

导言：税收的意义、作用和中国构建 现代税制的历史任务

我国是世界上最大的发展中国家，必须通过全面改革和全面依法治国完成经济社会的现代化转轨。我们以这个视角作为切入点，来讨论减税、减负和与其必然紧密关联、形成系统工程思维的中国税制改革问题。本章简述税收的定义、特征、意义和分类，对比中美税制体系，并澄清几个认识误区。

说起税收,许多纳税人并没有什么好感。过去一些正面肯定税收、鼓励与引导诚信纳税的宣传用语,读者们一定还有印象,如“纳税光荣”“税收取之于民,用之于民”“税收支持祖国建设”“纳税共助山河美”等,现在已少有耳闻。近些年,中国社会舆论场上主流的声音,是一片“减税”之声,企业和百姓希望通过减税来减轻负担,形成了明显的社会诉求和不可忽视的舆论压力,并得到了国家决策层和相关管理部门的回应。在中国共产党第十九次全国代表大会的政治报告里,明确表述“供给侧结构性改革”为构建现代化经济体系的主线,其中就包括把税制改革视为改革的重要组成部分。我国税制改革的进程,按照“全面依法治国”的大政方针,又必须在“税收法定”的路径上攻坚克难来推进。

本书从我国作为世界上最大的发展中国家,必须通过全面改革、全面依法治国完成经济社会的现代化转轨为切入点,讨论减税、减负,以及与之紧密关联、要形成系统工程的中国税制改革问题。那么,在讨论这些重大问题之前,有必要先明确基本认识:税收是什么,它的意义和功能作用何在?

一、税收的定义与简要的历史回顾

现代社会的税收，是国家（政府）公共财政最主要的收入来源。理论上说，税收的本质是国家为满足社会公共需要和政权体系运行的需要，凭借社会统治者、管理者的公共权力，按照法律所规定的标准和程序，参与国民收入分配，强制取得财政收入所形成的分配关系。它体现了一定社会制度下国家与纳税人在征税、纳税中形成的一种特定的利益分配关系。马克思指出，赋税是政府机关的经济基础，而不是其他任何东西；国家存在的经济体现就是捐税。恩格斯指出，为了维持这种公共权力，就需要公民缴纳费用——捐税。19世纪美国法官霍尔姆斯说过，税收是我们为文明社会付出的代价。这些都说明税收对于国家经济生活和社会文明具有不可或缺的重要作用。

历史上，在国家产生的同时，就出现了保证国家实现其职能的“以政控财，以财行政”的财政制度。在我国第一个奴隶制王朝——夏朝，最早出现的财政征收方式是“贡”，即臣属将物品进献给君王。当时，虽然臣属必须履行这一义务，但由于贡的数量、时间尚不确定，所以，“贡”还只是税的雏形。而后出现的“赋”与“贡”有所不同。到了西周，征收军事物资称为“赋”，征收土产物资便称为“税”了。

春秋后期，赋与税统一按田亩征收，史称“初税亩”。“赋”原指军赋，即君主向臣属征集的军役和军用品，但事实上，以后国家征集的收入不仅限于军赋，还包括用于国家其他方面支出的产品，对关口、集市、山地、水面等征集的收入也称“赋”。所以，“赋”已不仅指国家征集的军用品，也具有了“税”的含义，而被称为“赋税”。

有历史典籍可查的对土地产物的直接征税，是始于公元前594年（鲁宣公十五年）在鲁国实行的“初税亩”，即按平均产量对土地征税。后来，

“赋”和“税”就往往并用，统称赋税。自战国以来，中国封建社会的赋役制度主要有四种：战国至秦汉时期的租赋制（征收土地税和人头税）、魏晋至隋唐的租调制（征收土地税、人头税和劳役税）、中唐至明中叶的两税法（征收资产税和土地税）、明中叶至鸦片战争前的一条鞭法和摊丁入亩（征收土地税）。清末，租税成为多种捐税的统称，农民向地主交纳实物曰租，向国家交纳货币曰税。

直观地看，税收是筹集政府收入的制度和行为，它使政府得到履行其职能所需的资源——人类历史上这种归入公共权利中心使用的资源最早是实物（贡品等）与劳役（即劳动力的服役），现代经济中，则早已统一归并为价值形态的财力，也就是税金。

二、税收的特征：强制性、无偿性和固定性

税收与其他分配方式相比，具有强制性、无偿性和固定性，习惯上称为税收的“三性”。

税收的强制性是指国家以社会管理者的身份，凭借政权力量，依据政治权力（公权力），通过颁布法律或政令来强制征税。负有纳税义务的社会集团和社会成员，都必须遵守国家强制性的税收法令，在国家税法规定的限度内，依法纳税，否则就要受到法律的制裁，这是税收具有法律地位和强制力的体现。强制性特征具体体现在两个方面：一方面是税收分配关系的建立具有强制性，即征税完全是凭借国家拥有的政治权力；另一方面是税收的征收过程具有强制性，即如果出现了税务违法行为，国家可以依法进行处罚。

税收的无偿性是指通过征税，社会集团和社会成员的一部分收入转归国家所有，国家不向纳税人支付任何报酬或代价。税收这种无偿性是与国家凭借政治权力进行收入分配的本质相联系的，具体表现在两个方面：一

方面是指政府获得税收收入后无须向纳税人直接支付任何报酬；另一方面是指政府征得的税收收入不再直接返还给纳税人。税收无偿性作为税收的本质体现，所反映的是一种社会产品所有权、支配权的单方面转移关系，而不是等价交换关系。税收直观的无偿性是区分税收收入和其他财政收入形式的重要标志。但这种直观的无偿性，并不否定从全局、从长远来看所应要求的税收“取之于民，用之于民”的对应性，即纳税人一方作为整体所应得的实质意义上的回报性。

税收的固定性是指税收是按照国家法令规定的标准征收的，即纳税人、课税对象、税目、税率、计价办法和期限等，都是税收法令预先规定了的，有一个比较稳定的适用期间，是一种固定的政府连续收入。对于税法预先规定的标准，征税和纳税双方都必须共同遵守，非经国家法令修订或调整，征纳双方都不得违背或改变这个固定的比例或数额，以及其他制度规定。

三、税收的意义：和国家政权体系的意义与功能密不可分

国家政权体系——各级政府存在的必要性，决定了税收存在的必要性。

政府履行职能事无巨细，大到保证国家安全的重大事务，小到基层街道的路灯照明、街道门牌号码的编制与设立等琐碎的事情，没有财力的保证和支持，政府是不可能处理好的。所以，政府的存在及履职，使其以税收为主要形式筹集收入具有现实意义。人类社会发展到一定阶段后，私有制和国家出现，“蒙昧时代”原始共产的社会形态不复存在，主权国家必然要设立税收制度，从具有私人财产权的社会成员那里取得其物质利益的让渡，进而形成必要的物质条件，保证国家政权的管理和运行。这种状况延续至今，并且可以预见在很长历史时期内，将继续存在下去。

18世纪美国著名的政治家、文学家和伟大的科学家本杰明·富兰克林曾经说过一句名言：“在这个世界上，唯有死亡和税收不可逃避。”这句话的影响之广，引用率之高，使其在口口相传中产生了另一种向古代观念的追溯：有人说这句话脱胎于古希腊时的谚语。不论最初的源头在哪里，可以十分肯定地说，此语正是表述和肯定了人类社会告别蒙昧，发展迄今的基本事实，古今中外概莫能外。

由此可知税收的首要功能，是为国家各级政府履行职能筹集资金，提供财力保证。但接下来，还需要强调税收的另一个重要功能：成为调节社会成员收入分配的一种工具。特别是到了现代社会，政府职能明确包括优化收入分配，履行税收、转移支付等手段的国民收入再分配的职能。税收在筹集收入的同时如何更好地实现再分配的优化，成为具有挑战性与社会压力性的制度建设问题。这样，政府如何为履行其国民收入再分配职能而动态地优化税收制度，实际上成为各国都不可能避而不谈的税制改革问题。在试图完成现代化经济社会转轨的中国，其意义更显重大。

四、现代复合税制：直接税与间接税

国家和社会要走向现代化，税制必须首先走向现代化。税制等各项制度要素一起构成的财政制度，是国家治理的基础和重要支柱。形成多环节、多层次的现代复合税制，才能完成在筹集政府收入的同时，调节经济和社会生活、完善收入分配的功能使命。各个国家税制中的具体税种，少则十几项，多则四五十项，税种区分的标准各不相同，但其中最为概括的一种分类，是把各个税种分成两大类：直接税与间接税。

所谓直接税，可以理解为其税负不可以或者很难转嫁，谁承担就是谁缴纳的税收，它显然具有“区别对待”之中再分配的功能，即纳税人自己承受这个税负。流转税不是这样，比如大家现在都在讨论的增值税改革，目

的是减轻企业负担，但其实企业在增值税税率降低以后，他们还会尽可能地把这个税负转移到最终消费者那里去。经济学分析说明，最后很大一部分税负，不在企业那里，而是落在了消费者头上。直接税，则没有这样的问题。

所谓间接税，是指纳税人能将税负转嫁给他人的税收，如营业税、增值税、关税、消费税等，特定纳税人通常会通过提高商品售价或劳务价格等办法将间接税转嫁出去，最后很大部分的间接税实际是由最终消费者负担的。

一般而言，间接税组织收入的作用十分明显，但除了消费税，间接税调节经济的作用不太明显，比较“中性”，而调节收入分配的作用就更不明显了。与间接税相反，直接税的筹集收入功能却一般而言表现为次要的功能，其主要功能在于对收入分配等的调节。

接着要谈到的，就是在中国完成经济社会转轨的过程中，直接税最容易激起所谓的“税收厌恶”，即社会公众的不满。我国老百姓的税务知识增加，税收意识加强以后，有人听说，自己平时吃的馒头里有税，过中秋节买的月饼里也有税，已非常气愤。那么可以想象一下，如果直接跟他说，他工资里的个人所得税要交得更多，或者说他居住的自有产权的住房，每年也要交房地产税，他将会做何感想？这种对税收的厌恶和抵触心态，古今中外一直存在。而在中国经济社会转轨过程中，我们面临的特定问题，就是过去中国税制结构里没有什么直接税，大家不能够直观地感受它，而现在这种情况要做改变，我们要谈论直接税，就必须注意到社会公众将会发出的反对声。但是从中国现代化的客观需要来看，我们的观点又必须十分鲜明：整个社会要走向现代化，那么税制必须走向现代化，中国需要深度推进直接税的税制改革，而这个改革必然是中国走向现代化必须面对的一个历史性的考验。

五、中美税制的简要对比

美国的世界头号强国地位固然是由多种因素促成的，但是美国人 100 年前完成的“进步时代”的那些制度建设十分值得关注。美国在税制上形成了直接税为主的框架。联邦政府征收的两种直接税（个税和工薪税），构成其 80% 以上的收入；地方政府（相当于我们的市、县基层），其本级收入的大部分（最高可以达到 90% 以上，最低也不会低于 40%），又是来自直接税，只有州政府这个中间层级对于直接税的依赖性低一些。美国直接税为主的制度框架的好处是什么呢？在经济运行过程中，它的调控功能，是逆周期的，它是经济的“自动稳定器”；它的社会分配功能，是抽肥补瘦的——当然这方面并不能完全令人满意，还不断有人在抨击美国的贫富差距悬殊。但大家可以设想一下，如果美国没有联邦和地方的直接税，它的贫富差距会悬殊成什么样子？客观地讲，直接税为主的制度安排促进了美国的社会和谐，有利于维持美国的头号强国地位。如果没有这样的直接税体系，美国的情况要比现在糟糕得多。

中国现在最突出的问题是什么？2018 年，改革开放走过了 40 年，我们来看看中国的个人所得税、房地产税以及遗产和赠与税这三个最有代表性的直接税。改革开放以后，我们要规范来中国工作的外国专家的纳税，所以比较早建立了个人所得税的制度框架，很长一段时间其与中国的普通公民无关。以后，税收制度一步一步走到了现在，有了这种看起来涉及很多人的个人所得税。但实际上，2011 年的个人所得税改革，个税最典型的超额累进调节功能覆盖的人群，有关部门统计当时也就涉及 2000 多万人，现在即使覆盖人群有所增加，也就是几千万人，将近 14 亿人中间，可能不超过 1/20 的人在缴纳个人所得税（当然涉及的家庭成员数会增加一倍以上，但充其量影响 1 亿人），在中国税收收入里所占的比重有多少呢？也就

是略高于6%。个税的功能是非常边缘化的。至于房地产税改革，只在上海、重庆两地有试点，在两地柔性切入以后，对当地的财政只产生了微不足道的增量——但是同时又已经显示了它的一些正面调节作用。总体来说，全国意义上的住房直接税，还基本没有出现。遗产和赠与税，人们曾经讨论过，后来又销声匿迹。

六、相关的几个认识误区

在优化复合税制，特别是减税、减负和以直接税制度建设为突出代表的必要改革中，我们怎么样经受历史性考验、攻坚克难？中央的大政方针和我们现在整体政治文化所要求的“税收法定”这一原则，已经非常明确地确立起来了：要通过立法的程序，解决这种非常重要的公共资源配置的制度建设、制度创新问题。这些改革涉及的思路、框架、要领，还有细节，会在未来的几十年中不断地被讨论。这里主要从中国改革开放以来“问题导向”的理论视角出发，指出必须加以澄清的几个理论和认识误区。

第一个理论误区是税收万能论，似乎税收手段一运用，就应该能够决定性地解决一切经济社会问题，这是不对的。税收调节制度只是制度建设的一个组成部分，税收工具只是宏观调控的诸种工具里的可选项。在改革开放初期，我们注意到过去税收的作用被明显边缘化了，所以特别注意发挥它的经济杠杆作用，但也在有些事情上，走到了税收万能论的错误区间里。比如我国曾经推出了筵席税，希望以此来遏制大吃大喝，但在实际执行过程中，这个税并不能承担这样的使命。在1994年实行分税制改革的时候，中央允许地方政府自己选择是否开征筵席税，当时全中国只有两个地方政府（一个省级行政区，一个地级市行政区）选择开征这个税，但也都无疾而终。究其原因，该税需要通过酒楼餐馆代扣，如果餐馆老板严格扣税，就等于把客人推给了不严格扣税的竞争对手，因此实际生活中，很容易形成经营

者与纳税人的“合谋”：假定400元一桌以上水平算“大吃大喝”要征税，那么真的达到400~800元/桌时，经营者开两张发票，就避开了这个税。

这种税收万能论意识的形成，有时也来自一些案例引发的错觉。如20世纪80年代初，管理部门曾经错误地认为中国有很丰富的地下石油资源，要赶快将烧煤的锅炉更换为烧油的锅炉，但当各地各行业改得差不多了，当时的国家经济委员会才发现完全不是这么回事儿，得把烧油的锅炉再改回烧煤的锅炉。而那时管理部门已知道要以经济手段引导，所以曾经推出过一个“烧油特别税”，那是个打补丁的税，也是不得已而为之。它给人的错觉是类似事情都可以以税调节，那还有什么不能干预？有人甚至提出计划生育也应该以税来调节。什么事情都以为能以税来调节，这是不对的。

还有第二个误区，后来逐渐变成了主要的倾向，那就是税收无用论。包括我们一些管理部门的人士都在不少场合强调：税收其实起不了什么作用，不要太看重税收。在理论界、实践部门都有人举出例子：他们专门查了美国、日本等国家推出房地产税以后的情况——这些国家房地产的价格没有下降，还在继续上升，这说明房地产税是无用的。从学理上讲，这种无用论不能成立。税收不可能包打天下，它不是万能的，但是应该建立的税收制度迟迟不立，又是万万不能的。说到美国和日本等国的房地产税经验，我们要反问一下：为什么这些经济体在他们成为高收入经济体和强国的过程中，都不约而同地要确立房地产税这种直接税？如果他们在那个历史阶段上不推出房地产税，那么他们的房地产市场实际会发展成什么样子？在经济分析里，不能仅凭一个制度因素、一项参数，就形成孤立的因果关系，来论证这个结论。我们必须注意到房地产价格的影响因素太多了，是它们的合力决定房地产市场价位的走势。这样一个基本的分析态度，我们认为做研究的人都应该把握，但是需要将这个方法论更多地向公众宣传。在中国，房地产税作为直接税，它的作用不只是单一地促进房地产市场健康发展，还有其他的目标和作用，它的作用也未必是决定性的，但是不能否认它

会对房地产市场健康发展，包括对房地产市场价位的“压舱促稳”产生正面效应。税收不是无用的，不能从税收万能论一下走到另外一个极端。

另有第三个认识误区：税制自然演变论，强调税制是自然演变的，不能揠苗助长。但结合实际想一下，税制是怎么来的呢？人类历史上的税制，在国家形态逐渐明朗，特别是到近代相对成熟以后，都需要有这样一个制度建设的决策和立法过程，这就是说，在税制确立过程中，人为的因素不可缺少。所谓税制的自然演变论，听起来好像很有道理，但经不起仔细推敲，这种观点否定了我们主动地把握税制的可塑性而推进税制改革的必要性。如果税制是自然演变的，那我们不用考虑税制改革，让它自然演变嘛。但实际生活中怎么可能是这样？我们现在所说的税收法定、加快税收立法，都是要抓住这个可塑性。这个可塑性掌握得好不好，确实有高下之分，就是我们的改革方案在落到立法先行、税收法定的情况下，也要经受历史考验，看税改方案的水平到底如何。但我们当然应该通过人为的努力使之尽可能水平更高一些。

最后一个要提到的误区，就是最近一段时间较明显的、具有一定影响的与政治体制改革有关的观点——政治体制改革先行论。这些直接税的改革似乎离我们越来越近了，喊了这么多年“狼来了”，这回是真的要来了。个人所得税拖了 20 多年之后，2018 年的个税改革方案最终纳入了综合和专项扣除。经几轮热议之后，2018 年两会上明确要启动房地产税立法程序。房地产税真的要来了。这种情况下，有的同志说，中国的这种直接税改革应该在完成政治体制改革之后再行，甚至有的同志说，如果没完成政治体制改革，就启动这种房地产税的改革，会引起社会动荡。当然这样的说法我们认为有它合理的内核，就是对直接税改革的风险我们要高度重视，充分考虑，直接税的改革方案应尽可能地提高可操作性。但是我们不赞成，将完成政治体制改革作为中国实行房地产税改革的一个先决条件这样的说法。

现阶段渐进改革路径依赖下真正的体制改革的推进，可以借鉴美国“进步时代”的启示：它从税制、预算、公共事务的公众参与、政府履行公共服务的职责而需处理的“钱从哪里来，用到哪里去”等一系列制度建设入手，推动制度进步——进步就是从各方很难拒绝的管理、运行优化的角度切入来解决问题，实际上最后就完成了政治体制改革的基本任务。这对于中国最大的启示是，为什么我们不积极地通过税制改革，包括直接税的改革，让社会公众广泛参与，一起来促成我们政治水平的提高？所以，我们认为不能够落入前面这样极端化的说法中。中国的政治体制改革实际上也在进行，只不过它没有公开宣传，这也可以充分借鉴美国“进步时代”的国际经验，让税改能够结合公共事务、公共选择的机制性建设的进步，得到实质性的探索和推进。如果从“税收法定”的原则来看，它构造的是一个政治程序，当我们启动了个人所得税、房地产税，以后也可能有遗产和赠与税的立法，那么它需要的是什么？是政治生活中“规范的公共选择机制”，这个规范的公共选择机制不是简单的少数服从多数，咱们每一个月来一次全民公决，依少数服从多数原则解决好这个问题——这可行吗？各个现代国家都不可能这样简单化地处理税制设计问题，除了民主的因素，这里还需要权衡各角度各种理性的诉求，形成高水平的专业化意见，最后寻求最大公约数。像个人所得税、房地产税等直接税的立法，需要有公开的电视、广播直播的听证会，各方代表摆自己的观点，讲自己的论据，这才是走向现代民主的机制。这不就是一个政治生活的进步吗？不就是包含着政治体制改革所要追求的机制吗？我们如果能够坚持税收法定、立法先行，实际上就是在为政治的进步做一些积极的推动。那么我们理应促成立法过程中的广泛讨论，大家争取在充分承认物质利益原则和不同利益集团诉求的情况下，寻求最大公约数，寻求合成出以公心的、合理的税制现代化的解决方案。

第一章 改革开放以来中国复合税制的形成与演变

改革开放后,我国政府日益明确地认识到必须重构复合税制,且应随经济社会形势的变化而不断完善复合税制,使其作用和价值不断得到重视和体现。本章介绍改革开放至十八大之前,我国税制的建设和改革经历了三个主要阶段:1980—1993年,复合税制出现雏形;1994—2002年,复合税制初步搭建;2003—2012年,复合税制不断趋向完善。

改革开放以来,我国政府日益认识到,必须以市场取向推进改革。征税是政府重要的收入手段和调控工具,我国必须重构复合税制,且应随经济社会形势的变化而不断完善复合税制,使其作用和价值不断得到重视和体现。

总体而言,改革开放至中国共产党第十八次全国代表大会(下文中简称“党的十八大”)之前,我国税制的建设和改革经历了三个主要阶段:一是1980—1993年,复合税制初具雏形;二是1994—2002年,复合税制初步搭建;三是2003—2012年,复合税制不断趋向完善。

一、1980—1993年的税制改革

(一)改革起点

1950年,当时的中央人民政府政务院颁布了《全国税政实施要则》,确定我国开征14个税种的税收,分别是货物税、工商业税、盐税、关税、薪给报酬所得税、存款利息所得税、印花税、遗产税、交易税、屠宰税、房产税、地

产税、特种消费行为税和使用牌照税。之后，随着经济社会发展需要，我国税制几经变化，比如1958年实施了以简化税制为基调的税制改革。随着“文革”的到来，“税收无用论”思想观念盛行，税制一简再简，经历1973年的“合并税种，简化税率税目”后，我国的税制高度简化，国有企业缴纳工商税，集体企业缴纳工商税和工商所得税，农业生产单位缴纳农业税，公民个人缴纳的税几乎不存在。税收收入占财政收入和国内生产总值的比重较低，税收的作用和价值无从充分体现。

专栏一

改革初期对税收的认识

1978年12月18日至29日，财政部召开部分省、市财政、税务局长会议，讨论税制建设问题。会议认为，税收应为社会主义现代化建设这一战略服务。税制改革态度要积极，步子要稳妥，要研究税制如何与经济基础相适应，如何充分发挥税收的经济杠杆作用。

税收历来是国家政权筹集财政资金的工具，也是运用价值规律干预经济的手段。搞好社会主义现代化建设，必须坚持按照经济规律办事，用经济手段管理经济。税收是一个重要的经济手段，我们按照国家的经济政策，制定不同的税种和税率，通过一征一免、征多征少，可以有效地调节企业的收入，对经济发展起促进或制约作用。国家通过税收直接参与收入分配，以法律形式规定对企业收入提取的比例，具有强制作用，有利于正确处理国家、企业和个人的经济关系，使各方面利益得到保证，便于使企业做到权责结合，更好地发挥他们的主动性和积极性。

税收与企业的生产、经营有直接联系，通过征税可以对企业进行财政监督，促进企业提高管理水平，加强经济核算，讲究经济效果。在国际经济交往中，运用税收手段，也有利于贯彻平等互利原则，维护国家的主权和经济利益。通过税收参与分配来影响经济，这是其他经济手段所不能代替

的。过去对于社会主义企业内部如何发挥税收的经济杠杆作用认识不足，特别是对国有企业，经济规律在多大范围内起作用，理解很不够，更不用说发挥税收的经济杠杆作用了，因而在税制上只注意了简化，税种越来越少，作用越来越小。

(刘佐. 中国税制改革三十年[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2008: 31-32.)

(二) 改革背景

1978年12月, 中国共产党十一届中央委员会第三次全体会议拉开了中国改革开放的序幕, 经济社会形势发生深刻变化。全会决定把全党和全国的工作重点转移到社会主义现代化建设上来, 改革中国经济体制和经济管理方法, 调动各方发展经济的积极性。税制成为经济改革的重要内容。更好地发挥税收作用, 利用税收调节经济, 发挥税收的杠杆作用是这一时期税制改革的主要宗旨。专栏一体现了当时主流媒体传达出的管理部门对于税收的高度重视。

专栏二

充分发挥税收作用的意图

1. 在调整期间价格不能大动的情况下, 可以更多地利用税收调节。
2. 用税收促进调整, 对一部分长线产品、重复生产严重的产品加税, 促使企业取长补短, 有利于产业结构、产品结构的合理化。
3. 用税收促进改组, 对搞“大而全”“小而全”的全能厂加税, 促使企业走专业化生产的道路。特别是要使企业摆脱地区、部门的束缚, 合理地组织起来, 必须改上缴利润为上缴税收。
4. 用税收调节企业的利润水平, 把一部分企业由于价格不合理而多得

的利润通过税收收上来，解决企业之间利润水平悬殊带来的苦乐不均问题。

5. 用税收促进企业改善经营管理，通过税收的调节，使经营水平比较好的企业得利，迫使经营水平差的企业改善管理，长期不改善的就淘汰。

6. 用税收增加国家财政收入。除了一部分产品需要减税、免税以外，今后主要的举措是加税。对一切有经营收入的单位和个人都要征税，还要通过税收逐步改变目前地方财政有结余、中央财政有赤字的状况。

7. 要运用税收杠杆，必须改变目前“协商办税”的做法。

(刘佐. 中国税制改革三十年[M]. 北京：中国财政经济出版社，2008：41.)

与当时经济社会发展对税制的要求相比，税制存在的问题主要包括：一是税制过简，不适应复杂的经济情况，无法体现税收调节经济的作用；二是因企业自主权扩大，收入分配发生一系列变化，税收调节企业利润，正确处理国家、企业和个人关系的作用无法充分体现；三是税收不能很好适应当时经济改组、工业产业分工协作带来的新变化；四是开放带来的对外经济往来中，税收维护国家主权和经济利益的作用体现严重不足。

(三) 1984 年全面工商税制改革的来龙去脉

针对当时税制存在的问题，财政部向国务院报送了《关于工商税制改革的设想》，指出当前税制存在的问题是税制过于简化，税收调控作用难以发挥，无法适应国民经济的发展变化，要求改革税制，增强政府筹集财政收入的能力，同时发挥税收调节经济的杠杆作用。1981 年年底，财政部和国务院体制改革办公室向国务院报送《关于改革工商税制的设想》后，国务院就如何发挥税收调节作用，提出若干改革意见，明确了改革的指导思想、改革原则、具体方案以及应注意解决的问题。

专栏三

20世纪80年代初税制改革的指导思想和原则

本次工商税制改革的指导思想是：认真贯彻执行“调整、改革、整顿、提高”的方针，合理调整各方面的经济利益，正确处理国家、企业和个人之间的利益关系，中央与地方的关系，充分发挥税收的作用，促进国民经济的发展。

这次工商税制改革的原则是：

1. 适应经济情况的复杂性和经济性质、经济形式的多样性，逐步恢复一些税种，增加一些税种，使每个税种在生产、经营的各个领域发挥各自不同作用。

2. 加强经济责任制，逐步把国有企业上缴利润改为征税，以促进企业加强经济核算，改善经营管理，提高经济效果，增加财政收入。

3. 根据国家经济政策的要求，按照不同产品和不同行业规定高低不同的税率：对鼓励发展的税率从低，对限制发展的税率从高；对长线利大的产品要增税，对短线利小的产品要减税。从经济利益上来调节生产和消费，使微观经济活动符合宏观决策的要求。根据发展对外贸易的政策，税制要鼓励扩大出口，保护国内生产。要有计划地利用外资和引进先进技术设备。

4. 在目前价格不能大动的情况下，用税收杠杆来调节一部分企业的利润，适当解决企业之间由于价格资源条件不同而形成的利润水平悬殊问题。不能让税制改革影响物价上涨，增加人民群众负担。

5. 在保证国家财政收入的前提下，兼顾地方、部门和企业合理的经济利益，以调动各方面的积极性。

6. 将各项工商税制划分为中央税、地方税、中央与地方共享税，使中央政府和地方政府都有相应的财政、税收管理权。

(刘佐. 中国税制改革三十年[M]. 北京：中国财政经济出版社，2008：42.)

在上述经济社会背景的改革指导原则指引下，1984年我国进行了较全面的工商税制改革。其基本内容，一是将原来的工商税一分为四，把当时适用的工商税分解为产品税、增值税、盐税和营业税四个税种，分别适用于不同的企业；二是开征资源税；三是开征和恢复城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税等四个地方专享税，以利于合理、节约地使用房产、土地，适当解决城市维护建设的资金来源。

通过这次工商税制改革，多层次、多环节、多税种的复合税收体系初步建立起来，较好地适应了改革开放形势，使税收筹集政府收入和调节经济的作用开始凸显。

之后，为适应经济形势发展和改革需要，我国又对若干税收政策进行重大调整，如适当下调了集体企业所得税税负，使之与小型国有企业负担基本持平，有利于国有企业与集体企业平等竞争；为引导和规范私营经济和个体工商户的发展，1986年1月，我国出台了《中华人民共和国城乡个体工商户所得税暂行条例》，规定对从事工业、商业、服务业、建筑安装业、交通运输业和其他行业，经工商行政管理部门批准开业的城乡个体工商户征收所得税；针对个人收入水平提高，收入渠道不断增多的情况，1986年9月，我国出台《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》，对国内个人收入征税，其主要目的是将个人消费基金的一部分转化为生产基金，用于国家经济建设，同时也产生了调节居民收入差距的作用。

(四) 改革大事记

1. 初设增值税制度

1954年，增值税制度在法国诞生，随后几十年其在欧洲国家得到广泛推广，对这些经济体的税收制度产生了重要影响。20世纪70年代后期，增值税进入亚洲，并逐步发展，形成了一套较完善的制度体系。我国从1979年开始引入增值税，当时仅在部分地区、部分行业试行，后来随着我

国经济体制的改革不断发展完善。

开征增值税的初衷是解决货物税重复征收的问题。因此,最初征税范围限于加工环节较多,导致严重重复征税的工业企业协作生产产品。1980年前后,我国在柳州、长沙、襄樊、上海等城市,选择重复征税问题最突出的机械和农业机具两个行业进行增值税试点。1982年,财政部制定《增值税暂行办法》,决定对上述两个行业的产品以及电风扇、缝纫机、自行车三项产品在全国范围内试行增值税。1984年,工商税制全面改革中,国务院颁发《中华人民共和国增值税条例(草案)》,增值税正式成为我国税制体系中的一个独立税种。但是,那时的增值税与现代意义上的增值税差异还比较大,主要体现在三个方面。

一是征税范围有限。1984年《中华人民共和国增值税条例(草案)》公布之后,尽管增值税征税范围逐步扩大,从最初的12个税目增至31个税目,但依旧没有实现全覆盖。二是税率档次过多。至1993年分税制改革之前,增值税税率多达12档,从8%到45%不等。三是采用“扣税法”和“扣除法”来计算增值税,与现行的“抵扣法”差异较大。“扣除法”的计算公式为:应纳税额=(产品销售收入额-扣除金额)×税率。其中,扣除金额是指扣除项目中为生产应税产品外购部分的金额。“扣税法”的计算公式为:应纳税额=产品销售收入额×税率-扣除税额。其中,扣除税额,是指规定扣除项目中为生产应税产品外购部分的已纳税额。可见当时不但扣除范围小,而且扣除方法不一致,从而导致税负不公,管理不便。从1987年起,我国对计税方法统一做了规定,即一律实行扣税法,同时对扣除项目也做了统一规定。

2. 创设三部涉外所得税法

中华人民共和国成立至改革开放之前,受制于对外经济关系发展,我国涉外税收发展相对迟缓。20世纪50年代初期,涉外税收与对内税收采用同一税法,流转税适用1958年试行的《中华人民共和国工商税统一条例

（草案）》，对外资工商企业所得税的征税，仍沿用 1950 年颁布的《工商业税暂行条例》。

1979 年 7 月，我国颁布《中华人民共和国中外合资经营企业法》，明确规定允许外国公司、企业、其他经济组织或个人，按照平等互利的原则经中国政府批准，在中华人民共和国境内，同中国的公司、企业或其他经济组织共同开办合营企业。此后，国家又决定，广东、福建两省在对外经济活动中，实行特殊政策和灵活措施，并在广东省的深圳、珠海、汕头和福建省的厦门市设置经济特区，鼓励外国公民、华侨、港澳同胞及其公司、企业前来投资设厂，或与我方合资兴办企业和其他事业。1984 年，中国政府又决定在上海、天津等 14 个沿海港口城市建立经济技术开发区，扩大对外经济合作和技术交流。

随着开放的扩大，资金、技术和人才的不断流入，合作生产、补偿贸易经营形式日益增多，迫切需要重构涉外税法，维护国家主权，体现国家经济利益。为此，在 1980 年至 1981 年期间，我国先后颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》，并颁布实施细则。三部涉外所得税法在维护国家权益的前提下，基于本国国情，参照国际惯例，体现了税负从轻、优惠从宽、手续从简的立法原则。

此外，针对经济特区和 14 个沿海港口城市，我国出台了一系列相关税收优惠政策，如特区内涉外企业所得税减按 15% 比例征收，预提所得税适用优惠税率，流转税减半征收等。设在 14 个沿海港口城市的涉外企业，享受“三免三减半”的企业所得税税收优惠政策等。

3. 国营企业“利改税”——国企所得税的开始

计划经济时期，财政采用高度集中的统收统支式的体制，财政资金“取之于国企，用之于国企”，政府与国企收支关系体现为“左口袋进，右口袋出”。财政收入主要来源于国营企业上缴的利润，同时财政支出也有相当

大的部分用于国营企业建设投资和流动资金。国营企业与所得税“无缘”，理论上是认为不必、不应以所得税方式处理国家与国营企业的关系，实践则表现为国营企业从来不上缴所得税，仅上缴利润。

20世纪80年代之后，改革重点转向城市，增强企业活力，特别是增强“全民所有制”的大中型企业活力，成为城市改革的中心环节。人们认识到改革的关键是处理好“两个关系”，打破两个“大锅饭”，即正确处理国家与企业、企业与个人的关系，打破企业吃国家的“大锅饭”，个人吃企业的“大锅饭”的局面，这就需要形成使国企与非国企在市场上公平竞争的制度环境。同时，随着对税收调节经济作用的认识和实践的不断深化，以税收来推动国企分配关系改革自然地纳入改革方案的考量之中，国营企业“利改税”改革应势而出。

与其他改革类似，国营企业“利改税”改革起初是在局部地区和局部企业试点，到1983年，我国拟定《关于国营企业利改税试行办法(草案)》，决定全面推行“利改税”改革。考虑到当时价格改革尚未到位，企业利润水平参差不齐，高低悬殊，决定分两步实施“利改税”。第一步是对企业的利润先征收一定比例的所得税，然后根据企业的不同情况，采取多重形式对税后利润在国家与企业之间进行合理分配。第二步，在价格体系基本趋于合理的基础上，根据企业盈利多少征收累进所得税。第一步“利改税”的主要内容为：凡有盈利的国有大中型企业，要分别缴纳利润和55%的企业所得税；凡有盈利的国有小型企业，按照8级超额累进税率缴纳所得税。第二步“利改税”的主要内容包括将国营企业应上缴国家的收入分别按照11个税种向国家缴纳，也就是由“税利并存”逐步过渡到完全的“以税代利”，税后利润留给企业。国家与国企的分配关系从一个极端(以利代税)走向另外一个极端(以税代利)。

专栏四

1984年税改时对主要税种的分析认识

产品税是我们国家的一个老税种，也是一个重点税种，对产品征税是我国一直坚持的一项征税制度，只是时代不同，形式和具体名称不同罢了。这次恢复征收产品税，既是对历史的继承，也是适应经济发展的需要，同时也足以看出产品税的生命力。产品税是对产品征税，且基本是在商品实现销售时征收，所以税源大，收入及时、稳定，对保证财政收入效果很好。另外，可以根据国家经济发展需要，对不同产品设置不同税率，既可以影响产品价格水平，又可以调节企业利润，体现国家的奖励和限制政策，起到调节经济作用，所以这次产品税改革，各产品税率差异比价大，从30%到60%不等，以后又进行了多次调整。尽管在1994年税制改革时，产品税最终被增值税取代了，但产品税在我国税收历史上的地位和作用是不可否定的。

增值税是这次改革中新引进的一个税种，它最大的优点是可以避免重复征税。改革开放以后，国家着手对工业实行改组，改变原来“大而全”“小而全”的落后生产方式，实行专业化协作，以实现工业化的大批量、高精尖、低成本、低消耗的政策目标。但当时实行的工商税的效果恰与这一政策目标相左。因为工商税是对生产全值征税，且在生产经营环节征收，所以税负会随生产经营环节增加而增加，不符合税收政策体现国家经济政策的原则。而增值税是对生产销售部分的增值部分征税，所以一个产品的税负不会因为产品生产环节的多少而发生改变，这非常有利于促进企业改组，实行专业化协作，同时还不会影响财政收入，一举两得。改革之初，增值税还是个新鲜事物，所以从1980年开始试点，到1984年全面税制改革时，只对部分重复征税严重的行业，如汽车、机动船舶等实施增值税改革。以后，随着改革深入，不断有新的行业改征增值税，直至1994年，增值税彻底取代产品税。事实证明，引入增值税是正确的，它对解决重复征税，促进我国企

业专业化改组,提高中央财政收入占国民收入的比重起到了重要作用,当然这都是后话了。

资源税也是这次改革中新引进的一个税种,征收资源税是希望用它来调节由于自然资源和开发条件的差异而形成的级差收入,促进企业加强经济核算,有效管理和利用国家资源。由于资源的构成、储量、品质和地理条件不同,开发企业之间经济效益差别较大。为鼓励企业均衡开发,避免企业仅开发资源条件好的,国家用资源税来调节获得高额收入的企业的收入,使企业在均等条件下展开竞争。因此,资源税充分体现了税收调控经济,促进商品经济发展的经济国策。

营业税在1984年的税制改革中是恢复征收,这个税种在“文革”之前即存在。这次规定的征税范围比较广,对所有有营业收入的单位都征收,同时对批发业务按进销差额征收,避免重复征税。

在这次改革中,城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税四个地方专享税,因条件不成熟,暂缓开征。当时设计这四个税种,一方面是希望通过税收来调节土地和房产的使用,为城市维护建设筹集资金,另一方面是为改革财政管理体制做准备,希望通过建立地方专享税,使地方有比较稳定的财源,稳定中央与地方的分配关系。

(王丙乾.中国财政60年回顾与思考[M].北京:中国财政经济出版社,2009:270.)

国营企业“利改税”,这一当时改革的重头戏,总体而言解决了国企也要依法缴纳所得税的问题,有利于加强国营企业责、权、利关系的匹配,推动企业面对市场竞争努力改善经营管理,改变“吃大锅饭”的状况,有利于正确处理国家、企业和职工之间的关系,发挥税收的经济杠杆作用,服务于搞活经济。

专栏五

“利改税”的好处

第一，把税后利润留归企业支配，进一步扩大企业自主权，使企业有了动力；而企业纳税以后，自负盈亏，也有了压力。企业有了动力和压力，就能增添活力，有利于促进企业建立与健全经营责任制，从改善经营管理、增产增收中挖掘潜力，为国家创造更多的财富。

第二，企业按照国家规定的税种和税率纳税，比按照利润上缴稳定得多，不会出现利润留成、盈亏包干办法那样，争基数、争比例和经常调整变动的情况。同时，可以利用税收这个经济杠杆，根据宏观经济决策的需要，针对不同行业、企业和产品的供、产、销情况，采取开征新税、调整税率、加征或者减免税款等措施，做到有鼓励、有限制，政策分明。这样，有利于促进生产，搞活经济，增加财政收入。

第三，“利改税”以后，企业不论其隶属关系如何，都要向中央和所在地方纳税，使企业在财政上对国家的义务更加明确。这样，有利于配合经济体制改革，逐步打破部门、地区界限和减少不必要的行政干预，也有利于从实际需要出发调整企业结构，扩大生产的社会性。

另外，实行“利改税”，可以为今后过渡到按照税种划分财政收入的分级财政管理体制创造条件，有利于中央财政和地方财政获取稳定增长的收入来源。

由此可见，实行“利改税”，将有利于明确企业的责、权、利，推动企业努力改善经营管理，搞活经济，逐步改变“吃大锅饭”的状况；将有利于正确处理国家、企业和职工的关系，既能保证国家财政收入得大头，也能使企业和职工在收入增长中得到好处；将有利于进一步发挥税收的经济杠杆作用，促进国民经济的协调发展；也将有利于打破行政干预，按照经济规律组织社会化大生产。

(刘佐. 中国税制改革三十年[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2008:64.)

二、1994—2002 年的工商税制改革

(一) 改革背景

1984 年及之后的工商税制改革,发挥了税收组织财政收入和调节经济的作用,有力地促进了国民经济发展。但其后,随着社会主义市场经济目标的确定及其对税制提出的新要求,也随着经济社会形势的发展变化,当时税制的一些不适应之处趋于明显,因此需要进行新一轮较为彻底的改革。

1992 年,邓小平南方谈话之后,中国共产党第十四届中央委员会第三次全体会议确立了建立社会主义市场经济体制的改革目标,这对税收制度提出了新的要求。首先是市场的统一和公平竞争,要求税制统一、税负公平,同时又要体现国家产业政策,促进经济结构调整。其次是市场经济会产生较明显的收入分配差距,要求发挥税收的再分配职能,促进社会公平与效率的统一,服务于实现共同富裕。再次是市场经济下,政府调控宏观经济的手段从直接(行政指令)到间接(财税、法律等)势在必行,税制要为政府调控宏观经济运行提供“政策工具”。

综合处理政府与企业、中央与地方、公权体系与纳税人分配关系的财政改革,需要税制改革的配套。经过十几年的探索,决策层形成了搞市场经济,就要搞财政分税制的基本共识。为匹配社会主义市场经济体制,明确了构建以分税制为基础的财政体制的改革目标,于 1994 年,推出与分税制改革配套的工商税制改革方案,实施了具有里程碑式历史意义的重大变革。分税制财政体制改革内在的要求是形成以“一级政权,一级事权,一级

财权，一级税基，一级预算，一级产权，一级举债权”为基本逻辑的分税财政体制，因此税制改革在呼应和服务社会主义市场经济建设取向下，成为分税制财政体系。既要使调动中央与地方“两个积极性”的流转税达到一定规模，也要建立地方政府独享税基，以稳定地方政府本级财政建设预期，还要搭建逐步加强直接税作用的制度框架。1993年国家税务总局发布的《工商税制改革实施方案》中明确“要调整税制结构，合理划分税种和确定税率，为实行分税制、理顺中央与地方的分配关系奠定基础”^①。

专栏六

1994年税制改革时面对的税制问题

我国现行工商税制（不包括关税和农业税收）的基本框架，是在1984年利改税和工商税制全面改革后形成的。现行工商税制以流转税和所得税为主体税种，其他辅助税种相配合，共有32个税种，是一个多税种、多环节、多层次课征的复合税制。现行工商税制突破了原计划经济体制下统收统支的分配格局，强化了税收组织财政收入和宏观调控的功能，基本上适应了十年来经济发展和经济体制改革的需要。但是，现行工商税制仍存在一些不完善之处，特别是与发展社会主义市场经济的要求不相适应，在处理国家、企业、个人的分配关系和中央与地方的分配关系方面，难以发挥应有的调节作用，其不完善之处主要表现在：

（一）税负不平，不利于企业平等竞争。企业所得税按不同所有制分别设置税种，税率不一，优惠各异，地区之间政策也有差别，造成企业所得税税负不平；而流转税税率是在计划价格为主的条件下，为缓解价格不合理的矛盾设计的，税率档次过多，高低差距很大。目前产品价格已大部分放开，如不简并、调整税率，将不利于企业公平竞争。

^① 国家税务总局. 工商税制改革实施方案[R]. 中华人民共和国国务院公报, 1993-31.

(二)国家和企业的分配关系犬牙交错,很不规范。一些过高的税率使企业难以承受,名目繁多的优惠政策又导致财政难以承受。地方政府和主管部门也用多种名义从企业征收数量可观的管理费、各种基金和提留等等。企业总体负担偏重。

(三)中央与地方在税收收入与税收管理权限的划分上,不能适应彻底实行分税制的需要。

(四)税收调控的范围和程度,不能适应生产要素全面进入市场的要求。税收对土地市场和资金市场等领域的调节,远远没有到位。

(五)内外资企业分别实行两套税制,矛盾日益突出。

(六)税收征管制度不严,征管手段落后,流失较为严重。

(七)税收法制体系尚不健全,没有形成税收立法、司法和执法相互独立、相互制约的机制。

(摘自 1993 年年底国家税务总局发布的《工商税制改革实施方案》)

1994 年,工商税制改革的直接导火索是“两个比重”的下降,即财政收入占 GDP 的比重和中央财政收入占整个财政收入的比重过低。自改革开放以来,持续的放权让利改革(政府向企业放权让利,中央政府向地方政府放权让利),使“两个比重”不断下降,这不但影响了中央政府的宏观调控能力,而且也影响到政府的通盘管理能力,这在客观上促成了决策层的改革共识与巨大的决心。于是,1994 年,我国启动了“1949 年以来规模最大、范围最广泛、内容最深刻的一次税制改革,其目的是为了适应建立社会主义市场经济体制的需要”。^①

(二)改革指导思想和主要原则

本次工商税制改革主要是为与分税制财政体系配套而实施的。我

^① 国家税务总局. 工商税制改革实施方案[R]. 中华人民共和国国务院公报,1993-31.

们要构建适应社会主义市场经济的税制体系，就要求税法必须统一、规范，以促进公平竞争。考虑经济改革与发展的需要，税制改革要有利于筹集财政收入，有利于调动中央和地方的积极性，有利于政府实施产业政策，有利于促进共同富裕，有利于分税制财政体制改革的进行与深化。

专栏七

1994年税制改革的指导思想和基本原则

工商税制改革的指导思想是：统一税法、公平税负、简化税制、合理分权，理顺分配关系，保障财政收入，建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。

深化工商税制改革必须遵循以下几个基本原则：

（一）税制改革要有利于调动中央、地方两个积极性和加强中央的宏观调控能力。要调整税制结构，合理划分税种和确定税率，为实行分税制、理顺中央与地方的分配关系奠定基础；通过税制改革，逐步提高税收收入占国民生产总值的比重，合理确定中央财政收入和地方财政收入的分配比例。

（二）税制改革要有利于发挥税收调节个人收入和地区间经济发展的作用，促进经济和社会的协调发展，实现共同富裕。

（三）税制改革要有利于实现公平税负，促进平等竞争。公平税负是市场经济对税收制度的一个基本要求，要逐步解决目前按不同所有制、不同地区设置税种税率的问题，通过统一企业所得税和完善流转税，使各类企业之间税负大致公平，为企业在市场中进行平等竞争创造条件。

（四）税制改革要有利于体现国家产业政策，促进经济结构的调整，促进国民经济持续、快速、健康的发展和整体效益的提高。

（五）税制改革要有利于税种的简化、规范。要取消与经济发展不相适应的税种，合并那些重复设置的税种，开征一些确有必要开征的税种，实现

税制的简化和高效;在处理分配关系的问题上,要重视参照国际惯例,尽量采用较为规范的税收方式,保护税制的完整,以利于维护税法的统一性和严肃性。

(摘自 1993 年年底国家税务总局发布的《工商税制改革实施方案》)

(三)改革主要内容

1994 年工商税制改革,建立了以流转税为主的税制体系,对企业所得税进行简并,辅之以若干小税种改革,使之为地方筹集财政收入,发挥调控职能。

1. 流转税改革

流转税改革是 1994 年税制改革的重点内容,其改革主旨是体现公平、中性、透明、普遍、税负平移的精神。以内外资适用同一流转税制来体现公平,以简并增值税税率来体现流转税的中性原则,以增值税和营业税并行来体现普遍精神,以增值税标准税率(17%)安排来体现税负平移精神。

流转税改革基本内容包括:一是以增值税替代产品税,实现增值税在货物生产和销售领域的全覆盖,并对增值税税制要素进行规范;二是在增值税基础上实施消费税,体现对特定商品的“寓禁于征”的精神,例如对会伤害公众健康的烟酒施以重税,同时发挥消费税为政府筹集财政收入的作用;三是在服务(劳务)领域征收营业税。

增值税的改革内容包括:一是对商品的生产、批发、零售和进口全面实行增值税;二是简并税率,实行一档基本税率加一档优惠税率和零税率的模式;三是引入价外税方式;四是实行进项税抵扣制度。

消费税是此次改革中新设的税种,其开征目的主要是为了避免对部分商品从征产品税改为增值税而带来的税负大幅下降的情况。因此,为保证国家财政收入,体现税负平移和“寓禁于征”原则,对特定商品开征消费税。

消费税始征时共设 11 个税目，主要包括烟、酒、化妆品、贵重首饰、烟花爆竹、摩托车、小汽车、汽油、柴油等，采用从量定额和从价定率两种税率。

营业税主要是对第二产业的建筑业和第三产业（服务业）征收，计税基础为纳税人营业额，税率主要为 3% 或 5%，娱乐业税率在 5%~20%，具体由各地政府确定。

专栏八

1994 年增值税改革的基本要求

1. 对商品的生产、批发、零售和进口全面实行增值税，对绝大部分劳务和销售不动产暂不实行增值税。

2. 增值税税率采取基本税率再加一档低税率和零税率的模式。按照基本保持原税负的原则，并考虑到实行价外税后税基缩小的因素，增值税的基本税率拟定为 17%（相当于价内税率 14.5%）；低税率拟定为 13%（相当于价内税率 11%），低税率的适用范围包括基本食品和农业生产资料等；出口商品一般适用零税率。

3. 增值税实行价外计征的办法，即按不包含增值税税金的商品价格和规定的税率计算征收增值税。

4. 实行根据发票注明税金进行税款抵扣的制度。零售以前各环节销售商品时，必须按规定在发货票上分别注明增值税税金和不含增值税的价格。为了适应我国消费者的习惯，商品零售环节实行价内税，发票不单独注明税金。

5. 对年销售额较少、会计核算不健全的小型纳税人，实行按销售收入全额及规定的征收率计征增值税的简便办法。

6. 改革增值税纳税制度。对增值税的纳税人进行专门的税务登记，使用增值税专用发票，建立对纳税人购销双方进行交叉审计的稽查体系和防止偷漏税、减免税的内在机制。

7. 外资企业废除工商统一税,统一实行增值税、消费税、营业税以后,税收负担将发生一些变化。有些企业税负与改革前持平,有些企业税负稍有下降,有些企业税负有所提高。为了保证我国对外开放政策和涉外税收政策的连续性、稳定性,对部分企业税收负担提高的问题,要采取妥善办法加以解决。具体办法是,凡按改革后税制计算缴纳的税款比改革前增加的部分,经主管税务机关审核后,采取年终一次或全年分次返还的办法。照顾时间以合同期为限,但最长不得超过 1998 年。1994 年 1 月 1 日后新批准的外资企业,一律按新税法规定的税负纳税。

(摘自 1993 年年底国家税务总局发布的《工商税制改革实施方案》)

2. 所得税改革

1994 年的所得税改革,主要是合并各类企业所得税和个人所得税。1994 年之前,我国企业所得税按所有制形式分设,国有企业、集体企业、外商投资企业等分别适用不同税制。这次企业所得税改革主要是合并内资企业所得税,将内资企业所得税税率设定为 33%,并规范了企业所得税税前列支项目,彻底实现国有企业的税利分流。当然,鉴于当时国有企业经营困难,暂缓国有企业利润上缴。

专栏九

1994 年税改中对企业所得税的改革安排

企业所得税改革的目标是:调整、规范国家与企业的分配关系,促进企业经营机制的转换,实现公平竞争。企业所得税改革的主要内容是:

1. 1994 年 1 月 1 日起统一内资企业所得税,下一步再统一内外资企业所得税。

2. 内资企业所得税实行 33% 的比例税率,这个税率水平与国际上基本接近。考虑到部分企业盈利水平低的实际情况,可以采取某些过渡性的

照顾措施。对金融和保险业的所得税征税办法仍按原规定办理。

3. 用税法规范企业税前所得的列支项目和标准,改变目前应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的状况,稳定和拓宽税基,硬化企业所得税。

4. 取消“国营企业调节税”,向国有企业征收国家能源交通重点建设基金和国家预算调节基金。

5. 《企业财务通则》和《企业会计准则》施行以后,企业贷款利息进入成本,折旧加速,为企业还贷提供了相当一部分资金来源,再加上其他一些政策,使企业税后还贷能力大为增强。为此,要在统一企业所得税的同时,建立新的规范化的企业还贷制度。

6. 统一企业所得税后,应改变现行承包企业所得税的做法。

(摘自 1993 年年底国家税务总局发布的《工商税制改革实施方案》)

与企业所得税类似,1994 年之前有三个税种是针对个人所得征收的,1994 年的改革将这三个税种统一起来,实现税制统一,税负公平。此次个人所得税的改革目标定位于调节个人收入差距,缓解分配不公。个人所得税实行分类计征,对劳动报酬所得和个体工商户的生产经营所得实行超额累进税率。

3. 其他税种改革

此次工商税制改革中,又对部分小税种进行了改革,主要集中于与土地资源相关的税种。

专栏十

1994 年税改中对个人所得税的改革安排

《中华人民共和国个人所得税法》的修改方案已于 1993 年 10 月 31 日经八届全国人大常委会第四次会议通过,自 1994 年 1 月 1 日起施行。个人所得税改革的基本原则是调节个人收入差距,缓解社会分配不公的矛

盾。为此,个人所得税主要对收入较高者征收,对中低收入者少征或不征。

个人所得税改革的主要内容是:

1. 把原来征收的个人所得税、个人收入调节税、城乡个体工商业户所得税统一起来。

2. 个人所得税的费用扣除标准。按照对基本生活费用不征税的国际惯例,将“工资、薪金所得”的月扣除额定为人民币 800 元。中外籍人员实行统一的个人所得税法后,对外籍人员要规定附加减除标准,具体数额和适用范围由国务院确定。

3. 对应税项目进行了适当调整,主要是增加了个体工商业户的生产经营所得、财产转让所得和偶然所得。

4. 根据我国实际,参照发展中国家和周边国家的情况,确定个人所得税的税率。其中,工资、薪金所得实行 5%~45% 的超额累进税率;个体工商业户的生产经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得实行 5%~35% 的超额累进税率,税负水平与企业所得税大体相同;稿酬所得适用 20% 的比例税率,并按应纳税额减征 30%;劳务报酬所得,特许权使用费所得,利息、股息、红利所得,财产租赁所得,财产转让所得,偶然所得和其他所得,适用比例税率,税率为 20%。

(摘自 1993 年年底国家税务总局发布的《工商税制改革实施方案》)

一是扩大资源税征税范围,实行从量计征。1994 年之前资源税的征税范围较窄,且按照企业利润水平,适用累进税率,以调节企业利润级差。改革后资源税的征税范围包括所有矿产资源,征税品目有煤炭、原油、天然气、铁矿石和其他黑色金属矿原矿、铝土矿和其他有色金属矿原矿、非金属矿原矿和盐。

二是开征土地增值税,调节房地产利润水平。土地增值税是在房地产的交易环节,对交易收入的增值部分征收,以收入减除扣除项目后的余额作为税基,实行四档超额累进税率。

此外，为构建地方税体系，促进地方财政收入增长，改革调整了城乡建设税计税依据和税率结构，扩大土地使用税范围并提高税负。

经过 1994 年税制改革和其后的改革深化，我国税种从原来最多时的 43 个逐步缩减至目前的 18 个，税制统一、税负公平，适应社会主义市场经济体系的税制体系基本成型。

三、2003—2012 年税制演变与深化改革的主要进展

1994 年之后，税制改革进入更为纵深的结构调整阶段。改革沿着 1994 年的设想继续推进，完成当时想改但因时间过紧或其他条件不具备而未能实施的举措。至 2003 年，中国共产党第十六届中央委员会第三次全体会议明确我国社会主义市场经济体系初步建立，改革开放进入社会主义市场经济完善阶段。在这种背景下，我国又提出了新一轮税制改革的原则，即“简税制、宽税基、低税率、严征管”，在该原则指导下，继续进行了一系列改革。

（一）流转税改革

1. 增值税转型

根据税基不同，增值税可分为生产型、收入型和消费型。生产型增值税不允许固定资产作进项税抵扣，收入型增值税仅允许抵扣固定资产折旧部分的进项税，消费型增值税则允许抵扣固定资产的全部进项税。因此，增值税税基从大到小的依次排序是生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。而目前国际上普遍采用的是消费型增值税。

1994 年增值税改革时，为保证国家财政收入，抑制地方政府投资欲望，同时考虑到当时通货膨胀问题较为严重，我国选择了生产型增值税。2004 年，在“振兴东北”战略背景下，增值税转型（从生产型转向消费型）试

点改革在东北启动,允许特定地区(东北地区)、特定行业(装备制造业、石油化工业、冶金工业等八个行业)的纳税人抵扣当期新增机器设备所含进项税金。2007年7月1日起,增值税转型试点扩大到中部6个省26个城市,到2009年,增值税转型改革在全国全面推开。由于当时对不动产收取营业税,无法纳入抵扣范围,因此2009年之前的增值税转型改革并不彻底,直至2016年5月1日“营改增”改革全面推开、不动产纳入抵扣范围后,我国增值税转型改革才告完成。

2. 消费税改革

1994年以来的消费税改革,更侧重于发挥消费税的调节作用,促进环境保护和资源的节约利用,提高烟草产品税负以保障控烟。其间重要的改革如下。

从2006年4月1日起,我国对消费税税目、税率及相关政策进行了调整。税目调整主要包括:新增若干消费税税目,有高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板;取消汽油、柴油税目,增列成品油税目,新增石脑油、溶剂油、润滑油、燃料油、航空煤油5个子目;取消护肤护发品税目,将原属于护肤护发品征税范围的高档护肤类化妆品列入化妆品税目。税率的调整包括:调整小汽车税率;调整摩托车税率并将摩托车税率改为按排量分档设置;调整汽车轮胎税率;调整白酒税率。

2008年9月1日起,我国对汽车消费税做出进一步调整,以促进节能减排,主要内容包括:一是提高大排量乘用车的消费税税率,将排气量在3.0升以上(不含3.0升)至4.0升(含4.0升)的乘用车进口环节消费税税率由15%上调至25%;排气量4.0升以上的乘用车进口环节消费税税率由20%上调至40%。二是降低小排量乘用车的消费税税率,将排气量1.0升以下(含1.0升)的乘用车进口环节消费税税率由3%下调至1%。

2009年1月1日起,我国终于在经过十余年筹划和准备之后,在消费税框架下实施了燃油税改革,具体内容是提高现行成品油消费税单位税

额，将汽油消费税单位税额由每升 0.2 元提高到 1 元，柴油由每升 0.1 元提高到 0.8 元。同时，规范政府收费行为，取消公路养路费 etc 收费，逐步有序取消已审批的政府还贷二级公路收费。

2009 年 5 月 1 日，我国对烟草产品消费税的征收环节和税率进行改革。改革内容主要包括：在批发环节加征从价消费税，税率 5%；调高生产环节消费税税率，高档烟税率从 45% 提高到 56%，低档烟从 30% 提高到 36%。2015 年 5 月 1 日，我国进一步将卷烟批发环节消费税税率从 5% 提高到 11%，并按 0.005 元/支加征从量税。

3. 资源税改革

资源和环境是经济社会发展的硬约束条件，合理开发利用自然资源，保护生态环境，事关可持续发展的全局与人民的福祉。面对资源产品的稀缺性、有限性和资源需求与供给之间的矛盾日益突出的情况，我国 1994 年实施的资源税从量计征方式已经无法适应经济社会发展的需要，因为其税负低，缺乏弹性，无法随资源价格的变动而变化以保持基本的调节力度。针对资源税税制存在的问题，2010 年 5 月，我国决定在新疆率先进行资源税从价计征试点改革。自 2010 年 6 月 1 日起，在新疆开采原油、天然气缴纳资源税，实行从价计征，税率为 5%；2010 年 12 月 1 日，在新疆实行的石油、天然气资源税改革推广到西部地区的 12 个省、区、市；2011 年 11 月 1 日推广至全国。再以后，对于煤炭和其他金属矿、非金属矿的资源产品，也陆续实行资源税“从量”变“从价”的改革，并启动和逐步扩大对水资源征收资源税的改革试点。

(二) 所得税改革

统一内外资企业所得税。1994 年，我国统一了内资企业所得税，但受当时条件限制，内外资企业所得税仍然分立。2007 年，《中华人民共和国企业所得税法》通过，统一的新企业所得税制从 2008 年开始实施。新企业

所得税适用于所有的内外资法人企业,标准税率统一为 25%。这一“两税合一”的改革,适时结束了外资企业近 20 年的“超国民待遇”,叠加 2010 年前后车船使用税、城建税和教育费附加的调整,彻底实现了内外资企业税制的“并轨”,因此,内外资企业所得税合并具有划时代的意义。

在内外资企业所得税的统一有利于促进企业公平竞争的同时,新企业所得税法也对节约资源能源、保护环境以及发展高新技术产业安排了一系列税收优惠政策,从而有利于促进经济增长方式转变和产业结构升级。新企业所得税的优惠重点从区域优惠为主转向以产业优惠为主,同时对西部地区需要重点扶持的产业继续实行所得税优惠政策,以利于推动西部地区加快发展,逐步缩小东、中、西部地区差距。

个人所得税改革。自 1994 年以来,个人所得税进行了几次调整,主要集中于工资薪金所得费用扣除标准和储蓄存款利息所得税的开征、停征方面。在税制方面,我国也在酝酿走向“综合与分类相结合”框架的较大的改革。

2006 年 1 月 1 日,工资薪金所得税扣除标准从 800 元提高到 1600 元;2008 年 3 月 1 日又提高至 2000 元;2011 年 9 月 1 日提高至 3500 元;2018 年 10 月 1 日起,调整为 5000 元。2011 年 9 月 1 日起,工资薪金所得税税率由 9 级累进税率减少至 7 级,将最低档税率从 5%降低至 3%,并对级距做相应调整;2018 年的新个人所得税法规定:居民个人的综合所得,以每一纳税年度的收入额减除费用 6 万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额,为应纳税所得额。

1999 年 11 月 1 日起,对个人储蓄存款利息所得征收个人所得税,税率为 20%;2007 年 8 月 5 日起,税率降至 5%;2008 年 10 月 9 日起,储蓄存款利息所得税暂免征收。

取消农业税。2005 年 12 月 29 日,十届全国人大常委会第十九次会议决定,《中华人民共和国农业税条例》自 2006 年 1 月 1 日起废止。这标

志着在我国延续了 2600 多年的“皇粮国税”正式告别历史舞台。2006 年 4 月 28 日,《中华人民共和国烟叶税暂行条例》(国务院令第 464 号)颁布并实施,规范了对烟叶征税的制度办法。

(三)降低关税水平

2001 年,我国加入世界贸易组织(WTO)。为履行关税减让承诺,2002—2010 年,我国关税总水平逐年降低,由加入 WTO 前的 15.3%降至 2008 年的 9.8%。具体情况如表 1-1 所示。

表 1-1 2002—2010 年我国关税调整情况

时间	涉及产品数量	平均关税水平	其他
2002 年(第一次)	5300 项	12%	
2003 年(第二次)	3000 项	11%	55 个税目进行配额管理,配额税率有所降低
2004 年(第三次)	2400 项	10.4%	
2005 年(第四次)	900 项	9.9%	零税率产品由 535 个增加至 638 个
2006 年(第五次)	140 项		完成加入 WTO 承诺的汽车及其零部件降税义务
2007 年	44 项	9.84%	45 个商品实行关税配额管理
2008 年	45 项	9.8%	取消化工品部分产品出口关税,降低部分化肥出口关税并调整征收方式,对个别产品开征或提高出口关税
2009 年	5 项	9.8%	
2010 年	6 项	9.8%	

自加入 WTO 以来,我国关税结构不断优化,税率结构趋于合理,建立了两头小、中间大的税率分布格局,关税基本实现了从“高税率、窄税基”向“低税率、宽税基”的转变,形成了资源性产品、零部件、制成品关税税率由低至高的合理结构。我国还对关税的税则税目进行了较大范围的调整和细化。