

# 印花税改革探索

祁红丽

党的十九大报告提出，要深化税收制度改革，健全地方税体系。作为税收制度构成部分的印花税制度，以及地方税体系构成部分的印花税制度（证券交易印花税除外），其政策制定于计划经济时期，已与经济社会发展现状不相适应，迫切需要对其改革进行探索。

## 我国印花税历史和现状

印花税是对经济活动和经济交往中书立、领受的凭证，按照凭证所载金额或凭证件数征收的一种税，是一种凭证税。因其纳税方式采取在应税凭证上滚刻印花或粘贴印花税票完成，所以起名为印花税。1624年荷兰政府为增加财政收入，创设了印花税，以广征收、轻税负获得税收收入，后为许多国家所采用。

我国1950年曾开征印花税，1958年进行工商税制改革时简并税种，停征了印花税，将印花税、货物税、商品流通税和营业税合并简化为工商统一税。1988年为增加财政收入又恢复征收印花税。1988年8月6日国务院发布了《中华人民共和国印花税暂行条例》，自同年10月1日起施行。同年9月29日，财政部发布了《中华人民共和国印花税法暂行条例实施细则》。

我国印花税法目税率复杂，有13个税目，5种税率税额。从大的征税范围上看，可归结为三大类税目，即：营

业账簿、经济合同、产权转移书据和权利许可证照。随着股票交易市场的出现，1992年，将股票交易纳入印花税的征收范围。为区别证券交易印花税，我们将前者称为普通印花税。普通印花税和证券交易印花税收入归属也不同，普通印花税全部为地方收入，证券交易印花税全部为中央收入。2017年普通印花税收入1137.87亿元，证券交易印花税收入1072.62亿元。普通印花税收入占地方级收入的比重为1.67%，占全部税收收入的比重为0.73%。

## 其他国家和地区印花税法制度考察

虽然当初许多国家为增加财政收入，效仿荷兰开征了印花税，但随着时间的推移、产业的更替、税源的变化与税种的创新，有些国家已停征了印花税。美洲大部分国家没有印花税。征收印花税的国家中，征税范围也多限定在财产转让尤其是不动产转让方面，以及证券交易方面，其实质相当于我国的契税和证券交易印花税。

如英国的印花税法对房屋和土地转让和租赁书据、股票或股份的转让书据征税。2013年12月1日起英国按新的方案对土地和房产交易征收印花税，该税按房地产的交易价格计算，由房地产的购买方或承租方缴纳，实质上更接近于我国的契税。新加坡的印花税法对于证券和不动产有关的书面文件征收。匈牙利的印花税法是对不动产征

收。作为印花税法创始国的荷兰，现在也不征收印花税法，而征收不动产转让税。

我国香港特别行政区印花税法课税对象也是与房地产转让、租约和证券转让这3项交易有关的各类文书。2012年10月26日，香港调整特别印花税法SSD，开征买方印花税法BSD，也相当于我们的契税法。

我国台湾印花税法，与大陆印花税法渊源最深、税制最接近。因征纳双方深感课税凭证类目繁杂，凭证性质难以辨识，税率结构复杂等问题，台湾对印花税法屡作修改，1978年、1979年、1984年、1986年、2002年几次大幅度简化税目税率，目前仅剩下受让及分割不动产契据、承揽契据和典卖、买卖动产契据和银钱收据4个税目征收，从根本上改变了印花税法的格局。

## 我国印花税法改革应关注的几个问题

我国现行《印花税法暂行条例》制定于计划经济时代，如今市场经济已推行了20多年，不仅经济体制发生了巨大变化，市场交易主体、交易形式、合同类型和表现形式已是今非昔比，而且判定合同的法律依据也早已更改，因此对印花税法制进行改革已经势在必行。

印花税法改革，应关注以下几个方面的问题：

一是是否还保持其凭证税的性质。现行印花税法属于凭证税，纳税的

完成是以在纸质凭证上粘贴印花税票或滚刻印花而体现。但随着经济的发展,无纸化已越发普遍,凭证税将难以依存,在电子凭证上也无法粘贴印花税票或滚刻印花。若改为不重凭证,仅依据交易金额征税,则变为流转税中的营业税。这又和避免重复征税、取消营业税、改征增值的税制改革总思路相悖。

二是对资金账簿如何征收印花税问题。现行印花税法规定对企业资金账簿中的实收资本和资本公积两个科目记载的资金按比例征税,在实际税收征管中,各地往往又简化为按照企业的注册资本征收印花税。十八届三中全会以后,为激发市场活力,鼓励创业,已对企业注册资本制度做出重大改革,取消公司注册资本最低限额,将企业注册资本实缴登记改为认缴登记,《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国公司登记管理条例》都相应作了修订,印花税法应根据这些变化确定合理而又易于操作的资金账簿征税规定。

三是对合同征税的合理性和可操作性问题。已有观点认为,在对购销、加工承揽及运输等行为已征增值税的情况下,再对其合同征收印花税法涉嫌重复征税,不具有合理性。更为突出的是,对合同征税欠缺可操作性,对合同认定难度大,税企争议多。在市场经济充分发展的现在,各种经济关系及经济合作形式不断创新且互相掺杂的情况下,一份合同中可能包含了多种经济关系,对其性质按照印花税法征税税目进行认定,难度相当大。征税合同种类的封闭性与市场创新不兼容。但印花税法只能采取正列举方式,应税合同范围不能任意扩大,否则会造成税收行政权力在经济和社会

生活中的任意扩大。印花税的操作性问题一直困扰着基层税务机关。一定条件下按纳税人销售收入一定比率核定征收印花税法的方式就是应对印花税法操作性差的一种变通方式。但这种变通也改变了印花税的凭证税性质,使其成为“第二营业税”。

四是印花税和契税关系问题。产权转移书据印花税法涉及大量对房地产等财产转让行为征税,这部分与契税在某种意义上存在重复和交叉。而且若将原来计划经济时期的特指的购销合同改为现行的买卖合同,其征税范围将大大扩展,买卖合同和产权转移书据也会存在交叉重叠。这些问题在印花税法改革中都需考虑。

### 印花税法改革路径探索

对印花税法存在的问题及改革的必要性,目前各方多有共识,两会代表也多有建议。对于其改革路径,也多认为普通印花税法 and 证券交易印花税法应分别考虑。对于证券交易印花税法,可考虑维持现行政策规定和征税办法。这样可保持股市的稳定且操作简便,避免因改革对市场造成大的冲击。改征收资本利得税虽然可以体现调节收益与合理负担原则,但资本利得难以计算,操作难度较大。所以目前先保留证券交易印花税法,维持现有征税办法,同时加强这方面的研究论证,待时机成熟再考虑证券交易印花税的改革。

对于普通印花税法部分,可考虑两种改革路径。一是从普通印花税法的立税初衷及使命完成情况出发,从经济发展变化和完善整体税制角度考虑,并参考各国印花税法实质及其历史变迁,可考虑取消普通印花税法部分,完善契税政策替代产权转移书据部分印花税法职能。这一路径有利于解决印花

税的根本性缺陷,并进一步理顺和简化我国税制,降低征纳成本,减少纳税人税收遵从风险,也有利于税务机关合理配置人员,应对环保税和将来的房地产税法征收。两会代表多持这一改革思路。

但税法改革不仅应考虑税制的清晰完善,也应考虑对税收收入的影响。取消普通印花税法减少了地方收入,尤其是市县级收入,虽然普通印花税法收入规模不大,而且无论在地方收入还是全部税收收入中所占比重都不大,但对地方减少的收入还是应在税法整体改革中予以考虑,选择合适的途径予以弥补,健全地方税法体系的同时,更好地理顺中央和地方的关系。

另一种改革路径是对普通印花税法进行改造,根据《中华人民共和国合同法》对印花税法应税合同进行重新规定,并精简税目税率,降低税负和合同认定的难度。该改革思路是对现有税法做技术性改善,但也需对印花税法现存的一些根本性问题予以解决,尤其应注意买卖合同范围的限定,否则会极大扩展印花税的征税范围,对经济生活产生不良影响。还应考虑征收方式的与时俱进及印花税法票的去留。

需要注意的是,无论印花税法改革最终选取怎样的改革路径,印花税法改革都不应是单税种的技术性立法,而应放置在经济社会发展大背景下,放置在税法整体改革框架中予以考虑,清晰界定印花税的职能和定位,设计合理的税制结构,既要解决现有问题,更要有前瞻性,更好地适应新时代经济社会的发展变化,发挥好该税种的职能作用。□

(作者单位:国家税务总局财产行为税司)

责任编辑 张蕊