

面向共同富裕的中国税制改革

杨志勇

摘要: 税制改革是一项系统工程。扎实推进共同富裕,需要包括税制改革在内的多项措施共同发挥作用。从历史和比较视角入手,结合直接税制改革,对促进共同富裕的相关税制改革问题进行系统性思考,在此基础上指出:要正确认识促进共同富裕的税收力量;明确不同发展阶段促进财富创造的税制改革任务;区分税制改革的短期和中长期任务;个人所得税制改革需要结合税负归宿来研究推进;税制改革并不是万能的,需要有超越税制改革的补救思路。

关键词: 共同富裕;税制改革;中国税制;现代财政制度;税收理论

中图分类号: F812.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1003-7543(2022)03-0001-09

税制改革是一项系统工程,需要考虑方方面面的目标。高水平社会主义市场经济体制的建设需要有相应的税制改革来推进^[1]。扎实推进共同富裕,需要包括税制改革在内的多项措施共同发挥作用。就如何实现共同富裕,已有学者从税收视角和公共政策视角作了初步的探索^[2-3]。这里从历史和比较视角入手,结合直接税制改革,对促进共同富裕的相关税制改革问题进行系统性思考,并提出相关政策建议。

一、共同富裕与税制改革

共同富裕是社会主义的本质要求。与发达国家相比,中国还在实现富裕的道路上。中国目前的经济总量虽然已居世界第二位,人均GDP也接近高收入国家的门槛,但是就整体来看,中国仍是处于社会主义初级阶段的发展中国家。与以往比较,中国的确变富了,但与世界主要发达国家相比,与中国自身所设定的社会主义现代化强国目标相比,中国还必须进一步挖掘经济增长潜力,夯实共同富裕的经济基础。

实现共同富裕,需要多方着力。共同富裕建立在富裕基础上,富裕是实现共同富裕的前提。没有合理的收入和财富分配,即使富裕了,也不会有共同富裕。无论是理论层面还是实践层面,这都已经得到证明。税收作为重要的分配工具,在调节收入分配和财富分配方面发挥着重要作用,可以助力共同富裕实现。这也是税收制度作为国家治理制度重要组成部分发挥作用的一种方式。

面向共同富裕,中国税制改革应致力于解决两个层面的问题:一是税制改革如何促进富裕的问题。促进富裕就是促进经济增长,因而这一问题就转化为税收能为经济增长做些什么。在新发展阶段,推动经济增长的要素有哪些?税收应该在哪些领域重点着力?持续的经济增长需要市场繁荣,那么税收可以围绕市场繁荣做些什么?消费和供给如何更加匹配?消费的升级换代要求供给能力的提升,这要靠创新,且不仅仅是科技创新。合理的税负,包括宏观税负与微观税负都非常重要。宏观税负从总体上评判税负的轻重。对

基金项目: 中国社会科学院哲学社会科学创新工程 A 类项目“加快建立现代财政制度研究”(2018CJY01-A002)。

作者简介: 杨志勇,中国社会科学院财经战略研究院副院长、研究员。

于市场主体来说,更关心的则是自身的税负水平,个体较重的税负可能令市场主体难以生存。在促进微观层面的税负合理化方面,支持中小微企业发展的相关税收政策已经有所体现,接下来的关键是如何结合税制改革作进一步完善。二是税制改革如何促进共同富裕的问题。这是一个分配层面的问题,包括税收如何促进收入分配和财富分配的合理化问题。

税制改革促进共同富裕,最直接关联的是直接税。以完善直接税体系来调节收入和财富分配,确实可以促进社会公平。基于此,后文将重点分析各主要直接税种在实现共同富裕中的作用。同时,我们还应看到,间接税与共同富裕之间也有密切关系,这主要表现在对富裕的促进上,以及对经济增长的促进上。合理税负的间接税,可以推动更多的财富创造。面向共同富裕的中国税制改革,需要的是一揽子税制设计和税收政策,而不仅仅是某个具体税制和税收政策。税收促进共同富裕,要赢在制度和政策设计上。相关制度和政策设计要尊重税收规律,充分认识税收的经济效应和社会效应。税收理论模型的意义在于为实践提供参照系,而不是照搬照抄理论。好的有穿透力的理论形成有赖于理论的发展。好的理论加上约束条件,才是真正的可以用于实际的理论。面向共同富裕的中国税制改革,必须将实现共同富裕作为一条主线索,贯穿税制改革全过程。

二、直接税与共同富裕:历史与比较的视角

直接税直接调节收入和财富分配,与共同富裕最为密切,因而有必要对个人所得税、房地产税、遗产税^①与共同富裕的关系进行分析。历史与比较的视角,可以让我们对二者关系有更清晰的认识。

(一)个人所得税与共同富裕

个人所得税是一个可以调节收入分配的税种。现代个人所得税制源于18世纪的英法战争,

英国为筹措军费而开征所得税,个人所得税诞生之初主要强调财政原则。征税需要依据,有能力者多承担,这有利于税收公平原则的实现。但是,一方面,开征之初的个人所得税收入规模较小,在税收收入中不占主体地位;另一方面,个人所得税制较为简单,无法对收入分配格局改善产生太大影响。因此,个人所得税最初调节公平的作用是极其有限的。

个人所得税对收入分配格局产生较大影响需要满足两个条件:第一,个人所得税收入规模扩大,直至成为主体税种;第二,个人所得税的累进性增强,累进程度越高,调节收入分配的作用越大。第二次世界大战以后,这两个条件才全面得到满足。发达国家对收入分配问题较为重视,1948年英国宣布成为世界上第一个福利国家。后来,北欧国家也陆续成为福利国家。福利国家的个人所得税税率的累进性以及较高的宏观税负水平,决定了个人所得税可以在调节收入分配中发挥重要作用。通常认为,北欧国家分配问题解决得相对较好,其中不乏个人所得税的重要作用。

美国的个人所得税收入占比也不断提高,且最高边际税率一度达到94%,但是美国一直不被认为是公平问题解决得较好的国家。如何看待这种现象呢?个人所得税可能也发挥了调节收入分配的作用,但仍然不足以改变美国社会的不公平状况。或者换个角度来说,美国的收入分配问题太多、太严重,以致个人所得税的调节无力改变。也就是说,个人所得税的调节收入分配作用,不能有效促进美国社会的共同富裕。20世纪70年代末80年代初,英国首相撒切尔夫人、美国总统里根陆续上台,引领全球税制改革,个人所得税的累进税率大幅下降,调节收入分配的作用进一步削减。对于本来就不太能改变收入分配状

^①赠与税一般和遗产税一起征收。作为弥补遗产税征管漏洞的税,二者形影不离。为行文方便,本文所提及的遗产税包括赠与税,不另作赘述。

况的美国个人所得税制来说,就更是如此。

随着经济全球化的加快,各国个人所得税制相互影响,对人才的国际税收竞争,导致各国尽可能降低本国个人所得税的最高边际税率,而且还采取各种税收优惠政策,结果是个人所得税不仅未能更有效地调节收入分配,反而这一功能还进一步弱化。税收优惠与避税地的广泛运用,让富人有更多的逃避税的机会。这样,个人所得税如果能够调节收入分配,那么主要调节的是无法转移的个人收入,而不是那些流动性较大的税源,结果带来了更大的不公平,劳动所得往往比资本所得承载更多税负。显然,这样的收入分配方式对以劳动所得为主要收入来源的中等收入群体最为不利。

就业可以增加个人收入,良好的经济生态有助于提供更多更优的就业机会,促进共同富裕。良好的个人所得税制应有助于促进就业。就业友好型的个人所得税制无疑有助于促进共同富裕。

(二) 房地产税与共同富裕

房地产税在筹集地方财政收入上的作用不容置疑。房地产税针对房地产而征收,房地产的不可移动属性决定了房地产税是一种税源不容易转移的税。与其他税源可以转移的财产税相比,房地产税更容易为地方政府带来收入。拥有更高价值的房地产对应更重的税负。即使适用比例税率,较高价值的房地产持有者需缴纳的税也多于较低价值的房地产持有者。这自然有利于公平。倘若适用累进税率,那么较高价值的房地产持有者的税负要重得多。从调节财富分配的目标出发,累进税率较比例税率更可取,征税比不征税更可取。

从市场经济的发展史来看,房地产税(或对不动产征收的财产税)的开征似乎从不以调节收入分配或财富分配为主要目标。最初对房地产(财产)征税的直接目的也主要是筹集财政收入,而非调节贫富差距。当然,由于富人所拥有的税源(税基)无论如何都比穷人(以及不那么富有的

人)多,税负自然更多地落在他们身上。但在自由市场经济发展阶段,政府一般不以调节贫富差距为目标而征收房地产税(财产税)。房地产税课税更重视税收的财政原则。房地产税一般在地方层面征收,一国之内不同地区的房地产税负可能有较大差异,缺少全国统一方案,意味着并不存在全国统一的靠房地产税来调节收入和财富分配的意图。

然而,这并不等于房地产税(财产税)不具备调节收入和财富分配的功能。相反,只要税率足够高,那么征收房地产税(财产税)以调节收入和财富的目标就很容易实现。在日本,维护和管理费用高昂却又卖不出去的商品房成了“负动产”^①。按年支付的房地产税,一旦交付不起,最终住房就可能摆脱不了被拍卖的命运。房地产税调节收入和财富分配的作用可以实现,但这不一定是理性的政府所需要的目标。房地产税与所得税不一样,所得税一般有现金流入,而房地产税的征税对象(自住房)一般不会产生现金流,这样,纳税人当期收入不一定可以支付得起相应税收。如果住房来自遗产,且价值高,那么,现金流少的纳税人就可能更难以承受税负。对住房是这样,对其他不能产生足够现金流的财产课税也是如此。开征财产税(不动产税)的国家(地区)为了减少征税影响,会采取一些措施,以尽可能减少征税对居家生活和生产经营的影响,但这些措施往往是临时的,最终税还是要征的,结果只能是财产易主。这样,财富分配是调节了,但也可能因此形成一种财产权利不稳定的观念。在正常时期,没有哪个理性的政府会这么做。正常的国家不会以国民财富的减少作为政策目标的选择项。税收功能有许多,但并不是所有功能都能用。

新中国成立初期,税收功能被过分强调,市

^①在日本,通过贷款买房,买房人的负担除贷款外,还有物业费、维修基金、固定资产税,甚至还有遗产税。实际上,市场经济国家的做法相差无几。即使不是所有国家(地区)都要缴纳房地产税,买房人往往也要负担其他税费。

场功能被削弱。计划经济条件下不需要考虑税收的调节分配作用。随着市场化改革的推进,激励财富创造问题浮出水面。税收调节收入和财富,还需要考虑市场经济运行是否受到影响。从理论上讲,调节收入分配的功能在市场经济条件下应该归属中央政府,这是一般财政学教科书在阐述政府间财政关系中常见的内容。原理很简单,可以用反证法加以说明。如果地方政府承担收入分配功能,那么收入分配调节好的地方,就是公平程度越高的地方,越受低收入群体的欢迎,这样高收入者就会迁出,问题因此而产生,地方政府到哪里去找钱来帮助低收入者呢?因此,收入分配功能归属中央政府,就不会有这样的问題。当然,这里有个人在国内自由迁徙的假设。事实上,这也符合全国统一市场的要求。因此,作为地方税的房地产税(财产税),不应该主要扮演调节收入和财富分配的角色。

(三) 遗产税与共同富裕

遗产税是直接税,可以在一定程度上促进社会公平,从而推动共同富裕目标的实现。但是,考察遗产税的历史,我们就会发现,即使是这样的明显让富人多纳税的税种,也不一定能在调节贫富差距上发挥多大作用。

从开征遗产税的国家(地区)的实践来看,这种税实际提供的税收收入占一国(地区)税收收入总量的比重较低。征收这类税的国家(地区),似乎并不看重遗产税收入。富人通过设立信托基金或慈善捐赠等方式,就可以轻而易举地避税。同时,我们很少看到哪个国家采取措施不让纳税人这么做。可以解释的理由是,设立基金或慈善捐赠的目标与遗产税的目标一致,即阻碍财富的代际累积,促进代际公平,因而没有必要加以阻止。遗产税更像是促进富人将财富捐赠出去的税,而不以筹集收入为主要目的。

各国(地区)为争夺全球资产管理中心的地位而不遗余力。有的国家(地区)大幅降低遗产税率,甚至废除遗产税,这是值得注意的。遗产税

在很大程度上变成一地成为全球资产管理中心的“拦路虎”。为了吸引更多资产,各国(地区)都对遗产税制度作了相应完善。这里仍然是公平之间的权衡取舍,而且在二者之间更偏向效率。

美国在 21 世纪初期的遗产税制的演变值得关注。从 2001 年开始,其税率连续 10 年逐年下降,2010 年成为一个不征收遗产税(税率为零)的年份。虽然自 2011 年起美国遗产税恢复征收,但免征额提高了。在现代,遗产税和赠与税的征收,目的已转变为鼓励人们将财产捐赠出去。现实中,鼓励人们捐赠的还有个人所得税的相关规定。慈善性公益捐赠的个人所得税制已经是个人所得税制的标配。为了使其更好地发挥作用,有必要对相关税制的具体内容进行完善。

遗产税有总遗产税和分遗产税以及二者的综合三种类型。无论哪种类型,都可以促进财富的代际公平。仅从收入分配的公平来看,分遗产税制较为可取,如果融入个人所得税制,那么调节公平的效果会更好。这是一个具体操作问题。遗产税能在多大程度上促进社会公平,同样与其所提供的税收收入以及具体税制的设计有关。由于遗产税在实践中不是过于强调收入规模,因而从根本上看它在收入分配中所能发挥的作用是有限的。具体税制的设计,除了要看选择哪种类型的税制外,还要看免征额的设定和累进程度的设计。

三、面向共同富裕的中国直接税制及相关问题

中国直接税制促进公平的作用正逐步得到发挥,但距离共同富裕目标的要求还有一定差距。这里重点围绕中国所得税和财产税体系的状况进行分析,进而分析其他税制改革所引发的相关问题。

(一) 所得税体系

对于中国来说,个人所得税收入占税收总收入的比重较低,2021 年个人所得税收入为 13 993 亿元,占全国税收总收入的 8.1%^[5]。这样的收入

规模决定了个人所得税在调节收入分配方面的作用较为有限。但是,考虑到2019年中国建立起综合与分类相结合的个人所得税制,专项附加扣除制度也得以确立,个人所得税促进共同富裕的作用已有所增强。未来个人所得税需要在效率(吸引人才)与公平之间进行权衡取舍,以更好地实现公共政策目标。

是否需要个人所得税来调节收入分配呢?库兹涅茨观察到,随着经济的增长,收入分配差距呈先扩大后缩小的趋势。如果这种状况长期维持,那么是否还有必要通过个人所得税来调节收入分配呢?从国际的实践来看,最近几十年,收入分配差距又有扩大趋势。由此看来,就收入分配而言,个人所得税仍然有存在的必要。

接下来谈谈最优所得税问题。根据最优所得税理论,个人所得税最高边际税率应该为零。这一理论并没有转化为现实,但这一理论在很大程度上支持了个人所得税最高边际税率的下降。所得税税率的倒U型曲线(税率先累进后累退)考虑了收入分配任务,也注意到了经济效率问题。过高的边际税率无助于经济总量的增长,但是,最高边际税率可以是不为零的某个税率。近年来,国际上一直有主张对超高收入者适用更高的边际税率或惩罚性税率的建议,有的甚至已转化为实践。

企业所得税制在促进经济效率的提升方面有重要作用。研发加计扣除有助于科技创新,中小微企业较轻的税负有利于市场活力的释放,有利于稳就业目标的实现。这说明,设计良好的企业所得税制,在促进共同富裕上同样可以发挥作用^①。

(二) 财产税体系

中国可以称得上财产税的税种少之又少,更关键的是这样的税种所提供的收入占税收总收入的比例较低。房产税、城镇土地使用税,每年仅对商业地产征收。重庆、上海两市自2011年1月28日起试点征收个人住房房产税,但并非全

面征收,只对符合条件的少数住房征收,所征的税收收入也较为有限。车船税虽然每年征收,有财产税的形式,但由于计税依据不是车船价格,也不能算完全意义上的财产税。车辆购置税按车辆价格的10%征收,有调节财富差距的作用,但车辆购置税是为道路使用而缴纳的税,属于专门用途税。与此同时,购置新能源汽车根据节能减排政策不缴纳此税,专门用途税的说法也得不到有力的支持。一直在酝酿征收的房地产税,虽然有较丰富的税源,但迄今仍未开征。

遗产税早在20世纪90年代初就有提议开征,但无论从征税的可操作性,还是从国际比较来看,在短期内开征都不是好的选择。在财产信息尚不够完整的情况下,财产税的开征都有问题,更何况遗产税?财产有不动产和动产之分,财产还有上市交易和不上市交易的财产之分。部分动产有市场交易信息可以追踪,但相当部分的动产和不上市交易的财产信息往往很难充分收集,要对这类财产征税,显然不容易办到。在此基础上开征遗产税的困难,就可想而知。贸然开征的结果只会让社会更加不公平:财产信息被税务部门所掌握的纳税人,税负较重;财产信息不被税务部门掌握的纳税人,反而可能不用缴税。不动产容易见到,也容易被纳入征税范围,动产却不容易被见到。另外,动产的价格不见得就比不动产低。翡翠、名人字画、古董等的价格可能很容易就超过不动产。这样,征税就会带来各种不公平问题,从而影响共同富裕目标的实现。况且,即使是看得见的不动产和其他财产,征税也有许多困难。任何一种税的征收都要考虑纳税人的反应,以及纳税人和相关经济主体的行为会有什么变化。过去经常把财产税视为缺乏弹性的税,不动产缺乏流动性,但不动产市场的变化在很大程度上仍然会影响不动产税的征收。

房地产税(不动产税)开征的目标,是筹集财

^①中国税制的演变与经济转型和对外开放有直接关系。与税制改革的相关介绍参见张馨和杨志勇^[6]。

政收入,还是调节财富分配?前文已述,房地产税调节财富分配多了,容易导致产权不稳定问题。无恒产者无恒心。市场经济条件下财产安全性(保全)问题如何解决?若激励可能受到影响,就不能不费思量。

(三)相关问题

1.其他税制改革

其他税制改革也会对收入分配产生影响,进而影响共同富裕目标的实现。这里以碳税为例略作说明。适应生态文明建设的需要,资源税和环境保护税的作用必然受到更多重视。在相关政策建议中,我们也不时可见到关于开征碳税的建议。无论是单独对碳排放征收的税,还是在环境保护税中单列税目征收的碳税,都有调节收入分配的作用。开征碳税在法国曾引起很大争议。反对碳税有收入分配上的原因,即碳税具有累退性,低收入家庭纳税收入占比较高^[7]。虽然从政策设计来看,可以给低收入家庭退税,但人们还是有顾虑。这是绿色税制建设中需要注意的问题。即使设计了一个收入分配友好型的税制,也需要信息的公开透明,否则这样的税制也可能不会受到欢迎。资源税和环境保护税都可能增加商品和服务的成本,从而增加低收入者的税负,相关问题可以通过增加政府对个人和家庭的转移性支出(补贴)来加以解决。关键点有二:一是转移性支出要到位,要能弥补低收入者的损失;二是相关信息要传递到位,这样才会尽可能减少增税所带来的社会不稳定。可能损害收入分配的税制改革,需要财政支出的补偿。

2.税制设计、国际税收竞争与全球税收治理

即使设计了专门针对超级富豪的税制,也可能因富人有更多的逃避税手段,或因富人迁居海外而不能对其有效课税。多数国家的所得税制较为复杂,这与人们期盼所得税的公平有关。越是公平的税制,所要考虑的因素越多,同时,复杂的所得税制也带来了复杂的征管问题。不同纳税人,所能利用的避税途径不同,高收入者往往比

中低收入者有更多的税基优惠机会。这样,复杂的本来想要促进更多公平的所得税制,反而可能带来更多的不公平。所得税制通常对资本所得和资本利得有更加优惠的征税规定,结果是同样的所得,来自资本所得和资本利得更多的纳税人相对税负更轻,这就带来了新的收入分配问题。逃税和避税的界限历来较为含糊。税收政策的变化通常归因于结果不能被接受。从结果不合理反推税制改革,让税收负担有了不确定性。如何减少这类不确定性,是税制改革的一大挑战。当高收入者的逃避税问题涉及国际层面时,这一问题就变得更加复杂。事实上,这已经是国际社会关注的一个难题^[8]。“避税天堂”长期存在,过去之所以不成问题,是因为主要国家不太关心相关的税收收入流失问题。随着国际金融危机的爆发,再加上其他原因导致的各国财政日益困难,“避税天堂”几乎陷入人人喊打的局面。这就有了全球税收治理和全球税收的协同行动。由于流失的税收可能更多需要回流发达国家,这会加剧全球国家层面的收入分配问题。国际社会税收合作的有效进行,需要建立新的国际税收秩序,并保证秩序的有效运行,这将在很大程度上取决于国际政治经济格局。这也是开放型经济发展的需要。适应当今复杂多变的世界需要的国际税收秩序,仍然是一个在探索中的问题。

四、关于促进共同富裕的税制改革的政策建议

中国税制改革如何更加有效地促进共同富裕,是一个系统性的问题。正确认识税收力量,才可能有效地推进相关的税制改革。促进共同富裕是一个长期过程,为此需要注意不同发展阶段的不同诉求,区分短期和中长期任务。对于与共同富裕目标关系最为密切的个人所得税制改革,需要结合税负归宿的实际情况进行。促进共同富裕仅靠税制改革是不够的,应有超越税制改革的补救思路。

(一) 正确认识促进共同富裕的税收力量

比较不同的国家,一国共同富裕实现得好,可能有税收的力量;做得不好,也不见得税收就没有发挥作用。其原因是,如果没有税收力量,收入分配问题可能更趋严重。当然,这里也可能存在税收作用没有充分发挥的情形。

不同国家对于收入分配问题解决的需求不同。法国人似乎对这一问题更加关注,但不见得法国是最不公平的国家^[7]。税收政策作为公共政策的一个组成部分,必然要反映社会诉求。社会诉求越强烈,就越表现在其中。当然,这也与国民的税收文化素质有关。税收能做什么,税收做了什么,如果对此不够了解,那么所发出的声音就不见得合理,结果可能哗众取宠,误导公众,进而对政策选择产生不利影响。这样,有限的公共资源也可能需要耗费在解释和澄清上。这也提醒我们普及税收知识的重要性。就税制改革而言,有的事情已经做了,但仍被建议,那就是对现实的不了解,税收知识普及可以减少社会资源的浪费。面向共同富裕的中国税制改革,是一个时代新命题,更需要相关知识的普及。知识的普及可以让税制改革更加顺利,更有力地扎实推进共同富裕。

(二) 明确不同发展阶段促进财富创造的税制改革任务

实现共同富裕还需要从促进财富创造的税制入手。在市场经济条件下,为什么交易环节的税负要轻?轻徭薄赋,是农业经济时代的产物,旨在让农业更加可持续。随着商业时代的到来,尤其是市场经济的发展,需要有对市场发展更加友好的税制。交易环节轻税对市场发展有利。产品税制下,供给过程就在创造税收收入;市场化改革之后,交易税按税负平移原则转换,过重的税负不利于财富的创造;在数字经济时代,影响收入和财富分配格局的因素又在发生改变,数据要素、算法等的影响在加大。这也要求采取包括税制改革在内的措施,按照共同富裕的要求作出相

应调整。

参考全球税收文明的实践,面向共同富裕的中国税制改革呼唤税制再造。这不是就事论事谈论税制改革就可以解决的问题。沿着交易轻税负的方向努力,不仅增值税、消费税等税制改革方向问题可以解决,各个具体间接税制的完善方向也会更加明确。间接税制改革应按照有利于交易的原则进行。总体来看,间接税税负越轻,交易者在交易各个环节所要承担或代垫的税(现金)越少,越有利于交易的进行。交易不仅指消费需求所经由的交易,而且包括生产供给所需要的交易。交易可以促进更多的分工,进而促进分工效率的提高。交易不仅仅在区域性市场进行,而且可以扩及全国市场和全球市场。交易环节税负越轻,越有利于市场的扩大和分工效率的提高,越有利于提高交易效率,越有利于财富创造,也就越有利于夯实实现共同富裕的基础。

(三) 区分税制改革的短期和中长期任务

税制改革必须在正确的方向上继续推进。不同时期有不同的特点,对促进共同富裕的税制改革有不同的诉求,且具体税制改革方案的难度不同,这就需要区分短期和中长期任务,分步扎实推进。短期内,创造财富的任务较重。收入分配中的“提低”“扩中”最重要。税收对“提低”有一定作用,如提高个人所得税免征额,可以增加中低收入者的可支配收入。同时,“提低”是税收作用有限的领域,一小部分无税者,税收就无法发挥作用。“扩中”,是税收可以大有作为的领域。合理的个人所得税税率体系,可以对中等收入群体的扩大发挥重要作用。在短期内,关于“限高”,合理的选择是对很小一部分极高收入者(如收入在前0.5%~1%的个人)适用较高的个人所得税边际税率。随着时间的流逝,财富观可能会发生变化,社会对共同富裕的理解和接受程度也会有所不同。在物质匮乏时,财富观更强调物质财富,而当基本的物质条件得到满足之后,人们会更加需要精神财富。当然,这是就一般人而言的,

并不排除特定个人或群体在物质匮乏的时代就将精神财富放在更加重要的位置。税制只为更为一般的群体所设计。为短期目标而设计的税制,到了中长期,随着财富观的变化,也需要作进一步的完善。毕竟,实现共同富裕的目标是建立在特定的财富观的基础上的。发展中国家要赶上发达国家,首先是物质财富的追赶,只有在物质财富得到极大满足之后,精神财富问题才会更突出地表现出来。物质财富创造和精神财富创造的规律有所不同。中长期税制改革更加强调匹配精神财富,短期税制改革则更强调物质财富。物质财富创造与经济结构、产业结构的优化和升级有极为密切的关系,税制当为此作出贡献。

(四)结合税负归宿,推进个人所得税制改革

不同时代的税负归宿问题以及同一时期不同市场的税负转嫁问题的表现有所差异。税负转嫁程度、转嫁方式、最终归宿,都是值得深入研究的问题。税负归宿会影响收入分配。市场的竞争程度,直接决定买方与卖方的税负分布。面向一般市场的税制不可能精准预测税负分布并采取有针对性的措施。直接税是转嫁难度较大的税。直接税和间接税的区分是以税负转嫁难度为依据的,而不是以能否转嫁为依据。作为直接税的个人所得税同样可以转嫁,只是存在个人之间转嫁难易程度的区别。个人所掌握的专业技能不同,工资谈判能力不同,所掌握的信息不同,从而有不同的税负转嫁能力,这会直接影响个人所得税税后支配收入。个人能力异质性问题,也是一般的个人所得税制很难区分的问题。

我们或可考虑对征税后的收入分配格局再作补救工作。从理论上讲,可以通过双重所得税来加以弥补。对所看到的各国个人所得税的征收状况不满意,进而得出富人特别是超高收入的个人税负按比例算轻的结论,于是就有了对超高收入者再征税的提议。这也是双重所得税成立的基础。对超高收入者征税,可以直接让超高收入者适用更高的边际税率,也可以额外征收一种

富豪税。前者直接嫁接原税制,后者就是双重所得税制。现实中,市场经济国家对政府征税多有约束,开征新税法律障碍较多,可行的税制改革必须多考虑这个因素。对超级富豪如何征税是一个观念问题,不是所有国家都会这么去做。而且,即使是有这样的诉求,行动起来也有快慢之分。持有不同财富观的不同国家,所采取的行动不同。法国曾对富人课征重税,导致极富人逃离法国。对于这样的富豪,弃籍税也是一道调节财富分配的防线。这就进一步提出了国内税、涉外税与国际税如何协调的问题,协调的好坏会影响财富税收调节的效果。

(五)超越税制改革的补救思路

税制的局限性决定了税制调节收入和财富分配的结果可能不能令人满意。即使再怎么完善税制,也可能无济于事,或还有新问题存在。那么,补救办法就必须跳出税制改革思路,而从社会保障和公共服务入手,以创造机会为手段,纠正社会财富分配格局之“偏”。这是从政府视角来解决收入和财富分配问题。

同时,市场和社会一直有第三次分配解决方案^①。个人实际需要支配的资源是有限的,在法律规定范围内,多数超级富豪的财富其实只是数字财富,无论如何也消费不了。如果富人愿意将自己的收入和财富捐出去,那么对财富分配格局的影响就更加正面。这时,税制也可以助其一臂之力。公益捐赠的所得税制完善,可以让富人更乐意捐赠。设计更有利于捐赠的个人所得税制、捐赠抵税条件的放宽、捐赠抵税手续的便

^①就市场和社会而言,就业和工资制度对于共同富裕也有重要作用。日本的年功序列工资制就值得关注。在该工资制下,工龄与工资正相关,工龄越长,工资越高。再加上企业几乎没有解雇,就形成了较为稳定的工资差距,这一差距是社会可以接受的。对于一个有活力的社会来说,收入流动性也至关重要。有流动性,人们才有奔头;有流动性,才有下一步采取积极行动的激励。如何在较为固定和流动的收入之间求得平衡,以更好地促进共同富裕,是一个更值得深入研讨的课题。

利,都会有效激励个人捐赠。对于税制激励个人捐赠的程度,存在争议。一种典型的观点是:捐赠所耗的资源远超过所节约的税收,捐赠者不在意对税收的节约。与此相反的观点则认为,即使是些微的税收节约,也会鼓励捐赠者。不论持有哪种观点,都不否认捐赠税收优惠对于捐赠的激励作用,且这有助于捐赠氛围乃至捐赠文化的形成。如果更多人接受了公益捐赠是值得倡导的观念,那么只要有余钱,个人就可能进行公益性捐赠。**Reform**

参考文献

- [1] 杨志勇. 面向高水平社会主义市场经济体制的中国税制改革[J]. 改革, 2020(7): 67-81.
- [2] 杨志勇. 财富观、共同富裕与公共政策[J]. 财经智库, 2021(6): 103-124.
- [3] 杨志勇. 实现共同富裕的税收作用[J]. 税务研究, 2021(11): 5-7.
- [4] 日本《朝日新闻》采访组. 负动产时代[M]. 郎旭冉, 译, 北京: 中国纺织出版社有限公司, 2021.
- [5] 2021年财政收支情况[EB/OL]. (2022-01-29) [2022-02-25]. http://gks.mof.gov.cn/tongjishuju/202201/t20220128_3785692.htm.
- [6] 张馨, 杨志勇. 外商投资与财政改革[M]. 厦门: 鹭江出版社, 1998.
- [7] OLIVIERBLANCHARD, JEAN TIROLE. Major future economic challenges[R/OL]. (2021-07) [2022-02-25]. https://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/fs-2021-rapport-anglais-les_grands_defis_economiques-juin_1.pdf.
- [8] 伊曼纽尔·赛斯, 加布里埃尔·祖克曼. 不公正的胜利: 富人如何逃税? 如何让富人纳税?[M]. 薛贵, 译, 北京: 中信出版社, 2021.

China's Tax Reform for Common Prosperity

YANG Zhi-yong

Abstract: Tax reform is a systematic project. To solidly promote common prosperity, a number of measures, including tax reform, need to work together. From a historical and comparative perspective, combined with the direct tax system reform, this paper systematically considers the tax system reform to promote common prosperity, and points out that, we need to correctly understand the tax power to promote common prosperity, clarify the task of tax reform to promote wealth creation at different stages of development, and distinguish the short-term and medium and long-term tasks of tax system reform. The reform of individual income tax system needs to be promoted in combination with the research on the destination of tax burden. Tax system reform is not omnipotent, and we need to have remedial ideas beyond tax system reform.

Key words: common prosperity; tax reform; China's tax system; modern fiscal system; tax theory

(责任编辑: 罗重谱)