝大多数只愿意支付不超过税率15%的所得税，还有2位学员回答不愿意支付任何个人所得税，其理由是“没有代表权不纳税”。实际上，如果把这件访谈放到网上的话，结论倾向于如此。如果个人自己必须承担税收和税收遵从成本的话，个人只愿意支付很少份额的税金。之所以我国的上述个人所得税边际税率定得高，是因为立法者主要是考虑到针对社会中的他人、而非自己征税。这也说明，哈耶克的以下说法是正确的：征税总额应当多高一般由多数决定，这一多数也因此应该最大程度地承受这一税收负担。三是如果考虑到社会保障缴款，在上述提问时，排除了对社会保障的考虑，那么15%和20%的意愿税率均不能用于社会保障，需要另行筹资。

这样，每年标准个人工薪所得税*T*的计算公式是：



其中养老金是在退休后获得时支付。此前个人向其个人账户支付的养老费不征税。

## 8.5经营所得税制度改革

经营所得范围比我国现有的企业所得税范围要大得多。具体包括（参照霍尔等，2003：198-199）:（1）销售货物和服务的收入总额，不包括销售税和货物税；（2）没有作为报酬申报的收费、佣金和类似收入；（3）租金总额；（4）特许权使用费；（5）销售厂房、设备和土地的总收入；（6）提供给所有者或雇员的商品、服务、厂房、设备或者土地的市场价值；（7）从境内向境外地点所运送的商品、服务及设备的市场价值（如果此价值没有包括在销售额中）；（8）向存款人、保单持有者和其他对企业有金融债权的人提供的商品和服务的市场价值（如果此价值没有包括在销售额中）。

这里所谓的经营（Business）远远地超越了原来的企业或者公司的概念。个人的这类所得，也是经营所得。

由于采取经营所得源头征税，将避免重复征税。正因为如此，政府不是在对企业征税，而是各种个人的经营所得征税。在在征税时，允许扣除经营成本。经营成本是购买用于经营目地的商品、服务和原材料的实际成本，包括（参照霍尔等，2003：199）：（1）购买商品、服务和原材料实际支付的金额，不论这些商品、服务和原材料在当年是否再次售出；（2）发生在境内的经营投入的市场价值；（3）用于经营目的的旅行和娱乐费用的实际成本，如果这些费用合理的话。经营成本不包括提供给雇员或企业有者商品与服务的购买金额，除非这些金额已经包括在经营收人中。

经营应税所得是经营收入减去经营成本，减去支付给雇员的报酬，再减去资本设备、建筑物和土地的成本以后的余额。标准经营所得税T的计算公式如下：



这里，对投资、折旧等不征经营所得税。

## 8.6配套改革

单一税改革是一个系统工程，需要其他领域的配套税制改革。

### 8.6.1取消全部增值税和营业税

由于经营所得从源头征税，范围广，鼓励个人和企业创业和发展，部分原先的个人所得也变成了经营所得，经营所得税收入与个人工薪所得税之和一般可以超越原先的个人所得税、企业所得税、增值税和营业税之和。这方面需要一整套的数据进行测算。我们无法在本研究框架内进行。这也意味着，上述20%的统一税率只是一个建议，必要时也可以做些微调。

### 8.6.2 其它税种改革

其它税种，比如消费税、资源税、印花税、土地增值税、车船税、船舶吨税、车辆购置税、关税、耕地占用税、契税和烟叶税等等，均需要按照是否构成重税和重复征收、是否收入来自消费环节来加以梳理和改革。这里，重税应改以轻税；重复征收应代之以一次征收，坚持只对来自消费环节的收入征收。

### 8.6.3社会保障制度改革

我们需要推行社会保障个人账户制度改革。我们不支持社会保障税的说法。这是因为在个人社会保障账户制度下，个人支付的社保基金属于个人的未来收入。这与现收现付制不一样。现收现付制下社会保障缴款与社会保障税没有什么差别。

上述20%的工薪所得税率看上去不算高，但是我们还要看到工薪所得税之外对社会保障缴款的计征。随着时间的发展，我国的社会保障事业将不可阻挡地加快发展，无论是否有人反对。虽然社会救济是需要的，但是对社会保险的潜在负面影响需要注意。哈耶克在《自由宪章》第十九章“社会保障”里就特别担心不能把社会保险变成一种强制工具，不能忽视个人在自己未来生活的责任。现收现付制度就容易变成一种“强强制”工具。正是因为它成为“强强制”工具而且存在多数暴政，才导致像美国和德国这样的大国，其养老保险体系几乎不可维续。可能智利这种法定私人养老保险制度结合了法定性质、私人养老基金制和个人账户制，属于一种可能得承受的“弱强制”，更加有助于个人责任的发挥，属于最值得推荐的“社会保险”制度。

如果仍然采取法定社保形式，那么需要强调个人账户制，而非现收现付制。估计20%工薪所得税之外，还需要雇员把最低10%的法定社会保险缴款放到个人的账户上。个人在社会保险方面，除了雇员个人会被要求支付其社会保险缴款之外，企业也往往会被要求配套支付对雇员社会保险缴款。估计企业也配套占雇员工薪10%的雇员社会保险缴款，不过可规定企业可从其经营所得税中扣除这笔缴款。

一个雇员社会保险缴款的法定支付总额以及雇主配套缴款应该有一定的上限。工资很高的雇员，如果要求其持续支付10%的社会保险缴款并要求雇主持续配套，其理由是站不住脚的。

法定社会保险是法律要求的最低法定保险，雇员自己可以选择更高档次的保险，超出最低法定保险部分，雇员个人可以自愿支付缴款。雇员也可以在支付了最低法定保险之外，购买商业性保险。很明显，那些被免除工薪所得税的个人，不能免除社会保障缴款，这些缴款仍然存入个人账户，是个人未来的收入。当然，对于没有生产能力的低收入家庭，政府也可以做出特殊的最低社会保险费安排。这样，总体上是一种个人社保账户制度。此外，社会保障管理机构需要多元化，既有公立机构，也有私立机构，供雇员自主选择。允许社保机构之间的竞争。由于社保管理机构维护社保基金方面存在一定的风险，可共同出资提供个人养老金限额保险。

# 9结语

课题组的调查发现，当前我国民营企业的税负仍然较为严重。我国继续推行较为彻底的税制改革。本课题组在甄别当前涉及民企税负的税制问题的基础上，提出了一系列税制原则，对税制改革的思路做了大致的梳理，并提出一种较为彻底和具体的税制改革方案，即单一税改革方案。

我们所提出的单一税制改革并不十分彻底。还存在一些间接税。但是在推行之后，我国的税制结构将更为精简，更有效率，更为公平。我国与美国的情况不同。美国霍尔-拉布什卡单一税方案只针对联邦层面的征税，没有涉及州和地方政府税收。这与美国联邦和州两者权力分立有关。在美国，需要在联邦和州两个层面推进单一税改革。我国属于权力集中型体制，其特点是，无论是正确的还是错误的政策，均可以较快全面推行。因此，一旦做出决断，我国的体制对于全面推行单一税也是有利的。

此外，有必要对我国的宏观税收负担率设置一个上限。我国的宏观税收负担率已经很高。如果把通货膨胀率考虑在内则更高。政府有责任从制度上改进财政收入和支出管理，避免较为宽松的货币供应，正视纳税人权利保护，提高财政透明度，打造良好的责任政府形象。

1. 《国务院办公厅关于进一步做好民间投资有关工作的通知》，国办发明电〔2016〕12号，2016年7月4日。 [↑](#footnote-ref-0)
2. 以上数据均整理计算自国家统计局官网年度数据库。 [↑](#footnote-ref-1)
3. 数据来源为2005-2015年历年《国有资产监督管理年鉴》，这里的国有企业采用国资委管理口径；同时课题组参照2005-2015年历年《中国税务年鉴》中的“外资企业税收贡献”，剩余可视为“非公有经济税收比重”。在此，“非公有经济”即为这里的民营企业口径。 [↑](#footnote-ref-2)
4. 以上数据均整理计算自国家统计局官网年度数据库。 [↑](#footnote-ref-3)
5. 天则经济研究所：《国有企业的性质、表现与改革》，2015年12月30日。 [↑](#footnote-ref-4)
6. “过头税”是指税收征管部门或者具体征管人员为了完成税收任务而过度地向纳税人征税的做法，包括时间上过头征税和幅度上过头征税两种过头征税。时间上的过头征税是指，税务专管员为了完成本年税收任务，把来年或者更久之后的税收提前收了上来。幅度上的过头征税是收一些不该收的税，或者提高实际加征税率，随意罚款等。 [↑](#footnote-ref-5)
7. “X无效率”（X-Inefficiency）是美国哈佛大学教授勒伯斯坦提出的概念，反映大企业内部效率及水平低下状况，也适用于大国企的情况。“X无效率”是指，大企业，特别是垄断型大企业，外部市场竞争压力小，内部层次多，关系复杂，机构庞大，外加存在企业制度安排方面的问题，企业内部资源配置效率降低，难以实现企业成本最小化和利润最大化的经营目标。参阅[Leibenstein, Harvey](https://en.wikipedia.org/wiki/Harvey_Leibenstein" \o "Harvey Leibenstein) (1966), "Allocative Efficiency vs. X-Efficiency", [American Economic Review](https://en.wikipedia.org/wiki/American_Economic_Review" \o "American Economic Review), **56** (3): [392–415](http://msuweb.montclair.edu/%7Elebelp/LeibensteinXEffAER1966.pdf)。 [↑](#footnote-ref-6)
8. 王一鸣等：《贵州民营经济发展调研》，国家发改委调研组2015报告。 [↑](#footnote-ref-7)
9. “胡怡建（2016）：全面实施营改增的效应”，国家税务总局，2016年10月17日。 [↑](#footnote-ref-8)
10. 5档税率中，13%是《增值税暂行条例》中规定的法定税率之一，目前农产品、自来水等民生产品仍适用该税率。0%税率主要是部分出口产品，其实质是免税。“营改增”之后存在两种征收率：房地产行业的征收率为5%，其它行业的征收率为3%。 [↑](#footnote-ref-9)
11. 各地略有差异。 [↑](#footnote-ref-10)
12. 各地略有差异。 [↑](#footnote-ref-11)
13. 对于营业额或销售额已征收营业税或增值税。 [↑](#footnote-ref-12)
14. 根据2015年11月23日座谈会录音记录整理。 [↑](#footnote-ref-13)
15. 休谟（2011）：《道德原理研究》，周晓亮译,中国法制出版社。 [↑](#footnote-ref-14)
16. Rawls J. (1971): A Theory of Justice, Belknap Press。 [↑](#footnote-ref-15)
17. 有关“局部无知之幕”参见Brennan, Geoffrey & James M. Buchanan (1980). The power to tax: Analytical foundations of a fiscal constitution. Cambridge, New York: Cambridge University Press；有关“不确定性之幕”，参见Brennan Geoffrey and James M. Buchanan (1985). The Reason of Rules: Constitutional Political Economy. Cambridge, New York: Cambridge University Press。 [↑](#footnote-ref-16)
18. Brennan & Buchanan, 同上，1985；Rawls：同上,1971。 [↑](#footnote-ref-17)
19. 余显才（2016）。 [↑](#footnote-ref-18)
20. Dicey Albert V. (1889): Introduction to the Law of the Constitution. London: Macmillan and Co. Limited. [↑](#footnote-ref-19)
21. 哈耶克，弗里德里希·奥古斯特·冯（2000）：《法律、立法与自由》，第一卷，大百科全书出版社。 [↑](#footnote-ref-20)
22. Smith, Adam 1776. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Oxford: Oxford University Press. [↑](#footnote-ref-21)
23. 余显才（2016）：“亚当·斯密税收原则的重新解读”，《税务与经济》, 2006(6):69-74。 [↑](#footnote-ref-22)
24. 哈耶克，弗里德里希·奥古斯特·冯（1998）：《自由宪章》，中国社会科学出版社。 [↑](#footnote-ref-23)
25. 哈耶克（1998）。 [↑](#footnote-ref-24)
26. 余显才（2016）。 [↑](#footnote-ref-25)
27. 余显才（2016）。 [↑](#footnote-ref-26)
28. 对照哈耶克（1998）。 [↑](#footnote-ref-27)
29. 霍尔，罗伯特和阿尔文·拉布什卡（2003）：《单一税》，中国财政经济出版社，第IX页。 [↑](#footnote-ref-28)
30. 霍尔等（2003：76）。 [↑](#footnote-ref-29)