

●胡怡建

税制的比较和借鉴

适度的税负水平,合理的税制结构是每一个国家税制建设所需要处理解决的两个基本问题,同样,也是我国税制改革的重要课题。毫无疑问,由于各国客观经济条件和政策目标不同,从而形成了各有其特点的税制模式,我们不可能从中寻找到一种最优模式作为我国税制改革的目标模式。但是,尽管各国税制的具体形式不同,而各国税制发展却有一些共同性的规律,这些共同性的规律对于我国税制改革具有重要的借鉴意义。

一、税制的比较

一个国家选择什么样的税制模式,并不是该国政府的主观意志,而是由该国的客观条件所决定,这些客观条件主要在于经济制度和经济发展水平。

(一)不同经济制度国家的税制比较

社会主义和资本主义是两种不同的经济制度,受经济制度所制约的税收制度也具有不同特点,在税负水平和税制结构两方面都有明显的反映。从有利于分析问题考虑,我们先从社会主义传统经济体制下的税负水平和税制结构着手,然后进一步分析经济体制改革后的税负水平和税制结构状况。税收占GNP(国民生产总值)的比重是反映税负水平的基本指标,1978年我国财政收入占GNP的比重为31.3%,而同我国经济发展水平相近的86个发展中国家税收占GDP(国内生产总值)的平均值为17.7%,低于我国的税负水平。同样,东欧和苏联等原经济互助委员会成员国税负水平也高于美、英、德、法、日等经济合作与发展组织成员国。税制结构是指税种的组合或构成,税种的不同组合形成不同的税制结构模式。1985年我国各税的比重分别为:收益所得税32.4%,国内货物税和服务税42.2%,国际贸易税9.0%。而同期经济合作与发展组织成员国各类税比重的平均值分别为:收益所得税40.8%,社会保险税30.5%,国内货物和服务税16.8%,国际贸易和交易税1.3%。我国税制结构是以货物和服务税为主体,基本上由企业直接缴纳,而经济合作与发展组织国家税制结构以收益所得税为主体,主要由个人直接缴纳。

不同经济体制或制度国家在税负水平和税制结构方面的差异由多方面原因所致,而引起税负水平差异的最主要原因在于由国家职能所决定的财政支出结构差异。社会主义经济制度国家财政支出中经济建设支出所占比重远高于资本主义经济制度国家,具有建设性财政特点。这是由于社会主义公有制经济和相对集权的计划管理体制。社会主义公有制经济决定了社会主义经济建设的个人投资和非个人投资决策中,主要来源于非个人投资。而相对集权的经济管理体制决定了非个人的政府和企业投资决策中,主要来源于政府投资。而资本主义私有制和市场经济决定了经济建设更多依靠个人和企业投资。社会主义国家履行经济建设职能的财力需要,使社会主义国家税收和财政收入水平相对较高。

引起税制结构差异的主要原因在于,第一,生产资料所有制。社会主义生产资料公有制决定了个人只拥有劳动力、不直接拥有生产资料,个人在社会产品分配中只取得工资,而不分享资本收益,对个人征税渠道较狭。而资本主义生产资料私有制使得个人不但取得工资,也取得资本收益,对个人征税渠道拓宽。第二,工资分配方式。社会主义个人消费品分配依据马克思关于社会扣除原理进行,社会扣除不但包括个人的公共产品需要,如国防、行政、文化教育,也包括一部分非公共产品需要,如住房、福利、医疗,事实上这些支出既可以不通过社会扣除由个人直接支出,也可以通过社会扣除由政府支出。而传统体制下的社会主义国家选择了低工资、高福利政策,部分个人消费品通过社会扣除由政府支出,个人工资基本上属于消费的维持性支出,很少用于储蓄、投资的发展性支出,从而也决定了对个人工资收入征税的可能性很小。资本主义政府支出原则上是满足公共需要的公共产品,不包括满足私人需要的私人商品,个人取得的工资既包括用于个人消费的维持性支出,也包括用于个人积累的部分发展性支出,工资收入相对较高,从

个人工资征税的可能性也较大。第三，计划管理。传统经济体制下的社会主义国家，把税收和工资纳入直接的计划管理，没有必要通过税收对工资和其他收入进行再调节。而实行市场经济的资本主义国家，个人工资及其他收入由市场调节，需要由国家通过税收对工资和其他个人收入进行再调节。这些因素决定了社会主义税收主要来源于企业，而资本主义税收主要来源于个人。

税制结构差异的另一个特点是：社会主义国家更多地形成以货物和劳务税为主体的税制结构，而资本主义国家形成以收益所得税为主体的税制结构。这种税制结构的差异既同经济发展水平有关，也同经济制度有关。从经济制度原因看。第一，价格机制。是否选择货物劳务税作为主体税，同价格的决定及其管理方式有关。在计划价格的条件下，税收成为配合价格，平衡产品和行业利润、调节供求的重要手段，从而使商品和劳务征税得到比较充分发展。在市场价格条件下，价格作为传递余缺信息，平衡供求的基本手段，客观上要求减少货物服务税对价格的干预，保持中性。由于传统经济体制下的社会主义国家以计划价格为主，使扩大税收配合价格调节成为必要。第二，政策目标。社会主义国家经济的基本特征是公有制为主体，相对集权的计划管理体制和个人收入的按劳分配，使得税收的基本职能是筹集资金，以满足国家发展经济、保障人民生活的财力需要，在合理资源配置、公平收入分配和稳定经济等经济调节方面的作用较小。而资本主义国家经济的基本特征是私有制，市场调节和按资分配；在这种经济条件下税收不仅具有筹集资金职能，也更多地发挥在合理资源配置、公平收入分配和稳定经济等经济调节方面作用。而公平收入分配，稳定经济发展的政策目标更多依靠所得税，特别是个人所得税。

（二）不同经济发展水平国家的税制比较

税收制度的差异不但在于经济制度的原因，也在于经济发展的原因。先从税负水平分析：人均 GNP 是衡量一个国家经济发达水平的基本指标，而税负水平，即税收占 GDP（国内生产总值）的比重同经济发展水平密切相关。见下表所示：该表是根据 86 个发展中国家资料整理的税负水平和结构表，反映为税收占 GDP 的比重随着人均 GNP 的增加而上升，全部国家平均税收比例为 17.77%，其中人均收入最低的一组国家税收比重为 12.93%，而人均收入最高的一组国家税收比重达到 22.75%。因此，税负水平同人均 GNP 成正相关，即随人均 GNP 增加，税收占 GDP 比重提高。再从税制结构分析。一个国家的经济发展水平也影响着税制结构，从下表各类税收占税收总额比重分析：所得税具有明显的税收随人均收入增加而上升的趋势，平均为 28.70%，最低一组收入国家仅为 19.68%，而最高收入一组国家达 35.63%。社会保障税也具有税收随人均收入增加而上升的趋势，平均为 6.86%，由 3.23% 上升到 15.64%。而对外贸易税具有明显的税收随人均收入增加而下降的趋势，平均为 30.63%，最低一组收入国家为 39.25%，最高一组收入国家为 15.40%。国内货物与服务税也具有税收随收入增加而下降的趋势，由 32.28% 下降到 25.76%，但在最高一类收入国家却又上升到 27.40%。

税负水平和税制结构

人均 GNP (美元)	税收占 GDP 比重%	各类税收占税收收入比例%				
		所得税	国内货物与服务税	对外贸易税	社会保障税	财产财富税
0—349	12.93	19.68	32.28	39.25	3.23	2.05
350—849	17.54	29.55	26.19	38.06	2.02	1.76
850—1699	18.16	30.29	25.76	29.47	6.74	3.04
1700—	22.75	35.63	27.40	15.40	15.64	3.05
未加权平均	17.77	28.70	27.93	30.63	6.86	2.48

资料来源：世界银行出版的《发展中国家税收理论》。

经济发展对税负水平和税制结构的影响从内在原因分析，大致可以分为以下几个方面：

1. 支出膨胀。现代经济社会的预算制度特点是以支定收，随着社会经济发展财政支出急剧膨胀，即支出增长速度高于经济发展速度，要求税收收入水平相应提高。社会经济发展导致财政支出膨胀主要有这

样几方面因素：第一，工业化社会。当经济发展进入了一个工业化社会，要求较大规模地发展能源、交通（如电力、铁路、公路、港口、码头等）等基础设施，以适应工业化发展，而发展这些基础设施更多地依靠政府投资。第二，城市发展。工业社会加快了城市发展，而城市发展取决于城市交通、住宅、环境等公共工程发展，而这些公共工程作为公共产品或准公共产品主要由政府投资。第三，现代文明。现代文明使人们的需求结构发生很大变化，随收入水平提高，用于维持性的，作为满足生活数量的低层次需求在支出中的比重下降，而用于发展性的，作为提高生活质量的高层次需求在支出中的比重上升，如文化、教育、健康，而这些需求更多地依靠政府投资予以满足。第四，人口结构。随着人们生活质量提高，生命的持续时间得以延长，以及人口控制使社会人口出现老龄化结构，增加了社会负担和政府开支。

2. 政府职能的转换。随着经济社会发展，政府的职能发生了变化，从而对税收水平和结构产生了重要影响。在资本主义经济处于完全竞争时期，市场调节被认为是最有效的，政府的职责是购买公共产品满足公共需要，力求避免或减少政府对经济干预，税收收入水平较低。当资本主义经济进入不完全竞争或垄断竞争时期，市场调节就具有很大的局限性，要求政府通过税收、支出和货币政策来调节、干预经济，从税收角度分析除了提高税收水平为增强政府的经济调节提供财力保证，还必须调整税收政策和税收制度以适应政府职能的转换。政府实现公平和稳定政策目标，客观上要求增加所得税，减少商品税。

3. 税收的可能性。经济发展、工业社会和都市化，以及制度完善为税收水平提高和结构调整又提供了可能。第一，经济发展。经济发展使剩余产品价值在国民收入中的比重提高，税源扩大，为提高税收水平提供了可能。第二，工业化和都市化。工业化和都市化的发展使生产和销售组织规模扩大，就业集中，税基扩大，可以就企业和个人，支出和收入，产品和要素普遍征税。第三，制度完善。随经济发展，管理水平提高，会计制度健全与完善，征收手段和方法的改进都为提高税收水平，调整税制结构创造了条件。

二、我国税制改革的借鉴和思考

从比较的角度分析税制发展的一般规律，目的是为进一步改革和完善我国税制提供借鉴。

（一）我国税制的改革和问题

1978年以来，我国经济体制进行了重大改革，形成了具有不同于传统经济体制特征的新体制。在所有制方面，由比较单一的公有制发展为以公有制为主体、多种经济形式同时并存的所有制结构。在经济管理体制方面，由高度集权的计划经济体制发展成为相对分权、计划和市场结合的经济管理体制。在经济运行机制方面，一方面扩大企业自主权，特别是企业投资决策权；另一方面逐步调整和放开价格，更多地发挥价格在经济运行中的调节作用。在个人收入分配制度方面由单一的工资收入发展为以个人劳动收入为主体，包括经营和投资收入的多种收入形式，个人收入来源渠道扩大、水平提高，差距扩大。同整个经济体制改革相适应，我国税收制度也进行了重大的调整和改革。第一，降低税负水平。适应扩大企业自主权的改革要求，特别是企业在投资决策方面的权利要求，对企业实行减税让利的改革，增加了企业留利水平，同时对个人实行工资、奖金制度改革，并把部分用于个人消费的财政性支出转为个人收入，由个人支出，从而增加了个人收入。由于提高企业留利和个人收入水平，必然使财政收入占国民收入的比重下降，我国财政收入占GNP比重已由1978年的31.3%下降为1990年的18.7%，下降了12.6个百分点。第二，调整税制结构。80年代我国税制改革中最主要的是所得税制改革，1983年的利改税第一次把国营企业实现利润由利润上缴改为征收所得税，意味着确立了国营企业相对独立的法人地位。然而，对于国营企业是否必须征收所得税的认识分歧，导致了1987年的承包制，以及税利分流的试点改革。所得税制的另一个重大改革是实行了个人所得税。80年代我国商品税也进行了重大改革，一方面提高商品税的征收率，另一方面对商品税由全额征收的流转税制度改为按增值额征收的增值税制度。在其他税方面，开征了形式多样适应不同调节需要的投资方向税、奖金税、工资调节税、资源税、烧油特别税等行为的税，形成了以商品劳务税为主体的税制结构。

80年代我国税制改革同整个经济体制改革是基本适应的，但从国际税制发展的一般规律进行比较分析，我国税制改革也存在一些问题。第一，税负水平偏低，下降速度过快。税负水平主要取决于两方面因素，经济制度及其有关的经济管理体制和经济发展水平。我国80年代税负水平变化受到两个方面的因素制约，一方面是我国扩大企业自主权为主体的经济管理体制改革，特别是投资主体多元化，要求减少政府的

投资支出,增加企业留利水平,降低企业税负;另一方面我国经济发展速度比较快,要求增加政府支出,提高税负水平。由于两种因素同时作用,因此,很难简单地得出我国税负水平下降是否属正常的结论,而必须具体分析。如果不考虑制度和体制原因,就经济水平对税负水平的决定因素分析,1989年我国税收占GNP的比例为18.6%还是属于偏高的。维特·坦兹在为世界银行作的关于“发展中国家税制数量特征”的报告中,根据43个国家的样本资料得出人均GNP在850美元以下国家税收占GDP的比例的回归方程式为:
$$\text{总税收收入/GNP} = -16.0983 + 5.3453 \text{Log}(\text{人均GNP})$$
以该经验公式计算1989年我国人均GNP为1423元人民币,折合美元约为297美元,税收占GDP的比例应为14.34%,低于实际数据4.26个百分点。因此,可得出我国税负水平偏高的结论。但是,如果同时考虑到我国经济制度、经济体制和财政支出结构的具体因素,那么我国税负水平是偏低的。这是由于我国财政支出中经济建设支出1989年约为15.6%,而1988年发展中国家的平均水平约为32.51%,同时,我国企业亏损补贴和价格补贴分别占财政收入的14.53%和财政支出的11.71%,同时考虑到我国企业收入和能源交通重点建设基金收入分别占财政收入的1.62%和6.07%,根据经验公式和同口径比较,我国税收收入占GDP比例应在21.34%左右($51.6\% - 32.51\% + 14.53\% + 11.71\% - 1.62\% - 6.07\%$) $\times 18.6\% + 14.34\%$ 。从我国客观情况分析,我国税收不但水平偏低,而且下降速度过快。80年代我国经济体制进行了重大改革,适应经济体制改革,相应地调整税负水平是必然趋势,但税负水平调整必须同财政支出结构的调整相协调,并考虑到财政承受能力。由于80年代我国企业经济效益下降,企业亏损增加,价格补贴上升,财政支出中经济建设支出居高不下的结构难以调整,而税收收入,主要是经常性财政收入占国民收入比重急剧下降,使财政难以承受,发生严重的赤字,并影响到经济的正常运行。第二,税制结构还不够合理。从世界税制的发展进程和改革趋势看,随着经济发展,人均GNP增加,相应地降低对商品和劳务征税,提高对收益所得征税,而我国税制改革却是提高对商品劳务征税,降低对收益所得征税,从而同世界上其他国家的税制结构形成较强烈的反差。我国对商品劳务征税比重偏高,公司企业所得税的比重也比较高,而个人所得税比重较低,没有建立社会保险税制度。

(二) 我国税制进一步改革的政策选择

如何进一步改革、完善我国现行税制,根本上取决于我国经济发展水平和经济体制改革的进程,但从税制的国际比较角度来看,我国税制改革需要重视解决以下两方面的问题。

1. 稳定税收收入,适度提高税负水平。由于我国税负水平偏低,难以满足支出需要,引起较为严重的财政赤字,并影响制约着经济社会发展,因此税制改革要有利于稳定税收收入,适度提高税负水平。第一,稳定企业所得税。尽管我国企业所得税的比重较高,但这是由我国公有制的财产制度所决定的,稳定企业所得税有利于稳定财政收入。主要措施是把对国营企业累退征收分配方式改为比例所得税的征收分配方式,以避免经济发展,税收下降。第二,增加个人所得税。在流转税比重偏高,企业所得税负担比较重的情况下,增加个人所得税是适度增加税收收入的主要途径。增加个人所得税的主要措施是在个人收入水平提高,收入差距拉开的前提下,通过加强征收管理来扩大税基,增加收入。第三,调整财政支出结构。由于在经济体制改革,对企业扩权放权同时,没有相应转换国家职能,调整财政支出结构,经济建设支出比重偏高。因此,在适度提高税负水平同时,调整财政支出结构,才能够理顺财政关系,摆脱财政困境。

2. 合理税制结构。调整税制结构,合理税种配置,提高税制效率的主要措施是:第一,降低商品劳务税。我国商品劳务税的比重偏高,这是由我国稳定财政收入的要求和计划价格体制所决定的,随着调放结合的价格体制改革,客观上要求加强价格对供求的基础调节,减少税收对价格的替代调节,降低税率,平衡税负,并逐步实现以增值型为基础的商品劳务税,减少商品税对经济过程的直接干预,更多地保持税收中性。第二,扩大所得税。我国所得税比重偏低,特别是个人所得税,尽管同我国公有制的财产制度有关,但随着我国财产制度和工资制度改革,提高个人所得税将成为趋势,但需要有一个自然发展过程,主要通过强化征收管理增加收入。我国企业所得税制改革主要通过降低税率、减少优惠、扩大税基、公平税负、统一税制,来提高税收效率,增加税收。第三,整理行为税。我国行为目的税具有税收种类较多、税收数额较小、调节目广泛、调节效果较差的特点。因此,对行为税主要是合并税种、简化税制、提高效率。第四,建立社会保险税。同其他国家比较,我国税制的很大缺陷是没有建立社会保险税制度。随着我国工资、就业、退休制度改革和社会老龄化出现,通过税收筹集专项基金,发展社会保障事业成为改革的必然趋势。