

●从 树 海

1994年中国税制改革探析

为适应和促进社会主义市场经济，党的十四届三中全会决定积极推进财税体制改革。表现在税制方面，就是要“按照统一税法、公平税负、简化税制和合理分权的原则，改革和完善税收制度。推行以增值税为主体的流转税制度，对少数商品征收消费税，对大部分非商品经营继续征收营业税。在降低国有企业所得税税率，取消能源交通重点建设基金和预算调节基金的基础上，企业依法纳税，理顺国家和国有企业的利润分配关系。统一企业所得税和个人所得税，规范税率，扩大税基。开征和调整某些税种，清理税收减免，严格税收征管，堵塞税收流失。”（引自《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，单行本第12页）新税制注重发挥市场机制的资源配置功能，同时强化税收的宏观间接调控能力。在以增值税为核心的流转税制度、比较规范统一的所得税制度，以及严格征收管理的税收管理制度方面，形成其鲜明的特点，开创了我国税制发展的新篇章。然而，税收功能的实现和税制优化的程度，归根到底，须视其是否适应经济体制和经济运行的要求，视其对经济发挥能动作用的程度，以及国家宏观经济目标的实现程度。本文着重讨论新税制改革及其对宏观经济运行的适应性。

一、新税制的总体思路和主要内容

（一）改革的指导思想

新税制改革，是在社会主义市场经济体制的大环境下出台。新税制根据市场经济的客观要求，借鉴某些国际通行做法和其他国家的成功经验，着力于消除我国原有税制存在的主要问题，以便更好地发挥税收经济杠杆的宏观调控作用，有利于创造市场公平竞争的外部环境，有利于促进经济稳定和发展，有利于我国经济的国际化和现代化。新税制改革的指导思想，可以概括为：“公平税负、强化征管、规范税制、充分发挥市场机制的调节作用”。

所谓公平税负，主要是从横向上对相同的纳税人，课征同样的税收，适用同样的税种，改变过去以所有制为基本依据，实行区别对待的政策，以期创造一个适应于市场体制要求的、企业进行公平合理竞争的外部环境。公平税负在新税制中的另一个体现是适当降低纳税人的名义税负，通过降低税率、扩大税基、严格征管，解决名义税负与实际税负不相一致的问题，比较符合国际税收改革的潮流。更为重要的是，国有企业所得税率的降低，为理顺国家与企业的分配关系，实行税利分流，创造了有利条件。

所谓强化征管，主要是指改革征管体制，转换征管模式，实行税务代理，集中减免权限，减少税收流失。近年来，我国税收征管弱化，各级减免权过于分散，造成大量税收流失，中央财政困难很大。新税制不仅提高了税务机构的地位，而且实行中央税务局和地方税务局分开，从组织上保证税收征管权限的落实。征管模式上由征、管、查一体，改为征、管、查分开，强化三者之间的相互约束，并逐步将征收事务交由税务中介代理机构实施，税务机关重点放在税务管理和稽查。

所谓规范税制，主要是指归并和统一某些税种。改革开放过程中，为吸引外资的需要，我国税制实行内外有别，对外资和外商投资企业给予各种优惠，逐步形成了国内税制和涉外税制两个不同的税制体系。国内税制部分也因改革的需要而出现税种不统一的情况。随着改革开放的深入发展，随着社会主义市场经济体制的建立，规范税制，以有利于不同纳税人进行公平竞争，已成为经济发展的客观必然。

总起来看，新税制改革的指导思想是力图通过公平税负、强化征管和规范税制，达到更好地发挥市场机制作用的目的。因此，新税制的指导思想是顺应着市场体制客观要求的。

（二）流转税改革

新税制的流转税改革，遵循普遍、中性、简化和多环节多次征的原则，对所有的经营活动包括工业生产、商品流通、加工修理修配等均开征增值税，对各个行业和各种经济成份实行同等对待，税率由原11档简化为两档，对经营的每一环节的增值部分进行课征。其主要内容包括以下几个方面：

1. 扩大增值税范围，建立以增值税为核心的流转税系。长期来，我国流转税一直以产品税作为主体税种，就商品流转的全额征收。这就决定了我国流转税必然表现出某些固有的特征：产品税对商品流转的全额征收，必然存在重复课税，结果是专业化生产不及全能生产，税制制约了社会化大生产的发展；产品税限于对商品课税，无法跳出产制环节，核心税种的调控功能有所局限，产品税较多地配合计划价格，实行价内税，不利于价格杠杆的充分作用，同时也约束了税收作用自身的发展。新的流转税制取消了产品税，在产制环节，改变原先产品税与增值税并存的格局，由增值税完全取代产品税，并且将增值税扩展到流通环节，对商品批发、商品零售、公用事业的水、热、气、电销售、服务业的加工修理修配也适用增值税。这样，增值税的范围大大扩展了，建立起以增值税为核心税种的我国新的流转税体系。

2. 新设消费税，建立与增值税相配套的消费税、营业税、资源税体系。扩大增值税课征范围，实行以增值税为核心的流转税之后，税收对经营活动的普遍调节增强了，但相对划一的税率无法对产品生产和经营进行特殊需要的调节。为弥补产品税改增值税后税收宏观调控的弱化，国家新设消费税，建立了与增值税相配套的消费税、营业税和资源税等流转税体系。消费税主要调节消费结构、引导消费方向，选择11类商品21个税目与增值税交叉征收。营业税对提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产征收，设有交通运输、建筑、金融保险、邮电通讯、文化体育、娱乐、服务、转让无形资产和销售不动产共9个税目，实行行业差别比例税率。营业税与原税种相比，其范围有所调整。资源税作为对自然资源及其级差收入课征的一种税，有利于缓解企业因自然资源客观差异造成的不公平竞争，我国资源税原则上以原料产品或自然资源的初级产品为征税范围。新税制的资源税范围有所扩大，有利于促进以自然资源为生产对象的企业公平竞争。

3. 取消工商统一税，实现流转税的税制统一。改革开放以来，为吸引外资的需要，税制改革中一直保留了对涉外企业的“税制特区”，表现在流转税方面，是对涉外企业未适用产品税、增值税和营业税的改革，一直沿用着1958年9月11日全国人民代表大会常务委员会第101次会议通过的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》，使得国内企业和涉外企业始终以两套不同的税制运行。新税制对外商投资企业和外国企业不再征收工商统一税，首先在流转税方面实现了内外企业的税制统一，为整个税制的逐步统一，创造了良好的条件。同时，对少数企业因税制变化增加税负的，经审查批准，采取妥善办法加以解决。

（三）所得税改革

新税制的所得税改革以统一企业所得税为基本内容，通过归并不同所有制企业的差别所得税，来顺应社会主义市场经济的要求，达到规范国家与国有企业利润分配制度的目的。开征统一的企业所得税有利于国有企业政企分开、两权分离，实现政府社会行政管理职能与国有资产管理部门的双轨划分，以促进市场竞争体制的形成，有利于国有企业转换经营机制。新的所得税制主要包括这样几个内容：1. 统一实行33%的企业所得税税率。原国有企业所得税分为两类，大中型国有企业所得税率55%，小型国有企业所得税率8级超额累进，税率10—55%；集体企业所得税同国有小型企业；私营企业所得税率35%；外商投资企业和外国企业所得税率33%。税负存在很大不均。新税制尽管保留了外商投资企业和外国企业所得税种，但从税负水平看，已经实现了企业所得税的统一或实质上的统一；2. 取消对国有大中型企业征收的调节税，减轻国有大中型企业的税收负担。取消调节税对于鼓励先进、鞭策落后有重要作用，是提高税制效率的一种表现；3. 取消对国有企业征收的能交重点建设基金和预算调节基金。能交基金和预算调节基金原先只对国内企业征收，使得国内企业的财政负担比涉外企业又重了许多，内外企业之间的负担水平很不平衡。取消“两金”，不仅减轻了国有企业的财政负担，而且为内外企业的公平竞争创造了外部条件，是竞争性市场体制的必然要求。取消“两金”后，企业相应增加的财力应优先用于归还固定资产投资借款；4. 统一所得税后，要逐步建立国有资产投资收益按股分红、按资分利或税后利润上交的国家与国有企业的财政分配制度。通过税利分流，逐步解决政企不分、企业吃国家大锅饭、国有企业经营效率不高的问题。与此相适应，硬化税收征管，取消包税制度，国家集中税收的减免权限，全面实施“两则”，即《企业会计准则》和《企业财务通则》，统一和规范税前列支项目及其标准；5. 合并自然人所得税即个人所得税、个人收入调节税、城乡个体工商户所得税，统一开征个人所得税。三税合并后，所有中国居民和有来源于中国所得的非居民，一律适用个人所得税。新的个人所得税实行分类分率课征，定额与定率扣除费用相结合，以及源泉征收与个人申报纳税相结合的办法，在对自然人所得课税方面，取得较为明显的进步。

（四）税收征管改革

税收征管是税收法令得以贯彻、税收经济杠杆作用得以发挥的组织制度保证。因此，税收征管始终是税收制度的重要组成部分。税收征管改革着重解决两个方面的问题。其一是税收征管体制，即如何保证税收征管的独立性、权威性，以便把税收制度所规定的、应征收的各种税收收入及时足额地征收入库，堵塞“跑冒滴漏”，是税收征管的组织制度和体系。我国税收征管体制长期表现为：从属性、地方性、分离性，即税务局从属财政机关领导，不能独立行使征收管理权限；国家中央机关没有直接管辖的税务机关，所有税务机关均由地方政府领导，中央税收由地方税务局代征；税收立法权基本掌握在全国人大及其授命的中央政府手中，地方人大和地方政府没有税收立法权，但与此同时，大部分税收的优惠减免权交由地方政府和税务机关执行，造成税收立法权与优惠减免权的分离，税收征管的权利与义务不相一致。这样，必然是税收征管在实践中的弱化，大量税收流失。其二是税收征管模式，即如何保证税收征管的效率和公正。我国税收征管一直实行“征管查”一体的一员到厂制，税收专管员承担着征收、管理、稽查的多项职能。此外，又由于财税不分，专管员除征管查职能外，还负有“支帮促”的经济使命，这样一种全方位的多职能要求，既对专管员提出了很高的素质要求，又过份抬高了专管员的价值，使得征管查之间缺乏相互制约，纳税人处于

相对不利地位，所谓“专管员领导下的厂长负责制”，就是对征、纳双方关系扭曲的一种说法。

围绕着税收征管体制和税收征管模式，新税制的税收征管改革具体从以下几个方面展开。

1. 强化税收法制建设，完善税法体系。税收本身建筑在法律基础上，加强税收征管不能不从净化税收法制建设入手，以期真正做到“有法可依、有法必依、违法必究”。从税收实践看，税收法制建设不仅存在法制完善、体系配套、便于操作的问题，而且还有一个税法宣传的问题。欲使纳税人依法纳税，必先使纳税人知法懂法。为此，须完善税法公布制度，提供税法咨询服务，并逐步将税法教育纳入基础教育范畴；

2. 提高税务机关的地位，增强其独立性和权威性。税务机关逐步从各级财政部门独立出来，从税法实施角度执行职责，不受行政隶属关系的制约。同时，分别建立中央国家税务局和地方税务局，各级税务机关各行其职、各收其税。税收立法权与优惠减免权相统一，谁立法、谁减免、谁少税，从体制上保证税收入库；

3. 税收“证、管、查”分离，建立征管查相互制约的约束机制。征管查一体模式下，税务人员的大量精力主要放在核税、开缴款书、向金库交款等事务性工作中，管理和稽查的职能相对弱化；同时，三职能之间缺乏相互制约。实行“征管查”分离，有利于强化税收征管查三职能及其三职能的相互制约，提高税收征管效率和质量。具体是指：（1）建立以纳税人“自核自交”为基础的纳税申报制度；（2）推行税务代理制；（3）完善税务咨询服务，向纳税人提供有关税收政策、实务等方面的帮助；（4）加强税务稽核、稽查和审计，实现税务机关职能的转换。

二、新税制改革和实施的若干问题

新税制的出台是改革开放深入发展的一种必然结果，更是顺应着社会主义市场经济的客观要求。因此，“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”的税制完善举措，有着深远的历史意义，新税制基本面的正确性毋庸置疑。但是，作为一项税制改革，新税制从内容和实施过程看，也有一些值得进一步研究之处。

（一）新税制应如何对待税收中性与有为性，将影响税制改革的指导思想和税收功能的发挥。

实行中性税收，还是实行有为性税收，这向来是税收理论存有争议、税收实践不可回避的基本原则问题。我国税制发展的四十余年间基本上坚持了税收的有为性，而且是比较鲜明的有为性，表现在税制整体上或个别税种税率上，一贯奉行“区别对待”、“有奖有限”的差别政策。例如，社会主义改造时期，对公有制和非公有制企业适用不同的税种税率，以达到高低不同的税负扶持公有制发展、配合社会主义改造的目的。又如，我国长期运用的货物税、商品流通税或产品税，一直是以差别悬殊的税率实行一品一率，以便实现“奖短”、“限长”，配合产业政策的目标。再如，80年代以后，对内外企业实行两套根本不同的税制，其目的在于以较轻的税负水平吸引外资，促进国民经济的成长。这些具有确切针对性的差别税收政策，在不同时期的政策目标方面都取得了显著的成效。问题在于实施市场经济体制、发挥市场在资源配置上的基础性作用之后，税收是取中性，还是有为性原则，就不仅关系到税收本身职能作用的发挥，而且将对市场机制的运作产生极大的影响。首先应当肯定，税收作为国家宏观调控的手段，从根本上讲不可能做到完全中性，因此，中性是相对的；其次，能否把中性基本上认定为税收公平，即横向上的一视同仁，同种情况同等对待，纵向上的

有所区别，不同情况不同对待。否则，如果把税收中性仅仅理解为不贯彻调控意图，使税收只具有收入职能，这既不符合税收理论，又悖于税收实际运用状况；再次，税收有为性的发挥应以不干扰市场机制的运行行为适度，所以，是否超过这一“度”，就可以作为税收中性的标准。反之，税收若不能有效地矫正市场运行的偏差，如参与收入再分配，缓解收入差别悬殊，可以被认为没有很好地发挥税收的有为性。

新税制在原有税制的基础上增加了税收中性成份，调整了税收调控的着力点：产制环节比以往更重视税收中性，以增值税比较划一的两档税率，替代原产品税一品一率的差别税率；流通环节增设的消费税，以其差别税率和列举税目，强化国家对消费倾向的引导和调控；所得分配环节统一企业所得税和个人所得税，实行量力负担、同等税收，不再考虑纳税人身份的差别。

(二) 新税制取增值税和消费税，弃产品税，以比例的主体税配之比例的收益税，必须进一步解决如何强化国家宏观调控的问题。

任何一个税制总应当在直接调控和间接调控之间作出适当的选择。而依据不同的调控方式，要相应选择主体税种，设置税种联系的配套协调，纳税环节和纳税层次的相互配合。我国新税制改革前的税制体系，以直接调节和针对性“奖”“限”的产品税为主体，可以起到产业产品配置的宏观调控作用。新税制改革适应市场经济体制的客观要求，将产制环节的产业产品配置交还市场，只在消费环节，通过消费者的选择和相应征收的消费税，来达到引导宏观消费的目的，而将主体税（增值税）税率单一化，所得税税率比例化，就在很大程度上削弱了税制的调控能力。一般讲，税收制度对经济强有力的调控，可以有两种基本形式：或选择流转税主体，以流转税的差别品目和差别税率实施较为直接的宏观调控；或选择所得税主体，以所得税的累进机制参与收入再分配，进行间接调控。两种调控方式相比，后者不对市场机制产生任何干扰，比较符合市场体制的要求，但相应也要求经济具有较高的发展水平，企业生产经营效益较好，社会经济管理水平高。否则，既无法保证财政收入，也难以真正发挥所得税的累进作用。前者虽有直接调控的意义及其影响市场机制之嫌，但只要不直接针对具体纳税人，税负差别以行业或产业为依据。那末，这种直接差别调控即使对市场机制有影响，其影响也必然是有规律可循的，同时还可以做到这种影响是稳定的。市场体制完全有可能适应这种调控方式。再反过来讲，既然要保持政府对市场经济的宏观调控能力，税收调控适度地直接影响市场也不是没有理由的。

(三) 税收征管职能分离的同时，应如何处理征管职能的协调、制约，以及解决好分离所要求的技术手段问题。

税收征管查职能的分离，包括“征、管、查”三分离，以及“征、管和查”两分离，早在1986年和1987年就已在国内的包头、吉林等进行了试点，取得了较好的实践效果。但试点经验同样表明，税收征管模式的转换也需要一些技术性条件。主要有：1. 实行税务代理的中介机构，而税务代理机构及其人员必须具备较高素质。显然，建立这样高水准的税负代理机构、培养高水准的税务代理人员不可能一蹴而就；2. 征管查分离后，专管员由一员到厂改为多员到厂，不同职能的专管人员必然需要分享纳税人的同一资料，表现在税务机关内部，有一个数据库及其各职能部门的联网问题，由此所产生的税务行政费用将十分巨大，而且需要一个过程；3. 征、管、查之间，及其税务机关与税务代理中介之间，如何相互制约、相互配合尚需要有一个探索和完善的過程。