

# 税制结构优化背景下的社会保障税法制建设

肖 京

(北京大学 法学院 北京 100871)

**摘 要:** 在西方经济发达国家,社会保障税占财政收入很大比例,地位十分重要。我国虽然尚未开征社会保障税,但是开征社会保障税并非完全不可能。在当前税制结构优化背景下,社会保障税对整个财税法制体系建设具有十分重要的意义。社会保障属于多层级的“公共产品”,社会保障税的开征必然涉及到中央与地方财税权力配置,在宏观上影响到中央和地方的财税法制建设,因此非常有必要从税权配置的角度对社会保障税进行研究。同时,社会保障税的税权配置也会对地方财税法制完善产生重要影响,很值得注意。

**关键词:** 税制结构优化; 社会保障税; 税权配置; 地方财税法制

中图分类号: DF432 文献标识码: A 文章编号: 1002-3933(2013)01-0164-06

## Legislation of Social Security Tax under the Background of Tax Structure Optimization

XIAO Jing

(Law School, Peking University, Peking 100871 China)

**Abstract:** In the western developed countries, the social security tax accounts for a large proportion of the financial income, so it is very important. Although the social security tax is not been collected in China, it will be levied in the long run. Under the current background of tax structure optimization, the social security tax has vital significances to the finance and tax law system construction. Since social security is a kind of “public product” in many levels, the social security tax levying will inevitably involve to the taxation power allocation between the central and local governments and influence the central and local finance and tax law construction. So it is necessary to research the social security tax in the view of configuration of taxation. At the same time, the configuration of the social security tax taxation will also influence the improving of the local finance and tax law and we should notice it.

**Key words:** tax structure optimization; the social security tax; the configuration of taxation; local finance and tax law

收稿日期:2012-04-25 该文已由“中国知网”(www.cnki.net)2012年11月16日数字出版,全球发行

基金项目:国家社会科学基金2011年一般项目《社会法的中国理论:比较视野与本土构建》(11BFX070);中国法学会2011年一般项目《社会法的修改完善研究》[CLS(2011)C47]的阶段性成果之一

作者简介:肖京(1977-),男,河南泌阳人,北京大学法学院博士研究生,研究方向:经济法与社会法理论、财税法。

## 一、引论

社会保障税(Social Security Tax),又称为社会保险税或社会保障缴款(Social Security Contributions),是为筹集特定社会保障基金而对一切发生工薪收入的雇主、雇员就其支付、取得的工资和薪金收入为课税对象征收的一种税<sup>[1]</sup>。由于社会保障税的课税对象为工薪收入,在美国又称之为工薪税(Payroll Tax)。在一些西方发达国家,社会保障税占据财政收入的很大比例,有些国家甚至可以达到财政税收收入的一半以上,其地位非常重要。

社会保障税问题在中国长期处于被忽视状态,直到上个世纪80年代末期,才有学者开始对国外社会保障税问题进行比较研究<sup>[2]</sup>。进入90年代后,经济学界曾以税制改革为契机,对社会保障税问题进行过相当激烈的讨论,但随后慢慢沉寂<sup>[3]</sup>。近些年来,随着我国社会保障立法的推进,尤其是在中央财政部门官员的正式表态之后<sup>[4]</sup>,社会保障税问题重新引起人们的普遍关注,有些学者开始从法律的角度研究社会保障税的开征问题<sup>[5]</sup>。

在当前税收结构优化背景下,很有必要深入研究社会保障税。2010年10月28日通过的《社会保险法》虽然没有明确规定开征社会保障税,但《社会保险法》中规定的“社会保险费”同时兼具有税收的性质。而且在实践中,有多个省份的社会保险费由税务部门征收,与财税体制紧密相连,对税收结构的优化也产生一定的影响。2011年3月16日全国人大通过的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》也明确指出,“按照优化税制结构、公平税收负担、规范分配关系、完善税权配置的原则,健全税制体系,加强税收法制建设”、“继续推进费改税”、“逐步健全地方税体系,赋予省级政府适当税政管理权限。”当前,社会保障税的研究已经进入到税制具体涉及阶段,可以合理预见,社会保障税的开征并非完全不可能。由于社会保障税的开征必然会对我国整个税制结构产生重大而深远的影响,因此,很有必要对此问题进行深入研究。

研究社会保障税可以有多个视角,其中税制优化与税权配置是非常重要的切入点。我国当前的社会保障制度体系相当复杂,各个具体项目之间差异较大,而其相互关系错综复杂,作为社会保障筹资方式的社会保障税,不仅在性质上兼具有“税”和“费”的双重复合性,而且涉及到个人与国家、中央与地方多个层面的诸多利益,研究社会保障税法制建设,寻找一个合适的切入点非常重要。在当前社会背景下,税制结构的优化是税制改革的一个重要方面,而税制结构优化必然会涉及到中央与地方的税权配置,况且,“从一定意义上说,税权是整个税法研究的核心”,“税法上的许多问题,都可以解释为各种不同意义上的税权如何有效配置的问题。”<sup>[6]</sup>因此,从税制结构优化背景下税权配置的角度研究社会保障税与地方财税法制建设,非常重要。

## 二、税制结构优化背景下的社会保障税

研究社会保障税法制建设,有必要结合税制结构优化这一大的背景。只有在这一大背景之下,才能更好地认识社会保障税法制建设相关问题。

税制结构,又称为税收结构,是指一个国家税收体制的内部构成及其组合。或者说,“税制结构是指一个税收体系中的税种构成以及不同税种的地位和相互关系。”<sup>[7]</sup>税制结构合理与否,对于一个国家的财政状况具有非常重要的意义,因为,“一国的税收体系由哪些税种或税类构成,各税种或税类之间的数量比例关系及协调性、互补性如何,都是税制结构方面的问题,它们直接影响着整个税收体系内在功能的有效实现。”<sup>[8]</sup>总体上看,税制有单一税制和复合税制之分,但现代国家一般采取复合税制。虽然各国在具体结构方面存在一定的差异,呈现出一定程度的国情特色,但仍然具有一定的共性。例如,“学者一般认为现代税收体系在具体结构上由三大课税体系构成,即所得税系、商品税系和财产税系,并且,三大税系各自包含一系列的税种。”<sup>[8]</sup>

从税制的具体构成来看,在西方主要发达国家,社会保障税一般占有相当大的比重,对一国的财政收入和税制结构都具有十分重要的影响。尤其是近些年来,随着各国社会保障事业的进一步发展,社会保障事业所需资金支出的数字也越来越大,社会保障征收范围逐步扩展,社会保障征收比例逐步提高,社会保障税在整个税收收入中所占的比例也越来越大。据统计,(OECD 成员国)在 21 世纪后,其在税收收入的平均比重已超过 25%,在许多发达国家(如日本、德国、法国和意大利)的税收收入中,该税所占比重已超过个人所得税,跃居为第一大税种。”<sup>[9]</sup>

我国现行税制结构主要有增值税、营业税、消费税、关税和所得税这些主要税种构成,社会保障税在我国税制结构中长期缺位。现行税制结构有其形成的特殊历史背景和原因,虽然在历史上曾经发挥了重要作用,但是随着我国社会经济的不断发展,现行税制已经越来越不适应现实经济生活的客观需要,亟需进行优化。据财政部 2011 年 7 月 19 日公布的数据显示,在 2011 年 1 月至 6 月,“全国税收总收入完成 50028.43 亿元,同比增长 29.6%,相当于去年全年税收收入的 68%”,其中,“在上半年的税收中,消费税、营业税等间接税的占比高达 46.6%,且绝大多数税收由企业缴纳,这种不合理的税制结构已成为我国宏观税负居高不下的主要原因,并导致税收增长和物价高度正相关,不利于通胀管理,亟需改变。”<sup>[10]</sup>在税务学界和税法学界,进行税制结构优化已经成为学者们的共识。

社会保障税作为一种直接税,是影响我国税制结构和税负水平的一个重要因素。在税制结构优化的大背景下,受到了社会各界广泛的关注。从税制结构优化的角度来看,社会保障税的开征对我国税制结构的优化作用主要体现在以下两个方面:

一是将会大幅度提高直接税在我国税制结构中所占的比例,从根本上改变我国当前的税制结构。社会保障税是一种直接税,纳税人不能转嫁税负,而且在西方国家大多被归入到所得税之中。社会保障税的开征,将会使我国税制结构真正实现“流转税和所得税双主体”的模式。社会保障税对我国税制结构的这种影响十分明显,据学者调研统计数字,“如果按与外国可比的口径,将我国的社会保险费视同外国的社会保障税(捐)纳入税收收入,那么在不太远的将来,我国税收收入占 GDP 的比重达到 25% 左右,直接税收入占税收收入的比重达到 50% 左右,是完全有可能实现的。”<sup>[11]</sup>

二是将会对所得税内部结构产生非常重要的影响。由于社会保障税和个人所得税都是以劳动者的工资薪金为征税对象,具有共同的税基,因此必然会涉及到如何避免和弱化社会保障税与个人所得税重复征收的问题。社会保障税与个人所得税的性质上存在很大的差异,社会保障税有明显的累退性,而个人所得税有明显的累进性,这两种不同性质的税种如何协调也将是社会保障税开征需要考虑的重要问题。同时,社会保障税与企业所得税也存在一定的内在关联。由于社会保障税以工资薪金为征税对象,因而,在很大程度上受到企业计税工资制度和企业所得税的影响。

在税制优化的背景下研究社会保障税有助于我们从宏观上认识社会保障税与地方财税法制建设的整体框架。社会保障税的开征对于地方财政法制建设的影响将是系统的、全面的。这些将会在后面的内容中具体论述。

### 三、税制结构优化与社会保障税中的税权配置

研究税制优化背景下的社会保障税法制建设,还有必要研究社会保障税中的税权配置。因为社会保障税中的税权配置影响到中央和地方的财政关系,因而对整个财税法制建设都将会产生重要影响。

税权可以从多个纬度进行解析,例如,税权可以分别从国际法与国内法的角度去理解,其中国内法上的税权又可以分为广义和狭义的税权。通常理解中的税权,是狭义的税权,“是国家或政府的征税权(课税权)或称税收管辖权”,“其具体内容包括税收立法权、税收征管权和税收收益权(或称税收入库权)”<sup>[8]</sup>本文讨论的税权,也正是从这种意义上进行理解。从社会保障税与地方财税法制建设的

角度来看,社会保障税税权配置关系到中央与地方的财政利益划分,因而对地方财税法制建设具有非常重要的影响。

社会保障税中的税权配置首先涉及到社会保障税的税收立法权的问题。税收立法权主要包括税法的初创权、税法的修改权和解释权、税法的废止权。税收立法权的分配,同样可以有横向分配与纵向分配之分。对于税收立法权的分配,各国由于具体国情的差异导致其的具体实践也有一定的不同。我国的税收立法权分配在纵向分配上属于集权模式,在横向分配上属于分享模式。虽然在总体上中央垄断了税收立法权,但在具体的税收制度建设方面,地方政府仍然享有一定的权力。具体到社会保障税,由于社会保障许多项目具有一定的地域特色,因此,根据以往的经验,即使是开征了社会保障税,中央也会通过授权的方式赋予地方政府一定的社会保障税立法权。这将对地方财税法制建设产生重要的影响。

社会保障税税权配置还涉及到社会保障税的税收征管权与税收收益权问题。对于社会保障税的征收管理权以及由此带来的税收收益权是属于中央还是属于地方,也就是社会保障税在性质上是中央税还是地方税的问题,学界曾经有过一定的争议,主要有三种观点。第一种观点认为,社会保障税应属中央税,由国税部门征收。他们认为,在实行分税制的财政管理体制条件下,考虑到社会保障税的特性,社会保障税应划定为中央税收,由国税机关征收管理<sup>[12]</sup>。第二种观点认为,社会保障税是地方税,按照属地原则列入地方税体系,统一由税务部门征收<sup>[13]</sup>。第三种观点认为,社会保障税属于中央和地方共享税,但对于由哪个部门征收,则存在一定的争议。有人认为,应由国税机关负责征收;也有人认为,应由地税机关负责征收<sup>[14]</sup>。总体看来,“社会保障税作为具有一定收入分配功能和经济稳定功能的税种,原则上就划归中央,同时,该税又属于受益税,因而可根据受益范围即该税种(系)的具体受益内容分属中央和地方各级政府。”<sup>[15]</sup>因此,把社会保障税定位为中央和地方共享税,更符合社会保障税的性质,也更符合我国当前财税法制建设的实际情况。

其实,社会保障税的这种税权配置与社会保障项目的复合性与多样性直接相关。根据税法原理,国家税收存在的重要依据之一就是公共产品理论。而依据公共产品理论,公共产品又可以分为不同层次,不同层次的公共产品由不同层级的政府来提供,这已经成为学界的共识。社会保障作为一种“公共物品”,具有公共物品的一般属性,但是,因为社会保障各个项目之间内容和性质存在较大的差异,致使社会保障税的“公共性”层次划分很难界定。一般认为,我国当前的社会保障项目主要有社会保险、社会救助、社会福利和社会优抚。其中社会保险又可以分为养老保险、医疗保险、工伤保险、失业保险和生育保险五类。除社会保险以外的社会救助、社会福利、社会优抚等项目,在传统上一直由国家财政统一安排,属于由国家提供的国家级“公共产品”,具有较强的公共属性,这部分的税收权力归属中央更加合适。但是,社会保险的“公共性”却更加复杂。其中,基本养老保险涉及面广、周期长、风险大,因而由中央政府统一统筹并承担最终责任更加合适。例如,《社会保险法》第64条第3款也明确规定,“基本养老保险基金逐步实行全国统筹。”因而,基本养老保险具有强烈的“国家公共产品”属性,相应的税收收入则也应当归属于中央。而补充养老、医疗、失业、工伤、生育等保险项目不仅涉及到个人、家庭和企业,同时与地方经济发展、生态环境、投资环境紧密相连,具有一定的“地方公共产品”的性质,因此地方政府应当承担相应的责任。

#### 四、社会保障税与地方财税法制建设

财税法制体系是处理中央与地方以及地方各级政府之间财税关系的制度体系,因此,财税法制建设的核心也就是在明确中央与地方事权和支出范围的基础上,进一步明确划分实现事权的资金来源。在当前税制结构优化背景下,社会保障税的开征同时也会对地方财税法制建设产生非常重要的影响。

一方面,社会保障税将会改变中央与地方的财政税收关系,并将导致中央与地方税收权限的重新组合,这在前面已经有相应论述;另一方面,社会保障税还将会改变地方财税体系的具体构成,在具体制度方面对地方财税法制建设提出一系列的挑战。具体来讲,社会保障税主要从以下几个方面影响地方财税法制建设:

一是如何因地制宜制定有关社会保障税的地方性法规和规章。如前所述,社会保障是具有层级性的“公共产品”,社会救助、社会福利、社会优抚等项目由中央统一提供,而在社会保险诸项目中,除了基本养老保险由中央统一提供以外,其余的社会保险项目,具有明显的地方特色,因此,各统筹地区有必要根据当地情况,制定相应的地方法规和规章来规范各地的社会保障税问题。这在税收立法的层面对地方财税法制建设提出的挑战,也是具有一定的全局性并且难度较大的挑战。

二是如何加强社会保障税的征收管理工作。社会保障税是社会保障资金的重要来源,关系到社会保障事业的兴衰成败,因此,社会保障税的征收管理工作非常重要。尤其是社会保障税中大部分项目的征收与地方税务系统密切相关,因此,非常有必要通过地方财税法制建设来保证社会保障税的及时足额征收。事实上,目前征缴的社会保险费,除了由社会保障行政部门征收以外,在全国各地已经有多个省市自治区是由地方税务部门进行征收。因此,可以合理预见,未来社会保障税的征收也将大部分由地方税务部门负责征收,这就对地方财税法制建设中的税收征管提出了严峻的挑战。

三是如何进一步加强地方税务人员素质与税收信息化管理建设问题。社会保障税与一般税种的一个重要区别就在于,社会保障税的涉及面极其广,而且由于社会保障税不存在像个人所得税的起征点问题,所以社会保障税的征收进行起来会更加繁琐。这不仅对地方财税法制建设中的“软件”——地方税务部门工作人员的素质提出了较高的挑战,同时也对地方财税法制建设中的“硬件”——地方税收信息化管理建设问题提出了非常高的要求。此外,社会保障税还涉及到税务部门以外的社会保障行政部门,因此,不仅要加强地方税务部门与其他部门之间的协调沟通,而且还要加强税务部门与其他相关部门的信息共享机制建设。

四是如何加强地方社会保障资金监管与维持收支平衡问题。与一般的税种不同,社会保障税属于受益税,具有直接的受益性和返还性。社会保障资金涉及到广大人民群众切身利益,是人民的“保命钱”,尤为重要。而且在社会保障税中,有些项目如养老保险项目的时间跨度非常长,社会保障税的资金的监管和收支平衡问题就显得尤为重要。自从2006年上海社会保险基金案发生之后,社会保障资金监管问题已经成为人民群众普遍关心的问题,如何加强地方社会保障基金的有效监管,也已经成为地方财税法制建设中的重要问题。同时,社会保障资金支出属于刚性需求,具有不可替代性,而且社会保障具有一定的不可逆转性,社会保障待遇水平一旦提高就很难下降。在西方一些国家,社会保障待遇水平问题一直是决定一个政党能否顺利有效执政的重要因素。因此,社会保障资金收支的平衡问题应当是中央和地方各级政府在财税法制建设中应当密切关注的内容。尤其是结合当前中国老龄化社会即将到来这一现实,社会保障资金的收支平衡问题就显得更加重要。

以上只是从总体上大致描述了社会保障税对地方财税法制具体制度建设方面的主要影响。由于社会保障税目前尚未开征,因此,以上的分析仅仅是一种大体的描述,其实,社会保障税对地方财税法制建设影响的具体细节问题及其相关关系会更加复杂,有待于理论的深入研究与实践的进一步验证。但是,放眼未来,社会保障税一定会对地方财税法制建设产生重要的影响。关注未来制度体系构建,这在当前的财税法制建设中尤为重要,同时也是财税法学学术研究的重要价值之一。

结语

社会保障税在西方财政税收体系中占据十分重要的地位。在我国当前社会保障制度迅速发展的

特殊历史时期,社会保障税作为筹集社会保障资金的有效途径,是支撑我国社会保障事业发展的财力基础,因此也会在我国未来的财政税收体系中占据相应的位置。尤其是在当前税制结构优化的背景下,社会保障税的地位更加凸显,研究社会保障税也更有意义。同时,社会保障税问题关系到中央与地方的税权配置,将会对中央和地方的财税法制建设产生非常重要的影响,并在具体财税制度的各个层面提出相应的挑战。本文基于当前财税法制建设的实际情况,以税制结构优化为大背景,从总体上对社会保障税与财税法制建设相关问题进行了初步探讨,以期引起学界对这一问题的重视。

#### 参考文献:

- [1] 李珍. 社会保障理论[M]. 北京: 中国劳动社会保障出版社, 2005. 199.
- [2] 唐腾翔. 外国社会保障税的比较研究[J]. 涉外税务, 1989 (4): 16 - 19.
- [3] 肖京. 公平分配视角下的社会保障税[J]. 河南师范大学学报·哲学社会科学版, 2012 (4): 86 - 89.
- [4] 谢旭人. 坚定不移深化财税体制改革[J]. 求是, 2010 (7): 33 - 35.
- [5] 王育红. 我国开征社会保障税的法律思考[J]. 河北法学, 2011 (8): 144 - 149.
- [6] 张守文. 税法[M]. 北京: 法律出版社, 2011. 36.
- [7] 李文. 优化税制结构的制约因素分析[J]. 税务与经济, 1997 (5): 5 - 8.
- [8] 张守文. 财税法学[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2010. 154, 156, 193.
- [9] 李林木. 发达国家税制结构变迁轨迹与未来走向[J]. 涉外税务, 2009 (7): 11.
- [10] 张社霞. 上半年税收超5万亿 税制结构亟需优化[N]. 上海证券报, 2011-07-20(F02).
- [11] 孟庆丽. 社会保障税影响我国税负水平和税制结构[N]. 市场报, 2004-04-06.
- [12] 郭庆旺, 张德勇. 开征社会保障税的深层次思考[J]. 税务研究, 2002 (3): 2 - 4; 朱建文. 我国社会保障税制的设计构想[J]. 税务研究, 2005 (10): 61 - 64; 王小康. 我国社会保障税制设计若干问题的分析[J]. 税务研究, 2002 (3): 15 - 18; 阎坤, 曹亚伟. 我国社会保障税制设计构想[J]. 税务研究, 2003 (5): 43 - 49.
- [13] 郭传章, 王磊, 蔡作岩. 开征社会保障税是我国经济发展的必由之路[J]. 税务研究, 2001 (11): 7 - 11; 杨志荣, 陈绍国, 高志安. 开征社会保障税是完善社会保障制度的必要条件[J]. 税务研究, 1996 (1): 42 - 45; 齐海鹏, 付伯颖. 社会保障筹资管理与开征社会保障税[J]. 税务研究, 2000 (7): 56 - 59; 许建国. 社会保险费改税的利弊分析改革设想[J]. 税务研究, 2001 (4): 52 - 54; 黄旭明. 试论加快开征社会保障税[J]. 涉外税务, 2001 (1): 28 - 30; 伍克胜. 对社会保障税制基本框架的构想[J]. 税务研究, 2003 (11): 44 - 45.
- [14] 崔军. 西方国家的社会保障税制[J]. 税务研究, 2002 (3): 72 - 75; 张磊. 设立社会保障税提高社会保障水平[J]. 税务研究, 2006 (12): 27 - 30.
- [15] 庞凤喜. 开征社会保险税相关问题研究[J]. 税务研究, 2003 (5): 50 - 54.

(全文共9 650字)