

# 经济转型背景下提高直接税 比重的必然性与策略

张 斌

(中国社会科学院 财经战略研究院,北京 100028)

**摘 要:**加快推进产业结构升级和扩大消费是当前中国经济转型面临的两大任务,中国现行税制结构在生产流通环节的税负重,整体税制具有累退性的特征,难以适应高质量发展阶段的要求,逐步提高直接税比重是中国经济转型的必然要求。要在明确支出需求和结构的基础上,从全口径政府收入出发,制订逐步提高直接税比重的税制改革方案。

**关键词:**经济转型;税制结构;直接税;产业结构升级;扩大消费

中图分类号:F812.42

文献标识码:A

文章编号:1005-6378(2019)01-0016-10

DOI:10.3969/j.issn.1005-6378.2019.01.003

2008年国际金融危机爆发以来,中国经济增速持续下行,以低附加值劳动密集型产品出口为主要动力的要素驱动模式,以政府主导的大规模基础设施建设和房地产投资拉动经济增长的模式都难以为继,经济增长要从要素驱动、投资驱动转向创新驱动。党的十九大报告明确指出:我国经济已由高速增长阶段转向高质量发展阶段,正处在转变经济发展方式、优化经济结构、转换增长动力的攻关期。

中国当前以间接税为主的税制结构难以适应高质量发展阶段的要求,党的十八届三中全会明确提出了“逐步提高直接税比重”的税制改革目标。在这一背景下,研究税制结构与经济增长模式的内在关联,探寻以税制结构优化促进中国经济转型的机制、路径与具体措施具有重要的理论意义和实践价值。

## 一、中国经济转型的目标与任务

2001年中国加入世贸组织以来,以2008年为界经济增长分为两个阶段。2002年至2007年的经济增速不断攀升,由2002年的9.1%升至2007年的14.2%;2008年后经济增长率呈下行趋势,2012年后经济增长率低于8%,2015年后低于7%,在6.7%~6.9%之间窄幅波动(表1)。2002年以来经济增长明显的阶段性变化有国际金融危机引发的外需下降的因素,但根本原因是中国人口老龄化带来的经济结构的深层次转变。

中国经济的持续高速增长是以充分发挥劳动力成本优势参与国际分工为基本驱动力的,这种分工不仅表现为产业间的国际分工,即在最终产品具有显著劳动密集特征的产业,如纺织产业获得了越来越大的国际市场份额;同时也表现为产业内的国际分工,即在机电、电子产品等资本密集和技术密集产业中获得了产业链中技术含量相对较低而劳动相对密集的基础零部件、装配等环节的国际市场份额。在国际分工整体格局中,发达国家(地区)控制着高新技术研发、精密零部件和成套设备(如干线飞机、核电站)以及金

收稿日期:2018-10-10

基金项目:国家社科基金重大项目“现代国家治理体系下我国税制体系重构研究”(14ZDB132);国家社会科学基金项目“经济社会转型背景下我国直接税制度发展的约束条件与完善对策研究”(14BJY169)

作者简介:张斌(1973—),男,山东平阴人,经济学博士,中国社会科学院研究员,主要研究方向:财政税收理论与政策。

融、创意、品牌等高端服务业;中国则成为工业制成品和基础零部件的世界工厂,同时从发达国家地区引进资本,进口精密零部件和成套设备,从资源输出国大量进口能源和资源产品。这种国际分工格局导致中国对主要的出口市场——美国有巨大的贸易顺差,而对日本、韩国、德国、中国台湾地区、澳大利亚、沙特等有贸易逆差<sup>①</sup>。

在这种经济增长模式下中国成为了世界工厂,这意味着中国大量的产能是为世界市场准备的,由此导致消费占 GDP 的比重呈不断下降的趋势。以 2001 年为基期进行对比,2001 年中国货物出口增长率为 6.74%,货物出口额与 GDP 的比为 19.87%;而 2002 年入世后,货物出口额的增速远高于名义 GDP 的增速,2006 年货物出口额与 GDP 的比增至 35.36% 的峰值,2007 年略有下降,为 34.65%。而同一时期,最终消费率由 2001 年的 61.61% 降至 2007 年的 50.14%,到 2010 年降至最低点 48.45%;其中居民消费的比重由 2001 年的 45.58% 降至 2010 年的 35.56%(表 1)。

表 1 中国 GDP 增长率与需求结构(2001—2017 年)

年份	GDP 增长率(%)	名义 GDP 增长率(%)	货物出口 额增长率(%)	货物出口额 与 GDP 的比(%)	最终 消费率(%)	居民消 费比重(%)	资本 形成率(%)
2001	8.3	10.55	6.74	19.87	61.61	45.58	36.30
2002	9.1	9.79	22.35	22.14	60.57	45.04	36.90
2003	10.0	12.90	34.66	26.41	57.49	42.90	40.37
2004	10.1	17.77	35.32	30.34	54.74	40.92	42.66
2005	11.4	15.74	27.58	33.44	53.62	39.77	40.98
2006	12.7	17.15	23.86	35.36	51.86	38.03	40.61
2007	14.2	23.15	20.66	34.65	50.14	36.73	41.24
2008	9.7	18.24	7.23	31.42	49.22	36.05	43.21
2009	9.4	9.25	-18.29	23.50	49.37	36.20	46.33
2010	10.6	18.32	30.47	25.91	48.45	35.56	47.88
2011	9.5	18.47	15.15	25.19	49.59	36.32	48.01
2012	7.9	10.44	4.96	23.94	50.11	36.70	47.18
2013	7.8	10.16	6.01	23.04	50.31	36.81	47.25
2014	7.3	8.19	4.92	22.34	50.73	37.48	46.77
2015	6.9	7.00	-1.89	20.49	51.82	38.05	44.75
2016	6.7	7.91	-1.95	18.62	53.62	39.21	44.18
2017	6.9	11.23	10.76	18.54	53.62	39.10	44.41

数据来源:《中国统计年鉴 2018》

在经济高速增长的同时,国民收入分配格局中住户部门的份额不断下降,居民收入分配差距扩大。2001 年到 2008 年,住户部门在初次分配、可支配总收入中的份额均呈不断下降的趋势,2008 年降至最低,分别为 58.66% 和 58.28%,比 2000 年下降了 8.49 和 9.26 个百分点,2008 年后仅有缓慢回升(表 2)。而居民人均可支配收入的基尼系数则长期高位运行,2008 年达到了最高峰 0.491,到 2015 年逐步下

<sup>①</sup> 根据《中国统计年鉴 2017》的数据,2016 年,对美国出口占大陆出口总额的 18.37%,贸易逆差占全部逆差的约一半;而韩国、日本、中国台湾、德国、澳大利亚、俄罗斯、沙特占进口的份额分别为 10.01%、9.17%、8.74%、5.42%、4.46%、2.03%、1.49%,且均为贸易逆差。

降至 0.462,但 2016 年又反弹至 0.465<sup>①</sup>。住户部门在国民收入分配格局中份额的下降与居民收入基尼系数的居高不下抑制了消费的增长,加剧了经济增长对出口的依赖。

表 2 中国国民收入分配格局(2000—2016 年)

年份	初次分配总收入结构(%)			可支配总收入结构(%)		
	企业部门	政府部门	住户部门	企业部门	政府部门	住户部门
2000	19.72	13.13	67.15	17.94	14.53	67.54
2001	21.40	12.67	65.93	18.92	15.01	66.07
2002	21.57	13.94	64.49	19.34	16.23	64.43
2003	22.28	13.62	64.09	19.94	16.09	63.97
2004	25.12	13.74	61.14	22.51	16.43	61.05
2005	24.52	14.20	61.28	21.60	17.55	60.84
2006	24.74	14.53	60.73	21.54	18.21	60.25
2007	25.65	14.74	59.61	22.10	19.01	58.89
2008	26.61	14.73	58.66	22.74	18.98	58.28
2009	24.73	14.58	60.69	21.19	18.28	60.53
2010	24.51	14.99	60.50	21.19	18.41	60.40
2011	23.95	15.38	60.67	20.03	19.19	60.78
2012	22.73	15.62	61.65	18.47	19.54	61.99
2013	24.12	15.22	60.66	19.77	18.94	61.29
2014	24.67	15.24	60.09	20.50	18.85	60.65
2015	24.16	14.95	60.89	19.81	18.55	61.64
2016	24.25	14.46	61.28	20.01	17.89	62.10

数据来源:根据历年《中国统计年鉴》资金流量表数据计算得到

2008 年国际金融危机爆发后,出口增速显著下降,到 2017 年货物出口占 GDP 的比重由 2007 年的 34.65% 降至 2017 年的 18.54%,而这一时期最终消费和居民消费回升缓慢,仅分别提高了 5.17 和 3.65 个百分点,政府大规模基础设施建设和房地产投资在“稳增长”中发挥着主要作用。

从需求结构看,2008 年后外需的波动是出口增速下行的的重要因素,但从供给层面分析,中国人口老龄化导致劳动力成本不断提高引起的要素禀赋变化才是中国经济转型的根本原因。1982 年,中国 15~64 岁人口有 6.25 亿人,占人口的比重为 61.5%;到 2010 年,15~64 岁人口的比重达到 74.5% 的峰值,2013 年达到 10.06 亿人的峰值后开始下降;而 65 岁以上人口的比重由 1982 年的 4.9% 升至 2017 年的 11.4%<sup>②</sup>。未来,随着人口老龄化进程的加快,中国在劳动密集型产业上的比较优势会进一步丧失,相关产业将加快向南亚、东南亚等劳动力成本较低的地区转移的步伐,而中国经济要继续保持增长只有通过产业结构升级和创新驱动大幅提高劳动生产率才能实现,这就要求“以供给侧结构性改革为主线”,推动经济从高速增长转向高质量发展。

中国作为世界第二大经济体的转型升级会对现有的国际分工格局产生重大影响。中国在国际分工

<sup>①</sup> 根据国家统计局的数据,中国居民人均可支配收入基尼系数 2003—2016 年分别为 0.479、0.473、0.485、0.487、0.484、0.491、0.490、0.481、0.477、0.474、0.473、0.469、0.462、0.465。http://www.stats.gov.cn/zjtj/zdtjgz/yblh/zysj/201710/t20171010\_1540710.html。

<sup>②</sup> 数据来源:《中国统计年鉴 2018》。

价值链中地位的提高导致发达国家与中国的分工模式逐步从垂直分工转为水平分工,而中国经济的巨大体量使得这种转变的影响要远远超过当年新兴市场经济国家(地区)产业升级对国际分工格局的冲击。尽管中国产业结构升级和国际分工中水平分工的深化会带来全球经济总体的增长,但这势必进一步改变世界经济格局,尤其是中美两个大国的经济实力对比,这是目前中美贸易摩擦产生的根源,意味着中国经济发展外部环境的根本性改变。

因此,中国现阶段经济转型的目标和任务主要有两个:一是在人口老龄化背景下要加快推进产业结构升级,进一步焕发市场的活力,鼓励创新创业和对新兴产业的投资;二是要着重调整需求结构,在推进出口市场多元化和“稳出口”的同时,通过扩大内需,尤其是居民消费需求进一步扩大消费市场的规模,使中国由国际分工链条中产品加工地逐步转换为可以与美国相媲美的最终产品消费地,从而提升在国际分工中的主导权,这对于应对外部环境变化,掌握经济发展的主动权至关重要。

## 二、税制结构对经济运行的影响与中国税制的现状

一个国家的税制结构是由其特定经济社会发展阶段的经济结构、政治体制、政府支出需求、征管能力等多种因素决定的,而税制结构一旦形成又会对经济社会运行产生持续而深刻的影响。

从税收对经济运行影响的角度分析,如果我们假设所有的税负最终是由自然人承担的,可以将税收从家庭收入端区分为对劳动所得税和对资本所得税,在支出端区分为对消费征税和对投资(储蓄)征税。

由于消费的边际倾向递减,一般认为除对奢侈品征税有利于调节收入分配外,对消费征税总体上具有累退性;而家庭的资本所得来源于储蓄转化的投资,高收入家庭资本所得的占比相对较高,因此对所得征税,尤其是对资本所得税有利于调节收入分配。对投资直接征税,如固定资产方向调节税会通过提高企业成本转化为对消费征税,其中不能转嫁的部分会通过压低工资或减少利润形成劳动所得或资本所得的税负。对存量财富征收的财产税,如一次性征收的遗产税相当于对家庭积累的存量财产征税;以存量财富为税基按年度征收的财产税,如房地产税,根据其转嫁情况会形成所得或消费的税负。

需要特别指出的是,从征税环节看,在生产环节对商品和服务或投资形成的资产征收的税收如果能完全转嫁,则相当于对消费征税,如消费型增值税就被视为对最终消费的征税。但在市场环境发生剧烈变化时,不能转嫁的部分不仅可能会压低企业利润,甚至会导致企业无法收回部分初始投资,从而形成对投资本身的征税。此外,税负的转嫁不仅与要素相对稀缺性及其变化有关,还受到国民收入循环中征税环节和纳税人对税负的易见程度,即税收显著性(Tax Saliency)的影响<sup>[1]</sup>。尽管存在着特定市场条件下准确计算各税种税负转嫁的困难,但在总体上,由不同税制结构决定的税负在劳动所得、资本所得、消费、投资或财产上的分布差异会对经济运行产生重大影响。

就发展中国家而言,由于GDP总量和人均产出低,所得税的税基相对较小,即使对少数高收入阶层,受征管能力的制约也难以有效征收个人所得税,因此普遍以生产和流通环节的流转税作为主要的税收来源。相对于多环节全额征收的流转税,仅在零售环节征收消费税避免了生产和批发环节纳税带来的扭曲,同时也不存在出口退税和进口环节征税的问题,但零售环节的税源分散难以保证税收收入来源,多环节按照增值额征收的增值税既减少了重复征税,又能通过上下游抵扣机制带来较高的征收率,因此自20世纪50年代诞生以来得以在除美国之外的大多数国家普遍推广。中国1994年以来税制改革最大的成就是引入并逐步推广和完善了增值税制度,在实现税收收入持续高速增长的同时建立了与社会主义市场经济体制相适应的税收制度。

中国现行的税制结构具有典型的发展中国家的特征,表3列示的11个国家可以分为两组,一组是美

国、日本、德国、英国、法国、意大利和韩国,这7个国家属于GDP总量和人均GDP均较高的发达经济体<sup>①</sup>;另一组巴西、墨西哥、土耳其和南非,属于GDP总量较大且人均GDP与中国接近的发展中经济体<sup>②</sup>。从表中可以看出,税收收入(不含社会保险缴费收入)占GDP的比重各国之间差异较大且与经济发展水平并无直接的关系。从税制结构看,中国个人所得税的比重除略低于巴西外,显著低于其他国家;企业所得税的比重与日本、墨西哥接近,显著高于其他国家;商品服务税的比重低于土耳其,与巴西接近,但其中对商品和服务普遍征收的税收除低于巴西外,显著高于其他国家;各国财产税及财产税中周期性对不动产征收的税收差异较大,中国这两个比重属于居中的水平。

表3 税制结构的国际比较(2015年)

国别	税收占 GDP比重(%)	个人所 得税(%)	企业所 得税(%)	商品和服务税(%)			财产税(%)	
				合计	一般	特殊	合计	不动产税
美国	20.0	53.1	11.1	22.3	10.1	8.6	13.5	12.6
日本	18.6	31.2	20.3	34.7	22.6	9.6	13.5	10.1
德国	23.1	42.6	7.5	44.6	30.2	11.7	4.7	1.9
英国	26.4	34.2	9.2	40.6	26.1	12.9	15.5	11.8
法国	28.4	30.0	7.3	38.6	25.0	12.6	14.3	9.2
意大利	30.3	37.2	6.7	39.1	20.3	14.3	9.3	5.2
韩国	18.5	23.4	17.8	38.1	20.8	14.9	16.9	4.4
墨西哥	14.0	23.8	23.3	44.7	27.7	16.2	2.3	1.5
土耳其	17.8	20.6	8.0	62.5	29.0	31.0	6.9	1.4
巴西	23.7	10.5	11.6	55.8	51.6	4.3	8.5	2.3
南非	28.6	33.9	16.6	40.9	24.1	16.1	5.3	4.1
中国	17.5	8.3	22.2	56.0	42.6	13.4	9.3	3.4

注:中国的数据年份为2017年。数据来源:根据OECD数据库计算得到

由于上述各国之间税收占GDP的比重差异较大,要反映税制结构对经济的影响,以各税种收入占GDP的比重为指标更具可比性。表4为包括社会保险缴费收入在内的12个国家各税种收入占GDP比重的比较。从表中可以看出,包括社保收入在内的税收收入占GDP的比重各国之间仍有较大差异,法国、意大利、德国的宏观税负水平不仅显著高于发展中国家,也显著高于美国、日本、英国、韩国。从各税种占GDP的比重来看,2017年中国社会保险缴费收入占GDP的比重为4.8%<sup>③</sup>,仅高于墨西哥和南非;个人所得税占GDP的比重仅为1.4%,不仅远低于发达国家,也低于表中所有的发展中国家;中国企业所得税的比重低于南非,与日本接近,但高于其他国家;中国商品和服务税占GDP的比重高于日本、美国、韩国、墨西哥,位居12个国家的第5位,但其中对商品和服务普遍征收的税收的比重除低于巴西外,

① 根据世界银行的数据,2017年,美国、日本、德国、英国、法国、意大利和韩国的GDP总量按现价美元计算在世界的排名分别为第1、3、4、5、7、9、12位。按现价美元计算的人均GDP,美国接近6万美元,德国为4.4万美元,日本、德国、英国、法国接近4万美元;意大利为3.2万美元;韩国接近3万美元。资料来源:<https://data.worldbank.org.cn>。

② 根据世界银行的数据,2017年,巴西、墨西哥、土耳其、南非GDP总量按现价美元计算在世界的排名分别为第8、15、17、32位。按现价美元计算的人均GDP,巴西为9 821.4美元,墨西哥为8 902.8美元,土耳其为10 540.6美元,南非为6 160.7美元。中国的GDP总量排名世界第二,人均GDP为8 827.0美元。资料来源:<https://data.worldbank.org.cn>。

③ 2017年全国社会保险基金收入55 380.16亿元,其中保险费收入39 563.61亿元,占GDP的比重为4.78%;财政补贴收入12 264.49亿元,扣除财政补贴后的净收入为43 115.67亿元,占GDP的比重为5.21%。数据来源:财政部《关于2017年中央和地方预算执行情况与2018年中央和地方预算草案的报告》, [http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengshuju/201803/t20180323\\_2847996.htm](http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengshuju/201803/t20180323_2847996.htm)。该数据与最终决算数会有差异。

高于其他 10 个国家。

表 4 各项税收占 GDP 比重的国际比较(2015 年)

国别	税收收入 (含社保)(%)	社会保 险缴费(%)	个人所 得税(%)	企业所 得税(%)	商品和服务税(%)			财产税(%)
					合计	一般	特殊	
美国	26.2	6.2	10.6	2.2	4.5	2.0	1.7	2.7
日本	30.7	12.1	5.8	3.8	6.4	4.2	1.8	2.5
德国	37.1	14.0	9.8	1.7	10.3	7.0	2.7	1.1
英国	32.5	6.1	9.0	2.5	10.7	6.9	3.4	4.1
法国	45.2	16.8	8.5	2.1	11.0	7.1	3.6	4.0
意大利	43.3	13.0	11.3	2.0	11.8	6.1	4.3	2.8
韩国	25.2	6.7	4.3	3.3	7.1	3.8	2.8	3.1
墨西哥	16.2	2.2	3.3	3.3	6.3	3.9	2.3	0.3
土耳其	25.1	7.3	3.7	1.4	11.1	5.2	5.5	1.2
巴西	32.0	8.3	2.5	2.7	13.2	12.2	1.0	2.0
南非	29.0	0.4	9.7	4.7	11.7	6.9	4.6	1.5
中国	22.2	4.8	1.4	3.9	9.8	7.4	2.3	1.6

注:中国的数据年份为 2017 年。数据来源:根据 OECD 数据库计算得到

中国政府收入来源具有多样性和复杂性,要对中国税制结构及其经济影响作出判断,不应仅局限于税收和社会保险缴费收入,在全口径预算收入中还有大量实质上具有税收性质的政府收入项目,如一般公共预算中的专项收入;政府性基金等。这些项目不仅具有税收的性质,其中大部分在生产环节对商品和服务征收,属于实质上的间接税<sup>①</sup>。此外,地方政府在土地供应中的垄断地位带来的超额利润在性质上也属于凭借政治权力获得的政府收入,会通过提高房地产的成本而转化为投资和住宅消费的负担。

综上所述,中国现行税制具有两个基本的特征:一是从征收环节看,大部分税收来自生产和流通领域并主要由企业缴纳,在收入分配环节对自然人直接征收的税收比重偏低;二是从全口径政府收入的口径看,对消费和投资征税的比重偏高,而来自所得的税收比重相对偏低,政府收入整体具有累退性。

### 三、提高直接税比重是中国经济转型的必然要求

十八届三中全会明确提出了“逐步提高直接税比重”的税制改革目标,尽管直接税、间接税的概念被广泛使用,但其涵义却不尽一致。对当前中国直接税内涵和外延的界定要放在“逐步提高直接税比重”的特定语境下,从政策意图和政策目标出发进行分析。

在讨论税收对经济的影响时,直接税和间接税通常是按照税负转嫁的难易程度区分的,而一个税种的税负是否难以转嫁不仅缺乏准确的标准,转嫁的难易程度也会随要素相对稀缺性的变化而改变。从国民收入循环中的征税环节来看,直接税被认为是对最终纳税人征收的,如所得税;间接税则是通过中间环节征收的,如增值税。但无论是按照转嫁的难易程度还是按照征收对象区分都面临着很多问题,如美国

<sup>①</sup> 2017 年,专项收入的规模为 7 028.71 亿元;不含国有土地使用权出让收入的政府性基金收入 9 405.18 亿元,扣除彩票公益金 1 154.11 亿元,中央特别国债经营基金收入 671.53 亿元,彩票发行和销售机构业务费收入 221.60 亿元后的收入为 7 357.94 亿元。两项合计为 14 386.65 亿元,相当于税收收入的 10%。

的州零售税、中国的车辆购置税是价外税,而且是在消费行为发生时由消费者直接缴纳,应当将其视为直接税,而这与“逐步提高直接税比重”的政策意图并不一致。

如果仅仅按税种的属性进行分类,将所得税、财产税计为直接税,流转税计为间接税,2017年将社保缴费计入税收收入后,社保缴费收入的比重为21.51%,企业所得税的比重为17.46%、个人所得税为6.51%,三者合计为45.48%,加上城镇土地使用税、房产税、土地增值税后,所得税和财产税的比重已超过50%。似乎中国现行的税制结构已经不是以间接税为主体,而是双主体的税制结构。

实际上,“逐步提高直接税比重”强调的是税制结构的优化,经由税收征管决定的不同税种的实际税负通过影响微观经济主体的决策,进而对收入分配、消费、投资、出口等宏观经济运行产生直接影响,并通过经济利益的分配对社会、政治等领域产生间接影响。因此,税制结构的优化一定是相对于特定社会在特定历史时期面临的具体社会经济问题而言的,税制结构是否优化应以通过税制改革调整总体税负在纳税人之间的分布对特定经济社会政策目标的实现程度为判断依据。

如前所述,当前中国经济转型的目标有两个:一是在人口老龄化背景下,要以“供给侧结构性改革为主线”,实现创新驱动和产业结构升级;二是要调整需求结构,摆脱对出口和投资的过度依赖,扩大消费需求,尤其是居民消费。因此,“逐步提高直接税比重”不应仅定位于某一类税种比重的上升,而是要在深入研究税负分布对经济社会影响的基础上,以促进经济转型升级和社会发展为目标推进税制结构的优化。具体来看,中国当前经济转型对税制型结构优化提出了以下四个方面的要求。

第一,人口老龄化带来的长期支出压力对财政可持续性提出了更高要求。在中国经济增速放缓带来财政赤字扩大和政府债务风险加大的同时,中国人口老龄化进程的快速发展导致的财政收支缺口将对财政的可持续性带来更大挑战。根据联合国的预测数据,中国65岁及以上老年人口数量处于持续上升态势,2050年预计达到3.59亿人,老龄人口占比同步上升,2050年达到26.30%的高位<sup>①</sup>。而与此同时,税收收入在2012年后呈现下降趋势,2017年税收收入占GDP的比重为17.45%,比2012年的18.62%下降了1.17个百分点,一般公共预算中的非税收入占GDP的比重则由2002年的1.04%升至2017年的3.41%<sup>②</sup>。考虑到中国房地产市场的变化和未来财税体制改革的趋势,国有土地使用权出让收入、政府性基金和一般公共预算非税收入难以持续增长,如果要保持政府收入的总体规模,迫切需要大幅增加税收收入占政府收入的比重。

尽管税收收入占GDP比重下降有近年来中国政府实施较大规模减税政策的影响,但现行政府收入弹性不足的问题不容忽视。未来,随着产业结构的变化和人均收入的增长,以超额累进的个人所得税为代表的直接税具有更高的收入增长弹性,是未来保持税收收入持续稳定增长的必然选择。

第二,中国经济转型要求提高税制的累进性。根据OECD的数据,中国2013年税收和转移支付后的基尼系数为0.514<sup>③</sup>,在我们选择的世界18个主要国家<sup>④</sup>中仅次于南非,不仅高于美国、日本、德国、法国、英国、意大利、韩国、西班牙等发达经济体,也高于印度、巴西、土耳其、墨西哥等发展中国家。从税收和转移支付对基尼系数的影响来看,2013年中国税收和转移支付前的基尼系数为0.548,发达国家该指标也普遍处于0.5左右的高位。但经过税收和转移支付调节后,上述发达国家的基尼系数降至0.29~0.39之间,而中国税收和转移支付后的基尼系数仅下降了0.034,降幅为6.2%,说明财政收支的再分配功能

<sup>①</sup> 数据来源:United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Population Division (2017). World Population Prospects: The 2017 Revision, custom data acquired via website.

<sup>②</sup> 数据来源:根据《中国统计年鉴2018》相关数据计算得到。

<sup>③</sup> 根据中国国家统计局的数据,居民人均可支配收入基尼系数2013年为0.473。http://www.stats.gov.cn/zjtj/zdtjgz/yblh/zysj/201710/t20171010\_1540710.html.

<sup>④</sup> 18个国家中,澳大利亚、墨西哥的数据年份为2014年,日本的数据年份为2012年,美国、英国、瑞典的数据年份为2016年,中国、印度、俄罗斯、巴西、南非的数据年份为2013年,其他国家的数据年份为2015年。数据来源:https://stats.oecd.org/.

比较薄弱(图 1)。

对商品和服务普遍课征的间接税具有累退性。由于中国现行税制中增值税的比重偏高,而具有较强收入分配调节功能的个人所得税的比重偏低,在各种税负转嫁假设下对中国现行税制收入分配效应测度的结果均显示中国税制整体是累退的<sup>[2]</sup>。政府非税收入中大量的收入项目也是对商品和服务征收的,这进一步加剧了税制的累退性。

中国现行直接税的累进性也有待提高。由于对工薪所得为主的劳动所得和资本所得的征收率不同,加之储蓄存款利息、资本市场股票转让和利息所得等优惠政策的影响,中国目前个人所得税不仅规模小,其来自资本所得的收入比重更低。2016 年,工资、薪金所得占个人所得税的比重为 66.77%,而利息、股息、红利所得,财产转让所得,财产租赁所得,财产转让所得合计的比重仅为 22.10%<sup>①</sup>,这导致个人所得税的累进性不足。

社会保险缴费收入中占主体的城镇职工社会保险缴费基数限定在本地区社会平均工资的 60%~300%之间,缴费基数下限的规定增加了实际工资低于这一水平的低收入缴费者负担,而 300%上限的规定则降低了高收入缴费者的负担。从而降低了社保缴费的累进性。

税制整体的累退性不仅恶化了收入分配,同时也抑制了消费。此外,中国目前增值税占 GDP 的比重超过 7%,由于出口可以退税,相对于所得税比重较高的国家,这种税制结构有利于扩大出口而不利于国内消费<sup>[3]</sup>。因此,提高直接税比重不仅对于实现社会公正具有重要意义,也是建立扩大消费的长效机制,实现中国经济转型的必然要求。

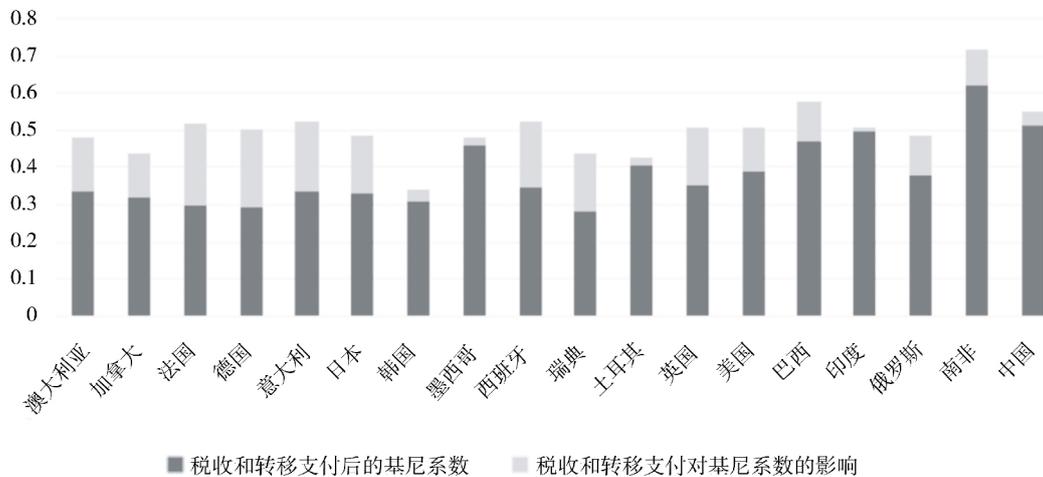


图 1 税收与转移支付对基尼系数影响的国际比较

第三,提高直接税比重有利于减少市场扭曲,促进创新驱动和产业结构升级。从征收环节来看,在生产流通领域多环节征收的间接税会对市场机制的运行产生较大的扭曲,尽管增值税具有“中性”特征,但多档税率会影响其“中性”作用的发挥。而且,生产流通领域的税负重使得在经济下行、结构调整的过程中税负转嫁困难,加上增值税留抵退税等制度不完善导致企业垫支大量税款,加剧了经营困难,实质上形成了对投资征税;此外,对企业征收的房产税、城镇土地使用税等财产税也会增加企业的成本。中国目前的税制结构在经济高速增长阶段有利于保证税收收入的持续稳定增长,但在经济转型期,产业结构的调整带来投资风险的提高,而生产流通领域的税负过重会增加企业投资的成本从而抑制对风险相对较大的创新产品和新兴产业的投资。因此,逐步提高直接税比重,将征税环节更多转移至收入分配环节有利于

① 数据来源:《中国税务年鉴 2017》。

减少税收对市场机制的扭曲,促进创新驱动和产业结构升级。

第四,以自然人为征税主体的直接税制度是数字经济时代的要求。中国产业结构的升级不仅要以发达国家已有的高附加值产业为赶超目标,同时还要高度重视新技术革命的影响。工业社会以企业为载体的专业化分工链条是增值税建立的基础,但数字经济的发展使生产要素的组合越来越灵活,“公司+雇员”的工业社会生产方式将逐步被“平台+个人”的数字经济生产方式替代。以制造—批发—零售模式建立起来的企业所得税和增值税制度,包括进出口税制体系将难以长期维持,未来数字经济时代的税制将很有可能最终放弃对日益复杂和难以识别的企业及流转环节的征税,取而代之的是依托收入和支付信息的电子化面向自然人直接征收个人所得税和由消费者直接缴纳的消费税<sup>[4]</sup>。因此,建立以自然人为征税主体的税制结构也是适应数字经济时代中国经济转型的必然要求。

#### 四、提高直接税比重的目标、约束与措施

就中国当前经济社会发展阶段决定的特定政策意图和政策目标而言,“逐步提高直接税比重”是税制结构优化的目标,但相对于经济社会政策目标而言,这又是实现这些目标的手段。具体来说,“逐步提高直接税比重”的最终政策目标有两个:一是通过提高直接税的比重,相应降低消费的税负,在提高税制整体累进性,更好地发挥税收调节收入分配作用的同时扩大居民消费,减少经济增长对投资和出口的依赖;二是通过提高直接税的比重,降低企业在投资和生产环节缴纳的税款,尽量缩短税负转嫁的链条,减少税收对企业经营的影响,从而促进税收“中性”,更好地发挥市场在资源配置中的决定性作用。

考虑到内外部环境的约束和中国经济社会发展的阶段性,实现上述目标面临着三方面的约束:一是经济发展中公平和效率的关系,要处理好充分发挥市场主体的积极性,鼓励投资和增加对资本所得征税的矛盾;二是在经济全球化和资本自由流动的背景下,世界各国都致力于吸引资本和高素质人才,提高资本和高收入阶层的税负面临着国际税收竞争的约束;三是中国现阶段的税收法治环境和税收征管能力对提高直接税比重的约束<sup>[5]</sup>。因此,中国提高直接税比重是一个长期的过程,需要根据内外部环境和约束条件的变化逐步推进。

逐步提高直接税比重首先要着眼于政府收入结构的优化,目前中国税收收入和社会保险缴费收入占GDP的比重并不高,但政府收入占GDP的比重并不低。提高直接税比重要与税费综合改革相适应,从中长期看,取消或大幅降低具有间接税性质的各项非税收入比降低增值税负担更为重要。

其次,提高直接税比重要与中长期支出需求相适应。从发达国家的情况看,经济发展水平接近的美国、日本和德国、法国的宏观税负水平也有很大差距,其原因主要有两个方面:一是社会福利支出的水平不同,二是赤字和债务规模不同。而宏观税负水平和支出结构的差异对各国的税制结构有直接的影响。在“清费立税”的基础上,未来中国税制结构优化要与支出规模和结构的变化相适应,不仅要关注税收收入内部的结构,更要关注各税种占GDP比重的优化。此外,随着中国人口老龄化和社会保障水平的提高,直接面对自然人的转移性支出的增加会强化个人福利与税负之间的关联,从而为个人所得税和社会保险缴费等直接税的征收提高创造更好的社会条件。

要实现逐步提高直接税比重的目标需要在预测未来支出需求和结构的基础上制订包括各类非税收入在内的中长期税制改革方案,要将提高税制整体的累进性和减轻生产流通环节税负作为制订方案的基本原则并明确具体的分阶段实施的量化目标,如个人所得税占GDP比重分阶段提高的具体目标、税制改革对居民基尼系数的降低幅度等。此外,在正在推进的综合与分类相结合个人所得税改革和社会保险费征缴体制改革的基础上,加快建立与自然人纳税人相适应的法律法规体系和税收征管体系。

逐步提高直接税比重的具体措施主要包括以下三个方面。

一是在现行综合与分类相结合税制框架下继续优化税制,逐步将综合所得的范围扩大至经常性资本所得;适当降低综合所得的最高边际税率,逐步将劳动所得税率与资本所得税率、经营所得税率相衔接。

专项附加扣除制度的设计要充分考虑征管和遵从成本,为避免税基扣除方式带来的高收入群体受益更大的问题,应考虑采取税额抵免的方式,在条件成熟时还应建立退税和负所得税制度将专项附加扣除惠及更多群体。

二是加快推进基本养老保险的全国统筹,在征管体制改革的基础上统一缴费基数并适当降低费率。从短期看,要保持社保缴费负担总体稳定;从长期看,为应对人口老龄化的影响,要在适当降低费率的同时通过提高征收率和覆盖面适当提高社保缴费的规模。同时,应取消缴费下限,提高缴费上限以增强社保缴费的累进性。

三是要结合土地制度和房地产租税费制度改革稳妥推进房地产税改革。当前,房地产税改革要注意区分以财富调节为主要目标,针对多套住房所有者征收的房地产调节税和以筹集地方公共服务资金为主要目标,作为基层政府主体税种,普遍征收的房地产税。从长期看,要逐步建立有利于调节存量财富分配的财产税体系。

#### [参 考 文 献]

- [1] 吕冰洋. 税制结构理论的重构:从国民收入循环出发[J]. 税务研究,2017(8):7-15.
- [2] 岳希明,张斌,徐静. 中国税制的收入分配效应测度[J]. 中国社会科学,2014(6):96-117.
- [3] 张斌,高培勇. 出口退税与对外贸易失衡[J]. 税务研究,2009(6):3-7.
- [4] 张斌. 数字经济对税收的影响:挑战与机遇[J]. 国际税收,2016(6):30-32.
- [5] 宋凤轩,张亚凯. 我国直接税征管存在的问题及完善对策[J]. 河北大学学报(哲学社会科学版),2016(4):114-122.

【责任编辑 卢春艳】

## The Necessity and Measures of Raising the Proportion of Direct Taxation in the Context of Economic Transformation

ZHANG Bin

(Institute of Finance and Economics, Chinese Academy of Social Sciences, Beijing 100028, China)

**Abstract:** Accelerating the upgrading of industrial structure and expanding consumption are two tasks China's economic transformation is facing. China's current tax burden is heavy in the processes of production and circulation, and the overall tax system is regressive, which is difficult to meet the requirements of high-quality development stage. Increasing the proportion of direct tax step by step is the inevitable requirement of China's economic transformation. In the future, we should formulate a tax reform plan to gradually increase the proportion of direct tax from the perspective of full-caliber government revenue on the basis of clearly defining the expenditure demand and structure.

**Key words:** economic transformation; tax structure; direct tax; industrial structure upgrading; expansion of consumption