

# 中国宏观税负水平及税制优化问题研究

聂新正

## 一、经济增长与宏观税负的关系及影响税负的因素

### 1. 经济增长与宏观税负关系

经济增长与宏观税负相互影响。适当的宏观税负将促进经济增长, 过高或过低的宏观税负都会影响经济增长; 反过来, 经济增长也是影响宏观税负的重要因素。供给学派认为, 税收对经济增长因素劳动力、资本等有重要影响, 高税负对劳动力的影响主要表现在税收提高了劳动力成本, 并降低劳动力的收益, 从而改变劳动力供求平衡, 使其供需同时降低。高税对资本也具有类似的作用效果, 提高投资成本并降低资本收益, 从而减少资本形成, 对经济增长及发展产生不利影响。世界银行顾问基恩·马思顿 1983 年通过实证分析, 对 10 组不同税负的国家进行比较研究, 得出的结论是高税国家经济增长速度明显缓于低税或税负适中国家的增长速度。凯恩斯学派则从需求角度论证了税收与经济发展的关系。凯恩斯主义认为影响经济增长的主要是需求方面, 包括消费、投资、政府支出和净出口等, 其中消费、投资及净出口等为政府非直接控制手段, 唯有政府支出(以税收为主要来源)是政府可直接调控变量, 增加政府支出将扩大社会总需求, 提高经济增长速度, 增加就业和产出; 反之, 则增长速度减慢。20 世纪 30 年代经济大危机后, 西方国家纷纷采用凯恩斯主义, 并取得了一定成效; 但 70 年代以后, 滞胀的出现使得凯恩斯主义发生危机, 人们认识到政府支出或税收政策并不是万能的, 也是有一定限度的。

我国属于发展中国家, 市场机制不完善, 信息不完备, 与以发达国家为背景的理论并不适合。税收对我国经济发展的作用主要是一种间接影响, 其直接作用并不明显: 其一, 经济增长首要因素是资本, 而我国以间接税为主体税种, 且投资主体为企业, 税收负担易于转嫁, 对其投资决策影响不大; 其二, 我国人口众多, 存在庞大的剩余劳动力队伍, 不会出现由于税收而引起劳动投入减少(除非税率过高); 其三, 虽然间接税制提高了消费成本, 但长期以来的短缺经济和卖方市场使得市场供不应求, 而且许多人并不具税收意识, 税收对其影响也不大。目前影响我国经济增长的主要是由于税收不足而导致政府职能失位, 及由于不合理收费而导致的制度外收入膨胀使得收入分配扭曲而影响经济增长。因此要合理界定政府收入范围, 确定合适的

税收负担。

### 2. 影响宏观税负的因素分析

宏观税负水平不仅影响经济发展, 而且受到经济发展因素的制约。影响宏观税负的因素大致可分为两类, 一类是客观因素或称税制外因素, 如国内生产总值(GDP)水平、人口数量、产业结构及经济效益等, 从客观上为宏观税负设定上下限, 使其在一定范围内上下波动, 不能超出其适度水平; 一类是主观因素或称税制因素, 如税制结构、税收征管水平以及税收优惠政策等。两者相互联系, 互相制约, 并不能截然分开, 如 GDP 水平影响税制结构, 产业结构影响税收优惠政策等。

## 二、合理税收负担水平及实证研究

从我国目前实际情况来看, 合理的税收负担水平应以促进和有利于经济增长为主要目标, 以满足财政需求为最下限和不影响人民生活水平为其上限, 即从需要与承受能力两个角度共同决定我国税收负担水平。从经济增长来看, 合理的税负应对经济发展起到积极的促进作用, 要求税负不能过高; 从财政需求来看, 合理的税负保证筹集到维持政府运转和实现基本经济职能的费用, 需求税负适中(不能低于一定水平)。经济增长反过来又为税收筹集财政资金提供根本保证, 有效地实现政府职能并进一步促进经济增长。合理的税负与经济和财政两个衡量标准之间具有内在的一致性, 都要求税收负担适中。

### 1. 促进经济增长的合理税负水平

首先从需求角度出发, 以影响经济增长的四个需求因素: 消费、投资、政府支出及净出口等对经济增长的不同贡献, 确定在政府支出作为唯一政府可直接变动因素, 以作模型分析, 得出适度的政府支出水平点以作为税收水平的合理度量。

$$Q = C + I + G + NX$$

Q 为国内生产总值, C、I、G 和 NX 分别为消费、投资、政府支出和净出口等因素。用上式作回归分析, 数据(见文后附表 1)以 1990 年以后为主, 因为在 1985 年以前财政收入以国有企业上缴利润为主, 税收含量较低, 利改税以后才逐步将财政收入改为税收, 并且自 90 年代以后, 我国经济逐渐走向正规化, 市场发挥显著作用。

$$Q = 586.5374 + 0.6566C + 1.7503I + 0.44445G + 1.9318NX \quad R = 0.9999 \quad R^2 = 0.09981 \quad (1) 式$$

(224.111) (0.0596) (0.054) (0.4803) (0.1144)

$$C = 347.1838 + 0.4636Q \quad R = 0.9787 \quad R^2 = 0.9645 \quad (2) \text{式}$$

(123.74) (0.3444)

$$I = -728.433 + 0.3563Q \quad R = 0.9984 \quad R^2 = 0.9966 \quad (3) \text{式}$$

(300.999) (0.0185)

$$NX = -251.531 + 0.02025Q \quad R = 0.7743 \quad R^2 = 0.5871 \quad (4) \text{式}$$

(139.0471) (0.0125)

在上述模型中C、I和NX都作为非政府变量而自发作用。如果保持8%经济增长速度,将C、I、NX代入第一式,可以得到 $G/Q = 19.38\%$ 。

该式粗略描绘了保持8%经济增长速度应该达到的政府支出水平,如果将其视为全部由政府预算收入和税收收入筹集,即可认为税收负担为19.38%。

另外从供给角度,税收对宏观经济的负面影响关系,以经济增长率和税收负担率作回归分析可以得到另外一个表达式(见文后附表2): $y = 0.5432 - 2.62x \quad R = 0.7846 \quad R^2 = 0.6155$

(0.2137) (1.7389)

y为经济增长率,x为税收负担率,该式表示回归方程中,经济增长率与宏观税收负担率之间的关系。如果保持8%的经济增长速度,可以得到 $x = 17.59\%$ 。

从国民经济运转中的总需求和总供给两个角度得出不同的税收负担率,两者存在一定的差异,其原因有:(1)从供给角度来看,税收是财政收入的主要手段,但不是唯一手段,还有少量财政收入通过其他形式获得,如收费、基金、罚款等,因此以财政支出为标准计算出的数值存在少量偏差;(2)我国市场经济体制确立时间不长,宏观调控机制不完善,微观经济主体对市场信息及政策信号不敏感,仍属于粗放式的增长,从需求和供给两个角度得出的结论不同;另外(3)偶然因素的影响,也会出现偏差。为适合经济增长,将供给和需求两个数据加以平均,消除一些偶然因素,得出税收负担大致范围:

$$(19.38\% + 17.59\%) / 2 = 18.49\%$$

## 2. 以财政需求和人民生活水平为上下限的税收负担

税收是政府取得收入的最重要、最基本手段,是政府基本职能实现的保证。因此税收收入应至少满足政府支出的最低需求。改革开放后政府职能发生了根本性变化,财政支出向公共需要转变,确定我国今后一定时期内税收负担水平不能不考虑这些因素的变化,其基数应以确立市场经济体制后一段时期的数据较为合理,也体现出历史延续性。

表1 我国财政支出比重(%)

	1992	1993	1994	1995	1996	1997
财政支出/GDP	14.05	13.40	12.39	11.67	11.57	12.14

资料来源:《中国统计年鉴(1998)》,北京,中国统计出版社,1998。

对上述数据进行加权平均为13.12%,可作为我国税收收入的最低限度。

影响税收收入上限的是人民生活水平,即应在保证人民生

活水平逐渐改善的基础上征税,确定合理税负。在社会总产品C + V + M中真正能被用于课税的应当且仅应为M部分,否则将影响再生产进行和劳动力再生产。很显然,当M部分占国内生产总值的比重越大,可用于纳税部分占GDP的比重就越高,相应社会纳税承受能力就越强。M在统计年鉴中由生产税净额和营业盈余两部分构成:

表2 社会净利润比率

	1993	1994	1995	1996	1997
M/GDP	0.3845	0.3860	0.3575	0.3303	0.320

资料来源:《中国统计年鉴(1998)》,北京,中国统计出版社,1998。

社会净利润M近来不断下降,说明经济效益并未提高,社会负税能力在下降。因此在制定宏观税负时,不考虑纳税能力的变动是不现实的,它决定了税负上限,除非特殊情况,如战争、自然灾害等发生。

## 3. 我国宏观税负发展趋势实证分析

前文所讨论宏观税负是一般意义上的由税收或其他规范形式征收的可直接支配收入占GDP的比重。在我国由于政府收入形式不规范,单纯用某种形式收入占GDP的比重并不能反映我国宏观税负实际情况,根据政府收入的形式、支配程度、规范与否,将政府全部收入划分为三个级次:第一级税负是由政府税收收入为主的规范收入筹集的财政资金,称为狭义宏观税负;第二级税负是政府预算内收入及预算外收入之和占GDP的比重,称为中等宏观税负;第三级税负是政府预算内外收入加上制度外收入之和占GDP的比重,称为广义税负。

表3 狭义和中等宏观税负水平(%)

	1993	1994	1995	1996
狭义税负	12.56	11.16	10.67	10.80
中等税负	16.70	15.14	14.79	16.81

资料来源:《中国统计年鉴(1998)》,北京,中国统计出版社,1998。

我国狭义税负,即财政预算内收入占GDP比重呈逐年下降趋势,而且下降速度非常快,中等税负在一定程度上保持稳定,表明预算外收入在一定程度上呈上升趋势。

广义税负由于缺乏统计数据,难以精确计量,只能用估算方法进行大致的估计,这里仍借用开放经济中国民收入流转进行分析。

$$Q = C + S + (TA - TR) + NX$$

Q为国内生产总值,C和S为国内居民和企业消费与储蓄,TA为政府全部收入(包括预算内外收入及制度外收入等),TR表示政府对企业和居民的转移支付,NX为净出口。上式表示了在国内生产总值中包括居民和企业等私人部门的消费和储蓄以及政府的收入和净出口,其中政府对私人部门的转移支付进行了重复计算,需要将其减去。

$$TA/Q = 1 + TR/Q - (C + S + NX)/Q$$

代入各年有关数据(见文后附表3),可以得出广义税负:

表4 广义宏观税负水平(%)

	1992	1993	1994	1995	1996
广义税负	25.01	31.32	31.70	28.87	30.15

我国宏观税负不断上升,到1993年已突破30%,是政府纯税收收入的近3倍,由此导致政府预算内收入严重不足,宏观调控能力减弱;而且政府各部门独据一方,财力雄厚,是导致寻租腐败的根源。

### 三、调整税负水平,优化税制思考

我国财政预算内收入即税收收入占国民生产总值的比重明显偏低,与以经济增长为目标的合理范围相差近7~8个百分点,但以制度外收入和预算外收入为基础的广义税负相比却远远超出。近期我国税制建设目标,应在降低总负担基础上逐渐提高狭义税负水平,增加财政可支配收入。

#### 1. 规范政府收入行为,提高财政可支配收入

由于预算外收入和制度外资金长期游离于财政监督之外,其后果导致大量国民收入畸形分配,许多资金被转入消费领域和盲目重复建设投资,造成集团和个人消费扭曲,产业结构失调,社会资源的极大浪费。另外,“三乱”行为降低了社会投资的预期投资收益并加大预期收益的不确定性,恶化了投资环境,造成整个社会资金低效率运行。财政部门则由于税收比重的不断下降而可支配资金日显不足,宏观调控能力减弱。改变宏观税收负担总水平,提高预算内财政收入占GDP的比重,不能单纯提高税率来增加收入,只能将政府预算外和制度外收入以不同的形式转化为政府预算收入,并切实减轻企业和居民的负担。(1)整顿现有预算体制,改革税费现状。首先要以积极稳妥的精神对现行收费进行正本清流:对本属重复收费乱收费之列的项目,应坚决予以取缔,切不可以任何形式存在;对一些类似于税收性质的收费项目,如教育附加、道路养路费及社会保障基金等,考虑以适当的税收形式收取,使之规范化和法制化,避免加重纳税人的负担;对一些政府职能部门必要的规费和使用费项目,超过一定数额的应由同级人代会审议通过,并由财政部门审批,全部收费情况报告财政;少量、零星费用可以在报给财政后收取,使财政对其收入有详细了解。(2)从制度上根本杜绝乱收费根源。我国预算外资金制度有其历史背景。由于长期以来财政资金并不宽裕,为鼓励地方政府充分有力地集中收入,将整个财政收入的一部分列为预算外管理。改革开放后,中央财力和权力不断下放,并将地方政府各部门与其部门利益相挂钩;预算外收入迅速发展壮大,并得到中央政府的默认,直到预算内收入吃紧,中央政府才对此重视。因此我国预算外资金及制度外各种收费、基金等有其深长历史根源,触一发而动全身,改革必然面临重重困难。如根本消除不合理收费现象,必须从政府职能、资金分配、监督等多方面入手,才可能遏制其进一步泛滥。然而我国长期以来的“官本位”观念根深蒂固,要想完全消除乱收费现象,还需要很长时期。

#### 2. 优化税制,严格税收征管,规范税收优惠措施等

从我国目前税制结构来看,如靠增加税种、提高税率来增加税收比重,是不切合实际的,而应采取“内涵”方式解决。首先,从我国目前税制结构来看,已开征22个税种,以及计划开征的遗产税、社会保障税、燃油税等,总数目已不少。我国主要税种增值税、所得税、营业税和消费税等的税率,已属国际中等

水平,继续提高将增加税收征收成本;且我国增值税属生产型增值税,其实际税率高于消费型增值税。只有以内涵方式增税是目前较为可行途径:(1)严格税收征管,控制偷漏税,减少税源流失。目前我国偷漏税现象严重,加之现有税务人员素质不高,税务信息系统不完善,法外税收优惠政策或执法中随意减免税的现象屡禁不止,法定税率与实际税率差距很大。据测算,我国1996年税负水平应为15.81%,但实际财政收入占GDP的比重仅有10.96%,相差近5个百分点。另据估计,我国个人所得税的税收流失在50%以上,其中直接征管损失20%左右,纳税人偷逃税导致的损失占80%左右,因此强化征管,严格税收征收是当前提高税收收入的重要途径。(2)规范税收优惠措施。改革开放后为引进外资,对外资企业及边远穷特区给予大量税收优惠政策,借以刺激经济增长。从实际情况来看,该政策具有一定积极意义,帮助我国引进大量外资,充实国内资金不足。但吸引外资的并非税收优惠,而是我国广阔的发展前景。我国应根据实际情况,尽快统一内外资企业所得税制度,实现国民待遇原则。

附表1 国内生产总值与各要素

	Q	C	I	G	NX
1990	1854.9	9113.2	5373.33	3083.59	510.3
1991	21617.8	10315.9	6437.25	3386.62	617.5
1992	26638.1	12459.8	8472.42	3742.2	275.5
1993	34634.4	15682.4	13076.38	4642.3	- 679.5
1994	46759.4	21230	16432.51	5792.62	634.1
1995	58478.1	27838.9	20339.01	6823.72	998.5
1996	68593.8	32588.7	22860.35	8274.95	1459.3

资料来源:《中国统计年鉴》1991-1997年。

附表2 经济增长和税收负担

	经济增长速度(%)	税收负担(%)
1990	3.80	13.58
1991	9.20	12.63
1992	14.10	11.62
1993	13.61	10.47
1994	12.60	11.10
1995	9.00	10.54
1996	9.70	9.98

附表3 广义税负水平的计算

	Q	C	S	TA	TR	NX	TA/Q
1992	26638.1	12459.8	7629.01	6661.88	388.09	275.5	25.01%
1993	34634.4	15682.4	9158.88	10847.19	374.57	- 679.5	31.32%
1994	46759.4	21230	10481.27	14823.34	409.31	634.1	31.70%
1995	58478.1	27838.9	13236.5	16884.55	480.35	998.5	28.87%
1996	68593.8	32588.7	14444.7	20683.04	581.94	1459.3	30.15%

资料来源:《中国统计年鉴》1992-1997年各年。

注释:

尤象都:《关于合理税收负担的基本分析》,载《税务研究》,1998(1)。

朱广俊等:《优化税制结构的理论思考》,载《经济研究》,1998(4)。

(作者单位:上海财经大学财政系 上海 200083)

(责任编辑:陈永清)