

论 主 体 税 种 的 选 择

杨 君 昌

一个国家出于征集财政收入的目的，总是要考虑一套合乎需要的税收体系，而税收体系的设计必然要考虑以何种税为主的问题。综观各国税收的历史和现状，可供选择的主要税种不外乎三种：1. 对所得额课税；2. 对商品（或劳务）的流转额课税；3. 对财产课税。这三种税分别称为收益税、流转税和财产税。由于绝大多数国家对财产的课税并不占据税收的主导地位，因此争论的焦点就在于税收体系的设计究竟是以收益税为主，还是以流转税为主？

一、选择主体税种需要考虑的若干因素

有人认为，推行收益税为主体的税收体系是经济发展水平高的标志，所以是先进的、现代化的税收结构；而以流转税为主体的税收体系是经济发展水平低的标志，所以是落后的税收结构。这种说法可能与发达的资本主义国家实现了由流转税为主体到所得税为主体的转变有关。但是，在近期的税制改革中，许多国家对这种转变作了反思，逐渐在降低收益税在税收总额中的比重，而把注意力放在流转税上，加强了流转税在整个税收中的地位。在发展中国家，流转税一般是主体税种。随着经济的发展，今后税制改革是否一定会走上以收益税为主体的路子，也是值得探讨的。加拿大多伦多大学理查德·M·伯德指出：“……在某种意义上最重要的一点，是我们对间接税在发展中国家的实际作用，比15年前了解得多得多了。由于对间接税的实际作用更加熟悉，已使得若干财政专家日益感到：只按照传统观点向发展中国家提出税制改革方案，是难以奏效的。”^①他所指的传统观点，我理解就是认为收益税优于流转税的观点。看来，一定要把收益税说成是先进的主体税种，把流转税说成是落后的主体税种，在理论上还是有疑义的，在实践上也是缺乏根据的。

我认为，世界上不存在一种整齐划一的税收模式而放之各国而皆准。考虑究竟以哪种税为主体税种及其为主的程度（即主体税收在税收总额中的比重大小），需要从各国的国情出发来确定，以是否最大程度上促进或最小程度上妨碍生产力发展为衡量标准。在税制改革中，选择主体税种是一个非常复杂的决策过程，既需要理论分析，又需要实证分析，在决策中需要考虑的变量甚多。下面我们列举10个主要的变量：

1. 国民收入水平。一个国家的国民收入水平的高低决定了该国税收收入来源的多少。国民收入水平高对于开征流转税和收益税都是有利的，国民收入水平低对于开征收益税不是很有利的。

2. 个人收入平均程度。个人收入平均程度与人均收入是两个不同的概念。人均收入只是反映了一个国家的富裕程度，而个人收入平均程度反映了一个国家收入的分配情况。在收

入差距档次拉开、贫富悬殊的国家里，征收个人所得税有明显的调节作用；在个人收入非常平均的国家里，征收个人所得税的调节作用甚微。

3. 商品化生产水平。商品化生产水平高，企业与企业之间的关系复杂，生产的迂回性就很突出，就要求用较为复杂的税收制度与之相适应；反之，则要求较为简单的税收制度。

4. 产业结构。一个国家能提供多少种产出？一般来说，大国的产业结构比较齐全，因而征税的税种可以多一些，征税的面也宽一些。有些小国，生产的产品单一，如主要生产石油或者可可等农产品、矿产品，这些单一产品成了国家的基本税源，因而税种既单一，征税面也很狭窄。

5. 征集财政收入的要求。征税的目的是为了满足财政支出。如果财政没有支出的需要，则税收应当为零。最优的税收设计，不仅应当考虑税收的额外损失为最小，而且应当考虑满足公共需要的最低支出水平，以此来确定必要的征税量。有了必要的征税量，才能确定以哪种税为主体最宜。

6. 征集税收的可操作性。一个国家的税源分布是不尽相同的，有的分散，有的集中，有的征收困难，有的征收容易。在确定纳税环节和对象时，这些都是要充分考虑的，因而在确定以何种税为主体时同样必须考虑。

7. 会计核算制度和银行制度。会计核算水平的高低与确定征收何种税为宜十分有关。健全的会计核算制度可以提供较正确、较全面、较迅速的销售、生产、成本、盈利等信息，反之则不能。银行结算制度与纳税方式和避免漏征又很相关。以物易物、现金交易的经济活动与通过银行结算的经济活动决定了不同的征税特点。

8. 政治制度。不同的经济利益集团必然要求政治领导人制订出有利于他们利益的税收制度和法令。政治领导人在推行税制改革和确定主体税种时不得不考虑对整个经济的影响和对不同经济利益集团的影响。所以，确定主体税种不仅受税收的技术因素影响，而且在相当大程度上受政治因素的影响。

9. 历史习惯。人们往往习惯于老税种，认为老税种就是好税种。开征一种新税，即使它有许多优越之处，但要使人们熟悉它、习惯它，根植于人民之中，需要时间，甚至要冒政治风险。英国开征人头税所惹起的轩然大波和美国为什么至今不用增值税代替销售税，恐怕都与历史习惯有关。

10. 契机。推行一种新的税收制度，开征一种新税，除了作必要的可行性研究和具体准备工作之外，利用契机也是必要的。有的国家利用战争时期开征某种新税，有的国家利用全面经济体制改革变动税制。

上面只是列举了一些主要因素。确定主体税种（无论是实际的或潜在的），有时候是这些因素起作用，有时候是那些因素起作用，很难说得上哪一种因素是始终起主导作用的。当然，我们从税务理论角度上说，对主体税种的选择应当从经济学上进行探讨，但在实际过程中，决策者必须考虑的还有非经济因素，有时这些非经济因素起关键作用。

二、个人所得税能否成为我国的主体税种

从一些发达的资本主义国家来看，个人所得税已占税收总额相当大的比重（见下表）。我国，自建国以来从未普遍开征过个人所得税。当然，这不成为不能把个人所得税作为主体税种的理由，更何况我国现已开征个人所得税以及个人所得税的一些变种（如个人收入调节

税)。美国是在1861年开征所得税的，以后一度废止，1913年又恢复，到1922年确立了以所得税为主体税的征税制度。英国在1799年开征所得税，到1922年完成了由消费税为主体税到所得税为主体税的转变。但法国走的是不同的路子。法国在1914年开征所得税，但营业税一直是主体税，1954年法国政府改营业税为增值税，确立了以流转税为主体税的征税制度，流转税中以增值税为主。

近些年来，我国有人主张在全国范围内普遍开征个人所得税。^②他们认为，不能因为我国个人平均收入低而不开征个人所得税。他们列举了一些国家的例子，这些国家刚开征所得税时，个人平均收入是相当低的。我也同意他们观点的一部分，即单单以平均收入低为理由而不开征个人所得税，并不是完全站得住脚的。但反过来说，不管个人平均收入水平情况，认为各国都应普遍开征个人所得税，这也是失之偏颇的。在我国是否应当普遍开征个人所得税，至少有四个因素需要考虑：

1965年按地区组别划分的税收差异（占税收收入百分比）

	亚 洲	拉丁美洲和 加勒比地区	中东及北非	撒哈拉以南非洲	工 业 国
个人所得税	8	5	13	12	27
公司所得税	19	10	19	20	7
其 他	5	6	5	2	1
1.国内所得税	32	21	37	34	35
社会保险税	0	20	8	2	31
财 产 税	3	2	3	1	2
其 他	2	3	8	2	1
2.其他直接税	5	25	19	5	34
销售税,增值税,周转税	14	13	10	15	17
货 物 税	19	17	7	9	10
其 他	5	6	4	2	2
3.国内商品税	38	36	21	26	29
进 口	21	14	22	26	2
出 口	2	2	0	8	0
其 他	0	1	0	1	0
4.国际贸易税	23	17	22	35	2

资料来源：国际货币基金组织：《政府财政统计》，1987；世界银行数据资料

1. 政府征集财政收入的需要程度。倘若在没有开征个人所得税之前，政府的岁入已基本上满足了政府支出的需要，那当然无必要开征个人所得税。但目前财政预算连年赤字，看来一方面对现有税源要认真征管，避免偷漏；另一方面也需要研究开辟新的税源。对开辟新的税源，可以有多种选择。究竟是普遍开征个人所得税有利，还是增加老税种的征收率或开设别的新税种有利，那就要对各个可供选择的方案的效益和成本进行全面比较后才能得出结论。不过有些情况是可以预料的，比如，由于我国个人平均收入低，开征个人所得税势必要

把起征点降得很低，这样征收面就很广，那就会发生一系列的征收成本（不光是增设税务机关和人员的有形成本，而且有纳税人对交税的抵触情绪和花费时间的无形成本）。权衡利弊，也许很难说，现阶段非得用个人所得税来替代别的税种。

2. 个人收入的平均程度。资本主义国家的一个突出现象就是贫富悬殊，即使是平均收入水平较低的不发达资本主义国家，贫富也相当悬殊，收入分配很不平均。针对这种情况而开征个人所得税有一种明确的调节收入的目的：征富济贫。就我国情况而言，个人平均收入很低，同时收入水平又很平均。即使在改革、开放之后，国家允许一部分人先富起来，有一部分人的收入水平大大超过个人平均收入水平，但这部分人占总人口的比例甚小。对这部分人现在已开征个人所得税和个人收入调节税，对调节他们的收入起到了一定的作用。但就我国绝大多数人口来说，收入水平还是相当平均的，并没有必要为调节个人收入而普遍开征个人所得税。如果劳动者的收入是绝对平均的话，个人所得税（即使是超额累进的个人所得税）相当于对有劳动所得的人征收一种等额的收入比例税，一点也起不到调节收入的作用。

3. 对劳动与闲暇的影响。既然在个人收入平均程度高的情况下，个人所得税起不到调节收入的作用，那就要考虑它对劳动与闲暇的影响程度。根据一般的税收理论，对个人劳动所得征税，既会发生替代效应，又会发生收入效应，总的效应究竟是否使人们愿意放弃劳动而增加闲暇，尚难定论。但我们应当把个人所得税与商品税作比较。不管怎么说，个人所得税具有节制劳动的效应（至少就替代效应来说），而商品税则不然。商品税不仅具有节制消费的效应，而且还具有刺激劳动的效应，因为人们多消费而多交了商品税，可供支配的收入少了，迫使人们增加劳动、增加收入。就我国经济处于总需求大于总供给的状况而言，节制消费、刺激劳动比节制劳动的意义要积极得多。所以，用个人所得税来替代或部分替代流转税决不是明智之举。

事实上，个人所得税在实现纵向公平方面的效果是很有限的。实行超额累进所得税虽然可以把一部分人的过高收入按较高的边际税率征走一部分，但高收入档次的边际税率不可能设计得过高。否则，有损于纳税人的工作积极性。目前西方国家的税制改革，大都降低了高收入档次的边际税率，这说明个人所得税的作用并不主要是调节收入，实现纵向公平，而是（或基本上是）出于征集财政收入的需要。

4. 对储蓄的影响。对于发展中国家来说，尽管个人平均收入水平低，国家却需要资本积累，因此为鼓励人们储蓄，不征收个人所得税是有利的。收入较高的人由于边际消费倾向递减，他们倾向于把多余的钱存入银行。如果对利息收入不征所得税的话，能起到鼓励储蓄的作用；反之，则刺激人们增加当前的消费，不利于储蓄的增加。

三、企业所得税能否成为我国的主体税种

根据上表，工业国的个人所得税占税收总额的27%，而公司所得税只占7%，个人所得税明显地大于公司所得税。公司所得税之所以较低，一方面它体现了政府对企业的照顾，用低税负来鼓励企业的发展，并且有许多刺激企业投资的税收优惠措施；另一方面因资本主义企业为私人所有，个人所得税的相当一部分是股东分到股息红利后缴纳的税金。上表中，不发达地区的个人所得税占税收总额的比重都小于公司所得税，这说明个人所得税或者没有普遍开征，或者虽普遍开征但税源甚小。不管怎样，不发达地区的流转税明显占主导地位。

从我国财政收入的历史情况来看，由于实现了企业的国有化，企业上交利润曾经是国家

财政收入的主要来源。在“文革”前和“文革”期间，正常的情况是企业上交利润大于各项税收。1976年至1985年，企业收入和税收收入两者的比重发生了很大的变化。企业收入所占比重自1978年的52.42%逐年下降，到1985年只占2.1%；税收收入所占比重逐年上升，从1978年的47.58%上升到1985年97.9%。这种剧烈变化的基本原因是企业收入的分配格局发生了根本性变化，原来是利润全额上交的，后来陆续实行了利润留成、利改税和利润承包，一部分原来上交的利润现转化为企业所得税等各项税收，同时企业留利和税前还贷大幅度增加，致使企业收入大幅度下降。显然，经济体制改革后的这种趋势已不可逆转。尽管企业留利增加后，企业自我积累、自我发展的要求并没有明显表现出来，资金分散和浪费的情况也很严重，但决无必要重新回到企业利润全部上交国库的老路上去。

从财政收入的稳定性来看，税收要比企业收入来得好。我根据财政部办公厅编的1950年至1981年的企业收入和各项税收的统计资料（见《中华人民共和国财政史料》第2辑），计算出1951年至1981年共31年的每年比上年的增减百分比，发现：有19年是企业收入和各项税收同时增长的，但其中17年企业收入的增长幅度大于各项税收的增长幅度，只有2年的情况相反；有3年是企业收入和各项税收同时下降的，3年企业收入的下降幅度均大于各项税收的下降幅度；还有9年是企业收入和各项税收互为增减，其中8年的绝对值（增减幅度）是企业收入大于各项税收，只有1年情况相反。我虽未计算1982年到现在的企业收入和各项税收的每年变动情况，但前面情况表明，在经济体制改革时期，企业收入更不稳定。因此从保证财政收入的稳定性和均衡性来看，税收有明显的优越之处，而优越之处又基本上是靠流转税体现出来的。

四、增值税——一种理想的主体税种

由于销售税是按商品流转额征税的，因此只要实现一次销售就得征一次税；销售环节越多，交的税也越多。大家公认的销售税的致命缺点就是不利于专业化协作，鼓励企业为避免交税而实行纵向合并，也就是我们习惯叫的“大而全，小而全”。为避免这种缺点，许多国家都采取了补救措施，比如只在某个环节征税（或者在生产环节，或者在批发环节，或者在零售环节）。为避免税收对生产的干扰，一般认为销售税宜在零售环节课征。我国原则上对三个环节都征税，但规定了许多减免政策，以利于专业化协作。对三个环节的征税也不是不分彼此的，而是既分散税负，又对批发只就进销价差额征税（类似于增值税），以尽可能减少不合理现象。

不过，最能解决销售税弊病的莫过于增值税了。增值税可以避免税收对价格和生产的扭曲，呈现中性，不会出现周转多、征税多的现象。如果采用统一税率，则不会影响消费者的选择。它对储蓄和消费保持中性，因为它不象个人所得税因超额累进而改变人们对储蓄和消费的态度。同理，它对劳动和闲暇保持中立和对风险投资保持中立。增值税具有累退性，但可以对人民生活必需品实行低税或免税，以减少其累退性。它可以实行从生产到销售增值税为零的原则，以鼓励出口。

我以为，我国有全面开征增值税的条件。首先，其他国家，特别是欧洲共同体国家开征增值税已有相当长一段时间，为我国开征增值税提供了理论依据和实际操作的经验。第二，我国的销售税是多环节征收的，这为全面开征增值税提供了基础，不必为此而大量增加征税机构和人员，从而增加征税成本。第三，我国已部分开征了增值税，也现全面开征增值税作

了准备。但应当指出，只有全面开征增值税才能真正体现出增值税的优点来。为此，我认为全面开征增值税以早为宜。

把流转税作为一种主体税种，还须解决一个理论问题，即一般认为流转税具有累退性。因为人们消费商品的金额占其收入的比重会随着人们收入的增加而逐渐下降。所以，商品税金占收入的比重也逐渐下降。就单个人的情况来说，或者不同收入水平的人们消费同一种商品的情况来说，这个结论是正确的。但就不同收入水平的人们消费不同种商品的情况来说，就不能说流转税一定具有累退性。如果对高收入者消费的商品实行高税高价，对低收入者消费的商品实行低税低价，则就可以避免商品税的累退性。

话说回来，再就单个人的情况而言，流转税确有累退性，但在我国个人收入较为平均的情况下，矛盾并不突出。因为人们消费水平相仿，累退性反映在每个人的收入上也大致相等，因而加以横向比较，累退性就不存在了。只有当人与人之间收入档次拉开之后，其累退性才会明显起来，因而对高收入的人们征收特别消费行为税成为必要。^③

* * * *

综上所述，我国税制改革宜选择流转税为主体税路子。这不仅符合我国的国情，而且并不违背税收原理。国外降低所得税（无论是个人或者公司）税负和推行增值税的成功，为流转税成为主体税注入了新的生命力。也许可以这样说，以增值税为代表的流转税因合乎生产力发展的需要而将会被越来越多的国家选择为主体税种。

①加拿大多伦多大学理查德·M·伯德：《关于发展中国家间接税的一些新观点》，载《税务》1989年第2期。

②袁振宇：《关于全面开征个人所得税的初步构想》，载《中国：发展与改革》，1989年第8期。

③在我国贫富差距不是很突出的情况下，一般性的稍高一点的消费品税率不能遏制人们的消费量而反而增加人民的负担；只有特别高的税率或者价格，使人民无法再负担而放弃消费的时候，那末特别消费税有可能把税负完全落在富人身上，而与一般收入水平的人们“脱钩”。

（上接第27页）系，在财政不可能消除赤字的情况下严禁财政透支并对财政借款给予必要的约束。

3. 提高市场对货币政策的反应能力。货币政策对社会供求的校正功能主要是通过专业银行在市场上的传导作用和扩散行为实现的。专业银行传导性能的优劣、企业对市场信号反应的灵敏与否直接关系货币政策效能的高低。有效的调控必须以经济体制和金融体制的继续改革为条件。

4. 提高中央银行的货币政策操作水平。货币政策的调控效应与中央银行能否对形势进行准确判断以及能否分辨各种金融变量政策效应的走向关系极大。因此，在货币政策的实施过程中，中央银行必须洞察全局并把握其间的发展变化以及相互之间的内在联系，特别要防止因非政策效应模糊中央银行的控制视能而导致货币政策运用的半途而废。

在我国，急于求成不仅表现在经济升温还表现在经济降温上。既然问题的形成包含了深刻的经济原因和体制原因，问题的解决就不可能轻描淡写。对此，我们必须有足够的思想准备。从这个意义上说，均衡性货币政策的运用能否收到预定的效果，还取决于我们能否经历这个痛苦的过程。