

税利分流的理论探讨与近期操作



谢 国 满

利改税作为整个经济体制改革的突破口，为完善企业经营责任制起了一定积极作用，但从完善企业分配关系和税制建设来看存在着许多弊端。在改革进行到一定时期，完善企业分配关系和税制建设成为主要目的，而以完善企业经营责任制为主要目的的利改税已不再适应这个历史要求。目前利税的改革方向必须实行税利分流。

一、税利分流的理论探讨

(一) 利和税具有不同的意义。

首先，利和税是两种不同的分配方式，代表不同的经济主体，体现不同的经济利益。税收是政府存在并发挥职能的经济基础，而利润是企业存在和发展的经济条件。政府为了执行社会职能和满足社会需要必须征税，企业为了自己的生存和发展必须取得利润。只要社会分工存在，社会生产力还没有发展到满足全体社会成员一切需要的程度，分配过程就不能摆脱所有权的统治，税收和利润区别就不易混淆，税收作为社会利益和利润作为所有者与经营者利益就不能合二为一。

其次，税收和利润体现不同的经济职能，反映不同的经济运行过程。税收体现政府承担的社会职能，反映社会分配结构和国民收入分配的运行过程。与税收不同，利润体现企业的经济职能，反映企业的经营状况，在商品经济中利润是企业追求的目标。税利分流的作用正是使利税充分体现固有的经济职能，导向不同的经济过程。

最后，利润和税收具有不同的经济作用。税收是政府干预经济和调节市场需求的经济杠杆，利润是鞭策企业改善生产经营的手段。商品经济需要税收和利润发挥不同的作用。

(二) 税利分流也是由社会主义企业所有权与经营权分离和国家社会管理职能与资产管理职能分开决定的。

首先，税利分流的基本依据是两权分离。国有企业改革是按两权分离原则理顺国有企业产权关系的思路展开的。两权分离的产权关系必须要求两个层次的分配关系：一是政府与企业的税收关系。同所有企业一样，依法纳税是国有企业对国家应尽的义务。二是税后利润的分配关系。即一部分上缴国家，作为国家所有制的体现；一部分留给企业，作为实现国家赋予企业经营权相应的财力保证。两权分离不是否定国家所有制，只是国家将经营权进行转移和让渡，所以说上缴利润是国家所有制的表现。如果说税收是企业一般规范的分配形式，那么上缴利润则是国有企业的特殊分配形式。

其次，税利分流的另一个理论依据是国家职能的分离和转变。税利分流是同国家职能分离相适应的分配形式。在经济体制改革中，为了适应新的经济运行体制的要求，政府对企业管理逐步过渡为间接管理，实行国有资产职能同社会行政管理职能相分离。税收是公共权力产生的结果，与国家社会行政管理职能相联系，是由所有企业和纳税义务的公民缴纳的，国家集中以后又主要用于全体公民生活和生产环境的社会公共需要。同时，税收具有经济调节

功能，是国家进行宏观调控的有效手段，而国有企业利润是由国有企业创造的，只能在国有经济范围内分配，主要用于国有经济的投资和国有企业职工的福利和奖金。因而，国家对税收和国有企业利润必须采取不同管理方法和分配方式。税收应是在全国范围内规范化，实行统一税制，不分经济成份，一律平等，照章纳税。而国有企业利润则可以根据企业的不同类型、不同经营方式分别采取不同的办法，如租赁制缴纳租赁费，承包制上缴承包利润，股份制实行股本分红等。

（三）税利分流与现实限制。

税利合一采取利润上缴形式，只考虑到国家财产权力的一面，忽视了政治权力的一面，如此仅凭借财产所有权把企业利润全部收上来，必然束缚了企业的活力。而利税合一为税的利改税，只考虑国家政治权力的一面，忽视了财产权力的一面，结果以税代利，用单一税收形式把企业的大部分利润收上来，同样也使企业活力得不到应有的发挥。税利分流是把国家政治权力和财产权力、企业法人地位和经营者地位区别开来，将国有资产的收益权独立出来，国家先征税，用规范的税制保证政府的经常收支，然后参加税后利润分配，用多样化的国有资产收益分配方式适应企业的不同情况，即把目前单一的税收形式改变为两个层次的分配形式。这样就可以使税收的刚性和税后利润的灵活性相互配合起来，有利于改善企业经营机制，搞活企业，发展生产，增加收入。

然而，同时应当认识到，税制改革是一项艰巨复杂的系统工程。今天的税制状况正处在新旧体制交替过程中，原有的体制已有许多方面突破，但新税制还不完善，已经进行的许多改革还有待于进一步配套和完善，新的税收调控机制尚未完全形成。因此，新旧体制必然会混合生长，交叉作用，这种状况将持续整个改革时期。其原因一方面在于新体制构造上的难度妨碍着它的迅速形成。利改税制度设计上的偏差就是一个说明。另一方面，在日常工作中的旧体制作作为一种惯性力量对旧体制转换起着不同程度的牵制和阻碍作用。所以，税利分流很难一步到位。同时，国家的职能范围没有明确下来，那末严格意义上的税收部分究竟为多少就无法确定和规范下来，因而利润部分也不能确定。并且由于当前的财政困难局面以及固有的投资惯性作用，政府的投资在短期内也不会降下来，因而税利分流后留给企业的利润部分显然不会太多。由此而来，目前税利分流对企业也不会有太大的吸引力和刺激作用。因此，税利分流一定要逐步进行，并与其他改革措施配套实施。

二、税利分流的近期操作

（一）税利分流的两个层次。

税利分流是关于国家与国有企业的分配关系和分配形式问题，贯穿国有企业分配的全过程，可以从分配过程的两个层次来理解：首先从企业内初次分配过程看，就是将企业纯收入分为税收（主要为流转税和所得税）和利润两部分，形成从属性和分配形式上都不同的两个范畴。税收作为一种规范的分配形式，是一级政府依据政治权力对企业纯收入的无偿征收，国有企业同其他企业一样，按照国家税法，照章纳税，而利润的分配是由所有制形式决定的，国有企业的利润是按两权分离原则采取适当的形式在国家与国有企业之间分配。近期应采取税后利润承包制。其次，从国家再分配过程看，就是国家采取税收和上交利润两种形式集中财政收入，并在纳入国库后在用途上逐步实行定向分流。税收收入主要用于社会公共需要，上缴的利润部分主要是用于发展国有经济。近期应采取税前还贷，使国有经济发展资金

来源于国有企业的上缴利润，同时逐步实行复式预算，最终实行分税制。

（二）税利分流与承包制。

承包制和利改税都涉及国有企业纯收入在国家和国有企业之间的分配。利改税是城市经济体制改革的突破口，承包制则是对这一项改革的继续和深化。承包制的出台从完善企业经营机制角度看不是对利改税的否定。利改税是实行承包制的必要前提，而承包制是完善利改税的重要措施。就指导思想上说，承包制对企业上缴利润进行承包的思路体现了税利分流的思想。承包的原则是：包死基数，保证上缴，超收多留，欠收自补。就是将税收作为规范的分配形式，而对利润分配区别对待，采取一户一率的形式，同利改税的思路相比较更符合两权分离原则。承包制以合同形式确定国家与国有企业的责权关系，削弱纵向的行政干预，在合同范围内实行政企分开，最终两权分离。但在制度设计上，承包制不加区分把所得税连同上缴利润也一起承包了。这反过来与税利分流相违背。承包制是在承认行政隶属关系前提下，通过合同关系来削弱行政干预，因而没有从根本上解决政企分开和两权分离。这是由制度本身决定的。另外，承包制的局限性也来自制度设计中的缺陷。由于有限的承包期，就不可能建立长期稳定的产权关系以及相应的分配关系。为了克服这些不足，从长远来看，应当实行税利分流，但在目前情况下，为了克服承包制对利改税修正的不足之处，除逐步试行税利分流外，主要任务应是完善承包制：改税前承包为税后承包，重新调整税率，改变原有的分配格局，取消调节税并降低所得税率（一般认为由55%降为35%左右），为承包上缴利润让出余地。税后承包基本上符合税利分流的思想，避免了税前承包在制度设计上违背税利分流原则把所得税作为上缴利润也承包了的弊病。税后承包将所有税收（即不但流转税而且所得税）变成规范的分配形式，这样有利于税后利润采取不同的分配形式。

（三）税利分流与大包干。

税利分流的一个重要依据，是有计划商品经济条件下国家职能的转变。这个转变的一项重要内容就是中央与地方实行政治性分权与经济性分权，并建立分级财政。分级财政是以按有计划商品经济要求合理划分中央与地方职能为前提的。税利分流要求合理确定税收格局，明确划分中央税和地方税，实行彻底的分税分级财政。国有企业上缴利润在中央与地方归属问题将由国有资产管理系统的管理体制来解决，保证中央与地方对国有资产管理权和投资权的决定比例。国家职能转变的另一项内容是实行经常预算和建设预算共存的职能预算，完善国家预算的组织形式。利税分流为复式预算提供了前提，它要求作为税收和上缴利润的再分配形式——国家预算在用途上定向分流，税收主要作为经常预算的来源，上缴利润作为建设预算来源。一般地说，经常预算要坚持收支平衡原则，不得发生赤字，并且应有适当节余转入建设预算。建设预算要量力而行。

1988年开始实行的财政大包干体制与税前还贷的微观机制相对应。而在迈向税利分流的过程中应实行税后还贷，即在扩大企业利润自留权的前提下，国有企业的贷款将依据企业经济效益自贷自还，使国有企业的发展基金来源于企业利润，而不是税收。因此，在向税利分流过渡过程中，大包干财政体制必须进一步完善：实行税利分流包干。即税后还贷所余的国有企业利润包干上缴后归总在全国范围的国有企业内使用，编制国有企业总利润计划，逐步过渡为分税制条件下的建设预算计划，同时编制全国税收计划，用于全国各级政府的经常开支，最终过渡为全国的经常预算计划。税收和利润在各自范围内有伸缩，但二者决不能混淆不清。随着税利分流到位，也使分税制与分级财政到位。