

基于国民收入分配理论的我国 税收演变轨迹及对策建议*

高凌江 雷 雄

【提 要】笔者对改革开放以来中国税收制度改革进行简要回顾，弄清在不同时期中国税收制度具体由哪些税种构成，然后再按照不同税种参与不同层次分配的顺序，从税收参与初次分配、再分配到形成最终分配结果逐一进行描述，分析演变的原因及结果，从而透视我国税收制度在不同分配层次上所起的作用。并在此基础上，提出未来我国税制改革的基本思路。

【关键词】国民收入分配 直接税 间接税

【中图分类号】F810.12 【文献标识码】A 【文章编号】1000-2952(2013)03-0053-07

国民收入分配是指国民收入在居民、企业和政府三者之间的分配比例及其相互关系。在初次分配中，适度的收入分配差别既是市场效率的源泉和动力，也是市场效率的结果。但若收入分配的差别过大，则既有悖于社会公平，也会损害市场效率。因此，政府必须发挥作用，在初次分配过程中通过税收进行一次调节，防止收入分配差距过大，然后在国民收入再分配环节进行有效的二次调节，弥补“市场失灵”造成的社会不公。政府的主要作用空间在再分配环节，如果政府在初次分配过程中税收分配的份额过多，会挫伤居民和企业的积极性，影响市场效率的充分发挥；而且，政府分配份额过大的这种状况在再分配过程中将很难扭转，从而不利于政府在再分配过程中发挥其应有的调节作用。

一、间接税与国民收入的初次分配

(一) 间接税参与国民收入初次分配的状况

在初次分配过程中，分配是在各生产单位内部进行的。政府一方面是通过征收间接税直接参与生产过程中要素收入分配；另一方面也可以通过间接税在初次分配过程中对初次分配产生的收入差距进行调控。它的调控

功能主要依靠消费税、资源税和行为税等税种实现。按照SNA体系的要求，政府参与国民收入初次分配所取得的收入主要是间接税净额，即间接税减去津贴。根据前面的概念界定，这里只考虑间接税，不考虑政府津贴。

改革开放以来由于税制改革的原因，在税种的设置、税种的名称上发生了很大变化，有些税种持续几年以后便消失了，而有些税种在最初几年没有但在后来年份中开始出现。在初次分配环节，参与国民收入分配的税种是比较多的。从1980年代开始，我国对原有工商税收制度进行全面改革，有关间接税改革的主要内容是废止工商税，先后开征增值税、产品税、营业税、盐税，增加资源税、城市维护建设税等。而在1994年税制改革中，则全面改革流转税，取消产品税，建立以增值税为核心，消费税、营业税为辅助，新的流转税课税体系。取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、证券交易印花税；盐税并入资源税，特别消费税并入消费税。1994年税制改革之后，间接税税种减少一些。^①

* 本文系国家社科基金重点项目《中国结构性减税的方向、效应与对策研究》(项目号:12AZD053)的阶段性成果。

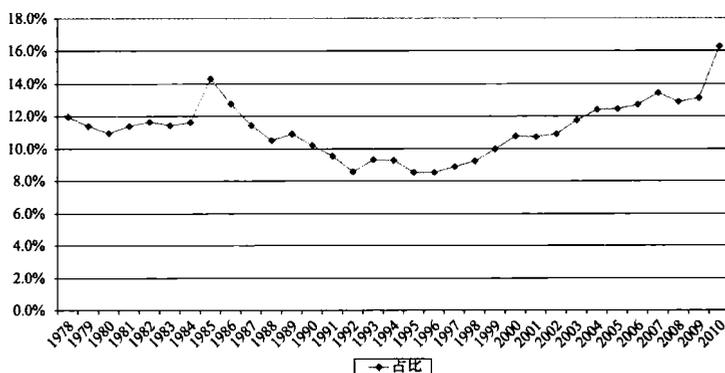
① 刘佐:《中国税制改革50年》，《当代中国史研究》2000年第5期。

在初次分配环节,从税收和GDP的总量上看,改革开放30多年以来发生了巨大的变化,税收收入由1978年的435.6亿元增长到2010年的65280.2亿元,GDP由1978年的3645.2亿元增长到2010年的401202.0亿元。

由此可以看出,中国经济增长非常迅速,政府在初次分配中所取得的税收收入也逐年增加,税收收入增长趋势和经济发展的总体趋势相一致。接下来我们需要进一步通过税收与GDP的对比来观察二者之间的关系。

图1

初次分配间接税税收占GDP的比重



资料来源:根据历年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》相关数据计算而得。

从图1中可以看出,1978年~2010年税收收入占GDP比重的变动,大致呈对称“V”型。1978年到1984年初次分配中税收收入占GDP的比重在11.6%~12.0%之间,波动不大。由于1984年我国对工商税收制度全面改革,先后开征增值税、产品税、营业税、资源税等一些新的间接税种,所以在1985年初次分配过程中的税收收入迅速增加,税收收入占GDP的比重上升到14.3%,以后逐年下降,一直下降到1992年的8.6%。在这一段时期内,下降的幅度比较明显。但由于1994年的税制改革,各地为了提高本地区税收返还的数额,存在虚收或者收“过头税”的情况,其结果导致1993年的间接税占GDP的比重有所上升,在1993年~1996年有一段短暂的波动。从1997年开始间接税收入占GDP的比重出现回升迹象,达到8.9%,此后几年继续稳步增长;2000年以来,这一比重不断上升,2010年为16.3%,超过1985年的高点。

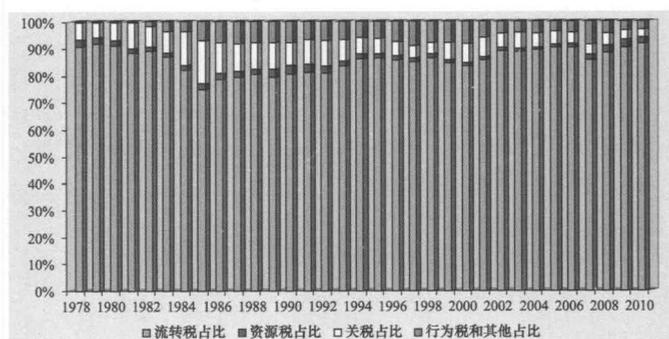
(二) 初次分配过程中的间接税税收结构

从图2可以看出,政府通过税收在GDP初次分配中

所获得的份额主要来源于流转税(不含关税)。1978年~1984年流转税占初次分配中政府获得总收入的80%以上,在开始的三年,甚至都在90%以上,从1981年开始有所下降,到1985年降到历史最低点的75%。1986年到1992年流转税占总税收的比重有所回升,但一直稳定在80%左右,从1993年开始上升,期间有所波动,2010年达到91.8%。关税在GDP的初次分配中占的比重波动不大,大部分年份维持在4%~7%左右,只是在1983年~1993年这10年占比比较高,最高达到15.9%,平均在10%左右。如果把关税放入流转税中一起计算,那么在初次分配环节流转税占初次分配所取得的税收总额的比重一直在90%以上。资源税在初次分配中所占比重历年来都比较小,并且在逐年降低,在最近几年下降非常明显,不到初次分配所得税收总额的1%。行为税从1978年所占较小的比重开始逐年上升,但一直没超过10%。尽管行为税包含很多税种,但是其在初次分配环节中所占比重并不高。

图2

初次分配税收结构



资料来源:根据历年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》相关数据计算而得。

二、直接税与国民收入的再分配

(一) 直接税参与国民收入再分配的状况

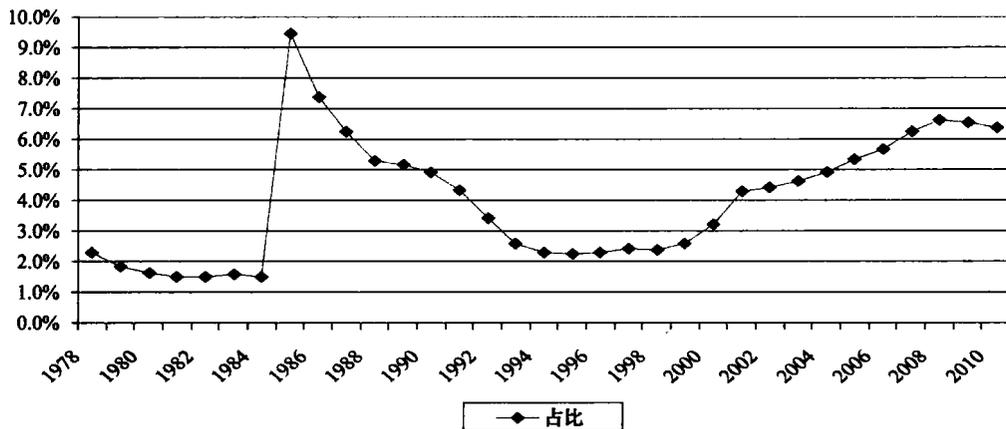
政府在再分配环节通过直接税获得税收收入的同时还能够对经济进行有效调节。这是因为直接税不能进行税负转嫁，只能由纳税人自己承担。这样，通过直接税会使高收入者的收入减少，从而缩小收入差距，同时政府还可以取得相应的财政收入。当政府把税收用于公共支出的时候，又会使低收入者获益。因此，政府在再分配环节征收直接税可以有效地调节经济。下面考察改革开放以来，中国的直接税在再分配环节参与国民收入分配的总体情况。

从图3可以看出，1978年~2010年的直接税税收收入占GDP的比重大致呈非对称的“U”形。从1978年至1984年直接税占GDP的比重呈下降趋势，1983年稍高一点，到1984年重新回到1982年1.5%的水平。由于1983年、1984年实行利改税，把国营企业的利润上

交改为税收上交，这样使得直接税占GDP的比重被迅速拉升到1985年的最高点，为9.4%，之后开始逐年降低，到1995年为2.2%。改革开放初期，直接税占GDP的比重逐年降低符合国家从计划经济体制向市场经济体制转变、增加市场调节力度、放权让利政策的要求。

但1990年代，税收收入占GDP的比重下降过快，这是改革开放初所始料不及的。因此为了提高“两个比重”，我国进行了1994年的全面工商税制改革。改革效果比较明显，从1996年开始，税收收入占GDP的比重逐渐回升，除在2001年增幅较大之外，其他年份增长稳定，2008年达到6.6%，然后开始下降，到2010年达到6.4%。整体来看，我国再分配税收占GDP比重比较低，最高年份也就是9.4%，没有超过10%的水平，其中有14年低于3%的水平。近年来，随着经济增长和征管水平提高，企业所得税和个人所得税增长迅速，直接税占GDP的比重逐年提高。

图3 再分配直接税占GDP的比重



资料来源：根据《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》相关数据计算而得。

(二) 再分配过程中的直接税税收结构

从图4可以看出，1978年~1984年期间所得税和农业税是再分配中政府主要的收入来源，财产税和其他所占比重非常小，并且所得税的比重一直在60%左右。1985年由于利改税的原因使得所得税占比达到92.4%，随后逐年下降，到1998年下降到68.4%，1998年以后又开始回升，2010年达到75.8%。从1985年开始，财产税和其他在分配环节所占的比重是逐年增加的，期间有所波动，但是波动不大，到2010年其所占比重达20.4%。而农业税从1985年的4.9%逐渐增加，到1996年达到最高值22.6%，随后逐年下降，到2006年全国农业税被取消时，仅占再分配税收收入的8.8%，其他农业各税2010年占比3.8%。

从再分配环节不同的税类看，1978年以来，所得税一直占主导地位，财产税和其他税收地位非常弱小。具

体从所得税的构成来看，所得税主要是由企业所得税和外商投资企业所得税以及个人所得税构成，2007年内外资企业所得税合并，称之为企业所得税。在再分配环节中，企业所得税在再分配环节所占比重从1978年开始逐渐下降，2003年降到最低的48.4%，之后几年有所上升，到2010年达到80%。个人所得税从1978年以来增长迅速，到2002年达到最高点，为31.9%，2003年到2010年有所下降，但没有低于20%。

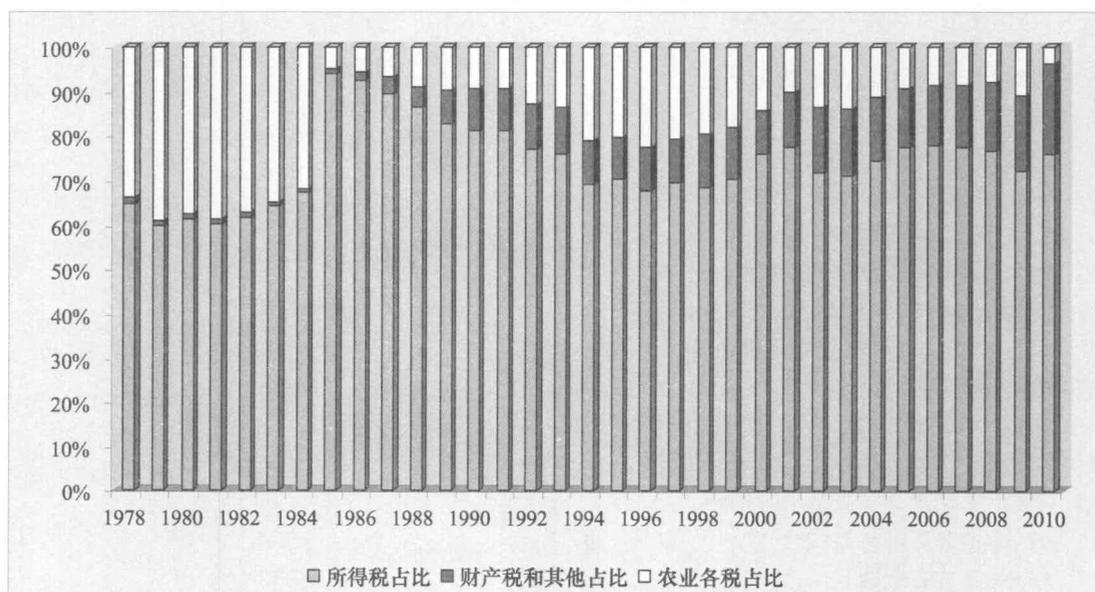
三、税收参与国民收入的最终分配

(一) 最终分配格局总体状况

政府部门通过税收分配手段获得的最终收入是政府

图 4

再分配的直接税税收结构



资料来源：根据历年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》相关数据计算而得。

部门的初次分配税收与再分配税收之和减去出口退税之差。从表 1 中可以看出，最终分配政府获得的税收收入是由初次分配中政府通过间接税获得的税收收入和再分配中政府通过直接税获得的税收收入共同决定的；但是从表中，我们可以发现政府最终获得的税收收入大部分是政府通过间接税在初次分配中获得的，而在再分配环节政府取得的税收收入占比并不高。

从最终税收收入占 GDP 的比重来看，大致呈现如下

特征：1978 年~1985 年期间税收收入占 GDP 的比重状况基本稳定，在 13% 左右。1985 年~1996 年期间，税收收入占 GDP 的比重下降非常迅速，由 1985 年的 23.5% 下降到 1996 年的 9.7%，十年间下降了近 13.8 个百分点。从 1996 年开始到 2010 年这一段时期内，政府的税收收入占 GDP 的比重是不断上升的，从 9.7% 上升到 20.8%，可见在这十几年间，回升的速度也是非常迅速的，并且出现税收超常增长的态势。

表 1 税收参与国民收入分配的最终格局

单位：亿元

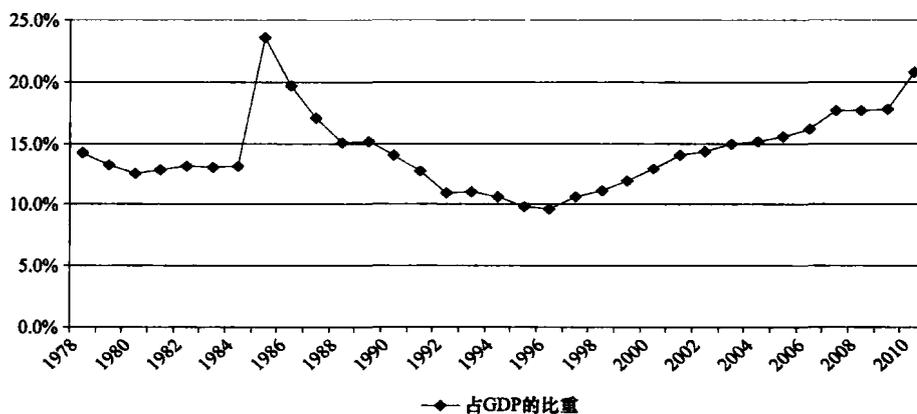
年份	初次分配 税收总数	再分配 税收总数	最终分配 税收总数	出口退税	各项税收	GDP	占 GDP 比重 (%)
1978	435.6	83.6	519.2	—	519.2	3645.2	14.2%
1979	462.7	75.2	537.8	—	537.8	4062.6	13.2%
1980	498.3	73.3	571.6	—	571.6	4545.6	12.6%
1981	556.8	73.0	629.8	—	629.8	4891.6	12.9%
1982	621.2	78.8	700.0	—	700.0	5323.4	13.1%
1983	681.4	94.2	775.6	—	775.6	5962.7	13.0%
1984	838.3	109.0	947.4	—	947.4	7208.1	13.1%
1985	1289.6	851.6	2141.2	18.0	2123.2	9016.0	23.5%
1986	1311.5	757.7	2069.3	42.6	2026.6	10275.2	19.7%
1987	1378.7	754.4	2133.1	76.5	2056.6	12058.6	17.1%
1988	1582.7	796.6	2379.2	115.0	2264.3	15042.8	15.1%
1989	1854.8	876.1	2730.9	153.1	2577.8	16992.3	15.2%
1990	1902.1	915.9	2818.0	185.6	2632.4	18667.8	14.1%
1991	2077.6	946.8	3024.4	254.6	2769.8	21781.5	12.7%
1992	2305.7	914.9	3220.6	265.9	2954.7	26923.5	11.0%

续表

年份	初次分配 税收总数	再分配 税收总数	最终分配 税收总数	出口退税	各项税收	GDP	占 GDP 比重 (%)
1993	3289.5	910.9	4200.3	299.7	3900.7	35333.9	11.0%
1994	4478.9	1100.1	5579.0	450.2	5128.8	48197.9	10.6%
1995	5177.7	1366.5	6544.2	548.7	5995.5	60793.7	9.9%
1996	6085.6	1636.5	7722.1	827.7	6894.4	71176.6	9.7%
1997	7022.6	1919.8	8942.5	555.0	8387.5	78973.0	10.6%
1998	7791.2	2013.6	9804.8	436.2	9368.6	84402.3	11.1%
1999	8965.5	2335.3	11300.8	626.7	10674.1	89677.1	11.9%
2000	10678.7	3202.8	13881.5	1050.0	12831.5	99214.6	12.9%
2001	11791.0	4696.7	16487.7	1080.0	15407.7	109655.2	14.1%
2002	13128.9	5289.7	18418.6	1150.0	17268.6	120332.7	14.4%
2003	15965.2	6295.9	22261.1	1988.6	20272.5	135822.8	14.9%
2004	19833.2	7829.9	27663.1	3484.1	24179.0	159878.3	15.1%
2005	23017.3	9850.9	32868.2	4048.9	28819.2	184937.4	15.6%
2006	27542.9	12278.2	39821.2	4877.2	34944.0	216314.4	16.2%
2007	35665.8	16607.6	52273.4	5273.3	47000.1	265810.3	17.7%
2008	40478.4	20775.5	61253.9	5865.9	55388.0	314045.4	17.6%
2009	44612.3	22343.4	66955.7	6486.6	60469.1	340506.9	17.8%
2010	65280.24	25563.41	90843.7	7327.3	83516.3	401202.0	20.8%

资料来源：根据历年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》相关数据计算而得。

图 5 最终分配税收收入占 GDP 比重



资料来源：根据历年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》相关数据计算而得。

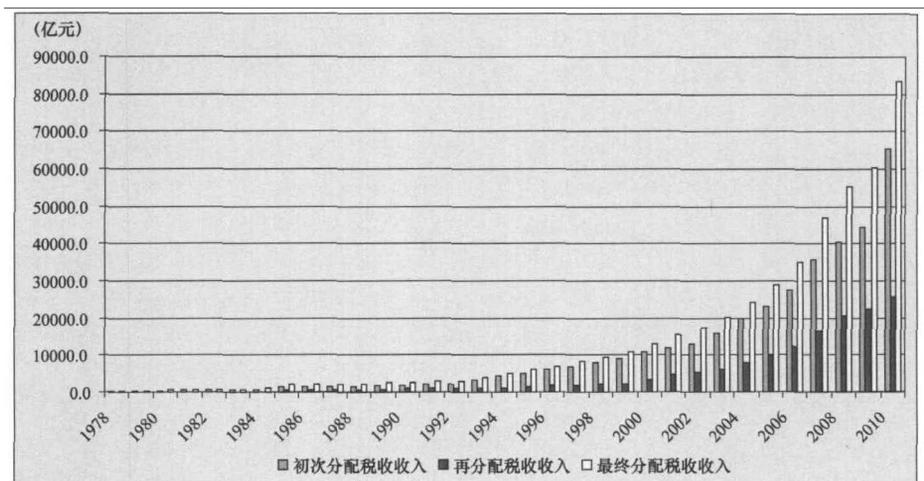
从图 5 可以看出最终税收收入和初次分配的税收收入与再次分配的税收收入的图形总体上基本一致，比初次分配的平缓，而比再分配的陡峭，相比更接近于初次分配中税收收入占 GDP 的比重情况。

对政府在初次分配、再分配环节中取得的税收收入和政府取得最终分配结果加以比较，可以更直观地考察政府最终取得的收入来源于哪一环节，从而探析中国税收制度所存在的问题。如图 6 所示，政府最终的分配结果

是随着时间的推移而不断增加的，但是政府通过税收所取得的收入主要来源于参与初次分配的间接税。从图 6 中可以直观看出参与初次分配的间接税收入与政府最终分配的结果高度一致，而参与再分配的直接税收入与间接税和最终分配结果差距较大。由此可以反映出中国税收制度是由流转税构成的、以间接税为主体的税制结构，满足了政府财政需要的目的；同时也反映出目前中国税收制度所存在的问题，即并没有充分发挥出税收调节经济的职能。

图6

初次分配、再分配和最终分配税收收入比较



资料来源：根据历年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》相关数据计算而得。

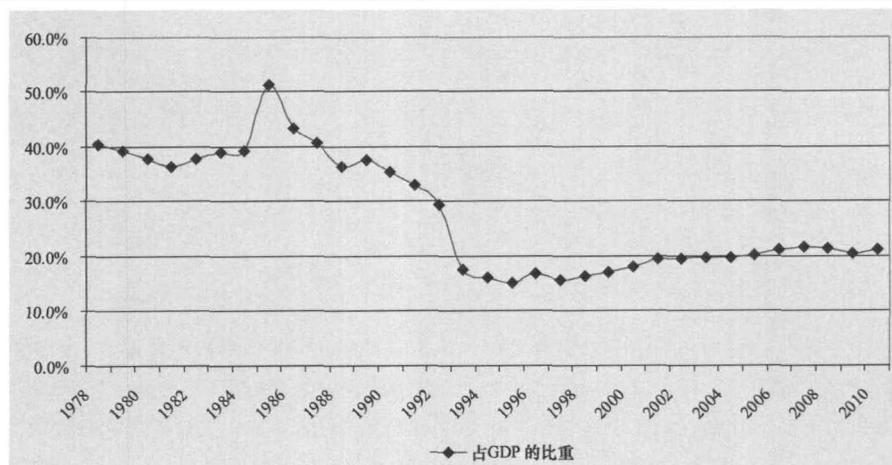
(二) 宽口径税收与国民收入分配格局

上述分析的是窄口径税收参与国民收入分配的情况，但在中国，政府取得收入的形式除了税收之外，还有其他形式，这些收入从性质上也属于税收，所以有必要对其进行考察。在统计口径上除了各项税收之外，又增加了具有税收性质的收入，在中国由于政府收入的不规范，除了正税外还有其他相当于税收的收入，如在利改税之前是国有企业上交的利润，还有教育费附加、专项基金、行政事业收费等预算内、预算外收入，这样就构成了宽口径的税收收入。中国财政收入中冲减了国有企业亏损补贴，而按国际通行做法，国有企业亏损补贴，特别是政策性亏损补贴是一种政府支出，不应该作为负收入冲减财政收入。^①

从总量上看，1978年~1984年宽口径税收增加很多，因为这一段时期内国有企业上交的收入，在窄口径的税收收入中没有计算在内，所以1985年以前的税收总量明显低于1985年的总量，但宽口径的税收则相对弥补了这一缺口。从图7中可以明显看出，宽口径税收收入占GDP的比重整体上增加了，但在1993年以前比重增加较多，在1993年以后增加相对较小，这主要是因为以前年度政府收入较不规范，政府收入来源多样化，随着之后年度的税制改革，同时清理预算内外的项目使得税收收入逐渐成为政府收入的主要来源，因此，税制改革前后，宽口径税收占GDP的比重并未增加很多。总体趋势和窄口径的税收占GDP的比重基本是一致的。

图7

宽口径税收占GDP的比重



资料来源：根据历年《中国税务年鉴》、《中国财政年鉴》和《中国统计年鉴》相关数据计算而得。

^① 高凌江：《中国税收分配与税制结构问题研究》，中国经济出版社2011年版。

四、我国税收制度改革的对策建议

从初次分配环节税收状况看，现有的税收制度，在初次分配中的调节作用是非常有限的，具有调节性质的资源税、行为税所占的比重是非常低的。从1994年中国开征消费税，对初次分配起到一定调节作用，但是占整个流转税的比重并不高，并且具有下降趋势，到2010年只占流转税的10%左右。从目前税收参与分配状况看，初次分配当中存在市场失灵的问题——土地、资源存在级差收入并没有得到有效的调节。对奢侈品、限制消费的商品，如烟、酒，世界各国都普遍征收重税、实行高价；而生活必需消费品，如粮食、食品等，又较多实行低价。但中国由政府政策形成的价格并不健全，这些问题并没有得到有效的解决，从而产生初次分配环节不公平现象严重等问题。

从再分配税收占GDP比重来看，整体比较低，最高年份也就是9.4%，没有超过10%的水平，其中有14年低于3%的水平。从再分配环节不同的税类看，1978年以来，所得税一直占主导地位，个人所得税增长较快，而财产税和其他税收所占的比重非常弱小。目前的税制只满足了筹集财政收入的职能，并没有充分发挥税收调节收入分配的功能，这是目前中国税制存在的主要问题。

在未来的税制改革中，伴随着经济发展方式的转变，在维持相对稳定的宏观税负的条件下，更多地应是对税制结构进行调整，即通过改变不同税种的结构，在保证政府财政收入的同时，有效地调节经济，缩小收入分配的差距，达到社会公平的目的。我国可以借鉴OECD的经验，逐步减少间接税占GDP的比重，增加直接税占GDP的比重，改变我国以间接税为主体的税制结构。在实现税收筹集财政收入的同时，增加直

接税的调控功能，真正实现具有自动稳定器功能的税制结构。

具体改革措施包括对增值税扩围、降低增值税的税率，从而减少增值税所占的比重。与此同时，加强消费税的改革，调整征税范围，减少对生活必需品的征税，加大对高档消费品、资源供给缺乏产品和环境污染行为的征税，并提高相应的税率，实现宏观调控，促进社会公平与环境资源保护等。研究开征社会保障税，把社会保障费改税，增加硬约束。同时要加强对财产税的改革，完善财产税制度，实现对财产保有环节和遗产继承的征税，在实现公平的同时，保障地方政府的收入来源，改变目前土地财政的状况。

在所得税改革方面，企业所得税改革主要是降低小微企业的税负，加大对自主创新、科技研发、品牌建设及扩大就业等方面的支持；个人所得税改革，应该逐渐由分类走向综合，并充分考虑到家庭的因素，减少中低收入者的税收负担，加大对高收入群体的征税力度，实现收入分配调节的功能，缩小贫富差距。^①通过对现有直接税种进一步改革，同时增加新税种，逐步完善直接税体系，实现从以间接税为主体的税制向以直接税为主体的税制过渡。

本文作者：高凌江是中国社会科学院财经战略研究院博士后，北京第二外国语学院旅游管理学院副教授；雷雄是中国社会科学院研究生院硕士研究生

责任编辑：王姣娜

^① 高培勇：《新一轮税制改革步入实质操作阶段》，《经济》2008年第11期。

Evolution and Suggestions of China's Tax Revenue Based on the National Income Distribution Theory

Gao Lingjiang Lei Xiong

Abstract: This paper reviews briefly the tax system reform in China since Reform and Opening-up, showing that what particular taxes constitute the tax system at different times. Then it explains the tax system according to the different levels distribution order of the different types of taxes, which is from initial distribution, re-distribution to the final allocation. This paper also analyzes the reason and result of the tax revenue evolution, and the role of China's tax system in the different distribution levels as well. At last, the suggestion of tax reform in China is also presented.

Key words: distribution of national income; direct taxes; indirect taxes