

# 基于财政可持续发展的 税收政策选择

谷 成 谢 佳

(东北财经大学,大连 116025)

**内容提要:**财政可持续发展即政府具有足够的汲取社会资源的能力,有效承担满足社会成员公共需要的职能,在国家治理中发挥基础和重要支柱作用。税收作为财政收入的主要来源,在保障政府财政收入、调节社会资源的配置、调节收入分配、促进经济的稳定与增长、提高国家治理能力和治理水平等方面影响财政可持续发展。目前我国税收政策存在着税收收入占比下降弱化了财政收入的规范性、大量税收优惠导致社会成本和征管成本的增加、以商品税为主体税种的税制结构不利于收入分配职能的发挥、对税收的国家治理职能关注有限等问题。保持税收在政府收入中的主体地位、梳理归并税收优惠政策、进一步提高税收制度的公平性、充分发挥税收的国家治理职能将有助于促进财政可持续发展。

**关键词:**财政可持续发展 税收职能 税收政策

**中图分类号:**F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)05-0016-06

随着我国经济由高速增长阶段向高质量发展阶段转变,财政收支矛盾也逐步显现。如何避免财政风险,确保财政可持续发展,对于更好地发挥财政优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平和实现国家长治久安的职能具有重要意义。与因政府掌握的社会资源难以满足其支出责任和需要而损害经济、社会稳定与发展的财政不可持续风险(刘尚希,2003)相对应,财政可持续发展即政府具有足够的汲取社会资源的能力,有效承担满足社会成员公共需要的职能,在国家治理中发挥基础和重要支柱作用。

## 一、税收对财政可持续发展的作用

世界各国的实践表明,政府通过税收汲取社会资源的历史一直伴随着国家的发展史。税收作为财政收入的主要来源,为社会成员的生产和生活提供安全稳定的外部环境、满足基本公共支出需要提供了物质保障。与国有资产收入、专卖收入和行政收费相比,税收的缴纳主体几乎覆盖了所有社会成员,不受产权、经营范围和行政服务内容的限制;与举借债务取得的收入相比,税收收入可以更为长久和稳定地被政府支配,无需在约定的日期还本付

[收稿日期]2021-05-20

[作者简介]谷成,财政税务学院教授,博士生导师,研究方向为财税理论与公共政策;谢佳,财政税务学院硕士研究生,研究方向为税收理论与政策。

[基金项目]本文系作者主持的国家社会科学基金重大项目“基于现代国家治理的税收理论体系创新研究”(项目编号:18ZDA099)阶段性研究成果。

息;与货币发行相比,税收在为政府取得财政收入的过程中有助于保持经济稳定,不至于引起物价总水平的上涨。税收所具有的一般报偿性、规范性和强制性不仅是税收区别于其他政府收入形式的主要特征,也使政府与社会成员通过税收征收这一纽带形成了隐性契约关系,通过公共产品的供给和成本补偿进行合作管理,推进现代国家治理水平和治理能力的提高。

税收还会引起商品或要素相对价格的变化,从而对市场上微观主体的生产、投资和消费行为产生影响。例如,对于只关心私人边际成本但生产过程中会产生负外部性的生产者和对劣质品具有明显偏好的生产者,税收可以通过价格的变化使生产者和消费者基于成本和受益分析重新考虑生产和消费决策,从而改进整个社会的资源配置状况和经济福利水平。值得注意的是,税收对资源配置的干预是有成本的,因征税而损失的生产者剩余与消费者剩余之和超过政府税收收入规模的部分,被称为“额外负担”,也就是税收的社会成本(谷成,2014)。因此,在运用税收调节社会资源的配置时,应充分考虑税收对社会福利的影响,在市场能够有效配置资源的情况下,税收应尽量保持中性,不干扰经济活动主体的决策,保证市场在资源配置中充分发挥决定性作用;相反,如果市场未能有效配置资源,通过征税的方式对市场失灵加以矫正就成为一种备选方案。在决定是否采用征税方案以及对税收政策的效果进行评估时,则不仅需要考察税收政策导致的税收收入增减以及税收征、纳成本的变化,还有必要将税收超额负担纳入税收成本加以考量,以避免税收引致显著的社会成本。

财政可持续发展要求以尽可能公平的方式将税收负担分配给社会成员。但是对于公平的涵义,则存在着不同的理解。例如,持功利主义观点的学者认为,高收入个体和低收入个体的效用是等价的。因此,从公平的角度看,税收负担的分配无需考虑高收入个体和低收入个体之间的效用权重。相反,如果按照罗尔斯主义的观点,社会福利是由低收入个体的效用水平决定的,高收入个体效用的增加无法弥补

因低收入个体效用损失而导致的社会福利水平下降,税负则必须由高收入个体承担。尽管对公平的涵义有不同的解释,但受益原则和支付能力原则已经成为被普遍接受的税收负担分配准则。前者要求税收负担的分配与社会成员从政府提供公共产品中的受益相对应,因而更符合现代国家的税收依据观;后者强调按照社会成员的收入、财产以及消费等用以衡量支付能力的指标分配税收负担,在实践中更具可操作性,因而适用范围更广。因此,在实践中,公平原则通常是受益原则和支付能力原则的结合——受益原则有助于解释政府提供的公共服务与社会成员总体税收负担之间的联系,支付能力原则可用于调节社会成员之间的收入分配差距。

税收还可以通过本身所具有的内在稳定机制和相机抉择的政策调整促进经济的稳定与增长。在税率既定的累进所得税制下,收入处于免征额之上的纳税人数量随经济的扩张而增加。同时,按照更高档次税率纳税的人数也会增加,从而使税收增加。税收的增加可以在一定程度上抑制经济的过度扩张,从而达到稳定经济的目标。相反,当经济处于紧缩阶段时,纳税人的数量减少,应税所得适用的边际税率也相应降低,税收收入减少,进而在一定程度上缓解经济的衰退。除了依靠所得税的内在稳定机制外,还可以根据经济运行状况,人为地采用灵活的税收政策,消除经济波动带来的负面效应,保障财政可持续发展。

在现代国家治理背景下,税收除了取得财政收入和调节经济运行外,还可以通过立宪协赞的税收确立方式完善社会成员的诉求和意愿表达机制,从而更好地满足社会成员的公共需要,实现国家的长治久安。在税收收入规模有限的情况下,公共支出不可能满足所有社会成员的需要,因此有必要在对社会成员的意愿进行整合的基础上安排财政收支。从这个意义上看,完善的社会成员意愿表达和整合机制是现代国家治理框架下确保财政职能得以有效发挥的前提。值得注意的是,在以往基于福利经济学研究范式的税收理论与实践,税制改革更多地被视为一个技术问题,既有研究主要强调以经济

上更有效率的方式汲取社会资源,以实现满足公共支出需要的目标。现代国家治理是政府和社会成员基于共同的目标进行的合作管理。对社会成员需求的回应程度和负责程度在很大程度上决定了政府协调和解决不同利益群体矛盾冲突的政治能力和实施国家权力的行政能力。财政可持续发展要求税收在确立政府与社会成员征纳关系的过程中,通过有效互动财政资金的使用效率和公共部门的负责程度,推进国家治理的透明性和有效性。

### 二、现行税收在财政可持续发展中存在的主要问题

(一) 税收收入占比下降弱化了财政收入的规范性

近年来,尽管税收收入的规模呈上升趋势,但其在预算收入中的占比大体上呈下降趋势。2014年修订的预算法将预算划分为一般公共预算、政府性基金预算、国有资本经营预算和社会保险基金预算四类。2020年四本预算收入总额在GDP中的占比为34.77%,相较于2014年的36.62%下降了接近两个百分点。从税收的相对规模上看,2020年税收占四本预算收入总额的43.68%,比2014年税收在四本预算收入总额中的占比下降了接近7个百分点<sup>①</sup>。可见,在财政收入结构中,税收收入规模的相对下降与非税收入占比的提高相伴而生。为避免在国际税收竞争中处于不利地位而导致资本和劳动力的

外流,2018年以来,我国实施了“实质性减税”的政策,2019年减税降费超过2.3万亿元<sup>②</sup>,2020年新增减税降费超过2.5万亿元<sup>③</sup>。值得注意的是,随着我国税收政策由结构性减税转向实质性减税,非税收入的增速也超过了税收收入,在政府收入结构中占有重要地位。

尽管非税收入有助于弥补准公共产品成本、缓解政府财政压力,但其规模的扩张和管理上的碎片化也弱化了财政收入体系的规范性和政府预算的完整性。此外,地方政府在非税收入征管中所具有的自由裁量权也易于导致腐败的发生<sup>④</sup>,进而影响社会成员对政府行为方式的评价和认知以及税收遵从水平的提高。更为重要的是,作为政府收入的来源,非税收入也是国家治理成本的重要组成部分,其负担水平也会对资本和劳动力的国际流动产生影响。因而非税收入的膨胀也会抵消减税为社会成员带来的潜在受益,不利于减税政策目标的落实。

(二) 大量的税收优惠导致社会成本和征管成本的增加

为实施对经济活动主体行为的引导和干预,我国税制中规定了大量的税收优惠项目。从目标上看,这些项目包括以发挥财政支出和其他财政收入形式的作用为目的的财政性优惠、为发挥税收对经济和社会的调节作用而实施的政策性优惠,以降低税收管理成本和提高税收管理有效性的管理性优惠等类别。从优惠的方式上看,又可以分为税基式优惠、税率式优惠、税额式优惠和时间式优惠等多种形式。根据2015年国家税务总局制定的《减免税政策代码目录》,目前仅中央政府的税收优惠就有600余项<sup>⑤</sup>。

尽管为数众多的税收优惠在一定程度上促进了特定经济社会政策目标的实现,但也缩小了税基的范围,使财政收入减少、政府面临的财政压力增大。同时,在税收优惠过多的情况下,为维持既定的财政收入规模,未享受税收优惠待遇的地区、产业的纳税人必然承受更多的税收负担,从而导致税收负担水平的差异。此外,税收优惠还可能引发纳税人为满足优惠条件而采用策略性行为造成的经济

<sup>①</sup> 详见《关于2020年中央和地方预算执行情况与2021年中央和地方预算草案的报告》,财政部网站, [http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/202103/t20210314\\_3670203.htm](http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/202103/t20210314_3670203.htm), 2021年3月14日;《关于2020年中央和地方预算执行情况与2021年中央和地方预算草案的报告》,财政部网站, [http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/201503/t20150317\\_1203481.htm](http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/201503/t20150317_1203481.htm), 2015年3月17日。

<sup>②</sup> 《中华人民共和国2019年国民经济和社会发展统计公报》,国家统计局网站, [http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/202002/t20200228\\_1728913.html](http://www.stats.gov.cn/tjsj/zxfb/202002/t20200228_1728913.html), 2020年2月28日。

<sup>③</sup> 《超2.5万亿元!2020年减税降费政策很给力》,国家税务总局网站, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810780/c5160641/content.html>。

<sup>④</sup> 详见国家审计署2015年第4号公告,《彩票资金审计结果》, <http://www.audit.gov.cn/n5/n25/c67336/content.html>, 2015年6月25日。

<sup>⑤</sup> 详见《国家税务总局关于发布<减免税政策代码目录>的公告》(国家税务总局公告2015年第73号),国家税务总局网站, <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1895341/content.html>, 2015年10月29日。

扭曲,致使税收优惠不仅未能实现预期的政策目标,反而成为激励企业避税的手段(李维安等,2016)。再者,税收优惠还会使税收制度复杂化,不仅增加了征管成本,而且易于导致逃税和腐败问题的发生而增加社会成本。

(三)以商品税为主体税种的税制结构不利于收入分配职能的发挥

1994年税制改革以来,我国逐步形成了由商品税、所得税和财产税构成的税制体系。从目前的情况看,商品税仍在税制结构中占主体地位。2020年全国税收收入154310亿元,其中,增值税和消费税、城市维护建设税、车辆购置税、关税等占比为52%,企业所得税和个人所得税占31%,契税、土地增值税、房产税、耕地占用税、城镇土地使用税等土地和房地产相关税收占比为13%,印花税、资源税、车船税等其他各项税收占比为4%<sup>①</sup>。

征管成本较高和非正式经济<sup>②</sup>规模较大是发展中国家个人所得税改革面临的普遍问题。比商品税更高的个人所得税征管成本使税务部门将更多资源用于商品税征管,以提高税收征管的整体效率;与发达国家相比,规模较大的非正式经济也限制了发展中国家个人所得税的税基规模。相应地,个人所得税的收入规模也难尽人意。按照累进税率课征的个人所得税有助于在更大程度上发挥税收的收入分配职能;按照统一比例税率普遍征收的商品税则会因边际消费倾向递减规律的作用而产生累退的效果。目前,对商品和劳务普遍征收的增值税在我国税制结构中的占比在40%左右,而个人所得税占比仅为7.5%。以商品税为主体税种的税制结构制约了税收收入分配职能的发挥。

(四)对税收的国家治理职能关注有限

现代税收制度体现了特定历史和国家治理能力背景下的社会成员和利益群体,因复杂的相互作用而形成的动态分配关系。现代国家强调的政府与

社会成员互利的税收依据观对于提高社会成员的税收遵从水平,提高政府的回应性和负责性具有重要理论价值。政府与社会成员之间信任关系的建立要求税收具有更为明显的可观察性——如果税收的可观察性较差,纳税人就会认为税收的课征缺乏依据,从而降低对税务机关乃至政府的信任程度。

与增值税、消费税等间接税相比,具有更为明显可观察性的个人所得税在我国税制结构中占比相对较低。此外,在商品和劳务的最终销售环节,采用价税合一的标识方式,不仅掩盖了税负的最终归宿,也影响了社会成员对税收与公共服务关联性的感知,不利于社会成员税收遵从水平的提高。再者,与大多数发展中国家的情况类似,个人财产税的缺失也是我国税制结构的显著弱点。理论上说,相对于商品税和所得税而言,财产税的税基流动性较差,因而通常被认为是地方政府的理想收入来源。相应地,财产税有助于促进辖区居民与地方政府通过对话和协商并达成财政契约的属性却往往被忽视。最后,目前我国地方政府支出中,有接近40%来源于中央政府的转移支付。尽管来自上级政府的财政拨款与地方税一样,都可以用来弥补地方公共产品和服务的成本,但前者隔断了地方公共服务成本与收益之间的联系,不利于辖区公共资金使用效率和政府负责程度的提高。

### 三、促进财政可持续发展的税收政策建议

(一)保持税收在政府收入中的主体地位

1994年分税制改革将税种及税收收入划分为中央税、地方税和中央地方共享税,并将各税种的税收立法权、税基和税率确定权收归中央。与极为有限的税收权限相比,地方政府在非税收入的征收标准和执行程度方面具有更大的自由裁量空间,往往采用扩大非税收入征缴规模的方式应对财政压力(郭月梅、欧阳洁,2017)。减税政策的推行直接减少了政府可支配的财政收入,使部分导致非税收入规模膨胀的原因变得更加突出。

现代国家的税收通常都是通过立宪协赞的方式确立后征收的。在由国家代议机关批准建立的税

<sup>①</sup>详见《2020年财政收支情况》,财政部网站,http://gks.mof.gov.cn/tongjishuju/202101/t20210128\_3650522.htm,2021年1月28日。

<sup>②</sup>又称“地下经济”、“影子经济”。不仅包括毒品交易、卖淫和走私等非法行为,也包括未申报纳税的个体经营收入、非正式就业工资和易货交易等合法行为。

收制度中,征税对象、纳税人、税基与税率、纳税义务发生时间以及税收优惠等要素通常按照税收法定原则确定,因此与非税收入的征缴相比,税收征纳关系具有更为明显的规范性。同时,现代国家的税收也体现了政府提供公共产品和服务、社会成员因受益而进行成本补偿的一般报偿性特征,不仅有利于提高社会成员对国家运行体系的认同感和遵从水平,也有助于促进政府对社会成员需求的回应性和负责程度。如果减税政策导致了非税收入规模的上升和在政府收入中占比的提高,则会悖离减税降费的初衷,不利于政府收入结构的优化。因此,保持税收在政府收入中的主体地位对于财政可持续发展十分重要。

在推行减税政策的背景下,通过落实中央与地方财政事权与支出责任划分改革和健全地方税体系解决政府间财政纵向失衡问题,有助于弱化地方政府通过扩大非税收入规模应对财政压力的内在动因。当然,如果能够在减税的同时,通过财政体制的优化和预算管理的完善提高财政资金的使用效率,则会减轻各级政府面临的财政压力。加强财政资源统筹管理,通过预算改革建立全口径非税收入统计体系,有助于避免非税收入碎片化管理导致的规模扩张和腐败问题。此外,建立健全非税收入项目公示制度有助于加强对政府征缴非税收入的监督和政府征缴非税收入行为的规范化。

### (二)梳理归并税收优惠政策

理论上说,税基的规模不仅受制于一个国家的经济状况,还取决于税收制度本身的设计和安排。从这个意义上看,税基并非完全“既定”——税收制度不仅具有资源配置、收入分配、经济稳定和增长效应,还会影响税基本身的规模和结构。税基的广泛性不仅可以使一国可以按照较低的税率取得既定规模的税收收入,为减税提供潜在空间,而且可以减少因替代效应而导致的效率损失,避免干扰市场经济活动主体的决策。

过于复杂的税收优惠政策不仅缩小了税基规模,减少了税收收入,而且增加了税收管理的成本,导致纳税人经济决策的扭曲。为使税收优惠政策的

收益最大化并减少税收激励造成的额外负担,有必要考虑以下三个方面的改革措施。一是对既有税收优惠政策进行梳理和归并,尽可能减少税收激励的数量,以保证税基的广泛性;税收优惠资格的认定程序应尽可能简单,以避免征管成本的增加。二是对享受优惠待遇的经济活动主体、税收优惠的内容以及政府由此而放弃的财政收入进行考察和追踪。如果税收优惠的设计旨在实现某种特定的目标,则还须通过可度量的指标对政策目标的实现情况加以考量。三是定期对税收政策的收益和各项成本进行评估。如果税收优惠政策的收益不足以抵补税收的征纳成本和社会成本,则应考虑取消。对税收优惠政策中的激励项目进行更为深入的管理有助于提高税基的可获得性。例如,明确各项税收优惠政策的时限,规定到期后继续实施的评估条件,并按年度提供税收优惠政策评估报告,从而决定是否有必要继续实施该激励项目。如果未能实现既定目标,则应如期停止相关税收优惠政策。

### (三)进一步提高税收制度的公平性

一般认为,包括所得税和财产税在内的直接税税负不容易转嫁,在调节收入分配方面具有更显著的作用,也更公平。但既有研究表明,财产税对收入分配的影响并不确定。传统观点认为,对土地和建筑物课征的财产税,其累进性分别取决于来自土地所有权的收入和用于购买住房的支出是否随着收入的增长而提高。就个人住房财产税而言,随着收入的增长,居民用于购买住房部分的支出在收入总额中的比例下降,因而财产税具有累退性。相反,新观点认为,从全国范围看,资本供给缺乏弹性,因此财产税税负由资本所有者承担。由于资本所得在高收入群体的收入总额中占比更大,因而财产税具有较高的累进性(谷成,2005)。尽管理论研究的结果并不一致,但从实践上看,仍可通过税收要素的设计提高财产税的公平性。例如,将我国目前对个人住房征收的房产税试点方案中的税基由“交易价格”改为“评估价值”,将增量房产和存量房产一并包含在征税对象范围内将有助于提高财产税制的公平性。

直接以所得为征税对象,可对部分或全部所得

按照累进税率课征使个人所得税在调节收入分配方面相较于商品税和财产税更具优势。相应地,完善个人所得税并提高个人所得税在税制结构中的占比是更好地发挥税收收入分配职能的必由之路。值得注意的是,个人所得税收入占比的提高不仅取决于包含人均收入和分配状况在内的经济发展水平,也受制于税收征管能力等因素。在中等收入群体占比较低和税收征管水平有限的情况下,个人所得税很难成为税制结构中的主体税种。未来的改革应充分运用信息技术的发展成果,通过大数据资源开发和数据分析完善自然人税收征管体系,逐步缩小非正式经济的规模,在推动涉税信息在税务与相关部门之间互联互通的基础上,逐步将经营所得,利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得以及偶然所得等纳入综合所得的征管范围,按照支付能力原则,体现同等状况同等对待,不同状况不同对待的税收负担在社会成员之间的分配公平。

#### (四)充分发挥税收的国家治理职能

现代国家通过代议机关行使国家权力,采用立宪协赞的税收确立方式确定税收要素,从而在更大程度上将社会成员的意愿转变为税收制度,在保证政府对社会成员需求回应性和负责程度的同时,促进社会成员道德意识和遵从水平的提高。近年来,我国在推进人民代表大会制度理论和实践创新和落实税收法定原则的过程中取得了显著进展,对税收要素的确定逐步由税收法律替代了以往的行政法规。未来的改革应在鼓励社会成员参与税收立法问题讨论的同时,注重对社会成员意见表达的回应,通过政府与社会成员的互动,充分发挥税收在现代国家治理中的职能和作用。

现代税收强调政府与社会成员之间的互利关系。因此,在要求社会成员依法纳税的同时,政府也有必要说明税收与公共支出之间的联系。从这个意义上说,提高税收的可观察性是改善国家治理能力和水平的重要途径。此外,面临日益激烈的国际税收竞争环境,财政收支的可观察性也在一定程度上缓解了其他国家减税政策的实施给本国政府带来的压力。与商品交易过程中经济活动主体负担的商

品税相比,个人所得税和财产税须自主申报,因而具有更为显著的可观察性,提高直接税的比重将有助于发挥税收的国家治理职能。如上所述,经济发展水平和税收征管能力的限制使直接税替代间接税的目标在短期内很难实现。因此,提高间接税的可观察性同样十分必要。目前我国在商品零售环节采用价税合一的标识方法在很大程度上掩盖了税收的经济归宿,使商品税具有更大的隐蔽性。此外,当政府降低关税、增值税等商品税税率时,一部分本应由消费者获得的福利被厂商截留,冲淡了消费者的获得感。在商品零售环节通过实行价税分离的标识方式提高商品税的可观察性,使社会成员对税收负担具有更为直观的了解,有利于提高政府部门的负责程度和社会成员的税收意识。

地方公共产品的分散化供给是现代国家治理的趋势之一,因为地方政府的财政收支决策对于辖区居民而言更具可观察性,其税收负担与享受到的公共服务之间的联系也更为紧密。因此,征收更具可观察性的地方税对于提高地方政府的治理能力而言十分重要。分税制改革后,地方政府拥有的税收决策权十分有限,来自中央政府的转移支付在地方政府支出中占有很大比重,制约了地方政府负责程度和财政资金使用效率的提高。为激励地方政府在辖区治理中更为有效地回应辖区居民的公共需求,有必要调整现有的地方税体系和赋予地方的税收权限,使富裕地区的地方税收入大体上与支出责任相匹配,通过转移支付弥补贫困地区的财政收支缺口,实现财政可持续发展的目标。

#### 参考文献:

- [1] 刘尚希.财政风险:一个分析框架[J].经济研究,2003(5):23-31.
- [2] 谷成.税收那些事儿[J].南京:江苏人民出版社,2014.
- [3] 李维安,李浩波,李慧聪.创新激励还是税盾?——高新技术企业税收优惠研究[J].科研管理,2016(11):61-70.
- [4] 郭月梅,欧阳洁.地方政府财政透明、预算软约束与非税收入增长[J].财政研究,2017(7):73-88.
- [5] 谷成.财产课税与地方财政——一个以税收归宿为视角的解释[J].经济社会体制比较,2005(5):73-78.

【责任编辑 王东伟】