

我国宏观税负探析

杨 继 瑞

(四川大学 经济学院, 四川 成都 610064)

摘要:宏观税负通常是指一国税收总量占同期 GDP 的比例。宏观税负的高低表明政府在国民经济总量分配中集中财力程度的大小,也表明政府防范经济风险的强弱。我国当前的宏观税负过低,主要原因是税收政策失当和税收管理不力,因此应采取税费分离、规范减免税制、统一税制和强化税收管理等办法使我国宏观税负提高到适度水平。

关键词:宏观税负;税收;财政

中图分类号:F812.42

文献标识码:A

文章编号:1000-5315(2001)06-0005-06

我国宏观税负过低,与经济发展水平和宏观调控需求不相适应。因此,剖析我国宏观税负过低的成因,采取卓有成效的对策与举措,努力把我国宏观税负提高到适度水平,是完全必要和十分有益的。

宏观税负反映的是税收与国民经济总量之间的关系,通常是指一国税收总量占同期 GDP 的比例。按照现代公共财政学说的阐释,宏观税负基本上代表了政府对社会财富的集中程度,其定位的理论依据是市场失灵和政府失灵这两个层面。在这两个失灵的交汇处,政府应合理规范其活动的范围与界区,进而界定整个国家税收的规模,即确定宏观税负。理论分析与实践运作都充分证明,经济决定税收。一个国家宏观税负的高低与

其经济发展水平以及所提供的公共产品的数量呈正相关关系。特别是在世界经济日益一体化的情况下,国家必须增强对经济风险的防范功能,这一功能无疑属于提供公共产品的范畴。一般说来,在经济发展水平既定的条件下,一国参与国际经济活动的范围越广,该国在这方面所应提供的公共产品便越多,相应的宏观税负也就应越高。

从世界各国的税收实践轨迹看,宏观税负的高低一般表现为两种基本的运作态势。一是国家的宏观税负与其经济发展水平呈正相关性。据世界银行 1987 年的调查资料显示:人均 GDP 在 260 美元以下的低收入国家,其宏观税负在 13% 左右;人均 GDP 在 750 美元左右的国家,其宏观税负在 20% 左右;人均 GDP 在 2000 美元以上的中等收入国家,其宏观税负在 23% 左右;人均 GDP 在 10000 美元以上的高收入国家,其宏观税负大都在 30% 左右。二是各国的宏观税负随着本国经济的增长呈逐步上升趋势。据有关统计资

料表明,1980—1995年,OECD各成员国中,美洲国家的宏观税负由25.3%上升到了27.5%,欧洲国家由36.4%上升到了40.8%,环太平洋国家由28.9%上升到了31.6%。这些国家的宏观税负都呈现一种较为明显的上升势头。

按收入形式,国家的财政收入可分为税收收入和其他收入,其他收入包括规费收入、事业收入和外事服务收入、国有资源管理收入、罚没收入等。其中,税收收入是财政收入的主要组成部分。根据现代财政学的理论,借鉴世界各国的有益经验,考虑到我国经济发展现实水平和体制转轨时期的实际情况,许多有识之士都认为,我国宏观税负定位在20%左右的水平较为合适。如果考虑到我国准公共产品的需要,根据国际经验将我国政府收费控制在财政收入的10%以内,那么整个宏观财政负担控制在22%左右的水平,将比现有的宏观财政负担至少降低几个百分点。换句话说,如果将我国的宏观税负定位在20%左右的水平,同时清费立税,大刀阔斧地改革我国政府目前的收费制度,则既可提高我国政府防范经济风险的财政能力,又可使我国企业具有相应的经济承受能力,从而有利于促进经济的可持续发展。

事实上,一个国家宏观税负的高低,表明了政府在国民经济总量分配中集中财力程度的大小,也表明了政府对防范经济风险功能的强弱。例如,当一个国家出现有效需求不足时,就要求政府动用更多的财政资金来刺激有效需求,即使政府用赤字财政的办法来刺激有效需求,也需要政府有强大的财政实力作后盾;而当一个国家出现金融动荡与金融危机时,政府必须通过财政杠杆予以干预和调控。但是,我国的宏观税负十多年来持续下降。1985年我国宏观税负为20.8%,1996年跌至10.2%。据有关统计资料表明,我国的宏观税负在10%左右的水平已持续数年。尽管近几年来我国的宏观税负有所回升,但是到1999年这一比例也仅有12.56%。现在我国的宏观税负仍为世界最低水平,而美国、德国和日本等发达国家,1992年宏观税负平均为38.8%;即使是印度、埃及和巴西等亚非拉发展中国家,1990—1991年的宏观税负平均也达到了17.6%。

我国的宏观税负过低,意味着国家的财政实

力不强,抵御经济风险的能力弱。与此同时,我国目前内需明显不足。按照经济学一般原理应当是通过减税来刺激有效需求,而我国的宏观税负已达到世界最低水平,通过减税来刺激内需目前从总量上讲已没有多大余地,解决这一问题已处在两难的境地。因此,我国宏观税负过低还在事实上造成我国税收杠杆运用的部分失灵。

二

从税制结构分析,我国的税种与多数国家相比基本相当,差异不大。从税率上看,我国的名义税率与世界各国相比也不算低。比如,作为我国主要税种的增值税,其基本税率是17%。这一名义税率虽然在国际上属于中等水平,但如果换算成多数国家普遍实行的消费型增值税的税率,我国的实际税率是世界上最高的。同时,作为我国另一个主要税种的所得税,其税率在世界上也处于中等水平,仅比发达国家略低。从经济发展的水平看,我国经济发展高速度已持续20多年,是世界上经济发展最快的国家,应当说有一定的经济发展基础。所以,我国宏观税负过低的原因,主要不是税制结构、主体税种的税率以及经济发展速度的问题。笔者以为,导致我国宏观税负过低的主要原因是多方面的。诚然,我国的经济增长速度较快但其内涵质量不高,国有企业还没有从根本上进入良性循环,从而在根本上制约了我国宏观税负的水平。但是,我国的税收政策失当以及税收管理不力,不能不说是我国宏观税负水平过低的重要原因。

(一) 费挤税的矛盾突出

理论与实践证明,当经济发展水平既定时,费与税必然存在此多彼少的关系。我国宏观税负低但企业负担不轻,症结就在于我国目前的各种收费名目繁多,挤占了税收扩张及企业利润的空间,压迫了税收的合理增长和企业的良性发展。我国的宏观税负较低,表面上意味着政府占有的社会物质财富较少,纳税人税收负担较轻,但实际并非如此。因为,我国目前在预算内财政收入或税收总额占GDP比重是低的,但政府预算外收入和制度外收费的规模日益增大,占GDP的比重呈上升

趋势。仅从国家统计的数字看,我国目前的各种收费已经相当于预算内的收入规模。从许多地区的个案调查看,各种收费之多已大大超过了税收。费多必然挤占税收,而且更为严重的是,乱收费已成了企业的沉重负担,从而严重影响了国民经济的可持续发展,从根本上侵蚀和削弱了税基,进而导致我国宏观税负下降,甚至会形成宏观税负与经济发展相互间的恶性循环。

(二) 税基过窄,弹性过大

长期以来,我国的税收优惠太多太乱,而且各地区间相互攀比税收优惠,这种吸引投资的做法与税制改革的初衷背离。1993年进行的税制改革虽然在扩大税基方面迈出了一大步,但现行税制特别是在税收征管过程中仍存在过多的税收优惠。税收在征管处理过程中的弹性过大,违背了税收固定性的基本规定性,从事实上萎缩了税基。这也是导致我国宏观税负过低的重要原因之一。

(三) 税负政策缺乏公平性

目前,我国实行内资企业与外资企业之间差别税负、地区之间差别税负、进口产品与国产产品之间差别税负的政策。这些差别税负在政策上的不公平性,导致政策性的税收流失。差别税负政策本质上是一种税收歧视,它不仅会导致企业竞争的不公平,而且对一部分纳税人因过份的税收优惠而使国家征税不足,势必导致宏观税负过低。例如,我国目前对外资企业由于在所得税中给予过多的税收优惠,使得其所得税实际负担仅占企业所得额的8%—9%,还不到内资企业实际税负的1/3。如果考虑到某些地区对外资企业全面的税收优惠举措,外资企业的实际税负则更低。笔者以为,在引进外资的规模随着我国今后加入世贸组织而不断扩大、以及外资企业的经济权重不断提高的情况下,现行税收政策势必会对我国宏观税负过低产生更为严重的不良后果。

(四) 税收流失的问题十分严重

据有关专家保守的测算,近年来我国每年的税收流失额大约在1000亿元左右,也有专家估算我国每年的税收流失额在2500亿元—3000亿元之间。

1. 从不同经济类型的纳税人看,非国有企业是税收流失的重点部位。据有关统计资料分析表

明,近年来,我国国有企业流转税及附加值的比重最高,而港澳台企业和集体企业的这一比重最低,还不到国有企业的50%,外资企业和股份制企业也仅相当于国有企业这一比重的50%多一点。国有企业与港澳台企业、集体企业、外资企业和股份制企业相比,实际税负相差颇为悬殊。这其中有关有税负政策不公平的问题,但主要是税收管理中的问题。因为,在流转税政策方面,1997年以后国有企业与其它所有制企业的税负已无明显的差别。所以,从税负结构上看,非国有企业逃避税收的问题严重,尤其是港澳台企业和集体企业逃避税收最为严重,而外资企业采用高进低出的手段进行避税,从税收征管上讲,也是税收流失的一个重点部位。

2. 在不同类型的纳税人中,个人税收的流失更是触目惊心。据多数专家估计,我国目前个人所得税的流失已超过了实征税额。也有专家估计,我国目前的个人所得税实征税额只占应征税额的1/3。在国民收入不断向居民倾斜的情况下,来自居民的税收收入却严重流失,这也是造成我国宏观税负较低的重要原因之一。当然,个人所得税流失有多方面的原因,而其中主要的原因之一是公民的纳税观念淡薄,同时,在税收管理工作中,重企业税收轻个人税收的问题是导致个人所得税流失的重要原因。

3. 从产业结构讲,第三产业是税收流失的重点区域。目前,我国第一产业和第三产业的税负明显偏低,其他地区的有关调查资料也反映了我国目前第三产业的这种低水平的税负结构。其中,我国对第一产业一直实行表面的轻税政策,其税负低主要是一种政策假象。对农业实行低税政策是对农业的一种补偿,但这仅是一种表象,因为这种补偿比起国家长期通过价格剪刀差对农业的无偿索取低得多。所以,无论从政策上,还是从管理上分析,虽然农业的宏观税负名义上很低,实际上并不存在税收流失严重的问题,而且我国目前农业的实际负担仍然很重。而对第三产业,现行税收政策与第二产业相比并无多大差异,但实际税负相差较大,我国第三产业的实际税负明显偏低。所以,从税收管理的产业层面上分析,第三产业无疑是我国目前税收流失的重点区域。

税收流失总是与税收征管制度不完善直接相关。税改后,为了适应新税制的要求,我们相应进行了税收征管改革,取消了专管员管户制度,建立了“以申报纳税和优化职务为基础,以计算机技术为依据,集中征收,重点稽查”的新的税收征管模式。但是,由于这一模式过分强调“集中征收,重点稽查”,忽视了管理监控功能的设定。尤其是实行集中征收、基层税务机关撤并,使得某些偏远地区的纳税人与税务机关的距离拉大,导致税收征管力所不及。同时,从另一方面也加大了纳税人的纳税成本,使纳税人自觉纳税意识受到影响,从而加剧了偷逃国家税款的现象。

三

提高我国宏观税负是一个系统工程,必须采取卓有成效的对策与举措,从多方面协同运用,合力配套,才能获得满意成效。

(一) 税费各安其位

税与费具有不同的性质和特征,应该“桥归桥、路归路”,各安其位。因此,按照清费立税的思路,首先必须取缔乱收费行为,净化收费的秩序与严格收费的游戏规则;二是应分期分批将属于公共产品的收费和基金改为征税;三是对需要由政府保留的属于准公共产品的收费项目,纳入法律程序进行规范管理;四是把经营性收费纳入市场平台,并按照公开、公正、公平的交易规则运作。

(二) 以规范减免税制来稳固税基

首先,从税收优惠的对象看,应该尽快取消新办企业减免税的各种政策,以防止翻牌公司、企业重组等因新办企业难以界定而导致的税收流失现象。其次,从税收优惠的形式讲,应尽量减少“减免税”这一直接导致税收流失的政策,多采用加速折旧或延期纳税等不减少税收总额的优惠政策。再次,从税收优惠的税种看,应尽量减少易转嫁的流转税的税收优惠,适当增加直接税的税收优惠,以提高税收优惠的透明度和直接效果。

(三) 以统一税制来增加税收

当前,我国对涉外企业是适用《外商投资企业和外国企业所得税法》征收所得税,对内资企业则是适用《企业所得税暂行条例》征收所得税。

这种有差别的所得税制度使得外商投资企业和外国企业在许多方面都享有大量的特殊优惠。诚然,过去这种对外商采取的“普遍优惠、从宽优惠”的税收政策,有其历史的必然性,从当时的实际情况看是必要的。这种税收政策的实施曾对我国引进外资和先进技术设备,起过积极作用。但是,随着时间的推移,势必使内资企业在市场竞争中处于不利地位,影响国内投资的增长,从而在一定程度上不仅抑制了内资企业和国产设备的发展,而且也导致了税收的流失。因此,这种有差别的税收制度已越来越不适应当前我国要加入WTO的新形势。基于市场经济公平税负的要求,需要对此进行调整与改革,并在符合国际惯例的基础上,统一内外资企业的所得税制。

首先,我国应着力于两种企业所得税税率差别的调整与改革。两种企业所得税的法定税率一般虽同为33%,但外商的所得税是由两部分组成:一是所得税率30%,二是地方所得税率3%。而地方所得税,对外商而言,在许多地区都是免征的。特别是对特定地区和特定产业,外资企业所得税只按15%、24%的税率征收。有的甚至按10%的税率征收,比内资企业适用的税率要低得多。因此在两种企业所得税税率差别的调整与改革方面,我国可以考虑借鉴美国的做法,采用比例税率加累进税率的税率形式,内外资企业统一适用。这样,既有利于鼓励企业扩大规模经营,又便于税收部门计算征收,同时也照顾了众多小企业的实际困难,有利于经济发展。

其次,我国还要在两种企业所得税的减免税优惠方面进行调整与改革。两种企业所得税在税收优惠的方向、目标和范围方面不同。对内资企业,其税收优惠侧重于对社会福利、劳动就业、校办企业、“老少边穷”地区等方面的扶植和照顾;而对外资企业,其税收优惠则以东部地区为主,结合产业的鼓励,税收优惠的内容、形式和程度也有很大差别。内资企业的税收优惠,经过1994年整顿后,只剩少数项目,其形式主要是减免税以及少数的降低税率,其税收优惠的程度也相应较低,力度较小,优惠款项只占征税款的较低比重;而涉外企业所得税的优惠内容则是多种多样,其形式除了大量的减免税和降低税率外,还有确定应纳税

所得额中的优惠、再投资退税的优惠、对投资采用免税法的优惠,以及在征收管理中的某些优惠。例如对新办的内资企业只有在少数需要扶植、照顾的情况下,才可减免所得税一年、两年,而对外商投资企业一般是从开始获利的年度起,头两年免税,后三年减半征税,甚至是头五年免税,后五年减半征税。可见,对外资企业不但减免税范围广、期限长,且“开始获利年度起”的规定,又进一步诱使外资企业采取对策,把减免税期限延长。据有关统计资料显示,涉外企业所得税优惠程度深、力度大,优惠款项约为已征税款的2—3倍。由于享受优惠的不同,涉外企业的所得税负担约为7%—8%,仅约为内资企业实际税收负担的1/3—1/4。因此,我国必须从当前形势的要求出发,依据“以产业为导向,兼顾外资与地区”的政策原则,对内、外资企业所得税的优惠政策进行调整、改革和规范,将其税收优惠的范围缩小到较窄的范围,基本上应放在国家产业政策重点支持发展的项目和企业,主要是高科技、基础设施和亟需扶植的产业。而且,各种税收优惠政策应对内外资企业统一适用,对不符合产业政策的税收优惠,原则上都要取消。其中只对特别需要的外商投资项目,也就是对符合规定的产业政策条件、外商投资额特别大、技术特别先进、投资回收期特别长的新办外商投资企业,才可适当给予一些特殊税收优惠。这样,才有利于引进先进工业国家的大额投资和高新技术,借以优化我国的经济结构。再有,地区优惠同样要建立在产业政策基础上。现在东西部地区税收负担存在较大差距,必须着手改革。对东部地区的优惠,除了经济特区和上海浦东新区,要适当调整其优惠办法外,其余东部地区的税收优惠政策,原则上都应取消,改为向西部地区实施一定程度的统一税收优惠政策,以协调地区经济发展的步伐与水平。1999年国家规定,给与设在西部地区的国家鼓励类外商投资企业,在享受法定税收优惠政策期满后3年内,可以再享受减按15%税率征收所得税的优惠,这是贯彻西部大开发战略决策的重要措施。但是,我们也要研究给与内资企业和国内投资同样的优惠政策,按公平税负的原则,大力启动国内投资,从而加快西部地区大开发的步伐。

另外,我国还应在两种企业所得税的应纳税所得额确定、计税的差别方面进行调整和改革。涉外税法对外商投资企业的应纳税所得额的扣除范围和标准,放得比内资企业宽。例如在利息支出,职工工资,职工工会经费、福利费、教育费,公益、救济性捐赠,交际应酬或业务招待费等的税前列支,都有不同的优惠。外商投资企业的总分支机构还可汇总纳税,而对内资企业一般是就地纳税。相比之下,同类产业、同类企业和同类产品,外商可以少纳税。因此,我国必须尽快统一内外资企业的应纳税所得额及其计税依据。

最后,现在外商投资企业不适用城市维护建设税、耕地占用税等税种的规定,因而不缴纳这些税,从而导致内外资企业税负失衡,影响公平竞争。这种税收优惠应该取消。外籍人士在计算缴纳工资、薪金应纳税额时,有附加费用扣除的特别,其数额相当于中国公民扣除费用的4倍。但是现在我国对外籍人同对中国公民一样,按同一的市场价格提供商品和服务,更多的附加费用扣除已无必要。因此,我国可以结合实行综合分类税制模式的改革,将此类特别税收优惠规定取消。再有,外商投资企业和外籍人士不缴纳车船使用牌照税、城市房地产税,而内资企业和中国公民是缴纳车船使用税、房产税、城市土地使用税。这些税种在计算征收和税负上都有一些内外差别,因此应该及时调整,适用统一税法。

(四)强化税收管理,防范税收流失

从总体上讲,我国税收流失的问题比较严重。因此,通过加强税收管理来提高宏观税负的潜力很大。例如,通过加强税收管理,将非国有企业的税负水平提高到接近国有企业的税负水平,单就工业企业的流转税及其附加就能增加500亿—600亿元的收入。据此测算,可以使整个税收收入规模提高10%—20%的水平,至少提高5%的水平是可以实现的。从对税收流失原因的分析看,强化税收管理的重点应放在税收流失的重点部位。一是加强对国有企业的税收管理。首先,要加强对发票的管理。目前发票的管理相当混乱,主要问题是收入不开发票、或以现金收据代替发票、或以信用卡代替发票、虚开发票、开具假发票等。而现行法律、法规对发票的管理措施很不

严密,处罚力度也不大,尤其是对普通发票的管理更是薄弱。对此,应采用各种措施与办法来鼓励消费者索要发票和检举纳税人开具假发票的违法行为。例如,实行发票抽奖、消费者凭销售者开具的非法发票予以报销、对举报不按规定开具发票的举报人给予奖励等措施,对不按规定开具发票的行为实行严厉的处罚。同时,应完善税收处罚的法律制度,使其更加规范和严格。其次,针对目前纳税人通过多家银行开设帐户、不依法办理税务登记以及骗取出口退税等违法问题,应立法规定纳税人在税务、银行、工商、保险等公共事务管理中实行统一编码,在此基础上,授权税务部门与银行、工商、保险、海关等部门进行联网,全面控制企业法人的税基与税源。再次,税务部门要加快税收征管改革步伐,实现全局税收管理,提高税收征管效率,健全高效制约机制,堵塞税收征管工作

中的漏洞。基层税收征管机构尤其是农村基层税收征管机构撤并后,可采用集中管理、划片征收相结合的征管方式,加大对个体工商户的税收征管力度,最大限度地减少偷逃税款现象。二是加强对个人收入的税收管理。当前,应进一步完善个人存款实名制,通过立法实行强制的实名制,并建立健全与之相配套的个人税收管理办法,充分发挥存款实名制对税收管理的作用。三是加强对外资企业的反避税管理,进一步完善税收征管中的举证制度。对当事人不依法举证的,应在法律上认定为违法行为。只有通过强化税收法制,并加强与税收管理和深化税收政策的调整与改革相配套,在税收征管中切实做到有法可依,有法必依,执法必严,违反必究,才能使我国的宏观税负提高到适当水平,从而增强我国防范经济风险的财政实力。

参考文献:

- [1] 中央财经大学研究生课题组. 促进西部开发的财税政策选择[J]. 财政与税务, 2000, (11).
- [2] 闵宗陶, 等. 促进西部大开发的税收政策研究[J]. 财政与税务, 2001, (1).
- [3] 刘普照. 我国宏观税负问题分析与对策选择[J]. 经济研究参考, 2001, (9).

Analysis of China's Macroburden of Taxation

YANG Ji-rui

(Economics Institute, Sichuan University, Chengdu, Sichuan 610064, China)

Abstract: Macroburden of taxation refers to the synchronic ratio between a country's tax revenue and GDP, and indicates to what extent a government amasses financial resources in the aggregate distribution of national economy as well as keeps watch against economic risk. China's present macroburden of taxation is too low because of the impropriety of taxation policy and ineffectiveness of tax administration. To raise it to a proper level, tax and fee must be separated, tax deduction and exemption be normalized, taxation be unified and tax administration be strengthened.

Key words: macroburden of taxation; tax revenue; finance

[责任编辑:苏雪梅]