# ●王陆进

# 社会主义市场经济与深化流转税制改革

`在社会主义市场经济条件下如何深化流转税制改革,是我国当前税收研究中的一个重要 课题。本文对此作初步探讨。

# 一、发展社会主义市场经济要求深化流转税制改革

在社会主义市场经济条件下,市场将对资源配置起基础性作用,通过价格杠杆和竞争机制的功能,促进资源的优化配置。而要使竞争机制有效地发挥作用,则必须有一个良好的平等竞争环境,这涉及到多方面的内容。就税收而言,无疑要求做到平等纳税。同时,发展社会主义市场经济必须促进全国统一市场的形成,这要求统一税制。市场经济又是开放经济,随着我国恢复关贸总协定席位,社会主义市场经济将实现同世界经济的接轨,这要求充分发挥税收在我国参与国际市场竞争时的积极作用。最后,发展社会主义市场经济必须更加重视社会主义国家的宏观经济调控,税收是国家所掌握的一个重要宏观经济调控工具,这要求加强和改善税收的宏观经济调控作用。

众所周知,流转税是我国现行税制中的主体税种之一,它对于促进平等竞争,形成统一市场,加入国际市场和改善宏观经济调控都具有非常重要的作用。但由于现行流转税制尚不完善,大大限制了其发挥各方面的作用。具体说来,首先,"内外两制"的存在,不仅不能实现平等竞争,而且不利于全国统一市场的形成。其次,现行流转税制与国际流转税制尚未完全接轨,不利于我国全面加入国际市场。再次,流转税的宏观经济调控作用 亟 待 改 善。最后,现行流转税的征收方式与市场经济体制不相适应,不利于更好地发挥流转税的各种作用。因此,我国必须按照发展社会主义市场经济的要求进一步深化流转税制改革。

# 二、与社会主义市场经济条件下深化流转税制改革有关的几个问题

#### 1、税收公平与效率原则。

公平原则与效率原则作为税收的两大原则,它们之间存在着矛盾的一面,即讲求公平会牺牲效率,而讲求效率则也会妨碍公平。当然,税收公平与税收效率又具有统一的一面,从某种意义上说来,处理好公平问题有助于提高效率,而处理好效率问题则也有利于促进公平。但依笔者之见,它们之间的矛盾性是主要的。在社会主义市场经济条件下,正确处理这两大税收原则的关系应当树立起效率优先、兼顾公平的税收公平效率观。就税收公平与税收效率的具体实施而言,税收公平即公平税负,一般应采用累进税率,而税收效率要求平等纳税,一般是采用比例税率。不过,从发展社会主义市场经济崇尚机会平等的 角度 来看,税收效率所要求的平等纳税本身也是一种税收公平(这也是社会主义市场经济条件下税收公平与税收效率的统一性)。具体到各个税种,它们对于实现税收公平与税收效率都具有一定的

作用,但各种税对于实现税收公平与税收效率的作用是有所侧重的,问题的关键是要恰当地 发挥不同税种对于实现税收公平与税收效率的作用,从而使整个税制达到既能最大限度地增 进效率,又能最大限度地实现公平。流转税所强调的无疑是平等纳税,它对于增进效率的作 用是主要的,而相应地有失公平。笔者认为,税收从总体上看是一种再分配手段,流转税也 不例外,但流转税并不是最终分配手段。对于非最终分配性税种,应当充分发挥其增进效率 的作用,而对于最终分配性税种,则应充分发挥其促进公平的作用。因此,在社会主义市场经 济条件下,我国深化流转税制改革应把改善流转税对于增进效率的作用作为一个重要目标。

# 2. 税收中性。

增进税收中性是实行市场经济体制的西方国家进行税制改革的一个重要目标,并取得了一定的成效。我国在社会主义市场经济条件下深化税制改革应当借鉴这一国际经验,增进税收中性。但必须指出的是,税收中性绝非税收不偏不倚。依笔者之见,税收中性的关键在于税收不应对市场机制的有效运行产生扭曲,以促进资源的优化配置。反言之,能促进资源优化配置的税收(包括在"市场失灵"时所实施的税收调节)就是较好地体现了税收中性的税收。据此,就具体税种而言,任何一种税都与税收中性有关,只不过侧重点不同而已。流转税无疑是实现税收中性的重点,可以这么说税收中性重在流转税,这与流转税平等纳税、增进效率的内在机理相一致。为此,我国深化流转税制改革应把增进税收中性作为一个重要目标。

### 3. 价内税与价外税。

在社会主义市场经济条件下,商品销售价格无疑将主要由市场决定。在这种情况下,我国流转税应改价内税为价外税。下面从分析社会主义市场经济条件下流转税的税负转嫁与归宿出发,对这一问题作些具体的分析。这里首先在假定商品销售价格完全由市场决定的前提下,对流转税在分别实行价内税和价外税时税负转嫁与归宿的运行机理作些分析。设某商品的成本为50,利润为30,在国家课税之前,商品销售价格为80=50+30=商品生产价格。

当实行价内税时,税收依包括其本身在内的商品销售价格计算,即税收=商品销售价格 × 税率,商品销售价格=成本+利润+税收。设国家课于该商品的税率为 20%,如果在国家课税之后商品销售价格不变,则税收为16,有80=50+14+16,税收不能转嫁,供应者(或生产者)负担全部税收。如果在国家课税之后,商品销售价格提到90,则税收为18,有 90=50+22+18,税收可部分转嫁,供应者负担税收 8,需求者(或消费者)负担税收10。如果在国家课税之后商品销售价格提到100,则税收为20,有 100=50+30+20,税 收 可全部转嫁,需求者负担全部税收。而当实行价外税时,税收依不包括其本身在内的商品生产价格计算,即税收=商品生产价格×税率,商品销售价格=商品生产价格+税收。设国家课于该商品的税率为25%(当实行价外税时计税依据要缩小,因而需相应提高税率),如果在国家课税之后商品销售价格不变,商品生产价格降至64(=50+14),则有80=50+14+16,税收不能转嫁,供应者负担全部税收(16=64×25%)。如果在国家课税之后商品销售价格提到90,商品生产价格降至72(=50+22),则有90=50+22+18,税收(18=72×25%)可部分转嫁,供应者负担税收8,需求者负担税收10。如果在国家课税之后,商品销售价格提到100,商品生产价格不变,则有100=50+30+20,税收(20=80×25%)可全部转嫁,需求者负担全部税收。

由上述分析我们至少可以得到以下三点结论:第一,在市场价格条件下,流转税客观在

在着税负转嫁。这是因为,商品价格随市场情况而自由变动,当国家课税之后,必然伴随着 商品价格的升降,从而形成税负转嫁。在上面的分析中,我们假定了三种情况,但实际上第 一种情况(税收不能转嫁)和第三种情况(税收可全部转嫁)是极其偶然的,最常见的还是 第二种情况(税收可部分转嫁)。至于税收的归宿,则主要取决于商品的供给弹性与需求弹 性。由此看来,在大多数情况下流转税都客观存在着由生产者向消费者的转嫁,也就是说在 国家课征的流转税中有一定的量是由消费者负担的。而在我国发展社会主义市场经济的初级 阶段,在商品供求关系中,从结构上看,需求大于供给的矛盾比较普遍些,因而消费者所负 担流转税的量也就相对多一些,生产者比较容易转嫁税收。但在实行价内税的情况下,往往 造成流转税完全由生产者(企业)负担的假象,企业也因而极力追求流转税的减免 优惠, 这不利于促进企业通过改善经营管理来提高经济效益。而在实行价外税的情况下,将商品中 所负担的税收单列开来, 有助于明确消费者负税这一客观事实, 从而可消除上述消极影响。 而且,通过将商品中所负担的税收明确化,有利于培养我国消费者(个人)的纳税意识。我 国在发展社会主义市场经济的过程中,迫切需要增强全社会的纳税意识,因而这有着极其重 要的意义。同时,在消费者即上帝的市场经济体制下,只有明确消费者负税这一事实,才能 使税率高低所需贯彻的奖限政策通过消费者的作用而得以实施。第二,在市场价格条件下, 流转税不论是实行价内税,还是实行价外税,其税收转嫁机理基本上是相同的。因此,实行 价外税不会扭曲税收转嫁对市场经济的作用。但在实行价外税的憧况下,由于税收被单列开 来,税收转嫁的运行机理更为明确。尤其是对于生产者而言,税收能否转嫁及转嫁多少,都 更为明确,这有利于促进企业加强经济核算,改善经营管理。第三,在实行指令性或指导性 计划价格的情况下,国家可自觉利用税收转嫁机理,运用税收配合价格调节生产和消费,促 进产业结构与产品结构的合理化,如运用低税与低价可同时鼓励生产和消费,而运用高税与 高价则可同时限制生产和消费,调节功能非常强。但在市场价格条件下,低税不一定能形成 低价,而高税也不一定有高价,流转税的这一功能将大大削弱,充其量只能起一定的辅助作 用。因此,我国已不需要利用价内税在发挥税收对于促进产业结构与产品结构的合理化方面 上述调节功能时简便易行的特点。同时,在实行价外税时,商品生产价格直接由市场供求而 定,价格信号比较明确。而在实行价内税时,税收与商品生产价格混为一体,税收会对价格 产生扭曲,不利于市场机制的有效运行。综上所述,在我国社会主义市场经济条件下应改价 内税为价外税,以充分发挥市场机制的作用,也更好地发挥税收在我国经济发展中的作用。

#### 4. 税收调节产业结构。

勿庸置疑,在社会主义市场经济条件下税收具有很强的调节功能。具体分析税收的调节功能,它对于调节产业结构有着非常重要的作用。在我国发展社会主义市场经济迫切需要加强税收调节的情况下,部分同志提出了改善和增强流转税对产业结构的调节作用,以充分运用税收调节产业结构的主张。对此,我们是不能同意的。笔者认为,我国必须改善流转税对产业结构的调节作用,但改善的重点绝非增强其调节功能,而是相反,应当削弱 其调 节功能。如上所述,在社会主义市场经济条件下流转税对于调节产业结构充其量只能起一定的辅助作用,正确的做法应当是大大削弱流转税的这一调节功能。而且,如果过于强调运用流转税调节产业结构,还极易导致税收对价格所可能产生的扭曲,不利于市场机制的有效运行。因此,在社会主义市场经济条件下不能过于强调流转税对于调节产业结构的作用,而应当弱化其这方面的调节作用。税收对于产业结构的调节将主要依靠所得税来发挥作用,即通过运

用所得税优惠,在我国现阶段主要是运用企业所得税优惠来体现国家的产业政策,以促进产业结构的合理化。与此同时,可适当发挥流转税对于调节产业结构的辅助性作用。

#### 5. 税收减免。

税收减免是税收制度的一个重要构成要素,一般说来,任何一种税都规定有税收减免的内容。流转税作为我国现行税制的主体税种之一,税收减免规定无疑也是其税制的一个重要组成部分。但正如前述,流转税以增进效率为主,是实现税收中性的重点。而且,流转税与价格直接关联,不恰当的税收减免规定往往会扭曲价格信号,不利于市场机制的有效运行。因此,我国深化流转税制改革应彻底清理税收减免规定。其重点是要取消包括困难性减免、临时性减免等在内的大量不必要的税收减免。即使是在发挥流转税对于调节产业结构的辅助性作用时,也主要应通过税目、税率的设置来予以实施。

#### 6. 税收的收入功能。

众所周知,收入功能是税收的首要功能。世界税制改革的经验表明,税制改革必须考虑 税收的收入功能。我国深化税制改革也必须充分重视税收的收入功能。在社会主义市场经济 条件下,部分同志提出了弱化流转税的收入功能,而相应强化所得税的收入功能的主张。也 就是说,要在大幅度降低流转税总体负担水平的基础上,相应增加所得税的收入,尤其是要 提高个人所得税的地位。对此,应作具体分析。流转税和所得税都有着重要的收入功能,世 界税制改革的趋向也表明,各国都在向以流转税和所得税为双主体税种的复税制迈进,发达 国家正在积极推行流转税,发展中国家则在重视流转税的同时,扩大所得税的征收面。诚 然,我国现行税制中的流转税比重太大,而所得税比重则过小,这不利于流转税和所得税的 最优搭配运用,充分发挥两者的作用,发展社会主义市场经济尤其需要实现流转税向所得税 的收入转移(即流转税和所得税比重的替代变化)。但是,流转税和所得税各自的收入功能 表明,在我国财政困难、迫切需要强化税收的收入功能的情况下,大幅度降低流转税的总体 负扣水平是不现实的。这是因为, 所得税的征收难度大,而流转税则便于组织收入,且征管简 单。如果大幅度降低流转税的总体负担水平,在企业所得税税率不宜太高、个人所得税的地 位义因征收管理水平的约束而难以提高的情况下, 势必要大大削弱我国整个税制 的 收 入 功 能。依笔者之见,流转税向所得税的收入转移只能是一个渐进的过程,这随着一国经济发展 水平的提高而逐步变化。就深化我国现行税制改革而言,可行的思路应该是,在深化改革流 转税制时,不再固守"保持原税负"的原则,而按照经济发展的客观要求确定流转税的税 率,同时,拓宽所得税税基,严格个人所得税的征收管理,以逐步实现流转税向所得税的收 入转移。

# 三、按照发展社会主义市场经济的要求深化流转税制改革的具体思路

#### 1. 体系设计。

体系设计包括主导性税种和辅助性税种的选择这两个方面的内容。现行流转税制以"产、增、营"三税为主导性税种,产品税、增值税互不交叉,"产、增、营"三税并重,这难以适应发展社会主义市场经济的要求。深化流转税制改革应形成以增值税为主导性税种的税制体系,对从生产领域到商品流通领域进行全面课征,实施普遍调节,而对特殊产品另行征收产品税或称消费税,营业税则仅对不包括商品流通在内的第三产业课征,实现双层次调节。除"产、增、营"三税之外,关税也将是我国流转税体系的一个组成税种,但随着我国恢复关

贸总协定席位,关税的收入功能将大大削弱,而主要发挥其重要的调节作用。同时,还涉及到交易税的取舍问题。众所周知,交易税在我国有着悠久的历史,是一个传统的税种。但我国目前并没有科学地采用这种税,现行税制中的集市交易税和牲畜交易税显然都已失去了征收的意义。不过,在发展社会主义市场经济的条件下,我国有着科学采用交易税的必要。笔者认为,我国在取消集市交易税和牲畜交易税的同时,应当积极创造条件对特种交易活动开征交易税,列举诸如房产交易、土地交易(土地使用权转让)、证券交易等作为具体征税项目,从而取代现行营业税的一部分。最后,深化流转税制改革应当取消作为"产、增、营"三税附征的城市维护建设税,而采取其他方式筹集这笔资金。这是因为,城市维护建设税附征于"产、增、营"三税,极易造成对作为主导性税种的"产、增、营"三税调节作用的扭曲,甚至于对市场机制的有效作用产生消极影响。

#### 2. 制度改革。

- (1)主要税种的改革。其一,增值税。改革增值税制的内容主要包括: a、扩大征收范围。即将增值税的征收范围扩大到商品流通领域。在全面征税的情况下,将有利于充分发挥增值税在出口退税和进口足额征税方面的独特作用。b、缩减税率。即将增值税积率缩减为包括标准税率、较低税率和较高税率在内的三税率制,以增进税收中性。增值税对于调节产业结构的奖限作用主要通过三税率制来实施。c、推行按发货票注明税款扣税法。按照国际惯例和通行的做法,增值税应采用按发货票注明税款扣税法,我国应积极创造条件,以早日推行这种科学的征税办法。其二,产品税。在全面征收增值税的情况下,产品税主要对某些特殊产品征收,其税率的确定应充分体现国家的产业政策,以发挥产品税的奖限作用。其三,营业税。新的营业税制主要对不包括商品流通(随着交易税的开征,也不包括交易税的应税项目)在内的第三产业征收,其税率的确定也应充分体现国家的产业奖限政策。随着第三产业的发展,我国应将一些新兴行业纳入营业税的课税范围,并适当调整税率,提高某些高盈利行业和需要限制发展的行业的营业税税率。其四,关税。改革关税制度就是要按照我国恢复关贸总协定席位的要求,大幅度削减进口关税税率。同时,要改进税率结构,更好地发挥关税对于调节进出口贸易的作用。
- (2)征收制度的改革。这主要包括: a、统一税制,取消"内外两制",对内对外都按照"产、增、营"三税来征收,今后新开征的税种均对内对外统一征收。b、改价内税为价外税。c、控制减免税。

# 3. 配套措施。

深化流转税制改革是一项较为复杂的系统工程,它离不开一系列切实有效的配套措施作保证。择其要者,主要包括: (1)加快税收立法。深化流转税制改革首先面临的便是税收立法问题。众所周知,我国现行税收立法步伐严重滞后,这大大限制了税制改革的进程。深化流转税制改革无疑必须加快税收立法步伐,这不仅是出于对外征收的需要,而且也是发展社会主义市场经济对于加强税收法制建设的要求。我国深化流转税制改革应坚持"成熟一个、完成一个"的税收立法指导思想,以巩固税制改革的成果。(2)加强发票管理。如前所述,改革增值税制应推行按发货票注明税款扣税法。这要求有完善的发票管理制度相配套。因此,加强发票管理刻不容缓。(3)改革核算办法。改价内税为价外税是深化我国流转税制改革的一项重要内容,它也将成为我国整个工商税制改革中的一件大事。但与这一改革相配套,我国必须相应改革核算办法,建立新的核算制度。