2023年财政分析手册（2023版）：税收篇

一、我国税收概览

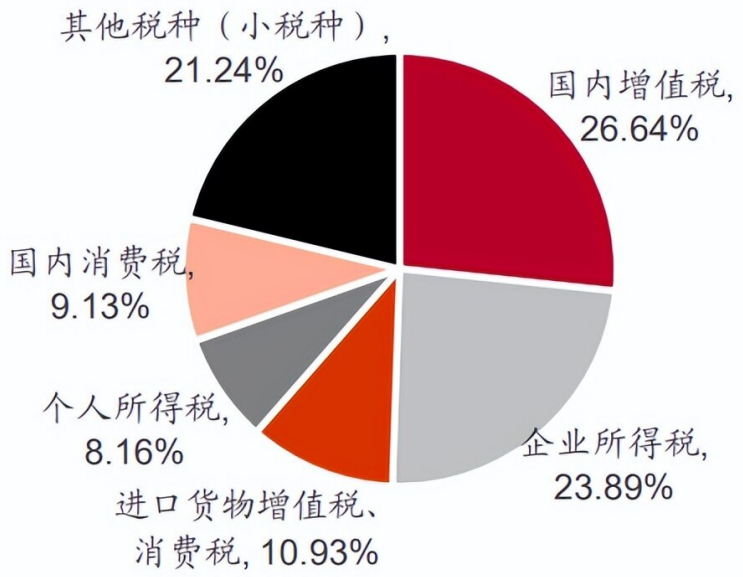
1、我国税收基本情况

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权利，强制、无偿地获 得财政收入的一种形式。理解税收内涵，可以从三个方面把握：1）税收的本质是一种分配关系，是国家取得财政收入的主要工具；2）国家政治权利是征税的依据，其不同于按生产要素进行的分配；3）征税的目的是为满足社会公共需要。 因此，除了可以用于筹集财政收入，税收也是政府宏观调控的主要手 段。一方面，可以利用不同产业间差异化的税收政策，以税收优惠措施 来鼓励和支持新兴、重点产业发展，从而调节经济结构；另一方面，税 收的收入分配属性也可以用来调节收入差距，促进社会公平。2022年我国实现全国一般公共预算收入203703亿元，同比增加0.57%，其中税收收入166614亿元，同比下降3.54%，税收收入在公 共财政收入中的占比为82%。近年来税收收入、财政收入同比增速不 断回落，税收收入占公共财政收入的比重整体下滑，但仍稳定在80% 以上。

2、我国的复合税制

同绝大多数国家税收制度一致，我国采用的是复合税制，即同时征收多 种税类多个税种。复合税制通过对不同征税对象征收不同税种，以及调整税种在不同环节的分布，形成功能互补的税制体系。 我国现行税制体系中共涵盖 18 个税种，既包括增值税、消费税、企业 所得税和个人所得税等 4 个主要税种，也包括土地增值税、契税、城市 维护建设税、车辆购置税、环境保护税等 14 个小税种。其中，增值税 和企业所得税是最为重要的两个税种，2022 年税收收入中，国内增值税 2 占比 26.64%，企业所得税占比 23.89%，两者合计约占全部税收收 入的一半（税收占比不含出口退税，下同）。4 个主要税种（包括进口 货物增值税和消费税 3）占 2022 年的收入比重约为 78.76%，小税种收 入整体占比偏低。 14 个小税种中，2018 年开征的环境保护税在 2022 年税收收入中占比 最低，仅为 0.12%；土地增值税收入占比最高，为 3.47%。

图表 2：2022 年我国主要税种收入结构



我国现行 18 个税种按照征税对象不同，可分为五大税类：1）商品和劳务税类（流转税类），它以商品和劳务的流转额为征税对象，在生产、销售、进口等流通环节征收和发挥调节作用；2）所得税类，它以所得额为征税对象，对生产经营者利润和个人纯收入发挥调节作用；3）财产和行为税类，主要对某些财产和行为发挥调节作用；4）资源税类，主要对因开发和利用差异性自然资源而形成的级差收入发挥调节作用；5）特定目的税类，主要对特定对象和特定行为发挥调节作用。现行 18 个税种中，增值税法草案于 2023 年 9 月 28 日提请全国人大常

委会会议二次审议 5，消费税、土地增值税目前业已起草并形成相应税 法《征求意见稿》，在进一步向社会公众广泛征集意见，处于上升为法律的进程中；《中华人民共和国印花税法》于 2022 年 7 月 1 日起开始 施行 6；而房产税和城镇土地使用税目前仍由国务院以暂行条例的形式 发布实施，尚处于立法起草阶段；其余 12 个税种均以国家法律形式立 法且已正式发布施行。总体而言，“落实税收法定原则”改革目标基本 实现。

3、中央与地方税收收入划分

建国以来，我国的财政管理体制先后经历三个主要阶段：第一阶段（1949-1978）：实行“统收统支、高度集中”的财政管理体 制，财力主要集中在中央，地方与中央“一灶吃饭”。第二阶段（1978-1994）：改革开放后，为了调动地方发展经济的积极 性，国家下放财权，实行“划分收支、分级包干”的财政管理体制。然 而，“分灶吃饭”使得中央财政吃紧，“两个比重”（中央财政收入/国家 财政收入、国家财政收入/GDP）急剧下滑。 第三阶段（1994-至今）：为了缓解中央财政吃紧的局面，增强中央的宏 观调控能力，我国于 1994 年实行“分税制”财政管理体制。根据《国 务院关于实行分税制财政管理体制的决定》（国发〔1993〕85 号）8， 我国的税种统一划

分为中央税、地方税和中央与地方共享税。将维护 国家权益、实施宏观调控所必需的税种划分为中央税，将同经济发展直

接相关的税种划分为中央与地方共享税，将适合地方征管的税种划分为 地方税。

实行“分税制”财政管理体制后，中央税收收入占比显著提高，1993 年中央税收收入占比仅为 20.77%，1994 年大幅提升至 55.24%，此后 一直稳定在 50%左右。相对应的，地方税收收入占比明显下降， 1993 年为 79.23%，2022 年占比 46.00%；而地方政府的财政支出规模和占 比却并未减少，1994 年地方财政支出比重为 69.71%，2022 年已大幅 提升至 86.35%。

4、国地税的“分”与“合”

2018 年，根据国务院机构改革方案，将省级和省级以下国税地税机构 合并，具体承担所辖区域内的各项税收、非税收入征管等职责。国税地 税机构合并后，实行以国家税务总局为主与省（区、市）人民政府双重 领导管理体制。此外，由海关总署及下属机构负责关税征收和受托征收 进出口增值税、消费税等税收。回顾我国分税制改革以来国地税征管体制改革历程，可分为三个阶段： 国地税分设。分设国税、地税是 1994 年分税制改革的配套措施，《国 务院关于实行分税制财政管理体制的决定》（国发〔1993〕85 号）10 提 出“建立中央和地方税收体系，分设中央与地方两套税务机构分别征管”。

国地税合作。2015 年 11 月，中办、国办印发《深化国税、地税征管体 制改革方案》11，强调要“实施国税、地税合作规范化管理，全面提升 合作水平，建立服务合作常态化机制”，采取国税地税互设窗口、共建 办税服务厅、共驻政务服务中心等方式来降低征纳成本，提高征管效 率。 国地税合并。2018 年 7 月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发《国 税地税征管体制改革方案》12，提出改革国税地税征管体制，从根本上解决“两头跑”、“两头查”等问题。

二、我国税收六大特征

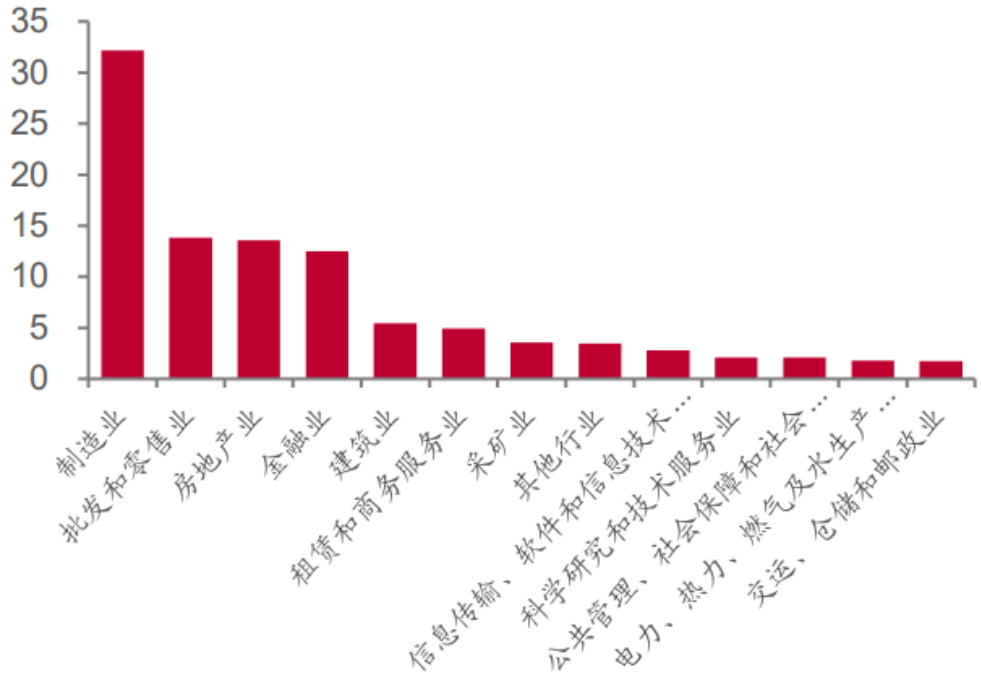
1、制造业占比最大，增值税是最重要税源

（1）制造业是重要税收收入来源

制造业是我国最重要的税收收入来源。以《国民经济行业分类》（GB/T 4754-2017）中门类行业分类标准作为一级行业分类来看，我国的税收 收入主要来源于制造业、批发和零售业、房地产业、金融业等行业，其 中制造业是最主要的税收收入来源，占全国财政总税收收入的 32.15%，批发和零售业、房地产业、金融业等税收收入占比也均超过 10%。 房地产开发经营业对我国税收收入贡献较大。以《国民经济行业分类》（GB/T 4754-2017）中大类行业分类标准作为二级行业分类，房地产 开发经营业是对税收收入贡献最大的二级行业，占全国财政总税收收入 的

10.68%，房地产行业仍是我国税收收入稳定的贡献来源之一。此 外，批发业、货币金融服务业占税收收入比例也较大，分别达 10.65%、7.29%。

图表 9：2021 年我国一级行业税收收入结构（%）



（2）增值税是重点行业重要税源

增值税是全部重点行业所征收的前三大税种之一。依据前文所述行业 分类标准，我们对 2021 年缴纳税收收入位于前 10 的二级行业 13 所缴纳 税收按税种进行拆分，增值税作为我国第一大税种，同样也是各二级行 业所征收主要税种之一。增值税征税范围包括销售（及进口）货物，提 供加工及修理修配劳务，企业或自然人一旦涉及商品或服务的生产、流 通

或消费过程中的任何环节，均可能成为增值税纳税人，故增值税涉及 行业范围较广、在所有税种中征收比例较高。

具体来看，批发零售业、建筑业、租赁和商务服务及信息传输、软件和 信息技术服务等 4 个行业主要征收税种为增值税、个人所得税、内资企 业所得税；其他 6 大行业主要涉及的前 3 大税种均包括增值税和内资企 业所得税，制造业主要征收的另一税种为海关代征部分，占比为 18.92%，房地产业征收的土地增值税占比达 23.95%；金融业征收的第 三大税种为印花税，占比为 10.95%；采矿业征收的另一税种为资源税，占比为 27.90%。

2、各地区税收收入来源存在税种差异

增值税仍是各地区税收收入的重要来源，企业所得税次之。税收收入 是地方财政收入最重要的来源，除海关代征部分税种以外，我国其他税 种均由各地国家税务局和地方税务局进行征收，我们对 2021 年 31 个 省（自治区、直辖市）及 5 个计划单列市的税收收入按不同税种进行拆 分，发现有三点值得我们关注。 第一，除北京第一大税种为企业所得税外，增值税是对其他地区税收 收入贡献最大的税种，在全部税收收入中占比均超过 30%，企业所得 税也是大部分地区第二大税种，占比均超过 13%，经济发达的省份及 一线城市个人所得税占比较高，在山西、陕西、内蒙古、宁夏等资源型地区，资源税是创造税收收入的重要来源；第二，黑龙江、湖南、云

南、甘肃、宁夏地区创造税收的第二大税种为消费税，但消费税为中 央税收收入，直接归属于中央，地方财政收入无法从此得到补充；第 三，房产税、契税、土地增值税等与房地产相关税种仍是大部分地区 重要税收收入来源。

3、间接税为主体、直接税比重较低

前文已述，我国税收根据征税对象的不同分为五大税类。流转税（包括 增值税、消费税和关税）是第一大税类，在税收收入中占据“半壁江 山”，2022 年占比达到 48.27%。所得税（包括企业所得税、个人所得 税）是第二大税类，2022 年占比为 32.05%，其中企业所得税占比 23.89%，明显高于个人所得税 8.16%。其余三种税类收入占比相对较 低，均低于 8%。

根据税收负担能否转嫁，我国税收可以分为直接税和间接税。直接税 的预期税负不能转嫁，纳税人就是实际税收负担人；间接税的预期税负 可以转嫁，纳税人可以通过提高价格或者提高收费标准等方式将部分税 负予以转移，纳税人与实际税收负担人并不一致。 关于直接税和间接税的分类，并没有明确的统一界定。一般而言，商品 和劳务税类（增值税、消费税、关税）属于间接税，是由于这些税种 按照商品和劳务收入计算征收，而这些税种虽然是由纳税人负责缴纳，

但最终是由商品和劳务的购买者（即消费者）负担，纳税人与实际税收

负担人相分离；所得税类（企业所得税、个人所得税）属于直接税，是 由于这些税种的纳税人本身就是负税人，一般不存在税负转移或转嫁问 题。另外，由于城市维护建设税是增值税和消费税的附加税，其本身并 没有特定的课税对象，征管方法也完全比照“两税”的有关规定办理， 可以将其划分为间接税；由于资源税对在境内从事应税矿产品开采和生产盐的单位和个人征收，可以包含在矿产品和盐的价格中进行转嫁，从 而也可以被划分为间接税。因此，本文将增值税、消费税、关税、城 市维护建设税和资源税归为间接税，除此之外的其他税种划分为直接 税。

根据以上划分方法，近年来我国的直接税占比呈上升趋势，间接税占比 呈下降趋势。2022 年我国直接税占比为 47.10%，间接税占比是 52.90%，我国的税收结构仍然呈现出以间接税为主体，直接税比重相 对较低的特点。 国际上来看，多数发达国家以直接税为主体，主要对财产和所得额进 行征税，而发展中国家多以间接税为主体，主要对商品和劳务的流转 额征税。以美国为例，其 2022 年直接税占比达到 94.28%，间接税占 比却仅为 5.72%，而且美国的直接税占比长期维持在 94%以上，这与 我国明显不同。直接税和间接税比重的相对高低与国家的经济发展水 平有一定关系。发展中

国家直接税占比相对较低，是因为发展中国家的 国民收入较低，个人财产较少，所得税和财产税税源不足，而间接税的

征税对象广泛，基本上可以对一切商品和劳务进行征收，税源相对充 足，从而能够保证稳定财政收入的实现。

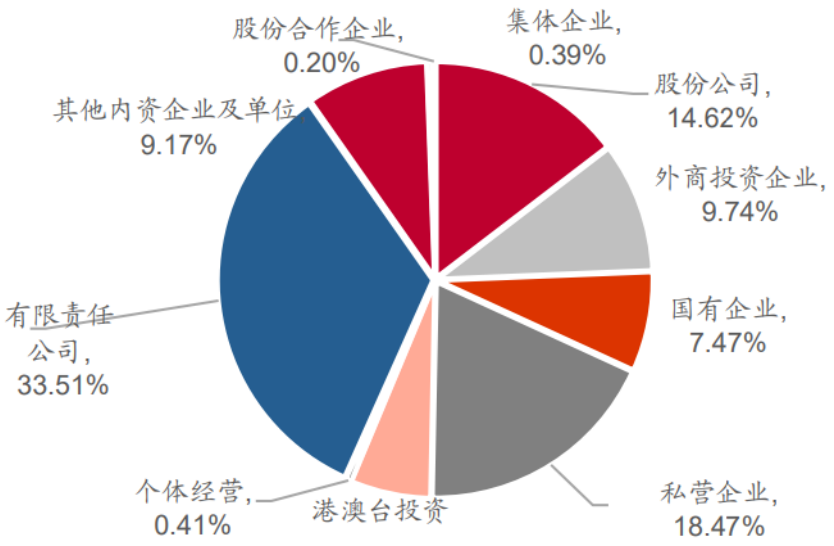
4、三次产业的税收占比逐渐分化

分产业来看，三次产业的税收收入占比明显不同。第一产业的税收收入 占比极低，基本维持在 1%以下，二三产业的税收收入占比整体相差不 大，自 2012 年第三产业税收收入占比超过第二产业后，二三产业的税 收收入比重分化，第二产业的税收占比不断下降，而第三产业的税收占 比逐年增加。2021 年三次产业的税收收入占比分别为 0.10%、 41.84 %、58.06%，分化效应愈发明显。

5、企业是最主要的纳税人

从纳税人结构的角度来看，我国的纳税人可以分为自然人（包括个体经 营者、其他个人）和法人（以在工商行政管理机关登记注册的类型进行 分类）。我国绝大部分的税收是由企业上缴的，包括流转税类中除个体 经营者缴纳的部分、所得税类中的企业所得税、资源税类（资源税、土 地增值税、城镇土地使用税）、财产和行为税类（房产税、车船税、印花税、契税）以及特定目的税类（城市维护建设税、耕地占用税、船舶 吨税、烟叶税、部分车辆购置税）。

图表 11：2021 年分企业类型统计的税收收入占比



与自然人相关的税收中，一部分是由个体经营者在生产经营中上缴，2021 年该比例为 0.41%；另一部分是由其他个人缴纳的与买卖出租房 产、取得并使用车辆有关的税款，由自然人直接缴纳的税款在征管方面 通常并不到位；还有一部分是由企业代扣代缴的个人所得税。整体来 看，自然人缴纳的税款只占我国税收收入总额中很小的一部分，企业 是最主要的纳税人，这与美国等发达国家以家庭、个人缴税为主，企业 缴税为辅的税制显著不同。

6、宏观税负低于发达经济体

宏观税负的衡量并没有国际统一标准，结合政府收入构成状况，通常分 为大（广义宏观税负）、中、小（狭义宏观税负）三种口径。狭义宏观 税负指税收收入占 GDP 的比重，中口径宏观税负指税收收入和社会保 障缴款之和占 GDP

的比重（OECD 口径），广义宏观税负指政府全部 收入占 GDP 的比重（IMF 口径）。 按照 IMF 颁布的《政府财政统计手册》口径，政府财政收入包括税 收、社会保障缴款、赠与和其他收入（主要指财产收入、出售商品和服 务收入、罚金罚款和罚没收入以及其他杂项收入）。与之相对应，我国的广义政府收入是指一般公共预算收入、政府性基金收入（不含国有 土地使用权出让收入）、国有资本经营收入、社会保险基金收入的合并 数据（剔除重复计算部分）。根据 IMF 的定义，政府收入是指增加政府 权益或净值的交易，而国有土地出让行为是一种非生产性资产的交易， 结果只是政府土地资产的减少和货币资金的增加，并不带来政府净资产 的变化，不增加政府的权益，因而不计作政府收入。

据此计算，近年来我国的宏观税负水平呈现稳中有降态势。从狭义角 度看，2013-2022 年我国的狭义宏观税负持续下降，从 2013 年的 18.63%逐渐下降至 2022 年的 13.77%。从广义角度看，2013-2022 年 我国的广义宏观税负始终维持在 30%以下，由于政府一系列减税降费 措施的出台，广义宏观税负从 2013 年的 29.12%下降至 2021 年的 25.66%，2022 年进一步降低至 24.81%。

与主要发达经济体相比，我国的宏观税负水平相对较低。当前我国的 广义宏观税负水平均维持在 30%以下。而根据

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。
如要下载或阅读全文，请访问：
https://d.book118.com/425043323111011224