

第一章 中国税制的发展

从 1949 年中华人民共和国成立 50 多年来，中国税制改革的发展大致上经历了 3 个历史时期：第一个时期是从 1949 年到 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 年到 1978 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，这是中国税制曲折发展的时期。第三个时期是 1978 年底中共十一届三中全会召开以后的新时期，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 3 个历史时期内，中国的税收制度先后进行了 5 次重大的改革：第一次是新中国成立之初的 1950 年，在总结老解放区税制建设的经验和清理旧中国税收制度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的要求。第三次是 1973 年税制改革，其主要内容仍然是简化税制，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。

第一节 改革开放以前的税制状况

（ 1949～1978 年 ）

从 1949 年新中国成立到 1978 年的 29 年间，中国税制建设的发展历程十分坎坷。

新中国诞生后，立即着手建立新税制。中共中央、国务院对此高度重视，并确定由中共中央政治局委员、国务院副总理陈云负责此项工作。1950 年 1 月 30 日，中央人民政府政务院发布《全国税政实施要则》，规定全国共设 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。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订办法，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）。

在执行中，税制作了一些调整。例如，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化娱乐税（新增）和营业税，增加契税和船舶吨税，试行商品流通税，农业税由全国人民代表大会常务委员会正式立法。薪给报酬所得税和遗产税始终没有开征。

总的来说，从 1950 年到 1957 年，中国根据当时的政治、经济状况，在清理旧税制的基础上，建立了一套以多种税、多次征为特征的复合税制。由于党和国家的重视，以及各方面的努力，这套新税制的建立和实施，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。

1958年，进行了新中国成立以后第二次大规模的税制改革，其主要内容是简化工商税制，试行工商统一税，甚至一度在城市国营企业试行“税利合一”，在农村人民公社试行“财政包干”。至此，中国的工商税制共设9个税种，即工商统一税、工商所得税、盐税、屠宰税、利息所得税（1959年停征）、城市房地产税、车船使用牌照税、文化娱乐税（1966年停征）和牲畜交易税（无全国性统一法规）。其他税种还有：农业税、牧业税、契税（从50年代中期以后基本停征）、关税、船舶吨税。

1962年，为了配合加强集贸市场管理，开征了集市交易税，1966年以后各地基本停征。

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“繁琐哲学”。1973年，中国进行了建国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。至此，中国的工商税制一共设有7种税，即工商税（盐税名义上并入此税，实际上仍然按照原来的办法征收）、工商所得税、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税、工商统一税和集市交易税。对国营企业只征收一道工商税，对集体企业只征收工商税和工商所得税两种税，城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税仅对个人和极少数单位征收，工商统一税仅对外适用。其他税种还有：农业税、牧业税、契税、关税（名存实亡）、船舶吨税。

总的来看，从生产资料私有制的社会主义改造基本完成到1978年的20多年间，由于“左”的指导思想的作用和原

苏联经济理论及财税制度的某些影响，中国的税制建设受到了极大的干扰。税制几经变革，走的都是一条片面简化的路子。同时，税务机构被大量撤并，大批税务人员被迫下放、改行。结果是，税种越来越少，税制越来越简单，从而大大地缩小了税收在经济领域中的活动范围和税收在社会政治、经济生活中的影响，严重地妨碍了税收职能作用的发挥。

1978年底中共十一届三中全会召开以后，中国的社会主义革命和社会主义建设进入了一个崭新的历史时期，中国的税制建设也是如此。随着国家政治、经济的不断发展和改革的逐步深入，中国的税制改革也在不断前进，取得了一系列的重大成果。从时间和内容上来看，近 20 多年来中国税制的改革进程大体可以划分为 3 个阶段，即 70 年代末至 80 年代初期、80 年代中期至 90 年代初期和 90 年代中期以后。

第二节 改革开放初期的税制改革 (1978~1982 年)

在 1978 年底至 1982 年期间，中共十一届三中全会明确地提出了改革经济体制的任务，中国共产党第十二次全国代表大会进一步提出要抓紧制定改革的总体方案和实施步骤，在第七个五年计划期间（即 1986 年至 1990 年）逐步推开。这些重要的会议及其所作的一系列重大决策，对于这一期间中国的经济体制改革和税制改革具有极为重要的指导作用。

这一时期可以说是中国税制建设的恢复时期和税制改革的准备、起步时期，从思想上、理论上、组织上、税制上为后来的改革做了大量的准备工作，打下了坚实的基础。在此期间，中国的税制改革取得了改革开放以后的第一次全面重

大突破。

从思想上、理论上来说，这一时期中国财税部门全面贯彻中共十一届三中全会所制定的路线、方针、政策，实事求是，解放思想，认真总结新中国成立以来税制建设的历史经验和教训，纠正了一系列轻视税收工作、扭曲税收作用的错误思想，正确地提出了从中国国情出发，按照经济规律办事，扩大税收在财政收入中的比重，充分发挥税收的经济杠杆作用，为社会主义现代化建设服务的指导思想。

从组织上来说，各级税务机构迅速恢复和加强，税务干部队伍很快得到了大力充实。到 1982 年年底，各地各级税务机构普遍建立，省级税务机构的地位得以提高，税务系统实行地方政府和上级税务机关双重领导的体制得以恢复，全国税务系统的人员达到 28 万多人。

从税制上来说，财税部门从 1978 年底、1979 年初就开始研究税制改革问题，提出了包括开征国营企业所得税和个人所得税等内容的初步设想与实施步骤，并确定，为了配合贯彻国家的对外开放政策，第一步先行解决对外征税的问题。

从 1980 年 9 月到 1981 年 12 月，第五届全国人民代表大会先后通过并公布了中外合资经营企业所得税法、个人所得税法和外国企业所得税法。同时，国务院明确，对中外合资企业、外国企业和外国人继续征收工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。这样，就初步形成了一套大体适用的涉外税收制度，适应了中国对外开放初期引进外资、开展对外经济技术合作的需要。

在建立涉外税制的同时，财税部门就改革工商税制和国

营企业利润分配制度做了大量的调研工作，并在部分地区进行了试点。在此基础上，财政部于 1981 年 8 月向国务院报送了《关于改革工商税制的设想》，并很快获得批准。

1982 年 11 月，国务院向第五届全国人民代表大会第五次会议提交的《关于第六个五年计划的报告》提出了今后 3 年税制改革的任务，获得大会批准。

在此期间，国务院还批准开征了烧油特别税，发布了牲畜交易税暂行条例。

第三节 改革开放全面展开时期的税制改革 (1983~1991 年)

在 1983 年至 1991 年期间，中国的社会主义经济理论的发展有了重大突破，提出了发展有计划的社会主义商品经济，自觉运用价值规律，充分发挥税收等经济杠杆的作用，搞活经济，加强宏观调节。在所有制理论上，提出了所有权与经营权分离的论点，并客观地肯定了集体经济、个体经济和私营经济存在的必要性。这一切，分别写进了 1984 年中国共产党第十二届中央委员会第三次全体会议通过的关于经济体制改革的决定、1987 年中国共产党第十三次全国代表大会文件和 1988 年第八届全国人民代表大会第一次会议通过的宪法修正案等一系列重要文献，从而为这一时期的税制改革提供了强大的理论武器和法律、政策依据。

这一时期可以说是中国税制改革全面展开的时期，取得了改革开放以后税制改革的第二次重大突破。

作为企业改革和城市改革的一项重大措施，1983 年，国务院决定在全国试行国营企业“利改税”，即将新中国成

立以后实行了 30 多年的国营企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税的制度，并取得了初步的成功。这一改革从理论上和实践上突破了国营企业只能向国家缴纳利润，国家不能向国营企业征收所得税的禁区。这是国家与企业分配关系改革的一个历史性转变。

为了加快城市经济体制改革的步伐，经第六届全国人民代表大会及其常务委员会的批准，国务院决定从 1984 年 10 月起在全国实施第二步“利改税”和工商税制改革，发布了关于征收国营企业所得税、国营企业调节税、产品税、增值税、营业税、盐税、资源税的一系列行政法规。

此后，国务院又陆续发布了关于征收集体企业所得税、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、城市维护建设税、奖金税（包括国营企业奖金税、集体企业奖金税和事业单位奖金税，其中国营企业奖金税暂行规规定于 1984 年 6 月发布，1985 年修订发布）、国营企业工资调节税、固定资产投资方向调节税（其前身为 1983 年开征的建筑税）、特别消费税、房产税、车船使用税、城镇土地使用税、印花税、筵席税等税收的法规。

1991 年，第七届全国人民代表大会第四次会议将中外合资企业所得税法与外国企业所得税法合并为外商投资企业和外国企业所得税法。

至此，中国的工商税制共有 32 种税收，即产品税、增值税、营业税、资源税、盐税、城镇土地使用税、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、城乡个体工商业户所得税、个人收入调节税、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、城市维护建设税、烧油特别税、筵席税、特别消费税、房产税、车船使用税、印花稅、屠宰税、集市交易税、牲畜交易税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税。其他税种还有：农业税、牧业税、契税、耕地占用税（为了限制占用耕地而于 1987 年开征）关税。

从 1978 年到 1991 年，随着经济的发展和改革的深入，中国的工商税制改革进行了全面的探索，改革逐步深入，取得了很大的进展，初步建成了一套内外有别的，以流转税和所得税为主体，其他税种相配合的新的税制体系，大体适应了中国经济体制改革起步阶段的经济状况，税收的职能作用得以全面加强，税收收入持续稳定增长，宏观调控作用明显增强，对于贯彻国家的经济政策，调节生产、分配和消费，起到了积极的促进作用。

第四节 1994 年的税制改革

1992 年以后，中国的改革开放进入了一个新的历史阶段，税制建设也进入了又一个黄金时代。这一时期可以说是中国税制改革全面深化的时期，取得了改革开放以来税制改革的第三次重大突破。

1992 年春邓小平同志视察中国南方发表重要谈话，中共中央政治局为此召开全体会议以后，中共中央、国务院作出了关于加快改革开放和经济发展的一系列重要决定。从此，在中共中央、国务院的直接领导下，财税部门开始加快税制改革的准备工作。

1992 年 9 月，中共中央总书记江泽民在中国共产党第

十四次全国代表大会上所作的报告中提出了建立社会主义市场经济体制的战略目标，其中包括税制改革的任务。

1993 年春，江泽民总书记多次主持召开中央财经领导小组会议，研究财税部门提出的税制改革设想，提出了改革的指导思想和基本原则，并确定由中共中央政治局常委、国务院副总理朱镕基负责此项工作。

同年 6 月，中共中央、国务院作出了关于加强宏观调控的一系列重要决策，其中的重要措施之一，就是要加快税制改革。

同年八九月间，国务院常务会议和中共中央政治局常委会先后讨论通过了关于工商税制改革的方案。同年 11 月，中国共产党第十四届中央委员会第三次全体会议通过了《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，确定了税制改革的基本原则和主要内容。到同年 12 月底，工商税制改革的有关法律、行政法规陆续公布，从 1994 年起在全国实施。

1994 年工商税制改革的主要内容是：第一，全面改革了流转税制，实行了以比较规范的增值税为主体，消费税、营业税并行，内外统一的流转税制。第二，改革了企业所得税制，将过去对国营企业、集体企业和私营企业分别征收的多种所得税合并为统一的企业所得税。第三，改革了个人所得税制，将过去对外国人征收的个人所得税、对中国人征收的个人收入调节税和个体工商业户所得税合并为统一的个人所得税。第四，对资源税、特别目的税、财产税、行为税等类税收作了大幅度的调整，如扩大了资源税的征收范围，开征了土地增值税，取消了盐税、奖金税、集市交易税等若

税种，并将屠宰税、筵席税的管理权下放到省级地方政府，新设了遗产税和证券交易税（没有立法开征）。

1994 年税制改革是新中国成立 50 多年以来规模最大、范围最广泛、内容最深刻的一次税制改革，改革的方案是在十几年来税制改革的基础上。经过多年的理论研究和实践探索，积极借鉴外国税制建设的成功经验，结合中国的国情制定的，推行以来从总体上看已经取得了很大的成功，国内外普遍评价很高。其成功之点主要有四：第一，促进了国民经济的持续、快速、健康发展，同时没有引起社会、经济的震荡。第二，规范了税收分配关系，促进了税收收入的持续大幅度增长，同时总体上没有增加纳税人的负担。第三，将主要税权和大部分税收收入集中到中央政府，有利于国家加强对国民经济的宏观调控。第四，税制趋于规范、简化、公平，符合国际惯例，税收的职能作用得以加强。

经过 1994 年税制改革和后来的逐步完善，中国已经初步建立了适应社会主义市场经济体制需要的税收制度，对于保证财政收入，加强宏观调控，深化改革，扩大开放，促进经济与社会的发展，起到了重要的作用。

第五节 当前税制改革面临的形势与任务

中国 1994 年税制改革到 2002 年已经过去 8 年。8 年来，国际、国内形势都已经发生了很大的变化。认真研究世界经济和中国经济发展的现状与趋势，全面总结、借鉴近年来中国和其他国家税制改革的经验，尽快提出中国下一步税制改革的总体思路，并加以深入研究、论证，以早日形成具有可操作性的实施方案，已经成为一项十分紧迫的任务。

从当前的国际形势来看，经济全球化的趋势，特别是国际贸易的迅速发展，跨国投资的急剧增长和国际经济协调的增强，正在对各国经济的发展产生越来越大的影响。21 世纪的世界是一个开放的世界，改革、开放的中国应当而且必须面对这样一个世界。中国经济的发展与世界经济的发展具有重要的联系，中国的经济需要在国际竞争与合作中发展，世界经济的发展也需要中国的参与。研究中国的税制改革应当而且必须注意研究世界经济和各国税制的发展趋势。

从国内形势来看，中国改革开放 20 多年以来，经济发展已经取得了举世瞩目的巨大成就，经济体制改革也取得了突破性进展，从而为下一步的改革与经济发展奠定了较好的基础。第十个五年计划时期（2001 年至 2005 年）至 2010 年，是中国经济发展的一个重要时期。根据全国人民代表大会批准的国民经济与社会发展“十五”计划和 2010 年远景目标纲要，中国 2005 年完善社会主义市场经济体制要迈出实质性步伐，2010 年要建立比较完善的社会主义市场经济体制。中国的税制改革必须与中国经济、社会发展的总体目标和步骤协调一致。

总之，国际、国内形势的发展迫切要求税收制度在中国经济发展和经济体制改革深入的过程中发挥更大的作用。与此同时，应当承认，虽然 20 多年来特别是近几年来中国的税制改革已经取得了巨大的成功，但是，已经取得的成果与改革所要达到的最终目标相比，还是初步的、阶段性的。中国现行税制中还存在着不少的问题，经济、社会的发展、变化也会给中国税制带来许多新的问题。因此，完善税制还需要经历一个艰苦的过程。

中国现行税制存在的主要问题是：税收收入虽然连年大幅度增长，但是税收收入占国内生产总值的比重仍然偏低；税制结构还不够理想（如税种的设置、直接税与间接税的比例、地方税的地位等）；各税种特别是主要税种需要进一步完善；税制的宏观调控功能需要继续加强；税收的征收管理需要大力强化，税收法制建设需要逐步完善。

因此，中国下一步的税制改革应当从调整国民收入分配格局，规范政府收入制度入手，通过合理调整税负，优化税制结构，完善各个税种，加强宏观调控，强化征收管理，加强法制建设等一系列重大措施，把税制建设大大地向前推进一步，逐步建立、健全一套适应中国社会主义市场经济体制的、符合国际惯例的税收制度，以更好地促进经济与社会的发展。

第一，合理提高宏观税负。应当通过加强预算管理，规范财政收入制度，调整财政收入结构，完善税制，加强税收征管，发展生产，提高经济效益等措施，在近期内将中国的税收占国内生产总值的比重逐步提高到 20% 以上。同时，要大力减轻纳税人的非税财政负担。税费改革应当成为这一改革的突破口。

第二，优化税制结构。重复设置的税种应当合并（如两种企业所得税），性质相近、征收有交叉的税种应当调整（如增值税和营业税）对于征收某些特定目的税的必要性和征税效果应当重新认真研究（如土地增值税），适时开征社会保障税、遗产税等新税种。此外，对于直接税与间接税的比例、中央税与地方税的比例，也应当适时加以合理调整。

第三，完善各个税种，首先是主体税种。增值税应当从

生产型增值税转化为消费型增值税，并适当扩大征税范围。消费税应当适当调整征税范围和税率，并在适当的时候由生产环节征税改为零售环节征税。关税应当继续逐步降低税率，调整结构。内外两套企业所得税制度应当尽快统一，以实现公平税负，促进竞争。个人所得税的征税模式应当尽快由分项征收制改为综合征收与分项征收相结合的征收制度，税基的确定应当更加合理，税率也应当适当调整。地方税制度也需要完善。

第四，加强宏观调控。目前加强税收宏观调控的主要措施应当包括：适当提高税收占国内生产总值的比重和中央税收占全国税收的比重，保证国家宏观调控所必需的财力；通过调节生产、流通、分配和消费，调节社会总供给和总需求；促进产业结构合理调整，优化资源配置，从而促进经济发展；调节地区经济发展水平的差距，增强整体国力；调节个人收入和财产的差距，引导共同富裕；适应对外开放的新形势，完善涉外税收政策；协调好与其他经济、社会政策的关系，配合各项改革的开展；坚持公平税负，促进竞争，效率优先的原则。

第五，强化税收管理。目前强化税收管理的主要措施应当包括：建立健全并逐步完善各类规章制度，实行规范化管理；积极推行计算机化管理，逐步形成网络；简化办税程序，方便纳税人，并为其提供优良服务，特别要加强税收宣传；严惩偷税、逃税、骗税、抗税等违法者；不断提高税务人员的政治、业务素质，改进税务机关的工作作风；加强税务机关与各有关部门的配合，改善依法治税的社会环境；努力降低税收成本。

第六，加强税收法制建设。目前首先应当抓好税收立法工作，建立、健全并逐步完善各项税收法律、法规，并将条件比较成熟的法规改为法律。同时，要切实抓好税收的司法和执法工作。只有这样，才能做到有法可依，执法必严，违法必究，实现税收工作的法制化和规范化。

复习思考题

一、新中国的税制改革经历了几个历史时期、几次重大改革？

二、如何从中国 1994 年税制改革的背景和改革的内容认识这次税制改革的重大意义？

三、如何认识当前中国税制改革面临的形势和任务？

第二章 中国现行税制体系

中国现行税收制由 29 个税种组成，其中实际征收的有 24 种。税收立法权集中在中央，地方在税法规定的范围以内享有一定的调整权。税收的征收管理分别由财政、税务、海关等部门负责，其中绝大部分工作由税务部门承担。根据分税制财政管理体制，税收收入分为中央收入、地方收入、中央与地方共享收入。

第一节 税种设置

中国现行税制设立的 29 个税种，按照其性质和作用大致可以分为以下 7 个类别：

一、流转税类。包括增值税、消费税、营业税和关税等 4 种税。这些税种通常是在生产、流通或者服务领域中，按照纳税人取得的销售收入、营业收入或者进出口货物的价格（数量）征收的。

二、所得税类。包括企业所得税（适用于国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业等各类内资企业）、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等 3 种税。这些税种是按照生产、经营者取得的利润或者个人取得的收入征收的。

三、资源税类。包括资源税和城镇土地使用税等 2 种税。这些税种是对从事资源开发或者使用城镇土地者征收

的，可以体现国有资源的有偿使用，并对纳税人取得的资源级差收入进行调节。

四、财产税类。包括房产税、城市房地产税和遗产税（目前没有立法开征）等 3 种税。

五、特定目的税类。包括城市维护建设税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税（目前暂停征收）、土地增值税、车辆购置税、燃油税、社会保障税（最后 2 种税目前没有立法开征）等 7 种税。这些税种是为了达到特定的目的，对特定对象进行调节而设置的。

六、行为税类。包括车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、印花税、契税、证券交易税（目前没有立法开征）、屠宰税和筵席税等 8 种税。这些税种是对特定的行为征收的。

七、农牧业税类。包括农业税（含农业特产税）和牧业税等 2 种税。这些税种是对取得农业收入或者牧业收入的企业、单位和个人征收的。

并不是每个企业、单位、个人都要缴纳上述各种税收。一般说来，工业、商业企业应当缴纳增值税，交通运输、建筑安装、金融保险、服务等类企业应当缴纳营业税，农业生产者应当缴纳农业税，盈利的企业应当缴纳企业所得税。此外，生产应税消费品的企业应当缴纳消费税，采矿企业应当缴纳资源税，转让房地产的企业应当缴纳土地增值税，企业的生产、经营账册和签订的各类合同应当缴纳印花税，拥有房产、车辆、船舶的企业应当缴纳房产税和车船使用税。公民个人取得的收入应当缴纳个人所得税。按照税法的规定，部分纳税人还可以享受一定的免税、减税照顾。

2000 年，由中国各级税务机关、财政机关和海关组织征收的各项税收收入共计 12581.5 亿元，占当年中国财政收入总额的 93.9%，占当年中国国内生产总值的 14.1%。在各项税收收入中，增值税收入为 5346.9 亿元，占 40.8%；消费税收入为 869.7 亿元，占 6.6%；营业税收入为 1885.7 亿元，占 14.4%；各类企业所得税收入为 1770.7 亿元，占 13.5%；个人所得税收入为 660.4 亿元，占 5.0%；农业税收入为 304.7 亿元，占 2.3%；关税收入为 750.5 亿元，占 5.7%。在税收收入总额中，中央政府收入为 7588.3 亿元，占 60.3%；地方政府收入为 4993.2 亿元，占 39.7%。

第二节 税收立法

在税收立法和税收政策制定方面，中国强调税权集中，税政统一。目前有权制定税法或者税收政策的国家机关主要有：全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局、海关总署、国务院关税税则委员会等。

一、税收的基本制度由法律规定。税收法律由全国人民代表大会制定，如《中华人民共和国个人所得税法》；或者由全国人民代表大会常务委员会制定，如《中华人民共和国税收征收管理法》。

二、有关税收的行政法规由国务院根据有关法律的规定制定，如《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》；或者根据全国人民代表大会及其常务委员会的授权制定，如《中华人民共和国增值税暂行条例》。

三、有关税收的部门规章由财政部、国家税务总局、海关总署、国务院关税税则委员会等部门根据有关法律、行政