



财税制度改革与 财税政策变迁研究

孙健夫 / 著



科学出版社

财税制度改革与财税政策 变迁研究

孙健夫/著

本书得到河北省教育厅人文社科重点研究基地、
河北大学政府管理与公共政策研究中心的资助



科学出版社

北京

内 容 简 介

财政税收在我国改革发展进程中始终扮演着十分重要的角色。本书基于作者的前期研究成果,对我国改革开放以来财税制度改革与财税政策的发展演变过程进行了回顾与梳理。共包含八章内容,涉及财税制度改革的若干理论、公共经济与公共财政的关系、改革与完善我国财政体制机制、改革与完善我国税收制度、宏观财政政策决策与运行分析、优化产业发展财政支持政策、大力完善民生财政政策,以及财税制度与政策国际比较研究等问题。这些问题均反映了三十多年来不同阶段财政税收领域重要的体制机制改革和政策设计思路及其实施效果的评价。

本书可供从事经济学、管理学,尤其是财税学习和研究的专业人员和大学生学习参考,也可对实际工作者进行政策分析提供帮助。

图书在版编目(CIP)数据

财税制度改革与财税政策变迁研究 / 孙健夫著. —北京: 科学出版社, 2016.8

ISBN 978-7-03-049675-1

I. ①财… II. ①孙… III. ①财税-财政改革-研究-中国 ②财政政策-研究-中国 ③税收政策-研究-中国 IV. ①F812.2 ②F812.0 ③F812.422
中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 201885 号

责任编辑: 徐 倩 / 责任校对: 赵桂芬
责任印制: 徐晓晨 / 封面设计: 无极书装

科学出版社出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

北京教图印刷有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2016 年 8 月第 一 版 开本: 720×1000 B5

2016 年 8 月第一次印刷 印张: 14 3/4

字数: 290 000

定价: 86.00 元

(如有印装质量问题, 我社负责调换)

前 言

财政和税收作为由政府掌握的分配手段，对现代经济和社会的发展承担着重要的协调与引导功能。它的最大特征就是由国家权力部门通过法律法规的制度安排，将公共利益和私人利益、整体利益和局部利益、眼前利益和长远利益、经济利益和社会利益、厂商利益和消费者利益、经济体系内部各环节的利益及公平和效率的关系都与财政税收联系起来，使其在组织公共收入、提供公共产品和服务的过程中，为社会经济稳定和科学发展创造一个有利的环境。而财政税收制度作用的发挥，往往还要表现在不同时期、不同领域、不同性质的财政政策上，或者说，政府还需要立足于既定的财税制度针对具体的主体和客体情况制定并完善相应的政策。制度相对于政策来说，其稳定性和延续性更强。而政策可以表现得更加灵活，有更多的选择性。但是，由于财税制度和政策都会对所涉及的分配对象产生十分重要的影响，并由此改变经济和社会发展中诸多的利益关系，改变相关经济主体的经济行为，因此，慎重制定财税制度和政策、合理调整财税制度和政策，最大限度地增强其对经济和社会发展的积极影响，减少其对经济和社会发展的消极影响，是财政税收学术研究的基本任务和永恒课题。

改革开放以来，我国的财政税收制度与政策随着经济和社会发展呈现出日益复杂的情况。例如，1983年我国将国营企业直接上交利润改为上交所得税这样的变化，好像只是上交财政的名称改变了，实质上都是利润中的一部分以一定比例上交的形式。其实不然，这里不仅是利与税在上交的理论 and 法律依据不同，而且在分配规则上及其后续的影响上也有所不同。缴纳所得税的制度设计远比上交利润复杂得多。在流转税体系中，用增值税替代产品税更是如此。在两个税种的替代过程中，看似只是税种名称做了调整，实际上却是征税机理的改变，以及税收计算方式、税收负担形成、税收对纳税人生产经营方式的影响，乃至税收征管的技术处理方法，等等，都发生了重大改变。还有，在中央财政与地方财政之间，以及财政与资金使用单位之间的联系上，过去的拨款只要领导批准即可，预算的象征性意义更大。而在规范的财政管理体制下，任何资金的拨付都必须纳入政府预算的盘子当中进行安排，并必须由同级人民代表大会及其常委会按程序严格审批和监督执行。如此等等，这些变化不是人为的繁琐化表现，而是财税分配方式及其管理科学化的必然要求。这样的变化不是削弱了，而是显著提升了社会分配的公平及公共财力管理的效率。正是这样的变化，推动着我国财政税收领域

的研究视野不断开阔，思想不断创新，财政税收制度与政策不断走向完善。我国的财政发展模式实现了从原来的计划经济下的国家分配模式到公共财政模式的转变，从原来的生产性财政到民生财政的转变。税收制度也从原来简单的流转税体系转变为流转税、所得税、财产税、资源税和行为税多税种搭配、多环节征收、多层次调节的复合税制。政府的财税政策也广泛地渗透到生产、流通、分配和消费各环节，渗透到教育、科学、文化、卫生等领域。

今天，我国的经济和社会发展已经来到了一个新的历史阶段，在经过了长达三十多年的高速增长之后，国内外经济环境发生了新的变化，我国经济增长正在步入“新常态”时期。如何构建适应“新常态”的财政税收制度和政策，无疑给我们提出了更高的要求。作为一名终身在财政税收领域从事高等教育和学术研究的人，笔者愿意和各位同仁一起，继续为之贡献绵薄之力。

孙健夫

2016年4月

目 录

第一章 财税制度改革的若干理论问题	1
第一节 税收两大功能及其相互关系	1
第二节 改革开放初期宏观经济管理中的财政角色变化	5
第三节 增强纳税意识是税制改革的重要基础	10
第四节 社会主义市场经济与完善税收调控功能	15
第五节 社会主义市场经济下的地方财政调控作用	20
第二章 公共经济视野与公共财政	27
第一节 怎样理解公共经济学	27
第二节 国家财政模式转型	33
第三节 公共选择理论及其对我国财政发展的借鉴意义	38
第三章 改革与完善我国财政体制机制	46
第一节 邓小平社会主义分配理论与我国财税政策	46
第二节 再论强化财政监督职能	56
第三节 从平衡财政到扩张性财政	60
第四节 中国财政转移支付法律制度建设	66
第四章 改革与完善我国税收制度	71
第一节 深化税收经济效率研究	71
第二节 税收管理科学化的标志	76
第三节 关于逐步提高直接税比重的思考	80
第四节 完善企业年金税收优惠政策	86
第五节 “营改增”对地方财政的影响	91
第六节 开征物业税的利益影响与制度设计	98
第五章 宏观财政政策决策与运行分析	108
第一节 摆脱我国财政困境的税收对策	108
第二节 中国积极财政政策效果分析与前景	115
第三节 日本扩张性财政政策失效的原因分析	123
第四节 建立中国地方公债制度的探讨	129
第五节 推进新型城镇化发展的财政政策	134

第六章 优化产业发展财政支持政策	141
第一节 支持高新技术产业发展的公共财政政策	141
第二节 公共信息资源建设的财政投入责任分析	149
第三节 优化财政支农政策	155
第七章 大力完善民生财政政策	164
第一节 增强财政对农村养老保险发展的支持	164
第二节 完善农村最低生活保障的财政支持政策	175
第三节 公共财政视角下医疗卫生支出分析	182
第四节 生态补偿类横向财政转移支付的优先领域选择	189
第八章 财税制度与政策国际比较研究	193
第一节 西欧国家的税制创新及国际示范作用	193
第二节 日本税制发展与启示	199
第三节 美国赤字财政政策的演变与启示	215
第四节 正确看待与完善中国的企业所得税负担	220
参考文献	228
后记	230

第一章 财税制度改革的若干理论问题

第一节 税收两大功能及其相互关系

税收是国家为筹集公共财力而参与国民收入分配的基本形式。在相当长的时间里，我国主要通过公有制企业的价值分配获取财政收入，而使税收的作用空间缩小到一个狭小的范围内，因此，税收的功能受到了极大的限制。1978年，随着中国共产党十一届三中全会的召开，我国的经济改革序幕徐徐拉开。税收领域在社会经济发展中的地位和功能逐渐走上正常的轨道。1980年我国建立了中外合资经营企业所得税，1982年实施了外国企业所得税，又在1983年和1984年进行了两步利改税。但是，在这一时期，人们还没有社会主义市场经济的概念，而仅仅提出了在社会主义计划经济下发展商品经济的问题，因此，对很多问题都存在不同的认识。关于税收组织财政收入功能和调节经济发展功能的争论发生在1986~1989年，其核心问题是如何看待两者之间的关系。

一、税收的调节作用与税收的经济杠杆作用的关系

有的学者主张，不能把税收的调节作用与税收的经济杠杆作用混为一谈。“因为税收的调节作用区分为自发的调节和自动的调节两种。自发调节是指国家在利用税收手段取得财政收入的同时而对社会成员的物质利益分配关系产生一定影响，而自动调节则是指税收的经济杠杆作用，是国家利用税收在取得财政收入时对社会成员的物质利益分配关系发生影响的特点，对经济进行有意识的调节，使其朝着预定的方向发展”（赵峰，1986）。笔者认为，将税收的调节作用一分为二，把税收的调节作用与税收的经济杠杆作用看成包含关系并不确切，其主要错误在于模糊了税收经济杠杆作用与利用税收经济杠杆作用这两个不同的概念。

何谓税收经济杠杆作用？笔者认为，税收的经济杠杆作用，就是国家在征税的过程中对社会上已有的物质利益关系进行的调节，是税收固有的调节职能的外在表现。它与人们的认识程度和利用方式无关，只要国家行使征税的权力，它的存在就是永恒的。它不仅可以促进某一社会经济的稳定发展，也可以导致某一社会经济的停滞不前和崩溃。它只有作用程度大小的不同，不存在有无的差别。因此，税收的经济杠杆作用与税收的调节作用具有相同的含义。

何谓利用税收经济杠杆作用？这是指人们在认识到税收经济杠杆作用存在的基础上，有意识地让它服务于社会的经济生活。其目的在于避免它的消极作用，发挥它的积极作用。人们对税收经济杠杆作用的认识是否正确、是否充分，会影响其作用的发挥。但必须指出，绝不是由于人们的认识才使税收具有了经济杠杆的作用。将税收的调节分为自发调节和自动调节，只是反映了人们对税收经济杠杆作用的认识有一个由浅入深的过程，即从自发地利用到自觉利用的过程，而不是说税收调节本身会经历不同阶段的变化。

二、税收经济杠杆作用并非仅存在于社会主义经济中

在某些人看来，税收只有在社会主义国家才能成为经济杠杆。因为税收成为经济杠杆需要一定的社会条件，其中之一是国家要具有管理经济的职能。“我国税收从产生到现在，经历了奴隶制税收、封建制税收、半封建半殖民地税收、社会主义税收四种形态，而前三种形态的税收都掌握在剥削阶级手中，成为它们对劳动人民进行超经济剥削的手段。这些社会形态的国家都不具有管理经济的职能，因而这时的税收没有必要成为经济杠杆，只是作为收入手段，同时产生自发调节作用”（赵峰，1986）。

根据我们对前文的分析已经知道，任何社会条件下的国家税收，都具有经济杠杆的内在属性。因此，在这里所说的剥削阶级国家的税收没有必要成为经济杠杆，实际上是说这些国家没有必要利用税收的经济杠杆作用。笔者认为，这种观点不仅缺乏必要的理论依据，而且也忽视了历史和现实的事实。

按照我国传统的理论，在以生产资料私有制为基础的剥削阶级统治的社会里，国家只有镇压人民、剥削人民的职能，国家就是一种暴力机构。只是到了社会主义社会，生产资料公有制的实行，才使国家具有了双重职能——镇压被推翻的阶级敌人的反抗和保护国家的安全；组织与领导经济、文化建设——专政的职能和管理经济的职能。这种观点带有明显的片面性，不符合马克思主义国家学说的全部含义。马克思和恩格斯关于国家学说的大量论述，都没有把社会主义之前各种社会形态下的国家职能完全归结为专政一个方面，也没有否定国家具有管理经济的职能。例如，恩格斯在谈到“国家萌芽”时就指出过它在经济管理中的作用：“在每个这样的公社中，一开始就存在着一定的共同利益，维护这种利益的工作，虽然是在全社会的监督之下，却不能不由个别成员来担当：如解决争端，制止别人越权，监督用水，特别是在炎热的地方，……这些职位被赋予了某种全权，这是国家权力的萌芽。”（《马克思恩格斯选集》）这就是说，国家在萌芽的时候，在与原始公社若即若离之际，就已经行使着它的经济职能，如监督用水等。而当国家在人类社会确立了自己的统治之后，经济职能便成为它的基本职能。马克思在

《不列颠在印度的统治》一文中写道：“在亚洲，从很古的时候起一般说来只有三个政府部门：财政部门，或对内进行掠夺的部门，军事部门，或对外进行掠夺的部门，最后是公共工程部门。”（《马克思恩格斯选集》）“……在东方，由于文明程度太低，幅员太大，不能产生自愿的联合，所以就迫切需要中央集权的政府来干预。因此亚洲的一切政府都不能不执行一种经济职能，即举办公共工程的职能。”（《马克思恩格斯选集》）恩格斯还在《反杜林论》中进一步论述了国家两种职能的关系。“政治统治到处是以执行某种社会职能为基础，而且政治统治只有在它执行了它的社会职能时才能继续下去”（《马克思恩格斯选集》）。恩格斯在这里提到的社会职能，实际上是指管理职能，而管理职能当然包括经济管理的职能。

国家是否具有管理经济的职能，并不在于生产资料所有制的性质如何，而是由国家作为一种社会的权力机构，担负着管理社会生产和生活的共同需要的任务决定的。尽管在社会主义社会和其他剥削阶级的社会里，国家管理社会生产和生活的范围、手段、目的有所不同，但每一个社会都需要国家的管理这一点却是相同的。无论从历史还是从现实来考察，剥削阶级国家在社会经济管理中的作用，都不能视而不见。撇开其他方面不提，我们仅以它们利用税收杠杆对经济的管理为例加以说明。

早在我国由奴隶制社会向封建制社会的转变中，鲁宣公于公元前 594 年实行了“初税亩”制度，正式宣布废除井田制，合法承认公田和私田的所有权，并且一律收税，即不分公田、私田都按土地的面积大小缴纳一定数量的农产品。课税对象的普遍化和税率的固定化，一方面有利于增加国家财政收入，另一方面也保证了地主阶级和农民在产量增加的基础上获得更多的收入。这一赋税制度的重大改革，对促进社会经济的发展起到了积极作用。在我国封建社会的鼎盛时期——唐朝，出现了我国历史上最著名的税收制度——租庸调制。这一税收制度的实行，使中国古代赋役制度的粟米、力役、布缕三征，达到了完整的地步，在农民阶级内部基本上做到了均田均税。初唐百余年，社会经济繁荣，人丁、户口、岁入都有大幅度增加，与这次税制的调整关系极大。

早在资本主义形成时期，资产阶级政府就曾采取征收消费品税、关税等措施，这对削弱封建势力，促进资本主义的原始积累，促进资本主义工商业的发展起了重要作用。马克思在《资本论》中做过这样的分析：“原始积累的不同因素，多少是按时间顺序特别分配在西班牙、葡萄牙、荷兰、法国和英国。在英国，这些因素在 17 世纪末系统地综合为殖民制度、国债制度、现代税收制度和保护关税制度。”（《马克思恩格斯全集》）21 世纪以来，资本主义国家先后走上了国家垄断资本主义的道路。尽管近年来西方的经济自由主义又有些抬头，但国家干预社会经济生活的总趋势并没有改变，只是在某些政策上有所放宽而已。对于现代税收制度，资产阶级政府一直力图通过不断的修正，使其具有调整资源的配置、调节收

人的分配、促进经济的稳定发展三项职能。为此，它们适应自由资本主义经济向垄断资本主义经济发展的要求，使具有“自动稳定器”作用的所得税成为主要税种；在流转税方面则实现了由营业税类型向增值税类型的转化，从而克服了商品在流转过程中重复征税、限制专业化生产的弊病。它们还总结并实行了适合资本主义经济情况的、符合经济政策目标要求的一系列调节经济的税收措施。除一般的增减税率、减免税收、加成、附加、退税等办法外，还实行投资抵免、资源折耗、各种加速折旧、亏损结转、国境税收调整及关税中的保税仓库、保税工厂等办法。

以上所述，绝不是单纯地为了一般的理论之争，也不意味着美化剥削阶级国家。笔者的用意在于适应新的经济形势要求，进一步搞好我国的税制改革，广泛地总结古今中外的经验教训，注意吸收那些有益的东西为自己所用。如果我们带着片面的眼光看问题，认为只有社会主义国家才能自觉利用税收经济杠杆，势必会束缚我们改革的思想，影响改革的进程和成效。

三、市场经济条件下应兼顾税收两大功能

税收组织财政收入的功能是与生俱来的，无论什么时代，国家只要存在，就需要税收帮助组织公共收入。但是，我们也应该看到，税收制度的实施必然形成财富分配效应。这种分配效应并非仅仅是指政府从纳税人手里收了多少税，减少了纳税人多少收入，而是还包括这种分配对不同纳税人所形成的横向收入结构变化，也就是说，税收再分配会改变收入的初次分配格局。正是由于分配效应的存在，税收才具有了调节经济的功能。而且，由于现代市场经济需要税收扮演更重要的角色，税收承担调节经济的功能得到了充分运用。并且在某些情况下，它与组织收入的功能会发生矛盾。强调经济增长的时候，需要减税，其结果就会导致收入的下降。同时，过分追求收入的增长，往往会形成较重的税收负担，而过高的负担可能会导致经济的衰退和收入的下降。“拉弗曲线”说的就是这种现象。因此，税制建设必须从一定时期的社会经济环境出发，妥善发挥其调节经济和组织收入的功能，如果割裂它们之间的联系，将有损于税收制度的整体作用。这在实践中是一个非常值得重视的问题。2015年，学界围绕是否应该减税以缓解经济下行压力的问题展开了一场很激烈的争论。4月份，张涛（2015）连续发表了多篇呼吁全面减税的文章。他观察到，2015年第一季度财政收入增长乏力，财政政策要更加积极，巧妇难为无米之炊，解决两难境地的办法是全面减税。并用“拉弗曲线”作为论证观点的依据。张涛还分析了1994年分税制以来至今的二十余年的财税数据，认为“拉弗曲线”在我国确实客观存在，并得出结论——我们已经面临“高税率、低增长”的问题，目前的税率已经处于“拉弗曲线”的右侧，成为

低增长的重要原因，故而提出要全面减税。之后，中金公司梁红（2015）发布了题为“降低税负不应缺席稳增长和调结构”的宏观周报，该周报称，企业部门税负过高，不利于企业投资和创新。然而财政部科学研究所所长刘尚希（2015）明确反对减税的主张，认为这只会造成财政收入的下降，增大政府提公共产品和服务的压力，地方政府有可能面临新一轮工资支付难的窘境。而且，2015年正处于经济结构调整的关键时期，大规模减税是否会引起部分僵尸企业的复活，造成经济结构调整政策前功尽弃，这也是值得慎重考虑的因素。总之，笔者认为，在如何对待税收两大功能的抉择上，需要考虑的因素具体来说虽有很多，但坚持两者相互兼顾、相互协调的总原则是确定的。

第二节 改革开放初期宏观经济管理中的财政角色变化

我国长期的计划经济是以生产资料高度公有制为基础，以国营企业和集体经济为载体的直接实物管理方式为主要特征的管理模式。虽然货币仍然在流通，但无论是企业生产使用的原材料还是生产出来的产品，以及城乡居民的日常消费，都是以极低的价格进行供给，甚至是完全无偿调拨。在分配方式上设计的是平均分配制度。这种经济模式暴露出来许多严重的弊病，导致资源利用效率和社会经济效率处于一种低效甚至无效状态。“两步利改税”期间，城市经济改革进程有了重大突破。国营企业的经营引入竞争机制，企业经营自主权不断加大。在此基础上形成了一种新的经济管理模式，即有计划的商品经济。这使国家财政参与宏观经济管理的方式也发生了一系列新的变化。

一、调控范围收缩，重点突出

我国长期实行的计划经济的实质是产品经济模式，国家对整个国民经济的发展实行高度集中的管理方式，从社会的生产、流通、分配到消费，基本上都是在国家的统一掌管下进行的。特别是在国营企事业范围内，国家不仅控制着生产的布局、行业的规模、机构的设置等宏观上的发展，而且还直接介入企业的人、财、物、供、产、销等微观方面的活动。这种宏观与微观共管的管理方式，事实上就是以宏观管理代替微观管理、强化宏观管理淡化微观管理的做法。建立在这种管理方式基础上的国家财政，为了从资金方面服务于经济的发展，相应地实行大包大揽的分配办法。国营企业里面不仅新创造的价值甚至原有的价值（折旧）都要上缴财政，企业所需要的扩大再生产投资、更新改造投资、新产品的研制开发投资等都要依靠财政拨款。其结果就是造成企业“吃大锅饭”、投资效益低下、浪费现象严重的弊端，同时，宏观经济的发展也常伴随着明显的或隐蔽的失衡状况。

随着商品经济的逐步确立，要求经济的发展真正建立在宏观与微观相互协调的基础上，而不应再保持原有的替代关系，企业作为商品经济的细胞，必须完全充满活力，享有充分的自主权和相应的物质利益，承担经营风险，而国家的宏观管理目标应该是通过为企业微观经济活动建立良好的外部环境而取得最优的宏观效益。根据这样的要求，近年来我国财政在资金分配上较大幅度地收缩了原有的管理范围，给企业下放了较多的财力支配权限。

1979年我国财政收入占国民收入的比重为31.9%，1986年下降到25%，预算外资金则由1979年的13.5%上升到1986年的20.4%。不仅折旧基金不再通过财政分配，而且新创造的价值中也留给了企业相当大的部分做自有财力。与此同时，在资金供给方面范围亦有所收缩，一个突出的表现就是投资渠道形成了多元化格局，财政在生产投资中的份额降低。1979~1986年，8年间全民所有制单位投资中，国家预算投资比重由66.4%下降到23.7%，而预算外投资比重则由33.6%猛升到76.3%。预算外投资中，除自筹资金外，银行贷款和利用外资增长很快。1986年国内银行固定资产贷款达600多亿元，是1978年的几十倍。对于这种改革中的变化，笔者认为其方向是正确的。因为从原先的扩大化的宏观管理转向实际的宏观管理，不但有利于保证企业最大限度地释放其能量，放活微观，而且也可以相对集中国家财政资金，重点、高效率地解决国民经济发展中的一些“瓶颈”问题，加强宏观调控的能力。

当时的的问题是，在理论界有人错误地主张财政要全部退出社会再生产领域，使其成为“吃饭”财政，宏观调控的中心任务要由银行来承担。另外一些学者则仍然过分强调财政的宏观调控功能，主张继续发挥财政在宏观调控中的主导性作用。笔者认为这两种观点都是片面的。在笔者看来，无论财政还是银行，在我国当时有计划的商品经济中都具有举足轻重的地位，单纯强调其中一个方面而忽视另一个方面，其结果都不可能真正达到宏观调控的目标。如果没有国家财政在生产建设中的集中性投资，今后就难免令许多重点建设项目，尤其是那些大型、跨地区、周期长、风险大的建设项目所必需的资金得不到保证，而这样的建设项目，往往成为经济发展的“瓶颈”，是控制宏观平衡的关键因素。在银行方面，商品经济社会里流通的所有货币，无论是现金还是存款货币，都是通过银行信贷放出去的。这样，银行信贷就成为控制和调节货币流通及包括财政资金在内的总闸门。各种形式的资金运动，无不受到银行信贷的影响和制约。而且，随着经济体制改革的深化，社会游资逐渐增多，这就给银行扩大信贷规模提供了前提条件。1979~1986，银行不仅统一向企业提供流动资金，在固定资产投资方面也呈现出明显的增长势头。所有这些都表明，银行在宏观调控方面具有不可忽视的重要作用。综观当今世界各国，无不把财政政策与金融政策同时视为两项最重要的政策，根据国民经济发展的涨落变化，经过灵活地协调，即松紧的不同搭配，来促进经济

的平衡、稳定、高效率的发展。实践证明，这样的宏观调控政策是成功的。目前，我国在协调运用财政政策与金融政策方面还缺少经验，在宏观调控中出现失误是难以避免的，但我们不应就此否定这种协调本身的努力的正确性。

二、调控方式从直接管理转向直接管理与间接管理相结合

国民经济的宏观管理可以归纳为直接管理与间接管理两种不同的方式。所谓直接管理，是指国家采取行政的办法管理经济，它具体表现为在宏观经济运行中必须贯彻执行国家的指令性计划。所谓间接管理，是指国家采取经济的办法管理经济，在这里，宏观经济的运行不再是依靠指令性计划加以约束的，而是依靠指导性计划加以引导的。具体来说就是先由国家通过一定的经济政策手段调节市场，然后由市场去引导企业。在不同的经济模式下，直接管理与间接管理所处的地位是不同的。总的来看，在产品经济模式下，由于指令性计划贯穿国民经济的每个方面、每个环节，市场机制极其微弱，所以国家是以直接管理的方式实现宏观经济调控的。而在商品经济模式下，由于受商品经济发展本身的内在要求的影响，指令性计划继续作为唯一的计划形式，不利于发挥地方、部门与企业的积极性和创造性，计划的强制性与市场的灵活性会发生很大矛盾，所以要求国家改变指令性计划的单一形式，转向以指导性计划为主、指令性计划为辅的二元形式。这样，国家的宏观经济管理也应从直接管理向间接管理为主、直接管理为辅的形式转化。

财政是由国家掌握的参与一部分社会产品分配的形式，它在收入方面以具有强制性、无偿性、固定性特征的税收为主要内容，在支出方面长期以来是以无偿拨款为主要内容。尤其是财政作为国民经济计划的基本财力保证，无论其收入还是支出，历来都鲜明地体现着国家的意志。因此，在参与宏观经济管理的手段中，财政手段带有较强的直接调控性。既然如此，在国家管理宏观经济的方式需要适应经济模式的变化而变化的情况下（即从原来的直接调控向间接调控为主、直接调控为辅的形式转化），财政手段是否还有可能作为宏观调控的基本手段而存在呢？现实生活中的确有人曾对此提出疑问。笔者认为，回答上述问题只要说清以下两点即可：第一，财政手段虽具有较强的直接调控性，但财政手段不等于直接调控。事实上，在不同的经济模式下，财政的直接调控程度是不一样的。在产品经济模式下，收支高度统一集中，而且根本不允许市场机制发生作用，不考虑有关当事者的物质利益，一切听从国家安排，因此，财政对宏观经济的调控几乎完全表现为直接性。在商品经济模式下，财政收支都有了不小的分散，而这种分散正是以商品经济所要求的物质利益为基础的，有相当一批资金脱离开财政，由资金的持有者自主地按市场机制加以使用。无疑，这些分散资金的使用必然会对整个社会的总供给与总需求关系的形成、对生产力的布局、劳动力的就业、资源的

利用等，起到极大的调节作用。再从财政的收支内容来说，国家目前既可以充分发挥税收的奖限作用，调节商品的生产与流通，调节不同商品生产者的利益关系；又可以通过集中性的基建投资，改善生产环境，吸引社会投资的定向流动，实现生产布局的合理性；还可以通过信用手段筹集债务收入，为加快重点建设提供足够的资金，同时调节社会的货币流通；等等。笔者认为，以上所述都可以表明，在商品经济模式下，财政的间接调控能力正在加强。第二，我们的目标虽然是要塑造以间接调控为主的宏观管理体系，但直接调控仍然有存在的必要。我们为什么要在改革之初实行有计划的商品经济，而不是实行自由的或放任的商品经济，其原因就在于商品生产者往往只顾及本单位的局部利益，甚至在某一个地区范围内，为了本地的利益而采取肥水不得外流的政策，限制商品经济的正常发展。为了消除商品生产的自发性、盲目性及其利益狭隘性，就必须通过社会协调中心——国家，有意识地对商品生产者的行为加以引导和约束。事实表明，商品生产者的不正当行为，仅凭指导性计划诱导是不能彻底解决的，在许多问题上还必须通过行政的措施加以配合才能奏效。改革初期我国固定资产投资与消费基金双膨胀，总供给与总需求矛盾的加剧状况，就是一个很有代表性的例子。如果我们以为只要征了建筑税，固定资产的投资就可以压下来，而不在基建规模、方向上加以有效控制，那么，投资基金膨胀的问题是难以消除的。同样，如果我们以为征了奖金税、工资调节税，消费基金就不会再盲目增长，而不同时配合以必要的财政制度约束，消费基金膨胀的问题也不可能得到抑制。既然财政调节是一种直接调控与间接调控兼而有之的调节手段，而直接调控也并非社会主义宏观经济控制中所不需要的东西，那么我们为什么要将财政调节手段硬挤到与其作用不相称的地位呢？

三、调控依据从随意性转向法律化

其实，无论什么方式的宏观经济调控都应该具有法律保证，如果完全丧失了法律性，其对经济的调控必然是无效的，那就无所谓什么调控不调控的问题了。但在过去的产品经济模式下，由于我们对物质利益关系的概念十分淡化，没有经济责任的制约机制，政府的职责权限也没有清楚的界定，结果就在高度计划经济的大旗之下，形成了长期的官僚主义经济。政府的各级领导人都直接握有决定一个地方、一个企业经济发展前途的大权。有些项目即使是客观需要的，也会因为其不为领导人所重视就无法列入经济计划；有些项目虽属长线，却因为领导人的喜欢而纳入计划；更有甚者，一些计划中没有的项目，也可以在领导人感兴趣的情况下挥笔而定。可想而知，本来是具有严肃的法律意义的文件——国民经济计划及其有关的资金、物资、劳动力等计划，又有什么实际价值呢？这样的所谓计

划经济除了有一个堂而皇之的招牌外，剩下的只有杂乱无序的经济生活。以财政而论，国家预算年年做，但为了满足大规模的资金需求，又不愿意搞什么“赤字财政”，预算平衡只好搞“积极平衡”，支出留下的口子靠账面的虚假收入来保证。在预算执行过程中，只要领导人高兴，支出就可以乱开口子，从而导致财政赤字的增加。对于这样的赤字，现在大家几乎都认为其危害性要比预算之初留下来的赤字严重得多。它不仅无助于国民经济的比例关系实现均衡，反而会加剧国民经济的失衡。因此，当我们要从旧的经济模式向新的经济模式转变的时候，就很自然地提出经济调控的法律化要求。商品经济的发展有其内在规律性，它要求人们的行动只能遵守这些规律，利用这些规律，而不能只按主观意愿办事。特别是在我们这样一个官僚主义曾经相当严重的国家，许多领导者已经习惯了过去自己说了算的领导方式，权大于法的意识很不容易改变。为了真正做到按商品经济的客观规律要求建立一个社会主义商品经济的新秩序，我们有必要强化经济管理中的法律约束。20世纪80年代后期以来，国家在这方面迈出了不小的步子。在财政方面，国家预算审批的形式化问题已经得到很大改善，人民代表对国家预算的审查正在步入实质性的阶段，对国家预算的执行也开始探索有效的监督途径。这是国家财政调控法律化的第一个标志。第二个标志是通过“利改税”的实施，以法律关系完善国家与企业之间的分配关系，陆续公布一大批现行税收的法律，给征纳双方确定严明的责任。第三个标志是明确了财政今后不准以透支形式向银行借款，从而为财政银行的分工合作确立了法律依据。以上这些只是财政调控法律化的主要变化，实际上有关变化还有很多，在此不一一说明。最后应该指出，我们在财政调控方面的法律化转变还只是初步的，今后的工作仍然十分艰巨。例如，近年来屡禁不止的越权减免税问题就是突出的例子。尽管中央三令五申，许多地方、部门的领导人还是不顾大局利益，把不该减免的税款私自另立章法给予减免。这不仅造成了税款的严重流失，也大大弱化了国家通过税收对经济发展的调控作用。因此，我们要认真总结经验，逐步把财政调控法律化纳入正常发展的轨道。

综上所述，在我国经济改革初期，渐进性改革客观上决定了财政在经济增长和社会发展中扮演着远比今天更加重要的角色。但是，改革已然启动，政府和财政的角色就必须做出改变。1988年，笔者对财政角色转变的三点分析，比较客观地反映了当时财政的强势地位及政府在经济管理上对财政的依赖性。时至2016年，三大转变都有了新的进展，特别是政府依靠财政对企业生产经营的直接管理已经基本退出，财政政策成为政府实施经济宏观调控和间接管理的主要手段之一，财政管理的透明度也得到了强化，管理的科学化水平显著提高。但是，同时也应该承认，在三大转变中还可以清楚地看到财政科学化管理并非已经尽如人意。尤其在财政管理的法治化方面，从政府管理者到财政资金的使用者和受益者，信息公开化的程度还很不够，制度的科学性和约束力也都亟待提高。无疑，这需要我

们结合社会主义市场经济和公共财政建设的进展，做出新的认识和阐述。

第三节 增强纳税意识是税制改革的重要基础

随着 1984 年“利改税”的完成及之后陆续增加的新税种的出现，我国企业和个人逐渐与税收发生了越来越多的接触，从陌生到接受，让纳税人对税收有了初步的认识。但是，这一时期收入分配格局的改变还相当有限，国营企业（与今天的国有企业不完全相同）仍然是国民经济的主体，民营企业实力比较弱小，个人收入在国民收入中所占比重较低。国家财政收入中来源于税收的比重在持续增长，但国营企业的利润上交仍然占据重要地位。特别是税收主要来源于对商品和劳务征收的产品税、增值税和营业税，这些税收虽然要有消费者承担基本的义务，但无需个人直接缴税，而是在商品销售环节征税。所有这些，导致企业和个人对于公民的纳税责任意识都比较缺乏。人们对偷逃税款的行为并不觉得可耻，税法的惩处措施收效不大。因此，研究提高我国公民纳税意识问题十分必要。

一、增强我国公民纳税意识的问题的提出

税收是国家凭借政治权力对社会财富的无偿征收，是社会财富的单方面转移。因此税收具有明显的强制性特征。任何国家征税都要以立法的形式予以保证。纳税人违反税收法律的规定，要受到应有的经济、行政制裁，直至追究刑事责任。然而，大量事实表明，只有法律的约束并不能保证国家征税任务的顺利完成，征税的过程中往往伴随有偷税、漏税、抗税、欠税的行为发生。《国务院关于严肃税收法纪加强税收工作的决定》指出：“最近一个时期，不少地区越权减免税收的口子不断扩大，偷税漏税现象相当普遍，拒不交纳税款、围攻税务机关、殴打税务干部的事件屡有发生，加之有的税务干部执法不严，这些都严重妨碍和削弱了税收工作，干扰了税法的贯彻执行，对国家财政收入影响很大。”这些问题的存在不能不引发人们的深入思考：为了圆满实施国家的税收政策，保证税收任务的顺利实现，在加强税收法制建设的同时，我们还需要研究什么问题，采取什么措施？

笔者认为，在诸种违反税法的现象中，有的属于国家各级政府、各级领导的责任，有的属于税务工作人员的责任，有的属于纳税人的责任。但除了越权减免税以外，其他现象，一般而言，主要是由纳税人一方引起的。那么，纳税人的违法行为又是怎样发生的呢？当然，有的是在无意识的情况下发生的。例如，纳税人的账目管理混乱，财会人员素质不过硬，等等，就不可避免地会在计缴税款时发生漏税问题。但是，从实际调查的结果来看，大多数则是在纳税人有意识的情况下发生的。例如，伪造假账、冒领发货票、向税务工作人员送礼行贿等，都是