

试论个人所得税的广谱化

郁 嵩

在我国的现行税制上,虽然存在着个人所得税税种,但其纳税主体只适用于少数高收入的劳动者个体。按传统的分配模式,须由社会集中统一使用的社会纯收入,因为已在国民收入的初次分配中扣除下来,劳动者的个人直接所得纯粹是必要产品,因此,过去就没有广泛征收个人所得税的必要和可能。理论和实践证明,这种分配体制严重扭曲了按劳分配,是增强企业活力的重大障碍。为了克服旧分配体制的这一弊端,我认为在深化改革的过程中,可以考虑对所有社会主义企业职工征收个人所得税,亦即使现行的个人所得税制度广谱化。现对此讲点我个人的肤浅想法。

普遍实行社会主义的个人所得税制度,是社会主义条件下创税人和纳税人一体化的客观要求。

税金是社会主义商品价值的组成部分。劳动者是社会主义商品的直接生产者,因而也是税金的直接创造者。社会主义的责权利相统一的原则,决定了劳动者作为创税的主体,也应该是纳税的主体。在社会主义条件下,劳动者不仅享受着广泛的社会主义权力,谋取应得的个人利益,同时也担负着创造社会财富、提供社会公共利益的责任。税金就是他们提供的公共经济利益的一种形式。因此,劳动者的纳税行为是他们为国家尽职尽责的表现,也是社会对他们所尽职责和所作贡献的一种认可。他们可以从这种社会认可中得到声誉和激励,从而极大地发挥出自己的社会主义积极性、主动性和智慧力。

然而,在过去的税制下,劳动者作为直接的创税者并不是直接的纳税者,真正的直接纳税者是他们所在的企业。这种经济行为的分离不能不抹杀具体劳动者对社会所尽的义务、责任和所作的实际贡献,从而在相当大的程度上压抑他们的积极性。

诚然,社会主义的企业在一定意义上是本企业的劳动者及其利益的代表。从这一点上说,由企业纳税,也代表着劳动者纳税。但是由于种种原因,同一企业中的处于相同或不同条件下的不同劳动者为社会提供的经济利益是必不相同的。在这种情况下,以劳动者的群体形式——企业向国家纳税,虽然可以笼统地认为某企业纳税多,则该企业的全体劳动者对国家的贡献大,反之则小,但是,对于具体的劳动者而言,则不能从企业纳税上反映他们各自贡献大小的差异,如果再加上他们个人报酬分配上的不合理的话,那么,必然会使那些实际贡献大的劳动者容易产生不求有功,但求无过,彼此一般的变态心理。正如人情礼物请人转送或派身份并不般配的代表赠送,既对主人不恭,又于客人不耀,因而两不痛快的道理相似。为

了实现社会主义条件下劳动者的责权利的真正统一，必须切实做到该给劳动者的要坚决给予他们，该他们担负的责任和义务又要他们努力尽到。个人所得税就是明确这种经济关系的有效形式。

二

个人所得税实质上是超过劳动者必要劳动产品以上的劳动者为社会提供的剩余劳动产品的价值形式。因此，要对全体社会主义企业劳动职工征收个人所得税，就必须使劳动者的个人直接所得（不是最终所得）不局限在必要劳动产品的份额上，而必须使国民收入在初次分配中根据个人劳动者为社会提供的劳动数量和质量全部分给劳动者个人，成为他们的个人直接所得。这是广泛实行个人所得税制度的必要前提。这个前提和传统理论认定的按劳分配的物质对象不是全部国民收入，而只能是其中的个人消费品的观点，看起来是矛盾的，其实是一致的。

我们知道，国民收入的实物形态包括全部消费资料和扩大再生产的追加生产资料。传统的分配理论认为，用于按劳分配的只能是国民收入中的个人消费资料，即必要产品或必要价值。这是值得我们重新思考的。依我的理解，所谓个人消费品的按劳分配，意味着分给劳动者个人的物质资料，从其最终用途看，只能是宜于个人消费的消费资料，而不能是生产资料和社会消费资料。但是，这决不排除首先将国民收入全部直接地按劳分配给劳动者个人，而后通过征收个人所得税，将那部分生产资料和社会消费资料从他们手上扣除出来，结果，也同样使最终留用于劳动者手上的仍然是个人消费品。可见，我们主张把国民收入在初次分配中规定为按劳分配的对象物和过去的按劳分配的对象理论从根本上并不矛盾，它所改变的是按劳分配的对象范围和层次，而并没有改变其最终使用属性。

国民收入在初次分配中首先全部直接地按劳分配给劳动者，是指在初次分配中，以劳动者的全部活劳动量和由它所形成的全部国民收入量相比^{*}，确定单位劳动的报酬量，再根据各个劳动者实际提供的活劳动量来确定归他们个人的直接所得。这种作法是国民收入的社会主义属性决定的，也是社会主义的按劳分配和商品经济的内在要求。国民收入作为劳动者的活劳动成果，根据社会主义具有全部劳动产品归劳动者所有的特点，它应该首先全部地归劳动者个人占有。商品交换的原则是等价交换，按劳分配也通行着这一原则。既然如此，劳动者为社会提供的劳动量和他们从社会取得的产品量应该完全相等。过去，在初次分配中，将国民收入同时分割为国家、个人和企业占有的分配方式不能体现按劳分配。

先看看国家占有。有理论认为，社会主义国家是全体劳动人民共同利益和长远利益的代表，因此，国家占有产品也就是劳动者占有了产品。我们虽不否认社会主义国家的上述性质，但凡能正视社会主义初级阶段现实的人，都会承认，国家和个人之间仍然微妙地存在着簿而不透的隔膜。尽管社会主义国家占有产品没有剥削性——取之于民，用之于民。但是国家直接占有产品的意义和作用不同于个人直接占有的。国家在初次分配中直接占有部分产品，实际上是在没有完成按劳分配的情况下，代表劳动者整体的间接占有。这种占有不能不扭曲按劳分配。

第一，国家占有的产品虽是“取之于民，用之于民”，但在“取”和“用”的过程中，一方面由于各个劳动者的劳动及其产品有差别，从而国家从他们身上所作的扣除有差别，另一方面，劳动者作为社会平等成员，从社会分享到的公共利益却不和从他们身上所作的扣除直接相连。

这样，从劳动者身上扣除的产品量和由社会转归给这个劳动者的产品在一定时期内不成比例，更不会相等。

第二，由于各种因素，在从“取”到“用”的复杂经济运行中，国家难免对扣除下来的劳动发生贪污、浪费、损失之类的“挥发”，所以劳动者的个人直接所得加上社会转归给他们的间接所得，与他们付出的实在劳动仍是两个不等的量。

第三，国家转还给劳动者的公共消费，在劳动者的心理感觉上往往是无形的和不自觉计量的，因而使他们难以认识到这也是他们的劳动所得。

再看看劳动者的个人占有。劳动者个人占有的劳动主要表现在他们所得的工资、奖金上。这只是国民收入中的一部分。因此，它不符合按劳分配原则中等量劳动相交换的要求。此外，它先于劳动之前的支付方式也不符合劳动作为分配尺度必须存在于分配之前的要求。它充其量不过是一种按潜在劳动的分配，因此是极不完全的按劳分配。更何况现行的工资奖金存在着严重的平均主义，这就更不能体现按劳分配。

鉴于过去分配体制的这种严重不合理，我们主张通过深化改革，使国民收入在初次分配中的主体对象单一化，即将国民收入在初次分配中完全用于劳动者个人的按劳分配。这样，国家必然要占有的那部分社会劳动虽不在初次分配中实现，却可以在再分配中通过征收个人所得税而得到实现。很显然，所谓在初次分配中将国民收入首先、全部、直接地按劳分配给劳动者个人的主张，和马克思关于社会扣除的理论是一致的。

国民收入在初次分配中全部按劳分配给劳动者个人以后，国家再根据社会在一定时期内的国民收入总量和该时期内的社会、经济、科技发展的需要，法定个人所得税率，并照此向全体劳动者征收个人所得税，以作为形成社会纯收入的主要来源。当然，这里提出的个人所得税，只能是我国今后的一种主体税种，而不是单一税制。如前所注，由于还存在着社会主义的级差收益，因此，在对劳动者征收个人所得税的同时，还要通过多税种多税率如劳动占用税、土地资源占用税等，以便将级差收益收归国家所有。此外，对具有不同级差收益的不同企业的个人所得税，还应实行差别税率。税种税率的具体设计，有赖于专门研究，故在此从免。

值得指出的是，国民收入通过初次分配和再分配后，全部被劳动者个人和国家占有了，这样，企业就处于经济利益的空档上。我们如何看待这个问题呢？

我认为，社会主义企业在相当大的程度上是生产力和联合劳动的一种空间组织形式。企业的经济生命无非是企业劳动者经济活动的集中存在形式。企业的利益总是不断地转化为国家利益和个人利益，因而是一种暂时利益和中介利益。完全独立的企业利益是不必存在的。如果有人问：企业没有自己的利益，它还有什么积极性和动力呢？那么，我们不妨再细问一下：企业的积极性和动力是来自企业的厂房还是机器？都不是。其唯一来源是包括企业的领导者在内的劳动者个人积极性。如果把企业比作社会主义的经济细胞的话，那么，更确切地说，它只不过是一个细胞膜，细胞核则是劳动者。细胞核没有活力，细胞就不能从根本上活起来。这正象个体所有制企业的经济利益就是所有者的个人利益，因此，其积极性和内在动力便来自所有者个人，资本主义企业的经济利益实质上就是资本家的个人利益，因此，其积极性和内在动力便来自资本家个人一样。社会主义企业是公有制企业，其经济利益归根结蒂是劳动者的个人利益。否则，企业利益就会是无的放矢。

《中共中央关于经济体制改革的决定》中指出：增强企业活力是改革的中心环节。企业活力的源泉在于企业劳动者的积极性、创造性和智慧力。这是我们搞好改革的根本理论指导。

过去，我们注重了以扩大企业自主权为主要内容的搞活企业，但没有紧紧抓住切实保障劳动者的经济利益这个搞活企业的“牛鼻子”，从而使他们的积极性、创造性和智慧力只能获得极为有限的发挥，企业也就从根本上缺乏活力。这样的改革最终是“猴子捞月”。我们务必知道：月亮（企业活力）是在天上（劳动者），而不是在井底（企业）！

现实还充分表明，强调抽象的企业利益，弊端很多。有些善良的企业领导人在他们自己不另谋私利的前提下，之所以不惜坑害个人应得利益和国家利益，就在于他们认为这只不过是为企业谋求了利益，所以上下犯不着去整他。为了小团体的利益，所谓“上有政策，下有对策”，企业也是一个重要的梗阻。据报载，法人走私有恃无恐。其原因有个受罚单位的领导作了绝妙的注解：“我们这样做也是为了搞活企业，个人没有得一分钱，因此，问心无愧”。^①企业有了自己的经济利益，还会导致集体福利上的“大而全”“小而全”以及招架不住的社会摊派等等。

我们不承认独立的企业利益，但并不否认社会化生产所要求的企业在组织生产经营时必要的经济条件，如扩大再生产资金，必要的业务办公费用等。这些经济条件可以不通过谋求独立的企业经济利益来解决。生产流通资金可以通过银行贷款或实行股份制经济来解决。考虑到贷款的还本付息和股票分红，有必要根据企业的负债程度和职工的个人所得确定一个报酬负债率，并据此从每个劳动者的报酬中扣除一个相应的份额，以其中的一部分形成企业的债务偿还基金，一部分形成风险保障基金，一部分形成企业公益基金。这种扣除和过去扣除的根本不同是，其使用权虽由企业支配，但其所有权终归职工个人。当然，在一般情况下，个人不得退回自己的扣除基金。这样做，会使劳动者清楚地意识到，企业贷款实际上是他们的个人负债，企业费用实际上也是他们的个人支出。有了这样的意识支配，资金的使用效益可能比使用所谓企业自有资金好得多。又如企业的业务办公费用可以从上述企业公益基金中解决。再如企业无钱办集体福利，其后果可能是促使福利事业由现在这种“厂厂点火，户户冒烟”的状况向社会化商品化转变。至于必须由企业举办的文化娱乐设施，可设想先由企业借款筹办，或从债务基金中代偿。然后，通过提供有偿服务，以收抵债，职工的医疗保健可通过社会保险的途径来解决。

三

在税制改革中，我们已经进行了“利改税”的尝试。实践证明，这一改革在调整国家和企业的关系方面取得了较好的效果，但对于如何落实对职工个人的按劳分配却作用不大。不可否认，实行“利改税”后，企业的留利会随生产的发展经济效益的提高而增加，其中的一部分也直接或间接地成为个人所得。但这也未能体现出个人的物质利益和企业的经济效益直接挂钩的原则，因而也就不能真实地体现按劳分配。

第一，即使企业留利增多，但其中较大部分只能用于企业扩大再生产。对这部分扩大再生产基金至今仍抱定为国家所有^②，由此带来的经济利益也当然被认定为国家所有。这样，企业留利中能为个人看得见摸得着的实惠也就很少。

第二，即使企业留利多，用于职工的奖金总额多，但因奖金的发放基本上是平均主义的，所以，它也和个人的劳动脱钩程度大。

第三，即使企业留利多，用于企业集体福利总额多，但集体福利是非按劳分配，只宜平均消费，这是人所共知的。

第四，即使企业留利多，随之而来的各种铺张也就大，而且一旦底细外露，各种社会摊派也就接踵而来，认为企业花得起，拿得出。这样，对于绝大多数中小企业来说，最后能分到职工个人头上的仍然为数甚微。

可见，“利改税”对企业吃国家的大锅饭冲击较大，而对职工吃企业的大锅饭则触动较小。现在，大家都把口号喊得震天响：彻底砸烂大锅饭。但对如何砸烂大锅饭则很少进行全面考虑。“利改税”给我们提供的有益启示是，既然税收能有效地明确企业和国家的关系，那么，它同样也可用来明确个人和国家的经济关系。普遍向劳动者征收个人所得税就可以起到这种作用。

第一，个人所得税作为一种社会扣除，其扣除来源是活劳动成果。这和过去的社会扣除来源相同。但由于扣除的层次程序不同，却在当事人那里引发了不同的心理反映。以前的扣除方式，容易使劳动者产生他们的劳动成果受到了剋扣的认识。不仅如此，还由于真正的创税人不能成为事实上的纳税者，使他们各自的真实劳绩得不到社会的直接承认，因此，还容易使他们产生如前所指的不求有功，但求无过彼此一般的变态心理。实行个人所得税，由于税前真正贯彻了按劳分配，所以会使他们感觉到这的确实现了权利和义务的统一。

第二，增强了按劳分配的透明度。按劳分配在过去之所以被人理解为空洞的说教，一个极重要的原因在于其透明度极小。按劳分配的透明度表现为劳动者为社会提供的劳动量和他们从社会领回的报酬量的对比程度。过去，他们提供的劳动被社会承认了多少，社会从他们身上扣除了多少劳动，他们都是模糊的。实行个人所得税制，税前把活劳动成果直接且全部地分配给劳动者个人，其按劳的透明度极高。假如某企业在一定时期内由一千工人提供了一百万小时的活劳动量，形成并实现了一百万的国民收入，将它全部按劳分配后，那么，一千工人手边的个人收入总额仍为一百万。这就是半斤对八两的等价交换。自然地在劳动者的心理上就能感受到按劳分配是百分之百地存在。*至于在完成按劳分配以后，劳动者仍要缴纳个人所得税问题，是根本不会影响按劳分配的透明度的。因为赋税是国家存在的必然产物。在社会主义条件下，劳动者向自己的国家适度纳税，这是他们应尽的义务，也是他们具有的起码觉悟。正如资本主义国家要向资本家征税，而资本家并不认为这就影响了按资分配的道理一样。

第三，能够因多劳而多得促使劳动者为多得而多劳，从而最大限度地调动他们的生产积极性，*酿造社会主义经济发展的强大动力。按劳分配的这一作用，过去理论上作了总结。遗憾的是它从未产生如愿效果。理由很简单，把按劳分配的基本形式固定在工资上，而工资又是固定加法定——不可不给也不可多给或少给。这就使劳动者的报酬与他们各自的劳动联系不紧。既然劳动者多劳不一定多得，相反有人还少劳而多得，那么有多少人会去怀抱为多得而多劳的愿望呢？所以，他们只要拿到了工资便高枕无忧。实行个人所得税制，在一定时期内国家向个人征税的比率是固定的，因此，个人要多得，便只有以多劳多产为前提。这样他们的劳动热情必定会极大地迸发出来。这是真正促进生产发展的不用外推的强大动力。

第四，能够切实保障劳动者的民主权益，加强企业的科学管理和民主管理。在商品价值为一定量的条件下，生产资料的旧价值和国民收入是一种此消彼长的关系。所以劳动者为增加个人的净得份额，必然会自觉地千方百计地减少生产资料的占用和消耗，尽量避免浪费，坚决制止偷拿。在这样的分配条件下，他们才会真正地从内心深处崩发“企业的任何得失都是个人的直接得失”的自觉和自主意识，唤起他们对企业各种经济核算和经济效益的万分关注

之心，对一切肆意侵吞他们的劳动成果的腐败现象群起而攻之。假如能辅以政治体制上的成功改革，他们还会竭诚推选出自己信得过的当家人，而毫不客气地罢免那些不愿或不能为他们谋利益的“官僚政客”和“窝囊废”。

当国民收入在初次分配中全部入了劳动者的私囊以后，他们虽不抗税，但税率也必须合理。因此，他们还会直接或间接地关心参与国家税政税法的研讨、制订及监督执行，从而使他们成为企业和国家当家理财的主人，实现他们的社会主义民主权益。

第五，能够彻底破除统一工资制，砸烂大锅饭，取消国家对消费品的不合理财政补贴，实现国家与个人间的明来明往等价交换，从而有利于分配体制和价格体制的配套改革。不同的企业创造的国民收入量是不同的，各个人所提供的劳动量也不一样，如果有科学的劳动考核和监督，那么不同企业的劳动者和同一企业的不同劳动者所得到的收入就必然不一样。由此，统一工资和大锅饭就难以存在。在现行的分配体制下，国家对消费品的价格补贴使劳动者的个人实际收入增加了三分之一。^③这种补贴来自对劳动者个人劳动的暗中扣除，又暗中归还了他们。真是多此一举。这不仅不能体现按劳分配，而且严重地阻碍着价格体制的改革。

第六，由于上述几个方面的积极作用，企业的生产必然迅速发展，国民收入量必然不断增多，劳动者的个人收入和国家的财政收入定能稳定地大幅度地增长。

总之，实行个人所得税制使按劳分配直接了当，使劳动者享受的社会主义权利和承担的义务泾纬分明而又高度统一。应该说它的上述六个方面的积极作用，我们可以从农业生产责任制体系中的那种直来直去不拐弯的大包干分配方式的强力效应中得到间接而有说服力的佐证。

注释：

① 《解放军日报·周末增刊》1986年12月13日。

②③ 胡逢吉《关于非按劳分配因素及应采取的对策》《经济研究》1984年第10期。

* 由于不同的企业存在生产条件的差别和价格的不合理等，因此，社会主义企业还存在着级差收益，由此国民不一定是工人活劳动的真实凝结。为了分析的简便起见，这里将这一现实状况抽象掉。

* 对每一个具体的劳动者来说，是否完全实现了按劳分配，还要取决于对他们劳动的科学计量。

* 劳动者积极性的发挥程度，取决于多方面的因素。按劳分配作为他们物质利益的实现，对于激发他们的积极性和能动性起着决定性作用是毫无疑问的。

(上接59页)

⑩⑪ 引自郑午昌编著《中国画学全史》。

⑬ 黄佐《南雍志》卷10《谏训考》下。

⑮ 《奎坡集》卷7。

⑲ 见赵翼《二十二史札记》卷32《明初文字之祸》。

⑫ 《明太祖实录》卷36。

⑭ 《明史》卷308《胡惟庸传》。

⑯⑰《明史》卷70《选举志》。

⑱ 顾起元《客座赘语》。