

我国税制建设的历史经验 和90年代税制建设的展望

一、我国税制建设的历史经验

新中国成立41年来，社会主义税制经历了建立和不断演变发展的过程。由建国初期建立的“多种税，多次征”的复税制，经过50年代到70年代的历次税制改革，演变成为基本上是单一的税制。经过80年代的10年改革，成为现在的以流转税和所得税为主体的多种税、多环节、多层次征收调节的复合税制体系。回顾总结一下我国税制建设的历史经验与教训，对90年代进一步完善我国社会主义税制是很有必要的。

我国税制建设的历史经验与教训是多方面的，其中最主要的，可以归纳为以下几点：

（一）税制建设必须以适应国家的经济发展情况为指导原则，不能一味追求简化。

税制是否适应客观经济情况，能否促进经济的发展，这是衡量税制是否完善的主要标志。我国在建国初期建立的“多种税，多次征”的税制体系，适应于当时五种经济成份并存，私营经济占有较大比重的经济情况，促进了国民经济的迅速恢复和发展。到50年代后期，生产资料私有制的社会主义改造基本完成以后，根据社会主义经济特点，把过去主要针对私营工商业采取的一些征管办法加以适当简化，也是完全必要的。但是在70年代以前的几次税制改革，都把简化税制作为一个普遍的指导原则，一次又一次简并税种，简化税目、税率和征收手续，直至对国营企业只征收一种工商税，对一个企业原则上只使用一个税率，使税收与客观经济实际脱节，完全改变了税收作为国家调节、监督经济活动的工具作用，则是不对的。因为我国还处在社会主义初级阶段，客观经济情况的复杂性和经济形式的多样性，必须建立与之相适应的多种税、多环节、多层次征收调节的复合税制，相互配合运用，才能发挥税收促进经济发展的应有作用。当然，税制也不是越复杂越好，在可能范围内，使税制弃繁就简，也是完全必要的。特别是在现阶段，我国人民对纳税还不很习惯，企业管理水平还不高，税务征管力量还比较薄弱的情况下，过分繁杂的税制也是不适宜的。但是，税制的简化，必须是适应经济情况下的简化，必须是符合国家方针政策要求的简化，而不能把简化作为税制建设的主导原则。这是我们应该汲取的一条重要的经验教训。

（二）税制建设必须正确估价税收的经济杠杆作用，既要反对“税收无用论”，又要克服“税收万能论”。

我国社会主义税收制度不仅要保证国家集中必要的财政资金，而且要发挥国家宏观调控经济的作用。对此也有过经验与教训。1958年“三大改造”基本完成以后，在“左”的思想影响下，社会主义税收实质上不是税的“非税论”观点大为泛滥。认为国营企业的税收和利润都是工人阶级创造的社会积累，采用税收和利润分别征收和上交已没有必要了。因而取消税收，实行“税利合一”的主张应运而生，并在武汉等7个城市进行“税利合一”的试点。虽然试点没有成功，但其影响却很深远。从50年代后期到70年代中期较长的时期内，多次税

制改革，都是在原有税负的基础上进行合并简化，只注重保证财政收入，而忽略了税收对经济的调节作用。党的十一届三中全会以后，随着经济管理体制的改革，强调要按经济规律办事，强调要用各种经济手段间接管理经济，税收作为调节经济的重要作用已被人们所认识。但是在克服“税收无用论”的片面性以后，也要注意防止走向另一个片面。税收是一个重要的经济杠杆，但并不能代替其他经济杠杆的作用，税收既不能合并于利润上交，也不能完全取代利润上交，更不能用税收取代必要的行政管理。有的提出要征收“控购税”以配合控制社会集团购买力工作，有的还主张征收“超生子女税”以配合计划生育工作，这些都是片面强调税收杠杆作用的表现，我们决不能从“税收无用论”的一个极端走向“税收万能论”的另一个极端。

（三）只有实行税利分流，才能正确处理国家与国营企业的分配关系。

税和利是两个不同的经济范畴，代表不同的经济主体，体现不同的经济利益，具有不同的经济作用。税收以国家为主体，体现社会共同利益，具有保证社会共同需要、调节分配、协调经济发展的作用；而利润则以企业为主体，体现经营者和所有者的利益，具有推动企业改善经营管理、追求技术进步、扩大再生产的作用。征税要以法律为依据，实行规范化；利润分配要以企业的经营状况为依据，因企业而异。

社会主义国家具有社会管理者和国有财产所有者的双重身份和双重职能，国家为了执行管理社会的职能，必须凭借其政治权力采用税收形式，向包括国营企业在内的所有企业、单位取得收入。国家作为国有财产所有者，也应该凭借其所有权向国营企业提取一部分税后利润。长期以来，由于没有把两种收入加以区别，致使国家与国营企业的分配关系一直没能得到合理解决。或是采取“税利合一”取消税收；或者实行完全的“以税代利”，取消利润上交形式。这两种倾向，都是脱离客观经济实际的，都会引起经济运行机制的紊乱。历史的经验告诉我们，只有实行税利分流，国家首先以包括所得税在内的各种税收形式提取国营企业收入，然后再以利润上交、投资收益分配等形式提取一部分税后利润，才能正确处理国家与国营企业的分配关系，才有利于国营经济的发展。

（四）税制建设必须遵循公平税负的原则，力求规范化。

税制的公平是企业开展平等竞争必不可少的条件。在生产资料所有制的社会主义改造时期，为了保护壮大公有制经济，曾采取“公私区别对待”的征税办法，固然有其必要。但在社会主义公有制经济已占绝对优势的现阶段，这种“公私区别对待”的征税办法已不相适应。为了发展有计划的商品经济，贯彻对内搞活、对外开放的方针，必须根据党的十三大提出的“公平税负，促进竞争”的原则，对各种经济形式和经营方式的企业，尽可能实行统一的税收政策，做到国营、集体、个体之间的税收负担公平合理。只对某些特殊情况，给以区别对待。这样才能在坚持以社会主义公有制为基础的前提下，积极发展多种经济形式和经营方式，才有利于各类企业在大体相等的条件下开展竞争，增强活力，提高经济效益，发展社会生产力。

税制的规范化，既是公平税负、鼓励竞争的需要，也是便利征收管理的需要，不规范的复杂的税制，容易产生错漏，增加税收征收管理工作的困难。

（五）税制建设既要适应国民经济的发展变化和国家方针、政策的要求，不断加以改革、完善，又要具有相对稳定性，防止多变。

作为上层建筑的税制，要为经济基础服务，促进整个国民经济的发展；要体现党和国家

方针、政策的要求,为完成党和国家在各历史时期的政治经济任务服务。因而在客观经济情况有了发展变化,党和国家在不同历史时期的任务、方针、政策有了发展变化时,税制也要与之相适应,不断加以改革、完善。但是,税制又必须具有相对稳定性,不宜多变。因为税制的变动,不论是开征新税或改变原有征税办法,都会影响到有关经济主体的经济利益,引起一定的震动。所以,任何一项税收措施的出台,必须力求避免失误,要周密调查,反复论证,慎重决策。而且过于频繁变动的税制,会削弱以法治税的严肃性,不利于税制的贯彻执行。

二、现行税制还必须进一步加以改革、完善

正如以上所述,我国税制,经过80年代的改革,已初步建立起一个新的税制模式,但是这一税制还很不完善,还存在不少问题,主要表现在以下几方面:

(一)现行税制还不能完全适应有计划商品经济发展的要求,矛盾较多。表现在流转税方面,实行按销售全额征税的产品税,仍占很大比重,重复征税依然存在,影响专业化协作生产和扩大横向经济联合,不利于产品深加工发展;实行差别很大的产品税率,刺激各地方盲目扩大高税率产品的投资,重复建设,以小挤大,以落后挤先进,不利于全国统一市场的形成。在企业所得税方面,按照经济性质分设税种,税负高低不同,不利于实现公平税负,鼓励竞争。在其他辅助税种方面,也存在一系列矛盾,影响税收杠杆作用的发挥。

(二)现行税制不能充分保证财政收入的稳定增长。首先表现在各项税收收入占国民收入的比重逐年下降,由1985年约占30%,下降到1989年只占21%;其次表现在减免税口子开得过大,实行“税前还贷”,结果出现“高税率、低税负”的不正常现象,造成资金分散,预算外资金迅速扩大。国家为了满足财政资金的需要,又不得不先后采取征集能源重点建设基金和预算调节基金等特殊措施,对企业单位的预算外资金进行“一刀切”的调节。

(三)现行税收法制很不完备。税收的强制性、严肃性依赖于税收的法律化。而我国现行各税的立法很不完备。绝大部分都没有经过最高权力机关——全国人民代表大会或其常务委员会的审议、批准,大多以“暂行条例”、“试行办法”等形式,由行政部门颁布施行。税收法制不完备,执法不严,造成不适当的行政干预,乱开减免税口子的现象,屡禁不止;纳税人的法制观念淡薄,偷漏税现象普遍存在。从而导致税收的软化,削弱了税收的政策导向作用。

(四)税收管理制度不健全。我国现行税收管理体制是1977年制定的,其基本点是高度集中,这种体制不但抑制了地方政府因地制宜地管理税收、组织收入的积极性,而且抑制了税收对经济的调节与监督作用,也不利于地方税制的建设与税法的贯彻执行。我国长期实行的“征、管、查合一”的税收征管制度,放松了对税收的管理,也是偷漏税严重存在的重要原因,必须加以改进。

三、展望90年代的税制建设

90年代如何进一步改革、完善我国税制,大体可以从以下几方面进行考虑:

(一)进一步改革、完善现行税制体系。

现行以流转税与所得税为主体的多种税、多环节、多层次征收调节的复合税制模式,基本上适应我国目前的生产发展水平,也基本上适应社会主义初级阶段的多种经济成份、多种经营方式并存的商品经济发展的要求,方向是正确的,必须加以坚持。但是现行税制体系在

结构和负担等方面还不够合理。今后的任务就是如何按照公平税负、鼓励竞争、体现产业政策、优化资源配置、提高社会经济效益的原则,进一步加以改革、完善。

首先,要改革、完善流转税制。要改变现行流转税以产品税为主、三税并立、内资和外资企业适用两套税法的税制结构。要扩大增值税的适用范围,使增值税在生产和流通领域起普遍调节的作用,以适应多环节、多层次、多种形式的生产、流通结构;对特定产品加征一道产品税(或消费税);对非商品经营收入继续征收营业税。对所有国内企业和外资企业,统一征收增值税、产品税(或消费税)和营业税,废止工商统一税。并在价格基本理顺的同时,实行价税分离,将流转税改为价外计税,以发挥税收与价格两个主要经济杠杆的不同功能,避免相互抵消力量。

其次,要改革、完善所得税制。将现行按不同经济性质分别设置的所得税制逐步改为统一的企业所得税。第一步可将多个国内企业所得税合并为一种企业所得税;将两种涉外企业所得税合并为一种。第二步在条件成熟时,进一步合并为一种企业所得税和一种个人所得税,实行内外一致。某些特殊情况必须给予鼓励的,可另订优惠政策措施。适当降低企业所得税率,改“税前还贷”为“税后还贷”。改变企业所得税率与实际负担脱节的现象。

再次,要改革、完善其他辅助税制。可适当扩大资源税的征收范围,发挥对由于资源条件差异所形成的级差收入的调节作用,既为企业平等竞争创造条件,也有利于促进企业合理利用资源。要改进奖金税的计税办法,使之与企业经济效益挂钩,以利调动企业和职工的积极性。为了加强国家宏观控制投资方向的能力,可考虑改建筑税为投资税。为了建立统筹统支社会保险费制度,可考虑开征社会保险税。为了配合继承法的实施,可考虑开征遗产税和赠与税。对一些收入零星、作用不大的税种如屠宰税、筵席税等,可考虑予以停征或废止,以利简化税制。

(二)扩大和改革地方税制,为实行分税制的财政管理体制创造条件。

现行地方税种,有的收入零星,不够稳定,有的不够完善,不适应实行分税制的要求,必须加以适当扩大和改革。

第一,要扩大地方税种。除将近年新开征的一些税种如城镇土地使用和印花税等全部划作地方收入外,还可在不影响商品经济发展的条件下,允许地方因地制宜地开征一些地方税。

第二,要改革城市维护建设税。现行城市维护建设税是地方财政收入的重要来源。但它和教育费附加一样,都以产品税、增值税、营业税三种税的税额为计税依据,是税上加税,既不符合受益原则,也使企业之间负担不够公平合理。可考虑将城市维护建设税与教育费附加合并为一种税,以实际销售收入额为计税依据,单独设置税率,依率计征。

第三,合并农、林、水产品产品税与农林特产税。这两种税的税目多有重复之处,可合并为一种地方税,按照统一的税率征收。既可解决重复征税的问题,又有利于扩大地方收入来源。

第四,内外资企业实行统一的地方税法。将涉外企业适用的房地产税与车船使用牌照税与国内企业适用的房产税、车船使用税、土地使用税统一起来。

(三)健全税收法制,坚持“以法治税”。

实践已充分证明,税收法制不健全,使税制缺乏应有的刚性,是当前税收不能充分发挥作用的重要原因之一。因此,要牢固树立“以法治税”的观念,健全税收(下转第10页)

包括产品税、增值税、关税、特殊产业所得税等全部上交中央，其它税种全部留给地方。税种设置与税率确定必须由中央批准，但税源要严格划分，中央与地方的预算完全分开。

2. 大部分收支差距并不太大的省、市、自治区可以实行多数税种分税、个别税种分成的分税分成财政体制。大多数税种按其性质和作用，分别划分中央税和地方税，作为中央与地方基础财源，分别专享。保留个别税种作为共享税，按一定比例由中央与地方共享。这种比例可以采取总量分成，也可以采用税率分成办法。当然，中央与各省、市、自治区分享比例最好大体有二、三档规定，不要一省一率。

3. 少部分收支差距过大的省、市、自治区，可以暂时实行划分税种基础上的定额上交或定额补助的分税辅助制财政体制。对于按税种的基本性质与作用分税后收入与支出间差距特别悬殊，靠设置分成税仍然无法平衡或者上交中央税后划归地方的税种收入仍然过多的省、市、自治区，可在税种划分的基础上实行中央定额补助或地方定额上交中央的办法。

实际上，上述三种类型，真正叫做“分税分成制”的办法就是第二种。第三种办法，在实行较规范的分税制情况下，仍然可能需要存在，只是对上交与补助的数量做必要的调整，或者部分省、市、自治区因经济收入增加，可退出辅助制，实行适度的分税制。在经济正常发展的情况下，很可能是上交数量的比重不断下降，补助数量的比重也不断下降，逐步向适度的分税制演化。

总之，实行适度的分税制，将有利于中央的财政政策、货币政策、国际收支政策和产业政策等宏观经济政策的贯彻执行，将税收纳入法制化、规范化的轨道，有利于在中央统一政策下，充分发挥地方经济技术优势，有利于地方各级政府去努力创造地区基础设施环境，吸引各方企业和经济单位，发展生产，搞活流通，繁荣地区经济，从而增加地方财政收入，充实地方财力，进一步发展地方各项建设事业。但是，在我国实行分级财政体制，近期内绝不可采取一刀切的统一模式，只有依各地区的实际情况和财政自理能力的大小，选择相应的分级办法，多种分级模式并用，方能达到分级财政改革的预期目标。

(上接第14页)法制，做到有法可依，并进而做到有法必依，执法必严，违法必究。

健全税收法制的首要任务是按照立法程序完成各项税收立法。各主要税种的“暂行条例”、“条例(草案)”要尽快加以修订，提请全国人大审议、批准，同时相应修订各税的施行细则和实施办法。其次，要加强税收法制的宣传教育。不仅要使广大税务工作者知法、守法和正确执法，而且要在全社会普及税法教育，使依法纳税、自觉纳税真正成为一种公民意识。

(四) 改革完善税收管理制度。

第一，要改进税收征管制度。稽征管理也是税制建设的一个重要方面。因为如果没有强化的征管手段，即使有合理的税收法制，也难以发挥其应有的组织收入和调节经济的作用。而要改进稽征管理，就必须建立一套科学的严密的征管体系。改变现行的“一员到户，征、管、查一人负责”的征管粗放形式，建立征收、管理、检查相分离或征管与检查相分离的征管模式，加强管理，加强监督，是探索建立科学的严密的征管体系的一条可行之路。此外，还要在总结1977年颁布的《征管条例》实施经验的基础上，研究起草《税收征管法》，更明确地规定征纳双方的权利义务，严格规范的纳税程序，以及严明、详尽的违章处理等。

第二，要改革税收管理体制。根据“税法必须统一，税权不能分散”的原则，进一步明确划分中央和地方的税收管理权限，该集中的集中，该下放的下放，充分调动中央和地方两个积极性，发挥税收杠杆分层次进行宏观调节的作用。