

## 我对财政理论若干问题的看法

我从事财政经济的教学与科研工作 40 多年。在这一过程中，我坚持马克思主义，密切联系我国实际，独立思考，或吸收他人观点，逐步形成了自己所主张和赞同的财政经济观。下面概述一下我的若干最主要的基本观点。

### 第一部分 提倡“国家分配论”

我研究的领域主要是财政理论，因而首先涉及的是关于财政本质问题的看法。在这一问题上，我一直提倡、坚持‘国家分配论’的观点。

财政是人类社会发展到一定历史阶段的产物，即社会生产力发展到一定程度，产生了私有制，产生了阶级，出现了国家以后才产生的。接着，财政又随着社会生产的发展和社会制度的变革，随着国家的演化而相应地发展变化。最后，当社会生产力高度发展，人类社会进入共产主义社会而国家消亡时，财政也随之消亡。可见，财政是随着社会生产力的发展，直接伴随着建立在一定生产资料所有制基础上的国家而产生、发展、消亡的。它是一个历史范畴。

财政之所以是直接伴随着国家的产生而产生的，其原因在于国家的产生、存在和运转是需要消费一定的物质资料的。但国家作为“一种表面上驾于社会之上的力量，它本身并不从事物质资料的生产，无法通过自身的活动为自己提供这部分物质资

料。国家的特点之一，是拥有公共权力。这种公共权力在每一个国家里都存在。构成这种权力的，不仅有武装的人，而且还有物质的附属物，如监狱和各种强制机关，这些东西都是以前的氏族社会所没有的。<sup>①</sup>这样 国家就依靠它所拥有的公共权力 强制地无偿地占有和支配一部分社会产品，以满足实现自身职能的需要，从而从整个社会产品分配中，独立出一种由国家凭借其政治权力（公共权力）直接参与的社会产品分配。这就是财政。因而，财政又是一个经济范畴。

随着社会生产力的继续向前发展，人类社会经历了几个不同生产资料所有制为基础的社会形态及与之相适应的国家形态，从而也产生着不同的国家财政与之相适应。社会生产的发展，不仅创造出日益增多的可供财政分配的社会产品，而且也决定着国家活动范围和职能的不断扩张。因此，财政的发展过程也是一个活动范围和分配规模相应扩大的过程。

人类社会历史上，存在着奴隶制国家、封建制国家、资本主义国家和社会主义国家，从而也相应地存在着奴隶制国家财政、封建制国家财政、资本主义国家财政和社会主义国家财政。这些不同社会制度国家财政尽管代表着不同阶级的利益，反映着不同性质的社会产品分配关系，具有不同的特点，但作为一个经济范畴，它们又具有共性。它们都是阶级社会的产物，是一定的生产资料所有制基础上的国家为实现其职能的需要，依据其权力而进行的一种社会产品分配活动。这种分配活动所反映的财政分配关系是各该社会总的社会产品分配关系的一个组成部分。最后 随着人类社会向共产主义社会过渡 阶级开始消亡 国家开始消亡，此时，作为国家作用于社会产品分配而直接引起的这一经济范畴——财政也开始消亡。

下面我们进一步分析社会主义财政的本质。在社会主义社会，现实的分配表明，财政参与社会总产品的分配过程，是由四个要素组成的：(1)社会主义财政分配的主体是社会主义国家。任何社会产品的分配都有其主体，都不可能自发产生。财政分配也是如此，任何财政的分配主体都是国家，它们都以政权行使者的身份参与社会产品的分配。社会主义财政的分配主体则是社会主义国家。社会主义国家在进行分配时，不仅是以政权行使者身份，而且还以生产资料所有者的身份出现，与作为另一方的单位或个人发生分配关系；(2)社会主义财政分配的对象，是社会产品或国民收入，而其中主要的则是剩余产品价值；(3)社会主义财政分配的形式主要是价值形式，但在某些时期也有部分以实物形式进行分配；(4)社会主义财政分配的目的，是满足国家实现其职能的需要。

上述社会主义财政分配的主体、对象、形式和目的这四个基本要素的组合，就构成了社会主义财政分配，产生着社会主义财政分配活动。然而，在社会主义财政对社会产品进行分配的背后，即透过人与物关系的背后，体现为人与人之间的关系，即一种分配关系。在社会主义社会，存在着多种所有制经济形式，如我国目前就存在着全民所有制、集体所有制、个体所有制、私人经济、以及中外合资合作、外资独资企业等多种经济成份。我国财政就不能不与所有这些经济成份都发生分配关系，而其中最主要的，则是与全民所有制经济发生分配关系。分析至此，我们可以初步得出结论：社会主义财政的本质，是一种社会产品分配时所形成的分配关系。

但这还不够，还未能最终地把握社会主义财政的本质。这是因为，这种分配关系在其形成过程中，表现为是以社会主义国家为主体的，处于社会再生产过程中，为满足实现国家职能的需要（从某种意义上说也可以认为是满足社会共同需要）主要通过

价值形式对社会产品或国民收入主要是剩余产品所进行的分配。因此 社会主义财政同国家、同社会再生产、同价值形式、同社会总产品与剩余产品、以及同国家需要和社会共同需要之间，都存在着一种必然的、稳定的内在联系，这是一种本质联系。世界上的事物是处于普遍联系之中的，一事物与许许多多其他事物发生联系。事物的这种普遍联系性，决定了与该事物发生本质联系的事物也有许多。然而，决定事物的特殊矛盾具有相对性，因而事物的本质也具有相对性，相应地也有它的层次性。我们必须透过一层又一层较浅层次的本质，深入到最终能将某一事物同所有其他事物区分开来的这一层次的本质时，才算真正把握了该事物。对于某事物的这一层次的本质，我们称之为“最深层次”的本质。从“最深层次”的意义上说 与某事物有本质联系的事物只有一个。对财政本质的分析，也必须通过由浅入深的层层分析，从同财政有必然稳定联系的许多事物中，相对地找出同财政有最深层次的本质联系的事物来，才算最终地把握了财政的本质：(1)财政作为一种分配活动，它同社会再生产存在着必然、稳定的联系。但是 社会再生产包括生产、交换、分配、消费等各环节的所有的经济活动。财政同社会再生产的联系，只表明财政同所有其他经济范畴一样，它们都是经济的组成部分，它们的本质都只是一种“经济关系”，而无法最终将财政区分出来；(2)从财政同价值的关系来看，由于商品货币关系始终存在于社会主义社会中，因而社会主义财政如同其他社会主义分配环节一样，也是采用价值形式进行的。因此，价值同财政之间，也存在着必然的、稳定的内在联系。但是，价值在商品货币关系中最一般的经济范畴 商品的生产、交换、分配和消费 全都既牵涉到使用价值 也牵涉到价值 因而都同价值有必然、稳定的内在联系。价值同财政的联系，无法将财政与其他采用价值形式开展活动的经济范畴区分开来，因而它们之间也不存在我们所寻找的本质

联系；(3)再从财政同社会产品的关系来看，财政作为一种分配，只能以社会产品为分配对象。没有社会产品，财政是无法存在的。因此社会产品同财政之间也存在着必然的、稳定的内在联系。但是社会再生产中的分配形式是多种多样的，如工资分配、信贷分配等。它们也都以社会产品为唯一分配对象。可见，财政同社会产品的联系，仍不是本质联系；(4)再从财政同剩余产品的关系看，没有剩余产品，大部分财政活动将因失去物质基础而无法开展，这实际上意味着整个财政分配的不可能存在。显然，剩余产品同财政之间有着一种必然的、稳定的内在联系。但是，参与剩余产品分配的并不仅仅是财政，还有其他一些分配形式，如利润分配、利息、地租等，也都参与剩余产品的分配。同剩余产品的联系仍然无法使财政作为一个独立的范畴而存在；(5)再从财政同国家实现职能的需要或社会共同需要来看，在阶级社会里，要把握这些需要，都必须落实到国家身上。因此国家同财政的联系，是比“实现国家职能的需要或社会共同需要”与财政的联系更深一层次的。这就表明，“实现国家职能的需要”或“社会共同需要”同财政之间，仍然不存在我们所寻找的本质联系；(6)最后从国家同财政的关系看，由于国家介入社会产品的分配，使得从整个社会产品的分配之中，分离出了一个独立的分配范畴来，这就是财政。没有任何非财政分配是由国家进行的，也没有任何由国家进行的分配不是财政分配。可见，国家同财政之间存在的联系正是我们所找的本质联系。至此，我们又可以知道，所谓财政的本质，就是以国家为主体的分配关系。

正是由于国家同财政的本质联系，决定了财政具有如下的本质特征：(1)国家是凭借政治权力进行分配的，因而财政分配具有强制性；(2)国家本身是非生产性的，它从社会再生产过程取走的物质资料，在实现自身职能中被消耗之后，不可能依靠自身去生产出物质资料来偿还，因而财政分配又具有无偿性。此

外，对于社会主义财政来说，由生产资料社会主义公有制所决定的还具有“取之于民用之于民”的本质特征。至此我把社会主义财政本质的全面表述如下：社会主义财政本质是以建立在社会主义生产资料公有制基础上的社会主义国家为主体的，为满足实现其职能的需要，主要利用价值形式强制地、无偿地参与社会产品或国民收入（主要是剩余产品价值）分配所形成的“取之于民、用之于民”的分配关系。简称以社会主义国家为主体的分配关系。这就是我们一贯主张和坚持的“国家分配论”。

我从上述“国家分配论”出发，也对与财政本质有直接关联的若干财政理论问题形成了自己的看法：

第一，关于社会主义财政范围问题。凡是具有以社会主义国家为主体的分配，都属于社会主义财政范围。为此，我认为其构成部分有：（1）国家预算，是社会主义财政的主要环节；（2）预算外资金，是社会主义财政的补充环节。国家税收与国家信用因其列入国家预算不另作为独立环节，但可视同为社会主义财政的组成环节。此外，国营企业财务则是这一范围的基础。

第二，社会主义财政职能。它是社会主义财政的固有功能，是由社会主义财政本质决定的。

社会主义财政作为社会主义国家实现其职能的分配手段，一方面要参与社会产品的分配，为发展国民经济和提高人民生活水平服务，因而具有分配职能；另一方面又要在分配过程中调节各有关方面的收入，调节生产与消费，调节投资比例，调节经济结构，平衡财政收支，反映监督社会产品的分配及整个经济的运行，更好地为发展经济、改善人民生活服务，因而又具有调节职能和监督职能。所以，社会主义财政具有分配职能、调节职能和监督职能三大职能。在这三职能中，分配职能是基础，是最基本的职能。但反过来，调节职能和监督职能则保证分配顺利进行因而也是重要职能。三者互相配合、相辅相成，共同发挥着财

政分配作用。

第三，社会主义财政作用。这是社会主义财政职能具体运用的效果，是人们充分发挥主观能动性的表现。社会主义财政的作用，从不同角度进行分析将得出不同的表述。如果从社会主义财政是实现社会主义国家职能的分配手段来看，即从财政的分配、调节和监督等职能在实际工作中的运用及其效果或预期效果来看，社会主义财政作用可概括地表述为：社会主义国家凭借政治权力和生产资料所有权，在参与社会产品的分配过程中，调节控制和反映监督财政收支和国民经济各方面的活动，促进社会生产力的发展，人民物质文化生活水平的提高和人民民主专政的巩固。

第四，关于社会主义财政的属性问题。我认为，无论财政处于何种社会中，它都属于经济基础的范畴。这是因为：(1)财政的本质是一种特定的分配关系，而分配关系是经济基础的组成部分；(2)财政的性质取决于国家性质，但最终取决于生产资料所有制性质，也就是财政最终还是由经济基础决定的；(3)财政分配活动不等于财政计划、政策和制度等上层建筑的东西；(4)财政虽以国家为其产生的直接前提，但国家所起的只是中介作用。它作用于经济而将原已客观存在的社会产品分配分化出财政分配。因此，国家并不等于财政，财政也不是国家的组成部分。

## 第二部分 阐明“财政经济关系论”

财政是一个经济范畴，它属于分配环节。财政与经济的关系，是财政与作为总体的经济的关系，以及财政与经济各个组成环节之间的关系问题。对于这一关系的分析，我是根据马克思主义关于社会再生产诸环节相互关系原理来论述的。

首先从社会主义财政与生产的关系看，两者的关系概括地

说，是生产决定财政，财政反作用于生产。生产决定财政具体表现在：(1)生产的规模、速度和水平，决定着财政分配的规模和速度。在其他条件不变的情况下，生产的规模越大，速度越快，效益越高，则财政分配的规模越大，增长速度也越快。反之，则越小越慢；(2)生产结构决定财政分配的规模和结构。合理的生产结构是国民经济协调发展和财政收入稳定增长的基本前提。各部门有机构成和盈利水平不同，因而不同的生产结构影响着财政收入状态。生产力的不同布局也影响财政收入。而产品结构则制约着财政支出结构；(3)生产关系性质决定财政分配性质。社会主义公有制决定我国财政分配具有根本利益一致的性质；(4)社会经济结构决定财政分配结构，决定现阶段我国财政必须同全民所有制经济为主的多种经济成份发生分配关系。

财政影响生产，在我国主要表现在以下几个方面：(1)国家财政所能提供的建设资金的规模，制约着社会扩大再生产的规模和速度。在我国全民所有制经济占统治地位的环境中，我国社会扩大再生产的资金很大一部分是由财政提供的，我国财政的投资规模，就直接决定着我国生产的扩大程度；(2)财政分配结构制约着生产结构。由于扩大再生产主要的和基本的投资是由财政提供的，因而财政资金的投向，就直接形成和调整着我国的国民经济结构；(3)财政在社会产品分配中，处理着各方面的经济利益关系，影响着生产关系的变革和完善状况，影响着劳动者的积极性，最终影响着生产的发展状况。

其次从社会主义财政与商品交换的关系看，在社会再生产中，分配和交换是连结生产和消费的中介环节，它们之间是互为前提、相互联系和互相制约的。因此，财政分配与商品交换之间，也是互相影响和制约的，从交换对财政的影响看：(1)商品交换过程的顺利实现，是实现国家财政分配，保证国家财政收入及时正确和可靠获得的基本条件。没有商品交换的完成，生产过程中

创造的社会产品的价值就难以实现，社会产品的使用价值也就无法为社会所承认，财政也就无法从整个社会的角度对该产品进行分配；(2)社会主义再生产过程中，从事流通活动的企业也参与剩余产品价值的分割，因而商品交换活动也直接为财政提供收入来源；(3)流通的规模在一定程度上影响着财政分配的规模，因为财政支出安排使用时是存在于货币形式上的，没有相应的流通配合，是无法获得所需要的物资的；(4)一定的交换形式决定着一定的财政分配形式。

从财政对交换的制约作用看：(1)合理组织财政分配是保证商品流通顺利进行的基本条件。由于财政分配广泛、全面地涉及到社会经济生活的各个方面，因而财政分配结构合理与否，就决定着商品交换能否全面顺利实现的问题；(2)在一定的生产条件下，财政资金分配状况直接影响着商品供应的数量和结构。这是因为，社会产品在国家、企业和个人之间的分配，归根到底同财政有计划地确定积累和消费的比例关系密切相关。

再次，从财政与消费的关系看，两者也是处于相互影响之中。从消费对财政分配的影响看：(1)满足人民群众消费需要是社会主义的生产目的，也是我国财政分配的根本目的；(2)消费的实现，才是财政分配的最终实现，才表现国家为了满足实现自己职能的需要而参与社会产品分配时，不仅已取得了社会产品，而且安排使用，并最终伴随着履行职能而消耗了社会产品。

从财政对消费的影响看：(1)财政分配直接影响人民生活消费的水平。在我国，个人消费基金的一部分和社会消费基金的大部分都是直接经由财政分配而形成的；(2)财政分配影响消费的实现，财政分配能否与物资构成相适应，也直接影响着生产消费和生活消费的最终实现。

最后，从财政与分配的关系看。财政本身是一种特殊的分配，它与社会产品或国民收入分配的其他形式之间也存在相互

影响的关系。财政分配与几个主要的分配形式的相互关系如下：

一是财政分配与工资分配的关系。从工资对财政的影响看，工资的增加，引起企业利润的减少并从而减少财政收入，同时又使得财政必须增加对行政事业单位的工资支出，这些减收增支就直接影响到财政的平衡。但另一方面，财政分配也制约着工资分配。财政分配对我国积累与消费比例关系的形成，具有决定作用，这就对工资的提高起着制约作用。此外，工资的增长也必须限制在财政的负担能力范围内。

二是财政分配与价格分配的关系。从价格分配来看，它影响着财政收支。价格的变动必然会通过各方面的财务收支渠道反映到财政分配上来。价格调整影响从价计征的税收收入，影响财政对有关部门、企业的亏损补贴和对企业个人的物价补贴。反过来，财政分配也制约着价格的分配。价格调整的幅度，必须限制在财政所能够承受的范围内。

三是财政分配与信贷分配的关系。信贷利率的变动，影响着企业的收支，也影响着银行本身的利润，这些都影响着财政的收入。而反过来，财政的负担能力又制约着信贷分配的变化，信贷利率的调整，也应限制在财政所能承受的范围内，财政所能向银行提供的长期性资金数量的大小，也直接影响着信贷分配的规模。

四是财政分配与企业财务分配的关系。企业财务分配是否正确，影响着财政收入。企业财务分配对应上交的税收和利润的正确核算和及时解交，是国家财政收入得以实现的重要前提。反过来，财政分配则制约企业财务分配。它规定着企业的成本开支范围，对企业财务的成本核算和纯收入的分配进行监督等，企业财务分配在规模上和财力使用方向及比例上受到国家财政分配的制约。

综上所述，财政分配在其活动过程中，与社会再生产过程的

生产、分配、交换、消费等各个环节都发生了密切的相互关系。所谓经济就是指由生产、分配、交换、消费四环节构成的整个社会再生产过程。因此，社会主义财政分配是与整个经济都发生紧密联系的。经济的各环节都决定或影响制约着财政分配，反过来则财政分配也影响经济的各环节。所以，概括地说，财政与经济的关系就是经济决定财政 财政影响经济。

### 第三部分 探索税收理论与税制改革

#### 一、 税收的概念和治税原则

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定的标准，参与社会产品或国民收入（主要是剩余产品价值）的分配和再分配，无偿地取得财政收入的一种手段。分配是把社会产品或国民收入在社会成员中进行分配，确定分配份额并归谁占有的一个环节。税收就是这个环节上的一种分配形式。它同工资、利润、利息等分配范畴一样，是对国民收入分配与再分配的一种方式。征税的过程，就是把一部分社会产品或国民收入从其他社会成员手中转变为国家所有的分配过程。但税收与其他分配范畴不同，其他分配范畴一般是以生产资料的占有为前提，而税收则是以国家的政治权力为前提的分配。税收对社会产品或国民收入的分配，必然会引起各社会成员之间占有社会产品或国民收入比例的变化，因而它体现着一定的分配关系，具有强制性、无偿性、固定性三个基本特征。

在社会主义制度下存在税收具有客观必然性。社会主义国家的存在，是税收存在的前提条件，而有计划的商品经济则是税收存在的基本原因。在社会主义初级阶段要大力发展商品经济，必须保持和发展多种经济成分并存的格局。集体经济、个体经济

等非全民所有制经济，都拥有生产资料所有权，国家从这些经济中取得财政收入，不能采取有偿形式，只能采取无偿形式。这就必须依靠法律预先规定的标准采取税收形式进行。全民所有制国营经济的生产资料归国家所有，交由企业直接支配使用。企业拥有生产资料占有、支配和使用权，即经营权，也是独立的经济实体，具有与经营权相联系的独立的经济利益。因而，它们所创造的产品或收入，就不是全部归国家所有。它们与国家之间，仍然存在着‘你’和‘我’的界限。在这种情况下，国家必须根据下述治税原则，采取税收分配形式，从全民所有制企业取得一部分产品或收入，保证财政收入。

税收在社会主义制度下是客观存在的。我认为，我国的税收必须适应社会主义初级阶段的基本经济特征，坚持如下几个治税原则：

#### 第一“发展经济”原则。

“发展经济”的治税原则在这里包括三层含义。(1) 治税必须有利于生产力的发展。促进生产力的发展，这是治税的根本目的。能否推动生产力的发展，应当成为衡量税收制度是否完善、税收模式是否合理、税制改革是否成功的标准。(2) 治税必须促进多种经济成份、多种经营形式的发展。“发展经济”不是单独发展国营经济，而是发展全国的整个经济。因此，对于城乡合作经济、个体经济、私营经济以及“三资”企业在税收政策上都必须予以相应的鼓励和促进。(3) 治税必须充分发挥税收杠杆对经济的调节作用。宏观经济的有效调节和控制，是经济协调发展的必要条件。税收是宏观经济调控的强有力的杠杆。只讲税收促进经济的发展，不讲税收对经济的有效调控与必要的限制的治税思想是片面的。

#### 第二“公平原则”。

公平原则，就是要正确处理中央和地方，国家、企业和个人

的经济利益关系。为了克服企业税负不公平、苦乐不均的现象，建议把现行的多个所得税合并为两个，一为企业所得税，一为个人所得税，使不同经济性质，不同类型的企业都享受同一所得税的待遇，从而促使企业在机会均等、税负公平的同一起跑线上展开竞争。在个人所得税方面应设计宽级距、多档次的累进税率，以防止个人收入的两极分化。

### 第三 轻税原则。

从中外古今的治税实践来看，存在着这么一种客观的趋势：轻税负总是带来经济的高速增长；而重税负总是伴随着经济的缓慢增长和萎缩不前。超量的税负是企业不活的重要原因之一。为了增加企业活力尤其是国营大中型企业活力，建议采取“低税率、少优惠、严管理”的轻税政策。为了考虑财政承受能力，不影响财政收入的稳定增长，应建立“税、利、债、费”并存的财政收入格局。还要发挥财政信用的作用，搞活公债市场。

### 第四 特殊优惠原则。

国家对某一行业、某个部门、某个地区、某个企业的鼓励，主要通过税收优惠政策来体现。优惠政策应与我国的开放格局，引进先进技术、鼓励创汇、发展生产力的要求相适应。明确享受优惠的条件和层次，制定相应的优惠政策。目前受惠较多的应是经济特区、沿海开放城市、经济技术开发区，以及有利于引进先进技术、出口创汇的行业、企业和产品。同时，优惠政策似不必在税法中规定而以单独制定优惠条例为宜。

### 第五 以法治税原则。

税收是以国家为主体，以法律为依据，强制、无偿地参与国民收入分配和再分配的有效手段。税收的强制性和无偿性，主要是通过法律来保障的。实践充分证明，法制不健全，税制缺乏应有的刚性，是当前税收不能充分发挥作用的原因之一，也是深化改革的障碍之一。因此，要牢固树立“以法治税”的观念，健全税

收法制 做到有法可依 有法必依 执法必严 违法必究。不仅要使税务工作者知法、守法、执法 而且要在全社会普及税法知识，使依法纳税、自觉纳税真正成为一种公民意识。

#### 第六 辩证治税原则。

辩证治税，就是要以辩证唯物主义与历史唯物主义的观点和方法来认识和发挥社会主义初级阶段税收的职能作用。我国的经济是有计划的商品经济，这要求我们：一方面，要充分利用税收杠杆，促进商品经济的发展；另一方面，由于我国仍处在社会主义的初级阶段，商品经济还不发达，税收发挥作用的范围还受到种种限制，因此，还必须配合利用税收以外的其他经济杠杆、手段和形式，才能对整个经济运行产生积极的调节作用。既要反对“税收万能论”又要反对“税收无用论”。

#### 第七 主动改革原则。

改革成了我们时代的潮流、特征和主旋律。应该说，税制改革适应并推动了我国经济体制改革的发展。但是，随着经济体制改革的全面、深入推进，税制改革还跟不上改革的步伐，甚至出现了被动局面。从改革的大趋势来看，更要加快税制改革步伐。因此 必须树立“主动改革”的思想 以社会主义初级阶段理论为依据，认清当前的形势，进行大量超前调查研究，设计可供选择的多种改革方案，以掌握税制改革的主动性，掌握强化征税的主动权。

## 二、有计划商品经济条件下税负转嫁与归宿

所谓税负转嫁就是纳税人不实际负担国家课征于他们的税收，而通过购入或卖出商品价格的变动，将全部或部分税收转移给他人负担的过程。税负归宿是税收经过转嫁使之最终由某一纳税人负担的行为。这样就产生了纳税人可以是负税人、部分负税人和非负税人的不同情况。税负转嫁有两种形式：一种是前

转，即纳税人在出售商品时通过提高价格把税负转移给商品购买者；二是后转，即纳税人在购买商品时通过压低价格将税负转移给商品供应者。一般说来，对商品生产和流通过程征收的流转税，比较容易发生转嫁情况。征税范围广的比征税范围窄的税负转嫁来得容易。因为征税范围窄，只对几种商品征税，那么买方能选择不加税的来替代；对必需品征税要比对非必需品或奢侈品征税容易转嫁，因为必需品难找到替代品。税负转嫁的程度取决于征税后的价格变动。如果征税后价格增高，那么税负随价格增高由卖方前转给买方；价格不变，税负就由卖方自己负担；价格上升幅度与税额相等，税负就全部转嫁；价格上升幅度小于税额，税负就发生部分转嫁；价格上升幅度大于税额，税负就全部转嫁。卖方还可获取额外利润，价格降低，税负就由卖方负担，且有可能损失部分利润。而由征税引起的价格变动的程度，取决于商品的供给和需求弹性。

随着社会主义有计划商品经济模式的确立和发展，理论和实践两个方面都提出了社会主义制度下是否存在税负转嫁与归宿问题。过去，我们没有能从商品经济角度去认识社会主义税收的转嫁与归宿问题，以为计划经济的实现和剥削现象的基本消亡，社会主义税收不可能再会出现转嫁与归宿现象。现在看来，税负转嫁归宿的确是同商品经济有必然联系的。当然，社会主义制度下的税负转嫁与归宿是在生产资料公有制占主导地位并实行有计划的商品经济体制和计划经济同市场调节相结合的运行机制的社会经济框架中发生的，其有特殊的社会性质，具有不同于资本主义税负转嫁的运动规律、表现形式和作用范围。

商品经济是存在税负转嫁与归宿的基本原因。商品经济的存在和发展同全社会经济利益主体多元化互为因果，国家的存在，更进一步说明了经济单位和个人的特殊利益同国家整体公共利益的矛盾是客观存在的。这是社会主义制度下存在税收分

配关系的原因。经济利益主体多元化的情况，表明不仅存在着特殊利益与公共利益的矛盾，而且各种特殊利益之间也存在着矛盾，这使得各经济利益主体具有把国家课征于它们（他们）之上的税收转嫁于他人的动机。出于同样原因，并且同生产资料所有制结构和同一种生产资料所有制实现形式的多样化相适应，社会主义税收体制还必须是多种税、多环节征收的复税制。商品流通的多环节、多层次，市场机制和价值规律的广泛作用，这一切都使经济利益主体转嫁税负的动力得以实现。

税收是国家占有的一部分剩余产品价值的分配关系。从总体上看，剩余产品价值是由劳动者创造的，但每一个经济利益主体（包括特殊的和共同的）对剩余产品价值占有份额各有不同。从理论上判断是否发生了税负转嫁，主要看纳税人是真实地、还是名义地向国家转移了一部分本来由其所有、占有或使用的剩余产品价值。如果只是向国家“名义转移”就发生了税负转嫁，否则就没有转嫁。因而，税负转嫁内部机制是某一个特殊经济利益主体（既与生产资料所有权相联系，也与生产资料占有权、使用权相联系），本来要支付一部分剩余产品价值给国家，实际却转由另一个经济利益主体支付。我国社会主义现阶段的税负转嫁有两种形态。第一种是与计划固定价格体制相联系自觉的政策性税负转嫁。税负转嫁的行为执行人是国家，不是特殊的经济利益主体。这种税负转嫁是建立在由国家计划决定的价格与价值背离基础上的，是与自觉有意识地利用价值规律进行价格再分配相联系的，属于价格分配。在这种转嫁情况下，国家事先规定税收负担的归宿点，让国家占有的那一部分剩余产品价值在特定的经济利益主体身上实现，这是从宏观控制、调节生产和消费、正确处理各特殊利益主体之间的关系着眼的。例如对烟、酒征税，税率高，税收名义上由烟、酒工厂支付，实际上却是由消费者负担。我国现阶段税负转嫁的第二种形态是自发的、非政策性

的税负转嫁，这种转嫁形态是与浮动价格与自由价格相联系的，转嫁的程度受商品浮动价格上限和商品供求状况影响。我们要加强对税负转嫁与归宿的实证研究，加强对税负转嫁与归宿的宏观控制，充分利用税负转嫁与归宿机制的积极作用，保证税收政策目标的实现。

### 三、税利分流是承包制和利改税的两优结合

“利改税”的大方向是正确的，应该肯定。作为我国城市经济体制改革的突破口，“利改税”对于整个经济体制改革的全面展开的推动作用是无法否定的。“利改税”的重要标志是对国营企业实现的利润开征所得税。它冲破了不能对国营企业征收所得税的禁区，带来了我国税收制度的完善和进步，这构成“利改税”的合理内核。国家与企业之间的分配关系有两个层次，其一，是国家以政治权力和社会管理职能行使者的身份参与企业创造的纯收入分配，其实现方式表现为国家征税；其二，是国家以全民财产所有者（企业所有者）的身份参与企业纯收入的分配，其实现方式是企业上缴利润或股息分红、租金、承包利润等等。“利改税”后，对国营企业征收所得税，使国家与企业的第一层次的分配关系得到确认。对国营企业征收所得税，有利于贯彻“公平税负，鼓励竞争”的原则，符合商品经济发展的要求。过去我国只向非国营企业征收所得税，对国营企业只采取“利润上交”形式。在特定历史条件下，具有其存在的合理性和适用性，但随着商品经济发展，这种利润分配方式就出现了不适用性和非合理性。因为“利润上交”体现的是一种行政隶属关系，具有较大的随意性，很不利于确定企业作为独立的商品生产经营者的地位。而且在国营企业、集体企业、个体企业之间没有体现“公平税负”原则，不利于它们在同一起跑线上进行竞争。这是与商品经济发展的客观要求相违背的。而“利改税”（指国营企业缴纳所得税）则为