

□曹耳东 张安平

论建立现代企业制度的财税政策

尽快建立适应社会主义市场经济体制要求的现代企业制度,是我国当今经济体制改革的重头戏。建立现代企业制度的目的在于塑造市场经济的微观经济基础,让企业成为真正的独立法人主体和市场竞争主体。现代企业制度能否建立,直接关系到财税、外贸、金融、投资、价格等五大体制改革的真正到位和进一步深化。同时,现代企业制度改革的顺利进行,又离不开各项宏观经济政策的配合和协调。财税是国家对经济实施宏观调控的重要手段,财税部门如何制定合理的财税政策以有效促进现代企业制度的建立,乃是当前必须探索和研究的新课题。

目前,国有企业行政式的、缺乏活力的、不符合市场经济要求的经营机制已严重制约着国有企业面向市场的生产经营活动的顺利开展。国有企业1/3明亏,1/3潜亏的现状充分暴露了这种陈旧的经营机制弱点。国有企业要改造成为现代企业,首先必须转换企业的经营机制。只有企业的经营机制转换到一定程度,企业才具有按现代企业制度要求进行运作的基础。企业转换经营机制主要包括建立一套企业自主自觉的决策机制、适应市场要求的发展机制、有效调动全体员工积极性的激励机制和内部约束机制等。目前,国有企业转换经营机制,碰到的主要难题是富余人员多、离退休人员多、职工公费医疗开支较大、企业办社会、负债过度等。这些难题已成为企业转换经营机制的沉重负担,如果得不到解决,企业经营机制也就无法转换。而要解决这些难题并不是国有企业自身所能办到的,这需要国家从国有企业的现状出发,制定多方面行之有效的方针、政策,彻底解决国有企业从传统计划经济体制遗留下来的历史问题。

国有企业富余人员大量存在,这与传统的计划经济体制是一种“大锅饭”的经济体制密不可分,由于普遍存在着职工吃企业大锅饭、企业吃国家大锅饭的弊端,造成企业盈亏都由国家负责,企业人浮于事也就在所难免。随着市场经济体制的实行,企业要转换经营体制,提高劳动生产率,必然要精简人员,把多余的富余人员分流出去。为合理安排好这些富余人员,保障富余人员的基本生活水平,维护社会安定,促进企业改革,国家在对富余下岗人员发放失业救济金的同时,必须一方面积极组织实施“再就业培训计划”,让下岗人员接受劳动技能和文化技术的再培训,为重新就业打基础;另一方面,大力支持国有企业兴办三产,采取适当的优惠政策,鼓励国有企业自行消化富余人员。对此,国家应成立专门的再就业培训机构,并由财政拨专款设立再就业培训基金,专门用于再就业培训计划实施过程中的有关费用支出。对培训后经考试合格的富余人员,由培训机构向人才市场和用人单位推荐。对企业录用再就业培训机构培养的富余人员达到一定比例的,在税收政策上制定相应的激励政策予以鼓励。同时,完善目前财政部、

国税局制定的对新办城镇劳动就业服务企业的税收优惠政策,把享受税收优惠政策的范围从局限于当年安置待业人员超过企业从业人员总数 60%可享受三年免缴所得税,扩大到根据当年安置待业人员超过企业从业人员数的不同比例而享受不同程度的所得税优惠。譬如,当年安置待业人员超过总人数 20%的可享受所得税一年减半征收,30%的一年免税,40%的一免一减等等。这样做,有利于促使劳动就业服务企业,根据自身情况,在力所能及的范围内安排富余人员充分就业。

离退休人员多、职工公费医疗开支较大,不仅严重制约着企业经营机制的转换,同时也使国有企业与其离退休人员少、不实行公费医疗的企业相比形成不公平竞争的现状。要解决离退休人员、公费医疗对企业造成的沉重负担,必须解除离退休人员对原有企业的依附关系,废弃公费医疗制,通过社会保障体制改革把离退休人员的工资、医疗费用、职工公费医疗由国有企业负担即国家负担改为国家、企业、个人共同负担。同时,通过社会保障体制改革,建立失业保险基金也是解决下岗富余人员生活保障的主要途径。社会保障体制的改革归根到底是国家、企业、个人三者利益分配关系的重新调整。在计划经济体制下,国家对个人分配实行“低工资,高福利”政策,存在个人福利国有企业统包倾向;国家对企业之间则是政企合一,盈亏国家统包,没有建立一套规范的政企利益分配机制。因此,财政作为国家参与国民收入分配的主要手段,为适应社会保障体制改革,必须做好以下几方面工作:一是制定合理的利益分配政策,对国民收入的分配应从计划经济体制下“先扣除,后分配”的方式转变为市场经济体制下“先分配,后扣除”的方式,提高职工个人收入在国民收入初次分配中的份额,让社会福利工资化、显形化,为企业职工社会保障由企业、国家统包转为国家、企业、个人三者共同负担打下基础。二是财政部门必须从我国国情和保障现状出发,制定合理的社会保障政策,确定社会保障的适当水平、适度规模,制定国家、企业、个人三者之间合理的保障负担率。三是在社会保障体制改革初期,财政必须为社会保障改革筹措必要的启动资金,促使社会保障体制快速有效地运转起来。

企业办社会,主要表现在企业承担了大量与生产经营无关的食堂、托儿所、医院、浴室、理发室等社会职能。企业要转换经营机制,必须把这种社会福利性质的非生产性经营资产从企业资产总额中剥离出来,并按不同情况分别进行处置。一是对经国有资产管理部門和财税部門核准有条件走向市场、实行企业化经营的部分,应坚持推向市场,成为脱离原有企业的独立法人实体,实行自主经营、自负盈亏。二是对没有条件推向市场的部分,能出售的,应由国家资产管理部門通过拍卖方式出售这部分国有资产,并根据国有企业改组、改制、改造三结合原则把回收的资金用于原有企业的技术改造;不能够出售的,应对其进行生产性改造,其资金来源可通过财政低息贷款的途径解决。

企业的历史债务是国有企业转换经营机制的又一沉重负担。根据去年国资局对 12 万户企业的调查表明,企业资产负债率普遍偏高,平均高达 75.1%,这还不包括国有企业之间相互拖欠的“三角债”。这些债务的形成客观上是由于国有企业的税负历来较重,再加上税后利润上交,所以国有企业创造的利润平均有 70~80%要上交国家,造成国有企业税后留利微小,自有资金严重不足,只能靠负债来维持经营。主观上是由于部分国有企业经营效益低下,偿债能力薄弱,借新债还旧债现象普遍存在,造成负债越来越多。对国有企业的历史负债,我们也应区别不同情况,相应采取不同措施。一是对有市场、有效益、有发展前途的企业,对国家财政“拨改贷”形成的这部分债务,一律改为国家投资,增加企业国有资本金,并专门设立转换经营机制偿债基金,扶持这些企业归还对国有专业银行的贷款。二是对没有市场、没有效益、没有发展前

途、资不抵债的企业，一律实行破产，其资不抵债部分，考虑到全部由银行独家负担比较困难，所以可由财政和银行共同负担，先由银行在坏帐准备金中冲销，再由财政向银行拨入一部分资金。三是对效益一般，但有发展前途的中小企业，应通过产权交易所拍卖出去，资产和负债一起卖给效益好的国内外企业，达到存量资产优化和债务重组的目地，拍卖所得资金用于对效益好的企业再投资，或作为偿债基金的资金来源。

解决了企业富余人员多、离退休人员多、债务负担重、公费医疗、企业办社会等难题，为国有企业转换经营机制创造了有利条件，从而也为建立现代企业制度奠定了基础。现代企业制度具有五个基本特征：一是产权关系明晰，二是企业拥有法人财产权，三是出资者按出资额享受所有者权益，四是企业根据市场需要开展生产经营活动，五是建立一套科学的领导体制和组织管理机构。其中产权关系明晰是起决定性或基础性作用的，因为只有理顺国有企业的产权关系，才能明确国有企业资产出资者的地位和企业法人财产权，使企业以全部法人财产享有民事权利，承担民事责任，真正做到自负盈亏。所以，要建立现代企业制度，必须进行国有企业产权制度改革，理顺国有企业的产权关系。由于国有企业的产权属国家所有，是国有资产，所以，国有产权制度的创新实质上也是国有资产管理体制的改革。

要进行国有企业资产管理体制改革，建立适应现代企业制度要求的产权制度，我们必须遵循以下几条基本原则：一、政资职能分开。把政府的行政职能和国有资产所有者职能分开，实现所有者职能专门化，实行国有资产专职管理和经营。二、政企职责分开。国家拥有国有资产的所有权，但国家只能行使社会经济管理职能，不能直接从事国有资产的经营活动，对国有资产的直接经营活动只能由享有独立法人财产权的企业来从事，两者之间必须通过国家授权代表国有资产出资者的机构来联系。三、国家所有权与出资者的产权分开。企业的国有资产其终极所有权属于国家，但它又是通过具有独立法人资格的国有资产出资者的出资而形成，所以这又是出资者的产权。出资者享有产权的资本权益并可以依法有偿转让。但资本权益和产权转让收入必须用于国有资产的再出资，以保证国家对国有资产的终极所有权不受损害。四、企业出资者的产权与企业法人财产权分开。国有产权是出资者享有的权利，企业法人财产权则是企业法人依法独立享有财产的占有、使用、处置的权利。出资者可以通过派驻产权代表进入企业，依法行使自己的权利，使产权的约束机制进入企业，但不能直接支配企业法人财产，不能干扰企业正常的生产经营活动。

根据上述原则，我们认为要建立新型的国有资产管理体制，具体要做好以下几方面工作：一、做好产权评估和清产核资工作。要理顺产权关系，首先要弄清企业现有财产状况，并在此基础上界定国有产权，使国家基本掌握企业国有资产数量，增强企业国有资产产权意识，为加强国有企业的产权管理创造基础条件。作为国有资产管理体制改革和现代企业制度建设的基础工作，清产核资、界定产权工作的全过程必须由财政部门参加。对国有资产的评估必须制定一套严密的评估程序，进行全面、科学、客观和准确的评估，切实防止国有资产低估和流失。二、建立有效的国有资产管理运营体系。对目前国有资产管理机构的职能必须进一步健全和完善。国有资产管理机构履行的是政府行为，行使国有资产的综合管理职能，其主要任务是制定对国有资产进行宏观管理和监督的方针、政策，从过去对国有资产的实物管理转为价值总量管理，并确保国有资产的保值、增值。由于国有资产管理机构自身不能进行国有资产的经营活

以它必须把国有产权委托给国有投资公司、国家控股公司、国有资产经营公司、集团公司等中介产权经营机构,即有权代表国有资产出资者的机构负责经营,再由这些中介产权经营机构通过投资、参股、控股等方式,把国有资产投入到具体的企业之中。国有资产管理机构与国有资产中介产权经营机构是一种产权委托代理关系,但国有资产的中介产权经营机构必须是公司性质,并且必须是国有独资公司,这样才能使企业国有产权的投资主体明确,且使国有资产出资行为不带任何政府行为色彩,实现彻底的政企分开。国有资产中介产权经营机构与直接经营国有资产的具体企业之间,则是一种产权投资关系。产权经营机构的主要职责是根据国有资产管理机构制定的有关方针、政策,安排国有资产投资,最大限度地实现国有资产的增值、保值。三、落实企业法人财产权。国有企业产权不明晰,就没有确定的部门对企业的经营状况负责。落实企业法人财产权,就要使企业拥有包括国家在内的出资者投资形成的全部法人财产,使企业从现有的所有权与经营权的分离发展为国有终极所有权与法人财产权的分离,从原来经营权上的相对独立变为在法人财产关系上的完全独立。使企业依法拥有对法人财产的占有、使用和处置的权利。企业依法享有法人财产权是企业自主经营、自负盈亏的前提条件,也是政资、政企彻底分开的关键,各级政府和国有资产监督、管理机构都不能用行政手段干预企业行使法人财产权,不得直接支配企业占有的法人财产。四、强化国有产权收益的监督管理。国有产权收益包括国有股的股利、红利,国有企业产权转让收入、国家股权转让收入等。只有切实强化国有产权收益的监督管理,才能有效保证国有资产的增值、保值。国有资产管理部门必须坚决制止股份公司在决定分红和送配股事宜时,对国家股、国有法人股和个人股采取同股不同权、同股不同利的做法。国家股和国有法人股持有单位必须严格执行国家国有资产管理局、国家体改委发布的《股份有限公司国有股权管理暂行办法》及国家国有资产管理局发布的《关于上市公司国家股送配股及股权转让等有关问题的通知》精神,在决定股份公司分红和送配股事宜时,正确、有效地行使职权,不得赞同和批准对国家股、国有法人股和个人股采取同股不同权、不同利的方案。对不正确行使国有股股权,同意不公平的分红和送配股方式,损害国有股权益,造成国有资产流失的,国有资产管理部门必须对这些国有股的持股单位和批准方案的有关部门进行严肃查处。另外,对国有企业产权转让和国有股股权转让,必须事先由国有资产管理部门指定专门的评估机构进行资产评估,切实防止国有企业产权和国有股股权低价转让。对上述股利、红利、产权股权转让收入等国有产权收益,国家财政应单独编制国有资产经营预算。国有资产收益主要用于国有资产的再投资、调整国有企业产业结构、补充国有企业资本金、国有股权增配股等。

公司制是国有企业进行现代企业制度改造所采取的一种主要企业组织形式,也是产权制度创新的一个有效途径。无论是有限责任公司还是股份有限公司,其共同特点都是公司资产的股份化。这便于公司拓宽融资渠道,形成多元化的投资主体,也有利于公司产权的转让和流动,促进存量资产的合理重组,实现资产的最佳使用效益。税收作为对微观企业生产经营活动结果进行课征的一种分配活动,随着企业组织形式的变化和产权制度的不断创新,其有关政策和制度也必须作进一步完善,以更好促进现代企业制度的建立。

首先,建立现代企业制度的一个重要前提是实现彻底的政企分开。但是我国目前实行的分税制仍以行政隶属关系来划分所得税的归属,把中央企业所得税划归国家税务局,地方企业所得税划归地方税务局,这容易造成中央政府和地方政府出于各自利益考虑,用行政手段干预所

属企业的生产经营活动,出现新的政企不分的局面。因此,为使政府与企业行为彻底分开,分税制对所得税的划分不应以企业行政隶属为依据,而应象增值税那样,以税收收入分割为标准,在中央和地方之间划分所得税收入。

其次,随着国有企业公司制改造的进展,公司的产权主体会呈现出多样化趋势。在一个由国有法人股、国家股、外资股、个人股组成的公司制企业里,所有制性质已显得非常淡薄。所以,以单一产权主体的企业为对象所建立的企业所得税制必须向以多元化产权主体的公司为对象的公司法人所得税制发展。这就要求:一、尽快统一以所有制性质划分的内外两套不同的企业所得税,合并为统一的公司法人所得税。二、规范目前股份制企业所得税,特别是股票上市公司的企业所得税。无论是从公司公平竞争角度还是从税法严肃性角度来看,对股份制企业都要求实行统一的税制。但股份制企业实际执行的所得税却存在很大的不公平性。这表现在(1)实行新税制后,已批准在香港上市的九家公司继续执行15%的所得税率,以后到香港新上市则执行统一的33%法定税率。(2)各省市在沪深两地的上市公司,除了少数执行统一的33%法定税率外,许多省市出于地方本位利益考虑,为增强地方企业在股市的竞争力,经省市政府批准,所得税率有按15%执行的,也有按24%执行的,既不统一,又不公平。(3)特区企业与内地企业在所得税上存在较大差异,影响了内地股份制公司的竞争力。所以,为建立统一的公司法人所得税制,必须明确规定所有公司,无论是海外上市公司还是国内上市公司,无论是特区公司还是内地公司,无论是上市公司还是非上市公司都应执行统一的33%法定公司税率。只有这样才能严肃税法,进而促进股市的正常发展和公司间的公平竞争。三、制定集团公司的所得税规范。企业公司制改造,必然会产生大量的集团型公司,目前全国已有55家大型企业集团正在进行公司制改造的试点。所以,为适应公司发展的集团化趋势,对集团公司的所得税必须制定专门的条款予以明确。在国外,税法对集团公司的所得税都有专门的规定,因为集团公司的所得税涉及到股息抵免、纳税方式的选择、公司综合所得的界定、合并纳税报表的编制等比较复杂的事项。而我国对集团公司税收问题只规定股息、红利收入比照联营企业收入处理,核心企业对紧密层企业资产控股为100%的,可由控股成员企业选择由核心企业统一合并纳税等几条比较笼统的规定,缺乏详细的可操作性规定。四、明确特殊问题所得税处理规范。产权流动有利于盘活国有企业资产存量,实现资源优化配置。而收购与兼并是产权流动与重组的重要方式,对收购与兼并过程中产生的所得税问题如何处理,目前我国税法还没有明确规定,对此,统一后的公司所得税法必须尽快予以明确。

再次,为适应企业公司制改造和现代企业制度建立的需要,必须进一步完善税制结构。一、开征社会保障税。作为现代企业制度配套制度的社会保障体制改革,通过开征社会保障税的途径来筹措社会保障基金,应该说是比较可行的做法。这是由于一方面我国幅员辽阔、人员众多,保障任务相当艰巨,用税收形式筹集,有利于保证资金来源的稳定性;另一方面,我国从社会保障国家长期统包转到国家、企业、个人三者共同负担,采取税收强制手段,便于保证企业、个人缴纳的自觉性。二、适应产权制度创新,开征资本利得税。资本利得一般不同于普通所得,利得实现具有周期长、风险大、偶然性等特点。所以,国外对资本利得性质的所得与普通所得一般都分别适用不同税种。而我国目前把企业资本利得性质的所得也归入企业所得一并征收企业所得税,这有悖于税收量力负担原则,也不利于产权的合理流动和存量资产的优化配置。三、开征证券交易税。为有效调控证券市场,促使其健康稳定运行,进而促进股份制企业的规范化运作,对证券交易开征证券交易税必须提到议事日程上来了。