



中国税制改革 理论前沿

ZHONGGUOSHUIZHIGAIJELILUNQIANYAN

刘 佐◇主 编
靳东升 靳万军 石 坚◇副主编



中国税务出版社

中国税制改革理论前沿

主 编：刘 佐

副主编：靳东升 靳万军 石 坚

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制改革理论前沿/刘佐主编. —北京: 中国税务出版社, 2006. 12

ISBN 7-80235-006-9

I. 中... II. 刘... III. 税制改革—理论研究—中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 133099 号

版权所有·侵权必究

书 名: 中国税制改革理论前沿

作 者: 刘 佐 主编

责任编辑: 王迎新

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编: 100053

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxp@tom.com

发行部电话: (010) 63182980/81/82/83 (传真)

邮购直销电话: (010) 63043870 (010) 63028884 (传真)

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京外文印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 14

字 数: 362000 字

版 次: 2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-80235-006-9/F·926

定 价: 32.50 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前 言

1994年,中国成功地进行了一次全面的税制改革。12年以来,国内国际政治、经济形势都发生了很大变化,为进一步完善中国税制奠定了良好基础。因此,当前是中国进一步优化税制的最佳时机。

自1994年以来,我所的专家和财税理论战线的其他专家、学者一道,围绕中国税制改革问题进行了大量深入系统的、带有前瞻性的研究。这些研究成果为进一步完善中国税制形成了良好的理论积淀和实证分析。我们在这些研究成果的基础上,筛选了一组前瞻性强、理论基础扎实的文章汇编成书,供有志于税制改革理论研究的同仁参考。其中相当一部分文章已发表于本所《研究报告》,现经修改,在原稿基础上形成新的研究成果。本书由我所所长刘佐任主编,副所长靳东升、靳万军和研究员石坚任副主编。全书编辑工作由石坚负责,朱广俊研究员承担了前期大量的组织工作。

由于水平和某些条件所限,在选题和稿件的组织审定方面,还存在一些问题,恳请读者原谅,并批评指正。

国家税务总局税收科学研究所

2006年10月

目 录

一、中国税制改革的发展趋势

- 新中国税制改革的进程 刘 佐 (3)
关于中国下一步税制改革的初步设想 刘 佐 (32)

二、中国税制改革专题研究

- 税制竞争力研究 龚辉文 (67)
中国地方税制度改革研究
..... 国家税务总局税收科学研究所课题组 (99)
直接税与间接税关系的研究
..... 国家税务总局税收科学研究所课题组 (119)
中国金融税制改革研究 中国金融税制改革研究小组 (145)
促进区域经济协调发展税收政策探讨 马东来 (199)
进一步推动西部大开发的税收优惠政策研究 马东来 (217)
我国税源的产业、行业结构与
税收政策研究 张培森 付广军 (238)
我国税源的所有制结构与税收政策调整
..... 国家税务总局税收科学研究所课题组 (261)
工业反哺农业时期的“三农”税收政策建议
..... 国家税务总局税收科学研究所课题组 (284)
论我国调节个人收入分配的税收政策 李本贵 (297)

关于中国开征遗产税问题的研究 刘 佐 (325)

关于网络游戏“虚拟物品”交易税收问题的研究 ... 李雪若 (357)

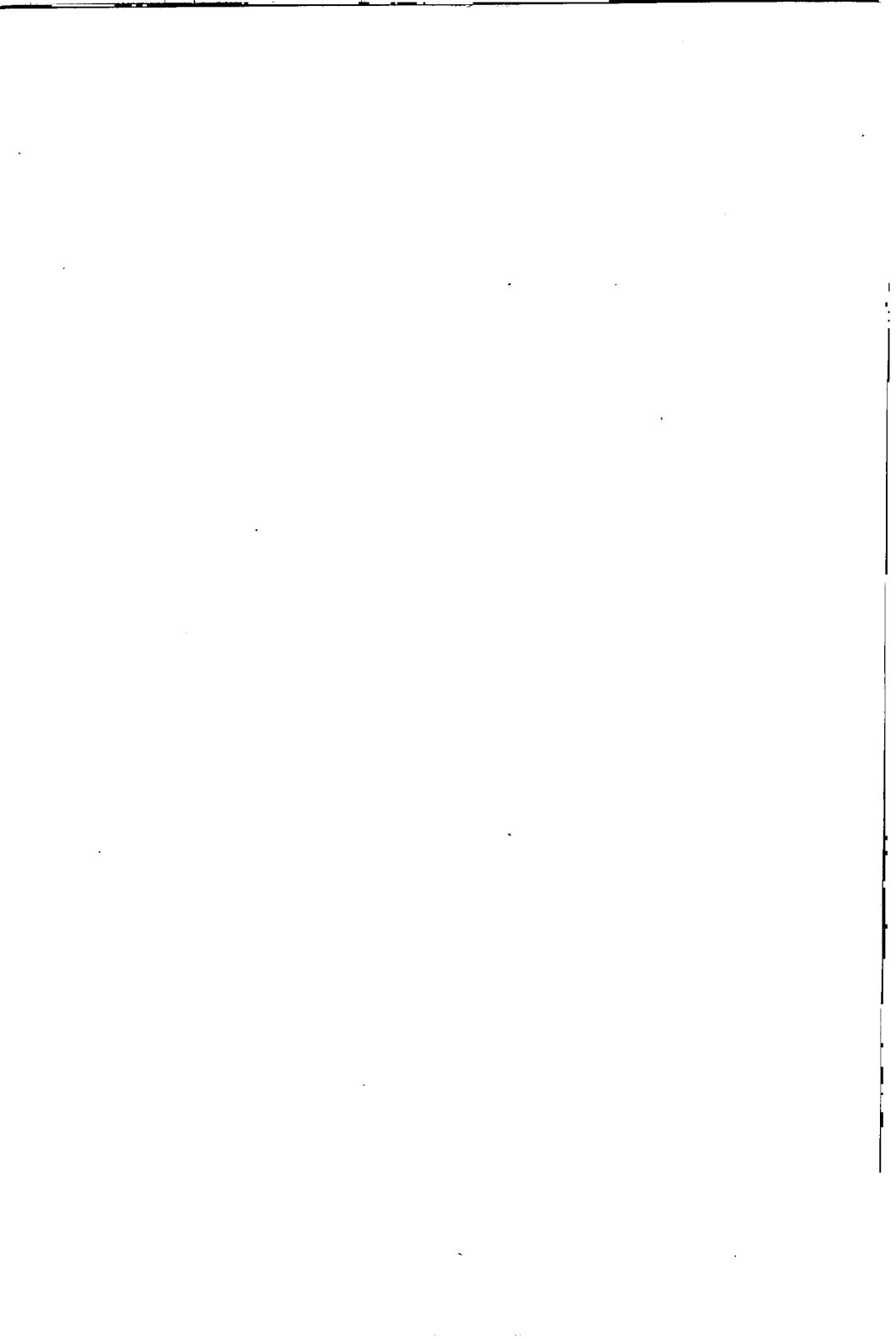
三、外国税制改革专题研究

国际税收竞争与税收协调 靳东升 (373)

各国税制结构的基本特点及发展趋势 靳东升 魏志梅 (394)

欧盟直接税政策协调的比较分析及其借鉴 陈 珣 (416)

一、中国税制改革的发展趋势



新中国税制改革的进程

刘 佐

从 1949 年中华人民共和国成立以来,中国的税制改革随着中国经济从计划经济到有计划的商品经济再到市场经济的发展过程,在税收理论、政策、实践等各方面都发生了巨大的变化,取得了很大的成绩,积累了许多宝贵的经验,也有一些深刻的教训。目前,中国的社会主义市场经济体制正在逐步完善,深化税制改革的任务依然非常艰巨。为此,认真回顾 50 多年来中国税制改革的发展历程,总结在此期间中国税制改革的经验与教训,分析当前中国税制改革面临的形势和任务,对于我们正确地认识中国税制建设的现状并把握其发展趋势,无疑具有重要的意义。

从总体上来看,50 多年来中国税制改革的发展大致上经历了三个历史时期:第一个时期是从 1949 年至 1957 年,即国民经济恢复和社会主义改造时期,这是新中国税制建立和巩固的时期。第二个时期是从 1958 年至 1978 年年底中国共产党第十一届中央委员会第三次全体会议召开以前,历经“大跃进”、三年自然灾害、“文化大革命”,这是中国税制曲折发展的时期。第三个时期是 1978 年年底中共十一届三中全会召开、中国实行改革开放政策以后的新时期,这是中国税制建设得到全面加强,税制改革不断前进的时期。

在上述三个历史时期内,中国的税收制度先后进行了五次重大改革:第一次是新中国成立之初的 1950 年,在清理旧中国税收

制度和总结革命根据地税制建设的经验的基础上建立了人民共和国的新税制。第二次是1958年税制改革,其主要内容是简化工商税制,以适应社会主义改造基本完成、经济管理体制改革之后的形势。第三次是1973年税制改革,其主要内容仍然是简化工商税制,这是“文化大革命”的产物。第四次是1984年税制改革,其主要内容是普遍实行国营企业“利改税”和全面改革工商税收制度,以适应发展有计划社会主义商品经济的要求。第五次是1994年税制改革,其主要内容是全面改革工商税收制度,以适应建立社会主义市场经济体制的要求。

一、改革开放以前的税制状况(1949年至1978年)

1949年新中国成立以后,及时地建立了适合本国国情的新的税收制度,有力地促进了国民经济的恢复和发展。从20世纪50年代中期生产资料所有制的社会主义改造基本完成以后,由于“左”的思想的影响,中国的税制建设受到了很大的干扰乃至严重的破坏,留下了深刻的教训。

(一)新中国税收制度的建立

新中国诞生后,立即着手建立新税制。中共中央、中央人民政府政务院对此高度重视,并确定由中共中央政治局委员、政务院副总理陈云负责此项工作。

1950年1月30日,根据《中国人民政治协商会议共同纲领》第四十条规定的新中国的税收政策,即“国家的税收政策,应以保障革命战争的供给、照顾生产的恢复和发展及国家建设的需要为原则,简化税制,实行合理负担”,政务院发布《关于统一全国税政的决定》和《全国税政实施要则》,规定全国一共设立14种税收,即货物税、工商业税(包括营业税和所得税两个部分)、盐税、关税、薪给报酬所得税、存款利息所得税、印花稅、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。除了上述税种以外的其他税种,由省、市或者大行政区根据习惯拟定办法,报经大行政区或者中央批准以后征收(当时主要有农业税、牧业税、契税等)。货物税、工商业税、利息所得税、印花税、屠宰税、特种消费行为税、关税等税种的法规陆续公布施行。

在执行中,税制作了一些调整。例如,增加契税、船舶吨税和文娱娱乐税为全国性税种,将房产税和地产税合并为城市房地产税,将特种消费行为税并入文娱娱乐税和营业税,将使用牌照税确定为车船使用牌照税,试行商品流通税。薪给报酬所得税和遗产税始终没有开征。

总的来说,从1950年至1957年,中国建立了一套以多种税、多次征为特征的复合税制。这套新税制的建立既不是简单地沿用国民党政府或者革命根据地人民政府实行的税收制度,也没有照搬当时头号社会主义国家苏联的税制模式,而是根据中国的国情设计的。当时的国情是:经济落后,迅速恢复;农业经济为主,工商业迅速发展;多种经济成分并存,公有制经济迅速发展;地区差异很大(沿海与内地、城市与农村),经济、税收管理水平不高,短期以内无法改变。实践证明:这套新税制设计的指导思想是正确的,方法是科学的,实施的结果是成功的,对于保障财政收入,稳定经济,保证革命战争的胜利,实现国家财政经济状况的根本好转,促进国民经济的恢复和发展,以及配合国家对于农业、手工业和资本主义工商业的社会主义改造,建立、巩固和发展社会主义经济制度,发挥了重要的作用。

到1957年,中国的税制一共设立16种税收,即货物税、工商业税、商品流通税、盐税、关税、利息所得税、城市房地产税、契税、车船使用牌照税、船舶吨税、印花税、屠宰税、牲畜交易税、文娱娱乐税、农业税和牧业税。其中,盐税、牲畜交易税、农业税、牧业税没有全国统一的法规,由地方政府按照中央政府规定的征税原则和当地的实际情况自行制定具体的征收办法。

1950年,中国的国内生产总值和税收收入总额分别为575.5亿元和49.0亿元,1957年分别达到1068.0亿元和154.9亿元,分别比1950年增长了0.9倍和2.2倍,年平均增长率分别为9.2%和17.9%(均按照现价计算,下同);税收收入占国内生产总值的比重从1950年的8.5%上升到1957年的14.5%,提高了6个百分点。

同时,由于经济结构和财政制度的变化,主要是由于国营经济的发展和国营企业上缴利润制度的施行,中国的税收收入占财政收入的比重从1950年的75.2%下降到1957年的49.9%,下降了25.3个百分点。

(二)1958年税制改革

1958年税制改革是新中国建立以后的第二次大规模的税制改革。这次税制改革是根据中国生产资料所有制方面的社会主义改造基本完成以后的政治、经济形势的需要实施的。在这一时期,“非税论”对于中国税制的影响已经初露端倪,税收在国家政治、经济生活中的地位、作用开始下降。

1955年12月30日,中共财政部党组向毛泽东主席和中共中央报送了《关于工商税制建设和对国营企业推行周转税等问题的请示报告》。报告中提出:苏联现行税制应当是中国税制发展的方向。今后两三年内税制建设的初步规划是:第一,在两年内对国营企业分批推行周转税。第二,对于已经实行全行业合营和推行定息办法的公私合营企业,应当逐步比照国营企业办法征税。第三,对合作社企业应当继续改进征税办法,最后过渡到周转税和所得税两种缴纳形式。

1956年7月31日,中共财政部党组向中共中央报送了《对国营企业实行周转税的方案和周转税条例(草案)的请示报告》,提出周转税可以先在国营企业中推行,公私合营企业、供销合作社、手工业生产合作社可以在有条件的时候参照国营企业缴纳周转税的办法实行。同年8月,财政部又提出了暂缓推行周转税的意见。

在1957年2月召开的全国省、区、市税务局长会议上,根据中共中央政治局委员、国务院副总理兼财政部部长李先念的指示和一年多来在税制改革问题上的经验教训,提出了关于下一步税制改革的初步意见:为了统一解决税制复杂和税利缴纳比例方面现存的矛盾,并考虑客观方面逐步具备的某些条件,税制改革应当采取“积极简化税制与适当调整税利比例相结合”的方针。

1957年6月29日,国务院副总理兼财政部部长李先念在第一届全国人民代表大会第四次会议上所作的《关于1956年国家决算和1957年国家预算草案的报告》中谈到工商税制改革问题时提出:工商税制的主要问题是:应当改变现行的多种税、多次征的办法,根据社会主义改造取得决定性胜利以后的新情况,简化税制和纳税手续,以便推动企业更好地加强经济核算,并使国家的收入更加均衡和及时。

在同年9月召开的全国税务局长会议上,再次研究了税制改革问题,提出税制与经济发展不相适应是现行税制的主要矛盾,主要问题是税制复杂,多种税,多次征,征税规定复杂;企业税小利大,不利于经济核算。考虑到现行税制与经济发展不相适应是主要矛盾,而调整税利比例关系暂时还有很多困难,会议提出了在基本保持原有税负的基础上简化税制的工商税制改革方针。大体设想是:先将商品流通税、货物税、营业税和印花税合并为一个新的税种,对所得税和地方税也要作必要的改革。

1958年9月11日,第一届全国人民代表大会常务委员会第一百零一次会议审议并原则通过了《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》。9月13日,国务院将该条例(草案)公布试行。至此,货物税、商品流通税、营业税和印花税正式合并简化为工商统一税,货物税暂行条例、商品流通税试行办法、工商业税暂行条例中的营业税部分、印花税暂行条例以及与之相关的法规相应废止,1958年税制改革的主体工程宣告完成。

至此,中国的税制一共设立14种税收,即工商统一税、盐税、

关税、工商所得税(沿用原工商业税中的所得税部分)、利息所得税(1959年停征)、城市房地产税、契税(从20世纪50年代中期以后基本停征)、车船使用牌照税、船舶吨税、屠宰税、牲畜交易税、文化娱乐税(1966年停征)、农业税(1958年由全国人民代表大会常务委员会立法)和牧业税。其中,盐税、牲畜交易税、牧业税仍然没有正式立法,继续由各地自定办法征收。

从上述1958年税制改革的曲折过程和结果来看,这是一场严重扭曲的税制改革,同时可以使人们从中获得一些教益:

第一,中国是一个很不发达的社会主义国家,苏联是最发达的社会主义国家,两国的经济发展水平和管理水平差距很大,显然中国不能照抄照搬苏联的税制。这一点在今天看来可能没有什么争议。但是,在当时的国际背景下,中国的财税部门能够清醒地认识到这一点,中国的领导人能够做出这样的决策,是很不容易的——由于存在国内、国际的政治上的风险:以苏联为首的社会主义阵营和以美国为首的资本主义阵营对垒,中苏密切结盟,中国在各方面都迫切需要苏联的帮助。由此可以看出中国独立、务实的风格。

第二,“非税论”已经直接影响税制改革的决策。在不少人(包括领导人、专家、学者、财税工作者和企业界人士)看来,国营企业为国家所有,其收入也为国家所有,上缴税收和上缴利润是一回事。所以,既有人主张扩大税收,“以税挤利”;也有人主张取消税收,“税利合一”。但是,中国的领导人和财税部门对于这个问题的处理还是比较冷静、实际的,即认为税收对于残存的资本主义经济和个体经济的作用已经为历史所证明,对集体经济的作用也比较清楚,对于全民所有制的社会主义经济还是有作用的。因此,税收既没有得到很大程度的重视,也没有被彻底打入“冷宫”。在当时能够有这样的认识,并且做到这一步,也是很不容易的。

第三,简化税制本是税制建设的基本要求,无可指责。但是,由于这次简化税制是为了适应生产资料所有制的社会主义改造完成以后公有制经济为主体的计划经济格局,从而使其应有的意义

大打折扣。既然国家的经济逐步以公有制、国营经济为主体,国营企业上缴税收和上缴利润是一回事,多种税、多次征岂不是自找麻烦?“税利合一”有何不可?

从根本上来说,上述扭曲是由于中国的经济发展在国际上受到了苏联的一些经验和教训的影响,在国内受到了一些“左”的思想的影响,在生产资料所有制方面追求“一大二公”,在经济方面搞“大跃进”,在管理体制方面强调简化、权力下放,财税制度自然也在劫难逃。这一方面说明了中国社会主义经济建设的艰巨性,一方面也说明了中国社会主义经济、财政、税收理论发展的曲折性。

(三)1973 年税制改革

在1966年至1976年开展的“文化大革命”当中,已经简化的税制仍然被批判为“烦琐哲学”。为此,中国进行了新中国成立以后第三次大规模的税制改革,其核心仍然是简化工商税制。这次税制改革从1968年开始,1973年完成,历时5年,经历了三个阶段:最初是将企业缴纳的各种税收合并起来,在原税负的基础上试行“综合税”(即一个企业用一个税率征税),继而发展为试行按照行业设计税率的“行业税”(即一个行业用一个税率征税),最后是逐步试行工商税(按照不同的行业和产品设计税率)。

1. “综合税”的试点

在“文化大革命”中,提出了“认真搞好斗、批、改”,“改革一切不合理的规章制度”的口号,不少地区的税务机关和企业也提出工商税制应当改革。天津市提出的简化税制办法被称为“综合税”,其具体做法是:将企业销售的各种产品按照不同税率缴纳的工商统一税及其附加、城市房地产税和车船使用牌照税合并为一种税,按照一个税率计算缴纳。这种做法彻底改变了过去对国营企业用多种税和按照产品类别分税率征税的做法,实行一个企业用一种税、一个税率征税的办法,以销售收入为计税依据,税率大体按照企业原来缴纳的各种税收的总额与销售收入的比

行业之内,如果企业间税负大体相同,也可以按照行业把它们串起来,确定一个税率征税。

经国务院批准,财政部于1969年6月下旬在天津市召开了全国税制改革座谈会。财政部负责人在会上的讲话中肯定了天津市试行“综合税”的做法。

2. “行业税”的试点

为了解决实行“综合税”同一行业之内各企业税率不同,企业之间不便于比较,财政部门和企业主管部门不便于管理的问题,天津市将“综合税”发展为在同一行业之内不改变税负,各企业都按照一个统一的税率征税。

1970年3月,财政部在全国计划会议财政座谈会上提出:在推广一个企业、一种税、一个税率的征税办法的基础上,要开展按照行业定税率的试点,适当提高税收占积累的比例,先搞地区性的“行业税”,再搞全国性的“行业税”。

同年6月初,财政部在天津市召开了有6个省、市参加的“行业税”试点座谈会,会议肯定了“行业税”的征税办法。

同年7月,财政部在报送中央的《关于财政银行工作座谈会情况的报告》中提出:要积极改革国营企业工商税收制度。在简化国营企业税收办法的基础上,各地要参照天津市按照行业设计税率的经验,在1970年普遍开展试点工作,一个行业一般按照一个税率征收。

同年12月,经国务院批准,财政部在天津市召开了有15个省、自治区、直辖市参加的试行“行业税”经验交流会。会议拟定了《关于国营企业试行行业税中划分行业、设计税率的几点意见》和《国营企业行业税税率表(草案)》。会后,财政部向全国发出了《关于国营企业行业税扩大试点的函》。

3. 试行工商税

经过两年多税制改革的研究和试点,财政部总结了“综合税”和“行业税”的经验,于1971年草拟了《工商税条例(讨论稿)》,并

于同年7月3日将该条例(讨论稿)印发各地征求意见。

同年8月下旬至9月上旬,经国务院批准,财政部在天津市召开全国工商税制改革座谈会,专门研究了试行工商税的有关问题。

同年11月18日,财政部发出《关于扩大工商税试点的通知》,并附发了《中华人民共和国工商税条例(草案)》等文件。

同年12月17日,中共财政部核心小组将全国工商税制改革座谈会起草的《关于改革工商税制的报告》报送毛泽东主席和中共中央。

1972年3月25日,财政部将上述报告改为《关于扩大改革工商税制试点的报告》,并附《中华人民共和国工商税条例(草案)》,上报国务院。财政部的报告中说:这次税制改革的主要内容,一是合并税种(将工商统一税及其附加、城市房地产税、车船使用牌照税、盐税和屠宰税合并为工商税)[工商税条例(草案)中关于废止工商统一税条例(草案)的规定超越了国务院的立法权,实际上也没有废止——作者注];二是简化税目、税率(多数企业可以简化到只用一个税率征税);三是改革不合理的规定;四是调整税率。3月30日,国务院同意并转发了财政部的上述报告。

1973年税制改革是在中国政治、经济发展极不正常的“文化大革命”时期,按照“斗、批、改”,“改革不合理的规章制度”,彻底批判“烦琐哲学”,简化税制,下放税收管理权限,将税收作为阶级斗争的工具等要求设计、出台的,无论是改革的指导思想,还是改革的方法,都违背了经济规律和税制建设的正确原则,因而是错误的,使中国的税制建设受到了空前严重的破坏。

但是,由于财税部门的努力,这次税制改革也在一定程度上引起了各级党政领导对税收工作的重视和支持。与“文化大革命”初期相比,各方面对税收在现阶段的地位和作用的认识有所提高,各项税收工作(包括税务机构的恢复、税务人员的充实、征收管理、组织收入等)也有所加强。

总的来看,从生产资料私有制的社会主义改造基本完成到