

海西经济与税收丛书

HAIXI JIN JI YU SUI SHOU CONG SHU

税政观察

杨纯华 著

海风出版社
HAIFENG PUBLISHING HOUSE

海西经济与税收丛书

税 政 观 察

杨纯华 / 著

福建省纳税人服务研究会

《福建税务》杂志编辑部

福建省山海经济信息服务中心

海风出版社
HAIFENG PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (C I P) 数据

税政观察 / 杨纯华著. —福州: 海风出版社, 2007.12
(海西经济与税收丛书; 3)
ISBN 978-7-80597-756-0

I. 税… II. 杨… III. 地方税收—税收管理—财政政策—
研究—中国 IV. F812.7

中国版本图书馆CIP数据核字 (2007) 第198660号

海西经济与税收丛书——税政观察

杨纯华 著

责任编辑: 张传桂

出版发行: 海风出版社

(福州市鼓东路187号 邮编: 350001)

出版人: 焦红辉

印刷: 福州力人彩印有限公司

开本: 185×260毫米 1/16

印张: 31.75 印张

字数: 711 千字

印数: 1-1000 册

版次: 2007年12月第一版

印次: 2007年12月第一次印刷

书号: ISBN 978-7-80597-756-0/Z · 126

定价: (全套) 398.00元

前 言

由福建省纳税人服务研究会、《福建税务》杂志编辑部、福建省山海经济信息服务中心联合编辑的《海西经济与税收》丛书已由海风出版社出版。本书主要服务对象为全省纳税人和税务干部，以及对海峡西岸经济区域战略、税收法律和税政思想感兴趣、有研究的人们。

2004年初，福建省委、省政府提出建设海峡西岸经济区域战略。几年来，全省人民努力探索、积极实践，使海峡西岸经济区建设的指导思想、奋斗目标、重点任务、关键举措更加明确、更加落实。刚刚闭幕不久的党的十七大提出：“支持海峡西岸和其他台商投资相对集中地区经济发展。”从此，海峡西岸经济区域战略就从区域经济战略上升为国家级战略，海西在服务祖国统一大业中的地位作用更加突出，海西效应更加突显。

海峡西岸经济区是以福建为主体，面对台湾，邻近港澳，北承长江三角洲，南接珠江三角洲，西连内陆，涵盖周边的经济区域。近年来，福建省委、省政府一直把建设产业支撑体系作为建设海峡西岸经济区的一个战略重点，而企业又无疑是产业体系的主体。一方面，海西战略的实施，为企业发展创造了无限商机、搭建了施展才干的广阔平台；另一方面，企业的发展，又为海西建设构筑了坚实的基础。

本书之所以把海西发展与税收法规相联系，主要出于以下三点考虑：其一，海西发展需要企业支撑，只有企业健康发展，海西才能做大做强；其二，海西经济需要财税支撑，而企业是海西的主要税源；其三，企业关心海西发展的大趋势，同时也关心自身发展的软环境，包括税收环境。几年来，财税收入为海西发展做出了巨大贡献。2006年，福建省财政收入首次超过1000亿元，比2005年增加了300多亿元。2007年预计全省财政收入将超过1200亿元，将提前3年完成“十一五”规划制定的财政收入目标。财政大幅增收，为我省今后更加关注民生、关注民心、实施惠民政策、构建和谐社会的物质基础，这当中我省依法纳税的众多企业功不可没。

本书包括四个分册。第一分册《海西经略》，福建省人民政府发展研究中心

副主任、福建省纳税人服务研究会会长王开明研究员撰写。近百篇论文涉及海峡西岸经济区域战略以及区域经济、产业经济、外经外贸、企业管理等宏观与微观两个层面的理论与实践问题，可以为读者提供福建省情与海峡西岸经济区建设的概貌。第二分册《税制概览》，由福建省地方税务局科研所副所长杨纯华副研究员和《福建税务》杂志编辑部王红梅编辑撰写。这本书以现行的税收基本法律、法规为依据，比较全面地概述了中国大陆现行各个税种的规定和征收管理制度，简明扼要，通俗易懂，便于查阅。第三分册《税政观察》，第四分册《税政时评》，都是杨纯华的文集。这两本书所表达的都是一个税务工作者对税政和社会经济的见解。《税政观察》收集的多数是调查研究报告，学术性极强。《税政时评》收集的多数是税政评论短章，读起来比较轻松。从这两本书中，我们可以看到一代税务工作者的实践和思想。

相信读者阅毕《海西经济与税收》，不仅对海峡西岸经济区域战略及经济发展态势会有较深刻的了解，还会对我国现行的税收法律和税政思想有更新的认识。

编者

2007.12

目 录

第一篇 税收政策

论税收原则·····	2
增强税制弹性机能的政策·····	7
税法的效力·····	14
资本资产转让征税·····	17
社会价值与经济价值对赋税的塑造·····	20
税收法律关系·····	24
高新技术产业化与税收政策·····	27
WTO与中国税制发展方向·····	35
促进和引导民间投资的政策·····	38
促进民间投资的税收政策取向·····	55
中日韩与东盟(10+3)税收协调·····	60
促进新农村建设的税收政策·····	67
我国国内税收协调问题·····	73
工业反哺农业时期的税收政策·····	82
调节收入分配的税收政策·····	98
改进出口退税和对外贸易政策·····	104

第二篇 税制改革

新税制和分税制对农村经济的影响·····	110
中国财税制度改革回顾与展望·····	115
完善地方税收体系的研究·····	122
清费立税是规范税收分配的客观需要·····	137
加快地方税制改革·····	142
分税制与地方税制改革研究·····	148
论社会保险制度与社会保险费·····	161
武平农村税费改革调查报告·····	164

税制改革趋势及对策研究·····	170
新一轮税制改革将发生的影响·····	207
中国地方税改革与发展高级研讨会观点综述·····	211
社会保险费征收管理与创立社会保障税·····	223
我国财产税改革研究·····	230
深化税制改革·····	246
对我国税制改革现状的分析·····	251
税收调节收入分配的政策建议·····	254
完善我国资本市场税制研究·····	263

第三篇 税收管征

税收管理效益初探·····	272
逃税的相关因素与防范措施·····	275
税务确定的逻辑根据·····	280
税收法规解释的逻辑基础·····	285
纳税稽查的逻辑·····	291
以法治税的三个环节·····	315
我国有关的国际避税与反避税·····	319
关于税务机构分设后税收管理的调查·····	325
建筑业和房地产业税收管理调查报告·····	334
农村税收应转向集约管理·····	351
房地产商的避税形式与税务政策改进·····	357
避税的条件·····	360
两套税务机构应当合并·····	363

第四篇 税收负担

福建省企业税费总负担调查报告·····	368
税收负担水平研究·····	370
我国宏观税负及财政困难问题分析·····	375
农民负担与财政政策·····	387
农民贫困：现状、原因及对策研究·····	392
福建省企业税收负担研究·····	400
福建省地方税收负担研究·····	423
我国农民税收负担研究·····	436

第五篇 经济观察

编修税务志的经验·····	446
乡村文化断章·····	449
跨世纪之梦：构筑海峡西岸的繁荣·····	452
汀州漫步记·····	456
闽侯经济观察·····	462
加速高科技成果商品化和产业化·····	466
闽北行·····	470
闽江下游纪行·····	476
福清社会经济发展观察·····	478
厦门行·····	482
时代呼唤敢为天下先的企业家·····	486
眼处心生文自神·····	490

后记

第一篇 税收政策

税收政策不是一个永恒不变的自然秩序，它总是依存于一定历史时期的生产力和生产关系，并随着生产力和生产关系的变化而变化。治税者选择税收政策应当以促进社会可持续发展为目标。在市场机制的作用能导致资源合理配置，促进财富增长时，税收政策应当不要干扰市场机制。

论税收原则

税收原则是税收理论的重要组成部分，是税收规律的一种表现形式。税收原则渗透在税收制度和税收工作过程中，决定着税制的优劣，影响着税收工作的效果。要建立和完善税收制度，充分发挥税收的职能作用，就必须研究税收原则。

一、税收原则的内涵

税收原则是税收行为必须遵守的法则，规则的准绳。它是在税收实践中归纳出的若干重要经验和法则，再经过反复实践验证，而形成的原则。税收原则具有三性：即科学性、指导性、可检验性。从科学性来看，税收原则是长期税收实践检验的理论概括，并接受了实践的检验，是客观规律的反映，因此，带有普遍的正确性。从指导性来看，税收原则要为税收工作指明方向，同时又包含一定的方法，因此有很强的指导意义，它告诉税务工作者怎样做才能达到目的。例如，税收效益原则，就是告诉人们在税收管理过程中要讲究经济效果和社会效果，特别是在税收设计时，对生产经营好、经济效益高的企业要鼓励，否则应予以鞭策，以促进社会经济效益提高。从可检验性来看，税收原则作为对税收管理的要求，可作为一种尺度来检验税收管理效益。例如，监督是税收原则之一，如果企业漏税严重，就说明税收设计或税收稽征管理方面存在缺陷，应当认真检查分析，采取必要的措施。

二、税收原则与经济规律和税收杠杆的关系

税收原则是人们在认识客观经济规律和税收杠杆的基础上制定的税务行动规范或准则,属于主观意识的范畴。研究税收原则与经济规律和税收杠杆的关系,对于建立税收原则,具有现实的指导意义。

(一) 税收原则为客观经济规律所制约, 又能动地作用于客观经济规律。我们知道, 请经济规律(社会主义基本经济规律、有计划按比例发展规律、价值规律等等)的作用方向大体是一致的, 都要求生产和需要相适应, 要求节约劳动时间, 要求经济协调发展。因此也就必须要求经济杠杆的作用方向与其一致。税收原则作为人们自觉运用税收这一经济杠杆的理论或观念, 就必须反映客观经济规律的要求, 又能动地作用于客观经济规律, 促进国民经济发展。

（二）税收原则是人们认识和运用税收杠杆的主观能动性的体现。税收原则同税收杠杆的关系是：一方面，税收杠杆的固有作用规定和制约着税收原则的基本内涵。税收杠杆在经济领域中不是万能的经济杠杆。税收杠杆规定着税收原则度的界限，正确的税收原则注意其适度性，不使税收杠杆超负荷。另一方面，税收原则影响着税收杠杆的支点和力度——税收作用的深度和广度。我们考察历史就不是发现古代的农本思想和禁末思想是古

代杰出的理财家在税收上贯彻的两条重要原则；其突出表现就是以农为本“薄税敛”，以商为末“重税敛”。显然“农本”原则和“禁末”原则影响了税收杠杆，使之发挥了方向相反的两重作用。

三、税收原则体系

税收牵涉到政治、经济、文化等各个领域。涉及面广、政策性强是税收的一个特点。由这一特点所决定，必然形成税收原则系列。例如，财政原则，调节经济的原则，公平负担原则，以法治税的原则，减免有度的原则，保护税本的原则，简化手续的原则，取之有度的原则，税制和税收政策基本稳定的原则，纳税辅导和纳税检查相配合的原则、培养税源的原则，严密税收监督的原则……

仔细分析税收原则系列，不难发现：第一，不同的原则具有不同的指导作用范围。有的是税制设计阶段的原则，例如公平负担原则、奢侈品高税率的原则，税制和税收政策基本稳定的原则、“统一领导，分级管理”的税收管理体制原则等。有的是税制贯彻实施阶段的原则，例如税收监督原则，纳税检查与纳税辅导相结合的原则、培养税源的原则，减免有度的原则，定期税源普查的原则等。第二，存在若干跨职能、跨阶段的原则；它们是各阶段各职能共有的，例如财政原则，无论是税收设计阶段还是税收管征阶段都必须贯彻这一原则，任何主要职能不同的税种都有这一原则；或者统率几个局部原则的，例如税收监督原则，就统率着纳税辅导和纳税检查相配合的原则、定期税源普查原则等。

可见，税收原则是由若干基本原则及数量较多的局部原则组成的多层次结构体系。

四、税收基本原则

总结税收管理全过程的基本经验，研究税收基本原则，找出税收行为的几个关键点，无论在理论上还是在实践上都是有意义的。

观察税收管理全过程，以下原则可以认为是基本原则：财政原则、经济原则、公平负担原则、税收监督原则。

（一）财政原则

马克思在《哥达纲领批判》中指出：“国家在事实上被了解为政府机器……赋税就是政府机器的经济基础，而不是其它任何东西。”通过税收这个有效的形式组成财政收入，为国家实现其职能奠定坚实的经济基础，这是税收根本原则，即税收财政原则。

1. 税收财政原则的灵魂。兼顾需要与可能，是税收财政灵魂。税收在组织财政收入的过程中，必须处理好需要与可能的关系，确定税收在国民收入分配中合理的数量界限。所谓需要，就是保证国家实现其职能的需要；所谓可能，就是国民经济和人民的税收负担能力。需要与可能的关系，正如陈云同志所说的就是“吃饭与建设的关系。”只顾建设的需要，不顾可能，竭泽而渔，是错误的；只顾吃饭，不顾建设，无以更新、扩展，就会导致国民经济停滞，就会有落后挨饿甚至挨打的可能。

2. 税收财政原则的溶注方式或体现。第一，确实税收在国民收入中合理的数量界限，即临界点，这是税收财政原则之灵魂的落脚起点，也是税收财政原则的总体现。任何一种税收的来源都归结为国民收入。人均国民收入水平高，在税收占财政收入的比重确实的情况下，税收占国民收入的比重就可以大一些，反之，就应小一些。在目前，我国生产水平还很低、人均国民收入还比较少的情况下，财政收入占国民收入的比重以30%或稍多一点

为宜。按目前税收占财政收入95%的比重推算,税收占国民收入的比重以27%——28%为宜。这样一个比例,比世界上一些发达国家要小得多,比如苏联财政收入占国民收入的比重为65.5%,匈牙利占72.2%,波兰占62.8%,美国占33.3%,联邦德国占43.8%(注:西文国家没有国民收入的数字,以国内生产总值代替,如果按我国国民收入口径推版式其财政收入占国民收入的比重要高得多)。第二,设置一些纯粹或主要以组织财政收入为目的的税种是财政原则的突出体现。我国现行的屠宰税、城市维护建设税、房产税、车船使用牌照税、国家交通能源重点建设基金(具有税收性质)等税种突出地体现了税收财政原则。这些税种也体现了公平负担的原则,但它们受经济原则的支配十分微弱。可以说,在商品经济发达,生产日益社会化,因而调节经济的工具不可或缺的今天,上述税种在调节经济方面的作用是微小的。第三,控制税率。税率体现了纳税人负担状况和为国家提供财政收入的水平。税率是税收财政原则的具体表现,而控制税率的高低是税收财政原则贯彻的手段。按照需要与可能的原则,把税收占国民收入的比重这个总临界点确定下来以后,就需要反复测算,测定每一个税种和税目的临界点。由于经济情况复杂,允许这些临界点在总临界点上下波动。例如,总临界27.5%不等。总临界点在理论上是基本稳定的,在测算的时点上又是确定的。每一个税种或税目的临界点与每一个税种或税目的的课税对象包含的国民收入乘积(假设为 N_i , $i=1, 2, 3, \dots$)之和,必须等于总临界点与全社会国民收入之乘积(假设为 N),即:

$$\sum N_i = N$$

换一句话说,每一税种或税目的的临界点(假设为 X_i , $i=1, 2, 3, \dots$)与总临界点(假设为 N)的离差之和等于零。用公式表示就是:

$$\sum (X_i - N) = 0$$

在综合考虑多方面的经济因素和历史的道德的以及习惯的因素的情况下,用上述方法计算平衡所确定下来的每一税种或税目的的临界点就是总临界点的具体表现形式,也是总临界点的有机部分。每一税种或税目的临界点一旦确定,税率的确定就不是一个困难的问题了,基本上是一个数学运算过程。

税率=临界点 $\times$ 国民收入 $\div$ 纳税对象

(二) 经济原则

调节经济是税收和基本职能之一,干预经济使国民经济按照预定的方向运转,是税收的基本任务之一。因此调节经济是建立税制的一个重要原则。

1. 税收的经济原则的确立。社会主义经济是在生产资料公有制的基础上的有计划商品经济,是社会化大生产的有机整体,是国民经济的大系统。宏观控制和微观搞活,有计划按比例发展,是整个大系统正常运行的客观要求。税收具有调节经济的内在规定性,是反映这种客观要求的前提。因此社会主义税收的经济原则,必须以社会主义基本经济规律为指导,以正确利用有计划按比例发展规律、价值规律为内容,以充分发挥税收调节经济的内在规定性为要求;以税制为手段,以促进国民经济健康发展为目的。所以,税收的经济原则可以简述如下:按照国民经济有计划比例发展规律和价值规律的要求,根据国家经济政策,通过税制设计和税制贯彻,促进国民经济协调发展。

2. 税收经济原则的溶注方式或体现。第一,从社会需要出发,依据客观经济预测,通

过高税率，低税记、零税率甚或负税率，对各部门生产的每一产品给以限制或鼓励，配合价格杠杆，使社会总劳动时间得以合理分配，促进经济结构、产业结构、消费结构、企业组织结构的合理化，把国民经济导入有计划按比例发燕尾服的轨道。

第二，通过一般税种和特殊税种设置及对部分企业或地区性税收上优惠限制，把经济搞活，提高微观经济效益和宏观经济效益以及社会效益。在这方面，我国税收工作者积累了丰富的经验，并有许多可贵的设想。具体是：

产品按产品销售额征税，不论产品成本利润；增值税按增值额（单位产品销售额扣除非规定的增值项目——相当于物化劳动的价值——后的余额）征税，在这种情下，企业要想得到更多的经济利益，就只有靠降低物化劳动和活劳动的消耗才能实现。

设想对国家流动资金和固定资金课以资金占用税，迫使企业挖潜革新，充分提高现有资金的利用率。

通过对新产品减免税，促使产品更新换代，促使技术进步。

通过征收土地使用税和烧油特别税，提高土地使用率和节约石油能源。

征收奖金税，以控制消费基金失控；征收建筑税以控制固定资产投资规模。

建立低税港，以促进利用外资和先进技术的引进。

笔者认为对政策性亏损拨补企业，必须把现有财政拨补的形式改为用负税率税收管理的形式。这样就把亏损拨补的财政杠杆转为税收调节的杠杆。一方面，这样做，使政策性亏损拨补纳入了法制范围，因而使亏损拨补更严肃，便于控制管理；另一方面，对政策性亏损企业的产品规定使用负税率，不管成本高低，只按销售额或产量法定退税，有利于企业加强经营管理，降低成本，扩大生产和销售。无疑这个办法就比按亏损额进行拨补办法优越得多。

（三）公平负担原则

税收公平负担原则就是平等纳税原则，最突出的外在特征是生产经营的行业、产品相同，税率统一；其行业和行业之间，产品和产品这间税率又有所不同，公平负担的理论根据是平均利润理论。公平负担的基本特点是从税收上为企业创造一个平等垢生产经营条件，既有利于企业之间开展竞争，又有利于各经济成人和经营形式的合理配置、协调发展。

公平负担原则反对税收上的主观平均主义，承认地区、部门、行业、产品之间客观上存在的差别，并予以区别对待。公平负担原则和区别对待的关系是辩证的统一。公平负担原则通过区别对待方式得以实现，区别才待反映了公平负担原则的要求，为公平原则所制约。

在非弹性税种（如产品税、营业税、增值税）方面，只要生产经营的行业、产品相同，不论什么性质的经济单位和个人生产经营都要平等纳税，不搞差别待遇，否则就会使这些非弹性税种削弱它们的作用。在设计非弹性税种的税率时，既要根据行业和社会盈利水平，又要体现国家的鼓励政策，还要考虑其负担能力。对弹性税种，如各种所得税，要贯彻“所得多的多征，所得少的少征，无所得不征”的原则。在运用减免税政策方面，对那些因经营管理不善所造成纳税困难的纳税户坚决不予减免。在税收工作中要正确处理平等和平均的关系，不可为平均而破坏平等。利改税中我们所采取的保护先进、鞭打

慢牛、懒牛的做法是灵活运用平等原则的典型，应予提倡。

（四）税收监督原则

税收监督是税务机关用法律的、行政的手段和方法对纳税义务人的含税经济活动进行的一种审查和监督。管、查、征是税收管理工作的三个基本环节，也是税收监督的三个基本环节。管是查的基础，查是管的关键，征是管的目的；它们之间紧密联系，相辅相成。列宁十分重视监督的作用，明确指出：“要使税收实际可靠，不致落空，就必须实行实际的而不是停留在纸上的监督”一切任其自流，或者仅仅停留在公文形式上而不是实际的监督，都不能完成税收任务。

国家组织财政收入与企业和个人上缴纳税金，体现了国家、企业和职工三者的分配关系，其根本利益是一致的，但是也存在着局部利益与整体利益之间的矛盾。应当肯定，工商企业履行纳税义务，遵守国家税收政策，基本情况是好的，但也出现一些问题，有的企业和个人由于法制观念淡薄，本位主义和得已主义作祟，偷税、漏税、欠税现象依然存在，甚至抗税不交，严重违反纳税纪律，影响国家财政收入，影响税收经济杠杆充分发挥作用，败坏党风民风。也有单位，由于财务管理和核算制度不够健全，财务人员对税法理解不深，或因办税人员业务不熟以及工作疏忽等原因，也可能出现一些错漏，影响税收政策的贯彻执行。因此加强税务监督具有客观的必要性。胡耀邦同志在党的十二大报告中指出：目前，在某些国营工商企业中出现的截留上缴利润、偷税、漏税等现象，严重地破坏着公有制经济，损害国家和人民的利益，必须坚决纠正。中指委在部署等二期整党时，又指出，偷漏税等问题是在新形势下出现的新的不正之风，要坚决予以纠正。这就给税务部门提出了一项防止偷漏税任务。

税收监督要贯彻综合治理，预防为主的方针。一方面，开展纳税监督，严明奖惩，充分发挥企业办税人员的积极性；另一方面，要提高税务干部队伍素质，特别要着重提高税征员的工作积极性和业务水平，严格项征管制度。要搞好经常性的征收管理，消除漏税的“隐患”，把偷漏税消灭在入库之前。这就是有效的事前税收监督。开展税收宣传教育是税收监督、防止偷漏税的必要前提。只有宣传动员广大群众自觉纳税护税，才能搞好税收监督。充分发挥税收监督作用，还要注意把税收征管科学化和正规化，改革落后的征收管理方法。

1986年

增强税制弹性机能的政策

自中共十一届三中全会决定把党的工作重点转移到社会主义现代化建设上来以后，党和国家对国民经济的关心程度比以前大起来。因此税收不仅仅作为筹集资金的手段，而且从其自身固有的目的来看，作为经济政策的手段而被积极灵活地运用趋势很明显。关于这方面的表现，有目共睹，不在此叙述。但税收作为经济政策上的利用（虽有积极政策和消极政策种种），是应该探讨和注意的。本文基于这一目的，提出增强税制弹性机能问题。

第一部分

税制弹性可以理解为税制弹性机能。这种机能对经济景气的变化十分敏感，并可以机动地适应经济景气变化，从而使国民经济保持稳定状态，使国家税收按照国民收入的增加而弹性地增加。比如所得税，它是按国民收入的增加而弹性地增加，按国民收入的减少而弹性地减少典范。反之关税则受进出口贸易量影响，在原材料输出价格上涨时，关税则增加，价格下落时则减少，毫无弹性。所得税不仅对经济景气的变化十分敏感。而且可以不必考虑改变税率就能达到景气调整的作用。比如在繁荣时期降低或停止机械折旧，在萧条时期扩大折旧等措施，就可实现调节积累和消费的作用。

这样把税收作为机动的景气稳定政策的工具是历来就存在的，早在隋文帝时的“义仓”制度便是证明。“义仓”是一种“丰岁则劝人出谷贮仓，官籍其数，荒年则许民称贷，秋成补偿”^①的制度。可见“义仓”是景气调整性质的社会保险税。这是先人为我们做出的用税收的工具进行景气调整的示范。

把税制弹性机能用于自由裁量的经济景气政策，在资本主义自由竞争阶段发展为垄断阶段，特别是30年代世界性大危机和第二次世界大战以后，在主要资本主义国家被积极地利用。国家对经济的干预，财政收支规模的不断扩大，要求实行以所得税为主体的税制，或者说以直接税为主体的弹性税制，以起“自动稳定器”的作用。

我国早在本世纪30年代，国民党政府当局就试图增强税制弹性机能，税收制度也增加了新的内容，脱离了传统的征税原理。民国25年（1936年），国民党政府首次开征了所得税。以后，财政当局又积极倡导“新税政”，引进了大量的各种税收上的特别措施。

我国以国营企业利改税为中心的工商税制全面改革基本完成以后，税制弹性机能得到显著的增强。不过就实质方面观察我国现行的税收制度依然是非弹性的。其非弹性表现在税收收入构成上关税和流转税占相当大的比重，所得税收入只占收入总额的1/5以下，其原因是：第一，份额太重的间接税挤占了直接税对国民收入的分配。第二，还有总人口及国民收入的一小部分没有列为征收所得税的对象。第三，征税所得概念的规定还不完备。而

^①《重纂邵武府志》光绪间编

且征税所得受不完备，不统一的财务会计制度干扰太大。第四，逃税普遍，这是放松税务管理的结果。

从经济改革和经济运行机制来考虑问题，增强税收的弹性机能更具有时代意义。目前以城市为重点的经济体制改革和对外开放正在开展。这是一场很深刻的变革。这场变革将引进市场机制，并使市场深化。我们已经看到了这方面的最初现实：联产承包责任制的自发性形成，大量的农产品价格的放开，私人企业的出现和发展，股份制企业的产生和发展，资金市场的建立，活跃的特区，等等。这些最初的表现正迫使人们进一步考虑：市场深化需要什么样的制度规范，公行准则和组织载体等深层构造的条件。这是一个很复杂的问题。我们在这里不能全面展开探索。但在税收制度对象方面做一番最浅的思考却是我们的任务。市场机制的引进和市场深化，要求政府由以超经济手段为主控制国民经济，改为以经济手段间接宏观控制。可以作为经济手段发挥作用的主要是金融工具和税收工具。这就要求税收突出调节职能，产生引导产业结构、产品结构、技术结构趋向优化的法律政策效应。这就要求选择调节能力比较强的税种，实行弹性税制。

然而，现行的是非弹性税制。这种不能对经济气候和政策的变化做出生理反映的现行税制体系如果不随着经济体制的改革而继续进行改革，难保不可能僵化为经济改革和对外开放的镣铐，僵化为社会经济的桎梏。这并不是危人耸听的，鸦片战争以后非弹性的关税和厘金的开征，解决了一时需要，却严重地阻碍了中国民族资本主义工商业的发展这一事实就是最好的证明。^①对于这种非弹性间接税制，马克思曾作了尖锐的批判：“由于现代分工，由于大工业生产，由于国内贸易直接依赖于对外贸易和世界市场。间接税制度就同社会消费发生了双重的冲突。在国境上，这种制度体现为保护关税政策，它破坏或阻碍同其他国家进行自由交换。在国内，它破坏商品价值的对比关系，损害自由竞争和交换”。^②

可以说我国的非弹性税制缺憾早在中共十一届三中全会召开以前就显示出来了。十年以后的今天，暴露得更加明显。缺憾比较集中地落在流转税方面。在前面的论述中我们知道流转税（间接税）——在资本主义工业生产的条件下——被马克思批判过，流转税在实行中央计划经济模式的我国，它的弊端要比在资本主义国家更严重。理由是在实行市场经济的模式的国家里，价值规律作用可以得到充分地发挥，流转税的破坏性受到价值规律的一定程度的抵抗（仅仅是一定程度的）。但是在实行中央计划经济模式的我国，情况则不是如此。在计划经济的价格政策指导下，商品价格由国家规定，商品的比价既不真实地反映商品价值，又不反映市场供求关系。这样导致了同类商品的质量差价拉不开；不同商品之间的比价不合理，甚至出现购销价或产销价到挂的异常现象。在这种情况下，商品流转税不仅不助于发挥价值规律的积极作用，反而对不合理的价格体系起着推波助澜的作用。我们已经清楚地看到一个这样的事实：税率不调整，价格动不了。或者价格调整了，税率不能动的长其僵持局面。^③这是流转税在高度集中的计划管理体制和价格管理体制下的情况。在市场机制开始发育的今天，特别是在市场机制发育成熟的将来，流转税仍然有它

① 孙翊刚、李渭清：《中国财政史》。

② 《马克思、恩格斯选集》第8卷，543页。

③ 唐腾翔《税制改革的思考》（17点）。

不可克服的弊病。流转税作为间接税，税负易于转嫁，其结果使得税收政策效果难以测度，因而既定的政策目标就无法实现，税收作为调整经济的作用就不能很好的发挥。

用过去的经验来论证非弹性税制的弊端足使我们清醒。如果认为我们的税制改革大告成功，可以高悬良弓，那么随着经济形势的发展，市场机制的发育成熟，现行税制的弊端会愈来愈严重地侵蚀改革的成果。因此，作者认为有必要提出税制改革的重新定义：从建立复税脱制结构到增强税制弹性机能。思考深入税制改革的总方向，我们不能满足于恢复或重建了复税制度结构。改革的重点必须转移向税收和市场机制的关系领域。而全部关键则是要在这个领域里创建起摆脱了非经济因素和政府以计划和价格体制干预经济的副作用这两种传统约束的新制度规范。为税收运用市场机制，反映市场机制，与市场机制共振和机动适应经济景气调整铺平道路。

第二部分

增强税制的弹性机能首要的是要完备对所得等课征的直接税机制，开始并最终完成对商品流转额课征的间接税为主模式到对所得额和财产课征的直接税为主模式的过渡，必须扩大所得税在税收总收入中的份额。

以所得税为主体的弹性税制能够保证市场机制的正常运行。所得税作为一种税收杠杆，具有灵活的弹性。这是由它的两个弹性决定的。其一是其税基的所得弹性。当经济下降，所得降低时，税基减少的幅度较大；反之当经济上升，所得升高时，税基升高的幅度也较大。其二是其税收的税基弹性。这是由所得税的累进式的税率结构决定的。税基变动愈大，税收变动的幅度愈大；反之则愈小。这两个弹性决定所得税在一定程度上具有自动稳定经济的作用，成为经济发展的一个内在稳定器。在商品经济条件下，当政府直接干预经济日趋减少时，这种自动稳定器的作用是不可或缺的。

以所得税为主体的弹性税制能公平税负，促进物化劳动和活劳动在社会经济各部门的合理分配。在商品经济条件下，税收的公平负担显得尤为重要。当国家对经济的行政干预削弱的情況下，任何税收负担的扭曲由于对利润的追求都将导致物化劳动和活劳动的畸形分配。所得税能克服这种缺点。采用累进税率并以所得额为计税依据，既可实现量能课税，又可实现税负公平，保证商品生产者在同等税负条件下平等竞争，从而实现物化劳动和活劳动的合理配置。

以所得税为主题的弹性税制能够调节总供给与总需求的关系，保证国家对积累和消费规模的控制方针的落实。经济体制改革后，我国对社会经济活动的管理重点是调节总供给和总需求的关系，就必须建立以所得税为重点，以分别调节投资与消费行为的税种为辅助形式的税收调节系统。这是因为，根据各国的经验，对总供给与总需求的调节，由于总供给方面变化的弹性较小，所以一般都把重点放在调节需求方面。对所得课税可以采用累进税率，当形成各种需求的所得较大时，自发的适用较高的税率，会适当地限制需求；反之，又会对需求有所刺激。这种国外通常采用的方法，对我国也有一定的借鉴作用。

有人认为，经济发达国家人均国民收入多，高收入高消费。这些条件使其有可能以所得额征税为主作为财政收入的来源。而我国是发展中国家，生产技术水平不高，资金不足，经济效益低，人均国民收入少，这些特点决定了我国只能以间接税为主。我们只要认真加