

中国税收制度的改革： 从嵌入经济到嵌入社会*

吕冰洋 张兆强

提要：税收制度要匹配国家发展目标和税源基础，它必须嵌入到经济和社会肌体中才能实现这两个匹配。根据税收制度嵌入对象的转移方向不同，可以将新中国成立以来我国的税收事业发展分为三个阶段：嵌入单位、嵌入企业和嵌入社会。它们对应的国家发展目标分别是：推动经济增长、推动经济社会协调发展和推动国家治理。随着我国税源基础从国民收入循环的生产环节向再分配和财富积累环节转移，税收制度嵌入基础将逐渐从经济转入社会，这对推动我国税收制度改革提出了新的挑战。未来的改革方向是在保持税收嵌入广泛经济基础的同时，深化税收嵌入社会的程度，以实现建设“共识性强政府”的国家治理目标。

关键词：税收制度 国家发展 税源 嵌入

一、引言：税收制度的两个嵌入与两个匹配

回望新中国成立七十多年的历史道路，我国经历了从站起来到富起来，再到强起来的伟大飞跃，税收事业伴随着社会主义现代化建设而不断发展，取得了伟大的成就。新中国成立之初，我国税收制度并不统一，国家与企业之间的分配关系并不明确，经过七十多年来不断改革，我国初步建立了适应中国特色社会主义市场经济体制的税收制度，财政收入的规范化程度获得显著提高，税收在国家治理中的作用越发明显。

如此显著的税收事业发展成就，不仅与国家经济社会的快速发展息息相关，更与税收制度的不断改革密不可分。不少文献对中国税制改革历程进行回顾，并根据改革目标、特定时期和经济背景以及其他视

* 本文是国家社会科学基金重大项目“现代治理框架中的中国财税体制研究”（16ZDA027）的阶段性成果。感谢匿名评审专家提出的重要建设性意见。

角将其划分为不同的发展阶段。高培勇(2018)以改革的阶段性目标区分,认为经济的市场化必然带来财政的公共化,国家治理的现代化要求和决定着财税制度的现代化。刘佐(2018)根据改革的时间和内容比较系统地回顾了改革开放四十年以来税制改革的情况。杨志勇(2018)从经济、社会与国家治理三个视角,回顾了改革开放以来中国税制走过的四十年历程。李时宇(2018)从建设统一市场的角度分析了1978年以来的中国税制改革。陈少强和覃凤琴(2019)回顾了新中国成立七十年来税收治理理念的变迁历程。杨默如(2019)通过特定时期划分,回顾了中国税制改革七十年的发展历程。这些文献增加了我们对新中国成立七十年来税收制度的理解,但对税收制度变革驱动因素的分析却略显不足,也较少注意到税收制度同时嵌入经济和社会这一关键特征。实际上,在现代国家,税收制度必须要嵌入到社会和经济的肌体之中,即做到“两个嵌入”。

一是嵌入社会。税收嵌入社会,不仅可以增强政府对社会的掌控力度,也有利于激发纳税人权利意识,包括纳税人关心征税的公正性、合理性,关心税款的使用,希望政府的预算公开透明,希望政府支出更多倾听社会的声音,这实际上就是国家与社会、政府与民众深入互动的过程,也是现代国家构建所经历的过程。嵌入社会的形式有三种:第一,提高居民纳税占比,如提高个人所得税、房地产税比重;第二,税收体现受益性原则,所谓受益性原则,是指税收要与政府为居民提供的公共服务密切相关,符合受益原则的税收就是受益税,它的典型代表是房地产税,个人所得税和一般性消费税(或称零售税,我国消费税属于选择性消费税,不属此类)也具有受益税的性质(Bird,2000);第三,税收鼓励慈善社会组织发展,例如对慈善社会组织实行税收抵扣、减免等税收优惠政策。

二是嵌入经济。税收来自经济,税收必须嵌入各种税源才能实现筹集财政收入的目标。税收嵌入经济的形式有两种:第一,以直接税形式嵌入,这种形式以所得或财富为依托,可以进一步分为嵌入企业所得和嵌入居民所得与财富,前者对应企业所得税,后者对应个人所得税与房地产税等,并且后者嵌入社会的程度较高;第二,以间接税形式嵌入,这种形式以价格为依托,高培勇(2015)形象地称其为“价格‘通道’税”,它进一步可以分为以显著性弱的税收形式嵌入和以显著性强的税收形式嵌入,它对税收转嫁与税收受益性的影响均有很大差异(参

见本文第四节的分析)。

从中国税收发展七十年来看,税收制度始终嵌入在社会和经济之中,随着税收制度的不断变革,嵌入其中的程度和主要对象也在不断变化。那么,驱动税收制度变革的动力是什么?那就是税收制度要做到“两个匹配”。

一是匹配国家发展目标。有什么样的国家发展目标,就有什么样的税收制度。早在古代封建社会,政府强调“重农抑商”原则,为此,国家通过重征商税来抑制商业,而农业税税负则相对较轻;新中国成立以来,随着国家工业化和现代化建设,税收围绕经济增长这一国家目标展开改革;后来随着社会主义市场经济的建立、完善和发展,我国开始关注协调发展,关注国家治理,相应地,税收的目标则转变为抑制负外部性,推动国家治理。

二是匹配税源基础。税收作为筹集财政收入的最重要、最主要的政策工具,若想实现“拔最多的鹅毛,听最少的鹅叫”,就必须根植于国家经济社会发展环境,从实际情况出发匹配税源基础。早在古代封建社会,农业是最主要的经济形式,堪称“立国之本”,因而这时候的税收以农业税为主;新中国成立以来,随着工商业的发展,农业在国民经济中的比重越来越小,工商业的比重越来越大,因而工商税逐步取代农业税,成为税收的主体;后来随着人民收入的提高、财富的积累,个人所得税、财产税等直接税比重逐步加大。

概括而言,从税收制度改革七十年的历史轨迹中,可以发现、总结和提炼出一条至关重要的线索和规律:我国税收制度改革所遵循的逻辑是从嵌入“单位”这一特殊历史背景下的经济社会复合体,到嵌入企业以实现通过最有效的方式汲取税源,再到深化嵌入社会程度以适应国家治理现代化的要求。站在新的历史节点上,未来应当继续推动建立现代税收制度,继续深化税收嵌入社会的程度。

二、1949-1980年税收制度特点:嵌入单位

(一)国家发展目标与税源基础

1. 国家发展目标

新中国成立之初,为了迅速改变新中国一穷二白的局面,实现经济

起飞,中国开始进行社会主义经济建设,这意味着在此后相当长的一段时间内,国家发展目标是恢复和发展经济、促进经济增长。推动经济增长应主要从哪里入手呢?在当时的背景下,实现国家工业化几乎是发展经济、摆脱贫穷的代名词。为此,我国围绕重工业优先的发展战略(林毅夫等,2013),开始进行社会主义工业化建设,不断推进工商业国有化和农业集体化,使得国有经济的比重获得迅猛提高,很快处于国民经济的支柱地位。

2. 税源基础

新中国成立之初,各地税政极不一致,农业部门是财政收入的最大贡献部门,工商业部门的贡献比重相比之下则显得十分不足。随着国家工业化建设的开展,国民经济中工业占比不断增加。受计划经济体制和国有化改革的影响,在工业企业中,国企是最主要的经济类型,因此国企就自然成为财政收入和工商税收的主要贡献者。例如,1960年,国有经济贡献了92.0%的国家财政收入和89.7%的工商税收。

在当时的指令性计划经济体制下,企业虽然名称上叫作企业,但实际上并不是现代经济意义上的经济主体,国家对国企实行直接计划管理,这导致企业缺少经营自主权,成为国家行政组织的延伸和国家对社会进行直接行政管理的基本环节(Lu,1993)。根据对社会主义原则的传统理解,在国营经济中就业的劳动者是社会财富的直接主人而不是雇员,因此人们一进入国营企业就业,便享受到工资、福利和保险等一整套囊括生老病死全部内容的保障,就业者的权利要在企业中实现,而企业则代表国家对其负起生老病死的无限义务(路风,1989)。国有、集体企业作为指令性计划经济体制下的特殊细胞,是一个集生产、分配、消费、生活等各种经济、社会功能于一体的特殊组织,国内学界将其称为“单位”(Lu,1993;路风,1989;李猛等,1996)。单位不仅需要上缴税收和利润,还要以企业收入全面负担职工的教育、医疗、住房、社保等一切生老病死支出。

因此,在计划经济时期我国税源主要来自单位,在特殊的历史背景下,单位同时体现出嵌入经济和嵌入社会两方面的特征。

(二) 税制改革:统一税政、简化税制

综上分析,在此时期税收制度改革要匹配两个历史条件:一是国家发展目标是推动经济增长,二是税源主要来自单位。为此,税收制度的

目标是统一税政、建立新税制,并且还要简化工商税制。

1. 统一全国税政,建立新税制

1949年,首届全国税务会议确定要增加税收、统一税政、简化税制、合理负担。随后,1950年,政务院规定全国统一征收货物税、工商业税等14个税种,全国统一的新的税收制度由此建立。

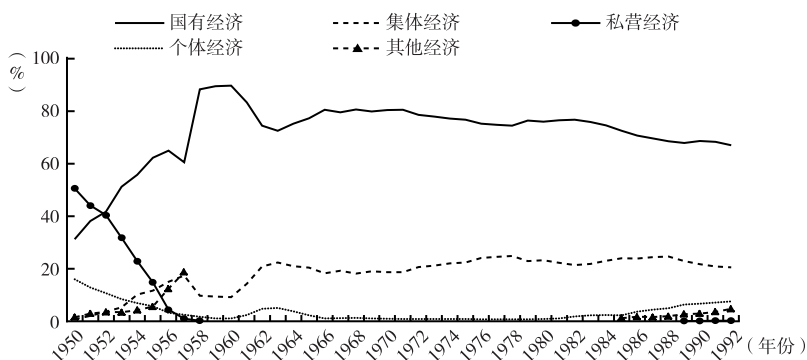
2. 修正、简化工商税制

为了适应各时期政治、经济的需要,我国对新中国确定的税收制度进行过一次修正和两次简化。具体包括:1953年,修正税制,开征商品流通税,取消特种消费行为税,并按税目分别并入营业税和新增的文化娱乐税,此外还调整了营业税、货物税等税种;1958年,在基本保持原有税负的基础上简化工商税制,将货物税、商品流通税、营业税和印花税四个税种合并简化为工商统一税,原有工商业税中的所得部分单独形成工商所得税;1973年,再次简化工商税制,把工商统一税及其附加盐税,以及对企业征收的城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税合并为工商税(盐税作为工商税的一个税目,仍按原制度执行),从而对国营企业仅征工商税,对集体企业仅征工商税和工商所得税,而工商统一税只对外商投资企业征收,城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税只对个人、外侨和极少数单位征收。

(三) 税制特点与改革效果

随着税制改革的简化,税收的作用开始弱化,单位利润上缴占财政收入比重逐步增加,并超过税收收入占比。1950年,各项税收、企业收入占比分别为75.1%、13.3%,到1978年分别变为46.3%、51.0%。在各项税收中,工商税收的比重从1950年的48.2%提高到1978年的87%。而在工商税收中,国有经济和集体经济的比重分别从1950年的31.2%、0.7%上升到1978年的74.5%、24.8%(图1)。可见,这一时期的国家财政收入和税收收入主要来自“单位”的利润和税收。因此,这一阶段的税制特征为嵌入单位。

在这一特殊的历史背景下,单位除了缴纳税收,还要上缴利润,并成为财政收入最主要的来源,而且还要以企业收入全面负担职工的教育、医疗、住房、社保等一切生老病死支出,体现出典型的“自产自支”特征。这一时期的国家可以称为“自产国家”(Campbell, 1996),这与现代以税收收入为公共财政收入主要来源的“税收国家”相对立。因



数据来源:国家税务总局,1994,《中国税务年鉴》(1993),北京:中国税务出版社。

图1 新中国成立以来工商税收分经济类型收入所占比重

此可以说,这一时期的税收主要通过嵌入单位形式实现嵌入经济和嵌入社会,与现代国家构建中的嵌入社会有很大区别。当中国实现市场化改革及国家治理目标转变时,单位制逐渐解体,通过改革税制来实现新的嵌入经济和嵌入社会形式,就是必然的历史选择了。

三、1980-2013 年税收制度特点:嵌入企业

(一) 国家发展目标与税源基础

1. 国家发展目标

1978年,中共十一届三中全会确立了要把全党工作的着重点从阶级斗争转移到社会主义现代化建设上来。然而,当时计划经济体制下最大的问题是经济管理体制僵化,企业经营积极性不足。因此,此后的改革主要从改革经济管理体制和经营管理方法入手。例如,1984年中共十二届三中全会提出对内搞活经济、对外实行开放的方针,加快以城市为重点的整个经济体制改革,并将增强企业活力,特别是增强全民所有制的大中型企业的活力作为改革的中心环节。后来,党的十四大明确提出改革的总目标是建立社会主义市场经济体制。但市场经济既是自由的经济,也是对社会冲击力较强的经济。正如波兰尼(2007:65)所指出的“一般而言,经济进步总是以社会混乱为代价的”,在市场经济冲击下,我国在经济发展中产生了一些新的问题和矛盾,如区域发展

不平衡,城乡差距和收入差距拉大,生态环境恶化,自然资源浪费,多个领域出现“一条腿长、一条腿短”的失衡现象。因此,国家发展目标逐渐从推动经济增长转向推动经济社会协调发展。这集中体现在2007年党的十七大报告提出的“科学发展观”上,即强调以人为本,树立全面、协调、可持续的发展观,促进经济社会和人的全面发展。

2. 税源基础

改革开放初期,工业部门、单位(国企)成为财政收入和工商税收的主要贡献者,并且由于国家和企业之间的分配关系还没有完全理顺,财政收入中还有相当一部分来自单位上缴的利润。随着改革的推进,一方面,中国不断提高对外贸易和外资利用程度,外商投资企业等典型现代经济企业主体开始在中国出现;另一方面,国有企业的功能和经营机制也开始发生变化,其承担的大量社会功能(社保、医疗、教育、住房等)被逐步剥离,而其作为企业组织和经济组织的属性则不断强化,国有企业逐步由全面负担着经济—社会功能的“单位”组织向真正的现代“企业”组织转化。1993年后,我国进入社会主义市场经济体制的建立和完善阶段,国企改革开始取得成效,国企的企业属性更加强化,社会功能基本完全剥离,已经不是原来的“单位”组织。同时,我国已经摆脱了原来几乎单靠国企的局面,形成了以公有制为主体、多种经济成分共同发展的经济新格局,企业作为市场经济中经济活动真正主体的地位得以建立。另外,经济发展使得居民收入水平较大提高,这为对居民征税创造了条件。

(二) 税制改革:调动企业积极性与推动社会主义市场经济体制建立和完善

综上所述,在此时期税收制度改革要匹配两个历史条件:一是国家发展目标从推动经济增长逐渐转向落实科学发展观、推动经济社会协调发展;二是税源基础从集中在国有企业部门逐渐转向多种经济成分,国有企业逐步由全面负担经济—社会功能的“单位”组织向真正的现代“企业”组织转化,并且随着社会主义市场经济体制的建立和完善,这一转化最终成功实现,企业作为市场经济中经济活动的真正主体的地位得以建立。因此,税收制度的目标是在保障国家财政收入的同时,先是通过调动企业积极性来推动经济增长,后是适应建立和完善社会主义市场经济体制要求,鼓励要素和商品流动与充分竞争,抑制市场经

济产生的负外部性。为实现这一税制改革目标,税收制度的嵌入对象就要从“单位”逐步转向真正的企业。

鉴于1994年分税制改革的这一重要历史节点,可以将这一阶段进一步分为1980-1994年和1994-2013年两个小阶段。

1. 1980-1994年的税制改革:调动企业积极性

这一时期的税制改革围绕建立涉外税制、调动企业特别是国有企业的积极性,激发企业活力而展开,主要有两个方面。

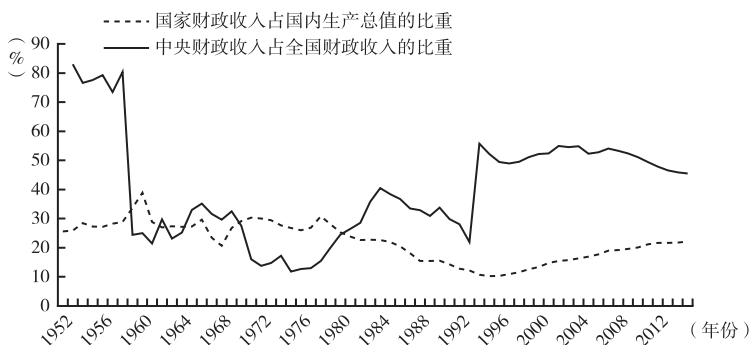
一是建立涉外税制。1980年,为了配合对外开放的政策、完善对外投资环境以及更好地吸引外资、发展经济,我国建立涉外税制,解决对外征税问题。在所得税方面,通过法律形式明确中外合资经营企业、外国企业、外籍人员的所得税;在流转税方面,对中外合资经营企业、外国企业继续征收工商统一税;在财产税方面,对外商投资企业、外国企业和外籍人员恢复征收城市房地产税和车船使用牌照税。

二是实行两步“利改税”。为了调动企业积极性,激发企业活力,在1983年和1985年对国营企业实行“利改税”改革,即由上缴利润改为缴纳税款,税后利润由企业自行支配。通过改革,将国家和企业的分配关系通过税收的形式固定了下来,税收收入规模和增速以及占财政收入比重显著增加。

这一阶段的改革激发了企业的活力,调动了企业的积极性,国内生产总值不断提高,但是过度的简化税制、“放权让利”、“藏富于企业”,导致“两个比重”大幅降低(图2)。由于中央财政严重不足,中央不得不向地方“借钱”,甚至出现借钱不还的事情,有人更是把中央财政形容为“悬崖边上的中央财政”,一碰就掉,可见中央财政是多么困难。因此,下一阶段的税制改革则需要保障国家财政收入,以最有效的方式汲取税源,并设法提高“两个比重”。

2. 1994-2013年税制改革:推动社会主义市场经济体制建立和完善

这一时期的税制改革要适应社会主义市场经济体制,市场经济的特点是鼓励要素和商品充分流动,鼓励竞争,为此就要实现经济主体间的税负公平,使市场主体能进行公平竞争,从而发挥市场效率和配置资源的作用。但当时企业间的税负不公严重阻碍了要素、商品的充分流动和企业的公平竞争。为了在保障国家财政收入的同时鼓励要素和商品流动和充分竞争,抑制市场经济产生的负外部性,我国在统一商品市



数据来源:财政部,2017,《中国财政年鉴》(2016),北京:中国财政杂志社。

注:按照通常处理方法,国家财政收入不包括预算外收入,主要原因是我国预算外收入口径几经变动,有大量企业和事业单位收入进出预算外收入,前后口径不可比。

图2 新中国成立以来“两个比重”走势

场和统一要素市场两方面进行税制改革,并通过两步完成。

第一步,为了适应建立社会主义市场经济体制的需要,我国税制在1994年进行了一次新中国成立以来规模最大、影响最深远的改革。

在统一商品市场方面,主要是全面改革流转税,取消产品税和对外资企业征收的工商统一税,规范增值税(对商品的生产、批发、零售和进口全面实行增值税),增加消费税,调整营业税(改革后营业税的征税范围包括提供劳务、转让无形资产和销售不动产),形成了以增值税为主,消费税、营业税为辅,并且内外统一的流转税制,实现了工业市场的统一以及国内外商品市场的统一。

在统一要素市场方面,主要有两项内容:一是统一内资企业所得税,取消原来分别设置的国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税和私营企业所得税,实现内资企业资本要素市场的统一;二是统一个人所得税,取消原个人收入调节税和城乡个体工商户所得税,调整应税项目和税率,实现劳动要素市场的统一。

此次税制改革初步建立了一套适应社会主义市场经济体制的税收制度体系,税制结构得以简化和规范,税收调节经济的杠杆作用得以加强,筹集财政收入的功能得以发挥,“两个比重”下滑的局面得以扭转(图2)。然而,内外资企业有别的企业所得税制度、工业和服务业企业分别适用不同税种制度(即工业企业缴纳增值税而服务业企业缴纳营

业税)、企业购进的设备等固定资产不能进项税抵扣等因素依然阻碍着市场统一,下一步税制仍需在建设统一市场上进行改革和完善。

第二步,为了适应完善社会主义市场经济体制的需要,我国继续完善税制以助力统一市场目标的实现。

在统一商品市场方面,主要有以下内容。

一是“增值税转型”改革。1994年我国实行的是生产型增值税,即不允许将企业购进的设备等固定资产用于进项税抵扣,这与当时经济形势密切相关。^①但随着市场经济的不断深化,生产型增值税的弊端日益显现,它阻碍了生产投入品市场的统一,产生了重复征税、抑制投资等问题。为此,我国从2004年开始“增值税转型”试点,直到2009年才正式将机器设备纳入增值税抵扣范围,这意味着增值税由生产型增值税向消费型增值税迈进了一大步,它统一了设备投资与原材料市场的税负,推动了生产投入品市场(不包括建筑品)的统一。

二是进行“营改增”改革。改革前,工业企业需要缴纳增值税,服务业企业缴纳营业税,这阻碍了服务业和工业市场的统一。为此,我国从2012年开展“营改增”试点,直至2016年5月1日全面推开,最终实现了服务业与工业市场的税负统一。

在统一要素市场方面,主要是企业所得税“两法合并”改革。改革开放以来,我国为吸引外资、扩大开放,一直实行内外资企业有别的企业所得税制度,对外资企业有较大的税收优惠。但是随着我国加入世界贸易组织,内外资企业有别的企业所得税制度严重阻碍了企业的公平竞争,不利于产业结构调整和优化发展。于是我国在2008年开始实行内资企业和外资企业的企业所得税税法合并,简称“两法合并”,使得内资企业和外资企业的税收待遇差别消失,从而有利于企业间进行公平竞争,实现了内外资企业资本要素市场的统一。

(三)税制特点与改革效果

1980-1994年的税制改革主要是建立涉外税制和两步“利改税”,涉外税制实现了税收嵌入外资企业,两步“利改税”将国企原来上缴国家的利润改为税收,国企仍是财政收入和税收收入的主要贡献者,随着

^① 当时经济通货膨胀非常严重,且“两个比重”下滑得非常严重,为了抑制固定资产投资和通货膨胀,且筹集较多财政收入,我国实行生产型增值税。

国企改革的推进,国企逐步由全面负担着经济、社会功能的“单位”组织向真正的现代“企业”组织转化,相应地,税收也逐步由嵌入单位向嵌入企业——重要经济主体——转化。在1994年之前,企业主要上缴利润和所得税,税收主要依托利润和所得以直接税形式嵌入经济。1994年之后,企业主要上缴增值税、营业税、消费税等,税收主要依托价格通道以间接税形式嵌入经济。另外,个人所得税的开征使税收实现了新的嵌入社会形式,这也是现代国家嵌入社会的主要形式,只不过嵌入社会的程度还很低。同时,据前所述,1994年后税制改革有力地推动了商品市场和要素市场的统一,见图3。

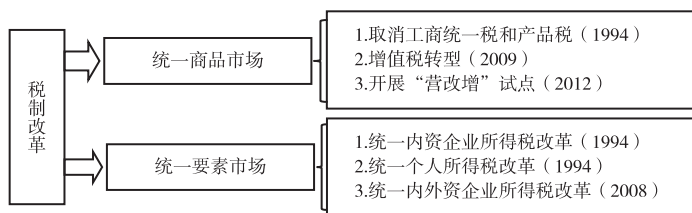


图3 1994-2013年的税制改革逻辑

但是,1994年实行的分税制财政管理体制在激发地方政府积极性的同时,也引发了地方激烈的竞争。各地为了取得竞争优势,纷纷进行变相税收优惠、干预税收征管、制造税收洼地,导致市场秩序被扰乱,地方市场分割,妨碍统一大市场的形成,削弱了税收嵌入经济、调节经济的效果,也不利于经济结构优化和科学发展。这些问题需要在下一步税制改革中设法解决。

四、2013年后的税制改革:迈向嵌入社会

(一)国家发展目标和税源基础

1. 国家发展目标

2013年,中共十八届三中全会决定了全面深化改革的总目标,改革总目标从建立和完善社会主义市场经济体制转向推进国家治理体系和治理能力现代化。

2. 税源基础

经过二十年社会主义市场经济的建立和完善,我国第三产业迅猛发展,基本达到第二产业比重,对税收收入的贡献度也超过 50%,第二产业增加值占比达到 90%,并几乎贡献全部税收收入。更重要的是,人民收入有了巨大提高,以房产为代表的财富有了更多的增长,国民收入逐渐向再分配和财富积累环节转移,从企业生产转向居民家庭的收入和财富,这为推进税收嵌入社会程度的改革奠定了良好的基础。

(二) 税制改革:推动国家治理体系和治理能力现代化

这一阶段的国家目标是国家治理,国家治理的核心是经济治理、社会治理与政治治理。2013 年之前的税收事业发展,注重在经济治理上,使得税收嵌入经济的程度较高,而在 2013 年之后的新时代下,税收事业发展更加注重兼顾社会治理,提高税收嵌入社会的程度。

一是注重激发经济活力。主要的改革是:不断推进“营改增”改革,直到 2016 年 5 月 1 日全面推开,部分推动了服务业和工业市场的税负统一,促进了专业化分工、产业结构调整 and 现代服务业的发展;实施减税降费政策,如对增值税实行简并和降低税率,以应对经济下行压力。

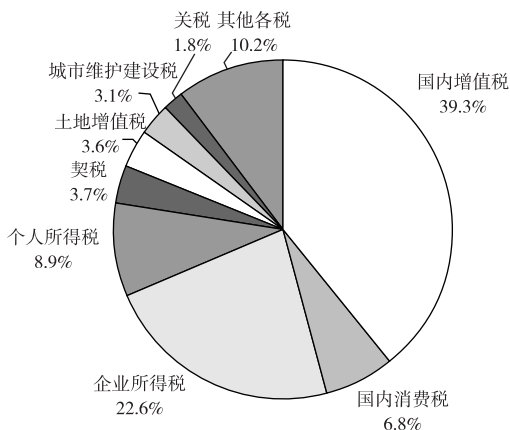
二是注重社会治理。主要的改革是:落实税收法定原则,加快税收立法步伐,先后通过了环境保护税法、烟叶税法、船舶吨税法,且先后修订了企业所得税法和个人所得税法,对其他税种的立法也在加速进行中;2018 年的个人所得税改革,建立起综合与分类相结合的征税模式,这是自个税开征以来首次实行综合征收,也是自“九五”计划提出以来最终实现纳税人由被动接受代扣代缴管理到主动纳税,有利于激发纳税人意识,税收向嵌入家庭这一社会细胞迈出了一大步。

应当说,税收制度在推动国家治理的五年中不断完善,特别是更加注重参与到社会治理之中,虽然税收向嵌入家庭迈出了一大步,但是嵌入社会的程度仍然较低。下一步应该继续建立现代税收制度,不断深化税收嵌入社会的程度。对于改革方向和具体措施,我们应该从当前税制结构中的问题入手。

(三) 当前税制结构的问题

在中国现行的税收收入中共有 18 个税种,图 4 展示了 2018 年我国各税种的税收收入占全国税收收入的比重情况。增值税是我国第一

大税种,税收收入占比远高于其他税种;企业所得税是我国第二大税种;其次是个人所得税、消费税,仅这四个税种的税收收入就在我国18个税种的税收收入中占77.6%。这种税制结构存在什么问题?我们认为,我国的税制结构嵌入社会程度不足,不能适应国家治理能力要求,也不能适应税源基础的变化。下面我们从国民收入循环角度来剖析我国税制结构的问题,并进行国际比较。



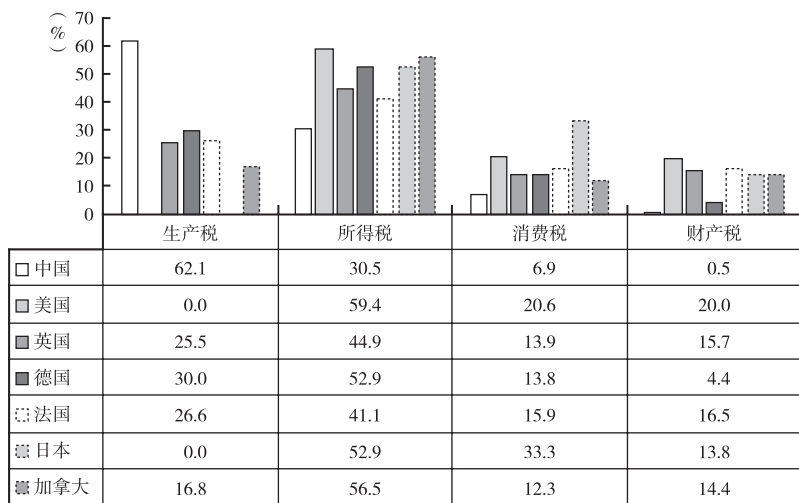
数据来源:中经网统计数据库。

图4 2018年我国各税种收入占全国税收收入的比重

从国民收入循环角度分析,国民收入循环可以分为生产、再分配、使用和积累四个环节,与之相对应,税制结构可以分为生产税、所得税、消费税和财产税(吕冰洋,2017)。根据这一税制结构分类方法,我们对我国征收的各税种进行分类,并与几个代表性发达国家进行比较。^①

比较的结果见图5。可以看出,在中国的税制结构中,62.1%属于生产税,30.5%属于所得税,6.9%属于消费税,0.5%属于财产税;而在美国的税制结构中,生产税占比为0,59.4%属于所得税,20.6%属于消费税,20.0%属于财产税;英国、德国、法国、日本和加拿大等国的税制结构中,国家在生产环节征税均较低,在再分配环节征税较多,在消费和财产积累环节的征税比例也远远高于中国。

^① 考虑到社会保障税的返还性质,且中国税收收入不含社会保障收入,本文比较时剔除了OECD国家的社会保障税,具体测算方法参见吕冰洋等(2020)。



数据来源:中经网统计数据库和 OECD 网站。

图 5 2017 年中国和典型 OECD 国家税制结构的比较

通过比较,我国税制结构中的问题是:税收集集中在生产环节征收,而在再分配环节和积累环节征收过少;主要纳税人是企业,而对居民征税过少。然而,不同国家有其特殊的历史进程,^①不能随意选择税制结构,我们不能简单机械地通过国家之间税制结构的对比来发现我国税制结构的问题,还需通过理论来进行剖析。从理论上讲,生产环节纳税人为企业,再分配环节的税收以企业所得税为主,因而纳税人也主要是企业,积累环节的纳税人是居民;在生产环节,纳税人是企业,税收主要作用于商品和服务的价格,居民很难感知到税收的存在,因而税收显著性较弱,^②但是企业可以通过提高商品和服务价格、压低工人工资等多种形式将税收转嫁出去,税收调节收入分配的作用较弱,受益性特征也

① 我国形成这样的税制结构有其历史原因。从新中国成立开始,我国财政收入主要来自企业,企业既要上缴税收,也要上缴利润,对自然人征税几乎没有。改革开放后,才对自然人逐渐开征个人收入调节税、个人所得税等税种,但是由于纳税人纳税意识不强、税务部门信息处理能力不足、征管成本高等多方面原因,我国自然人纳税占比一直较低。而在生产环节征税,税收核算方式简单,税收征管效率较高,能在很大程度上满足政府筹集财政收入的需要,这进一步导致政府在征税问题上形成路径依赖(吕冰洋, 2017)。

② 税收显著性(tax salience)是指税收对纳税人的易见程度(Chetty et al., 2009)。在税收显著性理论中,税收显著性越强,一般来说就越难转嫁(Goldin & Homonoff, 2013)。

不明显;在再分配环节,税收主要是企业所得税和个人所得税,个人所得税与公共服务密切相关,从而体现的受益性特征较明显,其调节收入分配的作用也较强;在积累环节,纳税人主要是居民,居民比较容易感知到税收存在,税收显著性较强,税收转嫁较困难,调节收入分配的作用较强,由于纳税人享受到的公共服务与其所缴纳的税收密切相关,因而税收受益性也较强。因此,从调节收入分配的作用和税收受益性来看,我国税制结构中的问题确实是:税收集中在生产环节征收,而在再分配环节和积累环节征收过少;主要纳税人是企业,而对居民征税过少。这一问题导致税收嵌入社会的程度过低,从而使得政府掌握的自然人信息有限,不利于政府的社会治理,也不利于提供社会保护和进行社会控制。2018年我国个人所得税仅占8.9%,这已是自1999年个人所得税开征以来占全国税收收入的最高比重,而财产税则近似于无。可以说,当前我国税制结构形格势禁、非改不可。

(四) 未来建立现代税收制度的改革方向和具体措施

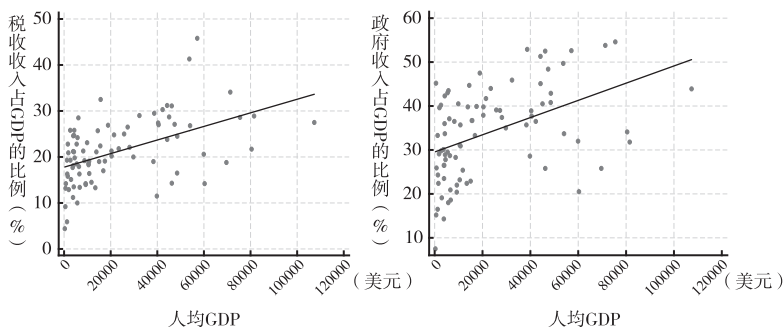
1. 改革方向

未来的税制改革需要在保持税收嵌入广泛经济基础的同时,深化税收嵌入社会的程度,以实现建设“共识性强政府”的国家治理目标。

熊彼特(Schumpeter,1918:122-123)在《税收国家的危机》中指出,“只有建立在最广泛政治基础上的强势政府、能让公众感受到具有真正权力与领导能力的政府,才敢于去尝试克服遇到的一切障碍”。阿西莫格鲁(Acemoglu,2005)通过理论模型证明了经济中存在“共识性强政府”这一均衡状态,他认为OECD国家正处于这种均衡状态。从世界各国人均GDP与宏观税负的关系来看,强大国家的宏观税负普遍偏高,而弱小的国家往往征税能力有限(图6)。

为了实现建设“共识性强政府”的国家治理目标,税制改革应如何突破呢?应在保持税收嵌入广泛经济基础的同时,深化税收嵌入社会的程度。税收嵌入社会具有以下四个方面的重要意义。

一是稳定社会秩序。随着互联网的发展,现代化、信息化和智能化水平不断提高,破坏社会秩序和稳定的因素不断增加,手段不断升级。网络诈骗、高科技盗刷、金融犯罪、权力寻租、贪污腐败等案件时有发生,加大了社会治理的难度。与此同时,数字经济为税收征管现代化提



数据来源:世界银行、国际货币基金组织网站。

注:左图中的税收收入包括对所得、利润和资本利得征税,财产税、商品与服务税等,不含社保收入;右图中的政府收入包括税收收入、社保收入、赠与收入和其他收入。

图6 2017年世界主要国家宏观税负与经济发展水平关系

供了强大的支撑,为征税的主体聚焦为自然人带来了重要的机遇(张斌,2016)。倘若政府掌握了居民和家庭这一社会细胞的信息,那么社会治理的难度便会降低,社会便会更加有序。熊彼特(Schumpeter, 1918:108)在《税收国家的危机》中指出,“税收好像一柄把手,社会力量可以握住它,从而变革社会结构”,因此税收是政府掌握居民和家庭信息的一个重要手段。然而目前,我国税收90%来自企业,而来自个人的税收不足10%。因此,未来可通过将税收嵌入家庭稳定社会秩序。

二是激发社会活力。社会治理的目标是使得社会既要有秩序,又要有活力。通过将税收嵌入家庭可以稳定社会秩序,而将税收优惠适当作用于社会组织,则可以激发社会组织活力。例如,对社会组织或个人的捐赠行为实行抵扣、减免税等税收优惠政策,可以在一定程度上鼓励慈善组织或个人的捐赠行为和慈善机构发展,促进要素流动,优化资源配置,激发社会活力。然而目前,我国税收优惠政策主要是为推动经济增长而作用于企业,对社会组织的作用程度十分有限。因此,未来可通过适当增加对慈善等相关良性社会组织的税收优惠政策来激发社会活力。

三是促进社会公平。人们普遍认为,税收可以通过直接税调节收入分配,从而促进社会公平。实际上,税收促进社会公平的手段远非如此,通过促进税负公平也可以促进社会公平。目前,地方市场分割造成

了各纳税主体税负不公,影响了社会公平。因此,未来不仅可以通过增加直接税比重促进社会公平,也可以通过清理、整顿不合理的税收优惠来营造平等公平的竞争环境,促进社会公平。

四是激发纳税人权利意识。权利与义务是对等的。纳税人在承担纳税义务的同时,也应享有相应的权利:纳税人有权享受由政府提供的公共产品和服务;纳税人在依法履行纳税义务时也应得到国家法律的确认、保障与承诺。纳税人的权利包括对税款使用的监督权、税法的知情权等(朱青,2009)。刘怡、余向荣(2006)认为,公众意识到承担了税收负担后就有权利和动力去约束、监督政府行为,关心税款的使用和公共产品的提供情况。因此,税收嵌入社会能够激发纳税人的权利意识,使纳税人关心征税的公正性、合理性,关心税款的使用,希望政府预算的公开透明,希望政府支出更多倾听社会的声音。那么这些权利意识的激发,实际上就是国家与社会、政府与民众的一个深入互动的过程,这也是现代国家构建所经历的一个过程。

2. 具体措施

未来税制结构改革、现代税收制度建设可从以下三个方面进行。

一是征税环节下移,将税负转移到国民收入循环的下游环节,适当提高居民和家庭的纳税水平,提高直接税比重。一方面,随着居民收入不断提高、财富不断积累,个人所得税等直接税税种会成为非常具有成长潜力的税种,因此提高直接税比重具备了较强的基础和条件。另一方面,当前为应对经济下行压力,国家正在实施更大规模的减税降费政策,减税对象主要是企业,但税收减少不利于政府职能的发挥,并且政府支出中很大一部分属于刚性支出,一时难以压缩和降低,甚至还要提高,这便倒逼政府提高直接税比重,有效弥补政府为企业减税降负后的财力缺口,增强税收调节分配和推动社会治理的作用。因此,在具体税种上可以考虑增值税、个人所得税、房地产税改革。

对于增值税改革而言,应考虑适当降税。作为一个在生产环节征收的商品税,应尽量发挥增值税的中性特点,改革的措施主要包括:简化税率档次,尽量采用两档税率,并适当降低税率;减少不合理、不必要的税收优惠政策,因为在生产环节采用税收优惠政策会干扰要素、商品价格机制,阻碍要素、商品自由流动,扰乱市场运行和市场秩序。

对于个人所得税改革而言,应适当扩大纳税人数量,继续完善分类与综合相结合的个人所得税税制。个人所得税不仅发挥着筹集财政收

入的重要作用,而且更为重要的是,通过征收个人所得税,政府能够有效掌握个人这个社会细胞的收入信息以及个人产生收入的社会活动信息,从而提升社会治理水平。2018年实行综合与分类相结合的个人所得税税制,将在一定程度上促进税收征管水平的提高,激发纳税人意识,但是“起征点”的提高、加大费用扣除范围可能会降低自然人纳税数量,从而个税的筹集财政收入作用和调节收入分配作用都会进一步降低。未来个人所得税的改革应本着“宽税基、简税制、严征管”的原则进行改革,使其适应人民收入增长及来源多样化的现实。

对于房地产税改革而言,应稳妥推进立法,可先选择性开征。针对居民住房开征房地产税兼具经济意义和社会意义,它与个人所得税一样,可以使税收嵌入到家庭这一社会细胞,因此应稳妥推进房地产税法的出台。对于房地产税的开征,应该严格遵循税收法定原则,在房地产税法立法之前要广泛吸取民意,深入调查研究,仔细权衡利弊,统一社会共识,可先将纳税人局限在少数房产较多的群体,然后再逐步过渡到所有的有房产居民。

二是培育受益性税种。受益性税种是指税收与政府为居民提供的公共服务密切相关的税种,包括房地产税、零售税、个人所得税、社会保障税等。培育受益性税种,有利于政府更好地提供公共服务,促进社会公平,激发社会活力,稳定社会秩序。因此,在具体税种上,可以考虑房地产税、零售税、个人所得税、社会保障税改革。上文已对房地产税和个人所得税改革进行了分析,以下只考虑零售税和社会保障税改革。

对于零售税而言,应适时开征。在商品消费环节开征零售税,^①替代原来的增值税,并将零售税全额作为地方税(吕冰洋,2013),如此一来,居民消费成为零售税的税源,地方政府便有激励保护消费市场,维护居民利益,保证社会秩序。以“三鹿奶粉事件”为例,早在三鹿奶粉最初被曝出质量问题之时,地方政府并未立即进行查处,反而保护这家问题企业,因为它是地方纳税大户。倘若地方政府的税收收入主要来自商品消费环节的零售税而非增值税和企业所得税分成,那么地方政府就再也没有任何激励去保护这家问题企业,反而会加大监管力度和查处强度,努力保护消费市场。原因在于,如果居民发现三鹿奶粉不好,还可以选择伊利、蒙牛等其他品牌的奶粉,只要有居民消费,地方政

^① 楼继伟(2013)也提出近似的设想,并命名为“地方销售税”。

府就会从中获取税收收入。因此,应适时开征零售税。

对于社会保障税而言,也应该适时开征。社会保障计划对调节收入分配具有显著的作用效果。我国早在1996年《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》中就已提出开征社会保障税的设想,但一直“裹足不前”,没有开征。目前我国社会保障制度并未实行全国统筹,大多由省一级统筹,地区间缴纳和发放社保基金的标准不同,导致社会保障征缴和发放过程中产生了非常强的再排序效应,不利于发挥社保调节收入分配的作用。为消除这种再排序效应带来的不利影响,等条件成熟,全国应统一开征社会保障税。

三是改革税收优惠制度。税收优惠政策是税收调节经济、引导资源配置、促进结构调整的一个重要杠杆。当前税收优惠政策主要作用于企业,是各地为加大招商引资、刺激经济增长而展开税收竞争所实施的一个重要手段。不合理的税收优惠政策会加大地区税负差距、破坏市场统一、阻碍要素流动、干扰资源的优化配置,对此应当坚决予以清理、整顿。而对于一些有利于激发慈善公益机构等良性社会组织活力的税收优惠政策,目前还相对重视不足。为了激发社会活力、推动社会治理,未来应当增加对社会组织的税收优惠政策。

3. 税制改革对财政汲取能力和经济效率的影响

税收的首要功能是筹集财政收入,在筹集财政收入中要尽量避免经济效率损失。那么,前述税制改革的方向是否会增强筹集财政收入的能力,并能降低经济效率损失呢?

我们将预想方案与现行税制进行比较就能得出答案。如前文指出,我国税制的特点是主要对企业征税,税收主要来自生产环节。在近几年经济下滑背景下,这使得财政陷入两难处境:不减税不利于降低企业成本;减税又造成财政收入下滑。并且,各级政府在减税后又会加大自身对非税收入的依赖,实际上,当前税收仅占政府收入一半多点(吕冰洋等,2020)。要知道,税收扭曲性实际上小于其他形式政府收入(如费、租、债)的扭曲性,只不过后者更加隐蔽,更加不为人注意。

随着经济发展,我国的税源基础已逐渐从企业转移到家庭,从生产转向消费。沿着深化税收嵌入社会的方向改革,会让税源基础更加宽广,税制更加公平,并提高财政汲取能力。也就是说,它是符合税收效率和公平这两大根本原则的。

五、结 论

新中国成立七十年来,我国税收事业发展取得了极不平凡的成就。本文在剖析国家发展目标和税源基础(即“两个匹配”)的基础上,从经济、社会两个维度(即“两个嵌入”)同时把握税收制度演变的逻辑与规律,将新中国成立以来的税制改革分为三个阶段,结论有以下三点。

第一个阶段是1949-1980年,税收嵌入单位。在这一阶段,国家发展目标是要迅速改变经济一穷二白局面,推动经济增长。而当时税源现状是经济基础薄弱、居民收入较少、国有经济逐步处于并保持国民经济的支柱地位。为了匹配国家发展目标和税源基础,税收制度围绕统一、简化税制而展开。这一阶段,国家财政收入主要来源于国企,在指令性计划经济体制下,它成为一个集生产、分配、消费、生活等各种经济、社会功能于一体的“单位”组织。因此,我们将这一阶段的税制特征总结为嵌入单位,它在特殊的历史背景下,同时体现出嵌入经济和嵌入社会两方面特征。

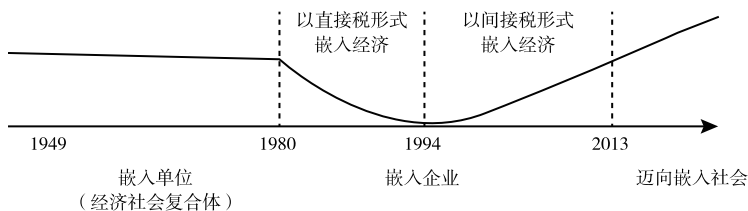


图7 1949-2019年中国税制演进逻辑

第二个阶段是1980-2013年,税收嵌入企业。在这一阶段,国家发展目标是从推动经济增长逐步变为适应社会主义市场经济体制,并落实科学发展观、实现协调发展。而税源状况是伴随着制造业发展,生产迅速扩张,多种经济成分活跃。这一阶段的税制改革分别围绕建立涉外税制、调动企业特别是国有企业的积极性,激发企业活力,建立统一市场、在生产环节保证国家财政收入而展开。在这一阶段,作为经济和社会复合体的“单位”逐步剥离其承担的社会功能,税收制度逐渐从嵌

入“单位”向嵌入企业转变,其中,1994年之前税收主要依托利润和所得以直接税形式嵌入经济,1994年之后税收主要依托价格通道以间接税形式嵌入经济。

第三个阶段是2013年之后,国家发展总目标的变化推动了税收嵌入社会程度的深化。在这一阶段,国家发展目标是推进国家治理体系和治理能力现代化,税源基础是国民收入逐渐向再分配和财富积累环节转移,从企业生产转向居民家庭的收入和财富。因此,税制改革围绕激发经济活力、促进社会治理而展开,税收逐渐从嵌入经济扩大到嵌入社会。虽然综合与分类相结合的个人所得税税制使得税收向嵌入家庭迈出了一大步,但是嵌入社会的程度仍然较低。

那么,如何判断税收嵌入社会的程度呢?税收嵌入社会程度可以分为三种:强嵌入、弱嵌入和无嵌入,判定标准与税收嵌入社会的形式有关。(1)当税收嵌入社会的形式体现为居民纳税占比提高时:以家庭所得或财产为税源基础的嵌入程度强,以个人所得或财产为税源基础的嵌入程度弱;以综合所得为征收模式的嵌入程度强,以分类所得为征收模式的嵌入程度弱;实行自主申报征收方式的嵌入程度强,实行代扣代缴征收方式的嵌入社会弱。(2)当税收嵌入社会的形式体现受益性原则时:税收受益性强,嵌入社会程度强;税收受益性弱,嵌入社会程度弱。在受益税中,房地产税受益性强于一般性消费税和个人所得税,因此房地产税嵌入社会程度最深,一般性消费税和个人所得税次之。(3)当税收嵌入社会的形式是鼓励慈善社会组织发展时,税收直接影响社会组织发展,属于强嵌入社会。

需要注意的是,并不能孤立地依据税收嵌入社会的程度来说明税制的优劣,税制优劣与否要看它是否与经济社会发展阶段相匹配。在不同的发展阶段下,税收嵌入社会的程度和税制结构也应当是不同的。根据本文的研究,中国税制结构在嵌入社会程度上是比较弱的,这对税制改革的步伐起到了很大的滞延作用。总体上看,当前税制结构存在的问题是:集中在生产环节征收,而在再分配环节和积累环节征收过少;主要纳税人是企业,而对居民征税过少。因此,未来税制改革方向是在保持税收嵌入广泛经济基础的同时深化税收嵌入社会的程度,以实现建设“共识性强政府”的国家治理目标,主要做法是征税环节下移,提高直接税比重,培育受益性税种,改革税收优惠制度。

参考文献:

- 波兰尼,卡尔,2007,《大转型:我们时代的政治与经济起源》,冯钢、刘阳译,杭州:浙江人民出版社。
- 陈少强、覃凤琴,2019,《新中国成立70年的税收治理逻辑》,《税务研究》第10期。
- 高培勇,2015,《论完善税收制度的新阶段》,《经济研究》第2期。
- ,2018,《中国财税改革40年:基本轨迹、基本经验和基本规律》,《经济研究》第3期。
- 李猛、周飞舟、李康,1996,《单位:制度化组织内部机制》,《中国社会科学季刊》第12期。
- 李时宇,2018,《中国税制改革:迈向统一市场的步伐》,北京:经济科学出版社。
- 林毅夫、蔡昉、李周,2013,《中国的奇迹:发展战略与经济改革(增订版)》,上海:格致出版社、上海三联书店、上海人民出版社。
- 刘怡、余向荣,2006,《现代税收的起源:税收意识的视角》,《财政研究》第2期。
- 刘佐,2018,《中国税制改革40年的简要回顾(1978~2018年)》,《经济研究参考》第38期。
- 楼继伟,2013,《中国政府间财政关系再思考》,北京:中国财政经济出版社。
- 路风,1989,《单位:一种特殊的社会组织形式》,《中国社会科学》第1期。
- 吕冰洋,2013,《零售税的开征与分税制的改革》,《财贸经济》第10期。
- ,2017,《税制结构理论的重构:从国民收入循环出发》,《税务研究》第8期。
- 吕冰洋、詹静楠、李钊,2020,《中国税收负担:孰轻孰重?》,《经济学动态》第1期。
- 杨默如,2019,《中国税制改革70年:回顾与展望》,《税务研究》第10期。
- 杨志勇,2018,《中国税制40年:经济、社会与国家治理视角》,《国际税收》第12期。
- 张斌,2016,《数字经济对税收的影响:挑战与机遇》,《国际税收》第6期。
- 朱青,2009,《关于对纳税人权利的一点看法》,《中国税务》第12期。
- Acemoglu, Daron 2005, "Politics and Economics in Weak and Strong States." *Journal of Monetary Economics* 52(7).
- Bird, R. M. 2000, "Intergovernmental Fiscal Relations: Universal Principals, Local Applications." International Studies Program Working Paper No. 00-2, Georgia State University.
- Campbell, John 1996, "An Institutional Analysis of Fiscal Reform in Post-Communist Europe." In John Campbell & Ove K. Pedersen (eds.), *Legacies of Change*, New York: Aldine De Gruyter.
- Chetty, Raj, Adam Looney & Kory Kroft 2009, "Salience and Taxation: Theory and Evidence." *American Economic Review* 99(4).
- Goldin, Jacob & Tatiana Homonoff 2013, "Smoke Gets in Your Eyes: Cigarette Tax Salience and Regressivity." *American Economic Journal: Economic Policy* 5(1).
- Lu, feng 1993, "The Origins and Formation of the Unit (Danwei) System." *Chinese Sociology and Anthropology* 25(3).
- Schumpeter, Joseph A. 1918, "The Crisis of the Tax State." In Richard Swedberg (ed.), *The Economics and Sociology of Capitalism*. Princeton: Princeton University Press.

作者单位:中国人民大学财政金融政策研究中心、
中国人民大学财政金融学院(吕冰洋)
中国人民大学财政金融学院(张兆强)
责任编辑:向静林