

全面认识税收问题，科学推进税制改革

中国人民大学财政金融学院 岳树民 宋震

摘要：在我国税制改革过程中应当纠正单纯经济视角的税收观和改革观。需要全面认识问题，科学把握税制改革。我们认为，税收首先是一个法律问题；其次，是一个经济问题；其三，税收是一个社会问题；其四，税收是一个技术问题。抓住几个层面的关键，才能建立起完善的税制。

税收是政府取得财政收入的主要形式，也是政府调节经济的重要手段。因此，在我国过去的实践中，更多地是将税收作为一个经济范畴或经济问题，从政府有效地组织收入和调节经济的角度来考虑税制建设和税制改革问题。现在看来，要改变这种单纯经济视角的税收观念和税制改革取向。税收不仅仅是个经济问题，从税收的本质属性看，税收首先是一个法律问题；其次，是一个经济问题；其三，税收是一个社会问题；其四，税收是一个技术问题。把握税收的本质属性，从多个角度重新审视税收制度、政策和管理的现状，统筹考虑各方面因素，使之相互协调，是深化税制改革，规范和健全税收制度，有效发挥税收职能作用的关键。

一、充分认识税收首先是一个法律问题

税收制度作为规范与约束征纳双方行为的规则，首先是一个法律问题。法治是税收的天然属性，从形式上看，不论是作为经济问题，还是社会问题、技术问题，税收都是以法律的形式体现的。税收的开征、停征，税种、税率的确定，税款的征收缴纳以及税收关系的协调等，都是通过法律规定加以明确并保证实施的。我国过去实践中只是从征收角度来强调税收的法律强制性，在税制设计及其调整和运行中更多地是将税收作为一个经济问题来看待的，忽视了税收内在的法律属性，从而使税收制度及其运行存在许多不规范之处。

税收作为法律问题，体现法律的特征，法律是具有强制力的，是任何社会成员都必须严格遵守的。一旦法律的内容和形式不当，其对社会和经济运行的负面影响是极强的。因此，要首先从法律层面看待税制建设或税制改革问题，不能将税制的确定简单地看作一个经济问题，税制的设计与实施要考虑到法律的形式、法律的内容、法律的程序、法律的实现、法律的效力等诸多方面的要求，应首先从法律制度的角度来研究其内容、形式、方法和程序等。

作为法律规范之一的税收制度，必然具有法律的基本特性，包括由国家制订或认可，以国家强制力保证实施，具有普遍的约束力，明确规定法律关系主体的权利义务，不得随意更改等。同时，由于税收征纳活动具有自身的固有特性，表现为纳税人财富的单方面转移或征收机关税收收入的强制取得，在这一过程中形成了涉及政府、征税机关、纳税人、代扣代缴义务人等在内的复杂的税收法律关系，并且由于税收具有筹集财政收入、调控和稳定经济等特定目的性，因此，要求税收制度及其实施应从法律的角度体现以下几个方面的要求。

一是公平性与公正性。税制的规定应很好地体现公平、公正，在税收立法、税收执法、税收救

济等方面公平、公正对待每一个纳税人，无任何歧视。法律一旦失去了公平性和公正性，就难以有效实施。

二是确定性与稳定性。税收制度要明确征纳双方在涉税事务中的权利和义务，明确纳税事务的具体操作及其程序；明确征收机关和人员的职权与责任以及纳税人在其合法权益遭受损害时应当享有的救济权利；明确政府各部门以及公用事业部门、银行、证券、保险、邮政等部门在协税护税方面的法律义务与责任。税收制度要科学设计税制要素及征纳程序并保持相对稳定，使之具有可预测性，税制规定不能任意地依政府的需要而变动。从纳税人的角度看，税收是一项重要的“经营成本”，只有税收制度确实并保持相对的稳定，才能够对自己的税收负担进行合理预测，进而进行经营决策。

三是规范性。税收制度对征纳双方的涉税行为进行强制性约束，如果其本身就失去了规范性，必然导致人们的经济行为、社会行为扭曲或错位。因此，首先应从法律内容的规范和科学的角度来确定税制内容，不能偏离法律规范来确立经济目标；税收制度的出台、调整和实施必须符合有关法律程序的要求，尤其是在特定条件下运用税收政策调节经济行为时，税制的调整和实施必须符合法律规范。

四是效益性。坚持科学立法、规范执法，避免由于立法和执法不当给征纳双方带来损失，降低税收征纳成本，提高税收额外收益。

在税制设计及其实施过程中，应该体现以上特性，将其作为一个包括税收立法、执法、司法等在内的统一体，通过法律的形式来体现和保证税收政策目标的实现。

二、正确认识税收是一个经济问题

经济决定税收，税收反作用于经济，二者之间是相互影响、相互制约的辩证关系。这是人们对税收作为一个经济问题的基本认识。从微观上讲，政府课税会影响纳税人的行为选择，进而对生产和消费、投资和储蓄、劳动力供求等产生不同影响，即产生税收的收入效应和替代效应。从宏观上讲，在市场经济中，一切经济活动都受到市场机制的调节，一只“看不见的手”在资源配置、利益分配等方面发挥作用。但市场机制的局限性和盲目性，要求包括税收手段在内的宏观调控工具介入市场，矫正市场失灵，促进资源配置的优化和收入的公平分配。但税收对相关经济变量产生的影响，也会扭曲市场机制的运行。“当政府对一种物品的买者或卖者征税时，社会就损失了某些市场效率的好处。税收给市场参与者带来损失，不仅是因为税收把这些参与者的资源转移给了政府，还因为税收改变了激励，并扭曲了市场结果。”^①

正确认识税收与经济的关系，就是要在税制设计中应充分考虑税收对经济的影响，合理界定税收负担及其分布，避免税收对经济产生的负面影响；慎用税收调节手段，科学地设置税收优惠；税制要符合经济发展的方向和客观要求，建立有利于促进经济发展和稳定的激励机制和约束机制。

税收可以调节经济运行是确定无疑的。这种调节可以是政府主动的行为，也可以是税制运行带来的“副产品”。政府首先需要重视税制运行的“副产品”对经济运行的调节，避免其带来负效应；同时，政府也不宜过多地运用税收来调节经济运行。税收调节手段也有其局限性，不一定政府的任

^① N·格里高利·曼昆：《经济学原理》，梁小民译，北京大学出版社，第171页。

何政策目标都要在税收政策或税收制度中有所体现，尤其是不能依据经济运行中的特殊情形来设计税制，而应根据经济运行的常态来设计税制，一定时期的税收政策应具有可持续性。一是赋予税收过多的政策目标，往往各个政策目标都难以实现；二是税收承担更多的调节职能，会影响到其收入功能和税制的公平性。三是税收过多地承担调节职能，不可避免地使税制随着经济形势的变化而经常调整，影响税制的稳定性，不利于市场经济主体经营活动的持续稳定发展。需要强调的是，政府运用税收政策来调节经济，应当是基于经济运行的“全面”分析，不应只是对特定对象、特定行为的“局部”分析；应是在考虑其他影响因素、其他政策效力的“全面”分析，而不是对税收影响程度的“单一”分析，避免出现税收调节失灵或带来与初衷相反的效应。

税收作为一个经济问题，首先是作为政府取得财政收入的形式而存在的。但不应不顾经济现状片面地强调保收入，不应强化税收的“任务”刚性，而忽略其有可能给纳税人及经济运行带来的负面影响。更不应从能够带来多少税收收入的角度来确定经济发展的步骤和措施，应当强化的一个观念是：发展经济可以为政府带来更多的税收收入，但不是为了给政府创造税收收入而发展经济。

三、务必重视税收是一个社会问题

政府可以根据法律向其管辖范围内的任何人、任何行为征税，从而减少纳税人的既得利益；政府取得税收收入，用于为社会提供公共物品和服务，用于各种转移性支出，用于实施宏观经济调控。可以说，税收已渗透到社会经济的各个领域，与每个人的生活息息相关。个人不能脱离社会而存在，也就必然不能脱离税收而存在。同时，税收处在政府与企业、个人等各方利益分配的焦点上，涉及社会成员的收入分配、就业、社会保障等方面，在我国目前处于社会转型期，存在着不同利益群体，不同行为方式，不同利益诉求，社会深层次矛盾较多的情况下，税收调整了不同人群的利益关系，其对社会各方面的影响非常大，税收不仅是一个社会问题，而且是一个关系民生、非常敏感的社会问题。

从税款征收来说，在一定经济基础上征收多少税款，首先取决于社会成员需要多少公共物品和服务，以及需要什么样的公共物品和服务。税收规模的大小，直接影响到社会产品在公共部门和私人部门之间的分配，最终影响到个人的可支配收入。由于社会成员的天资禀赋、要素占有、经营状况、收入水平存在差别，税收负担能力也必然不同，政府的征税行为必然牵涉到经济公平和社会公平问题。如果不能做到普遍征收和平等征收，不能实现横向公平和纵向公平，那么，不仅税制的实施受阻，而且会引起社会矛盾。因此，公平往往被看作税收的首要原则，社会需要什么样的公平，需要什么程度的公平，在公平和效率之间如何权衡，是税制设计的重要决定因素。

从税款使用来说，以税收为主体的公共收入主要用于提供公共物品和公共服务，以及用于社会保障、调节经济运行等方面。其中，某些公共物品和服务的提供使每个社会成员从中均等获益，而某些公共物品和服务的提供，存在较大的地区差异和城乡差异，这些方面都是与社会成员的个人生活密切相关的。因此，与税款征收相对应的公共物品和服务的提供，也应充分考虑在哪些方面应当存在差异，哪些方面不应当存在差异，以及应当如何消除现已存在的不应有的差异。“用税”的公平与否影响到人们对征税公平与否的判定，同样也不应忽视“用税”效率对人们税收观念的影响。

可以看出,无论是税收的征收还是使用,都关系到社会公平和社会民生,不仅如此,税收活动和税收观念会逐渐影响到人们的价值观、社会观和政府观,从而影响人们的行为选择。个人对纳税的认同感,对税法的遵从度,从一个侧面反映了其对社会是否有归属感,对社会、政府以及人生的看法和价值取向。合法的税收活动和正确的税收观念,会在潜移默化中促进人们形成符合经济社会发展要求的价值观念和行为模式。长期以来,我国一直强调税收的无偿性和强制性,对纳税人应有的权利和税务机关应尽的义务重视不够,导致了税收观念的偏差。一方面,造成了纳税主体和征税主体之间的对立情绪,影响了公民纳税的积极性;另一方面,纳税人缺乏权利意识,既体现在不重视自己的陈述、申辩权、延期申报权、取得凭证权、争取税收救济权等程序性权利,更体现在缺乏对税款使用的监督意识,较少从纳税人的角度思考问题。因此,在完善税制过程中,政府应通过各种形式进一步加大宣传力度,让社会成员更多地了解税收的本质和原理、税收法律法规以及征纳双方的权利义务等,增强公民纳税意识和关心税款使用的意识,使社会成员清楚,从根本上说,每个人是在为自己纳税,为自己监督税款使用。

从关注社会民生、构建和谐社会的角度,税收应当在调节收入分配、促进就业等方面发挥积极作用。但需重视的问题是,在当前利益多元化,社会利益矛盾突出的情况下,税收对利益分配和经济行为的影响已成为社会关注的热点,税收制度或税收政策不当,不仅不能很好地达到政策目标,还会由此引发诸多社会问题,甚至激化某些社会利益矛盾。因此,不要赋予税收过多的政策目标,不要让税收承载一些其不应承载的问题,不要“理想化”地设计税制与政策,不要在条件不成熟时“积极”推出改革措施或新制度。税收制度与政策的出台应是积极稳妥、条件成熟、准备充分、社会认可。

四、充分重视税收是一个技术问题

一个完善的税制需要科学、合理、规范地设计并形成体系,在一定意义上,这是一个技术问题。同时,再好的税制和税收政策,必须依靠有效的征管技术手段才能实现其目标。因此,税收作为技术问题主要体现在两个方面:一是税制设计的技术;二是征收管理技术。

税收作为一个技术问题,首先,税制的设计要符合立法要求,符合法律基本规范,税法名称、形式、级别的选择以及文体结构、语言表述等都应准确规范。其次,要科学设计税制要素,既要保证财政收入,又要重视税收对纳税人行为及整个经济运行的影响状况和程度,符合经济发展趋势,体现政府政策目标。其三,要充分考虑现实的征管技术与水平能否有效地保证税制的实施,并设计合理的征管制度和征管机制。

从税制设计的角度看,以下几个方面的技术处理是非常重要的。

首先,注重税制结构的合理性。税制结构包括税种设置、主体税种的选择、税种间的搭配等内容。根据最适课税理论,直接税与间接税应当相互补充,前者易实现分配公平目标,后者易实现经济效率目标。从我国的实践看,尽管我国建立了双主体的税制结构,但目前所得课税不论在组织收入还是在经济调节方面的功能仍然很薄弱。随着经济的进一步发展,收入的不断增加,提高所得课税的比重将有利于发挥税收的调控功能。同时也要看到,税种之间相互交叉等结构性问题依然存在,

如增值税和营业税在征税范围上交叉重叠，这些问题都需要在税制设计和调整中进一步完善。

其次，注重税制体系的协调性。税制体系应该包括全部税收法律、规章、条例、税收协定等以及每一税收法律法规具体规定的征税主体、纳税人、税率、纳税环节、期限和地点、减免税和法律责任等要素。各类法律规范之间应相互协调，避免“打架”，尤其是下位法不能与上位法相抵触。科学测算、精确界定各种要素，各种要素之间应相互衔接，避免要素模糊、缺失或相互矛盾的问题。保证税制体系协调的关键是严格遵循立法权限和程序，非有法定权限，非经法定程序，不得对已有的税种及税收要素作出任何变更，这是原则问题，也是一个根本性的技术问题。

再次，注重税制实施的可行性。税制设计应充分考虑税收征管实践，只有在征管技术和能力的限度内，才能发挥实际作用。在短期内，一国政府的税收征管能力总是有限的，税制的选择与调整不能超越这个限度。如果征管手段跟不上，管理不到位，偷、逃、骗税现象大量存在，会造成税收流失、税负不公等问题，税收制度也就难以达到预期效果。

就征管技术而言，包括流程的设定、制度的完善、管理的改进以及信息化手段的运用等诸多方面。应根据有效实施税制的需要改进和提高征管技术和征管水平。

根据当前征管实际，第一，应将“征、管、查”的调整为“管、征、查、救”，并按照这一流程，改进管理方法。可以通过纳税人申报、税收管理员采集、与相关职能部门交换等多种途径，掌握纳税人的涉税信息，建立健全分税种、分行业、分规模级次的纳税评估体系和行业平均增值率、平均利润率、平均税负率、平均物耗能耗等评估指标体系，开展纳税评估，加强税源管理。征收环节应科学制订税收指标考核体系，用综合分析法取代“基数加系数”法，根据经济发展速度、税收弹性系数确定当年税收增量，综合考虑重点税源变化趋势和政策性增减收因素的影响，尽量使收入指标接近税源实际。同时，建立管、征、查的良性互动机制，征管环节发现案件线索，及时移送稽查局查处；稽查发现的税收管理问题，及时反馈到征管部门，形成税源监控的合力。此外，重视开展税收法律救济，认真执行税收行政复议、行政诉讼等相关规定，保护纳税人合法权益。第二，降低税收成本，提高管理效益。在优化税制的基础上，完善征管模式，优化纳税服务，并借助信息化手段，尽快建立一个规范、系统、科学的税收成本核算体系，加强对税收成本的核算和监督。第三，大力推进税收管理信息化。借助信息化手段是提高征管技术的重要手段，目前，金税工程三期建设的先期工作已经启动，税收信息化步伐进一步加快。值得注意的是，税收信息化不是将管理流程简单地移植到计算机网络上，而是按照税收征管的规律和现代信息技术的要求，优化征管流程，合理配置资源，强化税源监控，改善纳税服务，最终提高税收管理的质量和效率，降低管理的成本和风险。

参考文献：

1. 陈共：《财政学》，中国人民大学出版社 2004 年版。
2. 袁振宇 朱青 何乘才 高培勇：《税收经济学》，中国人民大学出版社 1995 年版。
3. 樊丽明：《税收调控研究》，经济科学出版社 2005 年版。
4. 刘剑文：《财税法论丛》第 8 卷，法律出版社 2006 年版

5. 刘溶沧：《经济发展与税收的良性互动关系》，扬州大学税务学院学报 2001 年第 3 期。
6. 胡立升：《论税收的法律性本质及对税收管理的要求》，《财政研究》2003 年第 12 期。
7. 李全：《中国宏观税负过高了吗》，第一财经日报，2007 年 3 月 19 日。
8. 孙荣洲：《当前再就业税收政策的不足与建议》，《税收征纳》2004 年第 7 期。