

四川省1997年度重点科技项目

石恩祥
等著

CAISHUI TIZHI
PEITAO GAIGE
ZHENGCE YANJIU

财税体制 配套改革 政策研究

2-53

四川人民出版社

四川省1997年度重点科技项目

财税体制配套改革 政策研究

XAL54117

CAISHUI TIZHI
PEITAO GAIGE
ZHENGCE YANJIU



3 0027 1888 4

(川)新登字 001 号

责任编辑:张 鹏
封面设计:文小牛
技术设计:古 蓉
责任校对:伍登富

财税体制配套改革政策研究

石恩祥 等 著

四川人民出版社出版发行(成都盐道街3号)

西南建筑设计院印刷厂印刷

开本 850×1168mm 1/32 印张 7.5 插页 4 字数 168 千

1998 年 6 月第 1 版 1998 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 7-220-04089-X/F·408 印数:1—1000 册

定价:13.00 元

序

《财税体制配套改革政策研究》是课题组同志在广泛调查和深入研究基础上形成的。研究报告理论联系实际较好，贯彻了党的十五大精神，符合依法治省、依法治税的要求。所研究的问题都是比较重要的，具有很强的现实意义；所提出的一些新观点和新见解，既有新意和超前性，也有一定的实践操作性，无疑对深化财税体制改革的研究、进一步完善税制和强化税收管理，具有积极意义。我以为，这是一个较为成功的研究报告，值得研读。

当然，研究报告所提出的某些观点还需要进一步论证和在实践中检验，政策措施建议也需要进一步细化。我希望课题组的同志再接再厉，认真学习，刻苦钻研，力求出更多更好的研究成果，为财税改革和现代化建设作出应有的贡献。

四川省人民政府副省长

李达昌

1998年3月5日

作者自序：

税收制度创新认识论

税收是阶级社会的产物，是国家、企业、个人经济利益矛盾的焦点。建立科学、严密、高效、理性、相对稳定的税收制度，是生产发展、效益提高、政治稳定、社会进步的重要因素之一。但税收制度是由经济基础决定的，最终是由社会生产力发展状况决定的。由于社会生产由低级不断地向高级发展，其发展变化运动永远没有完结，因此只要阶级国家存在，税收制度的不断创新以适应经济基础的变革也就没有完结。1996年诺贝尔经济学奖得主——英国的詹姆斯·米尔利斯和美国的威廉·维克里，在优化税制理论方面，提出了税制完善创新的“理论优化”思想。目前我们不断进行的税制创新，可以说就是以“理论优化”为参照系，把“现实优化”作为预期的阶段性目标，通过实践、认识、再实践循环往复的过程，不断促使税制系统从“现实优化”走近“理论优化”。

问题的提出

社会发展史表明,税收随阶级国家产生而产生,随社会生产发展而发展。它既是古老文明的、国家意志体现的、生产发展一定阶段的客观存在,又是阶级国家机器运转必需的、经济利益分配矛盾集中的重要现实。马列主义认为,国家存在的经济体现就是捐税;税收是喂养政府的奶娘;废除捐税的背后就是废除国家。深刻地指出了税收与国家的关系和税收在阶级国家存在的客观必然性。新中国亦不例外,将“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”写进了共和国的根本大法——《宪法》,给予税收以最高法律层次的定位,表明了税收制度是上层建筑的重要组成部分。

马克思指出:社会的物质生产力发展到一定阶段,便同它们一直在其中运动的现存生产关系发生矛盾;随着经济基础的变革,全部庞大的上层建筑也或慢或快地发生变革。它说明人类社会是一个不断发展的过程,而社会历史的变革根源于生产力与生产关系、经济基础与上层建筑的矛盾。经济决定税收,税收反作用于经济的辩证统一正是如此。应当肯定,一种税收制度得以确立,必然与当时的社会经济形势相一致,此时税收制度适应和保障社会生产力发展,经济根深叶茂,税收源远流长。然而随着生产力不断进步,经济格局产生变化,制度本身或税制要素不再适应社会变革要求,旧有的税收制度如同桎梏,阻碍生产力发展,经济滞长、税收乏力、财政赤字,直接影响政治稳定和社会进步。矛盾的积累,犹如能量在狭小空间的积聚,必然造成税收关系和经济关系的严重破坏。因此,税

收制度作为上层建筑的要素，必须不断地自觉创新，以适应经济基础的变革，能动地作用于物质生产力的发展。

改革开放以来，党的解放思想、实事求是的思想路线重新确立和贯彻，实现以经济建设为中心的工作重点的转移和落实，我国社会主义建设进入了由农业国向工业国、由手工业生产向大工业生产、由计划经济向市场经济、由高度集中向民主法制逐步变革的新时期。党的十四大提出，我国社会主义市场经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制，要求财税体制改革率先进行改革创新。党的十五大确定了建设有中国特色社会主义的经济、政治、文化的基本目标 and 基本政策，要求围绕发展社会生产力这个根本任务，全面变革，自觉调整生产关系和上层建筑的各个方面和环节，以适应社会主义初级阶段生产力发展水平和实现现代化的历史需求。税收作为国家取得财政收入的主要方式，实施宏观调控的重要经济杠杆，监督管理微观经济主体规范运行的有力手段，促进社会资源合理流动高效配置的现实工具，促进对外开放的必要措施，首当其冲，应主动顺应经济发展，通过制度创新，在探索公有制实现形式，支持国有经济战略性调整，促进多种所有制经济共同发展，优化资源配置，调整分配关系，集中财力，振兴国家财政上有所作为。

辩证唯物主义认为：运动是绝对的，不变是相对的。作为上层建筑组成部分的税收制度，保持稳定性只是相对的，而适应社会变革不断进行创新则是绝对的。税收制度创新同样是一种扬弃，不是对原税收制度的全盘否定，也不仅是系统内部各种构成要素的简单重组，而是对旧有税收制度的合理内核加以保留，根据新的社会经济形势要求，调整要素组合，补充新的内容，赋予新的功能。其目的在于通过制度变迁行为来达到在

整个社会系统内更加有效地配置资源,更好地实现国家财政收入和宏观调控功能,更合理地调节社会经济利益分配,更佳地促使效率的更优和税负的公平等,从而最终为整个中国社会、经济系统结构、功能的更优,提供税收独特的制度供给和制度功能。由此可见,税制创新是必要的、必然的。而能否通过税收制度的完善和创新,实现税制系统结构和行为的最优化,则成为又一个突出的问题。换言之,能否实现税收制度系统的“理论优化”问题就突出来了。

历史的回溯

税制创新不是为求“新”而创新,它的基本目标是优化税制。回溯历史,我国税制创新在某些历史阶段较为成功。但不否认,在税收政策调整或制度创新过程中,不切实际超越社会生产力和生产关系发展阶段而作出的某些税制调整或选择,也使得我们的主观选择走到了优化税制的反面。

——新中国成立后的国民经济恢复时期,社会主义建设事业百业待兴,一方面国家要迅速组织恢复生产,保持社会稳定;另一方面又要抗御帝国主义的战争威胁,巩固新中国政权。在特殊的历史条件下,如果没有相应的财力,保证国家机器的正常有效运转必然是难以为继的。因此,充分发挥税收促进社会生产和聚集财力功能即成为税制创新的现实目的。在废除旧中国苛捐杂税的基础上建立起来的新中国税制,在这一时期适应经济基础,较好地体现了对手工业和资本主义工商业社会主义改造的“利用、限制、改造”政策。通过“四马分肥”方式,一方面使资本主义工商业有利可图,积极发展生产,另

一方面限制其谋取高额利润，自觉接受社会主义改造，走社会主义道路。这一时期税收在组织财政收入、促进社会变革和社会生产力发展方面都发挥了积极的正效应作用。

——生产资料社会主义改造后期，由于经济建设指导思想上的偏差，超越历史阶段盲目追求“一大二公三纯”的所有制形式。税收制度重新安排后，成了壮大国有经济、限制集体合作经济、割个体私营经济“尾巴”的重要手段。据有关资料称：建国之初全国有个体经济 900 多万户，到 1978 年底仅 15 万户。通过税收课征高额累进所得税限制非公有制经济的办法，背离了社会生产力的发展，其结果必然是负效应的。

——在以后长期实行高度集中的计划经济体制下，企业生产什么、生产多少、销售方式、作价办法、劳动报酬、利润上交、亏损弥补等等，均按计划执行，从而决定税收也按计划办事。税收“无用”论成为理论和实践主流派：税收制度一再简化，税务机构撤销合并，税务人员调离减少，税收地位降低和功能弱化，税收似乎可有可无。国家凭借政治强力课税的方式与企业利多多交、利少少交、无利不交、亏损弥补吃国家“大锅饭”的方式也可同一了。历史证明，高度集中的计划经济不适应社会主义初级阶段社会生产力的发展，以利润上缴取代税收手段绝对不是明智之举；税收虽然不是“万能”，但也绝对不是“无用”的。这一时期的税制调整不是创新，而是倒退。

——改革开放以来，我国社会主义建设事业进入了新的历史发展时期。为了解放生产力，发展生产力，充分调动市场主体发展生产的积极性和创造性，税收制度的完善和创新在不断探索、不断认识、不断实践中曲折发展；否定计划经济体制下的简单税制模式，建立多种税并存模式；改变国有企业利税统

缴分配方式,扩大企业自主权,推行“利改税”、“以税代利”制度;修正“利改税”、“以税代利”的税利不分的分配办法,试行“税利分流”和“经营承包责任制”;克服“一包就灵”的片面做法,初步建立多种税、多次征、多层次、多环节分配调节的复合税收制度系统。这一时期的税制创新,虽然在某些阶段出现了由税收“无用”向“万能”转化的错误倾向,但从宏观上看,它是适应生产关系的调整和经济基础的变革的,极大地促进了社会生产力的发展。

从以上税收制度变迁的历史考察,可以得出这样的结论:税收制度的创新,实际上是一个不断试错、纠错,逐步渐进的过程;为适应一定历史阶段社会生产力状况,它首先表现为现实的优化,其次才能表现为从“现实优化”向“理论优化”的过渡。

得失的析评

尽管我国近 20 年的改革、开放和发展已经取得举世瞩目的成就,但客观事物不是一成不变,而是永恒发展变化的。国内经济格局的变化和国际经济一体化的趋势,表明有计划的商品经济模式不再适应新的生产力发展,市场经济体制是经济发展的必然选择。党的十四大确定了建立社会主义市场经济体制的目标,对财税体制改革作出了率先起步的部署。根据邓小平社会主义初级阶段论、社会主义本质论和社会主义市场经济论,基于对社会经济形势的重新认识,1994 年我国对工商税制通过既克服又保留的方法,又进行了全面性、整体性、结构性的制度创新,初步构筑了更适应现阶段社会主义市场经济发

展的新税制框架，建立了以增值税为核心的流转税制度系统，实现了国内不同所有制经济主体投资和外商投资适用流转税制的统一，其收入比重占全国各类税收 50%，可以较好地稳定国家财力基础，特别是增强中央的宏观调控能力；统一了国内不同所有制企业的所得税制度，为各类市场主体在大体税负公平前提下开展竞争并得以协调发展创造了条件；改进了个人所得税制度，无论是中国公民还是国外来华人员，只要在中国境内取得收入，均适用统一的税法规范，有利于中国税制与国际税收惯例的对接；由原来旧税制系统中的 32 个税种减并为 18 个，税制得以简化，有利于税收效率的提高；比较重视税制结构的优化，较好地体现了税制诸原则的辩证统一。“具有中国特色”、“适应社会主义初级阶段经济发展水平”、“与国际惯例接轨”的税收制度创新，基本达到“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”，有利于国民经济发展，有利于改革开放，有利于财政收入增加，有利于税收立法和执法分开，有利于中央和地方税务机构建设的税制改革的“现实优化”目标，且不断地向“理论优化”走近。

新税制运行四年的实践证明，其正功能效应十分明显。首先，没有因为工商税制的重大变革创新，以及对不同产业、不同行业、不同所有制企业和不同地区市场主体的税收负担重新安排，消极地影响市场主体的生存、竞争和发展，拉动物价而引起经济的通胀或滞胀，而是能动地促进了产业结构、产品结构、企业组织结构的合理调整和资源的有效流动配置，为国民经济运行的“软着陆”发挥了积极作用。其次，国家工商税收连年增幅在 20% 左右，大大超过了国内生产总值的增幅，年平均绝对额增加近千亿元，为深化改革、扩大开放、促进发

展、保持稳定奠定了物质基础。再次，税法的统一、税政的集中、税权的明晰、税纪的加强，规范了地方政府和税收执法机关的行政行为，较为有效地防止了税收从体制上、政策上、管理上的流失，税收秩序得以整治，税收环境有所改善。复次，中央税收体系、地方税收体系的建设，中央税收管理机构、地方税收管理机构的分设，初步调动了中央、地方两个积极性，为进一步界定中央与地方的事权、财权、税权，促进改革的深化和经济的发展，创造了有利的条件。

但是，事物总是一分为二的。肯定的东西中包含有否定的因素，肯定的理解也包含着否定的理解。一项制度从创建、调整到比较完备，不可能一蹴而就，毕其功于一役；而需要不断实践、不断认识、不断再实践循环往复的过程。特别是国家至关重要的经济体制的根本性变革，重构创新到比较完善，更需要长时期的反复实践、反复认识、不断深化。目前，我国社会主义市场经济体制尚处在构建初期，且若干经济关系还在不断调整变革过程中，我们不可以主观地强求具体的税收制度单兵突进，率先实现“理论优化”，而必须正视全局和局部的关系问题。在充分肯定新税制正功能结果的同时，清醒地看到新税制中客观存在的问题和运行过程中发现的问题，理性分析问题存在、发生的动因，为探寻解决问题的新方法创造条件。

1994年所进行的税收制度创新，重点在于税收的实体法制的优化，着眼于征税与否、向谁征税、征多少税、税收负担量限和国家税收规模等重大现实问题的制度创新，它直接作用社会生产力发展和国家财力状况。随着经济的发展和改革的深入，新税制的矛盾也日渐突出出来：

——增值税制度。它从国外引进，在我国反复认识实践已

有近 20 年的历史。其优势明显：调节面广，调节力强，收入额多，而且有利于消除重复征税，促进社会化大生产要求的分工协作细化，保障税收公平实现，不影响经济结构调整和资源配置。但在税制创新实践中，过多考虑关联问题，注重税制要素优化配置不够，暴露出不少问题。一是风险性很大，二是骗税情况严重，三是类型选择难，四是税率模式设计欠妥，五是课税范围界定不科学，出现“链条”中断。

——企业所得税制。我国的基本经济制度是以公有制经济为主体，多种所有制经济共同发展。这一基本经济制度为企业所得税的广泛课征奠定了基础。因此，1994 年税制改革创新目标之一就是提升企业所得税地位，使之成为国家税收制度系统中的主体税种之一。但实施效果不很理想，1996 年企业所得税的收入比重仅占全国各类税收的 12%，主体税种名不副实。究其原因，一是现阶段企业效益欠佳，尤其是主体经济国有企业普遍亏损，面广额巨，使得以利润为课税对象的企业所得税税基薄弱。而增值税不受企业盈亏直接影响，税源规模大且稳定，在税收收入中比重偏大，一定程度上影响了所得税税源。二是统一内外资企业所得税举步维艰。迫于国内资金缺乏，亟需外来资金的压力，我国目前难以放弃现行两套企业所得税制的做法。三是企业所得税在诱导市场主体扩大再生产、研究新技术、开发新产品、开辟新市场、占有新资源、促进新组合，提高企业整体素质和经济效益等方面距“现实优化”目标甚远。四是新情况不断出现，新事物应运而生，比如股份制企业蓬勃发展，股份合作制企业方兴未艾，内资、外资企业嫁接重组，中央、地方企业多元联合，企业集团跨国、跨地区生产经营等等。特别是企业在资产重组、建立现代企业制度过程

中,越来越多地采取证券融资方式。对股份制企业在建立、重组、合并、歇业和破产过程中所发生的资产收益或损失,现行企业所得税还没有相应的规范的、符合国际惯例的处理方式。

——个人所得税制。个人所得税纳税人众多、课税面广,是西方大多数发达国家税收的主体税种。而我国个人所得税,从最初开征,到先后合个人收入调节税,进而合并个体工商户所得税,几经改革创新,其征管成效并不令人满意。一是税收收入规模很小,比重不足全国各类税收的3%,很难引起政府和社会各界的足够重视。二是课税面狭窄,不利于提高全民税收法制观念。三是个人所得税经济调节作用“缺位”明显,既无力影响社会总供求,又难以均衡社会分配,缩小个人收入差距。

——资源税制度。1994年税制改革重要措施之一在于,通过资源税制的创新,重新安排资源开发环节和资源产品加工环节的税收负担,试图使加工环节的税收大规模地向不发达的中西部地区转移,以期望变不发达地区的资源优势为财政优势进而为经济优势,逐步缩小地区之间的发展差距。此项决策无疑是正确的,但是实施方案欠佳,运作行为扭曲,以致政策目标无法实现。现状是,全国资源税收入仅占各类税收总额的1%,在中西部地区也未能成为地方财力的支柱,对资源合理配置、流动的促进作用甚微。

——土地税制。土地是一种特殊的商品,随着对土地需求的高速增长,土地价值呈几何级数增长。1994年税制改革开征土地增值税,填补了国家参与土地收益分配的一个空白,但该税种在实施中阻力很大,收效并不明显。在目前市场经济条件下,自由转让、出让土地使用权日趋频繁,市场调节土地资

源的作用日益显著。促使土地合理利用,充分发挥这一资源的效能,以及促进城镇建设和生产力地域布局合理化,是现代税收职责之一。而我国现行土地税制却难以满足经济发展变化的要求。研究土地税制创新,改革现行房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税等很有必要。

——其他税制。税制的创新,不仅是对旧有税种的税制要素在更高水平上进行重组和完善,更重要的是税种的创新,根据新形势、新情况需要开征新税种,适应经济发展水平。近几年的税收理论政策研究,曾把社会保障税、遗产税、证券交易税等纳入了制度创新的范围,且在“现实优化”方面作了大量的论证研究,但却千呼万唤难以付诸实践。一是社会保障税开征矛盾重重。社会保障税是发达国家税制体系的重要组成,它对于维护社会稳定意义重大。尤其在我国当前经济结构进行战略性调整和企业经营机制转换过程中,伴随着国有企业改革深化与资产重组、设备技术更新改造,下岗分流、减员增效矛盾不可避免。面临失业人员和下岗职工与日俱增的压力,健全社会保障制度,开征社会保障税当是燃眉之急。但由于该税种涉及面广,牵涉国家、部门、企业、个人各方面的利益,客观要求慎之又慎,加之国家与企业、国家与部门、中央与地方利益分割处理的异同,“以费挤税”的矛盾短期难以消除,可以说延误了改革的进程。二是遗产税迟迟不能出台。遗产税对于均衡社会财富、限制不劳而获,刺激消费需求都有直接的、明显的作用。1994年税制改革就把遗产税列为18种工商税之一,但至今仍处于酝酿阶段。江泽民在党的十五大报告中明确指出要开征遗产税等新税种,防止收入分配的两极分化。因此,构建遗产税框架,尽早步入颁制实施阶段,是当前税制创新的题

中之义。三是证券交易税有必要提上税制改革的议事日程。作为长期资本市场的证券市场,经过多年的培育,已逐步进入规范化的轨道。但对证券市场的税收规范却严重滞后。目前,对证券交易是通过征收印花税来约束买卖双方的交易行为,不能很好地规范投资主体行为,抑制证券市场过度投机活动,不利于证券市场长期稳定发展。与国际惯例接轨,征收规范的证券交易税也是资本市场、证券市场日益国际化的客观要求。另外,鉴于目前市场运行中的突出矛盾是有效需求不足,市场出现萎缩倾向,培育有效需求是当务之急。因此可以考虑对利息征税,促使企业增大投资强度,增加扩大再生产投资,刺激居民个人把潜在的投资、消费需求转化为现实有效需求。总而言之,1994 税制改革重视对原有税种的调整、合并,而忽略了税种的创新。面对经济发展的迅猛势头,经济体制改革步步深化,谨慎而又不失时机地出台一些新税种,规范经济运行,调节经济结构,维护社会稳定,无疑是税制创新的必然内容。

综上简要地总结了新税制系统及其实践过程中的正效应和存在的负面问题,分析了矛盾存在的主要原因,似可以作出这样的结论:一是新税制在其实施过程中,正、负功能并存;二是正功能是主要的、巨大的、积极的,每年增加国家税收上千亿元是铁打的事实,且促进社会资源合理流动、有效配置以及维护市场秩序的意义十分深远;三是不正视、不重视负功能效应是不妥的、错误的;四是结合客观实际,研究新情况,总结新经验,继续推进税收制度创新是必要的、紧迫的。

实践的障碍

税收征收管理是联结法令上的税制和实际运作中的税制的纽带，是税收价值目标实现的实质和核心，其着力点在于如何将税收实体法规定的各项应当征收的税款及时、足额征收起来。由于我国税收征管制度改革严重滞后，征管体制系统性差，因此在税收征管实践中若干障碍客观存在，消减了税制创新的作用，制约着税收政策目标的实现。

——法律障碍。税收征收管理体制优化与税收实体法制优化是紧密联系的。我国虽然制发了《中华人民共和国税收征收管理法》，但它作为税收程序法的母体，条文规定比较原则，没有系统、完备、可操作性很强的制度系统作支撑，无疑制约着税收管理效率的提高。马克思在《资本论》中曾指出：“一旦有适当的利润，资本就胆大起来，如果有10%的利润，它就保证到处被使用；有20%的利润，它就活跃起来；有50%的利润，它就铤而走险；为了100%的利润，它就敢践踏一切人间法律；有300%的利润，它就敢犯任何罪行，甚至冒绞首的危险。”有西方经济学者考证，偷税的历史与课税的历史同时发生，两者与生俱来；偷逃骗避抗税与反偷逃骗避抗税的斗争同在。在市场经济条件下，在资本垫资性、补偿性、增值性、回归性作用下，由于利益最大化机制的推动，税收管理矛盾必然具有历史性、长期性、复杂性和艰巨性。世界上一些发达国家制定了严格的征管法规，赋予了税务机构较大的执法权力，对偷逃税行为严惩不贷绝不姑息。如：税务机关认为被查对象有税收违章行为，由被查对象进行无罪举证。税务警察认