

税制改革：“十三五”回顾和“十四五”展望

中国法学会财税法学研究会副会长 | 刘佐

“十三五”时期，我国的税制改革取得了多方面的重大进展，主要体现在税收立法、货物和劳务税改革、所得税改革、资源税改革、减税降费、税收收入等方面，值得认真回顾和总结。展望“十四五”税收改革，依然任重道远，需要精心谋划和积极推进。

税收立法

为了落实党的十八届三中全会关于“落实税收法定原则”的要求，我国的税收立法步伐明显加快，全国人民代表大会常务委员会已经先后制定了8部税法。2016年12月25日，第十二届全国人民代表大会常务委员第二十五次会议通过《中华人民共和国环境保护税法》，自2018年1月1日起施行。这部税法是为了促进企业强化环保意识，“清费立税”，按照负担平移的原则，在排污费的基础上制定的，由此设立了一个新税种。其他7部税法都是在原有税种的行政法规的基础上制定的。主要有：2017年12月27日，第十二届全国人民代表大会常务委员第三十一次会议通过《中华人民共和国船舶吨税法》《中华人民共和国烟叶税法》，均自2018年7月1日起施行。2018年12月29日，第十三届全国人民代表大会常务委员第七次会议通过《中华人民共和国车辆购置税法》《中华人民共和国耕地占用税法》，

分别自2019年7月1日、2019年9月1日起施行。2019年8月26日，第十三届全国人民代表大会常务委员第十二次会议通过《中华人民共和国资源税法》，自2020年9月1日起施行。2020年8月11日，第十三届全国人民代表大会常务委第二十一次会议通过《中华人民共和国契税法》《中华人民共和国城市维护建设税法》，均自2021年9月1日起施行。

“十三五”期间，全国人民代表大会常务委员还先后6次修正了5部税法。2017年2月24日、2018年12月29日，第十二届全国人大常委会第二十六次会议、第十三届全国人民代表大会常务委员第七次会议先后两次修正《中华人民共和国企业所得税法》，均自当日起施行。2018年8月31日，第十三届全国人民代表大会常务委员第五次会议第七次修正《中华人民共和国个人所得税法》，自2019年1月1日起施行。这是该法自1993年大修以来的第二次大修，实现了“综合与分类相结合的个人所得税制”的要求，从而使我国个人所得税制度的改革取得了新的突破性进展，意义重大。2018年10月26日，第十三届全国人民代表大会常务委员第六次会议修正《中华人民共和国船舶吨税法》《中华人民共和国环境保护税法》，均自当日起施行。2019年4月23日，第十三届全国人民

代表大会常务委员第十次会议修正《中华人民共和国车船税法》，自当日起施行。

此外，国务院先后11次修改了9项税收行政法规，废止了6项税收行政法规，制定了2项新的税收行政法规。修改的有：《中华人民共和国增值税暂行条例》《中华人民共和国关税条例》《中华人民共和国企业所得税法实施条例》《中华人民共和国个人所得税法实施条例》《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》《中华人民共和国契税法暂行条例》《中华人民共和国车船税法实施条例》《中华人民共和国发票管理办法》《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》。废止的有：《中华人民共和国营业税暂行条例》《中华人民共和国船舶吨税暂行条例》《中华人民共和国烟叶税暂行条例》《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》《中华人民共和国资源税暂行条例》。新制定的有：《中华人民共和国环境保护税法实施条例》《个人所得税专项附加扣除暂行办法》，先后于2017年12月25日、2018年12月18日发布。其中，《中华人民共和国个人所得税法实施条例》的修改和《个人所得税专项附加扣除暂行办法》的制定对于修正以后的《中华人民共和国个人所得税法》的实施具有重要的意义。

货物和劳务税改革

增值税改革取得了突破性的进展。2016年3月23日,经国务院批准,财政部、国家税务总局发出《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》,自当年5月1日起实施,随后继续推进,并取消了营业税。此项改革通过进项税额抵扣制度减少了重复征税;简并了税率档次,降低了税率水平(其中最高税率已经从17%分两次降至13%);扩大了进项税额扣除的范围,在部分行业实行了进项税额加计抵扣;逐步实行了留抵退税制度;统一了确定小规模纳税人的标准,降低了征收率,提高了征税起点等,这是近年来我国税制改革中范围最广、力度最大和影响最深的项目。

在增值税出口退税方面,分期分批调整了退税率。自2020年3月20日起,除了国家限制出口的高耗能、高污染和资源性产品以外,所有出口产品的退税率均与征税率一致。此外,实行了境外旅客购物离境退税制度。

消费税的税负有增有减,如自2016年10月1日起化妆品中的中低档产品停止征税,高档产品的适用税率从30%降至15%;自2016年12月1日起超豪华小汽车在零售环节加税10%。

在关税方面,进口关税的平均税率已经于2018年从9.8%降至7.5%,这是我国“入世”并达到承诺的关税水平以来关税降幅最大的一年。过去的“生产资料低税、生活用品高税”的理念和政策已经改变,目的是满足人民日益增长的物质文化生活需要,增加消费者选择和福利。同时,外国商品进入我国市场,有利于促进我国企业增加产品种类,提高产品质量,增

强国际竞争力。

所得税改革

在企业所得税方面,为了鼓励企业更新设备、改进技术和促进小型微利企业发展,陆续允许部分重点行业实行固定资产加速折旧,并于2019年扩大到全部制造业;购进单位价值不超过500万元的设备、器具,允许一次性扣除;企业研究开发费用税前加计扣除比例从50%提高到了75%;职工教育经费支出扣除比例的上限从2.5%提高到了8%;逐步扩大了小型微利企业减半征收企业所得税的范围,2019年以后将优惠范围扩大到年应纳税所得额300万元以下的小微企业,其中年应纳税所得额100万元的企业税负仅为5%;高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限延长到了10年。

在个人所得税方面,2018年第七次修正税法,主要内容:一是完善有关纳税人的规定,明确引入居民个人和非居民个人的概念,并将在中国境内居住时间这一判定居民个人和非居民个人的标准由是否满1年调整为是否满183天。二是对部分所得实行综合征税,即将工资、薪金所得,劳务报酬所得,稿酬所得,特许权使用费所得合并,按年征税;将个体工商户的生产、经营所得调整为经营所得,将对企事业单位的承包经营、承租经营所得分别并入综合所得和经营所得。三是优化调整税率结构,综合所得税率以工资、薪金所得税率为基础调整,并调整部分税率的级距;经营所得税率以个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得税率为基础,适当调整各档税率的级距。四是规定综合所得的基本减

除费用标准为每年6万元。五是设立专项附加扣除,包括子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息、住房租金和赡养老人6项。六是完善了有关的征管制度。

资源税改革

2016年5月9日,根据中共中央、国务院的部署,财政部、国家税务总局发出《关于全面推进资源税改革的通知》,自当年7月1日起实施。在改革试点以及逐步总结经验的基础上,2019年8月26日,《中华人民共和国资源税法》出台,自2020年9月1日起施行。资源税改革和立法在优化税制、推动绿色发展方面大胆探索:一是实施矿产资源税从价计征改革,对《资源税税目税率幅度表》中列举名称的21种资源品目和未列举名称的其他金属矿从价计征,计税依据由原矿销售量调整为原矿、精矿和原矿加工品、氯化钠初级产品和金锭的销售额;对经营分散、多为现金交易且难以控管的粘土、砂石,按照便利征管的原则,继续从量定额计征;对《资源税税目税率幅度表》中没有列举名称的其他非金属矿产品,按照从价计征为主、从量计征为辅的原则,由省级人民政府确定计征方式。二是全面清理涉及矿产资源的收费基金。三是扩大资源税征收范围,将水资源等自然资源纳入征收范围。四是合理确定资源税税率水平,《资源税税目税率幅度表》中列举名称的资源品目,由省级人民政府在规定的税率幅度以内提出具体适用税率建议,报财政部、国家税务总局核准;未列举名称的其他金属和非金属矿产品,由省级人民政府根据实际情况确定具体税目和适用税率,报财政部、国家税务总局备



案。五是加强矿产资源税收优惠政策管理,提高资源综合利用效率。

“十四五”展望

党的十九届五中全会《建议》提出:“完善现代税收制度,健全地方税、直接税体系,优化税制结构,适当提高直接税比重,深化税收征管制度改革。”这是完善我国现代财税体制的重要举措。按照《建议》的部署和要求,结合十三届全国人大常委会的立法规划与国外税制改革的发展趋势,“十四五”期间的税制改革将继续深化,加快健全地方税、直接税体系,以推动构建与国家治理体系和治理能力现代化相适应的现代税收制度。可以预期在进一步落实税收法定原则、合理调整宏观税负、优化税制结构和完善主体税种等方面取得新的重大进展。

在落实税收法定原则方面,已经列入立法规划的增值税、消费税、关税和房地产税等主要税种的立法应尽

快完成。已经立法的税种,税法需要修改的也应当及时修改,如企业所得税、个人所得税。合理配置地方税权,在中央统一立法和税种开征权的前提下,通过立法授权适当扩大省级税收管理权限。此外,税收程序法的完善也不能忽视,如税收征管法应当尽快修改。

在合理调整宏观税负方面,减费降费应继续推进,增值税、企业所得税、个人所得税和社会保险费等主要税费还有降低的空间,征收管理方面也有潜力,应当进一步深化税费改革,巩固和扩大此项改革的成果。同时,继续完善政府收支管理,开源节流,增收节支,提高效率,降低成本。

在优化税制结构方面,应继续合理调整税种的设置,合并、调整性质相近、征收有交叉的税种,开征必要的新税种(如在现行社会保险费的基础上开征社会保险税);所得税、财产税两类税收的收入占税收总额的比重将继续逐步上升,货物和劳务税收入

占税收总额的比重将继续逐步下降;第三产业提供的税收占税收总额的比重也将继续逐步上升,第二产业提供的税收占税收总额的比重将继续逐步下降。

在完善主体税种方面,增值税、消费税、企业所得税和个人所得税应当作为改革的重点。完善增值税的主要措施可以考虑扩大一般纳税人范围、规范计税依据、简并和适当降低税率(征收率)、调整优惠规定等;完善消费税的主要措施可以考虑调整征税范围、税率和征税环节等内容,并与相关税种适当协调,还可以考虑将某些税目下放地方(如高档餐饮业、娱乐业等);完善企业所得税的主要措施可以考虑完善税前扣除制度、适当降低税率和调整优惠规定等;完善个人所得税的主要措施可以考虑扩大综合所得的征税范围、完善税前扣除制度、适当降低税率和调整优惠规定等。□

责任编辑 张蕊