# 论更新税收观念

来源：网络 作者：寂夜思潮 更新时间：2024-12-14

*论更新税收观念 论更新税收观念 论更新税收观念 高培勇内容提要：所谓税收观念， 指人们对于税收的基本看法或态度．如果同税收的实际工作联系起来，也就是本着什么样的思想，去规范与税收有关的经济主体的行为，去处理与税收有关的经济主体之间的关系。本...*

论更新税收观念 论更新税收观念 论更新税收观念 高培勇

内容提要：所谓税收观念， 指人们对于税收的基本看法或态度．如果同税收的实际工作联系起来，也就是本着什么样的思想，去规范与税收有关的经济主体的行为，去处理与税收有关的经济主体之间的关系。本文作者从税收观念对税收环境有重大影响和不同的经济体制条件下的接收观念有着根本区别的基本判断出发，提出了在目前的中国，依法治税社会环境的确立，有赖二税收观念的更新的结论。

一、中国税收环境面临的挑战

这些年来，中国的税收环境一直面临着来自两个方面的挑战：一是纳税人、纳税人的纳税意识淡薄甚或没有纳税意识，偷逃税现象严重。且不说作为现代税种的个人所得税从出台的那一天起，便陷于“征的不如漏的多”的窘境。就是税制设计简单到类似于历史上的人头税，征收数额只有区区4元钱的北京市的自行车使用税，其纳税面1997年仅为53．7%（430万辆），而且平均每年以10％左右的比例下降。二是各级政府部门。为数不少的政府部门用税意识淡薄甚或没有用税意识，许多做法有违税收的运行规律。这其中既有曾经充斥全国各地的随意减免税、越权减免税之风，也有大量的以言代（税）法、以权定（税）法、以情碍（税）法的事件，还包括由政出多门的政府收费而引发的“费挤税”现象和不规范的“费大 于税”的政府收入格局以及存在于某些领域的税款使用上的铺张浪费、透明度低等等。

更进一步看，这两个方面在交相作用。纳税人纳税意识薄弱，直接带来了税收的大面积流失；税收渠道不畅以及“费大于税”的政府收入格局的出现，又模糊了政府部门对于税收的性质及其运行规律的认识，滋生了种种不规范的政府行为。故而，在一定程度上弱化了人们的税收法制观念，甚至逆反了人们的纳税心理，从而加剧了各种偷逃税现象的蔓延。

作为上述矛盾现象的综合反映，我们看到，今天中国的税收环境，尽管较之计划经济年代或改革开放初期有了很大改善；但总体上仍不理想；同市场经济体制的要求相比，还存在着相当大的距离。

由此提出的问题是，究竟什么原因阻滞了中国依法治税社会环境的营造进程？

二、传统经济体制下的税收观念：必要扣除说

对传统经济体制条件下的税收观念以及据此构建的税收收入机制（或称“财政收入机制”）做一较为系统的回顾，对这个问题的解答或许是有益的。

马克思曾在《哥达纲领批判》中勾画了社会主义社会的产品分配模式：社会产品在分配给个人消费之前，要进行一系列扣除：第一，用来补偿消耗掉的生产资料的部分；第二，用来扩大再生产的追加部分；第三，用来应付不幸事故、自然灾害等的后备基金或保险基金。剩下的总产品的其他部分是用来作为消费资料的，但在把这部分进行个人分配之前，还得从里面扣除：第一，和生产没有直接关系的一般管理费用；第二，用来满足共同需要的部分，如学校、保健设施等；第三，为丧失劳动能力的人等设立的基金。若再加上用于国防的费用，经过以上这些扣除之后，剩余的部分，才能用于个人消费。

很容易看出，马克思所勾画的是一种典型的以政府作为资源配置主体的分配模式。在其中，税收实质是政府凭借政治权力在社会产品用于个人消费之前而进行的“必要扣除”。既然是凭借政治权力而进行的“必要扣除”，那么，相对而言，采取什么方式扣除、在哪些环节扣除以至“必要扣除”的量如何把握，便显得无关紧要了。基于这样一种认识，并与当时的计划经济体制环境相适应，中国选择了一条主要依靠“暗税”渠道取得财政收入、在形式上基本不对个（私）人征税的做法。那一时期的税收收入机制可大致概括如下：

──农民，除了直接缴纳少量的公粮并负担一些附着于消费品价格中的间接税之外，其纳税的主渠道，便是那一时期所实行的农副产品统购统销制度。1953年颁布的《关于实行粮食的计划统购和计划供应的命令》，赋予了政府以相对偏低的垄断价格统一收购和销售农副产品的权力。在对农副产品实行统购统销的条件下，农民剩余的农副产品，只能按照国家规定的相对偏低的价格标准统一卖给国有商业部门。国有商业部门所执行的统购价格同市场价格（影子价格）之间的差额，便是政府凭借政治权力对农民所创造的社会产品的分配进的“必要扣除”——农民所缴纳的“税收”。进一步看，随着低价的农副产品销往城市，不仅工业的原材料投入成本因此直接降低，城市居民也因此获得了实际福利（低廉的生活费用），从而间接降低了工业的劳务投入成本。 ——在工业的原材料投入成本和劳务投入成本被人为降低的同时，那一时期的工业品实行计划价格制度。工业品的销售价格水平又长期高于农副产品的统购价格水平（即所谓工农产品“剪刀差”）。于是，在低成本和高售价的基础上，工业部门获得了相对的高额利润。

—─在始于新中国创建初期且几十年未变的财政统收统支管理体制下，国有经济单位（其中主要是国有工业企业）的纯收入，基本上都交由财政集中支配，其本身能够自主支配的财力极其有限。于是，通过财政上的统收，“汇集”在国有经济单位中的高利润便转移到了政府手中，形成了财政收入的主要来源。

如此的“税收收入机制”，对于人们的观念产生了极其深刻的影响：

——在普通百姓的眼中，无论纳税还是上缴利润，都是公家的事情，与个（私）人无关。而且，社会主义国家的优越性之一，就是政府不向个（私）人征税。有了税收与个（私）人之间的这样一种制度的阻隔，老百姓的纳税意识淡薄甚或没有纳税意识，也就在情理之中了。

——在政府部门的眼中，无论征税还是收取利润，大都是政府与国有经济单位之间的事情。有了同属全民所有制、彼此都姓“公”这样一种制度的基础，政府部门税利不分或只问财政收人的“量”而不大问它的“源”，也就顺理成章了。

三、经济体制改革以来的税收观念。应尽义务说

以市场化为取向的中国经济体制改革，相继打破了农副产品统购统销制度、政府统管城市职工工资制度、计划价格制度和财政统收统支管理体制。原有的税收收入机制的基础不复存在了，所有制成分也发生了很大的变化，税收收入机制自然要相应调整：由主要从隐含的渠道收取非规范性的“暗税”转到以公开的形式征收规范性的“明税”；由基本依赖国有经济单位的单一财源扩展至包括各种经济成分以及城乡居民个人在内的多重财源。进人80年代以后，中国税制建设的步伐明显加快，一改过去基本上只有一种“工商税”的格局，个人所得税、中外合资经营企业所得税、外国企业所得税、国营企业所得税、集体企业所得税、城乡个体工商业户所得税、私营企业所得税等一系列新的税种陆续出台。到1994年税制改革之前；税种的总数达到了34个。

随着税收收入机制的调整，税收开始广泛地介入经济社会生活，同人们的切身利益日益密切地挂起钩来。这一变化，对传统的税收观念提出了挑战，要求按照变化了的形势重新审视税收观念并对此赋予新的解释。事实上，在当时，“必要扣除说”与新的经济体制环境的激烈碰撞，已经迫使税务部门和理论界转而启用“应尽义务说”去进行宣传：依法纳税是每个公民应尽的光荣义务。

然而，面对调整了的新的税收收入机制以及关于税收的新的解释，由于长期“无（明）税”的惯性作用，人们做出的反应并未如所期望的那样跟上形势变化的步伐。

——普通百姓，多年生活在“无（明）税”的环境之中。一旦被告知其有纳税的义务，须拿出本已装入自己口袋中的一部分钱去交给政府时，出于观念上的不适应，一个本能的反应便是“躲”——能躲就躲，能躲多少躲多少。进而发展到下意识的躲又扩展为有意识的躲。其结果，各种偷逃税行为犹如“病毒”，附着于“明税”的肌体上繁衍滋生，由最初只发生在先富起来的个体经济中的少部分人身上，到逐渐在个体户中普遍蔓延，进而几乎把全民和集体所有制单位统统卷入其中，致使大量该征的税不能如数征上来。

——政府部门；多年习惯于以“暗税”的方式从国有经济单位组织收入，一旦面临多重的财源结构，须为履行职能而凭借政治权力向形形色色的纳税人征收实实在在的“明税”时，出于观念上的不适应，一时难以找到恰如其分的方法和手段去和纳税人打交道。在政府支出增势迅猛、规范性的税收渠道不畅的情况下，一个自然的反应，就是操用非规范性的行政性办法去另外找钱。于是，在“创收”的旗号下，各级政府部门开始自立收费项目，以收费的形式填补收入的缺口。

问题还有复杂之处。事态演化下去，更为令人忧虑的局面出现了。

——对于政府部门而言，不管是税还是费，都是其凭借政治权力而征收的钱，也都是其可用于履行职能的钱。只不过前者纳入预算管理，不可随意调整；后者游离于预算之外，可以自收自支、自由支配。既然征税和收费被混同在一起，在管理上，收费对于各级政府部门（特别是地方各级政府）又有着种种的便利之处，所以，税费不分──不论什么钱，夹到碗里都是菜，重费轻税——出于局部利益的考虑而以费挤税，以牺牲中央税收为代价擅定减免税条款，甚至采用非法手段鼓励企业偷逃税等一系列不规范的政府行为，便由此产生并蔓延开来。

——对于企业和居民而言，不管是税还是费；都是政府凭借政治权力而向其征收的钱，也都是其被告知有义务向政府缴纳的钱。而且，由于后者的随意性较大，数额一路上扬，不仅给本来较为规范、负担相对稳定的税收打下了不规范的印迹，也使税费义务混淆——不论什么钱，只要是政府部门所收都是税，纳税心理逆反——对不规范的费的反感连累于税，进而在一定程度上妨碍了对偷逃税行为的有效遏制。

四、市场经济条件下的税收观意：权利义务对称说

由以上分析可见，税收观念与经济体制环境是密切联系在一起的。随着经济体制环境的变化，税收观念应当也必须加以更新。现行税收收入机制运行中的困难，固然可归之于多方面的原因，但其更深层次的原因可能在于：以“应尽义务说”为代表的税收观念同市场经济的体制环境不相适应。

那么，市场经济条件下的税收观念到底是什么？

市场经济的通行准则是权利与义务相对称。讲到某人负有什么义务，同时便意味着他拥有怎样的权利。反之，讲到某人拥有什么权利，同时便意味着他负有怎样的义务。在税收上当然也不例外。

从某种意义上说，在市场经济条件下，政府实质是一个特殊的产业部门——提供公共产品或服务。广大的企业和居民，则是公共产品或服务的消费者和受益者。正如人们到商店买东西需要为之付款一样，政府提供的公共产品或服务也不是“免费的午餐”。只不过为消费公共产品或服务的付款，是以纳税的方式来完成的。这实际上是说，只要纳税人依法缴纳了税收，便拥有了向政府部门索取公共产品或服务的权利。只要政府依法取得了税收，便负有了向纳税人提供公共产品或服务的义务。纳税人之所以要纳税，就在于换取公共产品或服务的消费和受益权。政府部门用于提供公共产品或服务的资金，就来源于纳税人所缴纳的税收。在这里，纳税人的纳税义务与其纳税之后所拥有的消费公共产品或服务的权利，是一种对称关系。政府的征税权力与其征税之后所负有的提供公共产品或服务的义务，也是一种对称关系。因此，可以将市场经济条件下的税收观念归结为：权利与义务相对称。

反思起来。如果将税务部门的行为同作为一个整体的政府部门的行为区别开来，将前者称为征税人——各项税款的具体征收者，将后者称为用税人——各项税款的最终使用或运用者，从而对纳税人、用税人和征税人的行为分别加以考察的话，可以认为，纳税人、用税人和征税人在税收观念上的模糊，是这些年来阻滞中国依法治税社会环境营造进程的关键所在：

——对于作为纳税人的企业和居民来说，在贴近现实生活方面，“应尽义务说”尽管比“必要扣除说”前进了一步，但前者毕竟是在后者的基础上衍生并作为后者的延续而提出的，因而带有明显的计划经济体制的痕迹。在计划经济体制下，各经济主体之间的利益边界不明晰或不那么明晰，人们可以不讲成本、不计报酬而无偿奉献。然而，随着市场化改革的进行，各经济主体之间的利益边界不仅越来越明晰了，其利益驱动机制也已形成并有日趋强化的势头。经济体制环境一旦走到这一步，权利与义务便如同一对连体婴儿一并进入人们的生活。只讲义务不讲权利，只有付出没有回报，便不能再为人们所认同。这意味着。在市场经济意识愈益深入人心的条件下，单纯强调纳税人的纳税义务而未有明确的权利相对称，很可能滋生人们的逆反心理，甚至萌发偷逃税的动机。

——对于作为用税人的政府部门来说，“应尽义务说”的另一面，是政府拥有征税的权力。至于政府为什么拥有这样的权力或这样的权力伴随以怎样的义务，“应尽义务说”本身并没有提供明确的答案。问题在于，与前述的道理相似，如果说计划经济体制下特殊的所有制背景可以允许政府单纯强调征税权力的话，那么，到了市场经济的环境中，政府只讲征税的权力、不讲征税之后的义务，不仅不能为纳税人所认同甚至会逆反纳税人的心理，而且，在相当程度上，会障碍政府在税收与其支出关系问题上的视线，从而造成政府部门行为扭曲现象的频繁发生，如花钱大手大脚、支出不受监督、忘记公仆身份而以主人自居、误将履行职能视作“恩赐”、以非规范性手段随意添加老百姓的负担等等。其结果，当然会大大抵消为营造依法治税社会环境而做出的各种努力。

——对于作为征税人的税务部门来说，在纳税人面前，他们不仅是各项税款的具体征收者，而且是税收法规的宣传者和解释者。税法的宣传和解释，免不了涉及诸如纳税人为什么纳税、政府为什么征税之类的问题。“应尽义务说”在未能获得纳税人认同的同时，也障碍了税务部门自己的视线——只看到纳税人尽义务、做奉献，忽略了纳税人纳税之后可以获得的消费公共产品或服务的实质收益。于是，在同纳税人打交道时，总免不了有些理不直、气不壮。甚至执法偏软，对偷逃税的行为打击不力，严管重罚的税收征管机制始终未能真正构建并有效运行起来。

五、出路在于更新税收观念

如果上述的认识基本不错，那么，适时实现税收观念的更新，按照市场经济条件下的税收观念——权利与义务相对称，分别规范纳税人、用税人和征税人的行为，将会对中国依法治税社会环境的营造打下一个良好的基础。

——对照一下西方国家纳税人的行为，便会发现，在那里，税收也并不是令人喜欢的字眼。但是，喜欢不喜欢是一回事，是不是依法纳税则是另一回事。常见的情形是：人们一边抱怨骂娘，一边自行报税，甚至不惜花钱雇佣专业人员代行报税。其所以如此，同纳税人具有“等价交换”的市场经济观念、同时也具有一套威慑力的严管重罚的税收征管机制有直接的关系。因此，规范纳税人的行为，应该正面宣传与严管重罚并举。一方面，要向纳税人讲清纳税并非是纯尽义务之举，而是一种可以获得实质利益的权利与义务的对称统一。纳税为的是获得公共产品或服务的消费、受益权，偷逃税则属于坐享其成的“免费搭车”行为。另一方面，要致力于构建严管重罚的税收征管机制。让偷逃税者在付出经济代价的同时，更有名誉和社会地位的损失，从而在偷逃税面前望而却步，不敢挺而走险。

——相对而言，在我国，规范作为用税人的政府部门的行为，可能是一件既费气力又不那么容易办到的事情。原因在于，中国的封建历史较长，以“普天之下，莫非王士。率上之滨，莫非王臣”为代表的封建传统观念，直到今天，仍在一定程度上束缚着人们的思想。无论是政府部门本身，还是企业和居民，都尚不习惯于将政府摆到同纳税人平等的地位上去考虑。故而，规范政府部门的行为，不仅要以权利与义务相对称的税收观念进行正面宣传，让各级政府部门懂得其根本的职能或其存在的根本意义，就是向纳税人提供公共产品或服务，纳税人所缴纳的税收则是其从事提供公共产品或服务活动的基本来源。而且，与此同时，要着手必要的制度建设，逐步形成纳税人对政府部门行为的监督制约机制，树立政府部门对纳税人负责、为纳税人服务的意识和风尚。

顺便说一句，一旦政府部门的行为和纳税人缴纳的税款挂起钩来，其积极的影响，很可能会超出税收领域本身。因为，当纳税人清楚地知道政府部门的活动经费系由其缴纳的税款汇集起来，并且，这些钱应当用于提供与其切身利益相关的公共产品或服务的时候，肯定会产生将政府部门行为置于纳税人监督制约之下的强烈愿望。当政府官员清楚地知道其所花费的钱来源于纳税人缴纳的税款，并且，这些钱的本来去向是关系纳税人切身利益的公共产品或服务的时候，也会由此产生一种较强的自我约束力量。与此相联系，在纳税人能够确切地知道自己纳税的钱花到什么地方去了，并且，对这些钱的使用能够加以监督制约的情况下、纳税人的纳税意识才会真正得以强化。

——作为征税人的税务部门，在依法治税的过程中，其角色颇像公共汽车上的售票员。一方面，它要对纳税人（乘车人）依法征税，把提供公共产品或服务所需的资金筹措上来。另一方面，它又要对偷逃税者（逃票人）依法惩处，不允许“免费搭车”的行为存在下去。所以，规范税务部门的行为，重心应当放在提高税务部门自身素质，增强严格执法的自觉性上。以此为基础，力争把该征的税尽可能如数征上来。

总之，税收观念的更新，将是改革以来我国税收领域影响最大、涉及范围最广的一次根本性变革，其意义可能不亚于历次税收制度的改革。可以预见，权利与义务相对称的税收观念得到确立之时，我国依法治税的步伐将大大加快，并将对社会主义市场经济体制的完善产生巨大的推动作用。

主要参考资料：

（l）高培勇《进一步完善中国的财政税收制度》《国际经济评论》1998年第9期、第10期）。

来源:税务研究1999.02

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn