

1994 年 1 月 1 日前后

新旧税制比较



主 编:王书瑶 张 毅
副主编:董仕军 杜国文

改革出版社

1994年1月1日前后
新旧税制比较

主 编 王书瑶 张 毅
副主编 董仕军 杜国文

改 革 出 版 社

(京)新登字 053 号

责任编辑 杜 豪
封面设计 刘志豪

1994年1月1日前后

新旧税制比较

主 编: 王书瑶 张 毅

副主编: 董仕军 杜国文

改革出版社出版

(北京东城安德里北街23号)

新华书店北京发行所发行

三二〇九工厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 12.125印张 272千字

1993年12月第1版 1993年12月第1次印刷

印数15000册

ISBN 7-80072-543-X/F·302

定价: 12.00元

编委会名单

主 编: 王书瑶 张 毅

副主编: 董仕军 杜国文

撰稿人: 王大土 杜国文

孟继庚 董仕军

年文广 周家兵

目 录

第一章 1994 年税制改革的历史背景与基本要求	(1)
第一节 1983 年以来的税制改革概况	(1)
第二节 旧税制已不适应市场经济 与经济发展的要求	(12)
第三节 1994 年税制改革的指导思想与基本 要求	(21)
第二章 新税制体系	(31)
第一节 1994 年税制改革的主要内容	(31)
第二节 新税制体系	(37)
第三节 借鉴国外经验, 建设我国的分税制	(39)
第三章 流转税类改革	(50)
第一节 '94 流转税改革: 建立规范化的税制	(50)
第二节 增值税改革——扩大征收范围、 实行普遍征收	(69)
第三节 消费税	(111)
第四节 营业税	(139)
第五节 资源税	(170)
第四章 我国所得税制改革	(185)
第一节 所得税类改革概述	(185)
第二节 我国原有所得税的形成及其弊端	(187)

第三节	我国企业所得税的立法精神	(205)
第四节	新旧企业所得税比较	(213)
第五节	新旧个人所得课税比较	(241)
第五章	其它税种改革	(255)
第一节	概述	(255)
第二节	土地增值税	(256)
第三节	城乡维护建设税	(273)
第四节	车船税	(282)
第五节	房产税	(290)
第六节	土地使用税	(295)
第七节	屠宰税	(304)
第八节	取消的几个税种	(309)
第六章	税收征管改革概述	(316)
第一节	税收征管改革历史回顾	(316)
第二节	进一步深化税收征管改革	(328)
第七章	税收征管改革的基本内容	(335)
第一节	完善税收征管法律法规体系	(335)
第二节	建立以纳税人“自核自缴”为基础的 纳税申报制度	(338)
第三节	建立税务代理制度	(345)
第四节	建立电脑化网络体系	(357)
第五节	严格控制减免税	(361)
第六节	加强税务稽核稽查和审计, 调整税务机关机构	(367)
第七节	税收征管国际惯例	(369)

第一章 1994 年税制改革的历史背景与基本要求

第一节 1983 年以来的税制改革概况

一、1983 年税制改革的背景

1. 1983 年前的税制状况

在 1949 年建国之初的一段时间里，由于多种经济成分共存，税制的状况基本是正常的，它既能发挥敛财的作用，也能发挥调节经济的作用。1956 年之后，随着农业、手工业合作化与对资本主义工商业改造的完成，经济成分逐渐变得单一，在“左”的思想影响之下，税制也逐渐走向简化与单一的轨道。在 1956 年前的税制建设中，虽然总的来说是正常的，但是，1953 年的税制改革中，把工商税中的价外税改成了价内税，造成对后来税制规范化的困难。1958 年进行了第一次税制简并，把原来在流通环节征收的几道税，包括货物税、营业税与印花税，合并为一个“工商统一税”。其他税种也进行了简并，除了关税、农业税之外，只剩下了 8 个税种。其中还保留了屠宰税、牲畜交易税和集市交易税。1972 年的税制改革则更加彻底，对国营企业只收一道工商税，集体企业增加一道工商所得税，其他几个税种即城市房地产税、车船牌照使用税、屠宰税、集市交易税和牲畜税的收入只占全部工商税收的 1% 左右。与此同时，税务机构被大量简并，人员下放，税务机构到了可有可无的地步。

1976年“文化大革命”结束，严重的经济困难迫使人们重新考虑税收体制。1978年后，党的三中全会确定了改革开放的方针路线，国民经济出现了生机。随着改革开放路线的实行，外资被引入，个体经济开始活跃，农村的联产承包责任制促进了农业生产力的发展，都对税收体制提出了新的要求。1980年9月，“人大”通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》，1981年12月，又通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》，我国的税制改革与税制建设进入了一个新阶段。

2. 经济体制的改革与经济发展对税制提出新的要求

在1956年之前，我国是多种经济成分共存，1956年之后，我国几乎成了单一经济成分的国家，在农村是农村人民公社，在城镇是国营与集体。1978年党的三中全会之后，其他经济成分重新出现。首先出现的是城镇个体贩运和长途贩运，个体经济开始活跃；其次是农村出现了家庭联产承包责任制，农业生产力获得了空前的解放，农村经济也就获得了很快的发展。但是，在国民经济中占主导地位的国营经济却发展迟缓，严重落后于农村经济的发展。其中深层次的问题直到今天也还在进行解决，但是，在当时看来，国营经济发展缓慢，主要是国营企业与政府分配关系没有理顺，企业缺乏自主权，缺乏活力。当时，工人吃企业的大锅饭，企业吃国家的大锅饭是普遍现象。对企业而言，鞭打快牛是保证财政的主要手段，效益好的企业上缴的也多，企业留利却不多，效益坏的企业日子也不难过。因而，好的企业与经济界普遍要求改变这种状况。

从1989年开始，在全国国营企业中进行了多种形式的政府与企业之间分配关系的试点，其中，在18个省市456

家企业中进行的“利改税”的试点，取得了较好的成果。于是决定在全国推行“利改税”并且把“利改税”称为是打开经济体制改革大门的“金钥匙”。

当时进行利改税，出自企业与政府两方面的共同需要：从企业方面说，他们希望企业与政府间的分配，能有一个固定的比例，政府不要随意取走企业的利润，以增强企业的活力和自主财力；从政府方面说，希望通过法律保障政府得大头。但是，用何种手段实现这目的？其他方式都不妥当，于是，采用利改税的办法就提出来了。当时这样做的目的就是为了稳定分配关系，并没有认真考虑产权关系，不过却为后来的更为深入的国有企业的改革创造了一个良好的条件。比如，当时理论界激烈争论的一个问题就是：国有企业要不要纳税。从当时来说，这个问题并没有很好的解决，因为，所谓“利改税”，不过是把国营企业的利润上缴在形式上改为所得税上缴，并没有在产权关系与赋税的征纳关系上解决问题。但是，建立国营企业所得税，却是1983年之后进行全部税制改革的核心与关键。

多种经济成分共存对税制改革提出新的要求。1976年之后，我国城乡个体经济开始出现，并随着改革开放程度的提高而逐渐扩大，以雇工为标志的私营企业也开始出现，吸引外资日益增加。天下一统的计划经济被打破，对各种资源利用的效率也提到日程。增加在一些经济环节的税收调节作用，并且增加财政收入，都是1983年乃至其后一段时间内，影响税制改革的主要因素。

二、税制改革的主要内容是利改税

1. 第一步利改税

经过前面所说的长期酝酿过程，又经过1982年底一次

广泛地调查，1983年3月，由财政部在北京召开了利改税工作会议，4月，由国务院批转了《关于国营企业利改税试行办法》，随即开始实行。

这个办法规定，有盈利的国营大中型企业，其利润按55%的比例税率（作者按：应为固定或不变税率）缴纳企业所得税，企业的税后利润，仍然要以各种形式再向国家上缴一部分。这些形式包括比例上缴、包干上缴、缴纳调节税等等。国营小型企业则实行八级超额累进所得税制。这就是第一步利改税的主要内容。

在这个利改税中，同时还规定，企业的税后留利，分为新产品试制基金、生产发展基金、后备基金、职工福利基金与职工奖励基金使用。这个规定体现了所谓“国家得大头、企业得中头、个人得小头”的原则。

在这次利改税中，大约包括了98%的国营企业，有1949家以首都钢铁公司为代表的企业没有实行利改税。由此也可看出，在理论上，直到现在，也还没有解决国营企业上缴利润与上缴所得税有什么本质的区别。

2. 第二步利改税

第一步利改税虽然从形式上以法律的强制性规定了国营企业要向政府上缴所得税，但是，所得税后的利润，企业还要向政府以多种形式再上缴一块，仍然十分混乱。不同行业之间利润，也因价格的关系而相差悬殊。当时所追求的，尚不是企业之间应在同一起跑线上的竞争，而是差不多同时到达终点。也就是说，各种企业在完成全部上缴之后，留利水平应该相差不多。这既成为第二步利改税进行的动因，也成为第二步利改税的原则与宗旨。经过一系列的准备，1984年9月18日，国务院批转了财政部《关于国营企业第二步利

改税的报告》和《国营企业第二步利改税试行办法》，第二步利改税开始实施。第二步利改税的内容比第一步利改税的内容要丰富得多。可以大致把这次改革的内容概括为两个方面：对国营企业进一步贯彻利改税；对正在发展的商品经济建立相适应的税制体系。

(1) 对国营企业进一步利改税

在第一步利改税中，征收 55% 的所得税后，企业所留利润差别很大，有的企业留利甚多，同时还保留多种上缴利润的形式，为此采取了两项措施：一项是把原来的工商税划分为产品税、增值税、营业税和盐税（统称为流转税），在确定产品税税率时，贯彻“以税挤利”的方针，拉平不同行业间的留利水平；另一项是，在流转税和所得税后，为大中型企业规定了一户一率的国营企业调节税。调节税税率的确定，又以 1983 年的实现利润为基数，对企业超过基数的部分，减征 70% 的调节税，以此来鼓励企业增收的积极性。在贯彻“以税挤利”方针时，对盈利较高的产品，规定了较高的税率，并且认为这是贯彻了以税收调节经济的原则。实际的效果是很坏的，它破坏了中性原则，又把价格和税搅在一起，给其后的价格与税制改革造成了困难。

(2) 建立适应商品经济的赋税体制

党的三中全会之后，非国有和非集体经济获得了很快的发展，同时，商品经济的发展，又对经济调控提出了新的要求，对不同的经济环节，应该设立适当的税种，以增强资源分配的效率。在第二步利改税中，为此又新设和恢复了几个税种，它们是产品税、增值税、营业税、盐税、资源税、城市维护建设税。1982 年还设立了烧油特别税。同时还在酝酿征收土地、房屋、车船使用税，奖金税等等。初步形成了

适应商品经济赋税体系的框架。

在这个赋税体系中，流转三税(产品税、增值税与营业税)占主导地位，所得税(国营、集体和外资)占次要地位，辅以其他税种。一般称为双主体。税收数量又以产品税为最大。产品税是工商税、流通税演变而来，在国外也有很长的历史，称为国内产品税、货物税或销售税。在现代经济发展初期，它们大都占税收的主要部分。1984年，我国对产品税规定了270个大目，300余个小目，过分复杂，也很不便。增值税在世界范围内也是一个新种，它可为防止对商品在流通环节的重复课征，有利专业化生产，是一个大有前途的税种。但是，增值税征收比较复杂，我国自1980年开始试点，1984年也只推广到机械、钢铁、西药、丝织品等。其他税种，在1984年之后，陆续完善。

(3)其他税种陆续设置

从1984年到1987年，其他税种陆续设置，它们包括集体企业所得税、私营企业所得税、城乡个体工商业户所得税、个人收入调节税、几个奖金税、房产税与车船使用税。私营企业所得税和城镇土地使用税则直到1988年方始设立。其中，最有争议的要属个体工商业户所得税和个人收入调节税，个体工商业户所得税税率高、税负重，从开征之日起就没有真正依率计征过，从一开始就是“协商办税”。个人收入调节税虽然规定是达到平均工资3倍以上方始开征，由于缺乏纳税习惯与其他缺陷，征收情况很不理想。私营企业所得税确定35%的固定税率，比较合理，也使其后的外资企业与内资企业的所得税税率向这个税率靠拢。

奖金税类一共包括4个具体税种，它们是：国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税和国营企业奖金

税。在此之前，克服企业内部工人吃企业的“大锅饭”，国务院曾对企业奖金作过“上不封顶、下不保底”的规定，这个奖金税法的出台，规定了非常高的累进税率，最高边际税率达到300%，使不封顶变成了封顶，对企业职工的积极性不能说没有损害，这也是后来企业呼吁较多的一个问题。

三、新的“承包制”对利改税的冲击

在第一步利改税中规定了国营企业在55%所得税之后，还要缴一户一率的调节税，在第二步利改税时，又“以税挤利”，用产品税再拿走企业一块利润，这使企业感到不胜其负担。而且，在调节税后，企业的留利也不能完全得到保证，就是说，企业觉得他们与政府间的分配关系仍然没有规范。于是，企业再次要求用承包制来确立这种分配关系。在第二步利改税之后仅仅两年，即1978年，在中国大地上，再次刮起了承包制的旋风。承包的内容，开始时，主要是所得税，其后，逐渐有扩大到流转税的趋势。所得税一承包，利改税的内容基本就被冲掉了。

这里还必须提到，国务院从1983年就开始征集国家能源交通重点建设基金，其征收对象，不仅包括企业的税后留利，而且还包括企业的固定资产折旧，比率为10%。这种不说是税，而也要企业拿钱的征集，企业也同样不满。

当时的这种承包，还有另外一个背景，那就是，由于利改税本身的特点是把利改为税，而利润上缴过去完全是由财政部门决定的，国营企业所得税上缴多少，特别是国营企业调节税上缴多少，更是由财政部门一手决定，有些地方的税务部门对国营企业所得税和调节税的征收完全是一种形式，财政部门让收多少就收多少，并不考察是否依率计征了。从本质上说，所得税一承包，它也就不再是税了。这样一来，

利改税这把“打开改革大门的金钥匙”，就失掉了它的一部分光辉。

但是，尽管如此，国营企业所得税却一直保留着，1994年将完全取消对所得税的承包，国营企业所得税将重新成为一个在市场经济条件下非常重要的税种。

四、1993年前的税制大要

1. 税种结构

到1993年底，我国已经形成了由43个税种组成的庞大的税种体系。它们首先分为工商税、农业税与关税三个方面，在工商税中，又分为流转税类、所得税类、资源税类、特定目的税类、财产与行为税类（有人还把涉外税单列一类，但在性质上它是不能单列的）。下面分别列出。

(1) 流转税类：产品税、增值税、营业税，3个税种；另对外有效的流转税是工商统一税，1个税种；共4个：

(2) 所得税类：国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得税、个体工商户所得税、个人收入调节税等，6个税种；对外国人有效的税种是个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税，2个税种，共8个：

(3) 资源税类：资源税、盐税、城镇土地使用税，3个税种：

(4) 财产和行为税类：房产税、车船使用税、印花税、屠宰税、集市交易税、牲畜交易税；对外国人有效的是城市房地产税和车船使用牌照税，共8个：

(5) 特定目的税类：国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税（取代建筑税）、烧油特别税、筵席税、城市维护建设

税、特别消费税与教育附加，共 10 个税种。

(6) 农业税类：农业税、牧业税、契税、耕地占用税、农林特产税，共 5 个税种：

(7) 关税类：关税与吨位税，共 2 个。

以上相加共 40 个税种，另有三个虽不称税，但本质上也是税，它们是国家能源交通重点建设基金、国家预算调节基金和彩电国产化基金，加起来共 43 个税种。

固定资产投资方向调节税是在 1991 年为加强对固定资产投资的宏观调控、取代建筑税而设置的。这个税种的设计，特别象计划经济的计划，税目税率设计得特别繁琐，有成百的项目，这是在市场经济条件下赋税建设的奇特现象。这个税种还在它的第十一条中做了下面的规定：

“对计划外固定资产投资项目，税务机关除按其适用税率征税外，并可对纳税人处以应纳税额五倍以内的罚款。”

这种规定完全违背了赋税最基本的原理，因为赋税在任何时候都不是罚款。依法纳税是公民的义务，而被处以罚款无论如何都不是义务。依法纳税也是光荣的，被罚款有什么光荣？这个条款违背了赋税的非罚性。

应该说，在从 1983 年到 1993 年这 11 年间，我国的税制建设从恢复到发展，取得了很大的成绩，除了少数几个税种外，适应于现代商品经济的要求，基本上都有了。问题在于，在税制建设中，它所贯彻的原则，既有市场经济的，也有计划经济的；既有符合规范的，也有不符合规范的。在 1992 年邓小平同志南巡讲话之后，在党的十四届二中全会上，确立了我国将要建立社会主义市场经济体制，原有的税制就显得与市场经济难以适应。而且，旧税制在执行中，也漏洞百出，中央财政捉襟见肘，地方财政多有赤字，企业深

感财力不足，社会上贫富差距加大。所有这些，都对税制改革提出了十分迫切的要求。

2. 机构设置与征管体制

1983年，在经过几次大裁并之后，国家最高的征税机关设在财政部内，称为财政部税务总局，共有80余人。从1982年国务院批转财政部的报告，决定省、自治区、直辖市的税务局升半格高于处级。各地的税务局，在行政上受地方政府的领导，在业务上受税务总局的领导，实行双重领导，业务上诸多不便。到1990年上半年，全国已有27个省、区、市单独设立了税务局。另外一些省市财税一家，没有分设。省以下税务机构的隶属，各地多不一致。在1982年、1983年与1988年，国务院多次行文，“为了保证税务机关独立行使职权，全国税务系统实行上级税务机关和同级政府双重领导，以税务机关垂直领导为主。地、市、县税务局的机构设置、干部管理、人员编制和经费开支，应立即由省、自治区、直辖市税务局垂直领导。”但是，在实际上，业务上受上级税务机关的领导较多，行政上有财政部门领导的，有直接受当地政府领导的，而又以当地领导较多。由于各地税务机关受各地地方政府的领导，产生了许多地方政府干涉税收事务的弊端。1988年5月，国务院决定将财政部税务总局改为国家税务局，为国务院直属局，由财政部归口管理。

经过10年的建设，到1993年，国务院决定改国家税务局为国家税务总局，预示新一轮税制改革的开始。目前，国家税务局已有600余人，全国税务人员已有50余万，成为国家最重要的一支聚财敛财的队伍。

税收管理体系可分为两个方面，一个方面是中央与地方

政府间管理权限的划分，一方面是征收管理体制。中央与地方管理权限的划分，随税制的几次改革而变化，现在的管理体制基本是1977年确立的。1977年，中央鉴于税收管理体制在文化大革命中遭到的破坏，国务院于1977年批转了财政部《关于税收管理体制的规定》。这个规定比较明确地重新划分了中央与地方的税收管理权限，大致是按层次划分，国务院负责制定税收政策、颁布和实施税法、开征和停征税种，以及税目与税率增减与调整；财政部的权限是在一个省的范围内批准停（免）征或开征某一税种，以及在一些行业和涉外工商税的减免税与调整的权力；地方政府主要的管理权限是对个别企业的减免税与调整的权力。但是，实际上，这些规定大都没有很好的被遵守，各个层次的越权减免不断发生，管理情况相当混乱。

税务管理主要是指对税法的执行，包括计划、决策、组织征收、协调控制以及监督检查等活动。主要是税务机关面对纳税人的活动。税务管理是税制的重要组成部分，税务管理直接关系到税法执行的好坏，征收的质量，因为不论多么好的税法，最后都要依靠具体征收来实现。税务管理的主要内容是税源管理、征收程序和稽查。税源管理主要有税务登记、纳税申报、发票管理与帐务管理等，在目前，最重要的当属发票管理。总的来说，税务管理与经济管理体制密切相关，而纳税程序与经济管理体制关系更为密切。在计划经济体制下形成的纳税程序十分繁琐，除了正常的纳税申报之外，适应国有经济占主导地位的情况，我国还规定了“纳税鉴定”和“纳税辅导”的程序，流弊很多。同时，除了在1986年国务院颁布了《税收征收管理条例》之外，我国的关于征收管理方面的规定都是一些单行规定，还没有一个完整的程序