

● 经济理论与实践

制约税收制度的相关因素分析

徐清安, 冯 炜

(武汉大学 商学院, 湖北 武汉 430072)

[作者简介] 徐清安(1944-), 男, 湖北公安人, 武汉大学商学院财政税务系教授, 武汉大学财政与公共经济研究所执行所长, 主要从事财政理论与税收制度研究; 冯炜(1976-), 男, 湖北浠水人, 武汉大学商学院财政税务系硕士生, 主要从事税收制度与政策研究。

[摘 要] 税收制度是在一定的政治、经济、历史和社会条件下建立起来的。不同的国家有不同的税收制度, 一个国家在不同时期也有不同的税收制度。税收制度是不断变革不断创新的。引起税收制度变革的主要因素有: 经济发展水平、经济结构、国家经济体制、政府政策目标、征收管理与经济管理水平以及国际经济发展趋势等。

[关键词] 制约; 税收制度; 因素分析

[中图分类号] F 810. 422 [文献标识码] A [文章编号] 1008-2999(2002)04-0402-06

税收制度是一个国家向纳税人征税的法律依据, 包括各种税收法令和征收管理制度。但也有学者认为, 税收制度是一个国家对主体税种的选择和各种税的搭配所形成的税收体系。我们认为后者把税收制度与税制结构等同了。税收制度是一个比税制结构含义更广的概念, 它涉及一个国家的有关税收方面的所有法规和管理制度, 既包括了主体税种和辅助税种的设置(即税制结构), 又包括了每种税具体的法律规定(通常叫税制要素), 同时还包括为了保证税收职能的实现和税收法规的实施而制定的征收管理制度。税制结构是税收制度的核心内容, 它反映了一个国家税收制度的基本特征(税制模式), 但它决不是税收制度的全部。税制结构与税制模式、税收体系可以等同, 这是同一层次含义基本相同的概念。但税收制度不能和税制结构等同, 这是两个不同层次涵盖面不同的概念, 前者包含了后者。

税收制度是在一定的政治、经济、历史和社会条件下建立起来的。自从税收产生之日起, 它就和国家联系在一起。随着一个国家的政治经济形势和社会条件的发展变化, 税收制度也需要不断完善, 不断优化, 这就是税收制度的改革。税制改革就是税收制度的创新。制度创新是推动社会经济发展的重要条件。当今世界没有哪一个国家建立了一套永恒不变的税制。就是法律制度相对稳定的美国, 税收制度也是不断创新的。里根总统 1986 年推行的所谓“第二次美国革命”, 小布什总统承诺的 13 000 亿美元的减税计划, 实际上都是对美国税收制度的改革。

我国经历了五次大的税制改革。1953 年修正税制, 1958 年和 1973 年简化税制, 1979 年开始至 1993 年为了适应对外开放、对内改革的形势, 我国税制作了重大改革, 这次改革是以 1983 年和 1984 年两步“利改税”为中心展开的。第五次是 1994 年为适应社会主义市场经济的需要进行的一次重大改革。加入 WTO 之后, 我国税制又将面临一次较大的调整。不同的国家有不同的税收制度, 一个国家在不同

时期也有不同的税收制度。各国的税收制度总是在不断改革,而且愈来愈频繁。这就引发我们思考一个理论问题:税制改革的依据是什么,制约税收制度的相关因素有哪些?我们认为有国内因素、国际因素,有经济因素、政治因素,还有社会、历史等因素,概括起来包括如下五个方面。

(一)经济发展水平制约税收制度

税收来源于物质生产部门提供的社会产品。根据经济决定财政的基本原理,税收收入必须受经济发展水平的制约,因为经济发展水平决定税源的大小和税基的厚薄。不同的社会形态反映了不同的生产力和经济发展水平,由此决定了不同的税收制度。在自给自足的自然经济占主导地位的奴隶社会和封建社会,生产力水平低下,税负不可能太重,税制结构也单一,通过固定税额征收田赋和算赋,形成了以古老的直接税为主的税制结构模式。随着社会生产力的提高,人类社会进入了商品经济时代,生产的高度社会化,决定了国家税收制度必须渗透到商品经济的各个领域和各个环节,这就必然要求国家改单一税制为复合税制,以强化税收的调节功能。在当今复税制时代,又因为各国经济发展程度的差别,在税制模式的选择上又有所不同。经济发展水平高低的一个显著标志是人均国民生产总值。税收制度的性质,税制基本模式的选择,税收的调节方向和目标,税负的轻重,在相当大的程度上都受人均国民生产总值的制约。

根据国际货币基金组织和世界银行规定的标准,当今世界各国收入水平可分为四个类型:一是低收入国家,二是中等偏下收入国家,三是中等偏上收入国家,四是高收入国家。这些国家的经济发展水平不同,税负也明显地呈由低到高的发展趋势。在税制模式的选择上,低收入国家以间接税为主体税种,高收入国家则以直接税为主体税种,详见下表:

国家经济发展水平与税负、税制模式的关系^①

国 家 类 型		人均国民生产总值 (美元)	税 负 %			税 制 模 式
			平均	低	高	
一	低收入国家	200	18	13	23	间接税为主
二	中偏低国家	820	22	13	45	间接税、直接税各占一半(过渡性)
三	中偏高国家	1850	23	14	43	间接税、直接税各占一半(过渡型)
四	高收入国家	11810	37	17	49	直接税为主

从不同经济发展水平国家对税制模式的选择来看,大体是三种:

1. 直接税为主型。选择这种模式的国家人均国民生产总值高,所得税、社会保障税占的比重大,属于经济发达国家,如美国、加拿大、澳大利亚、日本等国。这种模式能更好地体现税收公平原则,有利于实现政府的意图和目标。
2. 间接税为主型。选择这种模式的国家人均国民生产总值较低,管理较差。但这种模式便于征收管理,财政收入稳定,能更好地体现税收的效率和中性原则。采用这种模式的一般都是发展中国家,如印度、泰国、芬兰、爱尔兰和中国等。
3. 直接税和间接税并重型。选择这一模式的国家一般都是发展中国家,但也有部分发达国家,如德国、意大利、法国、英国等。这种模式兼容了直接税和间接税各自的优势,有利于更好地发挥各类税种的职能作用。

(二)经济结构制约税收制度

经济结构是社会生产关系的体现,包括产业结构、所有制结构、产品结构、生产组织结构等。马克思主义政治经济学的基本原理告诉我们:“分配结构完全取决于生产结构,分配本身就是生产的产物。”生产力发展水平决定了经济结构,经济结构又决定税收制度,从而决定税制结构。

经济结构的重要组成是产业结构。一个国家的产业结构直接决定着税收的来源构成,有什么样的产业才有什么样的税源,不同的税源是设置不同税种的依据。不同的税种形成了不同类型的税收收入,

不同的税种就构成了一个国家在一定时期的税收体系。

产业结构与经济发展水平直接相关。在经济发展水平低下的自然经济条件下,农业是主体,只有少量手工业和商业,国家税收自然是以农业为主要来源。由于农产品是非商品,所以把土地和人丁作为税收的课征对象就是一种必然的选择了。以地、丁为课征对象覆盖面广,简便易行,应该说也是一种最佳的选择。随着经济的发展,经济商品化的程度越来越高。随着社会分工的细化,经济结构也就越来越复杂。首先是工业、商业与农业的分离,然后是农、工、商并驾齐驱,进而是工、商业超过甚至取代农业的主导地位。随着现代文明社会的到来,第三产业将居主导地位。经济结构的变化,带来税收制度的变化是显而易见的,首先是税制结构的变化。美国在 200 年前还是一个工业不发达的国家的时候,财政收入也不得不依赖于税源相对集中且便于征管的关税。1805 年美国联邦财政收入的 90% 左右来自于关税。随着美国经济结构的不断优化和国际经济环境的改变,目前美国关税收入只占财政收入的 2% 以下。近几年,我国大力调整了产业结构,第三产业有了较大发展。为了配合国家的产业政策,我国对第一产业实行轻税政策,对鼓励发展的第三产业实行优惠政策。1985 年,我国第一、二、三产业在国内生产总值中的比重分别是 28.4%、43.1% 和 28.5%,其中第二产业税负为 21%,这说明税收主要依赖于第二产业^②。1995 年我国三次产业的比重分别是 20.5%、48.8%、30.7%^③,2000 年我国三次产业的比重分别是 16%、54%、33%^④,第二产业的产值仍占主导地位,同样在税源构成中也占主体地位,第二产业的税负仍达 18.6%,这说明在税制结构上体现了增值税的主体地位。产业结构的优化,会带来税源结构的优化,税源结构的优化会促进税制结构的优化。但这种传导效应是有个过程的,也就是优化的时滞性。如我国的第三产业近几年的发展速度大大超过了第一、二产业的发展速度,但第三产业提供的税收却没有同步增长,我国的主体税源仍然是传统的第二产业。我们认为,造成这种状况的原因之一是我国 1994 年税改把第三产业的税率定得较低,一般只征 3% 或 5% 的营业税。原因之二是这一行业征管难度大,加之我们的征收手段落后,所以税收流失严重。

经济结构的另一个重要组成部分是所有制结构。各国生产资料所有制结构的不同,也制约着国家的税制结构。在资本主义制度下,生产资料私人占有,这就决定了私人企业利润的绝大部分归个人所得,这就为个人所得税、公司所得税成为主体税种提供了经济前提。所以在私有制国家,税源结构主要是个人所得和私营企业所得。

我国是公有制国家,但自改革开放以来,所有制结构和与之相应的税源结构都发生了变化。在工业总产值中,公有制的份额已从 1978 年的 99% 下降到 1999 年的 59.7%,其中国有经济的份额从 77% 下降到 26.5%^⑤。改革开放 20 多年来,我国个体、私营经济有了长足发展,无论从就业人数还是从提供的产值来看,所占比重都大大地提高了。在这种情况下,我国的税源结构也应该相应有所改变,然而实际情况并非如此。1998 年,国营、集体和个体经济的产值比重分别是 28.24%、34.41%、17.11%,而财政贡献率却是另一种情况,分别是 71.15%、17.23%、6.12%^⑥。这种产值增长与税收增长不对称的现象,说明个体、私营经济的税收流失严重,对个体、私营(包括外企)经济的征收管理工作还需加强。2001 年我国税收增收 2 000 多亿元中,有 500 多亿元是加强征管带来的,占 25%,可见潜力之大。同时,也暴露了我国税收征管工作还有许多漏洞。

(三)国家经济体制与政府政策目标制约税收制度

经济体制是一个国家在一定的社会经济制度下生产关系的具体形式。作为国家分配手段和实现政府政策目标工具的税收制度,必然受整个经济体制的制约。计划经济体制与市场经济体制是两种基本的经济体制。两种不同的经济体制分别需要有与之相适应的税收制度。计划经济体制是一种用行政手段管理经济的高度集中的管理体制,与这种计划经济体制相适应的是单一化的税制模式。我国在“利改税”以前,对国有企业只征一种税(工商税),对集体企业只征工商税和工商所得税。20 世纪 80 年代的两步“利改税”改革和 1994 年的税制改革,在新中国的税制发展史上具有极为重要的地位。1983 年和 1984 年两步“利改税”是我国计划经济体制向市场经济体制过渡的税制改革,是启动城市体制改革的重

大举措。1994年的税制改革是我国把建立社会主义市场经济体制作为经济体制改革目标之后的一次重大改革。经过这两次税制改革,我国已经形成了一套基本适应社会主义市场经济体制的以间接税为主体的多层次、多种税、多环节调节的税制体系。前苏联与东欧各国的经济体制转换之后,都相继按市场经济体制的需要实行了税制改革。前苏联解体后,俄罗斯的税制改革经历了三个阶段。第一阶段从1991年俄政府颁布《俄罗斯税法纲要》等一系列税政法令开始,拉开了俄税制改革的序幕;第二阶段从1998年出台的税收法典草案开始,这部法典被认为是统一全国税收法律的基础,是税制改革成功的关键;第三阶段是2001年的税制改革,这次改革是根据俄罗斯总统普京2000年签发的关于俄罗斯联邦税收法典的有关法律进行的,从2001年1月1日起开始实施。俄罗斯经过三个阶段的改革,已基本完成了由计划经济体制向市场经济体制转轨过程中的税制改革。东欧其他国家在转轨前和前苏联税制模式基本相似,转轨过程中各国都进行了税制改革,改革过程中新税制的进展情况因各国转轨进程不同而有所差异,但有一个显著的共同点——都在朝市场化的方向转型。

一个国家在同一经济体制下的不同时期,由于政府和执政领导人的政策偏好,也会影响税收制度。大家知道,中国封建社会的统治者实行过“让步政策”。其实这只不过是改朝换代以后新的统治者一度实行“轻徭薄赋”以安抚民心、巩固其统治地位的一种手法。但不管统治者出于什么目的,这是社会的一种进步,老百姓是欢迎的。我国流传较广的一首民谣是“盼闯王,迎闯王,闯王来了不纳粮”。要想“不纳粮”是不可能的,但它反映了老百姓害怕“猛于虎”的“苛政”,对“不纳粮”的期盼。现代社会各国政府,无论东方还是西方,新政府和新任领导人上台,几乎都要涉及税制改革问题,有的是大改,有的是小改,有的是微调。20世纪30年代,美国总统罗斯福实施“新政”,运用扩张的财政政策干预经济,使美国摆脱了经济危机,成了他的传世之举。1986年里根总统的税制改革被称为“第二次美国革命”,这次税制改革,扭转了1982年以来美国经济多年的低速增长,使通货膨胀率得以下降。这是运用财税制度改革最成功的两位美国总统,一直被后人所赞颂。日本前首相桥本龙太郎就没有那么幸运了。1997年1月,桥本首相在国会的施政演说中信誓旦旦地宣布,要进行财政、金融、社会保障等6项改革,其中重要的是“重建财政”计划。重建财政计划的重要内容是减税和消除赤字以扩大内需。但是,桥本害怕减税造成更大的赤字,所以在减税问题上举棋不定,时而承诺,时而又否定。在1998年的大选之前,各政党竞相提出减税方案,民主党提出减6万亿日元,共产党提出减7万亿日元,而自由党、公明党、新社会党减得更多,提出了减10万亿日元的主张。桥本在这种形势的逼迫下,在大选投票前4天再次宣布,从1999年1月1日起,将实施永久性减税。可惜为时已晚,桥本对自己否定之否定的承诺引起了日本民众的强烈不满,认为他是在用减税作筹码拉选票,是个愚弄百姓、言而无信、玩弄权术的政客。结果,导致他在大选中惨遭失败,结束了他的首相生涯。1997年上台执政的英国工党领袖布莱尔,打出了“新工党,新英国”的口号,极力推行“新政”,其中对英国税制的重大调整就是布莱尔“新政”的主要内容。工党政府以鼓励就业和自立,实现社会公正,保持英国经济的长期增长,增强英国在21世纪的国际竞争力,重塑新福利国家为目标,采取了一系列税制改革措施。1997年工党一上台,就将公司所得税税率下调2个百分点,分别从33%(标准税率)和23%(中小企业税率)降至31%和21%,1999年又再降一个百分点,降至30%和20%,后来又陆续对各个重要税种进行了改革。

政府在不同的时期面临不同的经济形势,有不同的政策目标。不同的政策目标就有不同的税制模式。所得税适合于实现分配公平目标,对商品和劳务按比例课税适合于经济发展速度和效率目标。一国的税收制度最终选择了以流转税为主还是以所得税为主或者两者并重的税制模式,就取决于政府在公平与效率之间的权衡。又如:政府面临的是治理通货膨胀,就要通过增税、抑制投资来实现其政策目标;如果政府面临的是治理通货紧缩,就要通过减税、鼓励投资扩大需求来实现其政策目标。

(四)征收管理与经济管理水平制约税收制度

税收制度是通过国家税务机关和纳税人共同履行责任和义务来实施的。所以,征收管理水平与经济管理水平制约着税收制度的优化程度及其改革发展方向。征收管理水平包括两方面:一是国家税务

机关的征收制度和管理手段是否科学,二是税务官员的文化业务素质的高低;经济管理水平包括纳税人的会计核算制度是否健全和纳税人的纳税意识的强弱。这些因素又与国家的经济发展水平相关。一般来说,经济发展水平高的国家的税收法律体系健全,税收制度刚性强,管理手段科学,税务职员业务素质高,因而征收管理整体水平高;从纳税人方面讲,企业会计制度健全,核算手段先进,纳税人的文化业务素质高,纳税意识强,所以经济管理整体水平高。这些国家就有条件施行征管难度大的以所得税为主的税制模式;相对而言,经济发展水平低的国家,无论是征收管理还是经济管理水平都是有缺陷的。从征收管理方面讲,法律制度不健全,约束软化,征收管理无法可依或有法不依,以人代法的现象普遍存在,计算机等现代化管理手段的运用程度不高,绝大部分工作仍由手工完成,造成税收征收成本高、差错多、效率低。从纳税人的经济管理方面讲,财务会计制度不健全,核算水平低,纳税意识不强,偷税逃税心理普遍存在。这类国家就必然要选择计算简便、税负隐蔽、稽查容易的税种,流转税就具备这些特点。这就是征收管理水平与经济管理水平低的国家选择流转税为主的税制模式的客观依据。

(五)国际经济发展趋势制约税收制度

第二次世界大战后,出于国际贸易、国际投资、政治联合和维护本国经济利益等方面的需要,在全球范围内出现了许多自由贸易区、关税同盟区、经济联合体等多种形式的区域经济组织。区域经济一体化要求各成员国之间首先消除关税壁垒和非关税壁垒,实行统一的关税政策,进而逐步协调各成员国之间的间接税和直接税,最后要基本统一各成员国的税收制度。如欧盟除了早已打破各成员国之间的关税壁垒和非关税壁垒外,进而在 20 世纪 90 年代前实行了以增值税为主的间接税一体化,1995 年以后又实行了以所得税为主体的直接税一体化。还有北美自由贸易区,也基本形成了统一的增值税制。区域经济一体化的盛行和扩展,导致成员国之间税制结构的趋同,这已成为一种历史趋势。

20 世纪最后 20 年,是全球税制改革最频繁的 20 年,同时也是世界经济一体化进展速度最快的 20 年。1989 年成立了亚太经合组织(APEC),包括了亚洲和太平洋地区的 21 个成员国。1995 年更具有权威性、广泛性的世界贸易组织(WTO)取代了 1947 年成立的关税与贸易总协定(GATT)。20 世纪 80 年代世界税制改革的主潮流是强调税收中性化,坚持“统一税法,公平税负,简化税制”的原则,扩大税基,降低税率,以刺激投资,促进经济增长。进入 90 年代后,世界经济一体化进展加速,形成不可逆转之势。由此引起的各国税制改革更加向国际经济一体化靠拢。各国在坚持 80 年代税制改革原则和方向不变的前提下,以增强本国企业的国际竞争力为目的,对税制作了结构性调整,税率有升有降,取消了税收优惠,降低了关税税率。

我国在 1994 年的税制改革按市场经济的要求坚持了“统一税法,公平税负,促进竞争”的原则,总的来说是符合世界税制改革主潮流的。但毕竟已时隔 8 年,国际国内经济形势发生了巨大变化。特别是我国加入世贸组织之后,如何按 WTO 的有关规则完善我国税制,使之既能与国际接轨又符合中国经济发展和宏观调控的需要,还有许多工作要做。(1)合并内资企业和外资企业所得税,坚持“国民待遇”原则和“非歧视性”原则,逐步取消特区的税收优惠政策;(2)个人所得税的免征额要调高,税基要拓宽,计征方法要改进,可考虑逐步按年综合收入征收;(3)加速增值税的“转型”。国际上普遍实行消费型增值税,我国现行生产型增值税不符合国际惯例,不利于外商投资,也不利于扩大内需;(4)实行零税率的出口退税制度,改进出口退税管理办法;(5)彻底清理政府税外收费,规范收费管理,为外商投资者营造良好的投资环境;(6)在继续调低关税平均税率的前提下,我们要充分运用发展中国家的权利,在过渡期内调整关税税率结构,对国内某些产业适当保护。加强反倾销、反补贴,继续严厉打击走私,削减关税优惠减免,确保关税税率下调而不影响关税收入;(7)健全征管制度,提高税干素质,加强征管力度。入世将带来我国税制结构的改变。一是外资企业比重将增加,由此将会带来税源所有制构成的变化。二是外国的金融、保险、电讯、运输等第三产业将进入我国,由此会造成税源产业构成的变化。涉外税收和第三产业的征管难度较大,加之过去我们对这些部门管理偏松,造成其产值和财政贡献率极不相称,形成“增产不增税”的局面。如果这个局面不扭转,我国每年因征管漏洞造成的税收流失将达数百亿元乃至上千

亿元;(8)加强税收立法。我国税制与大多数 WTO 成员国税制比较,还有一个差距就体现在立法层次上。我国尚无税收基本法典,各个税种的立法程序也不统一,有的叫法,有的叫条例,还有的叫草案。这需要在我国的税收法制建设中逐步规范和完善。

注 释:

① 引自朱广俊、刘佐《优化税制结构的理论思考》一文,《经济研究》1998,(4)。

②③④⑤⑥ 根据 1999 年和 2001 年《中国统计年鉴》相关数字计算所得。

[参 考 文 献]

- [1] 陈 共,匡小平.论适应经济结构变化的税制结构[J].当代财经,2001,(3).
- [2] 中国社会科学院财贸经济研究所“税制改革国际比较研究”课题组.转轨国家税制改革比较研究[J].财贸经济,2000,(11).
- [3] 辛 欣.2001 年俄罗斯税制改革要点[J].涉外税务,2001,(10).
- [4] 高 莉.税制模式选择的经济学思考[J].税务研究,2001,(3).
- [5] 王劲颖,韩一辉.英国税制的世纪性变革[J].涉外税务,1999,(9).
- [6] 上海市税收科研所.日本的税制改革及启示[J].涉外税务,1999,(1).

(责任编辑 邹惠卿)

On Correlative Factors Constraining Tax System

XU Qing-an , FENG Wei

(Wuhan University Business School, Wuhan 430072, Hubei, China)

Biographies: XU Qing-an(1944-), male, Professor, Wuhan University Business School, majoring in finance theory and tax system; FENG Wei(1976-), male, Graduate, Wuhan University Business School, majoring in tax system and tax policy.

Abstract: Tax system is established in stated political, economic, historical and social circumstance. Different countries have different tax systems , and one country has different tax systems in different periods. The tax system has being innovated continuously. The main factors caused the innovation are as follows; the economic development, economic structure, economic system, the government policy' s goals, economic management and the development trend of international economy, etc. Combined with theory and practice, this article analyzed these factors. and brought forward the basic ideas for tax reform after China' s accession to the WTO.

Key words: constrain; tax system; factor analysis