

新中国成立 70 年来税制改革的思想史考察

——基于历史上重要会议的文本分析*

付志宇

(西南交通大学 财税研究中心,四川 峨眉山 614202)

关键词:70 年;税制改革;经济思想史

摘 要:新中国成立 70 年来中国经历了多次税制改革,有的代表了生产关系发展的正确方向,有的受到政治因素的影响过分简化,有的设计合理但受到人为干预而夭折,有的开局良好但未能全面推行,有的历经坎坷终于取得成功,有的还处在不断调整与完善中,每次改革都有不同的重点与特点,打上了深刻的时代烙印。文章基于历史上重要会议的文献资料,从经济思想史的角度进行考察,将 70 年来的税制改革按照不同的社会体制和经济体制分为四个阶段,揭示出一些基本规律与建议。

中图分类号:F092.6 **文献标志码:**A **文章编号:**1001-2435(2019)06-0112-10

Ideological History of Tax Reform since the Founding of the New China 70 years ago—Textual Analysis Based on Important Meetings in History

FU Zhi-yu (Research Center for Finance and Tax, Southwest Jiaotong University, Emeishan Sichuan 614202, China)

Key words: seventy years; tax system reforms; economic thought history

Abstract: China have experienced several tax system reforms since the PRC was founded seventy years ago. Some represented the right direction, some suffered excess simplicity influenced by politics, some came to an untimely end due to human intervention though reasonably designed, some got off to a good start but, were not fully implemented, some made success after ups and downs, some are still being regulated and improved. Every reform has its own keys and features, imprints the deep times mark. The article researches the tax system reforms based on the important conference literature from the perspective of economic thought history, divides it to the four periods according to the different social and economic systems, and summarizes the basic laws and puts forward the related suggestions.

税收制度是一个国家基本的经济制度,反映了一定历史时期生产力与生产关系的发展程度以及两者的适应性。当生产关系不再适应生产力的发展,就需要进行税制改革。另一方面,税收制度因其自身与政治体制的密切联系,通常也会带有一定的意识形态特征,因此主流的意识形态进行调整也会成为税制改革的另一个动因。新中国成立 70 年来,中国历经了多次重大的税制改革,从大历史观考察其成因与成效,对当前的改革具有较强的历史借鉴意义。由于税制改革同时涉及到制度史的技术层面与思想史的价值层面,通常

可以从经济史和经济思想史的角度分别进行考察。学术界对前者着力较多,后者则相对乏善可陈。

现有的研究成果集中体现在对改革开放以来的税制改革进行梳理。有的从宏观层面进行全面总结,如王敏对中国税制改革四十年的回溯与发展预测^[1],刘佐对过去 40 年税制改革的回顾与展望^[2],曹静韬等对 1994 年以来的中国税制改革的评述^[3],马海涛对进入新阶段的中国税制改革进行回顾、借鉴及展望^[4]。也有少量从新中国 60 年来的税制改革进行研究的成果,如邓子基对新中国 60 年税制改革的成就的归纳与展望^[5],

*收稿日期:2019-05-15;修回日期:2019-09-28

作者简介:付志宇(1977-),男,贵州遵义人,教授,博士生导师,主要研究方向为中国财税制度与思想史。

徐江琴等研究60年的税制演进与启示,已经涉及到前三十年的改革^[6],但重心仍主要放在后三十年。还有学者从某个理论侧面加以研究,如姜婷从中央与地方税权博弈的视角研究改革开放以来的税制变革路径^[7],刘枫则基于行政正义的角度思考当代中国的税制改革^[8],李顺求从伦理学的视角反思中国的税制改革^[9],刘雪晶从社会学的分析方法研究当代中国的税制改革^[10]。也有学者对具体的某一次税制改革进行制度史研究,如吴磊探讨1953年税制改革对新中国公私关系发展趋势的影响^[11],楼继伟研究在利改税的原则基础上实行税利分流的综合改革^[12],王小慧对中国农业税政策终结过程的研究^[13]。从税收思想考察税制改革也有个别性的研究成果,如邓力平思考新时期税制改革思想的选择是“理想优化”还是“现实优化”^[14],靳东升研究我国税制改革思想的转变^[15],黄朝晓探讨中国现行税制改革应贯彻休养生息的指导思想等^[16]。但从新中国史的完整时段,从经济思想史的理论分析方法,从税制改革的宏观视角三个层面相结合的研究成果至今仍付阙如,有待专家学者在该学科领域进一步开垦。

税制改革因其涉及到多方面的利益带有很强的综合性,研究其发展演进可以选择不同的视角,选用不同的史料,也可以有不同的分期。以往的研究成果多从官方的法律法规着手,静态分析某个历史时期的制度规定,忽略考察税制改革的历史变迁,尤其是重大决策的出台过程,就不容易看出历次改革在长时段中的发展脉络,也不容易看到制度背后各利益主体的博弈过程。历史上形成重大税制改革决策的会议记录了每一项税收政策出台的过程,能够还原当时对有关各方利益关系的考虑和讨论,因此本文拟选取重要税收会议的记录为文本,按照不同的社会体制和经济体制将70年来的税制改革分为四个阶段,重点剖析税制改革的因果关系及产生的影响,以期揭示出其发展规律,并提出相关建议供当前的决策者参考。

一、新民主主义时期的税制改革

(一) 税制草创——新中国成立初期的税制改革

新中国成立后,税收工作成为新形势下国家

财经工作的核心。解放前全国各地实行的税制差异很大,有的按照根据地的税制,有的沿用国统区的制度,还有的采用日伪时期的做法,亟待规范统一。1949年11月首届全国税务会议召开,重点研究税制的统一。中央人民政府副主席朱德、政务院副总理陈云、财政部部长薄一波到会做工作报告。会后颁布了《全国税政实施要则》,成为新中国的首部税法。此次会议取得了以下三个方面的成果:

首先是统一思想认识。新政权成立后,对于税收的重要性还存在很多模糊的认识,甚至有淡化虚化新民主主义时期税收工作的思想,因此首先要统一思想认识。朱德在报告中强调税收的必要性,“统一思想是很重要的……我们不要怕麻烦,‘仁政’做不到的,历史上也没有真正仁政的。我们收税是为国家办事人最低生活”,“新民主主义的税收工作是国家事业的重要一环,不但能掌握经济政策,也是支配生产、鼓励生产的指导机关。”^{[17]7-9}陈云讲到“个人对税收问题的认识是不深刻的。我们必须多在这方面首先把思想搞通……税收任务是一个严重的政治任务,各地党政必须切实加强税收领导来完成这一任务”。^{[18]12}薄一波也说“我过去个人是主张轻税的,减税的。现在我思想打通了,从思想上认识到税收的重要性”,并强调了税收政策的作用,“确定税收问题要注意到国家财政的需要;在确定税收税率上,要注意到我们还不是单纯的财政收入。我们要注意到打击哪些,限制哪些,照顾哪些,发展与保护哪些。”^{[19]2-4}

其次是统一全国税制。对于当时全国各地五花八门的税制,朱德在报告中指出必须统一:“各自为政、多要税、互相封锁都是封建集团的办法……必须打破那种思想,制定统一的法令、税率。”^{[17]8}薄一波也强调“主观上要求我们统一,客观上也迫着要统一,不统一也不行。税收工作也同样是如此,闭关自守、各搞一套不行了”。^{[19]1}会后颁布的《全国税政实施要则》第一、三条对这一点加以明确:“必须增强税务工作,建立统一的税收制度”,“全国各地实行的税政、税种、税目和税率极不一致,应迅速加以整理,在短期内逐步实施,达到全国税政的统一。”^{[20]3-4}

再次是平衡城乡税负。新中国成立时,国家财政收入主要是农业税,占到了税收总额的

80%，工商税比重很小。随着政治经济形势的变化，税收工作的重心也发生了转移。朱德在报告中指出要加强城市税收，“农民负担很重。城乡负担应平衡，将城市搞好，应增加税收。”^[17]陈云说到“在平衡负担上首先应取得城乡负担平衡，然后城市要超过农村”。^[18]薄一波也强调“在城市中应保证一定的收入，实行合理负担”。^[19]为此，《全国税政实施要则》第二条规定：“农民负担远超过工商业者的负担，为使负担公平合理，应依据合理负担的原则，适当地平衡城乡负担。”^[20]

根据几位领导的报告精神，会议讨论决定在全国范围内统一征收十四种税。1950年1月起国家陆续公布了工商业税、货物税、契税暂行条例以及关税和海关政策。6月召开的第二届全国税务会议延续了首届全国税务会议的指导思想，会后相继出台了十个新税种，制订了相关行政规章。新中国成立初期的两次税务会议统一了对新民主主义时期税收工作的思想认识，新中国的税制结构实现了从解放战争时期以农业税为主向新民主主义时期以工商税为主的转变。

(二) 税制反复——1953年修正税制风波

随着经济进一步恢复和“三反”“五反”运动的开展，国家经济成分发生了很大变化，公有制经济成为主体。反映在税收领域，公私企业适用不同的税制，国营企业税负较轻。从税收自身规律而言，不符合平等与便利原则，实践中也带来一定的问题。因此，财政部决定修正税制，并经全国财经会议和财政部长会议议决，在1952年11月召开的第四届全国税务会议上对税制改革方案予以讨论。在此次会议上，财政部副部长吴波作大会报告，对修正税制的内容进行部署：在保证税收、简化手续的原则下，修改现行税法中的某些规定，调整税率，裁并税种，重点试办商品流通税。报告指出商品流通税有六个好处：集中力量控制税源、财政收入回笼快、商品利润过大时可通过税率调整增加税收收入、简化手续、便利财政监督和税收工作与计划很好的配合。同时，对于商品流通税可能出现的问题也有所预见，如“零售的一道营业税提前了一步，可能对某些商品的产地批发价格提高一点，对物价可能有些影响；另外也可能影响一些私营批发商，这是有关公私关系问题”，“在第一道批发站征税，大的工业城市货币可能更加集中，增加金

融调度的紧张程度”等。^[21]但是会议普遍认为还是在批发环节开征合适。根据会后政务院财经委发布的商品流通税实办法，拟开征的商品流通税准备对公私企业适用同样的征税方法，具体而言国营企业和合作社以及由国营企业包销的私营企业的产品均在首次批发环节纳税，私营企业自行推销者在出厂时纳税。已纳商品流通税后不再缴纳营业税等其他各税，亦不得征收附加。

从税制设计的初衷而言，开征商品流通税的确可以起到公平、规范和简化税制的作用。但是，由于实施时间较为仓促，物价出现了少许波动，引起了一些地方政府领导的担忧，向国家主席毛泽东反映修正税制遇到的问题。毛泽东认为薄一波提出的“公私一律平等纳税”口号违背了七届二中全会关于限制私人资本主义经济的决议，并将此次修正税制认定为向资本家妥协的“右倾机会主义”的错误。为此，财政部向中共中央和毛泽东提交了《关于修正税制的执行情况及今后税制修订的意见的报告》，明确中止新税制的实施。

在1953年6月召开的全国财经工作会议上，薄一波就修正税制进行了检讨，陈云和政务院总理周恩来也相继做出批评与自我检讨，毛泽东主席到会讲话批评薄一波本人和修正税制所犯的路线错误。随后召开的中央人民政府委员会两次会议陈云和政务院副总理兼财政部部长邓小平（薄一波已被免职）也都将修正税制认定为违反党的阶级路线的“原则性的错误”。在1955年8月召开的五届全国税务会议上提出今后税制建设应遵循“公私区别，繁简不同”原则，对国营企业和私营工商业分别适用不同的税法。^[21]

二、计划经济时期的税制改革

(一) 税制简并——1958年工商税制改革

随着“三大改造”的完成，中国进入社会主义社会，经济体制转变为计划经济。在税收领域，工商税收的课税对象发生了巨大变化，到1956年底基本上以社会主义工商业为主体，私营工商业纳税营业额只占2.5%。原有的分别适用的两套税制已经不适应经济形势的变化，税制改革再一次提上议事日程。国家财政部门至迟自1955年第五届全国税务会议就开始研究税制改革，提出了“重点试办、逐步推广具有苏联流转税性质和内容的新税”的方针。1956年全国财

政厅长、税务局长会议又对税制规划作了讨论, 发展为“有计划、有步骤地全面加速推行周转税”。但是由于主客观方面的问题, 税制规划过于冒进, 在税收征管中出现了一些工作失误, 有关领导指示暂缓推行周转税, 加强调查研究与试点工作。

1957年2月、9月和12月, 接连三次召开了全国省市区税务局长会议, 重点研究税制改革问题。国务院副总理兼财政部部长李先念、财政部副部长吴波和财政部税务总局^①局长李予昂在会上做了综合发言, 对税制改革的重大理论和实践问题进行指示, 提出现行税制的主要矛盾是税制与经济发展不相适应, 主要问题是税制复杂, 多种税, 多次征, 征税规定繁琐。在2月的会上, 李予昂先回顾了试办周转税的过程及出现的问题, 然后指出改革的复杂性: “改革税制要变动既成局面, 这就必然牵涉到各方面的关系, 常因认识不一难以前进”, 必须通盘考虑, 反复研究, 创造条件, 才能减少阻力, 顺利进行。”^{[22]112-113} 在9月的会上, 吴波对改革税制的定位进行分析, 指出现行税制的主要矛盾是税制复杂和经济情况不相适应, “复杂的课税制度对生产确实不利, 企业部门对我们意见很多, 矛盾很突出, 改革税制应当首先抓住这个主要矛盾”, 明确提出税制改革的重点是“先将商品流通税、货物税、营业税及一部分印花税合并为一个新的税种。”^{[23]49}

根据以上会议精神, 财政部确定了工商税制改革的方针是在基本保持原有税负的基础上简化税制, 在简化税制的同时继续对社会主义经济和非社会主义经济实行区别对待的政策。改革的具体内容是将商品流通税、货物税、营业税和印花税合并为工商统一税。简化征税办法, 一种产品只征一道统一税, 原则上一种产品只规定一个税率。1958年5月起在四类工业品试行工商统一税改革, 7月增加到十一类。在试行改革成功的基础上, 9月正式实施工商统一税, 本次税制改革完成。

1958年工商税制改革前后历时三年, 经过周转税到工商统一税的转变, 中间甚至出现过一些工作失误, 反映出税收工作的复杂性以及对税收与经济相互关系主观认识的艰巨性。工商统一

税的设置是在当时计划经济背景下根据经济主体的变化做出的调整, 是在简化税制的指导思想下通过并税的方式进行的, 税制的过分简化削弱了税收对经济的调节功能。

(二) 单一税制——1973年简化税制

“文化大革命”期间, 受到中共“九大”报告对“繁琐哲学”批判的影响, 各种“税收无用论”甚至取消税收的观点甚嚣尘上。在这种税收虚无主义思潮的影响下, 中国的税制改革朝着“合并税种、简化征收办法”的方向发展。1968年9月天津市进行了“综合税”改革试点, 将企业缴纳的工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税等税种合并为一种税, 按一个税率计算纳税。1970年4月天津市又继续推行“行业税”试点, 按行业来设置税率, 一个行业只设一个税率。后来又逐步扩大到其他省份。

在前期研究和试点的基础上, 1971年8月财政部召开全国工商税制改革座谈会, 征求《工商税条例(讨论稿)》的实施意见。会上财政部军管会主任殷承祯讲话: “这次简化税制, 在合并税种税目方面, ……对工商企业, 就只征收一种工商税了”, “在简化征税办法方面, ……按主要产品所属行业的税率征税。”对于这次工商税制改革的认识, 他强调“对于简化税制, 破除繁琐哲学, 不能看作是一个手续问题, 技术问题, 而应当看作是……有利于发展社会主义经济的一个政策问题”, 但同时也指出“决不能以简化代替政策, 更不能认为越简越好, 把简化变成简单化。也不能由于简化, 使税负发生大的变化。”^{[24]349-350}

1972年3月, 财政部将《关于扩大改革工商税制试点的报告》和《中华人民共和国工商税条例(草案)》上报国务院, 报告中提到“对于税收在现阶段的这些作用, 我们必须有一个正确的认识。特别是税收在国营企业中的作用, 往往容易被忽视。那种认为‘税收已经无用, 应当取消’的看法是不对的。”^{[25]187} 10月, 财政部再次召开全国改革工商税制座谈会, 对前期试点工作的经验进行总结, 研究解决全面试行工商税的问题。会上财政部革命委员会副主任刘鸿章作总结发言, 在总体肯定试点改革的基础上, 进一步强调要处理好简化同政策的关系, 支持生产同国家积累的关系, 集中统一和因地制宜的关系等三个

^① 1950年1月1日, 中央人民政府财政部税务总局在京成立, 为财政部内设机构(正局级)。

关系。其中第一个关系是核心,“这次税制改革,重点是解决简化问题,但是简化必须服从政策,把简化搞成简单化,也就体现不了政策。”^{[26]360-361}

1972年11月国务院颁布《中华人民共和国工商税条例》,决定从1973年1月起全面实行工商税。自此中国进入单一税制时代,国营企业只需缴纳工商税一个税种,对集体企业也只征收工商税和工商所得税。1973年简化税制是当时思想政治领域批判“繁琐哲学”在国家经济生活中的反映,打上了深刻的时代烙印。尽管在两次座谈会上主管部门的领导都提出要防止把税制改革“简单化”的错误倾向,但改革的结果还是走了一条片面简化的路,极大地缩小了税收活动在国民经济生活中正常的职能作用发挥,在很多地方合并甚至撤销了税收征管机构,税收积累占国民收入的比例大大降低,导致了极其不良的财政经济后果。

三、转轨时期的税制改革

(一) 承前启后——成都会议

根据十一届三中全会精神,经济体制改革提上国家工作日程,在税收理论的建立和税制改革的设想方面也取得了较为丰硕的成果。1979年5月,财政部在四川成都召开全国税务工作会议,成为新中国税制发展史上一次继往开来的会议。成都会议对新中国成立30年来税收工作的经验教训进行了总结,重点研究了改革开放新时期的税制改革问题。会议开幕式上税务总局局长刘志城指出当前的税制同经济发展不相适应,存在五个方面的问题:税种少、调节功能弱、立法性差、征管方式落后和缺少涉外税制。基于这样的情况,税制改革势在必行。刘志城指出税制改革的指导思想是“必须服从社会主义现代化建设的需要,符合经济规律和中国的实际情况,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”。并提出了税制改革的三个路径:改革现有税种、恢复旧税种与开设新税种,以及改革的三个步骤:对外征税、修改完善工商税与工商所得税、开征新税与恢复旧税。^{[27]459-462}

财政部副部长忻元锡在会议总结发言时着重强调当前税制改革的方向是“配合企业财务管理体制的改革,扩大税收渠道,主要用税收的形式

来调节企业收入”,税制改革的原则是“认真贯彻执行‘发展经济,保障供给’的总方针,遵循经济规律,扩大税收渠道……使税收杠杆在经济生活中更好地发挥调节作用,为社会主义现代化建设服务”。由于国民经济正在调整,管理体制也在逐步改革,许多问题都需要在实践中去摸索。在这种情况下,“改革税制态度要积极,步子要稳妥。对于拟议中的17种税,要创造条件,根据轻重缓急和主观力量的可能,妥善安排,有计划、有步骤地,分期分批出台。”^{[28]467-471}

成都会议是改革开放后中国税制改革的一次重要会议,标志着对原有税制的拨乱反正,尤其是在思想认识方面破除了“文革”期间盛行的“税收无用论”,正确认识到税收的经济杠杆作用,并较为清楚地指明了未来改革的原则和方向,制订出了具体的改革路径和步骤。特别是会上强调改革要“按照经济规律办事”,“遵循经济规律”,是思想解放在税制改革领域的体现。因此,成都会议是一次总结与开创相结合的关键性历史事件。

(二) 政企分离——“利改税”

20世纪80年代是中国税制改革全面展开的时期,这一时期税收工作的中心任务和重要内容是改革政府与国营企业的分配关系,即国营企业“利改税”。1981年7月中央财经领导小组扩大会议召开,财政部长王丙乾汇报改革工商税制的设想。该设想指出,税制改革的指导思想是“合理调节各方面的经济利益,正确处理国家、企业和个人之间的利益关系,中央和地方的关系,充分发挥税收的作用,促进国民经济的发展”。在此基础上,设想进而提出了改革的六项原则和具体的改革方案和步骤。最后强调了需要解决的几个问题,其中“不得以改革税制为理由,自行变动价格”和“不能保护不合理的既得利益,不能协商办税”,^{[29]95}指出了制约税制改革的瓶颈,也反映出当时经济社会发展的现实状况。

在总体设想的指导下,“利改税”分两步进行。1983年实行了第一步,即税利并存,国营大中型企业按55%的税率交纳所得税,税后利润在国家和企业之间按不同办法分配。国营小型企业按八级超额累进税率交纳所得税。1984年推进了第二步,国营企业实施新的工商税制,按11个税种向国家上交财政收入,即由“税利并存”逐步过渡到“以税代利”。两步“利改税”

扩大了企业的自主权,税收收入迅速增长,税制结构得到优化,形成了一个与当时经济发展水平相适应的复税制体系。在1984年12月召开的全国财政工作会议上税务总局局长金鑫对两步“利改税”的实施情况进行总结:“无论是理论界,还是实际工作部门,对改革在正确处理国家与企业的分配关系,促进国民经济发展,提高企业素质方面的积极作用都是肯定的”。并对继续推进改革需要注意的问题发表了几点意见,其中比较关键的是要处理好“先予后取”的辩证关系:“实行利改税国家让了一些利,减少了一些财政收入。但从长远看,由于理顺了国家和企业的分配关系,就为国家财政收入的稳定增长创造了有利条件。”^{[30]838-839}在同月召开的第二届亚太地区税收会议上,税务总局副局长牛立成专门介绍了“利改税”的过程并进行了较为客观的评价:“国营企业利改税作为整个经济体制改革的一个重要组成部分,有它本身特殊的重要作用,得到普遍重视与赞同……这项改革既是积极的,又是慎重的,办法也是可行的。”^{[31]844}

但是,完全的以税代利对国营企业因两权分离引起的企业利润分配形式多样化没有加以区分,开征11种税造成了国营大中型企业税负加重,不利于不同所有制企业的公平竞争。同时税前还贷对国家财政形成负担,也导致固定资产投资的膨胀。实践中产生的种种问题激发理论界重新思考国营企业与国家之间的财政收入分配关系,提出了“税利分流、税后还贷、税后承包”的改革思路,得到实务部门的采纳,在四川重庆、辽宁沈阳等地的部分国营企业进行了“税利分流”的改革探索,为90年代实行的企业所得税改革打下了基础。

四、市场经济时期的税制改革

(一) 统一税制——1994年分税制改革与工商税制改革

1992年3月中共中央政治局全体会议在京召开,重点讨论中国改革和发展的若干重大问题,加快改革开放步伐成为国家政治经济生活的共识。7月国家税务总局^①召开全国税务工作会议

重点研究加快税制改革问题,对《关于近期税制改革的基本思路》进行讨论。国家税务总局局长金鑫在讲话中有以下几个预见性的表述值得注意:一是“税制改革要与经济改革的总体进程衔接。要适应其他改革的要求,通过税制的合理化和规范化为其他改革创造条件,防止在经济体制改革中出现相互掣肘的现象”;二是“在税制改革的战略上,要有花一点代价换取一个合理的新机制的决心。同时,要兼顾到财政和企业各自的承受能力”;三是“地方政府和各方面在制定加快改革开放措施,处理一些具体问题时,往往相互攀比,乱开口子,自定章法。各级税务机关要做更加深入细致的工作,向各方面多作解释、宣传,讲清道理”;四是“由于税制的每一项改革都要涉及现行利益格局的调整,难度很大,仅仅依靠财税部门推进这一改革相当困难。因此,有必要成立国家税制改革委员会。”^{[32]1953、1964-1965} 这几点预见在后来的税制改革过程中或多或少都表现出来了,也因为提前有所防备都能得到较为妥善的处理。

1992年秋,中共十四大确定了建立社会主义市场经济的战略目标,为税制改革提出了新的目标任务。12月,国家税务总局金鑫局长在全国税务局长会议上就税收与社会主义市场经济的关系和深化税制改革问题作了详细说明后指出:“税制改革是一项非常复杂的系统工程,涉及各方面利益的再分配、再调整。在改革的过程中,一些地方、企业可能因此而得到一些好处,另一些地方、企业则可能受到一些损失,这是转换分配机制必然的影响。要通过宣传,统一认识,让绝大多数地区、企业能够认识到这一步改革非走不可,用全局观念看待利益得失。”^{[33]2075} 金鑫对税制改革定位的认识和对影响的估计在接下来几年的税制改革实践中得以证实,也反映出这项改革的艰巨程度。

1993年4月,国家主席江泽民两次主持召开中央财经领导小组会议研究财税改革工作。国家税务总局^②局长金鑫在会上汇报指出税制改革的得失与难点他认为,在战略上,宁愿花一点代价也要换取一个合理的新机制,这个新的机制是要管长远的。“某些税制改革措施可能在一定程

① 1988年5月财政部税务总局改为国家税务总局,由财政部内设机构升为国务院直属机构(副部级)。

② 1993年4月国家税务总局改为国家税务总局,升格为国务院直属机构(正部级)。

度上引起物价波动,但是影响不会很大。企业所得税改革、流转税改革对群众的利益基本上不会产生影响。尽管如此,也要选择好时机,慎重对待。”他预计的主要难点有:“首先是企业所得税改革与现行承包制的关系。应当因势利导,用一个规范的、税负合理的和为多数企业能接受的所得税制取代承包制。其次,税制改革必然要引起部门、地区和企业之间的利益转移,在制订方案的时候要采取一定的政策措施,尽量减轻震动。但是,一切都要保护既得利益是不可能的,否则改革将无法推进。另外,税制改革是一个一揽子方案,不能择其善者而从之”。对此中央领导指示:“税制改革涉及面广,影响大,既要积极,又要稳妥”,同意由国务院副总理朱镕基专门负责财税体制改革,研究制订改革方案。在5月召开的全国税务局长会议上金鑫传达了给中央财经领导小组的汇报提纲和中央领导的重要指示,讲了几点意见,其中有些说法切中要害:“税制改革不仅是一个税收问题,一个财政问题,更为重要的是一个经济问题,一个政治问题,研究这些问题的出发点,要站得高,看得远,不要就事论事”,“税制改革孤立进行是行不通的,采取消极等待的态度,等别的改革完成后再来进行税制改革,更是不可取的”,“我们要尽可能地保持各方面的利益不受或少受损害,但要做到完全保持既得利益,是不可能的。”^{[34]814-815}

1993年夏,根据经济形势发展变化的需要,中共中央、国务院发布《关于当前经济情况和加强宏观调控的意见》,要求加快财税体制改革,将原来分步实施的设想改为一步到位。根据这一部署,国家税务总局起草了《关于税制改革的实施方案》,提交国务院常务会议和政治局常委会议审议并通过。10月,国家税务总局召开全国税制改革工作会议研究税制改革方案和税法草案。11月,国家主席江泽民在十四届三中全会上肯定了分税制改革的重要作用尤其是在处理中央和地方关系方面的积极作用:“这次会议通过的决定对财税体制的改革规定了原则和方向,是充分考虑到中国的现实情况和地方工作的……既符合国际上的通常做法,也考虑了中国的特点和具体情况。这样做有利于发挥中央和地方两个积极性,把经济建设搞得更好,实现国民经济和社会的协调发展”。同时对改革提出工作要求:“中央要考虑地方的困难,地方则要树立全局观念,

全局照顾局部,局部服从全局……要充分理解这项改革的深远意义,同心同德,共同努力,完成改革任务。”^{[35]137}

1993年12月,国务院发布《关于实行分税制财政管理体制的决定》并批转执行《工商税制改革实施方案》。1994年1月分税制改革和工商税制改革全面实施。从总体上看,分税制改革与工商税制改革取得了很大成功,当然不可避免的也出现了一些具体的问题,如物价上涨,部分企业税负加重等。从实施改革的主要目的看,此次改革是以工商税制的规范化来实现分税制的体制改革,难免会引起税收利益在行业、地区间的调整和重新分配。因此,在8月召开的全国财政工作会议和税务局长会议上,国务院副总理朱镕基对这些问题表示理解,“在没有实行统一、规范的税制以前,税制和价格扭曲的情况本来就很严重,可是人们已经习惯了。现在你突然一改,总是有税负加重的,有税负减轻的。减轻的不吭声,加重的哇哇叫,叫得很厉害,说你这个体制不公平。什么叫公平呢?统一税制就叫公平。”^{[36]890}经过近一年的改革,1994年12月再次分别召开全国财政工作会议和税务局长会议对改革进行总结,朱镕基到会讲话。他说:“今年在不太宽松的条件下推出了这样广泛而深刻的改革,做了我们多年想做而没有做到的事情,这是很不容易的。当时,我们确实感到风险比较大。实际上我们原来预料的风险发生了,但没有想象的那么严重……虽然新税制还需要继续完善,但总的来说,新税制的基本结构确定了。由于各地都能维护中央权威,维护整体利益,分税制工作进行的也比较顺利。”^{[37]920}

(二) 取消农业税——农村税费改革

进入新世纪后,农村普遍反映税费负担严重,改革提上议事日程。2000年在安徽省进行农村税费改革试点,2001年扩大到粮食主产省和农业大省,2003年在全国范围内试点。农村税费改革试点从总体上看取得了正面的效果,但在推行过程中也出现过一些问题,如税负不公、乡镇债务扩大、清收农民税费尾欠引发矛盾甚至暴力冲突、少数地方缺乏积极性等。2003年9月,国务院召开农村税费改革试点工作座谈会,部署进一步推进改革试点工作,副总理回良玉在会上总结前一阶段试点工作的经验教训,指出受非典疫情影响,加上一些地方认识不到位、措施

不得力,改革试点工作普遍延迟进行,出现了一些不容忽视的问题,他提出衡量改革试点工作是否做好,“一要看是否认真执行中央政策,二要看是否做到三个确保^①,三要看是否与相关配套改革措施综合推进,四要看是否妥善解决改革中暴露出的矛盾与问题,最终要看是否进一步解放和发展了农村生产力,让农民群众满意。”^[38]

在前期改革试点的基础上,国家从2004年在黑龙江、吉林两省开展免征农业税的试点,2005年扩大到592个国家扶贫开发工作重点县,并在全国范围免征牧业税。2005年12月,十届人大常委会第十九次会议通过了废止《农业税条例》的决定。至此,中国实行了数千年的农业税彻底退出历史舞台,农村税费改革取得重大突破。2006年2月,财政部、国家税务总局联合举行纪念座谈会,国务院副总理回良玉到会讲话,指出“全面取消农业税标志着在我国延续了2600年的农业税从此退出历史舞台,是具有划时代意义的一件大事……具有重大的现实意义和深远的历史意义”。同时强调取消农业税“并不等于农民负担问题全面解决了,农民负担反弹的隐患依然存在”,因此要适应建设社会主义新农村的要求,“坚持统筹城乡发展的方略,坚持工业反哺农业、城市支持农村的方针,坚持多予少取放活,重点在多予上下功夫。”^[39]从总体上看,农村税费改革在分步试点、重点突破上取得了显著成效,整个过程体现出娴熟的手法与通盘的考虑,在减小改革震荡的前提下平稳推进,反映出改革决策者国家治理能力的提高。

(三) 减税让利——增值税改革

1994年实行的工商税制改革方案基于收入牺牲最小化的出发点,当时设计为生产型增值税,不能抵扣固定资产。进入二十一世纪后,产品制造商反对增值税重复征税的呼声很大,引起了决策者的重视。经过4年的东北一中部老工业基地试点,从2009年1月起彻底实行消费型增值税,以确保实现真正意义的税收中性。这是增值税制度完善的一个关键性的步骤,对减轻纳税人税收负担发挥了重要作用。

1994年分税制改革将商品和劳务分别适用增值税与营业税,是一种过渡性的制度设计。随

着经济的发展和产业结构的优化,服务业在经济结构中的比重越来越大,原来适用的营业税暴露出重复征税的弊端,增值税抵扣链条的中断使服务业发展受到税制的瓶颈制约。因此,进入一零年代后,规范统一商品劳务税又一次提上税制改革的日程。经过4年分地区、分行业的渐进式改革试点,2016年3月召开的国务院常务会议部署全面推开营改增试点,进一步合并降低增值税税率,以减轻企业税负,决定从5月起全国全行业实行增值税,营业税彻底退出历史舞台。国务院总理李克强在会上指出:“营改增这个改革是当前的让利,更是在培育未来的新功能”^[40],道出了增值税改革的长远目标是通过减税让利来扶持经济的发展。当前以“营改增”为突破口,以结构性减税为目标的增值税改革正在如火如荼的展开。

五、结语

新中国成立七十年来中国的税制改革经历了不同的历史时期,在每个阶段有不同的重点和特点。有的代表了生产关系发展的正确方向,有的受到政治因素的影响过分简化,有的设计合理但受到人为干预而夭折,有的开局良好但未能全面推行,有的历经坎坷终于取得成功,有的还在不断的调整与完善。税制改革有很强的政策性和综合性,通过上述历史文献的记载,我们可以窥见一些基本特征。以史为鉴,可以知兴替,对新中国税制改革的基本规律作简要归纳,以期对当下的税制改革提供一些经验。

首先,税收与经济的关系紧密,税制改革要符合特定历史时期的生产力水平和生产关系。毛泽东在陕甘宁边区高级干部会议上的报告中说过“未有经济无基础而可以解决财政困难的,未有经济不发展而可以使财政充裕的”^[41]¹³⁹,只有与经济发展水平相适应的税制才是科学的税制,落后于或者超越经济发展阶段的税制都是会出问题的。我们说第二步“利改税”有未尽之功就是没有能够很好地跟上市场经济主体发生变化的客观形势,而修正税制风波的发生则是税制单向的发

^① 三个确保是指确保改革后农民负担明显减轻、不反弹,确保乡镇机构和村级组织正常运转,确保农村义务教育经费正常需要。

展脱离了当时主要的生产关系。当前的增值税改革在前期采取按行业试点的做法是比较稳妥的,要在总结和积累经验的基础上对不同发展程度的行业实行有差异的税率和征管办法。

其次,税收有自身的性质和职能,税制改革要尽可能完整地体现其性质,实现职能范围。税收首先是财政收入的主要形式,首要职能是筹集财政资金,因此税制改革一定要满足国家对财政运行的收入需要。分税制改革就是要解决当时中央财政不足和财政收入在国民收入分配中占比下降的矛盾,调动“两个积极性”。同时,税收也是宏观调控的经济杠杆,税制改革要能实现一定时期宏观经济政策的目标。“利改税”和“营改增”就是理顺政府与企业的分配关系和解决服务业抵扣链条中断的政策工具。另外,税收还是实现社会正义的重要手段,税制改革在一定程度上也要体现收入分配公平,缩小收入差距。农村税费改革与一零年代的结构性的减税正是以此为目的。当前的减税降费改革要考虑在保障财政收入的前提下更好地实现国家的产业扶持政策和企业减负目标。

再次,税收是经济关系的集中体现,税制改革要处理好国家、企业和个人,政府间、部门间以及地区间等多重关系。税收参与国民收入的初次分配与再分配,通过影响产品的价格改变积累比例和分配结构,因此税制改革要能贯彻国家的产业方针、分配政策和消费导向。计划经济时期的几次税制改革主要解决的就是不同所有制之间,不同的产业和行业之间的利润和税收的分配关系。而向社会主义市场经济转轨时期的“利改税”是对国有企业的利润与税收比例调整,创造市场主体的公平竞争环境。进入市场经济时期后的分税制改革和工商税制改革是对处理中央政府和地方政府、一二三次产业、东中西部等多重关系进行通盘考虑的“一揽子”改革,农村税费改革则是对第一产业税负的结构性的调整和化解基层政府财政困难的政策扶持。当前的税制改革的对象既有商品劳务税,也有所得税与财产税,是一个涉及多税类多税种的系统工程,影响到的社会关系既有企业,又有个人,既有不同的政府层级,又有不同的产业部门,一定要全方位考虑,争取不同社会关系对改革的支持配合,调动各方面积极性,尽可能实现帕累托改善,使改革涉及到的不同对象都能获益。

最后,税收是多方利益的矛盾焦点,税制改革要有战略眼光和战术思维。税收工作的技术性很强,但制订税收政策的部门不能从本位主义出发,孤立地看待税制改革,要善于考量不同利益主体在税制改革中的受益与受损关系,在保持大的战略方向前提下可以采取一定的战术部署,争取赢得绝大多数利益主体对改革的支持与服从。“利改税”的成败很大程度上取决于改革方式对国有企业的留利比例、还贷顺序的规定,分税制改革的成功就在于适度放弃中央政府自身的收入以换取地方的支持。当前正在进行的“营改增”能否取得突破也与改革所采取的方法和步骤密切相关,一定不能贪功冒进,甚至要有功成不必在我的思想准备。每个行业的利润率和税负结构不同,且对改革有各自的利益诉求,增值税制度要在保持税收中性的前提下实现所有的行业税负只减不增是一个长远目标,那种寄希望毕其功于一役的想法是不现实的。改革要做好长期坚持的准备,可以考虑设置过渡性的制度设计,并允许出现暂时性的制度反复。

参考文献:

- [1] 王敏,袁娇.中国税制改革四十年回溯与发展趋向[J].经济纵横,2018(6):60-70.
- [2] 刘佐.中国税制改革:回顾与展望[J].财政科学,2018(8):19-22.
- [3] 曹静韬,唐维模.1994年以来的中国税制改革评述[J].税务研究,2014(10):21-25.
- [4] 马海涛,任强.迈入新阶段的中国税制改革:回顾、借鉴及展望[J].会计之友,2015(7):93-99.
- [5] 邓子基.新中国60年税制改革的成就与展望[J].税务研究,2009(10):3-7.
- [6] 徐江琴,叶青.60年的税制演进与启示[J].湖北社会科学,2010(1):80-83.
- [7] 姜婷.改革开放以来中国税制改革与发展研究[D].福州:福建师范大学,2013.
- [8] 刘枫.关于当代中国税制改革的思考——基于行政正义的视角[D].南京:南京航空航天大学,2012.
- [9] 李顺求.中国税制改革的伦理反思[D].长沙:中南大学,2012.
- [10] 刘雪晶.当代中国税制改革的社会学研究[D].长春:吉林大学,2008.
- [11] 吴磊.1953年税制改革及其对新中国公私关系发展趋势的影响[J].当代世界社会主义问题,2016(2):10-20.
- [12] 楼继伟.在利改税的原则基础上实行税利分流的综合改革[J].税务研究,1991(3):12-16.

- [13] 王小慧.中国农业税政策终结过程的研究[D].昆明:云南师范大学,2014.
- [14] 邓力平.“理想优化”还是“现实优化”:新时期税制改革思想的选择[J].涉外税务,1997(1):18-21.
- [15] 靳东升.税制改革进入新阶段[J].经济工作通讯,1994(5):22-23.
- [16] 黄朝晓.中国现行税制改革应贯彻休养生息的指导思想[J].广西经济管理干部学院学报,2007(4):37-42.
- [17] 朱德.中央人民政府副主席朱德在首届全国税务会议上的报告[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [18] 陈云.政务院副总理、中央财经委员会主任陈云在首届全国税务会议上的报告[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [19] 薄一波.政务院财经委员会副主任兼财政部部长薄一波在首届全国税务会议上的报告[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [20] 全国税政实施要则[M]//国家税务局.中国税收基本法规汇编(1949.10-2009.9).北京:中国财政经济出版社,2010.
- [21] 吴波.关于四届全国税务会议的结论[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [22] 李子昂.关于1957年全国税务工作主要工作任务的报告[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [23] 吴波.财政部副部长吴波在全国省、区、市税务局长会议上的综合发言[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [24] 殷承祯.财政部军管会主任殷承祯在全国工商税制改革座谈会上的讲话[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [25] 国务院批转财政部关于扩大改革工商税制试点的报告[M]//国家税务局.税收工作文献汇编(1978-1992).北京:法律出版社,1993.
- [26] 刘鸿章.财政部军管会副主任刘鸿章在全国改革工商税制座谈会上的总结发言[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [27] 刘志城.努力做好税收工作为社会主义现代化建设贡献力量[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [28] 忻元锡.财政部副部长忻元锡在全国税务工作会议上的总结发言[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [29] 国务院批转财政部关于改革工商税制的设想的通知[M]//国家税务局.税收工作文献汇编(1978-1992).北京:法律出版社,1993.
- [30] 金鑫.财政部税务总局局长金鑫在全国财政工作会议上的讲话[M]//国家税务局.税收工作文献汇编(1978-1992).北京:法律出版社,1993.
- [31] 牛立成.财政部税务总局副局长牛立成在第二届亚太地区税收会议上的讲话[M]//国家税务局.税收工作文献汇编.北京:法律出版社,1993.
- [32] 金鑫.解放思想 实事求是 加快税收改革步伐为深化改革扩大开放加速发展经济服务[M]//国家税务局.税收工作文献汇编.北京:法律出版社,1993.
- [33] 金鑫.国家税务总局局长金鑫在省市税务局长会议上的讲话[M]//国家税务局.税收工作文献汇编.北京:法律出版社,1993.
- [34] 金鑫.国家税务总局局长金鑫在全国税务局长会议结束时的讲话[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国财政经济出版社,1995.
- [35] 江泽民.更好地组织和推进社会主义市场经济体制的建立[M]//江泽民.论社会主义市场经济.北京:中央文献出版社,2006.
- [36] 朱镕基.国务院副总理朱镕基在全国财政工作会议和税务局长会议上的讲话[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [37] 朱镕基.国务院副总理朱镕基在全国财政工作会议和税务局长会议上的讲话[M]//国家税务总局办公厅.全国税务工作会议主要领导讲话汇编(1949-1994).北京:中国税务出版社,1995.
- [38] 高度重视 加强领导 狠抓落实 扎实推进农村税费改革试点工作[N].人民日报,2003-9-13.
- [39] 回良玉.深刻认识全面取消农业税重大意义[N].人民日报,2006-2-24.
- [40] 李克强主持召开国务院常务会议[N].人民日报,2019-3-19.
- [41] 毛泽东.经济问题与财政问题[M]//中共中央文献研究室.毛泽东文集.北京:人民出版社,1991.

责任编辑:马陵合