

我国的税制经过十年的改革,发生了根本性的变化,这种变化的主要标志是:我国已由长期的单一税制和忽视税收的经济杠杆作用,过渡到以流转税和所得税为主体,其它各税相配合的多种税、多层次、多环节发挥税收的财政和经济职能作用的复税制体系。改革后的复税制体系和我国社会主义初级阶段、多种所有制并存,多层次生产力水平和多种生产经营活动的状况基本上是相适应的。总的来说,改革是成功的,但不可忽视,目前我国税制还很不完善,尚存在不少问题和缺陷。

和进一步改革税制的设想

当前我国税制存在的问题

黄子开

李靖邦

的中心环节是搞活企业,特别是搞活大中型企业,办法就是实行所有权和经营权分离,扩大企业自主权,使企业成为自主经营,自负盈亏相对独立的经济实体。在这种情况下,企业需要有较多的财力,才能形成自我积累,自我改造、自我发展的能力,由于所得税(调节税)税负重,企业的“三自”能力就受到制约,据重庆市对135户国营大中型工业企业的调查,1985年上交的所得税、调节税占企业实现利润的84.09%,企业留利15.91%。经过进一步分配(上交能交基金、提取职工奖金、福利、购国库券、自费调资等),企业的生产发

一、国营企业利改税还

很不完善。

国营企业利改税,原先的设想是,彻底地实行以税代利,改变过去统收统支、吃“大锅饭”的僵化体制,把国家与企业的分配关系用法律形式固定下来,并以此为突破口,为城市经济体制的改革打开一条通道。但实行的结果并不完全是这样。不能否认利改税对经济体制改革的积极作用,但国营企业所得税,以法律形式固定国家和企业的分配关系的要求,基本上没能实现,原因是多方面的。从理论的角度看,是在国民收入的分配中,如何正确体现国家对国营企业的双重身份问题。从税制的角度来看,主要是大中型国营企业征收55%的所得税,税后利润较多的,又征收一道调节税,税负较重。这是在保证财政收入的思想下确定的。利改税后,国营企业上缴的税金,基本上保持原来上交利润的水平。但经济体制改革的

展基金仅占实现利润的3.26%,占固定资金的1.1%,这样的财力,简单再生产都难以为继,更谈不上扩大再生产。国营企业所得税之所以受冲击,税务部门有责难、症结也就在这里。也由于上述原因,不得不采取税后还贷的措施,许多地方扩大税前还贷范围,吃企业老本,挖国家财政。政府批准,银行拿钱,税收作保,实际上还是统收统支,“吃大锅饭”。因此,在所得税的管理方面还得保留利润监交的办法。由于上述多种原因,国营企业所得税实际负担率只有40%左右,税法名存实亡。

一、税法重复、税负不平

从整个收益课税体系的角度来看,存在税法重复,税率不一,负担不平的问题。从税法重复的情况看:目前我国已开征的属于收益课税的税种为八种(国营企业所得税、

调节税,集体企业、城乡个体工商业户所得税,三个涉外所得税,个人收入调节税);从税率不一致、负担不平衡的情况来看:首先是国营大中型企业和小型企业适用两种税率(一是55%比例税率、一是八级超额累进税率),集体企业不分规模大小一律实行八级超额累进税率,城乡个体工商业户实行十级超额累进税率,这显然影响税负平衡。同时在计算国营和集体企业的应纳税所得额时,还存在成本费用列支标准不统一的问题,也影响税负的平衡。目前所得税的负担水平,总的情况是国营小型企业轻于大中型企业;集体企业轻于国营企业;个体户名义负担率最高,实际负担力最低,这与十三大提出的搞活人民所有制企业,特别是搞活大中型企业的精神显然是不符合的。由于税率不同,税负失平,使企业之间不能处于一个起跑线上开展竞争,这就不利于商品经济的发展。对特定行为的课税也存在税法重复的问题:如奖金税,同一纳税对象,主要是免征限额不同,却搞了三个暂行规定,显然是不必要的。

三、流转税作为调节经济的杠杆,还没充分发挥其应有的作用。主要是还不适应调整产业结构和产品结构的要求。由于产品税存在重复征税的问题,使全能厂与非全能厂税负失平,不利于生产的专业化、社会化、不利于促进横向经济联合。

目前在商品流通流域存在的产、增、营三大税、增值税税负比较公平,适应生产的专业化、社会化、是一个先进的税种,但征收面较小,根据1987年的情况看,增值税和产品税的比例大体是3比7。增值税不能尽快全面推行,主要是税制没有规范化,计算复杂,特别是一个企业生产应纳产品税和增值税两种以上的产品,在计算征收增值税时,增加了难度。从营业税方面看,由于经济体制改革以来,出现多种价格,难以明确划分批发与零售的界限,使相当一部分生产资料

和生活资料在流通环节征税,这就不利于调节生产,流通的全过程,这对于体现产业政策、促进竞争也是不利的。

四、涉外税方面存在两个问题。一是,在所得税方面,颁布的两个税法都是根据当时的国际税收情况制定的。所得税税率低于国外,以利于吸引外资。而近两年,以大幅度减税为特点的税制改革已成为世界性浪潮。在当时国际上所得税税率较高的情况下,我国中外合资企业所得税税率定为30%比例税率。加上地方附加和汇出国外利润征收的所得税后,总的税率为39.7%。独资企业所得最低率20%,最税高税率40%,显然是比较优惠的。但世界各国大幅度降低税率后,现行规定就失去了对外国资金的吸引力。1986年下半年美国客商反映:中国投资环境不理想,缺乏吸引力,其中包括税收的因素;其次,在流转税方面,还采用《工商统一税》,与国内是两套税法,这种局面不能长期存在下去。

五、税收法规缺乏应有的权威和法律效力,以法纳税受到严重干扰。十一届三中全会以来,我国的济济改革发展迅速,客观形势要求税收加以配合。因此,在几年之中,我国开征的税种,就由改革前的六、七种,增加到目前的二十六七种,税种增加之快,不仅使工商商业界感到应接不暇,一部分税务干部也有税收出台超前之感。而新出台的税种,除了涉外税收三个所得税法之外,都没有完成正式立法程序,多以暂行“条例”“规定”的面貌出现,这种形式本身就降低了法的权威性,这是一方面。另一方面,由于经济体制正在改革中,随着客观经济情况变化,税制也处在不断变动的状态,修改较多,这种情况给税收的立法又带来一定的困难。由于这两个方面的原因,加上这几年来实行的财政体制,以及法制宣传教育还不力。因此,税法的贯彻执行受到了严重干扰。越权减免税收、下级挤上级,地方挤中央财政

的情况比较普遍，偷税欠税的现象十分严重。在经济体制改革中，如何严肃税收法制，树立税收的权威，是一个值得认真研究的重大课题。

针对当前我国税制中存在的问题，根据党的十三大关于社会主义初级阶段的理论和改革经济体制的精神，对进一步改革税制问题有以下设想：

首先要解决进一步改革和完善税制的指导思想。进一步改革税制的指导思想，我们认为应当是：以社会主义初级阶段的理论为依据，以发展社会生产力为总目标，在现行税制基本格局的基础上，经过改革，完善，建立起能充分发挥宏观调控作用，促进商品经济发展并能保证国家财政需要的税制体系。进一步改革，完善税制的原则，它的基本点，就是赵紫阳总书记在党的十三大报告中提出的：“根据公平税负，促进竞争和体现产业政策的原则，合理设置税种，确定税率”。

根据上述指导思想和原则，有以下几点具体的改革设想：

一、从理顺国家和企业的分配关系入手改革和完善国营企业所得税。

前面我们讲的国营企业利改税中的问题，其实质是前两次利改税改革中还没有真正把国家和企业的分配关系理顺。理顺国家和企业的分配关系，首先要明确国家和国营企业的关系。国家对企业，应当有两重身份：它既是社会权力的代表，又是国营企业生产资料的所有者。因此，国家和国营企业的经济利益的分配，既可以行使国家的权力，通过征税参与企业创造的国民收入的分配，又可以生产资料所有者的身份参与企业纯收入（税后利润）的分配。历史的教训说明，采取利润上交一种形式束缚了生产力的发展；现实的情况又说明，完全以税代利，仍带有“大锅饭”的弊病，不利于搞活企业。实行承包经营责任制的情况证明，采用两重分配

关系，即税利并存的分配形式是比较适宜的。这样就恰当地体现了国家的两重身份，摆正了国家与企业的经济关系。因此，对国营企业所得税的改革，应当采取大幅度降低所得税税率的办法。首先要取消调节税（调节税实质上不是税）同时大幅度降低所得税税率。根据近几年来国营企业所得税的负担情况，和“两权”分离的需要，税率以不超过35%为宜。国家征收税以后剩下的一块利润，由国家和企业采取承包形式进行再分配，一定几年不变，这样企业多收多得。在所得税税率降低以后，取消税前还贷，严格以法办税，严格划分财税两家的权限：税务机关代表国家行使征税的权力；财政部门代表国家（生产资料所有者）与企业签订承包合同。

二、按公平税负，简化税制的原则统一和完善收益课税体系。具体设想是，分为三步走。第一步是近期目标，就是完善国营企业所得税和涉外企业所得税。两个涉外企业所得税，主要是考虑降低税率问题。对合资，独资企业，我国虽有若干优惠政策，把这些因素考虑进去，这些企业的负担率可能低于美国的34%水平，但在国际上普遍大幅度降低税率的情况下，为了增强对外资的吸引力，我们认为仍应适当降低税率，特别是降低外国独资企业_u所得税税率。第二步是，将八种所得税合并为四种所得税种。即：把国营企业所得税、集体企业所得税，合并为一个公有制企业所得税；两个涉外企业所前税合并为一个国家资本主义企业所得税；私营企业所得税和城乡个体工商户所得税合并为一个私营经济所得税；将个人所得税和个人收入调节税合并为一个人所得税。同时，对各种税制定统一的税率，确定统一的计税成本和费用列支标准，使各种性质的企业和个人的税负均等。第三步，作为一种目标模式，应当建立统一的法人所得税。不论

国内、国外实行一种所得税法，经过这一步改革以后，在国内只存在两种所得税，即法人所得税或叫企业所得税和个人所得税。

三、进一步改革和完善流转税体系。流转税是我国第一位的主体税种，其收入占工商各税收入的50%以上，是国家财政收入的可靠来源。流转税对社会再生产的各个环节，都发挥调节作用。按照十三大提出的“三原则”，改革完善流转税体系，对经济体制改革，促进商品经济的发展至关重要。流转税制的改革和完善，应从以下几个方面进行：

1. 在工业生产领域全面推行增值税。增值税的优越性是显而易见的，由于它是以增值额 $(V+M)$ 为征税对象，从根本上避免了产品税重复征税的弊病，税负公平，有利于生产的专业化协作和联合，给商品生产的社会化和竞争创造良好的社会环境。全国各地大量资料表明，实行增值税以后，有力地促进了专业化协作生产。

2. 在普遍推行增值税以后，我们认为仍应保留对部份产品征收产品税。保留征收产品税的有两部分：一是限制消费的高税率产品。如烟、酒等；二是现行产品税中，税目、税率表所列举的农林牧水产品。产品税之所以要保留，这是因为产品税，对于配合价格调节生产、消费具有灵活性的特点，在保留征收产品税的产品已基本上排除了重复征税因素之后，尤其是这样。产品税在保证财政收入的可靠性和及时性方面，也有它的优点。

3. 关于营业税的改革，我们认为，在流转税中，对商品消费环节征收的营业税，应当在较长时期内继续保留。其理由是：第一、营业税有较长的征收历史，纳税人已经形成纳税的习惯；第二、营业税有促进减少流通渠道加速产品流通和货币资金周转以及调节消费的作用；第三、营业税税源普遍，是国家财政收入的可靠来源，在目前价格体系

未理顺的情况下，有些生产资料和生活资料，在流通过程征税的问题，应作具体分析加以改进。我们认为有些紧俏商品在没有进入消费时，高买高卖，征收一道营业税对限制不正当的交易有一定的作用，有利于运用税收手段治理经济环境，整顿经济秩序。

四、关于其他税种的改革

其他各税，包括地方各税，虽然收入不多，（目前约占工商各税总收入的8%左右）但在配合主体税共同发挥调节职能方面起到了重要作用。但这些税种也需要进一步改革和完善。

1. 修改奖金税规定，实行统一的奖金税。简便易行仍然是建立税制应遵循的原则，税种越多越增加社会上“税多”的逆反心理，不利于税收征管。在统一奖金税后，国营企业工资调节税可以并入这一税种，“四税合一”。

2. 将能源交通重点建设基金改为预算外资金调节税（或重点建设税），理由是：（1）能源基金实际上具有税收“三性”特征，目前企事业单位普遍叫“基金税”，改为税的名称，名正言顺，有利于征管。（2）预算外资金与日俱增，已成为国家“第二预算”。1986年全国预算外资金达1670亿元，为国家预算收入的80%。随着生产的发展和国营企业留利水平的提高，预算外资金还会继续增长，为保证国家重点建设资金需要，加强宏观调控，控制用预算外资金乱上计划外基建项目，能交基金改为预算外资金调节税是比较适宜的。

3. 开征新税，根据我国社会经济生活中不断出现的某些生活消费品奇缺等问题，我们以为除了国务院已经发布的《印花税》、《筵席税》以外，还可以开征特种消费税，对社会消费加以调节，以适应人民生活不断提高，人们的需求结构和消费结构的新变

化。为了建立完善的社会保障制度,开征社会保险税。中共中央关于“七五”计划建议中指出:“社会保障资金应由国家、企业和个人合理负担,以企业和有收入的事业单位为主,改变过去全部由国家包下来的办法”。开征社会保险税,以统筹解决职工退休金和其他社会福利、社会救济等方面的需要。

4.健全地方税制体系,扩大地方税征收范围,为分税制创造条件。赵紫阳同志在十三大报告中提出:“在合理划分中央和地方财政收支范围的前提下实行分税制,正确处理中央和地方,国家、企业和个人的经济利益关系”。十一届三中全会以后,我国实行分级包干,分灶吃饭的财政体制后,到今年已经十个年头。现行财政体制调动了地方理财的积极性,地方财力扩大对促进地方经济建设起到了很大作用。但这种体制也存在着一些弊端。主要是在经济利益原则作用下,各级财政从自己的利益出发,干预税收执法的现象比较严重,上交比例大的地方普遍存在越权减免,税前还贷或以税还贷,挖上级和中央财政的现象。有的地方用减税的办法支持地方企业压价竞销,破坏了公平税负的原则;有的为了发展本地企业,实行地方封锁,禁止外地商品入境,破坏了商品竞争;有些地方,为了扩大地方财力,盲目发展地方产品,特别是高税率产品,搞重建项目。所有这些,都严重削弱了国家财力,扩大了总需求与总供给不平衡的矛盾,直接影响了税收调节职能的发挥。因此,通过实行划分税种,分级管理的体制,对切实理顺中央和地方财政分配关系,治理经济环境,整顿经济秩序,有着重要意义。

实行分税制就是按税种划分为中央税、地方税和中央地方共享税,实行分级管理,理顺中央和地方的财权分配关系。而财权与事权分不开。首先要划分地方事权范围,按照事权确定财政支出范围和数量界限。从我

国现实情况出发,我们认为可分为两步走:第一步,从适当集中国家财力和调动地方积极性出发,在现有的事权基础上实行分税制。为了照顾各方经济利益,税种的划分,两头定死,中间放活。即:把中央税和地方税种定死。共享税搞一个弹性幅度,尽量用共享税满足地方财力的需要,仍然解决不了的,由中央补贴的办法解决。第二步是经过一定时期地方经济发展以后,在明确划分事权界限的基础上,根据事权所必须的财权划分税种,取消共享税、实行彻底的分税制。我们认为,地方税在整个税收中的比重,应由现在的8%左右提高到15%以上。目前应将以下十五个税明确划分为地方税。即:城市维护建设税、房产税、车船使用税、土地使用税、屠宰税、牲畜交易税、集市交易税、集体企业(包括乡镇企业)所得税、个体工商户所得税、奖金税、工资调节税、个人所得税、个人收入调节税、印花税、筵席税。营业税、国营企业所得税、中外合资企业和外国企业所得税、资源税,为中央地方共享税。产品税、增值税、建筑税、烧油特别税,盐税为中央税。整个税制,经过进一步改革完善以后,我国税制体系的基本格局,在相当长的时期内将保持流转税和所得税双主体其它各税相配合的模式。

五、加快税收立法步伐,切实解决税收手段软化问题,

当前我国税收手段软化是众所周知的。其原因也是多方面的,应当说税收立法跟不上是原因之一。因此,加快税收立法步伐应当摆到重要日程上来,不论大税小税,成熟一个出台一个。我们认为,税收的征收管理属于税制立法的范畴,国务院发市的《税收征收管理暂行条例》已经有两年半贯彻执行的经验,由于这个规定,不涉及具体的税种税率,与经济改革没有直接的经济联系,

(下转26页)

么能做到“在税法面前人人平等”呢？

因此，很有必要借鉴世界各国的经验，继续强化税务机关。鉴于形势发展的需要，我认为很有必要从国家税务局到各级税务机关，对人员编制、机构设备、经费开支、干部管理都实行垂直管理，同时将省税务局升格，以从管理体制和组织措施上保障以法治税的实施。

在强化税务机关的同时，逐步采取措施，赋予其真正的独立执法的权力，建立税务法庭和税务警察，增强税务机关以法治税的权威性，这些都是十分必要的。

四、当前税务队伍的情况不适应以法治的需要。我国税收40多万人的队伍，是一支战斗力、可以信赖的队伍，对国家建设作出了很大的贡献。这是党中央、国务院领导同志所一再肯定了的。然而，随着改革的深化，形势的发展，无论从数量上、素质上看，都不适应以法治的需要。在我们队伍内，确实有一些同志政策业务水平低，基本功不过硬，法制观念淡薄，责任心差，职业素养缺乏，个别的甚至走上了犯罪道路。

在新形势下，如何加强税务机关基层建设，抓好干部培训和法制教育，改进思想政治工作，改进人事制度，完善岗位责任制，也是迫切需要解决的问题。税务机关和广大税务干部也要以自己的实际言行来塑造自己的形象，维护自己以法治税的权威性。

（上接23页）

在其他税法暂不能完成立法程序之前，可以将这个规定经过修改，升格为税收征管法，由人大常委会发布执行。我们认为，在税收征管法中，还应增加强化征管手段的内容，如建立税务法庭，成立税务警察、各级人民检察院在各级税务机关设立检查机构等。果能如此，必将使税制在确保国家财政收入和发挥宏观调控职能方面前进一大步。

除此之外，还有征管手段落后，仍然是手工操作，两条腿走路，“小米加步枪”。这也使征收管理工作不适应新形势的需要，失控漏管较多，亟须加以改善。

五、以法治税，需要有一个良好的社会环境，需要各级政府关注支持，需要各方面的配合协作。以法治税是以法治国这一重大方略的一部份。应该说以法治税的主体是国家，税务机关是受国家委托的具体实施者、执行者，责无旁贷，无可推诿。然而若只有税务机关孤军作战是无济于事的，还必须靠各级党政进一步加强对税收工作的领导，各方面的密切配合，以及全社会的关心支持。要在舆论上、道义上、法律上、以及工作上等各方面造成有利于以法治税的好环境、

“大气候”。在涉及税收问题上，无论政府行为、企业行为、个人行为，都必须讲规则，按税收法规办事，按征收征管法规办事，一切以国家税法和征管法规为依据，为准绳，征税者依法征税、纳税人依法纳税，政府和各方面都只有积极支持税务机关依法征税，积极协税护税的义务，而没有干扰阻挠税务机关依法征税的任何权利，这也是治理经济环境、建立社会主义商品经济新秩序的一个重要内容。

税收呼唤法治，法治促进税收。随着改革的深化，社会主义的商品经济新秩序的建立，以法治税虽然步履维艰，但终究在前进，必定会出现新局面。

