

# 体制转换中的税收对策

厦门大学 周真平 童锦治

本文讨论市场经济机制转换中政府职能变化引起的财税分配范围的相应变化以及如何规范国家与企业之间税收分配关系的问题,以便为改革和完善现行税制提供思路。

## (一)

较之以往,社会主义市场经济的发展将会带来社会经济生活的某些实质性的变化。首先,以往的高度集权的计划体制将被间接宏观调控体制所取代。在新的体制下,政府不再通过行政命令直接干预企业,而是通过非指令性计划以及税收、利率、产业政策等经济杠杆来调节和规范企业的经营活动。其次,企业、个人和政府一起,共同成为市场经济运行的利益主体;所有企业包括国有企业在内都是独立的商品生产经营者,在市场竞争中都应具有相同的机会、权利和义务。因而,在当前的体制转换过程中,核心的问题是要转换国有企业的经营机制,使国有企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的运行主体。进一步看,作为转换企业经营机制的一个重要步骤,是要尽快转换政府的职能,实现政企分开;以此作为规范国家与企业分配关系的一个基点。从而也是当前税收体制改革所必须解决的一个关键问题。

不言而喻,在目前的体制转换过程中,政府的原有职能正在发生变化。政府对企业营运的直接管理和控制减弱,间接调控在逐渐加强,同时增添了一些新的政府职能比如环境保护、调整结构性失业以及社会保险、国土开发与整治等等。我们以为,在社会主义市场经济的新体制中,政府职能着重表现在以下几个方面:1. 政府不再直接管理和控制企业的营运进行,国有企业拥有市场经济条件下独立商品生产经营者所必须拥有的全部自主权,包括生产、经营、投资和分配上的自主权。2. 社会职能成为政府的基本职能,具体为:国防、行政、立法、司法等社会安全保障和文化、教育、科学、卫生、体育、艺术等公共事业,以及社会保险、社会福利、环境保护、结构性失业、国土开发与整治等其他一切应由政府承担的各种社会职能。3. 经济职能趋向间接调控,为经济利益主体的活动提供必要的社会环境建设,投资重心由偏重生产性基础结构投资向生产性、生活性、社会性基础结构投资转移。生产性基础结构主要指:交通运输系统、邮电通讯系统、情报信息系统、业务服务系统;生活性基础设施指:住宅及公共设施、生活服务、公用事业;社会性基础设施包括商业、教育、科研、卫生等部门。

与上述的政府所发生的变化相适应,政府与企业之间的税收分配关系应该用税利分流的方式来予以规范,具体指:1. 政府具有一般的社会管理权因而具有对国有资产的调控权,为满足政府的一般社会管理职能与调控职能,政府必须凭借政治权力参与分配,其相应的分配范畴是税收;2. 国家作为资产所有者凭借资产所有权参与分配,其相应的分配范畴是利润,当国有制的实现形式采取股份、租赁、承包等多种形式时,相应的分配范畴具体应为利息、股息、投资

分红、租金、利润上交等形式,在实现政企分开,并以税利分流的方式来规范国家与企业的分配关系的同时,来解决企业自身负担过重的问题,帮助企业卸下沉重的社会包袱,(如职工的社会保险、医疗福利、住房建设、子女入托、学校教育、安置就业、计划生育、社会治安;名目繁多的社会集资与摊派;绿化费、治安费、环境卫生费、学会协会等行政事业单位摊派、新闻出版、文化艺术体育的赞助费等),保证国有企业作为独立的商品生产经营者并完成其应承担的经济职能,创造出更多的财富,适应市场竞争,在竞争中不断壮大。

## (二)

如果说,国家实行的转换企业经营机制,是把国有企业重新塑造为社会主义市场经济的利益主体,使其成为真正独立的商品生产者的关键环节的话,那么,用税利分流的原则来规范政府与企业的税收分配关系,则是实行企业经营机制转换过程中所必须重视的一个基本方面。因为企业经营机制比如公平竞争机制、利益风险机制、积累机制、生产要素配置机制和自我约束机制等等,无不同国家与企业的税收分配关系密切相关。回顾十几年来财税体制改革,从利润留成到二步“利改税”,再到承包经营责任制,国家与企业的分配关系仅仅只是数量上的增减,并无实质性的规范,不是以税代利,就是以利代税,税利不分,在处理两者分配关系时政府是试图通过减税让利来激发企业的积极性,虽然对企业经营机制有一定程度的触动,但却不能根本解决企业经营机制的彻底转换。

现行税制主要弊端表现为税制不规范,比如税为“非税”(调节税),“非税”为税(两金);税收优惠过滥,破坏税收刚性等等。税制不规范,高税率、多优惠、多补贴的恶性循环使财税体制改革进入困难境地,从而形成企业经营机制转换的障碍。

### 1. 税制不规范对企业独立商品生产者地位形成的严重阻碍。

税收制度是企业生存发展的重要条件,不规范的税制将很难使企业保留独立生产经营法人实体的地位,这种不规范表现为:(1)长期以来我国一直对不同所有制企业采用不同的税法,改革开放后,乡镇企业和“三资”企业享受到了更为优惠和宽松的税收政策,税收立法上的区别对待造成国有企业与非国有企业竞争的外部条件不平等,前者处于不利地位。(2)税种设置不规范,如国营企业调节税名税实利,否定了企业独立商品生产者的地位,混淆了企业与政府间所应具有硬性约束关系,使企业成为政府财政收支的变相出纳;又如企业固定上缴的,由税务部门强制征收的能源交通重点建设基金、预算调节基金、农村建设基金、教育费附加等收入非税实税。另外,还有许多税种的课税对象和调节方向是重复的,完全可以归并或取消。这种不规范的税制一方面破坏了税收制度的严肃性、刚性,另一方面造成企业负担过重,无法同非国有企业进行平等竞争。

### 2. 税率过高成为企业经营机制转换的财力阻碍。

(1)我国大中型国有企业税负高于西方国家公司税负。从名义税率看,所得税 55%,调节税 20%—40%,再加上能交基金、预算调节基金、建筑税、奖金税、工资调节税、印花税等,税负率高过 85%甚至更高。而美国的最高边际税率为 34%,英国为 33%。从实际税负看,部分地区的国有企业税负也不轻。(2)与国内企业进行对比,国有企业税负明显高于非国有企业。从上缴的流转税看,1990 年我国乡镇企业,“三资”企业的产品销售税率分别为 5%和 4.5%,而国有企业则高达 9.3%;从所得税看,私营企业 35%,乡镇企业不到 20%，“三资”企业 10%—

15%，而国有企业竟高达55%，还要外加20%—40%的调节税和“二金”等。据中国经济协会1990年对193户国有企业的调查，1989年这193户企业纯收入的分配情况是：56%上交流转税，16.3%上交所得税，10.2%归还贷款，5.7%上交基金和预算调节基金，3.5%用于支付补贴、债券、建筑税等。企业实际留利仅占收入的8.2%，留下这点钱还要扣除奖励基金、集体福利基金，剩下的才是生产发展基金。(3)尽管国家进行的大量税收减免和税前还贷措施使得大多数企业实际税率低于名义税率，但是企业的综合负担仍然很重。企业的综合负担包括上交国家的财税负担、支付银行利息负担，以及各种集资、收费、摊派等社会负担几个部分。据1989年的调查，企业的综合负担占净产值比重平均为60%。1990年11月，国营企业亏损户达13,171户，亏损面为35%，若加上“潜亏”企业，则比例更高。企业负担过重从财力上限制了企业自我发展，阻碍了企业经营机制的转换。

### 3. 税收优惠政策成为企业经营机制转换的动力阻碍。

税收减免优惠原是为了通过牺牲财政收入来换得企业发展，应是调动企业生产经营积极性的一项政策措施。但从目前实行的情况看，它实质上已成了企业经营管理不善的保护伞和企业经营机制转换的不利因素。有了这个保护伞，有些企业就不会设法从改善经营管理水平和开拓市场竞争能力中求生存，而总是依赖于能取到更多的减免项目，更长的减免期限，更多的减免金额，有的企业甚至连流转税都可以全免，相当多的企业靠减免税维持才免于破产，过多的减免优惠使企业看不到自己生产经营的不足，陶醉于国家对它减税让利形成的表面盈利中。社会主义市场经济条件下的市场竞争是一种机会均等，身份平等的公开竞争，优胜劣汰是市场机制运行的基本原则，它不允许有供养企业的脐带，也不允许有为企业遮丑的保护伞，竞争中的国有企业有困难不能再找市长求税务，而只能找市场求客户；国有企业不再是只生不死而是有生有死。国家若能早一天抽掉税收优惠这个保护伞，国有企业就可以早一天被真正推入市场竞争的洪流，以真正独立商品生产经营者的身份成为社会主义市场经济的“经济细胞”。除了税制因素所造成的不平等外，阻碍国有企业走向市场的重要阻碍还在于：企业间在享有经营权方面不平等、利息、还贷负担不平等，承担社会职责不平等，以及利润和价格不平等几个方面。例如，国有企业自主权太少，同非国有企业竞争中处不利地位，“企业法”中规定的十三条企业自主权真正落实的只有“二条半”。又如，尽管国有企业承担为国家提供70%财政收入的任务，但由于政策上倾斜，国有企业内的职工工资、奖金、福利等明显不如非国有企业，社会地位明显下降，这是造成国有企业后劲不足社会压力增大的原因。最后，国有企业大多为经营国家能源、原材料、大型机电、设备制造等的基础产业，这些产品价格偏低，利润低于平均利润，而非国有企业多属“下游”产品，利润高于平均利润，价格制定灵活，从而使国有企业职工创造的一部分价值转移到非国有企业的产品中。以上这些不平等竞争条件不改变将难以使国有企业在市场竞争中获胜。

## (三)

因此，能充分体现社会主义市场经济体制下政府与企业的职能变化，从而理顺国家与企业的分配关系，以利不同性质企业平等竞争，促进企业经营机制转换的税收改革应该是：统一企业所得税制与税利分流同步进行，具体有以下几个方面：

1. 统一内资企业所得税。将国有企业所得税税率从55%降为33%，取消调节税。与此同

步,建立起统一的内资企业所得税制,包括所有的集体、私营企业在内的内资企业执行统一的所得税条例,对小企业可适当采取灵活变通的税收政策。这里 33%的企业所得税负必须是实际税负而不是名义税率,它必须是不掺水分的。要做到这一点,以下的第二方面却更为重要。

2. 企业的新老贷款一律由税前还贷改税后还贷,同时注意规范所得税前扣除;对老贷款的余额进行一次清理,分别情况妥善处理。对用产品税还贷的现象更要尽快取消。要使这一步改革到位是不容易的,国家财政必须要做出相应的让步,为企业创造一个税后还贷的条件。总的来看实施前几年财政会有损失,但从中长期看是得大于失。花点代价能换取一个合理的新机制是值得的。

3. 争取在二年内取消折旧基金中提取能源交通重点建设基金和预算调节基金的办法,折旧之外征的“两金”以及对非企业征收的“两金”更要取消;同时可适当提高折旧率,为现有政府与企业关系的转变提供规范的税制基础。

4. 对企业所得税后的利润,国家采取利润形式分配。改革实践证明,承包制已成为进一步规范国家与企业分配关系的障碍,而从 1988 年就开始的分布全国二十多个省市的 2000 多家企业的税利分流试点之所以难以铺开一是与承包制的衔接有关。税利分流实质是对承包制的一种否定,但作为过渡,又过分迁就承包制,名义上是税利分流,实质上仍为承包;二是改税后还贷对企业压力过大。总之,改革的每一步必然都会涉及企业现有的利益,而企业利益得失用承包基数固定后很难调整。因此,这里存在着一个社会选择问题,若既要继续执行和完善承包制,又要通过税利分流来理顺国家与企业分配关系,恐怕不能两全其美。有必要彻底突破现有的承包制,以实现真正意义上的税利分流。

5. 开征社会保险税,建立社会保障体系,帮助企业卸掉社会负担的沉重包袱。对国家来说开征社会保险税,一方面可以利用税收所固有的强制性、固定性特点,使社会保障经费来源有保障;另一方面,社会保险税作为国家用于社会福利方面的一笔专项基金,可以通过复式预算的编制,实行统一规划安排。针对我国国情,目前可先在退休养老、失业救济、医疗保健等方面开征社会保险税,其他一些局部性福利问题仍由社会通过各种基金的方式解决,待时机成熟后,再增多社会保险税的范围,广泛推开。另外,对财政收入不多,征管不易的税种,调节对象重复的税种实行归并;对“两金”和教育费附加可以归并入相关税种或另行采用新税种,甚至可以取消。

6. 完善税收减免优惠制度。完善税收立法,建立税收减免权限法规和税收减免管理法规,集中减免权,制止地方越权减免;对税收减免进行总量控制,确定最高限额;对税收减免实行结构控制,具体配合国家产业政策来实行;加强减免税税款使用的管理,通过编写税式支出预算表,进行定性定量分析;实行减免税款的有偿使用制度。特别应指出的是,改革初期国家对企业所得税后的让利及增长留成,取消的“两金”,企业都应用于技术改造和归还贷款上,因为从严格意义上讲,这些也算是国家对企业的新的税收优惠的范畴。