

□ 邱泰如

论社会主义市场经济条件下的税收原则

税收原则包括制定税收制度所必需的总的税收政策原则和一些技术性原则。在当今发达市场经济国家中,较为公认的赋税原则有税收规模适度、公平、效率、中性、调节和简化等。在社会主义市场经济条件下,必须借鉴当今发达市场经济国家较为通用的税收原则,并结合本国国情,完善我国税收原则。限于篇幅,本文着重就我国税收原则中最重要的适度税负、公平和效率的原则进行探讨。

一、确定适度税负水平

税收负担即税负,它有宏观、中观和微观之别。必须正确处理各方面的物质利益关系,确定适度税负水平,使税收在保证实现国家职能所需财力的同时,能促进经济的增长和实现社会福利(或宏观福利)最大化,有利于聚财和生财。同时要解决好税收归宿和税收转嫁的问题。

(一)适度确定宏观税负水平

宏观税负是全社会税负,它可用税收占国民生产总值、国内生产总值、国民收入或国民可支配剩余产品价值的比例来表示。确定我国宏观税负水平,必须根据社会主义市场经济条件下政府职能及其所需的财力,考虑国情、国力、财政收入结构,顾及企业剩余产品量、剩余产品率和承受能力,同时有利于财源、税源的培养。

社会公共品的供给达到帕累托最优的必要条件是:政府提供的公共品的边际产量的边际成本要等于社会上个人愿意为边际公共品支付的税金的总和。随着适应社会主义市场经济发展的政府职能和财政职能的转变,要适当调整财政支出范围。一是继续从对一般物品(同公共品相对应)投资范围内退出。属于市场调节的事情,财政不包揽;属于民办公助的事情,财政不独揽。二是根据国家财力的可能,增加对急需的一些公共支出(特别是农业和教育等投资)的比重。三是介入公共支出的新领域(如社会保障)。

那么,应如何确定适度宏观税负呢?根据世界银行顾问马斯顿先生对70年代20个国家(分为低税和高税共10对)进行对比,发现低税国家经济增长率(7.3%)高于高税国家。当剩余产品价值总量既定时,在国民收入初次分配中,税收总量同可用于扩大再生产的资金总量存在此增彼减的关系。宏观税负水平过高,会削弱扩大再生产能力。在一定条件下,轻税有利于经济增长,在经济增长中又可扩大税源。

然而,宏观税负水平也不能太低,否则会造成两种状况:其一,财政收入规模太小,社会公共需要无法得到满足,社会经济的发展难以协调,宏观福利损失势必增加;其二,财政收入不敷出,这就会由于货币的财政发行而产生财政赤字型通货膨胀,或会因为企业购买公债而减少企业投资资金。税收占国内生产总值的比重,发达国家一般为28—50%,发展中国家为10—25%(有的国家达到30%),我国在1994年为10.95%。税收占国民生产总值的比率,发达国家为35—45%,一些发展中低收入国家为20%左右,而我国由1985年的23.85%下降为1990年的15.96%。这几年我国宏观税负水平是偏低的,财政收入占GNP的比重,由1978年的

31.2%下降到1993年的不足16%，削弱了国家实行宏观经济调控的财力，以致不利于经济结构调整和一些急需的公共支出的增加。

有鉴于此，必须适度提高宏观税负水平。其中，在复式预算中，税收水平的确定应稍高于经常预算支出水平，以利于实现经常预算的年度平衡和一定的结余。如果以财政收入应占国民收入28%以上以及税收占财政收入90%左右计算，我国税收占国民收入的比重要达25%以上；税收占国民生产总值的比重宜提高到18—22%（其中到2000年要达到20%左右）。提高宏观税负水平的途径主要是：提高效益，改革税制，广辟税源，扩大税基，普遍征税，强化税收征管，防止税收流失，并在必要时适当进行微观税负调整。

（二）合理确定微观税负水平

微观税负水平可用纳税人的纳税金额占其课税依据的生产额、收入额、收益额、所得额、财产额等比例来衡量。

供应学派的拉弗曲线说明，在税率尚未达到最大税率（如30%）即“禁区”之前，税收量会随税率提高而增加。但在超过“禁区”之后，税率的提高反而会减少税收量。这个“禁区”是对税负承受的极限，税负过重，有碍于经济主体活动，人们会用闲暇替换劳动，用消费取代储蓄，造成投资萎缩，助长偷漏税收的行为。于是，税收量会随之减少。然而，也应看到，微观税负过低，不仅不能保证国家财政收入，而且不利于发挥税收调节和监督职能的作用。

自改革开放以来，我国国民收入分配的趋势是向个人倾斜。政府、企业和个人所得在国民收入初次分配中所占比重，在1979年分别为12.2%、37%和50.8%，到1994年估计分别变为10%、25%和65%；政府、企业和个人储蓄在国民储蓄中所占比重，在1979年分别为42.8%、33.65%和23.55%，到1994年估计分别变为5%、25%和70%。由于实行“减税让利”，前几年我国微观税负是有所减轻的。但某些税率则偏高，一部分企业税负也偏重。以我国国有大中型企业为例，旧税制的企业所得税的名义税率为55%。一方面，由于折旧率偏低，以及通货膨胀条件下仍按固定资产原值计提折旧等，致使实际税率上升；另一方面，实行税前还贷和税前承包制等，又使实际税率下降。但总的说来，国有大中型企业缴纳所得税、调节税以及税后上交“两金”（即能源交通重点建设基金和预算调节基金）后，是不堪重负的。1994年实行的税制改革，主要是进行税制结构调整，其税率设计的基本原则是税负与税制改革前在总体上持平。不过，每个企业税负增减不一。

首先，实行增值税后，对企业的影响有三种情况：一是多数企业税负减轻。比如，在所调查的福建148户企业中，有142户加工企业的税负下降2.2%。二是一部分企业税负不增不减。三是一部分企业税负加重。还应看到，规定小规模纳税人按6%征收率征税，购进不允许抵扣，下一环节的一般纳税人只按6%抵扣进项税款，从而加重了小规模纳税人以及向小规模纳税人进货的一般纳税人的税负。目前虽然对小规模纳税人认定为一般纳税人和开具专用发票问题采取了一些变通的措施，但仍只按6%抵扣进项税款。现在实行增值税的绝大多数国家免征年营业额在一定额度之下小企业的增值税，有些国家征收增值税时采用变通的办法（其征收率居多较低）。目前我国对小规模纳税人按销售全额计征的税负，也要至少不高于一般纳税人的增值税税负。再则，对能按会计制度和税务机关的要求准确核算，并提供有关增值税税务资料的小规模纳税人，应允许其具有一般纳税人的资格。由税务机关代开增值税专用发票的小规模纳税人，应具有与一般纳税人公平抵扣进项税款的权利。还要建立和完善增值税专用发票防伪识伪交叉稽核体系。

其次,实行新的企业所得税制后,福建的国有、集体和私营企业的税负分别下降 17.4%、11.1% 和 2%。新的企业所得税税率为 33%,这与我国外资企业所得税税率相衔接,与国际上多数国家所得税税率(30—40%)相接近。由于实行“企业会计准则”和“企业财务通则”,以及取消调节税和“两金”的上交,国有企业实际税率已降到 30% 左右。不过,技改任务重的企业由于被取消税前还贷等优惠政策,受到还贷资金短缺的困扰。因此,企业可在国家政策允许范围内广泛地筹集资金,其中,根据财力的可能,各级财政应逐步增加对国有企业技改资金的投入。在必要时对承担计划内重点技改项目的国有企业上缴所得税增长到一定比例以上的部分,可全部返还给企业,用以建立技改和新产品开发基金。对优势企业兼并亏损企业,可按被兼并的亏损企业的亏损额的一定比例返还企业上交的所得税,用于转产投资。还可把国有大中型企业相当一部分“拨改贷”形成的债务转为国家投资。

(三)要解决好税收归宿与税收的转嫁问题

实际纳税人未必是名义纳税人,这是由于税收可以转嫁所使然。税收负担等于税收归宿与税收的超额负担之和。税收归宿是税收的最终归着点,它无法转移;税收的超额负担则是税收给纳税人造成的福利损失减去税收给他们带来的好处,它就是税收的效率成本。

税负的转嫁首先取决于商品供给弹性和需求弹性的大小。根据税收的归宿定理,当需求弹性小于供给弹性时,既定的税收经转嫁后主要会由购买者负担;供给弹性小于需求弹性时,一定量的税收主要会由销售者承担;要素供给完全无弹性或产品有一种完全替代品,需求曲线为水平线时,税负会全部落在销售者身上;供给弹性与需求弹性相同,税负则会由买卖双方平均分摊。根据不同商品的特点和税负转嫁的不同情况,必须合理确定税率,实行正确的价格政策(如合理划分政府定价、指导价格和市场价格的适用范围),以保护买卖双方的正当权益。其中,对于需求弹性小于供给弹性的生活必需品,不宜实行过高的税率,并加强其价格监管(如规定其最高限价),以免把过重的税负转嫁给消费者。

税负的转嫁也取决于直接税和间接税的选择。国际上对直接税和间接税的定义有多种,但财政学文献中最常使用的定义是:直接税是使税负难以转嫁的税种,间接税则是可以全部或部分转移税负的税种。在发达市场经济国家,所得税占税收总额的较大比例(一般为 40—80%),这有利于抑制税负转嫁。不过,80 年代后期这些国家对流转税(特别是增值税)进一步加以重视。我国以往以流转税为主体税。随着我国价格体系的进一步理顺,以及税收结构的调整和经济体制改革的深化,所得税所占的比重会适当提高,流转税所占比例会在某种程度上下降,这有助于控制税负转移。但在今后的一段时间内,我国较适宜以所得税和流转税作为两大主体税。

税负的转移还取决于生产成本、征税范围、课税方法、税率类型和税负轻重等。比如,存在成本递减时,假定商品需求无弹性,卖方通过提价不仅可将全部税款转嫁给买方,而且有可能获得多于税款的收益。又如,当征税范围囊括所有商品以及同类商品中的各种商品时,税负容易转嫁;而当课税仅囿于部分商品或同类商品中的一种商品,且该种商品又有代用品时,税负转嫁便勉为其难。再如,比起从量税,从价税不易使人产生因纳税而加价的感觉,以致税负更易转嫁。我们在确定税负和实行价格管理时,务必注意上述的问题。

二、坚持税收的公平和效率的原则

在社会主义市场经济条件下,必须正确对待税收的收入、财富、替代、金融和产出等多种效

应的问题,坚持税收的公平和效益的原则。

(一) 税收应体现公平原则

税收的公平包括垂直公平和水平公平。根据垂直公平的原则,纳税人交纳税收的多少取决于其支付能力(实际收入或财产的多寡)。倘若政府能使各阶层的人作出同等的经济牺牲,就符合公平的原则。在国际上关于支付能力的多种概念中,已被转变为边际牺牲理论的功利主义方法特别有影响,即只有纳税人在缴纳其最后一单位税款而损失的所得边际效用彼此相等,才是公平。水平公平原则则要求处于同一收入和财产水平的人应受公平对待(在价格弹性相同时,多数学者认为应实行均一税),它必须和社会福利最大化保持平衡。公平原则也包含受益原则,即税负的分配方式应与人们所获得的政府支出的利益大小相一致。因为税收固然具有强制性、无偿性和固定性的特征,但从公共经济学角度说,税收也是一种影子价格(即个人对于公共品的消费付出的代价)。必须进一步完善我国税制,以体现公平原则。以下着重分析几点:

第一,进一步完善企业所得税。我国以往偏重垂直公平而忽视水平公平。在1994年税制改革前,不同企业之间的计税依据、税率、税前列支、成本费用范围、扣除标准、损益处理、税收优惠等有所不同。其中,不同经济成份的纳税人的所得税负担畸重畸轻,这已众所周知。1994年统一了内资企业所得税,规范税前扣除项目和列支标准。但目前内外资企业所得税尚未统一。再者,1994年上半年我国颁布150多个税收政策文件,其中有些是由于新旧税制更替而对一些部门和行业实行过渡性的税收优惠。借鉴日本、韩国、新加坡等国的经验,可制定《税收优惠法》,减少税收优惠的不规范和随意性。

第二,进一步完善个人所得税。个人所得税有综合税和分类税两类。目前发达市场经济国家和地区一般采用税源扣缴、年终汇总申报纳税的综合所得税制。我国可在建立全面彻底的代扣代缴和税源预提制度的基础上,改变现行的分类所得税,而采用综合所得税制或以综合所得税制为主。这有利于体现公平原则,改变不同类型个人所得税税负差别偏大的状况;同时有助于防止避税、逃税。还值得一提的是:采用综合个人所得税的国家计算应纳税所得额的步骤是:首先汇总各种来源的个人所得,然后扣除消耗的必要的成本费用,再从净收入中减去减免税、扣除项目或抵免项目。反观目前我国规定所有纳税人都从所得中扣除相同数额或相同比例的费用,以其余额作为应纳税所得额。这实际上是采取免征额的简化形式,它不能很好地做到税负公平。其改进的措施是:计税依据应改为净收入,要对不同的申报设计较切合纳税能力的个人基本生活需要的抵免,允许纳税人有一定的扣除项目(如赡养人口)。

第三,要做到税基广、普遍征。要扩大有关税种的征税范围,把依靠高税率结构转变为依靠宽广的税基结构。我国应逐步扩大增值税、资源税和土地使用税的征税范围。其中,目前实行增值税的国家对大部分劳务课征增值税,以增加财政收入,实现税负公平,并影响消费者的最终行为选择。我国也要逐步扩大在服务业课征增值税的范围。

第四,开征社会保险税(或工薪税)。这在当今发达市场经济国家已成通例。它体现了税收的受益原则以及权利与义务对等的原则。国际上通常都是按劳动者的工资(或收入)的一定比例课征社会保险税,其税负的承担方式有:有的国家主要由雇主和雇员负担,国家仅对伤残和养老保险提供补助;有些国家由企业和雇员均衡负担,二者采用同一税率;有些国家由雇主承担大部分、个人负担小部分。大多数国家(如美国、英国、法国等)采用比例税率,少数国家采用累进税率。多数国家还规定退休金随物价水平变动而定期加以调整。为了实现社会保险资

金筹集的强制性,可以考虑把目前我国征收的保险基金改为社会保险税,实行比例税率,由企业和个人共同承担税负。还应根据物价变动而调整退休金,以保证群众的基本生活需要。除了以社会保险税作为基本保险收入外,还可从其他方面筹措资金。

第五,要做到涉外税收优惠适当。根据新税制规定,对1993年底前开办的“三资”企业实行增值税和消费税后,税负比原工商统一税增加的部分,按期给以返还。今后涉外税收工作必须在维护国家主权和经济利益的前提下,尊重国际惯例,遵守我国同外国签订的双边税收协定和有关税收的多边协定。为了吸引外资,主要应对“三资”企业实行国民待遇,改善投资环境,依靠有吸引力的市场,而不能滥用税收优惠政策。

(二) 税收应体现效率原则

税收的效率原则,包括税收的经济效率原则和税收本身的效率原则。何谓其经济效率原则?这是指应使税收对经济造成的扭曲效应减少到最低程度,避免税收对市场机制运行产生不良影响。它要求税收保持中性,使纳税人不会因纳税而改变自己的经济行为。当然,税收应发挥经济杠杆的作用,以利于实现总供求平衡,有效配置资源,矫正收入分配,保持经济稳定。不过,经济数量分析已表明,税收调节虽能使资源配置达到均衡,但不是有效的均衡。比起价格调节,税收调节后的均衡产量较低,消费者所付的价格较高,且造成生产者剩余和消费者剩余的净减少。因此,必须发挥市场机制对资源配置的基础性作用,税收的调节应针对“市场失灵”而进行。

为了实行税收的效率原则,要进行税收的局部均衡分析和一般均衡分析。其局部均衡分析是关于税收对纳税人的产量和价格等影响的分析,在本世纪最初的60年中许多公共财政文献都较多地采用马歇尔的方法,以局部均衡分析为基础。税收的一般均衡分析,则是对税负变动而导致全社会的产量和价格总水平等变动的分析,其重要性产生于经济体系中变量之间存在错综复杂的联系。下面根据公共经济学理论和我国实际情况,对税收在效率方面的效应的若干问题进行分析:

第一,从价税和从量税的效应有所区别。其中,税收的超额负担定理说明,在供给弹性和需求弹性都较大时,对产品征收从量税,会导致较大幅度的均衡产量变动,付出较大的效率成本。为了稳定这种产品的均衡产量,不宜采用从量税,而只能对那些缺乏供给弹性和需求弹性的商品实行从量计征。目前我国对耕地占用税、城镇土地使用税、资源税和部分消费税采用从量计征。土地供给弹性较小,可以采用从量税,其效率成本接近于零。但耕地占用税、城镇土地使用税的税率在必要时应予调整。我国资源税采用从量税,这也是适宜的。应适时调整资源的等级档次、各地资源等级以及各等级资源税税率。此外,目前我国对一些供求平衡、价格差异不大以及计量单位规范的消费品的消费税采用从量税。为了更好地发挥消费税调节消费的作用,对那些供求弹性都较大的消费品,可以考虑采用从量计征的消费税。

第二,税收会影响企业投资。这里分析两点:首先,在计征企业所得税时如何扣除企业成本费用以及怎样计提折旧,会影响投资。为了分析税收对投资的效应,国外常用投资边际有效税率($\frac{\text{税前收入} - \text{税后收入}}{\text{税前收入}}$)。边际实际税率 = $\frac{\text{应税所得额} - \text{税后收入}}{\text{应税所得额}}$ 。允许采用超速折旧法,同时公司在购买资本货物时就允许扣除资本货物成本,在公司只有正常收益的情况下,边际投资的实际税率可以等于零。倘若在此基础上再允诺扣除利息成本,还可出现负的边际实际税率。我国国有企业必须实施企业“两则”,使固定资产投资贷款进入成本,提高折旧率,加

速折旧,并使技术开发费据实列入成本,借以增强企业资金实力。对优势企业兼并亏损企业,经同级财政、开户银行批准,可允许将企业能盘活的部分资产从总资产中分立出来,还可允许资产负债进行适当、不完全对应分割,实行快速折旧办法。另外,目前我国实行生产型增值税(对购买固定资产所支付的税款不予抵扣)。今后随着条件的具备,我国也可象大多数国家一样实行消费型增值税,以促进投资。其次,对不同类型的资产实行不同税负时,可能产生有差别的边际资本成本、资本化效应(即造成净资产减少)和资本化净所得。在我国社会主义市场经济条件下,税收必须体现产业政策,发挥差别税率对促进产业结构优化的作用。我国在实行新的流转税制之后,采掘工业税负增加较为突出,加工工业税负减少尤为明显。这是不利于调整基础工业和加工工业比例关系的,因而必须进一步完善以增值税为主体的流转税。此外,目前世界上开征土地增值税(或土地转移增益税)的国家很少,其主要原因是它无益于土地资源的合理配置,且征收难度大。例如,英国曾开征过土地开发税,但由于税率过高而影响土地合理开发利用,遂于1985年取消了这一税种。我国设置土地增值税,其旨在于抑制房地产投机和炒卖活动,防止国有土地收益的流失,增加财政收入。其开征的成败尚待通过实践后加以评析。这里只想提及的是:应按国际上的通行做法,尽快实施土地使用分区管理,制定分区的基准地价,完善房地产评估体系,以便合理征收土地增值税。

第三,在存在外部效应时,在一定条件下运用“纠正税”或补助方式(负税),有益于实现帕累托有效配置。我国要设置这种行为税(如污染税),以抵销外部不经济。还值得强调的是:我国实行新的流转税后,取消了原有的对利用“三废”生产的产品实行免税的规定。似可考虑恢复这一规定,使其有利于资源的节约和生态效益的维护。

(三)处理好税收的公平与效率的关系

税收的公平与效率原则之间存在既矛盾又统一的关系。在一定条件下,税收的公平与效率是相互排斥的。为了降低税收的效率成本,必须使征税在边际税率上的社会效益等于效率成本,它实际上是公平与效率的替换。在我国社会主义市场经济条件下,在税收分配中必须坚持效率优先、兼顾公平的原则。以往我国注重公平(特别是垂直公平),而对效率原则重视不够,造成经济效率低下。为补偏救弊,必须由偏重公平转向突出效率原则。其中,不宜过多地采用高度累进税率,以利于资源优化配置,提高储蓄、投资和劳动的积极性。

另一方面,税收的公平与效率原则在一定条件下又是可以统一的,因为它可以同时达到公平和效率的目的。以财产税为例,从公平原则着眼,拥有较多的财产,就意味着具有较大的纳税能力,且财产收入的贴现期比挣得的收入的贴现期长。因此,可以课征财产税。从效率考虑,课征财产税,会促使人们以租金较低的财产取代租金较高的财产,会减少财产现值,从而能有效地运用财产。我国除了现有的房产税外,还可开征遗产与赠与税。借鉴绝大多数国家的经验,对土地税可采用估价法。还有,财产税税基的计算有三种方法:一是仅以地基价值作为财产税税基,而不管土地上有无建筑;二是实际价值法或资本价值法,它按全部财产的市场售价进行评估;三是租金贴现法。由于对房主自己居住的房产租金的估算较为复杂,很多国家(包括英国)打算或已废弃租金法。许多国家也不对自有住宅的服务(隐含租金)征税。我国也可主要采用实际价值法(但目前房产税的计税依据是按房产原值一次性扣除10—30%后的余值或租金收入),对一些价值很小的财产可予免税。